

외국납부세액공제를 통한 국제적 이중과세조정과 문제점에 대한 개선방안

정 유 석*

< 국문초록 >

경제활동의 국제화가 가속화되고 확대되면서 ‘국제적 이중과세’의 조세문제가 많이 발생되어 왔다. 이유는 간단하다. 경제활동에 국경이 없고 소득의 경계도 없기 때문에 국제적 경제활동이 이루어지는 한 국제적 이중과세의 발생은 불가피하다. 그러나 이러한 이중과세의 문제는 세계화 시대에 적극적인 국제투자활동과 경제활동을 저해하는 요인이 되고 있다. 현재 적용되고 있는 외국납부세액공제 방식에 의해 이러한 이중과세의 문제가 완전히 해소된다면 국내기업의 해외진출이 가속화되고 국제경쟁력도 보다 더 제고될 것이다.

본 논문에서는 이러한 국제적 이중과세의 문제점과 이에 대한 개선방안을 제시하기 위해 국제적 이중과세의 발생원인과 구체적인 발생 형태를 문헌적으로 살펴보고 이중과세의 조정 방법별 장·단점을 검토한다. 또한 거주자와 내국법인에 대한 한·일 외국납부세액 조정제도의 비교 및 예시를 통해 외국납부세액공제의 이중과세 조정효과를 분석하였다. 분석결과 이미 유럽과 일본에서 시행하고 있고 국제적 이중과세 배제를 목적으로 하는 국외소득면제 방식으로의 전환을 신중하게 고려할 필요가 있음을 제시하고 있다.

주제어 : 국제적 이중과세, 외국납부세액공제, 국외소득면제, 조세회피

* 인천대학교 세무회계학과 부교수

I. 서론

경제사회가 글로벌화된 오늘날 중소기업이 관련된 많은 기업이 국경을 초월하여 해외에 진출하고 있는 상황이 현저하다. 이러한 경제활동의 국제화가 가속화되고 확대되면서 국가간 조세문제가 많이 발생되어 왔다. 즉 다국간에 과세가 중복되는 ‘국제적 이중과세’의 문제이다. 이는 과세원인이 되는 수입 등에 대하여 동일한 세금이 이중으로 과세되는 것으로서 하나의 소득에 대해 원천지국과 거주지국의 양국가에서 과세가 발생하는 것이다. 더욱이 경제활동에는 국경이 존재하지 않고 소득에도 경계가 없다. 따라서 국가의 범위를 초월한 국제적 경제활동이 이루어지는 한국제적 이중과세의 발생은 불가피하다. 다시 말해서 이러한 상황은 개별 국가들이 각자의 고유 과세권을 가지고 있기 때문이다. 그러나 이러한 이중과세의 문제는 세계화 시대에 적극적인 국제투자활동과 경제활동을 저해하는 요인이 될 수 있다. 본 논문에서는 이러한 국제적 경제활동에서의 이중과세의 문제점과 이에 대한 개선방안을 주요국들의 경우와 비교하여 제시하고자 한다.

일반적으로 국제적 이중과세의 발생이 조세회피 목적에서 연유된 것이 아닌 경우 일본에서는 국제적인 조세조약을 체결하고 외국세액공제방식을 채택하여 이중과세의 문제를 조정해주고 있다. 예를 들면 일본과 미국간의 일·미조세조약과 일본과 중국간의 일·중 조세조약 등이 있다. 조세조약의 정식명칭은 ‘소득에 대한 과세에 관해 이중과세의 회피 및 탈세방지 목적의 일본과 미국(또는 중국)간 조약’으로 되어 있다. 2012년 10월 현재 53개국과 조약을 체결하고 64개국 지역과의 사이에서 적용하고 있다. 이 조세조약을 체결하여 국제적 이중과세의 배제를 위해 노력하고 있다.

본 연구에서는 국제적 이중과세의 발생원인과 구체적인 발생 형태를 살펴봄으로써 이중과세의 조정 방법별 장·단점을 검토한다. 또한 우리나라가 채택하고 있는 외국납부세액공제 제도의 개정(2015부터 적용) 내용을 검토한다. 이러한 문헌적 고찰과 이중과세에 대한 국제적 과세방안의 흐름에 기초한 향후 개선방안과 정책적 시사점을 제시하고자 한다. 연구의 구성은 다음과 같다. 제 II장에서 국제적 이중과세의 정의 및 발생원인과 조정방법에 대해 살펴보고, 제 III장에서 거주자와 내국법인에 대한 한·일 외국납부세액 조정제도의 비교 및 예시를 통해 외국납부세액공제의 이중과세 조정효과를 살펴본다. 제 IV장에서는 외국납부세액공제 제도의 국제적 동향과 개선방안을 제시한다. 마지막으로 제 V장에서 요약 정리하였다.

II. 국제적 이중과세의 개요

1. 이중과세의 정의

이중과세는 국가의 거주자인 개인과 내국법인 등의 납세자에게 발생하는 것으로 과세와 거래사실에 대해 동일한 종류의 조세가 중복되어 과세되는 것을 말한다. 예를 들면 A사가 외국으로부터 수령한 소득에 대해 외국(소득원천지국)과 국내(거주지국)에서 이중으로 법인세가 과세되는 것이다. 일반적으로 이중과세는 국내에서의 과세요인에 대해 발생하는 경우와 국내와 해외에서의 과세요인에 의해 발생하는 경우가 있다. 즉 국내적 이중과세와 국제적 이중과세로 구분된다. 국내적 이중과세에는 주주의 배당금에 법인세와 소득세가 중복 발생하는 배당소득의 이중과세가 있다. 또한 국제적 이중과세는 다국적 기업의 2개국 이상의 국가에 걸쳐 지점을 둔 기업의 경우에서 발생된다. 앞서 기술한 것처럼 각국에는 고유의 과세권이 있다. 특히 국제적 이중과세는 2가지로 구분된다. 즉 동일납세자에 대해 2개국 이상의 복수국가가 과세하는 법률적 이중과세와 동일과세물건과 소득에 대해 복수 국가가 과세하는 경제적 이중과세로 구분된다.

