

제1장

외국납부세액 공제제도

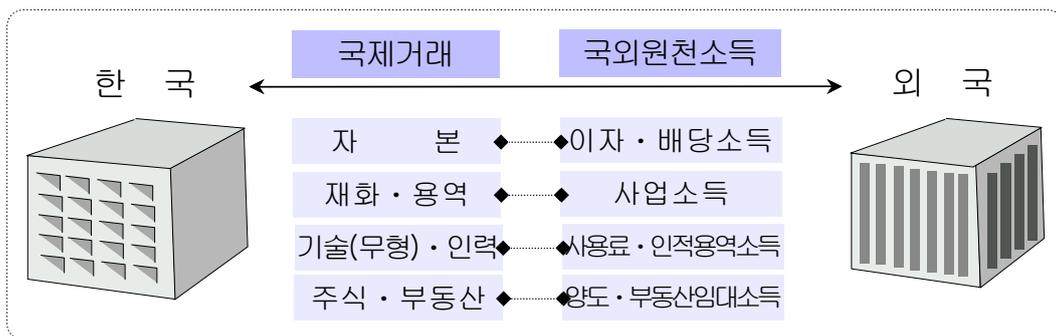
1 외국납부세액 공제제도

1 외국납부세액공제의 일반

가. 외국납부세액공제 개요

내국법인의 국외원천소득은 원천지국인 외국에서 일차적으로 과세되는 동시에 거주지국인 국내에서도 국내원천소득과 합산되어 과세됩니다. 따라서 동일납세자의 동일과세기간 소득에 대하여 2개국에서 과세하는 결과가 나타나게 되며, 이를 2개국 이상의 과세권이 중복 또는 경합되어 나타나는 국제적(International)·관할 법적(Jurisdictional) 이중과세라 합니다.

[국제거래와 국외원천소득의 종류]



이와 같이 국제적으로 발생하는 이중과세를 방지하기 위한 제도적 장치로 국내세법과 조세조약에서 이중과세를 배제하는 방법을 정하고 있습니다.

우리나라는 국외원천소득에 대한 거주지국의 세액을 한도로 세액공제를 하는 일반 **외국납부세액공제방법**과 **손금산입방법**을 동시에 시행하고 있으며, 납세자는 이 중 한가지 방법을 임의 선택할 수 있습니다. 또한 조세조약의 관련규정에 따라 간접 및 간주외국납부세액공제 규정도 채택하고 있습니다.

※ 외국법인의 국내사업장에 대하여도 직접외국납부세액공제(2001.1.1 이후 최초로 개시하는 과세연도부터 적용) 및 이월공제(2005.1.1 이후 최초로 신고하는 분부터 적용) 허용(법법§97①)

나. 조세조약과의 관계

- 직접외국납부세액공제 : 조세조약이 없어도 적용 가능합니다(법인세법§57①).
- 간접외국납부세액공제 : 조세조약상 규정이 있으면 「법인세법」 제57조 제4항이 적용되고, 조세조약상 규정이 없으면 「조세특례제한법」 제104조의6(법인세법상 한도의 50% 정도)이 적용됩니다.
- 간주외국납부세액공제 : 조세조약의 범위 내에서 적용 가능합니다(법인세법§57③). 즉, 해당국과의 조세조약에 규정이 없다면 적용받을 수 없습니다.
- 외국 Hybrid 사업체를 통한 국외투자시 외국납부세액공제 : 조세조약이 없어도 적용가능하며, 2011.1.1 이후 최초로 개시하는 사업연도분부터 적용됩니다(법인세법§57⑥)

구 분	조세조약과의 관계	관련 규정
직접외국납부세액공제	조세조약이 없어도 적용 가능	법법 §57①
간주외국납부세액공제	조세조약의 범위 내에서 적용	법법 §57③
간접외국납부세액공제	조세조약상 규정이 있는 경우	법법 §57④
	조세조약상 규정이 없는 경우	조특법 §104-6
외국 Hybrid 사업체를 통한 국외투자시 외국납부세액공제 ¹⁸⁾	조세조약이 없어도 적용 가능	법법 §57⑥

18) 2011.1.1 이후 최초로 개시하는 사업연도분부터 적용

2 개별세법의 외국납부세액공제제도

내국세법 상 직접세에 해당하는 세목의 경우 개별세법에 외국납부세액공제제도가 규정되어 있습니다. 이를 세액공제 및 손금산입 대상 외국납부세액의 범위 및 공제방법에 따라 정리하면 아래와 같습니다.

적용 주체	개별세법		법조문 령조문	대상 외국납부세액의 범위	유형
법인	법인세법		법§57 령§94	직접 외국법인세액 간주 외국법인세액 간접 외국법인세액 외국 Hybrid 관련 외국법인세액	세액공제 or 손금산입
	조특법		법§104-6 령§104-3	간접 외국법인세액	
개인	소득세법	종합소득 퇴직소득	법§57 령§117	직접 외국소득세액 간주 외국소득세액 외국 Hybrid 관련 외국법인세액	세액공제 or 필요경비산입
		양도소득	법§118-6 령§178-6	국외자산 양도소득세액	
	상증법	상속세	법§29 령§21	외국 상속세액	세액공제
		증여세	법§59 령§48	외국 증여세액	세액공제

이하에서는 내국법인의 외국납부세액공제제도를 기준으로 설명하도록 하겠습니다.

2 외국납부세액공제 · 손금산입 방법

1 외국납부세액 세액공제 방법

가. 개요

내국법인이 국제거래를 통해 획득한 국외원천소득에 대하여 원천지국(외국)에서 법인세가 과세되는 경우 동 외국법인세액은 국내법인세액과 동일하게 손금으로 인정되지 아니하며, 법인세법이 정하는 방법에 따라 세액공제 또는 손금산입하게 됩니다.

법인세법에서 규정하고 있는 외국법인세액의 범위 및 세액공제 방법은 아래와 같습니다.

나. 세액공제 대상 외국법인세액의 범위

세액공제 및 손금산입의 대상이 되는 ‘외국법인세액’이란 다음 금액을 말합니다.

$$\text{외국법인세액} = \text{①직접외국법인세액} + \text{②간주외국법인세액} + \text{③간접외국법인세액} \\ + \text{④외국 Hybrid사업체로부터 받는 수입배당에 대한 외국법인세액}$$

① 직접외국법인세액¹⁹⁾

외국법인세액은 각 사업연도의 과세표준금액에 포함된 국외원천소득에 대하여 외국정부(지방자치단체를 포함)에 의하여 과세되어 납부하였거나 납부할 것으로 확정된 금액으로서 다음 중 하나에 해당하는 세액(가산세 및 가산금은 제외)을 말합니다.

