



저작자표시-비영리-변경금지 2.0 대한민국

이용자는 아래의 조건을 따르는 경우에 한하여 자유롭게

- 이 저작물을 복제, 배포, 전송, 전시, 공연 및 방송할 수 있습니다.

다음과 같은 조건을 따라야 합니다:



저작자표시. 귀하는 원저작자를 표시하여야 합니다.



비영리. 귀하는 이 저작물을 영리 목적으로 이용할 수 없습니다.



변경금지. 귀하는 이 저작물을 개작, 변형 또는 가공할 수 없습니다.

- 귀하는, 이 저작물의 재이용이나 배포의 경우, 이 저작물에 적용된 이용허락조건을 명확하게 나타내어야 합니다.
- 저작권자로부터 별도의 허가를 받으면 이러한 조건들은 적용되지 않습니다.

저작권법에 따른 이용자의 권리는 위의 내용에 의하여 영향을 받지 않습니다.

이것은 [이용허락규약\(Legal Code\)](#)을 이해하기 쉽게 요약한 것입니다.

[Disclaimer](#)

석사학위논문

외국납부세액공제의 제문제에
관한 연구

제주대학교 대학원

회 계 학 과

김 회 석

2018年 2月

외국납부세액공제의 제문제에 관한 연구

지도교수 金 奉 鉉

金 會 石

이 논문을 경영학 석사학위 논문으로 제출함

2017년 12월

김회석의 경영학 석사학위 논문을 인준함

심사위원장 김 길 훈 ⑩

위 원 고 창 열 ⑩

위 원 김 봉 현 ⑩

제주대학교 대학원

2017년 12월

A Study on Foreign Tax Credit System

Hoisuk Kim

(Supervised by professor Bong-Hyun Kim)

A thesis submitted in partial fulfillment of the requirement
for the degree of Master of Business Administration.

2017 . 12.

This thesis has been examined and approved.

Department of Accounting
GRADUATE SCHOOL
JEJU NATIONAL UNIVERSITY

목 차

I. 서론	1
II. 외국납부세액공제의 이론적 배경 및 선행연구 검토	2
1. 외국납부세액공제 제도의 이론적 배경	2
가. 국제적 이중과세의 의미	3
나. 국제적 이중과세의 발생원인 및 해결방안	4
2. 우리나라의 외국납부세액공제 제도	7
가. 외국납부세액공제 규정의 변천사	7
나. 외국납부세액공제의 분류	9
다. 외국납부세액공제의 적용절차	24
3. 선행연구	34
III. 외국납부세액공제 규정의 실무상 문제점과 개선방안	37
1. 배당가능이익과 세무상 당기잉여금의 차이	38
2. 외국손자회사 개념에 대한 문제	45
3. 국외원천소득 계산시 직·간접비 반영	48
4. 이월배제액의 계산	51
5. 외국납부세액공제와 지방세 납세의무	58
IV. 결론	62
참고문헌	65

표 목차

<표 1> 해외투자현황	1
<표 2> 연도별 외국납부세액공제 금액	2
<표 3> 외국납부세액공제 규정 개정 이력	8
<표 4> 개별세법상 외국납부세액공제 규정 분류	9
<표 5> 국별한도와 일괄한도의 비교 1	30
<표 6> 국별한도와 일괄한도 비교 2	31

I. 서론

일반적으로 기업의 해외진출 형태는 주재원을 현지에 파견하여 시장조사나 정보수집과 같은 사업의 예비적이고 보조적인 활동을 수행하는 연락사무소(Liaison office) 단계를 거친 후에 현지에 지점을 설치하여 본격적인 영업활동을 수행하게 된다. 더 나아가서 무역장벽의 타개 및 현지국가의 저렴한 생산요소의 활용과 기술정보의 축적을 위해 현지에 법인(해외현지법인, 해외자회사, Subsidiary)을 설립하여 사업을 영위한다(국세공무원교육원, 2013). <표1>에 나타난 바와 같이 최근 국내 상품의 해외 경쟁력 향상으로 인하여 단순한 형태의 지점·지사를 통한 진출보다는 해외 현지법인형태의 진출이 대부분을 차지하고 있다.

<표 1> 해외투자현황

(단위: 백만달러)

구분	현지법인	지점	지사	투자금액
2012년	28,728	228	5	28,961
2013년	30,496	124	6	30,626
2014년	27,858	295	6	28,159
2015년	30,365	496	6	30,867
2016년	34,986	260	4	35,250

*한국수출입은행 해외투자 자료에서 저자가 작성함

국내기업의 해외현지기업 진출은 해외 투자를 통해 투자수익을 얻고자 하는 것임으로 투자 자본 회수에 따른 원천지국에서의 과세를 거주지국에서 어떻게 과세할 것인가는 대단히 중요한 문제가 된다. 해외투자의 계획, 실행, 회수에 이르는 투자과정에서 세후수익율은 매우 중요하며, 이 세후수익률의 중요한 부분을 차지하고 있는 것이 이중과세 조정인 외국납부세액공제이다. 또한 국가 입장에서도 외국납부세액공제는 최저한세 적용대상 세액공제 중 R&D 세액공제에 이어 두 번째를 차지하고 있으며, 매년 큰 금액으로 증가하고 있다.

<표 2> 연도별 외국납부세액공제 금액

(단위: 백만원)

구분	중소기업		일반기업		기업
	신고법인수	금액	신고법인수	금액	합계금액
2010년	475	57,052	458	1,023,695	1,080,747
2011년	506	71,472	529	1,391,333	1,462,805
2012년	599	84,193	601	1,511,830	1,596,023
2013년	665	88,984	650	2,441,579	2,530,563
2014년	626	87,299	743	2,517,112	2,604,411
2015년	591	75,227	776	2,710,392	2,785,619
2016년	671	62,989	853	3,883,665	3,946,654

* 국세통계연감 : 8-3-2 세액공제 신고 현황 자료에서 저자가 작성함

본 연구의 목적은 우리나라 외국납부세액공제의 문제점을 살펴보고 개선방안을 제시하는 것이다. 이를 위해 본 연구에서는 원천지국과 거주지국 과세에 따른 외국납부세액공제의 필요성을 이론적으로 검토하고, 우리나라가 현재 채택하고 있는 외국납부세액공제규정을 살펴본다. 이를 통해 현 규정의 실무상 문제점과 개선방안을 도출한다.

본 연구의 구성은 다음과 같다. 제 I 장 서론에 이어 제 II 장에서 국제적 이중과세에 대한 이론적인 고찰을 통해 외국납부세액공제의 필요성에 대하여 검토하고 우리나라가 채택한 외국납부세액공제에 대하여 사례를 통해서 그 내용을 살펴본다. 그리고 외국납부세액공제에 관한 선행연구를 살펴본다. 제 III 장에는 외국납부세액공제의 실무상 적용에 있어서 발생가능한 문제점에 대하여 살펴보고 제 IV 장에서 본 연구의 결과를 요약·정리하였다.

II. 외국납부세액공제의 이론적 배경 및 선행연구 검토

1. 외국납부세액공제 제도의 이론적 배경

가. 국제적 이중과세의 의미

이중과세(二重課稅)란 동일한 과세대상사실에 대해서 이중으로 과세되는 것의 총칭이다. 예컨대, 법인소득에 대해서 법인세의 과세와 배당수입에 대한 소득세의 과세 그리고 국내에 있어서 과세된 소득 및 재산에 대해 그 원천이 외국에 있다는 이유로 외국에서 과세된 경우 등이 있다¹⁾.

이중과세는 일반적으로 경제적 이중과세(economic double taxation)와 법률적 이중과세(juridical double taxation)로 크게 나눌 수 있다. 경제적 이중과세는 서로 다른 두 납세자가 동일소득 또는 자본에 대하여 과세되는 것이다. 위의 예에서 법인의 소득에 대하여 법인단계에서 법인세를 부과하고, 그 후 남은 당기순이익을 주주 및 출자자에 배당할 때 주주 및 출자자 단계에서 배당소득세가 다시 과세된다. 이에 비하여 법률적 이중과세는 동일소득 또는 자본이 동일인 단계에서 중복되어 과세되는 것을 말한다(OECD, 2014). 국내 세법의 경우 동일인이 획득한 소득에 대하여 동일인 단계에서 두 번 이상 과세되는 경우는 없다. 따라서 이는 대부분 국제거래에서 발생하게 된다.

국제거래는 그 정의상 두 개 이상의 국가가 개입이 되어 있으며, 각 국가는 과세고권(課稅高權)을 가지고 있다. 따라서 해당국은 자기 나름대로 세법을 가지고 있기 마련이고, 합리적 타당성과 실현가능성이 있는 경우 과세를 하게 된다. 예를 들면 R국의 거주자인 A가 S국에서 사업을 하면서 I만큼의 소득을 얻은 경우를 생각해 보자. S국 입장에서는 S국 원천소득인 I 소득에 대하여 S국 세법에 따라서 과세를 할 것이다. 그 다음 세후소득에 대하여 R국에서 과세를 하는 경우 국제적 이중과세가 발생한다. 따라서 R국에서 과세를 하지 않거나²⁾, S국에서 과세를 하지 않는 경우³⁾ 국제적 이중과세는 발생하지 않는다. 그러나 대부분의 경우는 국제적 이중과세는 발생하고 있다. 국제적 이중과세는 이중과세의 부담으로 인하여 세후 수익률의 감소를 가져오고 조세중립성을 해치기 때문에 결국 자본의 이동을 방해하고 국가경쟁력을 감소시켜 국민경제의 건전한 성장에 방해가 된다. 따라서 각국은 국제적 이중과세의 해소하기 위해서 노력하고 있다.

1) 국제청 용어사전

2) 국외소득면제 방식 등을 의미한다.

3) 외국자본을 유치할 필요가 있어 외국자본에 대하여 과세를 면제하는 경우이다.

나. 국제적 이중과세의 발생원인 및 해결방안

1) 국제적 이중과세의 발생원인

국제적 이중과세가 발생하는 원인은 OECD에 따르면 다음과 같다.⁴⁾ 첫째, 동시적 무제한 납세자인 경우이다. 예를 들면 두 개 국가의 이중 거주자가 되는 경우이다. 이 경우 양 나라에서 납세의무를 지우기 때문에 이중과세가 발생할 가능성이 있다. 둘째, 소득 원천지국에서는 해당 소득에 대하여 과세를 하고 거주지국에서 다시 과세를 하는 경우이다. 대부분의 조세조약이 가정하는 경우로써 제일 중요한 이중과세의 유형이다. 세번째, 동시적 제한 납세자인 경우이다. 어느 계약국의 거주자도 아닌 사람이 얻은 동일 소득에 대하여 두 개의 나라에 소득 원천이 있다고 주장되는 경우이다. 간단하게 하면 소득의 원천에 대한 판단에 있어 각국이 각자의 원천으로 주장하는 경우이다.

전술한 원인 중 두번째인 거주지국 과세와 원천지국 과세의 경합이 발생하는 경우가 외국납부세액공제의 대상이 된다. 이런 경합이 발생하는 원인은涉外(涉外)문제에 관해 법의 적용범위와 관련된 문제로서 속지주의(屬地主義)와 속인주의(屬人主義)에 따른 문제이다(이창희, 2009). 속인주의란 한 나라의 거주자에 대

4) OECD(2014), "Commentary on articles 23A and 23B: concerning the methods for elimination of double taxation", in Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014, OECD Publishing, paris

3. International Juridical double taxation may arise in three cases:

a) where each Contracting state subjects the same person to tax on his worldwide income or capital(concurrent full liability to tax, see paragraph 4 below);

b) where a person is a resident of a Contracting State(R) and derives income from, or owns capital in, the other Contracting State(S or E) and both States impose tax on that income or capital(See paragraph 5 below);

c) where each Contracting State subjects the same person, not being a resident of either Contracting state to tax on income derived from, or capital owned in, a contracting state; this may result, for instance, in the case where a non-resident person has a permanent establishment in on Contracting State(E) through which he derives income from, or owns capital in, the other Contracting State(S)(concurrent limited tax liability, see paragraph 11 below).

하여 전세계 소득에 대하여 과세를 하자는 것이다. 이는 곧 거주지국 과세원칙을 말한다. 속지주의란 한 나라에서 발생한 소득에 대하여 소득이 발생한 국가에서 과세를 하는 것으로 원천지국 과세를 말한다. 한국을 포함한 대부분의 국가는 거주자에 대해서는 무제한 납세의무자로 속인주의를 채택하고 있고,⁵⁾ 비거주자에 대해서는 제한적 납세의무자로서 속지주의를 채택하고 있다.⁶⁾ 따라서 원천지국에서 발생한 소득에 대하여 원천지국에서 1차적으로 세금을 부과하고 거주지국에서는 해당 소득을 국내원천소득과 통산하여 다시 과세를 하기 때문에 이중과세가 필연적으로 발생하게 된다.

2) 이중과세의 해결방안

OECD Model 조세조약 제 23조 (A)와(B)에 따르면 이중과세에 대한 제도적 장치로 외국소득면제법과 외국세액공제방법이 있다.

외국소득면제법(the principal of exemption)은 원천지국에서 과세 가능성이 (may be taxed) 있는 소득에 대하여 거주지국에서 과세를 하지 않는 방식이다. 이 방식은 자본수입국 입장에서 내자와 외자 사이에 동일하게 세금을 부과하게 됨으로 자본수입중립성을 달성할 수 있다. 이는 곧 자본수입국 내에서 경쟁중립성이 달성된다는 것을 의미한다. 외국소득면제법은 완전면제 방법과 누진면제 방법⁷⁾으로 구분된다.

외국세액공제방법(credit method)는 거주지국에서 전세계 소득에 대한 과세를 하지만 국외에서 부담한 세액에 대하여 공제를 해주는 방식을 의미한다. 이 방식은 거주지국인 자본수출국 입장에서 내자와 외자사이에 동일하게 세금을 부과함으로써 자본수출중립성을 달성할 수 있다. 외국세액공제방법은 완전세액공제(full credit) 방법과 일반세액공제(ordinary credit) 방식으로 구분된다. 완전세액공제는 원천지국에서 납부한 총세액을 모두 공제하는 방식이다. 이에 반해 일반세액공제는 원천지국에서 납부한 세액을 공제하되 해당 외국소득에 대하여 거주지국에서 과세될 수 있는 한도까지만 세액공제를 허용하는 방식을 말한다. 대부분의 국가

5) 소득세법 제3조 【과세소득의 범위】 1항, 법인세법 제3조 【과세소득의 범위】 1항

6) 소득세법 제3조 【과세소득의 범위】 2항, 법인세법 제3조 【과세소득의 범위】 4항

7) 완전면제는 외국소득을 과세표준 및 세율에 전혀 고려하지 않는 방법이고, 누진면제는 과세표준에는 고려하지 않지만 세율산정에는 고려하는 방법이다.

에서는 일반세액공제를 채택한다. 그 이유를 살펴보면 다음과 같다.

사례1) 거주지국의 세율이 원천지국세율 보다 높은 경우

거주지국(R)의 소득 : 100
원천지국(S)의 소득 : 100
거주지국 세율 : 20% , 원천지국 세율 : 10%
외국납부세액 = $100 \times 10\% = 10$

구분	완전세액공제	일반세액공제
과세표준[a]	200	200
거주지국세율[b]	20%	20%
산출세액[c]	40	40
외국납부세액공제[d=min(e,f)]	10	10
한도[e]	전액공제	20
외국납부세액[f]	10	10
결정세액[g=c-d]	30	30
총부담세액[h=f+g]	40	40
부담세율[i=h/a]	20%	20%

거주지국 세율이 원천지국 세율보다 높은 경우는 완전세액공제와 일반세액공제의 차이는 없다. 이 경우 원천지국에서 1차적으로 과세권을 행사하고 거주지국에서 보충적으로 과세권을 행사하기 때문에 결국 거주지국 세율로 세금을 부담하게 된다. 즉 부담세율은 거주지국 세율과 동일하게 된다.

사례2) 거주지국 세율이 원천지국 세율보다 낮은 경우

거주지국(R)의 소득 : 100
원천지국(S)의 소득 : 100
거주지국 세율 : 10% , 원천지국 세율 : 20%
외국납부세액 = $100 \times 20\% = 20$

구분	완전세액공제	일반세액공제
과세표준[a]	200	200
거주지국세율[b]	10%	10%
산출세액[c]	20	20
외국납부세액공제[d=min(e,f)]	20	10
한도[e]	전액공제	10
외국납부세액[f]	20	20
결정세액[g=c-d]	0	10
총부담세액[h=f+g]	20	30
부담세율[i=h/a]	10%	15%

거주지국 세율이 원천지국 세율보다 낮은 경우, 완전세액공제를 적용하면 거주지국의 과세기반이 침식당하는 결과를 가져온다. 즉 외국소득이 없었을 경우 거주지국소득 100에서 발생한 세액이 10이 발생하나, 외국납부세액에 대하여 완전세액공제를 적용해 주기 때문에 그 세금마저도 거주지국에서 포기하게 되는 결과를 가져오게 된다. 이는 다른 나라의 세금으로 인하여 국내 원천소득에 대한 세금이 영향을 받는다는 것을 의미한다. 이에 반하여 일반세액공제는 그 한도를 정하고 있어 국내 과세기반이 침식되는 결과가 발생하지 않는다. 결론적으로 외국납부세액공제를 적용함에 있어서 최대 공제한도의 개념은 반드시 있어야 하며, 이는 거주지국 세율이 원천지국세율 보다 낮은 경우 그 의미가 있다고 하겠다.

2. 우리나라의 외국납부세액공제 제도

가. 외국납부세액공제 규정의 변천사

우리나라의 외국납부세액공제 규정은 1971년 12월 28일(법률 제2316호)로 법인세법 제24조의 3에 신설되었다. 그 뒤 1986년 간주외국납부세액공제 도입, 1995년 조세조약에 따른 간접외국납부세액공제 도입, 2011년 조세조약의 유무와 관계없이 간접외국납부세액을 적용하도록 해왔다. 이로써 직접외국납부세액공제, 간주외국납부세액공제, 간접외국납부세액공제를 포함하는 현 규정에 이르게 된 것이다.