2. 국제적 이중과세 발생

2.1 국제적 이중과세의 발생원인

국제적 이중과세는 다국적기업과 같이 복수의 국가에 걸쳐 지점을 둔 기업과 소득에 복수의 국가로부터 과세를 받는다. 일반적으로 거주자의 경우 무제한 납세의무를 가진다. 이는 전세계 소득에 대해 과세하는 것으로 자국의 거주자(법인, 개인)인 경우 거주자가 세계 어느 나라에서든지 수령한 소득이 있으면 과세대상으로 보는 것이다. 따라서 거주자가 외국에서 벌어들인 소득과 국내에서 벌어들인 소득을 합산한 전세계 소득을 과세하는 것이다. 이 경우 외국으로부터의 소득에는 해당 국가(소득원천지)의 과세권에 따라 소득세(또는 법인세)가 과세된다. 따라서 복수의 국가에 걸쳐 과세됨으로써 국제적 이중과세의 문제가 발생하는 것이다.

이미 기술한 바와 같이 국제적 이중과세는 자국(거주지국) 입장에서 보면 자국 이외의 국가(원천지국)에도 지점을 두고 있는 경우로서 다국적 기업이 거주지국과 원천지국에서 벌어들인 소득에 대해 거주지국 등 지점을 둔 원천지국으로부터도 과세되는 상태이다. 즉 하나의 과세원인이 되는 것에 대해 동일한 세금이 이중으로 과세되기 때문이라고 볼 수 있다. 납세자(거주자)가 국경을 넘어 경제활동을 하는 경우에 거주지국내에 거주자가 얻은 소득 뿐 아니라 자국 이외의 국가로부터 원천지국의 경제활동에 의해 벌어들인 소득에 대해서도 거주지국 과세는 과세할 수 있는 '과세권'을 가지고 있다. 그것은 많은 국가가 전세계 소득과세 제도를 채택하고 있기 때문이다. 동시에 원천지국도 그 납세자가 벌어들인 소득에 대해 과세권은 가지고 있다.(원천지국과세). 이처럼 국제적 경제활동에 의해 얻어진 소득에 대해 자국 이외의 원천지국이 과세되고 특히 자국이 있는 거주지국도 과세되므로 필연적으로 국영을 넘는 이중과세, 즉 국제적 이중과세의 상태가 발생되고 있는 것이다.

2.2 국제적 이중과세의 발생유형

국제적 이중과세의 구체적인 예시를 보면 다음과 같다. 국제적 이중과세가 발생하는 것은 원천지국 과세의 중복에 의하고 있다. 예를 들어, 미국에 본점이 있는 미국법인(A 사라고 함) 한국지점이 한국내 원천소득에 대하여는 한국이 과세할 수 있다. A사의 소득이 한국내에서 창출된 소득이기 때문이다. 그러한 방식으로 A사는 미국의 거주자이므로 A사가 벌어들인 소득이 그 원천지를 묻지 않고 어떤 나라에서 벌어들인 소득인지를 고려하지 않고 미국은 A사에 대해 과세할 권리를 가지고 있다. 미국도 전세계 소득과세 제도를 채택하고 있기 때문이다. <표 1>에서 보여주는 바와 같이 명백하게 이중과세 되고 있는 것을 보여주고 있다.

<표 1> A사의 미국 또는 한국 내에서의 과세구분 비교표

구분	미국(국내)	한국(국내)
A사 본점의 소득(미국 원천소득)	과세대상	과세대상 제외
A사 한국지점의 소득(한국 원천소득)	과세대상	과세대상

자료: 본인 예시 작성

<표 2> B사의 모회사(미국내) 및 B사의 과세구분 비교표

	미국내	일본국내
B사의 모회사(미국내) 소득(미국내 원천소득)	과세대상	과세대상 제외
B사(일본법인)의 소득(일본원천소득)	과세대상 제외	과세대상

자료: Global Tax Service 홈페이지.

<표 2>의 또 다른 예시를 보면, A사의 한국지점인 자회사, 즉 한국의 현지법인(B사라 함) B사는 모회사가 미국내에 있다고 하더라도 일본법인이다. 일본 국내에서 벌어들인 소득에 대해서는 일본에서 과세된다. 이것은 일본지점의 경우와 다르지 않다. 그렇다면 미국내에서는 어떨까. B사의 모기업이 미국내에 소재하더라도 B사는 일본 법인이기 때문에 미국 내에서는 과세할 수 없다. 요약하자면 B사의 모회사는 미국내원천소득에 대해서만 법인으로 보고 B사는 일본 법인으로 보고 과세될 뿐이다. 이와 같은 경우는 이중과세는 발생되지 않는다. 그럼에도 불구하고 B사가 세후이익을 미국에 있는 모회사에 배당한 경우는 어떻게 되는가. 이 경우 아직 일본에서는 원천소득세가 과세된다. 특히 이 배당소득은 미국내 있는 B사의 모회사 소득이 되므로 미국내 소득세가 부과된다. 이와 같이 일본 및 미국 쌍방에서 과세되게 된다. 세액으로 비교해보면 다음과 같다. B사의 소득을 100이라 하자. 일본 법인세율은 25.5%, 미국 연방세 세율을 35%라고 한다면 B사의 수취액은 <표 3> B사의 미국모회사의 최종적인 수취액의 비율에서 보여주고 있다. B사 및 B사의 미국 모회사는 일본과 미국 쌍방에서 과세되고 있기 때문에

최종적인 수취액은 48.425%가 된다. 이는 명백하게 이중과세되고 있는 것이다.

