

# 제57조 외국납부세액공제 등



## 제57조의 요약

- 외국법인세액은 당연도 법인세액(지가급등토지 등 양도소득에 대한 법인세액은 제외)×국의 원천소득의 과세표준에서의 구성비율을 세액공제하는 방법과 당해 외국납부법인세액 자체를 손금산입하는 방법 중 선택 적용
- 외국법인세액(세액공제·손금산입 가능)의 범위(법인의 소득에 대해 부과되는 세액과 관련 부가세액)
  - ① 실제 납부한 외국법인세액
  - ② 의제외국법인세액(조세조약체결된 상대방국에서 세액감면받은 경우 세액납부액으로 봐줌)
  - ③ 간주외국법인세액(배당금액의 원천인 당해 외국법인소득에 부과된 외국법인세액 자체액의 모기업 출자지분비율 안분액)
  - ④ 외국법인의 소득에 대해 출자자인 내국법인이 직접 부담한 세액
- 외국납부세액 공제한도액 계산
 
$$\text{당해 사업연도의 법인세} \times \frac{\text{국외원천소득} - \text{감면국외원천소득} \times \text{감면율}}{\text{당해 사업연도 과세표준}} = \text{외국납부세액 공제한도액}$$
- 외국납부법인세액이 당연도 공제한도를 초과하면, 초과세액은 다음 연도부터 5년내에 매연도 공제범위내에서 이월공제됨.



## ● 제57조

### 【외국납부세액공제 등】

- ① 내국법인의 각 사업연도의 과세표준에 국외원천소득이 포함되어 있는 경우 그 국외원천소득에 대하여 대통령령으로 정하는 외국법인세액(이하 이 조에서 “외국법인세액”이라 한다)을 납부하였거나 납부할 것이 있는 경우에는 제21조제1호에도 불구하고 다음 각 호의 방법 중 하나를 선택하여 적용받을 수 있다. (2010. 12. 30 개정)
- 1. 제55조에 따라 산출한 해당 사업연도의 법인세액(토지등 양도소득에 대한 법인세액은 제외한다)에 국외원천소득이 해당 사업연도의 과세표준에서 차지하는 비율(「조세특례제한법」이나 그 밖의 법률에 따라 면제되거나 세액 감면을 적용받는 경우에는 대통령령으로 정하는 비율)을 곱하여 산출한 금액을 한도(이하 이 조에서 “공제한도”라 한다)로 외국법인세액을 해당 사업연도의 법인세액에서 공제하는 방법

2. 국외원천소득에 대하여 납부하였거나 납부할 외국법인세액을 각 사업연도의 소득금액을 계산할 때 손금에 산입하는 방법

② 외국정부에 납부하였거나 납부할 외국법인세액이 공제한도를 초과하는 경우 그 초과하는 금액은 해당 사업연도의 다음 사업연도 개시일부터 5년 이내에 끝나는 각 사업연도에 이월하여 그 이월된 사업연도의 공제한도 범위에서 공제받을 수 있다. (2010. 12. 30 개정)

③ 국외원천소득이 있는 내국법인이 조세조약의 상대국에서 해당 국외원천소득에 대하여 법인세를 감면받은 세액 상당액은 그 조세조약으로 정하는 범위에서 제1항에 따른 세액공제 또는 손금산입의 대상이 되는 외국법인세액으로 본다. (2010. 12. 30 개정)

④ 내국법인의 각 사업연도의 소득금액에 외국자회사로부터 받는 이익의 배당이나 잉여금의 분배액(이하 이 조에서 “수입배당금액”이라 한다)이 포함되어 있는 경우 그 외국자회사의 소득에 대하여 부과된 외국법인세액 중 그 수입배당금액에 대응하는 것으로서 대통령령으로 정하는 바에 따라 계산한 금액은 조세조약으로 정하는 범위에서 제1항에 따른 세액공제 또는 손금산입되는 외국법인세액으로 본다. (2010. 12. 30 개정)

⑤ 제4항에서 “외국자회사”란 내국법인이 의결권 있는 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 10(「조세특례제한법」 제22조에 따른 해외자원개발사업을 하는 외국법인의 경우에는 100분의 5를 말한다) 이상을 출자하고 있는 외국법인으로서 대통령령으로 정하는 요건을 갖춘 법인을 말한다. (2010. 12. 30 개정)

⑥ 내국법인의 각 사업연도의 소득금액에 외국법인으로부터 받는 수입배당금액이 포함되어 있는 경우로서 그 외국법인의 소득에 대하여 해당 외국법인이 아니라 출자자인 내국법인이 직접 납세의무를 부담하는 등 대통령령으로 정하는 요건을 갖춘 경우에는 그 외국법인의 소득에 대하여 출자자인 내국법인에게 부과된 외국법인세액 중 해당 수입배당금액에 대응하는 것으로서 대통령령으로 정하는 바에 따라 계산한 금액은 제1항에 따른 세액공제 또는 손금산입의 대상이 되는 외국법인세액으로 본다. (2010. 12. 30 개정)

⑦ 제1항부터 제6항까지의 규정에 따른 세액공제 또는 손금산입에 필요한 사항은 대통령령으로 정한다. (2010. 12. 30 개정)

## I. 외국납부세액에 대한 세액공제

### 1. 본 조의 개요

내국법인은 전세계소득에 대하여 납세의무가 있으므로 본국 이외에 해외에서도 소득이 발생하면 이를 익금으로 하여 법인세를 납부한다. 그런데 해외에서 발생된 소득에 대하여는 해당 외국에서도 법인세를 부과하는데 원천징수되거나 자진신고납부하기도 한다. 그러나 내국법인은 외국에서 받은 소득의 세액공제 전 전 금액을 익금으로 하며, 이에 대해 법인세율이 곱해지면 동일한 해외소득에 대해 외국에서도 법인세를 내고 내국에서도 내므로 이중과세를 당하게 된다. 이를 위해 외국납부세액공제가 필요한 것이다.

본 조 규정을 요약하면 법인의 당 연도 소득에 국외원천소득이 포함되어 있고 당해 국외원천소득에 대하여 외국에서 법인세를 납부하였거나 납부할 것이 있는 때에 당해 사업연도소득에 대한 법인세 산출세액(토지 등 양도소득에 대한 법인세액은 제외)에 당해 국외원천소득이 당해 사업연도의 과세표준에서 차지하는 비율(국외원천소득에 대해 면제·감면받은 경우 면제·감면분 제외)을 곱하여 산출한 금액 한도내에서 외국법인세액을 당해 사업연도의 법인세액에서 공제하거나 외국납부 법인세액을 소득금액계산상 손금산입할 수 있다.

또한 외국자회사나 외국손회사의 일반법인소득(자체 법인세)에 대한 법인세 부담액 자체도 외국법인세액으로 보아 세액공제나 손금산입이 가능하다. 물론 해당 세액계산금액 해당액은 세액공제 등이 가능한 대신 본 법 제15조제2항제2호에 의거 의제배당으로 하여 익금산입한다.

### 2. 법률적 이중과세의 방지와 외국납부세액공제

#### ① 내국법인의 전세계소득 과세

내국법인이 해외로 진출하여 외국에서 취득하는 소득인 국외원천소득에 대하여는 당해 외국의 소득세법에 의하여 그 나라에서 법인소득세를 납부하는 것이 일반적인데, 따라서 내국법인의 국외사업장 등에서 발생하는 국외원천소

특에 대하여는 국내에서만 과세되는 국내원천소득과는 달리 외국 및 우리나라에서 이중으로 법인세가 과세되는 결과가 된다.

