

# 對中投資企業의 附加價値稅 還給問題 小考

1997. 12.

韓 相 國

**Kipf** 한국조세연구원

## 序 言

경제활동의 世界化 추세와 더불어 외국인의 對中國投資는 지속적으로 증대되어 왔다. 이와 같은 추세에 힘입어 韓國과 中國間의 교류도 최근에 들어 빠르게 확대되어 현 시점에서는 경제, 정치 및 문화 등의 분야로 까지 확대되었다. 특히 韓·中 經濟協力 實績이 지속적으로 증가해서 현재 중국은 한국의 最大 投資對象國으로 부상했다.

그러나 중국이 거대한 투자대상국으로 부상했지만, 우리 기업을 포함한 外國企業이 중국에서의 기업활동시에는 經濟關聯法規의 未備, 租稅制度의 法的 安定性 不足 및 과다한 行政 干涉 등 다양한 문제에 봉착하고 있다. 中國에 투자하고 있는 우리나라 기업이 공통적으로 겪고 있는 문제 중의 하나는 輸出物品에 대한 附加價値稅의 部分還給으로 인한 稅負擔의 增加이다. 따라서 本 報告書에서는 이 문제를 여러 각도에서 분석하고 있으며, 對中國投資企業에 도움이 되기를 희망한다.

本 報告書는 本 研究院의 韓相國 博士가 집필하였으며, 林 駿 研究員과 南美愛 研究助員이 원고정리를 도와주었다. 本 報告書가 발간되기까지 여러분들의 도움과 유익한 논평이 있었으며, 著者는 보고서 집필 과정에서 유익한 조언을 해준 本院의 여러 박사들과 다양한 자료를 제공해준 中國稅收科學研究所 담당자에게 고마움을 표시하고 있다. 또한 익명의 두 審査者께도 진심으로 감사하고 있다. 아울러 本 報告書의 내용은 著者의 개인적인 의견이며, 本 研究院의 공식적인 견해를 반영한 것이 아님을 밝혀둔다.

1997年 12月

韓國租稅研究院

院長 金 仲 秀

# 目 次

第 1 章 序 論 .....	7
第 2 章 主要國의 對中直接投資 動向 .....	9
第 1 節 世界의 海外直接投資 動向 .....	9
第 2 節 外國의 對中國 直接投資 現況 .....	10
第 3 節 韓·中 經濟協力과 對中國 進出 現況 .....	24
第 3 章 韓國 企業의 對中國 投資上의 隘路點 .....	35
第 1 節 投資上의 隘路點 .....	35
第 2 節 租稅上의 隘路點 .....	41
第 4 章 中國의 租稅制度 및 附加價值稅 概要 .....	47
第 1 節 現行 租稅制度 .....	47
第 2 節 現行 附加價值稅制의 概要 .....	51
第 3 節 對中投資企業의 輸出關聯 附加價值稅 還給制度 .....	59
第 5 章 附加價值稅 未還給에 따른 問題點 및 우리의 政策對應 .....	81
第 1 節 輸出關聯 附加價值稅 未還給에 따른 問題點 .....	81
第 2 節 우리의 政策對應 .....	112
第 6 章 要約 및 政策示唆點 .....	116
參考文獻 .....	120

## 表 目 次

〈表 2- 1〉 世界の 海外直接投資 推移 .....	9
〈表 2- 2〉 中國의 外資導入額 推移(契約 基準) .....	13
〈表 2- 3〉 外商의 對中 直接投資 推移(實行 基準) .....	15
〈表 2- 4〉 企業形態別 對中 直接投資의 推移 .....	18
〈表 2- 5〉 對中國 國別 外國人 直接投資 現況 .....	19
〈表 2- 6〉 主要 國家의 投資業種 比較 .....	21
〈表 2- 7〉 韓國의 對中國 貿易 推移 .....	25
〈表 2- 8〉 韓國의 對中國 投資 推移 .....	26
〈表 2- 9〉 對中國 投資의 地域別 分布(實行 基準) .....	31
〈表 2-10〉 業種別 對中投資 現況(實行 基準) .....	32
〈表 2-11〉 對中國 投資의 規模別 現況(1996年末 基準) .....	33
〈表 2-12〉 對中國 韓國進出企業의 投資持分 構成比率 .....	34
〈表 4- 1〉 中國의 現行 租稅制度의 概要 .....	48
〈表 4- 2〉 附加價値稅의 年度別 稅收 .....	54
〈表 4- 3〉 OECD會員國의 零稅率 適用範圍 .....	63
〈表 4- 4〉 總稅收, 還給額  및 輸出額과 前年 對比 增加率 .....	67
〈表 4- 5〉 輸出關聯還給額과 流通稅의 比較 .....	67
〈表 4- 6〉 還給率 調整 推移 .....	72

## 圖 目 次

[圖 2-1] 中國의 外資導入 形態 .....	12
---------------------------	----

## 第 1 章 序 論

1980년대 이후 國際經濟는 世界化(globalization)가 가속화되고 있다. 경제활동의 世界化 추세에 따라 세계 전체의 海外直接投資는 1980년대 이후 지속적인 증가 추세를 나타내고 있다. 이러한 시각에서 볼 때 최근 빠른 속도로 확대되고 있는 韓·中交流는 바람직한 현상이라 하겠다.

1992년 8월 수교 당시 韓·中 兩國은 經濟交流와 協力이라는 제한된 관계에서 출발했지만, 현 시점에서는 경제는 물론 정치·군사·문화 분야에까지 그 폭을 급속히 넓혀 가고 있다. 韓·中 經濟協力 實績이 계속 증가해서 현재 중국은 한국의 最大 投資對象國으로 부상했다. 交易面에서 보면 중국은 현재 미국, 일본에 이어 한국의 제3위 交易國이며, 한국은 중국의 제4위 교역국으로 부상하여 상호 중요한 經濟파트너로 인정되고 있다.

특히 1994년에 韓·中 兩國間의 產業協力協定 체결을 계기로 양국의 경제관계는 단순한 量的 擴大段階에서 상호연결적인 새로운 협력관계를 추구하는 質的 擴大로 점차 전환되고 있다. 따라서 兩國은 공동번영을 모색하는 관계로 나가고 있다고 하겠다.

중국이 改革·開放政策을 추진한 이래 우리나라를 포함한 외국인의 對中國投資는 지속적으로 증대되어 왔다. 이는 중국의 풍부한 低賃의 勞動力, 거대한 市場 潛在力 그리고 稅制 및 其他 政策上的 優待 등으로 인해 對中國直接投資가 빠른 속도로 증가해 온 것을 반영한다고 하겠다.

그러나 위와 같은 투자유인 요소가 있지만 對中國投資段階에서 또는 對中國投資企業의 企業활동시에는 여러 가지 다양한 문제에 봉착한다. 예를 들면 經濟關聯 法規의 未備, 租稅制度의 法的 安定性 未備, 中國의 미래에 대한 不確實性, 所有權 定義의 불명확성, 과다한 行政 干涉, 社會

間接施設의 未備 및 눈에 보이지 않는 費用 등이 대표적인 사례이다. 이와 같은 문제는 우리나라를 포함한 對中國投資企業이 거의 공통적으로 겪는 애로점이다. 특히 租稅制度의 法的 安定性 未備는 稅負擔의 증가로 직결됨에 따라 기업활동에 큰 장애요인이 되고 있다.

이에 本 報告書에서는 조세상의 문제점 중에서 최근에 상당히 큰 문제로 부각되고 있는 輸出品에 대한 增值稅<sup>1)</sup>의 部分還給問題를 집중적으로 분석한다. 중국정부는 輸出品에 零稅率을 적용해서 附加價值稅를 全額 還給하는 것이 아니라, 還給率을 통해서 部分還給하고 있다. 이와 같은 部分還給은 租稅法律主義의 구성요소인 課稅要件 法定主義와 課稅不遑及의 原則 등의 관점에서 보면, 조세정의를 상당부분 침해하는 요소가 되고 있다. 또한 稅收 防禦 내지는 세수의 增大를 위해서 稅負擔의 公平도모, 조세제도의 단순화 도모, 해외투자유인을 지향하는 조세정책을 상당 부분 침해하고 있다. 따라서 중국 정부는 輸出品에 대한 附加價值稅의 部分還給問題를 전향적으로 고려해야 할 것이다.

本 報告書는 모두 6개의 章으로 구성되는데, 第1章 序論, 第2章 主要國의 對中國 直接投資 動向, 第3章 韓國 企業의 對中國 投資上의 隘路點, 第4章 中國의 租稅制度 및 附加價值稅 概要, 第5章 附加價值稅 未還給에 따른 問題點 및 우리의 政策對應, 第6章 要約 및 政策示唆點이다.

---

1) 增值稅란 우리나라의 附加價值稅에 해당하는 稅目이다. 따라서 本 報告書에서는 이해의 편의를 위해서 增值稅를 附加價值稅로 번역해서 사용하고자 한다. 단 增值稅 關聯法 및 각종 通知 그리고 規定 등의 경우에는 번역시 오히려 오해를 야기할 가능성이 있으므로 원래의 명칭인 增值稅를 그대로 사용하고자 한다.

## 第 2 章 主要國의 對中直接投資 動向

### 第 1 節 世界의 海外直接投資 動向

1980년대 이후 국제경제는 소위 世界化(globalization)가 가속화되고 있다. 이에 따라 많은 기업들은 세계 각 지역의 비교우위에 맞게 企業活動을 최적 배치해서 기업간의 경쟁 격화에 대비하고 있다.

經濟活動의 世界化 추세에 따라 세계 전체의 해외직접투자는 1980년대 이후 지속적인 증가 추세를 나타내고 있다. 다만 1990년대 초반에 선진국 經濟의 침체로 인해 다소 감소하였으나 1993년 이후에는 다시 증가세를 회복하였다(〈表 2-1〉 참조).

〈表 2-1〉 世界의 海外直接投資 推移

(單位：10億달러)

		1990	1991	1992	1993	1994	1995
해외투자 (outflow)	선진국	226	188	171	192	189	271
	개도국	17	11	19	29	33	47
	세계	243	199	191	222	222	318
투자유입 (inflow)	선진국	176	115	111	129	135	203
	개도국	35	41	55	73	84	100
	세계	211	158	170	208	225	315

資料：UNCTAD, *World Investment Report 1996*.

이와 같은 海外直接投資의 증가추세는 세계 각국의 치열한 투자유치 경쟁 및 投資 자유화를 위한 제도 구축 그리고 各 企業의 世界化 추진 등

에 힘입어 앞으로도 지속될 것으로 전망된다.

최근의 세계 海外直接投資의 흐름에서 나타나는 특징에는 다음과 같은 것들이 있다<sup>1)</sup>. 첫째, 지역적으로는 開發途上國에 대한 投資가 뚜렷이 증가하고 있다. 즉 1980년대에는 선진국간 특히 美國, 日本, 유럽간의 해외 직접투자가 주류를 이루었으나 1980년 말부터 현재까지는 선진국의 對 개발도상국 직접투자가 두드러지게 증가하고 있다. 둘째, 업종별 해외 직접투자의 주류가 과거의 1차산업과 노동집약적 제조업에서 1980년대 후반 이후에는 서비스업과 技術 및 資本集約的 部門으로 확산되고 있다. 셋째, 해외직접투자 방식이 1980년대 중반 이후에는 引受 · 合併(M&A)의 비중이 급격히 증대되는 것으로 변화하였다. 이는 선진국을 중심으로 金融市場의 發展이 가속화된 것에 기인한다.

## 第 2 節 外國의 對中國 直接投資 現況

### 1. 概要

中國의 經濟開放化는 1978년 12월에 개최된 第11期 공산당 중앙위원회 제3차 전체회의(통상 11期 3中全會로 약칭됨)에서 개혁 · 개방노선이 공식적으로 채택됨으로써 이루어지기 시작하였다. 中國 政府는 대외 개방노선을 추진하면서 부족한 국내자본을 충당하고 신기술을 도입하며 수출을 증대시키고 또한 취업기회를 확대하기 위해서 외자 유치에 노력을 기울였다. 그 결과 中國에 대한 外國人 直接投資는 지속적으로 증대되어 왔다고 할 수 있다. 특히 對外開放政策과 경제특구의 설치는 海外 直接投資를 유치하는 데 큰 역할을 하였다<sup>2)</sup>.

1) 金時中(1996), pp. 13~14.; 韓道淑(1996), p. 15.

2) Zulu Hu & Mohsim S. Khan(1996), p. 14.

개방 초기에는 외자도입에 대한 비판적 시각, 외자도입에 대한 경험 부족 및 외자유치를 위한 제반 여건의 미비 등으로 인하여 주로 借款 형식으로 도입되었다. 그러나 經濟開放化가 가속화되면서 대외개방지역이 확대되고, 투자 환경이 정비되면서 直接投資가 증가되는 추세를 보이고 있다. 즉 1980년대 중반까지만 해도 外商<sup>3)</sup>의 對中投資는 큰 폭의 증가 없이 비교적 완만한 증가세를 보여 왔으나, 天安門事態(1989)가 수습되고 대외관계가 정상화되어 정국안정이 이루어진 1991년부터 外商의 直接投資가 본격화되기 시작해서 현재까지 활발히 이루어지고 있다. 그 결과 1995년말 현재 外商의 직접투자 누계액이 계약기준으로 3,959億달러, 실행기준으로 1,332億달러에 이르렀다<sup>4)</sup>. 그러나 鄧小平 以後의 정치적 불확실성 및 中國 政府의 긴축정책, 토지·임금 비용의 상승 등 현지 경영여건의 악화로 인하여 1994년부터 투자증가세가 약간 주춤한 모습을 보이고 있다. 한편 外商의 직접투자 실행비율<sup>5)</sup>을 누계기준으로 보면 33.6%(1995년말)로서 실행실적이 높다고 하기는 어렵다<sup>6)</sup>.

中國의 외자도입은 크게 대외차관, 직접투자 및 상업신용으로 분류되며, 자세한 형태는 [圖 2-1]과 같다.

외자도입의 형태별 비중(계약 기준)을 보면, 대외차관과 직접투자가 주류를 이룬다. 對外開放이 시작된 1979년부터 1982년까지는 대외차관 도입액이 直接投資額을 초과했으나, 1983~1985년간은 直接投資額이 대외차관도입액을 초과했으며<sup>7)</sup>, 1986~1988년간은 다시 대외차관도입액이 많았으나 1989년부터 直接投資가 더 많은 比重을 차지하고 있다.

3) 外國 商人과 企業을 포함하는 概念이다.

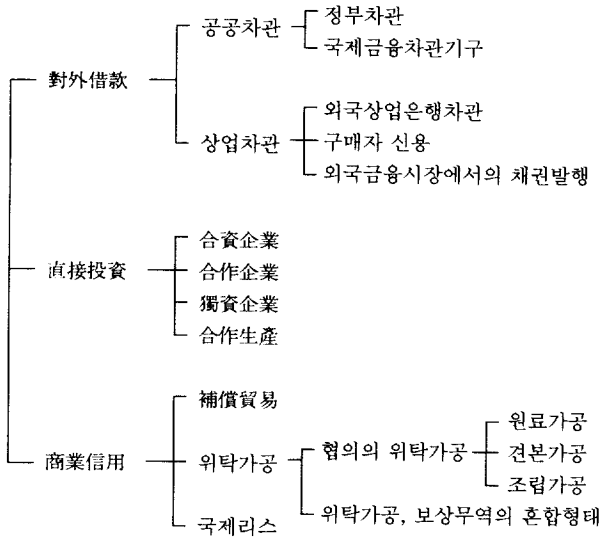
4) 『中國統計年鑑』(1996), p. 597.

5) 실행비율이란 투자실행액을 투자계약액으로 나눈 것이다.

6) 계약된 프로젝트 중 상당수가 실제로 投資되지 못하거나 일부는 실행에 상당한 시간이 소요되기 때문에 이와 같은 현상이 발생한다. 이는 中國의 투자환경이 아직까지 미흡한 점이 많고 특히 투자환경상의 근본적인 문제점 중 상당수가 아직까지 해소되지 않고 있다는 점에 기인한다.

7) 『中國統計年鑑』(1993), p. 647.

[圖 2-1] 中國의 外資導入 形態



註：合資·合作·獨資企業 및 合作生産에 대한 설명은 本節의 ‘3. 투자형태별 현황’ 참조.

資料：對外經濟政策研究院 地域情報센터, 『中國便覽』, 1992, p. 297.

특히 1993년 외자도입 중 직접투자의 비중이 88.2%로서 절대 다수를 차지하고 있다. 1995년까지의 누계액을 기준으로 總外資導入額에서 접하는 각각의 비중을 보면 對外借款導入額은 21.1%, 直接投資額 77.4%, 기타 1.5%로서 直接投資額이 우위를 점하고 있다. 자세한 내용은 <表 2-2>와 같다.

〈表 2-2〉 中國의 外資導入額 推移(契約 基準)

(單位：件, 億달러)

	總 計		對外借款		外商의 直接投資		其他 外國人投資
	件 數	金 額	件 數	金 額	件 數	金 額	
1979~1983	1,471	239.78	79	150.62	1,392	77.42	11.74
1984	1,894	47.91	38	19.16	1,856	26.41	2.24
1985	3,145	98.67	72	35.34	3,073	59.32	4.01
1986	1,551	117.37	53	84.07	1,498	28.34	4.96
1987	2,289	121.36	56	78.17	2,233	37.09	6.10
1988	6,063	160.04	118	98.13	5,945	52.97	8.94
1989	5,909	114.79	130	51.85	5,779	56.00	6.94
1990	7,371	120.86	98	50.99	7,273	65.96	3.91
1991	13,086	195.83	108	71.61	12,978	119.77	4.45
1992	48,858	694.39	94	107.03	48,764	581.24	6.12
1993	83,595	1,232.73	158	113.06	83,437	1,114.36	5.31
1994	47,646	937.56	97	106.68	47,549	826.80	4.08
1995	37,184	1,032.05	173	112.88	37,011	912.82	6.35
合 計	260,062	5,113.34	1,274	1,079.59	258,788	3,958.60	75.15

資料：『中國統計年鑑』, 1996, p. 597.

## 2. 外商의 對中國 直接投資現況

中國이 개혁·개방노선을 채택한 이후 추진한 투자유치 정책을 直接投資의 導入 추이에 따라 구분하면, 直接投資 導入段階, 제1차 對中投資 증가단계, 구조전환 및 제1도약단계 그리고 제2도약단계로 구분해 볼 수 있다<sup>8)</sup>.

제1단계인 직접투자의 도입단계(1979~83년)에서는 合資企業法 등 관련법규가 정비되고, 社會間接資本에 대한 기본적인 건설이 시작되고

8) 『中國便覽』, 1992, pp. 304~307을 참조해서 보충 및 재구성하였다.

또한 다양한 특혜가 부여되는 經濟特區(深圳, 珠海, 汕頭, 廈門)가 설치되어 이 기간 동안 外國企業의 對中國投資는 연간 약 230건 정도가 이루어졌다. 廣東省과 福建省의 경제특구에 대한 홍콩계 화교의 투자가 대부분이었다.

제2단계인 제1차 對中投資 증가단계(1984~85년)에는 「合資企業法 實施條例」의 제정, 개방지역을 14개 沿海 開放都市로 확대하는 조치 및 기업소득세의 감면 조치 확대<sup>9)</sup> 등을 계기로 투자가 급증한 시기이다. 同 기간 동안의 직접투자 증가율을 건수기준으로 보면, 전년 대비 1984년에는 3.9배, 1985년에는 66%가 증가해서 제1차 對中 투자붐이 일어났던 시기이다.

제3단계인 구조전환 및 제1도약기(1986~89년 상반기)에서는 제1단계 및 제2단계에서의 투자가 제조업보다는 호텔, 관광, 음식 등 서비스업에 편중되는 문제를 보임에 따라 中國政府가 일부 서비스업종과 소비재 완성품 및 낙후된 기술에 의한 投資를 제한하였다. 또, 開放에 의한 과열 개발 현상으로 원자재 수입이 급증하고, 소비성향의 상승에 따른 소비재 수입이 급증하고 또한 통화량이 증가하자 政府는 종래의 성장 내지는 팽창정책에서 긴축정책으로 전환했으며, 이에 따라 外國의 直接投資는 급속히 감소하였다. 그러나 1986년 10월 國務院은 직접투자의 활성화와 투자구조의 개선을 위해 선진기술기업과 수출기업을 대상으로 고용과 임금결정의 자율권 보장, 내수시장 진출에 대한 선별적 허용, 외화수지 균형방안 등 22개조치를 발표하고 1988년 山東半島 및 遼東半島 개방구를 확대하고 海南省을 경제특구로 지정하는 등 開放地域을 沿海省·市 전역으로 확대함에 따라 제2의 투자붐이 이루어졌다.

제4단계는 제2의 도약 단계로(1989년 하반기~현재) 中國政府가 경기과열과 물가상승에 대처하기 위한 투자 철회 및 금융긴축 등 일련의

9) 1년 免稅, 2년 減稅에서 2년 免稅, 3년 減稅로 확대되었다.

조치를 취하고 또, 1989년 6월 天安門事態의 발발 등으로 인하여 外資導入額이 감소하고, 對中 直接投資의 증가세도 감소하였다. 그러나 中國의 대외관계 정상화, 金融統制의 緩和 및 投資環境 改善을 위한 노력에 힘입어 1990년 하반기부터 외자도입액이 다시 증가하기 시작하였으며, 1992년에 이르러서 外商의 直接投資는 크게 증가하고 있다. 이러한 노력의 결과로 中國의 改革·開放 추진 이후 政府 當局의 經濟政策基調 및 國內情勢 變化에 따라 외자도입 추이가 약간의 기복은 있었으나 꾸준한 증가세를 보이고 있으며, 1995년말 현재 外商의 對中 직접투자 누계액은 실행기준으로 1,332億달러로 집계되고 있는데, 그 중 1992~1995년 사이의 投資額이 총투자액의 82.5%를 차지하고 있다(〈表 2-3〉 참조).

〈表 2-3〉 外商의 對中 直接投資 推移(實行 基準)

(單位: 億달러)

	1979~87	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	합 계
금 액	89.09	31.94	33.92	34.87	43.66	110.07	275.15	337.67	375.21	1331.58

資料: 『中國統計年鑑』, 1996, p. 597.

이처럼 對中國 投資가 급증했던 요인에는 첫째, 中國의 풍부한 저임 노동력 둘째, 中國의 거대한 시장 잠재력<sup>10)</sup> 셋째, 세계 및 기타 우대정책 등이 결정 요인으로 작용하고 있다. 특히 1992년 이후 外國企業의 對中國 直接投資가 급증한 이유로는 1992년초 鄧小平이 南方巡視 後 발표한 意見(南巡講話)을 통해 지속적인 改革·開放政策의 추진을 강조했고 또 中國 政府의 적극적 대외개방이 주요한 역할을 하였다. 또한 1992년 이후의 소위 ‘全方位 開放’은 中國 市場이 열리고 있다는 확신을 심어 주는 것으로서 개방지역의 전국적 확대와 함께 상업(유통), 금융, 부동산

10) 中國 政府가 지속적으로 改革·開放政策을 추진함에 따라 그 동안 ‘潛在的 市場’으로만 평가되던 中國市場이 ‘顯在市場’으로 평가되기에 이르렀다.

산 등 서비스업종의 開放은 外國企業에게 中國 내수시장 개척을 위한 판로구축을 허용하는 중요한 의미를 지니고 있다는 점에서 또 하나의 주요한 요인이 되고 있다<sup>11)</sup>. 한편 우리 政府의 海外投資에 대한 규제완화와 우리 經濟의 산업구조 조정이 빠르게 이루어진 것도 우리 企業의 對中國 投資를 촉진시키던 하나의 요인이 되었다.

中國의 이러한 투자환경의 변화에 따라 中國에 대한 外商의 直接投資는 다음과 같은 새로운 변화를 보여주고 있다<sup>12)</sup>.

첫째, 投資規模가 점차 대형화되는 추세를 보이고 있다. 1992년 직접 투자 건당 평균계약액은 119만 2천달러로 1991년의 92만 3천달러보다 29.1%포인트 증가하였으며, 1993년은 전년대비 11.7%포인트 증가한 133만 1천달러를 기록하였다.

둘째, 다국적기업의 投資가 증가하고 있다. 세계 500대 다국적기업 중 1994년 현재 220個가 진출했으며, 이들 다국적기업들은 대규모 신규프로젝트 추진 및 기존투자를 대폭 확대하고 있으며, 중국진출을 위한 중장기계획을 수립하고 있다.

셋째, 과거에 진출한 外國資本이 대부분 경공업 중심의 노동집약적 산업(섬유, 식품 등)에 중점 투자했음에 비해 이제는 자본 및 기술집약적 산업인 대형 프로젝트(자동차, 기계, 전기전자, 에너지, 자본개발 등)로 전환하고 있으며 특히 자동차, 통신 등 중점분야에 세계 거대기업의 참여가 증가하고 있다<sup>13)</sup>.

넷째, 투자지역이 연해개방지역 중심에서 점차 내륙지방까지 확산되고 있다. 이는 中國 동부 연해지역의 급속한 임금상승, 노사분규, 토지비용 상승 등 비용상의 이점 상실이 저임금과 분규의 위험이 적은 내륙지

11) 大韓商工會議所 韓中民間經濟協議會(1994), pp. 118~119.

12) 쌍용경제연구원, pp. 43~44.

大韓商工會議所 韓中民間經濟協議會(1994), pp. 119~120.

13) 日本의 경우 특히 자동차, 전자, 유통분야에서 진출이 급속도로 이루어지고 있으며 美國도 이에 자극받아 자동차 빅(big)3社가 모두 대규모 投資를 추진하고 있다.

역으로의 投資를 가속화시키고 있다.

다섯째, 투자분야가 제3차 산업 등으로 다양화되고 있다. 外國人 企業의 對中國 投資는 여전히 제조업 분야의 투자가 주류를 이루고 있으나 최근 2~3년 사이 부동산, 운수, 통신 및 관광산업 등 서비스업 분야의 투자가 급격한 증가추세를 보이고 있다. 이는 소득증가에 따라 그 수요가 빠르게 증가하기 때문이다.

여섯째, 내수시장을 겨냥한 투자가 급증하고 있다. 특히 홍콩, 日本 企業 등의 내수시장을 겨냥한 도소매업 진출이 급증하고 있다.

### 3. 投資形態別 現況

投資形態別 推移를 『中國統計年鑑』에서 보면, 1985년까지는 合作企業<sup>14)</sup>이 투자의 주류를 이루어 전체 直接投資 계약 건수(누계)의 61%, 계약액(누계)의 55%를 차지했으나 1986년 이후 급격히 감소하기 시작하였다(1986년의 경우 각각 39%, 48%이다).

반면, 合資企業<sup>15)</sup>과 獨資企業<sup>16)</sup> 形態의 投資가 빠른 속도로 증가하

14) 合作企業(contractual joint venture)은 中外合作經營企業法에 따라 투자자 쌍방의 협의(합작조건, 경영기간, 책임 및 권한, 경영 범위 등)로 설립되어 공동 경영을 하는 회사로서, 有限 責任公司로 등록하거나 법인형태를 취하지 않고 위원회 형식으로 계약에 의해 운영된다. 이익 분배 방식은 쌍방 협의에 따라 정한 약정대로 나눈다.

15) 合資企業(equity joint venture)은 中外合資經營企業法을 근거로 설립된 중국내 법인이다. 外國 企業이나 個人 등이 中國 政府의 認可를 받아 中國 企業(사영기업 제외)이나 경제단체와 공동으로 資本을 출자해 설립하는 회사이다. 공동투자, 공동경영, 공동 위험부담, 손익에 대한 공동 책임을 진다. 외국인의 투자 비율은 전체 등록 자본의 25% 이하가 되어서는 안되며, 현금뿐 아니라 현물(기계 설비, 토지, 특허권 등)까지 포함하여 상호 지분을 산정하고, 투자 비율에 따라 이익을 배분한다. 중국 측이 선호하는 투자유치방식이다.

16) 獨資企業(wholly foreign-owned enterprise)은 外資企業法을 근거로 外國의 企業이나 경제조직, 개인 등이 단독으로 자금을 100% 출자해서 설립한 독립 법인을 말한다. 경영상의 모든 관리나 위험, 손익 등에 대해서도 투자자가 단독으로 책임을 지며, 中國 政府에 토지 사용료와 각종 세금을 납부해야 한다. 설립 조건은 합자 및 합

고 있다. 특히 1988년 이후 中國 政府가 三資企業<sup>17)</sup>의 우선순위를 합자기업, 합작기업, 독자기업의 순서에서 독자기업, 합자기업, 합작기업의 순서로 변경하고 外國企業에 의한 위탁경영을 제한함으로써 독자기업이 급격히 증가하였다. 또한 1990년에 ‘外商投資企業 및 外國企業 所得稅法’이 제정되어 三資企業의 세율이 통일됨에 따라 獨資企業의 설립이 더욱 촉진되었다. 최근의 기업형태별 직접투자는 건수와 금액 두 부문 모두에서 合資企業이 주류를 이루고, 獨資企業이 그 다음이다. 자세한 현황은 <表 2-4>에 나타나 있다.

〈表 2-4〉 企業形態別 對中 直接投資의 推移

(單位: 件, 億달러)

投資方式	外資導入 (契約 基準)				外資導入 (實行 基準)	
	件 數		金 額		金 額	
	1994	1995	1994	1995	1994	1995
合資經營	27,890	20,455	401.93	397.42	179.33	190.78
合作經營	6,634	4,787	203.01	178.25	71.20	75.36
獨資經營	13,007	11,761	219.49	336.58	80.36	103.17
合作開發	18	8	2.37	0.57	6.78	5.90

註: 1994년 이전에는 계약 기준의 통계만이 존재하고, 그 이후에는 실행 기준까지 집계되고 있음.

資料: 『中國統計年鑑』, 1996, p. 598.

『中國主要經濟指標』, 大韓商工會議所 韓中民間經濟協議會, 1996, p. 150.

작 기업과 마찬가지로 생산품의 전부 또는 대부분을 수출하는 기업(수출 의무 비율은 성이나 지방에 따라 차이가 있으나 70% 내외를 기준으로 함), 경제 발전에 도움을 줄 수 있는 선진기술, 설비기업 등이다. 경영관리에 있어 자신의 독특한 경영관리 방식을 도입하는 것이 가능하다는 장점이 있다.

17) 三資企業이란 합자기업, 합작기업 및 독자기업을 말한다.

#### 4. 對中國 國別 投資 現況

##### 가. 國別 直接投資 推移

外國人 直接投資의 投資現況을 국가별로 살펴보면 홍콩, 臺灣 등 화교 자본과 日本, 美國 企業에 의한 投資가 대부분을 차지하고 있다. 1979~91년간의 계약기준으로 살펴보면 이들 지역과 국가로부터의 직접투자도입이 전체 직접투자 도입 중 건수로는 93.4%, 계약액으로는 85.5%를 차지하고 있으며, 홍콩, 美國, 日本 및 臺灣의 순서로 投資하고 있다<sup>18)</sup>. 1991~95년간의 실행 기준으로 살펴보면 이들 地域과 國家로부터의 직접투자도입액이 전체 직접투자 도입액에서 차지하는 비중이 82.7%로서 이전에 비해서 그 비중이 조금 감소했지만 여전히 大宗을 이루고 있으며, 그 중에서 홍콩이 차지하는 비중이 가장 크다고 할 수 있다. 자세한 현황은 <表 2-5>에 요약되어 있다.

