

이중과세방지협정

문준조 / 한국법제연구원 연구위원

문제의 제기

남 북기본합의서의 제3장 '남북 교류 협력'의 이행과 준수를 위한 부속합의서 제1조 제12항에서는 남북이 경제 교류와 협력을 위하여 이중 과세 방지 등에 대해 합의하여 정하기로 하였다. 또한 북한의 1993년 1월 31일의 「외국인투자기업 및 외국인세금법」(이하 「외국인세금법」이라 함) 및 1994년 1월 31일의 그 시행규정(이하 '시행규정'이라 함)에서도 외국과의 이중과세방지협정의 체결을 고려하여, "외국 투자 기업과 외국인은 자기 나라 정부와 조선민주주의 공화국 정부 사이에 체결한 세금과 관련한 협정에서, 이 법(규정)과 다르게 세금 문제를 정하였을 경우에는 그 협정에 따라 세금을 납부할 수 있다"라고 규정하고 있다(「세금법」 제7조, 시행규정 제12조, 1문). 그러나 북한은 지금까지 어떠한 국가와도 이중과세방지협정을 체결한 적이 없으며, 남북간에도 이중 과세 방지에 관한 어떠한 형태의 합의도 이루어져 있지 않다. 본 고에서는 투자 등 상대방의 영역에서의 경제 활동을 활성화하기 위하여 필수적인 이중 과세 회피를 위한 방안을 모색하고자 한다.

남북간의 이중과세방지협정의 필요성과 가능성

남북간에는 각기 고유한 특성을 지니는 조세제도를 실시하고 있어 어떠한 소득에 대하여 모두 이중 과세하거나 과세를 하지 못하는 과세 상의 모순이 발생할 수 있으며, 이러한 모순은 각각의 국내법만으로는 해결할 수 없는 한계가 있다. 이러한 남북한이 자신들의 조세 관련법의 흠결을 보완하고 조세적 측면에서 상호 이익이 조정된 경제 관계를 적절하게 보호하여야 할 필요성이 있다. 이중 과세의 회피 및 탈세의 방지에 관한 협정(Convention for the Avoidance of Double Taxtion: 이하 '이중과세방지협정'이라 함)은 구체적으로 말해서 과세의 면제 및 적용세율의 인하에 대하여 정하고 있다. 또한 과세 대상 소득을 한정하고 소득 원천의 판정 및 과세 소득의 계산(비용의 공제)에 대하여도 필요한 규정을 두며, 용어에 대한 정의를 통하여 상호간의 불필요한 해석 상의 분쟁을 회피할 수 있도록 한다.

물론 남북한이 자본주의와 사회주의를 채택하고 있어 조세제도에 근본적인 차이가 있고 쌍방의 조세가 동일하거나 최소한 유사한 성격을 가져야 한다는 표준적인 이중

자본주의 국가와 사회주의 국가간, 선진국과 개발도상국간은 물론이고 선진 자본주의 국가간의 조세제도도 결코 동일한 것은 아니므로, 과거에도 이체제간의 이중과세방지협정은 반드시 필요한 것으로 그리고 큰 저항없이 체결되어왔다. 실제로 중국이 1978년 이후 개혁·개방 정책을 추진하면서 이미 80년대 초반에 미국·일본을 비롯한 많은 국가들과 이중과세방지협정을 체결하였다. 또한 중국은 외국인 투자를 촉진하기 위해서는 투자보장협정과 더불어 가장 절실하게 요구되는 것이 이중과세방지협정이라는 데 이의를 제기하지 않았다.

