우리나라 法人稅制度의 改善方案에 관한 硏究

— 國際課稅 分野를 中心으로 —

韓國租稅硏究院

目　　次

表 目 次

Ⅰ. 序　　論

지난 30년 동안 우리는 국내경제의 눈부신 개발·성장과 함께 國際經濟分野에 있어서의 엄청난 변화를 체험하여 왔다. 이제 교통과 통신분야에서의 尖端技術의 發達로 말미암아 기업활동은 국경 없는 경제사회에서 이뤄지고 있으며, 그것은 상품뿐만 아니라 자본과 노동의 국제적 이동에 질적 변화를 초래하고 있다. 기업은 이윤의 극대화를 위하여 그 어느때보다도 국제화 내지 세계화의 바탕 위에서 활동하지 않으면 안된다. 이것은 國際課稅分野에 있어서의 우리의 환경이 그만큼 변화되었음을 뜻한다.

때문에 이러한 環境變化에 즈음하여 우리의 法人稅制度도 우리의 과세권을 확보하는 바탕 위에서 첫째, 우리나라 기업의 海外投資環境을 改善하고 따라서 그것을 지원할 수 있도록 合理的으로 改善되어야 하며, 둘째, 外國企業의 國內投資環境을 改善하고 그것을 촉진할 수 있도록 合理的으로 改善되어야 할 뿐만 아니라, 셋째, 國內企業은 물론 外國企業에 의한 국제적 조세회피 행위를 보다 효율적으로 規制할 수 있는 制度的 裝置를 마련하고 정비하여야 한다.

우리나라는 國際課稅分野에서의 환경변화에 능동적으로 대처하기 위하여 1966년 이래 타국과의 租稅條約 締結을 추진하여 왔으며, 그 결과 1995년 3월 22일 현재 42개국과 조약을 締結·施行하고 있을 뿐만 아니라 러시아 등 4개국과는 서명상태에, 그리고 모로코 등 6개국과는 가서명상태에 있다. 그러나 이러한 조세조약들도 국내의 關聯稅法이 제대로 整備되어 있을 때에만 그 바탕 위에서 보다 效率的으로 시행될 수 있으며 소기의 目的을 達成할 수 있다.

이렇듯 엄청난 外部環境의 變化에도 불구하고 우리나라 法人稅法 중 國際課稅分野에 관한 규정들은 1966년도 세법개정 때에 그 기본틀이 마련된 이

래, 단지 몇 차례 部分的으로 수정·보완되었을 뿐이다.

따라서 國際課稅 分野에 있어서의 현행 우리나라 法人稅制度에 대한 檢討와 問題點 도출 및 그 改善方案을 마련하는 일은 중요한 당면과제의 하나라 생각한다.

本 硏究는 현행 우리나라 法人稅制度의, 상술한 세가지 기본 당면과제와 관련있는 사안들 중 특히 外國法人의 事業所得에 대한 과세상의 問題點, 그리고 內國法人에 대한 現行 移轉價格稅制 및 外國稅額控除制度의 問題點을 각각 검토하고 그 개선방안을 제시함과 동시에 우리나라에서의 tax haven대책세제의 導入問題를 檢討하였다.

이를 위하여 本 硏究는 國際課稅分野에 있어서의 關聯法規(國內稅法 및 外國稅法)를 중심으로 文獻的 資料를 蒐集하고 그것을 分析·檢討함과 동시에 개인적인 경험을 통한 지식 등을 활용하여 그 改善方案을 具體的으로 모색하고자 하였다.

Ⅱ. 外國法人에 대한 現行 課稅制度의 問題點과 改善方案

1. 外國 法人에 대한 課稅判定基準과 그 改善方案

가. 課稅判定基準으로서의 國內源泉所得

① 現況 및 問題點

法人의 소득에 대하여 課稅權을 행사하는 司法的 根據에는 內國法人에 대한 居住地國課稅原則과 外國法人에 대한 源泉地國課稅原則이 있다. 일반적으로 內國法人의 경우 法人의 전세계 소득에 대하여 과세함을 原則으로 하는 데 반하여, 外國法人의 경우에는 자국 내에 있는 원천에서 생긴 소득에 대하여만 과세함을 원칙으로 한다.

우리나라는 法人稅法 第1條(納稅義務) 第3項에 "外國에 本店 또는 主事務所를 둔 法人(이하 '外國法人' 이라 한다)이 第55條의 규정에 의한 國內源泉에서 발생한 소득(이하 '國內源泉所得' 이라 한다)이 있을 때는 이 법에 의하여 法人稅를 納付할 義務가 있다." 라고 규정함으로써 외국법인에 대한 課稅範圍를 國內源泉所得에 局限시키고 있다. 다시 말하면, 外國法人에 대한 課稅與否는 基本的으로 그리고 제일 먼저 그 外國法人이 國內源泉所得을 갖고 있느냐에 의하여 판정하지 않으면 안된다.

國內源泉所得이란 국내에 있는 재산이나 권리 또는 국내에서 행하는 활동(activities)에서 발생하는 소득을 뜻한다. 그러나 우리나라 법인세법은 국내원천소득에 대한 일반적 정의 대신에 동법 第55條(國內源泉所得) 第1項에 國內源泉所得의 具體的 內容을 소득종류별로 규정하고 있으며 그 내용은 다음의 〈表 1〉에서 보는 바와 같다.

〈表 1〉 法人稅法上 所得의 源泉地

소득의 종류	원 천 지	소득의 종류	원 천 지
이자	지급자의 거주지	인적용역소득	용역제공지
배당	지급지	양도소득	자산소재지
부동산 소득	부동산의 소재지	산림소득	산림소재지
선박, 항공기등의 임대소득	임차자의 소재지	사용료	사용지 또는 지급지
		유가증권 양도소득	발행자거주지
사업소득	사업활동수행지	기타소득	자산권리소재지

그런데 위에서 기술한 과세원칙 즉, 外國法人에 대하여는 國內源泉所得이 있으면 課稅한다는 원칙은 우리나라가 체결한 租稅條約과의 관계에서는 그 사정이 달라진다. 國內 法人稅法上의 규정과 租稅條約上의 규정이 다음과 같은 이유에서 상호 충돌하는 경우 法人稅法에 의한 우리의 課稅權은 제한을 받게 된다.

첫째, 課稅對象所得의 決定方式이 다른 경우, 즉 國內稅法에서는 모든 國內源泉事業所得에 대하여 課稅토록 규정하고 있는 데 반하여 租稅條約에서는 外國法人이 국내에 갖고 있는 固定事業場에 歸屬되는 사업소득에 대해서만 과세토록 규정하고 있는 경우[1], 조세조약의 체결목적이 과세권의 창출에 있지 않으므로[2] 우리나라는 사실상 국내원천사업소득 중 그 외국법인의 국내고정사업장에 귀속되는 부분에 대해서만 과세하게 된다.

---

1) 우리나라가 체결·시행하고 있는 조세조약 중 일본 및 인도네시아와의 조약을 제외한 여타의 조약에서는 전부 이 과세원칙을 채택하고 있다.

2) 이 문제에 관해서는 서로 다른 두 개의 견해, 즉 "국내세법하에서 과세되지 않는 소득에 대해서는 조세조약의 규정에 의해서도 과세할 수 없다."는 영국식 견해와 "이중과세에 관한 국제협정에 의하여 과세권이 프랑스에 귀속되는 모든 소득은 이 세법 중 그에 반대되는 모든 규정에도 불구하고 프랑스에서 과세된다."는 프랑스식 견해가 있다(S.N. Frommel,『歐米の國際企業課稅』,北野弘久(編譯), 成文堂, 昭和59年, pp. 2~3 참조).

대부분의 나라들은 영국식 견해를 따르고 있으며 우리나라도 그 예외는 아니다.

둘째, 課稅所得의 구분이 다른 경우, 예컨대 우리나라 法人稅法 第55條는 課稅目的上 人的用役所得을 事業所得과 별도로 구분하고 있으나 韓·美租稅協約 第8條 第5項에서는 법인의 人的用役所得을 사업소득으로 구분함으로써 미국법인이 제공하는 단기간의 인적용역소득은 그 원천이 한국 내에 있음에도 불구하고 同 協約 第8條 第1項의 規定에 따라 한국에서 非課稅된다.

셋째, 所得의 源泉에 관한 규정이 다른 경우, 예컨대 法人稅法 第55條 第1項 第9號에 의하면 使用料 所得은 그 使用料 所得을 발생시키는 財産이나 權利 등이 國內에서 사용되거나 또는 그 사용료 소득이 국내에서 지급되는 경우에는 國內源泉所得인 것으로 규정되어 있으나 韓·美租稅協約 第6條 第3項에서는 그러한 재산이나 권리가 국내에서 사용되는 경우에만 國內源泉所得으로 취급한다. 따라서 만일 韓國企業이 美國法人으로부터 그 사용을 承諾 받은 特許權을 제3국에 있는 제조장에서 사용하면서 그 사용료를 국내에서 지급하는 경우의 사용료 소득은 韓·美租稅協約 第4條 第1項에서 定하는 바에 따라 한국에서 課稅되지 않는다.

위에서 본 세 가지 경우는 租稅條約의 규정에 의하여 우리의 課稅權이 제한을 받는 경우에 該當하는 것이다. 그런데 조세조약 가운데에는 國內稅法上 國外源泉所得으로 規定된 것이라 하더라도 만일, 그 소득이 그 소득의 수령자인 外國法人이 國內에 갖고 있는 固定事業場에 歸屬되는 것인 경우에는 租稅條約의 적용상 國內源泉所得으로 취급한다는 규정을 둠으로써 그에 대한 課稅權을 우리나라에 賦與하는 경우가 있다. 예컨대 韓·美租稅協約 第6條 第8項에는 산업상 또는 상업상의 이득이나 投資所得 等 固定事業場에 歸屬되는 것은 그 고정사업장의 所在地國에 원천이 있는 것으로 취급한다는 취지를 규정하고 있다. 이 規定은, "일방체약국의 거주자는…… 타방체약국 내에 원천을 둔 소득에 대하여, 그리고 그러한 소득에 대해서만 그 타방체약국에 의하여 과세될 수 있다." 는 同 協約 第4條 第1項의 規定에 抵觸되는, 이른바 歸屬主義課稅原則을 採用함으로써 課稅權을 사실상 創出하려는 것이 아니라 그러한 사업소득이나

투자소득은 지점 등 국내에 있는 외국법인의 固定事業場이 "국내에서 영위하는 사업"에서 생긴 소득임을 명확히 하기 위한 확인 규정에 불과하다.[3] 그런데 租稅條約은 국내세법에 대하여 制限的으로 우선하는 것이므로[4] 이러한 경우에도 國內稅法에 특단의 규정이 없는 한 우리에게 부여된 課稅權은 現實的으로 行使될 수 없다는 문제가 있다.

바로 이러한 이유 때문에 現行 法人稅法 第55條(國內源泉所得) 第1項 第5號는 國內源泉事業所得, 즉 국내에서 영위하는 사업에서 발생하는 소득에, "租稅條約에 따라 國內源泉事業所得으로 과세할 수 있는 소득을 포함한다."라고 규정함으로써 國內稅法上 國內源泉所得에서 제외되는 사업소득이라 하더라도 우리나라가 당사자인 租稅條約에서 국내원천소득으로 규정되어 있는 사업소득에 대하여는 법인세법 적용상 국내원천사업소득으로 取扱하도록 하고 있다. 그러나 생각컨대, 이러한 문제는 사업소득에 대해서만 提起되는 것이 아니라 投資所得, 人的用役所得, 讓渡所得, 不動產所得 등에 대해서도 提起될 수 있다. 따라서 法人稅法 第55條 第1項 第5號의 規定은 좀더 일반화된 규정으로 改正·補完되지 않으면 안된다.

外國의 경우, 일본은 法人稅法 第139條에 "일본이 체결한 소득에 관한 二重課稅 防止를 위한 條約에서 國內源泉所得에 대하여 前條의 규정과 상이하게 규정되어 있는 경우에는 그 조약의 적용을 받는 법인에 대하여는 同條의 규정에도 불구하고 국내원천소득은 그 상이한 규정이 있는 한, 그 조약의 정한 바에 따른다."라고 규정함으로써 국내세법상 國外源泉所得으로 규정된 것이라도 租稅條約上 國內源泉所得으로 규정된 것에 대하여는 국내세법상의 국내원천소득으로 간주하여 課稅權을 행사할 수 있는 근거를 國內稅法에 마련하고 있다[5].

---

3) 法人稅法基本通則 6-1-6……54 (외국은행 본·지점간의 자금거래에 대한 이자의 손익계산) 第5項 참조.

4) 韓·美租稅協約 第4條 第2項 참조.

5) 美·日租稅條約 第6條 第8項에는 韓·美租稅條約 第6條 第8項과 동일한 趣旨의 규정이 있다.

② 改善方案

소득의 원천을 어떻게 규정하느냐 하는 것은 바로 外國法人에 대한 課稅範圍를 어떻게 定하느냐 하는 것과 같다. 따라서 各國은 가능한 한 自國 內에 원천이 있는 소득의 범위를 넓게 잡으려 한다.

우리도 租稅條約에 의하여 우리에게 賦與된 課稅權이 조약에 의하여 새롭게 創出되는 것이 아닌 한 이를 행사할 수 있도록 국내세법을 補完하는 것이 妥當하다고 생각한다.

다시 말하면, 법인세법에 "국내사업장에 歸屬되는 所得은 국내원천소득으로 본다."라고 규정하든가 아니면 "우리나라가 締結한 所得에 대한 租稅에 관한 二重課稅 防止를 위한 조약에서 국내원천소득에 대하여 前項의 규정과 다르게 규정되어 있는 경우에는 그 조약의 適用을 받는 외국법인에 대하여는 前項의 규정에도 불구하고 국내원천소득은 그 條約의 定하는 바에 따른다."라고 規定하여야 한다.

나. 課稅判定基準으로서의 '國內固定事業場'

① 現況 및 問題點

주지하는 바와 같이, 課稅權의 행사는 主權의 행사를 뜻하므로 외국법인에 대한 具體的인 課稅의 範圍, 方法 및 節次 등은 나라에 따라 반드시 동일한 것은 아니다.

우리나라는 前述한 바와 같이, 외국법인에 대하여는 國內源泉所得이 있는 경우 그 국내원천소득 全部에 대하여 課稅하되(法人稅法 第1條 第3項), ㉠ 그 外國法人이 국내에 固定事業場(法人稅法 第56條)을 갖고 있는 경우에는 그 외국법인의 모든 국내원천소득 중 그 固定事業場에 歸屬되는 부분의 소득에 대해서만 그 고정사업장에서 申告納付方式에 따라 合算課稅하며, ㉡ 국내에 고정사업장을 갖고 있지 않는 경우에는 그 외국법인의 모든 국내원천소득(不動產所

得, 讓渡所得 및 山林所得은 除外)에 대하여 원천징수방식에 따라 각 所得 種類別로 分離課稅한다(法人稅法 第58條 및 第59條).

그런데 외국법인이 企業活動을 通하여 얻는 소득 중 가장 典型的인 所得種類인 사업소득과 관련하여 상술한 두 가지 課稅方式에 대하여 생각해 볼 때, 우리는 다음과 같은 疑問에 직면하게 된다. 즉, 국내에 고정사업장이 없는 경우에도 국내에서 사업소득, 다시 말하면, '국내에서 營爲하는 事業에서 생기는 所得'이 있을 수 있느냐, 만일 있다면 그것은 과세할 만한 實益이 있는 것이냐 하는 것이다.

생각컨대, 첫째, 국제무역거래에 있어서 가장 典型的인 거래인 商品去來의 경우, 우리나라를 비롯한 대부분의 나라들은 商品의 인도장소를 販賣所得의 實現場所로 규정하고 있다[6](法人稅法施行令 第122條 第1項 第2號 및 第3號). 따라서 상품의 인도조건에 있어서 輸出國이 아니라 輸入國에서 인도토록 규정하고 있는 경우에는 비록 輸入國에 固定事業場이 없다 하더라도 그러한 商品去來로 인한 事業所得은 그 輸入國에서 發生될 수 있다. 그러나 오늘날의 國際貿易 慣行에 비추어 볼 때, 특수한 一部 商品의 경우를 제외한 모든 商品去來에 있어서는 一般的으로 輸入國이 아닌 輸出國을 物品의 인도 장소로 규정하고 있다. 다시 말하면, 일반상품의 경우 국내에 고정사업장이 없으면서 國內源泉所得으로서의 事業所得이 발생한다는 것은 극히 例外的인 경우를 除外하고는 거의 있을 수 없다.

둘째, 그러나 國際運輸業에서 생기는 소득의 경우, 그것은 貨物이나 旅客을 積載 또는 搭乘하는 장소에서 발생하는 것으로 취급하고 있는바(法人稅法施行令 第122條 第1項 第7號 및 第8號), 국내에 고정사업장이 없어도 국내원천소득으로서의 사업소득이 발생될 수 있는 가장 전형적인 것에 해당한다[7]. 그러나,

---

6) 英國은 契約이 締結된 場所를 물품이 판매된 장소로 取扱한다.

7) 國際運輸業에 있어서는 同業者間의 代理行爲를 하는 장소를 固定事業場 으로 취급하지 않는다.

우리나라는 이러한 國際運輸所得에 대하여는 호혜주의 원칙에 의한 相互免稅를 規定하고 있다(法人稅法 第53條(課稅標準) 第1項 第4號).

셋째, 1995년 1월 1일 現在 우리나라가 締結·施行하고 있는 租稅條約에는 國際的으로 확립된, 사업소득에 대한 하나의 課稅原則 즉 '國內에 固定事業場이 없으면 課稅하지 않는다'는 원칙을 예외 없이 규정하고 있을 뿐만 아니라 國際運輸所得에 대한 相互免稅를 거의 例外없이 규정하고 있다.

지금까지의 분석에 의하면, 國內에 固定事業場이 없는 경우에도 國內源泉所得으로서의 事業所得에 대하여 課稅(源泉徵收)한다는 우리나라의 現行 法人稅制度는 現實的으로 아무런 效力도 없는 것임을 알 수 있다.

② 改善方案

上述한 바와 같이, 우리나라는 國內稅法에 있어서는 외국법인이 '국내에서 사업을 영위'하느냐, 다시 말하면 국내원천소득이 있느냐의 여부를 그 外國法人의 事業所得에 대한 課稅 또는 非課稅의 基準으로 삼고 있는 데 반하여 經濟的 紐帶關係가 緊密한 외국과의 조세조약에 있어서는 그 外國法人이 국내에 지점 등의 고정사업장을 갖고 그것을 통하여 사업을 영위하지 않는 한 과세하지 않는다는 원칙, 다시 말하면 '固定事業場'을 사업소득에 대한 課稅與否의 判定基準으로 규정하고 있다. 다시 말하면 국내세법상의 규정은 그 實效性에 문제가 있으므로 우리나라도 日本, 獨逸 및 이탈리아의 경우와 같이[8] 租稅條約에 있어서 뿐만 아니라 國內稅法에 있어서도 '固定事業場이 없으면 과세하지 않는다.'는 原則을 採擇하는 것이 좋다고 생각한다. 이는 우리나라 法人稅制度의 國際化 또는 世界化에 寄與하는 것이 될 것이다.

---

8) 예컨대 日本法人稅法 第144條 第4號.

2. 外國法人의 課稅對象所得決定方式과 그 改善方案

가. 課稅對象所得決定方式의 基本類型

① 總括主義 方式

外國法人에 대한 과세는 그 외국법인이 국내원천소득을 갖고 있거나 또는 지점 등 조직의 일부를 국내에 갖고 있는 경우에 이뤄진다. 그러나 具體的으로 어떤 方法과 節次에 의하여 어느 範圍까지 課稅할 것인가에 있어서는 나라에 따라 반드시 동일한 것은 아니다.

一般的으로 外國法人에 대한 과세에 있어서는 그 외국법인이 국내에 고정사업장을 갖고 있는 경우와 그렇지 않은 경우로 구분하며, 국내에 고정사업장을 갖고 있지 않은 경우에는 國內源泉所得을 그 種類別로 分離하여 課稅한다. 그러나 그 外國法人이 國內에 固定事業場을 갖고 있는 경우에는 課稅對象所得을 어떻게 결정하느냐 하는 것이 문제가 된다.

國內에 固定事業場을 갖고 있는 外國法人의 課稅對象所得을 결정하는 방식에는 소위 總括主義方式(entire income method, force of attraction principle)과 歸屬主義方式(attributable income method)이 있다.

總括主義方式이라 함은 外國法人이 국내에 지점 등의 固定事業場을 갖고 있는 경우에는 그 固定事業場이 직접 가득했는지의 與否를 불문하고 그 법인의 모든 國內源泉所得을 그 固定事業場에서 綜合하여 課稅하는 방식을 말한다. 다시 말하면, 固定事業場을 通하여 去來함으로써 얻은 소득뿐만 아니라 지점 등의 고정사업장이 관여하지 아니하고 예컨대, 본사가 직접 거래함으로써 얻은 소득도 固定事業場의 吸引力(force of attraction)을 인정하여 전부를 그 固定事業場에서 종합하여 과세하는 방식을 말한다. 따라서 이 방식하에서는 고정사업장의 관련 與否에 不問하고 모든 國內源泉所得을 綜合·課稅하는 대신, 비록 固定事業場의 事業活動과 關聯하여 얻은 소득이라 할지라도 國外에 源泉이 있

는 所得에 대하여는 課稅할 수 없다.

이러한 總括主義課稅方式은 조세관할권의 입장에서 볼 때, 그리고 內國法人과 外國法人 間의 課稅衡平이라는 입장에서 볼 때 당연한 歸結이라 할 수 있다. 이 課稅方式은 特定한 行爲나 所得이 固定事業場과 關聯이 있느냐의 與否와 그로 인한 소득의 配分問題 等 執行上의 어려움을 해결할 수 있을 뿐만 아니라 기업의 조세회피를 저지하는 長點도 있다. 그러나 總括主義課稅方式은 現代企業의 組織과 會計 慣行에 맞지 않으며, 고정사업장에서 모든 국내원천소득을 종합하기 위하여, 本社나 獨立的 代理人 등을 통하여 이뤄진 거래와 소득 등에 대한 과세자료를 追加的으로 要請하는 번거로움과 불편을 企業에게 안겨주는 短點이 있다.

또한 總括主義方式은 모든 國內源泉所得에 대하여 綜合課稅하므로, 國內固定事業場에 歸屬되는 부분에 대하여만 과세하는 소위 歸屬主義方式에 비하여, 과세당국에 많은 租稅收入을 確保하도록 하는 長點이 있다는 주장도 있으나 理論上 언제나 반드시 그런 것은 아니라고 생각한다.

總括主義課稅方式은 원래 사업소득에만 적용되는 課稅原則이나 現實的으로는 事業所得 以外의 소득에 대하여도 똑같이 適用하는 경우가 있다. 前者를 垂直的 總括主義方式이라 하며 後者를 水平的 總括主義方式이라고도 한다.

國內稅法上 總括主義課稅方式을 採擇하고 있는 國家의 代表的인 例로는 日本을 들 수 있으며, 또한 租稅條約의 例로는 韓·日租稅協約(第6條)과 韓·인도네시아租稅協約(第7條) 그리고 國際聯合모델條約이 있다.

② 歸屬主義方式

歸屬主義方式이라 함은 外國法人이 국내에 지점 등의 固定事業場을 갖고 있는 경우에는 그 법인이 얻는 所得 中 그 固定事業場이 關與하고 寄與함으로써 얻은 소득, 즉 그 固定事業場에 歸屬되는 모든 소득에 대하여 그 고정사업장에서 종합하여 課稅하는 방식을 말한다. 따라서 이 課稅方式下에서는 비록 국내원천소득이라 할지라도 본사직거래분 등 고정사업장을 통하지 않음으로써 그

에 귀속시킬 수 없는 부분에 대하여는 과세하지 않는 대신 비록 소득의 원천이 국외에 있다 하더라도 국내에 있는 固定事業場의 資産이나 활동과 관련하여 얻은 소득은 그 고정사업장에서 종합하여 과세할 수 있다.

이러한 歸屬主義課稅方式은 거대하고 복잡한 현대기업의 조직과 회계관행에 보다 적합하며, 따라서 納稅者인 企業의 입장에서 볼 때 執行하기가 容易하다는 長點을 갖고 있다. 그러나 固定事業場에 歸屬되는 소득과 그렇지 않는 소득을 구분하는 문제를 둘러싸고 기업에게 租稅回避의 수단을 제공할 유인을 안고 있으며 과세당국과 기업간에 마찰을 일으킬 수 있는 短點이 있다.

歸屬主義課稅方式도 사실은 사업소득에만 관련하여 사용되는 개념으로서 고정사업장에 歸屬되는 부분의 事業所得(事業所得으로 취급되는 것을 포함함)은 그 固定事業場이 소재하는 국가에서, 그리고 다른 사업소득 부분은 本國이나 第3國에서 서로 課稅함으로써 사업소득에 대한 課稅權을 配分하고자 하는 것에 불과하다.

國內稅法上 歸屬主義課稅方式을 채택하고 있는 代表的인 例로는 독일, 프랑스 및 인도 등이 있으며, OECD 모델조약을 비롯하여 오늘날 각국간에 체결되는 조세조약의 태반이 이 방식을 채택하고 있다. 우리나라는 1995년 3월 말 현재 42개국과 租稅條約을 締結하고 있으나 일본 및 인도네시아를 제외한 여타 국가와의 조세조약에서 이 歸屬主義課稅原則을 採擇하고 있다.

나. 우리나라의 現行 方式과 그 問題點

① 現行 方式

1990년 12월 31일 法律 第4282號로 개정된 現行法人稅法 第53條(課稅標準) 第1項은 “國內에 第56條 第1項 또는 第3項에 규정하는 사업장을 가진 外國法人과 第55條 第1項 第3號에 규정하는 不動産所得이 있는 外國法人 또는 동조 동항 第8號에 규정하는 山林所得이 있는 外國法人의 각 事業年度의 소득에 대

한 法人稅의 課稅標準은 第55條에 규정하는 國內源泉所得의 總合計金額(第59條 第1項의 規定에 의하여 源泉徵收 되는 國內源泉所得金額을 除外한다)에서 다음 각호에 게기하는 소득(또는 금액)을 순차로 공제한 금액으로 한다."라고 규정하고 있다. 또한 동법 第59條 第1項은 "外國法人에 대하여 第55條 第1項 第1號, 第2號, 第4號 내지 第6號, 第9號 내지 第11號의 규정에 의한 國內源泉所得으로서 第56條 第1項 내지 第3項의 규정에 의한 國內事業場에 歸屬되지 아니하는 소득의 금액(國內事業場이 없는 外國法人에게 支給하는 金額을 포함한다)을 지급하는 자는 第58條의 규정에도 불구하고 그 지급하는 때에 다음 각호의 규정에 의한 금액을 當該法人의 각 사업연도의 소득에 대한 法人稅로서 源泉徵收하여 그 源泉徵收한 날이 속하는 달의 다음달 10일까지 大統領令이 定하는 바에 의하여 政府에 納付하여야 한다."라고 規定하고 있다.

따라서 現行 法人稅制度는 외국법인에 대하여 첫째, 그 외국법인이 국내에 지점이나 6개월 이상 계속되는 建設工事現場 또는 從屬的 代理人 등 固定事業場을 갖고 있는 경우에는 그 外國法人의 모든 國內源泉所得 中 그 固定事業場에 歸屬되는 부분은 合算課稅하는 대신 그 고정사업장에 歸屬되지 않는 부분은 원천징수방식에 따라 소득종류별로 分離課稅하며 둘째, 그 외국법인이 국내에 고정사업장을 갖고 있지 않을 경우에는 사업소득이나 人的用役所得은 물론, 利子·配當 그리고 使用料 等의 投資所得과 기타의 소득(不動產所得, 不動產讓渡所得과 山林所得은 除外)도 전부 원천징수방식에 따라 소득종류별로 분리과세된다.

이것은 외국법인에 대한 課稅對象所得의 결정방식에 있어서 현행 法人稅制度는 1991년 이전의 水平的 總括主義方式에서 단순한 合算課稅方式으로 轉換되었음을 뜻한다. 다시 말하면, 현행 과세방식은 국내원천소득 중 그 고정사업장에 귀속되는 부분만을 합산하여 과세한다는 의미에서는 總括主義課稅方式이 아니며, 또한 國外源泉所得 中 國內事業場에 歸屬되는 부분에 대하여는 과세하지 않을 뿐만 아니라 국내에 있는 고정사업장에 귀속되지 않는 사업소득에 대

하여도 源泉徵收方式에 따라 분리과세한다는 의미에서는 귀속주의 과세방식도 아니다. 즉 단순한 合算課稅(申告納付)方式과 분리과세(원천징수)방식을 병용하는 것에 불과하다.

③ 問題點

外國法人의 國內源泉所得에 대하여 국내에 있는 고정사업장에서 合算課稅하느냐 아니면 分離課稅하느냐 하는 것은 合理的 課稅를 追求하는 課稅當局의 稅收確保와 外國法人의 租稅負擔이라는 觀點에서 볼 때 매우 중요한 事案이라 아니할 수 없다. 그럼에도 불구하고 현행의 합산과세방식은 다음과 같은 問題點을 內包하고 있다.

첫째, 모든 국내원천소득은 그것이 국내에 있는 원천에서 발생되었다는 이유만으로 그 소득수령자인 외국법인이 국내에 갖고 있는 고정사업장에 歸屬될 수 있는 것은 아니다. 예컨대, 국내에서 物品이 販賣되고 따라서 국내원천소득이 발생되었을 경우에 그것이 全部 國內에 있는 固定事業場에 歸屬되느냐 하는 것은 문제이다. 그 일부분은 本社의 直接去來에서 생긴 소득인 경우도 있을 것이다. 이러한 본사의 직거래분은 實質的으로 국내의 고정사업장과 아무런 관련이 없으므로 국내고정사업장에 귀속되지 않는다. 이렇듯 특정한 거래에서 생긴 소득이 그 소득의 수령자인 외국법인이 국내에 갖고 있는 고정사업장에 귀속되느냐의 여부를 판정하는 일은 어디까지나 事實判斷에 관한 사항으로서 納稅者인 외국법인과 과세당국에 의하여 最終的으로 결정되어야 한다. 그럼에도 불구하고 現行 制度下에서는 외국법인에게 국내원천소득의 금액을 지급하는 자가 그 외국법인이 국내에 고정사업장을 갖고 있는지의 여부와 함께 만일 갖고 있다면 그 국내원천소득이 그 고정사업장에 귀속되는 것인지의 여부를 판정하여야 한다. 따라서 원천징수의무자로서의 국내원천소득금액의 지급자에게 '歸屬' 여부의 사실판단에 대한 責任과 義務를 賦與하는 현행 제도는 根本的으로 잘못된 것이라 생각한다.

둘째, 현행 合算課稅制度下에서의 가장 중요한 개념은 '歸屬' 이란 무엇인가

하는 것이다. 그런데 현행 법인세법은 동법 第59條 第1項에서 사용하고 있는 '歸屬' 의 개념에 대한 일반적 정의나 해석 또는 사례에 관한 규정을 두고 있지 않다. 또한 현재 우리나라가 체결, 시행하고 있는 조세조약은 일본과 인도네시아와의 것을 제외하고는 전부 사업소득에 대한 歸屬主義課稅原則을 채택하고 있으나 이들 조약은 물론 이들 조약의 기초가 된 OECD모델조약에 있어서도 '歸屬' 의 개념에 대한 일반적 정의나 해석에 관한 규정을 두고 있지 않다. 때문에 우리의 경우, 귀속되는 소득과 귀속되지 않는 소득을 판별하는 것이 곤란하며 또한 그것이 간명하지 않다는 것이 실무상 문제가 된다. 그럼에도 불구하고 우리는 다음과 같은 類推解釋을 通하여 '歸屬' 의 개념을 규정하지 않을 수 없다.

㉮ 販賣所得의 경우, 現行 法人稅法上 국내에서 물품이 인도되거나 인도되기 직전에 국내 사업장에서 관리되고 있는 때, 또는 국내에서 그 물품의 판매를 위한 계약이 체결되거나 계약체결에 필요한 주문, 상담, 기타 주요한 행위가 이뤄지는 때에는 그로 말미암아 생기는 소득은 國內源泉所得으로 규정되고 있다[9]. 따라서 외국법인의 국내고정사업장이 정상적인 사업과정을 통하여 그러한 행위를 함으로써 발생하는 소득은 그 고정사업장에 귀속되는 것이라 할 수 있다.

㉯ 投資所得의 경우, 현행 법인세법상 이자, 배당 및 사용료 등의 투자소득을 발생시키는 자산 또는 권리가 그 외국법인의 국내사업장을 통한 사업활동에 사용되고 있는 경우('使用資産基準' 이라고 함) 및 그 國內固定事業場을 통하여 수행된 활동이 그 자산 또는 권리로부터 발생하는 소득을 실현함에 있어서 實質的인 要素가 되었을 경우('事業活動' 基準이라 함) 그러한 投資所得은 그 國內固定事業場과 實質的으로 關聯이 있는 것으로 취급되며, 따라서 그 固定事業場에 歸屬되는 것이 된다[10),11)].

---

9) 法人稅法施行令 第122條(國內源泉所得의 範圍) 第1項 및 第3項.

10) 法人稅法基本通則(投資所得 등의 國內源泉所得金額計算 基準) 6-1-30……54 第1項 및 第2項

11) 이러한 判定基準은 韓·美租稅協約 第8條 第6項 (b)에도 規定되어 있다.

이상과 같은 현행 稅法上의 類推解釋에도 불구하고 그것을 실제로 適用·施行함에 있어서는 많은 어려움을 겪게 된다. 예컨대 투자소득의 경우, 사용자산기준을 적용함에 있어서 사업활동에 사용되는 자산의 범위는 어디까지이며 또한 사업활동 기준에 있어서의 '實質的 要所'란 具體的으로 무엇을 뜻하는 것인지 분명치 않다.

또한 上述한 바와 같이, 所得의 歸屬與否는 결코 기업의 自意的인 조작에 의하여 결정될 수 있는 것이 아니다. 국내에 있는 고정사업장에 귀속되는 소득은 現實的으로 기업에 의하여 국내에 있는 고정사업장에 귀속되는 것으로 帳簿上 記錄되어 있는 것뿐만 아니라 기업의 확립된 會計慣行에 따라 다시 말하면, 거래의 실태에 비추어 통상 그 고정사업장에 歸屬되어야 할 것 즉, 장부상 기록되어야 할 것도 포함한다. 하지만 現行 法人稅法에는 이러한 會計基準에 관하여 아무것도 규정하고 있지 않다.

결국 우리의 경우, 法人稅法에서 사용하고 있는 '歸屬' 이란 용어에 대하여 명확한 개념을 가질 수 없을 뿐만 아니라 執行上의 경험도 부족함으로 말미암아 納稅者와 稅務當局間의 마찰이 豫想된다.

