

(한국) 국제과세 제도의 개요

한국의 국제과세 제도에 대하여 다음과 같이 구분하여 설명 드리하고자 합니다.

(I) 國際課稅 制度의 歷史的 推移 및 現在의 思考方式

- (1) 韓國의 國際課稅 制度의 變遷
- (2) 個人納稅者의 課稅所得
- (3) 法人納稅者의 課稅所得

(II) 國際課稅 制度의 概要

- (1) 移轉價格 課稅制度
- (2) 正常價格 算出方法 事前承認制度
- (3) 過少資本 稅制
- (4) 外國子會社의 合算稅制(租稅避難處 課稅制度)
- (5) 外國納付稅額 控除制度
- (6) 國內進入企業에 대한 租稅支援制度
- (7) 海外進出企業에 대한 租稅支援制度
- (8) 其他 參考資料

(I) 國際課稅 制度의 歷史的 推移 및 現在의 思考方式

(1) 韓國의 國際課稅 制度의 變遷

경제체계의 발달로 기업의 해외진출 및 외국인의 투자증가는 세계시장을 상대로 하는 다국적 기업의 출현을 야기시켜 자국민에 대한 과세권을 넘어서 비거주자 및 외국법인에 대한 과세문제가 대두 되었으며 이러한 과세권의 실현으로 인하여 국가간 이중과세의 조정 및 과세권의 국가간 배분에 대한 문제의 발생이 한국의 국제과세 제도의 변화를 가져오게 되었으며 그 추이는 다음과 같다.

1) 조세조약 체결을 바탕으로 국제조세 문제 해결

경제가 발달하지 않았던 시기에는 기업의 국제거래에 대한 과세는 과세대상소득의 구분 및 국가간 이중과세 회피 및 탈세방지를 목적으로 하는 협약(조세조약)을 체결하여 서로 상충되는 조세문제를 해결하여 왔다.

조세조약은 그 자체규정 만으로는 과세권을 행사할 수 없고 국내세법에 규정을

두어 과세를 할 수 있으므로 조세조약의 체결국가가 증가함과 더불어 국내세법도 조약의 표준모델(UN모델, OECD모델)을 바탕으로 하여 국내세법 조문의 제정 및 개정이 이루어 졌다.

< 주요국 조세조약 체결 >

- ① 한. 일 조세조약 (1970년)
- ② 한. 미 조세조약 (1979년)
- ③ 한. 프 조세조약 (1981년)
- ④ 한. 중 조세조약 (1994년)

2) 개별세법의 규정에 의한 국제조세 문제 해결

경제의 발달로 국제거래가 활발화 되고 다양화됨에 따라 조세조약의 내용을 바탕으로 하여 국제조세에 관한 과세 및 조정을 위하여 다음과 같이 개별세법에 규정하여 시행되고 있다.

< 법인세법 및 소득세법의 규정 >

- ① 외국법인 및 비거주자에 대한 과세규정
- ② 외국납부세액 공제제도 및 외국납부세액 손금산입 제도
- ③ 간주의국납부세액공제제도
- ④ 국제운수소득 상호면세 규정등

< 국제조세조정에 관한 법률의 규정>

- ① 국외특수관계자와의 거래에 대한 과세조정(이전가격세제)
- ② 국외지배주주에게 지급하는 이자에 대한 과세조정(과소자본세제)
- ③ 조세피난처 법인소득에 관한 과세조정(외국자회사 합산세제)
- ④ 국외증여에 대한 증여세 과세특례
- ⑤ 상호합의 및 국가간 조세협력규정

3) 법인세법 및 소득세법에서 규정하여, 시행해 왔던 국제조세에 관한 사항 중 위 2)의 ①②③④⑤에 관련된 부분을 1995년 12월 6일 국제조세 조정에 관한 법률(법률 제 4981호, 제정)을 별도로 제정하여 1996년 1월1일부로 시행하고 있으며, 현재 6차례의 법 개정이 있었습니다.

- ① 1996년 12월30일 개정
 - 가. 상속세 및 증여세법 부칙
- ② 1998년 12월28일 개정
 - 가. 법인세법 부칙
- ③ 2000년 12월 29일 개정
 - 가. 정상가격 산출방법의 사전승인
 - 나. 국제거래에 대한 자료제출 의무
 - 다. 특정 외국법인의 주식등의 양도소득금액 계산
 - 라. 국외증여에 대한 증여세 과세특례
 - 마. 상호합의 절차에 따른 불복신청 기간의 적용특례
- ④ 2002년 12월 18일 개정
 - 가. 특수관계의 범위
 - 나. 국외 지배주주의 범위
 - 다. 제3자 개입거래
 - 라. 배당으로 간주된 이자의 손금불산입
 - 마. 조세피난처의 적용범위
 - 바. 상호합의 절차의 종료일
 - 사. 조세정보, 금융정보의 교환
- ⑤ 2006년 5월 24일 개정
 - 가. 특수관계의 범위
 - 나. 정상가격 산출방법의 사전승인
 - 다. 정상원가 분담액등에 의한 과세조정
 - 라. 상계거래의 인정
 - 마. 상호합의 절차 개시요건 및 확대적용
 - 바. 이자, 배당 및 사용료에 대한 세율적용 특례
- ⑥ 2006년 12월 30일 개정
 - 가. 다른 법률의 개정에 따른 경과조치

(2) 個人納稅者의 區分과 課稅所得의 範圍

1) 거주자(국내외 원천소득 모두에 대하여 납세의무 - 무제한 납세의무)

- ① 국내에 주소를 둔 개인
- ② 국내에 1년 이상 거소를 둔 개인

2) 비거주자(국내 원천소득에 한하여 소득세 납세의무 - 제한 납세의무)

- ① 거주자가 아닌 자

3) 비거주자에 대한 과세개요

① 종합과세

가. 국내사업장이 있는 경우의 그 국내사업장에 귀속되는 소득(그 국내사업장과 실질적으로 관련되는 소득에 한함)