과세 방지 방식의 전제를 감안해볼 때, 남북간에 이중 과세의 방지를 위한 충분한 공통 기반이 존재하는지에 대하여 의문이 가지 않을 수 없다. 그러나 자본주의 국가와 사회주의 국가간, 선진국과 개발도상국간은 물론이고 선진 자본주의 국가간의 조세제도도 결코 동일한 것은 아니므로, 과거에도 이체제간의 이중과세방지협정은 반드시 필요한 것으로 그리고 큰 저항없이 체결되어왔다. 실제로 중국이 1978년 이후 개혁·개방 정책을 추진하면서 이미 80년대 초반에 미국·일본을 비롯한 많은 국가들과 이중과세방지협정을 체결하였다. 또한 중국은 외국인 투자를 촉진하기 위해서는 투자보장협정과 더불어 가장 절실하게 요구되는 것이 이중과세방지협정이라는 데 이의를 제기하지 않았다.

더욱이 북한이 어떠한 국가와 이중과세방지협정을 체결한다면 북한에서 경제 활동을 하는 우리 기업이나 개인은 그 국가의 기업이나 개인보다 높은 세율의 세금을 북한

에 납부하여야 한다. 즉, 우리 기업과 개인은 북한에서 발생한 원천 소득에 적용되는 세율 면에서 상대적으로 불리한 위치에 있을 수 있다. 뿐만 아니라 이중과세방지협정을 체결하게 되면, 우리측 기업이나 개인이 그러한 협정에 위배되는 조세

조치로 부당한 대우를 받아 발생한 분쟁에 대해서는 이 협정의 위반을 근거로 우리측 당국이 이의를 제기할 수 있게 된다(이중과세방지협정에서는 통상적으로 그러한 조항을 둠).

한편, 앞서 지적한 바와 같이, 북한의 관련법에서도 이미 이중과세방지협정의 체결을 예정하고 있다. 다만, 과세권이 일종의 국가주권의 일부를 구성하는 것이라는 점에서 남북 당국간 이중과세방지협정의 체결이 우리측 입장에서 볼 때는 북한의 조세권을 인정하는 것을 의미한다. 다시 말해서, 북한의 국가성을 인정하는 것으로, 이것은 현행 헌법 규정이나 사법부의 태도와 크게 배치되는 것이 아닌가라는 가장 원론적인 의문이 제기되지 않을 수 없다. 그러나 남북간에는 앞서 지적한 바와 같이 「남북기본합의서」의 부속합의서에서 이중 과세 방지를 위한 합의를 예정하고 있다는 점에서 현실적으로 크게 장애가 되지 아니할 것이다.

북한과의 이중과세방지협정에 포함되어야 할 조항

의의

OECD모델협정은 사회주의제국들이 체결한 협정에 도 크게 영향을 미쳤으며, 소득 원천지국(대부분 개발도상국)이 조세권의 상당 부분을 포기하는 대신 소득자의 거주지국이 이중 과세를 방지하기 위하여, 외국 원천 소득에 대한 외국 세액 공제 또는 면제를 채택하는 것을 인정하고 있다. 한편, 중국이 체결한 이중과세방지협정은 OECD모델협정을 근간으로 하면서도 고정 사업장의 범위를 일부 확대하는 등, 국제연합모델협정을 부분적으로 채택하고 있다. 따라서 북한측이 요구하는 모델 유형은 중국의 예를 참고하게 될 것으로 예상된다.

OECD모델협정은 사회주의제국들이 체결한 협정에 도 크게 영향을 미쳤으며, 소득 원천지국(대부분 개발도상국)이 조세권의 상당 부분을 포기하는 대신 소득자의 거주지국이 이중 과세를 방지하기 위하여, 외국 원천 소득에 대한 외국 세액 공제 또는 면제를 채택하는 것을 인정하고 있다. 한편, 중국이 체결한 이중과세방지협정은 OECD모델협정을 근간으로 하면서도 고정 사업장의 범위를 일부 확대하는 등, 국제연합모델협정(이 모델협정은 OECD모델협정에 비해 원천지국이 더 큰 조세권을 행사하도록 하고 있어 최근 개도국과 선진국간의 협정에서는 채택하는 경향이 증가하고 있음)을 부분적으로 채택하고 있다. 따라서 북한측이 요구하는 모델 유형은 중국의 예를 참고하게 될 것으로 예상된다. 이중과세방지협정은 지적인 대로 국가마다 처해 있는 상황(개도국인가 선진국인가, 또한 타방 당사자의 투자를 절실히 원하는지의 여부)이나 조세제도가 달라 그 내용은 크게 달라질 수 있다.

