

외국납부세액 공제제도의 개선방안 검토

임동원 책임연구위원 (dwlim@fki.or.kr)

우리나라는 국내 뿐만 아니라 국외에서 발생한 소득도 과세하는 “전세계소득 과세제도”를 택하고 있다. 해외에서 발생한 소득은 해당 국가에서 과세가 될 뿐만 아니라 우리나라에서도 과세가 되기 때문에 이중과세 문제가 발생할 수 있고, 이를 해소하기 위해 우리나라는 외국에서 납부한 세액을 공제해 주는 외국납부세액 공제방식을 채택하고 있다. 그러나 현행 외국납부세액 공제방식은 다른 나라의 입법례에서 좀처럼 찾아볼 수 없는 특이한 방식을 적용하고 있어 우리나라 기업의 국제경쟁력을 떨어뜨리고 있다. 여러 국가에서 사업을 하는 경우 해당 사업장 소재국별로 외국납부세액 공제금액을 산출하도록 하는데(국별 한도방식) 다른 국가에서 발생한 결손금을 소득에서 추가로 공제하도록 하는 특이한 제도를 운영하고 있는 것이다. 이로 인해 공제받을 수 있는 금액이 축소되어 이중과세 문제를 제대로 해소하지 못하고 있는 실정이다. 즉, 개별 국가별로 외납세액 공제한도를 계산하도록 하면서 결손금에 대해서는 국별 계산 방식과 달리 일괄한도방식을 채택하여 납세자에게 가장 불리한 국고주의적 외국납부세액 공제방식을 적용하고 있다.

현행 방식은 국별한도방식의 경우 소득금액뿐만 아니라 결손금도 국가별로 계산하도록 하는 대법원 판례와 배치되며 또한, 시행령에서는 국별한도 방식을 규정하면서 행정규칙에서 상위법령에 위배되는 결손금 공제를 규정해 조세법률주의에도 위배된다. 국제적으로도 OECD 회원국 중 국별한도방식을 취하고 있는 17개국은 원칙적으로 결손금 배분을 하지 않고, 예외적으로 결손금 배분을 하더라도 외국납부세액 공제한도액을 높여 납세자에게 유리하도록 결손금을 안분하고 있어 우리나라만 납세자에게 일방적으로 불리한 측면이 있다. 현행 공제한도 산정방식은 기업의 국제경쟁력 저하 및 조세중립성 저해를 초래하고, 해외진출 관련 정책의 일관성에도 부합하지 못하고 있어 개선이 필요하다. 또한, 국제적 이중과세 문제로 해외투자보다 국내투자가 더 유리하도록 작용하여 조세중립성을 저해하고 있다. 해외건설, 자원개발 등의 산업은 사업초기 많은 비용이 발생하며 위험성도 높으나 성공하는 경우 높은 수익을 기대할 수 있는 사업으로, 향후의 사업성과 현금흐름을 기대하여 투자가 이뤄지는 사업전략인데 세제가 이를 지원하지 못하고 오히려 자원개발, 해외건설 사업의 해외진출을 정책적으로 제한하고 있으므로 개선이 필요한 상황이다. 따라서 외국납부세액 공제한도의 계산방법 중 결손발생 국가가 있는 경우 다른 국가 소득과의 통산을 배제해서 국별한도를 계산함으로써 기업의 조세경쟁력을 강화해야 한다. 적어도 세제만큼은 국제적 정합성을 갖추어 세계의 국제경쟁력을 높이는 방향으로 개선되어야 할 것이다.

1. 검토 배경

- 최근 외국납부세액공제에 대한 개정이 이뤄지면서, ‘이중과세 방지’가 목적인 현행 제도에 대한 관심이 높아지고 있음
- 2022년말 세법 개정으로 해외자회사 배당금에 대한 이중과세 조정을 외국납부세액공제에서 익금불산입으로 합리화했고, 해외자회사의 범위도 지분율 25%에서 10% 이상으로 확대했음
 - 기업이 해외에 유보한 소득의 국내 유입을 유도하기 위한 ‘해외자회사 배당금 익금불산입 제도’의 도입으로 해외진출기업은 해외납부 법인세가 국내 법인세보다 낮은 경우, 기업의 국내 추가 세부담이 없어져 법인세 부담이 감소될 것임
 - 실제로 제도 도입 후 해외자회사의 국내로 배당송금은 2023년 1~4월에 크게 늘었고, 2022년 같은 기간보다 5.3배 증가했음. 2023년 배당소득수지는 244억 2천만 달러 흑자를 기록해 2022년(122억 천만 달러)보다 흑자폭이 2배 확대됐음
- 해외원천 배당소득에 대한 이중과세는 해소되었지만, 다른 해외원천소득(사업소득 등)에 대한 이중과세는 외국납부세액 공제한도의 산정방식에 문제가 있어 온전히 해소되지 못하고 있음
- 외국납부세액공제의 국별한도 산정방식 중 결손금의 강제 안분이 여러 가지 문제점을 발생시키고 있음
 - 내국법인의 소득에 국외원천소득이 포함되어 있는 경우 그 외국법인세액을 공제한도 내에서 공제하고, 국외사업장이 2 이상의 국가에 있는 경우 국가별로 그 한도를 계산함(국별한도)
 - 국별한도 방식을 적용하면서 결손금은 소득금액 비율로 다른 국가에 강제로 안분하고 있음
 - 이미 1987년 대법원 판결¹⁾은 국별한도방식을 취하면 결손금은 다른 국가에 안분하지 않는 것이 타당하다고 판시했으나, 제도가 개정되면서 정책 일관성이 훼손되었음
 - OECD 회원국 중 국별한도방식을 취하고 있는 17개국은 원칙적으로 결손금 배분을 하지 않고, 예외적으로 외국납부세액 공제한도액을 높여 납세자에게 유리하도록 결손금을 안분하는 방식을 적용해 우리나라만 납세자에게 일방적으로 불리한 측면이 있음
 - 과거 일괄한도방식도 선택가능했을 때에는 결손금을 다른 국가에 안분하도록 정하더라도 납세자가 일괄한도방식을 택함으로써 국제적 이중과세를 해소하는 것이 가능하였음
 - 2015년 개정 후 국별한도방식만 강제하여 국제적 이중과세가 온전히 해소되지 못해 왔고, 특히 결

