



북한의 기업소득세 및 재무통제제도

윤상직 / 산업자원부 수출과장, 미국 변호사·공인회계사

남북 경험 확대를 위한 북한 항만 개발 방안

김학소 / 한국해양수산개발원 항만개발연구실장

북한의 기업소득세 및 재무통제제도

윤상직 / 산업자원부 수출과장, 미국 변호사 · 공인회계사

본고는 개별 기업이 대북 투자시 우선 관심으로 두어야 할 기업소득세와 재무통제제도의 개관과 문제점에 대하여 살펴보았다. 이와 관련하여 우선 생각할 수 있는 것이 시장 경제에 이해와 경험이 부족한 북한이 기업소득세를 객관적으로 계산, 부과하기에 충분한 세금제도의 정치성과 전문적인 세무 조사 능력을 갖추고 있을까 하는 근본적인 의문인데, 이 점에 대하여는 깊은 논의를 하지 않고 법령 중심으로 제도적 측면에서 외국 투자자들이 유의해야 할 점들을 살펴보았다. 또한 개별 세무 사례에 대하여는 정보 부족으로 접근하지 못하였다. 북한 기업소득세제도의 문제점 가운데 하나는 法源이 「외국 기업 및 외국인세금법」(이하 세금법이라 한다)뿐 아니라, 「합영법」, 「합작법」과 「외국인기업법」 등에 산재되어 있다. 이들 규정이 중요한 것은 세금법에 비해 외국인 투자 기업에 추가적인 세금 부담 조항을 가지고 있을 뿐 아니라, 세금법과 서로 상이한 내용을 규정하고 있기 때문에 투자 결정에 혼란을 야기한다는 점이다.

북한의 기업소득세제도의 중요한 문제점을 우리 법인세법이나 중국 등의 기업소득세법과 비교하여 살펴보면, 이월결산금에 대한 소득공제 불인정, 복지후생기금 등의 출연에 대한 손금 처리 불인정, 기업 해산시 이익 잉여금에 대한 이중 과세, 조선원 환율의 현실화시 청산 소득 발생 문제, 기업 해산시 과중한 납세담보금 설정, 세금법과 합영법의 기업소득세 우선 채무 변제 순위의 불일치, 납세유예제도의 부재와 과도한 연체료 등을 들 수 있다. 「합영법」, 「합작법」과 「외국인기업법」 등 북한 외국인 투자 관련 법령에서 두드러진 특징은 외국인 투자 기업에 대하여 지나칠 정도로 재무 통제를 하고 있다는 점이다. 기업 재무 구조의 건전성 유지를 위하여 필요한 경우 적정 수준의 재무 통제는 필요한 것이지만, 북한의 경우 기업 경영의 자율성을 침해할 수 있는 수준이다. 복지후생기금의 조성 과 이의 배당 축소, 과도한 자기 자본 비율 요구, 등록 자본의 감자 불허용, 감가상각충당금의 사용 제한, 외화의 자체 조달 의무 등은 외국인 투자 기업의 기업 운영에 상당한 부담이 될 것으로 보인다.

머리말

지난 6월 남북정상회담이 성공적으로 개최된 후 각 분야에서 대북 경험의 활발히 모색되고 있다. 특히 남북간 투자보장협정, 이중과세방지협정, 청산결제협정, 분쟁 해결 절차 등과 같이 현재 단순 임가공이나 물자의 반입·반출에 그치고 있는 남북 교역을 직접 투자 차원으로 승격시킬 수 있는 제도적 인프라 구축도 가시화되고 있다. 그러나 대북 경험이 우리의 동포애적 열정과 남북한 당국간의 투자와 관련된 제도적 인프라의 마련만으로는 잘 추진될 수 없다. 남한 기업의 입장에서는 대북 투자가 과거 중동 건설 시장과 같은 특수이 결코 아니며, 동남아 등지에 대한 해외 투자와 다를 바 없다. 정부 차원이 아닌 개별 기업 차원에서는 투자 수익성과 투자 환경이 대북 투자 결정의 관건이 될 것이다.

따라서 기업 차원의 대북 투자에서 정작 중요한 것은 남한 기업이 북한에 진출한 후 적용 받게 될 북한의 투자 관련 제반 법규라고 할 수 있다. 본고는 대북 투자와 관련하여 투자 수익성과 경영 환경 등에 직접 관련이 있는 북한의 기업소득세 및 재무통제제도의 개관과 문제점에 대하여 살펴보고자 한다.

북한의 외국 투자 기업에 대한 기업소득세 및 재무통제제도의 光源

북한은 1972년 헌법 제33조에서 낡은 사회의 유물인 세금제도를 완전히 없앤다고 선언하였으나, 1984년 9월 합영법 제정¹⁾과 함께 1985년 3월에는 「합영회사소득세법」과 「외국인소득세법」(이하 '구소득세법'이라 함), 5월에는 동법 시행세칙들을 제정하여 합영 기업과 외국인에 대한 과세를 법적으로 도입하였다. 90년대초 북한은 나진·선봉지대의 개방화를 추진하면서 외국인투자법령을 본격적으로 정비하기 시작하였다. 1972년 헌법의 세금제도의 철폐 조항은 1992년 4월 헌법 개정시 삭제되었으며, 1992년 10월에는 「외국인투자법」, 「합작법」, 「합영법」 및 「외국인기업법」이 제정됨에 따라 구소득세법은 1993년 1월 제정된 「외국 투자 기업 및 외국인 세금법」(이하 '세금법'이라 함)과 1994년 2월 제정된 동법 시행규정으로 대체되었다.

1994년 「합영법」과 「외국인기업법」은 경영 계산을 외국인 투자 기업과 관련한 재정 부기 규범에 따라 하도록 규정²⁾하였으며, 이에 따라 「외국인 투자 기업 부기 계산 규정」(이하 '부기 계산 규정'이라 함)은 1995년 12월에, 그리고 「외국인 투자 은행 부기 계

1) 최초로 제정된 외국 기업과의 합작 투자 관련 기본법으로 26 개 조문으로 구성되어 있다. 주로 일본의 조총련계 재일동포의 투자를 겨냥한 것이다.

