

南北韓의 經濟交流와 二重課稅防止協定

文俊朝*

차 례

제 1 장 문제의 제기

제 2 장 남북이중과세방지협정의 기능과 필요성

1. 이중과세방지협정의 투자의 촉진·보호 기능
2. 국내입법에 의한 이중과세방지조치와 한계
3. 자본주의국가와 사회주의국가간의 조세경감방법의 양립가능성
4. 남북간 이중과세방지협정의 필요성

제 3 장 남북한 이중과세방지협정에 포함되어야 할 주요 조문 검토

1. 의 의
2. 과세대상의 범위조정
3. 절세조항
4. 협정상의 원천과세율
5. 고정사업장의 범위설정

제 4 장 결 론

* 韓國法制研究員 研究委員, 法學博士

제 1 장 문제의 제기

남북기본합의서의 제3장 ‘남북교류·협력’의 이행과 준수를 위한 부속합의서 제1조 제12항에서는 남북이 경제교류와 협력을 위하여 이중과세방지 등에 대해 합의하여 정하기로 하였다. 또한, 북한의 1993년 1월 31일의 외국인투자기업및외국인세금법(이하 “외국인세금법”이라 한다) 및 1994년 1월 31일의 그 시행규정(이하 “시행규정”이라 한다)도 외국과의 이중과세방지협정의 체결을 고려하여 “외국투자기업과 외국인은 자기 나라 정부와 조선민주주의공화국 정부사이에 체결한 세금과 관련한 협정에서 이 법(규정)과 다르게 세금문제를 정하였을 경우에는 그 협정에 따라 세금을 납부할 수 있다”라는 규정을 두고 있다.¹⁾ 그러나, 북한은 지금까지 어떠한 국가와도 이중과세방지협정을 체결한 적이 없으며 남북간에도 이중과세방지에 관한 어떠한 형태의 합의도 이루어져 있지 않다.

그러나, 북한에 진출한 남한 기업과 여기에 종사하는 개인에 대하여 소득원천지인 북한과 한국이 각각, 기업세, 소득세를 부과한 경우에는 명백히 이중과세가 발생하므로 조세협정을 통하여 남측의 투자자는 북한지역에서 발생한 소득과 관련된 비용이 공제되도록 하는 것에 대한 보증을 하여야 하며 중국과의 협정에서 보듯이 원천지국의 국내법에 비해, 이자, 로열티에 대한 원천징수세율도 경감받을 수도 있다. 본고는 향후 북한과 체결하게 되는 경우의 일부 중요 조항에 대한 검토를 하는 것을 목적으로 하고 있다.

제 2 장 남북이중과세방지협정의 기능과 필요성

1. 이중과세방지협정의 투자의 촉진·보호 기능

자본도입국과 투자외국인의 본국이 조세권을 행사하는 것은 국가주권에 속하며, 양국이 각기 고유한 특성을 지니는 조세제도에 따라 어떠한 소득에 대하여 모두 이중과세하거나 과세를 하지 못하는 과세상의 모순이 발생하는 경우도 있을 것이다. 이러한 모순은 국내법만으로는 해결할 수 없는 한계가 있다. 이중과세의 회피 및 탈세의 방지에 관한 협정(Agreement for the

1) 외국인세금법 제7조 및 시행규정 제12조 1문.

Avoidance of Public Taxation and Prevention of Tax Evasion with Respect to Taxes on Income; 이하 “이중과세방지협정”이라 한다.)은 국내 조세법의 흠결을 보완하고 계약국들이 조세적 측면에서 상호이익이 조정된 경제관계를 국제법에 의하여 적절하게 보호한다는 점에서 그 의의를 찾을 수 있으며, 따라서 단순한 국가조세행정상의 조정 내지 협력의 문제만은 아니다.²⁾ 구체적으로 말해서 과세의 면제 및 적용세율의 인하에 대하여 정할 뿐만 아니라, 과세대상소득을 한정하고 소득원천의 판정 및 과세소득의 계산(비용의 공제)에 대하여도 필요한 규정을 두며, 용어에 대한 정의를 통하여 상호간의 불필요한 해석상의 분쟁을 회피할 수 있도록 한다.³⁾ 또한 당사국 상호간의 조세정보의 제공에 관한 규정을 두는 것이 일반적이다.⁴⁾

이러한 협정은 역혁적으로 선진국간에 체결되기 시작하여 차츰 차츰 선·후진국간 또는 개발도상국간 그리고 자본주의국가와 사회주의국가간에도 체결되어 왔다. 특히 미국 등 일부 국가들이 중국과 체결한 이중과세방지협정은 권한있는 당국들이 협의를 통하여 이중과세방지협정의 혜택을 향수하는 것을 주목적으로 중국 또는 타방계약국의 거주자가 된 제3국에서 설립된 회사에 대하여, 이중과세방지협정의 적용을 배제할 수 있음을 규정하고 있다.⁵⁾ 이는 이른바 조약의 악용(treaty shopping)을 제거하기 위한 것이며,⁶⁾ 따라서 이러

2) 王選匯, 『被免雙重徵稅協定簡論』(北京: 中國財政經濟出版社, 1987), pp.1~3.