나. 부동산소득

② 분리과세

기타의 모든 소득(퇴직소득 및 양도소득은 제외)

③ 퇴직소득 및 양도소득

거주자와 동일한 방법(양도소득은 예납적 원천징수)으로 과세

(3) 法人納稅者의 區分과 課稅所得의 範圍

1) 내국법인(국내외 원천소득 모두에 대하여 각 사업연도 소득에 대한 법인세 납세의무 - 무제한 납세의무)

- ① 국내에 본점이나 주사무소를 둔 법인
- ② 국내에 사업의 실질적 관리장소를 둔 법인

2) 외국법인(일정한 국내 원천소득에 한하여 각 사업연도의 소득에 대한 법인세 납세의무 - 제한납세의무)

외국에 본점 또는 주사무소를 둔 법인(국내에 실질적 관리장소가 소재하지 않는 경우에 한함)

3) 외국법인에 대한 과세개요

① 종합과세

가. 국내사업장이 있는 경우 그 국내사업장에 귀속되는 소득(그 국내사업장과 실질적으로 관련되는 소득에 한함)

나. 부동산소득

② 분리과세

가. 기타의 모든 소득(양도 소득 제외)

③ 양도소득

예납적 원천징수를 하고 신고납부 분리과세(원천 납부세액은 기납부세액 공제)

4) 원천징수 세율(비거주자, 외국법인 동일)

① 이자소득, 배당소득, 사용료소득, 기타의 소득

지급금액 * 25% (국가, 지방자치단체 및 내국법인이 발행하는 채권에서 발생하는 이자소득 : 지급금액 * 14%)

② 사업소득, 선박, 항공기 등의 임대소득

지급금액 * 2%

③ 인적용역 소득

수입금액 * 20%(수입금액에는 항공료 등 비용부담액을 제외)

④ 근로소득

거주자의 경우를 준용

⑤ 양도소득(예납적 원천징수) 및 유가증권 양도소득

$\min(\text{지급금액} * 10\% , (\text{지급금액} - \text{취득가액} \cdot \text{양도비용}) * 25\%)$

인적용역 소득이 있는 비거주자가 분리과세 규정에 불구하고 종합소득 과세표준 확정신고를 하는 경우에는 국내 원천소득(원천징수 되는 소득은 제외)에 대하여 종합하여 과세할 수 있다.

(II) 國際課稅 制度의 概要

(1) 移轉價格 課稅制度

1) 이전가격 과세제도의 의의

이전가격 과세제도는 다국적 기업이 이익을 극대화 하고자, 각국의 경제 여건 등으로 서로 다른 조세 부담률을 가지는 국가에 진출한 국외특수관계자와 거래를 함에 있어서, 조세부담률이 높은 국가에서 조세부담률이 낮은 국가로 소득의 이전을 목적으로 국내 소득을 감소시키기 위하여, 국외에 이전시키는 거래에 적용되는 거래가격(이전가격)으로 거래를 하여 국가간 과세권 배분의 불균형을 규제하기 위한 제도로, 거주자 등이 국외 특수관계자와의 거래에 있어 정상가격보다 높거나 낮은 가격을 적용함으로써 과세소득이 감소되는 경우 과세당국이 그 거래에 대하여 정상가격을 기준으로 과세소득금액을 재계산하여 조세를 부과(결정 또는 경정)하는 것이다.

2) 이전가격 과세제도 연혁

현행 한국의 이전가격 과세제도는 개별세법인 “국제조세조정에 관한 법률”에서 규정하여 시행하고 있으며 동법 제정 이전에는 조세조약의 특수관계 기업에 관한 규정을 근거로 하여 법인세법 및 소득세법에서 부당행위 계산 부인의 규정에 반영하여 이전가격 과세문제를 해결하였다.

3) 이전가격 과세제도의 적용범위

국제조세 조정에 관한 법률 제 4조 1항에 따르면 과세당국은 거래당사자의 일방이 국외 특수관계자인 국제거래에 있어서 그 거래가격이 정상가격에 미달하거나 초과하는 경우에는 정상가격을 기준으로 거주자 등의 과세표준 및 세액을 결정 또는 경정할 수 있다고 규정하여 국외 특수관계자와의 거래이어야 하며 당사자간 거래가격이 정상가격에 미달 또는 초과하는 거래 요건이 충족되어야 적용하는 것으로 하고 있다.

4) 과세조정 대상인 국외 특수관계자의 범위

이전가격 과세제도를 적용하기 위한 국외 특수관계자의 범위는 동법 제2조 규정되어 있으며 그 범위는 다음과 같다.

① 외국에 거주하거나 소재하는 자(주주 및 출자자를 포함하며, 이하("외국주주"라 한다)가 내국법인 또는 국내사업장을 두고 있는 외국법인의 의결권 있는 주식(출자지분을 포함한다. 이하 같다)의 100분의 50 이상을 직접 또는 간접으로 소유한 경우 당해 내국법인·국내사업장과 외국주주와의 관계

- ② 거주자·내국법인 또는 국내사업장을 두고 있는 외국법인이 다른 외국법인의 의결권 있는 주식의 100분의 50 이상을 직접 또는 간접으로 소유한 경우에 그 거주자·내국법인 또는 국내사업장과 다른 외국법인과 의 관계
- ③ 내국법인 또는 국내사업장을 두고 있는 외국법인의 의결권 있는 주식의 100분의 50 이상을 직접 또는 간접으로 소유하고 있는 자가 제 3의 외국법인의 의결권 있는 주식의 100분의 50 이상을 직접 또는 간접으로 소유한 경우에 그 내국법인 또는 국내사업장과 제 3의 외국법인(그 외국법인의 국내사업장을 포함한다)과의 관계
- ④ 거주자·내국법인 또는 국내사업장과 비거주자·외국법인 또는 이들의 국외 사업장과의 관계에서 일방과 타방간에 자본의 출자관계, 재화·용역의 거래관계, 자금의 대여 등에 의하여 소득을 조정할 수 있는 공통의 이해관계가 있고 타방의 사업방침의 전부 또는 중요한 부분을 실질적으로 결정할 수 있는 경우 그 일방과 타방과의 관계로 간접관계자도 포함

5) 정상가격

정상가격이란 거주자가 국외 특수관계자와의 사이에 거래된 자산 또는 용역 등과 동일하거나 유사한 거래로서 특수관계 없는 자(독립기업)간의 거래(비교대상거래)에서 적용되었거나 적용될 것으로 기대되는 가격을 말하며 여기서 동일 또는 유사한 거래라 함은 거래된 재화 또는 용역의 종류 및 특성, 계약조건, 거래당사자가 수행한 기능 및 부담한 위험, 시장 및 경제여건의 측면에서 당해 특수관계자와 비교가능성 있는 거래를 말한다.

