

미국·일본의 해외진출기업에 대한 과세제도 현황 및 시사점

정재호 · 구자은 · 송은주

2009. 8

세 법 연 구 센 터

 한국조세연구원

목 차

I. 서론	7
II. 우리나라의 해외진출기업 관련 세제	10
1. 해외진출기업의 현황	10
2. 해외진출기업 관련 세제	12
가. 외국납부세액공제	14
나. 해외경제활동 지원세제	22
다. 조세피난처세제	24
라. 이전가격세제	28
III. 미국과 일본의 해외진출기업에 대한 국제조세제도	33
1. 미 국	33
가. 외국납부세액공제	33
나. 수출지원세제	39
다. 조세피난처세제	40
2. 일 본	50
가. 외국세액공제제도	50
나. 조세피난처 대응세제	62
IV. 국제비교 및 시사점	68
1. 외국납부세액공제	68
가. 이중과세 방지 방법	68
나. 외국납부세액 공제한도 및 이월공제	70
다. 간접외국세액공제 대상 자회사 범위	72

라. 공제대상이 되는 외국법인세의 범위.....	73
마. 간접외국세액공제의 수출 중립성 달성 여부.....	73
2. 조세피난처.....	74
가. 세제대상 적용범위.....	74
나. 피지배외국회사 규정.....	75
다. 이전가격세제와의 관계.....	84
라. IFRS와 조세피난처세제.....	84
참고문헌.....	86

표 목 차

〈표 II - 1〉 주요국의 조세피난처에 대한 해외투자추이(투자액 기준).....	11
〈표 II - 2〉 해외진출기업 관련 과세제도 개요	12
〈표 II - 3〉 우리나라의 외국납부세액공제제도 개요	15
〈표 II - 4〉 조세조약상 간접외국납부세액제도를 규정하고 있는 국가.....	19
〈표 II - 5〉 해외경제활동 지원세제	22
〈표 III - 1〉 미국의 외국납부세액공제제도 개요	34
〈표 III - 2〉 세액공제 및 손금산입의 세부담 비교.....	35
〈표 III - 3〉 미국의 조세피난처세제의 구성체계.....	41
〈표 III - 4〉 일본의 외국납부세액공제제도 개요	52
〈표 IV - 1〉 이중과세 조정방법	68
〈표 IV - 2〉 공제한도 설정방법 및 이월공제	71
〈표 IV - 3〉 간접외국납부세액공제대상 자회사 범위	72

그림 목차

[그림 II - 1] 한국의 해외투자추이	10
[그림 III - 1] 외국자회사 합산세제의 개요	63

I. 서론

국제간에 교류가 활발해지면서 국제간의 과세문제도 복잡한 양상을 띠고 있다. 지난 2009년 3월 31일 국세청 보도자료 ‘해외비자금 조성 등 역외탈루소득 세무관리 강화’에 따르면 국세청은 2008년 6월부터 2009년 2월에 걸친 기획조사를 실시하여 1,770억원을 추징하였다. 당시 기획조사에서 발견된 소득탈루의 유형으로는 중개수수료 등 해외발생소득을 누락하여 비자금을 조성한 경우, 해외현지법인을 통하여 소득을 국외로 이전한 경우, 해외투자를 가장하여 기업자금을 유출하고 이를 해외부동산 편법취득 등 개인적으로 사용한 경우 등이 있었다. 그러나 국세청이 해외진출하는 거래에 대하여 규제를 강화하는 활동만을 하는 것은 아니다. 즉, 국세청은 역외거래를 지원하기 위하여 국제협력활동을 확대하고, 맞춤형세정서비스를¹⁾ 제공하는 활동도 병행하고 있다. 이와 같이 역외거래에 대한 국세청의 입장은 어려운 경제여건을 감안하여 정상적인 경제활동에 대하여는 세정 지원을 아끼지 않되, 변칙적인 역외 탈세행위에 대하여는 엄정히 대처하겠다는 입장을 취하고 있다.

본 보고서는 아웃바운드(out-bound)세제라고 불리는 해외진출기업에 대한 과세제도를 개괄하고, 해당 과세제도 중 몇 가지 제도를 중점적으로 살펴보는 것을 목적으로 하고 있다. 사실 바운드는 ‘국경’을 의미하므로 광의의 의미로 아웃바운드(out-bound)세제라고 하면 순수한 국내거래 및 소득을 제외한 모든 국제거래 및 국외거래에 대하여 적용 가능성이 있는 세제를 의미한다고 할 수 있다. 그러나 실무상으로는 해외진출기업에 대한 세제를 통상 일컫는다. 그러나 이에 대한 명확한 이론이나 법적 근거가 있는 것은 아니다. 본 보고서의 목적이 아웃바운드세제의 범위와 관련한 이론적 설명에 있는 것이 아니므로 실무상으로 통용되는 해외진출기업에 대한 세제로 한정하여 살펴본다.

기업의 해외진출은 그 형태에 따라 지점이나 현지법인 혹은 파트너십 등 다양한 형태로

1) 국가별 해외진출기업에 대한 세무안내서의 발간, 해외진출기업 전용상담창구를 신설하여 맞춤형 세무컨설팅의 제공 등

발생할 수 있다. 일반적인 현지법인의 경우를 가정한다면, 모회사는 모회사 거주지국의 세법에 따라 과세되고, 현지법인은 진출국의 세법에 따라 과세될 것이므로 현지법인의 소득이 국내 모회사의 소득에 미치는 영향은 없다. 그러나 모회사에 귀속되어야 하는 소득이 현지법인에 귀속되거나, 현지법인의 설립 자체가 모회사의 소득을 저세율국인 진출국의 소득으로 그 형태를 전환하여 과세상의 혜택을 얻기 위한 것이라면 이러한 부분은 규제가 필요하다.

한편, 지점이나 파트너십 등의 형태로 해외에 진출한 경우에는 진출국에서 발생한 소득에 대하여 진출국에서 과세되었다고 하더라도 지점을 본점과 다른 별도의 실체로 인정하지 않고, 파트너십에 대해서는 파트너에 대하여 과세하는 경우에는 이중과세의 문제가 발생할 수 있다. 또한 현지법인의 형태로 해외에 진출한 경우에도 진출국에서 발생한 소득에 대하여 진출국에서 과세하고, 이 소득을 본점의 거주지국에 배당하는 경우에 거주지국에서 과세하게 되므로 이중과세의 문제가 발생한다. 이러한 경우에는 이중과세를 방지하기 위한 장치가 필요한 것이다.

본 보고서의 해외진출기업(Out-bound)의 과세는 크게 두 가지 측면에서 다루어질 것이다. 첫째는 해외진출기업(Out-bound)의 해외진출을 촉진하기 위한 이중과세의 완화 등의 측면으로 해외진출기업에 대한 혜택을 다룰 것이고, 둘째는 해외진출기업(Out-bound)을 남용하여 조세를 회피하는 것을 방지하기 위한 측면으로 조세회피에 대한 규제를 다룰 것이다.

첫째, 해외진출기업(Out-bound)의 해외진출을 촉진하기 위한 것으로는 이중과세의 완화를 위한 외국납부세액공제에 관한 내용이다. 둘째, 조세회피에 대한 규제에서 다룰 내용은 조세피난처세제, 이전가격세제이다.

본 보고서는 아웃바운드(out-bound)세제라고 일컬어지는 해외진출기업에 대한 과세제도를 개괄하고, 해당 과세제도 중 몇 가지 제도를 중점적으로 살펴본 후 중점적으로 검토한 항목을 중심으로 시사점을 도출하는 것을 목적으로 하고 있기 때문에 우리나라의 세제 부분에서는 관련세제를 전부 나열하여 그 내용을 개괄한다. 주요국의 제도를 검토함에 있어서는 주요국의 해당 제도를 전부 검토하기에는 연구의 범위가 너무 넓어서 첫째 부분에서는 외국납부세액공제제도를 중심으로 다루고, 둘째 부분에서는 조세피난처세제만을 다룬다. 과소자본세제는 기업의 해외진출로 인하여 발생할 수 있는 과세지만, 해

외진출기업이 발생시키는 소득 등과 직접적인 관련성이 없고 투자한 모기업의 자금운용과 관련되었다고 보아 본 보고서의 논의에서는 제외하였다.

구체적으로 본 보고서의 구성은 다음과 같다. 제Ⅱ장에서 우리나라의 과세현황 및 해외진출기업과 관련된 우리나라의 세제를 정리하고, 제Ⅲ장에서는 미국과 일본의 해외진출기업과 관련된 세제를 정리한다. 앞서 설명한 바와 같이 각 나라의 규정은 혜택과 규제의 양 측면에서 다를 것이다. 그리고 제Ⅳ장에서 우리나라의 해외진출기업에 대한 세제를 미국과 일본의 사례와 비교하고 이를 바탕으로 시사점을 도출한 후 제Ⅴ장에서 결론을 맺는다.

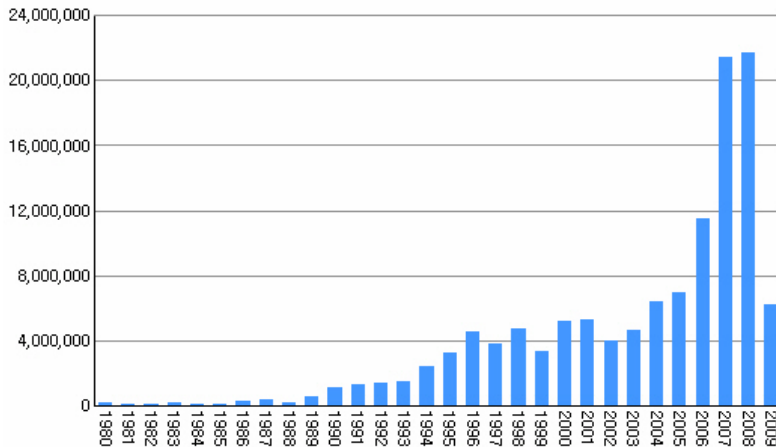
Ⅱ. 우리나라의 해외진출기업 관련 세제

1. 해외진출기업의 현황

[그림 Ⅱ-1]에서 보는 바와 같이 과거 우리나라의 해외투자는 지속적으로 증가하다가 IMF 경제위기를 겪으며 다소 감소하였고 다시 증가세를 유지하다가 2008년 하반기부터 계속된 글로벌 경제위기의 여파로 2009년에는 현저한 감소를 보이고 있다. 2008년 투자액을 기준으로 약 217억달러에 달했던 해외투자액이 2009년 상반기에는 약 61억달러로 감소하였다. 이 추세대로 연환산한다면 2009년 투자액은 약 123억달러로 2008년의 절반을 약간 상회하는 수준이 된다.

[그림 Ⅱ-1] 한국의 해외투자추이

(단위: 천달러)



자료: 한국수출입은행

또한 해외투자액이 투자국에 따라 어떻게 달라지는지를 살펴보기 위하여 주요투자국인 미국, 중국과 케이만군도, 네덜란드의 해외투자액을 살펴보았다(〈표 Ⅱ-1〉 참조).

〈표 II - 1〉 주요국의 조세피난처에 대한 해외투자추이(투자액 기준)

(단위: 천달러, %)

국 가	2007	2008	2009(상반기)	2009(연환산) ¹⁾
전 체	21,405,028	21,678,709 (1.3)	6,175,497	12,350,994 (-43.0)
미 국	3,454,122	4,931,516 (42.78)	1,573,192	3,146,384 (-36.2)
중 국	5,248,739	3,746,216 (-28.6)	864,815	1,729,630 (-53.8)
홍 콩	1,302,819	2,488,745 (91.0)	652,473	1,304,946 (-46.1)
케이만군도	307,838	230,198 (-25.2)	109,383	218,766 (-4.9)
네덜란드	624,577	640,838 (2.6)	234,029	468,058 (-30.0)
파나마	172,197	240,926 (39.9)	825	1,650 (-99.3)
마셜군도	113,758	78,367 (-31.1)	24,849	49,698 (-36.6)
버진군도	85,668	133,449 (55.8)	23,113	46,226 (-65.4)

주: 1) 2009년 연환산은 상반기 투자실적에 2배를 곱한 값임.

1. () 안은 증감률임.

자료: 한국수출입은행

위의 〈표 II - 1〉에서 보는 바와 같이 해외투자액은 2009년 전체적으로는 전년에 비하여 43% 감소하여 현저히 감소되었음을 확인할 수 있다. 그러나 미국이나 중국에 대한 투자감소율이 각각 36.2%, 53.8%인 데 비하여 케이만군도에 대한 투자감소율은 4.9%로 현저히 낮다. 이렇듯 해외투자의 전반적인 감소에도 불구하고 소위 '조세피난처'로 분류되는 지역에 대해서는 투자의 감소가 크지 않았다. 이는 해외투자가 조세회피 목적으로 이용될 가능성이 있다는 의미이다. 따라서 해외진출기업에 대한 과세문제는 주요하게 검토될 필요성이 있다고 판단된다.

그러나 현황에서 보듯이 글로벌 경제위기 등으로 인하여 해외진출기업의 투자액이 전체적으로는 감소하고 있는 상황이므로 해외진출기업이 원활하게 진출할 수 있도록 조세장벽을 제거하기 위한 노력도 필요하다고 할 수 있다. 그러므로 해외진출기업에 대한 과세제도를 설계함에 있어서는 조세장벽을 완화 혹은 제거하는 규정과 더불어 조세회피를

방지하기 위한 규정이 동시에 검토될 필요가 있다.

2. 해외진출기업 관련 세제

〈표 II - 2〉 해외진출기업 관련 과세제도 개요

	지원내용	근거조항
이중과세 방지제도	외국납부세액의 세액공제 또는 손금산입	법인세법 제57조 제1항
	간주외국납부세액의 세액공제 또는 손금산입	법인세법 제57조 제3항
	간접외국납부세액의 세액공제 또는 손금산입	법인세법 제57조 제4항, 조특법 제104조의 6
해외 경제활동 지원제도	해외자원개발투자 배당소득에 대한 법인세 면제	조특법 제22조
	해외자원개발투자에 대한 세액공제	조특법 제104조의 15
조세회피 규제제도	조세피난처제도	국조법 제17조
	이전가격제도	국조법 제4조

본 절에서는 우리나라 세제 중에서 기업의 해외진출과 관련하여 발생할 수 있는 과세제도를 정리한다. 조세회피규제제도 중 과소자본세제도 기업의 해외진출과 관련하여 과세가능성이 발생하는 세제라고 볼 수도 있지만, 과소자본세제가 적용되는 원인이 모회사가 자회사에 대한 투자를 하느냐의 여부에 따른 것이 아니라 투자를 어떤 형태로 하느냐(자본으로 하느냐, 차입으로 하느냐)에 따른 것으로 해외진출기업으로의 직접적인 소득이전에 대한 규제로 판단되지 않아서 본 보고서의 범위에서는 제외하였다.

또한 해외진출기업에 대한 관련 세제는 해외진출기업을 규제하는 제도와 그 외의 제도로 구별할 수 있다. 규제하는 제도로는 조세피난처제도, 이전가격제도 등이 있을 수 있고, 그 외의 제도로는 외국납부세액공제제도 등이 있다. 그 외의 제도는 국외에서 발생한 소득에 대하여 원초지국의 과세권 행사와 거주지국의 과세권 행사(국내 법인세법상 전 세계소득을 과세대상소득으로 함)로 발생할 수 있는 이중과세 조정에 관한 것과 해외에서의 거래활동을 지원하는 것으로 구분할 수 있다. 〈표 II - 2〉는 해외진출기업에 대한 과세제도 중 본 보고서의 범위에 포함되는 우리나라의 세제를 정리하고 근거조항을 제시하고

있다.

국제조세 측면에서 이중과세방지를 위한 방식은 크게 세액공제방식과 과세면제방식으로 구분할 수 있는데, 우리나라는 현재 세액공제방식을 채택하고 있다. 이러한 세액공제는 외국납부세액에 따라 직접외국납부세액공제, 간주외국납부세액공제 및 간접외국납부세액공제로 분류할 수 있다.

해외경제활동 지원정책을 보면, 우리나라는 국내시장이 협소한 상황을 고려하여 해외수출 등 해외시장 진출을 장려하는 조세정책을 오래 전부터 시행하여 왔다. 예를 들면, 수출손실준비금, 해외시장개척준비금, 수출사업용자산에 대한 특별상각, 해외사업소득공제, 해외사업손실준비금, 해외투자손실준비금 등이 있었다. 그러나 WTO협정('UR 보조금·상계관세 협정') 이후 해외진출과 관련된 각종 준비금이 금지보조금으로 분류되어 1998년 이후 모두 폐지되었다²⁾. 현재는 해외자원개발투자 배당소득에 대한 법인세 면제제도, 해외자원개발투자에 대한 세액공제제도만이 적용되고 있다.

우리나라가 WTO 협정에 의해 해외진출기업에 대한 조세지원을 폐지하게 된 것과 마찬가지로 미국 및 일본 등에서도 수출사업 등에 대하여 내국세법에서 별도의 조세지원을 하기에는 상당한 어려움이 있다. 미국의 경우, 수출에 대한 지원제도가 1971년에 도입되었으나 이후 금지보조금에 해당한다는 이유로 여러 차례 제도 개선을 시도하였음에도 불구하고 2004년 폐지된 상태이다. 따라서 해외진출기업에 대한 별도의 조세지원이 어려운 상황에서 가장 쟁점이 되는 부분은 자국의 세수손실을 최소화하면서 자본의 수출중립성 및 자본의 수입중립성을 확보할 수 있는 이중과세방지제도라 할 수 있다.

해외진출기업의 조세회피를 규제하기 위한 제도로는 조세피난처 방지제도, 이전가격제도, 과소자본세제, 조세조약을 이용한 조세회피에 대한 규제 등 다양한 범위가 포함될 수 있다. 그러나 과소자본세제의 경우에는 기업의 해외진출로 인하여 발생한 것이지만, 이는 모회사가 자회사에 대한 투자를 자본으로 하느냐, 차입으로 하느냐에 따른 차이로서 해외진출기업으로의 직접적인 소득이전에 대한 규제로 판단되지 않아서 본 보고서의 범위에서는 제외하였다. 또한 조세조약을 이용한 조세회피 등에 대해서도 보고서의 범위를

2) 폐지된 조세지원제도로는 수출손실준비금(1999.1.1부터 폐지), 해외시장개척준비금(1999.1.1부터 폐지), 수출사업용 자산에 대한 특별상각(1999.1.1부터 폐지), 해외사업소득공제(1999.1.1부터 폐지), 해외사업손실준비금(1999.1.1부터 폐지), 해외투자손실준비금(1998.1.1부터 폐지)이 있다.

넘어선다고 판단하여 구체적인 언급은 생략하였다. 따라서 조세회피를 규제하기 위한 우리나라의 제도는 조세피난처 방지제도, 이전가격제도를 중심으로 설명한다.

가. 외국납부세액공제

1) 개요

내국기업이 해외에 진출하여 발생하는 소득에 대해서는 원칙적으로 원천지국에 과세권이 있다고 할 수 있다. 따라서 내국세법인 법인세법에서는 국내원천소득뿐만 아니라 국외원천소득까지 포함하는 전 세계소득을 법인세의 과세대상에 포함하고 있기 때문에 해외진출기업의 경우 발생한 국외원천소득에 대해 원천지국가의 세법과 국내 세법에서 각각 과세함으로써 동일 소득에 대하여 이중으로 과세하게 된다. 이러한 이중과세 방지를 통하여 기업의 국내투자와 해외투자 간의 중립성을 확보하고 해외진출을 촉진하기 위하여 세법에서는 이중과세를 경감하는 조치로서 외국납부세액공제 규정을 두고 있다.

법인세법에 의하면 내국법인에 대해서는 직접외국납부세액공제가 허용되며, 조세조약에 규정된 경우에는 간접외국납부세액공제와 간주외국납부세액공제도 허용된다. 또한 조세조약이 없는 경우에는 조세특례제한법상의 특례규정에 따라 내국법인이 외국법인 지분의 20% 이상을 보유한 경우에 한해 외국납부세액의 50% 범위 내에서 간접외국납부세액공제가 가능하다.

〈표 II - 3〉 우리나라의 외국납부세액공제제도 개요

	외국납부세액공제
적용요건	① 내국법인의 과세표준에 국외원천소득 포함 ② 외국법인세를 납부하였거나 납부할 것이 확정
외국납부세액 처리방법	① 세액공제 <ul style="list-style-type: none"> • 한도설정방법 : 일괄한도 또는 국별한도 • 한도초과액 : 5년 이월공제 ② 손금산입
공제대상 외국납부세액	① 직접외국납부세액 : <ul style="list-style-type: none"> - 내국법인이 외국에 직접 납부하였거나 납부할 것으로 확정된 세액 - 초과이윤세 및 기타 법인의 소득 등을 과세표준으로 하는 세액과 그 부가세액
	② 간주외국납부세액 <ul style="list-style-type: none"> - 조세조약 상대국에서 해당 국외원천소득에 대하여 법인세를 감면받은 세액 중 해당 조세조약이 정하는 범위 내의 금액
	③ 간접외국납부세액 <ul style="list-style-type: none"> - 외국자회사의 외국법인세 중 외국자회사로부터 받은 수입배당금에 대응하는 세액 • 규정이 있는 경우 : $\text{외국자회사의 법인세액} \times \frac{\text{외국자회사로부터의 배당금}}{\text{외국자회사의 세후소득}}$ • 규정이 없는 경우 : $\text{외국자회사의 법인세액} \times \frac{\text{외국자회사로부터의 배당금}}{\text{외국자회사의 세후소득}} \times 50\%$ - 적용범위 : 외국자회사 및 외국손회사 <ul style="list-style-type: none"> • 외국자회사 요건 : 지분율 20% 이상을 6개월간 보유 • 외국손회사 요건 : 외국자회사가 외국손회사 지분 20% 이상을 6개월간 보유하고 내국법인이 외국손회사의 지분 20% 이상을 외국자회사를 통해 간접소유
외국납부세액 공제액	외국납부세액공제액 = Min[①, ②] ① 외국납부세액 = 직접납부세액 + 간주외국납부세액 + 간접외국납부세액 ② 한도액 = 법인세 산출세액 ¹⁾ × $\frac{\text{국외원천소득}}{\text{과세표준}}$

주: 1) 토지 등 양도소득에 대한 법인세 제외

2) 적용 요건

외국납부세액공제는 ① 내국법인의 각 사업연도의 과세표준에 국외원천소득이 포함되어 있고 국외원천소득에 대하여 ② 외국법인세액을 납부하였거나 납부할 것으로 확정된 금액이 있는 경우에 적용할 수 있다. 여기에서 국외원천소득이라 함은 우리나라 세법에 의하여 계산한 국외원천소득을 말한다³⁾.

3) 외국납부세액의 과세처리 방법

외국납부세액공제의 적용요건을 충족하는 경우, 외국납부세액을 세액공제방법 또는 손금산입방법 중 선택하여 적용할 수 있다⁴⁾. 세액공제방법은 당해 사업연도의 법인세액(토지 등 양도소득에 대한 법인세액을 제외)에서 외국법인세액을 공제하는 방식이고 손금산입방법은 국외원천소득에 대하여 납부하였거나 납부할 외국법인세액을 각 사업연도의 소득금액계산에 있어서 손금에 산입하는 방식이다. 손금산입 방법을 선택하는 경우 법인세 등(외국법인세 포함)의 손금불산입 규정에도 불구하고 원천지국에서 과세된 외국법인세액을 각 사업연도의 소득금액 계산시 공제한도 없이 전액 손금에 산입한다⁵⁾.