1) 대법원 1987. 2. 24. 선고 85누651 판결.

손금 안분은 자회사 방식이 아닌 고정사업장(지점 등) 방식의 해외진출기업 경우 외국납부세액 공제 한도를 제한하는 부정적인 효과가 발생하고 있음

- 기업의 국제경쟁력 강화, 해외투자와 국내투자의 조세중립성 제고 및 해외건설·자원개발사업의 해외진출 지원 등을 위해 공제한도 산정방식의 합리적인 개선이 필요
 - 본 연구에서는 외국납부세액공제 국가별 한도 산정방식의 현황 및 문제점을 검토하고 이에 대한 개선방안을 제시하려 함

2. 현행 제도 및 해외 입법례

1) 현행 제도

- 우리나라는 국제적 이중과세의 해소를 위해 국외원천소득에 대한 외국납부세액공제 제도를 운영하고 있으며,²⁾ 법인세법상 외국납부세액공제의 요건은 다음과 같음
 - 내국법인의 각 사업연도의 소득에 대한 과세표준에 국외원천소득이 포함되어 있는 경우이거나, 간접투자회사 등이 국외의 자산에 투자하여 얻은 소득이 있어야 함³⁾
 - 반대해석 상 ‘과세표준에 국외원천소득이 포함되지 않는 경우’ 즉 국외원천소득이 비과세되거나 그 사업연도에 결손이 발생한 경우에는 여기의 국외원천소득에 포함되지 않음
 - 외국에서 납부하거나 납부할 세금이어야 함. 미국에서는 이를 현금주의와 발생주의 사이에서 선택할 수 있다는 의미로 해석하지만,⁴⁾ 우리 해석론으로는 외국납부세금을 미리 선납하였거나 아직 납부하지 않았지만 그 금액이 확정된 경우에 ‘해당 국외원천소득이 과세표준에 산입되어 있는 사업연도의 산출세액에서 공제’ 한다는 의미로 볼 수 있음
 - 여기의 납부한 세액의 범위에 내국법인이 직접 납부한 경우가 포함되는 것은 당연하지만, 자회사가 납부한 세금을 모회사가 간접적으로 납부한 것으로 보는 경우도 포함됨(간접납부세액공제)
 - 한편 세금을 감면받았으나 이를 납부한 것으로 간주하는 경우(간주외국납부세액공제)가 인정되는

2) ‘배당소득’에 대해서는 소득면제방식 적용함.

3) 법인세법 제57조 제1항, 제57조의2 제1항.

4) 이창희, 「국제조세법」, 박영사, 2020, p.781.

데, 이는 조약상의 규정이 있는 경우에만 적용됨

- 납부한 세액은 소득관련 세액과 그 부가세를 의미하고, 외국에서 납부한 것이 세금이어야 하며 그것이 우리나라의 소득세나 법인세에 해당하는 것이어야 함
 - 초과이윤세 및 기타 법인의 소득 등을 과세표준으로 하여 과세된 세액, 지방소득세의 법인분과 같이 법인의 소득 등을 과세표준으로 하여 과세된 세의 부가세액, 법인의 소득 등을 과세표준으로 하여 과세된 세와 동일한 세목에 해당하는 것으로서 소득외의 수익금액 기타 이에 준하는 것을 과세표준으로 하여 과세된 세액 등을 말함⁵⁾
 - 다만 영국의 ‘petroleum revenue tax’ 를 미국이 세액공제 하도록 정하는 것과 같이, 조세조약에 의해 법인세에 해당하지 않는 세금도 공제대상으로 정할 수 있음
- 공제신청자는 내국법인 이외에 국내에 고정사업장을 둔 외국법인을 포함함⁶⁾
 - 외국납부세액공제를 신청하려면 실제로 납부하였거나 납부의무로 확정된 세액이 존재하여야 하며, 납부의무가 면제된 세액은 포함하지 않음
- 공제방식은 납부세액공제방식과 손금산입 방식 중 선택할 수 있음
 - 세액공제방법도 납부세액 전액을 공제하는 방법, 국외원천소득에 자국의 법인세 실효세율을 곱하여 산정되는 금액을 한도로 공제하는 방법이 있으며, 외국세액을 손금에 산입하면 결과적으로 국외원천소득에서 법인세액을 공제한 부분이 내국법인의 과세소득에 합산되기 때문에 손금산입 방식은 일반적으로 납세의무자에게는 불리한 방법임⁷⁾
 - 내국법인의 각 사업연도 소득에 대한 과세표준에 국외원천소득이 포함되어 있는 경우 그 외국법인 세액을 공제한도 내에서 공제함

