

# 조세재정 브리프

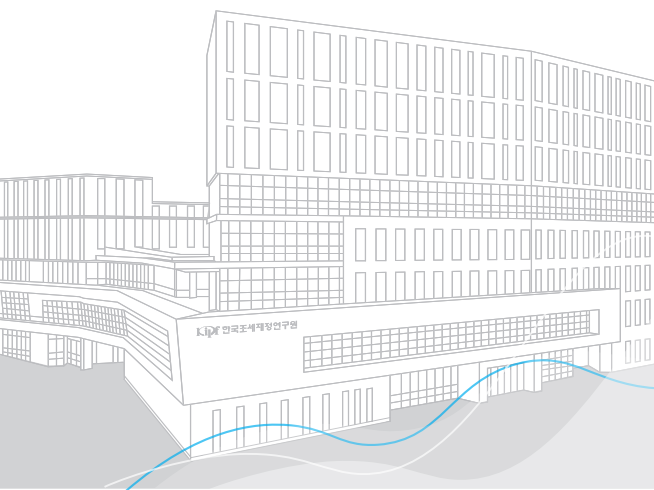
## 우리나라 외국납부세액 공제제도의 문제점 및 개선방안

- 외국의 디지털 경제 관련 세제 도입이 확대되는 상황을 고려하여

이경근 법무법인 율촌 조세그룹 상임고문 / [kygelee@yulchon.com](mailto:kygelee@yulchon.com)

- 1 들어가는 글
- 2 우리나라 외국납부세액 공제제도의 현황과 문제점
- 3 외국에서 일방적으로 도입한 디지털세의 이중과세 문제
- 4 정책제언
- 5 나가는 글

참고문헌





### 요약

- ▶ (문제점) 외국의 일방적 디지털 서비스세(DST) 도입이 확산됨에 따라 우리나라의 해외 진출 기업들이 국제적 이중과세에 직면할 가능성이 높아지고 있음
  - 금년 중에 OECD/G20 Inclusive Framework에서 장기적인 디지털세 과세방안에 합의한다고 해도 향후 동 과세가 실제로 각국에 도입되기까지는 수년의 준비기간이 소요됨
    - 특히, 디지털 서비스세 등을 도입한 개발도상국가들은 세수 수입을 이유로 일방적인 해당 과세의 폐지를 최대한 늦추고자 할 것임
- ▶ (향후 제도개선 방안) 본고에서는 현지국에서 부당한 과세를 받은 경우 최선을 다해 불복쟁송을 한 납세자에 대해 외국납부세액 공제혜택을 부여하는 제도의 도입을 제안
  - 이러한 제도의 도입을 전제로 외국의 일방적인 디지털세 부과에 대해 유형별로 합리적인 외국납부세액 공제방안 또는 이중과세 경감방안을 제시
  - 한편, 이자·배당·사용료와 같은 수동적 소득에 대한 국외원천소득을 산출할 때 국외원천소득에서 간접비를 비용배분하여 차감하지 않은 채 외국에서 과세대상이 된 국외원천소득금액 총액을 외국납부세액 공제 목적상 국외원천소득으로 보는 방안을 제안

※ 본 조세재정 브리프는 이경근, 『우리나라의 외국납부세액 공제제도의 문제점 및 개선방안-외국의 디지털 경제 관련 세제 도입이 확대되는 상황을 고려하여』, 한국조세재정연구원, 2020 중 일부 내용을 발췌·요약한 것으로 저자 개인의 의견이며, 한국조세재정연구원 공식 입장이 아님을 밝힙니다.

# 1 들어가는 글

- ▶ 우리나라의 외국납부세액 공제제도는 2010년대 이후 ‘공제대상 외국법인세’ 및 ‘국외원천소득’의 범위와 관련하여 그동안 일부 제도개선과 과세관행의 정비가 이루어지기는 했으나 아직도 미흡한 점이 발견됨
- ▶ 이러한 상황에서 최근 상당수의 국가가 디지털 경제 관련 세제를 일방적으로 도입함에 따라 해외에서 국제적 이중과세나 조세분쟁이 발생할 가능성이 증대되고 있음
  - 본고에서는 해외 주요국의 외국납부세액 공제제도를 ‘공제대상 외국조세’와 ‘국외원천소득 범위’를 중심으로 살펴본 후 우리나라의 외국납부세액 공제제도의 문제점과 제도개선 방안을 제시