3) 櫻井雅夫, 『國際投資法』(東京: 有信堂, 1988), 110頁.

4) 제26조(정보교환) 제1항은 『양 계약국의 권한있는 당국은 이 협정의 제규정을 시행하거나, 또는 당해 국내법에 의한 과세가 이 협정에 반하지 아니하는 한 이 협정의 적용대상이 되는 조세에 관한 계약국의 국내법의 제규정을 시행하는데 필요한 정보, 특히 탈세방지를 위한 정보를 교환한다. 정보의 교환은 제1조에 의하여 제한되지 아니한다. 일방 계약국이 입수하는 정보는 동 국의 국내법에 의하여 입수되는 정보와 동일하게 비밀로 취급되어야 하며 이 협정의 적용대상이 되는 조세의 부과·징수·강제집행 또는 소추나 징송청구의 결정에 관련되는 인 또는 당국(행정·사법기관을 포함)에 대하여만 공개된다. 그러한 인 또는 당국은 조세 목적을 위하여만 정보를 사용한다. 그들은 공개 법정절차 또는 사법적 결정의 경우 정보를 공개할 수 있다.』라고 규정하고 있다.

5) 1984년 4월 30일 부속의정서; 한편 1984년 부속의정서의 해석에 관한 1986년 추가의정서에 의하면, ① 미국 또는 중국의 거주자가 당해 법인의 과반수 지분을 소유하는 경우, ② 당해 법인의 주식이 외환으로 거래되는 경우, ③ 당해 법인이 이중과세방지협정상의 혜택을 얻는 것을 주목적으로 운영되고 있지 아니 하는 경우 중 어느 1에 해당하는 경우에만 이중과세방지협정상의 유리한 세율이 적용된다.

6) Jamie P. Hosley, et. al., *International Tax Bulletin*, (Washington D.C.: Tax Management Inc., 1989), p.A-22.; Preston M. Tobert, “The US-PRC Income Tax Treaty,” *China Business Review*, Vol.14, No.5(1984), pp.52~55.

한 규정을 둔 이중과세방지협정을 체결한 국가에 현지법인을 설립하여 중국에 투자한다 할지라도 일정한 조건을 구비하지 아니하는 한, 그 적용대상이 되지 아니한다. 이러한 면에서 이중과세방지협정은 한국인의 투자에 대한 장려와 보호에 필수적인 것이라고 할 수 있다.

한편, 우리 나라의 경우 대북투자외국환관리지침에서 제3국현지법인을 통한 대북투자를 상정하고 있기 때문에 과연 이러한 법인들이 북한과 체결될 이중과세방지협정에서 그 적용대상이 될 수 있을 것인가가 문제가 될 수 있다. 우리 나라가 중국과 체결한 이중과세방지협정은 그러한 treaty shopping에 관한 규정을 두고 있지 않다. 따라서, 북한이 어떠한 입장을 보일 것인가 알 수 없으나, 필자의 개인적인 생각으로는 회의적이라는 판단을 하고 있다.

2. 국내입법에 의한 이중과세방지조치와 한계

국내법에 의한 이중과세의 방지 또는 구제조치로서는 외국세액공제방식(credit method)과 외국소득면제방식(exception method)이 있다. 즉, 조세부담은 궁극적으로 납세자의 본국에서의 조세수준에 의해 결정되어야 한다는 관념에 기초한 조세전통에 따라, 외국에 지불한 조세를 일정금액을 한도로 자국세액으로부터 공제하는 외국세액공제방식(일본, 미국, 영국 등 영미방식)과 체결국간의 과세항목배분이라는 관념에 입각하여, 외국소득을 과세대상소득으로부터 제외하는 면제방식(대륙법국가방식)⁷⁾ 등이 있다.⁸⁾ 미국에서는 외국소재의 자회사와의 관련하여서 자회사의 이익이 미국내로 반입되지 아니하는 한 과세하지 아니하는 제도, 즉 외국자회사가 친회사에 이익배당 등으로 지불하지 아니하는 한 외국자회사에 대하여는 친회사소재의 국가에서 과세하지 아니 한다는 원칙의 제도를 택하고 있다. 이와 같이 국가간의 거래에서 발생하는 과세방법에 있어서 각국은 자국의 기업이 해외에서의 기업활동의 결과

7) 조세공제방법은 사회주의국가와의 이중과세방지협정에 따라 적용될 경우에는 특별한 수정이 필요하다. 즉, 국영기업(state enterprises)의 경우에서 명백히 볼 수 있듯이 사회주의국가의 공적 부과제도는 그 본질상 자본주의국가에서 부과되는 조세의 유형과 동일시할 수는 없기 때문이다.