<表 2-5> 對中國 國別 外國人 直接投資 現況

(單位：百萬달러)

		1991	1992	1993	1994	1995
直接投資總額		4,667	11,292	27,771	33,946	37,806
國 家	홍 콩	2,579	7,706	17,445	19,823	20,185
	美 國	331	519	2,068	2,491	3,084
	日 本	610	748	1,361	2,086	3,212
	臺 灣	472	1,053	3,139	3,391	3,165

註：1. 實行 基準임.

2. 直接投資總額에는 其他 投資額이 포함됨.

資料：『中國統計年鑑』, 1993 (p. 648), 1994 (pp. 528~529), 1995 (pp. 555~556), 1996 (pp. 598~599).

18) 大韓商工會議所 韓中民間經濟協議會(1994), p. 121.

유럽국가들은 英國(9억 2천만달러), 獨逸(3억 9천만달러), 프랑스(2억 9천만달러) 및 이탈리아(2억 7천만달러)를 제외하면 直接投資는 극히 저조한 실적을 보이고 있다. 오히려 유럽국가들은 차관형태의 자본협력을 많이 하고 있어, 전체 도입차관에서 차지하는 比重이 1994년에는 26.1%, 1995년에는 22.5%를 점하고 있다.

최근(1995년 기준)에는 싱가포르(18억 6천만달러), 태국(2억 9천만달러), 말레이시아(2억 6천만달러) 등 일부 아세안 국가와 한국(10억 5천만달러), 캐나다(2억 6천만달러), 호주(2억 3천만달러) 등으로부터의 投資가 빠르게 증가하고 있다. 이는 中國 政府가 특정 몇몇 국가에 의한 投資의 집중 현상을 완화하기 위하여 이들 국가와의 경제협력을 강화해 온 결과로 보여지며, 또 이들 국가의 국내 경영여건의 악화가 對中投資를 가속화시켰다고 할 수 있다.

최근 中國 國家工商行政管理局이 발표한 자료에 의하면 1993년말 현재 對中國 10大 投資國은 全體 投資件數 基準으로 홍콩, 臺灣, 美國, 日本, 마카오, 싱가포르, 韓國, 캐나다, 호주 등의 순서이다.

#### 나. 主要 國家들의 對中投資業種<sup>19)</sup>

主要 國家들의 對中國 投資業種을 보면, 美國 企業은 내수시장 공략을 위한 投資를 행하고 있으나 韓國, 臺灣, 홍콩 등은 수출시장지향의 投資를 주로 하고 있다. 日本은 최근에 와서 資本 및 기술집약적인 분야에의 投資가 증가되고 있다. 홍콩과 臺灣은 부동산 및 서비스업종에서 投資를 확대하고 있다. 主要 國家의 진출업종 및 확대분야는 <表 2-6>에 요약되어 있다.

19) 大韓商工會議所 韓中民間經濟協議會(1994) 및 對外經濟政策研究院(1992)을 참조하기 바란다.

〈表 2-6〉 主要 國家의 投資業種 比較

투자국가		주요 진출업종 및 확대분야
선 진 국	미국	중국의 정책적 육성분야 : 자원개발, 화학, 하이테크 자본재관련 중공업 분야와 중국내 내수시장을 겨냥한 일부 경공업
	일본	제조업 : 섬유, 식품, 전기, 화학, 철강, 기계 등의 중화학공업과 비제조업분야의 균등한 투자가 이루어지고 있음. 최근에는 중국측의 요청이 큰 하이테크, 시멘트, 에너지 등 자본 및 기술 집약적인 분야에의 투자가 증가되고 있음.
N I E S	홍콩	제조업 : 섬유, 의류, 신발 등 주로 경공업분야, 호텔, 부동산개발 등의 다양한 분야에 진출
	대만	주로 노동집약적, 수출지향적인 제조업에 편중 : 섬유, 의류, 피혁제품 신발, 전기·전자, 플라스틱, 일용품, 공예품, 완구 등이었으나, 최근에는 자동차, 석유화학, 계산기 등 자본 및 기술집약적인 분야와 부동산, 금융, 관광, 농업분야 등으로 확대되는 추세임.
	한국	단순 노동집약적 부문에 집중 : 섬유와 의류 등의 봉제업종, 신발과 피혁 제품, 전기·전자부품 조립 등이 주종 비제조업 부문 : 해양 수산양식, 요식업, 석재 채굴 등에 한정 진행부문 : 전기·전자, 시멘트, 철강, 자동차, 석유화학, 건설, 자원개발 등의 광범위한 영역으로 확장중임.

資料 : 大韓商工會議所 韓中民間經濟協議會, p. 123에서 재인용.

### 1) 臺灣

臺灣의 對中國 投資는 1988년부터 시작되었으며, 그 規模는 投資國 순위에서 제4위를 차지할 정도로 활발하게 이루어지고 있다. 대만기업의 1995년도 投資規模는 실행 기준으로 31億 6,500萬달러에 이른다. 이와 같이 投資가 활발히 이루어진 것은 中國 政府가 1988년에 발표한 ‘臺灣 및 華僑資本에 대한 우대조치’ 및 臺灣 政府의 中國 대륙에 대한 간접 투자 허용 조치(1990년)에 힘입은 바가 크다고 하겠다.

臺灣 企業의 對中國 投資는 대부분이 廣東省, 福建省 등 華南地域에 집중되어 있는 특징을 띠고 있다. 투자업종별로 살펴보면 업종구성에 있어

서 노동집약적인 小規模 投資가 대중을 이루고 있는 것으로 나타났다. 제조업 구성에 있어서는 의류, 봉제, 신발, 전기·전자, 플라스틱, 일용품, 공예품, 완구, 피혁제품 등 단순 노동집약적인 業種이 대중을 이루고 있으며 이에 따라 대부분의 업종에서 50만달러 미만의 소규모 투자가 대부분을 점하고 있는 것으로 나타났다.

그러나 최근 들어서는 投資業種이 자동차, 석유화학, 계산기 등 자본 및 기술집약적인 산업과 부동산, 금융, 관광, 농업분야 등으로 확대되는 추세를 보이고 있다. 종래의 단순조립가공에서 벗어나 원자재의 기초공업으로부터 부두건설, 운송, 창고·보관업 등 대규모 프로젝트로까지 확대되고 있다. 특히 臺灣 企業의 上海에 대한 投資가 급속히 확대되고 있으며, 上海를 중심으로 證券과 金融業에 대한 臺灣 企業의 관심도 크게 고조되고 있다.

투자방식에 있어서 종래에는 단일 中小企業에 의한 진출형태가 주종을 이루었으나 최근에는 대규모 대만 그룹들간에 의한 컨소시엄 형태의 진출도 나타나고 있다.

## 2) 홍콩

홍콩 企業의 對中國 投資는 改革·開放政策이 추진된 직후부터 시작되어 對中國 直接投資의 資金源 역할을 해왔으며, 주지하듯이 그 투자액이 지금까지 투자국 중 1위를 차지하고 있다.

홍콩 企業의 投資는 沿海開放地域에 고르게 분포되어 있으나, 廣東省을 중심으로 하는 華南經濟圈에 상당수 투자되고 있다. 業種에 있어서는 섬유·의류·신발 등 경공업과 전자부품 조립 등 노동집약형 업종 및 호텔·부동산 개발 등의 다양한 분야에 진출하고 있으며, 수출지향적이라는 특징을 가지고 있다.

## 3) 美國

美國 企業의 對中投資의 가장 큰 특징은 여타 국가의 對中 進出과는 달리 中國進出의 목표를 거대한 中國의 내수시장 공략에 두고 있다는 점이다. 이러한 투자동기에 의해 美國 企業의 投資는 대도시에 집중되고 내륙지역에 대한 투자도 많은 편이며 合資企業을 선호한다는 특징을 갖는다.

美國의 對中國 투자분야는 中國의 저임금과 美國의 資本 및 유통채널상의 이점이 결합된 경공업분야(신발, 완구, 피혁, 제품, 의류 등)와 중국정부의 정책적 육성분야인 자원개발, 화학, 전자, 하이테크 메디컬(제약 포함)부문으로 대별될 수 있다.

초기에는 주로 호텔, 기타 부동산 사업, 석유개발(중국 근해)에 종사하는 외국기업에 대한 설비 및 서비스 공급, 수출형 경공업제품 가공분야에 집중되어 있다. 그러나 1986년 中國 政府가 제조업 부문에 대한 投資를 장려하는 政策을 실시한 이래 전자, 섬유, 농산품 및 식품가공, 화학제품, 소비재 등 中國의 저임금을 활용하기 위한 美國 中小企業의 投資가 증가하면서 제조업에 대한 투자비율이 높아지고 있다.

최근 들어 美國의 對中投資는 특히 다국적기업의 진출이 두드러지고 있으며, 지역별로는 上海地域에의 投資가 두드러지고 있다.

## 4) 日本

日本의 投資는 주로 遼寧省(大連 一帶)을 중심으로 이루어졌으나 廣東省 등 남부지역과 동남 연해지역 및 重慶, 武漢 등 내륙지역까지 지속적으로 확대되고 있다. 초기에는 수익성이 높은 해저유전개발과 서비스업종에 대한 투자가 대종을 이루었으나, 1988년 이후에는 연해개방지역을 중심으로 제조업에 대한 投資가 점차 증가하고 있다.

對中投資에 있어서 日本 企業의 가장 큰 특징은 진출동기가 中國의 내

수시장 공략에 두고 있다는 것이다. 진출동기를 살펴보면 中國 내수시장의 잠재성, 中國에서의 기업이미지 확립, 중국의 산업보호정책에 대한 대응 등 시장추구형의 投資가 中國 전체 투자의 44.4%를 차지하고 있는 반면, 中國의 저렴한 노동력이나 원자재를 이용하기 위한 효율성 추구형 투자는 27%에 불과하여 우리 企業들의 진출동기와는 대조적이라 할 수 있다.

또한 日本의 對中投資는 주로 製造業 業種의 투자가 대부분을 점하고 있으며, 제조업 구성에 있어서는 전기·전자, 섬유, 식료품, 기계 등 노동집약적인 업종이 대종을 이루고 있는 것으로 나타났다. 계약액 기준으로 살펴보면 전기·전자 業種이 전체 제조업투자의 35%를 차지하고 있으며, 이 외에 기계, 섬유, 식료품 분야에 대한 投資가 활발한 것으로 나타나고 있다. 특히 섬유산업에 대한 投資가 전체 製造業 投資의 25%를 점하고 있어 日本 企業들이 섬유산업기지를 종래의 NIEs 및 ASEAN에서 中國으로 이전하고 있음을 시사해 주고 있다.

최근에는 노동집약적인 산업 외에 중국측의 요청이 큰 하이테크, 시멘트, 에너지 및 자동차, 전자 등 자본 및 기술집약적 산업에 대한 대규모 투자뿐만 아니라 上海를 중심으로 한 유통업부문의 진출도 활발하게 이루어지고 있다.

### 第 3 節 韓 · 中 經濟協力과 對中國 進出現況

#### 1. 韓 · 中 經濟協力 現況

韓 · 中 經濟交流는 中國이 開放 · 改革政策을 추진한 1970년대말 홍콩을 통한 간접교역으로 시작하였으며, 1990년에 貿易代表部가 개설되고 1992년 2월에 韓 · 中 貿易協定이 발효됨에 따라 양국간의 교류는 더욱 빈번해지고 또한 同年 8월에 韓 · 中 修交가 이루어지면서 교역량이 64億달러로 급증하였다. 양국간 교역은 직접교역 기준으로 1990년 이후

연평균 38.3%포인트(輸出 64.2%포인트, 輸入 24.7%포인트)씩 증가하여 1996년말 현재 199億달러(수출 114億달러, 수입 85億달러)를 기록하고 있다(〈表 2-7〉 참조). 이는 우리나라 전체 교역액의 7.1%를 차지하면서 미국, 일본에 이어 3위를 기록하고 있다.

〈表 2-7〉 韓國의 對中國 貿易 推移

(單位: 億달러, %)

	1979	1985	1990	1992	1994	1995	1996	연평균증가율
수 출 입	6	518	28.5	63.8	116.7	165.4	199.2	38.3
수 출	0	40	5.8	26.5	62.0	91.4	113.8	64.2
수 입	6	478	22.7	22.7	54.6	74.0	85.4	24.7
수 지	-6	-438	-16.8	-10.7	7.4	17.4	28.4	-

註: 1) 연평균 증가율은 1990~1996 사이의 증가율임.  
 資料: 관세청, 통상산업부.

1997년 韓國의 對中國 貿易은 예상되는 中國의 긴축기조 강화로 1996년도 증가율 20%보다는 다소 높으나, 연평균 증가율에는 못 미치는 25~30%의 증가율로 전망된다. 中國의 정권 안정과 改革·開放 지속, 고도 성장, 지방의 경제적 자율권 확대, 中國의 WTO가입 등의 영향으로 兩國간의 교역량은 지속적으로 증대할 것으로 전망된다.

우리나라의 對中國 投資는 1988년에 민간차원의 교류가 전개되면서 확대되기 시작해서 1990년 하반기 이후부터 더욱 확대되고, 1992년 韓中 수교 및 투자보장협정 체결을 계기로 급증하여 1994년부터 美國을 제치고 우리 企業들이 가장 선호하는 해외투자대상국으로 부상하였다. 1996년 12월말 현재 對中國 投資規模는 누계기준으로 27억 3,700만달러로 중국은 우리나라의 두번째 투자대상국이 되었다(〈表 2-8〉 참조). 주로 韓國의 資本, 技術과 中國의 노동력, 資源이 결합된 형태로 추진되었다. 對中國 投資가 급증하고 있는 것은 저렴한 노임을 포함한 낮은 생

〈表 2-8〉 韓國의 對中國 投資 推移

(單位: 건, 백만달러)

	~1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	누계
건 수	30	69	170	377	838	730	708	2,922
금 액	22.33	42.47	141.13	263.98	631.05	818.33	817.81	2,737.10
건당금액	0.74	0.62	0.83	0.70	0.75	1.12	1.16	0.94

註: 1. 투자실행 기준임.

2. 누계는 1996년 12월까지의 누계임.

資料: 韓國銀行.

산비용 그리고 向後 中國 經濟의 잠재력을 고려한 시장확보 등에 따른 것이다. 특히 잠재적 시장이 현재화됨에 따라 더욱 가속화될 것으로 전망된다. 현 단계에서의 對中國 投資는 종래의 양적 확대에서 산업협력 차원의 질적 협력으로 전환되고 있다.

이러한 교역 및 투자분야 이외에도 양국간에 금융, 과학기술, 통신, 해운, 산업분야 등에서 정부 및 민간기관의 경제협력관계가 확대되고 있으며 이와 더불어 각종 경제관계를 뒷받침하기 위한 정부간의 협정<sup>20)</sup>도 체결되었다.

## 2. 韓·中經濟協力の 推進方向<sup>21)</sup>

### 가. 産業協力の 필요성

이와 같이 수교 이후 확대되고 있는 韓·中間의 交易 및 投資가 장기적으로 확대 발전해 나가기 위해서는 단순한 교역 및 投資交流에서 한 걸음 나아가 보다 긴밀한 경제협력관계가 요구된다. 최근 中國은 산업육

20) 1994년 3월에 韓·中 産業協力委員會 설치에 관한 양해각서에 합의한 바 있다.

21) 大韓商工會議所, 『한중경협소식』, 1994. 5, pp. 7~10.

성과 수입대체정책을 적극 추진하고 있어 투자와 산업협력을 소홀히 할 경우 최근의 교역 급증세는 단기적인 현상에 그치고 말 수 있기 때문이다.

또한 韓·中 兩國은 문화적·지리적으로 가깝고 경제구조가 보완적이므로 兩國間 산업협력을 통한 상호의 이익을 실현할 수 있다. 우리나라의 자본과 기술력, 中國의 노동력과 자원 및 내수시장의 잠재력 등 두 나라가 가지고 있는 우위를 결합해 보다 큰 발전을 이루어 낼 수 있을 것으로 기대된다.

#### 나. 産業協力の 推進背景 및 現況

韓·中 兩國間의 産業協力は 초기에는 교역과 투자의 증가를 바탕으로 兩國 民間企業과 團體를 중심으로 이루어졌으며 이러한 민간간의 산업협력을 조직적이고 체계적으로 지원하기 위하여 1993년 9월 商工資源部와 中國의 國家經濟貿易委員會間에 「産業協力合議書」를 체결하여 산업협력 추진의 계기를 마련하였다. 또한 같은 해 11월에는 시애틀 韓·中 頂上會談에서 자동차, 항공기 등 양국 공동관심분야에서 산업협력을 추진하기로 합의하고 이를 뒷받침하기 위해 12월 중국 李嵐淸 副總理가 「韓·中産業協力共同委員會」 구성을 제안함으로써 兩國間의 구체적인 논의가 진행되었다.

韓·中 兩國은 이러한 관심과 논의를 바탕으로 1994년 3월 정상회담에서 자동차, 항공기, 전자교환기 분야에서 兩國 산업협력의 추진방향이 구체적으로 제시되었고 이의 실질적인 추진을 위해 「韓·中産業協力委員會」의 설치 및 이에 관한 합의서를 체결하기로 합의하였다. 그러나 최근에 들어와서 중형항공기 사업이 결렬되는 등 거의 진전이 없는 상태이다<sup>22)</sup>.

22) 우리나라 企業의 對中投資의 상당수가 투자 실패 내지 경영 부실화 단계에 놓여 있는 등 그 성과가 부진하다는 보고가 나오고 있다(안경환, 朴觀植).

## 다. 韓·中 産業協力の 基本方向 및 考慮 要因

韓·中 兩國의 産業協力は 기본적으로 호혜원칙하에서 상호의 이익을 증진하는 방향으로 추진되어야 한다. 中國의 풍부한 인력과 자원, 기초 기술 그리고 韓國의 資本과 生産技術 등 상호우위 요소를 효과적으로 결합함으로써 兩國의 공동발전을 도모할 수 있을 것이다.

이러한 기본방향을 바탕으로 兩國間의 산업협력력을 추진함에 있어 다음과 같은 기본적인 요인을 고려하여 산업분야의 협력형태를 결정하여야 한다.

첫째, 협력분야를 설정함에 있어 단기적인 이익보다는 대상분야의 성장 가능성, 기술개발 가능성, 시장확보 가능성 등 장기적인 요인을 고려해야 한다. 단기적인 이익만을 추구하는 경우 양국간의 장기적인 교역 확대에 도움이 되지 않는다.

둘째, 韓·中 産業協力は 국내산업 구조조정 등 産業政策과 연계하여 전개되어야 한다. 특히 봉제완구 등 최근 경쟁력이 약화되고 있는 산업과 단순조립, 가공 등 노동집약적인 산업의 경우에는 중국의 풍부한 노동력을 이용하는 한편 국내산업 구조조정을 가속화한다는 측면에서 對中投資 및 産業協력을 추진해 나갈 필요가 있다. 또, 中國이 기술적 우위를 가지고 있는 우주항공분야에 대한 政府間의 기술협정의 체결, 자금지원 등을 통해 기술이전이 될 수 있도록 정부차원의 지원이 강화되어야 한다.

셋째, 韓·中 産業협력은 우리의 외자정책, 무역, 관세정책, 산업정책 간의 연계성을 강화하여야 할 것이다. 막대한 초기 資本投資 등이 필요한 협력분야나 산업정책상 진출 및 협력이 필요한 협력분야에 대해서는 EDCF연계방안 및 각종 무역 및 관세지원방향으로 각 정책의 연계성을 강화하여야 한다.

넷째, 中國의 지역특성을 고려한 산업협력을 전개하여야 한다. 中國은 지역별로 산업발전 단계와 기술수준이 서로 다르므로 산업협력분야가 선정된 경우에도 협력상대의 선정시 각 지역별 산업기초, 기술수준, 부

존자원 등 비교우위를 종합적으로 검토해야 하며 이를 위해 地方政府와 의 협력관계도 강화하여야 한다.

### 3. 對中國 直接投資

#### 가. 對中國 直接投資 推移

우리나라의 對中國 직접투자는 1988년 2건의 투자가 효시이며, 이후 高賃金·高地價 등 국내 생산원가의 상승으로 인해 中小企業에 의한 원가절감형 投資를 중심으로 점차 늘어나서 1990년부터 큰 폭으로 증가하기 시작하였다. 1992년의 韓·中 修交와 中國 政府의 改革·開放政策의 확대·심화에 따라 우리나라의 對中國 直接投資는 더욱 가속화되어 중국은 1994년부터 우리나라 해외투자의 제1위 대상국으로 부상하였다.

1996년 한해 동안 우리나라의 對中國 직접투자가 실행 기준으로 해외 직접투자건수(1,392건)<sup>23)</sup>의 50.9%, 금액(41億 7,600萬달러)의 16.9%를 차지해 對中國 投資가 압도적인 비중을 차지하고 있다. 이에 따라 1996년말 현재 우리나라 對中國 投資는 실행 기준으로 전체 해외투자 건수(총 6,653건)의 43.9%, 금액(총 137億 5,700萬달러)의 19.9%를 차지하고 있다.

이렇게 1990년 이후 韓國의 對中投資가 급격히 증가하게 된 요인으로 다음과 같은 것들을 들 수 있다<sup>24)</sup>. 첫째, 兩國關係의 개선에 따른 활발한 교류관계가 확대되고 있다는 점, 둘째 1980년대 중반부터의 임금, 지가상승 등으로 인하여 가격경쟁력이 약화되고 국제경쟁의 지역주의화와 글로벌화가 지속적으로 이루어짐에 따라 산업구조를 시급히 전환해야

23) 韓國銀行.

24) 大韓商工會議所 韓中民間經濟協議會(1994A), p. 130.

할 필요성이 대두되면서 노동집약적 산업을 중심으로 한 국내산업 구조 조정의 과정으로 자연스럽게 해외투자 증가로 이어졌고, 셋째, 兩國의 경제구조 및 경제발전 단계상의 보완성, 中國의 저임금 및 낮은 지가 등 유리한 투자환경이 결정요인으로 작용했다고 할 수 있다.

#### 나. 地域別 投資現況

韓國 企業의 對中國 投資의 지역별 분포를 보면 渤海灣 地域(北京市, 天津市, 河北省 및 山東省 등)과 東北3省地域(遼寧省, 吉林省, 黑龍江省)이 주류를 이루고 東南地域(上海市, 江蘇省, 浙江省, 福建省, 廣東省 및 海南省 등)에 대한 투자는 아직까지 미미하다<sup>25)</sup>(〈表 2-9〉 참조). 이와 같이 渤海灣과 東北3省地域에 한국투자가 집중하는 주요한 이유를 정리하면 다음과 같다.

첫째, 渤海灣 地域과 東北3省地域은 지리적으로 우리나라와 인접해 있다. 특히 山東省 일대는 우리나라와 가까운 위치에 있기 때문에 省政府가 韓國과의 교류에 보다 적극적이었다. 또한 1990년 9월 仁川과 山東省 威海市를 잇는 최초의 貨客航路가 개통됨으로써 山東省에 대한 투자가 가속화되었다.

둘째, 上海市, 江蘇省 등 동남부지역의 경우 이미 경제특구를 중심으로 상당한 수준으로 개발되어 있어 임금, 토지, 임대료 등 제반 비용이 크게 상승하였고, 홍콩, 臺灣, 일본계 기업들이 선점하고 있어서 상대적으로 진입하기 어려웠다.

셋째, 東北3省地域의 경우 지정학적으로 가까울 뿐만 아니라 이 지역에 많이 살고 있는 朝鮮族을 고용함으로써 해외투자의 가장 큰 장애요소의 하나인 의사소통 문제를 해결할 수 있다는 점이 투자계획단계에서부

25) 1996년말 기준으로 渤海灣 地域과 東北3省地域에 대한 投資(실행 기준)가 對中國 投資에서 차지하는 비중이 건수 기준으로 83.5%, 금액 기준으로 72%에 이르고 있다.

〈表 2-9〉 對中國 投資의 地域別 分布(實行 基準)

(單位：件, 千달러)

		1994		1995		1996	
		건 수	금 액	건 수	금 액	건 수	금 액
북	경	66	30,244	48	71,252	30	102,045
천	진	91	107,541	78	82,389	58	95,175
하	북	24	14,191	22	7,156	21	20,259
산	동	207	202,989	198	278,135	218	220,635
요	녕	186	59,191	157	74,786	147	110,119
길	림	89	25,007	77	36,588	84	23,304
혹	룡 강	48	28,801	34	12,936	33	24,622
상	해	22	33,703	27	96,995	31	106,074
강	소	42	56,385	33	90,242	31	74,328
기	타	63	72,995	56	67,850	55	41,253
계		838	631,047	730	818,329	708	817,814

資料：韓國銀行.

더 큰 이점으로 작용했다.

이와 같은 韓國 企業의 지역 편중 현상은 對中國 外國人 投資企業의 약 70%가 上海, 江蘇省, 浙江省, 福建省 및 廣東省 등을 중심으로 하는 東南地域에 집중되어 있는 것과는 상당히 대조를 보이고 있다. 그러나 최근에는 中國에서 경제성장이 가장 활발하고 내수 잠재력이 큰 지역인 上海, 廣東省 및 江蘇省 지역 등으로 대기업이 관련업체와 동반진출하는 등 남하하는 양상을 보이고 있다. 이는 內需 潛在力이 큰 이 지역의 市場 개척을 위한 노력으로 보여진다.

#### 다. 業種別 投資現況

韓國 企業의 對中國 投資를 業種別로 보면 1996년말 현재 실행 기준으로 제조업분야에 대한 投資가 전체 對中投資의 건수 기준 85.9%, 금액 기준 74.0%로서 대부분을 차지하고 있으며 비제조업 분야(자원개

발, 호텔, 도·소매업 등)에 대한 投資는 아직 미미한 편이다(〈表 2-10〉 참조).

〈表 2-10〉 業種別 對中投資 現況(實行 基準)

(單位: 件, 千달러)

	1994		1995		1996	
	건 수	금 액	건 수	금 액	건 수	금 액
광업	7	3,235	2	2,013	2	2,986
임업	0	0	0	0	0	0
수산업	11	3,227	3	411	12	1,998
제조업	693	578,730	626	689,130	608	604,886
건설업	8	12,141	9	25,867	11	52,433
운수보관업	10	5,263	9	14,958	0	2,830
무역업	15	2,050	9	3,019	14	2,472
기타	94	26,401	72	82,931	61	150,209
계	838	631,047	730	818,329	708	817,814

資料: 韓國銀行.

製造業 構成을 보면, 자동차 부품, 화학, 시멘트, 기계장비 등 일부 資本과 기술집약적인 業種을 제외하면 대부분이 단순 노동집약적인 업종(잡화 제조업, 섬유, 의복, 조립금속, 신발, 가죽업 등)이다. 이와 같은 노동집약적인 業種에 投資했던 것은 대부분의 對中國 投資企業이 국내외에서 수출 경쟁력을 급격히 상실하자 서둘러 中國으로 생산기지를 이전해서 현지의 저렴한 노동력을 이용하여 가공 또는 조립한 후 제3국에 수출하거나 국내로 반입하기 위해서였다. 이외에도 中國의 외자유치 정책이 생산성 企業의 投資를 장려하고 내수시장 진출을 제한하며, 서비스업종에 대한 投資를 억제하였던 데에서도 그 이유를 찾을 수 있다.

이들 業種은 대부분 100만달러 미만의 소액투자로서 전체 투자기업(실행 기준)의 1건당 평균투자 규모는 72만달러 수준에 불과해 中國 전체 外國人 건당 평균 투자규모에 훨씬 못 미치고 있다.

라. 規模別 投資現況

1996년말 투자규모별 분포(실행 기준)를 보면 100만달러 이하가 2,450건으로 전체투자의 81.9%를 차지하고 있으며 100만달러를 초과하는 투자는 472건으로 이전에 비해서 증가했다(〈表 2-11〉 참조).

〈表 2-11〉 對中國 投資의 規模別 現況(1996年末 基準)

(單位：件, 百萬달러)

100 이하		100 초과 2,000 이하		2,000 초과 10,000 이하		10,000 초과		계	
건수	금액	건수	금액	건수	금액	건수	금액	건수	금액
2,450	592.5	218	317.2	219	987.3	35	840.1	2,922	2,737.1

註：실행 기준임.  
資料：韓國銀行.

그러나 최근 中國의 投資環境과 여건이 크게 개선되고 있으며 韓國의 대기업들도 投資에 적극 나서고 있어 투자규모의 대형화와 투자업종의 다양화가 기대되고 있다. 즉 1996년 건당 투자규모(실행 기준)는 93만 7천달러로 1993년의 건당 투자규모 72만 7천달러에 비해 그 규모가 커지고 있다. 최근에는 대기업을 중심으로 자동차, 철강, 석유화학, 시멘트, 전자 등 대규모 프로젝트에 대한 투자가 진행되고 있으며, 투자업종도 그 동안 조립·가공 및 경공업 위주의 노동집약적 제조업 중심에서 벗어나 자동차, 중공업, 전자, 통신, 화학, 시멘트, 호텔, 부동산 등 자본 및 기술집약적 고도산업 중심으로 재편되는 추세에 있다. 이와 더불어 中國의 내수시장과 서비스산업 분야도 점차 개방이 확대되는 추세에 있기 때문에 대형 유통업, 운수업, 보관창고업, 금융·보험업, 부동산 개발업 등의 분야로 투자가 다양화될 것으로 기대된다.

### 다. 所有持分別 直接投資 推移

韓國 企業들의 對中國 투자형태는 中國에 진출한 여타국가들에 비해 단독투자 형태를 선호하고 있다. 1993년말 현재 中國에 진출한 전체 外國人 直接投資 17만 4천여건 가운데 단독투자는 3만 3,805건으로 전체의 19.4%를 점유하고 있는 데 비해 韓國 企業의 對中 投資는 실행 기준으로 독자기업이 46.6%로 나타나고 있다. 또한 합자의 경우도 70%에 가까운 企業이 다수 지분을 유지하고 있다.

이와 같이 우리나라 企業이 높은 지분을 고수하는 이유로는, 우리나라 企業에서 많이 볼 수 있는 가부장적, 전제적 리더십 스타일 등의 기업문화적 요인과 대부분의 企業이 中國의 값싼 노동력 이용을 목적으로 진출하는 구조적인 문제와 관련이 있다. 中國에 진출한 대부분의 기업들의 中國 현지공장에는 생산라인만 이전하여 값싼 노동력을 이용하여 제품을 생산하고 생산제품의 판매, 원자재조달, 자금조달은 韓國 본사에 의존하는 형태의 企業運營을 하고 있어서 현지법인에 대한 강한 통제력을 필요로 하기 때문에 독자기업 또는 다수지분을 선호하는 것으로 이해할 수 있다.

그러나 向後 韓國 企業의 對中 投資가 대규모화·다양화되면서 현지 원자재 조달을 용이하게 하고 내수시장 진출을 위한 투자로 전환되었고 이에 따라 합자(합작)진출도 지속적으로 확대될 것으로 보인다. <表 2-12>에서는 1993년말 투자실행액 기준으로 소유지분별 구성을 나타내고 있다.

<表 2-12> 對中國 韓國進出企業의 投資持分 構成比率

(單位: 件, %)

지 분 율	50% 미만	50%	50% 초과 100% 미만	100%	합계
건 수	106	90	149	301	646
구 성 비	16.4	13.9	23.1	46.6	100

註: 1993년말의 실행 기준임.  
資料: 韓國銀行.

