

간접외국납부세액공제제도의 합리적 개선방안*

권혁윤** · 정지선***

목	차
I. 서 론 165	IV. 간접외국납부세액공제제도의 문제점 및 개선방안 177
II. 우리나라의 간접외국납부세액 공제제도 166	1. 문제의 제기 2. 현행제도의 문제점 3. 개선방안
1. 간접외국납부세액공제제도의 도입경위 2. 간접외국납부세액공제에 대한 현행규정	V. 요약 및 결론 185
III. 주요국의 간접외국납부세액 공제제도 171	
1. 미국의 간접외국납부세액 공제제도 2. 일본의 외국자회사배당 익금불산입제도 3. 시 사 점	

* 본 논문은 주저자의 석사학위 논문의 일부분을 대폭 수정하여 작성한 것이다.

** 주저자 : 세무사, 세무학석사

*** 교신저자 : 서울시립대학교 세무학과 · 세무전문대학원 교수

**** 투고일 : 2018. 5. 28. 1차수정일 : 2018. 7. 3. 게재확정일 : 2018. 7. 20.

< 국문초록 >

본 연구에서는 법인세법상 간접외국납부세액공제 대상금액 산출방법에 대한 현행 법인세법의 문제점과 개선방안에 대하여 연구하였다. 법인세법에서는 간접외국납부세액공제 대상금액 산출할 때 ‘특정 사업연도에 국내모회사가 해외자회사로부터 수령한 수입배당금’이 ‘해외자회사의 해당 사업연도 소득금액에서 해외자회사가 현지에서 납부한 해당 사업연도 법인세액을 차감한 금액’을 초과하면 그 초과하는 부분도 해당 사업연도 또는 그 다음 사업연도의 간접외국납부세액공제 대상이 될 수 있는지 여부가 불분명하여, 조세법률주의에 위배될 소지가 있으며, 납세자의 예측가능성을 저해하는 등의 문제점이 있었다.

이에, 본 논문에서는 간접외국납부세액공제제도의 문제점에 대하여 다음의 개선 방안을 제시한다.

간접외국납부세액공제 대상금액에 대하여, 국내모회사가 해외자회사의 해당 사업연도 소득금액에서 법인세액을 차감한 금액을 초과하여 수령한 배당금에 대하여 ‘다음 사업연도의 수입배당금액에 가산’하여 간접외국납부세액공제 대상금액을 계산하도록 하는 규정을 마련하여야 한다. 즉, 초과배당액이 발생하는 경우, 해당 초과분에 대한 이월공제규정을 마련하여, 조세중립성확보 및 국제적 이중과세를 배제하는 당초 제도의 취지를 살리고, 납세자의 예측가능성을 보장하여야 한다.

▶ **주제어** : 외국납부세액공제, 간접외국납부세액공제, 법인세법, 조세중립성, 조세법률주의

I. 서론

우리나라 기업의 국제거래가 활발해지면서, 우리나라와 다른 국가 사이의 과세관할 설정문제인 국제적 이중과세의 문제도 빈번하게 발생하였다. 여기에서 국제적 이중과세 문제란 “둘 이상의 국가가 하나의 과세대상에 대하여 서로 과세권을 행사하여 국제거래를 행하는 자가 국내거래를 행하는 자에 비하여 더 많은 세금을 부담하는 것”을 말하는데,¹⁾ 이를 방지하기 위하여 외국납부세액공제제도가 마련되었다.

우리나라의 간접외국납부세액공제도 이러한 맥락에서 마련된 것인데, 현행 간접외국납부세액공제제도와 관련하여 세액공제 대상금액이 명확하지 않아 납세자들이 혼란을 겪고 있는 등 국제적 이중과세의 배제리는 제도의 취지가 무색해지고 있다.

현행 법인세법 시행령 제94조 제8항에서는 ‘특정사업연도에 국내의 모회사가 수령한 수입배당금’이 ‘해외자회사의 해당 사업연도 소득금액에서 해외자회사의 해당 사업연도의 소득에 대한 법인세액을 차감한 금액’을 초과하는 경우 그 초과액에 대하여 해당 사업연도에 공제가 가능한지, 또는 공제되지 아니하고 해당 초과액은 소멸되는지 여부가 명확하게 규정되어 있지 않다. 더욱이 과세관청은 “초과액에 대하여 해당 사업연도에 공제를 받을 수 없다”는 취지의 해석을 내린바 있다.²⁾ 그러나 이는 법령에 명확한 규정 없이 일의적으로 내린 해석으로 조세법률주의에 위반될 수 있다.

이에 본 연구는 현행 간접외국납부세액공제 대상 금액의 산정과 관련하여 납세자와 과세관청 간의 해석상 분쟁이 발생하고 있는 부분을 검토하여 그 원인을 분석한 후, 이에 대한 합리적인 개선방안을 제시하는 것을 목적으로 한다.

1) 오윤, 『국제조세법론』, 삼일인포마인, 2016, 14면.

2) 서면인터넷방문상담2팀-2429, 2004. 11. 24.

Ⅱ. 우리나라의 간접외국납부세액공제제도

1. 간접외국납부세액공제제도의 도입경위

가. 간접외국납부세액공제제도의 의의 및 취지

간접외국납부세액공제란 “국내의 모기업이 해외자회사로부터 배당을 받는 경우, 해외자회사가 납부한 세액 중 해당 수입배당금 상당액을 우리나라 모기업에 세액공제를 하는 것”을 말한다. 주주인 우리나라 모기업이 해외 원천지국에서 직접 납부한 세액이 아닌, 피투자회사인 해외자회사를 통하여 ‘간접적으로 납부한 세액’에 대한 세액공제이기 때문에 이를 간접외국납부세액이라고 한다.³⁾

간접외국납부세액공제는 법인간의 배당과정에서 발생하는 국제적 이중과세를 배제하는 데 목적이 있다. 이 외에도 해외에 진출하는 우리나라의 모기업이 지점형태 또는 자회사형태로 진출할 것인지 여부를 선택함에 따라 발생하는 문제인 이른바 ‘기업형태의 선택’에 따른 과세불공평을 해소하고 형평성을 제고하기 위한 목적도 있다.⁴⁾ 여기에서 ‘기업형태의 선택에 따른 과세불공평이란’ 일례로 우리나라 모기업이 해외에 지점형태로 진출하는 경우, 해외 원천지국에서 가득한 과세소득에 대하여 해외 원천지국에서 세금을 납부한 다음, 국내송금을 한다. 이때, 우리나라의 모회사는 해외자회사가 원천지국에 납부한 세액에 대하여, 직접외국납부세액공제 통해 국가 간의 이중과세를 배제한다. 반면에 자회사로 해외에 진출하는 경우, 해외자회사의 이익을 배당의 형태로 받게 된다. 이때, 해외자회사와 우리나라의 모회사는

3) 오윤, 앞의 책, 110~111면.

