

주요국의 이중과세배제방법 및 외국납부세액공제제도 현황과 시사점

2006. 11

안종석 · 구자은

세 법 연 구 센 터

 한국조세연구원

목 차

I. 서론	7
II. 우리나라의 이중과세배제제도 현황 및 문제점	9
1. 현황	9
가. 법인세법상의 외국납부세액공제제도	10
나. 소득세법상의 외국납부세액공제제도	13
다. 상속·증여세법상의 외국납부세액공제제도	13
2. 현행 제도의 문제점	14
가. 이중과세배제방법의 문제	14
나. 외국납부세액공제제도의 문제점	15
III. 이중과세배제방법 및 시사점	19
1. 이중과세배제방법의 특징	19
가. 외국소득면제방식(exemption method)	19
나. 외국납부세액공제방식(credit method)	20
2. 주요국의 이중과세배제방법	22
3. 요약 및 시사점	24
IV. 주요국의 외국납부세액공제제도 및 시사점	26
1. 외국납부세액 공제한도	26
2. 공제 가능한 외국세액 및 국외원천소득의 범위	28
3. 공제시기	34
4. 비거주자에 대한 외국납부세액공제	34
V. 요약	36

참고문헌	38
〈부록 1〉 국가별 외국납부세액공제제도 개요	39
1. 미 국	39
2. 일 본	41
3. 영 국	43
4. 독 일	44
5. 프 랑 스	47
6. 캐 나 다	49
7. 호 주	51
〈부록 2〉 외국법인세에 해당되는 것과 해당되지 않는 것 예시(일본)	56
〈부록 3〉 경제적 실질검사의 개념 및 예시(IRS Notice 98-5)	58
1. 개 념	58
2. 예 시	58
〈부록 4〉 이중과세협정이 없는 국가에 대해 세액공제가 적용되는 외국세액의 목록	64

표목차

〈표 Ⅱ-1〉 우리나라의 외국납부세액공제제도 요약.....	10
〈표 Ⅱ-2〉 개인의 배당소득에 대한 이중과세배제방법.....	16
〈표 Ⅲ-1〉 두 가지 이중과세배제방법의 특징.....	22
〈표 Ⅲ-2〉 주요국의 이중과세배제방법.....	23
〈표 Ⅳ-1〉 주요국의 외국납부세액의 공제한도 설정방법.....	27

I. 서론

각국의 기업은 국내거래뿐 아니라 다양한 형태의 국제거래를 수행하며 해외로의 진출이 활발해지고 있는 상황이다. 이에 따라 관련 국가간에 다양한 국제과세의 문제가 발생하고 있다. 특히 국제거래의 경우 둘 이상의 국가가 관련되다 보니 이중과세가 중요한 이슈가 되고 있다.

국제적 이중과세(international double taxation)라 함은 동일 과세물건에 대하여 동종조세에 대한 과세권이 둘 이상의 국가에 의하여 동시에 주장되고, 과세권의 중복 내지는 경합이 발생한 상태를 말한다. 즉, 내국법인이 외국에 진출하는 경우 그 나라에서 취득하는 소득(국외원천소득)에 대하여 그 나라의 세법에 의하여 그 나라의 세금이 부과된다. 또한 법인의 거주지국은 내국세법에 의하여 국외원천소득을 합산한 전 세계소득(worldwide income)에 대하여 세금을 부여한다. 그러므로 법인의 입장에서는 동일한 국외원천소득에 대하여 이중으로 세금을 부담하는 결과가 나타난다. 이러한 이중과세의 문제가 해결되지 않으면 국제거래가 위축되므로 각국은 이를 해결하고자 노력해 왔으며, 그 결과 조세조약이나 내국세법에 이중과세를 배제하는 방법을 규정하게 되었다.

이중과세 배제를 위하여 관련 당사국은 조세조약(tax treaty)을 체결한다. 조세조약이 없는 경우에는 거주지국과 원천지국 중 일방이 이중과세의 배제를 위하여 일정세액을 감소시키거나 제외할 수 있다. 조세조약은 대부분 항목별(배당, 이자, 사용료, 종속적 인적용역 등)로 그 소득에 대한 과세권을 규정하고 있는데, 특정소득에 대해서는 원천지 국가의 과세권을 제한함으로써 거주지 국가의 일방적인 과세권을 보장하며, 다른 소득에 대해서는 원천지의 과세권을 인정하고 거주지 국가가 일방적으로 이중과세를 완화 또는 배제하도록 하고 있다. 그러므로 조세조약에 나타난 별도의 이중과세 배제 조항은 이중과세의 문제가 발생한 경우에 거주지에서 이를 해결하는 방법을 규정한 것이라고 할 수 있다. 국내법에서는 조세조약에 이중과세배제를 위한 조항이 있는 경우에는 조약의 적용을 위한 구체적인 방법과 절차를

규정하고, 조세조약이 없거나 조세조약에 그러한 규정이 없는 경우에는 이중과세방지를 위한 방법을 제시하고 있다. 그러므로 각국에 대한 이중과세의 배제방법에 대해 정확하게 알기 위해서는 조세조약에서 규정한 이중과세회피규정과 더불어 내국세법을 동시에 고려하여야 하는바, 본고에서는 주요국의 국내법과 조세조약을 종합적으로 검토하여 이중과세배제 방법에 대해 조사·분석하고 우리나라에 대한 시사점을 모색한다.

먼저 제Ⅱ장에서는 우리나라의 이중과세방지 제도를 간략하게 설명하고, 현행 제도가 갖고 있는 문제점을 파악한다. 그리고 제Ⅲ장과 제Ⅳ장에서는 우리나라의 문제점과 관련된 외국의 제도를 검토하여 시사점을 모색한다. 주요 검토내용은 이중과세배제 방법으로서 외국소득면세제도와 외국납부세액공제제도의 적용 현황, 외국납부세액공제제도의 경우 공제한도 설정방법, 공제 가능한 외국납부세액의 정의, 공제시기 비거주자에 대한 외국납부세액 적용 여부 등이다. 마지막으로 제Ⅴ장에서는 본 보고서의 주요 내용을 요약·정리한다. 그리고 부록에서는 주요 외국의 이중과세배제방법을 국가별로 정리한다.

II. 우리나라의 이중과세배제제도 현황 및 문제점

우리나라는 거주자에 대해 거주지 과세원칙을 적용하여 소득이 국내에서 발생한 것인지 해외에서 발생한 것인지를 구분하지 않고 동일하게 과세하고 있다. 그러므로 우리나라 거주자에게 귀속되는 국외원천소득에 대해 원천지 국가에서 그 국가의 국내법에 의해 또는 우리나라와 체결한 조세조약에 의해 원천지 세금을 면제하지 않는다면 이중과세가 발생한다. 그 이중과세를 방지하기 위해 외국에서 납부한 세액을 국내 세액에서 공제한다. 이러한 외국납부세액공제방식 외에도 납세자의 선택에 의해 외국납부세액을 손금으로 간주하여 과세소득에서 공제하는 손금산입방식을 적용할 수도 있다. 그러나 손금산입방식을 적용하면 일반적으로 외국납부세액공제방식을 적용한 경우에 비해 세부담이 많아지므로 대부분 외국납부세액공제를 선택한다. 그러므로 다음에서는 외국납부세액공제제도에 초점을 맞추어 우리나라의 현행 제도를 간략하게 검토하고 문제점을 도출한다.

1. 현 황

우리나라 세법에서는 외국납부세액공제를 내국법인에 대해서는 법인세법 제57조, 외국법인에 대해서는 법인세법 제97조, 개인 거주자에 대해서는 소득세법 제57조에서 규정하고 있다. 이들 규정에서는 우리나라 거주자가 외국에서 직접 납부한 세액을 국내 세액에서 공제하는 일반납부세액공제제도(또는 직접납부세액공제제도)와 내국인이 지배하고 있는 해외 법인이 현지에서 납부한 세액을 내국인이 간접적으로 납부한 것이라고 인정하여 세액공제를 허용하는 간접납부세액공제제도, 실제로 납부하지는 않았으나 납부한 것으로 간주하여 세액공제를 허용하는 간주외국납부세액공제제도를 규정하고 있다. 그리고 조세특례제한법 제104조의 6에서 간접외국납부세액공제의 과세특례제도를 두고 있다. 이를 표로 정리하면 <표 II-1>과 같다.

〈표 II-1〉 우리나라의 외국납부세액공제제도 요약

	법인세법 제57조	소득세법 제57조	상증법 제29조 및 제59조
일반납부세액공제	○ ¹⁾	○	○
간주외국납부세액공제	○ ²⁾	○ ²⁾	-
간접외국납부세액공제	○ ³⁾	X	-

주: 1) 외국법인에 대한 외국납부세액공제는 법인세법 제97조에 동법 제57조 제1항 및 제2항의 준용규정을 두고 있다.

2) 조세조약이 있는 경우에 한한다.

3) 조세조약이 있는 경우에 한한다. 조세조약이 없는 경우에 대해서는 조세특례제한법

제104조의 6에 특례규정을 두어 외국자회사법인세액 $\times \frac{\text{수입배당금액}}{\text{소득금액} - \text{법인세액}}$ 의 50%의 범위 내에서 세액공제를 허용한다.

법인세법에 의하면 국내 법인에 대해서는 일반납부세액공제가 허용되며, 조세조약에 규정된 경우에는 간접외국납부세액공제와 간주외국납부세액공제도 허용된다. 조세조약이 없는 경우에는 조세특례제한법 제104조의 6에 특례규정을 두어 내국법인이 외국법인 지분의 25% 이상을 보유한 경우에 한해 외국납부세액의 50% 범위 내에서 간접납부세액공제가 가능하도록 하고 있다. 외국법인의 국내 고정사업장에 대해서는 내국법인에 대한 규정(법인세법 제57조)을 준용하여 일반외국납부세액공제를 허용한다. 개인에 대해서는 간접외국납부세액공제를 허용하지 않는다.

가. 법인세법상의 외국납부세액공제제도

법인세법 제57조에 따르면 내국법인의 각 사업연도의 과세표준에 국외원천소득이 포함되고 그 국외원천소득에 대하여 외국법인세액 등을 납부하였거나 납부할 것이 있는 때에는 세액공제방법과 손금산입방법 중 하나를 선택하여 적용할 수 있도록 하여 이중과세를 방지하고 있다. 외국정부에 의하여 과세된 외국법인세액에 대하여 손금산입방법을 적용하는 경우 법인세 등(외국법인세 포함)의 손금불산입 규정에도 불구하고 외국법인세액을 각 사업연도의 소득금액계산에 있어서 공제한다

없이 전액 손급에 산입하되, 당해 사업연도의 법인세액에서는 공제하지 못한다(법인세법 제57조 제1항 제2호).

1) 공제한도액의 계산

외국납부세액에 대한 세액공제는 해당 소득에 대한 국내 세액의 한도 내에서 허용된다. 국외원천소득이 둘 이상의 국가에서 발생한 경우에는 국가별로 구분하여 이를 계산하는 방법(국별한도제)과 국가별로 구분하지 아니하고 일괄하여 계산하는 방법(일괄한도제) 중 선택할 수 있다(법인세법 시행령 제94조 제7항). 일괄한도제는 모든 국외원천소득과 외국납부세액을 하나로 합하여 한도를 계산하므로 자국의 세율보다 높은 세율로 과세된 나라에서 발생하는 한도초과액을 자국세율보다 낮은 세율이 적용된 나라에서 발생하는 한도미달분만큼 추가로 공제할 수 있게 된다. 그러므로 일반적으로 납세자의 입장에서는 세율의 평준화 효과가 인정되는 일괄한도제가 유리한 측면이 있다.

$$\text{세액공제한도액} = \text{산출세액} \times \frac{\text{국외원천소득}}{\text{당해 사업연도의 과세표준}}$$

소득의 성격과 관련해서는 특정소득을 달리 취급하는 규정이 없으므로 모든 소득을 통합하여 종합적으로 한도액을 계산한다. 즉, 위의 세액공제 한도액 계산식의 국외원천소득은 모든 국외원천소득을 종합한 것이며, 당해 사업연도의 과세표준도 해당법인의 당해 사업연도 과세대상소득을 모두 종합한 것이 된다.

2) 세액공제 시기

세액공제는 원칙적으로 당해 국외원천소득이 한국 세법에 의하여 당해 법인의 법인세 과세표준에 산입되는 사업연도의 법인세액 계산시 공제한다(법인세법 기본통

칙 57-0...2). 그러나 외국정부의 국외원천소득에 대한 법인세의 결정·통지의 지연, 과세기간의 상이 등의 사유로 법인세법 제60조(과세표준 등의 신고)의 규정에 의한 법인세 과세표준금액의 신고시에 공제를 받지 못한 경우와 외국정부가 국외원천소득에 대한 법인세를 경정함으로써 외국납부세액에 변동이 생긴 경우에는 외국정부의 국외원천소득에 대한 법인세 결정통지를 받은 날로부터 45일 이내에 외국납부세액공제액계산서에 증빙서류를 첨부하여 제출한 후 공제를 받을 수 있다(법인세법 시행령 94조 제4항).

3) 국외원천소득의 범위

국외원천소득 계산시 특정소득에 대하여 외국세법에 근거하여 당해 외국에서 법인세를 납부하였으나 그 소득이 한국 세법에 의해서는 국내원천소득으로 인정될 수도 있기 때문에 소득의 원천을 정하는 기준이 필요하다. 법인세법 제57조에서 외국납부세액공제제도를 규정하면서 '각 사업연도의 과세표준에 국외원천소득이 포함되어 있는 경우'로 규정하고 있는데 여기에서 국외원천소득이란 한국 세법에 의하여 계산된 국외원천소득을 말한다(법인세법 기본통칙 57-0...1).

4) 제출서류

외국법인세액에 대하여 세액공제 또는 손금산입을 받고자 하는 법인은 법인세의 과세표준신고와 함께 외국납부세액공제세액계산서를 납세지관할 세무서장에게 제출해야 한다(법인세법 시행령 제94조 제3항).

5) 외국납부세액공제의 배제

법인세의 과세표준을 추계 결정·경정하는 경우에는 외국납부세액의 세액공제 또는 손금산입규정을 적용하지 않는다. 다만, 천재·지변 등으로 장부 기타 증빙서류가 멸실되어 추계하는 경우는 예외이다(법인세법 제68조).

나. 소득세법상의 외국납부세액공제제도

소득세법상 외국납부세액공제는 종합소득에 대한 외국납부세액공제(소득세법 제 57조 제1항 제1호)와 국외자산 양도관련 양도소득에 대한 외국납부세액공제(소득세법 제118조의 6 제1항)로 구분되어 있어 종합소득과 양도소득을 구별하여 외국납부세액공제를 적용한다. 퇴직소득 및 산림소득에 대해서는 외국납부세액공제를 허용하지 않는다.

부동산임대소득 및 사업소득 외의 종합소득에 대해서는 이중과세배제방법으로 외국납부세액공제방식만 허용한다. 또한 법인세법에서는 간접외국납부세액공제를 인정하지만, 소득세법에서는 이를 인정하지 않는다. 이러한 차이점을 제외하면 종합소득에 대한 외국납부세액공제제도는 법인세법상 외국납부세액공제제도와 같다.

양도소득에 대한 외국납부세액공제의 경우 외국납부세액이 한도액을 초과하는 경우 그 초과액에 대하여 이월공제를 인정하지 않는다는 점에서 종합소득이나 법인소득의 경우와 다르다.

다. 상속·증여세법상의 외국납부세액공제제도

상속·증여세법상 외국납부세액공제(상증법 제29조 및 제59조)는 외국의 법령에 의하여 납세자에게 직접 부과된 세액만을 대상으로 하므로 외국납부세액공제 중 일반적인 세액공제만 인정된다. 또한 한도액의 계산시 국외원천소득금액 비율이 아닌 과세표준 비율로 한도액을 결정하고 국외 과세표준도 한국의 세법이 아닌 외국의 법령에 의한 과세표준으로 한다는 점에서 차이가 있다.

2. 현행 제도의 문제점

가. 이중과세배제방법의 문제

우리나라에서 이중과세배제방법으로 적용하고 있는 외국납부세액공제제도에 대해 몇 가지 중요한 문제점이 제기되고 있는데, 그 중 가장 근본적인 문제점은 이중과세배제방법으로 외국납부세액공제제도가 가장 바람직한 제도인가 하는 점이다.

외국납부세액공제제도는 거주지국 과세원칙에 근거한 것으로서 자본의 수출 중립성을 추구하는 제도이다. 외국납부세액이 거주지의 국내 세액에서 완전하게 공제된다면 세금은 투자대상지 결정에 영향을 주지 않으며, 자본수출국의 자본수출 결정에 있어 효율성을 보장한다. 미국, 일본, 영국 등 우리나라와 자본거래를 많이 하는 주요 선진국들이 외국납부세액공제제도를 적용하고 있으며, 그 외의 다른 선진국들도 대부분 국제소득에 대한 과세에 있어 거주지 과세원칙을 기본 원칙으로 제시하고 있다.