2) 합영법 제30조, 외국인기업법 시행규정 제42조 및 합작법 시행규정 제78조.

산 규정」은 1996년 7월에 각각 정무원 결정으로 승인·공포되었다. 재무회계는 세무회계의 출발점이 되기 때문에 재무회계의 기준이 되는 기업회계 기준 없이는 기업소득세의 계산이 불가능하다. 따라서 현행 세금법은 부기 계산 규정이 뒷받침됨으로써 세금 부과에 필요한 제도적 장치를 완비하였다고 볼 수 있다.³⁾

북한의 기업소득세와 재무통제제도의 法源과 관련하여 유의하여야 할 것은 기업소득세는 「외국 투자 기업 및 외국인 세금법」, 기업회계는 「외국인 투자 기업 부기 계산 규정」과 「외국인 투자 은행 부기 계산 규정」을 기본 규범으로 하고 있지만, 합병법, 합작법 및 외국인기업법 등에도 기업소득세와 재정 부기 관련 규정들이 흩어져 있다는 것이다.⁴⁾ 특히 이들 규정들이 중요한 것은 투자 타당성과 경영 환경에 결정적 영향을 미칠 수 있는 추가적인 기업소득세 관련 규정과 재무 통제 관련 사항들을 포함하고 있기 때문이다.

기업소득세 제도의 개관과 문제점

납세 의무자 및 과세 대상

기업소득세의 납세 의무자는 외국 투자 기업(북한 법인인 합영기업, 합작기업 및 외국인 기업과 북한 법인이 아닌 외국 기업)이다.⁵⁾ 기업소득세의 과세 대상은 외국 투자 기업이 기업 활동을 하여 얻은 소득과 '기타 소득'이다.⁶⁾ '기타 소득'에는 이자 소득, 이익 배당 소득, 재산의 임대 및 양도 소득, 공업 소유권과 기술 비결, 저작권의 제공 및 양도에 의한 소득, 기술 고문, 상담, 기능공 양성과 같은 경영 봉사를 하여 얻은 소득, 폐설물 및 부산물 처리에 의한 소득, 그 밖의 소득이 속한다.⁷⁾

○ 속인주의와 속지주의의 병행

북한의 기업소득세는 납세 의무자와 과세 대상 소득의 확정에 있어서 우리 법인세법⁸⁾과 같이 속인주의와 속지주의 원칙을 함께 채

3) 세금법 제3조는 외국 투자 기업의 재정 부기 계산은 외국인 투자 기업과 관련된 공화국의 재정 부기 규범을 따라야 한다고 규정하고 있다. 우리 법인세법 제43조도 세법에서 달리 규정하고 있는 경우를 제외하고는 법인의 손금과 익금의 귀속 사업연도와 자산 부채의 취득 및 평가에 관하여 일반적으로 인정되는 기업회계 기준이나 관행에 따른다고 규정하고 있다.

4) 합영법 시행규정 제94조 내지 제103조 및 제7장(결산 및 분배), 합작법 시행규정 제78조 내지 제82조 및 제5장(결산 및 투자 뒤 상황, 이윤 배분), 외국인기업법 제33조, 제5장(재정 부기) 및 제6조 등을 참조.

5) 세금법 제8조 및 동법 시행규정 제2조. 외국 기업이란 북한 안에 상주 기구를 설치하고 경영 활동을 하거나, 상주 기구를 설치하지 않고 북한 영역 안에서 소득 원천이 있는 외국 회사, 상사 기타 조직을 말한다(세금법 시행규정 제2조).

6) 세금법 제8조.

7) 세금법 시행규정 제13조.

택하고 있다. 외국인 투자 기업은 북한 영역 안에서 얻은 소득은 물론 북한 영역 밖에서 지사, 출장소 자회사를 설치하여 얻은 소득에 대하여도 기업소득세를 납부해야 하며,⁹⁾ 북한 기업이 아닌 외국 기업도 북한내 원천소득에 대하여 기업소득세를 내어야 한다.

납세연도(사업연도)

기업소득세의 납세연도는 매년 1월1일부터 12월 31일까지이다. 납세연도 안에 영업을 개시한 외국인투자기업의 납세연도는 영업개시일에서 12월 31일까지, 해산되는 외국 투자기업의 납세연도는 해산되는 해의 1월1일에서 해산을 선포하는 날까지로 한다.¹⁰⁾

○ 납세연도의 경직성

일반적으로 기업회계연도는 일률적으로 1월 1일에서 12월 31일까지가 아니라 기업 사정에 따라 다양하게 채택하고 있으며, 이 회계연도가 기업소득세법상의 사업연도가 되는 것이 일반적이다.¹¹⁾ 북한 세법법은 단일의 납세연도를 시용하고 있어 북한 투자시 외국 투자

기업으로서는 북한의 사업연도가 본사의 회계연도와 다를 경우 기업회계나 본국의 기업소득세 납부상의 약간의 어려움이 예상된다.

○ 해산일 이후 청산 기간에 대한 납세연도 규정의 부재와 청산소득에 대한 기업소득세 납부 문제

우리 법인세법은 납세연도 개시일부터 해산등기일까지, 해산등기일부터 그 사업연도 종료일까지를 각각 1 사업연도로 규정¹²⁾하고 있으나, 북한의 세법법은 해산일 선포 이후 청산 완료할 때까지를 별도의 사업연도로 규정하고 있지 않다. 이 점은 청산소득에 대한 기업소득세와 직접적인 관계가 있다. 우리 법인세법은 납세연도 개시일로부터 해산일까지는 정상적인 영업 활동에 의한 손익에 대한 법인세, 해산일 이후는 잔여 재산의 처분에 따른 청산소득에 대한 법인세를 따로 규정하고 있다.¹³⁾

북한 세법법상에는 청산소득에 대한 기업소득세 규정이 없기 때문에 별도의 납세연도의 규정이 필요없다고 볼 수 있다. 그러나 세법법과는 달리 외국인기업법은 청산소득에

8) 법인세법 제3조.