따라서 동일소득에 대해 국외와 국내에서 이중으로 과세되는 문제를 해결해 주어야 하는데 본 조의 외국납부세액공제규정으로서 가능하게 되었다.

## ② 이중과세의 방지

법인세법상 내국법인은 그 소득의 원천에 관계없이 전세계에서 얻은 소득에 대하여 법인세 납세의무가 있는 무제한납세의무자이므로 내국법인은 법인세법에 의하여 국외원천소득과 다른 소득을 합산하여 계산한 법인세를 우리나라에서 납부하여야 한다. 동일소득에 대한 현지국과세와 본국과세의 이중과세의 부담을 경감하기 위하여 내국법인이 외국에서 납부한 법인세액도 한국 법인세의 선납분으로 보아 우리나라의 법인세액에서 공제받을 수 있도록 하는 것이다.

또한 외국자회사나 외국손회사의 법인소득에 대한 일반 법인세도 간주외국납부세액으로 하여 세액공제(손금산입도 가능)가 적용되도록 하여 이중과세가 경감되도록 하였다. 단, 해당 외국법인세액은 의제배당으로 법인의 익금에 산입된다.

## 3. 세액공제의 개요

### 1) 세액공제의 목적과 조세지원방안

#### ① 조세지원의 종류와 세액면제 등과의 비교

조세지원 방법으로 과세를 원천적으로 면제하는 비과세·익금불산입·소득공제 등이 있고 세액을 경감하는 것으로 세액감면·세액면제·세액공제 등이 있다. 일반적으로 세액공제는 직접적 혜택의 일종인데, 외국납부세액공제는 특별한 혜택이라기 보다는 각 국간의 조세법률차이에 따른 이중과세나 상충관계를 해결하는 당연한 규정이라 보아야 한다.

#### ② 세액공제·손금산입 중 선택과 간주외국납부세액공제

국외원천소득에 대한 이중과세방지와 해외진출에 관련하여 조세를 지원하는 방법에 대해 종전에는 법인세법에서 세액공제, 조세특례제한법에서 손금산입

방법 등을 규정하였는데 1995년부터는 법인세법 규정으로 통일되면서 모든 조세지원방법을 일목요연히 규정하고 있다.

즉, 외국납부세액에 대해 이를 법인세의 선납세액으로 보아 세액공제하거나 손금산입하며, 세액이 부족하여 공제안된 금액은 5년간 이월공제한다. 이밖에 조세협약 상대방 국가의 국외원천소득에 대해 조세감면된 세액에 대하여는 세액을 납부한 것으로 간주하여 세액공제나 손금산입을 적용하고 있다.

## 2) 세액공제의 유형과 종류

세액공제의 종류에 대하여 현재로서는 본 조에 의한 외국납부세액공제와 제 58조의 재해손실에 대한 세액공제의 두가지가 있다. 이러한 법인세법상 세액공제 이외에 조세특례제한법상 세액공제는 다음과 같은데 조세특례제한법의 개정예 따라 계속적으로 그 범위와 유형이 변동되어 왔다.

◎ 중소기업투자세액공제, 기술 및 인력개발에 대한 세액공제, 기술·인력개발설비 투자세액공제, 생산성향상설비 투자세액공제, 특정설비 투자세액공제, 임시투자세액공제, 중고설비투자세액공제, 산업합리화시설 투자세액공제, 지방이전기업의 설비투자세액공제, 의료기기투자세액공제 등이 있다.

## II. 외국납부세액의 공제 및 계산 (법 제57조제1항제1호)

### 1. 외국납부세액의 공제요건

외국납부세액공제는 국외원천소득을 포함하여 전세계 소득에 대하여 과세되는 내국법인만에 한하여 적용된다. 이 중에서 각 사업연도의 과세표준에 해외에서 발생한 국외원천소득이 포함되어 있고 당해 국외원천소득에 대하여 해외에서 당해 외국의 법률에 의한 외국법인세액을 납부하였거나 납부할 것이 있는 경우만 적용한다. 따라서 내국법인이 아니거나, 국외원천소득이 없거나, 외국에서 납부하는 법인세액이 없는 경우라면 적용되지 않는다.

## 1) 내국법인의 국외원천소득

외국납부세액공제는 국내와 국외 등 전세계에서의 원천소득에 대하여 법인세를 납부할 의무가 있는 내국법인에게 적용된다. 또한 당해 법인의 국외원천소득에 대하여 납부하였거나 납부할 세액이 있는 경우에만 적용하므로 국내원천소득에 대하여만 법인세를 납부할 의무가 있는 외국법인의 경우에는 적용되지 않는다.

## 2) 외국법인세액의 발생

외국법인 세액을 해외에서 납부하거나 징수당해야 한다. 법인의 각 사업연도의 과세표준에 국외원천소득이 포함되어 있다 하여도 당해 국외원천소득에 대하여 납부하였거나 납부할 외국법인세액이 없거나 감면받은 세액도 없다면 이중과세문제가 없으므로 본 조 규정이 적용되지 않는다.

## 2. 외국납부세액공제금액의 계산

### ① 외국납부세액공제한도 계산공식

외국납부세액으로 공제되는 금액은 당해 사업연도의 과세표준에 포함된 국외원천소득에 대하여 납부하였거나 납부할 외국법인세액을 원칙으로 하되, 납부하였거나 납부할 외국법인세액 전액에 대하여 무조건 외국납부세액공제를 인정하는 것이 아니라 본 조의 표현인 당해 사업연도의 법인세액에 국외원천소득이 당해 사업연도의 과세표준에서 차지하는 비율을 곱하여 산출한 금액이라는 규정내용에 따라 상대적 소득비율에 의한 공제한도계산액 이하로 하도록 하고 있다.

#### [외국납부세액 공제한도액]

$$\text{외국납부세액} \leq \text{당해 사업연도의 총 법인세액} \times \frac{\text{국외원천소득} - \text{감면국외원천소득} \times \text{감면율}}{\text{당해 사업연도의 과세표준}}$$

(납부하였거나 납부할) (토지양도소득 법인세는 제외)

공제가능 외국법인세액은 국외원천소득에 대하여 납부하였거나 납부할 외국

법인세액과 상기 산식에 의하여 계산된 금액 중 적은 금액만을 말한다. 시행령과 시행규칙 규정은 다음과 같다.

**관련법령**

❶ **시행령 제94조 【외국납부세액의 공제】**

② 법 제57조제1항제1호에서 “대통령령으로 정하는 비율”이란 다음의 비율을 말한다.

(2011. 6. 3 개정)

$$\frac{\text{국외원천소득} - \text{국외원천소득 중 기획재정부령이 정하는 금액}}{\text{당해 사업연도의 과세표준}}$$

▲ **시행규칙 제47조 【외국납부세액공제】**

영 제94조제2항에서 “기획재정부령이 정하는 금액”이라 함은 「조세특례제한법」 기타 법률에 의한 면제 또는 세액감면의 대상이 되는 국외원천소득에 당해 면제 또는 감면 비율을 곱하여 산출한 금액을 말한다. (2008. 3. 31 개정)

**1) 당해 사업연도 법인세액**

상기 산식에서 당해 사업연도 법인세는 일반적으로 계산된 법인세이다. 즉, 당해 국외원천소득이 포함되고 제반공제나 감면 등이 반영된 각 사업연도 소득에 대한 법인세만이다. 따라서 지가급등지역 등의 토지 등 양도소득에 대한 법인세액은 포함되지 않는다.