OECD모델협정은 사회주의제국들이 체결한 협정에도 크게 영향을 미쳤으며, 소득 원천지국(대부분 개발도상국)이 조세권의 상당 부분을 포기하는 대신 소득자의 거주지국이 이중 과세를 방지하기 위하여, 외국 원천 소득에 대한 외국 세액 공제 또는 면제를 채택하는 것을 인정하고 있다. 한편, 중국이 체결한 이중과세방지협정은 OECD모델협정을 근간으로 하면서도 고정 사업장의 범위를 일부 확대하는 등, 국제연합모델협정을 부분적으로 채택하고 있다. 따라서 북한측이 요구하는 모델 유형은 중국의 예를 참고하게 될 것으로 예상된다.

면 개도국인가의 여부에 따라 크게 달라지고 있다. 예컨대, 후발개도국의 경우에는 우리의 자본을 도입하기 위하여 우리측에 다소 유리한 내용이 많다. 북한과의 이중과세방지협정 체결도 북한측의 그러한 협정 체결 관행이 축적되어 있지 않아, 그들이 요구할 사항이 무엇인지 파악하기 어렵지만 적어도 다음과 같은 조항들이 필요할 것이다.

과세 대상의 범위 조정

북한 「세금법」은 그 적용 대상으로서 “... 공화국의 영역 안에서 경제 거래를 하거나 소득을 얻는 외국 투자 기업과 외국인에게 적용한다. 공화국 영역 안에서 경제 거래를 하거나 소득을 얻은 공화국 영역 밖에 거주하고 있는 조선동포에게도 이 법을 적용한다”라고 규정하고 있다. 한편, 시행규정 제2조 1문은 “이 규정은 공화국 영역 안이나 밖에서 경제 거래를 하거나 소득을 얻은 외국인 투자 기업과 외국인, 공화국 영역 안에서 소득을 얻은 외국 기업과 외국인에게 적용한

따라서 각 조문별로 면밀히 따져야 할 부분들이 많으며 우리나라가 체결한 이중과세방지협정도 타방 당사자가 선진국인가 아니

북한과의 이중과세방지협정에 포함되어야 할 조항은 첫째, 과세 대상의 범위 조정이다. 즉, 북한 「세금법」에서 언급된 '공화국 영역 안에서 경제 거래를 하거나 소득을 얻은 공화국 영역 밖에 거주하고 있는 조선동포' 및 '공화국 영역 안에서 소득을 얻은 외국 기업과 외국인'에 대한 용어가 우리 남측 주민까지도 포함하는지를 이중과세방지협정에서 보다 명확히 할 필요가 있다. 또한 외국인 투자 기업이 북한 영역 밖에서 지사·출장소·자회사 등을 설치하여 얻은 소득에 대해서도 기업소득세를 납부하여야 한다고 규정하여 과세의 대상을 지나치게 확대하고 있다. 이 점에 대해서는 이중과세방지협정을 통하여 분명히 하고 조정할 필요가 있다.

다"라고 하여, 적용 범위를 세금법보다 확대하고 있는 듯하지만 양자간에 모순이 있는 것은 아니다. 이상에 언급된 '공화국 영역 안에서 경제 거래를 하거나 소득을 얻은 공화국 영역 밖에 거주하고 있는 조선동포' 및 '공화국 영역 안에서 소득을 얻은 외국 기업과 외국인'에 대한 용어가 우리 남측 주민까지도 포함하는지를 이중과세방지협정에서 보다 명확히 할 필요가 있다.