외국납부세액공제방식은 자본수출의 중립성을 보장한다는 장점 외에도 조세경쟁으로부터 자유롭다는 장점이 있다. 원천지 과세가 국제 거래에 대한 최종적인 세부담을 결정하는 경우 자본을 자국으로 유치하기 위해, 또는 국내 자본의 해외 유출을 방지하기 위해 각종 감면을 제공하는 등의 조세경쟁이 발생할 가능성이 있다. 그러나 거주지 과세원칙이 확립되면 조세가 투자 대상지 결정에 영향을 주지 않으므로 세계 각국은 독립적인 조세정책을 유지할 수 있으며, 적어도 자국 내에서 축적된 자본에 대해서는 자국의 경제환경에 적절한 세금을 부과할 수 있게 된다.

그런데 최근 거주지 과세원칙의 실현가능성에 대해 의문이 제기되고 있다. 그 첫 번째 이유는 세무행정의 어려움에 있다. 국내거래보다는 국제거래에서 탈세 및 조세회피의 가능성이 상당히 크다는 점은 이미 잘 알려져 있다. 과세당국이 거래의 초기 단계에서부터 종료단계에 이르기까지 모든 정보를 통제할 수 있는 국내거래와는 달리 납세자가 자발적으로 신고하지 않으면 정보를 확보할 수 없는 단계가 포함된 국제거래의 경우 조세회피나 탈세가 용이한 것은 자명하다. 이런 경우에 제도적으로는 거주지 과세원칙을 추구한다고 하더라도 실제로 거주지 과세원칙이 완벽하

게 보장된다고 하기 어렵다.

또한 거주지 과세원칙의 장점은 모든 국가에서 거주지 과세원칙을 적용하는 경우에 극대화되는데, 제도적으로도 그것이 확고하게 보장되지 않는다. 외국납부세액공제제도의 경우 외국납부세액이 거주지 세액보다 많은 경우 그 차액을 환불해 주어야 거주지 과세원칙이 확립되는데, 실제로 대부분의 국가가 외국납부세액에 대하여 거주지 세액을 한도로 공제를 허용하며, 한도액 초과분에 대해 환불을 하는 국가는 찾아보기 어렵다. 이 경우 원천지 세금이 납세자의 최종세액에 영향을 준다. 또한 뒤에서 자세하게 검토하겠지만 명시적으로 원천지 과세원칙을 적용하는 국가들도 꽤 많다.

이러한 점들을 고려할 때 우리나라에서도 굳이 모든 국외원천 소득에 대해 거주지 과세원칙을 고수할 필요가 있는지 다시 생각해 볼 필요가 있다.

나. 외국납부세액공제제도의 문제점

다음에서는 자본수출 중립성을 위해 외국납부세액공제제도를 유지한다는 전제하에 효율성, 공정성 등의 관점에서 현행 제도의 문제점을 살펴본다.

1) 개인에 대한 간접외국납부세액공제

간접외국납부세액공제(Indirect Tax Credit)제도는 내국법인의 각 사업연도의 소득금액에 외국 자회사로부터 받은 이익의 배당이나 잉여금의 분배액(“수입배당금”이라 함)이 포함되어 있는 경우 그 외국 자회사의 소득에 대하여 부과된 외국 법인세액 중 당해 수입배당금액에 대응하는 것으로서 일정산식에 의하여 계산된 금액은 조세조약이 정하는 범위 내에서 외국납부세액공제 대상이 되는 외국법인세액으로 보는 제도이다.

자본수출 중립성의 입장에서 보면 투자자가 국내에 투자하든 해외에 투자하든 이에 따라 발생하는 배당소득에 대해서는 동일하게 과세되어야 한다. 우리나라는 <표 II -2>에서 보는 바와 같이 개인주주가 내국법인에 투자하여 배당을 지급받고 이 배

당이 종합과세되는 경우에는 배당세액공제를 통하여 배당을 지급한 내국법인이 납부한 법인세 상당액을 개인주주의 세액에서 공제하여 주고 있다. 하지만 배당세액공제는 내국법인의 주주가 받은 배당소득에 한한다고 규정(소득세법 제56조)하고 있으며, 외국법인에 투자한 경우 이중과세의 조정이 이루어지지 않고 있다. 따라서 다른 조건이 동일하다면 개인 투자자의 경우 국내에 투자하는 것이 더 유리한 세후 수익률을 가져올 수 있으므로 개인에 대해서는 조세의 자본수출 중립성이 달성되지 못한다.

〈표 II-2〉 개인의 배당소득에 대한 이중과세배제방법

투자자	투 자 대 상	
	내국법인	외국법인
개인주주	배당세액공제	-
법인주주	배당 익금불산입	간접세액공제

법인주주의 경우에는 내국법인에 투자하여 받은 배당에 대해서는 익금불산입을 통하여 국내 이중과세를 완화하고, 외국법인에 대해서는 간접외국납부세액공제를 통하여 국제적 이중과세를 완화한다.

2) 공제한도액

외국납부세액 공제한도를 설정할 때 국별로 공제한도를 설정할 것인가 아니면 일괄하여 공제한도를 설정할 것인가를 결정하여야 한다. 현행 세법은 국별한도제와 일괄한도제를 선택 적용할 수 있도록 하고 있다. 일괄한도제의 경우에는 한국보다 높은 세율을 가진 나라에 납부한 외국납부세액과 한국보다 낮은 세율을 가진 나라에 납부한 외국납부세액이 혼합되므로 국별한도제를 적용하는 경우에 한국보다 높은 세율을 가지고 있어 한도액을 초과하여 공제되지 않았던 부분의 공제가 가능해진다. 뿐만 아니라 소득의 종류별로 외국에서 납부한 세부담이 다를 경우 이를 합산하여 공제한도액을 계산하므로 소득종류별로 구분해 공제한도액을 결정하는 경

우에 비해 더 많은 공제를 받을 수 있다.

이에 대해 김기영(2005)은 일괄한도제가 세수의 감소를 초래할 뿐만 아니라 자본 투자를 왜곡할 가능성이 있다고 비판한다. 예를 들어 한국의 내국법인이 한국의 세율보다 높은 세율을 가진 나라의 소득이 있는 경우 동 법인이 추가투자를 할 때 한국에 투자하기보다는 세율이 낮은 또 다른 외국에 투자하여 소득을 발생시키면 한국에 투자하는 것에 비하여 외국납부세액공제의 한도를 증가시켜 외국납부세액공제액이 증가한다. 그러므로 한국보다 세율이 낮은 외국에 투자하려는 유인이 생긴다.

3) 외국납부세액공제제도 적용대상 소득 및 세액의 범위

한국의 경우에는 조세회피 남용을 방지하기 위한 별도의 규정을 두고 있지 않은데 조세효과만을 위해 외국납부세액공제방식의 허점을 남용하는 경우에도 제한 없이 외국납부세액공제를 허용할 것인지 고려할 필요가 있다.

그 중 첫 번째 이슈는 과연 외국에서 납부한 세액이 공제 가능한 세액에 해당하는가라는 문제이다. 우리나라의 세법은 외국에서 납부한 세액이 공제 가능한 외국납부세액인지를 판단하는 명확한 기준을 제시하지 못하고 있다. 그런데 뒤에서 자세히 살펴보겠지만 일본은 외국납부세액의 공제 가능성을 판단하는 기준 및 제외되어야 하는 세액의 기준을 상세하게 규정하고 있으며, 보완적으로 국가별로 공제 가능한 세액 및 공제할 수 없는 세액을 예시하고 있다.

국외원천소득의 적격성 여부도 문제가 될 수 있는데, 이에 대해 미국은 외국납부세액공제의 허용여부를 판단하기 위한 기준¹⁾을 두고 있다. 일본의 경우에는 법인세법 시행령 제141조 제4항에서 '외국납부세액의 한도판매를 위한 거래'를 사례별로 규정하고 외국납부세액공제 대상으로부터 제외하는 규정을 두고 있다.

우리나라는 일괄한도제를 적용하고 있어 불필요한 제3국과의 거래를 통하여 한도미달액을 이용하고자 하는 유인이 있으므로 외국납부세액공제의 판단시 해당거래 및 관련 세액을 포함시킬 것인지에 대한 보다 세밀한 규정이 필요하다.

1) IRS Notice 98-5는 이러한 상황하에서 외국납부세액공제의 허용여부를 판단하기 위한 기준으로 소위 경제적 실질검사(economic substance test)를 채택하고 있다. 경제적 실질검사의 개념 및 예는 <부록 3>과 같다.

4) 세액공제의 시기

외국납부세액의 공제 시기와 관련하여 한국은 국외원천소득이 한국 세법에 의하여 당해 법인의 법인세 과세표준에 산입되어 있는 사업연도에 공제하도록 하고 있다. 국외원천소득은 상기에서 설명한 바와 같이 우리나라 세법에 의하여 결정되는 것으로 그것이 법인의 과세표준에 산입되는 시기가 확정되었거나 확정될 외국납부세액의 결정시기와 차이가 있을 수 있다. 따라서 국외원천소득이 당해 법인의 법인세 과세표준에 산입되어 있는 사업연도에 공제한 후에 외국에서 확정된 금액이 차이가 나면 경정이 필요할 수 있다.

5) 비거주자에 대한 외국납부세액공제의 적용여부

일본 등은 비거주자나 외국법인에 대해서는 외국납부세액공제를 적용하지 않는데 이는 비거주자나 외국법인의 과세소득이 국내원천소득에 대하여 과세하는 것이므로 거주지원칙에 따라 이중과세된 세액을 공제하는 외국납부세액공제를 적용할 여지가 없다는 취지로 보인다.

한편 미국의 경우에는 자국내에 고정사업장이 있는 경우에 외국법인에 대해서도 자국의 법인과 동일하게 외국납부세액공제제도의 적용을 인정한다. 그 전제는 자국내의 고정사업장에 귀속되는 것에 한해서는 자국 이외의 국가에 원천이 있더라도 그 과세소득에 포함하는 이른바 귀속주의(attributable concept)가 적용되기 때문이라는 주장이 있다²⁾.

한국의 경우에는 비거주자에 대해서 법인세법 규정을 준용하여 일반적인 외국세액공제를 허용하고 있다. 이에 대해서는 외국세액공제의 부분만이 아니라 주요국의 국외원천소득의 관련내용 및 비거주자소득의 과세원칙 등에 대한 면밀한 검토가 필요한 부분이라고 판단된다.

2) 渡辺 淑夫(2005), p. 22.

III. 이중과세배제방법 및 시사점

1. 이중과세배제방법의 특징

국제적인 이중과세를 방지하는 대표적인 방법에는 외국소득면제방식(exemption method)과 외국납부세액공제방식(tax credit method)이 있는데, 우리나라는 외국납부세액공제제도를 적용하여 이중과세를 배제하고 있다. 이에 대해 외국소득면제 제도 적용을 검토할 필요가 있다는 주장이 제기되고 있는바, 다음에서는 이 두 방법의 장단점을 살펴보고, 주요 외국의 현황을 검토하여 시사점을 모색한다.

가. 외국소득면제방식(exemption method)

외국소득면제방식(exemption method)은 국외에 원천이 있는 소득에 대하여 거주국이 과세권을 포기하여 국제적인 이중과세를 회피하는 방식이다. 이 방식에는 완전면제방식(full exemption)³⁾과 누진면제방식(exemption with progression)⁴⁾이 있다. 외국소득면제방식은 자본수입 중립성(capital import neutrality)의 관점에서 우수한 방법이다. 자본수입 중립성은 외국에서 발생한 소득에 대해서 자국 과세권을 행사하지 아니하나 자국 내에서 발생한 소득에 대해서는 그것이 자국 자본에 따른 것인지 외국 자본에 따른 것인지를 구분하지 않고 동일하게 과세의 대상이 된다는 원천지국 과세원칙에 입각하고 있다.

이 제도는 자국 자본의 대외진출에 대해서는 자국에서 과세권을 행사하지 않지만 해외자본의 국내수입에 대해서는 자국에서 과세권을 행사하게 되므로 자본수입국인 경우에는 세액공제방식에 비하여 재정수입이 확보되는 측면이 있다. 또한 외국

3) 외국소득에 대하여 무조건 면제하는 방식

4) 외국소득에 대해 면제하되 국내 소득에 대한 누진세율의 적용상 면제되는 외국소득을 포함하여 적용세율 결정

납부세액공제제도와 비교하면 자국의 기업 및 국민이 소득의 원천지국에서 그 원천지국의 기업 및 다른 국가의 기업과 동일한 조건하에서 경쟁을 한다는 의미에서 공평 및 중립성 유지의 역할을 하는 제도이며 외국납부세액공제방식과 비교해서 제도 운용이 간편하다는 장점이 있다⁵⁾.

한편 이 제도는 중요한 문제점을 갖고 있는데, 국제자본의 투자지 결정에 조세가 영향을 줄 수 있다는 점이다. 어느 지역에 투자하느냐에 따라 세부담이 달라지므로 투자자는 세부담을 고려하여 투자지를 결정하게 되기 때문이다. 그러므로 외국자본의 유입을 증가시키거나 국내 자본의 유출을 억제하기 위해 국가들이 경쟁적으로 세부담을 인하하는 조세경쟁이 나타날 수 있다. 조세경쟁이 심화되면 장기적으로 모든 국가의 과세기반이 잠식되는 결과가 나타날 수 있다.

나. 외국납부세액공제방식(credit method)

외국납부세액공제방식(credit method)은 거주지국에서 외국소득에 대해서 과세권을 행사하지만, 외국에서 납부한 세액을 거주지국에서 공제하여 국제적인 이중과세를 조정하는 방식이다. 이 방식에는 통상의 세액공제방식(ordinary credit)과 완전세액공제방식(full credit)이 있다. 전자는 거주지국에서 공제되어질 외국납부세액을 외국소득에 거주지국의 실효세율을 곱한 금액의 범위 내로 한정하는 방식이며, 후자는 외국납부세액을 거주지국에서 전액 공제하는 세액공제제도를 의미한다. 완전세액공제방식의 경우 원천지 세액이 거주지 세액보다 많을 경우 그 차액을 환불해주므로 납세자가 납부하는 세금은 언제나 거주지 세액과 일치하게 되고, 따라서 자본수출 중립성(capital export neutrality)이 보장된다. 자본수출 중립성은 투자가 국내에서 행해지는 경우와 국외에서 행해지는 경우 간에 조세부담에 차이가 없다는 거주지국 과세원칙에 입각하고 있다.

이 제도는 자본수출국에서는 자국기업이 진출국에서 제3국의 기업과 경쟁하는 경우에 자국조세상의 저해요인을 배제할 필요가 있을 때 의미가 있다⁶⁾. 즉, 외국납

5) 社團法人 日本貿易 經理委員會(2003), p. 2.

6) 水野忠恒(2005), pp. 136~137.

부세액공제방식은 국내에 원천이 있는 소득과 국외에 원천이 있는 소득 간에 과세의 공평을 유지하는 역할을 함으로써 투자나 경제활동을 국내에서 행하는 것과 국외에서 행하는 것 간에 세제상의 중립성을 유지하는 것을 목표로 하는 제도이다. 자본수출국의 경우에는 자기자본이 해외에 수출된 경우에도 자국에서 과세권을 가지므로 세액면제방식에 비하여 재정수입이 확보되는 측면이 있다.

외국납부세액공제를 지지하는 입장에서는 세무당국이 세액공제를 인정하는 조건으로 공제대상이 되는 외국납부세액의 내용에 대하여 신고하도록 하고 있기 때문에 외국납부세액공제제도가 기업의 거래실태를 파악하는 데 유리하다고 한다. 또한 저세율국에 소득을 이전해도 배당이 되면 거주지국의 세율로 과세되므로 조세회피를 방지하는 수단이 된다. 반면 납세자의 입장에서는 외국납부세액의 납부를 증명하는 서류를 첨부해야 하는 등의 납세비용이 높다는 단점이 있다⁷⁾.

그 외에 외국납부세액공제제도의 가장 큰 단점은 행정적으로 외국에서 발생한 소득에 대해 국내에서 발생한 소득과 마찬가지로 정확하게 과세하는 데 어려움이 있다는 점이다. 신고납부제도하에서 과세당국은 과세정보 수집에 있어 납세자들이 신고한 자료에 의존한다. 그럼에도 불구하고 국내거래에서 납세자들이 과세소득을 정확하게 신고할 것이라고 기대하는 것은 각 거래에 관련된 당사자들이 모두 신고하므로 그 자료들을 상호대조하면 부정직한 신고내용을 추출해 낼 수 있기 때문이다. 그러므로 이러한 자료의 상호대조 기능에 문제가 있는 부문에서는 탈세 및 조세회피가 심각한 문제가 되고 있다. 국제거래는 거래과정 중 일부분이 국외에서 발생되므로 거래 상대방 중에 국내에서 과세신고를 할 의무가 없는 외국인이 포함된다. 따라서 자료의 상호대조가 어렵고, 이를 인식한 납세자는 조세를 회피하거나 탈세하려는 동기를 갖게 된다. 즉, 국제 거래에서 발생한 소득에 대해서는 탈세 및 조세회피가 용이하며, 그러한 동기도 크다.