가. 초과이윤세 및 기타 법인의 소득 등을 과세표준으로 과세된 세액

나. 법인의 소득 등을 과세표준으로 하여 과세된 세의 부가세액

다. 법인의 소득 등을 과세표준으로 하여 과세된 세와 동일한 세목에 해당하는

19) 계산 및 자세한 사항은 제3절의 [1. 직접외국법인세액] 참조

것으로서 소득 이외의 수입금액 또는 기타 이에 준하는 것을 과세표준으로 하여 과세된 세액

② 간주외국법인세액²⁰⁾

국외원천소득이 있는 내국법인이 조세조약의 상대국에서 당해 국외원천소득에 대하여 법인세를 감면받은 세액상당액은 당해 조세조약이 정하는 범위 안에서 세액공제 또는 손금산입의 대상이 되는 외국법인세액에 해당합니다.

③ 간접외국법인세액²¹⁾

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 산식*에 따라 계산한 금액은 세액공제 또는 손금산입되는 외국법인세액에 해당합니다.

* 우리나라와 체결한 조세조약에서 간접외국납부세액공제제도를 채택하고 있는 국가에 외국자회사가 소재한 경우 법인세법 시행령 제94조에 의한 산식을 적용하고,

외국자회사가 우리나라가 체결상대국과 체결한 조세조약에서 간접외국납부세액공제제도를 채택하고 있지 아니하거나 조세조약을 체결하지 아니한 국가 또는 지역에 소재한 경우 조특법 시행령 제104조의3에 의한 산식을 적용합니다.

④ 외국 Hybrid사업체로부터 받는 수입배당금액에 대한 외국법인세액²²⁾

내국법인의 각 사업연도의 소득금액에 외국법인으로부터 받는 수입배당금액이 포함되어 있는 경우로서 그 외국법인의 소득에 대하여 해당 외국법인이 아니라 출자자인 내국법인이 직접 납세의무를 부담하는 등 대통령령(법령 §94¹³⁾)으로 정하는 요건을 갖춘 경우에는 그 외국법인의 소득에 대하여 출자자인 내국법인에게 부과된 외국법인세액 중 해당 수입배당금액에 대응하는 것으로서 대통령령(법령 §94¹⁴⁾)으로 정하는 바에 따라 계산한 금액은 세액공제 또는 손금산입의 대상이 되는 외국법인세액에 해당합니다.

20) 계산 및 자세한 사항은 제3절의 [2. 간주외국법인세액] 참조

21) 계산 및 자세한 사항은 제3절의 [3. 간접외국법인세액] 참조

22) 계산 및 자세한 사항은 제3절의 [4. 외국 Hybrid사업체로부터 받는 수입배당금액에 대한 외국법인세액] 참조

다. 세액공제 방법

① 공제한도의 계산

내국법인의 국외원천소득에 대한 외국납부세액공제의 한도액은 아래의 산식에 의하여 계산합니다.(법법§57①1, 법령§94②, 법칙§47)

$$\text{공제한도액} = \text{산출세액} \times \frac{\text{국외원천소득} - [\text{감면대상 국외원천소득} \times \text{감면비율}]}{\text{법인세 과세표준}}$$

- 여기서 산출세액이라 함은 내국기업이 당해 사업연도의 국내외 원천 소득금액을 합산하여 계산한 과세표준금액에 우리나라의 법인세율을 곱하여 계산한 금액을 말합니다.
- 공제 가능한 외국납부세액은 각 사업연도의 과세표준금액에 포함된 국외원천소득에 대하여 납부하였거나 납부할 것으로 확정된 금액이어야만 공제가 가능합니다.
- 따라서 공제가능 외국납부세액은 국외원천소득에 대하여 외국과세당국에 납부하였거나 납부할 세액과 위 공식에 따라 계산된 한도액 중 적은 금액을 외국납부세액으로 공제하여야 하는 것입니다.

② 이월공제

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 이 때 공제 대상금액은 그 이월된 사업연도의 공제한도 범위내이어야 합니다(법법§57②).

③ 국별한도와 일괄한도의 선택

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 있습니다(법령§94⑦).

<국가별 또는 일괄공제한도 방식의 구체적 적용사례>(법인통칙 57-94-1)

(사실관계) 甲법인이 A(C)국에서 500(300)의 소득을 얻어 100(60)의 법인세를 납부하였고, B국에서는 600의 손실이 발생하여 법인세를 납부하지 아니하였으며, 甲법인의 국내소득이 200인 경우(국내유효세율은 30%로 가정)

◇ 국가별 외국납부세액공제 한도액 계산례

국가별	외국납부세액	국별소득	기준국외원천소득	세액공제 한도액	비고
A국	100	500	$500-600 \times 500 / 1,000 = 200$	$120 \times 200 / 400 = 60$	산출세액 120 = 400×30%
B국	0	△600			
C국	60	300	$300-600 \times 300 / 1,000 = 120$	$120 \times 120 / 400 = 36$	
국내	-	200			
계	160	△600 1,000	320	96	

※ 국가별로 한도액을 계산함에 있어 어느 국가의 소득금액이 결손인 경우의 기준 국외원천소득금액 계산은 각 국별 소득금액에서 그 결손금액을 총소득금액에 대한 국가별 소득금액비율로 안분계산하여 차감(법기통 57-94-1)

◇ 국별한도제와 일괄한도제 사례 비교

구분			국별한도제				일괄한도제		
구분	소득금액	세율	외국납부세액	공제한도	공제세액	미공제세액	공제한도	공제세액	미공제세액
A국	1,000	25%	250	300	250	-	1,800	1,800	275
B국	2,000	35%	700	600	600	100			
C국	3,000	37.5%	1,125	900	900	225			
국내	4,000	30.0%	-	-	-	-			
합계	10,000		2,075	-	1,750	325		1,800	275
총부담세액				$(3,000+2,075-1,750) = 3,325$			$(3,000+2,075-1,800) = 3,275$		

※ 공제한도액 계산내역

- 국별한도액 계산(A국)

$$3,000 \text{ (총소득} \times \text{국내세율)} \times \frac{\text{국별소득}(1,000)}{\text{총소득}(10,000)} = 300$$

- 일괄한도액 계산

$$3,000 \text{ (총소득} \times \text{국내세율)} \times \frac{\text{국외원천소득}(6,000)}{\text{총소득}(10,000)} = 1,800$$

④ 외국납부세액의 공제시기 및 세액의 환급·충당

- 내국법인이 외국납부세액 공제세액계산서를 제출한 경우에 그 외국납부세액은 당해 국외원천소득이 법인세 과세표준금액에 산입되어 있는 사업연도의 법인세액에서 공제합니다.(법령§94③).

