



2020 (사)한국조세법학회
-제27차-

춘계학술발표대회

- 최근 조세정책의 흐름과 판례 평석을 중심으로 -

일 시 : 2020년 6월 13일(토) 12:30~17:30

장 소 : 한국지방세연구원 1층 교육장

후 원

 KB국민은행  KIM & CHANG  SAMIL | 삼일회계법인  Lee & KO 법무법인 광장

 농협중앙회  한국세무사회  KPMG  KICPA 한국공인회계사회

 한국지방세연구원
KOREA INSTITUTE OF LOCAL FINANCE  한국등서발전주  이안세무법인

 신한은행  세무법인 세 연



사단
법인 한국조세법학회



2020년 제27차 춘계학술발표대회

모시는 글



2020년 경자년을 맞이하여 복 많이 받으시고, 하시는 일마다 더욱 발전 하시기를 기원합니다.

(사)한국조세법학회는 2020년 제27차 춘계학술발표대회를 개최하게 되었습니다. 코로나 사태의 확산으로 예전과 같은 방식의 학술발표대회 진행은 어려울 것으로 예상됩니다. 이에 우리 학회는 학술적 발전을 도모하면서도 회원 여러분의 안전을 확보하기 위해 온라인 생중계 방식을 도입하여 학술발표대회를 진행하게 되었습니다. 그에 따라 이번 행사에서는 현장 참석 인원을 제한하는 대신 학회 실황을 온라인으로 생중계합니다. 현장에서는 “최근 조세정책의 흐름과 판례 평석을 중심으로”라는 주제 아래 총 네 편의 논문 발표와 토론이 진행됩니다.

1주제인 “포스트 코로나 글로벌밸류체인(GVC) 재편에 대비한 기업조세정책 방향”은 서울여자대학교 경영대학의 이성봉 교수님이 발표해주시겠으며, 2주제 “금융지주회사가 자회사에 자금을 대여하고 이자를 받는 경우 그 이자에 대하여 부가가치세를 부과할 수 있는지 여부”는 세무학박사이신 김상술 박사님이, 3주제 “상속공제제도에 관한 검토”는 경희대학교 법학전문대학원의 김두형 교수님이, 4주제 “법인세법상 외국납부세액 공제 시 공제한도액 계산에 관한 쟁점 소고”는 고려대학교 법학전문대학원의 박종수 교수님이 각각 발표하시겠습니다.

우리 (사)한국조세법학회는 2016년 『조세논총』 창간호를 발간한 후, 2019년에도 총 4호의 논문집을 발간하였습니다. 이런 노력의 결과로 우리 학회지는 2019년 한국연구재단의 심사를 거쳐 등재후보지로 선정되었습니다. 이 모든 것은 회원 여러분의 적극적인 학술대회 참여와, 옥고인 연구논문 투고 덕에 이룬 쾌거입니다. 저와 우리 학회 임원들은 빠른 기간 내에 학회지인 『조세논총』이 등재학술지가 될 수 있도록 적극 노력하겠습니다.

끝으로 2019년에 이어 올해도 <제27차 춘계학술발표대회>에서 발표·좌장·토론을 맡아주신 연구자분들과, 개최 준비 과정에서 협조해주신 여러 선생님들께 깊이 감사드립니다. 앞으로도 (사)한국조세법학회가 국세 및 지방세 관련 조세법 분야에 대한 학문적 발전에 기여할 수 있도록 회원 여러분의 많은 관심과 성원을 부탁드립니다.

2020년 6월

(사)한국조세법학회 회장 서희열

(사)한국조세법학회 2020년 제27차 춘계학술발표대회

- 최근 조세정책의 흐름과 미래 정석을 중심으로 -

☼ 일 시 : 2020년 06월 13일(토) 12:30 ~ 17:30

☼ 장 소 : 한국지방세연구원 1층 교육장

사회 : 구성권(총무이사, 명지전문대학 교수)

세 부 일 정

• 12:30 ~ 13:30 참가자 등록 및 접수
이사회

제1부 논문발표

< 제1주제 >

- 제 목 : 포스트 코로나 글로벌밸류체인(GVC) 재편에 대비한 기업조세정책 방향
- 발표자 : 이성봉 (서울여자대학교 경영학과 교수)
- 좌 장 : 김재진 (한국조세재정연구원 부원장)
- 토론자 : 김병일 (강남대학교 경제세무학과 교수)
김경조 (KPMG삼정회계법인 이사)

• 13:30 ~ 15:00

< 제2주제 >

- 제 목 : 금융지주회사가 자회사에 자금을 대여하고 이자를 받는 경우 그 이자에 대하여 부가가치세를 부과할 수 있는지 여부 (대법원 2019. 3. 14. 선고 2015두60662판결 평석)
- 발표자 : 김상술 (법무법인 평안/세무학박사)
- 좌 장 : 이준규 (경희대학교 경영대 교수)
- 토론자 : 고은경 (한국세무사회 연구담당 부회장)
임한술 (법무법인 광장 변호사)

• 15:00 ~ 15:10 Coffee Break

< 제3주제 >

- **제 목** : 현행 상속공제 제도에 관한 검토
- 상속공제의 적용 한도를 중심으로 -
- **발표자** : 김두형 (경희대학교 법학전문대학원 교수)
- **좌 장** : 김완석 (강남대학교 대학원 석좌교수)
- **토론자** : 최 원 (아주대학교 법학전문대학원 교수)
권형기 (법무법인 평안 변호사/세무학박사)

• 15:10 ~ 16:40

< 제4주제 >

- **제 목** : 법인세법상 외국납부세액 공제 시 공제한도액 계산에 관한
쟁점 소고
- 간접비용(공통비용)의 배분문제를 중심으로 -
- **발표자** : 박종수 (고려대학교 법학전문대학원 교수)
- **좌 장** : 이전오 (성균관대학교 법학전문대학원 교수)
- **토론자** : 이경근 (법무법인 율촌 부문장)
이동건 (삼일회계법인 전무)

제2부 연구윤리교육

• 16:40 ~ 17:00

- **강 사** : 김진태(학회 사무국장, 중앙대학교 교수)

제3부 정기총회 및 우수논문상 시상

• 17:00 ~ 17:30

- **사회자** : 구성권 (총무이사, 명지전문대학 교수)
- **시상자** : 서희열 (한국조세법학회 학회장)

• 17:30 ~

폐회

※ 사정에 따라 좌장 및 토론자가 바뀔 수 있습니다.

2020. 6.

(사)한국조세법학회 회장 서희열
2020 춘계학술발표대회 준비위원장 김영순

포스트 코로나 글로벌밸류체인(GVC) 재편에 대비한 기업조세정책 방향

• 이 성 봉 (서울여자대학교 경영학과 교수)



한국조세법학회 2020년 춘계학술대회 발표자료(2020.06.13)

포스트 코로나 글로벌밸류체인(GVC) 재편에 대비한 기업조세정책 방향

이성봉(서울여대 경영학과 교수)
sblee@swu.ac.kr, 02-970-5509

I. GVC 개념 및 논의 현황

글로벌 밸류체인 (Global Value Chain)

- 국제적인 제품생산 및 서비스공급과 관련된 부가가치 네트워크
- 국제무역(International Trade)과 해외직접투자(Foreign Direct Investment)를 글로벌 기업 및 산업적 관점에서 가치창출활동 네트워크 중심으로 이해하는 틀
- 무역 및 투자 자유화로 대변되는 지난 30년간 세계경제 글로벌화의 핵심적 트렌드

3

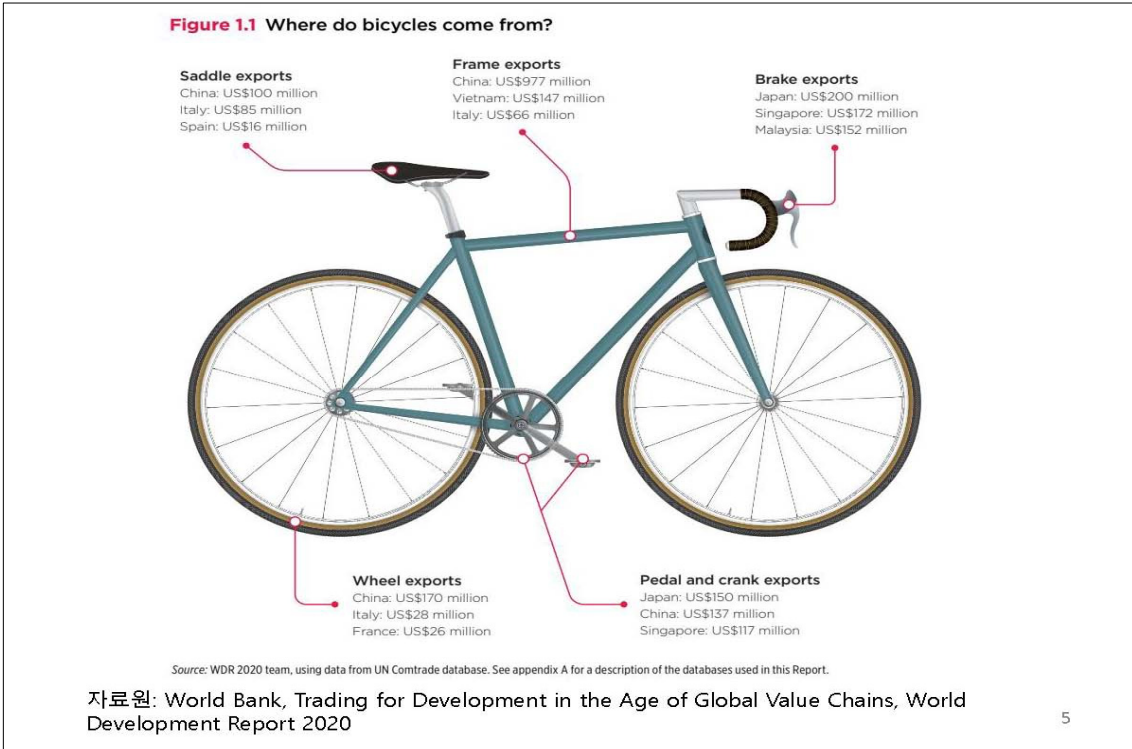
What is a global value chain (GVC)?

A global value chain breaks up the production process across countries. Firms specialize in a specific task and do not produce the whole product.



자료원: World Bank, Trading for Development in the Age of Global Value Chains, World Development Report 2020

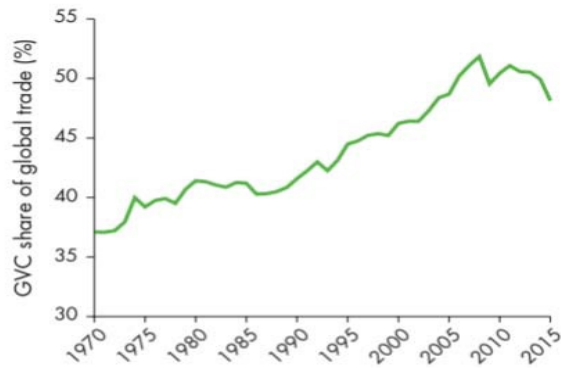
4



GVC 재편 국제적 논의

- GVC재편 논의는 최근 10년 미국, 독일, 일본 등 선진국의 리쇼어링(Reshoring) 정책 추진과 함께 시작(허대식, 2020)
 - 미국: 제조업 부활정책의 일환으로 오바마정부에서 이미 파격적인 법인세 인하. 미국 다국적기업 최고경영자 50% 이상이 향후 5년내 해외사업장을 미국으로 되돌리는 리쇼어링의 실행을 고려중(Reshoring Institute, 2019)
 - 독일: 국가산업전략 2030 발표, EU역내 완결형 공급망(Closed Supply Chain) 구상 모색
 - 일본: 아베노믹스의 핵심에 해외진출 일본기업의 국내복귀 정책이 있었으며, 법인세 인하 및 복귀 이전비용 2/3 지원
 - 중국: '중국제조 2025' 중간재 국내생산 완결성 추구하는 '홍색공급망(Red Supply Chain)' 전략 추진
- 미중무역 갈등과 함께 미국은 중국 공급망 의존도를 낮추려는 시도를 파상적으로 전개(화웨이 제재 등)
- 코로나19 팬데믹으로 중국발 부품공급 차질로 주요국 및 다국적기업의 GVC 재편에 대한 고려가 전 세계적으로 확대
 - 뱅크오브아메리카(BoA)의 최근 조사: 중국 내 거점을 둔 다국적기업 중 본국 회귀를 검토한 곳이 80%(한국경제신문, 2020.5.18)

전세계 무역에서 GVC의 비중 추이



Sources: WDR 2020 team, using data from Eora26 database; Borin and Mancini (2019); and Johnson and Noguera (2017). See appendix A for a description of the databases used in this Report.

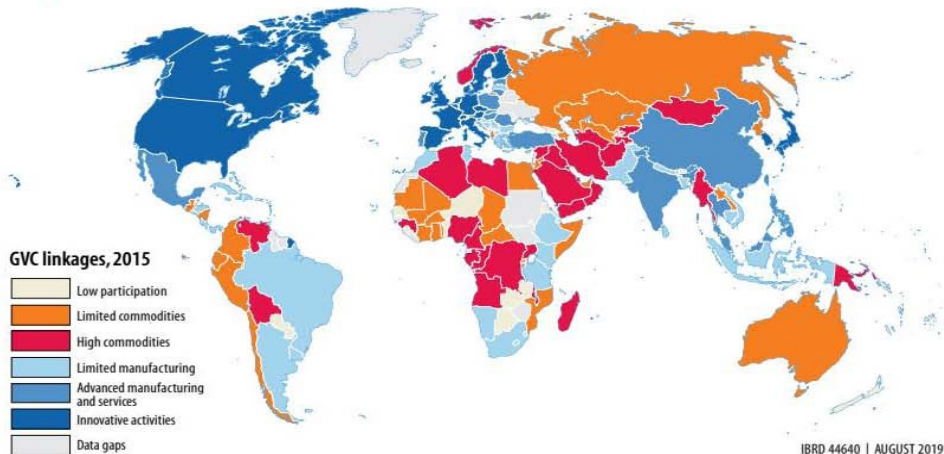
Note: See figure 1.2 in chapter 1 for details. Unless otherwise specified, GVC participation measures used in this and subsequent figures throughout the Report follow the methodology from Borin and Mancini (2015, 2019).

자료원: World Bank, Trading for Development in the Age of Global Value Chains, World Development Report 2020

7

전세계 국가의 GVC 참여 현황

Map O.1 All countries participate in GVCs—but not in the same way



Source: WDR 2020 team, based on the GVC taxonomy for 2015 (see box 1.3 in chapter 1).

Note: The type of a country's GVC linkages is based on (1) the extent of its GVC participation, (2) its sectoral specialization in trade, and (3) its engagement in innovation. Details are provided in figure 1.6 in chapter 1.

자료원: World Bank, Trading for Development in the Age of Global Value Chains, World Development Report 2020

8

GVC 재편 한국의 논의(1)

- 국내 고용창출 목적으로 2013년 "해외진출기업의 국내복귀 지원에 관한 법률" 제정, 유턴기업에 대한 보조금 및 세제감면 도입
- 2014-2018년 5년 동안 복귀기업 52개, 지원금 1억원당 5.4개 일자리 창출 및 지방에 공장신설로 지역경제 긍정효과(최우혁, 2019)
- 2019년부터 지원대상 요건을 확대(해외사업 25%축소, 지식서비스업, 대기업)을 포함한 유턴기업 종합지원대책 시행 중

9

국내 유턴기업 현황 및 지원제도



자료원: 한국경제신문 2020년 6월 5일,
<https://www.hankyung.com/economy/article/2020060563401>

10

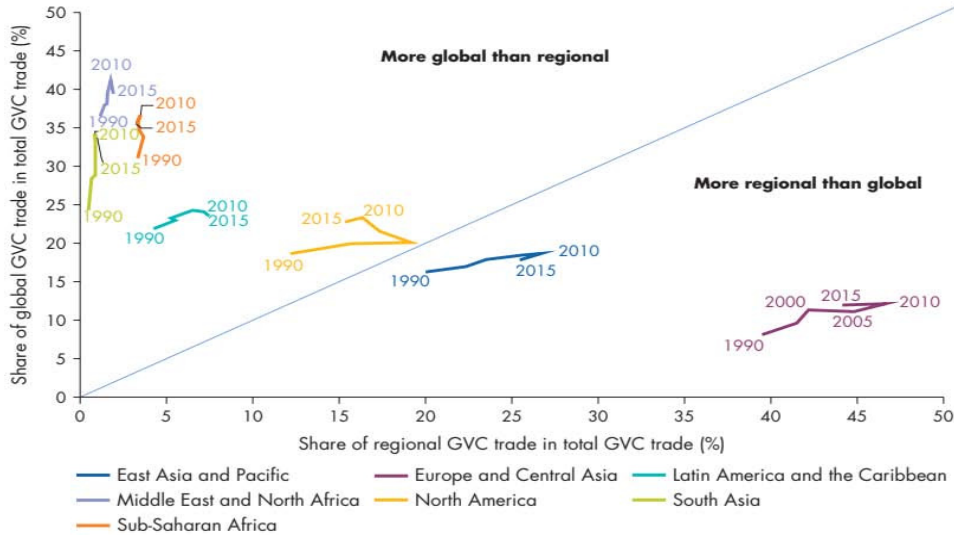
GVC 재편 한국의 논의(2)

- 2019년 7월 일본의 수출규제(반도체 핵심소재인 불산액, EUV레지스트, 불화폴리이미드 등 3대 품목) 핵심 소재부품에 대한 공급망 안정화 정책 추진
- 코로나19 대유행으로 각국 정부가 시행한 봉쇄조치로 국내 및 해외 생산 현장에 연계된 글로벌 공급망 위기 경험하면서 정부와 업계 모두 GVC 재편 대응방안을 모색중
- 산업부는 5월 12일, 코로나19 이후 소재부품장비 자립화 확산과 GVC 재편에 대응한 산업전략 마련 계획
- 기재부는 5월 6일, 중장기 조세정책심의위원회를 개최하여 포스트 코로나 글로벌가치사슬(GVC) 재편에 정교한 인센티브 구조 설계 등 조세정책 방안을 마련할 계획 제시

11

II. 코로나19 이후 GVC 재편 전망

Global VC에서 Regional/National VC로 전환 가속화 전망



Source: WDR 2020 team, using data from Eora26 database.

자료원: World Bank, Trading for Development in the Age of Global Value Chains, World Development Report 2020

Global VC에서 Regional/National VC로 전환

- 코로나19 사태로 전대미문 봉쇄(Lockdown)으로 글로벌 수요와 글로벌 공급 동시 단절 경험
 - 공급측면: 부품수급의 안정화 초점(국내 또는 지역 차원의 VC 안정적 구축)될 것으로 예상
 - 수요측면: 시장 수요자(산업소비자 및 개인소비자) 현장 밀착형 최종 공급 및 유통망 강화 노력 전망
- 거대 내수시장 국가와 수출의존형 국가간 차별적 영향 전망
 - 거대 내수시장 국가(미국, EU, 일본, 중국): 리쇼어링 및 부품 수입대체 국내생산 추진, 보호주의 강화
 - 내수규모가 크지 않은 수출 의존형 국가인 한국의 경우 GVC재편에 따른 어려움이 가중될 것으로 전망: ① 국내 생산을 위한 부품수급의 안정화 노력 뿐만 아니라, ② 세계 주요 시장 현지에서 안정적 사업운영을 위한 해외투자 확대 및 고도화 필요

코로나19 사태이후 보호무역 확산

- 코로나19 위기 상황에서 미국 등 강력한 경제력을 갖고 있는 국가들이 보호무역에 경도된 대응으로 국제 생산협업 체제에 대한 불신 확산(이정민, 2020)
 - 미 국방생산법(Defense Production Act) 발효
 - 미 '바이아메리칸' 강화 및 'National Institute of Manufacturing' 신설로 연방 제조업 지원정책 일원화 추진
 - EU의 의료물자 수출통제 등
- 다른 나라들도 코로나 사태에 따른 경제불안으로 자국 주력산업 보호 등 보호무역에 나설 것으로 예상

15

미국 GVC 재편 전망

- 차이나 디커플링 현상: 2018부터 미국 제조업의 탈중국화는 가속화되고 있는데, 코로나19 사태 이후 더욱 강화될 것으로 전망(이정민, 2020).
- Nearshoring 강화: 멕시코가 중국 공급체인을 빠르게 대체하고 있음
- 공급망 단위(Supply Chain Nodes)의 분산화: 소수의 집중된 공급망 단위에서 분산된 적정한 수의 공급망 단위를 통해서 위기 시 회복력 강화

16



전 산업 GVC에 걸친 디지털 혁신 전망

- 향후 GVC 재편에서 경쟁력 원천은 디지털화 혁신에 달려 있음(이정민, 2020)
 - 빅데이터, IoT, 블록체인 기술을 통한 GVC 관리시스템
 - 로봇, 3D 프린팅 기술을 이용한 생산자동화
 - 각국의 5세대 이동통신(5G) 도입 활성화: 원격 업무 및 관리 자동화 기술수요가 각국의 5G 조기 도입으로 연결

17

Global FDI 감소 예상

Expected impact on global FDI flows in 2020 -2021

Scenario	Downward pressure on global FDI flows
1 Covid-19 controlled in H1 2020	
2 Covid-19 continued impact through 2020	

자료원: UNCTAD, Impact of the Coronavirus Outbreak on Global FDI, Investment Trends Monitor, Special Issue, March 2020 18

5,000대 다국적기업 이익 예측 수정 및 FDI에 대한 영향

Region/economy	Number of companies with earnings revision	Average earnings revision (%)	Share of reinvested earnings in FDI, 2018 (%)
Developed	2'334	-6	61
Developing economies	864	-16	40
Africa	42	-1	27
Developing Asia	730	-18	41
Singapore	16	-30	..
China	259	-26	..
Republic of Korea	121	-20	22
Malaysia	33	-20	..
Thailand	32	-15	72
Vietnam	8	-10	..
Latin America and the Caribbean	92	-6	43
Transition economies	28	-10	93
Total	3'226	-9	52

Source: UNCTAD, based on data from Refinitiv SA.

자료원: UNCTAD, Impact of the Coronavirus Outbreak on Global FDI, Investment Trends Monitor, Special Issue, March 2020 19

외국인투자유치: 위협과 기회

- 위협
 - 다국적기업 이익 감소 -> 투자여력 감소
 - 선진국 다국적기업의 본국 공급망 안정화로 인한 리쇼어링 확대 -> 한국 투자 감소
- 기회
 - 코로나 대처과정에서 우수한 방역역량
 - 국내 공장 가동 중단 사례가 거의 없어 동아시아 안정적 생산 거점 부각
 - 광범위한 FTA 네트워크 활용 가능성 증대

코로나19 이후 GVC 재편이 한국에 주는 세 가지 핵심적 도전

1. 안정적 국내 생산체계 구축을 위한 핵심 소재부품에 대한 국내 수급 안정화 필요
- 소재부품장비 국내기업 육성 및 외국인투자유치
2. GVC 디지털화 추세 가속화에 대한 글로벌 혁신 선도 필요
- 국내 및 외국기업의 국내기반 혁신활동의 유치 및 촉진
3. 세계 주요 시장에서 안정적 사업운영을 위한 해외투자 확대 및 고도화 필요
- 한국기업 해외직접투자 현지 경쟁력 강화 등 질적 고도화

21

Ⅲ. 코로나19 이후 GVC 재편에 대비한 기업조세정책 방향

코로나19 대응 조세지원 주요내용

구분	주요 내용	세수효과
既往 대책 (3.17)	소규모 개인사업자(연매출 8천만원 이하) VAT 부담 경감	(20)△2,929 (20~21)△5,858
	간이과세 납부면제 기준 상향(연매출 3,000만원 → 4,800만원)	(20)△437
	자동차에 대한 개별소비세 감면 신설(6월까지, 감면한도 100만원)	(20)△5,233
	신용카드 등 사용금액에 대한 소득공제율 상향(3~6월 사용분)	(21)△3,449
	접대비 손금산입 한도 0.03~0.05%p 상향(20년 한시)	(21)△1,886
	특별재난지역 소재 중소기업 법인세 등 감면(소기업 60%, 중기업 30%)	(21)△3,400
	상가임대료를 인하한 임대사업자에 대한 세액공제(인하액의 50%)	추정공란
추가 대책 (4.8)	피해업종에 대한 신용카드 등 사용금액 소득공제율 80%로 상향	추정공란
	소상공인으로부터 선결제·선구매시 세액공제(1%) 신설	추정공란
	중소기업 상반기 결손금 소급공제 조기 허용	추정공란
	개인사업자 종합소득세 납부유예(특별재난지역 등은 신고도 유예)	- ¹⁾

주 1) 납부유예 규모는 12.4조원(정부 추계)으로 예상되나, 금년 세수에는 영향 없음

자료: 기획재정부, 국회예산정책처

자료원: 심혜정·백경엽·태정림, 각국의 코로나19 대응 조세지원 현황 및 정책적 시사점, Nabo Focus 제16호, 국회예산정책처, 2020.

23

주요국 코로나19 대응 조세지원 개관

구분	지원 목표	주요 내용
법인세 (55개국)	기업 유동성 개선	당해 영업손실 소급공제 적용(loss-carryback) 코로나19 피해 업종 법인세 감면 법인세 납부유예 및 분할 납부, 체납에 대한 연체이자 감면 및 면제 이자비용 등 비용인정 범위 확대
	고용지원	고용주 부담분 사회보장세(SSCs) 납부유예 및 감면 병가 등 유급휴가자 급여지불액 환급형 세액공제 고용 인센티브 지급 횟수 확대(연 2회 → 매월)
	투자촉진	가속감가상각 허용, R&D 투자비용 조기 세액공제
소득세 (39개국)	가계 유동성 개선	소득세 환급(rebate, refundable tax credit) 소득세 및 사회보장세 납부유예 및 면제, 연체처분 중지 코로나19 의료진 상여금 및 보조금에 대한 소득세 면제
소비세 (61개국)	유동성 개선	부가가치세 납부유예 및 조기 환급, 가산세 감면 및 면제
	소비촉진	특정 지역 및 업종에 대한 소비세 면제 또는 세율인하
	재난 대응	코로나19 물품(소득액/마스크 등) 세율 인하 및 면제
재산세 (15개국)	유동성 개선	재산세 납부 유예 및 감면 특정 업종(호텔/컨벤션/크루즈) 재산세 환급(rebate)

자료: OECD, "Overview of Country Tax Policy Measures in Response to Covid-19 Crisis"를 토대로 국회예산정책처 작성

자료원: 심혜정·백경엽·태정림, 각국의 코로나19 대응 조세지원 현황 및 정책적 시사점, Nabo Focus 제16호, 국회예산정책처, 2020.

24

GVC와 조세의 관계

- GVC 자체가 국가간 조세경쟁 또는 기업의 조세회피의 원인이 되지는 않지만 국제조세관련 중요한 도전 내용임(World Bank, 2020)
- 생산요소의 이동성과 생산과정의 세분화로 인해서 기업들은 조세에 민감하게 반응할 수 있어서 국제협력이 요구됨(Owens·Tavares, 2018)
- 이전가격, 무형자산, 디지털 서비스 등 이익이전과 조세부담 절감 가능성 상존하며, 이에 대응한 국제적 노력으로 OECD BEPS 마련
- 그러나 여전히 GVC관련 국가간 조세경쟁이 불가피한 측면이 현실적으로 존재

25

GVC 재편 대비 기업조세정책방향(1)

- 리쇼어링 촉진을 위한 조세감면확대 정책의 한계성: 기존 조세감면제도의 적용대상 확대 및 요건완화 등으로 일부 효과를 기대할 수 있으나, GVC 재편에 대비한 조세정책방향으로는 충분하지 못함.
- 코로나19 이후 GVC 재편이 한국에 주는 도전 사항에 대응하기 위해서는 한국의 기업과세체계가 국내기업과 외국기업이 한국에서 투자를 확대하도록 해야 하며, 국내외 기업 모두 한국내 혁신활동을 적극적으로 전개하도록 해야 하며, 더불어 해외 진출 한국기업의 현지 경쟁력 제고에도 기여할 수 있어야 함.

26

GVC 재편 대비 기업조세정책방향(2)

- 코로나19 이후 GVC 재편에 대비한 기업조세정책 방향으로 다음 세 가지 사항을 제시함.
- 첫째, 법인세 과세체계를 현행 글로벌 과세체계에서 영토주의 과세체계로 개편
- 둘째, 법인세율의 인하
- 셋째, 특허박스제도의 도입

27

개편방향 1: 글로벌 과세체계에서 영토주의 과세체계 변경

<법인세 과세체계 국제비교>

글로벌 과세체계	<ul style="list-style-type: none"> • 국내소득과 해외소득 모두 과세 • OECD 국가 중 5개국 : 한국, 멕시코, 칠레, 아일랜드, 이스라엘
영토주의 과세체계	<ul style="list-style-type: none"> • 국내소득에 대해서만 과세 • 나머지 OECD 국가들(31개국)

자료원: 국회예산정책처, 2019 조세수첩, 2019

28

개편방향 1: 글로벌 과세체계에서 영토주의 과세체계 변경

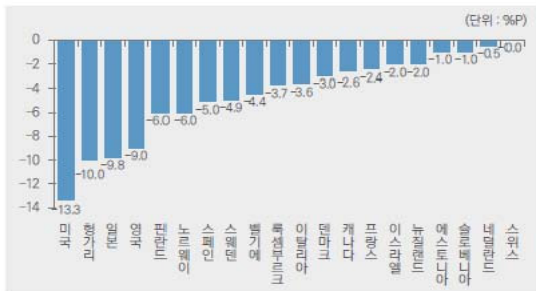
- 한국 기업들이 국내소득에 대해서만 한국에서 법인세를 납부하도록 함으로써 국내투자 활동에 보다 집중할 수 있도록 함.
- 해외활동의 경우에는 해외 현지국 과세만 적용 받게 되며, 현지시장의 기업들과 경쟁하는 것에만 집중하도록 하는 효과(자본수입중립성)가 있음.
- 미국은 리쇼어링과 미국 제조업 부활을 위한 2017년 12월 법인세 개혁에서 법인세율 인하와 함께 기존의 글로벌 과세체계를 영토주의 과세체계로 변경하였음.

29

개편방향 2: 법인세율 인하

법인세 최고세율 변화 국제비교(2010년 vs. 2019년)

▶ 세율 인하 20개국 : 미국, 일본, 영국, 이탈리아, 프랑스 등



▶ 세율 인상 9개국 : 칠레, 그리스, 한국 등 / 유지 7개국 : 호주, 체코 등



주: 지방세 등을 포함한 최고세율 기준 (OECD Tax Database 자료)
 자료원: 자료원: 국회예산정책처, 2019 조세수첩, 2019

30

주요국 법인세 명목최고세율 인하

- 미국: 오마바 행정부 38% -> 28%, 트럼프 행정부 28% -> 21%로 인하
- 일본: 30% 세율을 2013년부터 점진적 인하, 2019년 23.2%
- 독일: 2008년, 25% -> 15% 인하
- 영국: 2017년, 30% -> 19% 인하

31

- (지방세²⁾포함기준) 2019년 우리나라 법인세 최고세율 27.5%는 OECD 국가 중 11위 수준
- 2019년 G7 평균 법인세최고세율(지방세포함)은 27.3%
OECD 평균 법인세최고세율(지방세포함)은 23.5%

- 우리나라 법인세 최고세율(지방세포함) : 24.2%('10) → 27.5%('19)
- G7 평균 법인세 최고세율(지방세포함) : 33.1%('10) → 27.3%('19)
- OECD 평균 법인세 최고세율(지방세포함) : 25.1%('10) → 23.5%('19)

	(단위: %)											(단위: %)		
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	순위 '10	순위 '19	변동	
프랑스	34.4	36.1	36.1	38.0	38.0	38.0	34.4	44.4	34.4	32.0	(3)	(1)	2↑	
독일	29.5	29.6	29.6	29.6	29.7	29.8	29.8	29.9	29.9	29.9	(10)	(5)	5↑	
일본	39.5	39.5	39.5	37.0	37.0	32.1	30.0	30.0	29.7	29.7	(1)	(6)	5↓	
이탈리아	31.4	31.4	31.3	31.3	31.3	31.3	31.3	27.8	27.8	27.8	(5)	(10)	5↓	
한국	24.2	24.2	24.2	24.2	24.2	24.2	24.2	24.2	27.5	27.5	(22)	(11)	11↑	
캐나다	29.4	27.7	26.1	26.2	26.2	26.7	26.7	26.7	26.8	26.8	(11)	(12)	1↓	
미국	39.2	39.2	39.1	39.0	39.1	39.0	38.9	38.9	25.8	25.9	(2)	(13)	11↓	
영국	28.0	26.0	24.0	23.0	21.0	20.0	20.0	19.0	19.0	19.0	(13)	(33)	20↓	
G7 평균	33.1	32.8	32.2	32.0	31.8	31.0	30.2	31.0	27.6	27.3				
OECD 평균	25.1	25.1	25.0	25.1	24.9	24.7	24.4	24.2	23.7	23.5				

주: 1) ()는 OECD 36개국 중 순위로, 2019년 기준값임
2) 파란색은 순위가 높아졌음을 빨간색은 낮아졌음을 표시
자료: OECD Tax Database 자료를 토대로 국회예산정책처 작성

32

법인세 한계실효세율 OECD국가비교

	한계실효세율		순위		변화(%p)
	2005	2014	2005	2014	
France	35.4	36.0	3	1	0.6
U.S.	35.9	35.3	2	2	-0.6
S. Korea	32.8	30.1	6	3	-2.7
Japan	31.5	29.3	7	4	-2.2
Austria	26.2	26.2	10	5	0.0
Spain	30.4	26.0	8	6	-4.4
Australia	25.9	25.9	11	7	0.0
Italy	33.5	24.5	5	8	-9.0
Germany	34.0	24.4	4	9	-9.6
U.K.	30.0	23.7	9	10	-6.3
단순평균	22.3	19.4	-	-	-2.9
가중평균	31.4	28.2	-	-	-3.2

자료: Chen and Mintz(2015), "The 2014 Global Tax Competitiveness Report"의 Table 3에서 재인용.
 주: 가중평균은 실질 GDP로 가중된 평균값을 의미함

자료원: 조경엽, 법인세 한계세율에 대한 소고, KERI Brief 16-17, 2016. 재인용

● 2017년 기준 명목 GDP 대비 소득세 부담 4.5%

- 2017년 OECD 평균 8.3%
- 우리나라는 2010년 3.2%에서 2017년 4.5%로 상승

(단위: %)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
캐나다	10.9	11.1	11.4	11.3	11.4	12.0	11.9	11.6
이탈리아	11.2	11.0	11.6	11.6	11.2	11.2	11.0	10.9
미국	8.2	9.3	9.3	10.0	10.2	10.6	10.4	10.5
독일	8.5	8.8	9.4	9.6	9.6	9.8	10.0	10.2
영국	9.3	9.3	8.9	8.9	8.7	8.9	9.0	9.1
프랑스	7.2	7.4	8.0	8.4	8.5	8.5	8.6	8.6
일본	4.9	5.1	5.2	5.6	5.7	5.8	5.7	5.7
한국	3.2	3.4	3.6	3.6	3.8	4.1	4.3	4.5
OECD 평균	7.6	7.7	7.9	8.1	8.2	8.3	8.2	8.3

주: 1) 2017년 호주, 그리스 미발표로 이를 제외한 평균임
 2) 한국은 GDP 기준년 변경(2010년→2015년)을 반영한 수치이며, 이를 기준으로 OECD 평균 도출
 자료: OECD Tax Database

● 2017년 기준 명목GDP 대비 법인세 부담 3.6%

- 2017년 OECD 평균 3.0%

(단위: %)

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
일본	3.2	3.5	3.8	3.9	3.8	3.7	4.0
캐나다	3.2	3.2	3.3	3.4	3.4	3.4	3.4
한국	3.6	3.5	3.2	3.0	3.1	3.4	3.6
영국	2.9	2.7	2.6	2.5	2.4	2.7	2.8
프랑스	2.6	2.6	2.6	2.3	2.1	2.0	2.3
이탈리아	2.2	2.4	2.6	2.2	2.0	2.1	2.1
독일	1.7	1.7	1.8	1.7	1.7	2.0	2.0
미국	1.8	2.0	2.1	2.3	2.1	2.0	1.9
OECD 평균	2.8	2.8	2.8	2.8	2.8	2.9	3.0

주: 우리나라는 SNA 2015년 기준 경상 GDP 성장률을 적용하여 산출
 자료: OECD Revenue Statistics

개편방향 2: 법인세율 인하

- GVC 재편과정에서 국내기업 및 외국기업의 국내 투자활성화를 유도하기 위해서는 법인세 전반적인 부담 완화가 필수
- 2019년부터 외국인투자 조세감면제도가 폐지되면서 우리나라 투자환경이 크게 악화됨.
- 국내외 기업의 투자활성화를 위해서는 투자 단위당 조세부담(한계실효세율)을 낮추는 것이 필요하며, 이를 위해서는 법인세율을 낮추어 국내외 기업에게 동등하고, 투자친화적으로 대우는 것이 필요함.

35

개편방향 3: 특허박스제도의 도입

기술이전·취득 과세특례제도와 특허박스제도의 비교

	기술이전·취득 과세특례	특허박스
목적	특허거래 활성화를 통한 오픈이노베이션 촉진	외국기업의 국내 투자 유치 국내기업 기술의 해외 유출 방지
방법	연구개발 성과물의 활용 ‘IP 자체’에 대한 세액감면 기술이전 및 기술취득에 세액감면	연구개발 성과물의 활용 ‘IP 제품’에 대한 세액감면 기술이전소득뿐만 아니라 특허권등을 통한 사업화 소득에 세액감면
대상	중소·중견기업	기업규모 제한 없음

하흥준·곽현, 특허박스제도의 국내 도입을 위한 방안에 관한 연구, 한국지식재산위원회, 2020.

36

개편방향 3: 특허박스제도의 도입

- 특허박스제도는 특허 등의 지식재산을 사업화하여 발생한 소득에 대해 법인세를 감면해주는 제도로 자국 내 국내 및 외국기업의 연구개발을 촉진하고, 그 성과로서 혁신기반기술의 이전 및 사업화를 활성화
- GVC 재편과정에서 소재부품장비 산업분야의 혁신기반 경쟁력 강화가 중요하며, 이를 위해서는 기존의 투입중심의 R&D 지원세제와 함께 성과중심의 R&D지원이 필요함.
- R&D투자세액공제와 특허박스제도는 유럽의 대부분 선진국에서 병행하여 운영하고 있는 대표적인 혁신 투자 촉진제도로 한국 GVC 고도화 및 안정화에 기여할 것으로 예상됨.

37

참고문헌

- 국회예산정책처, 2019 조세수첩, 2019.
- 심혜정·백경엽·태정림, 각국의 코로나19 대응 조세지원 현황 및 정책적 시사점, Nabo Focus 제16호, 국회예산정책처, 2020.
- 유경진, 주요국 특허박스(Patent Box) 제도 도입효과와 시사점, KERI Brief 17-04, 2017.
- 이정민, 코로나19가 불러올 글로벌 밸류체인 변화, 코트라 해외시장뉴스, 2020.04.22.
- 조경엽, 법인세 한계세율에 대한 소고, KERI Brief 16-17, 2016.
- 조재한·김인철, 코로나19와 글로벌 가치사슬 재편에 따른 중장기 대응방안, KIET 산업경제, 2020.04.
- 최우혁, 유턴기업 종합지원대책, 나라경제 Vol. 338, 2019.
- 최현경·성열용, 특허박스(Patent Box)제도의 해외사례와 국내도입, KIET 산업경제, 2013.
- 하홍준·곽현, 특허박스제도의 국내 도입을 위한 방안에 관한 연구, 한국지식재산위원회, 2020.
- 한국경제신문, 리쇼어링·글로벌 공급망 재편...사라지는 '세계의 공장', 2020.5.18.
- 한국경제신문, 돌아온 기업 80곳 중 절반만 가동 중..."한국은 유턴기업 무덤", 2020.6.5.
- 허대식, 포스트 코로나의 시대, 글로벌 공급망 재구축 전략, 월간통상 97, 2020년 6월호.
- EY, Minimize your value chain risk amid global tax evolution, 2015
- Owens, J & R. Tavares, Global Value Chain Policy Series Taxation, World Economic Forum, 2018.
- Reshoring Institute, The Changing Trends of Reshoring in the United States, 2019.
- UNCTAD, Impact of the Coronavirus Outbreak on Global FDI, Investment Trends Monitor, Special Issue, March 2020.
- World Bank, Trading for Development in the Age of Global Value Chains, World Development Report 2020, World Bank Group, 2020.

38

금융지주회사가 자회사에 자금을 대여하고 이자를 받는 경우 그 이자에 대하여 부가가치세를 부과할 수 있는지 여부

• 김 상 술 (법무법인 평안/세무학박사)



(판례 평석)

금융지주회사가 자회사에 자금을 대여하고 이자를 받는 경우 그 이자에 대하여 부가가치세를 부과할 수 있는지 여부

- 대법원 2019. 3. 14. 선고 2015두60662 판결 -

김 상 슨*

차 례

- I. 사실관계와 관련 법령, 이 사건의 쟁점 및 당사자의 주장
- II. 원심판결의 요지(국승)
- III. 대상판결의 요지(국패, 파기환송)
- IV. 대상판결에 대한 분석
 - 1. 「부가가치세법」상 공동매입세액 안분계산에 대한 일반 이론
 - 2. 공동매입세액 안분계산 관련 법원의 판례의 입장
 - 3. 대상판결에 대한 검토
- V. 결 론

I. 사실관계 및 이 사건의 쟁점

1. 사실관계

- 가. 원고는 「금융지주회사법」에 따라 설립된 금융지주회사로서 법인등기부상 목적사업은 <표 1>과 같다.
- 나. 원고는 자회사 지배 또는 경영관리, 자회사등에 대한 자금지원, 자회사의 공동상품 개발, 판매를 위한 사무지원 등의 업무를 수행하면서 브랜드사용료 수익과 자회사 주식 보유에 따른 배당금 수익, 자회사등 자금지원에 따른 대여이자, 예금이자 등의 투자수익 등을 얻고 있다.

* 법무법인 평안, 세무학 박사·세무사

<표 1> 원고의 법인등기부상 목적사업

1. 금융업을 영위하는 회사 또는 금융업의 영위와 밀접한 관련이 있는 회사의 지배 내지 경영관리
2. 자회사 등(자회사, 손자회사 및 손자회사가 지배하는 회사를 포함한다, 이하 같다)에 대한 자금 지원
3. 자회사에 대한 출자 또는 자회사 등에 대한 자금지원을 위한 자금조달
4. 자회사등의 공동상품의 개발, 판매를 위한 사무지원 등 자회사 등의 업무에 필요한 자원의 제공
5. 전산, 법무, 회계 등 자회사 등의 업무를 지원하기 위하여 자회사등으로부터 위탁받은 업무
6. 위 각호에 부수 또는 관련되는 업무

다. 한편, 원고는 브랜드사용료 수익에 대해서는 부가가치세를 거래징수하여 신고·납부하였고, 매입세액은 아래 <표 2>의 3가지 유형으로 구분하여 매입세액 공제금액을 산출하였다.

<표 2> 원고의 부가가치세 신고 내역

- ① 과세사업 관련 매입세액(전액공제) : 브랜드 사용료 수익에 직접 대응되는 매입세액으로 브랜드 광고선전비, 브랜드수수료 산정 용역비, 상표권 등록비용 등.
- ② 불공제 매입세액(전액 불공제) : 자회사 출자 및 대여를 위한 차입관련 비용(사채발행시 평가수수료 등), 비영업용소형승용차 관련 매입세액, 접대비 관련 매입세액.
- ③ 공통매입세액(안분공제) : 상기 매입세액 외에 사무실 유지를 위한 각종 경비(임차료, 통신비, 비품 구입비 등), 회계·세무 자문비용 기타 용역비 등 관련 매입세액(이하 ‘이 사건 공통매입세액’이라 한다).