다. 外國의 例

외국법인에 대한 과세대상소득의 결정방식은 나라에 따라 반드시 동일한 것은 아니다. 독일이나 프랑스 등 유럽 선진국의 경우에는 일반적으로 歸屬主義課稅方式을 採擇하고 있는 데 반하여 일본은 總括主義課稅方式을, 그리고 미국은 總括主義와 歸屬主義를 混用한 實質關與의 原則을 採擇하고 있다.

이하에서는 일본과 미국의 예를 살펴보기로 한다.

① 日　本

일본은 기본적으로 外國法人의 경우, 國內源泉所得에 대해서만 과세한다[12].

12) 일본법인세법 제9조.

하지만 外國法人이 國內에 固定事業場을 갖고 있는 경우에는 그 固定事業場의 유형에 따라 國內源泉所得의 全部 또는 一部에 대하여 課稅한다.[13] 즉, 外國法人이 ㉠ 국내에 지점, 공장, 기타 사업을 행하는 일정한 장소(정령에서 정함)를 갖고 있는 경우에는, 그 固定事業場에의 歸屬 與否에 불구하고 모든 國內源泉所得에 대하여, ㉡ 국내에서 建設, 設置, 組立, 其他의 作業 또는 그러한 作業의 指揮, 監督의 용역을 1년을 초과하여 提供하는 경우에는, 모든 事業所得, 資産所得, 人的用役所得, 不動産所得과 投資所得을 비롯한 기타의 所得 中 그 外國法人의 國內事業活動에 歸屬되는 소득에 대하여, 그리고 ㉢ 국내에 자기를 위하여 계약을 체결할 권한이 있는 대리인을 두고 있는 경우에도 모든 事業所得, 資産所得, 人的用役所得, 不動産所得과 投資所得을 비롯한 기타의 所得 中 그 外國法人의 國內事業活動에 귀속되는 소득에 대하여 과세한다.

그리고 국내에 고정사업장이 없는 경우에는 事業所得에 대하여는 과세하지 않으나 投資所得에 대하여는 分離課稅(源泉徵收)한다.

다시 말하면, 일본은 總括主義課稅方式을 채택하고 있으나 국내에 장기건설작업이나 대리인 등의 국내고정사업장을 갖고 있는 경우에는 投資所得 등 一部所得에 대하여 그것이 固定事業場에 歸屬되는 것인 경우에만 그 固定事業場에서 合算課稅한다.

때문에 일본의 현행 法人稅法上 事業所得, 資産所得, 人的用役所得 및 不動産所得 등에 대하여는 그것이 국내사업장에 歸屬되는 것인지의 與否를 判定할 필요가 없으나 여타의 소득 예컨대, 투자소득 등에 대하여는 그것이 '국내에서 영위하는 사업에 귀속'되는지의 與否를 판정해야 할 경우가 생긴다. 그러나 '歸屬되는 所得'의 概念이나 範圍에 關하여 法人稅法이나 同 施行令에서는 아무것도 規定한 것이 없다. 다만, 法人稅法 基本通達 20-2-4

13) 일본법인세법 제141조.

(建設作業 등의 사업에 歸屬되는 所得)에서 다음과 같이 規定하고 있을 뿐이다. 즉, (1) 당해 사업에 관계되는 자금의 운용으로서 국내에서 행하는 有價證券의 보유, 預金이나 貯金의 예치 또는 금전의 대부로 말미암아 생기는 소득, 및 (2) 당해 사업의 수행과 관련하여 국내에서 하청업자 등에게 공업소유권 등을 提供하거나 또는 機械裝置 등을 賃貸함으로써 생기는 소득을 "國內에서 行하는 …… 事業에 歸屬되는 所得" 으로 例示하고 있다.

② 美 國

美國은 課稅目的上 모든 외국법인을 '미국 내에서 영업 또는 사업에 종사하는(engaged in trade or business within the United States) 법인과 그렇지 않는 법인'으로 구분한다[14]. 미국 내에서 영업이나 사업에 종사하는 外國法人은 모든 國內源泉所得과 국외원천소득으로서 미국 내에서의 영업이나 사업과 '實質的으로 關聯이 있는' 소득에 대하여 課稅된다. 다만, 소득의 원천 여하에 불문하고 미국 내 사업과 實質的으로 관련이 있는 소득은 미국 내 고정사업장에서 合算課稅되는 데 반하여 國內源泉所得으로서 미국 내에서의 영업이나 사업과 實質的으로 관련이 없는 소득은 별도로 分離課稅된다. 미국의 이러한 과세방식을 '실질관여의 원칙(effectively-connected Rule)'이라고 한다[15]. 때문에 외국법인에 대한 과세대상소득을 결정함에 있어서 무엇보다도 중요한 것은 특정한 소득이 미국 내 사업과 실질적으로 관련이 있느냐의 여부를 판정하는 일이다.

미국은 내국세입법전에 각종 소득의 원천에 관하여 규정하고 있는데[16] 사업소득의 경우, 物品의 購入販賣에서 생기는 所得은 그 物品이 販賣된 국가에 그 원천이 있는 것으로 규정되어 있다(財務省 所得稅規則 §1.861-7(a)).

---

14) Internal Revenue Code 第881條

15) 美國은 1966년까지 總括主義課稅方式을 採擇하였으나 1966년의 外國投資者 課稅法에서 實質關與의 원칙을 採擇하였다.

16) Internal Revenue Code 第861條.

이 경우 물품의 판매장소는 그 물품에 대한 販賣者의 權利(right), 權原(title) 및 利權(interest)이 구매자에게 이전되는 장소를 뜻한다(財務省 所得稅規則 §1.861-7(e)). 그러나 미국 내에서 판매가 이루어지고 따라서 미국 내 원천소득이 되는 경우 그것이 전부 미국 내에서 영위하는 영업이나 사업을 통하여 이루어지는 것은 아니다. 그 중에는 본사나 제3국에 있는 지점 등에서 직접 거래함으로써 생기는 것도 있을 수 있다. 이러한 본사직거래분에 대하여 歸屬主義課稅原則에서는 一般的으로 國內固定事業場에 歸屬되지 않는 소득으로 취급하는 데 반하여 美國의 實質關與原則에서는 그것이 國內源泉所得인 이상 미국 내에서 영위하는 영업이나 사업과 실질적으로 관련이 있는 것으로 취급한다(內國歲入法典 제864조(c)(3) 및 財務省 所得稅規則 §1.864-4(b)). 다시 말하면, 外國法人이 미국 내에서 영업이나 事業에 從事하는 경우 모든 國內源泉事業所得은 그것이 美國 內 營業이나 事業에서 생겼는지의 여하에 不拘하고 그 미국 내 영업이나 사업과 實質的으로 關聯이 있는 소득으로 취급된다. 이것은 사업소득에 관한 한 美國은 實質的으로 總括主義課稅原則을 採擇하고 있음을 뜻한다.

그러나 國內源泉所得인 讓渡所得이나 投資所得의 경우에는 기본적으로 두 가지 기준 즉, 소위 자산사용기준(the asset-use test)과 사업활동기준(the business-activities test)에 의하여 그것이 국내에서의 영업이나 사업과 실질적으로 관련이 있는지의 與否를 결정한다(內國歲入法典 第864(c)(2) 및 財務省 所得稅規則 §1.864-4(c)).

資產使用基準이라 함은 그 소득이 미국 내에서의 영업이나 사업에서 사용되거나 또는 사용을 위하여 보유한 資產에서 생긴 것인 경우에는 그 미국 내에서의 영업이나 사업과 實質的으로 관련이 있는 소득으로 판정하는 것이며, 事業活動基準이란 미국 내에서 영위하는 영업이나 사업의 활동이 그 소득을 실현함에 있어서 '實質的 要因'(a material factor)인 경우 그 소득은 미국 내에서의 사업과 실질적으로 관련이 있는 소득으로 판정하는 것이다

(財務省 所得稅規則 §1.864－4(e)(1)). 前者의 기준은 주로 製造業種과 같이 미국 내에서의 事業活動 目的이 직접 그러한 소득을 실현시키는 것이 아닌 消極的 類型의 소득에 적용되며, 後者의 기준은 證券會社가 얻는 配當이나 利子 또는 投資會社가 얻는 讓渡所得 등 미국 내에서의 積極的인 事業活動을 통하여 직접 얻어지는 것에 적용된다(財務省 所得稅規則 §1.864－4(c)(5)). 또한 上記 基準들을 適用함에 있어서 문제의 자산이나 소득이 미국 내에서 행하는 사업에 관한 회계장부에 제대로 기록되어 있는지의 여부에 관하여 정당한 배려를 하지 않으면 안된다.

또한 國外源泉所得에 있어서는 그것이 미국 내에서 사업에 종사하는 외국법인이 미국 내에 갖고 있는 지점 등의 고정사업장에 귀속되는 경우에는 그 미국 내에서의 사업과 실질적으로 관련이 있는 것으로 취급된다(財務省 所得稅規則 §1.864－5(a) 및 1.864－6(a)). 그런데 특정한 해외원천소득이 국내에 있는 고정사업장에 歸屬되는지의 여부는 '實質的 要因基準(material factor test)' 즉, 그 國內固定事業場이 그러한 소득을 실현함에 있어서 實質的 요인인지의 與否 및 그러한 소득이 그 國內固定事業場을 通하여 遂行하는 正常的인 사업과정에서 實現된 것인지의 여부에 의하여 판정된다(財務省 所得稅規則 §1.864－6(b)(1)).

만일 국내에 있는 고정사업장이 해외원천소득을 실현함에 있어서 本質的인 經濟的 要素이기 때문에 중대한 寄與(a significant contribution)를 하였을 경우 그 고정사업장은 그 소득의 실현에 있어서 實質的 要因이었던 것으로 취급된다. 예컨대, 미국 내 고정사업장의 정상적인 사업과정을 통하여 물품을 해외에서 판매함으로써 생기는 販賣所得은 國外源泉所得이지만, 만일 그것이 그 미국 내 고정사업장이 ㉠ 주문의 권유 ㉡ 판매계약의 교섭 또는 ㉢ 기타 그 판매의 완성을 위하여 필요한 주요서비스(significant services)를 수행하는 일에 적극 참여함으로써 실현된 것인 경우 그 미국 내 고정사업장

은 그 所得實現의 實質的 要因이 된다[17].

다시 말하면, 國內源泉投資所得과 국외원천소득의 경우 미국 내 사업이나 또는 固定事業場에 歸屬되는 것은 미국 내 사업과 實質的으로 관련이 있는 것으로 取扱된다. 이것은 國內源泉投資所得과 國外源泉所得에 관한 한 미국은 실질적으로 歸屬主義課稅原則을 採擇하고 있음을 뜻한다.

라. 改善方案

첫째, 외국법인의 課稅對象所得을 결정하는 방법으로서 현재 우리나라에서 採用하고 있는 合算課稅方式은 특정한 國內源泉所得이 외국법인의 국내 고정사업장에 歸屬되는지의 여부를 最終的으로 판정할 수 있는 責任과 義務를 課稅當局에 賦與하지 않고 있다는 데에 問題가 있다.

따라서 課稅當局으로 하여금 그러한 最終檢證機能을 遂行할 수 있도록 하기 위하여는 現在의 合算課稅方式을 從前의 總括主義課稅方式으로 다시 바꿔야 할 것이다. 다시 말하면, 納稅義務者인 外國法人은 만일 국내에 고정사업장을 갖고 있는 경우에는 모든 국내원천소득을 그 고정사업장에서 종합하되 그 固定事業場에 歸屬되는 것과 그렇지 않는 것으로 區分하여 申告토록 한다. 이것은 投資所得에 대한 租稅條約上의 制限稅率適用에 대한 檢證에도 寄與하는 것이 된다.

아마도 일부 논자에 따라서는 總括主義課稅方式을 다시 채용하자는 방안에 대하여 租稅條約과의 關係, 다시 말하면, 우리나라가 締結한 거의 모든 租稅條約에 있어서 事業所得에 대한 歸屬主義課稅方式과 投資所得에 대한 制限稅率適用에 관한 규정이 있음을 이유로 그것은 우리나라 法人稅制度를 先進化시키는 것이 아니라 後退시키는 것이라고 批判할는지도 모른다. 그러

---

17) 投資所得의 경우에도 이와 거의 비슷한 基準이 適用된다(財務省 所得稅規則 § 1.864－6(b)(2)).

나 그러한 비판은 國內稅法上 外國法人에 대한 課稅範圍를 國內源泉所得에 局限시키고 있는 한 무의미한 것이라 생각한다. 왜냐하면 조세조약상의 歸屬主義課稅方式에 관한 규정이나 투자소득에 대한 制限稅率 規定은 어디까지나 과세원칙에 관한 것으로서 그것을 구현하는 方法이나 節次에 관하여 租稅條約은 아무 것도 규정한 것이 없다. 따라서 조약상의 歸屬主義課稅原則이나 투자소득에 대한 제한세율적용원칙을 申告納付方式에 의할 것인가 아니면 源泉徵收方式에 의할 것인가, 또는 合算課稅方式에 의할 것인가 분리과세방식에 의할 것인가는 전적으로 國內稅法이 定하는 바에 따르지 않으면 안된다. 그런데 앞에서 검토한 바와 같이, 현행 合算課稅方式下에서는 특정한 國內源泉所得이 그 외국법인의 국내사업장에 歸屬되는지의 與否에 대한 最終檢證機能을 課稅當局에 부여하지 않는 대신 總括主義課稅方式은 그러한 最終檢證機能을 課稅當局에 賦與함으로써 效率的인 稅政을 우리에게 보장해 주기 때문이다.

둘째, 현행 合算課稅方式을 總括主義課稅方式으로 다시 개정하는 경우, 투자소득에 대하여 租稅條約上의 制限稅率을 적용하는 方法과 節次에 관하여 보다 明確히 규정할 必要가 있다.

外國法人이 국내에 있는 固定事業場에 歸屬되지 않는 投資所得을 갖고 있는 경우, 그러한 투자소득에 대하여는 租稅條約上의 制限稅率規定에 따라 輕減稅率을 적용해야 하는데 이의 具體的인 方法과 節次로는 投資所得과 기타의 소득을 합산하여 申告토록 하고 一般稅率에 의하여 課稅한 후, 납세자의 신청에 의하여 투자소득에 대한 超過徵收分을 還給하는 方法과 投資所得과 기타의 소득을 합산하여 申告하되 投資所得에 對하여는 一般稅率 대신 制限稅率을 適用하는 方法 등이 있다. 따라서 어느 방법에 의할 것인가는 전적으로 국내세법이 정하는 바에 따라 결정되어야 한다. 우리의 경우, 행정의 편의를 위하여 後者의 방법을 채택하는 것이 좋을 것으로 생각한다. 다만 後者의 방법에 있어서도 투자소득과 기타의 소득을 합산하여 一般稅率을

適用한 후 그 세액에서 投資所得에 대한 制限稅率과 一般稅率과의 차이에 相當하는 金額을 控除하는 方法과, 投資所得과 기타의 소득을 區分하여 신고하되 投資所得에는 制限稅率을, 그리고 기타의 소득에는 一般稅率을 適用하는 방법이 있으나 우리나라 法人稅率이 累進稅率이라는 점을 勘案할 때 前者의 方法을 採擇해야 할 것이다[18].

셋째, 法人稅法의 效率的인 適用을 위하여 특히 租稅條約과의 關係를 考慮하여, 所得의 歸屬 즉 國內源泉所得 中 그 소득의 수령자인 외국법인이 국내에 갖고 있는 固定事業場에 歸屬되는 것과 귀속되지 않는 것을 판정하고 區分할 수 있는 기준을 마련하여야 한다.

넷째, 總括主義課稅方式이란 국내사업장에 귀속되는 것은 물론 직접 귀속되지 않는 소득도 固定事業場에 歸屬되는 것으로 보고 그 國內事業場에서 과세하는 것이므로, 美國의 경우와 같이 모든 國內源泉事業所得은 국내사업장에 귀속되는 것으로 규정함으로써 조세조약상 歸屬主義課稅原則이 채택된 경우에도 국내법에 의한 과세권을 그대로 확보할 수 있도록 하는 것도 좋을 것이라 생각한다.

3. 外國法人의 收入金額 決定基準과 그 改善方案

가. 收益의 發生場所와 歸屬場所

外國法人의 課稅對象所得을 결정하는 방식으로서의 總括主義란 所得의 원천지 즉 收益의 發生場所와 동일한 국내에 있는 外國法人의 지점 등 固定事業場에 대하여 그 고정사업장이 그러한 수익의 발생에 貢獻하였는지의 與否에 不問하고 課稅權을 행사하는 것을 뜻한다. 그러나 歸屬主義란 그와 같이

---

18) 所得에 관한 租稅의 二重課稅回避 및 脫稅防止를 위한 大韓民國과 日本國間協約施行令(1970.11.17. 大統領令 第5383號) 第4條 참조.

발생된 수익이 사실상 歸屬되어야 하는 장소가 국내에 있는 경우, 다시 말하면, 국내에 있는 外國法人의 지점 등 고정사업장에 귀속되는 수익이 있는 경우, 그 고정사업장에서 그 歸屬되는 收益에 대하여 과세하는 것을 뜻한다.

現行 法人稅法은 외국법인의 사업소득에 대하여 '국내에서 영위하는 사업에서 발생하는 소득'을 국내원천소득으로 규정하고 있다[19]. 이것은 국내와 국외에 걸쳐 사업활동을 하는 外國法人의 경우, 그 事業活動에서 생기는 收益을 국내에서 영위하는 事業活動에서 생기는 수익의 부분과 국외에서 영위하는 사업활동에서 생기는 수익의 부분으로 구분하여 국내에서 영위하는 사업활동에서 생기는 수익의 부분만을 課稅對象收益으로 하는 것을 뜻한다. 따라서 소득의 장소적 개념을 보다 명확히 하기 위해서는 收益의 發生場所와 歸屬場所에 대한 체계적 분석을 하지 않으면 안된다.

생각컨대 기업활동은 原資材나 完製品의 구입활동, 제조활동 및 판매활동 등의 기본적 활동과 情報蒐集, 廣告, 선전 및 업무관리 등의 보조적 활동으로 구분된다. 그런데 기업의 基本的 活動 中 購入活動은 단순히 資産을 취득하는 활동, 즉 金錢과 商品을 교환하는 활동이므로 一般的으로 수익의 형성이 인정되지 않는다. 또한 補助的 活動에 대해서는 附加價値의 발생은 인정되나 수익의 형성은 인정되지 않는다[20]. 기업의 사업활동으로부터 얻는 수익은 '純 理論的인 면에서 볼 때 생산의 진행에 따라, 더욱 正確하게 말하면 生産物에 배분할 수 있는 원가가 누적해 감에 따라 발생해 가는 것[21]'이며, 企業의 基本的 活動目標를 達成하는 시점, 즉 販賣活動이 完了되는 시점에서 실현되는 것으로 인식된다.[22] 다시 말하면, 재화나 서비스의 판매에서 생기는 수익은 客觀的으로 검증이 가능한 금액으로써 파악할 수 있는 시점인

19) 法人稅法 第55條 第1項 第5號
20) 法人稅法施行令 第122條 第2項 참조
21) 조익순, 『현대회계학』, 박영사, 1967, pp. 70~71.
22) 企業會計基準 第67條

販賣時點이나 用役提供時點에서 인식하는 것이며, 따라서 그 판매장소 또는 용역제공장소가 그 수익의 발생장소 및 실현장소가 된다.

그런데 이러한 收益의 發生場所에는 다음과 같은 두 가지 개념이 있을 수 있다. 첫째, 法律的 또는 會計的 사실에 의한 발생장소, 예컨대 FOB 계약에 의한 國際貿易去來에 있어서 수익의 발생장소는 그 物品을 輸出하는 나라에서의 본선현측난간인 것과 같이, 기업의 외부에 있는 一定한 場所를 뜻하는 경우와 둘째, 會計帳簿에 수익을 기록해야 할 장소, 즉 外國法人의 본점이나 또는 지점 등 그 수익이 사실상 歸屬될 場所를 뜻하는 경우가 그것이다. 예컨대, 국내에 지점 등의 고정사업장을 갖고 있는 외국법인이 국내에서 物品을 販賣(인도)함으로써 얻는 販賣收益은 그 지점이 소재하는 國內에서 發生된 것이 된다. 그러나 만일, 그러한 物品의 販賣 활동이 본사의 直去來를 통하여 이루어진 것이라면 그 販賣收益은 지점에서 발생된 것이 아니라 본사에서 발생된 것이며, 따라서 본사에 歸屬되어야 하므로 본사의 會計帳簿에 記錄되어야 한다. 반대로 만일, 그러한 販賣活動이 지점에서 이루어진 것이라면 그 판매수익은 그 지점에서 발생된 것이 되며, 따라서 지점에 歸屬되어야 하므로 지점의 會計帳簿에 記錄되어야 한다.

나. 國內源泉事業所得의 範圍

上述한 바와 같이, 現行 法人稅法은 '국내에서 영위하는 사업에서 발생하는 소득'을 國內源泉所得으로 규정하고 있으나 '국내에서 영위하는 사업'에 대한 一般的 槪念規定을 두지 않는 대신 〈表 2〉 '外國法人의 國內事業의 範圍'에서 보는 바와 같이 단순히 사업의 範圍를 具體的으로 열거하고 있다[23].

23) 法人稅法施行令 第122條 第1項 및 所得稅法 第19條

〈表 2〉 外國法人의 國內事業의 範圍

1) 농업,임업 및 수렵업	9) 운수, 창고 및 통신업
2) 어업	10) 금융 및 보험업
3) 광업	11) 부동산업, 임대업 및 사업서비스업
4) 제조업	12) 부동산매매업
5) 전기, 가스 및 수도사업	13) 교육서비스업
6) 건설업	14) 보건 및 사회복지사업
7) 도매업, 소매업 및 소비자용품수리업	15) 사회 및 개인서비스업
8) 숙박 및 음식점업	16) 가사서비스업

그러나 法人稅法施行令 第122條 第1項은 外國法人이 國內와 國外에 걸쳐 사업을 영위하는 경우 國內에서 영위하는 사업에서 發生하는 所得, 즉 國內源泉所得의 範圍에 관하여 다음과 같이 具體的으로 規定하고 있다.

첫째, 國外에서 購入한 商品을 國內에서 販賣함으로써 얻는 販賣所得의 경우에는 국내에서의 판매로 말미암아 발생하는 모든 所得[24)]

둘째, 국외에서 製造나 加工 등을 한 商品을 國內에서 販賣하거나 또는 國內에서 製造나 加工 등을 한 商品을 國外에서 販賣함으로써 얻는 판매소득의 경우에는, 국내에서의 販賣活動이나 製造活動에 관련하여 發生하는 부분의 所得

셋째, 國外에서 契約을 締結하거나 또는 必要한 人員이나 資材를 調達한 후, 국내에서 建設, 設置 또는 組立 등의 作業을 함으로써 얻는 소득의 경우

24) 韓·日租稅協約 第6條 第5項에서는 物品의 購入, 販賣에서 생긴 소득도 본·지점간의 경비비율에 따라 購入場所와 販賣場所로 배분하도록 규정 되어 있다(同條 同項의 적용, 시행에 관한 韓·日租稅協約 부속 일본측 공한(1970.3.3) 2.(1) 참조).

에는 그러한 作業에 의하여 發生하는 모든 所得[25)]

넷째, 국내 및 국외에 걸쳐 保險業을 영위함으로써 얻는 소득의 경우에는 국내에서 締結한 保險契約에 의하여 발생하는 모든 소득

다섯째, 出版事業者나 放送事業者의 타인을 위한 광고사업에서 생기는 소득의 경우에는 국내에서 행하는 광고에 의하여 발생하는 모든 소득

여섯째, 선박에 의한 國際運輸事業에서 생기는 所得의 경우에는 國內業務에 關聯하여 發生하는 부분의 所得

일곱째, 航空機에 의한 國際運數事業에서 생기는 所得의 경우에는 소위 '캘리포니아 方式'에 의하여 계산한, 國內業務에 관련하여 발생하는 부분의 소득[26), 27)].

여덟째, 기타의 사업을 영위함으로써 생기는 소득의 경우에는 輸入金額, 경비 또는 기타의 합리적 기준에 의해 계산한, 國內業務에 관련하여 발생하는 부분의 所得

다. 問題點

지금까지 國內와 國外에 걸쳐 사업을 영위하는 外國法人이 국내에서 영위하는 사업에서 얻는 소득의 具體的 範圍에 관하여 現行 法人稅法上 어떻게

---

25) 韓·日租稅協約에서는 다음의 산식에 따라 國內源泉所得과 國外源泉所得으로 區分한다.(同 協約 附屬 일본측 공한(1970.3.3) 2.(3), 1972. 8. 30字 韓·日 協議覺書 참조).
건설공사소득×본점 경비 배부액/본점 경비 배부액+지점 경비 배부액+건설비용(건설원가의 25%)

26) 法人稅法施行規則 第59條의 2(航空機에 의한 國際運輸業의 國內源泉所得金額의 計算)

27) 航空機에 의한 國際運輸事業에서 생기는 소득의 國內源泉分을 계산하는 방식에는 California방식 이외에 Maritime방식, Massachusettes방식, Calcutta방식 및 Hawaii방식 등이 있다.

규정되어 있는가를 살펴보았다. 이제 그러한 규정들이 갖고 있는 問題點에 관하여 살펴보기로 한다.

첫째, 法人稅法施行令 第122條 第1項 第2號 및 第3號에 의하면, 국외에서 製造 등을 한 상품을 국내에서 販賣하거나 또는 국내에서 製造 등을 한 상품을 국외에서 판매함으로써 얻는 소득의 경우에는 그것을 製造活動部分의 소득과 販賣活動部分의 소득으로 구분하여 국내에서의 販賣活動이나 製造活動에 歸屬되는 부분만을 國內源泉所得으로 규정하고 있다. 또한 그러한 製造所得이나 販賣所得의 구분은, 만일 그 外國法人이 국외에서 행한 製造活動이나 販賣活動을 독립된 第3者가 행하고 따라서 그 外國法人과 獨立된 第3者間에 통상의 去來條件에 따라 그 商品을 賣買하였더라면 서로 주고받았을 價格에 의하여 計算한다. 이 경우 통상의 去來條件에 의한 價格이라 함은 아래에 게기하는 방법 중 어느 하나에 의하여 계산한 금액을 뜻한다[28), 29)].

㉠ 比較可能第3者價格法

당해 상품과 동종 또는 유사한 상품을 去來條件, 去來數量 등이 유사한 상황에서 獨立된 사업자간에 거래하였더라면 통상 성립하였을 賣買價格에 상당하는 金額

㉡ 再販賣價格法

당해 상품을 타인에게 販賣하는 경우의 讓渡價額에서 그 판매를 위하여 통상 소요되는 販賣費 및 一般管理費와 기타의 비용에 그러한 판매에 따르는 통상의 이윤을 合計한 金額을 差減하여 계산한 金額

㉢ 原價加算法

당해 상품의 제조 등에 소요된 원가에 그러한 제조 등에 따르는 통상의 이윤

---

28) 法人稅法施行規則 第59條의 12, 同施行令 第46條 第4項 및 同施行規則 第22條의 2

29) 韓・日租稅協約에서는 다음 산식에 의하여 製造所得과 販賣所得을 구분하도록 규정하고 있다(韓・日租稅協約 第6條 第5項 및 同附屬 일본측 공한(70.3.3) 2.(2)).
순판매소득×지점 배부 경비액/지점 배부 경비액+본점 배부 경비액+제조비용 (총제조원가의 15%)

을 가산하여 계산한 금액

㉣ 利益分割法

당해 상품의 판매에서 생기는 總營業利益을 공헌도(경비, 자산가액 등)에 따라 배분, 계산한 금액

㉤ 其他 合理的 方法

생각컨대, 오늘날과 같이 尖端技術이 눈부시게 개발되고 그에 따라 매일같이 새로운 商品이 出現하는 環境下에서 '同種 또는 類似한 商品'을 발견하기란 쉬운 일이 아니며 더더욱 情報蒐集 能力에 限界가 있는 民間企業의 입장에서 去來條件이나 去來收量 등 去來上의 類似한 環境을 찾기란 現實的으로 거의 不可能한 경우도 있을 수 있다. 또한 '通常 成立하였을 價格'이나 '通常의 利潤'이란 반드시 일반시장에 있어서의 價格이나 利潤率을 단순히 의미하는 것이 아니라 어디까지나 그 업종이나 업태 및 그 상품의 성질 등을 감안한 가격이나 利潤率을 뜻하는 것이며 또한 동일법인 내부에 있어서의 적정한 거래가격을 가정하는 것이므로 전량인수, 금리부담 없음, 대도위험 없음 등의 특수한 거래조건도 고려하지 않으면 안된다. 따라서 현실의 문제로서 '通常 成立하였을 價格'을 발견하기란 그리 쉬운 일이 아니며, 또한 객관성 있는 '通常의 利潤'을 발견하는 일도 용이한 것이 아니다.

다시 말하면, 上記한 다섯 가지 방법에 의하여 통상의 去來價格을 算定한다는 것은 기업의 입장에서 볼 때 아주 어려운 일이며, 경우에 따라서는 거의 不可能할 뿐만 아니라 기업에게 關聯情報의 蒐集 등 막대한 행정부담을 안겨 준다는 問題點을 갖고 있다.

둘째, 現行 法人稅法施行令 第122條 第1項은 국내와 국외에 걸쳐 사업을 영위하는 외국법인이 국내에서 영위하는 사업에서 발생하는 소득의 具體的 範圍에 관하여 規定하고 있으나 아직도 국제간의 金融業務나 通信業務 등에 종사하는 外國法人의 國內業務에서 생기는 소득, 즉 國內源泉所得의 具體的 範圍에 관한 규정이 없거나 또는 미비되어 있어 집행상의 어려움을 초래할 수 있다.

셋째, 現行 法人稅法施行令 第122條 第2項은 기업의 豫備的이며 補助的인 활동에서는 소득이 발생하지 않음을 명확히 규정하고 있다, 즉 外國法人이 國內 또는 國外에서 영위하는 사업을 위하여 국외 또는 국내에서 광고, 선전비, 情報의 蒐集과 제공, 시장조사, 기타 그 事業遂行上 豫備的이며, 補助的인 성격을 가진 行爲를 하는 경우, 그러한 행위에서는 소득이 발생하지 않는다는 것을 분명히 規定하고 있다. 그러나 소득의 발생이 인정되지 않는 事業活動은 이 이외에도 또 있으므로 이러한 것들에 대해서도 明確히 規定하는 것이 좋을 것이라 생각된다.

라. 外國의 例

① 日 本

日本은 국내에서 행하는 사업에서 생기는 소득을 國內源泉所得으로 규정하고 그 外國法人이 국외와 국내에 걸쳐 사업을 행하는 경우 그 국내에서 행하는 사업에서 생기는 소득, 즉 國內源泉所得의 具體的 範圍에 관하여 우리나라와 거의 동일한 규정을 갖고 있다[30].

다만, 상품의 購入, 販賣에서 생기는 소득은 그 전액이 販賣活動이 있은 나라에서 생기는 所得으로 規定함[31]과 동시에 그 購入活動에서는 소득이 생기지 않는다는 것을 확인하는 명문의 규정을 두고 있다[32]. 또한, 製造所得과 販賣所得의 구분에 있어서 우리나라는 比較可能第3者價格法, 再販賣價格法, 原價加算法 및 利益分割法의 네 가지 방법을 채용하고 있는 데 반하여 일본은 基本的으로 比較可能第3者價格法, 再販賣價格法 및 原價加算法의 세 가지 方法을 채용함과 동시에 그러한 방법이 갖는 現實適用上의 問題點을 고려하여 일정한 要素比率

30) 法人稅法 第138條 및 同 施行令 第176條 第1項
31) 法人稅法施行令 第176條 第1項 第1號
32) 法人稅法施行令 第176條 第2項

에 의한 일괄안분방법도 채용할 수 있도록 규정하고 있다[33]. 즉, 문제의 在庫資產의 성질 등에 비추어 통상의 去來價格을 算定하기가 현저히 곤란한 경우에는 製造 등에 소요된 原價와 販賣經費(當該 資產의 販賣業務를 위하여 소요된 販賣費, 一般管理費 및 기타의 비용의 合計額)의 比率, 國內業務用 資產價額과 國外業務用 資產價額의 比率 또는 기타의 基準 中 그 外國法人의 業務內容 등에 비추어 適合하다고 인정되는 合理的 基準에 따라, 그 資產의 販賣에서 생긴 所得을 안분하여 製造所得과 販賣所得으로 구분할 수 있도록 하고 있다.

그리고 國內 및 國外에 걸쳐 사업을 영위하는 外國法人이 국내에 있는 지점 등의 固定事業場을 통하여 국외에 있는 자에게 금전대부, 투자 또는 기타 이와 유사한 행위를 함으로써 얻는 소득으로서 國內固定事業場에 歸屬되는 것은 전액 國內源泉所得으로 규정하고 있다[34].

끝으로, 우리나라는 수익의 형성이 인정되지 않는 企業의 補助的 活動의 範圍를 광고, 선전, 정보의 수집과 제공, 시장조사 등으로 예시하고 있으나 일본의 경우, 外國法人이 "국내 또는 국외에서 행하는 사업에 속하는 金錢, 工業所有權 또는 기타의 資產을 각각 그 법인이 국외 또는 국내에서 行하는 事業을 爲하여 提供하는 행위"를 이에 追加하고 있다[35].

② 美 國

미국은 소득의 원천에 따라 美國內源泉에서 발생되는 소득, 美國外源泉에서 발생되는 소득, 그리고 美國內源泉과 美國外源泉에서 동시에 발생하는 소득의 세 가지로 구분하고 있다[36].

미국은 동산(personal property)의 購入·販賣에서 생기는 소득은 우리나라나 일본의 경우와 같이, 그 전액이 그 동산이 販賣된 國家에서 發生된 것으로 취

33) 법인세 기본통달 20-1-4(製造所得과 販賣所得의 구분의 特例)

34) 法人稅法施行令 第176條 第5項. 다만, 외국에서 그러한 소득에 대하여 課稅하는 경우에는 예외로 함.

35) 法人稅法施行令 第176條 第3項 第2號

36) Internal Revenue Code 第861(a), 第862 및 第863(b)

급한다[37]. 그러나 그 동산이 미국 외에서 제조되고 미국 내에서 판매되거나 또는 미국 내에서 製造되고 미국 외에서 販賣됨으로써 생기는 所得의 경우에는 다음의 方法 中 어느 하나에 의하여 製造所得과 販賣所得으로 구분한 후 국내에서의 販賣活動이나 製造活動에 配分되는 부분의 所得만을 國內源泉所得으로 規定하고 있다[38].

㉠ '獨立的 生産者價格' 方式('independent factory or production price' method)

製造業者나 生産業者가 독립된 販賣會社에게 獨立的인 生産者 價格으로 자기제품을 正規的으로 판매하고 있는 경우에는, 그 기업의 자기제품이 製造部署(본사)와 販賣部署(지점)간에 그러한 가격으로 판매된 것으로 취급함으로써 미국 내에 있는 원천에 귀속될 所得部分을 계산한다(納稅申告書에 충분한 計算根據書類를 첨부해야 함).

