

주요국의 조세제도

－ 뉴질랜드 편 －

2013. 11.

연구진

연구책임자

양인준 서울시립대학교 세무전문대학원 조교수

서 언

뉴질랜드는 남서태평양에 있는 섬나라로서 호주대륙의 남동쪽에 위치하며, 아시안 인종, 태평양 섬주민, 유럽계 인종으로 구성된 다문화국가이다. 정치체제로는 영국 국왕을 상징적 국가원수로 삼는 영연방 입헌군주제국가이고, 이 점은 뉴질랜드의 사법질서 형성에도 강한 영향을 미쳐 법체계 측면에서 뉴질랜드는 보통법에 기반한 영국법 전통을 상당부분 따르고 있다. 경제체제로 본다면, 뉴질랜드는 시장경제체제를 기본으로 하여 많은 부분을 관광업과 농업 등 1차산업에 의존하며 특히 대외무역에 크게 의존하는 특징을 보인다. 다른 한편, 우리나라가 뉴질랜드의 5대 수출국에 들만큼 뉴질랜드는 우리나라와 경제적 관계가 긴밀하기도 하다. 그러나 이러한 양국 간의 긴밀성에 비해 뉴질랜드 조세제도를 체계적으로 조망한 본격 보고서는 찾아보기 힘들었음이 그간의 실정이다. 이에 따라 본원에서는 독자들이 뉴질랜드의 경제제도를 이해하는 데 다소라도 도움을 주고자 그간 계속적으로 진행해온 『주요국의 조세제도』의 발간작업의 일환으로 뉴질랜드 편을 선보인다.

저자는 본 보고서가 국내연구자들이 우리나라 세법상의 쟁점을 해명하기 위해 뉴질랜드세제를 살펴보고자 할 때 그 연구의 출발점으로, 또 국내투자자가 뉴질랜드에 대한 대외투자 등을 이유로 뉴질랜드세제를 파악하려 할 때 기초자료로 활용되기를 기대하고 있다. 그러나 저자가 비록 본 보고서에서 뉴질랜드 조세제도 전반을 포괄적으로 다루려 노력하였으나, 여러 제약으로 인해 보고서 내용에 미진한 부분도 없지 않다. 따라서 연구에서 또 실무에서 민감한 사안에 대한 구체적 해답을 얻으려는 독자들께서는 관련법령과 판례 등 뉴질랜드세제의 최신내용을 뉴질랜드 재무부 및 국세청 홈페이지에서 다시 한 번 확인해야 함은 물론, 더 나아가 현지 세무전문가의 조력도 필요할 수 있다는 점을 거듭 당부드린다.

본 보고서는 서울시립대학교 양인준 교수가 집필하였다. 저자는 보고서 작성과정에서 물심양면으로 도움을 준 많은 분들께 감사를 드리고 있다. 특히 이학준 뉴질랜

드 변호사(Martelli Mckegg), 양한희 변호사(서울법대 박사과정), 남석준 석사(서울시립대 세무전문대학원)께서는 따로 깊은 감사의 뜻을 전하고 있다. 아울러 보고서 작업 중 진행된 세미나에서 초고를 읽고 유익한 조언을 해준 김유찬 교수(홍익대), 본원의 정재호 박사, 본원의 세법연구센터 연구원들 및 보고서 최종단계에서 감수를 통해 완성도 제고에 도움을 준 삼일회계법인 담당자께도 감사드리고 있다.

끝으로 본 보고서의 내용은 저자 개인의 의견이며, 한국조세재정연구원의 공식적인 견해를 반영한 것은 아님을 밝혀둔다.

2013년 11월

한국조세재정연구원

원장 옥 동 석

목 차

제1편 총 론	15
I. 경제 및 사회 환경	15
1. 일반 정보	15
2. 사회문화적 환경	16
3. 의회, 정부 및 법원	18
4. 경제적 환경	20
가. 경제규모	20
나. 산업구조	20
다. 무역	22
라. 해외투자 현황	24
II. 조세체계	26
1. 뉴질랜드 세제의 간략사	26
2. 조세체도의 종류	27
가. 세법체계의 개관	27
나. 소득세법의 구성	29
3. 기타 사항	30
III. 세수입 규모 및 구성	34
IV. 최근의 세제개혁	41

제2편 소득세제	43
I . 납세의무자와 과세기간	43
1. 과세의 인적 단위(Taxable Person)	43
가. 납세의무자(Taxpayer)	43
나. 파트너십(Partnership)	43
다. 신탁(Trusts)	44
라. 회사(Company)	44
2. 과세기간(Taxable Period)	44
II . 개인소득세	46
1. 서론	46
2. 소득계산의 인적 단위(Taxable Persons)	46
가. 거소(Residence)와 주소(Domicile)의 정의	46
나. 가족도 소득계산 인적 단위인지 여부	48
3. 과세소득(Taxable Income)	48
가. 총론	48
나. 비과세소득(Exempt/Excluded Income)	50
다. 근로소득(Employment Income)	54
라. 사업소득(Business and Professional Income)	63
마. 투자소득(Investment Income)	63
바. 기타소득(Other Income)	68
4. 인적공제(Personal Reliefs)과 결손(Losses)	70
가. 공제(Deductions)	70
나. 세액공제(Credits)	70
다. 결손금(Losses)	77
5. 세율(Rates)	77
가. 일반적 세율	77

나. 원천징수세율(Withholding Taxes)	78
6. 개인소득세 행정	81
가. 세금신고(Tax Returns)	81
나. 과세소득 결정(Assesment)	83
Ⅲ. 법인소득세	84
1. 기본적 구조	84
2. 과세대상 소득	86
가. 일반론	86
나. 비과세소득(Exempt Income)	88
3. 각종 공제	90
가. 비용공제(Deductions)	90
나. 유무형자산의 감가상각(Depreciation and Amortization)	108
다. 충당금과 준비금(Reserves and Provisions)	118
4. 결손금(Losses)	120
5. 세율(Rates)	122
가. 소득 종류에 따른 회사의 적용세율	122
나. 원천징수세(Withholding Taxes)	122
6. 법인과 주주와의 관계	125
가. 배당세액공제	125
나. 주주들에 대한 취급	130
다. 회사의 자기주식 취득(Purchase by a Company of its Own Shares) ..	131
라. 청산(Liquidation)	132
7. 연결납세제도(Group Taxation)	132
가. 총론	132
나. 연결소득(Consolidated Income)	134
다. 법인 내 배당(Intercorporate Dividends)	136
라. 법인 내 이전(Intercorporate Transfer)	136

마. 연결집단의 탈퇴(Partial and Total Dissolution)	137
바. 조세행정	137
8. 기업구조조정(Restructuring)	138
가. 합병과 분할(Merger and Division)	138
나. 다른 기업구조조정 형태	142
9. 조세특례(Tax Incentives)	144
10. 법인소득세 행정	146
가. 세금신고	146
나. 과세소득 결정(Assessment)	146
IV. 국제조세	147
1. 거주자에 대한 과세	147
가. 과세가능한 국외소득(Taxable Foreign Income)	147
나. 해외 결손금(Foreign Losses)	151
다. 이중과세방지(Double Taxation Relief)	151
2. 비거주자에 대한 과세	154
가. 비거주자의 의미	154
나. 과세가능한 국내원천소득(Taxable Domestic Income)	155
다. 원천징수세(Withholding Taxes)	157
라. 지점세(Branch Tax)	160
마. 행정(Administration)	160
3. 조세조약 등(Tax Treaties and Other Agreements)	161
가. 조세조약정책(Treaty Policy)	161
나. 이중과세방지 조세조약	162
다. 기타 조세 관련조약 등	166
4. 국제조세에서의 조세회피 대응규정	167
가. 이전가격세제(Transfer Pricing)	167
나. 과소자본세제(Thin Capitalization)	171

다. 피지배외국법인세제 (Controlled Foreign Company)	173
V. 파트너십 신탁에 대한 과세	176
1. 파트너십 (Partnership)	176
가. 무한책임파트너십 (General Partnership)	176
나. 유한책임파트너십 (Limited Partnership)	178
2. 신탁 (Trust)	180
VI. 기타과세	182
1. 자본이득에 대한 과세	182
가. 자본적 자산 (Capital Assets)	182
2. 부가급여세 (FBT, Fringe Benefit Tax)	187
가. 개관	187
3. 고용주의 노령연금기여세 (Employer's Superannuation Contribution Tax)	196
4. 은퇴보장기여세 (Retirement Scheme Contribution Tax)	197
제3편 소비과세 · 지방세 · 기타 세금	198
I. 부가가치세	198
1. 개관	198
2. 납세의무자	199
3. 과세대상 거래 (Taxable Event)	201
가. 재화와 용역의 공급	201
나. 수입 (Importation)	202
4. 거래장소 (Place of Taxation)	202
5. 거래시기 (Time of Taxation)	203
6. 과세표준 (Taxable Amount)	203
7. 세율 (Rates)	205

8. 면세(Exemptions)	208
9. 매입세액공제(Input Tax Deduction)	209
10. 부가가치세 행정	210
가. 등록	210
나. 세금계산서(Invoice)	210
다. 장부기록	211
라. 신고와 납부	212
마. 이자 및 가산세(Interest and Penalties)	213
11. 납세의무자가 되는 비거주자	213
Ⅱ. 기타 간접소비세	214
1. 양도세(Transfer Tax)	214
2. 인지세(Stamp Duty)	214
3. 물품세(Excise Duty)	214
4. 어음세(Cheque Duty)	215
5. 도박세(Gaming Duty)	215
가. 도박금 표시기계세(Totalizator Duty)	215
나. 복권세(Lottery Duty)	216
다. 오락기계세(Gaming Machine Duty)	216
라. 카지노세(Casino Duty)	216
Ⅲ. 지방세	217
1. 부동산세(Real Estate Tax)	217
Ⅳ. 상속세와 증여세(Inheritance and Gift Taxes)	218

제4편 국세행정 및 절차	219
I. 세금의 납부 및 징수	219
1. 세금신고	219
2. 과세소득금액 결정(Assessment)	219
3. 세금납부와 환급	220
가. 예납세(Provisional Tax)	220
나. 최종세액 및 환급금(Terminal Tax and Refunds)	224
4. 기간규정(Statute of Limitation)	225
II. RWT 원천징수	226
III. 세무감사와 세무조사(Tax Audit/Examination)	230
IV. 국세청 예규와 권고	233
1. 비구속적 권고(Non-Binding Statements)	233
가. 종류	233
나. 적용상 한계 및 비용문제 등	234
2. 구속적 예규(Binding Rulings)	235
가. 의미	235
나. 종류	235
다. 적용상 한계 및 비용문제 등	237
V. 조세불복	238
VI. 이자와 벌과금	241
1. 지연이자(Use-of-Money Interest)	241
2. 벌과금/가산세	242

가. 신고연체가산세(Late Filing Penalties)	242
나. 납부연체가산세(Late Payment Penalties)	243
다. 과소납부가산세(Tax Shortfall Penalties)	243
라. 형사 벌과금(Criminal Penalty)	246
마. 조작행위자가산세(Promoter Penalties)	248
참고문헌	250

표 목차

제1편

<표 1-I-1> 뉴질랜드에 관한 주요 정보	15
<표 1-I-2> 뉴질랜드 사회문화 주요 지표들	18
<표 1-I-3> 뉴질랜드 기업체 수	22
<표 1-I-4> 2012년 뉴질랜드 국가별 수입/수출 규모	23
<표 1-I-5> 2012년 뉴질랜드 수입/수출 품목	23
<표 1-II-1> 뉴질랜드 조세제도	28
<표 1-II-2> 뉴질랜드 소득세법 구성표	29
<표 1-II-3> 납세의 편의성 순위	31
<표 1-II-4> 평균 세금부담(Average Tax Wedge)-자녀 없는 개인(2010)	32
<표 1-III-1> 뉴질랜드 중앙정부의 수입원천별 총세입 구조	34
<표 1-III-2> 뉴질랜드(중앙정부)의 주요 세목별 세수입	36

제2편

<표 2-IV-1> 배당 시 비거주자 원천징수세(NRWT)의 적용세율	159
<표 2-IV-2> 뉴질랜드가 체결한 조세조약	163
<표 2-IV-3> 조약혜택 제한조항(LOB)이 들어있는 조세조약	165
<표 2-IV-4> 간주세액 공제조항(TSC)이 들어있는 조세조약	166
<표 2-IV-5> 뉴질랜드가 체결한 조세정보 교환협정	166
<표 2-VI-1> 부가급여세 다단계세율표	196

그림 목차

제1편

[그림 1-I-1] 2012년 기준 산업별 종사자 수	21
[그림 1-III-1] 전체 세수에서의 세목별 비중	35
[그림 1-III-2] 부가가치세 세입 (2009년)	38
[그림 1-III-3] 뉴질랜드에 대한 외국인직접투자	40

제1편 총론

I. 경제 및 사회 환경

1. 일반 정보

뉴질랜드는 남서 태평양에 있는 섬나라로서, 호주 대륙의 남동쪽에 위치하며 두 개의 큰 섬(South Island, North Island)과 수많은 작은 섬들로 이루어져 있다. 뉴질랜드는 약 800년 전쯤 뉴질랜드에 거주하기 시작한 마오리족과 18세기 말 유럽에서 이주해 온 백인종이 인구의 대부분을 차지한다. 뉴질랜드는 1840년 영국 국왕이 토착민인 마오리족과 Waitangi 조약을 체결하면서 영국의 식민지가 되었고, 1907년 독립하였다. 2012년 기준으로 인구는 440만명 정도이며 그 중 69%가 유럽 후손 백인계, 15%가 마오리계이고 나머지는 아시아 및 비마오리계 태평양 섬주민들이다. 국토 면적은 영국이나 일본과 비슷하지만 인구밀도가 매우 낮다. 공식언어는 영어와 마오리어이고 인구의 4분의 3 이상이 North Island에 살고 있다.

〈표 1-1-1〉 뉴질랜드에 관한 주요 정보

수도	웰링턴(Wellington)	통 화	뉴질랜드 달러(NZD) ¹⁾
최대 도시	오클랜드(Auckland)		1 NZD=867.5원
인구(2012년 기준)	4,433,000명	정부형태	의회민주주의와 입헌군주제
총면적	269,652m ²	공식언어	영어, 마오리어 및 뉴질랜드 수화

주: 1) 이하에서 다른 특별한 언급이 없는 경우 뉴질랜드달러(NZD)는 그냥 '달러'로 표기한다.

세금 목적상 뉴질랜드에는 국토 자체뿐만 아니라 그 위의 영공, 영해(영해에는 바다 및 땅과 그 위의 air space를 포함) 및 영해 밖으로 이어지는 일부 대륙붕을 포함한다. 대륙붕 위의 바다와 창공은 대륙붕의 탐험, 개발로 바다와 창공이 관련될 때에만 뉴질랜드의 일부분으로 취급된다. 아래는 뉴질랜드에 대한 대강의 지도이다.



2. 사회문화적 환경¹⁾

21세기의 뉴질랜드는 아시안, 태평양 섬주민, 유럽계 인구로 이루어진 다문화국가이다. 약 3분의 1의 인구가 영국, 스코틀랜드 및 아일랜드에서 온 유럽계 후손이며 19세기에는 스칸디나비아인, 중국인, 인도인 및 이탈리아인들도 유입되었다. 20세기에

1) The encyclopedia of New Zealand (www.teara.govt.nz)

지만 해도 뉴질랜드인들은 영국, 아일랜드 또는 스코틀랜드를 ‘고향’(home)이라고 불렀지만 글로벌화 및 미국화의 영향으로 영국과의 연관성은 거의 사라지고 있다.

뉴질랜드의 원주민은 폴리네시아계의 마오리 족으로, 50만명이 넘는 수준인데, 이들은 탕가타 웨누아(tangata whenua) 같은 지역에 거주한다. 마오리 토착문화는 뉴질랜드 문화 정체성 중 한 부분이라 할 수 있다. 마오리족 및 기타 태평양 섬주민들의 생활수준은 백인계에 비해 낮다. 마오리의 인구는 영국인과의 대립 항쟁으로 한때 격감했다가 다시 증가했고, 전통적인 부족생활을 떠나 도시에서 거주하는 인구가 늘고 있다.

수도는 웰링턴(Wellington)이지만 가장 큰 도시는 오클랜드(Auckland)이다. 인구의 4분의 3 이상이 North Island에 살고, 총인구의 3분의 1이 오클랜드에 산다. 다른 주요 도시들로는 수도인 웰링턴을 포함하여 크라이스트처치(Christchurch)와 해밀턴(Hamilton)이 있다. 뉴질랜드 인구의 3분의 2가 도시 생활을 하고 있지만 농축산업을 주요 수출 산업으로 하는 나라답게 전원지역에 거주하는 인구도 상당하다.

현재 뉴질랜드는 과거에 비해 결혼율이 낮아지고 있으며, 철저한 핵가족제가 대부분이고, 홀부모 가정이 증가하는 추세이다. 사회보장제도가 비교적 잘 갖추어져 있어, 세계 최초로 양로연금제도를 실시하였고 스웨덴, 노르웨이에 이어 세계 3대 복지국가 중 하나이다. 뉴질랜드에서 아이들은 만 6세부터 만 16세까지가 의무교육이지만 대부분 만 5세에 국영 유치원에 가기 시작하고, 만 5세부터 무료교육이다. 뉴질랜드의 주요 종교는 기독교이다.

동성애에 대한 차별은 1993년 법으로 금지되었고, 2003년에 매춘이 합법화되었다.

〈표 1-1-2〉 뉴질랜드 사회문화 주요 지표들

1인당 실질GDP(95/96년 가격기준)	32,341달러
총 고용인구(2013. 6. 기준)	2,242,000명
여성 고용인구(2013. 6. 기준)	1,049,000명
실업률(2013. 6. 기준)	6.4%
평균 기대수명(2012년 기준)	남: 79.3세, 여: 83.0세
65세 이상 인구 비율(2012년 기준)	13.3%
시간당 평균 임금(2013. 6. 기준)	24.78달러
자살률(2009년 기준)	11.2%
이혼율(2010년 기준)	10.2%

출처: 뉴질랜드 통계청, 'Top statistics,' (www.stats.govt.nz)

3. 의회, 정부 및 법원²⁾

뉴질랜드는 영국 국왕을 모시는 영연방 입헌군주제 체제를 유지하고 있다. 따라서 세습군주(현재는 엘리자베스 2세 여왕)가 상징적인 국가원수이지만 뉴질랜드 총독(Governor General)이 그 권한을 위임받고 있다. 뉴질랜드 정부의 추천으로 영국 국왕에 의해 지명되며 임기는 5년이다. 총독의 권한은 제한적이지만, 예컨대 일정한 상황 아래에서 의회를 해산시킬 수 있는 등 헌법을 보호하고 국가적 위기상황에서 비상 조치를 취할 수 있다.

뉴질랜드의 의회는 단원제이며 의원은 3년 임기로 선출된다. 지지 기반이 다른 국민당, 노동당의 2대 정당이 있는데, 다수 의석을 차지하는 정당이 정부를 구성하고, 다수당 총재가 정부 수반인 총리(prime minister)가 된다. 1993년 선거법에 의해 1996년도부터는 혼합비례대표제(mixed member proportional voting system)로 운영해 오고 있다.

정부 형태는 영국식 의원내각제이며 지방자치제도를 실시하나 실제로는 강력한 중

2) “뉴질랜드의 정치와 사회” 한국 브리태니커 온라인; 뉴질랜드 법원 부분.

양집권제이다. 행정권은 내각에 속하며, 영국식 정치제도의 영향으로 내각은 총리의 추천에 의해 총독이 임명하는 방식, 즉 의원내각제 정부(responsible government)로 구성된다. 다시 말해 뉴질랜드 정부는 의회 신임을 얻는 동안에만 정권을 유지할 수 있다. 대부분의 법안은 내각의 결정에 입각해 의회에서 발의되며, 의회가 다수결로 통과시켜야 법률이 될 수 있다. 그러나 내각은 광범위한 법규 법령 제정권을 갖고 있으며 이에 대해 의회는 제한적인 심사만을 한다.

뉴질랜드의 헌법 규정은 매우 복잡하다. 뉴질랜드의 헌법 규정은 단일의 성문법규정으로 되어 있지 않고, 수많은 법령, 판례, 관습법 등으로 이루어져 있다. 1986년 개정 헌법(The Constitutional Act)에 입법, 행정, 사법에 관한 중요 사항들이 규정되어 있다. 국민의 기본권은 영국의 인신보호법에 근거한다.

뉴질랜드 사법제도는, ① 영국의 보통법제도에 기반한다는 점, ② 대법원이 최고권을 갖는 사법기관이 된 2004년 이전까지는 영국의 추밀원(privy council)이 그 위치에 있었다는 점 등으로 우선 간단히 요약해볼 수 있다. 뉴질랜드의 법원 구성은 대법원을 정점으로, 그 아래에 웰링턴에 위치한 항소법원(The Court of Appeal)과 3개 지역의 고등법원(The High Court)이 있고, 지역 주요도시들마다 지방법원(The District court)이 있다. 지방법원에서는 200,000달러 이하의 민사소송과 대부분의 형사소송을 담당한다. 고등법원은 형사소송 중 배심재판과 복잡한 민사소송 및 행정소송, 그리고 지방법원들과 심판원들(tribunals)에서의 항소사건들을 다룬다. 항소법원은 지방법원 판결에 대한 항소심을 관할로 하는데, 지방법원의 판결에 불복하는 경우 고등법원에 항소를 할 수도 있고 항소법원에 직접 항소를 할 수도 있다. 대법원이 최종심이지만 적은 비율의 사건만을 받기 때문에 최종적으로 재판받을 수 있는 것은 실제적으로는 항소법원이라고 할 수 있다. 이전에는 뉴질랜드 내에 대법원이 존재하지 않았고, 최종 판결을 받기 위해서는 영국의 추밀원(樞密院, Privy Council)에 상고해야 했다. 그러나 2004년에 독자적 최고법원인 뉴질랜드 대법원(The Supreme Court of New Zealand)이 창설되어, 기존 영국 판례만을 원용하던 사법권은 영국으로부터 완전히 독립되었다. 그렇지만 영국 법원의 판례들은 현재에도 중요한 영향을 미치고 있고, 기본적으로 영국식 사법제도를 따르므로, 뉴질랜드의 법체계 또한 의회에서 통과된 법령과 '보통법(common law)'으로 이루어져 있다.

4. 경제적 환경

뉴질랜드의 경제는 시장경제체제를 기본으로 하며, 많은 부분을 관광업과 농업 등 1차산업에 의존하고 있다. 또한 대외무역에 크게 의존하고 있는데, 주로 호주, 중국, 미국과 일본이 주 거래 국가이다. 1980년대부터 이루어진 경제 자유시장 개혁은 외국투자자에 대한 많은 장애물을 제거하였다. 목양은 뉴질랜드의 제1의 산업으로서, North Island에 60%, South Island에 40% 비율로 분포한다. 양모의 수출이 큰 비중을 차지하며 농산물을 중심으로 하는 1차 상품이 수출의 반 이상을 차지한다. 양모 외에 육류, 유제품이 버금가는 수출품이다. 주요 수입품으로 석유와 공업제품을 수입하는 무역구조를 가지고 있다.

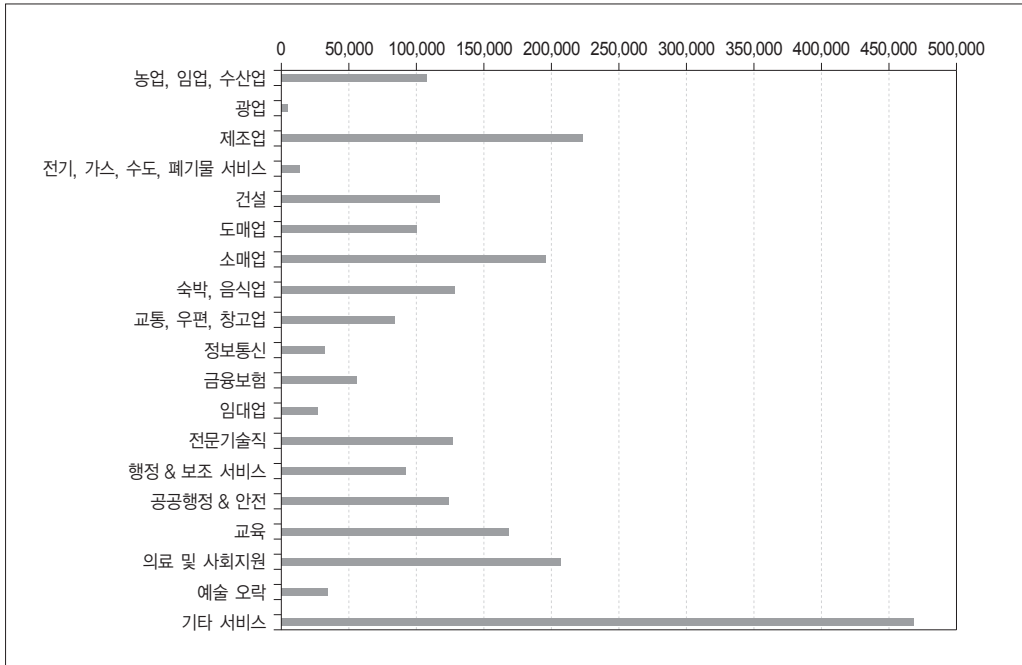
가. 경제규모

2012년 기준 뉴질랜드의 명목 GDP는 1,805억미국달러로 세계 56위의 수준이고, 1인당 GDP는 40,453,588미국달러로 세계 22위이다. PPP GDP(구매력 평가지수 GDP)로는 1,266억미국달러로, 세계 66위이다. 뉴질랜드 통계청에서 발표한 자료에 따르면, 2012년 뉴질랜드의 GDP는 2011년도에 비해 3.7% 성장하였다(현재가치 기준). 1인당 GNP의 증가율은 2.9%였다.

나. 산업구조

2012년 기준 산업별 종사 인구 수 분포는 아래 그림과 같다.

[그림 1-1-1] 2012년 기준 산업별 종사자 수



출처: 'New Zealand Business Demography Statistics : at Feb. 2012'³⁾

뉴질랜드의 사업체 수는 2010년부터 2012년까지 3년 연속 감소세에 있다. 이는 2002년부터 2009년까지 사업체 수가 꾸준히 증가해 왔던 것과 대조된다. 가장 감소율이 큰 분야는 금융·보험서비스 분야로 사업체 수는 3.5%, 근로자(피고용인) 수는 3.4% 감소하였다.

2012년 기준, 뉴질랜드에서 100명 이상의 근로자를 고용하고 있는 사업체는 2,150개이며 이들 사업체에 고용된 근로자는 전체 근로자의 48%를 차지한다. 사업체 중에서 69%는 고용이 없는 사업들이며 주로 임대 및 부동산 관련 서비스 업종이다. 고용자가 있는 사업체 중 91%가 20명 미만의 고용인을 두고 있다.

뉴질랜드에는 8,220개의 기업그룹에 21,090개의 기업들이 설립되어 있다. 기업체

3) http://www.stats.govt.nz/browse_for_stats/businesses/business_characteristics/BusinessDemographyStatistics_HOTPFeb12.aspx

수로는 4%에 불과하지만 고용인구 수는 총근로자의 40%에 달한다.

〈표 1-1-3〉 뉴질랜드 기업체 수

(단위: 개, 명)

	기업그룹 수	기업수	고용인
거주자 기업그룹(All-resident E.G)	5,100	14,640	305,100
해외 피지배 기업그룹(Foreign Controlled E.G)	2,400	3,980	268,800
국내 피지배 기업그룹(Domestic Controlled E.G)	720	2,470	193,500
총 계	8,220	21,090	767,400

자료: 'New Zealand Business Demography Statistics : at Feb. 2012'⁴⁾

다. 무역

1970년대 초까지는 영국이 주요 무역상대국이었으나 이후 영국과의 교역비중은 크게 감소하였고, 상품무역에서는 호주, 중국, EU, 아세안-10 및 미국과의 교역이 대부분을 차지하고 있다. 2011년 기준 뉴질랜드의 상품무역액은 920억달러였다.⁵⁾ 2012년 무역액을 기준으로 한 주요 수입/수출국 현황은 아래와 같다. 우리나라는 뉴질랜드 수출국 중 5번째로 큰 수출국이다.

4) http://www.stats.govt.nz/browse_for_stats/businesses/business_characteristics/Business_DemographyStatistics_HOTPFeb12.aspx

5) 'Analysis of NZ merchandise trade', 뉴질랜드 외교무역부(New Zealand Ministry of Foreign Affairs & Trade)

〈표 1-1-4〉 2012년 뉴질랜드 국가별 수입/수출 규모

(단위: 백만달러)

수 입		수 출	
중국	7,658	호주	10,460
호주	7,240	중국	6,106
미국	4,695	미국	4,083
일본	3,229	일본	3,387
싱가포르	2,283	한국	1,556
독일	2,076	영국	1,443
계	47,451	계	46,688

출처: 'New Zealand in Profile 2013,' (뉴질랜드 통계청 (www.stats.govt.nz))

2012년 수입물품 중 27%(액수비율)는 1차 생산품이었고 제조품의 비율은 72%였다. 부동의 1위 품목인 석유 및 석유제품이 전체 수입물품의 18%를 차지하였다.

2012년 수출물품 중 70%를 1차 생산품이 차지했다. 분유, 버터, 치즈가 여전히 뉴질랜드의 고부가 수출품목으로 전체의 25%를 차지한다.

〈표 1-1-5〉 2012년 뉴질랜드 수입/수출 품목

(단위: 백만달러)

수 입		수 출	
석유, 석유제품	8,366	분유, 버터, 치즈	11,625
기계, 장비류	6,071	고기류	5,114
차량 및 부속품	4,882	목재류	3,060
전자기기, 장비	3,948	원유	2,023
섬유제품	2,116	기계, 장비류	1,865
플라스틱류	1,685	과일	1,587
광학, 의료, 계측장비	1,337	어패류	1,367
쇠, 철 등	1,247	와인	1,177
계	47,451	계	46,688

출처: 'New Zealand in Profile 2013,' (뉴질랜드 통계청 (www.stats.govt.nz))

라. 해외투자 현황

2012년 기준 뉴질랜드에 대한 해외투자액은 2011년 2,993억달러에서 증가한 3,041억달러였고, 그 중 3분의 2가 호주, 영국과 미국에서의 투자였다. 2012년에도 호주가 해외투자의 3분의 1을 차지하여 뉴질랜드에 대한 최대 투자국이 되었으며, 영국(16.3%)과 미국(14.5%)이 그 뒤를 잇고 있다. 2012년의 해외 채무는 금융·보험산업분야에서 170억달러 감소하였고, 공공산업(정부) 분야에서 239억달러 증가하였다. 순대외채무(net international liability)는 2012년에 증가하였다. 금융·보험산업 분야에서의 채무가 감소하고 공공분야의 채무가 크게 증가하였는데, 이는 해외 투자자들이 지난 3년간 은행채증권 대신 국채증권 투자로 옮겨간 결과이다. 뉴질랜드 회사의 해외자산 보유비율의 감소로 자산은 50억달러 감소하였고, 은행 및 다른 금융분야에서의 채무 증가로 채무는 41억달러 증가하였다. 2012년 뉴질랜드의 경상수지 적자에 대한 자금 조달을 위한 해외 대출이 대외채무 증가의 주된 요인이었다.

뉴질랜드의 2012년 말 기준 대외투자는 158,5억달러였다. 호주에 대한 뉴질랜드의 투자가 감소하였는데 투자 감소세에도 불구하고 수익은 증가하였다. 간접투자는 주로 주식으로부터의 수익 증가로 인한 것이며 약 30억달러가 증가하였다. 금융위기 이후 뉴질랜드의 대EU 투자가 서서히 증가한 것에 비해, 동남아 지역에 대한 투자는 급속하게 증가하여, 2010년 3.16억달러에서 2012년 22억달러가 되었다. 주로 대출을 통해 투자되었는데 산업별 투자를 살펴보면, 뉴질랜드 제조산업의 해외투자는 금융위기 이후 계속 감소세이다.⁶⁾

뉴질랜드에 대한 투자는 2005년 해외투자법(Overseas Investment Act 2005)이 관장한다. 크게 3가지 자산이 이 법에 의해 '민감투자'로 분류되는데, 1억달러 이상의 사업자산에 대해 25% 이상의 지분 소유, 어류 수확량 쿼터(fishing quota)에 대한 투자와 민감토지에 대한 투자가 이에 해당한다. 민감토지의 예를 들면, 5헥타르 이상의 농촌토지, 해안이나 하천을 포함한 토지 등으로, 대부분의 도시 내 토지는 규제대상

6) '2012년 국제수지와 국제투자대조표', 뉴질랜드 통계청.

(http://www.stats.govt.nz/browse_for_stats/economic_indicators/balance_of_payments/BalanceOfPaymentsYearEnded_HOTPYe31Mar12Corrected.aspx)

이 아니다.⁷⁾

7) 'New Zealand Economic and Financial Overview 2012', 뉴질랜드 정부

II. 조세체계

1. 뉴질랜드 세제의 간략사⁸⁾

뉴질랜드에서 근대적 소득세가 등장한 것은 「1891년 토지 및 소득 평가법(Land and Income Assessment Act 1891)」에 의해서 토지세와 소득세가 부과되면서부터였다.⁹⁾ 해당법(LIAA 1891)과 관련해 몇 차례 수정법률들이 나오다가 이윽고 1900년에 통합법으로 완성되었다. 점점 더 발전적 형식의 통합법이 1908년, 1916년, 1923년, 1954년에 각각 등장하였다.¹⁰⁾ 통합법의 발전에 따라 소득세뿐만 아니라 다른 다양한 형태의 세금도 부과되었지만, 오히려 전체 세수를 기준으로 볼 때에는 소득세 비중은 점점 커져 갔고 마침내 토지세의 비중을 능가하고 압도적 세수로서의 지위를 점하게 되었다.

1976년에 이르러 의회는 「1954년 토지 및 소득 평가법」을 두 개의 법률로 쪼개어 「1976년 소득세법(Income Tax Act 1976)」과 「1976년 토지세법(Land Tax Act 1976)」을 각각 제정하게 된다. 참고로 토지세는 1990년대 초반에 없어진다.¹¹⁾ 1994년 12월 의회는 「1994년 소득세법(Income Tax Act 1994)」, 「1994년 조세행정법(Tax Administration Act 1994)」, 「1994년 조세심판원법(Tax Review Authorities Act 1994)」 등을 제정하면서, 1976년 소득세법을 새로 쓰기 위한 일련의 단계적 작업을 시작한다. ‘소득세법 다시쓰기 사업(Income Tax Rewrite Project)’ 등 최근 세제사에 대해서는 후술한 내용을 참조하기 바란다.¹²⁾

8) *New Zealand Master Tax Guide* (2012), CCH, 1-020문단 참조.

9) 뉴질랜드 세제가 뿌리를 둔 영국 등에서의 근대 소득세제 도입사는 이창희, 『세법강의』(2013), 제7장을 참조할 것.

10) 초기의 ‘토지 및 소득 평가법’은 169조문, 43쪽 정도에 불과했었다고 한다.

11) 『1990년 토지세폐지법(Land Tax Abolition Act 1990)』에 의해 1992년 3월 31일자로 폐지된다.

12) 본편 IV. 참조.

2. 조세제도의 종류

가. 세법체계의 개관

소득세는 「2007년 소득세법(ITA)」과 「1994년 조세행정법(TAA)」에 의거하여 징수한다. 소득세는 과세소득에 대해, 매년 제정되는 과세법(annual taxing act)에 의해 확정되는 세율을 적용하여 부과된다.¹³⁾ 「2007년 소득세법」은 Part O를 개정하고 나머지 부분을 새로 제정(re-enacted)했다. 「2007년 소득세법」은 2008년 4월 1일부터 시행되었으며, 2008/09년도와 그 후 연도의 소득에 적용된다.

자본이득에 대한 세금은 없지만, 자본 성격의 이득 중 특정한 것들은 소득세법에 의해 세금이 부과될 수 있다. 그리고 「부가가치세법(Goods and service tax act) 1995」는 재화와 용역에 세금을 부과한다.

한편, 조세제도와 관련된 행정에 대해서는 「조세행정법(Tax Administration Act 1994(TAA))」이 제정되어 있고, 조세쟁송기관들의 운영과 관련하여 「조세심판원법(Taxation Review Authorities Act 1994(TRAA))」이 있다. 특히 법령 해석을 둘러싸고 분쟁이 있을 경우 해결하기 위한 절차는 「조세행정법」에 규정되어 있는데, 분쟁 해결절차, 조세심판원(tax review authority)에 의한 절차, 법원에 의한 절차가 있다. 조세심판원과 법원의 결정들은 모두 법령 해석에 있어 중요한 지표가 된다. 뉴질랜드의 법제가 호주와 영국과 유사하다는 점에서, 호주 및 영국 법원의 결정들도 중요한 의미를 갖는다.

다른 한편, 총독(Governor-General)은 조세행정법에 의한 공무원들의 직무를 규정하고, 과세표준신고서 양식을 정하고, 행정 절차를 정하는 등의 목적을 위해 의회에서 규칙(regulation), 명령(order)을 제정할 권한을 가진다. 예를 들어, 소득세법 규칙(Income tax regulation 1995)은 직장인 대출의 부가급여세 산정을 위한 이자율

13) *New Zealand Master Tax Guide* (2012), p. 7 참조. 소득세율은 매년 확정된다. 이것은 소득세는 단지 1년 단위로만 부과되어야 한다는 헌법적 관습과, 군주가 세금을 거둘 수 있는 권한이 의회의 승인 대상이기 때문이다. 세율은 annual taxing act라고 불리는 법에 의해 확정된다. 실무적으로 이 법은 2007년 ITA의 schedule1의 세율을 그대로 준용하고 있다. 매년 세율 확정을 위한 목적 때문에 법을 제정하는 것을 없애기 위해서는 세율이 amending act에 포함되어야 할 것이다.

을 규정하기 위해 제정되었다.

뉴질랜드 조세제도를 전체적으로 개관하면 아래 표와 같다.¹⁴⁾

〈표 1-11-1〉 뉴질랜드 조세제도

개인소득세	최고세율 33% ÷ 70,000달러부터 30% ÷ 48,001달러부터 70,000달러 미만 17.5% ÷ 14,001달러부터 48,000달러 미만 10.5% ÷ 0달러부터 14,000달러 미만
법인세율	28%
세액공제	주로 Working for Families 세액공제제도를 통해 저소득층에 대해 세액공제 혜택이 이루어진다.
사회보장세 및 보험료 등	사회보장비와 의료비는 일반 세금에서 충당된다. 그러나 많은 사람들이 개인적으로 ACC보험(Accident Compensation scheme; 공기업에 의해 운영되는 뉴질랜드에 특유한 사고의료보험제도)에 가입되어 있다.
유산세(Estate tax)	없음
자본소득	뉴질랜드 투자에 대해서는 일반적으로 과세되지 않고, 해외 부채, 지분에 투자하는 경우 과세된다.
배당소득	이중과세를 방지하기 위해 배당세액공제제도(Imputation system)가 적용된다.
증여세	2011년부터 폐지되었다.
저축에 대한 과세	뉴질랜드 퇴직금 기금(retirement scheme)에 대한 납부에는 세제 혜택이 적지만 가입 여부는 자유이다. 일반적인 소득에 대해서와 같이 과세되고 분배될 때는 세금이 부과되지 않는다.
부가급여세(Fringe benefit tax)	고용주가 피고용인들에게 제공한 차, 저리대출, 의료보험료, 해외 고령연금 납입금 등에 대해서 최고 49.25%의 세율로 부과된다. 부가급여세는 비용공제가 되므로, 고용주에게 발생하는 비용은 부가급여로 제공하는 것이나 돈으로 주는 것이나 실질적으로 같다.
판매 & 물품세(Sales & Excise tax)	거의 모든 물품에 대해 15% 세율의 GST(부가가치세)가 적용된다. 유류, 담배, 주류에 대해 물품세가 부과된다.

위에서 언급한 뉴질랜드 세법규정은 <http://www.legislation.govt.nz/>에서 모두 확인할 수 있다.

14) <http://www.newzealandnow.govt.nz>

나. 소득세법의 구성

소득세법은 15개의 Part(연속되지 않는, A~Z)이 있고 각 장은 subpart(A~Z절)로 나뉜다. 그러므로 소득세법의 조문을 나타낼 때는 Part, subpart, section number, subsection number 그리고 paragraph 순으로 쓴다. 소득세법의 part와 subpart의 구성은 납세의무를 부과하고 계산하기 위한, 관련법과 계획들에 부합하도록 짜여 있다. 소득세법의 part들은 다음과 같다.

〈표 1-11-2〉 뉴질랜드 소득세법 구성표

Part A	Purpose and interpretation	목적 및 해석
Part B	Core provisions	주요 조항
Part C	Income	소득
Part D	Deduction	공제
Part E	Timing and quantifying rule	소득의 인식시기 및 산정
Part F	Recharacterization of certain transactions	거래의 재구성
Part G	Avoidance and non-market transaction	조세회피 및 시장 외 거래
Part H	Taxation of certain entities	특정기업의 과세
Part I	Treatment of tax losses	결손에 대한 취급
Part L	Tax credit and other credit	세액공제 등
Part M	Tax credit paid in cash	환급가능한 세액공제
Part O	Memorandum account	비망회계
Part R	General collection rule	납부징수 일반원칙
Part Y	Definitions and related matters	정의 및 관련 문제
Part Z	Repeals, amendments and savings	부칙

별표 (Schedule) 1-5; 10-14; 17-20; 24-27; 31-32; 36-37; 48-52

소득세법은 매해 한 개 이상의 수정법률(amendment act)에 의해 수정된다. 이 수정법률은 원래 법의 일부인 것처럼 된다. 세율은 매년마다 annual taxing act에 의

해 정해진다.¹⁵⁾

소득세법의 과세 조항은 납세의무자의 과세소득에 대해 소득세를 부과한다.¹⁶⁾ 또한 소득세법은 소득세와 구별되면서 특정한 기능을 가지는 다른 몇몇 세금들도 부과한다. 그런 세금들로는 부가급여세(fringe income tax, FBT)(고용주가 피고용인에 제공한 혜택에 부과되는 세금), 비거주자 원천징수세(non-resident withholding tax, NRWT), 거주자 원천징수세(resident withholding tax, RWT)(특정 이자 및 배당 소득에 부과되는 세금), 고용주의 노령연금 기여세(employer's superannuation contribution tax, ESCT)가 있다.

3. 기타 사항

뉴질랜드의 조세행정은 원활한 편이고, 납세비용(Compliance costs)은 OECD 국가 평균과 비슷하거나 약간 낮다.¹⁷⁾

‘납세의 편의성’에서 또 한 가지 중요한 요소는 어떤 특정한 종류의 회사가 자신의 납세 의무를 다하기 위해 필요한 총시간이 얼마인가이다. 2012년 조사에 따르면 뉴질랜드는 172시간으로 OECD 국가들 중에서 중간 정도를 차지했다.

15) 실무상 이 법이 2007년 ITA의 schedule1의 세율을 그대로 준용함은 앞서 이미 언급하였다.

16) 소득세법 BB1.

17) 뉴질랜드의 순위가 높은 편이기는 하나 과거에 2위를 한 적도 있으므로 그에 비한다면 다소 낮아졌다고 말할 수 있다. 그러나 이 결과를 두고서 뉴질랜드 자체의 변화라기보다는 조사방식의 변화에 기인한 것이라고 보는 입장도 있다. 중소기업들에 대한 한 자체조사에 따르면, 납세비용은 2004년과 비교했을 때 2009년에 1.3% 감소하였다고 한다.

〈표 1-Ⅱ-3〉 납세의 편의성 순위

순위	국가명	순위	국가명
1	아일랜드	18	이스라엘
2	캐나다	19	미국
3	스위스	20	벨기에
4	덴마크	21	포르투갈
5	룩셈부르크	22	터기
6	영국	23	오스트리아
7	노르웨이	24	그리스
8	아이슬란드	25	슬로베니아
9	핀란드	26	독일
10	뉴질랜드	27	멕시코
11	한국	28	헝가리
12	네덜란드	29	체코공화국
13	칠레	30	일본
14	스페인	31	폴란드
15	스웨덴	32	슬로바키아공화국
16	호주	33	이탈리아
17	프랑스		

출처: 세계은행/PwC, '2011년 뉴질랜드 재무부장관 브리핑자료' (뉴질랜드 국세청)에서 재인용.

누진성과 재분배 측면에서 보면, 뉴질랜드의 세금제도만을 단독으로 보는 것은 맞지 않다. 뉴질랜드는 다소 평평한 소득세율 단계를 가지고 있다. 뉴질랜드의 최고 개인세율은 평균 임금의 1.5배 소득단계부터 적용된다. 다른 많은 나라들은 최고 개인세율이 더 높고 또한 이 최고세율이 더 높은 구간의 소득에 대해 적용된다.

뉴질랜드에서 재분배의 상당한 부분은 이전지출(transfer payment), 특히 Working for Families라고 불리는 세액공제제도를 통해 이루어진다. 가장 최근 자료에 의하면, 자녀가 없는 독신의 세금 누진성은 대체적으로 OECD 평균과 비슷하다. 그러나 자녀가 있는 세대와 없는 세대 사이에는 평균 세율에서 큰 차이가 발생하

는데, 두 자녀가 있는 세대는 자녀가 없는 세대보다 훨씬 낮은 세율로 과세된다. 이 차이는 OECD 국가들 중 어느 곳보다 뉴질랜드가 가장 크다. 즉, 뉴질랜드의 재분배 정책은 자녀가 있는 가정들에 초점이 맞추어져 있음을 알 수 있다.

직접적인 비교는 어렵지만, 국가 간의 세금 누진성을 비교하는 한 가지 방법은 여러 소득 구간의 ‘평균 조세부담(average tax wedges)’을 비교하는 것이다. 한 개인의 평균 세금부담은 그 사람이 부담하는 세금의 총합에서 현금이전(cash transfers)을 빼고, 이를 총노동비용에 대한 비율로 나타낸 것이다. 아래는 자녀가 없는 개인이 평균 주당 소득의 67%, 100%, 167%를 버는 경우 평균 세금부담을 비교한 것이다.

〈표 1-Ⅱ-4〉 평균 세금부담(Average Tax Wedge)-자녀 없는 개인(2010)

(단위: %)

평균 주간 임금 대비 소득	2000			2010		
	뉴질랜드	호주	OECD	뉴질랜드	호주	OECD
67%	18.6	25.3	33.5	14.2	19.7	31.3
100%	19.4	30.4	36.7	16.9	26.2	34.9
167%	24.2	38.3	41.1	23.2	31.7	39.4
167% 소득과 67% 소득에서 차이	5.6	13.0	7.6	9.0	12.0	8.2

자료: OECD, ‘2011년 뉴질랜드 재무부장관 브리핑자료’ (뉴질랜드 국세청)에서 재인용.

뉴질랜드가 일반적으로는 낮은 개인소득세율을 가지고 있는 반면, 어떤 개인들은 Working for Families제도와 같은 사회 지원에서 제외되는 결과, 상당히 높은 실효한계세율(effective marginal tax rate, EMTR)로 과세될 수 있다. 높은 실효한계세율은 선택의 왜곡을 가져오고, 일과 기술 향상에 대한 의욕 저하를 가져온다. 그러나 상대적으로 적은 수의 사람만이 고세율이 적용되는 과세대상자이므로 생각보다 그 부작용은 적은 것으로 보인다. 총납세자들 중에서 3.4%가 60%가 넘는 실효한계세율로 과세되고, 50%에서 60%로 과세되는 비율도 3.4%, 40~50%로 과세되는 비율은 4.5%이다. 80%가 넘는 납세자들은 40% 이하의 실효한계세율로 과세된다. 양육

비 지원과 학자금 대출까지 고려하여, 이를 제외하고 계산한다면, 92%의 납세자들이 40% 이하의 실효한계세율로 과세된다.

Ⅲ. 세수입 규모 및 구성

현재 뉴질랜드에는 약 338만명의 납세자들이 있다. 뉴질랜드의 세제는 비교적 단순한데 주요 특징으로는 다음을 들 수 있다.

- 상속세가 없음
- 자본소득에 대한 일반적인 세금이 없고 단지 일부 투자에 대해서만 과세됨
- 지방정부에 내는 재산세(property rates) 외에, 다른 지방세나 주(state) 세금이 없음
- 급여세 payroll tax가 없음
- 사회보장세(social security tax)가 없음
- 최소한의 사고배상세(accident compensation tax)를 제외하고는 의료보험세가 없음

〈표 1-Ⅲ-1〉 뉴질랜드 중앙정부의 수입원천별 총세입 구조

(단위: 백만달러)

	수익적 세입 (Revenue Receipts)			자본적 세입 (Capital Transfers)	총세입 (Total Operating Income)
	세수입 (Tax Revenue)	세외수입 ¹⁾ (Non-Tax Revenue)	합계		
2008-09	59,647	32,112	91,759	23	91,782
2009-10	56,148	34,855	91,033	30	91,033
2010-11	58,868	38,417	97,133	30	97,133
2011-12	61,955	35,850	97,805	6	97,811

주: 1) 사회보장기여금은 세수입에 포함되지 않고 세외수입에 포함.

1. 각 연도는 매해 6월 시작하고 종료.

자료: Government Finance Statistics (Central Government)¹⁸⁾

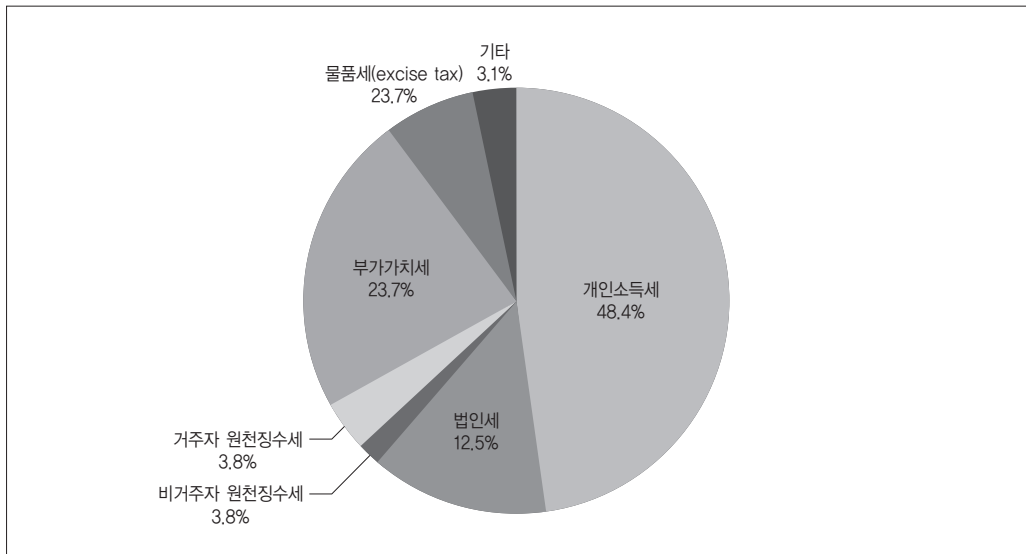
18) http://www.stats.govt.nz/browse_for_stats/government_finance/central_government.aspx

〈표 1-Ⅲ-1〉은 뉴질랜드의 최근 연도별 세수입 규모와 구성을 보여준다. 중앙정부의 조세수입만을 보여주기 때문에 지방정부의 세수입은 나타나 있지 않다.

〈표 1-Ⅲ-1〉에서 보듯 뉴질랜드의 조세수입은, 비록 약간의 증가세를 보이기는 하지만 크게 보면 과세연도별로 큰 변동 없이 일정 수준을 유지하고 있다.

한편, 뉴질랜드의 세목별 세수 비중을 살펴보면 아래 그림과 같다.

[그림 1-Ⅲ-1] 전체 세수에서의 세목별 비중



즉, [그림 1-Ⅲ-1]에서 보듯 뉴질랜드에서는 개인소득세가 세수의 가장 큰 비중을 차지하고 있으며(약 48%), GST(부가가치세)가 그다음으로 큰 비중의 세목(24%)이다. 법인세까지 합하면 소득세와 부가가치세가 전체 세수에서 차지하는 비율은 90%가 넘는다.

참고로, 아래 〈표 1-Ⅲ-2〉는 뉴질랜드 정부의 주요 세목이 전체 세수 기준으로 연도별로 어떤 비중을 차지하고 있는지 그 추이를 나타낸 것인데, 주요 세목의 연도별 비중이 큰 변화 없이 계속 이어지고 있음을 보여준다.

〈표 1-Ⅲ-2〉 뉴질랜드(중앙정부)의 주요 세목별 세수입

(단위: 백만달러, %)

	2008-09	2009-10	2010-11	2011-12
총조세수입 (Gross Tax Revenue)	59,647 (100.0)	56,148 (100.0)	58,686 (100.0)	61,955 (100.0)
직접세	38,313 (64.2)	33,988 (60.5)	33,701 (57.4)	35,516 (57.3)
소득세	27,684 (46.4)	25,482 (45.4)	24,378 (41.5)	25,134 (40.6)
법인세	10,629 (17.8)	8,507 (15.2)	9,323 (15.9)	10,838 (16.8)
재산세 ¹⁾	45 (0.08)	46 (0.08)	50 (0.09)	67 (0.11)
간접세	21,126 (35.4)	21,994 (39.1)	24,789 (42.2)	26,237 (42.3)
관세	1,880 (3.2)	1,873(3.3)	1,916 (3.3)	2,038 (3.3)
부가가치세 (GST)	19,246 (32.3)	20,071 (35.7)	22,873 (39.0)	24,199 (39.1)
기타	164 (0.27)	169 (0.30)	145 (0.25)	135 (0.22)

주: 1) 재산세 : 부동산세(recurrent taxes on immovable property), 상속세, 금융거래세 등
1. () 안은 총조세수입에서 차지하는 비중임

자료: Government Finance Statistics(Central Government)¹⁹⁾

뉴질랜드의 개인소득세 최고세율은 최근 낮아져서, 7,000달러가 넘는 소득에 대해 33%의 세율이 부과되고 있다. 또한 법인세율도 2011년부터 30%에서 28%로 인하되었다.

정부는 자본소득이나 토지 과세에 대한 어떤 전망도 배제하고 있다. 뉴질랜드의 세제 정책은 급증하는 재정적자 때문에 세금을 늘리는 다른 많은 나라들의 조세정책과 다른 방향으로 가고 있다. 뉴질랜드의 소비세는 'Goods and Services Tax'(GST)라고 불리는데 15%의 단일세율이다. 다른 나라들이 여러 가지 다른 물품과 서비스에 대

19) http://www.stats.govt.nz/browse_for_stats/government_finance/central_government.aspx

해 복잡한 단계의 과세제도를 가지고 있는 것에 비한다면 뉴질랜드의 GST는 비교적 간단한 제도라고 할 수 있다.

앞서 간략히 언급했지만, 뉴질랜드는 세수를 주로 3개의 대규모 세목으로부터 얻는다. 법인세, 개인소득세와 부가가치세(GST)가 그 세 가지 세목이다. 2009/10연도 뉴질랜드의 세수는 GDP의 약 31%였다. 뉴질랜드의 GDP에서 세금이 차지하는 비율은 OECD 평균보다 약간 아래이고 최근 몇 년 동안 눈에 띄게 줄어들었다(2007년 35.1%). 이것은 OECD 국가들이 평균적으로 1.5% 감소한 것에 비해 큰 폭의 감소이다. 즉, 뉴질랜드도 다른 나라들과 마찬가지로 세수에 있어서 세계 금융위기로 인한 주기적 감소를 경험하였지만 또한 몇 가지 중요한 정책들도 시행되어 영향을 미쳤다. 감소 중 약 2.5%가 정책적 이유이고 나머지가 금융위기로 인한 감소로 평가되고 있다.

뉴질랜드의 재정상태 및 고령화 추세를 감안한다면 단기, 중기적으로는 상쇄하는 재원 마련 없이, 세금을 감소시키는 것은 재정적으로 한계가 있다고 보인다. 인구 고령화로 인해 2050년까지 노령연금의 비용이 GDP의 약 3%로 증가할 것으로 예상된다. 정부지출의 상당한 감축이 없는 한, 왜곡을 가져오는 세수 감소는 다른 세수 증가로 보전되어야 할 것이다. 과세기반을 넓히는 것이 하나의 방법이 될 수도 있지만 뉴질랜드의 과세기반은 이미 매우 넓은 상태이다.

가장 최근의 OECD 자료에 의하면, 뉴질랜드는 비교적 세수의 많은 부분을 소득 및 수익에서 걷고 있다. 이 세금들은 OECD가 성장을 저해하는 가장 나쁜 세금으로 지목한 세금들 중 하나이다. 그러나 뉴질랜드는 그 외에는 다른 ‘성장을 저해하는 세금’이 있지 않아서 전체적으로 볼 때 그리 나쁜 형편은 아니다. 가령 뉴질랜드에는 사회보장세(social security tax)나 급여세(Payroll tax)가 없다.

뉴질랜드는 OECD 국가들 중에서 세 번째로 소득, 수익 및 자본소득에 대한 과세율이 높다. 그러나 사회보장세 및 급여세까지 합했을 경우 대체적으로 다른 나라들과 비슷한 수준을 유지하고 있다.

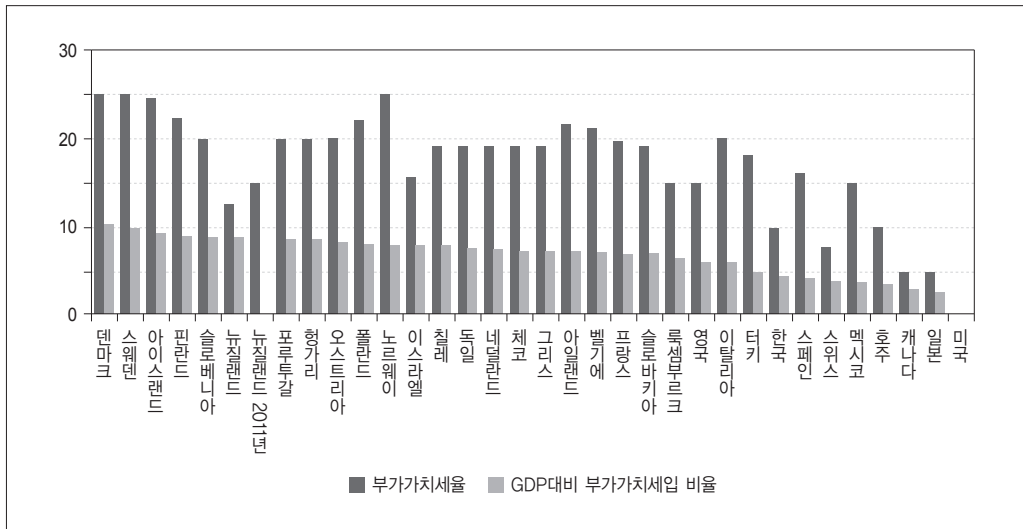
뉴질랜드의 주요 3가지 세목인 개인소득세, 법인세 및 부가가치세(GST) 등은 모두 넓은 과세기반을 가지고 있어서 비교적 높지 않은 세율로 세수를 유지되는 것이 가능하다. 소득세나 부가가치세와 관련해서, 다른 OECD 국가들과 비교했을 때 뉴질랜드는 낮은 세율을 가지고 있으면서도 세수는 많은 편이다. 이것은 뉴질랜드가 목표로

하고 있는 ‘BBLR(Broad base, low rate)’ 정책기조에 일치하는 것이다.

[그림 1-Ⅲ-2]에서 볼 수 있듯이, 2009년 뉴질랜드의 GST 세입은 GDP의 8.5%였는데, 이는 뉴질랜드의 GST 세율이 아직 12.5%로(현재 15%), OECD 국가들 중 6번째로 낮았을 때였다(GST가 없는 미국을 제외한 순위).

[그림 1-Ⅲ-2] 부가가치세 세입(2009년)

(단위: %)



자료: OECD, ‘2011년 뉴질랜드 재무부 장관 브리핑자료’(뉴질랜드 국제청)에서 재인용.

2009년에 개인소득세 최고세율은 38%였고, OECD 국가 중 6번째로 낮았다(현재 33%로 인하되었음). 낮은 세율에도 불구하고, 뉴질랜드는 GDP 대비 개인소득세 세수가 OECD 국가들 중 6번째로 높은 국가였다. 이는 뉴질랜드 소득세의 넓은 과세기반 때문인데, 예를 들어, 뉴질랜드에서는 개인의 주택에 대한 이자공제를 해주지 않고, 퇴직저축에 대해서 큰 세제혜택을 부여하지 않는다.

세율 감소로 인해 GDP 대비 개인소득세 세수는 2006/07과세연도의 14.9%에서 2008년 12.7%로 감소하였다.

최고세율이 높지 않음에도 개인소득세수 비중이 높은 또 한 가지 이유는, 세율구간이 비교적 가파르지 않다는 점에 있다. 최고세율은 낮은 소득 단계부터 적용되기

시작하고(평균임금의 1.5배) 최고세율과 최저세율이 차이가 비교적 작다(2009년에 25.5%, 2010년에 감세정책으로 인해 22.5%로 감소). 높은 개인 한계세율에 대한 한 가지 우려는, 이로 인해 상위구간의 평균세율이 높아져서 능력 있는 뉴질랜드인들은 자국을 떠나게 만들고 능력 있는 비거주자들은 뉴질랜드로 오지 못하도록 하는 부정적 결과를 낳을 수 있다는 점이다. 가장 최근의 OECD 자료에 의하면 뉴질랜드는 매우 유동적인 노동력을 가지고 있는 것으로 나타나고, 국내에서 태어난 개인이 외국에서 사는 비율이 세번째로 높은 국가였다.

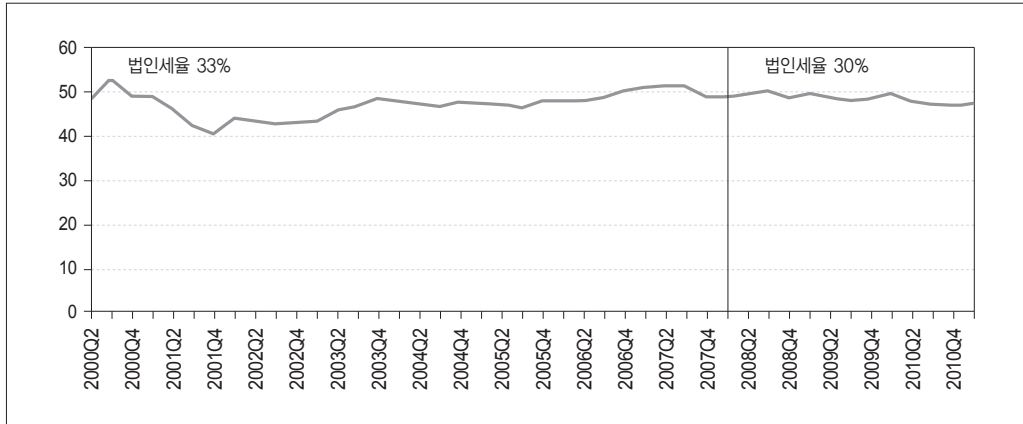
법인세도 뉴질랜드에서 중요한 세목 중의 하나인데, 2009년에 GDP의 약 3.3%가 법인세로 징수되었다(OECD국가들 중 6번째로 높음). 이 당시 뉴질랜드의 법인세율은 OECD 국가들 중 7번째로 높았는데 현재는 28%로 인하되었다. 법인세율은 최근의 28%로의 인하에도 불구하고 OECD 국가 평균보다는 다소 높게 유지되고 있다. 2011/12연도 초에 OECD 평균 법인세율은 25.5%였다. 법인세율을 더 낮출 것인지 여부에 대한 찬반 의견이 있고, 법인세 세입이 OECD 국가들과 비교했을 때 높은 편이지만 최근에 들어 눈에 띄게 감소했다. 최근의 법인세 세입 감소가 단순한 주기적 감소인지 구조적 문제인지는 좀 더 지켜볼 필요가 있다. 상대적으로 높은 뉴질랜드의 법인세율은 외국투자자들에게 뉴질랜드가 투자처로서 매력적이지 않게 한다는 우려가 있다.²⁰⁾ 그러나 외국인 직접투자에 영향을 미치는 비세금적 요소들이 존재하고, 뉴질랜드는 국가가 작고 지리적으로 떨어져 있기 때문에, 다른 나라보다 세금이 외국 투자자에 미치는 영향이 적을 수 있다.