<표 3> 외국납부세액공제 규정 개정 이력

구분	내용
법률 제2316호, 1971.12.28.	제24조의3 (외국납부세액에 대한 세액공제) 신설
법률 제3865호, 1986.12.26.	(구) 조세감면규제법 제28조의3 (외국납부세액의 의제), 제28조의2 (외국납부세액의 손금산입의 특례)
법률 제4804호, 1994.12.22.	제24조의3 (외국납부세액공제) 제2항 이월공제 제도(5년) 도입
대통령령 제14468호, 1994.12.31.	제78조의2 (외국납부세액공제) 제6항 한도액 계산시 일괄한도액계산방법과 국별한도액계산방법 중 선택가능 도입
법률 제5033호, 1995.12.29.	제24조의3 (외국납부세액공제) 제4항과 제5항 신설 간접외국납부세액공제(자회사 20% 요건)
법률 제5581호, 1998.12.28.	구법 제24조의 3을 법 제57조로 이관하며 전면 개정
법률 제8141호, 2006.12.30.	외국자회사의 지분비율 기준인 “100분의 20”을 “100분의 20(「조세특례제한법」 제22조의 규정에 따른 해외자원개발사업을 영위하는 외국법인의 경우에는 100분의 5)”으로 개정
법률 제8831호, 2007.12.31	발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 20”을 “의결권 있는 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 20”으로 개정하였다
법률 제9898호, 2009.12.31	외국자회사의 지분비율 기준인 “100분의 20”을 “100분의 10”으로 개정하였다
법률 제10423호, 2010년 12월 30일	외국 Hybrid사업체를 통한 국외 투자시 외국납부세액공제 대상 추가
법률 제11128호, 2011년 12월 31일	내국법인이 외국자회사로부터 받은 수입배당금에 대한 간접외국납부세액을 조세조약의 유무와 관계없이 적용하도록 개정
대통령령 제24357호, 2013년 2월 15일	한도액 계산시 국외원천소득은 내국법인의 각 사업연도 소득의 계산에 관한 규정을 준용함을 명확화 비용의 차감에 따른 한도액 감소로 공제 받지 못한 세액은 이월공제 불가 규정 신설
법률 제12850호, 2014년 12월 23일	외국자회사의 지분비율 기준인 “100분의 10”을 “100분의 25”로 개정

대통령령 제26068호, 2015.2.3.	일괄한도액계산방법과 국별한도액계산방법을 선택할 수 있는 규정에서 국별한도액계산방법만 적용하도록 함 국외손회사에 대한 간접외국납부세액공제 적용 제외
----------------------------	--

* 삼일아이닷컴 및 국세법령정보 참조

과거의 변천사를 보면 해외로 진출한 우리 기업을 지원하고, 해외진출 기업의 자회사 배당을 확대하는 방향으로 규정이 변하고 있었다. 그러나 최근 개정된 규정은 적용요건을 강화하는 방향으로 선회하고 있는 것을 알 수 있다.

나. 외국납부세액공제의 분류

국내세법상 외국납부세액공제의 규정은 법인세법, 소득세법, 상속세및증여세법에 있다. 이를 적용주체 및 근거법령과 세액공제와 손금산입 여부로 구분하면 다음과 같다.

<표 4> 개별세법상 외국납부세액공제 규정 분류

적용주체	개별세법		법조문 령조문	대상 외국납부세액의 범위	유형
법인	법인세법		법§57 령§94	직접 외국법인세액 간주 외국법인세액 간접 외국법인세액 외국 Hybrid 관련 외국법인세액	세액공제 or 손금산입
개인	소득세법	종합소득 퇴직소득	법§57 령§117	직접 외국소득세액 간주 외국소득세액 외국 Hybrid 관련 외국법인세액	세액공제 or 필요경비산 입
		양도소득	법§118-6 령§178-7	국외자산 양도소득세액	
	상증법	상속세	법§29 령§21	외국 상속세액	세액공제
		증여세	법§59 령§48	외국 증여세액	세액공제

본 연구에서는 법인세법을 위주로 하여 각 외국납부세액 내용을 검토하기로 한다. 대부분의 국제간 거래는 법인을 통해서 이루어지고 있기 때문이다. 그리고 해당 법의 특성에 따른 약간의 차이가 있지만 법인세법상의 외국납부세액공제를 검토하면 개인과 관련된 외국납부세액공제도 이해할 수 있다.

법인세법상 외국납부세액공제의 외국납부세액이란 직접외국납부세액(법인세법 57조 1항), 간주외국납부세액(법인세법 57조 3항), 간접외국납부세액(법인세법 57조 4항) 마지막으로 외국 Hybrid 관련 외국법인세액(법인세법 57조 6항)의 합계를 의미한다. 다음에서 각 외국납부세액의 의미를 법령 및 사례를 통해서 살펴보기로 한다.

1) 직접외국납부세액공제의 의의

내국법인의 각 사업연도의 과세표준에 국외원천소득이 포함되어 있는 경우 그 국외원천소득에 대하여 내국법인이 외국정부(지방자치단체를 포함한다)에 의하여 다음 각 호의 세액으로 납부하였거나 납부할 것이 있는 경우(가산세 및 가산금은 제외한다)에는 그 세액을 세액공제 받거나 손금산입할 수 있다.(법인세법 57조 1항 및 법인세법시행령 94조)

1. 초과이윤세 및 기타 법인의 소득 등을 과세표준으로 하여 과세된 세액
2. 법인의 소득 등을 과세표준으로 하여 과세된 세의 부가세액
3. 법인의 소득 등을 과세표준으로 하여 과세된 세와 동일한 세목에 해당하는 것으로서 소득외의 수익금액 기타 이에 준하는 것을 과세표준으로 하여 과세된 세액

가) 공제대상 법인

내국법인만이 공제대상 법인이 된다. 왜냐하면 내국법인의 경우 무제한 납세의 무자로서 전세계소득에 대하여 과세가 되어 이중과세가 발생하기 때문이다. 국내 원천소득만 있는 외국법인의 경우 고정사업장이 없는 이상 외국납부세액공제를 적용할 이유가 없다.

나) 각 사업연도의 과세표준에 국외원천소득이 포함되어 있는 경우

이중과세 조정을 위한 제도임으로 이중과세가 되어야 하고 그것은 곧 국내 과세표준에 포함이 되어야 함을 의미한다. 따라서 당해 사업연도의 과세표준에 국외원천소득이 포함되지 않은 경우는 적용의 대상이 아니다. 또한 외국의 과세기간과 내국법인의 사업연도가 다른 경우 외국납부세액 공제세액은 그 법인의 사업연도를 기준으로 하여 당해 국외원천소득이 각 사업연도 소득금액에 산입된 금액에 비례하여, 즉 기간별 소득금액을 기준으로 안분 계산한다⁸⁾.

다) 국외원천소득의 의미

“국외원천소득”의 정의는 법인세법에 규정되어 있지 아니하다. 다만, 기본통칙에 “우리나라 세법에 의하여 계산한 국외원천소득을 말한다.”⁹⁾라고 규정 되어있다. 내국법인의 국외원천소득은 각 국의 세법규정이 서로 다르므로 외국세법 따라 계산한 소득금액과 국내세법에 따라 계산한 소득금액이 각각 다를 수 있다. 이 경우 어느 나라의 세법에 따라서 소득금액을 계산할 것인지가 문제가 된다. 판례에 따르면 국내세법상 외국법인의 국내원천소득에 대한 규정을 준용하고 있다.¹⁰⁾

라) 공제대상 외국법인세액

법인세법 시행령 94조 1항에 따르면, 외국정부(지방자치단체를 포함한다. 이하 같다)에 의하여 과세된 다음의 세액(가산세 및 가산금은 제외한다)을 말한다.

첫째, 초과이윤세 및 기타 법인의 소득 등을 과세표준으로 하여 과세된 세액 여기서 초과이윤세란 미국에 있어서 한국동란의 전비조달을 위해 1946년부터 1949년에 이르기까지 4년간의 기준기간 중에 호황 3년간의 평균소득의 85%를 넘는 법인이율에 대해서 30%의 조세를 부과한 것이 그 예이다(안경봉, 1991). 그리고 ‘기타 법인의 소득 등을 과세표준으로 하여 과세된 세액’이란 우리나라의 법인세와 유사한 세금을 말한다. 따라서 부가가치세, 소비세, 영업세, 매상세 등은 소득에 대한 조세가 아니므로 외국납부세액공제의 대상이 아니다. 이는 소비

8) 국세심판 82서295,1982.6.3

9) 법인세 기본통칙 57-0...1

10) 대법원 2011.2.24. 선고 2007두21587 판결

지국과세원칙에 따라 이중과세가 발생할 소지가 없기 때문이다.

둘째, 법인의 소득 등을 과세표준으로 하여 과세된 세의 부가세액
첫째의 소득에 부가세액(surtax)으로써 과거 법인세의 10%로 정한 지방소득세와 유사한 성격의 외국세금이다.

세번째, 법인의 소득 등을 과세표준으로 하여 과세된 세와 동일한 세목에 해당 하는 것으로서 소득외의 수익금액 기타 이에 준하는 것을 과세표준으로 하여 과세된 세액

법인의 소득 등을 과세표준으로하여 과세된 세와 동일한 세목에 해당하지만 징세편의나 과세표준계산상에 있어서 수입금액 등을 기준으로 과세되는 경우이다. 이자 배당 등이 이런 경우에 해당한다(채수열, 2001).

위와 같이 법인세법 시행령은 공제대상이 되는 외국법인세에 대하여 추상적으로 정하고 있다. 따라서 공제대상 외국법인세인지의 여부를 판단하기 위해서는 좀 더 구체적인 판단기준이 필요하다. 첫번째는 자국법 기준원칙이다. 이는 외국 의 조세가 외국납부세액공제대상이 되는지 여부를 자국법이 정한 기준에 따라 판단하는 것을 말한다. 즉 외국의 조세를 사실문제로 놓고 국내법의 체계하에서 이것이 국내법상 소득에 대한 세금인지 여부를 판단하는 것이다. 만약 자국법이 아닌 외국법에 따라 외국세액을 판단하게 되면 외국의 세제에 의존하게 됨으로써 자국의 세제 및 세수가 외국의 세제에 좌우되게 된다. 따라서 외국에 납부한 세금은 자국의 세법에 따라 소득에 대한 세금인지를 판단해야 한다.

두 번째 기준은 우리나라 조세개념에 적합해야 한다. 외국에서 '세금'이라고 하는 칭하는 말도 우리나라의 조세개념에 적합하지 아니한 외국납부세액은 우리나라에서 공제할 필요가 없다. 즉 국내세법의 소득세제와 유사한 성질을 지니고 있는지를 따져봐야한다(이창희, 2014). 마지막으로 소득을 과세표준으로 하여 과세된 세금이어야 한다. 소득을 과세표준으로 하여 과세된 세금이란 순소득에 대한 세금을 말한다(채수열, 2001). 우리 법상 순소득이라고 하면 법인세법 14조에 '내국법인의 각 사업연도의 소득은 그 사업연도에 속하는 익금(益金)의 총액에서 그 사업연도에 속하는 손금(損金)의 총액을 공제한 금액으로 한다.'라고 규정되어 있다. 외국납부세액이 순소득에 대한 과세가 되기 위해서는 그 세액이 우리나라 기준에 따른 순소득에 대한 과세이어야 한다. 그러나 외국의 세제가 우리나라와 일

치할 수는 없기때문에 우리 법과 유사한 방식으로 익금과 손금을 계산한 후 세금을 부과하면 충분하고, 국내 세법에 따라 익금과 손금을 계산할 필요는 없는 것으로 판단된다(안경봉, 1991).

2) 간주외국납부세액공제의 의의

내국법인이 조세조약의 상대국에서 해당 국의원천소득에 대하여 법인세를 감면받은 세액 상당액은 그 조세조약으로 정하는 범위에서 제1항에 따른 세액공제 또는 손금산입의 대상이 되는 외국법인세액으로 본다(법인세법 57조 3항). 이 규정은 실제로 납부하지 않는 세액이라도 조세조약상 정해진 것이 있다면 그 감면세액을 낸 것처럼 공제받을 수 있다. 소위 간주외국납부세액(tax sparing credit)이다.

일반적으로 개발도상국들은 자국의 경제개발을 촉진하기 위하여 특정산업 및 외자도입에 대하여 국내세법상 특별감면규정을 두고 있다. 그러나 개발도상국이 외국인 투자가에 대하여 이와 같은 내국세의 감면혜택을 부여하여도 외국세액공제제도를 채택하고 있는 상대국에서 보충적 과세권을 행사한다면 그 감면액 만큼 세금을 더 걷을 수 있게 되고 해당 감면의 효과는 투자자에게 귀속되지 아니한다. 이와 같은 문제점을 해결하기 위한 제도가 간주외국납부세액공제제도(tax sparing credit)이다. 즉, 간주외국납부세액공제제도는 주로 개발도상국이 자국의 경제발전을 위하여 외국인투자자에게 국내법 또는 조약에 의해서 부여한 감면세액을 선진국 등의 거주지국이 당해 납세자의 세액을 계산함에 있어서 원천지국에서 실지로 납부한 것으로 간주하여 산출세액으로부터 세액공제함으로써 실질적인 조세감면혜택을 투자자에게 귀속시키기 위한 제도이다(국세공무원교육원, 2014). 다음의 사례에서 이를 확인할 수 있다.

거주지국의 소득은 없다고 가정 원천지국의 소득은 100 거주지국 세율: 20% 원천지국 세율: 10%, 원천지국은 조세유인 조치에 따라 100% 감면을 실시함

구분	원천지국 과세	원천지국에서 면제	
		간주외국납부세액 공제 적용하지 않는 경우	간접외국납부세액 공제 적용하는 경우
원천지국소득	100	100	100
원천지국과세	10	0	0
과세후 소득	90	100	100
거주지국 소득	100	100	100
거주지국 산출세액	20	20	20
외국납부공제	10	0	10
산출세액	10	20	10
총부담세액	20	20	10
부담세율	20%	20%	10%

간주외국납부세액을 적용받지 못하는 경우 원천지국에서 감면한 세액 10이 거주지국에서 과세되어 총부담세액이 20이 된다. 이는 원천지국에서 과세를 포기한 10이 거주지국으로 귀속됨을 의미한다. 투자자 입장에서는 총부담세액이 20으로 동일하다. 따라서 원천지국 입장에서는 간주외국납부세액공제를 적용받지 않는 투자자에 대하여 소득을 면제할 이유가 없어진다. 반대로 간주외국납부세액공제를 채택한다는 것은 거주지국 입장에서는 해당 부분에 대한 보충적 과세권을 포기하게 된다. 이런 상충 관계 때문에 조세조약이 필요한 이유라고 판단된다.

3) 간접외국납부세액공제의 의의

내국법인의 각 사업연도의 소득금액에 외국자회사로부터 받는 이익의 배당이나 잉여금의 분배액(“수입배당금액”이라 한다)이 포함되어 있는 경우 그 외국자회사의 소득에 대하여 부과된 외국법인세액 중 그 수입배당금액에 대응하는 것으로서 대통령령으로 정하는 바에 따라 계산한 금액은 제1항에 따른 세액공제 또는 손금산입되는 외국법인세액으로 본다(법인세법 제57조 제4항). 우리기업의 해외 사업형태는 지점·지사·출장소를 설치하는 것과 해외에 자회사를 설립하는 것이 있다. 해외에 지점 등의 형태로 진출하는 경우 해외의 지점은 내국 법인의 일부 조직이 된다. 따라서 해외의 지점에서 발생한 소득에 대하여 국외에서

원천징수를 받게되는 경우 내국 법인이 직접 납세의무자가 되는 것임으로 직접 외국납부세액공제의 대상이 된다.

그러나 해외에 자회사를 설립하는 경우 국외 자회사는 하나의 별도의 법인임으로 그 발생소득에 대하여 내국 회사가 소득을 합쳐서 신고할 의무는 없다. 하지만 모회사가 받는 배당에 대하여는 자회사의 거주지국에서 자회사에 대한 법인세뿐만 아니라 배당소득에 대한 원천세가 과세되므로, 지사 등 형태의 진출보다는 자회사 형태의 진출이 불리하게 되며, 이중과세가 완전히 배제될 수 없는 문제가 있다(국세공무원교육원, 2014). 이를 해결하기 위한 제도가 간접외국납부세액공제(indirect credit system)¹¹⁾이다.

본래 이 제도는 조세조약이 규정된 경우(법인세법 57조 4항)와 조세조약에 규정되지 않은 경우((구)조특법 제 104조의 6)로 구분하여 달리 적용하고 있었으나 2011.12.31. 법인세법 제 57조 제4항의 개정으로 인하여 공포일(2011.12.31.)이 속하는 사업연도분부터 조세조약에 관계없이 법인세법 제 57조 제4항의 규정을 적용받을 수 있도록 개정하였다.

가) 공제요건

(1) 공제대상 자회사 요건

“외국자회사”란 내국법인이 의결권 있는 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 25(「조세특례제한법」 제22조에 따른 해외자원개발사업을 하는 외국법인의 경우에는 100분의 5를 말한다) 이상을 출자하고 있는 외국법인으로서 해당 외국 자회사의 배당확정일 현재 6개월 이상 계속하여 보유하고 있는 법인을 말한다(법인세법 제57조 제5항, 법인세법시행령 제94조 9항). 여기서 배당확정일은 배당금 지급을 결의하는 날(주주총회 승인 확정일)을 말한다(법인세법 집행기준 57-0-6).

(2) 외국자회사의 수입배당금

외국자회사로부터 받은 배당금은 이익의 배당이나 잉여금의 분배액임으로 정

11) 미국의 세법상은 “deemed-paid credit”이 정확한 표현이나, 간주외국납부세액공제와의 구분을 위하여 “indirect credit system”을 사용했다.

기배당, 중간배당, 의제배당 등이 있다. 특히 실질적인 이익의 배당이나 잉여금의 분배액은 아니지만 배당으로 간주되는 국세조정에 관한 법률 제17조에 따른 특정 외국법인의 유보소득의 간주 배당도 이에 해당한다.¹²⁾ 그러나 자본의 환급인 자본잉여금을 원천으로 하는 배당은 그 성격에 따라 달라지겠으나 대부분 이 수입 배당금에 해당하지 않는 것으로 판단된다.

(3) 대상이 되는 외국법인세

공제되는 외국법인세는 법인세법 시행령 제94조의 1항¹³⁾에 따른 세액과 동일한 것으로 판단된다. 따라서 자회사가 납부한 세액 중 국내 조세법 체계하에서 소득에 대한 과세로 판단될 수 있는 것만이 간접외국납부세액 공제의 대상이 될 것이다.¹⁴⁾

나) 간접외국납부세액 계산방법

법인세법 제57조 4항에서 위임한 계산식에 따른 금액을 말한다. 이 경우 외국 자회사의 해당 사업연도 법인세액은 외국자회사가 외국납부세액으로 공제받았거나 공제받을 금액 또는 해당 수입배당금액이나 제3국(본점이나 주사무소 또는 사업의 실질적 관리장소 등을 둔 국가 외의 국가를 말한다) 지점 등 귀속소득에 대하여 외국자회사의 소재지국에서 국외소득 비과세·면제를 적용받았거나 적용받을 경우 해당 세액 중 100분의 50에 상당하는 금액을 포함하여 계산하고, 수입 배당금액(외국자회사가 외국손회사로부터 지급받는 수입배당금액을 포함한다)은

12) 국세조정에 관한 법률 제19조 【배당금액의 익금 귀속 시기 등】 1항에 따르면 배당간주금액은 특정외국법인의 해당 사업연도 종료일의 다음날부터 60일이 되는 날이 속하는 내국인의 과세연도의 익금 또는 배당소득(이하 이 장에서 “익금등”이라 한다)에 산입한다. 이는 곧 3항에 따라 외국납부세액공제를 적용할 때 익금에 산입한 과세연도의 수입배당금으로 보도록 하고 있다.