㉡ '法定配分' 方式('statutory allocation formula' method)

上記한 獨立的 生産者價格이 없는 경우에는 그 동산의 販賣에서 생긴 純所得金額을 基準으로 다음의 算式에 의하여 國內源泉所得과 國外源泉所得으로 배분한다.

- 순판매소득×1/2×국내재산가액/국내재산가액+국외 재산가액 …①
- 순판매소득×1/2×국내총판매수입/국내총판매수입+국 외총판매수입…②
- ① + ② = 국내원천소득

㉢ '記帳에 의한 配分' 方式('taxpayer's book of account' method)

納稅義務者인 外國法人의 지점 등이 비치하고 있는 會計帳簿에 수입과 비용을 자세하게 配分·記錄함으로써 상술한 방식들보다 더 명확히 國內源泉所得을 반영하고 있을 때에는 그 장부에 의한 所得源泉의 배분을 인정한다.

또한 국제간의 전신·전화서비스에 종사하는 사업에서 생기는 所得은 미국

---

37) Internal Revenue Code 第861(a)(b)

38) 財務省 所得稅規則 §1.863－3(b)

내에서 발신하는 電信이나 電話에 대한 서비스에서 생기는 소득의 부분을 國內源泉所得으로 規定하고 있다[39].

마. 改善方案

國內와 國外에 걸쳐 사업을 영위하는 外國法人의 '국내에서 영위하는 사업에서 생기는 소득' 즉 國內源泉所得의 具體的 範圍에 관하여 규정하고 있는 현행 法人稅法施行令 第122條는 위에서 검토한 바와 같이, 다음과 같은 점에서 補完·改善되어야 한다.

첫째, 國外에서 製造한 상품을 國內에서 販賣하거나 國內에서 製造한 상품을 國外에서 販賣함으로써 얻는 소득의 경우 製造所得과 販賣所得으로 구분함에 있어 우리나라는 현재 比較可能第3者價格法, 再販賣價格法 및 原價加算法 등의 方法을 採擇하고 있으나 이들 방법은 現實的으로 執行上의 隘路點이 많으므로 현재 일본이나 미국에서 採用하고 있는 一括按分方式 또는 法定配分方式을 第4의 方法으로 採用함으로써 보다 圓滑하고 迅速한 稅務行政을 保障해야 한다.

둘째, 外國銀行의 國內支店 등이 國際間의 金融去來에서 얻는 利子所得 등에 대하여는 그 원천이 어디에 있느냐를 판정할 수 있는 기준을 명시하여야 한다.

셋째, 최근에 발달한 移動通信이나 컴퓨터通信 등 민간기업에 의한 國際間의 電信·電話業務에 대비하기 위하여 外國法人이 국내에서 그러한 사업에 종사하는 경우의 國內源泉所得의 범위를 具體的으로 규정할 필요가 있다.

넷째, 企業의 補助的 活動에 대하여는 수익의 발생이 인정되지 않으므로 外國法人이 국내에서 수행하는 事業活動 中 豫備的이거나 補助的인 활동을 明示的으로 規定하는 일은 稅務行政의 效率化를 위하여 매우 중요한 것이라 생각된다. 이런 뜻에서 기업의 豫備的이거나 補助的인 활동의 범위에 '外國法人이 國內 또는 國外에서 영위하는 사업에 속하는 금전, 공업소유권 또는 기타의 자

39) 財務省 所得稅規則 §1.863-5(b)

산을 그 법인이 국외 또는 국내에서 영위하는 사업을 위하여 제공하는 행위'를 追加的으로 규정할 필요가 있다.

다섯째, 法執行의 效率化를 위하여, 기업의 基本的 活動 中 물품의 구입활동에 대하여는 補助的 活動의 경우와 마찬가지로 수익의 형성이 인정되지 않으므로 國內와 國外에 걸쳐 사업을 영위하는 外國法人이 국내에서 물품의 購入活動만을 하는 경우에는 그 물품의 구입활동에서 발생하는 國內源泉所得은 인정될 수 없음을 明示的으로 규정하는 것이 좋다고 생각한다[40].

4. 經費配分基準과 그 改善方案

가. 損費의 發生場所와 歸屬場所

① 損費의 發生場所

국내에 지점 등의 事業場을 設置하고 그것을 통하여 국내에서 사업을 영위하는 外國法人의 경우, 그 國內事業場의 課稅所得을 계산함에 있어서는 먼저 국내에서 발생된 課稅對象收益을 결정한 후, 그와 같이 결정된 수익에 合理的으로 배분되는 損費를 決定·控除해야 하는 것은 損益對應의 原則에 비추어 볼 때 당연한 것이다. 이것은 국내사업장의 課稅對象收益이 전술한 總括主義 또는 歸屬主義의 어느 방식에 의하여 결정되면 그 다음에는 그러한 課稅對象收益에 對應하는 損費 즉, 그 發生場所 여하에 不問하고 그 國內事業場에 歸屬시킬 損費를 결정해야 함을 뜻한다[41]. 때문에 외국법인의 國內事業場의 課稅所得

40) 바로 이러한 論理에 基礎하여 오늘날 各國間에 締結되는 모든 租稅條約에는 소위 "單純購入 非課稅原則"에 관한 규정이 마련되어 있다.

41) 總括主義에 의하면 固定事業場에 직접 歸屬되는 소득 이외의 소득도 고정사업장 소재지국에서 과세할 수 있으므로 그러한 소득을 固定事業場에 직접 歸屬되는 것으로 보고 고정사업장의 課稅所得을 결정하여야 할 것이다(財務部 稅制局 (편역), 『二重課稅防止를 위한 UN모델협약』, 1985. 5, pp. 118~119).

得을 계산하기 위하여는 損費의 장소적 개념을 보다 명확히 하지 않으면 안된다.

비용은 재화나 서비스를 소비한 사실에 따라 인식되며 지출액을 기초로 하여 그 금액을 측정한다. 그러나 손실은 재화나 서비스의 단순한 상실이며 수익을 얻는 데에 아무런 공헌도 하지 않는다. 이러한 損費의 認識基準에 따라 損費의 發生場所를 간단히 分析·考察하면 다음과 같다.

在庫資產의 讓渡收益에 대한 매출원가는 소비(인도)된 판매용자산의 取得價額으로써 표시되는데 이 取得價額은 具體的으로는 그 자산의 구입대가에 매입운임이나 매입보관비 등의 附帶費用을 加算한 금액을 말한다. 販賣用 在庫資產의 소비라는 관점에서 볼 때, 이러한 賣出原價의 발생장소는 바로 그 소비시점에 있어서 그 販賣用 在庫資產이 소재하는 곳으로 생각하는 것이 가장 적합한 것이다. 또한 이론상 販賣用 在庫資產의 취득가액은 그 자산이 판매될 때까지는 資產化되므로 賣出原價의 발생장소는 똑같이 판매시점에 있어서의 資產所在地가 된다. 다시 말하면, 賣出原價의 발생장소는 販賣用 在庫資產의 인도장소가 되며, 이것은 讓渡收益과 賣出原價는 동일장소에서 발생함을 뜻한다.

또한, 그 재고자산이 자기 제품인 경우에는 製造活動이 곧 수익을 형성하는 활동이 되므로 그 수익의 형성에 對應하는 製造原價의 發生場所도 생각하지 않으면 안된다. 製造活動은 원재료인 기초재에 勞動力과 生產手段을 사용하여 그 資產價値를 증가시키는 것이므로 製造原價의 發生場所는 노동력에 관련하는 勞動費와 생산수단 등에 관련하는 경비가 資產價値로 변형되는 장소가 된다. 다시 말하면, 자기가 제조하여 판매하는 在庫資產의 收益은 그 製造場所에서 형성되고, 그 인도장소에서 실현되므로 그 수익에 個別的으로 대응하는 製造原價도 동일한 장소에서 각기 발생하나 그 금액의 確定은 수익이 실현됨으로써 이뤄진다.

販賣費 및 一般管理費 中 給與는 개인의 人的用役을 소비한 데 대한 대가이므로 그 발생장소는 그 용역의 소비지라 할 수 있다. 그런데 그러한 용역의 제공은 개인의 身體와 不可分한 것이므로 용역을 제공하는 개인이 그 用役을 提

供하는 때에 所在하는 장소가 바로 급여의 發生場所가 된다. 따라서 外國出張中의 급여는 그 出張用務가 국내사업에 관한 것이라 하더라도 출장선인 외국이 그 발생장소가 된다. 또한 퇴직급여는 국내에서 지급된다 하더라도 그 支給對象期間中 提供한 용역에 대한 대가의 누적이므로 각 증가부분에 대한 用役提供場所가 그 발생장소가 된다. 休暇 期間中의 給與는 개인이 용역을 제공하고 있다는 사실에서 지급되는 것이 아니라 근무지에 구속되어 있다는 사실에서 추측해야 하는 것이며, 따라서 그 근무지가 발생장소가 된다.

減價償却費는 減價償却資産의 效用 中 소비된 부분이 비용화된 것이므로 그 효용을 소비하는 시점에서의 그 자산의 所在地가 減價償却費의 發生場所가 된다. 자산의 소재지는 有形資産의 경우, 有形이라는 속성 때문에 그 판정에는 별로 어려움이 없으나 無形固定資産이나 移延資産의 경우에는 불명하지만 다음과 같이 생각할 수 있다. 즉, 法律上의 권리인 特許權 등은 그 권리가 인정되는 장소, 사실에 기인하는 財産인 營業權은 그 가치 또는 그 支出效果가 발생하는 장소 등 無形資産이 자산으로서 인정되는 기준이 되는 장소가 바로 無形資産의 소재지가 된다[42].

交際費는 거래선 등에 대한 접대, 향응, 위안, 증답, 기타 이에 유사한 행위를 하기 위하여 지출된 비용이며, 기업이 그것을 지출함으로써 수익자인 피접대자 등으로부터 抽象的인 效果를 얻고자 하는 것이라 말할 수 있다. 따라서 交際費의 發生場所는 교제 그 自體가 수익에 貢獻하는 것이 아니라 그 행위에서 얻어지는 支出效果의 발생이 수익에 貢獻하는 것이므로 그 支出效果의 發生場所가 될 것이다. 이 경우 지출효과의 발생장소는 相對方의 住所地가 아니라 그 勤務地에 구해야 한다.

營業外 費用 中 貸倒損失 즉, 영업채권 이외의 자산에 관련하는 대도손실은 자산가치의 상실에 기인하여 발생하는 것이므로 그 資産價値를 상실하는 때의

42) 대부금, 받을 어음 등의 資産所在地는 權利者의 住所地가 된다(相續稅法 第3條).

그 資產價値의 소재지가 대도손실의 發生場所가 된다.

또한 支給利子는 원본채권의 계속적인 이용에 대한 대가이므로 그 발생장소는 原本債權의 이용지가 된다. 이 경우 채권자인 金融機關 등이 債務者인 기업에 자금을 대부하고 그 자금을 企業內部, 보다 具體的으로는 본점 또는 지점의 어느 곳에서 이용하므로 原本債權의 이용지는 채무자의 주소지가 된다.

② 損費의 歸屬場所

在庫資產의 讓渡收益에 대응하는 賣出原價나 製造原價는 보통 그 자산을 구입 또는 제조한 본점이나 지점 등에서 記錄되나 收益의 실현에 따라 代替記錄된다. 따라서 賣出原價의 歸屬場所를 수익이 歸屬되는 장소와 동일한 장소로 생각하는 것이, 賣出原價는 수익에 個別的으로 對應한다는 性格에서 보더라도 妥當할 것이다.

매출원가 이외의 損費는 一般企業會計에서의 수익에 대한 엄밀한 對應關係를 찾기가 困難하므로 客體的 對應이 아니라 期間的 對應에 의하여 산정된다. 그러나 지점 등을 獨立된 企業으로 보고 個別的으로 그 소득을 계산하기 위해서는 어떤 基準에 따라 그러한 損費들의 歸屬場所를 구하지 않으면 안된다.

賣出原價 이외의 損費의 歸屬場所를 구하는 基準에는 支出場所, 發生場所 및 負擔場所가 있다. 그런데 歸屬場所는 現金主義에 의하지 않는 한 支出關係에 의하여 決定될 수는 없으므로 支出場所는 歸屬場所로서 妥當하지 않다. 다만, 給與 및 支給利子는 지점 등의 所在支國에서 源泉徵收할 수 없기 때문에 控除의 是否認 基準이 되는 경우가 있으나 이는 歸屬과는 별개의 觀點에 의한 것이다.

損費의 發生場所에는 前述한 바와 같이, 法律的 또는 會計的 사실에 의한 發生場所와 會計帳簿에 기록해야 할 場所로서의 發生場所가 있으나 前者는 예컨대, 지점 등의 業務를 위하여 國外에 出張中인 任職員의 급여는 歸屬되지 않게 되므로 不合理하나 後者는 그러한 費用을 기록해야 할 場所로서 課稅所得을 計算하는 始發點이 되는 帳簿를 備置하고 있는 場所(본점 또는 지점)이므로 이 基準은 무시할 수 없다.

損費의 負擔場所는 上述한 發生場所마다 負擔해야 할 금액을 把握하기 위하여 考案된 장소로서 곧 歸屬場所를 뜻한다. 그런데 收益과의 因果關係에서 볼 때 賣出原價 이외의 損費는 그것을 支店 등이 負擔해야 할 것인가의 여부에 따라 다음과 같이 分類할 수 있다.

1) 直接的인 因果關係가 있는 損費(直接經費)

2) 間接的인 因果關係가 있는 損費(間接經費)

3) 아무런 因果關係도 없는 損費

1)의 直接經費는 소위 '支店經費' 즉, 지점 등에서 발생한 損費로서 본점 또는 다른 지점을 위하여 구입한 在庫資産의 구입에 관련하는 損費(원가에 포함되는 비용 이외에 減價償却費, 給與 등도 包含함.) 등을 除外하고 그 지점 등의 수익에 直接 負擔시킬 損費를 뜻한다. 直接販賣費, 特定債權의 貸損 등이 이에 해당된다.

2)의 間接經費는 소위 '本店經費' 즉, 本店에서 발생한 損費로서 지점 등의 수익과 間接的인 因果關係가 있으므로 어떤 기준에 따라 間接的으로 지점 등의 수익에 부담시켜야 할 損費를 뜻한다.

3)의 아무런 因果關係가 없는 損費는 지점 등의 수익에 直接的으로나 間接的으로 負擔시킬 필요가 없는 것을 뜻한다. 그러나 이 경우에도 損失은 가치의 단순한 상실이며, 지점 등의 수익을 얻는 데에 도움이 된 것은 아니라 하더라도 본점이나 지점의 어느 쪽에 配分해야 하는 이상 어떤 因果關係를 구하지 않으면 안된다는 것에 留念하지 않으면 안된다.

上述한 본점경비를 지점 등의 收益에 負擔시키기 위한 基準과 方法에는 다음과 같은 여러가지가 있으며, 課稅目的上 本店의 補助的事業活動에 대해서는 소득의 創出이 認定되지 않으므로 그러한 배분에 있어서는 실제로 소요된 金額 즉, 實際原價를 基礎로 하지 않으면 안된다.

本店經費를 배부하는 기준에는 用役利用基準(응익성기준)과 負擔能力基準(응능성기준)의 두가지가 있다. 用役利用基準은 본점이 제공하는 서비스를 이

용한 정도에 따라 그 비용을 부담하는 것을 뜻하며, 負擔能力基準은 각 지점이나 또는 事業部 등의 負擔能力에 따라 본점이 提供하는 서비스의 費用을 負擔하는 것을 뜻한다. 負擔能力基準은, 지점 등은 그 活動이나 규모에 비례하여 본점의 서비스를 이용하는 것으로 간주하는 것이며 예컨대, 使用總資産額, 從業員數, 建物面積, 매상고, 생산고 내지 附加價值 등의 比率에 따라 配付하는 것을 말한다.

이들 기준은 企業의 立場에서 볼 때에는 기업의 업종에 따라 기업 전체의 입장에서 각 지점 등에 대하여 올바른 管理效果를 얻을 수 있는 것이어야 할 것이나 課稅當局의 立場에서는 가능한 한 용역이용 기준에 따라 배부하는 것이 요망스럽다. 그러나 현실적으로 각국은 매상과 총매출이익 등의 부담능력 기준에 따라 배부하는 것이 보통이다[43]. 그러나 資本金, 總給與額 등도 그러한 基準으로서 인정되고 있다[44]. 또한 경비의 配分基準은 企業全體의 소득을 지점 등에 배분하는 기준과 같은 취지이므로 다음과 같은 配分基準도 있을 수 있다[45]. 즉, 1) 利益率이 높은 제품을 생산하거나 用役을 提供하는 기업에 있어서는 매상고, 2) 原材料比率이 높은 제품을 생산하거나 勞動附加價値率이 높은 제품을 생산하는 기업에 있어서는 경비 또는 급여, 3) 은행 및 기타의 金融業에 있어서는 運轉資本, 그리고 4) 保險業에 있어서는 收入保險料 등 業種이나 業態에 따라 서로 다른 기준을 적용할 수도 있다. 어쨌든 課稅目的上 가장 合理的인 기준에 따르면 그것으로서 充分한 것이다.

본점 경비를 배분하는 방법에는 一括配付方法, 要素群別 配付方法 또는 費目別 配付方法이 있다. 一括配付方法은 配付對象 本店經費全額에 대하여 채택된 배부기준을 적용하는 것이며, 要素群別 配付方法은 配付對象 本店經費를 몇 개

---

43) 韓·日租稅協約 일본측 공한, 韓·터키租稅協約 議定書, U.S Internal Revenue Code Sec. 882(c) 참조.

44) U.N Tax Treaties, Ist Report, p. 63.

45) 1994 OECD Commentary on Art.7, of the 1992 Model Tax Convention on Income and on Capital, par. 27 참조.

의 요소군으로 구분한 후 각 요소군에 서로 다른 기준을 작용하는 것을 말한다. 또 費目別 配付方法은 配付對象 本店經費를 구성하는 各 費目別로 서로 다른 基準을 適用하는 것을 말한다. 一括配分方法은 計算이 容易하다는 장점은 있으나 다른 방법보다 기업의 실태를 반영하는 데에는 未洽하다는 短點이 있다. 이에 반하여 요소군별 배부방법이나 비목별 배부방법은 정확하고 올바른 기준이 선택되는 한 一括配付方法보다 기업의 실태에 알맞는 配付를 할 수 있다는 長點이 있는 반면에 그만큼 계산이 複雜하다는 短點이 있다.

나. 우리나라의 經費配分基準

外國法人의 國內事業場에 대한 課稅所得은 基本的으로 그 外國法人이 국내에 있는 원천에서 얻은 課稅對象收益에서 그에 대응하는 損費를 공제함으로써 계산된다. 그러나 控除對象損費의 구체적인 범위나 방법에 있어서는 나라마다 반드시 동일한 것은 아니다.

우리나라는 法人稅法 第54條(국내원천소득금액의 계산) 第1項에 "… 國內源泉所得의 總合計金額은 대통령령이 정하는 바에 의하여 第9條 내지 第21條 및 第25條 … 의 규정을 준용하여 계산한 금액으로 한다." 라고 규정하고, 同 施行令 第121條(외국법인의 국내원천소득금액의 계산) 第1項 第1號에 "法 第9條에서 규정하는 손금은 法 第55條에 규정하는 國內源泉所得에 關聯하는 收入金額, 資產價額과 國內源泉所得에 合理的으로 배분되는 것에 한한다."라고 규정함으로써 앞에서 지적한 바와 같이 國內事業場의 課稅對象收益에 대응하며, 따라서 그에 合理的으로 배분할 수 있는 損費 즉, 國內事業場에 歸屬되는 損費는 그 發生場所 여하에 관계없이 損費로서 공제될 수 있도록 하고 있다.

그런데 賣出原價나 製造原價 이외의 損費 중 가장 대표적인 損費는 販賣費 및 一般管理費이므로 여기서는 支店과 本店의 販賣費 및 一般管理費의 배분에 관하여 검토하기로 한다.

첫째, 국내에 있는 지점 등 事業場에서 발생된 販賣費 및 一般管理費의 배분에 관하여 우리나라 法人稅法은 특별히 규정한 것이 없다.

둘째, 本店의 販賣費 및 一般管理費를 배분하는 合理的 基準과 方法에 관하여는 法人稅法 基本通則 6－1－33…54(外國銀行의 본점 經費 配付方法)와 國稅廳 告示 第81－37號 '外國企業의 課稅所得計算上 관련점 경비배부방법 고시'(1981.11.18)[46]에 규정되어 있다.

法人稅法 基本通則 6－1－33…54(외국은행의 본점 경비 배부방법)에 의하면, 銀行業에 종사하는 外國法人의 경우 그 國內支店의 각 事業年度의 소득금액을 결정함에 있어서 본점 등의 一般管理費 中 共通經費로서 그 국내지점의 國內源泉所得의 발생과 合理的으로 관련된 경비는 費目別 配付方法 또는 一括配付方法 中 어느 하나에 의하여 國內支店에 배부할 수 있다. 費目別 配付方法을 사용하는 경우에는, 각 비목의 성격에 따라 收入金額, 固定資產價額, 賣出總利益, 使用面積, 人員數 또는 給與額 등의 負擔能力基準이나 아니면, 가동시간수, 소비량, 용역회수 등의 용역이용 기준에 따라 배부할 수 있으며[47], 一括配付方法을 사용하는 경우에는 수입금액 즉, 國內支店의 收入金額과 본점 및 각 지점 등의 수입금액의 合計額과의 비율에 따라 배분할 수 있다.

또한 국세청 고시 제81－37호 '外國企業의 課稅所得計算上 關聯店經費配付方法告示'(1981.11.18.)에 의하면, 외국법인의 國內事業場의 각 사업연도의 소득금액을 決定함에 있어서 그 외국법인의 본점 등의 一般管理費 中 共通經費로서 그 外國法人의 國內源泉所得의 발생과 合理的으로 관련된 경비는 조약이나 기타 이에 준하는 법령상의 규정이 있는 것을 除外하고는 收入金額 즉, 國內事業場의 收入金額과 그 外國法人의 全世界 관련점의 수입금액과의 비율에 따라

46) 1989. 3. 10 國稅廳 告示 89－60호에 의해 일부 개정되었다.

47) 法人稅法施行令 第122條 第1項 第9號에도 동일한 취지의 규정이 있다. 즉 國內源泉所得金額의 안분계산에 있어서 수입금액이나 경비 또는 기타 合理的인 基準을 사용할 수 있도록 하고 있다.

配分하도록 규정되어 있다. 이 경우, 配付對象 本店經費는 本店所在地國의 稅法에 따라 비용으로 控除되는 항목과 금액에 국한한다.

셋째, 우리나라가 맺은 租稅條約 中에는 본점 경비의 배분에 관하여 具體的인 규정을 마련하고 있는 경우가 있다.

韓·日租稅協約은 本店配付對象經費額 즉, 본점의 판매비와 경영비 및 일반관리비는 국내사업장의 總課稅去來收入金額과 全世界 關聯店의 총수입금액과의 비율에 따라 배분하도록 규정하고 있으며, 지점의 配付經費額도 國內課稅去來額과 전체 국내거래액과의 비율에 따라 配分하도록 규정하고 있다. 이 경우 本店配付對象經費의 항목과 금액은 그 本店所在地國의 세법에 의하여 損費로서 인정되는 항목과 금액에 限定된다[48]. 또한 한·터키조세협약은 本店의 經營 및 一般管理費에 대하여 ㉠ 收入金額方法(turnover method), ㉡ 賣出總利益方法(gross profit method), ㉢ 運用資本方法(working capital method) 및 ㉣ 其他의 方法 中 가장 合理的인 방법 즉, 납세자에게 가장 유리한 방법에 의하여 이를 배분하도록 규정하고 있다[49].

다. 問題點

外國法人의 본점이나 지점 등의 國內事業場에서 발생된 販賣費 및 一般管理費는 앞에서 살펴본 바와 같이, 國內事業場의 과세대상수익과 직접적인 대응관계가 있는지의 여하에 관계없이 課稅目的上 지점 등의 국내사업장을 독립된 하나의 기업으로 보고 課稅所得을 계산하는 한 어떤 형태로든 국내사업장에 부담시키지 않으면 안된다. 이러한 經費配分의 문제에 있어 앞에서 검토한 우리나라의 現行 制度는 다음과 같은 問題點을 갖고 있다.

첫째, 販賣費 및 一般管理費로써 대표되는 支店經費는 물론, 本店經費를 배부

---

48) 韓·日租稅協約 일본측 공한(1970.3.3)

49) 韓·터키租稅協約 議定書 第2項.

하는 근거의 合理性에 대해서는 우리나라 法人稅法에 의한 法人所得計算이므로 당연히 우리나라 法人稅法에 의하여 검토하지 않으면 안된다. 韓·日租稅協約 第2條 第2項도 "일방체약국이 本 協約을 적용함에 있어서 특별히 정의되어 있지 아니한 용어는 문맥에 따라 달리 해석하여야 할 경우를 제외하고는 본 협약이 적용되는 租稅에 관한 自國의 의미를 가지는 것으로 한다."라고 규정하여, 租稅條約 등에 특별한 규정이 있는 사항 이외의 사항에 대해서는 原則的으로 각 체약국의 법령에 따라 해석할 것을 분명히 하고 있다[50].

그런데 상술한 국세청 고시 '外國企業의 課稅所得計算上 關聯店經費配付方法'에 의하면, 본점이나 기타 관련점의 配付對象經費는 그 항목과 금액에 있어서 우리나라 稅法上 용인되는 항목과 금액이 아니라 그러한 경비가 발생한 본점이나 관련점이 소재하는 나라의 稅法에 의하여 비용으로서 용인되는 項目과 金額으로 규정되어 있어 課稅權 行使의 司法的 根據라는 관점에서 중대한 문제를 제기하고 있다[51), 52].

다만, 配付對象經費의 項目과 金額은 그것이 발생된 나라의 稅法上 용인되는 것에 局限한다는 規定은, 결코 지점의 課稅所得計算上 지점에 배부된 본사경비 중에 寄附金이나 接待費 등 損金算入을 함에 있어서 限度額을 계산할 필요가 있는 것이라든가 또는 任員賞與金 등 損金不算入 되는 비용이 포함되어 있는 경우에는 그러한 한도액의 계산이나 損金不算入의 조정계산을 하여야 함을 배

50) 韓·美租稅協約 第2條 第2項에도 동일한 취지의 규정이 있다.

51) 沿革的인 관점에서 볼 때, 配付對象 經費의 비목과 금액을 그것이 발생한 나라의 稅法上 용인되는 것에 局限시킨 것은 단순히 위에 소개한 韓·日租稅協約上의 동일한 규정을 그대로 답습한 結果라고 추정한다. 그런데 韓·日租稅協約上의 規定은 會計理論이나 다른 법리에 충실했다기보다는 배부대상 경비를 둘러싼 韓·日稅務當局間의 마찰이나 분쟁을 사전에 방지한다는 데에 主眼點을 둔 것이라 하겠다.

52) 法人稅法 基本通則 6-1-33…54(외국은행의 본점경비배부방법) 第1號 中 '法에 의하여 損金으로 용인되는 金額'에 있어서 '法'이란 우리나라 法人稅法을 뜻하는 것인지 아니면 본점 소재지국의 관련세법을 뜻하는 것인지가 분명치 않다.

제하는 것은 아니라는 것을 誤認해서는 안된다[53].

둘째, 國內事業場의 販賣費 및 一般管理費 등 소위 지점 경비는 비록 그것이 지점 등에서 발생되었다 하더라도 지점 등의 課稅所得計算上 언제나 반드시 지점 등에 귀속되고 따라서 控除될 수 있는 것은 아니다. 지점 등의 활동 중 지점 등의 課稅對象收益과 아무런 對應關係나 또는 因果關係가 없는 활동으로 말미암아 발생된 지점 등의 경비는 비록 그것이 지점 등에서 발생되었다 하더라도 지점 등의 課稅所得計算上 損費로서 공제될 수 없다.

지점 등의 활동 중 소위 소득을 창출하지 않는 활동 즉, 본사나 타지점을 위한 在庫資産의 購入活動, 본사나 타지점을 위한 市場調査, 광고선전 또는 기타의 補助的業務 遂行을 위한 활동 등을 위하여 발생된 지점 등의 경비는 지점 등의 課稅所得計算上 損費로서 인정되지 않는다. 또한 본지점간의 內部去來로 말미암아 지점 등에서 본사나 다른 지점에 지급하는 소위 內部利子, 內部使用料 및 經營管理費 등도 지점 등의 課稅所得計算上 損費로서 인정되지 않는다[54]. 그리고 國內源泉輸入金額 중 비과세거래나 면세거래에서 생기는 수입금액에 대응하는 지점의 경비도 損益對應의 원칙에 따라 당연히 지점등의 課稅所得計算上 損費로서 控除될 수 없다[55].

이렇듯 지점 등의 경비는 비록 그것이 지점 등에서 발생된 것이라 하더라도 課稅所得計算上 損金으로 용인될 수 없는 것이 있으므로 法人稅法上 이와 같이 손금으로 용인되지 않는 支店經費의 구체적 범위에 관하여 명확히 규정하므로써 課稅所得計算上의 불명료성을 제거하고 따라서 납세자와의 불필요한

---

53) 島谷博・古川稔・小堺克巳, 『外國法人課税の實務と理論』, 稅務硏究會出版局, 昭和 59年, p. 103 참조.

54) 이것은 오늘날 國際的으로 확립된 하나의 원칙으로 되어 있다. 다만, 銀行業 등 金融業의 경우에는 그 업종의 특성에 비추어 본지점간의 內部利子計算이 용인된다 (1994 OECD Commentary on Art. 7, paras. 17~21 참조).

55) 法人稅法施行令 第69條, 同施行令規則 第25條 및 韓・日租稅協約 일본측 공한 제1항(3)(b)는 다같이, 이 경우의 경비배분을 收入金額比率에 따라 안분계산하도록 규정하고 있다.

마찰을 예방하여야 함에도 불구하고 現行 法人稅法에는 지점경비의 배분에 관하여 아무것도 규정한 것이 없다.

셋째, 本店經費를 配付하는 方法에 있어서 외국법인이 국내에서 銀行業에 종사하는 경우에는 費目別 配付方法과 一括配付方法 中 택일할 수 있도록 하였으며 기타의 경우에는 一括配付方法만을 쓰도록 하고 있다.

그런데 우리나라는 國內에 事業場을 갖고 있는 外國法人의 경우에도 內國法人의 경우와 마찬가지로 각 사업연도의 國內源泉所得金額을 直接法 즉, 課稅對象이 되는 國內源泉收入金額에서 그에 대응하는 손금을 個別的으로 計算·控除함을 기본원칙으로 하고 있다. 이것은 '국내원천소득에 합리적으로 배분되는' 손금의 계산도 원칙적으로 費目別 配分方法에 의하여야 함을 뜻한다. 따라서 본점의 경비는 처음부터 一括配付方法에 의해서만 計算하도록 한다든가 또는 費目別 配付方法과 一括配付方法 중 마음대로 선택할 수 있도록 할 것이 아니라 費目別 配付方法에 의하여 계산함을 원칙으로 하되 그러한 방법에 의하여 합리적인 배분이 어려울 경우에만 一括配付方法을 채용할 수 있도록 하여야 할 것이다.

넷째, 一括配付方法에 의하여 본점경비를 배분하는 경우의 配付基準으로서 우리나라는 수입금액을 채택하고 있으나[56] 이것은 수익과 비용간에는 비례관계가 있다는 것을 전제로 한 것이다. 그러나 수익과 비용간에는 어느 정도의 比例關係는 있겠으나 언제나 반드시 그런 것은 아니다. 업종에 따라 차이는 있겠으나 一般的으로 수입금액에 의하여 本店經費를 配分하는 방법은 지점의 營業實績이 相對的으로 좋으면 좋을수록 더 많은 본점경비를 그 지점에 배분하게 하고 結果的으로 보다 적은 세금을 부담하게 하는 問題點을 안고 있다. 따라서 보다 合理的인 本店經費配分을 위하여는 韓·터키租稅協約의 경우와 같이 收入金額 以外의 기준도 채택할 수 있도록 함이 좋을 것이다.

---

56) 연혁적인 관점에서 볼 때, 國內稅法上 收入金額基準을 채택하고 있는 것은 韓·日租稅協約에서 收入金額基準을 채택했던 것에 연유하는 것이라 생각한다.

다섯째, 상기 국세청 고시 또는 法人稅法 基本通則 6－1－33…54에 따라 國內源泉所得에 배부하는 경우의 본점배부대상경비는 본점 등에서 발생한 一般管理費 中 '共通經費' 로서 그 外國法人의 국내원천소득의 發生과 合理的으로 관련된 경비에 국한되어 있다[57]. 따라서 본점경비의 배부액을 계산함에 있어서 가장 基本的인 문제는 지점 등에 대한 配付計算의 대상이 되는 본점 등의 一般管理費 등이 國內源泉所得과 合理的으로 관련이 있느냐의 여부를 판정하는 것이다.

생각컨대, 본점의 업무 중 가장 기본적인 업무인 經營管理業務 즉, 企業全體의 經營管理를 위한 指揮, 監督, 統制 등의 업무를 遂行함으로써 발생하는 경비는 비록 국내원천소득과 직접적인 대응관계가 있는 것은 아니지만 국내지점을 하나의 독립된 기업으로 보고 課稅所得을 계산하는 한 본점과 지점간의 共通經費로서 配付對象이 되지 않으면 안된다.

그러나 내부감사, 회계감사, 주식발행, 회사채발행, 재무제표의 작성, 주주총회 및 대외투자 등 본점만의 고유업무를 수행함으로써 발생된 경비는 國內源泉所得의 발생과 아무 관계가 없으며, 本店과 支店間의 共通經費가 아니므로 配付對象이 될 수 없다. 또한 본사의 특정부서나 특정한 지점만을 위하여 발생된 경비는 그러한 특정 부서나 특정 지점에 직접 대체할 성질의 경비이며, 따라서 본·지점간의 공통경비가 아니므로 配付對象經費에서 除外되어야 한다. 이것은 본점에서 발생한 일반관리비 중 국내지점의 특정한 사업활동과 직접 관련하여 발생한 경비는 그 국내지점에서 직접 부담해야 하는 것이므로 본점의 배부대상 경비에서 제외되는 대신 국내지점에 직접 對替·記錄되어야 함을 뜻한다.

本店의 一般管理費 中 본점이나 다른 지점만을 위하여 시장조사 등의 보조적 업무를 수행함으로써 발생한 경비는 국내원천소득의 발생과 무관한 것이므

57) 韓·日租稅協約에서는 본점 등의 一般管理費 이외에 販賣費도 配賦對象經費로 규정하고 있다.

