

세무와회계저널
제14권 제2호 2013년 4월 pp.149~173
한국세무학회

간접외국납부세액공제에 대한 고찰 및 개선

황규영* · 김유라**

<요 약>

간접외국납부세액공제는 외국소재 자회사가 납부한 세금을 자국소재 모기업이 간접적으로 납부한 세금으로 인정하여 이를 모기업의 납부할 세액에서 공제해주는 제도이다. 이 제도는 외국에 직접형식으로 진출(직접투자)한 경우와 지분투자형태로 진출(간접투자)한 경우 간에 조세의 중립성을 확보하여 자본의 해외진출을 촉진하기 위한 조세제도이다.

이러한 간접외국납부세액공제는 제도의 초기에는 조세조약상 근거규정을 갖춘 경우만을 대상으로 하다가 조세조약이 없는 경우에도 일부 혜택을 부여하는 것으로 확대하여 왔으며, 2011년 말에는 조세조약의 유무와 무관하게 세액공제혜택을 부여하는 것으로 세법을 개정하였다. 본 연구에서는 이러한 세법의 개정과정을 중심으로 간접외국납부세액공제의 의미를 되새겨보고 현행 세법의 내용 중 보완이 필요한 부분과 이에 대한 개선방안을 모색하였다.

분석결과 현행 세법상 외국손회사에 대하여 50%의 혜택만을 부여하는 세법내용은 조세조약의 유무와 관계없이 혜택을 부여한다는 개정 취지와 맞지 않는 부분이 있고 외국의 사례와 비교하여 볼 경우에도 개정의 필요가 있는 것으로 판단된다. 따라서 외국손회사의 경우에도 100%의 혜택을 부여하는 것으로 세법을 개정하는 것이 바람직해 보인다.

또한 기업이 내국자회사에 투자한 경우에 적용되는 수입배당금 익금불산입제도와의 형평성을 고려하여 볼 경우 지분보유기간에 대한 요건도 현행 '6개월 이상'에서 '3개월 이상'으로 단축할 필요가 있는 것으로 생각된다. 이러한 개선안은 자본투자의 중립성 확보라는 간접외국납부세액공제의 근본취지와도 더 합치되는 것으로 생각된다.

기타의 개선안으로는 개인에 대하여도 간접외국납부세액공제를 허용하는 것이 필요해 보인다. 자본수출에 대한 조세중립성이라는 측면과 개인과 법인 간의 형평성 차원에서도 개인에 대한 간접외국납부세액공제의 허용이 타당해 보인다.

<주제어> 간접납부세액, 외국납부세액공제, 이중과세조정, 투자중립성

* 국민대학교 경영대학 부교수, hwanggy@kookmin.ac.kr, 02-910-4286, 주저자

** 국민대학교 경영대학 조교수, yurak@kookmin.ac.kr, 02-910-4564, 공동저자

I. 서 론

자본의 국가 간 이동이 자유로워지고 기업의 해외진출이 빈번한 글로벌경쟁의 시대에서는 이중과세의 해소와 과세의 중립성을 유지하는 것이 조세정책의 입장에서 중요한 요소로 대두된다. 하나의 기업이 외국에 진출하여 소득을 창출하는 경우 진출지국(원천지국)에서의 과세와 투자본국(거주지국)에서의 과세 간 이중과세라는 문제가 대두되는데 이러한 이중과세의 문제를 해소하여 주는 제도가 외국납부세액공제이다.

각 국가는 자국의 거주자들에 대하여 속인주의(屬人主義)적 입장에서 과세권을 행사한다고 볼 때 그 인격에 귀속되는 모든 소득에 대하여 원칙적으로 과세권을 가진다. 뿐만 아니라 각 국가는 자국 내에서 창출된 소득에 대하여는 속지주의(屬地主義)적 입장에서 과세권을 행사하고자 할 것이므로 그 귀속자의 국적 여부와 무관하게 과세권을 가진다. 따라서 한 기업이 외국에 진출하여 사업을 영위하는 경우에는 현지국에서의 과세와 국적지국에서의 과세라는 이중과세의 문제가 발생하게 된다. 이러한 이중과세의 문제는 각 국가가 국외원천소득에 대하여 Territorial System을 채택하고 있느냐 Global System을 채택하고 있느냐에 따라서 그 해소방안이 달라진다.¹⁾ 전자는 외국에서 벌어들인 소득을 본국의 과세소득에서 제외하는 방식으로 이중과세를 해소하게 되고, 후자는 거주자에 귀속되는 모든 소득(국내외원천소득 전부)에 대하여 과세하되 외국에서 부과된 세금에 대하여는 외국납부세액으로 공제를 해주는 방법으로 이중과세의 문제를 해소하게 된다. 우리나라의 경우에는 Global System에 따라 외국납부세액공제 제도를 운용하고 있다.

국제거래에 대하여 이중과세를 조정해주는 문제는 거래형태의 다양성으로 인해 그리 간단한 문제만은 아니다. 하나의 기업이 외국에 투자를 함에 있어서 지점 형태로 직접진출한 경우에는 외국납부세액공제를 적용하여 이중과세를 완화해주면 된다. 하지만 한 기업이 외국에 있는 기업의 지분을 취득하는 방법으로 간접진출한 경우에는 이중과세의 조정문제는 복잡해진다. 외국자회사는 법률적인 면에서 국내기업과 법인격이 다르므로 그 외국자회사가 납부한 세금을 국내기업의 납부세액에서 공제해 주는 것은 과세 논리적 측면에서는 법리에 맞지 않는다. 이것은 강하게 말하면 과세권을 포기한 것과 같기 때문이다. 그러나 이렇듯 간접진출(지분투자) 형태에 대하여 외국납부세액공제를 적용하지 않고 직접진출(지점 설립) 형태에 대하여만 세액공제를 적용한다면 자본수출의 중립성을 해치게 되는 문제가 발생한다. 자본을 투자함에 있어서 지역의 차이와 방식의 차이로 인해 조세적인 불평등이 존재한다면 내국기업의 외국진출에 걸림돌로 작용하게 될 것이며 나아가 자본의 국제이동에 장애로 작용하게 된다는 것이다.

이에 해외투자형태의 차이에 따른 차별의 폐지라는 필요성을 충족하면서 국가의 과세권 유지

1) 우리나라를 비롯한 미국, 일본 등 대부분의 국가에서는 Global System을 채택하고 있지만 호주, 캐나다 등 일부국가의 경우에는 Territorial System을 채택하고 있다(정재호 외 2009 p.33 참조).

라는 두 마리 토끼를 잡기 위하여 제안된 것이 상호주의 원칙이다. 이러한 상호주의 원칙에 입각하여 마련된 조치가 간접외국납부세액공제이다. 조세조약으로 해당 국가 간에 외국자회사의 납부세액을 국내 모기업의 세액에서 공제하는 제도를 각각 인정하는 경우 즉, 조세조약으로 간접외국납부세액공제를 상호 간에 인정한 경우에만 간접외국납부세액공제를 적용하자는 것이다.

우리나라의 경우에도 1995년 말 간접외국납부세액공제를 도입할 당시에는 상호주의 원칙에 따라서 조세조약에 명시된 경우에만 이를 적용하도록 하였다. 그러나 조세조약체결국에 진출한 경우에만 세액공제혜택을 부여하는 것은 해당 조세조약이 체결된 국가가 소수이기 때문에 실효성이 작다는 점과 우리나라 기업의 해외진출 시 특정 국가만을 우대하는 결과가 된다는 점이 지적되었다. 이로 인하여 2002년 말에는 조세조약 미체결국가에 진출한 경우에도 50%에 해당하는 간접외국납부세액공제의 혜택을 부여하는 특례를 신설하였다.²⁾ 그리고 2011년 말에는 조세조약 체결 여부와 무관하게 간접외국납부세액공제를 모든 기업에 적용하는 것으로 세법을 개정하였다.³⁾ 이러한 변화는 과세논리의 유지보다는 자국 기업의 자본수출을 지원한다는 조세정책의 중요성이 더 반영된 결과로 생각되며, 현재와 같은 글로벌경쟁의 시대에 지지를 받을 만한 변화로 받아들여지고 있다.

국제적 이중과세의 문제와 관련하여 이에 대한 연구도 활발히 이루어졌다. 안종석·구자은(2006)의 경우 이중과세 방지를 위한 제도로서의 외국납부세액공제가 가지는 의미에 대하여 주요국을 대상으로 살펴보았으며, 정재호 외(2009)의 경우 미국과 일본을 대상으로 해외진출기업의 과세제도에 대하여 전반적인 내용과 시사점을 살펴보았다. 이준규·정규언(2009)은 외국납부세액공제를 적용함에 있어서 외국납부세액의 환산방법에 대하여 보다 합리적인 대안을 제시하고자 하였다. 김기영(2005)은 현행 외국납부세액공제제도가 가지는 단점을 지적하면서 이를 개선하기 위해서는 소득별로 구분하여 세액공제한도를 적용할 것과 외국납부세액의 계산과 관련하여 연도별 구분법 대신 풀링법을 채택할 것을 제안하였다. 외국납부세액공제가 실무적으로 기업의 해외진출에 긍정적인 영향이 있었는지에 대한 실증연구도 행해졌다. 전태영·변용환(2012)의 경우 간접외국납부세액공제 협약이 체결된 경우 해외 직접투자의 빈도와 금액이 증가함을 실증하였다.

본 연구에서는 간접외국납부세액공제가 현재의 내용으로 변화된 과정을 따라 그 의미에 대하여 고찰하고 현행 제도가 담고 있는 내용의 미비점과 이에 대한 개선점을 찾고자 하였다. 현행 간접외국납부세액공제는 외국자회사에 대하여는 100%로 적용하고 외국손회사에 대하여는 50%로 적용하도록 하고 있는 바, 이는 조세조약의 체결여부와 무관하게 세제혜택을 부여한다는 취지에 비추어 맞지 않는 측면이 있는 것으로 지적되고 있다. 또한 지분의 보유요건도 내국법인으로부터 배당을 수취 한 때에 적용하는 익금불산입의 요건인 3개월 보유로 통일할 필요성이 있는

2) 2002.12.11. 조세특례제한법 제104조의6 신설

3) 2011.12.31. 법인세법 제57조 개정 및 조세특례제한법 제104조의6 폐지

것으로 보인다. 현행 제도에 대한 개선점을 찾는 이러한 시도는 자본수출의 중립성을 확보하고 자국기업의 해외진출을 확대하고자 하는 조세정책이 실효적으로 작용하는데 도움이 될 것으로 보며 세법이 가지는 논리적인 정합성과 합리성을 보완하는데 일조할 수 있을 것으로 생각한다.