9) 세법법 제8조.

10) 세법법 시행규정 제14조.

11) 법인세법 제6조 및 중국 외국 투자 기업 및 외국 기업 소득세법 시행규정 제8조 참조.

12) 법인세법 제8조 제1항.

13) Id.

대한 기업소득세 규정¹⁴⁾을 가지고 있다. 세금 법은 해산일 이후에 대한 별도의 사업연도를 규정하고 있지 않기 때문에 외국인 기업은 해산시 잔여 재산의 가액이 결정되지 않은 상태에서 청산소득에 대한 기업소득세를 포함한 기업소득세를 납부해야 한다는 문제가 발생한다.

○ 합병분리로 인한 해산시 사업연도의 의제

북한 세금법은 우리 법인세법¹⁵⁾과는 달리 합병 또는 분리에 의한 해산시의 사업연도를 별도 규정하고 있지 않으나, 해산시의 납세연도를 의제 적용할 수 있을 것으로 보인다. 합병 분리로 인한 해산시에는 합병 분리시 자산가액이 결정되어 있기 때문에 납세연도 개시일로부터 합병일까지의 기간을 해산한 법인의 납세연도로 보아 기업소득세를 부과할 수 있을 것이다.

과세표준

외국인 투자 기업의 과세 표준은 총수입

에서 원가와 기타 지출, 거래세를 공제한 결산 이윤이 된다.¹⁶⁾ 원가는 ① 공업 부문에는 원료 및 자재비, 연료비, 동력비, 물자 구입 경비, 새 제품 생산비, 고정 재산 감가상각금, 직장 및 회사 관리비, 판매비, 보험료, ② 상업 부문에는 상품비와 유통비(운송비, 보관비, 포장비, 용기 소모 및 수리비, 상품 자연 감모비, 영업용 연료 및 전력비, 대외 판매 수속비, 비품비, 난방비, 조명비, 수도 사용료, 사무비, 통신비, 여비, 선전비, 대외 사업비, 노동 보호비, 문화 사업비, 대출 이자, 보험료, 그밖의 유통비), ③ 봉사 부문에는 급양 원자재비와 유통비, 교통 운수 운영비, 체신 운영비 등으로 구성된다.¹⁷⁾ 기타지출에는 환차손, 기업이 과산당하여 받지 못한 채권, 판로가 막혀 체화된 제품을 실현하기 위하여 재가공재포장하는데 드는 비용 등이 포함된다.¹⁸⁾

○ 익금과 손금의 납세연도 귀속시기에 대한 규정 부재

익금과 손금이 어느 납세연도에 귀속되는냐 하는 것은 과세 시기의 결정에 직결되고

14) 외국인기업법 시행규정 제73조.

15) 우리 법인세법은 사업연도 기간 중에 합병 또는 분할(분할합병 포함)에 의하여 해산한 경우 그 사업연도 개시일로부터 합병등기일까지의 기간을 그 해산한 법인의 1 사업연도로 본다고 규정하고 있다(법 제8조 제2항).

16) 세금법 시행규정 제15조.

17) Id.

18) Id.

누진세율 아래에서는 적용 세율에 차이가 발생하게 된다.¹⁹⁾ 북한 기업소득세는 누진세율을 채택하지 않고 있기 때문에 과세소득의 귀속 시기에 대한 인식은 세금 감면의 혜택이 시작 시점과 관련하여 매우 중요하다.²⁰⁾

우리 법인세법 제40조 제1항은 내국법인의 각 사업연도의 익금과 손금의 귀속 사업연도는 그 익금과 손금이 확정된 날이 속하는 사업연도로 한다라고 규정하고 있으며, 동법 시행규정 제68조에서 손익의 귀속 사업연도에 대하여 구체적으로 열거하고 있다. 여기서 확정이란 권리와 의무의 확정을 뜻하는 것으로 이해되며²¹⁾ 원칙적으로 기업회계상의 발생주의(accrual base)와 같다. 법인세법이 원칙적으로 확정주의에 따라 손익의 납세연도 귀속 시기를 인식하는 것은 현금주의(cash base)의 경우 과세 의무자가 현금의 수수 시점을 조작함으로써 특정 사업연도의 소득 금액을 조정할 수 있다는 문제점이 있기 때문이다.

북한 세금법은 손익의 귀속 시기에 대하여 규정이 없기 때문에 확정주의를 사용할 것인지 현금주의를 사용할 것인지가 애매하

며, 따라서 결산 이익의 계산과 최초 이익 발생 연도를 확정하는 데 혼란이 불가피하다. 다만, 외국인 투자 기업 부기 계산 규정은 수입의 계산을 발생주의에 따라 하도록 규정하고 있고, 외국인 투자 은행 부기 계산 규정은 수입과 비용 모두를 현금주의에 따라 계산하도록 규정하고 있는 점을 감안할 때²²⁾ 일반 기업체는 발생주의를, 금융 기관은 현금주의를 적용하여 결산 이윤을 계산할 수 있을 것으로 보인다. 중국의 기업소득세법에서는 과세표준 계산시 원칙적으로 발생주의에 의하도록 규정하고 있다.²³⁾

○ 이월결손금에 대한 소득 공제 배제

북한 세금법 시행규정 제32조는 외국 투자 기업이 손실이 생겼을 경우에는 다음 연도의 결산 이윤에서 매울 수 있으며, 다음 연도에도 매우지 못하였을 경우에는 연속하여 해마다 매울 수 있으나, 4년을 넘길 수 없다고 규정하면서 4년간의 이월결손금의 소득 공제를 허용하고 있다.

그러나 합영법 시행규정 제124조는 합영

19) 이태로 외(2000. 1), 「조세법강의」, p. 313.

20) 세금법 시행규정 제15조 참조.

21) Supra note 19, at 320.