<표 3> B사의 미국 모회사의 최종적인 수취액 비율

B사(일본 현지법인)의 세전소득	100
일본 법인세(세율: 25.5%)	25.5(100×25.5%)
B사의 세후소득	74.5(100-25.5)
B사의 미국 모회사의 배당액	74.5(100-25.5)
미국 연방소득세(세율: 35%)	26.075(74.5×35%)
B사의 미국 모회사의 세후소득	48.425(74.5-26.075)

자료: 본인작성 예시

3. 국제적 이중과세의 배제방법

국제적 이중과세를 완화 또는 배제하는 방법에는 외국세액공제, 외국소득면제, 외국세액손금산입 등이 있다. 특히 국제적 이중과세의 조건과 그 목적의 상호협의, 투자촉진 등을 목적으로 하는 상호조약이 있다.

3.1 외국납부세액공제 제도

외국납부세액공제 제도는 전 세계의 소득(국내 및 국외소득)에 대해 과세를 하고 있는 국가가 국제적 이중과세를 배제하기 위한 목적에서 자국 거주자의 국내·외 소득과 내국법인의 국내·외 소득에 대하여 과세된 납부세액(법인세, 소득세)으로부터 원천지국의 소득에 대한 납부세액을 공제해주는 제도이다. 즉 외국세액공제 한도는 원천지국에서 납부된 세액만이 공제된다. 결국 거주지국 납부세액이 감소하기 때문에 이론상으로는 세금의 이중납부가 없고 국제적 이중과세는 발생하지 않는다는 것이다. 전 세계소득에 대한 과세를 채택하고 있는 한 내국법인은 거주지국 내에 원천소득이 없고 국외 원천소득만이 있는 경우 거주지국의 동일세율로 과세되고 원천지국에서 과세된 세액 전액이 외국납부세액공제에 따라 국내의 납부세액에서 제외된다면 결과적으로 내국법인이 납부하는 세액은 거주지국 원천소득이 있는 경우의 국내 납부세액과 동일하게 된다. 이는 거주지국내에 과세공평성과 경제의 중립성을 보장가능하다고 밝히고 있다. 외국세액공제 제도에는 직접외국세액공제, 간접외국세액공제, 간주외국세액공제 등의 유형이 있다.

3.2 국외소득 면제제도

국제적 이중과세를 완화하고 배제하는 두 번째 방법으로 외국소득면제제도가 있다. 이 제도는 국외 원천지국에서 발생한 원천소득을 자국(거주지국)에서 과세대상으로부터 제외함에 따라 국제적 이중과세의 배제를 도모하고 있다. 외국세액 공제제도는 전세계 소득과세의 입장에서 원천지국의 소득도 거주지국의 소득으로 보아 세액계산을 하기 때문에 거주지국보다 낮은 세율을 적용하는 국가에서의 경제활동은 기타 현지기업과 비교해서 경쟁력이 보다 약해진다. 이에 대하여 국외소득 면제제도를 적용하면 국외의 원천지국에서 얻은 소득에 대한 세율은 그 원천지국으로 보아 과세되기 때문에 현지기업과 동일한 세율로 과세되어 대등한 경쟁력을 유지할 수 있을 것이다.

3.3 외국납부세액 필요경비산입 제도

이 제도는 외국납부세액을 자국의 과세소득 계산상 손금으로 인정해주는 방식이다. 법인세와 주민세는 기본적으로 손금계상을 할 수 없는 세금이더라도 외국납부세액을 거주지국 이외의 경제활동에 의한 경비라고 볼 수 없다고 판단된다. 이러한 사고에서 보면 확실하게 국제적 이중과세 자체가 발생되지 않는다. 그러나 이 방법으로는 거주지국 이외로 사업을 영위하는 납세자의 세부담은 거주지국내의 납세자보다도 확실하게 중요하기 때문에 국제적 이중과세의 완화와 배제를 목적으로 하는 경우에는 이 제도는 적절하지 않다.

3.4 국제조세조약

조세조약은 국제적 이중과세의 회피가 가장 큰 목적이며 이외에도 국제적인 탈세, 조세회피 행위의 방지, 정보교환, 자국 납세자의 보호 및 상호협정의 등의 규정으로 이루어진 국가간 체결이다. 이러한 조약들은 대부분 OECD모델 조약에 기초하고 있다. 기업이 국제투자거래를 하는 경우에는 반드시 거주지국 과세 및 원천지국 과세의 이중과세가 발생한다. 조세조약은 조약 당사국인 거주지국과 원천지국이 그 과세내용을 상호 분명하게 공개하고 이중과세 배제의 결정을 규정하고 있다는 의미에서 볼 때 국제적 이중과세의 배제와 조세회피 방지 등의 역할은 크게 변하지 않았다. 일반적으로 조세조약은 모든 소득에 대해서 일방의 국가에서 과세하는 것은 아니다. 소득의 종류에 따라 쌍방의 국가(거주지국과 원천지국)에서 동일소득에 과세를 하는 경우도 있다.