8) 그밖에 이중과세에 대한 감액방식으로 외국원천소득에 대하여 낮은 세율을 적용하는 방식이 있고 또한 전체소득을 종합과세하는 방식 즉, 외국의 항구적 시설에 의한 외국소득은 이것을 국내소득에 합산한 후, 외국소득의 전체소득에 대한 비율에 따라 감액하는 방식도 있다(네델란드).

로서 취득한 소득에 대하여 그 사업활동의 행위지에서 부담한 과세금의 납세 분에 대하여는 다시 자국의 조세법에 의한 과세를 부과하지 아니 하도록 하는 등 이중과세를 회피함으로써 기업의 비합리적인 조세부담을 경감하고 기업의 해외투자를 장려·촉진하고자 한다.

우리 나라가 중국과 체결한 이중과세방지협정 제23조(이중과세의 회피방법)은 『한국 거주자의 경우, 이중과세는 다음과 같이 회피된다. 한국 이외의 국가에서 납부하는 조세에 대하여 허용하는 한국의 조세로부터의 세액공제에 관한 한국세법의 규정(이 항의 일반적인 원칙에 영향을 미쳐서는 아니됨)에 따를 것을 조건으로, 중국내의 원천소득에 대하여 직접적이든 공제에 의해서든, 중국의 법과 이 협정에 따라 납부하는 중국의 조세(배당의 경우 배당이 지급되는 이윤에 대하여 납부할 조세를 제외함)는 동 소득에 대하여 납부할 한국의 조세로부터 세액공제가 허용된다. 다만, 그 공제세액은 중국내의 원천소득이 한국의 조세납부대상이 되는 총소득에서 차지하는 비율에 해당하는 한국의 조세액의 부분을 초과하지 아니한다.』 라고 규정하고 있다.

한편, 이러한 협정이 없으면 대북투자과 관련하여 이중과세하거나 국내법에 의해 일반적으로 이중과세감면조치를 할 수 밖에 없다. 현재 우리 나라의租稅特例制限法 제3조제1항제12호는 남북교류협력에 관한 법률에 의하여 조세 특례를 정할 수 있도록 하고 있다. 그러나, 남북교류협력에관한법률시행령 제53조제3항에서 남북교류·협력에서 발생하는 소득에 대한 과세에 대하여 남한과 북한의 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. 그러나 제반분야에서의 교류가 활성화될 때에 대비하여야 하고 남과 북의 조세정보교환의 필요성, 북한측 조세정책의 예측가능성 보장 그리고 특히 우리 기업의 탈세 방지를 위해서도 우리 국내법에 의한 일방적인 이중과세방지방식은 바람직하지 않다.⁹⁾

9) 대만은 1992년 7월 17일 제정한 대만지구와 대륙지구주민관계법에서 일방적인 이중과세 방지조치를 규정하고 있다. 즉 『제24조 ① 대륙에 소득원이 있는 대만지구 주민, 법인, 단체 또는 기타 기구는 대만지구의 소득원과 동일하게 그 소득세를 납부하여야 한다. 다만, 대륙지구에서 이미 납부한 세액은 납세액에서 이를 공제한다. ② 제1항의 공제액은 대륙지구의 소득을 가산하여 그 적용세율로 계산하여 증가한 납세액을 초과할 수 없다.』라고 하고 있다. 그러나 중국 관련법에서는 자본도입국의 입장으로 이중과세방지에 관한 규정은 일체 두고 있지 않다(예컨대, 국무원의 대만동포투자장려규정). 이러한 예에 따라 북한은 우리측에게 일방적으로 이중과세방지문제를 해결하도록 요구할 가능성도 없지 않다.

3. 자본주의국가와 사회주의국가간의 조세경감방법의 양립가능성

OECD모델협약은 이중과세방지협정당사자에게 이중과세 회피방법으로서 세액공제방법과 면세방법중에서 선택하도록 허용하고 있기 때문에 사회주의국가와의 이중과세방지협정의 체결시에 OECD모델협약을 참고하는 것이 하등의 장애를 받지 않을 것이다. OECD모델협약의 가장 중요한 측면은 원천지국에서의 과세를 가능한 한 제한하는 것이며, 이것은 선진국과 개도국간에는 기본적으로 이해가 상충되는 것이지만 사회주의국가의 조세정책은 이러한 OECD의 접근방법에 전적으로 부합된다. 자본주의국가와 사회주의국가간에는, 조세제도의 근본적인 차이가 있고 또한 쌍방의 조세가 동일하거나 최소한 유사한 성격을 가져야 한다는 표준적인 이중과세방지방식의 전체를 감안해 볼 때, 이중과세의 방지를 위한 충분한 공통기반이 존재하는지에 대하여 의문이 가지 않을 수 없다. 그러나 자본주의국가와 사회주의국가간, 선진국과 개발도상국간은 물론이고 선진자본주의국가간의 조세제도도 결코 동일한 것은 아니므로 또한 선진국과 개발도상국간은 물론이고 선진자본주의국가간의 조세제도도 결코 동일한 것은 아니므로 자본주의·사회주의체제간의 이중과세방지협정도 과감한 조세조정을 거쳐 발전해갈 수 있을 것이다. 과거에도異체제간의 이중과세방지협정은 반드시 필요한 것으로 그리고 큰 저항없이 체결되어 왔다. 실제로 중국이 1978년 이후 개혁개방정책을 추진하면서 이미 80년대 초반에 미국, 일본을 비롯한 많은 국가들과 이중과세방지협정을 체결하였으며,¹⁰⁾ 외국인투자의 촉진하기 위해서는 투자보장협정과 더불어 가장 절실하게 요구되는 것이 이중과세방지협정이라는데 이의를 제기하지 않았다.