또한 북한 「세금법」에 의하면 외국인 투자 기업이 북한 영역 밖에서 지사·출장소·자회사 등을 설치하여 얻은 소득에 대해서도 기업소득세를 납부하여야 한다(「세금법」 제8조 2문)라고 규정하여 과세의 대상을 지나치게 확대하고 있다. 이 점에 대해서는 이중과세방지협정을 통하여 분명히 하고 조정할 필요가 있다. 또한 북한 영역 내에서 '180 일' 이상 체류하는 외국인이 북한 영역 내에서 소득을 얻은 경우(시행규정 제36조 1문), 또는 북한에 1년 이상 거주하는 외국인이 북한 영역 밖에 있으면서 북한 영역 내에서 소득

을 얻은 경우(시행규정 제36조 2문) 개인소득세를 납부하도록 하고 있다. 그러나 북한 당국과 다른 나라 정부 사이에 체결한 협정에 의하여 개인소득세를 납부하지 아니하기로 한 소득은 당연히 과세 대상에서 제외된다고 하고 있다(시행규정 제42

조). 이러한 점도 이중과세방지협정을 통해 일정한 유형의 개인 소득에 대해서는 과세하지 아니하도록 할 수 있을 것이다.

절세 조항의 필요성

통상적인 세액 공제는 외국에서 실제로 납세한 경우에 한하여 적용되므로 투자지국인 조세 우대 조치는 아무런 의의가 없다. 그러나 이중과세방지협정에서 정한 '절세 구체 조항'에 따라 면제 또는 경감된 외국 세액은 그 외국에서 실제로 납부된 것으로 자국에서 간주하게 된다. 이러한 '보이지 않는 세액'의 공제는 북한의 조세 관련법에서의 조세 감면 및 환급 대상이 되는 것으로 그 적용 대상이 될 수 있을 것이다. 북한의 세금법에 의하면, 기업 소득세의 세율은 자유경제무역지대에 설립된 외국 투자 기업의 경우에는 원가와 기타 지출을 공제한 결산 이익의 14%, 그밖의 지역에서는 25%로 하되, 첨단 기술 부문, 자원 개발과 하부 구조 건설 부문, 과학 연구

및 기술 개발 부문 등 장려 부문에 대해서는 10%이다. 다만, 외국 투자 기업 가운데 외국 기업의 기타 소득에 대해서는 소득액의 20%의 세율을 적용하되, 자유무역 지대에서는 10%의 세율을 적용한다. 이와 같이 자유경제무역지대에 설립한 기업에 대해서는 조세상의 특혜를 부여하고 있다.

또한 북한의 세금법은 여러 가지 세금감면 제도를 두고 있으며 그 대부분이 자유경제무역지대를 대상으로 하고 있다. 이러한 세금감면의 대표적인 예를 들면, 일정한 경우의 이자소득세 감면(「세금법」 제15조 제1호), 장려 부문의 외국 투자 기업과 자유경제무역지대의 생산 부문에서 외국 투자 기업이 10년 이상 기업을 운영할 경우, 기업소득세를 이윤이 발생한 연도부터 3년간 면제, 그 다음 2년간 50%의 범위 안에서 감면할 수 있다(「세금법」 제15조 2호, 시행규정 제28조 1문). 또한 재투자에 대한 소득세 50%(하부 건설 부문의 재투자에 대해서는 100%) 환급 등을 규정하고 있다.

물론 이러한 북한의 세금 감면 또는 환급 등 조세 우대 조치를 실질적으로 보장하기 위해서는 '절세 구제' 조항이 북한과의 이중과세방지협정에 포함되어야 할 것이다. 물론 모든 내용을 절세 조항의 대상으로 할 수는 없지만, 북한과의 합의에 의하여 상당한 정

둘째, 절세 구제 조항의 포함이다. 물론 모든 내용을 절세 조항의 대상으로 할 수는 없지만, 북한과의 합의에 의하여 상당한 정도까지는 반영하여야 할 것이다. 중국이 체결한 모든 이중과세방지협정도 이러한 조항을 포함하고 있다. 다만, 북한과 체결하는 이중과세방지협정에 부속 의정서가 추가될 것인지의 여부는 알 수 없지만, 북한의 조세제도가 향후에도 변경될 수 있고 경우에 따라서는 특별 장려 조치 등도 있을 수 있으므로, 후속 의정서를 통하여 이를 보완하는 방식이 바람직할 것이다.