로 역시 本店의 配付對象經費에서 除外되어야 한다. 또한 본점의 특정부서와 국내지점이 특정한 업무를 서로 분담하면서 獨立企業間의 거래와 마찬가지로 각기의 업무에 대응하는 수익을 계산하고 있는 경우에는 그 본점의 특정부서에서 발생한 비용은 配付對象經費에서 除外되어야 한다. 예컨대, 輸出入業務와 關聯하여 신용장의 개설, 확인, 통지 또는 어음의 매입이나 회수 등 일련의 외국환 업무를 본점의 國際部에 있는 營業部門과 해외지점이 서로 분담하고 각기 그 업무에 대응하는 수익을 독립기업간의 거래와 마찬가지로 계산하여 계상하고 있는 외국은행 등의 경우에는 국제부의 영업부문에서 발생한 비용은 지점에 배부할 필요가 없다[58].

그리고 지점의 경우와 마찬가지로 본지점간의 내부거래로 말미암아 본사에서 지급하는 內部利子, 內部使用料 및 內部用役料 등은 비용으로서 인정되지 않는다.

끝으로 課稅目的上 본점 등의 사업활동에 대해서는 소득의 창출이 인정되지 않으므로 본점의 配付對象經費는 실제로 소요된 금액에 기초하지 않으면 안된다. 이런 뜻에서 볼 때, 각종 充當金이나 準備金의 轉入額 中 실제로 발생되지 아니한 금액도 비용으로서 인정될 수 없으며, 따라서 配付對象經費에서 제외되어야 한다.

이렇듯 본점에서 발생한 一般管理費라 하더라도 그러한 비용을 발생시킨 본점의 업무활동 여하에 따라서는 配付對象 經費로서 계상할 수 없는 것이 있다. 그러므로 국내원천소득에 배부할 수 있는 본점 경비의 구체적 내용이나 범위에 관하여 세법에서 분명하게 규정하여야 함에도 불구하고 상기한 국세청 고시에는 아무 것도 규정한 것이 없다.

58) 島谷博・古川稔・小堺克巳, 前揭書, pp. 99~100.

라. 外國의 例

① 日　　本

외국법인의 각 사업연도 國內源泉所得金額을 계산함에 있어서 당해 사업연도의 販賣費, 一般管理費, 其他의 費用은 그 외국법인의 당해 사업연도의 國內源泉所得에 관련하는 수입금액, 경비 또는 固定資產의 가액, 기타 合理的인 기준에 따라 그 국내업무에 배분하도록 규정하고 있다[59].

이 경우 販賣費 및 一般管理費 등은 그것이 "國內源泉所得을 발생시키는 國內業務에 관련하여 發生된 것"인 이상 국내 또는 국외의 어디에서 發生되었는가를 不問하고 그 전부 또는 일부가 손금으로 용인된다[60].

따라서 국내지점 등에서 발생된 販賣費 및 一般管理費 中 國內源泉所得을 발생시키는 國內業務에만 관련하여 발생된 直接費用은 당연히 國內源泉所得의 계산상 손금으로 용인된다. 그러나 國內支店 등에서 支出된 販賣費 및 一般管理費라 하더라도 그것이 전적으로 국외에 있는 본점이나 다른 지점 등을 위하여 ㉠ 국내에서 자산을 구입하거나 또는 보관하는 행위 및 ㉡ 국내에서 행하는 廣告, 宣傳, 情報의 提供, 市場調査, 基礎的 硏究, 기타의 사업을 遂行함에 있어서 補助的인 기능을 갖는 것에 不過한 행위 등 國內源泉所得을 발생시키는 국내업무에 해당하지 않는 행위에 관련하여 발생된 비용은 그 外國法人의 國內源泉所得金額을 계산함에 있어서 損金으로 용인되지 않는다[61]. 또한 조세조약 등에 의하여 法人稅가 非課稅 또는 免稅되는 所得에 關聯하여 發生된 費用이나 결손금도 法人稅의 課稅所得計算上 손금에 산입되지 않는다[62].

---

59) 法人稅法施行令 第188條 第1項 第1號
60) 法人稅法 基本通達 20－3－4(손금액에 산입되는 販賣費 및 一般管理費 등의 範圍)
61) 法人稅法施行令 第188條 第3項 및 同 基本通達 20－3－4
62) 法人稅法 基本通達 20－3－10(조세조약 등에 의하여 법인세가 부과되지 않는 소득에 관련하는 결손금)

또한 본점의 販賣費 및 一般管理費 등의 비용 중 國內源泉所得을 발생시키는 國內業務에만 관련하여 발생된 경비는 直接經費로서 국내원천소득금액의 계산상 손금으로 용인되는 것은 지점경비의 경우와 같다. 다만, 본점의 販賣費 및 一般管理費 중 國內源泉所得을 발생시키는 國內業務와 國內源泉所得 이외의 소득을 발생시키는 國外業務에 다같이 관련하여 발생된 이른바 共通費用은 費目別 配付方法에 의하여 配分하되 만일 그것이 어려운 경우에는 原則的으로 모든 共通費用을 賣出總利益의 비율에 따라 一括配付하도록 하고 있다[63]. 이 경우 共通費用으로서의 配付對象本店經費는 실제로 발생된 비용을 뜻하며, 따라서 본지점간의 내부거래에 의한 內部使用料나 內部用役費 등은 당연히 配付對象 本店經費에 포함될 수 없다.

② 美 國

미국 내에서 사업에 종사하고 있는 外國法人의 販賣費 및 一般管理費 등은 그것이 미국 내에서 영위하는 사업과 實質的으로 관련이 있는 gross income 즉, 미국 내 源泉所得과 미국 외 源泉所得으로서 미국 내 國內固定事業場에 歸屬되는 소득과 관련이 있는 한 비용으로서 配分·控除된다[64]. 國內源泉所得을 발생시키는 國內業務와 國外源泉所得을 발생시키는 國外業務에 공통되는 비용으로서의 一般管理費는 총수입금액 또는 매출총이익의 기준에 따라 배분된다. 다만, 비목별 배부계산이 가능한 비용항목이 있는 경우에는 그에 대하여 비목별 배부계산을 하고 잔여분에 대해서만 일괄배부 계산을 한다[65].

③ OECD 모델條約

OECD 모델조약은 사업소득에 대한 하나의 課稅原則으로서 獨立企業의 원칙에 따라 지점 등 恒久的 施設의 課稅所得을 결정함에 있어서 經營費 및 一般管

---

63) 法人稅法 基本通達 20-3-5(販賣費, 一般管理費 등의 配付) 및 16-3-10 (販賣費, 一般管理費 등의 配付)

64) Internal Revenue Code 제882(c)조 및 재무성 소득세규칙 § 1.882-(4)(c)

65) 財務省 所得稅規則 § 1.881-8(g)

理費를 포함한 비용으로서 그 恒久的 施設 때문에 발생한 경비는 그 발생장소의 여하에 불문하고 經費로서 控除하는 것을 인정하고 있다[66]. 그러나 OECD 모델조약에서는 개별적인 비용항목의 공제에 관하여 구체적으로 규정한 것은 없으며, 다만 본점의 일반관리비를 항구적 시설에 배분함에 있어서는 賣出額이나 賣出總利益 등의 기준에 따라 一括配分하는 것도 타당할 것이라는 의견을 제시하고 있다[67]. 또한 앞에서 살펴본 바와 같이, 본·지점간의 내부이자, 내부사용료, 본·지점간의 보조적 업무수행에 의한 용역비 및 경영비는 경비로서 인정하지 않고 있다[68].

마. 改善方案

국내에 지점 등의 사업장을 두고 국내와 국외에 걸쳐 사업에 종사하는 外國法人의 國內源泉所得을 계산함에 있어서 그 國內支店 등에 부담시켜야 할 본점과 지점의 一般管理費의 範圍 및 配付方法 등에 관한 現行 制度는 위에서 살펴본 바와 같이 여러가지 問題點들을 갖고 있으므로 다음과 같은 점에서 補完·改善되어야 한다.

첫째, 본점 및 관련점 등의 一般管理費 중 配付對象經費는 그 항목과 금액에 있어서 그러한 경비가 발생한 본점이나 관련점이 소재하는 나라의 세법에 의하여 비용으로서 용인되는 항목과 금액이 아니라 우리나라 세법상 용인되는 항목과 금액에 국한되어야 한다.

둘째, 본점 및 국내에 있는 지점 등의 사업장에서 발생된 일반관리비 및 기타의 손비라 하더라도 국내사업장의 과세소득계산상 손금으로서 공제될 수 없는 비목의 구체적 범위에 관하여 法人稅法施行令에 명료하게 규정함으로써 관

66) 1992 OECD 모델조약 第7條 第3項
67) 1994 OECD Commentary on Art.7, para. 16.
68) 1994 OECD Commentary on Art.7, paras. 17~23.

계법령의 해석상의 마찰을 예방하고 效率的인 稅務行政을 확립할 수 있도록 하여야 한다.

셋째, 본점에서 발생된 일반관리비를 국내에 있는 지점 등의 고정사업장에 배부하는 방법에 있어서는 費目別 配付方法을 原則으로 하되 그것이 어려울 경우에는 일괄배부방법이나 또는 기타의 방법을 쓸 수 있도록 한다.

넷째, 본점의 配付對象經費를 一括配付하는 경우의 配付基準으로서 現行 法人稅法은 수입금액만을 채택하고 있으나 본점의 一般管理費를 배부하는 방식에는 아래에 예시하는 바와 같이 여러가지가 있다.

〈本店의 一般管理費 配付方式〉[69)]

(1) A×국내지점 총수입금액/회사 총수입금액

(2) A×국내지점 순매상고/회사 순매상고 합계액

(3) A×국내지점 총비용/회사 총비용

(4) A×(국내지점 총수입+국내지점 총비용)/회사 총수입+회사 총비용

(5) A×국내지점 매출총이익/회사 매출총이익

(6) A×국내지점 고정자산가액/회사 고정자산가액 합계액

(7) A×국내지점 상근직원수/회사 상근직원총수

(8) 본 지점공통경비×국내지점 총수입/회사 총수입+국외지점 공통비×국내 총수입/국외지점 총수입

註: A는 본점의 일반관리비(공통비용)

本店의 一般管理費를 支店 등의 國內固定事業場에 配付하는 경우의 合理的 基準은 그 外國法人의 業種이나 또는 內部經營組織 등에 따라 서로 다를 수 있으나 소득의 源泉이라는 점에서 볼 때, 수입금액 이외에 固定資産價額과 給與額도 配付基準으로서 함께 채용하는 것이 좋을 것이라 생각한다. 만일, 그러한

69) 島谷博 · 古川稔 · 小堺克巳, 前掲書, p. 103 참조.

기준들의 선택이 가지는 계산의 複雜性을 문제 삼는다면 次善策으로서 賣出總利益의 比率에 따라 一括配付하는 것이 좋을 것이라 생각한다.

다만, 그러한 配付方式에 의하여 본점의 一般管理費를 配付하는 것이 그 外國法人의 業態나 組織 등에 비추어 國內源泉所得金額의 計算上 適合하지 않다고 인정되는 경우에는 사전확인 절차를 걸쳐 收入金額, 賣出總利益, 直接經費, 資產價額, 運轉資本, 사용인수 또는 기타의 기준 중 그 外國法人의 業務內容 등에 비추어 적합하다고 인정되는 기준에 따라 本店의 一般管理費를 배분할 수 있도록 하여야 한다.

Ⅲ. 內國法人에 대한 課稅制度의 改善方案

1. 移轉價格稅制와 그 改善方案

가. 獨立企業原則과 그 基準

① 國際的 租稅回避와 所得의 分配

주지하는 바와 같이, 오늘날 國際租稅分野에 있어서 당면하고 있는 과제 중의 하나는 多國籍企業을 중심으로 한 國際的 租稅回避行爲를 어떻게 하면 방지할 수 있느냐 하는 것이다.

국경을 초월하여 사업을 영위함으로써 기업의 窮極的 目的인 利潤의 極大化를 노리는 多國籍企業은 그러한 事業目的을 達成하기 위한 수단의 하나로 여러가지 租稅回避의 行爲를 恣行하게 된다. 多國籍企業에 의한 國際的 租稅回避의 가장 典型的인 것은 人爲的인 이전가격의 설정을 통한 손익의 不適切한 配分이라 할 수 있다. 즉 多國籍企業은 集權化된 意思決定機構下에서 사업을 영위하는 內部去來價格을 設定함으로써 소득을 임의로 이전할 수 있으며, 그룹의 全體的인 租稅負擔을 輕減할 수 있게 된다. 바로 이러한 이유 때문에 각국의 과세당국은 多國籍企業의 內部去來價格 즉 移轉價格에 관심을 갖게 된다. 그러나 移轉價格이 問題가 되는 것은 단순히 租稅回避 때문이 아니며, 그것은 多國籍企業이 획득한 소득을 각 課稅管轄權에 어떻게 分配하느냐 하는 소득의 分配問題이기도 하기 때문이다. 各國의 과세당국은 이러한 所得의 分配가 잘못되어 自國의 利益(national gain)이 국외로 유출되고 따라서 자국의 조세수입이 감소되는 것을 바라지 않는다.

다시 말하면 課稅上 이전가격을 규제하는 소위 移轉價格稅制는 國際的 租稅回避에 대한 대처라는 차원을 넘어서는 것이다. 그것은 단순히 特殊關係者間의

거래를 통한 조세의 포탈을 방지하는 것 뿐만 아니라 特殊關係가 없는 納稅者의 기준에 따라 特殊關係者의 '참된 課稅所得(the true taxable income)'을 결정함으로써 특수관계에 있는 納稅者를 특수관계가 없는 납세자와 課稅上 同等한 위치(tax parity)에 놓으려는 것이다. 따라서 移轉價格稅制의 本質的인 問題는 오히려 關聯法人그룹이 획득한 소득을 각 課稅管轄權에 얼마만큼씩 분배하는 것이 적정하고 公平한 것인가 하는 것이다.

② 獨立企業原則과 그 基準

오늘날 미국을 비롯한 先進諸國의 國內稅法과 OECD 및 UN의 모델조약은 多國籍企業의 內部去來價格인 이전가격을 규제하는 방법으로 다국적기업이 소득을 임의로 분배하는 문제를 다루고 있다[70]. 즉 다국적기업을 구성하는 관련법인의 거래는 그러한 연관관계가 없는 경우의 거래가격인 獨立企業間 去來價格(arm's length price)에 의하여 이루어진 것으로 보고 각 법인의 소득을 산정하도록 하고 있다.

예컨대, 1992년 OECD 모델조약 제9조(특수관련기업) 第1項 및 UN 모델조약 동조 동항은 경영, 지배 또는 자본에 직접적으로나 간접적으로 참여함으로써 상호간에 특수한 관련을 맺고 있는 一方締約國의 企業과 他方締約國-의 企業間의 去來에 대하여, 만일 獨立된 企業間의 去來條件과 상이한 거래조건이 설정되어 있거나 또는 賦課되어 있는 경우에는 그러한 조건이 없었더라면 일방체약국 기업의 利得이 되었을 부분은 그 일방체약국 기업의 이득에 산입할 수 있음을 규정하고 있다[71]. 이것은 만일 特殊關係에 있는 企業間에서 自由市場에서의 통상의 商業條件(독립기업의 원칙)에 따라 거래를 하였다면 그 特殊關聯企業間의 計算은 수정할 수 없음을 뜻한다[72].

---

70) 이전가격세제를 채택하고 있는 나라로는 미국을 비롯하여, 영국, 독일, 프랑스, 캐나다, 일본, 아일랜드, 이탈리아, 스페인, 벨기에, 포르투갈, 노르웨이, 핀란드, 스웨덴, 뉴질랜드, 오스트리아 등이 있다.

71) 이와 거의 동일한 규정은 우리나라가 締結한 모든 租稅條約에도 포함되어 있다.

72) 1994 OECD Commentary on Art. 9, para. 1.

이렇듯 租稅條約과 先進諸國의 國內稅法은 다국적기업을 구성하는 기업간의 내부거래와 같은 特殊關係者間의 거래에 대하여 만일 그 이전가격이 獨立企業間의 去來條件과 다른 조건에 의하여 결정되었을 경우에는 獨立企業間의 거래가격에 의하여 去來된 것으로 보고 그 關聯企業의 소득을 계산토록 하고 있으나 문제는 獨立企業間 去來價格을 어떻게 決定하느냐 하는 것이다.

이전가격이 문제가 되는 가장 典型的인 경우는 特殊關係者間의 상품(유형자산)거래라고 할 수 있는데 이런 商品去來에 있어서의 獨立企業間 去來價格을 산정하는 방식에는 價格接近方式과 利益接近方式이 있다.

價格接近方式에는 比較可能第3者價格法(comparable uncontrolled price method, C.U.P.방법), 再販賣價格法(resale price method, R.P.방법) 및 原價加算法(cost plus method C.P.방법)의 세 가지 基本方式이 있다[73].

比較可能第3者價格法이란 독립기업간 거래가격을 市價에 의하여 결정하는 방법으로서 특수관계자간의 이전가격을 동일 또는 유사한 조건하에서 동일 또는 유사한 상품을 特殊關係가 없는 독립된 제3자간에 거래하는 경우의 가격 즉, 比較可能한 獨立業者間의 거래가격인 통상의 市場價格에 의하여 결정하는 방법을 뜻한다. 따라서 이 방법은 특수관계가 없는 기업간의 實際 去來價格을 基準으로 한다는 점에서 理論的으로는 보다 정확한 算定方法이라 할 수 있다.

再販賣價格法이란 독립기업간 거래가격을 원가에 의하여 결정하는 방법으로서 特殊關係者인 商品의 購買者가 그 상품을 특수관계가 없는 제3자에게 再販賣한 가격에서 適正한 利潤(매출총이익)을 차감한 것을 獨立企業間 去來價格으로 결정하는 방법을 뜻한다. 따라서 이 방법은 都賣業의 경우와 같이 구입한 상품에 아무런 가공도 하지 않고 그대로 販賣하는 경우에 적합한 方法이라 할

73) 財務部 稅制局, 『移轉價格과 多國籍企業에 관한 연구 — OECD 財務委員會 報告書 요지 및 주요국의 이전가격과세제도』, 1982. 7, p. 25 및 *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs, 1995(이하 '*1995 OECD Guidelines*' 이라 함), Chapter. II, paras. 90 및 95~137 참조.

수 있다.

原價加算法도 獨立企業間 去來價格을 원가에 의하여 결정하는 방법으로서 특수관계자인 상품의 販賣者가 그 商品을 取得 또는 生產하는 데 소요된 원가에 적정한 賣出總利益을 가산하여 獨立企業間去來價格을 결정하는 방법을 뜻한다. 따라서 이 방법은 製造業의 경우와 같이 關聯去來의 販賣者가 製造, 組立 등 商品에 實質的인 가치를 附加하는 행위를 하는 경우에 적합한 方法이라 할 수 있다.

상술한 세 가지 방법에 있어서의 중심적인 사고방식은 獨立企業間의 去來와 比較한다는 것인데 다만 첫째 방법은 독립기업간의 去來價格을 직접 比較對象으로 하는 까닭에 다른 방법보다 정확하다고 하는 데 반하여 둘째 및 셋째의 방법은 독립기업간의 거래에 있어서의 賣出總利益率을 비교 대상으로 삼아 間接的으로 獨立企業間의 거래가격을 算定하고 있다.

하지만 오늘날과 같이 새로운 尖端製品이 눈부시게 개발되고 있는 상황 아래에서 比較可能한 獨立企業間의 거래나 賣出總利益率이 언제나 존재하는 것은 아니며 또한 존재한다 하더라도 그것을 발견하기란 쉬운 일이 아니다. 때문에 獨立企業間의 거래가격을 산정하기 위하여 선택된 특정한 방법이 다른 방법과 비교하여 보다 合理的이라는 것을 주장하거나 또는 立證함에 있어서 納稅者와 課稅當局間에는 現實的으로 많은 마찰이 생길 수 있다.

이상과 같은 價格接近方法이 지니는 問題點을 해결하기 위하여 채용된 것이 제4의 방법인 利益接近方式이다.

利益接近方式에는 利益分割法(profit split method, P.S.M), 去來單位純營業利益率法(transactional net margin method, T.N.M.M) 및 比較可能利益法(comparable profit method, C.P.M) 등이 있다.

利益分割法이란 특수관계자간의 하나 또는 그 이상의 거래에서 생긴 합산(영업)이익을, 그 去來當事者들이 그러한 이익의 실현을 위하여 수행한 기능 즉, 공헌한 정도, 위험부담의 정도 또는 사용자원의 정도 등에 따라 그들간에

分割하고 그와 같이 분할된 이익을 기초로 하여 이전가격을 算定하는 方法을 뜻한다.

이러한 利益分割方法에는 이익의 분할을 위하여 채용하는 기준 여하에 따라 比較可能利益分割方式(comparable profit split rule), 殘餘利益按分方式(residual allocation rule), 貢獻度按分方式(contribution analysis), 使用資本按分方式(ratio of capital employed allocation rule) 및 공식에 의한 按分方式(global formular apportionment) 등이 있다[74].

比較可能利益分割方式이란 문제의 특수관계자간의 거래나 활동과 유사한 거래나 활동에 종사하는 比較對象企業들의 이익분할을 기준으로 特殊關係者間의 거래에서 생긴 合算營業利益을 그들간에 안분하는 방법을 뜻한다.

이 방법을 채용함에 있어서는 문제의 납세자와 기능적 측면에서 뿐만 아니라 수익적 측면에서도 동등한 위치에 있는 독립된 제3자의 재무자료를 이용하여야 하나 그러한 財務資料에서 필요한 정보를 수집하기란 매우 어려울 뿐만 아니라 경우에 따라서는 거의 不可能한 것이다.

殘餘利益按分方式이란 특수관계자간의 거래에서 생긴 전체이익 중 먼저 普遍的 事業活動에서 발생하는 이익을 계산하여 그것을 特殊關係者間에 배분한 다음, 全體 利益에서 그러한 普遍的 事業活動에서 발생하는 이익을 공제한 잔액을 지적재산을 제공한 特殊關係者에게 歸屬시키는 방법을 뜻한다.

貢獻度按分方式이란 특수관계자간의 거래에서 생긴 합산영업이익을, 거래당사자인 문제의 특수관계자들이 그러한 이익을 실현하기 위하여 提供한 서비스나 資金 등의 공헌도에 따라 각 關聯者에게 안분하고 그와 같이 按分된 利益을 기초로 하여 移轉價格을 算定하는 방법을 뜻한다.

使用資本按分方式이란 특수관계자간의 거래에서 생긴 全體 利益을, 그러한

---

74) *1995 OECD Guidelines,* chapter Ⅲ, paras. 139 및 153～163 및 村田守弘, 「移轉價格稅制におけるフロフイット・スフリット法の考察」, *International Taxation,* Vol. 15, 1995. 8, p. 19 참조.

特殊關係者들이 그 거래를 위하여 提供한 純資產 가액에 따라 그들에게 안분하는 방법을 뜻한다.

끝으로 公式에 의한 按分方式이란 특수관계기업들의 전체 이익을 일정한 요소로써 구성된 공식에 따라 그들간에 안분하는 방법을 뜻한다[75].

上述한 利益分割方法은, 일반적으로 유사성이 높은 比較對象去來에 直接的으로 의존하지 않으며 따라서 독립기업간에 유사한 거래가 존재하지 않는 경우에도 사용될 수 있으며, 또한 特殊關係企業間의 거래당사자 쌍방이 동시에 평가의 대상이 되므로 어느 한 당사자에게 극단적이거나 또는 非現實的인 이익이 남게 되는 경우가 없을 것이라는 장점이 있으나, 거래에 대한 각 特殊關係企業의 공헌도를 평가함에 있어서 고려하는 外部市場資料들이 다른 방법의 경우보다 特殊關係去來와의 관련성이 떨어지며 또한 海外關聯企業에 대한 정보에의 접근이 어렵다는 短點이 있다.

去來單位純營業利益率法이란, 납세자가 하나의 관련거래에서 실현하는 영업이익(net profit margin)을 조사하는 방법을 뜻한다[76]. 다시 말하면, 문제의 납세자가 비교가능한 제3자와의 거래에서 얻은 純營業利益 또는 比較可能한 獨立企業間의 거래에서 생기는 純營業利益에 따라 特殊關係者間의 이전가격을 산정하는 방법을 뜻한다. 이 경우의 利益指標로는 營業利益率, 資產收益率 또는 기타의 이익률이 상용될 수 있다.

去來單位純營業利益率法은 同 方法을 위하여 채용되는 '純利益率'이 比較可能第3者價格法에서 쓰여지는 척도나 가격보다 거래상의 차이로 인한 영향을 적게 받으며 또한 總利益率에 비해 特殊關係去來와 獨立企業間去來의 기능적 차이에 의한 영향을 적게 받으며, 또한 하나 이상의 特殊關係企業들이 수행한

75) OECD는 獨立企業原則에 違背된다는 이유에서 이러한 공식에 의한 按分方式의 사용을 반대하고 있다(*1995 OECD Guidelines*, chapter Ⅲ, para. 139 및 paras. 201～212 참조).

76) 이 방법은 *1995 OECD Guidelines*에서 처음으로 도입되었다(*1995 OECD Guidelines*, chapter Ⅲ, para. 140 및 paras. 164～186).

기능과 부담한 책임을 결정할 필요가 없다는 長點이 있으나 納稅者의 純利益은 가격이나 總利益에 영향을 미치지 않거나 그 영향이 크지 않는 어떤 요소들에 의해 영향을 받을 수 있으며, 또한 典型的으로 特殊關係企業들 중 어느 한 當事者에게만 適用된다는 短點이 있다.

比較可能利益法이란 문제의 特殊關係者와 類似한 환경에서 유사한 事業活動에 從事함으로써 비교가능한 獨立企業의 各種 利益指標를 기초로 하여 이전가격을 算定하는 방법을 뜻한다. 이 경우의 利益指標는 역시 資産收益率, 營業利益率, Berry Ratio 및 기타, 이익과 발생원가나 採用資源間의 관계를 측정하는 比率이 사용된다.

따라서 上述한 去來單位純營業利益率은 原則的으로 어떤 하나의 關聯去來에서 納稅者가 얻는 營業利益을 조사하는 方法 즉, 比較對象企業의 각 '去來'별로 이전가격을 조사하는 방법인 데 반하여 比較可能利益法은 比較對象企業 '全體'의 營業利益率에 착안하는 방법이라는 데에 차이가 있다. 하지만 두 방법간에는 實質的으로 차이가 없는 것으로 생각된다.

요컨대, 利益接近方式은 나라에 따라 이익의 개념이 반드시 동일하지 않다는 데서 제기되는 문제점, 시장조건뿐만 아니라 개별기업의 특수사정을 무시하고 경영자의 독자적 재원배분을 度外視함으로써 恣意的인 所得配分을 행할 위험이 있으며, 結果的으로 경제적 사실과는 동떨어진 결과를 초래할 수 있다는 단점이 있다.

지금까지 獨立企業間 去來價格을 算定하기 위한 여러가지 방법을 살펴보았다. OECD는 그의 모델조약에서 채택하고 있는 독립기업원칙에 부합하는 방법으로 가격접근방식 즉, 比較可能第3者價格法, 再販賣價格法 및 原價加算法의 세 가지 방법을 기본적이며, 傳統的인 방법으로 채용하고 있다. 그러나 단순히 자료의 수집이 어렵다는 이유에서가 아니라 기업의 複雜性 등으로 말미암아 그러한 基本的 方式들을 使用할 수 없거나 사용할 수 있다 하더라도 다른 방법의 補完이 필요한 경우에는 次善策으로 去來單位利益法(transactional profit methods) 즉, 利益分割法과 去來單位純營業利益率法을 사용할 수 있도록 하고 있다[77]. 또한, 1995년도 가이드라인과 조화하는 한 比較可能利益法도 受容할 수 있다는 입장을 취하고 있다[78].

어쨌든 獨立企業間 去來基準은 이론적으로나 본질적으로 다음과 같은 基本的인 問題點을 內包하고 있는바, 그것은 獨立企業間 去來基準이 관련 법인그룹 전체가 하나의 존재임을 무시하고 그 構成主體를 하나의 獨立된 當事者로 취급하는 데서 생기는 것이다. 즉 獨立企業間 去來基準은 각국에서 수행하는 사업의 相互依存關係라든가 그 통합이 가져오는 經濟力을 고려할 수 없기 때문에 關聯法人그룹이 大規模로 사업을 수행함으로써 얻는 이익(economies of scale)이라든가 또는 사업을 기능적으로 통합된 형태로 수행함으로써 얻는 이익(economies of integration)을 공평하게 관계각국간에 분배할 수 없다는 것과 또한 이들 이익의 分配基準으로서 극히 불명확하다는 것이다[79].

③ 獨立企業原則과 二重課稅

特殊關係者間의 이전가격에 대하여 한 나라의 과세당국이 독립기업의 원칙에 따라 그 과세소득을 증액하는 경우, 다시 말하면 상품을 저가로 讓渡하였다거나 또는 고가로 매입하였다고 보고 獨立企業間 去來價格에 따라 그 차액을 익금으로 산입하거나 또는 손금으로 불산입하는 경우, 만일 상대국의 課稅當局이 自國의 特殊關係者에 대하여 동액의 익금불산입이나 손금산입을 하지 않는 한 그 특수관계 있는 기업들 전체의 입장에서 볼 때 經濟的 二重課稅가 발생하게 된다.

그런데 移轉價格稅制란 기본적으로 다국적기업과 같은 특수관계자간의 거래에서 생기는 전체소득을 關聯各國間에 적절히 배분하기 위한 제도에 不過하므

77) *1995 OECD Guidelines*, chapter Ⅲ, para. 140.
78) *1995 OECD Guidelines*, chapter Ⅲ, para. 139.
79) 村井 正(編), 『國際租稅法の硏究』, 法硏出版, 1990, pp. 114~117 참조.

로 이러한 경제적 이중과세는 어떤 형태로든 當然히 排除되지 않으면 안된다[80].

이러한 뜻에서의 經濟的 二重課稅를 排除하는 方法에는 송금에 의한 排除方法, 상계거래에 의한 排除方法 및 對應調整에 의한 배제방법이 있다.

送金에 의한 排除方法이란 예컨대, A국의 자회사가 B국의 친회사에게 지급한 상품대가에 대하여 A국의 課稅當局이 과대하다고 인정하여 獨立企業間 去來價格과 이전가격과의 차액만큼 그 자회사의 課稅所得을 增額調整하는 경우 동일한 금액을 친회사가 자회사에게 送金(반환)하는 것을 뜻한다.

이 경우, A국의 과세당국은 증액조정된 금액에 대하여 배당이나 또는 기타 사외유출로 처리(소득처분)함과 동시에 그와 같이 송금된 부분에 대하여는 子會社에 대한 出資로 취급하든가 아니면 寄附金으로서 益金에 算入할 수 있을 것이다. 또한 A국의 과세당국은 증액조정된 금액에 대하여 우선 未收金이나 假支給金으로 처리한 후 친회사로부터의 送金이 있을 때에 미수금이나 가지급금이 회수된 것으로 처리할 수도 있을 것이다.

상계거래에 의한 排除方法이란 上述한 예에 있어서 A국의 자회사와 B국의 친회사간의 移轉價格이 독립기업간 거래가격과 차이가 있음이 인정된 경우, 동일한 課稅年度中에 그들간에 행하는 별개의 거래에서 그러한 差額을 相計하는 방식에 의하여 조정하는 것을 뜻한다. 이러한 상계거래방식에 의한 排除方法은 課稅當局의 승인이 있을 때에만 가능한 것이다.

對應調整에 의한 배제방법이란 상술한 예에 있어서 A국의 자회사와 B국의 친회사간의 이전가격이 獨立企業間 去來價格과 차이가 있음이 인정되어 A국의 課稅當局이 자회사의 소득금액을 增額調整(제1차조정 또는 당초 조정)한 경우 B국의 과세당국도 그에 對應하여 동일한 금액만큼 친회사의 소득금액을 단순히 감액조정(제2차조정 또는 대응조정)하는 것을 뜻한다. 對應調整方法에는 海外特殊關係者가 상대국에서 지급한 追徵稅額을 일정한 한도 내에서 자국의 법

80) 特殊關係者間의 국내거래에 대하여는 一般的으로 이러한 對應調整이 이루어지지 않는다.

인이 納付해야 할 조세에서 공제하는 소위 세액공제방법과 海外特殊關係者에 대하여 상대국에서 증액한 소득금액에 상당하는 금액을 자국의 과세소득금액에서 감액하는 소위 소득조정방법이 있으나 대부분의 경우 所得調整方法을 採用하고 있다.

그런데 所得調整에 의한 對應調整方法에는 다음과 같은 問題點이 있다. 첫째, B국에서의 대응조정은 A국에서 소득조정이 있었다는 이유만으로 자동적으로 이루어질 수 있는 것은 아니다. 그것은 B국에서의 대응조정이란 B국 내에 있는 친회사에 대하여 A국 내에서의 소득조정금액과 동액의 益金不算入 또는 損金算入을 하여야 함을 뜻하나 어느 나라도 자국의 이익이 국외로 流出되는 것을 원하는 나라는 없는바, 一般的으로 國內稅法上 이러한 경우의 所得調整(對應調整)이나 또는 所得處分에 관하여 아무것도 규정하고 있지 않기 때문이다. 따라서 B국에서의 대응조정을 위하여는 B국에 있는 친회사의 신청이나 또는 A국의 과세당국의 신청에 의하여 A국과 B국의 과세당국간에 상호협의를 통한 합의가 있지 않으면 안된다. 바로 이러한 뜻에서 1992 OECD모델조약 제9조 제2항은 대응조정을 위하여 권한 있는 당국간에 상호협의할 것을 규정하고 있다[81), 82)]. 그러나 이 경우에도 A국의 경정처분(제1차조정)이 獨立企業의 원칙에 따라 合理的인 金額의 範圍內에서 올바르게 이루어졌으며, 따라서 그 처분이 妥當하다고 인정되어 兩國의 과세당국간에 합의가 이루어지는 경우에만 그에 따른 B국에서의 감액경정(제2차조정)이 이루어지게 된다. 그런데 이미 기술한 바와 같이 獨立企業間 去來基準은 언제나 반드시 명확한 것이 아니므로 양국의 과세당국간의 相互協議가 이루어진다 하더라도 합의에 도달하는 데에는 많은 시간이 소요될 뿐만 아니라 경우에 따라서는 합의에 도달하는 데 실

81) 이 규정은 1977년의 모델조약 개정시 추가된 것이다. 벨기에, 핀란드, 노르웨이, 포르투갈 및 스위스는 同條 同項의 규정을 그들의 조약에서는 규정하지 않는다는 권리를 유보하고 있다(1994 OECD Commentary on Art. 9, para. 16 참조).

82) 1992 OECD 모델조약 제25조 제1항은 이러한 相互協議는 課稅處分이 있는 것을 안 날부터 3년 이내에 申請되어야 한다고 規定하고 있다.

패할 수도 있다.