22) 외국인투자기업부기계산규정 제23조 및 외국인투자은행부기계산규정 제12조 참조. 우리 기업 회계 기준은 수익은 실현주의에 따라 그리고 비용은 발생주의에 따라 계산하도록 규정하고 있다(제35조 1호). 실현주의와 발생주의 모두 광의의 발생주의(accrual base)이며, 수익의 경우 회계보수주의 원칙에 따라 보다 받을 수 있는 것만을 계산하도록 규정하고 있다.

23) 중국 기업소득세법 시행규정 제11조.

기업의 전년도 손실은 예비기금으로 메울 수 있다. 전년도의 손실을 예비기금으로 다 메울 수 없는 경우에는 해당 연도 결산 이윤에서 기업소득세를 바치고 남은 이윤으로 메울 수 있으나, 연속하여 4년을 넘길 수 없다라고 규정하고 있으며,²⁴⁾ 특히 외국인기업법은 결산 이윤에서 기업소득세를 납부한 다음 예비기금과 종업원 상금 및 문화후생기금을 조성하도록 명백히 규정하고 있다.²⁵⁾ 따라서 예비기금에서 이월결손금을 메우던, 결산 이익에서 기업소득세를 낸 후 메우던 합병법에 따르면 이월결손금은 소득공제가 되지 않는다. 이와 같이 세금법과 합병법은 이월결손금의 처리와 관련하여 상반된 규정을 가지고 있다. 이월결손금의 소득공제는 허용되는 것이 일반적이며,²⁶⁾ 우리 법인세법도 5년간에 걸쳐 이월결손금의 소득공제를 허용하고 있다.²⁷⁾ 또한 중국 기업소득세법도 전기결손금에 대하여 5년간의 이월을 허용하고 있다.²⁸⁾

○ 복지후생기금 등의 출연에 대한 손금 처리 불인정

세금법에는 없지만 합병법과 합작법은 결산 이윤의 10%까지 생산 확대 및 기술발전 기금, 종업원들을 위한 상금기금, 문화후생기금, 양성기금과 같은 필요한 기금을 조성하도록 의무화하고 있다.²⁹⁾ 외국인기업법도 같은 내용의 조항이 있으나, 결산이윤의 10%까지라는 조문은 없다.³⁰⁾ 종업원들의 복지후생기금에 대한 출연은 회계상 비용으로 인정되고 있으며, 우리 법인세법도 후생복지비와 교육 훈련비 등의 손금 산입을 인정하고 있다.³¹⁾ 그러나 앞에서 살펴 본 바와 같이 결산 이윤에서 기업소득세를 납부한 다음 복지후생기금 등을 조성하도록 규정³²⁾하고 있어 복지후생기금 등에 대한 출연은 손비로 인정되지 않는다.

24) 합병법 시행규정 제117조는 합병기업은 등록 자본의 25%에 해당하는 금액이 될 때까지 해마다 얻은 (세전) 결산 이윤의 5%에 해당하는 금액을 예비기금으로 적립하여야 한다. 예비기금은 결손을 메우거나 등록 자본을 늘이는 데 사용할 수 있다고 규정하고 있다. 합작법 (시행규정 제90조)과 외국인기업법(시행규정 제47조)도 같은 조항을 두고 있다.

25) 외국인기업법 시행규정 제47조.

26) 미국 연방세법(Sec. 172 of IRC)은 결손금(net operating loss)에 대하여 결손 발생 연도 직전 3년간과 직후 15년간의 소득공제를 허용하고 있다.

27) 법인세법 제13조 제1항 1호.

28) 중국 기업소득세법 제11조. 그러나 중국 합병법, 합작법 등에도 북한 합병법 시행규정 제124조와 같은 구정이 없다.

29) 합병법 시행규정 제118조 및 합작법 시행규정 제91조.

30) 외국인기업법 시행규정 제47조.

31) 법인세법 시행령 제45조 참조.

32) 외국인기업법 시행규정 제47조.

○ 직업동맹조직에 대한 활동 자금 지원의 손금 산입 여부

합영기업과 외국인기업은 직업동맹조직에 월마다 종업원 월노임 총액의 1~2%에 해당하는 활동 자금을 보장해 주어야 한다.³³⁾ 그러나 합작법에는 이러한 규정이 없다.

직업동맹조직에 대한 활동자금 지원 비용은 세금법상의 원가나 기타 지출에 명시적으로 포함되어 있지 않기 때문에 손금에 포함될 수 있는지가 애매하다. 다만, 외국인 투자기업 입장에서는 생산 부분의 직장 및 회사 관리비에 포함된다고 주장할 수는 있을 것 같다.³⁴⁾ 상업 및 봉사 부문에는 직장 및 회사 관리비가 열거되어 있지 않으므로 손금으로 주장할 만한 근거가 불투명하다.³⁵⁾ 그러나 세금법 시행규정 제15조가 원가에는 다음과 같은 항목이 포함된다고 규정하고 있기 때문에 손금 항목을 예시적 열거로 본다면 손금에 포함될 수 있는 여지는 있다고 보여진다. 투자 결정시 북한 당국에 확인할 필요가 있다.

○ 이전 가격(transfer price)의 타당성 판단 문제

기업소득세와 관련하여 외국인 투자기업이 당면할 가장 큰 애로 사항 가운데 하나는 이전 가격 문제일 것이다.³⁶⁾ 북한 투자 업체들은 본국의 모기업으로부터 자본재와 원부자재를 수입하여 현지에서 가공 수출하게 되는데 결산 이윤에 직접적인 영향을 미칠 수 있는 것이 이전 가격이다. 합영법 등은 이전 가격과 관련하여 해당 시기의 국제 시장 가격을 사용하도록 규정³⁷⁾하고 있다. 우리 국제 조세 조정에 관한 법률 (이하 국조법이라 한다)도 특수 관계가 없는 자간에 정상적으로 이루어지는 가액을 기준으로 이전 가격의 타당성을 판단하고 있다.³⁸⁾ 그러나 현실적인 어려움은 북한 세무 당국이 국제 시장 가격을 기준으로 한 본·지사간 이전 가격을 합리적으로 산정할 수 있는 능력이 있을지 의문이다.³⁹⁾

33) 합영법 시행규정 제94조 및 외국인기업법 시행규정 제62조.