13) 제94조 【외국납부세액의 공제】

① 법 제57조 제1항 각 호 외의 부분에서 “대통령령으로 정하는 외국법인세액”이란 외국정부(지방자치단체를 포함한다. 이하 같다)에 의하여 과세된 다음 각 호의 세액(가산세 및 가산금은 제외한다)을 말한다. ... 단서조항 생략

1. 초과이윤세 및 기타 법인의 소득 등을 과세표준으로 하여 과세된 세액 (1998. 12. 31. 개정)

2. 법인의 소득 등을 과세표준으로 하여 과세된 세의 부가세액 (1998. 12. 31. 개정)

3. 법인의 소득 등을 과세표준으로 하여 과세된 세와 동일한 세목에 해당하는 것으로서 소득외의 수익금액 기타 이에 준하는 것을 과세표준으로 하여 과세된 세액 (1998. 12. 31. 개정)

14) 외국자회사가 부당한 국세의 경우 외국납부세액공제 대상이 되는지 판단하기 어려우나 지방세의 경우 더욱 실무상 어려운 것으로 판단된다. 전 세계의 모든 세금을 파악하여 국내 외국납부세액공제의 대상이 되는지 확인하는 것은 어렵겠지만 주요국의 경우 국세청에서 파악하여 자료를 배포하는 것이 합리적으로 보인다.

이익이나 잉여금의 발생순서에 따라 먼저 발생한 금액부터 배당되거나 분배된 것으로 본다(법인세법 시행령 제94조 제8항).

$$\begin{array}{rcl} & \text{외국자회사} & \\ & \text{의 해당} & \\ \text{공제대상} & = & \text{X} \frac{\text{수입배당금액}}{\text{외국자회사의}} \\ \text{범위액} & & \frac{\text{외국자회사의}}{\text{해당 사업연도}} - \frac{\text{외국자회사의}}{\text{해당 사업연도}} \\ & & \frac{\text{법인세액}}{\text{소득금액}} \quad \quad \quad \frac{\text{법인세액}}{\text{법인세액}} \end{array}$$

(1) 산식의 일반적 의미

위의 산식은 법상 ‘그 외국자회사의 소득에 대하여 부과된 외국법인세액 중 그 수입배당금액에 대응하는 것’이라는 것을 표현을 시행령에서 수식으로 표현한 식이다. 일반적으로 외국자회사의 해당사업연도 소득금액에서 외국자회사의 해당사업연도 법인세액을 차감하게 되면 배당가능한 잉여금이 된다. 이 잉여금 중 수입배당금이 차지하는 비율에 외국자회사의 해당 사업연도 법인세액을 곱하게 되면 결국 수입배당금이 내포하고 있는 외국자회사가 부담한 세액이 산출하게 된다. 또한 이 간접외국납부세액은 익금으로 산입해야 한다.¹⁵⁾ 결국 이것은 gross-up¹⁶⁾ 하는 과정과 동일한 것이다. 이것은 다음의 사례를 보면 분명하게 드러난다.

15) 제15조 【익금의 범위】

- ① 익금은 자본 또는 출자의 납입 및 이 법에서 규정하는 것은 제외하고 해당 법인의 순자산(純資産)을 증가시키는 거래로 인하여 발생하는 수익의 금액으로 한다. (2010. 12. 30. 개정)
- ② 다음 각 호의 금액은 익금으로 본다. (2010. 12. 30. 개정)
 1. 제52조 제1항에 따른 특수관계인인 개인으로부터 유가증권을 같은 조 제2항에 따른 시가(時價)보다 낮은 가액으로 매입하는 경우 시가와 그 매입가액의 차액에 상당하는 금액 (2011. 12. 31. 개정)
 2. 제57조 제4항에 따른 외국법인세액(세액공제된 경우만 해당한다)에 상당하는 금액 (2010. 12. 30. 개정) 이하 생략

16) 국내법상 배당소득세액공제를 적용하기 위해서 사용하는 gross-up과 논리는 동일하다. 다만 배당소득계산시는 일정한 세율을 적용한다는 점이 다르다.

S는 국외에 있는 R의 100% 자회사
 원천지국의 법인세율은 15%로 가정, 모회사 배당시 원천징수는 없다고 가정
 S는 100의 소득을 얻음. 세후 소득을 모두 배당했음
 R은 한국 법인으로 한국의 세율은 25% 가정

S의 해당사업연도 소득금액[a]	100
S의 해당사업연도 법인세액[b=ax15%]	15
총 배당가능한 잉여금[c=a-b]	85
수입배당금[d=c]	85
간접외국납부세액[e=bx d/(a-b)]	15
익금총액[f=d+e]	100

수입배당금에 간접외국납부세액공제금액을 더하게 되면 이것이 당해연도에 인식할 익금이 되며 그것은 결국 S의 해당사업연도 소득금액과 일치하게 된다. 이제 해당 금액을 기준으로 하여 국내세법상 법인세를 산출해 보면 다음과 같다.

과세표준[a]	100
산출세액[b=ax25%]	25
외국납부세액공제[c=15]	15
납부할 세액[d=b-c]	10
총조세부담[e=c+d]	25
부담세율[f=e/a]	25%

위의 논의를 정리하자면 다음과 같다. 해외자회사를 껍질로 보아 외국납부세액을 세액공제 하는 이상 해외자회사에서 받는 소득금액은 외국세액을 납부하기 전의 금액으로 gross-up하여 계산한다. 애초에 간접외국납부세액공제를 적용하는 것은 해외진출시 지점 등으로 진출하는 것과 자회사로 진출하는 것의 차이를 없애는 것에 있다. 따라서 자회사라는 ‘껍질’을 제거하고 국내세법에 따라 세금을 계산한 후 부담한 세액을 직접외국납부세액공제와 같이 공제해주면 되는 것이다 (이창희, 2014).

(2) 자회사가 손회사 소재지국에 납부한 세액에 대한 공제

법인세법 시행령 제94조 【외국납부세액의 공제】

1항에서~7항 생략

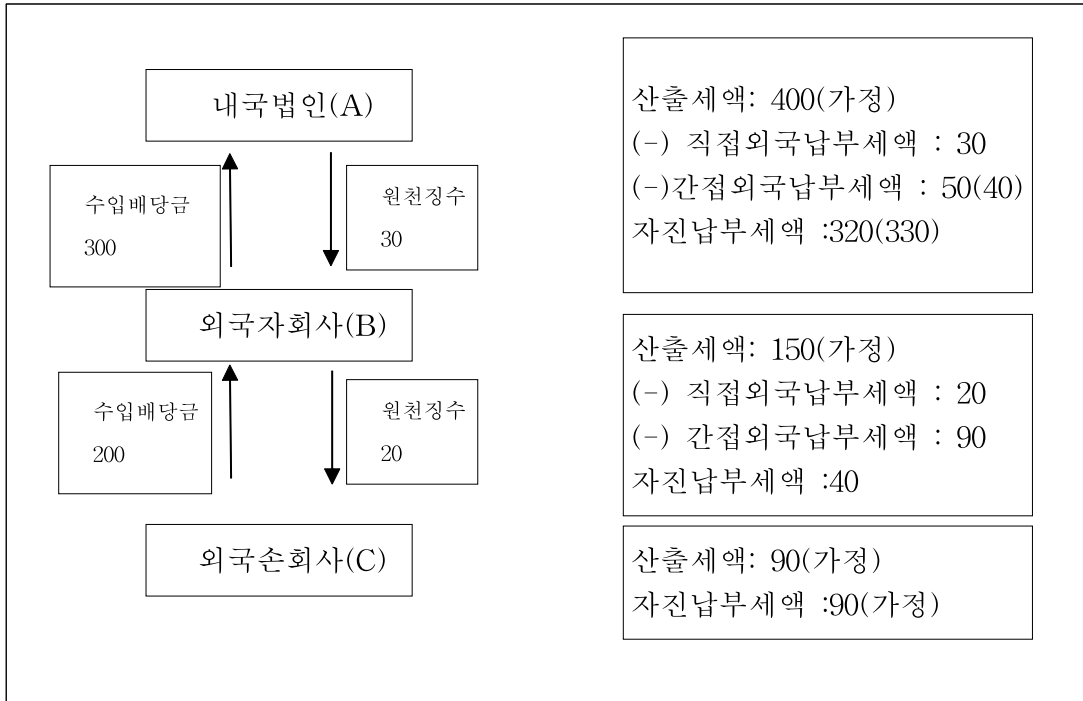
⑧ 법 제57조 제4항에서 ... 이 경우 외국자회사의 해당 사업연도 법인세액은 다음 각 호의 세액으로서 외국자회사가 외국납부세액으로 공제받았거나 공제받을 금액 또는 해당 수입배당금액이나 제3국(본점이나 주사무소 또는 사업의 실질적 관리장소 등을 둔 국가 외의 국가를 말한다) 지점 등 귀속소득에 대하여 외국자회사의 소재지국에서 국외소득 비과세·면제를 적용받았거나 적용받을 경우 해당 세액 중 100분의 50에 상당하는 금액을 포함하여 계산하고, ...

1. 외국자회사가 외국손회사로부터 지급받는 수입배당금액에 대하여 외국손회사의 소재지국 법률에 따라 외국손회사의 소재지국에 납부한 세액
2. 외국자회사가 제3국의 지점 등에 귀속되는 소득에 대하여 그 제3국에 납부한 세액

상기 조항은 우리기업의 해외 지주회사를 통한 투자 등에 대하여도 간접외국 납부세액공제가 가능하도록 함으로써 해외투자를 활성화하기 위해 2009년 개정 세법에 도입되었다(국세청, 2009). 그 당시는 내국법인이 외국자회사로부터 받는 배당금에 대하여 외국자회사 뿐만 아니라 외국손회사가 납부한 세액까지도 간접 외국납부세액으로 50% 공제하고 있었다.¹⁷⁾ 이에 따라 외국자회사가 외국손회사로부터 받는 수입배당금에 대하여 외국손회사 소재지국에 납부한 세액에 대하여 그 해당 세액의 50%를 외국자회사의 해당 사업연도 법인세로 보게 한 것이다. 이의 효과에 대해서는 다음의 사례를 통해서 확인 할 수 있을 것이다.

17) 2015.2.3. 이후 손회사로부터 지급 받은 배당금에 대하여 간접외국납부세액공제 규정을 적용하지 않는다.

※ 내국법인, 외국자회사, 외국손회사는 100% 출자관계



*국세청(2014)의 표 재수정

외국자회사(B)의 총조세부담은 자국내 납부액 40과 외국손회사로부터의 배당에 대한 외국손회사 소재지국에 대한 원천세 20으로 60이 된다. 이 경우 후단 규정이 신설되기 전에는 내국법인(A)는 간접외국납부세액으로 외국자회사(B)가 부담한 자진납부세액인 40만큼만 가능했다. 후단의 규정이 신설됨에 따라 $50(=40+20 \times 50\%)$ 만큼 간접외국납부세액공제가 가능하다. 또한 위의 요건을 자세히 살펴보면 '외국자회사가 외국납부세액으로 공제받았거나 공제받을 금액'이라는 것이 있다. 외국자회사가 손회사 소재지국에 납부한 세금이 모두 공제대상이 아니라 '공제받았거나 공제 받을 금액'만 공제대상이다. 그것은 위의 예에서 외국자회사(B)가 직접외국납부세액 공제를 적용받을 수 없었다고 생각해 보면 자진납부세액은 60이 된다. 따라서 외국자회사(B)의 총부담세액은 80으로 늘어나게 된다. 만약 '외국자회사가 외국납부세액으로 공제받았거나 공제받을 금액'이라는 규정이 없다고 생각하면 내국법인(A)가 공제받을 수 있는 간접외국납부세액은 $60+20 \times 50\%=70$ 이 된다. 결론적으로 70과 50의 차이인 20만큼 한국에서 과세를

할 수 없다는 뜻이다. 이는 외국자회사(B)의 소재지국에서 이중과세조정을 받지 못한 금액을 내국법인(A)의 소재지국에서 보전을 해준 것을 의미한다. 따라서 ‘외국자회사가 외국납부세액으로 공제받았거나 공제받을 금액’이라는 규정이 필요한 것으로 판단된다.

(3) 손회사 요건 관련

자회사가 손회사 소재지국에 납부한 세액에 대한 공제의 대상은 손회사의 소재지국에 납부한 것이어야 한다.

법인세법 시행령 제94조 【외국납부세액의 공제】

⑩ 제8항에서 “외국손회사”란 다음 각 호의 요건을 모두 갖춘 법인을 말한다.

1. 해당 외국자회사가 직접 외국손회사의 의결권 있는 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 25(「조세특례제한법」 제22조에 따른 해외자원개발사업을 경영하는 외국법인의 경우에는 100분의 5를 말한다) 이상을 해당 외국손회사의 배당확정일 현재 6개월 이상 계속하여 보유하고 있을 것

2. 내국법인이 외국손회사의 의결권 있는 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 25(「조세특례제한법」 제22조에 따른 해외자원개발사업을 경영하는 외국법인의 경우에는 100분의 5를 말한다) 이상을 법 제57조 제5항에 따른 외국자회사를 통하여 간접 소유할 것. 이 경우 주식의 간접소유비율은 내국법인의 외국자회사에 대한 주식소유비율에 그 외국자회사의 외국손회사에 대한 주식소유비율을 곱하여 계산한다.

즉 외국자회사가 외국손회사를 25% 이상 직접 보유하고 있고, 내국법인이 외국자회사를 통하여 25% 이상 간접소유를 하고 있을 것을 요건으로 한다. 본래 외국자회사와 손회사의 지분 비율은 모두 20%로 되어 있다가 2010년에 10%로 완화되었다(대통령령 제 22035호, 2010.2.18.). 그 취지는 외국자회사의 지분요건을 국제적 기준에 맞춰 완화함으로써 해외진출 우리기업을 지원하고 해외진출기업의 자회사 배당을 확대하여 국내 외화유입을 촉진하는 효과를 위해서였다

(국세청, 2010). 그러다가 2015년에 외국자회사와 외국손회사의 기준을 모두 25%로 바꾸었다. 개정취지는 국내투자자와 해외투자자간 과세형평을 위해 국외손회사와 단순 지분투자 목적의 국외자회사를 적용대상에서 제외하기 위한 것이다(국세청, 2015).

4) 외국 Hybrid(혼성체) 관련 외국법인세액 의의¹⁸⁾

국내세법상 외국법인에 해당하나 법인 소재지국 또는 소득의 원천지국에서는 Hybrid(혼성체) 사업체로 간주하여 외국법인의 소득에 대하여 외국법인이 아닌 출자자인 거주자 등이 직접 납세의무를 지는 경우, 소득은 외국법인에 귀속되고 납세의무는 거주자 등이 부담하여 직접외국납부세액은 적용할 수 없다. 또한 향후 그 귀속된 소득을 거주자가 배당 받을 경우 외국법인이 부담한 세액이 없기 때문에 간접외국납부세액공제도 적용 받을 수 없게 된다. 따라서 이런 문제점을 해결하기 위해 2010.12.30. 법인세법 제 57조 6항이 신설되었다. 여기서 Hybrid(혼성체) 라고 함은 미국의 LLC(Limited Liability Company)가 대표적이며 국내세법상 동업기업과세특례제도의 대상이 되는 법인이 그에 해당한다고 할 것이다.

가) 적용요건

내국법인의 각 사업연도의 소득금액에 외국법인으로부터 받는 수입배당금액이 포함되어 있는 경우로서 그 외국법인의 소득에 대하여 해당 외국법인이 아니라 출자자인 내국법인이 직접 납세의무를 부담하는 등 대통령령으로 정하는 요건을 갖춘 경우에는 그 외국법인의 소득에 대하여 출자자인 내국법인에게 부과된 외국법인세액 중 해당 수입배당금액에 대응하는 것으로서 대통령령으로 정하는 바에 따라 계산한 금액은 세액공제 또는 손금산입의 대상이 되는 외국법인세액으로 본다.(법인세법 제57조 제6항) 여기서 대통령령으로 정하는 요건은 다음과 같다.

법인세법 시행령 제94조 【외국납부세액의 공제】

18) 국세청(2014), 국제조세심화 pp229~231 요약

⑬ 법 제57조 제6항에서“대통령령으로 정하는 요건을 갖춘 경우”란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우를 말한다. (2010. 12. 30. 신설)

1. 외국법인의 소득이 그 본점 또는 주사무소가 있는 국가(이하 이 항에서 “거주지국”이라 한다)에서 발생한 경우: 거주지국의 세법에 따라 그 외국법인의 소득에 대하여 해당 외국법인이 아닌 그 주주 또는 출자자인 내국법인이 직접 납세의무를 부담하는 경우 (2010. 12. 30. 신설)

2. 외국법인의 소득이 거주지국 이외의 국가(이하 이 항에서 “원천지국”이라 한다)에서 발생한 경우: 다음 각 목의 요건을 모두 갖춘 경우

가. 거주지국의 세법에 따라 그 외국법인의 소득에 대하여 해당 외국법인이 아닌 그 주주 또는 출자자인 내국법인이 직접 납세의무를 부담할 것

나. 원천지국의 세법에 따라 그 외국법인의 소득에 대하여 해당 외국법인이 아닌 그 주주 또는 출자자인 내국법인이 직접 납세의무를 부담할 것

나) 외국 Hybrid 관련 외국법인세액 계산방법

법 제57조 제6항의 위임을 받은 다음의 계산식에 따라 계산한 금액을 말한다.

$$\begin{array}{l}
 \text{공제대상} \\
 \text{범위액}
 \end{array}
 =
 \begin{array}{l}
 \text{내국법인이} \\
 \text{부담한 외국법} \\
 \text{인의 해당 사} \\
 \text{업연도 소득에} \\
 \text{대한 법인세액}
 \end{array}
 \times
 \frac{\text{수입배당금액}}{\text{내국법인이}}
 \begin{array}{l}
 \text{해당 사업연도} \\
 \text{소득금액} \times \\
 \text{내국법인의} \\
 \text{해당 사업연도} \\
 \text{손익배분비율)}
 \end{array}
 -
 \begin{array}{l}
 \text{부담한} \\
 \text{외국법인의} \\
 \text{해당 사업연도} \\
 \text{소득에 대한} \\
 \text{법인세액}
 \end{array}$$

간단한 사례를 통해서 해당 산식을 확인해 보면 다음과 같다.

내국 법인(A)는 미국 Delaware에 100% 출자한 외국법인(B) LLC 설립
 해당 외국법인(B)는 당해 연도에 채권을 투자하여 100의 이자소득을 발생

외국법인(B)는 설립시에 혼성체로 설립. 따라서 미국세법상 소득은 Pass through 하여 주주에게 귀속되고 해당 세율은 30% 가정
다음연도 전액을 배당

채무자는 이자를 100을 외국법인(B)에 지급하면서 내국법인(A)에 대한 원천징수 30을 한다. 이렇게 되면 외국법인(B)는 100의 소득을 얻어서 배분(Allocation)하고 30을 분배(Distribution)한 것으로 처리한다. 이제 남아 있는 금액 70을 모두 분배(Distribution)한다. 이 경우 내국법인(A)는 수입배당금액 70을 얻게 된다. 하지만 해당 수입배당금액에 대하여 외국법인(B)가 납부한 법인세액은 없기 때문에 간접외국납부세액을 받을 수 없다. 또한 30을 원천징수 받기는 했지만 이에 상응하는 소득을 직접적으로 받은 것이 없어서 직접외국납부세액공제의 적용대상도 되지 않는다. 만약 외국법인(B)가 혼성체가 아닌 법인으로 가정하면, 내국법인(A)의 간접외국납부세액공제의 대상은 외국법인(B)가 부담한 30이 된다. 이런 불합리를 해소하기 위한 것이 외국 Hybrid 관련 외국법인세액이다. 상기의 계산방법에 따라서 계산을 해보면 $30 \times 70 / (100 \times 100\% - 30) = 30$ 이 된다.