4) 공제대상 외국납부세액

가) 직접외국납부세액

직접외국납부세액이란 내국법인이 국외에서 발생한 소득에 대하여 외국정부(지방자치단체 포함)에 의하여 과세된 세액을 말하는 것으로 가산세 및 가산금과 「국제조세조정에 관한 법률」 제10조 제1항에 따라 내국법인의 소득이 감액조정된 금액 중 국외특수관계자에게 반환되지 아니하고 내국법인에게 유보되는 금액에 대하여 외국정부가 과세한 금액은 제외한다⁶⁾.

3) 법인세법 기본통칙 57-0-1

4) 법인세법 제57조 제1항

5) 법인세법 제57조 제1항 제2호

외국납부세액공제 등의 대상이 되는 외국납부세액은 외국정부 또는 외국지방자치단체에 납부하는 ‘조세’이어야 한다. 따라서 조세가 아닌 사회보장부담금·보험료·공과금 등은 조세가 아니므로 당연히 제외된다. 그리고 각 나라의 입법례에 따라 명칭이 다를 수 있기 때문에, 조세라는 명칭을 사용하더라도 우리 세제에 비추어 볼 때 조세에 해당되지 않는 것은 공제대상에서 제외하여야 하며, 조세라는 명칭을 사용하고 있지 않지만 우리 세제에 비추어 보아 조세에 해당되는 것은 공제대상에 포함시켜야 한다. 외국납부세액공제 등의 대상이 되기 위해서는 외국납부세액이 ‘소득에 대하여 과세되는 것’이어야 한다. 따라서, 부가가치세 등과 같은 간접세와 직접세라 하더라도 소득에 대하여 과세되지 않는 것은 공제대상에서 제외된다.

구체적으로는 외국정부에 의하여 과세된 다음의 세액으로 열거하고 있다⁷⁾.

- 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 소득 외의 수익금액 기타 이에 준하는 것을 과세표준으로 하여 과세된 세액

나) 간주외국납부세액

간주외국납부세액이란 국외원천소득이 있는 내국법인이 조세조약의 상대국에서 국외원천소득에 대하여 법인세를 감면하는 경우 조세조약이 정하는 범위 안에서의 감면세액 상당액⁸⁾을 의미한다. 이러한 간주외국납부세액공제를 인정하는 것은 개발도상국에서 받은 조세감면 효과가 국내에서도 유지되도록 함으로써 개발도상국에 대한 투자를 유도하기 위한 것이다. 따라서 선진국은 자국기업의 해외진출을 촉진시키고, 후진국은 외자도입의 촉진 등으로 인하여 자국의 경제개발을 활성화하는 효과가 있다.

6) 법인세법 시행령 제94조 제1항

7) 법인세법 시행령 제94조 제1항, 단, 「국제조세조정에 관한 법률」 제10조 제1항에 따라 내국법인의 소득이 감액조정된 금액 중 국외특수관계자에게 반환되지 아니하고 내국법인에게 유보되는 금액에 대하여 외국정부가 과세한 금액을 제외한다.

8) 법인세법 제57조 제3항

다) 간접외국납부세액

간접외국납부세액이란 내국법인의 각 사업연도 소득금액에 외국자회사로부터 받은 수입배당금액(이익의 배당이나 잉여금의 분배액)이 포함되어 있는 경우 그 외국자회사의 소득에 대하여 부과된 외국법인세액 중 당해 수입배당금액에 대응하는 부분을 말하는 것으로 조세조약이 정하는 범위 내에서 외국납부세액공제 또는 손금산입 대상인 외국법인세액으로 본다고 하는 것이다⁹⁾. 이는 내국법인이 자회사 형태로 해외에 진출하는 경우 외국자회사가 납부한 법인세는 모회사가 납부한 것이므로 모회사가 직접외국납부세액공제를 받을 수 없다. 따라서 해외 진출 형태에 따른 조세부담의 차이를 해소하기 위하여 간접외국납부세액공제를 인정하는 것이다.

간접외국납부세액규정은 조세조약이 정하는 범위 내에서 적용되므로 조세조약이 체결되지 않은 국가에 소재하는 외국자회사로부터 받은 수입배당금에 대하여는 적용하지 않는다¹⁰⁾. 그러나 과세특례¹¹⁾에 해당하는 경우에는 조세조약이 체결되어 있지 않거나 조세조약이 체결되어 있지만 간접외국납부세액공제 규정이 없는 경우에도 간접외국납부세액공제를 적용할 수 있다.

간접외국납부세액공제가 적용되기 위한 외국자회사는 내국법인이 의결권 있는 발행주식총수 또는 출자총액의 20%(해외자원개발사업을 영위하는 외국법인은 5%) 이상을 배당확정일 현재 6개월 이상 계속하여 보유하고 있는 경우의 외국회사를 말한다¹²⁾. 그러나 조세조약에서 외국자회사의 주식 등의 비율을 달리 규정하고 있는 경우에는 조세조약의 내용을 따르도록 하고 있다.

조세조약상 간접외국납부세액공제를 규정하고 있는 국가는 <표 II - 4>의 13개 국가이다. 이 중 일본, 네팔, 알바니아, 이스라엘, 오만의 4개 국가가 법인세법에 의한 지분율과 동일한 20% 지분율을 규정하고 있고 덴마크와의 조약에서 법인세법보다 높은 25%의 지분율을 요구하고 있고 그 외의 미국, 영국 등 10개 국가에서는 10%의 지분율을 규정하고

9) 법인세법 제57조 제4항, 조세조약의 적용대상은 내국법인에 한하므로 국내사업장이 있는 외국법인에는 적용하지 않음.

10) 국세청예규 법인 46012-3570, 1996. 12. 20.

11) 조세특례제한법 제104조의6에서 규정

12) 법인세법 시행령 제94조 제9항, 조세특례제한법 제104조의6 제1항

있어 실제로 간접외국납부세액공제의 적용 대상이 되는 자회사의 범위는 법인세법상의 규정보다 넓다고 할 수 있다.

〈표 II - 4〉 조세조약상 간접외국납부세액제도를 규정하고 있는 국가

체약국	지분율	체약국	지분율	체약국	지분율
일본	20% 이상	영국	10% 이상	덴마크	25% 이상
미국	10% 이상	이스라엘	20% 이상	브라질	10% 이상
네팔	20% 이상	칠레	10% 이상	오만	20% 이상
라오스	10% 이상	UAE	10% 이상	중국	10% 이상
알바니아	20% 이상				

자료: 김인근, 『국제조세의 이론과 실무』, 2008

세액공제방식을 적용하는 경우에는 간접외국납부세액을 배당확정일이 속하는 사업연도에 익금산입한 후 외국납부세액공제를 한다. 그러나 손금산입방식을 선택하는 경우에는 세액공제액의 익금산입은 적용하지 않는다.

외국법인세액으로 세액공제될 금액은 다음과 같다. 산출식에서 공제율은 조세조약에서 간접외국납부세액공제 규정을 채택하고 있는 경우에는 조세조약이 정하는 범위 안에서 100%를 적용하고 조세조약에서 간접외국납부세액공제 규정을 채택하고 있지 않거나 조세조약이 체결되어 있지 않은 경우에는 50%를 적용한다.

$$\text{간접외국납부세액} = \frac{\text{외국 자회사의 해당 사업연도 법인세액}}{\text{외국자회사의 해당 사업연도 소득금액}} \times \frac{\text{수입배당금액}}{\text{외국자회사의 해당 사업연도 법인세액}} \times \text{공제율}$$

해외투자의 규모가 확대됨에 따라 해외 현지에 모회사와 자회사를 동시에 설립하는 경제 현실을 감안하여 외국손회사의 수입배당금에 대한 간접외국납부세액공제가 2007. 12. 31. 법 개정을 통해 신설되었고 2008. 2. 22. 이후 최초로 지급받는 수입배당금부터 적용함으로써 간접외국납부세액공제의 대상범위가 확대되었다¹³⁾. 이는 외국손회사의 법인

세액 중에서 외국자회사의 배당금에 대응하는 금액의 50%를 외국자회사가 납부한 것으로 보는 것이다. 외국손회사로부터 외국자회사가 받은 수입배당금이 있는 경우 간접외국납부세액의 산출식은 다음과 같다. 조세조약에 간접외국납부세액공제 규정이 있는 경우에는 조세조약이 정하는 범위 안에서 100%의 공제율을 적용하고, 조세조약에 간접외국납부세액공제 규정이 없는 경우에는 50%의 공제율을 적용한다.

$$\left(\begin{array}{l} \text{외국자회사의 +} \\ \text{법인세액} \end{array} + \begin{array}{l} \text{외국손회사의} \\ \text{법인세액 중} \\ \text{자회사의 배당금에} \\ \text{대응하는 금액} \end{array} \times 50\% \right) \times \frac{\text{수입배당금액}}{\text{외국자회사의 해당} \\ \text{사업연도 소득금액} - \text{외국자회사의 해당} \\ \text{사업연도 법인세액}} \times \text{공제율}$$

외국손회사란 해당 외국자회사가 직접 외국손회사의 의결권 있는 발행주식총수 또는 출자총액의 20% 이상을 해당 외국손회사의 배당확정일 현재 6개월 이상 계속하여 보유하고 있어야 하고 내국법인이 외국손회사의 의결권 있는 발행주식총수 또는 출자총액의 20% 이상을 외국자회사를 통하여 간접 소유¹⁴⁾하여야 한다는 요건을 충족하여야 한다¹⁵⁾. 또한 외국자회사가 외국손회사로부터 지급받는 배당금액 중 동 배당금액에 대해 외국자회사가 이중과세 조정을 위한 익금불산입(외국자회사와 외국손회사가 같은 국가에 소재한 경우에 한정)을 적용받지 않거나 또는 간접외국납부세액으로 공제받지 않은 배당금에 대응하는 외국손회사의 해당 사업연도 법인세액은 외국손회사의 해당 사업연도 법인세액에 포함하지 않는다.

5) 외국납부세액의 공제한도

기본적으로 외국납부세액의 세액공제는 해당 소득에 대한 국내 세액의 한도 내에서 허용된다. 따라서 외국납부세액공제의 공제한도는 법인세액에 당해사업연도 과세표준에서 국외원천소득이 차지하는 비율을 곱하여 산출한다.

13) 법인세법 시행령 제94조 제8항

14) 간접소유비율 = 내국법인의 자회사에 대한 지분율 × 외국자회사의 외국손회사에 대한 지분율

15) 법인세법 시행령 제94조 제10항

$$\text{세액공제한도액} = \text{법인세액} \times \frac{\text{국외원천소득}}{\text{당해사업연도 과세표준}}$$

그러나 조특법 및 기타 법률에 의하여 면제 또는 세액감면을 적용받는 경우에는 감면대상 국외원천소득에 감면비율을 곱하여 산출한 금액을 국외원천소득에서 차감하여 산출한다.

$$\text{세액공제한도액} = \text{법인세액}^{16)} \times \frac{(\text{국외원천소득} - \text{면제} \cdot \text{세액감면대상} - \text{국외원천소득} \times \text{감면비율})}{\text{당해사업연도 과세표준}}$$

공제한도를 계산할 때, 국외사업장이 2개 이상의 국가에 있는 경우에는 국가별로 구분하여 계산하는 방법과 국가별로 구분하지 않고 일괄하여 계산하는 방법 중 선택하여 적용할 수 있다¹⁷⁾. 일괄한도제는 모든 국외원천소득과 외국납부세액을 하나로 합하여 한도를 계산하므로 자국의 세율보다 높은 세율로 과세된 나라에서 발생하는 한도초과액을 자국 세율보다 낮은 세율이 적용된 나라에서 발생하는 한도미달분만큼 추가로 공제할 수 있기 때문에 일반적으로 납세자의 입장에서는 세율의 평준화 효과가 인정되는 일괄한도제가 유리한 측면이 있다¹⁸⁾.

6) 세액공제의 시기 및 이월공제

외국납부세액공제는 당해 국외원천소득이 우리나라 세법에 의하여 당해 법인의 과세표준에 산입되는 사업연도의 법인세액에서 공제하는 것이 원칙이다. 그러나 외국정부의 국외원천소득에 대한 법인세의 결정·통지의 지연, 과세기간의 상이 등의 사유로 과세표

16) 법인세액은 토지등의 양도소득에대한 법인세액을 제외한 금액이다.

17) 법인세법 시행령 제94조 제7항

18) 안종석 외, 『주요국의 이중과세배제방법 및 외국납부세액공제제도 현황과 시사점』, 한국조세연구원, 2006.

준 신고시 함께 제출할 수 없는 경우에는 외국정부의 국외원천소득에 대한 법인세 결정통지를 받은 날부터 45일 이내에 외국납부세액 공제세액계산서에 증빙서류를 첨부하여 제출할 수 있다¹⁹⁾.

외국정부에 납부하였거나 납부할 외국법인세액이 공제한도를 초과하는 경우 그 초과하는 금액은 당해 사업연도의 다음 사업연도의 개시일부터 5년 이내에 종료하는 각 사업연도에 이월하여 그 이월된 사업연도의 공제한도 범위 안에서 이를 공제받을 수 있다²⁰⁾. 당해 사업연도에서 발생한 세액공제액과 전 사업연도에서 이월된 미공제액이 함께 있는 경우에는 이월된 미공제액을 먼저 사용한다.

나. 해외경제활동 지원세제

해외경제활동을 지원하기 위한 것으로는 해외자원개발투자 배당소득에 대한 법인세 면제제도와 해외자원개발투자자에 대한 세액공제제도가 있으며, 배당소득에 대한 법인세 면제제도의 경우 간접외국납부세액공제와 동시에 적용할 수 없고 선택적으로 적용할 수 있다.

〈표 II - 5〉 해외경제활동 지원세제

	지원대상	지원내용	기 타
투자 지원	농산물, 축산물, 수산물, 임산물, 광물자원을 개발하는 사업	배당소득의 법인세 면제	간접외국납부세액 공제와 선택적용
	광물자원 개발을 위한 투자 및 출자	투자금액 및 출자금액의 2.5% (2009년까지는 3%) 상당액을 법인세에서 세액공제	

19) 법인세법 시행령 제94조 제4항

20) 법인세법 제57조 제2항

1) 해외자원개발투자 배당소득에 대한 법인세 면제

해외자원개발투자의 경우에는 일반 해외투자보다 자본의 회임기간이 일반적으로 장기이므로 자원보유국에서는 외국인투자 유치를 위해 배당소득에 대한 조세감면혜택을 부여하는 경우가 많기 때문에 당해 자원보유국에서 면제받은 배당소득은 국내에서도 법인세를 면제하도록 규정하는 것이다.

내국법인이 2009년 12월 31일 이전에 종료하는 각 사업연도의 소득에 「외국환거래법」에 따라 농산물, 축산물, 수산물, 임산물, 광물의 자원을 개발하는 사업(자원보유국의 외자도입조건에 의한 자원의 가공사업을 포함)에 투자함으로써 지급받은 배당소득이 포함되어 있는 때에는 당해 자원보유국에서 그 배당소득에 대하여 조세를 면제받은 부분에 한하여 법인세를 면제한다²¹⁾.

내국법인의 배당소득에 대하여 본 규정에 의한 법인세 면제와 간주의국납부세액의 세액공제 또는 손금산입 규정이 동시에 적용되는 경우에는 그 중 하나만을 선택하여 적용을 받을 수 있다.

2) 해외자원개발투자에 대한 세액공제

해외자원개발투자에 대한 과세특례는 에너지자원의 안정적 확보에 대한 불확실성이 커지면서 해외자원에 대한 자주개발의 중요성이 대두됨에 따라 자주개발물 제고를 위하여 2007.12.31 법 개정을 통해 신설되었으며 2008.1.1. 이후 최초 투자 또는 출자분부터 적용하고 있다.

「해외자원개발 사업법」 제2조 제4호에 따른 해외자원개발사업자가 광물자원을 개발하기 위하여 2010년 12월 31일까지 다음의 투자 및 출자를 하는 경우에는 해당 투자금액 또는 출자금액의 2.5%(2009년 12월 31일 이전에 납세의무가 성립하는 과세기간 분까지는 3%)에 상당하는 금액을 법인세 또는 소득세(사업소득에 대한 소득세에 한함)에서 공제한다. 다만, 내국인 또는 내국인의 외국자회사(내국인이 발행주식총수 또는 출자총액의 100%를 직접 출자하고 있는 외국법인을 말함)의 투자자산 또는 출자지분을 양수하는 방

21) 조세특례제한법 제22조, 조세특례제한법 시행령 제19조

법으로 투자하거나 출자하는 경우에는 해당되지 않는다²²⁾.

- ① 광업권과 조광권을 취득하는 투자
- ② 광업권 또는 조광권을 취득하기 위한 출자로서 외국법인²³⁾에 대한 출자
- ③ 내국인의 외국자회사에 대한 해외직접투자로서 다음에 해당하는 투자²⁴⁾. 다만, 내국인의 외국자회사가 ①과 ②의 방법으로 광업권 또는 조광권을 취득하는 경우에만 한다.
 - ㉠ 내국인의 외국자회사(내국인이 발행주식총수 또는 출자총액의 100%를 직접투자하고 있는 외국법인을 말함)의 증자에 참여하는 투자
 - ㉡ 내국인의 외국자회사에 상환기간을 1년 이상으로 하여 금전을 대여하는 투자
 - ㉢ 해외자원개발사업자가 ㉠, ㉡에 따른 내국인과 공동으로 내국인의 외국자회사에 상환기간을 1년 이상으로 하여 금전을 대여하는 투자

해외자원개발투자에 대한 세액공제를 적용받은 자가 투자일 또는 출자일부터 5년이 지나기 전에 투자자산 또는 출자지분을 이전하거나 회수하는 경우, 투자일 또는 출자일부터 3년이 되는 날까지 광업권 또는 조광권을 취득하지 못하는 경우에는 그 사유 발생일이 속하는 과세연도의 과세표준신고시에 해당 투자 또는 출자금액에 대한 세액공제액 상당액에 이자상당가산액을 가산하여 소득세 또는 법인세로 납부하여야 한다.

다. 조세피난처세제

1) 개요

우리나라의 조세피난처 과세제도는 국제조세조정에 관한 법률 제4장 조세피난처의 법

22) 조세특례제한법 제104조의15

23) 해외자원개발 사업법 제2조 제4호에 따른 해외자원개발사업자가 같은 법 제5조에 따라 신고한 사업의 광구에 대한 광업권 또는 조광권을 소유하고 해당 광구의 개발과 운영을 목적으로 설립된 외국법인을 말한다.

24) 외국환거래법 제3조 제1항 제16호 가목에 따라 조세특례제한법 시행령 제104조의15 제2항에서 규정하고 있다.

인소득에 관한 과세조정에서 다루고 있다. 조세피난처 과세제도는 내국법인이 조세피난처에 본점 또는 주사무소가 위치한 외국법인에 출자한 경우에 외국법인의 각 사업연도 말 현재 배당 가능한 유보소득 중 내국법인에게 귀속될 금액을 내국인이 배당받은 것으로 간주하는 제도이다. 이러한 제도를 두는 이유는 내국법인이 내국법인의 과세소득을 과세소득이 과세되지 않거나 경감되는 조세피난처로 이전하여 국내 및 해외에서의 과세를 회피하고자 하는 경우에 외국법인에 이전된 내국법인의 과세소득을 배당으로 간주하여 내국법인에 귀속시켜 과세하기 위해서다.

2) 적용대상자

국제조세조정에 관한 법률 제17조에서 규정하고 있는 적용대상이 되는 외국법인은 ① 외국법인이 조세피난처에 본점 또는 주사무소를 두어야 하고 ② 동 외국법인에 거주자(내국법인)이 출자하여야 하며 ③ 동 외국법인과 내국인이 특수관계에 있어야 한다. 납세의무자는 거주자²⁵⁾(내국법인)이 외국법인에 20%이상 직·간접으로 출자한 경우로 규정하고 있다.

위의 외국법인의 요건에서 보면 조세피난처에 본점 또는 주사무소를 두어야 하는데, 국제조세조정에 관한 법률 제17조 제1항에서 규정하고 있는 조세피난처는 '실제발생소득의 전부 또는 상당부분에 대하여 조세를 부과하지 아니하거나 그 법인의 부담세액이 당해 실제발생소득의 100분의 15 이하인 국가 또는 지역'이라고 정의하고 있다.

가) 실제발생소득의 전부 또는 상당부분에 조세를 부과하지 아니하는 국가 또는 지역

실제 OECD 또는 동 기구의 회원국이 조세피난처로 지정·고시한 국가 또는 지역을 고려하여 국세청장이 기획재정부장관의 승인을 얻어 지정·고시하는 지역이다. 현재 이러한 절차를 거쳐 국세청장이 고시²⁶⁾한 지역은 리히텐슈타인(Liechtenstein), 모나코(Monaco), 안도라(Andorra)이다.

25) 거주자(내국법인)이 특수관계자를 통하여 지분을 분산하여 20%기준을 회피하는 것을 방지하기 위하여 20%지분을 판단할 때는 민법 제779조 규정에 따른 가족의 범위를 포함한다.

26) 국세청고시 제2008-5호, 2008.2.5

나) 법인세 부담세액이 실제발생소득의 15% 이하인 국가

실제발생소득은 외국법인의 거주지국에서 재무제표 작성시에 적용하는 일반적으로 인정된 회계원칙에 의하여 산출한 법인세차감전 당기순이익을 말하는 것이나, 거주지국에서 일반적으로 인정된 회계원칙이 우리나라의 기업회계기준과 현저히 다른 경우에는 우리나라의 기업회계기준을 적용하여 산출한 재무제표상의 법인세차감전 당기순이익을 실제발생소득으로 본다. 또한 법인세차감전 당기순이익에 주식 또는 출자증권에 대한 평가손익이 반영되어 있는 경우에 이를 가감하여 실제 발생소득의 범위를 조정하지만, 외국법인의 거주지국에서 과세소득 산정시에 이 평가손익이 이미 반영된 경우에는 그 손익을 가감하지 않는다.

법인세부담세액은 기본적으로는 거주지국에서 발생한 소득에 대하여 거주지국의 과세체계에 의하여 납부한 세액을 의미하지만, 실제발생소득에 대하여 거주지국 이외의 국가에서 납부한 세액이 있는 경우에는 이를 포함한다. 15%의 기준을 결정할 때 법인세부담세액과 실제발생소득은 해당 사업연도를 포함한 최근 3사업연도의 합계액이다. 조세피난처 세제에는 과세최저한을 두고 있는데, 실제발생소득이 1억원 이하인 경우에는 그 적용을 배제한다.