## 第 3 章 韓國 企業의 對中國 投資上的 隘路點

### 第 1 節 投資上的 隘路點

中國이 改革·開放政策을 추진한 1978년 이래 외국인의 對中國 投資는 지속적으로 증대되어 왔다. 증대 원인은 두 가지의 측면으로 정리된다. 外國投資者의 입장에서 보면, 中國이란 저임의 노동력이 풍부하고, 시장 잠재력이 거대하고, 세제 및 기타 정책상의 우대가 존재하며 특히 1992년 이후의 全國土 開放政策의 추진에 따라 中國 市場이 열리고 있다는 확신을 가질 수 있었다는 점 등이 직접투자를 결정하는 요인으로 작용했다. 中國 政府의 입장에서 보면, 경제개발을 추진하는 과정에서 자본, 선진기술 및 선진 경영 기법 등의 공급원으로서 外國人 直接投資를 적극적으로 유치해야 할 필요성이 있었다. 따라서 이와 같은 양자간의 이해관계가 서로 부합됨에 따라 外國人의 對中國 直接投資는 빠른 속도로 증가해 왔다고 할 수 있다.

外國人의 對中國 投資가 활발히 이루어지면서 그 내용에도 상당히 많은 변화가 있다. 첫째, 투자규모가 점차 대형화되는 추세를 보이고 있고 둘째, 홍콩·臺灣의 화교 자본이 중심이었으나 점차 다국적기업의 投資가 증가하고 있으며 셋째, 산업 구조면에서도 과거의 경공업 중심의 노동집약적 산업에서 점차 자본 및 기술집약적 산업인 대형 프로젝트로 전환하고 있으며 넷째, 투자지역도 연해개방지역에서 점차 내륙지방으로 확산되고 있는 변화를 보이고 있다<sup>1)</sup>.

1) 中國에서의 사업성공을 위해서는 첫째, 파트너를 잘 선택해야 하고 둘째, 사업계획을 충실하게 수립해야 하며 셋째, 企業의 노하우를 잘 지켜야 하며 넷째, 실리를 추구하는 事業을 추진해야 한다는 등의 수칙이 필요하다(*Business week*, 1997. 5. 26).

이처럼 外國人의 對中國 直接投資가 활발히 이루어지고 투자내용도 비교적 바람직한 방향으로 가고 있으므로 일반적인 견해에 의하면 中國의 外國人投資 유치정책은 대체적으로 성공을 거두고 있다고 평가된다. 그러나 중국에 대한 외국인 직접투자를 여러 측면에서 분석해보면 投資를 장려하는 요소와 저해하는 요소가 공존하며, 저해하는 요소 즉 外國人이 對中國 투자시에 겪게 되는 투자상의 애로점을 일반적인 문제와 직접투자와 관련된 구체적인 문제로 나누어서 정리하면 다음과 같다<sup>2)</sup>. 여기서 일반적인 문제란 중국에 투자하는 外國企業이 부딪치는 전반적인 문제이며, 구체적인 문제란 개별 기업이 각 사안별로 부딪치는 좀더 구체화된 문제들이다<sup>3)</sup>.

## 1. 一般的인 問題點

첫째, 中國은 사회주의체제라는 국가적 기본틀을 유지하면서 경제적 인면에서는 시장경제체제와의 접목을 도모하는 사회주의 시장경제체제<sup>4)</sup>를 추구하고 있다. 그러나 정치·행정적인 면에서는 여전히 사회주의체제를 고수하고 있어서 기업경영상 여러 가지 어려움이 있다. 특히

- 
- 2) 『지역경제』(1994. 8, pp. 49~54) 및 『中國投資案内』(1993, pp. 226~238)를 참조하기 바란다.
- 3) 한편 日中投資促進機構의 분쟁에 대한 다음과 같은 분야별 상담 내용(1993)은 對中國 投資의 어려움을 간접적으로 보여준다.
- |                    |               |
|--------------------|---------------|
| ① 합자경영 해소절차 등      | ② 중국측 파트너의 부정 |
| ③ 중국측 파트너의 인민폐 조달난 | ④ 리스요금 회수문제   |
| ⑤ 부정유용             | ⑥ 강제징수        |
| ⑦ 판매               | ⑧ 관리문제        |
| ⑨ 토지가격의 평가문제 등     |               |
- 4) 社會主義 市場經濟란 토지·건물·기계 등 생산 요소의 國有를 전제로 하는 社會主義 體制下에서 기업경영에 있어 정부의 개입을 축소하고 기업의 자율성을 제고하며 시장 기능을 통한 자원배분에 의해서 가격 조절 기능을 높이는 제도라고 할 수 있다. 新憲法 第7條에 “社會主義 市場經濟體制下에서 정부가 경제입법과 거시경제적 수단을 사용하여 경제를 운용한다”라고 규정되어 있다.

경제관련 법규가 상당수 도입되었지만 아직까지는 미흡한 수준에 있기 때문에 경제 거래상의 분쟁이나 어떤 문제가 발생할 경우 이를 체계적으로 해결하는 법적·제도적·인적 기초가 미흡한 상황이라고 하겠다.

둘째, 中國은 政治·經濟·社會의 모든 면에 걸쳐 독특한 내용의 개혁을 추진하는 과정에 있기 때문에 경제개혁과 조화되는 정치개혁의 수행 여부, 개혁에 따른 부작용, 고도성장에 따른 인플레이 문제, 既得權 세력의 저항 등으로 外國人들은 미래에 대하여 상당히 높은 불확실성을 가지고 있다.

셋째, 所有權에 대한 中國의 정의가 불명확하다. 使用·收益·處分을 내용으로 하는 소유권은 財產權의 가장 기본적인 것이며, 시장경제체제의 핵심적인 하부구조라고 할 수 있다. 그러나 中國에서는 대부분의 資產에 대한 소유권의 규정이 모호하거나 불분명함에 따라 對中國 投資는 자연적으로 그 위험성이 커진다고 하겠다. 특히 재산권 개념과 재산권제도가 오늘날 체제 논의의 핵심을 이루고, 이에 대한 정당화 논의가 오늘날 경제체제의 유지와 밀접하게 연관되어 있음을 고려한다면 그 불명확성에 따른 위험은 크다고 하겠다.

넷째, 다양한 경제주체가 존재하지만 명목상의 경제주체와 실질적인 경제주체가 불분명해서 사업추진에 애로로 작용되고 있다. 즉 中國에는 國有企業<sup>5)</sup>, 集體企業<sup>6)</sup>, 私營企業<sup>7)</sup>, 行政單位, 軍事單位 및 社會團體 등 많은 경제주체가 존재하지만, 이들의 성격 자체가 불분명하고 또한 이들의 소속 구조가 아주 복잡하다. 예를 들어서 國有企業의 경우 國務院 직속, 중앙의 각 部處 소속, 省·地區·縣 소속의 기업 등이 있으며, 集體

5) 국유재산을 출자하여 설립하는 企業으로서, 中央政府 外에 地方政府 또는 中央과 地方政府가 관할하는 事業團體, 社會團體 등이 투자한 기업도 있다.

6) 도시나 농촌의 公民集團이 집단으로 소유하고 있는 財產을 출자하여 설립하는 企業으로서 鄉鎮企業이 대표적이다.

7) 개인이 출자하여 설립한 企業으로서 從業員이 8인 이상인 私營의 獨資企業, 共同企業 등이 있다.

企業의 경우에도 都市集體企業, 鄉營企業, 村營企業, 其他 協同組合型 企業 등이 있음에서 보듯이 경제주체가 다양하고 그 소속구조가 복잡하고 또한 그 성격도 불분명함에 따라 명목상의 경제주체와 실질적인 경제주체의 구분이 어렵게 된다. 따라서 많은 경우 外國人 投資者들은 여러 등급의 정부기구와 기업을 모두 상대해야 하고(이 결과 시간과 비용의 증대라는 예상치 못한 상황이 발생할 수도 있다), 또한 상대측의 책임소재를 명확히 하지 못함으로써 사업추진에 큰 어려움을 겪고 있다.

다섯째, 中國의 개혁과정에서 나타난 中央의 巨視的 調整能力 弱化에 따른 經濟的 地域主義 확산이 투자상의 애로사항으로 대두되고 있다. 즉 분권화 개혁을 통하여 지방의 적극성을 제고하여 경제성장의 원동력을 삼고 있지만, 경제적 지역주의가 심화됨에 따라서 外國人 投資者의 입장에서 보면 지역간 법·규정 적용의 일관성이 부족해지고, 지역적 시장분할로 인해서 원자재조달 및 판매상 애로가 발생하고, 다른 지역 노동력의 유입을 제한하게 된다는 점 등에서 불리한 요소로 작용하기도 한다.

여섯째, 中國에서는 시장경제체제의 기초가 되는 각종 법적·제도적 장치가 미비하여 經濟活動이 정립된 시장규칙에 근거하여 이루어지지 못하고 있다. 비록 일부 장치가 존재하는 경우라도 실제로는 제대로 집행되지 못하고 자의적으로 적용되는 것이 현실이다. 따라서 이러한 환경하에서는 外國企業이 장기적인 사업을 일관성 있게 추진하기가 매우 어렵다.

일곱째, 中國의 國內市場은 각종 관세·비관세 장벽으로 보호되고 있어서 외국기업의 정상적인 시장진출에 장애가 많다. 대표적인 비관세장벽으로서는 內部規定을 통한 비공식적인 수입규제, 수출·수입 허가제도, 수입계획 및 외환 할당제도, 수입품 검사의 불투명성 등이 있다. 中國內의 外國人 투자기업에게도 허가, 수출의무, 영업범위 제한 및 외환 통제 등을 통하여 中國 내수시장에의 진출을 제한하고 있다.

## 2. 直接投資와 關聯된 具體的인 問題

첫째, 中國의 투자 환경을 결정하는 변수들은 매우 복잡하고, 지역에 따라 큰 차이를 보이며, 특히 각종 제도의 법제화를 통한 안정성과 투명성이 부족하여 해석과 적용에 있어서 지방에 따라, 시기에 따라 또한 분야에 따라 일관성이 결여되고 있다. 또한 개방의 가속화와 함께 다양한 투자정책이 발표되고 있지만 정책의 일관성 부족, 구체적인 지침의 부재 등으로 인해 혼선을 빚고 있다.

둘째, 행정 간섭이 과다하고 복잡하며 행정체계 또한 불명확하다. 外國企業의 투자 진출시 對外貿易委員會, 工商行政管理局 등 여러 기관의 허가를 거쳐야 하며, 同 허가 후에도 土地, 環境保護, 稅務, 電力, 交通, 港務, 稅關 등 여러 부문에서의 수속 절차가 필요하다.

셋째, 中國에서 企業을 경영하는 데에는 타당성 조사 단계에서는 예상하기 어려운 비용(눈에 보이지 않는 비용)이 다양한 경로를 통해서 상당히 발생한다. 이는 사전적인 조사를 통해서는 그 실체를 정확히 파악하기 어려운 것들이 많다(실제로 상당수는 成文化되어 있지 않아 사전 확인이 어렵거나 외국인 투자자들의 접근이 제한되어 있는 內部文件이나 內規形態로 되어 있다). 여기에는 企業이 부담해야 하는 종업원에 대한 각종 보조금 및 사회보장비용, 현지 地方政府·機關이 부과하는 임의적인 각종 부과금, 기업경영 관련 정보획득 비용, 현지 관리들과의 관계형성을 위한 비용 등이 있다.

넷째, 내수시장 진출에 대해 제한을 가하고 있다. 즉 中國은 수출확대를 주목표로 外國人 投資를 유치하기 때문에 외국인 투자기업에 대해서 省이나 地方에 따라 약간의 차이가 있지만 수출의무 비율을 설정하고 있으며, 이는 내수시장 진입에 대한 하나의 장벽으로 작용한다고 하겠다. 또한 外國人 投資企業의 內需販賣 比率이 잘 지켜지지 않고 있다.

다섯째, 사회간접시설(인프라스트럭처)의 미비로 인하여 어려움이 발생한다. 전력 부족으로 인한 잦은 斷電, 通信·交通·港灣 施設 등의

부족으로 인한 어려움 및 高費用 등이 자주 지적되고 있다.

여섯째, 中國에 존재하는 노동력 이동에 제약이 있어서 지역별·분야별 숙련공이 부족하며 이는 또한 임금급등의 주요 원인이 되고 있다. 이는 戶口制度<sup>8)</sup>의 실시로 지역간 노동력의 이동이 제한되고, 國有企業의 小社會的 機能으로 인해서 기업간 노동력 이동이 제한을 받기 때문이다<sup>9)</sup>. 특히 고급 인력의 경우 기존 공장(국유기업)에서 초빙하면서 주택을 제공하는 등 小社會的 機能을 수행해야 하나 이는 현실적인 부담으로 작용하기 때문에 어려움이 되고 있다. 최근에는 勞務送出會社의 활동이 활성화됨에 따라 이와 같은 문제가 상당 부분 해결될 것으로 전망된다<sup>10)</sup>.

일곱째, 현지 從業員의 미흡한 노동규율과 이로 인한 낮은 노동생산성이 문제이다. 低賃金을 바탕으로 한 생산비 절감을 위해서 진출한 企業의 경우 미흡한 노동규율과 낮은 노동생산성으로 인해서 저렴한 임금수준이 곧 저렴한 노동비용을 의미하는 것이 아닌 상황이 발생할 수 있으며, 특히 해당 從業員이 合資企業의 중국측 파트너기업에 의해 제공되었을 때는 더욱 심각한 문제가 대두될 수 있다.

여덟째, 현지 地方政府 機構 및 關聯機關(은행, 회계사, 세관 등)들의 비효율적인 업무 처리가 企業經營에 부담이 되기도 한다. 즉 외국인투자

8) 戶口制度의 핵심은 국민 개인의 신상 기록카드라고 할 수 있는 案이며, 이 案에 의해 거주 관계 등이 결정된다. 중국 노동자들은 자신의 案을 원소속 회사에 두고 외국투자기업에 임시로 와서 일하려는 경향이 강하다. 이는 원소속의 중국 회사는 평생 직장으로 안정이 보장되지만 언제 철수할지 모르는 외국인 투자회사로 자신의 案을 옮기는 것을 불안해하기 때문이다. 만약 외국투자기업이 노동자 개인의 案을 확보하지 못할 경우 노동자들에 대한 통제력이 약화되어 효율적인 관리가 어려워지고 이는 또한 노무관리 및 생산성과에도 직결된다.

9) 현재 兩制度는 많이 완화 내지는 쇠퇴되었다고 할 수 있다.

10) 자의적인 法執行 내지는 법규의 미비로 인해서 노동력 이동 문제를 악화시키는 경우가 있다. 예를 들면, 농촌지역 근로자를 고용하는 것은 그 지역경제의 발전에 기여하는 것인데도 불구하고 오히려 농촌인구 고용비를 요구하고 있으며, 他省人의 고용시에는 고용비용을 추가로 지불해야 한다. 임시근로자의 관리비는 案 소재지가 시내인 직원은 5%, 省內인 직원은 7%, 省外인 경우에는 9%를 지불해야 한다. 이와 같은 추가비용은 노동력 이동 문제를 더 악화시킬 가능성이 있다.

를 유지하는 기능을 가진 政府機構(즉 해당지역의 대외경제무역 부문)와 다른 부문간에는 外國人 投資企業에 대한 태도에 큰 차이가 있으며, 일단 投資가 실행된 이후 상대해야 하는 다른 부문들의 지원기능은 매우 취약한 실정이다. 이 문제는 이들 기관의 기업경영에 대한 간접적인 간섭 및 이들과의 인맥 관계 수립을 위한 추가적인 비용 부담의 문제와도 연계되어 있다.

아홉째, 中國이 대부분의 원료공급시장을 개혁해서 國家의 統制가 많이 완화되었다고는 하지만 일부 원료분야에서는 아직까지도 사회주의 분배방식이 유효하다. 특히 공급이 부족한 전략물자나 희귀자원일수록 外國人 投資企業이 공급받는 데는 상대적으로 많은 어려움이 따른다.

## 第 2 節 租稅上의 隘路點

### 1. 現 段階에서의 隘路

1994년의 세계개혁은 開放·改革政策이 추진된 이래 이룩한 경제발전과 社會主義 市場經濟體制로 전환하는 과정에서 대두된 세계개혁의 필요성에 부응해서 이루어진 것으로서, 개혁 이전에 비해서 더욱 정교해진 新稅制가 정착되어 감에 따라 中國의 租稅制度는 시장경제체제에 더욱 근접하게 되었다고 평가되고 있다.

그러나 비록 中國 政府가 효과적인 經濟活動을 支援하기 위하여 각종 경제관련 법규를 제정하고 각종 제도적 장치를 도입하는 등 일련의 노력을 지속적으로 기울이고 있지만 국제적인 기준에서 보면 아직도 미비된 부분이 많은 상태이고, 특히 조세제도가 이전에 비해서 더욱 정교해졌다고 하지만 미비된 부분이 많아서 中國에 投資한 企業들에게 공통적인 애로점이 되고 있다. 대표적인 조세상의 애로점으로는, 地方分權主義의 전통이 존속하고 경제적 지역주의가 심화되고 있는 상황에서 세법의 지역간 적용 편차문제가 조금씩 나타나고 있는 점, 징세행정 개혁의 핵심은

「납세의무자는 반드시 법에 따라 납세하고 稅務機關은 반드시 법에 따라 稅金을 징수한다」는 것이지만 사회주의 시장경제체제하에서의 세제의 역사가 일천해서 관련 법규가 정비되어 있지 않고, 비록 개정된 내용이지만 그 해석이 불투명한 부분이 적지 않으며, 또한 세제개혁이 상당폭 이루어졌지만 判例나 例規 등이 부족해서 徵稅權의 행사가 부분적으로는 임의적으로 이루어질 개연성이 크다는 점 등이다.

특히 對中投資企業이 직면하고 있는 조세상의 공통적인 문제점 중의 가장 대표적인 것이 輸出關聯 附加價值稅 問題이다. 이는 輸出과 關聯된 附加價值稅의 구조적인 문제점과 輸出關聯 附加價值稅 還給問題로 구분된다. 零稅率의 적용대상이 외국에서 소비되는 과세대상 用役(勞務)을 포함하지 않고 物品의 수출에만 한정되어 있어 구조적인 불균형을 내포하고 있다는 점 그리고 고정자산의 구입시 지출된 매입세액이 매출세액에서 공제되지 않음에 따라 수출품에서 附加價值稅를 완전히 배제할 수 없다는 점 등이 前者에 속한다. 한편 中國 政府는 국제경쟁력을 강화하고, 수출을 촉진하며 또한 수출산업을 육성하기 위한 취지에서 輸出 貨物에 零稅率을 적용한다고 규정하고 있지만 최근에 들어와서 일부만을 還給함으로써 오히려 還給이 불허되는 만큼의 원가상승 요인이 발생되어 수출경쟁력이 저하되는 문제점이 나타난다는 것이 後者에 속한다.

附加價值稅 還給에 따른 자세한 문제점은 다음 章에서 자세히 서술하고자 한다.

## 2. 租稅 以外の 負擔金 問題

### 가. 租稅 以外 負擔金의 現況

지난 10여년 동안의 빠른 경제성장과 경제체제 개혁과정에서 稅制改革의 필요성이 대두되자 中國 政府는 1984년에 기본 골격을 갖추었던 舊 稅制를 개편해서 1994년부터 新稅制를 시행했다. 稅制改革時 國務院은

공평한 세부담의 실현, 세계의 간소화, 평등 경쟁의 촉진 등을 위해서 각종 準租稅를 폐지하고 조세 이외의 부담금(稅外稅)<sup>11)</sup>은 國務院의 허가를 받아서 시행할 것을 지시했다.

이와 같은 상황임에도 불구하고 지방관계부문(기관)이 각종 명목의 조세 이외의 부담금을 징수하고 있는 경우가 상당수 보고되고 있다. 특히 中央政府의 法律 또는 規定에 없는 지방 자체의 부담금이 다수를 점하고 있다. 이들은 허가 유무를 불구하고 그 징수액이 통계에 나타나지 않으며, 전국적으로 여러 분야에서 부과되기 때문에 그 종목수가 파악되기 어려운 상태이다. 1997년초에 부동산 가격을 억제하고 주택건설을 촉진하기 위하여 國家計劃委員會와 財政部가 공동으로 발표한 「일부 건설 항목에 대한 비용징수 취소」 문건을 보면 일부 건설항목에 대한 비용징수를 취소한다고 했지만 무려 48개의 비용이 철폐된 사실에서 조세 이외의 부과금이 광범위하게 부과되고 있음을 알 수 있다<sup>12)</sup>. 또 하나의 예로서 차량 1대당 9개의 납부금(대부분 ○○費用<收費>)이라는 명칭임; 養老費, 道路建設費, 交通管理費, 保養費, 市建設費 등)이 부과되고 있으며, 농촌인력사용시 농촌지역의 縣에 인력모집비용 및 퇴역군인양로비 등의 납부가 요구되고 있으며 또한 北京市에서는 同 地域 外의 사람을 北京市에 소재하는 企業이 채용하는 경우 도시기반확충비(약 人民幣 1萬元)를 부담해야 하는 사례가 보고되고 있다. 이 외에도 공안세, 굴뚝세, 오물세, 수리건설비, 공공시설 설치비, 치안보조비, 위생비, 의무교육비, 농수로 공사비 등도 보고되고 있다. 이와 같은 조세 이외의 각종

11) 논의의 편의상 準租稅, 각종 誠金, 使用料 및 租稅 이외의 각종 負擔金 등을 租稅 이외의 負擔金으로 통칭하기로 한다.

12) 同 文件에 의하면 건설부문 10개(建築工程管理費, 綠化管理費, 道路汚染費 등), 토지관리부문 10개(土地貸賃管理手續費, 土地用途變更費 등), 전력부문 5개(電力供給架設費 등), 公安部門 3개(建築消防設計審查費 등), 기타 부문(建築市場管理費, 考古探查費 등) 등 모두 48개의 비용이 철폐되었다. 이로 인해서 中國 建設市場 참여를 기피했던 외국 建設業體의 진출도 활기를 띠게 될 것으로 보인다.

負擔金은 각 부서 또는 지방정부의 상당한 수입원의 하나가 될 것으로 보여진다<sup>13)</sup>.

이와 같은 조세 이외의 각종 부담금 등은 실질적인 성격이 국가의 강제적인 징수권에 의해 반대급부 없이 이루어지고 있다. 이들은 주로 內部文件이나 內規形態로 되어 있다. 同 負擔金은 각 부서 또는 地方政府의 편의에 따라 신설 또는 유지되고 있는 것이 현실이다. 또한 각 부서 또는 지방정부의 상황 및 편의에 따라 신설·유지 및 부과되기 때문에 조세 이외의 각종 부담금 대부분의 명칭 및 종류가 상이하며, 상당수가 지역별로 단일화된 법규(料率表)가 없기 때문에 당해 기업과 당해 기관 또는 단위와의 협상에 의해 지불하고 있음이 실정이다.

#### 나. 問題點

예상하기 어려운 눈에 보이지 않는 이와 같은 다양한 조세 이외의 부담금이 다양한 경로를 통해서 발생함에 따라 우리나라 企業 및 外資企業의 對中投資時에 당초의 계획보다 많은 비용이 소요되고, 생산활동시에는 비용으로 처리됨에 따라 비용상승 요인이 되고 있다. 특히 다양한 형태의 조세 이외 부담금은 內部文件이나 內規形態로 되어 있어 外國人投資者들의 접근이 제한되기 때문에 타당성 조사 단계에서는 예상하기가 어렵다. 따라서 이는 中國의 입장에서 보면 對中投資를 꺼리게 하는 하나의 요인이 된다고 하겠다.

이와 같은 다양한 형태의 조세 이외 부담금은 財政民主主義 原則에 반한다고 하겠다. 즉 財政民主主義 원칙상 국가세입은 국민의 대표로 구성된 國會(人民大會)의 승인하에 조세라는 수단을 통해 이루어지고 그 지출 또한 국회의 승인하에 이루어지는 것이 원칙이다. 또 부과대상과 부

13) 이와 같은 각종 비용이 판매액의 1%를 초과하는 경우도 있다(朴觀植, p. 34).

담률은 主席令이나 部令이 아니라 法律에 규정하여야 하며 국회(인민대회)의 입법심의 과정을 반드시 거치도록 하는 것이 바람직함에도 불구하고 조세 이외의 부담금이 각 부서 또는 지방정부의 편의에 따라 신설 또는 유지되고 있는 실정이다.

한편 조세 이외 부담금 수입은 그 사용이 용이하기 때문에 항목이 늘어나기 쉬우며, 또 豫算으로 충당하여야 할 사업까지 부담금에 의존하는 현상이 있는데 이는 바람직하지 않다.

현행 세법과 여러 법률에는 투자의 촉진 및 국제경쟁력의 강화 등을 목적으로 하는 조세감면제도가 다양하게 존재하는데 조세 이외의 부담금은 이와 같은 租稅減免政策의 취지와 상충된다는 모순이 존재한다.

금번의 稅制改革時 國務院이 공평한 세부담의 실현, 세제의 간소화 도모, 평등 경쟁의 촉진 등을 위해서 각종 준조세를 폐지하고 조세 이외의 부담금(稅外稅)은 國務院의 허가를 받아서 시행할 것을 지시했음에도 불구하고 다양한 형태의 조세 이외의 부담금이 부과되고 있음에 따라 中央政府의 권위에 손상이 갈 수가 있으며, 또한 각종 조세 이외의 부담금의 징수는 각국 對中投資企業의 거센 저항을 불러오고 있으며 租稅制度, 經濟政策 나아가 정권의 도덕성 자체에 대한 불신과 연결될 수도 있다. 즉, 이로 인해서 中國 政府의 신뢰성이 감소될 수도 있다.

#### 다. 示唆點

中國은 국토 면적이 우리나라의 44배이고 인구는 우리나라의 27배이며 漢族을 포함한 50여개 민족으로 구성된 거대한 國家이다. 따라서 이와 같은 거대한 國家를 하나의 통일된 법전으로 통치하는 데는 한계가 있을 수밖에 없다. 예를 들어 경제가 발달한 동부와 서부는 자연 및 사회 환경 등이 상이하므로 이로 인하여 다양한 경제문제가 발생하고 있는데, 이를 中央政府에서 제정한 획일적인 세법으로 규율하는 데는 당연히 어려움이 따를 수밖에 없음이 예상된다.

이와 같은 특이한 상황이 있기 때문에 각 地方政府는 해당 지역의 다양한 경제현상에 맞추어서 행정규정을 이용한 조세 이외의 부담금을 일반적으로 부과하고 있다. 특히 활발하게 경제개발을 추진하는 과정에 재정개혁을 수차례에 걸쳐 추진했으며, 이 결과 중앙집권적인 財政制度가 지방분권적인 형태로 전환됨에 따라 경제개발이 더욱 가속화되고 이에 따라 자금에 대한 수요도 증대함에 따라 각 地方政府에 의한 조세 이외의 다양한 부담금의 부과가 상당한 수준에 도달하기에 이르렀다. 또한 市場經濟를 도입하는 과정에서 경제관련 법규를 제정하고 각종 法的·制度的 장치를 도입하는 등의 노력을 기울이고 있지만 아직은 각종 제도가 미비된 상태이기 때문에 당분간은 조세 이외의 부담금 부과가 계속될 것으로 예상되며, 이는 對中投資企業에게 부담으로 작용할 것이다.

한편 이는 租稅減免政策의 취지와 상충된다는 모순이 존재하고, 또 금번의 稅制改革時 國務院이 각종 준조세를 폐지하고 조세 이외의 부담금(稅外稅)은 國務院의 허가를 받아서 시행할 것을 지시한 사항과도 상충되므로 中央政府의 권위를 손상시키는 행위이며, 각국 對中投資企業의 저항 및 租稅制度와 經濟政策 나아가 정권의 도덕성 자체에 대한 불신과 연결될 수도 있어서 정부의 신뢰성이 감소될 수도 있다.

조세부담에 대한 中國 政府의 공식적인 통계가 없으며, 또한 조세 이외의 부담금에 대한 통계도 없기 때문에 그 정확한 규모는 추정하기가 어렵다. 또한 행정규정을 이용해서 조세 이외의 부담금을 부과하는 것은 조세법률주의와 상치되므로, 이 또한 각급 政府가 해결해야 할 과제이다.

## 第 4 章 中國의 租稅制度 및 附加價值稅 概要

### 第 1 節 現行 租稅制度

현행 中國의 租稅는 그 性質과 作用에 따라 다음의 6가지로 분류된다.

- 流通稅類 : 生産과 流通過程의 販賣收入 또는 營業收入에 따라 부과되는 稅目으로 附加價值稅, 消費稅 및 營業稅 등이 있다.
- 資源稅類 : 國有天然資源을 開發·利用할 때 발생하는 等級別 收入을 조절하기 위하여 부과되며, 都市土地使用者에게도 부과되는 稅目으로 資源稅, 都市土地使用稅(城鎮土地使用稅) 등이 있다.
- 所得稅類 : 生産經營者의 利潤 또는 個人의 所得에 대하여 부과되는 稅目으로 企業所得稅, 外商投資企業과 外國企業所得稅 및 個人所得稅 등이 있다.
- 特定目的稅類 : 特定 目的을 달성하기 위해 特定行爲에 대하여 부과되는 稅目으로 都市維持建設稅(城市維護建設稅), 固定資產投資方向調節稅 및 土地增值稅 등이 있다.
- 財產稅類 및 行爲稅類 : 주로 特定財產 및 行爲에 대하여 부과되는 稅目으로 住宅分 財產稅(房產稅), 都市不動產稅(城市房地產稅), 車輛·船舶使用稅(車船使用稅) 및 印紙稅(印花稅) 등이 있다.
- 農業關聯稅類 : 農業과 牧畜業에 대하여 부과되는 稅目으로 農業稅, 牧畜稅(牧業稅), 農業特產稅 및 耕地占用稅 등이 있다.

〈表 4-1〉에 각 稅目の 주요 내용이 간략하게 정리되어 있다.