34) 세금법 시행규정 제15조 1호 참조.

35) Id. 제15조 2호 및 3호 참조.

36) 이전 가격에 대한 보다 구체적인 내용은 supra note 19, at 570-93 참조.

37) 합영법 시행규정 제78조, 합작법 시행규정 제68조 및 외국인기업법 시행규정 제40조. 특히 외국인기업법 시행령 제40조는 외국인 기업이 탈세를 목적으로 수출입 상품의 가격을 국제 시장 가격보다 높거나 낮은 가격으로 실현하지 않도록 규정하고 있다.

38) 국조법 제4조.

39) 이전 가격은 국제 조세 분쟁의 주요한 요인이 되고 있다.

- 북한 당국의 세무 조사 능력 부재와 기업창설신청서상의 예정 이윤에 의한 기업소득세 부과 가능성 문제

북한이 시장 경제의 경험이 일천하고 회계 및 조세제도의 미발달 등을 고려한다면 북한 세무 당국과 외국인 투자 기업간에 기업소득세액의 산정을 둘러싸고 마찰이 불가피할 것으로 예상된다. 외국인 투자 기업으로부터 기업소득세를 거두어야 하는데 현실적으로 얼마나 거두어야 하는지 알 수 없는 입장이 될 때 북한 당국이 기업창설신청서에 기재된 '예정 이윤'⁴⁰⁾을 기준으로 기업소득세를 부과할 가능성을 배제할 수 없다.

세율

나진·선봉경제무역지대(이하 지대라 한다) 밖에 설립된 외국 투자 기업에 적용되는 기업소득세율은 결산 이윤의 25%이고, 지대 내에 설립된 외국 투자 기업에 대한 소득세율은 결산이윤의 14%이다.⁴¹⁾ 첨단 기술 부문, 자원 개발과 하부 구조 건설 부문, 과학 연구 및 기술 개발 부문 등 장려 부문의 기업

소득세율은 결산 이윤의 10%이다.⁴²⁾ 지대 안에서 얻은 외국 기업의 기타 소득⁴³⁾은 소득액의 10%, 지대 밖에서 얻은 외국 기업의 기타 소득은 소득액의 20%이다.⁴⁴⁾

- 명목 기업소득세율과 실질 기업소득세율과의 괴리

이월결산금, 후생복지기금 출연 등에 대하여 북한 세금법은 손금이나 소득공제를 허용하고 있지 않기 때문에 명목 기업소득세율과 실질 기업소득세율간에 상당한 괴리가 불가피하다. 경제무역지대 밖에 설립된 외국 투자 기업의 명목 기업소득세율 25%이지만, 10%의 후생복지기금에 대한 출연을 가정한다면 실질소득세율은 28%가 되고 이월결산금에 대한 소득공제 불인정을 고려하면 이보다 더 높아진다. 실질 기업소득세율을 본다면 북한의 기업소득세율은 중국의 30%(경제특구에는 15%, 경제개방구에는 24%)⁴⁵⁾보다 낮다고 할 수 없으며, 우리 법인세율(과세표준 1억원이하 16%, 1억원초과의 경우 1,600만원+1억원의 초과금액에 28%의 세율적용)과 비교하여도 경제무역지대밖에 적용되

40) 합영법 시행규정 제19조, 합작법 시행규정 제22조 참조.

41) 세금법 제17조.

42) Id.

43) Supra note 13 참조.

44) 세금법 시행규정 제17조.

45) 중국 기업소득세법 제5조 내지 제7조. 중국에는 3%의 지방소득세가 추가로 있다.

는 세율이 유리하지 않다.⁴⁶⁾

세금 감면

장려 부문⁴⁷⁾의 외국 투자 기업과 경제무역 지대의 생산 부문 외국 투자 기업이 10년 이상 기업을 운영할 경우에는 기업소득세를 이윤이 나는 해로부터 3년간 면제하며, 그 다음 2년간은 50%의 범위 안에서 감면할 수 있다.⁴⁸⁾ 경제무역지대에 설립한 봉사 부문의 외국 투자 기업이 10년 이상 기업을 운영할 경우에는 기업소득세를 이윤이 나는 해로부터 1년간 면제하며, 그 다음 2년간은 50%의 범위에서 덜어 줄 수 있다.⁴⁹⁾ 경제무역지대에서 총투자액이 6,000만 원 이상 되는 하부 구조 건설 부문의 외국 투자 기업에 대하여는 기업소득세를 이윤이 나는 해로부터 4년간 면제하며 그 다음 3년간은 50%의 범위 안에서 감면할 수 있다.⁵⁰⁾ 기업소득세를 감면받은 외국 투자 기업이 10년이 되기 전에 철수하거나 해산하는 경우에는 이미 감면받은 기업소

득세액을 납부하여야 한다.⁵¹⁾

○ 이윤의 재투자시 소득세 환급과 의무 경영 기간의 문제

북한내 투자에서 얻은 이윤을 재투자하여 5년 이상 운영할 경우에는 재투자분에 대하여 납부한 소득세액의 50%를 환급받을 수 있다.⁵²⁾ 특히 하부 구조 건설 부문에 재투자하는 경우에는 재투자분에 대하여 납부한 소득세액의 전부를 환급받을 수 있다.⁵³⁾ 5년이 되기 전에 재투자한 자본을 철수하는 경우에는 환급받은 소득세액을 다시 납부하여야 한다.⁵⁴⁾

일반적으로 생산 기업 설립시 최초 몇년간은 적자 경영이 불가피하고 이윤이 나는 해로부터 5년간은 세금 감면이 되기 때문에 외국인 투자 기업을 10년간 운영할 경우 실제로 이윤이 나서 기업소득세를 내는 기간은 마지막 몇년에 불과하다. 반면, 북한 세금법은 이윤의 재투자시 기업소득세 감면 조건으

46) 법인세법 제55조 제1항. 우리 법인세율은 초과누진세율을 택하고 있다.

47) 장려 부문에는 첨단 기술 부문, 자원 개발과 하부 구조 건설 부문, 과학 기술 및 연구 개발 부문이 포함된다(세금법 시행규정 제28조).