3) 배당간주금액의 산출과정

가) 배당 가능한 유보소득

조세피난처 과세제도에 의하면 외국법인의 배당가능 유보소득 중 내국법인에게 귀속될 금액을 내국법인이 배당받은 것으로 간주하므로 과세소득을 결정할 때 외국법인의 배당가능 유보소득이 중요한 개념이 된다. 배당가능 유보소득은 국제조세조정에 관한 법률 시행령 제31조 및 시행규칙 제9조의 2에서 규정하고 있는 바와 같이 회계상의 처분전 이익잉여금에서 잉여금 조정사항 및 가산·공제항목을 조정하여 계산한다. 잉여금 조정사항은 당기 이전의 이익잉여금 처분 및 이입이고, 1996.12.31 이후에 이익잉여금 처분에 의한 이익의 배당금 또는 잉여금의 분배금 공제를 포함한다. 공제 및 가산항목은 국제조세조정에 관한 법률 시행령 제31조 제1항 각 호에 규정하고 있는데, 당해연도의 잉여금 처분

에 의한 배당·상여·의무적립액·출자증권의 평가이익(공제) 등과 주식 또는 출자증권의 평가손실(가산) 등이다. 공제항목에는 유보소득에서 조세피난처 판정시 최소금액인 1억원이 포함되어, 조세피난처 판정시 유보소득이 1억원 이하인 경우에는 조세피난처 적용이 배제된다.

회계상 처분전 이익잉여금은 거주지국의 회계기준에 따라 계산한 것으로 거주지국에서 일반적으로 인정된 회계원칙이 우리나라의 기업회계기준과 현저히 다른 경우에는 우리나라의 기업회계기준을 적용하여 산출한 처분전 이익잉여금으로 한다.

나) 배당간주금액의 산출

배당간주금액은 배당가능유보소득에서 내국법인의 주식보유비율을 곱하여 산출한다. 외화로 확정된 배당간주금액은 각 사업연도 종료일 이후 60일이 되는 날 현재의 기준환율(또는 재정환율)을 곱하여 환산한다. 내국법인의 주식보유비율은 외국법인의 발생주식수에 대한 내국인의 주식보유수를 의미한다.

다) 실제배당금액의 익금불산입

법 제17조 제1항이 적용되었던 특정 외국법인의 유보소득을 실제로 배당하는 경우에는 법인세법 제18조 제2호의 규정에 따른 이월익금으로 보거나 소득세법 제17조 제1항의 규정에 따른 배당소득에 해당되지 아니하는 것으로 보아 익금에 산입하지 아니한다. 다만 기간제한이 있어서 특정외국법인의 유보소득이 내국인의 익금 등으로 산입된 후 10년 이내에 실제로 배당하는 경우에 한하여 이월익금으로 보거나 배당소득에 해당되지 아니하는 것으로 본다²⁷⁾.

4) 조세피난처 과세제도의 배제

외국법인이 사업을 위하여 필요한 사무소, 점포, 공장 등의 고정시설을 가지고 있고 그 사업을 실질적으로 영위하는 경우에는 조세피난처 과세제도의 적용을 배제한다. 이는 조

27) 국제조세조정에 관한 법률 제20조

세피난처를 이용하여 조세가 경감되었다고 하더라도 가공회사(Paper company)가 아니라 고정시설을 가지고 실질적으로 사업을 영위하는 경우에는 조세회피로 보지 않고 용인하겠다는 입장이다. 다만, 고정시설을 가지고 실질적으로 사업을 영위하더라도 특정업종이나 사업이 경우에는 조세피난처 과세제도를 적용하고 있다²⁸⁾. 이들 업종이나 사업은 조세회피에 용이한 업종이거나 사업의 성격으로 보아 국내에서도 충분히 영위할 수 있는 업종이라고 판단하는 것이다. 다만, 도매업과 해외지주회사에 대해서는 정책적 목적으로 특정조건을 만족하는 경우에는 조세피난처 과세제도의 적용을 배제하고 있다.

라. 이전가격세제

1) 개요

이전가격세제는 특수관계자와 정상가격이 아닌 가격으로 거래하여 소득이 이전되는 경우에 정상가격을 거래의 가격으로 간주하여 과세하는 제도이다. 조세피난처 과세제도와는 달리 거래가격의 조작이 관계회사 간에 양방향으로 이루어질 수 있기 때문에 반드시 해외진출기업(outbound) 및 국내진출기업(inbound) 모두에게 적용가능한 과세제도이다. 본 보고서는 해외진출기업의 과세제도를 다루고 있으므로 해외진출기업의 입장에서 이전가격세제를 다룬다.

해외진출기업(outbound)의 입장에서 이전가격세제는 국외특수관계자에 해당하는 해외진출기업이 거주자 등과 국제거래시 정상가격(독립기업가격)보다 높은 대가를 받아서 거주자 등의 비용을 증가시키는 방법으로 거주자 등의 국내 과세소득을 국외로 이전시키는 경우이다. 과세당국은 거주자 등의 조세회피 의도를 불문하고 이전가격을 부인하고 정상가격으로 과세하는 제도이다.

28) 국제조세조정에 관한 법률 제18조

2) 조세피난처세제와 이전가격세제의 차이점

앞서 설명한 조세피난처세제와의 차이점은 첫째, 적용대상이 되는 관계회사의 범위이고 둘째, 과세소득을 이전하는 방향이며 셋째, 정상가격으로 소득이 이전되는 경우 과세하는지 여부이다²⁹⁾.

먼저, 적용대상이 되는 관계회사의 범위이다. 조세피난처 과세제도에서 적용대상이 되는 것은 내국법인이 모회사이어야 하고 외국법인이 자회사이어야 한다. 따라서 지분에 대한 출자의 관계는 우리나라의 회사가 외국에 투자를 한 경우에 적용되는 것이다. 이에 비하여 이전가격세제는 외국회사가 우리나라에 투자한 경우에도 적용이 가능하다. 또한 이전가격세제의 경우에는 적용대상이 되는 특수관계자를 결정함에 있어서 지분비율뿐 아니라 경제적 실질을 고려하여 판단할 수 있는 규정들을 두고 있어서 그 적용범위가 조세피난처세제보다 넓다고 할 수 있다.

둘째는, 과세소득을 이전하는 방향이다. 조세피난처세제는 모회사와 자회사간의 역외 유보소득에 대하여 과세하는 것이므로 내국법인에게 귀속되어야 할 과세소득이 외국법인에 귀속되었다는 점에서 과세소득의 이전방향은 항상 모회사에서 자회사로 일정하다. 하지만, 이전가격세제의 경우에는 거래가격의 조작을 통하여 쌍방향으로의 과세소득이전이 가능하다는 점에서 조세피난처 과세제도와 차이를 보이고 있다.

셋째는, 이전가격세제에서 거래가격의 조작을 판단하는 기준은 정상가격이다. 따라서 이전가격세제의 경우에는 정상가격으로 거래되는 경우에는 과세되지 아니하지만, 조세피난처 과세제도는 정상가격으로 소득이 이전되더라도 과세된다는 점에서 차이가 있다.

3) 정상가격의 기준

국제조세조정에 관한 법률 제4조에서 규정하고 있는 정상가격에 의한 과세조정은 거래당사자의 일방이 국외특수관계자인 국제거래(그 일방이 국내사업장인 경우로서 「소득세법」 제119조 또는 「법인세법」 제93조에 따른 국내원천소득을 발생시키는 거래는 제외)에 있어서 그 거래가격이 정상가격에 미달하거나 초과하는 경우에는 정상가격을 기준으

29) 백제흙(2005) p. 345

로 거주자(내국법인과 국내사업장을 포함)의 과세표준 및 세액을 결정 또는 경정할 수 있도록 한 것이다. 정의에서 규정한 바와 같이 이전가격세제가 적용되려면 당사자 간에 국외특수관계가 성립되어야 하고 정상가격이 아닌 가격으로 국제거래가 행해져야 한다.

국외특수관계자는 국제조세조정에 관한 법률 제2조 제1항 제9호에 의하면 거주자, 내국법인 또는 국내사업장과 특수관계에 있는 비거주자, 외국법인 또는 이들의 국외사업장을 말한다. 내국법인과 국내사업장간 거래는 국내과세권이 미치는 국내거래이므로 2008년 12월 26일 법 개정시 국외특수관계자의 범위에서 외국법인 국내사업장을 제외시켰다. 특수관계자와의 거래에는 제3자 개입거래도 포함되는데, 이는 이전가격세제의 적용을 회피하기 위하여 특수관계 있는 법인 간에 제3자를 개입시킨 경우에 다음의 요건을 갖추면 이전가격세제의 적용을 받는 제3자 개입거래로 본다. 요건은 첫째, 거주자와 국외특수관계자 간에 당해 거래에 대한 사전계약이 있어야 하고, 둘째, 거래조건이 당해 거주자와 국외특수관계자간에 실질적으로 결정되어야 한다³⁰⁾. 사전계약에는 거래와 관련된 증빙에 의하여 사전에 실질적인 합의가 있는 것으로 인정되는 경우를 포함한다고 규정하여 반드시 서면이 아닌 e-mail이나 전화 등을 통한 경우도 포함한다.

국제거래는 국제조세조정에 관한 법률 제2조 제1항 제1호에 의하면 거래당사자의 일방 또는 쌍방이 비거주자 또는 외국법인에 해당하는 경우로서 손익 및 자산에 관련된 모든 거래를 말한다. 거주자가 국외거래를 할 때 동일한 거래상대방인 국외특수관계자와 동일한 과세연도 중에 행한 별개의 거래에서 그 차액이 조정되는 상계거래를 하기로 사전에 협의하고 그 거래내용과 사실이 객관적으로 입증되는 경우에는 이를 하나의 거래로 보아 상계할 수 있는 규정을 두고 있다³¹⁾.

정상가격은 국제조세조정에 관한 법률 제2조 제1항 제10호에 의하면 거주자, 내국법인 또는 국내사업장이 국외특수관계자가 아닌 자와의 통상적인 거래에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 가격을 말한다. 정상가격은 거주자 등이 국제거래를 함에 있어서 동 거래와 관련된 가액이 적정한지의 여부를 판정하는 기준이 된다.

정상가격 산출방법의 종류는 비교가능 제3자 가격방법, 재판매가격방법, 원가가산법, 기타의 방법이 있다. 비교가능 제3자 가격방법, 재판매가격방법, 원가가산법 간에는 우선

30) 국제조세조정에 관한 법률 제7조

31) 국제조세조정에 관한 법률 제8조

순위가 없고, 기타의 방법은 앞의 세 가지 방법을 적용할 수 없는 경우에만 적용하도록 한다. 정상가격산출방법의 선택할 때에는 특수관계가 있는 자간의 국제거래와 특수관계가 없는 자간의 거래 사이에 비교 가능성이 높은지, 사용되는 자료의 확보·이용 가능성이 높은지, 거래를 비교하기 위하여 설정된 경제여건·경영환경 등의 가정이 현실에 부합하는지, 사용되는 자료 또는 설정된 가정의 결함이 산출된 정상가격에 미치는 영향이 작은지 등을 고려하여 정상가격을 결정한다.

구체적으로 각 방법의 내용을 살펴보면 다음과 같다.

가) 비교가능 제3자 가격법

비교가능 제3자 가격법은 거주자와 국외특수관계자간의 국제거래에 있어 당해 거래와 유사한 거래상황에서 특수관계가 없는 독립된 사업자간 거래가격을 정상가격으로 보는 방법이다.

나) 재판매가격법

거주자와 국외특수관계자가 자산을 거래한 후 자산구매자가 특수관계가 없는 자에게 그 자산을 다시 판매하는 경우에 그 판매가격에서 동 구매자의 통상의 이윤으로 볼 수 있는 금액을 차감하여 산출한 가격을 정상가격으로 보는 방법이다.

다) 원가가산법

거주자와 국외특수관계자간의 국제거래에 있어 자산의 제조·판매나 용역의 제공과정에서 발생한 원가에 자산의 판매자나 용역 제공자의 통상의 이윤으로 볼 수 있는 금액을 가산하여 산출한 가격을 정상가격으로 보는 방법

라) 기타의 방법

국제조세조정에 관한 법률 시행령 제4조에서 규정하고 있는 기타의 방법으로는 이익 분할방법, 거래순이익률방법, 매출총이익의 영업비용에 대한 비율방법, 기타 거래의 실

질 및 관행에 비추어 합리적이라고 인정되는 방법이 있다.

이익분할방법은 거주자와 국외특수관계자 간의 국제거래에서 실현한 거래순이익을 거래당사자들이 상대적 공헌도에 따라 배분하고 배분된 이익을 기초로 산출한 거래가격을 정상가격으로 보는 방법이다.

거래순이익률방법은 거주자와 국외특수관계자 간의 국제거래에서 거주자와 특수관계가 없는 자 간의 거래 중 해당 거래와 유사한 거래에서 실현된 거래순이익률을 당해 거래의 정상가격으로 보는 방법이다.

거래순이익의 매출원가 및 영업비용에 대한 비율은 거래순이익을 매출원가 및 영업비용으로 나눈 비율을 말한다.

기타의 방법으로 실무에서 많이 사용하는 방법이 매출총이익의 영업비용에 대한 비율 방법(일명 “Berry Ratio방법”)이다. 이 방법은 거주자와 국외특수관계자 간의 국제거래에서 거주자와 특수관계가 없는 자 간의 거래 중 해당 거래와 유사한 거래에서 실현된 매출총이익의 영업비용에 대한 비율을 사용하여 산출한 가격을 정상가격으로 보는 방법을 말한다.

4) 소득처분

이전가격조정에 따라 국외이전소득이 발생한 경우에는 국외거래가 행하여진 날이 속하는 사업연도의 익금에 산입된다. 이 때 익금에 산입되는 금액이 국외특수관계자로부터 내국법인에게 반환된 것임이 확인되지 아니하는 경우에는 국외특수관계자에 대한 배당 또는 기타 사외유출로 처분하거나 출자한 것으로 조정한다. 다만, 거주자가 합리적인 기간 이내에 국외특수관계자로부터 국외이전소득금액을 반환받는다든 뜻을 소관세무서장에게 제출한 경우에는 그 반환받을 금액에 대하여 일정한 기한까지 과세처분을 유예한다. 소득처분의 형태는 내국법인과 국외특수관계자와의 관계에 의하여 결정되는데, 국외특수관계자가 내국법인의 주주인 경우 배당으로 처분하고, 국외특수관계자가 내국법인의 자회사인 경우 출자의 증가로 처분하며, 국외특수관계자가 그 외의 자인 경우에는 배당으로 처분한다.

Ⅲ. 미국과 일본의 해외진출기업에 대한 국제조세제도

1. 미 국

가. 외국납부세액공제

1) 개요

국외에서 사업 및 투자 활동을 하는 경우 가장 큰 문제는 소득이 발생한 국가와 본국에서 동일한 소득에 대해 과세를 함으로써 이중과세가 발생한다는 것이다. 대부분의 국가에서 이러한 이중과세를 완화하려는 정책을 펴고 있다.

이중과세 조정방식 중 Territorial system은 일반적으로 해외에서 벌어들인 소득을 본국의 소득에서 제외하는 방식이고 global system은 거주자의 전 세계소득에 대하여 과세하고 외국원천소득에 대해서는 외국납부세액공제(FTC: Foreign Tax Credit)를 허용하는 것을 말한다. 호주 및 캐나다와 같은 일부 국가에서는 외국원천소득을 과세면제하는 방식을 취하고 있지만 그 외의 국가에서는 외국납부세액공제방식을 택하고 있다. 어떠한 방식을 취하든, 조세정책은 이중과세 문제를 해결하면서 외국직접투자를 위축시키거나 경제성장을 지연시키지 않는 것에 초점을 두고 있다고 할 수 있다.

Global system을 유지하고 있는 많은 나라와 마찬가지로 미국 세법에서도 이중과세 효과를 완화시키기 위한 방법으로서 우선적으로 외국납부세액공제를 적용하고 있다. 외국납부세액공제방식은 미국 거주자의 해외 및 국내 소득에 대해 동일하게 과세하는 것이므로 자본수출 중립성을 증진시키는 효과가 있다. 매 과세연도마다 납세자가 외국납부세액공제방식을 선택한 경우에 한해 세액공제를 신청할 수 있다³²⁾.

〈표 III -1〉 미국의 외국납부세액공제제도 개요

	외국납부세액공제
외국납부세액의 처리방법	① 세액공제 - 한도설정방법 : 소득유형별(수동적소득, 일반소득) 한도설정, 국별 일괄한도 - 한도초과액 : 1년 소급공제, 10년 이월공제 ② 손금산입
공제대상 외국납부세액	① 직접외국납부세액 - 외국정부가 소득세 또는 소득세 대신 부과한 세금 ② 간접외국납부세액 - 적용범위 : 의결권 10% 이상 보유한 외국자회사로부터 배당을 받은 자회사, 5% 이상의 의결권을 간접보유한 손회사, 증손회사 - 간접외국세액 = 외국자회사의 법인세액 \times $\frac{\text{외국자회사로부터의 배당금}}{\text{외국자회사의 소득}}$
외국납부세액공제액	- 소득을 수동적소득과 일반소득으로 구분하여 한도 설정 공제한도액 = 법인세 산출액 \times $\frac{\text{국외원천 과세소득}}{\text{전 세계 과세소득}}$

2) 외국납부세액의 과세처리 방법

일정 한도 내에서 미국 납세자는 미국의 소득에 대해서 외국 및 미국령에서 부과된 특정 세액에 대하여 세액공제 또는 손금산입할 수 있다³²⁾. 세액공제 및 손금산입은 과세기간 동안 외국에서 납부하였거나 발생한 모든 공제가능한 세액에 대하여 청구할 수 있다. 〈표 III -2〉에서 나타난 바와 같이 일반적으로 세액공제방식에 의한 감면 효과가 손금산입의 경우보다 크기 때문에 대부분 세액공제방식을 선호한다.

32) IRC §901(a), 개인은 Form 1116, 법인은 Form 1118을 통해서 선택한다. 파트너십의 각각의 파트너들은 개별적으로 외국납부세액공제를 선택하여야 한다(IRC §703(b)(3)).

33) IRC §901, Reg. §1.901-1

〈표 III -2〉 세액공제 및 손금산입의 세부담 비교

	세액공제방식	손금산입방식	차액
외국원천소득	\$ 1,000	\$ 1,000	
외국세율	× .30	× .30	
외국소득세	300	300	
외국원천소득	1,000	1,000	
외국소득세 소득공제	0	-300	
미국에서의 과세소득	1,000	700	
미국의 법인세율	× .35	× .35	
외국납부세액공제전 산출세액	350	245	
외국납부세액공제	300	0	
미국 내 납부세액	50	245	
전세계 납부세액	350	545	\$ 195
미국에서의 세금감면액	300	105	
한계세율	35.0%	54.5%	

자료: *International Applications of U.S. Income Tax Law*, 2004.

그러나 외국납부세액공제로부터의 혜택이 없는 경우에는 외국납부세액을 소득공제하는 방식을 선택할 수 있다. 즉, 손실이 발생한 납세자가 외국납부세액에 대한 소득공제를 선택하면 손실 금액이 증가하게 되는데 손실의 이월공제 기간은 외국납부세액공제의 이월기간보다 길기 때문에 외국납부세액공제를 선택했을 때보다 더 오랜 기간에 걸쳐 외국납부세액을 소득공제할 수가 있다³⁴⁾. 따라서 소득공제 및 세액공제를 선택할 때에는 이월기간 종료 이전에 외국납부세액공제를 모두 활용할 수 있는지를 고려하여 판단할 필요가 있다.

34) 손실(NOL)의 공제기간은 전기 2년 차기 20년이고 외국납부세액공제의 이월기간은 전기 1년 차기 10년이다.

3) 세액공제 대상 외국납부세액

가) 직접외국납부세액

외국정부가 소득세 또는 소득세 대신 부과한 세금에 한해 외국납부세액공제를 적용한다. 세액공제가 가능하려면, 소득에 대하여 외국, 미국령 및 정치적으로 분리된 지역에서 부과된 세금이어야 하고 미국의 세법상 소득세 대상에 부과된 것에 한해 세액공제가 허용된다³⁵⁾. 다시 말해서, 세금이면서 미국 내에서의 소득세 성격에 부합하는 것이라 할 수 있다. 소득을 근거로 하여 부과한 것이 아니지만 소득세 대신에 부과한 것이라면 세액공제 대상이 된다³⁶⁾. 이러한 유형의 세금은 은행업 및 석유산업 등과 같은 특정 산업이나 특정 납세자(비거주자)의 경우에 발생한다. 즉, 세금이면서 소득세를 대체하는 성격의 것을 대상으로 한다.

나) 간접외국납부세액

직접세와 원천징수세에 추가하여, 미국 세법은 국내 법인이 간접적으로 외국세액을 납부한 것에 대해서도 외국납부세액공제를 허용하는데 이를 간접외국납부세액공제(deemed paid taxes)라 한다. 즉, 법인의 경우에는 해외지사의 이익에 대해 납부한 금액과 파트너십으로부터 분배받은 세액공제 대상 세액에 대해 외국납부세액공제를 청구하는 것이다. 간접외국납부세액공제(Deemed paid credit)는 외국법인에 의결권 주식 10% 이상을 보유하고 배당을 받은 법인만 적용할 수 있다³⁷⁾.

간접외국납부세액('deemed paid' or 'indirect credit')은 다음과 같이 산출된다.

$$\text{간접외국납부세액} = \text{외국자회사의 법인세액} \times \frac{\text{외국자회사로부터의 배당금}}{\text{외국자회사의 소득}}$$

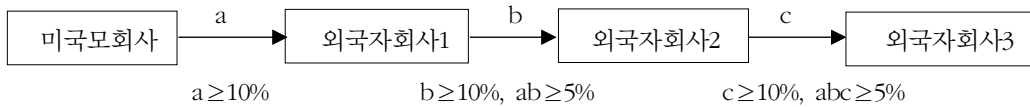
35) Reg. §1.901-2(a)(1)

36) Reg. §1.903-1(a)

37) IRC §902

간접외국납부세액공제를 선택한 법인은 외국자회사가 납부한 간접세액을 익금에 산입한다.

미국의 간접외국납부세액공제는 외국자회사의 세 단계까지 적용한다. 각 단계의 회사는 의결권의 10% 이상을 직접 소유하여야 하고 모회사인 미국의 회사는 각 단계별로 적어도 5% 이상의 의결권을 간접소유하고 있어야 한다.



4) 공제한도액

소득세를 줄이기 위한 목적으로 외국납부세액공제를 사용하는 것을 방지하기 위하여 공제액에 한도를 정하고 있다. 공제받을 수 있는 외국납부세액은 외국에서 납부하였거나 납부할 공제가능한 외국세액과 미국 소득세에서 전 세계 과세소득에서 외국원천과세소득이 차지하는 비율을 곱하여 산출된 금액 중 작은 금액이다.

$$\text{공제한도액} = \text{외국납부세액공제 전 미국소득세} \times \frac{\text{외국원천 과세소득}}{\text{전 세계 과세소득}}$$

이러한 공제한도를 설정하는 이유는 공제가능한 외국세액이 미국 원천소득에 대한 세금까지도 상쇄시키는 것을 막기 위한 것이다. 비록 외국납부세액공제가 미국의 소득세를 직접적으로 감소시키는 것이지만, 한도금액을 정함으로써 외국납부세액공제가 미국원천소득까지 감소시키지는 않는 효과가 있다. 따라서 한도액은 다음과 같은 식으로도 나타낼 수 있다.

$$\begin{aligned} \text{공제한도액} &= \frac{\text{외국납부세액공제 전 미국 소득세}}{\text{전 세계 과세소득}} \times \text{외국원천 과세소득} \\ \text{공제한도액} &= \text{외국원천 과세소득} \times \text{미국 법인세율} \end{aligned}$$

2007년도에 시작하는 과세연도부터, 납세자는 소득을 수동적 소득(passive income)과 일반소득(general income)의 두 가지 유형으로 구분하여 외국납부세액공제 한도금액을 계산하도록 하고 있다³⁸⁾. 각 소득유형에 속하는 과세소득을 결정하려면, 소득과 관련된 비용, 손실 및 기타 공제항목을 각각의 소득에 배분해야 한다. 세금이 두 가지 소득 유형에 모두 관련이 있으면 해당 세액을 적절히 배분하여야 한다. 만일 미국 세법에 의한 소득 유형에 해당되지 않는 경우에는 일반소득으로 구분한다.