$$\text{공제한도 금액} = \text{산출세액} \times \frac{\text{국외원천소득}}{\text{과세표준}}$$

- 국외사업장이 복수인 경우에는 원천지국마다 각각 세액공제액을 계산하는 국별한도 방법, 모든 국외원천소득을 합산하여 일괄적으로 한도액을 계산하는 일괄한도 방법이 있으나, 우리 법은 일괄한도방식을 취하는 일본이나 미국과 달리 국별한도방식에 의하고 있음⁸⁾
 - 2015년 시행령 개정 전은 국별한도방식과 일괄한도방식 중 하나를 선택할 수 있도록 했으나 2015년 이후 국별한도방식을 강제하도록 개정⁹⁾

5) 법인세법 시행령 제94조 제1항.

6) 고정사업장에 귀속하는 소득이라면 원천이 국외인 소득도 과세소득에 포함되기 때문임.

7) 다만 내국법인이 결손인 경우에는 세액공제가 무의미하므로 손금으로 계상하여 이월결손금으로 공제를 받는 것이 유리하게 됨.

8) 법인세법 시행령 제94조 제7항.

- 한편, 법인세법 기본통칙에서는 국외사업장이 2 이상의 국가에 있는 경우 국별한도방식을 규정한 시행령과 달리 어느 국가의 소득금액이 결손인 경우, 그 결손금액을 소득금액 비율로 안분하여 다른 국가에 배분하도록 강제함¹⁰⁾

$$\text{국별 공제한도 금액} = \text{산출세액} \times \frac{\text{국별 국외원천소득} - \text{결손금 배분액}}{\text{과세표준}}$$

<표 1> 외국납부세액 공제한도 개정 연혁

법인세 법령	기본통칙	비고
[1971.12.28. 신설] 규정 없음 *법 §24의3, 영 §78의2		
	[1985.1.1. 기본통칙 신설] 국별한도 & 결손통산 O	• 1985년 서울고법 [대림산업] 국별한도 & 결손통산 X [상업은행] 일괄한도
		• 1987년 대법원: 국별한도 & 결손통산 X
[1994.12.22. 시행령 개정] 국별한도제와 일괄한도제 중 선택 적용 (영 §78의2 ^⑤ 신설) ⇒ 결손통산여부 관련 내용 없음		
	[1997.4.1. 기본통칙 개정] 국별한도선택 시 결손통산 O [2001.11.1. 기본통칙 개정] 국별한도선택 시 결손통산 O * 57-94...1	
[2015.2.3. 시행령 개정] 일괄한도 폐지, 국별한도만 허용 (영§78의2 ^⑦ 개정) [2015.3.13. 시행규칙서식 개정] 결손통산 명문화		
	[2019.12.31. 기본통칙 개정] 국별한도 & 결손통산 O	

자료: 저자 정리.

9) 저세율국을 활용한 외국납부세액의 과다공제를 방지하기 위해서라고 하며, 일괄한도방식은 조세회피처 같은 저세율국의 소득도 동일하게 합산하여 외납세액공제한도를 확대하는데 활용되었다고 개정이유에서 설명함(기획재정부, 2014년 개정 세법 해설, 2015.)

10) 2015년 법인세법 시행규칙 서식 개정으로 통칙에 따른 계산방식을 반영함(법인세법 기본통칙 57-94-1).

2) 해외 입법례

- OECD 회원국 중 일괄한도방식을 선택한 국가는 20개국이며, 국별한도방식을 선택한 국가는 17개국임¹¹⁾
- 비 OECD 회원국 중 중국은 과거 우리나라와 같이 일괄한도와 국별한도를 선택할 수 있게 하였으며, 인도는 일괄한도방식을 채택하고 있음
 - 국별한도 방식을 선택한 국가의 경우 원칙적으로 결손금 배분을 하지 않으나 예외적으로 외납세액 공제한도를 높여서 납세자에게 유리하도록 결손금을 안분하는 입법례도 있음
 - 참고로 최근 국제적으로 도입되고 있는 글로벌 최저한세제도에서도 국가별 추가 세액을 계산할 때 다른 나라의 결손금이나 소득금액을 고려하지 않도록 하고 있음¹²⁾