## 2 우리나라 외국납부세액 공제제도의 현황과 문제점

### ① 공제대상 외국조세

#### ▶ 「법인세법」상 공제대상 외국법인세 관련 현행 규정(「법인세법 시행령」 제94조 제1항)

1. 초과이윤세 및 기타 법인의 소득 등을 과세표준으로 하여 과세된 세액
2. 법인의 소득 등을 과세표준으로 하여 과세된 세의 부가세액<sup>1)</sup>
3. 법인의 소득 등을 과세표준으로 하여 과세된 세와 동일한 세목에 해당하는 것으로서 소득 외의 수익금액 기타 이에 준하는 것을 과세표준으로 하여 과세된 세액<sup>2)</sup>

- 외국에서 디지털세로서 일반적으로 과세하는 세금이 위에서 열거한 세 가지 유형 중 어느 하나에 해당된다면 외국납부세액 공제대상이 된다고 할 수 있겠으나 그렇지 않다면 현행 「법인세법」 규정상 외국납부세액 공제가 허용되지 않음

#### ▶ 우리나라가 체결한 대부분의 조세조약에 포함된 ‘이중과세회피(Elimination of Double Taxation)’ 조항에는 상대 국가의 법과 조세조약에 따라 납부된 소득세나 법인세만이 외국납부세액 공제대상으로 규정되어 있음

- 조세조약의 규정을 문리적으로만 해석한다면 외국의 일반적 디지털 관련 세제에 대해 이중과세 경감을 허용해주기가 어려움
  - 예를 들어, 영국의 우회소득세는 한·영 조세조약이 적용되는 조세라고 할 수는 없기 때문에 우리나라 기업이 부담하는 우회소득세에 대해 한·영 조세조약의 규정상 외국납부세액 공제가 허용되기는 어려움

### ② 국외원천소득 범위

#### ▶ 외국에서 과세된 세금이 설령 공제대상 외국법인세액에 해당하더라도 동 외국법인세액이 공제되는 정도는 해당 법인세액과 관련된 국외원천소득의 범위 및 계산방법에 대한 법인세법령의 규정에 따라 달라짐

- (「법인세법」 제57조 제1항) 내국법인의 각 사업연도 소득에 대한 과세표준에 국외원천소득이 포함되어 있는 경우 그 국외원천소득에 대하여 외국법인세액을 납부하는 만큼만 외국납부세액 공제를 허용
- (외국납부세액 공제한도) 다음 산식에 따라 산출함

1) 예: 지방소득세 법인세분

2) 이 범주에 해당하는 것으로서 예를 들면, 이자·배당 등 투자소득에 대한 원천소득세를 들 수 있음



**공제한도금액 = A × B / C**

A: 해당 사업연도 산출세액

B: 국외원천소득

C: 해당 사업연도의 소득에 대한 과세표준

- 국외원천소득은 외국납부세액 공제를 허용할 수 있는 근거가 되는 동시에 외국납부세액이 허용될 수 있는 한도로 작용

▶ (「법인세법 시행령」 제94조 제2항) 「법인세법」 규정에 따라 ‘외국납부세액의 세액공제’를 허용하는 경우의 국외원천소득은 해당 사업연도의 과세표준을 계산할 때 손금에 산입된 금액으로서 국외원천소득에 대응하는 다음 각호의 비용을 뺀 금액

1. 직접비용: 해당 국외원천소득에 직접적으로 관련되어 대응되는 비용. 이 경우 해당 국외원천소득과 그 밖의 소득에 공통적으로 관련된 비용은 제외
2. 배분비용: 해당 국외원천소득과 그 밖의 소득에 공통적으로 관련된 비용 중 기획재정부령으로 정하는 배분 방법에 따라 계산한 국외원천소득 관련 비용

- 위 배분비용과 관련하여 현재까지는 ‘연구개발비’에 대해서만 「법인세법 시행규칙」에 상세한 규정이 마련되어 있을 뿐 나머지 비용에 대해서는 상세 규정이 없음
  - 즉, 나머지 비용에는 “업종이 동일하면 수입금액에 비례하여 안분하고, 상이하면 개별손금액에 비례하여 안분한다”는 추상적인 원칙이 적용됨
  - 이러한 추상적 원칙에 의존함에 따라 개별 납세자마다 외국납부세액 공제금액이 상이하여 납세자와 과세 당국 간 분쟁이 지속적으로 발생할 소지가 있음
- 연구개발비에 관한 안분계산 시 사용료의 발생시점과 연구개발비 발생시점이 동일한 과세기간에 속하지 않은 경우에 과연 연구개발비를 어느 과세기간의 사용료에 대응시킬 것인가에 관한 문제가 제기됨