4) 임승순, 『조세법』, 박영사, 2017, 689면.

법인격이 서로 다르므로, 간접외국납부세액공제가 없다면, 원천지국에서 과세된 소득이 국내 거주지국에서 또 다시 과세가 된다. 간접외국납부세액 공제가 없는 경우, 우리나라의 기업들이 해외 진출 시 지점형태 만을 선호 하게 될 것이며, 지점형태 진출과 자회사형태의 진출은 경제적 실질이 같지만 법외관상의 차이로 인한 발생하는 과세상의 불평등을 의미한다.⁵⁾

결론적으로, 간접외국납부세액공제 취지란 경제적 이중과세 배제와 함께 내국기업의 해외진출을 장려하고 지점형태의 진출과 자회사형태의 진출 간의 과세형평을 제고한다는 것이라 할 수 있다.

나. 간접외국납부세액공제제도의 연혁

우리나라의 간접외국납부세액공제제도는 외국납부세액공제제도 중에서 가장 늦게 시행되었다. 1994년의 직접외국납부세액공제제도에 대한 전면적인 개정과 함께 간주외국납부세액공제제도도 도입되었지만, 이 당시까지만 해도 법인세법에 간접외국납부세액공제를 규정하지 않고 있었다.

다만, 법인세법상 명시적인 규정은 없었으나 일본 등 일부 국가와의 조세 조약에서 간접외국납부세액공제를 허용한다고 규정하고 있었다.⁶⁾ 이에 조세 조약의 실효성 확보를 위하여 1995년 12월 29일의 법인세법 개정을 통하여 간접외국납부세액공제제도에 대한 내용을 추가하였다.⁷⁾ 이에 외국자회사의 주식 및 지분(이하 '주식 등')을 20%이상 보유하고 있는 우리나라의 모회사가 해당 자회사로부터 배당을 받는 경우, 자회사가 외국정부에 납부한 법인세 중 모회사가 수령한 배당에 상응하는 금액에 대하여 우리나라에서 세액공제를 또는 손금산입을 받을 수 있게 되었다.

그러나 도입 초기에는 조세조약에 간접외국납부세액공제 관련 조문이 없거나 조세조약을 미 체결한 국가에 진출한 경우 간접외국납부세액공제를 받을

5) 오윤, 앞의 책, 111면.

6) 이용섭·이동신, 『국제조세』, 세경사, 2011, 92면.

7) 구 법인세법 제24조의 3 제4항 및 제5항(법률 제5109호).

수 없다는 맹점이 있어, 해외자회사의 배당에 대한 이중과세가 완전하게 해소되지 않았으며, 해외투자에 따른 배당수입의 국내유입 또한 제한적일 수밖에 없었다.⁸⁾ 이에 2002년 조세특례제한법 개정을 통해 “우리나라가 체약 상대국과 체결한 조세조약에서 간접외국납부세액공제제도를 채택하고 있지 아니하거나 조세조약을 체결하지 아니한 국가 또는 지역”에 소재한 외국자회사로부터 배당을 받더라도 간접외국납부세액공제가 가능하게 되었다.⁹⁾

이 후, 점차적으로 간접외국납부세액공제 대상 외국자회사의 요건은 완화되어 왔다. 그리고 2003년 12월에는 조세특례제한법을 개정하여 외국자회사 지분보유요건을 50%에서 25%로 낮추었으며,¹⁰⁾ 2009년에 이르러서는 10%까지 완화하였다. 이뿐만 아니라, 2009년 12월 법인세법의 개정을 통해 지분요건을 기존 20%에서 10%로 낮추었다.¹¹⁾

그리고 2011년 12월에는 조세특례제한법상의 간접외국납부세액공제제도는 폐지되고, 동시에 법인세법상에 ‘조세조약으로 정하는 범위 안에서’라는 내용을 삭제하여, ‘조세조약상 규정이 없거나 조세조약을 체결하지 않은’ 국가에 진출한 자회사로부터의 수취배당금에 대해서도 법인세법을 통해 간접외국납부세액공제를 받을 수 있도록 하였다.¹²⁾

이와 같이 간접외국납부세액공제제도는 세액공제 요건을 완화하고 세액공제 대상 범위를 확대하는 방향으로 개편되어왔으며, 간접외국납부세액공제 제도가 우리나라 기업의 조세지원뿐만 아니라 이중과세 방지를 위한 보편적인 역할을 해왔다.¹³⁾

8) 이용섭·이동신, 앞의 책, 93면.

9) 구 조세특례제한법 제104조의 6 제1항(법률 제6762호).

10) 구 조세특례제한법 제104조의 6 제1항(법률 제7003호).

11) 구 조세특례제한법 제104조의 6 제1항(법률 제9921호) 및 구 법인세법 제57조 제5항(법률 제9898호).

12) 구 법인세법 제57조 제4항(법률 제11128호).

13) 한국조세연구원, 『한국세제사 제2편 주제별 역사와 평가: 제1권 조세체계·소득과세』, 2012, 326면.