4. 선행연구 검토

이재호(2009)의 연구에서는 미국의 국외사업 소득과세체계와 관련한 개편논의를 바탕으로 개편의 필요성 측면, 이론적 측면, 실증적 측면에서 우리나라의 제도 개편의 타당성을 검토했다. 김재진·송은주·마정화(2011)의 보고서에서는 영국, 독일, 일본, 호주의 국외자회사 배당 소득

면제 제도를 소개하고 이러한 국제적 추세에 맞추어 우리나라도 외국기업을 유치하거나 국내 기업에 대한 지원을 확대하기 위한 정책을 검토할 필요성이 있음을 제시하였다. 영국의 Egger et al.(2011)은 외국인원천소득 과세면제 제도가 도입된 이후 국외자회사로부터의 배당송금이 증가하였다는 분석 결과를 보여주었다. 지일진·최기호(2013)의 연구는 2009년에 도입된 일본의 국외자회사 배당 소득면제제도가 한국내 일본기업의 조세전략에 미친 영향을 사례분석으로 보여주었다. 이외에도 Hasegawa and Kiyota(2013)의 연구에서도 일본에서의 국외자회사 배당 소득면제제도 시행이후 배당송금이 증가한 실증결과를 보여주고 있으며, 일본기업의 소득을 해외자회사로 이전하여 일본에서 비과세되는 것을 방지하기 위해 일본과세당국의 이전가격과 세가 강화될 여지가 있다고 제시하였다.

Ⅲ. 거주자와 내국법인에 대한 외국납부세액 조정제도 및 조정효과 비교

1. 한국의 외국납부세액공제 제도

1.1 소득세법상의 외국납부세액공제 및 필요경비 산입

거주자의 종합소득에 국외원천소득이 합산되어 있는 경우 그 국외원천소득에 대하여 국외에서 외국소득세액을 납부하였거나 납부할 것이 있을 때에는 외국납부세액공제와 필요경비산입 중 하나를 선택하여 적용받을 수 있다.¹⁾ 다만, 사업소득 이외의 종합소득에 대한 외국납부세액은 외국납부세액공제 방법에 따라 공제한다.²⁾

1.1.1 외국납부세액공제

종합소득산출세액 또는 퇴직소득산출세액에 국외원천소득이 그 과세기간의 종합소득금액 또는 퇴직소득금액에서 차지하는 비율을 곱하여 산출한 금액을 한도로 외국소득세액을 해당 과세기간의 종합소득산출세액 또는 퇴직소득산출세액에서 공제한다.³⁾ 공제한도액 계산은 국외사업장이 2개 이상의 국가에 있는 경우에 사업자가 국가별로 구분하여 공제한도액을 계산하는 국별한도액 방식에 의한다.⁴⁾

1.1.2 필요경비산입

1) 소득세법 제57조 제1항

2) 소득세법시행령 제117조 제6항

3) 소득세법 제57조 제1항

4) 2015년 세법개정에 따라 일괄한도액 방식을 폐지하고 국별한도액 방식만 적용하도록 함.

외국납부세액에 대하여 거주자는 세액공제 방법이 아닌 필요경비산입을 선택할 수 있다.⁵⁾ 국외원천소득에 대하여 납부하였거나 납부할 외국소득세액을 해당 과세기간의 종합소득금액을 계산할 때 필요경비에 산입하는 방법이다. 필요경비에 산입할 외국납부세액에 관하여는 외국 세액공제방법과는 달리 한도액을 설정하고 있지 않아 외국납부세액 전액을 필요경비에 산입할 수 있다.

1.2 법인세법상 외국납부세액공제 및 필요경비 산입

1.2.1. 외국납부세액공제

내국법인이 국외원천소득에 대하여 외국법인세액을 납부하였거나 납부할 것이 있는 경우에 전액을 세액공제하여 주는 것이 아니고 외국법인세액 가운데 다음 산식에 의하여 계산한 금액을 한도로 공제한다. 산출세액이란 해당 사업연도의 국외원천소득금액을 합산하여 계산한 과세표준금액에 우리나라의 법인세율을 곱하여 계산한 세액을 의미한다.

1.2.2 외국납부세액의 손금산입

외국납부세액에 대하여 기존의 세액공제방법 이외에 손금산입방법을 추가로 인정하여 납세자의 임의선택에 따라 납부세액공제와 손금산입방법 가운데 하나를 적용하도록 하고 있다. 선택적용의 이유는 기업의 국내와 국외의 사업활동에 의해 기존의 세액공제방법을 적용받을 수 없는 경우가 발생하는 문제를 시정하여 궁극적으로는 해외에 진출하는 내국법인을 보다 적극적으로 지원하기 위해서이다.

2. 일본의 외국납부세액공제 제도

2.1 외국납부세액공제제도

이 방식은 일본의 기업이 현재 많은 외국에 진출해 있는 현황을 말해주고 있다. 일괄한도액 계산이 간단하고 납세자측 또는 세무당국의 세무 행정부담이 간소화되는 장점이 있다. 한편 기존의 간접외국납부세액공제 제도는 2009년(평성21)의 세제개정에서 「외국 자회사로부터의 배당익금불산입제도」가 새롭게 도입되면서 폐지되었다. 이러한 간접외국납부세액공제제도 폐지와 익금불산입제도의 적용으로 인해 오히려 조세회피의도가 더 커질수도 있다는 우려도 있다.