### 3 외국에서 일방적으로 도입한 디지털세의 이중과세 문제

#### ① 영국과 호주의 우회수익세(Diverted Profit Tax: DPT)

- ▶ 영국이나 호주의 우회수익세(이하 DPT)는 외국법인이 고정사업장을 두지 않고 원천지국 과세를 회피하기 위해 경제적 합리성이 결여된 실체 또는 거래를 하는 경우 부과되는 세금

- DPT는 전체적인 성격으로 보면 직접세라고 할 수 있고 법인소득세와 유사하나 BEPS 방지 차원에서 도입한 것으로서 일반 법인세와는 구별되는 별개의 세제라는 특성이 있음
- 영국이나 호주에 진출한 우리나라 기업이 현지에서 우회수익세 부과를 받은 경우 동 기업이 한·영 조세조약 또는 한·호주 조세조약에 의해 세부담을 경감받을 수 있는 가능성은 매우 희박함
  - 왜냐하면 영국과 호주의 과세당국이 이들 세금은 조세조약의 적용대상 소득이 아니라는 이유로 상호합의 협상을 개시조차 하려고 하지 않을 것이기 때문임
- 현재 베트남의 외국인 계약자세 가운데 현지의 고정사업장에 귀속되지 않는 부분에 대한 베트남 세금 중 부가가치세 해당분 이외에 대해서는 국내에서 세액공제는 물론 손금산입의 혜택을 받지 못하고 있음<sup>4)</sup>
  - 이러한 과세당국의 입장을 비추어 보면 우회수익세도 우리나라에서 이중과세 경감 조치를 전혀 받지 못할 가능성이 매우 높음

## ② 유럽의 디지털 서비스세 및 이와 유사한 조세 [인도의 균형부담금(Equalization Levy) 포함]

- ▶ 디지털 서비스세(이하 DST)란, 특정 기업이 디지털 플랫폼을 통해 디지털 서비스(예: 온라인 광고, User 데이터 판매, P2P 플랫폼 서비스 등)를 제공함으로써 창출된 매출액에 대해 일정 세율을 곱한 금액을 세금으로 부과하는 것을 의미
  - 각국의 DST는 조금씩 다르지만 그 공통적 특성이 매출액에 일정 세율을 적용하여 세액을 산출하는 일종의 거래세(Turnover Tax)라는 점이므로 우리나라에서 간접세로 취급될 가능성이 높음
  - 일부 국가는 해당 세금을 자국에 신고납부하는 법인소득세에서 공제받을 수 있으므로 성격상 직접세에 해당한다고 주장
    - 해당국에 자회사나 고정사업장이 있는 경우에는 당해 국가에서 디지털 서비스를 제공하고 창출한 소득에 대해 법인세 신고납부 시 당해 국가에서 세액공제 또는 소득공제를 받을 수 있을 것임
    - 인도의 균형부담금의 경우, 외국법인이 제공하는 온라인 광고 서비스 등에 대해 서비스 대가의 6%를 균형부담금으로 부과하고, 온라인 판매를 통해 재화나 전자적 용역을 공급하는 경우(B2B & B2C 모두 포함) 해당 매출액의 2%를 균형부담금으로 부과
    - 인도 내에 소재하는 기업이나 고정사업장에 대해서는 균형부담금 면제
  - 미국을 포함한 대부분의 국가에서 DST(균형부담금 포함)가 조세조약 적용대상이 아니라는 입장이고, 미국은 특히 DST에 대해 외국납부세액 공제를 허용하지 않을 것임을 천명한 바 있음
- ▶ 우리나라의 「법인세법 시행령」 제94조 제1항에 규정된 문안을 디지털 서비스세(DST)에 적용할 때 해당 세금을 일반적인 법인세로 취급하기는 어려울 것으로 보이므로 우리나라에서 외국납부세액 공제를 허용해 주기는 어려울 것으로 판단됨
  - 다만 해당 세금이 일종의 거래세(Turnover Tax)로서의 간접세적인 성격을 갖추고 있는 점을 감안하면, 중국의 증치세와 같이 우리나라에서 법인세 산출세액 계산 시 외국 DST 해당 금액을 손금산입하는 것은 가능할 것임

3) 베트남 법에 따라 설립되어 활동하는 법인, 베트남 법에 따라 사업활동을 등록한 법인, 기타 법인 및 개인사업자가 계약 또는 하도급 계약에 따라 용역이나 재화에 수반되는 용역을 구매하거나 베트남에서 창출되는 소득을 지급하는 경우 등에는, 베트남 법인 등은 외국인 계약자나 하청계약자에게 대가를 지급하기 전에 부가가치세와 법인세를 원천징수할 의무가 있음(베트남 재무부, Circular No.103/2014/TT-BTC (2014. 8. 6.), 제5조; 제9조; 제10조)

4) 국세청 서면-2015-법령해석법인-1756, 국세청 법령해석과-1413, 2016. 4. 28.