48) 세금법 제15조 2호 및 동법 시행규정 제28조.

49) 세금법 시행규정 제29조. 세금법에서는 경제무역지대에 설립할 것을 요구하지 않고 있다.

50) 세금법 제15조 4호 및 동법 시행규정 제30조.

51) 세금법 시행규정 제34조.

52) Id. 제35조.

53) Id.

54) Id.

로 기업소득세를 감면받은 해로부터 최소 5년간은 재투자한 자본을 철수할 수 없도록 규정하고 있기 때문에 외국인 투자 기업 입장에서는 이윤을 재투자할 실익이 크지 않을 것으로 보인다.

○ 경제무역지대 밖에 설립된 봉사 부문
외국 투자 기업의 세금 감면 여부

세금법은 봉사 부문의 외국 투자 기업이 10년 이상 기업을 운영할 경우에는 세금 감면을 받을 수 있도록 규정하고 있으나,⁵⁵⁾ 동법 시행규정은 외국 투자 기업이 경제무역지대에 설립된 것임을 요구하고 있어⁵⁶⁾ 감면 대상 투자 지역을 좁게 규정하고 있다. 경제무역지대 밖의 봉사 부문에 투자하는 외국인 투자 기업들은 세금 감면 여부를 북한 당국에 확인할 필요가 있다.

납세 방법

기업소득세는 분기가 끝난 날로부터 15일 이내 예정 납부하고, 연간 결산에 의하여

납세연도가 끝난 후 2개월 안에 확정 납부한다.⁵⁷⁾ 분기 결산 이윤을 정확히 계산할 수 없는 경우에는 전년도에 납부한 소득세액의 1/4을 예정 납부한다.⁵⁸⁾ 외국 투자 기업은 분기가 끝난 다음달 15일 안으로 기업소득세를 납부해야 한다.⁵⁹⁾ 중국 기업소득세법도 북한 세금법과 같이 분기예납제도를 채택하고 있다.⁶⁰⁾ 우리 법인세법은 반기(6개월) 중간 예납제도를 채택하고 있으며 납부 기한은 중간 예납 기간이 경과한 후 2개월 이내이다.⁶¹⁾

○ 납세유예제도의 부재와 과도한 연체료

북한은 분기 예납제도를 도입하고 있는 반면, 법인세의 납세유예제도가 없고 연체시에는 매일 미납세액의 0.3%에 달하는 연체료⁶²⁾를 물리기 때문에 기업소득세 납부자금을 운영자금으로 활용하기가 어렵고, 현금이 부족할 경우에는 예상치 못하는 어려움을 겪을 수 있다.

55) 세금법 제15조 3호.

56) 세금법 시행규정 제29조.

57) Id. 제19조 및 제21조.

58) Id.

59) Id. 제20조.

60) 중국 기업소득세법 제15조.

61) 법인세법 제63조 제1항.

62) 세금법 제56조.

○ 외국 법인이 얻은 기타 소득의 원천징수

북한 법인이 아닌 외국 기업의 소득원천은 기업 활동에서 얻은 소득이 아닌 '기타 소득'⁶³⁾으로 소득이 생긴 날로부터 15일 이내 수익금을 지불하는 단위가 공제 납부(원천징수)해야 한다.⁶⁴⁾ 그러나 북한 법인인 외국인 투자 기업이 얻은 기타 소득은 총수입에 포함된다.

기업 해산, 통합 및 분리

외국 투자 기업은 경영 기간이 끝났거나 재판소의 판결에 의하여 해산되는 경우와 자연재해 같은 불가항력적 요인으로 해산되는 경우에는 해산 선포일로부터 20일 안으로 납부하여야 할 기업소득세액의 50%를 납세담보금으로 세우고 청산안이 결정된 날부터 15일 안에 기업소득세를 납부하여야 하며, 이때의 납세담보금은 기업소득세로 대체할 수 있다.⁶⁵⁾ 기업이 통합되거나 분리될 경우에는 그때까지의 기업 소득에 대하여 결산하고 통합, 분리선포일로부터 20일 안으로 기업소득세

를 납부하여야 한다.⁶⁶⁾ 그리고 해산 통합 분리되는 외국 투자 기업은 미납한 기업소득세를 다른 채무의 이행에 앞서 납부하여야 한다.⁶⁷⁾

○ 기업 해산시 과중한 납세담보금 설정

북한 세금법의 특징 가운데 하나는 기업소득세 징수에 지나칠 정도로 엄격하다는 것이다. 앞에서 설명한 분기 예정 납부뿐 아니라, 기업 해산시에도 해산일로부터 20일 이내 납부할 기업소득세액의 50%를 담보금으로 설정하도록 요구하고 있다. 기업 해산시에는 잔여 재산에 대한 현금화가 이루어지지 않은 상태이기 때문에 외국 투자 기업으로서 현금 부족 문제가 발생할 가능성이 높다. 우리 법인세법은 기업 해산등기일로부터 3개월 이내 신고 납부토록 규정하고 있다.⁶⁸⁾

○ 세금법과 합병법간에 기업소득세의 우선 변제 순위 불일치

세금법은 기업의 해산 통합 분리시 미납

63) 세금법 제2조는 외국 기업의 소득원천으로 이자, 배당금, 임대료와 공업소유권, 기술비결의 제공에 의한 소득 등을 열거하고 있다.

64) Id. 제25조. 세금법 제14조는 외국 기업의 기타 소득에 대하여 신고 납부와 공제 납부 함께 채택하였으나, 시행규정에서는 공제 납부만 허용하고 있다.

65) 세금법 시행규정 제24조.

66) Id.

67) Id.

68) 법인세법 제84조.

한 기업소득세를 다른 채무의 이행에 앞서 납부하여야 한다고 규정하고 있다.⁶⁹⁾ 그러나 합병법과 합작법에서는 청산 비용, 청산위원회 성원들의 보수, 종업원 임금, 기업소득세, 기업 채무 순으로 처리하고 남은 재산은 출자 몫에 따라 분배하도록 규정하고 있다.⁷⁰⁾ 세금법과 합병법 및 합작법이 기업소득세의 우선 변제 순위를 달리 규정하고 있기 때문에 외국 투자가 입장에서는 어느 법이 적용되는지 북한 당국에 확인할 필요가 있다.