도까지는 반영하여야 할 것이다. 중국이 체결한 모든 이중과세방지협정도 이러한 조항을 포함하고 있다. 다만, 북한과 체결하는 이중과세방지협정에 부속 의정서가 추가될 것인지의 여부는 알 수 없지만, 북한의 조세제도가 향후에도 변경될 수 있고 경우에 따라서는 특별 장려 조치 등도 있을 수 있으므로, 후속 의정서를 통하여 이를 보완하는 방식이 바람직할 것이다.

협정 상의 원천과세율

중국의 「외국기업소득세법」 제11조에 의하면, 중국 회사가 중국에 고정 사업장(permanent establishment)을 설치하지 아니한 외국 주주에게 지불하는 배당금에 대한 원천 과세의 세율은 20%이다. 그러나 중국이 체결한 모든 이중과세방지협정에서는 중국 법인이 중국에 고정 사업장을 설치하지 아니한 타방 계약국의 주주에게 지불하는 배당금에 대한 최고의 원천과세율은 10% 또는 그 이하로 하고 있다. 예컨대, 한국과 체결한

셋째, 북한의 국내법보다 낮은 원화과세율을 적용받도록 하는 것이다. 넷째, 고정 사업장의 범위 설정이다. 북한의 조세 관련 법령의 규정을 볼 때 북한은 고정 사업장의 범위를 넓게 잡고 이를 이중과세방지협정에 반영시키고자 할 것이다. 중국이 체결한 이중과세방지협정도 고정 사업장의 범위를 다소 넓게 잡고 있다는 점을 보더라도 틀림없는 사실이다. 따라서 지나치게 고정 사업장의 범위를 넓히지 못하도록 하기 위해서도 이중과세방지협정이 필요하다. 즉, 북한에 설치된 사업소에 대해서는 우리 기업이 북한 내에서 지점 등의 고정 사업장을 통하여 사업을 영위할 경우에 한하여, 그 고정 사업장에 귀속하는 소득에 대해서만 북한이 과세할 수 있도록 하여야 할 것이다.

이중과세방지협정 제10조 제2항은 배당에 대하여는 수익적 소유자가 배당을 지급하는 회사 자본의 25% 이상을 직접 소유하는 회사(조합은 제외)인 경우 총배당액의 5%, 기타의 모든 경우 총배당액의 10%를 초과할 수 없도록 규정하고 있다. 또한 제12조 제2항에는 로열티가 발생한 계약국에서도 부과되는 조세는 사용료 총액의 10%를 초과하지 아니하도록 규정되어 있다. 따라서 이중과세방지협정에 의하여 낮은 세율을 적용받는다. 북한과의 이중과세방지협정에서도 이와 같이 북한의 국내법보다 낮은 세율을 정할 필요가 있을 것이다.

고정 사업장의 범위 설정

이중과세방지협정 상의 고정 사업장은 국가간 과세권의 귀속을 결정하는 동시에, 과세 소득의 범위를 결정하게 된다. 이중과세방지협정이 빈번하게 체결됨에 따라 어느 정

도 통일된 고정 사업장의 정의가 정착되어가고 있다. 그러나 고정 사업장의 개념은 일국으로부터 타국에까지 미치는 경제 활동과 관련하여 타국에서의 조세 납부 여부를 결정하게 된다는 점에서 여전히 국가마다 상이한 태도를 보이고 있다. 일반적으로 A국이 B국에 대하여 채

무국에 있을수록 A국의 영토에서 수행되는 B국 거주자의 활동에 대한 과세를 가능한 한 확대하기 위하여 고정 사업장의 개념을 넓게 정의하고 있다. 그러므로 각국은 고정 사업장의 결정을 단순한 개념적 접근 방식에 의하기 보다는 상호간의 경제적 이익 조정에 치중하고 있다. 우리나라 이중과세방지협정 가운데 1980년 이후 개도국과 체결한 조약을 분석해보면, 분명히 이러한 현상을 찾아볼 수 있게 한다. 개개의 조약에서 고정 사업장에 대한 정의가 상이한 것도 바로 이러한 경향을 시사해준다.