**2) 납부하였거나 납부할 외국납부세액의 개념과 계산**

① **정상적 납부대상이 되는 확정세액**

외국납부세액공제는 정상적 과세소득 계산에서 해외에서와 국내에서 이중으로 부과될 세금을 한쪽이라도 없애주어 다른 국내소득과 같은 법인세부담만 주겠다는 뜻이다. 따라서 정상적인 과세소득계산과 납부절차상의 세금만 해당된다.

예를 들어 외국에서 납부한 의무불이행가산세·가산금·법령위배로 인한 벌과금적 세금불이익 등은 해당되지 않고 당기에 반영된 소득에 대한 세금만 해당된다.

## ② 납세확정세액의 공제

해외에서 납부의무로 확정된 세액만 공제해야 한다. 확정된 세액이라면 이미 납부한 경우도 있고 납부하여야 할 금액도 가능한데 미확정세액은 대상아니고, 향후 확정되면 가능하다. 즉, 납부하였거나 납부할 것으로 확정된 금액을 외국납부세액으로 한다.

## ③ 과세표준에 포함된 국외원천소득에 대한 납부세액

동일한 소득에 대해서 국내와 해외에서 이중과세되는 문제점을 없애기 위한 것이므로 당 연도의 과세소득이나 과세표준에 포함된 국외원천소득에 상당하는 외국납부세액만 해당한다. 따라서 전사업연도에 반영된 해외소득에 대한 세금은 당 연도에 공제되지 않고 전년도 세액신고서를 수정신고하거나 경정하여야 한다. 사업연도가 배분되어 귀속되면 세액공제도 안분한다.

## ④ 납부할 세액의 원화환산평가

외국납부세액공제 계산상 외화로 납부된 외국법인세액의 원화환산을 위해서는 납부한 때의 기준환율 또는 재정환율로 적용한다고 다음 시행규칙이 규정하고 있다.

### 관련법령

#### ▲ 시행규칙 제48조 【외국납부세액 공제시의 환율적용】

- ① 외국납부세액의 원화환산은 외국세액을 납부한 때의 「외국환거래법」에 의한 기준환율 또는 재정환율에 의한다. (2005. 2. 28 개정)
- ② 당해 사업연도중에 확정된 외국납부세액이 분납 또는 납기미도래로 인하여 미납된 경우 동 미납세액에 대한 원화환산은 그 사업연도종료일 현재의 외국환거래법에 의한 기준환율 또는 재정환율에 의하며 사업연도종료일 이후에 확정된 외국납부세액을 납부하는 경우 미납된 분납세액에 대하여는 확정일 이후 최초로 납부하는 날의 기준환율 또는 재정환율에 의하여 환산할 수 있다.

### 3) 국외원천소득의 범위

#### ① 우리나라 세법상 개념에 의한 국외원천소득

내국법인의 전세계소득 중 국내원천소득은 국내에서만 과세되므로 이중과세의 문제가 없다. 그러나 해외에서 발생하는 국외원천소득은 당해 국가의 세법에 따른 조세 혹은 조세협약에 따른 조세가 부과되는데, 이러한 국외원천소득에 대한 해외납부세액이 해당된다. 여기서 국외원천소득은 한국의 법인세법상의 기준에 의거 소득원천을 결정하고 우리나라 세법에 의하여 그 소득의 금액을 계산하는 것이다.

#### ② 소득의 직접적 원천의 국외소재

국외원천소득이란 소득발생의 직접적 원천행위나 대상이 국외에 소재하여야 한다. 따라서 국내에서의 행위에 따라 국내에서 들어오는 소득으로서 국내원천과 국외원천이 섞여 있으면 배분한다. 그러나 대부분 해외에서 들어오는 소득은 대부분 국외원천소득이다.

#### ③ 국내비용 중 국외원천소득 해당손금의 차감계산

소득이란 총 수입금액에서 관련 직·간접비용을 차감하여 계산된다. 따라서 해외수입에 직접 대응되는 해외발생비용은 당연히 차감되며, 해외에서 비용차감후 순액이 귀속되더라도 국내에서 대응될 경비나 간접경비가 있으면 차감한다. 예를 들어 해외배당소득에 대한 국내충당 준비비용인 해외투자 손실준비금 등은 해외배당수입의 차감항목이다. 또한 외국지점 수입에 대한 국내공통 간접경비 배부액도 차감항목이다.

#### ④ 우리나라의 사업연도 기준에 의한 국외원천소득

각 사업연도의 과세표준금액에 포함된 국외원천소득의 계산에 있어서 국외사업장 등이 소재한 외국의 사업연도와 우리나라의 사업연도가 상이한 경우가 많다. 이때 국외원천소득은 우리나라의 사업연도를 기준으로 계산하여야 한다.

즉, 국외원천소득이 법인에 과세표준에 산입되어 있는 과세기간 또는 사업연도를 기준으로 한다는 뜻이다.

#### 4) 국외원천 순소득금액의 계산

국외원천소득이란 국외원천총수입에서 비용 기타 비용과 제반공제항목을 차감한 순과세소득을 뜻한다. 다음의 시행령은 외국납부세액의 공제한도액계산과 관련하여 과세표준과 국외원천소득금액의 계산시 공제될 이월결손금이나 비과세소득 등은 소득금액에 비례하여 안분계산 차감하여 순소득을 계산하도록 규정하고 있다.

#### 관련법령

##### ① 시행령 제94조 【외국납부세액의 공제】

⑥ 제96조제1항의 규정은 외국납부세액에 대한 세액공제의 한도액을 계산함에 있어서 이를 준용한다.

##### ① 시행령 제96조 【감면 및 세액공제액의 계산】

법 제59조제2항에 따라 감면 또는 면제세액을 계산할 때 각 사업연도의 과세표준계산 시 공제한 이월결손금·비과세소득 또는 소득공제액(이하 이 항에서 "공제액등"이라 한다)이 있는 경우 감면 또는 면제되는 소득은 다음 각 호의 금액을 공제한 금액으로 한다.

(2010. 12. 30 개정)

1. 공제액등이 감면사업 또는 면제사업에서 발생한 경우에는 공제액 전액
2. 공제액등이 감면사업 또는 면제사업에서 발생한 것인지가 불분명한 경우에는 소득금액에 비례하여 안분계산한 금액

### 3. 2국 이상 외국납부세액의 공제금액계산

#### 1) 외국납부세액의 각국별 혹은 일괄 안도액 계산방법의 선택

##### ① 국가별 한도계산과 일괄계산방법간의 선택

기업이 국제화될수록 국외원천소득의 발생원천이 여러 나라로 확산되는데 법인의 국외사업장이 2개 이상의 해외국가에 있다면 2개 이상의 외국에서 납부하였거나 납부할 외국납부세액의 공제금액계산은 각 국가별로 별도로 계산하거나 모든 외국세액을 합한 후 일괄계산방법 중 선택할 수 있다고 다음 시행령이 규정하고 있다.