2.2 소득면제 제도

5) 소득세법 제57조 제1항 제2호

동 제도는 국외자회사를 대상으로 하며 국외자회사 배당 소득면제 제도의 적용대상이 되는 외국법인을 내국법인에 의한 출자비율이 25%이상의 법인으로 정하고 있으며⁶⁾, 그 출자지분을 6개월 이상 보유하여야 하고 발행 완료된 주식 또는 의결권 있는 주식의 주식 수 또는 금액비율 중 어느 하나가 25% 이상이어야 한다고 규정하고 있다. 이는 종전 간접외국납부세액공제 요건을 그대로 적용하는 것으로 국경을 넘은 모자회사간의 배당지급에 대한 이중과세 배제방법을 적용대상은 변경하지 않고, 간접외국납부세액공제방식에서 국외소득면제방식으로 유형만 변경한 것이다. 소득면제액은 외국자회사의 수취배당액 중 5% 상당액을 당해 배당에 관한 비용으로써 소득면제대상 배당금액에서 공제하고 있다.⁷⁾

3. 외국납부세액공제 제도의 이중과세 조정효과 비교

3.1 외국납부세액공제를 통한 세부담의 혜택

외국납부세액공제를 통한 세부담의 혜택이 일괄한도액방식과 국별한도액방식 중 어떤 방식이 유리한지 <표 4>와 <표 5>에서 비교하여 보여주고 있다. 아래 예시를 보면 일본의 외국납부세액 공제한도액은 A국이 800, B국이 1,200으로 합인 2,000의 한도내에서 공제가능하다. 따라서 일괄한도액방식의 경우 A국은 520 전액공제되고 280의 공제가능 여유한도가 있다. 그러나 B국은 한도 1,200을 초과하는 150의 공제한도 초과액이 발생한다. 따라서 여유한도 280에서 공제초과액 150을 추가로 공제하고 여유한도가 130이 남게 된다. 즉 A국 520과 B국 1,350의 합인 1,870의 외국법인세액 전액이 공제가능하다. 반면에, 국별한도액방식의 경우 A국은 공제한도 800이내인 520 전액이 공제가능하지만 B국의 경우 공제한도인 1,200을 초과하는 150은 공제가 되지 않는다. 따라서 공제되는 외국법인세액은 A국 520과 B국 1,200의 합인 1,720이 된다.

<표 4> 국별 국외소득에 대한 외국납부세액 예시

(단위: 천엔)

소득원천지	소득	세율	세액
A국	2,000	26%	520
B국	3,000	45%	1,350
합계	5,000		1,870

6) 日本 法人税法 第23條의 2

7) 日本 法人税法施行令 第22條의 4 제2항

<표 5> 일괄한도액과 국별한도액 방식의 세부담 혜택 비교

(단위: 천엔)

구 분	A 국	B 국	합 계
(a) 국외소득	2,000	3,000	5,000
(b) 공제한도액(40%)	800	1,200	2,000
(c) 외국법인세액	520	1,350	1,870
(d) 차 감	280	-150	130
(1) 일괄한도액방식			1,870
(2) 국별한도액방식	520	1,200	1,720

자료: 「詳説外国税額控除制度・外国子会社配当益金不算入制度・外国子会社合算制度の申告実務」, 税務研究会, 最判平 판례시보 1918호 3항.

주: 1) 일본의 세율은 40%로하고 상기 이외의 소득은 없다고 가정함.

2) (d)=(b)-(c)

3) 일괄한도액방식(1): 합계가 b와 c 중 적은금액

4) 국별한도액방식(2): 국가별 b와 c 중 적은금액

이러한 예시의 결과와 같이 일괄한도액방식은 국별한도액방식보다 150만큼 더 공제를 받을 수 있어 보다 유리한 적용방식이 된다는 것을 확인할 수 있다. 중요한 것은 150의 차이는 일본의 공제한도 세율(40%)과 B국의 법인세율(45%)사이의 차이인 5%의 차이($3,000 \times 5\%$)이다. 즉 150의 차이는 원칙적으로 이중과세가 된 부분이 아니므로 외국납부세액 공제의 대상에 해당하지 않는다. 그러나 일본이 일괄한도액방식을 적용하고 있어 공제가 가능한 것이다.

따라서 일본이 채택하고 있는 일괄한도액방식은 다국적기업을 목표로한 기업에게는 국제경쟁력을 제고해줄 수 있다고 판단된다. 그러나 외국자회사의 사업연도와 내국법인의 사업연도 결산시기가 동일하지 않은 경우에는 외국납부세액의 발생시기와 일본에서의 외국납부세액 공제의 적용시기가 다른 경우 국제적 이중과세의 배제가 적용되지 않을 가능성을 고려해야 한다. 이를 조정하기 위해 일본은 3년간의 이월공제 제도가 도입되었다. 일본의 법인세법에서도 공제한도초과액 및 공제여유액에 대해 3년간 이월공제가 가능하도록 하였다. <표 6>과 <표 7>의 예시는 공제한도초과액과 공제여유액 발생시 각각의 이월공제액을 비교하여 보여주고 있다.

<표 6> 이월공제 발생 예시

공제한도초과액	공제대상 외국법인세액 > 공제한도액의 경우
공제여유액	공제대상 외국법인세액 < 공제한도액의 경우

〈표 7〉 공제한도초과액과 공제여유액 발생시 이월공제 예시

(단위: 백엔)

구 분	x1기 (공제한도이월액)	x1기 (공제여유액)
a. 외국법인세액	30,000	30,000
b. 공제한도액	24,000	40,000
c. 당기공제액	24,000	30,000
d. 공제여유액	0	10,000
e. 공제한도초과액	6,000 (3년간 이월공제가능)	0

3.2 일본의 외국납부세액 공제 소송 사례

일본에서는 거주자와 내국법인에 대하여 외국납부세액 공제제도를 채택하고 있다. 동 제도는 해외의 원천지국에서 발생한 소득에 대하여 과세된 외국납부세액을 국내의 모든 소득에 기초하여 과세된 국내 법인세액에서 직접공제 해주고 있기 때문에 보다 용이하게 조세회피가 발생될 수 있다. 일본에서는 외국납부세액공제액의 한도액 계산은 일괄한도액 방식을 적용하고 있다. 이러한 일괄한도액 계산이 간단하고 납세자또는 세무당국의 세무행정 부담이 간소화되는 장점이 있다.