일반적으로 수동적 소득에 해당되지 않는 소득이 일반소득에 포함하는 것으로 정의하고 있다. 수동적 소득이란 배당, 이자, 임대료, 로열티 등과 같은 투자소득이다. 그러나 임대료의 경우 해당 기업의 사업활동에서 발생한 것이라면, 그 임대료 및 로열티는 수동적 소득에 포함하지 않는다.

2006년에 시작하는 과세연도까지는 외국세액공제의 한도를 9개 소득 유형별로 산출하였다. 해당 소득 유형은 ① 수동적 소득, ② 고세율이자소득, ③ 금융서비스소득, ④ 해운업 소득, ⑤ 소유자분율 10~50%인 해외 자회사 소득, ⑥ DISC(Domestic International Sales Corporation)로부터의 배당, ⑦ 국제무역소득에 귀속되는 과세소득, ⑧ FSC(Foreign Sales Corporation)로부터의 배당, ⑨ 그 외의 소득으로 구분하였다.

5) 이월공제

외국납부세액공제 한도액을 초과하는 금액의 경우 종전에는 2년 소급공제와 5년 이월공제가 허용되었으나 2007년 과세연도부터는 1년 소급공제와 10년 이월공제를 허용하는 것으로 개정되었다.

38) IRC §904(d); Reg. §1.904-4, 본 개정은 'American Jobs Creation Act of 2004'에 의해 이루어진 것으로 2004년에 개정되었고 2007년부터 적용되었음.

나. 수출지원세제

1) 수출전담 국내자회사제도(DISC: Domestic International Sales Corporation)

1985년 이전까지, 수출로 소득을 창출하는 회사는 그 소득에 대해 DISC를 통해 과세이연하는 것이 허용되었다. DISC는 미국 내에서 해외 고객에서 제품을 판매하는 수출을 전담하는 국내자회사로서 설립비용과 운영비용이 적다는 것이 특징이다. 이는 ‘paper entities’라고 불리기도 하며, 대부분의 DISC가 유형자산이나 종업원이 없는 형태로 운영되었다. 즉, 국내에 설립된 법인이 국내모회사로부터 물건을 사서 국외에 수출하는 형태이다. DISC의 주된 내용은 DISC에서 발생한 소득이 배당의 형태로 모회사에 지불될 때까지 과세가 이연되는 것이다. 결과적으로 미국에서 과세되지 않는(정확하게는 배당으로 분배되기 전까지는 과세되지 않는) 소득금액을 늘리는 효과가 있다.

1984년 GATT 규약상 ‘금지보조금’에 해당한다는 주장에 의해 폐지되었으나 특정 조건을 만족하는 소기업(small business)에서는 아직도 존재하고 있다³⁹⁾. DISC는 모든 주주의 동의를 얻어 DISC임을 선택하여야 적용된다. 면세조직, PHC(Personal Holding Companies), 금융기관, 보험회사, 투자회사(regulated investment companies), S-법인은 선택할 수 없다. 두 가지 중요한 적용요건으로서 첫째는 총수입의 95% 이상이 적격한 수출에 의한 수입이어야 하고 적격한 수출 자산이 기말 총자산의 95% 이상이어야 한다는 것이다.

2) 역외소득 과세면제제도(ETI Exclusion Rules)

2000. 9. 30 이후 발생하는 거래부터 적용되는 역외소득 과세면제제도는 역외소득(Extraterritorial income)을 미국과세에서 배제하는 방법이다. 이는 내국세법에서 내국법인의 전 세계 소득에 대해 과세하도록 하는 원칙에 예외를 두는 것이라고 할 수 있다. 미국의 경우 원칙적으로 전 세계소득에 대하여 과세하고 외국원천소득에 대하여 외국납부세액공제 방식을 적용하는 반면, 동 제도에 의하면 역외소득을 과세소득에서 배제하는 것이므로 이중과세조정방식 중 국외소득면제방식과 동일하다고 할 수 있다.

39) IRC §995

역외소득 과세면제제도⁴⁰⁾란 미국법인의 총소득에서 역외소득을 배제하고 관련비용의 공제를 허용하지 않는 것으로 납세자는 총소득에서 ‘적격한 해외거래 소득(qualifying foreign trading income)’의 범위 내에서 역외소득을 과세 면제할 수 있다. 적격한 해외거래소득이란 해외 판매 및 임대소득(foreign sale and leasing income)의 30%, 해외거래매출액(foreign trading gross receipts)의 1.2%, 해외거래소득(foreign trade income)의 15% 중 가장 큰 금액이다.

2004년 American Jobs Creation Act of 2004에 의해 동 제도가 폐지되면서 혜택을 축소하기 위하여 2004년에는 발생하는 거래에 대해서는 총소득에서 역외소득(extraterritorial income)의 100%를 제외할 수 있으나 2005년에는 80%를 제외할 수 있고 2006년에 60%를 제외할 수 있으며 그 이후 기간에는 제외되는 금액이 없도록 함으로써 2007년부터 혜택이 없어지도록 하였다.

과세면제되는 역외소득에 귀속되는 비용은 공제되지 않기 때문에 비용은 과세되는 역외소득과 과세면제되는 역외소득에 배분하여야 한다. 또한 이중적인 혜택을 방지하기 위하여 과세면제된 역외소득에 대해서는 외국납부세액공제를 적용하지 않는다.

다. 조세피난처세제

1) 개요

미국의 조세피난처세제는 크게 두 가지로 나눌 수 있다. 첫째가 피지배외국회사(Controlled Foreign Company) 관련 세제이고 둘째가 과세이연방지규정(Anti-deferral provision)이다. 피지배외국회사와 관련된 규정이 미국세법 하위 분류 중 Subpart F에 규정되어 있어서 피지배외국회사 규정에 의하여 과세되는 소득을 ‘Subpart F소득’이라고 한다. 과세이연방지규정으로는 개인지주회사(Personal holding company, PHC)규정, 수동적 역외투자회사(passive foreign investment company, PFIC)규정, 유보소득에 대한 과세규정(accumulated earning tax)이 있다. 피지배외국회사와 관련된 규정은 미국 밖의 원천으로부터의 소득에 대한 과세 중 하나로 IRC 951조 내지 964조에서 규정하고 있다. 과세

40) IRC §114

이연방지규정은 법인이 법인의 소득을 유보하고 주주인 개인에게 배당하지 아니하여 주주의 개인소득세를 회피하는 것을 방지하기 위한 규정과 수동적 역외투자회사를 설립하면서 지분을 10% 미만의 주주를 모집하는 경우에도 투자회사의 유보소득에 대하여 과세할 수 있는 수동적 역외투자회사에 대한 규정으로 구성되어 있다. 법인이 주주의 개인소득세를 회피하는 것을 방지하기 위한 규정은 다시 유보소득에 대한 과세규정⁴¹⁾과 개인지주회사(personal holding company)에 대한 과세규정⁴²⁾이 있다.

〈표 Ⅲ -3〉 미국의 조세피난처세제의 구성체계

조세 피난처 과세제도	CFC규정 (§951~ §964)	Subpart F 소득	특정보험활동과 관련된 소득		
			외국 기 지 회사소득	Foreign personal holding company income	
				Foreign base company sales income	
				Foreign Base Service Income	
				Other Foreign base company income	
		특정한 보이콧과 관련된 소득			
	불법지급액				
	CFC가 미국실체에 투자한 소득				
	Anti-deferral 규정	개인소득세 회피방지규정	Personal holding company (§551~§558)		
			Accumulated earning tax (§531~§537)		
자본이득 및 손실규정		Passive foreign investment company (§1291~§1298)			

본 보고서는 해외진출기업(out-bound) 과세를 다루고 있으므로 과세이연방지규정 중에서는 국내기업과 주주를 대상으로 하는 유보소득에 대한 과세(Accumulated earning tax)에 대한 과세규정은 설명하지 않고 CFC규정과 개인지주회사(Personal holding company)규정 및 수동적 역외투자회사(passive foreign investment company)규정만을 다룬다.

41) IRC §531~537

42) IRC §551~558

2) 피지배외국회사규정(controlled foreign company)

가) 개요

미국의 내국법인이 외국에 회사를 설립하여 진출하고 진출국에서의 소득(국외소득)을 미국 모회사에 송금하면 국제적으로 이중과세가 발생한다. 즉, 진출국에서 해당 소재지국 법인에 대하여 법인세를 과세하고, 외국법인이 미국 모회사에 배당을 하는 경우 이 배당이 미국의 과세소득에 산입되어 미국에서 과세되기 때문이다.

현재 미국이 채택하고 있는 전 세계소득을 합산하여 과세한 후 외국세액을 공제하는 방식은 국내기업과 국외진출기업의 소득이 최종적으로는 미국의 세율로 과세되어 자본수출 중립성이나 국내적 공평을 확보할 수 있는 방식이다. 즉 이 방식은 국외진출기업이 미국보다 저세율국에 진출해도 저세율국에서 미국으로 배당을 하게 되면 미국세율과 외국의 세율의 차이에 상당하는 부분을 미국에 추가납부하게 되는 방식이다. 따라서 미국 국외에 진출하는 기업의 관점에서 보면 저세율국에 진출하는 경우에 외국에서의 조세부담은 적어지지만 해당 소득을 모회사인 미국회사에 배당하면 미국에서 추가납부가 발생하기 때문에 전사적으로는 조세부담 경감이라는 이점은 없어지게 된다. 전사적 관점에서 저세율국 진출에 따른 이점을 얻기 위해서는 외국자회사가 모회사에 배당하지 않고 저세율국에 유보하는 것이 유리하다. 만약 미국 모회사에 배당하지 아니하고 저세율국에 유보해서 재투자를 계속한다면 여기에서 발생하는 투자수익은 저세율국에서 과세된다. 이렇게 되면 미국 모회사와 외국자회사의 세율 차이분의 추가과세를 항구적으로 이연할 수 있다.

이와 같이 저세율국에 위치한 피지배회사가 특정한 소득을 축적하여 본국인 미국의 과세를 이연하는 행위를 방지할 목적으로 피지배외국법인의 유보소득을 미국 모회사의 이익으로 합산과세하는 규정이다. 해당 규정은 미국세법상 미국 외의 원천으로부터의 소득을 규정한 부분 중 하위부분인 F에 규정되어 있기 때문에 'Subpart F'라고도 한다.

나) 적용대상

이 규정은 외국법인인 피지배회사의 미국주주에게 과세하기 위한 것이다. 여기서 피지

배외국법인(CFC)은 미국주주가 의결권이나 총주식가치의 50%를 초과 소유한 외국법인⁴³⁾이어야 하고, 납세의무자인 미국주주는 적어도 의결권의 10% 이상을 보유하는 주주를 의미한다.

예를 들어 보자. 첫 번째 경우는 특수관계가 없는 11명의 미국주주가 동일한 지분으로 100% 보유한 외국법인이 있다고 가정하는 경우이다. 이 때 1인이 보유한 지분은 9.09%로 10% 이상을 보유한 미국주주가 없다. 따라서 법에서 규정하는 미국주주가 보유하는 주식은 없으므로 외국법인이 피지배외국법인(CFC)이 아니다.

두 번째 경우는 1명의 주주가 50%를 보유하고 나머지 9명의 주주가 나머지 지분을 동일하게 가진 경우를 예로 들어보자. 피지배외국법인의 주식을 50% 보유한 주주는 단 1명이고, 해당 지분만으로는 50%를 초과하는 것이 아니기 때문에 이 경우에 외국법인은 피지배외국법인(CFC)이 아니다.

여기서 지분율은 직·간접적인 지분율과 추정적인 지분율을 포함하는 개념이다. 직·간접적인 지분율은 주식을 직접적으로 소유하는 비율과 외국실체를 통한 주식소유를 합한 개념이다. 따라서 외국법인, 외국 파트너십, 외국신탁 등에 대해서는 그 실체의 주주, 파트너, 수익적 소유자가 직접 소유한 것으로 간주된다.⁴⁴⁾ 추정적인 지분율은 특수관계자(예를 들면 형제자매, 부모 등)가 소유한 주식에 대하여 특수관계가 있는 미국주주가 외국법인의 주식을 직접 소유한 것으로 간주하는 규정이다.

다) 주주에게 과세되는 소득

미국주주가 출자한 외국회사가 피지배외국법인으로 판단이 될 때 미국주주의 소득에 합산되는 소득은 크게 두 가지 종류이다. 첫째는 피지배외국회사의 Subpart F 소득 중 미국주주의 지분비율에 해당하는 소득이고 둘째는 피지배외국법인이 미국 실체에 투자한 투자소득이다.

첫째, 피지배외국회사의 Subpart F 소득 중 미국주주의 지분비율에 해당하는 소득을 파악하기 위해서는 Subpart F 소득이 무엇인지를 알아야 한다. 먼저 Subpart F 소득은 보험활

43) IRC §957(a)

44) IRC §958(a)

등에서 발생한 소득(income from certain insurance activities), 외국기지회사소득(foreign base company income), 국제적 보이콧과 관련된 국가들로부터의 특정소득(certain boycott-related income), 특정 불법 지급액으로 분류된다⁴⁵⁾. 이 중 일반적인 기업의 해외진출과 관련된 과세조항은 외국기지회사소득(foreign base company income)⁴⁶⁾이다.

외국기지회사소득은 피지배외국법인이 법인화된 국가의 외부에서 발생한 판매, 서비스, 오일과 관련되는 활동으로부터 피지배회사가 얻은 소득이다. 외국기지회사의 소득은 통상 외국 개인 지주회사 소득(Foreign personal holding company income), 외국 지주회사 판매이익(Foreign base company sales income), 외국 지주회사 서비스이익(Foreign Base Service Income), 다른 외국 지주회사 소득(Other Foreign base company income)의 네 가지로 분류된다. 이러한 분류는 모회사의 능동적인 소득으로부터 수동적인 소득이나 그 소득의 일부를 분리하기 위해 자회사를 설립하는 지주회사구조의 대표적인 예를 범문화한 것이다.

- 외국 개인 지주회사 소득(Foreign personal holding company income) §954(a)(1)
 - 수동적소득(passive income)⁴⁷⁾이 이에 해당함
 - 금융회사에 대한 특례가 있어서 통제가능한 적격 금융회사의 경우에는 외국개인지주회사로 보지 않는데, 통제가능한 적격 금융회사란 은행이나 증권거래에 대한 자격을 가지고 얻었거나 총 소득의 70% 이상이 은행 등의 능동적 활동과 관련된 경우를 의미함
 - 임대료나 로열티의 경우에도 능동적 활동에 대한 예외가 존재하는데 이는 비관련자와 거래한 경우에는 제외하고 관련자와의 거래인 경우에도 해당 임대료나 로열티가 CFC에 소재하는 자산으로부터 발생된 것이라면 제외함
 - 일반적인 배당과 이자의 경우에도 예외가 존재하는데 CFC 동일국가 내에서 수취하는 사업이나 거래와 관련하여 특수관계자로부터 받는 경우에는 제외함
- 외국기지회사 판매이익(Foreign base company sales income) §954(d)(3)
 - 특수관계자로부터 구입한 자산으로 해당 자산이 CFC가 조직된 국가 외에서의 사

45) IRC §952(a)

46) IRC §954

47) 이자, 배당, 사용료, 연금, 임대료, 주식양도소득, 선물거래소득, 인적용역의 제공계약에 따른 소득, 법인자산의 사용 또는 사용권의 대가 등이 포함됨

용을 위하여 판매되거나 제조된 것이라면, 이 해당 자산으로부터 이익은 외국기
지회사 판매이익에 해당

- 예를 들어 미국 모회사가 컴퓨터를 제조하였고, 그 컴퓨터를 해외에 재판매를 목
적으로 CFC에 판매한 경우에는 CFC가 조직된 국가 외에서 사용하기 위하여 판매
된 컴퓨터에서 발생한 이익은 외국기지회사 판매이익이 됨
- 다른 예로 CFC가 비관련 외국 제조회사로부터 컴퓨터를 구입하고 미국 모회사의
재판매를 위하여 판매하는 경우에는 CFC의 이득은 외국기지회사 판매이익이 됨
- 외국기지회사 판매이익에 있어서 제조 예외
 - ① 판매된 제품이 CFC가 설립된 국가에서 제조된 경우 §954(d)(1)(A)
 - ② 판매된 제품을 CFC가 제조하거나 건설한 경우 §1.954-3(a)(4)(iii)
- 외국기지회사 서비스 이익(Foreign Base Service Income) §954(a)(3)
 - CFC가 조직된 나라 밖에 있는 특수관계자를 위한 특정서비스의 수행에서 발생된
이득
 - 예를 들어 미국의 컴퓨터 제조 모회사가 해외 판매를 위하여 스위스에 100% 자회
사(CFC)를 설립하고 이 자회사가 모회사의 이익을 위하여 유럽 전역에 대한 설치
서비스를 수행하는 경우를 가정함
 - CFC에 의해 실현된 이익은 외국기지회사의 이익이 됨
 - 모회사가 저세율국에 서비스소득을 분리시키는 것을 방지하기 위한 것임
 - 만약 서비스가 CFC가 조직된 나라에서 수행되는 것이거나, 모회사의 이익을 위
한 것이라도 CFC가 제조한 자산 등의 판매와 직접적으로 관련된 경우에는 외국
기지회사의 소득에서 제외
 - “특수관계자를 위한다”는 의미는 CFC가 특수관계자에게 보상을 받거나, 특수관
계자가 해야만 하는 서비스를 대신 수행하거나, 특수관계자의 판매에 주요한 부
분을 담당하거나, 특수관계자에게 필수적인 보조(substantial assistance)를 하는
것을 포함
 - 필수적인 보조(substantial assistance)에는 의미있는 통제를 하거나 종업원에게
대여를 하는 것, 재정적인 보조를 제공하는 것 등을 포함 Reg. §1.954-4(b)
- 다른 외국기지회사 소득(Other Foreign base company income) §954(a)(5)

- 미국 외에서 생산된 오일과 가스 제품에 대한 제조와 보급으로 인한 이득은 만약 그 제품이 CFC가 조직된 나라에서 추출된 것이고 CFC에서 사용하기 위한 것이 아니라면 외국 기지회사의 이득이 됨

둘째, 피지배외국법인이 미국 실체에 투자한 투자소득이다. 이 규정은 이 소득이 미국에서 과세되지 않기 때문에 과세면제소득 미국납세자들이 미국에서 과세되지 않는 소득인 피지배회사(CFC)의 Subpart F 소득 이외의 소득을 과세없이 본국으로 송금하는 것을 막기 위한 규정이다. 미국주주들에게는 피지배회사(CFC)가 미국 실체에 투자한 소득에 대하여 주주지분비율로 과세한다. 피지배회사(CFC)가 미국의 본사를 위해서 본사의 차입을 위한 담보를 제공하거나 보증을 하는 경우에도 미국의 본사가 차입한 것으로 보아 피지배회사(CFC)의 규정을 적용한다.⁴⁸⁾

라) 외국납부세액공제

미국 모회사에 피지배회사(CFC)의 Subpart F 소득이나 956조에 의한 과세가 발생되면 이 소득은 통상적으로는 외국의 소득세가 과세되는 외국원천소득이므로 외국에서도 과세된다. 960조는 Subpart F 소득이나 956조하에서 미국주주에서 과세되는 소득을 계산할 때 외국납부세액공제에 대해서 규정하고 있다.

마) 주식베이스스에 대한 조정

예를 들어 미국 모회사가 자회사인 피지배회사(CFC)에 10백만달러를 투자하고 피지배회사(CFC)의 Subpart F 소득인 2백만달러가 모회사에서 과세되었다고 가정하자. 모회사의 피지배회사(CFC)의 Subpart F 소득이 과세될 때 피지배회사(CFC)의 주식 베이스스는 10백만달러에서 12백만달러로 증가하게 된다. 961조의 규정에 의하여 배당으로 간주된 금액이 다시 피지배회사(CFC)에 재투자 되었다고 가정하는 것이다. 다음해에 피지배회사(CFC)가 가득한 소득이 없는 상태에서 모회사에 2백만달러를 배당하는 경우를 가정한다.

모회사에 지급된 배당은 이미 피지배회사(CFC)의 Subpart F 소득으로 과세된 소득이므

48) IRC §956(c)(2)(C)

로 모회사에서는 과세하지 않지만, 모회사는 피지배회사(CFC)에 대한 주식 베이스를 2백만달러 감소시켜야 한다. 베이스가 감소되어 \$0이 되면 초과적인 배당에 대해서는 자본이득으로 과세되어야 한다.

바) Subpart F에 대한 제외와 포함규정

일반적으로 네 가지의 규정이 있다. 첫째, CFC의 Subpart F소득은 CFC의 이익잉여금(Current earnings and profits)을 초과할 수는 없다⁴⁹⁾. 둘째, 최소한의 규칙(A de minimis rule)⁵⁰⁾과 관련된 것이다. 최소한의 규칙은 총보험소득과 외국기지회사(foreign base company) 소득(외국기지회사의 오일관련 소득은 제외)이 피지배회사 총소득의 5% 미만이거나 1백만달러 미만인 경우에는 Subpart F소득이 없다고 판단하는 규정이다. 이에 비하여 보험이익과 외국기지회사 소득(외국기지회사의 오일관련 소득은 제외)이 CFC의 총소득에 70%를 초과하는 경우에는 전부 Subpart F 소득으로 포함하는 규정도 있다. 셋째, 미국조세조약이 해당 소득에 대하여 면제하거나 경감세율을 적용하지 아니하고, 미국의 거래나 사업과 효과적으로 관련된 미국원천소득은 포함되지 않는다⁵¹⁾. 넷째, 고세율국에 대한 면제로 미국 최고세율의 90%이상으로 과세되는 경우에는 Subpart F소득에서 제외한다.⁵²⁾ 이를 고세율 제외(high tax exception)규정이라 한다.