라. 원고는 당초 전체 수입금액을 면세사업수입금과 과세사업수입금으로 분류한 후 배당금, 자회사등 자금지원으로 인한 대여이자(2009년 제2기부터 2012년 제2기까지 자회사등에 자금지원을 하여 주고받은 대여이자로서 각 반기별로 최소 약 274억 원에서 최대 약 504억 원, 이하 ‘이 사건 대여이자’라 한다), 예금이자 및 대손충당금환입액 등을 면세사업의 수입금액에 포함하여 전체 수입금액 중 면세사업수입금이 차지하는 비율을 불공제 비율로 산출한 후, 과·면세 공통매입세액 중 불공제비율에 해당하는 금액을 공제되는 매입세액에서 차감하고 부가가치세를 신고 및 납부하여 왔다.

마. 그러나 원고는 당초 면세사업 관련 공급가액에 포함시킨 배당금수익, 예금이자, 이 사건 대여이자, 대손충당금환입, 단기매매증권관련이익을 이 사건 공통매입세액과 관련이 없는 투자수익 등으로 보아 면세사업 관련 수입금액에서 제외하여 이 사건 공통매입세액 전액을 과세사업 매입세액으로 공제받는 것으로 하고, 다만 재계산해야 하는 부분이 있어 매출세액에서 공제하여야 할 매입세액을 2013. 1. 25. 2009년 2기분 부가가치세 0000원을, 2013. 3. 14. 2010년 1기분부터 2012년 2기분까지 부가가치세 합계 0000

원을 환급해 줄 것을 요구하는 내용으로 경정청구를 하였다.

바. 피고는 위 경정청구 중 이 사건 대여이자를 제외한 나머지 수입금 항목은 면세사업 관련 수입금에서 제외하고, 이 사건 대여이자는 면세사업의 공급가액에 해당하는 것으로 보아 불공제 비율을 계산하여, 2013. 5. 21. 위 경정청구 세액 중 일부인 0000원에 대하여 환급결정을 하고, 나머지 경정청구(합계 0000원)에 대한 거부처분을 하였다(이하 ‘이 사건 처분’이라 한다).

2. 관련 법령

가. 부가가치세법(2013. 1. 1. 법률 제11608호로 개정되기 전의 것)

제12조 【면세】 ① 다음 각 호의 재화 또는 용역의 공급에 대하여는 부가가치세를 면제한다.

11. 금융·보험 용역으로서 대통령령으로 정하는 것

제17조 【납부세액】 ② 다음 각 호의 매입세액은 매출세액에서 공제하지 아니한다.

6. 부가가치세가 면제되는 재화 또는 용역을 공급하는 사업(부가가치세가 과세되지 아니하는 재화 또는 용역을 공급하는 사업을 포함한다)에 관련된 매입세액(투자에 관련된 매입세액을 포함한다)과 대통령령으로 정하는 토지 관련 매입세액

나. 부가가치세법 시행령(2013. 2. 15. 대통령령 제24259호로 개정되기 전의 것)

제33조 【금융·보험용역의 범위】 ① 법 제12조 제1항 제11호에 규정하는 금융·보험용역은 다음 각 호에 규정하는 사업에 해당하는 역무로 한다(이하 각 호 생략).

② 제1항 각 호의 사업 외의 사업을 하는 자가 주된 사업에 부수하여 같은 항의 금융·보험용역과 동일 또는 유사한 용역을 제공하는 경우에도 법 제12조 제1항 제11호의 금융·보험용역에 포함되는 것으로 본다.

제61조 【매입세액의 안분계산】 ① 사업자가 과세사업과 면세사업¹⁾을 겸영하는 경우에 면세사업에 관련된 매입세액의 계산은 실지 귀속에 따라 하되, 과세사업과 면세사업에 공통으로 사용되어 실지 귀속을 구분할 수 없는 매입세액(이하 “공통매입세액”이라 한다)은 다음 산식에 의하여 계산한다. 다만, 예정신고를 하는 때에는 예정신고기간에 있어서 총공급가액에 대한 면세공급가액의 비율에 의하여 안분계산하고, 확정신고를 하는 때에 정산한다. (이하생략)

1) 2013. 2. 15. 대통령령 제24259호로 개정 시 면세사업은 ‘비과세사업을 포함’하는 것으로 개정되었다.

다. 금융지주회사법

제2조 【정의】 ① 이 법에서 사용하는 용어의 정의는 다음과 같다.

1. “금융지주회사”라 함은 주식(지분을 포함한다. 이하 같다)의 소유를 통하여 금융업을 영위하는 회사(이하 “금융기관”이라 한다) 또는 금융업의 영위와 밀접한 관련이 있는 회사를 대통령령이 정하는 기준에 의하여 지배(이하 “지배”라 한다)하는 것을 주된 사업으로 하는 회사로서 다음 각 목에 모두 해당하는 것을 말한다.

- 가. 1 이상의 금융기관을 지배할 것
- 나. 자산총액이 대통령령으로 정하는 기준 이상일 것
- 다. 제3조에 따라 금융위원회의 인가를 받을 것

라. 금융지주회사법 시행령

제11조 【금융지주회사의 업무 등】 ① 법 제15조에서 “대통령령이 정하는 업무”라 함은 다음 각호의 업무를 말한다.

1. 경영관리에 관한 업무
 - 가. 자회사 등에 대한 사업목표의 부여 및 사업계획의 승인
 - 나. 자회사 등의 경영성과의 평가 및 보상의 결정
 - 다. 자회사 등에 대한 경영지배구조의 결정
 - 라. 자회사 등의 업무와 재산상태에 대한 검사
 - 마. 자회사 등에 대한 내부통제 및 위험관리 업무
 - 바. 가목부터 마목까지의 업무에 부수하는 업무
2. 경영관리에 부수하는 업무
 - 가. 자회사 등에 대한 자금지원
 - 나. 자회사에 대한 출자 또는 자회사등에 대한 자금지원을 위한 자금조달
 - 다. 자회사등의 공동상품의 개발·판매를 위한 사무지원 등 자회사등의 업무에 필요한 자원의 제공
 - 라. 전산, 법무, 회계 등 자회사등의 업무를 지원하기 위하여 자회사등으로부터 위탁 받은 업무
 - 마. 그 밖에 법령에 의하여 인가·허가 또는 승인 등을 요하지 아니하는 업무

3. 쟁점 및 당사자의 주장

가. 쟁점

이 사건 대여이자를 면세공급가액 및 총 공급가액에 포함하여야 하는지, 또는 이 사건 대여이자가 공통매입세액과 관련 없는 비과세대상으로서 면세공급가액 및 총 공급가액에서 제외되어야 하는지 여부이다.

나. 원고의 주장요지

- ① 원고는 「금융지주회사법」에 의하여 설립된 금융지주회사로서 주식의 소유를 통하여 금융업을 영위하는 회사 또는 금융업의 영위와 밀접한 관련이 있는 회사를 지배하는 것을 주된 사업으로 할 뿐, 기본적으로 금융업을 직접 영위하는 회사(즉, 금융기관)가 아니며, 「금융지주회사법」에 의하면 금융지주회사는 자회사의 경영관리업무와 그에 부수하는 업무(경영관리에 부수하는 업무)로서 대통령령이 정하는 업무를 제외하고는 영리를 목적으로 하는 다른 업무를 영위할 수 없도록 규정하고 있는바, 금융지주회사가 금융업을 영위하는 자회사등에 대한 자금지원을 위해 대여하는 행위는 금융지주회사법령에 의하여 이루어지는 것으로서 부가가치세법령에 따른 수익사업을 영위하기 위하여 주된 업무에 부수하여 면세용역에 해당하는 금융업을 영위한 결과의 산물이 아니다. 따라서 이 사건 대여이자는 「부가가치세법」에서 규정하고 있는 용역제공의 대가로 수령한 금원이 아닌 비과세대상으로서 면세공급가액 및 총공급가액에 해당하지도 않으므로 공통매입세액 안분계산시 면세공급가액 및 총공급가액에서 제외되어야 한다.
- ② 매입세액 안분계산을 함에 있어서 배당금과 같은 투자수익은 면세공급가액(면세사업 관련 수입금액)에서 제외되는바, 출자금의 경우 자회사의 자본금을 형성하고, 자금대여의 경우 자회사의 부채를 구성하지만, 그 자금조달이 모회사인 금융지주회사에 의해서 이뤄졌다는 점에서는 그 실질이 동일하므로 이를 달리 취급할 아무런 합리적인 이유가 없으므로 이 사건 대여이자는 공통매입세액 안분계산시 면세공급가액 및 총공급가액에서 제외되어야 한다.

다. 피고의 주장요지

「부가가치세법 시행령」(2013. 2. 15. 대통령령 제24359호로 개정되기 전의 것) 제33조 제2항에 따라 같은 조 제1항 각 호의 사업 외의 사업을 하는 자가 주된 사업에 부수하여 같은 항의 금융·보험용역과 동일 또는 유사한 용역을 제공하는 경우에도 「부가가치세법」 제12조

제1항 제11호의 금융·보험용역에 포함되는 것으로 보아 면세공급가액에 포함하는바, 원고가 자회사등에 자금을 대여한 것은 금융·보험용역과 동일 또는 유사한 용역을 제공하는 경우에 해당하여 이 사건 대여이자는 공통매입세액 안분계산시 면세공급가액에 포함되어야 한다.

4. 인정사실

가. 원고는 「금융지주회사법」 제15조, 같은 법 시행령 제11조 제1항 제2호에 따른 금융지주회사의 부수적인 업무로서 자회사등에 대한 자금지원업무를 수행하고 있는바, 자회사등에 대한 자금지원은 원고의 “자회사 자금지원 지침”에서 정한 지원한도, 지원절차, 지원자금의 조달, 지원기간, 지원금리 결정방법 등에 따라서 아래 <표 3>과 같은 과정을 거쳐 실행한다.

<표 3> 금융지주회사의 부수적인 업무 중 자회사 자금지원 지침 내용

- ① 자회사 중 조달금리가 원고보다 상대적으로 높은 자회사등이 원고에게 자금지원 요청을 함.
- ② 원고가 자회사등으로부터 자금지원 요청을 받은 경우, 자금지원 담당부서는 자금용도, 지원요청 사유 및 해당 자회사의 영업실적과 리스크요인을 검토하여 자금지원여부를 판단하고 지원자금의 조달 방법을 정함.
- ③ 자금지원을 위한 자금은 회사채 또는 기업어음 발행 및 기타 차입 등 외부조달과 회사의 자체 보유자금으로 조달함.
- ④ 대여이자율은 대출시 마다 결정하는 것이 아니라 ‘자회사 자금지원 지침’에 규정된 결정 방법을 따르는데, 지원자금을 외부 조달한 경우에는 조달금리에 조달부대비용, 충당금적립비용, 업무원가 등을 가산한 금리로 함.
 ※ 대여이자율 : 조달금리 + 조달부대비용 + 대손충당금적립비율^(*) + 업무원가^(**)
^{*} 충당금적립비율 : 조달금리의 0.5%
^{**} 업무원가 : 0.04%(은행 일시상환 일반자금대출 직접비 준용)
- ⑤ 조달된 자금을 자금지원을 요청한 자회사등에게 대여함.

나. 원고는 자회사 대출을 위한 자금조달을 위하여 아래 <표 4>와 같이 회사채 또는 기업어음 발행 및 기타 차입 등의 방법을 사용하고 있는데, 2012. 3. 14.자 LG카드에 대한 0000원 대출 및 같은 날 AA캐피탈에 대한 0000원 대출을 위하여 아래와 같이 제73회차 회사채 발행을 하였다.

<표 4> 원고의 회사채 발행 내용

○ 사채 발행 내역	
발행일 : 2012. 3. 14.	만기일 : 2017. 3. 14.
발행규모 : 0000원	
발행금리 : 3.99%	실질금리 : 4.05%
이자지급 : 3개월 후급	
○ 사채 발행비용 내역	
인수 수수료 : 발행금액의 0.25% (0000원), 납부기관 : 주간사	
발행 분담금 : 발행금액의 0.07%(0000원), 납부기관 : 금융감독원	
상장 수수료 및 연부과금 : 0000원, 납부기관 : 증권거래소	
등록 수수료 : 0000원, 납부기관 : 증권예탁원	

II. 원심법원 판결의 요지

1. 원심법원의 판단(국승)

원고가 회사채 발행 등의 방법으로 자금을 조달하여 자회사등에서 자금을 대출한 것이 구 「부가가치세법 시행령」 제33조 제1항에서 규정한 ‘금융·보험용역과 동일 또는 유사한 용역을 제공하는 경우’에 해당하는지 보건대, 동 시행령 제33조 제1항은 면세되는 금융·보험용역의 범위에 관하여 ‘법 제12조 제1항 제11호에 규정하는 금융·보험용역은 다음 각 호에 규정하는 사업에 해당하는 역무로 한다.’고 규정하면서 같은 항 제1호는 ‘「은행법」에 의한 은행업’, 제18호는 ‘그 밖의 금전대부업’을 규정하고 있으며, 개정된 「부가가치세법」(2014. 2. 21. 대통령령 제25196호로 개정된 것) 제40조 제1항 제1호는 면세하는 금융·보험용역의 범위에 관하여 ‘「은행법」에 따른 은행업무 및 부수업무로서 “자금의 대출” 또는 어음의 할인(나목) 용역’이라고 구체적으로 규정하고 있으며, 「은행법」 제2조 제1항 제1호는 “은행업”이란 예금을 받거나 유가증권 또는 그 밖의 채무증서를 발행하여 불특정 다수인으로부터 채무를 부담함으로써 조달한 자금을 대출하는 것을 업(業)으로 하는 것을 말한다.’고, 「대부업 등의 등록 및 금융이용자 보호에 관한 법률」(이하 ‘대부업법’이라 한다) 제2조 제1호 본문 전단은 “대부업”이란 금전의 대부(어음할인·양도담보, 그 밖에 이와 비슷한 방법을 통한 금전의 교부를 포함한다. 이하 “대부”라 한다)를 업(業)으로 하는 것을 말한다.’고 규정하고 있는바, 원고는 금융기관은 아니지만 부수업무로서 ‘자회사 자금지원 지침’에 따라 원고가 직접 회사채를 발행하거나 또는 기업어음 발행 및 기타 차입 등의 방법으로 자금을 조달하여 외부 조달 금리에

원고가 투입한 비용 등을 추가한 대출금리로 원고의 자회사, 손자회사, 증손회사 등에게 자금을 대출하였는바, 원고의 자회사등에 대한 자금 대출행위는 앞서 본 「은행법」상의 은행업에 해당하는 ‘유가증권 또는 그 밖의 채무증서를 발행하여 불특정 다수인으로부터 채무를 부담함으로써 조달한 자금을 대출하는 행위’와 동종 또는 유사한 용역, 또는 대부업법상의 대부업에 해당하는 ‘금전의 대부를 업으로 하는 행위’와 동종 또는 유사한 용역에 해당한다고 봄이 상당하고, 원고가 금융지주회사로서 금융기관이 아니고, 영리를 목적으로 금융업 등을 할 수 없다고 하여 이 사건 대역이자를 비과세대상으로 보기는 어렵다.

따라서 피고가 이 사건 공동매입세액에 대한 안분계산을 함에 있어서 이 사건 대역이자를 면세공급가액에 포함시켜 불공제 매입세액을 계산하여 부가가치세를 산정한 이 사건 처분은 적법하다.

2. 대상판결의 요지(국패, 파기환송)

가. 구 「부가가치세법」(2013. 6. 7. 법률 제11873호로 전부개정되기 전의 것) 제12조 제1항 제11호는 금융·보험 용역으로서 대통령령으로 정하는 것에 해당하는 용역의 공급에 대하여 부가가치세를 면제한다고 정하고 있다. 그 위임에 따라 같은 법 시행령(2013. 2. 15. 대통령령 제24359호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제33조 제1항은 「은행법」에 의한 은행업(제1호)과 ‘그 밖의 금전대부업’(제18호)을 금융·보험 용역의 하나로 열거하고 있고, 같은 조 제2항은 ‘제1항 각 호의 사업 외의 사업을 하는 자가 주된 사업에 부수하여 같은 항의 금융·보험 용역과 동일 또는 유사한 용역을 제공하는 경우’ 역시 금융·보험 용역에 포함되는 것으로 정하고 있다.

「은행법」은 예금을 받거나 유가증권 또는 그 밖의 채무증서를 발행하여 불특정 다수인으로부터 채무를 부담함으로써 조달한 자금을 대출하는 것을 업으로 하는 것을 은행업으로 정의하고 있다(제2조 제1항 제1호). 「대부업 등의 등록 및 금융이용자 보호에 관한 법률」은 금전의 대부(어음할인·양도담보, 그 밖에 이와 비슷한 방법을 통한 금전의 교부를 포함한다)를 업으로 하는 것 등으로 대부업을 정의하고 있다(제2조 제1호).

은행업이나 대부업(이하 ‘은행업 등’이라 한다)은 관련 법령에 따른 인가나 등록 등의 절차를 마친 다음 불특정 다수인을 상대로 자금을 융통하거나 중개하는 용역을 제공하는 것을 업으로 하여 그에 대한 수수료 성격의 대가를 지급받는 것을 본질로 하는 것으로서, 이러한 금융·보험 용역의 공급은 부가가치세 부과대상에 해당한다. 다만 은행업자 등이 자금을 융통하는 등의 용역을 제공하고 그에 따라 이자 명목으로 돈을 받

더라도 이것에는 위와 같은 용역의 대가 이외에도 다른 요소들이 섞여 있으므로 그 받은 돈 전부를 곧바로 용역 공급에 대한 대가로 볼 수 없고 용역 공급의 대가만을 구분해 내기도 어려운 사정 등을 고려하여 부가가치세를 면제할 뿐이다. 이와 달리 자금유통 등이 은행업자 등의 개입 없이 개별적으로 이루어진 경우라면, 부가가치세 부과대상 자체가 되지 않는 비과세사업이어서 부가가치세 면제에 해당할 여지가 없다.

- 나. 금융지주회사의 설립을 촉진하여 금융산업의 경쟁력을 높일 목적 등으로 마련된 「금융지주회사법」은 금융지주회사가 자회사의 경영관리업무와 그에 부수하는 업무로서 대통령령이 정하는 업무를 제외하고는 영리를 목적으로 하는 다른 업무를 영위할 수 없도록 하면서(제15조), 이를 위반할 경우 형사처벌의 대상으로 삼고 있다(제70조 제4항). 이러한 경영관리업무에 부수하는 업무에는 자회사 등에 대한 자금지원과 이를 위한 자금조달 등이 포함된다(「금융지주회사법 시행령」 제11조 제1항 제2호). 이처럼 금융지주회사는 경영관리업무 등의 하나로 자신이 지배·경영하고 있는 특정 자회사 등에 단순히 개별적인 자금지원을 할 수 있을 뿐이다. 이것이 은행업자 등이 인가 등을 받은 다음 불특정 다수인을 상대로 자금을 유통하거나 중개하여 수수료 성격의 대가를 받는 은행업 등에 해당하지 않음은 분명하다.

금융지주회사가 경영관리업무나 그에 따른 자금지원의 일환으로 은행업자 등의 개입 없이 자신이 지배·경영하는 자회사에 개별적으로 자금을 대여하고 순수한 이자 명목으로 돈을 받은 것이라면, 소비세인 부가가치세 부과대상 자체가 되지 않는 비과세사업을 하는 것에 지나지 않는다. 이것이 부가가치세 부과대상이기는 하지만 면제될 뿐인 금융·보험 용역이나 이와 유사한 용역을 제공한 것이라고 할 수 없다.

- 다. 과세사업과 비과세사업에 관련된 매입세액은 원칙적으로 실지귀속에 따라 계산하여야 하고, 매입세액이 오로지 비과세사업과 관련되는 경우에는 이를 매출세액에서 공제할 수 없다. 과세사업과 비과세사업에 공통으로 사용되어 실지귀속을 구분할 수 없는 매입세액이 있다면 원칙적으로 과세사업과 면세사업을 겸영하는 경우의 공통매입세액 안분에 관한 「부가가치세법 시행령」 규정을 유추 적용하여 비과세사업에 안분되는 매입세액을 가려내야 한다. 다만 해당 사업자가 비과세사업에 해당하는 용역의 공급과 관련하여 거래상대방 등으로부터 돈을 받았더라도 이를 비과세사업에 해당하는 용역공급에 대한 대가로 볼 수 없는 경우라면 과세사업과 면세사업의 공급가액 비율에 따라 공통매입세액을 안분하여 계산하도록 한 구 「부가가치세법 시행령」 제61조 제1항의 규정을 유추 적용할 수 없다. 이러한 경우에는 동 시행령 제61조 제4항 각호의 방법 등 다른 합리적인 안분계산방법 중에서 공통매입세액의 안분계산에 적합한 것을 적용하여

비과세사업에 안분되는 매입세액을 가려내야 한다(대법원 2018. 1. 25. 선고 2017두 55329 판결 등 참조).

라. 이러한 사실관계를 위에서 본 법리에 비추어 다음과 같은 결론을 도출할 수 있다.

금융지주회사인 원고는 「금융지주회사법」에 따라 자회사 등에 자금지원업무를 수행하고 이들로부터 이 사건 대여이자를 받았더라도 자금유통의 직접 당사자라고 할 수 있다. 원고의 위와 같은 행위는 부가가치세 부과대상이 되지 않는 비과세사업에 해당한다. 또한 원고가 받은 이 사건 대여이자 전부가 곧바로 비과세사업에 해당하는 용역의 공급에 대한 대가로 볼 수 없으므로, 구 「부가가치세법 시행령」 제61조 제1항의 규정을 유추 적용하여 공통매입세액 중 비과세사업에 안분되는 매입세액을 가려낼 수 없다.

마. 그런데도 원심은 이 사건 대여이자 전부가 부가가치세가 면제되는 금융·보험 용역의 공급가액에 해당하므로 그에 따라 공통매입세액을 안분하여 계산하여야 한다는 이유를 들어 이 사건 처분이 적법하다고 판단하였다. 원심의 판단에는 부가가치세가 면제되는 금융·보험 용역의 범위와 공통매입세액의 안분계산에 관한 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 잘못이 있다. 이를 지적하는 상고이유 주장은 정당하다.

IV. 대상판결에 대한 분석

1. 「부가가치세법」상 공통매입세액 안분계산에 대한 일반 이론

가. 매입세액의 안분계산에 대한 EEC(유럽경제공동체) 제6차 지침

공통매입세액의 안분계산에 대하여 EEC 제6차 지침에서는 각 과세기간의 공급가액에 의한 비율에 계산하고, 그 비율은 사업 부문별·실제상황에 따른 구분 등의 비율로 한다. 과세사업에 관련된 매입세액, 면세사업에 관련된 매입세액 및 공통매입세액을 구분하여 공통매입세액에 대하여만 안분계산하는 방법인 개별대응방식(個別對應方式)에 의하거나, 매입세액의 실지 귀속을 구분하지 아니하고 매입세액의 총 합계액에 면세공급가액의 비율을 적용하여 안분계산한 금액을 매입세액 불공제분으로 하는 일괄배분방식(一括配分方式)에 의할 수 있도록 하면서, 사업용으로 사용한 자본재의 공급가액과 부수적인 거래에 대한 공급가액(예, 부동산의 매각, 금융거래에 대한 공급가액 등)에서 제외되고 있다.²⁾³⁾

2) 이성식, 「부가가치세제의 합리적 개선방안에 대한 연구」, 서울시립대학교 박사학위 논문, 2005. 8.

3) 과세공급가액(A)에 대응하는 과세매입세액(a), 면세공급가액(B)에 대응하는 면세매입세액(b), 과세공급

나. 우리나라의 「부가가치세법」상 공통매입세액 안분계산 내용

우리나라는 개별대응방식에 의하여 「부가가치세법 시행령」(2013. 2. 15. 대통령령 제24259호로 개정되기 전의 것) 상 부가가치세 납부세액을 계산함에 있어서 면세사업과 관련된 매입세액은 공제하지 않는데, ① 과세사업과 면세사업을 겸영하는 경우에 특정의 매입세액이 과세사업에 관련된 것인지, 또는 면세사업에 관련된 것인지 그 귀속이 분명하면 그에 따르게 되나, ② 과세사업과 면세사업에 공통으로 관련되어 그 귀속을 구분할 수 없는 매입세액인 공통매입세액은 구 「부가가치세법 시행령」 제61조 제1항의 규정(이하 “쟁점규정”이라 한다)에 의해 다음 산식과 같이 각 과세기간의 과세공급가액 및 면세공급가액의 비율에 의하여 매출세액에서 공제하지 아니하는 면세사업에 관련된 부가가치세를 계산하도록 하였는바, 쟁점규정은 2013. 2. 15. 대통령령 제24259호로 개정 시 면세사업에 ‘비과세사업을 포함’하는 것으로 개정되었고, 2018. 2. 13. 대통령령 제28641호로 개정 시 총 공급가액에 대한 면세공급가액에 면세사업 등4)에 대한 공급가액과 과세표준에 포함되지 아니하는 국고보조금 및 공공보조금을 각각 포함하였다.

$$\text{면세사업에 관련된 매입세액} = \text{공통매입세액} \times \text{면세공급가액} / \text{총 공급가액}$$

여기서 비과세 사업과 관련하여 「부가가치세법」 제2조의 용어의 정의에서 ‘비과세’라는 용어를 정의하지 않고 있다. 다만, 같은 법 제10조(재화공급의 특례) 제9항5)과 제12조6)(용역공

- 가액과 면세공급가액에 공통하는 공통매입세액(c)인 경우,
 * 개별대응방식에 의한 공제매입세액 = (a) + (c) × A/(A+B)
 * 일괄대응방식에 의한 공제매입세액 = (a) + (b) + (c) × A/(A+B)
- 4) 부가가치세법 제29조 제8항(면세사업 및 부가가치세가 과세되지 아니하는 재화 또는 용역을 공급하는 사업을 ‘면세사업 등’이라 한다.
 - 5) ⑨ 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 것은 재화의 공급으로 보지 아니한다.
 1. 재화를 담보로 제공하는 것으로서 대통령령으로 정하는 것
 2. 사업을 양도하는 것으로서 대통령령으로 정하는 것. 다만, 제52조 제4항에 따라 그 사업을 양수받는 자가 대가를 지급하는 때에 그 대가를 받은 자로부터 부가가치세를 징수하여 납부한 경우는 제외한다.
 3. 법률에 따라 조세를 물납(物納)하는 것으로서 대통령령으로 정하는 것
 4. 신탁재산의 소유권 이전으로서 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 것
 - 가. 위탁자로부터 수탁자에게 신탁재산을 이전하는 경우
 - 나. 신탁의 종료로 인하여 수탁자로부터 위탁자에게 신탁재산을 이전하는 경우
 - 다. 수탁자가 변경되어 새로운 수탁자에게 신탁재산을 이전하는 경우
 - 6) 제12조 [용역 공급의 특례] ① 사업자가 자신의 용역을 자기의 사업을 위하여 대가를 받지 아니하고 공급함으로써 다른 사업자와의 과세형평이 침해되는 경우에는 자기에게 용역을 공급하는 것으로 본다. 이 경우 그 용역의 범위는 대통령령으로 정한다.
 - ② 사업자가 대가를 받지 아니하고 타인에게 용역을 공급하는 것은 용역의 공급으로 보지 아니한다.

급의 특례)에서 열거하는 재화와 용역에 대하여 부가가치세를 과세하지 않는다고 규정하고 있고, 같은 법 시행령 제82조에서 ‘총 사용면적에 대한 면세 또는 비과세 사용면적’이라는 표현을 사용하고 있다. 이 밖에 과세권이 미치지 않는 장소에서 공급(국외거래), 사생활 영역에서 이루어지는 공급 등도 이에 해당할 수 있다 하겠다.

2. 공통매입세액 안분계산 관련 법원의 선 판결의 입장

법원은 쟁점규정이 2013. 2. 15. 대통령령 제24259호로 개정되기 전의 사건들에 대하여 부가가치세가 과세되지 않는 재화 또는 용역을 공급하는 사업 즉 비과세 개념에 관한 법리를 만들어 아래와 같이 수차례 판결⁷⁾해 왔는바, 과세사업과 부가가치세가 과세되지 아니하는 재화 또는 용역을 공급하는 사업을 겸영할 때에는 과세사업과 면세사업을 겸영할 때의 공통매입세액 안분계산에 관한 쟁점규정을 유추하여 적용할 수 있으나, 부가가치세가 과세되지 아니하는 공급에 대한 대가를 받지 않거나 그 대가가 명확하지 아니한 경우 공급가액 비율에 따라 공통매입세액을 안분 계산하는 쟁점규정을 유추 적용할 수 없다는 것이다.

(1) 카지노 판결(대법원 2006. 10. 27. 선고 2004두13288 판결)

부가가치세 비과세사업(카지노 도박수입금액은 부가가치를 창출하는 것이 아니므로 부가가치세 과세대상이 아님)에 관련된 매입세액도 과세사업의 매출세액에서 공제받을 수 없는 것으로 면세사업에 관련된 매입세액과 다를 바가 없으므로 동일한 사업자가 부가가치세 과세사업(카지노 입장료 수입)과 면세사업을 겸영하는 경우의 공통매입세액은 쟁점규정이 유추 적용된다.

(2) KBS 수신료 및 EBS 수신료 판결(대법원 2000. 2. 25. 선고 98다47184판결, 대법원 2011.

9. 8. 선고 2009두16268판결)

방송용역제공은 무상의 용역제공으로서 비과세사업에 해당하고 수신료 등은 그에 대한 대가가 아니어서 그 비과세 사업의 공급가액이 없는 경우에 해당하므로 그 비과세 사업과 과세사업(광고용역)에 공통되는 공통매입세액 안분계산규정을 유추 적용할 수 없다.

다만, 사업자가 대통령령으로 정하는 특수관계인(이하 “특수관계인”이라 한다)에게 사업용 부동산의 임대용역 등 대통령령으로 정하는 용역을 공급하는 것은 용역의 공급으로 본다.

③ 고용관계에 따라 근로를 제공하는 것은 용역의 공급으로 보지 아니한다.

7) 대법원 2000. 2. 25. 선고 98다47184 판결 ; 대법원 2006. 10. 27. 선고 2004두13288 판결 ; 대법원 2011. 9. 8. 선고 2009두16268 판결, 대법원 2016. 3. 24. 선고 2013두19875 판결 ; 대법원 2016. 6. 23. 선고 2015두45731 판결 ; 대법원 2018. 1. 25. 선고 20174두553229 판결

(3) 한국섬유개발연구원 보조금 관련 판결(대법원 2016. 6. 23. 2015두45731 판결)

원고가 운영재원으로 지급받는 보조금은 고유목적사업 수행에 따른 대가로 볼 수 없으므로 원고의 고유목적사업 수행은 무상의 용역제공에 불과하여 부가가치세 과세대상에 해당하지 아니하여 비과세사업과 과세사업에 공통되는 공통매입세액 안분계산 규정을 유추 적용할 수 없다.

(4) 한국환경공단의 국고보조금 관련 판결(대법원 2016. 3. 24. 2013두19875 판결)

해당 사업자가 비과세사업(폐비닐 수거·처리 용역)에 해당하는 용역의 공급에 대하여 국가나 지방자치단체로부터 국고보조금을 받은 경우 이는 비과세 사업에 해당하는 용역의 공급에 대한 대가로 볼 수 없으므로 쟁점규정을 유추 적용할 수 없다.

위와 같이 대법원은 일관되게 비과세사업인 용역의 공급대가로 볼 수 있는 경우 과세사업과 면세사업의 공통매입세액안분계산에 관한 「부가가치세법 시행령」 제61조 제1항을 유추 적용할 수 있고, 용역의 공급대가로 볼 수 없는 경우에는 위 규정을 유추 적용할 수 없으며, 같은 조 제4항 등 합리적인 안분계산방법을 적용하라고 판시하였다⁸⁾.

3. 대상판결에 대한 검토

가. 대상판결은, 원고의 자금유통 등이 인가나 등록 등의 절차를 받은 은행업자 등이 불특정 다수인을 상대로 자금을 유통하거나 증개하여 수수료 성격의 대가를 받은 은행업에 해당하지 아니하고 금융업자 등의 개입 없이 개별적으로 이루어진 경우라면 부가가치세 부과 대상 자체가 되지 않는 비과세사업자이어서 부가가치세 면제에 해당 될 여지가 없다는 것이다.

원고는 자회사 자금지원 지침에서 정한 지원한도, 지원자금의 조달, 지원기간 지급금리 결정방법 등에 따라 금융지주회사의 업무범위에 속하는 자회사 등에 대한 자금지원 업무를 수행하면서 동 지침상의 조달금리, 조달부대비용, 대손충당금 적립비용, 업무원가만을 더한 금액을 대출이자율로 정하고 별도의 수수료 명목의 금전이 포함되어 있지 않다는 것이다.

또한, 원고가 비과세사업에 해당하는 용역의 공급과 관련하여 거래상대방 등으로부터 돈을 받았더라도 이를 비과세사업에 해당하는 용역의 공급에 대가로 볼 수 없는 경

8) 유철형, “금융지주회사가 자회사 대여금 이자 부가가치세 부과할 수 있나?”(대법원 2019. 1. 19. 선고 2015두60662 판결), 『유철형의 판세4』 세정일보, 2019. 4. 12.

우라면 쟁점규정을 유추 적용할 수 없다는 것이다.

나. 현행 「부가가치세법」은 제2장 제1절의 과세대상거래(제9조 재화의 공급, 제10조 재화 공급의 특례, 제11조 용역의 공급, 제12조 용역의 공급의 특례, 제13조 재화의 수입, 제14조 부수재화 및 부수용역)을 규정하면서, 제3장 제2절에서 면세대상(제26조 재화 또는 용역의 공급에 대한 면세, 제27조 재화의 수입에 대한 면세, 제28조의 면세의 포기) 대상에 열거된 것에 한하여 부가가치세 면세를 규정하고 있다.

이 사건 당시의 「부가가치세법」(2013. 6. 7. 법률 제11873호로 전부 개정되기 전의 것) 제12조 제1항 제11호에서 금융·보험 용역을 면제하고, 그 위임에 따른 같은 법 시행령(2013. 2. 15. 대통령령 제24359호로 개정되기 전의 것) 제33조 제1항 제1호에서 「은행법」에 의한 은행업」을, 제18호에서 「그 밖의 금전대부업」을 금융·보험용역을 열거하고 있으며, 같은 조 제2항9)은 「제1항 각호의 사업 외의 사업을 하는 자가 주된 사업에 부수하여 같은 항의 금융·보험 용역과 동일 또는 유사한 용역을 제공하는 경우」역시 **금융·보험용역에 포함**되는 것으로 명백하게 규정하고 있으므로 원고가 제공한 금융 유사용역은 면세용역의 범위에 포함된다고 볼 수 있다. 이는 금융·보험업과 업종이 다른 사업을 주된 사업으로 하는 업체라도 주된 사업에 부수하여 금융기관과 동일·유사한 용역을 제공한 경우 금융기관과의 경쟁의 중립성이나 과세형평성을 도모하기 위하여 부가가치세 면세대상으로 정하는 취지로 해석된다¹⁰⁾.

「교육세법」 제3조 제1호에 따라 금융·보험업자의 경우 부가가치세를 면제받는 대신에 이들의 금융수입금액에 1천분의 5 상당의 교육세를 부담하는 점에서 대상판결에 따라 원고의 이 사건 대역이자가 비과세 수입금액으로 교육세 과세에서도 제외되므로 이는 원고의 자회사에 대한 금융용역제공은 다른 금융기관과의 경쟁의 중립성이나 과세형평성에 어긋난다고 볼 수 있다.

9) 부가가치세법 시행령 제33조 제2항

제1항 각호의 사업 이외의 사업을 하는 자가 주된 사업에 부수하여 동항의 금융·보험용역과 동일 또는 유사한 용역을 제공하는 경우에도 법 제12조 제1항 제10호의 금융·보험용역에 포함되는 것으로 본다. [시행 1977. 7. 1.] [대통령령 제8409호, 1976. 12. 31., 제정]

부가가치세법 시행령 제33조 제2항

제1항 각호의 사업 이외의 사업을 하는 자가 주된 사업에 부수하여 동항의 금융·보험용역과 동일 또는 유사한 용역을 제공하는 경우에도 법 제12조 제1항 제10호의 금융·보험용역에 포함되는 것으로 본다. (2010. 2. 18. 개정 전)

부가가치세법 시행령 제33조 제2항 ⇨ 현행규정 제40조 제2항으로 존치되어 시행 중에 있음

제1항 각 호의 사업 외의 사업을 하는 자가 주된 사업에 부수하여 같은 항의 금융·보험용역과 동일 또는 유사한 용역을 제공하는 경우에도 법 제12조 제1항 제11호의 금융·보험용역에 포함되는 것으로 본다.

<개정 2010. 2. 18.> ⇨ 법 제12조 제1항 제10호에서 제11호에 금융보험용역으로 변경되어 개정됨

10) 서울행정법원 2012. 11. 16. 선고 2012구합23136 판결, 같은 취지임.

다. 조세법률주의의 원칙상 과세요건이거나 비과세요건 또는 조세감면요건을 막론하고 조세법규의 해석은 특별한 사정이 없는 한 법문대로 해석할 것이고, 합리적 이유 없이 확장해석하거나 유추 해석하는 것은 허용되지 아니한다¹¹⁾.

원고는 금융기관은 아니지만 자회사에 대한 경영관리 등의 부수업무로서 ‘자회사 자금지원 지침’에 따라 원고가 직접 회사채를 발행하거나 또는 기업어음 발행 및 기타 차입 등의 방법으로 자금을 조달하여 외부조달금리에 원고가 투입한 비용 등을 추가한 대출금리로 원고의 자회사 등에게 자금을 대출을 실행하였는바, 원고의 이러한 대출행위는 앞서 본 「은행법」상의 은행업에 유사하여 조달한 자금을 대출하는 행위와 동종 또는 유사한 용역, 또는 대부업법 상의 대부업에 해당하는 ‘금전의 대부를 업으로 하는 행위’와 동종 또는 유사한 용역에 해당한다고 볼 수 있어 금융기관이 하는 용역의 본질에서 다르지 않다고 보인다.

라. 따라서 원고가 금융지주회사로서 금융기관이 아니고, 영리를 목적으로 금융업 등을 할 수 없다고 하여 이 사건 대여이자를 비과세대상으로 보기는 어렵다고 보인다.

V. 결 론

대상판결은 비과세사업 공급가액이 면세공급가액에 명문으로 포함되지 않았던 2013. 2. 15. 대통령령 제24359호로 구 「부가가치세법 시행령」이 개정되기 전의 상황에 대한 판결로서, 종전 대법원이 유사한 사건들에서 밝힌 공통매입세액 안분계산에 관한 법리를 다시 한번 확인해 준 데에 의미가 있다.

그러나, 이 사건에서 원고는 자신이 지배·경영하는 자회사 등을 위해 자금지원 융통 등의 역무를 제공하면서 은행업자 등의 개입 없이 개별적으로 이루어지고 순수한 이자 명목의 금원을 받았고, 원고가 직접 자기의 금원을 빌려주는 주체라거나 금융기관이 아니라는 이유만으로 원고의 자금지원업무를 역무의 제공이 아니라고 단정할 수는 없다고 보인다.

다행히 쟁점규정은 2013. 2. 15. 대통령령 제24259호로 개정 시 면세사업에 ‘비과세사업을 포함’하는 것으로 개정된 점에서 대상판결 이후로는 이러한 판결은 없을 것이다.

11) 대법원 2000. 7. 7. 선고 98두16095 판결 등



참고문헌 (References)

1. 이성식, 「부가가치세제의 합리적 개선방안에 대한 연구」, 서울시립대학교 박사학위 논문, 2005. 8.
2. 유철형, “금융지주회사가 자회사 대여금 이자 부가가치세 부과할 수 있나?”(대법원 2019. 1. 19. 선고 2015두60662 판결), 「유철형의 판세4」 세정일보, 2019. 4. 12.
3. 대법원(<http://www.scourt.go.kr>)
4. 조세심판원(<http://www.tt.go.kr>)

현행 상속공제 제도에 대한 검토

• 김 두 형 (경희대학교 법학전문대학원 교수)



현행 상속공제 제도에 대한 검토

- 상속공제의 적용 한도를 중심으로 -

김 두 형*

1. 머리말

우리나라는 상속과세에 있어서 유산세방식을 채택하고 있다. 상속세 산정과정을 대략 살펴 보면, 피상속인의 상속재산가액에서 피상속인의 공과금·장례비용·채무 등을 빼고, 여기에 상속인 등에게 사전증여한 재산이 있는 경우 상속개시일로부터 소급하여 일정기간 내에 증여한 재산가액을 합산하여 상속세 과세가액을 산출한다. 다음으로 상속세 과세가액에서 상속공제를 적용하여 상속세 과세표준을 산출하고, 여기에 초과누진세율을 적용하여 상속세 산출세액을 계산한다. 그리고 사전증여 당시 납부한 증여세액은 상속세 산출세액에서 빼서 최종적으로 납부세액을 결정한다.

위와 같은 상속세 과세구조에 있어서 상속공제는 단순히 과세표준 및 세액산정을 위한 산술적인 의미만을 가지는 것이 아니라 상속세의 특성을 반영하여 납세자의 상속세 부담을 줄여주는 중요한 역할을 한다.¹⁾ 조세정책적 측면에서 볼 때 상속공제는 상속인들의 담세능력을 다방면에서 고려하여 응능부담의 원칙을 실현하고 상속세의 과세 목적인 상속을 통한 부의 세습과 집중을 완화하여 국민의 경제적 균등을 도모하는 데 실질적으로 기여한다고 볼 수 있다.

나아가 각종 상속공제 제도가 국민의 행위규범으로 작용하여 경제활동에서 중요한 지침으로 기능하고 있다. 가령 가족에게 증여를 한다든지 보유 중인 자산의 구성을 계획한다든지 할 때 상속세 부담을 염두에 두고 치밀하게 행동하는 것이다. 특히 대부분의 나라에서 기업

* 경희대학교 법전원 교수

- 1) 주요 국가의 상속세 과세체계와 현황을 보면 대체로 상속세 부담을 완화하려는 추세를 이어왔지만 날로 심화되는 빈부격차와 소득불평등, 국가재정 수요의 확대 등으로 상속세를 강화하여 세부담 수준을 높이려는 일부 움직임도 있다. 상속세가 어느 방향으로 정책목표를 설정하든지 국민들이 즉각적으로 거부반응을 보이는 세율의 변동이 아니더라도 상속공제의 확대나 축소를 통한 방법으로 실현될 수 있다.

의 영속성을 통한 국가경제 활성화와 고용유지를 위한 정책적 관점에서 기업승계에 대한 지원을 대폭 늘리는 추세이므로,²⁾ 기업가들의 관심이 기업상속공제 등에 쏠리고 있다.

이상과 같은 상속공제 제도의 사회경제적 의미와 과장을 감안한다면 우리가 처한 경제상황은 물론 국민의 소득수준·생활양식과 가족관계 등 변화된 사회 여건 및 상황을 적극 반영하여 기존 공제항목의 존폐를 결정하거나 그 공제액이 조정되어야 할 필요가 있다. 그럼에도 우리나라의 경우 1996. 12. 30. 「상속세 및 증여세법」(이하 ‘상증세법’이라 한다) 전면 개정을 통해 상속세와 증여세의 세율 및 과세구간을 통합하는 등 제도가 크게 변화한 이후 단지 상속공제 범위가 일부 상향 조정되었을 뿐 현재까지 공제항목 등 기본적인 골격은 거의 변화가 없다고 평가할 수 있다.