이후 본 연구의 구성은 다음과 같다. 제Ⅱ장에서는 이중과세 조정제도로서의 외국납부세액공제의 내용과 의미에 대하여 살펴보고, 제Ⅲ장에서는 현행 간접외국납부세액공제 규정이 가지는 문제점을 분석하고 이에 대한 개선방안을 제시하며, 제Ⅳ장에서는 본 연구의 결론에 대하여 정리하였다.

Ⅱ. 외국납부세액공제의 구성내용과 의미

1. 우리나라 세법의 내용

우리나라의 경우 외국납부세액공제에 대한 내용은 법인세법 제57조에 규정되어 있다. 외국납부세액을 납부할 세액에서 공제하여주는 이유는 앞서 언급한 대로 국제적인 이중과세를 조정하기 위한 것이다. 내국법인이 외국에서 벌어들인 소득이 있는 경우에 우리나라에서의 납세의무는 그 국외원천소득을 포함하여 국내외원천소득(전세계소득)이 된다. 그러므로 외국에서 과세된 부분인 국외원천소득에 대하여 국내과세 시 감안하지 않고 합산과세하게 되면 현지국에서 과세된 후 국내에서 다시 과세되는 이중과세의 현상이 발생하게 된다. 따라서 이러한 이중과세를 해소하기 위해서는 국외원천소득을 과세소득에서 제외하거나(Territorial System을 적용하는 경우) 국외원천소득을 포함하여 과세하되 외국납부세액을 세액공제하여 주어야 할 것이다(Global System을 적용하는 경우). 우리나라의 경우 자본의 수출중립성 측면에서 우월하다고 판단되는 외국납부세액공제 제도를 채택하고 있다.⁴⁾

한편, 외국납부세액공제는 실무적으로 다양한 경우를 대상으로 확대될 필요가 있으며 실제로도 그렇게 규정되어 있다. 이는 국내기업의 해외진출 형태가 다양하고 각 국가에서 외국자본을 유치하기 위한 조세정책을 실시하고 또한 그 실효성을 확보하기 위하여 조세조약을 체결하고 있기 때문이다. 현재 우리나라 세법에서 규정하고 있는 외국납부세액공제의 내용과 의미에 대하여 살펴보면 다음과 같다.

4) 국외원천소득을 국내과세소득에서 제외하는 Territorial System에 의할 경우 세율이 낮은 현지국으로 소득의 원천을 변경하거나 조세피난처에 자회사를 설립한 후 낮은 가격으로 재화나 용역을 매도함으로써 소득을 이전하려는 유인이 발생할 수 있다. 반면에 Global System에 의할 경우 소득의 원천이 국내에서 발생하든 국외에서 발생하든 총 세액이 동일하게 된다. 그러므로 Global System에 의할 경우 자본을 국외에 투자하든 국내에 투자하든 세부담의 측면에서는 중립적이 된다(Gustafson et al. 2001, p.255).

가. 직접외국납부세액

직접외국납부세액이란 법인세법 제57조 제1항에서 규정하고 있는 세액을 말한다. 직접외국납부세액이란 내국법인이 국외에서 소득활동을 하는 경우 그 국외원천소득에 대하여 현지국가에 납부한 세액을 말한다. 앞서 설명한 대로 이러한 세액은 국제적 이중과세 조정의 직접적인 대상이 된다.

외국납부세액은 세액공제의 방법으로 납부할 세액에서 공제되는 것이 일반적이나 세액공제 대신에 손금산입을 선택할 수 있다. 일반적으로는 손금산입보다 세액공제가 유리하므로 이를 선택하게 된다. 그러나 결손이 당분간 지속될 것으로 예상되는 경우에는 손금산입을 선택할 유인이 있다. 세액공제의 경우 이월공제기한이 5년이나 결손금의 이월공제기한은 10년이므로 손금산입이 더 유리할 수도 있다.⁵⁾

세액공제방식을 선택한 경우에 그 세액공제의 한도는 우리나라의 세율을 한도로 한다. 우리나라의 세율이 외국현지의 세율보다 낮은 경우에도 외국납부세액에 대하여 세액공제를 제한 없이 적용하게 되면 국내세율을 초과한 부분에 해당하는 외국납부세액이 국내분소득에 대한 납부할 세액에서 공제되는 현상이 발생한다. 이 경우 국외원천소득에 대하여 우리나라에서 면세해주는 것 이외에도 국내분 소득에서도 면세해 준 결과를 초래하게 되므로 이중과세조정이라는 당초 취지가 왜곡된다. 따라서 외국납부세액에 대한 세액공제금액은 국내분 세율을 한도로 적용하게 된다.

세액공제의 한도는 모든 외국소득을 하나로 통합하여 일괄적으로 한도를 산출할 수도 있고(이를 일괄한도라 칭함) 진출한 외국의 국가별로 적용할 수도 있다(이를 국별한도라 칭함). 일반적으로 일괄한도가 국별한도에 비하여 더 유리하므로 일괄한도를 선택하게 되는 경우가 많다. 일괄한도를 적용하는 경우 국내보다 세율이 높은 외국에 납부한 세액에 대한 한도초과분이 국내보다 세율이 낮은 지역에 납부한 세액으로 합산(pooling)되어 공제될 수 있기 때문이다. 하지만 특정 외국에서 결손금이 발생한 경우라면 그 결손금을 소득이 발생한 다른 국가(국내를 포함)에 소득의 크기에 따라 안분하여 공제한 후의 금액인 ‘기준국외원천소득금액’을 바탕으로 한도를 계산하기 때문에(법인세법기본통칙 57-94...1 참조) 국별한도가 유리한 상황이 발생할 수 있다.

5) 미국의 경우 결손금의 공제기한이 소급 2년, 이월 20년이고 외국납부세액공제 한도초과액의 이월공제기한이 소급 1년, 이월 10년이다. 따라서 결손이 지속될 경우에는 외국납부세액공제를 선택하는 대신에 손금산입을 선택하여 공제기한을 연장하는 것이 더 유리할 수 있다. 우리나라의 경우 2009년까지는 결손금의 공제기한과 외국납부세액공제 한도초과액의 이월공제기한이 동일하게 5년이었으므로 손금산입을 선택할 유인이 없었다. 하지만, 2009.12.31. 법인세법의 개정으로 결손금의 이월공제기한이 5년에서 10년으로 변경되었기 때문에 현재는 우리나라의 경우에도 손금산입을 선택할 유인이 존재한다.

나. 간주외국납부세액

간주외국납부세액이란 조세조약의 상대국에서 국외원천소득에 대하여 세금을 감면받았음에도 불구하고 투자자 본국에서 이를 외국에 납부한 세액으로 인정하는 금액을 말한다.⁶⁾ 따라서 간주외국납부세액으로 인정되기 위해서는 양국 간에 이에 대한 조세조약이 체결되어 있어야 한다.

간주외국납부세액을 인정하는 취지는 자본유치를 원하는 국가가 외국자본에 세제혜택을 부여한 효과가 자본수출국의 세제로 인하여 무효화되는 것을 방지하는데 있다. 예를 들어 개발도상국가가 외국인 투자자에게 법인세를 감면하여 줌으로써 외자의 유치를 꾀하려는 상황이고 그 국가에 진출하려는 기업의 본국은 Global System을 적용하여 외국납부세액공제제도를 운영하고 있다고 가정하면, 개발도상국가가 제공한 조세유인이 투자자 본국의 세제로 인하여 무효화될 수 있다. 자본투자를 한 기업이 개발도상국에서 벌어들인 소득에 대하여 해당 국가에서 세금을 면제받았을지라도 본국에서 전세계소득을 포괄하여 과세할 것이므로 해당 국외원천소득에 대하여는 본국의 유효세율로 다시 과세되는 상황이 발생되기 때문이다. 간주외국납부세액의 인정은 자본유치국의 입장뿐 아니라 자본수출국의 입장에서도 매력적인 대안이 된다. 자본수출국의 입장에서는 자국기업의 해외진출에 대하여 조세지원을 하는 효과가 있으므로 자국의 조세정책에도 긍정적인 효과가 있게 된다.

그러므로 간주외국납부세액을 인정하지 않는 국가의 경우에는 이를 인정하는 국가에 비하여 외국자본을 유치하는데 불리한 입장에 놓이게 된다는 것이 정설이다.⁷⁾ 현재 OECD국가들은 미국을 제외하고는 전 국가에서 조세조약을 체결할 때 간주외국납부세액을 상호 인정하는 규정(Tax Sparing Agreement)을 넣고 있다. 외국납부세액공제를 적용함에 있어서 간주외국납부세액은 직접외국납부세액과 동일하게 취급된다.

다. 간접외국납부세액

간접외국납부세액이란 국내 기업이 외국자회사로부터 배당금을 수취하는 경우 그 배당금과 관련하여 현지국가에 납부한 세금을 국내기업의 외국납부세액으로 인정하여 주는 금액을 말한다.⁸⁾ 간접외국납부세액을 인정하는 취지는 자국기업의 해외진출 시 직접투자와 간접투자 간의 조세중립성을 확보하여 주기 위한 것이다.

국내 기업이 외국에 진출하는 경우로서 지점설립형태의 직접진출 시에는 그 해외사업장에서 납부한 세금에 대하여 전술한 바대로 외국납부세액공제의 적용을 받게 된다. 하지만 국내 기업

6) 본 규정은 1986.12.26. 법인세법 제24조의3에 처음 규정되었고 현재는 법인세법 제57조에 규정되어 있다.

7) Azemar et al.(2007)에 의하면 개발도상국이 간주외국납부세액공제 협약을 시행하는 경우 외국인 직접투자를 증가시킨다고 보고하고 있으며, 전태영·변용환(2012)에 의하면 간주외국납부세액공제 협약의 체결유무와 외국인 투자빈도 간에 유의적인 양의 상관관계가 있다고 보고하고 있다.