2. 간접외국납부세액공제에 대한 현행규정

가. 간접외국납부세액 공제 요건

현행 법인세법에서는 “내국법인의 각 사업연도의 소득금액에 해외자회사로부터 받는 수입배당금¹⁴⁾이 포함되어 있는 경우 그 해외자회사의 소득에 대하여 부과된 외국법인세액 중 그 수입배당금액에 대응하는 것으로서 대통령령으로 정하는 바에 따라 계산한 금액은 세액공제 또는 손금산입 되는 외국법인세액으로 본다”고 규정하고 있다.¹⁵⁾ 여기서 ‘해외자회사란’ 내국법인이 의결권 있는 발행주식 총수 또는 출자총액의 25%¹⁶⁾ 이상을 출자하고 있는 외국법인으로서, 25% 이상의 지분을 해당 해외자회사의 배당확정일¹⁷⁾ 현재 6개월 이상 계속하여 보유하고 있는 법인을 말한다.¹⁸⁾ 그러나 지분보유비율 및 보유기간에 대하여 조세조약에서 별도로 규정하고 있다면 조세조약상의 규정에 따른다.

예를 들면, 우리나라 모회사가 일본의 자회사로부터 배당을 받는 경우, 한·일 조세조약에 따라 지분율 기준이 20%가 되며,¹⁹⁾ 덴마크의 자회사로부터 배당을 받는 경우 배당확정일 현재 6개월 이상 지분을 보유했는지 여부에 관계없이 모기업이 국내자회사의 지분을 25% 이상만 소유한다면 간접외국납부세액공제를 받을 수 있게 된다.²⁰⁾

14) 이익배당이나 잉여금분배액을 말한다. 이하에서는 ‘수입배당금’이라 한다.

15) 법인세법 제57조 제4항.

16) 조세특례제한법 제22조에 따라 해외자원 개발 사업을 하는 외국법인의 경우에는 5%.

17) 배당확정일이란 배당지급을 결의일을 말한다.

18) 법인세법 제57조 제5항, 법인세법 시행령 제94조 제9항.

19) 한·일 조세조약 제23조 제1항 나목.

20) 한·덴마크 조세조약 제21조 제1항 (b).

나. 간접외국납부세액공제 대상금액의 산출방법

간접외국납부세액공제 대상금액은 아래 산식과 같이 국내모회사가 받은 수입배당금액 중 해외자회사가 원천지국에서 납부한 법인세액에 대응하는 금액으로 한다.

공제대상 금액	=	해외자회사의 해당 사업연도 법인세액	×	수입배당금액	-	해외자회사의 해당 사업연도 법인세액
				해외자회사의 해당 사업연도 소득금액		

여기에서 ‘수입배당금액’이란 해외자회사가 우리나라의 모회사에게 실제 지급한 배당을 말하며, ‘해외자회사의 해당 사업연도 소득금액’은 해외자회사의 ‘법인세 과세표준에 해당하는 금액’을 말한다.

그리고 ‘해외자회사의 해당 사업연도 법인세액’이란, ① 해외자회사가 외국 손회사로부터 지급받는 수입배당금에 대하여 외국손회사의 소재지국 법률에 따라 외국손회사의 소재지국에 납부한 세액 및 ② 해외자회사가 제3국의 지점 등에 귀속되는 소득에 대하여 그 제3국에 납부한 세액을 말하는 것으로, 해외자회사가 외국납부세액으로 공제받았거나 공제받을 금액 또는 해당 수입배당금액이나 ‘본점이나 주사무소 또는 사업의 실질적 관리장소 등을 둔 국가 외의 국가’인 제3국의 지점 등 귀속소득에 대하여 해외자회사의 소재지국에서 국외소득 비과세·면제를 적용받았거나 적용받을 경우 해당 세액 중 100분의 50에 상당하는 금액을 포함하여 계산한 것을 말한다.²¹⁾

21) 법인세법 시행령 제94조 제8항.

Ⅲ. 주요국의 간접외국납부세액공제제도

1. 미국의 간접외국납부세액공제제도

미국은 1918년부터 간접외국납부세액공제제도를 마련하였으며, 경제적 이중과세를 배제하고, 미국기업의 국외진출 방식에 따른 과세상의 차별을 완화하고 국외 자회사형태의 진출을 촉진하는 것을 주된 목적으로 한다.²²⁾ 미국의 간접외국납부세액 공제 요건 및 공제대상액 산출 방법에 대하여 살펴 보면 다음과 같다.

가. 간접외국납부세액 공제 요건

미국세법에서는 미국 모회사가 해외자회사에게²³⁾ 받은 배당에 대응하는 금액을 간접외국납부세액공제대상으로 규정하고 있다.²⁴⁾ 그리고 해외자회사 및 손회사와 ‘손회사 이하 단계의 회사(lower tier corporations)’로부터 받은 배당도 세액공제대상으로 하고 있다.

다만, 자회사 및 외국손회사의 경우 미국 모회사가 10% 이상의 의결권 있는 주식을 소유하면 되지만, 손회사 이하 단계(3단계 이하)의 회사들에 대해서는 별도의 지분요건을 규정하고 있다.

이를 구체적으로 살펴보면, 3단계 해외자회사는 해당 자회사의 지분을 보유하고 있는, 상위단계의 회사가 10% 이상의 의결권 있는 주식을 소유하

22) 本庄資, 『アメリカ法人税制』, 社団法人 日本租税研究協会, 2010, 147頁.

23) 모회사가 의결권 있는 주식 등(the voting stock)을 10% 이상 소유한 해외자회사를 말한다.

24) IRC § 902.

고, 미국모회사가 5% 이상의 의결권 있는 주식을 소유해야 한다.²⁵⁾ 이를 정리하면 다음 <표 1>과 같다.

<표 1> 해외자회사에 대한 지분요건

구 분	지분보유요건	추가요건
1·2단계	미국 모회사가 10% 보유	없음
3단계	상위단계의 회사가10% 보유	미국 모회사가 5% 추가보유
4~6단계	상위단계의 회사가10% 보유	미국 모회사가 5% 추가보유

나. 세액공제대상금액

미국은 이른바 ‘풀링법(Pooling Method)’을 이용하여 간접외국납부세액공제 금액을 산출하고 있다. 풀링법이 도입되기 이전에는, ‘후입선출법’을 적용하였는데, 후입선출법을 적용하는 경우, 미국보다 세율이 높은 국가에 해외자회사를 설치하여 미국에서 과도한 간접외국납부세액공제를 받는 등 자본수출중립성이 저해되는 문제가 있었다.²⁶⁾

이 때문에 풀링법을 도입하였는데, 이는 해외자회사가 납부한 세액 중 미처분이익에서 해외자회사로부터 받은 배당금의 비율을 곱한 금액을 간접외국납부세액 공제대상액으로 하고,²⁷⁾ 동 세액공제대상 금액을 미국 모회사의 과세소득에 가산하는 것이다.²⁸⁾ 즉, 풀링법이 최초 도입된 1986년 이후부터 해외자회사의 배당시기까지의 이익을 모두 누적하여 세액공제대상금액을 산출하는 것이다.