자료만을 놓고 본다면, 물론 세계 금융위기의 영향이 없던 경우라면 어떠했을지 예측하기 힘들지만, 최근의 법인세율 인하에도 불구하고 해외 직접투자는 오히려 감소한 것으로 나타났다.

20) 이 점은 최근 계속 지적되어 온 것인데, 법인세율 1% 인하는 외국인 직접투자(Foreign direct investment)를 3.72% 증가시킬 것이라고 주장하는 자도 있다고 한다.

[그림 1-III-3] 뉴질랜드에 대한 외국인직접투자

(단위: GDP 대비 %)



자료: '2011년 뉴질랜드 재무부장관 브리핑자료'(뉴질랜드 국세청).

IV. 최근의 세제개혁²¹⁾

뉴질랜드에서는 1980년대 초반부터 조세체계 전반에 대한 정비작업이 진행되었다. 그 이유는 1980년대 이전의 조세체계는 소득세가 중심이 되었기 때문에 개인사업자와 법인에 대한 세부담은 미미한 데 비해 근로자의 세부담이 과도했고, 또 판매세(sales tax)의 경우 세율은 높았으나 과세표준이 넓지 않아 필요한 세수를 충족시키는 수단이 될 수 없다는 등 여러 비판이 있었기 때문이다.

뉴질랜드는 조세제도 개편작업의 한 가지로 ‘소득세법 다시쓰기 사업(Income Tax Rewrite Project)’을 1992년 무렵부터 본격적으로 진행시켰다. 이는 시기적으로 보아 크게 네 단계로 구분할 수 있다. 첫 번째 단계로, 1992년부터 1994년까지의 사업 결과는 다음과 같다. Valabh Committee는 과세 과정을 간소화하고 자본세의 실현 가능성을 시험하며 조세순응비용 경감을 목적으로 하는 보고서 작성을 계획했지만 자본세 도입이 무기한 보류된 탓에 소득세가 재구성되어야 하는 상황이 되었다. 그런 까닭에 해당 위원회가 준비해야 하는 보고서의 논제가 전문가들 입장에서 사용하고 이해하기 편한 방향으로 세법 자체가 재정비되어야 하는 쪽으로 새로 정해지게 되었다. 뉴질랜드 정부는 Valabh Committee의 제안을 받아들이고 해당 사업 진행을 위해 실무작업팀(Working Party)을 구성했다. 이 실무작업팀의 노력의 일환으로, 비록 이전의 세법(Income Tax Act 1976)과 비교해 볼 때 내용상 실질적 변경은 없었지만 새로운 조문번호 부여 등 형태적 변경이 이루어졌던 「Income Tax Act 1994」가 도입되었다. 해당 세법을 통해 글자와 숫자를 조합한 조문번호가 도입되었고, 핵심조항(core provision)을 법령의 도입부로 보았고 정의규정(definitions)도 함께 모아 법령의 마지막 장에 배치되어 사용자 편의 제고가 일정 부분 달성되었다. 두 번째 단계로,

21) 본 단락은 변혜정, 「알기 쉬운 조세체계 구축방안에 관한 비교법적 접근」, 『조세와 법』(제4권 특별호), 2012, pp. 193~202에 전적으로 의존해 작성된 것이다.

1994년부터 1996년까지의 사업 경과는 특히 「Income Tax Act 1994」의 핵심조항에 대한 다시쓰기 작업과 관련이 있다. 이때 다시 쓰여진 핵심조항들은 ‘Part B의 목적’, ‘소득세와 납세의무’, ‘세액의 계산과 납세의무의 이행’, ‘소득, 공제, 소득의 인식시킴란 무엇인가’, ‘원천징수의무에 대한 정의’ 등인데, 「Taxation (Core Provisions) Bill 1995」를 통해 반영되었다. 세 번째 단계로, 1997년부터 2004년까지의 사업 경과는 소득세법의 Part A에서 Part E 부분을 쉬운 용어(plain language)를 사용해 기술하며 이를 세법(Income Tax Act 1994)에 반영하는 작업에 초점이 있었다. 마지막으로 네 번째 단계는 2004년부터 2007년까지의 사업 경과이다. 2006년 11월에 「Income Tax Bill 2006」이 의회에서 논의되었는데, 이 무렵이 바로 과거 14년간 계속된 ‘소득세법 다시쓰기 사업’이 정점에 다다른 시기였다. 「Income Tax Bill 2006」은 뉴질랜드 소득세법을 명확히 하는 것은 물론, 사용자가 쉽게 이해할 수 있도록 하는 것을 목표로 진행된 일련의 작업의 결과물이었다. 2007년에 마침내 3,000여 페이지에 이르는 「Income Tax Act 2007」이 의회에서 통과되었고, 이로써 15년간 4단계를 거쳐 진행된 소득세법 다시쓰기 사업이 최종적으로 종결되었다.

다른 한편, 비록 소득세법 다시쓰기 사업이 상당한 성과를 거두었기에 국민들 일반은 다른 세법에도 이런 작업이 이어지기를 바라고 있기는 하나 실제 「Goods & Services Tax Act 1985」나 「Tax Administration Act 1994」 등으로 사업범위가 확대되어 새로 진행될지 여부에 대해서는 현재까지 명확히 결정되지 않은 상태라고 한다.

제2편 소득세제²²⁾

I. 납세의무자와 과세기간

1. 과세의 인적 단위(Taxable Person)

가. 납세의무자(Taxpayer)

개념적으로, 모든 사람은 소득세법의 적용을 받는다. ‘taxpayer’의 정의를 보면 “소득세법에 의해 부과되는 의무를 지는 또는 질 수 있는 사람”이라고 되어 있다. 어떤 사람이 소득세를 내야 하는지 여부는 그 사람이 벌어들이는 소득의 성질에 달려 있다. 현행 소득세법은 더 이상 ‘사람’에 대한 정의 규정을 가지고 있지 않지만,²³⁾ 약간 혼선을 보이기는 하지만 관례법에서는, 사람에는 회사, 지방자치단체, 공공기관 등 법인과 법인격 없는(unincorporated) 단체 및 자연인이 포함된다고 본다.

나. 파트너십(Partnership)

파트너십은 그 구성원들과 독립되는 법적 존재는 아니지만 법인격 없는 단체로서, 조세 목적상 사람이며 또 연간 세금신고서도 제출해야 한다. 그러나 파트너십 전체에 대한 소득금액 계산(assessment)은 하지 않고, 구성원 각자 단위로 그 파트너십 소득에서 자신의 지분에 대해서 과세된다.

22) 제2편에 언급된 법령의 경우, 특별한 다른 언급이 없다면 뉴질랜드 「소득세법(2007)」을 뜻한다.

23) 1994년 소득세법에는 사람에 대한 정의가 있었다.

다. 신탁(Trusts)

신탁의 경우에는 신탁구조와 각 주체의 거주자 여부에 따라 수익자(beneficiary), 수탁자(trustee) 또는 신탁설정자(settlor)가 각각 납세의무자가 될 수 있다.

상속재산의 재산관리인 또는 집행인은 사망자의 소득에 대해 신고서를 제출하고 세금을 납부할 의무가 있다.

라. 회사(Company)

회사란 세금 목적상의 정의는 어디에서 설립되었는지, 법인화되었는지 관계없이, 법인체 또는 구성원들과 독립하여 법적 인격이나 존재성을 가지는 모든 조직을 말한다. 이 정의에는 또한 단위신탁(Unit trust), 특정 집합투자펀드, 공항운영체(airport operators) 같은 단체들도 포함되고, 상호협동조합(friendly society), 건축조합(building societies)도 포함된다.

뉴질랜드의 세제에서 중요한 역할을 차지하는 것이 ‘폐쇄회사(close company)’이다. 폐쇄회사란 “어느 때건 5명 이하의 자연인이 의결권의 50% 이상을 가지고 있을 때” 또는 “시장가격이 있는 경우에 그들의 시장가치 지분의 합이 50% 이상일 때”라고 정의된다. 이때 모든 특수관계인들 중 자연인들은 묶어서 한 명의 자연인으로 취급된다. 특수한 법인(가령 공공기관, 지방정부 기관, 정부기관, 생명보험 펀드, 집합투자펀드, 왕실 연구기관 등)은 폐쇄회사가 될 수 없다.

2. 과세기간(Taxable Period)

연단위로 과세된다. 과세연도(tax year) 동안 벌어들인 소득에 대해 과세된다.²⁴⁾ 이때 과세연도²⁵⁾란 4월 1일부터 다음해 3월 31일까지를 말한다. 특정한 경우에 국제

24) 소득세법 YA1.

25) tax year는 4월 1일에 시작하여 3월 31일에 끝나는 기간을 말한다. *New Zealand Master Tax Guide*(2012), 770.10문단 참조.

청장은 다른 회계기간을 과세연도로 삼는 것을 허용한다. 국세청장은 3월 31일이 아닌 다른 날짜(non standard balance date)에 소득신고서를 받아줄 수 있는데, 이때 소득은 3월 31일로 끝나는 소득연도 중에 번 것으로 간주된다. 4월 1일부터 9월 30일 사이(late balance date)에 신고서가 제출된 경우 소득은 3월 31일로 끝나는 소득연도에 번 것으로, 10월 1일부터 3월 30일 사이에 신고서가 제출된 경우(early balance date) 그 소득은 그 다음해 3월 말로 끝나는 소득연도에 번 것으로 된다.

소득세법에는 다음과 같은 경우에 1년 이상의 기간에 소득을 분산시키는 조항²⁶⁾이 있다. ① 예상에 의한 소득(예: 호의에 의한 임대), ② 목재 판매로 인한 수입, ③ 정부(Crown)에 토지를 처분한 때

26) 소득세법 11 참조.

Ⅱ. 개인소득세

1. 서론

소득세법과 법인세법이 법전 편제상 분리되어 있는 우리나라와 달리, 뉴질랜드는 소득세법상 과세표준 결정 및 부과, 징수 등 대부분 조항에서 개인과 법인에 차이를 두지 않는다. 그러므로 이 글에서 언급하는 뉴질랜드의 개인소득세란 소득세법의 내용 중 개인소득과 관련된 내용을 추려내 정리한 것임에 유의할 필요가 있다.

2. 소득계산의 인적 단위(Taxable Persons)

개인이라면 원칙적으로 과세의 인적 단위가 된다. 그런데 본장에서는 거주자인 개인의 국내소득을 중심으로 우선 다루고, 거주자인 개인의 국외원천소득이나 비거주자인 개인에 대한 과세문제는 나중에 다루기로 한다. 그러한 맥락에서 우선 거주자와 비거주자를 구분짓는 기준이 무엇인지부터 살펴본다.

가. 거소(Residence)와 주소(Domicile)의 정의

어떤 개인이 다음과 같은 경우에 처해 있다면 그는 뉴질랜드 거주자이다.²⁷⁾

- 뉴질랜드에 상시 거처(permanent place of abode)²⁸⁾를 가지고 있는 사람(다른 나라에도 상시 거처가 있는지는 무관함) 또는
- 연속되는 12개월 동안의 기간에 뉴질랜드에 183일 이상 있었던 사람. 이 경우 그

27) 소득세법 YD1(2)-(4).

28) 법원에서는 '상시 거처'라는 말에는 임시라는 말에 대비되는, 장기간 지속되는(영원히는 아니더라도) 주로 생활하는 장소를 말한다고 본다.

183일의 첫날부터 거주자가 된다.

한편, 소득세법에 다른 규정도 있다. 어떤 개인이 연속되는 12개월 동안 325일 이상 뉴질랜드에 없었던 경우에는 비거주자로 취급된다. 이 경우 그 325일의 첫날부터 비거주자가 된다. 그러나 그 개인이 뉴질랜드에 상시 거처를 가지고 있는 경우 위 325일 규칙이 적용되지 않는다. 1일의 일부 동안만 뉴질랜드에 있는 경우 그 하루가 모두 뉴질랜드에 있었던 것으로 간주된다.²⁹⁾

따라서 ‘183일 규칙’과 ‘325일 규칙’이 충돌하는 경우가 생길 수 있는데, 이때는 어떻게 해결해야 할까? 두 번째 규칙, 즉 325일 규칙이 어떤 개인이 거주자인지 비거주자인지를 구분짓는 기준이 된다.

그런데 국세청장은 개인의 상시 거처가 존재하는지 여부를 판단할 때 다음 요소들을 고려한다고 한다.

- ① 뉴질랜드에서 지낸 기간
- ② 숙박: 뉴질랜드에서 지내던 집이 임대된 것인지, 구입한 것인지, 또는 외국의 집을 처분했는지 여부
- ③ 직장 경력: 일시적인 일을 했는지 여부
- ④ 개인이 상시 거처가 있다고 주장하는 나라에서 거주한 기간
- ⑤ 외국에서 금융적 연결고리들(financial ties): 외국은행 계좌, 투자계약, 노령연금계약 등을 계속 보유하고 있는지, 뉴질랜드에서 어떤 종류의 금융 연결고리를 맺었고 어느 정도로 맺었는지
- ⑥ 가족적 연결고리: 어디에 직계가족들이 있는지
- ⑦ 스포츠, 직업, 거래 연결고리: 그러한 연결점들을 계속 보유하고 있는지
- ⑧ 사회복지급여 수령: 뉴질랜드 혹은 외국 복지급여를 수령했는지 여부
- ⑨ 연차휴가(annual leave): 뉴질랜드에서 휴가를 썼는지, 외국에서 썼는지 여부

다른 한편으로, 소득세법에서는 거주자, 비거주자라는 용어 외에, 부재자

29) 소득세법 YD1(6)-(8).

(absentee)라는 말도 사용한다. 이 용어는 부재자들에게 보통 권리가 부여되지 않는 세액공제(rebate) 문제와 관련하여 가장 중요한 의미를 갖는다. 여기서 부재자란 어느 한 소득연도의 일부분이라도 뉴질랜드 거주자였던 사람을 뺀 나머지 사람을 말한다. 그러므로 부재자란 과세연도 전체에 걸쳐 비거주자였던 사람만이 해당된다.³⁰⁾

나. 가족도 소득계산 인적 단위인지 여부

사람이 실제 생활을 영위해나가는 단위는 개인이 아니라 가족이기 때문에 부부나 가족을 과세의 인적 단위로 삼아야 옳다고 여길 수도 있다. 나라에 따라서는 실제로 부부소득을 합하여 과세하고 자녀소득은 부모의 세율로 과세하는 식으로 이런 생각을 일정 부분이나마 받아들이는 경우도 없지 않다.³¹⁾ 하지만 뉴질랜드 세법에서는 이렇게 가족을 소득계산의 인적 단위로 받아들이는 시도는 찾아보기 힘들다.

3. 과세소득(Taxable Income)

가. 총론

뉴질랜드의 거주자는 그의 전 세계소득에 대해 과세되고, 비거주자는 오직 뉴질랜드 원천의 소득만이 과세된다. 보수, 월급, 수당, 급여 등은 뉴질랜드에서 고용주 혹은 본인을 위해 행해진 서비스에 대해 번 것이라면 뉴질랜드 원천으로 간주되는데, 고용주 혹은 본인의 거주자 여부는 관계없다.³²⁾ 「사고보상법(Accident Compensation Act 1982)」에 의해 지급되는 급여 관련 보상금, 호의적 성격의 연금(ex gratia pension), 기타 일부 다른 연금 및 일부 혹은 전부가 뉴질랜드에서 이행되거나 뉴질랜드에서 체결된 계약에서 번 소득은 뉴질랜드 원천으로 간주된다.³³⁾

30) 소득세법 YA1.

31) 가령 미국세법 제1조(g)나 독일 소득세법 제26조 등.

32) 소득세법 YD4(4).

33) 소득세법 YD4(3), (5), (6).

다음 항목들은 명시적으로 소득으로 포함된다.³⁴⁾

- ① 「부상예방, 재활 및 보상법(Injury Prevention, Rehabilitation and Compensation Act 2001)」, 「1998년 사고보상법(ACA 1998)」(현재 폐기), 「1992년 사고보상법」(현재 폐기), 「1982년 사고보상법」(현재 폐기)에 따라 지급되는 사고보상금
- ② 「교육법(Education Act 1989)」 제303조에 따라 지급되는 장학금(학자금, education grant). 단 「소득세법」 CW36조에 의해 제외된 것이 아닌 것
- ③ 소득의 성질을 갖는 (보험, 공제조합 등의) 수당. 다음의 것들이 포함될 수 있다.
 - 한부모가정 지원금(sole parent support)
 - 긴급 수당(emergency benefit)
 - 생계보조지원금(supported living payment)
 - 구직자 지원금(jobseeker support)
 - 신생아가족 수당(young parent payment)
 - 청소년 지원금(youth payment)
- ④ 뉴질랜드 「노령연금 및 퇴직소득법(NZSRI 2001)」의 Part1과 「사회복지법(SWA 1990)」의 Part1에 의한 뉴질랜드 노령연금 지급금
- ⑤ 「육아휴직 및 고용보장법(Parental Leave and Employment Protection Act 1987)」 Part 7A에 의한 육아휴직 지급금
- ⑥ 「소득세법」 CW28에서 제외되지 않은 연금(pension)
- ⑦ 퇴직군인 연금
- ⑧ 귀속 피지배외국법인 소득(attributed controlled foreign company income)³⁵⁾
- ⑨ 외국투자펀드 소득(foreign investment fund income)³⁶⁾
- ⑩ 일반적 개념의 소득³⁷⁾

34) 소득세법 Part C.

35) 소득세법 CQ1.

36) 소득세법 CQ4.

37) 소득세법 CA1.

- ⑪ 토지에서 채취한 광물로부터 얻은 소득³⁸⁾
- ⑫ 권리 없이 보유하거나 지배하는 재산의 시장 가치³⁹⁾
- ⑬ 「건축조합법(주택금융조합, 주택조합, Building Society Act 1965)」에 따른 상금(cash prize) 혹은 상금에 대신하여 받는 선급금(advance in lieu of cash prizes)

나. 비과세소득(Exempt / Excluded Income)

피고용자의 소득에는 다음이 포함되지 않는다.⁴⁰⁾

- ① 부가급여세(FBT)의 적용을 받는 부가급여
- ② 실비보상(reimbursing allowances)
- ③ 「노동자 배상법(Worker's Compensation Act 1956)」에 따른 노동자 배상. 일 시불 지급이든 주단위 지급이든 무관(CW34(1)). 이 면제규정은 「사고보상법(ACA 1982)」 또는 「사고재활 및 보상보험법(Accident Rehabilitation and Compensation Insurance Act 1992)」에 따라 지급되는 임금 관련 배상금, 또는 고용인이 피고용인의 일을 할 수 없던 기간에 대해 법적인 의무에 따라 지급하는 것에 대해서는 적용되지 않는다.
- ④ 일을 하지 못하는 기간에 대해 공제조합(friendly society)이나 질병, 사망 질병 복지기금(benefit fund)에서 지급된 것 또는 「국가복지기금법(National Provident Fund Act)」 제25조에 따른 사고 수당. 이 면제 조항은 개인적인 질병 또는 사고보험에 의해 지급된 것에도 적용되나, 이 경우 지급금이 일을 할 수 없게 된 기간과 관련되어 지급된 것이어야 하고 급여를 받지 못해서 지급된 것

38) 소득세법 CB29.

39) 소득세법 CB32.

40) 비과세소득을 엄밀히 구별해 과세대상에서 완전히 제외되는 면세소득(exempt income)과 소득세의 과세대상은 아니나 다른 세금은 낼 수도 있는 배제소득(excluded income)으로 구분짓는 입장도 있다. 가령 공제조합(friendly society)에서 지급된 돈은 전자에 해당하고, 부가급여(fringe benefit)처럼 소득세 과세대상은 아니나 부가급여세의 적용을 받는 것은 후자에 해당한다. *Staples Tax Guide* (2012), Thomson Reuters, 370.10문단 참조.

이어서는 안된다.⁴¹⁾

- ⑤ 초빙(방문) 전문가(visiting expert), 방문 학생의 소득.⁴²⁾ 이 경우 초빙전문가의 소득은 비거주자인 초빙전문가가 비거주자인 고용주를 위한 서비스의 대가로 지급된 것이어야 하고, 방문 학생의 경우 비거주자인 학생이 지급받는 장학금 등이어야 한다. 이러한 지급금은 뉴질랜드 정부가 체결한 협정 프로그램(arrangement)에 따라 전문적 조언, 지원, 강의, 교수, 조사, 연구, 훈련 또는 경험쌓기와 관련된 것이어야 한다. 초빙 전문가는 반드시 뉴질랜드에 있어야 한다. 여기에 해당하는 프로그램들로는 다음과 같은 것이 있다.
- 영연방 교육 프로그램(the Commonwealth Education Scheme)
 - UN프로그램들(UN programmes)
 - UN 산하기관의 전문가 혹은 문화지원 프로그램(expert or cultural assistance programmes of a UN special agency)
 - 웨스턴 사모아, 니우, 토켈라우 및 쿡 제도의 공무원들을 위한 훈련 프로그램(training arrangements for officers of Western Samoa, Niue, the Cook Islands and Tokelau)
 - 웨스턴 사모아, 니우, 토켈라우 및 쿡 제도 거주자들을 위한 훈련 프로그램
 - 위와 유사한 프로그램들
- ⑥ 뉴질랜드 체류기간이 92일 초과하지 않는 체류중 비거주자가 뉴질랜드에서 비거주자 고용주를 위한 인적 서비스(전문적 서비스 포함) 제공으로 번 소득이고, 그 소득이 자신의 나라에서 과세대상인 경우⁴³⁾
- ⑦ 「외교관 특권 및 면책법(Diplomatic Privileges and Immunities Act 1986)」의 적용을 받는 외교관이 번 소득
- ⑧ 장애인이 ‘보호 작업장’(sheltered workshop) 기타 유사 작업장에서의 치료상의 활동을 통해 번 명목적인 소득액수⁴⁴⁾

41) 소득세법 CW34(1)(a), (2).

42) 소득세법 CW22(1), (2).

43) 소득세법 CW19.

44) 소득세법 CW33(1)(d), (2).

- ⑨ 비거주자 엔터네이너가 정부 지원 문화 프로그램, 비거주자 비영리단체의 문화 활동, 게임이나 스포츠 국제단체의 공식 대표로서 번 소득⁴⁵⁾
- ⑩ 다음의 퇴직수당
 - 해군, 육군, 공군, 경찰 복무로 인한 것이거나 이로 인해 가중된 장애, 지체부자유와 관련되어서 정부(어떤 정부이건)로부터 지급받는 연금 기타수당(퇴역군인연금(veterans' pension) 제외)⁴⁶⁾
 - 해외 연금 지급액 중 「사회보장법(Social Security Act 1964)」에 의해, 동법에서 지급해야 할 금전적 수당(뉴질랜드 노령연금(NZ superannuation) 및 퇴역군인연금(veteran's pension) 제외)에서 공제가 된 부분(즉, 사회보장법에서 얼마를 지급받을 수 있는데, 해외 연금을 받는 경우 일정 액수만큼 덜 지급된다. 이 경우 그 액수를 말한다).⁴⁷⁾
 - 직장 간의 통산 가능한(portable) 뉴질랜드 노령연금 또는 통산 가능 퇴직군인연금⁴⁸⁾
- ⑪ 순수하게 비직무집행 이사의 역할에 대해 주주가 받은 현물 수당(non-cash benefits)은 부가급여세로부터 제외된다.
- ⑫ 「부상방지, 재활(복귀) 및 보상법(Injury Prevention, Rehabilitation and Compensation Act 2001)」의 PartII에 의해 지급되는 치료, 재활에 대한 지급금, 자립수당(independence allowances), 장례 및 유족 지원금, 양육 지원금(2002. 4. 1.부터 시행함)⁴⁹⁾
- ⑬ 「부상방지, 재활(복귀) 및 보상법(IPRCA 2001)」에 의해 지급된 재활 서비스 지급금. 그 지급금 전부가 사회복귀를 돕는 사람에게 지급된 경우⁵⁰⁾
- ⑭ 자원봉사활동을 수행중 발생한 실비를 충당하기 위해 자원봉사자가 지급받은

45) 소득세법 CW20(1), (2).

46) 소득세법 CW28(1) (a), (b).

47) 소득세법 CW28(1) (e), (2).

48) 소득세법 CW28(1) (c), (d).

49) 소득세법 CW33(1) (b).

50) 소득세법 CW35.

변상금⁵¹⁾

- ⑮ 고용주가 업무 관련 이사/이전으로 피고용인에게, 또는 피고용인을 위하여 지급한 이전비⁵²⁾
- ⑯ 피고용인이 야근을 할 때 지급된 식사비 및 야근수당. 식사비의 경우 피고용인은 최소 2시간의 야근을 하여야 한다. 야근수당의 경우 일일 최소 7시간을 일하며, 중심 근무장소에서 떨어진, 야외에서 장시간의 육체노동 일을 하는 사람이며, 야근수당 지급의 지정된 정책 및 관행이 있는 경우에 한한다.⁵³⁾
- ⑰ 캔터베리 지진의 결과로 피고용인에게 지급된 것(숙박에 상응하는 가치도 포함). 반드시 지진 발생 후 8주 이내에, 지진 피해 구제를 위한 목적으로 지급된 것이어야 한다. 봉급, 급여 등의 대체물이어서는 안 되고, 근속연수에 따라 차별 지급되는 것이 아니어야 한다. 특수관계인에게 지급되는 경우, 특수관계 없는 피고용인에게도 지급되는 것이어야 하고, 고용주는 반드시 이를 면제소득으로 취급되도록 신청(선택)해야 한다. 모든 숙박/거처 관련 혜택과 각 피고용인당 최초 3,200달러까지 면제된다.⁵⁴⁾

다른 법령에서 다루어지지 않은, 어떤 특정한 금전 수령은 특별히 소득에서 제외된다. 그러한 것들로써는 다음과 같은 것들이 있다.

- 「자녀양육지원법(Child Support Act 1991)」에 의한 양육비 또는 배우자 생활비⁵⁵⁾
- 교육기관에서 교육받는 것에 대한 장학금 또는 학자금. 단 이것은 「교육법(Education Act 1989)」 제303조에 의한 규정들에 따라 지급되는 기본보조금(basic grant) 또는 독립환경보조금(independent circumstances grant)이 아니어야 한다.⁵⁶⁾
- 「사회보장법(Social Security Act 1964)」에 의한 금전적 수당. 단 소득으로 분류

51) 소득세법 CW62B.

52) 소득세법 CW17B.

53) 소득세법 CW17C.

54) 소득세법 CZ23.

55) 소득세법 CW32.

56) 소득세법 CW36.

되는 수당 제외⁵⁷⁾

다. 근로소득(Employment Income)

1) 급여(Salary)

피고용인인 개인은 고용과 관련되어 얻은 모든 것에 대해 납세의무를 진다. 「소득세법」 CE절에는 피고용인이 근로소득이 되는 여러 경우를 다루고 있다. 당연한 말이지만, 급여는 PAYE세(Pay As You Earn tax, 근로소득세) 과세대상이다. 그러나 비현금성 혜택, 즉 부가급여(fringe benefit)는 따로 취급되므로 유의할 필요가 있다. 이는 부가급여세 대상이 될 수 있고,⁵⁸⁾ 고용인이 내야 한다. 부가급여세 대상인 부가급여는 피고용인의 소득에 포함되지 않고,⁵⁹⁾ 근로소득은 부가급여로 취급되지 않는다.⁶⁰⁾ 노령연금(superannuation)기금에 대한 고용주의 기여 부분은 고용주 노령연금 기여세(Employers Superannuation Contribution tax)의 과세대상이 된다.

근로소득에는 어떤 것이 있을 수 있을까? 고용과 관련된 수입에는 납세의무자의 고용 또는 서비스 제공과 관련된 모든 봉급, 임금, 수당, 보너스, 포상금, 추가임금, 고용주의 부담으로 한 비용, 고용상실에 대한 보상금, 이주비 외에도 고용과 관련하여 제공받은 숙박(accomodation)의 시장가치, 회사지분 매입(share purchase agreement)에 따른 혜택, 이사 보수 또는 기타 금전적 혜택이 모두 포함된다.⁶¹⁾ ‘봉급 또는 임금’의 정의에는 봉급, 임금, 수당이 들어가고, 여기에는 고용과 관계있는 초과근무수당, 보너스, 포상금, 수수료 또는 보수도 포함된다.⁶²⁾ 다음의 항목들이 포함된다.

① 고용주의 계산에(고용주의 입장에서) 비용이 되는 모든 지급금

57) 소득세법 CW33.

58) 부가급여세에 대해서는 별도로 후술한다.

59) 소득세법 CX3.

60) 소득세법 CX4.

61) 소득세법 CE1.

62) 소득세법 RD5.

- ② 어떤 사람의 과거 고용관계를 이유로 그 사람의 부모, 배우자, 동성파트너, 사실 혼 배우자, 자녀 혹은 부양자인(혹은 그랬던) 납세의무자가 연금(pension) 방식으로 정기적으로 지급받는 급여. 단, 고용관계였던 사람의 사망 후 1년 이내에 지급된 것은 제외된다.⁶³⁾
- ③ 서비스(노무) 계약을 체결하고, 노무를 제공하는 파트너(working partner)로서 서비스를 제공하고, 그것이 그의 주된 직업일 때, 그러한 서비스에 대한 대가로 파트너십이 지급하는 급여⁶⁴⁾
- ④ 과거의 서비스(근로)에 대한 감사(ex gratia)급여로서의 연금(pension)
- ⑤ 소득으로 구분되는 수당, 퇴직군인연금(veterans' pension), 뉴질랜드 노령연금(NZ superannuation) 및 독거 지급금(living alone payment)
- ⑥ 「교육법(education act 1989)」 제193조에 의해 지급되는 기본보조금(basic grant)과 독립환경보조금(independedent circumstances grant)
- ⑦ 「육아휴직 및 고용보장법(Parental leave and Employment Protection Act 1987)」의 Part 7A에 의해 지급되는 모든 육아휴직 급여
- ⑧ 국회의 구성원과 사업공무원에 대한 급여

그리고 숙박, 거처와 같은 혜택의 가치, 노령연금, 연금(pension), 퇴직수당 및 기타 수당과 연금(annuity)은 근로자가 그날그날 번 것으로 취급되고, 그때그때의 봉급, 임금에 포함된다.

한편, 다음의 것들은 근로소득에서 제외된다.

- 비과세소득(exempt income), 추가지급금(extra payment)⁶⁵⁾ 및 구분임금

63) 소득세법 CF1.

64) 소득세법 CD4

65) 추가지급금(Extra payment)은 소득세법 RD7에 정의되어 있다. 이는 고용과 관계된 지급금으로서, 봉급, 임금에 규칙적으로 포함되지 않고, 일시불 또는 2회 이상에 나누어 지급되는 것을 말한다. 여기에는 보너스, 포상금, 수익의 분배, 임금 미지급분, 체불임금, 해고수당(redundancy payment), 퇴직수당 등이 포함된다. 초과근무급여와 정기적 보너스는 포함되지 않고 봉급과 같이 합쳐져서 봉급처럼 과세된다. 한편, 추가지급금에 대한 원천에서 공제되는(source deducted) PAYE 세율은 다음과 같다:

- 앞선 4주 동안에 지급된 총추가수입과 연간가치로 환산된 봉급과 임금이 70,000달러를 초과하는 경우 33%

(schedular payment)의 지급

- 개인회사가 주주인 피고용인에게 지급하는 봉급, 임금 기타 다른 소득들. 단 국세청장이 원천징수대상 지급금(PAYE deduction payment)이라고 간주하는 것은 제외
- 고용주의 노령연금 기여금
- 소득세법에 따른 규정에서 봉급이나 임금이 아니라고 선언된 것

다른 한편, 근로소득은 자유직업 종사자(independent contractor)가 사업소득으로서 버는 수입과는 구분되어야 한다. 고용의 경우에는 고용계약이 존재하지만, 자유직업 종사자의 경우 도급계약이 존재할 뿐이다. 그렇지만 그 구분이 항상 쉬운 것은 아니다. 법원이 이 쟁점을 판단하면서 고려하는 몇 가지 전형적 요소들이 있지만 모든 사건에서 그것들이 존재하는 것은 아니기 때문이다.⁶⁶⁾ 전통적으로 기본이 되는 기준은 고용인이 작업 이행 방법에 대해 관여할 수 있는 권리가 있는지(지시할 수 있는지) 여부였다. 그러나 그 기준만으로는 판단하기에 부족하다. 이들 기준으로는 다음과 같은 것들이 있다.

- ① 서비스를 제공하는 사람이 직접 장비를 준비하는지 여부
- ② 자신의 보조자를 고용하는지 여부
- ③ 서비스를 제공하는 자가 부담하는 재정적 위험
- ④ 그 사람이 경영에 대해 부담하는 책임

-
- 앞선 4주 동안 지급된 총추가수입과 연간가치로 환산된 봉급과 임금이 48,000달러를 초과하고 70,000달러 이하인 경우 30%
 - 앞선 4주 동안 지급된 총추가수입과 연간가치로 환산된 봉급과 임금이 14,000달러를 초과하고 48,000달러 이하인 경우 17.5%
 - 앞선 4주 동안 지급된 총추가수입과 연간가치로 환산된 봉급과 임금이 14,000달러 이하인 경우 10.5%

66) 가령 Bryson v. Three Foot Six Limited(2005) 사건에서 뉴질랜드 대법원은 Bryson이 고용관계법(Employment Relations Act 2000) 제6조에 대한 관계에서 피고용인이라고 봄으로써 그에게 유리한 판결을 내렸다. 법원은 다음과 같은 요소들이 고려 대상이 된다고 판시했다.

- 구두든 서면이든 계약의 조건들
- 계약의 실제적인 부분들
- 그 사람이 독립적으로 일했는지 여부

⑤ 그 사람이 실적에 따라 혜택을 받을 수 있는지 여부

이와 관련하여 뉴질랜드 국세청은 고용상태 여부를 판단하기 위해 다음 다섯 가지 조건들을 사용한다.⁶⁷⁾

- ① 일을 어떻게 언제 할 것인지를 지시하는 것. 그리고 일의 질(quality)와 가격에 대해 누가 책임을 지는지
- ② 통합성(integration). 즉 일의 종류 또는 일의 방식이, 피고용인인 다른 직원들이 하는 방식과 같고 고용주의 전체 사업의 통일성 있는 한 부분인지 여부
- ③ 작업자의 독립성. 즉 일하는 사람이 집에서 일하고, 필요한 도구들을 스스로 마련하거나 다른 사람을 위해서도 일을 하는지 여부
- ④ 당사자들의 의도
- ⑤ 경제적 실제(economic reality)

2) 현물급부(Benefits in kind)

가) 침식제공 또는 주택 또는 숙소 사용(Board or lodging or the use of a house or quarters)
 금전으로 지급된 숙박수당과 비금전 숙박수당의 시장가격은 모두 근로소득에 포함된다. 소득세법 CE1(1B)에 의해, 거주이전비가 아닌 모든 침식 제공, 주택 및 숙소의 사용에 대한 시장가치는 피고용인의 입장에서 소득이다. 이는 부가급여세의 대상이 아니다.⁶⁸⁾ 가치를 산정하는 방식에 대해 규정하는 조항은 없다. 그러한 혜택에 대한 가치 산정에 분쟁이 있으면 국세청장이 정한다.

나) 실비보상(Reimbursing Allowance)

실비보상은 소득이 아니다. 국세청장은 가끔 어떤 사람의 고용 또는 서비스와 관련되어 지급된 수당이 그의 소득을 생산하는 데 특별히 발생한 비용에 대한 보상인지

67) TIB Vol.4, No.1 1992.8.

68) 1989. 4. 1.부터 고용주가 피고용인에게 지급하는 모든 부가급여는 고용주의 입장에서 부가급여세(FBT)의 대상이 된다. 피고용인은 부가급여에 대해 과세되지 않는다(소득세법 ND1).

여부 및 어느 범위까지 그러한지, 또 그렇게 결정된 금액 중에서 어느 범위까지 소득에서 제외되는지에 대해 결정하게 된다.

이렇게 면제되는 것에는 다음과 같은 것들이 포함된다.

- 여행경비, 예를 들어 판매사원에게 지급된 여행경비, 그러나 직장과 집을 오가는 데에 대한 경비는 포함되지 않고 오직 추가적으로 발생하는 교통비에 대한 지급금(아래 additional transportation costs)만 면제된다.
- 숙박 지급금: 예를 들어 고용주 사업 과정 중 출장에 대한 지급금과 두 개의 거처를 유지해야 하는 사람에 대한 임시이전비
- 초과근무를 하는 피고용인에 대한 식사비
- 도구비용 지급금
- 감가상각비

고용주는 면제되는 실비보상금액을 피고용인 집단적인 평균으로 추산할 수 있다.⁶⁹⁾ 추산치는 공정하고 합리적이어야 한다.⁷⁰⁾ 1999년 4월 1일부터 주주-피고용인은 면세 수당을 정하는 「소득세법」 CW17조 목적상 피고용인으로 취급된다.

다) 추가교통비에 대한 실비보상(Allowance for additional transport costs)

추가교통비에 대한 실비보상금은 피고용인이 집과 직장을 오가면서 발생한 교통비가 다음의 요소로 인한 것일 경우 소득에서 제외된다.⁷¹⁾

- 근무시간 때문에 추가교통비가 발생하였을 때
- 근로과정에서 피고용인이 사용하기 위한 것이거나 폐기되는 설비, 공구 등을 운반하는 과정에서 추가교통비가 발생하였을 때
- 법에 의한 의무를 이행하기 위해 추가교통비가 발생하였을 때
- 같은 고용인에 대해서, 임시적으로 평소의 근무처와 다른 장소에서 근무하게 된 경우로 인해 추가교통비가 발생하였을 때
- 근무처까지 대중교통수단이 없어서 추가교통비가 발생하였을 때

69) 소득세법 CW17.

70) 소득세법 CW17,18.

71) 소득세법 CW18.

- 기타 다른 일과 관련된 상황 때문에 추가교통비가 발생하였을 때

라) 전근수당(Payments to transferring employee)

피고용인이 새로운 장소에 고용됨으로써, 집을 바꿈으로써 생긴 자본손실이나 추가대출로 인해 증가된 담보이자를 보상하기 위해 지급된 일시불은 과세대상이지만 별도의 세율이 적용된다. 이전의 우발적인 비용을 보상하기 위한 지급금(예컨대, 임시적으로 두 집을 소유하게 되면서 추가적으로 발생한 비용과 집을 매매하면서 발생한 법적 비용)은 비과세된다.

마) 고용유인금(Inducements to accept or to continue employment)

어떤 사람을 고용하기 위해 유인책으로 지급된 것은 소득이다. 현재의 고용주를 떠나도록 하기 위해 피고용인에게 지급한 것도, 새로운 고용주와의 상근고용 형태로 옮기기 위해 지급된 것이라는 이유에서 소득으로 취급되어 왔었다.⁷²⁾

바) 고용주가 지급한 세금(Taxes paid by employer)

피고용인을 위해 고용주가 지급한 세금은 추가적인 보수이고 따라서 피고용인 소득의 일부이다.

사) 권리제한계약(Restrictive covenants)

피고용인이 자기 권리를 제한받는 계약을 체결하고 받는 지급금은 소득이다.⁷³⁾

아) 보너스와 추가급여(Bonus and extra pay)

보너스와 추가급여는 근로소득에 포함된다. 피고용인이 그의 고용의무 범위 밖에 있는 것을 자발적으로 하기 원하거나 고용계약에 의해 요구되는 일 이상을 하기 위해

72) 그러나 고용 제안을 수락함으로써 발생하는 (전문)직업적 결과, 사회적 결과를 받아들이게 하기 위해 지급되는 금전은 과세소득이 아니라는 것으로는, Vaughan-Neil v. IRC [1979] 3 All ER 481 참조.

73) 소득세법 CE9.

서 받게 되는 추가급여는 근로소득으로 취급된다.⁷⁴⁾

자) 피고용인의 개인적 비용(Employees' personal expenses)

고용주가 지급한 피고용인의 개인적 비용은 근로소득에 포함된다. 그러한 지급금은 '피고용인의 계산으로서 발생한 비용'의 범위에 들어가고 고용과 관련되어 지급된다.⁷⁵⁾

3) 연금소득(Pension Income)

연금은 원칙적으로 소득에 포함되지만, 다음과 같은 경우처럼 「소득세법」 CW28조에 의해 비과세되는 경우도 있다.

- 해군, 육군, 공군, 경찰 복무로 인한 것이거나 이로 인해 가중된 장애, 지체부자유와 관련되어서 정부(어떤 정부이건)로부터 지급받는 연금 기타 수당(퇴역군인 연금 제외)⁷⁶⁾
- 해외연금 지급액 중 「사회보장법(Social Security Act 1964)」에 의해, 동법에서 지급해야 할 금전적 수당(뉴질랜드 노령연금 제외)에서 공제가 된 부분⁷⁷⁾
- 직장 간의 통산 가능한 뉴질랜드 노령연금 또는 통산 가능 퇴직군인연금⁷⁸⁾

한편, 정부는 65세를 넘은 모든 국민들에게 국가노령연금(national superannuation)을 지급한다. 이 소득은 과세대상이고 근로소득과 같은 방식으로 취급된다. 다른 한편으로, 어떤 사람이 개인적인 노령연금에도 가입해 있을 수 있다. 고용주가 승인된 노령연금기금(approved superannuation)에 불입한 기여분은 피고용인의 과세대상 소득에 포함되지 않는다. 승인된 노령연금기금에서 지급된 연금액은 그것을 수령하

74) Mudd v. Collins 9 TC 297.

75) 소득세법 CE1.

76) 소득세법 CW28(1) (a) (b).

77) 소득세법 CW28(1) (e), 같은 법조 (2). 즉, 사회보장법에서 얼마를 지급받을 수 있는데 해외연금을 받는 경우 일정 액수만큼 덜 지급된다. 이 경우 그 액수를 말한다.

78) 소득세법 CW28(c), (d).

는 사람의 소득에도 포함되지 않는다.

4) 이사의 보수(Directors' remuneration)

일반적으로 이사의 보수는 근로소득으로 과세된다. 그러나 폐쇄회사의 이사에 대해 특별규칙이 적용되는 경우도 있다. 이사 보수 지급은 33% 세율의 원천징수 대상이고, 이는 그 이사의 소득세 납세의무를 계산하는 데 반영된다.

5) 기타

가) 주식매수선택권(Stock options)

납세자가 그의 고용 또는 서비스, 혹은 장래의 고용 또는 서비스에 대해서, 그것의 과정에서 또는 그것과 관련하여 얻는 '혜택'으로서, 회사가 그 납세자에게 주식 (share)을 팔거나 발행하는 계약(합의)에 의한 것은 근로소득으로 취급된다.⁷⁹⁾ 여기서의 주식(share)에는 전환어음(convertible note)도 포함된다. 납세자가 그 혜택을 지급받은 것으로 간주되는 날에, 고용된 상태인지 여부는 중요하지 않다. 피고용인이 주식옵션제(share option)에 참여할 수 있도록 고용주가 제공하는 재정적 지원은 부가급여세의 대상이 된다.

여기서 근로소득으로 취급되는 '혜택'의 가치는 다음과 같다.⁸⁰⁾

- 계약(합의)에 따라서 주식을 취득하는 경우에는, 매수가격과 매수일 기준 주식의 가치의 차이. 이것은 취득한 해의 소득에 포함된다.
- 계약(합의)에 의해 보유하는 주식에 대한 권리를 특수관계인이 아닌 다른 사람에게 처분하는 경우에는 처분가격. 이것은 처분한 해의 소득에 포함된다.
- 특수관계인(associated persons) 간의 거래의 결과로 주식에 대한 권리를 다른 사람에게 부여(이전)하는 경우에는, 다른 사람의 주식 취득일에 주식가격 중 대

79) 소득세법 CE7.

80) 소득세법 CE2.

가를 초과하는 부분. 이것은 취득일이 속하는 해의 소득에 포함된다.

- 특수관계인에게 주식에 대한 권리를 부여하였는데, 그 사람이 권리를 이전하거나 다른 방식으로 권리를 다른 사람에게 처분한 경우(처분하는 자와 특수관계인 아님)에는, 특수관계인이 지급받은 금액. 이것은 피고용인이 특수관계인에게 처분한 해에 피고용인의 소득으로 포함된다.

한편, 수탁자가 다른 사람을 위해서 취득하거나 이전한 것은 그 사람이 취득하거나 이전한 것으로 간주된다.⁸¹⁾ 그리고 고용의 종료 시에 고용인에게 또는 다른 사람에게 피고용인의 매수가격을 초과하지 않는 금액으로 주식을 이전하기로 하는 무조건적 조항이 계약(합의)에 있는 경우, 근로소득은 발생하지 않은 것으로 간주된다.⁸²⁾ ‘혜택’의 가치를 확정할 때, 주식의 이전, 양도에 대해 제한하는 규정은 그것이 피고용주가 혜택을 받은 것으로 간주되는 연도 말부터 8년 이상의 기간에 대해 적용되는 것이거나 피고용자의 사망일까지 기간에 대해 적용되는 제한규정이 아니라면, 고려되지 않는다.⁸³⁾ 그러나 피고용주가 이런 제한규정이 적용되는 기간 동안에 주식을 처분하여 부정적 영향을 받은 것이 있다면, 국세청장은 이러한 점을 반영해 공평하다고 생각하는 가치를 확정할 권한이 있다. 합의에서 어떤 회사의 주식을 매수할 권리 또는 옵션이 부여되는 경우, 주식은 그러한 권리를 행사한 날 취득된 것으로 간주된다.

나) 고용종료와 관련된 지급(Termination payment)

여기에는 일시불 퇴직금(Lump-sum retirement payments)과 정리해고 시 증액된 퇴직수당(Redundancy payments) 등을 들 수 있다. 일시불 퇴직금, 즉 1994년 1월 1일부터 지급되는 피고용자의 퇴직에 대해 일시불로 지급되는 보너스, 공로금, 퇴직수당은 소득에 포함된다. 그러한 일시불은 추가급여(extra pay)의 정의 안에 포함되고 그러므로 그 지급 시 PAYE세(근로소득세) 공제의 대상이며 별도 세율이 적용된다. 그리고 정리해고 퇴직수당은 그 전체 금액이 소득으로 포함된다.

81) 소득세법 CE6.

82) 소득세법 CE4(c).

83) 소득세법 CE2, CE3.

라. 사업소득(Business and Professional Income)

상세한 내용은 후술하는 법인소득세 편을 참고하기 바란다. 다만 이른바 투시회사(LTC, look-through company)에 대해서는 언급해둘 점이 있다. 뉴질랜드 소득세 법상 회사는 투시회사(LTC)가 되기로 선택할 수 있다. 여기의 ‘투시회사’란 회사의 소득, 비용, 세액공제, 손실, 이득이 모두 개인 사원(소유주)들에게 각자의 유효 지분 비율 대로 넘어가는 회사를 말한다. 과세대상 소득은 사원 단계에서 그들의 한계 세율에 따라 과세된다. 손실은 손실제한 규칙의 적용을 받고 이에 따라 사원들은 자신의 회사에 대한 경제적 지분의 가치를 한도로 결손금액(tax losses)을 공제받을 수 있다.

마. 투자소득(Investment Income)

1) 배당(Dividends)

대개 피고용인인 주주에게 지급하는 비현금배당은 부가급여(FB)로 간주되며 따라서 부가급여세(FBT) 대상이기 때문에 배당(dividend) 개념에서 제외된다.⁸⁴⁾ 즉, 회사가 비현금의 기타 급부(other benefit)를 부가급여세 목적상 피고용인인 주주에게 지급되는 배당처럼 취급되도록 선택하지 않았다면, 그 급부는 부가급여로 간주되고 따라서 배당 개념에서 제외된다. 반면 피고용인이 아닌 주주에게 지급되는 비현금배당(non-cash dividends)은 보통의 배당처럼 취급된다. 여기서 비현금배당이란 「소득세법」 CD4, CD5(1)/(2), CD28(1) 및 CD38에 나열된 배당을 뜻하는데, 현금으로 주어지는 무조건적 지급이나 주주계정에 대한 무조건적 공제금액(credit) 이외의 것을 말한다.⁸⁵⁾ 그 밖의 내용은 후술하는 법인소득세 편에서 상세히 다루도록 한다.

84) 소득세법 CD32, CX17.

85) 소득세법 YA1.

2) 이자(Interest)

거주자가 버는 모든 이자는 소득에 포함된다.⁸⁶⁾

우선 아래와 같이 특정한 종류의 이자와 이에 유사한 특정 항목이라면 소득에 포함된다.

- 선불금에서 얻은 이익금액(benefits from money advanced).⁸⁷⁾ 여기에는 이자를 제외한 모든 이익금액이 포함되는데, 빌린 돈에서 발생한 것이든, 예금했던 돈에서 발생한 것이든 아니면 신용공여를 통해 발생한 것이든 상관없고, 또 그것이 돈으로 전환될 수 있는 것인지 여부도 무관하다. ‘선불금에서 얻은 이익금액’이라는 용례에는 부채의 상환, 면제, 해방이 포함된다.
- 금융조달약정(F.A, 즉, financial arrangement)로부터 얻은 소득.⁸⁸⁾

86) 소득세법 CC4.

87) 소득세법 CC7.

88) 소득세법 CC3. 참고로 소득세법 subpart EW와 CC3조(자금조달약정 소득, financial arrangements income), DB11-15(금융조달에서 비용공제), GB21(조세회피 규정) 및 RA11(비거주자 원천징수세) 조항들에서 소득에는 ‘금융조달(financial arrangement)’로부터 얻어지는 수익이 포함되고, 재정조달과 관련되어 얻어진 소득과 비용이 금융조달(계약)의 기간 동안에 균일하게 안분되도록 하고 있다. 이들 조항들은 대출계약으로 인해 지급받는 것 중 원본 액수를 넘어서는 모든 것이 소득에 포함되도록 한다. 계약의 기간 동안에 발생하는 수익 중 일부는 실현되지 않은 상태에서 과세될 수도 있다. 1999.5.19부터 체결된 자금조달약정에 적용되는 규칙들은 소득세법 subpart EW(financial arrangement rules)에 나와 있다. EZ23-25조는 1999.5.20 전에 체결된 F.A를 다루고 있다(old financial arrangement). 법은 1999.5.20. 이전에 체결된 F.A에 대해서도 subpart EW를 적용받기로 납세자가 선택할 수 있도록 하고 있다. Subpart EW는 또한 1999.5.20 이후까지 연장된 F.A나 1999.5.20 이전에 체결된 구속력 있는 계약에 의해서 1999.5.19 이후에 융통된 것(advance)에도 적용된다. 그러나 이 규정들은 1999.5.20 이전에 체결된 구속력 있는 계약에 의해서 1999.5.19 이후에 체결된 F.A에 대해서는 적용되지 않는다. F.A규칙들은 거주자/비거주자 소극적 소득을 계산하는 데에는 적용되지 않는다. 그러나 비거주자가 뉴질랜드 내에 있는 고정사업장(f.e)을 통해 사업을 영위하려는 목적을 가진 F.A의 한 당사자인 경우 그 범위 내에서는 규정들의 적용을 받는다. 또한 비거주자가 뉴질랜드 거주자인 설정자(settlor)를 위한 수탁자(trustee)이고 수탁자 소득이 뉴질랜드 조세규칙의 적용을 받는 경우에도 F.A규칙들이 적용된다(소득세법 EW9). 여기서 말하는 자금조달약정(Financial arrangements)의 정의는 모든 부채 또는 부채 증서(debt instrument), 또는 어떤 사람이 장래 어느 시점에 돈을 주기로(또는 돈 가치에 상응하는 무언가를 주기로, 그것이 현금으로 전환할 수 있는 것인지 불문하고) 하는 약속을 하고 상대방으로부터 돈을 받은 모든 합의를 말한다(소득세법 EW3). 이 정의에는 부채(채무 debt) (법정채무도 포함)와 모든 부채 증서(debt instruments)가 포함된다. 또한 할부매매합의(hire purchase agreements), sell-and-buy-back agreement, debt defeasances(부채무효화, 파기) 외국환 선물계약(forward foreign exchange contract), 매매 선물계약(forward sales contract) 등이 포함된다. 소득세법에 따르면, ① 다른 F.A나 예외적 자금조달약정(excepted F.A.)에

- 상업어음(commercial bill) 상환으로 지급받은 것.⁸⁹⁾ 어음을 취득하는 데 든 매입원가는 비용공제가 가능한데, 이는 상업어음이 수익계정재산이기 때문이다.

소득인지 여부를 결정하기 위한 목적에서 ‘이자’라는 의미에는 정기적인 것이든 아니든, 어떻게 이자를 붙이든, 어떻게 산정되든지 간에 빌려준 돈⁹⁰⁾과 관련하여 어떤 사람이 다른 사람에게 지급하는 모든 것을 뜻한다.⁹¹⁾ 보통의 의미에서의 이자는 물론, 이자의 넓은 의미에는 대주에게 지급하는 프리미엄도 포함된다. 이는 판례법에 의해 세워진 원칙, 즉 프리미엄이란 일반적으로 자본적 성질을 갖는다는 원칙과 배치된다.⁹²⁾ 빌려준 돈과의 관련성 때문에 발생한 이자 외의 이자도 법에서 특별히 면제되거나 자본적 성격이라는 것을 증명해 보이지 않는 한 과세 가능하다. 가령 판례에 따르면 피해에 대한 보상금에서의 이자 요소와 관련하여 세워진 원칙은 피해에 대한 것 외에 부가적으로 지급되는 이자는 과세 가능하다고 한다.⁹³⁾ 반대로 피해보상금으로서 지급될 돈을 산정할 때 이자가 고려된 경우 그 이자는 실제 피해보상의 일부이고, 따라서 자본이며 비과세된다.

소득세법은 다음과 같은 경우에는 특별히 그 이자를 뉴질랜드 원천소득으로 본다.⁹⁴⁾

의한 권리 전부 또는 일부를 다른 사람에게 절대적으로 부여(이전)하는 것, ② 다른 F.A나 excepted F.A에 의한 의무 전부 또는 일부를 법적으로 무효화시키는 것 (legal defeasance) 등은 여기서 말하는 자금조달약정이 아니라고 명시하고 있다(EW4). 자금조달약정에 관한 규칙이 예외적 자금조달약정에는 적용되지 않는다는 것으로는, 소득세법 EW5 참조.

89) 소득세법 CZ6. 이때 상업어음은 1986. 7. 1. 이전의 것임에 주의를 요한다.

90) 여기서 ‘빌려준 돈’의 의미는 다음과 같다(소득세법 YA1).

1. 계정(account)에 예치하는 경우를 포함해 어떤 방식으로든 빌려준 돈
2. 이행강제가 안되는 경우를 포함해 어떤 식으로든 신용대출된 돈
3. 약정(arrangement)을 통해 빌려주거나 신용대출된 돈
4. 다른 사람을 위해서 지급한 돈

91) 소득세법 YA1.

92) 리스프리미엄에 관한 판례에서 프리미엄은 자본이고 수익이 아니며 따라서 과세대상이 아니라고 보았다. C of IR v. Wattie (1998) 18 NZTC 13,991 Privy Council judgement.

93) Marshall v. C of T (1953) NZLR 355.

94) 소득세법 YD4. 다만 특정한 경우에는 부채(채무)가 위치한 장소가 바로 이자소득의 원천이 될 수도 있다.

- ① 뉴질랜드에 있는 토지의 모기지에서 발생한 이자
- ② 공공 또는 지방정부가 발행한 채권(debenture)에서 발생한 이자
- ③ 뉴질랜드 정부가 발행한 채권이나 다른 증권으로부터 발생한 이자
- ④ 뉴질랜드에서 빌린 돈에서 발생한 이자
- ⑤ 뉴질랜드 밖에서, 다음의 사람에게 빌려준 돈에서 발생한 이자
 - 뉴질랜드 거주자. 단, 그 돈이 뉴질랜드 밖의 고정사업장(fixed establishment)을 통해 사업수행 목적으로 사용된 것은 제외됨.
 - 뉴질랜드 비거주자. 단, 이때는 뉴질랜드 내 고정사업장을 통해 사업수행 목적으로 빌려준 돈에 한함.

3) 사용료(Royalties)

사용료(royalty)는 다음에 대한 대가의 지급으로 정의된다.⁹⁵⁾

- ① 저작권, 특허권, plant variety right(식물종에 대한 특허), 상표권, 디자인 또는 모델, 계획, 비밀 제조공법 기타 유사 재산권 및 권리 등에 대한 사용 또는 사용할 수 있는 권리
- ② 광산(mine)이나 채석장(quarry)의 사용 또는 사용할 수 있는 권리
- ③ 식재된 수목이나 자연자원을 추출, 수확 또는 다른 방식으로 개발하거나 그렇게 할 수 있는 권리
- ④ 영화필름, 비디오테이프 또는 라디오방송과 관련된 테이프를 사용 또는 사용할 수 있는 권리
- ⑤ 과학적, 기술적, 산업적, 상업적 지식 또는 정보의 제공
- ⑥ 위 ①~⑤의 항목들을 향유할 수 있게 하는 수단으로서 제공되는 보조적 제공
- ⑦ ①~④의 권리 또는 재산의 사용, 사용할 수 있는 권한 부여, ⑤의 정보제공이나 ⑥의 보조적 제공의 전부 또는 일부를 하지 않는 것(forbearance)⁹⁶⁾

95) 소득세법 CC9(2).

96) ⑦번 항목은 호주의 Aktiebolaget Volvo v. FCT 사건의 원칙에 반대하여 도입된 것이다. 이 사건은 납세자가 자신의 제품을 제공하지 않기로 하는 것에 대해 지급받은 것이 로열티가 아니라고 판결했다.

그 지급이 부동산 또는 동산에 구매대금의 일부(할부금)인지 여부는 무관하다.

사용료는 위의 목록에 한정되는 것은 아니다. 따라서 비록 가능성이 낮기는 하지만 다른 종류의 지급도 사용료가 될 수 있다.

법령은 지급금이 어떤 이름으로 묘사되는지 혹은 어떤 방식으로 계산되는지 또 정기적인 성질이 있는지 여부는 중요하지 않다고 특별히 밝히고 있다. 또한 그 지급금이 부동산(real property) 또는 동산(personal property)의 판매에 대한 할부금인지도 무관하다.⁹⁷⁾

노하우에 대한 지급(로열티의 정의에 들어간다)은 로열티로 분류되지 않는 기술적 서비스에 대한 지급과 구별된다.⁹⁸⁾

그러나 위 ①~⑤에서 나열된 권리에 관련하여 제공되는 서비스에 대한 지급이 발생하는 경우, 그것은 서비스가 개별적인 계약에 의해서 제공된 것이라고 하더라도 ⑥번에 의해 로열티로 분류된다. ①~⑤항목과 관련된 서비스와 그렇지 않은 서비스에 대한 지급이 한꺼번에 이루어지는 경우, 납세자가 그 지급의 상당부분이 로열티와 관계없는 서비스에 대한 것임을 분명하게 밝히고 각각에 대해 안분하지 못하는 한, 전부가 로열티로 취급된다.

4) 부동산소득(Income from immovable property)

일반적으로 인정되는 회계기준에 따라, 리스는 일반리스(operating lease) 또는 금융리스(finance lease)로 분류된다.

일반리스에 의해 지급받은 리스임대료는 그 전체가 소득이다. 임차인이 리스 대금에 대한 공제를 받은 후에, 임차인 혹은 그의 특수 관계인이 취득하여 재판매 또는 다른 방식으로 처분한 리스자산의 경우(자동차를 포함한 공구, 기계 등), 초과분 또는

97) 소득세법 CC9(3).

98) 국세청장은 다음 요소를 고려한다. “노하우와 기술적 서비스의 중요한 차이점은 전자는 자산이고 따라서 이미 존재해 왔던 것이며 어떤 개별적인 계약에 의해서 생겨나는 것이 아니라는 점이다”(PIB 113)

공제가 허용된 금액 중 작은 쪽을 한도로 소득에 포함된다.⁹⁹⁾ 이 규칙은 리스계약에 임차인 또는 특수관계인이 리스자산을 취득 또는 구매해야 하는 조항이 있는 경우에도 적용된다. 리스자산이 임대인에 의해 팔리는 경우 그 수익은 임차인의 수익이 되며, 임차인은 그렇게 이전받은 수익에 대해 납세의무가 있다.

반면, 어떤 리스가 금융리스로 분류되면¹⁰⁰⁾ 그것은 대출에 의해 재원 조달된 매개로 간주되며 「소득세법」 FA6-11의 적용을 받는다. 리스자산의 원가(cost price)가 대출금 액수로 취급되며, 임차인은 대출을 받아 자산을 구입한 것으로 간주된다. 자산의 가격을 초과하여 지급된 리스대금은 임대인의 이자소득으로 취급된다. 임대인은 감가상각을 주장할 수 없다. 리스가 종료될 때 적용되는 특별한 조항들이 있다. 금융리스는 자금조달약정(F.A.)이며 따라서 앞서 언급했던 F.A. 규칙들의 적용을 받는다.

바. 기타소득(Other Income)

다음의 항목들은 명시적으로 소득에 포함된다.¹⁰¹⁾

99) 소득세법 FA5.

100) 금융리스란 1999.5.20 이후에 체결된 사적자산(personal property)의 리스 중 다음의 것들을 의미한다.

- 임차인 또는 그의 특수관계인에게 리스기간 중 또는 기간 말에 자산의 소유권 이전을 수반하는 리스
- 임차인 또는 그의 특수관계인이 자산을 취득할 때 그 가격이 취득일 당시 자산의 시장가격보다 상당히 낮은 가격인 경우
- 임차인의 특수관계인에 의해 자산이 구입되는 경우, 그 특수관계인에게 취득일 이후에 발생하는 리스 대금을 수령할 권리가 부여되는 없음; 그리고
- 리스 기간이 자산의 이용수명의 75% 이상일 때

한편, 금융리스 정의가 확대되어, 2007.6.20 이후에 체결된 다음의 요건을 충족하는 리스들도 포함하게 되었다:

- 대부분의 기간 동안 자산이 뉴질랜드 밖에서 사용되면서,
- 임대인 외의 사람으로서, 자산의 사용에서 발생하는 소득이(그 사람에게) 면세소득, 면세소득 또는 비거주자 외국 원천소득이 되는 것이고,
- NZIAS 17에 의한 금융리스이거나 소유권에 따른 위험과 권리의 상당 부분을 감수하거나 향유하는 임대인이 포함되지 않는 것일 때 다른 한편, 소득세법 FA11에서는 위와 같이 이전에 일반리스였던 것을 금융리스로 전환하기 위한 조정 방법을 제시하고 있다. 2007. 6. 20 이전에 체결된 리스는 다음의 조정을 행해야 한다.

총감가상각비 / 6

101) 소득세법 Part C. 참고로, 뉴질랜드에는 자본이득(Capital gains)과 같은 것이 따로 존재하지 않는다

- ① 「부상방지, 재활 및 보상법 2001」, 「사고보상법 1998」(현재 폐기), 「사고재활 및 보상보장법 1992」(현재 폐기) 및 「사고 보상법 1982」(현재 폐기)에 의해 지급되는 사고보상금(accident compensation payment)
- ② 「교육법 1989」의 제303조에 의한 규정들에 따라 지급되는 학자금. 단 「소득세법」 CW36에 의해 제외되는 것은 제외
- ③ 소득으로 분류되는 수당(income tested benefit). 다음 것들이 해당될 수 있다.
 - 한부모가정 지원금(sole parent support)
 - 긴급 수당(emergency benefit)
 - 생계보조지원금(supported living payment)
 - 구직자 지원금(jobseeker support)
 - 신생아가족 수당(young parent payment)
 - 청소년 지원금(youth payment)
- ④ 뉴질랜드 「노령연금 및 퇴직소득법」 2001의 Part 1 또는 「사회복지법 1990」(과도기법)의 Part 1에 의한 뉴질랜드 노령연금 지급금
- ⑤ 「육아휴직 및 고용보장법 1987」 Part 7A에 의한 육아휴직 지급금
- ⑥ 「소득세법」 CW28에서 제외되지 않은 연금(pension)
- ⑦ 퇴직군인 연금(veteran's pension)
- ⑧ 귀속 피지배외국법인 소득(attributed controlled foreign company income)¹⁰²⁾
- ⑨ 외국투자펀드 소득(foreign investment fund income)¹⁰³⁾
- ⑩ 일상적인 의미의 소득¹⁰⁴⁾
- ⑪ 육지에서 채취한 광물mineral로부터 얻은 소득¹⁰⁵⁾

다. 즉, 자본이득은 보통 소득세법 목적상의 소득에 포함되지 않는다. 그러나 사적자산(personal property)의 매매로 얻은 수익과 일부 미실현자본 증대분(some unrealized capital accretions)은 특정한 상황하에서는 소득에 포함될 수 있다.