6) 제3자 개입거래에 대한 이전가격 과세제도 확대 적용

이전가격 과세제도는 국외 특수관계자 요건과 정상가격 요건을 원칙으로 규정하고 있으나 거주자가 국외특수관계자가 아닌 자와 국제거래를 하는 경우에도 그 거래가 다음의 요건을 충족하는 경우에는 국외 특수관계자와 국제거래를 한 것으로 보아 그 거래에 대하여 정상가격에 의한 과세조정규정, 정상가격의 산출방법 및 정상원가 분담액 등에 의한 과세조정 규정을 적용한다

- ① 거주자와 국외 특수관계자간에 당해 거래에 대한 사전계약(거래와 관련된 증빙에 의하여 사전에 실질적인 합의가 있는 것으로 인정되는 경우를 포함한다)이 있을 것
- ②거래조건이 당해 거주자와 국외 특수관계자간에 실질적으로 결정될 것

7) 정상가격 산출방법

국제조세조정에 관한 법에서 규정하고 있는 정상가격 산출방법은 다음과 같다

① 비교가능 제3자 가격법

거주자와 국외특수관계자간의 국제거래에 있어 당해 거래와 유사한 거래 상황에서 동 특수관계 거래의 일방당사자와 특수관계 없는 자간의 거래가격 또는 서로 특수관계 없는 제3자간 거래가격을 정상가격으로 보는 방법이다.

② 재판매가격법

거주자와 국외 특수관계자가 자산을 거래한 후 거래 일방 당사자인 그 자산의 구매자가 특수관계 없는 자에게 다시 그 자산을 판매하는 경우, 동 일방 당사자가 특수관계 없는 자로부터 구입하여 다른 특수관계 없는 자에게 재판매한 거래에서 실현한 매출총이익 또는 특수관계 없는 자로부터 구입하여 다른 특수관계 없는 자에게 재판매하는 제3자가 실현한 매출총이익을 기초로 산출한 가격을 정상가격으로 보는 방법

③ 원가가산법

거주자와 국외 특수관계자간의 국제거래에 있어 동 특수관계거래의 일방 당사자가 타방 당사자에게 특수관계 없는 자로부터 매입한 원재료 등으로 재고자산을 제조하여 판매하거나, 용역을 제공하는 경우, 동 일방 당사자가 특수관계 없는 자와의 거래에서 실현한 원가가산을 또는 특수관계 없는 자로부터 매입한 원재료 등으로 재고자산을 제조하여 다른 특수관계 없는 자에게 판매하거나, 용역을 제공하는 제3자가 실현한 원가가산율을 기초로 산출한 가격을 정상가격으로 보는 방법

④ 이익분할법

거주자와 국외특수관계자간의 국제거래에 있어 거래쌍방이 함께 실현한 영업이익의 합계액(결합이익)을 거래당사자 각각의 상대적 공헌도에 따라 배부한 결과를 토대로 산출된 가격을 정상가격으로 보는 방법

⑤ 거래순이익률법

거주자와 국외 특수관계자간의 국제거래에 있어 거주자가 특수관계 없는 자와 행한 거래에서 실현한 영업이익 또는 서로 특수관계 없는 제3자간에 행한 거래에서 실현된 영업이익을 기초로 산출한 가격을 정상가격으로 보는 방법이다.

⑥ 매출총이익의 영업비용에 대한 비율방법(Berry Ratio)

거주자와 국외 특수관계자 간의 국제거래의 경우에서 거주자와 특수관계 없는 자간의 거래중 해당거래와 유사한 거래에서 실현된 매출총이익의 영업비용에 대한 비율을 사용하여 산출한 가격을 정상가격으로 보는 방법이다.

(2) 正常價格 算出方法 事前承認制度

1) 의의

정상가격 산출방법 사전승인제도(Advance Pricing Arrangement, APA)란 납세의무자가 향후 국외 특수관계자와의 거래에 적용하고자 하는 정상가격 산출방법에 관하여 국세청장의 사전승인을 얻는 제도이다.

국세청장의 사전승인을 얻은 납세의무자가 대상기간 동안 승인된 정상가격 산출방법을 적용한 경우에는, 사전 승인 시 당해 방법의 전제요건으로 정해진 가정이나 조건이 충족되는 한 과세당국이 승인한 방법을 최적의 방법으로 인정한다.

납세의무자가 적용하고자 하는 정상가격 산출방법에 관하여 거래상대방을 관할하는 국가의 과세당국과의 상호합의를 함께 신청하고, 이에 따라 양국 과세당국간의 상호합의가 이루어진 경우에는 우리나라에서 뿐만 아니라 상대국에서도 당해 방법의 최적성을 인정 받을 수 있게 된다.

2) 정상가격 산출방법 사전승인제도 적용대상

정상가격 산출방법 사전승인제도는 거주자의 의도에 따라서 시작되고 종결된다. 이 제도는 거주자만이 신청할 수 있고 또한 이를 철회할 수 있으며, 설혹 양 당사국간에 합의가 되었다고 하더라도 거주자는 이를 거부할 수 있는 권리를 가지고 있다. 이러한 이전가격 사전승인제도의 적용대상은 국제거래에만 적용되며, 국내거래가 비록 비거주자간에 이루어졌다 할지라도 적용대상에서 제외된다.