**관련법령**

❶ 시행령 제94조 【외국납부세액의 공제】

⑦ 법 제57조제1항제1호의 규정에 의한 공제한도를 계산함에 있어서 국외사업장이 2 이상의 국가에 있는 경우에는 국가별로 구분하여 이를 계산하는 방법과 국가별로 구분하지 아니하고 일괄하여 계산하는 방법 중 법인이 선택하여 적용할 수 있다.

② 결손발생시의 일괄계산방법과의 조정

여러 외국의 원천소득에 있어서 결손이 발생된 경우가 있다면 결손이 계상 안된 총 소득 중 각 국가별의 국외원천소득비율로 계상한 금액을 각 국가별 국외원천소득에서 차감하여 기준국외원천소득금액을 계상한다.

결손이 발생되면 국가별 한도계산방식개념에 일괄한도계산개념을 조정하여 과세 당국의 입장에서 유리하게 적용하는 것이다.

③ 국별한도계산방법과 일괄한도계산방법의 장단점 비교

법인세법상 외국납부세액 공제한도액 계산에 있어서 결손발생 국가가 없다면 국별한도액방법과 일괄한도계산방법이 거의 비슷하지만 일부 국가에 결손이 발생하면 그 결손금액을 결손이 발생하지 아니한 국가의 소득금액에서 차감하여 기준국외원천소득금액 및 공제한도액을 계산하기 때문에 순수한 국별한도액방법에 비하여 납세의무자에게 불리하다. 또한 국별한도액계산은 각 국별로 이익이 발생된 나라의 세액공제여부만 검토하고 결손이 발생된 나라의 세액부담경감은 고려하지 않는 것이다. 반면에 일괄한도계산은 각국별로 발생된 이익과 결손을 차감상계한 순 잔액에 대하여 외국납부세액 공제여부를 검토하므로 합리적이지만 외국납부세액 공제액이 적어진다.

**2) 국별한도계산방법과 일괄한도계산방법의 사례비교**

① 손익균등시 일괄한도계산방법의 일반적 유리

일괄한도계산은 전세계의 소득과 손실 등을 차감하고 많이 납부한 외국세액과 적게 납부한 외국세액 모두를 합산하여 외국납부세액을 계산하므로 한도초

과되는 국가가 있더라도 한도미달되는 국가에서도 공제될 수 있으므로 일괄납부가 유리할 수 있다. 즉, 해외원천소득과 당해 국가의 납세부담액의 비율이 균등되지 않은 경우는 일괄한도계산이 전체 공제액을 늘릴 수 있어 좋다.

특히 전세계에서 모두 이익이 발생되고 세금을 납부한 경우라면 일괄한도가 유리하다. 그러나 국가에 따라 이익발생하여 세액납부국가와 결손발생하여 세액미납부 국가가 섞여 있다면 국별한도로 하는 것이 그나마 발생한 외국납부세액을 공제할 수 있어 유리하다. 왜냐하면 이익과 손실이 상쇄되어 해외원천소득이 줄어들면, 이익발생국의 세금조차도 공제계산되지 않을 수도 있기 때문이다.

## ② 일괄한도계산방법이 유리한 경우

법인이 미국에서는 2,000의 소득에 800의 법인소득세를 미국에 납부하였고 영국에서는 1,500의 소득에 400의 법인세를 영국에 납부하였다. 한국내소득은 3,500이고 세율이 30%인 경우라면 일괄한도계산방법이 법인에게 유리하게 되는데 이는 외국에서의 소득크기에 비해 납부액의 담세율의 굴곡이 크기 때문이다. 다음의 계산사례와 같다.

### ㉠ 일괄한도액방법(유리)

국 가	국 별 원천소득	외 국 납부세액	산출세액 (세율 30%)	세액공제시의 한 도 액	실 제 의 세액공제액
미국	2,000	900(세율 높음)			
영국	1,500	400(세율 낮음)			
한국	3,500				
계	7,000	1,300	2,100	$2,100 \times \frac{3,500}{7,000} = 1,050$	1,050

### ㉡ 국별한도액방법(불리)

국 가	국 별 원천소득	외 국 납부세액	산출세액 (세율 30%)	세액공제시의 한 도 액	실 제 의 세액공제액
미국	2,000	900(세율 높음)		$2,100 \times \frac{2,000}{7,000} = 600$	600

영국	1,500	400(세율 낮음)		$2,100 \times \frac{1,500}{7,000} = 450$	400
한국	3,500				
계	7,000	1,300	2,100	1,050	1,000

③ 각 국별한도계산방법이 유리한 경우

법인이 영국에서는 1,500의 결손이 발생하여 법인세를 납부하지 않았으나 미국에서 원천된 2,000의 소득에 대하여는 900의 법인세를 납부하였고 한국내 원천소득은 4,000으로서 세율이 30%인 경우라면 다음과 같이 국별한도액방법이 법인에게 유리한 결과가 된다.

㉠ 국별한도액방법

국 가	국 별 원천소득	외 국 납부세액	산출세액 (세율 30%)	세액공제시의 한 도 액	실 제 의 세액공제액
미국	2,000	900		$1,350 \times \frac{2,000}{4,500} = 600$	600
영국	△1,500				
한국	4,000				
계	4,500	900	1,350	600	600

㉡ 일괄한도액방법

국 가	국 별 원천소득	외 국 납부세액	산출세액 (세율 30%)	세액공제시의 한 도 액	실 제 의 세액공제액
미국	2,000	900		500	
영국	△1,500				
한국	4,000				
계	4,500	900	1,350	$1,350 \times \frac{500}{4,500} = 150$	150

## 4. 외국법인세액의 범위와 계상 (시행령 제94조제1항)

### 1) 외국법인세액의 개념과 소득 조세

#### ① 소득에 대한 조세

법인의 법인세 이중과세의 방지를 위한 외국납부세액공제제도에 있어서 공제대상이 되는 외국법인세액은 본 법상의 법인세에 상응하는 외국의 조세를 말하는데 법인의 소득에 대하여 과세되는 조세에 한정된다.

우리나라에서 부과되는 법인소득조세, 즉 법인세와 같은 성격을 갖는 것이어야 한다. 따라서 법인의 이익이나 소득에 대해 부과되는 소득에 대한 조세이어야 한다. 그러나 부가가치세 등의 간접세는 해당되지 않으며 조세공과금·분담금 등도 해당되지 않는다.

#### ② 실질상의 법인소득 조세

법인의 소득계산상 이익이 있음을 전제로 하여 부과되는 소득조세만 해당된다. 또한 조세라는 명칭이 아니라 부과금 등이라 하여도 실질적으로 법인의 소득을 기준으로 부과되는 금액은 해당된다.

### 2) 외국법인세액의 유형

#### ① 법인소득에 대한 제반세액

다음의 시행령은 공제대상이 되는 외국법인세액의 유형으로 초과이윤세, 법인소득세, 소득의 부가세, 수입금액 등을 과표로 하여 부과되는 세금 등인데, 결국 본 법인세법의 관점에서 보아 법인소득증가에 따른 조세라 봄이 타당하다.