102) 소득세법 CQ1.

103) 소득세법 CQ4.

104) 소득세법 CA1.

105) 소득세법 CB29.

- ⑫ 권리 주장 없이 소유/지배하는 재산의 시장가치¹⁰⁶⁾
- ⑬ 「주택조합법 1965(Building society Act 1965)」에 따라 지급되는 현금배당(cash prize) 또는 현금배당 대신 지급되는 선급금(advances)

4. 인적공제(Personal Reliefs)과 결손(Losses)

가. 공제(Deductions)

뒤의 법인소득세 편에서 설명할 일반적인 공제규칙들은 개인소득세 편에서는 적용되지 않는다. 가령 근로소득을 창출하기 위해서 피고용자가 발생시킨 비용은 공제가 허용되지 않는다. 여기에는 두 가지 예외가 있다. ① 납세의무를 산정하는 것과 관련하여 발생한 비용, ② 급여보험 보험료의 손실(loss of earnings insurance premiums)

나. 세액공제(Credits)

개인소득세 편에서 말하는 공제는 대개 세액공제를 말한다.¹⁰⁷⁾ 다른 개인들을 포함해 피고용인들은 소득세 납세의무에서 차감되는 세액공제를 받을 수 있다. 2007/08 과세연도 전까지는 세액 ‘리베이트(rebate)’라는 개념이 사용되어 왔다. 2008/09과세연도부터는 ‘리베이트’라는 말은 더 이상 쓰이지 않고, 납세자들은 대신 세액공제(tax

106) 소득세법 CB32.

107) 세금을 줄여주는 조치는 소득계산 단계에서 소득을 줄여주는 형태(소득공제)로도 가능하고 세액계산단계에서 세액을 줄여주는 형태(세액공제)로도 가능하다. 잘 알다시피 우리나라에서는 두 가지 모두를 쓰고 있다. 그런데 뉴질랜드 세제에서는 소득공제는 찾아보기 힘들다. 필자가 리서치한 범위에서 그 정책적 연유를 찾기는 힘들었다. 다만 이론적 측면에서는 세액공제방식이 나은 법제라는 측면에서 입법 정당성을 수긍할 수는 있다. 가령 세율구간이 높은 사람에게나 낮은 사람에게나 똑같은 금액을 소득공제해준다면, 그러한 방식은 결과적으로 고세율 납세자에게 훨씬 유리하다. 따라서 같은 맥락에서 소득공제보다 세액공제가 한결 공평한 제도라는 생각을 해볼 수 있다. 물론 소득이 올라갈수록 소득공제금액을 단계적으로 줄이는 형태로 법제를 짤다면 수직적 공평 측면에서 큰 문제는 생기지 않겠지만, 그렇게 세제를 짜는 것이 아무래도 복잡하고 비효율적일 수 있다는 점을 생각하면 더욱 그러하다. 상세한 것은 이창희, 『세법강의』 (2013), 제10장 제4절 참조.

credit)을 받는다. 납세자는 그 해의 납세의무에 대해 모든 세액공제를 사용해야 한다. 납세의무 금액보다 세액공제액이 적은 경우, 그 납세의무자는 납부해야 할 최종 세액(terminal tax)이 있는 것이다. 세액공제액이 납세의무액보다 큰 경우, 납세자는 세액공제액을 다음의 순서에 따라 사용해야 한다.

- ① 환급불가 세액공제(non-refundable tax credits)
- ② 추가배당(부가배당)에 대한 세액공제(tax credits for supplementary dividends)
- ③ 임퓨테이션 세액공제(imputation tax credits)
- ④ 환급가능 세액공제액(refundable tax credits)

남은 환급가능 세액공제액은 다음과 같은 순서에 따라 적용된다.¹⁰⁸⁾

- ① 전연도 미납세액의 충족
- ② 차년도 납세액의 충족
- ③ 예납세(provisional tax)의 납부
- ④ 초과 세액공제액 납세자의 요청에 따른 다른 사람에게의 양도
- ⑤ 환급

1) 선납세금을 통한 세액공제(Tax credits for tax paid in advance)

PAYE(근로소득세) 형식으로 소득연도 기간 중에 납부된 세금, 예납세(provisional tax), 거주자 원천징수세(RWT), 비거주자 원천징수세(NRWT), 임퓨테이션 세액공제, FDP 세액공제 및 외국 납부세액은 그 해의 납세자의 납세의무를 줄이는 세액공제액으로 쓰일 수 있다.¹⁰⁹⁾

108) 소득세법 LA6.

109) 소득세법 LB 1-3, 5. 상세한 것은 법인소득세 편 참조.

2) 미성년납세자 세액공제(Child taxpayer tax credit)¹¹⁰⁾

이 세액공제액은 15세 미만 납세자(학교를 다니는 경우 18세)에게 적용되었다. 세액공제액은 다음 중 더 적은 금액이었다.

- 거주자 소극적 소득을 포함한 순소득의 10.5%
- 245.70달러

3) 경과세액공제(Transitional tax credit)¹¹¹⁾

이 세액공제는 부양자녀가 없는 전 시간근로자에게 적용되는 것이었다. 전 시간근로자란 일주일당 보수를 받는 근무를 최소 20시간 이상 하는 사람을 말한다. 이 세액공제의 자격이 있었던 사람이 과세연도 중에 뉴질랜드에 온 경우나 떠나는 경우 조정이 행해졌다.

최대 세액공제액은 611.52달러에서 6,240달러를 초과하는 소득의 16.8%를 뺀 금액이다. 이 세액공제액은 소득이 9,880달러에 달하면 0이 된다.

4) 가사도우미 세액공제(Housekeeper tax credit)¹¹²⁾

이 세액공제는 다음의 경우에 받을 수 있었다.

- 한부모 가정의 부모가 육아 관련 서비스를 받는 경우
- 장애인이 집안일이나 육아 관련 서비스를 받는 경우
- 부모 두 명 모두 직장인이고 집안일이나 육아 관련 서비스를 받는 경우
- 장애인 배우자, 동성파트너, 사실혼 배우자가 집안일 도움을 받아야 하는 경우

세액공제액은 다음 중 작은 것이었다.

110) 소득세법 LC3. 다만 현재는 해당 규정이 삭제되었다.

111) 소득세법 LC4. 현재는 해당 규정이 삭제되었다.

112) 현재는 해당 규정이 삭제되었다.

- 해당 지급 금액의 33%
- 310달러

가사도우미 세액공제액은 환급 가능한 세액공제였다.¹¹³⁾

5) 부재자 세액공제(Absentees)¹¹⁴⁾

뉴질랜드에 머무르는 동안 다른 사람을 위해 행하는 개인적 서비스로 소득을 버는 부재자는 대부분의 세액공제를 받을 수 있다. 세액공제액은 부재자가 뉴질랜드에서 보낸 시간에 준하여 다음과 같이 비례 안분된다.¹¹⁵⁾

$$\text{세액공제액} \times \text{일수} / 365$$

6) 기부 세액공제(Charitable donations tax credit)

기부 세액공제액은 총기부금 혹은 다른 공공 수혜 부여의 $33\frac{1}{3}\%$ 이다.

이 세액공제를 받으려면, 국세청장이 소득세법 Sch. 32.에 열거한 기관, 조직들에 대해 5달러 이상의 기부를 해야 한다.¹¹⁶⁾ 납세자는 기부를 증명하는 영수증을 4년간 유지, 보관해야 한다. 기부 세액공제는 환급가능한 세액공제액이다.¹¹⁷⁾

소득세법 LD1에 따른 기부금의 합계는 납세자의 과세소득(taxable income)을 초과할 수 없다. 만일 초과된 경우, 국세청장은 기부금의 금액을 동일한 비율로 줄여야 한다.¹¹⁸⁾

연말 기부세액공제에 추가하여, payroll-giving scheme(봉급에서 일정 부분을 기부하는 것)에 의해 피고용인의 급여에서 공제되는 기부금에 대해서도 세액공제가 된

113) 소득세법 LC6(4).

114) 현재는 해당 규정이 삭제되었다.

115) 소득세법 LC9.

116) 소득세법 LD3.

117) 소득세법 LD1(5).

118) 조세행정법 제41A.

다. 피고용인은 납세의무가 줄어들어서 세액공제의 혜택을 즉시 누리게 된다.

이 제도의 참여 여부는 피고용인이나 고용주 모두 자율적이다. 고용주가 PAYE 공제 양식을 전자적으로 제출하는 경우에만 참여가 가능하다.¹¹⁹⁾

피고용인은 기부금액의 $33\frac{1}{3}\%$ 에 대해 세액공제를 받는다.¹²⁰⁾ 세액공제액은 피고용인의 해당 기간 PAYE(근로소득세) 납부금액에서 공제되지만, 해당 기간의 전체 납세의무액을 초과할 수 없다.¹²¹⁾ 이 세액공제는 환급불가 세액공제이다.¹²²⁾

기부는 「소득세법」 LD3(2)에 정의된 기관에 대해 한 것이거나 「소득세법」 [별표]32에 나열된 기관에 대한 것이어야 한다. 피고용인들이 스스로 기부대상 기관이 적격 기관임을 책임져야 하고, 고용주에게 관련된 세부점들을 제공해야 한다. 고용주는 (모아진) 기부금을 대상 기관에 지급하고 국세청에 대해 충분한 기록을 남길 의무가 있다.

payroll 기부를 통한 세액공제는 연말 세액공제 받을 때 함께 받을 수 없다.¹²³⁾

7) 정리해고 세액공제(Redundancy tax credit)¹²⁴⁾

이 세액공제는 2006년 12월 1일부터 2011년 10월 1일 사이의 실직에 대해 지급된 redundancy payment(합리화 등으로 감원되는 직원에게 지불되는 해고수당)에 대해 주어지는 세액공제로서, 최대 3,600달러를 한도로 지급된 1달러당 0.06달러의 세액공제를 받았다. 따라서 해고수당이 60,000달러에 달할 때까지 적용되는 세액공제였다. 다음과 같은 경우의 해고수당에는 세액공제가 허용되지 않았다.

- 직장에서 퇴직(retirement)하는 경우
- 계절적 직업에서 통상의 주기에 따라 실직된 것인 경우
- 정해진 기간 동안 또는 프로젝트 기간으로 계약한 것일 경우

119) 소득세법 LD4(1).

120) 소득세법 LD4(2).

121) 소득세법 LD4(4).

122) 소득세법 LD4(5).

123) 소득세법 LD4(6).

124) 소득세법 ML2. 현재는 해당 규정이 삭제되었다.

- 고용계약을 종료한다는 통지를 보낸 이후 (추가적) 고용에서의 해고
- 이사 또는 특수관계인에 대한 지불일 경우

8) 주택마련예금계좌 세액공제(Tax credit for savings in home ownership savings accounts)

이 세액공제는 한 과세연도에서 주택마련예금계좌에 증가된 예금액의 4.5%에 대해 세액공제를 해준다. 적용받을 수 있는 한 계좌당 최대 예금액은 연간 3,000달러이다. 세액공제를 받을 수 있는 전체 계좌 예금액 합계의 한도는 10,250달러이다.¹²⁵⁾

9) 가족지원 세액공제(Family assistance tax credits)

‘working for families(WFF)’정책은 2007년 4월 1일부터 시행되었는데 그 일환으로 가족지원 세액공제가 도입되었다. 이 세액공제는 18세 이하의 부양자녀가 있는 가정이 받을 수 있다.

다음 네 가지 종류의 혜택이 부여된다. ① 가족지원 세액공제(family support) - 18세 이하의 부양 자녀가 있는 모든 가정에 지급됨 ② 근로세액공제(in-work tax credit) - 일주일당 요구되는 시간 이상을 일하는 가정에 대해 지급됨 ③ 최소소득가정 세액공제(minimum family income) - 가정의 세후소득이 최소 연 22,724달러에 못 미치는 경우 지급되는 추가지급금임 ④ 부모세액공제(parental tax credit) - 새로운 자녀가 태어난 후 첫 56일 동안 지급됨.

이하에서 이들 공제항목에 대해 조금 더 상세히 살펴보자.

첫째, 가족지원의 경우이다. 공제액수는 가정수입, 자녀 수, 자녀 나이에 따라 달라진다. 세액공제액은 주 양육자가 세액공제를 받을 수 있는 기간에 일 단위로 비율 안 분된다.¹²⁶⁾

125) 소득세법 LZ9-12.

126) 소득세법 MD3.

둘째, 근로세액공제이다. 2006년 4월 1일부터 자녀세액공제(child tax credit)는 In-work 세액공제로 대체되었다. 새로운 제도하에서 자격이 되지 않지만 구 제도에서는 자격이 되었던 가족은 계속 예전 제도를 적용받을 수 있다. 그러나 한번 새 제도의 적용을 받기 시작하면 다시 구 제도로 돌아갈 수 없다. in-work tax credit은 한 부모이면서 일주일에 최소 20시간을 일하는 사람과 30시간 이상을 일하는 부부에게 주어진다. 금액은 3자녀까지는 주당 60달러이고, 네 번째 자녀부터는 주당 15달러씩이다. 이 세액공제는 자영업자 부모에게도 주어지는데, 요구되는 근무시간 조건을 충족하는 것이 전제된다. 구 자녀세액공제의 금액은 연간 780달러였다. 세액공제를 받을 수 있는 기간에는 주 양육자나 그의 배우자가 '특수 지급금(specified payment, 즉 소득으로 분류되는 수당, 3개월 이상 매주 지급되는 사고보상금, 퇴직군인 연금, 뉴질랜드 노령연금, 학생보조금)'을 지급받는 동안에는 기간은 제외한다.

셋째, 최소소득가정 세액공제이다. 최소소득가정 세액공제는 일하는 가족이면서 연간 세후소득이 22,724달러 이하인 가족에게 주어진다. 이것은 이들 가족들이 세후 매주 437달러의 소득을 보장하기 위한 것이다.¹²⁷⁾ 이 세액공제액은 자격자가 전 시간 근무자(즉, 요구 근무시간을 충족하는 사람)인 기간 동안에 주(week) 단위로 안분된다. 이 세액공제는 주당 최소 20시간을 일하는 한부모나 30시간을 일하는 부부가 받을 수 있다. 부부의 경우, 양 배우자, 동성파트너, 사실혼 배우자의 순소득이 모두 계산에 고려되어야 하고 양쪽이 모두 전 시간근무자이어야 한다.

넷째, 부모세액공제이다. 이 세액공제는 새로 자녀가 태어나거나 입양한 경우 첫 56일 동안 받을 수 있다. 최대 공제액은 자녀당 1,200달러이다.

여기의 가족지원세액공제 금액이 부양 자녀의 숫자, 나이, 가정의 수입, 수입의 원천, 수당을 받았는지 여부 등 여러 요소들에 따라 달라질 수 있다는 점에 주의해야 한다. 그리고 모든 (가족지원) 지급금은 자격 있는 부모나 주 양육자에게 지급된다. 실제 소득에 따라서, 주 단위로 지급받을 수도 있고, 격주 간격으로 계좌로 이체받을 수도 있고, 3월 31일 이후에 일시불로 지급받을 수도 있다.

127) 소득세법 ME1.

10) 독립수익자 세액공제(Independent earner tax credit)

2009년 4월 1일부터 소득이 24,000달러에서 48,000달러인 거주자 개인에 대해 세액공제가 가능해 졌는데, 그는 소득으로 분류되는 수당, 뉴질랜드 노령연금, WFF 세액공제 또는 외국 정부 연금을 받지 않는 사람이어야 한다. 최대 세액공제액은 520 달러이다. 44,000달러를 초과하는 1달러당 13센트의 비율로 공제액이 감소하고, 연 중 일부만 거주자였던 자에 대해서 비율적 적용이 가능하다.

다. 결손금(Losses)

가령 개인사업자라면 결손금 공제가 문제될 수도 있다. 이에 대한 것은 뒤에 나오는 법인소득세 편에서의 통상적인 결손금(ordinary losses) 문제와 다르지 않다. 중복을 피하기 위해 여기서는 설명을 줄이기로 한다. 한편, 뉴질랜드 소득세법에는 소득의 종류에 따른 결손금 공제제안이 없고 따라서 양도소득의 결손금(capital losses) 문제는 따로 생기지 않는다.

5. 세율(Rates)

가. 일반적 세율

일반적으로 적용되는 세율(general rate)은 다음과 같다.¹²⁸⁾

(단위: 달러, %)

소득	세율
~14,000까지	10.5
14,001~48,000	17.5
48,001~70,000	30
70,000 초과	33

128) 자본이득(양도소득)에만 따로 적용되는 세율은 없다.

- 수탁자(trustee)(법인 및 개인)의 모든 수탁자 소득 : 33%
- 비자격 신탁(non-qualifying trust)의 과세 배당(taxabel distribution) : 45%

나. 원천징수세율(Withholding Taxes)

1) 근로소득(Employment income)

임금, 월급에 대한 세금은 PAYE(pay-as-you-earn)시스템을 통해서 과세, 징수된다. 세금은 지급 당시에, 즉 피고용인이 임금을 받는 주기에 맞추어 매주, 격주, 혹은 매달 공제된다.¹²⁹⁾ 이 세금은 ‘PAYE 소득 지급금’, 즉 봉급, 임금, 추가지급금, 구분임금(schedular payment)에서 공제된다.¹³⁰⁾

이사의 보수, 봉급, 임금과 폐쇄회사에서 주주이면서 피고용인인 사람이 제공한 서비스에 대한 보수는, 주주-피고용인이 1개월 이하의 단위로 정기적인 봉급을 받는 것이 아니거나, 정기적으로 받는 봉급이 회사가 그 사람에게 지급하는 총소득의 66% 미만이거나, 장래에 서비스를 제공하고 소득이 지급될 것을 예상하여 외상으로 지급된 것인 경우 특별히 PAYE 소득 지급금에서 제외된다. 그러나 국세청장은 다른 이유로 위 지급금을 소득이 PAYE 소득 지급금으로 간주할 수 있다.¹³¹⁾ 한편, 봉급, 임금 및 기타 보수에서 공제되어야 하는 세액은 소득세법 별표 2에 나와 있다.

피고용인은 고용주에게 자신의 tax code를 알려주고, 고용주는 그것에 따라 총임금에서 공제될 세액을 결정한다. tax code는 고용의 종류, 특정 리베이트에 대한 권리가 있는지 여부, 직업의 숫자에 따라 달라진다.¹³²⁾ 고용주에게 tax code를 알려주지 않거나, 특별 tax code 증명서를 제출하지 않은 경우, PAYE세는 총임금에서 45%의 세율로 공제된다.¹³³⁾ 피고용인은 국세청에 특별 tax code 증명서를 신청할 수 있다. 이 중

129) 소득세법 RD3.

130) 소득세법 RD3.

131) 소득세법 RD3(2).

132) 조세행정법 24B.

133) 조세행정법 24B(3), 소득세법 Sch.2.

명서는 피고용인의 연간소득을 반영하여 정해진 PAYE 공제세율을 정한다.¹³⁴⁾

한편, 세금을 원천징수할 의무를 해태하는 경우에는 벌금형 또는 금고형에 처할 수 있다.¹³⁵⁾ 참고로 PAYE세는 파산 또는 고용주의 채권자에 대한 배당 시에, 최우선권이 있는 임금채권을 제외하고는 가장 우선적으로 공제된다. 청산중의 회사 또는 관리중의 회사에서, 이 세금은 담보채권자 및 비담보 채권자에 우선하지만, 청산인 비용, 미지급 임금 및 피고용인의 임금에서 공제되는 것들(예를 들어, 노령연금 기여분) 및 법정 우선 채무에 대해 후순위이다.

2) 배당(Dividends)

배당에 대한 거주자 원천징수세율은 33%이다.

3) 이자(Interest)

이자에 대해 적용되는 거주자 원천징수세율은 다음과 같다.

- ① 세금신고번호(tax file number)가 부여되어 있고, 이자수령자(=납세자)가 선택한 경우 : 10.5%, 17.5%, 30%, 33%. 이때 납세자가 선택한 세율은 자신의 한계 세율(personal marginal tax rate)과 비례하게 된다.

134) 조세행정법 24F.

135) 참고로 고용주는 다음의 의무가 있다.

1. 국세청장에게 원천공제 지급금의 액, 세금 및 family support 세액공제와 관련하여 지급된 금액 등이 명시되어 있는 세금송금증서를 제출해야 한다. 세금 납부 만기일까지 증서도 제출되어야 한다.
2. 매년 4월 20일까지 피고용인에게 지급한 (임금) 액수와 PAYE 및 earner premium 공제액수가 명시된 세금공제증서를 피고용인에게 발급해야 한다.
3. 매년 5월 31일까지 국세청장에게 국세청에 납부한 연간 PAYE 및 earner premium 공제액과 피고용인에게 발급한 세금공제증서에 적힌 액수가 일치함을 신고해야 한다.
4. 고용을 종료하는 피고용인에게 7일 내에 세금공제증서를 발급해야 한다.
5. 고용주가 사업을 중단하는 경우, 사업을 중단한 달의 다다음 달15일까지 국세청장에게 3번의 일치 신고를 해야 한다.
6. 국세청장이 달리 정하지 않는 한, 피고용인에 대한 기록을 최소 7년간 유지, 보관해야 한다.
7. 1999/2000 과세연도부터, 위 3번의 연말 일치신고는 피고용인의 임금, PAYE 공제 및 관련 항목들을 자세히 보여주는 월간 표(schedule)로 대체된다.

- ② 2010년 4월 1일 이전에 19.5%가 적용되었던 기존의 은행계좌이고 세금신고번호가 부여되어 있지만 이자수령자가 (세율을) 선택하지 않은 경우 : 17.5%
- ③ 2010년 3월 31일 이후에 새로 개설된 은행계좌 중 세금신고번호가 부여되어 있고, 이자 수령자가 선택하지 않은 경우 : 33%
- ④ 세금신고번호가 없고, 이자수령자가 선택하지 않은 경우 : 33%

4) 사용료(Royalties)

원천징수세 대상이 아니다.

5) 기타소득(Other income)

소득세법 별표 4에 명시된 지급금들에 대해서는 원천징수가 되어야 한다. 그 중 일부가 아래 표에 나와 있다.

지급의 종류		원천징수세율(%)
보험 대리인, 복대리인, 또는 판매원에 대한 수수료		20
회사 이사의 보수(fee)		33
비거주자 수급업자에 대한 계약금 contract payment to non-resident contractor		15
연예인	비거주자 연예인	20 (자연인이 아니거나 세금신고서를 내는 자연인을 제외하고는 최종적 세금)
	거주자 연예인(아래 제외)	20
	거주자 건설기수, 건설(운전)기사	15
프리랜서 기자, 작가, 예술가 등에 대한 보수		20
상품, 장비, 장치의 전시, 실연		25
광고 등에서 쓰이는 사진 제공, 모델링 등		20
건물 기타 건축물의 건설, 보수 등과 관련된 노동의 제공에 대한 지불		20

6. 개인소득세 행정

가. 세금신고(Tax Returns)

납세자는 넓게 신고서 제출자(filer)와 비제출자(non-filer)로 나누어진다. 신고서 비제출 납세자(non-filing taxpayer)는 연간 소득신고서 제출의무가 없다.¹³⁶⁾

신고서 비제출 납세자는 자연인 중에서 국세청장으로부터 연간 소득명세서(income statement)를 받지 않는 사람이다. 예를 들어, 소득을 오직 뉴질랜드에서 지급하는 임금, 배당, 이자 및 세금이 원천징수되는 소득만을 버는 사람 중 다음의 조건을 만족하는 사람들이다.

- ① 다음의 원천에서만 소득을 버는 사람
 - 원천공제가 되는 지급금인 고용, 이자, 배당으로부터의 소득
 - 뉴질랜드 원천이 아닌 이자 또는 배당
 - 과세가능한 마오리정부 배당(Maori authority dividend)
 - 다른 원천으로서, 총금액이 200달러 이하인 것
- ② 다음에서 200달러 이하의 소득을 버는 사람
 - earner premium 또는 levies가 제대로 공제되지 않은 고용에서 버는 소득
 - 잘못된 세율로 거주자 원천징수된 이자 또는 배당이고, 그 사람의 연간 총소득이 48,000달러를 초과하지만 70,000달러에는 미치지 못하는 경우
 - 잘못된 세율로 원천징수된 추가 보수 또는 이차적 고용의 형태의 고용보수. 그 사람의 연간 총소득이 48,000~70,000달러 사이인 경우
 - 납세자의 연간소득이 70,000달러를 초과하는 경우에서, 배당
 - 납세자의 연간소득이 48,000달러 이상인 경우에서, 과세가능한 마오리 정부 배당
 - 납세자가 Child Support Act 1991에 의해 재정지원금을 내야 하는 사람인 경우에서 이자, 배당 또는 과세가능한 마오리 정부 배당.

¹³⁶⁾ 소득세법 BB2(2).

- 원천징수 대상인 특정한 우발적 노동소득
- 뉴질랜드 원천을 가지고 있지 않은 이자 또는 배당으로서, 원천지에서 이미 원천징수된 것
- ③ 특별한 세율이 적용되어 원천에서 세금이 공제되는 고용을 통해 소득을 버는 사람이 아닌 사람
- ④ 연중 내내 가족지원 세액공제 권리증서를 발행받지 않은 사람
- ⑤ 배우자, 동성파트너 혹은 사실혼배우자가 가족지원 세액공제를 지급받지 않는 사람
- ⑥ 학자금 대출 잔액이 0인 사람¹³⁷⁾
- ⑦ 「학자금 대출법(Student Loan Scheme Act 1992)」에 의해 이자면제를 받을 수 있는 자격이 없는 사람¹³⁸⁾

그러나 다음의 자연인은 신고서 비제출 납세자가 될 수 없다.

- 비거주자¹³⁹⁾
- 예납세(provisional tax) 납세의무자
- 현금주의의 적용을 받지 않는 사람
- (i) 원천징수금액 (ii) 뉴질랜드 원천이 아닌 이자 또는 배당으로서 원천에서 원천징수세가 징수되지 않은 것을 포함하여 총금액 200달러 이상의 소득을 받은 사람
- 원천에서 원천징수세가 공제된 뉴질랜드 원천이 아닌 이자 또는 배당을 200달러 이상 받은 사람
- 국세청장으로부터 세금신고서를 제출하도록 요구된 사람
- 순손실액(초과 임팩테이션 세액공제액을 전환한 것으로부터 발생한 손실이 아닐 것)을 발생시킨 사람 혹은 이용가능 순손실액(available net loss)을 발생시킨 사람

137) 조세행정법 33A(1)(g). 현재는 해당 규정이 삭제되었다.

138) 조세행정법 33A(1)(h). 현재는 해당 규정이 삭제되었다.

139) 단, 예외가 인정된다. 신고서 비제출 납세자에는 다음 사람들도 포함된다.

- 비거주자 연예인 자격으로서 번 특정 소득에 대해서 소득신고서를 제출하지 않기로 선택한 사람
- 비거주자 원천징수세(NRWT)가 최종적 세금인 비거주자 수동소득(non-resident passive income)만을 버는 사람

- 거주자 원천징수 공제 면제증서를 소유한 사람
- 뉴질랜드를 떠나면서 그 해에 대해 과세 평가를 요청한 사람

나. 과세소득 결정(Assessment)

법인소득세에서와 별반 다르지 않으므로 중복을 피하기 위해 제4편 국세행정 및 절차에서 한꺼번에 설명한다.

Ⅲ. 법인소득세

1. 기본적 구조

뉴질랜드는 소득세법상 개인과 법인에 차이를 두지 않음은 이미 언급하였다. 여기서는 거주자인 회사가 소득과 관련해 어떤 세금을 내는지를 중심으로 정리한 것이고 비거주자인 회사의 문제는 뒤의 국제조세 편에서 묶어서 다룬다. 따라서 어떤 회사가 거주자인가에 대해서는 간단히 언급해둘 필요가 있다. 뉴질랜드에서 원래 의미의 거주자 개념은 더 이상 존재하지 않는다(비교 1994년 소득세법). 어떤 사람이 i) 면제소득(exempt income) ii) 제외소득(excluded income) iii) 비거주자의 외국원천 소득 이외의 소득을 번다면 모두 납세의무가 있다. 따라서 거주자인지 아닌지 보다, 소득의 원천이 어떤 것이냐가 뉴질랜드 세법의 적용 여부를 판가름하게 된다. 그러나 ‘비거주자의 외국원천소득’을 판단하는 데 있어서 거주자 개념이 문제가 된다. 회사는 다음과 같은 경우에 뉴질랜드의 거주자이다.

- 뉴질랜드에서 설립된 경우
- 뉴질랜드에 주사무실이 있는 경우¹⁴⁰⁾
- 뉴질랜드에 경영의 중심(center of management)이 있는 경우¹⁴¹⁾
- 이사들이 이사로서 하는 행위를 뉴질랜드에서 하는 경우(결정이 뉴질랜드에 국한되었는지는 관계 없음)^{142) 143)}

140) 국제청장의 의견에 따르면, 주사무실이란 회사의 가장 높은 수준의 행정/경영 행위가 일어나는 실제적이고 물리적인 장소를 말한다.

141) 국제청장의 의견에 따르면, centre of management란 일상적인 경영활동을 말한다.

142) 국제청장의 의견에 따르면, control of the company by the directors란 전략적, 정책적 성격의 결정을 하는 것을 말한다.

143) 여기서의 이사(directors)들이란 다음과 같이 정의된다.
 - 호칭에 관계없이 이사의 지위를 가지고 있는 사람
 - 이사의 지위를 가지고 있는 자에게 지시를 내리는 사람

법인소득세 전체를 간단히 개관한다. 연간 신고서를 제출해야 하는 납세의무자(즉, 연간 소득신고서를 제출해야 하는 대부분의 납세의무자들)의 납세의무금액은 그해의 연간 소득에서 연간 총비용을 공제하여 산출된 순소득/순손실을 계산하는 방식으로 산출된다. 만약 순소득이 양(+의 값이면 거기에서 공제가 가능한 결손금을 빼서 그 해의 과세소득을 결정한다. 여기에 기본세율을 적용하여 납세금액을 산출한다. 만일 납세금액이 마이너스가 되면 납세의무가 없다. 소득세법 Part C에 의해 소득으로 포함된 것을 합하면 소득이 된다. Part C는 특정 수입의 성격으로 소득인지 아닌지를 판단하고, 소득의 원천이나 수입자의 거주자 여부로 판단하지 않는다. 소득이 어떤 과세연도에 속하는지는 ① 판례법에 의해 소득이 '발생'한 연도에, 혹은 ② 법에 정해진 대로 정해진다. 한편, 공제금액은 소득세법 Part D에 명시적으로 허용된 비용, 결손 또는 인센티브(특례)로 이루어진다. 공제금액도 법에 정해진 대로 또는 비용이나 결손이 발생한 연도에 속한다. 다른 한편, 순결손금액(net losses)은 Part I에 나와 있는데, 지난 연도에서 이월된 것을 포함한다.

이에 따라 납세자가 자신이 낼 세금을 계산하는 과정을 간단히 소개하면 다음과 같다. 우선 납부세액을 결정하기 위해서는 과세소득에다 적용되는 기본세율¹⁴⁴⁾을 곱한다.¹⁴⁵⁾ 만일 납부세액이 환급이 불가능한 세액공제액(예: 해외에서 낸 세금), 추가배당(supplementary dividend)¹⁴⁶⁾과 관련된 세액공제액, 전환가능한 임퓨테이션 세액공제액(imputation credit)이나 원천징수세 등과 관련된 환급가능한 세액공제액을 모두 합산한 것보다 클 경우, 납세자는 최종세액으로 그 차이만큼 세금을 추가로 납부하여야 한다. 세액공제액이 납부할 세액에서 공제되는 순서는 따로 정해져 있으

-
- 소득세법에 의해 이사로 간주되는 경우. 또는,
 - 신탁자, 관리직급(manager) 또는 다른 사람이 이사와 같이 행동하거나, 소득세법에 의해 '회사'로 간주되는 경우

144) 소득세법 schedule 1, 2에 나와 있는 세율.

145) 소득세법 BC6(1).

146) *New Zealand Master Tax Guide* (2012) 1010.20문단. 한 연도 안에서, 앞선 배당에 대해 같은 주주에게 추가적으로 지급되는 배당. FITC제도에 의해 비거주자 주주들도 크레딧 혜택을 누릴 수 있게 되어, 회사의 소득세 부담이 줄고, 그렇게 해서 남은 것을 추가로 주주들에게 주는 것. 비거주자들만이 추가배당을 받게 된다.

며,¹⁴⁷⁾ 일반적인 소득 귀속시기에 관해서도 소득세법에 따로 규정이 있다.¹⁴⁸⁾

본 법인소득세 편에서는 위에서 언급한 순서에 따라 법인소득과세의 일반적 쟁점을 과세소득, 각종 공제, 세율 순서로 우선 살펴본다. 법인소득세에 부수한 특유한 몇 가지 쟁점, 즉 기업과 출자자 사이의 거래문제나 연결납세제도, 기업구조조정 등은 그에 뒤이어 따로 살펴기로 한다.

2. 과세대상 소득

가. 일반론

뉴질랜드는 분류과세제도보다는 종합과세에 가까운 조세제도를 가지고 있다. 모든 소득은 공제에 앞서 합산된다. 소득세법은 ‘소득’을 BD1에서 정의하고 있는데, Part C에 해당하는 소득은 소득이라고 규정하고 있다.¹⁴⁹⁾ 특히 사업소득에 대해서는 그 구조와 성질을 둘러싸고 여러 논의가 많다.¹⁵⁰⁾ 보조금이 소득인지에 대해서도 논란이

147) 공제되는 순서는 다음과 같다. 환급불가 임퓨테이션 credit - 추가배당과 관련된 크레딧 - 임퓨테이션 크레딧 - 환급가능 크레딧 순이다. 그리고 만일 환급불가 credit으로 소득세 납부의무금액을 초과하는 경우 초과한 분량의 credit은 쓸 수 없게 된다. 추가배당과 관련된 credit 중 남은 것은 다음 과세 연도로 이월되어야 한다. 회사라면, 선택에 의해 기업집단의 다른 회사의 소득세 의무금에 대해 사용할 수 있다. 임퓨테이션 credit은 다음 해의 순소득에서 그로스업되어 공제되거나, 현 과세연도의 기업집단의 순소득에서 공제되어야 한다. 다른 모든 소득세(법인세)납세 의무를 상쇄하고도 남은 환급가능 credit이 있다면, 그것은 환급된다.

148) 소득세법 BD3 참조. 실제로 지불되거나 수수되지 않은 경우, 기한이 되었거나 수수할 수 있는 상태가 되지 않은 경우에도, 회계에 인식되거나, 다른 방식으로 납세의무자에게 유리한 방식으로 처리된 경우에는 소득세법 목적상 소득이 발생한 것이다. 실무적으로, 소득은 현금기준 또는 영수증 기준, 발생기준 또는 earning 기준, 수익이 발생한 시점 기준 또는 계약을 완료한 시점 기준으로 인식된다. 한편, 다음과 같은 판례법에 유의해야 한다. (가) 일부 사람들에게는 소득을 발생기준으로 인식할 것이 요구됨, (나) 다른 사람들에게는 소득을 현금기준으로 인식할 것이 요구됨, (다) 더 일반적인 ‘소득을 얻다’(derivation)의 정의가 적용되는 경우도 있음. 다른 한편, 현금기준은 월급, 급여를 받는 사람들, 의사, barrister(법정변호사)에 대해 적용된다. 일반적으로, 소득을 인식하는 보다 합당한 방식은 발생주의이다. 건전한 상업적, 회계적 규칙에 의해서 소득이 벌어들여졌다고 보는 때가 소득이 인식되는 때이다. 즉, 실제로 대가가 지급되었을 때가 아닌, 물건이 배달된 때, 용역이 제공된 때, 대가에 상응하는 의무가 이행되었을 때가 된다.

149) BD1(1) An amount is income of a person if it is their income under a provision in Part C (Income).

150) 뉴질랜드 세제에서는 소득에 사업에서 번 금액을 포함시킨다. 여기에는 일반적으로 사업에 사용되지만, 사업의 실제 운영에서 발생하지 않은 자본적 자산에서 유래하는 실현되거나 실현되지 않은 증식

있다.¹⁵¹⁾ 어떤 수입이 소득인지 결정하기 위해서 종종 판례에 의해 세워진 원칙들에 의존해야 할 경우가 있다. 가장 중요한 원칙들로로는 다음과 같은 것이 있다.

- 소득이란 무언가 유입된 것을 의미한다.
- 소득은 대개 어느 정도의 반복성, 계속성을 가진다(그러나 한 번에 일괄지급되는데는 이유로 소득이 안 되는 것은 아니다).
- 받는 사람의 입장에서 소득이어야 한다.

어떤 수입의 종류 중에서 세법상 소득이 아닌 것 중에서 가장 중요한 것으로는 자본이득 성격의 수입을 들 수 있다. 어떤 수입이 자본이득 성격인 소득인지에 대한 판례들은 수도 없이 많다.¹⁵²⁾ 소득이 아닌 또 하나의 중요한 수입의 종류로는 유산, 증

분은 포함되지 않는다. 소득을 창출하기 위한 과정에서 발생한 비용과 손실은 공제가 가능하고, 사업용 자산의 감가상각도 공제가 가능하다.

‘사업’(business)란 수익을 위해 행해진 모든 직업활동, 거래, 제조, 업무를 말한다. ‘수익’(profit)이란, 문제가 된 행위에 대한 일반적 상행위 원칙에 따라 정해진다.

사업이 존재하는지 여부는 행위의 성질과 납세자의 주관적 의도에 따라 달려 있다. 수익을 발생시키려는 ‘의도’가 존재해야 한다. 실무적으로는 행위가 지속된 기간, 운영의 규모, 거래의 규모, 할애한 시간과 돈과 노력, 행위의 양태, 수익이 났는지 여부, 행위가 동종의 것이었는지, 유사사업의 일상적인 방식에 따라 비슷한 방법으로 이루어졌는지 등이 고려된다. 납세의무자가 기록한 행위뿐만 아니라 실제로 한 행위를 기준으로 판단한다.

수익발생에 대한 합리적인 전망이 있어야 하는 것은 아니지만, 이는 납세의무자가 수익을 발생시키려는 의도가 있었는지를 판단하는 요소이다. 취미는 일반적으로 이러한 평가를 만족시키지 않으며, 그러므로 사업활동이 아니다.

계속성과 반복성은 핵심적인 기준이다. 납세의무자의 사업활동이 그의 유일하고도 주된 활동일 필요는 없고, 한 개 이상의 사업활동을 할 수도 있지만, 사업의 주된 목적에 비했을 때 비계획적이고 우발적인 거래는 사업을 구성하지 않는다.

151) 소득의 어떤 지출로 인정하는 식으로 보조금이 주어졌다면 이는 소득의 성질을 갖는다(Higgs v. Wrightson(1944)). 납세의무자의 거래 또는 사업을 영위하는 데 지원하기 위한 보조금이라면 소득의 성질을 갖는다. 보조금이 사업운영과 관련된 일들로 인해서 지급되는 것이라면 보조금의 성질을 결정하는 데 있어 몇몇 점들이 고려된 것이다. 지급이 정기적이고(지급하는 기관에 의해 원천징수를 당해도), 사업을 운영하는 과정에 지급받은 것이라는 사실만으로 소득으로 구분하기에 충분하다. 지급액이 사업의 수익을 기준으로 또는 수익하지 못한 것을 기준으로 계산되거나, 실제 벌어들여야 하는 돈을 못 번 것을 보충하기 위한 것이라는 점들은 보조금이 소득 성질이라는 점을 뒷받침한다. 한편, 납세의무자의 사업 목적과 관련 없이 지급된 보조금은 소득 성질이 아니다. 마찬가지로, 납세의무자에게 있어 자본자산이 되는 무언가를 취득하거나 회수한 것과 관련하여 지급된 보조금은 소득 성질이 아니다. 납세의무자에게 그 보조금에 대해 강제할 권리가 있는지 여부는 중요하지 않다(Seveme v. Dadswell).

152) 일반적으로 받아들여지는 소득과 자본의 구분에 대한 공식은 Eisner V. Macomber 판례와 CIR v.

여, 우발이익들이 있다.

나. 비과세소득(Exempt Income)

소득세법은 아래에서 열거한 바, 특정한 종류의 사업소득은 뉴질랜드 소득세가 면제되는 것으로 규정하고 있다.

- 특정 분야의 명시된 공공기관
- 지자체의 특정한 활동
- 뉴질랜드 중앙은행(Reserve Bank)
- 오직 또는 주로 Niue¹⁵³⁾에서만 소득을 버는 뉴질랜드 회사. 단 외국 회사일 경우 피지배외국법인(CFC)이 아닐 것. 이 회사가 번 소득 중 소득의 원천이 뉴질랜드일 경우 면제소득이 적용되지 않는다.
- 뉴질랜드 회사가 니우에섬 발전을 위한 목적을 가진 개발 프로젝트로부터의 소득이 유일하거나 주된 소득인 경우
- 니우에 국제 펀드 또는 토켈라우¹⁵⁴⁾ 국제펀드의 수탁자가 번 소득 또 배당
- 정부지원의 문화사업 또는 해외 비영리 문화사업 기구, 스포츠, 게임의 공식국제 기구의 비거주자 엔터테이너
- KiwiSaver Act 2006 법 제84조에 의해서 국세청이 지급하는 이자¹⁵⁵⁾

Greenwood 판례에서 정립되었다. “소득과 자본의 근본적인 관계에 대해서는 많은 경제학자들이 논의하였다. 소득은 나무와 땅에 비견되고, 자본은 과일 또는 수확에 비해진다. 전자는 썩에서 솟아나온 물이 고인 웅덩이로 묘사되고, 후자는 방류수, 즉 일정기간 동안의 유량이 측정되어야 하는 개념으로 설명된다. 여기에 소득의 본질이 있다. 자본에서 유래한 것이 아닌, 투자한 것에서 자라거나 증식한 것이 아닌, 오히려 소유에 앞서 환산가치를 지닌 이득, 벌어진, 즉 자본에서 분리되어, 받는 사람이 사용, 처분하기 위한 이득...을 말한다.”

153) 니우에섬. 뉴질랜드와 자유연합 관계를 맺고 내부문제는 자치적으로 해결하는 의회제의 섬나라. 오클랜드에서 동북쪽으로 2,156km, 통가의 바바우에서 동쪽으로 385km 떨어진 중남 태평양상에 있으며, 수도는 알로피이다. 면적 260km², 인구 2,200명(1994). 다음(daum) 백과사전 참조.

154) 남태평양에 있는 뉴질랜드령 제도. 서사모아에서 북쪽으로 480km, 하와이에서 남서쪽으로 3,840km 떨어져 있다. 면적 10.1km², 인구 1,458명(2000).

155) Kiwisaver는 2005년 예산안에서 맨처음 발표되었는데, 개인들의 저축수준을 향상시키고, 퇴직 후를 대비하기 위해 발의된 정책의 일환이다. Kiwisaver는 Kiwisaver Act 2006법에 의해 도입되었는데, 2006년 12월 1일자로 시행되었다. 2007년 7월 1일부터 계획이 운영되었다. 법에 명시된 목적은 “퇴

- 친목단체(friendly society)가 회원들 사이에서 사업을 하는 경우 또는 Accident Insurance Act(1998) 제201조에 의해 등록된 회사의 경우
- 본질적으로, 주로 과학, 산업 연구 진흥을 위한 목적으로 설립된 society, association 협회, 사단 중 뉴질랜드의 Royal society의 승인을 받은 것. 그리고 수익 또는 펀드가 회원, 주주, 경영자의 개인적 재정 목적으로 쓰이거나 쓰일 수 있는 상황이 아니어야 함.
- 아마추어 게임이나 스포츠를 진흥 장려하기 위한 목적으로 설립된 협회, 사단. 단, 그 게임이나 스포츠가 일반 대중에게 레크리에이션, 여가활동으로 수행되는 것이어야 함. 또한, 수익 또는 펀드가 회원, 주주, 경영자 등의 개인적 재정 목적으로 쓰이거나 쓰일 수 있는 상태이면 안 됨.
- 산업, 관광객, 인구 유입을 위한 목적으로 지역을 개선, 미화, 홍보하는 일을 하거나 일반대중을 위해 쾌적한 환경을 증진하는 일을 하는 단체(district improvement society).
- 기부 목적 신탁의 신탁자, 아니면 오직 기부 목적으로 설립된 협회나 기관이면서 특정 개인의 재정 수익 목적을 위한 것이 아닌 것.
- 뉴질랜드의 기부 목적의 신탁의 신탁자가 하는 또는 그 신탁자를 위한 또는 그 신탁자가 수혜자인 사업. 오직 기부 목적으로 설립된 협회나 기관이 하는, 또는 그 기관을 위해서 하는 사업. 신탁자나 설정자(settlor)가 사업으로부터 소득을 계속적으로 얻으면 소득면제가 부인됨. 기부 목적이 뉴질랜드에 국한되지 않으면 일부만 소득면제될 수 있음.
- 레이싱 클럽
- 경마, 경견(dog racing)에서 상금
- 협동조합회사에서의 자기주식소각(cooperative companies from cancellation

직 후 퇴직 전의 생활수준을 누리기 힘든 상황에 있는 개인들의 장기저축 습관과 자산 축적을 장려한다. 이 법은 개인들의 웰빙 증대와 경제적 자립, 특히 퇴직 후에-퇴직 혜택을 부여하기 위한 것이다” KiwiSaver는 뉴질랜드 노령연금(superannuation)을 보충하기 위한 것이다. 이것은 퇴직자들이 퇴직 후에, 기초생활수준 이상의 생활수준을 즐길 수 있도록 하는 것이다. *Staples Tax Guide*(2012), 860.05문단 참조.

of treasury stock)¹⁵⁶⁾

3. 각종 공제

가. 비용공제(Deductions)

1) 총론

소득세법 BD2조에서는 Part D에서 허용된 항목들이 공제가능하다고 하고 있다. Part D 내용을 개관하면 다음과 같다. 우선 DA1조 (1)항은 ‘일반적 허용(항목)’(general permission)이라고 알려진, 지출 및 손실에 대한 공제의 기본적인 규칙이다.¹⁵⁷⁾ 이 일반적 허용은 다음 DA2조에서 ‘일반적 제한(항목)’규칙에 의해 상세화된다. DB절부터 DZ절에는 각각의 비용 항목에 대한 특수한 규칙들이 제시되어 있는데, 다음과 같은 일반적인 규칙에 따라 조화를 이루게 된다.

- DB에서 DZ절의 조항들은 명시적으로 언급된 경우, 일반적 허용 규칙을 보충한다.¹⁵⁸⁾
- 보충하는 규정들에서 달리 규정하지 않는 한, 일반적 제한 규칙들은 DB~DZ절의 조항들에 우선한다.¹⁵⁹⁾
- DB~DZ절의 조항들은 명시적으로 언급된 경우, 일반적 허용과 일반적 제한에 우선할 수 있다.¹⁶⁰⁾
- Part E(timing and quantifying rules)의 어떤 조항도 일반조항을 보충하거나,

156) 소득세법 CD25. 그러나 협동조합회사법 1996에 의해 자기주식의 취득이 주식소각의 결과를 가져오지 않는 것으로 간주되는 경우 등에는, 회사는 이용가능한 출자자본을 소각된 주식 양만큼 줄여야 한다. 소각된 주식이 이용가능한 자본을 초과하는 경우, 회사는 상응하는 만큼 임팩테이션 크레딧을 줄여야 한다.

157) 본절에서의 ‘공제’를 우리 법 용례에 대강 맞춘다면 ‘손금산입’으로 이해할 수도 있다.

158) 소득세법 DA3 (1) (2).

159) 소득세법 DA3(3).

160) 소득세법 DA3(4), (5).

일반적 허용과 일반적 제한에 우선하지 못한다.

일반적 허용항목이란(DA1) 다음과 같은 범위 안에서 지출 또는 손실(감가상각비 포함)로 정의된다.¹⁶¹⁾

- 납세의무자의 과세대상 소득(assessable) 또는 면제 소득(excluded)을 발생시키는 것에 있어 발생한 것
- 납세의무자의 소득을 발생시킬 목적으로 사업 운영중에 필요적으로 발생한 비용

만약 공제가 가능한 지출액이 선급된 경우라면 그것은 지출이 발생한 해의 소득에서 전부 공제가 가능하다. 그러나 그러한 진행률에 따라서 공제가 가능하게 되는 비용이라면 반드시 관련된 소득과 대응되어야 한다. 이것은 다음과 같은 방법을 통해 달성할 수 있다.

- 상품의 구매의 경우, 과세연도 말까지 쓰이지 않은 상품에 든 비용을 그 해 소득에 포함시킨다.¹⁶²⁾
- 용역에 대한 비용일 경우, 연말까지 제공되지 않은 용역에 대한 비용을 그 해 소득에 포함시킨다.

161) 두 개의 차이는, 첫 번째에서는 지출이 소득을 발생시키는 과정에서 발생한 것이어야 하지만, 두 번째에서는 지출이 소득을 발생시키려는 목적의 사업 과정에서 발생한 비용이기만 하면 된다는 점이다. (비용)공제는 그 지출이 납세의무자 및 그의 소득 창출 양쪽 모두에 필연적인 관계를 가지고 있을 때만 가능하다.

납세의무자와 지출의 관계란 납세의무자의 이익을 위해 발생한 비용이어야 함을 의미한다. 그러나 이것은 비용이 우연히 제3자에게 이익이 되면 안된다는 뜻은 아니다.

두 번째 관계는 소득창출과의 관계이다. 비용은 소득을 버는 과정에서 발생해야 한다. 현 조항의 개정 전 조항(1954 ITA 111조)에서 “과세대상 소득을 얻거나 산출하면서”라는 표현은 “소득을 얻거나 산출하는 과정에서”라고 해석되었다.

이것은 어떤 지출이 꼭 소득을 발생시켜야만 한다는 뜻이 아니다. “비용의 공제를 정당화하기 위해 대변 항목이 필요한 것은 아니다”

장래의 소득을 얻기 위해 발생한 지출도 공제가 가능하다. 그러나 소득산출과 독립적인 지급, 소득의 원천이 종료하고 난 후 발생한 지출 같은 것은 공제가 불가능하다. 이 조항에서는 지출이 소득 산출 중에 발생해야 함을 요구하고 있지만, 현재 또는 장래의 비용을 줄이기 위해 들어간 비용도 공제가 가능한 것으로 받아들여져 왔다.

위와 같은 ‘범위’에 한해서만 공제가 허용되기 때문에, 두 가지 목적을 가지는 지출은 공제가 가능 부분(손익revenue)과 비공제 부분(예를 들어, 자본적 또는 개인적 지출)으로 나누어져야 할 수 있다.

162) 이것을 우리 법 용어에 대강 맞춘다면, 해당 비용에 대해 ‘손금불산입’하는 것을 말한다.

- 선택 가능한 것에 대한 비용일 경우, 선택 가능한 기간 중 남아 있는 기간과 관련된 비용을 소득에 포함시킨다.
- 이미 제공한 용역에 대한 보수일 경우, 연말까지 아직 지급되지 않은 보수를 그 해 소득에 포함시킨다. 또는, 만일 보수가 주주인 피고용인에 대한 것일 때에는 다음해 3월 31일까지 지급되지 않은 것을 소득에 포함시킨다. 다른 피고용인의 경우에는 과세연도가 종료하고 63일이 지나기까지 지급되지 않은 것을 소득에 포함시킨다. 반면, 선지불(prepayment)에 해당하지 않는 것은 다음에서 발생한 비용들이다.¹⁶³⁾
- 재고자산(trading stock)을 구매한 비용
- 자금조달약정(financial arrangement)과 관련된 것
- 가축에 대해 발생한 비용
- 영화, 영화 권리에 대해 발생한 비용
- 석유개발지출과 관련된 소유물에서 발생하는 비용

2) 피고용인에 대한 보수(Employee's remuneration)

피고용인에 대한 보수로 지급된 것은 공제가 가능하다.

고용인이 피고용인 개인에 대한 혜택을 제공하기 위한 펀드(노령연금펀드 빼고)에 지급한 액수나, 떼어놓은 액수는 공제가 가능하다. 펀드가 세워진 방식이나 돈이 지급된 방식이, 피고용인이 혜택을 받을 수 있는 권리가 전적으로 보장되는 방식이어야 한다.¹⁶⁴⁾

고용인이 노령연금제도에서 혜택을 되받거나(기여금을 환불받은 경우를 포함) 그 혜택을 받은 직후 12개월 중에 지급하는 기여금에 대해서 소득에서 비용공제를 할 때, 돌려받은 혜택만큼 공제액을 줄일 수 있다. 그러나 그 혜택이 실제 연금이거나, 펀드에 대한 과거의 개인적 기여에 대한 감사 의미의 목돈 지급일 때에는 줄이지 않

163) 소득세법 EA3(2).

164) 소득세법 DC6.

는다.¹⁶⁵⁾

국세청장은 고용주가 지급한 돈이 과거의 피고용인이 제공한 노동과 그 피고용인 또는 그의 생존 배우자/동성결혼의 배우자/사실혼 관계 배우자에게 지급된 연금이라고 합리적으로 인정되면 공제를 허용할 수 있다. 피고용인 또는 그의 관련자가 주주이거나 주주였던 폐쇄회사에 의해 지급된 연금은 공제가 불가능하다. 그러나 그 피고용인이 실제 피고용인의 지위에 있었다면, 국세청장은 주주관계가 없었다면 실제 지급되었을 연금액수 만큼의 공제를 허용할 수 있다.¹⁶⁶⁾

피고용인이 퇴직하게 되어 지급하는 보너스, 상여, 감사금, 퇴직금 등의 일시불 지급액은 그해에 공제가 가능하다. 인원감축, 해고, 등 기타 유사 상황에서 지급된 돈, 또는 계절적 고용에서 위와 비슷한 이유로 재고용이 불가능하여 지급된 돈은 퇴직금으로 간주된다.¹⁶⁷⁾

3) 이사의 보수(Directors' fee)

바로 앞의 총론에서 언급했던, 비용에 대한 일반적 기준에 부합하는 이사의 보수는 세금 목적상 공제가 가능 비용이다.

4) 배당

일반적 허용(규칙)에 부합하여¹⁶⁸⁾, 소득이 되는 배당을 수령하는 데 발생한 비용은 공제가 가능할 수 있다. 이를 위해서는 자본제한(capital limitation)¹⁶⁹⁾ 및 특정한 종류의 비용에 적용되는 몇몇 조건에 부합되는지를 검토해야 한다. 한편, 비거주자 소극적 소득(non-resident passive income)이 되는 배당을 얻는 데 발생한 비용은 공

165) 소득세법 CG5, DC7, EJ21.

166) 소득세법 DC2.

167) 소득세법 DC1.

168) 소득세법 DA1.

169) 소득세법 DA2. 자본적 성격의 비용은 공제가 불가능하다는 제한을 말한다.

제될 수 없다.¹⁷⁰⁾

5) 이자

일반적 허용 규칙에 따라, 소득이 되는 이지를 얻는 과정에 발생한 비용은 비용 공제가 허용될 수 있다.¹⁷¹⁾ 이것도 자본제한 규칙을 받고, 여러 특정한 조건들이 검토되어야 한다. 이자비용으로서 공제 가능한 범위는 다음과 같다.¹⁷²⁾

- 납세의무자의 소득을 버는 데 지급해야 했던 것
- 납세의무자의 소득을 별 목적으로 영위한 사업 과정에서 지급할 필요가 있었던 것
- 기업집단 내에서, 한 회사가 다른 회사의 지분을 취득하기 위해 빌린 돈과 관련하여 지급하여야 한 것

한편, 자본적 자산을 구입하기 위해 빌린 돈에 대한 이자는 공제가 가능하고, 자본으로 편입되지 않는다. 그러나 주식연동채무증권(stapled debt security)¹⁷³⁾을 발행하는 회사는 이에 대해 지급하는 이자, 이와 관련하여 발생한 비용 또는 손실 그리고 이 주식을 담보로 빌리는 돈에 대한 비용을 공제할 수 없다.¹⁷⁴⁾

이때 고려해야 할 것은 이자를 발생시키는 대출금이 사용된 용도인데, 이자비용과 소득창출 사이에 충분한 관계가 있는지, 이자가 소득창출을 위한 사업을 위해 지급해야 했던 것인지를 판단해야 한다. 대출금의 어떤 범위도 소득창출 외의 목적으로 쓰였다고 판명할 수 없으면 이자 전체가 공제 가능하다. 그러나 일부가 다른 목적(예: 사적자금, 가계자금)으로 쓰였다면, 사업과 관련된 비율만큼만 이자비용 공제가 가능하다.

170) 소득세법 DA2(5).

171) 소득세법 DA1.

172) 소득세법 DB6, DB8.

173) FA2B stapled debt security란 회사가 채무증권을 발행하고, 그 채무증권이 그 회사 또는 다른 회사의 고정이익주식이 아닌 주식에 부착(staple)되어 있는 것을 말한다. 이에 대한 이자는 배당으로 취급 받는다.

174) 소득세법 DB10B.

이자 공제를 받는 해에 소득이 창출될 필요는 없지만, 대출금 사용의 결과로 소득이 창출될 것이라는 기대가 가능해야 한다. 납세자가 그해의 자본적 이득이 크다면, 손해를 보았다는 이유만으로 이자 공제가 부정되는 것은 아니다.

6) 사용료(Royalties)

공제에 관한 일반적인 규칙에 부합하여, 과세대상 소득인 로열티를 생산, 취득하는데 발생한 비용 또는 그러한 소득을 얻기 위한 사업에서 필요적으로 발생한 비용은 공제가 가능하다. 이 비용은 자본제한의 적용을 받는데, 즉 자본적 지출은 공제가 되지 않고, 또한 몇몇 특정한 조건을 만족시켜야 한다.

비거주자 소극적 소득을 이루는, 문화로열티(cultural royalties)를 생산함에 있어 발생한 비용은 공제가 되지 않는다. 그러나 비거주자에게 지급된, 과세대상 소득에 포함되는 다른 로열티의 경우라면 다음 비율만큼 증빙자료 없이 비용공제가 가능하다.

지급의 종류		공제가능(%)
1	상표권(Trademark)	25
2	특허권(Patent)	35
3	노하우(Know-how)	50
4	1번/2번과 3번이 결합되는 경우	40

만일 실제 발생한 비용이 고정비율 공제보다 더 많다면, 로열티를 받은 사람은 과세표준신고서에서 뒷받침할 만한 충분한 증거와 함께 주장해야 한다.

7) 용역 및 관리에 대한 보수(Service and management fees)

기술 서비스(technical service) 수수료는 대개는 로열티가 아니다. 노하우에 대한 수수료와 서비스에 대한 수수료를 구분하는 것이 항상 쉬운 일은 아니고, 그것은 구

체적 사례의 사실관계에 달린 문제이다. 기술 서비스 제공은 눈에 보이는 어떤 ‘제품(product)’이 아직 존재하지 않음을 암시한다. 서비스를 제공하는 사람은 자신의 전문기술과 지식을 활용하여, 서비스 수수료를 지급한 자에게 ‘제품’을 창조해 낸다.

일반적으로, 어떤 서비스를 제공받고 돈을 지불했다면 그 돈은 사업소득으로서 소득에 포함된다. 소득세법 YD4조(2)항에 따르면, 전부 또는 일부가 뉴질랜드에서 수행된 사업으로 인한 소득은 뉴질랜드에서 벌어진 소득으로 간주된다.¹⁷⁵⁾

어떤 서비스 수수료가 두 개의 계약으로 나뉘어져 있다면, 말하자면 서비스에 대한 것과 노하우 제공에 대한 것으로 분리되어 있는 경우, 국세청은 서비스 제공이 노하우 제공과 정말 관계가 없는 것인지 철저히 조사할 필요가 있을 수 있다.

8) 연구개발(Research and development)

납세의무자의 소득 창출 목적으로 과세연도 내에 행해진 과학적 연구와 관련하여 발생한 지출은 공제가 허용된다. 지출이 자산(asset)과 관련된 경우, 국세청은 감가상각비 중에서 적당하다고 판단되는 부분만 그 공제를 허용할 수 있다.¹⁷⁶⁾ 일부 제한이 있지만, 연구개발비용은 지출이 실제 발생한 해 이후의 해나, 이전의 해에 공제가 가능할 수 있다.¹⁷⁷⁾

9) 그 밖의 공제

일반적 허용규칙하에서 공제 가능한 비용들에 더하여, Part D에서는 특정 항목들에 대한 공제를 규정하고 있다. 소득세법에는 국세청의 재량에 따라 공제를 허용하도록 하는 규정이 많이 있긴 하지만, 이것이 국세청이 재량을 마음대로 사용할 수 있음

175) 서비스가 비거주자에 의해 뉴질랜드와 외국 모두에서 수행된 경우, 외국에서 수행된 부분에 해당하는 만큼은 뉴질랜드 세금에서 제외된다. 남은 잔액은 과세소득 계산(assessment)을 거쳐 소득세의 대상이 된다. 대부분 납세의무자는 예상 배분비율과 그러한 결과가 나온 세부자료를 제출하게 된다. 합리적인 결과가 도출된다면, 체류기간을 기준으로 배분하는 방법을 사용할 수 있다.

176) 소득세법 DB33-35.

177) 소득세법 EJ23.

을 뜻하는 것은 전혀 아니고 공제 허용 시에 국세청은 일정한 재량 한계를 준수해야 한다. 이하 기타 비용공제 중 몇 가지 구체적인 예를 보도록 한다.

가) 접대비(Entertainment Expenditure)

접대비 지출에 따른 비용공제는 어떤 종류의 접대냐에 따라 공제율이 다른데, 50%까지만 공제가 허용되는 경우도 있고¹⁷⁸⁾ 접대비 전부가 공제되는 경우도 있다.¹⁷⁹⁾

178) 소득세법 DD1-2. 이에 해당하는 것은 다음과 같다.

1. 레크리에이션 행사에서 회사 지정석
2. 숙박장소, 콘도 등
3. 요트 또는 다른 레저 장비
4. 음식 및 음료 중
 - 위 1~3의 일부로 제공된 것
 - 사업장소(business premises) 외에서 제공, 소비된 것
 - 사업장소에서 파티, 리셉션 기타 유사 모임에서 제공, 소비된 것 ; 특정 수준 이상의 피고용인만 사용할 수 있는 제한된 장소(예: 대회의실, 이사 연찬장)에서 제공, 소비된 것.

179) 소득세법 DD3-8. 이에 해당하는 것은 다음과 같다.

1. 사업 또는 고용 관련 출장 중에 소비된 음식·음료 단,
 - 출장의 주목적이 오락을 위한 것이 아니어야 하고
 - 음식·음료가 현재 혹은 장래의 고객과 소비된 것이거나, 파티, 리셉션, 축하 기타 유사 상황에서 소비된 것이 아니어야 함
2. 최소 4시간 이상 지속된 컨퍼런스, 교육과정 기타 유사 상황에서 소비된 것
3. 합리적인 양의 음식·음료가,
 - 고용주가 세금 면제인 시간외 근무 식사를 제공하는 경우에 시간외 근무를 하는 피고용인에 의해 소비된 것
 - 제한된 장소에서 혹은 컨퍼런스나 교육과정에서 모닝티나 에프터눈티, 혹은 가벼운 간식으로 제공된 것
 - 피고용인이 사업 또는 고용된 임무를 수행하는 중에, 제한된 장소에서고용인으로부터 제공된 가벼운 식사 성격인 경우
4. 주목적이 사업, 상품, 서비스의 광고, 홍보인 전시 기타 대중에게 공개된 장소에서 오락활동이 부수적으로 발생하는 경우
5. 뉴질랜드 밖에서 벌어지는 오락활동
6. 대중에게 사업, 상품, 서비스를 광고/홍보하는 것이 주목적이 되어 엔터테인먼트를 스폰서하는 경우, 단 납세의무자의 현재 사업 상대방, 피고용인, 관계인들이 일반 대중보다 그 엔터테인먼트를 즐길 기회가 많아서 안 된다.
7. 위 4종류의 오락 제공을 사업으로 하는 납세의무자가 사업의 일반적인 과정으로 시장가격으로 제공하는 엔터테인먼트
8. 납세의무자와 특수관계(associated)가 아니고, 피고용인도 아닌 사람에게 광고, 홍보 목적으로 제공되는 샘플
9. 자선목적으로 일부 대중에게 제공되는 오락
10. 신문, 잡지, 책 또는 다른 매체에 평론하는 사람에게 제공되는 오락

50%의 제한은 또한 피고용인이 특정 종류의 접대에 든 비용을 변상하기 위해 피고용인에게 면세로 지급되는 수당에도 적용된다. 특정 종류의 접대에 대한 비용 또는 손실에는 감가상각비, 임대 프리미엄, 운영비, 유지관리비, 기타 부수적 비용(예: 대기 직원, 식기류 대여, 음악 기타 등등)이 포함된다.