문제는 거주자의 사망으로 인하여 상속이 개시되는 경우에 상속인 또는 수유자는 일괄공제 5억원 등 각종 상속공제를 적용받을 수 있으나, 그 공제할 금액은 상증세법 제24조 규정에 따라 상속세 과세가액에서 유증 등을 받은 재산, 사전증여가액 등을 뺀 잔액을 한도로 제한한다는 점이다. 이에 따라 계산된 공제한도액이 각종 상속공제에 따라 계산한 공제대상 금액보다 적은 경우에는 상속세 과세가액에서 공제한도액만을 적용하여 상속세 과세표준을 산출한다. 그 결과 통상 배우자 없이 피상속인 사망한 경우 일괄공제라는 제도에 의하여 상속공제액이 최소한 5억원, 배우자 있는 경우는 배우자공제를 포함하여 총 10억원까지 공제받을 수 있는 것으로 알고 있지만 언제나 그런 것은 아니다. 상속인에게 사전증여재산 등이 있다면 상속공제의 적용 한도로 인하여 공제의 폭은 매우 제한적이어서 전체 상속재산가액이 크지 아니한 경우에도 상속세가 과세될 수 있는 것이다.

이 글은 우리나라 상속공제 제도의 적정성을 둘러싼 논란 가운데 상속공제의 취지에 비추어 볼 때 공제적용의 한도 설정에 가혹하거나 불합리한 점은 없는지에 대한 근본 의문을 가지면서 시작하게 되었다. 그동안 상속공제 제도의 개선방향에 대해서는 많은 논의가 있었다고 볼 수 있다. 주로 외국 입법례와 비교법적 관점에서 우리나라 제도의 문제점을 분석하여 인적공제의 확대 방안을 제시하거나,³⁾ 상속세 부담을 완화할 필요가 있다는 기본입장에서 서 배우자공제 내지 기업상속공제의 확대를 위한 입법 개선을 촉구하거나,⁴⁾ 상속인의 인적구성에 따라 상속세의 부담에 어떤 차이가 발생하는지 검증하고 인적공제의 대폭 확대를 주장하는 것 등이다.⁵⁾ 하지만 그동안 상속공제 적용의 한도에 대하여는 이렇다 할 논의가 없

2) 정승영, “현행 기업승계세제의 입법적 개선방안”, 『기업법연구』 제28권 제1호, 한국기업법학회, 2014, 121-150면.

3) 서정우, “주요국의 상속세 과세제도 비교 및 시사점 : 인적·물적공제 및 세율제도를 중심으로”, 『조세연구』 제18권 제3집, 한국조세연구포럼, 2018. 9., 137-168면.

4) 이상신, “상속세 부담 완화를 위한 상속세제 개편방향에 관한 연구”, 『세무와회계저널』 제20권 제5호, 한국세무학회, 2019. 10., 97면.

었다. 이 점에 주목하여 이 글에서는 상속세법 제24조에 대한 타당성과 법적 쟁점을 찾아보고 그 개선에 필요한 합리적인 해결방안을 모색하는 것을 목적으로 한다.

II. 상속공제의 현황과 내용

1. 상속공제의 취지와 현황

상속세법은 피상속인이 비거주자가 아닌 경우 상속세 과세표준 계산에 있어서 기초공제를 비롯하여 피상속인의 부양가족 등 인적사정을 고려한 공제와 상속재산 자체의 물적사정을 고려한 각종 공제 등으로 나누어 상속세 과세가액에서 공제하도록 하고 있다. 이것은 피상속인의 사망에 따른 상속인의 경제적 충격을 고려하여 상속세 부담을 완화시켜 줌으로써 상속인의 생활안정 내지 생계유지를 배려하기 위한 것으로 이해할 수 있다.

전 세계 상속세 과세체계는 크게 유산세방식과 유산취득세방식으로 나뉘는데 조세공평을 위한 응능부담의 원칙과 관련지어 생각할 때 상속공제는 본래 상속인들의 개인적 사정을 반영하여 과세하기 위한 제도라는 점에서 유산세방식보다는 유산취득세방식에서 더 효과적이고 장점으로 부각될 수 있다.

그런데 우리나라는 유산세방식의 상속세 과세체계를 가지고 있음에도 불구하고 동일한 과세체계인 미국·영국 등과 달리 다양한 각종 상속공제 항목을 두고 있다. 비록 상속인 각자에게 개별적으로 공제를 적용하는 것은 아니지만 상속인들에게 공동으로 인적공제 효과가 미치게 된다. 이로써 마땅히 공제사유가 없는 상속인에게까지 상속세 부담 경감의 혜택이 주어지고 실제 공제대상인 상속인에게는 그 혜택이 적게 돌아가게 됨으로써 상속공제의 의미는 반감된다고 볼 수 있다.⁵⁾

그렇더라도 상속세액 산출을 위한 과세표준 산정은 상속공제액의 크기에 따라 결정된다고 할 수 있으므로 상속인에게 실제 상속세 납부의무가 발행하는지 여부, 있다면 납부할 세액의 크기는 얼마나 되는지 등도 상속공제를 얼마나 받을 수 있는지에 달려있다. 만일 정책적으로 상속공제 한도를 크게 확대한다면 상속세 과세미달에 해당하는 자의 수가 급증할 수도 있다.

5) 심충진, “상속세 과세체계와 인적공제에 관한 연구”, 『세무와 회계연구』 제8권 제1호, 한국세무사회, 2019, 409면.

6) 김병일, “상속세 및 증여세제의 개편방안 -최명근 선생의 정책대안을 중심으로”, 『조세연구』 제17권 제3집, 한국조세연구포럼, 2017. 9., 62면.

더 극단적으로 확대하는 경우에는 사실상 상속세제의 유명무실화를 가져올 수 있을지도 모른다. 이처럼 상속공제 제도가 국민의 일상생활은 물론 세무행정 및 국세징수에 미치는 효과가 매우 크다는 것을 짐작할 수 있다.

최근 국세청 통계연보에 따르면 우리나라의 경우 2018년 기준 피상속인 356,109명 중에서 과세미달자가 무려 348,607명으로 97.7%에 이르고 있는 현실이어서 극소수 피상속인의 경우만 상속세 과세대상에 해당되는 것을 알 수 있다(표1). 또 상속세 결정자(과세미달 제외) 중 상속세 과세가액에서 차지하는 상속공제의 비율이 거의 45%에 이르고 있다. 한편으로 상속공제 항목별 비율 구성은 배우자공제가 약 44%를 차지하는 데 반해 기초공제와 그 밖의 인적공제는 각각 5%와 2%에 불과한 것을 알 수 있다(표2).

<표 1> 상속세 결정 현황(2018년)

(단위: 명, 백만원)

합 계		과 세		과세미달	
피상속인 수	총상속재산가액 등	피상속인수	총상속재산가액 등	피상속인수	총상속재산가액 등
356,109	46,623,293	8,002	18,278,452	348,107	28,344,841

* 자료: 국세청 통계연보 2019

<표 2> 상속공제 현황(2018년)

(단위: 백만원)

상속세 과세가액	상속공제					
	소계	기초공제	배우자공제	그 밖의 인적공제	기타공제	공제적용한도 초과액
16,434,491	7,399,777	391,924	3,213,928	150,146	4,192,422	548,643

* 자료: 국세청 통계연보 2019

2. 상속공제의 내용

가. 기초공제

거주자 또는 비거주자의 사망으로 상속이 개시되는 경우에 상속세 과세가액에서 2억원을 공제한다(상증세법 제18조 제1항). 1996년 법개정으로 1억원에서 2억원으로 상향 조정된 이후 현재까지 변함없이 유지되고 있다.

상속세의 기초공제는 상속인들의 최소한의 생활기초를 보호하는 의미에서 모든 상속에 대해 무조건 해주는 공제이다. 따라서 피상속인이 거주자인지 여부와 상속인을 구별하지 않고 무차별적으로 적용한다.

나. 인적공제

조세법상 인적공제란 납세자와 그 부양가족에게 인간다운 최소생활을 보장하기 위한 제도이다. 우리 헌법은 인간의 존엄을 추구하고 있는데 인간이 존엄한 존재로 살아가기 위해서는 생활에 필요한 최소한의 식품·의류·주거를 충당할 수 있는 물질적 여유가 반드시 필요하다. 이러한 헌법정신을 세법에 반영하여 인간다운 최소생활의 보장을 구현하고자 하는 것이 인적공제라 할 수 있다.

상증세법상 인적공제는 상속개시 당시 피상속인에게 상속인으로 배우자나 자녀가 있는 경우에 상속인 등의 생활안정을 위해 인적사정에 따른 공제를 하는 것이다. 인적공제에 속하는 것은 크게 배우자공제와 그 밖의 인적공제로 나눌 수 있다.

(1) 배우자공제

거주자의 사망으로 배우자가 실제로 상속받은 금액은 상속세 과세가액에서 공제한다. 다만, 그 금액은 상속재산(상속재산 중 상속인이 아닌 수유자가 유증 등을 받은 재산은 제외하며, 상속개시일 10년 이내에 피상속인이 상속인에게 증여한 재산을 포함한다)의 가액에 민법 제1009조에 따른 배우자의 법정상속분(공동상속인중 상속을 포기한 사람이 있는 경우에는 그 사람이 포기하지 아니한 경우의 배우자 법정상속분을 말한다)을 곱하여 계산한 금액에서 법 제13조의 규정에 의하여 상속재산에 가산한 증여재산 중 배우자에게 증여한 재산에 대한 과세표준(법 제55조 제1항의 규정에 따른 과세표준을 말한다)을 뺀 금액을 한도로 한다. 다만 그 금액이 30억원을 초과하는 경우에는 30억원을 한도로 한다(상증세법 제19조 제1항). 배우자가 실제로 상속한 재산이 없거나 또는 5억원 미만인 경우에는 5억원을 배우자공제로 인정한다(동조 제4항).

배우자 간의 재산의 무상이전에 대해서는 상속세를 과세하지 않는 것이 이론적으로 타당하다고 보아 미국·영국 등 주요 국가에서 배우자 간 상속에 대해 무제한 전액공제를 하고 있다.⁷⁾ 배우자가 실제 상속받은 금액 전액을 공제하는 이유는 상속재산 형성에 기여한 배우자의 기여분을 고려하고 피상속인의 사후에 생존 배우자가 경제적으로 안정된 생활을 할 수 있도록 배려하기 위한 것으로 볼 수 있다.

하지만 배우자 외에 다른 공동상속인들이 협의에 의해 모두 상속을 포기하게 되면 명목상의 배우자공제를 이용해 상속세의 면탈을 꾀할 우려가 있다. 이를 방지하기 위하여 배우자의 법정상속분에 한하여 계산한 금액의 공제를 인정하고, 고액재산가의 지나친 세부담 경감을 고려하여 30억 원의 공제한도를 설정하고 있는 것으로 볼 수 있다.

7) 이상신, 앞의 논문, 93면.

(2) 그 밖의 인적공제

배우자공제 이외에 그 밖의 인적공제는 피상속인과 상속인의 구체적 생활관계를 참작하는 의미에서 도입된 것으로 보인다. 피상속인이 사망했을 때 상속인이 미성년자인 경우 그 미성년자가 성년이 될 때까지의 양육비나 교육비 등을 많은 경우 상속재산에서 지출하게 된다. 또 정신이나 신체에 장애가 있는 자, 연로자에 대하여도 제도상으로 배려를 할 필요가 있다. 이에 따라 상속세의 부담을 경감시켜 주기 위하여 각종 공제를 인정하는 것이다(상증세법 제20조).

자녀의 수에 관계 없이 자녀 1인당 5천만원을 공제하며, 상속인(배우자 제외) 및 동거가족 중 미성년자가 있을 경우 1인당 1천만원에 19세에 달할 때까지의 연수를 곱한 금액을 공제한다. 또 상속인(배우자 제외) 및 동거가족 중 65세 이상인 사람에 대해서는 1인당 5천만원을 공제하며, 상속인 및 동거가족 중 장애인이 있을 경우에 1인당 1천만원에 상속개시일 현재 통계법 제18조에 따라 통계청장이 승인하여 고시하는 통계표에 따른 성별·연령별 기대여명의 연수를 곱한 금액을 공제한다.

(3) 일괄공제

일괄공제는 상속인의 인적구성에 따라 결정되는 항목별공제 대신 표준공제를 선택할 수 있게 한 것이다. 거주자의 사망으로 인하여 상속이 개시되는 경우에 상속인 또는 수유자는 기초공제액과 배우자공제를 제외한 그 밖의 인적 공제액의 합계액과 5억 원 중 큰 금액으로 일괄하여 공제할 수 있다(상증세법 제21조 제1항). 납세의무자가 그 밖의 인적공제 대신에 일괄공제를 선택하더라도 배우자공제, 금융재산상속공제, 가업·영농상속공제 및 재해손실공제는 별도의 제도이므로 이를 적용받을 수 있다.

일괄공제를 도입한 이유는 배우자의 유무, 자녀의 유무와 그 인원 수, 물적공제 허용 대상 자산의 유무에 따라 발생하게 되는 상속인의 세 부담 격차를 줄여주기 위한 것이다.⁸⁾ 일괄공제액이 5억원으로 결정된 이유는 대부분 상속의 경우 배우자공제를 제외하면 공제액 합계가 5억원을 초과하지 않으므로 대부분은 일괄공제를 선택하도록 하고, 자녀 수가 많거나 장애인이 2인 이상 있는 가족과 같이 예외적인 사례에 한해 항목별공제를 택하도록 하기 위한 것이다.⁹⁾ 이런 점에서 일괄공제는 정책적으로 중산층의 상속세에 대한 불안감을 해소하기 위하여 도입된 것으로 추측할 수 있다. 아울러 다소 복잡한 그 밖의 인적 공제액을 일일이 계산하지 않고도 최소한 표준공제를 설정하여 인적공제 계산을 간편하게 하고자 하는 입법

8) 한상국·배준호·이광재,외 2인, 『상속·증여세제의 합리화 방안』, 한국조세연구원, 1996, 288면.

9) 김신인, “유산세형 상속과세제도에서 우리나라 상속공제의 문제점과 개선방안”, 『조세와 법』, 서울시립대법학연구소, 2011. 10., 84면.

자의 뜻도 엿볼 수 있다.

위와 같이 기초공제액을 제외하고 기타 공제의 합계액이 3억원 미만인 경우에는 일괄공제를 선택하는 편이 상속세액 계산상 유리하게 된다.¹⁰⁾ 피상속인의 배우자가 생존하는 상속의 경우에 5억원 일괄공제와 배우자공제 5억원을 합하여 최소한 10억원의 상속공제를 받을 수 있는 것이다.

법문 해석상 ‘상속인’은 일괄공제를 적용받을 수 있으므로 민법상 상속의 순위에 의하여 상속인이 된 사람, 즉 후순위 상속인이 선순위 상속인의 상속포기로 인하여 실제 상속인이 된 경우라도 일괄공제를 적용받을 수 있다.

다. 물적공제

거주자의 사망으로 상속이 개시되는 경우에 상속재산의 성질과 특수성에 따라 인정되는 공제제도이다.

(1) 금융재산상속공제

상속재산금액 중 순금융재산(금융재산의 가액에서 당해 기관에 대한 채무임을 확인할 수 있는 서류에 의해 입증되는 금융채무를 가감한 잔액)이 포함되어 있는 경우에 순금융재산가액이 2천만원을 초과하는 경우에는 그 순금융재산가액의 100분의 20 또는 2천만원 중 큰 금액, 순금융재산가액이 2천만원 이하인 경우에는 그 순금융재산의 가액을 공제한다. 다만 그 금액이 2억원을 초과하면 2억원을 공제한다(상증세법 제22조 제1항).

상속재산 중 부동산은 일반적으로 시가가 불분명한 이유로 세법상 평가방법에 따라 재산가액을 평가하는데 그 평가가액이 실제 시가에 못 미치는 데 비해 금융자산은 재산가액이 100% 평가된다고 볼 수 있어 금융재산공제를 도입한 것으로 보인다. 다만 금융자산 보유자에게 과도한 혜택이 돌아가지 않도록 공제 한도를 설정하고 있다.

(2) 재해손실공제

상속세 신고기한 이내에 화재·붕괴·폭발·환경오염사고 및 자연재해 등의 재난으로 인하여 상속재산이 멸실·훼손된 경우에는 그 손실가액을 공제한다(상증세법 제23조 제1항).

거주자의 사망으로 인하여 상속이 개시되는 경우에 상속개시 후 상속재산이 멸실 훼손되는 경우에 실제 상속받은 재산상당액에 대해서만 상속세를 과세하는 것이 타당하고, 상속인

10) 통상 4인 가족의 경우 피상속인에게 미성년 자녀가 없다면 거의 일괄공제가 유리하며, 계산상 항목별 공제액 합계가 일괄공제액보다 크려면 자녀가 6명 이상이거나 미성년 자녀가 두 명 이상이면서 장애인 가족이 있어야 한다.

등이 상속세를 납부하기 위해 자기의 고유재산을 사용하게 된다면 물적 생활기초를 침해할 수 있어 인정하는 것이다.¹¹⁾

(3) 동거주택상속공제

거주자의 사망으로 상속이 개시되는 경우로서 일정 요건을 모두 갖춘 경우에는 상속주택 가액(주택 부수 토지의 가액을 포함)의 100분의 100에 상당하는 금액을 공제한다. 다만, 그 공제할 금액이 6억원을 초과하는 경우에는 6억원을 한도로 한다(상증세법 제23조의2 제1항).

부동산실거래가 신고 등으로 1세대 1주택 실수요자의 상속세 부담이 증가한 점을 감안하여 상속세 부담을 완화시켜 주려는 취지에서 동거주택상속공제를 인정하는 것이다.

(4) 가업·영농상속공제

거주자의 사망으로 상속이 개시되는 경우 일정한 법정요건을 갖춘 상속의 경우 가업상속 또는 영농상속으로 일정액을 공제한다(상증세법 제18조).

상속인의 영업용 기초재산을 유지시켜 주기 위하여 가업·영농상속공제가 도입되었고, 중소·중견기업의 가업상속을 본격적으로 지원하기 위하여 1997년 최대 1억원을 한도로 신설되었다. 이후 공제한도를 점차 확대하여 공제금액을 최대 500억원까지 늘렸고 최근 업계의 요구사항을 반영하여 가업상속 요건을 일부 완화하였다.

가업상속 및 영농상속공제는 법조항이 기초공제라는 표제의 법조항에 위치하고 있으나 기초공제와는 성격 및 공제 인정취지가 명백히 달라서 중복하여 적용이 가능하다고 해석된다.

III. 상속공제 적용의 한도

1. 입법취지와 법률의 개정 경과

가. 법률의 규정

현행 상증세법 제24조는 각종 상속공제 규정에 의하여 공제할 금액의 합계액을 일정 한도로 제한하고 있다. 구체적으로 상속세 과세가액에서 공제하는 기초공제, 인적공제, 물적공제 등의 합계액은 상속세 과세가액에서 다음의 금액을 뺀 한도로 공제를 적용하도록 하고 있다.

11) 박훈·채현석, 『상속 증여세 실무해설』, 삼일인포마인, 2012, 315면.

- ① 선순위 상속인이 아닌 자에게 유증 등을 한 재산의 가액
- ② 선순위 상속인의 상속포기로 그 다음 순위의 상속인이 상속받은 재산의 가액
- ③ 상증세법 제13조에 따라 상속세 과세가액에 가산한 증여재산가액(증여재산공제 및 재해손실공제액을 뺀 가액을 말한다) 단, ③은 상속세 과세가액이 5억원을 초과하는 경우에만 적용한다.

예를 들어, 피상속인에게 상속인이 배우자와 자녀 1명이고 상속재산가액이 3억원, 배우자에게 상속세 과세가액에 합산하는 사전증여재산가액이 7억원이라고 할 때, 상증세법에 상속공제 한도가 없다면 상속세 과세가액 10억원이고, 상속공제 중 배우자공제 5억원과 별도로 일괄공제 5억원을 선택하면 과세표준 0원, 상속세액 0원이 된다. 그런데 상속공제 한도를 적용함으로써 상속세 과세가액 10억원, 상속공제한도액 9억원(상속세 과세가액 10억원 - 1억원(사전증여재산가액 7억원 - 배우자 증여재산공제액 6억원))이 된다. 이에 따라 1억원만큼은 상속공제를 적용받지 못하는 결과가 되어 과세된다.

이와 같이 상속세 과세가액이 10억원 이하인 경우에도 사전증여재산이 있거나 상속인 외의 자에게 유증 등을 한 상속재산이 있는 경우에는 상속세가 과세될 수 있다.

나. 입법취지

상속공제의 적용 한도를 정해 놓은 이유는 상속공제가 적용되는 재산을 고유의 상속재산(위 사례에서 3억원)으로 한정하고, 사전증여재산 등은 상속세 과세가액에 포함하여 상속세를 과세하기는 하지만 상속개시일 현재 피상속인의 소유로 남아있는 고유의 상속재산은 아니므로 각종 상속공제의 적용을 배제하는 데 있다고 해석할 수 있다.

상속공제의 합계가 본래의 상속인들이 실제로 받았거나 받을 재산가액 이내인 것이 상속공제의 존재 목적에 부합하고, 수유재산가액과 사전증여재산가액을 상속재산가액에 합산하는 취지에 부응하는 점에서 입법취지는 수긍할 수 있다. 그런데 법조항이 개정되는 과정을 거치면서 사전증여재산을 가산하는 경우에는 사전증여재산가액에서 증여재산공제액을 빼는 것으로 변경되고 더욱 상속세 과세가액이 5억원을 초과하는 경우에만 적용하도록 그 의미가 축소되면서 당초의 입법취지가 많이 퇴색되었다고 평가할 수 있다.

다. 상증세법 제24조의 개정 경과

- ① 상속공제 적용의 한도가 처음 신설된 1996. 12. 30. 전부 개정된 상증세법 제24조는 다음과 같이 규정하였었다.

제24조(공제적용의 한도) 제18조 내지 제23조의 규정에 의하여 공제할 금액은 상속세 과세가액에서 상속인이 아닌 자에게 유증등을 한 재산의 가액과 제13조의 규정에 의하여 상속세 과세가액에 가산한 증여재산가액을 차감한 잔액에 상당하는 금액을 초과하지 못한다.

② 1998. 12. 28. 개정법은 상속인 배우자의 사전증여재산 중 배우자 증여공제액 만금을 상속공제 한도 안에 포함시킬 수 있게 하였다. 상속공제 한도 설정의 근본 취지는 그대로 유지하면서 배우자 증여공제가 인정되는 사전증여에 대해 상속공제가 인정되도록 상속공제 한도를 확대한 것이다.

제24조(공제적용의 한도) 제18조 내지 제23조의 규정에 의하여 공제할 금액은 상속세 과세가액에서 상속인이 아닌 자에게 유증 등을 한 재산의 가액과 제13조의 규정에 의하여 상속세 과세가액에 가산한 증여재산가액(배우자로부터 증여받은 경우에는 그 증여재산가액에서 제53조 제1항의 규정에 의하여 공제받은 금액을 차감한 가액)을 차감한 잔액에 상당하는 금액을 초과하지 못한다.

③ 2000. 12. 29. 개정된 법은 상속세 과세가액에서 사전증여재산가액을 공제할 때 배우자가 아닌 상속인에 대한 사전증여의 경우까지도 증여공제액을 빼서 공제한도를 산정하도록 함으로써 상속공제가 확대되었다. 그 취지는 사전증여재산만 있어 기납부증여세액을 공제하면 추가로 납부하여야 할 상속세액이 없어야 함에도 불구하고 사전증여재산가액을 빼서 상속공제한도를 계산하다보면 상속세를 추가로 부담해야 하는 문제가 발생하여 이를 해소하기 위한 것으로 보인다. 아울러 재해손실공제도 위와 같이 빼는 것으로 상속공제가 확대되었다.

제24조(공제적용의 한도) 제18조 내지 제23조의 규정에 의하여 공제할 금액은 상속세 과세가액에서 상속인이 아닌 자에게 유증등을 한 재산의 가액과 제13조의 규정에 의하여 상속세 과세가액에 가산한 증여재산가액(제53조제1항 또는 제54조의 규정에 의하여 공제받은 금액이 있는 경우에는 그 증여재산가액에서 이를 차감한 가액)을 차감한 잔액에 상당하는 금액을 초과하지 못한다.

④ 2002. 12. 18. 전문개정 법에서는 상속인의 상속포기의 경우가 새롭게 상속공제의 적용 한도에 추가되었다.

제24조(공제적용의 한도) 제18조 내지 제23조의 규정에 의하여 공제할 금액은 상속세 과

세가액에서 다음 각호의 1에 해당하는 가액을 차감한 잔액을 한도로 한다.

1. 상속인이 아닌 자에게 유증등을 한 재산의 가액
2. 상속인의 상속포기로 그 다음 순위의 상속인이 상속받은 재산의 가액
3. 제13조의 규정에 의하여 상속세 과세가액에 가산한 증여재산가액(제53조 제1항 또는 제54조의 규정에 의하여 공제받은 금액이 있는 경우에는 그 증여재산가액에서 이를 차감한 가액을 말한다)

- ⑤ 2015. 12. 15. 개정된 법은 상속세 과세가액에 가산한 사전증여재산가액의 경우에 한해 상속세 과세가액이 5억원을 초과하는 경우에만 적용하는 것으로 변경되었다. 기본적으로 상속세 과세가액 5억원까지는 공제한도 적용이 없이 전액 상속공제를 받을 수 있게 한 것이다. 상속세 과세가액 5억원 이하의 경우 일괄공제 5억원을 적용할 경우 대부분 상속세 과세미달에 해당하는데도 사전증여재산이 있다는 이유로 과세에 해당하는 사례가 있어 이를 감안한 입법으로 보인다.

제24조(공제 적용의 한도) 제18조부터 제23조까지 및 제23조의2에 따라 공제할 금액은 제13조에 따른 상속세 과세가액에서 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 가액을 뺀 금액을 한도로 한다. 다만, 제3호는 상속세 과세가액이 5억원을 초과하는 경우에만 적용한다.

1. 선순위인 상속인이 아닌 자에게 유증등을 한 재산의 가액
2. 선순위인 상속인의 상속 포기로 그 다음 순위의 상속인이 상속받은 재산의 가액
3. 제13조에 따라 상속세 과세가액에 가산한 증여재산가액(제53조 또는 제54조에 따라 공제받은 금액이 있으면 그 증여재산가액에서 그 공제받은 금액을 뺀 가액을 말한다)

- ⑥ 2016. 12. 20 일부 개정된 법은 단지 제1호와 제2호의 상속인이라는 법문언 앞에 ‘선순위인’이라는 문구를 추가하였는데, 민법에 따른 상속순위라는 의미를 명확히 하려는 것으로 보인다.

제24조(공제 적용의 한도) 제18조부터 제23조까지 및 제23조의2에 따라 공제할 금액은 제13조에 따른 상속세 과세가액에서 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 가액을 뺀 금액을 한도로 한다. 다만, 제3호는 상속세 과세가액이 5억원을 초과하는 경우에만 적용한다.

1. 선순위인 상속인이 아닌 자에게 유증등을 한 재산의 가액
2. 선순위인 상속인의 상속 포기로 그 다음 순위의 상속인이 상속받은 재산의 가액
3. 제13조에 따라 상속세 과세가액에 가산한 증여재산가액(제53조 또는 제54조에 따라 공제받은 금액이 있으면 그 증여재산가액에서 그 공제받은 금액을 뺀 가액을 말한다)

2. 공제적용 한도에 관한 법적 검토

상증세법 제24조 제1호 내지 제3호에 따라 상속세 과세가액에서 아래와 같은 세 가지 해당 사안이 있는 경우 해당 가액을 뺀 잔액으로 상속공제 적용의 한도가 제한된다. 이를 구체적으로 살펴보면서 법적 쟁점을 정리하고 개별조항의 타당성을 검토하기로 한다.

가. 선순위인 상속인이 아닌 자에게 유증·사인증여한 재산의 가액(제1호)

(1) 규정의 취지

만일 피상속인이 상속을 포기하거나 상속 결격사유에 해당하는 사실이 없는 상속인에게 유증·사인증여 등을 한 경우에는 상속과 동일하게 보기 때문에 따로 문제 될 것이 없다. 따라서 상속공제 일반에 따라 상속공제가 인정된다.

하지만 예를 들어, 피상속인인 계모가 상속재산 전부를 남편 전처의 자녀 등 상속인이 아닌 자로서 「민법」 제1057조의 2의 규정에 의한 특별연고자에도 해당되지 아니하는 자에게 유증또는 사인증여한 경우 해당 재산에 대하여는 상속공제의 한도 규정에 따라 상속공제가 아예 적용되지 아니하는 것이다.¹²⁾

이와 같이 피상속인이 선순위 상속인이 아닌 자에게 유증 등을 한 경우에 상속공제 적용에 있어서 해당 재산을 빼는 이유는 상속인에 대한 공제의 효과를 상속인 아닌 자에게까지 미치지 않게 하기 위한 것이다.¹³⁾ 다른 한편 피상속인이 유증·사인증여 등을 통해 고율의 상속세 누진세율을 회피하려는 의도를 차단하여 공평과세를 이루려는 취지로도 해석된다. 넓게 보면 유증·사인증여 등 수유재산을 상속재산가액에 포함시키는 상속세 과세체계와 부합시키기 위한 것이다.

(2) 해석론

「민법」 제1057조의 2의 규정에 의한 특별연고자에 해당하는 자가 피상속인으로부터 유증 등을 받은 재산이 있는 경우 해당 재산은 상속재산에 포함된다고 해석된다. 특별연고자는 상증세법상 피상속인으로부터 재산을 분여받을 자격이 있는 상속인과 동일하게 취급하므로,¹⁴⁾ 상속공제가 제한되는 “상속인이 아닌 자에게 유증 등을 한 재산의 가액”에 포함되지 아니한다.

12) 마찬가지로 만일 피상속인의 손자가 상속재산 전부를 유증받은 경우 선순위 상속인이 있다면 상속세 과세가액에서 유증 재산가액을 빼면 잔액이 없게 되어 상속공제를 받을 수 있는 한도액은 “0”이 된다.

이 경우 손자는 상속에 따른 공제를 전혀 받을 수 없고, 심지어 기초공제조차 받을 수 없다.

13) 이태로·한만수, 『조세법강의』, 박영사, 2013, 731면.

14) 상증세법 제2조 제1항 다호.

상속인이 아닌 자가 피상속인으로부터 유증받은 재산을 상속세 신고기한 이내에 상속인에게 반환하는 경우가 문제될 수 있다. 이 경우 해당 재산은 상속인이 상속받은 것으로 보아 상속세를 과세하여야 할 것이며, 논리적으로 해당 반환한 재산가액은 “상속인이 아닌 자에게 유증 등을 한 재산의 가액”에 해당하지 아니하는 것으로 해석하여야 한다.¹⁵⁾

(3) 소결

앞에서 살펴본 다양한 각종 상속공제는 기본적으로 피상속인과 상속인들 사이의 부양과 관련된 인적 생활관계 및 물적 생활기초 등 친근관계에 기인하여 인정하는 배경을 갖고 있다. 그러므로 상속공제의 효과를 상속인이 아닌 자에게 부여하지 않으려고 공제할 금액의 합계 한도와 범위를 제한하고 있다고 해도 특별히 부당하다거나 상속공제의 본래 취지를 훼손한다고 법적으로 이의를 달기 어려운 점이 있다.

하지만 우리나라의 경우 유산세방식의 과세체제로 인하여 피상속인의 상속재산이 귀속되지 않는 상속인 등이 있어도 인적공제를 적용받는 법적 측면을 고려해보면 위와 같은 상속세법 제24조 제1호에 관한 입법취지의 이론적 토대는 매우 빈약한 것에 지나지 않는다. 수유재산만으로 상속세를 산정하는 경우가 아니라면 수유자가 받은 상속재산은 전체 상속재산에 기초하여 산출되는 상속세에서 부분적으로만 영향을 미치기 때문이다.

그리고 전통적으로 상속재산이 상속인의 경제적 물적기초를 형성하여 사회경제적으로 불공평을 초래한다는 의미도 고령화 사회에서는 상대적인 것으로서 오늘날 상속세를 둘러싼 환경은 크게 변화하고 있다는 점에서 수유재산에 대한 상속공제 인정 여부는 단순히 조세정책의 판단에 달려있다고 보아야 한다.

나. 선순위인 상속인의 상속포기로 그 다음 순위의 상속인이 상속받은 재산의 가액(제2호)

(1) 규정의 취지

상속인의 상속포기에 관한 규정은 2002년 새로 신설되어 2003년 이후 상속개시분부터 적용되고 있다. 법문이 ‘선순위인 상속인’이라고 개정된 것은 공동상속인 중 일부가 상속을 포기한 경우의 상속포기를 의미하는 것이 아니라 민법상 상속순위에 따른 후순위 상속을 의미함을 분명히 한 것으로 보인다.¹⁶⁾

이 규정은 선순위 상속인의 상속포기로 그 다음 순위의 상속인이 상속받은 경우 실질적으

15) 서면-2019-상속증여-0426 (2019.05.31)

16) 만일 공동상속인 중 어느 상속인이 상속을 포기한 경우 그 포기자의 상속분은 포기자의 직계비속에게 대습상속 되지 않고 다른 상속인의 상속분의 비율로 다른 상속인에게 귀속된다(민법 제1043조).

로 선순위 상속인이 아닌 자가 유증·사인증여를 받는 경우와 크게 다를 것이 없다고 보는 관점에서 해당 상속재산에 공제를 하지 않도록 하여 각종 상속공제를 선순위 상속인에게만 인정하기 위한 것이다.

예를 들어, 상속인인 자녀가 생존해 있는 상황에서 상속재산 전부를 상속인이 아닌 손자에게 유증한 경우에는 상속세법 제24조 제1호에 의하여 상속공제한도액이 '0원'이 되어 상속공제의 적용을 받을 수 없게 되는데, 상속인의 상속포기로 그 다음 순위의 상속인이 상속받은 경우 역시 선순위 상속인의 상속 포기 전에는 그 지위가 상속인이 아닌 자와 다를 바 없다. 그런데 선순위 상속인의 존재로 인하여 원래는 피상속인의 재산을 상속받을 수 없었던 후순위 상속인이 “선순위 상속인의 상속 포기”라는 우연한 사정에 의해 상속재산 전부를 취득하게 되는 것이므로 위 두 경우는 본질적으로 차이가 없다고 보아 같은 기준에서 이를 규율하고자 하는 것이다. 결국 양자간 조세부담의 형평을 도모하고자 하는 데에 주된 취지가 있는 것으로 보인다.¹⁷⁾

(2) 법적 쟁점

다음 사례를 통해서 실제 상속세법 제24조 제2호와 관련된 문제를 살펴보기로 한다.¹⁸⁾

피상속인 甲은 미혼으로 배우자와 자녀 없이 사망하였는데, 제2순위 상속인인 직계존속의 상속 포기로 제3순위 상속인인 망 甲의 형제자매인 乙과 丙이 재산을 공동상속받았다. 乙과 丙은 관할세무서장에게 상속세 과세가액 3,610,934,806원에서 일괄공제 5억 원 및 금융재산 상속공제 2억 원을 차감한 후 산정한 상속세 890,599,063원을 신고·납부하였다.

이에 대하여 관할세무서장은 선순위 상속인의 상속 포기로 인해 후순위 상속인이 상속받은 경우인 乙과 丙에게는 상속세법 제24조 제2호가 적용되어 공제 적용 한도가 0원이 된다는 이유로 상속세 과세가액에서 공제액을 전혀 차감하지 아니하고 상속세를 산정하여 乙과 丙에게 373,606,170원의 상속세를 결정·고지하였다.

위 사안에서 상속세법 제24조 제2호를 적용한 결과 몇 가지 법적 쟁점이 발생한다.

첫째는 선순위 상속인이 상속받는 경우와 후순위 상속인이 상속받는 경우를 합리적인 이유 없이 불리하게 차별하는 것으로서 헌법 제11조 제1항에서 도출되는 조세평등의 원칙에

17) 박훈·채현석, 앞의 책, 341면.

18) 헌법재판소 2017. 4. 18. 2017헌마357 결정의 사안인데 구 상속세 및 증여세법 제24조 제2호 위헌확인 결정은 각하되었다. 법률이 시행된 뒤에 비로소 그 법률에 해당하는 사유가 발생하여 기본권을 침해받게 된 경우에는 그 사유가 발생하였음을 안 날로부터 90일 이내에 헌법소원을 청구하여야 하는데 이 조항이 헌법에 위반되어 위헌이라는 주장이 제기된 바 있으나 심리를 받아보지 못하고 제소기간을 준수하지 아니하였다는 이유로 각하결정을 받은 바 있다.

위반되는 것은 아닌가 하는 점이다.

둘째로 상속세법 제24조 제1호 및 제3호는 상속재산가액에 합산되는 유증재산가액과 증여재산가액에 대해서 상속공제를 허용할 경우 초과누진세율 적용 회피의 방지를 위하여 위 가액들을 합산하고 있는 상속세법 제13조의 입법취지 등에 어긋나기 때문에 공제 적용의 한도를 규정하고 있다. 이에 반하여 선순위 상속인의 상속 포기로 인해 후순위 상속인이 상속을 받는 경우에는 그러한 탈세나 상속세 누진 회피의 염려가 없음에도 불구하고 예외 없이 상속세 공제 적용의 한도 계산 시 상속세 과세가액에서 그 상속받은 재산의 가액을 빼도록 정하고 있는 것은 조세평등의 원칙에 위반된다고 볼 여지가 있다.

셋째로 상속세법 제24조 제2호는 세대를 건너뛸 상속의 경우에 상속세 산출세액에 대해서 약 30%에 상당하는 금액을 가산하도록 규정한 동법 제27조와 비교해보더라도 지나치게 가혹하여 후순위 상속인의 재산권을 침해하는 문제가 있다.

이에 대하여는 선순위 상속인과 후순위 상속인은 상속재산의 형성·유지에 대한 기여도가 다르기 때문에 이러한 사정도 입법취지에 반영된 것으로 볼 수 있어 상속세법 제24조 제2호의 입법목적이 정당하다고 보는 견해가 있다.¹⁹⁾

대법원도 상속인의 상속포기로 그 다음 순위의 상속인이 상속받은 재산의 가액을 공제한도에 포함시킬 것인지 여부, 포함시킨다면 어느 범위 내에서 포함시킬지 등은 기본적으로 입법자의 입법형성의 자유 범위 내에 있고, 위 상속공제 한도 규정의 입법목적 등에 비추어 보더라도 상속세법 제24조 제2호가 선순위 상속인의 상속포기로 후순위 상속인이 상속받는 경우에는 상속세 공제적용의 한도 계산 시 그 상속받은 재산의 가액을 상속세 과세가액에서 빼도록 정하고 있는 것은 합리적이라고 보았다. 따라서 선순위 상속인과 후순위 상속인을 합리적인 이유 없이 차별하여 조세평등의 원칙에 위반된다거나 후순위 상속인의 재산권을 본질적으로 침해한다고 보기 어렵다는 입장이다.²⁰⁾

(3) 소결

상속세법 제24조 제2호에 대하여는 보는 관점에 따라 입장이 나뉠 수 있다. 선순위 상속인은 피상속인과 생계를 같이 하며 피상속인으로부터 실질적으로 부양을 받았을 가능성이 상대적으로 크기 때문에 피상속인이 사망한 이후 생활안정 내지 생계유지를 위하여 상속세 부담을 완화하여 줄 필요성도 크다고 본다면 후순위 상속인은 상속세 부담 완화의 필요성이 선순위 상속인에 비하여 상대적으로 덜하다고 볼 수 있다. 그리하여 상속공제 제도의 취지를 고려할 때에도 선순위 상속인이 본래대로 상속받는 경우와 후순위 상속인이 상속 포기로 상

19) 서울행정법원 2016. 3. 24 선고 2015구합68802 판결.

20) 대법원 2017. 3. 9. 선고 2016두60850판결.

속받는 경우의 상속공제를 다르게 규정할 수 있고 이는 합리적 차별이라고 정당화하는 것이 가능하다.

그렇지만 선순위 상속인이 아닌 후순위 상속인이라도 피상속인과 가족공동체로서 인적관계가 없거나 멀다고 단정할 수 없다. 후순위 상속인이 피상속인의 직계존속일 수도 있고 피상속인의 형제자매일 수도 있다. 그럼에도 위 규정은 피상속인의 배우자나 자녀가 상속을 포기한 경우에 후순위 상속인이 되는 손자가 상속받은 재산의 가액은 상속공제를 전혀 적용하지 않겠다는 것이고, 또한 배우자와 자녀 없는 피상속인이 사망한 경우 선순위 상속인인 직계존속이 상속을 포기한 경우 피상속인의 형제자매가 상속을 받는 경우에도 상속공제를 완전히 배제하겠다는 것이다.

오늘날 가족의 구성이나 상호관계, 생활 및 거주방식이 종전과 크게 달라졌고 사회경제 전반에 걸쳐 빠른 속도로 변화가 있는 관계로 가족의 사정에 따라 생계유지 및 부양방법에 편차가 큰 점을 고려한다면 합리적 이유 없이 그리고 과도한 방법으로 후순위 상속인을 불리하게 차별하는 것은 아닌지 헌법적 관점에서 심층적인 분석과 연구가 필요해 보인다. 판례는 선순위 상속인과 후순위 상속인 간 차별에 대한 합리적인 이유가 있어 납세의무자의 기본권에 중대한 제한을 초래하지 않는다고 보고서 입법형성권을 널리 인정하는 완화된 심사기준을 적용한 것으로 보인다. 하지만 이러한 차별이 조세평등에 위배되지 않고 헌법적으로 정당화될 수 있는지 입법목적의 비중과 차별의 정도 간에 적정한 균형관계에 있는지 등을 비례의 원칙을 기준으로 삼아 판단해야 타당할 것이다.²¹⁾

다. 상속세 과세가액에 가산한 증여재산가액(제3호)

(1) 규정의 취지

상증세법 제13조 제1항은 상속개시 전 일정기간(10년 또는 5년) 이내에 피상속인이 상속인 또는 상속인 아닌 자 등에게 증여한 재산에 대하여는 그 증여의 효력을 실질적으로 부인하여 그 재산의 가액을 상속재산가액에 가산하도록 규정하고 있다.²²⁾ 이는 피상속인이 장차 상속세의 과세대상이 될 재산을 상속개시 전에 상속인이 될 자 등에게 증여의 형태로 분할 이전하여 고율인 누진세율에 의한 상속세 부담을 회피하는 행위를 방지하고 조세부담의 공평을 도모하기 위한 것이다.

21) 이동식, 『조세법과 헌법』, 준커뮤니케이션즈, 2012, 112-113면 참조.

22) 여기의 '상속인'이란 상속재산의 일부 또는 전부를 받는 자를 의미하므로 본래의 상속인뿐 아니라 수유자를 포함한다. 증여받은 상속인이 상속개시 후에 상속을 포기한 경우에도 상속인에 대한 사전증여를 통한 상속세 경감을 방지한다는 입법취지에 비추어 위 상속인의 범위에 포함되는 것으로 해석된다.

만일 사전증여로 인하여 납부하게 되는 증여세 합계액이 상속으로 인하여 납부하게 될 상속세액보다 많거나 동일하다면 사전증여재산가액을 가산할 필요가 없다. 하지만 현행 과세체계에서 피상속인이 상속인 이외의 자에게 사전증여를 남발하여 재산을 분산시키는 등 위장증여로 인하여 부담하는 증여세액이 상속세보다 적게 되는 문제점이 발생하게 되므로 사전증여재산가액을 가산하도록 한 것이다.

상속세 과세가액에 가산되는 증여재산가액이 있는 경우 만일 사전증여재산가액을 상속세 과세가액에서 빼지 아니하면 상속인들이 실제 상속받은 재산가액을 초과하여 상속재산에 합산된 사전 증여재산가액까지 공제되는 경우가 있다. 이렇게 되면 과거에 납부한 증여세의 환급효과가 발생하게 될 수 있다. 이런 점에서 사전증여재산가액을 상속세 과세가액에서 빼도록 한 이유는 상증세법 제13조 제1항의 취지를 살리기 위해서라고 이해할 수 있다.

상증세법 제24조 제3호에 규정한 ‘증여재산가액’은 증여재산공제나 재해손실공제를 받은 금액이 있는 경우 그 증여재산가액에서 이를 뺀 가액이므로 상속공제 적용 한도에 있어서 증여에 따른 증여재산공제액 또는 재해손실공제액 만큼 상속공제를 허용하는 것이다. 달리 말하면 공제 적용 한도에 있어서 상속세 과세가액에 가산한 증여재산가액 중 증여세 과세표준에 한하여만 공제 적용이 배제된다. 따라서 상속세 과세가액이 사전증여재산만으로 구성되어 있는 경우의 상속공제 한도액은 증여 당시의 증여재산공제액이 된다.