### 관련법령

#### ● 시행령 제94조 【외국납부세액의 공제】

① 법 제57조제1항 각 호 외의 부분에서 “대통령령으로 정하는 외국법인세액”이란 외국정부(지방자치단체를 포함한다. 이하 같다)에 의하여 과세된 다음 각 호의 세액(가산세 및 가산금은 제외한다)을 말한다. 다만, 「국제조세조정에 관한 법률」 제10조제1항에 따라 내국법인의 소득이 감액조정된 금액중 국외특수관계자에게 반환되지 아니하고 내국법인에게 유보되는 금액에 대하여 외국정부가 과세한 금액을 제외한다. (2011. 6. 3 개정)

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 수입금액 기타 이에 준하는 것을 과세표준으로 하여 과세된 세액

## ② 손소득에 대해 부과되는 조세

상기 시행령 제94조제1항제1호 및 제2호는 외국법인세액으로서 법인의 창출소득을 과세표준의 계산기준으로 하여 과세되는 세액 혹은 부가세액을 규정하므로 법인세법상의 법인세나 법인세에 대해 추가되는 세액을 말한다. 이러한 직접세액에는 우리나라 조세 개념상 법인세와 법인세에 부가하여 과세되는 소득할주민세 등을 들 수 있다(우리의 경우 법인세, 소득할주민세, 외국의 연방세, 지방세 포함). 영어적 표현으로는 부가되는 세(sur-tax)로 표시된다.

## ③ 총 수입금액에 부과되는 조세

상기의 제3호는 법인소득을 과세표준으로 과세된 세금과 동일한 유형의 세목으로서 소득아닌 수입금액 및 매출액 등 외형을 과표로 하여 부과되는 세액도 해당된다고 규정하고 있다. 국가에 따라서는 법인이 창출한 소득이나 이익보다는 받아들인 총 수입금액이나 매출액 등을 과표로 하여 과세하면서 이를 법인세, 소득세 등의 이름으로 사용하는 경우도 있기 때문이다.

예를 들어 이자수입·배당수입 등도 투자원가나 비용공제후의 이익개념이 없이 총수입에 일정비율은 원천징수하는 식으로 과세되는데 이러한 원천징수세액을 말한다.

## ④ 국제조세조정 금액의 미반환금액의 외국세액은 제외

국제조세조정에관한법률 규정상 상대방 국가와의 상호합의절차에 따라 내국법인소득이 감액조정되는 경우가 있는데 일반적으로 지급·반환된다. 그러나 해당감액이 반환되지 않고 유보된 금액 중 외국정부가 과세한 금액은 외국법인세액에서 제외한다.

### 3) 외국법인이 부담한 외국법인세액

해외에서 내국법인에 소득이나 수입금액을 지급함에 있어서 총 소득을 지급하면서 당사국의 세금을 소득수취자가 알아서 자진신고납부하는 방법이 있고 (총액방법), 계약상의 순소득을 지급하면서 당사국의 세금을 소득지급자가 전액 부담하는 방법(순액방법)이 있다. 후자의 방법을 순액지급방법이라 하는데 총 수입금액은 총액화(gross up) 방법으로 환산하여야 한다. 이러한 순액지급계약에서 해외당사국의 외국법인이 부담하기로 한 세액자체도 외국납부세액이 되는데, 외국납부세액 자체를 내국법인의 해외수입금액으로 익금산입하면서 외국납부세액을 선납세액으로 처리한다.

순액지급계약으로 외국법인이 알아서 납부한 세액을 계정처리상 선납세액으로 하여 장부 반영되어야 하며 이때는 동액을 내국법인의 추가수입으로 익금산입하고 내국법인의 당해 세액을 직접 부담하는 것과 동일한 효과가 발생되도록 하여야 한다. 회계처리는 다음과 같다.

(순지급액의 수취시) (차) 현금 15원, (대) 해외수입 15원  
 (지급자의 세액납부시) (차) 선납세 5원, (대) 해외수입 5원(선납세 5원이 외국  
 납부세액으로 공제  
 대상이다)

### 4) 외국법인세액이 아닌 것

#### ① 가산세 및 가산금

외국법인세액에 대한 가산세나 가산금은 납세자로서의 의무를 성실히 이행하지 아니함에 따른 세액으로서 경상적 법인세가 아니다. 따라서 이들은 공제 대상 외국법인세액에서 제외된다.

#### ② 국제조세조정 감액의 외국법인세액 제외

국제조세조정에 관한 감액 조정에 있어서 국외특수관계자에게 반환되지 않고 내국법인에 사내유보되는 금액을 외국정부가 세금부과했다라도 이런 금액은 실제부담 지출액은 아니므로 외국법인세액에서 제외한다.

## 5. 초과액의 5년간 이월공제 (법 제57조제2항)

외국납부세액을 세액공제하거나 손금산입할 수 있는바, 법인의 전체 과세소득이 없거나 적게 창출되는 경우 전체 법인세액 자체가 적지만, 외국납부세액이 큰 경우, 당해 사업연도에 외국법인 세액공제를 모두 적용하지 못할 수도 있다. 이때 세금절약효과를 극대화하기 위해 손금산입방법을 선택할 수도 있는데, 이 경우 비용에 대한 세율, 즉 외국납부세액의 약 28%(=28%×1.0) 법인세만 경감 받는 효과밖에 없다. 본 항은 법인이 당연도 세액이 적어 당연도 외국납부세액을 전액 공제받지 못한 경우 다음 사업연도부터 5년내에 종료하는 사업연도까지 계속 이월하여 세액공제하도록 규정함으로써, 가능한한 외국납부 법인세액 전액이 법인의 납부세액에서 공제 적용받을 수 있도록 하고 있는 것이다.

### III. 외국납부세액 손금산입방법 선택 (법 제57조제1항제2호)

#### 1. 세액공제방법과 손금산입방법의 선택가능

##### ① 법인의 임의적 선택가능

외국법인세액은 앞에서 설명한 공제한도액(국별한도 혹은 일괄한도)을 초과하지 아니하는 범위에서만 외국납부세액공제가 적용되므로, 당해 공제한도액을 초과한 금액만큼은 당해 사업연도의 외국납부세액으로 당장 공제되지 않는다. 물론 다음 사업연도부터 5년간 이월하여 공제되기는 하므로 법인의 손익에 따라 시간차이는 있지만 법인세가 어느 정도 계산되는 한 전액 공제도 가능하다. 그러나 장기적으로 계속 과세소득이 적어 결국 세액공제하지 못할 수도 있는데 법인의 이러한 불이익을 줄이기 위해 외국납부세액 전액을 각 사업연도의 소득금액계산상 손금에 산입할 수 있다고 본 호가 규정하고 있다.

총 소득에 대한 산출세액이 적거나 없는 경우 및 산출세액이 있더라도 한도계산에 의거 줄어들어 공제될 세액이 너무 적다면 법인은 외국납부세액을 세액공제하는 것보다 손금에 산입하는 것이 계산상 유리할 수도 있다. 예를 들어 외국납부세액은 100인데 한도계산 등으로 20이 공제가능금액으로 계산되고

향후 이월공제 적용받을 상황도 아니라면 세액공제보다는 손금산입을 선택하여 법인세율 약 30%에 해당하는 30(=100×30%)이 공제가능해지므로 세액공제 방법보다는 손금산입방법이 더 유리할 수도 있다는 뜻이 된다.

## ② 동일연도에는 한가지 방법만의 선택

법인이 세액공제와 손금산입 중 어느 방법을 선택하더라도 한 사업연도에는 한가지 방법만 선택할 수 있다. 일부 세금이나 국가에 대해서는 손금산입방법을 다른 일부는 세금이나 국가의 세금은 세액공제방법을 중복선택하여 적용할 수는 없다.