8) 법인세법 제57조 제4항

이 외국에 지분투자형태로 간접진출하는 경우에는 외국자회사가 현지에 납부한 세금은 내국법인인 납부한 세금이 아니므로 세액공제의 대상이 아니다. 따라서 원칙대로 하면 간접진출의 경우가 직접진출의 경우보다 상대적으로 과세상 불리한 상태에 있게 된다. 자본수출의 확대를 꾀하려는 국가의 입장에서는 직접진출과 같이 간접진출의 경우에도 조세부담을 동일하게 해주는 방향으로 제도를 정비할 필요가 있다. 이를 위한 제도가 간접외국납부세액공제이다.

(1) 간접외국납부세액의 과세조정 방식

외국자회사가 현지에 납부한 세액을 국내 모회사의 납부세액과 동일하게 인정하기 위해서는 외국자회사의 소득 중 모회사 지분에 해당하는 부분을 모회사의 소득으로 보아 합산과세하고 그 소득분에 대하여 외국현지에 납부한 세금을 모회사가 납부한 세금으로 보아 세액공제하여 주면 된다. 실제로 모회사가 외국자회사로부터 수령한 소득은 세후소득분인 배당금이므로 이를 세전소득으로 전환하여야 하는데 이를 위해서 Gross Up시스템의 도움을 얻게 된다. Gross Up은 모기업이 자회사로부터 받은 배당금을 그 자회사의 세전소득으로 전환하여 주기 위하여 수입배당액에 가산하는 금액이다. 이 방식을 통해 간접투자의 경우가 직접투자의 경우와 동일하게 세액을 인정받는 과정은 다음의 <사례>을 통해 살펴보았다.

<사례> 직접투자와 간접투자 간의 세부담 차이 조정⁹⁾

투자 상황	A투자 : 미국에 해외지점을 설치하여 소득금액 100, 현지법인세 30이 있었던 경우 B투자 : 미국 현지법인에 100% 출자하였고, 현지법인의 소득금액 100, 현지법인세 30이 있었으며 세후 소득을 100% 배당한 경우 *국내법인세율은 40%로 가정하고 국내소득은 없는 것으로 봄			
	A(직접투자)	B(간접투자)	B- 간접세액 공제 시	
국외원천소득금액	100	70 ^{*1}	70 ^{*1}	
Gross Up 금액	—	—	+30 ^{*2}	
소득금액	100	70	100	
산출세액(40%)	40	28	40	
세액공제	(30)	—	(30)	
부담세액	10	28	10	
	← 차이발생 →		← 차이해소 →	

*1 외국자회사로부터의 수입배당금(100% 배당한 경우) : 세전소득(100) - 세금(30) = 세후소득(70)

*2 외국자회사의 수입배당 관련 법인세액(간접외국납부세액 = Gross Up금액)

$$= \text{외국자회사 법인세} \times \frac{\text{수입배당금}}{\text{외국자회사의 세후 소득금액}} = 30 \times \frac{70}{100 - 30} = 30$$

9) 황규영(2011) p.83의 사례를 재구성함

위 <사례>에서 살펴본 바와 같이 간접외국납부세액을 외국납부세액으로 보아 세액공제의 대상으로 잡기 위해서는 우선 외국자회사로부터 받은 배당금에 귀속된 법인세상당액을 계산하는 일이 선행되어야 하고, 그 금액이 계산된 후에는 이를 내국법인의 소득금액에 가산(익금산입)하는 과정이 필요하다.¹⁰⁾

(2) 간접외국납부세액 계산규정의 변천

우리나라의 경우 간접외국납부세액에 대한 규정은 1995.12.29. 법인세법 개정을 통해 동법 제24조의3 제4항으로 신설하면서부터 시작되었다. 간접외국납부세액의 시행초기인 이 시점에서는 본 규정의 적용대상을 조세조약이 정하는 경우에만 적용하도록 하였다. 간접외국납부세액의 경우에도 간주외국납부세액의 경우와 같이 국내자본이 외국현지에 투자되는 것을 촉진하는 효과가 있으므로 우리나라에만 긍정적인 조세효과를 가져오는 것이 아니고 투자대상 외국에도 긍정적인 효과가 있게 된다. 이러한 연유로 인하여 초기에는 간접외국납부세액에 대한 적용도 간주외국납부세액의 경우처럼 상호주의 원칙을 전제로 시행되었다. 구체적으로는 해당 외국자회사의 발행주식의 20%이상을 배당확정일 현재 6개월 이상 계속 소유하고 있는 경우만을 대상으로 하였고 간접외국납부세액의 계산은 다음과 같이 하였다.

$$\text{간접외국납부세액} = \text{외국자회사의 당기법인세} \times \frac{\text{수입배당금액}}{\text{외국자회사의 당기소득금액} - \text{외국자회사의 당기법인세}}$$

이후 조세조약 체결국가만을 대상으로 시행하던 간접외국납부세액공제는 조세정책으로서의 실효성에 의문이 제기된다. 간접외국납부세액에 대한 조세조약을 체결한 국가가 많지 않다는 것이 그 첫 번째 이유이고, 조세조약을 체결하지 않은 국가에 진출하려는 기업에 대하여도 정책적인 지원의 필요성이 있다는 점이 두 번째의 이유였다. 이에 따라 2002.12.11.에는 조세조약의 미체결국가에 있는 외국자회사로부터 배당금을 수령한 경우에도 50%의 간접외국납부세액을 인정하는 특례를 신설하였다.¹¹⁾

10) 일반적으로 모회사의 경우 외국자회사로부터 수령한 배당금만을 자신의 소득으로 계상한 상태이다. 따라서 간접외국납부세액을 외국납부세액으로 인정하기 위해서는 위 본문에서 설명한 바대로 외국자회사에서 수령한 배당금 관련 외국법인세액(Gross Up금액을 말하며 이 금액이 곧 '간접외국납부세액'과 같은 금액이 됨)을 모회사의 소득으로 산입하기 위한 조정(익금산입)이 필요하다. 다만, 모회사가 간접외국납부세액을 손금산입하기를 원한다면 동액이 익금과 손금에 산입되어야 하므로 Gross UP금액을 가산하는 절차가 필요 없게 된다. 따라서 법인세법에서도 간접외국납부세액을 세액공제하는 경우에만 그 금액을 익금에 산입하도록 하고 있다(법인세법 제15조 제2항 제2호).

11) 2002.12.11. 개정 조세특례제한법 제104조의6 및 2002.12.30. 개정 동법 시행령 제104조의3

한편, 간접외국납부세액이 가지는 국내 자본의 해외수출효과를 외국자회사 단계뿐만 아니라 외국손회사 단계까지 확대할 필요성이 제기되면서 2008.2.22.에는 간접외국납부세액을 외국손회사 단계까지 적용하는 것으로 하였고, 관련된 내용은 2011.12.31. 조세조약의 유무를 묻지 않는 것으로 개정되기까지 존속되었다. 이 규정에 따른 경우 간접외국납부세액의 계산은 다음 <표 1>과 같았다.

<표 1> 2011년 말 세법 개정 전 간접외국납부세액의 계산

조세조약 체결여부	간접외국납부세액의 계산	
체 결	$\left[\begin{array}{l} \text{외국자회사의} \\ \text{해당사업연도의} \\ \text{법인세액} \end{array} + \begin{array}{l} \text{외국자회사의 수입배당액에} \\ \text{대응하는 외국손회사의} \\ \text{외국납부세액} \times 50\% \end{array} \right] \times \frac{\text{외국자회사로부터의 수입배당액}}{\text{외국자회사의 해당사업연도의} \\ \text{법인세 차감 후 소득금액}}$	
미체결	$\left[\begin{array}{l} \text{외국자회사의} \\ \text{해당사업연도의} \\ \text{법인세액} \end{array} + \begin{array}{l} \text{외국자회사의 수입배당액에} \\ \text{대응하는 외국손회사의} \\ \text{외국납부세액} \end{array} \right] \times \frac{\text{외국자회사로부터의 수입배당액}}{\text{외국자회사의 해당사업연도의} \\ \text{법인세 차감 후 소득금액}} \times 50\%$	

위 <표 1>의 내용을 보면 외국손회사의 법인세에 대하여 조세조약이 체결된 경우와 미체결된 경우에 그 처분이 다를 수 있다. 조세조약이 체결된 경우에는 외국손회사 법인세의 50%만이 외국자회사의 법인세에 포함되는 데 비하여 조세조약이 미체결된 경우에는 손회사 법인세의 전부가 자회사 법인세에 포함되도록 하고 있다.

조세조약이 체결된 경우에 손회사 법인세의 50%만을 가산하는 이유는 외국자회사의 법인세에 대하여 규정하고 있는 법인세법 시행령의 내용을 통해 살펴보면 알 수 있다. 법인세법 시행령 제94조 제8항에 의하면 ‘외국자회사의 법인세액’을 계산함에 있어서 외국자회사 소재지국이 아닌 제3국에 납부한 세액이 있는 경우에는 동 세액도 50%만 외국자회사 법인세액에 가산한다고 되어 있다. 예를 들어 외국자회사가 제3국에 지점을 낸 경우 그 지점의 소득에 대하여는 제3국에 세금을 납부하였을 것이다. 그런데 이 세금은 외국자회사의 법인세 계산 시 다시 포함될 것이나 외국납부세액공제의 적용 시 납부한 지역이 외국자회사 소재지국이 아닌 제3국, 다시 말하여 조세조약이 체결되지 않은 국가에 납부한 상태로 끝나게 된다. 따라서 해당 세금에 대하여는 조세조약 미체결의 경우로 보아 50%의 세액공제 혜택만을 부여하는 것이 조문의 논리상 타당한 것이 된다. 마찬가지로 논리에 따라 외국손회사의 경우에도 그 손회사가 제3국에 소재할 가능성이 크므로 이에 대하여는 50%의 조세혜택만을 부여하는 것으로 한 것이다. 그러므로 위 산식에서 조세조약 체결의 경우에는 손회사 세액의 50%만을 가산하고, 조세조약 미체결의 경우에는 산식의 후미에 50%를 곱하는 부분이 있으므로 손회사 세액의 전부를 가산하도록 한 것이다.

간접외국납부세액을 계산함에 있어서는 위에서 살펴본 바와 같이 외국손회사가 조세조약 체

결국에 소재하는 것으로 볼 것이냐 아니면 제3국에 소재하는 것으로 볼 것이냐, 그리고 외국자 회사의 법인세액 중 제3국에서 과세되고 종결되는 부분에 대하여는 어떻게 처리할 것이냐에 따라서 매우 복잡하게 된다. 미국의 경우 조세조약의 체결 여부를 묻지 않고 간접외국납부세액에 대한 혜택을 부여하고 있다는 점과 국내의 기업자본이 외국으로 진출하는 경우 지역적 차별을 둘 이유가 없다는 점이 지적되면서 20011.12.31.에는 조세조약 체결 여부와 무관하게 동일하게 간접외국납부세액의 혜택을 주는 것으로 개정하였다. 즉, <표 1>의 상단에 있는 산식으로 통일하였다.