(2) 위헌 여부에 관한 논란

상속인에게 사전증여재산이 있는 경우 일괄공제액 5억원도 공제되지 아니하고 그 이하로 공제되는 경우가 발생한다. 다음의 사안을 검토해보기로 한다.²³⁾

甲은 1997. 12. 14. 자녀들인 乙과 丙에게 거제시 일운면 소재 전 844㎡를 증여하였다. 甲이 1999. 1. 29. 사망하자 그의 주소지를 관할하는 관할세무서장은 상속재산으로 거제시 일운면 소재 전 196㎡ 등 부동산 및 현금(예금) 4,826,130원이 있음을 확인하고서, 위 부동산의 가액을 61,266,760원으로 평가하여 상속재산가액을 66,092,890원으로 산정하였다. 그리고, 위 甲이 거제시 일운면 소재 전 844㎡를 乙과 丙에게 증여한 사실을 확인하여 위 토지에 대한 가액을 91,152,000원으로 평가하고 위 증여재산가액을 구 상증세법 제13조의 규정에 따라 가산하여 상속세 과세가액을 157,244,890원(=66,092,890원+91,152,000원)으로 결정하였다.

한편 관할세무서장은 구 상증세법 제24조의 규정에 따라 위 상속세 과세가액에서 위 증여재산가액을 차감한 잔액 66,092,890원(=157,244,890원-91,152,000원)을 초과하는 부분은 상속세 공제금액에서 제외하여 산정한 상속세 과세표준 91,152,000원에 법 소정의 세율을 적용하는

23) 헌법재판소 2003. 10. 30. 선고 2002헌바100 전원재판부 사건의 사안이다.

등 관련 규정에 따라 2000. 9. 15. 상속인들에게 상속세 10,136,400원(가산세 포함)을 부과·고지하였다.

위 사안에서 상속공제 적용의 한도를 설정하고 있는 상속세법 제24조 제3호가 평등의 원칙 등 헌법에 위배되는지 여부가 논란이 된 바 있다.

1) 위헌론

위헌이라는 주장의 논거는 다음과 같다.²⁴⁾

첫째, 상속세법 제24조는 상속세 과세대상재산이 많은 경우보다 오히려 더 적은 경우에 공제액을 제한하게 되며, 이는 상속세 과세대상재산이 적은 소액상속인을 그 재산이 많은 고액상속인에 비하여 합리적인 이유 없이 불리하게 차별하는 것이어서 조세평등주의에 위배된다.

둘째, 위 법조항은 누진세율에 의한 상속세 부담 회피를 방지하기 위한 목적에서 입법된 것이지만 비록 사전증여를 하였지만 조세회피의 목적이거나 그 결과가 없는 자에게까지 이를 적용하는 것은 사전증여재산이 있는 상속인을 그렇지 아니한 상속인보다 더 불이익하게 과세하는 것으로서 공평과세의 원칙에 배치된다.

셋째, 사전증여가 조세회피의 목적이 있다하더라도 사전증여재산가액을 상속세 과세가액에 산입함으로써 과세표준으로 흡수하거나 사전증여가 없었던 경우보다 높은 세율을 부과함으로써 충분히 입법 목적을 달성할 수 있음에도 사전증여재산가액 전부를 공제액에서 빼는 것은 필요 이상으로 조세회피행위를 징벌하는 것으로서 소액상속인들에 대하여 과도하게 기본권을 침해하는 것이 되어 비례의 원칙에 위배된다.

넷째, 조세회피의 목적이 있는지 여부와는 아무런 관계 없이 총 상속재산에서 사전증여재산이 차지하는 비율에 따라 어떤 경우에는 불이익을 받지 않고(상속세 공제금액이 총 상속재산에서 사전증여재산을 빼더라도 그 한도 안에 있게 되는 경우), 다른 경우에는 불이익을 받게 되므로(상속세 공제금액이 총 상속재산에서 사전증여재산을 뺀 한도를 초과하는 경우), 사전증여가 있는 상속에 있어서도 위 법조항으로 말미암아 우연한 사정에 의하여 차별적인 결과가 발생하므로 평등원칙에 반한다.

2) 합헌론

이 문제에 대하여 헌법재판소 2003. 6. 26. 2003헌가4 전원재판부는 합헌으로 결정하였다.²⁵⁾ 합헌이라는 주장의 논거는 다음과 같다.

첫째, 증여를 상속재산에 합산과세할 것인지 여부, 합산한다면 그 기간의 장단, 합산한 경

24) 헌법재판소 2003. 10. 30. 전원재판부 2002헌바100 결정 사안에서 청구인의 주장이다.

25) 같은 견해로 헌법재판소 2003. 1. 30. 선고 2001헌바61, 2002헌바79(병합)

우 그 합산액을 공제한도에 포함시킬 것인지 여부 등은 상속세에 대한 보완세라는 증여세의 기능을 고려하여 입법자가 재량에 기초한 정책적 판단에 따라 결정할 수 있다 할 것이다. 특히, 합산가액을 공제한도에 포함시킬 것인지 여부, 포함시킨다면 어느 범위 내에서 이를 포함시킬지 여부 등은 기본적으로 입법자의 입법형성의 자유 범위 내에 있다.

둘째, 상증세법에서 사전증여재산에 대한 합산규정을 두면서 상속공제의 한도를 두지 않는다면 상속인들이 실제 상속받은 재산가액을 초과하여 상속재산에 합산된 사전증여재산가액까지 공제될 수 있으며, 이 경우에는 고율의 누진 상속세 적용 회피를 방지하기 위해 사전증여재산가액을 상속재산에 합산하도록 하는 법의 취지가 상실될 우려가 있다. 상속공제 한도 조항은 상속인의 실제 상속재산의 한도 내에서 상속공제를 인정함으로써 사전증여재산 합산 규정의 취지를 살리고자 하는 것으로서 그 입법목적은 정당하다.

셋째, 만일 합산규정과 공제한도 규정이 없다면 피상속인은 상속인 등의 자에게 분할 증여함으로써 누진세율에 의한 상속세 부담 없이 상당한 재산을 이전할 수 있어 증여세의 상속세에 대한 보완기능이 불충분하게 되고, 고액의 재산가들이 사전증여를 통하여 누진세율을 회피하는 것이 성행한다면 재산상속을 통한 부의 집중의 완화라는 상속세의 목적을 달성하지 못하는 결과가 발생할 우려도 있다.

넷째, 여러 사정을 종합하여 볼 때 상속세 공제한도 조항이 지나치게 사전증여에 대한 제재만을 추구한 결과 합리적인 범위를 벗어나 입법형성권을 자의적으로 행사하였다고 보기는 어렵다. 일부 재산을 사전증여한 경우와 그렇지 않고 모두 상속한 경우, 그리고 사전증여재산이 많은 경우와 그렇지 아니한 경우 사이에 있어서 상속세 납세의무자들을 합리적인 이유 없이 차별한다고 할 수 없다.

(3) 검토

피상속인으로부터 동일한 상속재산을 받는 두 사람이 있다고 가정할 때, 상속재산 중 일부를 사전증여를 받아 증여세를 이미 납부한 이후 상속재산에 대한 상속세를 납부하는 사람의 증여세 및 상속세 합계액과 사전증여를 받지 아니한 채 상속재산에 대한 상속세를 계산한 사람의 세액은 서로 동일하거나 비슷해야 합리적인 세제로 볼 수 있을 것이다. 그런데 실제로는 사전증여재산을 받은 사람과 그렇지 않은 사람 사이에 공제 적용에 있어서 불평등이 발생하여 사전증여를 통한 부의 조기 이전에 걸림돌이 될 수 있다.

다음과 같은 사례를 검토해보자.²⁶⁾

甲은 동생 乙과 함께 2013. 1. 21. 부(피상속인)로부터 서울시 소재 아파트의 지분 2분의 1

26) 심사-상속-2015-0035 (2016. 3. 11.) 사건의 사안이다.

씩을 증여받았고, 증여재산가액을 각 2억2천8백만원으로 하여 증여세 신고를 하였다. 2013. 4. 4. 피상속인이 사망하여 상속이 개시되었고, 피상속인에게는 이미 증여한 아파트 외에는 다른 상속재산이 없어 상속세를 무신고하였다.

관할세무서장은 상속세법 제13조의 규정에 따라 甲과 乙의 10년 내 사전증여재산가액을 상속세 과세가액에 가산하였고, 구 상속세법 제24조 제3호의 규정에 따라 상속세 과세가액에서 사전증여재산가액을 차감한 금액 0원을 상속세 공제한도로 하여 2015. 10. 2. 甲과 乙에게 상속세 9,528,840원을 각 결정·고지하였다.

위 사안처럼 상속세 과세가액이 5억원 이하인 경우는 일괄공제 선택으로 상속세가 과세되지 않아야 하는데도 불구하고 상속세 공제한도 계산 시 사전증여재산가액을 빼도록 한 규정 때문에 사전증여재산만 5억원 이하로 있는 경우에도 과세되는 결과가 된다. 이 같은 상속세 공제한도 규정에 대하여 조세공평 침해와 과잉입법 논란이 잇따라 제기되자 2010년 법개정을 통해 사전증여재산합산의 경우에는 상속세 과세가액이 5억원을 초과하는 경우에만 공제한도를 적용하도록 입법적 개선이 이루어졌다. 비록 조금 개선되기는 했지만 뒤에서 살펴보듯이 현행법에서도 문제점은 여전히 남아있다. 최근들어 우리 사회에서 사전증여가 크게 증가하는 추세에 있는 것을 감안한다면 다양한 논의를 거쳐 적절한 입법적 보완이 필요해 보인다.

3. 상속공제 적용 한도의 문제점

가. 서설

우리나라의 인적공제 항목의 종류와 공제 수준을 다른 나라의 경우와 비교해보면 매우 다양하고 복잡하게 구성되어 있다는 것을 알 수 있다. 이는 기초공제와 배우자공제가 다른 나라에 비하여 매우 낮은 수준에 있는 것을 참작하여 다른 공제항목을 설정하여 보완하려 했기 때문이라고 분석할 수 있다.²⁷⁾ 그리고 상속공제 한도의 설정은 외국의 입법례에서 찾아보기 어렵다. 일본의 경우 우리나라와 달리 세액공제의 형태로 기초공제와 납세의무자의 개인적 사정을 고려한 인적공제가 인정되고 있는데,²⁸⁾ 상속재산공제가 아니라서 기본적으로 상속공제 한도의 문제가 발생할 수 없다. 우리나라와 같은 상속세 과세체계를 가진 미국·영국 등의 경우에도 배우자공제 외에 상속공제가 거의 없으니 당연히 적용의 한도 같은 것은 없다.

상속공제 적용 한도를 정한 상속세법 제24조의 입법경과를 살펴보면, 당초 입법취지에서

27) 김신언, 앞의 논문, 83면.

28) 岩下忠吾, 『總說 相續稅 贈與稅』, 財經詳報社, 2008, 295면.

벗어나 점차 상속공제 한도 적용 범위를 늘려나가서 상속공제폭을 확대하여왔다. 하지만 반대로 선순위 상속포기의 경우를 새롭게 신설하여 일정한 경우 오히려 상속공제를 거의 인정하지 않게 되었다.

나. 상속세법 제24조의 문제점

우선 상속세법 제24조 제2호의 경우 선순위 상속인이 아닌 자에 대한 유증 등을 규정한 동조 제1호와의 형평성에 비추어 설정된 것으로 보인다. 또한 선순위 상속인이 상속세를 회피하기 위하여 임의로 상속포기 제도를 활용함으로써 세대를 뛰어넘는 상속이 가능한 것을 방지하기 위하여 상속공제를 인정하지 않으려는 뜻도 있다고 생각할 수 있다. 이 같은 입법 취지를 충분히 공감하고 이해하더라도 동조 제1호 또는 제3호와 비교해보면 납득할 수 없는 점이 있다.

이론적으로 검토해볼 때 제2조 규정을 제1호 규정과 동일시 함은 무리한 해석이다. 민법상 유증·사인증여는 상속순위에 없는 제3자에게도 얼마든지 가능하지만 상속포기에 의한 후순위 상속은 적어도 피상속인과 비교적 가까운 가족인 법정상속 순위에 있는 자만 가능하다는 점에서 분명히 차이가 있다. 또한 상속을 포기한 경우에 상속이 개시된 때에 소급하여 그 효력이 발생하고 상속을 포기한 자는 상속개시 당초부터 상속인이 아니라고 보기 때문에 후순위 상속인이 선순위 상속인이 누리는 상속의 효과를 받아야 함은 지극히 당연하다. 나아가 상속포기는 피상속인의 사후 상속인들의 의지 내지 합의로 결정되지만 그 과정에서 상속인들의 이해관계가 첨예하게 대립할 수 있을뿐더러 그 방법도 엄격한 법정절차에 따라 행해지는 점에서 피상속인이 임의로 자유롭게 하는 법률행위인 유증 등의 경우와 확실히 다른 점이 있다.

대체로 실무에서 상속을 포기하는 이유는 크게 세 가지 정도로 구분된다.²⁹⁾ 첫째, 상속재산 중에 적극재산보다 소극재산이 더 많아 상속채무를 부담하지 않기 위한 것이다. 둘째, 상속인 본인의 채무 때문에 채무변제를 회피하기 위해 상속을 포기하는 것이다. 셋째, 다른 공동상속인에게 상속재산을 나누어주기 위한 방법으로 상속재산 협의분할을 위해 상속을 포기하는 것이다. 이와 같이 민사상 상속의 포기는 실제 여러 가지 이유와 특별한 사정으로 행해지고 있는데도 그와 같은 이유를 전혀 구분하지 아니하고 일률적으로 조세회피 목적을 위한 상속포기에 준하여 취급하는 것도 문제다. 그리하여 경우에 따라 세대생략 상속에 대한 할증과세 보다도 더 가혹한 과세 결과를 초래할 수 있다.

이미 법개정을 통하여 사전증여에 따른 증여재산공제나 재해손실공제를 받은 부분에 대해

29) 김상기·이재열, “상속포기자의 상속세 납세의무에 대한 연구”, 『조세연구』 제12권 제1호, 2012, 245면.

여는 상속공제를 정책적으로 인정하는 것과 견주어볼 때 후순위 상속인이 상속을 받는 경우에 상속공제를 허용하지 못할 충분한 이유를 찾아보기 어려운 데도 상속포기에 대한 벌칙으로서 상속공제를 전적으로 배제하는 입법태도는 이해할 수 없다.

다음으로 상속세법 제24조 제3호의 경우 합산되는 사전증여재산이 있는 경우에 현재의 상속공제 적용 한도 규정은 앞서 보았듯이 증여를 먼저 선택한 사람에 대한 차별이 발생할 수 있음과 동시에 기초공제나 그 밖의 인적공제(또는 일괄공제)를 통해서 각 상속인의 형편에 맞추어 과세하려는 상속공제 입법취지에도 반한다고 생각된다.

상속세 과세가액이 5억원을 초과하는 경우 사전증여를 받은 상속인들을 그렇지 않은 상속인들에 비하여, 또한 상속세 과세대상 재산이 적은 상속인들을 그 재산이 많은 상속인들에 비하여, 또한 사전증여를 받은 상속인들 사이에서도 과세대상 전체는 같은 액수임에도 그중 사전증여가 차지하는 비율이 높은 자들을 그 비율이 낮은 자들에 비하여 불리하게 차별한다는 점은 변함이 없다.³⁰⁾

예를 들면, 사전증여재산 없이 피상속인의 사망과 동시에 상속인 등이 총 상속재산을 상속 받았다고 가정할 경우 그 상속세액은 170,430,450원에 불과한 사안에서,³¹⁾ 총 상속재산 중 1,502,859,798원 사전증여를 받은 상속인 등은 위 사전증여재산에 대한 기납부증여세액만도 256,446,415원에 이르고 있음에도 불구하고, 단지 사전증여재산이 있다는 이유로 법 제24조 제3호에 따라 상속공제 금액의 한도가 170,558,121원으로 제한됨에 따라 기납부증여세액을 제외하고도 203,167,254원을 상속세로 납부하여야 하는 상황이 발생하는 것이다. 여기서 사전증여재산이 있는 경우 기납부증여세액과 상속세액의 합계는 459,613,669원이 되고, 사전증여재산이 없는 경우 상속세액은 170,430,450원에 불과하여 동일 총상속재산에 대한 세액이 사전증여재산이 있다는 이유로 상속공제 한도를 적용받음으로써 약 2.7배나 더 커지는 것을 알 수 있다. 더욱 상속인에게 사전증여재산이 있는 경우 이중과세의 문제가 발생하지 않도록 상속세 계산시 기납부 증여세액을 공제하여 주지만 상속세액보다 기납부증여세액이 많은 경우 환급하는 규정도 없다.

그 외에도 사전증여가액이 증여공제액 이하인 경우에는 당초 상속공제액이 전부 공제되지만 증여공제액을 초과하는 경우는 공제한도의 적용을 받게 되어 일부만 공제되는 결과가 된다. 그리하여 배우자가 사전증여 받은 경우는 공제혜택이 충분하지만 배우자 외의 자가 사전증여 받은 경우는 공제혜택이 너무 적은 문제점이 발생한다. 다른 측면에서 공제한도 적용기준인 “상속세 과세가액이 5억원을 초과하는 경우”를 보더라도 배우자에 대한 증여공제가 6

30) 상속인들의 가족관계 및 그들이 처한 사정과 상속재산 구성에 다양한 형태가 존재하므로 구체적으로 이를 검증하여 데이터를 제공하는 데는 한계가 있을 것으로 예상된다.

31) 헌법재판소 2003. 6. 26. 2003헌가4 전원재판부 결정에서 다루고 있는 사안이다.

억원임을 감안한다면 배우자가 사전증여 받은 경우는 공제혜택이 부족하고 배우자 외의 자가 사전증여 받은 경우는 공제혜택이 너무 많은 문제점이 발생한다.

다. 결어

위의 사례를 통해 살펴본바 분명한 것은 상속세법 제24조 규정이 사실상 배우자공제 등을 제한함으로써 상속세를 증가하는 징벌적 방법으로 사전증여행위를 억제하거나 민법상 상속포기를 억압적으로 금지하는 결과를 초래한다는 점이다. 그리하여 상속세법 제24조의 상속공제 한도 규정 전체를 삭제하는 것이 타당하다는 견해도 있지만³²⁾ 쉽게 동의할 수 없다. 사전증여재산의 합산규정의 취지를 살리려면 합산되는 사전증여가액은 공제한도에 포함시키지 않는 것이 법의 취지에 부합하는 면이 있고 상속포기의 경우 후순위 상속인에 불리하여도 헌법재판소의 태도는 합헌이라는 논리이므로 법조항이 위헌이라고 보는 것은 법리적으로 무리한 해석이다. 다만 입법목적이 정당성을 가진다고 하여도 시행상의 문제점과 불공평한 점은 개선하는 것이 바람직하다고 본다.

그리고 제도 개선의 방향은 절충적 입장에서 상속세법 제24조의 입법취지를 크게 훼손하지 아니한 채 다른 조항과의 법적 정합성을 도모하는 방법이 되어야 무리가 없고 효과적일 것이다. 즉 범형식의 근간을 유지하면서 정책적 판단이 개입된 조항을 현실에 맞게 개선하거나 다른 법조항의 개선을 통해 상속공제 제도를 보완하는 방식이다. 가령 현재와 같은 사전증여재산의 합산제도는 고령화 시대에 사전증여를 통한 부의 조기이전을 촉진하여 경제활성화를 추구해야 하는 사회정책적 과제를 수행하는데 장애가 된다. 따라서 상속공제 적용 한도와 관련된 사전증여재산 합산제도에 대한 재고가 필요하다.

IV. 상속공제 및 그 적용 한도의 개선방안

1. 일괄공제 제도의 폐지

우리나라의 경우 기초공제를 포함한 각종 인적공제액은 1997년 이후로 공제항목에 크게 변동이 없는 상태이고, 해외에 사례가 없는 일괄공제라는 제도를 채택하여 현재에 이르고 있다.³³⁾ 이로써 일정금액까지는 상속인들의 상황에 상관 없이 일괄공제를 해줌으로써 상속인간

32) 김신언, 앞의 논문, 93면.

33) 다만 2015년 법개정에서 화폐가치와 경제적 상황을 반영하여 개별공제액만 증액하였다.

세부담 격차를 줄여주게 되고 많은 경우 세액계산의 절차가 단순화되는 장점이 있다.

그런데 오늘날 대부분의 가정이 일괄공제보다 항목별공제액이 더 클 정도로 자녀 수가 많거나 연로자 또는 장애인 등으로 가족이 구성되어 있지 아니한 것이 현실이다. 따라서 세액계산이 그리 복잡하지 않은 점을 감안한다면 일괄공제의 존립 근거는 설득력이 없어졌고 5억원이라는 공제기준도 그 근거가 애매하다. 일괄공제의 문제점을 구체적으로 살펴보면 다음과 같다.

첫째, 납세의무자가 일괄공제를 선택하면 기초공제 및 항목별 공제인 그 밖의 인적공제는 사실상 그 실효성에 의문이 생기는 제도가 되어 버린다. 나아가 가족구성이 어떻게 되든지 상관 없이 5억원이라는 한도 내에서는 차이가 없이 과세가 일률적으로 행해지는 결과가 된다. 이렇게 되면 응능부담의 원칙에 의거 자녀 수, 미성년 자녀 유무 등 상속인의 인적사정을 과세에 반영하려는 상속공제의 취지에 위배되는 것이다.

둘째, 상속세 신고기한 내에 신고가 없는 경우에도 일괄공제 5억원을 공제하고, 기초공제와 그 밖의 인적공제 규정은 적용하지 아니한다.³⁴⁾ 이렇게 해석하는 이유는 과세표준 신고가 없는 납세의무자의 경우 일괄공제와 항목별 공제 사이의 선택이 이루어지지 아니하였으므로 행정편의상 간편한 방법을 적용하는 것으로 이해할 수 있다. 하지만 항목별 공제액 합계가 일괄공제액인 5억원을 상회하는 경우 사실상 납세의무자에게 불리하게 된다. 결국 납세협력 의무 불이행에 대한 제재 측면에서 불이익을 받는 것으로 이해할 수 있으나 인적공제의 실효성과 상속세 과세제도의 본질에 비추어 타당하지 아니한 면이 있다.

셋째, 피상속인의 배우자가 단독으로 상속을 받는 경우에는 일괄공제의 적용이 없고, 기초공제 및 그 밖의 인적공제에 의한 공제액의 합계액으로만 공제한다(상증세법 제21조 제2항). 배우자 단독상속의 경우 항목별 공제만을 인정하는 이유는 분명하지 아니하나 배우자 단독상속의 경우 계산을 간편하게 하려는 일괄공제의 취지에 맞지 아니하기 때문이라고 추측할 수 있다. 하지만 과세표준 무신고의 경우에는 일괄공제 5억원을 적용받는 데 비하여 배우자 단독상속의 경우 일괄공제를 배제한 이유가 타당한지 이해되지 않는다.

이와 같이 지극히 행정편의적 성격을 지니고 해석상 문제점을 가진 일괄공제제도를 폐지하되 그 부분을 기초공제 및 개인 항목별공제로 흡수하고 공제항목을 단순하게 정비하는 것이 바람직하다. 일괄공제의 취지는 일괄공제가 없는 외국의 경우처럼 기초공제액 인상으로도 얼마든지 해결 가능한 것이다.

34) 통칙 19-0-1.

2. 기초공제액의 증액과 미성년자·연로자 공제 등 폐지

우리나라의 경우 상속세 부담이 과도하다고 하는 이유는 주요 국가와 비교하여 세율이 높고, 배우자공제에 인색하며 사실상 면세점에 해당하는 기초공제액이 낮기 때문이다. 더욱이 물가상승률을 고려한 상속세 과표구간의 조정이 없는 것도 문제라면 문제다.

우선 외국과 비교해보면 기초공제액이 상당히 낮은 상황이므로 일괄공제를 폐지하는 대신에 기초공제액을 3억원 이상으로 대폭 증액하여야 한다.³⁵⁾ 그리고 기초공제와 항목별공제의 합계로만 상속공제 금액을 현실화하는 방안이 가장 좋을 것으로 생각된다. 또 유산세방식의 과세체계에서는 피상속인의 유산에 과세하는 구조이므로 기초공제는 상속인들의 사정과 상관 없이 일단 피상속인의 상속 개시를 계기로 조건 없이 인정되어야 본래의 성질에 부합한다.

다음으로 연로자공제와 미성년자공제는 크게 실익이 없는 제도이므로 폐지함이 타당할 것으로 보인다. 상속공제의 성격으로서 연로자공제와 미성년자공제, 재해손실공제는 외국에서도 쉽게 찾아보기 어려우며 조세이론적으로 소득세에서는 인적공제 항목으로 타당할지 몰라도 상속공제로서는 적합하지 않다고 평가할 수 있다. 우리나라와 동일한 유산세방식 과세체계인 미국과 영국에서는 배우자공제 외에 별도의 인적공제 제도가 없다.³⁶⁾ 이는 상속인 개인의 인적사정을 고려하지 않는 유산세방식 과세체계의 입장에 충실한 입법태도를 가진 것으로 볼 수 있다.

실무적으로 피상속인의 평균수명이 80세 이상에 이르는 고령화에 의해 상속시점에서 상속인들도 인생 후반에 위치하는 사례가 많아져 상속인에 대한 미성년자공제나 연로자공제는 과세표준 계산에서 적용되는 경우를 찾아보기 쉽지 않다. 상속공제 현황을 보더라도 그 밖의 인적공제가 차지하는 비율은 겨우 2%에 불과한 실정이다. 그렇다면 그 밖의 인적공제 항목을 정리하여 대폭 축소하고 대신에 앞서 언급한 기초공제를 증액 조정하여 보완할 수 있을 것이다.

35) 일본의 경우 기초공제액이 3,000만엔에 상속인수×600만엔을 합한 금액이므로 상속인이 둘이라면 우리나라 돈으로 적어도 5억원 이상이고, 영국의 경우도 면세점이 32만 5천 파운드에 한화 5억원 이상이다. 이상신, 앞의 논문, 90면.

36) 서정우, 앞의 논문, 151면.

3. 선순위 상속포기의 경우에도 기초공제 인정

상증세법 제18조 기초공제 범문언을 보면 상속이 개시되면 거주자가 사망하든 비거주자가 사망하든 아무런 조건 없이 2억원의 기초공제를 적용하도록 되어 있다. 이렇게 기초공제는 현행법의 해석상 상속인들의 최소한의 생활기초를 보호하는 의미에서 모든 상속에 대해 무조건 해주는 공제의 성질이 있다. 그런데도 상속공제 적용의 한도 때문에 사실상 공제되지 아니하는 경우가 발생한다면 기초공제의 존재는 유명무실해진다.

입법론으로 상증세법 제24조는 공제한도에 관한 규정이지 기초공제 및 일괄공제 배제규정이 아니라는 점에서 일괄공제를 적용받지 못하더라도 명실상부하게 기초공제 만큼은 최소한 보장되어야 타당할 것이다. 따라서 상속이 개시되면 납세의무자는 어떤 경우라도 차별 없이 기초공제를 적용받을 수 있도록 상속세 공제한도에서 제외하는 방법으로 입법적 개선이 있어야 한다.

비록 상증세법 제24조 제1호와 제3호는 입법취지의 결실함과 과세체계상 문제로 공제한도 규정을 손대기 어렵더라도 상속포기에 관한 규정인 동조 제2호의 경우는 성격이 다소 달라서 상속공제에 관한 정책적 판단이 중요하게 작용하는 문제로 생각된다. 선순위 상속인과 후순위 상속인을 달리 취급하려고 하는 정책적 판단을 존중하더라도 민법상 상속인으로 인정되는 후순위 상속인이 세법상 상속의 효과를 전혀 받지 못하는 상황을 피하기 위해서 상속에 따른 기초공제는 받을 수 있게 해야 한다.

4. 기업·영농상속공제 조항의 독립과 상속공제 한도에서 제외

기업·영농상속공제는 다른 인적·물적공제와는 성격이 많이 다르고 다수에게 적용되는 공제제도가 아닌 점에서 기초공제의 성격을 가지지 않는다. 따라서 상증법 제24조의 공제 적용 한도에서 빼내서 독립된 공제제도로 운용해야 할 것이다.

법조항의 연혁을 보면 애당초 일반인과 기업·영농상속인을 구분해서 기초공제를 달리 정하여 인정하던 데서 유래하여 여전히 상증세법 제18조 기초공제 조항에 위치하고 있다. 그리하여 조문체계상 이를 기초공제로 설명하거나 기초공제로 보는 것이 타당하다는 견해가 있고,³⁷⁾ 기초공제에 속하지 않는 추가상속공제로 보는 견해도 있다.³⁸⁾ 하지만 기업상속공제 등은 조문의 위치와 무관하게 그 실질은 물적공제로 봄이 타당하다. 기업상속 등의 공제는 입

37) 이태로·한만수, 앞의 책, 724면; 이상신, 앞의 논문, 89면.

38) 박훈·채현석, 앞의 책, 321면.

법취지도 상속인에게 원활한 기업승계를 지원하고 기업의 유지와 존속을 도모하는 데 있으므로 상속공제 적용 한도에 무관하게 인정되어야 한다. 그러므로 현행 법조항의 위치를 변경하여 독립된 공제조항으로 설정해야 할 것이다. 아울러 상속공제 적용의 한도에서 제외하는 것이 바람직하다.

5. 사전증여재산 합산 기간 단축

현재 상속개시일 전 10년으로 정해져 있는 상속인에 대한 사전증여재산 가산기간을 축소한다면 상속세법 제24조 제3호의 사전증여로 인하여 발생하는 상속공제 불이익을 어느 정도 상쇄할 수 있다.

상속세의 과세대상이 되는 재산은 피상속인의 상속개시일 현재 보유하고 있는 상속재산뿐만 아니라 피상속인이 상속개시일 전 10년(5년) 이내에 상속인(상속인이 아닌 자)에게 증여한 재산 등을 포함하도록 하고 있다(상속세법 제13조 제1항). 여기서 사전증여재산을 합산하는 범위가 되는 상속개시일 전 10년(상속인에 증여의 경우)과 5년(상속인 아닌 자에 증여의 경우)이라는 기간은 종전 각 5년과 3년에서 1998. 12. 28. 법률 제5582호로 개정되어 10년과 5년으로 변경된 것이다. 당시 상속세 과세를 강화하기 위하여 변경된 것으로 보이나 현재의 사회경제상황은 당시와 상당히 다르므로 재고할 필요가 있다. 현재 사전증여를 보면 피상속인의 사망 직전에 급하게 이루어지는 조세회피 목적의 증여보다 그 이전에 이루어지는 사전증여가 급증하고 있다. 이러한 사전증여를 더 이상 부당한 상속세의 회피목적으로만 볼 것은 아니다.³⁹⁾

우리나라의 경우 상속세와 증여세는 보완적인 관계이고 1997년 이후 과세표준 구간 및 세율구조가 동일하게 설계되어 동일한 과세체계를 가지고 있다고 평가할 수 있지만 과세방식과 공제제도의 차이로 인해 세 부담의 차이가 발생한다. 자산의 무상이전에 대해 상속세가 증여세보다 세 부담 측면에서 더 유리한 과세구조를 가지고 있다. 따라서 상속세와 증여세의 부담 격차가 클수록 부모세대는 자녀에게 사전증여하지 않고 상속하려는 유인을 갖게 되는 것이다. 이로 인하여 연로한 부모세대의 부가 젊은 자녀세대로 원활하게 이전되는 것을 저해한다. 사업자산의 조기이전을 통한 국가경제 활성화 측면에서 증여세를 정당하게 납부하고 사전증여하도록 유도하는 정책이 필요한 상황이다.

39) 최근 언론보도에 의하면 주택 등 부동산가격의 급등으로 종합부동산세 등 보유세 부담가중의 문제가 불거지자 일찍이 자녀에게 재산을 증여하는 자산가가 늘어나고 있다고 한다. (헤럴드경제 2020. 6. 4. 자 인터넷판 <http://news.heraldcorp.com/view.php?ud=20200604000551>)

그렇다면 외국의 입법례를 참조하여 현행법 이전으로 돌아가 사전증여재산 합산기간을 5년과 3년으로 단축하는 것이 하나의 방도가 될 수 있을 것이다. 독일의 경우만 우리와 같은 10년 동안의 증여가액을 상속세 과세가액에 가산하고, 일본과 미국의 경우는 상속 개시 전 3년 이내에 증여한 재산, 영국의 경우 상속 개시 전 3년 이내에 증여한 재산을 기본으로 하여 가산하는 것으로 정하고 있다.⁴⁰⁾

V. 결론

상속공제 제도는 국가별로 그 나라의 상속에 관한 사회문화적 전통, 공평·공정에 관한 국민의식, 국민의 소득수준 등을 포괄하는 조세정책에 따라 다양하게 설계되어 차이가 있을 수 있다. 무엇보다도 부의 대물림이라는 증여 또는 재산상속에 대한 국민들의 정서가 중요하게 고려되어 입법되고 운영될 수밖에 없을 것이다. 우리나라의 경우 일본과 다른 상속세 과세체계를 가지고 있지만 일본 입법례의 영향을 크게 받아 복잡한 상속공제 제도를 두고 있는 이유로 과세구조에서 문제점이 발생하고 있는 것으로 볼 수 있다.

상속공제는 본래 자산을 무상으로 취득한 자의 담세력에 대응한 제도로 볼 수 있는데 현행 상증세법은 이를 피상속인의 상속재산에 대한 상속세 산출에 중요한 요소로 적용하는 한편 상속공제의 순수한 취지를 공제 적용의 한도라는 강력한 장벽으로 다시 제한하고 있다. 그 바람에 세제의 불공평, 납세자재산권 침해 등의 문제가 계속 제기되고 있고, 제도 운영에 어려움이 초래되고 있는 것이다.

앞에서 검토하고 논의한 상속공제의 적용 한도에 관한 문제를 오로지 입법자의 입법형성의 자유에 속하는 영역이라고 도외시한다면 상속세 부담 수준이 무거운 편에 속하는 우리나라에서 상속세 완화를 위한 하나의 방법으로 사용될 수 있는 상속공제의 확대는 굳건하게 가로막혀 요원해질 것이다.

이 글에서 제시한 상속공제 및 공제적용 한도의 개선방안은 현행 상증세법 제24조가 전체적으로 입법취지에 타당한 면이 있으므로 그대로 존속되는 것을 전제로 하여 절충적 입장에서 공제한도 폐지를 대신하여 가능하다고 생각되는 상속공제 제도의 개선 방법을 여러 각도에서 찾아본 것이다. 결론적으로 일괄공제를 폐지하고, 상증세법 제24조 법문에서 “제18조부터 제23조까지 및 제23조의2에 따라 공제할 금액~”라는 부분을 개정하여 기초공제와 기업상속공제 등을 제외하는 “제19조·제20조·제22조 및 제23조의2에 따라 공제할 금액~”으로 변

40) 이상신, 앞의 논문, 92면.

경하는 방안을 제시하고자 한다.

덧붙인다면 이러한 상속공제 제도의 문제점을 일거에 해결하고 궁극적으로 원활한 상속공제 제도의 운영과 확대에 필요한 것이 결국 과세방식의 변경이다. 상속공제 제도를 폐지하지 않는다면 유산취득세방식이야말로 응능부담의 기준과 부의 분산기준뿐 아니라 가족공동체의 물적 기초를 보호하는 데 가장 바람직한 제도로 볼 수 있기 때문이다. 최근 상속세 과세체계에 관한 논의가 다시 진행 중이지만 유산세방식과 유산취득세방식의 차이는 그 장단점이 극명하게 대립하여 나타나므로 우리 실정에 맞게 신중하게 판단해야 할 것이다.

참고문헌 (References)

- 김병일, “상속세 및 증여세제의 개편방안 -최명근 선생의 정책대안을 중심으로”, 『조세연구』 제17권 제3집, 한국조세연구포럼, 2017. 9.
- 김상기·이재열, “상속포기자의 상속세 납세의무에 대한 연구”, 『조세연구』 제12권 제1호, 한국조세연구포럼, 2012.
- 김신언, “유산세형 상속과세제도에서 우리나라 상속공제의 문제점과 개선방안”, 『조세와 법』, 서울시립대법학연구소, 2011. 10.
- 박훈·채현석, 『상속·증여세 실무해설』, 삼일인포마인, 2012.
- 서정우, “주요국의 상속세 과세제도 비교 및 시사점”, 『조세연구』 제18권 제3집, 한국조세연구포럼, 2018. 9.
- 심충진, “상속세 과세체계와 인적공제에 대한 연구”, 『세무와 회계연구』, 제8권 제1호, 한국조세연구연구소, 2019.
- 이동식, 『조세법과 헌법』, 준커뮤니케이션즈, 2012.
- 이상신, “상속세 부담 완화를 위한 상속세제 개편방향에 관한 연구”, 『세무와회계저널』 제20권 5호, 한국세무학회, 2019. 10.,
- 이태로·한만수, 『조세법강의』, 박영사, 2013.
- 정승영, “현행 기업승계세제의 입법적 개선방안”, 『기업법연구』 제28권 제1호(통권 제56호), 한국기업법학회, 2014.
- 한상국·배준호·이광재, 외 2인, 『상속·증여세제의 합리화 방안』, 한국조세연구원, 1996.
- 岩下忠吾, 『總說 相續稅 贈與稅』, 財經詳報社, 2008.

법인세법상 외국납부세액 공제 시 공제한도액 계산에 관한 쟁점 소고

• 박 종 수 (고려대학교 법학전문대학원 교수)



법인세법상 외국납부세액 공제 시 공제한도액 계산에 관한 쟁점 소고

- 간접비용(공통비용)의 배분문제를 중심으로 -

박종수*

1. 서론

국제적 이중과세 회피를 위한 외국납부세액공제 제도는 우리나라를 포함해서 미국, 영국, 독일 등 주요국에서 국제적 이중과세를 방지하거나 회피하기 위한 방법으로 즐겨 사용되고 있는 방법이다. 외국납부세액공제의 적용에 있어서는 그 공제범위를 어떻게 설정할지와 관련하여 각 나라마다 입법정책이 다를 수 있는데, 대부분의 국가에서는 완전공제 보다는 부분공제 방식을 채택해 일정한 한도까지만 공제해주는 방식을 취하고 있으며, 우리나라도 그에서 예외는 아니다. 따라서 이처럼 부분공제 주의를 취하는 나라에서는 외국납부세액공제를 적용함에 있어서 공제한도액을 계산하는 것이 매우 중요한 문제로 대두하게 되어 있다. 개별 납세자들은 국외에서 발생한 소득에 대하여 해당 국가에서 법인세를 납부하고 그에 대하여 국내에서 무제한적 납세의무를 이행함에 있어서 외국납부세액으로 반영하여 신고·납부해오고 있는데, 과세관청에서는 공제한도액 계산을 문제삼으면서 이를 재계산해 추가로 법인세를 경정고지하는 사례들이 빈번히 발생하고 있다. 이러한 문제가 발생하는 원인으로는 외국납부세액공제제도를 허용하면서도 공제한도액 계산에 관한 규정을 명확히 입법하지 못한 것과 법인세액의 계산에 관한 원칙이 나라마다 상이할 수 있는 환경적 요소가 복합적으로 작용하는 것으로 사료된다.

이와 관련하여 우리나라는 2019. 2. 12. 법인세법시행령 제94조 제2항을 개정하면서 외국납부세액 공제한도를 계산함에 있어서 국외원천소득에 직·간접으로 대응하는 금액이 있는 경우 이를 차감하도록 하면서 그러한 직·간접으로 대응하는 금액의 개념을 정의하고, 동반해서 2019. 3. 20. 일부개정된 법인세법시행규칙 제47조에서는 간접비용의 안분계산시 공통손금의

* 고려대학교 법학전문대학원 교수

안분계산 방법을 규정하기에 이르렀다.

그러나 국외원천소득에 대응하는 직접비용이나 간접비용의 개념을 정의했음에도 불구하고 어떤 경비가 직접비용이고 어떤 경비가 간접경비인지에 관하여 납세자와 과세관청간에 논란이 계속될 여지가 여전히 있어, 이러한 법개정의 정당성 및 향후 개정방안 등에 관한 법리적인 해석과 입법론적 검토가 필요한 상황이다.

이하에서는 현행 외국납부세액공제제도의 내용과 문제점을 살펴보고, 간접비용 또는 공통비용의 배분에 관한 해외사례 및 법원의 판례와 행정해석의 내용을 검토한 후 바람직한 개선방안을 제시해보고자 한다.

II. 현행 제도 소개 및 최근까지의 법개정 현황과 문제점

1. 국제거래와 이중과세 조정의 필요성

외국납부세액공제 제도 및 그와 관련된 특별한 문제의 이해를 위해서는 먼저 국제조세법의 근간에 관한 일정한 지식을 필요로 한다. 이는 바로 이중과세의 문제이다. 국제조세법 영역에서 말하는 이중과세는 두 개의 국가가 하나의 국경을 넘는 사실관계에 대하여 각기 과세권을 주장할 때 제기된다. 이러한 것이 문제로 되는 것은 오로지 두 번째 과세가 더 높고 전체적으로 보아 부적절한 조세상 부담을 초래하여 해당 경제거래에 영향을 미칠 수 있는 경우여야 한다.

(1) 이중과세와 이중부담

그러나 이러한 이중과세(Doppelbesteuerung)의 개념을 이해하기 위해서는 그에 앞서 이중부담(Doppelbelastung)의 개념과 구별할 필요가 있다. (국제적) 이중과세와 이중부담의 중요한 구별기준은 과세고권(Abgabenhoeheit)이다. 이중과세는 다수의 과세고권이 경합할 때 생겨난다. 반면에 이중부담은 과세고권은 하나만이 존재하지만 구체적인 과세권을 하나의 납세의무자가 이중으로 관련되도록 행사하는 상황을 의미한다. 즉, 어떤 개인의 소득에 대하여 일정 관할내에서 일단 소득세로 과세된 후 연이어 상속세로 과세되는 경우, 또는 예컨대 물적회사인 금융·보험업자의 수익이 법인세로 과세된 후 연이어 교육세로 재차 과세되는 경우처럼 하나의 조세객체가 이중의 부담을 지는 경우에 발생한다.¹⁾

1) 나라마다 이러한 사례가 존재할 수 있는데, 독일의 경우 물적회사의 이익에 대해 법인세(Körperschaftsteuer)

(2) 법적 이중과세와 경제적 이중과세

이처럼 과세고권이 경합하는 경우를 대상으로 하는 (국제적) 이중과세 개념은 다시 경제적 이중과세와 법적 이중과세로 구별하는 것이 일반적이다. 법적 이중과세(legal or juridical double taxation)는 ‘하나의’ 조세주체가 동일한 경제적 결과(조세객체)에 대하여 상이한 고권 주체로부터 상호 중첩되는 동일 종류의 조세로 과세되는 경우를 말한다. 이러한 법적 의미에서의 이중과세는 따라서 동일한 조세주체가 관련되지 않는 경우에는 인정되지 않는다. 이와 달리 경제적 이중과세(economic double taxation)는 동일한 조세객체가 상이한 고권주체로부터 과세되지만 이 경우 상이한 조세주체가 관련되는 경우를 말한다. 상이한 조세주체를 서로 구별하는 결정적인 요소는 이들의 법적 독립성이라고 한다. 실무상으로는 일반적으로 이들 조세주체간에 일정한 연결관계가 존재하는지 여부를 중요한 기준으로 삼게 된다. 경제적 이중과세의 문제는 전형적으로 법인세법에서 나타난다. 즉, 물적 회사인 법인이 획득한 소득에 대해서는 법인세가 과세되지만 이 법인의 주주가 배당을 받으면 이에 대해 주주에게 소득세법상 배당소득세가 과세된다. 여기서 법인과 그 주주는 분리원칙(Trennungsprinzip)에 따라서 서로 별개의 조세주체이지만 이들 간에는 법인과 그 법인의 사원인 주주라는 일정한 연결관계가 존재한다. 이러한 경제적 이중과세를 조정하기 위해서 현행법은 소득세법상 배당세액공제제도(개인 주주 관련)와 법인세법상 수입배당금 익금불산입제도(법인 주주 관련)가 존재한다.

