SHIN&KIM
법무법인(유) 세종

# 독자적 과세권을 가진 괌·사이판은 외국납부세액공제의 국별한도 계산에서 미국과 별개의 '국가'로 봄

## 1. 개요[1]

원고는 미국의 하와이, 캘리포니아, 뉴욕과 미국령인 괌 등에 국외사업장을 두고 있는 내국법인으로, 괌 소재 국외사업장을 통해 괌과 북마리아나 제도의 사이판에서 보험상품을 판매하였습니다. 원고는 해당 지역에서 발생한 소득에 대하여 괌 정부와 북마리아나 제도 정부에 각각 법인세를 신고·납부하였습니다. 원고는 당초 2015 내지 2019 사업연도 법인세를 신고하면서 미국과 괌·북마리아나 제도를 서로 별개의 국가로 보아, 미국 연방정부에 납부한 세액과 괌 및 북마리아나 제도 정부에 납부한 세액을 구분하여 국가별 외국납부세액 공제한도금액을 계산하였습니다. 구 법인세법 시행령[2] 제94조 제7항에서 외국납부세액 공제한도금액을 계산할 때 국외사업장이 둘 이상의 국가에 있는 경우에는 국가별로 구분하여 계산하도록 규정하고 있기 때문입니다.

그러나 원고는 이후 괌과 북마리아나 제도는 미국의 영토이고 미국 내국세법(Internal Revenue Code)을 해당 지역의 국내 세법으로 적용하는 이른바 '미러 코드(Mirror Code)' 지역으로서[3] 미국과 동일한 법인세율이 적용된다는 등의 이유로, 미국과 괌·북마리아나 제도를 하나의 '국가'로 보아 외국납부세액 공제한도금액을 다시 계산해야 한다고 주장하였습니다. 이에 따라 초과납부한 법인세의 환급을 구하는 경정청구를 하였으나, 과세관청은 미국, 괌 및 북마리아나 제도를 각각 별개의 국가로 보아야 한다는 이유로 이를 거부하였습니다.

## 2. 판결의 요지

대법원은 구 법인세법 시행령 제94조 제7항에서 정한 '국가'의 의미가 국제법상 독립된 주권국가에 한정되는 것은 아니라고 판단하였습니다. 독립된 주권국가는 아니더라도 국외원천소득에 대한 조세에 관하여 별도의 법제와 관할권을 가진 정부 또는 그 권한이 미치는 지역도 외국납부세액공제의 국가별 한도 계산에서는 하나의 '국가'에 포함될 수 있다고 보았습니다.

대법원은 먼저 외국납부세액공제에 한도를 두는 취지를 고려하였습니다. 국외원천소득에 대한 외국 법인세를 전세계소득(=국내원천소득+국외원천소득)에 대한 우리나라 법인세에서 공제받는 것은 우리나라의 세율을 한도로 합니다. 이 한도가 없으면 국내원천소득에 대한 우리나라의 과세권까지 외국납부세액으로 잠식되어 버리기 때문입니다. 한도를 두는 방식으로 예전에는 국가별 한도와 전세계 일괄 한도 중 하나를 선택할 수 있도록 하였으나, 2015년부터는 국가별 한도만 적용하도록 개정되었습니다. 저세율국에서 발생한 소득을 고세율국의 외국납부세액과 통산하여 과도한 세액공제를 받는 것을 방지하기 위한 것입니다. 대법원은 이러한 외국납부세액공제 제도의 목적과 국가별 한도만 적용하기로 한 제도 변경의 취지를 고려하면, '국가'를 형식적인 국제법상 주권국가 여부만을 기준으로 판단할 수 없다고 보았습니다. 외국납부세액공제의 국가별 한도에서 말하는 '국가'란 해당 지역이 독립된 주권국가인지보다는 그 지역에서 발생한 소득에 대하여 독자적인 과세권을 행사하고 별도의 세법 및 과세관할을 가지고 있는지를 중심으로 판단해야 한다고 보았습니다.