2. 미국과 일본의 세법규정

가. 미국의 경우

미국의 경우에도 Global System을 채택하고 있기 때문에 외국납부세액공제제도를 통해 국제적인 이중과세 문제를 해소하고 있다. 미국의 외국납부세액공제의 내용을 요약하면 <표 2>와 같다.

<표 2> 미국의 외국납부세액공제

구 분	외국납부세액공제의 내용
외국납부세액의 처리방법	세액공제와 손금산입 중 선택 ¹²⁾
	① 세액공제 - 한도설정 : 수동적소득*과 일반소득을 구분하여 설정(국별한도와 일괄한도 선택) - 한도초과액의 처리 : 1년 소급공제, 10년 이월공제 * 수동적 소득 : 이자, 배당, 임대료, 로얄티 등 투자소득을 말함
공제대상 세액	② 손금산입
	① 직접외국납부세액 - 외국정부가 소득세 또는 소득세에 가름하여 부과한 세금
공제대상 세액	② 간접외국납부세액 ¹³⁾ - 적용범위 : 의결권 10% 이상을 보유한 자회사, 5% 이상의 의결권을 간접보유한 손회사 및 증손회사(\$957의 controlled foreign corporation의 경우 6 tier까지 적용함) - 간접외국납부세액 = 외국자회사 법인세* $\times \frac{\text{수입배당금}}{\text{외국자회사의 세후소득}}$ * 외국손회사와 증손회사 세액상당액을 가산한다.
세액공제액	한도액은 수동적소득과 일반소득을 구분하여 계산 - 공제 한도액 = 법인세 산출세액 $\times \frac{\text{국외원천과세소득}}{\text{총과세소득}}$

미국의 외국납부세액공제의 특징을 살펴보면 먼저, 간주외국납부세액을 인정하지 않고 있다는 점이다. 그리고 외국납부세액공제의 한도를 계산함에 있어서 수동적소득과 일반소득을 구분하여 한도를 계산한다는 점도 특색이 있다. 본 논문에서 주로 다루고 있는 간접외국납부세액(이를 deemed paid foreign taxes라 함)에 있어서는 조세조약의 유무를 불문하고 적용하고 있다는 것을 알 수 있고, 손자회사를 넘어서 증손회사까지 간접외국납부세액을 인정한다는 점에서 손회사까지만 인정하는 우리나라에 비하여 그 폭이 넓다. 그리고 손회사(증손회사 포함)의 법인세에 대하여도 그 세액의 100%를 인정한다는 점에서도 그러하다. 이는 미국의 간접외국납부세액의 경우 처음부터 조세조약의 유무를 따지지 않았기 때문에 손회사가 조세조약체결지역 내에 있는 지 밖에 있는 지를 구분할 필요가 없었기 때문이다.¹⁴⁾

나. 일본의 경우

일본의 경우도 미국이나 우리나라와 같이 Global System을 채택하고 있다. 따라서 외국납부세액에 대하여 세액공제 제도를 적용하고 있다. 일본의 외국납부세액공제를 요약하면 <표 3>과 같다.

일본의 경우 외국납부세액공제를 적용함에 있어서 특이한 점은 공제한도초과액을 3년 간 이월하는 것 이외에도 공제여유액도 3년 간 이월한다는 점이다. 이는 외국소득의 발생시기와 외국세액의 납부시기의 차이에 대한 고려 때문에 입안된 것이다. 즉, 특정연도에 납부하는 외국법인세의 경우 그 해의 소득을 기준으로 한도를 계산하게 되는데 소득의 발생시기 이후에 세액의 납부시기가 도래할 수도 있다. 이러한 차이를 감안하여 공제여유액의 이월도 허용하고 있다.

또한 간접외국납부세액공제를 적용하는 경우 외국자회사들이 소득을 유보하고 국내 모기업으로 배당을 하지 않는 경향이 있음을 감안하여 2009년 세제개편을 통해 종전의 세액공제방식에서 수입배당금 익금불산입 방식으로 전환하였다.¹⁵⁾ 일본이 2009년까지 적용하던 간접외국납부세액공제의 경우 그 요건 등이 까다로워서 자국 내 모기업으로의 배당을 제한하는 요인으로 작용할 수 있었다. 예를 들어 당시 일본의 간접외국납부세액공제는 우선주의 배당 중 우선배당분은 외국법인세의 정도에 따라서 배당금액이 좌우될 가능성이 작다는 이유로 간접외국납부세액공제의 대상에서 제외하였고, 공제대상 세액이 ‘수취배당금에서 그 배당과 관련된 원천세의 2배를 차감한 금액’을 초과하는 경우 그 초과분은 공제혜택을 배제하였었다. 따라서 이러한 복잡한 규정을 단순화하고 외국자회사의 배당을 촉진하기 위하여 수입배당금의 익금불산입 방식으로 전환하였다.¹⁶⁾

12) IRC §901, Reg. §1.901-1

13) IRC §902

14) <표 1>에서 조세조약 체결의 경우와 미체결의 경우에 산식이 달라지는 이유에 대하여 설명하였던 본문의 내용을 참조하기 바람.

15) 일본의 경우 2001년부터 2006년까지 해외자회사의 이익이 4배정도 증가한 반면 이들로부터의 배당은 1.6배 정도밖에 증가되지 않았다(정재호 외 2009 p.59 참조).

〈표 3〉 일본의 외국납부세액공제

구 분	외국납부세액공제의 내용
외국납부세액의 처리방법	세액공제와 손금산입 중 선택 ¹⁷⁾ ① 세액공제 - 한도설정 : 일괄한도 선택 - 한도초과액*과 한도여유액 처리 : 3년 이월 *한도초과액은 지방세의 한도액범위 내에서 도부현민세 및 시정촌민세의 법인세할금액에서 공제가 가능함 ¹⁸⁾ ② 손금산입
공제대상 세액	① 직접외국납부세액 - 외국정부가 부과한 법인세 또는 그 대신 부과한 세금(소득금액이나 소득을 대신하는 것을 과세표준으로 하여 부과한 세금을 말함) ② 간주외국납부세액 ¹⁹⁾ - 외국현지에서 감면된 법인세액등으로서 내국 모법인이 납부한 것으로 인정하는 세금을 말함 참고) 2009년도 세제개편 시 ‘간접외국납부세액’에 대하여는 세액공제 방식에서 수입배당금 익금불산입(배당금의 95%)으로 변경하였다.
세액공제액	$- \text{공제 한도액} = \text{법인세 산출세액} \times \frac{\text{국외원천 과세소득}}{\text{총 과세소득}}$ *국외원천 과세소득은 총과세소득의 90%를 한도로 함

Ⅲ. 간접외국납부세액공제 규정의 문제점과 개선방안

1. 간접외국납부세액공제 규정의 문제점

간접외국납부세액에 관한 규정은 다른 법인격을 가진 외국회사가 납부한 세액을 국내의 모기업이 납부한 세액으로 인정하여 주는 것과 관련되어 있기 때문에 그 내용과 법리가 간단치 않다. 외국회사의 지분을 국내의 모기업이 소유하는 형태는 그 자회사의 지분을 직접 소유하는 경

16) 실제로 익금불산입되는 금액은 배당금의 95%가 된다. 이는 해당 배당금을 얻는 것과 관련하여 국내 모기업이 관리비용을 지출할 것이므로 이를 감안하면 배당금의 95%만 익금불산입하더라도 관련된 소득 전액이 과세제외되는 효과가 있음을 감안한 입법이다.

17) 일본 법인세법 제69조 제1항

18) 일본 지방세법 제53조 제29항, 동법 제321조의8 제29항, 동법 제734조 제3항

19) 일본 법인세법 제69조 제8항 및 제11항

우 말고도 다른 회사를 통해 2차적으로 소유하거나 혹은 다단계의 지배구조를 통해 소유하는 경우도 있다. 따라서 간접외국납부세액을 인정할 때 외국자회사 단계까지만 인정할지 아니면 외국손회사 단계까지 인정할 지에 따라 그 인정범위가 다양화될 수 있고, 세액공제의 혜택도 1단계 지배와 2단계 지배를 같이 인정할지 아니면 차등을 두어 인정할지에 따라서 복잡해진다.

우리나라의 경우 간접외국납부세액공제 제도의 설립초기에는 조세조약에 명시된 경우에만 인정하는 것으로 하였다가 점차 조세조약 미체결지역에 까지 확대하여 적용해 왔고, 2011년 말 세법개정 시에는 조세조약의 체결여부와 무관하게 모두 인정하는 것으로 전환하였다. 그런데 이러한 전환과정에서 종전에 조세조약미체결지역에 대하여 적용하던 논리가 규정에 남아 있는 것으로 생각된다. 즉, 외국손회사의 배당에 관하여 50%만 관련 세액을 인정하던 규정이 현재의 규정에도 남아 있는 상태이다. 이 외에도 지분의 보유조건의 개선 필요성과 개인에 대한 간접외국납부세액의 인정 필요성등도 제기되고 있는 상황이다. 이하 이에 대하여 자세히 살펴본다.