3) 과세이연방지규정(Anti-deferral provision)

가) 개인지주회사(personal holding company, PHC)규정

이 규정은 개인지주회사의 주식을 소유한 미국시민들과 거주자에게 과세하는 제도이다. 따라서 각 개인들은 과세연도의 실제 과세소득에서 해당 과세연도에 분배된 배당액을 차감하고 특별한 수정을 한 후 과세소득에 각자의 지분율에 해당하는 소득을 각 개인

49) IRC §952(c)(1)(A)

50) IRC §954(b)(A)

51) IRC §952(b)

52) Reg. §1.954-1(d)(1)

의 과세소득에 포함하여야 한다. 본 보고서는 해외진출기업에 대한 세제만을 검토하고 있으므로 개인지주회사가 외국인 경우를 가정한다. 따라서 무엇을 외국개인지주회사로 볼 것인가가 중요한데, 외국법인이 주주테스트와 수동적인 소득테스트를 하여 해당 조건을 충족하면 외국개인지주회사로 취급된다.

주주테스트는 5인 미만의 미국시민이나 거주자에 의하여 직·간접적으로 소유되는 회사로서 과세기간 중 한번이라도 미국시민이나 거주자의 해당 외국회사에 대한 직·간접 소유비율이 50%를 초과하는 경우이다. 피지배회사(CFC) 규정에서와 같이 미국시민이나 거주자가 미국주주이어야 하는 것은 아니기 때문에 미국시민이나 거주자가 외국회사에 대하여 10% 이상의 지분율을 가져야 하는 것은 아니다.

수동소득테스트는 외국회사 총소득의 60% 이상이 외국지주회사소득이어야 한다. 외국지주회사소득은 피지배회사(CFC)의 규정에서 사용되는 정의와 유사하다. 60% 수동소득테스트를 충족하고 외국회사가 외국개인지주회사로 취급된다면, 수동소득기준점은 다음연도에는 50%로 감소된다.

나) 수동적 역외투자회사(passive foreign investment company, PFIC)규정

이 규정은 수동적인 역외투자회사의 기준을 충족하는 외국회사의 주식을 소유하는 미국시민과 거주자에게 과세하는 제도이다. 피지배회사(CFC)규정과 달리 수동적 역외투자회사(PFIC) 규정은 피지배회사 규정상의 미국주주(10% 이상의 지분율 소유자)가 아닐 지라도 모든 미국주주에 대하여 과세된다. 또한 과세는 총이익에 대하여 과세되기 때문에 능동적 이익(active business income)이 수동적 이익(passive income)을 초과하는 경우라도 수동적 역외투자회사(PFIC)에 해당하면 총이익에 대하여 과세한다.

외국회사는 수동소득테스트나 수동자산테스트를 충족하는 경우에 수동적 역외투자회사(PFIC)로 취급된다.

수동소득테스트⁵³⁾는 외국회사의 총소득의 75%가 수동소득이어야 한다는 규정이다. 여기서 소득은 피지배회사(CFC)규정에서 외국개인지주회사의 소득이다. 또한 수동소득은 배당, 이자, 수동적인 임대료, 피지배회사(CFC) 규정에서 외국개인지주회사로 취급되

53) IRC §1297(a)(1)

는 소득을 포함한다⁵⁴⁾.

수동자산테스트⁵⁵⁾는 과세기간 동안 외국회사에 의해서 보유된 자산의 50% 이상이 수동소득을 창출하거나 수동소득의 창출을 위해 소유되는 것이어야 한다는 규정이다. 따라서 100% 능동이익을 창출하는 제조업에 종사하더라도 수동자산테스트의 기준에 충족되면 역외투자회사(PFIC)로 과세될 수 있다.

미국주주들은 수동적 역외투자소득(PFIC)과세에 대하여 이연지급액기준이나 현재기준으로 과세하는 것을 선택할 수 있다. 만약 현재 과세를 하는 것으로 선택한다면, 수동적 역외투자회사(PFIC)소득은 적격선택펀드(qualified electing fund, QEF)⁵⁶⁾를 선택하여야 하고 이 경우에는 수동적 역외투자회사(PFIC)는 통과되는 실체(pass thru entity)가 된다.

적격선택펀드(QEF)를 선택하지 않는 경우에 미국주주들은 과세에 대한 이연지급액의 지분비율로 과세되는 이연기준⁵⁷⁾으로 과세될 것이다. 이 기준은 미국주주의 지분비율에 해당하는 수동적 역외투자회사의 소득이 미국주주가 받았던 배당을 초과하거나 수동적 역외투자회사(PFIC)의 지분을 처분할 때 과세하는 기준이다. 지분처분에 따른 이득에 대한 과세는 투자에 대하여 주주가 투자회사의 지분을 소유했던 기간에 비례하여 과세한다. 세율은 소유자가 주식을 보유했던 기간 중 적용했던 세율 중 가장 높은 세율을 적용한다. 초과배당을 결정할 때 수동적 역외투자회사(PFIC)로부터 받은 배당은 3년 동안 배당액의 평균으로 결정하며 소유기간이 3년 미만인 경우에는 해당 소유기간의 평균으로 계산한다. 초과배당액은 기준기간(base period)의 125%를 초과하는 과세기간 동안 분배된 초과배분액의 금액이다.

또한 시장성 있는 수동적 역외투자회사(PFIC)의 주식을 소유한 미국주주들은 수동적 역외투자회사(PFIC)의 연간소득에 대한 연말보고에 의하여 시장방법기준(the mark-to-market method)⁵⁸⁾을 사용하는 것을 선택할 수 있다. 이 방법은 연초의 주주의 베이스와 연말의 주식의 공정시장가치의 차이를 그 해의 이득이나 손실로 인식하는 방법이다.

54) IRC §1297(b)

55) IRC §1297(a)(2)

56) IRC §1295

57) IRC §1291

58) IRC §1296

4) 조직재편성에 대한 과세

미국에 거점을 둔 다국적기업이 그 법인조직을 변경하여 조세피난처 등 경과세국에 모기업을 이전하고 자신은 경과세국 모기업의 자회사가 되는 형태의 조직재편성의 경우이다. 예를 들면, 미국 모기업 A가 경과세국에 외국법인 B를 설립한다. 이 B가 다시 미국 내에 자회사 C를 설립한다. A가 C를 흡수합병하면 합병법인 AC는 B의 자회사가 된다. 이러한 일련의 거래를 통하여 모회사였던 A는 자회사가 됨으로써 피지배회사(CFC)규정을 회피하여 B사에 대한 유보소득에 대하여 과세되지 않고, B사로부터 유보소득을 차입하여 지급이자에 대한 손금산입을 통해 과세소득을 감소시킬 수 있다. 이렇게 국제적인 조직재편성을 통한 조세회피를 방지하기 위해 IRC §7874을 제정하였다.

이 규정은 위의 예에서 B사 주식의 80%이상을 A사의 주주가 보유하고 있는 경우, B사는 과세상 국내법인으로 취급하고, B사 주식의 60%이상, 80%미만을 A사의 주주가 보유하고 있는 경우에는 B사에 의한 C사 주식취득 후 10년에 걸쳐 사업재편성에 대한 특별한 과세를 하는 규정이다.

2. 일 본

가. 외국세액공제제도

1) 개요

일본의 경우에도 내국세법에서 거주자인 내국법인은 전 세계소득에 대하여 일본에서 납부의무가 있기 때문에 국외에서 취득한 소득에 대해서 원천지국에서 과세한 경우에는 그 국외소득에 대하여 일본과 원천지국인 외국 모두에서 과세됨에 따라 이중과세가 발생한다. 이러한 이중과세를 배제하기 위해 일본은 외국세액공제방식을 적용하고 있다.

외국세액공제제도가 적용되는 납세의무자는 거주자, 내국법인, 연결법인 외에 특정목적회사, 투자법인이다. 외국세액공제의 종류에는 직접외국세액공제⁵⁹⁾, 간접외국세액공

제60), 조세조약에서 정하는 간주외국세액공제가 있다.

외국세액공제제도에서 공제의 대상이 되는 외국법인세는 외국에서 소득을 과세표준으로 하여 과세하는 세금으로서, 법인의 소득 또는 소득을 대신하는 것을 대상으로 과세하는 것이며 그 납부 방법과는 관련이 없다.

일본의 외국세액공제는 다음과 같은 특징을 지닌다.

첫째, 일본의 외국세액공제제도는 공제한도 관리에 있어서, 일괄공제한도액방식을 채택하고 납부하여야 할 외국법인세 중 외국소득에 대응하는 부분이 공제한도액이 되며 외국법인세의 전부가 공제되는 것은 아니다⁶¹⁾.

둘째, 법인세의 공제한도액을 초과하는 공제대상 외국법인세는 지방세의 공제한도액 범위 내에서 도부현민세 및 시정촌민세(도민세 포함)의 법인세할 금액에서 공제하는 것이 가능하다⁶²⁾.

셋째, 일본의 조세법에 근거한 외국소득의 발생연도의 인식과 원천지국에서 외국법인세의 확정시기의 차이의 조정을 목적으로 하는 공제여유액의 이월사용 및 공제한도초과액의 이월공제는 각각 3년간이다⁶³⁾.

넷째, 간접외국세액공제의 대상은 지주비율 25% 이상의 외국자회사 및 외국손회사까지 인정되지만⁶⁴⁾ 외국중손회사 이하의 관계회사 이익을 자원으로 하는 배당에 관계되는 원천지국의 법인세와 일본의 모회사의 수취배당에 관계된 법인세와의 이중과세의 배제와 관련된 제도가 마련되어 있지 않다. 지주비율 25% 미만의 외국자회사 및 외국손회사로부터의 배당에 대해서는 이중과세 조정이 되지 않는다는 문제가 있으나 특정 조세조약에 있어서 자회사의 지주비율이 완화되고 있다.

다섯째, 일본은 특정 개발도상국과의 조세조약에 있어서 외자도입을 목적으로 하는 원천지국의 국내법 및 조세조약의 규정에 의한 외국법인세의 감면에 대해, 일본의 외국세액

59) 법인세법 제69조 제1항

60) 법인세법 제69조 제8항, 제11항

61) 법인세법 제69조 제1항

62) 지방세법 제53조 제29항, 제321조의 8, 제29항, 제734조 제3항

63) 법인세법 제69조 제2항, 제3항, 지방세법 시행령 제9조의 7 제2항, 제5항, 동시행령 제48조의 13 제2항, 제6항

64) 법인세법 제69조 제8항, 제11항

공제제도의 적용상 납세한 것으로 간주하여 외국세액공제제도를 적용하고 간주외국세액공제를 일본으로부터 개발도상국에 대한 투자 촉진을 목적으로 하는 일종의 특별조치로서 인정해 왔다.

〈표 III -4〉 일본의 외국납부세액공제제도 개요

	외국납부세액공제
외국납부세액의 처리방법	① 세액공제 · 한도설정방법 : 일괄한도 · 한도초과액 : 3년 이월공제 · 공제여유액 : 3년 이월 ② 손금산입
공제대상 외국납부세액	① 직접외국납부세액 : - 외국의 조세로서 법인의 소득 또는 그를 대체하는 것에 대해 부과하는 세금 - 초과이윤세 및 기타 소득을 과세표준으로 하는 세액과 그 부가세액 - 소득 대신 수입금액을 과세표준으로 하여 부과하는 세금 ② 간주외국납부세액 - 원천지국에서 감면된 외국법인세에 대하여 모회사인 내국법인이 납부한 것으로 간주하는 금액 ③ 간접외국납부세액 - 외국자회사 및 외국손회사가 납부한 법인세 중 수취배당에 대응하는 부분 - 외국자회사 요건 : 지분율 25% 이상을 6개월간 보유 - 외국손회사 요건 : 외국자회사를 통한 외국손회사의 간접보유비율이 6개월간 25% 이상
외국납부세액공제액	$\text{한도액} = \text{법인세 산출세액} \times \frac{\text{국외소득}}{\text{전세계소득}}$ * 국외소득은 전세계 소득의 90%를 한도로 함

2) 직접외국세액공제제도

직접외국세액공제제도는 내국법인의 외국지점을 통해서 이루어지는 사업에서 발생하는 소득, 또는 그 내국법인의 본점이 직접적으로 취득하는 이자, 배당, 사용료 등의 투자소득에 관해 당해 내국법인이 스스로 납부하는 외국법인세를 당해 내국법인의 법인세에서 세액공제하는 것을 말한다⁶⁵⁾.

가) 공제대상 외국법인세

직접외국세액공제에 있어서의 외국법인세란 세액공제의 적용이 가능한 외국의 조세로서 법인의 소득에 대해 부과되는 조세로 제한하고 있다⁶⁶⁾. 직접납부 외국법인세는 국내법인의 외국지점 등의 소득에 대한 외국법인세 또는 내국법인이 직접적으로 외국에 투자하여 취득한 이자, 배당, 사용료 등에 대하여 원천지국에서의 원천징수가 해당된다. 조세조약에서 정하는 한도세율을 초과하여 과세한 외국법인세는 원천지국의 세무당국에 대해 한도세율의 적용신청을 하면 환급되므로 원칙적으로 그 환급금에 대해서는 손금에 산입되지 않고 외국세액공제도 적용되지 않는다⁶⁷⁾.

외국법인세란 법인의 소득 또는 그것을 대체하는 것에 대해 과세하는 세금을 말하는 것으로 그 범위를 다음과 같이 열거하고 있다⁶⁸⁾.

- ① 소득을 과세표준으로 하여 과세하는 세금
- ② 초과이윤세 기타 소득의 특정부분을 과세표준으로 과세하는 세금
- ③ ①, ②의 부가세액
- ④ 징수편의를 위하여 수입금액 등을 과세표준으로 과세하는 세금
- ⑤ 소득을 과세표준으로 하는 세금을 대신하여 수입금액 등을 과세표준으로 과세하는 세금

또한 다음에 열거하는 세금은 외국법인세에 포함되지 않는 것으로 규정하고 있다⁶⁹⁾.

- ① 납부 후에 임의로 그 세액의 전부 또는 일부의 환급 청구가 가능한 세금
- ② 납세 유예기간을 납세자가 임의로 결정할 수 있는 세금
- ③ 간주배당의 원인이 되는 이유로 교부받은 금액 또는 기타 자산에 대해 과세된 세금
- ④ 이전가격과세의 제2차 조정으로 하여 과세된 간주배당과세에 상당하는 세금
- ⑤ 외국법인세에 부수적으로 과세되는 세금

65) 법인세법 제69조 제1항

66) 법인세법 시행령 제141조

67) 법인세법 통칙 16-3-8

68) 안중석 외, 『주요국의 이중과세배제방법 및 외국납부세액공제제도 현황과 시사점』, 세법연구 06-04, 2006, p. 29.

69) 법인세법 시행령 제141조 제3항 1호 내지 5호

나) 공제한도액

일본의 외국세액공제제도에 있어서 공제한도 관리는 일괄공제한도방식을 1962년부터 적용하고 있으며 산출식은 다음과 같다.

$$\begin{aligned}
 \text{외국세액공제한도액} &= \text{전 세계소득에 대한 법인세} \times \frac{\text{국외소득}}{\text{전 세계소득}} \\
 &= (\text{전 세계소득} \times \text{법인세율}) \times \frac{\text{국외소득}}{\text{전 세계소득}} \\
 &= \text{법인세율} \times \text{국외소득}
 \end{aligned}$$

식에서 국외소득은 원칙적으로 전 세계소득의 90%를 한도로 한다⁷⁰⁾. 국외소득이 100인 경우, 국외소득과의 관계에 있어서 전 세계소득(국외소득 + 국내소득) 크기의 유형에 따라 90%의 한도 효과는 다음과 같이 달라진다.

	유형 1 (전 세계소득 = 국외소득)	유형 2 (전 세계소득 > 국외소득)	유형 3 (전 세계소득 < 국외소득)
소득구성	전 세계소득 : 100 - 국내소득 : 0 - 국외소득 : 100	전 세계소득 : 120 - 국내소득 : 20 - 국외소득 : 100	전 세계소득: 80 - 국내소득 : 결손 20 - 국외소득 : 100
국외소득 한도금액	100×90% = 90	120×90% = 108	80×90% = 72

자료: 赤松 晃, 『國際課税の實務と理論~グローバル・エコノミーと租税法』, 稅務研究會出版局, 2007, p. 204.

식에서 국외소득으로부터 비과세국외소득(간주외국세액공제의 적용대상소득을 제외)의 2/3를 제외⁷¹⁾하고 고율부담의 외국법인세⁷²⁾는 50%를 공제대상 외국법인세 한도로

70) 법인세법 시행령 제142조 제3항 단서조항

71) 법인세법 시행령 제142조 제3항

72) 고율부담의 법인세는 일본의 실효세율의 수준으로 간주되는 50%를 넘는 고세율로 과세된 경우의 세액이다

한다. 고율부담의 외국법인세란 납부한 외국세액이 일본의 실효세율의 수준으로 간주되는 50%를 넘는 고세율로 과세된 경우, 그 고율부담 부분의 세액을 세액공제 대상에서 제외하는 것이다. 세액공제에서 제외된 50% 초과분은 손금산입⁷³⁾이 가능하다.

외국소득공제의 공제한도액은 국외소득을 기초로 산출된다. 공제한도액 산출시 적용되는 국외소득금액이란 원천지 소득에 대하여 원천지국가의 세법에 따라 산출된 과세표준 금액이 아니고, 외국법인이 일본에서 납세의무를 지는 법인세법 제138조에서 정하는 국내원천소득 이외의 소득(국외원천소득)에 대해 일본의 법인세법을 적용하여 산출된 금액이다⁷⁴⁾. 조세조약이 체결되어 있는 국가와의 거래와 관련된 소득원천지의 판정은 일본 국내법에 관계없이 조세조약의 적용을 받는다⁷⁵⁾.

다) 공제한도초과액의 이월공제

외국세액공제제도는 특정 연도에 납부하는 외국법인세를 그 해의 외국소득에 기초하여 계산된 공제한도액의 범위 내에서 세액공제하는 것이므로 외국법인세의 과세대상이 된 국외소득의 발생연도와 그 외국법인세에 대한 외국세액공제의 적용시기가 반드시 일치하는 것은 아니다. 따라서 납부기준에 따른 외국법인세와 발생기준에 의한 공제한도액 간에 시차가 발생할 수 있다.

따라서 당해 과세연도의 공제대상 외국법인세가 공제한도액에 미달하는 공제여유가 발생한 경우에는 공제여유액을 3년에 걸쳐 이월을 허용하고, 반대로 당해 사업연도의 외국법인세가 공제한도액을 초과하는 경우에는 한도초과액을 3년에 걸쳐 이월하여 공제할 수 있다.

라) 외국세액공제의 적용시기

외국세액공제는 외국법인세를 납부하는 날이 속하는 사업연도에 적용된다⁷⁶⁾. 따라서

73) 법인세법 제41조

74) 법인세법 시행령 제142조 제1항~제3항

75) 법인세법 제139조

76) 법인세법 제69조 제1항

신고납부방식의 경우는 신고서의 제출일, 경정 또는 결정이 있는 경우에는 경정일 또는 결정일, 부과세방식의 경우에는 부과통지일, 원천징수방식의 경우에는 원천징수의 대상이 되는 소득의 지불일, 인지세 납부방식의 경우에는 인지세 납부일이 속하는 사업연도가 외국세액공제의 적용시기가 된다⁷⁷⁾. 또한, 확정된 외국법인세를 비용으로 계상한 날이 속하는 사업연도에 적용할 것으로 하는 경우에는 계속적용을 조건으로 하여야 인정한다⁷⁸⁾.

3) 간접외국세액공제

간접외국세액공제란 외국자회사로부터 수취한 배당 등에 대하여 일정 요건을 만족하는 외국자회사 및 외국손회사(이하 ‘외국자회사 등’이라 함)가 납부한 외국법인세 중 외국자회사로부터의 수취배당에 대응하는 부분을 모회사인 내국법인이 스스로 납부한 외국법인세로 간주하여 그 내국법인의 법인세에서 세액공제하는 것을 말한다⁷⁹⁾.

간접외국세액공제는 직접외국세액공제와 별개의 제도가 아니고 일정 요건을 충족하는 외국자회사 등이 납부한 외국법인세 중 수취배당에 대응하는 부분을 모회사인 내국법인이 직접 납부한 것으로 간주하여 직접외국세액공제제도에 추가하여 적용하는 것이라 할 수 있다.

가) 외국자회사 및 외국손회사의 범위

외국자회사의 범위는 모회사인 내국법인이 그 외국법인의 발생주식 총수의 25% 이상 또는 발행주식 중 의결권 있는 주식의 25%⁸⁰⁾ 이상을 그 배당 등의 지불확정일 이전 6개월 이상 계속해서 보유하는 경우, 그 외국법인을 말한다⁸¹⁾. 그러나 외국자회사에 대한 지주 비율요건은 조세조약에서 완화되는 경우가 있다.

77) 국세통칙법 제16조

78) 법인세법 통칙 16-3-5

79) 법인세법 제69조 제8항, 제11항

80) 25% 이상의 판정은 직접보유에 한한다.

81) 법인세법 제69조 제8항, 법인세법 시행령 제146조

해외에서의 기업경영 효율화·다양화 등에 대응하기 위해, 현지기업의 재편성을 행하고 현지에 기업그룹을 관리·운영하는 총괄자회사를 설치하고 그 산하에 실제로 경영활동을 수행하는 회사(손회사)를 두는 사업형태가 과세상 불리하지 않도록 하기 위하여 1993년 세제개정에서 간접외국세액공제의 대상을 손회사까지 확대하였다. 최근에는 일본기업의 해외진출이 급격히 증가하고 있는 현실을 반영하여 외국기업과의 국제경쟁력 측면에서도 증손회사 이하도 간접외국세액공제의 대상에 포함하여야 한다는 주장이 일고 있다.

외국손회사란 외국자회사가 지분받는 배당 등의 지불의무확정일 이전 6개월 이상 계속해서 다음의 ①, ② 중 어느 하나의 요건을 만족하는 경우, 그 외국법인을 말한다⁸²⁾. 다시 말하면, 내국법인인 모회사의 외국자회사를 통한 외국손회사의 간접보유비율이 6개월 이상 계속해서 25% 이상이어야 하며, 25% 판정에 있어서 모회사에 의해 당해 외국손회사의 직접보유비율은 고려되지 않는다.

- ① 외국자회사의 해당외국법인(손회사)에 관한 지분비율 또는 의결권 있는 주식의 지주비율은 25% 이상일 것
- ② 내국법인(친회사)의 당해 외국자회사에 관한 지주비율에, 당해 외국자회사의 당해 외국법인(손회사)에 관한 지주비율을 곱하여 계산한 비율이 25% 이상일 것

외국자회사의 지주비율요건은 조세조약에서 요건이 완화되는 경우가 있어도 그 조세조약이 정하는 외국자회사에 한정되는 것이므로, 외국손회사에 관한 지주비율요건은 일본 국내법의 규정이 적용된다.

나) 간접외국납부세액 대상 배당

외국손회사로부터 외국자회사에 대한 배당 등이 지불되고, 또한 그 외국자회사로부터 일본의 친회사인 내국법인에 배당 등이 지불되는 경우, 그 배당 등에 관계된 국제이중과세를 배제하기 위하여 외국손회사가 지불한 외국법인세 중 외국자회사의 수취배당에 대응하는 부분을 그 외국자회사가 지불한 것으로 보고 외국자회사가 지불한 법인세 중 일본

82) 법인세법 시행령 제150조의3 제1항

의 모회사의 수취배당 등에 대응하는 부분을 친회사인 내국법인이 지불한 것으로 보아 간접외국세액공제를 적용한다.