〈表 4-1〉 中國의 現行 租稅制度的 概要

조세의 유형과 명칭	과세대상 및 납세의무자	과세표준	세율	외상기업 해당여부	중앙 및 지방세 구분
1. 流通稅類					
1) 附加價値稅	-중국경내에서 재화의 판매·가공·수리서비스	-재화의 판매가격 과세용역의 가격	-17%(일부품목 13%) -수출개화 영세율	해당	공유(중앙75% 지방 25%)
2) 消費稅	-담배, 주류, 화장품, 귀금속, 가솔린, 디젤류, 타이어, 오토바이, 소형차량	-소비재의 판매가격(중치세 제외 가격)	-비례세율 (3~45%) -정액세율	해당	중앙세
3) 營業稅	-교통운수업, 건축업, 금융보험업, 우편통신업, 문화체육업, 오락업, 호텔, 음식 등 서비스업, 무형자산 양도, 부동산 판매	-과세용역 제공에 따른 영업수입액	-3% 혹은 5% (오락업 5~20%)	해당	지방세
2. 資源稅類					
1) 資源稅	-원유, 천연가스, 석탄, 금속, 비금속광물, 소금	-판매수량	-톤당 혹은 m <sup>3</sup> 당 단위세액	해당	공유
2) 都市 土地使用稅	-도시지역 토지사용권	-실제점용 토지면적	-평방미터당단위 세액	제외	지방세
3. 所得稅類					
1) 企業所得稅	-연간 수입총액에서 대응되는 원가·비용 등 공제	-과세소득	-33%	제외	공유
2) 外商投資 企業과 外國企業 所得稅	-외상투자기업과 외국 기업의 생산·경영활동 소득과 기타소득	-과세대상 소득액	-기업소득세 30% -지방소득세 3%	해당	공유
3) 個人所得稅	-임금 및 급여소득 -개인사업자 소득 -도급경영·임차경영 소득 -개인서비스, 원고료, 특허권사용료소득, 임대소득 -이자, 배당, 상금 등 우연발생소득	-월소득액 연간소득 과세대상 소득액 수입금액	-5~45% -5~35% -20% -20%	해당	지방세

〈表 4-1〉의 계속

조세의 유형과 명칭	과세대상 및 납세의무자	과세표준	세 율	외상기업 해당여부	중앙 및 지방세 구분
4. 特定目的稅類					
1) 都市維持建設稅	-증치세, 소비세, 영업세 과세대상기업, 단위, 개인	-납세인이 실제 납부한 증치세·소비세·영업세	-1~7%	제외	지방세
2) 固定資産投資方向調節稅	-중국내에서 각종자금을 사용하여 고정자산 투자를 진행하는 단위 및 개인	-실제완성된 투자액	-0~30%	제외	지방세
3) 土地增値稅	-부동산의 유상양도로 인하여 수입이 발생한 단위 및 개인	-부동산 양도차익	-30~60% (누진세)	해당	지방세
5. 財產·行爲稅類					
1) 住宅分財產稅	-재산세의 일종으로 주택소유자, 담보인, 대리, 관리인에게 부과	-가옥의 잔여가치 -가옥의 임대수입	-1.2% -12%	제외	지방세
2) 都市不動産稅	-외국투자기업, 외국인에게 부과되는 재산세	-건물의 가액기준 -건물의 임대수입 기준	-1.2% -18%	해당	지방세
3) 車輛·船舶使用稅	-중국 내에서 차량, 선박의 소유, 사용단위 및 개인	-선박純(淨)톤수 (적재중량) -차량수량 (정톤수)	-단위세액	제외	지방세
4) 車輛·船舶番號牌稅	-외국투자기업 외국국적소지자로서 과세대상 차량, 선박의 사용자	-선박純(淨)톤수 (적재중량) -차량수량 (정톤수)	-단위세액	해당	지방세
5) 印紙稅	-중국경내에서 인지세 잠정 조례에 열거된 문서 및 증빙을 작성·수령하는 각종 단위 및 개인	-과세대상 문서상에 기재된 금액 (비용, 수입액 등) -과세대상 문서건수	-적용세율 -단위세액	해당	지방세
6) 屠畜稅	-중국경내에서 도축업을 하는 단위 및 개인	-도축수량 -도축중량	-단위세액 -40%	해당	지방세

〈表 4-1〉의 계속

조세의 유형과 명칭	과세대상 및 납세의무자	과세표준	세 율	외상기업 해당여부	중앙 및 지방세 구분
7) 宴會稅	-중국경내에 설립된 숙박 및 음식영업장소에 서 연회를 주관하는 각종 단위 및 개인	-연회비용 총 지급 금액 (봉사료 포함)	-15~20%	제외	지방세
8) 契約稅	-소유권 이전 변동 부 동산의 매수인 또는 저당권자	-매매계약금액	-매매 6% -저당 3%	해당	지방세
6. 農業關聯 稅類					
1) 農業稅	-농업종사 단위 및 개인	-토지 평균생산량	-지역별 비례세율	해당	지방세
2) 牧業稅	-목축업 종사단위 및 개인	-총수입 혹은 가축 두수	-비례세율, 정액 세율	해당	지방세
3) 農業特產稅	-농업특산물 생산단위 ·개인	-실제수입	-비례세율	해당	지방세
4) 耕地占用稅	-경지점용 비농업건설 단위 및 개인	-경지면적	-정액세율	제외	지방세
* 船舶噸稅	-중국항구에서 운항하 는 선박(외국선박 포 함)의 소유주	-등록된 純(淨) 톤수	-단위세액 (0.45~9.30元/ ton)	해당	중앙세
* 關稅	-중국 경내에서 수출 입업에 종사하는 기 업, 개인	-수출입화물수량 ×단위당 과세가 격×적용세율	-수입품 8~270%(2~ 220%), 수출품 10~100%	해당	중앙세

## 第 2 節 現行 附加價值稅制의 概要

### 1. 特徵

중국의 현행 增值稅는 우리나라의 附加價值稅(value-added tax)에 해당하는 세목으로서 間接稅이다. 附加價值稅는 間接稅 중에서도 特定的 課稅對象에 부과되는 個別消費稅가 아니라 物品(貨物)<sup>1)</sup>의 販賣와 輸入 및 일부의 役務提供을 課稅對象으로 하기 때문에 一般消費稅에 속한다.

一般消費稅는 각 流通段階에 있어서의 과세 여부에 따라 單段階 課稅方式과 多段階 課稅方式으로 分類되며, 또 각 流通段階에서의 과세에 대해서 그것을 排除하는지의 여부에 따라 累積課稅型과 累積排除(控除)型으로 分類된다. 현행 附加價值稅는 流通의 各 段階에서 과세되지만 各 段階에서 부과되는 課稅額을 계산시에는 前 段階에서의 과세액을 배제하고 있으므로 多段階累積排除(控除)型의 一般消費稅이다.

현행 중국의 附加價值稅는 EC型 附加價值稅를 모델로 하여 制定되었으며, 消費型 附加價值稅라는 점, 前段階稅額控除方法을 채택하고 있다는 점, 소매단계와 서비스를 포함하는 과세 베이스가 넓은 一般消費稅라는 점 및 複數稅率制度를 채택하고 있다는 점 등이 유사하다.

이와 같은 中國의 現行 附加價值稅制의 特徵을 정리하면 다음과 같다.

첫째, 課稅範圍가 광범위하여 物品의 販賣와 輸入 및 加工·修理·組立修理 用役(勞務)의 提供 등을 과세대상으로 하고 있다(增值稅 暫定條例 第1條).

둘째, 附加價值稅 부과대상 거래에 해당되더라도 消費者에게 판매하는 등 附加價值稅 專用領收證을 발행하지 않는 경우에는 同 거래에서의

1) 物品이란 電力, 火力, 가스를 포함한 有形의 動產(有體物)을 말하며, 무형자산 및 부동산은 포함되지 않는다(增值稅 暫定條例 實施細則 第2條 第1項).

附加價值稅額이 얼마인지에 대하여 기재하지 않는 內稅方式을 취하고 있다(增值稅 暫定條例 第5條, 增值稅 暫定條例 實施細則 第14條). 이는 一般消費者에 대한 稅負擔의 心理的 影響을 考慮한 조치라고 할 수 있다.

셋째, 複數의 稅率構造로서 基本稅率(17%), 特別稅率(13%) 및 零稅率<sup>2)</sup>이 있다(增值稅 暫定條例 第2條). 特別稅率이 適用되는 物品 및 수출되는 物품 외에는 課稅對象物品과 課稅對象勞務의 전부에 基本稅率이 適用된다.

넷째, 附加價值稅 專用領收證制度를 채택하고 있음에 따라 專用領收證上의 기재액이 納稅額 計算의 基礎證憑이 된다(增值稅 暫定條例 第8條 第2項). 즉 專用領收證에 記入(明示)되어 있는 稅額에 기초하여 買入稅額을 計算한다.

다섯째, 前段階稅額控除制度(tax credit method or invoice method)를 채택하고 있다(增值稅 暫定條例 第4條).

여섯째, 小規模 納稅者制度<sup>3)</sup>를 채택하여 이들에게는 賣出總額에 6%의 低稅率을 곱해서 納付稅額을 計算하는 簡便法을 適用하고 있다(增值稅 暫定條例 第11條, 第12條, 第13條).

일곱째, 세무당국에서 납세의무자를 매입, 매출 양면에서 체크하는 檢査體系를 確立하여 稅收 增加를 도모하기 위하여 附加價值稅 納稅義務者에게 專門의 稅務登錄을 하도록 하고 또한 專用領收證을 使用하도록 하고 있다<sup>4)</sup>.

2) 복수세율인 경우 동일생산물을 사용처에 따라 다르게 분류해야 함에 따라 징세행정이 번잡해지고 징세비용이 증가하는 문제점이 있다. 예를 들어 동일한 기계가 하나는 농업에 사용됨으로써 저세율이 적용되고 다른 하나는 일반 용도에 사용된다면 일반 세율이 적용됨으로써 상기의 문제가 발생된다. 또한 농기계나 농업보조산업에 공급되는 부품과 관련하여서도 상기의 문제가 발생할 수 있다.

3) 小規模 納稅者에 대해서는 增值稅 暫定條例 實施細則 第24條를 참조하기 바란다.

4) 附加價值稅 專用領收證을 위조하는 사례가 나타나고 있으며 형집행까지도 있었다. 그러나 범집행과 같은 무거운 처벌보다는 세무공무원과 납세자의 교육을 통해 문제를 해결하는 것이 보다 바람직하다(Wei Xin and Graham Brown(1995), p. 47).

여덟째, 國內去來에 普遍的으로 부과되어지는 附加價值稅를 全業種에 適用하지 않고 營業稅를 남겼다. 기본적으로 用役에 대해서는 營業稅가 부과되고 商品의 都小賣, 公共事業 中的 水道·電氣·가스·熱의 판매, 그리고 서비스업 中 加工·修理補修用役 등에 대해서만 附加價值稅가 부과된다.

## 2. 稅收

中國 政府는 업종 전문화를 통해서 協동생산을 촉진하고, 기업간의 橫적 경제연합의 추진을 통해서 公業생산구조를 합리적으로 조정·개조하고 또한 기업의 二重租稅負擔을 방지하기 위해서 1979년 하반기에 일부 품목에 대해서 附加價值稅를 부과하기 시작했다. 이후 경제성장과 軌를 같이 하면서 그 과세대상 품목과 부과지역이 점차 확대되어 갔다. 이에 따라 초기의 미미하던 세수가 경제가 성장하고 과세대상 품목이 확대되어 감에 따라 서서히 증가하기 시작했다. 總稅收에서 차지하는 比重이 초기에는 10% 미만이었으나, 점차 증가하여 1986년에 10%를 넘어서고 이후 비교적 빠른 속도로 증가해서 1992년에는 20%를 넘어서었다(〈表 4-2〉 참조).

中國 政府가 稅制를 附加價值稅를 중심으로 하는 間接稅體系로 전환하기 위해서 기존의 附加價值稅를 확대 개편해서 1994년부터 시행하면서 附加價值稅가 총세수에서 차지하는 비중이 1994년에 45.0%, 1995년에 43.1%에 달해서 基幹稅目으로서의 위치를 확고히 했다<sup>5)</sup>(〈表 4-2〉 참조).

5) 적극적인 經濟開發政策을 추진하는 과정에서 조세부담률을 높여 증대하는 재정수요를 충족시킬 필요성이 대두되었기 때문에 附加價值稅를 중심으로 하는 간접세체계를 구축했다. 그러나 同 稅制의 도입으로 인해 기업의 세부담이 3분의 1 정도 증가하게 되어 이는 중요한 이슈로 부상하고 있다는 지적이 있다(Wei Xin and Graham Brown(1995), p. 47).

〈表 4-2〉 附加價值稅의 年度別 稅收

(單位: 億元)

	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995
總稅收 (A)	2,040.8	2,090.7	2,140.4	2,390.5	2,727.4	2,821.9	2,990.2	3,296.9	4,255.3	5,126.9	6,038.0
附加價值稅 稅收(B)	147.7	232.2	254.2	384.4	430.8	400.0	406.4	705.9	1,081.5	2,306.3	2,602.3
B/A	7.2	11.1	11.9	16.1	15.8	14.2	13.6	21.4	25.4	45.0	43.1

資料: 中國財政年鑑編輯委員會(編), 『中國財政年鑑』, 1995, p. 401; 國家統計局(編), 『中國統計年鑑』, 1996, p. 228.

### 3. 課稅對象<sup>6)</sup>

- 一中國 內에서의 物品의 販賣와 輸入 및 加工·修理·組立修理用役(勞務)의 提供 등이 課稅對象이 된다.
- 一用役에 대해서는 기본적으로 營業稅가 부과되지만 商品의 都小賣, 公共事業 中の 水道·電氣·가스·熱의 판매, 서비스업 中 加工·修理 補修業務, 委託加工業務 및 典當舖業 中 流質品의 판매 混合販賣行爲 등에 대해서는 附加價值稅가 부과된다.

### 4. 納稅義務者

- 一附加價值稅의 納稅의무자는 一般納稅義務者와 연간 과세매출액이 100萬元 이하인 小規模納稅義務者로 구분된다. 이를 구체적으로 보면,
  - 中國 內에서 物품의 판매 또는 加工·修理·組立修理用役을 제공하  
는 單位와 個人

6) 이하 부가가치세제의 개요는 韓相國(1995), Henry C. Y. Ho(1996) 및 中華人民共和國 財政部 稅政司(1996)를 참조하기 바란다.

- 물품의 수입을 행하는 單位와 個人
- 기업이 타인에게 임대 또는 도급을 주어서 경영하는 경우에는 賃借人 또는 下都給人
- 중국 내에서 課稅對象 勞務를 매출하지만 경영기구를 설치하지 않은 경우에는 源泉徵收義務者는 代理人이며, 代理人이 없다면 구매자
- 물품을 수입하는 경우에는 輸入者 또는 그 代理人

## 5. 稅率

- 稅率은 一般稅率, 零稅率, 低稅率, 特別稅率의 4가지로 구분된다.
- 納稅義務者가 물품을 판매 또는 수입하는 경우 零稅率 및 低稅率의 항목을 제외하고서 一般稅率이 적용되며, 그 稅率은 17%이다.
- 納稅義務者가 물품을 수출하는 경우에는 零稅率이 적용되며, 그 稅率은 零(0)%이다.
- 納稅義務者가 穀物, 食用植物類, 化學肥料, 農藥 및 農器具 등 특정의 물품을 販賣 또는 輸入하는 경우 低稅率이 적용되며, 그 稅率은 13%이다.
- 小規模納稅義務者가 판매하는 물품 또는 課稅對象 用役의 제공에는 特別稅率<sup>7)</sup>이 적용되며, 그 稅率은 6%이다.

---

7) 엄밀히 말해서 이는 徵收率이지 附加價値稅의 稅率은 아니다.

## 6. 納付稅額의 算定

### 가. 一般納稅義務者

$$\text{賣出稅額} = \text{賣出額} \times \text{稅率}$$

$$\text{買入稅額} = \text{물품 또는 용역의 구입시 부담하는 附加價値稅額}$$

$$\text{納稅額} = \text{當期 賣出稅額} - \text{當期 買入稅額}$$

### 나. 小規模納稅義務者

$$\text{納稅額} = \text{賣出額} \times \text{徵收率}$$

$$\text{賣出額} = \frac{\text{稅包含 販賣額}}{1 + \text{徵收率}}$$

### 다. 課稅標準의 看做查定

一 物品 또는 課稅對象用役을 매출한 價格이 분명히 낮고 正當한 理由가 없는 경우 또는 物품의 매출로 보는 課稅行爲로 간주되나 판매價格이 없는 경우에는 다음의 순서에 의하여 매출價格을 查定한다.

- 納稅義務者의 同月 同 種類의 物품의 平均매출가격에 依해 결정한다.
- 納稅義務者의 直近 同期의 同 種類 物품의 平均매출가격에 依해 결정한다.
- 課稅標準 構成價格에 依해 결정하며, 그 공식은 다음과 같다.

$$\text{課稅標準 構成價格} = \text{原價} \times (1 + \text{原價利益率})$$

## 7. 租稅의 減免과 還給

### 一 免稅

- 農業生産者가 판매하는 自家 栽培한 農產品
- 피임약품 · 피임구 및 古書籍(古本)
- 科學연구, 科學시험 및 敎育에 直接 이용되는 수입계기 및 설비
- 外國정부 및 國際조직이 무상으로 원조한 수입물자 및 설비
- 委託加工 녹다운(knockdown) 수출 및 보상무역에 필요한 수입 설비
- 신체장애자 단체에서 직접 수입, 신체장애자 전용으로 제공하는 물품
- 자기가 사용했던 物品을 매출하는 경우

### 一 非課稅

- 物品이나 課稅對象用役을 매출하는 經營 주체가 物品의 生産 · 都賣 또는 小賣에 종사하는 企業 · 企業性 機關 및 個人經營者 이외의 기타 機關 및 개인과의 混合賣出行爲는 非課稅對象用役의 매출로 간주하여 非課稅한다.

一 매출액이 附加價值稅徵收開始點(附加價值稅起征點)에 未達되는 경우에는 免除한다.

- 課稅對象 賣出物品의 徵收開始點은 월간 매출액 600~2,000元(人民幣)이다.
- 課稅對象 勞務 賣出의 徵收開始點은 월간 매출액 200~800元(人民幣)이다.
- 매번(每日) 납부하는 徵收開始點은 매번 매출액 50~80元(人民幣)이다.

### 一 還給

- 수출을 장려하기 위하여 납세의무자가 零稅率이 적용되는 物品을 수출하는 경우 원자재 매입시 이미 납부한 매입세액을 환급해 준다.

세관에서 수출수속을 한 후 관련 증빙서에 의거하여 月 단위로 세무 기관에 세액환급수속을 신청한다. 자세한 내용은 後述한다.

- 부가가치세제도가 外商投資企業에 확대 시행되기 전인 1993년 12월 31일 이전에 설립된 外商投資企業에 대하여 증가된 부가가치세 부담액을 환급한다. 1993년 12월 31일 이전에 설립된 外商投資企業의 간접세무담액 증가분의 환급에 관한 것은 主席令 第18號(1993. 12. 29)와 國家稅務總局의 具體的 指示(1994. 4. 11)에 따라 과다 납부세액을 환급하고 있다. 同 指示에 의하면 환급할 세액은 다음과 같이 계산한다.

$$\text{當期 過多納付 附加價值稅額} = \text{當期 실제납부 附加價值稅} + \text{當期 실제납부 消費稅} - \text{工商統一稅額} - \text{消費稅額}$$

여기서 工商統一稅額이란 기업의 당해 기간 매출액과 매출세액을 기초로 추산하는데, 工商統一稅 稅目 및 稅率表에 근거하여 추산한다. 한편 都小賣業에 종사하는 外商投資企業에 대해서는 일률적으로 수입금액의 35%를 工商統一稅額으로 한다. 消費稅額 또한 당해 물품에 대하여 消費稅 과세대상물품 및 수량에 따른 추산세액을 말한다.

## 8. 納稅事項

### 가. 納稅義務 發生 時期

- 納稅義務者가 物品 및 課稅對象用役을 賣出하는 경우, 그 納稅義務의 發生時點은 매출대금을 수취하거나 또는 代金請求書(索取銷售 款憑據)를 발급하는 當日이 納稅義務 發生 時期이다.
- 그러나 매출 결산 방식이 相異함에 따라 그 納稅義務의 구체적인 發生 時期는 다르다.

-물품을 輸入하는 경우에는 수입통관수속을 한 當日이 납세의무 발생 시기이다.

#### 나. 納稅地

- 固定營業者는 반드시 기구 소재지에 있는 주관 稅務機關에 신고하며, 本社와 支社가 동일한 縣(市)에 있지 아니한 경우에는 반드시 각각 소재지에 있는 주관 稅務機關에 납세신고한다.
- 非固定營業者가 물품 혹은 課稅對象勞務를 매출하는 경우에는 賣出地의 주관 稅務機關에 신고하며, 物品을 수입하는 경우에는 輸入者 또는 그 代理人이 통관지역의 세관에 신고한다.

#### 다. 納付期限

- 구체적 납부기한은 주관 稅務機關이 納稅義務者의 납세액의 多少에 근거하여 각각 지정하며, 附加價値稅의 납부기한은 각각 1日, 3日, 5日, 10日, 15日 또는 1個月로 한다.
- 기한 내에 납부할 수 없을 때는 다음 기한에 납부할 수 있다.

### 第 3 節 對中投資企業의 輸出關聯 附加價値稅 還給制度

#### 1. 零稅率制度

##### 가. 意義

부가가치세제상 零稅率制度란 일정한 재화 또는 용역에 일반적인 재화 또는 용역의 공급의 경우와 같이 부가가치세법의 제규정을 적용하되, 다만 세율적용에 있어 零稅率을 적용하여 賣出稅額을 없게 할 뿐 아니라

그 前段階의 과세거래에서 부담한 부가가치세를 모두 還給하여 거래대상 재화 또는 용역의 부가가치세 부담을 완전히 배제하는 제도이다. 이러한 의미에서 보면 零稅率은 完全免稅라고 할 수 있다<sup>8)</sup>.

부가가치세 과세방법 중의 하나인 前段階稅額控除方式이란 매출세액에서 매입세액을 공제한 차액을 납부세액으로 하는 방식이므로 매출세액산출시 零(0)의 세율을 적용하면 매출세액이 零이 되고 따라서 납부세액이 負(-)가 되어 환급세액이 된다. 영세율제도란 이러한 과세방식에 착안하여 수출하는 재화 등에 대하여 零의 세율을 적용하여 매입세액을 환급하여 줌으로써 부가가치세의 부담을 완전히 배제하여 주는 면세 제도의 일종이다. 매입세액까지도 환급하여 준다는 점에서 납세의무를 면제함으로써 단순히 납부세액의 납부의무만이 면제되는 일반면세에 대하여 완전면세라고 한다.

## 나. 政策目的

### 1) 國境稅 調整의 容易 圖謀

재화의 수출입에 관한 소비세 과세는 「관세 및 무역에 관한 일반협정(GATT)」의 일반원칙인 「消費地課稅原則(destination principle of taxation)」에 따라 국제 거래되는 재화를 생산·수출하는 국가에서는 同 財貨에 과세한 소비세를 免稅·還給하고 수입소비국에서 同 財貨에 과세하도록 해서 國境稅를 調整하고 있는데, 零稅率制度는 가장 완벽한 國境稅 調整制度이다.

---

8) 이에 비하여 免稅란 일정한 재화·서비스의 공급에 대하여 부가가치세의 납세의무를 면제하는 것으로 매입세액은 부담하되 재화·용역의 공급에 대한 매출세액은 면제하여 결과적으로 매출세액만이 면제되는 것이다. 前段階稅額控除制度下에서 免稅事業者는 자기의 買入稅額은 부담하고 賣出稅額만 면제되기 때문에 附加價値稅制의 免稅를 一般免稅 또는 不完全免稅라고 한다.

## 2) 輸出 등 外貨獲得事業의 支援

영세율이 적용되는 재화 등에는 부가가치세 부담이 완전히 없어지게 되므로 수출하는 재화 등의 가격조건이 그만큼 유리해지고 국제경쟁력이 강화되고, 사업자의 수출에 따른 자금부담을 해소하여 결과적으로 수출을 촉진하게 되고 수출산업을 육성하게 된다<sup>9)</sup>. 이러한 효과 때문에 일정한 범위 안에서 국내거래(수출관련사업 및 기타 외화획득사업)에 대하여도 영세율을 적용할 수 있다.

## 다. 主要國의 零稅率 制度

附加價値稅制을 채택한 국가 중 OECD會員國을 비롯한 다수의 국가들이 輸出 및 輸出과 유사한 去來 등에 대하여 零稅率을 적용하고 있다. 零稅率의 적용 범위는 당해 국가의 조세정책상의 이유에서 또는 다른 정책상의 이유에서 각기 상이하다. <表 4-3>에 의하면, 프랑스, 독일, 네덜란드, 뉴질랜드, 스페인 등은 輸出 및 輸出과 유사한 去來에 국한해서 零稅率을 적용하고 있지만 멕시코, 캐나다, 영국, 아일랜드 등은 그 적용 범위를 비교적 넓게 인정하고 있다.

이처럼 零稅率에 대한 각국의 입장에는 상당한 차이가 발견되지만 零稅率의 적용시에 이로 인한 과세표준의 잠식, 경제적 왜곡의 증대, 환급 업무에 따른 행정비용 소요 등이 야기되기 때문에 영세율은 過渡期的으로 일정기간 동안만 허용하는 것이 바람직하다는 EC의 입장은 우리에게 시사하는 바가 크다고 하겠다. 즉 EC諸國은 EC第6次指令(The Sixth Council Directives)에 의하여 輸出 및 輸出과 유사한 去來에 한정하여 零稅率을 적용하고 있으며, 零稅率을 過渡期的으로 일정기간 동안만 허

9) 이와 같은 효과가 있으므로 세계상의 지원책이라 하겠다.

용하고 매 5년마다 會員國의 零稅率 適用에 대하여 검토하고 종국적으로 이를 폐지할 것을 권고하는 입장을 취하고 있다. 이는 다음과 같은 논의에 바탕을 두기 때문이다<sup>10)</sup>.

첫째, 零稅率은 최종소비자의 혜택을 위하여 사용되어야지 중간단계에서 적용되어서는 안된다.

둘째, 零稅率의 혜택이 최종소비자에게 직접적으로 돌아간다고 하지만 과세표준이 잠식된다는 점은 분명하다.

셋째, 零稅率의 적용범위가 확대됨에 따라 경제적 왜곡이 증가되고 같은 세수를 유지하기 위하여 보다 높은 세율을 적용해야 한다.

넷째, 零稅率 적용으로 인한 납세자에 대한 還給業務에는 상당한 행정 비용이 소요되는데 이는 불필요한 비용이라는 측면이 있다.

다섯째, 零稅率 적용이 사회적으로 정당화되는 경우에도 직접보조금에 의하여 그 목적이 더 확실하게 달성될 수도 있다.

그러나 輸出 및 輸出과 類似한 去來에 한정하여 零稅率을 적용한다는 제한적인 입장을 취하고 있던 EC諸國은 英國의 의견을 반영하여 그 외의 분야에까지 零稅率을 확대 적용하는 것으로 입장을 수정했다. 1991년 6월 EC閣僚理事會에서는 1993년 1월 1일 이후에도 당분간 零稅率의 적용을 인정한다고 결정하였다.

EC諸國 중 프랑스, 독일, 네덜란드 등은 수출 및 수출과 유사한 거래에 국한해서 零稅率을 적용하고 있으나 영국과 아일랜드는 비교적 광범위하게 零稅率을 적용하고 있다. 영국에서는 아동복, 식료품, 여객운송, 서적, 신문, 상·하수도, 의약품, 장애인에 대한 특정한 기구, 연료, 전력 등에 대하여 零稅率을 적용하고 있다. 아일랜드에서는 서적, 아동복과 신발, 의약품, 식료품, 종자, 알콜성분 미함유 특정 음료, 비료, 동물용 사료, 신체장애자용 시설과 기구 등에 대하여 零稅率을 적용하고 있다(〈表 4-3〉 참조).

10) 柳時權(1996), pp. 37~38.

〈表 4-3〉 OECD會員國의 零稅率 適用範圍

국 가	零稅率 適用範圍 <sup>1)</sup>
오스트리아	-
프랑스	-
독일	-
그리스	-
룩셈부르크	-
네덜란드	-
뉴질랜드	-
포르투갈	-
스페인	-
스위스	-
터키	-
벨기에	장애인의 자동차, 신문, 특정한 구간지
캐나다	의약품, 기초식품, 수출, 특정한 금융(비거주자), 특정한 농·어업제품, 의료기기, 국제여행과 운송서비스, 농업, 귀금속
덴마크	신문
핀란드	항공기, 산림, 신문, 선박
아이슬란드	국제운송, 저장식량, 국제선에 취항하는 선박 및 항공기, 연료 및 기구, 조선
아일랜드	서적, 아동복과 신발, 의약품, 식품품, 종자, 알콜성분 미합유 특정 음료, 비료, 동물용 사료, 신체장애자용 시설과 기구
이탈리아	서적, 신문, 숙박 <sup>2)</sup> , 고철(scrap iron), 재생종이
멕시코	가축, 비가공품, 야채, 육류, 우유와 유제품, 계란, 밀가루, 제과, 또띠다(멕시코빵), 커피, 소금, 설탕, 얼음, 자연수, 야생상추, 농업용 자본재, 비료, 살충제, 농·수산업과 직결되는 서비스 공급, 또띠다용 가공 옥수수가루, 소맥 및 우유가공서비스, 재화 및 서비스 수출
노르웨이	서적, 신문, 특정항공기 및 선박, 페리(ferry)에 의한 운송서비스, 중고차 <sup>3)</sup>
스웨덴	영업용 항공기와 선박, 신문, 항공기연료, 의사가 처방하는 의약품
영국	아동복, 식품품, 여객운송, 서적, 신문, 상·하수도, 의약품, 장애인에 대한 특정한 기구, 연료, 전력

註 : 1) 수출 및 수출과 유사한 거래에 대하여 각국이 영세율을 적용하고 있음.

2) 건축기업을 제외한 모든 자의 대여주택에는 영세율을 적용하고 건축기업에 대하여는 저세율을 적용함.

3) 중고차의 재등록에 대하여는 특별소비세(excise duty)가 과세됨.

資料 : OECD, *Consumption Tax Trends*, 1995, pp. 23~25.

우리나라는 1977년 附加價值稅制 導入 당시에 輸出과 이와 유사한 去來에 국한하여 零稅率을 적용하였으나, 관련법의 개정을 통해서 점차 그 범위를 확대하는 양상을 보이고 있다. 1988년 12월에 租稅減免規制法을 개정하여 農·漁民(個人)에게 직접 공급하는 農·漁業用 機資材에 대하여도 零稅率을 適用하도록 확대하였다. 1990년에는 영농조합법인이나 위탁영농회사가 직접 農·漁業用 機資材를 구입하는 경우에도 零稅率을 適用하도록 그 범위를 확대하고, 이어서 1994년부터는 畜産業 機資材에도 零稅率을 適用하기에 이르렀다.

## 2. 中國의 零稅率制度

### 가. 意義

中國에서 시행하고 있는 附加價值稅는 多段階課稅方式의 累積排除型 一般消費稅로 분류되며, 그 과세방법은 前段階稅額控除制度(tax credit method or invoice method)를 채택하고 있다.

中國은 企業이 中國 內에서 內需만을 할 경우 還給이 발생하지 않는 것으로 인식하고 있어 買入 過多로 인한 還給을 고려하지 않아 內需分에 대하여는 買入稅額 超過分을 이월하여 다음 과세기간의 세액에서 공제하도록 하고 있다<sup>11)</sup>. 즉 원칙적으로 附加價值稅의 現金還給을 용인하지 않고 있다. 다만 수출에 대하여는 零稅率을 적용하므로 還給이 허용되고 있다. 현행 附加價值稅制에 의하면 還給이 발생하는 경우는 두 가지로서 과다부담 부가가치세의 還給과 수출에 따른 還給이다. 前者는 1993년 12월 31일 이전에 설립된 외상투자기업의 간접세액 증가분의 환급에 관한 것은 主席令 第18號(1993. 12. 29)로 발표된 「外商投資企業 및 外國

11) 增值稅暫行條例 第4條.

企業 關聯 增值稅, 消費稅, 營業稅 등 稅收暫行條例의 決定」 및 「增值稅, 消費稅 改正 以後 外商投資企業의 過多納付稅額 還給에 關한 國家稅務總局의 具體的 指示」(1994. 4. 11)에 따라 과다납부세액을 환급하는 것이다. 後者는 수출로 인한 買入稅額 超過로 인하여 발생하는 還給이다.

현행 附加價值稅制에 의하면 物品(貨物)의 輸出<sup>12)</sup>에 대하여 零稅率을 적용한다(增值稅暫行條例 第2條 第3項). 中國 政府는 國境稅 조정의 方法으로 「消費地課稅原則(destination principle of taxation)」을 적용하여 수출재화에 이미 부과된 매입세를 還給함으로써 수출재화에 대한 稅부담을 완전히 免除하고 있다.