둘째, 만일 B국의 과세당국이 A국의 課稅當局이 인정한 상품대가가 適正하지 않다고 하여 對應調整을 하지 않는 경우에는 二重課稅가 그대로 남게 된다. 또 만일 A국이 인정한 가격이 적정하다고 인정하여 對應調整을 하는 경우에도 그 대응조정에 따르는 所得處分을 무엇으로 할 것인가에 대하여 양국의 課稅當局間에 합의가 있지 않으면 안된다. 이것은 대응조정에 따르는 所得處分에 관하여 關聯國의 과세당국에게 매 건별로 합의를 하여야 하는 번거로움을 가져다 주는 것이다.

나. 우리나라의 移轉價格稅制

① 移轉價格稅制의 目的

우리나라는 1988년의 稅法改正時 法人稅法施行令 第46條(법인의 부당한 행위 또는 계산)에 제4항을 신설하여 내국법인이 海外特殊 關係者와의 거래에 있어서 정당한 시가에 의하여 거래를 하였는지의 여부를 판정하는 기준인 이른바 獨立企業間 去來價格을 算定하는 方法에 관하여 규정함으로써 소위 이전가격세제의 근거를 마련하였다. 즉 우리나라는 內國法人이 法人稅法施行令 第46條 第1項 각호에 게기하는 特殊關係者와의 거래에 있어서 시가보다 높은 대가를 지급하거나 또는 시가보다 낮은 대가를 받는 등 그 법인의 소득에 대한 조세의 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 法人稅法 第20條(부당행위・계산의부인) 및 同 施行令 第46條 第2項의 定하는 바에 따라 그러한 거래가 시가에 의하여 이루어진 것으로 보고 그 법인의 각 事業年度의 所得金額을 다시 계산할 수 있다. 다만, 그 內國法人의 거래가 국외에 있는 출자자 등 海外特殊 關係者와의 거래인 경우에는 法人稅法施行令 第46條 第4項에서 규정하는 이른바 獨立企業間 去來價格의 算定方式에 따라 그 시가를 算定하여야 한다.

다시 말하면 우리나라의 移轉價格稅制는 내국법인이 海外特殊 關係者와의 거래를 통하여 자기의 法人稅負擔을 '부당히 감소시킨 것으로 인정되는 경우'에 적용된다.

② 獨立企業間 去來價格의 算定方法

法人稅法施行令 第46條 第4項 및 同 施行規則 第22條의 2에 의하면, 內國法人과 海外特殊關係者間에 재고자산의 賣買가 있었을 경우 그 去來價格이 適正한지의 여부를 판정함에 있어서 기준이 되는 시가는 比較可能第3者價格法, 再販賣價格法 및 原價加算法의 세 가지 방법 중 가장 합리적인 방법에 의하여 계산하되 만일 그러한 방법들에 의하여 시가를 산정할 수 없을 경우에는 이익분할법 또는 기타 합리적인 방법에 의하여 계산하여야 한다[83].

③ 適用對象去來와 資料提出義務

앞에서 본 바와 같이 우리나라의 이전가격세제는 내국법인 및 국내에 사업장을 갖고 있는 外國法人이 국외의 출자자 등 海外特殊關係者와 유형 또는 무형의 자산을 賣買, 賃貸借 및 使用하거나, 금전을 대부 또는 차용, 기타 법인의 손익과 관련된 거래를 함으로써 租稅를 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 경우에 적용된다.

이 경우, 국외의 출자자 등 海外特殊關係者라 함은 法人稅法施行令 第46條 第1項에 게기하는 다음의 특수관계자 중 국외에 거주하는 개인이나 법인을 뜻한다[84]. 즉,

1) 內國法人에 1% 이상 出資하고 있는 個人이나 法人과 그 親族
2) 內國法人의 任員, 使用人 또는 出資者의 사용인과 內國法人이나 出資者의 金錢이나 其他 資產에 의해 生計를 維持하는 者

83) 利益分割法과 기타 合理的인 方法은 1994년도 法人稅法令 개정시 도입되었다 (1994. 12. 31 大統領令 第14470號 및 1995. 3. 30 總理令 第492號).
84) 上揭 '國際租稅 事務處理規定' 第33條 참조.
85) 法人稅 基本通則 2-14-1…20 참조.

3) 內國法人의 출자자 또는 내국법인이나 出資者의 使用人 등이 30% 이상 출자하고 있는 다른 법인
4) 上記 3)에 게기하는 법인이 50% 이상 출자하고 있는 다른 법인
5) 내국법인에 50% 이상 出資하고 있는 法人에 50% 이상 出資하고 있는 다른 법인이나 個人
6) 1) 및 2)에 게기하는 자가 이사의 過半數이거나 出損金의 50% 이상을 出損하고 그 중 1인이 設立者인 非營利法人

이렇듯 海外特殊關係者의 범위는 오직 出資關係만을 중심으로 廣範圍하게 규정되어 있으며 海外의 친회사는 물론 자회사까지도 포함하고 있다[85].

또한 法人稅法施行令 第46條 第5項 및 同 施行規則 第22條의 3은 內國法人과 해외특수 관계자와의 거래에 대하여 과세당국이 그 이전가격을 조사하기 위하여 要請하는 경우에는 그 海外特殊關係者가 보관하고 있는, 자산의 양도 또는 賣買契約書, 製品의 製造原價計算書, 製品價格表 등을 성실하게 提出해야 할 의무를 內國法人에게 부여하고 있다. 다만, 法人稅法施行規則 第45條 第3項 第34號 단서의 규정에 해당하는 내국법인 즉 50% 이상을 직접 또는 간접으로 출자하고 있는 외국의 친회사 및 자회사와 거래를 한 內國法人의 경우에는 法人稅課稅標準申告書를 정부에 제출할 때에 그 특수관계자와의 去來明細書, 海外親會社의 要約損益計算書 및 海外子會社의 決算財務諸表 등을 그 申告書에 添附하여야 한다.

內國法人에 대한 이러한 資料提出 義務規定은 이전가격세제에 있어서 內國法人과 海外特殊 關係者間의 거래가 獨立企業間 去來價格에 의하여 이루어졌는지에 대한 立證責任은 納稅者인 內國法人에게 있음을 뜻한다.

④ 所得의 調整과 對應調整

내국법인이 해외특수관계자와 예컨대, 有形資產인 在庫資產의 매매를 하면서 獨立企業間 去來價格 즉 시가보다 낮은 가격으로 販賣하거나 또는 높은 價格으로 買入하였을 경우 우리나라의 課稅當局은 법인세법 第20條의 규정에 따라

그 特殊關係者間의 이전가격과 시가와의 차액을 그 내국법인의 각 사업연도의 소득금액계산상 익금에 산입하거나 또는 손금에 불산입함으로써 그 內國法人의 課稅所得金額을 增額調整하게 된다. 이 경우 그와 같이 증액된 금액에 대한 평가에 있어서 法人稅法施行令 第94條의2 第1項 第11號는 만일 그 분여된 이익 즉 海外移轉所得이 출자자인 외국법인에게 귀속되었으면 배당으로, 외국법인의 국내사업장에 귀속되었으면 기타 사외유출로, 그리고 기타의 特殊關係者에게 歸屬되었을 경우에는 기타소득으로 각각 처분하도록 규정하고 있다. 이것은 배당이나 기타소득으로 처분된 경우에는 그에 대한 소정의 법인세 등을 다시 源泉徵收하여야 함을 뜻한다. 다만, 내국법인이 이전가격거래에 의하여 해외에 이전한 것으로 간주되는 증액된 소득금액에 대하여 國稅基本法 第45條의 규정에 의한 수정신고를 완료하고 약정서 등에 의하여 그 해외이전소득을 회수할 수 있음이 객관적으로 인정되는 경우에는 그 증액된 所得金額은 배당이나 기타소득이 아니라 海外特殊關係者에 대한 假支給金으로 計上할 수 있다[86]. 또한 내국법인과 해외특수관계자와의 거래에 있어서 그 이전가격이 獨立企業間 去來價格과 차이가 있는 경우에도 만일 동일한 去來相對方과 동일한 事業年度中에 행하는 다른 거래에서 그러한 差額을 조정하는 상계거래를 약정하고 있음이 客觀的으로 입증되는 경우에는 그 差額을 相計할 수 있다[87].

그러나 內國法人이 海外特殊關係者와 在庫資産의 賣買를 하면서 獨立企業間去來價格인 시가보다 낮은 가격으로 買入하거나 또는 높은 가격으로 판매하는 경우, 그 이전가격과 독립기업간 거래가격과의 差額은 法人稅法 第20條 및 同施行令 第46條의 規定에 의한 所得調整의 대상이 되지 않으며, 따라서 同 施行令 第94條의 2에 의한 所得處分도 할 수 없다. 다만, 이 경우에는 우리나라가 그러했듯이 海外特殊 關係者가 소재하는 相對國에서 그 海外特殊 關係者와 內國法人間의 거래에 대하여 소득조정(제1차조정)을 하게 되며, 우리나라는 과세

86) 上揭 '國際租稅事務處理規定' 第41條 第3項 참조.
87) 上揭 '國際租稅事務處理規定' 第40條 참조.

당국간의 相互合議를 전제로 그에 따른 對應調整을 할 수 있을 뿐이다. 즉 法人稅法 第20條의2 第1項은 "租稅條約의 相對國과 당해 조세조약의 相互合議規定에 따라 내국법인이…外國法人과 행한 거래의 去來金額에 대하여 權限있는 당국간에 합의를 하는 경우에는 그 합의에 따라 그 법인의 각 事業年度의 所得金額을 조정하여 계산할 수 있다."라고 規定함으로써 內國法人에 대한 對應調整은 당사국의 과세당국간에 당초 조정 및 對應調整에 관한 相互合議가 있을 때에만 가능하도록 하고 있다.

이러한 뜻에서 우리나라가 맺은 租稅條約 中에는 예컨대, 한·호租稅協約 第9條 第5項 및 韓·美租稅 協約 第27條 第2項(b) 및 第4項과 같이, 特殊關係者間의 이전가격에 관련한 조정에 대하여 과세당국간에 相互協議하도록 명문의 규정을 두고 있는 경우가 있다[88].

우리나라의 경우 이러한 相互協議는 國稅基本法 第26條의 2 第2項 第2號의 정하는 바에 따라 海外特殊 關係者에 대한 更定處分(제1차 조정)이 있은 것을 안 날로부터 3년 이내에 內國法人이나 相對國 課稅當局에 의하여 상호합의에 관한 신청이 있는 경우에만 진행된다[89]. 만일 관계당국간에 상호합의가 이루어지는 경우에는 同法 同條 第2項의 定하는 바에 따라 同法 同條 第1項에 규정하는 財政時效에 불구하고 그러한 相互合議가 있은 날로부터 1년이내에 그러한 相互合議에 따른 更定決定 對應調整을 할 수 있다. 다만, 한·캐나다 조세협약 제9조 제2항 및 제22조 제3항은 제1차조정과 제2차조정은 당사국의 국내법에 의한 財政時效期間 또는 적어도 所得發生年度 終了日로부터 5년 이내에 이

88) 모로코, 인도네시아 및 캐나다와의 租稅條約에도 명문의 규정이 있다. 租稅條約上 명문의 규정이 없는 경우에도 條約의 施行과 適用에 관한 相互協議規定이 있는 한 이전가격에 관련한 相互協議는 당연히 가능한 것이라 생각한다.

89) 우리나라의 租稅協約 中에는 OECD 모델조약(제25조 제1항)의 규정을 그대로 採用하여 그 期間을 3년으로 명시한 경우(다만, 캐나다 및 필리핀의 경우에는 2년으로 규정되어 있음)와 相互協議에 대한 申請期限을 명시하지 않은 경우가 있다.

루어지도록 규정하고 있다[90]. 또한 아일랜드와의 租稅協約에서는 합의에 도달한 경우 事件提起日로 부터 6년 이내에 施行하도록 규정하고 있다.

그런데 앞에서 설명한 바와 같이, 相對國의 課稅當局과 상호협의를 함에 있어서도 상대국에서의 경정처분(제1차조정)이 獨立企業原則에 따라 올바르게 이루어졌으며 따라서 그 처분이 妥當하다고 인정되는 경우에만 對應調整에 관한 합의를 할 수 있으며, 그러한 합의에는 對應調整에 따르는 所得處分을 무엇으로 할 것인가에 관한 합의도 포함되지 않으면 안된다.

다. 問題點

우리나라의 現行 移轉價格稅制는 도입 된지 얼마되지 않아 아직도 法制面이나 實務面에서 다 같이 不備한 點이 많은 것이 사실이다. 때문에 그것을 正常軌道에 올려 놓으려면 많은 시간이 필요할 것으로 생각한다. 여기에서는 몇가지 기본적인 사항에 관한 問題點만을 적시하고자 한다.

첫째, 移轉價格稅制란 국제적 조세회피를 방지한다는 것 자체보다는 오히려 다국적기업의 소득을 단순히 관계 당사국에 적절히 배분하기 위한 제도이다. 때문에 현행 이전가격세제의 근거법규인 법인세법 제20조에서 규정하는 바와 같이 "조세의 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 경우"에만 적용하도록 하는 데에는 문제가 있다. 다시 말하면 現行 法人稅法 第20條는 이전가격세제의 근거법규로서는 적절하지 못한 것이라 생각된다.

둘째, 獨立企業間 去來價格의 算定方法으로서 우리나라는 비교가능제3자가격법, 再販賣價格法 및 原價加算法의 세 가지 방법을 기본적인 방법으로 사용하되 이들 방법의 적용이 어려울 경우 또는 이들 방법에 補完的으로 사용해야 할 경우에는 利益分割法 및 기타 合理的인 방법을 사용하도록 규정하고 있다. 그

90) 다만, 부정행위, 고의적 의무불이행 또는 태만의 경우는 제외한다.

런데 이들 방법의 공통된 개념은 동일 또는 유사한 상황에 있으며 따라서 비교가능한 獨立企業間에서 이루어지는 거래가격이나 賣出總利益率 또는 營業利益率 등을 基準으로 삼는다는 것이다. 이것은 상기의 방법들을 具體的으로 적용함에 있어서 무엇보다도 特殊關係者間의 거래와 獨立企業間의 거래가 相互 比較할 수 있는 것이어야 한다는 것을 뜻한다. 그런데 이러한 比較可能性을 결정하기 위하여는 무엇보다도 納稅者가 수행한 기능, 契約條件, 危險負擔 및 經濟與件 등 고려하여야 할 요소의 範圍와 內容에 대한 具體的인 지침이 있어야 하는데 우리나라의 경우 아직도 이러한 業務指針이 마련되어 있지 않으므로 業務遂行의 統一性과 效率性을 기대할 수 없게 하고 있다.

셋째, 현행 우리나라 移轉價格稅制는 내국법인이 그의 해외특수 관계자와 행한 거래가격이 獨立企業間 去來價格과 차이가 있음으로써 과세소득이 감소된 경우에 적용된다. 그런데 이 경우의 海外特殊關係者의 범위에 있어서 이미 검토한 바와 같이 주로 출자관계만을 기준으로 너무 廣範圍하게 규정되어 있어 法制의 역사가 짧고 경험이 부족한 우리 입장에서 볼 때 그 效率的인 시행을 기대하기가 매우 어렵다고 생각된다.

넷째, 法人稅法施行令 第46條 第5項 및 同 施行規則 第22條의 3은 내국법인이 그의 海外特殊 關係者와의 거래에 관련하는 獨立企業間 去來價格의 산정과 조사를 위하여 필요한 자료 및 證憑書類의 提出을 요구받았을 경우에는 이를 성실히 提出하여야 한다고 규정하고 있다. 그러나 만일 그러한 자료나 證憑書類를 제출하지 않을 경우의 制裁規定에 관하여는 아무것도 규정한 것이 없으며 이것은 移轉價格稅制의 適用과 施行에 많은 지장을 초래할 것으로 생각한다.

다섯째, 內國法人이 국내의 特殊關係者와 행한 거래에 대하여 소득조정을 하는 경우 그 去來相對方에게는 對應調整을 하지 않으나 이전가격세제에 있어서는 거래상대방에 대하여 대응조정을 하는 것을 原則으로 하고 있다. 따라서 內國法人과 海外特殊關係者간의 移轉價格에 대하여 경정결정을 하였을 경우 그 所得處分에 있어서 法人稅法施行令 第94條의 2를 그대로 적용하여

歸屬者가 親會社인 경우에는 配當으로, 歸屬者가 子會社인 경우에는 其他所得으로 처분하는 데에는 문제가 있다고 생각한다.

여섯째, 法人稅法 第20條의 2의 정하는 바에 따라 內國法人에게 課稅所得의 減額調整 즉 對應調整을 하는 경우에도 그 감액조정된 소득부분에 대하여 어떻게 평가할 것인가의 所得處分問題가 提起됨에도 불구하고 法人稅法에는 이에 대하여 아무 것도 규정하고 있지 않다.

라. 外國의 例

① 美 國

미국의 이전가격세제는 內國歲入法 第482條에 근거하고 있다. 즉 同條는 "… 동일한 이해 관계자에 의하여 直接 또는 間接으로 소유 또는 支配되고 있는 둘 이상의 組織, 營業 또는 사업에 대하여 財務長官은 탈세를 방지하기 위하여, 또는 그 組織·營業 또는 사업의 소득을 명확히 算定하기 위하여 必要하다고 인정되는 때에는 그들간에 總所得(gross income), 費用控除, 稅額控除 또는 所得控除 (allowances)를 배분, 割當 또는 配付할 수 있다." 라고 규정하고 있다[91].

다시 말하면, 美國의 移轉價格稅制는 단순히 탈세를 방지하기 위한 것뿐만이 아니라 특수관련기업간에 소득을 적절히 배분함으로써 참된 課稅所得을 계산하기 위하여 마련된 제도이다. 또한 美國의 移轉價格稅制는 特殊關聯企業間의 去來이면 그것이 國內去來이건 또는 國際去來이건 그 여하에 不問하고 適用되며, 이러한 뜻에서 國際間의 거래에만 적용하는 타국의 이전가격세제와 차이가 있다. 이 경우 特殊關係者란 동일한 利害關係者에 의하

91) 이 規定의 기원은 1918년부터 시작되고 있으나 1928년에 현재와 거의 같은 趣旨의 內容을 가지는 條文으로 되었다(財務部 稅制局, 『이전가격과 多國籍 企業에 관한 연구』, pp. 203~204 참조).

여 直接 또는 間接的으로 지배되고 있는 자를 뜻하며, 지배란 법적으로 인정되느냐의 여부를 불문하고 實質的으로 支配하는 모든 경우를 의미한다.

移轉價格稅制를 위한 獨立企業間의 去來價格을 算定하는 방법 등에 관하여는 財務省 所得稅規則 §1.482−1 내지 §1.482−8에 자세히 규정되어 있다[92]. 同 規則에 의하면 미국은 유형자산의 경우 比較可能第3者價格法, 再販賣價格法 및 原價加算法의 세 가지 基本方法 이외에 比較可能利益法과 利益分割法(比較可能利益分割法과 殘餘利益分割法)을 採用하고 있으며 기타 不特定한 방법도 동시에 採用하고 있다[93].

OECD와 우리나라를 비롯한 많은 나라들은 상기한 세 가지 基本方法을 使用할 수 없을 경우에 한하여 利益分割法 또는 기타의 利益接近方式들을 使用하도록 規定하고 있으나 미국은 상기한 여섯가지 방법 중 독립기업간의 거래가격을 산출함에 있어서 가장 믿을 만한 척도를 제공하는 방법이면 무슨 방법이든 그에 의하여 特殊關係者間의 이전가격을 결정하도록 하고 있다[94]. 때문에 상기한 방법들을 적용함에 있어서 방법간의 우선순위는 없으며, 한 방법을 채용함에 있어서 다른 방법을 적용할 수 없음을 입증할 필요도 없다. 다만 最適方法은 두 가지 요소 즉, 特殊關係者間의 去來와 非特殊關係者間의 거래의 비교가능성 정도와, 분석에 이용한 자료와 가정의 質에 의하여 결정된다. 比較可能性을 檢討함에 있어서 各 當事者가 遂行한 기능, 契約條件, 危險負擔, 經濟的 與件 및 거래에서 讓渡되는 財産(또는 用役)등 比較可能要素들에 대하여 分析하지 않으면 안된다[95]. 또한 분석에 이용한 자료는 보다 완전하고 정확한 것이어야 하며, 가정은 보다 건전하고 따라서 신뢰할 수 있는 것이어야 한다.

---

92) 價格算定方法 등에 관한 상세한 規則은 1968년에 制定되었으나 1994년에 現行과 같이 改正되었다.

93) 財務省規則 §1.482−3(a) 및 3(e)

94) 財務省規則 §1.482−1(c)

95) 자세한 내용에 대해서는 재무성 규칙 §1.482−1(d) 참조

內國歲入法 第482條는 納稅者에게 자의로 그것을 적용하거나 또는 稅務署長에게 동조의 적용을 강요할 권리를 부여한 것은 아니다. 다만 納稅者는 동조의 규정에 의한 세무당국의 처분에 대하여 이의가 있는 경우에는 그것이 자이적이거나 不合理하다는 것을 입증하지 않으면 안된다.

미국의 이전가격세제에 있어서는 特殊關聯者에 대한 第1次所得調整을 한 때에는 상대방에 대해서도 적절한 對應調整을 하여야 하며, 이를 위하여 稅務署長은 納稅者에게 대응조정의 금액과 성격을 서면으로 통보하지 않으면 안된다[96]. 다만, 特殊關聯者의 일방이 외국기업인 경우에는 조세협약상의 상호협의 절차에 따라 對應調整을 해야 한다.

稅務署長은 제1차소득조정 즉, 特殊關聯者의 과세소득 금액을 증액조정하였을 경우에는 그에 따른 所得處分을 배당이나 出資(capital contribution)로 하든가 아니면 相對方으로부터의 반환(송금)을 전제로 未收金으로 처리할 수도 있다[97]. 또한 일정한 요건이 充足되는 경우에는 稅務署長의 소득조정제안을 받은 날로부터 30일 이내에 세무서장에게 근거를 通知함으로써 상계도 할 수 있다[98].

第1次調整에 있어서 所得處分을 간주배당이나 간주출자로 하였을 경우 그에 對應하는 第2次調整에 있어서의 所得處分을 受入配當이나 투자로 하는 것은 물론이다.

② 日 本

일본은 1986년 租稅特別措置法을 개정하여 '國外關聯者와의 거래에 관련하는 과세의 특례' 條項(第66條의 4)[99]을 新設함으로써 이전가격세제를 도입하였다.

즉 同條는 "법인이 그 법인의 國外關聯者(외국법인)로서 그 법인과의 사

---

96) 財務省規則 § 1.482－1(g)(2)
97) 財務省規則 § 1.482－1(g)(3)
98) 財務省規則 § 1.482－1(g)(4)
99) 제정 당시에는 66조의 5로 신설되었다.

이에 어느 한쪽 법인이 다른쪽 법인의 발행 제주식의 총수 또는 出資金額의 50% 이상의 주식수 또는 出資金額을 直接 또는 間接으로 보유하는 關係, 其他 정령으로 정하는 特殊關係가 있는 者와의 사이에 자산의 販賣, 資産의 購買, 用役의 提供, 기타의 거래를 하였을 경우 그 거래('국외관련거래'라 함)에 대하여 그 법인이 그 國外關聯者로부터 지급을 받는 대가의 금액이 獨立企業間 價格에 미달하거나 또는 그 법인이 그 國外關聯者에게 지급한 대가의 금액이 獨立企業間 價格을 超過하는 경우에는… 그 국외관련거래는 독립기업간 가격으로써 행해진 것으로 간주한다."라고 규정하고 있다.

따라서 일본의 이전가격세제는 租稅의 포탈이나 회피의 目的 有無에 불문하고 在庫資産 등의 저가양도나 高價買入等 國外關聯者와의 去來價格이 獨立企業間의 去來價格과 차이가 있는 경우에 적용된다.

여기에서 國外關聯者라 함은 直接 또는 間接으로 50% 이상의 出資關係가 있는 외국의 친회사 또는 자회사(자매관계를 포함한)와 實質的으로 지배 또는 被支配關係에 있는 外國法人을 뜻한다[100]. 또한 獨立企業間 去來價格은 재고자산의 경우, 獨立價格比準法, 再販賣價格基準法 및 原價基準法의 세 가지 基本方法 中 어느 하나에 의하여 算定하되 그것이 不可能한 경우에는 제4의 방법으로서 利益分割法을 사용할 수 있다[101].

稅務當局은 내국법인에 대하여 獨立企業間 去來價格의 算定을 위하여 필요한 경우에는 언제든지 內國法人에게 國外關聯去來에 관한 자료의 提出을 요청할 수 있다. 만일 內國法人이 이와같이 요청된 자료를 지체없이 提出하지 않는 경우에는 比較可能한 동종사업자의 賣出總利益率 등을 根據로 再販賣價格基準法, 原價基準法 等을 使用하여 算定한 金額을 獨立企業間價格으로 推定하여 課稅所得을 更定決定할 수 있다[102]. 세무서장이 이러한 推定課

100) 자세한 범위에 관하여는 租稅特別措置法施行令 第39條의 12 참조
101) 租稅特別措置法 第66條의 4 第2項 및 同施行令 第39條의 12 第8項
102) 租稅特別措置法 第66條의 4 第6項

稅를 하였을 경우에는 納稅者가 주장하는 가격이 法定方法에 의한 獨立企業間 價格임을 立證하지 않는 한 당국이 算定한 가격이 獨立企業間 價格이 된다[103].

일본은 內國法人에 대하여 이전가격세제에 의거, 國外關聯去來價格과 獨立企業間 去來價格과의 差額만큼 課稅所得을 증액조정(제1차조정)하였을 경우 그에 따르는 所得處分은 寄附金 또는 기타 사외유출로 처리하도록 함으로써 追加的인 課稅問題가 없도록 하였다[104]. 다만, 合理的인 기간내에 그 增額된 金額을 償還받도록 되어 있는 경우에는 假拂金 등으로 처리하는 것을 인정한다[105].

또한 國外關聯者에 대하여 相對國이 第1次調整을 하였을 경우, 그에 대한 對應調整은 租稅條約上의 相互協議規定에 따라 相對國課稅當局과 相互合議에 到達하는 경우에만 그러한 合議에 근거하여 이뤄진다. 이 경우 對應調整에 의하여 減額된 課稅所得에 대하여는 利益積立金으로서 처분된다[106]. 그러나 대응조정에 의하여 감액된 금액이 상환되는 경우의 처리에 관하여는 명시적으로 규정한 것이 없다.

③ 獨 逸

獨逸의 이전가격세제는 1972년에 國際租稅法(International Tax Law) 제1조 제1항에 "納稅義務者가 人的, 經濟的으로 밀접한 관계에 있는 者와의 國外事業去來에 관하여, 동종 또는 유사한 거래에 있어서 獨立된 當事者間에서 통상 設定되는 條件과 相異한 條件을 設定함으로써 그 納稅者의 所得을 減少시켰음이 인정되는 경우에는 다른 規定에 不拘하고 통상 설정되는 條件이었더라면 얻었을 金額을 所得으로 한다."라고 규정함으로써 마련되었다.

---

103) 國際稅務硏究會(編),「移轉價格稅制の基本資料」, *International Taxation*, 臨時增刊號, 1986. 11, p. 40 참조.

104) 法人稅法 第37條 第7項, 租稅特別措置法 第66條의 4 第4項 및 *International Taxation*, Vol. 14, 1994. 6, p. 5.

105) 租稅特別措置法 通達 第66條의 4-8 단서

106) 租稅條約實施特例法 第7條 第2項

즉 獨逸의 이전가격세제도 美國이나 日本의 경우와 같이 特殊關係者間의 去來價格이 獨立企業間의 去來價格과 차이가 있는 경우에 納稅者의 課稅所得을 그 獨立企業間의 去來價格에 따라 算定하기 위하여 마련되었다. 이 경우 '密接한 關係에 있는 者'라 함은 ㉠ 納稅者와 直接 또는 間接으로 25% 이상의 出資關係에 있는 친회사 또는 자회사와 ㉡ 納稅者와 實質的으로 支配 또는 被支配關係에 있는 者 및 ㉢ 동일인에 의하여 直接 또는 間接的으로 25% 이상의 출자관계에 있거나 또는 實質的으로 被支配關係에 있는 姉妹會社 그리고 ㉣ 거래당사자간에 거래조건을 합의함에 있어서 영향을 미치거나 또는 相對方에게 利害關係를 가지는 者 등을 뜻한다[107].

獨立企業間去來價格은 재고자산의 경우, 이전가격세제에 관한 1979년도 OECD報告書에서 확인된 세 가지 基本方法 즉, 比較可能第3者價格法, 再販賣價格法 및 原價加算法 중 어느 하나에 의하여 산정된다[108]. 만일, 그 세 가지 方法들에 의하여 適切한 獨立企業間去來價格을 算定할 수 없는 경우에는 소위 제4의 방법으로서 利益比較法 또는 連結利益配付法 等이 이용될 수 있다. 그러나 이 방법은 어디까지나 次善策으로서 다시 말하면 追加的이며 補助的인 수단으로서 이용될 수 있을 뿐이다[109].

세무당국이 상기한 방법에 의하여 納稅者와 海外特殊 關係者間의 이전가격을 算定함에 있어서, 納稅者는 물론 海外特殊關係者도 關聯資料의 제출 등 세무당국에 協助할 義務가 있다. 다만, 納稅者는 支出된 費用에 대한 擧證責任을 지는 데 반하여 稅務當局은 特殊關係者와의 거래에서 생긴 納稅者의 收入金額에 대한 거증책임을 진다[110]. 만일 納稅者의 資料提出이 부실하

107) 國際租稅法 第1條 第2項

108) Friedhelm Jacob, "Transfer Pricing in the Republic of Germany," *The Tax Treatment of Tranfer Pricing*, International Bureau of Fiscal Documentation, Part II, Country Surveys, 1987, pp. 16～17.

109) 상게 "Transfer Pricing in Germany," p. 17 및 p. 20 참조.

110) 상게 "Transfer Pricing in Germany," p. 50 참조.

여 上記方法들을 적용할 수 없는 경우, 稅務當局은 經驗과 慣行에 비추어 통상의 상황에서 기대되는 投下資本收益率이나 賣出總利益率에 의거, 納稅者의 所得金額을 추정할 수 있다[111].

納稅者가 해외친회사와 在庫資産을 去來함에 있어서 高價로 매입하거나 저가로 讓渡한 경우 獨立企業原則에 따라 納稅者의 課稅所得은 이전가격과 獨立企業間 去來價格의 差額만큼 增額되지 않으면 안된다. 증액된 課稅所得은 해외친회사에 대한 간주배당으로 評價·處分된다. 이 경우 증액된 課稅所得은 배당에 充當된 부분으로 取扱되어 저율과세됨과 동시에 간주배당에 대하여는 獨逸國內稅法에 의한 源泉徵收稅率이나 또는 조약상의 제한세율에 의하여 소정의 法人稅가 源泉徵收된다. 다만 課稅當局間에 相互合議가 있는 경우에는 후에 償還되는 것을 條件으로 未收金으로 처리될 수도 있다.

만일 納稅者가 해외자회사와 在庫資産을 거래함에 있어서 고가로 買入하거나 또는 低價로 讓渡하는 경우에는 獨立企業의 原則에 따라 納稅者의 課稅所得은 이전가격과 獨立企業間 去來價格의 차액만큼 增額되지 않으면 안된다. 이 경우 증액된 課稅所得은 해외자회사에 대한 간주출자로 評價·處分된다.

반대로 納稅者가 친회사와 在庫資産을 거래함에 있어서 高價로 讓渡하거나 低價로 買入한 경우의 所得調整(감액조정)에 관하여는 특별한 규정이 없다. 다만 일정한 요건하에 그 해외친회사와의 다른 去來와 相計할 수 있으며, 또한 高價讓渡나 低價買入에 대하여 立證하는 경우 과세당국간의 相互合議에 따라 課稅所得을 減額調整함과 동시에 간주출자로 評價·處分할 수도 있다.

또한 納稅者가 해외자회사와 在庫資産을 거래함에 있어서 고가로 讓渡하거나 저가로 매입한 경우의 소득조정(감액조정)에 관하여는 國際租稅法上

111) 國際租稅法 第1條 第3項

특별한 규정이 없다. 따라서 만일 해외자회사에 대하여 相對國이 課稅所得을 증액조정하는 제1차조정을 하였을 경우, 納稅者는 課稅所得을 減額調整하는 대응조정과 함께 그것을 간주배당으로 評價·處理할 수 있도록 당국에 요청할 수 있으며, 이 경우 과세당국은 相對國과의 相互協議 절차를 밟게 된다.

마. 改善方案

지금까지 살펴본 바와 같이 우리나라의 이전가격세제는 導入된 지 얼마되지 않을 뿐더러 축적된 경험도 全無한 상태이므로 改善·補完되어야 할 점이 많은 것이 사실이나 여기에서 그 전부를 다루는 것은 부적절하므로 다음과 같이 基本的인 사항에 대한 改善方案만을 제시하고자 한다.

첫째, 다음과 같은 이유에서 이전가격세제의 법적근거를 現行 法人稅法 第20條에 둘 것이 아니라 별도의 독립된 조항을 신설하여 그에 의거 規制하도록 한다.

㉠ 우리나라의 현행 이전가격세제는 法人稅法 第20條의 규정을 根據法規로 삼고 있으나 이미 지적한 바와 같이 이 규정은 特殊關係者와의 거래를 통하여 租稅의 부담을 '부당히' 감소시킨 것으로 인정되는 경우에만 적용된다. 그러나 이전가격세제의 본질은 단순히 特殊關係者間의 거래에서 생기는 總所得을 納稅者의 고의나 과실의 유무에 불구하고 관계당사국간에 적절히 配分한다는 것이므로 立法趣旨面에서 볼 때, 現行 法人稅法 第20條의 규정은 根據法規로서 적절치 못하다고 생각한다.

㉡ 現行 法人稅法 第20條 및 同施行令 第46條에서 규정하는 特殊關係者의 範圍는 현행 우리나라 이전가격세제가 미국과는 달리 特殊關係者와의 해외거래에 대해서만 적용된다는 점과 아직도 制度 施行이 초기단계에 있다는 점, 그리고 關聯稅務公務員이 충분히 확보되어 있지 않다는 점 등을 감안할 때 너무 廣範圍하다고 생각된다.

㉢ 內國法人이 그의 特殊關係者와 행한 국내거래에 대하여 法人稅法 第20條, 同施行令 第46條의 定하는 바에 따라 內國法人의 課稅所得을 增額調整하는 경우, 그 거래상대방에 대하여는 對應調整을 하지 않으나 이전가격세제에 있어서는 去來相對方에 대한 對應調整을 原則으로 하고 있다. 따라서 현행 法人稅法施行令 第94條의 2는 이전가격세제에 따르는 所得處分에 관한 根據法規로서는 不適切하다.