나) 자동차류 비용(Motor vehicle expenses)

회사에서 발생한 모든 자동차 관련 비용(예를 들어 등록, 연료비, 보험, 수리 및 유지관리)은 전부 공제가 허용된다. 그러나 어떤 회사의 경우에는 부가급여세(FBT)의 대상이 될 수도 있다. 자영업자(self-employed)인 납세의무자의 경우 운행일지, 차량의 사업용 사용기록 등을 작성, 보관하여 더 많은 공제를 정당화하지 않는 한, 공제한도는 전체 비용의 25%로 제한된다.¹⁸⁰⁾ 그러나 자영업자인 납세의무자가 종업원을 고용하고, 그 종업원에게 고용주가 차량을 제공한 경우, 그 고용주는 부가급여세 대상이 될 수 있다. 만일 운행일지에 나타난 차량의 사업상 사용이 전체 사용의 25% 미만일 경우, 공제한도는 운행일지의 비율에 따른다.

다) 오염저감(Pollution control)

오염물 배출의 영향을 완화, 개선, 방지하기 위해 발생한 비용은 공제가 가능한데, 단 비용이 손익계정과 관련하여 발생한 것이 아니어야 하고, 다른 법령에서 공제를 허용하는 조항이 없어야 한다.¹⁸¹⁾ 4단계의 종류에 따라 공제비율이 다르다. 시험(Testing), 타당성조사(feasibility), 복원 및 모니터링 비용(건설 및 개선비용은 제외)는 100% 공제가 가능하다. 다른 비용의 경우 비용의 성격과 허가가 필요한 자원인지 여부에 따라 다른 비율이 적용된다. 납세의무자는 선택에 따라 공제비율을 정액법(straight line)으로 또는 정률법(diminishing value rate)으로 할 수 있다.¹⁸²⁾

11. 오락을 향유하는 자에게 소득이 되는 오락

12. 부가급여세의 대상인 오락

180) 소득세법 DE4.

181) 소득세법 DB46.

182) 소득세법 별표 19B, 12.

라) 차입비용(Borrowing costs)

납세의무자의 소득 창출에 사용된 재산의 임차 또는 이런 임차를 갱신하거나, 납세의무자에게 자본이 되는 돈을 빌리는 데 든 등록비용, 인지대금, 준비에 든 비용은 공제가 가능하다.¹⁸³⁾

마) 보수비용(Repair covenants)

임차인이 토지관리 또는 수리, 개선할 의무가 있지만 의무이행을 하지 않아 그 결과로 배상·보상금을 임대인에게 지급해야 하는 경우, 지급된 돈은 공제가 가능하다. 납세의무자는 지급된 돈을 토지가 소득 창출의 목적으로 사용된 기간 중에 돈이 지급된 해에 바로 앞선 3개 과세연도에 걸쳐 공제할 수 있다.¹⁸⁴⁾

바) 채텀섬세(Chatham Island dues)¹⁸⁵⁾

납세의무자가 사업과 관련한 물품에 대해 지불한 채텀섬세는 공제가 가능하다.¹⁸⁶⁾

사) 부가가치세(Goods and Services Tax)

부가가치세 과세사업자는 취득한 재화와 용역의 비용에서 매입세액 부분은 혹은 국세청에 납부하여야 하는 부가가치세를 비용공제하지 않을 수 있다. 간주공급(deemed supplies)에 부과되는 매출세액은 비용공제가 허용된다.¹⁸⁷⁾ 부가가치세 과세사업자가 아니거나 부가가치세 면제사업자인 경우, 과세대상 소득을 창출하기 위해 발생한 지출 중 부가가치세 부분을 공제할 수 있다.

183) 소득세법 DB5, 18.

184) 소득세법 DB21, EJ11.

185) *Staples Tax Guide*(2012), 240.75문단(p. 645). 지방의회가 부과하는 특별한 종류의 부가가치세를 의미한다.

186) 소득세법 DB4.

187) 소득세법 DB2. 다음과 같은 경우가 그 예가 된다.

- 부가가치세 대상인 재화를 만들기 위한 목적으로 취득한 물품이 다른 목적으로 사용된 경우
- 부가가치세가 부가급여(FB)물의 가치에 포함된 경우

아) 증여(Gifts)

회사들과 마오리 공공기관이 소득세법에 명시된 단체에 준 기부금은 회사의 그해 순 소득을 한도로 공제가능하다.¹⁸⁸⁾ 기존의 5% 제한은 2007년 12월 19일부터 더 이상 적용되지 않는다.

자) 유용(Misappropriations)

파트너십에 속한 재산을 파트너가 횡령, 착복하여 생긴 손실을 메꾸기 위해 지불된 것은 납세의무자가 그러한 손실을 메꿀 법적 의무가 있던 경우라면 공제가 가능하다. 보험, 보상, 배상, 회수 등 어떤 방식으로든 회복한 부분은 납세의무자의 소득으로 간주된다.¹⁸⁹⁾ 납세의무자의 사업 목적으로 고용된 사람, 의뢰인 등이 횡령한 것은 공제가 가능하다. 횡령자가 사업을 영위하는 사람과 특수관계에 있으면(associated) 공제가 불가능하다.

차) 납세의무 산정비용(Determination of tax liabilities)

납세의무자가 소득세나 부가가치세를 산출하는 데 든 비용, 세금과 관련하여 불복하는 데 드는 비용은 공제가 가능하다. 그러나 허위신고와 관련된 비용, 방어, 벌금, 말도 안 되는 불복, 항소 또는 부가가치세와 관련하여서는 공제가 안 된다. 이러한 비용에 대해서 배상금, 법원 보상금(court award)이 지급되었다면 지급된 그 해의 소득에 포함된다.¹⁹⁰⁾

카) 명목이자(Notional Interest)

우리사주제도(Employee share purchase scheme)하에서 피고용인에게 제공된 대출금과 관련하여 연 10% 비율로 계산되는 명목이자는 공제가 허용된다. 이러한 공제는 무형의 비용에 대한 공제이다. 이러한 공제는 상당히 제한된 기준을 충족시켜야

188) 소득세법 DB41.

189) 소득세법 DB43, CG4.

190) 소득세법 DB3, CG4.

만 공제가 가능하다.¹⁹¹⁾ 공제는 대출의 처음 5년 동안만 가능하다.

타) 정부보조금(Government grants)

사업에 대한 정부보조금 지급은 뉴질랜드에서는 잘 찾아볼 수 없다. 뉴질랜드 영화 위원회에서 보조금이 지급되거나, 정부부처 또는 시행기관, 지자체에 의해 납세의무자의 사업과 관련되어 보조금이 지급되면, 보조금이 지급된 지출에 대한 비용공제가 보조금만큼 줄어든다. 보조금이 사업용 자산 구매를 위해 지급되면, 자산의 감가상각 가능 비용이 보조금 액수만큼 줄어든다.¹⁹²⁾

파) 비영리단체(Non-profit organization)

비영리단체는 1,000달러 혹은 순소득 중 적은 쪽의 비용 공제가 허용된다. 단체는

191) 소득세법 DC12-DC15조에 따르면, 우리사주제도가 다음과 같은 기준을 충족시켜야 하고 그 충족 여부에 대해 국제청 승인을 얻어야 한다.

- 지분 구매가격이 시장가격을 하회
- 어느 3년 기간 동안에도 consideration보상이 2,340달러를 넘지 않음.
- 모든 전 시간 피고용인이 동등하게 참여 기회가 주어지고, 만일 파트타임 피고용인에게도 허용된다면, 모든 파트타임 피고용인에게 동등한 참여 기회가 보장됨
- 참여를 위한 최소 고용기간은 전 시간 고용 기준으로 3년 이하로 함(또는 파트타임 피고용인에 대해, 이에 상응하는 시간)
- 모든 대출은 무이자이며, 다른 비용도 없어야 함
- 최소 대출 금액이 624달러를 넘지 않음
- 대출의 상환은 균등분납으로, 1개월 이하 주기로, 3~5년 기간 동안 상환
- 피고용인은 조기상환을 선택할 수 있음
- 지분 신청 또는 구매일로부터 3년간의 기간 동안(또는 상환기간이 더 길다면, 그 기간 동안), 또는 지분 신청 또는 구매일로부터 고용관계 종료일 까지 중에서 더 짧은 기간(이하 '제한 기간') 동안에 지분은 피고용인을 위해 펀드에 맡겨지고, 할당, 처분, 양도 등이 금지됨
- 신탁자는 피고용인이 받은 배당을 모두 지급해야 함
- 제한기간이 종료하면, 지분은 피고용인에게 이전되거나, 혹은 피고용인은 펀드가 그 지분을 시장 가격(단, 피고용인의 신청/매수 가격보다 비쌀 수 없음. 사망, 사고, 질병, 정리해고 또는 60세 정년 퇴직(여성의 경우 또는 특정한 경우에 있어 조기퇴직 시 55세)으로 고용관계가 종료할 때에도 유사한 규칙이 적용됨. 그러나 이외의 이유로 고용관계가 정리될 경우, 펀드는 피고용인의 신청/매수 가격보다 많지 않은 가격으로 매수해야만 함)으로 매수할 것을 선택할 수 있음
- 피고용인은 철회(withdrawl) 3개월 전에 통보해야 함
- 피고용인이 제도에 계속 참여하는 것이 어려운 사정이 있으면, 신탁자는 대출금 상환조건을 변경하거나, 피고용인이 철회하는 것을 허용할 재량이 있음.

192) 소득세법 CX47, DF1.

어떤 경영자, 회원, 주주에게 이익을 줄 목적으로 운영되는 것이어서는 안된다. 단체의 활동을 관장하는 단체의 정관 또는 다른 규칙들은 단체가 금전이든 현물이든 다른 어떤 방법으로도 경영자, 회원, 주주에게 이익분배하는 것을 금지해야 한다.¹⁹³⁾이 조항은, 조건을 충족시키는 단체는 매년 1,000달러 이상에 대해서만 소득세 의무가 있다는 뜻이 된다.

하) 손익계정재산(Revenue account property)

손익계정자산¹⁹⁴⁾의 비용은 자본적 지출이 아니고 따라서 공제 가능하다. 그러나 납세의무자가 투자기관(portfolio investment entity)¹⁹⁵⁾인 경우는 그렇지 않다.

거) Leasing income(리스 수익)

일반적 허용규칙에 따라, 임대료, 리스 수익을 창출하는 과정에서 발생한 비용, 그러한 목적의 사업 과정에서 발생한 비용은 공제될 수 있다. 자본제한(Capital limitation)¹⁹⁶⁾이 적용되어, 자본적 지출은 공제가 안 될 수 있고, 특정 종류의 비용에 적용되는 특수한 조건들을 만족시켜야 한다. 소득 발생을 위해 쓰이는 재산의 리스, 리스의 갱신에 대한 준비과정, 인지비용, 등록비용 등은 공제가 허용된다.¹⁹⁷⁾ 금융리스에서 임차인은 임대료에서 명목이자 부분과 감가상각 부분에 대한 공제를 모두 주장할 수 있다. 운용리스(operating lease)¹⁹⁸⁾의 경우, 리스비는 전체 임대기간에 걸쳐 지급된 것으로 간주되고, 전체 리스비를 리스기간 동안에 할당하는 공식에 맞춰서 상응하는 만큼만 비용공제가 허용된다.¹⁹⁹⁾ 이 규칙은 금융리스에는 적용되지 않는다.

193) 소득세법 DV8.

194) 채고자산 또는 다른 자산처럼 처분이 이루어지면 소득이 되는 것을 말한다. 소득세법 YA1 참조.

195) 소득세법 DB21, DB30, DP11.

196) 소득세법 DA2 참조.

197) 소득세법 DB18.

198) 금융리스가 아닌 나머지 리스. *Staples Tax Guide* (2012), p. 1072; *New Zealand Master Tax Guide* (2012), pp. 6~700 참조.

199) 소득세법 EJ10.

너) 영화제작(Film production)

뉴질랜드 영화위원회로부터 인증(certified)받은 영화의 제작에 든 비용은, 영화가 완성된 연도, 그 전 연도들에 발생한 비용은 영화가 완성된 해에 공제가 가능하다. 그리고 영화가 완성된 후 발생한 비용은 발생한 해에 공제가 가능하다. 한편, 뉴질랜드에서 인증받은 영화가 아닐 경우, 영화가 완성된 연도 혹은 그 전 연도들에 발생한 비용은 다음과 같이 공제가 된다.²⁰⁰⁾ 우선 영화가 완성된 연도에 대해서는 50%의 비용 공제 또는 그 해에 영화 수입이 비용의 50%를 상회할 경우, 영화 수입 또는 전체 공제 중 작은 것이 공제된다. 다음 연도에 대해서는 나머지 비용이 공제된다. 그 밖에 영화에 관한 권리 취득과 관련된 비용은 소득세법 EJ4에 규정되어 있다.

10) 공제 불가능비용(non-deductible expenses)

소득세법의 DA2항에 나온 일반적 제한규칙에 따르면, 특정한 비용 또는 손실은 허용가능한 공제항목에서 특별히 제외된다. 그런 것들로는 다음과 같은 것이 있다.

- 자본제한(capital limitation) : 자본적 성격의 항목들은 공제가 허용되지 않는다.
- 사적제한(private limitation) : 개인적 용도, 가계용 성격의 항목들은 공제가 부정된다.
- 면제소득에 대한 제한(exempt income limitation) : 면제소득을 얻는 데 발생한 비용, 손실은 공제가 부정된다.
- 고용소득에 대한 제한(employment limitation) : 고용으로부터 얻은 소득을 얻는 데 발생한 비용, 손실은 공제가 허용되지 않는다.
- 원천징수세 제한(withholding tax limitation) : 비거주자 소극적 소득을 얻는 데 발생한 비용, 손실은 공제가 되지 않는다.
- 비거주자의 국외 원천소득 제한(non-residents' sourced income limitation): 비거주자의 국외 원천소득을 얻는 데 발생한 비용, 손실은 공제되지 않는다.

²⁰⁰⁾ 소득세법 EJ8.

이하 항목을 나누어 자세히 살펴보자.

가) 면제소득(Exempt income)

소득세법 DA2(3)에 규정된, 면제소득에 대한 제한은 소득 자체가 면제소득일 경우에만 적용된다. 예를 들어, 자본이득 또는 배당 개념에 해당하지 않는 법인의 이익분배와 관련되어 지출된 비용이라면 DA2(3)에 의해서는 공제가 부인될 수 없다. 그러한 이익과 분배는 Part CB가 적용될 수 있는 소득이 아니다.²⁰¹⁾

나) 자본적 지출(Capital expenditure)

자본적 (지출)제한(capital limitation)이란 소득세법에 별도로 명시되지 않는 한,²⁰²⁾ 자본적 지출은 공제가 허용되지 않는다는 의미이다. 어떤 지출이 자본적 성격인지 손익적 성격인지 판단하기 위해서는 판례법에 제시된 기준을 참고해야 한다. 각각의 판례는 구체적 사실을 고려해서 판단되어야 한다. 일반적인 기준이란 없다.²⁰³⁾

201) CIR v. Brierley (1990) 12 NZTC 7, 184.

202) 예를 들어, 이자가 아닌 차입비용 (borrowing cost, 소득세법 DB5)과 리스와 관련된 거래비용 (소득세법 DB18) 등을 말한다.

203) 법원이 주로 고려하는 사실들은 다음과 같다고 한다.

- 지출이 일회적인 것인지 주기적으로 발생하는 것인지? 그러나 자본적 지출이 할부식으로 지급된다고 해서 수익적 지출이 되는 것은 아니라는 점에 유의해야 한다.
- 어떤 자산을 창출하는 데 발생한 비용인지, 어떤 수익, 혜택을 누리는데 (endure benefit) 대가로서 발생한 것인지? “수익혜택을 누리다”라는 뜻은 수익, 혜택이 항구적이거나 오랜 기간 지속되어야 함을 의미하지는 않는다. 한편, 이익을 누리는 것에서 발생하는 비용이 꼭 자본적 성질을 갖는다고 할 수 없다. 이런 경우에 문제되는 것은 돈이 지불된 혜택, 편익이 어떤 성질의 것이냐다.
- 비용이 고정 또는 유동자산과 관련된 것인지? 고정 또는 유동자산은 회계에서 고정자산 및 유동자산의 개념과 유사한 것이다. “고정자산은 그것의 소유로 인해 소유자가 수익을 얻는 자산이고, 유동자산은 소유자가 양도를 통해 수익을 얻는 자산이다.”
- 이익산출구조 (profit yielding structure)와 관련되어 발생한 것인지, 사업과정에서 발생한 것인지? “자본계정과 손익계정에서 비용, 지출의 구분은 소득을 위해 설립된 사업체, 구조, 조직과 그러한 조직체가 정기적인 경비를 발생시키면서 정기적인 이익산출을 가져오는 (이 이익산출과 경비의 차이가 소득 또는 손실이 된다) 운영과정을 구분하는 것에 해당한다.” 수익창출대상 (profit-yielding subject)의 설립, 교체, 확장에 든 비용은 자본적 지출이다. 예를 들어 고용주의 자본적 자산의 건설, 설치 또는 확장공사 (정기적인 유지보수 공사가 아닌)에 투입된 피고용인에 대한 보수는 공제가 불가능하다. 자본계정에 속하는 리스의 해제로 인해 지급되는 목돈은 그 금액이 계산되는 방식이 공제가능한 장래 리스임대료를 기초로 산정되는 것이더라도 공제가 불가능한 자본적 지출이다 (CIR v. McKenzies New Zealand Ltd (1998)).
- 비용이 구별 가능한 자본적 자산을 취득하기 위해 발생한 것인지? Tucker v. Granada Motorway

다) 법적 비용(Legal expenses)

법적 비용에 관한 위에서의 논의와 관계없이, 한 소득연도에서 총 법적 비용이 10,000달러를 넘지 않는 경우는 공제가 가능하다.²⁰⁴⁾

라) 수리비용(Repairs)

수리와 유지비용의 공제 여부는 소득세법 DA1(1)의 일반적 허용원칙에 따른다. 비용은 자본적 성질의 것이 아니어야 한다.²⁰⁵⁾ 자산에 대한 자본지출은 감가상각 규정들에 의해 공제될 수도 있다. 자산을 취득한 당시 상태로 유지하기 위한 비용은 손익 계정에 속하고, 따라서 공제가 가능하다. 자산이 완전히 교체된 경우(즉, 부분이 아니라 물리적으로 구분되고 독립적으로 작동할 수 있는 개체를 교체한 경우) 비용은 자본지출로 여겨진다. 어떤 자산에 대한 지출이 닳고 찢어진 것을 고치는 것 이상인 경우 공제가 허용되지 않는다.

마) 보험에 의한 회복(Insurance recoveries)

보험 또는 배상권리에 의해 회복될 수 있는 지출, 손실은 공제가 불가능하다.²⁰⁶⁾

바) 주거임대(Domestic rent)

주거공간 임차, 오피스 임차는 공제가 불가능하다. 그러나 그러한 공간이 소득 생산에 사용되었을 경우, 국세청장은 임차 중에서 공평하고 합리적으로 소득 생산에 사용되었다고 판단되는 부분에 대해 공제를 허용할 수 있다.

Services Ltd(1979)에서 다음과 같은 언급이 있다. “내 생각에 현재 케이스에서 해결의 열쇠는 자산을 구분하려고 시도했던 다른 판례들에서 찾을 수 있다. 그 판례들에서는 자산을 취득하는 데 사용된 돈은 자본적 지출이라는 가정에서 시작하는 것이 논리적으로 보인다. 여기서 확장하여, 첫 번째, 손해를 가져오는 자산을 없애는 데 든 비용은 자본적 지출로 취급된다. 두 번째, 자산을 개선시키거나 더 유익하게 만드는 데 든 비용도 자본적 지출로 취급된다. 두 번째 경우에서, 비용이 소요된 결과 자산에 개선이 되었는지 아니면 비용이 유지관리를 위한 것인지 살펴보아야 하고, 어떤 경우에는 이것이 어려울 수가 있다.”

204) 소득세법 DB62.

205) 소득세법 DA2(1), DA3(1).

206) 소득세법 CG4.

사) 세금(Taxes)

다음의 세금 또는 세금 관련 벌과금은 공제가 불가능하다.

- 소득세
- 본질에 있어서 뉴질랜드 소득세와 같은 성격을 가지는 외국에서 부과된 세금
- 추가 소득세 또는 임퓨테이션 페널티²⁰⁷⁾
- 배당원천징수금, 추가 배당원천징수금 또는 배당원천징수금 벌과금
- 적격회사선택세(qualifying company election tax)
- 신고연체가산세, 납부연체가산세, 부족납부가산세, 불성실전자신고가산세
- 뉴질랜드에서 미납된 세금과 관련되어 낸 세금, 이자, 가산세, 가산금, 벌금 등과 본질적으로 유사한 성격을 가지는 외국 관할권에서의 동종의 것들

한편, 부가급여세와 고용주의 노령연금기여세는 공제가 가능하다.²⁰⁸⁾

아) 건물 딸린 부지(Premises)

건물 딸린 부지(임시 가건물 제외)에 발생한 파손, 파괴, 처분에 발생한 손실은 공제가 불가능하다.²⁰⁹⁾

자) 순혈종마(Bloodstock)

교배 또는 교배를 위해 종자말을 준비하는 중에 발생한 손실은 공제가 불가능하다. 그러나 납세의무자가 그 종자말을 교배하는 사업이 아니라 기르는 사업을 하는 경우에 있어서 판매를 위해 종자말을 준비하는 중에 발생한 비용과 손실은 공제가 가능하다.²¹⁰⁾ 그것은 교배소득은 면제소득이지만 종자말을 기르고 판매하는 사업에서 생긴 소득은 과세소득이기 때문이다.

207) 연말에 임퓨테이션 발란스가 안맞아 추가로 납부하는 것을 말한다.

208) 소득세법 EF1, EF2.

209) 소득세법 DB20.

210) 소득세법 DW2.

차) 중복공제(Double Deduction)

지출, 손실이 한 개 이상의 공제 항목과 관련되어 있으면 총공제 가능액은 지출, 손실액수를 초과할 수 없다.²¹¹⁾

카) 과도한 보수(Excessive remuneration)

폐쇄회사에서 주주, 이사, 기타 특수관계인들에게 지급되는 보수에서 국세청장이 과도하다고 판단하는 부분에 대해서는 공제의 제한이 있다.²¹²⁾ 개인, 파트너십, 회사 또는 LTCs(단 폐쇄회사는 아님)이 특수관계인 또는 이어나 주주의 특수관계인에게 지급하는 과도한 보수도 마찬가지이다.²¹³⁾

타) 배우자, 동성파트너, 사실혼배우자에게 지급한 돈(Payments to spouses, civil union partner of de facto partner)

국세청장의 사전승인이 있는 경우를 제외하고는 공제가 허용되지 않는다.²¹⁴⁾

파) 연금(Pensions)

폐쇄회사가 회사의 주주이거나 주주였던 전직 피고용인, 또는 그의 특수관계인에게 지불한 연금에 대해 공제의 제한이 있다.²¹⁵⁾

하) 유동금리사채(Floating rate debenture)

회사가 배당해야 할 금액을 기준으로, 또는 회사의 수익을 기초로 이자가 산정되는 사채에 대한 이자는 공제가 불가능하다. 사채와 관련되어 발생한 비용 또는 손실, 사채를 담보로 돈을 빌리는 데 발생한 비용 또는 손실도 공제가 불가능하다.²¹⁶⁾

211) 소득세법 BD4(5).

212) 소득세법 GB25.

213) 소득세법 GB23.

214) 소득세법 DB57.

215) 소득세법 DC2.

216) 소득세법 FA2. 한편, 이러한 항목들이 이자가 경제, 생필품, 산업 또는 금융 지표 또는 은행이율이나 일반적인 상업이율과의 정해진 관계에 따라 결정되는 경우에, 종전에는 공제가 허용되었으나 지금은

거) 주식연동사채증권(Stapled debt security)

Stapled debt security란 사채증권인데 주식(고정이율주식 아님)에 연동되어 있고, 오직 주식과 함께 처분이 가능한 것을 말한다. 이것은 주식(equity)으로 취급되고, 지급되는 이자는 배당으로 취급된다. 이는 2008년 2월 25일 이후에 발행된 모든 stapled debt security에 적용된다. 비공개소유(closely held)회사의 경우 제외된다.²¹⁷⁾

너) 주식을 대신해서 발행된 사채(Debentures issued in substitution for shares)

사채가 주식의 수나 주당 납입자본과 연계되어, 또는 다른 방식으로 주주가 회사에 대해 소유하는 지분과 연계되어, 한마디로 사채가 주식을 대신해서 주주들에게 발행된 경우, 회사가 사채에 대해 지급하는 이자는 공제가 되지 않는다.²¹⁸⁾

더) 주식상환(Share repurchase)

회사가 자기 주식을 취득하여 자사주로 보유(즉, 취득한 주식을 소각하지 않은 경우)하는 경우 관련된 비용, 손실은 공제가 불가능하다.

나. 유무형자산의 감가상각(Depreciation and Amortization)

1) 총론

납세의무자는 감가상각에 따른 손실에 대해 소득에서 공제받을 수 있는 법적 권리가 있다.²¹⁹⁾ 관련된 자산이 언제 취득되었는지에 따라 다른 규칙이 적용된다.

일반적으로 개량사업(improvement)²²⁰⁾은 감가상각이 가능하지만, 2009년 6월

해당 법문이 삭제되었음을 참고하기 바란다.

217) 소득세법 FA2B.

218) 소득세법 FA2.

219) 소득세법 DA1(1).

220) 감가상각이 가능한 재산에 대해 자본적 가치를 증가시키는 변경, 확장, 보수 등을 말하는데, 그 중에서도 교량, 공항, 저수지 등 대형공사가 이에 해당된다. 개량사업의 종류는 소득세법 schedule 13에

30일 이후에 개량사업이 행해졌거나 개량사업을 위한 계약이 체결된 경우에는 개량사업은 별도의 감가상각 자산으로 취급된다.

감가상각 공제는 납세의무자가 소유한 자산에 대해서만 가능하고²²¹⁾ 그 자산은 소득을 벌거나 소득을 벌기 위한 사업을 수행하는 데 사용/제공된 것이어야 한다. 감가상각 가능 자산이란 납세의무자가 정상적인 상황에서 자산이 사용됨으로 인해 가치가 감소할 것을 합리적으로 예상할 수 있는 자산을 말한다.²²²⁾

납세의무자는 감가상각 가능한 자산으로 취급받지 않기로 선택할 수도 있다.²²³⁾ 자산에 따라서는 감가상각이 불가능한 경우도 있다.²²⁴⁾ 한편, 일정한 무형자산 항목들은 취득일에 합리적인 정도로 확실하게 한정된 내용연수를 계산할 수 있는 경우에 감가상각이 가능하다. 이 항목들을 고정내용연수 무형자산이라 한다.²²⁵⁾

열거되어 있다.

221) 소득세법 EE1 (2).

222) 소득세법 EE6.

223) 소득세법 EE8. 이에 따르면 다음과 같은 경우가 이에 속한다.

- 자산을 취득하면서
- 자산의 용도를 변경하면서, 그리고
- 자산의 용도를 변경하기 전에, 감가상각손실에 대해 공제가 부정되었었고,
- 자산의 용도를 변경한 후, 감가상각 안하는 자산으로 할 것을 선택하지 않았더라면 감가상각이 가능했을 경우

224) 소득세법 EE7. 이에 따르면 다음과 같은 것이 이에 속한다.

- 토지
- 재고자산
- 재고자산으로 취급되는 가축
- 자금조달약정
- 감가상각 가능한 무형자산을 제외한 예외적 자금조달약정
- 폐기 시에 납세의무자에게 자산의 가치 하락분에 대한 보상받을 수 있는 권리가 보장되어 있는 경우
- 납세의무자가 감가상각하지 않는 자산으로 선택한 경우
- 납세의무자가 100% 공제율을 선택하는 경우에 2005년 5월 19일 이전 취득의 경우 200달러 이하 가치의 자산, 2005년 5월 19일 이후 취득의 경우 500달러 이하 가치의 자산
- (감가상각 방법 외의) 다른 방법으로 공제가 가능하거나, 다른 납세의무자에게 있어 공제가 가능한 자산의 비용

225) 소득세법 EE62. 이에 속하는 것들은 다음과 같다.

- 특허
- 2005. 4. 1. 이후에 완전한 내역이 탑재된 특허출원
- 소프트웨어 저작권(copyright)
- 음원에 대한 저작권(copyright)으로서, 납세의무자가 저작권을 1997. 6. 1. 이후에 생산 또는 취득

2) 감가상각에 대한 권리(Right to claim depreciation)

감가상각을 주장하기 위해서는 납세의무자는 자산을 소유하고 있어야 한다. 소유권의 개념은 소득세법 EE2에 규정되어 있는데, 법적 또는 신탁적 소유권(equitable ownership)²²⁶⁾를 의미한다. 재산이 공동소유되는 경우, 각 공동소유자는 자신의 소유권 지분에 해당하는 비율로 감가상각에 대한 권리가 있다.

금융리스 또는 할부구매(hire purchase) 계약에서는 임차인(할부구매자)만이 감가상각 공제를 받을 수 있다. 나머지 리스의 경우, 임대인이 감가상각 공제를 받는다. 토지의 임차인이 개량공사를 하거나 토지에 설치물을 건설하는 경우, 임대인이 아니라 임차인이 감가상각 공제에 대한 권리가 있다.²²⁷⁾

구매자가 조건이 달려 있지 않은 물품구매계약을 체결하면서 곧바로 점유를 이전받지만 소유권은 대금이 전부 지급될 때까지 유보되는 경우, 구매자는 점유를 이전받은 날부터 소유자로 취급된다.²²⁸⁾ 구매자는 판매자가 상품에 대한 점유를 다시 회수하는 경우 더 이상 소유자로 취급되지 않는다.

3) 부동산(Immovable property)

2005년 5월 19일 이후에 취득된 건물에 대해 낮아진 새로운 비율이 적용된다. 일부 제한된 경우에는 예전 비율이 적용된다. 토지와 관련해서는 감가상각을 할 수 없으므로 토지와 건물이 함께 구매되었고, 건물비용이 별도로 명시되지 않은 경우에,

했고, 음반들이 대중에게 팔렸거나 판매되기 시작한 경우

- 식물다양화법(Plant Variety Act 1967)에 의해 허가된 식물품종(plant variety types)
- 다음을 사용할 수 있는 권리 : 저작권, 디자인, 모델, 계획, 비밀제조공식, 제조과정 등 : 특허, 토지; 공장과 기계; 소프트웨어 또는 소프트웨어에 대한 저작권; 상표(trademark) 등
- 전파통신법(Radiocommunications Act 1989) 하에 창설된 경영권과 면허권
- 자연자원을 취급하는 행위로서, (승인이 없다면) 자연자원관리법(Resource Management Act 1991)의 위반이 되는 행위(간척 제외)에 대해 1996/1997과세연도 또는 그 후에 득한 승인(Resource management consent)

226) 신탁에서 수익자의 권리를 말한다. 영어로 equitable owner는 beneficiary를 뜻한다.

227) 소득세법 EE4.

228) 소득세법 EE3.

정부산정방식(government valuation)을 다음과 같은 공식에 따라 적용하여 비용을 할당할 수 있다.

$$\text{토지개량 가치(Value of improvements)/자본적 가치(capital value)} \times \text{구입비용} = \text{건물의 비용}$$

2011/12과세연도부터, 추정 사용연수가 50년 이상인 건물들에 적용되는 감가상각 비율은 모든 감가상각 계산방법에서 0%이다.²²⁹⁾ 거주용 재산의 리모델링(fit-outs)은 더 이상 공제가 불가능하다. 그러나 상업용 건물의 리모델링(fit-out)은 건물과는 구분된 자산으로서 감가상각이 가능하다.²³⁰⁾

국세청이 경제적 비율(economic rate)을 계산하는 과정이 소득세법 EE28에 나와 있다. 국세청은 다음과 같은 공식을 적용한다.

$$1/\text{추정 사용연수}$$

감가상각에 관한 일반규칙²³¹⁾의 예외이긴 하지만, 건물이 폐기된 해에 감가상각 손실에 대한 공제가 허용된다. 건물이 회복 불가능할 정도로 파괴되어 소득 생산에 사용할 수 없게 되었을 때, 또는 주변 재산 혹은 기초(grandparenting structure)에 손상이 발생하여 소득 생산에 무용하게 되었을 경우에는, 감가상각 손실이 발생한 것이거나, 보상이 합리적으로 산정 가능해진 과세연도에 감가상각 보상소득이 발생한 것이다.²³²⁾ 감가상각 손실은 건물이 소득을 발생시키는 기간 혹은 발생시킬 수 있는 기

229) 예외인 건물들은 소득세법 별표 39에 열거되어 있는데, 간이차고, 이동식 오두막, 임시 가건물과 특정 농업용시설 등이 이에 속한다.

230) 소득세법 DB65.

231) 자산의 사용중지, 이전, 처분(Cessation of use, transfer or disposal of assets)에 적용되는 소득세법상의 일반규칙을 말한다. 더 이상 사용되지 않는 자산의 tax depreciation value는 (국세청의 허가하에) 대손상각(write off)될 수 있는데, 단 처분하는 비용이 처분으로 받을 수 있는 대가보다 클 것과 납세의무자 또는 그의 특수관계인이 그 자산을, 소득을 벌기 위해서나 사업용으로 쓸 의도가 없을 것을 전제가 되어야 한다. 빌딩이나 풀(pool)로 묶여서 감가상각되는 자산에는 이러한 사용중지를 할 수 없다. 소득세법 EE39 참조.

232) 소득세법 EE48.

간에 대해서 계산된다.

건물이 감가상각된 가치보다 더 비싼 가격에 처분된 경우, 초과분은 소득에 포함된다. 그러나 과세대상 소득에 포함되는 것에는 처분대가가 원래 비용을 초과하는 부분은 해당하지 않는다. 건물의 처분으로 인한 손실은 공제가능하지 않다.²³³⁾

4) 공장, 기계, 설비(Plants, machinery and equipment)

납세의무자는 자산별로 감가상각을 정액법(straight line method, 즉 SL방식)으로 할 것인지 또는 정률법(diminishing value method, 즉 DV방식)으로, 그도 아니면 자산 풀(pool)²³⁴⁾에 대한 감가상각(pool method)을 할 것인지를 선택할 수 있다.²³⁵⁾ 고정사용연수 무형자산²³⁶⁾에 대해서는 선택이 불가능하다. 그러한 자산은 법적 수명에 대해 SL방식으로만 감가상각해야 한다.²³⁷⁾ 한편, 감가상각방법은 해마다 바꿀 수 있으나, 풀(pool)이 된 것이 아니어야 한다.²³⁸⁾ 자산이 각각 SL 또는 DV기준으로 감가상각 해오던 자산도 이후에 풀(pool)될 수 있다.

일반적으로 공제 가능한 감가상각비는 자산의 비용가격(또는 연초의 잔존가치)에 다 해당되는 감가상각률을 적용해서 계산된다. 연말 자산의 잔존가치는 연초의 잔존

233) 소득세법 EE48(2).

234) Pooling은 다음과 같은 자산에 허용된다(소득세법 EE65, 66).

- 건물이 아닌 것
- 2,000달러 이하인 자산
- 원래는 2,000달러 이상이었으나, 조정 후 세금 목적 가치가 2,000달러 이하로 하락한 것(이고)
- 100% 사업용으로 사용되었거나, 사업용으로 사용되지 않은 부분은 부가급여세 대상인 것. 이때, 한 납세의무자가 보유할 수 있는 Pool의 개수에는 제한이 없다. 풀끼리도 언제든지 합쳐질 수 있지만, 풀에 속해 있는 자산은 사적으로 사용하기 위해서 풀에서 제외시켜야 할 필요가 있는 경우 외에는 임의로 풀에서 뺄 수 없다. 각각의 풀은 DV방식을 사용하여 감가상각을 하는데, 풀의 연초와 연말 감가상각 반영가치의 평균에 풀 내 모든 자산에 적용 가능한 가장 낮은 상각률(rate)을 적용한다.

235) 소득세법 EE9, 12(1) (2). 참고로 *Staples Tax Guide*, p. 247에 각 방법의 설명 및 예시가 나와 있다. 여기서의 pool method란 유사한 자산들을 묶어서 한 개의 자산으로 감가상각하는 방식을 말한다.

236) 감가상각이 가능한 무형자산으로서 사용연수에 상응하는 법적 수명이 정해져 있는 것을 말한다.

237) 소득세법 EE12(2), EE33.

238) 소득세법 EE12(5) (6).

가치에서 그 해의 감가상각 공제를 뺀 가치이다.²³⁹⁾

두 가지 용도의 자산 즉, 사업과 개인적 용도 모두에 쓰이는 자산의 감가상각은 사업용도 비율을 반영하기 위해 조정된다. 과세연도를 달리하면서 DV방법에서 SL방법으로 전환하는 것은 가능하지만, 한 과세연도 안에서는 전환이 불가능하다. 전환을 할 경우, 자산의 가격이 전 과세연도 말의 조정된 가치인 것으로 본다.²⁴⁰⁾ 이때 Rate(상각률)은 얼마일까? 연도별 감가상각률²⁴¹⁾은 국세청에 의해 정해져서, 고시(Determination)로 공표된다. 상각률은 자산 종류에 따라 달라지고, 또한 자산이 언제 취득되었는지도 달려 있다. 현재 적용되는 감가상각제도는 2005년 4월 1일부터 효력이 발생되었는데, 경제적 비율(economic rate)을 산출하는 방식을 수정하였다.²⁴²⁾ 그러면 구체적으로 상각률은 어떻게 구할까? 국세청(Inland Revenue)은 상각률을 공식을 사용해 계산한다. 2005년 4월 1일 이전에 구매한 빌딩, 고정사용연수 무형자산, 제외 자산, 일정 비행기와 차량 또는 공장, 잔여 가치가 높은 설비 및 건물이 아닌 자산에 대해서는 다음 식이 적용된다.²⁴³⁾

2/추정 사용연수(estimated useful life)

239) 소득세법 EE15, 16.

240) 소득세법 EE18.

241) *Staples Tax Guide* (2012)에 부록책자로 나와 있다.

242) 다음은 종래부터 오늘날까지 상각률 변동에 대한 요약표이다.

2005. 4. 1 부터	새로운 자산에 대해서는 새로운 상각률에 20% 가산 (빌딩, 고정사용연수 무형자산, 제외자산, 일정 비행기, 차량에 대해서는 적용하지 않음) 2010. 5. 20. 이후에 취득 (또는 매수나 공사를 위한 구속력 있는 계약이 존재)된 것이면 20% 가산을 할 수 없다.
1995/96~2004/05 과세연도	새로운 자산(적용가능한 자산에만)에 대해 1993~2005 상각률 (economic rate)에 20%를 가산
1993/94~1994/95 과세연도	새로운 자산(적용가능한 자산에만)에 대해 기존 schedule 상각률에 25% 가산 또는 1993~2005 상각률(가산 없이)
1991. 12. 16~1993. 3. 31	기존 schedule 상각률에 25% 가산 (적용가능한 자산에만)
1991. 12. 15 이전	기존 schedule 상각률

243) 소득세법 EE27.

추정 사용연수는 자산이 마모, 손상, 시간경과, 고갈, 쇠퇴 등을 고려했을 때 소득을 창출하는 데 사용될 수 있다고 합리적으로 기대될 수 있는 기간을 말한다. 일반적이고 합리적인 유지보수가 이루어진다는 가정하에서 추정한다.²⁴⁴⁾ 일 단위 산식에 따라 해당되는 DV감가상각비율이 계산되었으면, 소득세법에 나오는 표에 비추어 가장 근접한 수치로 반올림한다. 해당 표에는 DV비율에 상응하는 SL비율도 함께 나와 있다.²⁴⁵⁾ 그렇다면 추정사용연수 등 구체적 수치는 어떻게 찾을까? 국세청 등에서 자산별로 이미 이를 고시해두고 있다. 특정 자산에 대해 적용하는 비율은 Determination DEP1 : Tax Depreciation Rates General Determination Number 1, as amended by Determination DEP56(국세청에 의해 2006년 4월 27일에 발행됨)에, 특정 산업에서 일반적이지 않은 자산에 대한 비율은 ‘산업별 구분표’(industry category)에 제시되어 있고, 다른 자산들에 대한 비율은 ‘자산별 구분표’(asset category)에 제시되

244) 소득세법 EE63.

245) 소득세법 별표 11, 12 참조. 가령 별표 11을 보면 아래와 같다.

Banded DV rate (%)	Banded SL rate (%)
100	100
67	67
50	40
40	30
30	21
25	17.5
20	13.5
16	10.5
13	8.5
10	7
8	6
6	4
4	3
2	1.5

다른 한편, 엄밀히 따지자면 본문 내용은 2005년 4월 1일 이전 구매한 자산의 감가상각률을 나타내므로, 별표 12(Old banded rates of depreciation)에 따른 수정이 필요하나 상세는 이 글의 범위를 벗어나므로 더 이상 밝히지 않는다.

어 있다. 따라서 상각률을 찾기 위해서는 먼저 알맞은 산업구분을 찾고 적당한 구분이 없을 경우, 자산구분에서 찾는다. 각 구분에는 특정되지 않는 종류의 자산에 적용되는 디폴트구간(default class)이 있다.²⁴⁶⁾

한편, 납세의무자는 국세청의 고시(Determination)에 나온 일반적 비율과 다른 비율로 감가상각되는 자산을 위해 특수상각비율(Special rate)²⁴⁷⁾을 신청할 수 있다.²⁴⁸⁾ 제외자산에 대해서는 특수상각비율을 신청할 수 없다. 일반적으로는 납세의무자는 특수상각비율 대신 경제상각률(economic rate)을 사용하는 것이 허용되지만,

246) 해당 표는 매우 광범위하다. 아래에 든 요약표는 그저 몇 가지 예를 보여주기 위함일 뿐이다.

산업별 구분	추정 사용연수 (년)	DV banded 상각비율(%)	SL banded 상각비율(%)
전자, 전자공학			
전기, 전자공학 설비(특정되지 않은)	8	25	17.5
analysers	8	25	17.5
부착된 기계	10	20	13.5
오토클레이브(autoclave)	20	10	7
배터리장치(Battery sets)	3	67	67
통신(Telecommunications)			
통신 plant, 설비(특정되지 않은)	10	20	13.5
안테나, 네트워크 설비	12.5	16	10.5
방송 masts	25	8	6
방송탑(broadcasting tower)	25	8	6
케이블 locators	8	25	17.5

자산별 구분	추정 사용연수 (년)	DV banded 상각비율(%)	SL banded 상각비율(%)
건물 및 구조물			
건물 및 구조물(특정되지 않은)	50	3	2
공항 에이프론	50	4	3
시추공(bore well)	20	10	7
교각(조적조block)	100	2	1.5

247) *Staples Tax Guide* (2012), 250. 290문단 참조.

248) 소득세법 EE35, 36.

그 전에 경제상각률보다 더 높은 특수상각비율을 적용하다가 이후 과세연도에 경제상각률로 전환하려고 하는 목적이 시세 하락을 이용하려는 목적이라면 허용되지 않는다.²⁴⁹⁾

5) 상표와 특허(Trademark and patents)

특허의 판매로 인한 수익과 손실을 계산하는 데 있어, 특허의 원가(cost)는 감가상각 공제로 줄어든다.²⁵⁰⁾ 이 조항은 특허의 원가에 대해 중복공제를 방지한다. 과거(2005년 4월 1일 이전)에는 특허와 특허출원(patent application)의 구분이 없었지만, 지금은 특허와 특허출원이 별도로 취급된다. 즉 특허출원은 고유의 법적 수명을 갖는 별도의 항목으로 취급된다.²⁵¹⁾

허가가 나지 않은 것, 철회한 특허출원과 관련된 비용은 감가상각할 수 있는 자산이 형성되지 않았으므로 공제 가능하다. 특허권 또는 특허출원이 팔린 경우, 수익이 발생한 해부터 다음 2개년도 사이에 소득을 분산시키는 것이 가능하다.²⁵²⁾

6) 컴퓨터 소프트웨어(Computer software)

소프트웨어의 구매비용은 자본화되고 50% DV방식(새것일 경우) 또는 40% SL방

249) 소득세법 EE36(2). The person must not depreciate the item by applying the economic rate or the provisional rate, if—

- (a) a special rate applies to the item; and
- (b) the special rate is higher than the economic rate; and
- (c) the person applies the special rate to the item for an income year; and
- (d) in a later income year, the item's market value declines at a rate equal to or greater than the special rate; and
- (e) it is a reasonable conclusion from all the circumstances of the case that the person's purpose, or 1 of the person's purposes, in wanting to change from the special rate to the economic rate or the provisional rate for the later income year is to enable the person to defer the deduction that the person is allowed for the amount of depreciation loss for the item's decline in value.

250) 소득세법 CB30, DB40.

251) 소득세법 EE34.

252) 소득세법 EI4.

식으로 감가상각된다.²⁵³⁾ 유지비용은 전부 공제 가능하지만, 업그레이드하는 비용은 자본화되어야 하고 위의 비율로 감가상각된다. 소프트웨어가 업무용으로 기업 내에서(in-house) 개발된 경우, 개발 전(pre-development) 비용은 공제 가능하지만 개발비용은 자본화되어야 하고 위와 같이 감가상각된다. 소프트웨어가 판매 또는 라이선스용으로 개발된 경우, 개발비용은 발생한 연도에 공제가 가능하고, 아직 지불되지 않은 진행중의 작업과 연말에 팔리지 않고 보유하고 있는 컴퓨터 소프트웨어는 재화(재고자산)으로 취급된다.

7) 저가자산(Low value assets)

납세의무자의 선택에 의해서, 구매하거나 만들어낸 자산 중 다음의 조건을 만족시키고, 자산의 비용은 500달러 이하(2005년 5월 19일 이후 취득자산) 또는 200달러 이하(2005년 5월 19일 이후 취득자산)일 경우 자신의 구매비용, 제작비용을 그 해에 전부 공제받을 수 있다.²⁵⁴⁾

- 그 자산이 하나의 감가상각률이 적용되는 다른 자산들과 함께 동일한 공급자로 부터 구매한 것이 아닐 것(전체 구매비용이 500달러 이하인 경우 제외)
- 자산이 다른 감가상각 가능한 자산의 부분이 아니고, 취득 후에도 다른 감가상각 가능한 자산의 부분이 되지 않아야 함
- 자산의 취득원가가 다른 방법으로 공제가능한 것이 아니어야 함

8) 국제여객항공기(International passenger aircraft)

2010년 5월 20일 이후에 취득한 국제여객항공기에 대한 상각비율은 15% DV방식 또는 10% SL방식이다. 이때 추가가산 퍼센트(%)는 없다.²⁵⁵⁾

253) 앞서 언급했지만, 소득세법 별표11은 50% DV방식에 상응하는 것이 40% SL방식이라고 적고 있다.

254) 소득세법 EE38.

255) 소득세법 EE31 (3) (b).

다. 총당금과 준비금(Reserves and Provisions)

아래 논의되는 유보사항들을 제외하고 장래 불확실성을 대비하기 위한 다른 회계상의 유보, 예비금들은 공제가 허용되지 않는다.²⁵⁶⁾

1) 대손금 및 회수 불가능한 채권(Bad and doubtful debts)²⁵⁷⁾

주로 단기 신용거래와 관련된 대손금(즉, 재화와 용역을 위한 채권인데, 대금지급이 재화와 용역이 제공된 후 63일 이내에 지급되기로 한 것)은 공제를 주장하는 해에 실제로 납세의무자에 의해 대손상각(write off)이 되었는지 국세청이 만족할 정도로까지 증명되지 않으면 공제될 수 없다.²⁵⁸⁾ 이 말은 채무가 실제로 결산일 전에 대손상각되어야 함을 의미한다. 국세청은 대손상각은 납세의무자의 회계 및 장부 시스템에 맞추어 전문가가 해야 한다고 보는데, 즉 채권자가 채무자 장부를 작성하는 경우, 각 채무자의 계정이 대손금에 맞춰 감소되어야 함을 뜻한다. 만약 채무자 장부를 작성하지 않는 경우라면 채권자는 대손금과 관련된 청구서를 별도의 대손금 파일에 보관한다든지 대손금으로서 최종 처리한다든지 하는 다른 조치들을 취해야 한다. 채권이 대손처리되어야 함을 증명하기 위해 필요한 증거로는, 장부에 수기로 메모한 것으로도 충분한 증거가 된다고 한다.

한편, 소득세법은 ‘대손금(bad debt)’의 정의를 따로 명기하고 있지 않다. 판례에 따르면, ‘bad debt’란 용어는 일상적 상거래 의미로 해석해야 한다고 한다.²⁵⁹⁾ 다시 말해 “채권은 합리적인 정도로 신중한 상인이 채무가 전부 또는 일부라도 채무자 또는 다른 사람에 의해서 지급될 합리적인 가능성이 없다고 결론을 내릴 때 Bad debt가 된다.” 이 말은 채권을 대손상각할 시점에 채권이 진짜로 회수 불가능한 것이어야

256) 장래 불확실성 (future contingency)의 의미와 관련하여, CIR v. Mitsubishi Motors New Zealand Ltd. (1995) 참조.

257) 상세는 *Staples Tax Guide* (2012), chapter 90(p. 77 이하) 참조.

258) 소득세법 DB31.

259) *Budget rent A Car v. CIR* (1995).

하지만 납세의무자가 모든 가능성이 사라질 때까지, 예를 들어 채무자가 파산할 때까지 무작정 기다려야 한다는 의미는 아니다.

다른 한편, 자본적 성격의 채무나 의심스러운 채무를 대비하는 것은 공제가 허용되지 않는다. 그리고 기업집단 내의 한 납세의무자로부터 다른 납세의무자에게 제공된 자금(funding)에서 발생하는 대손금(Bad debt)은 빌리는 쪽의 비용 또는 손실이 그룹손실상쇄 계산(group loss offset calculation)에서 고려되었으면 그 범위 내에서는 공제가 불가능하다.²⁶⁰⁾ 이 조항은 같은 손실에 대해 중복 공제를 방지한다.²⁶¹⁾

2) 항공기점검(Aircraft overhaul)에 대한 충당금

민간항공기는 일정 운항시간을 채우면 점검 정비를 받아야 하기 때문에 관련 항공기 유지 비용을 대비하기 위한 충당금(provision)에 대해 공제가 허용되었다. 공제금액은 총운항시간 대비 그 해의 운항시간의 비율을 직전 점검 정비비용에 곱하는 방식으로 계산되었다. 그런데 2006년 11월에 국세청은 exposure draft(QB0057)를 발간 하였는데, 점검비용이 실제 지급되었을 때나 지급의무가 생겼을 때에만 공제가 허용된다고 하였다. 따라서 충당금이 발생한 해에는 공제가 허용되지 않으며 비용이 실제 발생해야만 공제가 가능하다.

260) 소득세법 DB31(2)-(4).

261) 예를 들어, 모회사가 자회사에 자금을 대주고, 이 자금을 공제 가능한 손익 비용으로 잡을 수 있다. 만일 자회사가 손실을 발생시키면(부분적으로라도, 그 공제로부터 발생한 손실) 그 손실은 모회사의 소득에서 상쇄시킬 수 있다. 만일 모회사가 동시에 또는 연후에 자회사에 대한 자금대출을 대손상각 처리할 경우 그 대손상각은 자회사에게 허용된 공제와 관련된 손실을 초과하는 범위까지만 허용된다. 이 조항은 빌리는 회사의 손실이 대손상각된 연도의 전 연도에, 다른 그룹(내) 회사의 소득에서 상쇄되었을 경우에만 적용된다.

4. 결손금(Losses)

연간 허용되는 공제액이 연간 소득을 초과하는 경우 손실(결손금)이 발생한다. 모든 납세의무자는 어느 과세연도에 발생한 손실을 무제한 이월할 수 있다.²⁶²⁾ 그러나 과거로 소급하는 것은 허용되지 않는다. 이월된 결손금은 현재 연도의 순소득에서 공제되어, 현재 연도의 과세소득을 산출한다. 이월된 손실을 소득에서 공제할 때, 손실이 발생한 순서에 따라 공제되어야 한다.²⁶³⁾ 손실을 발생시킨 채무가 변제된 경우 이월될 수 있는 손실이 감소한다.²⁶⁴⁾

그런데 회사가 결손금을 이월시키려면 추가로 일정요건이 갖추어져야 한다.²⁶⁵⁾ 손실을 이월하려는 회사(결손회사)에는 일단의 사람들이 있어야 하는데,²⁶⁶⁾ 결손이 발생한 해의 시작부터 이월하려는 해의 말까지 기간 중에(연속기간) 결손회사에 대한 그들의 지분을 합산한 ‘최소 의결지분(minimum voting interest)’이 49% 이상이어야 한다. 만약 결손기간 중 시장가치 상황(market value circumstance)이 존재한다면 그들의 지분을 합산한 ‘최소 시장가치지분(market value interests)’이 49% 이상이어야 한다. 여기서 ‘최소 의결지분’이란 문제되는 기간 동안에 어떤 특정한 사람이 손실회사에 대해서 가지는 지분이 가장 낮았을 때의 지분을 말한다. 그리고 ‘시장가치 상황’이란 대체로 회사가 특수한 조건이 있는 사채를 발행했다거나 주식에 옵션이 있다든지 등의 이유로 주주의 경제적 지분이 단순히 의결지분만으로 결정될 수 없는 경우를 말한다.²⁶⁷⁾ 이처럼 결손금 이월이 가능하게 하는 요건을 대개 주주 계속성 요건(Continuity of shareholders requirement)²⁶⁸⁾이라고 부른다.²⁶⁹⁾

262) 소득세법 IA1.

263) 소득세법 IA9.

264) 그러나 그 변제가 발생주의(accrual rule)에 따라 소득을 증가시키면, 손실이 감소하지 않는다. 그 경우 기초가격(base price)의 조정이 이루어진다. 이후에 채무를 변제한 경우 공제가 허용된다.

265) 이하에서 언급되는 이런 요건들은 자원채굴(mining)을 하는 회사에서는 완화된다.

266) 소득세법 IA5.

267) 소득세법 YA1.

268) *Staples Tax Guide* (2012), 940문단(p. 1098) 참조.

269) 주주 계속성 요건에 대한 이해를 돕기 위해, 다른 연구자가 만든 적용예를 하나 들어본다. 4명의 주주들이 다음과 같이 의결지분을 가진다고 가정한다.

한편, 다음과 같은 경우라면 최종 주주를 확정짓기 위해서 중간회사를 거슬러 추적하지 않아도 무방하다.²⁷⁰⁾

- ① 주주인 중간회사가 대상회사에 대해 가지는 지분이 50% 이하이고, 중간회사가 제한속성회사(limited attribution company)²⁷¹⁾이거나 폐쇄소유회사가 아닌 외국회사일 경우, 혹은
- ② 개인주주와 대상회사가 특수관계가 아니고, 개인주주가 중간회사의 지분을 가짐으로써 대상회사에 대해 가지는 의결지분 또는 시장가치지분이 10% 이하인 경우²⁷²⁾

다른 한편, 이러한 회사의 결손금이월 요건은 기업결합(Amalgamation of companies)에도 그대로 이어진다. 즉, 두 개 이상의 회사들이 합병을 할 때 합병되는(amalgamating) 회사는 종료된 것으로 간주되고 따라서 주주 연속성이 종료된다. 그 결과로 합병 시에 세법상 결손금(tax loss)²⁷³⁾은 상실된다.²⁷⁴⁾

주주	의결 지분		최소 의결지분
	2011. 4. 1.	2012. 3. 31.	
A	15	35	15
B	40	0	0
C	0	40	0
D	45	25	25

합산한 최소 의결지분이 40%이므로 연속성 요건이 충족되지 않고, 따라서 결손을 이월할 수 없다. 또 연중 연속성 요건에 충족하지 못하게 되는 경우 그 시점 이후 기간에 대응하는 순손실만이 이월될 수 있는데, 그 시점부터 손실의 공제를 받고자 하는 과세연도 말까지 연속성 요건을 갖추어야 한다.

270) 소득세법 YC11.

271) 이때의 제한속성회사란 건설조합, 협동조합, 상장회사(listed companies), 공개소유회사(폐쇄소유회사가 아닌 경우)를 말하는데, 주주가 최소 25명 이상이고, 5명 이하의 주주가 직접적인 의결권이나 이용가능한 시장가치지분의 50% 이상을 가지지 않는 회사임, 외국회사(폐쇄소유회사가 아닌 경우에 한함) 등을 말한다. 소득세법 YA1 참조.

272) 주주와 회사가 특수관계가 아니라는 전제하에, 10% 미만의 직접적인 의결지분은 명목상의 1인이 소유하고 있는 것으로 간주된다. 소득세법 YC10.

273) IA2 (1) A person's tax loss for a tax year is found by adding together the amounts referred to in subsections (2) to (4)

(2) Loss balance carried forward (3) net loss (4) additional amounts

274) Management Ltd v. Registrar of Companies(2005)사건에서, 피고회사는 합병된 회사의 순손실 공제를 주장했다. 국세청은 손실을 발생시킨 회사가 피고회사와 합병하면서 주주 연속성이 깨졌다는

5. 세율(Rates)

가. 소득 종류에 따른 회사의 적용세율

회사에 대해 적용되는 세율은 다음과 같다.

(단위: %)

	세율	
	2008/09~2010/11	2011/12 이후
거주자 회사	30	28
집단투자 펀드	30	28
생명보험 가입자 소득	30	28
수탁자 소득 trustee income	33	33
공인된 단위신탁, 공개주주(widely held) 노령연금 펀드, 공개주주 집단투자펀드 수탁자	30	28
공개주주 집단투자펀드 외 집단투자펀드	33	33

나. 원천징수세(Withholding Taxes)

1) 배당

거주자 원천징수세(RWT)는 거주자의 소극적 소득에 대해서 차감되는데, 여기에는 배당이 포함된다.²⁷⁵⁾ 배당에 대한 거주자 원천징수세 세율은 33%이다. 거주자 원천징수세 금액을 계산하기 위해서는 현금배당과 비현금배당을 구분해야 한다. 현금배당에 대해 부과되는 원천징수세는 총배당에서 임퓨테이션 그리고/또는 외국 원천징수세를 뺀 금액에 대해 33%이다.

이유로 이를 허용하지 않았다.

275) 소득세법 RE2(1).

한편, 원천징수세 대상이 아닌 배당은 다음과 같다.²⁷⁶⁾

- 회사에 대해 면제 소득이 되는 배당
- 비거주자 소극적 소득을 이루는 배당
- GB23 또는 GB25조에 의해 배당으로 간주된 초과 지급된 상여금
- 상호협동조합의 조합원들에게 초과하여 지급된 환급액(excessive rebate)이 CB34(5)조에 의해 배당으로 간주된 것
- 비거주자가 뉴질랜드 밖에서 번 배당
- 소득세 외 다른 법에 의해 소득에서 제외되는 배당²⁷⁷⁾
- 기업집단 내 배당 (intra-group dividends)
- 소득세법 CX56조에 의해 소득에서 제외되는 포트폴리오 투자 소득²⁷⁸⁾

2) 이자(Interests)

회사들에게 적용되는 이자에 대한 원천징수세율은 다음과 같다.

(단위: %)

세금신고번호(tax file number)가 발급되고, 세율을 선택한 경우	28 또는 30
세금신고번호가 발급되고, 세율을 선택하지 않은 경우	28
세금신고번호가 발급되지 않은 경우	30

이자 지급자가 기본적으로 공제해야 하는 거주자 원천징수세(RWT)는 다음과 같다.

$$\text{세율} \times (\text{지급된 이자} + \text{외국 원천징수세}) - \text{외국 원천징수세}$$

- 세율 = 개인에게 적용되는 소득세율
- 지급된 이자 = 지급된 이자의 총액(원천징수 전)
- 외국 원천징수세 = 외국에 납부했거나 납부해야 하는 모든 원천징수세

276) 소득세법 RE2(5).

277) 소득세법 CW64.

278) *Staples Tax Guide* (2012), 1130.45문단 참조

거주자 원천징수세(RWT) 목적상 ‘이자’의 일반적인 정의는 넓게 변제금(redemption payment)을 포함한다. 또한 협동조합과 건설조합의 특정한 배당은 RWT 목적상 이자로 간주된다.

거주자 소극적 소득을 이루지 않는 이자를 제외하고, 다음에 제시된 것 외의 모든 이자는 거주자 소극적 소득을 구성한다.²⁷⁹⁾

- trade debt에 대한 이자
- 할부구매약정(hire purchase)에 따른 이자
- 비거주자로부터 받은 정부 차관—CW8(2)에 의해 세금이 면제되는—에 대한 이자, CW64에 의해 기타 법령에 의해 소득세가 면제되는 이자소득
- 지급 당시에 같은 그룹에 속하는 두 회사 중 한 회사가 이자를 지급하고, 다른 회사가 그 이자를 지급받은 경우
- TAA(tax administration act) Part VII에 의해 납세의무자가 내야 하는 이자

이 밖에도 이자로 이루어진 거주자 소극적 소득에 대한 거주자 원천징수세 원천징수와 관련하여 제한이 더 있다. 지급자는 다음과 같은 경우에 원천징수를 할 필요가 없다.

- 만일 지급자가 그 전체에 이자로 구성된 거주자 소극적 소득 지급 총액수가 5,000달러 미만인 경우이면서
- 지급자가 다음의 사람에게 이자를 지급하는 경우
 - 면제증서가 없는 사람(person who does not hold a certificate of exemption)
 - 다음과 같은 이유로 면제증서가 있는 사람(person who holds a certificate of exemption by virtue of)
 - 면제이자소득을 버는 경우(deriving exempt interest income)
 - 순소득이 1,000달러 이하인 비영리단체인 경우
 - 소득세 납세의무 금액보다 손실 또는 RWT 크레딧이 500달러 이상 큰 사람인 경우

279) 소득세법 YA1, RE2(3).

위와 같은 사람은 그 해에 자신이 지급한 이자로 이루어진 거주자 소극적 소득의 총지급액과 다른 이자지급액을 합한 금액이 5,000달러를 넘는 경우에만 원천징수를 할 의무가 있다.²⁸⁰⁾

3) 기타소득

배당과 이자와 달리 사용료(royalty)에는 원천징수제도가 없다. 그 밖의 기타소득도 원천징수 대상이 아니다.

6. 법인과 주주와의 관계

가. 배당세액공제

1) 배당의 일반적 의미

소득세법에서 배당이란 회사에서 주주에게 이전된 가치라는 개념을 중심으로 한다. 가치의 이전은 회사가 어떤 사람에게 가치가 있는 무언가를 주고, 대가로 아무것도 받지 않거나 혹은 가치가 더 적은 것을 받을 때 발생한다.²⁸¹⁾ 가치 이전이 발생한 이유가 회사의 지분 때문이고 그 가치 이전에 대해 소득세법에 의한 제외규정이 적용되지 않는 경우라면 그러한 가치 이전은 배당이 된다.²⁸²⁾

배당의 결과를 가져오는 주주관계에 대한 일반적인 조건은 다음과 같은 것들이다.²⁸³⁾

- 이전을 받는 사람이 관련 기간 중
 - 회사의 지분을 보유하고 있었거나

280) 소득세법 RE10.

281) 소득세법 CD5.

282) 소득세법 CD4.

283) 소득세법 CD6.

- 주주와 특수관계인이고

- 지분을 보유하는 것 때문에 회사가 가치 이전을 하는 경우

주주란 지분을 보유한 사람 또는 회사의 자산이 지분으로 나뉘었는지 여부와 관계 없이 회사의 일원인 사람을 말한다. 이때 지분이란 다음을 포함한다.²⁸⁴⁾

- 회사 자산에 대한 지분(interest)
- 소득세법 FA2조(특정 사채에 대한 재구성)에 의해 주식으로 취급되는 사채
- 2008년 2월 25일 이후에 발행된 주식연동 채무증권(stapled debt security)²⁸⁵⁾
- 단위신탁의 단위(unit)

한편, 소득세법 CD22조 내지 CD37조는 배당으로 취급되지 않는 지급에 대해 다르다. 그러한 것 중 주요한 몇 개의 예외를 들어보면 다음과 같다.