이상에서 검토한 외국소득면세방법과 외국납부세액공제방법의 기본적인 차이와 장단점을 표로 정리하면 <표 III-1>과 같다.

7) 社團法人 日本貿易 經理委員會(2003), p. 2.

〈표 III-1〉 두 가지 이중과세배제방법의 특징

이중과세배제방법	외국소득면제방식	외국납부세액공제방식
이론적 배경	자본수입 중립성	자본수출 중립성
과세원칙	원천지국 과세원칙	거주지국 과세원칙
재정수입확보	자본수입국에 유리	자본수출국에 유리
우려되는 문제점	조세경쟁	탈세, 조세회피

이 두 가지 방식 외에도 납세의무자의 소득금액을 계산할 때 외국에서 납부한 세액을 비용으로 간주하여 손금에 산입하는 방식이 있다. 외국납부세액공제를 채택한 많은 국가들이 납세자들이 선택할 수 있는 옵션으로 손금산입방식을 허용하고 있다. 그러나 손금산입방식의 경우에는 해당비용(원천지세액)에 거주지국의 법인세율을 곱하여 계산한 세액만큼만 세액이 감소되므로 납세의무자의 입장에서는 일반적으로 손금산입방식보다는 세액공제방식이 유리하다.

2. 주요국의 이중과세배제방법

〈표 III-2〉에서는 주요국의 이중과세배제방법을 정리하였다. 한국을 포함하여 미국, 일본 등 총 8개국의 제도를 정리하였는데, 이들 중 프랑스만 원천지 과세원칙(territorial principle)을 표명하고 있으며, 다른 모든 국가들이 거주지 과세원칙(residence principle)을 기반으로 과세 및 이중과세배제방법을 결정하고 있다. 그럼에도 불구하고 여러 가지 예외가 존재하여 실제 적용되는 이중과세배제방법은 상당히 다양하다.

좀 더 자세하게 살펴보면 미국, 일본, 영국은 소득의 종류나 납세자의 특성에 관계없이 거주지 과세원칙을 적용하여 과세하고 외국납부세액은 국내 세액에서 공제함으로써 이중과세를 배제한다. 다른 국가들에서도 국외원천소득이 거주자인 개인에게 귀속되는 경우, 그리고 법인소득의 경우에도 사업수행과 관계없이 발생하는 포트폴리오투자 소득인 경우에는 대부분 거주지 과세원칙을 적용하며, 외국납부세

액은 국내 세액에서 공제한다. 예외적으로 프랑스의 경우 개인 귀속소득이라도 외국에서 충분한 - 프랑스 세액의 2/3 이상 - 세금을 납부한 경우에는 국내에서 세금을 부과하지 않는다. 포트폴리오투자 소득의 경우 조세조약 체결국에서 발생한 소득에 대해서는 세액공제방식을 적용하고 조세조약이 체결되지 않은 국가에서 발생한 소득에 대해서는 손금산입방식을 적용한다.

〈표 Ⅲ-2〉 주요국의 이중과세배제방법

국가별	개인소득	법인소득		
		직접투자소득		포트폴리오 투자소득
		지점 사업소득	자회사 배당	
미국		세액공제		
일본		세액공제		
영국		세액공제		
독일	세액공제	면세	면세/세액공제 ¹⁾	세액공제
프랑스	세액공제 ²⁾	면세	면세 ⁴⁾	세액공제/손금산입 ³⁾
캐나다	세액공제	세액공제	면세/세액공제 ¹⁾	세액공제
호주	세액공제	면세/세액공제 ⁵⁾	면세/세액공제 ⁵⁾	세액공제
한국	세액공제			

- 주: 1) 조약에 면세 규정이 있으면 발생 소득 면세, 그 외의 경우 세액공제
 2) 원천지 과세가 프랑스 세금의 2/3이상인 경우, 근로자가 외국에서 183일 이상 근무한 경우 면세
 3) 체결국 세액공제, 그 외 손금산입
 4) 세액공제 선택가능
 5) 특정국가(listed country) 발생소득으로서 현지에서 세금이 부과되는 경우 면세, 그 외 세액공제

직접투자 소득의 경우 철저하게 거주지 과세원칙을 고수하는 국가인 미국, 일본, 영국을 제외한 다른 국가에서는 광범위하게 면세가 적용된다. 프랑스에서는 지점의 사업소득, 자회사로부터의 배당소득을 불문하고 면세를 원칙으로 하고 있다. 독일에서는 지점 소득은 면세하고, 자회사 배당에 대해서는 면세와 공제가 결합된 방식

(combined exemption/credit system)을 적용하고 있다. 면세와 공제가 결합된 방식은 조약에서 면세를 규정한 경우 면세, 그 외의 경우에는 외국납부세액공제방식을 적용하는 것을 의미한다. 캐나다의 경우에도 외국 자회사 소득에 대해서는 면세와 공제가 결합된 방식을 적용한다. 호주는 면세대상 국가의 목록을 발표하는데, 그 목록에 포함된 국가(listed country)에서 발생한 것으로서 현지에서 세금이 부과되는 경우 지점과 자회사 소득에 대해 모두 호주 세금이 면제되며, 그 외의 경우에는 거주지 과세원칙에 따라 과세하고 외국납부세액공제를 허용한다.

3. 요약 및 시사점

미국, 일본, 영국은 물론 그 외의 국가들도 대부분 거주지 과세원칙을 천명하고 있다는 점에서 우리는 대부분의 국가가 철저하게 거주지 과세원칙에 따라 과세하고 있는 것처럼 생각하기 쉽다. 그러나 앞의 <표 III-2>에서 나타난 바와 같이 상당히 다양한 예외가 존재하며, 표에 나타나지 않은 국가 중에서도 스위스, 벨기에, 네덜란드 등 유럽의 여러 국가가 원천지 과세원칙에 따라 과세하고 있는 것으로 알려져 있다.

원천지 과세원칙에 따른 외국소득면세제도와 거주지 과세원칙에 따른 외국납부세액공제제도를 혼용하는 국가들의 경우 소득의 종류나 납세자의 특성에 따라 차이가 나타나는데, 개인과 법인의 포트폴리오투자자에 대해서는 거의 예외 없이 거주지 과세원칙을 적용하고 법인의 직접투자자에 대해서는 대체로 면세를 광범위하게 허용하고 있다.

해외 직접투자자에 대해 면세를 광범위하게 적용하는 이유는 행정적인 편의와 자국 기업의 해외 현지에서의 경쟁력의 유지 및 제고에 있는 것으로 판단된다. 물론 이 경우에도 무조건 면세를 허용하는 것은 아니며, 대체로 현지에서 충분한 세금을 납부한 경우에(조약 체결국, 적격국가목록 등) 면세 혜택이 주어진다. 원천지 과세의 경우 조세경쟁을 유발하는 부작용이 있다. 그러나 현지에서 직접 사업활동을 영위하는 투자를 의미하는 직접투자자는 다른 조건에 의해 영향을 많이 받으므로 조세가

상대적으로 덜 중요하고 따라서 조세경쟁의 부작용도 비교적 적을 것으로 예상된다. 반면, 포트폴리오투자는 금전적 이익만을 목적으로 하는 투자로서 세금에 민감하게 반응하므로 원천지 과세원칙에 의존할 경우 경쟁으로 인해 과세기반을 거의 상실할 가능성이 있다. 그러므로 직접투자에 대해서는 원천지 과세원칙을 적용하더라도 포트폴리오투자에 대해서는 거주지 과세원칙을 고수할 필요가 있으며, 개인의 경우에도 국제투자가 대체로 포트폴리오투자라는 관점에서 거주지 과세원칙을 고수하는 것으로 판단된다.

미국, 일본, 영국은 모두 세계 경제에서 독특한 위치를 점하고 있는 국가들이며, 이들 국가들을 제외한 다른 국가들이 다양한 방법으로 외국소득면세제도를 시행하고 있다는 점을 고려할 때 우리나라에서 소득의 종류를 불문하고 거주지 과세원칙을 고수하는 것이 바람직한지 다시 한번 생각해 볼 필요가 있다. 이 자료만으로 명확한 해답을 제시할 수는 없지만 외국소득면세제도와 외국납부세액공제제도의 특성과 장단점을 면밀히 검토하고 서구 여러 국가들이 광범위하게 면세를 허용하는 이유를 파악하여 장기적인 정책방향 수립에 참고할 필요가 있다. 특히 우리나라가 동북아 중심 국가, 금융허브 등 다양한 개념으로 지역 경제의 핵심 역할을 맡고자 하는 현시점에서 국외원천소득에 대한 면세는 더욱 중요한 의미를 갖는다.

Ⅳ. 주요국의 외국납부세액공제제도 및 시사점

본고에서는 주요 국가의 이중과세 배제를 위해서 외국납부세액공제제도의 구체적인 내용을 국가별로 정리하여 부록에 첨부하였다. 본장에서는 그 중 앞서 검토한 우리나라의 외국세액공제제도의 문제점과 관련된 내용들을 주제별로 정리하였다. 먼저 공제한도 결정방법에 대해 논의하고, 그 다음에 공제대상 소득 및 세액의 범위, 세액공제의 시기, 비거주자 및 외국법인에 대한 공제허용 여부에 대해 차례로 검토한다.

1. 외국납부세액공제한도

주요국의 외국납부세액공제한도 결정방법을 정리하면 <표 IV-1>과 같다. 우리나라와 가장 유사한 제도를 갖고 있는 국가는 일본인데, 일본은 국외원천소득을 국가별, 소득 종류별로 구분하지 않고 모두 합하여 일괄한도를 설정한다. 따라서 원천지 세율이 높은 소득과 낮은 소득을 결합함으로써 공제를 받지 못하는 세액의 발생을 방지하는 세율 평준화 효과를 기대할 수 있다. 한편 다른 국가들은 국외원천소득을 국가별로(영국, 독일, 프랑스, 캐나다) 또는 소득 종류별로(미국, 영국, 독일, 프랑스, 캐나다, 호주) 구분하여 각각 한도를 설정함으로써 이러한 방식의 세율 평준화 가능성을 축소하였다.

이러한 공제한도액 설정방법은 공제한도액의 초과액 또는 여유분의 이월 및 소급과도 관계가 있는데, 대체로 한도액 설정에서 강하게 규정하여 세율 평준화 가능성을 축소한 국가에서는 한도 초과액 또는 여유분의 이월이나 소급에 관대한 편이며, 일본과 같이 단기적으로 세율 평준화를 허용하는 일본은 이월기간이 짧은 편이다. 우리나라는 한도액 설정시 일본과 같이 일괄한도제를 적용하는 관대한 국가임에도 불구하고 5년간의 공제를 허용하여 외국납부세액공제한도 관련 제도가 이 표에 나

타난 국가 중 가장 관대하다.

〈표 IV-1〉 주요국의 외국납부세액의 공제한도 설정방법

	국가별 구분	소득 종류별 구분	국외소득 계산방법	한도초과(여유)액 이월/소급
미국	일괄	소득 종류별 ¹⁾	국내법(원칙)	5년/2년
일본	일괄	일괄	국내법(원칙)	3년/불허
영국	국별	소득 종류별 ²⁾	법인계산	무제한/1년
독일	국별	소득 종류별 ³⁾	국내법(원칙)	불허
프랑스	국별	소득 종류별 ³⁾	n.a.	5년/불허 ⁴⁾
캐나다	국별	소득 종류별 ⁵⁾	n.a.	7년/3년 ⁶⁾
호주	일괄	소득 종류별	n.a.	n.a.
한국	일괄/국별 선택	일괄	국내법(원칙)	5년/불허

주: 1) 아홉 개 소득 basket: ① 수동적 소득(passive income), ② 고세율 이자소득, ③ 금융서비스 소득, ④ 해운업 소득, ⑤ 소유자분율 10~50%인 해외 자회사 소득, ⑥ DISC(Domestic International Sales Corporation)로 부타의 배당, ⑦ 국제무역소득에 귀속되는 과세소득, ⑧ FSC(Foreign Sales Corporation)로부터의 배당, ⑨ 그 외의 소득

2) 한도계산시 소득 종류별로 구분하며 영국의 구분과세제도(schedular system)에 따른 항목구분에 따라 과세된다.

3) 직접투자소득과 포트폴리오투자소득 구분

4) 이자·배당의 경우에만 이월 허용

5) 다섯 개 소득 basket: 이자, 역외금융소득, 외국연금으로부터 발생하는 특정소득, 자본이익, 그 외의 소득

6) 사업소득에만 적용

n.a.: 자료 없음

자료: IBFD, "European Tax Handbook," 2005.

渡辺 淑夫(2005), p. 21.

국가별 또는 소득 종류별로 구분하여 각각의 공제한도를 설정하고 그 한도 내에서만 외국납부세액공제를 허용하는 것은 납세자가 고세율국과 저세율국 간의 소득 규모를 조정하거나 소득 종류를 조정(또는 조작)함으로써 세부담을 회피하는 것을 방지하는 데 목적이 있다. 특히 대부분의 국가가 직접투자 소득과 포트폴리오투자 소득을 구분하는데, 이는 원천지에서 세부담에 차이가 발생하는 직접투자소득과 포

트폴리오소득을 결합하여 포트폴리오투자 소득에 대한 세부담을 축소하는 것을 방지하는 데 목적이 있다. 이와 같은 방식의 세부담 절감이 가능할 경우 외국납부세액공제제도하에서도 저세율국에 대한 투자를 증가시킬 유인이 발생하는데, 이는 외국납부세액공제제도가 추구하는 자본수출 중립성에 위배되는 것이다.

한편 국별, 소득 종류별 한도를 설정하여 그 한도 내에서만 공제를 허용하는 경우 고세율국에서 발생한 소득에 대해 외국납부세액을 공제받지 못하는 경우가 발생할 수 있는데, 이 경우에도 역시 원천지 과세가 최종 세부담을 결정하므로 자본수출 중립성을 달성하지 못하게 된다. 이러한 문제를 완화하기 위하여 공제한도 설정에서 비교적 많은 제약을 가하는 국가들은 대체로 공제한도 초과액의 이월 및 소급에 대한 제약을 축소하여 외국납부세액공제제도의 남용을 방지하면서 장기적인 관점에서 자본수출의 중립성을 확보하고자 노력하고 있다. 예를 들면 공제한도 설정에서 가장 강하게 제약을 하고 있는 영국의 경우 한도초과액의 이월을 무제한 허용한다.

우리나라는 <표 IV-1>에 나타난 국가 중 공제한도액 설정 및 이월에 있어 가장 관대한 국가이다. 소득 종류별로 또는 국가별로 구분하여 한도액을 설정하지 않으며, 이월도 5년간 허용한다. 이러한 제도는 세율 평준화를 목적으로 하는 외국납부세액공제제도의 남용을 유발할 가능성이 있으므로 제도의 개편이 필요하다는 주장이 제기되고 있다. 이론적으로 가장 바람직한 방법은 영국과 같이 국가별, 소득 종류별로 한도를 설정하고 한도초과액의 이월은 무제한 허용하여 장기적인 관점에서 자본수출 중립성을 추구하는 것이다. 그러나 이 방법은 행정적인 측면에서 비용이 많이 소요되므로 행정비용도 축소하면서 제도 남용의 가능성을 줄이는 적절한 방법을 모색할 필요가 있다.

2. 공제 가능한 외국세액 및 국외원천소득의 범위

우리나라에서 외국납부세액공제제도가 적용되는 직접외국납부세액은 내국법인의 과세표준에 포함되어 있는 국외원천소득에 대하여 외국정부(지방자치단체 포함)에

의하여 과세되어 납부하였거나 납부할 것으로 법인세법 시행령 94조 제1항에 규정
한 세액이다.

한국과 비슷한 외국납부세액범위에 대한 규정을 가지고 있는 일본의 경우에는 외
국납부세액의 범위를 다음과 같이 다섯 가지로 정리하고 있다.

- 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 과세
하는 세금

이 규정은 다음과 같이 해석된다⁸⁾.

- 외국법인세가 되기 위해서는 먼저 '조세'가 아니면 안 된다. 일반적으로 조세는
'국가나 지방자치단체가 특별한 반대급부 없이 단체의 경비에 충당하기 위하여
재원을 조달할 목적으로 그 과세권에 근거하여 법률이 정하는 과세요건에 해당
하는 자에게 일반적 표준에 따라 균등하게 일반 시민에게 부과하는 금전급부'로
해석된다. 예를 들어 서독이 경기과열을 억제하기 위하여 1970년 8월부터 1971
년 6월까지 부과했던 법인세의 10%에 상당하는 경기부가세(독일연방은행에 동
결되고 1973년 3월 말까지는 환급됨)와 같은 것은 명칭은 '세금'이지만, 내용은
국채의 강제구입, 일정기간의 자금동결에 불과하므로 조세가 아니다.
- 외국의 법령에 근거해서 법인의 소득을 과세표준으로 하여 과세하는 세금으로
국가 및 지방자치단체가 부과하는 것을 모두 포함한다.
- 외국법인세는 반드시 일본의 세법에 의하여 국외원천소득이 되는 소득에 대하여
부과되는 것만을 인정하는 것은 아니다. 또한 '소득'의 개념에 대해서도 현지 세
법의 판단에 따른다. 일본의 세법에서 국외원천소득이 되지 않는 소득이나 일본
세법에서는 소득이 되지 않는 것에 대해서 부과된 세금이라고 하더라도 외국납
부세액의 정의에 합당하고 법에서 제외한다고 규정한 내용에 해당하지 않으면

8) 渡辺 淑夫(2005).