3) 정상가격 산출방법 사전승인제도 진행과정

① 사전승인신청서의 제출

대상기간, 대상국제거래, 거래당사자 및 정상가격 산출방법 등을 기재한 '정상가격 산출방법의 사전승인신청서'(국조법 시행규칙 제3조 제1항 별지 제3호 서식)를 정상가격 산출방법 신청대상 기간의 최초 과세연도 종료일까지 다음 각 호의 서류와 함께 국세청장에게 제출하여야 한다.

② 사전승인신청의 심사

국세청장은 신청된 정상가격 산출방법의 적정성을 심사하게 된다. 이 과정에서 국세청장은 추가 자료의 제출 및 제출된 자료의 소명, 정상가격 산출방법의 수정, 비교대상기업 또는 거래의 교체를 요구하거나, 정상가격 산출방법 적용의 전제가 되는 가정이나 조건을 달 수 있다.

③ 사전승인 절차의 진행

신청인이 상호합의에 의한 사전승인을 신청한 경우 국세청장은 상대국 과세당국과 상호합의 절차를 진행한다. 다만, 신청인이 당초 신청 시 상호합의 절차를 요구하지 않거나 상호합의에 의한 사전승인이 일정한 사유로 상호합의 절차가 중단되어 납세자가 일방 사전승인을 얻고자 하는 경우 국세청장은 상호합의 절차에 의하지 않고 사전승인을 하게 된다.

④ 사전승인

국세청장은 상대국 과세당국과의 상호합의 절차에서 정상가격 산출방법에 관한 합의가 이루어진 경우에는 이를 토대로 사전승인을 하게 된다.

일방적 사전승인의 경우에는 국세청장이 상호합의 절차에 의하지 않고 신청일로부터 2년 이내에 사전승인을 하게 된다.

⑤ 사전 승인의 취소 등

- 다음의 사유가 발생한 경우 국세청장은 사전승인을 취소하거나, 철회할 수 있다.
- 가. 연례보고서가 제출되지 않거나 사전승인 신청서의 제출서류 또는 연례보고서의 내용 중 중요한 사항이 허위로 밝혀진 경우
- 나. 신청인에게 보상조정(실제거래가격과 승인된 정상가격 산출방법에 의한 정상가격의 차이에 대한 조정)의 구체적 방법 등 특별한 사항을 조건으로 승인한 사전승인에 있어, 신청인이 그 조건을 이행하지 않은 경우
- 다. 사전 승인된 정상가격 산출방법의 전제가 되는 중요한 조건이나 가정이 실현되지 않은 경우
- 라. 관련법령이나 조세조약의 변경으로 사전승인내용이 적절하지 않게 되는 경우

국세청장으로부터 사전승인을 얻은 납세의무자도 정상가격 산출방법의 조건이나 가정이 실현되지 않았거나, 관련 법령 또는 조세조약의 변경이 있을 경우에도 그러한 사유가 발생한 사업연도를 포함한 이후의 적용대상 사업연도에 대하여 국세청에 당초 사전승인 내용의 변경을 신청할 수 있다.

(3) 過少資本 稅制

1) 개념

외국법인의 국내자회사(국내사업장 포함)에 대한 자금지원 형태는 크게 지분출자와 자금대여로 구분될 수 있는데 이에 대한 비용(배당, 지급이자)에 대한 과세원칙이 상이하다. 즉, 자본에 대한 배당은 과세소득 계산시 손금으로 인정되지 아니하나 차입금에 대한 지급이자는 손금으로 인정된다.

이와 같은 과세상의 차이로 인해 국내 자회사는 외국법인(국외지배주주)으로부터 자금을 조달할 때 출자의 형식보다는 차입금의 형식을 더 선호하는 경향이 있는데, 과소자본이란 이러한 자금조달 형태로 조세부담을 덜고자 인위적으로 국내 자회사에 대한 출자를 줄이고 차입을 늘이는 행위를 말한다.

그 결과 차입자(자회사)가 소재하는 국가에서는 납세자의 과세소득 감소로 인해 조세수입의 일실이 우려되므로 이러한 행위를 규제하고자 기업이 국외 지배주주 등에게 지급하는 과다보유 차입금에 대한 이자를 손금으로 인정하지 않는 제도를 도입하게 되는데 이와 같은 제도를 과소자본 세제라 한다.

2) 우리나라의 과소자본 세제 도입

내국법인(외국법인의 국내사업장 포함)의 차입금 중 국외 지배주주로부터 차입한 금액과 국외 지배주주의 지급보증(담보의 제공 등 실질적으로 지급을 보증하는 경우 포함)에 의하여 제3자로부터 차입한 금액이 그 국외 지배주주가 주식 등으로 출자한 출자지분의 3배를 초과하는 경우에는, 그 초과분에 대한 지급이자 및 할인료는 법인세법 제67조(소득처분)의 규정에 의해 배당 또는 기타사의유출로 처분된 것으로 보고 그 내국법인의 손금에 산입하지 않는다

3) 통상적인 조건에 의한 차입금

내국법인이 국외지배주주로부터 조달한 차입금의 규모 및 차입조건이 특수관계가 없는 자간의 통상적인 차입규모 및 조건과 동일 또는 유사한 것임을 입증하는 경우에는 그 차입금에 대한 지급이자 및 할인료에 대하여는 과소자본 세제의 규정이 적용되지 아니한다.

4) 제3자 개입거래

내국법인이 국외지배주주가 아닌 자로부터 차입한 금액이 다음 각호의 요건에 해당하는 경우에는 이를 국외 지배주주로부터 직접 차입한 금액으로 보아 과소자본세제의 규정을 적용한다.

- ① 당해 내국법인과 국외 지배주주간에 사전계약이 있을 것
- ② 차입조건이 당해 내국법인과 국외 지배주주에 의하여 실질적으로 결정될 것

5) 원천징수세액의 조정방법

과소자본 세제의 적용을 받는 내국법인이 각 사업연도 중에 지급한 이자 및 할인료에 대하여 국외 지배주주에 대한 소득세 또는 법인세를 원천징수한 경우에는 배당(즉, 손금불산입 이자 및 할인료)에 대한 소득세 또는 법인세를 계산함에 있어 이미 원천징수한 세액과 상계하여 조정한다.