### ③ 대만의 디지털세 중 소득과세 부분

- ▶ 대만의 디지털세는, 매출액 중 과세소득에 해당하는 부분을 실경비에 입각하여 (만일 납세자가 실경비 증빙을 제출하지 않는다면 소득률을 30%로 추계하여 추계소득을) 산출하고 이에 대해 원천징수 세율을 적용하여 대만에서의 납부세액을 산출
  - 우리나라는 대만과는 조세조약이 체결되지 않은 상황이므로 대만의 디지털세 부담금액에 대해 우리나라에서 외국납부세액 공제의 허용 여부를 결정할 때 오직 우리나라 법인세법령에 따라 판정
  - 「법인세법」 제94조 제1항 제1호는 “1. 초과이윤세 및 기타 법인의 소득 등을 과세표준으로 하여 과세된 세액” 이라고 규정되어 있고 제3호는 “3. 법인의 소득 등을 과세표준으로 하여 과세된 세와 동일한 세목에 해당하는 것으로서 소득 외의 수익금액 기타 이에 준하는 것을 과세표준으로 하여 과세된 세액”으로 규정
    - 위 두 조항 중 어느 하나에 비추어 대만의 디지털세를 외국납부세액 공제가 적용되는 외국법인세로 볼 수 있을 것으로 판단됨

## 4 정책제언

### ① 경감대상 외국 세금의 범위와 관련한 개선방안

- ▶ (미국 소득세법상 Protective Measures) 미국의 소득세 법령에 따르면, 납세자가 외국에서 과세를 당하는 경우 미국의 권한 있는 당국에 상호합의 신청을 하지 않거나 기타 미국 과세권을 보전하기 위한 적절한 조치(Protective Measures)를 취하지 않은 경우에는 외국납부세액 공제 신청금액의 전부 또는 일부가 부인될 수 있다고 규정
  - 반면, 납세자가 위와 같은 조치를 취한 경우에는 외국납부세액 공제 등 이중과세 경감을 허용하고 있는바, 우리나라도 위와 같은 규정을 법제화할 필요가 있음
- ▶ 현재 베트남 계약자세는 현지에 고정사업장이 없는 경우 소득세분에 해당되는 세금에 대해 외국납부세액 공제는 물론 손금산입도 허용되지 않는다는 것이 과세당국의 입장
  - 납세자가 현지에서 상호합의 절차 신청 등 우리의 과세권 보호를 위해 최선의 조치를 취한 경우에는 외국납부세액 공제를 허용하고 그렇지 않은 경우에는 손금산입을 허용하는 방향으로 법령을 개정하는 것이 바람직함<sup>5)</sup>

5) 이를 위해서는 「법인세법」 제57조를 개정하여 우리나라의 과세권 보호를 위한 적절한 조치를 취한 경우에 한해 외국납부세액 공제를 허용한다는 조항을 신설해야 할 것임

- ▶ 대만의 디지털세는 현재의 「법인세법」 규정으로도 외국납부세액 공제가 허용되는 것으로 판단됨
  - 향후에는 납세자가 현지에서 법원 소송제기 등 우리의 과세권 보호를 위해 최선의 조치를 취한 경우에는 외국납부세액 공제를 허용하되, 그렇지 않은 경우에는 손금산입만을 허용하도록 법령을 개정하는 것이 바람직
- ▶ 베트남 계약자세에 대한 과세당국의 입장을 기초로 판단한다면 영국이나 호주의 우회수익세(DPT)에 대해서는, 외국납부세액 공제는 물론 손금산입도 허용되지 않을 것으로 보임
  - 향후에는 납세자가 현지에서 상호합의 절차 신청 또는 법원 소송제기 등 우리의 과세권 보호를 위해 최선의 조치를 취한 경우에는 외국납부세액 공제를 허용하지만, 그렇지 않은 경우에는 손금산입만을 허용하는 것이 바람직
- ▶ 유럽의 디지털 서비스세(DST)와 인도의 균형부담금 등의 경우에는 현지국에서의 과세취급 방식에 관계 없이 우리나라 입장에서 보면 간접세 성격이 강하므로 외국납부세액 공제는 허용되지 않을 것으로 보이나, 중국의 증치세와 같이 우리나라 「법인세법」상 손금산입은 가능할 것으로 판단됨
  - 이와 같이 해당 세금(부담금)이 일단 간접세로 분류된다면, 납세자가 현지에서 상호합의 절차 신청 등 우리의 과세권 보호를 위해 최선의 조치를 취한다고 하더라도 해당 세금의 성격상 외국납부세액 공제를 허용하는 것은 적절하지 않다고 판단됨