25) IRC § 902 (b)(2).

26) Alberto Giovannini., R. Glen Hubbard., Joel Slemrod : The Effects of U. S. Tax Policy on the Income Repatriation Patterns of U. S. Multinational Corporations, *Studies in International Taxation*, University of Chicago Press, 1993, pp.81~82.

27) IRC § 902 (b)(1).

28) IRC § 78.

다. 간접외국납부세액의 공제한도

미국은 외국납부세액공제시 국외원천소득군별로 세액공제 한도를 설정하고 있다. 이러한 국별한도액 방식에 따라, 외국납부세액공제한도는 미국의 모회사가 납부한 세액 중 모회사의 과세소득에서 해외자회사의 과세소득이 차지하는 비율만큼이 된다.²⁹⁾

그리고 공제한도는 소득유형별로 구분하여 계산되는데, 소득유형은 ‘일반적 소득유형(general category income)’, ‘수동적 소득유형(passive category income)’, ‘도관기준(Look-thru in case of controlled foreign corporations)’이 있다.³⁰⁾

우선, 수동적 소득유형이란 사용료소득을 제외한 이자, 배당, 연금과 로열티 등을 말하며,³¹⁾ 일반적 소득유형은 수동적 소득유형 외의 모든 소득을 말한다. 그리고 도관기준이란 피지배외국회사를 일반적 또는 수동적 소득유형으로 재분류하는 것을 의미한다.³²⁾ 도관기준을 마련한 것은 미국 모회사가 해외에 지점 형태로 진출한 경우와 자회사로 진출한 경우 간의 과세상 차이를 제거하기 위한 것으로, 피지배회사는 실질적으로 미국모회사의 통제 하에 있는 것으로, 외국지점과 그 실체가 동일하다고 보는 것이다.³³⁾

만약 해당 과세연도에 외국납부세액 공제한도를 초과한 경우 해당 초과액은 소급공제(1년) 또는 이월공제(10년)가 된다.³⁴⁾

29) IRC § 904 (a).

30) IRC § 904 (d).

31) IRC § 954 (c)(1).

32) IRC § 904 (d)(3).

33) 오남교, “법인세법상의 외국납부세액공제 개선방안 연구”, 고려대학교대학원 석사학위논문, 2014, 42면.

34) IRC § 904 (c).

2. 일본의 외국자회사배당 익금불산입제도

가. 외국자회사배당 익금불산입제도의 도입경위

일본기업의 해외진출시 지점의 형태의 진출방식과, 자회사를 설립하는 방식으로 해외사업을 하는 방식 간의 세제중립성을 위하여 간접외국세액공제를 허용하였다.³⁵⁾ 이 경우 외국자회사가 외국손회사로부터 수령한 배당에 대응하는 해당 손회사의 법인세액은, 해당 외국자회사가 납부한 법인세액으로 간주하고, 간접외국세액공제 대상으로 할 수 있었다.³⁶⁾

그러나 간접외국세액공제방식은 공제액계산이 복잡하였고, 기업이 해외소득을 일본으로 환류하지 않고 현지에 유보하는 경향이 있었다.³⁷⁾ 이 때문에 일본은 2009년의 법인세법을 개정하여, 간접외국세액공제제도를 폐지하고, 외국자회사배당 익금불산입제도를 도입하였다.³⁸⁾

나. 외국자회사배당 익금불산입 요건

일본 법인세법에서는 “내국법인이 외국자회사로부터 받는 수취배당금이 있는 경우 해당 수취배당금에 대한 비용에 대응하는 금액은 동 내국법인의 소득금액 계산시 익금에 산입하지 않는다”고 규정하고 있다.³⁹⁾

‘외국자회사’란 내국법인이해당 외국자회사의 주식 25% 이상(자기주식 제외)을 배당확정일 이전 6개월 이상 계속하여 보유한 회사를 의미한다.

다만, 외국자회사로부터 받는 수취배당금의 전부 또는 일부가 외국자회사의

35) (평성21년) 개정전 法人稅法 69條 8項, 法人稅法施行令 147條・148條.

36) 개정전 法人稅法 69條 11項.

37) 櫻田讓・中西良之, “外国子会社利益の国内環流に関する税制改正と市場の反応”, 『租稅資料館賞受賞論文集』第二十回(二〇一一) 上卷, 北海道大学, 2011, 241頁.

38) 金子宏, 『租稅法』(第21版), 弘文堂, 2016, 513~514頁.

39) 法人稅法 23條の2 1項.

소재지국 세법에 따라 이미 외국자회사의 손금에 산입된 경우에는 익금불산입 대상에서 제외하여 이중비과세를 방지하고 있다.⁴⁰⁾

그리고 수취배당금의 5%를 ‘배당에 관한 비용’이라 하여 익금불산입 대상에서 제외하고 있다.⁴¹⁾ 이는 일본회사가 해외에 진출할 때 발생한 비용은 이미 해당 일본회사의 손금에 산입된 것으로 간주하여 익금불산입 대상에서 제외한다. 이 역시, 이중비과세를 방지하기 위한 것이다.