〈사례〉 邦銀 외국세액공제 사건⁸⁾

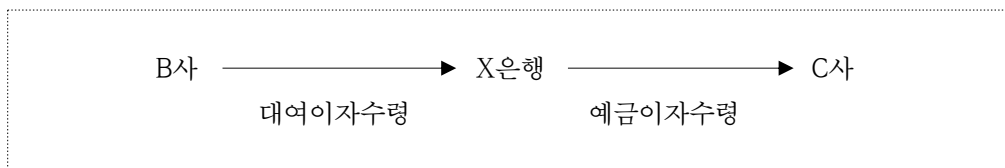
- A사(뉴질랜드 법인)는 クック제도에 100% 자회사인 B사를 설립(유로채권의 운용이익에 관한 법인세 경감목적)
- クック제도 내에 별도법인 C사 설립
- A사는 운용자금을 C사로 송금
- C사로부터 B사에 운용자금을 대여한 경우 대여금 이자의 15% 원천세가 과세되므로 이를 회피하기 위해 X은행과 B사간에 대출계약을 체결함.
- X은행의 B사에 대한 대부금으로부터의 이자수령액은 15% 원천세액공제 후의 금액(대부금 이자를 100으로 한다면 X은행 수취이자액은 85가 된다.
- X은행은 B사에 제공한 대여금의 상당액을 C사의 예치금으로부터 수입하고 있다. 이 자금은 A사로부터 C사에 송금된 것으로 예금이자상기 B사의 대부금이자 상당액(원천세액공제전)로부터 X은행의 수수료를 공제한 금액(100-수수료)이 된다.

(1) 자금의 흐름

8) 最判平 판례시보 1918호 3항.

A사(뉴질랜드 모회사)는 C사(クック제도 소재)에 자금을 송금하고 C사는 송금받은 자금을 X은행(クック제도 소재)에 예치하고 X은행은 예치금으로 B사(クック제도 소재 자회사)에 대출을 함으로써 A사는 クック제도에 설립한 자회사 B에게 간접적으로 운용자금을 투자하게 된다.

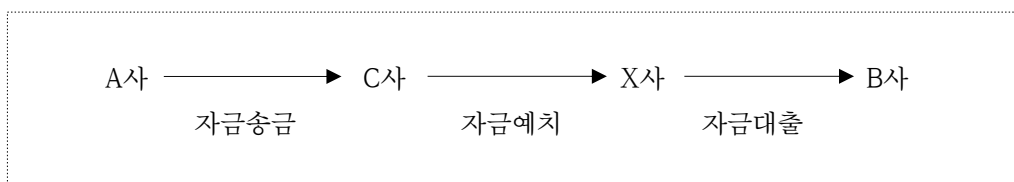
〈표 8〉 모·자회사의 자금 흐름도



(2) 예금이자 및 대부금이자 수령

C사는 X사로부터 예금이자(100-수수료)를 수령하게 되고 X은행은 B사로부터 대여금 이자를 수령하게 된다. 위의 예제와 같이 C사는 クック제도에 의한 원천세 지급을 면제받게 되고 X은행은 수수료를 상회하는 금액의 クック제도 원천세를 부담하게 되어 수령액 원본에서 손실이 발생하지만 일본에서 외국세액공제(공제여유 한도를 이용)를 받아 최종적으로는 이익을 얻게 된다.

〈표 9〉 모·자회사의 예금 및 대출이자 수수도



(3) 사건의 요지 및 시사점

이 사건은 외국세액공제에 있어서 공제여유액을 가지고 있는 은행이 국제적인 금융수취를 받음으로써 채권의 이자에 대해 발생하는 원천징수세액에 대해 은행이 가지고 있는 공제여유액을 이용하여 세액을 일본의 외국세액공제에 대해 흡수하는 것으로서 구성되며 법인세의 신고에 있어서 외국세액공제를 적용한 것이 문제가 된 사건이다. 이 사건은 현행 세법에 의한 조세회피행위 부인의 여부가 주목된 사건이지만 일본이 국제적 이중과세의 배제방법으로 채택하고 있는 외국세액공제 방식에 대해 일괄한도액 방식이 가지고 있는 문제를 이용한 국제적 조세회피 사건이며 외국세액공제 방식에 대해 일괄한도방식의 국제적 이중과세 배제의 기술적 한계가 있는 사건이다.