「관세 및 무역에 관한 一般協정(GATT)」에서 수출물품에 부과된 간접세의 환급은 수출보조금으로 보지 않는다고 규정하고 있다. 따라서 각국은 수출물품에 부과된 간접세의 환급을 통해서 수출품의 가격을 내리고 수출경쟁력의 강화를 도모하고 있다. 中國 政府도 附加價值稅의 零稅率이라는 同 規정의 活用을 통해서 수출물품의 경쟁력 확보, 수출 촉진 및 수출산업의 육성 등을 도모하고 있다.

#### 나. 變更된 外商企業의 輸出關聯 附加價值稅 還給制度 概要<sup>13)</sup>

##### 1) 輸出關聯稅金의 還給制度 概要

대외무역체제 개혁의 필요성에 적응하고 대외무역의 발전을 촉진하기 위해서 1994년의 稅制改革時에 수출관련세금의 환급제도(出口貨物退稅制度)도 함께 조정되었다. 同 制度는 관세환급제도와는 달리 수출용 원

12) 輸出이라 함은 일반적으로 국내 거주자가 소유하고 있는 물품을 外國의 구입자에게 제공하고 그 대가로 경제적 가치를 수취하는 것을 말하나, 附加價值稅에서 輸出이란 물품을 국외로 移送하는 것을 말한다.

자재 수입시점에서 대부분 면세되기 때문에 수출관련 還給 및 免稅의 범위는 내국세인 附加價值稅와 消費稅가 대상이 되며, 同 制度는 수출을 조절하는 중요 정책 수단의 하나가 되고 있다. 중국세무당국에서는 「수출화물의 환급 및 면세 방법(出口貨物退(免)稅辦法)」을 제정하여 수출화물 환급의 범위, 환급세율, 환급세액의 계산방법 및 처리절차와 심사 관리방법 등을 구체적으로 규정하고 있다.

그러나 수출관련세금 환급제도의 시행과정에서 수출환급세액의 규모가 빠르게 증가하여(1994년에 전년대비 50.2% 증가) 총세수(1994년에 전년대비 20.5% 증가), 수출액(1994년에 전년대비 31.9% 증가) 및 流通稅 稅收 등의 증가율(1994년에 전년대비 30.0% 증가)을 앞지르고(〈表 4-4〉, 〈表 4-5〉 참조)<sup>14)</sup>, 허위수출환급행위가 심각하여 국가재정에 막대한 손실을 입히게 되는 등의 문제점이 발생해서 성실하게 신고한 일부기업에게 세금환급을 해줄 수 없는 지경에 이르게 되자, 國務院은 1995년 5월에 1995년 7월 1일 이후부터 수출화물에 대한 환급률을 인하함과 동시에 환급세금 관리를 보다 강화하는 결정을 내렸다. 이에 財政部와 國家稅務總局은 이에 상응하여 「수출물품의 환급 및 면세에 관한 몇 가지 문제에 대한 규정(出口貨物退(免)稅若干問題規定)」을 하달하게 되었고, 한편 1995년 10월 國務院은 재차 1996년 1월 1일 이후부터 환급률을 다시 인하하는 결정을 내렸다. 그 결과 현재 〈表 4-6〉의

- 13) 「出口貨物退(免)稅辦法(수출화물 환급(면세)방법)」, 1995년 하반기에 발표된 「出口貨物退(免)稅若干問題規定(수출화물의 환급 및 면세에 관한 몇 가지 문제 규정)」, 「國務院關於調低出口貨物退稅率加強出口退稅管理的通知(수출 물품의 환급 세율의 인하 조정과 관리 강화에 관한 국무원 통지)」 및 그 補充通知 그리고 1997년 2월에 발표된 「財政部·國家稅務總局關於出口貨物稅收問題的補充通知(수출품 세수 문제에 관한 재정부·국가세무총국의 보충 통지)」 등에 의거해서 정리한다.
- 14) 1994년 이전의 수치는 新稅制가 시행되기 전이므로 다만 참고가 될 뿐이며, 1995년과 1996년의 통계자료가 있다면 이와 같은 논지가 좀더 설득력을 가지겠지만, 현 단계에서는 아직 발표되지 않고 있으며, 다만 수출화물에 대한 환급률의 인하를 결정하면서 발표한 有關 文件에 이와 유사한 논지가 있다.

〈表 4-4〉 總稅收, 還給額 및 輸出額과 前年 對比 增加率

(單位: 億元, 億달러, %)

	1990	1991	1992	1993	1994	1995
총 세 수	2821.9	2990.2	3296.9	4255.3	5126.9	6038.0
및 증가율	3.5	6.0	10.3	29.1	20.5	17.8
환 금 액	185.6	254.6	265.9	299.7	450.1	-
및 증가율	21.2	37.2	4.4	12.7	50.2	-
수 출 액	620.9	718.4	849.4	917.4	1210.1	1487.7
및 증가율	18.2	15.7	18.2	8.0	31.9	22.9

註: 1. 增加率は 前年 對比 增加率을 말함.

2. 輸出額은 US달러로 환산한 액수임.

資料: 中國財政年鑑編輯委員會(編), 『中國財政年鑑』, 1995, p. 400, 401, 418.

國家統計局(編), 『中國統計年鑑』, 1996, p. 580.

〈表 4-5〉 輸出關聯還給額과 流通稅의 比較

(單位: 億元, %)

	輸出關聯還給額(A)	流通稅(B)	(A/B)
1985	17.95	953.37	1.88
1986	42.64	1,039.85	4.10
1987	76.51	1,089.46	7.02
1988	114.97	1,263.32	9.10
1989	153.11	1,448.41	10.57
1990	185.59	1,496.68	12.40
1991	254.62	1,599.77	15.92
1992	265.87	1,791.98	14.84
1993	299.65	2,569.34	11.66
1994	450.10	3,340.56	13.47

註: 流通稅란 생산 및 유통 단계에서 부과되는 稅目이며, 附加價値稅, 消費稅 및 營業稅가 있음.

資料: 中國財政年鑑編輯委員會(編), 『中國財政年鑑』, 1995, p. 418.

환급률이 적용되고 있다. 財政部와 國家稅務總局은 1997년 2월에 각 지역에서 수출물품 환급에 관한 일련의 규정을 각 지역에서 집행하는 중에 발생하는 문제를 근거로 하여 보다 효율적으로 수출물품에 대한 과세관리와 징수를 위해서 「수출물품의 몇 가지 세수문제에 관한 보충 통지(關於出口貨物稅收若干問題的補充通知：財政部, 國家稅務總局 1997〈14〉：1997.2.21)」에 의거 원재료를 수입하여 가공하는 수출기업(進料加工企業)에 대한 부가가치세의 과세기준을 마련한 바 있다. 또한 1997년 2월 25일에는 「생산기업, 자영수출 또는 대리수출 화물에 대해서 실행하는 면세·공제·환급방법의 통지(關於對生產企業自營出口或代理出口貨物實行“免抵退”稅辦法的通知：國務院 1997〈8〉, 1997.2.25)」에 의거 종전의 先徵後退方式에서 免·抵·退方式으로 변경했다. 구체적인 시행방법으로 「수출입 경영권이 있는 생산기업의 자영(위탁) 수출물품에 대해서 실행하는 면세·공제·환급이라는 세수관리방법의 통지(關於有進出口經營權的生產企業自營(委託)出口貨物實行免抵退稅收管理辦法的通知：財政部, 國家稅務總局 1997(50), 1997.5.21)」를 발표하고 지금까지의 모든 규정을 종합하여 수출물품에 대한 부가가치세의 과세방법을 종합한 바 있다.

## 2) 中國의 輸出貨物에 대한 租稅還給政策

中國 政府는 특정의 政策目的을 달성하기 위하여 輸出 物品(貨物)에 대해서 다음과 같은 租稅還給政策을 실시하고 있다.

### 가) 輸出時 免稅 및 還給(出口免稅并退稅)

수출시 면세란 재화의 수출단계에서 특정 재화에 대해서 附加價值稅와 消費稅를 징수하지 않는다는 것을 의미한다. 수출시 환급이란 수출에 종사하는 企業의 輸出品이 同 企業의 當期(통상 분기별로 계산한다) 전체 매출액의 50% 이상을 차지하여 當期 내에 공제된 부가가치세액이 남

부할 세액보다 커서 아직 다 공제하지 못할 경우에는 주관 세무기관의 비준(승인)을 얻어서 미공제분을 돌려받는 것을 말한다. 간단히 말해서 수출품에 대해서 物品輸出 이전에 이미 부담한 세금을 규정된 환급률에 의하여 계산하여 환급해 주는 것을 말한다. 단, 50% 이하인 경우에는 다음 分期로 이월 합산해서 환급을 신청할 수는 없게 되어 있다.

이 政策의 주요 적용대상 기업은 수출경영권을 가지고 있는 內資生産企業, 1994년 1월 1일 이후에 비준받고 설립된 外商投資企業, 무역회사의 직접 또는 대리수출, 대외투자기업이다.

#### 나) 輸出時 免稅, 不還給(出口免稅不退稅)

輸出時 不還給이란 이전의 생산·판매단계 또는 수입단계에서 이미 면세되었기 때문에 수출시에 화물 자체에 세금이 포함되어 있지 않는 것으로 간주되어서 세금환급이 불필요한 경우를 말한다. 이 政策의 주요 적용대상은 수탁가공방식(來料加工)의 수출화물, 기타 부가가치세 면제대상화물 및 1993년 12월 31일 이전에 비준받고 설립된 外商投資企業 등의 수출시에 적용된다.

#### 다) 輸出時 不免稅, 不還給(出口不免稅也不退稅)

이는 國家가 수출금지 또는 제한하는 物品의 輸出時 내수판매와 동일하게 징수하고 또 수출이전 단계에서 부담한 세금을 환급하지 않는 것을 가리킨다. 이 정책의 주요 적용대상은 원유, 糖, 천연유황, 사향, 銅 및 그 합금, 백금 등이다.

#### 라) 1993년 12월 31일 이전에 批准 設立된 外商投資企業

1993년 12월 31일 이전에 설립된 외상투자기업의 간접세액 증가분의 환급에 관한 것은 主席令 第18號(1993.12.29)로 발표된 「外商投資企業 및 外國企業 關聯 增值稅, 消費稅, 營業稅 등 稅收暫行條例의 決定」 및 「增值稅, 消費稅 改正 以後 外商投資企業의 過多納付稅額 還給에 관련

된 國家稅務總局的 具體的 指示」(1994. 4. 11)에 따라 과다납부세액을 환급한다. 同 決定 및 指示에 의하면 還給額의 계산 방법은 다음과 같다.

$$\begin{aligned} \text{當期 過多納付 附加價值稅額} &= \text{當期 實際納付 附加價值稅額} + \text{當期} \\ &\quad \text{實際 納付 消費稅額} - \text{工商統一稅額} \\ &\quad - \text{特別消費稅額} \end{aligned}$$

工商統一稅額이란 기업의 당해 기간의 매출액과 매출세액을 기초로 추산하며, 工商統一稅 稅目·稅率表에 근거하여 추산한다. 特別消費稅額 또한 당해 물품에 대하여 特別消費稅額 과세대상물품·수량에 따른 추산세액을 말한다.

초과부담세액에 대한 환급은 설립시 인가된 경영기간 동안(최장 5년간)에만 적용되며, 1993년 12월 31일 설립되어 경영기간을 5년으로 인가받은 경우에는 1998년 12월 31일까지 초과부담세액을 환급받을 수 있다.

### 3) 輸出物品에 대한 變更된 免稅 및 還給方法

國務院은 1995년 7월 1일과 1996년 1월 1일을 기점으로 두 번에 걸쳐 환급률 인하결정을 내렸고, 이에 따라 財政部와 국가세무총국도 원래의 「수출 물품의 환급 및 면세 관리 방법(出口退(免)稅管理方法)」을 개정한 「수출화물의 환급 및 면세에 관한 몇 가지 문제에 대한 규정(出口貨物退(免)稅若干問題規定)」을 공포하게 되었는바 1995년 7월 1일 이후에 새롭게 변경된 내용과 1997년 2월 21일에 발표된 「수출 물품의 세수 문제에 대한 보충 통지(關於出口貨物稅收若干問題的補充通知)」 및 1997년 2월 25일에 발표된 「생산기업, 자영수출 또는 대리수출화물에 대해서 실행하는 면세·공제·환급방법의 통지(關於對生產企業自營出口或代理出口貨物實行“免抵退”稅辦法的通知)」를 중심으로 정리하면 다음과 같다.

## 가) 輸出時 免稅 및 還給의 適用 範圍 調整

원래의 「管理方法」규정에 의하면 환급을 허가받은 企業(批准에 의하여 수출경영권이 있는 기업 등), 환급을 특별히 허가받은 기업 및 환급받기로 지정된 企業 등의 직접 수출 또는 대리 수출시에만 환급을 해준다.

그러나 일부 非生産企業(비제조업)에 의해서 상품유통질서를 혼란시키고 공모에 의한 허위수출에 의해 환급액을 사취하는 사례가 다수 발생했다. 이에 당국은 生産企業의 직접 수출 재화 또는 위탁·대리 수출 재화, 무역기업의 재화 수출 및 위탁·대리 수출 등 제한된 범위에 한하여 엄격히 환급하여 주기에 이르렀다.

## 나) 輸出還給率의 調整

輸出關聯稅金 還給制度의 시행과정에서 전술한 바와 같은 문제점이 발생하자 국가세무총국으로부터 부과된 附加價値稅의 세율을 환급률로 하기로 허락받고 輸出하는 대형 설비(수출가격 1千萬달러 이상) 및 동력 전기 설비(100萬달러 이상)에 대해서는 14%의 환급률을 적용하고 이들을 제외한 재화에 대해서 國務院은 1995년 7월 1일과 1996년 1월 1일을 기점으로 두 번에 걸쳐 환급률 인하결정을 내렸다. 그 결과 현재에는 다음과 같은 환급률이 수출물품에 적용되고 있다.

- ㉠ 석탄, 농산품에 대해서는 3%의 환급률을 적용한다.
- ㉡ 농산품을 원료로 가공 생산한 공산품과 13%의 附加價値稅 세율을 적용하는 기타 재화에 대해서는 1995년 7월 1일부로 10%의 환급률을, 다시 1996년 1월 1일부터는 6%의 환급률을 적용한다. 농산품을 원료로 가공 생산한 공산품의 적용범위는 財政部의 文件 「(95) 財稅字 第92號」<sup>15)</sup>에서 규정한 범위와 동일하다.

15) 「輸出物品의 還給 및 免稅에 관한 몇 가지 문제에 대한 通知」로서, 同 通知에 의한 적용범위에는 동물성 식용유, 식물성 식용유, 식품, 음료, 가공 모피, 목제품 및 각종 원사 등이 포함된다.

- ㉔ 17%의 附加價値稅 세율을 적용하는 기타 재화에 대해서는 1995년 7월 1일부터 14%의 환급률을, 또다시 1996년 1월 1일부터는 9%의 환급률을 적용한다.
- ㉕ 소규모납세인이 ㉔항의 물품을 구입시에는 3%의 환급률이 적용되고, ㉔항과 ㉔항의 물품을 구입시에는 6%의 환급률이 적용된다.
- ㉖ 수출용 담배는 생산과정에서 附加價値稅와 消費稅를 면제한다. 수출용 담배의 附加價値稅에 상당하는 稅額 수입액은 해당물품을 국내에서 판매할 경우 납부해야 할 附加價値稅보다 낮아서는 안되며, 제품원가 내에 계정하여 처리한다.
- ㉗ 무역회사(外貿公司)가 생산기업에 위탁하여 가공한 물품에 대해 가공비로 지불한 부분의 환급률은 14%이다(1997년 2월에 신설됨). 이상의 주요 조정내용을 정리하면 <表 4-6>과 같다.

<表 4-6> 還給率 調整 推移

(單位: %)

당 초	1995년 7월 1일 이후	1996년 1월 1일 이후
13	10	6
17	14	9

다) 輸出還給稅額의 計算方法 變更

원래의 「管理方法」규정에 의하면, 수출재화에 대해서는 零稅率을 적용해서 수출전단계에서 부담한 세금(중국산 원자재 구매시 부담한 매입세액)을 환급했으며, 환급액 산출 방법은 다음과 같다.

$$\text{환급액} = \text{수출재화의 수량} \times \text{총평균 매입액} \times \text{세율}$$

1993년 12월 31일 이전에 설립된 外國投資企業에 대해서는 중국산 원자재 구매시 지급한 매입세액은 환급하지 않았다.

내수판매와 수출을 동시에 하는 기업의 경우 환급계산시 먼저 내수판

매화물에 대한 매출세액을 계산하여 당기 매입세액을 공제하고 다시 수출화물의 FOB가격에 세율을 곱하여 미공제된 매입세액과 비교한 후 환급세액을 확정했다. 그러나 이 방법은 수출화물에 대한 계산세액이 실제 세부담액을 초과하게 되어 과다환급이 발생하게 된다는 문제점이 있기 때문에 1995년에 발표한 「수출화물의 환급 및 면세에 관한 몇 가지 문제에 대한 규정(出口貨物退(免)稅若干問題規定)」에서는 이러한 환급액 계산방법을 수정했다. 즉 종전의 매입세액기준에서 수출재화의 FOB가격 기준으로 변경했다.

수정된 환급액 계산방법에 의하면 수출입 專門(專業) 기업이 수출하는 재화의 환급액은 다음과 같이 산출한다.

환급액 = 수출재화의 FOB 가격 × 환급률 또는

환급액 = 수출재화의 FOB 가격 - 수출재화의 불환급액

수출재화의 불환급액 = 수출재화의 FOB 가격 × (增值稅暫定條例  
上的 세율 - 적용된 환급률)

또한 輸出入 경영권이 있는 내자생산기업 및 1994년 1월 1일 이전에 비준을 받아서 설립된 外商投資企業이 1994년 1월 1일 이후에 신상품을 출시해서 수출하는 경우에는 기업의 상이한 상황에 따라 免稅(免)·控除(抵)·還給(退)<sup>16)</sup>의 방법과 先徵收 後還給(先徵後退) 방식이라는 두 가지 방법에 의해서 附加價值稅를 환급받는다. 구체적인 계산방법을 보면 다음과 같다.

16) 免稅란 생산기업이 자영 수출하거나 무역회사가 대리로 수출하는 물품에 대해 본 기업의 생산 판매 부문의 附加價值稅 징수를 면제한다는 것을 의미한다. 控除란 생산기업이 자영 수출하거나 무역회사가 대리로 수출하는 물품에 대해 사용한 원재료나 부속품 등에 대한 납부 세금이 동등한 내수 상품의 세액보다 높은 경우 그 해당액이 면세되거나 환급되는 것을 말한다. 還給이란 생산기업이 자영 수출하거나 무역회사가 대리로 수출하는 물품이 본 기업 당시 상품 판매액의 반 이상을 차지하여 어떤 한 분기 내에 공제된 세액이 납부할 세액보다 커서 아직 다 공제하지 못할 경우에는 수출관련 환급기관의 비준을 통하여 미공제분 세액이 환급되는 것을 뜻한다.

먼저 1994년에 免稅(免)·控除(抵)·還給(退)의 方法에 의해서 수출환급을 받았던 내자생산기업 및 외상투자기업이 1995년 7월 1일 이후에도 직접 수출 및 위탁 대리 수출하는 재화에 대한 환급액 계산절차를 보면 다음과 같다.

- ① 수출단계에서 附加價値稅의 징수를 면제한다.
- ② 當(分)期末控除 또는 還給額을 계산하여 當期 買入稅額에서 차감하고 제품원가에 산입한다. 當(分)期末控除 또는 還給額은 다음과 같이 산출한다.

$$\begin{array}{l} \text{當期 未控除} \\ \text{또는 還給額} \end{array} = \begin{array}{l} \text{當期輸出貨物} \\ \text{F.O.B 價格} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{人民幣} \\ \text{換 率} \end{array} \times \left( \begin{array}{l} \text{增值稅條例} \\ \text{規定稅率} \end{array} - \begin{array}{l} \text{輸出財貨} \\ \text{還給率} \end{array} \right)$$

- ③ 내수판매재화의 매출세액에서 당기 미공제 및 환급액 공제 후의 매입세액잔액을 차감하여 當期 納付稅額을 계산하며, 계산식은 다음과 같다.

$$\begin{array}{l} \text{當期} \\ \text{納付稅額} \end{array} = \begin{array}{l} \text{當期內需販賣} \\ \text{財貨 賣出稅額} \end{array} - \left( \begin{array}{l} \text{當期全體} \\ \text{買入稅額} \end{array} - \begin{array}{l} \text{當期 未控除} \\ \text{또는 還給額} \end{array} \right) - \begin{array}{l} \text{前期 未控除} \\ \text{買入稅額} \end{array}$$

- ④ 수출재화가 當期 전체 매출액의 50% 이상을 점하는 기업의 한 分期內의 未控除 수출 재화의 매입세액에 대해서는 주관 세무기관의 허가를 얻어서 환급할 수 있다.
- ⑤ 수출입 경영권이 있는 생산기업의 當期 수출액이 전체 매출액의 50% 이하인 경우에는 환급액을 계산하지 않고 次期로 이월하여 공제되며 계산식은 다음과 같다.

$$\begin{array}{l} \text{次期로 移越되어 控除되는} \\ \text{買入稅額} \end{array} = \begin{array}{l} \text{當期 未控除된} \\ \text{買入稅額} \\ \text{— 還給額} \end{array}$$

- ⑥ 만일 수출입 경영권이 있는 생산기업의 當期(分期末)납부세액이

負數(-)이고 수출액이 當期 전체 매출액에서 50% 이상을 차지하는 경우에는 다음 공식에 의해 환금액을 계산한다. 단 기업의 당기 수출액이 전체 매출액의 50%보다 작은 경우에는 환금액을 계산하지 않고 次期로 이월하여 공제된다.

- ‘당기 수출화물 F.O.B가격 × 인민폐 환율 × 환급세율 ≥ 미공제된 당기매입액’인 경우 :

$$\text{환금액} = \text{미공제된 당기 매입세액}$$

- ‘당기 수출화물 F.O.B가격 × 인민폐 환율 × 환급세율 < 미공제된 당기매입액’인 경우 :

$$\text{환금액} = \text{수출화물 F.O.B가격} \times \text{인민폐환율} \times \text{환급률}$$

다음으로 免稅(免)·控制(抵)·還給(退)의 方法에 의하지 않고 先徵收 後還給(先徵後退)方式에 따라 국가 수출환급계획 내에서 심사 후 환급하는 경우를 보면 다음과 같다.

$$\text{當期 納付稅額} = \frac{\text{當期內需販賣 賣出稅額}}{\text{當期輸出物品 F.O.B 價格}} \times \frac{\text{人民幣 徵收 換率}}{\text{當期全體 買入稅額}} \times \text{稅率}$$

$$\text{當期 還給額} = \frac{\text{當期輸出財貨}}{\text{F.O.B 價格}} \times \text{人民幣 換率} \times \text{還給率}$$

原料 및 部品을 輸入하여 加工하는(進料加工) 수출기업에 대해서는 先徵收 後還給(先徵後退)方式과 免稅(免)·控制(抵)·還給(退)의 方法이라는 다양한 방법에 의해서 부가가치세의 還給이 이루어진다. 구체적인 계산방법을 보면 다음과 같다.

먼저 先徵收 後還給(先徵後退)方式에 의해서 환금액을 계산하는 공식은 다음과 같다.

當期 納付稅額 = 當期 內需販賣 賣出稅額 + (當期輸出物品 F.O.B 價格 × 人民幣 換率 × 徵收稅率) - (當期 全體 輸入 稅額 + 當期 稅關이 免稅 輸入原料와 部品을 심의 결재하여 계산한 稅額 × 徵收稅率)

當期 還給稅額 = (當期輸出物品 F.O.B 價格 × 人民幣換率 × 還給 率) - (當期 稅關이 免稅 輸入原料와 部品을 심의 결재하여 계산한 稅額 × 還給率)

다음으로 免稅(免)·控制(抵)·還給(退)의 方法에 의해서 附加價値 稅 還給額을 계산하는 공식은 다음과 같다.

當期 補償控除나 還給不可 稅額 = 當期輸出物品 F.O.B 價格 × 人 民幣換率 × (徵收稅率 - 還給率) - 當期 稅關이 免稅 輸入原料와 部品을 심의 결재하여 계산한 稅 額 × (徵收稅率 - 還給率)

그동안 개정된 附加價値稅 還給基準에 의하여 免稅(免)·控除(抵)· 還給(退) 方法과 先徵收 後還給(先徵後退)方式이 병행되었다. 1997년 2월 21일에는 「수출물품의 몇가지 세수문제에 관한 보충 통지(關於出口 貨物稅收若干問題的補充通知: 財政部, 國家稅務總局 1997<14>; 1997. 2.21)」에 의거 원재료를 수입하여 가공하는 수출기업(進料加工企業)에 대한 부가가치세의 과세기준을 마련하여, 수출물품의 가공과정에서 외 국에서 수입한 원재료를 사용한 부분이 있는 경우 수출관련 附加價値稅 는 중국 내에서 발생한 附加價値分(수출가격 - 수입원재료가격)에 대한 附加價値稅의 부과 기준을 마련하였다. 同 措置에 따라 免稅(免)·控除 (抵)·還給(退) 方法과 先徵收 後還給(先徵後退)方式을 정리하면 다음 과 같다.

• 免稅(免)·控除(抵)·還給(退) 方法

附加價値稅 納付額 = 매출세액 × [(수출물품의 FOB가격 - 세관평가 수입가격) × 부가가치세율]

買入稅額 還給額 = (수출물품의 FOB가격 - 세관평가 수입가격) × 환급세율

• 稅徵收 後還給(先徵後退) 方式

附加價値稅 納付額 = 매출세액 - [대입세액 - 공제하지 않거나 환급하지 않는 세액]

控除하지 않거나 還給하지 않는 稅額 = (수출물품의 FOB가격 - 세관평가 수입가격) × (부가가치세율 - 환급률)

또한 1997년 2월 25일에는 「생산기업, 자영수출 또는 대리수출화물에 대해서 실행하면 면세·공제·환급방법의 통지(關於對生產企業自營出口或代理出口貨物實行“免抵退”稅辦法的通知:國務院 1997<8>, 1997.2.25)」에 의거 종전의 先徵後退方式에서 免·抵·退 方式으로 변경했다. 구체적인 시행방법으로 「수출입 경영권이 있는 생산기업의 자영(위탁) 수출물품에 대해서 실행하는 면세·공제·환급이라는 세수관리방법의 통지(有進出口經營權的生產企業自營(委託)出口貨物實行免抵退稅收管理辦法的通知:財政部, 國家稅務總局 1997(50), 1997.5.21)」를 발표하고 지금까지의 모든 규정을 통합하여 수출물품에 대한 부가가치세의 과세방법을 종합해서 1997년 1월 1일로 소급해서 시행하고 있다. 주요 내용을 보면 첫째, 1993년 12월 31일 이전에 설립된 외국투자기업에 대해서도 종전의 免稅政策을 1998년 12월 31일까지만 적용하고 그 이후에는 免稅(免)·控除(抵)·還給(退) 方法을 적용하여 수출품 관련 附加價値稅의 과세근거를 마련했다. 둘째, 수출금액의 전체 매출액에서 차지하는 비율에 따라 실제 환급금액에 차등을 두어, 수출금액이 50% 이하인 경우에는 환급금액 전액을 차기에 이월하여 공제하고, 수출금액이

50% 이상인 경우에는 환급금액과 수출화물의 환급률에 근거한 금액을 비교하여 작은 금액을 환급하고 차액은 차기에 이월하여 공제한다.

라) 1993년 12월 31일 이전 批准 設立된 外商投資企業에 대한 처리

外商投資企業이 생산하여 직접 수출하는 재화 중 국내원재료를 구입하면서 부담한 매입세액은 환급되지 않으며 또한 내수판매화물에 대한 매출세액에서 차감해서는 안되고 제품원가에 산입시켜야 한다.

外商投資企業이 위탁 수출하는 화물에 대하여 附加價値稅의 징수를 면제하며 그 매입세액은 공제 또는 환급하지 않고 제품원가에 산입한다.

外商投資企業이 생산한 재화를 국내의 수출입 경영권이 있는 수출기업(외상투자기업 포함)에 판매하는 경우 일률적으로 국내판매로 보아 규정에 따라 附加價値稅를 징수한다.

外商投資企業이 수출과 내수를 동시에 하는 경우 수출화물에 대한 매입세액을 별도로 구분 계산하여야 하며 구분계산이 곤란한 경우에는 다음 공식에 따라 未控除 買入稅額을 계산한다.

$$\frac{\text{輸出財貨 未控除 買入稅額}}{\text{買入稅額}} = \frac{\text{當月 全體 買入稅額}}{\text{買入稅額}} \times \frac{\text{當月 輸出免稅財貨 賣出額}}{\text{當月 全體 賣出額}}$$

1993년 12월 31일 이전에 비준받고 설립된 외상투자기업으로 1994년 1월 1일 이후에 새로이 생산을 개시한 수출제품으로 원래 생산제품과 같지 않은 경우 별도로 독립계산하고 단독 관리하는 경우 省級 세무기관의 비준을 거쳐 1994년 1월 1일 이후 설립된 외상투자기업에 준하여 수출 환급을 처리한다.

단, 새로운 생산항목은 기업소득세 감면혜택을 새로이 다시 향유하지는 못하며 단지 당해 기업의 남은 감면기간 동안에 계속하여 감면혜택을 받는다.

마) 委託·代理輸出의 還給處理 對象 調整

새로이 공포된 「若干問題規定」에서는 일률적으로 위탁자측에서 환급 업무를 처리하도록 개정하고 있다.

4) 輸出還給申請 및 提出證憑書類

수출기업은 對外經濟合作部 및 그 授權單位가 비준한 輸出經營權 批准書와 工商營業 許可證(工商營業執照)을 가지고 비준일로부터 30일 내에 소재지 주관환급업무 세무기관에 세액환급 등기수속을 하여야 한다. 同手續을 하지 않은 기업에 대해서는 환급할 수 없다.

1996년 4월 1일 이후에 재화를 수출하는 기업(1994년 1월 1일 이후 비준설립된 外商投資企業 포함)의 경우 수출신고와 재무회계상 매출처리를 한 후 月別로 '外商投資企業 輸出 財貨 稅額 還給 申請表'를 작성하고, 세관 발행의 輸出還給額 專用 稅關申請書(報關單), 구입 물품(재화)의 附加價値稅 專用 領收證 또는 普通領收證, 專用納付表(專用繳款書)·分割書(分割表), 세무기관 및 은행이 날인한 稅金納付書(徵收繳款書), 외국환 결제선하송장(外匯結匯水單), 판매계산서 및 유관 장부 등을 제출하고 관할 涉外稅收管理機關에 면세 및 공제, 환급수속 신청을 한다. 신청을 접수받은 관할 涉外稅收管理機關은 심의하여 잘못이 없으면 상급 涉外稅收管理機關에 보고한다. 상급 涉外稅收管理機關의 비준을 거쳐서 각각 면세, 보상 및 환급한다.

5) 還給이 不許되는 경우

다음 사항 중 한 가지라도 해당되는 물품에 대해서는 환급이 허용되지 않는다.

