

(i) 2개 이상의 국외사업장을 둔 내국법인이 어느 한 외국에서 결손이 난 경우 외국납부세액 공제한도 계산을 위한 국별 국외원천소득금액은, 결손금을 각국의 소득에 안분하여 차감한 금액임 (ii) 위와 같은 안분 차감은 한·중 조세조약의 외국납부세액공제 조항에 어긋나지 않음

1. 개요¹

원고는 미국과 중국을 포함한 2개 이상의 국가에 국외사업장을 두고 사업을 영위해 온 내국법인입니다. 원고는 국내사업과 중국사업에서는 흑자를 보고 미국사업에서는 적자를 보았습니다. 가령 국내원천소득이 100원, 중국원천소득이 150원, 미국원천소득이 (-)50원이고 세 나라 모두 세율이 20%로 같다고 가정하면, 아직 외국납부세액을 공제하기 전 단계에서 원고의 전세계소득 200원에 대한 법인세는 40원입니다. 원고는 중국에 낸 세금 30원에 대한 공제한도²를 $40원 \times 150/200원 = 30원$ 으로 계산하여 중국 세금 30원 전액을 공제받고 $40원 - 30원 = 10원$ 만 납부하였습니다. 국세청은 미국 결손금 50원을 국내원천소득 100원과 중국원천소득 150원의 비율(2:3)로 안분해서 국내원천소득에서 20원을, 중국원천소득에서 30원을 차감하여 순소득을 각 $100원 - 20원 = 80원$ (국내)과 $150원 - 30원 = 120원$ (중국)으로 조정한 뒤 중국세액에 대한 공제한도를 $40원 \times 120/200원 = 24원$ 으로 보았습니다. 부수적 쟁점으로 원고는 국세청의 법해석은 국내법 해석론으로는 통용될지 몰라도 한중 조세조약에 어긋난다고 주장하였습니다.

2. 판결의 요지

외국납부세액공제 한도의 계산에 대해 대법원은 국세청 편을 들었습니다. 2개 이상의 국외사업장을 가진 내국법인의 외국납부세액 공제한도를 정할 때 “어느 국가의 소득금액이 결손인 경우…그 결손금을 국가별 소득금액 비율에 따라 안분하여 국가별 소득금액에서 차감”하여야 한다는 것입니다. 조세조약의 외국납부세액 공제 조항에 어긋난다는 시비에 대해서는 같은 조항은 공제한도 계산을 국내법에 맡기고 있다고 보았습니다.

3. 시사점

법인세법 시행령에서는 외국납부세액 공제한도를 계산함에 있어서 국외사업장이 2개 이상의 국가에 있는 경우에는 국가별로 구분하여 이를 계산한다고 규정하고 있으나³, 어느 국가의 소득금액이 결손일 때 그 결손금을 국가별 원천소득의 계산과정에서 어떻게 취급하여야 할지에 대해 별도의 내용을 두고 있지 않습니다.

대법원은 이와 같이 어느 국외사업장의 소득금액이 결손일 경우의 국외원천소득은 외국납부세액 공제제도 및 공제한도가 마련된 목적 및 취지를 토대로 체계조화적으로 그 결론을 도출함이 타당하다고 하면서, 어느 국외사업장에서 발생한 결손금이 다른 외국의 국외사업장에서 생긴 소득금액에서 전혀 차감되지 않는다고 보게 되면 해당 결손금이 실질적으로 내국법인의 원천소득에서만 차감되고, 나아가 국내 법인세액 중 국내원천소득의 기여로 생긴 부분까지 외국납부세액 공제의 대상이 되는 셈이 되어 국내 원천소득에 대한 과세권이 잠식되는 결과가 발생한다는 점에서 국가별 소득이 국내 법인세액 산출에 기여한 정도에 비례하여 결손금을 안분하여 차감하는 방식을 취하는 것이 타당하다고 보았습니다.

이 사건에서 국외원천소득을 한 단위로 묶는다면 국외원천소득(순소득)은 $150\text{원} - 50\text{원} = 100\text{원}$ 입니다. 그렇게 보면 공제한도는 $40 \times 100 / 200 = 20\text{원}$ 이 될 것입니다. 그런데 법인세법 시행령에서 공제한도는 국가별로 계산하여야 한다고 규정하고 있으므로 중국사업장에 대하여 별도로 공제한도를 계산하면, 먼저 원고가 주장하는 방식에 의하는 경우에는 $40 \times 150 / 200 = 30$ 이 되고 대법원 판결에 의하는 경우에는 $40 \times 120 / 200 = 24$ 가 됩니다. 대법원은 이와 같이 내국법인까지 포함하여 결손금을 안분비례하는 방식을 취함으로써 국외사업장에서 발생한 결손금의 국가별 배분에 균형점을 모색하면서 결과적으로 내국세액이 부당하게 감소되는 것을 막고자 한 것으로 추측됩니다. 국외원천소득을 한 단위로 보는 이른바 일괄한도제를 택하면 되는데 왜 법은 국별로 따로 한도를 계산한다고 정하고 있을까요? 일괄한도제에서는 한국보다 세율이 높은 국가에서 발생한 한도초과세액을 한국보다 세율이 낮은 국가에서 발생한 한도미달세액을 이용하여 추가로 세액공제를 받을 수 있고, 또 고세율국에 투자해 한도초과가 발생한 기업은 공제한도를 늘리기 위해 저세율국에 자금을 보내 인위적인 국외원천소득을 창출하려 할 것이기 때문입니다. 이리하여 미국 등 여러 나라에서는 소득을 종류별로 구분해서 한도를 따로 계산하는 제도를 두고 있지만 세제가 워낙 복잡해집니다. 이 사건에서는 국별 한도 위에 일괄한도를 다시 얹으면 문제가 풀렸겠지만 법해석으로 넘어갈 수 있다고 본 듯합니다.

¹ 대법원 2026. 6. 25. 선고 2026두30340 판결.

² 공제 전 산출세액 X 중국원천소득/전세계소득

³ 구 법인세법 시행령(2019. 2. 12. 대통령령 제29529호로 개정되기 전의 것) 제94조 제7항.

관련구성원

백제흠

대표변호사

02-316-4052

jhebaik@shinkim.com

윤진규

변호사

02-316-1614

도훈태

변호사

02-316-4090

htdoh@shinkim.com

윤준석

변호사

02-316-7212

jkyoon@shinkim.com

jseyoony@shinkim.com

Copyright SHIN & KIM LLC. All rights reserved.