외국법인세에 포함된다.

- 외국법인세는 그 과세방식이 신고납세방식인지 부과과세방식인지를 불문하며 원천징수되어진 것도 포함한다. 또한 납부방식이 금전납부인지 물납인지 등도 불문한다.
- 그 세금이 현지국에서 과세소득의 계산상 손금으로 인정되어지는지 여부는 중요하지 아니하다. 특정 세금을 손금산입하는지는 그 국가의 조세정책상의 문제이므로 손금으로 인정한다고 하여 그 세금이 소득세가 아니라고 판단할 수는 없다.
- 매출세나 영업세와 같은 것이 소득세가 되는지는 개별세제를 검토하여 판단해야 하는 것이지만, 일반적으로 매출세나 영업세는 특정 사업에 대한 매출액이나 기타 수입금액, 사업규모 등에 따라 과세되는 이익대응세(応益税)로 대부분 외국법인세에 해당하지 않는다. 그러나, 일본에서의 사업세에 대한 소득할세와 같이 소득을 과세표준으로 하는 것이라면 외국법인세에 해당한다고 해석하는 것이 옳다.
- 외국납부세액공제의 대상이 되는 외국법인세는 그의 적용을 받는 내국법인에 대해서 그의 명의로 과세되어진 것에 한정된다는 것이 전제이다. 하지만 거래명의인에게 과세되어진 외국법인세나 종업원 명의로 과세되어진 외국소득세를 실질소득자인 내국법인이 부담하는 경우 실질주의의 견지에서 해당 내국법인이 외국납부세액공제를 적용받는 것을 인정할 것인가에 대해서는 사정에 따라 과세의 경위를 추적하여 사례별로 판단할 여지가 있다.

참고로 주요국에 대하여 법인세에 해당하는 것과 유사하지만 외국법인세에는 해당하지 아니하는 것을 예시하면 <부록 2>와 같다. 그 예시는 외국의 특정 세목이 법인세에 해당되는지 여부를 정리한 것이며, 그 외에도 일본 법인세법 시행령 제141조 제3항에서는 다음과 같은 성격의 것은 외국납부세액의 범위에 포함하지 않는 것으로 규정하고 있다⁹⁾.

- 세금을 납부한 자가 그 세금을 납부한 후 임의로 그 금액의 전부 또는 일부의

9) 渡辺 淑夫(2005), p. 42~45.

환급을 청구하는 것이 가능한 세금

- 세금의 납부유예기간을 납세자가 임의로 정하는 것이 가능한 세금
- 비적격합병, 불균등감자 등 의제배당의 발생사유에 따라 교부받은 금액이나 자산의 대가에 대하여 과세되는 세금(교부의 원인이 된 주식의 취득가액을 넘는 부분의 금액에 대하여 과세된 부분을 제외)
- 조세조약에 근거한 정부간 이전가격합의에 따라 일본의 법인세에 대한 감액경정이 있었던 경우에 그 감액분의 소득을 상대국의 국외관련자에게 지불하지 않은 것을 이유로 이익의 배당이나 잉여금의 배분으로 의제되어 과세된 세금
- 외국법인세에 부대하여 과세된 부대세에 상당하는 세금이 기타 이와 유사한 세금

‘세금을 납부한 자가 그 세금을 납부한 후 임의로 그 금액의 전부 또는 일부의 환급을 청구하는 것이 가능한 세금’을 외국법인세로부터 제외하는 것은 현지법인의 모회사가 그의 본국에서의 조세피난처 대응세제의 적용을 피하기 위하여 일단 조세피난처에 해당하지 않는 수준의 세율로 납세하고 후일 그 전부 또는 일부를 환급청구하여 실질적인 세부담을 경감하는 것을 방지하기 위한 것이다. 이 경우 실질적으로 법인세에 상당하는 세액은 없다고 본다.

‘임의적으로 납세의 연기가 가능한 세금’은 무기한으로 납세를 연기하는 것이 가능한 경우 실질적인 법인세부담은 없는 것과 같다. 따라서 임의적으로 납세의 연기가 가능한 세금은 법 형식상 납세의무의 확정절차가 취해졌다고 해도 외국납부세액공제를 허용하지 않는다.

‘의제배당을 발생사유로 하는 교부자산에 대한 세금’은 법인의 주주 등이 발행법인의 비적격 합병, 비적격 분할, 감자나 해산에 따른 배분, 주식의 소각, 자기주식의 취득이나 탈퇴에 따라 금전이나 기타 자산의 교부를 받아 의제배당이 발생한 경우에 교부금액이 취득가액 이하이면 발생된 이익이 없고 이중과세를 조정할 필요가 없으므로 교부자산에 대한 세금은 외국납부세액으로 보지 않는다. 물론 주식 등의 취득가액을 초과하는 세액에 대해서는 외국납부세액공제의 대상이 된다.

‘이전가격합의가 있었던 경우에 의제배당세’에 대해서 일본은 이전가격합의에 근거한 감액경정은 해당 국가간에 세원배분 결과로 발생하는 것에 지나지 않으므로

감액경정이 있었다고 해서 반드시 감액분 소득의 재배분까지 필요로 하는 것은 아니라는 입장을 취하고 있다. 그러므로 상대국이 과세한 의제배당과세에 따른 원천세에 대한 외국납부세액공제는 인정하지 않는다.

‘부대세에 상당하는 세금’은 일본의 연체세, 이자세, 중가산세, 과소신고가산세, 무신고가산세 및 불납가산세와 지방세의 연체금, 중가산금, 과소신고가산금 및 무신고가산금에 상당하는 세금 및 기타 이와 유사한 세금이 있다. 이는 납세의무의 이행 행태 등에 따른 벌금이나 지연이자의 성격을 가진 세금으로 이중과세조정의 대상이 되는 소득세가 아니므로 외국납부세액으로 보지 아니한다. 한국의 경우에는 ‘이전가격합의가 있었던 경우의 의제배당세’에 대해서는 외국납부세액공제가 가능한 외국납부세액으로부터 제외하는 제외규정(법인세법 시행령 94조 제1항 단서조항)이 있고 ‘부대세에 상당하는 세금’에 대해서는 기본통칙 57-94...2 제2항에서 제외규정을 두고 있으며 그 외에 외국법인세에 대한 특별한 제외규정을 두지 않고 있어 외국납부세액이 공제 가능한 세액인지에 대한 명확한 지침이 없다. 국가별로는 조세조약이 없는 국가에 대한 외국납부세액공제의 대상이 되는 세액을 공표¹⁰⁾하는 독일과 같은 나라도 있지만, 대부분 한국과 같이 외국납부세액에 대한 정의를 통하여 유추해석하고 있는 것으로 보인다.

외국납부세액공제의 적용을 위하여 공제 가능한 외국세액에 대한 판단 외에 각국은 외국납부세액공제 남용을 방지하기 위한 규정을 두고 있다. 참고로 일본의 경우, 특정거래를 열거하고 외국납부세액공제대상 국외원천소득에서 제외하고 있다. 즉, 외국납부세액공제 한도액을 일괄한도방식으로 결정하는 경우 공제한도액에 여유가 있는 내국법인이 외국법인과 거래를 만들어서 거래가 없었다면 외국법인에 과세되어야 하는 외국법인세를 자신의 외국법인세로 과세를 받고 그것을 외국납부세액공제의 대상으로 하여 이익을 얻고 이의 일부를 돌려주는 행위를 ‘외국납부세액의 한도판매를 위한 거래’라고 한다. 일본에서는 이러한 행위를 방지하기 위하여 법인세법 시행령 제141조 제4항에서 외국납부세액공제 대상으로부터 제외하는 국외원천

10) 독일소득세법(Einkommensteuergesetz) 34c조 및 시행규칙 H34c(1)(2)을 참고하였고, 이중과세협정이 없는 국가에 대하여 독일 소득세가 적용되는 외국세액 목록은 <부록 4>와 같다.

소득을 다음과 같이 열거하고 있다.

- 내국법인이 그 내국법인이 금전을 차입하고 있는 자나 예입을 하고 있는 자와 특수관계자와의 거래에서 그 차입이나 예입을 받은 금전의 금액에 상당하는 금전을 대여하는 거래(그 대여에 따라 이율이나 조건이 다른 차입이나 예입에 따른 이율 기타조건과 비교해서 특별히 유리한 조건이라고 인정되는 경우에 한함)
- 대부채권이나 이와 유사한 채권을 양수한 내국법인이 그 채권에 대한 채권자(그 내국법인에 대해서 그 채권을 양도한 자(이하 '양도자'라 함)와 특수관계가 있는 자에 한함)로부터 그 채권에 대한 이자를 지불받은 거래(그 내국법인이 양도자에 대해서 그 채권으로부터 발생하는 이자 중에서 양도자가 그 채권을 소유하고 있었던 기간에 대응하는 부분의 금액을 지불한 경우에 그 지불한 금액이 다음에 서술한 금액의 합계액에 상당하는 금액인 경우에 한함)
 - 그 채권으로부터 발생하는 이자액으로부터 그 채권자가 주소나 본점, 주된 사무소가 있는 국가나 지역에 그 내국법인이 이자에 대하여 납부한 외국법인세액을 공제받은 금액 중에서 양도자가 그 채권을 소유하고 있었던 기간에 대응하는 부분에 대한 금액
 - 이자에 대한 외국법인세액(조세조약에 따른 간주외국납부세액을 포함) 중 양도자가 그 채권을 소유하고 있었던 기간에 대응하는 부분의 금액 전부나 일부에 상당하는 금액

또한 미국에서도 외국납부세액공제의 허용 여부를 판단하기 위한 규정을 두고 있다. 즉, IRS Notice 98-5는 국외원천소득이 외국납부세액공제제도의 적용대상이 되는지를 판단하는 기준으로 소위 경제적 실질검사(economic substance test)를 규정하고 있다. 일반적으로 경제적 실질검사는 (1) 거래가 조세효과를 얻는 것 이외의 사업적 목적이 존재하는지 여부와 (2) 조세효과 이외의 이익에 대한 합리적 기대의 존재 여부로 나누어 검토가 이루어진다. 그러나 Notice 98-5의 입장은 본래의 보통법상 경제적 실질검사와는 다소 차이가 있다. 즉, 사업적 목적의 존재 여부에 대한 검토를 생략하고 오로지 조세효과에 비해 경제적 이익이 미미한 경우에는 경제적 실질검사를 충족하지 못했다고 보아 외국납부세액공제를 부인한다. 하지만 이러한 태도는 지나치게 외국납부세액공제를 부인하는 결과를 가지고 와서 궁극적으로 기

업의 경쟁력을 위축시키게 될 가능성이 있으므로 일반적인 경제적 실질검사에 그치는 것이 바람직하다는 비판을 받고 있다¹¹⁾.

3. 공제시기

외국에서의 과세가 그 과세원인이 된 국외원천소득의 발생시기가 법인세법에서는 당해 국외원천소득이 한국 세법에 의하여 당해법인의 법인세과세표준에 삽입되는 사업연도의 법인세 계산시 외국납부세액공제를 하고 있다. 그러나, 한국 세법에 의하여 당해법인의 법인세과세표준에 국외원천소득을 포함하는 시기와 일치한다는 보장이 없다. 투자소득 등에 대한 원천징수과세의 경우에는 국외원천소득의 발생시기와 과세시기가 접근해 있지만, 사업소득에 대한 과세의 경우에는 국외원천소득의 발생시기로부터 보면 상당기간 경과 후에(적어도 다음 기, 경우에 따라서는 1~2년이나 그 이상 경과 후에)과세가 행해지는 경우가 많다. 그러므로 일본에서는 각각의 국외원천소득과 그에 대한 외국법인세액을 개별적으로 대응해서 공제하는 것이 아니라 당기에 납부하게 되는 외국법인세액을 당기의 국외원천소득(외국법인세액과는 반드시 대응관계가 있는 것은 아님)에 대한 소득금액에 실효세율을 곱하여 계산한 금액(공제한도액)의 범위 내에서 공제를 허용한다.

4. 비거주자에 대한 외국납부세액공제

일본은 외국납부세액공제의 적용을 받는 법인은 내국법인에 한정하고 있다. 외국 법인은 일본에 지점, 출장소 등의 고정사업장(PE)을 갖고 있고 그 고정사업장에 귀속되는 소득에 대하여 일본이 법인세를 과세하는 경우에 국내원천소득에 대해서만 과세한다. 그 소득에 대해서 외국법인의 본점과의 이중과세의 조정은 거주지국인 본점에서 행하게 될 것이다. 본점 소재지국(모국) 이외의 외국에서 과세를 하는

11) 경제적 실질검사의 개념과 사례에 대해 <부록 3>에서 자세하게 설명하였다.

경우에도 거주지국이 아닌 일본에서 이중과세를 조정하지 않는다. 이는 외국법인과 세가 원천소득만 한정해서 과세하는 것이기 때문에 이론적으로 외국법인에 대해 일본에서 이중과세조정을 할 필요가 없기 때문이다¹²⁾.

한편, 미국의 경우에는 자국 내에 고정사업장이 있는 경우에 외국법인에 대해서도 자국의 법인과 동일하게 외국납부세액공제제도의 적용을 인정한다. 그 전제는 자국내의 고정사업장에 귀속되는 것에 한해서는 자국 이외의 국에 원천이 있더라도 그 과세소득에 포함하는 이른바 귀속주의(attributable concept)가 채용되기 때문이라는 주장이 있다¹³⁾.

일본 외에 영국, 프랑스, 캐나다에서도 비거주자인 외국법인에 대해서는 외국납부세액공제를 허용하지 않고 있다. 독일에서는 배당을 제외한 소득에 대해서 비거주자에게도 외국납부세액공제를 허용한다.

한국의 경우에는 미국과 같이 외국법인에 대한 외국납부세액공제를 허용하고 있는데, 이에 대해서는 앞서 언급한 바와 같이 각국의 비거주자소득에 대한 과세원칙과 관련된 부분으로 이번 본고의 내용에서는 자세히 다루지 않았으나 추가적인 검토가 필요하다고 생각된다.

12) 渡辺 淑夫(2005), p. 21.

13) 渡辺 淑夫(2005), p. 22.

V. 요약

본고에서는 미국, 일본, 영국 등 주요 선진국의 이중과세배제방법과 외국납부세액공제제도의 내용과 시사점을 정리하였다. 그 내용을 간략하게 요약하면 다음과 같다.

이중과세배제방법은 원천지 과세원칙에 입각한 국외소득면세제도와 거주지 과세원칙에 입각한 외국납부세액공제제도로 구분할 수 있다. 본고에서 미국 등 8개국의 이중과세배제방법을 검토하였는데, 그 중 프랑스만 유일하게 원천지 과세원칙을 기본 원칙으로 제시하고 있을 뿐 다른 국가들은 모두 거주지 과세원칙을 국제조세의 기본 원칙으로 천명하고 있다. 그러나 실제 운영되는 내용을 보면 미국, 일본, 영국만 모든 소득에 대해 거주지 과세와 외국납부세액공제제도를 철저하게 적용하고 있으며, 다른 국가들(독일, 프랑스, 캐나다, 호주, 이탈리아)은 소득의 특성에 따라 다른 방법을 적용하고 있다. 주로 국내 법인의 해외 지점 또는 해외 자회사에서 발생한 직접투자 소득에 대해 면세를 허용하고 있는데, 이는 행정의 효율성과 자국 기업의 해외시장에서의 경쟁력 등을 고려한 결과인 것으로 판단된다. 원천지 과세원칙에 의한 국외소득면세제도는 국제적 조세경쟁을 유발하여 과세기반 잠식이라는 심각한 부작용을 초래할 가능성이 있는 것으로 인식되고 있으나 직접투자의 경우에는 조세 외에 다른 여러 가지 요소가 투자에 영향을 주므로 국가별 세부담 격차로 인해 발생하는 부정적인 효과가 비교적 적을 것으로 판단된다.

우리나라는 미국, 영국, 일본과 같이 모든 종류의 소득에 대해 거주지 과세원칙을 적용하고 외국납부세액공제제도를 적용하여 이중과세를 배제하고 있다. 그런데 실제로 국외원천소득에 대해 국내발생소득과 동등한 수준으로 과세하는 데 있어 행정적인 어려움이 있다는 비판이 제기되는바, 프랑스, 독일 등 다른 국가들이 특정 소득에 대해 면세제도를 적용하는 이유를 분석하여 향후 제도 발전에 참고할 필요가 있다.