가. 외국손회사의 세액 등에 대한 규정의 미비점

현재 간접외국납부세액공제에 대한 산식을 보면 외국자회사의 외국납부세액에 대하여는 100%를 세액공제의 대상으로 하는 반면, 외국손회사의 외국납부세액에 대하여는 50%만을 인정하는 것으로 되어 있다. 이를 산식으로 나타내면 다음과 같다.

$$\text{간접 외국 납부 세액} = \left[\begin{array}{l} \text{외국자회사의} \\ \text{해당사업연도} \\ \text{의 법인세액} \end{array} + \begin{array}{l} \text{외국자회사의 수입} \\ \text{배당액에 대응하는} \\ \text{외국손회사의 외국} \\ \text{납부세액} \times 50\% \end{array} \right] \times \frac{\text{외국자회사로부터의 수입배당액}}{\text{외국자회사의 해당사업연도의} \\ \text{법인세 차감 후 소득금액}}$$

그런데, 위 <산식1>에서 외국손회사의 세액에 대하여 50%만을 인정하는 취지는 2011.12.31. 세법개정 이전에 적용하던 산식을 통해 살펴볼 경우 조세조약미체결지역에 대한 고려에서 출발한 것이다. 현재의 세법규정으로 통합되기 전에는 조세조약체결국가에 대하여는 법인세법 제57조가 적용되었고 조세조약미체결국가에 대하여는 조세특례제한법 제104조의6이 적용되었다. 이 당시 조세특례제한법 제104조의6에 의한 간접외국납부세액은 다음 <산식2>와 같이 규정되어 있었다.

$$\text{간접 외국 납부 세액} = \left[\begin{array}{l} \text{외국자회사의} \\ \text{해당사업연도} \\ \text{의 법인세액} \end{array} + \begin{array}{l} \text{외국자회사의 수입} \\ \text{배당액에 대응하는} \\ \text{외국손회사의 외국} \\ \text{납부세액} \end{array} \right] \times \frac{\text{외국자회사로부터의 수입배당액}}{\text{외국자회사의 해당사업연도의} \\ \text{법인세 차감 후 소득금액}} \times 50\%$$

조세조약미체결국가에 대하여 적용하던 <산식2>를 보면 외국손회사의 세액에 대하여 전액을 외국자회사의 세액에 합산하고 있는 것을 보게 된다. 일반적으로 조세조약미체결국가에 대하여는 조세조약체결국가에 비하여 세액공제의 혜택을 적게 부여하고자 한 것이 당시의 세법이었던 것을 감안하면 의외의 내용이라 생각된다. 외국손회사의 세액에 대한 인정비율에만 초점을 맞추어 생각하면 그러하다. 그런데, <산식2>의 후미를 보면 50%를 곱하는 항목이 보인다. 이를 감안하면 결국 외국손회사의 세액에 대하여는 조세조약의 체결국가의 경우와 미체결국가의 경우에 동일하게 50%의 혜택이 부여되게 되어 있었다. 이 부분의 해석을 보다 정확하게 하기 위해서는 외국자회사세액에 대한 세부적인 내용을 살펴보는 것이 도움이 된다. 현행 법인세법 시행령 제 94조 제8항에 보면 다음과 같은 규정이 있다.

“이 경우 외국자회사의 해당 사업연도 법인세액은 외국자회사가 외국손회사로부터 지급받는 수입배당금액에 대하여 외국손회사의 소재지국 법률에 따라 외국손회사의 소재지국에 납부하거나 외국자회사가 제3국(본점이나 주사무소 또는 사업의 실질적 관리장소 등을 둔 국가 외의 국가를 말한다)의 지점 등에 귀속되는 소득에 대하여 그 제3국에 납부함으로써 외국자회사가 외국납부세액으로 공제받았거나 공제받을 금액 중 100분의 50에 상당하는 금액을 포함하여 계산한다.”

위 조문의 내용은 2011.12.31.세법개정 이전부터 존재하던 내용이다. 그리고 위 조문의 핵심은 조세조약미체결국가에 납부한 조세에 대하여는 그것이 외국자회사의 세금일지라도 50%의 혜택만을 부여하겠다는 것이다. 예를 들어 외국자회사가 외국손회사로부터 배당금을 수령하게 되는 경우를 가정하면 그 배당금의 지급에 대하여 지급지인 손회사 소재지국에서 원천징수를 하였을 수 있다. 이 세금은 외국자회사의 소득(수입배당금)에 대한 세금(원천징수세액)으로서 외국자회사의 법인세 산출세액에 포함되고 동시에 외국납부세액공제가 적용될 것이지만, 조세조약의 체결국이 아닌 제3국(외국손회사 소재지국)에 납부된 상태이다. 또한 외국자회사가 제3국에 지점을 설치한 경우라면 그 지점의 소득이 자회사의 국외원천소득으로 포함되어 자회사 법인세에 포함되고 동시에 외국납부세액으로 인정될 것이지만, 조세조약체결국이 아닌 제3국에 납부된 상태이다. 그러므로 이와 같이 외국자회사의 세금이지만 납부지역이 조세조약이 체결되지 않은 국가인 제3국에 납부된 세금일 경우 얼마의 혜택을 인정할 것인가 판단사항이 된다. 결론적으로 당시의 조세정책은 조세조약의 미체결지역에 대하여는 관련 세액의 50%만을 외국납부세액으로 인정하는 것이었으므로, 이들 세금(외국자회사의 법인세이지만 제3국에 납부된 세금)에 대하여는 이를 조세조약미체결국에 납부한 세금으로 보아 조세혜택을 제한하겠다는 것이었다.

그러므로 조세조약의 체결여부를 묻지 않고 간접외국납부세액을 인정하는 것으로 세법을 통일한 2011.12.31.이후에는 이러한 차별이 당연히 사라졌어야 한다. 하지만 세법의 개정 시에 조세조약 미체결국가에 대하여 적용하던 조세특례제한법 제104조의6을 폐지하는 조치만 취했을

뿐 법인세법 제57조의 내용 중 이에 대한 부분을 개정취지에 맞게 고치는 작업을 하지 않았다. 정리하면 현재의 법인세법 제57조와 동법 시행령 제94조는 외국자회사의 법인세로서 제3국(즉, 조세조약 미체결국)에 납부한 세금과 외국손회사의 세액에 대하여는 여전히 50%의 세액만을 인정하는 것으로 하고 있어서 조세조약체결여부와 무관하게 간접외국납부세액공제를 적용한다는 당초 개정취지와 맞지 않는 측면이 있다.²⁰⁾

혹자는 외국손회사의 경우에는 자국의 모기업이 1차적으로 지배하는 회사가 아니고 자회사를 통해 2차적으로 지배하는 회사이므로 조세혜택에 차등을 두는 것이 논리적인 지지를 얻을 수 있다고 주장할 수 있다. 그러나 현재의 세법으로 개정되어 온 취지를 살펴보거나 외국의 사례를 살펴볼 경우 이러한 주장은 설득력이 없어 보인다. 우리나라의 세제정책이 2차 지배의 경우에 차등을 두는 것이었다면 종전 조세특례제한법상의 산식(위 <산식2>)에서도 ‘외국자회사’의 세액에 대하여 50%만을 인정하도록 규정하였어야 타당하다. 그런데 위에서 살펴본 바와 같이 당시 조세특례제한법의 내용은 조약의 미체결국가의 경우에 외국손회사의 세액은 100%를 외국자회사의 세액에 가산하도록 하고 있다. 결국 이는 외국손회사가 2차 지배의 경우이므로 이를 차별하겠다는 취지가 아니고 조세조약 미체결국에 존재할 것이므로 그에 대한 차별만을 반영하겠다는 취지였던 것이다.

이러한 세법개정 추이에 내재된 취지를 떠나서 생각할 경우라도 2차 지배에 대하여 조세혜택의 차별을 두는 것은 바람직해 보이지 않는다. 미국의 경우에는 2차 지배의 경우뿐만 아니라 3차 지배(\$957의 controlled foreign corporation의 경우 6차 지배)의 경우까지를 간접외국납부세액의 인정대상으로 포함하고 있고 게다가 그 세금전액을 간접외국납부세액으로 인정하고 있다. 외국자회사의 세액과 외국손회사의 세액에 대하여 차별을 두고 있지 않다. 현재는 수입배당금 익금불산입조항으로 전환한 일본의 경우에도 간접외국납부세액공제 방식을 적용하던 때에는 외국손회사의 세액도 외국자회사의 세액과 동일하게 혜택을 부여하였었다.²¹⁾ 일본의 경우 종전의 간접외국납부세액공제가 가지는 복잡성과 제한으로 인해 외국자회사로부터의 배당이 억제되고 있다고 판단하였고 따라서 외국자회사 등으로부터의 배당을 활성화하고 세제혜택을 현실화하고자 수입배당금 익금불산입으로 규정을 전환한 상태이다.

20) 이 경우 제3국에 납부한 세액이 조세조약체결국에 납부된 상태일 수 있다. 또한 2011.12.31.에 폐지된 조세특례제한법 제104조의6의 내용은 조세조약의 미체결시를 대상으로 제정된 조항이지만 현행 법인세법 제57조의 내용은 애초부터 조세조약의 체결지역을 대상으로 제정된 조항이므로 제3국에 납부한 세액에 대한 차등은 조세조약미체결지역에 대한 차등이 아닐 수도 있다. 그렇다 하더라도 여전히 제3국에 납부한 세액에 대하여 50%의 차등을 적용하는 현행 규정은 손회사세액에 대한 차등과 맥락이 같고 손회사세액에 대한 차등의 폐지 필요성과 동일한 이유로 개선이 필요하다고 여겨진다.

21) 당시 일본의 경우에는 2차 지배관계인 손회사단계까지만 포함하였다. 자세한 내용은 정재호 외 2009 p.59를 참조하기 바람.

나. 지분보유요건에 대한 차등

법인이 자신의 자회사로부터 배당금을 수취하는 경우에는 자회사 단계에서 창출한 소득의 이전에 대하여 모회사 단계에서 다시 세금을 납부하여야 한다는 문제가 있다. 다시 말해서 자회사가 벌어들인 소득을 단순히 모회사에 이전하는 행위에 대하여 세금을 납부하게 되면 이는 자회사 단계의 과세와 모회사 단계의 과세라는 이중과세의 문제가 발생하게 된다. 많은 선행연구들에서 모회사가 자회사로부터 소득을 이전받는 것은 이익의 창출에 해당하기 보다는 자회사소득을 모회사의 주주에게 이전하는 과정에 불과하다고 본다. 이러한 과정에서 모회사는 소득의 분배흐름에 대한 도관(conduit)의 역할만을 한 것으로 보아야 하기에 자회사의 배당금을 모회사가 수령하는 경우에 이를 과세하는 것은 이중과세의 문제가 있다고 본다. 따라서 이러한 문제를 해소하기 위하여 해당 수입배당금은 익금으로 산입하지 말아야 한다고 한다.