다만, 법인세과세표준 신고 후 외국정부가 경정결정함으로써 공제받게 되는 외국납부세액은 법법57조의 규정에 의한 한도액의 범위내에서 국세기본법 제51조에 규정하는 환급금으로 보아 그 후 사업연도에 납부할 법인세 등에 충당하거나 환급할 수 있습니다.(법령§94⑤)

- 내국법인과 외국지점의 사업연도가 일치하지 않는 경우 외국납부세액 공제세액은 그 법인의 사업연도를 기준으로 하여 당해 국외원천소득이 각 사업연도 소득금액에 산입된 금액에 비례하여, 즉 기간별 소득금액을 기준으로 안분 계산합니다.(국세심판례 82서295, 1982. 6. 3)

▶ 외국정부와의 과세기간의 상이 등의 사유로 당해 과세연도에 귀속될 외국납부세액이 어느 과세연도소득에서 납부되었는지의 여부가 불분명한 때에는 그 귀속이 불분명한 세액을 국외원천소득에 대한 외국정부의 과세연도 총소득에서 당해 과세연도 소득금액이 차지하는 비율을 곱하여 계산함(서면2팀-366, '04.3.4 등)

⑤ 외국납부세액 공제세액계산서의 제출

- 내국법인이 외국납부세액 공제 또는 손금산입을 받고자 하는 경우에는 법인세 과세표준 신고와 함께 외국납부세액공제세액계산서를 납세지 관할세무서장에게 제출하여야 합니다.(법령§94③)

- 외국정부의 국외원천소득에 대한 법인세의 결정·통지의 지연, 과세기간의 상이, 기 결정한 법인세를 경정함으로써 외국납부세액에 변동이 발생한 경우 등으로 인하여 과세표준 신고서와 함께 공제세액계산서를 제출할 수 없는 경우에는 외국정부의 국외원천소득에 대한 법인세 결정·통지를 받은 날로부터 45일 이내에 제출하여야 합니다.(법령§94④,⑤)

- 외국납부세액공제세액계산서는 「법인세법」 별지 제8호 서식 부표 5 공제감면세액계산서(5)를 준용합니다(법칙§82⑦).

2 외국납부세액 손금산입 방법

가. 의 의

외국납부세액공제는 산출세액에서 국외원천소득이 당해 과세연도의 과세표준금액에서 차지하는 비율을 곱하여 산출한 금액을 한도로 인정하고 있어, 국외원천소득은 있으나 국내사업소득의 결손으로 산출세액이 없는 경우 또는 어느 진출국가에서는 이익이 발생하였으나 다른 국가에서는 결손이 나서 전체적으로 국외원천소득이 결손인 경우 등에는 동 제도의 혜택을 받을 수 없습니다.

이러한 점을 감안하여 외국납부세액에 대하여 기존의 세액공제방법 이외에 손금산입방법을 추가로 인정하여 납세자의 임의선택에 따라 외국 납부세액공제와 손금산입방법 중 하나를 적용하도록 하고 있습니다.

나. 손금산입 대상 외국법인세액의 범위

손금산입의 대상이 되는 '외국법인세액'이란 다음 금액을 의미하며, 세액공제의 대상이 되는 외국법인세액과 동일합니다.

외국법인세액 = ①직접외국법인세액 + ②간주외국법인세액 + ③간접외국법인세액
+ ④외국 Hybrid사업체로부터 받는 수입배당에 대한 외국법인세액

※ 1. 외국납부세액 세액공제 방법의 나. 세액공제 대상 외국법인세액의 범위 참조

다. 손금산입 방법

① 손금산입 한도

손금산입방법을 적용하는 경우 한도액이 없으며 공제대상외국납부세액 전액을 손금산입하게 됩니다.

세액공제방법과 손금산입방법은 각 사업연도별로 선택할 수 있습니다. 다만 세액공제방법을 선택한 경우 공제한도액을 초과하는 금액에 대하여는 다시 손금산입할 수 있는 것이 아니며 당해 사업연도의 외국납부세액 전체에 대하여 세액공제 또는 손금산입 중 어느 한가지 방법을 선택하여야 합니다.

② 이월공제

손금산입방법을 적용하는 경우는 세액공제방법 적용의 경우와 달리 한도 초과액의 이월공제 문제가 직접 발생하지는 않으나, 결손 등의 경우에는 손금산입해당 외국납부세액이 다음 사업연도 이후 각 사업연도소득에서 공제되는 이월결손금을 구성하게 됩니다.

* 내국법인의 해외지점의 국외원천소득이 결손임에도 해외현지지점이 수입금액 기타 이에 준하는 것을 과세표준으로 하여 과세된 경우 동 외국납부세액은 내국법인의 손금에 산입할 수 있음(재국조-123, 2003.12.29.)

⇒ 세액공제대상은 아님(직세1234-782, 79.3.17.)에 유의

3 세액공제 및 손금산입 대상 외국법인세액

1 직접외국법인세액

가. 관련 법령 규정

직접외국법인세액은 각 사업연도의 과세표준금액에 포함된 국외원천소득에 대하여 외국정부(지방자치단체를 포함)에 의하여 과세되어 납부하였거나 납부할 것으로 확정된 금액으로서 다음 중 하나에 해당하는 세액²³⁾(가산세 및 가산금은 제외)을 말합니다. (법법§57①)

가. 초과이윤세 및 기타 법인의 소득 등을 과세표준으로 과세된 세액

나. 법인의 소득 등을 과세표준으로 하여 과세된 세의 부가세액

다. 법인의 소득 등을 과세표준으로 하여 과세된 세와 동일한 세목에 해당하는 것으로서 소득 이외의 수입금액 또는 기타 이에 준하는 것을 과세표준으로 하여 과세된 세액

23) 「국제조세조정에 관한 법률」 제10조 제1항에 따라 내국법인의 소득이 감액조정된 금액 중 국외특수관계자에게 반환되지 아니하고 내국법인에게 유보되는 금액에 대하여 외국정부가 과세한 금액은 제외됩니다.

※ 따라서, 상기 가), 나), 다)에 해당하지 않는 세목인 부가가치세, 소비세, 영업세, 매출세 등은 소득에 대한 조세가 아니므로 외국납부세액공제 대상에 해당하지 않습니다.²⁴⁾

나. 관련 예규 및 사례

검토사례

- A(주)는 중국기업에 기술을 제공하고 이에 대한 사용료를 수취하면서 중국과세당국에 법인세 및 영업세(간접세에 해당)를 납부하고 영업세를 부당하게 세액공제함.
- 베트남의 경우, 건설공사로 인하여 납부하여야 할 계약세(Contract Tax : 6%)는 이윤세(Profit Tax) 2%와 매출세(Turnover Tax) 4%로 구성되어 있음. 여기서 매출세는 간접세에 해당함. 갑건설(주)은 간접세인 매출세 해당분을 법인세 신고시 부당하게 손금산입방법으로 손금산입함.
- 건설업을 영위하는 병기업(주)은 태국지점이 실제 태국 과세당국에 납부하여야 할 세액보다 많은 법인세를 선납한 후, 손금산입시 실제 납부해야 할 세액이 아닌 선납법인세 전액을 부당하게 손금산입함.
- 미국(괌)의 세목 중 ‘gross receipts tax(총수입세)’는 간접세인 소비세의 일종으로서 외국납부세액공제 대상 세목이 아님
- 인도의 경우 서비스세 · R&D세는 간접세로 직접외국납부세액공제 대상 아님
- 전자제품을 제조 · 판매하는 을기업(주)는 A국에 소재하는 해외 자회사로부터 배당금을 지급받고 조세조약에 규정된 제한세율에 해당하는 원천징수세액을 외국납부세액으로 공제하였으나, 실제 A국의 국내세법상의 배당금에 대한 원천징수세율이 조세조약상의 제한세율보다 낮은 것으로 판명되어 초과분에 대하여 부당하게 세액공제 받은 것으로 확인됨.