우리나라의 소득세법 및 법인세법상 외국납부세액공제제도는 이러한 경제적 이중과세와는 관련 없는 순수 법적 이중과세를 조정하기 위해 입법자가 마련한 방법이다.

특히 국제거래에서 야기되는 법적 이중과세는 한 나라만에서의 문제가 아니라 국제거래를 둘러싼 두 국가간에 야기되는 문제인 점에서 이를 해결하는 문제도 어느 한쪽만의 노력으로 달성되는 것이 아니라 양자적 또는 다자적 노력을 경주하여야 하는 상황이라는 점에서 그 중요성과 어려움을 내포하고 있기도 하다.

국제거래의 양상은 크게 거주자 또는 내국법인에 국외에서 소득을 획득하는 Outbound 사례와 비거주자 또는 외국법인이 국내에서 소득을 획득하는 Inbound 사례로 나누어볼 수 있는데, 대부분의 이중과세 사례는 내국 무제한적 납세의무와 외국 제한적 납세의무가 중첩되는 경우와 관련한다. 예컨대 제조업을 영위하는 우리나라 내국법인 A가 제품생산에 필요한 기술을 개발하여 국내에서 제품생산을 함은 물론 미국에도 자회사인 외국법인 B를 설립하고 해당 기술을 사용하도록 허여하여 동일 제품이지만 국내 내수용과 별도의 미국 현지용 제품을 현지에서 생산하여 판매하도록 하고, 해당 기술의 사용대가로 일정한 사용료 소득을 수취

로 과세하고 동시에 영업세(Gewerbesteuer)로 과세하는 것이 대표적으로 이중부담의 사례로 들 수 있다. 우리의 교육세처럼 독일의 영업세도 합헌적인 조세로서 현재까지 계속 유지되고 있다.

해 온 경우, 내국법인 A는 무제한적 법인세납세의무자로서 우리나라에서의 제품판매 수익에 대하여 자회사인 외국법인 B로부터 수취한 사용료소득을 합산한 것에 대하여 우리나라 법인세를 납부할 의무가 있는 동시에, 해당 사용료소득의 원천지국인 미국에서 자회사를 통하여 수취되는 배당소득과 사용료소득에 대하여는 미국에서 제한적 납세의무자로서 원천징수되는 지위에 있게 된다. 이중과세는 특히 (무제한적) 납세의무자의 총 전세계소득을 과세하여야 한다는 전세계소득과세주의(Welteinkommensprinzip)와 개별 국가영토에서 획득된 (제한적) 납세의무자의 소득이 해당 원천지국에서 과세되어야 한다는 원천지국과세주의(Quellenprinzip)의 병존의 논리적 결과이다. 물론 이중과세가 항상 무제한적 납세의무와 제한적 납세의무가 충돌할 때에만 생기는 것은 아니다. 2개의 무제한적 납세의무가 충돌하거나 2개의 제한적 납세의무가 충돌하는 경우에도 발생할 수 있다. 즉, 예컨대 하나의 납세의무자가 내국과 외국에 각각 거주지를 가지고 있는 경우에는 2개의 무제한적 납세의무가 상충하게 되며, 2개의 국가에서 파악된 특정 소득을 각각 자국의 영토에서 획득되었다고 보고 각각 동일한 제한적 납세의무자에 대하여 과세하게 되면 2개의 제한적 납세의무가 상충하게 된다.

이러한 국제적 이중과세는 자칫 국가간의 경제교류를 심각하게 저해할 수 있고, 국내에 기반을 둔 기업과 해외에 기반을 둔 기업간에도 경제활동에 대한 세제의 중립성을 유지하여야 할 필요도 있고, 국가간의 자본이동의 흐름을 저해하지 않음으로써 해외투자의 촉진을 피하여야 할 필요성 등 여러 가지 필요에서 각국은 이러한 국제적 이중과세를 조정하기 위한 방법을 강구하고 있다.

(3) 이중과세의 조정방법

학설 중에는 이중과세란 이론적으로 국가들이 통일적으로 원천지국과세주의나 전세계소득과세주의 중 어느 하나만을 약속하여 규정한다면 해결될 수 있다고 주장하기도 한다.²⁾ 그러나 이러한 가설은 속인주의에 따르는 무제한적 납세의무와 속지주의에 따르는 제한적 납세의무 제도가 각국에 뿌리 깊게 각기 법제화되어 있는 상황에서 어느 하나로 입법을 통일한다는 것은 사실상 불가능하고 단지 실현할 수 없는 유토피아에 불과하다고 평가된다.

국제적 (법적) 이중과세를 방지하거나 조정하는 방안으로 국가가 취할 수 있는 가능성에는 여러 가지가 있으며, 크게는 각국이 자국의 법률에 이중과세 방지장치를 스스로 마련하는 방법(일방적 방법)과 상대국이나 다른 나라들과 체결한 국제법상 조약에 이중과세방지 장치를 담은 방법(쌍방적 또는 다자적 방법)이 있다.

대부분의 국가들은 자국의 세법에 국제적 이중과세의 방지를 위한 장치를 입법화하고 있

2) Birk, Steuerrecht, Rn. 1452.

다. 국제적으로 비교해보면 이러한 일방적 방법으로 각국이 즐겨 입법화하고 있는 방법은 세액 공제방법(Anrechnungsmethode, credit method)이라고 하며, 흔히 손금산입방법(Abzugsmethode³⁾과 선택적으로 사용할 수 있도록 한다. 그러나 이중과세를 방지할 수 있는 가장 현실적이고 실효적인 방법은 국제거래 쌍방간에 조약(조세조약)을 체결하는 방법이다. OECD 모델조세조약과 이에 따르는 대부분의 조세조약들에서는 세액공제방법과 면제방법(Freistellungsmethode, exemption method)을 선택할 수 있도록 허용하고 있다.

세액공제방법과 면제방법을 국가 과세권의 구성방식에 따라 다시 설명해보면, 국가과세권을 속인주의에 따라 구성하는 경우에는 자기 나라의 국민 또는 법인의 소득에 관하여 그 원천이 국내에 있는지 아니면 국외에 있는지를 불문하고 전세계 소득을 과세대상으로 삼으면서도 외국 정부에 납부한 소득세액 또는 법인세액을 자기 나라의 소득세액이나 법인세액에서 공제해주는 이른바 외국납부세액공제 방법을 취하게 되고, 국가 과세권을 속지주의에 따르는 경우에는 국외에 원천이 있는 소득을 아예 처음부터 자국의 과세대상으로부터 제외시켜 자국 과세에서는 국외소득으로서 면제하는 방법을 취하게 된다. 세계 각국은 이 두 가지 방법 중 어느 하나 또는 그 절충방식을 자국의 입법에(일방적 방법) 또는 조세조약에 채용하여(쌍방적 또는 다자적 방법) 국제적 이중과세를 조정하고 있다. 우리나라는 세액공제방식을 원칙으로 삼으면서 손금산입방법을 선택할 수 있도록 제도를 운영하고 있다.

이하에서는 조세조약의 경우를 제외한 법인세법상의 외국납부세액공제제도를 중심으로 개관해보고 그 문제점을 도출해보고자 한다.

2. 법인세법상 외국납부세액공제 제도 개관

내국법인의 각 사업연도의 과세표준금액에 외국에서 획득한 소득(국외원천소득)이 포함되어 있는 경우로서 그 국외원천소득에 대하여 외국법인세액을 납부하였거나 납부할 것이 있는 경우에는 일정한 산식에 의한 공제한도금액 내에서 그 외국법인세액을 내국법인의 해당 사업연도의 산출세액에서 공제할 수 있다(법인세법 제57조 제1항).

이러한 외국납부세액공제는 Outbound 거래에 대해서만 적용하고 Inbound 거래에 대해서는 적용하지 않는다. 즉, 외국법인의 국내지점의 국내원천소득에 대한 법인세 신고·납부시에는 외국납부세액공제는 적용하지 아니한다.⁴⁾

3) Schuch, Verluste im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, S. 33 f.

4) 국업 46522-223, 2000. 5. 4.

(1) 외국법인세액의 범위

세액공제 대상이 되는 외국법인세액은 각 사업연도 과세표준금액에 포함된 국외원천소득에 대하여 외국정부(지방자치단체를 포함)에 의하여 과세되어 납부하였거나 납부할 것으로 확정된 금액으로서 ① 초과이윤세 및 기타 법인의 소득 등을 과세표준으로 하여 과세된 세액, ② 법인의 소득 등을 과세표준으로 하여 과세된 세의 부가세액, ③ 법인의 소득 등을 과세표준으로 하여 과세된 세와 동일한 세목에 해당하는 것으로서 소득외의 수익금액 기타 이에 준하는 것을 과세표준으로 하여 과세된 세액 중 어느 하나에 해당하는 세액(가산세 및 가산금은 제외)을 말한다(법인세법 제57조 제1항; 동 시행령 제94조 제1항).⁵⁾

이러한 직접외국법인세액 이외에도 법인세법 제57조에서는 간주외국법인세액, 간접외국법인세액 및 외국 혼성사업체로부터 받는 수입배당금액에 대한 외국법인세액도 세액공제 대상 외국법인세액으로 보고 있다.

간주외국법인세액: 국외원천소득이 있는 내국법인이 조세조약의 상대국에서 당해 국외원천소득에 대하여 법인세를 감면받은 세액상당액은 당해 조세조약이 정하는 범위안에서 세액공제 대상이 되는 외국법인세액으로 봄(법인세법 제57조 제3항)

간접외국법인세액: 내국법인의 각 사업연도의 소득금액에 외국자회사로부터 받은 이익의 배당이나 잉여금의 분배액이 포함되어 있는 경우 그 외국자회사의 소득에 대하여 부과된 외국법인세액 중 당해 수입배당금액에 대응하는 것으로서 일정한 산식에 따라 계산한 금액도 세액공제 대상 외국법인세액으로 봄(법인세법 제57조 제4항).

외국 혼성사업체로부터 받는 수입배당금액에 대한 외국법인세액: 내국법인의 각 사업연도의 소득금액에 외국법인으로부터 받는 수입배당금액이 포함되어 있는 경우로서 그 외국법인의 소득에 대하여 해당 외국법인이 아니라 출자자인 내국법인이 직접 납세의무를 부담하는 등 법인세법 제94조 제13항으로 정하는 요건을 갖춘 경우에는 그 외국법인의 소득에 대하여 출자자인 내국법인에게 부과된 외국법인세액 중 해당 수입배당금액에 대응하는 것으로서 법인세법시행령 제94조 제14항으로 정하는 바에 따라 계산한 금액은 세액공제 대상 외국법인세액으로 봄(법인세법 제57조 제6항).

(2) 세액공제 방법

법인세법은 외국법인세액을 내국법인의 각 사업연도 법인세액에서 공제할 때 일정한 한도

5) 다만, 「국제조세조정에 관한 법률」 제10조 제1항에 따라 내국법인의 소득이 감액조정된 금액 중 국외특수관계인에게 반환되지 아니하고 내국법인에게 유보되는 금액에 대하여 외국정부가 과세한 금액과 해당 세액이 조세조약에 따른 비과세·면제·제한세율에 관한 규정에 따라 계산한 세액을 초과하는 경우에는 그 초과하는 세액은 제외한다.

내에서만 가능하도록 하고 있는데,⁶⁾ 아래 표와 같이 법인세법에 따라 산출한 해당 사업연도의 법인세 산출세액(A)에서 국외원천소득(B)이 해당 사업연도의 소득에 대한 과세표준(C)에서 차지하는 비율을 곱하여 산출한 금액을 공제한도금액으로 규정하고 있다.

$$\text{공제한도금액} = A \times \frac{B}{C}$$

- A: 해당 사업연도의 산출세액(제55조의2에 따른 토지 등 양도소득에 대한 법인세액 및 「조세특례제한법」 제100조의3에 따른 투자·상생협력 촉진을 위한 과세특례를 적용하여 계산한 법인세액은 제외한다.)
 B: 국외원천소득(「조세특례제한법」이나 그 밖의 법률에 따라 세액감면 또는 면제를 적용받는 경우에는 세액감면 또는 면제 대상 국외원천소득에 세액감면 또는 면제 비율을 곱한 금액을 제외한다.)
 C: 해당 사업연도의 소득에 대한 과세표준

이처럼 세액공제방법을 적용하는 경우 외국납부세액 중 한도액 초과로 당해 사업연도에 공제 받지 못하는 금액이 있는 경우, 그 초과하는 금액은 당해 사업연도의 다음 사업연도로부터 5년 이내에 종료하는 사업연도에 이월하여 공제할 수 있으며, 이때 공제 대상금액은 그 이월된 사업연도의 공제한도 범위내이어야 한다(법인세법 제57조 제2항).

2015년 2월 3일 법인세법시행령이 대통령령 제26068호로 개정되기 전까지는 내국법인은 외국납부세액의 공제한도를 계산함에 있어 내국법인의 국외사업장이 2 이상의 국가에 있는 경우에는 국가별로 구분하여 계산하는 방법 또는 국가별로 구분하지 아니하고 일괄하여 계산하는 방법 중 선택하여 계산할 수 있었다. 그러나 2015년 2월 3일 이후로는 저세율국을 활용한 과도한 외국납부세액공제를 방지한다는 이유에서 외국납부세액공제 한도계산 방식을 국가별한도 또는 일괄한도 중 선택하는 방식에서 국가별한도 방식만 허용하는 것으로 개정되었다(법인세법시행령 제94조 제7항).

6) 이처럼 구 법인세법 제57조 제1항 제1호는 국제적인 이중과세를 조정하기 위하여 외국법인세액을 해당 사업연도의 법인세액에서 공제할 수 있도록 하면서, 그 공제한도를 ‘해당 사업연도의 법인세액에 국외원천소득이 해당 사업연도의 과세표준에서 차지하는 비율을 곱하여 산출한 금액’으로 정하여, 국외원천소득에 대하여 우리나라에 납부하여야 할 법인세액의 범위 내에서만 외국법인세액의 공제를 허용하고 있다. 이는 국외원천소득이 발생한 원천지국에서 우리나라보다 높은 법인세율을 규정하고 있는 경우 그에 따른 외국법인세액을 전부 공제할 수 있도록 허용하게 되면 국내원천소득에 대하여 납부하여야 할 법인세의 일부로 외국법인세액을 납부하도록 하는 결과가 되므로 이를 막기 위한 것이다(대법원 2015. 3. 26. 선고 2014두5613 판결).

3. 국외원천소득 및 공제한도 계산 방법의 변천과정과 문제점

(1) 외국납부세액공제 제도의 기본틀 마련

법인세법에 외국납부세액공제 제도가 처음 도입된 것은 1971년 12월 28일 법인세법이 법률 제2316호로 일부개정되면서부터이다. 당시 법 제24조의3 제1항은 “내국법인이 각 사업연도에 있어서 외국에서 대통령령이 정하는 외국법인세액을 납부하고, 그 납부세액에 상당하는 국외원천소득이 당해 사업연도의 과세표준금액에 산입되어 있는 경우에는 제22조의 규정에 의하여 산출된 당해 사업연도의 법인세액에 국외원천소득이 당해 사업연도의 과세표준금액에서 차지하는 비율을 곱하여 산출한 금액에서 제23조제1항의 규정에 의하여 산출한 금액을 공제한 잔액을 한도로 그 납부한 외국법인세액을 당해 사업연도의 법인세액에서 공제한다.”고 규정하였다. 이 조항 이외에 세액공제 방법이나 공제한도 계산방법 등에 관한 세부규정은 규정하고 있지 않았다.

이러한 규정태도를 유지하면서 세액공제방법만을 규정하고 있다가 손금산입방법을 선택할 수 있도록 추가된 것은 법인세법이 1994년 12월 22일 법률 제4804호로 일부개정되면서부터이다. 또한 이때부터 공제한도를 초과하는 금액을 해당 사업연도의 다음 사업연도부터 5년 이내에 종료하는 각 사업연도에 이월하여 그 이월된 사업연도의 공제한도 범위안에서 공제할 수 있도록 하는 이월공제 제도가 도입되었고(법 제24조의3 제2항), 국외원천소득이 있는 내국법인이 조세조약의 상대국에서 당해 국외원천소득에 대하여 법인세를 감면받은 세액상당액을 당해 조세조약이 정하는 범위안에서 세액공제 대상이 되는 외국법인세액으로 보는 (간주외국법인세액) 제도가 신설되었다(제3항).

그 후 현재와 같이 내국법인의 각 사업연도 소득에 외국자회사로부터 받은 이익의 배당이나 잉여금의 분배액이 포함되어 있는 경우 그 외국자회사의 소득에 대하여 부과된 외국법인세액 중 당해 수입배당금액에 대응하는 것으로서 일정한 산식에 따라 계산한 금액을 세액공제 대상 외국법인세액(간접외국법인세액)으로 보는 제도가 1995. 12. 29. 법인세법 일부개정시 도입되었다(제24조의3 제4항).

그 후 외국자회사의 판정기준에 관한 일부 조정을 반영한 법개정이 있었지만 이상의 변천과정을 통해서 현재와 같은 외국납부세액공제제도의 기본틀이 마련되어 현재까지 유지되고 있다.

(2) 국외원천소득 및 공제한도의 계산

이러한 세액공제 방식에 의한 국제적 이중과세 조정에 있어서는 당연히 국외원천소득 금

액의 계산과 공제한도의 계산 등 구체적인 사항에 관한 규정이 필요한데, 이러한 규정이 법인세법시행령에 들어온 것은 법인세법시행령이 2013년 2월 15일 대통령령 제24357호로 개정되면서부터이다. 즉, 구 법인세법시행령 제94조에 제15항을 신설하여 “법 제57조제1항의 규정이 적용되는 국외원천소득은 국외에서 발생한 소득으로서 내국법인의 각 사업연도 소득의 계산에 관한 규정을 준용하여 산출한 금액으로 한다. 이 경우 법 제57조제1항제1호에 따라 외국법인세액의 공제가 적용되는 경우의 국외원천소득은 해당 사업연도의 과세표준을 계산할 때 손금에 산입된 금액으로서 국외원천소득에 직접 또는 간접으로 대응하는 금액이 있는 경우에는 이를 차감한 금액으로 하며, 그 차감된 금액에 대해서는 법 제57조제2항을 적용하지 아니한다.”고 규정하였다. 여기서 처음으로 국외원천소득 금액의 계산은 내국법인의 각 사업연도 소득의 계산에 관한 규정을 준용하여 산출한다는 대원칙을 선언하였고, 해당 사업연도의 과세표준 계산시 손금에 산입한 금액으로서 국외원천소득에 직접 또는 간접으로 대응하는 금액이 있으면 이를 차감한 금액으로 한다는 규정이 처음 도입되었다.

그러나 외국납부세액공제 한도액 계산시 국외원천소득의 산정방법을 명확히 한다는 당초 입법취지와는 달리 정작 구체적으로 어떤 경비가 직접 대응 또는 간접 대응하는 금액인지에 관한 명확한 설명은 어디에도 없었기 때문에 공제한도 계산과 관련해 세무관서와 납세자간에 그 해석에 관한 다툼의 소지를 남겨두게 되었다.

(3) 국외원천소득에 대응하는 직접비용과 간접비용의 개념

이를 입법상의 미비점으로 파악한 정부는 2019년 7월 1일 법인세법시행령 제94조를 개정하여 제2항에서 원칙적으로 국외원천소득 금액의 계산은 각 사업연도 소득의 과세표준 계산 규정을 준용한다고 하면서, 새로이 각 호를 신설하여 국외원천소득에 대응하는 직접비용과 간접비용을 ‘직접’ 개념정의하기에 이르렀다. 이에 따르면 직접비용이란 “제2호에 따른 간접비용에 해당하지 않는 비용으로서 해당 국외원천소득에 직접적으로 관련된 비용(제1호)”이라고 하며, 간접비용이란 “해당 국외원천소득과 그 밖의 소득에 공통적으로 관련된 비용 중 기획재정부령으로 정하는 방법에 따라 계산한 국외원천소득 관련 비용(제2호)”이라고 정의하였다.

이때의 “기획재정부령으로 정하는 방법”에 대해서는 시행규칙 제47조에서 “1. 국외원천소득과 그 밖의 소득의 업종이 동일한 경우의 공통손금은 국외원천소득과 그밖의 소득별로 수입금액 또는 매출액에 비례하여 안분계산, 2. 국외원천소득과 그 밖의 소득의 업종이 다른 경우의 공통손금은 국외원천소득과 그밖의 소득별로 개별 손금액에 비례하여 안분계산”한다고 규정하였다.

(4) 문제점

이상의 법령내용에 관한 고찰에서 나타나듯이 우리나라가 취하는 외국납부세액공제 제도는 완전공제가 아닌 부분공제로서 일정한 한도 내에서 허용되는 것이기 때문에 그 한도를 정확하게 계산해내는 것이 주요 관건인데, 이를 규정하는 위 산식에서 보는 바와 같이 공제 한도의 계산을 위해서는 국외원천소득금액이 정확하게 계산되는 것이 필수적이다. 그런데 해당 사업연도의 산출세액이나 과세표준은 비교적 명확하게 구해지는 반면에, 국외원천소득은 해당 사업연도의 과세표준을 계산할 때 손금에 산입된 금액으로서 국외원천소득에 직접 또는 간접으로 대응하는 금액이 있는 경우에는 이를 차감한 금액으로 하여야 하므로, 여기서 직접으로 대응하는 경비와 간접으로 대응하는 경비를 명확하게 반영하여야 국외원천소득의 범위가 정확히 계산되는 구조이다. 직접대응과 간접대응은 회계학에서는 익숙한 표현이지만 법인세법상 외국납부세액공제에 있어서의 직접대응과 간접대응은 이러한 회계학적 의미와는 달리 해당 국외원천소득에만 대응하는 비용인지 아니면 해당 국외원천소득과 다른 소득에 공통으로 관련된 비용으로서 기획재정부령으로 정하는 방법에 따라 계산한 국외원천소득 관련 비용인지에 따른 구분이다. 직접 대응하는 손금으로 파악될 경우 이를 국외원천소득에서 바로 공제하면 되지만, 간접 대응하는 손금의 경우, 즉 다른 소득과의 공통손금의 경우는 일정한 비율로 안분계산해서 국외원천소득에서 공제하여야 할 필요가 있다. 이때의 안분계산 방법에 대해서는 기획재정부령인 법인세법시행규칙에서 상세한 규정을 두어야 함에도 불구하고 종래 단지 업종이 동일한지 아니면 상이한지에 따라 동일하면 수입금액에 비례하여 안분하고, 상이하면 개별손금액에 비례하여 안분한다는 원칙만 선언해 오고 있다.

이러한 추상적 원칙에 의존해서 국외원천소득의 범위를 납세자가 각기 개별적으로 처한 입장에 따라 해석하여 회계처리하고 법인세를 신고납부한다면 개별 납세자마다 상이한 신고 실무가 빚어질 수 있고, 또 과세관청으로서도 국외원천소득의 범위를 납세자와 달리 보게 되면 결과적으로 공제한도가 다르게 계산될 것이므로 그에 따라 기 신고납부한 법인세를 경정 고지하는 사례가 빈번히 발생할 소지가 크게 된다.

가장 큰 논란은 간접대응하는 경비에 해당하는 경우 이를 해당 국외원천소득과 다른 소득에 적절히 안분하여 배분하는 방법을 찾는 것인데, 2019년부터 법인세법시행규칙 제47조에 도입된 일응의 배분방법의 추상성을 차치하고라도 직·간접 대응경비의 차감을 허용한 2012년 이후 2013년부터 2018년까지의 기간에는 이렇다할 배분방법을 법령이 명확히 제시하지 않아서 납세자와 과세관청간에 외국납부세액공제의 적용과 관련해 극심한 혼란을 야기한 상황이고, 이 기간에 신고납부된 법인세와 관련한 분쟁이 제척기간이 남아있는 범위내에서 계속 야기되는 실정이다.

이하에서는 이러한 문제상황에 대한 예규 및 판례의 해석론과 주요국에서의 관련 입법례 및 올해 세법개정안 및 후속 하위법령 개정내용에서 새로이 제시된 비용배분방법에 대해 평가해보고 바람직한 개선방안에 대하여 검토해보기로 한다.

III. 관련 예규 및 판례의 입장

앞서 정리한 바와 같이 2019년에 법개정이 있기까지 2018년 이전 귀속분의 경우는 직접 적용가능한 직·간접 비용의 범위 및 계산방법에 관한 규정이 존재하지 않았다. 그에 따라 개별 납세자들은 각기 처한 상황에 따라 직간접비용의 구분이 개별 사안별로 명확하지 않기 때문에 합리적인 배분·산출 방법을 찾아 나름대로 회계처리한 후 법인세를 신고할 수밖에 없었으며, 일응의 안전한 방법을 찾기 위해 담당 부처에 예규를 신청하는 등 자구책을 강구할 수밖에 없었다. 그 와중에 몇몇 예규와 법원의 판례가 생산되었다.

1. 예규

(1) 국외원천소득의 범위 관련

국외원천소득의 범위와 관련하여 법인세법기본통칙은 법 제57조에서 규정하는 외국납부세액은 내국법인의 각 사업연도의 과세표준금액에 포함된 국외원천소득에 대하여 납부하였거나 납부할 것으로 ‘확정’된 금액을 말한다⁷⁾ 여기서 법 제57조 제1항의 규정에서 ‘국외원천소득’이라 함은 우리나라 세법에 의하여 계산한 국외원천소득을 말한다⁸⁾ 하였다. 보통 국제거래에서 납세자는 해당 외국에서 경제거래행위를 하고 그 나라에 법인세 납세의무를 이행하지만 동시에 우리나라의 무제한적 납세의무를 짐에 따라 우리나라 법인세법에 따라 각 사업연도의 법인세를 계산하여 신고납부하게 된다. 따라서 이중과세의 회피를 위하여 그 해당 국가의 외국납부세액을 우리나라의 법인세 신고시 외국납부세액으로 공제함에 있어서는 관련 국외원천소득의 금액을 어느 나라의 세법을 기준으로 계산할 것인지가 문제될 수 있는데, 이 경우 이를 우리나라 법인세법을 기준으로 판단한다는 해석원칙을 세운 것이다. 따라서 이에 의하면 소득의 원천을 국내인지 국외인지 결정하는 것은 물론 해당 소득의 금액을 결정하는 기준도 우리나라 법인세법을 기준으로 하게 된다,

7) 57-94...2(개정 2001. 11. 1.).

8) 57-0...1.

이러한 기본통칙에 의한 표준적 해석 외에도 기획재정부 국세예규심사위원회의 예규에 의하면 법인세법시행령 제94조 제15항 후단의 “해당 사업연도의 과세표준을 계산할 때 손금에 산입된 금액으로서 국외원천소득에 직접 또는 간접으로 대응하는 금액이라 함은 소득 원천지국에서 과세소득 계산시 손금에 산입되지 않은 직간접비용을 말하며, 이 경우 같은 법 제57조 제2항이 적용되지 않는 직간접비용과 관련된 외국납부세액은 외국납부세액공제 한도액 계산시 해당 직간접비용을 국외원천소득에서 차감함에 따라 외국납부세액공제 한도액이 감소하는 금액과 외국납부세액공제 한도초과액 중 적은 금액을 말한다”고 하였다.⁹⁾

이러한 취지에서 국세청은 A사가 국내게임개발사(B)와 공동사업계약을 체결하여 B사가 개발한 게임을 중국에서 퍼블리싱하고, 동 게임과 관련하여 중국에서 발생한 수입금액의 일정비율을 지급하였고, A사는 중국내에서 게임의 퍼블리싱을 위하여 중국의 게임유통회사인 C사와 중국지역 게임관련제공계약을 체결하였으며, 동 계약에 따라 C사는 A사에 로열티(이니셜피, 미니멈개런티, 러닝로열티)를 지급하였으며, C사는 A사에게 로열티 지급시 한중조세협약 제12조에 따라 총지급액의 10% 상당액을 원천징수하였고, A사는 법인세 신고시 동 원천징수세액을 외국납부세액으로 공제한 사안에서, 국외원천소득은 사용료 수취 총액(원천징수전 금액)이 아닌, 사용료 수취 총액에서 내국법인이 해당 사업연도의 과세표준을 계산할 때 손금에 산입된 금액으로서 사용료에 직접 또는 간접으로 대응하는 금액을 차감한 금액이라고 회신하였다.¹⁰⁾ 이에 따라 외국납부세액 공제한도 계산시 국외원천소득은 A사가 국외에서 받은 로열티 총액에서 B사에 지급하는 지급수수료를 포함한 관련 직간접비용을 차감한 금액이라고 보았다. 그리고 이 경우 해당 직간접경비의 지출장소는 특별히 언급하지 않음에 따라 경비 지출 장소는 불문하는 것으로 해석되었다.

(2) 간접 대응 경비의 안분계산 관련

한편 국외원천소득에서 차감되는 간접비용의 안분계산 방법을 질의한 것에 대하여 기획재정부 국세예규심사위원회는 법인세법 제57조 제1항 제1호에 따라 외국법인세액의 공제가 적용되는 경우의 국외원천소득은 해당 사업연도의 과세표준을 계산할 때 손금에 산입된 금액으로서 국외원천소득에 직접 또는 간접으로 대응하는 금액이 있는 경우에는 이를 차감한 금액으로 하는 것이며 국외원천소득에 간접으로 대응하는 금액은 같은 법 시행규칙 제76조 제6항의 규정을 준용하여 산정하는 것이라고 회신하였다.¹¹⁾ 여기서 법인세법시행규칙 제76조 제6항은 수익사업과 기타 사업을 겸영하고 있는 비영리법인의 공통익금과 공통손금의 구분

9) 기획재정부 국제조세제도과-794, 2018. 8. 22.

10) 국세청 국제세원관리담당관실-367, 2012. 8. 14.

11) 기획재정부 국제조세제도과-829, 2018. 9. 6.

경리에 대하여 규정하는 조문이다. 이에 따르면 비영리법인이 법 제113조 제1항의 규정에 의해 수익사업과 기타의 사업의 손익을 구분경리하는 경우 공통되는 익금과 손금은 다음 각 호의 규정에 의하여 구분계산하여야 한다. 다만, 공통익금 또는 손금의 구분계산에 있어서 개별손금이 없는 경우나 기타의 사유로 다음 각 호의 규정을 적용할 수 없거나 적용하는 것이 불합리한 경우에는 공통익금의 수입항목 또는 공통손금의 비용항목에 따라 국세청장이 정하는 작업시간·사용시간·시용면적 등의 기준에 의해 안분계산한다.

- ① 수익사업과 기타의 사업의 공통익금은 수익사업과 기타의 사업의 수입금액 또는 매출액에 비례하여 안분계산
- ② 수익사업과 기타의 사업의 업종이 동일한 경우의 공통손금은 수익사업과 기타의 사업의 수입금액 또는 매출액에 비례하여 안분계산
- ③ 수익사업과 기타의 사업의 업종이 다른 경우의 공통손금은 수익사업과 기타의 사업의 개별손금액에 비례하여 안분계산

국세청은 제조업을 영위하는 중소기업으로서 법인세법시행규칙 제25조 제3항에 의하여 법인세가 감면되는 사업과 기타사업을 겸영하는 법인이 과세기간중에 지출한 기부금의 손금 구분에 대하여 질의한 것에 대해, 법인세가 감면되는 사업과 기타사업을 겸영하는 법인이 기부금을 구분경리하는 경우 감면사업과 기타사업의 업종이 동일한 때에는 수입금액 또는 매출액에 따라 안분하고, 감면사업과 기타사업의 업종이 다른 경우에는 개별손금액에 비례하여 안분계산하는 것이라고 회신하였다.¹²⁾

2. 조세심판원 결정례

(1) 조심조심 2012광4015, 2015. 6. 30.(기각)

① 사건개요

청구법인은 2004년 4월~2009년 12월 기간 동안 /*TML*/에게 /*월드트릭 */제품개발과 관련하여 한국에서 기술용역을 제공하면서 기술용역원가에 일정 이익을 가산하여 총 /*27,864,366,676원*/(이하 “쟁점기술용역수수료”라 한다)을 용역의 대가로 수취

12) 국세청 법인 46012-643, 1993. 3. 16.; 서이 46012-10674, 2001. 12. 5.

※ 국외원천소득 계산내역

- ① 쟁점기술용역수수료 : 청구법인의 당초 신고
- ② 쟁점기술용역수수료 - 관련 직·간접비 : 처분청 계산
- ③ 쟁점기술용역수수료 - 관련 직·간접비 + 외환차익(과세표준에 포함된 외화환산손익 포함)

② 청구법인 주장 및 사실관계 조사

1) 청구법인 주장

쟁점기술용역수수료에서 직·간접비를 차감하여야 한다면, 청구법인이 동 용역의 매출채권을 수수하면서 인식한 쟁점외환차익(실현된 외화평가손익 포함)도 해당 사업연도의 과세표준에 포함되어 있으므로 국외원천소득에 가산하여야 한다.

쟁점외환차익은 기술용역을 제공하고 인식한 매출채권의 회수로 인하여 발생한 소득으로 기술용역과 직접적으로 관련되어 있으며, 쟁점외환차익은 법인세 과세표준에 포함되어 있으므로 국외원천소득 계산시 쟁점외환차익을 가산하여야 할 것이다.

2) 사실관계 조사

2007년 3월 31일까지는 세무상 외화평가손익 인정.

그러나 법인세법 개정으로 2008. 4. 1. 이후는 외화평가손익은 실현시점까지 세무상 불인정

③ 결정

(주위적 쟁점) 국외원천소득이란 총수입금액 자체를 말하는 것이 아니라 이에 대응하는 직·간접경비 등을 뺀 금액이라 할 것(조심 2014중1201, 2014. 11. 7. 같은 뜻임)이므로, 처분청이 쟁점기술용역수수료에서 동 기술용역수입과 관련된 직·간접비를 차감한 금액을 국외원천소득으로 보아 법인세를 과세한 처분은 잘못이 없는 것으로 판단된다.

(예비적 쟁점) 외국납부세액공제제도는 이중과세를 방지하기 위한 제도로, 「법인세법」 제 57조 제1항에서 내국법인이 외국납부세액공제를 적용받기 위해서는 각 사업연도의 과세표준에 국외원천소득이 포함되어 있고, 그 국외원천소득에 대하여 외국법인세액을 납부하였거나 납부할 것이 있는 경우를 말하는바, 청구법인은 쟁점외환차익에 대하여 인도에서 납부한 세액이 없어 이중과세의 문제가 없는 점, 2009사업연도의 쟁점외환차익은 2007사업연도 등의 쟁점기술용역수수료와 관련하여 발생하여 귀속시기가 상이하고, 2009사업연도의 국외원천소득에 포함하여 외국납부세액공제 한도를 계산하는 경우 해당사업연도의 외국납부세액공제 한도를 증가시키는 결과가 되는 점, 외환차손이 발생하여 국외원천소득이 음수가 되는 경우에는 외국납부세액이 있음에도 세액공제를 받지 못하여 이중과세 조정이 어려운 점 등을 감

안할 때, 2007~2010사업연도에 발생한 외환차손익 6,749,533,496원(<표 7> 참조)을 각 사업연도의 국외원천소득 계산시 포함하여 외국납부세액 공제 한도를 계산하여야 한다는 청구주장을 받아들이기 어려운 것으로 판단된다.

(2) 조심 2018서3465, 2019. 5. 15.(기각)

① 사건개요

청구법인은 1997년 설립되어 게임개발업과 게임서비스업을 영위하는 법인으로, 2012~2016 사업연도 기간 동안 해당 사업연도에 개발이 중단되거나 개발이 진행 중인 게임의 개발비 합계 5,007억원(이하 “쟁점개발비”라 한다)을 손금계상하는 한편, 쟁점개발비를 국외원천소득에서 차감하지 아니한 금액을 국외원천소득으로 하고 그에 따른 외국납부세액 공제한도를 적용하여 각 사업연도 법인세를 신고

처분청은 쟁점개발비를 국내·외원천소득의 공통비용으로 보고 쟁점개발비에 국외매출액 비율을 곱한 금액을 차감하여 국외원천소득을 재산정

② 청구주장

쟁점개발비는 ① 국외원천소득이 발생한 사업연도에 손금에 산입한 비용이 아니고, ② 국외원천소득과 대응되지도 않으므로 공제한도 산정시 국외원천소득에서 차감될 것이 아니다. 하나의 게임이 상용화되기까지 매우 오랜 시간과 비용이 소요될 뿐만 아니라 소수의 게임만이 상용화에 성공한다.

청구법인은 쟁점개발비가 발생한 사업연도에 손금으로 계상하고 있는 반면, 청구법인의 국외원천소득은 개발이 완료된 게임이 국내에서 상용화되고, 그 이후 해외에 출시되어 해외 게임유저가 게임을 이용하여야만 비로소 얻게 되는바, 개발 중이거나 개발이 실패한 게임에 대한 비용인 쟁점개발비는 국외원천소득이 발생한 사업연도 이전에 손금에 산입된 것이므로 쟁점시행령의 첫 번째 요건을 충족하지 못한다.

쟁점개발비는 청구법인이 국내 게임시장에서의 경쟁우위를 유지하기 위하여 필수적으로 지출한 것일 뿐, 국외원천소득을 얻기 위한 지출이 아니다.

③ 처분청 주장

청구법인은 게임개발이 프로젝트별로 독립적으로 진행되어 수익이 발생하는 게임과 쟁점개발비는 인과관계가 없다고 주장하나, 게임개발이 비록 독립적으로 진행되더라도 실패한 게임을 통해 얻을 수 있는 노하우를 간과할 수 없고, 결국 게임산업은 여러 게임개발 중 하나가 상용화에 성공하여 큰 수익을 얻는 것으로, 쟁점개발비는 이러한 수익창출 일환으로 지출

되는 것인바, 이는 사업과 관련하여 지출된 국외원천소득에 대응되는 비용이다.

청구법인은 쟁점개발비가 국내 게임시장에서의 경쟁우위를 지속적으로 유지하기 위하여 필수적으로 지출한 비용이라고 주장하나, 경쟁우위의 유지는 수익창출에 바탕을 두는 것이고, 쟁점개발비가 국내시장에서의 판매 목적으로만 지출되었다고 볼 수 없어 단지 국내시장만이 아니라 국내·외 전체 게임시장에서의 경쟁우위를 유지하기 위한 것이라고 볼 수 있다. 국외원천소득을 얻기 위해서는 추가적인 연구활동과 비용이 발생할 수 있으나, 일단 게임이 상용화에 성공한 이후라면 외국 현지에 맞게 일부를 수정하는 것이므로 원천 개발단계에서 지출된 쟁점개발비는 국외원천소득과도 관련이 있는 것이다.

④ 판단

인터넷을 통해 쉽게 공급되는데다가 상품성이 높은 온라인 게임은 국제적으로도 큰 인기를 얻을 수 있어 국내에서 성공한 경우 적은 추가 비용만으로도 국외에서 큰 수익을 얻을 수 있는바(실제 청구법인의 국외 매출비율은 2012년 15.84%에서 2016년 21.38%로 증가하였고, 매출금액은 751억원에서 1,412억원으로 약 2배가 되었다), 청구법인은 국외 출시도 염두에 두고 게임개발을 하고 있다고 봄이 타당할 뿐만 아니라, 비록 최초에 국내 출시를 위해 개발하였다더라도 상용화 후에는 언제든지 국외 출시가 가능한 온라인 게임의 특성을 감안하면 쟁점개발비는 국내·외 사업활동의 공통경비에 해당하고, 쟁점개발비의 지출은 미래 수익을 얻기 위한 것이므로 쟁점개발비는 국내·외 수입과 간접적으로 대응되는 것이라고 보는 것이 합리적인 점, 각 사업연도별로 해당 사업연도에 발생한 국외원천 수입에서 그 사업연도에 발생한 쟁점개발비를 차감하는 방식으로 처분청이 산정한 국외원천소득은 「법인세법 시행령」 제94조 제15항에 부합한다고 보이는 점, 청구주장대로 관련된 소득이 발생한 사업연도에 그 게임개발에 지출한 비용을 차감하여야 한다면 개발 중단 또는 실패한 게임의 개발비는 관련 수익이 발생하지 아니하는 관계로 반영할 사업연도를 정할 수 없고, 개발이 진행 중인 게임의 개발비는 손금계상한 사업연도가 아닌 그 후 사업연도의 국외원천소득에서 차감되어야 하는바, 과세기간별로 과세표준과 세액을 산정하는 현행 기간과세 제도에 맞지 않아 현실적으로 적용할 수 없는 점 등에 비추어 볼 때, 청구주장을 받아들이기 어렵다고 판단된다.

(3) 조심 2014서2047, 2015. 6. 16.(재조사)

① 사건개요

청구법인은 2012. 11. 22. 당초 법인세 신고시 외국납부세액공제를 적용함에 있어서, 국민은행의 본점이자비용(본점에서 조달한 타인자금에 대한 사용대가)을 국외지점의 직접비용으로 보아 국외원천소득에서 차감하여야 함에도 공통경비로 보아 본점과 국외지점에 배분하였

다며, 경정청구를 하였다.

처분청은 2014. 1. 20. 경정청구 사유 중 본점이자비용은 공통비용으로 보아 본점의 타인자본 및 자기자본을 포함한 모든 자금의 조달금리에 각 국외지점의 차입금 연평균잔액을 곱한 금액을 배분하는 방식(이하 “본점평균조달금리방식”이라 한다)을 적용하여 법인세 14,553,035,785원(2010사업연도분 7,906,505,794원, 2011사업연도분 6,646,529,991원)을 감액경정하였다.

② 청구법인 주장

은행업을 영위하는 법인의 이자비용은 주 수입원인 대부 등과 직접 관련성이 있는 중요한 ‘직접원가’이므로 기타 공통경비 등과 동일하게 단순히 배부하는 것이 불합리한 바, 청구법인은 본·지점간 이자에 대하여 적절한 시가(LIBOR+가산금리)를 적용하였으므로 독립기업원칙에 따라 손금에 산입하여야 하고, 별도의 명문규정이 이를 제한하지 아니하는 한 실지 발생한 이자비용에 대하여 국외원천소득금액에서 제외하는 것이 타당.