① 비과세 무상신주 발행

② 자본환급(장외주식소각)

- 안분소각²⁸⁶⁾이면서 그러한 소각이 배당의 지급을 대신한 것이 아닌 경우에 주주에게 환급된 것은 배당이 되지 않는다. 만일 안분소각일 경우 회사에 존재하는 납입자본을 구성하는 양에 해당하는 부분까지만 배당이 아닌 것으로 본다.
- 주주가 지분의 15%를 상실할 때, 즉, 주식소각에서 주주 및 특수관계인의 총 직접의결지분, 또는 시장가치지분이 소각 전과 비교했을 때 85% 또는 그 이하인 경우. 여기에서 특수관계인에는 주주의 배우자, 동성연애 파트너, 사실혼 배우자, 권리를 가진 미성년자녀 및 친척관계에 있지 않는 특수관계인들이

284) 소득세법 YA1.

285) 소득세법 FA2B, 각주 19)참고.

286) 안분소각이란, 해당 주식소각이 다음의 요건을 충족하는 경우를 말한다.

- 회사 자본의 15% 감소를 가져오는 경우
- 회사 자본의 10% 감소를 가져오고, 국세청장이 지급금이 배당을 대신하는 것이 아니라는 통지를 한 경우
- 지급금 중 어느 부분도 취소(소각)의 전후에 있었던 배당 지급과 관련해서, 배당의 지급을 대신한 것이 아닐 것

포함된다.

- ③ 장내 자기주식 매수(on-market share repurchases)
장내 소각에서 회사가 취득하는 자기주식은 배당이 아니다.²⁸⁷⁾
- ④ 부가급여나 근로소득 등 피고용인으로서 받는 것도 배당이 아니다.²⁸⁸⁾

다른 한편, 소득세법의 특수한 목적에 따라 배당의 정의가 수정되는 경우가 있다.²⁸⁹⁾ 가령 거주자, 비거주자 원천징수세에 관한 규정이나 임퓨테이션제도와 관련해서 배당이나 배당이 아닌 것에 관한 정의가 달라지기도 한다.

2) 뉴질랜드의 임퓨테이션제도(Imputation system)

임퓨테이션제도와 관련된 소득세법의 조항들(subpart)을 몇 개 살펴보면 다음과 같다.

OB	임퓨테이션 크레딧계정 (Imputation credit account)
OE	지점 형평세계정 (Branch Equivalent Tax account)
OC	배당원천징수계정 (Dividend Withholding Payment Accounts)
OD	도관세 경감계정 (Conduit Tax Relief Accounts)
OF	이용가능 납입자본계정 (Available Subscribed Capital Account)
OK	마오리 크레딧계정 (Maori Authority Credit Account)

주의할 점은, 지점 형평세계정, 배당원천징수계정과 도관세 경감계정 제도는 2013년 현재는 폐지되었다는 사실이다.²⁹⁰⁾ 다만 이들 계정에 현존하는 잔액은 경과규정들

287) 소득세법 CD24.

288) 소득세법 CD32.

289) 소득세법 CD15, 19.

290) 참고로 종래에 소득세법 OC에 있던 배당원천징수계정(DWPA)은 현재는 외국배당지급계정(Foreign Dividend Payment Accounts)으로 대체되었다.

에 의해 이용이 가능하다.

임퓨테이션제도 아래, 뉴질랜드의 거주자인 회사들은 거의 모두 임퓨테이션 크레딧계좌(ICA)를 보유해야 한다.²⁹¹⁾ 2003년 4월 1일부터 자격이 있는 호주 회사도 뉴질랜드 ICA를 보유하는 것을 선택할 수 있고, 2003년 10월 1일부터 뉴질랜드 임퓨테이션 크레딧을 부착해서 배당을 지급할 수 있다. 이 조항은 중복 과세를 방지하기 위해 고안된 것인데, 예를 들어, 호주 회사에 투자하는 뉴질랜드 주주가 뉴질랜드에서 소득을 버는 경우 이중과세에 당면할 수 있었다. (이제) 호주 회사는 주주들에게 배당을 할 때 호주의 프랭킹 크레딧과 뉴질랜드의 임퓨테이션 크레딧 모두를 주주가 호주 회사에 대해 갖는 지분의 비율에 따라 할당할 수 있다. 이 제도에는 호주 회사가 임퓨테이션 크레딧을 회사의 뉴질랜드 주주들에게 유출하는 것을 방지하는 규칙이 있다.

회사가 지급하는 모든 소득세와 회사가 지급받은 배당에 부착된 임퓨테이션 크레딧의 양이 모두 ICA계정에 대변(credit)항목이 된다. 차변항목은 회사가 지급하는 배당에 부착된 임퓨테이션 크레딧에 대해 생긴다. ICA계정에 대변항목과 차변항목을 발생시키는 다른 여러 경우들이 있고, 언제 차변과 대변항목이 발생한 것으로 간주하는지에 대한 규칙들이 있다.²⁹²⁾ ICA계정은 한 ‘과세연도’(4월 1일부터 3월 31일까지)를 대상으로 하는 연례 계정이다. 연도 말에 대변 잔고는 다음해로 이월될 수 있다. 연도 말에 ICA계정에 차변 잔고가 있을 경우, 차변 잔고액에 상응하는 ‘추가 소득세’가 과세연도가 끝난 후 돌아오는 6월 20일까지 납부되어야 한다.

ICA계좌를 보유하는 회사는 자신이 지급하는 배당에 임퓨테이션 크레딧을 부착할 권리가 있다. 임퓨테이션 크레딧의 혜택이 거주자 주주들, 그리고 외국투자자 세액 크레딧 제도 아래, 비거주자 투자자들에게 이전되는 것이 가능하다. 임퓨테이션의 목적상 ‘배당(dividend)’의 정의에는 지급하는 회사에 (비용)공제가 가능한 특정 우선주(specified preference share)에 대한 배당지급은 포함하지 않는다. 주주나 주주의 특별관계인에게 과도한 상여가 지급되는 경우 발생하는 일부 간주배당들도 역시 제외된다. 거주자 주주에게 지급되는 배당에 대해 부착할 수 있는 임퓨테이션 크레딧은

291) 소득세법 OB1.

292) 소득세법 OB4~OB59.

다음의 규칙에 의해 한도가 정해진다.

- 배당에 대한 임퓨테이션 크레딧의 비율은 다음 공식에 의해 산출되는 비율을 초과할 수 없다.²⁹³⁾

$$\text{거주자 회사 세율(resident company tax rate)} / 1 - \text{거주자 회사 세율}$$

한편, 범타즈매니아 임퓨테이션(Trans-Tasman imputation)²⁹⁴⁾에 대해서는 따로 약간의 설명을 할 필요가 있다. 뉴질랜드나 호주쪽의 고유한 임퓨테이션제도이기 때문이다. 이 제도는 2003년에 도입되었다. 이 제도는 뉴질랜드에서 소득을 얻는 호주 회사의 뉴질랜드 주주들이 호주 회사가 뉴질랜드에서 낸 소득세에서 발생하는 ICA계좌 크레딧을 이용할 수 있게 하는 제도이다. 이 제도하에서 호주 회사는 뉴질랜드 거주자 주주들에게 크레딧을 제공할 목적으로 뉴질랜드 ICA계좌를 보유할 것을 선택할 수 있다. 이들 회사들은 ‘호주 임퓨테이션 크레딧계정 회사들’이라고 일컬어진다. 이 회사들은 호주 거주자이어야만 하며, 조세조약상 호주나 뉴질랜드의 비거주자로 판명되지 않아야 한다. 호주 회사에 대한 뉴질랜드 투자자들은 뉴질랜드에 대해 납부된 세금에서 발생한 임퓨테이션 크레딧을 지급받을 수 있다. 반대의 규정이 호주 세법에 존재하여 뉴질랜드 회사의 호주 거주자인 주주들이 회사의 호주 원천 소득과 관련된 임퓨테이션 크레딧을 이용할 수 있다.²⁹⁵⁾

293) 소득세법 OA18(2).

294) 범타즈매니아 임퓨테이션 규정(rule)이 있는데, 이 규정에 의하면 뉴질랜드 회사가 호주에서 세금을 납부한 것에 대해 호주의 프랭킹 계정을 유지하도록 선택할 수 있다. 또한 호주의 법인은 뉴질랜드에 납부한 세액에 대해 뉴질랜드의 임퓨테이션 규정을 적용하여 배당세액공제를 받을 수 있다. 한국조세연구원, 『주요국의 조세제도(호주편)』, pp. 133~135 참조.

295) 다른 선행연구에서 나온 것이긴 하나, 다음은 뉴질랜드 투자자에 의한 삼각투자 시 범타즈매니아 임퓨테이션이 있는 경우와 없는 경우를 잘 보여주는 예이다. 뉴질랜드 투자자의 세율은 33%라고 가정한다. 총수익은 1,000달러이고 호주회사의 법인세율은 30%이므로, 주주들에게 배당할 수 있는 것은 700달러이다. 최대 임퓨테이션(그로스업) 가능액은 300달러이지만, 배당은 전부 그로스업되지 못하고 225달러까지 그로스업된다. 범타즈매니아 임퓨테이션제도 덕분에 뉴질랜드 투자자의 유효세율이 53.1% 대신 38.0%가 된다.

나. 주주들에 대한 취급

뉴질랜드의 거주자인 회사의 주식으로부터 지급받은 배당은 뉴질랜드에 원천이 있는 소득으로 간주된다.²⁹⁶⁾ 일반적으로 뉴질랜드 거주자 개인이 지급받는 배당은 납세 의무자의 소득에 포함된다.²⁹⁷⁾ 배당에 딸린 모든 임퓨테이션 크레딧도 일반적으로 소득에 포함된다.²⁹⁸⁾ 그러나 어떤 경우에는 임퓨테이션 크레딧이 소득에 포함되지 않는 경우도 있다.²⁹⁹⁾ 배당에 딸린 임퓨테이션 크레딧 혹은 배당원천징수 크레딧은 배당을 발생시키는 주식의 '고정이율주식'(fixed rate share)인지를 판단하는 데에는 고려되지 않는다. 다른 뉴질랜드 거주자 회사들로부터 거주자 회사가 지급받은 배당은 소득의 일부분이 된다. 부착된 임퓨테이션 크레딧 또한 과세대상 소득에 포함된다.

한편, 뉴질랜드 소득세법상 대주주나 포트폴리오 투자자를 특별히 취급하는 규정은 따로 없다.

뉴질랜드달러		범타즈매니아 임퓨테이션 없는 경우	범타즈매니아 임퓨테이션 있는 경우
cash dividend	현금배당	700	700
imputation credit	임퓨테이션 크레딧	0	225
assessable income	과세대상소득	700	925
tax due at 33%	33%세율 시 세액	231	305
imputation credit	임퓨테이션 크레딧	0	225
tax payable	납세의무세액	231	80
net dividend	순배당액	491	620
effective tax rate	유효세율	53.1%	38.0%

296) 소득세법 YD4.

297) 소득세법 CD1.

298) 소득세법 CD15, OC1(5).

299) 소득세법 LE1.

다. 회사의 자기주식 취득(Purchase by a Company of its Own Shares)

회사는 법에 규정된 절차에 따라서 자기주식을 취득할 수 있다(「회사법」 제58조). 그러한 주식은 취득 후 곧바로 소각(cancelled)되거나, 자사주(treasury stock)로 보유하게 된다. 어떤 특정 종류의 자사주는 그 종류의 주식 발행 수의 5%를 초과할 수 없다(소각된 수 제외). 자사주는 나중에 이사회 결정으로 소각되거나 재발행될 수 있다.³⁰⁰⁾

‘장내 취득(on-market acquisition)’이란 회사가 자기 주식을 브로커나 유사한 독립된 중개인을 통해 인가된 주식거래소에서 취득하면서, 그 거래가 있기 전에 주주와 회사 사이에 협상이 존재하지 않았고, 자사주에 관한 옵션을 제외하고는 소득세법 CD25(1)이 적용되지 않는 주식취득을 의미한다.³⁰¹⁾

회사가 장외에서(off market) 자기 주식을 취득하거나, 상환하거나(redeem) 소각하는 경우, 상대방 주주가 받는 대가가 그 주주에게 있어 손익계정으로 과세가 가능한 것이고, 주주가 취득, 상환 또는 소각 후에 같은 종류의 주식을 유보(retain)하고 다음과 같은 경우에 주주는 지분을 처분하지 않은 것으로 간주된다.

- 대가 전부가 배당으로 지급되고
- 15% 자본감소, 10% 자본감소 또는 15% 이자 감소 조건(위 참조)을 만족시키지 못하거나
- 회사가 특정 조건을 만족시키는, unlisted widely held trust가 아니거나(CD22)
- 국세청장이 주식의 취득, 상환, 소각이 배당지급 대신에 이루어진 것이라고 인정할 경우

그 대신, 주주의 주식 취득비용이 남아 있는 주식의 취득비용에 더해진다. 따라서 일부 주식이 회사에 의해 취득, 상환, 소각되었음에도 불구하고, 그 주식의 비용이 주식가치를 평가할 때 반영되고 나중에 이익을 계산할 때 반영된다. 주주는 곧바로(처분)대가에 대해 과세가 되고, 주식 재구매에 대한 세금 효과는 손익계정 거래로서 남

300) 회사법 67A-67C.

301) 소득세법 YA1.

은株式이 처분될 때까지 미뤄진다.³⁰²⁾

라. 청산(Liquidation)

일반적으로 회사의 청산 시 주주가 받는 것 중에서 회사의 이용 가능한 납입자본을 초과하는 것과 초과수익 부분은 배당으로 간주된다. 특수관계 상대방과의 거래를 통해 자산의 현실화로 발생한 자본이득은 그 거래가 폐쇄회사에서 청산의 과정 중에 청산 목적으로 발생한 경우일 때에만 배당으로서 소득에 포함되지 않는다. 청산 중 재고자산의 분배는 시장가격에 재고자산을 판매한 것으로 간주된다.

일반적으로, 다른 회사의 주식과 주식을 교환하는 것은 소득세 문제를 발생시키지 않는다.株式이 교환되었는데, 한 회사가 해산되어 회사의 자산이 청산인에 의해 다른 회사에 분배된 경우, 그러한 분배는 다른 회사에 대해 배당으로서 소득이 되며, 그에 맞게 과세된다.

청산 중인 회사는 소득세법 IA2의 조건들에 충족하는 경우 결손을 계속 장래로 이월할 수 있다. 그리고 국세청장은 청산통지를 받았다면 소득형평계정(income equalization account)³⁰³⁾에 있는 회사의 잔고를 환불해야 한다. 환불된 금액은 회사가 청산 개시 바로 직전에 번 소득으로 간주된다.³⁰⁴⁾

7. 연결납세제도(Group Taxation)

가. 총론

완전소유 그룹회사(wholly owned group companies)들은 연결방식(합산방식, consolidated basis)으로 과세되는 것을 선택할 수 있다. 연결과세(합산과세)되는 경

302) 소득세법 CD22.

303) 뉴질랜드에서 농업, 어업, 임업에만 적용되는 비과세예금제도를 소득형평제도(income equalization scheme)라고 하는데, 여기의 계정을 말하는 것이다.

304) 소득세법 EH12.

우의 효과 중에는 그룹 내 회사들 간에 자산의 이전에 대한 세금 효과가 이연되고, 다른 방식이었다면 비용공제가 허용되지 않았을 지주회사의 비용이 공제가 될 수도 있고, 손실이 전체를 기준으로 이월되고 임팩테이션 크레딧이 그룹 내에서 상쇄될 수 있다는 것 등이다.

그룹회사란 어떤 집단의 사람들이 있는데 두 개 이상의 회사에 대한 그들의 보통의 결권 지분을 합한 것이 최소 66%일 때 그 두 개 이상의 회사를 말한다.³⁰⁵⁾ 특정한 경우에는 여기에 더해서 추가적인 조건이 요구되는데, 보통의 시장가치지분이 66%를 넘을 것이 요구된다.³⁰⁶⁾ 어떤 사람의 시장가치지분이란 전체 지분과 옵션의 시장가치 중 그 사람이 가지는 지분과 옵션의 시장가치의 비율이다.³⁰⁷⁾ 지분율이 66%에서 100%로 바뀌면 그것이 '완전소유그룹회사'가 된다. 회사법 요구사항을 준수하기 위해 지분구조가 약간 다른 것이나 고용자들이 승인된 우리사주제도에 의해 3%까지 소유하는 것은 완전소유에 영향을 주지 않는다.³⁰⁸⁾

다음의 요건들이 만족될 경우에만 합산방식이 허용된다.³⁰⁹⁾

- 회사들이 완전소유그룹회사들일 때
- 회사들의 결산일이 같을 때
- 만일 그룹 내 회사 중 1개의 회사라도 적격회사(qualifying company)일 경우, 나머지 회사들도 적격회사일 것
- 만일 그룹 내 회사 중 1개의 회사라도 자원채굴회사(mining company)일 경우, 나머지 회사들도 자원채굴회사일 것
- 회사의 지분과 관련하여 합산규칙의 적용과 의도를 저해하는 조정합의가 없어야 함

305) 소득세법 IC3.

306) 소득세법 IC3.

307) 소득세법 YC3(1).

308) 소득세법 IC4(2).

309) 소득세법 FM35, 31.

그에 더해 회사들은 다음의 요건을 만족시켜야 한다.³¹⁰⁾

- 뉴질랜드 거주자여야 하고 조세조약상 비거주자로 취급받는 경우가 아니어야 한다.
- 소득세 면제대상이 아니어야 한다.

나. 연결소득(Consolidated Income)

연결집단의 과세 가능한 소득은 그룹 내 모든 회사들의 과세 가능한 소득을 총합한 후³¹¹⁾ 다음과 같은 조정을 한 것이다.

- ① 그룹 내 거래는 일반적으로 소득이나 공제 가능한 비용을 발생시키지 않는다. 그러나 재고제품(trading stock)의 처분은 계산에 반영되어, 이전해주는 사람의 소득연도 초의 tax carry-over 가격 또는 새로운 구매일 경우에는 구입가격(cost)에 처분된 것으로 간주된다.³¹²⁾
- ② 자금조달약정(Financial arrangement)을 적용하거나 면제한 것에 대해 「소득세법」 EW31에 따른 금액(기초가격조정, base price adjustment)을 한 것은 그룹의 소득으로 포함된다.
- ③ 「소득세법」 CD4에 의해 발생하는 배당은 (그 배당을 발생시키는 금액이) 그룹회사가 그룹회사로 취급되기 전에 빌려준 것이라면 소득이 되지 않는다.
- ④ 지주회사는 자신의 소득이 없더라도 감가상각비를 공제받을 수 있다.³¹³⁾
- ⑤ 그룹회사들이 하나의 회사였을 경우라면 공제가 불가능했을 비용은 (비록 그것이 하나의 회사가 아니라면 공제가 가능했을 비용이더라도) 공제가 되지 않는다. 다만 그룹 내 한 회사가, 다른 그룹 내 회사로 하여금 그 그룹 내 또 다른 회사가 취득한 지분을 취득하게 하기 위해서 그룹 밖에서 빌려온 돈에 대한 이자

310) 한편, 소득세법상 “적격회사(qualifying company) 규칙의 목적상 ‘결손분배가능회사(loss attributing qualifying company)’가 아니어야 한다”라는 요건도 종래에 있었으나, 현재는 삭제되었다.

311) 소득세법 FM3.

312) 소득세법 FM8, 10, 17.

313) 소득세법 FM11.

는 그 예외가 된다.³¹⁴⁾

- ⑥ 그룹회사들이 하나의 회사였을 경우라면 소득이었을 수입은 (비록 그것이 하나의 회사가 아니라면 소득이 되지 않았을 수입이더라도) 소득에 포함된다.³¹⁵⁾
- ⑦ 그룹 내 한 회사가 소유하는 자산에 대해 발생한 그룹 내 다른 회사의 자본적 지출(capital expenditure)은 자본화된다.³¹⁶⁾

피지배외국법인(CFC)에 의해 발생하는 할당소득(attributed controlled foreign company income)은 연결집단의 소득에 포함되고, 따라서 피지배외국법인 관련규정들은 연결집단이 마치 하나의 회사인 것처럼 적용된다.³¹⁷⁾ 연결집단의 전체소득이 외국세액공제, CFC 소득과 관련된 세액공제를 고려하기 전에 계산되므로, 과세 가능 소득이 없는 회사들이 가지는 그러한 세액공제액들은 다른 회사의 소득에서 공제될 수 있다. 반대로 전체 그룹 손실이 세액공제를 고려하기 전에 계산되므로, 과세 가능한 소득은 있지만 전체적으로 손실이 발생한 회사에서 이들 세액공제액들은 사용되지 못하고 소멸된다.³¹⁸⁾

결손금 이월 관련조항들은 연결집단이 세금 목적상 마치 하나의 회사인 것처럼 적용되도록 수정되어 있다. 그러나 연결집단에 속하기 전에 어떤 회사에 발생한 손실은 그 회사의 손실로 남는다. 손실이 발생한 해부터 손실이 소득을 상계하도록 사용되는 해까지 회사가 연속적으로 연결집단에 속한 것이 아니었던 경우, 또는 기업집단이 연결되기 전에 손실을 가지는 회사가 과세연도 중 일부 기간 동안만 연결집단의 멤버인 경우에는 손실로 소득을 상계하는 데에 일정한 제한이 있다.³¹⁹⁾ 그룹 내 한 회사의 손실은 그룹 내 다른 회사의 순소득에서 공제될 수 있다.³²⁰⁾ 이것은 손실회사가 이득을 본 회사의 이득에서 손실을 공제할 것을 선택하거나 이득을 본 회사로부터 손실 회사

314) 소득세법 FM12.

315) 소득세법 FM9.

316) 소득세법 FM13.

317) 소득세법 FM6(4).

318) 소득세법 FM3, FM6.

319) 소득세법 ID2-6.

320) 소득세법 IC5.

가 돈을 지급받음으로써 가능하다.³²¹⁾ 현재 연도의 손실과 이월된 손실 모두 공제(상쇄)가 가능하다. 선택방식이든 지급방식이든 손실상계는 이득을 본 회사의 순 소득에서, 이월된 자신의 손실을 뺀 것을 초과할 수 없다. 지급방식에서, 지급액은 손실회사의 손실액을 초과할 수 없다. 공제 선택은 손실회사를 위해서 서면으로 3월 31일까지 제출되어야 한다. 이 마감기한은 국세청장의 재량으로 연장될 수 있다.³²²⁾

다. 법인 내 배당(Intercorporate Dividends)

연결집단은 반드시 별도의 그룹 임퓨테이션 크레딧계정(ICA)를 보유하고 있어야 한다.³²³⁾ 그룹 내 각 회사는 또한 각자의 개인적인 ICA도 가지고 있어야 하고, 그룹에 속하기 직전의 계정 잔고를 시작 잔고로 해야 한다. 연결방식에 의해 또는 특정한 규칙에 의해, 멤버 회사들의 ICA계정의 크레딧이 그룹 ICA계정으로 이전될 수 있다.³²⁴⁾

라. 법인 내 이전(Intercorporate Transfer)

일반적으로 그룹 내 자산의 이전에 의해서는 세금효과가 발생하지 않는다. 단, 재고자산의 이전은 예외이다. 재고자산이 그룹 내 한 회사로부터 그룹 내 다른 회사에 세금효과를 발생시키지 않고 이전되려면 다음 요건이 충족되어야 한다.³²⁵⁾

- 이들 회사 모두가 100% 공동소유 그룹의 멤버이어야 한다
- 그룹 내 한 회사가 재고자산을 사야 하고, 다른 한편 그 재고자산을 넘겨받은 그룹 내 다른 회사는 과세연도 말까지 이를 보유해야 한다
- 재고자산을 보유하는 동안 이들 회사는 뉴질랜드 거주자이어야 한다

321) 소득세법 IC5.

322) 소득세법 IC9.

323) 소득세법 OP1.

324) 소득세법 OP3.

325) 소득세법 EB5.

- 이들 회사의 결산일이 같은 경우이거나 혹은 결산일이 다르다면 이들 일자가 순 소득 왜곡을 피할 만큼 충분히 사업주기에 상응하는 날짜임을 국세청장이 승인한 경우여야 한다.

마. 연결집단의 탈퇴(Partial and Total Dissolution)

회사는 연결집단에서 탈퇴할 수 있는데, 서면으로 제출하여 그렇게 할 수 있다.³²⁶⁾ 그러한 선택을 한 해의 연초부터 연결집단의 멤버가 아니게 되고, 아니면 그다음 해부터 적용받을 수 있도록 요청할 수도 있다. 다음과 같은 경우 회사는 연결집단에서 탈퇴한 것으로 간주된다.

- 탈퇴하기로 선택하는 경우
- 자격조건을 더 이상 갖추지 못하게 되는 경우
- nominated 회사와 더 이상 같은 연결집단의 멤버가 될 자격이 없는 경우
- 자신이 속한 연결집단이 더 이상 nominated 회사를 보유할 수 없게 된 경우

바. 조세행정

일반적으로 연결집단은 그룹 내 모든 회사들의 소득을 보여주는 한 개의 세금신고서를 제출하고 그 신고서에 기초하여 1회의 평가를 받는다.³²⁷⁾ 여기에는 예외가 있는데, 과세연도 내에 탈퇴하거나 가입하는 회사가 있는 경우 그 회사는 연도 일부분 회계에 대한 신고서를 제출해야 하고, 공평하고 합리적인 소득세법의 적용을 위해 그 회사의 소득과 공제 가능 비용은 연도 일부분이 마치 한 개의 과세연도인 것처럼 취급하여 계산되어야 한다.³²⁸⁾ 그룹회사들은 부가급여세(FBT), PAYE세, 거주자 원천징수세(RWT), 비거주자 원천징수세(NRWT) 및 ESCT에 대해서는 각각의 신고서를 제출할 개별적 책임이 있다. 그러나 그 세금들에 대한 납부의무는 그룹 전체가 공동

326) 소득세법 FM39.

327) 소득세법 FM3.

328) 소득세법 FM14.

으로 그리고 개별적으로 가진다.³²⁹⁾

8. 기업구조조정(Restructuring)

가. 합병과 분할(Merger and Division)

합병과 분할이 크게 다르지 않으므로 이하에서는 합병을 중심으로 설명한다. 우선 사법상 절차에 대해 간단히 설명한 후, 뉴질랜드 소득세법에서 다양하게 언급되고 있는 회사합병에 적용되는 세금문제를 설명한다. 합병은 두 개 이상의 뉴질랜드 또는 해외 회사들이 합쳐서 한 개의 회사가 될 때 발생한다.

1) 사법상 절차

두 개 이상의 회사들은 합병하여 한 개의 회사로 존속하는 것이 허용된다. 존속하는 회사는 합병 전 회사 중 한 개일 수도 있고 새로운 회사일 수도 있다.³³⁰⁾ 합병의 세부 조건들을 담고 있는 합병제안서³³¹⁾는 주주들로부터 특별결의방식으로 승인받아야 한다. 합병하는 회사들의 각 이사회는 합병이 자신들 회사에 가장 이익되는 방식임을 결의해야 하고 합병 직후 지불조건이 충족될 것에 동의함을 결의해야 한다. 보호되는 채권자와 일반공중(public)은 합병 제안에 대해 공지 및 조언을 받을 수 있어야 한다.³³²⁾ 합병제안(서) 및 기타 관련 증명서들은 등기소(Registrar)에 접수되어야 한다.³³³⁾

다음과 같은 경우에는, 한 회사(1번 회사)와 그의 (직접적 혹은 간접적) 완전소유 자회사들은 합병제안 없이 합병하여 1번 회사로 존속할 수 있다.³³⁴⁾

329) 소득세법 FM3.

330) 회사법 219조.

331) 회사법 220조.

332) 회사법 221조.

333) 회사법 223조.

334) 회사법 222조.

- 합병하는 회사의 각 이사회가 합병을 승인한다.
- 각 이사회 결의문이 다음을 포함한다.
 - 각 합병하는 회사의 주식(1번 회사 제외)이 무상으로 소각된다.
 - 합병 후 존속하는 회사의 정관이 1번 회사의 정관과 같다.
 - 이사회는 합병 직후에, 합병 후 존속하는 회사가 지불 조건을 충족시킬 것에 동의한다.
 - 결의에 서명한 사람들은 합병 후 존속하는 회사의 이사들이 된다.
 - 합병제안의 효력이 발생하기 20 영업일 전에 보호받아야 할 채권자에 대해 합병제안에 대해 통보한다.
 - 합병에 찬성한 이사들은 위 조건들이 충족됨을 보증하고, 자신들의 의견에 근거를 제시한다.

주주 또는 채권자 중에 불공평한 처우를 받은 사람은 제한결정, 수정결정, 재검토 지시결정을 받기 위해 법원에 신청할 수 있다.³³⁵⁾

2) 회사에 관한 세금문제

합병 후 존속하는 회사의 이용가능 납입자본(available subscribed capital)은 한 합병하는 회사가 다른 합병하는 회사에 대해 보유하는 지분을 소각한 가치만큼 감소시켜야 한다.³³⁶⁾ 합병 후 존속하는 회사의 이용가능 납입자본의 감소분은 소각된 주식의 수에 주당 이용가능 납입자본을 곱한 값이 된다.

만일 합병하는 회사가 합병에 의해 더 이상 존속하지 않게 되는 경우(소멸법인)에는 어떤 세금문제가 생길까? 다음과 같이 간단히 정리해볼 수 있다.

- ① 합병 후 존속하는 회사에게 합병하는 회사의 자산의 취득 또는 의무 면제로 인해서 배당을 받는 것이 없다. 합병하는 회사의 배분되지 않은 미실현자본이익은 합병 후 존속하는 회사로 이전된다.³³⁷⁾

335) 회사법 제226조.

336) 소득세법 CD43(24), (25).

337) 소득세법 CD35.

- ② 합병 후 존속하는 회사는 합병하는 회사로부터 취득한 채권 혹은 합병하는 회사의 행위로 인해 비용을 발생시키거나, 손실을 내거나 불량채권을 면제해 줄 수 있다.
- ③ 합병하는 회사가 이월 또는 그룹 내에서 상쇄가 가능한 손실은 합병 후 존속하는 회사에서 발생한 것처럼 취급된다. 손실과 임퓨테이션 연속성 규칙 목적에 따라 합병 후 존속하는 회사는 합병 전에 합병하는 회사로 취급된다.³³⁸⁾
- ④ 합병 후 존속하는 회사의 거주자 소득세는 합병하는 회사들의 잔여 소득세를 합한 것으로 간주된다.³³⁹⁾
- ⑤ 합병하는 회사의 ICA계정에 있는 또는 특정 정책 크레딧계정(policyholder credit account)에 있는 차변 혹은 대변 기입항목들은 합병 후 존속하는 회사의 동일한 계정으로 이전된다.³⁴⁰⁾ 유사한 규칙이 합산 그룹이 거주자 한정합병(resident's restricted amalgamation)³⁴¹⁾으로 인해 더 이상 존재하지 않게 되는 경우에도 적용된다.

이때 거주자 한정합병이 일어나는 경우라면 세법상 다음과 같이 취급된다.

- ① 합병하는 회사의 재산은 합병 후 존속하는 회사가 합병하는 회사가 취득한 그 날짜에 취득한 것으로 간주된다. 감가상각 자산은 원구매가격에 합병하는 회사가 지출한 개량(improvement) 지출을 더한 값으로 한다. 합병하는 회사의 자산으로서 풀(pool)방식으로 감가상각되는 자산은 tax depreciated value에 이전

338) 소득세법 IE1-5.

339) 소득세법 RM11.

340) 소득세법 OB24, 53, OA9-17.

341) 소득세법 FO3. '거주자한정합병'이란 합병 당시에 합병하는 각 회사들과 합병 후 존속하는 회사들이 다음과 같은 요건일 때를 말한다.

- 뉴질랜드 거주자이다.
- 조세조약에 의해 다른 나라의 거주자로 취급되지 않는다.
- 오직 면세소득(단 지분으로부터 얻는 소득은 제외)만을 버는 회사가 아니다.
- 합병 후 존속하는 회사가 적격회사(qualifying company) 경우, 합병 전에 회사들도 적격회사이다.
- 합병 후 존속하는 회사가 결손할당 적격회사(loss-attributing qualifying company, LAQC)일 경우, 합병 전에 회사들도 LAQC회사이다(본 요건은 종래 소득세법에는 있었으나 현재 삭제되었음에 주의를 요함).

된다.³⁴²⁾ 합병하는 회사는 합병 직전에 자산을 처분한 것으로 여겨지고, 자산으로 처분으로 인해 「소득세법」 EE44-EE52에 따른 회계상 감가상각 이익과 관련하여 아무런 소득도 공제할 것도 발생하지 않은 것으로 한다. 합병 후 존속하는 회사는 합병 후 존속하는 회사에 이전한 자산에 대해 감가상각 차손을 공제할 권리가 있고, 그 기간은 합병이 일어난 소득연도의 첫날부터 합병이 일어난 날의 직전일까지이다.³⁴³⁾

- ② 합병 후 존속하는 회사가 합병하는 회사로부터 취득한 재고자산은 합병 후 존속하는 회사의 선택에 따라 매입가격(cost price)/시장판매가격/교환가격(replacement cost)으로 「소득세법」 EB에 따른 합병 시에 처분된 것으로 간주된다.³⁴⁴⁾
- ③ 합병하는 회사가 손익계정에 보유하고 있던 자산으로서 합병 후 존속하는 회사가 취득하여 합병 후 회사가 손익계정에 보유하지 않는 자산은 합병 후 존속하는 회사에 시장가격으로 처분된 것으로 간주한다.³⁴⁵⁾ 이 규칙은 자산이 합병하는 회사가 10년 이상 소유하여 「소득세법」 CB9-11, 14에 의해 손익계정 자산으로 여겨지던 토지일 경우에는 적용되지 않는다.³⁴⁶⁾
- ④ 합병하는 회사에게 허용되었던 상각(amortization)공제는 합병 후 존속하는 회사에서도 계속 공제받을 수 있다.³⁴⁷⁾

만약 거주자 한정합병이 아닐 경우에는, 존속하는 회사가 합병하는 회사로부터 취득한 자산과 의무들은 시장가격에 처분된 것으로 취급된다.³⁴⁸⁾ 존속하는 회사는 합병으로 인해 소멸하는 회사의 세법에 의한 모든 의무조건과 책임을 지고 모든 권리

342) 혹은 시장가격이 tax depreciated value보다 작고, 자산이 pool의 일부분에 해당할 경우 시장가격으로 이전된다. 소득세법 FO10.

343) 소득세법 DV15.

344) 소득세법 FO10.

345) 소득세법 FO10(6).

346) 소득세법 FO17(3).

347) 소득세법 FO16.

348) 소득세법 FO11.

를 취득해야 한다.³⁴⁹⁾ 합병 서류들을 회사 등기소(Registrar of Companies)에 접수해야 하는 63영업일 기간 동안, 존속하는 회사는 국세청장에게 합병에 관한 구체적인 정보를 제공해야 한다.³⁵⁰⁾

3) 주주에 관한 세금문제

합병하는 한 회사가 다른 합병하는 회사의 주식을 보유하다가 합병으로 인해 소각되는 경우, 그 주식들은 합병 직전에 존속하는 회사의 매입가격(cost price, 존속하는 회사가 주식에 대해 지불한 원가)으로 처분된 것으로 간주한다.³⁵¹⁾

나. 다른 기업구조조정 형태

1) 기업매수(Purchase/Takeover of a company)

가) 사법적 법률관계

다음은 포함해서, 기업인수 규율과 관련된 법규정들이 다양하게 있다.

- 기업인수법(Takeover Act 1993)³⁵²⁾

349) 소득세법 FO4.

350) 조세행정법(Tax Administration Act) 제75조.

351) 소득세법 FO6.

352) 기업인수법(1993)은 2001년 6월 1일에 완전하게 효력을 갖게 되었다. 이 법의 행정과 관련된 부분은 1994년에 회사법들과 함께 효력을 갖게 되었지만, 본질적인 부분, code(조례)를 통해 기업인수를 규제하는 부분은 2001년에야 효력을 갖게 되었다. 법에 의해 만들어진 기업인수위원회(Panel)가 기업인수조례(Takeover code)를 제정했다. 조례는 다음과 같은 회사들에 적용된다.

- 뉴질랜드 주식거래소와 상장계약(listing agreement)한 회사
- Code에 명기된 사건이 일어나기 전 12개월 이내에 주식거래소와 상장계약 했던 회사
- 50명 이상의 주주가 있고 자산이 2천만달러 이상인 회사

Code r.6.에 따르면, 회사의 의결권 지분을 20% 이상 소유하거나 조정하려는 경우 Code에 정해진 절차를 따라야 한다. 조정control이라는 말은 넓은 의미를 지니며 특수관계인 사이에 수여된 권리까지 포함한다. '특수관계인' associates란 말에는 넓은 의미가 있으나, 회사의 이사는 단지 보직을 맡고 있다는 이유로 회사의 특수관계인이 되지는 않는다. Code R.7.은 이 20%규칙에 대한 예외를 규정하고 있다.

타깃회사(대상회사)의 의무는 R.46.에 나와 있는데, 의무사항 중에는 제안을 받은 후 뉴질랜드 증권거래소에 알릴 의무가 포함된다. Sch.2.m에 알려주어야 하는 자세한 내용이 나와 있다.

- 상거래법(Commerce Act 1986)³⁵³⁾
- 뉴질랜드 주식거래소 상장규칙(New Zealand Stock Exchange Listing Rule)³⁵⁴⁾
- 공정거래법(Fair Trading Act 1986)³⁵⁵⁾
- 해외투자규칙(Overseas Investment Regulation 1985)³⁵⁶⁾

이사들의 의견이 기업인수 과정에서 중요한 부분이다.

대상회사의 주주들에게 기업인수 제안의 장점에 대한 독립적인 보고서가 제공되어야 한다.(r.21)

기업인수위원회가 Code의 규정을 어겼다고 판단할 경우, 위원회는 ‘제한명령’(restraining order)을 발행하여 기업인수 과정을 중단할 수 있다.

- 353) 상거래법은 시장의 경쟁을 심각하게 저해할 가능성이 있는 회사주식 취득을 제한하거나 사업의 자산 인수를 제한한다(동법 제47조). 그러나 이런 경우 상거래위원회(Commerce commission)에 회사주식 취득이나 자산 인수가 시장의 경쟁을 심각하게 저해하는 결과를 가져오지 않는다든가, clearance를 받기 위해 신청할 수 있다(동법 제66조). 다른 방법으로, 비록 주식취득/자산인수가 시장 경쟁을 저해할 수도 있지만 공공의 이익을 위한 것일 경우 위원회로부터 주식취득/자산인수를 위한 권한 Authorization을 부여받을 수 있다(동법 67(3)(b)). 인가 또는 권한은 12개월 동안 유효하다. 인가 또는 권한을 위한 신청이 강제되는 것은 아니다. 그러나 이것을 득하지 않았는데 시장독점규칙을 위반하면, 개인의 경우 50만달러, 회사의 경우 500만달러 이하의 벌금에 처해질 수 있다(동법 83).
- 354) 상장회사의 한 종류의 증권에 딸린 의결권의 20% 이상을 인수하려는 제안과 관련하여(이미 20%에 달한 경우, 매해 추가적인 5% 또는 그 이상의 인수에 대해) 뉴질랜드 증권거래소 상장규칙은 상장증권의 발행자는 정관에, 인수제안자가 증권을 이전받기 전에 특정한 기간 동안 공시할 필요가 있음을 포함시키도록 하고 있다(동 규칙 4.3.1 및 4.5.3).
- 이사들은 반드시 제안의 조건, 보상조건에 대한 의견을 표명하는 독립적인 보고서를 받아보아야 한다(동 규칙 4.6.3).
- 상장회사의 정관에는 위 규정들에 대한 위반 시 제안자는 증권에 딸린 의결권을 행사할 수 없거나 증권이 발행인에 의해 강제매각되어야 한다는 내용을 담고 있어야 한다(동 규칙 4.3.1. 및 4.7.). 한 종류 증권의 90%까지 취득한 주주는 나머지 주주들에게 알려야 하고, 그 종류의 주식을 강제적으로 매수할 수 있다. 또한 나머지 주주들이 90%를 취득한 주주에게 주식을 매수할 것을 요구할 수 있다(동 규칙 4.8.).
- 일단 회사의 주식에 대해 인수제안이 들어온 경우, 회사의 자기주식(Treasury stock)은 이전이나 옵션의 대상이 될 수 없다.
- 355) 공정거래법은 거래 중에 오인하게 하거나 속이는 행위를 금지한다. 이 법의 넓은 영역에는 기업인수와 관련된 정보제공, 기업행위에 대한 규제도 포함된다. 이 법의 위반으로 인한 최대 벌금은 개인의 경우 6만달러이고 회사의 경우 20만달러이다.
- 356) 사업의 중요 자산에 대해 인수 제안을 하는 외국인은 이 법에 따라 규제당국에 자신의 제안을 통지해야 한다.

나) 기업매수를 둘러싼 세금문제

기업매수를 하기 위해 회사가 들인 비용은 대개 자본적 지출이고 따라서 공제가 불가능하다.³⁵⁷⁾ 주주들에게는 따로 세금효과가 생기지 않는다.

2) 기존 영업의 양수(Purchase of an existing business)

회사가 영업양수를 위해 들인 비용은 대개 공제가 안 된다는 점은 앞서 기업매수에서 지적한 바와 같다. 기존 영업이 양수되는 경우, 원가(매입가격, cost price)는 취득된 개개의 자산과 부채로 분해되어야 한다. 주주들에게는 따로 세금효과가 생기지 않는다.

9. 조세특례(Tax Incentives)

뉴질랜드에는 세금 특혜가 많지 않다. 뉴질랜드의 경제구조 재편의 일환으로 직접 투자 특혜가 상당히 없어졌다. 남아있는 것 중에서 몇 가지를 살펴본다.

첫째, 운영시설 건설 또는 일자리 창출과 관련해서 뉴질랜드에 펀드를 투자하는 외국 회사들은 전략적 투자펀드(Strategic Investment Fund)를 이용할 수 있다. 전략적 투자펀드는 뉴질랜드에 운영시설 건설이나 고용창출에서 투자를 하는 외국 회사들에게 개방되어 있다.

둘째, 농업, 임업, 수산업(Farming, forestry and aquaculture)에는 다음과 같은 특혜들이 가능하다.

- ① 농업, 목축업 용도의 토지에 들어간 특정비용의 공제
- ② 농업, 목축업, 임업, 수산업 용도 토지의 개량사업(improvement)에 들어간 비용공제

357) 사업을 개시하기 전에 발생한 비용은 공제가 불가능하다(Birmingham & District cattle By-Products Co Ltd v. IRC(1919)). 설립비용(예를 들어 자산 구매비용)은 자본적 지출이고 공제가 불가능하다(소득세법 DA2, 3). 사업을 수행하기 위한 회사 또는 다른 조직을 설립하는 비용은 자본적 지출이고 공제가 불가능하다. 그러한 비용에는 법률적 비용(소송 등), 브로커 비용 및 커미션이 포함된다(소득세법 BD2(2)).

- ③ 비료와 석회 구입비용의 일부 공제
- ④ 수목 식재, 관리로 발생한 비용에 대한 공제
- ⑤ 소득균등제도(income equalization scheme): 농업, 목축업, 수산업, 임업에 종사하는 납세의무자에게, 공제가 가능한 소득균등예금(deposit)을 통해 소득을 1년 이상의 기간에 균등분배를 허용한다.³⁵⁸⁾
- ⑥ 특정 임업 비용에 대한 공제
- ⑦ 사업자인 납세의무자(농부 제외)에게 오염방지를 위한 토목공사, 저수지 건설 등으로 발생한 비용에 대한 공제
- ⑧ 수산업에 종사하는 납세의무자에 대해, 어선과 관련된 비용을 미리 공제해 줌 (가속상각)

셋째, 광업(Mining)에는 다음과 같은 특혜들이 가능하다.

- ① 특정 광물의 탄광업자에 대해 개발비용을 즉시 공제 허용
- ② 장래 채굴비용에 대응하여 소득에서 선공제
- ③ 특정 광물 채굴, 탐사비용을 위해 광업회사에 대출금을 준 지주회사들이 대출을 탕감하는 경우 공제 허용
- ④ 해양 유전 탐사를 하는 비거주자 회사에 대한 6년간 세금 면제
- ⑤ 기존에는 육상 정유채굴과 해양 정유채굴을 구분하였으나 바뀌어서, 정유채굴 개발비용에 대한 공제가 비용이 발생한 날부터 가능해졌다(2008년 4월 1일부터).³⁵⁹⁾
- ⑥ 정유채굴업자는 개발비용을 7년간 균등분할하거나, 생산량에 맞추어 상각하는 방법 중 선택할 수 있다.
- ⑦ 채굴이 끝난 유전공에 대한 비용을 공제받을 수 있다.

358) *Staples Tax Guide* (2012), 440.05문단 및 500.40문단 참조.

359) *Staples Tax Guide* (2012), 980.05문단 참조.

10. 법인소득세 행정

가. 세금신고

과세표준신고(tax return)는 지정된 양식에 따라, 지정된 세부점들을 포함하여 지난해 득한 모든 소득에 대한 완전한 명세를 보여주도록 작성해서 제출되어야 한다. 회사는 지난해에 이익이 있었는지 없었는지 불문하고 신고서를 제출해야 한다. 휴면 회사(non-active companies)³⁶⁰⁾는 신고서 제출이 면제될 수 있다.³⁶¹⁾ 신고서를 제출해야 하는 기간은 10월 1일부터 3월 31일까지 기간 중에 종료하는 회계연도이다. 신고서는 7월 7일 이전까지 준비되어야 한다. 만일 이 기간에 속하지 않는 날짜에 종료하는 회계연도를 가지고 있다면, 신고서는 회계연도가 끝난 날이 속하는 달부터 4번째 달의 7일까지 준비되어야 한다.³⁶²⁾ 국세청의 재량에 따라 기간 연장이 허용되지만 그 다음 해의 3월 31일 전까지만 연장이 가능하다.

나. 과세소득 결정(Assessment)

법인소득세와 다르지 않으므로 중복을 피하기 위해 제4편 ‘국세행정 및 절차’에서 설명한다.

360) Non-active company declaration IR433에 따를 때, 휴면회사란 과세연도 내내 아래 요건을 충족시켜야 한다.

- 소득을 벌지 못했거나 소득을 번 것으로 간주되지 않을 것
- 공제항목이 없을 것
- 자산을 처분했거나 처분한 것으로 간주되지 않을 것
- 과세연도 기간에 다음을 발생시키는 어떤 거래에도 당사자가 되거나, 지속하지 않았을 것
 - 다른 누군가에게 소득을 발생시키는 거래
 - 피고용자나 전직 피고용자에게 부가급여(fringe benefit)을 발생시키는 거래
 - 회사의 임퓨테이션계정이나 외국배당지급계정(FDP account)에 차변항목을 발생시키는 거래

361) 조세행정법 43A조.

362) 조세행정법 제37조

IV. 국제조세

1. 거주자에 대한 과세

가. 과세가능한 국외소득(Taxable Foreign Income)

1) 개관

뉴질랜드의 거주자는 전 세계 사업소득에 대해 과세되고, 비거주자는 뉴질랜드 원천소득에 대해서만 과세된다. 소득원천은 소득 구분을 통해 파악한다. 사업 전부 또는 일부가 뉴질랜드에서 수행되어 얻어진 소득은 뉴질랜드 원천으로 간주된다.³⁶³⁾ 그 밖에 다음과 같은 종류의 소득은 뉴질랜드가 소득원천인 소득이다.

- 뉴질랜드에서 체결된(made) 계약에서 번 소득, 단 뉴질랜드 밖에서 이행(performed)된 계약은 제외
- 뉴질랜드 밖에서 계약이 체결되었지만(made) 계약의 이행의 전부 또는 일부가 뉴질랜드에서 이루어진 경우
- 뉴질랜드 내의 토지의 소유자로부터 얻어진 소득
- 뉴질랜드 거주자가 뉴질랜드 내에 있는 개인 소유물을 사용 또는 사용할 권리로써 지불한 것, 비거주자가 지불하는 경우라면 비거주자에게 뉴질랜드 소득세의 계산에서 공제가 허용되는 경우
- 뉴질랜드 거주자에 의해 지불되는 로열티이면서, 그 거주자가 뉴질랜드 밖의 고정사업장을 통해 뉴질랜드 밖에서 수행하는 사업과 관련이 없는 것. 만일 비거주자가 지불하는 경우라면 뉴질랜드 소득세 계산에서 공제가 허용되는 것

³⁶³⁾ 소득세법 YD4(2).

- 뉴질랜드 거주자 회사의 지분 또는 멤버십으로부터 받는 배당
- 뉴질랜드에서 빌려준 돈에 대한 이자 또는 상환금
- 뉴질랜드 밖에서 뉴질랜드 비거주자에게 빌려준 돈에 대한 이자 또는 상환금이면서, 빌려준 돈이 비거주자가 뉴질랜드에서 고정사업장을 통해 사업을 수행하는 데 사용된 경우
- 뉴질랜드 정부가 발행한 증권으로부터 얻어진 소득
- 지방정부 또는 공공기관이 발행한 공채로부터 얻어진 소득
- 뉴질랜드 내의 토지를 처분하여 얻어진 소득
- 신탁으로부터 수혜자가 얻은 소득 중 신탁펀드의 소득이 뉴질랜드 원천을 가지고 있는 범위까지
- 뉴질랜드의 다른 원천으로부터 직간접적으로 얻어진 소득

소득이 일부 뉴질랜드 일부 다른 곳에서 얻어진 경우 분배하는 규정이 마련되어 있다. 다음과 같은 경우에는, 소득과 소득 창출을 위해 발생한 비용은 반드시 마치 뉴질랜드에서 수행된 부분이 별개의 독립된 사람이 정상가격으로 수행했을 때 기대할 수 있는 결과에 맞도록 배분되어야 한다.³⁶⁴⁾

- 납세의무자의 사업이 일부 뉴질랜드에서 수행되고, 일부 해외에서 수행되는 경우 또는
- 뉴질랜드에서 계약이 체결되고, 납세의무자에 의해 계약 이행의 전부 또는 일부가 뉴질랜드 밖에서 수행되는 경우 또는
- 계약이 뉴질랜드 밖에서 체결되고, 계약 이행의 전부 또는 일부가 납세의무자에 의해 뉴질랜드에서 이루어지는 경우

2) 사업소득(Business profits)

뉴질랜드의 이중과세방지조약에서 일반적인 사업소득 원천지국 규칙이란 비거주

364) 소득세법 YD5.

자의 산업적, 상업적 소득은 비거주자가 사업 또는 거래를 뉴질랜드 내에 있는 PE를 통해 수행하는 경우 뉴질랜드 소득세 과세대상이라는 것이다. 그러므로 뉴질랜드 내에 있는 지점이 뉴질랜드에서 수행한 사업으로 벌어들인 소득은 뉴질랜드에서 과세된다. 뉴질랜드 지점의 이윤은 주사무소나 해외 다른 지점과는 별도로 산정된다. 지점의 이윤이 정상가격(arm's length) 조건을 만족시키지 못할 경우 국세청장이 지점의 이윤을 산정할 수 있는 조문들이 법에 규정되어 있다.

3) 배당(Dividends)

2009년 6월 1일 이후에 개시되는 과세연도부터 외국배당 원천징수(FDP, Foreign Dividend Payment) 규칙이 폐지되었고 세법상 다음과 같이 규율된다. 원칙적으로 거주자가 비거주자 회사로부터 지급받은 배당은 소득세가 면제된다.³⁶⁵⁾ 소득세법 CW9³⁶⁶⁾의 외국배당에 대한 면제는 회사들에만 적용되고, 자연인이나 신탁과 같은 다른 납세의무자에게는 적용되지 않는다.

365) 소득세법 CW9. 단, 다음은 제외이다.

- ASX-listed 호주회사들, 호주 단위신탁, 뉴질랜드 회사에 대한 특정 벤처자본투자 중 그후 'grey list'국가로 이전한 것으로부터 받는 배당
- 고정이익 해외지분(equity)로부터 받는 배당
- 비용 공제가 가능한 해외 지분에서 이익배분(distribution)

이 경우들에서는 해외 배당에 대해서 소득세를 납부해야 한다. 여기서 고정이익 해외지분에는 해외 회사에서 지분에 대해 지급하는 특정된, 고정된 비율의 지급을 모두 포함하고, 또한 지분 중에서 빌려준 돈에 대한 이자지급에 상응하는 외국 배당과 관련된 지분도 포함된다(소득세법 YA1). 공제가능한 해외지분 이익배분은 배당을 지급하는 해외 주체가 자신의 외국 소득세 납세의무를 계산할 때 지급한 배당을 비용으로 공제할 수 있는 경우를 말한다(소득세법 YA1).

366) 소득세법 CW9. Dividend derived from foreign company

- (1) Exempt income : A dividend from a foreign company is exempt income if derived by a company that is resident in New Zealand.
- (2) Exclusions :
- (3) Non-application to certain dividends :

4) 이자, 사용료 등(Interests, Royalties)

거주자가 받는 모든 이자는 소득에 포함된다.³⁶⁷⁾ 거주자 개인과 회사에게, 국외 원천이자에 대한 외국납부세액에 대한 세액공제(tax credit)가 허용된다. 이자에 대한 거주자 원천징수세(RWT)는 최종 소득세 납부세액에서 공제된다. 그리고 사용료(royalties)의 경우도 소득에 포함된다. 즉, 거주자가 받은, 로열티의 정의에 해당하는 것이라면 모두가 원천지를 불문하고 소득에 포함된다.³⁶⁸⁾ 사용료가 뉴질랜드 원천인 것으로 간주되는 경우가 법에 규정되어 있다.³⁶⁹⁾ 특허권리 판매와 관련된 대가는 원칙적으로는 그 지불이 이루어진 해 또는 이행기가 도래한 해에 특허권리 판매자가 벌어들인 소득으로 간주된다.³⁷⁰⁾ 국외 원천사용료와 관련하여 지불한 외국세액은 거주자에게 세액공제가 가능하다. 사용료소득에 대해 특별한 면제규정은 없지만 면제기관(exempt organization)에 지급하는 로열티는 제외될 수 있고 또한 지불이 비거주자 영화필름 대여업자에게 지급되는 대여비를 구성하는 경우 과세대상 소득에서 일부 제외될 수 있다.

5) 임대소득과 리스소득(Rental and leasing income)

뉴질랜드 거주자가 벌어들인 모든 임대소득 및 리스소득은 그 사람의 소득에 포함된다.³⁷¹⁾ 소득세법은 특별히 임대소득 및 리스소득의 원천에 관한 문제를 특별히 다루고 있지는 않지만, 일반적인 원천지 규칙이 이에 적용될 수 있다.

따라서 임대소득 및 리스소득은 다음과 같은 경우 뉴질랜드 원천을 갖는다.

367) 소득세법 CC4, CC5.

368) 소득세법 CC9(royalties) (1) Income : A royalty derived by a person is income of the person.

369) 로열티는 다음과 같은 경우에 뉴질랜드 원천인 것으로 간주된다.

- 거주자에 의해 지급된 것으로서, 뉴질랜드 밖에 있는 고정사업장(Fixed Establishment, F.E.)을 통해 뉴질랜드 밖에서 행해진 사업과 관련된 것이 아닌 것
- 비거주자에 의해 지급된 것으로서, 뉴질랜드의 세금 목적상 지급한 사람에게 공제가 허용되는 경우(소득세법 YD9(4))

370) 소득세법 CB30, DB38-40.

371) 소득세법 CC1, CC4.

- ① 뉴질랜드에서 전부 또는 일부가 수행된 사업으로 인해 벌어진 소득을 구성하는 경우³⁷²⁾
- ② 뉴질랜드 토지의 소유자가 벌어들인 소득을 구성하는 경우³⁷³⁾
- ③ 뉴질랜드 내에서 전부 또는 일부가 이행된 계약으로부터 벌어진 소득을 구성하는 경우³⁷⁴⁾
- ④ 뉴질랜드에 있는 동산(personal property)의 사용 또는 사용할 권리에 대한 대가를 뉴질랜드 거주자로부터 지급받은 경우(혹은 비거주자로부터 지급받고 그 비거주자는 뉴질랜드 소득을 계산할 때 지급한 대가를 소득계산 시 공제할 수 있는 경우)³⁷⁵⁾

6) 자본이득(Capital gain)

뉴질랜드는 자본이득에 대한 세금이 없고 자본이득은 보통 소득세 목적상의 소득 안에 포함되지 않는다. 그러나 부동산이나 부동산을 판매하여 얻은 이익과 일부 미실현된 자본 증가(accretions)는 특정한 상황에서 소득으로 포함될 수 있다.

나. 해외 결손금(Foreign Losses)

뉴질랜드 거주자는 전 세계소득에 대해 과세된다. 외국 원천의 결손금은 뉴질랜드에서 발생한 손실과 똑같은 취급을 받는다.

다. 이중과세방지(Double Taxation Relief)

뉴질랜드 거주자가 뉴질랜드 소득세법상 납세의무가 있는 국외 원천소득에 대해

372) 소득세법 YD4(2).

373) 소득세법 YD4(7).

374) 소득세법 YD4(3).

375) 소득세법 YD4(8).

외국에서 납부한 소득세는 세액공제가 허용된다.³⁷⁶⁾ 외국 소득세는 다른 나라의 소득세라고 정의된다.³⁷⁷⁾ 연체납부가산세, 다른 민사 가산세, 부가급여세와 미납부된 세금에 대한 이자는 여기에 해당하지 않는다.³⁷⁸⁾ 세액공제를 받기 위해서는 외국 소득세는 반드시 납부된 것이어야 하고, 단지 납부의무만 있는 것으로는 부족하다. 따라서 외국 세금을 뉴질랜드달러로 환산하기 위해 사용되는 환율은 일반적으로 외국 세금을 납부하는 시기의 환율이다. 그리고 외국납부세액공제를 받으려면 납세의무자는 국세청장에게 서면으로 소득연도의 말부터 4년 안에 신청해야 한다.³⁷⁹⁾ 외국세액공제가 허용되었는데, 외국 세금이 그 후 환급되어, 환급이 되지 않았다면 허용되었을 세액공제를 초과하는 결과가 발생하는 경우, 초과분은 납세의무가 성립하고 이행기가 도래한 소득세로 간주된다.³⁸⁰⁾ 소득종류별로 구분해 다시 살펴보자.

376) 외국세액공제는 오직 외국 소득의 뉴질랜드 소득세 납세의무에 대해서만 주장할 수 있다. 그러므로 예를 들어, 뉴질랜드 소득세가 면제되는 소득이나 납세의무자가 전체적으로 손실 상황인 경우라면 세액공제가 가능하지 않다. 이것은 세액공제를 실제 지급된 외국 소득세와 외국 소득에 대한 뉴질랜드 소득세 납세의무 중 작은 쪽을 한도로 함으로써 달성하는 결과이다. 실무적으로 국세청장은 이 한도를 각 국가별, 각 원천별로 적용하여, 세액공제가 각 각 나라에서 벌어들여진 각 단위별 소득(예를 들어, 배당, 이자, 로열티 각각)에 대한 외국 세액이 한도가 되거나, 각 나라에서 발생한 각 단위별 소득에 대한 뉴질랜드 소득세가 한도가 되게 한다. 뉴질랜드 거주자가 다른 나라에서 시민권을 기준으로 또는 주소지를 기준으로 과세된 경우에도 세액공제에 제한이 있다. 이러한 경우에 세액공제는 그 뉴질랜드 거주자가 그 원천지국과 그러한 관계(시민권, 주소지)가 없었을 경우 부과되었을 외국 세액만큼으로 제한된다(소득세법 LJ2).

소득세법 Sch.27에 나열된 국가 또는 영토에서 납부한 소득세와 관련해서는 세액공제가 허용되지 않는다. 즉 그 나라들의 세금은 특정한 뉴질랜드 세금 목적상 제한적으로 인정된다(소득세법 LJ1). 현재 이 표에 등재된 나라는 없다.

외국 소득의 각 특정 항목에 대응하는 뉴질랜드의 세금을 결정하기 위해, 납세의무자의 총과세가능 소득에 대한 뉴질랜드 세금 납부의무액이 먼저 계산되고, 그 다음 총과세가능 소득에 포함된 외국 소득의 각 항목의 비율대로 나누어 진다(소득세법 LJ5).

뉴질랜드 거주자가 신탁의 수혜자로서 과세가능한 배당을 받는 경우 외국 세액공제는 배당에 대해 외국에서 납부된 세금 중 본질적으로 비거주자 원천징수세(NRWT)와 같은 성질의 것에만 허용된다(소득세법 LJ1-6).

377) 소득세법 LJ3.

378) 소득세법 YA2.

379) 조세행정법 78B.

380) 소득세법 LJ7.

1) 사업소득(Business Profits)

뉴질랜드 거주자는 외국 원천의 소득에 대해, 그 소득이 특별히 면제되는 것이 아닌 한 뉴질랜드 소득세 납세의무가 있다. 뉴질랜드 거주자가 국외 원천소득에 대해 소득세 납부의무가 있는 경우, 그 소득에 대한 외국납부세액에는 세액공제(tax credit)가 주어진다. 이때 세액공제는 뉴질랜드 소득세 납부의무액과 실제로 납부된 외국 소득세 중 더 작은 것을 한도로 주어진다.³⁸¹⁾

2) 배당(Dividends)

개인이 지급받은 외국 원천배당은 일반적으로 외국세액공제를 받을 수 있다. 지급 원천에서 공제된 외국 원천징수세는 실제 지급받은 배당과 함께 소득에 포함시켜야 한다. 즉, 지급받은 배당에 대해 외국 원천징수세 만큼 그로스업(gross-up)해야 한다. 세액공제는 그로스업된 배당에 대한 뉴질랜드 납세의무 금액과 납부된 외국세액 중 작은 쪽을 한도로 허용된다.

3) 이자, 사용료 및 기타소득(Interests, royalties and other income)

아래 두 종류의 외국 연금은 뉴질랜드 소득세법상 특별히 제외된다.

- (모든) 정부로부터 지급되는 전쟁연금과 상이연금³⁸²⁾
- 독일과 오스트리아로부터 나치 학대의 희생자에 대해 보상으로서 지급되는 연금³⁸³⁾

381) 소득세법 LJ1-5.

382) 소득세법 CW28.

383) 소득세법 CW34.

2. 비거주자에 대한 과세

비거주자는 뉴질랜드에서 벌어들인 소득에 대해서만 뉴질랜드 소득세 납세의무가 있다. 비거주자는 뉴질랜드에서 벌 모든 소득을 보여주는 신고서를 제출해야 한다.

가. 비거주자의 의미

법인의 경우라면 비거주자인 회사는 「소득세법」 YA1에 ‘거주자가 아닌 회사’를 말한다. 따라서 거주자인 회사가 무엇인지가 중요한데, 앞서 아래와 같은 경우의 회사가 뉴질랜드 거주자임은 이미 설명한 바 있다.³⁸⁴⁾

- 뉴질랜드에서 설립된(incorporated) 경우 또는
- 뉴질랜드 내에 주사무소(head office)가 있는 경우 또는
- 뉴질랜드 내에 주요 경영진(Centre of Management)이 있는 경우 또는
- 이사의 권한에 의해 이사들이 (비록 의사결정은 뉴질랜드 밖에서 이루어지는 때가 있다고 해도) 뉴질랜드에서 회사 지배행위를 하는 경우

한편, 개인의 경우라면 거주자가 아닌 개인이 비거주자에 해당한다. 이때 거주자란 다음과 같은 경우이다.

- 뉴질랜드에 상시거처가 있는 사람(permanent place of abode). 이때 국외에 또 다른 상시거처가 있는지 여부는 중요하지 않다.
- 어떤 12개월 동안의 기간에서 183일 이상을 뉴질랜드에 머무른 사람. 이때 그는 183일의 첫날부터 거주자가 된다.

384) 소득세법 YD2(1).

나. 과세가능한 국내원천소득(Taxable Domestic Income)

1) 사업소득(Business profits)

사업소득과 관련하여 거주자에게 적용되는 규정이 비거주자에게도 적용된다.

2) 배당, 이자, 사용료(Dividends, interest and royalties)

첫째, 비거주자가 뉴질랜드에서 지급받은 배당은 최종적으로 비거주자 원천징수세(Non Resident Withholding Tax, NRWT)의 대상이 된다.