²⁴⁾ 소비지국과세원칙에 따라 이중과세 발생소지가 없습니다.

관련 통칙·예규

- 공제 가능한 외국납부세액은 내국법인의 각 사업연도의 과세표준금액에 포함된 국외원천소득에 대하여 납부하였거나 납부할 것으로 확정된 금액을 말한다. (법인세법 통칙 57-94...2 ①)
- 내국법인의 국외원천소득은 각 국의 세법규정이 서로 다르므로 당해 외국세법에 따라 계산한 소득금액과 국내세법에 따라서 계산한 소득금액이 각각 다를 수가 있음. 이 경우 국외원천소득에 대하여 외국법인세를 납부한 경우 그 국외원천소득은 우리나라 세법에 의하여 계산된 금액이어야 한다. (법인세법 통칙 57-0...1)
- 따라서 우리나라 세법을 적용한 결과 당해 법인의 국외원천소득이 한국에서 비과세되는 경우에는 외국납부세액은 공제되지 아니합니다.
 - ※ 수입금액 등의 기준으로 법인세 등이 과세되었으나 전반적으로 그 해외지점이 결손이 난 경우 공제대상세액이 아님 (직세 1234-782, 79. 3. 17)
 - ※ 인도네시아 등 일부국가는 건설업 등에 대하여 소득금액이 아닌 수입금액 기준으로 법인세를 부과하고 있습니다.

다. 외국납부세액의 원화환산

- 외국납부세액의 원화환산은 외국세액을 납부한 때의 기준환율 또는 재정환율을 적용하여야 합니다. (법칙§48)
- 당해 사업연도 중에 확정된 외국납부세액이 분납 또는 납기미도래로 인하여 미납되었을 경우 동 미납세액에 대한 원화환산은 그 사업연도 종료일 현재 기준환율 또는 재정환율을 적용하여야 합니다.
- 사업연도 종료일 이후 확정된 외국납부세액을 납부하는 경우 미납된 분납세액에 대하여는 확정일 이후 최초로 납부하는 날의 기준환율 또는 재정환율에 의하여 환산할 수 있습니다.
- 기준환율 및 재정환율 조회

- 원칙 : 서울외국환중개(www.smbs.biz), 한국자금중개(www.kmbco.com) 홈페이지에서 조회
- 예외 : 서울외국환중개에서 고시하지 않는 통화
(주)한국외환은행(www.keb.co.kr)이 당일 최초로 고시한 재정환율 적용(국제세원-277, '11.6.15)

검토사례

- 현지에서 기술사용료 수취시 중국세법에 의하여 원천징수된 소득세의 납부 당시 환율을 적용하여야 함에도 외국납부세액을 신고 당시의 환율을 적용하여 과다공제

2 간주외국법인세액

가. 의 의

우리나라와 조세조약을 체결한 상대국에서 법인세를 감면받은 국외원천 소득이 내국법인에게 계상되어 있는 경우, 감면받은 세액상당액을 당해 조세조약이 정하는 범위내에서 외국납부세액으로 간주하는 바, 이 간주 외국납부세액은 손금산입 또는 세액공제되는 외국납부세액으로 봅니다. (법인세법§57③)

나. 도입배경

간주외국납부세액공제제도는 일반적으로 개발도상국이 자국의 경제발전을 위하여 외국인 투자자에 대하여 조세감면을 하는 경우, 감면세액을 사실상 납부한 것으로 간주하여 외국납부세액에 포함시킴으로써 개발도상국의 조세감면효과를 실질적으로 외국투자자에게 귀속시키기 위한 것입니다.

다. 적용요건

- 간주외국납부세액공제는 소득에 대하여 감면 등을 허용하는 국가와 조세조약이 체결되어 있고 조세조약상에 간주외국납부세액공제조항이 있는 경우에만 간주외국납부세액 공제를 받을 수가 있습니다.

- 국외원천소득에 대한 면세가 조세조약에서 정한 상대국가의 특별법률에 의하여 감면되는 경우에만 간주외국납부세액공제 대상이 됩니다.(예 : 우리나라의 외국인투자촉진법)
 - 조세조약상의 제한세율로 경감받은 사실은 위의 법인세를 감면받았다는 사실을 의미하는 것이 아닙니다.
 - * 단, 일부 국가와의 조세조약상 특별법률을 기재하지 않은 경우도 있으며, 조세조약에서 간주세율을 규정한 경우도 있습니다.
- 간주외국납부세액공제의 대상이 되는 국외원천지국에서의 감면세액은 조세조약의 규정에 따릅니다. 일반적으로 배당, 이자, 사용료와 같은 투자소득에 대한 감면세액을 의미합니다.
- 거주지국에서 공제되는 간주외국납부세액공제는 원천지국의 국내법상 이들 소득이 면세되지 아니하고 과세되었다면 납부하였을 세액 전부가 그 대상이 되는 것인지 또는 그 일부, 즉 당해 조세조약상 제한세율로 납부하였을 경우의 세액 등에 대하여만 해당이 되는지에 대해서도 각각의 조세조약이 규정하는 바에 따라야 합니다.

라. 관련 예규 통칙

관련 예규

- 내국법인이 외국자회사로부터 수취하는 배당금 등을 내국법인의 각 사업연도 소득금액 계산상 익금에 산입함에 있어 당해 익금에 산입되는 배당금이 당초부터 외국 과세당국으로부터 법인세가 과세되지 않는 경우에는 조세협약상의 간주외국납부세액공제의 규정은 적용하지 아니한다.
 다만, 동 배당금이 외국의 세법에 따라 법인세 과세대상이나 조세협약상의 규정에 의한 '조세경감 면제 또는 경제개발촉진을 위한 여타 조세유인조치에 관한 법률규정' 등에 따라 법인세가 면제되는 경우에는 법 제57조 제3항의 규정에 의한 간주외국납부세액의 공제가 적용된다.(법인세법 기본통칙 57-0...3 【외국자회사로부터 수취하는 배당금 등의 간주외국납부세액공제】)
- 브라질 정부가 발행한 채권에 대한 이자소득은 「한-브라질 조세조약」 제11조제3항나목에 따라 우리나라에서 과세되지 않는 것이며 간주외국납부세액공제를 적용할 수 없음 (국제세원-367, 2010.8.13)

마. 적용대상 국가

- 그리스, 네팔(2003.12.31까지), 말레이시아, 멕시코, 모로코(2008.12.31까지), 몰타, 방글라데시, 베트남(2014.12.31까지), 불가리아, 브라질, 사우디아라비아(2013.12.31까지), 스리랑카, 슬로바키아, 슬로베니아, 싱가포르, 아일랜드, 알제리(2008.12.31까지), 요르단, 이스라엘, 이집트, 이탈리아, 인도, 인도네시아, 중국(2014.12.31까지), 체코, 카타르(2010.1.1 ~ 2020.12.31), 쿠웨이트, 터키, 태국, 튀니지, 파키스탄, 파푸아뉴기니, 포르투갈, 필리핀, 튀지(35개국)

※ 실제 간주외국납부세액공제에 대하여 검토하게 되는 경우 조세조약의 관련 내용(적용범위, 적용기간 등)을 반드시 확인하여야 합니다.