4. 남북간 이중과세방지협정의 필요성

남북간에는 각기 고유한 특성을 지니는 조세제도를 실시하고 있어 어떠한 소득에 대하여 모두 이중과세하거나 과세를 하지 못하는 과세상의 모순이 발생할 수 있으며, 이러한 모순은 각각의 국내법만으로는 해결할 수 없는 한계가 있다. 북한이 어떠한 국가와 이중과세방지협정을 체결한다면 북한에서 경제활동을 하는 우리 기업이나 개인은 그 국가의 기업이나 개인보다 높은 세율

10) 우리 나라와도 1994년 이중과세방지협정을 체결하였다.

의 세금을 북한에 납부하여야 하며 즉, 북한에서 발생한 원천소득에 적용되는 서울의 면에서 상대적으로 불리한 위치에 있을 수 있다. 뿐만 아니라 이중과세방지협정을 체결하게 되면 우리 측 기업이나 개인이 그러한 협정에 위배되는 조세조치로 부당한 대우를 받아 발생한 분쟁에 대해서는 이 협정의 위반을 근거로 우리측 당국이 이의를 제기할 수 있게 된다(이중과세방지협정에서는 통상적으로 그러한 조항을 둔다).

한편, 앞서 지적한 바와 같이 북한의 관련법에서도 이미 이중과세방지협정의 체결을 예정하고 있다. 다만, 과세권이라는 것은 국가주권의 일부를 구성하는 것이라는 점에서 남북 당국간의 이중과세방지협정의 체결이 우리측의 입장에서 볼 때는 북한의 조세권을 인정하는 것 다시 말해서 북한의 국가성을 인정하는 것으로 현행 헌법규정이나 사법부의 태도와 크게 배치되는 것은 아닌가라는 가장 원론적인 의문이 제기되지 않을 수 없다. 그러나 남북간에는 앞서 지적한 바와 같이 남북기본합의서의 부속합의서에서 이중과세방지를 위한 합의를 예정하고 있다는 점에서 현실적으로는 크게 장애가 되지 아니할 것이다.

북한은 이중과세방지협정의 체결을 고려하여 1993년 1월 31일의 외국인투자기업및외국인세금법 및 1994년 1월 31일의 그 시행규정은 “외국투자기업과 외국인은 자기 나라 정부와 조선민주주의공화국 정부사이에 체결한 세금과 관련한 협정에서 이 법(규정)과 다르게 세금문제를 정하였을 경우에는 그 협정에 따라 세금을 납부할 수 있다”라는 규정을 두고 있다.¹¹⁾ 원칙적으로 북한에 투자가 우리 기업에게 배분된 이익과 직원의 소득은 북한에서 발생한 것이므로 북한의 관련법에 따라야 할 것이지만 남북한의 세법이 다르므로 동일한 소득에 대해 이중과세될 가능성이 있다. 따라서, 이중과세를 방지하기 위하여 국가간의 일반적 관행과 같이 남북한에서도 당국차원에서 이중과세방지를 위한 합의서의 체결이 필요하다.

상기의 법과 시행규정에서 나타난 북한의 외국인 조세제도의 특징은 다음과 같이 지적될 수 있다. 첫째, 세금의 종류는 기업소득세, 개인소득세외에 재산세, 상속세, 거래세, 지방세를 신설하여 세목을 다양화하고 있다. 둘째, 일정한 요건 하에서 외국인이 북한영역밖에서 얻은 소득에 대해서도 과세를 한다. 셋째, 자유경제무역지대의 투자유치를 위하여 다른 지역에 비해 유리한 세제

11) 외국인세금법 제7조 및 시행규정 제12조 1문.

상의 특혜를 부여하고 있다. 넷째, 조세법정주의가 엄격하게 지켜지고 있지 않다. 즉, 거래세의 경우에도 일정한 요건을 갖추면 당연히 세금감면의 혜택을 받는 것이 아니라 재정기관 등의 재량에 따라 세금감면의 여부와 그 정도가 결정되는 경우가 있다. 다섯째, 세금납부의 방법을 신고납부와 공제납부로 이원화하여 공제납부의 방법을 인정함으로써 간접세의 개념을 도입하였다. 여섯째, 세제를 현실화하여 외국인이 북한내에서 얻은 소득세에 대한 면세점을 대폭 인상하고 세율을 하향조정하였다.