외국납부세액공제제도의 운영과 관련해서는 우리나라가 공제한도를 지나치게 관

대하게 설정하고 있다는 비판이 제기되고 있다. 우리나라는 일본과 함께 국별, 소득 종류별로 구분하지 않고 모든 국외소득을 종합하여 일괄적으로 공제한도를 설정하고 있는데, 이 경우 세율이 높은 국가에서 발생한 소득과 저세율국에서 발생한 소득을 결합함으로써 그렇지 않으면 공제가 불가능한 소득을 공제가 가능하도록 만드는 세율평준화 효과가 발생한다. 납세자들이 이러한 평준화 효과를 남용할 가능성이 있으므로 다른 국가들은 국별로(영국, 독일, 프랑스, 캐나다), 또는 소득 종류별로(미국, 영국, 독일, 프랑스, 캐나다, 호주) 구분하여 한도를 설정함으로써 이와 같은 제도 남용의 가능성을 줄이는 방법을 택하고 있다. 우리나라에서도 다른 국가들의 제도를 참조하여 외국납부세액공제제도의 남용을 방지하는 방안을 모색할 필요가 있다.

또한 외국납부세액공제제도 적용대상 세액과 적용대상 국외원천소득을 정의하는데 있어 우리나라는 구체적인 규정을 갖고 있지 않은데, 일본에서는 적용대상 세금과 적용이 되지 않은 세금의 성격을 구체적으로 규정하고 주요 외국의 세목 중 적용되지 않는 세목을 예시하고 있다. 미국에서는 경제적 실질검사를 통해 국외원천소득의 외국납부세액공제제도 적용대상 여부를 판정하고 있다.

세액공제 시기와 관련해서는 소득이 발생한 시기에 세액공제를 적용하는지, 아니면 외국에 세금을 납부한 시기에 국내 세액에서 공제하는지가 이슈가 되는데, 우리나라는 전자를, 일본은 후자를 택하고 있다.

비거주자에 대한 외국납부세액공제의 경우 우리나라는 외국법인의 국내 지점에 귀속되는 국외원천소득에 대해서도 외국납부세액공제를 적용하는 것으로 되어 있다. 다른 국가 중에서는 미국이 비거주자에게도 외국납부세액공제제도를 적용하고 있으며, 일본과 영국, 프랑스 캐나다에서는 비거주자에게는 외국납부세액공제를 적용하지 않고 있다. 이에 대해서는 추가적인 검토가 필요할 것으로 보인다.

참고문헌

- 김기영, 「현행 외국납부세액공제제도의 개선방안에 관한 연구」, 『세무와 회계』, 제 6권, 제2호, 한국세무학회, 2005. 6
- 김인근, 『국제조세의 이론과 실무』, 2005.
- 장근호, 『주요국의 조세제도-미국편』, 한국조세연구원, 2004. 6.
- 渡辺 淑夫, 『外國稅額控除 - 國際的二重課稅排除の理論と實務 -』, 同文館出版, 2005.
- 社團法人 日本貿易 經理委員會, 『外國稅額控除の改正に關する提言』, 2003. 9.
- 水野忠恒, 『國際課稅の制度と理論』, 稅務經理協會, 2005.
- Arnold, Brian J., Jinyan Li and Daniel Sandler, “Comparison and Assessment of the Tax Treatment of Foreign-Source Income in Canada, Australia, France, Germany and the United States,” Working Paper 96-1, December 1996.
- IBFD, “European Tax Handbook,” 2005.
- www.hmrc.gov.uk
- www.cra-arc.gc.ca

〈부록 1〉 국가별 외국납부세액공제제도 개요

1. 미 국

미국은 거주자의 국외원천소득 과세를 위한 가장 복잡하고 현학적인 규정을 가지고 있다. 대부분의 나라들과는 달리 미국은 세법상 거주자인 개인과 시민권 보유자가 모두 그들의 전 세계소득에 대해 미국에서 납세의무를 가진다. 개인은 영주권을 소유하거나 183일 이상을 미국에 체류하면 세무목적상으로는 미국의 거주자로 간주된다. 그 외에도 과거 3년간 183일 이상 미국에 있었으면 세무목적상으로는 미국의 거주자로 간주되어 미국세법에 따라 과세될 수도 있다(substantial presence test).

이중과세의 방지를 위하여 미국은 외국납부세액공제제도를 채택하고 있으며 일부소득에 대해서는 면제규정도 있다. 외국에서 거주하며 일하는 미국인 등은 2002년 기준 8만달러 이내의 해외소득과 고용주가 제공하는 주택비용 등을 과세소득에서 제외할 수 있다(Sec. 911(a)(1)). 해외근로소득은 외국에 거주하는 동안 제공한 개인서비스의 대가로 받은 임금과 수수료, 비금전적 보상 등을 의미한다. 만약 납세자가 자본을 투입한 사업자이면 사업수익의 30%한도 내에서 근로소득으로 인정된다(Sec.911(d)(2)(B)). 면세의 자격요건은 ① 해당 근로자의 납세지국(tax home)¹⁴⁾이 외국이며 ② 이곳에서 미국시민이 선의의 목적으로 거주(bond fide residence)하거나¹⁵⁾ 물리적으로 거주하여야 한다¹⁶⁾.

외국납부세액공제시 세금을 면제받은 해외소득이나 주택비용 등은 그 대상에서 제외하며, 총과세소득에서 해외과세소득이 차지하는 비중을 미국 소득세에 곱하여

14) 납세지국은 가족의 거주장소와 관계없이 정상적이거나 주된 사업장소를 뜻하며 주된 사업장소가 없으면 납세자의 주소가 납세지국이다. 그러나, 납세자 주소가 미국이면 주된 사업장소가 외국일 수 없다.

15) 선의의 거주는 납세자의 의도, 여행목적 그리고 거주기간 등을 종합적으로 고려하여 국세청이 최종적으로 결정한다.

16) 외국정부에 비거주신청을 하고 소득세 면제를 받으면 선의적 거주에 해당하지 않는다. 외국에 330일 이상 거주할 때 물리적으로 거주한 것으로 본다.

계산한 금액을 한도로 하고 있다¹⁷⁾. 외국세액공제는 국외원천소득에 대한 미국세액의 한도 내에서 허용된다. 미국은 국외원천소득에 대하여 배분된 비용의 공제를 허용하고 비용은 발생한 해에 손금산입이 가능하다. 대신에 외국회사로부터 배당을 받았을 때 현지세액은 간접외국세액공제의 한도를 계산할 목적으로는 국외원천소득으로 배분된다.

가. 사업소득

미국은 거주자가 특정 외국에서 가득한 소득에 대한 제한된 면제를 규정하고 있다. 이 면제는 수령자가 상당한 기간 동안 미국 외의 나라에서 머물렀던 경우에 이용가능하다. 외국에서 가득한 소득의 면제를 제외하고 국제적 이중과세의 방지를 위해서 외국납부세액공제방식을 적용하며 납세자가 원하면 손금산입을 선택할 수 있다.

일반적으로 외국세액공제는 해당 외국소득에 대한 미국세를 초과할 수 없다. 이 한도는 외국소득을 몇 개의 바스켓(basket)으로 구분하여 적용한다¹⁸⁾. 이 바스켓 안에서 국별 구분 없이 일괄한도가 적용된다. 일반적으로 이러한 단위는 수동소득과 사업소득 간의 차이에 기인한다.

미국은 국외원천소득의 처리에 대해서 매우 복잡한 규정을 가지고 있다. 국외원천소득의 특정 바스켓의 손실은 만약 다른 바스켓에 과세소득이 있다면 미국 원천소득에서 손금산입되지 않는다. 즉, 한 바스켓의 손실은 국외원천소득을 가진 다른 바스켓으로 배분되고, 배분금액은 전체 국외소득에 대한 비율로 계산된다. 바스켓별 공제한도 초과액은 2년의 소급공제와 5년의 이월공제가 가능하다.

17) 장근호(2004), pp. 587~589.

18) 아홉 개 소득 basket: ① 수동적 소득(passive income), ② 고세율 이자소득, ③ 금융서비스 소득, ④ 해운업 소득, ⑤ 소유자본율 10~50%인 해외 자회사 소득, ⑥ DISC(Domestic International Sales Corporation)로 부터의 배당, ⑦ 국제무역소득에 귀속되는 과세소득, ⑧ FSC(Foreign Sales Corporation)으로부터의 배당, ⑨ 그 외의 소득

나. 포트폴리오소득

미국의 거주자나 시민이 수취한 국외원천의 포트폴리오소득은 그 납세자의 전 세계소득에 포함되고 미국 세금이 부과된다. 외국납부세액은 국내세액에서 공제를 받을 수 있고 소득 종류별 공제한도가 적용된다.

다. 외국회사로부터의 배당

미국의 자회사나 지점에 대한 과세규정은 다른 나라와 상당히 다르다. 외국법인으로부터 미국 거주자나 시민이 받은 배당은 소득에 포함되어 과세되고 배당에 대한 원천세는 바스켓별 한도를 가진 외국납부세액공제를 적용한다. 외국회사에 대한 지분율이 10% 이상인 회사로부터 배당을 받은 회사 주주는 간접외국납부세액공제를 받을 수 있다.

미국의 간접외국세액공제는 외국회사의 세 단계까지 이용할 수 있다. 각 단계의 회사는 의결권의 10% 이상을 직접 소유하여야만 하고 미국회사는 각 단계별로 적어도 5% 이상을 간접소유하고 있어야 한다. 미국의 간접외국납부세액공제의 계산은 매우 복잡하고 특정연도에 발생한 소득을 개인에게 귀속시키고 단위별로 자세하게 배분하는 규정을 갖고 있다.

2. 일 본

일본의 이중과세배제방법은 외국납부세액공제방식(ordinary credit)이다. 따라서 외국에서 과세를 당한 거주자나 내국법인(일본에 본점이나 주된 사무실을 두고 있는 법인)은 일정요건에 따라 외국납부세액공제의 적용이 가능하다. 이때 과세를 당한 외국과 일본 간에 조세조약이 존재하는지 여부와는 관계가 없고, 조세조약이 없는 외국에 대해서도 외국납부세액공제는 당연히 적용된다.

외국세액공제의 대상이 되는 외국의 법인세(또는 소득세)에는 외국의 중앙정부

가 과세하는 세금(국세)뿐만이 아니라, 지방정부나 지방공공단체가 과세하는 세금(지방세)을 포함한다. 다만, 납부한 외국세액이 일본의 실효세율의 수준으로 간주되는 50%를 넘는 고세율로 과세되어진 경우에는 그 고율부담 부분의 세액은 세액공제의 대상으로부터 제외하도록 하고 있다. 외국세액공제의 적용을 받는 경우에는 당기의 납부 외국세액은 손금에 산입하지 아니하지만, 공제대상으로부터 제외되는 고율부담 부분의 세액은 손금산입이 가능하다. 한도액의 계산방식으로 일괄한도액방식(over-all limitation)을 채용하고 있다.

외국세액공제를 행하는 시기는 과세원인이 되는 국외소득의 발생시기에 대응되는 것이 아니라 외국세액의 과세가 있었던 시기에 공제하도록 하고 있다. 즉, 당기에 납부했던 외국세액은 그의 과세원인이 된 국외소득이 언제 발생되었는가에 불문하고 당기의 국외소득에 근거하여 계산한 당기의 공제한도액을 기초로 하여 공제하고, 공제한도 초과액은 3년간 이월공제가 가능하다. 공제여유액이 발생하는 경우에도 3년 이내에 공제한도액을 초과하여 외국납부세액이 발생하는 연도에 이월해서 공제하는 것이 가능하다.

가. 지점소득

일본 기업이 외국에 설치한 지점, 출장소 등에서 발생한 사업소득에 대하여 당해 외국에서 과세되어진 법인세나 외국기업으로부터 받은 이자, 배당 등의 투자소득에 대하여 당해 외국에서 원천징수되어진 소득세와 같이 스스로 국외소득에 대하여 납세자로서 과세되어진 외국세액에 대하여 일본의 소득에 포함하여 과세하고 외국세액에 대해서는 세액공제를 허용하고 있다.

나. 배당

일본기업이 외국에 합병 등에 따라 자회사를 설치하고 사업활동을 행하고 그의 자회사로 있는 외국법인으로부터 배당을 수령하는 경우에 그의 외국 자회사에 과세되어진 외국세액 중에서 배당에 대응하는 부분의 금액에 대해서는 모회사로 있는

일본기업이 스스로 납부했던 것으로 보아 외국세액공제를 받도록 한다. 외국세액의 간접공제제도는 25% 이상의 주식을 계속해서 6개월 이상 소유한 외국자회사로부터 배당을 수령하는 경우에 인정된다. 이 경우의 간접공제의 대상이 되는 외국자회사의 외국세액에는 그 외국 자회사의 자회사, 즉 외국 손자회사에 과세된 외국세액 중에서 외국 자회사에 배당된 소득에 대응하는 부분의 금액이 포함되어 있다. 즉, 간접공제제도라고 해도 간접공제와 직접공제가 별도로 적용되는 것이 아니므로 외국 자회사가 납부한 외국세액 중에서 그 수령했던 배당에 대응하는 부분의 금액을 모회사인 일본기업이 스스로 납부했던 것으로 간주하여 직접공제제도에 덧붙여서 신고를 하는 것이다. 공제한도액의 계산 및 이월공제한도 초과 외국세액과 이월공제 여유액의 소급공제 등도 직접공제제도와 구별되는 것이 아니라 같이 수행된다. 이 경우에 모회사인 일본기업이 납부했던 것과 외국 자회사의 외국세액 중 수령했던 배당에 대응하는 부분의 금액은 모회사에 대한 익금으로 가산하도록 하고 있다.

3. 영국

영국의 거주자는 전 세계소득에 대하여 영국에 법인세를 납부해야 할 의무를 지고 있으며 이중과세의 배제는 세액공제방식으로 이루어진다(소득세법 제34c조 1항). 영국과 조세조약이 있는 경우나 조세조약이 없는 경우에도 이중과세의 배제는 세액공제방식으로 이루어지며 영국의 거주자는 손금산입방식과 세액공제방식의 선택적용이 가능하다.

세액공제방식을 선택하는 경우에 세액공제의 한도는 영국의 법인세에 대한 외국 소득귀속분이 되고 한도의 계산은 원천별(source by source), 항목별(item by item)로 계산된다. 영국은 Schedule B의 Case I 상업수익 등으로 구분하여 과세하는 분류과세제도(schedular system)를 가지고 있다. 따라서 외국납부세액공제한도액은 분류과세의 항목별 구분하여 계산한다. Income tax Act 2005에 따르면 영국의 분류과세제도(schedular system)의 체계하에서 국외소득이 발생될 수 있는 항목은 다음과 같이 분류된다. ① 거래이익(trade profits), ② 조정이익(adjustment income), ③ 재산

권의 이익(profits of property business), ④ 국외자산소득(overseas property income), ⑤ 이자(interest), ⑥ 비거주자인 회사로부터의 배당(dividends from non-UK resident companies), ⑦ 종신연금수취액 (purchased life annuity payments), ⑧ 과다 할인된 주식으로부터의 이익(profits from deeply discounted securities), ⑨ 외국배당쿠폰의 판매소득(sales of foreign dividend coupons), ⑩ 로열티와 지적재산권관련 소득(royalties and other income from intellectual property), ⑪ 필름과 레코드음원:거래이익이 아닌 경우(films and sound recordings: non-trading businesses), ⑫ 원거리통신권(telecommunication rights : non-trading income), ⑬ 부동산소득(estate income), ⑭ 다른 소득에 의하여 과세되지 않은 연간 지불액(annual payments not otherwise charged), ⑮ 그 외의 소득이다.

한도초과액은 1년의 소급공제와 무제한의 이월공제가 허용되며 이월공제는 동일한 원천에서만 공제될 수 있다. 또한 외국납부세액공제는 동일 집단(group)의 다른 회사(계열사)로 넘겨줄 수도 있으며 일부 면제가 되는 경우도 있는데 이는 조세조약에서 규정하는 특정이익의 경우에 한정된다.

가. 배 당

배당의 경우에는 간접외국납부세액공제가 인정되며 간접외국납부세액공제가 인정되는 자회사는 영국 회사가 10% 이상의 의결권을 가진 외국회사(non-resident)를 말한다. 이 때 자회사는 직접적인 자회사뿐만 아니라 직·간접적으로 10% 이상의 의결권을 가진 모회사와 연결된(chain) 계열사들을 포함한다.

4. 독 일

독일의 개인과 법인거주자는 그들의 전 세계소득에 대하여 과세된다. 그러나, 이 원칙에는 많은 예외가 있으며 독일 거주자가 받은 국외원천소득에 대한 처리는 일관된 세무규정 없이 사례별로 판단해 왔다. 독일의 국외원천소득 규정에서 가장 중

요한 요소는 소득을 얻은 나라와의 조세조약의 존재 여부이다.

개인이 만약 주소나 거소를 독일에 두고 있다면 세무목적상 독일의 거주자로 간주된다. 여기서 주소나 거소에 대한 판단은 사실과 정황에 근거하여 결정된다. 독일에서 거주자가 이용할 수 있는 주소를 유지하고 있고 12개월 중 6개월 이상을 독일에서 거주하고 있으면 거주자로 간주된다. 회사의 경우에는 독일법에 의하여 설립되거나 본점이나 경영의 주요 장소가 독일에 있다면 그 회사는 세무목적상 독일의 거주자로 간주된다. 경영의 주요 장소는 회사의 업무에 대하여 결정된 장소가 어디인지 하는 것이다.