<표 2> OECD 회원국의 외국납부세액공제 한도방식 현황

구 분	국 가
일괄한도	(OECD 회원국) 호주, 벨기에, 칠레, 콜롬비아, 체코, 에스토니아, 그리스, 아이슬란드, 이스라엘, 일본, 라트비아, 리투아니아, 네덜란드, 노르웨이, 포르투갈, 슬로바키아, 스웨덴, 스위스, 터키, 미국(20개국)
	(OECD 비회원국) 인도
국별한도	(OECD 회원국) 오스트리아, 캐나다, 덴마크, 핀란드, 프랑스, 독일, 헝가리, 아일랜드, 이탈리아, 룩셈부르크, 멕시코, 뉴질랜드, 폴란드, 슬로베니아, 스페인, 영국, 한국 (17개국, 밑줄 부분은 국외소득 면제방식으로 일부만 세액공제)
선택가능	(OECD 비회원국) 중국

자료: OECD Tax Database.

- 독일 등 대부분의 국별한도 선택 국가는 ‘결손금도 국가별로 계산’ 하는 방식을 적용하고 있음
- 독일¹³⁾은 외국소득에 상응하는 독일 소득을 한도로 외국납부세액을 공제하고, 외국납부세액 공제한도를 계산할 때는 각 국가별로 계산함

11) 코스타리카는 국외원천소득에 대해 과세하지 않음.

12) 2022. 12. 31. 개정된 국제조세조정에 관한 법률 제69조 제3항에 규정.

13) 관련 독일 법규정 원문: § 34c EStG - Einzelnorm (gesetze-im-internet.de)

실무적 해석: Per country limitation when claiming foreign tax credit - PKF WMS (pkf-wms.de).

- 국별한도방식을 강제하면서, 외국납부세액공제에 있어 특정 국가의 결손이 다른 국가의 이익에 영향을 미치지 않는다는 점을 명시하고 있음¹⁴⁾

$$\text{최대한도 FTC} = \text{독일 법인세} \times \frac{\text{외국소득}}{\text{과세대상소득}}$$

- 외국의 다른 국가(“B”) 손실이 특정 외국 국가(“A”)의 이익에 대해 영향을 주지 않으며, 최대한도 FTC 계산에 factor로 작용하지 않음
- 이탈리아는 외국소득이 총소득에 포함되면 그에 상응하는 외국납부세액을 공제할 수 있음

$$\text{FTC 공제한도}^{15)} = \text{이탈리아 세금} \times \frac{\text{외국소득}}{\text{과세대상소득} - \text{손실}}$$

- 하나 이상의 국가에서 소득이 창출되는 경우 공제액은 각 국가별로 개별적으로 계산함¹⁶⁾
- 룩셈부르크는 외국납부세액에 대해 외국의 순소득에 대한 룩셈부르크 세금을 한도로 하여 공제함

$$\text{FTC 공제한도} = \frac{(\text{외국소득} - \text{외국세금}) \times \text{룩셈부르크 세율}}{1 - \text{룩셈부르크 세율}}$$

- 여러 국가에서 소득이 발생하는 경우 국가별로 구분하여 개별 한도를 계산함¹⁷⁾
- 그 외 핀란드 등 대부분의 국가는 결손금을 배분하지 않음

□ 결손금 배분 국가는 영국과 캐나다가 있음

- 영국¹⁸⁾의 경우 국별한도방식을 강제하면서, 납세자에게 최대한 많은 외국납부세액공제가 가능하도록 결손금을 안분할 수 있도록 하고 있음
- 외국납부세액공제 시 외국에서의 납부세액과 해당 외국소득에 대한 영국세금 중 적은 금액을 한도로 공제하도록 하며, 다만 외국납부세액 공제액은 해당 과세연도의 총소득에 대한 영국세금을 초

14) Section 34c(7) No.1 EStG, Section 68a of the Income Tax Implementing Regulation [Einkommensteuer-Durchführungsverordnung, EStDV]

15) 2_Foreign tax credit (mgiworld.com).

16) Art. 165 of the Consolidated Law on Income Tax (TUIR) - Tax credit for income produced abroad - Brocardi.it.

17) Foreign tax credit method — Business — Guichet.lu - Administrative Guide - Luxembourg (public.lu).

18) INTM167340 - UK residents with foreign income or gains: corporation tax: Losses - HMRC internal manual - GOV.UK (www.gov.uk).