이 외국인세금법은 그 적용대상으로서 “...공화국의 영역안에서 경제거래를 하거나 소득을 얻은 외국인투자기업과 외국인에게 적용한다. 공화국영역안에서 경제거래를 하거나 소득을 얻은 공화국영역밖에 거주하고 있는 조선동포에게도 이 법을 적용한다”라고 규정하고 있다. 여기에서 외국인투자기업이라 함은 “공화국의 법인인 합작기업, 합영기업, 외국인기업과 공화국의 법인이 아닌 외국기업”을 말하며¹²⁾ 따라서, 외국인투자법에서 말하는 합작기업, 합영기업, 외국인기업이라는 세가지 유형의 외국인투자기업이외에도 공화국 법인이 아닌 외국기업을 포함한다. 여기에서 “외국기업”이라 함은 “공화국영역안에 상주기구를 설치하고 경영활동을 하거나 상주기구를 설치하지 아니하고 북한 영역안에서 이자, 배당금, 임대료와 공업소유권, 기술비결의 제공에 의한 소득과 같은 소득원천이 있는 외국회사, 상사 기타 경제조직”을 말한다.¹³⁾

시행규정 제2조 1문은 “이 규정은 공화국 영역안이나 밖에서 경제거래를 하거나 소득을 얻은 외국인투자기업과 외국인, 공화국 영역안에서 소득을 얻은 외국기업과 외국인에게 적용한다”라고 하여 적용범위를 외국인세금법보다 확대하고 있는 듯하지만 외국인세금법의 제규정을 살펴보면 양자간에 모순이 있는 것은 아니다. 북한영역밖에서 소득을 얻은 외국인투자기업과 외국인에게 적용되는 것은 예외적인 경우에 한한다고 볼 수 있지만,¹⁴⁾ 그러한 과세정책의 타당성은 의문이다. 한편 기업소득세는 총수입에서 원가와 기타 지출을 공제한 결산이윤에 일정한 세율을 적용하여 계산하도록 하여¹⁵⁾ 과세표준에서 공제방식을 택하고 있다. 세율은 자유경제무역지대에 설립된 외국인투자기업의

12) 외국인세금법 제2조 3문.

13) 시행규정 제2조 3문 후단.

14) 외국인세금법 제8조 2문 및 제17조 2문.

15) 외국인세금법 제9조.

경우에는 결산이윤의 14%, 그밖의 지역에서는 25%로 하되, 첨단기술부문, 자원개발과 하부구조 건설부문, 과학연구 및 기술개발부문 등 장려부문에 대해서는 10%이다. 다만, 외국투자기업중 외국기업의 기타 소득에 대해서는 소득액의 20%의 세율을 적용하되, 자유무역지대에서는 10%의 세율을 적용한다.

북한영역내에서 '180일'이상 체류하는 외국인이 북한 영역내에서 소득을 얻은 경우¹⁶⁾ 또는 북한에 1년이상 거주하는 외국인이 북한영역밖에서 있으면서 북한영역내에서 소득을 얻은 경우¹⁷⁾ 개인소득세를 납부하여야 한다. 개인소득세의 과세대상은 ① 노동보수에 의한 소득, ② 배당소득, ③ 공업소유권과 기술비결, 저작권의 제공에 의한 소득, ④ 이자소득, ⑤ 임대소득, ⑥ 재산판매소득, ⑦ 증여소득, ⑧ 개인기업소득이다.¹⁸⁾ 북한당국과 다른 나라 정부사이에 체결한 협정에 의하여 개인소득세를 납부하지 아니하기로 한 소득은 당연히 과세대상에서 제외된다.¹⁹⁾

제 3 장 남북한 이중과세방지협정에 포함되어야 할 주요 조문 검토

1. 의 의

OECD모델협정은 사회주의제국들이 체결한 협정에도 크게 영향을 미쳤으며, 소득원천지국(대부분 개발도상국)이 조세권의 상당부분을 포기하는 대신 소득자의 거주지국이 이중과세를 방지하기 위하여, 외국원천소득에 대한 외국 세액공제 또는 면제를 인정하고 있다. 중국이 체결한 이중과세방지협정은 OECD모델협정을 근간으로 하면서도 고정사업장의 범위를 일부 확대하는 등 국제연합모델협정을²⁰⁾ 부분적으로 채택하고 있다.²¹⁾

16) 시행규정 제36조 1.

17) 시행규정 제36조 2문.

18) 시행규정 제37조 1문.

19) 시행규정 제42조.

20) 국제연합모델협정에서는 원천지국이 OECD모델에서보다 더 큰 조세권을 행사하도록 하고 있어 최근 개도국과 선진국간의 이중과세방지협정에서는 국제연합모델협정을 따르는 경향이 증가하고 있다. Richard D. Pomp, *et. al.*, "The Evolving Tax System of the People's Republic of China," *the Texas International Law Journal*, Vol.16(1981), pp.76~77.