이리하여 대법원은 괌과 북마리아나 제도를 미국과 별개의 국가로 보았습니다. 미국 내국세법은 지리적 의미의 '미국'을 50개 주와 컬럼비아 특별구로 정의하고 있고, 괌과 북마리아나 제도는 미국 세법상 원칙적으로 별개의 지역으로 취급됩니다.[4] 괌에서 발생한 소득에 대해서는 괌 세무당국이, 북마리아나 제도에서 발생한 소득에 대해서는 북마리아나 제도 정부가 각각 자신의 세법체계에 따라 과세권을 행사합니다. 한·미 조세조약에서도 지리적 의미의 미국에 괌과 북마리아나 제도가 포함되지 않습니다.[5] 괌과 북마리아나 제도가 미국 내국세법을 차용한 '미러 코드'를 적용하여 법인세율이 미국과 같다는 사정도 결론에 영향을 미치지 않았습니다(실상 괌이나 북마리아나의 실효세율이 미국과 같다면 원고가 이 사건 소를 내지도 않았을 것입니다). 동일한 세율이 적용되는 것은 미국 내국세법을 지역 세법의 기초로 차용한 결과일 뿐이고, 각 지역에는 별도의 과세주체와 세법체계 및 지역적 특성에 맞춘 세부 규정이 존재하기 때문입니다. 따라서 미국과 괌·북마리아나 제도를 각각 구분하여 외국납부세액 공제한도금액을 계산한 과세처분은 적법하다고 판단하였습니다.

## 3. 시사점

제국주의 시대의 유산으로 영국, 프랑스, 미국이 현실적으로 지배하는 지역 가운데에는 국제법이나 헌법상 지위가 특이한 곳들이 아직 많이 남아 있습니다. 미국 국세청에 세금을 내면서 국회의원은 내지 못하고 투표권이 없는 대표자만 보내는 곳도 있고 미국 국세청에 아예 세금을 안 내는 지역들도 있습니다. 영국의 구 식민지는 한결 더 많고 복잡합니다. 재정자주권이 있는 지역이라고 하더라도 실상 미국이나 영국정부의 재정지원 덕에 겨우 유지되는 지역들도 있습니다. 국제법이나 헌법의 시각에서 국가가 아니라고 하더라도 개별적 법률의 해석적용에서 독립국처럼 다룰 필요가 있다면 그렇게 다루어야 한다는 것이 이번 판결의 의의입니다. 생각하면 당연한 것이 가령 홍콩은 중국의 일부일 뿐이지만 우리나라는 홍콩과 조세조약도 맺고 있고 투자협정도 맺고 있습니다. 우리나라와 북한 사이에도 사실상의 조세조약이 있습니다.

[1] 대법원 2026. 10. 30. 선고 2026두31120 판결.
[2] 2020. 2. 11. 대통령령 제30396호로 개정되기 전의 것, 이하 같습니다.
[3] 미국세법을 그대로 차용해다 쓰면서 미국세법에서 '미국'이라는 말을 괌이나 북마리아나로 바꾸어 읽습니다. 미국의 다른 속령(territory)도 그런 곳이 많습니다. 우리나라 해방 직후 일본법을 아직 그대로 의용(依用)하던 시절을 생각해보면 됩니다.
[4] 미국 내국세법 제7701조.
[5] 「대한민국과 미합중국간의 소득에 관한 조세의 이중과세 회피와 탈세방지 및 국제무역과 투자의 증진을 위한 협약」 제2조 제1항 제b호 ( ii )목.

## 관련구성원


### 백제흠
대표변호사

02-316-4052
jhebaik@shinkim.com

### 도훈태
변호사

02-316-4090
htdoh@shinkim.com

### 윤진규
변호사

### 윤준석
변호사

02-316-1614
jkyoon@shinkim.com

02-316-7212
jseyoon@shinkim.com

Copyright SHIN & KIM LLC. All rights reserved.