외국소득이 면제되는 예외적인 경우는 다음과 같다.

- 건설, 탐사와 광산과 같은 특정 근로소득
- 국제선박소득은 일반세율의 50%로 과세
- 조세조약을 체결한 외국에서 독일 회사가 받은 배당

일반적으로 독일은 국제 이중과세를 캐나다와 같이 면제/공제의 결합방식에 의하여 해결한다. 조세조약하에서 면세로 규정된 경우에는 조세조약이 우선되고 그렇지 않은 경우에는 외국세액공제방식으로 이중과세를 배제한다¹⁹⁾. 외국세액공제에는 세액공제의 한도가 있고, 한도는 국별로 계산되며 이월공제는 되지 않는다. 또한, 납세자는 특정 국가에서 지불한 외국세액을 국내세액에서 공제하는 대신 손금 산입할 것인지 선택할 수 있다.

가. 지점소득

독일의 개인이나 법인이 독일과 조세조약을 체결한 나라에서 고정사업장을 통하여 사업을 수행했다면 고정사업장(PE)에 귀속되는 사업소득은 독일에서의 과세가 면제된다. 면제를 위한 조건은 조세조약마다 차이가 있지만, 일반적으로 외국에서 수행하는 사업이 있어야 하고 외국에서 수취하는 소득이 그 외국에서 과세되었어야 한다. 면제는 사업소득과 관련된 이자, 배당, 로열티나 자본이익을 포함한다. 또, 조세조약을 체결한 외국에 위치한 부동산으로부터 독일의 거주자가 수취한 소득도 면

19) IBFD(2005), p. 248.

제된다.

조세조약을 체결하지 않은 나라에 독일회사가 지점을 설치하여 운영하고 소득을 수취하는 경우에 그 소득은 과세되며 외국납부세액공제를 적용할 수 있다. 외국세액공제는 조세조약에 따른 면제에 의하여 이중과세가 완전히 면제되지 못한 경우에도 이용될 수 있다. 세액공제에는 한도가 있으며 국가별로 계산된다. 조약을 체결하지 않은 국가에서 발생한 사업의 손실은 원칙적으로 독일 거주자의 과세소득 계산 시 비용으로 인정되지 않는다.

조세조약을 체결한 국가에서 사업이 수행되었고 손실이 발생한 경우라면 납세자는 손실을 손금산입하는 방법을 선택할 수 있다. 그러나 만약 손실이 났던 외국사업에서 이후에 이익이 났다면 조약에 의한 면제는 이전에 손실을 손금산입한 부분은 적용하지 않는다.

외국납부세액의 한도초과액은 이월공제되지 않고 외국세액의 초과분만큼 손실이 발생하므로 납세자는 각 연도별, 국별로 손금산입을 할 것인지를 선택할 수 있다. 외국세액공제를 선택할 때 그 납세자는 특정 국가로부터의 국외원천소득이나 그 국가들에 대하여 25%의 단일세율을 적용할 것을 요구할 수 있다. 단일세율은 독일법인이 지분을 10% 미만의 외국회사로부터 배당을 받은 경우나 PE의 외국사업소득에 대하여 적용할 수 있다.

나. 포트폴리오소득

포트폴리오소득과 사업소득은 세무상으로 다르게 취급하고 있다. 사업소득은 조세조약이 체결된 국가의 고정사업장(PE)으로부터 수취한 경우에는 일반적으로 면제되지만 포트폴리오소득은 그것이 조세조약을 체결한 고정사업장(PE)으로부터 벌어들이는 사업소득에 포함된 경우에만 면제된다. 그러한 예외적인 경우를 제외하면 일반적으로 포트폴리오투자 소득은 독일의 과세소득이 되고 그 소득에 대한 국원천세가 국가별 한도를 가지는 외국납부세액공제대상이 된다. 외국납부세액공제의 한도초과액은 이월공제되지 않지만 외국세의 손금산입은 선택할 수 있다.

다. 외국 자회사의 배당

외국회사로부터 받은 배당은 독일회사의 소유지분율, 조세조약의 유무, 외국회사가 개발도상국의 거주자인지에 의하여 결정된다. 지분율이 10% 미만인 외국회사로부터 배당을 받으면 개인이 수취한 것과 동일하게 독일에서 과세되고 외국원천세는 외국납부세액공제의 대상이 된다. 만약 독일회사가 외국회사에 대하여 10% 이상의 지분율을 가진 경우에는 면세/공제가 결합된 방식을 적용한다. 즉, 만약 외국회사가 조세조약국의 거주자라면 배당은 면세된다. 외국자회사가 개발도상국에서 독점적으로 사업을 수행하는 경우에는 배당이 독일의 법인소득에 포함되고 외국세액공제가 적용된다.

5. 프랑스

프랑스 법인은 원천지 과세원칙이 적용되기 때문에 거주자와 비거주자에 대한 구분이 불필요하다. 프랑스 개인거주자는 그들의 전 세계소득에 대하여 납세의무가 있지만, 법인은 속지주의 과세방식으로 프랑스법인과 외국회사는 프랑스에 원천이 있는 소득에 대해서만 프랑스에서 과세된다. 즉, 프랑스의 법인 거주자는 프랑스 외의 국외원천소득이나 프랑스 외에서 수행하는 사업에 대한 투자소득에 대해서는 프랑스에서 과세되지 않는다. 그러나, 속지주의는 프랑스법인이 국외원천소득과 손실을 회계처리하고 과세당국에 사전승인을 받은 다음과 같은 경우에는 원천지 과세원칙의 예외가 허용된다.

- 거주자인 회사는 비거주인 자회사의 소득에 그 회사의 소득을 연결하여 과세받도록 선택할 수 있다.
- 거주자인 회사는 CFC(Controlled foreign company)규정하의²⁰⁾ 고정사업장(PE)이나 외국회사의 소득을 프랑스에서 과세받도록 선택할 수 있다.

프랑스의 국외원천소득에 대한 이중과세배제방법은 외국소득면세제도를 원칙으

20) 프랑스의 CFC규정은 외국회사의 지분율 10% 이상 소유하는 회사에 적용하고 10% 미만의 지분이라도 FFI1.5억을 초과하는 외국회사의 투자에 적용한다. 또한 지점을 설치하여 CFC규정을 피하는 것을 방지하기 위하여 지점, 파트너십, 비법인단체에도 동일하게 CFC규정이 적용된다.

로 하지만 배당, 이자, 로열티와 같은 국외의 수동적인 투자소득은 과세가 되고 손금산입은 가능하다. 조세조약하에서 면제방식은 대개 사업소득에 사용되고 공제방식은 수동적인 투자소득에 적용된다. 공제는 국별한도방식을 취하고 있으며 공제한도초과액에 대한 이월공제는 허용되지 않는다.

프랑스의 개인거주자가 그들의 전 세계소득에 대하여 과세됨에도 불구하고 다음의 경우에는 국외원천근로소득에 대한 세금이 면제된다. 단, 면제된 소득이라도 하더라도 다른 소득과 합쳐져서 세율을 결정하는 데는 포함된다.

- 그 소득에 대하여 프랑스 세금의 2/3 이상의 외국세금을 납부해야 하는 경우
- 근로자가 외국에서 12개월 중 183일 이상을 근무하는 경우

가. 지점소득

프랑스 법인의 국외 지점의 소득에 대한 프랑스 법인세는 면제된다. 원천지과세 원칙이 사업소득에만 적용되기 때문에 만약 해당소득이 국외 사업과 실질적으로 연결되어 있지 않다면, 국외원천의 수동적인 투자소득에 대해서는 프랑스 법인세가 과세된다.

프랑스법인이 수취한 국외원천 사업소득이 법인세가 면제되기 때문에 기본적으로는 그 소득을 얻기 위한 비용은 손금산입되지 않고 국외원천손실도 계상할 수 없다.

나. 포트폴리오소득

프랑스의 개인이나 법인거주자가 수취한 국외원천의 투자소득은 프랑스의 세금이 과세된다. 유사하게 프랑스 국외자산의 처분이나 자회사 주식의 처분으로 인한 실현된 자본이익은 프랑스의 세금이 과세된다. 일반적으로 프랑스 거주자가 수취한 배당·이자와 로열티에 대한 국외 원천세는 소득 계산시 손금산입된다. 그러나 프랑스와 해당국가 간에 이중과세방지 조약이 체결되어 있는 경우에는 세액공제를 적용한다.

다. 외국자회사로부터의 배당

프랑스 법인이 다른 회사에 10% 이상의 지분을 가지고 있고 있는 경우에 프랑스나 외국으로부터 받은 배당소득은 프랑스 법인세가 면제된다. 프랑스 회사는 면제와 세액공제를 선택할 수 있다.

6. 캐나다

캐나다의 개인과 법인 거주자는 그들의 전 세계소득에 대하여 과세되고 이중과세에 대하여 외국납부세액공제를 적용한다(CCH1003 Sec.2). 다만, 거주자의 소득이라도 다음에 해당되면 면세된다.

- 6개월을 초과하는 기간 동안 제한적 활동에서 근로를 제공한 개인의 \$80,000까지의 국외근로소득
- 역외금융센터로부터의 소득
- 캐나다 회사가 외국의 자회사로부터 개인이 받은 초과잉여에 대한 배당으로서 배당의 원천이 면세된 잉여금에서 배당된 배당소득

외국발생자산소득(FAPI)이나 역외투자펀드의 규정에 의한 과세 및 배당, 양도소득 외에는 캐나다의 거주자가 외국회사로부터 간접적으로 얻은 소득에 대해서는 캐나다에서 과세하지 않는다. 캐나다 거주자가 소유한 외국회사의 주식에 대하여 얻은 국외소득 즉, 배당이나 양도소득의 경우에는 캐나다 세법만 적용된다.

국제적인 이중과세의 배제를 위하여 캐나다의 거주자는 외국에서 부과된 외국원천소득에 대한 외국세액을 캐나다의 과세액으로부터 공제할 수 있다. 캐나다의 법인이 외국자회사로부터 배당을 받은 경우에는 면제와 공제가 결합된 방식(combined exemption /credit system)으로 이중과세를 배제한다.

캐나다의 경우에 국외원천소득에 대한 과세를 위한 수익과 비용을 결정하는 규칙이 잘 발달되어 있지 아니하다. 이러한 규칙들은 직접외국세액공제나 간접외국세액공제, 외국 자회사의 배당소득 면제제도를 시행하는 데 필요한 것들이다.

가. 지점소득

캐나다 거주자는 캐나다에서의 소득세 신고시 외국에서 사업을 하면서 벌어들인 전 세계소득을 포함하고 외국원천 사업소득은 캐나다 원천소득을 계산하는 방식을 적용하여 계산한다. 일반적으로 다른 나라에서의 사업이 외국에 설치한 고정사업장(PE)을 통하여 수행되었다면 그 소득에 대하여 캐나다 거주자는 외국세를 내야할 것이다. 캐나다 조세조약에 따라서 캐나다는 외국에 위치한 고정사업장(PE)을 통하여 사업을 수행할 때는 국외원천소득에 대한 소득세를 세액공제하고 있다.

외국세액공제는 외국의 '소득이나 이익에 대한 세금'에 대해서만 적용된다. 그런데 이 용어는 법률적으로 명확하게 규정되어 있지 않다. 세액공제는 국별로 계산된 외국원천소득에 대한 캐나다 납세의무자에게 한정된다. 납세자들은 외국원천소득을 결정할 목적으로 비용을 배분하는 데 상당한 유동성을 가지고 있다. 또한 외국원천소득을 결정할 목적으로 외국세를 배분하는 특정규칙은 없다.

외국세액공제는 사업관련 부분과 그 외로 나누어서 계산된다. 사실상 캐나다의 외국세액공제는 외국소득에 대하여 두가지 소득단위(two baskets)를 기본으로 운용된다. 외국 사업소득세는 3년간의 소급공제와 7년간의 이월공제가 허용된다. 사업소득세가 아닌 경우에는 이월공제제도가 없다.

나. 포트폴리오소득

포트폴리오소득(예를 들어 배당, 이자, 임대료와 로열티)은 캐나다 거주자의 전 세계소득을 포함한다. 외국 포트폴리오소득에 부여된 외국세는 캐나다의 납세자가 직면하고 있는 외국 지점소득에 적용하는 각 국가별 공제한도액 내에서 공제할 수 있다. 그러나, 부동산으로부터의 외국원천소득에 대한 개인의 외국세액공제는 15%로 제한된다. 15%를 초과하여 부과된 외국세액은 세액공제(creditable)하지 않고 손금산입(deductible)한다. 또한 국외원천 포트폴리오소득에 대한 외국세금에 대하여 캐나다 납세자는 세액공제나 손금산입을 선택할 수 있다. 포트폴리오소득에 대한 외국세액의 공제한도 초과분은 이월되지 않지만 손금산입은 가능하다. 포트폴리

오투자에 대한 외국원천손실은 캐나다 거주자의 전세계소득의 계산시 손금산입할 수 있다.

다. 외국자회사의 배당

외국자회사로부터 캐나다 법인이 수취한 배당에 대한 국제적 이중과세를 공제할 목적으로 캐나다는 면제와 공제가 결합된 방식(combined exemption/credit system)을 적용한다. 외국 자회사는 캐나다 회사가 적어도 1% 지분을 가지고 있거나 그 외국회사와 관련된 개인이 10% 이상 지분을 가진 외국회사를 의미한다. 외국 자회사로부터 개인이 수취한 배당은 면제와 공제가 결합된 방식(combined exemption /credit system)이 적용되지 않고 배당세액공제도 적용되지 않는다. 이러한 배당은 소득에 포함되고 배당수령자는 15%에 이르는 배당원천세에 대한 외국세액공제를 받을 수 있다. 15%를 초과하는 외국원천세는 손금산입이 가능하다. 외국자회사가 아닌 외국법인으로부터 캐나다법인이 수취한 배당에 대해서도 유사한 외국납부세액공제가 가능하다.

캐나다 법인은 외국자회사의 과세소득으로부터 배당을 받은 경우에 직접이나 간접 외국세액공제의 자격이 있다.

7. 호 주

일반적으로 호주의 거주자는 그들의 전 세계소득에 대하여 납세의무가 있고 국외원천소득에 대하여 납부한 외국세에 대해서는 외국세액공제가 가능하다. 그러나, 다음에서 설명하는 특정 조건하에서 국외원천소득 중 특정항목에 대해서는 호주의 납세의무가 면제된다. 특정조건은 거주자 개인의 정황과 조건에 따라 결정된다. 즉, 거주자는 호주에 주소를 두어야 하고 호주 이외의 해외에 고정시설을 두지 않아야 한다는 것이다. 법인은 만약 그 법인이 호주에 회사를 설립했고 주요한 경영장소가 호주에 있다면 호주의 거주자로 간주된다. 또한 호주에서 사업을 하고 있고 50%가

넘는 지분을 호주의 거주자가 보유하고 있다면 호주의 거주자로 간주된다.

호주에서의 이중과세의 면제는 소득의 본질과 그 소득에 부과된 외국세의 수준에 의존한다. 즉, 포트폴리오소득은 외국세액공제의 대상이 되고 사업소득은 해당 소득이 외국에서 과세가 되었다면 호주에서는 면세의 대상이 된다. 외국회사로부터 호주의 법인이 받은 포트폴리오소득이 아닌 배당은 면세나 직·간접 외국세액공제의 대상이 된다.

가. 지점의 사업소득

호주거주자인 회사가 받은 국외원천사업소득은 그 소득이 외국회사에서 세금을 납부했다면 호주의 세금은 면제된다. 면제소득의 조건으로 국외원천소득은 열거한 외국(listed country)에서 고정사업장을 통해서 얻어져야만 하고 그 나라들에서 세금을 부여받았어야 한다. 세금을 부여받았다는 의미는 해당소득이 면제소득이거나 유예소득이 아니어야 한다는 의미이고 납부를 조건으로 하는 것은 아니다. 국외원천 사업이익의 면제는 호주의 회사가 실현한 사업관련 자산이익까지 확대된다. 자산관련 이익의 면제를 위해서는 다음의 요건을 충족해야 한다.

- 열거된 외국에서 고정사업장(PE)을 통하여 소득을 벌어들이는 데 사용된 상각 자산이나 부동산과 관련되어야 한다.
- 이익은 열거된 외국에서 세금이 부여되어야만 한다.
- 자산이 반드시 “과세가능한 호주의 자산”이어야 하는 것은 아니다.

외국에서 사업과 관련되지 아니한 자산의 처분으로부터 발생한 자본손실 및 그런 자산과 관련되어 발생한 어떤 비용도 호주의 세금목적으로 공제되지 않는다.

열거되지 않은 나라들이나 열거된 나라지만 고정사업장(PE)을 통하지 않은 경우에 호주의 법인이나 호주의 거주자인 개인이 받은 국외원천소득은 납세자의 전 세계소득에 포함되고 납세자는 외국납부세액공제를 받을 수 있다. 공제액은 실질적으로는 호주의 소득세와 동일하다. 전 세계소득기준의 공제한도는 5개 바스켓의 소득(이자, 역외금융소득, 외국연금으로부터 발생하는 특정소득, 자본이익, 그 외의 소득)으로 분류된다.