다. 외국자회사배당 익금불산입제도의 효과

일본은 외국자회사배당 익금불산입제도를 도입하여 종래의 간접외국세액 공제제도 방식을 채택할 때 보다, 계산구조가 복잡하지 않고, 외국세액의 납부와 관련된 정보의 파악, 법인세 신고시의 방대한 증빙서류 구비 등의 번거로운 절차들이 없어졌기 때문에, 납세순응과 조세행정력 낭비의 측면에서 대폭 개선되었다는 평가를 받고 있다.⁴²⁾ 또한, 외국세액공제 방식일 때 보다 일본으로의 배당송금이 증가하기도 하였다.⁴³⁾

그러나 당초 국외소득의 일본유입을 촉진하고 일본 내 투자를 확대하기 위한 목적으로 2009년의 세제개정을 실시하였지만, 실제 환류된 자금이 시설 투자 및 연구개발에 사용되지 않고 단순히 일본모기업 주주에 대한 배당재원으로만 사용되었다는 평가를 받는다.⁴⁴⁾

40) 法人稅法 23條の2 2項.

41) 法人稅法施行令 22條の4 2項.

42) 小山光一·中西良之, “國際的二重課稅排除の制度分析”, 『經濟學研究』 60卷 1号, 北海道大學, 2010, 26頁.

43) 田近榮治·布袋正樹·柴田啓子, “2009年度 稅制改正が 現地法人の配當送金に及ぼした効果”, 『PRI Discussion Paper Series』 No.12A-16, 日本財務省 財務總合政策研究所研究部, 2012, 17~18頁.

44) 櫻田讓·中西良之, 앞의 논문, 251~252頁; 小西 俊二郎, “外國子会社からの配當課稅撤廢制度の導入について: 國際稅務の基礎”, 『プール學院大學研究紀要』 49号, プール學院大學, 2009, 367頁.

3. 시 사 점

미국은 간접외국납부세액공제에 대하여 ‘지분율 요건’을 10%로 하고 있으며, 공제대상 해외자회사의 범위를 단순히 해외자회사와 외국손회사로만 한정하지 않고 최대 하위 6단계의 자회사로부터 받은 배당액도 간접외국납부세액공제 대상으로 하고 있는 등 간접외국납부세액공제 대상 범위가 넓다. 그리고 미국은 풀링법을 적용하여 미국 모회사가 누적적으로 수령한 배당금이 많은 경우, 해외자회사가 원천지국에서 누적적으로 부담한 법인세 전액을 공제받을 수도 있어 이중과세 조정이라는 제도의 취지를 잘 실현하고 있다.

반면, 우리나라는 ‘지분율 요건’을 25%에 달하고, 공제대상 배당액의 범위가 좁아 이중과세의 배제라는 간접외국납부세액공제제도의 취지를 살리지 못하고 있는 실정이다. 또한, 특정 연도에 모회사가 해외자회사로부터 배당금을 많이 수령한 경우 일정 부분에 대하여 간접외국납부세액공제를 받을 수 없기 때문에, 완전한 이중과세의 배제라는 제도의 당초 목적을 잘 살리지 못하고 있는 실정이다. 따라서 우리나라도 미국의 풀링법을 참고하여 간접외국납부세액공제제도의 개선이 필요하다고 생각된다.

그리고 외국세액공제 방식이 납세순응비용 등을 증가시키는 등 조세제도의 효율성을 저해시키는 문제점이 있는데, 일본 등의 국가가 국외소득면제 방식을 도입하여 납세협력비용을 감소시키고, 국외 자금을 국내에 환류 시키는 효과를 거둔 것을 참조하면, 장기적으로는 국외소득면제방식을 도입하는 것도 검토할 수 있다.

다만, 일본은 국외소득면제방식을 도입하여 실제 국내로의 배당이 증가하는 효과를 거두기는 하였지만 실제 해당 자금이 국내투자에 유입되는 효과는 미미하였다는 점을 볼 때, 우리나라 정부가 환류된 자금으로 국내투자를 촉진시키고자 하는 경우 이에 대한 세제혜택을 추가로 마련하는 등의 보완책을 검토하여야 할 것이다.

IV. 간접외국납부세액공제제도의 문제점 및 개선방안

1. 문제의 제기

현행 법인세법에서는 간접외국납부세액공제에 대하여 “내국법인의 각 사업연도의 소득금액에 해외자회사로부터 받는 수입배당금액(이익의 배당이나 잉여금의 분배액)이 포함되어 있는 경우 그 해외자회사의 소득에 대하여 부과된 외국법인세액 중 해당 수입배당금액에 대응하는 것으로서 일정금액에 대하여 외국납부세액공제 대상으로 한다”⁴⁵⁾고 하고 있으며, 같은 법 시행령 제94조 제5항에는 아래와 같이 세액공제액 계산방법을 정하고 있다.

공제 대상 금액	=	해외자회사의 해당 사업연도 소득에 대한 법인세액	×	수입배당금액	
				해외자회사의 해당 사업연도 소득금액	-

그러나 특정연도에 국내 모회사가 해외자회사로부터 수취한 수입배당금액이 해당 해외자회사의 소득금액에서 해외자회사의 법인세액을 차감한 금액을 초과한 경우, 해당 초과분⁴⁶⁾을 간접외국납부세액공제대상으로 할 수 있는지에 대한 명확한 법령이 없다. 이는 해외자회사의 당기순이익과 세무조정을 반영된 소득금액 간의 차이가 큰 경우 발생할 수 있다.

이를테면, 20X1년 해외자회사의 법인세액이 10이고 국내의 모회사의 수입배당금액이 180(당기순이익은 200), 해외자회사의 소득금액이 100이며, 20X2년

45) 법인세법 제57조 제4항.

46) ‘해외자회사의 해당사업연도 소득에 대한 법인세액을 초과한 금액’을 말한다.

의 해외자회사의 소득금액 및 법인세가 각각 200 및 20이고 수입배당금액이 90인(당기순이익의 110) 경우를 가정하자.⁴⁷⁾ 이 경우 현행 법인세법 시행령에 규정된 방법에 따라 산출한 20X1년 및 20X2년의 간접외국납부세액 공제대상금액은 다음과 같다.⁴⁸⁾

20X1년의 간접외국납부세액공제대상금액

공제대상 금액	20	=	10	×	$\frac{180}{100 - 10}$
------------	----	---	----	---	------------------------

20X2년의 간접외국납부세액공제대상금액

공제대상 금액	10	=	20	×	$\frac{90}{200 - 20}$
------------	----	---	----	---	-----------------------

이 경우, 20X1년의 간접외국납부세액 공제대상금액으로 산출된 20 중 20X1년에 해외자회사의 법인세액 10을 초과하는 10(= 20 - 10)에 대하여 간접외국납부세액공제가 가능한지 여부가 문제가 된다.