다. 외국납부세액공제의 적용절차

해당 사업연도에 공제가능한 외국납부세액은 앞에서 검토한 직접외국납부세액공제, 간주외국납부세액공제, 간접외국납부세액공제, 외국 Hybrid 관련 외국법인세액을 합제한 금액을 기준으로 계산한다.

공제가능 외국납부세액 = 직접외국납부세액공제 + 간주외국납부세액공제 + 간접외국납부세액공제 + 외국 Hybrid 관련 외국법인세액

상기 공제가능 외국납부세액은 외국에서 납부하였기 때문에 원화로 환산하는 절차를 필요로 하게 된다. 이렇게 원화로 환산된 금액 전체가 외국납부세액으로 공제가능한 것은 아니다. 왜냐하면 우리나라는 일반외국납부세액공제를 채택하여 공제가능 한도를 계산하기 때문이다. 한도 초과분에 대해서는 5년간 이월되지만 이월되지 않는 한도 초과액도 존재한다. 최종적으로 납세자 입장에서는 외국납부세액을 세액공제하는 것이 유리한 것인지 아니면 손금산입을 하는 것이 유리한

것인지 선택하게 된다. 그 선택을 바탕으로 법인세를 납부하고 그에 해당하는 지방소득세를 납부하게 되는 것이다. 위와 같은 적용 절차를 바탕으로 하나씩 검토해 보기로 한다.

1) 외국납부세액의 환산방법

외국납부세액의 환산방법과 관련해서는 법인세법 시행규칙 제 48조에 기술되어 있다.

제48조 【외국납부세액 공제시의 환율적용】

① 외국납부세액의 원화환산은 외국세액을 납부한 때의 「외국환거래법」에 의한 기준환율 또는 재정환율에 의한다.

② 당해 사업연도중에 확정된 외국납부세액이 분납 또는 납기미도래로 인하여 미납된 경우 동 미납세액에 대한 원화환산은 그 사업연도 종료일 현재의 「외국환거래법」에 의한 기준환율 또는 재정환율에 의하며 사업연도 종료일 이후에 확정된 외국납부세액을 납부하는 경우 미납된 분납세액에 대하여는 확정일 이후 최초로 납부하는 날의 기준환율 또는 재정환율에 의하여 환산할 수 있다.

③ 국내에서 공제받은 외국납부세액을 외국에서 환급받아 국내에서 추가로 세액을 납부하는 경우의 원화환산은 제1항에 따른 외국세액을 납부한 때 또는 제2항에 따른 그 사업연도종료일 현재나 확정일 이후 최초로 납부하는 날의 「외국환거래법」에 따른 기준환율 또는 재정환율에 따른다. 다만, 환급받은 세액의 납부일이 분명하지 아니한 경우에는 해당 사업연도 동안 해당 국가에 납부한 외국납부세액의 제1항 또는 제2항에 따라 환산한 원화 합계액을 해당 과세기간 동안 해당 국가에 납부한 외국납부세액의 합계액으로 나누어 계산한 환율에 따른다.

외국납부세액 환산의 방법으로 세액납부시기법(dollar cost method)과 소득발생시기법(dollar income method)이 있다. 세액납부시기법은 외국납부세액을 외국의 소재지국에 실제로 납부하는 때의 환율로 환산하는 방법이다. 이는 외국납부세액

을 실제로 해당 납부일자에 납부를 했다고 가정할 경우 지급해야 할 원화 금액을 외국납부세액으로 보는 것이다. 실제 지급액으로 가정한 금액이 세액공제됨으로 논리적인 장점을 가지고 있다. 소득발생시기법(dollar income method)은 외국납부세액을 국외원천소득이 발생하는 때의 환율로 환산하는 방법이다. 국외원천소득금액이 결론적으로 소득금액으로 내국법인에 산입하게 되고 그에 상응하는 외국법인세 상당액을 외국납부세액으로 보는 것이다(이준규·정규언, 2009). 현재의 법인세법은 세액납부시기법(dollar cost method)을 채택하고 있다. 즉 외국납부세액의 원화환산은 외국세액을 납부한 때의 「외국환거래법」에 의한 기준환율 또는 재정환율로 환산하게 되어 있다. 다만 당해 사업연도 중에 확정된 외국납부세액이 해당 국가의 분납제도나 납기미도래로 인하여 우리나라의 세액확정시기보다 늦게 납부되는 경우 우리나라의 세액확정시기까지 납부한 때의 환율을 알 수 없기 때문에 사업연도 종료일의 현재의 외국환거래법에 의한 기준환율 혹은 재정환율로 환산한다. 그리고 사업연도 종료일 이후에 확정된 외국납부세액을 납부하는 경우 우리나라의 세액확정시기까지 미납된 분납세액에 대하여는 확정일 이후 최초로 납부하는 날의 기준환율 또는 재정환율에 의하여 환산할 수 있다.

국외에서 납부한 세액을 환급받는 경우, 국내에서 외국납부세액을 과다공제 받은 것임으로 이 경우 추가적으로 국내에 납부 해야 한다. 이때 환급 받는 금액을 어떻게 환산할 것인가가 문제가 된다. 시행규칙은 외국납부세액공제를 적용할 당시 적용한 역사적 환율을 적용하고 그 납부시기를 정확하게 알 수 없는 경우 연평균 환율을 계산하여 납부해야 한다고 하고 있다.

2) 공제한도

일반세액공제(ordinary credit method)를 선택한 우리나라에 있어서 공제한도는 필수적이다. 이에 법인세법 57조 제1항 제1호는 다음과 같이 기술하고 있다.

제57조 【외국 납부 세액공제 등】

① (생략)

1. 제55조에 따라 산출한 해당 사업연도의 법인세액(토지등 양도소득에

대한 법인세액과 제56조에 따른 미환류소득에 대한 법인세액은 제외한다)에 국외원천소득이 해당 사업연도의 과세표준에서 차지하는 비율(「조세특례제한법」이나 그 밖의 법률에 따라 면제되거나 세액 감면을 적용받는 경우에는 대통령령으로 정하는 비율)을 곱하여 산출한 금액을 한도(이하 이 조에서 “공제한도”라 한다)로 외국법인세액을 해당 사업연도의 법인세액에서 공제하는 방법(2014. 12. 23. 개정)

법상 계산산식은 없지만 이를 계산산식으로 표현하면 다음과 같다.

$$\text{공제한도액} = \text{산출세액} \times \frac{\text{국외원천소득} - [\text{감면대상 국외원천소득} \times \text{감면비율}]}{\text{당해 사업연도 법인세 과세표준}}$$

가) 산식의 일반적인 의미

위의 식에서 산출세액이란 해당 사업연도의 법인세액으로 토지등 양도소득에 대한 법인세액과 미환류소득에 대한 법인세액을 제외한 세금을 말한다. 이는 분모의 법인세 과세표준이 토지등 양도소득과 미환류소득을 포함하지 않았으므로 당연한 귀결이다. 공제한도액 식을 변형하면 (산출세액/당해 사업연도 법인세 과세표준)에 국외원천소득을 곱한 금액이 된다. 당해 사업연도 법인세 과세표준에는 국내·국외 소득금액이 다 포함되어 있으므로 전세계소득(world wide income)에 대한 국내 산출세액이 된다. 따라서 (산출세액 /당해 사업연도 법인세 과세표준)은 전세계소득에 대한 국내세법상 유효세율이 된다. 공제한도는 국외원천소득에 국내세법상 유효세율을 적용한만큼만 공제 가능하다는 의미가 된다. 이는 다른 말로 하면 국외원천소득은 국내산출세액을 증가시킨만큼을 한도로 한다는 표현이 된다.

나) 국외원천소득 금액의 의미

앞서 논의한 바와 같이 ‘국외원천소득’의 정의는 법인세법에 규정되어 있지 않

기 때문에 판례에 따라 외국법인의 국내원천소득에 대한 규정을 준용하고 있다. 또한 기본통칙에 따르면 국외원천소득이란 ‘우리나라 세법에 의하여 계산한 국외원천소득’을 의미한다. 당해 사업연도의 과세표준에 상응하는 국외원천소득이고 여기서 ‘소득’이라고 함은 순소득을 의미하는 것은 당연하다. 과세표준 자체가 익금에서 손금을 차감한 금액이 되기 때문이다. 이에 대하여 2013년 개정세법으로 국외원천소득 계산방법을 명확화하였다.¹⁹⁾

대법원 1987. 2. 24. 선고 86누219 판결

법인세법 제24조의3 제1항에 의하여 외국납부 법인세공제 한도액을 결정함에 있어 국외 원천소득금액을 계산하는 경우에 법인의 당해년도 과세표준금액계산상 손금에 산입한 각종 충당금, 준비금 또는 국내외 전체 영업을 위한 공통경비 등이 있을 때에는 이를 그 발생원인에 따라 적정하게 안분하여 그 중 외국지점 영업에 관련된 부분은 당해 외국지점의 손금으로 계산하여야 한다.

왜냐하면, 법인세법 제24조의 3 제1항은 외국납부 법인세액은 법인의 당해년도 법인세액중 국외원천소득이 당해년도 과세표준금액에서 차지하는 비율을 곱하여 산출한 금액을 한도로 이를 공제하도록 규정하면서 국외원천소득금액의 결정방법에 대하여는 아무런 규정을 두고 있지 않으므로 위의 국외원천소득은 법인세법 제9조 제1항이 정하는 소득개념에 따라 외국지점의 당해년도 익금총액에서 그 손금총액을 공제하는 방법으로 계산하여야 할 것이고, 위에서 본 각 손금은 그것이 외국지점에서 직접 지출된 경비는 아니지만 그 중 외국지점 영업에 관련된 부분은 실질적으로 당해 외국지점 영업을 위하여 지출되거나 또는 당해 외국지점 경영상의 필요에서 인정되는 손금에 해당하

19) 법인세법 시행령 94조 15항 “법 제57조 제1항의 규정이 적용되는 국외원천소득은 국외에서 발생한 소득으로서 내국법인의 각 사업연도 소득의 계산에 관한 규정을 준용하여 산출한 금액으로 한다. 이 경우 법 제57조 제1항 제1호에 따라 외국법인세액의 공제가 적용되는 경우의 국외원천소득은 해당 사업연도의 과세표준을 계산할 때 손금에 산입된 금액으로서 국외원천소득에 직접 또는 간접으로 대응하는 금액이 있는 경우에는 이를 차감한 금액으로 하며, 그 차감된 금액에 대해서는 법 제57조 제2항을 적용하지 아니한다. ”

는 것이어서 이는 당해 외국지점의 손금으로 봄이 상당하며, 또 위와 같이 외국지점의 영업을 위하여 지출되거나 그 경영상의 필요에서 인정되는 손금상당액을 당해 외국지점의 국외원천소득금액 계산상 그 외국지점의 손금으로 인정하지 않는다면 당해 외국지점의 국외원천소득금액을 그 실질소득금액보다 많게 하여 외국납부 법인세공제한도액 계산에 있어서도 그 공제한도액을 부당하게 높이는 결과가 되기 때문이다.

따라서 원심이 같은 취지에서 피고가 원고법인의 이 사건 각 과세년도의 외국지점별 외국납부 법인세액공제한도액을 결정함에 있어 원고법인의 당해연도 과세표준금액계산상 손금으로 산입한 각종 충당금, 준비금 또는 국내의 영업을 위한 공통경비 등을 그 각 발생원인에 따라 적정하게 안분하여 외국지점영업에 관련된 것으로 인정되는 손금상당액을 당해 외국지점의 국외원천소득금액에 손금으로 조정가산하여 각 외국지점별 외국납부 법인세공제한도액을 결정한 조치를 그대로 유지한 것은 정당하고 거기에 주장과 같은 국외원천소득에 관한 법률해석을 그릇하거나 국외원천소득금액에 조정가산할 손금의 범위에 관한 심리를 다하지 아니한 허물이 있다할 수 없다. 주장은 이유없다.

해당 국외원천소득과 관련된 직·간접비를 모두 반영을 해야하고 그러지 않으면 공제한도액을 부당하게 높이는 결과를 가져온다고 판시하고 있다.

다) 국외원천소득이 감면대상인 경우

국외원천소득이 「조세특례제한법」 기타 법률에 의한 면제 또는 세액감면의 대상이 되는 경우가 있다. 이 경우 감면 해당액은 한도 계산에서 제외한다. 즉 산식상 ‘국외원천소득 - [감면대상 국외원천소득 × 감면비율]’은 결국 국외원천소득 중 비감면액만 대상으로 한다. 여기서 감면비율이라고 함은 법상의 감면 비율이 아니라 국외원천소득의 실제 감면 받는 비율을 의미하는 것이 합리적인 판단이다.²⁰⁾

20) 법인세법 집행기준 57-94-2 【외국납부세액의 공제한도액】 법인이 실제로 감면받은 세액을 기준으로 산정하는 것으로 해당 감면을 적용받지 아니하거나, 최저한세의 적용으로 감면이 배제되는 금액은 동 비율 산정시 제외한다.

라) 국별한도(per-country limitation) vs 일괄한도(overall limitation)

최초 외국납부세액공제를 도입했을 때는 국별한도를 적용해야 하는지 일괄한도를 적용해야 하는지에 대한 명확한 규정이 없었다. 판례²¹⁾는 국별한도 방식을 따르고 있었다(이창희, 2014). 그러다가 국별한도와 일괄한도를 선택하게 하였고(대통령령 제14468호, 1994.12.31.), 현재는 다시 국별한도만 가능하다(대통령령 제26068호, 2015.2.3.). 다음의 사례를 통해서 국별한도와 일괄한도의 차이점에 대하여 살펴보기로 한다.

<표 5> 국별한도와 일괄한도의 비교 1

구분			국별한도제			일괄한도제			
구분	소득 금액	세율	외국 납부 세액	공제 한도	공제 세액	미공 제세 액	공제 한도	공제 세액	미공 제세 액
A국	1000	0% ²²⁾	0	200	0		400	300	0
B국	1000	30%	300	200	200	100			
국내	1000	20%	0	-	-	-	-	-	-
합계	3000		300	400	200	100	400	300	0
총 부담세액			(600+300-200)=700			(600+300-300)=600			
국내납부세액			600-200=400			600-300=300			

산출세액 = 3000x20% = 600

*국별 공제한도액 계산(A국) = 600x1000/3000=200

국별 공제한도액 계산(B국) = 600x1000/3000=200

**일괄한도 공제한도액 계산 = 600x2000/3000=400

외국납부세액공제라는 것은 원천지국에 1차적 과세권이 있고, 거주지국에서는 보충적 과세권이 있다는 것을 알면 위의 국별한도제와 일괄한도제의 차이를 쉽게 이해할 수 있다. 먼저 일괄한도제의 경우 A국 B국 이런식으로 구분하는게 아

21) 대법원 1987.2.24. 선고 85누651 판결

22) 조세조약상 원천지국에서 비과세 되는 경우가 있다. 예를 들면 한일 조세조약상 주식의 양도차익이 이 경우이다.

나라 국외라는 하나의 큰 틀에서 한도를 계산하는 것이다. 이렇게 보면 국외소득에 대한 세율은 $300/2000=15\%$ 가 된다. 국내의 세율이 20% 이므로 국내소득에 대한 세금 $1000 \times 20\% = 200$ 과 국외원천소득 2000에 대하여 보충적 과세권을 행사한 금액인 $2000 \times (20\% - 15\%) = 100$ 을 더한 금액이 국내에서 과세할 세금이다. 결론적으로 과세할 세금은 300이 된다. 동일한 논리로 국별한도제의 경우 A국에 보충적 과세권을 행사하면 $1000 \times (20\% - 0\%) = 200$, B국의 경우 B국의 세율이 국내의 세율보다 높음으로 보충적 과세권을 행사할 것이 없다. 따라서 국내부담 세금은 국내분 200과 A국에 대한 보충적 과세권을 행사하여 얻은 200을 합치게 되면 400이 된다.

보충적 과세권을 행사할 수 없는 경우 한도금액이 작아지는 이유는 다음과 같이 설명될 수 있다. 국내세율이 국외세율보다 높은 경우 이 경우 보충적인 과세권이 행사가 된다. 이렇게 되면 한도금액이 외국납부세액보다 크기 때문에 외국납부세액은 전액 공제가 된다. 반대의 경우로 국내세율이 국외세율보다 낮은 경우 보충적인 과세권을 행사할 것이 없다. 이렇게 되면 국내세율의 한도액만큼만 공제가 되기 때문에 국외세율이 국내세율을 초과하는 부분만큼은 공제한도 초과가 된다.

위의 논지에서 보면 국별한도와 일괄한도의 경우 항상 다른 결과가 나오는 것은 아니라는 것을 알 수 있다. 다음의 예를 보면 명확해 진다.

<표 6> 국별한도와 일괄한도 비교 2

구분			국별한도제			일괄한도제			
구분	소득 금액	세율	외국 납부 세액	공제 한도	공제 세액	미공 제세 액	공제 한도	공제 세액	미공 제세 액
A국	1000	15%	150	200	150		400	250	0
B국	1000	10%	100	200	100				
국내	1000	20%	0	-	-	-	-	-	-
합계	3000		250	400	250	0	400	250	0
총 부담세액			$(600+250-250)=600$			$(600+250-250)=600$			
국내납부세액			$600-250=350$			$600-250=350$			

$$\text{산출세액} = 3000 \times 20\% = 600$$

$$\text{*국별 공제한도액 계산(A국)} = 600 \times 1000 / 3000 = 200$$

$$\text{국별 공제한도액 계산(B국)} = 600 \times 1000 / 3000 = 200$$

$$\text{**일괄한도 공제한도액 계산} = 600 \times 2000 / 3000 = 400$$

국별한도제에서 보면 A국과 B국 모두 세율이 국내보다 낮은 상황이기 때문에 모두 보충적인 과세권의 행사가 가능하다. 또한 일괄한도제에서 보더라도 평균세율이 $250/2000=12.5\%$ 이므로 국내세율보다 낮다. 따라서 두 방법 모두 동일한 결과가 도출된다.

3) 이월액 및 이월배제액

외국납부 세액공제신청을 전제로 외국정부에 납부하였거나 납부할 외국법인세액이 공제한도를 초과하는 경우 그 초과하는 금액은 해당 사업연도의 다음 사업연도 개시일부터 5년 이내에 끝나는 각 사업연도에 이월하여 그 이월된 사업연도의 공제한도 범위에서 공제받을 수 있다(법인세법 제57조 제2항). 다만 이 경우 국외원천소득은 해당 사업연도의 과세표준을 계산할 때 손금에 산입된 금액으로서 국외원천소득에 직접 또는 간접으로 대응하는 금액이 있는 경우에는 이를 차감한 금액으로 하며, 그 차감된 금액에 대해서는 이월공제를 적용하지 아니한다(법인세법 시행령 제94조 제15항). 국외원천소득을 얻기 위해서 내국법인이 사용한 직·간접비용이 있을 수 있다. 이 경우 해당 금액을 손금으로 처리하여 과세표준을 줄였으므로 국내세금을 줄이게 된 것이다. 이것은 사실상 세액공제의 효과가 발생한 것이다. 따라서 해당 외국납부 세액에 대하여 다시 이월공제 받는 것을 허용하지 않겠다는 취지로 보인다.