본점의 전체 평균조달금리 이자율을 기준으로 배분하면 국외지점에서 본점으로부터 차입하는 조달자금과는 무관한 이자비용까지 포함되므로 본점 이자비용의 왜곡을 초래한다. 국외지점에서 필요한 자금은 외화자금이므로 본점의 조달자금 중 특수목적 자금 등 원화조달자금은 국외지점 제공목적으로 차입한 금액이 아님이 명백

③ 판단

청구법인은 국민은행의 본점이자비용이 국외지점의 매출에 직접 대응되는 비용이므로 실제 발생한 비용을 손금으로 인정하여야 하고, 외국납부세액공제 한도액 계산시 국외원천소득 계산방식은 외국법인의 국내원천소득 계산방식인 간주자본지급이자방식을 준용할 수 있다고 주장하는 반면, 처분청은 「법인세법」상 내국법인과 외국법인에 대한 법인세 계산은 달리 규정되어 있으므로 간주자본지급이자방식을 준용하는 것은 합리적이지 못하고, 외화자금을 국외지점에 대출하는 경우 그 원천을 알 수 없으므로 본점이자비용은 본점평균조달금리방식으로 국외지점에 배분하여야 한다는 의견

「법인세법」 제57조 제1항 제1호의 규정에 의한 외국납부세액공제를 적용함에 있어 당해 사업연도 소득금액 계산상 손금에 산입한 본점이자비용은 국외지점의 국외원천소득의 발생과 합리적으로 관련이 있는 경우 당해 경비를 가장 합리적으로 배분할 수 있는 배분기준에 따라 국외지점에 안분하여 국외원천소득을 계산하는 것인바, 외국납부세액공제 한도액 계산시 국외원천소득 계산방법을 명확히 한 「법인세법 시행령」 제94조(2013. 2. 15. 대통령령 제24357호로 개정된 것) 제15항에서 같은 법 제57조 제1항 제1호에 따라 외국법인세액의 공제가 적용되는 경우의 국외원천소득은 해당 사업연도의 과세표준을 계산할 때 손금에 산입된

금액으로서 국외원천소득에 직접 또는 간접으로 대응하는 금액이 있는 경우에는 이를 차감한 금액으로 하도록 규정하였고, 은행업을 영위하는 법인의 경우 본점이자비용은 국외지점의 주업인 은행업과 밀접한 관련이 있는 직접비용의 성격이 있어 합리적인 배부기준에 따라 배부하는 공통경비라기보다는 매출액에 직접 대응되는 비용으로 보이므로 이를 차감하여 국외원천소득을 계산하여야 하는 것으로 보이는 점, 외국납부세액공제는 소득의 원천이 국외임을 전제로 하는 것이고, 국외원천소득은 우리나라의 세법에 의하여 계산한 국외원천소득을 말하는 것으로서 「법인세법」 제57조는 “내국법인의 각 사업연도의 과세표준에 국외원천소득이 포함되어 있는 경우”에 그 국외원천소득에 대한 외국납부세액 상당액에 대해서 외국납부세액공제를 적용하는 것으로 규정하고 있을 뿐, 그러한 국외원천소득의 정의 및 구분방법 등에 대한 규정을 찾기 어려운 점, 국민은행의 2010 및 2011사업연도의 사업보고서상 본점의 외화자금 차입이자율은 0.86% 및 0.79%로서 원화자금 차입이자율 3.3% 및 3.16% 보다 현저히 낮게 나타나는데, 추가비용을 발생시키면서 원화자금을 조달하여 그 자금으로 국외지점에 대출한 것으로 보기는 어렵고, 처분청의 적용한 본점평균조달금리방식은 원가성자금과 무원가성자금을 합한 전체평균조달금리를 적용함으로써 국외지점에 대한 대출과 관련 없는 차입금의 이자율이 상당부분 포함되어 있는 점 등에 비추어 본점평균조달금리방식을 합리적인 방법으로 보기 어렵다 할 것이다.

다만, 청구법인이 적용한 간주자본지급이자방식 또한 「법인세법」상 규정되어 있지 아니하고, 국외지점에 대여한 자금이 원화조달자금인지, 외화조달자금인지 등이 불분명하므로 자금의 원천 및 이자율을 재조사하여 그 결과에 따라 과세표준 및 세액을 경정하는 것이 타당하다고 판단된다.

(4) 조심 2014중1201, 2014. 11. 7.(기각)

① 사건개요

청구법인은 온라인게임 퍼블리싱업(게임개발자에게 초기 개발비용을 투자하거나, 게임판권을 구입하여 유통하는 업)을 영위하는 사업자로 국내게임개발사(스마일게이트)와 체결한 해외판권계약에 따라 해외 게임유통업체에 게임서비스를 제공하고, 해외 게임유통업체의 매출액에 따른 로열티를 수취하여, 동 금액 중 70%를 게임개발사에 지급하였으며, 법인세 신고시 국내 게임개발사에게 지급한 수수료 70%를 국외원천소득 계산시 비용으로 차감하지 않고 외국납부세액 공제한도를 계산하여 신고하였다.

② 청구법인 주장

청구법인의 경우 해외(중국) 게임유통업체로부터 받는 로열티의 70%를 게임개발업체에게

지급하고 있어, 로열티 1,000원이 발생하면 외국(중국)정부가 100원(10%)을 원천징수하고 900원을 받아 700원을 국내 게임개발업체에 지급하는 구조인데, 외국납부세액 공제한도를 법인소득금액을 기준으로 적용하게 되면 법인세 산출세액 66원(300원 × 22%)을 초과하는 34원(100원-66원)은 공제받지 못하게 되어 불합리하다. 외국납부세액 공제혜택 없이 법인세를 징수하는 현행 법인세 제도는 국가가 납세자로부터 과다하게 세금을 징수하는 것으로서 불합리하며, 경제적 측면에서 이중과세를 완전히 제거하지 못한다는 비판을 피할 수 없다.

③ 판단

외국납부세액공제는 동일한 소득에 대하여 외국에서 법인세 등을 납부하고 동시에 국내에서 과세를 하면 이중과세 문제가 발생 하므로 이러한 이중과세 문제를 해결하는 방법을 선택적으로 적용할 수 있도록 규정하면서, 그 하나로 외국법인세액을 당해 사업연도에 전액 공제하는 것이 아니라 국외원천소득이 당해 사업연도의 과세표준에서 차지하는 비율을 한도로 당해 사업연도에 납부할 법인세액에서 공제하도록 규정하고 있는바, 외국납부세액공제 한도액 계산시 적용할 국외원천소득은 해외지점에서 외국 법인세액 산출시 산정한 소득금액이 아니라 우리나라 「법인세법」에 따라 세무조정을 거쳐 당해 사업연도의 과세표준에 포함된 소득금액으로 하여야 할 것(국심 2005중364, 2005. 11. 14. 같은 뜻임)이고, 국외원천소득이란 총수입금액 자체를 말하는 것이 아니라 이에 대응하는 직·간접경비 등을 뺀 금액이라 할 것(조심 2012서1493, 2012. 12. 3. 같은 뜻임)이다.

따라서, 청구법인이 국외원천소득 중 일부를 국내거래처에 지급한 금액을 지출경비로 차감하고 청구법인의 소득금액에 대한 산출세액에서 국외원천소득이 차지하는 비율을 한도로 외국납부세액공제를 한 처분청의 이 건 처분은 잘못이 없는 것으로 판단된다.

(5) 조심 2014중4419, 2015. 7. 7.

① 사건개요

청구법인은 2007. 9. 30. Air Products Japan, Inc에 1년 만기(2010. 6. 18.까지 1년 단위로 연장)로 10억 9,000만 JPY을, 2008. 6. 24. Air Products Canada, Inc에 1년 만기(2014. 6. 13.까지 1년 단위로 연장)로 1,600만 CAD(Air Products Japan, Inc에 대한 대여금과 함께 이하 “쟁점외화대여금”이라 한다)를 각 대여하고 약정한 이자율에 의한 이자상당액에서 제한세율을 적용한 원천징수세액을 차감한 후의 금액을 매년 이자소득으로 수취.

청구법인은 환율변동으로 인하여 쟁점외화대여금의 회수시 공정가치가 하락하는 위험을 회피하기 위하여 쟁점외화대여금의 만기일과 동일한 날짜를 만기일로 하여 홍콩상하이은행 서울지점과 통화선도계약(미래의 일정 시점에 당사자 간에 약정된 가격으로 특정한 통화를

사거나 팔기로 하는 파생상품계약)을 체결.

중부지방국세청장은 청구법인에 대한 법인세세 통합조사 결과, 2009사업연도~2013사업연도의 외국납부세액공제액 계산시 파생상품거래손실을 국외원천 이자소득에 직접 또는 간접으로 대응하는 비용으로 보아 이를 국외원천 이자소득에서 차감하여 국외원천 소득금액을 계산하고, 국외원천 소득금액 계산시 파생상품거래손실을 반영함에 따른 공제 한도액 감소로 공제받지 못하게 된 외국납부세액은 이월공제가 불가능한 것으로 보아 법인세를 과세하도록 처분청에 조사결과를 통보

② 청구법인 주장

이 건 파생상품거래는 이자소득 획득과 무관하게 대여금 회수시 환율변동 위험을 회피하기 위한 것으로 이자수취 목적의 금전대차거래와는 전혀 다른 별개의 금융상품에 대한 투자 활동이고, 이에 따른 손익은 파생상품이라는 금융상품의 매매차손익이며, 국외원천 이자소득은 파생상품 계약여부와는 무관하게 발생하는 것, 대여금 거래와 통화선도거래는 거래상대방과 소득발생 원본이 완전히 달라 경제적 실질 측면에서도 하나의 거래가 될 수 없음

③ 처분청 주장

쟁점외화대여금의 대여거래와 선도거래는 미국 모법인인 Air Products & Chemicals, Inc의 지시나 위탁에 의해 이루어졌는바, 목적사업이 아닌 대여거래에 따라 필요불가결하게 발생한 환위험 회피거래인 파생상품거래손실은 대여거래가 없었다면 발생하지 않았을 것이므로 쟁점외화대여금(국외원천 이자소득)과 분리할 수 없는 비용으로 보아야 하고, 그 각각의 거래를 개별적인 거래로 보더라도 이자수익을 창출하기 위해서는 환위험에 대한 부담을 계약시 거래상대방에게 부담 또는 전가하거나 청구법인과 같이 파생상품을 통하여 환위험을 회피하는 것이 통상적이므로 일련의 과정은 경제적 실질에 있어 하나의 거래로 보는 것이 타당

④ 판단

외화대여금과 관련하여 발생 가능한 손익은 원본에 관련된 손익과 파실에 관련된 손익으로 구분할 수 있는데 이 건의 경우, 원본에 관련된 손익은 외환차손익과 외화대여금에 대한 환위험 회피를 위해 체결한 파생상품거래손익이고, 파실에 관련된 손익은 외화대여에 따른 이자수입과 동 외화대여금의 조달에 소요된 비용이라 할 것이므로 이자수입금액에서 동 외화대여금의 조달에 소요된 비용만을 차감하여 국외원천 이자소득을 계산하는 것이 타당해 보이는 점,

일반적으로 국외원천소득이란 내국법인의 해외사업장의 소득, 비거주자 또는 외국법인으로 부터 지급받는 소득, 국외에 소재하는 자산을 원천(대여 또는 양도)으로 하여 지급받는 소득, 국외에서 근로 또는 인적용역을 제공하고 지급받는 소득 등을 의미하는바, 이 건 외환차손익은 국내에 소재하는 자산을 원천으로 한 것이고, 파생상품거래손익은 거주자 또는 내국법인과 체결한 계약에 따라 지급하거나 지급받은 금액인 점,

『법인세법 시행령』 제73조에서 파생상품을 화폐성 외화자산과 별개의 자산으로 분류하고 있고, 통화선도거래는 대여금 회수시 환율변동 위험을 회피하기 위한 것으로서 이자수취 목적의 금전대차거래와는 별개의 금융상품에 대한 투자활동이며, 두 거래는 거래 주체와 손익 발생 원인이 달라 별개의 거래에 해당하고, 외화 대여거래시 환위험 회피를 위하여 파생상품 거래를 할 것인지는 기업의 선택에 달린 것이므로 파생상품거래가 외화 대여거래시 통상적 또는 필수적으로 행해지는 거래로서 사실상 하나의 거래에 해당한다고 보기 어려운 점,

외화 대여금의 회수시 환율이 하락하는 상황을 가정하여 환율변동 위험을 회피하기 위해 통화선도계약을 체결하는 경우, 만기일에 파생상품거래손실이 발생하더라도 동 금액에 상당하는 외환차익이 발생(파생상품거래이익이 발생하는 경우에는 동 금액에 상당하는 외환차손이 발생)하므로 굳이 파생상품거래손익과 외환차손익을 국외원천 이자소득에서 가감하여 국외원천 소득금액을 계산할 실익이 없다고 보이고, 다만, 이 건의 경우 외화 대여금의 당초 만기일에 대여금을 회수하지 않고 만기를 연장함에 따라 파생상품거래손익은 매년 발생하였으나, 외환차손익은 대여금을 상환받은 사업연도에 일시에 발생한 것에 불과하며(캐나다 법인에 대한 대여금의 경우 과세대상 사업연도 중에 대여금을 상환받지 않았으므로 이 건 부과처분일 현재 외환차손익 미발생), 처분청과 같이 파생상품거래손실을 국외원천 이자소득에서 차감하면서 외국납부세액공제 한도초과액에 대하여 이월공제 대상에도 해당하지 않는다고 볼 경우 손익의 기간귀속에도 맞지 않는 측면이 있어 이중과세방지를 위한 외국납부세액공제제도의 취지에 맞지 않는다고 보이는 점 등에 비추어 처분청이 파생상품거래손실과 외환차익을 국외원천 이자소득에서 가감하여 외국납부세액공제 한도액을 계산하여 법인세를 과세한 이 건 처분은 잘못이 있다고 판단된다.

(6) 조심 2017중2594, 2018. 10. 24.(경정)

① 사건개요

청구법인은 전담 연구개발부서를 두고 디지털셋톱박스(STB)를 연구개발 및 생산하여 직접 판매하거나, 유럽지역은 폴란드 현지 자회사(지분 100%, 이하 “자회사”라 한다)에 부품 및 제조 기술을 제공한 후 자회사가 최종적으로 제조하여 판매. 청구법인은 자회사에 부품을 공급하는 대가로 부품 대금(국내소득)을, 제조 기술을 제공하는 대가로 자회사 매출의 4.25%

에 해당하는 금액(국외원천소득으로, 이하 “쟁점사용료수입”이라 한다)을 지급받고, 쟁점사용료수입은 폴란드에서 수입액의 10%가 원천징수되어 차감된 후 청구법인에게 지급 청구법인은 국내 법인세 신고시 쟁점사용료수입을 국외원천소득으로 보아 외국납부세액 공제한도를 계산한 후 폴란드에서 원천징수된 세액을 외국납부세액으로 전액 공제하여 각 법인세(2011~2015 사업연도, 이하 “쟁점과세기간”이라 한다)를 신고·납부

처분청은 청구법인의 비용 중 자회사가 판매하는 제품과 관련하여 지출한 연구개발비(이하 “쟁점연구개발비”라 한다)와 제3자에게 지급한 특허권 사용료(이하 “쟁점특허사용료”라 하고, 쟁점연구개발비와 합하여 “쟁점비용”이라 한다)는 쟁점사용료수입에 대응되는 비용임에도 이를 차감하지 않아 국외원천소득이 과다 계상되었고, 이에 따라 외국납부세액도 적법한 공제한도를 초과하여 공제되었다고 판단하여, 쟁점연구개발비와 쟁점특허사용료 전액을 쟁점사용료수입에서 차감하여 국외원천소득을 재계산

② 청구법인 주장

쟁점연구개발비는 부품 제조와 관련된 것으로 쟁점사용료수입과는 관련이 없다. 자회사는 단순히 조립과 관련된 제조 기능만 이행할 뿐으로, 청구법인이 자회사에 제공하는 무형자산(기술적 정보)은 단순한 제조 기술에 불과하다. 반면, 쟁점연구개발비의 대부분을 차지하는 소프트웨어 및 디자인 개발은 부품 개발을 위한 것이다.

쟁점특허는 주로 영상·오디오 압축 기술에 관한 것으로, 대부분 메인칩에 이식되어 완제품(셋톱박스)을 구성하고 있어, 쟁점연구개발비와 마찬가지로 쟁점사용료수입이 아닌 부품 매출과 관련되어 있고, 실제로 청구법인은 부품 매출 거래를 통해 쟁점특허사용료를 전액 회수하고 있다.

③ 처분청 주장

쟁점사용료수입은 자회사가 유럽 현지에 맞는 제품을 생산·판매하도록 청구법인이 제품화 연구를 통해 신제품을 개발하고 그 결과물인 새로운 기술적 정보(무형자산)를 제공함에 따라 발생한 대가에 해당하며, 쟁점연구개발비는 그 기술적 정보를 개발하기 위해 소요된 비용이므로 쟁점사용료수입에 대응되는 경비로 보는 것이 타당하다.

청구법인이 제출한 이전가격보고서에는 청구법인이 자회사에 기술을 지원하되 그 대가로 사용료를 수취함에 있어 청구법인의 예상 비용으로 쟁점연구개발비를 적시하고 있다.

청구법인이 쟁점특허사용료를 지출하지 않았다면, 자회사는 제품을 제조할 수 없었을 것이고, 그렇다면 쟁점사용료수입도 얻을 수 없었을 것인바, 쟁점특허사용료는 쟁점사용료수입에 대응하는 직접 또는 간접비용으로 봄이 타당하다.

쟁점특허(영상·오디오 압축기술 등)는 부품 제조와 관련 없이 판매를 위해 완제품에 탑재된 것이므로, 부품 매출이 아닌 쟁점사용료수입에 대응되는 비용으로 봄이 적절하다.

④ 판단

쟁점비용인 쟁점연구개발비와 쟁점특허사용료는 권리에 대한 소유권의 귀속 차이만 있을 뿐, 청구법인이 부품 및 완제품 제조를 위해 지출한 비용으로 모두 완제품의 원가를 구성하는 항목이라는 측면에서 달리 취급할 것은 아니므로, 별도로 구분하여 다를 실익은 없다고 판단된다.

손금의 귀속은 수익·비용 대응의 원칙에 따라 판단하여야 할 것이나, 양측의 주장이 서로 상반되고, 쟁점비용들 모두 궁극적으로는 완제품(STB)의 성능을 향상시키기 위한 것임을 감안할 때 그 귀속이 불분명하여 명확하게 구분하기에는 현실적으로 어려운 측면이 있다.

따라서 아래와 같은 점들에 비추어 쟁점비용을 공통경비로 보아 안분 계산하는 것이 현실적인 대안(재조사)으로 판단되며, 비용을 배분하는 기준은 자회사와의 거래에서 발생한 전체 이익률을 고려하여 배분함이 타당한 것으로 판단된다.

- 1) 부품 매출액과 쟁점사용료수입 모두 완제품을 판매하기 위한중간 단계 수익으로 청구법인이 임의적으로 구분하여 인식한 측면이 있다. 즉, 청구법인과 자회사간 관계(지분 100%) 등을 고려할 때 청구법인의 내부 가격정책에 따라 설정되었을 가능성이 있다. 즉, 익금 배분 자체가 임의적인 상황에서 그에 대응하는 손금을 명확하게 구분하는 것은 사실상 어렵다 할 것이다.
- 2) 쟁점비용에 대한 수익·비용 대응과 그 귀속이 불분명한 이상, 관련 수익 및 비용 전체를 하나로 보아 안분하는 것이 타당하다. 즉, 손금뿐만 아니라 익금도 공통익금의 성격이 강하기 때문에 관련 익금(부품매출+쟁점사용료수입)을 모두 합산하고, 대응하는 손금(쟁점연구개발비, 쟁점특허사용료, 매출원가)도 모두 합산하여 전체 이익률을 계산한 후 비용을 배분하는 것이 합리적이라 하겠다.
- 3) 쟁점과세기간 중 쟁점비용 합계(1,813억원)와 쟁점사용료수입 합계(496억원, 반면 동기간 부품 매출액은 8,071억원)로 판단할 때 쟁점비용이 오로지 쟁점사용료수입을 위해서만 소요된 비용이라는 처분청의 주장은 상식적으로 인정하기 어렵고, 또한 반대로 청구법인이 부품을 외부에서 조달한 후 자회사에 제공하는 점을 감안할 때 쟁점비용 전액이 부품 매출액에만 대응되는 비용이라는 청구법인의 주장도 인정하기는 어렵다 할 것이다.
- 4) 처분청도 쟁점비용은 쟁점사용료수입(국외원천소득)에서만 차감하여야 한다면서도, 그

경우 국외원천손실이 발생하여 상식적인 비용 배분에 해당하지 않는다는 청구법인 주장에는 청구법인이 쟁점사용료수입을 과소 계상하여 발생한 것일 뿐이라고 답변하고 있는바, 그 답변에 따르면 익금은 청구법인의 정책에 따라 가변적일 수 있다는 점을 인정하면서, 대응하는 손금은 고정되어야 한다는 결과가 되어 수익·비용 대응에서 상호 모순이 발생한다.

3. 법원의 판례

(1) 대법원 2015. 3. 26. 선고 2014두5613 판결

① 사실관계

원고는 1991. 9. 1. XX(이하 'XX'라 한다)가 100% 출자하여 설립한 영상사업 전문 법인으로, XX 소유의 영상 및 콘텐츠를 국내외에 공급하는 판권판매 사업과 방송제작사업 및 문화사업 등을 영위하고 있다.

원고의 판권판매사업은, 원고가 XX에서 저작권을 소유하고 있는 방송프로그램 등을 국내 외의 다른 방송사에 공급하여 그 대가(판권판매수입)를 받은 다음, XX에게 판권판매수입금액에 대하여 사전에 약정한 지급비율(약 50~60%)에 따라 산정한 저작권 사용료를 지급하는 방식으로 이루어지고 있다.

원고의 판권판매사업 중 외국 방송사에 대한 판권판매의 경우에는, 원고가 외국에 판권판매를 위한 고정사업장을 두지 않고 국내(국외사업부)에서 직접 해당 외국 방송사로 방송프로그램을 공급하고, 외국 방송사로부터 판권판매수입금액을 받을 때 해당 국가의 세법에 따른 법인세 원천징수세액(판권판매수입금액에 원천징수세율을 곱하여 산출한다)을 공제한 차액만을 수령하는 방식으로 외국에 세금을 납부하여 왔다.

원고는 2005~2009 사업연도 법인세 신고시, 법인세법 제57조 제1항에 의한 외국납부세액을 공제함에 있어서 외국 방송사로부터 받은 판권판매수입금액(국외수입금액)에서 경비{저작권 사용료 및 관리부문(경영관리부, 전략사업기획부, 감사팀, 임원실)에서 발생한 일반관리비 등 공통경비}를 공제하지 아니하고 국외수입금액 전체를 국외 원천소득으로 하여 법인세 법상 외국납부세액 공제 한도액을 계산하였고, 이에 따라 2005 사업연도에는 법인세 000원을 신고·납부하였으나, 2006 - 2009 사업 연도에는 납부할 법인세가 없는 것으로 법인세 신고를 마쳤다.

서울지방국세청장은 2010년경 원고에 대한 법인세 정기조사를 실시한 후, ① 원고가 국외 고정사업장이 없어 국외수입금액 전체에 대해 외국에서 원천징수를 당하였더라도, 외국납부

세액공제액의 한도를 계산함에 있어서는 국외수입금액에서 저작권 사용료 및 관리부문에서 발생한 일반관리비 중 국외사업과 관련된 비용을 공제한 금액을 국외원천소득으로 하여야 하고, ② 관리부문에서 발생한 일반관리비는 국내 및 국외원천소득과 관련된 공통경비이므로 국내사업과 국외사업에 합리적으로 배분되어야 하는 데, 총제조원가가 합리적인 배분기준이므로, 원고의 총제조원가 중 국외사업부의 제조원가가 차지하는 비율로 안분한 금액을 국외수입금액에서 공제하여 국외원천소득을 산정하여야 한다고 지적하였다.

이에 피고는 위와 같은 내용으로 외국납부세액 공제 한도액을 재계산하여 2011. 5. 5. 원고에게 2007 사업연도 법인세 000원 및 2009 사업연도 법인세 000원을 경정·고지하였다(이하 '이 사건 처분'이라 한다).

② 법원의 판단

서울행정법원은 원고의 사업부문 중 국내사업부와 국외사업부에서는 콘텐츠 유통사업을 하고 있고, 방송제작사업부와 문화사업부에서는 방송프로그램 제작, 교육 사업 등을 하고 있는 바, 각 사업부문의 업종 및 원가 구조가 다른 점(즉 국내사업부와 국외사업부에서는 제조원가로서 저작권 사용료가 발생하는 반면, 방송제작사업부와 문화사업부에서는 제조원가로서 원고출연료 등이 발생하며, 이에 따라 이들 각 사업부문의 수입금액 대비 제조원가의 비율이 달라지게 됨)에 주목하고, 구 법인세법 시행규칙(2009. 3. 30. 기획재정부령 제66호로 개정되기 전의 것) 제76조 제6항은 비영리법인의 구분경리에 관하여 수익사업과 기타 사업의 공동손금은 업종이 동일한 경우에는 수입금액 또는 매출액에 비례하여 안분계산하고, 업종이 다른 경우에는 개별 손금액에 비례하여 안분계산한다고 규정하고 있는바, 구 법인세법이 국외원천소득금액을 계산하는 경우 공통경비의 배분기준에 관하여 명시적인 규정을 두고 있지 않으므로, 배분기준의 합리성을 판단함에 있어 위 시행규칙의 규정을 참작할 수 있다 할 것이고, 위와 같이 원고의 각 사업부문의 업종이 다르므로 수입금액 또는 매출액이 아닌 개별 손금액에 비례하여 공통경비를 배분하는 것이 합리적이라고 판시하였다.

이러한 판단은 2심 서울고등법원 2014. 2. 19. 선고 2012누32996 판결과 상고심인 대법원 2015. 3. 26. 선고 2014두5613 판결에까지 유지되었고, 대법원도 이 사건 사업의 경우 원고의 국내원천소득과 국외원천소득에 공통되는 경비인 관리부문의 일반관리비(“공통경비”)는 그 발생원인이 각 사업부문별 인건비와 합리적 관련성이 있으므로 이를 기준으로 배분함이 타당하다고 보아, 이와 달리 피고가 저작권 사용료가 포함된 각 사업부문별 총제조원가를 기준으로 공통경비를 배분하여 한 이 사건 처분은 각 사업부문별 인건비를 기준으로 공통경비를 배분하여 산정한 정당한 세액을 초과하는 범위에서 위법하다고 판단하였다.

(2) 대법원 2019. 9. 26. 선고 2019두43023 판결**① 사실관계**

원고는 게임프로그램 개발업과 게임 서비스업을 주로 영위하는 회사로서 스스로의 비용을 들여 직접 개발한 게임프로그램(이하 ‘자체제작 게임프로그램’이라 한다) 또는 다른 게임개발업자와의 계약으로 이용권을 취득한 게임프로그램(이하 ‘외주제작 게임프로그램’이라 한다) 등을 인터넷을 통하여 국내·외에서 운영함으로써 수입을 거둬들이는 방식으로 영업하였다. 한편, 원고는 국외 영업과 관련하여 국외에 고정사업장을 두지는 아니하였다.

원고는 2009년부터 2012.까지 30개 게임프로그램 개발 계획을 세우고 그 개발에 착수하였다. 그 중 17개 게임프로그램 개발은 도중에 중단되었고, 1개 게임프로그램은 완성되어 서비스를 개시하였으나 매출이 부진하여 서비스가 종료되었으며, 7개 게임프로그램은 국내 서비스를 통하여 수입을 창출할 수 있게 되었다. 그리고 그 중 일부 게임프로그램은 외국에서도 서비스가 개시되어 국외원천소득을 발생시켰다.

원고는 자체제작 게임프로그램 개발에 들인 비용이 회계상 자산으로 인식하여야 할 무형자산에 해당하지 아니한다고 판단하여 그 전액을 지출 당시의 비용으로 인식하였고, 2009 내지 2012 각 사업연도 법인세 신고·납부 당시 위 회계처리 그대로 위 비용을 지출 당시의 손금으로 계상하였다.

원고는 2009 내지 2011 각 사업연도 법인세를 신고·납부하기 위하여 국외원천소득금액을 계산하는 과정에서 외국에 출시하여 국외원천수입을 발생시킨 게임프로그램의 연구개발비(이하 ‘외국 출시 게임프로그램 연구개발비’라 한다)만을 국외원천수입과 관련된 비용으로 파악하고 차감한 반면, 국내에만 출시되고 국외에는 출시되지 아니한 게임프로그램과 완성에 이르지 못하고 중단된 게임프로그램의 각 연구개발비(이하 ‘외국 미출시 게임프로그램’이라 하고, 외국 출시 게임프로그램 연구개발비와 외국 미출시 게임프로그램 연구개발비를 합하여 ‘이 사건 연구개발비’라 한다)는 국외원천소득에서 전혀 차감하지 않았다.

그러나 피고는 외국 미출시 게임프로그램 연구개발비 또한 국내·외원천수입과 관련된 공통비용이므로 그 비용 또한 국내원천수입과 국외원천수입의 비율로 안분하여 국외원천수입에서 차감할 손금 총액에 포함시켜야 한다고 보고 원고가 2009 내지 2011 각 사업연도에 대해 감액사유와 증액사유를 들어 제기한 경정청구를 거부하는 이 사건 처분을 하였다.

② 1심 법원의 판단

원고가 수행하는 온라인 게임 사업의 성격, 연구개발비의 목적, 게임프로그램 연구개발의 특수성, 이러한 연구개발을 통해 원고가 장차 얻을 수 있는 수익 내용 등에 비추어 보면, 이 사건 연구개발비 중 해당 게임 출시 전까지 지출한 비용은 국내·외사업 모두와 간접적으로

관련된 공통경비에 해당한다고 봄이 합리적이고, 피고들의 이 사건 각 처분도 이를 전제로 이루어진 것으로 보인다.

원고는 해당 게임과 직접 관련된 무형자산 감가상각비(외주제작 게임프로그램에 관한 저작권료 등) 등의 손금은 각 게임의 국내·외 매출비중으로 배분하고, 특정 게임과 관련이 없는 공통경비의 손금은 전체 매출의 국·내외 비중으로 배분하는 방식으로 과세표준신고를 하였다.

피고들도 이 사건 연구개발비 중 해당 지출연도에 게임이 출시되지 않아 공통경비로 인정한 부분에 관해서는 자체제작 게임프로그램 전체의 국내·외 매출비중으로 배분하여 국외 원천수입에서 차감하였고, 반면에 실제 게임이 출시된 이후에는 각 출시게임의 국내·외 매출비중으로 그 연구개발비를 배분하여 차감하였는데, 이는 원고의 위 처리 방식을 일용 따른 것일 뿐만 아니라 게임이 출시되기 전에는 직접 관련 있는 매출을 산정할 수 없는 상황에서 다소 부득이하게 위와 같은 계산 방식을 택한 것으로 보이므로, 피고들의 이러한 배분 방식 또한 위법하다 볼 수 없다.

③ 2심 법원 및 대법원의 판단

서울고등법원은 외국에 출시되지 않은 각 게임프로그램별 연구개발비의 합계액인 이 사건 연구개발비 중 외국 미출시 게임프로그램 연구개발비 전체가 원고의 자체 제작 게임프로그램의 국내원천수입 및 국외원천수입의 각 비율에 따라 국내·외 원천수입금액에 관련된 공통비용이라고 보기 어렵다고 보았다. (중략) 온라인 게임의 경우 외국 유통업체와 퍼블리싱 계약을 체결한다거나 외국업체로부터 개발의뢰를 받는다거나 내부적 기획단계에서 국외시장을 목적으로 하는 등 국내출시를 위한 게임과 국내·외 또는 국외출시를 위한 게임을 구별할 수 있는 여러기준이 있는 바, 피고들은 이러한 구체적 기준에 따라 이 사건 연구개발비를 분류하여 국내·외 원천수입에 대응시키지 않고 만연히 이 사건 연구개발비 전체를 국내·외 원천수입에 관련된 공통비용으로 보아 안분하여 손금으로 인정하였다고 보고 1심판결과 같은 결론을 유지하였고,¹³⁾ 대법원은 같은 취지에서 심리불속행 기각판결(대법원 2019. 9. 26. 선고 2019두43023 판결)을 함으로써 판결을 확정하였다. .

13) 서울고등법원 2019. 5. 15. 선고 2018누47303 판결.

IV. 국외원천소득 계산 및 공통경비 배분방법에 관한 해외 입법례 검토

1. 미국

(1) 개관

미국의 경우 국제적 이중과세회피 방법을 면제방법으로 전환하자는 논의가 있어왔지만 아직 우리나라와 같이 세액공제방식과 손금산입 방식 중 선택할 수 있도록 하는 제도를 유지하고 있다. 이 중 세액공제방식에 있어서 미국의 경우도 외국납부세액은 일정한 한도까지만 공제가 가능한 바, 그 한도는 전세계소득(Welteinkommen)에 대한 국외원천소득의 비율로 계산된다.

여기서 국외원천소득의 계산은 각 소득유형별로 해당 수익을 결정하고 해당 수익에 관련되는 비용들을 배분하는 절차를 거쳐 이루어진다. 즉, 외국세법에 따라 계산된 과세소득이 자동으로 미국세법상 국외원천소득이 되는 것이 아니라 미국세법의 규정에 따라 국외원천소득을 재계산하여 공제한도를 산정하게 되는 것이다.

그러나 국외원천소득을 계산함에 있어서는 소득유형별로 관련 수익을 파악하거나 결정하는 것보다 그에 대응하는 비용을 적절하게 인식하여 관련 수익에 대응시키는 일이 더 어려운 것이 일반적이다. 비용들은 여러 유형의 수익을 창출하는데 사용되는 경우가 많을뿐더러 해당 수익과의 대응 여부를 확인하기 위한 인과관계를 밝히기가 매우 어려운 경우가 많기 때문이다.

이러한 점을 고려하여 미국 재무부 규칙은 국외원천소득을 계산할 때 적용할 비용의 배분 방법에 관하여 일반원칙과 주요 소득유형별 개별원칙으로 나누어 비교적 상세하게 규정하고 있다. 이하에서는 그 주요한 내용을 정리해보기로 한다.

(2) 비용배분의 일반원칙

미국 재무부 규칙(Treasury Regulation) §1.861-8 (a) (2)에 따르면 비용배분은 1차적으로 총수입금액(gross income)을 용역에 대한 보상, 사업으로부터의 총수입, 자산거래수익, 이자, 임대수익, 사용료수익, 배당금, 이혼 및 별거수당, 기초연금수익, 생명보험 및 기부약정 수익, 연금, 채무면제이익, 파트너십 총수입금으로부터의 분배수익, 피상속인의 소득, 자산이나 신탁의 이자 수익 등 15가지 클래스(class)로 나누어 배분하고, 세법의 집행을 위하여 필요한 경우 다시 각 총수입금액의 클래스 내에서 법정그룹(statutory grouping)과 잔여그룹(residual grouping)으로 나누어 비용을 배부한다. 총수입금액에 확정적으로 관련이 없거나 그에 따라

모든 종류의 총수입금액에 안분하여 배분되는 경우를 제외하고는, 납세자의 모든 비용은 그와 같이 배분되어야 한다. 따라서 수익을 창출하는 활동이나 자산의 사용결과로 발생한 비용이라면 이러한 비용들은 해당 수익에 직접 관련된 비용이므로 해당 수익에 대한 비용으로 배분되는 것이며, 이처럼 비용배분은 각 클래스별로 포함된 수익과 비용 사이의 실제적인 인과 관계를 반영할 수 있는 방식으로 이루어져야 하므로, 비용과 총수입금액간의 사실적 관계 (factual relationship)을 고려하여 배분하여야 하도록 하고 있다. 재무부 규칙 §1.861-8 T (c)는 이러한 비용배부 방법으로 판매량, 총매출, 매출원가, 사용 자산, 인건비, 사용 공간, 사용 시간 등을 예시로 들고 있다.

(3) 비용배분의 개별원칙

미국 재무부 규칙에서는 이러한 배분배분의 일반원칙 외에 몇 가지 중요한 비용들에 대해서는 별도의 배분원칙을 규정하고 있다.

① 이자비용의 배분

미국 내국세입법 §864(e) (2)에 따르면 일반적으로 이자비용은 자산기준으로 배분한다. 따라서 이자비용은 자산기준으로 국외원천소득과 미국원천소득으로 배분하되, 이때 자산은 관계그룹 내 회사들의 자산도 함께 포함하여야 한다. 이자비용을 자산기준으로 배분하도록 하는 이유는 현금의 특성상 그 원천과 사용처의 관계를 명확히 규명하기 어려워 차입금이 어디에 사용되는지 명확히 특정하기 어려우므로, 이자비용은 결국 모든 활동과 자산에 귀속된다고 보고 이들이 창출하는 모든 소득에 배분되도록 하려는 취지라고 한다(재무부 규칙 §1.861-9T(a)).

그러한 연장선에서 미국 재무부 규칙 §1.862-10T에 따르면 1년을 초과하여 감가상각을 하는 유형 및 무형자산 등을 취득·제조 또는 건설하기 위한 목적으로 차입하는 차입금으로서 담보물 이외에 소구가 불가능한 경우 등 5가지 요건을 충족하는 비소급권부 금융(nonrecourse indebtedness)에서 발생하는 이자는 해당 자산이 창출하는 수익에 직접 배분한다.

구체적으로 이자비용을 배분하는 방법에 대하여는 재무부 규칙 §1.861-9T(g)와 (h)에서 장부가액방법(tax book value method)과 공정가액방법(fair market value method) 중에서 납세자가 선택할 수 있도록 하고 있다. 여기서 장부가액방법이란 자산의 기초 세무상 장부가액과 기말 세무상 장부가액의 평균가액을 기준으로 안분하는 방법을 말한다.

② 연구개발비의 배분

재무부 규칙 §1.861-17에 의하면 연구개발비는 일반적으로 납세자의 해당 제품군과 관련되

어 있다고 보아 해당 제품군과 관련된 모든 소득유형, 즉 사업소득, 사용료소득, 배당소득 등에 배분된다.

구체적으로 연구개발비는 기본적으로 연구개발 관련 활동이 50%를 초과하여 수행된 지역의 원천소득에 일정부분(50% 또는 25%)을 먼저 배분하고, 그 남은 금액은 매출방법(sales method)과 매출총이익방법(gross income method) 중 납세자가 선택하는 방법으로 안분한다.

매출방법은 연구 및 개발 관련활동이 50%를 초과하여 수행된 지역의 원천소득에 비용의 50%를 먼저 배분하고, 남은 금액을 연구 및 개발 비용이 지출된 해당 제품군과 관련된 국내·외 매출 비율로 안분한다.¹⁴⁾

$$\text{연구개발 비용} \times 50\% \times \frac{\text{해외 자회사 매출}}{\text{국내 매출} + \text{해외 자회사 매출}}$$

매출총이익방법은 연구 및 개발 관련활동이 50%를 초과하여 수행된 지역의 원천소득에 비용의 25%를 먼저 배분하고, 남은 금액을 해당 제품군과 관련된 국내·외 매출총이익으로 안분한다.

$$\text{연구개발 비용} \times 70\% \times \frac{\text{해외 자회사로부터 받는 로열티}}{\text{국내 매출 총이익} + \text{해외 자회사로부터 받는 로열티}}$$

일반적으로 매출총이익방법을 사용하는 것이 납세자에게 유리하므로 매출총이익 방법을 선택하게 되나, 매출총이익 방법으로 계산한 결과 국외원천소득에 배부할 금액이 매출 방법으로 계산한 금액의 50% 미만인 경우, 매출방법으로 계산한 금액의 50%를 국외원천소득에 배부한다.

$$\text{연구개발 비용} \times 25\% \times \frac{\text{해외 자회사매출}}{\text{국내 매출} + \text{해외 자회사 매출}}$$

미국 납세자는 매출방법과 매출총이익방법 중 하나를 선택한 경우 한 번 선택한 방법은 5년 동안 변경할 수 없으며 그 이전에 변경하려면 IRS의 승인을 얻어야 한다(재무부 규칙

14) 매출방법에서 연구개발 활동이 50%를 초과하여 수행된 지역에 발생 비용의 50%를 배분하는 이유는 연구개발 활동은 지역적으로 가까운 시장과 관련된 제품에 먼저 이용되기 때문이다(재무부 규칙 §1.861-17(b)(2)).

§1.861-17(e)).

③ 자회사 관리비용(stewardship expenses)의 배분

자회사 관리비용이란 모회사가 자회사를 위해 하는 활동임과 동시에 모회사 자신을 위한 활동으로도 볼 수 있는 양면적 활동(duplicative activities)에 따른 비용과 주주가 투자자로서 수행하는 회계감사, 내부보고, 내부감사 등 주주활동(shareholder activities)에 따라 발생하는 비용을 의미한다. 이러한 자회사 관리비용은 일반적으로 모회사가 자신의 이익을 위해 주주로서 자회사 등 관계 법인들을 관리·감독하기 위해 발생하는 비용이므로 관계 법인들로부터 수취하거나 수취하게 될 배당과 관련되어 있으므로 배당소득으로 배분되어야 한다(재무부 규칙 §1.861-8(4)). 따라서 해외자회사와 관련하여 이를 관리하고 감독하는 자회사 관리비용이 발생한 경우에는 실제발생시간 기준, 매출액 기준 등을 이용해서 국외원천소득에 관련 비용으로 배분되어야 한다. 만약 관련 부서의 비용이 해외자회사와 국내자회사 관리 등 수행에 따른 비용으로 구분이 어려울 경우에는 각 자회사의 매출액 비율 등 합리적인 방법으로 배분하여야 한다(재무부 규칙 §1.861-8(g)). 자회사에서 배당이 이루어지지 않은 경우에도 관련 비용을 해당 자회사들의 비용을 배분하여야 한다.

④ 법률 및 회계 관련 비용의 배분

법률 및 회계 관련 비용은 이러한 활동의 제공과 관련된 해당 소득에 배분되어야 한다. 제공된 법률 및 회계 관련 용역의 성격에 따라 직접 관련된 소득에 배분할 수도 있고, 모든 소득유형에 배부될 수도 있다.

2. 독일

독일에서 외국납부세액공제를 위한 국외원천소득의 계산은 관련 당사국간에 조세조약이 문제되는 경우가 아닌 한 독일 세법의 일반원리에 따라 이루어진다. 그에 따라 독일 소득세법 제4조 이하 소정의 소득금액계산의 원리가 적용된다.¹⁵⁾ 이에 따라 독일에서 국외원천소득은 원칙적으로 순소득과세주의(Nettoprinzip)에 따라 산정된다. 즉, 국외수익에서 이와 경제적 관련이 있는 영업상 경비 및 순자산감소분을 제한 순소득으로 공제대상 국외원천소득금액을 계산한다. 이와 관련하여 수익과 비용간의 시간적 관련성과 경제적 관련성을 검토한다.

15) 따라서 국외원천소득 여부는 원칙적으로 독일 세법에 따라 평가되므로, 만약 외국세법이 독일세법과 다른 평가를 가지고 있는 경우에는 문제가 야기될 수 있다.

(1) 시간적 관련성

먼저 해당 수익과 경비는 일정한 시간적 관계에 있어야 함을 요하는데, 독일에서는 공제 대상 경비는 당해 수익이 획득되어진 것과 동일한 과세기간에 발생한 것일 것을 요구한다. 이에 따라 예컨대 장기간 개발된 제품에 대한 개발비용은 나중에 그 제품을 위해 실시된 특허에 대한 사용료를 획득할 때 그에 대한 필요경비로 인정할 수 없게 된다.

(2) 경제적 관련성 - 직접비용 vs. 간접비용

독일 외국납부세액공제 제도의 근거규정인 독일 소득세법 제34c조 제1항은 종래 국외원천소득을 계산함에 있어서 해당 수익과 경제적 관련성이 있는 경비를 공제할 수 있음을 규정하고 있었다. 국외원천소득의 계산과 관련한 수익과 비용은 일정한 경제적 관련성하에 있어야 하는바, 독일소득세법 제34c조 제1항에서 사용하는 이 “경제적 관련성”이라는 용어가 어떤 의미인지에 대해서는 독일 내에서 해석의 논란이 제기되었다. 여기서 경제적 관련성은 해당 국외 수익에 대한 영업상 지출 및 순자산감소의 필요적 관련성(notwendige Verknüpfung)을 나타낸다고 일응 볼 수 있다. 그러한 경비로서 매우 다양한 지출과 비용을 상정할 수 있을 것이고 입법자는 이 규정을 만들 때 그 중 일부를 고려에 넣었을 수도 있고 간과했을 수도 있다. 독일 학계에서는 여기서 경제적 관련성 범주에 넣을 수 있는 경비가 독일 소득세법 제4조 제4항 및 제9조에 따라 해당 영업으로부터 유발되는 모든 경비로서 영업상 지출 또는 필요경비로서 그 전체가 공제가능하다고 가장 넓게 해석할 수도 있고, 해당 수익과 직접적 관련성이 있는 경비만을 의미한다고 좁게 해석할 수도 있다.