21) 王選匯, *op.cit.*, p.43.

북한측이 이중과세방지협정을 체결하는 경우 그들이 요구하는 모델유형은 중국의 예에 따르지 아니할까 생각된다. 이중과세방지협정은 지적인 대로 국가마다 처하여 있는 상황(개도국인가 선진국인가, 또한 타방당사자의 투자를 절실히 원하는지의 여부)이나 조세제도가 달라 그 내용은 크게 달라질 수 있다. 따라서 각 조문별로 면밀히 따져야 할 부분들이 많으며 우리 나라가 체결한 이중과세방지협정도 타방당사자가 선진국인가 아니면 개도국인가의 여부에 따라 크게 달라지고 있다. 예컨대, 후발개도국의 경우에는 우리의 자본을 도입하기 위하여 우리측에 다소 유리한 내용이 많다. 북한과의 이중과세방지협정체결도 북한측의 그러한 협정체결관행이 축적되어 있지 않아 그들이 요구할 사항이 무엇인지 파악하기 어렵지만 적어도 다음과 같은 조항들이 필요할 것이다.

2. 과세대상의 범위조정

북한 외국인세금법은 그 적용대상으로서 “...공화국의 영역안에서 경제거래를 하거나 소득을 얻은 외국투자기업과 외국인에게 적용한다. 공화국영역안에서 경제거래를 하거나 소득을 얻은 공화국영역밖에 거주하고 있는 조선동포에게도 이 법을 적용한다.”라고 규정하고 있다. 한편 시행규정 제2조 1문은 “이 규정은 공화국 영역안이나 밖에서 경제거래를 하거나 소득을 얻은 외국인투자기업과 외국인, 공화국 영역안에서 소득을 얻은 외국기업과 외국인에게 적용한다”라고 하여 적용범위를 외국인세금법보다 확대하고 있는 듯하지만 양자간에 모순이 있는 것은 아니다. 이상에 언급된 “공화국 영역안에서 경제거래를 하거나 소득을 얻은 공화국 영역밖에 거주하고 있는 조선동포”, 및 “공화국 영역안에서 소득을 얻은 외국기업과 외국인”에 대한 용어가 우리 남측 주민까지도 포함하는지를 이중과세방지협정에서 보다 명확히 할 필요가 있다.

한편, 외국투자기업이 북한내에서 ‘기업활동을 하여 얻은 소득’과 ‘기타 소득’에 대해서는 기업소득세를 납부하여야 한다. 전자에 속하는 것은 생산부문의 생산물판매소득, 건설·탐사·개발부문의 소득, 상업(무역 포함)의 상품판매소득, 금융판매소득, 금융부문의 이자 및 수수료 소득, 교통운수·체신·급양편의와 같은 봉사부문의 운임, 요금소득 등을 말한다.²²⁾ 기타 소득이란 북

22) 시행규정 제13조 3문.

한영역내에서 얻은 이자소득, 이익배당소득, 재산의 임대 및 양도소득, 공업 소유권과 기술비결 및 저작권의 제공 또는 양도에 의한 소득, 기술고문·상담·기능공 양성과 같은 경영봉사를 하여 얻은 소득, 폐설물 및 부산물처리에 의한 소득, 그 밖의 소득을 말한다.²³⁾

또한 외국인세금법에 의하면 외국인투자기업이 북한영역밖에서 지사, 출장소, 자회사 등을 설치하여 얻은 소득에 대해서도 기업소득세를 납부하여야 한다²⁴⁾ 라고 규정하고 있는 바, 과세의 대상을 지나치게 확대하고 있다. 이 점에 대해서는 이중과세방지협정을 통하여 분명히 하고 조정할 필요가 있다. 또한 북한영역내에서 '180일'이상 체류하는 외국인이 북한영역내에서 소득을 얻은 경우²⁵⁾ 또는 북한에 1년이상 거주하는 외국인이 북한영역밖에서 있으면서 북한영역내에서 소득을 얻은 경우²⁶⁾ 개인소득세를 납부하도록 하고 있다. 그러나 북한당국과 다른 나라 정부사이에 체결한 협정에 의하여 개인소득세를 납부하지 아니하기로 한 소득은 당연히 과세대상에서 제외된다고 하고 있다.²⁷⁾ 이러한 점도 이중과세방지협정을 통해 일정한 유형의 개인소득에 대해서는 과세하지 아니하도록 할 수 있을 것이다.

3. 절세조항

중국이 체결한 이중과세방지협정에서 특이한 것은 외국인투자를 장려하기 위한 목적의 節稅救濟條項이다. 통상적인 세액공제는 외국에서 실제로 납세한 경우에 한하여 적용되므로 투자지국인 조세우대조치는 아무런 의의가 없으나 이중과세방지협정에서 정한 『절세구제조항』에 따라 면제 또는 경감된 외국세액은 그 외국에서 실제로 납부된 것으로 자국에서 간주하게 된다.²⁸⁾ 이러한 『보이지 않는 세액』의 공제는 북한의 조세관련 법에서의 조세감면 및 환급대상이 되는 것으로 그 적용대상이 될 수 있을 것이다.²⁹⁾

23) 외국인세금법 제8조 1문 및 시행규정 제13조 4문.