과할 수 없도록 함¹⁹⁾

- 외국납부세액 공제한도 산식²⁰⁾은 ‘소득이 발생한 기간에 대해 납부해야 할 영국의 법인세 세율 × 국외소득금액’ 임
- 결손금은 손실이 국내, 해외에서 연관되어 있는지 계산할 필요 없이 일괄하여 공제함. 즉, 외국납부세액공제 목적상 결손금 공제는 영국의 이익에서 우선 상계하고 나머지 외국 지점의 이익에서 상계하여 외국납부세액공제를 최대한도로 받을 수 있도록 함

<표 3> 영국 국세청의 계산 예시

국가	영업이익	외국세액	결손금	
영국	300,000	-	325,000	
A국	150,000	37,333		
B국	50,000	10,000		
구분	영국	A국	B국	합계
이익	300,000	150,000	50,000	500,000
결손금 공제액	(300,000)	(16,667)	(8,333)	(325,000)
이익-결손금	0	133,333	41,667	175,000
공제한도 *법인세율 28% 가정	0	37,333	11,667	49,000
외국납부세액공제	-	(37,333)	(10,000)	(47,333)
법인세 납부세액	0	0	1,667	1,667

자료: UK residents with foreign income or gains: corporation tax: Losses - HMRC internal manual - GOV.UK (www.gov.uk).

- 캐나다²¹⁾의 경우 국별한도방식을 강제하면서, 납세자에게 최대한 많은 외국납부세액공제가 가능하도록 결손금을 안분할 수 있도록 하고 있음
- 캐나다는 외국납부세액 공제 적용 시 사업소득과 비사업소득을 구분하여 계산하며 각 소득 별로 외국납부세액과 해당 소득에 대한 캐나다 세금 중 적은 금액을 한도로 하여 공제
- 비사업소득은 이자, 배당, 자본이익을 의미하며 외국 관계회사로부터 받은 배당 또는 외국에서 사업을 운영하여 얻은 소득은 제외함

$$\text{캐나다 세금} \times \frac{\text{외국사업소득 (또는 비사업소득)}}{\text{전세계소득}}$$

19) 납세자가 선택하는 경우 외국소득공제방식도 적용할 수 있는데 일반적으로 외국소득공제방식은 영국에서의 납부할 세금이 없는 경우에 적용하는 것이 유리함.

20) Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 (legislation.gov.uk).

21) Income Tax Folio S5-F2-C1, Foreign Tax Credit - Canada.ca.

3. 외국납부세액공제 한도 계산방법의 문제점

- [조세법률주의 위배] 결손금 강제 안분은 상위법령에서 위임하고 있지 않고 납세자에게 불리한 내용을 하위 법령인 시행규칙이나 행정해석(기본 통칙)에서 새롭게 정하여 위임한계를 벗어남
- 외국납부세액공제에 관한 상위 법령인 법인세법이나 법인세법 시행령은 하위 법령인 법인세법 시행규칙이나 기본 통칙에서 결손금 강제 안분에 대한 내용을 정할 수 있도록 위임하고 있지 않음
 - 결손금을 다른 국가에 강제 안분하도록 할 경우, 외국납부세액 공제한도가 줄어들어 납세자에게 불리한 효과가 발생함
 - 또한, 국별한도 방식을 규정한 법인세법 시행령과 달리 시행규칙 및 행정해석에서 결손금에 대해 일괄한도 방식을 적용하도록 하여 하위법령이 상위법령과 배치되는 문제점이 있음
 - 이처럼 상위법령에서 위임하지 않은 새로운 내용으로서 납세자에게 불리한 효과를 가져오는 내용을 하위법령에서 정하는 것은 조세법률주의에 반하여 위법함
 - 조세심판원에서는 이에 대해 모법의 위임 범위를 벗어난 것으로 보기 어렵다고 결정했으나,²²⁾ 이에 대해 1심 소송이 진행 중이고, 특히 법률에서 정한 세액공제 범위를 아무런 근거 없이 축소하고 있는 기본통칙은 국민을 기속하는 법규성이 없는 점²³⁾에서 향후 법원 판결의 귀추가 주목됨
 - 납세자에게 불리한 구분경리사업 간 결손금 통산에 관하여 조세특례제한법에서 명시적으로 규정하고 있는 것을 고려할 때²⁴⁾ 국외원천소득에 대한 결손금의 강제 안분도 상위 법령인 ‘법률’에서 규정하는 것이 법체계상 타당함

22) 「법인세법」 제57조 제1항 제1호에서 외국납부세액은 일정 한도 내에서 공제하도록 정하였고, 같은 조 제7항에서 세액 공제에 필요한 사항은 대통령령으로 위임하였으며, 같은 법 시행령 제94조 제3항에서 외국납부세액공제를 적용받으려는 내국법인은 기획재정부령으로 정하는 외국납부세액공제세액계산서를 제출하도록 하였고, 같은 법 시행규칙 제82조 및 [별지 제8호 서식 부표5의2]에서 결손이 발생한 국가가 있는 경우의 기준 국외원천소득 계산방법을 제시하고 있는바, 이러한 규정이 모법의 위임 범위를 벗어난 것으로 보기 어려운 점(조심 2023서7345, 2023.11.8.).

23) 대법원 2004.10.15. 선고 2003두7064 판결.

24) 조세특례제한법 제143조 【구분경리】 ③ 감면대상사업의 소득금액을 계산할 때 제1항 및 제2항에 따라 구분하여 경리한 사업 중 결손금이 발생한 경우에는 해당 결손금의 합계액에서 소득금액이 발생한 사업의 소득금액에 비례하여 안분계산한 금액을 공제한 금액으로 한다.