## 2. 손금불산입 적용배제

본 법 제21조제1호는 법인이 각 사업연도의 법인세·외국법인세액·소득할 주민세·의무불이행납부 법인세액·가산세·부가가치세 매입세액은 손금에 불산입한다고 원칙규정하고 있다. 그러나 본 조 규정으로서 외국납부세액을 법인의 임의선택에 따라 각사업연도 소득금액계산상 손금에 산입할 수 있도록 규정된 것이다.

## Ⅳ. 감면된 외국법인세액의 납부간주 (법 제57조제3항)

### ① 의제외국납부세액의 공제

한국과 이중과세방지를 위한 조세조약을 체결하고 있는 국가에서 국외원천소득이 있는 내국법인이 그 국가에서 당해 국외원천소득에 대하여 법인세를 감면받았다면, 당해 감면세액 상당액은 조세조약이 정하는 범위내에서 당해 외국에 납부한 세액으로 의제하여 외국납부세액 공제규정을 적용한다. 그러나 까 그 나라 법에 따라 감면받은 세액을 없앤 것으로 한다면 국내에서 공제될 금액이 없고 어차피 전체 소득에 법인세가 과세되어 감면효과가 없어지므로 이를 유지해 주기 위해서 인정한다.

② 간주외국납부세액의 세액공제 및 손금산입

외국에서 납부하였을 세액이라도 상대국의 특별감면규정에 의해 조세가 감면된 경우 이러한 혜택이 본국에서도 지속되어야 조세유인의 효과가 있다. 따라서 외국에서 감면받은 세액으로서 납부하지 않았어도 실제 납부한 것으로 간주하여 본 조 제1항의 세액공제나 손금산입을 적용받을 수 있는 것이다.

③ 감면외국세액의 납부간주 계산사례

총 소득 1억원, 세율 30%, 외국소득 5천만원, 외국세율 40%, 계산세액 2천만원이지만 60% 감면으로 8백만원만 납부, 1천2백만원은 감면받음.

㉗ 감면외국세액 간주 공제적용 :  $1\text{억원} \times 30\% - 2\text{천만원} = 1\text{천만원만 납부(외국 감면세액 1천만원, 효과 100\%)$

㉘ 감면외국세액 간주 공제없는 경우 :  $1\text{억원} \times 30\% - 8\text{백만원} = 2\text{천2백만원 납부(외국감면세액 1천2백만원의 효과는 전혀 없음(왜냐하면 부담세액=국내 2천2백만원+해외 8백만원=3천만원 납부로서 총소득} \times 30\% = 3\text{천만원과 같아서 해외에서의 감면혜택의 결과가 전혀 없음))$ .

## V. 외국자회사 등의 법인세액 추가인정 및 공제

(법 제57조제4항·제5항)

① 외국자회사 수입배당금액의 원초소득 법인세를 외국법인세액으로 간주함

내국법인의 각 사업연도 소득금액에 외국자회사나 손회사에게서 받는 수입배당금액(이익배당+잉여금 분배액)이 포함되어 있는 경우 그 원초항목인 외국자회사나 손회사의 일반 법인세 과세소득에 대하여 부과된 외국법인세액 중 그 수입배당금액(국내귀속금액)에 대응하는 비율의 금액은 외국법인세액으로 보아 세액공제나 손금산입을 적용한다. 즉, 외국에서의 법인세액 자체를 배당수입에 대한 선납법인세로 봐주는 개념이다. 물론 이 계산금액은 본 법 제16조에 의한 의제배당으로 하여 익금산입한다. 즉, 세액공제혜택을 주는 대신 배당수입으로 익금산입하여 해당액에 대한 한국법인세액이 추가 계산되도록 하

고 있다.

### ② 해외진출기업 및 현지법인의 법률적·수직적 사업구조의 이중과세방지

해외진출기업이 해외에 지점 등의 고정사업장 형태로 진출하면 고정사업장의 수입 및 비용이 모두 본사에 귀속되면서 전체 소득에 대해 한국의 법인세를 계산하고 해외지점에서 납부한 법인세는 전체의 한국법인세의 일부선납으로 보아 외국납부세액공제를 하여 주므로 대부분의 경우 창출된 소득에 대해 한번만 과세되고 이중과세의 문제는 없다. 이는 해외진출 사업장이라 하여도 궁극적으로는 본사에 직속되며 하나의 법인내의 소득이므로 국제적으로 여러 나라를 거친다 하더라도 한번의 법인세만 계산되기 때문이다.

그러나 해외에 현지법인·자회사 등의 형태로 진출하면 모법인과 자회사 등이 각각 별도의 법인이므로 각각 법인세를 납부하며 자회사에서 법인세를 납부한 후의 차감잔액이 배당소득으로 되면서 또 배당소득 원천세액을 납부한다. 여기서 각각의 법인세 납부라는 개념에서 자회사 등의 소득이 모회사에 통합 귀속되거나 송금되더라도 법률적으로는 각각 별개의 법인이므로 자회사 등의 직접납부 법인세를 내고 난 소득의 배당에 대해 또 법인세가 부과되어 이중으로 법인세를 부담 계산한 꼴이 되어 국제화·세계화 및 현지화의 진출 의욕을 꺾을 수 있다.

이러한 이중과세문제를 적절히 해결하기 위하여 한국모기업이 해외투자기업 중 출자지분·발행주식의 10%(해외자원개발사업을 영위하는 외국법인의 경우에는 5%) 이상을 소유하고 있는 외국자회사에 대하여는 외국자회사가 납부한 법인세에 대해 외국법인세액으로 보고 따라서 세액공제나 손금산입을 하는 것이다. 이로써 다른 나라에 별도 법인을 만든 경우 동일한 소득이 법률적으로 여러 단계(손회사·자회사·모회사 등)를 거침에 따라 법인세가 여러번 부과되는 문제를 가능한 없애주고 있다. 일종의 지주회사, 기관투자가 법인에 대한 배당소득 비과세와 비슷한 효과가 있도록 하는 것이다.

### ③ 외국법인세액 간주금액의 계산

외국법인세액은 외국자회사의 일반법인세 부담액 중 한국으로의 송금배당금액이 세후 순소득에서 차지하는 비율 해당액이라고 다음 시행령이 규정하고

있다. 이 경우 외국자회사가 외국손회사로부터 받은 배당에 대하여 외국손회사가 소재지국에 납부함으로써 외국자회사가 공제받은 금액의 50%를 법인세액에 포함한다.

예를 들어 모기업의 출자비율이 40%인 외국자회사의 세전이익이 10억원, 외국법인세액이 3억원, 한국으로의 배당이 배당가능이익 7억원의 전액 배당 중 40%인 2.8억원인 경우 외국법인세액은 다음과 같이 계산된다.

$$\text{외국법인세액(세액공제)} = 3\text{억원} \times \frac{2.8\text{억}}{10\text{억} - 3\text{억}} = 1.2\text{억}$$

즉, 자회사의 해당 외국법인세액 3억원 전액 중 모기업 지분비율 40%인 1.2억원 전액이 세액공제되므로 법률적 이중과세가 완전히 해소되고 있다.