Ⅳ. 외국납부세액공제 제도의 국제적 동향과 개선방안

1. 국외소득에 대한 이중과세 조정의 국제적 동향

2009년 세법 개정을 통해 일본은 외국자회사로부터 수취하는 배당을 과세소득에서 제외하는 외국자회사로부터의 배당을 익금에 불산입하는 일명 익금불산입제도를 도입하였다. 동시에 기존의 간접외국납부세액공제 제도를 폐지하였다. 우리나라와 일본은 조세제도와 경제환경이 유사한 부분이 많다. 따라서 이러한 일본의 조세제도 개정은 우리나라의 외국 원천소득 과세와 관련한 제도에 참고 자료로서 그 의미가 있다고 본다. 이러한 일본의 세법개정은 지속적인 경제성장을 위해, 해외진출 기업의 경영성과가 일본 모회사로 배당되어 유입될 수 있도록 배당 소득에 익금불산입의 과세혜택을 제공하기 위한 목적에서 이루어졌다.⁹⁾ 일반적으로 국제조세 정책에 있어서 미국을 비롯한 다수의 자본 수출국들은 자본수출중립성을 고려하여 외국납부세액공제방식(거주지국 과세원칙)을 채택해왔다. 그러나 최근에는 유럽국가를 중심으로 많은 국가들이 국외소득면제방식(원천지국 과세원칙)으로의 전환이 활발히 이루어지고 있다. 최근 현황을 보면 일본과 영국이 국외원천소득에 대한 과세면제제도를 도입(2009년)함으로써 OECD 국가 중 26개국이 원천지국 과세제도를 시행하고 있다.¹⁰⁾ 또한 미국은 현재 거주지국 과세제도를 채택하고 있지만 법인세를 인화와 국외사업소득에 대한 과세체계 개편을 검토하고 있다. 이와 같이 국외원천소득에 대한 과세제도의 국제적 추세가 변화하고 있다.¹¹⁾

2. 외국납부세액공제 제도의 개선방안

해외투자가 증가된다면 필연적으로 해외로부터의 이익도 증가하게 된다. 따라서 해외수익의 국내로의 송금도 증가할 것이다. 최근 유로시대가 되면서 기업의 해외진출과 해외투자가 증가되고 있는 것은 바람직한 것이지만 이러한 경향은 역으로 국내 경제의 공동화를 초래할 수 있는 우려가 있다. 이러한 국외소득면제 방식은 해외수익의 국내로의 송금 활발화가 예상되므로 해외시장에서 어떻게 하더라도 국내기업이 경쟁상 불리해질 수 있다는 것을 고려한다면 국외

9) 經濟産業省, “我が国企業の海外利益の資金還流について - 國際租税小委員會 中間論点整理”, 2008, pp.7-10.

10) Business Roundtable, “Taxation of American Companies in the Global Marketplace: A Primer”, 2011, p.15.

11) 최근(2014.8.) 발표된 기획재정부의 세법개정안을 보면 국외자회사 배당소득에 대한 간접외국납부세액공제의 지분율 요건을 강화하고 손회사의 동제도의 적용을 배제하고 있다. 기획재정부는 이러한 개정의 취지를 국내투자자와 해외투자자간 과세형평을 위해 국외손회사와 단순 지분투자 목적의 국외자회사를 적용대상에서 제외하기 위함이라고 밝히고 있다. 이러한 개정이 이루어지면 사실상 간접외국납부세액공제의 대상을 축소시키는 결과를 가져오게 되므로 외국납부세액공제 방식의 전통적 문제점인 이중과세의 문제, 국내투자 축소의 문제 등을 심화시킬 것으로 보인다.

소득면제 방식으로의 전환도 고려해 볼 수 있다고 본다. 2009년 일본은 세제 개정을 통해 거주지 기반 과세방식인 간접외국납부세액공제 제도를 폐지하고, 원천지 기반 과세방식인 외국 자회사 배당소득 면제제도를 도입하였다. 국외소득 면제방식은 국제적 이중과세 배제를 목적으로 하고 있으며 주로 유럽의 국가에서 채택되고 있다. 국외소득면제는 해외 원천 수익에 대해 전혀 과세하지 않기 때문에 해외투자의 증가를 가져온다는 것이다. 이미 여러 연구에서 동 제도의 시행에서 본래의 도입 취지에서 기대되었던 효과를 보여주고 있다고 밝히고 있다. 또한 동 제도로부터 예측 가능한 몇 가지 효과를 생각해볼 때 우리나라의 경우도 동 제도의 도입을 고려해 볼 수도 있는 시사점을 주고 있다고 본다.

우리나라는 2015년 개정세법에서 외국납부세액공제에 대해 <표 10>에서와 같이 개정하였다. <표 10>에서와 같이 소득세법시행령 제 117조와 법인세법시행령 제 94조에서는 외국납부세액 공제 한도계산 방식을 국가별한도 또는 일괄한도 중 선택하는 방식에서 국가별한도 방식만 허용하기로 개정했다. 이는 미국, 영국, OECD 등 대부분의 국가가 일괄한도 방식을 허용하고 있지 않은 국제적 흐름에도 부합된다고 본다. 또한 법인세법 제 57조와 법인세법시행령 제 94조에서는 간접외국납부세액공제 적용에 대한 지분을 요건을 강화하고 손회사 적용을 제외하기로 개정했다. 외국납부세액공제의 일괄한도 방식은 어떤 국가에서 소득이 많이 발생하고 다른 국가에서 역으로 손실이 발생되더라도 두 국가에서 발생한 총소득과 총손실을 상계한 후의 소득에 대해 외국법인세액공제를 적용받을 수 있는 장점이 있다. 또한 세율이 낮은 원천소득에 대한 외국납부세액은 거주지국의 세율보다 높은 세율의 외국납부세액 부분에 대해서 외국납부세액공제가 적용될 수 있다. 많은 국가들은 이러한 일괄방식보다는 국별한도액 방식을 채택하고 있다.

<표 10> 2105 외국납부세액 공제제도에 대한 개정내용

종전내용	개정내용	개정사유	적용시기	법률법령
<간접 외국납부세액공제> -모회사가 10% 이상의 자회사 주식직접보유 -자회사가 10% 이상의 주식보유(모회사의 10% 이상 간접 주식보유)	<지분율 요건강화 및 손회사 적용 제외> -모회사가 25% 이상의 직접 주식보유 -국외 손회사 적용제외	-국내투자자와 해외투자간 과세 형평을 위해 국외 손회사와 단순 지분투자 목적의 국외자회사 제외	2015. 1. 1.	법법 57조 법령 94조
<외국납부세액공제 한도> -한도계산방식:①,②중 큰 금액 ① 국가별한도 방식 ② 일괄한도 방식	<공제한도방식 합리화> -국별 한도방식만 허용	-저세율국을 이용한 외국납부세액 과다공제 방지	2015. 1. 1.	소령 117조 법령 94조

참고: 기획재정부, 『2014년 세법개정안』을 참고하여 발췌정리함.