바. 원화 환산

- 간주외국납부세액공제시 감면받은 세액상당액을 원화로 환산함에 있어 감면이 없었더라면 납부하여야 할 날을 기준으로 원화로 환산하는 것임(국제세원-247, 2010.5.17)

- 기준환율 및 재정환율 조회

- 원칙 : 서울외국환중개(www.smbs.biz), 한국자금중개(www.kmbco.com) 홈페이지에서 조회
- 예외 : 서울외국환중개에서 고시하지 않는 통화

(주)한국외환은행(www.keb.co.kr)이 당일 최초로 고시한 재정환율 적용(국제세원-277, '11.6.15)

3 간접외국법인세액

가. 의 의

- 간접외국납부세액공제란 국내 모기업이 해외 현지법인(외국 자회사)으로부터 배당을 받는 경우에 배당에 대한 외국과세당국의 원천징수세액과 관계없이 현지법인이 부담한 법인세를 기준으로 계산한 금액을 조세조약이

정하는 범위안에서 추가로 세액공제 또는 손금산입하는 제도입니다.
(법인세법§57④, 조세특례제한법§104의6)

나. 도입배경

- 모회사가 받는 배당에 대하여는 자회사의 거주지국에서 자회사에 대한 법인세뿐만 아니라 배당에 대하여도 배당소득세가 과세되므로, 지점형태의 진출보다는 자회사 형태의 진출이 불리하게 되며, 이중과세가 완전히 배제될 수 없는 문제점을 해소하기 위하여 만들어진 것입니다.

다. 조세조약에 규정된 경우(법인세법§57④)

1) 적용요건

- 조세조약의 관련 규정

간접외국납부세액공제는 ①조세조약에 규정된 경우(법인세법§57④)와 ②조세조약에 규정되지 않은 경우(조특법§104의6)로 구분하여 달리 적용하고 있습니다.

- 공제대상 외국 자회사

배당확정일 현재 6월 이상 계속하여 의결권 있는 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 10²⁵⁾(「조세특례제한법」 제22조의 규정에 따른 해외자원개발사업을 영위하는 외국법인의 경우에는 100분의 5를 말한다) 이상을 보유하고 있는 경우에만 공제대상 외국자회사에 해당됩니다.

- 공제대상 외국 손회사

해당 외국자회사가 직접 외국손회사의 의결권 있는 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 10 이상을 해당 외국손회사의 배당확정일 현재 6개월 이상 계속하여 보유하고 있으면서,
내국법인이 외국손회사의 의결권 있는 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 10 이상을 법 제57조제5항에 따른 외국자회사를 통하여 간접 소유하고 있어야 합니다.(이 경우 주식의 간접소유비율은 내국법인의 외국자회사에 대한 주식소유비율에 그 외국자회사의 외국손회사에 대한 주식소유비율을 곱하여 계산).

25) 법인세법 개정으로 20% 이상 → 10% 이상으로 완화되었음(법법 제57조⑥, 2009.12.31. 개정, 2010.1.1 이후 최초로 배당이나 분배를 받는 분부터 적용)

○ 수입배당금 과세표준 산입

공제대상 외국 자회사로부터 받은 수입배당금이 내국법인의 각 사업연도 소득금액에 포함되어야 합니다.

2) 간접외국납부세액 계산방법

아래 ① 또는 ②에 따라 계산한 금액을 말합니다. 이 경우 외국자회사의 해당 사업연도 법인세액은 외국자회사가 외국손회사로부터 지급받는 수입배당금액에 대하여 외국손회사의 소재지국 법률에 따라 외국손회사의 소재지국에 납부하거나 외국자회사가 제3국(본점이나 주사무소 또는 사업의 실질적 관리장소 등을 둔 국가 외의 국가를 말한다)의 지정 등에 귀속되는 소득에 대하여 그 제3국에 납부함으로써 외국자회사가 외국납부세액으로 공제받았거나 공제받을 금액 중 100분의 50에 상당하는 금액을 포함하여 계산합니다.

- ① 외국자회사의 각 사업연도의 소득금액에 외국손회사로부터 받는 이익의 배당이나 잉여금의 분배액(이하 “외국자회사의 수입배당금액”이라 한다)이 포함되어 있지 아니한 경우

$$\text{공제대상 범위액} = \frac{\text{외국자회사의 해당 사업연도 법인세액} \times \text{수입배당금액}}{\text{외국자회사의 해당 사업연도 소득금액} - \text{외국자회사의 해당 사업연도 법인세액}}$$

- ② 외국자회사의 각 사업연도의 소득금액에 외국손회사의 수입배당금액이 포함되어 있는 경우. 이 경우 외국손회사의 수입배당금액이 익금불산입되거나 국외소득으로서 면제된 경우에는 외국자회사의 해당 사업연도 소득금액에 그 수입배당금액을 합산하며, 외국자회사의 소득금액에 납부세액으로서 공제된 금액 또는 간접외국납부세액으로서 공제된 금액이 포함되어 있는 경우에는 외국자회사의 해당 사업연도 법인세액에 그 공제된 금액을 합산합니다.

$$\text{공제대상 범위액} = \frac{(\text{외국자회사의 해당 사업연도 법인세액} + \text{외국자회사의 수입배당금액에 대응하는 외국손회사의 외국 납부세액}^* \times 50\%) \times \text{수입배당금액}}{\text{외국자회사의 해당 사업연도 소득금액} - \text{외국자회사의 해당 사업연도 법인세액}}$$

- * “외국자회사의 수입배당금액에 대응하는 외국손회사의 외국납부세액”이란 다음 산식에 의하여 계산한 금액을 말합니다. 이 경우 외국손회사의 해당 사업연도 법인세액은 외국자회사가 외국손회사로부터 지급받는 수입배당 금액에 대하여 외국자회사의 소득금액 계산시 이중과세 조정을 위한 제도²⁶⁾를 적용하지 아니하는 수입배당금액에 대응하는 외국손회사의 해당 사업연도 법인세액은 포함하지 아니합니다.

외국손회사의 해당 사업연도 법인세액	×	$\frac{\text{외국자회사의 수입배당금액}}{\text{외국손회사의 해당 사업연도 소득금액} - \text{외국손회사의 해당 사업연도 법인세액}}$
------------------------	---	--

3) 공제시기

간접외국납부세액의 공제시기는 외국 자회사로부터 배당을 받은 날이 속하는 사업연도의 법인세 납부시 공제됩니다.

4) 간접외국법인세액의 익금산입(법령 제15조 제2항 제2호)

간접외국법인세액은 익금으로 간주됩니다. 따라서 공제 대상 간접외국법인세액에 상당하는 금액은 외국 자회사의 배당 확정일이 속하는 사업연도에 익금산입하여야 합니다.