6) 지급이자 손금불산입 적용순서

국조법 제14조(배당으로 간주된 이자의 손금불산입) 규정은 동법 제4조(정상가격에 의한 과세조정), 법인세법 제28조(지급이자의 손금불산입)의 규정에 우선하여 적용한다. 국조법 제14조의 규정을 적용함에 있어 서로 다른 이자율이 적용되는 이자 또는 할인료가 함께 있는 경우에는 높은 이자율이 적용되는 것부터 먼저 손금불산입한다.

(4) 外國子會社の 合算稅制 (租稅避難處 課稅制度)

한국이 해외에 현지법인(자회사)형태로 진출하는 경우에 있어서 조세문제와 관련하여 국내기업(모회사)과 해외 자회사간의 이전가격문제, 조세피난처 과세제도문제, 해외 자회사로부터의 배당에 따른 세율문제, 수입배당금에 대한 조세조약상의 간접·간주의 국납부 세액공제 여부, 해외 자회사의 지분양도에 따른 상대국에서의 유가증권 양도소득 과세문제와 한국에서의 양도소득세 과세문제 등을 검토해야 할 것이며 외국 자회사에 대한 합산문제로 국제조세 조정에 관한 법률에서는 조세피난처 과세제도를 두고 있다.

1) 개념

법인의, 실제발생 소득의 전부 또는 상당부분에 대하여 조세를 부과하지 아니하거나 그 법인의 부담세액이 당해 실제발생 소득의 100분의15 이하인 국가 또는 지역(조세피난처)에 본점 또는 주사무소를 둔 특수관계 있는 외국법인에 대하여 내국인이 출자한 경우에는 그 특수관계 있는 외국법인의 각 사업년도말 현재 배당 가능한 유보소득 중 내국인에 귀속될 금액은 내국인이 배당 받은 것으로 본다.

2) 적용대상

① 조세피난처에 소재하는 외국법인일 것.

- 국세청장이 조세피난처로 지정·고시한 국가 및 지역(2008. 02. 05현재 리히텐슈타인(Liechtenstein), 모나코(Monaco), 안도라(Andora))

- 법인의 부담세액이 당해 실제발생 소득의 100분의15 이하인 국가 및 지역

② 과세연도 중 당해 외국법인과 특수관계자에 해당되어야 하고, 각 사업년도 종료일 현재 지분비율이 20%이상을 직접 또는 간접으로 보유할 것.

3) 배당간주금액

특정 외국법인의 배당가능 유보소득에 당해 내국인의 주식보유비율 상당액을 배당

받은것으로 보며, 당해 금액은 특정 외국법인의 당해 사업년도 종료일의 다음날부터 60일이 되는 날이 속하는 내국인의 과세연도의 익금 또는 배당소득에 이를 산입한다. 추후 내국인이 배당금을 실제로 지급받는 때에 당해 실제배당금에 대하여 특정 외국법인이 소재하는 과세당국에 납부한 세액이 있는 경우 외국납부 세액공제를 할 수 있다.

4) 적용배제

일정한 요건을 갖추고 고정된 시설을 통하여 사업을 실질적으로 영위하는 경우에는 조세피난처 과세제도를 배제하고 있다.

- 고정된 시설을 통하여 사업을 실질적으로 영위하고 있는 특정 외국법인
- 특정 외국법인의 각 사업년도 말 현재 실제발생 소득이 1억원 이하인 특정 외국법인

(5) 外國納付稅額 控除制度

1) 외국납부세액공제

① 의의

가. 국내기업의 국외원천 소득은 원천지국인 해외에서 일차적으로 과세 되는 동시에 거주지국인 국내에서도 합산되어 과세된다. 따라서 동일 납세자의 동일과세기간 소득에 대하여 2개국에서 과세하는 결과가 나타나게 된다.

나. 이와 같이 국제적으로 발생하는 이중과세를 방지하기 위한 제도적 장치로 국내 세법과 조세조약에서 이중과세를 배제하는 방법을 정하고 있다.

② 공제대상 외국납부세액의 범위

가. 과세주체

외국납부세액공제 대상이 되는 외국납부세액은 외국정부 또는 지방 자치체에 의하여 과세된 세액의 경우에만 공제 가능하다.(법령 제94조 제1항)

나. 세 목

외국납부 세액공제 대상이 되는 외국납부 세목은 우리나라 법인의 소득에 대한 조세, 즉 법인세에 상응하는 외국의 조세로서 외국에서 납부하였거나 납부할 세액의 경우에만 공제 가능하다 (법령 제94조 제1항)

다. 공제대상세액 여부

공제 가능한 외국납부세액은 내국법인의 각 사업연도의 과세표준 금액에 포함된 국외 원천소득에 대하여 납부 하였거나 납부할 것으로 확정된 금액을 말한다.(법인세법 통칙 57-94...2 ①)

③ 외국납부세액 세액공제방법

가. 공제한도 계산방법

내국법인의 국외 원천소득에 대한 일반 외국납부 세액공제의 한도액은 아래의 산식에 의하여 계산된다.(법법 제57조 제1항 제1호)

$$\text{공제한도액} = \text{산출세액} \times \frac{\text{법인세 과세표준}}{\text{국외원천소득 중 과세표준에 산입된 금액} - \text{[감면대상국의 원천소득} \times \text{감면비율]}}$$

나. 이월공제

세액공제 방법을 적용하는 경우 외국 납부세액 중 한도액 초과로 당해 사업연도에 공제 받지 못하는 금액이 있는 경우, 그 초과하는 금액은 당해 사업연도의 다음 사업연도부터 5년 이내에 종료 하는 사업연도에 이월하여 공제할 수 있으며 이때 공제 대상금액은 그 이월된 사업연도의 공제한도 범위내 이어야 한다.(법법 제57조 제2항)

2) 외국납부세액 손금산입 방법

① 외국납부세액 공제는 산출세액에서 국외 원천소득이 당해 과세연도의 과세표준금액에서 차지하는 비율을 곱하여 산출한 금액을 한도로 인정하고 있어, 국외 원천소득은 있으나 국내 사업소득의 결손으로 산출세액이 없는 경우 또는 어느 진출국가에서는 이익이 발생하였으나 다른 진출국가에서는 결손이 나서 전체적으로 국외 원천소득이 결손인 경우 등에는 동 제도의 혜택을 받을 수 없다.