이에 대하여 법인세법에서 명확하게 규정되지 않았지만, 국세청은 질의 회신에서 “해외자회사로부터 받은 수입배당금이 해외자회사의 당해 사업연도 소득금액에서 당해 사업연도 법인세액을 차감한 금액에서 차지하는 비율이 100%를 초과하는 경우에는 100%로 하는 것입니다”라고 답변을 한 바 있다.⁴⁹⁾

이 경우 20X1년의 간접외국납부세액공제액은 20이 아닌 10이 되며, 20X2년의 경우도 10만 간접외국납부세액 공제대상이 되고, 20X1년에 공제 받지 못한 초과분 10은 이월공제가 되지 않는다.

47) 해외자회사의 당기순이익과 해외자회사의 과세소득의 차이는 해외자회사의 세무조정으로 인하여 발생한 것으로, 지분법평가손익 세무조정 등의 요인이 있다.

48) 20X1년 및 20X2년 해외자회사의 배당가능이익 전체를 국내모회사에 배당한 것으로 가정.

49) 서면인터넷방문상담2팀 - 2429, 2004. 11. 24.

2. 현행제도의 문제점

앞서 살펴본 국세청의 질의회신에 따라, 간접외국납부세액공제금액을 한정하는 것은 이중과세의 배제라는 간접외국납부세액공제의 목적에 적합하지 않다. 또한 간접외국납부세액공제 대상에 대한 법인세법 시행령의 제94조 제5항도 과세요건 명확주의에 위배 될 수 있다. 이하에서는 현행제도의 문제점을 자세히 살펴보도록 한다.

가. 과세요건 명확주의 위배

과세요건 명확주의란 “법률상의 과세요건은 과세관청의 자의적인 해석과 집행을 예방할 수 있도록 그 내용이 일의적이고 명확해야 한다는 것”을 의미한다.⁵⁰⁾ 이는 법률로 과세요건을 규정하였더라도 그 내용이 추상적이고 명확하지 않아 납세자의 법적안정성과 예측가능성이 침해되지 않고 과세관청의 자의적 해석으로 납세자에게 불이익이 되지 않기 위함이다.⁵¹⁾

현행 법인세법 “내국법인의 각 사업연도의 소득금액에 해외자회사로부터 받는 이익의 배당이나 잉여금의 분배액(이하 이 조에서 ‘수입배당금액’이라 한다)”이 있는 경우 간접외국납부세액공제가 된다”고 규정하고 있다.⁵²⁾

법령에는 해외자회사로부터 ‘받는’ 이익의 배당 또는 잉여금의 분배액이라고 규정하고 있는데, 여기에서 ‘받는’ 이라는 것은 해당사업연도에 ‘받은’ 수입배당액과 함께 이 후에 ‘받을’ 수입배당액도 포함한 의미로 해석할 수 있다. 즉, 해외자회사의 배당가능이익에 대하여 국내 모회사에 배당한 금액이 해외자회사의 배당가능이익보다 작거나 없더라도 해외자회사의 배당가능이익에 해당하는 ‘받을’ 부분까지 간접외국납부세액공제 대상으로 하는 것이

50) 현재 1989. 7. 21. 89헌마38.

51) 이철송, “조세법률주의의 발전”, 『법학논총』 제24권 제2호, 2007, 565~566면.

52) 법인세법 제57조 제4항.

타당하다. 또한, 국내모회사의 수취배당금은 해외자회사의 회계상 당기순이익을 기준으로한 배당가능이익으로 산출하게 되는데, 간접외국납부세액공제 대상금액에 산출시 회계상 당기순이익 혹은 수입배당금액의 범위에 대하여 별도로 제한하고 있지 않다.

즉, 앞서 살펴본 국세청의 질의회신과 같이, 국내모회사의 수입배당금액이 해외자회사의 소득금액에서 해외자회사의 법인세액을 차감한 금액을 초과하였다고 해서, 해당 초과분에 대한 간접외국납부세액공제를 부인하는 것은 법률을 자의적으로 해석한 것으로 볼 수 있다. 이는 간접외국납부세액공제 대상액에 대한 현행규정이 명확하고 일의적이지 않기 때문에 발생한 혼동으로 현행 규정이 과세요건 명확주의에 부합하지 않음을 보여주고 있다.

나. 조세중립성 침해

간접외국납부세액공제는 우리나라 기업의 해외진출시 조세제도의 차이 때문에 경제적 합리성을 침해받지 않도록 보장하여, 조세중립성을 확보하기 위하여 마련된 것이다. 그러나 현재 과세관청이 해석한 대로 분모금액을 초과하는 이른바 초과수입배당금 만큼에 대하여 간접외국납부세액공제를 받을 수 없게 된다면, 자회사 방식으로 해외에 진출하는 경우가 지점 방식으로 진출하는 경우보다 세제상 불리하게 되어, 조세중립성이 훼손될 수 있다.

이를 예시사례를 통해 보면 다음과 같다.

<표 2> 지점형태 진출시의 조세효과 분석

사업 연도	해외지점			국내본점	
	당기순이익	소득금액	법인세액	송금받은금액	세액공제 ^{주)}
20X1	200	100	10	180	10
20X2	110	200	20	90	20
합계	310	300	30	270	30

주) 간접외국납부세액공제액을 말한다.

〈표 3〉 자회사 형태 진출시의 조세효과 분석

사업연도	해외자회사			국내모회사	
	당기순이익	소득금액	법인세액	수입배당금액	세액공제 ^{주)}
20X1	200	100	10	180	10
20X2	110	200	20	90	10
합계	310	300	30	270	20

주) 간접외국납부세액공제액을 말한다.

위와 같이, 우리나라 기업이 해외지점형태로 진출하는 경우 간접외국납부세액공제로 20X1년 및 20X2년을 합하여 30을 받을 수 있다. 그러나 자회사형태로 진출하는 경우 20만 세액공제가 되어, 자회사형태의 진출이 지점형태의 진출보다 10만큼의 세제상 불이익을 받는 결과가 나타난다.