5) 적용대상국가

미국, 영국, 일본, 덴마크, 브라질, 이스라엘, 사우디아라비아 외

- ※ 실제 검토시 조세조약의 관련내용(적용범위, 적용기간 등)을 반드시 확인하여야 합니다.

라. 조세조약에 규정이 없는 경우(조특법 제104조의6, 간접외국납부세액에 대한 과세특례)

1) 도입배경

- 해외 자회사로부터 받은 배당에 대한 이중과세를 방지하고 해외투자

26) “이중과세 조정을 위한 제도”는 다음 어느 하나의 제도로 한다.(법령 제94조 제12항, 신설 2010.12.30)

1. 외국자회사와 외국손회사가 같은 국가에 소재한 경우 : 수입배당금 익금불산입 또는 자회사 납부세액 공제
2. 외국자회사와 외국손회사가 다른 국가에 소재한 경우 : 간접외국납부세액 공제 또는 국외소득 면제

따른 배당수입의 국내유입에 대한 걸림돌을 제거하기 위하여 조세조약에서 간접외국납부세액공제가 허용되지 않는 국가 또는 조세조약이 없는 국가의 경우에도 간접외국납부세액공제가 허용됩니다.

2) 대상

- 외국자회사 총발행주식의 10%이상을 출자한 내국법인
(해외자원개발사업을 위해 설립된 외국 자회사의 경우 5%)
- 해외진출한 기업을 지원하고 자회사 배당을 확대하여 국내 외화유입을 촉진하기 위하여 2010년부터 세액공제대상 외국 자회사의 지분율이 종전 20% 이상에서 10%이상인 경우에 적용하도록 완화되었습니다.
- 석유 등 해외자원개발사업의 경우는 우리나라 해외자원개발사업 해외진출이 대부분 현지 자회사에 대한 5%~10%출자의 형태로 이루어지는 점을 고려하여 5%이상 지분소유시 간접외국납부세액공제가 허용됩니다.

3) 간접외국법인세액의 계산방법(조특령 제104조의3)

다음 ① 또는 ②의 산식으로 계산한 금액의 100분의 50에 해당하는 금액 (아래 특정외국자회사세액의 경우 100분의 100)을 말합니다.

이 경우 ‘외국자회사의 해당사업연도 법인세액’은 외국자회사가 외국손회사로부터 지급받는 수입배당금액에 대하여 외국손회사의 소재지국 법률에 따라 외국손회사의 소재지국에 납부하거나 외국자회사가 제3국(본점이나 주사무소 또는 사업의 실질적 관리장소 등을 둔 국가 외의 국가를 말한다)에 소재하는 지점 등에 귀속되는 소득에 대하여 제3국에 납부함으로써 외국자회사가 외국납부세액으로 공제받았거나 공제받을 금액 중 100분의 50에 상당하는 금액을 포함하여 계산합니다..(조특령 제104조의 3 제1항)

- * ‘특정외국자회사세액’은 외국자회사가 내국법인에게 지급하는 배당금액에 대하여 주주가 아닌 외국자회사에 부과되는 세액으로서 외국자회사의 소재지국에서 배당을 받는 내국법인으로부터 배당에 대한 법인세를 원천징수하지 아니하는 세액을 말하며, 특정외국자회사세액이 있는 경우 ① 및 ②의 산식 중 ‘외국자회사의 해당 사업연도 법인세액’은 특정외국자회사세액을 제외하고 계산한 금액으로 합니다.

* ‘특정외국자회사세액’은 인도의 배당분배세(16.995%)와 같이 형식적으로는 간접외국납부세액공제 대상이나 실질적으로는 배당을 지급받는 내국법인의 직접외국납부세액과 유사한 점을 고려하여 2010년부터 공제세액 산정방식을 변경하였습니다.

- ① 외국자회사의 각 사업연도의 소득금액에 외국손회사로부터 받는 이익의 배당이나 잉여금의 분배액(이하 “외국자회사의 수입배당금액”이라 한다)이 포함되어 있지 아니한 경우

$$\text{공제대상 범위액} = \frac{\text{외국자회사의 해당 사업연도 법인세액} \times \text{수입배당금액}}{\text{외국자회사의 해당 사업연도 소득금액} - \text{외국자회사의 해당 사업연도 법인세액}}$$

- ② 외국자회사의 각 사업연도의 소득금액에 외국자회사의 수입배당금액이 포함되어 있는 경우

$$\text{공제대상 범위액} = \frac{\text{(외국자회사의 해당 사업연도 법인세액 + 외국자회사의 수입배당금액에 대응하는 외국손회사의 외국 납부세액*)} \times \text{수입배당금액}}{\text{외국자회사의 해당 사업연도 소득금액} - \text{외국자회사의 해당 사업연도 법인세액}}$$

※ 위 ②에서 “외국자회사의 수입배당금액에 대응하는 외국손회사의 외국납부세액”이란 다음 산식에 의하여 계산한 금액을 말합니다.

$$\text{외국손회사의 해당 사업연도 법인세액} \times \frac{\text{외국자회사의 수입배당금액}}{\text{외국손회사의 해당 사업연도 소득금액} - \text{외국손회사의 해당 사업연도 법인세액}}$$

이 경우 ‘외국손회사의 해당사업연도 법인세액’은 외국자회사가 외국손회사로부터 지급받는 수입배당금액에 대하여 외국자회사의 소득금액 계산시 이종과세 조정을 위한 익금불산입을 적용하지 아니하는 수입배당금액(외국 자회사와 외국 손회사가 같은 국가에 소재한 경우) 또는 외국자회사가 간접외국납부세액으로 공제받지 아니하는 수입배당금액에 대응하는 외국손회사의 해당 사업연도 법인세액은 포함하지 아니합니다.(조특령 제 104조의 3 제3항)

마. 간접외국납부세액공제의 익금산입(조특법§104의6③, 법법§15②2호)

- 간접외국납부세액공제를 받은 법인은 그 세액 상당액을 당해 사업연도의 익금에 산입하여야 합니다.

내국법인이 법인세법§57④ 또는 조세특례제한법§104-6에 의한 간접외국납부세액공제 적용 시 법인세법§15②2 및 조세특례제한법§104-6③에 의하여 익금에 산입하는 금액은 법인세법시행령§94②에서 규정하는 국외원천소득에 포함됩니다(서면2팀-582, 2008.4.1).