### 관련법령

#### ● 시행령 제94조 【외국납부세액의 공제】

⑧ 법 제57조제4항에서 “대통령령으로 정하는 바에 따라 계산한 금액”이란 제1호 또는 제2호의 산식에 의하여 계산한 금액을 말한다. 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 지점 등에 귀속되는 소득에 대하여 그 제3국에 납부함으로써 외국자회사가 외국납부세액으로 공제받았거나 공제받을 금액 중 100분의 50에 상당하는 금액을 포함하여 계산한다. (2011. 6. 3 개정)

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

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

2. 외국자회사의 각 사업연도의 소득금액에 외국자회사의 수입배당금액이 포함되어 있는 경우  
(외국자회사의 해당 사업연도 법인세액 + 외국자회사의 수입배당금액에 대응하는 외국 손회사의 외국 납부세액 × 50%)

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

## ④ 외국자회사의 범위

여기서 외국자회사란 한국 모기업의 의결권 있는 출자비율이 10% 이상으로서 배당확정은 현재까지 계속하여 6개월 이상 10% 지분이 유지된 경우를 말한다. 다음 시행령이 규정하고 있다.

따라서 의결권 있는 자회사 주식 10% 지분소유 미만이거나 지분소유기간이 계속 6개월이 안되면 세액공제가 안된다.


**관련법령**
**● 시행령 제94조 【외국납부세액의 공제】**

⑨ 법 제57조제5항에서 “대통령령으로 정하는 요건을 갖춘 법인”이란 내국법인이 직접 외국 자회사의 의결권 있는 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 10 이상을 해당 외국자회사의 배당확정일 현재 6개월 이상 계속하여 보유하고 있는 법인을 말한다. (2010. 12. 30 개정)

## ⑤ 외국손회사의 외국납부세액도 인정

외국손회사의 수입배당금이 있는 경우에도 외국납부세액 공제가 가능하다. 이때 외국손회사의 범위는 외국자회사가 외국손회사의 의결권 있는 주식의 10%(해외자원개발사업을 경영하는 외국법인은 5%) 이상을 6개월 이상 계속 보유하면서 내국법인이 외국손회사 의결권 있는 주식의 10%(해외자원개발사업을 경영하는 외국법인은 5%) 이상(모법인의 자회사 비율×자회사의 손회사 비율)을 외국자회사를 통해 간접 소유해야 한다.

주식의 간접소유비용은 내국법인의 외국 자회사에 대한 주식소유비율에 그 외국자회사의 외국손회사에 대한 주식소유비율을 곱하여 계산한다. 다만, 외국손회사로부터 지급받는 배당금 중 외국자회사가 이중과세 조정을 위한 제도를 적용하지 않는 배당금에 대응하는 외국손회사의 사업연도 법인세액은 포함하지 않는다.

여기서 이중과세 조정을 위한 제도는 외국자회사가 손자회사와 같은 국가에 소재시 수입배당금의 익금불산입 또는 자회사의 납부세액 공제, 서로 다른 국가에 소재시 간접외국납부세액공제 또는 국외소득 면제 규정을 말한다.

관련 시행령 규정은 다음과 같다.

**관련법령**

❶ 시행령 제94조 【외국납부세액의 공제】

⑩ 제8항에서 “외국손회사”란 다음 각 호의 요건을 모두 갖춘 법인을 말한다.(2008. 2. 22 신설)

1. 해당 외국자회사가 직접 외국손회사의 의결권 있는 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 10(「조세특례제한법」 제22조에 따른 해외자원개발사업을 경영하는 외국법인의 경우에는 100분의 5를 말한다) 이상을 해당 외국손회사의 배당확정일 현재 6개월 이상 계속하여 보유하고 있을 것 (2010. 2. 18 개정)
2. 내국법인이 외국손회사의 의결권 있는 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 10(「조세특례제한법」 제22조에 따른 해외자원개발사업을 경영하는 외국법인의 경우에는 100분의 5를 말한다) 이상을 법 제57조제5항에 따른 외국자회사를 통하여 간접 소유할 것. 이 경우 주식의 간접소유비율은 내국법인의 외국자회사에 대한 주식소유비율에 그 외국자회사의 외국손회사에 대한 주식소유비율을 곱하여 계산한다. (2010. 2. 18 개정)

⑪ 제8항제2호에서 “외국자회사의 수입배당금액에 대응하는 외국손회사의 외국납부세액”이란 다음 산식에 의하여 계산한 금액을 말한다. 이 경우 외국손회사의 해당 사업연도 법인세액은 외국자회사가 외국손회사로부터 지급받는 수입배당금액에 대하여 외국자회사의 소득금액 계산시 이중과세 조정을 위한 제도를 적용하지 아니하는 수입배당금액에 대응하는 외국손회사의 해당 사업연도 법인세액은 포함하지 아니한다. (2010. 12. 30 개정)

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

⑫ 제11항에 따른 “이중과세 조정을 위한 제도”는 다음 각 호의 어느 하나의 제도로 한다. (2010. 12. 30 신설)

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

❷ 출자자인 내국법인이 납세의무를 부담하는 경우

내국법인의 각 사업연도의 소득금액에 외국법인으로부터 받는 수입배당금액이 포함되어 있는 경우로서 외국법인의 소득에 대하여 출자자인 내국법인이 납세의무를 부담하는 경우 외국납부세액공제대상으로 보아 세액공제 또는 손금산입대상인 외국납부세액으로 본다.

즉, 외국법인의 소득이 그 본점 또는 주사무소가 있는 국가(거주지국)에서

발생하여 거주지국의 세법에 따라 그 외국법인의 소득에 대하여 해당 외국법인이 아닌 그 주주 또는 출자자인 내국법인이 직접 납세의무를 부담하는 경우 또는 외국법인의 소득이 거주지국 이외의 국가(원천지국)에서 발생한 경우로 거주지국의 세법에 따라 그 외국법인의 소득에 대하여 해당 외국법인이 아닌 그 주주 또는 출자자인 내국법인이 직접 납세의무를 부담한 경우 또는 원천지국의 세법에 따라 그 외국법인의 소득에 대하여 해당 외국법인이 아닌 그 주주 또는 출자자인 내국법인이 직접 납세의무를 부담한 경우에는 세액공제 또는 손금산입되는 외국법인세액은 그 외국법인의 소득에 대하여 출자자인 내국법인에게 부과된 외국법인세액 중 해당 수입배당금액에 대응하는 것으로 본다. 관련 시행령 규정은 다음과 같다.

**관련법령**

● **시행령 제94조 【외국납부세액의 공제】**

⑬ 법 제57조제6항에서 “대통령령으로 정하는 요건을 갖춘 경우”란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우를 말한다. (2010. 12. 30 신설)

1. 외국법인의 소득이 그 본점 또는 주사무소가 있는 국가(이하 이 항에서 “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 이 항에서 “원천지국”이라 한다)에서 발생한 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

⑭ 법 제57조제6항에서 “대통령령으로 정하는 바에 따라 계산한 금액”이란 다음의 산식에 따라 계산한 금액을 말한다. (2010. 12. 30 신설)

내국법인이 부담한		수입배당금액
외국법인의 해당 사업연도 소득에 대한 법인세액	× (외국법인의 해당 사업연도 소득금액×내국법인의 해당 사업연도 손익배분 비율)	내국법인이 부담한 외국법인의 해당 사업연도 소득에 대한 법인세액

⑦ 외국자회사 등 세액공제 계산절차 등

세액공제 계산절차에 관한 시행령 규정은 다음과 같다.