둘째, 비거주자가 지급받은 이자는 일반적으로 비거주자의 수동적 소득(Non Resident passive income)을 구성하기에 소득에서 제외되며, 그 대신 비거주자 원천징수세(NRWT)의 대상이 된다. 그러나 뉴질랜드에서 고정사업장(F.E.)³⁸⁵⁾을 통해 사업을 하는 비거주자에게 지급되는 이자는 명시적으로 비거주자의 수동적 소득에서 제외되어 있고, 그러므로 소득의 일부분을 구성한다.³⁸⁶⁾ 다만 다음과 같은 이자는 소득세에서 제외된다.

- 비거주자에게 뉴질랜드 정부 또는 지자체, 공공기관에 대여한 돈에 대해 뉴질랜드 밖에서 지급되는 이자와 상환금(돈이 지자체 또는 공공기관에게 대여된 경우

385) 뉴질랜드 국내법은 고정사업장과 관련해 'F.E. (Fixed Establishment)'라는 단어를 사용하지만 이 단어는 일반적으로 쓰이는 용어는 아니고 일정한 경우에 한해서만-예를 들어, 이자소득에 대한 비거주자 원천징수세에서- 의미를 갖는다. 'F.E.'는 사업의 중요 부분이 사람에 의해 수행되는 고정된 장소를 의미하고 다음을 포함한다.

- 사업의 중요 부분이 수행되는 지점, 공장, 판매점 또는 작업장
- 광산, 채석장, 유정 또는 천연자원이 개발되는 다른 장소
- 농업, 목축업 또는 임업용 자산

고정 사업장에는 다음의 것들은 명시적으로 제외된다.

- 사업에 관련된 상품의 저장, 디스플레이, 배달 목적으로만 사용되는 시설
- 상품의 구매, 정보수집 또는 사업의 광고 목적으로만 쓰이는 고정 장소

한편, 소득세법에는 'PE(permanent establishment)'라는 단어가 등장하지는 않지만 뉴질랜드의 이중과세방지조약에서 사용되며 거기에 정의되어 있다. PE의 의미는 일반적으로 OECD model tax convention의 정의를 따른다.

386) 소득세법 RF1.

에 그 대출은 반드시 뉴질랜드 내의 비상업적 활동을 위한 목적이어야 하고, 소득세 면제에 대해서 정부의 승인이 있어야 한다)³⁸⁷⁾

- 영국의 전쟁 후 신용대출에 대한 이자³⁸⁸⁾
- 국외 원천이자로, 뉴질랜드의 거주자가 아니었던 기간 동안에 지급받은 이자(원천지국의 법에 따라 면제된 소득세가 뉴질랜드 소득세법하에서 부과되었을 금액과 거의 동일하다는 조건하에 인정된다)³⁸⁹⁾
- 농장을 판 사람이 대출해 준 대출금을 저당으로 잡은 모기지에 대한 이자 중 50%³⁹⁰⁾

셋째, 사용료(Royalties)와 관련해서는 약간 복잡하다. 2003년에 국세청은 비거주자가 뉴질랜드 거주자에게 소프트웨어를 판매함으로써 지급받는 돈에 대한 세법 적용과 관련하여 해석지침을 발간했다. 해석지침은 비거주자 판매자에 대한 지불 시 발생할 수 있는 여러 세법 문제들을 다루고 있다. 컴퓨터 프로그램의 저작권 판매(Sale of copyright in a computer programme)에 대해서는 다음과 같이 해석한다. 로열티에 대한 정의가 저작권에 대한 사용권리 또는 저작원의 사용을 위해 지급한 돈이라고 되어 있으므로 저작권의 판매 자체는 로열티에 해당하지 않는다. 그러므로 저작권의 판매와 관련하여 지급된 돈은 소득에 포함되지 않는다. 그러나 비거주자 판매자가 저작권을 판매하는 사업을 영위하고 있다면 그때 지급받은 대가는 사업소득으로서 과세가 가능해진다. 컴퓨터 프로그램의 저작권에 대한 라이선스(Licence of a copyright in a computer programme)에 대해서는 다음과 같다. 컴퓨터 프로그램의 저작권에 대한 라이선스 대가로 지불된 돈은 로열티이므로 뉴질랜드에서 과세 가능하다. 비거주자 판매자의 이 소득은 비거주자의 수동적 소득이 되고 총액(gross basis)에 대해 15%의 세율로 원천징수된다.³⁹¹⁾ 컴퓨터 프로그램의 복사본의 판매(Sale of a copy of a computer programme)에 대해서는 다음과 같다. 기술적으로,

387) 소득세법 CW8.

388) 소득세법 CW5.

389) 소득세법 CW7.

390) 소득세법 CW6.

391) 그러나 대부분의 경우에 있어 조세조약에 의해 10%가 적용된다.

컴퓨터 프로그램의 복사본을 판매하는 것은 프로그램을 사용할 수 있는 권리를 파는 것과 동일하다. 왜냐하면 저작권은 프로그램의 소유자에게 남아 있기 때문이다. 그러나 이러한 판매에 대한 지급은 로열티가 아니지만 사업소득으로 과세될 수 있는데, 만일 공급자가 그런 판매를 하는 사업을 영위하는 경우라면 그렇다. 저작권 개체의 대여(Lease of copyright article)에 대해서는 다음과 같다. 저작권이 있는 개체를 리스하고 지급받은 돈은 뉴질랜드에서 벌어들인 임대소득으로 과세가 가능하고, 해당 소득에 대해 15%의 세율이 적용된다. 만일 대여자가 그러한 대여업을 영위하는 사람이라면 해당 소득은 사업소득으로 과세된다. 컴퓨터프로그램의 개선 또는 변경 서비스 제공(Supply of services for the development of modification of computer programme)에 대해서는 다음과 같다. 많은 경우에 있어서, 이러한 서비스의 제공은 15% 세율의 비거주자 도급업자(contractor) 원천징수세 대상이 된다.³⁹²⁾

다. 원천징수세(Withholding Taxes)

비거주자 원천징수세(NRWT)는 뉴질랜드에서 비거주자가 번 수동적 소득에 대해서 부과된다. '비거주자의 수동적 소득'은 다음과 같이 구성된다.³⁹³⁾

- 배당(투자협동조합investment society 배당을 제외한 것)
- 이자 및 투자협동조합 배당(단, 비거주자가 뉴질랜드 내의 고정사업장을 통해 영위한 사업으로 번 것은 제외)
- 사용료

만약 소득세가 면제되는 소득이라면 비거주자 원천징수세(NRWT)에서도 제외된다. 그리고 뉴질랜드 내의 고정사업장(F.E.)을 통해 영위한 사업과 관련하여 번 소득, 자금조달약정(financial arrangement) 규칙에 의한 소득, 「소득세법」 YD7에 의한 필름 대여 소득, 포트폴리오 투자자 할당 소득, 포트폴리오 투자기구에 의해 소득이 분배된 것은 비거주자의 수동적 소득에 해당하지 않는다.³⁹⁴⁾

392) 조세조약이 있다면, 사업소득 또는 독립적 인적용역 소득에 관한 조항이 적용될 수 있다.

393) 소득세법 RF2.

394) 소득세법 RF2.

한편, 원천징수 절차 측면에서 본다면, 비거주자의 수동적 소득을 지급하는 사람이 세액을 원천징수하여 국세청장에게 납부하여야 한다.³⁹⁵⁾

1) 배당

조세조약이 더 낮은 세율을 명시하지 않는 한, 비거주자 원천징수세(NRWT)에 적용되는 세율은 다음과 같다.

395) NRWT세는 (소득)지급 당시 징수되어야 하고, 징수가 된 달의 다음달 20일까지 국세청에 납부해야 한다(소득세법 RA6, 15). 비거주자의 수동적 소득이 세액의 원천징수 없이 지급된 경우, 소득을 번 사람이 세액을 공제해야 한다(소득세법 RA8, 10). 국세청장은 특별한 경우에 있어서 NRWT세 원천징수 의무를 면제하거나, 원천징수될 금액을 다르게 할 권한이 있다(소득세법 RF15). 그러나 이 재량권은 (징수)비용이 과다하다는 이유만으로 국세청장에게 세금징수권을 포기할 수 있다는 것은 아니다. *Lambe v. CIR*(1980) 케이스에서 납세의무자는 자신의 과세가능한 소득을 계산하는 데 있어 지급의무가 있는 이자를 공제하는 것이 가능하다는 주장을 하는 데 성공하였다. 그러나 법원은 이 과정에서 발생한 소송비용이, 이자에 대해 NRWT세가 계산되기 전 이자지급금에서 공제되어야 한다는 주장은 배척하였다(즉, 소송비용을 포함한 금액에 대해 NRWT세를 계산해야 한다).

NRWT세는 다음의 경우에 있어 '완납적' 세금이다(소득세법 RB2, 3, RF2(4)).

- 투자협동조합 배당을 제외한 배당
- 문화적 로열티
- 이자 및 투자협동조합의 배당, 단 지급자와 수급자가 특수관계인일 경우 제외
- 생명보험사가 뉴질랜드 거주자가 될 것을 선택한 회사로부터 받은 이자 또는 로열티 비거주자가 NRWT세가 완납적 세금인 비거주자의 수동적 소득만을 번 경우에, 비거주자는 소득신고서를 제출하지 않아도 된다.

NRWT는 다음과 같은 경우에 있어서는 '세액공제가 되는' 원천징수세이다.

- 산업 또는 상업적 로열티와 노하우에 대한 대가
- 지급자와 수급자가 특수관계인 경우에서 이자 및 투자협동조합의 배당

〈표 2-Ⅳ-1〉 배당 시 비거주자 원천징수세(NRWT)의 적용세율

(단위: %)

비현금배당	0
배당 중	15
• 임퓨테이션이 된 경우(fully dividend imputed)	
• 외국배당지급세 세액공제가 된 경우(fully FDP credited)	
• 도관세 세액공제가 된 경우(fully conduit tax relief credited)	
• 비거주자 투자자에게 지급되는 부가배당의 경우(supplementary dividends paid to non-resident investors)	
• 도관세 추가배당의 경우(conduit tax relief additional dividends)	
• 투자협동조합 배당의 경우(investment society dividends)	
그 밖의 모든 배당	30

주: 15%의 세율이 가장 일반적임.

2) 이자

이자에 대한 비거주자 원천징수세의 적용세율은 다음과 같다.

- 2%의 승인된 발행인 부과금이 지급된 경우에(where the 2% approved issuer levy is paid): 0%
- 그 외의 경우: 15%³⁹⁶⁾

한편, 원천징수세는 이러한 이자소득에 대한 완납적 납세의무이지만 이자의 지급자와 수령자가 특수관계인일 경우는 제외된다. 그리고 아래의 경우는 비거주자 원천징수세(NRWT)가 면제된다.

- 뉴질랜드에 있는 고정사업장(F.E.)을 통해 사업을 수행하는 사람이 번 이자. 이러한 이자는 비용공제 후 일반적인 소득세율에 따라 과세된다.

396) '승인된 발행인(approved issuer)' 부과금이 지급된 것이 아니라면 15%의 원천징수세(대부분의 조세 조약에서 10%로 낮아짐)이 비거주자가 번 이자와 투자협동조합 배당의 총액(gross)에 부과된다.

- 자금조달약정(financial arrangement)규정에 의해 이미 소득으로 포함된 이자

3) 사용료

15% 세율의 비거주자 원천징수세(NRWT)가 비거주자가 번 총 로열티에 대해 부과된다.³⁹⁷⁾ 이 세율은 일부 조세조약에서 10%로 감소된다.

라. 지점세(Branch Tax)

지점과 현지법인이 실제로 하는 일에 별 차이가 없음에도 불구하고 지점은 법인격이 없기 때문에 현지법인의 경우와 세금의 차이가 생기는 경우가 있다. 경제적 실질을 고려해 양자의 세금을 똑같이 매겨야 옳다는 판단에서, 지점이 송금하는 이익에 대해 배당에 대한 원천징수세와 맞먹는 세금을 물리는 입법례가 다수 존재한다. 이를 대개 지점세라고 부른다. 그러나 뉴질랜드에는 이런 지점세규정이 따로 없다.

마. 행정(Administration)

뉴질랜드에 사업장소(place of business)가 없는 해외 비거주자 회사와 뉴질랜드에 사업장소가 없는 본인을 위한 대리인(Agent)은 연례 신고서를 제출해야 한다.³⁹⁸⁾

397) 단, 비거주자 영화필름 대여자에게 지급되는 대여료는 비거주자의 수동적 소득을 구성하지 않기 때문에 제외된다.

398) Agent는 자신이 대리인인 그 범위와 관련해서 소득신고서를 제출할 것이 요구되며, 그 범위 내에서는 과세를 위한 평가를 받고 세금을 납부할 의무가 있다. 대리인의 의무는 본인의 의무와 공동의 것이면서 또 독립적인 의무이다. 대리인은 본인을 위해 납부된 세금에 대해 보상받을 권리가 있다(소득세법 HD2-5). 국세청장의 동의가 있다면, 본인은 대리인과 다음 합의를 할 수 있다.

- 대리인이 (본인을 위해) 해야 하는 과세를 위한 평가를 본인이 직접 수행
- 대리인이 (본인을 위해) 해야 하는 신고서 준비를 본인이 직접 수행
- 대리인이 (본인을 위해) 납부해야 하는 세액을 본인이 직접 납부

대리인의 존재에도 불구하고, 과세를 위한 평가가 본인에 대해 이루어질 수 있다. 대리인은 본인에게 속하는 금액에서 본인을 위해 지급할 의무가 있는 세액을 합리적인 범위 내에서 떼어놓을 수 있다. 대리인은 또한 본인을 위해 지급된 세금에 대해 본인으로부터 돌려받을 권리도 있다(소득세법 HD5(2)).

3. 조세조약 등(Tax Treaties and Other Agreements)

가. 조세조약정책(Treaty Policy)

1977년 이후 체결된 모든 뉴질랜드의 조약들은(거의 대부분이 1977년 이후 체결된 것임) OECD Double Tax Convention이다. 조약들은 일반적으로 소득에 대한 일차적인 과세권한을 소득의 원천지국에 할당하고 있고, 모든 조약들은 뉴질랜드에 뉴질랜드 거주자들이 조약체결국들에 납부한 세금에 대해 세액공제의 방식(어떤 경우에는 면제의 방식)으로 혜택을 주도록 하고 있다. 조약체결 상대국의 거주자인(뉴질랜드)비거주자에게 지급되는 배당, 이자와 로열티에 대한 뉴질랜드 원천징수세의 세율은 관련 조약에 의한 최대 세율로 낮아지게 된다.³⁹⁹⁾

뉴질랜드 조세조약은 「소득세법」 기타 다른 조세법, 「공공정보법(Official Information Act 1982)」 또는 「비밀보호법(Privacy Act 1993)」의 어떤 내용보다도 우선적으로 효력이 있다.⁴⁰⁰⁾ 그러므로 조약들은 기존에 있는 모든 국내법에 우월적 지위를 갖는다.⁴⁰¹⁾ 그러나 일반적으로 조약이 현재의 납세의무를 증가시키거나 뉴질랜드 법에 의해서 부과되지 않은 세금을 부과할 수 없다고 인식된다. 시간적으로 뒤따르는 국내법이 조세조약보다 우월적 지위를 갖는지에 대해서는 명확히 정해진 것은 없지만, 관련 판례법들은 가능하다는 쪽에 무게가 더 실려 있다.⁴⁰²⁾

한쪽 나라의 세금행정당국의 요청에 따라 다른 나라의 세금행정당국이 외국세금을 징수하는 tax recovery에 대한 합의도 의회의 명령(Order)을 제정하는 방식으로 국내법에 의해 권한을 부여하는 것이 가능하다.⁴⁰³⁾

399) 단, 소득이 뉴질랜드 내에 있는 고정사업장(P.E.)에 귀속되지 않는 경우여야 한다.

400) 소득세법 BH1(4).

401) *Ostime v. Australian Mutual Provident Society* (1959)

402) *Collco Dealings Ltd v. CIR*; *Woodend Rubber and Tea Co Ltd v. IRS*

403) 조세행정법 part XA.

나. 이중과세방지 조세조약

모든 뉴질랜드 조세조약은 뉴질랜드가 뉴질랜드 거주자에게 뉴질랜드 세금에 대해서 조약상대방 국가에 대해 낸 세금을 세액공제할 수 있도록 하는 조항이 포함되어 있다. 그러나 배당의 경우에는 배당의 원천이 된 회사소득에 대한 기초(underlying) 법인세는 세액공제가 되지 않는다. 소득세법이 외국세액공제를 허용하고 있기 때문에 이들 조항이 국내법에서 제공하는 혜택 외에 별도의 혜택을 주는 것은 아니다.

세액공제(크레딧)는 국외소득에 대한 뉴질랜드 소득세 납부의무금 또는 소득세법 LJ5에 의해 계산된 외국납부세액 중 작은 것을 한도로 허용된다.⁴⁰⁴⁾ ⁴⁰⁵⁾ 외국세액이 합산(composite)방식, 즉 배당과 다른 소득을 합하는 방식에 의해 계산된 경우, 세금이 실제로 다른 세율에 의해 징수되었음을 증명하지 않는 한 배당 부분에 대한 외국세액은 15%라고 의제된다(대부분의 뉴질랜드 조세조약에서 최대 원천징수세율). 이 규칙에 대해 예외들이 있는데, 배당에 대한 세금이 0인 말레이시아와 싱가포르가 그렇다.

1) 발효 중인 조세조약

뉴질랜드는 다음 나라들과 조세조약을 체결하였다.

404) 소득세법 LJ2.

405) 거주자인 회사가 지급받은 국외원천인 배당은 소득세에서 제외되므로 외국세액공제가 되지 않는다.

〈표 2-Ⅳ-2〉 뉴질랜드가 체결한 조세조약

국가	범위	서명일자	조약발효일 (Date of entry into force)	뉴질랜드에서의 발효일 (Effective date in N.Z.)
호주	소득	2009년 6월 26일	2010년 3월 19일	2010년 4월 1일
호주	소득	1995년 1월 27일	1995년 3월 29일	1995년 4월 1일
	의정서	2005년 11월 15일	2007년 1월 22일	2007년 1월 22일
오스트리아	소득과 자본	2006년 9월 21일	2007년 12월 1일	2008년 1월 1일
벨기에	소득	1981년 9월 15일	1983년 12월 8일	1984년 1월 1일
캐나다	소득	1980년 5월 13일	1981년 5월 29일	1976년 1월 1일
케이만군도	소득	2009년 8월 14일	2011년 9월 30일	2012년 1월 1일
칠레	소득	2003년 12월 10일	2006년 6월 21일	2007년 1월 1일
중국	소득	1986년 9월 16일	1986년 12월 17일	1987년 1월 1일
	의정서	1997년 10월 7일	2000년 3월 22일	1991년 7월 1일
쿡 제도	소득	2009년 7월 9일	2011년 12월 13일	2012년 1월 1일
체코	소득	2007년 10월 26일	2008년 8월 29일	2009년 1월 1일
덴마크	소득	1980년 10월 10일	1981년 6월 22일	1981년 1월 1일
피지	소득	1976년 10월 27일	1977년 2월 11일	1976년 1월 1일
	의정서	1986년 12월 15일	1986년 12월 30일	1987년 4월 1일
핀란드	소득	1982년 3월 12일	1984년 9월 22일	1985년 1월 1일
프랑스	소득	1979년 11월 30일	1981년 3월 19일	1982년 4월 1일
독일	소득과 자본	1978년 10월 20일	1980년 11월 21일	1978년 1월 1일
홍콩	소득	2010년 12월 1일	2011년 11월 9일	2012년 4월 1일
인도	소득	1986년 10월 17일	1986년 12월 23일	1987년 4월 1일
	의정서	1999년 6월 21일	1999년 12월 17일	2000년 4월 1일
	의정서	1996년 8월 29일	1997년 1월 9일	1997년 2월 1일
인도네시아	소득	1987년 3월 25일	1988년 6월 23일	1989년 1월 1일
아일랜드	소득과 자본	1986년 9월 19일	1988년 9월 26일	1989년 1월 1일
맨섬	소득	2009년 7월 27일	2010년 7월 27일	2011년 4월 1일
이탈리아	소득	1979년 12월 6일	1983년 3월 23일	1978년 1월 1일

〈표 2-Ⅳ-2〉의 계속

국가	범위	서명일자	조약발효일 (Date of entry into force)	뉴질랜드에서의 발효일(Effective date in N.Z.)
일본	소득	1963년 1월 30일	1963년 4월 19일	1963년 1월 1일
저지 섬	소득	2009년 7월 27일	2010년 10월 27일	2011년 1월 1일
대한민국	소득	1981년 10월 6일	1983년 4월 22일	1981년 1월 1일
의정서	소득	1997년 7월 14일	1997년 10월 10일	1997년 10월 10일
말레이시아	소득	1976년 3월 19일	1976년 9월 2일	1974년 1월 1일
의정서	소득	1994년 7월 14일	1996년 7월 1일	1993년 7월 1일
멕시코	소득	2006년 11월 16일	2007년 6월 16일	2007년 8월 1일
네덜란드	소득	1980년 10월 15일	1981년 3월 18일	1979년 4월 1일
의정서	소득	2001년 12월 20일	2004년 8월 22일	2005년 1월 1일
노르웨이	소득	1982년 4월 20일	1983년 3월 31일	1982년 1월 1일
필리핀	소득	1980년 4월 29일	1981년 5월 14일	1981년 4월 1일
의정서	소득	2002년 2월 21일	2008년 10월 2일	2008년 12월 1일
폴란드	소득	2005년 4월 21일	2006년 8월 18일	2007년 1월 1일
러시아	소득	2000년 9월 5일	2003년 7월 4일	2004년 1월 1일
사모아	소득	2010년 8월 24일	2012년 3월 26일	2013년 1월 1일
싱가포르	소득	2009년 8월 21일	2010년 8월 12일	2010년 10월 1일
남아프리카공화국	소득	2002년 2월 6일	2004년 7월 23일	2005년 1월 1일
스페인	소득	2005년 7월 28일	2006년 7월 31일	2006년 9월 1일
스웨덴	소득	1979년 2월 21일	1980년 11월 14일	1981년 1월 1일
스위스	소득	1980년 6월 6일	1981년 11월 21일	1981년 1월 1일
대만	소득	1996년 11월 11일	1997년 11월 17일	1998년 1월 1일
태국	소득	1998년 10월 22일	1998년 12월 14일	1999년 1월 1일
터키	소득	2010년 4월 22일	2011년 7월 28일	2012년 1월 1일
아랍에미레이트	소득	2003년 9월 22일	2004년 7월 29일	2005년 1월 1일

〈표 2-Ⅳ-2〉의 계속

국가	범위	서명일자	조약발효일 (Date of entry into force)	뉴질랜드에서의 발효일 (Effective date in N.Z.)
영국	소득	1983년 8월 4일	1984년 3월 16일	1984년 4월 1일
	의정서	2007년 11월 7일	2008년 8월 28일	2008년 8월 28일
	의정서	2003년 11월 4일	2004년 7월 23일	2003년 11월 4일
미국	소득	1982년 7월 23일	1983년 11월 2일	1984년 4월 1일
	의정서	2008년 12월 1일	2010년 11월 12일	2011년 1월 1일

2) 조세조약의 특수한 규정들(Special provisions in tax treaties)

가) 조세조약혜택 제한조항(Limitation on benefits provisions)

뉴질랜드와 다음 나라들간의 조세조약에는 조약혜택에 대한 제한조항(LOB)이 있다.

〈표 2-Ⅳ-3〉 조약혜택 제한조항(LOB)이 들어있는 조세조약

국가	서명일자	뉴질랜드에서의 발효일 (Effective date in N.Z.)
칠레	2003년 12월 10일	2007년 1월 1일
아랍에미레이트	2003년 9월 22일	2004년 9월 1일
미국	1983년 7월 23일	1984년 4월 1일

나) 간주세액 공제조항(Tax sparing credit)

뉴질랜드와 다음 나라들 간의 조세조약에는 간주세액 공제조항이 들어 있다.

〈표 2-Ⅳ-4〉 간주세액 공제조항(TSC)이 들어있는 조세조약

국가	서명일자	뉴질랜드에서의 발효일 (Effective date in N.Z.)
중국	1986년 9월 16일	1987년 4월 1일
싱가포르	2009년 8월 21일	2010년 10월 1일
태국	1998년 10월 22일	1999년 1월 1일

조세조약에 따른 간주외국납부세액공제의 합의에 의해 외국세액공제를 받으려는 납세의무자는 간주세액공개신고서(tax sparing disclosure return)를 제출함으로써 국세청장에게 통보해야 한다.

다. 기타 조세 관련조약 등

뉴질랜드는 다음과 같은 조세정보 교환협정(tax information exchange agreement)을 맺었다.

〈표 2-Ⅳ-5〉 뉴질랜드가 체결한 조세정보 교환협정

국가	서명일자	뉴질랜드에서의 발효일 (Effective date in N.Z.)
앵귤라	2009년 12월 11일	-
바하마	2009년 11월 18일	-
버뮤다	2009년 4월 16일	-
버진아일랜드	2009년 8월 14일	-
케이만군도	2009년 8월 14일	2012년 1월 1일
쿡 제도	2009년 7월 9일	2012년 1월 1일
도미니카	2010년 3월 17일	-
지브롤터	2009년 8월 13일	2011년 5월 13일
건지제도	2009년 7월 22일	2010년 11월 8일

〈표 2-IV-5〉의 계속

국가	서명일자	뉴질랜드에서의 발효일 (Effective date in N.Z.)
맨섬	2009년 7월 27일	2010년 7월 27일
저지 섬	2009년 7월 27일	2010년 10월 27일
마살군도	2010년 8월 4일	-
네덜란드령 앤티리스제도	2007년 3월 1일	2009년 1월 1일
니우에 섬	2012년 8월 29일	-
사모아	2010년 8월 24일	2013년 1월 1일
세인트키츠네비스	2009년 11월 24일	-
세인트빈센트 그라나딘	2010년 3월 17일	-
터크스카이코스 제도	2009년 12월 11일	-
바누아투	2010년 8월 4일	-

한편, 뉴질랜드는 특별히 유산, 상속, 증여만을 다루는 조약(Inheritance and gift tax treaties)을 체결한 예는 따로 없다. 다른 한편, 뉴질랜드에는 선박, 항공에서의 소득에 대한 이중과세 문제만을 전적으로 다루는 조약도 역시 따로 없다. 다만 홍콩과 1991년 2월 22일에 체결된 항공서비스협정이 있는데, 여기에 항공교통과 관련하여 이중과세를 방지하는 조항이 들어 있고, 1996년 1월 1일 이후에 시작하는 소득연도 또는 평가연도부터 적용되었다.

4. 국제조세에서의 조세회피 대응규정

가. 이전가격세제(Transfer Pricing)

뉴질랜드의 이전가격세제는 「소득세법」 GC6-GC13에 나와 있고, 부수적으로 GB2와 YD5에 나와 있다. GB2는 일반 반조세회피 조항이고 「소득세법」 GC6-GC13이 적용되지 않는 경우에 적용된다. YD5는 일부는 뉴질랜드 일부는 그 밖의 장소에서 번 소득을 배분 할당하는 방법을 다룬다.

「소득세법」 GC6는 특수관계인들이 재산을 공급하거나 취득하는 거래(arrangement)를 체결하는 경우 적용되는데, 다음과 같은 경우에는 제외된다.

- 공급자 및 공급받는 자가 모두 비거주자일 때
- 한쪽이 뉴질랜드 거주자이고 다른 한쪽이 비거주자일 때. 단,
 - 비거주자가 그 거래를 자신이 뉴질랜드 내의 고정사업장(F.E.)을 통해 운영하는 사업을 위해 체결한 경우는 제외
 - 뉴질랜드 거주자가 자신이 뉴질랜드 밖에서 운영하는 사업을 위해 그 거래를 체결한 경우는 제외
- 양쪽 당사자가 모두 뉴질랜드 거주자이지만 공급/취득된 재산이 당사자 중 한 명이 뉴질랜드 밖에서 영위하는 사업을 위해서 공급/취득된 것일 때

이 조항은 납세의무자가 특수관계인인 상대방과 국경을 넘나드는 공급/취득 거래, 특히 재화 또는 용역의 공급/취득 거래를 체결하는 경우 영향을 미친다. 「소득세법」 GC13은 OECD의 이전가격세제 가이드라인에 부합하는 정상가격(arm's length price)을 산정하기 위한 5가지 방법을 규정하고 있다. 따라서 납세의무자는 5가지 가격책정방법 중 한 개 이상을 고를 수 있다.

- ① 비교가능 제3자 가격방법(CUP, comparable uncontrolled price)
- ② 재판매가격방법(resale price)
- ③ 원가가산방법(cost plus method)
- ④ 이익분할방법(profit split method)
- ⑤ 거래순이익률방법(comparable profits method)

이전가격세제는 비거주자가 재화를 공급하는 경우 중 특별한 경우에는 적용되지 않고 또 고정이율 지분자본(fixed rate share capital)에 대한 인바운드 배당의 경우에 적용되지 않는다.⁴⁰⁶⁾ 두 번째의 조치는 비거주자가 이전가격세제 때문에 뉴질랜드 자회사들에게 0%나 저율의 '고정이율 지분자본'의 형식으로 자본을 공급하는 것을 꾀

406) 소득세법 GC8(3).

리지 않도록 하기 위해 고안되었다.

이전가격세제는 또한 비거주자가 연루되어 있고 국외거래(cross border)와 비슷한 성질의 더 큰 거래arrangement의 한 부분인 국내 거래를 잡아내는 반조세회피 조항도 포함하고 있고, 지분소유상 관계가 없는 당사자임에도 서로 짜고 조작된 국외거래 이전가격을 통해 조세를 회피하려는 경우를 잡아내는 조항도 있다.

합당한 정상가격(arm's length price)을 결정하기 위해 납세의무자는 다음 네 가지 기준을 고려해야 한다.

- ① 특수관계가 없는 자 사이의 거래(uncontrolled transaction)와 특수관계자 사이의 거래의 비교 가능성
- ② 사용되는 자료의 완전성 및 정확성
- ③ 사용된 모든 가정들의 의존 가능성
- ④ 사용되는 자료 또는 가정의 결함이 산출된 정상가격에 미치는 영향 정도(민감성)

국세청장이 납세의무자가 선택한 방법을 다른 방법으로 대체하는 경우는 오직 다른 방법이 납세의무자가 선택한 방법보다 더 믿을만한 정상가격을 산출할 수 있음을 증명할 수 있거나 납세의무자가 이전가격세제와 관련된 행정에서 협조를 하지 않을 때뿐이다. 이전가격이 조정된 경우, 조정된 가격만큼 배당이 지급된 것으로 의제될 수 있다. 의제배당 지급은 그러한 의제배당이 지급된 해에 해당 배당에 대한 임팩테이션이 부족한 범위를 한도로 비거주자 원천징수세(NRWT) 의무를 다시 발생시킬 수 있고, 이것은 또 다시 비거주자 원천징수 의무를 이행하지 않은 점에 대한 가산세도 발생시킬 수 있다.

이전가격세제는 뉴질랜드가 맺은 조세조약에 담겨 있는 이전가격규칙들을 무효화(override)시키지 않는다.

국세청은 산출방법 및 서류준비를 위한 이전가격세제 가이드라인인 「이전가격세제 가이드라인」(2000년 10월)을 발간했다. 「소득세법」 GC6-GC13에 나오는 이전가격세제 규칙들을 좀 더 명확하게 설명하기 위한 가이드라인을 발간하면서, 국세청은 “이전가격세제가 언제나 과학적으로 딱 맞아 떨어지게 해명될 수 없는 부분이 있기 때문에 본 가이드라인은 규범적 내지 규율적인 규칙이라기보다는 실제적인 지침으로

서의 성격을 갖도록 만들어졌다”고 말하였다. 이러한 목적을 염두에 두고 국세청은 가이드라인을 구속적 예규(binding public ruling)으로 발표하지 않았다.

이 가이드라인은 OECD 가이드라인을 대신하는 것은 아니고 그것을 보완하는 것이다. 국세청은 또한 명시적으로 2010년 버전의 OECD 가이드라인도 도입하였다. 더하여, 국세청 가이드라인은 호주 국세청에서 발간한 이전가격가이드라인과 미국 「국내세법 1986」, paragraph 482에 의한 미국 규칙을 참조하는 것에도 권위를 부여하고 있고(공식적으로 인정하고 있고) 두 개 모두 정상가격 원칙에 적용할 수 있는 중요한 배경적 정보로 보고 있다. 또한 가이드라인은 가격산출 방법이나 비교가능성 원칙, 기능분석 원칙을 적용하는 데 있어서 뉴질랜드 접근방식과 호주 및 미국의 접근방식에 불일치하는 부분이 없어야 함을 밝히고 있다.⁴⁰⁷⁾

비교가능성과 관련하여 가이드라인은 다음과 같이 중요사항을 밝히고 있다.

- 비교의 대상이 되는 주체들의 경제적 관련성 정도가 상당히 비교가능하거나, 차이가 있는 경우 합리적이고 정확한 조정이 이루어져야 한다.
- 비교 가능성은 많은 경우 수행하는 기능, 자산의 이용 및 위험의 가정 정도에 달려 있다.
- 기능분석(functional analysis)은 사업의 기능, 위험, 무형적 자산을 발견하는데 핵심적인 도구이다.
- 비교 가능성이 극단적으로 가면 정상가격 결정에 있어서 이상한 결과가 산출될 수 있다.

국세청 가이드라인에서는 특별히 다음과 같은 점을 고려하고 있다.

- 뉴질랜드가 정상가격 원칙을 도입한 근본적 이유
- 이전가격 산출방식이 기초하고 있는 개념 구조
- 비교 가능성의 일반적인 원칙들(기능 분석에 관한 논의 포함)

이전가격 사전합의제도(APA, advance pricing agreement)는 이전가격제도에 관

407) paragraph 13 of IRD Guideline.

한 논란을 줄이기 위한 목적을 가진 메커니즘이다. 가이드라인에서는 APA를 “특수관계 사이의 거래에 앞서 합리적인 기준들의 균을 정해놓는 합의(ex. 가격산정방법, 가격산정방법에 적용되는 조정사항들 및 유사거래, 미래 사건들에 대한 핵심적인 가정들 등)”라고 정의하고 있다.

국세청의 감시활동은 아마도 납세의무자가 APA에서 정한 조건들을 지키고 있는지 확인하는 데 그칠 가능성이 크다.⁴⁰⁸⁾

나. 과소자본세제(Thin Capitalization)^{409) 410)}

뉴질랜드의 과소자본세제는 일차적으로는 단일한 비거주자에 의해 지배되는(지배 = 50% 이상의 지분) 뉴질랜드 납세의무자들을 대상으로 하는 것이지만, 피지배외국 법인에 대한 소득 지분을 갖는 뉴질랜드 거주자(아웃바운드 주체) 및 그러한 아웃바운드 주체를 지배하는 뉴질랜드 거주자까지 포함하는 제도로 확대되었다. 이 제도의 목적은 뉴질랜드 납세자가, 자신이 속하는 국제적 그룹 내에서 불균형하게 높은 부채 비율을 가지고 있을 때 뉴질랜드 납세자에게 그룹의 전 세계 이자비용 중 일부를 합당하게 귀속시키기 위한 것이다.⁴¹¹⁾

‘뉴질랜드 그룹⁴¹²⁾ 부채비율(NZ group debt percentage)’은 그 해 뉴질랜드 납세의무자 그룹에서 총부채의 총자산에 대한 비율로 계산된다. 부채의 개념은 납세의무자에게 자금을 제공하고 그 자금을 대해 납세의무자에게 비용공제가 허용되는 모든

408) paragraph 358 of the IRD Guideline.

409) *Staples Tax Guide* (2012), 1000.85문단(p. 1157)에서 적절히 지적했듯이 아래 내용은 개정세법안(International investment and Remedial Matters)이 법으로 통과되기 전이었다. 이 장의 내용은 법안 통과에 따라 달라질 것으로 예상된다. 법안에 담긴 변화들을 조망하려면 ‘Future development’ 장을 참조하라. 법이 통과되어 변화되는 부분들은 www.brookersonline.co.nz에서 확인할 수 있다.

410) *Staples Tax Guide* (2012), 1000.85문단. 과소자본규칙은 뉴질랜드에 납세의무가 있는 사람의 이자비용을 뉴질랜드 원천인 소득과 그 밖의 소득에 대해 분산 귀속시킨다. 이 규칙은 또한 외국인 소유 은행에 대해 이자할당규칙(FE1)을 적용할 때 용인될 수 있는 자본 수준을 규정한다. 이 반조세회피 조치는 뉴질랜드에서 발생한 소득이 다국적기업의 뉴질랜드 운영부분에 대한 과도하게 높은 이자비용의 형태로 외국으로 흘러나가는 것을 막는다.

411) 소득세법 FE1.

412) 뉴질랜드 그룹 : 계층구조를 추적해 나갔을 때 뉴질랜드 모회사의 지배영역 내에 있는 모든 회사들

자금조달약정(financial arrangement)을 포함하는 개념이다. ‘총부채(total debt)’란 납세의무자 또는 그룹 내 다른 기업과 체결한 자금조달약정 중 차입자는 그것과 관련하여 비용공제를 할 수 있는(전적으로 통화환율의 변동으로 인한 차감을 제외하고) 것으로서 미결제 합계액을 의미한다. 그러므로 무이자 대출과 발행인에 대해 자금이 제공되지 않는 선물계약(futures)이나 대부분의 스왑거래(swaps), 옵션거래(options)와 같은 자금조달약정은 납세의무자의 총부채에 포함되지 않는다.

납세의무자의 ‘뉴질랜드 그룹 부채비율’이 safe harbour제도의 비율인 60%⁴¹³⁾와 지배 비거주자 그룹의 ‘전 세계 부채비율(controlling non-resident groups’ worldwide debt percentage)의 110%을 모두 초과하는 경우에, 초과 부채(excessive debt)가 존재하는 것으로 간주된다. 그러한 경우, 이자비용(공제)이 분배되어야 한다. 초과부채에 대응하는 이자비용은 공제가 불가능하다.⁴¹⁴⁾ 납세의무자는 소득연도의 총부채를 계산할 때 연중 최고치, 분기별 평균치 또는 일별 평균치 기준 중 선택하여 사용할 수 있다.

413) 종래에는 75%였다가, 2011/12소득연도부터는 60%로 바뀌었다.

414) 소득세법 FE6.

다. 피지배외국법인세제(Controlled Foreign Company)⁴¹⁵⁾

「소득세법」 EX절은 「소득세법」 CQ1~4에 의해 뉴질랜드 거주자의 소득으로 포함되는 피지배 외국법인(CFCs)에 대한 지분에서 얻어지는 소득-‘CFC 귀속 소득’ attributed CFC income-과 외국투자펀드(FIFs)에서 얻어지는 소득-‘외국투자펀드소득’- 대해 적용되는 대부분의 규정들을 담고 있다.

2인 이상의 뉴질랜드 거주자가 외국회사가 피지배외국법인(CFC)에 해당되는 것을 회피하기 위하여 해당 외국회사에 대한 지배지분(control interest)을 다른 사람이 보

415) *Staples Tax Guide*(2012), 850.10문단. 뉴질랜드는 거주지 및 원천지 원칙에 따라 과세한다. 비거주자회사가 외국 원천에서 번 소득은 외국 회사가 뉴질랜드 거주자의 소유인 경우에도 뉴질랜드 과세 관할 밖이다. 그러나 외국 회사가 뉴질랜드 거주자에 의해 ‘지배’되는 경우(즉, 그것이 피지배외국법인인 경우) 뉴질랜드의 CFC규칙이 뉴질랜드 주주들의 CFC에 대한 소득지분과 관련하여 CFC의 소득을 거주자 주주들에게 귀속시키기 위해 적용된다.

2010/2011 소득연도까지 적용되었던 CFC규칙에 의해, 뉴질랜드는 CFC의 모든 소득에 대한 거주자 주주들의 지분에 대해 거주자 주주들을 과세했다. CFC가 납부한 세금에 대해서는 세액공제가 되었다. 해당 또한 FDP 규칙(2009년 폐지)에 의해 과세되었고, 이미 납부된 외국세액이 있으면 세액공제가 되었다.

가장 중요한 예외로서, 만일 외국 회사가 8개의 회색리스트 국가 중 하나의 거주자이거나, 도관 예외 규정이 적용되는 경우의 예외이다. 외국 회사가 회색리스트 국가의 거주자일 경우 그 회사의 뉴질랜드 주주들은 CFC규칙에 의해 소득을 귀속받지 않았다. 도관 세제(conduit tax relief)는 CFC가 비거주자 주주를 갖는 뉴질랜드 회사에 의해 소유되는 경우에 한하여 CFC규칙에 의해 납세의무가 생기는 세액과 CFC의 배당에 대한 세액을 감소시켰다.

외국 배당을 지급받는 뉴질랜드 회사는 FDP를 원천징수 납부해야 했다. FDP에 대해, 배당에 대한 외국 원천징수세를 세액공제받을 수 있었다. 비포트폴리오 배당에 대해, 회사 수익에 대한 외국세액을 세액공제받을 수 있었다. 회색리스트 국가로부터 비포트폴리오 배당을 지급받는 회사는 배당에 대한 FDP에 대하여 간주외국세액공제 자격이 있었다. BETA제도에 따른 세액공제 또한 가능하며, CFC 및 FDP규칙에 의한 이중과세가 방지되었다.

새로운 규칙의 중심적인 특징은 CFC의 적극소득에 대한 면제와 뉴질랜드 회사가 지급받는 대부분의 외국 배당에 대한 면제이다. 지분귀속규칙(다른 이름으로, 과대자본규칙 fat capitalization rules)도 새로운 방식의 특징이다. 이러한 규칙들은 뉴질랜드 거주자들이 뉴질랜드 세금을 희생하여 CFC의 자본비용을 과도하게 높이는 것을 방지한다. 과대자본규칙은 뉴질랜드에서 공제가 가능한 지분의 한도를 정한다.

적극소득 면제는 CFC의 뉴질랜드 주주들에게 오로지 소극소득만이 귀속됨을 의미한다. 소극적 소득도 그것이 총 CFC 소득의 5% 이하일 경우 또는 CFC가 호주 거주자인 경우 귀속되지 않는다. 2007/2008 과세연도부터 효력을 갖는 FIF 규칙 변화와 함께, 회색 리스트상의 면제국가들은 삭제되었다.

CFC란 외국 회사로서 거주자 주주들(반드시 개인일 필요 없음)에 의해 지배되는 회사를 말한다. CFC제도는 FIF제도에 의해 보완되는데, FIF제도는 뉴질랜드에서 지배되지 않는 외국법인에 대해 적용된다.

유하도록 하는 약정(arrangement)을 맺는 경우, 해당 외국회사의 피지배외국법인 판단 시 그 같은 지배지분은 뉴질랜드 거주자들이 동일한 비율로 보유하는 것으로 취급된다.⁴¹⁶⁾

유사하게, CFC 규칙의 적용을 피하려고 외국 회사에 대한 지배지분이나 소득지분을 다르게 하려는 거래들은 모두 발생하지 않은 것으로 간주된다.⁴¹⁷⁾

CFC가 자금을 빌리거나, 거래의 직접적인 결과로서 피지배법인으로부터 다른 사람에게 대한 귀속(repatriation)⁴¹⁸⁾이 발생하는 결과를 가져오는 다른 거래를 하는 경우, 그 거래의 목적이

- 만일 CFC가 직접 거래를 했다면 다른 사람이 CFC로부터 귀속을 받게 되었을 경우에서 CFC 대신 다른 투자자가 거래에 참여하게 하는 목적
- 외국법인 귀속 규칙을 적용을 피하려는 목적

인 경우, 그 다른 투자자가 거래에 참가한 것이 아니라 CFC가 참가한 것으로 간주된다.⁴¹⁹⁾

피지배외국법인의 정의는 다음과 같다. CFC제도 목적상, 비거주자 회사일 경우 또는 뉴질랜드 거주자이지만 이중과세방지협약에 의해 비거주자로 취급되는 회사는 외국법인이고, 그 결과 소득의 전부 또는 일부에 대해 과세가 되지 않는다. 외국회사는 다음의 경우 CFC이다.⁴²⁰⁾

- ① 5명 또는 그보다 적은 수의 뉴질랜드 거주자가 회사의 50%를 초과하여 지배할 때
- ② 한 명의 뉴질랜드 거주자가 회사의 40% 이상을 지배할 때(아래의 예외 존재)
- ③ 주주의 결정권한을 행사하는 것이 5명 이하의 뉴질랜드 거주자들에 의해 지배되는 경우

416) 소득세법 GB7.

417) 소득세법 GB9-14.

418) attributed repatriation 규칙은 2009년부터 폐지되었다.

419) 소득세법 GB8.

420) 소득세법 EX1(1). 그 예외는 같은 법 EX1(2) 참조.

위에 속하는 경우라 하더라도 만약 외국회사가 포트폴리오투자체(Portfolio Investment Entity, PIE)에 해당하고 뉴질랜드 거주자 중 한 명이라도 PIE 혹은 PIE 자격에 달하는 주체 혹은 보험회사인 경우 CFC에 해당되지 않는다.

한편, 위 CFC 판정기준 중 2번 기준의 예외란 40% 이상을 가지고 있는 거주자 주주와 특수관계에 있지 않는 비거주자가 거주자와 동일한, 또는 그 이상의 지배권을 가지고 있는 경우를 말한다.⁴²¹⁾

이러한 목적을 위해 지배란 뉴질랜드 거주자 및 그의 특수관계인이 외국법인의 회계기간 동안 보유하는 직/간접적 지배지분의 합으로써 측정된다. 어떤 사람의 직접적 지배지분이란 그 및 그의 특수관계인이 보유하는 다음 중 어떤 하나의 비율이다.

- 회사 내 지분의 비율
- 회사 내 의사결정권의 비율
- 회사 소득을 지급받거나 조정할 권리의 비율
- 배당에서 순자산을 지급받을 수 있는 권리의 비율

421) 해당 외국법인의 뉴질랜드 거주자 지배지분이 비거주자 지배지분보다 작을 것, (당연한 것이지만) 비거주자가 뉴질랜드 거주자가 아닐 것, 뉴질랜드 거주자와 비거주자가 서로 특수관계인이 아닐 것 등의 여러 요건이 충족되지 않아야 2번 판정기준이 작동된다. 상세는 소득세법 EX1(1)(b) 참조.

V. 파트너십 신탁에 대한 과세

1. 파트너십(Partnership)

파트너십의 일반적 형태인 무한책임파트너십(general partnership)의 조직과 운영은 「파트너십법(Partnership Act 1908)」이 관장하지만, 유한책임파트너십(limited partnership)이나 외국 유한책임파트너십(overseas limited partnership)에 관한 사항은 2008년 5월부터 효력이 발생한 「유한책임파트너십법(Limited Partnerships Act 2008)」에 따라야 한다. 무한책임파트너십은 일정 기간 혹은 제한 없는 기간 동안 수익을 위한 사업을 운영하자는 사적인 합의에 의해 설립된다.⁴²²⁾ 무한책임파트너십은 등록이 필요하지 않다. 그러나 유한책임파트너십과 외국 유한책임파트너십은 반드시 기업등기소(Registrar of companies)에 등록해야 한다.⁴²³⁾

가. 무한책임파트너십(General Partnership)

무한책임파트너십은 그 소유주들로부터 독립된 별개의 법적 주체가 아니다. 무한책임파트너십의 각 파트너는 무제한의 책임을 지고 다른 파트너의 권리, 능력, 의무를 인수한다. 결국 파트너십 사업과 관련하여 한 파트너는 표면상 다른 파트너의 대리인이라고 할 수 있는데, 이는 파트너십을 통해 사업의 구속력이 생기기 때문이다.⁴²⁴⁾

파트너십 증서가 다르게 규정하지 않는 한, 무한책임파트너십은 주로 일부 파트너

422) Partnership Act 4(1)조.

423) Limited Partnerships Act 51조, 104조.

424) Partnership Act 8조, 15조.

의 사망 또는 파산으로 해산된다.⁴²⁵⁾ 정해진 계약조건이 없는 무한책임파트너십은 한 파트너가 다른 모든 파트너에게 파트너십을 끝내려는 의도를 통보함으로써 종료될 수 있다.⁴²⁶⁾

파트너십은 독립적인 주체로서 소득세의 대상이 되지 않는다. 각 파트너는 독립적으로 과세를 위한 평가가 된다.⁴²⁷⁾ 그러나 파트너들은 반드시 파트너십과 각 파트너의 지분에 따른 소득에 관한 공동 소득신고서를 작성해야 한다.⁴²⁸⁾ 이 조항은 파트너십이 수익을 냈든 아니든 상관없이 적용된다.⁴²⁹⁾ 파트너십의 재조직 또는 해산은 감가상각자산(depreciable property), 거래, 자금조달약정(financial arrangement), 대손금(bad debt) 및 재화와 용역에 대한 단기매매계약(short-term agreements for sale and purchase)과 관련하여 세금효과를 가져온다.

무한책임파트너십에서 손실은 각 파트너에게 각자의 지분에 따라 분배된다. 유한책임파트너십에서는 파트너가 비용 또는 손실 중 자신의 지분비율에 상당하는 금액이 공제한도 기준인 'partner basis'를 초과하는 경우 그 초과분은 공제할 수 없다.

파트너의 공제한도 기준인 Partner basis는 다음과 같이 계산된다.⁴³⁰⁾

$$PB = \text{Investments} - \text{distributions} + \text{income} - \text{deductions} - \text{disallowed amount}$$

- investment: 각 파트너들이 투자한 자본의 시장가치
- distribution: 파트너에게 돌아간 모든 배분의 시장가치
- income: 올해와 작년에 파트너십에 번 수익 중 자신의 지분
- deductions: 올해와 작년에 발생한 비용과 손실 중 자신의 지분
- disallowed amount: 만일 투자금이 분배되었거나 감소한 경우, 결산일 이후 60일 이내에 파트너십에 투자된 것

425) Partnership Act 36조.

426) Partnership Act 29조.

427) 소득세법 CB35, 같은 법 HG 참조.

428) 조세행정법 42조.

429) CIR v. Grover(1987).

430) 소득세법 HG11 참조.

HG11의 기준을 충족하지 못하여 공제가 되지 않은 손실은 다음 회계연도로 이월될 수 있다.⁴³¹⁾

어떤 파트너가 약정한 투자자본을 넘는 선급금 또는 용자를 하는 경우 그에 대한 이자는 파트너십 소득에서 비용으로 차감할 수 있다. 그러한 이자는 거주자 원천징수세(RWT)의 대상이 된다. 계약에 따라 노무를 제공하는 파트너에 대한 봉급, 월급은 순파트너십소득을 계산하는 데 있어 공제가 가능하다.⁴³²⁾ 그러한 봉급 지급에 대해서는 파트너십이 PAYE세⁴³³⁾로 먼저 원천징수를 한 다음, 나머지 금액이 파트너에게 지급된다. 파트너십 중 전적으로 또는 주로, 돈을 투자하거나 토지, 증권, 주식을 거래하는 일을 하는 파트너십은 비용 차감이 허용되지 않는다.⁴³⁴⁾

파트너십의 소득은 파트너가 다른 사람에게 양도할 수 없다.⁴³⁵⁾

나. 유한책임파트너십(Limited Partnership)

유한책임파트너십(LP)은 독립된 법적 주체이다.⁴³⁶⁾ LP는 적어도 한 명의 무한책임파트너(general partner)와 한 명의 유한책임파트너(limited partner)를 가지고 있어야 하고, 한 사람이 동시에 무한책임파트너와 유한책임파트너가 될 수 없다.⁴³⁷⁾ 무한책임파트너는 파트너십의 운영(업무집행)에 책임이 있고 LP에 자본을 투자하는 경우도 있다.⁴³⁸⁾ 유한책임파트너는 파트너십의 업무집행에 참여할 수 없다.⁴³⁹⁾ 유한책임파트너십의 등기에 무한책임파트너 및 유한책임파트너를 등기해야 한다(등기된 대

431) 소득세법 HG12.

432) 소득세법 DC4.

433) Pay As You Earn tax : 급여노동자의 급여에서 소득세, 의료보험료 등을 미리 원천징수하는 것.

434) 소득세법 DC4(2).

435) Hadlee and Sydney Bidge Nominees Ltd v. CIR(1993). 이 사건에서 항소심 판사는 다음과 같이 말했다. “월급을 받는 사람과 자신의 노력이 소득이 되는 전문직과 차이를 둘 정당한 근거는 없다. 양쪽 모두 자신의 노력을 투여해서 소득을 버는 것이다.”

436) Limited Partnerships Act 11조.

437) Limited Partnerships Act 8조.

438) Limited Partnerships Act 19조.

439) Limited Partnerships Act 20조.

로 무한책임파트너 또는 유한책임파트너가 된다).⁴⁴⁰⁾

무한책임파트너는 LP 및 다른 파트너들과 연대하여 파트너십의 미지급된 부채, 채무, 과실, 누락에 대해 책임이 있다.⁴⁴¹⁾ 유한책임파트너는 업무집행에 참가할 수 없기 때문에, 파트너십의 부채에 책임을 지지 않는다.⁴⁴²⁾

유한책임파트너십(LP)은 반드시 기업등기소(Registrar of companies)에 등록해야 하고, 등록을 취소할 때까지 등록 상태를 유지해야 한다.⁴⁴³⁾ 또한 서면으로 된 파트너십 계약서가 있어야 한다.⁴⁴⁴⁾ 유한책임파트너십(LP)의 명칭에는 반드시 'limited partnership' 또는 'LP' 또는 'L.P'자가 들어가야 하고, 기업등기소에 승인된 것이어야 한다. 기업등기소는 모든 LP들의 등록기록을 보관하고 대중이 열람할 수 있게 한다.

유한책임파트너십(LP)은 반드시 뉴질랜드 내에 있는 등록된 사무실과 서비스 주소를 보유하고 있어야 한다. LP는 기업등기소에 연례신고서(annual return)를 제출해야 한다.

뉴질랜드에서의 벤처자본산업을 육성하기 위해, 유한책임파트너십법(LPA)에 따르면 '외국 유한책임파트너십'도 허용된다. '외국 유한책임파트너십'이란 뉴질랜드 밖에서 만들어진 파트너십으로서 1명 이상의 무한책임파트너가 파트너십의 모든 부채와 채무를 책임지고, 유한책임파트너가 제한된 책임을 지는 파트너십을 말한다. 외국 유한책임파트너십은 뉴질랜드에서 사업을 개시한 후 영업일 기준 10일 이내에 기업등기소에 등록해야 하고, 매년 연례신고서를 제출해야 하며 뉴질랜드에서 영업을 중단한 때에는 3개월 내에 등록을 취소해야 한다.

440) Limited Partnerships Act 21, 22조.

441) Limited Partnerships Act 26-29조.

442) Limited Partnerships Act 31조.

443) Limited Partnerships Act 6, 7조.

444) Limited Partnerships Act 9, 10조.

2. 신탁(Trust)

신탁이란 설정자(settlor)로부터 수탁자(trustee)에게 재산을 넘기기로 하는 합의이다. 수탁자는 신탁에 따라 수혜자들(beneficiaries)을 위해 재산의 보관과 운영을 맡는다. 「신탁법(The Trust Act 1956)」은 신탁의 운영을 관장하는 법이지만 신탁은 용증서(trust deed)가 훨씬 우선한다.

신탁은 소극적 투자들을 맡아 관리하기 위해 일반적으로 쓰이는 기업 형태이고 적극적 사업을 수행하기 위해서는 드물게만 쓰인다.

Inter vivos trusts(생전신탁; 증여자의 생애 동안 만들어지고 운영되는 신탁) 수탁자는 다음에 대해서 납세의무가 있다.⁴⁴⁵⁾

- ① 뉴질랜드에서 벌어들인 모든 ‘수탁자 소득’(trustee income)
- ② 뉴질랜드 밖에서 벌어들인 ‘수탁자 소득’일 경우, 소득을 번 해의 일부분이라도,
 - 설정자가 뉴질랜드 거주자였던 경우
 - 수탁자가 뉴질랜드 거주자이고 신탁이 유언신탁(testamentary trust)이거나, 설정자가 뉴질랜드 거주자인 중에 사망한 생전신탁
 - 신탁이 노령연금 기금(superannuation fund)인 경우

‘수탁자 소득’은 수탁자가 번 소득 중 ‘수혜자 소득’이 아닌 것을 말한다.⁴⁴⁶⁾

수탁자는 수탁자 소득에 대해 일반적으로 33% 세율로 과세된다.⁴⁴⁷⁾

1987년 12월 17일 이후에 성립한 비공익신탁(non charitable trust)의 설정자이고, 소득 연도 중 일부기간이라도 뉴질랜드 거주자인 사람은 수탁자의 대리인(agent)으로서 과세된다. 단 다음의 경우는 제외한다.

- ① 문제가 된 소득연도 내내 뉴질랜드 거주자였던 수탁자가 존재하는 경우 또는
- ② 신탁이 노령연금기금인 경우 또는
- ③ 신탁 설정 당시 설정자가 뉴질랜드 거주자가 아니었고, 1985년 12월 17일 이후부터 신탁 설정 시까지 거주자인 적이 없었던 경우. 단 설정자 스스로 수탁자 소

445) 소득세법 HC24.

446) 소득세법 HC7.

447) 소득세법 Sch.1 참조.

득에 대해 세금을 납부할 것을 선택할 수는 있다.

그리고 설정자는 신탁의 다른 설정자들과의 사이에서 납세의무에 관하여 비례 배분된 자신의 책임 범위 이상으로는 과세되지 않고, 또한 자금조달약정(financial arrangement) 규칙에 따라 설정자가 채무를 감면하여 얻어진 수탁자 소득과 관련해서도 납세의무를 지지 않는다.

수혜자들은 ‘수혜자소득(beneficiary income)’과 ‘과세가능배당(taxable distribution)’에 대해 납세의무가 있다. 수혜자 소득은 수탁자가 번 소득으로서 소득을 번 그 해에 수혜자에게 전적인 권리가 부여되는 소득 또는 소득연도가 종료한 후 수혜자에게 지급된 소득을 말한다. 단, 지급된 소득은 다음 두 기간 중 더 늦은 기간 까지 지급된 것이어야 한다.

- 소득연도가 종료한 후 6개월 이내
- 수탁자가 세금신고서를 제출하는 날짜 혹은 제출 기한의 마지막 날짜 중 빠른 날

수혜자에게 지급한 배당의 세법적 지위를 판단하기 위한 목적으로, 신탁은 세 가지 종류로 구분된다.⁴⁴⁸⁾

- ① 외국 신탁: 1987년 12월 17일 또는 신탁 설정의 날짜 중 더 늦은 날부터(현재까지) 뉴질랜드 거주자 설정자가 없는 신탁
- ② 적격(Complying)신탁: 배당이 일어난 시기까지
 - 수탁자 소득에 수탁자가 번 비거주자 소극적 소득이나 비거주자 외국원천 소득 또는 외국 원천면제 소득이 포함되지 않고,
 - 첫 신탁 설정 시부터 모든 해에 있어서 모든 수탁자 소득이 뉴질랜드 세금의 과세대상이고(또는, 비용공제, 손실 기타 특수 면제가 없었더라면 뉴질랜드 세금의 과세대상이었고) 수탁자의 납세의무가 모두 이행되어 왔을 때, 또는
 - 신탁이 노령연금기금인 경우
- ③ 비적격(Non-complying) 신탁: 외국 신탁과 적격(complying)신탁을 제외한 모든 신탁

448) 소득세법 HC9.

Ⅵ. 기타과세

1. 자본이득에 대한 과세

뉴질랜드에는 일반적으로 자본적 이득에 대한 세금이 없고, 따라서 자본적 이득은 대개 소득세 과세대상에 포함되지 않는다. 다만 사적 소유물 및 부동산의 판매이익과 이들 자산의 일부 미실현이익의 경우에는 일정요건을 충족시키는 때, 소득에 포함되어 소득세 과세대상이 될 수 있다.

가. 자본적 자산(Capital Assets)

1) 자산을 활용한 이익창출 시도(Profit-making undertaking or scheme)

소득을 얻을 목적으로 한 행위나 시도, 계획으로부터 얻은 이익은 소득이 된다.⁴⁴⁹⁾ 그러므로 여기에는 사업에 해당하지 않은 거래지만 이익을 얻을 목적으로 행해진 거래로부터 얻은 이익이 포함된다. 자본적 자산을 통해 얻은 소득의 과세 여부를 결정하는 데 있어서는 자산의 취득원가가 아니라 행위나 시도를 개시한 시점의 자산 가치가 중요하다. 이 경우 이익창출을 위한 시도나 계획이 사업과 관련될 것, 즉 ‘사업상 거래’의 특성을 가진 경우에만 과세된다. 한다. 또한 이익추구가 그 행위, 시도의 유일한 또는 주된 목적이었어야 한다. 「소득세법」 CB3조는 동산(personal property)⁴⁵⁰⁾을 포함한 모든 재산에 적용된다. 이러한 동산(personal property)에는

449) 소득세법 CB3.

450) *Staples Tax Guide* (2012), p. 835에 따르면, 이 말은 “장사할 목적으로 소유하는 물건이 아니라 사용하려고 산 재산”을 뜻한다고 한다. 영어식 표현으로 personal property는 대개 동산(動産)의 뜻으로 쓰인다.

토지 또는 토지에 대한 지분은 포함되지 않는다.

2) 동산의 매매(Sale of personal property)

동산이라 하더라도 취득할 때의 목적이 처분을 하기 위한 것이었다면 그 재산을 팔아 발생한 이익은 소득에 포함된다.⁴⁵¹⁾ 납세의무자가 이익을 얻기 위해 처분하려는 목적을 가지고 있을 필요는 없고, 단순히 처분하려는 목적이더라도 이 조항이 적용되기에 충분하다. 앞서도 언급했듯이, 동산에는 토지 또는 토지의 지분은 포함되지 않는다.

「소득세법」 CB4의 '취득된(acquired)'이란 단어는 여러 방법에 의한 취득을 모두 포함하는 개념이지만 증여로 인한 취득과 같이 소극적인 취득은 포함하지 않는다.⁴⁵²⁾ 팔린 소유물과 취득된 소유물 간에는 어느 정도 동일성이 있어야 한다.⁴⁵³⁾ 판례는 취득 목적을 판단하는 것은 객관적인 평가이고 목적이 확인된 시점이 바로 재산이 취득된 시점이라고 보고 있다.⁴⁵⁴⁾ 취득된 재산의 성질은 그것이 처분할 목적으로 취득된 것인지를 판단하는 데 중대한 영향을 미친다.

과세 쟁점과 관련해 궁극적으로 문제가 되는 것은, 납세의무자의 주된 목적이 미래에 팔 목적이었느냐 여부이다.⁴⁵⁵⁾ 사업(Business)이 본래 그러한 종류의 재산을 취급하는 것이라면 동산(personal property)을 처분해 얻은 이득금액은 소득이 된다.⁴⁵⁶⁾ 납세자는 처분 또는 판매일 당시에 그 특정한 종류의 인적 자산의 취급자(dealer)이

451) 소득세법 CB4.

452) Harkness v. CIR.

453) 소유물이 팔릴 때의 물리적 상태가 소유물이 취득될 때의 물리적 상태와 동일할 필요는 없다. Moruven Cardens Pty Ltd v. FCT(1972). 하지만 팔린 소유물에서 납세자의 재산권, 지분은 취득된 소유물에서 납세자의 재산권, 지분에 대응되어야 한다. AL Hamblin Equipment Pty Ltd v. FCT.

454) CIR v. National Distributors Ltd (1998).

455) William Property Developments Ltd v. C or IR 판례에서, 납세자가 인접한 토지도 팔릴 것으로 예상하고, 두 토지 모두 가치가 증가할 것을 기대하면서 토지를 구입하였다. 납세자의 의도는 두 토지를 모두 관련 회사에게 양도하는 것이었다. 판례는 지가가 상승할 경우 매도한다는 조건부더라도, 납세자의 주된 목적은 재산을 파는 것이라고 보았다. 같은 원칙이 개인적 용도로 취득된 재산에 대해서도 적용된다.

456) 소득세법 CB5.

어야 하고, 그 처분 또는 판매는 그의 사업 일환으로 이루어진 것이어야 한다. 실무에서는 이러한 이득은 대개 사업소득으로 과세된다. 사업에는 직업, 거래, 제조 기타 어떠한 따로 정해져 있지는 않으나, 사업으로 인정받기 위한 활동은 계속적이어야 하고 또한 사업을 위한 단순한 준비행위 이상이 요구된다.