독일 연방조세법원(BFH)은 과거에는 독일 소득세법 제4조 제4항의 비용인식원칙(Veranlassungsprinzip)에 따라 해당 수익에 직접적인 경제적 관련성이 있는 비용만이 고려될 수 있다는 견해를 피력하기도 했었다.¹⁶⁾ 그러나 이러한 입장은 학설에서 신랄하게 비판받았다. 왜냐하면 직접적인 경제적 관련성과 “사실상의 사용”이라는 개념은 칼로 자르듯이 분명하게 구분되거나 입증하기 어렵고 따라서 경제적 관련성이라는 개념은 형식적 기준으로 흐를 수밖에 없을 것이기 때문이었다.¹⁷⁾

그러나 2003년부터 독일 소득세법 제34c조 제1항 4문이 “독일 소득세법 제34d조 제3호, 제4호, 제6호, 제7호 및 제8호 c에 규정된 국외원천소득이 국내영업으로부터의 이익에 해당할 경우 이를 산정함에 있어서 이러한 소득에 기초되어 있는 수익과 ‘경제적 관련성’이 있는 영업상 경비(‘필요경비’가 아님)를 공제할 수 있다.”고 개정됨에 따라 위와 같은 연방조세법원의 해석은 진부하게 되었다. 당시 입법자료에 나타난 입법취지에 따르면 특히 국외 포트폴리

16) BFH, Urt. v. 16.3. 1994, I R 42/93, BStBl. II 1994, 799.

17) 이에 대해서는 Kempermann, FR 2000, 998 f.

오 투자와 관련하여 지불된 재융자이자(Refinanzierungszinsen)가 국외원천소득 계산시 공제될 수 있는지 여부가 고려대상이었다고 한다.¹⁸⁾ 과거에는 이러한 비용이 공제되지 못함에 따라 국외원천소득이 외국납부세액의 공제한도 계산시의 기초가액보다 비정상적으로 높아지게 되는 결과가 되고 그에 따라 독일보다 세율이 높은 국가와의 관계에서 공제한도액이 상대적으로 줄어들게 되어 외국납부세액의 일부가 공제되지 못하는 결과를 초래하였다고 한다. 개정법에 따르면 이러한 국외 포트폴리오 투자와 관련해 지불된 재융자이자에 대해서도 외국납부세액공제가 가능하게 되었다. 그러나 이러한 법개정에 대해서는 제34c조 제1항 4문이 너무 지나치게 넓게 규정됨에 따라 일반 관리 및 마케팅비용과 공통비용과 같은 다른 간접비용도 공제대상 비용으로 넓게 포섭되는 문제가 비판되었다. 이제는 직접경비만의 공제를 허용했던 법개정 전의 연방조세법원의 위 판례가 다시 재조명 받는가 하면, 개정된 독일 소득세법 제34c조 제1항 4문에서는 특정한 소득유형에서만 간접비용까지 공제되지만 거기에 열리지 아니한 소득유형에서는 그렇지 못한 점도 비판점으로 제기되고 있다.

이러한 수익과 비용간의 일정한 비례적 관련성을 요구하는 경제적 관련성 검토에 있어서는 추가적으로 양자간에는 인과적이고 목적적인 관계가 존재해야 하여야 함은 물론, 특정 국외 원천에 투여되는 수단은 의식적이고 의도적일 것을 요한다고 한다.¹⁹⁾ 결과적으로 수익과 비용간에는 최소한 구체적인 간접적 관련성은 존재해야 하며, 일반 관리비용과 용자비용 등을 국외원천소득에 안분적으로 귀속시키는 것도 가능하다고 한다.²⁰⁾

이러한 실질적인 개념판단 외에도 명확하게 구분할 수 없는 간접비용의 특수성이 지적된다. 위와 같이 직접비용 위주의 파악은 제34c조로 하여금 간접비용들에 대한 파악을 사실상 불가능하게 한다는 점이 학설에서 지적되고 있다.²¹⁾ 직접비용의 귀속문제보다 간접비용의 구분문제가 실무적으로는 더 많은 문제를 야기할 수 있으므로 간접경비의 경우에는 직접적 관련성을 필요로 하지 않고 단지 해당 수익에 대한 목적지향성을 요구하는 것으로 충분하다는 점이 지적되고 있다.²²⁾

18) BT-Drs. 15/119. S. 40.

19) Sköhler, DStR 2003, 1156(1157).

20) Grotherr/Herfort/Strunk, Internationales Steuerrecht, S. 121 ff.

21) Kuhn, in: Herrmann/Heuer/Raupach, §34c EStG, Rn. 93.

22) Gosch, in: Kirchhof, EStG, §34c Rn.15.

3. 영국

(1) 개관

영국은 국제적 이중과세의 방지와 관련하여 분배금에 대한 국외소득 면제(2009년 도입)와 국외지점소득에 대한 면제(2011년 도입) 등 면제방식을 운용하는 외에는 종래와 같이 외국납부세액공제방식과 손금산입방식을 모두 활용하고 있다, 이 중 외국납부세액공제제도는 Taxation (International and Other Provision) Act(TIOPA) 2010dml Part 2에서 규정되고 있는바, 영국에서의 외국납부세액공제는 국외원천소득에 대한 영국의 조세를 한도로 적용되며, 이때 국외원천소득의 계산은 그 소득이 능동적 소득(trade income)에 해당하는지 여부에 따라 달라진다. 여기서 능동적 소득인지 여부는 이익추구동기, 거래량 등 능동적 소득 징표에 해당하는 요건들을 충족하든지 여부를 종합적으로 분석하여 판단한다고 한다.

(2) 국외원천소득 계산의 일반원칙

TIOPA 2010 §42와 §44에 따르면 능동적 소득에 해당하는 국외원천소득은 국외에서 발생한 총수익에서 관련 직접 또는 간접비용을 차감한 순소득으로 계산한다. 직접비용은 국외원천소득을 발생시키는데 직접 관련되는 비용으로서 해당 소득에 이를 귀속시키는데 큰 어려움이 없는 경우를 말하고, 간접비용은 복수의 소득에 관련되는 경비로서 이들간에 합리적인 배분이 필요한 경우를 말한다. 간접비용은 합리적이고 적절한 방법으로 배부되는 것이 원칙이다. 영국 국세청 매뉴얼(HMRC MANUAL)에 따르면 이러한 합리적인 비용배분 방법은 각각의 상황에 따라 판단하여야 하지만 일반적인 기준으로 간접비 배부 전 계산된 소득비율, 임직원 수, 면적, 지분율 등을 언급하고 있으며 간접비용에 대해 일시적으로 발생한 소득은 차감한 후의 금액으로 배분하도록 하고 있다.

능동적 소득에 해당하지 않는 경우에는 별도로 비용배분에 관한 규정은 없으며, 이자소득, 배당소득 및 사용료소득 등 능동소득이 아닌 경우는 국외에서 과세대상이 된 원천소득금액 총액을 국외원천소득으로 보도록 하고 있다.

(3) 국외원천소득 계산의 개별원칙

영국의 경우도 이러한 일반원칙에 대하여 이자소득, 배당소득, 사용료소득 및 능동적 소득으로 보는 사용료소득 등 개별 소득유형별로 외국납부세액공제방법에 관한 개별원칙들을 영국 국세청 매뉴얼로 상세한 사항을 두고 있다.

4. 일본

(1) 개관

일본법인세법상 외국납부세액공제 한도를 계산함에 있어서 국외원천소득이란 통상의 국외원천소득에서 외국법인세가 부과되지 않은 국외소득을 제외한 금액을 의미한다. 즉, 국외원천소득은 국외원천소득이 발생한 국가에서 과세목적상 계산된 과세표준이 아니라 일본법인세법 제138조에서 규정하는 국내원천소득 이외에 해당하는 국외원천소득에 대하여 각 사업연도의 소득에 대한 일본법인세법의 규정을 적용하는 경우에 과세표준이 되어야 하는 해당 사업연도 소득금액, 즉 일본세법에 따라 계산된 소득을 국외원천소득으로 본다(일본 법인세법시행령 제142조).

(2) 공통비용의 배분

국내원천소득과 국외원천소득과 직접 관련되는 비용은 직접 구분하여 해당 소득에 귀속시키면 될 것이지만, 국내원천소득과 국외원천소득에 공통으로 대응하는 비용의 취급은 일정한 기준이 필요하기 때문에 쉽게 말하기 어렵다.

이에 일본 법인세법 제142조 제6항에서는 손금에 산입해야 하는 판매비, 일반관리비, 기타 비용들을 국내원천소득과 관련된 소득, 국외원천소득과 관련하여 발생하는 비용과 공통으로 발생하는 공통비용으로 구분하여 배분방법을 정하고 있다. 이에 따르면 공통비용은 수입금액, 자산가액, 사용인의 수, 기타 기준 중에서 내국법인이 행하는 업무내용 및 비용성격에 비추어 합리적이라고 인정되는 기준에 따라 국내원천소득과 국외원천소득에 배분한다.

이때 구체적인 비용배부의 방법에 대해서는 일본 법인세법기본통달 16-3-12에서 16-3-19까지에서 규정하고 있는바, 공통비용을 배분할 때 개개의 항목마다 배분하는 것이 곤란하다고 인정되는 경우에는 모든 공통비용을 일괄하여 해당 사업연도 매출총이익에서 국외원천소득의 매출총이익이 차지하는 비율로 안분한다. 이 경우 일괄 배분되는 공통비용에서 차입금 등의 이자비용, 평가성 충당금 및 준비금의 전입액은 제외하여 별도로 배분하는 기준을 두고 있다. 다만 이자소득, 배당소득 및 사용료소득의 경우에는 매출총이익 대신 수입금액(총액)을 기준으로 안분한다. 특히 기본통달 16-3-14는 이러한 배분방법을 적용하는 것이 적절하지 않다고 인정될 때에는 과세관청의 확인을 받아 수입금액, 직접경비, 자산가액에 따라 배분할 수 있도록 허용하고 있다.

(3) 개별 비용배분방법의 특례

① 이자비용의 배분(기본통달 16-3-13)

차입금의 이자비용은 국외사업장 등에서 국외업무를 위해 직접 관련된 차입금의 이자를 제외한 공통성격의 이자를 업종별로 도매업·제조업, 은행업 및 그 밖의 사업으로 나누어 배부방법을 다음과 같이 정하고 있다.

도매업·제조업의 경우: 자산가액비율로 안분(사업연도 종료시점의 총자산 장부가액과 직전 사업연도 종료시점의 총자산 장부가액의 합계액에서 국외업무와 관련된 사업연도 종료 및 직전 사업연도 종료시점 총자산의 합계액이 차지하는 비율로 안분)

은행업의 경우: 예금, 차입금 등의 평균잔고에 해당 사업연도 및 직전 사업연도의 자기자본의 평균액을 더하고 고정자산 장부가액의 평균액을 뺀 금액에서 국외원천소득 관련 대부금 유가증권 등의 평균잔액이 차지하는 비율로 계산

그밖의 사업의 경우: 사업 특성에 따라 도매업 및 제조업과 은행업에 준하는 방법을 고려하여 배분

② 충당금 및 준비금의 배분(기본통달 16-3-15)

평가성 충당금 및 준비금 전입금액에 대해서 아래와 같이 안분규정을 두고 있다.

개별평가 금전채권에 대한 대손충당금 설정액은 그 대상이 된 금전채권 중 국외사업장 등에 속하거나 국내사업장에 속한 금전채권이면서 국외원천소득 발생 원천이 되는 금액과 관련된 부분은 국외원천소득에 대한 비용으로 배분

일괄평가 금전채권에 대한 대손충당금 설정액의 경우는 대상 금전채권 중 국외사업장 등에 속하는 금전채권 및 국외원천소득 발생원천이 되는 금전채권의 비율로 안분

해외투자 등 손실준비금의 전입액은 국외사업장 등에 속하는 특정주식 등에 대해 적립한 금액을 국외원천소득 관련 비용으로 배분

그 외의 평가성 충당금 및 준비금의 전입액은 그 성격에 따라 합리적인 기준으로 배분

IV. 현행 외국납부세액공제제도의 합리적 개선방안

1. 2020년 개정 사항 평가

2019년 법개정에서 입법자가 스스로 직접비용과 간접비용이라는 용어를 개념정의하려고

노력했음에도 불구하고 무엇이 직접비용이고 무엇이 간접비용인지 여부에 대하여 과세실무상 과세관청과 납세자간에 의견이 불일치하는 현상이 빈번하게 발생하면서 오히려 논란을 야기하게 되었고, 방법론적으로도 사실상 제2호의 간접비용에 해당하는지 먼저 확인되어야 제1호의 직접비용인지 여부가 판정되는 구조는 정상적인 논증구조가 아니라는 점 등 비판이 제기되었다.

이에 입법자는 위 법개정 후 1년도 안되어서 다시 법인세법시행령 제94조 제2항을 개정하여, 직접비용이란 해당 국외원천소득에 직접적으로 관련되어 대응되는 비용으로서 해당 국외원천소득과 그밖의 소득에 공통적으로 관련되는 비용은 제외한 개념으로 정의하고(제1호), 간접비용이라는 용어를 ‘배분비용’이라는 용어로 대체하면서 그 의미는 종전 간접비용의 개념과 동일하게 “해당 국외원천소득과 그밖의 소득에 공통적으로 관련되는 비용 중 기획재정부령으로 정하는 배분방법에 따라 계산한 국외원천소득 관련 비용”으로 정의하였다. 종전 기획재정부령에서는 간접비용 개념하에 동일 업종의 경우는 수입금액에 비례하여 안분하고, 다른 업종의 경우는 개별손금액에 비례하여 안분하도록 하고 있었는데, 배분비용이라는 용어 하에서도 이러한 구분은 동일하게 가져가는 것으로 발표되었다(2020. 1. 1. 이후 개시하는 과세연도분부터 적용).²³⁾ 나아가 개정안에서는 이러한 원칙에 대한 예외로서 납세자가 선택할 경우 연구개발비 등 국외원천소득 대응 비용은 별도 계산방법으로 산출할 수 있도록 하고 그 세부적인 사항은 법인세법시행규칙에서 정하도록 하였다(연구개발비 산정방법 특례 신설은 2021. 1. 1. 이후 시행). 이를 신구조문대비표로 비교해보면 다음 표와 같다.

한편 2020. 3. 13.에는 법인세법시행규칙이 개정되면서 기존 시행규칙 제47조의 내용이 제3항으로 되고, 새로이 제1항과 제2항이 신설되어 위 법인세법시행령 제94조 제2항에 의한 위임사항을 규정하게 되었다. 이에 따르면 영 제94조제2항 각 호 외의 부분 후단에서 “연구개발 비용 등 기획재정부령으로 정하는 비용”이란 영 제19조에 따른 손비로서 내국법인의 연구개발 활동에 지출된 비용(“연구개발비”)을 말하며(제1항), 영 제94조제2항 각 호 외의 부분 후단에서 “기획재정부령으로 정하는 계산방법”에 대해서는 제2항에서 다음과 같이 매출액 방법(1호)과 매출총이익 방법(2호)으로 규정하고, 다만, 제2호에 따라 계산한 금액이 제1호에 따라 계산한 금액의 100분의 50 미만인 경우에는 제1호에 따라 계산한 금액의 100분의 50을 영 제94조제2항에 따른 국외원천소득 대응 비용으로 한다고 규정하였다.

23) 한국세무학회, 2020년 개정세법해설 Workshop 교재, 156면.

2019. 2. 12. 개정	2020. 2. 11. 개정
<p>영 제94조 ② 법 제57조제1항이 적용되는 국외 원천소득은 국외에서 발생한 소득으로서 내국법인의 각 사업연도 소득의 과세표준 계산에 관한 규정을 준용해 산출한 금액으로 한다. 이 경우 법 제57조제1항제1호에 따라 외국납부세액의 세액공제방법이 적용되는 경우의 국외원천소득은 해당 사업연도의 과세표준을 계산할 때 손금에 산입된 금액(국외원천소득이 발생한 국가에서 과세할 때 손금에 산입된 금액은 제외한다)으로서 국외원천소득에 대응하는 다음 각 호의 비용(이하 이 조에서 “직·간접비용”이라 한다)을 뺀 금액으로 한다.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 직접비용: 제2호에 따른 간접비용에 해당하지 않는 비용으로서 해당 국외원천소득에 직접적으로 관련된 비용 2. 간접비용: 해당 국외원천소득과 그 밖의 소득에 공통적으로 관련된 비용 중 기획재정부령으로 정하는 방법에 따라 계산한 국외원천소득 관련 비용 	<p>영 제94조 ② 법 제57조제1항이 적용되는 국외 원천소득은 국외에서 발생한 소득으로서 내국법인의 각 사업연도 소득의 과세표준 계산에 관한 규정을 준용해 산출한 금액으로 한다. 이 경우 법 제57조제1항제1호에 따라 외국납부세액의 세액공제방법이 적용되는 경우의 국외원천소득은 해당 사업연도의 과세표준을 계산할 때 손금에 산입된 금액(국외원천소득이 발생한 국가에서 과세할 때 손금에 산입된 금액은 제외한다)으로서 국외원천소득에 대응하는 다음 각 호의 비용(이하 이 조에서 “<u>국외원천소득 대응 비용</u>”이라 한다)을 뺀 금액으로 하되, 내국법인이 연구개발 관련 비용 등 <u>기획재정부령으로 정하는 비용에 대해 기획재정부령으로 정하는 계산방법을 선택하여 적용하는 경우에는 그에 따라 계산한 금액을 국외원천소득 대응 비용으로 한다.</u></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. <u>직접비용: 해당 국외원천소득에 직접적으로 관련되어 대응되는 비용. 이 경우 해당 국외원천소득과 그 밖의 소득에 공통적으로 관련된 비용은 제외한다.</u> 2. <u>배분비용: 해당 국외원천소득과 그 밖의 소득에 공통적으로 관련된 비용 중 기획재정부령으로 정하는 배분방법에 따라 계산한 국외원천소득 관련 비용</u>



- ① 매출액 방법: 해당 사업연도에 내국법인의 전체 연구개발비 중 국내에서 수행되는 연구 활동에 소요되는 비용이 차지하는 비율(이하 이 항에서 “연구개발비용비율”이라 한다)의 구분에 따른 다음의 계산식에 따라 국외원천소득 대응 비용을 계산하는 방법

구분	계산식
가. 연구개발비용비율이 100분의 50 이상인 경우	$A \times \frac{50}{100} \times \frac{C}{B+C}$
나. 연구개발비용비율이 100분의 50 미만인 경우	$(A \times \frac{50}{100}) + (A \times \frac{50}{100} \times \frac{C}{B+C})$

비고: 위의 계산식에서 기호의 의미는 다음과 같다.

A: 연구개발비

B: 기업회계기준에 따른 내국법인의 전체 매출액[내국법인에게 무형자산의 사용대가를 지급하는 외국법인으로서 내국법인이 의결권이 있는 발행 주식총수 또는 출자총액의 100분의 50 이상을 직접 또는 간접으로 보유하고 있는 외국법인(이하 이 항에서 “외국자회사”라 한다)이 해당 내국법인에 얻는 매출액이 있는 경우 이를 내국법인의 전체 매출액에서 뺀다]

C: 내국법인에게 무형자산의 사용대가를 지급하는 모든 비거주자 또는 외국법인의 해당 무형자산의 사용대가 관련된 매출액(내국법인이 해당 매출액을 확인하기 어려운 경우에는 무형자산의 사용대가를 기준으로 내국법인이 합리적으로 계산한 금액으로 같음할 수 있다)의 합계액. 다만, 내국법인에게 무형자산의 사용대가를 지급하는 외국자회사의 경우 그 거주지국에서 재무제표 작성 시에 일반적으로 인정되는 회계원칙에 따라 산출한 전체 매출액(내국법인이 해당 외국자회사에 얻는 매출액이 있는 경우 이를 외국자회사의 전체 매출액에서 뺀다)에 내국법인의 지분비율을 곱한 금액으로 한다.

② 매출충이익 방법: 해당 사업연도에 내국법인의 연구개발비용비율의 구분에 따른 다음의 계산식에 따라 국외원천소득 대응 비용을 계산하는 방법

구분	계산식
가. 연구개발비용비율이 100분의 50 이상인 경우	$A \times \frac{75}{100} \times \frac{E}{D+E}$
나. 연구개발비용비율이 100분의 50 미만인 경우	$(A \times \frac{25}{100}) + (A \times \frac{75}{100} \times \frac{E}{D+E})$
<p>비고: 위의 계산식에서 기호의 의미는 다음과 같다.</p> <p>A: 연구개발비 D: 기업회계기준에 따른 내국법인의 매출충이익 E: 내국법인의 국외원천소득 중 무형자산의 사용대가</p>	

이상의 최근 법령 개정사항을 일별해보면, 직접비용과 간접비용의 개념의 혼란을 정리하고 간접비용을 배분비용이라는 용어로 대체함으로써 국외원천소득의 계산에 있어서 항상 문제를 야기하는 공통비용의 배분문제를 전면내세우고 이를 규율하고자 한 입법의도를 보여준 것은 매우 고무적이라고 볼 수 있다.

그러나 여전히 국외원천소득 계산의 대원칙은 ‘내국법인의 각 사업연도 소득의 과세표준 계산에 관한 규정’을 준용해 산출하는 금액으로 하되, 해당 사업연도의 과세표준을 계산할 때 손금에 산입한 금액으로서 해당 국외원천소득에 직접 또는 다른 소득과 공통으로 관련되는 비용인 국외원천소득 대응 비용을 차감한 금액으로 하도록 하는 것이다. 따라서 법인세법의 규정들 중 각 사업연도의 소득의 계산에 관한 규정의 어디부터 어디까지를 준용하여야 하는지가 명확하여야 하는데 이에 대해서는 전혀 구체적인 언급이 없다. 납세자들로서는 이 경우 익금이나 손금에 관한 일반원칙, 즉 수익·비용 대응의 원칙이나 손익의 귀속시기에 관한 원칙 등 매우 일반적인 원칙을 머릿속에 상정할 수 있을 뿐이다. 입법자로서는 법인이 국

외에서 번 소득과 관련될 수 있는 경비가 매우 다양하므로 법인세법이 규정하고 있을 해당 규정을 사안에 따라 납세자가 적절히 찾아 준용하여 국외원천소득을 계산해줄 것을 기대했을지도 모른다. 그러나 조세법은 과세요건 명확주의에 따라 납세자가 예측가능하고 기대가능한 명확한 문언으로 과세요건을 규정할 것이 요구된다. 그렇지 못한 상황에서는 납세자로서는 일반적으로 공정·타당하다고 인정될 수 있는 기업회계의 원칙에 따라 관련 비용을 인식하고 이를 국외원천소득에 반영할 수밖에 없을 것이다. 당연히 이러한 처리의 적절성 여부를 두고 과세관청과는 지난한 논쟁을 하여야 할 것은 자명하다.

2. 비용배분방법의 불명확성 문제

개정법은 간접비용을 ‘배분비용’이라고 용어를 변경하고, 간접비용의 개념정의의 보아야만 직접비용의 개념이 파악되었던 종전 규정의 문제점을 시정해서 직접비용을 먼저 정의하는 방법론을 채택하기는 하였지만, 여전히 직접 또는 배분비용의 범위를 제시하고 있지 아니할 뿐만 아니라 — 연구개발비의 경우 선택가능성을 열어둔 것을 제외하면 — 배분비용의 경우 이를 어떻게 각 소득에 배분하여야 하는지에 관한 명확한 방법을 제시하고 있지 않다.

물론 법인세법은 내국법인의 각 사업연도에 대한 소득에 대하여 법인세를 과세할 때 각 수익 유형별로 소득을 구분하여 과세하지 않기 때문에 간접비용 또는 공통비용의 배분방법을 별도로 규정할 필요성을 느끼지 못했는지도 모른다. 순자산의 증가 또는 감소를 중시하는 입장에서는 특정 손비가 어느 소득유형에 매칭하는지를 특정하는 것이 불필요하기도 하고 논리적으로도 맞지 않을 수 있다. 다만 법인세법은 비영리법인이 수익사업을 하는 경우 구분경리의 필요성에서 수익사업과 그 이외의 사업으로 구분하는 기준을 가지고 있으며(제113조), 구분경리할 수 없는 공통익금과 손금은 법인세법시행규칙 제76조에 따라 안분하는데, 공통손금의 경우는 동일 사업인 경우는 매출액 비율로, 그렇지 않은 경우에는 해당 사업의 개별 손금비율로 안분하도록 하고 있다. 또 개별 손금비율이 없거나 이 방법이 불합리한 경우에는 국세청장이 정하는 작업시간, 사용시간, 사용면적 등의 기준을 적용할 수 있도록 하고 있다. 이러한 비영리법인의 구분경리에 따른 공통익금 또는 손금의 배분방법은 앞서 본 기획재정부의 관련 예규에서도 국외원천소득에 대응하는 간접비용 또는 공통비용의 배분에 준용하도록 하고 있는 것도 우리 법인세법이 국외원천소득의 계산에 있어서 공통비용의 배분방법을 전혀 규정하지 못한 입법적 불비를 보완하기 위한 불가피한 해석론이었다고 말할 수 있다.

그러나 이러한 미봉책으로는 점차 다양해지고 다변화하고 있는 국제거래에 있어서 무제한

적 법인세납세의무를 지는 내국법인들이 국외에서 번 소득에 대해 외국납부세액의 공제를 받고자 하는 경우 완벽하게 이를 뒷받침해줄 수 없을 것이다. 외국납부세액의 공제시에 해당 외국의 세법을 기준으로 삼지 않고 우리 세법을 기준으로 우리 세법이 정하는 바에 따라 계산된 금액으로 이중과세효과를 배제하는 법효과를 부여하고자 한다면 우리 세법 자체에 공통비용의 경우 이를 정확하게 구분하여 관련 소득에 대응시켜 차감할 수 있는 방법과 기준을 스스로 규정해줄 필요가 있다.

법인세법에 국외원천소득을 계산할 때 적용할 기본적인 공통비용(간접비용) 배분에 관한 기준이 마련되지 않은 상황에선 배분기준에 관해 납세자의 시각과 과세관청의 시각이 상이할 수 있는 가능성이 상존하여 상호 마찰이 불가피하다. 예컨대 차입금에 대한 이자비용의 경우 돈에는 꼬리표가 없기 때문에 차입금이 내부자금과 합쳐져 필요한 곳에 사용되기 때문에 차입금이 어디에 사용되는지 파악하기 사실상 불가능하고, 자금투자가 기업의 수익창출과 1:1의 인과관계를 가진다고 말할 수도 없다. 따라서 내국법인이 국외 자금대여에 따른 이자수익과 자회사 주식보유에 따른 배당소득 및 국외지점을 설치하여 국외지점소득을 가지고 있다고 가정할 경우, 일반차입금이 먼저 국외 자금대여에 사용되었다고 보아 국외 대여금에 상당하는 이자비용을 국외원천소득에서 먼저 차감하고 나머지를 배분하여야 하는 것인지, 아니면 전 사업에 공통된 것으로 보아 안분하여야 하는 것인지 누구도 명확히 말할 수 없다.

국외 자금대여를 위해 차입한 특정 차입금이 아닌 이상 국외 대여금이 차입한 차입금에서 먼저 대여된 것인지 내부 유보된 자금에서 비롯된 것인지 구분이 불가능하므로 차입금이 국외에 대여되는 데 먼저 사용되었다고 보는 것은 합리적이지 않을 것이지만, 국외원천소득을 감소시키는 것이 정부입장에서는 유리하므로 이러한 논리를 주장할 여지가 있다. 또한 차입한 차입금이 이자소득의 원천이 되는 국외 대여금, 배당소득의 원천이 되는 국외 자회사 취득, 국외지점소득의 원천이 되는 해외지점 운영에 사영되었다는 가정하에 공통비용으로 보아 배분하는 경우에도 각 원천별로 충출된 수익비율로 배부하게 되면 간편하나 먼저 수익과의 인과관계를 설명하기에 부족하므로 수익비율로 배분하는 것이 과연 타당한 것인지도 의문이 들 수 있고, 배당의 경우 해외자회사가 배당을 하지 않을 경우 배당소득에 이자비용은 배분할 수 없게 되어 배분율에 왜곡이 생길 수 있다. 자산 기준으로 배분할 때에도 어떤 자산을 기준으로 배분하는 것이 합리적인가를 두고 납세자와 과세관청 간에 마찰이 생길 수도 있다.

앞서 본 해외사례에서 미국의 경우 기본적인 비용의 배분기준을 마련하고 있고 특정한 비용에 대해서는 상당히 복잡한 개별 배분기준을 이자비용, 자회사관리비용 등으로 규정하고 있는 것을 볼 수 있다. 영국의 경우도 일반적으로 능동적 소득이 아닌 경우에는 간접비용으로 배부하지 않지만, 능동적 소득에 대해서는 간접비용을 가장 합리적이고 적절한 방법으로

배부하되, 합리적인 비용배분 방법의 각각의 상황에 따라 판단하여야 하며, 일반적인 기준으로 간접비 배부 전 계산된 소득비율, 임직원 수, 면적, 지분율 등을 언급하고 있고, 간접비용에 대해 일시적으로 발생한 소득은 차감한 후에 금액으로 배분하도록 제시하는 등 기본적인 기준을 제시하고 있다. 일본의 경우도 영국보다는 더 정교하게 배분기준을 제시하고 있는 것을 볼 수 있었다.

3. 연구개발비의 경우

개정법령에서는 특히 연구개발비를 국외원천소득과 다른 소득에 안분하는 방법을 매출액 방법과 매출총이익 방법으로 구체화하여 납세자가 선택할 수 있는 방법을 도입하고 있다. 이는 미국의 입법례에서 볼 수 있는 연구개발비 배분방법론을 그대로 직수입했다고 해도 과언이 아닐 것이다. 일단 연구개발비는 소득발생과의 인과관계를 밝히기 어렵고 이 때문에 조세 회피목적으로 사용될 여지가 많은 점을 생각하면 연구개발비가 국외원천소득과 그밖의 소득에 공통으로 대응하여 안분이 필요한 경우 일응 그 기준을 제시할 수 있다는 점에서 그 도입의미를 평가해볼 수 있을 것이다. 그러나 독일의 사례에서 본 바와 같이 연구개발비의 인식에 있어서는 시간적 관련성에 유의할 필요가 있다. 즉, 연구개발의 성과로서 발생하는 대표적인 소득유형인 특허권이나 기술노하우의 사용료는 그 수익이 발생하는 시점과 해당 기술이나 노하우의 연구개발시점과는 상당한 시간적 차이가 발생하는 것이 일반적이다. 그리하여 사용료의 발생시점과 연구개발비 발생시점이 같은 과세기간이 아닌 경우가 발생하기 쉽고 이런 경우 수익·비용 대응의 원칙을 준수하고자 할 때 과연 연구개발비를 어느 과세기간의 사용료에 매칭시킬 것인가에 관하여 의문이 생길 수 있다. 이러한 점을 감안하여 독일에서는 다년간의 개발기간이 소요되는 제품의 경우 관련 사용료 소득과 대응되는 연구개발비는 같은 과세기간에 속할 것을 요구하고 있는 것이다. 연구개발비의 배분방법 특례는 2021년부터 시행하는 것이지만 이러한 시간적 관련성의 문제가 있음을 유의하여야 할 것이고, 시행규칙 제47조 제2항의 계산식을 적용함에 있어서 관련 특허사용료 등 수익과 연구개발비의 시간적 관련성 한계를 반영할 것인지, 현재와 같이 그러한 고려 없이 비용배분이 가능하도록 허용할 것인지에 관한 정책판단이 필요하다고 본다.

4. 수동적 수익에 대한 간접비용 배분의 문제

적극적 사업활동과 관련한 소득을 능동적 소득(trade income)이라 한다면 이자소득, 배당소득 및 사용료소득과 같이 투자소득적 성격의 소극적 수익을 수동적 수익이라 할 수 있고 국외에 원천이 있는 이러한 수동적 수익에 대해서도 공통비용의 배분을 배분하여야 하는지의 문제이다.

이자소득의 경우 OECD모델조세조약 제23A조와 제23B조의 주식 문단 63에서는 내국법인이 차입하여 대여하는 경우 국외원천소득인 이자소득은 관련 이자비용이 차감되어 외국납부세액공제한도가 작아지므로 사실상 이중과세문제가 해결되지 못하는 점을 지적하면서 완전세액공제방식을 통한 이중과세문제해결이 대안이 될 수 있음을 제시하고 있다.

국외자회사로부터 받는 배당소득의 경우 국외자회사의 사업과 관련한 공통적으로 제공되는 마케팅, 인사, 영업 등의 공통비용뿐 아니라 주주로서의 관리비용인 연결재무제표작성, 내부감사 등의 관리비용이 발생하는 바, 전자는 내국법인이 국외자회사를 위하여 제공하는 용역이므로 공통비용을 안분하여 적절한 이윤을 가산한 정상가격으로 외국자회사에게 청구하겠지만, 후자의 경우는 주주로서의 당연한 관리비용이므로 국외자회사에게 청구할 수 없다. 그러나 현실적으로 전자와 후자 모두 이른바 ‘자회사관리비용’으로서 내국법인의 공통부서에서 발생하는 경우가 대부분이어서 특별히 구분관리하지 않는 이상 별도로 구분하여 안분인식하는 것이 어려운 것이 현실이다.

사용료의 경우는 앞서 연구개발비와의 관계에서 설명한 바와 같이 연구개발이 있는 후 사용료 수익이 인식되기까지 상당한 시간이 흐르는 것이 일반적이기 때문에 - 무형자산으로 인식하였다가 감가상각하는 경우가 아닌 한 - 연구개발비를 일일이 추적하여 특허권 또는 기술노하우의 사용료 수익에 매칭하여 배분하는 것이 어려운 경우가 대부분일 것이다.

이러한 점에서 수동적 수익인 이자소득, 배당소득 및 사용료소득에 관련되는 간접비용을 추적하여 배분하도록 강요하는 것은 납세자에게 과도한 납세협력비용을 유발함은 물론 과세관청에게도 신고내용의 적정성 검토과정에 과도한 행정비용을 발생시킬 수 있으므로, 이처럼 간접비용의 구분 및 배분이 쉽지 않은 수동적 수익에 대해서는 국내원천소득계산방법과 동일하게 국외에서 지급받은 금액 총액(원천징수된 금액 포함)을 국외원천소득으로 하는 방법이 필요하다. 다만, 증권업이나 지주회사업 또는 지적재산권서비스업처럼 이자소득, 배당소득 및 사용료소득이 내국법인의 적극적 사업에서 발생하는 경우는 원칙으로 돌아가 직접 또는 간접비용을 배부하도록 하여야 할 것이다.

5. 새로운 안분기준의 적극적 법제화 필요

2020. 2. 11. 개정된 법인세법시행령 제94조 제2항에서는 국외원천소득을 계산함에 있어서 “내국법인이 연구개발 관련 비용 등 기획재정부령으로 정하는 비용”에 대해 “기획재정부령으로 정하는 계산방법을 선택하여” 적용하는 경우에 대하여 규정하고 있는바, 이 의미는 간접비용 또는 공통비용으로서 안분이 필요한 비용으로서 연구개발비 이외에도 시행규칙에서 규정할 공통비용이 더 있을 수 있는 가능성을 열어둔 것으로 보인다. 아직 어떤 경비항목이 시행규칙에 규정으로 도입될지는 짐작할 수 없으나 미국의 입법례처럼 이자비용, 자회사관리비용 등 수익과의 인과관계를 밝히기 어렵고 그냥 둘 경우 조세회피목적으로 악용될 여지가 많은 경비가 여기에 들어올 수 있다고 생각된다. 향후의 입법상황을 지켜볼 대목이다.

6. 납세자의 선택의 폭 확대와 일괄배부 방법의 인정 필요성

국외원천소득의 계산에 있어서 관련될 수 있는 직접 또는 간접(공통)비용은 경제생활관계의 다양성과 복잡성에 연동해서 매우 다양하게 나타날 수 있다. 그만큼 이를 인식하거나 배분하는 방법도 각양각색일 수 있다. 때문에 어느 획일된 방법만을 강요할 수 없고 해당 수익과 인과관계가 있는 가장 합리적인 방법으로 경비가 배분될 수 있는 방법을 납세자가 찾도록 하고 그러한 방법은 원칙적으로 과세관청도 용인할 수 있도록 하되 조세회피목적이 있거나 불합리한 방법임이 명백한 경우에는 과세관청이 이를 재계산할 수 있도록 납세자의 선택권을 보장할 수 있는 일반기준을 명확히 제시하는 것이 필요하다. 이 경우 매출비율, 제조원가 비율, 간접비 배부 전 계산된 소득비율, 인원 수, 면적, 지분율 등을 고려할 수 있음을 제시하여야 한다. 국제조세영역에 있어서의 APA와 같이 납세자와 과세관청간에 합리적인 비용배부 방법에 관하여 미리 의견조율을 하고 양측이 의사합치한 배분방법을 일관되게 적용할 수 있도록 하여 거래관계의 안정성과 예측가능성을 제고할 필요가 있다.

만약 개별적으로 배부하는 방법이 지나치게 복잡하고 납세협력비용만 유발하는 등 합리적이기 못한 경우에는 간편법을 허용하여 비용을 일괄 배부하는 것도 허용할 필요가 있을 것이다.

7. 2013년 사업연도부터 2018사업연도까지의 사안 적용 문제

앞서 법개정 연혁에서 보는 바와 같이 2012년 외국납부세액공제에 있어서 국외원천소득에서 관련 직간접비용을 공제할 수 있다는 규정이 도입된 이후 2019년 직접비용 및 간접비용(공통비용)의 안분배분 방법이 규정화되기 시작할 때까지의 기간동안에 국외원천소득과 관련 경비의 배분문제가 제기될 경우 어떤 기준에 따를 것인지가 문제될 수 있다. 실제로 2013년~2018년 기간동안에 발생한 국외원천소득에 공통비용을 배분하는 방법을 어떻게 적용할 것인지가 문제되는 사안이 제기되어 다수의 불복사건이 제기되거나 계속중인 상태이다.

대표적으로 국내 굴지의 자동차 제조회사가 국내외에서 자동차를 제조·판매함에 있어서 해외 자회사를 설립하여 해외 현지에서 제조·판매한 분과 관련하여 관련 기술의 연구개발비를 해외 자회사에서 수취되는 특허사용료에서 국내외간 어떻게 안분하여 배분할 수 있는지를 두고 과세관청과 납세자간에 마찰이 일어난 사례가 있다. 납세자는 판매·제조한 장소를 중시하여 관련 연구개발비를 해외(사용료 매출)와 국내(차량 매출)로 구분하여 국내외 공용차종 개발비 중국외변형차종(A') 개발비만을 국외원천소득(사용료)의 직접비용으로 보아 차감하여 신고한 반면, 과세관청은 국외변형차종 개발비 외에 기본형 차종(A) 개발비도 국외원천소득(사용료)에 관련된 부분이 있는 것으로 보고 국내외 차량 생산대수 비율로 배분하여 추가적인 직접비용으로 차감하여 과세하였다. 이 사건은 2013년 사업연도부터 2019년 법개정 전까지의 사업연도에 관련한 것으로 그 이전부터 납세자의 신고내용을 용인해온 과세관청의 과세관행과 2019년 법개정의 취지를 확인사항으로 보아 2019년 법개정 이전의 사안에 대해서도 동일한 적용을 해야 한다는 주장이 첨예하게 대립하고 있다.

이건과 관련하여 2019. 10. 11. 개최된 기획재정부 국세예규심사위원회에서는 국외변형차종(A')개발비는 국외원천소득(사용료)에 직접 대응되는 비용이므로 국외소득에서 직접 차감(A'비용은 안분 필요 없음)하는 것이며, 기본형 차종(A) 개발비는 공통연구비로서 국내외 소득에 배분이 필요한 것이며, 이때 배분은 비록 국내외 수익구조가 다르더라도(판매액 vs. 로열티) 외형(수입금액)으로 안분하여 차감하는 것이라고 회신하였다.²⁴⁾ 현재 이 건은 조세심판원에 심판사건 계류중이다.

생각건대 이 건은 2019년 법개정 이전에 속하는 사안으로서 개정된 규정을 직접 적용할 수는 없는 것이지만, 해당 사안에 가장 합리적인 비용배분 방법을 찾아내는 것이 필요한 대표적인 사안이다. 사실관계상 나타난 바에 의하면 기본형 차량은 기본형 설계에 바탕하여 해외 현지에서 제조시에는 해당 현지에 부합하게 일부 수정 또는 변형이 가해져서 제조 및 판

24) 기획재정부 국제조세제도과-470, 2019. 10. 24.

매되는 것이므로, 최초 기본형 차량 제조시 투여된 기술은 해외 현지의 변형차량 제조시에도 일정부분 반영될 수밖에 없다고 판단되고, 따라서 국외원천소득인 사용료수익과 국내 차량매출소득에 공통으로 대응하는 연구개발비의 배분에 있어서는 각각 국내와 해외에서 생산된 차량 대수로 안분하여 배분하는 것이 그나마 객관적이고 합리적으로 수긍할만한 안분기준이 될 수 있다고 사료된다.

V. 요약 및 결어

이상 현행 법인세법상 외국납부세액공제 제도와 관련한 주요 쟁점으로 한도액 계산과 관련한 국외원천소득의 범위에 관한 문제를 살펴보았다.

종래 국외에 납부한 세액을 우리나라의 각 사업연도 법인세에서 세액공제함에 있어 관련 양당사국의 세법체계가 다르겠지만 우리 세법의 규정을 준용하여 해당 국외원천소득에 관련된 직·간접 비용이 있으면 이를 공제하여 순소득과세주의를 실현한 과세를 이루겠다는 좋은 입법취지를 천명하였었다.

그러나 직·간접 비용의 관념이 순수 회계상의 용어인 직접대응과 간접대응의 관념과 혼동되면서 그 의미가 무엇인지 불명확했고, 이 때문에 국외원천소득에서 공제하는 관련 비용의 범위 때문에 납세자와 과세관청간에 마찰이 계속되어 왔다.

이를 시정하기 위해 입법자는 직접비용과 간접비용의 개념을 직접 정의하려는 시도도 하여보았지만, 간접비용을 국외원천소득과 다른 소득이 공통으로 관련되는 비용으로, 직접비용은 이러한 간접비용이 아닌 것으로 개념정의하면서 전도된 개념정의방식이 다시 도마위에 오르게 되자 올해 초 다시 직접비용 → 간접비용 순으로 개념정의를 바꾸고 간접비용을 배분비용으로 명칭을 변경하였다. 결국 간접비용은 국외원천소득과 다른 소득에 공통으로 관련되는 비용이라는 점이 중요한 징표이고, 그 점이 확인되면 이러한 공통경비를 관련 소득들에 적절하고 합리적인 방법으로 안분하는 것이 필요하게 된다.

그러나 현행법은 새로이 추가한 연구개발비의 선택적 안분 특례를 제외하고는 여전히 납세자가 쉽게 파악가능한 안분방법이나 기준을 제시하지 못하고 있다. 여전히 내국법인의 각 사업연도 소득의 계산에 관한 규정을 준용하여 국외원천소득을 계산한다는 대원칙만 있고, 국외원천소득과 다른 소득이 업종이 같은지 다른지에 따른 러프한 안분방법만 제시하고 있을 뿐이다.

직접비용인지 간접(배분)비용인지를 판단함에 있어서는 해당 소득과 관련 경비간의 인과관

계가 쉽게 확인될 수 있어야 하는데, 그러한 확인이 쉽지 않은 반면에 조세회피목적이 개입할 여지가 많은 소득유형이나 경비에 대해서는 납세자의 납세협력비용을 줄이고 과세관청의 행정비용을 저감할 수 있도록 하기 위해 일괄로 공제하는 것을 허용하는 방안이 검토될 필요가 있고, 미국의 입법례처럼 연구개발비 이외에 이자비용이나 자회사관리비용 등 특별히 비용배부 방법에 관한 규정을 두는 것도 필요하다. 현재 “연구개발비 등” 기획재정부령으로 정하는 비용이라고 여운을 남기고 있어서 향후 시행령 등에 어떤 경비의 안분방법이 추가로 등장하게 될지 귀추가 주목된다.

또한 이자소득, 배당소득 및 사용료소득처럼 수동적 성격이 강한 소득에 대해서는 국내세법상 취급과 동일하게 별도의 비용공제를 허용하지 않고 국외에서 받은 총금액을 그대로 국외원천소득으로 인정하는 것도 한 방법이 될 수 있다고 본다.