4) 손금산입 방법

외국납부세액공제는 산출세액에서 국외원천소득이 당해 과세연도의 과세표준 금액에서 차지하는 비율을 곱하여 산출한 금액을 한도로 인정하고 있어, 국외원천소득금액은 있으나 산출세액이 없는 경우 혹은 특정국가의 국외원천소득이 다른 국가의 국외원천손실과 상계되는 경우 외국납부세액공제를 받을 수 없다. 대

부분의 경우 세액의 이월을 통해서 세액 자체를 받는 것이 유리하기는 하나 일시적인 결손이 예상되고 향후에 이익이 발생할 가능성이 있는 경우 손금산입을 선택할 수 있다. 이것은 외국납부세액공제의 이월은 5년이고 이월결손금의 이월은 10년간 가능하기 때문에 납세자에 따라서는 손금산입이 유리할 수 있기 때문이다.

한 사업연도에 있어서 손금산입과 세액공제는 병행될 수 없고, 둘 중의 하나를 선택해야 한다. 다만 각 사업연도별로 손금산입과 세액공제는 선택할 수 있다. 손금산입 방법을 선택하는 경우 공제한도 계산을 할 필요가 없음은 당연한 결론이다.

5) 지방세법상 외국납부세액공제의 적용

(구)지방세법 제85조 제1항 제4호에 의하면, 지방소득세의 ‘법인세분’이란 법인세법에 따라 납부하여야 하는 법인세액을 과세표준으로 하는 지방소득세를 말하며, 법인지방소득세에 대한 과세표준이 ‘납부하여야 하는 법인세액’임을 명확하게 규정하고 있었다. 따라서 외국납부세액공제를 받는 만큼 지방소득세를 납부하지 않는 결과를 가져왔다. 하지만, 2014년 1월 1일(법률 12153) 지방세법 개정에 따라 법인지방소득세가 부가세 방식에서 독립세 방식으로 전환되면서 지방세법 제85조(정의)에서 ‘법인지방소득이란 법인세법 제3조에 따른 내국법인 또는 외국법인의 소득’으로 규정하였고, 동법 제103조의 19(과세표준)에서 ‘내국법인의 각 사업연도의 소득에 대한 법인지방소득세의 과세표준은 법인세법 제13조에 따라 계산한 금액(조세특례제한법 및 다른 법률에 따라 과세표준 산정에 관련한 조세감면 또는 중과세 등의 조세특례가 적용되는 경우에는 이에 따라 계산한 금액)으로 한다’라고 하여 법인지방소득세의 과세표준을 법인세법 제13조에 근거하여 별도로 재계산하여야 하는 것으로 개정하였다.

이렇게 법인지방소득세가 부가세 방식에서 독립세 방식으로 전환되면서 기존 법인의 조세혜택이었던 세액공제 및 세액감면 등과 관련된 규정을 두지 않았다. 그 결과 법인세를 공제 감면 받는 경우에도 그 해당 부분만큼은 지방소득세를 부담하게 되는 결과를 가져왔다. 따라서 내국법인이 외국납부세액공제를 공제한도 내에서 적용 받더라도 그 해당 부분만큼 법인지방소득세를 부담해야 한다.

3. 선행연구

외국납부세액공제과 관련되어 외국납부세액의 변천과 함께 많은 선행연구가 있었다. 기존 연구는 국세관련 연구와 지방세관련 연구로 구별해 볼 수 있다.

먼저 국세와 관련한 선행연구에서 김기영(2005)은 현행 외국세액공제제도는 불완전한 상태에 머물러 있다고 지적하면서 본 논문에서는 현행 외국세액공제제도의 문제점과 이에 대한 개선책을 구체적이고 종합적으로 제시하고자 하였다. 첫째, 외국세액공제제도의 이론적 토대가 되는 조세의 자본수출중립성 측면에서 현행 제도가 모순없이 운용되고 있는가를 살펴본 바, 개인에 대한 조세의 자본수출중립성을 확보할 수 있는 규정이 존재하고 있지 않은 점과 내국법인의 경우 규정은 존재하나 그 중립성이 불완전하게 실현되고 있음을 확인하였다. 따라서 이에 대한 해결책으로 개인에 대한 간접세액공제제도의 인정과 내국법인의 간접세액공제 적용범위를 내국법인으로부터 받은 배당의 익금불산입 규정과 균형을 이룰 수 있도록 조정하여야 함을 지적하였다.

두번째로 외국세액공제제도를 통한 기업경쟁력을 제고하는 것과 더불어 동 제도의 남용으로 인한 세수의 감소 내지 과세권의 침해에도 대처하여야 할 시점임을 강조하였다. 이를 위하여 먼저 국외원천소득을 특성별로 분류하여 그 묶음별로 외국세액공제한도를 설정함으로써 소위 cross-crediting으로 인한 세수의 감소를 최소화하여야 함을 제시하였다. 마지막으로 외국세액공제제도의 기타 문제점 및 개선방안에 대해 살펴본 바, 공제적격 외국세액 여부의 판단을 위한 세부 규정을 마련할 것과 간접세액공제제도의 개선을 위하여 현재의 연도별 적용법을 풀링법으로 변경할 것, 간접세액공제를 이용가능한 외국자회사의 범위를 확충할 것등을 제시하였다. 또한 소액 외국납부세액에 대하여는 비용-효익의 관점상 별도의 절차없이 전액 공제를 허용하여 주는 특례를 신설할 것과 외국세액공제한도 초과액의 손금산입을 허용함으로써 한도초과액의 5년간 이월공제제도를 보완할 것을 제시하였다.

이준규·정규언(2009)은 외국납부세액의 환산과 관련하여 과세방법의 문제점을 분석하고 그 개선방안을 제안하였다. 외국납부세액의 환산방법으로는 국외원천소

득을 환산하는데 사용된 환율에 따라 환산하는 소득발생시기법(dollar income method)과 외국세액을 실제로 납부한 시기의 환율로 환산하는 세액납부시기법(dollar cost method)이 있다. 현행 법인세법에서는 세액납부시기법에 따라 외국세액을 환산하도록 규정하고 있다. 그러나 세액납부시기법을 적용할 경우 이중과세가 완전하게 조정되지 아니하고, 국외원천소득과 이에 대응하는 외국세액의 환산방법이 일치하지 아니하며, 이중거래접근법에 부합하지 아니하고, 외국세액을 환급받는 경우 해당 환급세액의 원화환산액이 당초의 외국납부세액 원화환산액을 초과하는 상황이 발생하며, 세액의 납부시기를 달리하여 납부세액을 조정하는 수단으로 남용될 여지가 있고, 납부시기마다 별도로 환산하여야 하므로 납세자의 납세순응비용과 과세당국의 행정비용의 부담이 있으며, 기능통화개념에 부합하지 아니한다는 문제점이 있다. 이러한 문제점을 개선하기 위하여는 현행 법인세법상 외국납부세액의 환산방법인 세액납부시기법을 소득발생시기법으로 전환할 필요가 있다고 주장하였다.

전태영·변용환(2012)은 간주외국납부세액공제협약이 우리나라기업의 해외직접투자에 영향을 미치는지를 회귀모형을 설정하여 실증 분석하였다. 분석 결과 간주외국납부세액공제협약이 체결된 경우 투자빈도가 유의하게 증가한다는 사실을 확인하였다. 이런 사실은 두 가지 방식으로 확인되었는데, 먼저 협약체결유무에 따라 투자빈도가 차이가 나는지를 조사한 결과 유의한 차이를 확인하였다. 다음으로 간주외국납부세액공제를 반영한 유효법정세율에 따른 차이가 있는지를 분석하였는데 여기서도 유의한 차이가 나는 것으로 확인되었다.

황규영·김유라(2013)는 간접외국납부세액을 중심으로 세법개정안의 변천을 살펴보고 외국손자회사에 대하여 50%의 혜택만 부여하는 세법내용은 조세조약의 유무와 관계없이 혜택을 제공한다는 취지와 맞지 않기 때문에 100%의 혜택을 부여하는 것을 제안했다. 또한 외국납부세액을 적용하기 위한 자회사주식의 보유기간 제한에 있어 수입배당금 익금불산입제도와 의 형평성을 고려하여 기존 6개월에서 3개월로 변경하고 개인도 간접외국납부세액공제를 허용하는 것이 필요하다고 제시하였다.

이창희(2014)는 외국납부세액공제에 관한 국내법과 조세조약 규정을 분석하였다. 구체적으로는 외국납부세액공제의 요건, 공제한도, 간접외국세액공제, 고정사

업장에 귀속되는 외국납부세액의 공제, 마지막으로 속인주의 과세가 경합하는 경우의 외국납부세액공제 등을 검토하였다. 이를 통해 외국세금이 우리나라의 세제의 틀속에서 비슷한지 따져보고 이에 해당하는 경우만 외국납부세액의 공제대상이 될 수 있음을 지적했다. 또한 외국납부세액의 한도계산에 있어서 소득원천을 각 외국국가별로 설정할 것인지(국별한도) 아니면 국외원천소득을 통산하여 한도를 정할 것인지(일괄한도)의 문제를 검토하고 현행 국내세법에서 채택하고 있는 국별한도가 아닌 일괄한도가 논리적으로 타당하다고 주장하고 있다.

정유석(2015)은 국제적 이중과세의 문제점과 이에 대한 개선방안을 제시하기 위해 국제적 이중과세의 발생원인과 구체적인 발생 형태를 문헌적으로 살펴보고 이중과세의 조정 방법별장·단점을 검토하였다. 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 제시하였다.

우리나라의 지방소득세법은 과거 국세에 대한 부가세(surtax) 형태로 과세되었으나 2014년 1월 1일의 지방세법 개정으로 인하여 독립세로 전환되었다. 따라서 지방소득세법상 자체의 과세요건을 확립하게 되었고, 이에 따라 독립된 소득, 과세표준, 세율, 산출세액 및 결정세액의 계산구조를 가지게 되었다. 이에 따른 선행연구는 다음과 같다.

정지선·최천규(2014)는 외국납부세액공제제도는 거주자나 내국법인에게 주어지는 어떠한 조세혜택이 아니라, 국가간의 이중과세를 방지하여 조세의 자본수출중립성을 확보하기 위한 당연한 조치라고 하였다. 즉 외국납부세액공제제도는 내국법인이 외국에서 획득한 소득에 대하여 그 원천지국에서 부담한 세금을 국내의 법인세에서 제외하는 단순한 계산과정일 뿐이며, 이를 인정하지 않을 경우에는 동일한 소득에 대하여 두 번 과세하는 이중과세에 해당하여 부당한 결과를 초래하게 된다고 한다. 따라서 법인지방소득세에 있어서 외국납부세액공제를 적용하도록 하고 그 내용을 지방세특례제한법이 아닌 지방세법에 규정하는 입법적인 개선이 시급하게 이루어져야 한다고 주장하였다.

이준규·박성욱(2014)은 과세권자가 특정 납세의무자의 소득에 대하여 소득세

등을 과세함에 있어서 다른 과세권자가 과세한 소득세 등의 공제에 관한 이론적 검토와 외국(미국과 일본)의 입법례를 살펴보고 이와 관련된 현행 세법상의 문제점과 개선방향에 대하여 논의하였다. 이를 통해 소득세 등의 공제 여부는 동일한 논리에 의하여 통일될 필요는 없지만 현행 세법상의 규정에 대하여는 다음과 같은 두 가지의 문제점을 지적하였다. 첫째, 소득세법과 법인세법상 외국납부세액 공제를 적용함에 있어서 외국납부세액에는 외국의 중앙정부가 과세한 소득세 등 뿐 아니라 지방 정부가 과세한 소득세 등을 포함하는 데 비하여 지방소득세는 세액공제와 필요경비 또는 손금산입의 대상에서 제외함으로써 국내투자에 비하여 국외투자가 더 유리해지며, 이는 자본수출중립성을 훼손하는 문제점이 있다. 둘째, 개인지방소득세를 과세함에 있어서는 외국납부세액공제를 적용하는 데 비하여 법인지방소득세를 과세함에 있어서는 외국납부세액공제를 적용하지 아니함에 따라 타당한 사유없이 개인사업자와 법인을 차별하고 있다고 주장하였다.

본 연구는 상기의 기존연구 및 관련 문헌을 바탕으로하여 현행 법인세법과 지방세법상 외국납부세액공제의 실무상 문제점을 살펴보고 시사점 및 개선방안을 제시하고자 한다. 특히 본 연구에 대한 선행연구 등에서 옳다고 전제하고 있는 간접외국납부세액 공제산식의 문제를 지적하고자 한다. 또한 선행연구에서는 국외손자회사에 대한 해석 및 논의가 없었는바 이에 대하여 어떤 방법이 이중과세 배제에 합당한지에 대하여 검토한다. 그리고 세법개정으로 인하여 기존 연구논문에서 다루지 못한 주제인 직·간접비 반영의 문제와 이월배제세액의 계산과정을 살펴본다. 그리고 지방소득세법 개정으로 인한 외국납부세액공제의 적용상의 문제를 사례 및 법과 규정의 해석을 통해서 접근해 보고자 한다.

III. 외국납부세액공제 규정의 실무상 문제점과 개선방안

지금까지 외국납부세액공제의 이론적 배경과 현재 우리나라 규정의 변천사 그리고 외국납부세액공제 규정의 의미와 선행연구에 대하여 살펴 보았다. 이를 바

탕으로 현재의 외국납부세액공제 규정의 실무상 문제점에 대하여 살펴보고 그 시사점 및 개선방안을 제시하고자 한다. 논의의 순서는 간접외국납부세액공제의 계산산식의 문제점을 먼저 살펴보고 외국손자회사의 개념에 대하여 설명한다. 그 뒤 실제 공제한도 계산에 있어서 직·간접비와 관련된 문제를 검토하고 이에 따르는 이월배제액의 문제점을 검토한다. 마지막으로 법인지방소득세를 계산할 때 외국납부세액공제를 배제하는 것이 합리적인 것인지를 살펴보고자 한다.

1. 배당가능이익과 세무상 당기잉여금의 차이

논의를 시작하기에 앞서 제II장에서 검토했던 간접외국납부세액공제의 계산식을 살펴보기로 한다.

$$\begin{array}{l} \text{공제대상} \\ \text{범위액} \end{array} = \begin{array}{l} \text{외국자회사의} \\ \text{해당 사업연도} \\ \text{법인세액(T)} \end{array} \times \frac{\text{수입배당금액(D)}}{\begin{array}{l} \text{외국자회사의} \\ \text{해당 사업연도} \\ \text{소득금액(TB)} \end{array} - \begin{array}{l} \text{외국자회사의} \\ \text{해당 사업연도} \\ \text{법인세액(T)} \end{array}}$$

여기서,

T(Tax): 외국자회사의 해당 사업연도 법인세액

TB(Tax base): 외국자회사의 해당 사업연도 소득금액

D(Dividends): 수입배당금액

외국자회사의 해당 사업연도 소득금액은 외국소재지국에서 세율을 곱하기 전의 과세표준을 의미한다(법인세법 집행기준 57-94-5). 또한 수입배당금은 외국소재지국의 회계상 이익을 기준으로 하여 외국소재지국의 상법에 따라서 배당한 금액이다. 이론적으로는 회계상이익과 과세표준에서 세금을 차감한 금액이 일치한다고 가정한다. 따라서 100% 국외자회사를 가정할 경우 외국자회사가 외국자

회사 소재지국에 부담한 법인세가 간접외국납부세액이 된다. 즉 100% 자회사로 가정하고 전액을 배당 받았다고 할 때 간접외국납부세액의 공제 범위는 다음과 같이 계산될 수 있다. 공제대상 범위액 = $TxD/(TB-T)$ 그런데 $TB-T = D$ 라고 하면 결론적으로 공제대상 범위액은 T가 된다. 또한 간접외국납부세액은 익금산입 하게 되어 있으므로 익금의 총 효과는 T+D 이고 결론적으로 $T+(TB-T)=TB$ 임으로 외국자회사의 과세표준이 내국법인의 과세표준으로 산입되어 보충적인 과세권을 행사하게 된다.

수입배당금은 당기순이익을 원천으로 하는 것이다. 즉 법인세차감전순이익에서 이연법인세를 고려한 법인세 비용을 차감하여 당기순이익이 얻어지게 된다. 이연법인세를 고려하지 않다고 하더라도 당기순이익과 TB-T 는 같은 값이 되기 어렵다.

논의를 쉽게하기 위해 당기순이익을 모두 모회사로 배당했다고 가정해 보면, 당기순이익=수입배당금이 된다. 따라서 위의 식은 다음의 식으로 쓸 수 있다.

$$\begin{array}{l} \text{공제대상} \\ \text{범위액} \end{array} = \begin{array}{l} \text{외국자회사의} \\ \text{해당 사업연도} \\ \text{법인세액(T)} \end{array} \times \frac{\begin{array}{l} \text{당기순이익(NI)} \\ \text{외국자회사의} \\ \text{해당 사업연도} \\ \text{소득금액(TB)} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{외국자회사의} \\ \text{해당 사업연도} \\ \text{법인세액(T)} \end{array}}$$

여기서,

T(Tax): 외국자회사의 해당 사업연도 법인세액

TB(Tax base): 외국자회사의 해당 사업연도 소득금액

NI(Net Income): 당기순이익

TB(Tax base) - T(Tax) : 세무상 당기잉여금

한국의 경우 T를 구하기 위해서 NI에서 시작하여 세무조정을 하고 이를 통해 TB를 산출한다. 그 뒤 세율을 적용하여 T가 산출된다. NI와 TB의 차이는 결국 세무조정에 있으며 이를 회계적으로 표현하면 영구적 차이와 일시적 차이로 구분된다. NI에 영구적 차이 및 일시적 차이를 가감하면 TB가 되고 여기에 세율을

적용하면 T가 나오는 것이다. 다음은 영구적 차이와 일시적 차이에 따라서 위의 산식이 어떻게 되는지 살펴보기로 한다. 또한 일시적 차이는 이연법인세를 발생시키는 바 이연법인세 적용에 따른 효과도 보기로 한다.

사례1) 일시적 차이가 발생했고 이연법인세를 적용하지 아니하는 경우

외국소재지국 세율은 20%

제1기 주식감액손실은 세무상 인정되지 아니한다. 그리고 감액된 주식은 제2기에 감액후의 가격으로 처분했다고 가정한다.

또한 외국자회사의 배당가능한 이익은 전액 배당한다.