바. 원화 환산

- 간접외국납부세액을 계산함에 있어 각각의 계산 항목(외국자회사의 해당 사업연도 소득금액, 외국자회사의 해당사업연도 법인세액, 수입배당금)은 수입배당금의 재원이 된 해당 잉여금 등이 발생하는 각 사업연도별로 모두 외화로 계산한 후 잉여금이 발생한 각 사업연도별 외국자회사의 법인세액을 자회사가 납부한 때를 기준으로 법인세법 시행규칙 제48조에 따라 원화로 환산하는 것임 (국제세원-192, 2011.05.02)

4 외국 Hybrid 사업체²⁷⁾를 통한 국외 투자시 외국법인세액

가. 도입배경

외국사업체가 국내세법상 외국법인에 해당하나, 외국사업체 소재지국 및 소득의 원천지국에서는 도관으로 간주되어 외국사업체의 소득에 대하여 외국사업체가 아닌 출자자인 거주자 등이 직접 납세의무를 부담하는 경우

소득은 외국사업체에 귀속되고 납세의무는 거주자 등이 부담하여 직접외국납부세액공제를 적용받을 수 없어 이중과세문제가 발생하므로 이를 해소하고자 2010.12.30 법인세법 제57조 제6항으로 신설되었으며, 2011.1.1 이후 최초로 개시하는 사업연도 분부터 적용합니다.

27) 두 개 또는 그 이상의 국가에서 조세목적상 다르게 취급되어지는 사업체

나. 적용요건

내국법인의 각 사업연도의 소득금액에 외국법인으로부터 받는 수입배당금액이 포함되어 있는 경우로서 그 외국법인의 소득에 대하여 해당 외국법인이 아니라 출자자인 내국법인이 직접 납세의무를 부담하는 등 다음 중 어느 하나에 해당하는 경우에는 그 외국법인의 소득에 대하여 출자자인 내국법인에게 부과된 외국법인세액 중 해당 수입배당금액에 대응하는 것으로서 대통령령으로 정하는 바에 따라 계산한 금액은 세액공제 또는 손금산입의 대상이 되는 외국법인세액으로 봅니다.(법법 제57조제6항, 법령 제94조제13항)

1. 외국법인의 소득이 그 본점 또는 주사무소가 있는 국가(이하 ‘거주지국’이라 한다)에서 발생한 경우 : 거주지국의 세법에 따라 그 외국법인의 소득에 대하여 해당 외국법인이 아닌 그 주주 또는 출자자인 내국법인이 직접 납세의무를 부담하는 경우
2. 외국법인의 소득이 거주지국 이외의 국가(이하 ‘원천지국’이라 한다)에서 발생하는 경우 : 다음 각 목의 요건을 모두 갖춘 경우
 - 가. 거주지국의 세법에 따라 그 외국법인의 소득에 대하여 해당 외국법인이 아닌 그 주주 또는 출자자인 내국법인이 직접 납세의무를 부담할 것
 - 나. 원천지국의 세법에 따라 그 외국법인의 소득에 대하여 해당 외국법인이 아닌 그 주주 또는 출자자인 내국법인이 직접 납세의무를 부담할 것

다. 공제대상 외국납부세액 계산방법(법령 제94조 제14항)

		수입배당금액	
공제 대상 범위액	=	내국법인이 부담한 외국법인의 해당 사업연도 소득에 대한 외국납부세액	×
		외국법인의 해당 사업연도 소득금액 × 내국법인의 해당 사업연도 손익배분비율	-
			내국법인이 부담한 외국법인의 해당 사업연도 소득에 대한 법인세액

※ 참고 : 외국사업체에 분류 관련 판례 등

◦ 상법 제621조 (외국회사의 지위)

외국회사는 다른 법률의 적용에 있어서는 법률에 다른 규정이 없는 경우외에는 대한민국에서 성립된 동종 또는 가장 유사한 회사로 본다.

◦ 판례의 입장

외국기업에 대한 과세도 체약국들 사이의 과세권 배분의 단계에서는 조약이 문제된다 할 것이지만 구체적인 납세의무는 결국 국내의 개별 세법에 의하여 결정되는 것이고 보면, 회사 등 단체에 관한 법제가 나라마다 같지 아니한 상태에서는 그 단체의 사법적 성질을 살펴 국내법의 어느 단체에 가장 가까운 것인가를 따져보아 국내세법을 적용하여야 하는 것임

LP는 우리 법제상 존재하지 아니하는 개념으로서 합유를 전제로 모든 조합원이 무한책임을 지는 우리 민법상의 조합과는 본질적으로 다른 법적 성격을 갖는 영리단체로서 비록 유한책임사원의 지부 양도와 관련하여 다소 차이가 있다고는 하나, 그 기본적인 구조가 오히려 우리 상법상 합자회사와 유사하다고 할 것으로 법인세법상 외국법인에 해당된다고 할 것임

◦ 행정해석 사례

- 법인세과-789, 2010.08.25

내국법인이 미국의 유한책임회사(Limited Liability Company)에 투자하여 발생한 소득은 배당소득으로서, 「법인세법 시행령」 제70조제2항에 따라 「소득세법 시행령」 제46조에 따른 수입시기에 해당하는 날이 속하는 사업연도에 수익을 인식하는 것임

- 재국조46017-177, 2002.12.16

미국에서 설립된 LLC(Limited Liability Company)가 미국 조세목적상 법인으로 취급되지 아니하고 파트너쉽에 해당하는 경우, 동 LLC가 지급받는 국내원천소득은 LLC 구성원(member) 각각의 거주지국과 우리나라가 체결한 조세조약을 적용하는 것임.

5 중국에 대한 투자와 외국납부세액공제

중국관련 외국납부세액공제에 대한 조세조약 및 의정서, 주요 예규를 보면 아래와 같습니다.

가. 한중 조세조약 및 의정서

○ 한중 조세조약(94.9.28) 제23조[이중과세 회피방법]

1. (생략, 한국거주자의 직접외국납부세액 및 한도 등)
2. (생략, 중국거주자의 직접외국납부세액 및 한도 등)
3. 이 조의 제1항 및 제2항에 언급된 일방체약국에서 납부하는 조세는 조세경감, 면제 또는 경제개발촉진을 위한 여타 조세유인조치에 관한 법률규정이 없었더라면 납부했어야 할 세액을 포함하는 것으로 본다. 이 항의 목적상 제10조 제2항, 제11조 제2항 및 제12조 제2항의 배당, 이자 및 사용료의 경우 세액은 각각 총 배당, 이자 및 사용료의 10 퍼센트인 것으로 본다. (간주외국납부세액공제 관련 규정)
4. 이 조 제3항의 규정은 제28조의 규정에 따라 이 협정이 발효(즉, 94.9.28부터 30일)하는 연도의 다음 연도의 1월 1일부터 시작하여 10년의 기간동안만 적용한다. (즉, 95.1.1부터 04.12.31)

○ 제2의정서(06.7.4)

제4조

협정의 한국어본 제23조제1항과 중국어본 제23조제2항은 삭제되고 다음에 의하여 대체된다.

“1. 한국 거주자의 경우, 이중과세는 다음과 같이 회피된다.