24) 외국인세금법 제8조 2문.

25) 시행규정 제36조 1문.

26) 시행규정 제36조 2문.

27) 시행규정 제42조.

28) 王選匯, *op.cit.*, p.78.

29) 우리 나라가 중국과 체결한 이중과세방지협정 제23조(이중과세방지방법) 제3항 『이 조의 제1항 및 제2항에 언급된 일방체약국에서 납부하는 조세는 조세감면, 면제 또는

외국인세금법에 의하면 기업소득세의 세율은 자유경제무역지대에 설립된 외국투자기업의 경우에는 원가와 기타 지출을 공제한 결산이익의 14%, 그밖의 지역에서는 25%로 하되, 첨단기술부문, 자원개발과 하부구조 건설부문, 과학연구 및 기술개발부문 등 장려부문에 대해서는 10%이다. 다만, 외국투자기업 중 외국기업의 기타 소득에 대해서는 소득액의 20%의 세율을 적용하되, 자유무역지대에서는 10%의 세율을 적용한다. 이와 같이 자유경제무역지대에 설립한 기업에 대해서는 조세상의 특혜를 부여하고 있다.

또한, 외국인세금법은 여러 가지 세금감면제도를 두고 있으며 그 대부분이 자유경제무역지대를 대상으로 하고 있다. 이러한 세금감면의 대표적인 예를 들면 일정한 경우의 이자소득세감면,³⁰⁾ 장려부문의 외국투자기업과 자유경제무역지대의 생산부문 외국투자기업이 10년이상 기업을 운영할 경우, 기업소득세를 이윤이 발생한 영도부터 3년간 면제, 그 다음 2년간 50%의 범위안에서 감면할 수 있다.³¹⁾ 또한 재투자에 대한 소득세 50%(하부건설부문의 재투자에 대해서는 100%) 환급 등을 규정하고 있다.

기업의 입장에서는 북한의 세금감면 또는 환급 등 조세우대조치를 실질적으로 보장받기 위해 『질세구제』조항이 북한과의 이중과세방지협정에 포함되는 것을 희망하겠지만 우리 당국은 조세상의 형평성을 고려하여 적절한 범위에 정하여 북한과 합의하여야 할 것이다. 다만, 북한과 체결하는 이중과세방지협정에 부속의정서가 추가될 것인지의 여부는 알 수 없지만, 북한의 조세제도가 향후에도 변경될 수 있고 경우에 따라서는 특별장려 조치등도 있을 수 있으므로 후속 의정서의 형식을 통하여 이를 보완하는 방식이 바람직할 것이다.

4. 협정상의 원천과세율

중국은 외국기업소득세법 제11조에 의하면 중국회사가 중국에 고정사업장(permanent establishment)을 설치하지 아니한 외국 주주에게 지불하는 배당금에 대한 원천과세의 세율은 20%였지만, 중국이 체결한 모든 이중과세방지협정에서는 중국법인이 중국에 고정사업장을 설치하지 아니한 타방체약국

경제개발촉진을 위한 여타 조세유인조치에 관한 법률규정이 없었더라면 납부했어야 할 세액을 포함하는 것으로 본다」라고 하고 있다.

30) 외국인세금법 제15조 제1호.

31) 외국인세금법 제15조 2호 및 시행규정 제28조 1문.

의 주주에게 지불하는 배당금에 대한 최고의 원천과세율은 10% 또는 그 이하로 하고 있다. 예컨대, 한국과 체결한 이중과세방지협정 제10조제2항은 배당에 대하여는 수익적 소유자가 배당을 지급하는 회사의 자본의 25% 이상을 직접 소유하는 회사(조합은 제외)인 경우 총배당액의 5%, 기타의 모든 경우 총 배당액의 10%를 초과할 수 없도록 하고 있다. 또한 제12조제2항은 로열티가 발생한 계약국에서도 부과되는 조세는 사용료 총액의 10%를 초과하지 아니하도록 하고 있다. 따라서 이중과세방지협정에 의하여 낮은 세율을 적용 받는다. 북한과의 이중과세방지협정에서도 이와 같이 북한의 국내법보다 낮은 세율을 정할 필요가 있을 것이다.

5. 고정사업장의 범위설정

모든 이중과세방지협정은 고정사업장(permanent establishment)의 개념을 사용하며 따라서 무엇이 협정의 규정에 의하여 그러한 시설로 분류될 것인가를 정의한다. 이러한 고정사업장은 기업의 사업이 전적으로 또는 부분적으로 영위되는 사업장을 의미하며, 그 범위는 국가간 과세권의 귀속을 결정하는 동시에 과세소득의 범위를 결정하게 된다. 이중과세방지협정이 빈번하게 체결됨에 따라 어느 정도 통일된 고정사업장의 정의가 정착되어 가고 있으나, 고정사업장의 개념은 일국으로부터 타국에까지 미치는 경제활동과 관련하여 타국에서의 조세납부여부를 결정하게 된다는 점에서 여전히 국가마다 상이한 태도를 보이고 있다.