## ② 국외원천소득의 범위와 관련한 개선방안

- ▶ 현행 「법인세법 시행령」 제94조 제2항에서는 국외원천소득을 계산함에 있어서 “내국법인이 연구개발 관련 비용”에 대해 동법 시행규칙 제47조에서 ‘매출액방법’과 ‘매출총이익방법’을 상세히 규정
  - 향후 미국의 입법례처럼 ‘이자비용’, ‘자회사 관리비용’ 등과 같은 항목에 대해서도 추가로 상세히 규정할 것으로 전망되는데 결과적으로 제도가 지나치게 복잡해질 것으로 우려됨
- ▶ 국외에서 발생한 이자·배당·사용료와 같은 수동적 소득에 대해서는 영국과 같이 공통비용의 배분 자체를 배제하고 국외에서 과세대상이 된 원천소득금액 총액을 국외원천소득으로 보는 방안을 제안함
  - 영국에서는 국외원천소득을 능동적 소득과 수동적 소득으로 구분한 후, 능동적 소득에 대해서는 소득비율, 임직원 수, 면적, 지분율 등을 기초로 간접비용을 배분하고 국외원천소득 계산 시 이들 비용을 차감하도록 하고 있음
    - 그러나 이자·배당·사용료 등 수동적 소득에 대해서는 소득 발생시점에 경비가 거의 발생하지 않는다는 수동적 소득의 본질적 성격을 감안하여 국외에서 과세대상이 된 원천소득금액 총액을 국외원천소득으로 취급
    - 영국과 같은 접근방법을 채택하면, 국외원천소득에 대한 제도가 합리성을 유지하면서도 필요 이상으로 복잡해지는 현상을 방지할 수 있을 것으로 판단됨



## 5 나가는 글

- ▶ 본고에서는 현지국에서 부당한 과세를 받은 경우 최선을 다해 불복쟁송을 한 납세자에 대해 외국납부세액 공제상 혜택을 부여하는 제도의 도입을 제안
  - 이러한 제도를 도입하게 되면, 해외 진출 기업이 우리나라의 과세권 보호를 위해 적극 노력할 것임
- ▶ 또한 본고에서는 이러한 제도의 도입을 전제로 외국의 일방적 디지털세 부과에 대한 외국 납부세액 공제방안을 각 디지털세별로 나누어 제시하였는바, 이를 도입하면 합리적으로 이중 과세 경감이 이루어질 것으로 기대됨

### [참고문헌]

#### 〈국내 문헌〉

- 기획재정부, 「최근 EU 등의 다국적 IT기업에 대한 법인세 과세(일명: 구글세) 관련 설명자료」, 보도참고자료, 2019. 2. 14.
- \_\_\_\_\_, 「OECD/G20 IF, 디지털세 논의 경과 보고서 공개」, 보도참고자료, 2020. 10. 12.
- 김빛마로 · 이경근, 『디지털 플랫폼 경제의 조세쟁점과 과세방안 연구』, 한국조세재정연구원, 2019.
- 이경근, 『2020 국제조세의 이해와 실무』, 조세통람사, 2020a.
- \_\_\_\_\_, 『우리나라의 외국납부세액 공제제도의 문제점 및 개선방안-외국의 디지털 경제 관련 세제 도입이 확대되는 상황을 고려하여』, 한국조세재정연구원, 2020b.

#### 〈외국 문헌〉

- European Commission(EU), *Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services*, Brussels, 2018. 3. 21.
- KPMG, *Taxation of the Digitalized Economy*, 2020. 6. 26.
- OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, 2013.
- \_\_\_\_\_, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, OECD/G20, Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.