공제한도액의 계산은 단일한도이긴 하지만, 열거된 나라에서 벌어들인 사업소득이 면제되기 때문에 높거나 낮은 외국세의 평준화 효과는 제한된다. 외국세액의 이월공제는 각 바스켓별로 5년간 계속되고 공제의 한도초과액은 동일 회사 그룹의 다른 회사로 이전할 수 있다. 국외원천사업에서 발생한 손실은 국외원천사업소득에서 이익이 발생한 연도에 이월해서 공제될 수 있다. 이러한 규정이 납세자가 실질적인 사업손실을 상쇄하고자 국외원천의 소득을 수동적인 소득으로 이전하고자 하는 것을 막아준다.

나. 포트폴리오소득

납세자는 국외원천의 포트폴리오소득을 과세소득에 포함시키고 외국납부세액공제를 받을 수 있다. 개인에 대해서는 사업소득과 포트폴리오소득 간에 차이가 없다. 호주거주자인 법인에 대해서는 열거된 나라들에서 벌어들이는 사업소득과 그 외 소득 간에는 차이가 있다. 즉, 사업소득에 대해서는 특정요건을 갖춘 경우에는 면제가 되고 포트폴리오소득에 해당하면 과세된 후 세액공제를 받게 된다. 다만, 호주법인에 의하여 실현된 특정 자본이익은 면제 대상이 된다. 외국회사의 지분처분으로 얻은 자본이익을 포함하는 다른 자본이익은 외국납부세액공제의 대상이 되기는 하지만 기본적으로 호주세법의 적용을 받는다.

다. 외국회사로부터의 배당

외국회사로부터 받은 배당은 다음의 4가지 요소에 따라 세무상 달리 취급된다.

- 외국회사의 거주 여부
- 호주의 납세자가 개인인지 법인인지 여부
- 만약 수령자가 법인이라면 법인의 지분의 규모
- 외국회사의 소득이 CFC규정²¹⁾이나 FIF(Foreign investment fund)규정²²⁾을

21) 호주의 CFC규칙은 호주의 거주자가 통제할 수 있는 외국회사에 의하여 얻어진 소득에 초점을 맞추며 다음과 같은 경우에 외국회사가 호주거주자에 의하여 통제되어지는 것으로 간주된다.
- 회계연도 말에 5명 이하의 호주거주자(그 거주자들은 적어도 1%이상의 지분을 소유)들이

따르는 호주 주주에게 귀속되는지 여부

CFC규정이나 FIF규정에 근거하여 호주의 세금이 부여되었던 소득으로부터 호주의 개인 거주자가 외국회사로부터 배당을 수취했거나 호주 거주자인 법인이 배당을 수취한 경우에 그 배당은 국제적인 이중과세를 배제할 목적으로 호주 세금이 면제된다.

만약 호주의 개인 거주자가 외국회사로부터 배당을 받았다면 그 배당에는 호주의 세금이 부여되고 배당에 대한 외국인천세에 대해서는 외국세액공제가 가능하다. 외국회사에 대하여 10% 미만의 지분을 가진 호주회사가 배당을 받은 경우에도 동일하게 취급된다. 호주의 법인 거주자가 10% 이상의 지분을 가진 외국회사로부터 배당을 받았을 때 배당은 면제/공제가 결합된 방식(combined exemption/credit system)의 적용을 받는다. 이 배당은 포트폴리오소득이 아닌 직접투자 소득으로 간주된다.

열거된 외국으로부터 호주법인이 수취한 포트폴리오소득이 아닌 배당은 호주에서 세금이 면제되고 열거되지 않은 나라의 외국회사로부터 호주법인이 수취한 포트폴리오소득이 아닌 배당은 외국회사의 이익의 본질에 따라 호주에서 세금이 면제되기도 하고 과세되기도 한다. 호주의 세금이 부과되면 직·간접의 외국세액공제를 적용받는다. 간접외국세액공제는 10% 이상의 지분을 가진 경우에 적용된다. 간접외국세액공제의 한도는 일괄한도방식으로 운용된다. 앞서 언급한 것과 같이 평균화의 가능성은 있지만 열거된 나라에 거주하는 회사로부터 포트폴리오소득에 포함되지 않는 배당소득을 받은 경우에는 호주의 세금이 면제되는 규정 때문에 평균화의 가능성이 제한된다.

자본에 대하여 50% 이상의 지분을 가지고 회사 공헌이익의 50%를 결정하는 경우
 - 40% 이상 소유한 최대주주이거나 호주과세당국이 5명 이하의 호주거주자가 지분율이 50% 이하임에도 외국회사를 통제하고 있다고 판단하는 경우
 사업소득에 대하여 면제받기 위한 요건은 CFC의 거주지국의 PE를 통하여 사업을 수행하여야 하고 GAAP에 의하여 회계처리하여야 하며 수동소득(passive income)이 전체 수익의 5% 미만이어야 한다. 만약 사업소득면제를 입증하지 못하면 수동소득은 호주에 귀속된다.

22) FIF측정방식은 CFC규정의 적용대상이 적기 때문에 도입되었다. 사업과 관련된 외국회사의 이자는 면제된다. 두 가지의 선택적인 TEST가 이 면제의 적용을 결정하는 데 이용된다. 대차대조표방식은 회사자산의 자세한 조사에 근거한다. 총자산가치의 50%가 넘는 자산을 사업에 사용해야만 한다. 주식교환열거방식은 대차대조표방식의 대응치이다. 왜냐하면 대부분의 소규모 투자자는 앞선 방식을 적용할 수 있는 정보에 접근할 수 없기 때문이다.

외국지점의 이익이나 외국자회사로부터 받은 포트폴리오소득이 아닌 배당은 호주소득에서 제외된다.

〈부록 2〉 외국법인세에 해당되는 것과 해당되지 않는 것 예시(일본)

국가별	외국법인세에 해당하는 것	외국법인세에 해당하지 않는 것
미국	<ul style="list-style-type: none"> - 연방소득세(Federal Income Tax) - 연방법인소득세(U.S. Corporation Income Tax) - 유보수익세(Accumulated Earning Tax) - 동족지주회사세(Personal Holding Company Tax) - 최저한세(Minimum Tax) - 수출전문회사(DISC)의 주주가 납부한 의제배당세 - 주나 지방 법인소득세(State Corporation Income Tax) - 캘리포니아주의 Corporation Franchise Tax - 일리노이주의 Corporation Income Tax - 뉴저지주의 Corporation Business Tax중 소득을 과세표준으로 하는 부분 - 미시간주의 Single Business Tax 중 소득을 과세표준으로 하는 부분 - 뉴욕주, 오하이오주의 Corporation Franchise Tax 중 소득을 과세표준으로하는 부분 - 뉴욕시의 General Corporation Tax 중 소득을 과세표준으로 하는 부분 - 뉴욕주의 비거주자부동산양도세(10%원천세) - 조지아주의 Corporation Tax - 남캐롤라이나주의 Corporation Tax 중 소득을 과세표준으로 하는 부분 - 미주리주, 애리조나주, 메릴랜드주, 플로리다주, 앨라배마주, 버지니아주의 Corporation Income Tax - 알래스카주, 펜실베이니아주의 Corporation Net-income Tax - 오리건주의 Corporation Excise Tax부분 - 미시시피주, 남캐롤라이나주의 Corporation Franchise and Income Tax 중 소득을 과세표준으로 하는 부분 - 오하이오주에 Corporation Franchise tax 중 소득을 과세표준으로 하는 부분 	<ul style="list-style-type: none"> - 사회보장세(Social Security Tax) (1) 연방보험세(Federal Insurance Contribution) (2) 연방실업세(Federal Unemployment Tax) - 이자평형세(1974년1월30일 이후 과세정지) - 매출·사용세(Sales and Use Tax) - 워싱턴주의 Business and Occupation Tax - 시애틀시의 Business Tax - 필라델피아시의 General Business Tax - 뉴저지주의 Corporation Business Tax중 자본을 과세표준으로 하는 부분 - 텍사스주의 Corporation Franchise Tax - 미시시피주, 북캐롤라이나주의 Corporation Franchise Tax 중 자본을 과세표준으로 하는 부분 - 캘리포니아주의 Unitary Tax의 action fee - 회사설립세(Initial Tax) - 자산세(Property Tax) - 조지아주의 Corporation Tax

국가별	외국법인세에 해당하는 것	외국법인세에 해당하지 않는 것
영국	<ul style="list-style-type: none"> - 법인세(Corporation Tax) - 소득세(Income Tax) - 투자소득부가세(Investment Income Surcharge) - 양도소득세(Capital Gain Tax) - 동족지주회사세(Personal Holding Company Tax) - 주세, 시세(State Corporation Income Tax) 중 소득을 과세표준으로 하는 부분 - 개발용지세 - 석유수입세 	<ul style="list-style-type: none"> - 부가가치세(Value Added Tax) - 사회보장세(Social Security Tax) (1) 연방보험세(Federal Insurance Contribution) (2) 연방실업세(Federal Unemployment Tax) - 국민보험료부가세(National Insurance Surcharge) - 주세, 시세 중 소득 이외의 것을 과세표준으로 하는 부분
독일	<ul style="list-style-type: none"> - 법인세(Körperschaftsteuer) - 자본수익세(Kapitalertragsteuer) (이자배당세) - 영업수익세(Gewerbeertragsteuer) - 사용료에 대한 원천세(Körperschaftssteuer) - 이찰세(Couponsteuer) 	<ul style="list-style-type: none"> - 영업자본세(Gewerbekapitalsteuer) - 부가가치세(Mehrwertsteuer) - 자본유통세(Kapitalverkehrssteuer) (1) 회사세 (2) 거래소거래세(Vermögenssteuer)
프랑스	<ul style="list-style-type: none"> - 법인세(Impot sur les Societes) - 법인계산세 - 소득세 - 배당원천세(Retenue a la Source) - 이자원천세(Prelevement) - 사용료원천세(Retenue a la Source) 	<ul style="list-style-type: none"> - 부가가치세(TVA) - 영업세(지방세) - 급여관련세 (1) 급여세 (2) 종제세 (3) 훈련세 (4) 주택계획세
이탈리아	<ul style="list-style-type: none"> - 분류소득세(Imposta Reali) - 법인세 중 소득에 대하여 과세되는 부분 - 이자, 배당, 사용료의 원천세(Ritenuta sui interessi dividendi, redditi a titolo dimposta) - 지방소득세 - 누진보완종합소득세(Imposta Sostitutiva) 	<ul style="list-style-type: none"> - 일반매출세 - 부가가치세 - 법인세 중 자본에 대하여 과세되는 부분
캐나다	<ul style="list-style-type: none"> - 법인소득세(Corporation Income Tax) - 비거주법인소득세 - 주법인소득세 - 지점세(Branch Tax) 	<ul style="list-style-type: none"> - 주의 소매세(Retail Sales Tax) - 노령자보험세 - 연방판매세(Sales Tax) - 연방물품세(Excise Tax)
호주	<ul style="list-style-type: none"> - 연방소득세(유보부가세를 포함) - 지점이익세(Branch Profit Tax) 	<ul style="list-style-type: none"> - 매출세(Sales Tax) - 급여세(Payroll Tax)

자료: 渡辺 淑夫, 『外國稅額控除』, 同文館出版, 2005, pp. 51~60.

〈부록 3〉 경제적 실질검사의 개념 및 예시(IRS Notice 98-5)

1. 개념

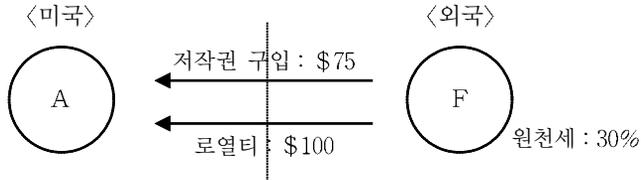
IRS Notice 98-5에서 외국납부세액공제의 허용 여부는 특정계약의 결과로서 얻을 것으로 기대되는 경제적 이익과 외국세액공제의 이익을 비교하여 결정한다. 즉, 특정거래에 대한 경제적 이익보다 외국세액공제의 이익이 큰 경우에는 특정거래는 불필요한 거래로 보고 외국세액공제를 부인하는 것이다. 이 때, 특정거래는 그 실질을 고려하여 별개의 계약이라도 하나의 단위로 묶어서 취급되기도 하고 하나의 계약이라도 별도로 분리되어 취급되기도 한다.

현실적으로 실무경제에서는 특정계약에서 손실이 발생하더라도 장기적인 영업목적 등을 위하여 계약을 체결하는 경우가 빈번하므로 미국의 경제적 실질검사가 지나치게 외국세액공제를 부인하는 결과를 가져와 기업경쟁력을 위축시킨다는 비판도 있다.

2. 예시

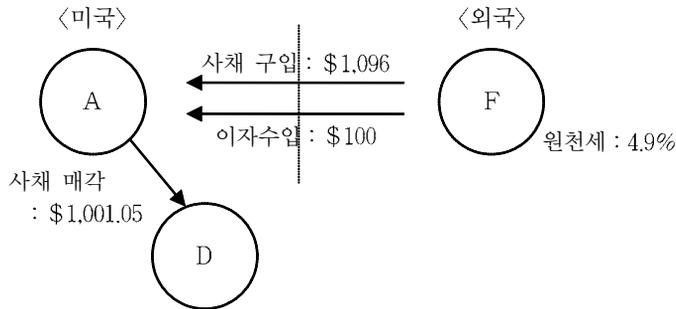
IRS Notice 98-5에서는 외국세액공제를 남용하는 행위로 5가지를 언급하고 있으며 이를 통하여 외국세액공제에서의 경제적 실질검사의 내용인 경제적 이익과 외국세액공제의 이익을 비교할 수 있다.

예시 1



미국의 내국법인인 A는 1998년 6월 29일에 곧 만기가 되는 저작권의 모든 권리를 \$75에 구입하였고 이 저작권으로부터의 이익은 1998년 6월 30일에 받는 로열티 \$100가 전부이다. 로열티에 대해서는 외국에서 원천세 30%가 부과되므로 내국기업은 로열티를 순액으로 \$70 받게 된다. A의 경제적 손실은 \$5(저작권 구입비용으로 \$75의 손실, 로열티로 인한 \$100의 이익, 외국세액으로 인한 \$30의 손실의 합계액)이고 외국세액공제에 따른 이익은 \$30이므로 이 거래는 경제적 실질이 없는 거래로 보아 외국세액공제를 적용할 수 없다.

예시 2

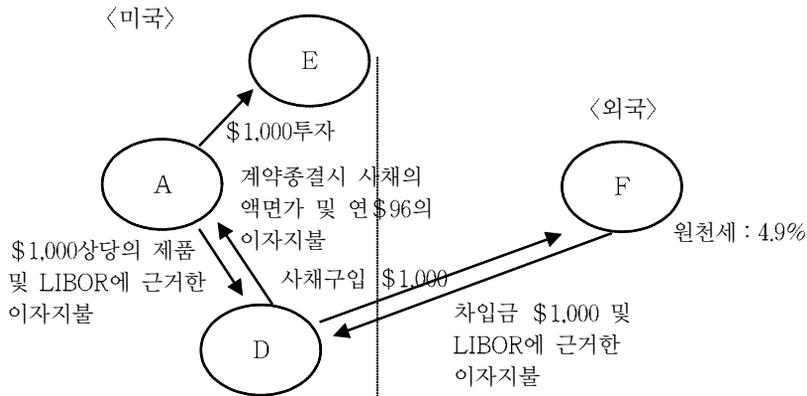


1998년 6월 29일에 A가 외국사채를 발생이자를 포함하여 \$1,096에 구입하였다. 사채이자율은 매년 6월 30일에 지급되며 외국에서 원천세 4.9%가 징수된다. A는 1998년 6월 30일에 원천세를 제외한 순이자로 \$95.1(\$100-\$4.9)를 받았다. A는 1998년 7월 4일에 해당 사채를 \$1,001.05에 D법인에 매각하였다.

A의 경제적 이익은 \$0.15(최초 사채구매비용으로 \$1096.00의 손실, 사채이자로

인한 순수입으로 \$95.10의 이익, 사채판매로 인한 수취금액으로 \$1,001.05의 이익의 합계액)이고 외국세액공제에 따른 이익은 \$4.9이므로 이 거래는 경제적 실질이 없는 거래로 보아 외국세액공제를 적용할 수 없다.