다. 해외투자자금의 국내 환류 제한

간접외국납부세액공제는 기업의 해외투자로 인해 유출된 국내자금을, 해외 자회사의 배당으로서 다시 국내에 환류하여 국내투자를 촉진시키는 기능을 한다. 그러나 현재 과세관청의 해석대로라면, 국외자회사의 배당이 제한될 수 있다. 앞의 ‘나. 조세중립성 침해’의 사례의 경우, 20X1년에 회사가 당초 180만큼을 배당을 하고자 해도, 과세관청의 해석으로 인하여 10만큼의 간접외국납부세액공제를 받지 못하게 되어(10만큼의 세제상 불리함이 발생) 20X1년의 배당액을 90으로 하향조정하고 이를 이 후의 사업연도에 배당을 할 수도 있게 되는 것이다.

이와 같이 현재의 과세관청의 해석은 국내로의 배당이 제한되어 국내투자에 악영향을 끼칠 수 있으며, 세액공제의 제한으로 인하여 배당 시기를 인위적으로 지연시키게 되는 등 국내모회사의 배당금 회수에 영향을 미치게 된다. 즉, 세제에 의해 기업의 배당정책에 상당한 영향을 받게 된다면 주주의 배당 청구권이 침해받게 된다.

3. 개선방안

과세관청은 간접외국납부세액공제 대상금액 산정시 “해외자회사로부터 받은 수입배당금이 해외자회사의 해당 사업연도 소득금액에서 해당 사업연도 법인세액을 차감한 금액을 초과한 경우 그 초과한 부분은 제외한다”고 해석하고 있다. 그러나 이는 법령의 명확한 규정 없이 과세관청이 자의적으로 해석을 내린 것으로, 과세요건 명확주의 및 조세중립성의 침해, 그리고 국외투자금의 국내환류 촉진을 제한하는 등의 문제점이 있다.

이에 대한 합리적인 개선방안으로 해외자회사의 해당 사업연도 소득금액에서 동 사업연도의 법인세를 차감한 금액을 초과한 수입배당금도 간접외국납부세액 공제대상으로 하는 방법이 있다. 앞서 예시의 경우 20X1년의 간접외국납부공제대상 금액을 20으로 하는 것이다.

20X1년의 간접외국납부세액 공제대상금액

$$(전액 공제대상금액으로 함) \quad 20 = 10 \times \frac{180}{100 - 10}$$

다만, 이 방안은 경우에 따라서 간접외국납부세액공제 대상금액이 해외자회사가 실제 납부한 법인세보다도 클 수도 있게 되어 우리나라 기업이 해외에 지점형태로 진출한 경우보다 자회사로써 진출하는 것이 세제상 유리하게 되는 문제점이 발생한다. 즉, 조세중립성을 유지한다는 간접외국납부세액공제의 제도적 취지에 부합하지 않게 된다.

그리고 다른 대안으로 미국과 같이 “플링법”을 도입하는 방법이 있다. 즉, 간접외국납부세액 공제대상액 산출시 해외자회사의 소득금액과 납부세액, 그리고 당기순이익 등을 각 사업연도별로 관리하지 않고 해외자회사의 배당직전 사업연도까지 모두 통합 관리하여 세액공제대상금액을 산출하는 것이다. 그러나 이 방안은 오랜 기간 동안 해외자회사를 운영해온 경우, 통합

관리 등이 매우 번거롭기 때문에 납세협력비용이 상당히 많이 발생한다는 문제점이 있다.

따라서 가장 합리적인 대안으로, 해당 사업연도 소득금액에서 동 사업연도 법인세를 차감한 금액을 초과한 수입배당금을 다음과 같이 ‘다음 잉여금이 발생한 사업연도의 수입배당금액에 가산’하도록 하는 방법이 있다. 즉, 초과 수입배당금이 발생하는 경우 해당 초과분에 대한 이월공제를 하는 것이다.

20X1년의 간접외국납부세액공제대상금액

공제대상 금액	20 10	=	10	×	$\frac{180}{100 - 10}$
------------	----------	---	----	---	------------------------

20X2년의 간접외국납부세액공제대상금액

공제대상 금액	20	=	20	×	$\frac{90(20X2년분) + 90(20X1년분)}{200 - 20}$
------------	----	---	----	---	--

즉, 외국납부세액공제시점의 차이가 발생할 수 있지만, 20X1년과 20X2년을 합하여 수입배당금인 270에 대하여 30의 간접외국납부세액공제를 받을 수 있다.

이렇게 ‘초과 수입배당금’을 이월시키는 방법은 결과적으로 해외자회사가 배당재원에 대하여 누적적으로 부담한 법인세 전액을 국내모회사가 간접외국납부세액으로 공제받는 것이 가능해져, 국제적 이중과세의 배제라는 제도의 취지에 가장부합하다.

또한, 20X1년도에 간접외국납부세액 공제대상에서 부인된 수입배당금을 20X2년의 세액공제대상 금액 산출시 우선 배당한 것으로 보아, 현행 법인세법의 선입선출법방식과도⁵³⁾ 부합할 수 있게 된다.

53) 수입배당금액(해외자회사가 외국손회사로부터 지급받는 수입배당금액을 포함

따라서 현행 법인세법 시행령 제94조 제8항에 아래와 같이 “수입배당금액이 해외자회사의 해당사업연도 소득금액에서 해외자회사의 해당사업연도 법인세액을 차감한 금액을 초과하는 경우 해당 초과액은 ‘해당 사업연도의 다음 사업연도에 이월하여’ 그 이월된 사업연도의 수입배당금액에 합산할 수 있다”는 내용을 추가하는 것이 합리적인 개선방안으로 사료된다.