**관련법령**

● 시행령 제94조 【외국납부세액의 공제】

⑮ 제8항부터 제12항까지의 규정 외에 외국자회사 또는 외국손회사의 공제세액계산절차 등에 관하여 기타 필요한 사항은 기획재정부령으로 정한다. (2010. 12. 30 개정)

**VI. 외국납부세액 공제세액계산서 (법 제57조제7항)**

**1. 외국납부세액 공제세액계산서의 제출**

**1) 법인세신고 기안내의 제출**

다음의 시행령은 내국법인이 외국납부세액공제 이월공제 손금산입을 적용받고자 할 때 관할세무서장에게 외국납부세액 공제세액계산서를 제출하도록 규정하고 있다. 외국납부세액 공제세액계산서는 일반적으로 본 법 제60조에 의한 과세표준신고시 제출하는 것이 원칙이나, 본 항은 외국납부세액공제에 관한 필요사항을 대통령령으로 정할 수 있도록 포괄적으로 위임하고 있는데 다음의 시행령 제94조제3항 내지 제5항은 이 위임규정에 의거 규정된 것이다.

**관련법령**

● 시행령 제94조 【외국납부세액의 공제】

③ 법 제57조제1항에 따른 외국납부세액은 해당 국외원천소득이 과세표준에 산입되어 있는 사업연도의 산출세액에서 공제하거나 필요경비로 산입한다. 이 경우 법 제57조제1항을 적용 받으려는 내국법인은 법 제60조에 따른 신고와 함께 기획재정부령으로 정하는 외국납부세액 공제세액계산서를 납세지 관할세무서장에게 제출하여야 한다. (2009. 2. 4 개정)

④ 외국정부의 국외원천소득에 대한 법인세의 결정·통지의 지연, 과세기간의 상이 등의 사유로 법 제60조의 규정에 의한 신고와 함께 제출할 수 없는 경우에는 외국정부의 국외원천 소득에 대한 법인세결정통지를 받은 날부터 45일 이내에 외국납부세액공제세액계산서에 증

빙서류를 첨부하여 제출할 수 있다.

⑤ 제4항의 규정은 외국정부가 국외원천소득에 대하여 결정한 법인세액을 경정함으로써 외국납부세액에 변동이 생긴 경우에 관하여 이를 준용한다. 이 경우 환급세액이 발생하면 「국세기본법」 제51조에 따라 총당하거나 환급할 수 있다. (2009. 2. 4 후단 신설)

## 2) 외국정부의 통지후 45일까지 제출기안연장

### ① 결정통지일부터 45일 연장

내국법인이 외국납부세액공제를 적용받으려면 외국납부세액공제계산서를 적법신고서와 함께 기한내에 제출하여야 한다. 그러나 외국의 세법기한 규정이 다를 수도 있고 기타 여러 사정으로 공제할 금액계산이 나오지 않거나 지연되는 경우도 있는데, 상기 시행령은 법인의 납부할 세액은 산출되어 있으나 법인세의 결정 및 통지의 지연이나 과세기간 상이 등의 사유로 과세표준 신고기한내 제출할 수 없는 경우 제출기한을 외국정부로부터 법인세 결정통지를 받은 날로부터 45일이 되는 날까지로 연장해 주고 있다.

### ② 경정통지일부터 45일 이내 제출

외국정부가 내국법인 해외사업장 등의 국외원천소득에 대해 변동요인이 있어 법인세액을 경정하고 외국납부세액을 변경시키는 경우도 있다. 이때에도 국외원천소득에 대한 외국 정부의 법인세 경정통지를 받은 날로부터 45일 이내에 공제세액계산서를 제출하여 외국납부세액공제 금액을 재계산할 수 있도록 상기 시행령 제5항이 규정하고 있다. 이와 관련하여 과세표준에 포함되는 국외원천소득의 변동 여부에 따라 과세표준을 결정하여야 할 뿐만 아니라 변동된 외국납부세액 및 국외원천소득을 대상으로 외국납부세액공제를 적용함이 타당하다.

## 2. 외국납부세액의 공제시기 및 여부

### 1) 국외원천소득 포함 사업연도에 공제

외국납부세액은 동 국외원천소득이 법인세 과세표준금액에 산입된 사업연도

의 법인세액에서 공제함이 원칙인데 법인이 임의로 다음 사업연도로 이월하여 공제할 수는 없다.

이는 외국납부세액 공제세액계산서를 제출하지 아니하여도 국외원천소득이 포함된 사업연도에 공제하여야 한다. 그러나 법인세 과세표준 신고 후에 공제세액계산서를 제출하여 공제가 된다면 환급하거나 그 후 사업연도에 납부할 법인세 등에 충당할 수는 있다.

## 2) 외국납부세액 공제세액계산서 미제출시 세액공제여부

본 조의 외국납부세액 공제를 위해서는 외국납부세액 공제세액계산서를 제출하도록 하고 있으나 이는 외국납부세액공제를 받기 위한 필수요건은 아니다. 따라서 세액공제의 적용요건에 해당된다면 외국납부세액에 대한 세액공제를 받을 수 있다고 본다.

법인의 당해 사업연도 과세표준과 법인세액이 없는 것으로 계산되어 신고서상 공제세액을 표시하지 아니하였고 외국납부세액 공제세액계산서도 제출하지 아니하였으나, 정부의 경정으로 인하여 과세표준금액과 법인세액이 산출되는 결과가 되었고 당해 법인의 과세표준금액에 국외원천소득이 포함되어 있다면 계산서의 제출이 없어도 외국납부세액공제를 할 수 있다고 본다.

## 3. 외국납부세액 공제세액신청서의 기재

### ① 공제신청서와 다른 세무서 등 결정·경정금액의 존속

외국납부세액공제의 기초가 될 금액의 결정에 있어서 외국납부세액 공제세액계산서에 기재한 금액과 세무서장 등이 결정 또는 경정한 금액이 서로 다르다면 세무서장 등이 결정 또는 경정한 금액에 의하도록 다음의 규칙이 정하고 있다.

### 관련법령

#### ▲ 시행규칙 제50조 【감면 또는 세액공제액의 계산】

법 제59조의 규정을 적용함에 있어서 법인이 법 또는 다른 법률에 의하여 제출한 법인세의 감면 또는 세액공제신청서에 기재된 소득금액과 법 제66조의 규정에 의하여 납세지 관할세

무서장 또는 관할지방국세청장이 결정 또는 경정한 소득금액이 동일하지 아니한 경우 감면 또는 세액공제의 기초가 될 소득금액은 납세지 관할세무서장 또는 관할지방국세청장이 결정 또는 경정한 금액에 의한다. 다만, 『조세특례제한법』 제128조제2항 및 동조제3항의 규정이 적용되는 경우에는 그러하지 아니하다. (2005. 2. 28 개정)

② 외국납부세액 공제세액계산서 규정과 양식

다음의 시행규칙은 외국납부세액 공제세액계산서의 서식을 규정하고 있다.

**관련법령**

▲ 시행규칙 제82조 【서 식】

⑧ 영 제94조제3항의 규정에 의한 외국납부세액공제세액계산서는 별지 제8호서식 부표 5를 준용한다. (2010. 3. 31 개정)