- 가) '수출 물품 통관 신고서(수출 환급란 부분)'상의 경영단위 명칭, '附加價値稅 전용영수증'상의 매입기관 명칭, '세수(수출 물품 전

- 용) 납입서' 및 '수출 물품 납세 분할서'상의 구매기업 명칭이 환  
급을 신청한 기업의 명칭과 일치하지 않는 물품
- 나) 관련 기업의 수출 권리를 빌려서 수출한 물품
- 다) 수출기업이 환급을 신청할 때 제출하는 '附加價値稅 전용영수증'  
이 허위이거나 가짜로 만들어졌고, 영수증의 내용이 틀리고 인장  
이 일치하지 않는 물품

## 第 5 章 附加價值稅 未還給에 따른 問題點 및 우리의 政策對應

### 第 1 節 輸出關聯 附加價值稅 未還給에 따른 問題點

#### 1. 輸出關聯 附加價值稅 未還給에 따른 問題點

##### 가. 問題의 概要

附加價值稅의 零稅率制度의 문제점을 구조적인 문제점과 환급에 따른 문제점으로 나누어서 분석하기로 하자.

輸出과 관련된 附加價值稅의 구조적인 문제점은 다음과 같이 지적될 수 있다.

첫째, 最終消費地國課稅原則에 따른 零稅率의 적용대상이 物品의 輸出로 한정되어 있기 때문에 중국 국내에서 공급되지만 외국에서 소비되는 과세대상 用役(勞務)에 대하여는 零稅率이 적용되지 않음에 따라 附加價值稅制가 구조적 불균형을 내포하고 있다. 예를 들면 외국기업이 중국기업에 대해 위탁가공을 의뢰하는 경우, 위탁가공이라는 과세용역에 대해서 그 소비지가 國外임에도 불구하고 附加價值稅의 과세대상이 된다(增值稅暫行條例 第2條 및 增值稅暫行條例 實施細則 第2條). 이는 현행 附加價值稅制의 구조적 불균형에 기인한다고 하겠다<sup>1)</sup>.

---

1) 1994년 10월에 發表된 「輸出品物 減免稅 管理規則」第20項에 의하면 委託加工하는 企業이 內資企業인 경우에는 委託加工料에 대해서 免稅된다고 規定되어 있다. 이 措置에 의해 委託加工을 행하는 企業이 內資企業인 경우에는 앞의 불균형 문제가 解消되지만, 外國投資企業인 경우에는 不平等한 競爭條件이 강요되는 結果가 나타났다.

둘째, 固定資産<sup>2)</sup>의 구입시 지출된 매입세액이 매출세액에서 공제되지 않음에 따라서 零稅率이 적용됨에도 불구하고 수출품에서 附加價值稅를 완전히 배제할 수 없음에 따라(增值稅暫行條例 第10條), 附加價值稅제가 설비투자를 억제하고 附加價值稅가 제품원가에 轉嫁되어 중복과세된다는 문제가 발생한다<sup>3)</sup>. 조세이론의 중립성 측면에서 볼 때, 消費型이 생산중립성에 가장 적은 영향을 미치며 이에 비해 商品型의 경우에는 상대적으로 자본집약적인 제품에 세부담을 무겁게 하는 결과를 가져온다. 즉 자본재 구입시에 과세되고 자본재를 이용해 생산한 제품의 판매시에 과세됨으로써 자본투자에 대해서는 두 번 과세되는 셈이므로 商品型은 이론상 바람직한 과세형태라고 볼 수는 없다. 한편 EC型 부가가치세의 장점은 설비투자에 포함되는 부가가치세를 일괄 환급함에 따라 설비투자를 촉진하는 효과가 있다는 점인데 중국의 경우는 固定資産의 구입시 지출한 매입세액을 매출세액에서 공제하지 않음에 따라 설비투자 부담이 과다하게 되어 설비투자 억제효과가 발생하게 된다. 따라서 중국이 채택하고 있는 商品型 附加價值稅는 이론적으로 보면 중국기업의 자

---

그러나 同年 11월에 發表된 「外國投資企業의 委託加工, 原料輸入委託加工 및 國際入札 프로젝트에 관계되는 生産品 生産販賣의 稅收問題에 관한 通知」 第1項에서 外國投資企業의 委託加工, 原料輸入委託加工에 쓰이는 輸入物品은 輸入時에 附加價值稅가 부과되므로 消費稅를 免除하고, 加工物品을 輸出하는 境遇에는 委託加工料에 附加價值稅가 부과되므로 消費稅를 免除한다라고 規定하고 있다. 또 第2項에서 間接輸出에서의 委託加工料에 대해서도 委託加工料가 免除된다고 규정되어 있다. 따라서, 1994年 11月 時點에서는 內資企業 및 外國投資企業은 雙方 모두 委託加工料에 대해서 免稅되고 있다.

- 2) 附加價值稅法上 固定資産이란 生産경영과정에서 사용되는 내용연수가 1년을 초과하는 기계, 운수장비, 공구비품 기타의 生産설비 및 生産경영과정 이외에 사용되는 취득 원가가 2千元(人民幣) 이상인면서 내용연수가 2년을 초과하는 주요 설비품을 말한다(增值稅暫行條例 實施細則 第19條). 資本財와 유사한 개념이라고 할 수 있다.
- 3) 資本財의 구입에 대해 부과되는 附加價值稅에는 세 가지 유형이 있다. 첫째 내구자본재를 포함한 모든 구입이 매입세액공제의 대상이 되는 消費型(consumption-type) 둘째, 공제가 자본재 구입 즉시 이루어지는 것이 아니라 감가상각의 형태로 일정기간에 걸쳐 이루어지는 所得型(income-type) 셋째, 중국에서 채택되고 있는 형태로 자본재 구입에 대한 공제가 허용되지 않는 商品型(product-type)이 있다.

본근대화를 저해하는 결과를 가져올 수 있으며, 장기적으로 볼 때 中國은 資本財에 대해 불리하게 과세하지 않는 消費型으로의 전환을 검토할 필요가 있다<sup>4)</sup>.

셋째, 고정자산 구입시 지출된 매입세액은 고정자산의 취득원가를 구성하고, 이는 減價償却 過程을 통하여 제품원가에 轉嫁된다. 附加價值稅의 대상이 되는 附加價值를 구성하는 감가상각에 고정자산 구입시의 附加價值稅額이 포함되어 있기 때문에 그 부분에 있어서 重複課稅가 발생한다. 이와 같은 중복과세는 다단계 누적배제형인 中國 附加價值稅의 長點을 손상시키는 것이다. 수출물품에 있어서 零稅率을 적용하고, 매입세액을 전액 환급하여 수출경쟁력을 높인다고 하는 附加價值稅의 장점이 고정자산의 매입세액의 原價化에 의해 희석되는 현상이 발생한다고 하겠다.

還給에 따른 문제점은 바로 增值稅 暫定條例 第2條에 의하면 수출화물에 대해서는 零稅率을 적용한다고 규정하고 있음에도 불구하고 현행 輸出關聯 附加價值稅의 환급제도는 전액을 還給하는 것이 아니라 일부만 還給(즉 部分還給)하고 있다(〈表 4-5〉 참조). 還給率(退稅率)이 두 차례에 걸쳐 조정된 바 있다. 中國 政府가 增值稅 暫定條例 第2條 第3項 단서의 「國務院이 별도로 定하는 경우는 제외한다」라는 규정에 근거하여 내린 결정이다.

이는 수출환급세액의 규모가 급격히 증가하여 세금징수액 및 수출액의 증가율을 앞지르고, 징수세액에 비해 환급 신청액이 지나치게 많아 국가재정부담 능력을 초과하고, 허위수출환급행위가 심각하여 국가재정에 막대한 손실을 입히고, 또한 附加價值稅 징수액이 불성실신고 및 세원관리 미비 등으로 예상보다 낮은 수준에 머무르는 등의 문제점이 발생해서 성실하게 신고한 일부기업에게 환급을 해줄 수 없는 지경에 이르렀

4) Pierre Maug(1996), p. 295.

기 때문에 취해진 조치이다<sup>5)</sup>. 부분환급하게 된 원인은 이와 같지만, 同事實은 중국에 투자하고 있는 우리나라 및 외국기업에게는 공통적인 애로사항의 하나가 되고 있다. 특히 수출에 종사하는 우리나라 및 외국기업은 수출물품 제조를 위해 원료 구입시 부담한 매입세액 중에서 환급이 불허되는 부분만큼의 원가상승 요인이 생겨 수출경쟁력의 저하라는 문제점이 발생하고 있다.

한편 수출과 관련하여 제도적으로 환급되어야 할 세액(消費稅 등)이 각 지방 정부의 자금사정에 따라 지연환급되거나 또는 환급되지 않고 있고, 또한 1994년 1월 1일 이전에 설립된 外商投資企業에 대하여는 향후 5년간 附加價值稅 등의 시행으로 인해 舊工商統一稅 적용시보다 증가된 세부담액을 환급함으로써, 1998년까지는 세부담 증가를 유예한다는 조치를 공표하였으나, 역시 각 지방 정부의 자금사정에 따라 환급되지 않는 경우가 있어서 우리나라 및 외국기업에게 애로사항이 되고 있다.

이하 本稿에서는 附加價值稅制上的 여러 가지 문제점 중에서 輸出關聯 附加價值稅의 部分還給問題를 집중적으로 분석하고자 한다.

#### 나. 代表的인 事例

한국의 對中投資企業으로서 생산제품을 수출하는 경우에는 대부분이 수출관련 附加價值稅의 部分還給問題를 경험하고 있는데, 수집된 사례를 통해서 구체적인 내용을 보면 다음과 같다<sup>6)</sup>.

5) 財政部 稅政司(1996), p. 190.

6) 사례는 大韓民國 駐上海總領事館의 도움으로 1996년 9월에 수집한 것이며, 회사개요는 韓國銀行 國際部 外換室 발행의 「해외투자 현지법인 현황(1995. 12. 31. 현재)」을 참조하였다.

### 事例 1 : A社

#### －회사 개요

- 소재 : 江蘇省 無錫市
- 허가일자 : 1995. 6. 23.
- 품목 : 트랜지스터, 튜너
- 투자비율 : 100%(단독투자)

#### －붙착한 문제점

- 同社는 튜너를 생산해서 전량 한국으로 수출할 예정인데, 갑자기 無錫市 稅務局으로부터 수출품에 대해 17%의 附加價値稅를 부과하고 일년 후에 9%만을 환급해 줄 것이라는 통보를 받은 바 있다.
- 이와 관련 同社는 당초 수출품에 대한 附加價値稅의 零稅率 적용을 고려하여 투자하였으나 새로이 8%의 附加價値稅 부담문제가 대두되어 예기치 않았던 원가 부담 증가 문제가 발생하자 同社는 1996년 9월 현재 투자규모 조정까지 검토하고 있는 단계에 있다.
- 이와 관련 同 稅務局에서는 同 사항에 대해 同社와 협의해서 타결책을 모색하고 있다고 하지만 1996년 9월 현재까지 별다른 진전이 없는 상황이다.

### 事例 2 : B社

#### －회사 개요

- 소재 : 江蘇省 昆山市
- 허가일자 : 1994. 5. 21.
- 품목 : 봉제의류
- 투자비율 : 100%(단독투자)

#### －붙착한 문제점

- 昆山市 稅務局이 1996년 5월말에 同社가 수출한 물품에 대한 附加

價値稅 환급을 신청하라는 통보를 받고 同社는 1995년 1월 이후의 수출분에 대해 관련서류를 갖추어서 1996년 6월에 관련 稅務局에 附加價値稅(정확히 말해서 수출물품 제조를 위해 원료 구입시에 부담했던 매입세액)의 還給을 신청하였다. 同 稅務局으로부터 輸出還給額 專用 稅關申請書(報關單 ; 수출시 부가가치세 환급 관련 신고서로서 수출시 세관의 확인이 필요함)의 보완 지시를 받아, 해당 세관(上海)에 1995년 상반기분에 대한 부가가치세 해당분 신고 확인을 요청하였다. 그러나 해당 稅關에서는 확인 신청일로부터 6개월 이전분은 확인불가능하다고 하면서 현재(1996. 9)까지 확인을 해주지 않아서 還給을 못받고 있다.

- 그러나 최근 稅務局으로부터 同社에게 환급해줄 附加價値稅額보다 새로이 규정된 규정에 따라 산출한 수출품에 부과하는 附加價値稅額이 더 많으므로 오히려 附加價値稅를 還給받는 것이 아니라 더 납부해야 한다고 통보받은 바 있다.
- 이에 따라 同社는 추진중이던 투자 확대 계획을 1996년 9월 현재 유보하고, 수출관련 附加價値稅 還給 문제를 관망하고 있는 상태이다.
- 환급대상액(업체추정액) : 1995년 상반기분 25萬元(人民幣)  
하반기분 60萬元(人民幣)

### 事例 3 : C社

#### 一 회사 개요

- 소재 : 上海市
- 허가일자 : 1994. 6. 9.
- 품목 : 봉제의류
- 투자비율 : 100%(단독투자)

#### 一 봉착한 문제점

- 同社는 上海市 稅務局으로부터 1995년 12월에 수출한 물품에 대한

附加價值稅 還給을 신청하라는 통보를 받았다.

- 이에 同社는 관련 稅務局에서 附加價值稅 還給에 관한 교육을 2개월에 걸쳐 받고 1996년 3월에 관련서류를 갖추어서 1995년 상반기 分 還給申請을 하였으나, 現在까지 환급을 받지 못하고 있는 상태 이다.
- 환급대상액(업체추정액) : 1995년 상반기분 7萬元(人民幣)  
하반기분 30萬元(人民幣)

이와 같은 사례를 보면 輸出關聯 附加價值稅의 部分還給과 還給遲延 이 공통적인 애로점이라고 할 수 있다.

## 2. 租稅法律主義와의 關係

사람은 단체적 공동생활을 영위하고 있으며, 공동생활의 질서는 사회 구성원이 지켜야 하는 社會規範에 의하여 지탱되는데, 國家權力에 의하여 강제되는 社會規範이 곧 法이다. 우리가 통상적으로 칭하는 法이란 한 개의 規範을 말하는 것이 아니고, 어느 정도 통일성을 가지고 있는 일련의 多數規範을 말한다<sup>7)</sup>.

따라서 論議의 전개에 앞서 中國의 法形式 및 稅法의 形式을 정리하는 것이 우선적인 순서일 것이다.

### 가. 中國의 法形式

中國에서 法이라고 칭해지는 것에는 國家機關이 그 직권범위 내에서 일정한 절차를 거쳐 제정한 憲法, 法律, 法令, 行政法規 및 각종 규정 · 관례 등의 규범성 문서가 있다. 그 밖에도 형식적인 法源은 아니나 成文

---

7) 郭潤直(1993), pp. 1~2.

法에 우선하는 법적 효과를 지니는 요소들이 일부 존재하는데, ‘中發文件’ 및 각종 政策 등이 대표적인 것이다<sup>8)</sup>. 中發文件이란 中國 共產黨이 국내외의 중요 문제에 관한 黨中央指導部の 결의, 견해, 지시, 자료 등을 발표하는 것인데, 이는 黨內問題에 한정되지 아니하고 행정, 사업, 군, 기업, 교육 등 각 방면의 구체적 정책·지시가 포함되며, 이를 근거로 中央·地方 各級の 關係法令·法規가 制定되는 것이다.

한편 아직도 中國에서는 黨 또는 國務院에서 새로운 政策을 세우면 해당 법적 절차를 거치기 전에도 政策 그 자체가 기존의 법규에 우선하여 법적 근거로 되는 경향이 있다. 특히 경제관련 법규에는 각종 경제활동이 國家의 政策 또는 經濟計劃에 어긋나서는 안된다는 점이 규정되어 있지만, 政策과 經濟計劃이 가변적이라는 점을 고려할 때 경제관련 법규는 다른 분야의 법규에 비해서 불안정성이 크다고 하겠다.

中國에 있어서 立法權의 행사와 범형식은 다음과 같다.

全國人民代表大會<sup>9)</sup>는 憲法改正, 刑事·民事·國家機構 및 기타에 관한 基本法律을 제정하고 개정하며(憲法 第62條), 그 범형식으로는 憲法, 法律, 決議, 決定 등이 있다. 同 常務委員會는 全人大가 제정한 법률 이외의 법률을 제정·개정하고, 全人大 폐회중 全人大가 제정한 법률을 보충하거나 개정한다(憲法 第67條). 그 범형식으로는 法律, 決議, 決定, 條例 등이 있다.

國務院은 憲法 및 法律에 의거하여 行政法規<sup>10)</sup>를 制定하고 決定과 命令을 공포한다(憲法 第89조). 法形式으로는 決議, 決定, 命令, 通知, 條例, 規定, 辦法 등이 있다. 國務院 各部·委員會는 법률 및 국무원의 결

8) 崔達坤·鄭慶謨(編)(1994), pp. 14~15.

9) 우리나라의 國會에 해당하는 중국의 立法府이다. 이하 全人大로 약칭한다.

10) 行政法規란 國務院이 國家의 각종 행정활동을 지도 및 관리하기 위하여 憲法 및 法律에 근거하고 아울러 行政法規制定節次暫行條例의 규정에 따라 제정하는 政治, 經濟, 教育, 科學·技術, 文化 및 外事 등 각종 법규의 總稱을 말한다(行政法規制定節次暫行條例 第2條).

정에 근거하여 해당 부서의 권한 내에서 命令, 指示 및 規則을 공포한다(國務院 組織法 第10條). 法形式으로는 條例, 規定, 辦法, 通令, 命令, 通知, 指示, 實施細則 등이 있다. 行政法規는 법률형식의 일종으로 중국 법률체계상 헌법과 全人大에서 制定한 법률의 하위에 속하고, 지방법규, 부문별 규칙, 지방규칙보다는 상위에 있으며 전국에 걸쳐 보편적으로 적용된다. 行政法規의 입법목적은 헌법과 법률의 시행을 보장하는 데 있으며, 따라서 憲法과 法律에 저촉되어서는 아니되며 저촉되는 경우 무효가 된다.

地方各級人民代表大會는 法律이 정하는 권한에 기하여 決意를 의결·공포하며(憲法 第99條), 省 및 直轄市人民代表大會 및 同 常務委員會는 憲法, 法律 및 行政法規에 저촉되지 아니하는 것을 전제로 하여 地方性法規를 제정·공포할 수 있다(憲法 第100條, 第107條). 아울러 民族自治地域의 人民代表大會는 自治條例 및 單行條例<sup>11)</sup>를 제정하는 권한을 갖는다(憲法 第116條).

이상에서 보듯이 中國의 법형식은 복잡다기하지만, 1987년 4월에 제정된 「行政法規制定節次暫定條例」에 의하면, 行政法規는 條例, 規定, 辦法으로 나누어진다. 條例란 특정 분야의 행정활동에 대하여 全面的·系統的 規定을 정한 것이고, 規定이란 특정 분야의 행정활동에 대하여 부분적 규정을 정한 것이며, 辦法이란 특정 사항의 행정활동에 대하여 구체적 규정을 정한 것을 말한다. 國務院의 각 部署 및 地方人民政府가 제정하는法規에는 條例라는 명칭을 사용하지 못한다(同 條例 第3條). 規定과 辦法에는 이러한 제한이 가해지지 아니하므로 國務院의 각 부서와 地方人民政府에서도 規定·辦法의 명칭을 가지는 법형식을 사용할 수 있다. 한편 行政法規에는 일반적으로 제정목적, 적용범위, 주관부서, 구체적 규범, 상벌방법 및 시행일자 등이 규정되어야 한다(同 條例 第7條).

11) 單行條例란 특정 사항에 관해서만 제정되는 單行法的인 성격을 지닌 條例이다.

中國의 經濟關聯 法令에는 暫定(暫行) 또는 試行이라는 용어가 많이 사용되고 있는데, 이는 이와 같은 法令이 臨時性이 강하다는 사실을 나타낸다고 하겠다. 그 이유는 첫째, 지속적인 經濟改革의 추진으로 인해 當該 法令의 수정 가능성이 높으므로 미리 그 효력의 시간적 제약을 명확하게 할 필요성이 있기 때문이고 둘째, 입법조건이 아직 성숙되지 아니하였지만 정책적 필요에 의해서 입법을 한 후 일정 기간 실시하여 문제점을 도출하고 불합리한 부분이 있으면 그 후에 수정하고자 한테서 비롯된 것으로 보인다. 그러나 暫定 또는 試行이라 하여 곧 정식입법으로 바뀌어질 것이라고 속단할 수 없는데, 이는 1950년대에 제정된 暫定法規가 그대로 효력을 유지하고 있는 것들도 있기 때문이다. 한편 暫行이든 試行이든 法源으로서의 효력에는 아무런 차이가 없다<sup>12)</sup>.

#### 나. 中國 稅法의 形式

中國의 稅法은 憲法에 따라 하나의 統一된 法律體系<sup>13)</sup>를 구성하고 있으며, 一稅目 一稅法主義에 따라 하나의 稅目을 하나의 稅法에서 규정하고 있다. 다만 각급 국가기구의 租稅立法權이 상이함에 따라 제정된 법형식의 등급과 효력은 서로 다르다. 그러나 비록 제정된 법형식의 등급과 효력이 상이하다고 하지만 稅法은 경제관련 법규 중에서 제일 중요한 위치를 차지하고 있다.

租稅立法權이란 稅法의 制定權, 許可權, 改正權, 廢止權, 動議權, 審査權, 表決權, 通過權 또는 公布權 등을 포함한다<sup>14)</sup>.

전국적으로 적용되는 보편성이 있는 稅法은 全人大, 全人大 常務委員會 및 全人大로부터 위임을 받은 國務院에서 제정하며, 租稅關聯法律

12) 崔達坤·鄭慶謨(編)(1994), pp. 15~16.

13) 통상 이를 全國統一稅法의 原則이라고 칭한다.

14) 金鑫(1995), p. 851.

과 行政法規로 구성된다. 세법의 법률 등급을 級別로 구별하면 다음과 같다.

## 1) 全國人民代表大會와 全人大 常務委員會 制定 法律

憲法 第58條 및 第62條에는 全國人民代表大會와 同 常務委員會는 국가입법권을 행사해서 각종 法律을 制定하고 改正한다고 명확히 규정하고 있다.

따라서 조세법의 입법권한은 全國人民代表大會와 同 常務委員會가 행사하고 기타 어떤 기관도 조세법을 제정할 권한을 가지고 있지 않다. 그러므로 조세 중 기본적인 법들 등은 全人大와 同 常務委員會에서 制定한다.

이렇게 全人大와 同 常務委員會에서 제정한 租稅關聯法律은 憲法을 제외하고는 조세법률체계상 최고의 법적효력을 가지며, 또한 전국적으로 적용된다. 따라서 여타 기관이 제정한 조세관련 法規·規則은 모두 憲法과 全人大와 同 常務委員會에서 제정한 租稅關聯 法律에 저촉되어서는 안된다.

현행 세법 중 「外商投資企業 및 外國企業所得稅法」, 「個人所得稅法」, 「稅收徵收管理法」, 「外商投資企業 및 外國企業 適用 附加價值稅, 消費稅, 營業稅 등 稅收暫定條例에 대한 決定」 등이 여기에 해당된다.

## 2) 國務院 制定 法律

國務院은 국가 최고 행정기관으로서 광범위한 行政立法權을 가지고 있다. 헌법상 國務院은 憲法과 法律에 근거하여 行政法規를 제정하고 決定과 命을 공포할 수 있다(憲法 第89條). 國務院 제정 법률이란 全人大와 同 常務委員會의 권한 위임에 의하여 國務院이 制定·公布하는 行政法規(暫定規定, 暫定條例 및 實施細則 등)를 말한다<sup>15)</sup>. 1984년 全人

大는 國務院이 경제체제개혁과 대외개방부문의 잠정적 규정과 조례를 제정할 수 있도록 권한을 위임한 바 있는데<sup>16)</sup>, 이것이 國務院이 입법할 수 있는 근거가 된다.

다시 말해서 中國 政府가 경제체제개혁과 대외개방을 추진하는 과정에서 업무적인 측면에서의 법적 보장이 급선무로 등장했기 때문에 입법기관인 全人大 및 同 常務委員會가 國務院으로 하여금 각종 법률을 잠정적으로 制定·公布하도록 권한을 위임한 것이며, 이러한 시행경험을 바탕으로 조건이 성숙되는 시점에 全人大에서 法律로 제정할 예정으로 있다<sup>17)</sup>. 현재 中國에서 입법되는 조세관련 법률은 대부분이 行政立法(委任立法)이다. 또한 조세관련 법률은 끊임없이 변화·발전하는 경제현상을 대상으로 하는 것이어서 다른 법률에 비해서 전문성과 기술성을 지니게 된다. 따라서 세부적이고 기술적인 사항을 신속하게 제정하기 위해서 行政立法 形式을 통하고 있다.

國務院이 制定하는 行政法規인 각종 조세관련 법률은 국가법률적 성질과 지위를 가지고 있으며, 中國의 법률체계상 憲法과 全人大에서 制定한 법률의 하위에 속하고, 지방성 법규, 부문별 규칙보다는 상위에 있으며, 전국적으로 적용되는 보편적 효력을 가지고 있다. 입법과정에서 반드시 全人大에 보고 및 등록해야 한다.

위의 근거에 따라 國務院은 1994년 1월 1일을 기하여 工商稅制改革을 단행하여 6가지 暫定條例(附加價值稅, 營業稅, 消費稅, 資源稅, 土地增值稅, 企業所得稅) 등을 制定해서 실시하게 되었다.

---

15) 委任立法이란 통상적으로 입법기관이 국가행정기관으로 하여금 법률적인 효력을 가지는 行政法規를 제정하도록 위임하는 것을 말한다.

16) 俞鑫(1995), p. 847.

17) 俞鑫(1995), p. 850.

### 3) 地方人民代表大會와 同 常務委員會 制定 地方法規

憲法 第99條 및 第100條와 「地方 各級 人民代表大會 및 地方 各級 人民政府組織法」의 規定에 따르면 省·自治區·直轄市의 人民代表大會 그리고 自治區 人民政府 소재지의 市 및 國務院이 비준한 大都市의 人民代表大會는 地方性 法規를 制定할 수 있는 권한이 있다. 단 中國의 입법 政策상 全國統一稅法의 原則을 견지하고 있기 때문에 地方 各級 人民代表大會 및 人民政府가 制定한 조세관련 지방성 법규는 상위 법률인 헌법과 법률 및 행정법규에 의해서 엄격한 제한을 받고 있으며, 全人大 및 國務院에 보고 및 등록해야 한다.

현재는 海南省과 少數民族自治地區만이 헌법과 법률 및 행정법규의 원칙을 준수하는 조건으로 全人大에서 위임한 規定에 따라 조세 관련 지방성 법규를 制定할 수 있으며<sup>18)</sup>, 기타 省 및 市는 일반적으로 이같은 권한이 위임되어 있지 않다. 分稅制<sup>19)</sup>의 시행으로 지방세제는 建立되고 정비될 것이며, 지방의 조세입법권도 필연적으로 확대될 것이다.

### 4) 國務院 稅務 主管部門 制定의 租稅部門規則

憲法 第90條에 의하면 國務院의 各 部와 委員會는 법률 및 國務院의 行政法規·決定 및 命令에 근거하여 해당 부서의 권한 내에서 命令·指示 및 規定을 공포할 수 있다.

18) 金鑫(1995), p. 852.

19) 分稅制(分稅制財政管理體制)란 中央政府와 地方政府의 行政權(事權)을 명확히 구분한 후, 行政權과 財政權(財權)의 相應原則下에 전체 재정수입을 中央財政 固定收入分(中央稅) 및 地方財政 固定收入分(地方稅), 그리고 中央 및 地方이 共有하는 共通收入分(共享稅)으로 구분하고, 共通收入分에 대한 中央과 地方間 分割 또는 配分 原則은 일정 주기별로 中央政府와 地方政府가 협의하여 결정하는 制度이다(韓相國(1997), p. 43).

조세부문의 規定을 제정할 수 있는 권한을 갖는 세무 주관 기관에는 財政部와 國家稅務總局이 있다. 제정할 수 있는 規定의 범위에는 조세관련 법률, 법규의 구체적 해석, 조세징수관리의 구체적인 규정 및 방법 등이 포함되며, 이러한 조세부문의 規定은 전국적으로 적용되는 보편적 효력을 가지고 있다. 단 이들 규칙은 엄격한 제한을 받고 있어서 상위 법률과 서로 저촉되어서는 아니된다.

國務院이 위임받아서 제정한 각종 조세관련 行政法規에 대한 解釋權은 財政部 또는 國家稅務總局에 있다.

財政部가 공포한 「增值稅 暫定條例 實施細則」, 「消費稅 暫定條例 實施細則」, 「營業稅 暫定條例 實施細則」 및 國家稅務總局이 공포한 「稅務代理 施行辦法」 등이 여기에 해당한다.

#### 5) 地方政府 制定 租稅關聯 規則

「中華人民共和國 地方 各級 人民代表大會와 各級 人民政府 組織法」의 규정에 의하면, 省·自治區·直轄市 및 大都市 人民政府는 憲法·全人大 제정 법률 및 國務院 行政法規에 근거하여 規則을 제정할 수 있다. 그러나 全國統一稅法의 원칙에 따라 지방정부가 제정한 조세관련 규칙은 반드시 모두 상위의 조세관련 법률과 행정법규에서 위임한 권한 내에서 제정되어야 하며, 상위의 조세관련 법률 및 행정법규에 저촉되어서는 아니된다. 상위의 조세관련 법률 및 행정법규의 위임없이 지방정부가 조세관련 규칙을 스스로 제정할 권한은 없으며, 권한을 넘어 제정한 조세관련 법규는 법적 효력이 없다.

國務院이 지방 관련 세법의 暫定條例(城市維護建設稅, 車船使用稅, 房產稅 등)<sup>20)</sup>를 제정했으며, 省, 自治區 및 直轄市 人民政府는 이 條例

20) 이들 각각을 한국어로 번역하면, 城市維護建設稅는 都市維持建設稅, 車船使用稅는 車輛 및 船舶使用稅, 房產稅는 住宅分 財產稅에 해당한다.

에 근거하여 實施細則을 제정할 수 있다.

#### 다. 中國의 租稅立法原則 및 特徵

租稅立法原則이란 조세입법 활동중에 반드시 지켜야 하는 準則을 말한다. 지난 40여년 동안 중국정부가 조세제도를 운영하는 과정에서 얻은 경험 및 교훈에서 다음과 같은 租稅立法原則을 도출할 수 있다<sup>21)</sup>.

첫째, 實事求是의 原則이다. 이는 租稅立法은 반드시 中國의 일반적인 고도 보편적인 상황에서 출발하여, 社會·經濟 발전 규율과 세수의 분배 규율을 존중하는 기초위에서 과학적인 방법을 운용하여 조세관련법률과 행정법규를 제정하여 社會主義 市場經濟의 建設·發展과 국가 재정의 객관적인 분배에 부응해야 한다는 것이다.

둘째, 民主的인 決定의 原則(民主決策原則)이다. 이는 租稅關聯法律의 입법과정은 반드시 인민의 의견을 경청해야 하고, 법정 순서에 따라 엄격히 진행되어야 하며, 인민의 기본적인 이익을 확대하는 것이어야 한다는 것이다.

셋째, 未來 指向의 原則(超前立法原則)이다. 이는 미래 특정 시기의 政治·經濟·社會 발전 추세 및 세수 분배 상황을 예측하는 기초 위에서 과학적인 예측 수단과 과학적인 입법방법의 운용을 통하여 미래지향적인 租稅政策에 부합하는 입법활동을 해야 한다는 것이다.