무엇보다 국제조세조정에 관한 법률에서 납세자가 가장 합리적인 정상가격 산출방법을 찾아야 하듯이 국외원천소득에서 관련 경비를 공제하거나 안분하기 위한 가장 최적의 합리적인 방법을 납세자가 찾도록 하고, 필요하다면 미리 과세관청과 비용배부방법을 어떤 방법과 기준을 적용할 것인지에 관해 의견교환을 할 수 있는 절차를 마련하는 것도 필요하다고 본다. 이를 통해 납세자와 과세관청간의 불필요한 마찰과 갈등을 미연에 회피할 수 있고, 납세자로서도 세무조사의 위험을 덜고 기업활동에 전념할 수 있는 방안이 될 수 있을 것으로 기대한다.

2012년 최초 규정체계 마련이후 2019년 법개정이 있기 사이에 국외원천소득의 범위와 공제한도액의 계산이 필요한 사안들에 대해서는 2019년 이후 새로이 개정되거나 도입된 규정을 (납세자에게 불리한 효과가 되는 한) 소급하여 적용할 수는 없을 것이다. 이러한 기간에 속하는 사업연도와 관련한 국외원천소득 계산은 원칙적으로 원론으로 돌아가 수익비용 대응 원칙과 손익의 귀속시기 등 법인세법의 익금계산 및 손금계산의 일반원칙에 터잡아 가장 합리적인 방법으로 수익과 비용간의 인과관계를 찾기 위한 노력을 납세자와 과세관청간에 경주할 수밖에 없다고 본다.

참고문헌 (References)

- 이창희, 세법강의, 2016.
- 이태로/한만수, 조세법강의, 2013.
- 임승순, 조세법, 2016.
- 한국조세재정연구원, 주요국의 소득세제도, 2019.
- 송민우, 외국납부세액공제제도의 국가 간 비교를 통한 우리나라 제도의 문제점 및 개선방안 고찰, 고려대학교 대학원 석사학위논문, 2013.
- 오남교,
이재호, 최근 미국의 국외사업소득과세체계의 개편논의와 정책적 시사점, 이화여자대학교 법학논
집 제14권 제2호, 2009.
- 이창희, 세법상 속인주의와 속지주의의 대립, 서울대학교 법학 제50권 제1호, 2009.
- 안종석/구자은, 주요국의 이중과세배제방법 및 외국납부세액공제제도 현황과 시사점, 한국조세연구
원, 2006.
- 김기영, 현행 외국세액공제제도의 개선방안에 관한 연구, 세무와회계저널 제6권 제2호, 2005
- Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2009.
- Nadine Lichtblau, Anrechnung ausländischen Steuern im deutschen und internationalen Steuerrecht,
2014.

한국조세법학회 편집위원회 규정

제 1 조 (명칭) 본 편집위원회는 (사)한국조세법학회 편집위원회(이하 “본 위원회”라 칭함)라 한다.

제 2 조 (목적) 본 위원회는 (사)한국조세법학회(이하 “본 학회”라 칭한다)의 『조세논총』(The Korean Journal of Taxation) (이하 “논문집”이라 규정함)의 발간을 위해 필요한 사항을 규정함을 목적으로 한다.

제 3 조 (기능) 본 학회의 논문집 발간업무를 관장하기 위한 본 위원회의 기능은 다음과 같다.

- ① 본 학회의 논문집 발간계획의 수립 및 시행
- ② 본 학회의 논문집에 게재할 논문의 심사와 게재여부 결정
- ③ 기타 논문집 발간에 관한 사항

제 4 조 (구성 및 임무) ① 본 위원회는 편집위원장 1인을 포함하여 15명 이내의 편집위원으로 구성한다.

- ② 편집위원장은 본 위원회를 대표한다.
- ③ 편집위원은 심사자를 선정하여 편집위원장에게 위촉하는 업무를 수행한다.
- ④ 본 위원회는 논문의 심사 및 발간, 연구윤리 준수 여부 등 편집위원회의 중요한 임무와 관련된 사항을 의결한다.

제 5 조 (임기) 본 위원회 편집위원장 및 편집위원의 임기는 2년을 원칙으로 하되, 연임할 수 있다. 단, 현 편집위원장은 후임편집위원장이 임명되지 않았을 경우 임명될 때까지의 기간 동안 편집위원장직을 대행할 수 있다.

제 6 조 (임면과 자격) ① 편집위원장은 (사)한국조세법학회의 학회장이 임면한다.

- ② 편집위원은 편집위원장의 추천을 받아 학회장이 임명한다.
- ③ 편집위원의 자격은 회원 중 다음 각 호의 1에 해당하는 자를 임명하는 것을 원칙으로 한다.
 1. 조세법학, 조세정책학, 세무회계학, 조세행정학 등 관련 분야 학술논문, 학술대회발표, (편)저서, 역서, 연구보고서 등에 대한 연구업적이 탁월한 자
 2. 최근 3년간 조세법학, 조세정책학, 세무회계학, 조세행정학 등 관련 분야 대외활동(학술대회 발표, 경력사항, 수상내역 등)이 탁월한 자
 3. 최근 3년 이내에 외국 저명 학술지의 편집위원을 역임한 자

- 4. 최근 3년간 SSCI 등재 국제학술지에 게재실적이 탁월한 자
- 5. 기타 조세법학, 조세정책학, 세무회계학, 조세행정학 등 관련 연구분야에서 탁월한 업적을 남긴 자

④ 대학(전문대학을 포함한다)의 교수 이 외에도 학교, 교육기관, 사회교육기관, 연구기관, 기업체, 공공단체 및 기타 연구소 등에 소속된 전문가를 편집위원장 및 편집위원으로 임명할 수 있으며, 이 경우 국내외 박사학위 취득자 또는 이와 동등한 자격을 가진 자이어야 한다.

제 7 조 (편집위원의 준수사항) ① 편집위원은 논문투고자의 인격과 학자적 양심을 존중하여야 한다.

② 편집위원은 논문투고자의 학력, 지역, 성별, 나이, 소속기관, 친분관계 등에 의거 선입견을 갖지 않고 오로지 편집위원회규정에 의거 논문의 질적 수준에 따라 우수한 논문이 게재될 수 있도록 노력하여야 한다.

③ 편집위원은 논문투고자의 신원 및 논문내용을 외부에 누설해서는 안 된다.

④ 편집위원은 심사과정에서 얻은 정보를 외부에 공개해서는 안 되며, 또한 심사과정에서 얻은 논문내용을 연구에 활용해서는 안 된다.

제 8 조 (운영) ① 편집위원장은 본 위원회를 연 4회 이상 소집 및 주관하며, 일정 등을 고려하여 이를 전화나 E-mail, 사이버편집위원회로 대체할 수 있다.

② 논문의 심사 및 발간, 연구윤리 준수 여부 등 편집위원회의 중요한 임무와 관련된 사항의 의결을 위해 본 위원회는 편집위원 과반수의 출석으로 개최하며, 출석편집위원 과반수의 찬성으로 의결함을 원칙으로 한다.

③ 편집위원회의 운영과 관련된 필요 경비는 (사)한국조세법학회의 예산으로 지원한다.

④ 편집위원의 의결권은 위임할 수 있다.

제 9 조 (편집방침과 투고요령) 본 학회의 논문집에 대한 편집방침과 투고요령은 본 위원회가 따로 정한다.

제10조 (기타) 본 규정에 정하지 않은 사항은 본 위원회의 결정에 따른다.

부 칙

제 1 조 (시행) 본 규정은 2016년 9월 1일부터 시행한다.

제 2 조 (기타) 본 규정에 정하지 않은 사항은 본 위원회의 결정에 의한다.

(사)한국조세법학회 연구윤리 규정

제1장 총 칙

제1조(목적) 이 규정은 「학술진흥법」 제15조에서 위임한 사항과 동 사항을 위임받아 규정하고 있는 「교육부훈령 제153호 연구윤리 확보를 위한 지침(2015.11.3.)」에 따라 (사)한국조세법학회에서 이루어지는 제반 학술활동에 참여하는 모든 연구자와 편집위원 및 심사위원 등의 연구윤리를 확보하는 데 필요한 역할과 책임에 관하여 기본적인 원칙과 방향을 제시하고, 연구부정행위를 방지하기 위한 사항을 정함을 목적으로 한다.

제2조(용어의 정의) 1. “연구자”란 본 학회에 논문을 투고, 발표, 게재하는 모든 자, 본 학회의 이름으로 연구결과물을 발표하는 모든 자를 말한다.

2. “연구 원자료”란 연구 목적을 달성하기 위해 연구자가 실험, 관찰, 조사 등을 거쳐 수집한 가공 이전의 자료와 문헌 등을 말한다.

3. “연구자료”란 연구 원자료를 가공한 자료와 이를 활용한 2차 자료 및 문헌을 말한다.

4. “연구결과”란 연구자가 연구 활동을 통해 얻은 연구자료를 활용하여 도출한 체계화된 결론을 말한다.

5. “연구결과물”이란 연구자가 연구 활동을 통해 최종적으로 얻은 결과를 기술한 보고서·논문·간행물·단행본 등의 학술적 저작물과 지식재산을 말한다.

제3조(적용 대상 및 범위) 본 연구윤리규정은 본 학회에서 발행하는 학술지 「조세논총」 및 그 밖의 학술 간행물과 관련된 모든 자에게 적용된다. 구체적으로 다음을 대상으로 한다.

1. 「조세논총」에 투고된 논문
2. 「조세논총」에 게재가 확정된 논문
3. 「조세논총」에 이미 게재된 논문
4. 기타 (사)한국조세법학회의 명칭으로 간행된 연구결과물

제2장 연구의 진실성과 연구자 및 학회의 책임

제4조(연구의 진실성) ① 연구자는 모든 연구 행위(연구의 제안, 연구의 수행, 연구결과의 보고 및 발표, 연구심사 및 평가행위 등)를 정직하고 진실하게 수행하여야 한다.

② 연구자는 연구내용과 그 중요성에 관해 객관적이고 정확하게 기술해야 하고, 연구결과를 임의로 삭제하거나 추가하지 말아야 한다.

③ 연구자는 모든 연구행위가 편견과 예단 없이 이루어지도록 하여야 한다.

제 5 조 (연구자의 연구윤리) ① 모든 연구정보는 정확히 보고되어야 하고 해석 및 확인이 가능하도록 명확하고 정확하게 기록, 처리 및 보존되어야 한다.

② 연구자는 적절한 연구방법과 통계기법을 사용하고, 필요한 경우 이를 공개하여야 한다.

1. 연구자는 전 연구과정에서 발생하는 연구부정행위를 하지 않는다.

2. 다른 간행물에 발표된 연구논문을 새로운 논문인 것처럼 투고하거나 다른 간행물에 중복 심사의뢰를 하여서는 아니 된다. 단, 학위논문이나 학술대회 및 세미나에서 working paper 형태로 발표된 논문은 예외로 한다.

③ 연구부정행위 방지를 위해 투고된 논문에 대한 심사진행 이전에 편집위원회에서는 KCI(한국학술지인용색인) 홈페이지에서 제공하는 논문유사도 검사를 실시하여 유사율이 25% 이상인 투고논문에 대해서는 심사거부, 수정 또는 소명을 요구할 수 있다. 수정 또는 소명요구를 받은 연구자는 반드시 이에 응하여야 한다.

제 6 조 (연구자의 역할과 책임) 연구자는 연구의 자유에 기초하여 자율적으로 연구를 수행 하되, 다음 각 호의 사항을 준수하여야 한다.

1. 연구대상자의 인격 존중 및 공정한 대우

2. 연구대상자의 개인 정보 및 사생활의 보호

3. 사실에 기초한 정직하고 투명한 연구의 진행

4. 전문 지식을 사회에 환원할 경우 전문가로서 학문적 양심 견지

5. 새로운 학술적 결과를 공표하여 학문의 발전에 기여

6. 자신 및 타인의 저작물 활용 시 적절한 방법으로 출처를 밝히는 등 선행 연구자의 업적 인정·존중

7. 연구계약의 체결, 연구비의 수주 및 집행 과정의 윤리적 책임 견지

8. 연구비 지원기관의 이해관계에 영향을 받지 않고, 연구결과물에 연구와 관련된 모든 이해관계 명시

9. 지속적인 연구윤리교육의 참여

제 7 조 (연구정보 기록, 보존, 보고 및 공개의무) ① 모든 연구정보는 정확히 보고되어야 하고 해석 및 확인이 가능하도록 명확하고 정확하게 기록, 처리 및 보존되어야 한다.

② 연구자는 적절한 연구방법과 통계기법을 사용하고, 필요한 경우 이를 공개하여야 한다.

- 제 8 조 (학회의 역할과 책임)** ① 학회는 연구자가 연구에 전념하고 연구윤리를 준수할 수 있도록 합리적이고 자율적인 연구 환경과 연구 문화를 조성하는 데 적극 노력하여야 한다.
- ② 학회는 연구자가 연구수행 과정에서 연구윤리를 준수하고 연구부정행위를 예방할 수 있도록 정기적·부정기적인 연구윤리 교육을 실시하여야 한다.
- ③ 학회는 교육부장관 또는 전문기관의 장이 연구윤리 실태 조사 등 연구윤리 확립을 위한 업무를 수행할 때 이에 적극 협조하여야 한다.
- ④ 인지하거나 제보받은 연구부정행위 의혹에 대해 엄정하게 조사하여야 하며, 교육부장관, 전문기관 및 대학 등으로부터 소속 연구자의 연구부정행위 의혹에 대한 조사 또는 자료를 요청받을 경우 이에 적극 협조하여야 한다.

제 3 장 연구자 상호 관계의 공정성

제 9 조 (공동연구) 연구자는 다른 연구자와 공동연구를 수행할 경우에 역할과 상호관계를 분명히 하고 그에 따른 책임을 다해야 한다. 연구 착수에 앞서 연구과제의 목표와 기대 결과, 협력관계에서 각자의 역할, 데이터수집·저장·공유의 방법, 저자결정과 순위기준, 연구책임자 선정, 지적 재산권 및 소유권 문제 등에 대하여 상호 합의와 이해가 이루어져야 한다.

제10조 (저자의 책임과 의무, 저자표시 순서) ① 연구자는 자신이 실제로 행하거나 공헌한 연구에 대해서만 저자로서의 책임을 지며, 또한 업적으로 인정받는다.

② 저자들은 자신의 기여도에 대한 증명을 요구할 경우 이에 따라야 한다.

③ 저자의 순서는 상대적 지위에 관계없이 연구내용 또는 결과에 대한 학술적 기여도에 따라 정확하게 반영하여야 한다.

제11조 (교신저자) ① 교신저자는 연구 결과 및 증명에 대하여 총괄적인 책임을 질 수 있는 자가 되어야 한다.

② 교신저자는 저자표시에 대한 순서와 공동저자 표시에 대하여 입증책임을 진다.

제12조 (저자추가 및 변경) ① 논문의 최종저자는 투고단계의 저자 외에 수정단계에서 추가 또는 변경된 저자만 인정된다.

② 논문심사가 종료되어 게재가능으로 판정된 이후에는 어떠한 이유라도 저자추가 또는 저자변경 및 저자순서 변경은 금지된다.

1. ‘저자추가’란 투고단계에서의 저자 외에 새롭게 저자를 추가하는 경우를 의미한다.

2. ‘저자변경’이란 저자추가는 없지만 기존저자가 빠지고 새로운 저자로 대체되는 경우,

또는 저자표시 순서를 변경하는 것을 의미한다.

- ③ 교신저자가 수정단계에서 저자추가 및 변경을 하고자 하는 경우 반드시 편집위원장을 참고로 하여 전체 저자들에게 허락을 득하는 이메일을 보내고 모든 저자들로부터 허락을 득하여야 한다.
- ④ 교신저자가 공동저자의 허락없이 임의로 저자추가 및 변경을 하거나, 한사람의 공동저자라도 저자변경 및 저자추가를 거부하는 경우 편집위원장은 해당 저자추가 및 변경을 취소할 수 있다.
- ⑤ 게재가능 판정이후 교신저자가 임의로 저자추가 또는 저자변경을 하는 경우 해당 논문은 게재가 취소된다.

제13조 (논문 저자의 소속 표시) 논문 저자의 소속은 연구를 수행할 당시의 소속으로 표시하는 것을 원칙으로 한다. 다만 이와는 다른 관행이 통용되는 분야에서는 그 관행을 따를 수 있다.

제 4 장 연구 부정행위 및 기타 비윤리적 연구행위

제 1 절 인용방법 및 원칙

- 제14조 (인용방법 및 원칙)**
- ① 저자는 자신의 저작물에 소개, 참조, 논평 등의 방법으로 타인의 저작물의 일부를 원문 그대로 또는 번역하여 인용할 수 있다.
 - ② 저자는 출처 표시와 참고문헌 목록 작성의 정확성을 기하여야 한다. 저자는 인용의 모든 요소(저자명, 학술지의 권·호수, 페이지, 출간년도 등)를 2차 출처에 의존하지 말고 원논문에서 직접 확인해야 하며, 다만 불가피한 경우에는 재인용을 밝히고 인용할 수 있다.
 - ③ 저자는 피인용 저작물이 인용저작물과 명확히 구별될 수 있도록 신의성실의 원칙에 입각하여 합리적인 방식으로 인용하여야 한다.
 - ④ 저자는 원칙적으로 공표된 저작물을 인용하여야 하며, 공개되지 아니한 학술 자료를 논문심사나 연구제안서 심사 또는 사적 접촉을 통하여 획득한 경우에는 반드시 해당 연구자의 동의를 얻어 인용하여야 한다.
 - ⑤ 저자는 타인이 이미 발표한 논문에 담긴 이론이나 아이디어를 변안해서 자신의 저작물에 소개할 때에는 그 출처를 명시해야 한다.
 - ⑥ 저자는 하나의 출처로부터 집중적으로 차용하는 경우 어떤 아이디어가 자신의 것이고 어떤 아이디어가 참조된 출처로부터 왔는지를 독자들이 명확하게 알 수 있도록 집필해야

한다.

⑦ 저자는 연구의 방향을 결정하는 데에 중대한 영향을 주었거나 독자가 연구 내용을 이해하는 데에 도움이 될 수 있는 중요한 공개된 문헌이라면 관련 연구자가 이론적·경험적으로 알 수 있는 경우를 제외하고는 모두 참고문헌에 포함시켜야 한다.

⑧ 선행연구 리뷰에서 초록을 사용했면서도 참고문헌 목록에 학술지 논문을 인용하거나, 논문의 출간 버전을 인용하면서 실제로는 학술대회의 발표논문집에 출간된 초기 버전 또는 예비 버전을 사용하는 것을 피해야 한다.

제15조 (일반 지식의 인용방법) ① 타인의 아이디어 또는 그가 제공한 사실에 관한 정보를 사용할 때에는 누구의 것인지 출처를 밝혀야 하지만, 그것이 일반적으로 공지된 지식이거나 독자들이 인지하고 있는 자료인 경우에는 예외로 한다.

② 어떤 개념 또는 사실이 일반 지식인지 의문이 드는 경우에는 원문을 인용하는 것이 바람직하다.

제 2 절 연구부정행위

제16조 (연구부정행위의 범위) ① 연구부정행위는 연구의 제안, 수행, 결과 보고 및 발표 등에서 이루어진 다음 각 호를 말한다.

1. “위조”는 존재하지 않는 연구 원자료 또는 연구자료, 연구결과 등을 허위로 만들거나 기록 또는 보고하는 행위
2. “변조”는 연구 재료·장비·과정 등을 인위적으로 조작하거나 연구 원자료 또는 연구자료를 임의로 변형·삭제함으로써 연구 내용 또는 결과를 왜곡하는 행위
3. “표절”은 다음 각 목과 같이 일반적 지식이 아닌 타인의 독창적인 아이디어 또는 창작물을 적절한 출처표시 없이 활용함으로써, 제3자에게 자신의 창작물인 것처럼 인식하게 하는 행위
 - 가. 타인의 연구내용 전부 또는 일부를 출처를 표시하지 않고 그대로 활용하는 경우
 - 나. 타인의 저작물의 단어·문장구조를 일부 변형하여 사용하면서 출처표시를 하지 않는 경우
 - 다. 타인의 독창적인 생각 등을 활용하면서 출처를 표시하지 않은 경우
 - 라. 타인의 저작물을 번역하여 활용하면서 출처를 표시하지 않은 경우
4. “부당한 저자 표시”는 다음 각 목과 같이 연구내용 또는 결과에 대하여 공헌 또는 기여를 한 사람에게 정당한 이유 없이 저자 자격을 부여하지 않거나, 공헌 또는 기여

- 를 하지 않은 사람에게 감사의 표시 또는 예우 등을 이유로 저자 자격을 부여하는 행위
- 가. 연구내용 또는 결과에 대한 공헌 또는 기여가 없음에도 저자 자격을 부여하는 경우
- 나. 연구내용 또는 결과에 대한 공헌 또는 기여가 있음에도 저자 자격을 부여하지 않는 경우
- 다. 지도학생의 학위논문을 학술지 등에 지도교수의 단독 명의로 게재·발표하는 경우
5. “부당한 중복게재”는 연구자가 자신의 이전 연구결과와 동일 또는 실질적으로 유사한 저작물을 출처표시 없이 게재한 후, 연구비를 수령하거나 별도의 연구업적으로 인정 받는 경우 등 부당한 이익을 얻는 행위
6. “연구부정행위에 대한 조사 방해 행위”는 본인 또는 타인의 부정행위에 대한 조사를 고의로 방해하거나 제보자에게 위해를 가하는 행위
7. 그 밖에 각 학문분야에서 통상적으로 용인되는 범위를 심각하게 벗어나는 행위
- ② 학회장은 제1항에 따른 연구부정행위 외에도 자체 조사 또는 예방이 필요하다고 판단 되는 행위를 포함시킬 수 있다.

제17조 (연구부정행위의 판단) ① 연구부정행위는 다음 각 호의 기준으로 판단한다.

1. 연구자가 속한 학문 분야에서 윤리적 또는 법적으로 비난을 받을 만한 행위인지
 2. 해당 행위 당시의 ‘연구윤리규정’ 및 해당 행위가 있었던 시점의 보편적인 기준을 고려
 3. 행위자의 고의, 연구부정행위 결과물의 양과 질, 학계의 관행과 특수성, 연구부정행위를 통해 얻은 이익 등을 종합적으로 고려
- ② 제16조 제1항제7호에서 정한 ‘그 밖에 각 학문분야에서 통상적으로 용인되는 범위를 심각하게 벗어난 행위’를 판단하고자 할 때에는 학계에서 부정한 행위라는 인식이 널리 퍼져 있는지 등을 고려하여야 한다.

제18조 (연구부정행위와 저작권침해 유의) ① 「조세논총」 및 그 밖의 학술 간행물에 게재 되는 논문 및 연구결과물은 통상적으로 저자가 저작권을 가지나 교육 등 공공의 목적으로 사용될 때에는 (사)한국조세법학회가 그 사용권을 가진다.

- ② 중복게재는 저작권침해의 우려가 있으므로 유의하여야 한다.
- ③ 저작권이 보호된 출처로부터 광범하게 텍스트를 인용하는 경우에 인용부호를 적절하게 사용하거나, 제대로 환문하였다 하더라도 저작권이 침해될 수 있음을 유의하여야 한다.

제3절 부적절한 집필행위

제19조 (부적절한 집필 행위) 다음의 행위는 부적절한 집필행위에 해당한다.

1. 부적절한 출처인용
2. 참고문헌 왜곡
3. 출간논문을 인용하면서 초록 등에 의존하는 행위
4. 읽지 않거나 이해하지 못한 저술의 출처인용
5. 하나의 출처로부터 집중적으로 차용하면서 부분적으로만 출처를 밝히는 행위
6. 텍스트의 재활용 행위

제20조 (참고문헌의 왜곡금지) ① 참고문헌은 논문의 내용과 직접적으로 관련이 있는 문헌만 포함시켜야 한다. 학술지나 논문의 인용지수를 조작하거나 논문의 게재 가능성을 높일 목적으로 관련성에 의문이 있는 문헌을 의도적으로 참고문헌에 포함시켜서는 안 된다.

② 자신의 데이터 또는 이론에 유리한 문헌만을 편파적으로 참고문헌에 포함시켜서는 안 되며, 자신의 관점과 모순될 수 있는 문헌도 인용할 윤리적 책무가 있다.

제21조 (텍스트의 재활용) ① “텍스트의 재활용”이라 함은 저자가 자신의 다른 저술에서 이미 사용했던 텍스트의 일부를 재사용하는 것을 말한다.

② 텍스트 재활용은 윤리적 집필정신에 어긋나므로 이미 출간된 텍스트를 재활용하는 것을 피해야 하며, 불가피하게 재활용하는 경우에는 인용부호를 표시하거나 적절한 환문을 하는 등 표준적 인용관행에 따라야 하며, 저작권 침해가 발생하지 않도록 하여야 한다.

제5장 심사과정의 공정성

제22조 (심사자의 책임과 의무) ① 심사자는 「조세논총」 및 그 밖의 학술 간행물의 편집위원회가 의뢰하는 논문을 심사규정이 정한 기간 내에 성실하게 평가하고 평가 결과를 편집위원(회)에게 통보해 주어야 한다. 단, 자신이 논문을 평가하기에 적합자가 아니라고 판단될 경우에는 편집위원회에게 지체 없이 그 사실을 통보해야 한다.

② 심사자는 전문 지식인으로서의 저자의 인격과 독립성을 존중하여야 한다. 평가 의견서에는 논문에 대한 자신의 판단을 밝히되, 보완이 필요하다고 생각되는 부분에 대해서는 그 이유도 함께 상세하게 설명해야 한다.

③ 심사자는 심사 대상 논문에 대한 비밀을 지켜야 한다. 논문 평가를 위해 특별히 조언을 구하는 경우가 아니라면 논문을 다른 사람에게 보여주거나 논문 내용을 놓고 다른 사람과

논의하는 것도 바람직하지 않다.

제23조 (심사과정의 비윤리적 행위) ① 심사자는 연구제안서 또는 논문심사 과정에서 알게 된 특정정보를 원저자의 동의없이 심사자가 직간접으로 관련된 연구에 유용해서는 안 된다.

② 다음 행위는 심사과정의 비윤리적 연구행위에 해당할 수 있으므로 삼가야 한다.

1. 자신이 의뢰 받은 논문심사를 학생이나 제3자에게 부탁하는 행위
2. 심사 중인 논문의 내용을 학과나 학회 동료들과 논의하는 행위
3. 심사종료 후 심사물의 사본을 분쇄하지 않고 이를 보유하는 행위
4. 제출된 논문을 심사하는 과정에서 명예를 손상시키는 언명이나 인신공격을 하는 행위
5. 논문을 읽지 않고 심사·평가하는 행위

제24조 (사적 상충 및 지적 상충) 심사자는 개인적인 학술적 신념을 떠나 객관적 기준에 의해 공정하게 평가하여야 한다.

① 심사자는 논문심사에 있어 사적(私的) 편견을 피해야 한다. 사적 상충을 포함한 이해상충의 관계가 있다면 즉시 편집위원회에 통보하여야 한다.

② 심사자 본인의 관점이나 해석과 지적(知的) 상충이 된다는 이유로 논문을 탈락시켜서는 안 된다.

제6장 논문 관리의 공정성

제25조 (편집위원장의 책임과 의무) ① 편집위원장은 「조세논총」 및 그 밖의 학술 간행물에 투고된 논문의 게재 여부를 결정하는 모든 책임을 지며, 심사 과정의 진실성을 확인하며 편집과정의 참여자를 관리 감독해야 한다.

② 편집위원장은 저자의 인격과 학자로서의 독립성을 존중해야 하며 요청이 있으면 논문 및 사례의 심사 과정을 명확하게 공개해야 한다.

③ 편집위원장은 학술지 게재를 위해 투고된 논문을 저자의 성별, 나이, 소속 기관과는 무관하게 오로지 논문의 질적 수준과 투고 규정에 근거하여 공정하게 취급하여야 한다.

④ 편집위원장은 투고된 논문의 평가를 해당 분야의 전문적 지식과 객관적이고 공정한 평가 능력을 지닌 심사위원에게 의뢰해야 한다. 단, 같은 논문에 대한 평가가 심사위원 간에 현저하게 차이가 날 경우에는 해당 분야의 전문가에게 자문을 받을 수 있다.

⑤ 편집위원장은 투고된 논문의 게재가 결정될 때까지는 심사자 이외의 사람에게 저자에 대한 사항이나 논문의 내용을 공개하면 안 된다.

제 7 장 윤리규정 시행과 연구부정행위의 검증

제26조 (윤리규정 서약) (사)한국조세법학회의 연구수행과 「조세논총」 및 그 밖의 학술 간행물에 투고시 본 연구윤리규정을 숙지한 후 준수하기로 서약해야 한다.

제27조 (윤리규정 위반 보고) 연구자는 다른 연구자가 연구윤리규정을 위반한 것을 인지할 경우 그 연구자로 하여금 연구윤리규정을 환기시킴으로써 문제를 바로잡도록 노력해야 한다. 그러나 문제가 바로잡히지 않았거나 명백한 윤리규정 위반 사례가 드러날 경우에는 연구윤리위원회에 즉시 보고해야 한다.

제28조 (연구윤리위원회의 목적) 연구윤리위원회는 본 학회가 정한 본 연구윤리규정을 기초로 연구윤리위반 여부와 적합한 연구진실성에 관한 검증을 목적으로 한다.

제29조 (연구윤리위원회의 구성) ① 연구윤리위원회는 연구윤리위원장(이하 “위원장”이라 함)을 포함해 연구윤리에 관한 전문성을 갖춘 연구윤리위원(이하 “위원”이라 함) 5인 이상 10인 이내로 구성한다.

② 위원장은 학회장이 임명하고, 당연직 위원으로 포함되는 편집위원장과 학술위원장 이외의 위원은 위원장의 추천을 받아 학회장이 임명한다.

③ 위원장 및 위원의 임기는 2년으로 하되 연임할 수 있다.

제30조 (연구윤리위원회의 운영) ① 연구윤리위원회는 위원장 또는 재적위원 4분의 1이상의 요구로 소집한다.

② 연구윤리위원회는 구성원의 과반수 이상의 출석으로 성립하고, 출석인원 과반수의 찬성으로 의결한다. 단 위임장은 위원회의 소집에 출석으로 인정하되 의결권은 부여하지 않는다.

③ 위원장은 의결권이 없으며 가부동수일 때는 부결된 것으로 한다.

제31조 (연구윤리위원회 임무) 연구윤리위원회는 제28조의 목적을 달성하기 위하여 다음 각 호의 임무를 수행한다.

1. 연구윤리·진실성 관련 제도의 수립 및 운영에 관한 사항
2. 부정행위 제보 접수 및 처리 지정에 관한 사항
3. 예비조사와 본 조사의 착수 및 조사결과의 승인에 관한 사항
4. 제보자 보호 및 피조사자 명예회복 조치에 관한 사항
5. 연구진실성 검증결과의 처리 및 후속조치에 관한 사항
6. 기타 위원장이 부의하는 사항

제32조 (연구 부정행위의 제보, 접수, 조사) ① 연구윤리위원회는 제보자와 피조사자에게 의견진술, 이의제기 및 변론의 권리와 기회를 동등하게 보장하여야 하며 관련 절차를 사전에 알려주어야 한다.

② 피조사자 또는 제보자는 연구윤리위원회 위원에게 심의·의결의 공정성을 기대하기 어려운 사정이 있는 때에는 그 이유를 밝혀 기피를 신청할 수 있다.

③ 연구윤리위원회는 피조사자에게 최초 제보 또는 추가적인 제보에서 주장된 어떤 사실에 대해서도 의견을 제출하거나 해명할 기회를 부여하여야 한다.

제33조 (제보자의 권리 보호) ① “제보자”란 연구부정행위를 인지하여 인지한 사실 또는 관련 증거를 학회에 알린 자를 말한다.

② 제보는 구술·서면·전화·전자우편 등의 방법을 통하여 실명으로 하여야 한다. 단, 익명 제보라 하더라도 연구과제명, 논문명, 구체적인 연구부정행위 등이 포함된 증거를 서면이나 전자우편으로 받은 경우 실명 제보에 준하여 처리할 수 있다.

③ 학회장은 제보자가 연구부정행위를 제보했다는 이유로 신분상의 불이익이나 근무 조건상의 차별을 받지 않도록 보호하여야 한다.

④ 제보자의 신원에 관한 사항은 정보공개 대상이 되지 않는다.

⑤ 제보자가 제3항의 불이익 또는 차별을 받거나 자신의 의지에 반하여 신원이 노출될 경우 학회는 이에 대한 책임을 진다.

⑥ 제보자는 연구부정행위 신고 이후에 진행되는 절차 및 일정 등에 대해 알려줄 것을 요구할 수 있으며 학회는 이에 성실히 응하여야 한다.

⑦ 제보내용이 허위인 줄 알았음에도 이를 제보한 제보자는 보호 대상에 포함하지 않는다.

제34조 (피조사자의 권리 보호) ① “피조사자”란 제보자의 제보나 학회의 인지로 연구부정행위의 조사 대상이 된 자 또는 조사과정에서 연구부정행위에 가담한 것으로 추정되어 조사 대상이 된 자를 말하며, 조사과정에서의 참고인이나 증인은 이에 포함되지 아니한다.

② 학회는 검증과정에서 피조사자의 명예나 권리를 침해하지 않도록 주의하여야 한다.

③ 연구부정행위에 대한 의혹은 판정 전까지 외부에 공개되어서는 아니 된다. 다만, 제47조제3항 각 호의 사항이 발생하여 필요한 조치를 취하고자 할 경우에는 해당되지 아니한다.

④ 피조사자는 연구부정행위의 절차 및 일정 등에 대해 알려줄 것을 요구할 수 있으며, 학회장은 이에 성실히 응하여야 한다.

제35조 (연구부정행위 검증 책임주체) ① 연구부정행위에 대한 검증 책임은 해당 연구가 수행될 당시 연구자의 소속 기관에 있다.

- ② 본 학회는 연구부정행위 검증을 위하여 조사위원회(이하 “조사위원회”라 함)를 둔다.
- ③ 연구자의 소속 기관 등의 기관에서 연구부정행위 검증을 하고자 학회에 협조를 요청한 경우에는 적극적으로 협조하여야 한다.
- ④ 연구자의 소속 기관, 대학 등의 장이 연구자의 연구부정행위를 제보받아 검증한 후 그 결과를 본 학회에 통보하였을 경우에는 그 결과에 대해 사전에 정해진 상응하는 조치를 취하여야 한다.

제36조 (조사위원회 구성 등) ① 위원장은 본 조사를 위해 위원장 1명을 포함한 5명 이상으로 조사위원회를 구성한다.

- ② 조사위원회는 조사위원 전체에서 연구윤리위원회 위원이 아닌 외부인의 비율이 30% 이상이어야 하고, 조사위원 중 해당 연구분야 전문가가 50% 이상으로 하되, 이 중 소속이 다른 외부전문가를 1인 이상으로 한다.

제37조 (연구부정행위 검증원칙) ① 연구부정행위를 학회에서 검증하는 경우 연구부정행위 여부를 입증할 책임은 학회의 조사위원회에 있다. 단, 조사위원회가 요구한 자료를 피조사자가 고의로 훼손하거나 제출을 거부한 경우에 그 책임은 피조사자에게 있다.

- ② 조사위원회는 제보자와 피조사자에게 의견진술, 이의제기 및 변론의 권리와 기회를 보장하여야 하며 관련 절차 및 일정을 사전에 알려주어야 한다. 이 경우 피조사자에게는 해당 제보 내용을 함께 알려주어야 한다.

- ③ 학회장은 조사위원회가 부당한 압력이나 간섭을 받지 않고 독립성과 공정성을 유지할 수 있도록 노력하여야 한다.

제38조 (연구부정행위 검증 절차) ① 연구부정행위를 검증하고자 할 경우에는 “예비조사”와 “본조사”, “판정”의 절차를 거쳐야 한다.

- ② 위원장은 연구부정행위에 대한 충분한 혐의를 인지하였을 경우에는 예비조사 없이 바로 본조사에 착수할 수 있다.

제39조 (예비조사) ① 예비조사는 연구부정행위 의혹에 대하여 본조사 실시 여부를 결정하기 위한 절차로, 연구부정행위에 대한 의혹이 제기되면 연구윤리위원회 위원장은 예비조사 위원회를 5인 이내로 구성하고, 이 사실을 제보자와 피조사자에게 통보하며, 피조사자에게 30일 이내의 충분한 소명 기회를 주어야 한다.

- ② 신고 접수일에서 30일 이내에 예비조사에 착수하고, 60일 이내에 예비조사 결과를 제보자와 피조사자에게 문서로 통보한다. 제보자와 피조사자는 통보받은 후 30일 이내에 이의제기가 가능하다.

③ 피조사자가 연구부정행위 사실을 모두 인정할 경우에는 본조사를 거치지 않고 바로 판정을 내릴 수 있다. 본조사를 실시하지 않기로 결정한 경우에는 이에 대한 구체적인 사유를 포함하여야 한다. 단, 익명제보의 경우는 그러하지 않는다.

제40조 (본조사) ① 본조사는 연구부정행위의 사실 여부를 입증하기 위한 절차로, 예비조사 착수 후 본조사의 판정까지 모든 조사과정은 6개월 이내에 종료한다.

② 조사위원회는 제보자와 피조사자에게 의견진술 등의 기회를 주어야 하며, 당사자가 이에 응하지 않을 경우에는 이의가 없는 것으로 간주한다.

제41조 (조사위원의 제척·기피·회피 등) ① 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 당해 사건에 조사위원이 될 수 없다.

1. 제보자 또는 피조사자와 민법 제777조에 따른 친인척 관계가 있거나 있었던 자
2. 제보자 또는 피조사자와 사제관계에 있거나 공동으로 연구를 수행하거나 하였던 자
3. 기타 조사의 공정성을 해할 우려가 있다고 판단되는 자

② 학회장은 본조사 착수 이전에 제보자에게 제41조제1항에 따른 조사위원 명단을 알려야 하며, 제보자가 정당한 사유로 조사위원에 대해 기피 신청을 할 경우 이를 수용하여야 한다. 단, 제보자의 사정에 의해 연락을 취할 수 없을 경우에는 해당하지 않으며, 이 경우 관련 내용을 조사결과보고서에 포함시켜야 한다.

③ 조사위원이 조사대상 과제와 이해관계가 있는 경우 스스로 회피 신청을 하여야 한다.

제42조 (조사위원회의 권한) ① 조사위원회는 조사과정에서 제보자, 피조사자, 증인 및 참고인에게 진술을 위한 출석을 요구할 수 있으며, 이 경우 피조사자는 반드시 이에 응하여야 한다.

② 조사위원회는 피조사자에게 자료의 제출을 요구할 수 있으며, 증거자료의 보전을 위하여 관련 기관의 장의 승인을 얻어 연구부정행위 관련자에 대한 실험실 출입제한 및 관련 자료의 보전을 위한 조치를 취할 수 있다.

③ 조사위원회는 학회장에게 연구부정행위 관련자에 대한 적절한 제재조치를 건의할 수 있다.

제43조 (판정) ① “판정”은 학회장이 조사결과를 확정하여 이를 제보자와 피조사자에게 문서로 통보하는 것을 말한다.

② 예비조사 착수 이후 판정까지의 모든 조사는 6개월 이내에 종료하여야 한다. 단, 이 기간 내에 조사가 이루어지기 어렵다고 판단될 경우 제보사실 이관기관, 제보자 및 피조사자에게 그 사유를 통보하고 조사 기간을 연장할 수 있다.

제44조 (이의신청) ① 제보자 또는 피조사자는 예비조사 결과 또는 판정 결과에 이의가 있는 경우 그 결과를 통보받은 날부터 30일 이내에 학회장에게 서면으로 이의신청을 할 수 있다.

② 학회장은 제1항에 따른 이의신청이 특별한 사유가 없으면 이의신청이 접수된 날로부터 60일 이내에 처리하여야 한다.

제45조 (연구부정행위에 대한 조치) ① 학회장은 연구부정행위에 대한 판정과 이의신청에 관한 모든 절차를 종료한 후, 연구부정행위에 대해 적절한 조치를 취하여야 한다.

② 연구부정행위에 대한 조치의 내용은 본 규정과 관련 법령 그리고 사회 일반의 인식에 반하지 않도록 하여야 한다. 이때 학회장은 징계 등의 조치가 당해 연구부정행위에 상당한 수준으로 비례성이 있는지 등을 고려하여야 한다.

제46조 (재조사) 제보자 또는 피조사자는 제44조의 이의신청에 대한 처리결과에 이의가 있는 경우 그 결과를 통보받은 날부터 30일 이내에 한국연구재단이사장에게 당해 건에 대하여 재조사를 요청할 수 있다.

제47조 (조사결과의 제출) ① 연구윤리위원회위원장은 예비조사 및 본조사를 실시한 경우, 이의신청 처리를 포함한 조사 결과를 종료 후 각각 30일 이내에 학회장에게 그 결과를 제출하여야 한다.

② 제1항의 보고서에는 다음 각 호의 사항이 반드시 포함되어야 한다.

1. 예비조사의 경우

- 가. 제보의 내용
- 나. 조사결과
- 다. 본조사 실시 여부 및 판단의 근거
- 라. 제보자와 피조사자의 진술내용

2. 본조사의 경우

- 가. 제보의 내용
- 나. 조사결과
- 다. 조사위원회의 위원 명단
- 라. 해당 연구에서의 피조사자의 역할과 연구부정행위의 사실 여부
- 마. 관련 증거 및 증인, 참고인 기타 자문에 참여한 자의 명단
- 바. 제보자와 피조사자의 진술내용
- 사. 검증결과에 따른 판정 결과

③ 학회장은 제2항의 조사 과정에서 다음 각 호의 사항을 발견한 경우 즉시 한국연구재단 이사장에게 보고하여야 하며, 수사기관에 수사요뢰 또는 고발 등의 조치를 취해야 한다.

1. 법령 또는 해당 규칙에 중대한 위반사항
2. 공공의 복지 또는 안전에 중대한 위험이 발생하거나 발생할 우려가 명백한 경우
3. 기타 전문기관 또는 공권력에 의한 조치가 필요한 경우

제48조 (조사결과에 대한 후속조치) ① 연구자가 연구윤리를 위반한 것으로 최종 판정되면, 학회장은 연구윤리위원회에서 보고한 내용을 기초로 하여 이사회 의 결의를 통하여 다음과 같은 제재조치를 취한다.

1. 게재 확정된 연구논문의 경우에도 연구부정행위의 의혹이 있는 경우에는 연구윤리위원회의 최종 판정이 있기까지 게재를 보류한다.
2. 이미 게재가 되어 발간된 논문이라 할지라도 연구부정행위로 판정될 경우 게재를 취소하고, 「조세논총」 및 그 밖의 학술 간행물의 목록에서 삭제한다.
3. 연구부정행위로 판정을 받은 연구자에 대하여 3년간 「조세논총」 및 그 밖의 학술 간행물에 논문투고를 금지하며, 이러한 사실을 (사)한국조세법학회 홈페이지에 공개한다.
4. 「조세논총」에 게재된 논문에 대해서 연구부정행위로 판정되면 해당 내용의 세부 사항을 한국연구재단에 통보한다.

제49조 (조사의 기록과 정보의 공개) ① 조사과정의 모든 기록은 음성, 영상 또는 문서의 형태로 반드시 5년 이상 보관하여야 한다.

② 조사보고서 및 조사위원 명단은 판정이 끝난 이후에 공개할 수 있다.

③ 조사위원, 증인, 참고인, 자문에 참여한 자의 명단 등은 당사자에게 불이익을 줄 가능성이 있을 경우 공개하지 않을 수 있다.

부 칙

제 1 조 (시행일) 이 규정은 2017년 1월 1일부터 시행한다.

2020 (사)한국조세법학회 춘계학술발표대회 논문집
- 제27차 -

2020년 6월 7일 인쇄
2020년 6월 9일 발행

발행인 : 서희열
발행처 : (사)한국조세법학회
주 소 : 서울시 서초구 명달로 105(서초3동 1497-16)
한국세무사회 별관 2층
전화 : 회장 서희열 (010-4724-5351)
총무이사 구성권 (010-5299-9557)
총무간사 최영 (010-2352-0757)

제작처 : 씨에프오아카데미 대표이사 전병문
서울시 강남구 논현로 79길8(역삼동) 아이네트빌딩 4층
전화 : 010-5230-7027
E-mail : jbm@naver.com