손익계산서

구분	제1기	제2기	합계
영업이익	150	150	300
영업외비용	50	0	50
- 감액손실	50	0	50
법인세차감전순이익	100	150	250
법인세비용	30	20	50
당기순이익	70	130	200

세무조정계산서

구분	제1기	제2기	합계
법인세차감전순이익	100	150	250
익금(손금)산입	50	(50)	0
과세표준	150	100	250
법인세액	30	20	50
과세표준-법인세액	120	80	200

간접외국납부세액공제 금액

구분	제1기	제2기	합계
법인세액	30	20	50
수입배당금	70	130	200
과세표준	150	100	250
외국납부세액공제금액	17.5	32.5	50

제1기 간접외국납부세액공제 금액 = $30 \times 70 / (150 - 30) = 17.5$

제2기 간접외국납부세액공제 금액 = $20 \times 130 / (100 - 20) = 32.5$

Gross-up 비율 = $30 / (150 - 30) = 20 / (100 - 20) = 25\%$ ²³⁾

제1기를 살펴보면 제1기에 외국자회사가 부담한 세금은 30이고 간접외국납부세액의 금액은 17.5 이다. 제2기는 외국자회사가 부담한 세금은 20이고, 간접외국납부세액공제의 금액은 32.5 이다. 해당 차이인 $30 - 17.5 = 12.5$ 의 금액은 배당가능한 회계적이익과 과세표준-법인세액(이하 “세무상 당기잉여금”이라 함)의 차이에 gross-up 비율을 반영한 금액이다. 즉 $50 \times 25\% = 12.5$ 의 차이가 발생한다. 이것은 일시적 차이이기 때문에 제1기의 금액이 제2기의 금액으로 상쇄된 것이다. 자회사 부담세액과 간접외국납부세액을 기별로 정리하면 다음과 같다.

구분	제1기	제2기	합계
당기법인세액	30	20	50
외국납부세액공제금액	17.5	32.5	50
차이금액	12.5	-12.5	0
NI/(TB-T)	58.33%	162.5%	

제1기와 제2기의 총 부담세액은 50이고 외국납부세액공제 총 금액도 50이 된다. 그러나 제2기의 경우 자회사가 부담한 당기법인세는 20인데 외국납부세액공제는 32.5를 받게 된다. 이를 공제범위액의 산식에서 보면 $T \times NI / (TB - B)$ 에서 $NI / (TB - T)$ 의 금액이 100%가 넘을 수 있다는 의미가 된다. 다만 모회사의 자회사에 대한 지분율과 당기순이익의 배당비율 등의 요소를 감안하게 되면 실무적으로는 $NI / (TB - T)$ 가 100% 넘는 경우가 발생하기 어렵다. 그렇지만 회계상 당기순이익과 세무상 당기잉여금 차이에 따른 효과는 동일할 것으로 보인다.

사례2) 일시적 차이가 발생했고 이연법인세를 적용하는 경우
손익계산서

구분	제1기	제2기	합계
영업이익	150	150	300

23) 각기의 세율이 다르게 되면 더 복잡한 양상이 나타날 것이다, 이 연구는 일시적 차이와 영구적 차이에 따른 원리를 보는데 있으므로 논의를 생략한다.

영업외비용	50	0	50
-주식감액손실	50	0	50
법인세차감전순이익	100	150	250
법인세비용	20 ²⁴⁾	30 ²⁵⁾	50
당기순이익	80	120	200

세무조정계산서

구분	제1기	제2기	합계
법인세차감전순이익	100	150	250
익금(손금)산입	50	(50)	0
과세표준	150	100	250
법인세액	30	20	50
과세표준-법인세액	120	80	200

간접외국납부세액공제 금액

구분	제1기	제2기	합계
법인세액	30	20	50
수입배당금	80	120	200
과세표준	150	100	250
외국납부세액공제금액	20	30	50

제1기 간접외국납부세액공제 금액 = $30 \times 80 / (150 - 30) = 20$

제2기 간접외국납부세액공제 금액 = $20 \times 120 / (100 - 20) = 30$

사례2의 경우도 대부분의 효과는 사례1과 동일하다. 다만 이연법인세를 적용함으로써 차이금액이 완화되는 효과가 있다.

구분	제1기	제2기	합계
당기법인세액	30	20	50
외국납부세액공제금액	20	30	50
차이금액	10	-10	0
NI/(TB-T)	66.66%	150%	50

이연법인세 회계로 인하여 법인세비용의 변화가 회계상 당기순이익과 세무상

24) (차) 법인세비용 20 (대) 미지급법인세 30
이연법인세자산 10

25) (차) 법인세 비용 30 (대) 미지급법인세 20
이연법인세자산 10

당기잉여금의 차이를 조정해 주기 때문에 이런 효과가 발생하는 것이다.

사례3) 과세표준을 증가시키는 영구적 차이가 발생한 경우²⁶⁾

외국소재지국 세율은 20%
 제1기 영구적 차이인 접대비 한도초과 금액이 있었다.
 또한 외국자회사의 배당가능한 이익은 전액 배당한다.

손익계산서

구분	제1기	제2기	합계
영업이익	150	150	300
영업외비용	50	0	50
-접대비	50	0	50
법인세차감전순이익	100	150	250
법인세비용	30	30	60
당기순이익	70	120	190

세무조정계산서

구분	제1기	제2기	합계
법인세차감전순이익	100	150	250
익금(손금)산입	50	0	50
과세표준	150	150	300
법인세액	30	30	60
과세표준-법인세액	120	120	240

간접외국납부세액공제 금액

구분	제1기	제2기	합계
당기법인세액	30	30	60
수입배당금	70	120	190
과세표준	150	150	300
외국납부세액공제금액	17.5	30	47.5

제1기 간접외국납부세액공제 금액 = $30 \times 70 / (150 - 30) = 17.5$

제2기 간접외국납부세액공제 금액 = $30 \times 120 / (150 - 30) = 30$

26) 영구적 차이는 이연법인세 회계를 적용할 여지가 없으므로 이연법인세 효과를 분석하지 아니하였다.

제1기를 살펴보면 제1기에 외국자회사가 부담한 세금은 30이고 간접외국납부세액의 금액은 17.5이다. 제2기는 외국자회사가 부담한 세금은 30이고, 간접외국납부세액공제의 금액은 30이다. 제1기의 해당 차이인 $30-17.5=12.5$ 의 금액은 배당가능한 회계상 이익과 세무상 당기잉여금의 차이에 gross-up 비율을 반영한 금액이다. 즉 $50 \times 25\% = 12.5$ 의 차이가 발생한다. 이것은 영구적 차이이기 때문에 제1기의 금액이 제2기의 금액으로 상쇄되지 아니한다. 자회사 부담세액과 간접외국납부세액을 기별로 정리하면 다음과 같다.

구분	제1기	제2기	합계
당기법인세액	30	30	60
외국납부세액공제금액	17.5	30	47.5
차이금액	12.5	0	12.5
NI/(TB-T)	58.33%	100%	

제1기와 제2기의 총부담세액은 60이나 외국납부세액공제의 총 금액은 47.5가 된다. 제1기의 영구적 차이는 외국납부세액공제에 있어서도 영구적 차이를 발생한다. 자회사가 부담한 법인세액 중 12.5는 영원히 공제를 받지 못한다는 것을 의미한다.²⁷⁾

위의 사례를 요약하자면 회계상 이익과 세무상 당기잉여금의 차이는 발생할 수 밖에 없다. 이를 완화하기 위한 이연법인세 회계를 적용하면 차이가 줄어들 수 있지만 본질적인 차이는 발생한다. 이것은 재무회계와 세무회계의 목적에 따른 필연적 차이이기도 하다. 위와 같이 현재의 간접외국납부세액 공제산식은 필연적인 문제점을 가지고 있다.

2009년 일본은 세제 개편을 통하여 한국과 유사한 간접외국납부세액공제제도를 폐지하고 외국자회사 배당소득 면제제도를 도입하였다. 그 도입취지 중 하나로 간접외국납부세액공제 운용에 따른 납세협력비용이 과다하기 때문이라고 한

27) 이 사례에서는 ‘해당 자회사소재지국에서 인정 받지 못하는 점대비한도 초과로 인하여 발생했기 때문에 이것을 국내에서 공제를 해주지 말아야 한다.’라는 주장이 있을 수 있다. 따라서 현재의 수식이 합리적이라는 의견도 있을 수 있다. 이것은 타당해 보이기도 하나 개별적으로 외국자회사의 세무조정을 따지는 것이 합리적인 것인지 의문이 든다. 또한 이 사례에서는 영구적 차이가 과세소득을 증가시키는 방향에서 발생하였지만, 영구적 차이가 과세소득을 감소시키는 방향에서 발생할 수도 있을 듯하다. 이 경우도 인정해 주어야 하는지 의문이다. 그렇게 되면 납부하지도 않은 법인세를 외국납부세액공제 해주는 결과를 가져 올 수도 있다.

다(정유석, 2015). 또한 OECD 국가 중 26개국이 원천지국 과세제도인 배당소득 면제제도를 시행하고 있다고 한다(Business Roundtable, 2011). 해외에 유보된 투자수익의 환류라는 측면에서 그리고 국내 기업의 경제력 확보라는 측면에서 외국자회사 배당소득 면제제도를 도입을 고려할 필요가 있어보인다.

2. 외국손자회사 개념에 대한 문제

구 법인세법상 외국자회사가 외국손자회사로부터 받은 수입배당금에 관하여 외국손자회사가 소재지국에 부담한 법인세액의 50%에 대하여 간접외국납부세액공제를 적용하였다. 현재는 과거 규정을 삭제하고, 외국자회사가 외국손자회사로부터 받은 수입배당금이나 소득금액에 대하여 소재지국 법률에 따라 외국손회사의 소재지국에 납부한 세액의 50%는 외국 자회사의 해당 사업 연도 법인세액으로 인정되어 공제가능하다. 외국손자회사가 자국에서 부담한 세액에 대하여 간접외국납부세액공제를 적용하지 않아 외국손자회사라는 개념의 의미가 줄어들기는 했으나, 여전히 자회사를 통하여 일정부분 간접외국납부세액 공제를 받을 수 있기 때문에 의미가 없는 것은 아니다. 게다가 해외 진출시 지주회사 형태로 진출하고 있는 점을 고려해 볼 때 그 의미는 더욱 크다고 하겠다. 외국손자회사라고 하면 얼핏 드는 생각은 한국에 소재하고 있지 않은 손자회사라고 생각할 수 있다. 다음의 서면질의를 살펴보자.

서면-2015-법령해석국조-2233(2016.05.09.)

[제 목]

간접외국납부세액공제 대상세액에 국내 소재 손회사 납부세액의 포함 여부

[요 지]

간접외국납부세액공제를 적용함에 있어서 일본자회사가 모회사로서 국내에 소

재한 자회사로부터 지급받는 수입배당금에 대하여 국내 법률에 따라 국내에 납부한 세액은 ‘외국자회사의 해당 사업연도 법인세액’에 포함되지 않는 것

[답변내용]

내국법인이 일본자회사로부터 지급받는 수입배당금에 대해 「법인세법」 제57조 제4항 및 같은 법 시행령 제94조 제8항에 의한 외국납부세액공제를 적용함에 있어 일본자회사가 모회사로서 국내에 소재한 자회사로부터 지급받는 수입배당금에 대하여 국내 법률에 따라 국내에 납부한 세액은 같은 법 시행령 제94조 제8항에서 규정하고 있는 ‘외국자회사의 해당 사업연도 법인세액’에 포함되지 않는 것입니다.

위의 답변 내용을 바탕으로 사실관계를 요약하면 다음과 같다.

내국법인이 일본자회사를 가지고 있고 이 일본자회사가 한국의 손자회사를 보유하고 있는 경우 한국 손자회사가 일본자회사에게 배당을 할 때 한일 조세조약에 따라 원천징수를 하게 되어 있다.²⁸⁾ 이 경우 이 원천징수금액이 ‘외국자회사의 해당 사업연도 법인세액’에 포함되는지 여부가 질의의 핵심이다. 이것은 다시 표현하면 외국손자회사의 개념이 외국자회사의 입장에서 생각을 해야 하는 것인지 아니면 국내법인의 입장에서 생각해야 하는지의 문제이다.

서면질의 답변 내용이 명확하지 않아 논리적 근거를 알 수 없지만 그 논리를 추론해보면 다음과 같다. 첫째, 법인세법 제57조 조항의 제목을 보면 【외국 납부 세액공제 등】이다. 따라서 외국 납부세액이 되어야 한다. ‘외국 납부세액’이란 위 법인세법 제57조 제1항에서 규정하는 바와 같이 ‘외국정부(지방자치단체를

28) 한일조세조약 제10조

1. 일방체약국의 거주자인 법인이 타방체약국의 거주자에게 지급하는 배당에 대하여는 동 타방체약국에서 과세할 수 있다.
 2. 그러나, 그러한 배당에 대하여는 배당을 지급하는 법인이 거주자인 일방체약국에서도 동 체약국의 법에 의하여 과세할 수 있다. 다만, 그 배당의 수익적 소유자가 타방체약국의 거주자인 경우 그렇게 부과되는 조세는 다음을 초과할 수 없다.
 - 가. 그 수익적 소유자가 이윤배분이 발생한 회계기간의 종료 직전 6월동안 배당을 지급하는 법인이 발행한 의결권 주식을 적어도 25퍼센트를 소유하고 있는 법인인 경우에는 배당총액의 5퍼센트
 - 나. 기타의 경우에는 배당총액의 15퍼센트
- 이 항은 배당의 지급원인이 되는 이윤에 대한 법인의 과세에 영향을 미치지 아니한다.
(이하생략)

포함한다.)에 의해 과세된 세액'이다. '외국정부에 의해 과세된 세액'이란 문구에서의 '외국'은 문언 그대로 한국을 제외한 전세계 모든 국가를 의미하는 것이다. 둘째, '국외손자회사'이다. 여기서 국외란 한국은 아니라는 말이다.

앞서 논의한 바와 같이 법인세법은 외국자회사가 외국손회사로부터 지급받는 수입배당금액에 대하여 외국손회사 소재지국에서 원천징수된 세액의 50%를 간접외국납부세액 계산 대상 외국납부세액에 포함시키는 방식을 통해 이중과세를 부분적으로 방지하고 있다. 따라서 자회사가 해외에 존재하고 손자회사는 한국에 존재하는 경우, 외국자회사가 외국손자회사로부터 지급받는 수입배당금액에 대하여 국내에서 원천징수하게 된다. 만약 당해 세액을 모회사의 간접외국납부세액 계산 대상 외국납부세액에 포함시키지 않으면 이중과세가 발생하게 된다. 또한 국외자회사가 한국에 투자를 하고 한국에서 배당받을 것이 있다는 것은 한국 손자회사가 한국에 법인세를 낸다는 뜻이고, 그 한국 손회사가 다시 국외자회사에게 배당을 할 때 원천징수를 할 수 있으므로 한국 입장에서 나쁜 것은 아니다. 따라서 이중과세 배제논리상 간접외국납부세액공제의 세액에 포함시켜야 하는 것으로 보인다.

그리고 '외국자회사의 해당 사업연도 법인세액'은 '외국자회사가 외국손회사로부터 지급받는 수입배당금액에 대하여 외국손회사의 소재지국 법률에 따라 외국손회사의 소재지국에 납부한 세액으로서, 외국자회사가 외국납부세액으로 공제받았거나 공제받을 금액 또는 해당 수입배당금액이나 제3국(본점이나 주사무소 또는 사업의 실질적 관리장소 등을 둔 국가 외의 국가를 말한다) 지점 등 귀속소득에 대하여 외국자회사의 소재지국에서 국외소득 비과세·면제를 적용받았거나 적용받을 경우 해당 세액 중 100분의 50에 상당하는 금액을 포함하여 계산'하도록 규정되어 있다(법인세법 제57조 제4항 및 동법 시행령 제94조 제8항).

즉, 외국자회사가 본인 입장에서 외국납부세액으로 공제받는 금액 또는 외국자회사가 국외소득에 대한 비과세·면제를 적용 받았을 경우에는 외국자회사가 외국납부세액으로 공제받았거나 공제받을 금액의 50%를 포함하도록 되어 있다. 특히 '제3국(본점이나 주사무소 또는 사업의 실질적 관리장소 등을 둔 국가 외의 국가를 말한다)'의 규정을 보면 '~ 국가 외의 국가'라고 표현하고 있는 점에서 자회사가 소재하고 있는 국가 외의 국가라고 해석하는 것이 합리적이다. 한국이 포

함되지 않는다는 내용을 발견할 수 없다.

논의의 결론은 한국입장에서 국외손자회사를 판단할 것인지 아니면 국외자회사입장에서 국외손자회사를 판단할 것인지의 문제이다. 이중과세 방지측면에서는 국외자회사 입장에서 판단해야 할 것으로 보인다. 또한 해외진출기업의 국내복귀에 대한 세액감면을 해주고 있는 정책방향에서도 볼 때 국내자금이 해외로 투자되고 그것이 다시 국내로 투자되는 것에 대하여 세제적으로 불이익을 줄 필요는 없어 보인다.²⁹⁾

3. 국외원천소득 계산시 직·간접비 반영

국외원천소득을 계산할 때 그 국외원천소득은 순소득의 개념이다. 그리고 계산식상으로도 과세표준에 상응하는 금액임으로 수익에서 비용을 차감한 개념이 당연한 귀결이다. 다음은 국세청에서 2013년 1월 29일에 발표한 ‘법인세 신고사항 「주요 사후검증항목 사전예고」’에서 발췌하였다.

사례3 : 국외총수입금액에서 직·간접경비를 차감하지 않고 한도액을 계산하여 외국납부세액 257억원 부당 공제

신고내용

○ 온라인 게임 제공 사업자 (주)CCC는 온라인 게임 「△△△」의 수익에 대해 아래와 같이 배분하기로 계약을 체결

```
graph LR; A[중국 (GGG)] <-->|수익배분| B["(주)CCC (모법인)"]; B <-->|수익배분| C["(주)乙 (자회사)"]
```

○ (주)CCC는 법인세 신고시 국외총수입금액 전부를 국외원천소득으로 보고 세

29) 조세특례제한법 제104조의24 【해외진출기업의 국내복귀에 대한 세액감면】

액공제한도를 계산하여 외국납부세액공제를 받음

* 외국납부세액 공제한도 = 산출세액 × (국외원천소득 / 과세표준)

** 외국납부세액공제 한도액을 계산할 때 “국외원천소득”은 국외총수입금액에서 관련 직·간접 경비를 차감한 금액임

□ 검증결과

○ 직·간접 경비[(주)乙에 지급한 로열티(70%), 공통경비]를 차감한 금액을 국외원천소득으로 보아 공제한도액을 재계산하여 외국납부세액 부당공제액 257억원 추정

위의 추정사례로 인하여 2013년 개정세법 시행령상에 다음과 같은 규정을 두어 이를 명백히 했다.

법 제57조 제1항의 규정이 적용되는 국외원천소득은 국외에서 발생한 소득으로서 내국법인의 각 사업연도 소득의 계산에 관한 규정을 준용하여 산출한 금액으로 한다...(이하생략)(법인세법시행령 제94조 15항). 즉 내국법인의 각 사업연도 소득의 계산에 관한 규정을 준용하도록 명백하게 하였다. 비용을 차감하는 데는 논의의 여지가 없지만 얼마의 금액을 차감할 것인지는 여전히 문제이다. 게다가 일괄한도제의 폐지에 따라 국가별로 직·간접비를 계산해야 한다.