경제사회의 글로벌화가 진행되면서 국제적 이중과세의 문제는 점점 더 심각하고 복잡해지고 있다. 현재 적용되고 있는 외국세액공제 방식이 완전하게 이중과세가 배제된다면 국내기업의 해외진출 가속화와 국제경쟁력 제고를 가져올 것이다. 이러한 국제경제사회의 흐름에서 이중과세 배제가 불완전한 상태라면 기업의 해외진출 위축과 이미 해외에 진출해 있는 자회사의 본국으로의 배당 동기가 감소할 것이다. 따라서 국제적 이중과세 배제를 위해 보다 더 정교한 세제의 정비와 강화가 필요하다고 본다.

V. 결 론

본 연구에서는 국제적 이중과세의 발생원인과 구체적인 발생 형태 및 이중과세의 조정 방법별 장·단점을 검토하였다. 또한 우리나라가 현재 채택하고 있는 조정방법 및 외국납부세액 공제 제도의 개정(2015부터 적용) 내용을 검토하였다. 예시를 통한 검토결과 외국납부세액 공제방식 중 일괄한도액방식이 국별한도액방식보다 공제를 더 많이 받을 수 있는 유리한 적용방식임을 확인할 수 있었다. 또한 일괄한도방식은 계산이 간편하고 공제여유 범위를 가지고 있는 기업에게는 보다 많은 외국납부세액 공제를 받을 수 있는 장점을 가진다. 그러나 우리나라는 최근 세법개정에서 2015년부터 국별한도 또는 일괄한도 중 선택가능 방식에서 국별한도 방식만을 허용하기로 개정했다. 동시에 적용요건 또한 강화되었다. 모회사의 자회사에 대한 10% 이상의 지분을 요건을 25% 이상 지분을 보유로 상향조정하고 외국손회사를 간접외국납부세액 공제 적용대상에서 제외하기로 개정했다. 물론 미국, 영국, OECD 등 많은 국가가 일괄한도 방식을 허용하지 않고 있는 국제적 흐름에는 부합된다. 그러나 지분을 상향조정에 따라 사실상 간접외국납부세액공제의 대상을 축소시키는 결과를 가져오게 되고 이로 인해 외국납부세액공제 방식의 전통적 문제점인 이중과세의 문제 및 국내투자 축소의 문제 등을 심화시킬 수 있다고 본다.

일반적으로 국제조세 정책에 있어서 미국을 비롯한 다수의 자본 수출국들은 자본수출중립성을 고려하여 외국납부세액공제방식(거주지국 과세원칙)을 채택해왔다. 그러나 최근에는 유럽국가를 중심으로 많은 국가들이 국외소득면제방식(원천지국 과세원칙)으로의 전환이 활발히 이루어지고 있다. 이와 같이 국외원천소득에 대한 과세제도의 국제적 추세의 변화에 부합되는 이중과세 조정방식으로서의 전환을 통한 개선노력이 요구된다고 본다.

참고문헌

- 기획재정부, “2014년 세법개정안”, 2014.8.8.
- 김재진 · 송은주 · 마정화, “해외자회사 배당에 대한 원천지 과세제도 비교연구”, 세법연구, 11-07, 한국조세연구원, 2011.
- 법제처, 법령.
- 이재호, “최근 미국의 국외사업소득과세체계의 개편논의와 정책적 시사점”, 이화여자대학교, 법학논집, 제14권 제2호, 이화여자대학교, 2009.
- 지일진 · 최기호, “일본의 외국자회사 배당금 소득면제 제도에 따른 주한 일본기업의 조세전략 사례”, 세무학연구, 제30권 제3호, 한국세무학회, 2013.
- 한국조세재정연구원, 세법연구센터, 해외동향, 2015.1.13.
- 한국조세재정연구원, 세법연구센터, 2014. 8. 8.
- Business Roundtable, “Taxation of American Companies in the Global Marketplace: A Primer”, 2011, p.15.
- Deloitte, SAT issues regulations on the application of the GAAR, China Tax Alert, 19, December 2014, pp.2-3.
- Hasegawa makoto · IKiyota kozo, “The Effect of Moving to a Territorial Tax System on Profit Repatriations: Evidence from Japan”, RIETI Discussion Paper Series 13-E-047, RIETE, 2013.
- 經濟産業省, “我が国企業の海外利益の資金還流について - 国際租税小委員会 中間論点整理”, 2008, pp.7-10.
- 国家税务总局, 一般反避税管理办法(试行), 国家税务总局令 第32号, 2014.12.2.
- 金子宏, 「조세법(제 12판)」, 2007, p.388.
- 稅務研究会, 「詳説外国稅額控除制度・外国子会社配当益金不算入制度・外国子会社合算制度の申告実務」, 最判平 판례시보 1918호 3항.
- 原省三, “際課のあり方と今後の課題について - 最近の際課にする諸問題(際的租回避等)を踏まえた我がの際課の基本的な考え方の”, 大論叢, 54, 2007.
- 日本經濟産業省(<http://www.meti.go.jp>)
- 日本 法人稅法 第23條의 2
- 日本 法人稅法施行令 第22條의 4 제2항
- 日本財務部(<http://www.mof.go.jp>)