예시 3

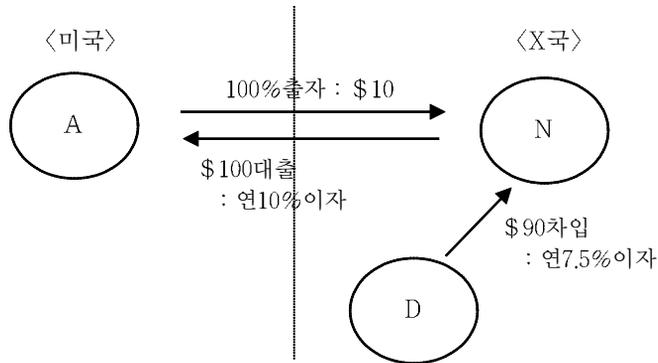


외국세액공제를 받지 못하는 A가 연이자 \$100이고 액면가 \$1,000인 외국사채를 구매하고자 했다. 이 경우에 A는 사채구입자금 \$1,000를 지불하고 원천세를 제외한 순이자 \$95.1를 수취했을 것이다. 그러나, A는 사채구입을 하여 고정이자를 수취하는 대신에 D와 명목원금계약(Notional Principal Contract)을 체결하였다. NPC는 어떤 명목적 원금을 상정하고 이를 기준으로 파생되는 지불계약을 하는 것을 의미하는 것으로 대표적인 상품으로 스와프 등이 있다. A와 D간에 체결된 NPC는 A가 \$1,000 및 \$1,000를 기준으로 LIBOR로 계산한 이자를 지불하고 D로부터 계약종결시 사채의 액면가 및 \$1,000를 기준으로 한 연 \$96의 고정이자를 수취하는 계약이다. 또한 D는 A로부터 수취한 \$1,000로 사채를 구입하고 순이자소득으로 연 \$95.1를 수취한다. D는 이자관련 위험을 헷지하기 위하여 LIBOR에 근거하여 이자를 지불하는 \$1,000의 차입금을 차입하였다.

미국법인 A가 외국납부세액공제가 불가능한 상황에서 미국법인인 D가 대신 사채를 구입하여 외국납부세액공제의 한도를 구매한 결과가 된다. 즉, A의 입장에서

는 \$1,000와 LIBOR이자를 지불하고 계약종료시점에 사채의 액면가와 매년의 고정 이자를 받게 되므로 LIBOR에 의한 변동이자를 고정이자로 전환한 효과가 있으며, D의 입장에서는 \$1,000를 A로부터 수취하여 외국사채를 구입하고 고정이자를 수취하여 A에게 지급하며 별도의 차입금을 통하여 A로부터 수취한 LIBOR에 의한 변동이자를 외국에 상환한다. D의 입장에서 A로부터 물건을 구입해야 하는 입장이라면 \$1,000 상당의 물건을 수취하고 물건값에 해당하는 금액으로 사채를 구입한 후 차입금을 통하여 A에 원금을 상환하고 투자사채의 매각을 통하여 차입금을 상환한다. D의 입장에서는 매년 \$0.9(외국사채에 대한 순이자수취액 \$95.1와 A에 지급하는 고정이자액 \$96와의 차액)의 경제적 손실이 발생하지만, \$4.9의 외국세액공제액이 발생하게 된다. D의 입장에서의 경제적 이익에 비하여 외국세액공제의 이익이 크므로 외국세액공제를 적용할 수 없다.

예시 4



미국법인 A가 X국의 N에 \$10를 출자(100%지분을 취득)하였다. N은 X국의 개인투자자 D로부터 \$90를 연7.5%의 이자로 차입하였고 자본금과 차입금의 합인 \$100를 미국법인 A에게 10%이자율로 대여하는 거래이다. X국의 법인소득세율은 30%이다.

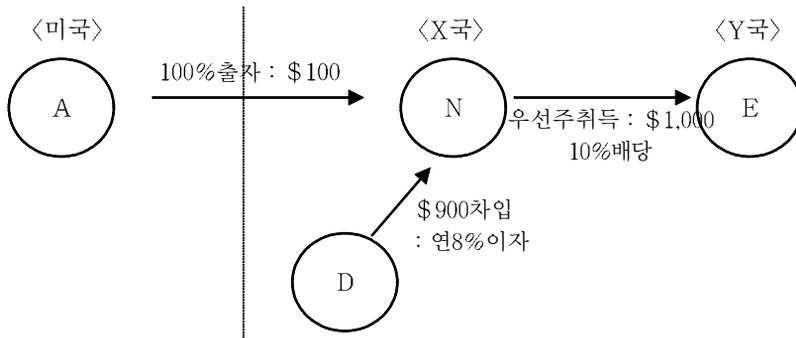
X국에서는 개인투자자 D의 대출금을 지분투자자로 보아서 N이 D에 대하여 이자지급시 이를비용으로 인정하지 않는다면 N은 수입금에 해당하는 \$100대출에 대한

이자수익에 \$10에 대한 30%에 해당하는 \$3를 세금으로 납부해야 한다. 또한 X국이 배당소득이중과세방지방법(imputation system)을 채택한다면 기업으로부터 개인에게 지급된 배당은 개인의 과세대상소득에서 제외된다.

한편 미국에서는 N이 개인투자자에게 지급한 이자를 공제가능하다고 본다면 N이 A에게 매년 \$0.25(A에 대한 대출이자인 \$10에서 D에 대한 차입이자인 \$6.75와 X국의 세금인 \$3를 제외)가 A에 대한 배당가능이익이 된다.

A의 입장에서는 기대되는 경제적 이익은 \$0.25인 반면 외국세액공제액은 \$3가 되므로 이 거래로 인한 경제적 이익에 비하여 외국세액공제액이 크다. 따라서 해당 외국세액은 공제 받을 수 없다.

예시 5



미국법인 A가 X국에 \$100를 출자하여 100%지분을 취득하여 N을 설립하였다. X국의 N은 개인인 D로부터 \$900를 연이자 8%에 차입하였고 출자된 자본금과 차입금의 합계 \$1,000로 Y국의 E의 우선주를 구입하였다. 우선주는 매년 10%배당우선주이고 Y국에서는 25%의 원천세가 징수된다.

X국에서는 D의 대출금을 N에 대한 지분투자자로 보며 N을 파트너십으로 보고 있다. 결과적으로 D는 X국에서 N에 의하여 지급되는 배당에 대한 원천세의 90%에 대하여 외국세액공제를 주장하게 된다. 한편, 미국법하에서는 D의 대출은 부채로 취급되고 N은 분리된 실체로 취급된다. 때문에 A는 N에 의하여 납부된 외국세 전액에 대하여 외국세액공제를 주장하게 된다.

A의 경제적 이익은 연 \$3(Y국으로부터의 배당소득 \$100에서 \$900의 8%인 \$72의 이자비용과 Y국의 원천세 \$25를 차감한 금액)인 데 비하여 외국납부세액 공제로 인한 이익은 \$25에 해당하므로 이 거래는 이 거래로 인한 경제적 이익에 비하여 외국세액공제액이 크므로 해당 외국세액은 적용할 수 없다.

〈부록 4〉 이중과세협정이 없는 국가에 대해 세액공제가 적용되는 외국세액의 목록

국 가	해당세목	해당국 공식언어 세목
에티오피아	소득세	income tax
아프가니스탄	소득세, 임대세, 법인세	income tax, rent tax, corporate tax
알바니아	법인 이득세를 포함한 소득세와 자연인의 소득세	tatimet mbi te ardhurat
알제리	소득세, 근로소득세, 직업세, 법인세	impôt sur le revenu global einschließlich retenueimpôt sur salaire, taxe sur l'activité professionnelle,impôt sur le bénéfices des sociétés
앙골라	법인세, 사업 및 근로소득세, 건축소득세, 자본자산 소득세	imposto industrial, imposto sobre os rendimentos do trabalho, imposto predial urbano, imposto sobre a aplicação de capitais
바바도스	소득세 및 법인세	income and corporate tax
베닌	통합 소득세	l'impôt général sur le revenue
보츠와나	소득세 및 법인세	income tax
브라질	소득세, 법인세, 원천세	imposto de renda da pessoas físicas, imposto de renda da pessoas jurídicas, imposto de renda retido da fonte
브루나이	소득세	income tax
칠레	소득세 및 법인세, 총수입에 대한 부가세, 외국인의 소득에 대한 부가세	impuesto a la renta, impuesto global complementario, impuesto adicional
중국(타이완)	개인 소득세, 산업소득세	individual consolidated income tax, profit-seeking enterprise income tax
중국, 민족공화국 (특정행정 지역 홍콩)	홍콩을 참조	
쿡제도	개인 및 법인 소득세	income tax
코스타리카	영업이득세, 근로소득세, 원천세	impuesto sobre las utilidades, impuesto único sobre la renta del trabajo personal dependiente
도미니카 공화국	소득세 및 법인세, 소득세 및 법인세의 할증금	impuesto sobre la renta, contribucion adicional al impuesto sobre la renta
엘 살바도르	소득세 및 법인세	impuesto sobre la renta

〈부록 4〉 이중과세협정이 없는 국가에 대해 세액공제가 적용되는 외국세액의 목록 65

국 가	해당세목	해당국 공식언어 세목
피드시	소득세 및 법인세, 배당원천세, 이자원천세, 외국인의 배당원천세	income tax, dividend tax, interest withholding tax, non-resident dividend withholding tax
가봉	전체 소득세, 자본참가 소득세, 근로소득세, 법인세	impôt général sur le revenu des personnes physiques, impôt sur le revenu des valeurs mobilières, taxe complémentaire sur les salaires, impôt sur les sociétés
감비아	소득세, 법인세, 자본이득세	income tax, capital gains tax
가나	소득세, 법인세, 자본이득세, 법인세에 대한 부가세	income tax, capital gains tax, national reconstruction levy
지브랄터	소득세, 법인세	income tax
파테말라	소득세, 법인세	impuesto sobre la renta
기니	소득세, 근로소득세, 비거주자에 대한 원천세, 산업소득세, 자영업소득세, 자본이득 원천세, 법인세	impôt général sur le revenu, impôt sur les traitements et salaires, impôt sur les revenus non salariaux versés à des non résidents, impôt sur les bénéfices industriels, commerciaux et non commerciaux, impôt sur le revenu des capitaux mobiliers
가이아나	소득세, 법인세, 국가 발전을 위한 부가세	income tax
하이티	소득세, 법인세	impôt sur le revenu
혼두라스	소득세, 법인세	impuesto sobre la renta
홍콩	영업세, 근로소득세, 재산세	profits tax, salaries tax, property tax
이라크	소득세, 법인세	income tax, surtax
요르단	소득세, 법인세, 사회 서비스세	income tax, social service tax
카메룬	소득세, 비례세, 누진부가세, 비거주자의 저자 사례금, 특허이득, 이용보수 및 유사소득에 대한 원천세, 법인세, 조합세, 직접 조합세, 건축 기초 분담금, 연구논문 또는 기술, 재정, 기장에 적당한 보조를 위한 특허 사례금 및 기타 지불금에 대한 특별 세금	impôt sur le revenu des personnes physiques einschließlich taxe proportionnelle bzw. proportional tax und surtaxe progressive bzw. graduale surtaxe, tax spéciale sur les revenus bzw. prélèvement spécial, impôt sur les sociétés bzw. company tax, centimes additionnels bzw. additional council tax, taxes communales directes bzw. direct council taxes, contribution au crédit foncier bzw. contribution to the construction fund, prélèvement spécial sur les redevances et sur les autres rémunérations pour études, assistance technique, financière ou comptable

국 가	해당세목	해당국 공식언어 세목
카타르	소득세	income tax
콜롬비아	소득세, 이체세, 초과이득세, 소득세에 대한 자산할증금	impuesto sobre la renta ein- schließlich complemento del impuesto basico de renta, impuesto complementario sobre el exceso de utilidades, impuesto complementario sobre el patrimonio
콩고	소득세, 소득세에 대한 보완세, 법인세, 자본이득세, 자본회사의 특별 세금, 소득세 및 법인세에 대한 부가세	impôt sur le revenu des personnes physiques, impôt complémentaire, impôt sur le revenu des valeurs mobilières, taxe spéciale sur les sociétés, taxe civique d'investissement
콩고 민주공화국	임대소득세, 동산 소득세, 영업이득세	contribution sur les revenus locatifs, contribution mobilière sur les revenus des capitaux mobiliers, contribution sur les revenus professionnels
쿠바	영업세, 소득세	impuesto sobre utilidades, impuesto sobre ingresos personales
레소토	소득세, 법인세, 소득에 대한 부가세	income tax, graded tax
레바논	소득세, 법인세	impôt sur le revenu
리비시 아랍 드샤말이리아	소득세, 포괄 법인세, 지하드 기초세	income tax, company tax
리히텐슈타인	소득세, 법인세, 자본이득세	erwerbsteuer, ertragsteuer, couponabgabe
마다가스카르	소득세, 분배이득에 대한 연례세	impôt sur le revenu, taxe annuelle sur les bénéfices non distribués
말라위	소득세, 법인세	income tax
말리	소득세, 법인세, 영업세	impôt général sur le revenu einschließlich der impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux
마우레타닌	소득세, 영업세, 농업소득세, 비영업이득세, 임금세, 연금세, 양로연금세, 자본 자산이득세	impôt général sur le revenu, impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et sur les bénéfices de l'exploitation agricole, impôt sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères, impôt sur le revenu des capitaux mobiliers

〈부록 4〉 이중과세협정이 없는 국가에 대해 세액공제가 적용되는 외국세액의 목록 67

국 가	해당세목	해당국 공식언어 세목
모나코	영업이득세	impôt sur les bénéfices
모잠비크	소득세, 법인세, 보완세, 기초자산 소득세	imposto de rendimento, imposto suplementar, contribuição predial
미얀마	소득세, 법인세	income tax, super tax
네팔	소득세, 법인세	income tax
니카라과	소득세, 법인세	impuesto sobre la renta
네덜란드	소득세	inkomstenbelasting, winstbe- lasting
니저	소득세, 영업세, 농업소득세, 배상금, 임금, 연금, 종신연금, 양로연금에 대한 수입세, 자본자산 소득세	impôt général sur le revenu, impôt sur les bénéfices industriels, commerciaux et agricoles, impôt sur les traitements publics et privés, les indemnités et émoluments, les salaires, les pensions ou indemnités annuelles et rentes viagères, impôt sur le revenu des capitaux mobiliers
나이지리아	외국인에 대한 연방소득세, 소득세, 연방법인세, 양도이득세	federal income tax, income tax, companies income tax, capital gains tax
오만	소득세, 법인세	income tax
파나마	소득세, 법인세, 법인에 대한 부가세	impuesto sobre la renta einschließlich impuesto complementario a cargo de las personas jurídicas
파라과이	소득세, 법인세	impuesto a la renta
페루	소득세, 법인세, 이득 변화에 대한 보완세	impuesto a la renta einschließlich Abzugsteuer für Steuerausländer von Zinsen und Dividenden und einschließlich Zusatzsteuer für Steuerausländer auf Lizenzgebühren und Zweigstellengewinne, impuesto complementario a las capitalizaciones
푸에르토 리코	소득세, 법인세, 부가세	income tax, surtax
르완다	임대소득세, 영업세, 직업 소득세, 자본이득세	impôt sur le revenu, locatifs, impôt sur le revenu professionnels ou impôt professionnel, impôt sur les revenus des capitaux mobiliers ou impôt mobilier
살로모넨	배당소득에 대한 원천세	withholding tax auf Dividendenerträge
산 마리노	소득세	Imposta Generale sui Redditi
사우디아라비아	소득세, 법인세	income tax

국 가	해당세목	해당국 공식언어 세목
세네갈	소득세, 영업소득세, 농업 소득세, 비영업활동 소득세, 자본이득세	impôt général sur le revenu, impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et sur les bénéfices de l'exploitation agricole, impôt sur les bénéfices des professions non commerciales, impôt sur le revenu des valeurs mobilières
사이헬렌	소득세, 법인세	income tax
시라 레온	소득세, 법인세	income tax
소말리아	소득세, 법인세, 조합이득세	income tax, local administration additional tax
수단	영업이득세, 근로소득세, 농업소득세, 토지이득세	business profits tax, personal income tax, land rent income tax
수리남	소득세, 법인세	inkomstenbelasting
스와질랜드	소득세, 법인세, 비거주자 배당세	income tax, non-resident shareholder tax
시리아, 아라비아공화국	소득세, 법인세, 근로 소득세, 비거주자에 대한 소득세, 자산이득세	income tax on commercial, industrial, and noncommercial profits, income tax on salaries and wages, income tax on non-residents, income tax on revenue of movable and immovable capital
타이완	중국 (타이완) 참조	
탄자니아합중국	소득세, 법인세	income tax
토고	소득세, 영업이득세, 비영업활동 소득세, 근로소득세, 연금세, 종신연금세, 자본이득세	impôt général sur le revenu, impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, impôt sur les bénéfices des professions non commerciales, taxe progressive sur les traitements publics et privés, les indemnités et émoluments, les salaires, les pensions et les rentes viagères, impôt sur le revenu des valeurs mobilières ou capitaux mobiliers
우간다	소득세, 법인세, 부가세	income tax, surtax

세법연구 06-04

**주요국의 이중과세배제방법 및
외국납부세액공제제도 현황과 시사점**

2006년 11월 16일 인쇄

2006년 11월 20일 발행

저 자 안종석·구자은

발행인 최 용 선

발행처 한국조세연구원

138-774 서울특별시 송파구 가락동 79-6

TEL: 2186-2114(대) www.kipf.re.kr

등 록 1993년 7월 15일 제21-466호

조판및
인쇄 고려문화사

© 한국조세연구원 2006

ISBN 89-8191-326-9

* 잘못 만들어진 책을 바꾸어 드립니다.