넷째, 持續的인 安定의 原則(連續穩定原則)이다. 이는 조세입법과정에서 租稅의 立法, 改正 및 廢止라는 일련의 과정과 유기적으로 결합되어 세법이 일정 기간동안 상대적인 안정을 유지함으로써 조세입법에 양호한 법률환경을 제공해야 한다는 것이다.

지난 40여년 동안 中國은 다양한 세법을 제정해서 실시하고 있으며, 이 기간 동안의 租稅立法 過程의 特徵을 분석해 보면 다음과 같다<sup>22)</sup>.

21) 余鑫 (1995), pp. 849~850.

첫째, 租稅立法權이 中央에 집중되어 있다는 점이다. 지금까지 中國의 조세입법권은 ‘稅法의 統一, 課稅權의 集中’이라는 원칙을 따르고 있다. 이에 따라 中國의 조세입법권은 대부분 중앙에 집중되어 있다. 현재 조세입법권을 가지고 있는 기관은 全人大와 同 常務委員會 및 同 常務委員會로부터 위임을 받은 國務院이다. 개혁·개방이 확대되고 경제체제개혁이 심화됨에 따라 全人大는 海南省과 少數民族自治區 등에 地方稅法을 제정할 수 있는 권한을 위임한 바 있다. 分稅制의 시행으로 지방세제도 점차 建立되고 정비될 것이며, 地方의 조세입법권도 필연적으로 확대될 것이다.

둘째, 租稅立法은 委任(授權)立法이 主를 이룬다는 점이다. 中國의 租稅法은 입법기관인 全人大 및 同 常務委員會에서 제정한 개별세법 외에는, 대부분이 경제체제개혁이 진행중이라는 상황에서 國務院이 全人大 및 同 常務委員會의 위임에 따라 제정한 것이다. 따라서 중국의 세법은 입법기관에서 제정한 租稅關聯法律과 國務院이 위임받아서 제정한 租稅行政法規를 포함한다.

#### 라. 租稅法律主義와 附加價值稅의 部分選給

租稅法律主義(principle of no taxation without law)란 법률의 근거 없이 國家는 租稅를 부과 및 징수할 수 없고, 國民은 租稅의 納付를 요구당하지 않는다는 원칙을 말하며, 租稅法을 지배하는 最高原理라고 할 수 있다. 이는 이른바 ‘代表가 없으면 課稅가 없다’는 원칙의 표현으로, 租稅의 종류, 부과의 근거, 납세의무자, 과세물건, 과세표준 및 세율 등을 법률로서 정함으로써 國民의 재산권을 보장하면서 법률생활의 안정을 도모하고 또한 예측 가능성을 보장하는 데 목적이 있다<sup>23)</sup>.

22) 金鑫(1995), p. 852.

23) 吉良 實(1992), p. 25; 水野 勝(1993), p. 87.

中華人民共和國 憲法 第56條에서 ‘中華人民共和國의 公民은 法律에 의하여 納稅의 義務을 진다’라고 규정하고 있는데, 이는 바로 租稅法律主義를 선언하는 것이라고 할 수 있다. 다만 우리나라 憲法 第59條처럼 稅目과 稅率은 法律로 정한다라고 명확하게 규정하는 부분이 없지만, 또한 稅法의 總則法, 예를 들면 한국의 國稅基本法, 일본의 國稅通則法 등에 해당하는 法이 아직 제정되지 않고 있지만<sup>24)</sup> 憲法 第56條는 租稅法律主義를 개괄적으로 선언하는 것이라고 할 수 있다.

租稅法律主義는 내용적으로 課稅要件 法定主義, 課稅要件 明確主義 및 課稅不遡及의 原則으로 구성된다. 輸出關聯 附加價值稅의 部分還給 問題를 租稅法律主義의 중요한 내용인 課稅要件 法定主義와 課稅不遡及의 原則에 입각해서 분석한다.

### 1) 課稅要件 法定主義 側面에서의 分析

附加價值稅의 제반 사항을 규정하고 있는 稅法인 「中華人民共和國 增值稅暫定條例」는 國務院에서 제정·공포(1993. 12. 13)했으며, 行政法規의 범주에 속한다. 施行令인 「中華人民共和國 增值稅暫定實施細則」은 財政部에서 제정·공포(1993. 12. 25)했다.

同 條例 第2條에 의하면 세율의 조정은 國務院에서 하며, 또한 同 條 第3項에 의하면, ‘납세의무자가 物品(貨物)의 수출시 0%의 稅率이 적용되거나(통상 零稅率로 칭해지고 있음) 國務院의 別途 規定이 있는 경우에는 제외된다’라고 규정하고 있다. 따라서 이와 같은 규정 특히 단서부분의 규정(委任規定)에 따라 현재 中國에서는 수출품에 대해서 零稅率

24) 「中華人民共和國 稅收徵收管理法」(全國人民代表大會 常務委員會 制定)이 조세법의 체계상 가장 높은 법적인 지위를 가지고 있어서 우리나라의 國稅基本法과 비슷한 면이 있다지만, 다만 세무관리, 징수 및 세무조사 등을 규정하고 있어서 오히려 우리나라의 國稅徵收法에 가깝다고 하겠다.

을 적용하여 附加價值稅를 全額還給하는 것이 아니라 還給率에 따른 部分還給이 이루어지고 있다.

수출품에 대한 附加價值稅의 部分還給은 增值稅暫定條例 第2條 第3項의 단서 부분의 규정(委任規定)에 따라 下位 行政法規들<sup>25)</sup>에 의해서 수시로 보완·변경되면서 실시되고 있다. 이들은 辦法 및 通知라는 行政法規의 형식을 취하고 있어서 형식적인 측면에서는 法源으로서 효력을 가지는 데 하자가 없으며, 國務院의 유관 委任規定에 따라 財政部(財稅字)와 國家稅務總局(國稅發)에서 제정한 것이다. 行政法規의 한 형식인 條例, 辦法 및 通知는 전국적으로 또한 보편적으로 적용되고 있으며, 법률 체계상 憲法과 全人大 제정 법률의 하위에 속하나 지방법규·부문별 법규 및 지방규칙보다는 상위에 있다. 정리하면, 이들 條例, 辦法 및 通知는 형식적인 측면에서 法源으로서의 효력을 가지고 있으며, 전국적으로 또한 보편적으로 적용되는 行政法規이다.

同 條例 第2條 第3項의 단서인 ‘國務院의 別途 規定이 있는 경우에는 제외된다’는 규정(委任規定)이 課稅要件 法定主義에 부합하는가?

課稅要件 法定主義란 租稅에 관한 모든 사항을 國民의 대표기관인 議會가 제정하는 法律로 규정해야 한다는 원칙이다. 이러한 원칙에 따라 과세요건인 납세의무자·과세물건·과세기간·세율 등과 조세의 부과·징수절차 등을 규정한 법이 각종 稅法이며, 稅法의 근거없이 施行令이나 施行規則으로 과세요건을 확대·변경·축소하는 새로운 규정을 할 수 없고(法律留保의 原則), 또 法律의 규정에 위반되는 시행령이나 시행규칙은 효력이 없다(法律優位の 原則)<sup>26)</sup>. 이는 國家의 課稅權 남용으로부터 國民의 재산권을 보장하고 법률생활의 안정을 도모하기 위해서이다.

25) 여기에는 (94) 國稅發 031號 「出口貨物退(免)稅管理辦法」, (94) 財稅字 058號 「關於外商投資企業出口貨物稅收問題的通知」, (95) 財稅字 092號 「關於印發「出口貨物退(免)稅若干問題規定」的通知」, (95) 國稅發 012號 「關於外商投資企業出口貨物退稅問題的通知」, (97) 財稅字 014號 「關於出口貨物稅收問題的補充通知」 등이 있다.

26) 金子 宏(1994), p. 75.

수출물품에 대한 附加價値稅의 部分還給에 관한 규정은 國務院이 財政部와 國家稅務總局에 위임해서 制定·公布한 辦法 및 通知라는 行政法規에 의해서 구체화되고 있다. 憲法 第90條에 의하면 國務院은 각 部 및 委員會에 해당부서의 권한 내에서 行政法規의 제정을 위임할 수 있는 권한이 있다. 그러므로 형식적인 측면에서 보면, 財政部와 國家稅務總局이 制定·公布한 상기의 辦法 및 通知는 범형식상 하자가 없고 다만 個別委任이나 包括委任이나의 문제가 대두된다.

經濟 및 社會가 빠르게 발전하면서 과세대상이 급격히 生成·變遷하는 현대사회에서 의회가 모든 법규를 제정하기에는 시간적 여유가 없고 또한 입법기술적으로 많은 어려움이 따르고 구체적 실정에 적응하는 입법에는 많은 어려움이 따른다. 이에 따라 법률은 그 大綱 또는 추상적인 規準을 정함에 그치고 구체적·실제적인 규정을 행정기관에 위임하여 정하도록 할 필요성이 증대되고 있음<sup>27)</sup>이 세계적 조류이다. 이와 같은 상황으로 인해서 세계 각국에서는 委任立法이 가속화되고 있으며, 특히 적정하고 공평한 세 부담이 요구되는 租稅法 分野에서 委任立法이 가속화되고 있다. 중국 또한 예외가 아니다. 즉 中國에서 改革·開放政策이 추진되는 과정에서 업무적인 측면에서의 법적보장 특히 경제부문에서의 법적보장이 급선무로 등장했기 때문에 입법기관인 全人大 및 同 常務委員會가 國務院으로 하여금 각종 법률을 잠정적으로 制定·公布하도록 권한을 委任(授權)한 바 있다. 이와 같은 근거에 따라 國務院은 경제관련 각종 법규를 委任立法했다. 특히 租稅關聯 法律은 그 전문성과 기술성이 다른 분야보다 많고 또한 경제현상의 급격한 發展·轉變 등으로 인해 委任立法이 다른 분야보다 더욱 필요하게 되었으며, 현재 中國에서 입법된 대부분의 租稅關聯 法律은 國務院에 의해서 委任立法된 것이다.

委任立法이란 法律의 위임에 의하여 의회 외의 國家機關(특히 행정부의 기관)이 위임된 범위 내에서 母法이 정한 基準과 條件에 따라 法律

27) 崔明根(1992), p. 77; 水野 勝(1993), p. 87.

(行政法規)을 제정하는 것을 말한다. 이를 個別委任이라고 한다. 이때 委任事項을 규정하는 母法은 委任의 範圍와 受任機關이 근거할 基準과 條件을 明示的으로 규정하여야 하며, 만약 이를 벗어나거나 위배하여 명령으로 규정한다면 이는 越權으로서 무효가 된다. 한편 법률이 國民의 權利와 義務에 관한 사항을 行政立法으로 위임함에 있어서 그 基準, 條件 및 範圍를 包括的이고 抽象的인 차원에서 위임하고 그 구체적이고 명확한 범위와 基準·條件을 정하지 않는 것을 包括委任이라고 한다<sup>28)</sup>.

간단히 말해서 法律이 國民의 權利와 義務에 관한 사항을 行政立法으로 위임함에 있어서 그 基準, 條件 및 範圍를 明示的으로 규정해서 위임하느냐, 아니면 包括的이고 抽象的인 차원에서 위임하느냐에 따라서 個別委任과 包括委任으로 구분된다.

個別委任과 包括委任의 구별기준에 대해서 西獨 憲法(基本法; Bonner Grundgesetz) 제80조 제1항<sup>29)</sup>에서 委任立法은 위임되는 권한의 內容, 目的 및 範圍를 법률로 규정하여야 한다고 규정하고 있어서 구별의 기준으로서 많은 시사를 준다고 하겠다<sup>30)</sup>.

이와 같은 기준에서 보면, 同 條例 第2條 第3項의 단서 규정은 輸出物品(貨物)에 대한 零稅率의 적용 여부를 國務院의 別途 規定으로 위임하고 있는데, 그 委任하는 내용에 대해서 母法(增值稅暫定條例)이 受任機關이 근거할 基準과 條件 및 委任의 範圍 등을 명시적으로 규정하고 있지 않다. 따라서 이는 包括委任이라고 할 수 있다. 즉 全人大 및 同 委員會로부터 권한 위임을 받은 國務院이 稅務主管機關인 財政部와 國家稅務總局에 다시 包括委任해서 辦法 및 通知라는 行政法規를 制定·公布했으며, 이를 통해서 部分還給을 실시하고 있다. 辦法 및 通知라는 行政

28) 崔明根(1992), p. 78. 우리나라에서는 憲法 第5條에서 이를 규정하고 있다.

29) “法律로써 聯邦政府, 聯邦行政 各 部의 長 또는 州政府에게 法規命令(行政法規)을 발하는 權限을 부여할 수 있다. 이 경우 委任(授權)의 內容, 目的 및 範圍는 이를 法律로 규정하여야 한다. 그 命令에는 法的 根據를 밝혀야 한다”.

30) 崔明根(1992), pp. 78~79; 姜仁崖(v, 1992), p. 12.

法規에서 稅率이라고 할 수 있는 還給率 및 還給額의 계산방법 등을 규정하고 있다. 특히 稅率에 버금가는 還給率은 稅負擔의 增減으로 직결되기 때문에 과세표준과 함께 엄격히 관리되어야 할 부분임에도 불구하고 이를 包括委任한 것은 租稅立法政策上 多분히 問題의 소지를 지니고 있다.

또한 이와 같은 包括委任은 立法權이 본원적으로 국민의 대표기관인 全人大에 속한다(憲法 第58條, 第62條)는 근본원칙을 훼손하는 것이고, 立法權을 國務院에 白紙委任한 것으로 볼 수 있으므로 權力分立主義에 위배된다고 하겠다.

한편 이는 법률생활의 안정과 예측가능성을 침해하고 있으므로 조세법을 포함한 모든 法分野에 내재되어 있는 信義誠實의 原則<sup>31)</sup>에도 위배된다고 볼 수 있다.

이와 같은 包括委任은 첫째, 立法權의 白紙委任과 같은 것이므로 權力分立主義에 위배되고 둘째, 立法權이 본원적으로 국민의 대표기관인 議會에 속한다는 근본원칙을 훼손하는 것이 되고 셋째, 立法權의 본질적 부분을 위임하는 立法權의 讓渡가 되기 때문에 허용될 수 없으며 넷째, 행정부의 독재와 기본권의 무제한적인 침해를 초래할 위험이 있기 때문에 허용되지 않는다고 하는 것이 通說이다<sup>32)</sup>. 그 외에도 委任立法은 행정권에 의한 行政法規(명령)의 정립과정은 그것이 비공개적으로 이루어지기 때문에 납세의무자간의 상반되는 이해대립관계를 종합적으로 조정할 기회가 없고 압력단체의 불공정한 요구가 관철되기가 쉬워서 조세정

31) 오늘날의 稅法은 그 양이 방대하고 전문적·기술적이어서 과세당국은 납세지도·법해석·홍보 등 행정서비스를 일반 國民들에게 제공하고 있으며, 이를 신뢰한 납세자를 보호할 필요에서 信義誠實의 原則이 긍정적으로 받아들여져 왔다. 그리하여 獨逸法系의 西歐諸國과 日本에서 信義則을 不文律로 인정하고 있으며 英美法에서도 禁反言의 原則(estoppel)을 判例法으로 발전시켰고, 우리나라에서는 國稅基本法 第15條가 이를 명문화하고 있다(李泰魯(1996), p. 30).

32) 崔明根(1992), p. 78; 姜仁崖(v,1992), p. 7.

의가 침해될 가능성과 國民의 납세의식을 저해하게 될 가능성이 있다. 또한 國民의 종합적 의사가 반영될 수 없는 행정입법에 과세요건에 관계되는 사항들이 종종 위임되는 사례가 있는데, 이러한 현상은 모법에서 규정한 것보다 납세의무의 범위를 확대시키는 위험성을 가지게 되고, 이는 결국에 가서 租稅法律主義를 공허한 역사적 유물 내지 形骸化로 전락시킬 위험이 있다<sup>33)</sup>고 하겠다.

## 2) 課稅不遡及의 原則 側面에서의 分析

行政法規의 不遡及의 原則이란 行政法規의 효력발생 전에 완결된 사실에 관하여 새로 제정된 법을 적용하지 않는다는 것을 말한다. 이에 비추어 보면, 課稅不遡及(遡及課稅禁止)의 原則이란 稅法의 효력발생 전에 완결된 과세요건 사실에 대하여 事後法에 의해 소급하여 이를 조세부과의 요건으로 삼지 못한다는 것을 의미한다. 이는 기득권의 존중·예측가능성의 보장·조세법률관계에 있어서의 법적 안정성의 보장 및 신뢰이익의 보호를 위한 것이다<sup>34)</sup>.

그런데 課稅不遡及의 原則이 반드시 절대적인 것이 아니고, 소급입법을 금지하는 것이 원칙이지만 政策的 必要에 의하여 소급입법이 행해지는 경우가 종종 있다. 이러한 遡及立法은 첫째, 國民의 기득권을 침해하지 않고 둘째, 법률생활의 안정을 교란시키지 않으며 셋째, 실질적 의미의 입헌주의적 법치원리에 반하지 않는 경우에만 허용된다는 것이 일반적인 견해라고 하겠다. 따라서 新法이 과거의 조세부담을 감소시키는 것과 같이 國民에게 利益을 주는 法律의 遡及效는 제한없이 허용되지만 세율을 인상 개정하여 과거에 소급적용하는 것과 같이 국민에게 불이익을 주는 법률의 소급효는 인정할 수 없다고 하는 것이 通說이다.

33) 崔明根(1992), p. 79.

34) 崔明根(1992), p. 89; 水野 勝(1993), p. 91.

이와 같은 通說의 입장에 비추어 보면, 輸出品에 대한 附加價值稅의 全額還給이 국가 재정상 몇 가지의 문제를 야기하자 재정정책적인 필요에 의해서 財政部 및 國家稅務總局에 위임해서 制定·公布한 輸出品에 대한 附加價值稅의 部分還給을 위한 일련의 辦法 및 通知는 1995년 7월 1일 이전에 수출한 물품에 대해서 당해 연도가 아니라 附加價值稅가 부과되기 시작한 시점인 1994년 1월 1일 이후에 수출한 물품에 대해서 3~9%의 還給率을 적용하고 있으므로, 還給되지 않는 부분은 곧 수출기업의 부담이 된다. 다시 말해서 수출기업에게는 불이익이 되므로 이와 같은 遡及效는 인정될 수 없다. 즉, 기득권의 존중, 조세법률관계에 있어서의 법적 안정성의 보장 및 신뢰이익의 보호 등이 침해되는 것이므로 이와 같은 遡及效는 인정되어서는 아니될 것이다. 다만 1996년 1월 1일 이후에 수출하는 물품에 대해서는 이와 같은 遡及效問題가 발생되지 않는다.

期間이란 어느 일정시점에서 다른 일정시점까지의 계속된 시간을 말하며, 課稅期間이란 세법에 의하여 조세의 과세표준 계산에 기초가 되는 기간을 말한다. 일정기간 동안의 과세행위 종결시 납세의무가 발생하는 稅를 期間稅라고 하고, 수시로 납세의무가 발생하는 稅를 隨時稅라고 한다.

附加價值稅의 納稅義務 發生時期는 납세의무자가 물품 및 과세대상 용역을 매출(수출)하는 경우, 일반적으로 매출대금을 수취하거나 또는 판매대금의 회수와 관련된 기타 證憑(索取銷售款憑據)을 취득한 당일이다(增值稅暫定條例 第19條). 납부기한은 주관 세무기관이 납세의무자의 납세액의 多少에 근거하여 각각 지정하며, 附加價值稅의 납부기한은 각각 1일, 5일, 10일, 15일 또는 1個月로 한다. 1995년 7월 1일 이전에 수출한 물품에 대해서는 新稅制에 의해서 附加價值稅가 부과되기 시작한 시점인 1994년 1월 1일까지 소급해서 附加價值稅를 부분환급했다는 사실은(이는 세율에서 환급률을 차감하고 남은 부분으로 과세했음을 의미한다) 附加價值稅를 期間稅로 보든 隨時稅로 보든 遡及課稅問題가 제

기된다.

일정한 기간을 시간적 단위로 하여 과세행위 종결시 납세의무가 발생하는 期間稅에 있어서 과세기간의 진행 도중에 납세의무자에게 불리하도록 세법을 개정하고 이를 과세기간 개시일에 소급하여 적용하는 것이 소급과세금지(不真正遡及)에 해당하는데 이에 대해서는 두 가지 見解가 있다.

첫째, 改正法의 施行日을 기준으로 하여 과세표준을 區分計算하고 그 시행일 후의 과세표준계산에 대해서만 改正法을 적용해야 한다는 견해이다. 이에 따르면 課稅期間은 과세의 편의상 구분한 단위에 불과하므로 나눌 수 있는 것이며, 課稅物件도 일정한 과세기간중에 납세의무자의 다수사업행위가 집적되어 형성하는 累積值이므로 나눌 수 있는 것이며, 課稅處分은 화폐로서 표현되는 數量的인 것이므로 이것도 分割計算이 가능하다는 것이다. 즉 課稅期間, 課稅物件 및 課稅處分이 모두 그 본질에 있어서 分割 可能한 속성을 가지고 있으므로 施行日을 기준으로 區分·適用해야 한다는 견해의 논거가 된다<sup>35)</sup>. 조세는 국민경제생활과 밀접한 관계를 맺고 있어서 납세의무자인 특정인이 경제적인 의사결정을 내릴 때는 세법상의 납세의무를 고려하면서 예측 가능성과 재산권의 보장을 기대하는 것이 일반적이다. 다시 말해서 납세의무자는 법질서를 신뢰하여 경제적 거래행위를 하고 있는데, 세법의 개정으로 이러한 예견과 신뢰가 무너지면 예측 가능성과 신뢰이익이 심히 침해된다는 것이 시행일을 기준으로 區分·適用해야 한다는 견해의 또 하나의 논거가 된다. 財政部 및 國家稅務總局이 위임받아서 制定·公布한 輸出物品에 대한 附加價値稅의 部分還給을 위한 일련의 辦法 및 通知는 1995년 7월 1일을 기준으로 全額還給을 중지하고 소급해서 部分還給을 시행했으며, 또 1996년 1월 1일을 기준으로 환급률을 개정한 바 있다. 이와 같이 輸出物

35) 崔明根(1992), pp. 90~91.

품에 대해서 附加價値稅의 部分환급을 시행했으며, 과세연도에도 나눌 수 있는 요소가 있으므로 당해 연도의 시행일을 기준으로 當該 課稅年度 내에서 전액환급 또는 부분환급되어야 마땅하다. 그러나 A社 및 B社 등의 例에서 보듯이 附加價値稅가 처음 시행된 1994년 1월 1일 이후에 수출한 물품 모두에 대해서(이는 當該 課稅年度뿐만 아니라 前課稅年度까지 포함하는 것임) 소급적용되어 부분환급되고 있다. 따라서 이는 소급과세에 해당한다고 하겠다. 한편 이는 납세의무자인 수출기업의 경제적 의사결정에 대한 예측 가능성과 신뢰이익을 중대하게 침해하고 있으므로, 시행일을 기준으로 區分·適用함이 마땅하다.

둘째, 납세의무의 성립과 그 내용 및 범위는 오로지 稅法에 의거하여야 하는 것이고, 각 稅法에 규정한 과세요건은 과세표준의 계산기간인 과세기간 종료시점에 완성되어 납세의무가 성립하는 것이므로 설령 과세기간 진행중에 세법이 개정되었다 하더라도 과세기간 종료시점의 법에 의하여 납세의무의 유무와 내용 및 범위가 결정된다. 따라서 회계연도 진행중에 법이 개정되어 종래 과세되지 않던 것이 과세되는 것으로 변경되었다고 하더라도 법률불소급의 원칙에 위배됨이 없다고 하는 견해가 있다<sup>36)</sup>. 이 견해는 지나치게 形式論理에 치우쳐 있는 면이 있지만, 이에 의하면 遡及課稅 禁止란 종결된 과세요건 사실에 대하여 事後法에 의해 과세하는 것을 금지한다는 것이고(眞正遡及課稅의 禁止), 新法 시행일 이전부터 그 시행일 이후까지 계속적으로 진행되고 있는 과세요건 사실에 대하여까지 금지된다는 것은 아니다(眞正遡及課稅). 다시 말해서 시간적 단위기준에 의거 이미 완결된 과세요건 사실에 대하여 개정법으로 소급과세하는 것은 遡及課稅 禁止(眞正遡及課稅)에 해당하므로 절대 금지되는 것이지만, 개정법 시행일 현재 계속 진행되고 있는 과세요건 사실에 대하여는 그 과세기간 개시시점까지 개정법의 효력을 미치게

36) 이는 우리나라의 大法院이 判例를 통하여 표명한 見解이다(大判, 1964. 12. 15, 64누 93 및 大判, 1964. 8. 31, 63누189 그리고 大判, 1964. 7. 14, 63누202 참조).

하는 것은 不眞正遡及課稅에 해당되므로 허용된다고 해석된다. 따라서 1995년 7월 1일 이전에 수출한 물품에 대해서 附加價値稅를 部分還給하되, 新稅制에 의해서 附加價値稅가 부과되기 시작한 시점인 1994년 1월 1일까지 소급해서 附加價値稅를 부분환급했다는 사실은 課稅期間이 종료된 시점(前課稅年度)까지 소급해서 과세했음을 의미하며, 이는 바로 眞正遡及課稅에 해당하므로 금지되는 사항이다. 그러나 당해 課稅年度에 대해서는 이 견해를 적용할 수 있을 것이다.

한편 附加價値稅의 납부기한이 각각 1일, 5일, 10일, 15일 또는 1個月이므로 수시로 납세의무가 발생하는 隨時稅의 성격을 지니고 있다고 볼 수 있다. 따라서 수시로 납세의무가 발생하고 이에 따라 납세하면 납세의무가 종결되는 것이다. 두번째 견해에 따라 납세의무가 종결되었음에도 불구하고 新法(일련의 辦法 및 通知)에 의해서 遡及해서 심지어 前課稅年度까지 소급해서 부분환급하는 것은 課稅不遡及의 原則(眞正遡及課稅의 禁止)에 위배된다고 하겠다.

### 3. 主要國의 零稅率制度에서 본 視角

附加價値稅制를 채택한 국가 중 OECD會員國을 비롯한 다수의 국가들이 輸出 및 輸出과 類似한 去來, 의약품 그리고 기초 生必品 등에 대하여 零稅率을 적용하고 있는데, 적용 범위의 廣狹은 당해 국가의 조세정책 또는 다른 정책상의 이유로 인해 각기 상이하다(〈表 4-3〉 참조). 英國 및 아일랜드는 비교적 광범위하게 零稅率을 적용하는 국가이고, 프랑스, 獨逸 및 네덜란드 등은 수출 및 수출과 유사한 거래에 한해서 零稅率을 적용하고 있다. 中國은 수출하는 財貨(서비스 포함하지 않음)에 한해서 零稅率을 적용하고 있어서, 그 범위가 좁다고 하겠다.

零稅率制度의 政策目的은 첫째, 이중과세를 방지하기 위한 GATT의 消費地課稅原則(destination principle of taxation)에 따라 수출재화에 대하여 零稅率을 적용하고 있으며 둘째, 수출품의 국제경쟁력을 강화

하고 수출산업을 육성하기 위하여 零稅率을 적용하고 있다. 이와 같은 정책 목적의 달성을 위해서 각국의 零稅率 적용 범위에는 약간씩 차이가 있지만 수출하는 재화 등의 買入稅額은 全額還給하고 있음이 일반적인 관행이다.

그러나 中國은 1994년에 附加價值稅를 基幹稅目으로 하는 稅制改革을 추진한 바 있으며, 실제적으로 附加價值稅의 稅收가 總稅收에서 차지하는 비중이 45%(1994)에 이르는 등 基幹稅目으로 자리를 잡았다. 이와 같은 상황하에서 輸出物品에 대한 附加價值稅의 還給額의 빠른 증가는 總稅收에 상당한 영향을 미칠 수 있다. 따라서 中國 政府는 自國의 稅收 防禦 내지는 增收의 목적으로 輸出物品에 대한 附加價值稅의 部分還給을 실시하고 있다. 비록 이와 같은 部分還給은 국제적인 일반 관행과 상당한 거리가 있지만 위배되지는 않는다고 하겠다. 특히 租稅政策이란 國家意志의 產物이며, 조세란 국가 권익의 중요한 표현인 동시에 과세여부는 당해 국가의 統治行爲의 범주(課稅主權의 行使)에 속한다라는 中國의 視角<sup>37)</sup>에서 비추어 보면 輸出物品에 대한 附加價值稅의 部分還給問題는 비난 내지 항의의 대상은 아니다. 다만 全額還給을 시행하지 않을 경우 中國 수출상품의 국제경쟁력이 약해지고 수출산업의 육성에 차질이 있을 수 있으며, 또한 中國이 WTO가입시 하나의 걸림돌로 작용할 가능성이 될 수도 있을 것이다. 한편 附加價值稅의 還給되지 않은 부분(稅率-還給率)은 새로운 조세징수와 같은 효과가 있으며, 이는 곧 稅負擔의 증가로 연결되어 外國人投資誘致政策에 장애요소가 될 수도 있을 것이다.

---

37) 金鑫 (1995), p. 6, p. 9.

#### 4. 租稅政策과 附加價値稅의 部分還給

租稅政策이란 넓은 의미에서 財政政策의 일부이다. 租稅는 政府歲入의 가장 중요한 부분으로서 민간의 자산구성 및 경제행위 그리고 부와 소득의 분배에 직접적으로 큰 영향을 미칠 수 있기 때문에 租稅政策은 중요시되고 있다. 이와 같은 면의 연장선상에서 보면, 租稅政策의 樹立 및 同 정책수단의 선택이란 國家意志의 產物이라고 할 수 있다.

중국의 租稅政策이란 國家의 政治·經濟 및 사회발전 목표에 부응하는 정책수단의 하나이다. 中華人民共和國의 건국 이래, 특히 改革·開放政策의 추진 이래 租稅政策은 이와 같은 정책목표의 달성에 아주 요긴한 정책수단이 되었으며, 여러 차례의 개혁을 거치면서 規範化되고 정책목표 달성을 위한 운용수단도 다양화되었다<sup>38)</sup>.

中國共產黨 第14次 全國代表大會(1992)에서 경제체제개혁의 목표를 社會主義 市場經濟의 건설로 확정한 이래, 이를 달성하는 중요한 정책수단의 하나로서 租稅政策은 더욱 중시되었다. 이 결과 社會主義 市場經濟體制下에서 租稅政策의 목표가 수립되고, 1994년에 세제개혁이 단행되었다. 同 세제개혁의 지도이념은 세법의 통일, 공평한 세부담, 세제의 간소화, 합리적인 분권제, 합리적인 분배관계 및 분배구조의 규범화 등을 통해서 社會主義 市場經濟體制의 요구에 부합하는 조세체계를 수립하는 것이다.

中國共產黨 第14次 全國代表大會(1992)의 관련 문건, 1994년의 稅制改革의 지도이념 및 同 기본원칙에 의해서 현행 租稅政策을 정리하면 다음과 같다<sup>39)</sup>.

첫째, 財源 획득 기능을 강화해서 사회의 公共需要를 충족시킨다. 稅收는 정부세입의 가장 중요한 부분이며, 전체 사회의 公共需要를 충족시

38) 金鑫 (1995), p. 6.

39) 金鑫 (1995), pp. 8~9.