한편, 북한의 조세 관련 법령의 규정을 볼 때 북한은 고정 사업장의 범위를 넓게 잡고 이를 이중과세방지협정에 반영시키고자 할 것이다. 중국이 체결한 이중과세방지협정도 고정 사업장의 범위를 다소 넓게 잡고 있다는 점을 보더라도 틀림없는 사실이다. 따라서 지나치게 고정 사업장의 범위를 넓히지 못하도록 하기 위해서도 이중과세방지협정이

필요하다. 즉, 북한에 설치된 사업소에 대해서는 우리 기업이 북한 내에서 지점 등의 고정 사업장을 통하여 사업을 영위한 경우에 한하여, 그 고정 사업장에 귀속하는 소득에 대해서만 북한이 과세할 수 있도록 하여야 할 것이다.

맺음말

중국과 대만의 경우에는 중국이 대만의 법적 지위를 전혀 인정하지 아니하고 중국의 한省去 불과하다는 입장을 보이고 있다. 때문에, 중국은 대만 동포 투자 장려 규정 등에 의하여 대만인의 투자에 대해서는 조세를 비롯한 여러 가지 면에서 우대를 하고 있을 뿐이다. 따라서 그들간의 이중과세방지협정의 체결은 앞으로도 전혀 기대할 수 없다. 구 동서독간에도 당시만 하더라도 구서독에 의한 구동독 투자액이 크지 않았기 때문에 이중과세 방지를 위한 별다른 조치를 취하지 아니한 것으로 알려져 있다. 현행 우리나라의 「租稅特例制限法」 제3조 제12호는 남북 교류 협력에 관한 법률에 의하여 조세 특례를 정할 수 있도록 하고 있다. 이와 같이 우리 쪽에서 대북 투자를 촉진하기 위하여 일방적으로 조세 특례를 인정하고 있을 뿐이고, 이에 대응하는 조치를 취하고 있지 않고 있는 북한의 입장은 중국과 크게 대비가 된다고 할

자본 수출국의 입장에 있는 국가가 자본 도입국이 부과한 조세에 대하여 이중 과세 방지를 위한 일방적인 조치를 취하는 경우는 없다는 점을 고려할 때, 우리가 일방적으로 대북 투자 등과 관련하여 이중 과세 방지를 위한 규정을 관련법에 반영하는 것은 바람직하다고 할 수 없고, 이중과세방지협정의 체결을 통하여 해결해야 한다고 생각한다.

수 있다.

현재 우리나라 관계법에서 대북 투자 등에 대한 이중 과세 방지를 위한 조치는 정하고 있지 않고 다만, 「남북 교류 협력에 관한 법률 시행령」 제53조 제3조에서 남북 교류 협력에서 발생하는 소득에 대한 과세에 대하여 남한과 북한 당국간의 합의가 있을 때에는 소득세법의 전부 또는 일부를 준용하지 아니할 수 있다는 규정을 두고 있다. 이 규정은 남북간의 이중과세방지협정의 체결을 예정하고 있다고 할 수 있다. 자본 수출국의 입장에 있는 국가가 자본 도입국이 부과한 조세에 대하여 이중 과세 방지를 위한 일방적인 조치를 취하는 경우는 없다는 점을 고려할 때, 우리가 일방적으로 대북 투자 등과 관련하여 이중 과세 방지를 위한 규정을 관련법에 반영하는 것은 바람직하다고 할 수 없고, 이중과세방지협정의 체결을 통하여 해결해야 한다고 생각한다. 97