② 이러한 점을 감안하여 외국납부 세액에 대하여 기존의 세액공제 방법 이외에 손금산입 방법을 추가로 인정하여 납세자의 임의선택에 따라 외국 납부세액공제와 손금산입 방법 중 하나를 적용하도록 하고 있다.

3) 간주 외국납부세액공제

① 의의

우리나라와 조세조약을 체결한 상대국에서 법인세를 감면 받은 국외 원천소득이 내국법인에게 계상되어 있는 경우, 감면 받은 세액상당액을 당해 조세조약이 정하는 범위 내에서 외국납부세액으로 간주하는 바, 이 간주 외국납부세액은 손금산입 또는 세액공제 되는 외국납부세액으로 본다. (법법 제57조 제3항)

② 적용요건

간주 외국납부세액 공제는 소득에 대하여 감면 등을 허용하는 국가와 조세조약이 체결되고 있고 조세조약상에 간주 외국납부 세액공제 조항이 있는 경우에만 간주 외국납부 세액공제를 받을 수가 있다.

4) 간접 외국납부세액공제

① 의의

간접 외국납부세액공제란 국내 모기업이 해외 현지법인(외국 자회사)으로부터 배당을 받는 경우에 배당에 대한 외국 과세당국의 원천징수 세액과 관계없이 현지법인이 부담한 법인세를 기준으로 계산한 금액을 조세조약이 정하는 범위안에서 추가로 세액공제 또는 손금산입 하는 제도이다. (법법 제57조 제4항)

② 적용 요건

간접 외국납부세액공제 대상이 되는 외국 자회사의 소재지 국가와 조세조약이 체결되어 있고 조세조약상에 간접 외국납부세액공제 조항이 있는 경우에만 간접 외국납부세액 공제를 받을 수가 있다.

(6) 國內進入 企業에 對한 租稅支援制度

1) 개요

해외로부터의 진입기업(Inbound)에 대한 조세지원 제도는 다음과 같이 직접국세와 간접국세 및 외국인 투자 등에 대한 감면 등의 특례로 살펴볼 수 있으며, 과도한 중복 공제를 방지하기 위한 장치를 별도로 규정하고 있습니다.

2) 직접국세

우선 직접국세로서 저축지원을 위한 조세특례로서 증권시장 활성화를 위한 저축지원에 고수익 고위험 투자신탁 등에 대한 과세특례(조특법 91의 7)가 있는바 이는 국내사업장이 없는 비거주자(지급금액 * 25%) 또는 국내사업장이 없는 외국법인이 조세특례 요건을 갖춘 고수익 고위험 투자신탁에 가입하는 경우 해당 투자신탁 등에서 지급받는 배당소득에 대하여는 5%의 세율을 적용하여 과세하는 것을 말합니다.

3) 간접국세

국내사업장이 없는 외국사업자 등에 대한 간접세의 특례(조특법 107)가 있는 바 이는 외국인 사업자가 우리나라에서 일정한 사업상 목적으로 각종의 재화 또는 용역을 공급 받는 경우 사업상 목적으로 제공 받은 재화, 용역에 대한 매입세액을 환급해 주는 것을 말하는데, 이 경우라도 1역년의 환급금액이 30만원 이하인 경우에는 이 특례를 배제하는 규정을 두고 있습니다.

해당되는 재화 및 용역은 다음과 같습니다

① 음식 및 숙박용역

② 광고용역

- ③ 전력, 통신용역
- ④ 부동산 임대용역
- ⑤ 국내사무소용 건물, 구축물 및 동 수리용역
- ⑥ 사무용 기구, 비품 및 동 임대용역

4) 외국인투자 등에 대한 조세특례

우리 세법은 외국인 투자의 유치와 관련한 국제 경쟁력을 도모하고자 “조세특례제한법”에 외국인 투자 등에 대한 조세특례 규정을 마련하고 있는 바, 외국인 투자의 조세특례는 기본적으로 “외국인투자 감면신청 및 승인→ 승인내용에 따른 감면→ 사후관리”흐름으로 전개됩니다.

① 외국인 투자에 대한 법인세 등의 감면(조특법 121의 2)

국내산업의 국제 경쟁력 강화에 필요한 산업지원 서비스업 및 고도기술사업, 기타 외국인 투자지역, 경제자유구역, 기업도시 개발구역 등 일정요건을 만족하는 외국인 투자의 경우 사업소득 및 배당소득에 대한 법인세, 소득세와 지방세 등을 감면해 주는 특례를 두고 있습니다.

일정투자기준의 범위는 다음과 같습니다

㉠ 산업지원서비스업, 고도기술사업

- 투자요건 없음

㉡ 외국인 투자지역 입주기업

- 제조업 : 3천만\$ 이상 투자
- 관광업 : 2천만\$ 이상 투자
- 물류업, SOC사업 : 1천만\$ 이상 투자
- 연구 및 개발업 : 2백만\$ 이상 투자

* 2이상의 외국인 투자자의 투자금액 합계액이 3천만\$ 이상으로서, 외국인 투자지역으로 지정 받은 경우, 동 외투지역 내 제조, 관광, 물류업 및 연구시설 (투자규모와 무관)

㉢ 경제자유구역 입주기업

- 제조업 : 1천만\$ 이상 투자
- 관광업 : 1천만\$ 이상 투자
- 물류업 : 5백만\$ 이상 투자
- 의료기관 : 5백만\$ 이상 투자
- 연구 및 개발업 : 1백만\$ 이상 투자