키는 데 그 목적이 있다. 中國의 計劃經濟時期에는 稅收와 國營기업이 상납하는 利潤이 국가재정수입의 양대 지주였다. 1978년 이전에는 국가 재정수입에서 國營企業이 상납하는 이윤의 비중이 조세의 비중보다 컸다. 그러나 1979년 이후에 경제가 빠르게 발전하고 稅制改革이 추진됨에 따라 재정수입에서 차지하는 세수의 비중이 지속적으로 증가해서 국가 재정에서 가장 큰 수입원이 되었다. 1985년 이래 재정수입에서 세수가 점하는 비중이 90%를 상회했다.

둘째, 稅負擔을 공평히 해서 分배관계를 합리화한다. 과거에는 稅法이 통일되어 있지 않음에 따라 세부담의 불공평 현상이 보편적으로 존재했으며<sup>40)</sup>, 이는 中國 稅制가 해결해야 될 과제 중의 하나였다. 1994년의 세제개혁으로 이와 같은 문제가 상당부분 해결되었다. 납세의무자간의 세부담 공평은 현행 조세정책의 핵심적인 내용 중의 하나이다. 세부담의 공평화와 分배의 합리화를 통해서 市場經濟의 발전을 위한 공정한 경쟁 환경을 조성하며, 나아가서는 資源의 합리적인 分배를 도모하고 있다.

셋째, 세제구조를 개선해서 分배방식을 규범화한다. 1994년 이전에 中國의 工商稅制는 모두 32개의 稅目으로 구성될 정도로 복잡했으며, 이와 같은 복잡한 稅制는 효율적인 세제 운영에 장애가 되었기 때문에 中國 稅制가 당면한 문제 중의 하나였다. 따라서 1994년의 세제개혁에서는 稅制를 간소화해서 工商稅制의 세목을 32개에서 18개로 축소하는 구조 조정을 했으며, 각 세목간에 상호협조관계를 구축하고 또한 시장경제발전 전에 호응하는 양호한 세수분배시스템(分稅制)을 건립했다.

넷째, 합리적인 分權化를 통해서 中央과 地方間的 합리적인 재정수입의 分배관계를 정립한다. 이를 위해서는 中央과 地方間的 세수관리권을 합리적으로 구분해야 하므로, 1994년부터 分稅制를 핵심내용으로 하는

---

40) 예를 들면, 個人所得稅 方面에서는 납세의무자의 國籍에 따라 個人收入調節稅와 個人所得稅가 부과되었으며, 流通稅 方面에서는 內資企業과 外資企業에 대해서 각각 다른 세법이 적용되었다.

재정관리체제의 개혁을 실행했다. 分稅制財政管理體制는 行政權과 財政權의 相應原則下에 전체 재정수입을 中央財政 固定收入 및 地方財政 固定收入 그리고 중앙 및 지방이 공유하는 共通收入으로 구분해서 재정수입을 합리적으로 배분하고, 나아가서는 社會主義 市場經濟體制的 건립과 지속적이고도 빠르며 또한 건전한 국민경제의 발전을 도모하고 있다.

다섯째, 國家利益을 보호하며, 對外開放에 부응한다. 조세란 국가 권익의 중요한 표현이며, 과세여부는 당해 국가의 內政行爲(統治)의 범주에 속한다. 따라서 中國 政府는 租稅政策의 수립시에 지금까지 국가이익의 보호를 최우선적으로 고려해 왔다. 이와 같은 원칙하에서 대외관련세제도 제정되었다.

이처럼 中國에서는 租稅政策이 國家의 政治·經濟 및 社會發展 목표의 달성을 위한 중요한 정책수단의 하나로서의 위치를 차지하고 있다. 改革·開放政策의 추진 이래 특히 中國共產黨 第14次 全國代表大會(1992)에서 경제체제개혁의 목표를 社會主義 市場經濟의 건설로 확정한 이래, 이를 달성하는 중요한 정책수단의 하나로서 租稅政策은 더욱 重視되고 있다. 이와 같은 상황하에서 中國의 輸出物品에 대한 附加價值稅의 部分還給은 租稅政策的인 측면에서 어떤 의미를 가지고 있을까?

첫째, 輸出物品에 대한 附加價值稅의 部分還給은 財源 획득 기능을 강화한다는 조세정책의 산물이다. 1994년도의 稅制改革에서 중국 정부는 附加價值稅를 基幹稅目으로 하는 稅制를 구축했으며, 同 稅目的 稅收確保와 정착에 많은 노력을 기울였다. 그러나 수출에 따른 附加價值稅의 還給額 규모가 급격히 증가하여(〈表 4-2〉 참조) 환급액의 증가율이 수출액 및 총세수의 증가율을 앞지르고, 위장수출을 통한 환급 신청 등으로 인하여 국가재정에 부담을 주게 되자 中國 政府는 稅收防禦 내지는 增收을 위해서 附加價值稅의 部分還給을 실시하게 되었다. 이와 같은 中國의 輸出物品에 대한 附加價值稅 部分還給措置는 국제적인 일반 관행에 위배되지는 않지만 상당한 거리가 있다. 또한 각국이 二重課稅防止를 위한 GATT의 소비지과세원칙에 의하여 수출품에 대해서는 零稅率을

적용하고 있음에 비하여(〈表 4-3〉 참조), 自國의 稅收 防禦 내지는 增收을 위해서 同 原則을 희생시킨 행위라고 할 수 있다. 그러나 租稅政策은 國家意志의 產物이며 당해 국가의 統治行爲라는 中國의 視角에 비추어 보면 輸出物品에 대한 附加價值稅의 部分還給問題는 비단 내지 항의의 대상은 아니다.

둘째, 租稅政策上 中國 政府는 公平한 稅負擔을 위해서 노력해 왔는데, 이는 1994년도 세계개혁의 지도이념 중의 하나였으며 현행 租稅政策의 중요한 일부이다. 中國 政府는 公平한 세 부담을 통해서 社會主義 市場經濟의 발전을 위한 公正한 경쟁환경의 조성 및 자원의 합리적인 배분을 도모하고 있다. 1994년도 세계개혁으로 세계 자체에 내재되어 있던 세 부담의 불공평 요소 및 세목간의 불공평 요소가 상당 부분 해결되었다. 그러나 최근의 輸出物品에 대한 附加價值稅 部分還給措置는 稅目間 稅負擔의 불공평 요소가 되고 있으며, 또한 對中投資 與否 내지는 투자 규모의 축소 등을 고려하게 하는 요소가 되기 때문에 자원의 왜곡을 초래할 수 있다. 비록 수출과 관련된 消費稅의 환급이 지연되고 있지만, 部分還給을 이와 비교한다면 분명히 稅負擔側面에 있어서 불공평한 요소가 되고 있다. 따라서 이는 公平한 稅負擔을 위한 中國 政府의 노력과 상치된다고 하겠다.

셋째, 租稅制度의 구조 개선을 위해서 中國 政府는 1994년의 세계개혁시에 세계의 단순화를 통한 구조 개선을 도모한 바 있다. 이는 1994년 세계개혁의 지도이념 중의 하나이며, 현행 租稅政策의 중요한 요소이다. 그러나 중국 정부가 附加價值稅의 部分還給을 위해서 財政部 및 國家稅務總局을 통해서 辦法 및 通知라는 일련의 行政法規를 制定·公布한 것은 세계의 단순화라는 정책목표와 상치된다. 특히 수출환금액의 계산방법 및 수시로 변하는 환급률 등은 세계를 복잡하게 하는 요소가 되고 있다.

넷째, 中國 政府는 租稅政策을 통해서 國家利益의 보호와 對外開放의 촉진을 도모하고 있다. 그러나 附加價值稅의 部分還給, 즉 還給되지 않

은 부분(稅率－還給率)은 조세징수와 같은 효과가 있으며<sup>41)</sup>, 이는 곧 稅負擔의 증가로 연결되어 해외투자유인정책에 장애가 되어 國家利益과 對外開放을 저해하는 요소가 될 수 있다.

전체적으로 보면, 中國의 輸出物品에 대한 附加價值稅의 部分還給은 세계개혁의 지도이념이며 租稅政策의 중요한 목표인 공평한 세부담·세제의 간소화 등과 상치되며, 세부담을 공평히 해서 분배관계를 순조롭게 한다는 租稅政策과도 상치되고, 稅負擔 증가로 연결되어 國家利益과 對外開放을 저해하는 요소가 된다. 특히 稅負擔의 公平보다는 自國의 稅收防禦 내지는 增收을 위한 조치라고 할 수 있다.

## 第 2 節 우리의 政策對應

租稅는 政府歲入의 중요한 부분으로서 민간의 자산구성, 민간의 경제행위 그리고 부와 소득의 분배에 직접적으로 영향을 미치기 때문에 租稅政策은 중요시되고 있다.

中國에서 租稅政策이란 國家의 政治, 經濟 및 社會發展 등의 목표 달성을 위한 政策手段의 하나로서 중시되고 있다. 특히 社會主義 市場經濟體制의 성공적인 건립을 위한 政策手段의 하나로서 租稅政策은 중시되고 있다. 租稅政策의 일환으로 1994년에 세계개혁을 실시했으며, 同 改革은 附加價值稅를 基幹稅目으로 하는 개혁이었다. 中國 政府는 稅收의 防禦 내지는 增收의 목적으로 輸出物品에 대한 附加價值稅의 部分還給을 실시하고 있으며, 行政法規인 辦法 및 通知의 형태로 委任立法되어서 시행되고 있다. 이는 財政部(財稅字)와 國家稅務總局(國稅發)에서 제정한 것으로서 형식적인 측면에서는 法源으로서의 효력을 가지고 있다. 그러나 내면적으로는 다음과 같은 문제점이 존재한다.

---

41) 경우에 따라서는 새로운 稅目の 도입이라고 할 수도 있다.

첫째, 과세요건 법정주의의 입장에서 보면 이는 包括委任된 것으로서 법률생활의 안정과 예측 가능성을 침해하고 있으므로 조세입법정책상 문제의 소지가 있으며, 法分野에 내재되어 있는 신의성실의 원칙에도 위배된다고 하겠다. 또한 이와 같은 包括委任은 立法權이 尙人大에 속한다는 헌법상의 근본원칙을 훼손하는 것이고, 立法權을 國務院에 白紙委任한 것으로 볼 수 있으므로 權力分立主義에 위배된다고 하겠다.

둘째, 1995년 7월 1일 이전부터 附加價值稅가 처음 부과된 시점까지 소급해서 환급률을 적용하는 것은 분명히 소급입법으로서, 이는 기득권의 존중, 조세법률관계에 있어서의 법적 안정성의 보장 등이 침해되므로 이와 같은 溯及效는 인정되어서는 아니될 것이다. 1995년 7월 1일 이후 분부터는 溯及立法의 문제가 없다.

셋째, 附加價值稅의 부분 환급으로 인해 수출상품의 국제경쟁력이 약해지고 수출산업의 육성에 차질이 있을 수 있다.

넷째, 세법의 통일, 세부담의 공평화 및 세제의 간소화 등을 지향하는 中國의 租稅政策과 상치된다고 하겠다.

그러나 中國의 정책당국의 租稅에 대한 視角은 시사하는 바가 크다고 하겠다. 즉 租稅政策이란 國家意志의 產物이며, 조세란 國家 權益의 중요한 표현인 동시에 과세여부는 당해 국가의 統治行爲의 범주(課稅主權의 行使)에 속한다는 視角을 가지고 있다. 특히 오늘날 각국이 自國의 歷史·文化·政治·經濟·社會的 與件을 반영하여 자주적으로 租稅制度를 제정하고, 각국은 主權으로서의 고유의 課稅權(課稅主權)에 입각하여 각국의 상황에 따라 조세법에서 과세대상을 선택하고 課稅要件을 정하여 각종 조세를 賦課·徵收하고 있듯이 中國 政府도 統治行爲의 하나로서 각종 租稅를 賦課·徵收하는 등 課稅主權을 적절히 행사하고 있다. 따라서 中國의 課稅主權 行使에 대하여 한국측이 문제를 제기하기가 현실적으로 어렵고 또한 큰 의미를 갖기가 어렵지만, 中國의 租稅制度에 대하여 그 타당성 및 합리성 등을 분석하고 개선방향을 제시하는 것은 순수한 연구의 필요성에서 또 對中國政策의 수립시에 필요한 사항이라

고 볼 수는 있다. 그러나 한편으로는 租稅에 대한 中國 정책당국의 위와 같은 視角을 고려한다면 輸出物品에 대한 附加價值稅의 部分還給을 주어진 상황으로 보고 정부차원에서 그리고 기업차원에서 대책을 수립함이 바람직하다고 판단된다. 이와 같은 차원에서 보면 다음과 같은 대응 조치가 필요할 것이다.

첫째, 附加價值稅의 위임입법에 의한 소급입법이 전례가 되어 다른 세목으로 확산될 가능성이 상존하고 있으므로 위의 문제점들을 양국 정책당국자의 협상에 또는 기타의 다양한 경로를 통하여 알려야 할 것이다.

둘째, 환급률 설정 및 조정 등 제도적 사항은 中國의 과세주권 행사에 관한 사항으로서, 外商投資企業과 中國 內國企業에 동일하게 적용된다면 문제를 제기하기가 곤란한 면이 있지만, 그러나 附加價值稅 본래의 제도적 취지인 消費地課稅原則을 감안할 경우 전액환급하는 것이 옳은 것임을 상기시킬 필요가 있다. 특히 각국의 일반적인 과세기준에 의하면 이중과세를 방지하기 위한 GATT의 소비지과세원칙에 의하여 수출재화에 대하여 零稅率을 적용하고 있음을 상기시킬 필요가 있다고 보여진다.

셋째, 제도상 환급해야 할 금액의 지연환급 또는 미환급에 대하여는 中國 政府의 방침과 달리 집행되는 부분이므로 중국정부의 방침을 믿은 우리 기업의 신뢰보호 측면에서 중국 정부의 주의를 환기할 필요성이 있다고 판단된다<sup>42)</sup>.

넷째, 환급률 인하조정 등 제도적 사항은 中國의 과세주권 행사에 관한 사항이므로 우리 企業은 對中國投資計劃을 再考하거나 추가확장계획 등을 조절할 필요가 있다.

다섯째, 낮은 납세의식에 따른 불성실 신고, 세원관리 미비 및 미비된 세무행정 등을 감안하면 시정에는 상당한 시일이 소요될 것으로 판단되

42) 中國 政府는 附加價值稅의 부분환급이라는 변칙적인 환급정책이 附加價值稅 稅收의 부족으로 인한 것임을 시인하고 있으며, 현재 신청을 하였으나 환급되지 않고 있는 부분에 대하여는 1998년 말까지 모두 환급할 것이라고 한다.

므로 경영에 문제가 되지 않도록 다각적인 대책의 수립이 필요하다<sup>43)</sup>.

여섯째, 附加價值稅의 부분환급으로 인해 수출상품의 국제경쟁력이 약해질 개연성이 커지고 있으므로, 오히려 이를 계기로 中國 內需市場 개척의 기회로 활용하는 것이 바람직할 것이다.

일곱째, 낮은 還給率로 인한 비용부담을 완화하기 위하여는 對中國投資企業이 원재료를 수입하여 제조수출하는 형태를 취하기보다는 임가공 형태를 취하여 원재료의 수입시 부과되는 買入稅額을 절감하는 것도 하나의 方法일 수 있을 것이다.

---

43) 신속하고도 정확하게 환급업무를 처리하여 수출기업의 효율성을 제고하고, 환급 지체로 인한 수출기업에 대한 악영향을 감소시키기 위하여 수출 관련 환급업무를 신속히 처리하라는 國家稅務總局의 지시가 있었다. 또한 國家稅務總局에서는 1993년 12월 31일 이전에 비준받고 설립된 外商投資企業의 수출재화에 대해 실행한 면세 방법을 1998년 말까지 집행할 것이며, 그 후로는 면세·공제 및 환급의 방법을 사용할 가능성이 클 것이라는 보도(工商時報 97. 3. 20)는 상당히 고무적이다.

## 第 6 章 要約 및 政策示唆點

1980년대 이후 가속화된 國際經濟의 世界化는 WTO의 출범으로 더욱 심화되고 있다. 경제활동의 세계화에 따라 세계 전체의 해외직접투자는 1980년대 이후 지속적인 증가 추세를 나타내고 있다. 이와 같은 증가 추세는 세계 각국의 치열한 투자유치 경쟁, 투자 자유화를 위한 제도 구축 및 각 기업의 세계화 추진 등이 요인이 되었다.

中國은 改革·開放政策을 추진하면서 부족한 국내자본의 충당, 신기술의 도입, 수출의 증대 및 취업기회의 확대 등을 위해서 외자 유치에 노력을 기울였다. 그 결과 中國에 대한 외국인 직접투자는 지속적으로 증대되어 왔다. 특히 天安門事態(1989)가 수습되고 대외관계가 정상화되어 정국안정이 이루어진 1991년부터 外商의 직접투자가 본격화되기 시작해서 현재까지 활발히 이루어지고 있다. 對中國投資가 급증한 요인은 첫째, 中國의 풍부한 저임 노동력 둘째, 中國의 거대한 시장 잠재력 셋째, 세제 및 기타 우대정책 넷째, 政府의 지속적인 改革·開放政策의 추진 등이다.

中國의 外資導入의 형태별 비중(계약 기준)은 對外借款과 直接投資가 주류를 이루고 있다. 외국인 직접투자의 투자형태별 추이는 合作企業의 비중은 감소하고 合資企業과 獨資企業 形態의 투자가 빠른 속도로 증가하고 있다. 국가별 현황은 홍콩, 臺灣 등 화교자본과 日本, 美國 企業에 의한 投資가 대부분을 차지하고 있다. 投資業種의 경우 美國 企業은 내수시장 공략을 위한 투자를 행하고 있음에 비해서 韓國, 臺灣, 홍콩 등은 수출시장지향의 투자를 주로 하고 있다. 한편 日本은 資本 및 기술집약적인 분야에의 투자를 늘리고 있으며, 홍콩과 대만은 부동산 및 서비스업종의 투자를 확대하고 있다.

1970년대말 홍콩을 통한 간접교역으로 시작한 韓國과 中國의 경제교류가 최근 빠른 속도로 확대되고 있는데, 이는 바람직한 현상이라 하겠다. 비록 韓·中 兩國이 1992년 8월 수교 당시에는 경제교류와 협력이라는 제한된 관계에서 출발했지만, 현 시점에서는 경제는 물론 政治·軍事·文化 분야에까지 그 교류의 폭을 빠르게 넓혀가고 있다.

韓·中 경제협력 실적이 계속 증가함에 따라 현재 中國은 韓國의 최대 투자대상국으로 부상했으며, 경제협력의 형태는 주로 韓國의 資本, 技術과 中國의 노동력, 자원이 결합된 형태로 추진되었다.

韓國의 對中投資가 빠르게 증가하게 된 요인은 첫째, 양국관계의 개선에 따른 활발한 교류관계의 확대 둘째, 1980년대 중반부터의 가격경쟁력의 회복과 국내산업 구조조정 과정에서 對中國投資가 증가되었으며 셋째, 兩國의 경제구조 및 경제발전 단계상의 보완성, 中國의 저임금 및 낮은 지가 등이 유리한 투자환경의 결정요인으로 작용했다고 할 수 있다.

韓·中 兩國이 교류의 폭을 빠르게 넓혀 가고 있고, 中國이 韓國의 최대 투자대상국으로 부상할 정도로 경제협력이 밀접히 이루어지고 있지만, 한국기업의 對中國投資段階에서 또는 對中國投資企業의 기업활동시에는 여러 가지 다양한 문제에 봉착한다. 예를 들면 경제관련 법규의 미비, 조세제도의 법적 안정성 미비, 中國의 미래에 대한 불확실성, 소유권의 불명확한 정의, 과다한 행정 간섭, 사회간접시설의 미비 및 눈에 보이지 않는 비용 등이 대표적인 사례이다. 이와 같은 문제는 우리나라를 포함한 對中國投資企業이 거의 공통적으로 겪는 애로점이다. 특히 租稅制度의 법적 안정성 미비는 세부담의 증가로 직결됨에 따라 기업활동에 큰 장애 요인이 되고 있다.

조세상의 문제점 중에서 최근에 상당히 큰 문제로 부각되고 있는 것은 輸出品에 대한 附加價值稅의 部分還給問題이다. 中國 政府는 輸出品에 零稅率을 적용해서 附加價值稅를 全額還給하는 것이 아니라 환급률을 통해서 部分還給하고 있는데 여기에는 다음과 같은 문제점이 내재한다.

첫째, 이는 包括委任된 것으로서 법률생활의 안정과 예측 가능성을 침

해하고 있으며, 조세법의 기본원칙인 신의성실의 원칙에도 위배된다.

둘째, 이와 같은 包括委任은 立法權이 全人大에 속한다는 헌법상의 근본원칙을 훼손하는 것이고, 立法權을 國務院에 白紙委任한 것으로 볼 수 있으므로 權力分立主義에 위배된다.

셋째, 1995년 7월 1일 이전의 과세행위에도 환급률을 적용하는 것은 소급입법이며, 이는 기득권의 존중, 조세법률관계에 있어서의 법적 안정성의 보장 등을 침해하는 것이므로 이와 같은 溯及效는 인정되어서는 아니될 것이다.

넷째, 附加價值稅의 부분환급으로 인해 수출상품의 국제경쟁력이 약해지고 수출산업의 육성에 차질이 있을 수 있다.

다섯째, 稅收 防禦 내지는 세수의 增大를 위해 세법의 통일, 세부담의 공평화 및 세제의 간소화 등을 지향하는 中國의 조세정책을 상당 부분 침해하고 있다.

한편 中國의 政策當局은 租稅政策을 國家意志의 產物로 파악하면서 課稅與否의 결정이란 당해 국가의 課稅主權의 行使에 속한다는 視角을 가지고 있으므로 우리나라가 문제를 제기하기가 현실적으로 어렵지만, 중국의 조세제도에 대한 연구는 對中國政策의 수립시에 필요한 사항이라고 할 수 있다.

그러나 또 한편으로는 조세에 대한 中國 政策當局의 위와 같은 視角을 고려한다면 輸出物品에 대한 附加價值稅의 部分還給을 주어진 상황으로 보고 정부차원에서 그리고 기업차원에서 이에 대한 대책을 수립함이 바람직할 것이다. 이와 같은 차원에서 보면 다음과 같은 대응조치가 필요할 것이다.

첫째, 附加價值稅의 包括委任立法에 의한 溯及立法이 전례가 되어 다른 세목으로 확산될 가능성이 상존하고 있으므로 우리나라의 對中國投資企業의 보호차원에서 위의 문제점들을 다양한 경로를 통하여 알려야 할 필요성이 있다.

둘째, 환급률 설정 및 조정 등 제도적 사항은 中國의 과세주권 행사에

관한 사항으로서, 外商企業과 內國企業에 동일하게 적용된다면 문제를 제기하기가 곤란한 면이 있지만 附加價值稅 본래의 제도적 취지인 消費地課稅原則을 감안할 경우 전액환급하는 것이 옳은 것임을 상기시킬 필요가 있다. 특히 각국의 일반적인 과세기준에 의하면 이중과세를 방지하기 위한 GATT의 소비지과세원칙에 의하여 수출재화에 대하여 零稅率을 적용하고 있음을 상기시킬 필요가 있다고 보여진다.

셋째, 제도상 환급해야 할 금액의 지연환급 또는 미환급에 대하여는 中國 政府의 방침과 달리 집행되는 부분이므로, 中國 政府의 방침을 믿은 우리 企業의 신뢰보호 측면에서 지방 세무당국이 신속하게 처리를 하도록 中國 政府의 주의를 환기할 필요성이 있다.

넷째, 환급률 인하조정 등 제도적 사항은 中國의 과세주권 행사에 관한 사항이므로 우리 企業은 對中國投資計劃을 再考하거나 추가확장계획 또는 規模 등을 조절할 필요가 있다. 또한 對中國投資企業이 원재료를 수입하여 제조수출하는 형태를 취하기보다는 임가공형태를 취하여 원재료의 수입시 부과되는 買入稅額을 절감하는 것도 하나의 방법일 수 있으므로 고려하는 것이 바람직할 것이다.

다섯째, 낮은 납세의식에 따른 불성실 신고, 세원관리 미비 및 미비된 세무행정 등을 감안하면 시정에는 상당한 시일이 소요될 것으로 판단되므로 경영에 문제가 되지 않도록 다각적인 대책의 수립이 필요하다.

## 參 考 文 獻

- 姜仁崖, 『租稅法 V』, 서울: 조세통람사, 1992.
- 郭潤直, 『民法概說』, 서울: 博英社, 1993.
- 金時中, 『海外直接投資의 評價와 政策課題』, 對外經濟政策研究院, 1996.
- 對外經濟政策研究院, 『中國便覽』, 1992.
- , 『최근의 세계경제동향과 주요 대외경제현안』, 1996. 6.
- 對外經濟政策研究院 地域情報센터, 『지역경제』, 1992~1997. 3.
- 대한상공회의소 한중민간경제협의회, 『韓國企業의 對中國投資 成果分析』, 1994.
- , 『韓中經協消息』, 각월호.
- , 『中國 主要 經濟指標』, 1996.
- , 『中國經濟情報과일』, 각호.
- 朴靚植, 「對中國 投資進出 가이드-사례분석을 중심으로-」, 第一金融研究院, 1997.
- 쌍용경제연구원, 『중국의 외국인투자 사례 분석』, 1997.
- 안경환, 「한국기업의 중국투자상 문제점과 금융기관의 대응-의사결정 상 오류와 사고의 틀 전환 문제-」, 1997.
- 柳時權, 『附加價値稅 稅制와 行政의 改善方案』, 韓國租稅研究院, 1996.
- 李泰魯, 『租稅法概論』, 조세통람사, 1996.
- 財務部 稅制室 基本法規課, 『中國의 投資環境과 租稅制度』, 1994.
- 駐中華人民共和國 大韓民國 大使館, 『中國投資案內』, 1993.
- 崔達坤·鄭慶謨(編), 「中國法令集(上·下)」, 財團法人 大陸研究所, 1994.
- 崔明根, 『稅法學總論』, 서울: 稅經社, 1992.

- 韓國銀行 國際部 外換室, 『해외투자 현지법인 현황(1995.12.31. 현재)』, 韓道淑, 『우리나라의 海外直接投資와 關聯制度的 改善方向』, 韓國租稅研究院, 1996.
- 韓相國, 『中國의 現行 租稅制度』, 韓國租稅研究院, 1995.
- , 『中國의 財政制度와 當面課題』, 韓國租稅研究院, 1997.
- 國家統計局(編), 『中國統計年鑑』, 北京: 中國統計出版社, 各年度.
- 金 鑫(編), 『中國稅收實務全書』, 北京: 經濟管理出版社, 1995.
- 中國財政年鑑編輯委員會(編), 『中國財政年鑑』, 北京: 中國財政雜誌社, 各年度.
- 中華人民共和國 財政部 稅政司, 『中國稅收制度』, 北京: 企業管理出版社, 1996.
- 吉良 實, 『租稅法概論』, 東京: 中央經濟社, 1992.
- 金子 宏, 『租稅法』, 東京: 弘文堂, 1994.
- 水野 勝, 『租稅法』, 東京: 有斐閣, 1993.
- Business Week*, 1997. 5. 26.
- Henry C.Y.Ho, *An Overview of the VAT System*, Asia-Pacific Tax Bulletin, Amsterdam: IBFD, November 1996.
- Maugüé, Pierre, *Imposition of VAT and Customs Duties on the Importation of Capital Equipment by Foreign Investment Enterprise*, Asia-Pacific Tax Bulletin, Amsterdam: IBFD, October 1996.
- OECD, *Consumption Tax Trends*, 1995.
- UNCTAD, *World Investment Report*, 1996.
- Wei Xin and Granam Brown, *Recent Legal Developments in China Affecting Tax and Investment*, Asia-Pacific Tax Bulletin, Amsterdam: IBFD, February 1996.
- Zuliu Hu & Mohsim S. Khan, *Why Is China Growing So Fast?*, IMF Working Paper 96/75, Washington, D.C., 1996.

## 對中投資企業의 附加價值稅 還給問題 小考

韓 相 國

경제활동의 세계화와 더불어 韓·中 經濟協力이 빠른 속도로 증가하여 현 시점에서 중국은 한국의 最大 投資對象國으로 부상했다. 그러나 韓國企業은 對中國投資段階에서 또는 對中國投資企業의 企業활동시에 여러 가지 문제에 봉착한다. 대표적인 것이 輸出品에 대한 附加價值稅의 部分還給이다. 이는 조세제도의 법적 안정성 미비로 인하여 나타나는 것으로서 기업의 세부담 증가 문제로 연결되기 때문에 투자기업의 입장에서서는 장애요인의 하나라고 하겠다.

輸出品에 零稅率을 적용하는 것이 일반적인 국제 흐름이다. 그러나 中國政府는 輸出品에 零稅率을 적용하는 것이 아니라 還給率을 통해서 部分還給하고 있다. 이는 信義誠實의 原則에 위배되고, 包括委任이므로 權力分立主義에 위배되며, 1995년 7월 1일 이전으로 소급과세되는 遡及立法이며, 部分還給으로 인해 수출상품의 國際競爭力이 약해지고 輸出產業의 육성에 차질이 있을 수 있다.

중국의 정책당국이 租稅政策을 國家意志의 產物로 파악하는 시각을 가지고 있으므로 현실적으로 우리가 문제를 제기하기가 어렵지만 다양한 대응조치가 필요하다. 첫째, 遡及立法의 전례가 다른 稅目으로 확산되지 않도록 다양한 경로를 통해서 알리고 둘째, 이중과세를 방지하기 위한 GATT의 消費地課稅原則에 의하여 수출재화에 대하여 零稅率을 적용하고 있음을 상기시키며 셋째, 제도상 환급해야 할 금액의 지연환급 또는 미환급은 중국 정부의 방침과 달리 집행되는 부분이므로 지방 세무당

국이 신속하게 처리를 하도록 중국 정부의 주의를 환기시킬 필요성이 있으며 넷째, 낮은 납세의식에 따른 불성실 신고, 세원관리 미비 및 미비된 세무행정 등을 감안하면 시정에는 상당한 시일이 소요될 것으로 판단되므로 경영에 문제가 되지 않도록 다각적인 대책의 수립이 필요하다.

〈Abstract〉

## **On the Problems of the VAT Rebate System in China**

Han, Sang Kook

Foreign investment in China is increasing, and China has now become a country with the largest share of Korea's foreign investment. Foreign firms operating in China, however, face many problems. One of them is VAT treatment on export goods. Instead of following the international tradition of applying zero rating on export goods, China adopts a system of partial rebate of VAT based on its own schedule.

Such system, however, causes many problems. In the legal perspective, it violates the general principle of true and good will. It also violates the spirit of the separation of powers between the People's Congress and the government, because the People's Congress has given the government the right to legislate. It also causes economic problems such as weakening the international competitiveness of the goods produced in China.

Even though the Chinese VAT system has such problems, we can not ask the Chinese government to change that because the right to tax is a part of the sovereignty. Therefore, we need to search for the actions we can do without asking the change of the system. The following actions are suggested. First, we should ask the Chinese government not to legislate any more retroactive tax laws. Second, we should let the Chinese government to be aware that VAT rebate system in China is not consistent with the destination principle of GATT to avoid double taxation. Third, we should inform the Chinese government of any late rebates or refusing rebates by local tax authorities, because they are against the principle of the Chinese government.