간접외국세액공제의 적용에 있어서 배당 등이란 주주 또는 출자자에 대한 잉여금의 배당, 이익의 배당, 잉여금의 분배를 말하고, 회사법상의 중간배당, 법인세법의 간주배당도 포함된다⁸³⁾. 우선주식의 우선배당부분은 외국법인세의 정도에 따라 배당금액이 좌우될 가능성이 희박하므로 간접외국세액공제의 적용상 배당 등에는 포함되지 않는다⁸⁴⁾. 즉, 우선주식에 관계된 배당에 있어서도 우선배당부분을 초과하여 행사된 부분은 간접외국세액공제의 적용상 배당 등에 포함된다.

다) 공제한도액

세액공제 금액은 외국세액공제 한도금액과 간접외국세액공제의 공제대상 외국법인세(간접납부공제대상외국법인세) 중 적은 금액으로 제한된다.

간접납부공제대상 외국법인세는 외국자회사의 소득에 대한 외국법인세(외국손회사의 소득에 대한 외국법인세를 포함) 중 수취배당 등에 대응하는 금액에서 수취배당 등에 관계된 고율부담분을 차감하여 산출된다⁸⁵⁾. 간접납부 공제대상외국법인세는 다음의 ①에 의해 산출된 수취배당 등의 금액에 대응하는 부분의 외국법인세 또는 ②내국법인이 외국자회사로부터 수취한 배당 등의 금액에서 해당 수취배당 등에 관계된 외국원천세의 2배 상당액을 공제한 금액 중 적은 금액이다⁸⁶⁾.

83) 법인세법 통칙 16-3-36

84) 법인세법 시행령 제147조 제2항 제3호

85) 법인세법 제69조 제8항, 제11항, 법인세법시행령 제147조 제1항 제1호, 제150조의3 제3항 제7항

86) 법인세법 시행령 제147조제1항 제1호

<p>① $(A + B) \times \frac{\text{외국자회사로부터의 수취배당 등}}{\text{외국자회사의 배당 관련 사업연도의 소득} - A}$</p> <p>식에서 A: 외국자회사의 배당 관련 사업연도의 소득에 대한 외국법인세 B: 외국손회사의 배당 관련 사업연도의 소득에 대한 외국법인세</p> <p>$B = \frac{\text{외국손회사의 배당 관련 사업연도의 외국법인세}(C)}{\text{외국손회사로부터의 수취배당 등}} \times \frac{\text{외국손회사의 배당 관련 사업연도 소득} - C}{\text{외국손회사의 배당 관련 사업연도 소득} - C}$</p> <p>② 외국자회사로부터의 수취배당 등 - (수취배당 관련 외국원천세 × 2)</p>

라) 최근 개정사항

2009년 세법개정에서 간접외국세액공제제도를 필요한 경과조치를 두고 폐지하는 대신 내국법인이 외국자회사로부터 받은 배당 등의 금액에 대하여 그 내국법인의 각 사업연도 소득금액 계산상 익금에 산입하지 않는 제도를 도입하였다. 즉, 외국자회사로부터 받은 배당 등의 금액에 대하여 이중과세 조정방법 중 세액공제방식에서 과세면제방식으로 전환된 것이다.

대상이 되는 외국자회사는 내국법인의 소유주식 비율이 25%(조세조약에 의해 달리 비율이 정해진 경우에는 해당 비율)이상이고 보유기간이 6개월 이상인 외국법인이다. 또한 외국자회사로부터 받은 배당 등의 금액에서 5% 상당액은 배당과 관련된 비용으로 공제하므로 배당 등의 금액의 95% 상당액을 익금불산입하는 것이다. 자회사 배당소득에 대한 비과세제도는 일본뿐만 아니라 독일, 프랑스 등 많은 국가에서 이미 적용중이다.

일본이 해외자회사로부터의 배당에 대하여 과세면제제도를 도입하게 된 배경에는 최근 일본의 해외자회사의 이익이 2001년부터 2006년까지의 5년간 4배에 달하는 만큼 큰 폭으로 증가하고 있는 반면, 해외 그룹회사로부터의 배당은 1.6배 정도밖에 증가하지 않고 있어 해외자회사에서 매년 고액의 이익이 내부유보되고 있는 것으로 파악되고 있기 때문이다. 이들 해외자회사 등에서의 내부유보 규모는 약 17조엔(2006년도 잔고) 정도로 추산되고 있으며 손자회사 이하의 그룹기업까지 더하면 그 규모가 수배에 달하는 것으로 추산되고 있다. 따라서 거액의 유보이익을, 추가의 세부담 없이 일본으로 유입시켜 국내에서의 설비투자나 연구개발투자를 활성화시키고 나아가서는 일본 경제를 살리는 데 이바지하

고자하는 의도로 세제개정이 추진되었다.

4) 간주외국세액공제

간주외국세액공제는 원천지국에서 감면된 외국법인세에 대하여 모회사인 내국법인이 납부한 것으로 간주하여 외국세액공제제도를 적용하는 것이다. 간주외국세액공제가 적용되는 경우에는 실제로 납부한 세액(실제납부분)에 추가하여 조세조약의 상대국가에서 감면된 세액(간주납부분)도 내국법인이 납부한 세액으로 간주된다. 간주외국세액공제에는 직접외국세액공제에 관련된 것도 간접외국세액공제 관계된 것도 있다.

조세조약에서 외국자회사의 배당에 간주외국세액공제가 인정되는 경우에는 외국자회사가 감면액을 납부한 것으로 간주하고 다시 내국법인인 모회사가 당해 감면액을 스스로 납부한 것으로 간주하여 간접외국세액공제를 적용한다. 그러나 일본의 조약 예에서는 조약 상대국에 소재하는 손회사가 납부하는 외국법인세까지 공제하는 규정을 두고 있지 않다. 따라서, 만일 외국손회사가 간주외국세액공제를 두는 조약상대국에 소재하는 조세의 감면을 받고 있었다고 해도 그 감면액에 대해서는 간주외국세액공제를 적용하지 않는다.

많은 개발도상국들이 자국의 경제개발을 위해 외국으로부터의 투자에 대해 세제상 우대조치를 취해왔다. 일본이 체결한 45개의 조세조약 중 19개의 조세조약에서 상대방인 개발도상국이 그 국내법 또는 조세조약상 우대조치에 의해 일본기업에 대해 감면한 세액에 대하여 일본의 외국세액공제제도의 적용상 마치 당해 외국에 납부한 것으로 간주한다고 하는 간주외국세액공제를 인정하고 있다⁸⁷⁾.

간주세액공제를 인정하는 이유는, 간주외국세액공제를 인정하지 않을 경우 개발도상국이 조세상 우대조치를 취했음에도 불구하고 감면분만큼 일본에서의 외국세액공제액이 감소하여 감면세액이 일본의 세수가 되기 때문이다. 그렇지만, 국제이중과세의 배제를 목적으로 정해 놓은 OECD 모델조약에는 간주외국세액공제에 관한 규정은 없다. 간주외국세액공제는 개발도상국에 있어서 선진국 기업의 유치를 위해 국내법 또는 조세조약에 의한 특별조세감면조치에 대해 인센티브 효과를 담보하는 것으로 미국을 제외한 대부분의 선진국이 도입하고 있지만, 최근에는 「조약상대국에 있어서 감면된 세액에 대해 납

87) 조세조약 체결 상황은 2007년 현재 기준임.

부된 것으로 간주하여 일본의 세액에서 공제하는 간주외국세액공제에 대해서는 개발도상국으로부터 강한 요청을 받아, 국가별 경제상황도 고려하여 조세조약에서 특별히 처리하는 것을 인정하고 있다.

가) 공제대상 간주납부외국법인세

간접외국세액공제와 관련된 공제대상 간주납부외국법인세는 조세조약에 근거하여 간주외국세액공제가 적용되는 외국자회사로부터의 배당에 관한 간접외국세액공제의 적용에 맞춰 경감 또는 면제가 없었을 경우 과세되었을 세액에 대하여 고율 부담부분을 제외한 금액이 공제대상 간주납부세액법인세가 된다⁸⁸⁾.

당해 배당 등에 관련된 실제납부외국법인세가 있는 경우에는 우선, 실제납부외국법인세에 대하여 공제대상 간접외국법인세를 계산하고 다음의 ① 또는 ② 중 적은 금액이 공제대상 간주납부외국법인세가 된다. 이것에 의해 수취배당 등에 관한 외국원천세, 배당 등에 관한 공제대상 간접외국법인세, 배당 등에 관한 공제대상 간주간접외국법인세의 합계가 해당 외국자회사의 세입소득의 50% 이내라고 하는 한도를 충족한다.

공제대상 간주납부외국법인세 = Min(①, ②)		
① 간주납부외국법인세 ×	$\frac{\text{수취배당 등의 금액}}{\text{외국자회사의 소득금액} - \text{실현납부외국법인세}}$	
②	$\frac{\text{외국자회사로부터의 수취배당 등의 금액} - \text{실제납부외국법인세에 관한 공제대상 간접납부외국법인세}}{2}$	$- \text{외국자회사로부터의 수취배당 등에 대한 외국원천세}$

나) 간주납부외국세액공제의 시기

직접외국세액공제와 관련한 간주납부외국세액공제의 적용시기에 대해서는 본래의 과세가 행해진다고 할 경우 납세의무가 확정되는 날을 간주납부외국법인세의 확정일로 하

88) 법인세법 시행령 제147조 제1항 제1호

고 그 날이 속하는 사업연도에 있어서 외국세액공제를 적용한다. 간접외국세액공제와 관련한 간주납부외국세액공제의 적용시기에 대해서는 외국자회사에 대하여 감면된 조세조약의 상대국가의 조세에 대해서 본래의 과세가 행해졌다면 납세의무가 확정되는 날이 속하는 모회사인 내국법인의 사업연도와, 당해 모회사인 내국법인이 당해 외국자회사로부터 배당 등을 받은 날이 속하는 사업연도 중 늦은 사업연도에 외국세액공제를 적용한다.

나. 조세피난처 대응세제

1) 개요

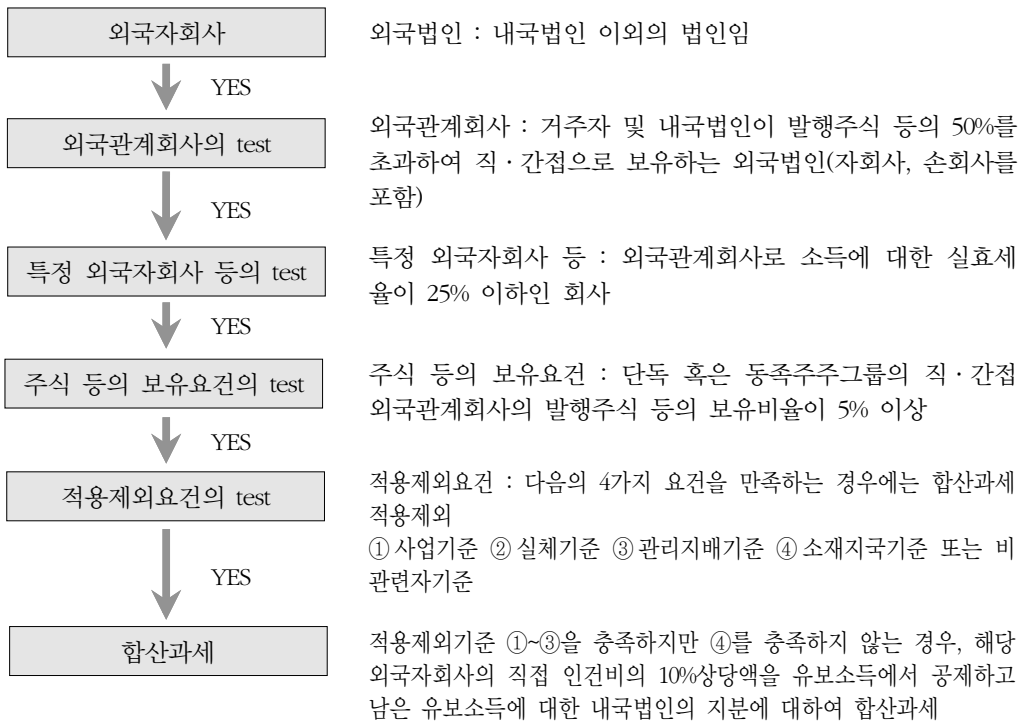
일본의 조세피난처 방지세제로는 외국자회사 합산세제가 있다. 일반적으로 해외의 자회사 이익은 배당 등을 하지 않는 한 일본에서 과세되지 않는다. 예를 들어 일본의 내국법인이 해외의 자회사로부터 배당을 받은 경우에는 원칙적으로는 해당 배당에 대하여 일본의 실효세율이 과세되고 외국에서 납부한 세액은 내국법인의 법인세액에서 외국세액공제제도에 의하여 공제된다. 따라서 자회사 소재지국의 실효세율이 일본의 실효세율보다 낮은 경우에는 일본에서 추가적인 세금이 발생하게 된다. 이를 피하기 위해서 경과세국에 있는 자회사로부터 일본에 배당하지 않고 현지에서 유보하는 대책을 생각해 볼 수 있는데 이를 방지하기 위한 세제가 외국자회사 합산과세(外國子會社合算稅制)이다.

외국자회사 합산세제는 내국법인이 직·간접으로 보유하는 주식보유비율이 50%를 초과하는 외국법인(외국관계회사)이 해당 외국법인의 본점 또는 주사무소가 소재하는 국가나 지역에서 소득에 대하여 부과하는 세금이 없거나 일본이 소득에 대하여 부과하는 세금에 비하여 현저히 낮은 경우(특정 외국자회사 등)를 전제로 한다. 여기서 일본이 소득에 대하여 부과하는 세금에 비하여 현저히 낮은 경우는 조세부담비율이 25% 이하인 경우이다. 해당 외국법인이 각 사업연도에 대한 배당을 실시하지 않고 유보하는 소득에 대하여 5% 이상의 직·간접 외국관계회사 등의 보유비율을 단독 혹은 동족주주그룹과 공동으로 보유하는 내국법인에게 과세하는 것이다. 유보소득에 대하여 청구권 대비 보유주식 등의 비율에 해당하는 부분의 금액(과세대상 유보금액)을 수익금액으로 간주하여 내국법인의 소득금액 계산에 익금으로 산입한다⁸⁹⁾. 익금산입되는 시기는 특정 외국자회사 등의 사업

연도 종료일의 익일로부터 2개월을 경과하는 날을 포함하는 내국법인의 각 사업연도로 한다.

위의 정의 요건에 해당하더라도 외국 자회사합산과세에 따라 일본기업의 정상적인 해외투자 사업활동이 저해되지 않도록 특정 외국자회사 등이 독립기업으로서의 실체를 갖추고 해당 소재지국에서 사업활동을 할 충분한 경제적 이유가 있다고 인정되는 경우에는 외국자회사 합산세제를 적용하지 아니한다.⁹⁰⁾ 외국자회사 합산세제의 개요를 그림으로 나타내면 다음과 같다.

[그림 Ⅲ -1] 외국자회사 합산세제의 개요



출처: 赤松晃, 『국제과세의 실무와 이론』, P. 266

89) 조세특별조치법 제66조의 6

90) 조세특별조치법 제66조의 6 제4항

2007년 세제개정에서는 조직재편(Corporate inversion)에 의하여 조세피난처에 소재하는 실체가 없는 법인이 내국법인의 모회사가 되는 것과 같이 남용을 하는 경우에는, 당해 조세피난처 모회사의 유보이익을 당해 조세피난처 모회사의 주주가 되는 종전의 당해 내국법인의 주주에 대하여 합산하여 과세하는 규정을 도입하였다⁹¹⁾.

2) 적용제외요건⁹²⁾

특정 외국자회사 등이 독립기업으로서의 실체를 갖추고 해당 소재지국에서 사업활동을 할 충분한 경제적 이유가 있다고 인정되는 경우에는 외국자회사 합산세제를 적용하지 아니한다. 여기에서 충분한 경제적 이유가 있다고 인정하기 위한 기준이 필요하다. 기준은 다음과 같고, 가)~라)의 모든 요건을 충족하는 경우에 적용제외되는 것이다. 아래의 요건 중 가)~다)를 충족하고 라)를 충족하지 못하는 경우에는 해당 특정 외국자회사 등의 직접 인건비의 10%상당액을 합산되는 유보소득으로부터 공제하고 남은 유보소득에 대하여 합산과세를 한다.

가) 사업기준

사업기준은 특정 외국자회사 등이 행하는 주된 사업이 주식·채권의 보유, 무체재산의 제공이나 선박·항공기의 나용선 대여가 아니어야 한다는 기준이다.

91) 조세특별조치법 제66의 9의 6조

첫째, 법인단계에서 조직재편성에 대한 과세이연을 부인하는 규정이다. 즉, 기업그룹내의 법인간에 행해지는 합병·분할·주식교환이나 현물출자 중 대가로서 교부되는株式이 특정외국모법인 등의 주식인 경우에는 적격합병으로 인정하지 않는다.(조세특별조치법 제68의 2의 3조)

둘째, 주주단계에서 조직재편성에 대한 과세이연을 부인하는 규정이다. 즉, 개인이나 법인의 주주가 비적격합병, 비적격분할형분할이나 비적격주식교환에 의해 합병법인 등의 모회사주식을 교부 받는 경우에 그 교환으로 받은株式이 특정경과세외국법인의 주식인 경우에는 주주의 구주의 양도손익에 대해서는 과세한다.(조세특별조치법 제37조의 14의3, 조세특별조치법 제68의 3조)

셋째, 외국법인의 주주가 조직재편성에 따라 경과세국에 소재하는 실체가 없는 외국법인을 통하여 해당 내국법인 지분의 80% 이상을 간접보유하는 경우에는 실체가 없는 외국법인에 유보했던 소득을 주주인 거주자나 내국법인의 지분비율만큼 해당 외국법인의 주주인 거주자나 내국법인의 소득에 합산하여 과세한다.

92) 조세특별조치법 제66의 6조 제4항

나) 실체기준

실체기준은 특정 외국자회사 등이 본점 또는 주된 사무소의 소재지국에서 주된 사업을 영위하는 데 필요하다고 인정되는 사무소, 점포, 공장 기타 고정시설을 가지고 있어야 한다는 기준이다.

다) 관리지배기준

관리지배기준은 특정 외국자회사가 주된 사업의 관리, 지배 및 운영을 스스로 해야 한다는 기준이다. 이를 판정하면서 특정 외국자회사 등의 주주총회 및 이사회 등의 개최, 임원으로서 직무집행, 회계장부의 작성이나 보관 등이 행해지는 장소가 어디서 어떻게 행해지는지를 고려하여 판단한다.

라) 소재지국기준이나 비관련자기준

소재지국기준은 특정 외국자회사 등에서 행하는 주된 사업이 다음에 기술하는 비관련자기준의 적용을 받는 7가지 업종 이외의 업종인 경우에 적용되는 기준으로 해당 사업을 본점이나 주된 사무소의 소재지국에서 행해야 한다는 기준이다.

비관련자기준은 특정 외국자회사 등이 행하는 주된 사업이 도매업, 은행업, 신탁업, 증권업, 보험업, 수운업, 항공운송업에 해당되는 경우에 적용되는 기준으로 특정 외국자회사 등이 관련자 이외의 자와 주로 거래를 행하여야 한다는 기준이다. 구체적인 요건은 각 업종별로 달리 규정하고 있는데, 예를 들어 도매업의 경우에는 판매금액의 합계액 중에서 비관련자와의 거래가 차지하는 비중이 50%를 초과하거나 수입금액의 합계액 중에서 비관련자와의 거래가 차지하는 비중이 50%를 초과하여야 한다.

3) 합산대상이 되는 유보소득금액의 산출

외국자회사 합산세제에 의한 합산과세의 대상은 외국자회사의 미처분소득금액이다. 외국자회사의 소득금액은 일본의 법령에 준거하여 계산하는 방법과 특정 외국자회사 등

의 본점소재지국의 법령에 준거하여 계산하는 방법 중에서 선택이 가능하고 이 경우에는 계속 적용을 원칙으로 한다.⁹³⁾ 소득금액으로부터 결손금을 공제하여 미처분소득금액을 산출하고 미처분소득금액이 결손인 경우에는 7년간 이월공제가 가능하다. 합산대상이 되는 유보소득금액은 미처분소득금액으로부터 지불한 배당액 및 법인소득세를 공제하여 계산한다. 또한 앞서 설명한 적용제외요건 중 일부가 미비되어 적용제외를 받지 못한 경우에는 직접 인건비의 10%를 공제하여 합산대상이 되는 유보소득금액을 계산한다.

4) 이중과세의 배제

가) 과세를 한 유보금액에 대해서는 손금에 산입하여 이중과세를 배제

외국자회사 합산세제의 적용을 받은 내국법인이 그 후 일정기간 내에 내국법인으로부터 배당을 등을 받은 경우에는 이중과세를 배제하기 위하여 해당 내국법인은 합산과세되었던 유보금액을 손금산입하도록 하고 있다⁹⁴⁾. 즉, 특정 외국자회사 등에 과세를 한 배당액이 발생하는 경우, 내국법인은 배당 발생 10년 이내에 과세된 유보소득을 배당된 금액을 한도로 손금에 산입하는 것이다.

나) 지불배당공제의 제한

배당수익에 대하여 대부분을 과세하지 않는 국가⁹⁵⁾에 소재한 외국관계회사(자회사)를 통해서 경과세를 하는 국가에 법인(손회사)을 설립하고, 특정 외국자회사 등에 해당하는 손회사의 소득을 자회사에게 배당한 경우에는 원칙적으로는 해당 손회사가 지불한 배당은 외국자회사 합산세제의 합산대상에 포함하지 아니한다. 이는 외국자회사 합산세제의 대상이 유보소득에 대하여 과세하는 제도이기 때문에 배당소득에 대하여 과세되지 않았다고 해도 배당되지 않고 유보된 소득은 아니기 때문이다. 이와 같이 배당수익에 대하여

93) 조세특별조치법 시행령 제39의 15조 제8항

94) 조세특별조치법 제66의 8조, 조세특별조치법 시행령 제39의 19조

95) 해외자회사로부터 배당을 수취하는 경우에 과세를 거의 하지 않는 나라는 다음과 같다.

- ① 100% 비과세하는 국가 : 네덜란드, 스웨덴, 독일(조세조약상대국의 자회사에 대해서만), 프랑스 등
- ② 95% 비과세하는 국가 : 호주, 벨기에 등

과세하지 않는 나라와 이중과세배제 조치를 이용하여 외국자회사 합산세제의 적용을 회피하는 것을 방지하기 위해서 일정한 경우에는 지불배당공제를 제한하고 있다.⁹⁶⁾

다) 외국납부세액공제와의 관계

외국자회사 합산세제는 특정 외국자회사 등의 유보소득을 모회사인 내국법인에 귀속시킨 것으로 간주하여 과세하는 것이기 때문에, 해당 특정 외국자회사의 소득에 대하여 외국법인세가 과세되는 경우에는 내국법인의 소득으로 과세된 것으로 보아 직접외국세액공제를 적용한다⁹⁷⁾. 또한 특정 외국자회사 등으로부터의 배당에 대해서는 간접외국납부세액공제의 적용을 받을 수 있다⁹⁸⁾. 다만, 일본의 경우에는 2009년 세제개정을 통하여 특정 외국자회사가 수취하는 배당에 대하여 일본의 과세소득에 포함하고 간접외국세액공제방식으로 공제하는 것이 아니라 익금불산입하도록 규정하였다⁹⁹⁾.