우리나라의 경우에도 법인이 다른 내국법인으로부터 배당금을 수취하는 경우 그 수입배당금에 대한 익금불산입 규정을 갖추고 있다.²²⁾ 이러한 이중과세의 문제는 국내의 자회사로부터 배당금을 수취한 경우뿐만 아니라 외국의 자회사로부터 배당금을 수취한 경우에도 동일하게 발생한다. 외국자회사로부터 배당금을 수취하는 경우가 다른 점은 우리나라의 과세권이 미치지 않는 국가로부터의 배당금이라는 것이다. 따라서 이러한 문제는 국제적인 협약을 근거로 해결하는 것이 타당하다는 입장에서 우리나라의 경우 2011년 세법 개정 전까지는 조세조약의 존재여부에 따라서 관련 규정을 차등적으로 적용하여 왔던 것이다. 하지만 현재는 조세조약의 체결여부와 무관하게 간접외국납부세액을 인정하는 것으로 규정을 단일화하여 국내 기업의 자본투자가 국내와 국외를 막론하고 조세중립적인 입장에서 행해지도록 지원하고 있다.

이러한 취지에 비추어 볼 경우 외국자회사의 지분요건 중 보유기간에 대한 규정을 내국법인으로부터의 수입배당금에 대하여 적용하는 내용과 통일할 필요성이 있다. 현재 간접외국납부세액에 관한 규정을 보면 외국자회사로 인정되기 위해서는 해당 외국자회사의 배당확정일 현재 계속하여 6개월 이상 그 외국자회사 지분의 10%이상을 보유하여야 하는 것으로 규정되어 있다.²³⁾ 반면에 국내 자회사로부터의 수입배당금에 대한 익금불산입 요건을 적용받기 위해서는 해당 자회사의 배당기준일 현재 3개월 이상만 계속 지분을 보유하면 되는 것으로 규정하고 있다.²⁴⁾

현재 간접외국납부세액에 대한 규정은 그 신설 시에 일본의 법인세법을 참고하여 입안된 것으로 보인다. 일본의 경우 간접외국납부세액규정을 두고 있던 시기와 현재규정(수입배당금 익금

22) 법인세법 제18조의2 및 동법 제18조의3 참조

23) 법인세법 시행령 제94조 제10항 제1호

24) 내국법인의 수입배당금 익금불산입과 외국자회사의 간접외국납부세액공제가 지분보유요건 등이 정확하게 일치하는 것은 아니므로 양자 간의 주식보유기간 요건이 반드시 일치되어야 할 필연성은 없다고 볼 수도 있다. 다만, 자본수출의 중립성과 세제지원의 일원화라는 입장에서 보면 양자 간에 지분보유기간 요건을 굳이 달리 적용할 필요성을 찾기 힘들고 차제에 이 둘을 일치시키는 것이 더 바람직해 보인다.

불산입)에 지분을 보유기간 요건을 6개월로 정하고 있다.²⁵⁾ 반면에 미국의 경우에는 지분보유요건이 국내기업으로부터의 배당금 수취의 경우보다 외국자회사의 간접외국납부세액의 경우가 보유기간에 대한 규제가 덜하다.²⁶⁾ 미국과 일본을 비교해 보면 미국의 경우가 지분율요건과 보유기간 요건에서 일본의 경우보다 규제가 덜 하다. 어느 나라의 정책이 더 바람직한 것인가는 그 나라가 지향하는 정책의 방향에 따라서 달라질 수 있다. 한 가지 참고할 것은 일본의 경우 종전의 간접외국납부세액에 대한 규정이 가지는 복잡성과 그 혜택의 제한성으로 인해 세액공제방식을 버리고 수입배당금 익금불산입방식으로 전환하였다는 점이다. 우리나라의 경우에도 간접외국납부세액공제에 대한 요건을 조세조약을 기본으로 하던 것에서 변경하여 조세조약의 유무와 무관하게 확대하는 것으로 정책의 전환을 꾀하고 있다. 이러한 전환은 우리나라 기업의 자본수출 확대에 긍정적인 작용을 할 것으로 기대되므로 환영할 만한 조치라 생각한다. 더욱이 간접외국납부세액공제가 가지는 자본수출의 중립성 확대라는 취지를 감안하고 이에 대한 국가의 정책 지원 확대라는 방향을 생각할 경우, 외국자회사의 지분을 보유기간 요건을 굳이 6개월로 규정하여 내국법인의 수입배당금 익금불산입 적용 시의 보유기간 요건과 상이하게 규정할 필요가 없다고 생각한다. 특별한 정책적 의미가 없는 내용은 그 세부사항을 통일하는 것도 복잡한 세법의 이해가능성을 높이는데 의미 있는 개선이라 생각한다.

다. 개인에 대한 간접외국납부세액공제의 불인정

현재 우리나라의 경우 간접외국납부세액공제는 법인에 대해서만 인정하고 있다. 간접외국납부세액에 대하여 세액공제 방식을 적용하고 있는 국가인 미국의 경우에도 동일하다.²⁷⁾ 미국의 경우에도 개인에 대하여 간접외국납부세액을 인정하지 않고 있는 점만을 생각하면 우리나라의 경우에 개인에 대하여 간접외국납부세액을 인정하지 않는 것이 외형상으로는 타당하게 보일 수 있다. 그러나 이는 미국과 우리나라의 세제상의 특징을 감안하지 않는 상태에서의 판단일 뿐이다.

미국의 경우 배당금의 수령 시 이를 이중과세로 보아 익금불산입 규정을 적용해 주고 있는 것은 법인에 국한된다. 반면에 우리나라의 경우 법인주주가 자회사로부터 배당금을 수취한 경우에는 법인세법상 수입배당금의 익금불산입 조항에 따라 이중과세가 조정되고 있고, 개인주주가

25) 일본의 경우 외국자회사의 배당확정일 현재 25%이상의 지분을 계속 보유한 경우에만 수입배당금 익금불산입 대상으로 인정한다(일본 법인세법 시행령 제22조의4 제1항).

26) 미국의 경우 외국자회사나 외국손회사가 되기 위해서는 10%이상의 지분을 배당기준일 전후 30일 중 16일 이상 보유하도록 하고 있는 반면(IRC §901(k)(2)), 국내자회사로부터의 배당금에 대한 익금불산입을 적용받기 위해서는 해당 자회사의 배당기준일 전후 90일 중 46일 이상을 보유하도록 하고 있다.(IRC § 246(c)).

27) 미국의 경우 개인주주가 수령하는 배당에 대하여 법인과 같은 방식으로 과세받기로 선택할 수 있다(IRC §962(a)). 이 경우에는 외국회사로부터 받은 배당에 대하여 간접외국납부세액공제를 적용받을 수 있다.

법인으로부터 배당금을 수취한 경우에는 배당세액공제 규정에 따라서 이중과세가 조정되고 있다. 우리나라의 경우와 미국의 경우에 배당소득에 대하여 달리 세법을 규정하게 된 것은 각 국가가 처한 경제환경을 고려한 입법으로 인한 것이라 생각된다.

미국의 경우 모기업이 자회사로부터 수령하는 배당금은 이를 그 모기업이 소비자금으로 향유하는 대상이 아니라는 데 초점을 맞추고 있다. 모기업이 차후 이를 개인주주에게 이전하게 되면 그 개인단계에서 소비자금으로 이용하게 된다는 점을 중시한다. 다시 말해서 법인주주가 자회사로부터 받은 배당은 이를 개인주주에게 이전하기 위한 재원에 해당하고 모기업은 이러한 소득 분배의 과정에서 도관의 역할만을 하는 것으로 간주한다. 따라서 법인단계에서 자회사로부터 받은 배당은 과세대상에서 제외하여야 하고 이를 위해 수입배당금의 익금불산입 규정을 두고 있는 것이다. 반면에 개인주주가 법인으로부터 받는 배당은 법인단계에서 획득한 소득을 개인이 이전받아 이를 소비하기 위한 재원으로 사용되므로 이러한 배당의 지급은 개인주주의 입장에서는 소득의 획득에 해당한다고 본다. 따라서 개인이 법인으로부터 받는 배당에 대하여는 이중과세조정을 위한 조치를 마련하지 않고 있다.

한편, 우리나라의 경우 산업발전의 초기단계에 있을 당시 자본시장의 활성화가 시급한 과제였고, 이를 위해 개인의 여유자금이나 투기성자금 등이 자본시장으로 투자되도록 유인제도를 갖출 필요가 있었다고 본다. 이를 위해 개인들이 상장법인에 투자하여 얻는 자본이득에 대하여는 과세제외하여 왔고 더불어 개인주주가 법인으로부터 받는 배당에 대해서도 배당세액공제 제도의 적용을 통해 이중과세를 조정해주고 있다. 한편 근래에 들어 법인주주가 자회사로부터 받는 배당소득의 본질에 대하여 재검토하는 과정이 있었고, 현재는 법인주주가 자회사로부터 받는 배당에 대하여도 이중과세를 조정하는 제도인 수입배당금 익금불산입 규정을 갖추게 되었다.²⁸⁾

생각하건데 간접외국납부세액을 인정하는 취지와 우리나라의 세법체계를 고려할 때 개인에 대한 간접외국납부세액공제 허용은 과세체계의 논리적인 정합성 제고의 측면에서 그 필요성이 커 보인다. 앞서 살펴본 바와 같이 우리나라의 경우 개인단계로의 배당에 대하여 이중과세를 조정하는 것을 원칙으로 하고 있다. 그리고 간접외국납부세액을 인정하는 기본적인 취지는 우리나라의 산업자본이 외국에 간접투자되는 경우 세제중립성을 확보하여 세제가 걸림돌로 작용하지 않도록 하는 것이다. 그러므로 개인이 외국회사의 지분을 대량으로 보유하는 경우에는 이에 대한 간접외국납부세액을 인정하는 것이 조세논리적인 합리성과 조세정책의 일관성 측면에서 필요해 보인다.²⁹⁾

28) 법인이 자회사로부터 받는 배당에 대한 익금불산입 규정은 2000.12.29. 세제개편 시에 법인세법 제18조의3으로 신설되었다.

29) 배당소득에 대한 과세논리를 떠나서 개인에 대한 자본이득과세상의 혜택(주식양도차익 비과세등)이 많이 주어지고 있는 현실을 감안할 때 외국기업에 대한 투자로부터의 배당에 대한 간접외국납부세액공제를 더하여 주는 것은 과도한 혜택에 해당한다는 지적이 있을 수 있다. 이러한 조세정책적인 측면은 본 개정방안에 대한 채택여부에 있어서 추가적 고려요인으로 작용할 수 있다.

2. 간접외국납부세액공제 제도의 개선방안

이상에서 살펴본 바와 같이 현행 우리나라의 간접외국납부세액에 대한 규정은 그 논리적인 측면과 조세정책적인 입장에서 개선의 필요성이 있다고 생각된다. 이에 대한 개선방안을 정리하면 다음과 같다.