〈표 4〉 개선방안

개정 전	개정 후
<p>제94조 【외국납부세액의 공제】</p> <p>⑧ 법 제57조 제4항에서 “대통령령으로 정하는 바에 따라 계산한 금액”이란 다음의 계산식에 따라 계산한 금액을 말한다. …〈중략〉… 수입배당금액(해외자회사가 외국손회사로부터 지급받는 수입배당금액을 포함한다)은 이익이나 잉여금의 발생순서에 따라 먼저 발생한 금액부터 배당되거나 분배된 것으로 본다.</p>	<p>제94조 【외국납부세액의 공제】</p> <p>⑧ 법 제57조제 4항에서 “대통령령으로 정하는 바에 따라 계산한 금액”이란 다음의 계산식에 따라 계산한 금액을 말한다. …〈중략〉… 수입배당금액(해외자회사가 외국손회사로부터 지급받는 수입배당금액을 포함한다)<u>이 해외자회사의 해당사업연도 소득금액에서 해외자회사의 해당사업연도 법인세액을 차감한 금액을 초과하는 경우 해당 초과액은 ‘해당 사업연도의 다음 사업연도에 이월하여’ 그 이월된 사업연도의 수입배당금액에 합산하여야 하며</u>, 수익배당금은 이익이나 잉여금의 발생순서에 따라 먼저 발생한 금액부터 배당되거나 분배된 것으로 본다.</p>

한다)은 이익이나 잉여금의 발생순서에 따라 먼저 발생한 금액부터 배당되거나 분배된 것으로 본다(법인세법 시행령 제94조 제8항 후단).

V. 요약 및 결론

본 논문은 간접외국납부세액공제 공제대상금액과 관련하여 현행 법령이 명확하지 않아 납세자와 과세관청간의 분쟁이 발생할 소지가 있는 부분에 대한 개선방안에 대하여 연구하였다.

간접외국납부세액 공제대상금액을 명시한 법인세법 시행령 제94조 제5항의 규정이, 국내모회사가 해외자회사로부터 받은 '수입배당금액'이 '해외자회사의 해당 사업연도 소득금액에 법인세액을 차감한 금액'을 초과할 때, 해당 초과액에 대한 간접외국납부세액공제를 어떻게 처리하는지에 대하여 명확하게 제시하지 못하고 있었다.

이에 본 논문에서는 해외자회사의 해당 사업연도의 소득금액에 법인세액을 차감한 금액을 초과한 수입배당금은 '다음 잉여금이 발생한 사업연도의 수입배당금액에 가산'하도록 하는 '이월공제' 규정을 마련하여야 한다고 제안하였다. 이를 통하여 간접외국납부세액공제의 당초 목적인 국제적 이중과세를 배제하고, 납세자의 예측가능성 등을 보장하여야 한다.

參 考 文 獻

1. 國內 文헌

- 오남교, “법인세법상의 외국납부세액공제 개선방안 연구”, 고려대학교대학원 석사 학위논문, 2014.
- 오 윤, 『국제조세법론』, 삼일인포마인, 2016.
- 이용섭·이동신, 『국제조세』, 세경사, 2011.
- 이철송, “조세법률주의의 발전”, 『법학논총』 제24권 제2호, 2007.
- 임승순, 『조세법』, 박영사, 2017.
- 한국조세연구원, 『한국세제사 제2편 주제별 역사와 평가 : 제1권 조세체계·소득과세』, 2012.

2. 國외 文헌

- Alberto Giovannini., R. Glen Hubbard., Joel Slemrod : *The Effects of U. S. Tax Policy on the Income Repatriation Patterns of U. S. Multinational Corporations*, *Studies in International Taxation*, University of Chicago Press, 1993.
- 金子宏, 『租稅法』(第21版), 弘文堂, 2016.
- 本庄資, 『アメリカ法人稅制』, 社団法人 日本租稅研究協會, 2010.
- 小山光一·中西良之, “國際的二重課稅排除の制度分析”, 『經濟學研究』 60卷 1号, 北海道大学, 2010.
- 小西 俊二郎, “外國子會社からの配當課稅撤廢制度の導入について : 國際稅務の基礎”, 『プール學院大學研究紀要』 49号, プール學院大學, 2009.
- 櫻田讓·中西良之, “外國子會社利益の國內環流に関する稅制改正と市場の反應”, 『租稅資料館賞受賞論文集』 第二十回(二〇一一) 上卷, 北海道大学, 2011.
- 田近榮治·布袋正樹·柴田啓子, “2009年度 稅制改正が 現地法人の配當送金に及ぼした効果”, 『PRI Discussion Paper Series』 No.12A-16, 日本財務省 財務總合政策研究所研究部, 2012.

< Abstract >

A Study on the Improvement of Indirect Foreign Tax Credit

Kwon, Hyuk Yoon* & Chung, Ji Sun**

The purpose of this study is to examine the problems of the current Corporate Tax Act regarding the way of calculating the amount of indirect foreign tax credit under the Corporate Tax Act and solutions for them. According to the Corporate Tax Act, when the amount of indirect foreign tax credit is calculated, if ‘the dividend income that the domestic holding company receives from the overseas subsidiary in a particular business year’ exceeds ‘the amount calculated by deducting the corporation tax of the business year locally paid by the overseas subsidiary from its income of the business year’, it is unclear whether the excess portion can be also subject to the indirect foreign tax credit of that business year or next business year. This is problematic because it may violate the principle of no taxation without law or form a hindrance factor to the predictability of the taxpayer.

Therefore, this thesis is going to suggest following solutions about the problems of the indirect foreign tax credit system.

Regarding the amount of indirect foreign tax credit, about the case that the local holding company receives from the overseas subsidiary the dividend that exceeds the amount calculated by deducting the corporation tax of the business year from the income of the business year, it is needed to establish regulations to calculate the amount of indirect foreign tax credit by ‘adding the dividend income of the next business year’. In other words, for any excess dividend taking place, we should come up with regulations for deduction carried forward about the excess portion so that we can obtain the neutrality of tax, reflect the original purpose of the system to exclude international double taxation, and also secure the taxpayer’s predictability.

▶ **Key Words** : foreign tax credit, indirect foreign tax credit, the corporate tax act, the neutrality of tax, the principle of no taxation without law

* Primary Author : CTA, Master’s of Science in Taxation

** Corresponding Author : University of Seoul Department of Taxation, Graduate School of Science in Taxation Professor