둘째, 現行 法人稅法施行令 第46條 第4項 및 同施行規則 第22條의 2는 獨立企業間 去來價格을 算定하는 方法으로서 比較可能第3者價格法, 再販賣價格法 및 原價加算法의 세 가지 基本方法 이외에 利益分割法을 採用하고 있다. 다시 말하면 價格接近方式 이외에 利益分割法이라는 利益接近方式을 採用하고 있다. 따라서 비록 이러한 利益接近方式에는 價格接近方式에 못지않는 여러가지 問題點들이 內包되어 있다 하더라도 이왕 利益接近方式을 採用한 이상, 현행 法人稅法 第34條 및 同施行令 第93條의 2에서 規定하는 추계결정방식과 그 개념에 있어서 類似性이 많은 比較可能利益法이나 또는 OECD에서 새로 採用한 去來單位純營業利益率法 中 어느 하나의 方法이든 함께 採用하는 것이 좋다고 생각한다.

셋째, 獨立企業間 去來價格을 算定함에 있어서 상술한 여러가지 方法 中 어느 방법을 採擇하든 그것은 비교가능한 內部去來資料나 外部去來資料에 의존하지 않으면 안된다. 그런데 現行 法人稅法은 同施行規則 第22條의 2에 오직 각 算定方法의 의의에 대해서만 규정하고 있을 뿐 아무 것도 규정한 것이 없다[112].

따라서 이전가격세제의 보다 效率的인 運用을 위하여 法人稅法 基本通則에 特殊關係者間의 이전가격과 獨立企業間 去來價格 等에 관한 자료의 比較可能性에 대하여 보다 具體的인 一般的 및 個別的인 지침을 마련하지 않으

---

112) 전게 '國際租稅事務處理規定' 第37條 및 第38條에는 再販賣價格法과 原價加算法을 적용하는 경우의 '通常의 利潤'에 관하여 그 개념만을 정의하고 있다.

면 안된다.

넷째, 현행 이전가격세제는 內國法人과 해외에 있는 特殊關係者와의 거래에 대하여 적용된다. 그런데 이 경우 法人稅法施行令 第46條 第1項에 의하면 海外特殊關係者는 內國法人과 1% 이상의 出資關係에 있는 개인이나 법인 및 個人出資者의 친족 또는 법인출자자의 사용인까지 포함하는 아주 廣範圍한 것으로 규정되어 있다.

그러나 이전가격세제의 보다 效率的인 시행을 위하여 이전가격세제의 適用對象이 되는 特殊關係者를 예컨대, 內國法人과 直接 또는 間接으로 25% (또는 50%) 이상의 相互出資關係에 있거나 또는 實質的으로 지배 또는 被支配關係에 있는 外國法人에 국한함으로써 그 範圍를 우리의 現 實情에 알맞도록 縮小 調整하는 것이 좋다고 생각한다.

다섯째, 法人稅法施行令 第46條 第5項, 同施行規則 第22條의 3 및 第45條 第3項 第34號 내지 第36號의 규정에 의하면, 納稅者인 內國法人은 法人稅課稅標準申告書를 제출할 때 海外特殊關係者 中 50% 이상을 直接 또는 間接으로 出資하고 있는 친회사 또는 자회사와의 去來明細書뿐만 아니라 그 海外特殊關係者의 要約損益計算書 등을 함께 提出해야 하며, 또한 獨立企業間 去來價格의 算定을 위하여 세무당국이 要請하는 경우에는 海外特殊關係者가 보유하고 있는 關聯資料나 證憑書類를 성실히 제출하여야 한다. 만일 內國法人이 이러한 要求資料들을 소정의 期限內에 提出하지 않을 경우 課稅當局은 法人稅法 第32條 第3項단서 및 同施行令 第39條의 定하는 바에 따라 課稅當局의 一般的 權限으로서 추계과세를 할 수 있다. 그러나 이전가격세제하에서 이와 같이 추계결정하는 경우라 하더라도 비교가능한 賣出總利益率 등에 기초하여 再販賣價格法이나 原價加算法 등에 따라 추계하는 것이 바람직한 것이므로 現行 法人稅法 第32條 第3項 단서 및 同施行令 第39條의 규정은 추계과세의 적절한 근거가 될 수 없다.

따라서 內國法人이 關聯資料 특히 海外特殊關係者가 보유하는 關聯資料나

證憑書類를 충분히 제출치 않을 경우 추계과세할 수 있는 根據法規를 별도로 신설하지 않으면 안된다. 또한 이와 관련하여, 納稅者인 內國法人이나 또는 그와 特殊關係에 있는 外國法人이 과세당국으로부터 요구받은 資料를 提出하지 않을 경우, 이전가격세제의 效率的인 시행을 위하여 미국의 경우와 같이 그 資料들은 審査請求나 소송의 단계에서 증거로서 제출할 수 없음을 關聯法規에 명문으로 규정하는 것이 좋다고 생각한다.

여섯째, 法人稅法施行令 第46條 및 第94條의 2에 의하면, 내국법인이 海外特殊關係者와의 거래에 있어서 예컨대, 在庫資産을 저가 讓渡하거나 또는 고가 매입하였을 경우 그 이전가격과 獨立企業間 去來價格의 差額에 상당하는 금액만큼 내국법인의 課稅所得을 증액조정(익금산입 또는 손금불산입)함과 동시에 그러한 거래를 통하여 海外特殊關係者에게 분여된 이익부분에 대하여는 만일 그 해외특수관계자가 出資者인 경우에는 배당으로 評價·處理하도록 하는 한편 기타의 경우에는 其他所得으로 評價·處理하도록 규정되어 있다[113].

이것은 海外特殊關係者인 외국법인이 내국법인의 친회사인 경우에는 配當所得으로, 자회사인 경우에는 其他所得으로 評價·處分해야 함과 동시에 法人稅法 第59條의 定하는 바에 따라 26.875%의 法人稅 및 住民稅를 源泉徵收해야 함을 뜻한다[114]. 그러나 해외특수관계자인 內國法人의 외국자회사에 분여된 이익은, 친회사에 분여된 이익을 배당으로 평가하는 한 그것과의 衡平을 생각하여 당연히 子會社에 대한 간주출자로 評價·處理하여야 한다.

일곱째, 이전가격세제는 特殊關係者間의 거래에서 생긴 소득을 關聯當事國間에 적절히 配分함을 그 목적으로 한다. 따라서 內國法人이 해외특수관

113) 다만 분여된 이익 즉, 간주소득이 海外特殊關係者인 외국법인이 국내에 갖고 있는 固定事業場의 사업소득을 구성하는 경우에는 기타 사외 유출로 評價·處分된다.

114) 다만, 配當所得의 경우 租稅條約上의 제한세율이 적용될 수 있을 때에는 그 제한세율에 따라 源泉徵收해야 한다.

계자와의 거래에 있어서 예컨대, 在庫資産을 高價買入하거나 또는 低價讓渡함으로써 이익을 해외특수관계자에게 분여하는 경우뿐만 아니라 반대로 在庫資産을 저가매입하거나 高價讓渡하는 경우에도 그 적용대상이 된다.

法人稅法 第20條의 2는 바로 이러한 뜻에서 만일 相對國 課稅當局이 해외특수관계자의 課稅所得에 대하여 第1次調整을 하였을 경우의 대응조정을 위하여 그 根據法規로서 마련된 것이다.

하지만 現行 法人稅法에는 이러한 대응조정에 따르는 소득처분에 관하여 아무것도 規定하고 있지 않다. 따라서 效率的인 業務遂行을 위하여 대응조정에 따르는 所得處分에 관한 조항을 신설하되 내국법인이 해외자회사로부터 분여받은 이익에 대하여는 간주배당으로, 그리고 해외친회사로부터 분여받은 이익에 대하여는 간주출자로 각각 評價·處理하도록 규정하여야 한다.

또한 이 경우 그 간주수입배당금과 그에 대하여 相對國에서 원천징수한 法人稅에 대하여는 法人稅法 적용상 각각 國外源泉所得과 控除對象外國納付稅額으로 取扱하여야 한다.

우리나라의 이전가격세제는, 지금까지 살펴본 바와 같이, 現在 國際去來에 대해서만 適用되고 있으나 앞으로 보다 빠른 시일 안에 미국의 경우와 같이 國內去來에 대하여도 적용되어야 한다고 생각한다. 그것은 國際去來에 있어서 뿐만 아니라 국내거래에 있어서도 법인의 特殊關係者와의 거래에 따르는 課稅所得의 조정으로 인한 經濟的 二重課稅는 논리상 있어서는 안되기 때문이다.

또한 이전가격세제의 成敗는 獨立企業間 去來價格을 얼마나 合理的으로 정확히 산정할 수 있느냐에 달려 있다고 생각한다. 따라서 이를 위한 보다 具體的이며 現實的인 業務指針에 관한 규정을 개발하는 일과 함께 이 분야의 專門要員을 양성하는 일이 무엇보다도 중요하고 또한 시급한 稅務當局의 當面課題라고 생각한다.

2. 外國稅額控除制度와 그 改善方案

가. 國際的 二重課稅와 그 排除方法

① 國際的 二重課稅의 槪念과 그 發生原因

주지하는 바와 같이 二重課稅에는 經濟的 二重課稅와 法律的 二重課稅가 있다.

經濟的 二重課稅라 함은 동일한 所得에 대하여 서로 다른 納稅者에게 두번 이상 중복과세하는 것을 뜻한다. 예컨대, 한 나라의 법인이 외국에 자회사를 설립하고 그것을 통하여 事業을 영위하는 경우 그 자회사의 소재지국이 그 자회사의 營業成果에 대하여 法人稅를 賦課함과 동시에 그 자회사가 친회사에게 支給하는 배당에 대하여 그 자회사의 소재지국 또는 그 친회사의 居住地國에서 법인세를 부과한다면 이것은 經濟的으로 企業成果에 대하여 기업과 그 株主에게 重複課稅하는 것이 된다.

이와는 반대로, 法律的 二重課稅라 함은 동일한 納稅者의 동일한 소득에 대하여 서로 다른 課稅權者가 두번 이상 중복과세하는 것을 뜻한다. 이러한 의미의 중복과세는 납세자의 동일소득에 대하여 中央政府와 地方自治團體가 각각 課稅權을 행사하는 경우에 발생할 뿐만 아니라 한 納稅者의 동일소득에 대하여 두개 이상의 관련국에서 자국의 과세권을 각각 행사하는 경우에도 발생될 수 있다. 위의 경우에 있어서 外國에 있는 자회사가 지급하는 배당에 대하여 그 친회사의 거주지국에서만 과세하는 것이 아니라 그 자회사의 소재지국에서도 원천지국으로서 그에 課稅(源泉徵收)하는 경우 配當에 대한 重複課稅가 생긴다. 國際的 二重課稅란, 이와 같이 國際間에 발생하는 法律的 二重課稅를 뜻한다.

오늘날 세계각국이 그 課稅權을 행사하는 사법적 근거에는 全世界所得主義와 屬地主義, 다시 말하면, 거주지국 과세원칙과 원천지국 과세원칙이 있

다. 國際的 二重課稅는 여러 가지 경우에 생기는 것이나 바로 이들 원칙이 상호 경합하는 경우 즉, 거주지국 과세원칙이 상호 경합하는 경우, 源泉地國課稅原則이 상호 경합하는 경우 또는 거주지국 과세원칙과 원천지국 과세원칙이 상호 競合하는 경우에 발생한다. 이들 중 거주지국 과세원칙과 원천지국 과세원칙이 경합함으로써 발생하는 國際的 二重課稅가 가장 典型的으로 발생하는 國際的 二重課稅이다.

이러한 국제적 이중과세는 국제과세면에서의 공평성과 중립성을 확보함으로써 國際間의 자원배분이 보다 效率的으로 이루어질 수 있도록 하기 위하여 排除되지 않으면 안된다.

② 國際的 二重課稅의 排除方法

앞에서 본 바와 같이 國際的 二重課稅는 여러 가지 원인으로 말미암아 발생되는 것이나 거주지국 과세원칙이 상호 경합하거나 원천지국 과세원칙이 상호 競合함으로써 발생되는 國際的 二重課稅는 관련 當事國間의 상호 합의가 있지 않는 한 배제되지 않는다.

그러나 거주지국 과세원칙과 원천지국 과세원칙이 상호 競合함으로써 發生되는 國際的 二重課稅는 한 나라의 國內法上에 적절한 방법을 강구함으로써 排除 또는 緩和할 수 있을 뿐만 아니라 당사국간의 相互合議 즉 租稅條約의 締結을 통하여 적절한 방법을 강구함으로써 배제 또는 緩和할 수도 있다.

거주지국 과세원칙과 원천지국 과세원칙이 서로 競合함으로써 발생하는 國際的 二重課稅를 國內稅法上 排除 또는 緩和할 수 있는 方法에는 손금산입방법, 외국소득면제방법(foreign income exemption method) 및 외국세액공제방법(foreign tax credit method)이 있다.

損金算入方法이란 納稅者가 國外源泉所得에 대하여 外國에 納付한 조세가 있는 경우에 그 納稅者의 거주지국에서 그 納稅者의 課稅所得을 계산함에 있어서 그 外國納付稅額을 비용으로서 控除하는 方法을 뜻한다. 따라서 이

방법은 國際的 二重課稅를 완전히 배제하지 못하며 특수한 경우를 제외하고는 一般的으로 採用되지 않는다.

외국소득면제방법이란 國外源泉所得에 대하여는 納稅者의 거주지국이 그에 대한 課稅權을 포기하는 방법을 뜻한다[115]. 所得免除方法에는 完全免除方法(full exemption)과 累進免除方法(exemption with progression)이 있다.

완전면제방법이란 거주지국에서 납부할 세액의 계산상 國外源泉所得을 전혀 고려하지 않는 방법을 뜻한다.

이에 반하여 累進免除方法이란 비록 國外源泉所得에 대하여는 면세하나 거주지국에서 국내원천소득에 대하여 납부할 稅額의 계산상 適用해야 할 稅率을 결정함에 있어서는 그 면제되는 國外源泉所得도 고려하는 방법을 뜻한다.

所得免除方法의 경우 거주지국은 상대국이 課稅權을 행사하는지의 여부에 불구하고 그 所得免除를 賦與하지 않으면 안된다. 이 방법은 거주지국이 상대국에서의 實際課稅狀況을 調査할 필요가 없으므로 가장 實際的인 것으로 간주되고 있다[116]. 그러나 所得免除方法은 경쟁에 대한 조세의 중립성에서 볼 때 결점이 있다.

外國稅額控除方法이란 납세자의 거주지국에서 그 納稅者의 全世界所得에 대하여 納付할 稅額을 계산한 후 그 납세자가 국외원천소득에 대하여 그 원천지국에 納付한 稅額이 있는 경우에는 그 외국에 납부한 세액을 그 居住地國에서 납부할 세액에서 控除하는 방법을 뜻하며, 一般稅額控除方法(ordinary credit)과 完全稅額控除方法(full credit)이 있다.

일반세액공제방법이란 거주지국에서 공제할 外國納付稅額을, 국외원천소득에 거주지국의 法人稅率(實效稅率)을 곱하여 계산한 금액을 한도로 하는

115) 免除方式은 보통 國外所得에 대하여 거주지국이 그 課稅權을 포기하는 것을 뜻하나 거꾸로 원천지국이 課稅權을 포기하고 거주지국이 課稅權을 행사하는 경우도 있을 수 있다.

116) 1994 OECD Commentary on Art. 23A and 23B, para. 34.

방법을 뜻한다.

이에 반하여 완전세액공제방법이란 거주지국에서 납부할 세액에서 外國納付稅額을 공제함에 있어서 아무런 한도도 없이 전액을 控除하는 方法을 뜻한다.

지금까지 國際的 二重課稅의 세 가지 排除方法에 관하여 간단히 설명하였으나 오늘날 각국의 國內稅法이나 또는 租稅條約에 있어서는 一般的으로 外國所得免除方法이나 또는 外國稅額控除方法을 채택하고 있다[117]. 이들 두 가지 방법의 본질적 차이는 外國所得免除方法이 소득에 착안한 것인 데 반하여 外國稅額控除方法은 세액에 착안한 것이라는 데에 있다.

그런데 納稅者의 거주지국에서 所得免除方法을 採用하고 있는 경우 納稅者의 海外投資所得에 대한 조세부담은 그 원천지국의 세율에 의하여 결정된다. 이러한 뜻에서 所得免除方法은 원천지국에 대하여 자본수입에 대한 조세의 中立性 또는 競爭에 대한 租稅의 中立性을 보장한다. 또한 납세자의 거주지국에서 稅額控除方法을 채용하고 있는 경우 그리고 만일 源泉地國의 세율이 거주지국의 세율보다 낮은 경우 납세자의 國·內外源泉所得에 대한 總租稅負擔은 거주지국의 세율에 의하여 결정된다. 이러한 뜻에서 외국세액공제방법은 거주지국에 대하여 投資場所의 선택에 대한 租稅의 中立性 또는 資本輸出에 대한 조세의 中立性과 競爭에 대한 租稅의 中立性을 保障한다. 만일 원천지국의 세율이 거주지국의 稅率보다 높은 경우에는 그 거주지국에서 완전세액공제방법을 채용하고 있는 한 그 효과는 일반세액공제방법의 경우와 동일하다.

企業競爭에 대한 조세의 중립성 면에서 볼 때에는 完全稅額控除方式이 가장 좋으나 納稅者의 租稅負擔面에서 볼 때에는 完全免稅方法이 가장 좋은 方法이라 할 수 있다. 그러나 국가의 稅收面에서 볼 때에는 일반세액공제방

117) OECD모델조약(제23조)과 UN 모델조약(제23조)에서도 條約締結 당사국의 선택에 따라 두 가지 方法 中 어느 하나를 採用하도록 권고하고 있다.

법이 제일 좋은 方法이 된다[118].

그러나 國際的 二重課稅를 배제함으로써 국제조세법 질서에 있어서의 왜곡을 최소화함에 있어서 외국소득면제방법과 외국세액공제방법 중 어느 방법이 더 바람직한 것인가에 대하여는 학자들 간에도 아직 확고한 결론에 도달하지 못하고 있다[119]. 다만, 역사적으로 볼 때 유럽 대륙의 여러 나라들과 자본수입국(남미제국)은 주로 외국所得免除方法을 選擇하고 미국은 외국세액공제방법을 선택하였으나 제2차대전 후에는 미국과 유럽 제국간의 교류가 왕성해짐에 따라 양자의 방식을 병용하는 나라가 많아졌다[120].

國內稅法上 所得免除方法을 채용하고 있는 나라의 예로는 프랑스, 스위스, 벨기에, 네덜란드, 기타 서구제국 등이 있으며, 외국세액공제방법을 채용하고 있는 나라의 예로는 미국, 영국, 독일, 일본 및 우리나라 등이 있다. 또한 租稅條約上 所得免除方法을 채택하는 나라로는 독일, 프랑스, 벨기에, 스위스, 노르웨이, 헝가리 등이 있으며 外國稅額控除方法을 採擇하는 나라로는 미국, 영국, 캐나다, 일본, 덴마크, 브라질, 뉴질랜드 및 우리나라 등이 있다. 다만 所得免除方法을 採擇하는 나라의 경우에도 投資所得 등에 대하여는 外國稅額控除方法을 採擇하고 있다.

③ 外國稅額控除制度

가) 控除對象外國法人稅

앞에서 살펴본 바와 같이, 國際的 二重課稅를 排除하는 가장 典型的인 方法의 하나는 외국세액공제방법이다.

外國稅額控除方法이란, 전술한 바와 같이 외국에 납부한 법인세 등 소득에 대한 세액을 자국에서 납부할 세액에서 공제하는 방법을 뜻하나 이 경우, 자국에서 공제 받을 수 있는 외국의 법인세란 어떤 조세를 뜻하는 것인

118) OECD Commentary on Art. 23A and 23B, para. 18～27 참조.
119) 전게 『國際租稅法の硏究』, p. 14 참조.
120) 전게 『國際租稅法の硏究』, p. 3 참조.

가의 문제가 있다.

일반적으로 控除對象外國法人稅란 자국의 법인세에 상당하는 조세로서 외국 또는 그 지방자치 단체에 의하여 법인의 소득을 課稅標準으로 하여 부과되는 것을 뜻하는 것으로 이해되고 있다. 즉, 超過利潤稅 및 기타 법인의 特定所得部分을 課稅標準으로 하여 부과되는 조세, 법인의 소득 또는 그 특정부분을 과세표준으로 하여 부과되는 조세의 附加稅, 法人의 所得을 課稅標準으로 하여 부과되는 조세와 동일한 세목에 속하는 조세로서 법인의 특정한 소득에 대하여 징수상의 편의를 위하여 소득 대신 수입금액, 기타 이에 준하는 것을 課稅標準으로 하여 부과되는 조세(이자, 배당, 사용료 등의 投資所得에 대한 원천세 등이 代表的인 것임) 및 법인의 특정소득에 대하여 소득을 課稅標準으로 하는 조세 대신에 법인의 수입금액, 생산고, 기타 이에 준하는 것을 과세표준으로 하여 부과되는 조세 등이 이에 해당한다[121]. 그러나 가산세 등과 같이 外國法人稅에 부수하여 과세되는 조세는 공제대상이 되지 않는다.

나) 控除對象外國法人稅額

외국세액공제제도에 있어서 공제가 인정되는 外國法人稅額으로는 納稅者가 외국에 직접 납부한 외국법인세액과 납세자가 間接的으로 납부한 외국법인세액 그리고 납세자가 외국에 직접 또는 간접으로 納付한 것으로 간주되는 外國法人稅額이 있다.

'外國에 직접 納付한 外國法人稅額'이란 납세자가 국외에 설치한 지점 등을 통하여 영위한 사업에서 發生한 所得에 대하여 상대국에서 課稅한 法人稅 또는 상대국의 법인으로부터 받은 配當, 利子 또는 使用料 등의 投資所得에 대하여 상대국에서 源泉徵收한 法人稅 등, 納稅者가 직접 부담한 세액

121) 주요 각국의 外國稅額控除對象 法人稅의 구체적 내용에 관하여는 이용섭,『國際租稅의 理論과 實務』, 세경사, 1991. 8, pp. 323～330 및 東京國稅局調査審理課(編),『外國稅額控除の實務と理論』, 大藏財務協會, 1992. 4, pp. 881～896 참조.

을 말한다. 이와 같이 納稅者가 직접 부담한 외국법인세액을 그 납세자의 거주지국에서 납부할 법인세액에서 공제하는 것을 直接納付外國法人稅額控除制度 또는 直接外國稅額控除制度(direct foreign tax credit system)라고 한다. 이 제도야말로 외국세액공제제도의 기본을 이루는 제도이다.

'納稅者가 間接的으로 納付한 外國法人稅額'이란 납세자가 국외에 있는 자회사로부터 배당 등을 받는 경우에 그 外國子會社에 부과된 外國法人稅額中, 그 수령한 배당 등에 대응하는 부분의 세액을 뜻한다. 이와 같이 외국의 자회사가 부담한 외국법인세액 중 그 配當에 對應하는 부분의 法人稅額을 納稅者가 거주지국에서 납부할 법인세액에서 공제하는 것을 간접납부외국법인세액공제제도 또는 간접외국세액공제제도(indirect foreign tax credit system)라고 한다. 이 제도는 국제간의 經濟的 二重課稅를 배제 또는 완화함으로써 상대국에 지점 등을 설치하는 경우와 자회사를 설립하는 경우 租稅負擔上의 不均衡이 발생되지 않도록 하기 위한 것이며 전술한 直接外國稅額控除制度를 보완하려는 것에 불과하다.

'납세자가 외국에 직접 또는 간접으로 납부한 것으로 간주되는 外國法人稅額이란' 납세자가 실제로는 외국법인세를 納付하지 않았으나 直接 또는 間接으로 납부한 것으로 간주하는 外國法人稅額을 뜻한다. 이와 같이 실제로는 납부하지 않았으나 납부한 것으로 간주하는 外國法人稅額을 納稅者가 그의 居住地國에서 납부할 법인세액에서 공제하는 제도를 간주외국세액공제제도(tax-sparing credit system 또는 matching credit method)라고 한다. 이 제도는 앞의 두 가지 제도가 國內稅法上의 一方的 措置에 의하여 이루어질 수 있는 것인 데 반하여 선진국과 개발도상국 또는 開發途上國 상호간에 締結되는 租稅條約의 규정에 따라서만 인정된다.

대부분의 開發途上國들은 자국의 經濟開發과 그것을 위한 外資導入 또는 기타의 목적을 위하여 조세상 각종 特別措置를 강구하며 또한 租稅條約에 있어서도 투자소득에 대한 원천지국에서의 조세를 輕減하고 있다. 그런데

아무리 개발도상국들이 선진국의 투자가들에게 이러한 租稅上의 은전을 제공한다 하더라도 만일, 선진국에서 그러한 개발도상국에서 얻은 소득에 대하여 正常的인 課稅를 한다면, 그 개발도상국에서 減免된 稅額은 그 선진국의 기업에 의하여 향유됨이 없이 그대로 선진국의 세수를 증대시키게 되며, 따라서 모처럼 開發途上國에서 도입한 조세상의 특전에 따른 감면세의 효과는 사라지게 된다. 그리하여 개발도상국의 特別措置에 의하여 감면된 세액 또는 租稅條約上의 조치에 의하여 감면된 세액을 거주지국인 先進國에서 납부할 세액의 계산상 마치 개발도상국에 납부한 것처럼 간주하여 控除하여 줌으로써 개발도상국의 減免措置가 그대로 선진국의 投資企業에 의하여 향유되도록 하려는 것이 이 제도의 목적이다[122]. 이러한 看做外國稅額控除制度에는 차액sparing방식과 고정sparing(matching credit) 방식이 있다.

차액sparing방식이란, 國內稅法上의 一般稅率과 減免措置에 의한 세율 또는 조세조약상의 제한세율과의 차액을 간주외국세액공제대상세액으로 하는 방식을 뜻한다.

고정sparing방식이란, 租稅條約上 일정한 세율로 課稅된 것으로 간주하여 조약상 적용되는 實際稅率과의 차이에 상당하는 세액을 간주외국세액공제대상세액으로 하는 방식을 뜻한다.

다) 稅額控除의 限度

전술한 바와 같이, 一般稅額控除方法의 경우 외국에 납부한 法人稅는 거주지국에서 무제한 控除되는 것이 아니라, 다음과 같은 산식에 의하여 계산한 금액을 한도로 하여 당해 事業年度의 法人稅에서 공제된다.

122) 美國은 他國과의 租稅條約에 있어서 이 看做外國稅額控除制度를 채택하지 않음을 基本政策으로 삼고 있다. 그것은 ① 동일한 소득은 그 원천여하에 불구하고 동일한 조세를 부담해야 하며, ② 간주외국세액공제 제도는 조세의 中立性에 違背될 뿐만 아니라 경우에 따라서는 무세지대를 형성하며, ③ 海外投資는 직접 보조금정책에 의하여 촉진되어야 한다는 이유와 견해에 입각하고 있다.

각 사업연도의 법인세 × (당해사업연도의 국외원천소득 / 당해사업연도의 전세계소득) = 당해사업연도의 국외원천소득 × 법인세실효세율

위의 경우, 외국에 직접 납부한 法人稅란 當該事業年度中에 납부의무가 확정된 것으로서 직접 납부하였거나 납부할 법인세를 뜻한다. 다만, 간주외국세액공제제도가 적용되는 경우에는 正常的인 方法에 의하여 계산한 法人稅額과 國內稅法이나 條約上의 特別減免 措置에 의하여 계산한 法人稅額의 차액도 직접 납부하였거나 납부할 法人稅에 包含된다.

당해 사업연도의 국외원천소득은 원천지국의 稅法에 의하여 계산된 所得이 아니라 居住地國의 稅法에 의하여 계산된 소득을 뜻한다.

또한 控除限度額의 계산에 있어서 國外源泉所得의 금액을 어떻게 계산하느냐에 따라 일괄한도액방식(overall limitation), 國別限度額方式(per country limitation) 및 所得種類別 한도액방식으로 구분한다.

一括限度額方式이란 납세자의 全世界所得을 國內源泉所得과 國外源泉所得으로 區分하고 국외원천소득이 전세계소득에 대하여 차지하는 比率에 의하여 控除限度額을 결정하는 방식을 뜻한다[123]. 따라서 이 방식에 있어서는 居住地國의 稅率보다 낮은 稅率을 가진 원천지국에서 얻은 소득 및 그에 대응하는 外國稅額과 높은 稅率을 가진 원천지국에서 얻은 소득 및 그에 대응하는 外國稅額이 국외원천소득 및 외국세액이라는 하나의 묶음으로 平均化되어 단독으로 계산하였더라면 공제받지 못했을, 높은 세율의 원천지국에 납부한 외국세액도 전액이 控除되는 결과를 가져올 수 있게 된다. 만일, 外國稅額控除制度의 목적이 二重課稅를 排除하는 것이라고 한다면 一括限度額方式은 外國稅額控除制度를 남용(abuse)하는 것이 될 수도 있으나 외국세액공제제도의 趣旨나 目的이 二重課稅의 排除보다는 오히려 海外投資를 促進하는 것이라고 한다면 그것은 남용이 아니라 당연한 결과라고 할 수 있다.

---

123) 이 방법을 채택하고 있는 나라로는 미국, 일본 등이 있다.

國別限度額方式이란 공제 가능한 외국법인세액의 한도액을 원천지국별로 구분하여 계산하고 관리하는 방식을 뜻한다[124].

따라서 이 방법에 있어서는 一括限度額方式의 경우와 같이 納稅者의 거주지국세율보다 높은 세율을 가진 원천지국에 납부한 外國法人稅額 中 控除限度額을 초과하는 부분의 稅額은 控除할 수 없게 되며, 그런 점에서는 納稅者에게 불리하다고 할 수 있다. 그러나 어떤 원천지국에서 결손이 생기고 다른 원천지국에서는 소득이 발생하였을 경우에는 一括限度額方式에 있어서보다 더 많은 세액을 공제할 수 있으므로 그만큼 국별한도액방식이 일괄한도액방식보다 납세자에게 더 유리하다고 할 수 있다. 다만, 국별한도액방식에 있어서 納稅者는 國外源泉所得 및 外國納付稅額을 國家別로 區分·計算하고 管理해야 한다는 번거로움이 있다.

所得種類別限度額方式이란 國外源泉所得을 국가별이 아니라 소득의 種類別로 區分하여 控除限度額을 算定하는 方式을 뜻하며 分離限度額方式이라고도 한다[125]. 예컨대, 미국은 1967년 이래 통상의 소득에 대하여는 一括限度額方式을 채용하고 있으나 동시에 특정한 소득에 대하여는 소득종류별한도액방식을 채용하고 있다[126]. 이것은 일괄한도액방식에 있어서 생길 수 있는 平均化, 所得源泉地의 이전 등을 통한 외국세액공제제도의 남용을 방지함과 동시에 각각의 所得區分別로 二重課稅를 排除하려는 것이다. 이 방식은 一括限度額方式과 같이 소득의 源泉地를 국외와 국내로만 구분하므로 계산이 간단하다는 長點이 있으나 각 원천지국에서 발생한 소득의 성격을 거주지국의 세법에 따라 分類·區分해야 한다는 어려움을 수반하게 된다.

상술한 세 가지 공제한도액계산방식에 있어서 共通的으로 제기되는 문제

---

124) 이 방법을 채택하고 있는 나라로는 독일, 프랑스, 캐나다 등이 있다.
125) 이 방법을 채택하고 있는 나라로는 미국 이외에 영국, 프랑스 등이 있다(전게 『國際租稅法の硏究』, p. 190 및 전게 『外國稅額控除の實務と理論』, p. 5 참조).
126) 보다 상세한 내용에 대하여는 후술하는 미국의 外國稅額控除制度를 참조할 것.

의 하나는 國外源泉所得을 계산함에 있어서 특정한 나라 또는 특정한 所得種類에서 발생한 缺損金을 어떻게 조정하느냐 또 전세계소득을 계산함에 있어서 移越缺損金을 고려하느냐 않느냐 하는 것이다.

또한 間接稅額控除의 경우 納稅者가 間接的으로 납부한 것으로 보는 外國法人稅額 즉, 외국자회사가 납부한 外國法人稅額 中 친회사가 받은 배당에 대응하는 부분의 금액으로서 間接稅額控除의 대상이 되는 금액은 다음의 算式에 의하여 계산된다.

외국자회사의 배당사업연도의 법인세액 × {친회사가 받은 배당액 / (당해 사업연도의 자회사 소득금액 − 당해 사업연도의 외국법인세액)}

즉, 외국자회사의 가처분소득 중 수입배당이 차지하는 비율을 그 외국자회사가 납부한 外國法人稅額에 곱하여 산출한 금액이 친회사인 納稅者가 間接的으로 납부한 외국법인세액이 된다. 따라서 이 間接納付 外國法人稅額은 直接納付 外國法人稅額과 함께 상술한 한도액의 범위 내에서 그 納稅者가 거주지국에서 납부할 세액에서 공제된다. 이 경우 공제한도액을 계산함에 있어서의 國外源泉所得은 수입배당에 간접납부 외국법인세액을 가산한 금액이 된다. 다만 租稅條約上의 간주외국세액공제가 적용되는 경우에는 외국세액을 가산하지 않는다.

또한 租稅條約上의 규정에 따라 외국자회사의 減免所得에 대하여 間接納付한 것으로 간주하여 공제하는 看做外國稅額控除에 있어서의 공제대상세액은 直接納付의 경우와 같이 다음의 算式에 의하여 계산한다.

외국자회사의 배당사업연도 법인세액 × {친회사가 받은 배당액 / (당해 사업연도의 자회사 소득금액 − 실제로 납부한 자회사의 외국법인세액)}

다만, 위의 算式 中 '외국자회사의 配當事業年度의 法人稅'라 함은 간주외국세액공제의 대상이 되는 減免措置가 없다고 가정하는 경우 외국자회사가

납부해야 할 法人稅를 뜻한다. 따라서 外國子會社의 소득이 전액 면세되는 경우에는 실제로 납부한 자회사의 外國法人稅額은 없는 것이 된다.

라) 未控除稅額의 移越

一般稅額控除制度下에 있어서 외국에 납부한 법인세는 거주지국과 원천지국의 세율차, 공제한도액계산방법 및 그 납세자의 국외원천소득이 全世界所得에 대하여 차지하는 비율 등에 따라 특정한 事業年度에 거주지국에서 納付할 法人稅額에서 공제되지 못하는 미공제잔액이 생기는 경우가 있다. 나라에 따라 약간의 차이는 있으나 이러한 미공제잔액에 대하여는 一般的으로 일정한 기간에 걸쳐 과거 연도 또는 차후 연도에 공제한도액에 여유가 생겼을 경우 그러한 미공제잔액을 그것에서 공제하여 주는 移越控除制度를 채택하고 있다.

나. 우리나라의 外國稅額控除制度

① 國內稅法上의 二重課稅 排除方法

우리나라는 居住地國課稅原則과 源泉地國課稅原則이 서로 競合함으로써 발생하는 國際的 二重課稅를 배제하기 위한 일방적 조치로서 법인세법 제24조의 3(외국납부세액공제)제1항에 소위 損金算入方式[127]과 一般稅額控除方式을 규정하고 있다.