라) 이전가격세제와의 관계

외국자회사 합산세제와 이전가격세제는 국제적 조세회피에 대응하기 위한 세제로서 상호보완관계가 있다. 외국자회사 합산세제는 국외관련거래에서 발생하는 소득을 포함한 스톡(stock)으로서의 유보소득을 모회사의 소득에 합산하는 데 비하여, 이전가격세제는 당해 국외관련거래가 독립기업가격으로 과세되는지에 대한 플로우(flow)에 대한 과세로서 적용된다. 이전가격세제의 국외관련자가 외국자회사 합산세제의 특정 외국자회사에 해당하는 경우에는 이전가격세제가 먼저 적용하여 국외관련거래에 대한 이전가격을 수정한 다음에 외국자회사 합산과세가 적용된다¹⁰⁰⁾. 일본의 이전가격세제는 내국법인의 과세소득이 증액되는 경우에 한정하여 적용되므로 이전가격세제를 적용하면 외국자회사 합산세제의 과세대상이 되는 과세대상 유보액은 감소될 것이고 이에 따라 이중과세를 배제하게 된다.

96) 조세특별조치법 시행령 제39의 16조 제1항

97) 조세특별조치법 제66의 7조

98) 법인세법 제69조 제8항

99) 조세특별조치법 제66조의 6조

100) 조세특례조치법 시행령 제39의 15 제1항

IV. 국제비교 및 시사점

1. 외국납부세액공제

가. 이중과세 방지 방법

우리나라를 비롯한 많은 나라들이 기업의 해외진출에 장애가 되지 않도록 해외진출기업이 원천지국에서 발생시킨 소득에 대하여 원천지국과 거주지국에서 이중으로 과세가 되는 것을 방지하기 위한 조세정책을 시행하고 있다.

외국납부세액에 대한 이중과세 방지방법은 크게 외국소득과세면제방식(exemption method)과 외국납부세액공제방식(credit method)으로 구분할 수 있다. 우리나라와 조사대상국가인 일본과 미국은 공통적으로 외국납부세액공제방식을 선택하고 있고 대체적인 방법으로 손금산입방식을 허용하고 있다.

〈표 IV-1〉 이중과세 조정방법

	한국	미국	일본
사업소득	세액공제	세액공제	세액공제
배당소득	세액공제	세액공제	과세면제방식 ¹⁾

주: 1) 2009.4.1. 이후 개시하는 사업연도에 외국자회사로부터의 배당 등에 적용

3개 국가가 모두 세액공제방식을 유지하게 된 데는 각국의 내국세법에서 법인세의 과세대상소득을 전 세계소득을 규정하고 있는 것과 무관하지 않을 것이다. 이중과세 방지 측면에서 볼 때, 미국이 1920년대 이후부터 전 세계소득 과세·외국세액공제방식을 채택하였는데, 이는 사업소득에 대해 원천지국이 우선적으로 과세권을 가지지만 원천지국으로의 과세가 불충분한 경우에는 조세회피 방지로서 거주지국이 백업적인 과세권을 가진

다는 논리에 근거한 것이다. 이러한 미국의 정책적인 영향에 의해 현재 많은 국가에서 전 세계소득과세·외국세액공제방식을 채택하게 되었고 이러한 방식을 적용하는 것이 당연시되어 왔다.

그러나 최근 들어 이러한 전 세계소득과세·외국세액공제방식을 재검토하자는 논의가 활발히 이루어지고 있다. 이러한 논의는 외국납부세액공제가 가장 바람직한 제도인가라는 의문에서 시작되었다고 할 수 있다. 외국납부세액공제는 global system에 의한 거주지 과세원칙에 근거를 두고 있는데, 국제거래의 경우 조세회피나 탈세가 용이한 상황이므로 실제로 거주지 과세원칙이 완벽하게 보장되기 어려운 면이 있다. 또한 세액공제방식은 자본의 수출 중립성에 입각한 방법으로, 투자가 국내에서 행해지는 경우와 국외에서 행해지는 경우 간에 조세부담에 차이가 없다는 장점을 지닌다. 그러나 이러한 자본수출의 중립성이라는 장점은 모든 국가에서 동일하게 거주지 과세원칙을 적용하는 경우에 그 효과가 클 것이지만 실제로 독일, 프랑스, 네덜란드 등 많은 유럽국가에서 territorial system에 근거를 둔 외국소득면제방식을 채택하고 있기 때문에 자본의 수출 중립성을 완전히 보장하는 것은 아니라는 주장이다.

미국에서도 과세면제제도로의 이행에 대한 논의가 활발한 상황이고, 특히 최근 일본이 2009년 세법개정을 통해 자회사 배당에 대해서 이중과세 조정방식을 외국납부세액공제 방식에서 과세면제방식으로 개정한 것은 이러한 논의와 관련이 있다고 할 수 있다.

이러한 국제적인 논의에도 불구하고 국내에서는 아직 세액공제 방식이 옳은 것인가라는 근본적인 문제에 관한 연구는 활발하지 않다. 어떠한 방식이 우리나라 입장에서 유리할 것인지는 우리나라가 자본의 수입국에 해당하는지 자본의 수출국인지에 따라 달라질 수 있겠지만, 과거와 달리 자본의 수입과 수출이 모두 활발히 이루어지는 것을 지향하는 상황에서 단적으로 어떠한 방법이 우리나라에 유리하다고 말하기 어려운 면이 있다. 그러나 국제적인 움직임에 따라 우리나라에서도 국외원천소득에 대하여 거주지 과세원칙을 유지하는 것이 바람직한 것인지에 대한 고려가 이루어질 필요가 있겠다.

나. 외국납부세액 공제한도 및 이월공제

우리나라나 일본의 경우 외국납부세액공제의 공제한도 설정시 대상국가 또는 소득유형에 대한 구분 없이 일괄적인 한도액을 설정하고 있다. 그러나 미국의 경우 소득의 유형별 한도를 정하고 있다. 과거에는 소득을 9가지 유형으로 구분하여 상당히 복잡한 구조로 되어 있었으나 2007년부터는 수동적 소득과 일반소득의 두 가지 소득유형별로 구분하여 한도를 설정하도록 하고 있다.

해외진출기업의 이중과세 완화를 목적으로 외국납부세액공제를 실시하고 있지만, 이로 인하여 국내에서 부담하여야 할 정당한 조세부담액조차 감액시키는 결과를 초래할 수 있기 때문에 공제한도액을 설정하고 한도 내에서 공제를 허용하고 있다. 법인세 산출세액에서 전 세계소득에서 외국원천소득이 차지하는 비중만큼 공제대상으로 제한하고 있기 때문에 이는 외국소득에 대해 자국의 법인세율만큼을 공제하는 효과가 있는 것이다. 또한 공제한도를 설정함에 있어 국별 공제한도를 적용하지 않고 일괄한도를 적용하는 방식은 높은 세율의 원천지국에서 납부한 세액과 낮은 세율의 원천지국에서 납부한 세액을 서로 상계할 수 있기 때문에 공제받지 못하는 부분을 감소시키는 효과가 있다.

국외소득이 발생한 과세연도와 외국소득세를 납부하게 되는 과세연도가 불일치하는 경우도 발생할 수 있으므로 외국납부세액공제의 이월공제를 허용하고 있다. 우리나라의 경우 외국납부세액공제 한도초과액에 대하여 5년 이월공제를 허용하고 있는 반면, 미국은 10년 이월공제와 1년의 소급공제를 허용하고 있어 그 이월공제기한이 상당히 긴 것을 알 수 있다. 일본의 경우 한도 미달액과 한도 초과액을 3년간 이월하여 공제하고 있다. 이는 3년의 소급공제와 3년의 이월공제를 허용하고 있음을 의미한다. 또한 한도초과액의 이월공제 기간은 현재 3년까지 허용하고 있는데, 경제산업성에서는 2008년 세계개정 요구사항으로 이월기간을 7년으로 연장할 것으로 건의하였으나 개정이 이루어지지 않은 상태이다.

〈표 IV-2〉 공제한도 설정방법 및 이월공제

		한국	미국	일본
공제한도	국가별	일괄 ¹⁾	일괄한도	일괄
	소득종류별	일괄	소득종류별 ²⁾	일괄
공제한도 초과액 소급공제/이월공제		0/5년	1년/10년	3년/3년

주: 1) 국별한도를 선택할 수 있음.

2) 9개의 소득유형별로 구분하여 한도를 계산하였으나 2007년부터 수동적소득과 일반적 소득 2가지 소득유형별로 한도액 산정함

이론적으로 가장 바람직한 방법은 국가별, 소득종류별로 한도를 설정하고 한도초과액의 이월은 무제한 허용하여 장기적인 관점에서 자본수출 증립성을 추구하는 것이다¹⁰¹⁾. 일괄한도제를 적용하는 경우, 우리나라보다 세율이 높은 나라에서 납부한 외국세액과 우리나라보다 낮은 세율을 가진 나라에서 납부한 외국세액이 혼합되어 공제됨으로써 국별한도제를 적용하는 경우보다 한도액이 증가하고 세수가 감소하는 결과를 초래한다.

우리나라는 한도금액에 있어서 국별, 소득별 한도를 설정하지 않으므로 공제한도 측면에서 상당히 관대한 제도를 유지하고 있다고 할 수 있다. 그러나 5년으로 이월공제 기간을 제한하고 있어 1년의 소급공제와 10년의 이월공제가 허용되는 미국에 비해서는 공제기간이 짧다고 하겠다. 따라서 전기이월의 허용 및 차기이월 기간의 연장을 고려해 볼 수 있고 공제기한을 연장하더라도 무기한 이월이 가능하지 않는 한 공제하지 못하는 부분이 발생할 수 있으므로 한도초과액에 대한 손금산입을 허용하자는 주장도 있다. 미국의 경우에도 2년의 소급공제와 5년의 이월공제를 허용해 왔으나 2007년 이후 1년 소급공제와 10년 이월공제로 이월기간을 확대하였고 일본도 이월기간 연장을 추진 중에 있다는 것은 각국이 해외진출기업에 대한 조세상의 불이익을 완화하는 방향으로 제도 개선을 하고 있음을 알 수 있다.

101) 안중석 외, 2006. p. 28.

다. 간접외국세액공제 대상 자회사 범위

간접외국세액공제란 외국자회사를 통해 수취한 배당이 있는 경우 외국자회사가 부담한 세액 중 수취배당에 대응하는 부분을 모회사가 납부한 것으로 보고 세액공제를 적용하는 것이다. 우리나라의 경우 20% 지분을 보유하는 외국자회사까지 간접외국세액공제의 적용범위에 포함하였으나 2008.2.2. 이후 20% 지분을 간접소유 형태로 보유하는 손회사까지 적용범위에 포함시켰다. 일본의 경우에도 자회사만을 적용범위에 포함하다가 1993년 해외진출 기업의 다양한 기업활동에 따라 손회사까지로 적용범위를 확대하였으며, 최근에는 증손회사까지 포함하여야 한다는 주장이 일어나고 있다. 미국은 이미 3단계인 증손단계까지 간접세액공제범위에 포함하고 있어 그 적용범위가 상당히 넓다고 하겠다¹⁰²⁾. 자회사 지분을 요건을 보더라도 우리나라가 지분을 20%, 일본이 25%로 범위를 제한하고 있는 반면 미국은 지분을 10%까지 포함하고 있어 우리나라나 일본에 비해 적용범위가 상당히 넓다고 하겠다.

〈표 IV-3〉 간접외국납부세액공제대상 자회사 범위

	한 국	미 국	일 본
범위	자회사, 손회사	자회사, 손회사, 증손회사	자회사, 손회사
적용 요건	<ul style="list-style-type: none"> - 자회사요건 : 지분율 20% 이상, 6개월간 보유 - 손회사 요건 : 모두 충족 ① 외국자회사가 외국손회사 지분 20% 이상을 6개월간 보유 ② 내국법인이 외국손회사의 지분 20% 이상을 외국자회사를 통해 간접소유 	<ul style="list-style-type: none"> - 자회사 요건: 지분율 10% 보유 - 손회사 이하의 요건: 지분율 5% 이상을 간접소유 	<ul style="list-style-type: none"> - 자회사요건 : 지분율 25% 이상을 6개월간 보유 - 손회사 요건 : 둘 중 하나 충족 ① 외국자회사가 외국손회사 지분 25% 이상을 6개월간 보유 ② 내국법인이 외국손회사의 지분 25% 이상을 외국자회사를 통해 간접소유

102) 특정요건을 만족하는 경우 6단계까지 간접외국납부세액공제 범위에 포함한다.

라. 공제대상이 되는 외국법인세의 범위

우리나라의 경우 공제대상 외국납부세액의 범위를 조세이면서, '법인세에 상응하는 외국의 조세, 즉, 소득에 대하여 과세되는 조세'로 규정하고 있다. 구체적으로는 외국정부에 의하여 과세되어 납부하였거나 납부할 세액으로서 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 소득 외의 수익금액 기타 이에 준하는 것을 과세표준으로 하여 과세된 세액으로 열거하고 있다.

미국의 경우에도 우리나라와 유사하게 세금이면서 미국 내에서의 소득세 성격에 부합하는 것으로 규정하고 있다. 추가적으로, 소득을 근거로 하여 부과한 것이 아니지만 소득세 대신에 부과한 것이라면 세액공제 대상에 포함하고 있다.

일본의 경우 외국납부세액의 범위를 ① 소득을 과세표준으로 하여 과세하는 세금, ② 초과이윤세 기타 소득의 특정부분을 과세표준으로 과세하는 세금, ③ ①, ②의 부가세액, ④ 징수편의를 위하여 수입금액 등을 과세표준으로 과세하는 세금, ⑤ 소득을 과세표준으로 하는 세금을 대신하여 수입금액 등을 과세표준으로 과세하는 세금으로 규정하고 있다.

조사대상 국가 모두에서 외국세액공제 대상 외국납부세액은 우선 '조세'이어야 한다는 것이고 특히, 소득을 근거로 부과하는 세금이어야 한다는 공통적인 특징을 지닌다고 하겠다. 한 가지 특이한 것은 일본의 경우 중앙정부뿐만 아니라 지방정부에서 과세하는 세금을 외국납부세액공제에 포함하고 있고, 공제한도를 초과하는 공제대상 외국법인세는 지방세의 공제한도액의 범위 내에서 공제하는 것이 가능하다는 것이 특징적이라 할 수 있다.

마. 간접외국세액공제의 수출 중립성 달성 여부

현행 간접세액공제제도에 의하면, 지분율 20% 이상을 배당확정일 현재 6개월 이상 계속 보유하고 있는 외국법인으로부터 받은 배당에 대해서 간접세액공제를 받을 수 있다. 따라서 지분율 20% 미만인 경우에 있어서는 간접외국납부세액공제가 허용되지 않고 있다. 반면, 국내기업으로부터 받은 수입배당금의 경우 상장법인 및 협회등록법인에 대한

여 30% 이하의 지분율과 비상장법인에 50% 이하의 지분율을 보유한 경우 수입배당금에 대하여 30% 익금불산입을 인정하고 있어서 내국법인으로부터 받은 배당이 조세부담 면에서 유리하다고 하겠다. 이러한 측면에서 간접외국납부세액공제의 경우 자본의 수출 중립성을 위배하고 있다고 할 수 있다. 따라서 내국법인과 외국법인으로부터의 배당에 대한 조세부담 형평성을 달성할 수 있는 제도적 개선방안이 필요하다.

2. 조세피난처

가. 세제대상 적용범위

본 보고서에서는 해외진출기업(out-bound)이 직면하게 되는 세제 중 원천지국의 세제가 아닌 투자자의 거주지국과 관련된 세제를 논의했다. 이 부분에서는 해외진출기업(out-bound)의 조세회피에 대한 규제제도를 다루게 된다. 먼저 앞에서 설명한 바와 같이 조세회피에 대한 규제제도는 이 장에서 설명하게 되는 조세피난처세제 이외에도 이전가격세제, 다국적기업의 조직재편에 대한 세제, Tax shelter에 대한 규제 등이 대상이 될 수 있다. 이를 전부 포함하게 되는 경우 그 범위가 넓어서 효과적인 검토가 어렵다는 판단하에 조세회피에 대한 규제의 주요국 세제 검토는 조세피난처 대응세제에 한정하므로 국제 비교는 조세피난처 대응세제에 한정한다. 다만, 조세피난처세제를 주로 검토하면서 이전가격세제 및 조직재편세제 등과의 관련성에 대해서도 언급한다.

조세피난처 대응세제는 유보소득을 이용한 조세회피에 대응하기 위한 세제이다. 유보소득을 이용한 조세회피는 국제간에는 국가의 법인세율의 차이를 이용하게 되고, 국내에서는 법인세율과 소득세율의 차이를 이용하게 된다. 미국과 일본의 경우에는 유보소득을 이용한 국내의 조세회피에 대하여 규제 규정을 두고 있다. 즉, 국내회사가 국내주주에게 배당을 하지 아니하고 소득을 유보함으로써 배당소득의 과세를 지연시키는 행위에 대한 규제규정을 두고 있는 데 비하여 우리나라는 이를 규제하는 제도가 없다. 미국의 경우에 과세이연방지규정이 이에 해당하는 규정이고 일본의 경우에 동족회사유보금제도가 이에 해당한다.

본 보고서는 해외진출기업(out-bound)에 대한 과세문제를 검토하였으므로 국내에서 법인세율과 소득세율의 차이를 이용하는 과세제도에 대한 논의는 본 보고서의 논의에서 제외한다. 다만, 미국의 과세이연방지 규정 중 일부는 해외진출기업을 포함하므로 본 보고서에 포함하여 설명하였다.

미국은 조세피난처 대응세제로서 미국 주주가 CFC에 투자한 경우 및 CFC가 반대로 미국실체에 투자한 소득을 포함한다. 이는 과세가 면제된 소득(예를 들면 미국의 경우에는 Subpart F 외의 소득)을 대어금이나 다른 투자로 하여 본국에 송금하여 모회사의 지급이자 등의 손금산입을 통하여 모회사의 과세소득을 감소시키는 것을 방지하기 위한 규정이다. 우리나라 및 일본의 경우에는 조세피난처에 소재하는 기업단위(entity approach)로 과세하는 데 비하여 미국의 경우에는 거래단위(transaction approach)로 과세하는 데 따른 차이이다. 즉, 일본과 우리나라는 수동적 소득이라도 외국 관계회사에 해당되지 않으면 조세피난처세제를 적용하지 않는다는 특징이 있다.

나. 피지배외국회사 규정

조세피난처세제의 목적은 소득의 역외유보를 통한 조세회피를 막기 위한 것이다. 그러나 조세회피는 경제환경이 복잡하고 다양해지면서 단일 형태로 규제하기 어려운 측면이 있다. 이에 이러한 세제를 설계함에 있어서 중요한 점은 소득의 역외유보를 통한 조세회피가 어떻게 발생할 수 있는지에 대한 본질을 파악하는 것이다.

역외소득을 통한 조세회피의 본질은 과세이연과 소득형태의 변경에서 찾을 수 있다. 과세이연인 경우에는 과세이연을 하지 못하도록 외국자회사의 유보이익을 모회사 주주의 배당으로 간주하여 배당이 되기 전에 미리 과세를 하는 방법으로 대처할 수 있고 소득형태의 변경은 모회사주주의 소득을 배당에서 처분이익 등의 형태로 변경함에 따른 이익이 있는 경우에 발생한다. 우리나라의 경우에는 배당으로 과세하는 경우와 유보이익에 포함하여 자회사주식에 대한 처분이익으로 과세하는 경우 간에 큰 차이가 없으므로 이에 대한 규제제도는 마련되지 않고 있는 것으로 판단된다. 미국의 경우에는 자본이익에 대하여 저율 과세로 인한 이익을 향유하고자 소득형태의 변경이 발생하고 있으며 이에 대한 조세회피를 규제하기 위한 규정을 두고 있다¹⁰³⁾.

조세피난처세제를 논의하기 전에 논의의 전제가 되는 점에 대하여 살펴보자. 먼저 조세피난처세제는 모회사의 거주지국에서 전 세계소득에 대하여 과세하는 과세원칙을 선택하는 경우에 한하여 의미가 있다는 점이다. 즉, 모회사의 거주지국에서 국외원천소득에 대해서 과세하지 않는 면제방식을 취하고 있다면 자회사의 배당은 유보소득의 형태로 있든 배당이 되는 거주자인 모회사의 소득에는 포함되지 않는 국외소득이 되므로 과세가 되지 않아 의미가 없다. 다음은 모회사와 해외자회사를 별개의 납세의무자로 보고 있어야 한다는 점이다. 즉, 지점의 형태인 외국실체의 경우에는 지점이 독립적인 납세의무가 있는 것이 아니라 모회사가 납세의무가 있는 것이므로 지점이 지점의 소득을 유보하여도 이는 모회사의 과세소득이 되므로 소득유보에 따른 과세이연은 불가능하게 되는 것이다.

이러한 전제를 염두에 두고 조세피난처세제는 역외유보를 통한 조세회피를 위해서는 외국자회사, 조세피난처, 역외유보소득이 있어야 한다¹⁰⁴⁾. 이를 역외유보소득의 조세회피를 위한 구성요소라고 할 수 있다. 먼저 외국자회사라는 구성요소를 살펴보면 외국자회사 거주지국의 입장에서 보면 국내주주와 구별되는 별도의 납세의무자이어야 하고, 의사결정에 영향을 미칠 수 있는 대상이어야 한다. 따라서 국제비교를 함에 있어서는 주요국은 외국의 어떤 실체까지를 과세대상에 포함하고 있는지, 의사결정에 영향을 미칠 수 있는 범위를 어디까지로 보고 있는가를 비교하였다. 이를 통하여 조세피난처세제의 적용대상이 되는 피지배회사(외국자회사)는 모회사가 의사결정을 할 수 있는 수준에서 결정되고 있는지를 볼 것이다.

두 번째 구성요소인 조세피난처에 대해서는 어디를 조세피난처로 볼 것인가 하는 점에 대해 살펴보고자 한다. 따라서 국제비교를 함에 있어서 조세피난처를 어떤 방식으로 결정하고 있는지를 중점적으로 살펴볼 것이다.

세 번째 구성요소인 역외소득에 대해서는 역외소득을 어떻게 결정하고 어떻게 구별하는가에 대해서 살펴보고자 한다. 따라서 국제비교를 함에 있어서 역외소득을 수동적 소득·능동적 소득으로 구분하는지, 역외소득은 어떻게 결정하는지를 중점적으로 살펴볼 것이다.