- ④ 경제자유구역 개발사업 시행자(제주 투자진흥지구 포함) :
 - 기획, 금융, 설계, 건설, 마케팅 등을 일괄적으로 수행하는 개발사업자로서
 - 외국인 투자금액이 3천만\$(제주 투자진흥지구는 1천만\$)이상 이거나
 - 외국인 투자비율 50% 이상으로서 개발사업비가 5억\$(제주 투자진흥지구는 1억\$)이상인 경우
- ⑤ 자유무역지역, 관세자유지역, 외국인기업 전용단지
 - 제조업 : 1천만\$ 이상 투자
 - 물류업 : 5백만\$ 이상 투자
- ⑥ 기업도시 개발구역
 - 제조업, 지식기반산업등 : 1천만\$ 이상 투자
 - 연구 및 개발업, 물류업 : 5백만\$ 이상 투자
- ⑦ 기업도시 개발사업 시행자
 - 기업도시 개발계획에 따라 기업도시 개발구역을 개발하기 위한 개발사업으로서 다음 중 하나에 해당할 것
 - 외국인 투자금액이 3천만\$ 이상인 경우
 - 외국인 투자비율이 50% 이상으로서 당해 기업도시 개발구역의 총 개발사업비가 5억\$ 이상인 경우

- 사업소득에 대한 법인세 또는 소득세의 감면
 - “외국인투자촉진법”의 규정에 의한 외국인 투자기업에 대하여 발생한 소득에 대한 세액을 5년(또는 3년)간 100%, 2년간 50%를 감면합니다
- 배당소득에 대한 법인세 또는 소득세의 감면
 - 외국투자자가 취득한 주식 또는 출자지분에서 생기는 배당금에 대한 세액을 5년(또는 3년)간 100%, 2년간 50%를 감면합니다.
- 지방세의 감면
 - 외국인 투자기업이 취득, 보유하는 재산에 대한 취득세, 등록세, 재산세에 대하여는 일정세액을 감면하거나, 일정금액을 과세표준에서 5년(또는 3년)간 100%, 2년간 50%를 공제합니다.
- * 외국인 투자중 사업의 양수 등 방식에 의한 외국인 투자에 대하여는 그 감면기간, 공제기간, 감면비율, 공제비율등이 좀 더 축소 됩니다.
 - 100%(5년), 50%(2년) → 50%(3년), 30%(2년)

② 관세 등의 감면(조특법 121의 3)

가. 산업지원 서비스업, 고도기술 산업 및 외국인 투자지역 입주기업에 소요되는 일정한 자본재가 “외국인 투자촉진법”규정에 의하여 신고된 내용에 따라 도입되는 경우에는 관세, 개별소비세 및 부가가치세를 면제합니다.

나. 경제자유구역, 제주 투자진흥지구, 관세 자유지역과 자유무역 지역의 외국
인투자유치 사업에 소요되는 자본재 중 감면사업에 직접 사용되는 것으로서
“외국인 투자촉진법”에 의한 신고일부터 3년 이내에 수입신고가 완료된 경우
에는 관세를 면제합니다.

③ 증자의 조세감면(조특법 121의 4)

가. 유상증자에 따른 취급규정

외국인 투자기업이 증자하는 경우에 당해 증자분에 대한 조세감면에 대하여
는 위 감면규정(조특법 121의 2)을 준용합니다. 다만, 조세감면을 받고 있는
사업을 위하여 증액 투자하는 경우에 조세감면 신청에 대하여는 주무부 장관
또는 지방자치 단체의 장과의 협의를 생략할 수 있습니다.

나. 무상증자에 따른 취급규정

“외국인투자 촉진법”규정에 의한 준비금, 재평가적립금 기타 다른 법령의 규
정에 의한 적립금의 자본전입으로 인하여 외국 투자가가 취득한 주식 등에 대
하여는 그 발생근거가 되는 주식 등에 대한 감면의 예에 따라 그 감면기간의
잔여기간과 그 잔여기간의 감면비율에 따라 감면합니다.

④ 기술도입 대가에 대한 조세면제(조특법 121의 6)

국내산업의 국제경쟁력 강화에 필요한 고도의 기술을 도입하는 계약을 체결한
경우 당해 계약의 내용에 따라 기술을 제공하는 자가 받는 기술도입 대가에 대한
법인세 또는 소득세는 당해 계약에서 최초로 그 대가를 지급하기로 한 날 (2009년
12월 31일 이전인 경우에 한한다)부터 5년 동안 이를 면제합니다.

⑤ 권한의 위임 등 (조특법 121의 7)

재정경제부 장관은 외국인 투자 등에 대한 조세특례 규정에 의한 권한의 일부를
국세청장, 관세청장 기타 외국인 투자 관련 기관의 장에게 위임 또는 위탁할 수 있
습니다.

5) 외국인 투자에 대한 법인세 등 감면규정과 투자세액 공제의 중복적용 제한(조특법
127)

내국인이 투자한 자산에 대하여 각종의 투자세액공제 규정과 제3자 물류비용에 대
한 세액공제 및 해외자원개발 투자에 대한 과세특례를 적용함에 있어서 외국인 투자
에 대한 법인세 등 감면과 증자의 조세감면 규정에 의하여 소득세 또는 법인세를 감
면하는 경우에는 당해 규정에 의하여 공제할 세액에 당해 기업의 총 주식 또는 총
지분에 대한 내국인 투자자의 소유주식 또는 지분의 비율을 곱하여 계산한 금액을
공제합니다.

(7) 海外進出企業에 對한 租稅支援制度

1) 外國납부세액공제

한국기업이나 거주자의 소득금액에 국외원천소득이 포함되어 있는 경우 그 국외원천소득에 대하여 외국에서 납부하였거나 납부할 세액이 있는 경우 세액공제방법과 손금산입방법 중 하나를 선택하여 적용 받을 수 있다.