순소득은 익금에서 손금을 차감한 개념이다. 또한 소득의 종류는 이자·배당·사용료 등 다양한 형태로 나타난다. 직접비는 개념상 추적가능한 것이니 계산가능하다고 생각할 수 있지만 꼭 그렇지만은 않다. 예를 들면 이자·배당금 수익 등의 경우, 소득세법상으로는 이자소득에 대한 비용은 없다. 배당금 수익도 마찬가지다. 소득의 종류별로 직접비용이 어떤것인지 명확히 해야할 것으로 보인다. 비용 반영의 두 번째 문제는 간접비인 공통경비이다. 공통경비는 그 개념이 포함하고 있는 것처럼 명백한 구분이 안 되는 경비이다. 위의 예에 있어서도 이자나 배당금 수익을 얻기 위한 직접비는 의문이 있다고 추정해볼 수 있으나, 이 이자소득 또는 배당금 수익에 간접비가 전혀 발생하지 않았다고 단언하기도 어렵다. 이것은 일반적인 재무회계 시스템에서 직접 산출되는 자료가 아니기 때문에 더

욱 어려운 문제이다. 이에 대한 해결 방안으로 공통경비 배분 기준과 관련하여 세법상 기준을 찾아보면 비영리법인의 수익사업과 비수익사업의 구분시 사용하는 기준이 있다.

법인세법 제113조(구분경리)

① 비영리법인이 수익사업을 하는 경우에는 자산·부채 및 손익을 그 수익사업에 속하는 것과 수익사업이 아닌 그 밖의 사업에 속하는 것을 각각 다른 회계로 구분하여 기록하여야 한다.

⑥ 제1항부터 제5항까지의 규정에 따른 구분경리의 방법, 동일사업을 하는 법인의 판정, 그 밖에 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.

법인세법 시행규칙

제76조(비영리법인의 구분경리)

⑥ 비영리법인이 법 제113조 제1항의 규정에 의하여 수익사업과 기타의 사업의 손익을 구분경리하는 경우 공통되는 익금과 손금은 다음 각호의 규정에 의하여 구분계산하여야 한다. 다만, 공통익금 또는 손금의 구분계산에 있어서 개별손금(공통손금외의 손금의 합계액을 말한다. 이하 이 조에서 같다)이 없는 경우나 기타의 사유로 다음 각호의 규정을 적용할 수 없거나 적용하는 것이 불합리한 경우에는 공통익금의 수입항목 또는 공통손금의 비용항목에 따라 국세청장이 정하는 작업시간·사용시간·사용면적 등의 기준에 의하여 안분계산한다.

1. 수익사업과 기타의 사업의 공통익금은 수익사업과 기타의 사업의 수입금액 또는 매출액에 비례하여 안분계산
2. 수익사업과 기타의 사업의 업종이 동일한 경우의 공통손금은 수익사업과 기타의 사업의 수입금액 또는 매출액에 비례하여 안분계산
3. 수익사업과 기타의 사업의 업종이 다른 경우의 공통손금은 수익사업과 기타의 사업의 개별 손금액에 비례하여 안분계산

구분경리의 경우 구분경리를 해야 할 이유가 있는 소득공제, 세액공제 또는 감

면(감면율이 다른 경우 포함) 및 피합병법인의 이월결손공제 등에 있어서 구분 손익계산이 필요한 법인이 대상이다. 이는 법상으로 의무적으로 구분경리를 하도록 하고 있다. 외국납부세액공제는 엄밀하게 말하면 구분경리의 대상은 아니다. 따라서 위의 기준을 준용하여 배분하는 것을 생각해 볼 수 있으나 이를 위해서는 세법에 명확히 해야 할 것이다.

마지막 문제는 위의 배분을 나라별로 해야 한다는 점이다. 국내와 국외를 구분하는 것도 어려운 주제이지만 각 나라별로 직·간접비를 모두 배분하여 한도 계산을 하는 것은 더욱 어렵다. 지나친 납세협력비용³⁰⁾을 이야기 하지 않을 수 없다.

직·간접비에 대한 반영은 논리적으로 맞다. 하지만 어떻게 얼마나 반영해야 하는지에 대한 명확한 기준이 필요해 보인다.

4. 이월배제액의 계산

직·간접비의 반영이 기존의 법을 명확히 하는 확인적 규정이라고 하면 직·간접비에 대응하는 비용에 대한 이월 배제액은 신설규정이다.

법인세법시행령 제94조

⑮ 법 제57조 제1항의 규정이 적용되는 국외원천소득은 국외에서 발생한 소득으로서 내국법인의 각 사업연도 소득의 계산에 관한 규정을 준용하여 산출한 금액으로 한다. 이 경우 법 제57조 제1항 제1호에 따라 외국법인세액의 공제가 적용되는 경우의 국외원천소득은 해당 사업연도의 과세표준을

30) 법인세법 시행령 제94조 3항에 따라 외국납부세액공제를 받으려는 법인은 기획재정부령으로 정하는 외국납부세액공제세액계산서를 납세지 관할세무서장에게 제출하여야 한다. 해당 서식을 살펴보면 국외에 자회사가 하나 있는 경우 다음의 서류 4장을 작성해야 한다. 나라가 추가되면 그에 비례하여 증가한다.

법인세법 시행규칙[별지 제8호서식 부표 5] -공제감면세액계산서(5)

법인세법 시행규칙[별지 제8호서식부표 5의2] -국가별 외국납부세액공제 명세서

법인세법 시행규칙[별지 제8호서식 부표 5의3]-소득종류별 외국납부세액 명세서

법인세법 시행규칙[별지 제8호서식 부표 5의4]-간접외국납부세액공제 명세서

계산할 때 손금에 산입된 금액으로서 국외원천소득에 직접 또는 간접으로 대응하는 금액이 있는 경우에는 이를 차감한 금액으로 하며, 그 차감된 금액에 대해서는 법 제57조 제2항을 적용하지 아니한다.

위의 조항을 나누어서 생각해 보면 다음과 같다. 첫째, ‘법 제57조 제1항 제1호에 따라 외국법인세액의 공제가 적용되는 경우’란 세액공제를 받는 경우에 적용된다는 뜻이다. 따라서 손금산입을 적용하는 경우 적용되지 아니한다. 둘째, ‘국외원천소득은 해당 사업연도의 과세표준을 계산할 때 손금에 산입된 금액으로서 국외원천소득에 직접 또는 간접으로 대응하는 금액이 있는 경우에는 이를 차감한 금액으로 하며’라는 표현은 직·간접비를 반영한 금액이 회계상의 반영이 아니라 세무상 ‘손금’으로 반영되어야 한다는 뜻이다. 공제한도의 분모가 과세표준임으로 분자에 해당하는 국외소득금액도 순소득이 되어야 하고 ‘익금’에서 ‘손금’을 차감해야 하는 금액임을 이미 언급하였다. 셋째, ‘그 차감된 금액에 대해서는 법 제57조 제2항을 적용하지 아니한다.’ 법 제57조 제2항은 공제한도 초과분에 대한 이월공제에 관한 규정임을 감안하면 ‘그 차감된 금액에 대해서는’ 이월공제를 적용하지 않겠다는 것이다.

신설규정에 대한 명확한 설명은 없지만 국외원천소득을 얻기 위해서 내국법인이 사용한 직·간접비용이 있을 수 있다. 이 경우 해당 금액이 손금으로 처리되어 과세표준을 줄였고 따라서 국내세금을 줄이게 된 것이다. 사실상 세액공제의 효과가 발생하였기 때문에 해당 외국납부세액에 대하여 다시 이월을 해서 세액공제를 받는 것을 허용하지 않겠다는 취지인 것으로 보인다.

그러나 법상 명확하게 어떤 금액을 이월공제하지 않는지에 대한 규정은 없다. 시행규칙에서 규정한 서식을 보면 ‘이월배제 대상 외국납부세액’을 계산하고 이월배제액은 ‘공제한도초과액’과 ‘이월배제 대상 외국납부세액’중 적은 금액으로 하고 있다. 직·간접비로 손금에 산입되어 과세표준에서 차감된 금액과 ‘이월배제 대상 외국납부세액’을 직접 비교할 수는 없다. 대신, 손금의 세금효과를 고려하여 ‘이월배제 대상 외국납부세액’을 계산해 내야 할 것이다. 손금의 세금효과를 알기 위해서는 세율을 알아야 한다. 외국납부세액공제의 세율과 관련 있는 세율로 생각해 볼 수 있는 것은 국내세율과 국외세율이다.

사례1) 국내세율>국외세율, 손금산입된 직·간접비를 국외세율을 적용하여 배제하는 경우

국내세율 : 22% , 국외세율 : 10%

국내원천소득			국외원천소득		과세표준 (⑥=③+ ④)	산출세액 (⑦= ⑥×국내 세율)
국내원천 소득①	국외소득 에 직·간 접 대응 금액②	국내원천 소득금액 (③=①- ②)	국외소득 ④	외국세액 (⑤=④× 국외세율)		
1140	140	1000	250	25	1250	275

$$\text{한도액} = 275 \times (250-140)/1250 = 24.2$$

$$\text{한도초과액} = 25-24.2 = 0.8$$

$$\text{이월배제 대상 외국납부세액} = 25 \times 140 / 250 = 140 \times 10\% = 14$$

$$\text{이월배제액} = \min(\text{한도초과액}, \text{이월배제 대상 외국납부세액}) = \min(0.8, 14) = 0.8$$

$$\text{이월액} = \text{한도초과액} - \text{이월배제액} = 0.8 - 0.8 = 0$$

사례2) 국내세율>국외세율, 손금산입된 직·간접비를 국내세율을 적용하여 배제하는 경우

국내세율 : 22% , 국외세율 : 10%

국내원천소득			국외원천소득		과세표준 (⑥=③+ ④)	산출세액 (⑦= ⑥×국내 세율)
국내원천 소득①	국외소득 에 직·간 접 대응 금액②	국내원천 소득금액 (③=①- ②)	국외소득 ④	외국세액 (⑤=④× 국외세율)		
1140	140	1000	250	25	1250	275

$$\text{한도액} = 275 \times (250-140)/1250 = 24.2$$

$$\text{한도초과액} = 25-24.2 = 0.8$$

이월배제 대상 외국납부세액 = $275 \times 140 / 1250 = 140 \times 22\% = 30.8$

이월배제액 = $\min(\text{한도초과액}, \text{이월배제 대상 외국납부세액}) = \min(0.8, 30.8) = 0.8$

이월액 = 한도초과액 - 이월배제액 = $0.8 - 0.8 = 0$

국내세율이 국외세율보다 높은 경우 직·간접비를 반영하게 되면, 두 방법 모두 공제이월액은 발생하지 않는다.

사례3) 국내세율 < 국외세율, 손금산입된 직·간접비를 국외세율을 적용하여 배제하는 경우

국내세율 : 22% , 국외세율 : 30%

국내원천소득			국외원천소득		과세표준 (⑥=③+④)	산출세액 (⑦=⑥×국내세율)
국내원천소득①	국외소득에 직·간접 대응 금액②	국내원천소득금액 (③=①-②)	국외소득④	외국세액 (⑤=④×국외세율)		
1140	140	1000	250	75	1250	275

한도액 = $275 \times (250 - 140) / 1250 = 24.2$

한도초과액 = $75 - 24.2 = 50.8$

이월배제 대상 외국납부세액 = $75 \times 140 / 250 = 140 \times 30\% = 42$

이월배제액 = $\min(\text{한도초과액}, \text{이월배제 대상 외국납부세액}) = \min(50.8, 42) = 42$

이월액 = 한도초과액 - 이월배제액 = $50.8 - 40.2 = 8.8$

사례4) 국내세율 < 국외세율, 손금산입된 직·간접비를 국내세율을 적용하여 배제하는 경우

국내세율 : 22% , 국외세율 : 30%

국내원천소득			국외원천소득		과세표준 (⑥=③+ ④)	산출세액 (⑦= ⑥×국내 세율)
국내원천 소득①	국외소득 에 직·간 접 대응 금액②	국내원천 소득금액 (③=①- ②)	국외소득 ④	외국세액 (⑤=④× 국외세율)		
1140	140	1000	250	75	1250	275

$$\text{한도액} = 275 \times (250-140)/1250 = 24.2$$

$$\text{한도초과액} = 75-24.2 = 50.8$$

$$\text{이월배제 대상 외국납부세액} = 275 \times 140 / 1250 = 140 \times 22\% = 30.8$$

$$\text{이월배제액} = \min(\text{한도초과액}, \text{이월배제 대상 외국납부세액}) = \min(50.8, 30.8) = 30.8$$

$$\text{이월액} = \text{한도초과액} - \text{이월배제액} = 50.8 - 30.8 = 20$$

국내세율이 국외세율보다 낮은 경우 공제이월액이 발생한다. 이 때, 국내세율을 적용했을 때의 공제이월세액이 국외세율을 적용할 때의 공제이월세액보다 크다.

위의 사례를 요약하면 국내세율이 국외세율보다 높은 경우 공제이월액은 발생하지 않으며, 국내세율이 국외세율보다 낮은 경우만 공제이월액은 발생하고 그 금액은 국내세율을 적용하는 경우가 더욱 크다. 과거 직·간접비 이월배제 규정이 적용되기 전에는 사례1에서 사례4까지 모두 공제이월액이 발생하였다. 사례1과 2의 경우 0.8의 공제이월액이 발생하고, 사례 3과 4의 경우 50.8의 공제이월액이 발생한 것이다.

사례의 결과가 일반적으로 적용되는지 확인하기 위하여 다음과 같은 모델을 검토해 보기로 한다. 외국납부세액공제의 공제한도와 관련된 것이므로 공제한도액의 산식에서 출발한다. 다만 논의를 간단하기 위해서 「조세특례제한법」 기타 법률에 의한 면제 또는 세액감면의 대상이 되는 국외원천소득은 없다고 가정한다.

$$\begin{aligned} \text{공제한도액} &= \text{산출세액} \times \frac{\text{국외원천소득} - [\text{감면대상 국외원천소득} \times \text{감면비율}]}{\text{법인세 과세표준}} \\ &= \frac{\text{산출세액}}{\text{법인세 과세표준}} \times [\text{국외원천소득} - [\text{감면대상 국외원천소득} \times \text{감면비율}]] \end{aligned}$$

가정상 감면대상 소득이 없기 때문에 위의 공제한도 산식은 공제한도 = (산출세액/법인세과세표준)×국외원천소득으로 간단히 정리된다. 그리고 변수는 다음과 같이 정의한다.

$$\text{국외총수익} = GI_f$$

$$\text{국내 과세표준에 손금에 산입된 국외 소득 관련 직·간접비용} = EXP_f (< GI_f)$$

$$\text{국외원천소득} = \text{순소득} = GI_f - EXP_f$$

$$\text{국내 세율(산출세액/법인세 과세표준)} : t_d$$

$$\text{국외 세율(외국납부세액/국외총수익)} : t_f$$

$$\text{외국납부세액} = \text{국외총수익} \times t_f = GI_f \times t_f$$

위에 따라 공제한도액을 다시 서술하면 공제한도액 = $t_d \times (GI_f - EXP_f)$ 가 된다.

$$\begin{aligned} \text{공제한도 초과액} &= \text{외국납부세액} - \text{공제한도액} = GI_f \times t_f - t_d \times (GI_f - EXP_f) = (t_f \\ &- t_d) \times GI_f + t_d \times EXP_f \end{aligned}$$

결론적으로 공제한도 초과액의 구성은 ‘국외총수익의 세율차이에 해당하는 부분’과 국내 과세표준 상에 손금으로 산입된 국외 소득 관련 직·간접비용의 세금효과와의 합이다

이월배제 대상 외국납부세액을 국외세율에 따른 세금효과라고 한다면, 이월배제 대상 외국납부세액³¹⁾ = $t_f \times EXP_f$ 이 된다. 이 경우 이월배제 외국납부세액 =

31) 법인세법 시행규칙[별지 제8호서식 부표 5의2]에 따르면 ‘이월배제 외국납부세액’은 ‘한도초과액’과 ‘이월배제 대상 외국납부세액’중 작은 금액이 된다.

$\min(\text{공제한도 초과액}, \text{이월배제 대상 외국납부세액})$ 이 되고, 차기이월액 $= \min(\text{공제한도 초과액} - \text{이월배제 외국납부세액}, 0)$ 이다. 따라서 차기 이월액 $= (t_f - t_d) \times GI_f + t_d \times EXP_f - t_f \times EXP_f = \underline{(t_f - t_d) \times (GI_f - EXP_f)}$ 가 된다.

이월배제 대상 외국납부세액을 국내세율에 따른 세금효과라고 한다면, 이월배제 대상 외국납부세액 $= t_d \times EXP_f$ 이고 동일한 논리로 차기 이월액 $= (t_f - t_d) \times GI_f + t_d \times EXP_f - t_d \times EXP_f = \underline{(t_f - t_d) \times GI_f}$ 가 된다.

위의 일반적인 검토를 요약하자면 다음과 같다.

세율	국외세율이용시 차기이월액	국내세율이용시 차기이월액	부호
$t_d > t_f$	$(t_f - t_d) \times (GI_f - EXP_f)$	$(t_f - t_d) \times GI_f$	음수
$t_d < t_f$	$(t_f - t_d) \times (GI_f - EXP_f)$	$(t_f - t_d) \times GI_f$	양수

국내세율이 국외세율보다 높은 경우 차기이월액은 두 경우 모두 ‘음수’이므로 차기이월액은 발생할 수 없다. 그러나 국내세율이 국외세율보다 낮은 경우 차기이월액은 발생하며 그 금액은 국내세율을 이용할 때 더욱 크다.

또한 직·간접비를 배제한다는 규정하에서는 국내세율을 이용하여 직·간접비를 배제하는 것이 타당해 보인다. 공제한도 초과액 $= GI_f \times t_f - t_d \times (GI_f - EXP_f) = (t_f - t_d) \times GI_f + t_d \times EXP_f$ 이다. 이것은 전술한 바와 같이 ‘국외총소득의 세율차이 부분’과 ‘손금에 산입된 직·간접비의 국내세율에 따른 세금효과’이다. 즉 공제한도 계산시 직·간접비는 국내세율을 적용하여 산출되게 되는 것이다. 또한 이것은 손금산입된 직·간접비가 산출세액을 줄였고 이에 따라 사실상 세액공제의 효과가 나온다는 취지하고도 일치한다. 국외소득과 관련된 손금에 산입된 직·간접비와 산출세액의 관계는 국내세율을 연결고리로 하고 있기 때문이다.

이월공제를 허용해 줄 것인지, 허용한다면 언제까지 얼마의 금액을 허용해 줄 것인지는 국내 기업의 해외진출과 관련된 조세정책적 의사결정 사항이다. 다만 이것이 조세법률주의에 따라 법률화 되었다면 법률상의 체계에 맞아야 할 것이다. 현행 이월공제 배제 규정이 법률상 체계와 맞는지 살펴보기로 한다.

제57조 【외국 납부 세액공제 등】

② 외국정부에 납부하였거나 납부할 외국법인세액이 공제한도를 초과하

는 경우 그 초과하는 금액은 해당 사업연도의 다음 사업연도 개시일부터 5년 이내에 끝나는 각 사업연도에 이월하여 그 이월된 사업연도의 공제한도 범위에서 공제받을 수 있다.