○ 청산 소득에 대한 기업소득세 부과시 이익 잉여금에 대한 이중 과세 문제

세금법에는 없으나, 외국인기업법에서는 기업을 청산하고 남은 소득이 등록 자본을 초과하는 경우 초과분에 대하여 기업소득세를 납부하도록 규정⁷¹⁾하고 있다. 합병법과 합작법은 이러한 규정이 없기 때문에 합병기업과 합작기업이 외국인 기업과 같이 청산소득에 대한 기업소득세를 내어야 하는지 불투명하다. 중국의 외국 투자 기업 및 외국기업 소득세법(이하 중국의 기업소득세법이라 한다)

은 외국 투자 기업의 청산소득에 대한 기업소득세 규정을 가지고 있다.⁷²⁾

또 다른 문제점은 청산소득액을 잔여 자산가액에서 등록 자본을 공제한 금액으로 보고 있는데, 공제 금액에서 이익 잉여금을 배제함으로써 이중 과세의 가능성이 있다는 것이다. 우리 법인세법은 청산소득금액을 잔여 자산의 가액에서 해산등록일 현재의 자기 자본 총액(납입 자본금+잉여금)을 공제한 금액으로 보고 있다.⁷³⁾ 북한법상 등록 자본을 출자해야 할 금액의 총액이기 때문에⁷⁴⁾ 등록 자본은 수권자본금이 아닌 납입자본금과 같은 개념이다. 따라서 북한 기업소득세법에 적립이 의무화되어 있는 예비기금을 포함하여 외국 투자 기업이 사내에 유보하고 있는 잉여금은 세금을 낸 이익 잉여금임에도 불구하고 청산소득액 산정시 이익 잉여금을 공제하지 않는 것을 결과적으로 이중 과세의 문제가 발생한다. 청산시 이중 과세를 방지하기 위해서는 예비기금을 등록 자본에 전부 편입시키고, 예비기금 이외의 이익 잉여금이 있을 경우에는 미리 이익 배당을 해야 할 것이다.

69) 세금법 시행규정 제24조.

70) 합병법 시행규정 제146조 및 합작법 시행규정 제121조. 외국인기업법 시행규정 제72조는 청산과 관련한 비용은 해산되는 외국인 기업의 남은 재산에서 먼저 지출한다라고만 규정하고 있다.

71) 외국인기업법 시행규정 제73조.

72) 중국 기업소득세법 제18조.

73) 법인세법 제79조.

74) 외국인기업법 시행규정 제31조 참조.

○ 조선원 공정 환율의 현실화와 청산 소득 문제

북한의 공정 환율은 대략 미화 1달러당 2.2원으로 알려져 있다.⁷⁵⁾ 그러나 나진·선봉 경제무역지대의 경우 외화 교환 환율이 암거래 시세를 반영하여 200~210 원/달러⁷⁶⁾인 것을 감안한다면, 조선원은 100배 정도 고평가되었다고 보아야 할 것이다. 향후 북한이 개방화를 본격 추진하면, 공정 환율이 실질 환율에 근접될 수밖에 없다. 중국의 경우도 개방 전에는 명목상으로 달러당 1위안의 공정 환율을 운영하였으나, 개방후 환율을 점차 현실화하여 최근에는 달러당 8위안대에서 움직이고 있다.⁷⁷⁾ 외국 투자가가 북한에 외화로 투자할 경우 투자 금액은 조선원으로 표시하도록 규정되어 있다.⁷⁸⁾ 따라서 외화 출자분을 현재의 공정 환율을 적용하여 조선원으로 표시할 경우 투자 가치가 1/100로 줄어들게 되나, 향후 공정 환율이 현실화되면 실질 투자 자산 가치는 변함이 없음에도 불구하고, 조선원으로 표시된 명목 투자 자산 가치는 증가할 수 있다. 이 경우 해산시의 청산

소득이 투자시의 등록 자본을 크게 웃돌게 되어 기업소득세를 납부해야 하는 문제가 발생하게 된다. 중국의 경우 등록 자본을 인민폐 또는 경화로 표시하도록 규정하여 이러한 문제점 발생을 피하고 있다.⁷⁹⁾

해외 납부 기업소득세에 대한 공제

북한 영역 밖에 지사를 설치하여 얻은 소득에 대한 기업소득세를 외국 정부에 납부하였을 경우에는 이를 공제하여 줄 수 있으며, 이 경우 납부한 기업소득세액이 시행규정에서 정한 세율로 계산한 기업소득세액과 같거나 그보다 적을 경우에는 실제 납부한 소득세액만큼 공제하여 주며 초과한 부문에 대한 기업소득세액은 공제하지 않는다.⁸⁰⁾ 이 조항은 북한이 외국과 이중과세방지협정을 체결하지 않았더라도 해외 납부 기업소득세를 공제해 준다는 것으로 외국의 사례에 비추어 볼 때 이례적인 조항이다. 우리 법인세법의 경우 이중과세방지협정이 체결된 경우에만 소득 금액의 조정이 가능하도록 규정하고 있다.⁸¹⁾

75) 통일부(1999), 「남북 경제 협력 사업 실무 안내」, at 339.

76) Id. at 287.

77) Sang-Jick Yoon(Spring 1997), Critical Issues on the Foreign Investment Laws of North Korea for Foreign Investors, Wisconsin Intl L. J., vol.15, no.2, at 354.

78) 합영법 시행규정 제39조. 외국인기업법에는 이러한 규정이 없다. 그러나 경영 계산은 조선원으로 하도록 규정되어 있다 (외국인기업법 시행규정 제 43조, 합영법 시행규정 제97조).

79) 중국 합작법 시행규정 제16조 참조.

80) 세금법 시행규정 제26조.