103) 백제흠, 전계서 p. 372

104) IRC §1248

1) 외국회사

우리나라의 경우에 세계 적용대상이 되는 외국회사는 내국인과 특수관계가 있는 법인으로 규정하였다. 따라서 특수관계에 대하여 정의한 국제조세조정에 관한 법률 제2조 제1항 제8호의 규정을 준용하여 지분율을 파악해야 하는 것으로 판단된다. 다만, 국제조세조정에 관한 법률 제17조에서 조세피난처세제는 “조세피난처에 내국인이 출자한 경우로 내국법인과 특수관계에 있는 법인인 특정 외국법인”을 적용대상으로 하고 있다. 여기서 “내국인이 출자한 경우”로 한정하였으므로 특수관계는 내국인이 출자하여 특수관계를 형성하는 경우에 한정한다. 따라서 제2조의 규정 중 출자와 관련된 규정인 우리나라의 거주자 또는 내국법인이 직·간접으로 50% 이상을 소유한 경우에만 조세피난처 대응세제를 적용받는 외국법인이 된다. 그러나 특수관계가 결정될 때 이미 투자자인 주주의 지분율 기준인 50% 초과 기준을 충족해야 하므로 국제조세조정에 관한 법률 제17조 제2항에서 조세피난처 대응세제의 적용을 받는 내국인의 범위를 지분 20% 이상을 보유하는 자로 한정하는 것은 조문간의 충돌이 있는 것으로 판단된다. 이에 비하여 미국과 일본의 경우에는 피지배회사를 판단함에 있어서 50%의 지분은 특수관계를 불문하고 내국인(내국법인, 특수관계미거주자)이 외국법인에 투자한 비율로 판단하고, 세제의 적용을 받는 주주기준을 따로 두고 있고 과세요건과 관련된 피지배회사의 요건, 주주의 요건을 동일 조문에서 규정하고 있다.

	우리나라	미 국	일 본
조직재편성에 대한 과세이연 부인규정	규정이 없음	규정이 있음	규정이 있음
세계적용대상 범위 ① 지분비율 ② 주주기준	① 특수관계가 있는 법인 ② 20%를 초과 보유하는 주주 (직·간접지분율, 추정적지분율)	① 50%를 초과 보유하는 외국법인 (직·간접지분율, 추정적지분율) (파트너십은 주주가 소유한 것으로 간주) ② 10%이상소유	① 50%를 초과 보유하는 외국법인(자회사, 손회사를 포함) ② 5%이상소유

다음은 조직재편성(corporation inversion)과 관련한 규정을 조세피난처 대응세제에 두고 있는가 하는 점이다. 우리나라는 이 규정을 두고 있지 않은 데 비하여 미국과 일본은 이 규정을 두고 있다. 이는 다국적기업이 그룹 내의 조직재편성을 통하여 모회사 기능을 본국의 내국법인으로부터 조세피난처에 소재하는 외국법인으로 이전시켜서 모회사가 적용받던 조세피난처 대응세제로 인한 추가과세를 회피하고, 조세피난처에 이전시킨 모회사 기능에 대한 대가를 지불하여 종전 모회사의 소득수준을 낮추어서 다국적기업 전체적인 조세부담을 낮추는 것을 방지하기 위한 규정이다. 이렇게 경과세국의 자회사가 모회사가 되기 위해서는 조직재편시에 조세피난처에 소재하는 회사의 주식 교부 등을 필요로 하는데, 우리나라의 경우에는 삼각합병 등의 규정을 두고 있지 아니하여 미국과 일본과 같은 조직재편성이 어렵다는 점에서 현재 미국이나 일본과 같이 조세피난처를 이용하는 남용적 조직재편에 대한 규제조항을 두고 있지 않은 것으로 판단된다.

우리나라의 경우에는 특수관계를 전제로 조세피난처 대응세제 적용대상이 되는 외국회사를 판단함에 따라 미국과 일본에 대하여 적용대상이 되는 외국회사의 범위를 축소하였고, 세제를 적용하는 주주의 경우에도 다른 주요국에 비하여 지분비율이 높아서 적용대상이 적다고 판단된다. 조세피난처 등을 이용한 조세회피가 증가되고 있는 현 상황에서 이 세제의 적용 가능성을 높이기 위해서는 적용 대상이 되는 피지배외국법인에 대한 지분 규정을 조세피난처세제에 별도로 두어 법 적용 가능성을 높이고, 주요국의 경우와 같이 특수관계에 한정하지 않고 피지배회사를 결정하는 것이 필요할 것이다. 또한 20%의 주주 기준에 대해서도 주요국과의 형평성 제고 차원에서 재검토가 필요하다고 판단된다. 그리고 일본의 경우에는 출자회사(자회사)뿐 아니라 재출자회사(손자회사)까지 과세대상을 확대하고 있는데, 자회사의 재출자 현황 등의 파악을 통하여 이에 대한 과세 필요성도 검토해야 할 것이다.

2) 조세피난처

우리나라의 경우에는 조세피난처를 지정하는 방법으로 국세청장이 고시하는 방법과 법인별 실제 납부세액을 기준으로 하는 방법을 병행하고 있다. 실제 납부세액의 기준이 되는 세율은 15%이다. 일본의 경우에는 우리나라와 비슷한 방식한 방식으로 조세가 없는

국가와 실효세율이 25%에 이하인 경우에는 조세피난처로 규정하고 있다. 비교대상이 되었던 미국은 조세피난처에 대하여 구체적으로 언급하는 것이 아니라 높은 세율(high tax rate)인 경우에 조세피난처 대응세제에서 제외하도록 하는 방식으로 조세피난처를 파악할 수 있다. 미국은 최대법인세율(현행 35%)의 90% 이상인 경우에는 CFC의 적용에서 배제하고 있으므로 31.5% 미만인 경우에는 조세피난처에서 제외하도록 하고 있다.

일본의 조세부담비율을 산정하는 방식은 외국법인세/(과세소득금액+비과세소득)로 과세소득금액은 외국 관계회사의 소재지국의 외국법인세에 관한 법령에 따라 계산하도록 한다.

	우리나라	미 국	일 본
조세피난처	<ul style="list-style-type: none"> 고시한 지역으로 리히텐 슈타인, 모나코, 안도라 법인의 부담세액/외국법인 거주지국 회계상 법인세 차감 전 당기순이익¹⁾이 15%이하인 국가 또는 지역 	<ul style="list-style-type: none"> 31.5%²⁾ 	<ul style="list-style-type: none"> 부과되는 세가 없는 곳 실효세율이 25% 이하인 지역
조세피난처 제외	<ul style="list-style-type: none"> 배당가능유보금액 중 최소 1억을 공제하므로 1억원 이하는 과세 제외 고정시설을 가지고 실질적인 사업을 영위하는 경우 제외 	<ul style="list-style-type: none"> 1백만달러 미만 5~70% 규칙 적용 이익잉여금을 과세한도로 함 미국거래나 사업과 관련된 소득	<조건 모두 충족> <ul style="list-style-type: none"> 사업기준 실체기준 관리지배기준 소재지국기준 또는 비관련자기준

주: 1) 거주지국에서 일반적으로 인정된 회계원칙이 우리나라의 기업회계기준과 현저히 다른 경우에는 우리나라의 기업회계기준을 적용하여 산출

2) 조세피난처에 대한 정의를 규정하지 않았으나, 외국의 법인세율이 미국법인세 최고세율의 90%를 초과하는 유효세율을 가지는 경우에 조세피난처세제의 적용을 제외한다고 규정하고 있으므로 현재 미국의 최고법인세율 35%의 90%를 조세피난처세제 적용여부를 결정하는 세율로 표시

적용 제외요건과 관련하여 일본은 4가지의 적용 제외요건을 두고 이 요건을 모두 만족시키는 경우에 한하여 과세 제외를 하고 있다. 또한 이들 요건을 판단함에 있어서도 소득금액의 현황, 사용인의 수, 고정시설의 상황 등을 종합적으로 고려하여 판단하도록 하고 있다. 미국의 경우에는 Subpart F소득이 총소득에서 차지하는 비율 및 소득의 원천을 고

려하여 과세 제외를 하고 있다. 이에 비하여 우리나라는 고정시설을 가지고 실질적인 사업을 영위하는 경우에 과세 제외하도록 하고 있고, 특정업종을 영위하는 경우에는 조세피난처세제를 무조건 적용하도록 하고 있다. 단, 특정업종 중 도매업 및 해외지주회사의 경우에는 동일지역의 특수관계자로부터 매입하는 등의 요건을 갖추고 고정시설을 가지는 경우에는 조세피난처 대응세제에 대한 적용 제외의 대상이 된다.

국제비교에서 살펴본 바와 같이 조세피난처를 결정하기 위한 기준이 되는 세율은 다른 주요국에 비하여 현저히 낮은 수준이다. 이는 현행 우리나라의 최고법인세율인 22%에 비하여 현저히 낮은 수준이다. 주요국의 경우에도 본국의 법인세율 보다는 낮은 수준으로 조세피난처의 법인세율을 결정하고 있기는 하지만, 최고세율대비 미국이 90%, 일본이 83% 정도인 것에 비교하여 우리나라는 68% 정도로 현저히 낮은 수준이라고 할 수 있다. 이러한 세율의 차이는 우리나라 기업이 해외에 진출함에 있어서 조세피난처세제를 적용되지 않을 가능성이 높아질 수 있겠지만 우리나라에 투자하는 경우와 해외에 투자하는 경우에 조세 중립성을 저해할 가능성이 있다.

다) 역외소득

조세피난처 제도의 대상에서 제외하는 소득을 규정함에 있어서, 우리나라의 경우에 고정시설을 두고 실질적으로 사업을 영위하는 경우라고 법조문에 명시되어 있지만, 실질적으로 사업을 영위하는 경우에 대한 구체적인 내용을 규정하고 있지는 않다. 또한 특정업종을 지정하여 업종에 따라 적용대상을 판단하고 있다. 물론 도매업의 경우와 같이 비특수관계자로의 판매비율을 고려하는 규정을 두고 있기는 하지만, 수동적 분류에 속한 업종이라도 조세회피가 아닌 사업목적으로 해외진출이 있을 수 있으므로 소득수준 및 실질적인 사업활동의 내용을 고려할 수 있도록 기준을 수정할 필요성이 남아있다고 판단된다.

2008년의 법 개정을 통하여 도매업의 조세피난처세제 적용 배제요건 적용시 해외진출 법인이 같은 지역의 특수관계가 없는 자에게 판매하는 경우에는 같은 지역뿐만 아니라 다른 지역의 특수관계자로부터 재화를 매입하더라도 조세피난처세제의 적용을 배제하는 규정을 도입하여 그 요건을 완화하였다. 또한 해외지주회사의 조세피난처세제 배제요건 적용시에도 해외지주회사가 해외자회사로부터 수령하는 배당소득과 이자소득 등의 합

계가 해당 지주회사의 소득금액에서 차지하는 비율이 일정 비율 이상이면 조세피난처세제의 적용을 배제하도록 하고 있다. 그러나 지주회사가 아닌 경우라고 하더라도 해외진출회사가 능동적으로 사업을 하는 것이라고 판단되는 경우에는 조세피난처세제의 적용을 배제하여야 할 것이다. 금융업 등을 영위하는 경우에 이자소득이나 배당소득이 그 사업범위에 속하는 것이므로 이들의 소득이 특수관계자 없는 자를 통해 가득되고 있는 것이라면 조세피난처세제를 배제하는 방안도 고려해 볼 수 있다.

	우리나라	미 국	일 본
역외소득 결정방법	실체별 과세방식	소득별 과세방식	실체별 과세방식
기과세된 외국회사의 유보금액에 대한 손금산입	가능(10년 이내에 배당한 경우)	가능	가능(10년 이내에 배당한 경우)
외국납부세액공제	직접외국납부세액공제	간접외국납부세액공제	직접외국납부세액공제
역외소득 구분 여부	구분하지 않음	Subpart F 소득을 계산함에 있어서 수동적 소득과 능동적 소득을 구분함	구분하지 않음

라) CFC규정 이외에 해외유보소득에 대한 규제제도

CFC규정과 FIF규정은 모두 투자자가 거주하는 국가 외의 저세율국가에 대한 해외투자를 통하여 투자자의 세부담 절감효과를 제거하거나 축소하기 위한 규정이다. CFC규정은 직접투자예, FIF제도는 포트폴리오투자예 적용된다. CFC규정은 과세대상을 CFC의 소득으로 할 뿐 납세의무자는 CFC를 보유하고 있는 내국인이다. CFC는 국내에 존재하는 실체가 아니므로 CFC에 대한 정보는 납세의무자인 내국인을 통하여 확보되어야 한다. 외국의 경우에는 CFC의 과세대상이 내국인의 지분을 합하여 CFC지분의 50%를 초과하는 경우에 과세되므로 10%, 20% 지분을 소유한 비지배주주의 경우에는 CFC에 대한 정보를 과세당국에 제공하는 것 자체가 쉽지 않을 수 있다. 이러한 문제를 PFP규정 혹은 소득의 귀속과 관련된 다른 규정을 통하여 보완하고 있는 것으로 보인다.

나라	CFC 규정	FIF 혹은 소득의 귀속과 관련된 다른 규정
미국	YES	YES Passive Foreign Investment Companies(FFICs)
일본	YES	No
호주	YES	YES Foreign Investment Fund(FIF)와 Transferor trust rules
캐나다	YES	YES Foreign Investment Entities(EIE) rules
뉴질랜드	YES	YES - FIF rules
영국	YES	No

자료: 호주 국세청

우리나라의 경우에 CFC의 과세대상은 특수관계를 전제로 하고 있으므로 내국법인을 통한 CFC에 대한 정보수집 등이 용이하다는 점에서 현재의 우리나라의 규정에서는 CFC에 대한 정보수집을 위한 필요성 측면에서 FIF규정의 신설 필요성은 적다고 할 수 있다. 다만, FIF의 규정 신설을 통하여 외국에 대한 직접투자 외의 포트폴리오소득에 대한 유보 소득까지 과세이연을 방지하기 위한 규정이 필요한가 하는 점에서는 판단이 필요하다. 한편 FIF규정은 CFC규정에 비하여 비교적 간단한 방법으로 과세대상이 되는 해외투자소득을 결정할 수 있어서 과세 편이성을 높일 수 있다는 장점이 있다. 우리나라의 CFC규정은 다른 나라에 비하여 그 과세범위가 좁은데, FIF규정을 도입한다면 급격하게 과세범위가 확대될 가능성이 있으므로 CFC규정 정비가 먼저 선행되어야 한다고 판단된다. 참고적으로 FIF규정에 대한 미국과 호주의 내용을 비교하면 다음과 같다.

	미 국	호 주
FIF에 대한 정의	소득의 75% 이상이 수동소득이거나 총자산의 50% 이상이 수동 자산인 외국법인(corporation)	외국회사(company)나 신탁(trust) 그리고 외국 생명보험계약(policies)
FIF 지분에 대한 정의	FIF에 대한 지분	FIF에 대한 지분 (CFC를 통한 보유분 포함)
과세제외	현재 그 법인의 소득을 모두 분배하는 외국투자회사를 선택하면 면제	1) 적격한 활동을 수행하는 경우 면제 되는데, 은행업(일반대중과 거래하는 경우 제외), 파이낸스중개회사(사업사용자산이 50% 이상이고 승인된 생명보험회사는 제외), 부동산관련활동(리스, 상업적 판매, 부

	미 국	호 주	
		동산개발과 관련되는 일반대중과 거래하는 경우 제외), 펀드에 대한 관리는 적격활동이 아님 2) 직접투자를 막고 있는 열거된 국가에 투자한 신탁 3) 보유자가 일시적인 방문자인 경우 4) FIF가 외국 고용인 후원 연금관련된 경우 5) CFC나 외국신탁규정을 적용받는 경우 6) 면제되지 않은 FIF지분이 5% 미만인 경우 7) 지분이 재고자산인 경우	
국내납세자의 범위	FIF에 직간접적으로 지분을 가진 모든 납세자	FIF에 직접 지분을 가진 모든 납세자	
과세방법	FIF는 통과되는 실체가 되고 QEF를 선택한 경우에는 현재 과세	1) 시장가치의 연증감에 분배액을 합산 2) 납세자가 일정한 정보를 가진다면, 미리 결정된 추정률로 과세 3) 1)과2)를 모두 적용하지 못하는 경우 임의계산방법으로 과세	
비과세	1. 과세최저한	없음	\$50,000를 초과하지 않는 경우에는 과세하지 않음
	2. 외국납부세	지분이 10% 이상인 경우 간접외국세액공제를 적용하고, QEF는 직접외국세액공제를 적용	지분이 10% 이상인 경우 간접외국세액공제를 적용하고, 배당에 대한 외국원천세는 외국원천세에 대한 공제 가능
	3. 관련 배당	QEF의 이미 과세된 소득에 대한 배당은 과세제외	앞서 과세된 FIF소득의 범위내에서 과세제외
	4. 관련 자본이득	QEF의 이미 과세된 소득을 취득 원가에 더하여 계산	앞서 과세된 FIF소득의 범위내에서 과세제외
	5. 손실	QEF의 손실은 미국주주에게 귀속시키지 않으나, 자본이득과 상계시키는 것을 무제한 이월로 허용 다른소득의 경우에도 다른이득과 상계시키는 것을 무제한 이월로 허용	누적된 FIF소득을 한도로 FIF손실은 주주의 이익에서 무제한 이월로 공제 가능
	6. 기타	QEF에 대해서는 과세의 이연지급을 선택하는 것이 가능	

다. 이전가격세제와의 관계

일본의 경우에는 이전가격세제와 외국자회사 합산과세가 동시에 적용되는 경우에는 이전가격세제를 먼저 적용하여 국외관련거래에 대한 이전가격을 수정한 후 이에 근거하여 외국자회사 합산과세를 적용하도록 명문규정을 두고 있다¹⁰⁵⁾. 이전가격세제는 국외 특수관계자의 소득을 줄이는 과세조정을 하게 되므로 외국자회사 합산과세의 적용대상이 되는 국외유보소득금액은 이전가격세제의 적용으로 줄어들게 되고 이에 따라 이중과세를 배제하게 된다. 우리나라의 경우에는 조세피난처세제와 이전가격세제의 적용순위나 적용시 이중과세배제에 대한 방법을 명확히 규정하고 있는 조문은 없다.

이전가격세제와 조세피난처 대응세제는 이전가격의 경우에 외국법인의 소득을 감소시키는 방향으로 과세될 것이므로 이전가격과세가 이루어진 경우에 외국법인의 소득을 이전가격이 과세된 후의 소득으로 감소시켜 두지 않고 조세피난처세제가 적용되는 경우에는 회계상 미처분이익잉여금인 유보이익에서 이전가격에 의한 처분액을 조정하는 규정이 없어서 이중과세의 위험이 존재한다. 따라서, 두 세제간에 이중과세를 조정하는 조항을 포함하는 방식의 세제개정이 필요하다고 판단된다.

라. IFRS와 조세피난처세제

우리나라에 2012년에 의무적으로 도입되는 IFRS는 우리나라를 비롯하여 해외에서도 지속적으로 도입이 의무화되고 있다. IFRS의 도입 여부에 따라 회계제도는 큰 차이가 발생할 수 있다. 조세피난처세제의 유보소득을 계산함에 있어서 우리나라는 거주지국의 회계원칙에 따르되, 우리나라와 크게 차이가 있는 경우에는 우리나라의 회계기준에 의하여 유보소득을 재계산하도록 규정하고 있다. 조세피난처에 IFRS의 도입으로 기본재무제표를 연결재무제표로 하는 경우에도 조세피난처세제의 적용을 위한 유보소득의 계산 등은 조세피난처 개별 실체에 대하여 적용하는 것이라는 국제청 예규(서면2팀-303, 2008. 02. 19)가 있다. 납세자의 입장에서 IFRS의 도입과 조세피난처세제의 관련성을 고려하면 우리나라만 IFRS가 도입된 경우 회계제도의 차이가 커져서 IFRS기준에 의한 조세피난처 유

105) 조세특별조치법 시행령 제39의 15 제1항

보이익의 재계산이 필요하게 될 가능성이 높고, 조세피난처에도 IFRS가 도입된 경우에는 조세피난처의 연결재무제표뿐 아니라 개별재무제표를 확보해야 할 필요성이 있다.

납세자의 부담이 증가될 가능성이 높은 만큼 유보이익의 계산에 있어서 IFRS가 도입되어 우리나라와 회계원칙에 있어 차이를 보이는 경우에도 계속적인 적용을 한다면 거주지국의 회계원칙을 적용하도록 하는 방법도 고려해 볼 수 있다.

참고문헌

- 국중호, 『주요국의 조세제도－일본편』, 한국조세연구원, 2009.
- 김기영, 「현행 외국세액공제제도의 개선방안에 관한 연구」, 『세무와 회계저널』 제6권 제2호, 2005.
- 김인근, 『국제조세의 이론과 실무』, 광교이텍스, 2008.
- 백제흠, 「소득의 역외유보를 통한 조세회피의 법적구조」, 『조세법연구』 XI-1, 2005.
- 안종석 외, 『주요국의 이중과세배제방법 및 외국납부세액공제제도 현황과 시사점』, 한국조세연구원, 세법연구 06-04, 2006. 11.
- 안종석, 「조세피난처를 통한 자본거래 증가와 대응방안」, 한국조세연구원, 『재정포럼』, 2001. 5.
- 이동녕·박문곤, 「이전가격세제에 관한 고찰」, 『국제회계연구』 제16집, 2006.
- 이용섭, 『국제조세』, 세경사, 2005.
- 이전오, 「조세피난처를 이용한 조세회피행위에 대한 대응방안」, 『제7회 한국·중국 세무학회 국제학술대회 발표논문집』, 2007.
- 장근호, 『주요국의 조세제도－미국편』, 한국조세연구원, 2009.
- 최영렬, 「한국의 피지배외국법인유보소득 과세제도 연구」, 『조세법연구』 X III-2, 2007
- 赤松 晃, 『國際課税の實務と理論~グローバル・エコノミーと租税法』, 稅務研究會 出版局, 2007.
- 鳥毛 拓馬, 「外國稅額控除制度 控除大商範圍 見直しへ」, 大和總研 制度調査部, 2007.
- 浅妻 章如, 「国外所得免稅(又は任向地主義課税) 移行論についてのアメリカの議論の紹介と考察」, 財務省財務総合政策研究所, 2006.
- 中村 雅秀, 「合衆國輸出促進稅制とFSC(外國貿易法人)·ETI(域外所得) 控除制度」, 立命館經營学, 2005.

Larkins, Ernest R., *International Applications of U.S. Income Tax Law, Inbound and Outbound Transactions*, Wiley, 2004.

Richard L. Doernberg, *International Taxation*, Thomson west, 2007.

CCH, *US Master Tax Guide*, 2007.

Brian J. Arnold et al., *Comparison and Assessment of the Tax Treatment of Foreign-Source Income in Canada, Australia, France, Germany and the United States*, 1996

www.samili.com

www.mofe.go.jp

www.kpmg.or.jp

세법연구 09-06

**미국·일본의 해외진출기업에 대한
과세제도 현황 및 시사점**

2009년 8월 24일 인쇄

2009년 8월 27일 발행

저 자 정재호·구자은·송은주

발행인 원 윤 희

발행처 한국조세연구원

138-774 서울특별시 송파구 방죽말길 28

TEL: 2186-2114(대) www.kipf.re.kr

등 록 1993년 7월 15일 제21-466호

주관 및
인쇄 고려문화사

© 한국조세연구원 2009

ISBN 978-89-8191-461-5

* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.