국회에서 정한 법인세법은 공제한도를 초과하는 경우 그 초과하는 금액은 5년간 이월을 해주게 되어 있다. 또한 공제한도는 동법 제1항에 기술되어 있으며 해당 조항에서 대통령령으로 위임된 범위는 「조세특례제한법」 기타 법률에 의한 면제 또는 세액감면의 대상이 되는 경우로 한정되어 있다. 그런데 대통령령으로 정한 시행령에서 직·간접비에 해당하는 부분은 이월공제를 적용하지 않는다고 되어있다. 이것은 마치 백지위임의 형식을 행하듯, 시행령이 법에서 위임받지 않은 사항을 정하고 있는 것으로 판단된다. 시행령이 직·간접비의 세금효과를 배제하고 있고, 국내세율이 국외세율보다 높은 경우는 전혀 차기 이월되지 않도록 규정한 것이다. 외국납부세액공제는 그 특성상 국외소득을 전제로 하고 국외소득의 경우 조세조약을 적용받는 경우가 대부분이다. 그리고 조세조약상 제한 세율³²⁾이 국내세율보다 낮은 경우가 많다. 이 경우 일반적으로는 공제이월이 발생하지 아니한다. 해당 시행령을 적용하면 사실상 외국납부세액공제의 이월을 허용해 주겠다는 법의 취지에 벗어나게 된다. 따라서 해당 시행령 조항은 법률 체계상 위법임으로 재검토해야 할 것으로 보인다.

5. 외국납부세액공제와 지방세 납세의무

지방소득세가 기존의 부가세(surtax) 방식에서 독립세 방식으로 전환하면서 개인의 경우 외국납부세액공제 규정을 두었지만, 법인의 외국납부세액공제에 대한 규정을 두지 않았다. 외국납부세액공제와 관련하여 과거의 지방세법상 문제점에 대하여 살펴보고, 현 규정의 문제점에 대하여 알아보기로 한다.

32) 2017. 4. 현재 조세조약 체결 시행국은 91개국이고, 이자 배당 사용료 소득 등의 제한 세율을 검토해 보면 이자(0~15%), 배당(0~20%), 사용료 소득(0~15%) 이다.

과거의 법인지방소득세에 대한 과세표준이 ‘납부하여야 하는 법인세액’의 10%를 법인지방소득세로 납부하였다. 이에 따라 외국에서 세금을 원천징수 받는 경우 지방소득세분만큼 세금을 덜 부담하는 효과가 있었다.

구분	A국	B국	C국	국내배당
원천세율	22%	10%	5%	0%
국외배당	1,000	1,000	1,000	1,000
과세표준	1,000	1,000	1,000	1,000
국내세율	22%	22%	22%	22%
산출세액	220	220	220	220
외국납부세액공제	220	100	50	0
당기법인세	0	120	170	220
지방소득세	0	12	17	22
총부담세액	220	232	237	242
지방세외 총부담세액	220	220	220	220

‘지방세제외 총부담세액’은 일정하게 유지되고 있다. 즉 조세중립성을 달성한 것이다. 그러나 지방소득세의 효과로 인하여 내국법인 입장에서는 국외에 세금을 많이 내고 올수록 총부담세액이 적어지게 된다. 이는 국내에서 받는 배당과 비교해서도 형평성에 있어서 문제가 있고, 다른 나라에 세금을 많이 내고 오면 지방세상 혜택을 준다는 의미도 된다. 법인지방소득세의 과세표준을 ‘납부하여야 하는 법인세액’의 10%로 함으로 발생하는 현상으로 부가세 계산방식에서는 계속 발생할 수 밖에 없다. 단지 이 문제를 해결하기 위하여 독립세로 전환된 것은 아니지만 독립세로 전환하면서 형평성은 해결된 것으로 보인다.³³⁾

구분	A국	B국	C국	국내배당
원천세율	22%	10%	5%	0%
국외배당	1,000	1,000	1,000	1,000
과세표준	1,000	1,000	1,000	1,000
국내세율	22%	22%	22%	22%
산출세액	220	220	220	220

33) 행정자치부, 지방소득세_독립세_전환(이력서), 2013.12.13.에 따르면 지방소득세는 소득 법인세의 부가세 형태(결정세액의 10%)로 운영중이지만, 국세의 세율 조정*, 공제·감면 정책 등에 따라 지방소득세 세입이 변동되는 등의 문제로 지자체에서는 지속적인 독립세 전환을 요구하였고, 2013년 9월 취득세 인하에 따른 재정보전 대책으로 일환으로 ‘지방소득세 독립세 전환’을 확정하였다.

외국납부세액공제	220	100	50	0
당기법인세	0	120	170	220
지방소득세	22	22	22	22
총부담세액	242	242	242	242
지방세외 총부담세액	220	220	220	220

그렇다고해서 문제가 완전히 해결된 것은 아니다. 그것은 해당 법인이 외국납부세액공제를 적용함에 있어서 손금산입과 세액공제를 선택할 수 있는데 이 선택에 따라 지방소득세가 달라지기 때문이다.

구분	손금산입	세액공제
원천세율	10%	10%
국외배당	1,000	1,000
과세표준	900	1,000
국내세율	22%	22%
산출세액	198	220
외국납부세액공제	0	100
당기법인세	198	120
지방소득세	19.8	22
총부담세액	317.8	242
지방세외 총부담세액	298	220

독립세 전환에 따라 내국법인의 각 사업연도의 소득에 대한 법인지방소득세의 과세표준은 법인세법 제13조 [과세표준]을 준용하였기 때문에 지방소득세 측면에서는 손금산입이 유리한 것은 당연한 결과이다. 이것은 외국납부세액의 손금산입을 선택한 경우 국제적 이중과세 조정을 국세와 지방세에서 적용하지만, 세액공제를 선택한 경우는 국세에서만 이중과세를 조정하는 결과를 낳는다.

세액공제 방식의 선택으로 법인지방소득세법상 외국납부세액공제를 배제하는 것이 타당한 것인지를 간접외국납부세액공제를 중심으로 논의해 보기로 한다. 법인세법 제15조(익금의 범위)에서 익금은 자본 또는 출자의 납입 및 이 법에서 규정하는 것은 제외하고 해당 법인의 순자산(純資産)을 증가시키는 거래로 인하여 발생하는 수익의 금액으로 규정하면서, 동조 2항에서 예외적으로 제57조 제4항(간접외국납부세액)에 따른 외국법인세액(세액공제된 경우만 해당한다)에 상당하는 금액을 익금으로 규정하고 있다.

여기서 법인세법 제57조 제4항의 간접외국납부세액은 내국법인의 각 사업연도의 소득금액에 외국자회사로부터 받는 이익의 배당이나 잉여금의 분배액(이하 이 조에서 ‘수입배당금액’이라 한다)이 포함되어 있는 경우 그 외국자회사의 소득에 대하여 부과된 외국법인세액 중 그 수입배당금액에 대응하는 것으로서 대통령령으로 정하는 바에 따라 계산한 금액을 의미하는 것이다. 원칙적으로 배당을 지급하는 외국자회사의 소득에 대한 세금이므로 배당금을 수령한 모회사의 익금에는 해당하지 아니한다. 그러나 조세정책상 배당소득에 대한 모회사와 자회사 두 국가의 이중과세 문제를 해소하기 위하여 외국납부세액공제를 받는 경우에만 동 외국납부세액을 익금에 산입하도록 명확히 규정하고 있는 것이다.³⁴⁾ 따라서 법인지방소득세 과세표준을 산정함에 있어 법령의 개정에 따라 외국납부세액공제를 적용받지 못하는 경우에는 법인세법 제15조(익금의 범위) 제2항의 익금산입의 대상이 되지 않는 것으로 보는 것이 타당해 보인다.

또한 법인지방소득세는 세목의 명칭 및 지방세법 제85조의 ‘법인지방소득이란 법인세법 제3조에 따른 내국법인 또는 외국법인의 소득을 말한다’는 규정에서 분명히 알 수 있듯이 ‘법인의 소득’에 대하여 지방자치단체가 부과하는 세금이므로 국세인 법인세와 동일하게 ‘법인의 소득’에 대하여만 과세하는 것이다. 간접외국납부세액으로 익금에 산입한 금액은 이중과세를 완화하는 단순한 계산과정 일뿐이며, 이는 법인세법 제13조에서 규정하는 법인의 자산을 증가시키는 익금과는 다른 성격이다. “소득이 있는 곳에 과세를 해야 한다.” 이는 다른 말로 풀자면 “소득이 없는 곳에는 과세를 하면 안 된다.” 계산과정에 따라 산입된 금액은 순자산을 증가시키는 소득이 아니다.³⁵⁾ 따라서 지방세법에서 외국납부세액공제를 허용하지 않는 것으로 개정된 이상 법인지방소득세 계산목적상 각사업연도소득금액에서 제외하는 것이 타당한 것으로 보인다.

간접외국납부세액공제와 같이 계산을 위한 필요한 과정은 아니지만 외국에 납

34) Imputation 제도에 Gross-up을 하기 위해서는 반드시 익금에 산입해야 한다. 또한 유사한 제도를 채택하고 있는 배당소득세에 있어서도 기본세율을 적용 받아 배당세액공제의 대상이 되는 배당소득금액만 Gross-up을 하고 있다.

35) 간접외국납부세액공제의 적용에 따라 ‘익금’에 적용된 소득이 실질소득이라고 하면, 배당소득의 Gross-up 하는 부분도 실질소득으로 보아야 하고 그러면 배당의 지급자가 원천징수를 해야 논리적으로 맞으나 당연히 원천징수를 하지 않는다. 절차적인 문제도 있지만 실질 소득의 지급이 아니기 때문이다.

부한 세액이 순자산을 증가시키는 ‘순자산’이 아니라는 점은 직접외국납부세액에 서도 동일하다. 따라서 직접외국납부세액공제도 법인지방소득세 계산목적상 각사 업연도소득에서 제외하는 것이 타당하다고 본다.

일반적으로 외국납부세액공제를 적용할 때 법인 입장에서는 세액공제가 유리 하지만 지방소득세 입장에서는 불리한 결과를 가져온다. 결론적으로 법인세가 지방세에 비하여 세율이 높기 때문에 일반적으로 세액공제를 선택하게 되고 그렇게 되면 지방소득세의 불리함도 법인세를 통해서 상쇄되는 것이라고 생각할 수도 있다. 그러나 독립세로 전환이 되면서 지방소득세는 법인세와 별도로 생각하는 것이 합리적으로 생각이 된다. 또한 국제적 이중과세의 조정이라는 측면에서 개인지방소득세의 경우 외국납부세액공제를 적용해 주는 것에 반하여 법인의 경우 이중과세 조정을 하지 말아야 할 타당한 논리가 없고 조세평등주의에 위반되며(정지선·최천규, 2014), 소득세법과 법인세법에서는 외국납부세액공제의 적용에 있어서 차별이 없는데 반하여 지방소득세에서 차별이 있어야 할 당위성이 없다(이준규·박성욱, 2014).

IV. 결론

우리나라 기업의 해외진출은 계속 증가하고 있고, 이에 따라 국외원천소득이 증가하고 국제적 이중과세 해소에 대한 요구가 커지고 있다. 본 연구에서는 국제적 이중과세의 발생원인을 검토하고 합리적인 조정 방안을 검토하였다. 속지주의와 속인주의로 대별되는 과세권의 경합으로 인하여 이중과세가 발생하고 이중과세의 해결방안으로 소득면제법과 세액공제법을 이론적으로 검토하였다. 이어 국내 법인세법상 외국납부세액공제 규정 및 선행연구를 자세히 검토하였다. 그 결과를 바탕으로 하여 현 제도상의 문제점에 대하여 사례를 들어 지적하고 시사점 및 개선사항을 제시하였다.

본 연구의 결과를 요약하면 다음과 같다. 첫째, 배당가능이익과 세무상 당기잉

여금의 차이에 따른 효과를 일시적차이와 영구적차이라는 틀을 통해서 살펴보았다. 또한 일시적차이는 이연법인사회계를 적용하는 바 이에 따른 효과도 사례를 통해 살펴보았다. 일시적차이에 따른 간접외국납부세액은 전기간을 보면 동일하게 된다. 다만 문제는 일시적차이가 발생하는 사업연도의 자회사 납부세액은 적게 받게되고, 일시적차이가 해소되는 사업연도의 간접외국납부세액은 실제 납부한 세액보다 100% 이상 받게되는 현상이 발생한다. 영구적차이는 해소되지 아니한다. 이연법인세의 적용으로 인하여 그 정도가 완화되기는 하지만 간접외국납부세액 계산시 회계적이익과 세무상 당기잉여금을 쓰는 현행의 계산구조에서는 이러한 현상이 필연적으로 발생할 수 밖에 없다. 따라서 현행의 복잡하고 문제점이 있는 제도대신에 외국자회사 배당소득면제제도를 도입하는 것을 고려해 봐야한다고 생각한다.

둘째, 외국손자회사 개념에 대한 문제에 대하여 검토하였다. 외국손자회사의 개념이 외국자회사 입장에서 판단을 해야 하는 것인지 아니면 내국법인 입장에서 생각을 해야 하는 것인지에 대하여 검토 하였다. 문구상으로는 내국법인 입장에서 판단하는 것이 올바른 것으로 보이나, 이론상으로는 외국자회사의 입장에서 판단해야 할 것으로 보인다.

셋째, 국외원천소득 계산시 직·간접비 반영의 문제점에 대하여 살펴보았다. 구체적으로는 소득의 종류별로 직·간접비를 어떻게 반영해야 하는지 명확히 해야 한다. 또한 간접비 즉 ‘공통손금’을 어떻게 반영해야 하는지에 대하여 명확한 규정이 없다. 합리적으로 공통손금을 배분하면 되겠지만 합리성에 대한 기준이 납세자와 과세관청이 동일할 수는 없다. 따라서 최소한 예측가능한 기준이 필요한 것이다. 마지막으로 국별한도 적용에 따른 납세협력 비용에 대하여 설명하였다. 국외소득금액의 계산에 있어서 직·간접비 반영은 당연하지만 국별한도를 계산하기 위해 국별 공통손금의 배분까지 고려하면 그 협력비용은 더욱 가중된다. 따라서 국별한도 보다는 이론적으로 보다 타당한 일괄한도로 제도 변경이 필요해 보인다(이창희, 2014).

넷째, 직·간접비 반영과 함께 신설된 ‘이월배제액’의 계산을 어떻게 하는 것이 합리적인지 제시하였다. 현재의 규정은 손금에 산입된 금액으로서 국외원천소득에 직접 또는 간접으로 대응하는 금액이 있는 경우에는 이를 차감한 금액으로

하며, 그 차감된 금액에 대해서는 이월공제를 적용하지 않는 조항만이 있는 상태이다. 결론적으로는 본 연구에서는 직·간접비에 국내세율을 적용한 금액이 해당 이월배제금액임을 제시하였다. 그리고 국내세율이 국외세율보다 높은 경우 이월공제액은 발생하지 않는다는 것을 모형을 통해서 입증하였다. 이를 통해 현재의 이월공제 배제를 담고 있는 시행령은 법에서 허용한 이월공제를 배제하고 있음을 확인하였다. 따라서 해당 시행령은 조속히 개정되어야 한다고 본다.

다섯째, 법인지방소득세의 독립세 전환과 외국납부세액공제 적용상의 문제점을 검토하였다. 독립세 전환시 외국납부세액공제에 대한 규정을 두지 않은 이상 지방소득세 과세표준을 계산할 때 순자산 증가에 따른 익금이 아닌 계산과정상 필요한 익금은 제외해야함을 밝혔다. 법인지방소득세 계산에서 외국납부세액의 경우 소득이 아니므로 국제적 이중과세 조정의 측면에서 최소한 손금산입방법을 적용해야 한다.

국제조세와 관련하여 많은 논의가 진행중에 있다. 우리나라도 경제협력개발기구(OECD) 회원국으로서 국가간 소득이전을 통한 소득잠식(BEPS) 방지제도를 도입하고 이에 따라 세법상 체계를 갖추어 가고 있다. 자본은 그 특성상 세후수익율이 낮은 곳에서 높은 곳으로 흘러가게 되어 있다. 우리나라도 지금까지 많은 자본을 축적하였고 그 자본을 해외로 투자하여 높은 소득을 얻고 그것을 국내로 유입시키는 선순환이 필요한 시점이다. 따라서 국내의 세제도 자본수출국으로써 이에 맞는 합리적인 세제를 갖추어야 한다. 이중과세 조정은 해외시장에서 국가 경쟁력을 높이기 위한 가장 핵심적인 제도이다. 본 연구가 외국납부세액공제와 관련하여 예측가능한 합리적인 법체계를 세우고 조세정책의 수립에 도움이 되었으면 한다.

<참 고 문 헌>

1. 논문 및 저서

- 국세청. 2009. 「개정세법해설」.
- 국세청. 2010. 「개정세법해설」.
- 국세청. 2015. 「개정세법해설」.
- 국세청. 2013. 「국제조세 공개강좌」, 국세공무원교육원.
- 국세청. 2014. 「국제조세 심화과정」, 국세공무원교육원.
- 김기영. 2005. 현행 외국세액공제제도의 개선방안에 관한 연구. 세무와회계저널 제6권 제2호 : 7-38.
- 안경봉. 1991. 법인세법상 외국세액공제제도. 한국국제조세협회, 조세학술논집, 7, 111-139
- 이준규, 박성욱. 2014. 다른 과세권자에게 납부한 소득세 등의 공제에 관한 연구. 조세법연구, 20(3), 7-37.
- 이준규, 정규언. 2009. 외국납부세액공제를 적용함에 있어서 외국납부세액의 환산과 관련한 과세문제. 세무학연구 제26권 제4호 : 69-86
- 이창희. 2009. 세법상 속인주의와 속지주의 대립. 서울대학교 법학 제50권 제1호 : 225-264.
- 이창희. 2014. 외국납부세액공제 제도의 제 문제. 서울대학교 법학 제55권 제1호 : 477-519.
- 이창희. 2015. 「국제조세법」. 박영사.
- 이창희. 2016. 「세법강의」. 박영사.
- 전태영, 변용환. 2012. 간주외국납부세액공제협약이 해외직접투자에 미치는 영향. 세무학연구 제29권 제1호 : 43-72.
- 정유석. 2015. 외국납부세액공제를 통한 국제적 이중과세조정과 문제점에 대한 개선방안. 국제회계연구, 61, 217-240.
- 정지선, 최천규. 2014. 지방소득세에 있어서 외국납부세액공제제도의 문제점과 개

- 선방안. 중앙법학, 16(3), 335-376.
- 채수열. 2001. 외국세액 공제제도. 세무사 제19권 제3호: 90-100.
- 최명근. 2006. 「세법학총론」. 2006.
- 황규영, 김유라. 2013. 간접외국납부세액공제에 대한 고찰 및 개선. 세무회계저널 제14권 제2호 :149-173
- OECD. 2014. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version. OECD Publishing, paris.
- Business Roundtable. 2011. Taxation of American Companies in the Global Marketplace: A Primer“ ,p.15.

2. 기타

- 국세법령정보시스템 (<http://txsi.hometax.go.kr/>)
- 국세통계연감(<http://stats.nts.go.kr/>)
- 국세청(<http://www.nts.go.kr/>)
- 법제처 국가법령정보센터(<http://www.law.go.kr/>)
- 삼일아이닷컴(<http://www.samili.com/>)
- 한국수출입은행(<https://stats.koreaexim.go.kr/odisas.html>)