재무통제제도의 개관과 문제점

북한 외국인 투자 관련 법령에서 두드러진 특징은 외국인 투자 기업에 대하여 지나칠 정도로 재무 통제를 하고 있다는 점이다. 기업 재무 구조의 건전성 유지를 위하여 필요한 경우 적정 수준의 재무 통제는 필요한 것이지만, 북한의 경우 기업 경영의 자율성을 침해할 수 있는 수준이다.

복지후생기금 등의 조성과 이익 배당의 축소

외국인 투자 기업은 결산 이윤에서 소득세를 내고 예비기금, 복지후생기금 등을 공제한 후 출자 몫에 따라 이윤을 배분한다.⁸²⁾ 예비기금은 등록 자본의 25%에 해당될 때까지 매해 결산 이윤의 5%를 적립하며, 후생복지기금, 교육훈련기금 등은 결산 이윤의 10%까지 조성하여야 한다.⁸³⁾ 예비기금은 우리 상법상의 이익준비금과 같은 개념으로 우리 상법에서도 자본의 1/2에 달할 때까지 매 결산기의 금전에 의한 이익배당액의 1/10 이상의 금액을 이익준비금으로 적립하도록 규정하고 있다.⁸⁴⁾ 그러나 복지후생기금 등은 손금으로 처리되지 않는 데다 기금조성액만큼

이익배당액이 줄어드는 효과가 발생한다.

과도한 자기 자본 비율 요구

합영기업의 등록 자본은 투자 규모에 따라 총투자액의 30~70% 이상이 되어야 하며 외국인 기업은 30~65% 이상이 되어야 한다.⁸⁵⁾ 총투자에서 자기 자본 비중이 높으면 경영 안정성은 좋아지지만 투자 수익률은 낮아지게 된다. 반면 총투자에서 자기 자본 비중이 낮으면 그 반대이다. 일반적으로 프로젝트 투자시 경영 안정성과 투자 수익률을 고려하여 자기 자본 30%, 차입금 70%을 선호하고 있다. 북한의 경우 자기 자본 비율을 30~70% 이상 과도하게 요구하고 있기 때문에 북한 당국 입장에서는 외국 투자 기업의 경영 안정성 확보와 세수 증대에 유리할 수 있겠지만, 외국 투자가 입장에서는 적정 투자 수익률을 확보하기가 어려울 것이다. 중국의 외국인 투자 법령도 이러한 자기 자본 비율을 규정하고 있지는 않다.

등록 자본의 감자 불허용

외국인 투자 기업은 등록 자본을 늘일 수

81) 법인세법 제53조.

82) 합영법 제37조, 합영법 시행규정 제117조 및 제118조, 외국인기업법 시행규정 제47조 및 합작법 제90조 및 제91조 참조.

83) Id. 다만 외국인기업법은 복지후생기금 등에 대하여 10% 의무 규정이 없다.

84) 상법 제458조.

85) 합영법 시행규정 제46조 및 외국인기업법 시행규정 제26조. 합작법에는 이러한 의무 규정이 없다.


는 없어도 줄일 수는 없다.⁸⁶⁾ 우리 상법에서는 정관 변경의 특별 결의에 의하여 감자를 실시할 수 있다.⁸⁷⁾ 일반적으로 감자는 기업 구조조정의 일환으로 광범위하게 이루어지지만, 북한이 감자를 허용하지 않는 것은 감자를 통한 투자금의 중도 해외 반출을 방지하기 위한 것으로 해석된다.

고정 재산 감가상각충당금의 사용 제한

합영기업과 합작기업은 고정 재산 감가상각금을 적립하여 고정 재산의 갱신과 보수에만 사용하여야 하며, 필요한 경우 고정 재산 감가상각금은 유동자금으로 사용할 수 있으나 다음 분기안으로 메우어야 한다.⁸⁸⁾ 기업이 설비 갱신과 보수를 위하여 감가상각충당금을 적립하는데 이는 회계 처리상의 문제이고 기업에서는 적립된 감가상각충당금을 제한없이 운전자금(working capital)으로 활용한다. 북한과 같이 법으로 감가상각충당금을 고정 재산의 갱신과 보수에만 사용하고, 제한적으로 운전자금으로 전용할 수 있게 한 것은 매우 이례적인 규제이다. 기업이 운전자금의 상당부분이 감가상각충당금에서 조달한다는 점을 고려할 때 이 규정이 엄격히 적용될 경우 유동성 부족으로 인한 흑자 도산

의 가능성이 커진다.

맺음말

앞에서 분석한 바와 같은 북한의 기업소득세법과 재무통제제도가 가진 문제점들은 시장 경제에 대한 이해와 경험 부족에서 출발하기 때문에 이러한 문제점들을 해결하기 위해서는 상당한 기간이 소요될 것이다. 중국의 경우도 70년대 말부터 개방화를 추진하였지만, 외국인 투자 법령을 시장경제체제에 부합되도록 개편한 것은 90년대부터이다. 중국의 경우 80년대 외국인 투자 법령의 미비에도 불구하고 외국인 투자가 물밀듯이 들어왔는데 그 이유는 외국 투자자들이 10억의 인구를 배경으로 한 잠재적 거대 시장을 선점할 필요가 있었기 때문이다. 중국의 경우 외국인 투자 법령의 미비가 외국인 투자 유치에는 별다른 장애 요인이 되지 못했다고 할 수 있다. 그러나 북한은 외국 투자자에게는 여러 투자 대상 지역 가운데 하나일 뿐이다. 지금과 같은 문제점을 가진 외국인투자제도를 가지고 있는 북한은 원하는 만큼의 외국인 투자 유치를 할 수 없다. 따라서 시장 경제를 이해하기에 앞서 현재의 중국 수준으로 외국인 투자 법령을 먼저 정비하는 것이 필요하다. 

86) 합영법 시행규정 제47조, 합작법 시행규정 제52조 및 외국인기업법 시행규정 제27조.

87) 상법 제438조.

88) 합영법 시행규정 제102조, 합작법 시행규정 제82조. 외국인기업법은 이러한 규제 사항이 없다.