가. 외국손회사 및 제3국에 납부한 세액에 대한 인정비율의 상향

현행 법인세법 시행령 제94조 제8항에 의하면 외국자회사 세액 중 외국자회사 소재지국이 아닌 제3국에 납부한 세액 및 외국자회사의 세액에 대하여는 해당 세액의 50%만을 인정하도록 규정하고 있다. 이러한 내용은 앞서 III장 1절의 ‘가’항에서 살펴본 바와 같이 조세조약의 체결국과 조세조약의 미체결국을 구분하여 세액공제혜택을 차등적으로 부여하기 위한 취지에 의해 만들어진 조문내용에 해당한다. 그러므로 2011.12.31. 세법개정 시 내걸었던 ‘조세조약의 체결여부와 무관하게 간접외국납부세액에 대한 혜택을 부여한다’는 취지에 부합되도록 이들에 대한 인정비율을 상향하여 외국자회사 소재지국에서 납부한 세액과의 차별을 없애는 것이 타당해 보인다. 구체적으로는 다음 <표 4>와 같이 관련 조항을 개정하면 될 것이다.

<표 4> 법인세법 시행령 제94조 제8항의 개정방안

현 행	개정안
⑧ 법 제57조 제4항에서 “대통령령으로 정하는 바에 따라 계산한 금액”이란 제1호 또는 제2호의 산식에 의하여 계산한 금액을 말한다. <u>이 경우 외국자회사의 해당 사업연도 법인세액은 외국자회사가 외국손회사로부터 지급받는 수입배당금액에 대하여 외국손회사의 소재지국 법률에 따라 외국손회사의 소재지국에 납부하거나 외국자회사가 제3국(본점이나 주사무소 또는 사업의 실질적 관리장소 등을 둔 국가 외의 국가를 말한다)의 지점 등에 귀속되는 소득에 대하여 그 제3국에 납부함으로써 외국자회사가 외국납부세액으로 공제받았거나 공제받을 금액 중 100분의 50에 상당하는 금액을 포함하여 계산한다.</u> 1. -내용생략- 2. -산식외의 내용생략-	⑧ 법 제57조 제4항에서 “대통령령으로 정하는 바에 따라 계산한 금액”이란 제1호 또는 제2호의 산식에 의하여 계산한 금액을 말한다. <u>이 경우 외국자회사의 해당 사업연도 법인세액과 외국손회사의 외국납부세액은 그 세액의 납부지역이 해당 회사의 소재지국 외인 경우에도 포함한다.</u> 1. -좌동- 2. -산식외의 내용 좌동-

〈표 4〉 법인세법 시행령 제94조 제8항의 개정방안 (계속)

현 행	개정안
$\frac{\text{외국자회사의 해당사업연도 법인세액} + \text{외국자회사의 수입배당금에 대응하는 외국손회사의 외국납부세액} \times 50\%}{\text{외국자회사의 해당사업연도의 소득금액} - \text{외국자회사의 법인세액}}$	$\frac{\text{외국자회사의 해당사업연도 법인세액} + \text{외국자회사의 수입배당금에 대응하는 외국손회사의 외국납부세액}}{\text{외국자회사의 해당사업연도의 소득금액} - \text{외국자회사의 법인세액}}$

나. 지분보유기간 요건의 완화

현행 법인세법 시행령 제94조 제9항 및 제10항에 의하면 외국자회사와 외국손회사의 요건을 판단함에 있어서 지분의 보유기간을 ‘배당확정일 현재 6개월 이상 계속하여 보유’하고 있을 것을 요구하고 있다. 반면에 법인세법 시행령 제17조의3 제1항에 의하면 내국법인의 수입배당금에 대한 익금불산입 규정을 적용함에 있어서 지분의 보유기간은 ‘배당기준일 현재 3개월 이상 계속 보유’하고 있을 것을 요구하고 있다. 간접외국납부세액을 인정하는 기본적인 취지는 자본의 수출중립성 확보에 있다. 다시 말해서 자본의 투자지역에 대한 차별과 투자방식에 대한 차별을 없애서 자본수출이 조세에 의해 영향을 받지 않게 하자는 데 있다. 따라서 간접외국납부세액을 적용함에 있어서 투자방식에 의한 차이 즉, 해외직접투자와 해외간접투자 간의 세제상 차별을 없애는 것으로만 국한할 것이 아니라 투자지역에 대한 차별을 없애는 것도 의미가 있다고 생각한다. 이러한 입장에서 보면 국내의 자회사로부터 배당금을 수령하는 경우(수입배당금의 익금불산입 규정)에 적용하는 요건과 외국자회사로부터 배당금을 수령하는 경우(간접외국납부세액 공제 규정)에 적용하는 요건 간에 차이를 둘 필요가 없다고 본다. 더욱이 조세조약의 체결여부와 무관하게 간접외국납부세액을 인정하는 방향으로 조세혜택을 확대해 나아가고 있는 현재의 추세를 생각하면 외국자회사의 지분보유기간 요건을 완화하여 국내 자회사로부터의 수입배당금에 대한 익금불산입의 경우와 같이 통일할 필요가 있다고 본다.

미국과 같은 경우에 국내기업으로부터의 배당금 수취에 대한 경우보다 외국자회사로부터의 배당금 수취에 대한 경우에 보유기간에 대한 요건을 더 완화해서 적용하는 것을 생각해 보면, 간접외국납부세액 공제에 대한 요건을 수입배당금 익금불산입에 대한 요건보다 더 엄격하게 하고 있는 내용은 개정의 필요성이 커 보인다. 세법의 복잡성을 완화하고 알기 쉬운 세제를 지향하는 현재의 세법입안 방향을 감안하더라도 두 규정상 지분보유요건의 차별을 현재와 같이 유지할 유인은 없어 보인다. 따라서 구체적으로 관련 규정을 다음 <표 5>와 같이 개정할 것을 제안한다.

〈표 5〉 법인세법 시행령 제94조 제9항 및 제10항의 개정방안

현 행	개정안
⑨ 법 제57조 제5항에서 “대통령령으로 정하는 요건을 갖춘 법인”이란 내국법인이 직접 외국자회사의 의결권 있는 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 10 이상을 해당 외국자회사의 <u>배당</u> 확정일 현재 6개월 이상 계속하여 보유하고 있는 법인을 말한다. ⑩ 제8항에서 “외국손회사”란 다음 각 호의 요건을 모두 갖춘 법인을 말한다. 1. 해당 외국자회사가 직접 외국손회사의 의결권 있는 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 10(「조세특례제한법」 제22조에 따른 해외자원개발사업을 경영하는 외국법인의 경우에는 100분의 5를 말한다) 이상을 해당 외국손회사의 <u>배당</u> 확정일 현재 6개월 이상 계속하여 보유하고 있을 것 2. -내용 생략-	⑨ 법 제57조 제5항에서 “대통령령으로 정하는 요건을 갖춘 법인”이란 내국법인이 직접 외국자회사의 의결권 있는 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 10 이상을 해당 외국자회사의 <u>배당</u> 기준일 현재 3개월 이상 계속하여 보유하고 있는 법인을 말한다. ⑩ 제8항에서 “외국손회사”란 다음 각 호의 요건을 모두 갖춘 법인을 말한다. 1. 해당 외국자회사가 직접 외국손회사의 의결권 있는 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 10(「조세특례제한법」 제22조에 따른 해외자원개발사업을 경영하는 외국법인의 경우에는 100분의 5를 말한다) 이상을 해당 외국손회사의 <u>배당</u> 기준일 현재 3개월 이상 계속하여 보유하고 있을 것 2. -좌동-

다. 개인에 대한 간접외국납부세액의 인정³⁰⁾

현재 우리나라의 소득세법에는 개인에 대하여는 간접외국납부세액을 외국납부세액공제의 대상으로 인정하지 않고 있다. 소득세법에서 인정하는 공제대상 외국납부세액은 다음과 같다.

- ① 직접외국납부세액(소득세법 제57조 제1항)
- ② 간주외국납부세액(소득세법 제57조 제3항)
- ③ 외국회사로부터의 배당에 대하여 거주자인 주주가 세금을 납부한 경우 그 세액(소득세법 제57조 제4항)

간접외국납부세액을 세액공제의 대상으로 인정하는 취지는 앞서 설명한 대로 기업자본이 외국에 간접투자 형태로 진출하는 경우에도 직접투자형태로 진출하는 경우와 조세적인 차별을 받지 않도록 하고자 함이다. 그러므로 이러한 자본수출에 대하여 개인의 자격으로 행한 경우에도 동일하게 조세유인을 주어 자본수출을 확대할 필요가 있다고 본다. 미국의 경우에 개인에 대하여 간접외국납부세액을 인정하지 않고 있으나, 이는 미국세법이 지향하는 과세논리와 우리나라의 세법이 지향하는 과세논리의 차이가 명백하므로 문제가 되지 않는다고 본다. 미국의 경우 개인이 법인단계에서 배당금을 수령하는 경우에 이를 소득의 실현으로 보므로 이중과세조정의 대

30) 본 개선방안은 김기영(2005)의 연구에서도 제안된 바 있다.

상으로 인정하지 않고 있다. 따라서 개인의 배당소득에 대하여 배당세액공제를 해주고 있지 않다. 반면에 우리나라의 경우 개인이 법인단계에서 배당금을 수령하는 경우에 이에 대한 이중과세를 조정하여 주고 있으며 이를 위하여 배당세액공제 제도를 갖추고 있다.³¹⁾ 이러한 과세논리와 자본수출의 중립성이라는 간접외국납부세액공제의 취지를 생각할 때 개인에 대하여도 간접외국납부세액에 대하여 외국납부세액 공제의 대상으로 인정하도록 세법을 개정하는 것이 바람직해 보인다.

한편, 현재 개인에 대하여 배당세액공제를 적용하는 취지가 이중과세의 조정보다는 자본시장 활성화에 있으므로 개인이 외국회사에 투자한 경우까지를 세제혜택 대상에 포함할 필요가 없다는 주장이 있을 수 있다. 우리나라 소득세법에서 개인에 대하여 배당세액공제를 적용하게 된 이면에는 자본시장활성화라는 정책적 취지가 있었음은 사실이다. 그러나 본 논문에서 주장하는 간접외국납부세액의 인정은 개인의 외국회사 주식투자 전반에 대하여 적용하자는 것은 아니다. 현재 법인세법에서 인정하고 있는 지분율 요건을 그대로 적용하게 되면 개인자격으로 외국의 유가증권에 투자한 경우까지 간접외국납부세액의 혜택대상에 포함되는 것은 방지될 수 있다. 최소한 지분율을 10%이상 유지하는 경우인 사실상의 사업적 간접투자의 경우만을 포함하면 된다고 본다.³²⁾ 따라서 간접외국납부세액공제의 요건을 충족하는 외국회사로부터의 배당은 이를 사업소득으로 구분하고 간접외국납부세액의 혜택을 부여하면 될 것이다.