즉 內國法人의 각 사업연도의 課稅標準金額에 國外源泉所得이 포함되어 있는 경우에는 그 국외원천소득에 대하여 외국에 납부하였거나 납부할 法人稅額을 納稅者의 선택에 따라 각 사업연도의 所得金額計算上 費用으로서 損金에 算入하든가 아니면 그 국외원천소득에 法人稅實效稅率을 곱하여 산출한 금액을 즉, 그 國外源泉所得이 당해 사업연도의 課稅標準金額에서 차지

127) 이 방식은 1987년 이후에 종료하는 사업연도부터 적용된다(구 조감법 제28조의 2 참조).

하는 비율을 당해 사업연도의 법인세액에 곱하여 산출한 금액을 한도로 그 納稅者가 納付할 法人稅額에서 控除할 수 있도록 하고 있다.

一般稅額控除方式의 경우 國外源泉所得이라 함은 외국의 關聯稅法에 의하여 계산한 금액이 아니라 우리나라 法人稅法에 의하여 계산한 금액을 말한다[128].

또한 공제대상이 되는 外國法人稅額이라 함은 超過利潤稅 및 기타 法人의 所得 등을 課稅標準으로 하여 賦課된 稅額, 法人의 所得 등을 課稅標準으로 하여 부과된 조세의 부가세액 및 법인의 소득 등을 課稅標準으로 하여 부과된 租稅와 同一한 稅目에 해당하는 것으로서 소득 이외의 收入金額 또는 기타 이에 준하는 것을 課稅標準으로 하여 부과된 租稅의 金額을 뜻하며, 여기에는 國稅는 물론 地方稅도 포함된다[129].

위의 경우 공제가 인정되는 外國法人稅額에는 納稅者인 內國法人이 외국에 직접 납부하였거나 납부할 외국법인세액과 租稅條約의 정하는 바에 따라 그 國外源泉所得에 대하여 직접 납부하였거나 납부할 것으로 간주되는 外國法人稅額이 포함된다[130]. 그러나 內國法人이 외국에 間接的으로 納付하였거나 납부할 外國法人稅 및 租稅條約에 定하는 바에 따라 間接的으로 納付하였거나 납부할 것으로 간주되는 外國法人稅는 공제대상에 포함되지 않는다.

공제대상 외국법인세액의 공제한도액은 納稅者의 선택에 따라 國別限度額方式이나 또는 一括限度額方式 中 어느 것에 의해서도 계산할 수 있다[131].

外國納付 法人稅額은 基本的으로 그것이 부과된 國外源泉所得이 法人稅課稅標準金額에 算入되어 있는 事業年度에 대응하여 그 事業年度의 法人稅에

128) 法人稅法 基本通則 3－2－1…24의 3(國外源泉所得의 範圍) 및 法人稅法 施行規則 第43條(면제 또는 공제소득의 계산)
129) 法人稅法施行令 第78條의 2(외국납부세액공제)
130) 法人稅法 第24條의 3 第3項
간주외국법인세액은 費用控除方式을 채용하는 경우에도 그 控除對象이 된다.
131) 法人稅法施行令 第78條의 2 第6項

서 控除한다[132]. 다만, 과세기간의 차이, 외국에서의 國外源泉所得에 대한 法人稅의 결정이 지연되는 등의 사유로 말미암아, 당해 事業年度에 공제를 請求할 수 없는 경우에는 國外源泉所得에 대한 外國法人稅額의 결정통지를 받은 날로부터 45일 이내에 언제든지 청구할 수 있다[133]. 이 경우 외국납부법인세액은 공제한도의 범위 내에서 국세기본법 제51조에 규정하는 환급금으로 보아 그 후 사업연도에 납부할 법인세에 충당할 수 있다.

만일 외국납부법인세액이 외국세액공제한도를 초과하는 경우 그 超過金額은 그 事業年度의 다음 사업연도부터 5년 이내에 종료하는 사업연도에 이월하여 그 이월된 사업연도의 공제한도액의 범위 내에서 공제될 수 있다.

② 租稅條約上의 二重課稅排除方法

우리나라는 1970년에 韓·日租稅協約을 締結한 이래 他國과의 租稅協約에서 國際的 二重課稅를 排除하기 위한 방법으로서 일관하여 一般外國稅額控除方法을 채용해 오고 있다[136]. 이것은 말할 것도 없이 國內稅法上 二重課稅의 排除方法으로서 一般外國稅額控除方法을 採用하고 있기 때문이며, 또한 그렇게 하는 것이 제도의 운용이나 기타의 관점에서 적절하다고 생각했기 때문이다. 따라서 우리나라의 경우 외국납부세액공제에 관한 한 租稅條約上의 규정은 사실상 國內稅法上의 二重課稅排除方法을 확인하는 것에 불과하며, 이러한 뜻에서 일부의 租稅協約에서는 '國內稅法에 定하는 바에 따라' 二重課稅를 排除하도록 명문으로 규정하고 있는 경우가 있다.

우리나라의 租稅條約上 外國納付稅額으로서 공제될 수 있는 外國納付法人稅額에는 內國法人이 國外源泉所得에 대하여 직접 납부한 외국법인세액(조

---

132) 法人稅法施行令 第78條의 2 第2項 및 法人稅法 基本通則 3-2-3…24의 3
133) 法人稅法施行令 第78條의 2 第3項 및 第4項
134) 法人稅法 基本通則 3-2-3…24의 3
135) 法人稅法 第24條의 3 第2項
136) 상대국 중, 所得免除方法과 稅額控除方法을 병용하고 있는 나라로는 독일, 벨기에, 노르웨이, 이집트, 오스트리아, 헝가리 등이 있다.

약의 적용대상이 되는 지방세를 포함함)과 그 國外源泉所得에 대하여 直接納付하지는 않았으나 租稅條約의 定하는 바에 따라 직접 납부한 것으로 간주되는 外國法人稅額 그리고 그 國外源泉所得과 관련하여 間接的으로 납부한 外國法人稅額이 있다.

우리나라의 租稅條約 中, 內國法人이 投資所得 등의 국외원천소득에 대하여 직접 납부하지 않았음에도 불구하고 直接納付한 것으로 간주하여 外國納付稅額으로서 공제하는 이른바 간주외국세액공제제도를 채택하고 있는 조약의 예로는 싱가포르, 말레이시아, 모로코, 방글라데시, 필리핀, 스리랑카, 인도, 터키, 이집트, 인도네시아, 브라질, 파키스탄, 튜니지아 등 개발도상국들과 맺은 조세협약이 있다. 이 중 모로코와 필리핀의 경우를 제외하고는 전부 雙務的으로 규정되어 있는 것이 특징이며, 또한 고정sparing(matching credit)방식을 채택하고 있다[137].

우리나라의 租稅條約 中, 間接外國稅額控除에 관하여 규정하고 있는 조약의 예로는 미국, 영국, 덴마크 및 브라질 등과의 條約이 있다. 즉 예컨대, 韓·英租稅協約 第21條 第2項에 의하면 韓國法人으로서 영국법인의 議決權이 있는 주식의 10% 이상을 직접 또는 간접으로 소유하고 있는 법인[138]에게 지급되는 배당의 경우 한국은 그 韓國法人이 그 배당에 대하여 직접 납부한 英國의 租稅뿐만 아니라 그 배당을 지급하는 英國法人이 납부한 英國의 租稅 中 그 收入配當에 대응하는 부분의 租稅도 그 韓國法人이 영국에 納付한 租稅로 취급하여 外國納付稅額控除의 대상에 포함시켜야 한다고 규정하고 있다.

다만, 이 間接納付 外國稅額控除는 한국의 關聯稅法의 규정에 따를 것을

137) 우리나라와 先進國間에 맺은 租稅協約에서는 先進國이 一方的으로 간주외국세액공제제도를 채택하도록 규정하고 있으며, 또한 일본, 영국, 덴마크, 뉴질랜드 및 핀란드와의 租稅協約에서는 차액sparing방식을, 그리고 기타의 租稅協約에서는 고정sparing방식을 採擇하고 있다.

138) 덴마크와의 租稅條約에서는 친자회사의 지분율을 25%로 규정하고 있다.

조건으로 하고 있으나 전술한 바와 같이 우리나라는 아직 國內稅法上 間接外國稅額 控除制度를 採擇하고 있지 않다. 따라서 租稅條約上의 간접외국세액공제에 관한 규정은 現在로서는 事實上 아무런 效力도 갖지 못한다.

또한 외국납부세액의 控除限度額計算과 관련하여 우리나라가 체결한 租稅條約 中에는 "외국납부세액으로서 공제될 상대국의 세액은 자국의 조세가 부과되는 전소득에 대하여 그 상대국에서 課稅되는 소득이 차지하는 比率을 자국에서 납부할 세액에 곱한 금액을 한도로 한다."라고 규정함으로써 外國稅額控除의 기본원칙을 租稅條約에 明文으로 규정하고 있는 경우와 "상대국에서 발생한 소득에 대하여 직접 또는 원천징수에 의하여 납부할 상대국의 조세는 외국세액공제에 관한 자국세법의 정하는 바에 따라 자국에서 납부할 세액에서 공제한다"라고 규정함으로써 외국세액공제의 구체적 방법과 절차를 전적으로 국내세법에 위임하고 있는 경우가 있다. 前者의 예로는 미국, 일본, 프랑스, 독일 등 비교적 초기에 체결한 대다수 국가들과의 조약이 있으며, 後者의 예로는 스위스, 영국, 핀란드, 싱가포르, 덴마크, 태국 등과의 조약이 있다.

다. 問題點

앞에서 살펴본 우리나라의 외국세액공제제도는 다음과 같은 특색을 갖고 있다.

① 우리나라의 외국세액공제제도는 損金算入制度와 함께 納稅者가 選擇하는 경우에만 적용된다.

② 外國納付稅額으로서 외국세액공제의 대상이 되는 租稅에는 國稅뿐만 아니라 地方稅도 포함된다.

③ 控除限度額은 일괄한도액방식과 국별한도액방식 중 納稅者의 選擇하는 방법에 의하여 계산한다.

④ 외국세액공제시기를 所得發生時期와 對應시켜 그 外國稅額을 납부케 한 국외원천소득이 포함된 課稅年度에 납부할 法人稅額에서 공제하는 것을 원칙으로 한다.

⑤ 상기한 세액공제의 제한으로 말미암아 생기는 미공제 잔액에 대하여는 5년간의 후년도 移越控除(carryover)가 용인된다.

⑥ 소위 간접외국세액공제는 인정되지 않는다.

⑦ 조세조약상 규정이 있는 경우에는 간주외국세액공제를 인정한다.

우리나라의 외국세액공제제도는 위에 요약한 特色에도 불구하고 다음과 같은 問題點들을 내포하고 있다.

첫째, 法人稅法 第24條의 3 第1項에 의하면, 外國納付法人稅額은 納稅者의 선택에 따라 損金算入方法이나 外國稅額控除方法 中 어느 하나에 의하여 공제하도록 規定되어 있으나 원래 損金算入方法은 國際的 二重課稅를 排除하는 방법으로서는 부적절한 것이며, 특수한 경우에 한하여 그 의의를 찾을 수 있다. 그러므로 同法同條 第2項에 限度超過額의 移越控除制度가 마련되어 있는 한 損金算入方法의 採用은 無意味한 것이다.

둘째, 法人稅法 第24條의 3 第1項 第1號에 의하면, 外國納付法人稅額은 당해 사업연도의 법인세 산출세액에 國外源泉所得이 그 사업연도의 課稅標準金額에서 차지하는 비율을 곱하여 산출한 금액을 한도로 하여 그 당해 사업연도의 法人稅額에서 공제하도록 규정하고 있으나 생각컨대, 공제한도액의 계산이란 우리나라에서 납부해야 할 法人稅 中 國外源泉所得에 대응하는 부분을 구하는 계산이므로 각 사업연도의 소득을 분리해서 볼 필요가 있으며 이러한 뜻에서 한도액을 계산함에 있어서 각 事業年度의 과세표준금액 즉, 각 사업연도의 소득금액 및 국외원천소득금액에서 전년도 缺損金인 이월결손금을 공제한 금액을 사용하는 것에는 문제가 있다고 생각한다.

셋째, 法人稅法 第24條의 3 第1項 및 同施行令 第78條의 2 第6項에 의하면 외국납부세액의 공제한도액은 일괄한도액 계산방식과 국별한도액 방식

중 納稅者가 선택하는 방식에 의하여 계산하도록 되어 있다. 그러나 이 경우 어느 특정한 사업연도에 一括限度額計算方式 또는 國別限度額計算方式을 채용한 納稅者가 다음 사업연도에는 국별한도액 계산방식 또는 일괄한도액 계산방식으로 그 계산방식을 변경할 수 있는지의 여부, 만일 변경할 수 있다면 그와 같이 변경하였을 경우 공제한도초과액의 移越控除 및 공제한도여유액의 상호 조정 등을 어떻게 할 것인가 등에 관하여는 아무 것도 규정한 것이 없으며 따라서 그만큼 적용상의 어려움을 가져올 수 있다.

넷째, 法人稅法 第23條의3 第1項 및 同施行令 第78條의 2 第2項 내지 第4項에 의하면, 外國納付稅額은 그 근원인 국외원천소득과 엄밀히 대응시켜 그것이 각 사업연도의 소득금액에 포함된 課稅年度에 납부해야 할 法人稅에서 공제하도록 되어 있다.

그러나 課稅期間의 차이 또는 외국에서의 법인세 결정이 지연되는 등의 이유로 이러한 엄밀한 대응관계를 유지하기란 現實的으로 매우 어려운 일일 뿐만 아니라 현행과 같이 한도초과액의 이월공제제도가 있는 이상 그와 같이 엄밀한 對應關係는 유지될 필요가 없다고 생각한다.

다섯째, 法人稅法 第24條의 3 第2項에 의하면, 외국납부법인세액 중 동법 동조 제1항에 규정하는 공제한도액을 초과하는 未控除殘額은 그 사업연도의 다음 사업연도부터 5년 이내에 終了하는 각 사업연도에 移越하여 그 이월된 사업연도의 공제한도 여유액에서 공제할 수 있도록 規定하고 있다.

그러나 기업에게 충분한 外國稅額控除를 용인함으로써 기업의 해외투자를 보다 적극적으로 지원하고 國際競爭力을 向上시킨다는 의미에서 현행 이월공제제도는 보다 원활한 方法으로 改善되어야 한다고 생각한다.

여섯째, 現行 法人稅法에는 간접외국세액 공제제도가 도입되어 있지 않다. 그러나 기업의 해외진출 형태에 따르는 租稅上의 不均衡을 완화하고 海外直接投資를 촉진함으로써 우리나라 기업의 國際競爭力을 향상시키며 또한 世界化를 支援하기 위하여 간접세액 공제제도의 도입문제는 이제 檢討되지 않

으면 안된다.

라. 外國의 例

① 日　本

法人稅法 第69條 第1項에 의하면, 日本法人이 각 사업연도에 있어서 外國法人稅를 납부하게 되는 경우에는, 그 사업연도에 납부할 법인세 중 그 사업연도의 소득으로서 그 원천이 국외에 있는 것에 대응하는 금액(공제한도액)을 한도로 하여, 그 外國法人稅額을 그 사업연도의 소득에 대한 法人稅에서 控除하도록 하고 있다.

이 경우, 外國法人稅라 함은 외국의 법령에 따라 외국 또는 그 地方公共團體에 의하여 법인의 소득을 課稅標準으로 하여 賦課되는 租稅를 뜻하며 ㉠ 초과이윤세, 기타 法人의 特定所得部分을 과세표준으로 하여 부과되는 조세, ㉡ 법인의 소득 또는 그 특정부분을 과세표준으로 하여 부과되는 租稅의 附加稅, ㉢ 법인의 소득을 課稅標準으로 하여 부과되는 租稅와 동일한 稅目에 속하는 조세로서 법인의 특정한 소득에 대하여 징세상의 편의를 위하여 소득 대신 收入金額 기타 이에 준하는 것을 課稅標準으로 하여 부과되는 것 및 ㉣ 법인의 特定所得에 대하여, 소득을 課稅標準으로 하는 조세 대신 법인의 수입금액, 기타 이에 준하는 것을 課稅標準으로 하여 부과되는 조세를 포함하나 外國法人稅에 부대하여 부과되는 부대세에 상당하는 조세, 기타 이에 유사한 조세는 포함하지 않는다[139].

또한 비록 상술한 外國法人稅에 해당하는 것이라 하더라도 50%를 초과하는 고율 과세분, 다시 말하면 그 外國法人稅를 부과하는 나라 또는 지역에서 그 외국법인세의 課稅標準이 되는 금액에 50%를 곱하여 계산한 금액을

139) 法人稅法施行令 第141條

초과하는 부분의 금액은 공제대상 외국법인세액에서 제외된다[140]. 다만, 金融業, 保險業 및 利子收入比率이 20% 이상인 법인의 경우 이자에 대한 고율의 國外源泉徵收法人稅로서 공제대상 외국법인세에서 제외되는 高率 負擔部分은 만일 그 법인의 소득률이 10% 이하이면 이자수입금액의 10%를 초과하는 부분, 소득률이 10% 초과 20% 이하이면 利子收入金額의 15%를 초과하는 부분의 금액을 뜻한다[141].

控除限度額 즉, 그 사업연도에 납부할 법인세 중 그 사업연도의 소득으로서 그 源泉이 國外에 있는 것에 대응하는 금액이라 함은 당해 사업연도에 납부할 法人稅額에 당해 사업연도의 國外源泉所得金額이 당해 사업연도의 소득금액에 대하여 차지하는 비율을 곱하여 計算한 金額을 뜻한다[142]. 이 경우, 國外源泉所得金額이라 함은 국내원천소득 이외의 소득으로서 만일 그 부분에 대하여 法人稅를 賦課한다면 당해 사업연도의 소득금액에 상당하는 金額을 말한다. 다만, 그 국외원천소득금액 속에 외국법인세가 부과되지 않는 非課稅所得이 있는 경우에는 그 비과세소득의 3분의 2에 相當하는 금액을 공제한 금액으로 한다[143]. 그러나, 이와 같이 계산된 國外源泉所得金額은 ㉠ 각 사업연도의 소득금액의 90%에 상당한 금액과 ㉡ 당해 사업연도의 소득금액에 國外使用人比率을 곱하여 계산한 금액 중 큰 금액을 초과할 수 없도록 제한하고 있다[144].

공제한도액계산을 위한 당해 사업연도의 소득금액 및 國外源泉所得金額은 移越缺損金을 공제하기 전의 소득금액을 뜻한다[145].

---

140) 法人稅法施行令 第142條의 3 第1項
공제대상외국법인세액에서 제외되는 外國法人稅額은 損金에 算入한다.
141) 法人稅法施行令 第142條의 3 第2項
142) 法人稅法施行令 第142條의 第1項
143) 法人稅法施行令 第142條의 第3項
144) 法人稅法施行令 第142條의 第3項
145) 法人稅法施行令 第142條의 第2項 및 同 基本通達 16-3-8

控除對象外國法人稅의 종류로는 상술한 직접납부 외국법인세 이외에 간접납부 외국법인세가 있으며, 외국과의 租稅條約에 의한 看做外國法人稅額이 있다[146]. 間接外國稅額의 공제대상외국법인세에는 내국법인이 그 배당지급확정일 이전에 6개월 이상 계속하여 의결권 있는 주식 또는 出資金額의 25% 이상을 소유하고 있는 외국자회사가 지급한 外國法人稅[147] 뿐만 아니라 그 內國法人이 그 외국자회사를 통하여 의결권 있는 주식 또는 출자금액의 25%이상을 間接的으로 보유하고 있는 외국손회사가 지급한 외국법인세[148]도 포함된다. 이 경우 외국자회사로부터 받는 배당에 대하여 내국법인이 직접납부하는 外國法人稅額과 그 외국자회사가 지급한 外國稅額 中 收入配當에 대응하는 부분의 세액 즉, 내국법인에 의한 간접납부 외국법인세액의 합계액이 그 收入配當과 간접납부 외국법인세액의 합계액의 50%를 초과하는 경우에는 그 초과되는 부분은 간접납부 외국법인세액에서 제외된다[149].

法人稅法 第69條 第1項 및 同 基本通達 16-3-3에 의하면, 공제대상 외국납부세액은 그 발생소득에 엄밀히 대응시켜 공제하는 것이 아니라 그 外國法人稅의 납부가 확정된 시점에서 그 확정일이 속하는 사업연도의 日本法人稅에서 공제할 수 있다. 또한 이러한 외국납부 법인세액의 공제는 納稅者가 確定申告書에 공제대상금액 및 그 계산에 관한 명세를 記載하고 關係證憑書類 등을 첨부하는 경우에만 적용된다[150]. 만일 공제대상 외국법인세액이 그 사업연도의 공제한도액과 지방세공제한도액의 合計額을 초과하는 경우 또는 控除對象 外國法人稅額이 그 사업연도의 공제한도액에 미달하는 경우

146) 또한 tax haven에 있는 특정외국자회사 등의 課稅對象留保金額에 대한 外國稅額도 있다.
147) 法人稅法 第69條 4項 및 同 施行令 第146條
148) 租稅特別措置法 第68條의 4 및 同 施行令 第39條의 33
149) 法人稅法 第69條 第4項 및 同 施行令 第147條
150) 法人稅法 第69條 第7項

의 공제한도초과액 또는 공제한도여유액은 3년간의 移越控除가 용인된다[151].

② 美 國

미국은 國際的 二重課稅를 排除하기 위하여 1918년에 처음으로 외국세액공제제도를 도입하였다[152].

미국의 內國歲入法 第27條, 164條 및 901條에 의하면, 미국의 內國法人은 외국에 납부한 소득세가 있는 경우 그 법인의 선택에 따라, 세액공제방법이나 損金算入方法 中 어느 하나에 의하여, 그 외국에 납부한 所得稅를 미국에 납부할 소득세에서 공제하든가 또는 각 과세연도의 課稅所得金額計算上 損金으로 공제할 수 있다.

이 경우, 外國納付所得稅라 함은 외국 정부 또는 地方自治團體 等에서 부과한 조세로서 미국의 소득세와 동일한 성격을 가진 조세를 뜻하며, 그 課稅年度 中 외국에 납부하였거나 납부할 所得稅, 戰時利潤稅 및 超過利潤稅와 그러한 조세에 대신하여 부과되는 조세를 포함한다[153]. 그러나 미국이 국가로서 인정하지 않는 나라, 국교를 단절한 나라 또는 국무장관이 국제테러활동을 지지하는 국가로 지정한 나라에 납부하였거나 納付할 租稅에 대해서는 稅額控除가 認定되지 않는다[154]. 또한 납세자에게 직접 또는 間接으로 補助金을 提供하기 위하여 그러한 조세를 부과한 나라에 납부한 外國稅額은 공제대상에서 제외된다[155]. 그리고 미국에서 비과세되는 海外源泉所得에 대하여 납부한 外國稅額도 공제대상에서 제외된다.

공제대상 외국세액에는 納稅者가 직접 외국에 납부한 외국소득세 즉 直接納付 外國稅額과 外國의 關聯會社 즉, 의결권 있는 주식의 10% 이상을 소

151) 法人稅法 第69條 第2項 및 第3項
152) 전게 『國際租稅法の硏究』, p. 191, 註(4) 및 Harry P.Dale, "The Reformed Foreign Tax Credit : A Path through the Maze," *Tax Law Review*, Vol. 33, 1987, p. 175, p. 179.
153) 財務省所得稅規則 § 1.901－2(a)(1),(2), 內國歲入法 第901(b)(1)條 및 903條
154) 內國歲入法 第901(j)條
155) 內國歲入法 第901(i)條, 所得稅規則 § 1.901－(2)(e)(3)

유하고 있는 외국자회사, 孫會社 및 曾孫會社가 납부하였거나 납부할 외국법인세액 중 납세자가 수령한 배당에 대응하는 부분의 稅額 즉, 間接納付外國稅額이 있다. 다시 말하면, 美國法人은 외국관련회사로부터 받은 배당에 대하여 稅額控除를 청구할 수 있으며, 그 외국관련회사가 납부한 외국세액의 일부를 추가적인 課稅配當所得으로 取扱하지 않으면 안된다[156].

미국의 경우에도 외국에 納付한 所得稅는 언제나 전액 공제되는 것은 아니다. 外國納付稅額은 미국의 所得稅 中, 課稅對象國 外源泉所得이 전체 課稅所得에 대하여 차지하는 비율에 상당하는 부분의 세액을 한도로 하여 공제된다[157]. 그러나 상술한 一括限度額方式은 所得種類別로 적용된다. 즉, 國外源泉所得을 passive소득, 고율의 源泉徵收稅額을 부담하는 이자, 금융서비스소득, 해운업소득, 제902조 해당 海外關聯法人으로부터 받는 배당, DISC (IRC. Sec. 992)로부터 받는 配當, FSC(IRC. Sec. 923)의 外國貿易所得, FSC로부터 받는 배당, 석유·가스소득 및 기타의 소득 등 10종의 소득으로 分類하고 각 所得種類別로 損益을 통산하여 그 공제한도액을 산정한다[158].

外國納付稅額은 발생주의 會計方式을 채용하고 있는 納稅者의 경우에는 그 外國稅額을 납부할 의무가 발생한 課稅年度에 공제할 수 있으며, 현금주의 회계방식을 採用하고 있는 納稅者의 경우에는 그 外國稅額을 납부한 과세연도에 공제할 수 있다. 다만 납세자가 선택하는 경우에는 외국세액의 納稅義務가 발생한 연도에 모든 외국조세를 공제할 수도 있다.

外國納付稅額 中, 공제한도를 초과하는 부분의 세액은 2년간의 전년도 移越控除(2 year carryback) 및 5년간의 후년도 移越控除(5 year carryover)가 가능하다[159].

---

156) 內國歲入法 第78條, 第902條
157) 內國歲入法 第904(a)條
158) 內國歲入法 第904(d)(1), 907條
159) 內國歲入法 第904(c)條

마. 改善方案

위에서 살펴본, 우리나라의 현행 외국납부세액공제제도는 國際的 二重課稅를 排除하고 나아가 국내기업의 海外進出을 보다 積極的으로 支援하기 위하여 다음과 같은 점에서 改善되어야 한다고 생각한다.

첫째, 法人稅法 第24條의 3 第1項에 의하면 外國納付稅額은 納稅者의 選擇에 따라 당해 事業年度의 所得金額計算上 損金으로 控除할 수 있다. 그러나 이러한 損金算入方法은 원래 國際的 二重課稅를 排除하는 방법으로서 부적절하며, 따라서 OECD 모델조약이나 UN 모델조약에서도 採用하고 있지 않다. 다만 國外源泉所得으로서 國內稅法上 非課稅되는 소득에 대하여 외국에 납부한 稅額 등 경우에 따라 外國納付稅額으로서 공제될 수 없는 것이 있으므로 損金控除制度는 이와 같은 특수한 例外的인 경우에만 적용되는 것으로 하는 것이 좋다.

둘째, 法人稅法 第24條의 3 第1項 第1號에 의하면, 外國納付稅額은 법인세 산출세액에 國外源泉所得이 당해 사업연도의 과세표준금액에 대하여 차지하는 비율을 곱하여 산출한 금액을 한도로 그 당해 事業年度의 法人稅에서 공제하도록 되어 있다. 그러나 외국납부세액 공제한도액계산이란 우리나라에서 納付해야 할 법인세 중 國外源泉所得에 대응하는 부분을 구하는 計算이므로 각 사업연도의 소득을 분리해서 볼 필요가 있으며, 이러한 뜻에서 限度額計算을 위한 國外源泉所得金額이나 당해 사업연도의 課稅標準金額의 計算에 있어서는 과거 사업연도의 결손금인 移越損金은 무시되어야 한다.

셋째, 法人稅法 第24條의 3第1項 및 同施行令 第78條의 2 第6項에 의하면 외국납부세액 공제한도액은 納稅者의 선택에 따라 일괄한도액 계산방식이나 또는 국별한도액 계산방식에 의하여 계산하도록 되어 있으나 보다 效率的인 稅務管理를 위하여 일단 선택된 방식은 차후에 변경될 수 없음을 明文으로

규정하는 것이 좋다고 생각한다.

넷째, 外國納付稅額은 現行 法人稅法 第23條의 3 第1項 및 同施行令 第78條의 2 第2項 내지 第4項에서 규정하고 있는 바와 같이, 그 근원인 國外源泉所得과 엄밀히 대응시켜 그것이 각 사업연도의 所得金額에 포함된 課稅年度에 공제할 것이 아니라 그것을 납부하였거나 납부할 것으로 확정된 시점에서 그 확정일이 속하는 사업연도의 法人稅에서 控除하도록 하는 것이 좋다. 이것은 稅務當局이나 納稅者 모두에게 效率的인 것이라 생각한다.

이 경우, 外國法人稅의 납부가 확정되었는지의 여부는 원천지국의 법령이 정하는 바에 따라 판단하여야 하나 그것이 분명치 않을 경우에는 國稅基本法 第22條의 規定에 준하여 판단하면 된다.

다섯째, 法人稅法 第24條의 3 第2項은, 外國納付法人稅額 中 공제한도초과세액은 그 사업연도의 다음 사업연도부터 5년간 移越·控除할 수 있도록 규정하고 있으나 외국납부세액 공제제도를 보다 彈力的으로 적용하고, 따라서 보다 效率的으로 運用함으로써 기업의 海外投資를 보다 적극적으로 지원한다는 뜻에서 공제한도초과액은 그 사업연도의 다음 사업연도로부터 3년간 移越控除할 수 있을 뿐만 아니라 控除限度餘裕額은 그 사업연도의 다음 사업연도로부터 2년간 移越·控除할 수 있도록 하는 것이 좋다고 생각한다.

여섯째, 企業의 海外進出 형태에 따르는 租稅上의 不均衡을 緩和하고 海外直接投資를 促進함으로써 우리나라 기업의 國際競爭力을 向上시키기 위하여 간접외국납부세액 공제제도를 도입해야 한다. 이 경우, 외국자회사에 대한 출자지분율은 25%가 적정하다고 생각한다.

3. Tax Haven對策 稅制와 그 導入問題

가. Tax Haven對策 稅制

① 國際的 租稅回避와 Tax Haven

法人稅는 納稅後의 利潤을 極大化 하려는 기업의 입장에서 볼 때, 분명히 비용적인 성격의 것임에 틀림없다. 따라서 法人稅負擔을 가능한 최소화 하려는 기업의 노력은 자연적인 기업의 생리적 현상일는지도 모른다.

租稅負擔을 回避하려는 기업의 國際的 努力은 ㉠ 제2차 세계대전 후 각국의 국민경제 개발에 대한 노력과 그에 따른 막대한 財源調達을 위한 增稅措置 ㉡ 통신수단의 발달 ㉢ 자원의 國際的 移動에 대한 장애물의 漸進的 除去 ㉣ 國際經濟關係의 擴大와 ㉤ 각국간의 세제 및 租稅負擔上의 차이 ㉥ 稅法條文에 대한 解析, 執行, 節次上의 차이 및 ㉦ 고객으로 하여금 法律上의 맹점(loophole)을 이용하여 이득을 얻게 하는 法律家나 諮問家의 세련된 기법의 성장 등으로 말미암아 多國籍 企業의 登場을 가져왔다. 多國籍 企業을 중심으로 한 國際的 租稅回避의 가장 典型的인 형태의 하나는 "외국법인의 국외원천소득에 대하여는 과세하지 않는다."는 課稅上의 基本原則에 착안하여 tax haven과 같은 특정한 국가나 지역에 자기가 직접 또는 間接으로 지배하는 外國法人을 設立하고 그것을 통하여 海外投資나 海外事業活動을 함으로써 본국에서의 租稅負擔을 최대한 지연(tax deferral)시키는 것이라 할 수 있다.

그런데 上述한 tax haven의 개념은 상대적인 것으로서 한 마디로 정의할 수 없으며, 오늘날 一般的으로 받아들여지고 있는 기준은 없다. 그럼에도 불구하고 tax haven이란 현저히 낮은 所得稅率을 갖고 있거나 또는 전혀 所得稅가 없는 나라를 뜻하는 것으로 개념되어지고 있다. 또한 정상적인 所得稅制는 갖고 있으나 특정한 소득을 免稅함으로써 外國投資家 등에게 매력적인

유인을 제공하는 국가도 tax haven에 포함된다. 이러한 tax haven은 학자에 따라 2분법, 3분법, 4분법 또는 8분법으로 분류하고 있으나 이 중 가장 많이 이용되고 있는 4분법에 의하면 ㉠ Bermuda, Caymans Islands 등의 무세국(tax paradises), ㉡ Netherland Antilles, British Virgin Islands 등의 경과세국, ㉢ Liberia, Panama, Hong Kong 등 國內源泉所得에만 課稅하고 國外源泉所得에는 課稅하지 않는 국가(tax shelters) 및 ㉣ Luxemburg, Netherland, Switzerland 등 특정한 형태의 회사 또는 사업활동에 대하여 稅制上의 特別優待措置를 강구하고 있는 나라(tax resorts)로 구분할 수 있다[160]. 또한 일본의 무라이(村井)씨는 tax haven을 그 발생형태 및 租稅負擔面에서, ㉠ 絶對的으로 稅率이 낮은 輕課稅國 또는 전혀 세금이 존재하지 않는 무세국으로 말미암아 생기는 경우 이외에 ㉡ 어떤 나라의 特定稅目, 特定企業에 대한 우대조치, 상대적으로 세율이 높은 課稅國과 稅率이 낮은 課稅國과의 相關關係에 의하여 생기는 경우 즉 국가대 국가의 國內稅法에 의하여 발생하는 tax haven과 ㉢ 相對的으로 세금이 높은 나라가 締結하는 租稅條約의 network에 의하여 ㉡과 같은 tax haven에 유사한 상황이 創出되는 경우 즉 租稅條約의 net work에 의한 tax haven으로 분류하고, ㉡과 ㉢이 오늘날 國際租稅戰略에서 많이 이용되고 있는 tax haven임을 지적하고 있다[161].

그러나 tax haven의 이용이라는 관점에서 볼 때, 그것을 어떻게 分類하느냐 하는 것이 중요한 것이 아니라 그것이 지니는 특징이 어떤 것이냐 하는 것이 중요한 것이다. tax haven은 傳統的으로 ㉠ 모든 또는 일정한 소득 및 讓渡所得에 전혀 課稅하지 않든가 경과세한다는 것, ㉡ 은행 및 상업상의 비밀이 엄격히 保存·維持된다는 것, ㉢ 外換管理가 存在하지 않는다는 것, ㉣ 銀行業이 발달하여 중요한 기능을 수행한다는 것, ㉤ 情報傳達 등의 기

160) 高木文雄 監修,『海外事業の會計と稅務』(改訂版), 清文社, 1979, pp. 414~421 참조.
161) 전게『國際租稅法の硏究』, p. 31, 註(2).
162) 전게『國際租稅法の硏究』, p. 30, 註(2).

능이 발달해 있다는 것 및 ⓑ 조세조약을 체결하고 있지 않던가 또는 締結하더라도 정보교환 등에 대하여 制限條項을 두고 있다는 것 등의 特徵을 갖고 있다[162].