주식을 처분한 대가는 ① 그 사람이 주식을 사고파는 딜러이고, 문제되는 주식이 그의 사업행위로 사고 팔린 경우이거나 ② 어떤 특정한 한 무더기의 주식과 관련해서 특수한 상황이 존재하고 주식이 다시 팔 목적으로 취득된 경우를 뺀다면 대개 소득에 포함되지 않는다. 납세의무자가 딜러가 아닌 경우에, 재판매의 목적으로 취득된 주식의 판매에서 발생한 손실은 「소득세법」 DA1조에 의해 공제가 가능하다. 「소득세법」 CB3조가 재판매를 위해 취득한 주식을 팔아 발생한 이익을 과세 가능하게 만들기 때문에, 주식의 성격이 고정자본에서 유동자본으로 바뀌고, 따라서 자본의 손실에 대한 공제를 금지하는 「소득세법」 DA2(1)조의 적용이 부정된다.

3) 토지의 매매(Sale of land)

다음과 같은 경우, 토지의 판매 또는 다른 처분에 얻은 이익은 소득에 포함된다.

- ① 토지를 판매 목적 또는 그러한 의도를 갖고 취득한 경우⁴⁵⁷⁾
- ② 납세의무자 또는 그의 특수관계인이 토지를 취급하는 사업을 운영하고, 토지가 사업상의 목적으로 취득된 경우⁴⁵⁸⁾
- ③ 납세의무자 또는 그의 특수관계인⁴⁵⁹⁾이 토지를 취득할 당시 토지를 취급하는 사업을 운영하고 있었는데 토지가 취득된 지 10년 내에 팔린 경우(토지가 사업 목적으로 취득되었는지 여부를 불문함)⁴⁶⁰⁾

457) 소득세법 CB6. 위 제1항의 경우에, 처분하려는 목적 또는 의도는 주된 목적, 의도일 필요가 없다. 처분 전에 보유한 기간도 중요하지 않다.

458) 소득세법 CB7(2)항은 납세의무자 또는 그의 특수관계인이 토지개발업, 토지분할사업 또는 건설업을 영위할 경우 적용된다.

459) 제3항은 특수관계인의 사업목적으로 취득된 토지가 아닌 경우에도 적용된다(납세의무자가 사업을 영위할 것을 요하지 않음). 그런 사업을 하는 사람이 납세의무자와 특수관계에 있다는 사실만으로 충분하다.

460) 소득세법 CB9.

- ④ 납세의무자 또는 그의 특수관계인⁴⁶¹⁾이 토지를 취득할 당시 부동산개발업 (business of developing land) 또는 토지구획화사업(business of dividing land into lots)을 운영하고 있었는데 토지가 취득된 지 10년 내에 팔린 경우(토지가 사업 목적으로 취득되었는지 여부를 불문함)⁴⁶²⁾
- ⑤ 납세의무자 또는 그의 특수관계인이 토지개량(improvement)(소규모 개량 제외)을 수행하는 건설업자이고 토지가 건설업 목적으로 취득되었거나, 토지개량이 이루어진 후 10년 내에 토지가 팔리거나 처분된 경우⁴⁶³⁾
- ⑥ 토지가 취득일로부터 10년 내에 팔리거나 처분되었고, 초과이익의 최소 20% 이상이 토지의 사용, 「자연자원관리법(Resource management Act 1991)」에 의한 법적 허가, 동법에 따른 환경법원의 결정, 동법에 의한 조건, 의무, 금지의 해제나 다른 유사한 성질의 변화나 이상의 일의 발생 가능성과 관련된 토지구획정리 계획(district plan)으로 인한 것일 경우.⁴⁶⁴⁾ 이 조항에 해당하는 수익은 1,000 달러 또는 토지 처분으로 인한 이익의 10%에 취득과 처분 사이의 연수⁴⁶⁵⁾(10년을 초과하지 않음)를 곱한 값 중에 더 큰 값을 뺀 값으로 한다.⁴⁶⁶⁾
- ⑦ 토지개발, 토지 분획과 관련된 활동이 이루어졌고(소규모 성격의 개발, 분획 제

461) 제3항에 대한 각주내용은 제4항에도 동일하게 적용된다.

462) 소득세법 CB10.

463) 소득세법 CB11.

464) 제6항은 주거 목적으로 사용하기 위해서 취득되었거나, 취득된 토지가 주거목적으로 사용된 경우 또는 농업이나 목축업을 위한 목적으로 취득되었고, (처분의 상대방인) 구매자가 그러한 사용용도를 계속 유지할 의도이고, 토지의 처분이 제6항에 제시된 사건들 외의 상황 또는 사건으로 인한 경우에는 적용되지 않는다(소득세법 CB18, CB22).

465) DB28 (3) The maximum amount of the deduction is the greater of \$1,000 and an amount calculated using the formula in subsection (4).

However, the amount must not be more than the profit obtained from the disposal of the land.

(4) The formula is— percentage of profit years.

(5) In the formula,—

(a) percentage of profit is 10% of the profit on the disposal of the land:

(b) years is the number, up to and including 10, of consecutive years between the date on which the person acquired the land and the date on which they disposed of it, with the first year starting on the date on which the person acquired the land.

466) 소득세법 CB14, DB28.

외), 그 활동이 토지를 취득한 지 10년 내에 시작된 경우⁴⁶⁷⁾

- ⑧ 토지개발, 토지 분획과 관련된 활동(대규모 상업, 산업, 주거 목적의 토지개발에서 행해지는 수로, 배수로, 지반공사, 도로개설 등 위생, 편의시설, 서비스와 관련된 활동)으로부터 이익이 발생하였고, 그 이익이 위 ①~⑦에 해당하지 않으며, 토지개발이 납세의무자의 이익을 위해서 수행된 경우⁴⁶⁸⁾

위와 같은 목적에서 ‘토지’에는 법적이든 사실적(equitable)이든, 유형의 것이든, 무형의 것이든 토지의 모든 지분이나 수익권이 포함되고, 또 토지나 토지의 수익권, 지분을 취득할 수 있는 옵션도 포함된다. 그러나 모기지는 포함하지 않는다.⁴⁶⁹⁾ 그리고 사업 또는 주거용 부동산(premise), 농지(farmland)와 투자용도 부지(investment land)는 제외된다. 사업자가 가지고 있던 사업 또는 주거용 부동산을 팔아서 발생한 이득은, 주거용 부동산의 경우 면적이 4,500m²를 초과하지 않고, 사업용 주거용 모두 취득, 건축, 매도에 있어 규칙적인 패턴이 보이지 않을 경우 위 ①~⑤에 해당하지 않는다.⁴⁷⁰⁾

4) 권리의 매매(Sale of rights)

어떤 자산을 사용할 수 있는 권리를 파는 것은 보통법에 따르면 일상적으로 자본적 거래로 취급된다. 그러나 ‘사용료’는 소득에 포함되기 때문에, 다른 경우라면 자본적 성질의 이득이었을 것이라도 사용료에 해당하는 일정한 권리의 제공으로부터 얻는

467) 소득세법 CB12. 제7항은 분양되기 전의 면적이 4,500m²를 넘지 않고, 납세의무자가 주거용으로 사용하던 토지의 일부 분할subdivision할 때에는 적용되지 않는다(소득세법 CB15). 2007년에 개정된 대로, 개발, 분양 또는 개량이 임대수익 기타 토지로부터 이익을 얻기 위한 투자일 경우에 그러한 작업에는 적용되지 않는다(소득세법 CB23).

468) 소득세법 CB13. 제7항에 대한 각주내용은 제8항에도 동일하게 적용된다. 아울러, 제8항은 여러 공제 가능금액이 있다. 토지의 원가(cost price) 대신에, 납세자는 사업의 개시일의 시장가치를 사용하는 것이 허용된다(소득세법 DB27).

469) 소득세법 YA1.

470) 소득세법 CB16, 19.

이익은 소득이 된다.⁴⁷¹⁾ 이와 같은 맥락에서 특허권의 판매, 필름을 사용할 권리를 판매, 목재를 벌채할 권리의 판매로 인한 이익 또한 특별히 소득에 포함된다.⁴⁷²⁾

5) 연결집단(Groups of companies)에서의 취급

어떤 회사가 자본이득을 얻었는데, 만일 같은 완전소유 기업집단 내의 회사가 그 이득을 얻었을 경우에 그것이 그 다른 회사에 대해서 소득으로 되었을 경우라면 소득에 포함된다.⁴⁷³⁾

6) 신탁(Trusts)

해외 신탁의 수익자가 받는 과세 가능한 배분(배당)에는 특수관계인과의 거래에서 발생하는 실현된 자본적 수익이 포함된다. 비적격(non-qualifying) 신탁의 과세 가능한 배분(배당)에는 모든 경우의 실현된 자본적 수익이 포함된다.

2. 부가급여세(FBT, Fringe Benefit Tax)

가. 개관

1989년 4월 1일부터 고용주가 피고용인에게 제공하는 모든 부가급여는 고용주에 대해 부가급여세 납세의무가 있다.⁴⁷⁴⁾ 피고용인에게는 그것이 소득에서 제외되므로 납세의무가 없다.⁴⁷⁵⁾ 피고용인에게 고용과 관련되어 제공되는 수당(benefit)이 과세대상 소득(assessable income)에 해당한다면 그것은 부가급여가 아니다.⁴⁷⁶⁾ 만

471) 소득세법 CC9.

472) 소득세법 CB24, 28.

473) 소득세법 CV1.

474) 부가급여세는 피고용인의 특수관계인에게 제공된 경우에도 또한 부과된다.

475) 소득세법 CX3, RA5(6).

476) 소득세법 CX4.

일 제공된 급여가 면제소득(exempt income)일 경우 또한 부가급여에 해당하지 않는다.⁴⁷⁷⁾ 부가급여세는 과거, 현재 또는 장래의 고용과 관련하여 고용주가 피고용인에게 제공하는 과세 가능한 부가급여에 대해 과세된다. 세금은 고용주가 납부해야 한다. ‘고용(employment)’은 원천징수대상 급여(source deduction payment)를 발생시키는, 사람에 의한 활동을 의미한다. 그러므로 부가급여세 목적상 고용이란 일반적인 법적 용어에서의 뜻보다 범위가 넓다. 고용주는 원천징수대상 급여(source deduction payment)를 지급하거나 지급할 의무가 있는 사람을 말한다. 원천징수대상 급여는 대부분 봉급이나 임금 그리고 다른 추가급여(extra pay) 및 원천징수금을 말한다. 원천징수대상 급여에서 제외되는 급여는 고용관계에서 발생하는 것이 아니기 때문에 고용주에 대해서 부가가급여세 의무를 발생시키지 않는다.

부가급여세 과세대상인 부가급여로는 다음의 것들이 있다.

- 자동차의 개인적 사용, 향휴
- 고용주가 대중교통 사업을 하는 경우, 교통수단 이용
- 고용주가 제공한 대출 또는 고용주가 체결한 계약에 따라 제공되는 대출
- 노령연금제도에 기여한 것의 일부, 보험료의 지급
- 1994년 1월 1일 이전에 지급된 퇴직금
- 유사한 모든 혜택

1) 자동차(Motor vehicles)

자동차의 사적 사용은 부가급여로 본다.⁴⁷⁸⁾ 3,500kg 이하의 자동차만이 자동차에 대한 부가급여세 규정의 적용대상이다. 자동차가 고용주의 소유인지, 고용주가 리스하거나 임차한 것인지는 중요하지 않다. 고용주가 자동차의 사적 사용을 금지하고 적극적으로 자동차 사용을 관리하는 경우라면 그 자동차의 사용은 부가급여가 되지 않지만, 그렇지 않은 경우의 자동차 사용은 사적 사용이어서 부가급여로 보게 된다.

477) 소득세법 CX5.

478) 자동차의 사적 사용에는 다음 것들이 포함된다. 출퇴근 시 사용, 피고용인에게 개인적인 이익을 주는 모든 운행

국세청은 다음에 해당하는 자동차의 운행은 업무와 관련이 있다고 보아 부가급여세를 과세하지 않고 오히려 비용공제의 대상으로 본다.⁴⁷⁹⁾

- 운행으로 인해 피고용인이 누린 개인적인 이익은 우발적인 것이고, 업무 관련 운행에서 어쩔 수 없이 발생한 경우 혹은,
- 전적으로 업무 관련 운행인 운행에서 개인적인 운행은 미미한 부분에 지나지 않는 경우

반면, 직장(근무장소)이 집이라고 여겨지는 경우에는 부가급여세가 발생하지 않는다. 다음의 요소들은 부가급여세 목적상 직장이 집이라고 여겨질 수 있을지 판단하기 위해 고려해야 할 것들이다.

- 집에서 작업을 하는 이유
- 사업 활동 중 집에서 수행되는 정도
- 사업 제품, 장비 중 집에 보관되는 정도
- 집에서 일을 위해 따로 할당된 공간
- 집에서 수행된 업무가 실제로 고용주의 사업과 얼마나 관련(integrity)이 있는지 정도

피고용인의 집이 일터라고 여겨지는 경우, 그의 집에서 다른 일터까지 이동하는 것과 관련하여서 부가급여세가 발생하지 않지만, 그 다른 일터는 하나의 직업과 관련된 것이어야 한다.

다음과 같은 경우 부가급여세 납부의무가 없다.

- 차량이 '영업용 차량'인 경우 : 자동차(예를 들어, 보통의 해치백)는 원래 승객을 태우기 위해 설계된 것이므로 원칙적으로 영업용차가 될 수 없다.
- 피고용인의 집에서 고용주의 '긴급호출(emergency call)'을 받고 차량이 운행된 경우
- 피고용인이 최소한 24시간 집에 갈 수 없는 출장으로로서, 이러한 출장에 정기적

479) interpretation statement (16 TIB 10. 2004.11)

으로 이용되는 차량인 경우
차량이 위 면제 요건에 부합하는지 여부는 매일매일 새로 판단해야 한다.

2) 고용주가 대중교통 사업을 하는 경우, 고용주와 같은 그룹에 속하는 회사로부터 제공된 교통수단

동일한 종류, 거리, 상황하에서 일반사람들이 지불하는 대중교통요금보다 더 적은 요금으로 피고용자가 교통을 이용한 경우 과세 가능한 부가급여가 발생한다. 행정해석은 피고용자에 대한 부가급여를 계산하는 방법을 정해두고 있다.⁴⁸⁰⁾ 고용주가 교통 서비스를 제공하는 경우, 과세가액(taxable value)은 (그 교통수단에 대한) 가장 높은 가격의 대중요금 또는 제공된 혜택에 대해 고용주가 지불해야 하는 값 중 큰 값에서 피고용인이 지불한 금액만큼을 제외한 것의 25%이다. 교통서비스가 고용주와 계약을 맺은 제3자에 의해 제공되는 것일 경우, 과세 가능한 부가급여는 다음 중 큰 값이다.

- 제3자가 대중에 대해 받는 가장 높은 가격의 25%
- 고용주가 피고용자에 대한 교통 제공 대가로 제3자에게 지불하는 금액

3) 대출(Loans)

고용주가 피고용인에게 제공하는 모든 대출(약속어음에 의한 대출 및 자금조달약정(financial arrangement)에 의해 지급되는 것 모두 포함)은 만일 그 대출에 대해 분기에 발생하는 이자가 매일(day)의 잔고에 기준이율(prescribed rate)을 적용하여 계산한 이자보다 적은 경우 부가급여세 과세대상이 된다. 즉, 부가급여의 과세가액(taxable value)은, 일정 기간 동안 대출에 대해 발생한 이자 중에서 기준이율을 적용하여 계산한 이자를 하회하는 부분이 된다. 「소득세법」 CX10에서 말하는 고용주 회사의 주식을 구입하기 위한 목적의 대출은 면제된다. 대출이 일반 대중도 자유롭게

480) Public Binding Ruling BR Pub 02/01.

게 이용할 수 있는 것이고, 피고용자에게도 정상적인 상업활동으로 제공된 것이라면 부가급여세 대상이 아니다. 그리고 대출이 행해진 연도에 따라 기준이율(prescribed rate)을 산출하는 방식이 달라진다.⁴⁸¹⁾

4) 노령연금제도에서의 기여분 및 각종 보험료 지급분

1989년 12월 15일부터 부가급여세는 퇴직수당이 주 목적인 노령연금제도에 대한 고용주의 기여분(Superannuation contributions)에만 적용되는데, 다음과 같다.

- 설립된 주 목적이 수혜자들에게 퇴직수당을 제공하기 위한 것인 신탁 또는 단위 신탁
- 설립된 주 목적이 가입자들에게 퇴직수당을 제공하기 위한 것인 회사로서, 뉴질랜드 거주자가 아닌 회사
- 뉴질랜드 또는 외국법으로 제정된 계약(뉴질랜드 사회보장법 제외)

고용주가 질병, 사고, 사망수당 기금에 기여한 것(insurance premium)은 부가급여세 대상이다. 여기의 기금은 피고용인들 혹은 그들의 생존 배우자 및 자녀들을 위해 설립된 것으로서 국세청장이 승인한 것이어야 한다.

노령연금제도에 의해 과세된 것에 대해 이중과세되는 것을 방지하기 위해 노령연금 기여분에 대한 부가급여세와 관련하여 다양한 특별 면제규정들이 있다. 가장 중요한 것으로 고용주 노령연금 기여금에 대한 면제이다. 즉, 고용주가 노령연금기금(superannuation fund)에 한 금전적 기여분은 면제된다.⁴⁸²⁾

481) 1985년 4월 1일 이후부터 제공된 모든 대출 및 1985년 4월 1일 이전에 제공된 변동이율 대출에 있어서 기준이율은 분기마다 정해지고(1987년 4월 1일 이전까지는 매년), 새 이율이 나올 때까지 적용된다. 적용되는 기준이율은 가장 최신의 기준이율이고 대출이 언제 행해진 것과는 무관하다. 2012년 10월 1일에 시작하는 분기에 적용되는 기준금리는 5.9%이다.

482) 소득세법 CS13.

5) 정리해고급여와 퇴직금(Redundancy payments and retirement allowance)

수령받는 자 입장에서 소득에 포함되지 않는 1992년 11월 30일 이전에 지급된 해고급여(redundancy payment)와 1994년 1월 1일 이전에 지급된 퇴직금(retirement allowance)는 부가급여세 대상이다. 반면 1992년 11월 30일부터 지급된 해고급여(redundancy payment)와 1994년 1월 1일부터 지급된 퇴직금(retirement allowance)은 부가급여세 대상이 아니고 전체가 피고용인의 소득이 된다.

6) 기타 부가급여

다른 혜택들, 즉, 상품 형태이든 서비스 형태이든 상관없이 피고용인에게 직접적으로 또는 고용과 관련하여 간접적으로 제공되거나 향유되었다면 과세된다. 고용주가 피고용인에게 제공한 물품이 고용주가 생산하는 것이라면 주어진 혜택의 가치는 개방 시장에서의 일반적인 거래에서 상대방이 도매업자든, 소매업자이든 일반대중이든 상관없이 정상가격 중 가장 낮은 가격이다. 고용주가 물품을 구매해서 제공하는 경우라면 그 혜택의 가치는 고용주의 매입원가이다. 단 그것이 정상가격거래(arm's length purchase)임을 전제로 한다. 피고용인에게 할인판매한 것일 경우, 그것이 고용주가 '원가(at cost)'에 따라 제공한 것이라면 (고용주가 그것들을 대량구매했거나 특별가에 구입한 것이라고 하더라도) 과세대상이 아니다. 대가 없이 제공된 것, 보조금이 지급되거나 할인된 상품은 그것이 '고용주 원가(cost to the employer)' 이하로 제공된 경우에 부가가치세 과세대상이다.

7) 부가급여세의 면제(Exemptions)

특별한 종류의 혜택 제공과 관련하여, 봉급, 임금 기타 원천징수대상 지급금에 대해 소득세가 면제되는 피고용인에 대한 부가급여는 부가급여세가 면제된다는 일반적

인 면제규칙이 존재한다.⁴⁸³⁾ 가령 자선단체(charitable organization)가 자신의 피고용인들에게 지급하는 부가급여 또한 부가급여세가 면제된다. 단, 그 단체의 사업활동과 관련된 것에 한한다.⁴⁸⁴⁾ 그리고 다음의 제외규정들도 존재하지만 그것들은 ‘기타 다른 물품 또는 서비스 형태의 혜택’에 해당하지 않는 항목들에만 적용되는 것이다.⁴⁸⁵⁾

- ① 고용과 관련되어 제공되는 숙박 제공의 가치⁴⁸⁶⁾
- ② 피고용인에게 평가 소득으로 포함되는, 고용관련 제공된 혜택⁴⁸⁷⁾
- ③ 고용인이 추가적 교통비 또는 이주 지급금을 지급해 주어야 하는 의무를 대신하여 제공되는 혜택⁴⁸⁸⁾
- ④ 고용주의 부동산(premise)이나 66% 이상의 공동소유권을 가지는 회사 그룹 내에서 다른 회사의 부동산에 대한 혜택⁴⁸⁹⁾
- ⑤ 고용주가 지급한 (일상복과 확연히 구분되는) 작업복. 판매의 방식으로 제공한 것도 포함됨
- ⑥ 분기별로 피고용인 1인당 200달러, 연간 모든 피고용인에 대해 15,000달러의 일반적 면제
- ⑦ 만일 피고용인이 직접 가족을 만나러 가는 경우였다면 면세로 변상받았을 경우에서, 피고용인의 가족이 피고용인을 만나러 오는 데 든 교통비. 이때 부가급여세가 면제되는 부분은 변상받을 수 있었던 금액을 한도로 함⁴⁹⁰⁾
- ⑧ 휴대폰, 노트북과 같이 고용주 소유이거나 고용주가 리스한 영업용 도구들을 개인적 용도로 사용하는 것. 단 그 도구들의 가격은 5,000달러 이하이고 피고용인

483) 소득세법 CX26.

484) 소득세법 CX25.

485) 참고로 종래 소득세법 CX10은 “노령연금 기금(superannuation fund)이 운영하는 share purchase scheme에 따라 제공되는 피고용인 share loan 중 기금에 대해서 소득이 되는 범위에 한한 것”도 제외 조항 중 하나로 규정했었다. 하지만 2011년 4월 1일 관련조항을 개정하면서 현재는 삭제되었다.

486) 소득세법 CX28.

487) 소득세법 CX4.

488) 소득세법 CW18, 19, 20.

489) 소득세법 CX23.

490) 소득세법 CX19.

에 의해 쓰이는 주 용도는 근무용일 것⁴⁹¹⁾

- ⑨ 「직장건강안전법(Health and Safety in Employment Act 1992)」에 의해 고용주가 부담하는, 위험물 취급에 따른 건강 및 안전의무과 관련하여 제공된 혜택. 사업장(premise) 내에서 제공된 것이든 밖에서 제공된 것이든 무관함⁴⁹²⁾
- ⑩ 법적 의무에 의해서 고용인이 지급한 소득보장보험(income protecton insurance) 보험료. 단 보험금이 지급되면 피고용인에게 소득으로 포함되는 보험에 대한 보험료임⁴⁹³⁾
- ⑪ 캔터베리 지진 피해에 대해 지급된 각종 혜택들. 단, 피고용인에 대해서 적용되는 기준과 같은 기준이 적용됨.⁴⁹⁴⁾ 이 면제규정은 고용주가 피고용인들이 각자 사용한 양을 추정할 수 없을 경우 적용되는 것임. 만일 각 피고용인이 이용한 혜택이 구별될 수 있다면, 피고용인당 3,200달러까지 허용되는 면제만 허용됨

8) 세율적용방식(Tax rate and payment of tax)

부가급여세는 다음 중 한 방식에 따라 납부할 수 있다.

가) 단일세율방식(Single-rate option)

이 방식은 고용주가 각 분기에 제공한 부가급여를 과세가액(taxable value)으로 하며, 그러한 과세가액에 49.25%의 세율을 적용한 금액을 부가급여세로 납부한다.⁴⁹⁵⁾

나) 선택세율방식(Alternative-rate option)

고용주는 매해 첫 3분기에 대해서는 낮은 세율을 적용하여 부가급여세를 납부할 수 있다. 마지막 분기가 되면 고용주는 다단계 세율방식(multi-rate system)⁴⁹⁶⁾을

491) 소득세법 CX21.

492) 소득세법 CX24.

493) 소득세법 CX31.

494) 소득세법 CZ24.

495) 소득세법 RD58.

496) 아래에서 설명한다.

적용하여 각 피고용인에 대한 총부가급여세 금액을 계산하고 전 3분기에서 낸 금액을 제외한 나머지를 납부해야 한다.⁴⁹⁷⁾ 앞의 3분기에서 적용할 수 있는 세율은 43% 또는 49%이다.

다) 폐쇄회사방식(Close-company option)

폐쇄회사가 주주-피고용인에게 부가급여를 제공하는 경우, 전년도에 있어 다음에 해당하면 연 단위로 부가급여세를 납부할 수 있다.

- PAYE세와 노령연금기여금에 대한 세금의 총 합계가 50만달러 이하인 경우
- 고용인이 제공한 것이, 한두 명의 주주-피고용인이 차량을 개인적 용도로 사용한 것이 전부인 경우
- 회사에 피고용인이 없었던 경우

이 경우에 세율은 49.25%가 적용되거나, 다단계 세율방식을 적용할 수도 있다.⁴⁹⁸⁾

라) 소규모 사업방식(Small-business option)

고용주가 주주-피고용인이 아닌 피고용인에게 부가급여를 제공함에 있어서, 다음과 같은 경우에 해당하면 부가급여세를 연 단위로 납부할 수 있다.

- 작년도의 PAYE세와 노령연금기여금에 대한 세금의 총 합계가 50만달러 이하인 경우
- 작년도에 피고용인이 한 명도 없었던 경우

세율은 49.25%가 적용되거나, 다단계 세율방식을 적용할 수 있다.⁴⁹⁹⁾

분기별 납부에 있어서, 고용주는 3월, 6월, 9월, 12월의 마지막 날에 끝나는 각 분기에 대해 부가급여세를 납부해야 한다. 각 분기에 대해 그 다음달 20일까지 납부해야 하는데, 단 3월에 끝나는 분기에 대해서는 5월 31일까지 납부해야 한다. 연 단위로 납부하는 비공개 회사의 경우, 회사의 최종세 납부일에 따라 부가급여세를 납부해

497) 소득세법 RD59.

498) 소득세법 RD60.

499) 소득세법 RD61.

야 한다.

마) 다단계 세율방식(Multi-rate system)

이 방식은 연말에 계산이 행해지며, 별도의 신고서 작성이 요구된다. 이 계산방식은 특정한 부가급여에 있어서, 그것을 특정 피고용인에게 매년 귀속시키는 것이다. 이 ‘귀속 부가급여(attributed fringe benefits)’은 피고용인의 한계세율에 따라 부가급여세가 산정된다. 참고로 2012/13 과세연도의 다단계세율은 아래와 같다.⁵⁰⁰⁾

〈표 2-VI-1〉 부가급여세 다단계세율표

(단위: %)

순부가급여분(Net remuneration)	부가급여세율(FBT rate)
12,530달러 이하	11.73
12,531달러~40,580달러	21.21
40,581달러~55,980달러	42.86
55,981달러 이상	49.25

3. 고용주의 노령연금기여세(Employer's Superannuation Contribution Tax)

고용주는 노령연금펀드에 피고용인에 대한 연금기여금을 납부할 수 있는데, 기여금이 KiwiSaver 노령연금펀드에 납부하는 것이 아닌 이상 강제적이지 않다.⁵⁰¹⁾ KiwiSaver는 자동적으로 가입되는(직장을 갖게 되면 자동 등록되지만 탈퇴할 수 있음) 직장 기반 저축제도로써, 피고용인은 자신의 총급여의 3%, 4% 또는 8%를 기여할 수 있다. 처음 가입하는 신규 피고용인에 대한 기본비율은 3%이다. 고용주의 강제적 기여분은 2%이다. 고용주가 정해진 연금펀드에 지급하는 모든 금액은 고용주의

500) PwC Worldwide Tax Summaries 2013/14 참조.

501) *Staples Tax Guide*(2012) 860문단(p. 1025).

노령연금기여세의 대상이 되고, 33%를 최고세율로 하는 누진세율⁵⁰²⁾이 적용된다.

4. 은퇴보장기여세(Retirement Scheme Contribution Tax)

은퇴보장제도에 대해 지급하는 연금기여분은 은퇴보장기여세의 대상이 되고, 그 연금의 원천징수세율이 적용된다. 은퇴제도 원천징수세율은 당사자의 한계세율에 따라 정해진 세율을 제도(scheme)에 통지하거나, 기본세율인 33%가 적용된다.

502) 2012. 4. 1부터는 피고용인의 한계소득세율로도 가능하다.

제3편 소비과세 · 지방세 · 기타 세금

I. 부가가치세

1. 개관

부가가치세(GST)는 「부가가치세법(Goods and Services Tax Act 1985)」에 의해 부과된다. 이 세금은 뉴질랜드에 등록된 사람이 제공하는 모든 과세재화(토지와 건물을 포함)와 과세용역에 적용되고, 등록된 사람이든 아니든 상관없이 모든 사람이 수입한 모든 수입품에 대해 부과된다. 부가가치세는 각 공급자가 창출하여 부가한 가치에 대해 15%의 비율로 부과된다. 공급하는 재화나 용역의 총가치에 15%의 세율을 적용하여 부과한 후 매출세액으로 신고하고, 생산을 위해 다른 공급자로부터 재화나 용역을 매입하는 시점에 지급한 부가가치세를 매입세액으로 공제한다. 이는 우리나라와 동일한 방식으로 매출세액에서 매입세액을 공제함으로써 부가가치에 대해 15%의 세금 부과를 가능하게 한다. 이때 부가가치세의 회계처리는 세금계산서를 기준으로 하는 것이 원칙이나, 비영리단체 등 예외적으로 지급(payment)을 기준으로 해도 되는 경우도 있다.⁵⁰³⁾ 한편, 금융서비스와 같은 일부의 대상은 면세되기도 하고, 또 수출품처럼 다른 일부의 대상은 영세율이 적용되기도 한다.

503) 본장 제10절에서 상술한다. 이것은 부가가치세 회계처리방식에 관한 내용일 뿐이어서 우리 세법에서 말하는 간이과세제도와는 차이가 있다. 다만 연간 200만달러 이하의 과세공급을 하는 사업자도 적용 대상이 된다는 점에서 본다면, 과세특례자제도로서의 기능은 있는 것으로도 보인다.

2. 납세의무자

과세활동(taxable activity)을 하는 모든 사람은 등록해야 한다.⁵⁰⁴⁾ 따라서 부가가치세의 납세의무자에 관해 살펴보려면 다음 세 가지를 검토해 봐야 한다. 과세활동이 무엇인가? 사람(person)은 무슨 뜻인가? 등록은 어떻게 하라는 것인가? 우선 과세활동의 의미부터 살펴보자.

첫째, 과세활동이란 ① 금전적 수익을 목적으로 하는 것이든 아니든 상관없이 계속적 또는 정기적으로 영위되는 활동이 활동 전체 또는 일부분이라도 다른 사람에게 대가를 받고 재화와 용역의 공급을 수반하는 경우이거나 ② 공공기관 또는 지방공공기관의 활동을 뜻한다.⁵⁰⁵⁾ 이러한 ‘과세활동’의 범위에는 그러한 활동의 개시 또는 종료(종국적인 종료가 아니어도 됨)와 관련이 있는 모든 활동이 포함된다.⁵⁰⁶⁾

위와 같이 설명하더라도 어떤 것이 과세활동인지 좀 더 구체적으로 살펴볼 필요가 있다. 우선 다음과 같은 활동들은 과세활동이 아니다.

- 사적으로 오락, 취미 활동을 하는 것
- 면세 공급물을 만드는 것
- 급여수령자로 고용되는 것, 또는 회사의 이사가 되는 것⁵⁰⁷⁾
- 토지와 재화를 단순히 부분으로 나누는 것. 여기에 해당하려면 분할 토지는 3개 이상이 되면 안 되고, 작업은 사소한 성질의 것이어야 하며 공급자가 토지를 분할하는 일을 정기적으로 수행하는 사람이어서는 안 된다. 사적 거주 목적으로 분할 토지를 보유하는 것 역시 특별히 ‘과세활동’에서 제외된다.

그리고 앞의 정의에 관한 ①항과 관련해서 활동 중에서 계속적 또는 규칙적으로

504) 다만 소규모사업에는 예외가 적용되기도 한다.

505) 부가가치세법 제6(1)조.

506) ‘종국적이지 않은 종료도 포함됨’이 덧붙여진 것은 2004년인데, CIR v. Drummond(1998) 1심 판결 결과에 따른 것이다. 그 사건에서 납세의무자는 1973년에 소나무 숲을 기르는 사업을 시작했는데 25년에서 39년 사이에 베어져서 팔리게 되어 있었다. 그런데 1992년에 토지가 분할되어 덜 자란 수목들과 함께 팔리게 되었다. 법원은 여기에 과세활동이 없고 따라서 납세의무자는 부가세 의무가 없다고 보았는데, 왜냐하면 성장한 수목을 판매하기로 하는 사업이었으므로 종료되지 않았기 때문이다.

507) 부가가치세법 제6(3)조.

행해져야 하는 부분은 다른 사람에게 대가를 받고 재화와 용역을 제공하는 부분이다.⁵⁰⁸⁾ 판례에 따르면 가령 농장을 파트너십의 대상이 될 수 있게 지분으로 나누는 활동은 ‘과세활동을 영위’하는 것이라고 보았다.⁵⁰⁹⁾

어떤 활동이 ‘계속적’으로 수행된다는 것은 영구적으로 종료된 것이 아니거나 중대하게 중단된 것이 아님을 말한다. ‘규칙적’으로 영위되는 것은 일정한 기간 동안 또는 일정한 주기로 다시 일어나거나 반복되는 것을 말한다. 계속적으로 또는 규칙적으로 일어나는 것은 활동 그 자체이지 물건이나 용역이 아니다.⁵¹⁰⁾ 물론 달리 판단한 경우도 있긴 하지만, 가령 일회성 토지개발(a one-off property development)은 계속적 또는 규칙적으로 수행된 활동이 아니라고 본 판례도 있다.⁵¹¹⁾

둘째, 사람(person)이나 등록이란 무슨 뜻인가? 이 말에는 모든 자연인과 법인이 포함된다.⁵¹²⁾ 파트너십, 조인트벤처, 신탁의 수탁자(trustees of trust)와 비법인 협회들도 등록을 할 수 있지만, 부가가치세 납세의무는 이러한 단체의 구성원인 자연인이나 법인이 개별적으로 지게 된다.⁵¹³⁾ 단체가 등록을 한 경우라면 과세활동 중에 공급된 재화와 용역은 그 단체가 제공한 것이고 구성원들이 제공한 것은 아닌 것으로 간주되며, 이러한 규정은 단체의 구성원이 제공한 재화와 용역에도 적용된다.

같은 법적 주체의 지점 또는 분사무소 중 자신의 독자적인 회계시스템 등을 가지고 있는 것이 있다면 별도로 등록할 수 있다. 그러나 본사와 지점 또는 분사무소들은 부가가치세 신고기간이 동일해야 한다.⁵¹⁴⁾

한편, 회사그룹은 조금 다른 규칙이 적용되므로 추가로 살펴본다. 회사그룹은 그룹단위로 등록할 수 있다. 다만 그룹 내 회사들이 모두 동일한 부가가치세 신고기간을 가지고 있어야 한다. 그룹 중 한 회사가 대표자로 지목되지만 다른 모든 회사들이 부가가치세에 대해 연대납부 책임을 진다는 점에는 주의를 요한다. 그룹 내 회사들은

508) CIR v. Databank Systems Ltd(1989).

509) Nelson v. CIR(2001).

510) Newman v. CIR(1995).

511) Tout v. Cooke(1991).

512) 부가가치세법 제2조.

513) 부가가치세법 제57조.

514) 부가가치세법 제56조.

그룹 등록 전 부가세(pre-group registration GST)를 납부해야 할 의무를 진다.⁵¹⁵⁾ 각 회사들은 세금계산서를 발행하고 장부기록을 해야 하며, 부가가치세 등록이 되어 있어야 한다. 그룹은 합동신고서(joint return)을 제출할 수 있고, 자신들 사이에서는 부가가치세 의무 없이 재화 공급을 할 수 있다.⁵¹⁶⁾

3. 과세대상 거래(Taxable Event)

가. 재화와 용역의 공급

과세재화와 과세용역에는 뉴질랜드에서 공급된 모든 부동산, 동산 및 용역이 포함된다. 단, 면세공급만은 제외된다. 등록된 사람(등록사업자)이 그의 과세활동으로 생산한 재화 또는 용역을 개인적인 용도 또는 면세공급 용도로 사용하는 경우, 그는 그 재화와 용역에 대해 과세된다. 그러나 그 사람의 면세 공급이 9만달러 또는 총매출의 5%보다 작은 경우, 면세공급 목적으로 자가소비된 재화와 용역이라도 부가가치세가 부과되지 않는다.⁵¹⁷⁾

고용인들에게 제공하는 부가급여는 그것이 등록된 사람이 공급하는 것일 경우 부가가치세 목적상 과세공급으로 간주된다.⁵¹⁸⁾ 그러나 부가급여가 면세공급이나 영세율 적용 재화 또는 용역(예를 들어 저금리 대출, 해외여행 대출)일 경우 또는 면세공급품의 생산과 관련하여 부여하는 것이라면 부가세가 발생하지 않는다.⁵¹⁹⁾

어떤 사람이 더 이상 등록사업자가 아닐 경우, 그 사람의 과세활동의 일부를 이루던 재화 또는 용역(1986년 10월 1일부터 구입된 것)은 부가가치세 대상 공급으로 간주된다.⁵²⁰⁾ 납부해야 하는 부가가치세는 개방된 시장에서의 가치이다.⁵²¹⁾

515) CIR v. Stutx & Cowley(1991)

516) 부가가치세법 제55조.

517) 부가가치세법 제21조.

518) 부가가치세법 제21(3)조.

519) 부가가치세법 제21(2)(b)조.

520) 부가가치세법 제5(3)조.

521) 부가가치세법 제10(7A)조.

나. 수입(Importation)

2005년 1월 1일부터 수입되는 용역에 부가가치세를 부과하기 위해 대리납부방식(reverse charge mechanism)이 적용된다. 부가가치세 등록을 한 뉴질랜드인은 수입되는 용역의 가치에 대해 부가가치세를 납부해야 한다. 수입하는 사람이 직접 용역의 가치를 평가하도록 되어 있다.

이러한 대리납부방식은 ① 용역을 제공받는 자가 취득 당시를 기준으로 이용하려고 의도하는 부분이 용역의 95% 미만이라고 추정할 때이거나, ② 용역을 제공받는 자가 조정기간(adjustment period) 종료 시를 기준으로 용역의 실제 이용 부분이 90% 이하라고 판단할 때에만 적용된다. 한편, 국세청은 2004년 12월 용역을 공급받는 자를 위한 부가가치세 가이드라인을 발간하기도 했다.

부가가치세는 뉴질랜드로 수입되는 재화(귀금속은 제외됨)에도 부과된다.⁵²²⁾ 부가가치세 부과기준이 되는 재화의 가액은 관세부과 목적의 물품가격에, 관세를 더하고 기타 관세가 있는 경우 이를 더하고, 덤핑관세 또는 상계관세⁵²³⁾를 가산하고, 뉴질랜드까지 운송과 관련된 비용, 보험금을 더한 것이다.⁵²⁴⁾ 수입물품에 부과된 부가가치세는 관세부서에 관세가 납부될 때 동시에 거둔다. 허가받은 수입자라면 사후지급시스템을 이용할 수 있다. 물품세(excise duty)의 대상물품⁵²⁵⁾도 부가가치세 대상이다.⁵²⁶⁾

4. 거래장소(Place of Taxation)

거주자에 의한 공급은 모두 뉴질랜드에서 발생한 것으로 간주된다. 공급자가 비거주자인 경우 재화는 공급(supply) 당시에 뉴질랜드에 있는 것이면 뉴질랜드에서 공급

522) 부가가치세법 제12(3)조.

523) 수출국의 보조를 받는 수입품에 부과하는 할증과세를 말한다.

524) 부가가치세법 제12(2)조.

525) 예를 들어, 자동차용 휘발류, 알코올류 음료, 담배가 이에 해당한다.

526) 부가가치세법 제12조.

된 것으로 간주되고, 용역은 용역이 뉴질랜드에서 행해진 경우 뉴질랜드에서 공급된 것으로 간주된다. 비거주자가 뉴질랜드에 있는 재화를 공급하거나 뉴질랜드 내에서 용역을 공급하는 것이 등록된 사람에 대한 것일 때 그러한 공급은 뉴질랜드 밖에서 이루지는 것으로 간주된다(단, 당사자들이 뉴질랜드 내에서 공급된 것이라고 합의하는 경우가 아니라면).⁵²⁷⁾ 소득세법상 거주자인 경우 그 사람은 부가가치세법상 거주자이다. 이 정의에는 뉴질랜드 내에 있는 고정사업장(PE)에서 과세활동 또는 비과세 활동을 영위하는 사람을 포함한다. 뿐만 아니라 비법인화된 단체로서 행정관리의 중심지(centre of administrative management)가 뉴질랜드에 있다면 해당 단체 역시 부가가치세법상 거주자로 간주된다.⁵²⁸⁾

5. 거래시기(Time of Taxation)

재화와 용역은 청구서가 발행된 때 또는 대가가 수수된 때 중 먼저 발생한 시점에 공급된 것으로 간주된다.⁵²⁹⁾ 특수관계인 사이의 매매나 취소(revocation)의 대상이 된 매매, 내기를 하는 것(placing of bets), 복권을 구매하는 것, 할부 매매계약(hire purchase agreement) 및 기타 다른 공급에서는 공급시기를 결정하는 특별규정이 적용된다.⁵³⁰⁾

6. 과세표준(Taxable Amount)

재화나 용역의 공급가액(value)은, 거기에 부가가치세를 더하면 상대방에게서 받는 공급대가가 나오게 하는 그 가격을 말한다.⁵³¹⁾ 즉, [공급가액+부가가치세=공급대가]를 뜻하므로, [공급가액=공급대가-부가가치세]이 된다.

527) 부가가치세법 제8조.

528) 부가가치세법 제2조.

529) 부가가치세법 제9(1)조.

530) 부가가치세법 제9(2)-(7)조.

531) 부가가치세법 제10조.

공급가액(Value)이란 부가가치세를 제외한 것을 말하고 공급대가(consideration)란 부가가치세를 포함한 것을 말한다. 현재 부가가치세 세율이 15%이므로, 공급가액은 공급대가의 $\frac{20}{23}$ 이다.

‘공급대가(consideration)’에는 재화 또는 용역 공급과 관련되거나 대응하거나 동기가 되어서 발생한 모든 지급, 행위, 부작위를 포함한다. 여기에는 비영리단체에 대한 조건 없는 증여는 포함되지 않는다.⁵³²⁾

다음의 특별규정이 과세대상 가액을 결정하는 데 적용된다.

- ① 피고용인에 대한 공급은 부가가치세 포함 부가급여세 가액에 따라 산정된다.
- ② 과세활동으로 창출된 공급이지만 개인적 또는 면세 목적으로 소비된 경우 가액은 취득원가(cost price), 또는 시장가격이 더 낮은 경우에는 시장가격이다.
- ③ 할부매매(lay by sales⁵³³⁾)가 취소된 경우 가액은 공급자가 그때까지 받은 금액이다.
- ④ 신용 계약(credit contract)에서 가액은 현금가격이다. 즉 이자 및 다른 수수료가 제외된다.
- ⑤ 상업용 숙박시설(Commercial dwelling)⁵³⁴⁾에서 숙박을 제공하는 경우,
 - 체류기간이 4주를 넘는 경우에는, 부가가치세율이 7.5.%가 적용될 때 숙박서비스(Domestic goods and service)⁵³⁵⁾ 공급의 가액으로 될 금액의 60%
 - 체류기간이 4주를 넘지 않는 경우에, 또는 4주가 넘는 체류의 첫 4주에 대해서는 전체 가격
 - 체류가 장기숙박시설(residential establishment)⁵³⁶⁾에서 이루어지고, 공급

532) 부가가치세법 제2조.

533) Layby sale이란 7,500달러 이하 거래에서 여러 번에 나누어 대가를 지급하거나 특정한 기간 후에 대가를 지급하는 매매에서, 판매자가 대가가 모두 지불될 때까지(혹은 일정 비율이 지급될 때까지) 물건을 가지고 있다가 지급이 완료되는 때 물건을 넘기는 매매를 말한다.

534) ‘Commercial dwelling’이란 호텔, 모텔, 여관, 호스텔, 기숙시설, 캠핑장, 요양시설, 호스피스 기타 유사한 시설을 말한다.

535) ‘Domestic goods and services’란 청소, 관리, 전기, 가스, 에어컨, 난방, 전화, 텔레비전, 라디오, 기타 가재도구 등을 포함해서 상업용 주거시설을 사용할 수 있는 권리를 말한다. 단, 병원, 실버타운(retirement village)은 포함되지 않는다. 부가가치세법 제2조 참조.

536) ‘장기숙박시설(residential establishment)’이란 상업용 숙박시설 중 숙박서비스 이용자의 70% 이상이 최소 4주 이상인 것을 말한다.

자와 피공급자가 체류기간에 대해 최소 4주 이상이라고 합의한 경우 : 부가가치세율이 7.5%가 적용될 때 숙박서비스(Domestic goods and service)의 가액으로 될 금액의 60%. 이 경우 체류의 시작시부터 이와 같이 적용한다.

- ⑥ 복권은 복권의 가격에서 그 복권에 귀속되는 상금의 비율만큼을 뺀 것을 가액으로 한다.
- ⑦ 바우처(vouchers) 토큰(token), 인지(stamp) 및 기타
 - 금전적 가치가 바우처에 표시되어 있는 경우, 바우처가 구매되었을 때 액면금액 이상으로 지급되는 프리미엄은 과세 가능하고 나머지는 바우처가 사용된 공급의 대가로 본다.
 - 바우처에 금전적 가치가 표시되어 있지 않는 경우, 바우처가 구매될 때 지급된 금액에 대해서 과세가 가능하고, 더 이상 세금 납부의무가 없다.
- ⑧ 공급(피고용인에게 제공되는 부가급여 제외)이 특수관계인에 대해 대가 없이 혹은 시장가격보다 낮은 대가로 이루어지는 경우 공급의 대가는 개방 시장가격으로 간주된다. 특수관계인에는 동성커플에서의 파트너를 포함한다.⁵³⁷⁾

7. 세율(Rates)

뉴질랜드 부가가치세에는 15%와 0%라는 두 가지 종류의 세율이 있다. 아래의 공급은 영세율로 과세되며, 따라서 매입세액공제가 허용된다.⁵³⁸⁾

첫째, 재화 중에서 영세율로 과세되는 것은 다음과 같다.

- 공급자가 수출하는 재화
- 국제공항 면세점에서 파는 재화
- 공급되는 시점에 뉴질랜드에 있지 않는 재화
- 뉴질랜드에 있는 선박이나 항공기에서 경유하는 재화를 수리, 리노베이션, 개보수하는 과정에 공급되는 재화, 뉴질랜드로 수입되었다가 수출되거나, 수출물품

537) 부가가치세법 제2A조.

538) 부가가치세법 제11조.

제작에 사용되는 재화, 제조창고(manufacturing warehouse)에서 생산되어 수출되는 재화

- 뉴질랜드에서 경유하는 항공기 또는 어선이 뉴질랜드 밖에서 소비될 재화를 상점처럼 파는 경우
- 구매자 또한 부가세 등록자인 경우 토지 판매
- ‘going concern(계속기업)’⁵³⁹⁾으로서 과세활동의 판매
- 귀금속을 제련하는 사람(refiner)이 제련한 후 투자 품목으로 판매하려는 판매상(dealer)에게 하는 최초의 공급. 이때 ‘귀금속’이란 순도 99.5% 이상의 금, 은(99.9%) 또는 플래티넘(99.0%)를 말한다.⁵⁴⁰⁾

둘째, 용역 중에서 영세율로 과세되는 것은 다음과 같다.

- 뉴질랜드 내로 또는 뉴질랜드 밖으로 물건이나 승객의 운송, 교통의 주선
- 뉴질랜드 밖에 위치한 토지 또는 동산(movable personal property)(other than choses in action)과 직접적으로 관계되어 제공되는 용역
- 물리적으로 뉴질랜드 밖에서 행해지는 용역
- 「관세법」 제47(2)조 또는 제181조에 제시되어 있는 물품과 직접적으로 관계되어 비거주자에게 제공되는 용역. 예를 들어,
 - 뉴질랜드로 임시적으로 반입된 국제 항공기에 대해 뉴질랜드에서 행해진 수리
 - 뉴질랜드로 임시적으로 반입된 가축 및 종자말(bloodstock)
- 용역이 행해질 때 뉴질랜드 밖에 있었던 비거주자에게 제공된 용역으로서, 뉴질랜드 내에 있는 동산(movable personal property)와 관계가 없는 용역
- 지적재산권(예를 들어 저작권)을 뉴질랜드 밖에서 사용할 수 있도록 하는 등록, 허가, 권리부여, 이전, 기타 행위
- 뉴질랜드 밖에서 과세행위를 하는 것을 하지 않기로 하는 수락의 행위

539) ‘계속기업(going concern)’이 되려면, 독립된, 별도의 운영을 할 수 있는 능력과 계속적 운영에 필요한 전부 혹은 대부분의 재산을 공급할 수 있는 능력, 그렇게 재산을 이전받았을 때 운영을 수행할 수 있는 공급자를 갖출 필요가 있다. 어떤 공급에 대해 계속기업으로서 영세율을 적용받기 위해서는 공급자와 공급받는 자가 서면으로 합의해야 한다. 계속기업 조건을 만족하는지 여부는 공급 당시를 기준으로 한다.

540) 부가가치세법 제2조.

- 매입세액공제를 받을 수 있는 등록 거주자에 대해 제공하는 비거주자에 의한 통신서비스(2003년 7월 1일부터).
- 2005년 1월 1일부터 금융서비스의 제공⁵⁴¹⁾ : (i) 금융서비스를 제공받는 자가 부가가치세 등록사업자이고 12개월 기간 동안의 총공급 중 과세공급이 75% 이상인 사람인 경우⁵⁴²⁾이거나 비록 금융서비스를 제공받는 자는 위 기준을 충족시키지 못하더라도 금융서비스를 제공받는 자가 100% 완전자회사로 이루어진 기업집단 내의 회사이고 그 기업집단을 전체적으로 평가할 때 과세공급이 75% 이상이라는 요건 등을 충족시킨 경우⁵⁴³⁾여야 영세율 적용을 받으며, (ii) 공급대가가 통상적인 시장가격보다 높고 금융서비스 이용이 특수관계자들 사이에 이루어졌다면 공급대가는 시가에 따라 재평가된다.⁵⁴⁴⁾
- 국세청의 공적예규(Public Ruling)에 따라, 용역 제공 당시 뉴질랜드에 있지 않았던 비거주자에 대한 토지매매와 관련된 법률서비스의 제공. 이 예규는 2010년 5월 23일부터 2015년 5월 23일까지만 적용된다.

한편, 수출용역에 대한 영세율 적용은 다음과 같은 경우에는 인정되지 않는다.

- 용역을 뉴질랜드에서 다른 사람이 제공받은 경우
- 뉴질랜드에 있는 사람이 과세공급과 면세공급 생산 과정에서 용역을 제공받지 않을 것임이 합리적으로 예상되는 경우

541) 역사적으로 볼 때, 과거 뉴질랜드에서는 ‘기업 간의 금융서비스(business to business financial services)’에 대해서는 부가가치세 면세제도가 적용됐었다. 그런데 면세제도 탓에 결과적으로 과다과세 현상이 발생했고, 그래서 2005. 1. 1자로 금융서비스를 제공받는 자가 부가가치세 등록사업자이고 총공급 중 과세공급이 75%라는 등 일정요건을 충족한 경우면 해당 금융서비스 공급 시에는 영세율이 적용되도록 법이 바뀌었다.

542) 부가가치세법 제11A(1)(q)조.

543) 부가가치세법 제11A(1)(r)조.

544) 조세회피방지 조항의 일종으로 볼 수 있다. 그 밖에 상세한 것은 이에 관련된 국세청장 훈령인 ‘GST guidelines for working with the new zero rating rules for financial services’ 참조.

8. 면세(Exemptions)

다음의 공급은 면세이다.⁵⁴⁵⁾

① 아래의 금융서비스(수입된 금융서비스는 제외)⁵⁴⁶⁾

- 통화의 환전
- 수표, 우편환(money order, postal notes) 또는 여행자수표의 지불(payment) 또는 수수(collection)
- 수표, 여행자수표, 은행수표, 우편환의 발행
- 부채, 주식(equity) 및 참가적 증권(participatory securities)의 발행
- 증권 발행의 인수(underwriting the issue of securities)
- 신용의 제공(provision of credit)
- 생명보험, 생명재보험(life reinsurance) 및 노령연금상품(superannuation scheme)의 제공
- 선물계약(futures contract)의 제공 또는 권리부여
- 위의 것들을 주선(arranging)하는 것(예를 들어, 대출을 받는 데 법률적 용역 제공)

② 비영리단체에 의해 제공되는 기부 재화 또는 용역

③ 주거임대를 통한 숙박서비스 제공(residential rental accommodation)

④ 매매 전 5년 동안 오직 주거 임대용(residential rental)으로만 쓰였던 주거건물의 매매

⑤ 영세율을 적용받지 않는 귀금속의 공급

545) 부가가치세법 제14조.

546) 부가가치세법 제3조. 참고로, 본문에 언급된 것은 예시일 뿐이므로 주의해야 한다.

9. 매입세액공제(Input Tax Deduction)

등록된 사람(등록사업자)은 자신이 판매를 통해 거둔 매출세액에서 과세공급과 관련해 취득한 재화와 용역에 대해 지불한 매입세액을 공제할 수 있다. 단 등록사업자가 부가가치세 신고서 제출 시에 세금계산서(tax invoice)를 보유하고 있어야 한다.⁵⁴⁷⁾ 공급에 대한 대가가 50달러 이하인 경우, 또는 국세청장이 공급의 세부항목을 구성할 수 있는 충분한 기록이 있어서, 세금계산서 발행이 비실용적이라고 판단하는 경우에는 세금계산서가 필요없다.⁵⁴⁸⁾

등록사업자가 뉴질랜드에 소재하는 중고재화(second hand goods)를 비등록사업자에게 제공하고 받은 대가의 경우 취득가액에 $\frac{1}{9}$ 을 곱하여 계산한 금액을 매출세액에서 매입세액으로 공제할 수 있다. 중고품에는 가축, 귀금속, 또는 일정한 순도에 이르면 귀금속이 되었을 금, 은, 플래티늄 및 기타 다른 재료로 만들어진 재화는 포함되지 않는다. 재화 매입 시, 등록자는 취득한 자산이 과세공급 생산에 사용될 것으로 의도되는 범위에 대해 최대한 공정하게 예측해야 한다.

각 과세기간 말에, 납세의무자는 과세공급에 자산이 실제 사용된 것과 의도했던 사용과 차이가 있는 경우 조정(adjustment)을 행해야 한다. 그러나 그 차이가 10% 이하인 경우(단, 그 차이가 1,000달러 이상인 경우는 제외), 구매가격(purchase value)이 5,000달러 미만인 경우, 또는 그 사람이 일정 기준 미만의 비과세공급을 생산하는 경우에는 조정이 불필요하다.

547) 부가가치세법 제2조, 20조.

548) 부가가치세법 제24(6)조.

10. 부가가치세 행정

가. 등록

뉴질랜드에서 과세활동을 영위함에도 등록을 하지 않은 사람이더라도 이전 12개월 동안 공급가액이 60,000달러(부가가치세 제외)를 초과하는 달의 말 또는 향후 12개월 동안 공급가액이 60,000달러를 초과할 것으로 합리적으로 예상되는 달의 초에 등록할 의무가 있다.⁵⁴⁹⁾ 한 사람이 한 개 이상의 과세활동을 영위하는 경우, 모두 합하여 60,000달러 초과 여부를 판단한다.

등록의무가 있는 사람은 등록의무가 발행한 후 21일 이내에 등록하여야 한다. 등록은 일반적으로 신청일부터 효력이 발생하지만, 일정한 경우 소급적용될 수 있다.

등록한 사람의 과세공급이 60,000달러를 넘지 않는 경우 그 사람은 등록에 대해 선택권이 있다. 매입세액을 공제받고 싶다면 등록을 할 수 있다.

등록된 사람이 모든 과세활동을 중단(종료)할 경우, 중단일부터 21일 이내에 국세청에 통보해야 한다. 장래 어느 12개월 동안이라도 과세활동의 가액이 60,000달러 미만으로 줄 것이 예상되는 경우라면 등록된 사람은 자발적으로 등록을 철회할 수 있다.

나. 세금계산서(Invoice)

‘세금계산서(tax invoice)’에는 다음 내용이 포함되어야 한다.⁵⁵⁰⁾

- ① 잘 보이는 곳에 ‘세금계산서’라는 표시
- ② 공급자의 이름과 등록번호
- ③ 공급받는 자의 이름과 주소
- ④ 세금계산서 발행일자

549) 부가가치세법 제1조.

550) 부가가치세법 제24(3)조.

- ⑤ 공급된 재화와 용역에 대한 설명
- ⑥ 공급된 재화와 용역의 수량, 부피 등
- ⑦ 다음 중 하나
 - 총부가가치세액, 공급가액, 공급대가 또는,
 - 공급대가에 이미 부가가치세가 포함된 경우라면, 공급대와 그 금액에 부가가치세가 포함되었다고 명시하는 내용

공급대가가 50달러 초과 1,000달러 이하이고 영세율 적용이 아닌 경우, 세금계산서에는 ①, ②, ④, ⑤, 및 ⑦의 두 번째 항목만 포함하고 있으면 된다.⁵⁵¹⁾

다. 장부기록

등록사업자는 세금계산서가 발행된 시점을 기준으로 부가가치세를 회계처리하는 것(세금계산서방식, Invoice basis), 즉 발생주의 회계처리를 해야 한다. 단, 국세청장에게 지급기준방식(Payment basis, 즉 현금기준방식) 또는 혼합방식(Hybrid basis)으로 회계처리할 것을 신청한 경우라면 그렇지 않다.⁵⁵²⁾ 여기서 혼합방식이란 매출세액은 세금계산서를 기준으로 하고, 매입세액공제는 지급기준으로 산정하는 방식을 말한다. 지급기준방식으로 부가가치세를 산정하려면 다음 중 하나의 조건을 만족시켜야 한다.⁵⁵³⁾

- 등록자가 비영리단체(non-profit body)인 경우
- 앞선 12개월의 기간 동안 과세공급이 (또는 다음 12개월 동안 예상 과세공급이) 200만달러를 넘지 않는 경우
- 국세청장이 과세공급의 성질, 부피, 가격 등의 이유로 그리고 적용되는 회계시스템의 이유로 지급기준방식이 적당하다고 인정하는 경우

551) 부가가치세법 제24(4)조.

552) 부가가치세법 제19조.

553) 부가가치세법 제19A조.

라. 신고와 납부

뉴질랜드 부가가치세에는 1개월, 2개월, 6개월 등 세 가지 종류의 과세기간이 있다. 등록된 사람은 6개월 단위를 신청한 것이 아니라면, 1개월 또는 2개월 단위로 신고서를 제출해야 한다. 6개월 단위에 대한 신청은, 등록자의 앞선 12개월 동안의 총 과세공급이 50만달러를 넘지 않는 경우 또는 다가올 12개월 동안 공급이 그 액수를 넘지 않을 것으로 예상될 경우에 가능하다. 모든 등록자는 1개월 단위를 신청할 수 있다. 앞선 12개월 총과세공급 가액(또는 도래하는 12개월에서의 예상가액)이 2,400만달러를 넘는 등록자는 반드시 1개월 단위로 부가가치세를 신고하고 납부해야 한다.⁵⁵⁴⁾ 부가가치세 신고서는 각 과세기간 종료일이 속하는 달의 다음 달 28일까지 제출해야 한다. 그러나 만일 과세기간 종료일이 속하는 달의 다음 달이 12월에 있으면 다음 해 1월 15일까지 제출해야 하고, 만일 그 달이 4월이라면 5월 7일까지 제출해야 한다.⁵⁵⁵⁾ 등록자의 신고서가 충분하지 않다고 판단하는 경우, 국세청장이 부가가치세를 부과하는 경정을 할 수 있다.⁵⁵⁶⁾ 이에 대한 불복은 소득세에서의 경정에 대한 불복과 유사하다

2007년 3월 31일부터, 신고서 제출기간의 마지막 영업일까지 세액도 납부해야 한다. 즉, 과세기간의 마지막 날 다음 달의 28일째 되는 날까지 납부해야 한다.⁵⁵⁷⁾ 3월 신고서 및 11월 신고서는 예외인데, 각각 5월 7일, 1월 15일까지 내야 한다. 국세청장은 부가세 신고서를 받은 후 15영업일 이내에, 매출세액을 초과하는 매입세액을 등록사업자에게 환급해야 한다. 만일 국세청장이 15일 내에 환급하지 않으면 환급 지연이자(use-of-money interest)가 15일 다음날부터 환급될 때까지의 기간에 대해 적용된다.⁵⁵⁸⁾ 2009년 6월 22일부터 적용되는 이율은 1.82%이다.

554) 부가가치세법 제15조.

555) 부가가치세법 제16조.

556) 부가가치세법 제27조.

557) 부가가치세법 제23조.

558) 부가가치세법 제46조.

마. 이자 및 가산세(Interest and Penalties)

부가가치세를 제때에 납부하지 않은 경우, 지연가산금 1%가 적용되고 6일 후부터는 4%가 적용된다. 그 다음에는 미납액에 대해 월 1%의 이율로 합쳐진다.⁵⁵⁹⁾ 마찬가지로 과다납부된 부가가치세에 대해서도 이자(use-of-money interest)가 일단위로 적용된다.⁵⁶⁰⁾ 납부불성실 가산세 및 형사벌금 또한 부가가치세에 대해 적용된다.

모든 조세회피 거래는 국세청장에 대해 무효이므로, 국세청장은 납부될 세액(또는 환급될 세액)을 조정할 수 있다.⁵⁶¹⁾ 회피행위에는 납세의무를 지연시키는 것, 환급금 권리를 미리 부여받게 하는 것이 포함된다.

11. 납세의무자가 되는 비거주자

뉴질랜드 「부가가치세법」에서는 비거주자에 대해 따로 특별한 제도를 두고 있지는 않다.

공급자가 비거주자인 경우, 공급 시 기준으로 물건이 뉴질랜드에 존재했으면 그것은 뉴질랜드에서 공급된 것으로 간주되고, 용역의 경우 용역행위가 뉴질랜드에서 행해진 경우 뉴질랜드에서 공급된 것으로 간주된다. 비거주자가 뉴질랜드에 있는 물건을 공급하거나 용역을 뉴질랜드에서 행하는데, 그 공급대상이 등록자일 경우, 그러한 공급은 뉴질랜드 밖에서 이루어진 것으로 간주된다. 단 양 당사자가 다르게 정하는 경우는 그렇지 않다.

비거주자도 거주자와 똑같은 방식으로 등록될 것이 요구된다. 국세청장은 뉴질랜드에서 과세활동을 하지 않는 비거주자의 등록을 취소할 수 있다.⁵⁶²⁾ 이것은 비거주자가 뉴질랜드에서 과세활동을 하지 않으면서, 뉴질랜드에서 매입한 것에 대해 매입세액 공제를 주장하는 것을 방지하기 위해서이다.

559) 조세행정법(TAA) 제139B조 참조.

560) 2012년 5월 8일부터 8.40%이다.

561) 부가가치세법 제76조.

562) 부가가치세법 제52(7)조.

II. 기타 간접소비세

1. 양도세(Transfer Tax)

뉴질랜드에서는 자산양도행위 자체에 대해 따로 내는 세금은 없다.

2. 인지세(Stamp Duty)

뉴질랜드에서는 토지나 건물 같은 부동산 혹은 동산(personal property)의 판매, 임대에 인지세를 내도록 하는 제도가 없다. 인지세폐지법(Stamp Duty Abolition Act 1999)은 인지수표세법(Stamp and Cheques Duties Act 1971)의 대부분의 조항들을 폐지시켰기 때문이다.