일반적으로 A국이 B국에 대하여 채무국에 있을수록 A국의 영토에서 수행되는 B국의 거주자의 활동에 대한 과세를 가능한 한 확대하기 위하여 고정사업장의 개념을 넓게 정의하고자 한다. 그러므로 각국은 고정사업장의 결정을 단순한 개념적 접근방식에 의하기 보다는 상호간의 경제적 이익 조정에 치중하고자 한다.³²⁾ 한편, 북한의 조세관련법령의 규정을 볼 때 북한이 고정사업장의 범위를 넓게 잡고 이를 이중과세방지협정에 반영시키고자 할 것이다. 중국이 체결한 이중과세방지협정도 고정사업장의 범위를 다소 넓게 잡고 있다

32) 우리 나라가 80년 이후 개도국과 체결한 이중과세방지협정을 분석해 보면 분명히 이러한 현상을 찾아 볼 수 있게 한다. 개개의 조약에서 고정사업장에 대한 정의가 상이한 것도 바로 이러한 경향을 시사하여 준다.

는³³⁾ 점을 보더라도³⁴⁾ 틀림없는 사실이다. 따라서 지나치게 고정사업장의 범위를 넓히지 못하도록 하기 위해서도 이중과세방지협정이 필요하다. 즉, 북한에 설치된 사업소에 대해서는 우리 기업이 북한내에서 지점 등의 고정사업장을 통하여 사업을 영위한 경우에 한하여 그 고정사업장에 귀속하는 소득에 대해서만 북한이 과세할 수 있도록 하여야 할 것이다.

제 4 장 결 론

중국과 대만의 경우에는 중국이 대만의 법적 지위를 전혀 인정하지 아니하고 중국의 한 성에 불과하다는 입장을 보이고 있기 때문에 대만동포투자장려 규정 등에 의하여 대만인의 투자에 대해서는 조세를 비롯한 여러 가지 면에서 우대를 하고 있을 뿐이다. 동서독간에도 당시만 하더라도 서독에 의한 동독투자액이 크지 않았기 때문에 이중과세방지를 위한 별다른 조치를 취하지 아니한 것으로 알려져 있다. 현행 우리 나라의 조세특례제한법 제3조제1항제12호는 남북교류협력에 관한 법률에 의하여 조세특례를 정할 수 있도록 하고 있다. 이와 같이 우리 쪽에서 대북투자를 촉진하기 위하여 일방적으로 조세특례를 인정하고 있을 뿐이고 이에 대응하는 조치를 취하고 있지 않고 있는 북한의 입장은 중국과 크게 대비가 된다고 할 수 있다.

현재 우리의 국내법에서 대북투자 등에 대한 이중과세방지를 위한 구체적인 조치는 정하고 있지 않지만, 남북교류협력에 관한 법률시행령 제53조제3항에서 남북교류·협력에서 발생하는 소득에 대한 과세에 대하여 남한과 북한의 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. 그러나, 우리가 일방적으로 대북투자 등과 관련하

33) 우리 나라가 중국과 체결한 이중과세방지협정 제5조(고정사업장) 제2항은 특히 『관리 장소, 지점, 사무소, 공장, 작업장 및 광산·유전·가스천·채석장 또는 기타 천연자원의 채취장소』를 포함하되, 제3항은 『건축장소, 건설·조립·설치공사 또는 이상의 장소나 공사와 관련된 감독 활동을 포함하되 그러한 장소, 공사 또는 활동이 6월을 초과하여 존속하는 경우 및 일방계약국의 기업의 타방계약국에서의 피고용인 또는 여타 종사자를 통한 용역(자문용역을 포함)의 제공을 포함하되 그러한 활동이 동일한 사업 또는 연관된 사업에 대하여 어느 12월 이내의 기간동안 총 6월을 초과하는 단일기간 또는 제기간동안 존속하는 경우』도 포함한다고 하고 있다.

34) 中國의 立場과 慣行에 대하여는 王選匯, *op.cit.*, p.93 參照.

여 이중과세방지를 관련 법에 반영하는 것은 결코 바람직하다고 말할 수 없다. 이중과세방지협정을 체결하는 경우에는 일반적으로는 재정경제부가 주무부처가 되겠지만, 남북간의 이중과세방지협정은 민족내부거래에 대하여 적용된다는 점에서 이러한 일반적인 방식을 따르기 보다는 남북사이의 화해와 불가침 및 교류·협력에 관한 합의서의 부속합의서 형식으로 체결하는 것이 바람직하며 이 경우 통일부 장관이 재정경제부 장관과 협의하여야 할 것이다.