- [대법원 판례와 배치] 대법원은 법인세법 및 법인세법 시행령에 국별한도방식과 일괄한도방식에 대한 규정이 없던 시기에 대해서도 다음 논거를 이유로 ‘국별한도방식을 취하면서 결손금은 안분하지 않는 것’이 타당하다고 판시하였음²⁵⁾
- (i) 외국법인세는 나라별로 그 나라 세법에 따라 과세되는 점
 - (ii) 조세조약 내용도 나라마다 다를 수 있는 점
 - (iii) 일괄하여 결손이더라도 어느 나라의 소득금액은 양수일 수 있는 점
 - (iv) 국가간 중복 과세 방지 및 조세부담 감경에 외납세액공제의 취지가 있는 점
- 현행과 같이 시행령에서 국별한도방식을 명시적으로 규정하면서 시행규칙 등 행정규칙에서 결손금을 통산하도록 하는 것은 대법원 판례와 정면으로 배치됨
- 법인세법 또는 시행령의 개정없이 대법원 판례와 배치되는 행정규칙이나 해석을 강제하는 것은 현행 사법체제와 맞지 않음
- [이론적 정합성 결여] 국별한도방식과 결손금 강제안분 방식의 이론과 정신은 배치되어 있으므로 상호병존할 수 없음
- 국별한도방식은 외국납부세액공제한도 계산에 있어 ‘국외원천소득’에 대해 국외사업장에 소재한 국가별로 집계하도록 하는 방식임
 - 따라서, 국별한도방식은 기본적으로 국가별로 발생한 소득 및 결손이 서로 다른 국가의 공제 한도에 영향을 미치지 않는다는 정신을 바탕에 둠
 - 다른 국가에서 발생한 결손금을 소득금액 비율로 다른 국가에 강제로 안분하는 것은 다른 국가의 한도 계산에 영향을 줌으로써 국별한도방식의 기본 정신에 배치됨
 - 이론적 정합성을 고려하였을 때, 국별한도방식과 결손금 금액 강제 안분의 입법 내용은 상호병존할 수 없음

25) 대법원 1987. 2. 24. 선고 85누651 판결.

“외국법인세는 모든 국외 모든 사업장의 소득과 결손을 가감하여 과세되는 것이 아니라 국외사업장이 있는 나라별로 그 나라의 세법에 따라 과세될 뿐만 아니라 국제간에 중복과세방지를 위한 조약이 체결되더라도 그 내용은 나라마다 다를 수가 있고 또 모든 국외사업장의 소득과 결손을 가감하여 결손이 되더라도 어느 나라에서 발생한 소득은 법인소득금액산출에 있어 익금으로 가산되어 법인세과세표준금액에 포함되게 되며 나아가 위 규정에 의한 외국납부 법인세공제는 동일한 소득에 대한 국가간의 중복과세를 방지하여 내국법인의 조세부담을 감경하려는 데에 그 취지가 있는 점 등을 함께 고려해보면, 위 법조에 규정된 국외원천소득은 국외사업장이 있는 나라별로 계산한 소득금액을 의미하는 것이고, 따라서 위 법인세법규정에 의한 외국납부세액 공제 또한 국외사업장이 있는 나라별 소득금액에 대하여 그 한도액을 정하여 그 한도내에서 나라별로 세액공제를 함이 상당하다 할 것이다.”

- [납세자에게 일방적으로 불리한 방식] 현행과 같이 국별한도방식만 선택하도록 하고 이에 더하여 결손금을 강제로 배분하도록 하는 것은 납세자에게 언제나 불리한 결과를 가져옴
- 2015년 일괄한도방식을 폐지한 것은 조세회피처 등을 활용한 과도한 세액공제를 사전에 방지하기 위해 일괄한도 방식을 폐지하고 국별한도 방식만 허용한 것임
 - 국별한도방식은 우리나라보다 법인세율이 높은 국가에 납부한 외국법인세액 중 공제한도를 초과하는 세액은 공제받지 못해 납세자에게 불리한 방식이며 국외원천소득 등을 국별로 구분 계산·관리해야 하는 행정부담을 초래함
 - 다만, 어느 국가에 결손이 발생할 경우 국별한도방식이 일괄한도방식보다 납세자에게 유리한 효과를 가져오지만, 다른 국가에 결손금을 강제로 안분한다면 납세자에게 불리한 효과를 발생시킴

<표 4> 결손이 없는 경우 공제한도 및 공제액 비교 사례

구 분	소득	세율 (%)	산출 세액	일괄한도		국별한도				
						결손배분X		결손배분O (규칙, 통칙)		
				공제 한도	공제액	공제 한도	공제액	기준 소득	공제 한도	공제액
A국	1,000	10	100	1,200	1,200	200	100	1,000	200	100
B국	2,000	30	600			400	400	2,000	400	400
C국	3,000	40	1,200			600	600	3,000	600	600
국외계	6,000		1,900			1,200	1,100	6,000	1,200	1,100
국내	5,000	20		총부담세액		총부담세액		총부담세액		
전세계	11,000		2,200	2,900		3,000		3,000		