IV. 결 론

간접외국납부세액에 대한 세액공제란 외국자회사로부터 배당금을 수령하는 경우에 그 외국자회사가 납부한 세액을 본국의 모회사가 간접적으로 납부한 외국세액으로 인정하여 세액공제 혜택을 부여하는 것을 말한다. 이러한 간접외국납부세액의 세액공제는 조세의 중립성을 확보해 줌으로써 기업자본의 해외진출에 대하여 조세적 불이익을 해소하고 나아가 이러한 해외진출을 촉진하기 위한 제도이다. 우리나라의 경우 간접외국납부세액의 세액공제는 그 제도의 신설 시점에서는 조세조약의 체결을 전제로 인정해 주는 것을 원칙으로 하였었다. 하지만 관련 조세조약이 체결된 국가가 많지 않아서 제도의 실효성이 작다는 점이 지적되면서 조세조약의 미체결국에 소재하는 외국자회사에 대하여도 일부 혜택을 인정하는 것으로 확대하여 왔고, 2011.12.31. 세법개정 시에는 조세조약의 체결여부와 무관하게 간접외국납부세액을 인정하는 것으로 변경하였다. 그런데 이러한 변경의 내용을 담고 있는 법인세법 제57조와 동법 시행령 제94조를 검토해보면 개정의 취지를 제대로 반영하지 못하는 요소가 남아있는 것으로 판단된다.

31) 소득세법 제56조

32) 현행 소득세법상 개인적인 지위로 외국회사에 투자하여 얻는 배당은 배당소득으로 구분되며 원천징수세율로만 과세하는 소득으로 분류되어 있다(소득세법 제62조 제2호 가목).

본 연구에서는 현행 간접외국납부세액에 대한 세법내용이 가지고 있는 미비점에 대하여 살펴보고 이를 개선하기 위한 방안에 대하여 살펴보았다. 분석결과 현행 간접외국납부세액과 관련된 세법내용은 다음과 같은 미비점이 있는 것으로 나타났다.

첫째, 외국자회사의 납부세액 중 제3국에 납부한 세액과 외국손회사의 세액에 대하여 50%에 해당하는 세액공제혜택을 부여하는 것으로 되어 있는 바, 이는 조세조약의 체결여부와 미체결여부에 따라서 차등적인 혜택을 부여하던 시기에 적합한 내용에 해당한다. 따라서 조세조약의 체결여부를 불문하고 혜택을 부여하는 것으로 세법을 개정한 현 시점에서는 맞지 않는 내용에 해당한다.

둘째, 외국자회사 및 외국손회사의 지위를 판단하는 데 있어서 관련 지분을 '배당확정일 현재 6개월 이상 계속하여 보유'하도록 요구하고 있다. 이는 내국법인의 수입배당금에 대한 익금불산입 규정을 적용함에 있어서의 기준인 '배당기준일 현재 3개월 이상 계속하여 보유'하도록 한 것과 상이한 상태이다. 이는 자본의 투자지역에 대한 세부담 차이 해소라는 조세중립성의 차원에서 바람직하지 않은 것으로 보이며 국내 기업자본의 해외진출 확대 유도라는 조세정책의 방향을 고려해 볼 경우에도 통일적으로 규정할 필요가 있는 것으로 판단된다.

셋째, 간접외국납부세액의 세액공제는 법인에 대하여만 적용하고 있고 개인에 대하여는 규정되어 있지 않은 상태이다. 그런데 개인의 경우 내국법인으로부터 배당금을 수령하는 경우 이중과세의 방지를 위해 배당세액공제를 적용하고 있는 것을 고려해 보면 개인이 외국자회사로부터 배당금을 수령하는 경우에도 간접외국납부세액을 인정하는 것이 바람직해 보인다.

최근의 세법개정에 대한 취지(기업자본의 해외진출에 대한 세제지원 확대)를 반영하고 조세중립성의 확보라는 간접외국납부세액공제의 기본정신을 구현하기 위해서는 위와 같은 문제점은 개선의 여지가 많은 것으로 생각된다. 따라서 외국자회사가 제3국에 납부한 세액과 외국손회사가 납부한 세액에 대하여도 그 세액의 100%를 간접외국납부세액으로 인정하도록 관련 규정을 개정할 필요성이 있다. 또한 외국자회사와 외국손회사를 판단함에 있어서 지분의 보유기간에 대한 요건도 현행 '배당확정일 현재 계속하여 6개월 이상 보유'에서 '배당기준일 현재 계속하여 3개월 이상 보유'로 개정하는 것이 바람직할 것으로 보이며, 개인에 대해서도 간접외국납부세액에 대한 세액공제를 허용하는 방안에 대하여 검토할 필요가 있는 것으로 판단된다.

세법은 다양한 이해관계자가 참여하는 경제활동의 결과를 대상으로 과세소득을 측정하고 계산하는 과정을 규정하고 있다. 따라서 과세소득을 구성하는 요소의 복잡성 뿐만 아니라 과세거래의 다양성이 세법의 내용을 복잡하게 만드는 요인으로 작용하게 된다. 특히나 다국적 기업에 대한 과세에 관하여 조문체계를 만들고 이를 현실에 맞게 개선해 나아가는 과정은 더욱 그러하다. 국내의 세법에 대한 논리 이외에도 관계국에 대한 세제의 이해 및 논리의 차이를 숙지하는 것이 필요하며 나아가 국제조세에 대한 조세정책의 효과에 대하여 충분한 검토와 개선이 지속적으로 이루어져야 하기 때문이다. 현행 세제에 대한 미비점을 찾고 이를 개선하기 위한 방안을 모색하는 일은 세법의 복잡성을 다소나마 해소하고 법 논리의 정합성과 조세정책의 실효성을 높이는 데 일조할 수 있을 것으로 생각한다.

참고문헌

- 김기영, 2005, “현행 외국세액공제제도의 개선방안에 관한 연구”, 세무와회계저널 제6권 제2호 : 7-38.
- 전태영 · 변용환, 2012, “간주외국납부세액공제협약이 해외직접투자에 미치는 영향”, 세무학연구 제29권 제1호 : 43-72.
- 정재호 · 구자은 · 송은주, 2009, “미국 · 일본의 해외진출기업에 대한 과세제도 현황 및 시사점”, 한국조세연구원 연구보고서(세법연구 09-06)
- 안종석 · 구자은, 2006, “주요국의 이중과세배제방법 및 외국납부세액공제제도 현황과 시사점”, 한국조세연구원 연구보고서(세법연구 06-04)
- 이준규 · 정규언, 2009, “외국납부세액공제를 적용함에 있어서 외국납부세액의 환산과 관련한 과세문제”, 세무학연구 제26권 제4호 : 69-86.
- 황규영, 2011, 『법인과 세무회계』, 도서출판 청람.
- Gustafson, Charles H., Robert J. Peroni, and Richard C., Pugh. 2001. *Taxation of international transactions*. West Group.
- Azemar, C., and R., Desbordes, and J.L., Mucchielli. 2007. Do tax sparing agreements contribute to the attraction of FDI in developing countries? *International Tax and Public Finance* 14 : 543-562.
- 금융위원회 홈페이지([http : //www.fsc.go.kr/](http://www.fsc.go.kr/))
- 미국세법 참조 사이트([http : //www.fourmilab.ch/uscode/26usc/www/sections.html](http://www.fourmilab.ch/uscode/26usc/www/sections.html))
- 일본 전자정부 법령정보([http : //law.e-gov.go.jp/cgi-bin/idxsearch.cgi](http://law.e-gov.go.jp/cgi-bin/idxsearch.cgi))
- 일본 재무성 홈페이지([http : //www.mof.go.jp/tax_policy/summary/corporation/218.html](http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/corporation/218.html))
- 텍스넷 홈페이지([http : //www.taxnet.co.kr](http://www.taxnet.co.kr))

Consideration and Improvement on the Deemed Paid Foreign Tax Credit

Gyuyoung Hwang* · Yura Kim**

〈Abstract〉

Deemed Paid Foreign Tax Credit(DPFTC) is a system that approves the tax paid by subsidiaries located in foreign country as the tax paid by parent company located in the nation. And DPFTC let the tax be subtracted from the tax of parent company. This tax system helps domestic funds branch out to foreign countries by guaranteeing the neutrality of tax between going abroad in the form of branch(the direct investment) and moving overseas in the manner of equity acquisition(the indirect investment).

This DPFTC was applied to the case of concluding a tax treaty in the early days. But it has been extended to a non-concluding case partially, and finally was reformed to give a full tax benefit whether a tax treaty was concluded or not at the end of 2011. This study meditated the meaning of DPFTC by reviewing the tax revising process, and tried to find the shortcoming and to look up the scheme of improvement on the clauses about the issue.

This study shows that it is necessary to reform the clauses which state to grant 50% of tax benefit to the second tier subsidiaries. Because these clauses are not in accord with an aim of reformed tax provision that was drafted to allow the tax credit indifferently whether there is a tax treaty or not. And the clauses about DPFTC do not correspondence to the case of foreign countries. Therefore it seems desirable to revise the provisions about DPFTC so as to allow 100% of tax benefit to the second tier subsidiaries.

It is needed to shorten the holding period of equity from 'over 6 months' to 'over 3 months' from the aspect of equitableness with the case of earnings exclusion on the dividend from domestic companies. Such improvements seem to be coincident with the basic purpose of DPFTC which increases the neutrality of capital investment.

Another suggestion of this study is that DPFTC should be allowed to an individual. Because this allowance may increases the neutrality of capital on an overseas expansion and enhances the equality between a corporation and an individual.

〈Key words〉 deemed paid tax, foreign tax credit, reconciliation of dual taxation, neutrality of investment

* Associate Professor, College of Business Administration, Kookmin University, Seoul, First Author

** Assistant Professor, College of Business Administration, Kookmin University, Seoul, Co-Author