3. 물품세(Excise Duty)

물품세는 알코올류 음료, 담배(tobacco) 및 특정 정유연료(petroleum products)에 대해 적용된다.⁵⁶³⁾

일반적으로, 알코올류 음료에 대한 세율은 알코올 함량에 따라 달라지지만 담배류와 정유연료는 정해진 세율로 과세된다.

알코올류 음료, 담배, 정유연료에 대한 세율은 6개월마다 인플레이션을 반영하여 정해진다(알코올은 3월 및 9월; 담배는 6월 및 12월).

「관세 및 물품세(자동차연료)개정법(Customs and Excise(Motor Spirits) Amendment Act 2005)」은 1996년 「관세 및 물품세법」을 개정한 것인데, 자동차용

563) 관세법 Sch.3.

연료에 대한 물품세 및 물품세 관련 관세들을 정하고 있다. 개정법은 2005년 2월 22일부터 발효되었다.

2008년 7월에, 「육상교통관리법(Land Transport Management Act 2003)」에 대해 개정안이 통과되었다. 이 개정안은 지방정부들이 지역 연료세를 이용해서 1리터당 0.10달러까지를 한도로 교통인프라 개발 프로젝트를 재원조달할 수 있도록 하였다. 이 세수를 사용할 때, 반드시 교통정체를 완화할 수 있는 대중교통과 도로 프로젝트에 우선적으로 이용되어야 하고, 도로에 쓰이는 부분은 1리터당 0.05달러를 초과할 수 없다. 물품세 역시 국세청이 관장한다.

4. 어음세(Cheque Duty)

어음세란 「인지수표세법」에 의해 환어음에 부과되는 세금이다. 이 세금은 환어음(bill of exchange)당 0.05달러가 부과된다(「인지수표세법」 제78조). 면제가 되는 경우가 많다.

5. 도박세(Gaming Duty)

이 세금은 게임기계에 대한 세금, 카지노에 대한 세금, 도박금을 표시하는 기계(totalizator)⁵⁶⁴에 대한 세금을 말한다. 이 세금은 소득세와 구분되어 Commissioner of Taxation이 관장한다.

가. 도박금 표시기계세(Totalizator Duty)

Totalizator duty는 뉴질랜드 레이싱위원회와 레이싱 및 기타 스포츠 도박에 대한 레이싱클럽들에 부과된다. 베팅 수익의 20%가 부과된다. 즉, 베팅된 돈과 이긴 사람

564) 경마 등에서 베팅된 돈을 표시하는 기계.

에 대해 지급한 배당의 차액에 대해 부과된다.⁵⁶⁵⁾

나. 복권세(Lottery Duty)

「도박법(Gambling Act 2003)」에 따라 복권을 운영하는 사람은 복권의 명목가치에 대해 5.5%의 세율로 복권세를 내야 한다.

다. 오락기계세(Gaming Machine Duty)

모든 오락기계 운영자들은 기계의 총수익에 대해 20% 세율의 「오락기계세」를 내야 한다.⁵⁶⁶⁾

라. 카지노세(Casino Duty)

카지노를 운영하는 사람은 카지노 ‘승’(wins)(즉, 게임을 벌인 것 중에서 카지노의 총마진)에 대해 4%의 「카지노세」를 내야 한다.⁵⁶⁷⁾

565) Gaming Duty Act 4조.

566) GDA 12C.

567) GDA 12N.

III. 지방세

1. 부동산세(Real Estate Tax)

지방정부(territorial authority)의 주된 수입은 각자 세율을 정할 수 있는 자산에 대한 세금이다. 관장하는 법은 「지방정부세율법(Local Government (Rating) Act 2002)」인데, 이 법에서는 지방정부들에 토지에 대한 세율을 정할 권한을 주고 있다.

특별히 제외된 것이 아닌 한, 모든 토지는 요금부과가 가능하다. 「지방정부세율법」 별표 1 중 part1은 전부 요금이 부과될 수 없는 토지를 나열하고 있고, part 2는 50% 만 요금을 부과할 수 있는 토지를 나열하고 있다.

IV. 상속세와 증여세(Inheritance and Gift Taxes)

뉴질랜드 상속세는 1993년 11월 17일 이후 폐지되었다. 증여에 대해서는 「유산 및 증여세법(The Estate and Gift Duties Act 1968)」이 적용되는데, 그마저도 시간적 적용범위가 제한적이다. 해당법률은 2011년 10월 1일 이전에 처분된 재산에 대해서만 적용되며, 72,000달러를 초과하는 증여가액에 대해 25%를 최고세율로 하는 누진세율을 적용하는 구조로 되어 있다. 2011년 10월 1일부터는 아예 증여세 납세의무가 없다.

제4편 국세행정 및 절차

I. 세금의 납부 및 징수

1. 세금신고

세금신고에 대해서는 앞서 개인소득세, 법인소득세와 국제조세 편 등에서 각각 필요한 범위 내에서 언급하였으므로 재차 중복을 피하기 위해서 여기서는 생략한다.

2. 과세소득금액 결정(Assessment)

과세연도에 소득신고를 해야 하는 납세의무자는 요구된 신고서를 기준으로 과세소득과 납부세액을 정해야(assessment) 하며,⁵⁶⁸⁾ 국세청이 신고서를 수리한 날에 이 같은 평가(assessment)가 이루어진 것으로 본다.

국세청장 또한 제출된 신고서에 오류가 있을 경우 평가를 할 수 있고, 또 신고서에 만족하지 못할 경우 평가를 할 수 있는데, 이 경우 국세청장은 자신의 판단에 따를 때 과세되어야 하는 세액을 평가하게 된다.⁵⁶⁹⁾

비거주자가 운영하는 사업에서 발생한 과세소득이 과소신고된 것으로 나타나는 경우, 국세청장은 신고내용에 대해 임의평가를 할 수 있다.

이 경우 국세청장은 평가를 기초로 당초 신고를 경정 또는 결정할 수 있으며, 이러

568) 조세행정법(Tax Administration Act) 제92조.

569) 조세행정법 제106조.

한 결정 또는 경정은 신고서가 제출된 과세연도의 종료일로부터 4년 이내에서만 가능하다. 그러나 이 기간제한은 신고서가 사기적 방법으로 작성되었거나, 고의로 잘못 작성되었거나, 특정 소득을 누락한 경우에는 적용되지 않는다.⁵⁷⁰⁾ 부가적으로 소득세법의 다른 특정 조항들이 있다면 해당 조항들이 이러한 기간제한 규정에 우선해서 적용된다.

3. 세금납부와 환급

과세연도 기간 중에 예정납부, 거주자 원천징수세(RWT), 비거주자 원천징수세(NRWT), 간접배당 세액공제(imputation credit) 및 외국납부세액으로 납부한 것은 그 해의 납세의무자의 납세액을 감소시키는 세액공제액(tax credit)이 된다.

가. 예납세(Provisional Tax)⁵⁷¹⁾

모든 예납적 납세의무자는 한 과세연도 내에 3개의 균등한 분기에 대해 예납세액을 내야 한다. 다음의 내용은 2008/2009과세연도와 그 이후에 적용되는 예납세에 대한 것이다.

예납적 납세의무자란 납세의무자 중 ‘잔여소득세(residual income tax)⁵⁷²⁾가 2,500달러 이상인 사람을 말한다. 뉴질랜드에 고정사업장이 없는 비거주자회사나 소득세법(원천징수금)규칙에 의한 면제인증서⁵⁷³⁾를 발급받지 않은 비거주자인 수급인

570) 조세행정법 제108조.

571) *Staples Tax Guide*(2012), 1150문단 참조.

572) 원천징수되지 않는 소득세를 말한다.

573) *Staples Tax Guide*(2012), 1260.135문단(pp. 1423~1436). Certificate of exemption. 특정 납세의무자들은 면제인증서를 신청할 수 있다. 이 인증서를 가진 납세의무자에게 지급되는 금액에서는 거주자 원천징수세(RWT)를 공제하지 않아도 된다. 그러나 인증서를 가진 사람이 거주자 소극적 소득에 해당하는 돈을 지급할 때는 RWT를 공제하고 지급해야 한다.

다음 목록에 해당하는 사람은 국세청에 면제인증서를 신청할 수 있다. IR451양식에 따라 신청해야 한다. 어떤 항목에 해당하는지 밝히고, 그 항목에 따른 신고사항들을 적어야 한다. 국세청은 신청인에게 회계장부를 포함한 부가적인 정보를 요구할 수 있다. 국세청은 신청인이 면제기준을 충족한다고 판단하면 인증서를 발급한다. 인증서에는 발급일, 종료일(기간이 있는 경우)와 신청인의 Tax file

(contractor)은 예납세를 납부할 의무가 없다.⁵⁷⁴⁾ 세금신고서를 제출할 의무가 없는 사람은 예납세 납세의무자가 아니다.⁵⁷⁵⁾

납세의무자는 선택에 의해 예납세 납세의무자가 될 수 있다. 특히 아래의 조건을 갖추면 선택이 가능하다.⁵⁷⁶⁾

- 분기 납부일이 지나기 전에 2,500달러 이상을 예납세로 낸 사람이면서 동시에,
- 첫 분기 납부일에 그 해에 예납세 납세의무자에 해당될 것이라고 합리적으로 기대할 수 있는 사람

예납세액을 산정하는 방법에는 아래와 같이 몇 가지 방식이 있다.

① 표준방식(Standard method)

작년 잔여소득세의 105%가 기준이 된다.⁵⁷⁷⁾ 그러나 첫 번째나 두 번째 분기의 납부일 혹은 첫 번째와 두 번째 모두 소득신고서가 제출되지 않은 경우에는 재작년 소득의 110%를 기준으로 한다.⁵⁷⁸⁾ 이 증가 비율은 경우에 따라 수정되어 적용된다.

우선 105%는 다음과 같이 수정된다.

- 95%: 2010년 10월 1일 이후에 2010/11과세연도나 2011/12과세연도에 대해 내는 개인소득세 예납세
- 110%: 회사가 2011/12과세연도에 대해 법인세를 세율28%를 적용하여 납부하는 경우

다음으로 110%는 다음과 같이 수정된다.

- 95%: 2010년 10월 1일 이후에 2010/11과세연도나 2011/12과세연도에 대해 내는 개인소득세 예납세
- 105%: 회사가 2011/12과세연도에 대해 법인세를 세율28%를 적용하여 납부하는 경우

number가 나온다. (신청자격이 있는 사람 (a)~(f) 생략)

574) 소득세법 RC3조.

575) 조세행정법 제33A조.

576) 소득세법 RC4조.

577) 소득세법 RC5(2)조.

578) 소득세법 RC5(3)조.

- 100%: 개인소득세에서 2012/13사업연도분
- 105%: 법인소득세에서 세율 28%를 적용하는 2012/13사업연도분

② 추정방식(Estimation Method)

납세의무자는 자발적으로 (그러나 공평하고 합리적인 방식으로) 그 해의 잔여소득세 추정치를 정한다. 예납의무세액은 추정된 잔여소득세가 된다.⁵⁷⁹⁾ 예납세액을 추정할 경우, 납세의무자는 각 분기별로 납부해야 할 금액을 산정함에 있어, 합리적인 주의를 기울여야 한다. 다른 방식으로 산정한 액수보다 추정치가 클 경우, 합리적인 주의를 기울인 것으로 간주된다.⁵⁸⁰⁾ 합리적인 주의를 기울이지 않은 것에 대한 벌과금 (penalty)은 모자라는 세액의 20%이다.⁵⁸¹⁾

③ 부가가치세 비율방식(GST ratio method)

납세의무자는 다음과 같은 경우에 부가가치세 비율방식을 이용할 수 있다.⁵⁸²⁾

납세의무자의 잔여 소득세를 평가한 결과 2,500달러를 넘고, 15만달러 이하인 경우

- 납세의무자가 연도 전체에 걸쳐 부가가치세 목적상 등록된 사람
- 과세대상 공급(taxable supplies)⁵⁸³⁾에 대한 납세의무자의 잔여소득세의 비율이 0~100% 사이일 것
- 납세의무자가 부가가치세 신고서를 매달 또는 격월로 제출할 의무가 있어야 한다.⁵⁸⁴⁾

여기서 부가가치세 비율이란 다음을 말한다.

579) 소득세법 RC7조.

580) 소득세법 RC7(5)조.

581) 조세행정법 제141조.

582) *Staples Tax Guide* (2012) 설명에 따르면, RC16의 요건을 모두 만족하고, RC17에 의해 제외되는 경우가 아니어야 하고, 연도개시 전에 국세청에 신고해야 한다고 한다.

583) *Staples Tax Guide* (2012), 580.10.문단 참조.

584) 소득세법 RC16조.

작년 잔여소득세(과세연도)/총과세대상 공급(사업연도)

이때 만약 작년 과세연도의 소득세가 평가되지 않았다면 어떻게 해야 할까? 그렇게 늦어진 이유가, 신고서 제출기한이 연장된 것 때문이 아니라거나 조세행정법(TAA)에 의한 분쟁불복절차에 있지 않다가나 해당연도가 경과연도(transitional year)가 아니라면 그 전 해의 자료가 사용될 수 있다. 위의 ‘총과세대상 공급’은 그 분기의 과세대상 공급물의 부가가치세를 포함한 총가치(가격)이다.⁵⁸⁵⁾

각 분기별로 납부해야 하는 예납세액은 다음 공식에 따른다

$$\text{그 해 부가가치세 비율} \times \text{과세대상 공급}$$

한편, 납세의무자가 다음과 같은 경우라면 부가가치세 비율방식을 사용할 수 없다.⁵⁸⁶⁾

- 그 해에 부가가치세 목적상 등록이 완료되는 경우
- 작년의 재평가의 결과에 따라 납세의무자가 조건에 부합하지 않는 경우
- 6개월 단위 부가가치세 사업자로 전환하는 경우
- 지정된 날까지 납세의무자가 부가가치세신고서를 제출하지 못했고, 그 후 60일이 경과하도록 제출하지 못한 경우

다른 한편, 국세청장은 납세의무자가 작년 과세연도 신고서를 제출하지 않은 경우, 최근 2년간의 신고서 중 만족스럽지 못한 점이 있었던 경우, 납세의무자가 신고서를 제출하지는 않았지만 예납세 납부의무자라고 판단되는 경우, 납세의무자가 추정된 잔여소득세가 공정하고 합리적이지 않았다고 보는 경우 또는 납세의무자가 세법에

585) 소득세법 RC8조.

586) 소득세법 RC17조.

따라 잔여소득세를 (재)추정을 해서 국세청장에 제출해야 하나 그렇게 하지 않은 경우에는 예납세액을 증액할 수 있다. 이 경우 납부해야 할 예납세액은 국세청장이 평가한 금액이다.⁵⁸⁷⁾ 납세자에게 중대한 불리한 사건이 발생한 경우, 국세청장은 예납세액의 재추정을 허용할 수 있다.

나. 최종세액 및 환급금(Terminal Tax and Refunds)

최종세액, 즉 한 과세연도에 대해 평가된 세액에서 이미 납부한 예납세액을 뺀 세액은 「소득세법」 별표 3, Part A의 G열에 나온 날짜까지 납부해야 한다. 납세의무자에게 세무대리인(tax agent)이 있는 경우에는 위 별표 중 H열이 적용되어 그에 따른 날짜가 적용된다.⁵⁸⁸⁾

만일 예납세액이 납부해야 할 금액보다 초과하여 납부된 경우, 국세청장은 그 초과분을 납세의무자에게 환급해야 한다.⁵⁸⁹⁾ 그러나 일반적으로, 4년의 법정 기간 후에는 환급이 가능하지 않다.

환급받을 권리가 있는 회사가 임퓨테이션계정회사((ICA)라면 환급액은 ICA계정의 대면계정 잔액을 초과할 수 없다.⁵⁹⁰⁾

평가로 인해 세액이 증가하는 경우 국세청장은 납부기일을 정할 의무가 있다. 새로운 납부일은 Notice of Assessment를 발행한 날로부터 적어도 30일 이후여야 한다.

국세청장은 뉴질랜드 내에 대리인이 없는 비거주자에 대해 납부 마감일을 정할 수 있는데, 원래 납부일로부터 최장 6개월 내 기간 중에 정할 수 있다.

587) 조세행정법 제119조.

588) 소득세법 RA13조.

589) 소득세법 LA6~8조.

590) 소득세법 RM13.

4. 기간규정(Statute of Limitation)

납세의무자의 소득세 사무와 관련된 기록들은 그 기록이 사용된 소득연도(income year)의 말일부터 7년 동안 보관되어야 하지만, 다음의 경우는 예외이다.⁵⁹¹⁾

- 국세청장이 보관이 필요 없다는 통지를 하는 경우
- 납세의무자가 회사인 경우에, 회사가 청산된 경우

‘기록’에는 지급, 지출, 소득, 비용, 바우처, 은행거래 명세서, 청구서, 영수증 기타 회계장부, 임퓨테이션 크레딧계정, 외국배당공제금계정, 지점형평세(branch equivalent tax)계정, 정책적 세액공제계정 및 회사의 배당명세서의 기록을 증명하는 문서들을 기록한 수기, 기계적 회계장부 또는 전자적인 회계장부를 포함한다. 사업기록은 영어로 자산과 부채, 매일 지급받은 금액과 사용된 금액의 합 및 관련 사건들, 구매한 모든 물건과 팔린 모든 물건들 및 그 판매자와 구매자(현금 소매거래를 제외), 연말에 보유하는 재고의 양과 가격, 재고품조사현황, 용역제공의 기록과 청구서와 표, 회계코드, 회계지침 매뉴얼, 사업의 회계시스템이 설명되어 있는 문서들이 나타나야 한다.⁵⁹²⁾

국세청장은 다음의 경우에 추가로 3년의 보관기간을 부가할 수 있다.

- 납세의무자의 세금사무가 국세청에 의해 감사 또는 조사를 받는 경우
- 국세청장이 그러한 감사 또는 조사를 행할 예정인 경우

591) 조세행정법 제22조.

592) 조세행정법 제22조.

II. RWT 원천징수

특정 배당소득과 이자소득 등 수동적 소득을 뉴질랜드 거주자에게 지급하는 자는 거주자 원천징수세액(RWT, withholding tax on resident passive income)을 공제한 후 지급해야 한다.⁵⁹³⁾

RWT는 최종적 세금이 아니다. 납세자가 소득의 확정신고 시 소득세의 납부의무액에서 RWT를 공제한 후 최종 납부할 세액이 결정된다. RWT는 이자나 배당이 지급되는 시점에 징수되어야 하며, 징수된 달의 다음 달 20일까지 국세청에 납부되어야 한다. 이자소득에 대한 RWT 중에서 원천징수금이 매달 500달러 이하일 것으로 추정되는 경우, 6개월 단위로 납부될 수 있다.

원천징수세가 적용되는 거주자의 수동적 소득을 이루는 특정한 종류의 배당과 이자에 대해서는 앞서 언급하였다. 면제인증서를 가진 사람에게 지급하는 이자와 배당, 비거주자의 수동적 소득을 이루는 이자와 배당, 뉴질랜드 거주자가 아닌 사람이 뉴질랜드 밖에서 번 것, 같은 기업집단 내에 속하는 회사들 사이에 지급된 것은 거주자의 수동적 소득을 이루지 않는다.

원천징수세(RWT)가 징수되어야 하는지 판단하기 위해 다음 두 가지 조건을 살펴야 한다.

첫 번째는 (이자, 배당 등) 소득을 지급할 때, 지급하는 자가 아래 어느 하나에 해당해야 한다.

- ① 소득세법 목적상 뉴질랜드 거주자이거나
- ② 거주자는 아니지만 뉴질랜드에 고정사업장을 가지고 '과세활동'을 영위하는 사람

593) 소득세법 RE 참조.

뉴질랜드 밖에 있는 고정사업장에서 발생한 배당과 이자의 지급은 제외된다. 또, 비거주자 회사가 자신이 발행한 주식에 대해 배당을 하는 경우도 제외된다. 다만, 배당과 이자는 반드시 외국통화로 지급되는 것이어야 한다.

두 번째 조건으로, 거주자의 수동적 소득을 지급하는 위 ①, ②항에 해당하는 사람은 다음의 경우 원천징수세액을 공제해야 한다.⁵⁹⁴⁾

- 지급 당시 지급인이 면제인증서를 가지고 있는 경우 또는
- 지급이 과세활동의 과정 중에, 과세활동을 촉진하기 위한 것일 때(지급자가 대리인 또는 수탁자로서 지급하는 것인지와 상관 없이)
- 회사가 자신이 발행한 주식에 대한 배당으로서 지급하는 것일 때

이자의 경우에는 원천징수의무가 더 제한적이다.

‘과세활동(taxable activity)’의 일반적 의미는 용역과 재화의 공급을 수반하는 계속적이고 반복적인 활동을 말한다. 부가가치세법에서 살펴보았던 과세활동에 관한 정의와 같지만, 그것에 더해 금융서비스나 주거용 임대, 하숙(residential rental accommodation)과 같은 면세공급도 포함하는 의미이다.⁵⁹⁵⁾

이미 거주자 소극적 소득의 지급으로서 원천징수된 것에서 이중공제가 발생하는 것을 방지하기 위해, 추가적인 공제는 금액이 부족한 경우에만 행해진다. RWT가 정당하게 공제되지 않은 거주자의 수동적 소득을 대리인(agent)나 수탁자가 다른 사람의 이익을 위해 지급받는 경우, 대리인 등은 소극적 소득을 원래 지급받는 자에게 전송하기 전에 정당한 RWT를 먼저 공제해야 한다. 면제증서를 지니는 수탁자(bare trustee는 제외)의 경우는 예외이다.⁵⁹⁶⁾

면제인증서는 인증받은 사람이 배당과 이자를 지급받을 때 RWT 공제 없이 지급받을 수 있게 하고(왜냐하면 면제인증서를 가진 사람에게 지급되는 것은 거주자의 수동적 소득에 해당하지 않으므로)⁵⁹⁷⁾ 그 사람(그가 뉴질랜드 거주자이거나, 고정사업

594) 소득세법 RE4.

595) 소득세법 YA1.

596) 소득세법 RA10.

597) 소득세법 RE5.

장을 통한 과세활동을 하는 사람인 경우)이 다른 사람에게 지급하는 거주자의 수동적 소득에서는 원천징수의무가 있다.

다음 사람들은 면제인증을 받을 수 있다.

1. 등록된 은행 또는 건설조합
2. 포트폴리오 투자체(Portfolio investment entity)
3. 신탁자 회사, 공익신탁, 마오리 수탁자 및 공익신탁 수탁자로서, 그들이 회사인 경우에 그 회사와 동일한 완전소유 기업집단에 속하는 회사
4. 공제 전의 총소득이 200만달러를 넘는 납세의무자
5. 다음 해의 추정 소득이 200만달러를 넘는 납세의무자
6. 주요 활동이 돈을 빌려주거나 빌리는 사업인 사람(신용·대부업자)
7. 공공기관, 지방정부, 협동조합, 과학/산업연구개발협회, 자선단체 등 소득세법의 여러 조항에 의해 소득 전부 또는 일부에 대해 소득세가 면제되는 경우.
8. 「소득세법」 DV8조에 의해 소득세가 면제되는, 가장 최근 종료한 회계연도의 순 소득이 1,000달러 이하인 비영리단체
9. 뉴질랜드법률협회 규칙이 적용되는 솔리시터의 nominee companies
10. 「유가증권법 규칙 1988」의 적용을 받는, 브로커의 nominee companies
11. 그해에 손실이 발생할 가능성이 높은 사람, 소득을 초과하는 비용을 신고할 가능성이 높은 사람. 소득세 납세의무액보다 500달러 이상 더 많은 RWT크레딧을 주장할 가능성이 높은 사람⁵⁹⁸⁾
12. Law Practitioners Act 1982에 따른 신탁계좌의 운영과 관련이 있는 솔리시터

면제인증서는 무기한으로 발행될 수도 있고, 인증서에 명시된 날짜까지 한정된 기간에 대해 발행될 수도 있다. 인증서는 발행 후 상황 변화로 인해 취소될 수 있고, 또 피발급자가 소득세를 납부기일까지 납부하지 않은 경우에도 취소될 수 있다.⁵⁹⁹⁾

거주자 소극적 소득을 지급하는 자가 자신이 매월 어림잡아 500달러 이상을 지급

598) 조세행정법 제321조.

599) 조세행정법 제321조.

하는 이자에서 원천징수할 것으로 추정되면, 그는 거주자 원천징수세를 공제한 달의 다음달 20일까지 국세청에 납부해야 한다. 이자에 대한 거주자 원천징수세가 매달 500달러 이하일 것으로 예상되면, 4월 1일부터 9월 30일까지 공제한 금액은 10월 20일까지, 10월 1일부터 3월 31일까지 공제한 금액은 4월 20일까지 국세청에 납부해야 한다. 배당에서 공제된 모든 거주자 원천징수세는 공제된 달의 다음달 20일까지 국세청에 납부해야 한다.⁶⁰⁰⁾ 연체 1일은 1%의 벌과금이 있고 그다음 6일까지는 4%의 벌과금이 부과된다.⁶⁰¹⁾ 원천징수를 하지 않은 경우 또는 국세청에 납부를 하지 않은 경우에도 벌과금이 있다.⁶⁰²⁾

‘de minimis 규칙’⁶⁰³⁾에 의해 원천징수대상 소득을 지급하는 자는 지급된 이자나 배당에서 공제된 원천징수세의 금액이 명시된 원천징수세 공제 인증서를 매년 5월 20일까지 지급받는 자에게 제공해야 한다.⁶⁰⁴⁾ 인증서에는 다음 내용이 있어야 한다.

- 공제가 이루어진 날
- 공제된 금액
- 적용된 거주자 원천징수세율

또한 일치확인서(reconciliation statement)를 국세청장에게 보내야 한다.⁶⁰⁵⁾ 확인서에는 원천징수세 공제인증서와 같은 정보를 담고 있어야 한다.

600) 소득세법 RA15.

601) 조세행정법 139B(2A)조.

602) 조세행정법 141E조.

603) 원래는 “법률은 사소한 일을 돌보지 않는다”는 법원칙을 일컫는 말이다.

604) 조세행정법 제25조.

605) 조세행정법 제51조.

Ⅲ. 세무감사와 세무조사(Tax Audit/Examination)

국세청장 또는 국세청의 권한을 가진 공무원은 언제나 국세청장 관할하의 모든 토지와 건물에, 세금 징수를 위해 필요하다고 인정되는 조사를 위한 목적으로 전면적이고 자유로운 출입이 허용되고, 문서 열람이 가능하다. 재산 또는 사업의 소유자, 관리자, 피고용인은 조사에 대해 합리적인 모든 지원을 다해야 하고, 조사와 관련된 모든 합당한 질문에 답해야 한다.⁶⁰⁶⁾ 사적 주거에 출입하기 위해서 국세청 공무원은 점유자의 허락 또는 지방법원판사 또는 권한 있는 다른 사법기관이 발행한 특별출입 영장을 가지고 있어야 한다. 사적 주거란 전부 또는 일부가 주거 목적으로 점유되고 있는 건물(주차장, 창고 또는 사적 주거와 관련되어 사용되는 다른 건물을 포함)을 말하고 사적 주거 내에 있는 사업용 장소를 포함한다.

국세청장은 누구에게든지 조사의 목적을 위해 정보를 서면으로 요구할 수 있다.⁶⁰⁷⁾ 이것은 비밀보장 의무가 있는 관계-예를 들어 은행과 고객-가 침해되어야 함을 의미한다. 그러나 국세청장은 문서로 된 의견서를 제시할 것을 요구하지 않을 수 있다.

국세청은 외부감사자의 서류에 대한 접근에 대해서 구체적인 정책을 가지고 있다. 이 서류들은 예외적인 상황에서만 요구하며, 국세청의 특별인사가 열람한다. 국세청장은 전면적 조사를 완전하게 하기 위해 서류를 압수, 보관할 수 있는 권한이 있다. 국세청장이 요구하는 자료를 제시하지 못하거나 거부하는 것은 의무위반이다.⁶⁰⁸⁾

국세청은 지방법원 판사에게, 어떤 사람의 납세의무와 관련하여 정보를 얻을 목적으로, 심리할 것을 요청할 수 있다. 판사는 관련된 모든 사람을 소집하고 관련 문제를 조사할 수 있다.⁶⁰⁹⁾

606) 조세행정법 제16조.

607) 조세행정법 제17조.

608) 조세행정법 제17조.

609) 조세행정법 제18조.

국세청장은 누구에게든지 출두하여 자기 또는 권한 있는 국세청 공무원에게 증거를 제출할 것을 요구할 수 있다. 국세청장은 증거에 대해 서약하도록 요구하거나 구두 또는 문서로 제시(증언)할 것을 요구할 수 있다.⁶¹⁰⁾

납세의무자는 법률전문가의 특권을 주장할 수 있다. 법률실무자가 자신의 고객에게 한 비밀 자문의견은 국세청장의 공개 요구에 대해 특권이 있다. 단, 그러한 특권은 불법적인 행위를 하거나 촉진하기 위한 목적이 아닐 것을 전제로 한다.⁶¹¹⁾ 신탁계좌기록과 회계사-고객 관계에는 특권이 없다. 특권문제와 관련되는 몇 가지 재판례가 있다. 1심 법원(high court) 판결레이긴 하지만, 국세청장이 국세청 내부 전문가가 작성한 자료에 대한 비밀특권을 주장했다. 법원은 관련 문서 작성 당시 소송이 합리적으로 예상되는 상황이라는 했지만 문서 작성의 주된 목적이 장래 쟁송 준비가 아니었으므로 특권을 주장할 수 없다고 하였다.⁶¹²⁾ 호주 판례로서 국세청장은 변호사들이 법률자문을 하기 위한 목적으로 회계회사가 준비한 자료를 요구했던 사건이 있는데 이것도 이 문제와 관련된다. 호주의 Full Federal court는 문서가 작성된 목적의 결정적 중요성을 강조하여 소송 또는 법률자문에 쓰일 목적으로 제3자가 준비한 문서에도 특권이 허용된다고 결론내렸었다.⁶¹³⁾

「조세행정법(TAA)」 제20B조는 세법에 대한 자문을 위한 목적으로 작성된 '세무자문문서'와 관련하여 공개를 거부할 권리에 대해 규정하고 있다. 의견을 준 조언자는 국세청이 승인한 전문적 단체, 즉 승인된 전문가 그룹의 일원으로, 중립적인 위치에 있는 사람이어야 한다. 이 보호규정은 2005년 6월부터 시행되었다. '세무자문문서'가 되기 위해서는, 문서는 기밀성이 있어야 하고, '불법 또는 그릇된 행위'를 위한 것이 아니어야 한다. 그것은 고객 또는 조언가에 의해, 세법의 운영과 영향에 관해서 작성된 것이어야 하고, 고객의 지시나 조언가의 조언이 들어 있어야 한다. 첨부문서들은 위 조건들을 충족시키지 않는 한 보호되지 않는다. 어떤 문서가 애초에 기밀성이 있는지 여부는 의견이 다를 수 있다.

610) 조세행정법 제19조.

611) 조세행정법 제20조.

612) Glenharrow Holdings v. C of IR(2005).

613) Pratt holdings and Anor v. Federal Commissioner of Taxation(2004).

그럼에도 불구하고 「조세행정법」 제20F조에서는 ‘세금과 관련된 정보(tax contextual information)’에 해당하는 것이라면 공개하도록 하고 있다. 가령 체결되거나 체결될 거래와 관련된 사실, 전제, 단계 등에 관한 정보들이 이에 속한다.

IV. 국세청 예규와 권고⁶¹⁴⁾

국세청장은 세금문제와 관련하여 비구속적 권고(statements)와 구속적 예규(rulings) 등 두 가지 종류의 ruling을 내린다.⁶¹⁵⁾ 또한 국세청장은 소득세와 조세 행정법의 특정조항에 따라 그 조항들의 행정사항을 보조하기 위해 고시(statutory determinations)를 발행하기도 한다.

1. 비구속적 권고(Non-Binding Statements)

가. 종류

비구속적 권고는 국세청의 ‘Tax Information bulletin’에 주기적으로(주로 매월) 발간된다. 네 가지 종류의 비구속적 권고가 있다.

614) *Staples Tax Guide* (2012), 115문단 참조.

615) 본 단락을 이해하는 데 도움이 되므로, 뉴질랜드 국세청(IRD, Inland Revenue Department)의 구조를 간단히 살펴보기로 한다. 뉴질랜드 국세청은 국세청장(Commissioner)을 정점으로 크게 6개의 주요 사무국이 있다.

- ① 납세서비스국(Service Delivery): 납세자의 납세의무 이행에 도움을 주기 위한 사무국이다. 그 안에는 Assistance 부서, Assurance 부서, Customer operations 부서, Customer and product innovation부서, Litigation management 부서 등으로 다시 나뉜다.
- ② 정책조언국(Policy Advice Division): 뉴질랜드 정부에 대해 세법 및 사회정책수단에 대한 조언을 담당하는 사무국이다.
- ③ 조세법무관실(Office fo the Chief Tax Counsel): 세무행정 과정에서 납세자에게 국세청 관련법령이나 사례에 대해 올바른 해석을 내려주기 위한 사무국이다.
- ④ 조직담당국(Corporate Services): 국세청장 등에게 국세청, 조직관리정책이나 전략에 대해 특별한 전문가적인 조언을 주기 위해 만들어진 사무국이다.
- ⑤ 정보, 설계, 시스템국(Information, Design, Systems): 국세청의 핵심적 사업, 정보기술체계를 기획하고 운용하며 더욱 발전시킬 목적으로 만들어진 사무국이다.
- ⑥ 업무역량형성국(Business Transformation): 국세청이 납세자서비스나 그밖의 업무기능에 대한 조직적 역량을 강화시키는 등의 사업을 담당하기 위해 만들어진 사무국이다. 궁극적으로 납세순응비용을 줄이는 등을 목표로 한 장기적 프로젝트를 담당하고 있다.

- 해석 권고(Interpretation statement) : 이들은 구속적 ruling이 내려질 수 없거나 부적절한 문제, 가령 어떤 탈세행위가 명확히 구분되지 않는 경우에 적용되는 국세청장의 세법 해석을 담고 있다.
- 해석 지침(Interpretation guidelines) : 여기에는 세법의 일반적인 분야, 가령 국세청장이 소득세법의 반조세회피 일반 규정을 어떻게 해석하는지 등에 대한 국세청의 해석이 나와 있다.
- 표준실무 권고(Standard practice statements) : 여기에는 국세청장이 법적 재량권을 어떻게 행사할 것인지와 행정과 관련하여 발생하는 실무적인 문제와 운영적 문제를 어떻게 처리하는지 나와 있다. 가령 국세청장은 납세의무자에게 비표준적 결산일을 사용할 수 있도록 허용하는 데 있어 재량을 어떻게 사용할지, 또는 운영적 문제와 관련하여 어떤 이율을 적용할지 등이 이런 문제이다.
- 국세청 경보(Revenue alerts) : 조세법령에 대한 납세의무자의 잘못된 해석에 대한 국세청장의 경고를 의미한다.

나. 적용상 한계 및 비용문제 등

납세의무자는 자신의 문제와 관련해서 비용 없이, 국세청에 비구속적 답신(ruling)을 내려달라고 요청할 수 있다. 과세소득 계산은 일반적으로 국세청장의 비구속적 권고(non-binding statements)를 기초로 이루어진다. 그러한 권고는 납세의무자에게 구속력이 없다. 납세의무자는 법적인 절차를 통해, 특정한 문제에 대한 국세청의 정책적 입장을 기초로 이루어진 평가에 대해 이의를 제기할 수 있다. 이러한 비구속적 권고는 국세청 자신이 발한 것임에도 불구하고 국세청에도 구속력이 없다. 이러한 비구속성은 뉴질랜드의 법에 따라 올바른 세액을 정할 권한이 국세청장에게 있기 때문이다. 만일 국세청의 입장이 틀린 것으로 밝혀지는 경우, 국세청은 입장을 바꾸어야 한다. 따라서 이러한 의견 표명들은 납세의무자들에게 권리의 근거가 되지 않는다. 그것들은 국세청의 재량에 따라 표명된 것들이다. 그것들은 언제라도 취소되거나 수정될 수 있다.

2. 구속적 예규(Binding Rulings)

가. 의미

구속력 없는 예규와 달리, 구속력 있는 예규는 국세청장에 대해 구속력이 있고, 국세청장은 납세의무자에 대한 평가를 할 때 발행된 예규를 준수할 것이 요구된다. 그러나 예규가 국회에서 제정된 법과는 다른 지위를 갖기 때문에 납세의무자를 구속하지 못한다. 그렇지만 납세의무자는 신고서를 작성 제출할 때 예규를 준수했는지 여부를 밝혀야 한다.⁶¹⁶⁾

모든 문제에 대해 예규가 가능한 것은 아니다. 예규가 내려질 수 있는 분야도 있고 그렇지 않은 것도 있다.

다음 분야와 관련해서는 예규가 내려진다.

- 자금조달약정(financial arrangement)
- 석유채굴
- 감가상각 대상 자산
- 명시된 가축물(listed livestock)

반면, 다음 문제에 대해서는 예규가 발행될 수 없다.

- 벌과금의 부과, 면제
- 제출된 신고서 또는 다른 정보가 옳은 것인지 여부
- 기소여부

나. 종류

구속적 예규에는 공적 예규(Public rulings), 사적 예규(Private rulings), 상품예규(Product rulings), 지위예규(status rulings) 등 네 가지 종류가 있다.

616) 국세청은 1999년 10월 「재결과 예규」(IR715)라는 제목으로 구속력 있는 예규에 대한 지침서를 발간했다. 2002년 6월에는 「지침(안)BR0002」(구속력 있는 예규의 적용 및 납세자와 대리인/의견서를 위한 지침)이 발간되었다.

① 공적 예규(Public rulings)

Tax Information Bulletin(TIB)에 발표되는 공적 예규에서, 국세청장은 특정 거래, 합의(arrangement)와 관련된 납세의무자에게 어떤 구체적인 법규정이 적용되는지 밝힌다. 공적 예규는 예규에서 명시하는 기간 동안에 거래, 합의에 관련된 경우에만 적용되고, 더욱이 예규에 나타난 구체적인 사실관계하에서만 적용이 가능하다. 공적 예규는 국세청장만이 발행할 수 있고, 납세의무자는 특정 문제에 대해 예규를 발행해 줄 것을 요구하지 못한다.

② 사적 예규(Private rulings)

사적 예규는 가이드라인이 필요한 납세의무자를 위해, 특정한 합의(arrangement)나 거래와 관련하여 그에게 어떤 법규정들이 적용될지 설명해 준다. 사적 예규는 발표되지 않는다. 그러나 국세청장은 일반적인 적용 가능성이 있는 경우 공적 예규를 발행할 수 있다.

③ 상품예규(Product ruling)

상품예규는 국세청장이 특정 상품(예컨대 대중을 상대로 한 보험설계상품)에 대해 어떤 법규정들을 적용할 것인지 설명한다. 그 후 국세청장은 그 상품과 관련하여 모든 납세의무자에게 그 예규대로 적용한다. 만일 자신에게 그 예규가 적용되는지 의문이 있는 사람은 자신의 개인적 상황에 대한 사적 예규를 요청할 수 있다. 상품예규도 TIB에 게재된다.

상품예규는 상품에 대한 예규신청이 있고, 신청자가 그 결과에 만족하여서, 누군지 모를 상품 구매자를 찾아 사적 예규를 신청하는 절차를 밟는 것이 실용적이지 않을 경우에만 발행된다. 누구나 상품예규를 신청할 수 있지만 그러한 상품은 구매자들에게 세금문제가 예상되는 경우이므로 대개 상품을 판촉하는 사람들이 신청을 한다. 상품예규는 만들어진 후 2월 후에 공표된다.

④ 지위예규(status ruling)

지위예규는 이전에 사적 예규나 물품 예규를 받았던 사람이, 세법의 개정으로 인해

예전 예규가 현재 운영되는 방식에 어떤 변화를 가져오는지 알고 싶어하는 사람에게 발행된다. 그러나 이 예규는 법 개정으로 인해 현재, 예규가 어떤 결과를 가져올지까지 정하지는 않는다. 변화의 영향을 알기 위해서는 새로 사적 예규나 상품예규를 신청해야 한다. 사적 예규에 대한 지위 예규는 발표되지 않지만, 공적 예규에 대한 것은 TIB에 게재된다.

다. 적용상 한계 및 비용문제 등

하지만 다음과 같은 상황에서는 국세청장은 예규를 발행하지 않는다.

- (결정권한이 없는) 선결문제(proscribed question)가 해결되어야 하는 경우. 여기에는 사실의 존부, 적부, 가치평가 또는 무엇이 상거래에서 받아들여지는 실무인지 등이 포함된다.
- 납세의무에 영향을 미칠 수 있는 합의(arrangement)가 존재하지 않을 경우
- 사소하거나 귀찮게 하려는 목적의 신청
- 이미 사적 예규나 상품예규가 존재하는 대상에 대한 신청
- 합의(arrangement)에 조세조약이 적용되는 경우
- 신청에 필요한 정보가 불완전하게 갖추어진 경우
- 평가가 이미 이루어진 경우
- 납세의무자의 사건이 감사의 대상인 경우

비용은 전액 부담으로, 사적/상품/지위예규에 부과된다. 그러나 국세청장은 비용의 전부 또는 일부를 감해 줄 수 있다.

한편, 예규와 같은 국세청의 공식적인 권고에 의존한 납세의무자는 지연(use-of-money)이거나 인정될 수 없는 세법적 입장을 이유로 한 벌과금(penalty)의 대상이 되지 않는다.

V. 조세불복⁶¹⁷⁾

국세청장이 어떤 사람의 신고서나 평가를 조정하도록 요청하는 경우, 대부분의 경우 국세청장은 정해진 양식에 따라 조정제안통지(notice of proposal adjustment, NOPA)를 발행하여, 조정의 근거가 되는 사실적·법적 근거를 제시할 것이다.⁶¹⁸⁾ 만일 국세청장이 먼저 NOPA를 발행하지 않고 평가를 하는 경우, 납세의무자는 평가일로부터 2개월 안에 국세청에 대해 NOPA를 발행할 수 있다.⁶¹⁹⁾ 만일 NOPA에서 제시된 조정을 받아들일 수 없는 경우 수령자(대개의 경우 납세의무자)는 NOPA를 수령한 날로부터 2개월 내에 불응통지(notice of response)를 접수해야 한다.⁶²⁰⁾ notice of response는 NOPA의 어느 부분이 틀렸는지 특정하고, 사실적 법적 근거들로 뒷받침해야 한다. 만일 notice of response가 받아들일 수 없는 것이라면, 대개 납세의무자와 국세청과 그들의 법적 대리인들이 모여 토의하고 사실적·법적 쟁점들을 분명히 한다. 이 회담 단계에서 분쟁이 해결되지 않는 경우, 국세청장은 공개통지(disclosure notice)를 발행하여, 국세청장 측의 입장을 표명한다. 즉, 국세청장 입장에서 본 분쟁의 쟁점과 적용되는 법규정들을 밝힌다.⁶²¹⁾ 그 다음에는 납세의무자가 자신의 입장을, 국세청장이 공개통지한 날부터 2개월 내에 표명해야 한다. 일반적으로, 장래에 있을 모든 법적 쟁송은 양측의 입장 표명에 드러난 쟁점들에 국한된다.⁶²²⁾ 그러나 일정한 상황하에서는 납세의무자가 새로운 법규정 또는 쟁점에 대해 다투는

617) 뉴질랜드 조세불복절차를 상세단계별로 조망하려면 *New Zealand Master Tax Guide* (2012) 4-125(p. 211, 225)의 도표를 참조할 것.

618) 조세행정법 제89B조.

619) 조세행정법 제89D조.

620) 조세행정법 제89G조.

621) 조세행정법 제89M조.

622) 조세행정법 제138G조.

것이 허용된다.⁶²³⁾ 이 단계에서도 해결되지 않는 분쟁은 독립적 위치에 있는 국세청 심판관adjudicator에 의해 검토된다. 만일 심판관이 국세청의 입장에 동의하면, 결정(assessment)이 확정이 된다. 납세의무자는 이에 불복(challenge)할 수 있다.

납세의무자가 시작한 분쟁은 불복통지(challenge notice)로 일단락된다. 불복통지에는 국세청장이 납세의무자가 제안한 조정을 받아들여 수정평가를 발행하지 않겠다는 점과 그 다음 절차로 진행될 것을 밝히게 된다.⁶²⁴⁾ 불복통지는 국세청이 시작한 분쟁에서 국세청이 발행한 수정평가에 대응하는 것이며, 그 다음에 법원에서 진행되는 절차에서 불복의 기초가 된다. 불복통지는 납세의무자가 NOPA를 발행한 날부터 4년 내에 발행되어야 한다. 만일 국세청이 4년 내에 이를 발행하지 않으면, 납세의무자가 제안한 조정이 받아들여진 것으로 간주된다.⁶²⁵⁾

위 분쟁해결절차에 뒤따르게 되는 불복절차는 조세심판원(TRA, Tax review authority)이나 1심 법원(High court)에 평가일로부터 2개월 내에 소장을 접수해야 한다.⁶²⁶⁾ TRA에서의 심리는 비공개로 진행되고, 결정에서 납세의무자의 신원이 확인되지 않는다. 일반적으로 비용은 부과되지 않는다. 국세청장은 절차가 심판원에서 1심 법원으로 이송될 것을 신청할 수 있다.

국세청장은 핵심적인 세금 분쟁이 75,000달러 이하인 경우에 있어서, 간이 분쟁해결절차에 의할 것에 동의할 수 있다. 간이 분쟁해결절차는 납세의무자가 시작한 분쟁이나 국세청이 시작한 분쟁 모두에서 가능하다.

결정에 대한 불복은 1심 법원에서부터도 시작될 수 있다. 지정된 사례 케이스(test cases)들은 1심 법원에서부터 심리를 시작한다. 심판원 결정에 대한 항소는 법률적인 문제가 있는 경우 또는 관련된 세금이 2,000달러를 넘는 경우 또는 관련되는 순손실이 4,000달러를 넘는 경우 1심 법원으로 가져갈 수 있다. 심판원의 서면 결정이 받은 후 30일 내에 항소장을 접수해야 한다. 이 기간 제한에는 연장이 허용되지 않는다(불변기간). 1심 법원의 결정에 대한 항소는 항소법원(Court of appeal)에, 법률적 그리

623) 조세행정법 제138G(2)조.

624) 조세행정법 제89P(4).

625) 조세행정법 제89H(4), 89J(2).

626) 조세행정법 제138B.

고/또는 사실적 문제에 대해, 원심법원이 판결을 한 지 20일(working day) 내에 항소해야 한다. 1심법원은 법적 검토를 하기 위해 소득세법의 절차에도 불구하고 1심을 허용할 권한이 있다.

2004년에 영국 추밀원을 대신할 최종심 법원으로 대법원이 설립되어, 2004년 7월 심리를 개시하였다. 대법원에서는 제한된 경우에만(court's leave가 주어진 경우만) 심리된다.

VI. 이자와 벌과금

1. 지연이자(Use-of-Money Interest)

넓게 말해서, 지연이자는 모든 납부의무가 있는 세금에 적용된다. 지연이자제도는 납부기일에 납부를 하지 못한 납세의무자에게 국세청장이 자금을 지원하는 효과를 보상하기 위한 것이다. 반대로, 납세의무자가 초과 납부를 한 경우, 국세청은 (환급 가능한) 초과금에 대해 이자를 지급한다. 지연이자는 주로 납부기일 다음날부터 적용된다. 이자는 일 단위로 계산된다.

예납세에서 부족하게 납부된 세액에 대한 지연이자는 첫 분기 납부일부터 적용된다.

2012년 5월 8일부터 유효한 이자율은 다음과 같다.⁶²⁷⁾

- 납세의무자의 부족한 세액에 대한 이자율 : 8.40%
- 국세청의 초과납부 세액에 대한 이자율 : 1.75%

지연이자는 일반적인 이자공제조항에 의해 납세의무자에게 소득세법 목적상 발생한 비용으로서 공제가 가능하다.⁶²⁸⁾ 비용공제는 지연이자가 지불된 해에 공제된다. 납세의무자가 초과납부와 관련하여 지급받은 이자는 소득으로서 거주자 원천징수세의 대상이다.⁶²⁹⁾

납세의무자가 합법적인 이의제기를 하는 경우 납세의무자는 이의가 해결될 때까지 다음을 내지 않아도 된다.

- 연기된 세액. 즉 세법에 의해 납세의무가 있는 금액
- 문제가 된 부족납부 벌과금

627) 조세행정법 제120E; Taxation (Use-of-money interest rate) Regulations 1998.

628) 소득세법 DB3B, EF5(1), (2).

629) 소득세법 EF4(1).

• 위 금액에 대한 이자

국세청장은 납세의무자의 이의가 받아들여지지 않은 후, 징수가 불가능할 가능성이 크다고 판단되는 경우라면 언제라도 납세자에게 납부를 요구할 수 있다. 반대로, 납세의무자의 이의가 받아들여진 경우라면 국세청은 납세의무자가 지급한, 연기되지 않은 세액에 대해 위에서 명시된 이율을 일 단위로 적용한 이자를 납세의무자에게 지급해야 한다.

회사는 외국배당지급액과 관련하여 합리적인 추정액을 납부할 수 있는데, 납부일에 계산의 기초가 되는 외국세액공제(외국세액크레딧)를 정확하게 계산한다는 것은 현실적이지 않거나 또 마지막 납부기일 후에 법원이나 과세당국(taxing authority)에 의해 회사의 소득세에 대한 조정이 있게 되기 때문이다. 이러한 경우에 만일 회사가 조정이 있는 후 납부가 합리적으로 현실적이 되자마자 나머지를 납부하거나, 배당을 지급한 회사의 회계연도 말일부터 다음 4월 20일까지 납부하는 경우, 8.40% 이율이 일 단위로 적용된 이자가 연기된 기간 동안 부족분에 대해 부과된다.

2. 벌과금/가산세

다섯 가지 주요 벌과금/가산세(penalties)가 부과된다.

- ① 신고연체가산세
- ② 납부연체가산세
- ③ 부족납부가산세
- ④ 형사벌과금
- ⑤ 조작행위자가산세(promoter penalties) : 납세의무자가 아닌 조작행위자에게 부과됨

가. 신고연체가산세(Late Filing Penalties)

신고연체가산세는 연례 세금신고서와 피고용인의 보수, 상여와 관련하여 고용인의

고용인명세서(employer statement)에 대해 적용된다. 소득세신고서에 대한 가산은 납세의무자의 순소득에 따라 달라진다. 기본 금액은 50달러이다. 만일 순소득이 10만달러를 초과하면 가산세는 250달러이다. 만일 순소득이 100만달러를 넘으면 500달러이다. 고용인 PAYE 일치확인서(reconciliation statements) 등을 늦게 제출하는 경우 가산세는 250달러이다. Standard Practice Statement SPS 05/01(기준실무예규) '신고연체가산세'에서 구체적인 내용이 설명되어 있다. 가산세가 부과되기 적어도 30일 전에 고지가 된다. 가산세는 납세의무자의 작년 소득을 기준으로 부과되고, 금년의 소득에 따라 조정될 수 있다.

나. 납부연체가산세(Late Payment Penalties)

납부연체가산세는 세금을 늦게 납부한 경우에 부과된다. 가산세는 납부되지 않은 금액에 최초이율 5%가 부가되고(1%는 납부일에, 그 뒤 7일까지 4%) 그 이후로 지급되지 않은 세금과 가산세에 대해 매월 1% 복리이율로 가산된다.⁶³⁰⁾ Standard Practice Statement PRC-101 '세금납부-언제 적기 납부되었는지'에서 납부연체가산세와 관련해서, 언제 세금이 납부가 된 것으로 인정되는지의 문제를 설명한다. 국세청장은 납부가 연체된 것이 납세의무자가 통제할 수 없는 합리적인 이유에 의한 것이고 사유가 해소된 후 세금이 바로 납부되었다면 가산세를 제한할 수 있다.⁶³¹⁾ 납부연체가산세는 공제가 가능한 비용이 아니다.

다. 과소납부가산세(Tax Shortfall Penalties)

다음과 같은 경우에 부과된다.

- 합리적인 주의를 기울이지 않았을 때 : 20%
- 인정될 수 없는 세법적 입장으로 인한 경우 : 20%

630) 조세행정법 제139B조.

631) 조세행정법 제183A조.

- 총체적인 부주의(gross carelessness) : 40%
- 세법을 남용한 경우 : 100%
- 조세회피 기타 유사 행위 : 150%

첫째, 합리적인 주의를 기울였냐에 대한 국세청장의 시각은 2005년 10월에 발행된 Interpretation Statement IS 0053(해석예규) ‘합리적인 주의가 결여된 경우 가산세’와 1998년에 발행된 Practice Statement INV-200 ‘부족납부가산세-합리적인 주의 결여’에 나와 있다. 합리적인 주의가 결여되어 부과되는 부족납부가산세는 50,000달러를 초과할 수 없다. 단 다음이 전제되어야 한다.

- 국세청장이 감사나 조사를 개시하기 전에 납세의무자가 자진신고한 경우이고 동시에,
- 부족액이 다음 중 더 늦은 기간 중에 결정된 경우여야 함
- 신고서 제출기일로부터 3개월 내
- 신고서제출기간 또는 6개월 중 더 적은 것

둘째, 납세의무자가 받아들여질 수 없는 법적 입장 tax position을 취한 것인지를 판단할 때, 국세청은 법원과 조세심판원(Tax review authority)의 결정들과 함께 세법전문가들의 글 및 관련 자료들을 참고한다. 합리적인 주의를 결여한 경우와 마찬가지로의 특별한 상황에서만 상한 50,000달러 기준이 적용된다. 2005년 10월의 Interpretation Statement IS 0055에서 인정될 수 없는 법 적용에 대한 국세청장의 입장이 설명되어 있다. 여기서 ‘납세의무자의 세법적 입장(tax position)’이란 세금신고서, 소득내역서 또는 마감일과 관련된 납세의무자의 입장을 말한다. 즉, 납세의무자가 1개 이상의 세법에 따라 세금과 관련하여 갖는 입장 또는 방식을 말하고, 여기에는 아래와 같은 것들이 포함되지만 그것에 한정되는 것은 아니다.

- 납세의무
- 원천징수의무
- 세금환급권
- 세금신고서
- 소득이 있었는지 여부, 면세소득, 자본이득 여부

- 손실 또는 비용의 발생, 공제허용 여부
- 결손 이월, 상쇄 여부
- (임퓨테이션 등) 크레딧 관련
- 세금계정 관련; 차변, 대변 항목
- 예납세액 추정 관련
- department에서 발행한 소득명세서 관련
- 「조세행정법」 제33A(1)(세금신고서 제출의무 면제)의 적용 관련

셋째, 총체적 부주의에 대한 40%의 가산세는 모자란 세액에 대해 계산된다. 2004년 8월 IRD Interpretation Statement IS 0060에 국세청장의 ‘총체적 부주의’에 대한 시각이 설명되어 있다. 여기서 말하는 ‘총체적 부주의’란 결과를 전혀 또는 거의 고려하지 않고 무엇을 하거나 하지 않는 행동을 말한다. 총체적 부주의는 객관적으로 판단하며, 합리적인 사람이 그 행동의 결과로 세금 부족이 발생할 높은 위험을 예상할 수 있었는지를 기준으로 한다. 총체적 부주의에는 무모함이 관련되지만, 조세의무를 위반하려는 의도까지는 필요하지 않다.

넷째, 납세의무자의 남용적 지위(세법을 남용한 경우)란, 일반적인 세법, 일반적인 또는 특정의 반조세회피 조항에 반할 때 발생할 수 있다. 2003년 4월 1일 이후에 행해진 남용적 지위에 대해서, 부족납부가산세는 부족금이 20,000달러를 초과하는 경우에만 부과된다. 그 전까지 기준 금액은 10,000달러였다.

가산세는 다음과 같은 경우에 100%에서 20%로 감면된다.

- 같은 행위와 관련해서 조작행위자가산세가 부과되는 경우
- 납세의무자와 그의 특수관계인의 세금부족액이 50,000달러 미만인 경우
- 납세자가 남용적 행위를 한 것이 아니라는 독립적인 의견이 있는 경우

2005년 12월의 Interpretation Statement IS 0061 ‘남용행위에 대한 가산세’에는, 이 가산세가 적용되기 위해서는 납세의무자가 인정될 수 없는 법 적용을 하고 또한,

- 주요 목적이 세금을 직접적이든 간접적이든 회피하기 위한 목적으로, 조작을 한 경우
- 그러한 조작이 없는 경우, 법적용의 주 목적이 직접적이든 간접적이든 세금회피 목적인 경우 중 하나이어야 한다고 하였다.

다섯째, 2006년 9월의 Draft Interpretation Statement IS 0062는 어떤 행위가 ‘조세회피 또는 유사한 행위’가 되는가를 다룬다. 거기에서는 조세회피가 되기 위해서는 필수적인 요소로 세금을 탈루하려는 의도가 있어야 한다고 하였다.

라. 형사 벌과금(Criminal Penalty)

형사 벌과금은 세 종류로 나뉜다.

- 절대적 납세의무 위반(absolute liability offences)
- 고의적 위반(knowledge offences)
- 탈세 또는 유사 위반(evasion or similar offences)

절대적 납세의무 위반은 다음과 같은 행위를 하지 않는 경우를 말한다.

- 세법에 의해 요구되는 서류를 작성, 유지하지 않는 경우
- 세법에 의해 국세청 또는 다른 사람이 요구하는 정보를 제공하지 않은 경우
- 「부가가치세법」 1985에 위반하여 등록을 하지 않은 경우

이때 벌과금은 다음과 같다.⁶³²⁾

- 최고 4,000달러(초범)
- 8,000달러(재범)
- 최고 12,000달러(세 번째 및 그 이후)

고의적 위반은 다음과 같은 사람에게 적용된다.⁶³³⁾

- 고의적으로 세법에 의해 요구되는 서류를 작성, 유지하지 않은 경우
- 고의적으로 세법에 의해 국세청 또는 다른 사람이 요구하는 정보를 제공하지 않은 경우
- 고의적으로 국세청장 또는 다른 사람에게 세법, 세법 관련 문제, 세법 관련 사물

632) 조세행정법 제143조.

633) 조세행정법 제143A(1)조.

에 대해 잘못된 정보를 제공하는 경우

- 고의적으로, 국세청장에 대한 납부목적 외의 목적으로 세법에 의한 원천징수 또는 공제를 적용하거나 허용하는 경우
- 고의적으로 같은 과세가능 공급에 대해 중복하여 부가가치세금 영수증을 발행하는 경우

이때 벌과금은 다음과 같다.⁶³⁴⁾

- 25,000달러를 넘지 않는 벌금(초범)
- 50,000달러를 넘지 않는 벌금(재범 또는 그 이후)

고의적으로 국세청장에 원천징수금 또는 공제금에 대해 보고하지 않은 경우는 5년 이하 금고형 및 50,000달러 이하의 벌금에 처해질 수 있다.

다음과 같은 경우에는 탈세 또는 유사한 행위를 한 것이다.⁶³⁵⁾

- 고의적으로 세법에 의해 요구되는 서류를 작성, 유지하지 않은 경우
- 고의적으로 세법에 의해 국세청장 또는 다른 사람이 요구하는 정보를 제공하지 않은 경우
- 고의적으로 국세청 또는 다른 사람에게 세법, 세법 관련 문제, 세법 관련 사물에 대해 잘못된 정보를 제공하는 경우
- 고의적으로 세법에 의해 요구되는 원천징수, 공제 의무를 위반한 경우
- 세법과 관련된 목적, 이유로 다른 사람인 척하는 경우

그리고 위와 같은 행위를 다음과 같은 목적으로 한 경우

- 자신 또는 다른 사람의 평가의무, 납부의무를 회피하려는 목적으로,
- 세법에 의해 법적 권리가 없음을 알면서도 환급금 또는 보조금을 받을 목적으로
- 다른 사람이 환급금 또는 보조금을 받을 법적 권리가 없음을 알면서도 받게 할 목적으로

634) 조세행정법 제143A(7)조.

635) 조세행정법 제143B조.

이때 벌과금은 50,000달러 이하의 벌금 또는 5년 이하의 금고이다.⁶³⁶⁾ 둘 모두가 적용될 수도 있다.

국세청장은 뉴질랜드 관보(New Zealand Gazette)에 다음 사람들의 목록을 게재해야 한다.

- 납용적 행위를 하여 부족납부가산세를 내야 하는 사람
- 탈세 또는 유사 행위를 하여 부족납부가산세를 내야 하는 사람
- 고의적으로, 국세청에 지급하려는 목적 외의 목적으로 원천징수 또는 공제를 하거나 허용한 것을 이유로 유죄판결을 받은 사람
- 탈세 또는 유사행위를 하여 유죄판결을 받은 사람
- 다른 사람이 위의 탈세 또는 유사한 위반행위를 하는 데 교사, 방조, 음모, 선동한 것을 이유로 유죄판결을 받은 사람

다만, 자수한 경우라면 명단공개에서 빠질 수도 있다.

마. 조작행위자가산세(Promoter Penalties)

이 패널티는 2003년 3월 26일 이후에 행해진 행위에 대해서만 적용되는데, 세금과 관련하여 혜택을 얻을 목적으로 전문적인 조작행위를 사용하여, 납세의무자에게 부족납부가산세가 부가되는 결과가 발생하는 경우에 부과된다. 한 사업연도 동안 10명 이상의 사람에게 조작행위를 팔았거나 권유를 한 프로모터에 대해 부과된다. 한 연도에 10명 이상의 사람들이 조작으로 인한 혜택을 주장해 얻는 경우에도 부과될 수 있다.

가산세는 조작에 의해 발생한 부족한 세액의 합계액이다.

여기서의 조작행위자(promoter)는 다음과 같은 사람을 말한다.

- 조작이 이루어지는 계획안, 프로그램을 창출한 또는 중요하게 관여한 주체
- 조작행위의 중요한 부면, 관련 부면을 알고 있고, 보수 지급과 무관하게 조작행

636) 조세행정법 제143B조.

위를 판매하거나 판촉한 사람

2004년 4월 1일부터 효력이 발생한 ‘Standard Practice Statement INV-290 : 조작행위자가산세(promoter penalty)’에는 국세청장의 자세한 입장이 설명되어 있다.

참고문헌

- 이창희, 『세법강의(제11판)』, 박영사, 2013.
- 안종석, 『주요국의 조세제도(호주편)』, 한국조세연구원, 2012.
- 변혜정, 「알기 쉬운 조세체계 구축 방안에 관한 비교법적 접근」, 『조세와 법』(제4권 특별호), 서울시립대학교 법학연구소·조세재정연구소, 2012.
- CCH, *New Zealand Master Tax Guide handbook 2012/13*, CCH, 2012.
- John Veal et al., *Staples Tax Guide 2012 : New Zealand Tax Guide(72nd ed.)*, Thomson Reuters, 2012.
- Kevin Holmes, “country analyses(IBFD Tax Research Platform)”, <http://online.ibfd.org/kbase>
- PwC’s Worldwide Tax Summaries Online, <http://www.taxsummaries.pwc.com/>
- Brookers Online, <http://www.brookersonline.co.nz/>
- 뉴질랜드 재무부, <http://www.treasury.govt.nz/>
- 뉴질랜드 국세청, <http://www.ird.govt.nz/>
- 뉴질랜드 통계청, <http://www.stats.govt.nz/>
- 뉴질랜드 의회법제국 법령정보시스템, <http://www.legislation.govt.nz/>
- The encyclopedia of New Zealand, <http://www.teara.govt.nz/>
- 한국 브리태니커 온라인, <http://preview.britannica.co.kr>
- Daum 백과사전, <http://100.daum.net/>

〈저자약력〉

양인준

서울대학교 법과대학 사법학과 졸업

서울대학교 대학원 법학박사

김·장 법률사무소 연구관

한국조세연구원 초빙연구위원

현, 서울시립대학교 세무전문대학원 조교수

주요국의 조세제도

- 뉴질랜드 편 -

2013년 11월 18일 인쇄

2013년 11월 25일 발행

발행인 옥동석

발행처 한국조세재정연구원

□□3□8-7774 서울특별시 송파구 송파대로 28길 28

전화 : 2186-2114(대), www.kipf.re.kr

등 록 1993년 7월 15일 제21-466호

조판및

인 쇄 상 일 인 쇄

© 한국조세재정연구원 2013 ISBN 978-89-8191-691-6

* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.

값 8,000원