<표 5> 결손이 있는 경우 공제한도 및 공제액 비교 사례

구 분	소득	세율 (%)	산출 세액	일괄한도		국별한도*				
						결손배분X		결손배분O (규칙, 통칙)		
				공제 한도	공제액	공제 한도	공제액	기준 소득	공제 한도	공제액
A국	△1,000	10	-	800	800	-	-	-	-	-
B국	2,000	30	600			400	400	1,800	360	360
C국	3,000	40	1,200			600	600	2,700	540	540
국외계	4,000		1,800			1,000	1,000	4,500	900	900
국내	5,000	20		총부담세액		총부담세액		총부담세액		
전세계	9,000		1,800	2,800		2,600		2,700		

* 국별한도방식의 자세한 계산 사례는 별첨자료 참조.

4. 개선 필요성 및 개선방안 제언

- 현행 공제한도 산정방식은 기업의 국제경쟁력 저하 및 조세중립성 저해를 초래하고, 해외진출 관련 정책의 일관성에도 부합하지 못하고 있어 개선이 필요함
 - (조세경쟁력 및 조세중립성 제고) 현행 공제한도 산정방식은 결손금이 발생한 경우 납세자에게 불리하게 설계되어 기업의 조세경쟁력을 저하시키고 있음
 - 종래 일괄한도방식도 선택가능한 때에는 결손금액을 다른 국가에 안분하도록 정하더라도 납세자가 일괄한도방식을 택함으로써 국제적 이중과세를 해소하는 것이 가능하였음
 - 그러나 개정 후 국별한도방식만 선택하도록 강제하고 있는바 국제적 이중과세가 온전히 해소되지 못해 납세자로서는 과도한 이중과세부담을 그대로 안을 수밖에 없게 됨
 - 외국의 사례에서 보듯이 경쟁국들은 자국기업의 국제경쟁력 강화를 위해 납세자에게 유리한 방향으로 국제적 이중과세를 해소하도록 하고 있으므로 우리나라 기업에 일방적으로 불리한 방식을 강제하는 것은 국제경쟁력을 저하시키는 것임
 - 또한 현행 산정방식은 국제적 이중과세 문제로 해외투자보다 국내투자가 더 유리하도록 작용하여 조세중립성을 저해하고 있음
 - 국내에서만 사업을 수행하는 경우 이중과세의 문제가 애초에 발생하지 않는 반면, 국외에서 사업을 수행하는 경우 이중과세의 문제가 발생하게 되어 해외진출 여부의 의사결정에 있어 조세중립성이 저해되는 결과 초래함.

- (사법체계 및 이론정합성 부합) 현행 ‘국별한도 + 결손금 강제 안분’ 방식은 대법원 판례와 배치되고, 이론적으로도 정합성이 결여되어 있으므로 한가지 방식은 배제되어야 함
 - 국별한도방식은 다른 국가와 결손금을 통산하지 않는다는 것이 대법원의 유지되고 있는 입장이고, 국별한도의 기본 정신은 다른 국가의 공제 한도에 영향을 미치지 않는다는 것이기 때문에 국별한도방식을 유지한다면 결손금 강제 안분을 배제해 사법체계 및 이론정합성을 지켜야 함
- (정책 일관성) 최근 정부는 우리나라 건설사들의 해외건설에 대한 지원방안으로 조세특례제한법 개정안을 발표하였으며 지난 12월 국회에서 개정안이 확정됨
 - 우리나라 건설사의 해외건설수주를 통한 외국에서의 사업 및 수익 창출을 지원하는 차원에서 국내 건설모회사가 해외건설자회사에 지급한 대여금에 대한 대손충당금 한도를 확대하는 조세특례제한법상 특례 규정을 신설²⁶⁾
 - 개정안은 자회사 형태로 해외진출하는 국내기업의 조세경쟁력을 강화하기 위한 조치이므로, 고정사업장 형태로 진출하는 국내기업에 대해서도 정책적 일관성을 유지할 필요
 - 대부분의 건설회사는 해외건설 사업장을 고정사업장 형태로 유지하는 점을 감안하여 자회사 및 고정사업장간 조세중립성을 위해 고정사업장 형태에 대해서도 경쟁력 강화 조치가 시급한 실정임
 - 결손금액을 다른 국가에 강제 안분하도록 하는 규정을 국제적 정합성에 따라 결손금 통산을 배제하는 것은 기획재정부의 현행 정책 기조와도 부합하는 것임
- (해외건설, 자원개발 사업의 해외 진출 지원) 해외건설, 자원개발 등의 산업은 사업초기 많은 비용이 발생하며 위험성도 높으나 성공하는 경우 높은 수익을 기대할 수 있는 사업으로 초기 손실이 예상되더라도 향후의 사업성과 현금흐름을 기대하여 투자가 이루어 짐
 - 다수의 사업에서 실패하더라도 한두 개 사업이 성공하는 경우 전체 사업의 수익성 확보 가능
 - 사업자는 여러 국가에 사업 포트폴리오를 구축하는 방식으로 사업 위험을 회피
 - 고위험/고수익의 벤처 사업을 지원하는 벤처캐피탈회사의 사업 구조도 사업이 실패한 다수 기업에 대한 투자 손실을 감수하더라도 소수 기업의 성공으로 사업의 정상성 내지 합리성이 인정되는 것임
 - 이 경우에도 가능한 방대한 투자 기업 포트폴리오를 두는 것이 일반적임
- 현행 공제한도 산정방식은 이러한 사업전략을 지원하지 못하며 오히려 자원개발, 해외건설 사업의