2) 해외주재원의 국외근로소득에 대한 비과세

국외에서 근로를 제공(원양어업선박 또는 국외 등을 항해하는 선박이나 항공기에서 근로를 제공하는 것을 포함한다)하고 받는 보수 중 월 150만원 이내의 금액을 비과세 한다.

3) 해외자원개발투자 배당소득에 대한 법인세 면제

내국법인의 2009년 12월 31일 이전에 종료하는 각 사업연도의 소득에 해외자원개발사업(자원보유국의 외자도입조건에 의한 자원의 가공업을 포함한다)에 투자함으로써 지급받는 배당소득이 포함되어 있는 경우에는 당해 자원보유국에서 그 배당소득에 대하여 조세를 면제받은 분에 한하여 법인세를 면제한다.

4) 해외자원개발투자에 대한 세액공제

해외자원개발사업법에 따른 해외자원개발사업자가 광물자원을 개발하기 위하여 2010년 12월 31일까지 다음 각호의 어느 하나에 해당하는 투자나 출자를 하는 경우에는 해당 투자금액 또는 출자금액의 100분의 3에 상당하는 금액을 법인세 또는 소득세(사업소득에 대한 소득세에 한한다)에서 공제한다. 이 규정은 2007년 12월 31일 세법개정에 의하여 2008년 1월 1일 이후에 최초로 투자 또는 출자하는 분부터 적용된다.

- ① 광업권과 조광권을 취득하는 투자
- ② 광업권 또는 조광권을 취득하기 위한 외국법인에 대한 출자
- ③ 내국인의 외국자회사에 대한 해외직접투자로서 법정의 투자

(8) 其他 參考資料

2008년 6월 현재 조세조약 체결국은 다음과 같습니다.

1) 시행국(70)

- 그리스 (1998. 7. 10)
- 덴마크 (1978. 1. 7)
- 리투아니아 (2007. 7. 14)
- 몰타 (1998. 3. 21)
- 베트남 (1994. 9. 9)
- 스위스 (1981. 4. 22)
- 아일랜드 (1991. 12. 27)
- 요르단 (2005. 3. 28)
- 인도 (1986. 8. 31)
- 카자흐스탄 (1999. 4. 9)
- 튀니시아 (1989. 11. 25)
- 핀란드 (1981. 12. 23)
- 남아프리카공화국 (1996. 1. 7)
- 독일 (1978. 5. 4)
- 멕시코 (1995. 2. 11)
- 방글라데시 (1984. 8. 22)
- 스리랑카 (1986. 6. 20)
- 싱가포르 (1981. 2. 11)
- 오만 (2006. 2. 13)
- 이집트 (1994. 2. 6)
- 체코 (1995. 3. 3)
- 태국 (2007. 6. 29)
- 폴란드 (1992. 2. 21)
- 헝가리 (1995. 2. 17)
- 뉴질랜드 (1983. 4. 22)
- 룩셈부르크 (1986. 12. 26)
- 미국 (1978. 10. 20)
- 벨기에 (1979. 9. 19)
- 스웨덴 (1982. 9. 9)
- 아랍에미리트 (2005. 3. 2)
- 네덜란드 (2003. 5. 29)
- 러시아 (1995. 8. 24)
- 말레이시아 (1983. 1. 2)
- 미얀마 (2003. 8. 4)
- 브라질 (1991. 11. 21)
- 슬로베니아 (2006. 3. 2)
- 영국 (1978. 5. 13)
- 이스라엘 (1997. 12. 13)
- 중국 (1994. 9. 28)
- 크로아티아 (2006. 9. 15)
- 포르투갈 (1997. 12. 21)
- 호주 (1984. 1. 1)
- 노르웨이 (1984. 3. 1)
- 루마니아 (1994. 10. 6)
- 몽골 (1993. 6. 6)
- 벨라루스 (2003. 6. 17)
- 스페인 (1994. 11. 21)
- 알바니아 (2007. 1. 13)
- 우즈베키스탄 (1998. 12. 25)
- 인도네시아 (1989. 5. 3)
- 캐나다 (1980. 12. 19)
- 파키스탄 (1987. 10. 20)
- 필리핀 (1986. 11. 9)
- 네델란드 (1981. 4. 17)
- 라오스 (2006. 2. 9)
- 모로코 (2000. 7. 1)
- 베네수엘라 (2007. 1. 15)
- 불가리아 (1995. 6. 22)
- 슬로바키아 (2003. 7. 8)
- 알제리 (2006. 8. 31)

- 오스트리아 (1987. 12. 1)
- 이태리 (1992. 7. 14)
- 칠레 (2003. 7. 25)
- 터키 (1986. 3. 27)
- 프랑스 (1981. 2. 1)
- 우크라이나 (2002. 3. 19)
- 일본 (1970. 10. 29)
- 쿠웨이트 (2000. 6. 13)
- 파푸아뉴기니 (1998. 3. 21)
- 헝가리 (1990. 4. 1)

2) 서명국(7)

- 수단 (2004. 9. 9)
- 라트비아 (2008. 6. 15)
- 카타르 (2007. 3. 27)
- 쿠웨이트 (2007. 10. 2)
- 사우디 (2007. 3. 24)
- 나이지리아 (2006. 11. 6)
- 이란 (2006. 7. 6)

3) 가서명국(4)

- 탄자니아 (1999. 4. 1)
- 에스토니아 (1999. 12. 10)
- 아제르바이잔 (2007. 8. 17)
- 아이슬란드 (2003. 3. 21)

4) 개정(11)

- 핀란드 (1991. 8. 13 - 가서명)
- 영국 (1996. 12. 29 - 발효)
- 뉴질랜드 (1997. 10. 10 - 발효)
- 일본 (1999. 11. 22 - 발효)
- 독일 (2002. 10. 31 - 발효)
- 캐나다 (2006. 12. 18 - 발효)
- 프랑스 (1992. 3. 1 - 발효)
- 벨지움 (1996. 12. 31 - 발효)
- 네델란드 (1999. 4. 2 - 발효)
- 오스트리아 (2002. 3. 30 - 발효)
- 태국 (2007. 6. 29 - 발효)