多國籍企業을 중심으로 한 國際的 租稅回避 행위는 상술한 tax haven의 특징을 이용함으로써 이뤄진다. 다시 말하면 多國籍 企業들은 投資目的이나 事業目的에 따라 특정한 tax haven에 持株會社, 販賣會社, 金融會社, 海運·航空會社, 서비스提供會社, 保險會社 等의 소위 기지회사(base campany)를 설립하고 그것을 통하여 海外投資나 海外事業을 함으로써 투자소득에 대한 내국과세의 지연과 조세회피, 사업소득에 대한 內國課稅의 지연과 租稅回避, 源泉徵收稅의 輕減 또는 免除, 外國稅額控除限度額의 調整, 平均化(본국에서 국별한도액방식을 채용하고 있는 경우), 기타 기업관련법상의 제한회피, 外換管理의 不存在, 익명 또는 가명거래 등에 이용하고 있다.

② Tax Haven 對策稅制

앞에서 설명한 바와 같이, 기업이 tax haven에 자기가 직접 또는 間接으로 支配할 수 있는 기지회사를 설립하고 그것을 통하여 해외에서 投資하거나 事業活動에 종사함으로써 얻은 海外源泉所得에 대하여 본국에서의 納稅를 지연시키는 國際的租稅回避 행위는 當事國인 資本輸出國의 세수를 감소시킬 뿐만 아니라 자본의 이상한 이동을 야기시켜 市場競爭條件을 왜곡시키게 된다.

바로 이러한 이유 때문에 資本輸出國인 先進國에서는 外換管理, 一般的租稅回避規定 등 여러가지 수단을 동원하여 tax haven의 사용이나 남용에 의한 租稅回避 등을 規制하고 있으나 이들 규제는 그 實效性에 있어서 問題가 있으므로 결국 tax haven 對策稅制 즉 被支配 外國法人(controlled foreign corporation, C.F.C)의 留保所得에 대한 합산과세제도를 채용하게 되었다.

被支配外國法人에 의한 租稅回避에 대한 tax haven 對策稅制는 1937년

외국동족지주회사(foreign personal holding company, FPHC)에 대한 미국의 課稅制度에서 시작되고 있다. 이 규정은 配當, 利子 등의 passive소득을 얻기 위하여 미국의 納稅者가 tax haven에 설립한 外國法人을 그 대상으로 삼고 있었다. 그러나 1962년에 미국의 納稅者에 의하여 支配되는 외국회사에 의한 課稅의 지연(tax deferral)을 완전히 폐지하기 위한 케네디 대통령의 제안을 받아 그 妥協案으로서 被支配外國法人의 passive소득, 기지회사의 販賣·서비스所得에 대한 課稅遲延의 폐지를 내용으로 하는 소위 Subpart F소득에 대한 과세제도가 성립됨으로써 課稅對象範圍는 擴大되었다. 이후 서독(1972년), 캐나다(1976년), 일본(1978년), 프랑스(1980년) 및 영국(1984년)에서 미국이나 일본의 稅制를 참고하여 똑같은 tax haven對策稅制를 導入하여 오늘에 이르고 있다.

다시 말하면, 이들 先進國들은 tax haven에 설립된 被支配外國法人에 國內源泉所得을 이전시키거나 또는 被支配外國法人에 그러한 소득을 留保시킴으로써 국내에서의 과세를 회피하는 것을 규제하기 위하여, 일정한 요건에 해당하는 外國法人 즉, 被支配外國法人의 미처분유보소득을 내국법인 등 국내주주들이 지분비율에 따라 취득한 것으로 간주하여 그 國內株主들의 다른 소득과 合算하여 課稅하는 제도를 채택하고 있다. 그러나 아무리 tax haven 對策稅制라 하더라도 內國法人이 참된 事業活動에 종사하고 있는 외국법인을 통하여 국제경쟁력을 유지하려는 노력까지도 제한하려는 것은 아니다[163].

上述한 바와 같이 先進國들의 tax haven대책세제는 비록 그 기본적 시스템에 있어서는 서로 일치하고 있으나 課稅上의 接近方式이나 규정 등의 내용에 있어서는 반드시 같지 않으며, 따라서 그 效果도 서로 다르다고 할 수 있다.

163) 전게『國際租稅法の研究』, p. 38 참조.

나. 各國의 Tax Haven 對策稅制

① 美 國

미국은 특수한 경우를 제외하고는 外國法人의 國外源泉所得에 대하여 과세하지 않음을 원칙으로 하고 있다. 그러나 미국의 納稅者가 미국의 租稅를 回避하기 위하여 tax haven 등 외국에 법인을 설립하고 그것을 통하여 투자나 事業活動에 종사하는 것을 방지하기 위하여 미국은 소위 '被支配 外國法人' (controlled foreign corporations, C.F.C.)의 특정한 소득(tainted income) 즉 미처분 'tax haven' 또는 'Subpart F'소득에 대하여 미국주주에게 그 持分比率에 따라 과세하는 방식을 採擇하고 있다.

이 경우 被支配外國法이라 함은 議決權 있는 주식의 10% 이상을 소유하고 있는 美國株主들(미국의 시민이나 거주자, 미국의 파트너쉽, 법인, trusts 및 estates)이 議決權 있는 주식이나 發行株式價額의 50%를 초과하는 주식수 또는 가액을 직접 또는 간접으로 소유하고 있거나 또는 소유하고 있는 것으로 간주되는 外國法人을 뜻한다[164]. 따라서 미국의 경우 被支配外國法人의 所在地가 tax haven이냐 아니냐 하는 것은 문제되지 않으며, 이런 뜻에서 미국은 다른 나라의 경우와 달리 關聯稅法條項에 tax haven에 관한 규정을 두고 있지 않다.

만일 外國法人이 특정한 과세연도에 있어서 계속 30일 이상 피지배외국법인에 해당하는 경우, 당해 課稅年度 中 그 법인의 議決權 있는 주식의 10% 이상을 하루라도 소유하는 모든 美國株主들은 그 피지배외국법인의 미분배 'Subpart F' 소득 중 자기 지분에 해당하는 부분을 보고하지 않으면 안된다[165].

164) 內國歲入法 第951(b)條, 957(a) 및 (d)條, 958條
支配株式基準에는 의결권주기준(미국, 캐나다), 주식가액기준(미국, 독일, 영국, 일본) 및 법인주식기준(프랑스) 등이 있다. 또한 주식소유비율에 있어서는 프랑스의 25%를 제외하고 전부 50%를 採用하고 있다.

165) 內國歲入法 第951(a)(1)條, 所得稅規則 §1.951-1(a)

被支配外國法人의 특정한 소득(tainted income)으로서 美國株主에게 과세되는 미처분 Subpart F 소득이란 미국주주에게 분배되지 않고 留保되어 있는, ㉠ 미국의 危險保險에서 생기는 소득(Code See. 963), ㉡ 외국기지회사(foreign base company)소득(Code See. 954) ㉢ 인가되지 않은 국제보이콧운동에서 생기는 소득(Code See. 952(a)(3)) ㉣ 비용으로서 控除받을 수 없는 支給金(미국의 Foreign Corrupt Practices Act를 위반하여 政府公務員 等에게 CFC가 직접 또는 간접으로 지급한 금액) 및 ㉤ 미국이 국가로서 인정하지 않는 나라, 국교를 단절한 나라 또는 국무장관이 국제테러지지국으로 지정한 나라에서 생기는 소득(Code See. 952(a)(5)) 등으로 구성된다. 또한 10% 이상의 지분을 갖고 있는 미국주주에게 과세하는 CFC의 소득에는 ㉠ 저개발국 투자에서 생기는 소득, ㉡ 미국재산에 투자된 소득(Subpart F 이외의 소득)증가분, ㉢ 수출용 자산에 대한 투자감소분 및 ㉣ 투자운용자산에 투자된 소득[166]도 포함된다[167].

상술한 외국기지회사소득[168]에는 배당, 이자, 一定한 賃貸料 등의 外國同族持株會社所得, CFC와 關聯納稅者間의 매매에서 생기는 외국기지회사판매소득, 관련납세자를 위하여 提供한 서비스에서 생기는 외국기지회사서비스소득, 외국기지회사 해운소득 및 외국기지회사 석유관련소득이 포함된다.

다만, 외국기지회사소득과 保險所得의 合計額이 被支配外國法人의 총소득(gross income)의 70%를 초과하는 경우 피지배외국법인의 소득전부를 외국기지회사소득 또는 보험소득으로 取扱하여 課稅하는 대신, 그 合計額이 피지배외국법인의 총소득의 5% 또는 1백만달러보다 적은 경우에는 피지배외국법인의 소득전부를 외국기지회사소득이나 保險所得으로 취급하지 않으며, 따라서 課稅對象에서 제외된다[169].

166) 內國歲入法 第956A條
167) 內國歲入法 第951條(a)(c)
168) 內國歲入法 第954條(c)(d)(e)(f)(g)
169) 內國歲入法 第954條(6)(3)

미국의 경우 被支配外國法人의 소득에 대하여 외국의 法人稅가 賦課되는 경우에는 그 피지배외국법인의 留保所得에 대하여 美國株主에게 課稅하므로써 二重課稅의 문제가 발생한다. 이러한 二重課稅를 배제하기 위하여 미국은 株主인 內國法人과 法人으로서 과세받기를 선택한 개인주주에게 간접외국세액공제를 허용하고 있다[170].

② 日 本

日本은 1978년에 國際的 租稅回避行爲에 의한 '조세부담의 부당한 경감'을 방지하기 위하여[171] 租稅特別措置法에 '內國法人의 특정외국자회사 등의 소득에 대한 과세의 특례'조항(제66조의 6내지 제66조의 9)을 신설함으로써 tax haven대책세제를 도입하였다[172].

租稅特別措置法 第66條의 6 第1項에 의하면, 특정외국자회사 즉 tax haven에 본점 또는 주된 사무소를 갖고 있는 外國關係會社의 未處分所得金額 中 課稅對象留保金額은 그 특정외국자회사의 발행주식의 총수 또는 출자금액의 5% 이상을 직접 또는 간접으로 보유하는 內國法人(동족주주구룹에 속하는 내국법인을 포함한다)의 收益金額으로 간주하여 그 특정외국자회사의 각 사업연도 종료일의 익일부터 2월이 경과하는 날을 포함하는 그 내국법인의 각 사업연도의 소득금액계산상 익금에 산입하여 과세하도록 규정하고 있다.

이 경우 tax haven이라 함은 外國關係會社의 본점 소재지국 중 法人稅 負擔이 日本에 비하여 현저히 낮은 나라, 다시 말하면 법인세가 존재하지 않거나 또 존재한다 해도 그 세율이 25% 이하인 나라 또는 지역을 뜻한다[173].

---

170) 內國歲入法 第960條(a), 902條

171) 白須信弘,「美國での タックスヘイブン對策稅制の 93年稅制改正と わが國の同稅制との 相違点(上)」, *International Taxation*, Vol. 14, 1994. 5, p. 19 참조.

172) 特定外國子會社의 發行株式의 5% 이상을 직·간접으로 소유하는 일본의 거주자에 대하여도 tax haven 對策稅制는 적용된다(租稅特別措置法 第40條의 4 내지 第40條의 6).

173) 租稅特別措置法 第66條의 6 第1項 및 同施行令 第39條의 14 第1項

또한 外國關係會社라 함은 發行株式 또는 議決權 있는 발행주식의 50%를 초과하는 주식수를 거주자(동족관계자인 비거주자를 포함한다) 및 內國法人이 직접 또는 간접으로 보유하고 있는 外國法人을 뜻한다[174].

따라서 일본의 tax haven稅制는 tax haven이라는 特定地域에 着眼하여 과세한다는 점에서 특정한 소득(tainted income)에 착안하여 課稅하는 미국의 제도와는 차이가 있다.

특정외국자회사의 株主 中 5% 이상의 持分을 갖고 있는 內國法人의 合算課稅對象收益金額인 課稅對象留保金額이라 함은 國內法에 따라 계산한 특정외국자회사의 未處分所得金額(각 사업연도의 소득금액에서 과거 5년간의 이월결손금을 공제한 금액)에 당해 사업연도의 利益配當金 또는 剩餘金의 分配金과 당해 사업연도에 納付할 法人稅의 合計額을 控除한 금액('適用對象留保金額'이라 함)에 課稅對象內國法人의 持分比率을 곱하여 계산한 금액을 뜻한다[175].

이와 같이 특정외국자회사의 미처분유보소득금액 중 課稅對象留保金額을 內國法人에게 合算課稅함에 따르는 二重課稅를 防止하기 위하여, 만일 그 특정외국자회사의 소득에 대하여 부과된 外國法人稅가 있는 경우에는 그 外國法人稅額 中 課稅對象留保金額에 對應하는 부분의 稅額은 法人稅法上 그 內國法人이 납부하는 공제대상 외국법인세액으로 간주하여 세액공제할 수 있도록 하고 있다[176].

일본의 tax haven稅制는 전술한 바와 같이, 國際的 租稅回避行爲에 의하

---

174) 租稅特別措置法 第66條의 6 第2項 第1號
株式所有比率은 그 외국법인의 각 사업연도 終了始點의 현황에 의하여 판정한다(措置法施行令 第39條의 20).

175) 租稅特別措置法 第66條의 6 第2項 第2號 및 同施行令 第39條의 16 第2項
未處分所得金額은 tax haven국의 法人稅法에 의해 計算한 所得金額을 基礎로 하여 計算할 수도 있다(措置法施行令 第39條의 15 第2項).

176) 租稅特別措置法 第66條의 7

여 租稅負擔을 不當히 輕減하는 것을 방지한다는 基本趣旨에 따라 비록 tax haven에 소재하는 특정외국자회사라 하더라도 ㉠ 그 주된 事業이 株式, 債權의 保有, 工業所有權, 기타 기술에 관한 권리 또는 특별한 기술에 의한 生產方式 등 또는 저작권 등의 提供, 船舶 또는 航空機의 임대 이외의 사업이고 ㉡ 그 본점 소재지국에서 주된 사업을 遂行하는 데 必要하다고 인정되는 事務所, 店鋪, 工場, 其他 固定施設을 갖고, 그 事業의 管理, 支配 및 運營을 스스로 行하는 경우로서 ㉢ 그 주된 사업이 도매업, 은행업, 신탁업, 증권업, 보험업, 수운업 또는 항만 운송업이며 각 사업연도의 수입금액 중 비관련자와의 거래에서 생기는 것이 50%를 초과하는 경우, 또는 주로 본점 소재지국에 있는 부동산을 매매, 임대 또는 관리하거나 물품을 임대하는 부동산업과 물품임대업 등의 경우에는 tax haven 대책세제의 적용대상에서 제외된다[177].

③ 英 國

영국은 1984년도의 財政法(Finance Act)에서 'Controlled Foreign Company'라는, 영국의 租稅를 回避하기 위하여 tax haven을 이용하는 회사에 대한 tax haven 對策稅制를 導入하였다.

다시 말하면, 영국의 租稅를 回避하기 위하여 tax haven에 설립한 피지배외국회사(controlled foreign company, CFC)의 未處分所得(unremitted profits)에 대하여는 그 피지배외국회사의 株主 중 10% 이상의 지분을 直接 또는 間接으로 소유하고 있는 영국거주회사(및 동족회사)에게 그 지분에 따라 영국의 법인세가 부과된다[178](개인, trust 및 외국회사지점은 과세대상에서 제외된다)[179].

이 경우 tax haven이라 함은 당해 課稅年度의 이익에 대하여 문제의 피지배외국회사가 그 거주지국에서 지급한 法人稅額이 그 소득에 대한 영국의

177) 租稅特別措置法 第66條의 6 第3項 및 同 施行令 第39條의 17
178) 1984년도 Finance Act. 第82條(1)
179) 1984년도 Finance Act. 第82條(3)

法人稅相當額보다 50% 이상 적은 경우의 그 거주지국을 뜻한다[180].

被支配外國會社의 이익에 대한 영국의 法人稅相當額은 그 법인이 영국에 거주한다고 가정하고 일정한 조정을 통하여 산출한 피지배외국회사의 이익에 대하여 課稅될 稅額을 뜻한다[181].

또한 被支配外國會社라 함은 영국 밖에 거주하는 회사(법인격 없는 association은 포함하나 partnership이나 trust는 제외함)로서 영국의 거주자(개인 및 회사)에 의해 직접 또는 간접으로 지배되며[182], 그 거주지국에서 그의 소득에 대하여 英國의 法人稅相當額보다 50% 이상 적게 法人稅를 납부한 회사(법인)를 뜻한다.

그러나 被支配外國會社라 하더라도 다음의 기준 중 어느 하나에 해당하는 경우에는 tax haven 對策稅制의 適用對象이 되지 않는다.

첫째, 當該 法人이 所得을 영국에서 tax haven으로 이동시킴으로써 영국의 조세를 감소시키기 위하여 存在하는 것이 아니며 또한 영국의 租稅減少가 미미하거나 또는 당해 법인의 주된 去來目的이 아닌 경우(동기기준, FA. 1984. §83(3) 및 Sch17, partⅣ 참조)

둘째, 당해 법인의 각 事業年度 期間中, 거주지국에 합리적으로 항구적인 시설물을 갖고 그것을 實質的으로 관리하는 경우(사업활동기준)

被支配外國會社는 거주지국에서 주로 회사의 활동에 종사할 적절한 인원수의 직원을 보유해야 하며 또한 그 서비스는 原則的으로 영국 밖에서 提供되어야 한다(FA. 1984, Sch.17, partⅡ para.8). 이 경우 被支配外國會社의 주된 사업은 유가증권, 특허권 또는 著作權의 보유, 브로커 이외의 자격에 의한 유가증권의 거래, 리스 등의 投資事業에 해당하지 말아야 하며(FA. 1984, Sch.17, partⅡ, para.9) 또한 영국이나 관련자와의 상품거래에 종사하

180) 1984년도 Finance Act. 第85條(1)
181) 1984년도 Finance Act. 第85條(2)
182) 1984년도 Finance Act. 第91條(3)

면 안된다. 만일 그 주된 사업이 도매업, 海運·航空業, 證券業, 銀行業, 信託業, 先物去來業 또는 保險業인 경우 관련자와의 거래에서 직접 또는 간접으로 생기는 수입금액은 전체 수입금액의 50% 미만이어야 한다(FA. 1984. Sch.17. partⅡ para.6(2)(b)). 지주회사는 總收入金額의 90% 이상을 자기가 지배하며 자기와 동일한 국가에 거주하며 또한 免稅活動에 종사하는 회사와의 거래에서 직접 얻거나 또는 자기가 90% 이상을 소유하는 외국지주회사(local holding company)로부터 얻는 경우 免除活動基準에 該當한다(FA. 1984, Sch.17. partⅡ, para.6(3)-(4)).

셋째, 被支配外國會社가 內國歲入廳(the Inland Revenue)에서 발표한 適用對象除外國에 거주하며 그곳에서 사업을 영위하는 경우(적용대상제외국기준)

내국세입청은 tax haven에 해당하지 않는 국가의 名單(white list)을 두개의 부분으로 구분하여 발표하였다. 제1표는 대상제외국(excluded countries) 명단으로서 호주, 프랑스, 독일 및 우리나라 등 이 명단에 수록된 나라는 tax haven에 해당하지 않는다. 제2표는 特定對象除外國(excluded countries, subject to qualification)명단으로서 룩셈부르크의 지주회사, 싱가포르의 海外再保險會社 및 海運會社等 이 명단에 게기하는 특정한 회사를 제외하고는 tax haven에 해당하지 않는다.

이 경우 회사는 주소, 거소 또는 관리장소(place of management) 때문에 納稅義務가 발생하는 國家에 거주하는 것으로 취급된다. 또한 設立地의 여하에 不拘하고, 만일 그 會社所得의 90%가 그 거주지국의 源泉에서 발생하며, 따라서 그곳에서 課稅되는 경우 그 회사는 그 거주지국에서 事業을 營爲하는 것으로 간주된다.

넷째, 주로 상업에 종사하는 被支配外國會社가 配當可能利益의 50%(기타회사의 경우에는 90%) 이상을 영국 거주자에게 配當으로서 지급하는 경우(현실배당기준)(FA 1984, §83(1)(a))

이 경우 配當可能利益이란 회사의 결산서상에 나타난 配當可能利益(讓渡所得除外)을 뜻한다. 또한 配當은 각 事業年度 終了 後 18個月 以內에 支給되어야 한다.

다섯째, 被支配外國會社의 所得(영국의 法人稅法에 따라 계산한 소득)이 2만프랑 미만인 경우(最低所得基準)

여섯째, 被支配外國會社의 議決權株式의 35% 이상이 당해 會計年度 중 비관련자에 의하여 공개 보유되는 경우(주식공개기준) 이 경우 被支配外國會社의 주식은 공인된 證券去來所에 상장되고 거래되어야 한다.

被支配外國會社가 상술한 어느 기준에 해당하지 않음으로써 tax haven 대책세제의 適用對象이 되는 경우, 영국의 法人稅法에 따라 계산한 그 피지배외국회사의 미처분소득[183]은 英國居住會社에게 그 持分比率에 따라 배분되며 그 被支配外國會社의 事業年度 終了日이 속하는 사업연도의 소득으로서 과세된다. 이 경우 피지배외국회사가 거주지국에서 納付한 外國의 法人稅는 물론 영국의 法人稅에 대하여도 稅額控除가 인정된다.

다. Tax Haven 對策稅制의 導入

앞에서 살펴본 바와 같이 tax haven 對策稅制는 美國을 비롯하여 영국, 독일, 프랑스, 캐나다 및 일본의 6개국을 中心으로 運用되고 있다. 이들 先進國의 tax haven 對策稅制는 비록 國際的 租稅回避를 防止하고자 한다는 政策目標에 있어서는 동일하다 할지라도 그 접근 방식이나 具體的 規制內容에 있어서는 반드시 동일하지 않은 것이 현실이다. 때문에 각국의 tax haven 對策稅制가 미치는 영향도 또한 서로 다르다고 할 수 있다.

183) 課稅對象所得計算에 있어서 讓渡所得은 除外되며, 외국에 납부한 세액은 損費로서 控除된다. 또한 移越缺損金도 무기한 인정된다(FA. 1984. Sch. 16, para. 9).

그럼에도 不拘하고 이들 나라의 tax haven 對策稅制는 과연 成功的인 것이였느냐에 관하여는 일말의 疑問을 갖지 않을 수 없다. 예컨대, 日本의 경우 tax haven 대책세제를 도입한 1978년 特定外國子會社의 수는 922개사였으나 1993년에 이르러서는 그 수가 3,715개사로 大幅 增加하였으며 또한 課稅對象留保金額은 465억엔으로서 전년 대비 50억엔이 增加하였다[184]. 그리고 일본 이외의 나라들에 있어서도 사정은 大同小異한 것으로 전해지고 있다.

생각컨대, tax haven이란 當事國에게 있어서 그것은 생존을 위하여 選擇한 經濟政策의 結果라는 사실과 기업이 그러한 tax haven국에 進出하는 것은 오로지 國際的 租稅回避만을 위한 것이 아니라는 사실에서 볼 때, 이 세상에서 tax haven은 사라질 수 없는 것이며, 또한 설령 사라진다 하더라도 현재 그러한 tax haven에 진출한 기업들의 상당수는 그곳에 그대로 존속할 것으로 생각된다.

그러나 資本輸出國의 입장에서 볼 때, tax haven에 기지회사를 설립하고 국내자산을 해외에 逃避시키거나 또는 소득을 해외에 이전시킴으로써 國際的으로 租稅를 회피하고자 하는 行爲는 국고수입의 減少問題와 함께 產業·經濟政策의 觀點에서 볼 때 國際租稅政策上 아주 중요한 문제가 아닐 수 없으며, 따라서 그것은 tax haven 對策稅制 등에 의해 계속 規制되지 않으면 안된다.

1994년 말 현재 우리나라의 해외투자현황[185]을 살펴보면 총 4,158건에 76억 4,829만 5천달러에 이르고 있으며 이 중 아시아 지역에 2,843건(68.37%)에 32억달러(41.85%), 북미지역에 662건(15.9%)에 27억달러(35.35%)가 각각 投資되어 있다. 그러나 〈表 3〉 경과세국 직접투자현황에서 보는 바와 같이 홍콩을 비롯하여 일반적으로 tax haven국으로 분류되는 나라에 대한

184) 小松芳明, 『特定外國子會社の急增』, *International Taxation*, Vol. 14, 1994. 12, p. 6 참조.

185) 韓國銀行 外換業務部, 『海外投資現地法人現況』(1994.12.31 현재).

투자현황은 건수 및 금액에 있어서 각각 전체의 6.03% 및 3.7%에 불과한 실정이다[186].

〈表 3〉 輕課稅國 直接投資 現況

(單位 : 건, 千달러)

국 명	건 수	금 액	비 고
홍 콩	216	234.309	건수, 금액은 허가기 준임
네 덜 란 드	19	23.779	
스 위 스	2	1.161	
Jersey	1	31.379	
코 스 타 리 카	10	10.554	
파 나 마	49	71.339	
버 뮤 다	2	1.650	
버 진 아 일 랜 드	4	7.200	
케 이 만 군 도	2	501	
라 이 베 리 아	1	10	
합 계	306	381.882	

물론 이러한 분석은 tax haven 對策稅制를 도입하는 경우 어떤 접근방법을 채택하느냐 하는 것과 만일, 지역적 接近方法을 採擇하는 경우 tax haven의 개념을 어떻게 정의하느냐 또 適用對象에서 除外되는 범위를 어디까지 규정하느냐 등에 따라 크게 달라질 수도 있다. 그러나 현행 우리나라 外換管理制度와 이들 海外進出企業의 業種 및 事業活動 基準에서 볼 때, 아직 우려할 만한 상태는 아니라고 보며, 따라서 지금 당장 tax haven 對策稅制를 서둘러 도입할 필요는 없다고 본다.

그럼에도 불구하고 우리나라의 外換管理制度가 완전히 自由化되고 따라서

186) 상게서

우리나라 기업의 海外直接投資가 自由化 됨과 동시에 세계화가 보다 더 추진되어 多國籍企業이 보다 더 많이 생기는 경우 우리나라도 tax haven 對策稅制의 導入問題를 심각히 고려하지 않을 수 없게 될 것으로 생각한다.

이러한 뜻에서 tax haven 對策稅制에 대한 세제당국의 끊임없는 硏究와 檢討·分析이 있어야 한다고 믿는다.

다만, tax haven 對策稅制의 導入問題를 檢討함에 있어서는 ① 미국, 캐나다 및 독일의 tainted income接近方式과 일본, 프랑스, 영국의 entity접근방식 중 어느 것을 採擇할 것인가, ② 만일 entity접근방식 즉 지역지정접근방식을 채택하는 경우 tax haven을 어떻게 정의할 것인가[187], ③ 기지회사인 피지배외국법인, 특히 '지배'의 개념을 어떻게 정의할 것인가[188], ④ 課稅對象留保所得金額의 範圍와 계산을 어떻게 할 것인가, 특히 移越缺損金의 處理 등을 어떻게 할 것인가, ⑤ 二重課稅의 排除를 위한 外國稅額控除制度는 어떻게 할 것인가 등에 관한 면밀한 연구와 比較分析이 있어야 할 것으로 생각한다.

특히 ①의 문제 즉, 미국의 tainted income접근방식과 일본의 entity接近方式 中 어느 것이 우리의 실정에 맞는 것인가를 잘 硏究·檢討해야 할 것으로 생각한다. 이들 두 가지 방식은 같은 결과에 도달하기 위한 課稅技術上의 差異에 불과하며, 반드시 排他的인 것이라 할 수는 없으나 tainted income接近方式은 所得의 종류와 內容에 着眼하여 課稅하는 것으로서 entity 接近方式 보다 정교하게 立法·運用할 수 있으며, 따라서 그 만큼 實效性이

---

187) tax haven을 지정하는 방식(기준)에는 자국세율에 비하여 일정률 미만의 저율을 기준하는 방법(영국, 프랑스)과 일정률 미만의 實效稅率을 基準하는 方法(일본, 독일) 및 對象國 또는 非對象國 명단을 작성하는 방법(영국 및 종전의 일본) 등이 있다.

188) 一般的으로 50% 이상 직접 또는 間接으로 所有하는 지분비율을 채택하고 있으나 프랑스는 25%를 채택하고 있으며, 또한 미국은 간주지분 비율도 포함시키고 있다.

있는 것으로 評價되고 있다. 이에 반하여 entity接近方式은 특정한 지역에 착안하여 課稅하는 것으로서 行政하기가 簡便하고 容易하며 따라서 그만큼 行政上의 부담이 적다는 長點이 있다. 다시 말하면, entity接近方式이 그 나라에 얼마나 적합한가 또는 매력적인가 하는 것은 經濟政策 租稅政策上 그 나라가 內國稅率과 外國稅率의 차이에 얼마나 관대할 수 있느냐에 달려 있다고 할 수 있다.

Ⅳ. 結 論

한 나라의 企業課稅制度는 그 나라의 民間企業에 대한 投資環境에 지대한 영향을 미치는 하나의 要素임에 틀림없다. 때문에 얼마나 合理的인 課稅制度를 갖고 있느냐 하는 것은 정부의 입장에서 뿐만 아니라 民間企業의 입장에서도 매우 중요한 일이라 아니할 수 없다. 이것은 기업의 國際化 내지는 世界化를 推進하는 작금의 우리 실정에 비추어 더욱 초미의 관심사가 되고 있다. 이러한 뜻에서 본 연구는 國際課稅分野에 있어서의 合理的 課稅를 위한 改善方案, 다시 말하면 外國法人의 國內進出을 促進할 수 있는 投資環境을 改善하는 데 기여할 수 있는 合理的 課稅方案과 함께 國內企業의 海外進出을 促進하는 데 기여할 수 있는 합리적 세제의 확립을 위한 개선방안을 모색하였다.

外國法人의 事業所得에 대한 課稅制度의 改善方案에 있어서는 外國法人이 國內에 進出함으로써 얻는 가장 典型的인 소득인 事業所得에 대한 課稅原則, 課稅對象所得決定方式, 收益金額決定基準과 經費配分基準 등에 관하여 現行 法人稅法上의 問題點을 檢討·分析하고 外國의 例를 검토한 후 그 改善方案을 제시하였다.

內國法人에 대한 法人稅制度의 改善方案에 있어서는 現行 外國稅額控除制度 및 이전가격세제에 있어서의 문제점을 檢討·分析하고 외국의 예를 檢討한 후 그 개선방안을 제시하였다.

또한 內國法人에 대한 法人稅制度의 改善方案에 있어서는 tax haven 대책세제의 도입문제도 함께 고찰하였다. 현재의 여건에서는 아직 도입할 필요가 없으나 外換管理制度의 完全自由化 등 여건이 성숙되면 우리도 도입하지 않을 수 없을 것이며, 그때를 위하여 지금부터 어떤 接近方法에 의하여 도입할 것인가 등 同制度의 기본 시스템에 관한 연구를 先行하는 것이 좋을

것으로 생각한다.

생각컨대, 國際課稅分野에 있어서의 합리적 과세를 위한 法人稅制度의 改善問題는 본 연구에서 다룬 사안들에 국한되는 것은 아니라고 생각한다. 예컨대, 外國法人의 投資所得이나 人的用役所得에 대한 課稅問題에 있어서의 개선방안이나 과소자본세제의 도입문제, 내국법인의 國際競爭力 強化를 위한 減價償却制度의 改善問題 등 여러가지가 있을 수 있다.

本 研究는 시간과 資料蒐集의 제한 등으로 말미암아 이러한 문제들을 전부 다룰 수 없었음을 유감으로 생각하면서 다른 기회에 다른 전문가들에 의한 연구가 있기를 기대하는 바이다.

더욱이 들리는 바에 의하면, 세제당국에서는 금년도 稅法改正에 즈음하여 國際租稅分野에 관한 사항 중 이전가격세제, 過少資本稅制 및 tax haven 稅制와 租稅條約에 의한 當事國間의 상호합의 절차 등을 내용으로 하는 特例法을 제정할 豫定이라고 한다. 또한 法人稅法上 間接外國稅額控除制度도 採用할 것이라고 한다. 그러나 본 연구는 그 시한성으로 말미암아 이러한 세법개정 내용 등에 대하여 검토할 수 있는 입장에 있지 않았음을 밝히면서 그에 대한 다른 專門家들에 의한 좋은 研究檢討를 함께 기대하는 바이다.

合理的인 法人稅制度의 확립을 위한 관련 當事者들의 꾸준한 研究와 努力이 있을 때, 비로소 우리나라도 급변하는 오늘의 國際經濟社會에서 훌륭하게 生存할 수 있을 것이라 믿는다.

參 考 文 獻

국세청 국제조세국,『미국의 이전가격시행령』, 1994. 11.

김영근,『국제거래관련조세실제』, 세경사, 1994.

이용섭,『국제조세의 이론과 실무』, 세경사, 1991. 8.

재무부 세제국(편역),『이중과세방지를 위한 UN모델조약』, 1985. 5.

재무부 세제국,『이전가격과 다국적기업에 관한 연구— OECD 재무위원회 보고서 요지 및 주요국의 이전가격과세제도』, 1982. 7.

조익순,『현대회계학』, 박영사, 1967.

한국은행 외환업무부,『해외투자현지법인 현황』(1994. 12. 31. 현재).

Frommel, S.N.,『歐米の國際企業課稅』, 北野弘久(編譯), 成文堂, 昭和59年.

島谷博・古川捻・小堺已, 『外國法人課稅の實務と理論』, 稅務硏究會出版局, 昭和59年.

村井 正(編),『國際租稅法の硏究』, 法硏出版, 1990.

國際稅務硏究會,「移轉價格稅制の基本資料」, *International Taxation*, 臨時增刊號, 1986.

東京 國稅局 調査審理課(編), 『外國稅額控除の實務と理論』, 大藏財務協會, 1992.

高木文雄 監修,『海外事業の會計と稅務(改訂版)』, 淸文社, 1979.

小松芳明,「みなし配當・みなし出資」, *International Taxation*, Vol. 14, No. 6, 國際稅務硏究會, 1994. 6.

白須信弘,「米國での タックスヘイフン對策稅制の 93年稅制改訂と わが國の同稅制との 相違点(上)」, *International Taxation*, Vol. 14, No. 5, 1994. 5.

小松芳明,「特定外國子會社の 急增」, *International Taxation*, Vol. 14, No. 12, 1994. 12.

Jacob, Friedhelm, "Transfer Pricing in the Republic of Germany," *The Tax Treatment of Transfer Pricing,* International Bureau of Fiseal Documentation, 1987.

P. Dale, Harry, "The Reformed Foreign Tax Credit : A Path through the Maze," *Tax Law Review,* Vol. 33, 1987.

Research Institute of America, *Master Federal Tax Manual,* 1987 Edition.

OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital,* Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs, Updated as of 1st March 1994, Paris.

______, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations,* Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs, Paris, 1995.

United Nations, *Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries,* Department of International Eonomic and Social Affairs, UN, New York, 1979(ST/ESA/94).