26) 국내 건설사 해외자회사 대여금에 대한 세계혜택(조세특례제한법 시행령 제104조의30) 확대 추진; 해외건설수주에 따른 대손 위험 완화를 위해 국내건설기업이 해외현지법인에 지급한 대여금에 대해 회수가 현저히 곤란한 경우 해당 대여금에 대손충당금 설정을 허용하며 그 한도를 10년간 10%씩 확대(기획재정부 보도자료, 2023년 하반기 경제정책방향, 2023.7.4.). 현행 제도는 대손실적율과 1% 중 큰 비율까지 대손충당금 허용하고 있었음.

해외진출을 정책적으로 제한하고 있음

- 어느 특정 국가에서의 성공으로 인한 이익에 다른 국가의 결손금을 강제로 배분하는 것은 외국납부세액공제 혜택을 줄여 위험 헤지를 위한 포트폴리오의 효용을 감소시킴
 - 건설·자원사업의 해외 진출을 저해하는 것임
- 최근 대손충당금 제도개선과 같이 건설 등의 해외 진출을 정책적으로 지원하기 위해 공제한도 산정 방식의 개선이 필요
- 어느 특정 국가에서의 사업 성공으로 인한 이익이, 그 성공 사업의 초기 단계 손실 및 그 외 나머지 사업 실패한 대다수 국가의 손실을 전보하고도 남을 수 있도록 보장되어야 할 것임

□ [개선방안] 외국납부세액 공제한도의 계산방법 중 결손발생 국가가 있는 경우 다른 국가 소득과의 통산을 배제해서 국별한도를 계산함으로써 기업의 조세경쟁력을 강화해야 함

- 국별한도방식을 유지한다면 결손금 통산을 배제하도록 법인세법 시행령 제94조 제7항을 다음과 같이 개정하고, 기본통칙 57-94-1을 폐지해야 함

<표 6> 법인세법 시행령 개정건의 조문(안)

현행	개정건의안
제94조 【외국납부세액의 공제】 ①~⑥ (생략) ⑦ 법 제57조제1항에 따른 공제한도금액을 계산할 때 국외사업장이 2 이상의 국가에 있는 경우에는 국가별로 구분하여 이를 계산한다. (단서 추가)	제94조 【외국납부세액의 공제】 ①~⑥ (현행과 같음) ⑦ 법 제57조제1항에 따른 공제한도금액을 계산할 때 국외사업장이 2 이상의 국가에 있는 경우에는 기획재정부령으로 정하는 바에 따라 국가별로 구분하여 이를 계산한다. 이 경우 어느 국가의 소득이 결손인 경우 그 국가의 소득은 없는 것으로 한다.

- 결손금 통산을 배제하는 개편으로 인한 일각의 단기적인 세수 감소에 대한 우려는 국제적 이중과세 해소와 조세경쟁력 제고 측면의 합리화 과정으로 판단해야 타당함

<참고문헌>

기획재정부, 「2014년 개정세법 해설」, 2015.

이창희, 「국제조세법」, 박영사, 2020.

OECD Tax Database.

HMRC internal manual - GOV.UK (www.gov.uk).

별첨

국별한도방식의 계산 사례

□ 결손금을 안분하지 않는 경우

- 결손금을 소득발생국가에 안분하지 않으므로 소득발생국가의 공제한도가 축소되지 않음

구분	소득	세율(%)	산출세액	공제한도	공제액	이월액
A국	△1,000	10	-	-	-	-
B국	2,000	30	600	400	400	200
C국	3,000	40	1,200	600	600	600
국외 계	4,000		1,800	1,000	1,000	800
국내	5,000	20		총부담세액 2,600 (= 1,800+1,800-1,000)		
전세계	9,000		1,800			

자료: 저자 계산.

□ 결손금을 안분하는 경우 (현행 통칙)

- 저세율국 결손금이 고세율국에 안분되어 고세율국 공제한도가 축소되고 이월액이 커짐

구분	소득	세율(%)	산출세액	기준 소득	공제한도	공제액	이월액
A국	△1,000	10	-	-	-	-	-
B국	2,000	30	600	1,800	360	360	240
C국	3,000	40	1,200	2,700	540	540	660
국외 계	4,000		1,800	4,500	900	900	900
국내	5,000	20		총부담세액 2,700 (= 1,800+1,800-900)			
전세계	9,000		1,800				

자료: 저자 계산.