한국 외의 국가에서 납부하는 조세에 대하여 한국의 조세로부터 세액공제의 허용에 관한 한국세법의 규정(이 항의 일반적인 원칙에 영향을 미치지 아니한다)에 따를 것을 조건으로,

가. (생략, 직접외국납부세액 및 한도 등)

나. 중국 거주자인 회사가 한국 거주자이면서 동 중국회사 주식의 10퍼센트 이상을 소유한 회사에게 지급하는 배당의 경우, 세액공제를 함에 있어 (이 항 가목의 규정에 따라 공제가 허용되는 중국의 조세에 추가하여) 배당을 지급한 동 중국회사가 동 배당을 지급하는 이익과 관련하여 납부하는 중국조세를 고려하여야 한다. (간접외국납부세액공제 신설 관련)

제5조

1. 협정 제23조제3항은 삭제되고 다음에 의하여 대체되며 2005년 1월 1일 이후 추가로 10년간 적용된다.

“3. 이 조 제1항가목 및 제2항에서 언급하고 있는 일방 계약당사국에서 납부하는 조세는 조세경감, 면제 또는 경제발전 촉진을 위한 그 밖의 조세유인조치 관련 법률규정이 없었더라면 납부하였어야 할 조세를 포함하는 것으로 간주한다. 이 항의 목적상 제10조제2항, 제11조제2항과 제12조제2항의 경우에는 세액은 각각 배당, 이자 및 사용료 총액의 10퍼센트인 것으로 간주한다.” (간접외국납부세액공제 연장 관련)

2. 협정 제23조제4항은 삭제된다.

나. 국제조세 집행기준

○ 국제조세 집행기준 57...0...2 「한·중 조세조약」상 간접외국납부세액공제 등의 적용

① 2006.7.4. 발효된 「한·중 조세조약 제2의정서」에 따른 간주 및 간접외국납부세액 공제 관련 변동사항은 아래 표와 같다.

구 분	2006.7.3. 이전	2006.7.4. 이후
간접외국납부세액공제 (의정서 §5)	한시적용* (1995.1.1. ~ 2004.12.31.)	기간연장 (2005.1.1. ~ 2014.12.31.)
간접외국납부세액공제 (의정서 §4)	불인정	인정**

* 2005.1.1. 이후 10년간 기간연장

** 2006.7.4. 이후 최초로 수취하는 배당분부터 적용

② 2008.1.1. 전 발생한 미처분이익잉여금을 재원으로 중국 자회사가 내국법인에게 배당(자본전입에 따른 의제배당 포함)하는 경우 중국에서 면제받은 배당소득세에 대하여는 「한·중 조세조약 제2의정서」 제5항에 따라 간주외국납부세액 공제가 적용된다.

○ 국제조세 집행기준 57…0…5 외국세법에 의해 원천징수된 소득세와 영업세의 외국납부세액공제 대상 여부

내국법인이 중국에 소재하는 자회사로부터 사용료소득 수취시 중국세법에 의하여 소득세 및 영업세가 원천징수된 경우 해당 소득세는 법 제57조의 규정에 의한 외국법인세액에 해당하는 것이나, 해당 영업세는 동 규정에 의한 외국법인세액에 해당하지 아니하는 것이며 해당 법인의 각 사업연도 소득금액 계산시 이를 손금에 산입한다.

다. 예규 : 간주외국납부세액 관련

* 종전 <중화인민공화국 외상투자기업과 기업소득세법>에 의해 외상기업과 그 배당에 대해 조세유인조치가 있었으나, '08년부터 <신기업소득세법>이 시행되면서 고신기술 특정외상투자기업에 대한 저세율 적용 등을 제외한 대부분의 조세유인조치가 없어졌음

* 다만, 중국 재세 [2008] 제1호에서 종전 <중화인민공화국 외상투자기업과 기업소득세법>과 관련하여 '08.1.1 이전에 발생한 이윤을 재원으로 지급하는 배당에 대해서는 '08년 이후 배당시 기업소득세를 면제한다고 발표하여, 이 부분은 우리나라 간주외국납부세액공제 적용시 조세유인조치로 보고 있음

○ 내국법인이 중국자회사로부터 2008.1.1. 이후 발생한 이익잉여금을 재원으로 한 배당을 지급받는 경우 「한·중 제2의정서」 제5조에 의한 조세경감, 면제 또는 경제발전 촉진을 위한 그 밖의 조세유인조치 관련 법률규정에 따라 법인세가 면제되는 것이 아니므로 「법인세법」 제57조 제3항의 규정에 의한 간주외국납부세액공제를 적용할 수 없는 것임(국제세원-452, 2010.10.19, 국제세원-208, 2011.05.11) ... 위 국제조세 집행기준 57…0…2②와 동지

- 당초부터 과세되지 않는 배당소득은 간주외국납부세액공제 적용대상이 아님
 내국법인이 중국자회사로부터 수취하는 배당금 등을 내국법인의 각 사업연도 소득금액 계산상 익금에 산입함에 있어 당해 익금에 산입되는 배당금이 당초부터 중국 과세당국으로부터 법인(소득)세가 과세되지 않는 경우에는 「한·중조세조약」§23 ③의 규정은 적용할 수 없는 것이고, 동 배당금이 『중화인민공화국소득세시행세칙』과 『중화인민공화국 개인소득세법』 등에 근거하여 중국의 과세당국으로부터 법인(소득)세로 과세가 되는 것이나 「한·중 조세조약」§23 ③의 규정에 의한 ‘조세경감 면제 또는 경제개발촉진을 위한 여타 조세유인조치에 관한 법률규정’에 따라 법인(소득)세가 면제되는 경우에는 「법인세법」§57 ③의 규정에 의한 간주외국납부세액의 공제는 가능한 것임(서면2팀-1279, 2005.8.10)

나. 간접외국납부세액 관련 예규

- 중국 자회사로부터 잉여금을 자본에 전입함에 따라 의제배당에 대하여 조세법§104의6 ① 각호의 요건에 해당하는 경우 간접외국납부세액공제 여부
 내국법인이 투자하고 있는 중국자회사가 이익잉여금의 전부 또는 일부를 자본 또는 출자의 가액에 전입함으로써 당해 내국법인이 취득하는 주식 또는 출자의 가액은 「법인세법」§16 ①의 규정에 의한 이익을 배당받았거나 잉여금을 분배받은 것으로 보아 내국법인의 각사업연도소득금액 계산상 익금에 산입하는 것이며,
 동 익금에 산입한 수입배당금액이 「조세특례제한법」§104의6(간접외국납부세액에 대한 과세특례) ① 각호의 요건에 해당하는 경우, 중국자회사의 소득에 대하여 부과된 외국법인세액 중 동 수입배당금액에 대응하는 금액으로 「조세특례제한법 시행령」§104의3 규정에 따라 계산된 금액은 「법인세법」§57 ①의 규정에 의한 세액공제 또는 손금산입되는 외국법인세액으로 보는 것임(서면2팀-650,2005.5.3)
- 내국법인이 중국자회사로부터 2008.1.1. 이전에 발생한 이익잉여금을 재원으로 한 배당을 수취하면서 간주외국납부세액공제를 적용받은 경우, 중국자회사의 소득에 대하여 부과된 법인세액 중 당해 배당금에 대응하는 금액은 조세조약이 정하는 범위 안에서 법인세법 제57조 제4항에서 규정하는 간접외국납부세액공제를 추가로 적용할 수 있는 것임(국제세원-489, 2010.11.02)