

# 통상규범과 국내세법의 조율방안

## - WTO 규범과 FTA를 중심으로 -

구 자 은 (수원대학교 교수, 공저자)  
오 윤 (한양대학교 교수, 공저자)  
임 동 원 (한양대학교 박사과정, 교신저자)

### ■ 목 차 ■

- I. 서론
- II. WTO의 보조금규범과 국내세법
- III. 자유무역협정과 국내세법
- IV. 결론

## I. 서론

통상규범은 상품, 서비스, 자본 및 기술 등의 국제교역에 관한 규범이라고 할 수 있다. 정보통신 및 교통의 발달 등에 따라 통상활동에 관해 국가간의 실질적인 국경이 사라지고 있다.

통상규범은 GATT/WTO체제를 중심으로 하는 다자간체제가 그 근간을 이루고 있다. 더불어 몇 개의 국가로 구성된 지역단위의 규범도 확산되고 있다. 다자주의<sup>1)</sup>와 지역주의<sup>2)</sup>가 동시에 진행되고 있다고 볼 수 있다.

지역주의는 지역무역협정의 형태로 나타나게 된다. GATT협정 제24조는 지역무

\* 투고일 : 2013. 7. 31, 심사일 : 2013. 8. 12, 게재확정일 : 2013. 8. 22.

1) 다자주의란 1945년에 창설된 GATT와 이를 발전적으로 계승한 WTO협정에 포함된 무역관련 활동을 규율하는 통상규범체제다.  
2) 지역주의란 소수 회원국간에 특혜적인 상호특혜적 무역협정을 체결함으로써 회원국에만 적용되는 규범체계를 말한다.

역협정을 관세동맹(Custom Union, 이하 'CU'라 함),<sup>3)</sup> 자유무역협정(Free-Trade Agreement, 이하 'FTA'라 함)<sup>4)</sup> 및 잠정협정(Interim Agreement)<sup>5)</sup>으로 분류하고 있다.

2012년 1월 현재 WTO에 통보되고 발효 중인 지역무역협정(RTA: Regional Trade Agreement)은 총 319건이다. 이 중 관세동맹(CU)이 22건, 자유무역협정(FTA)이 196건, 경제통합협정<sup>6)</sup>이 101건을 차지하고 있다. 자유무역협정이 지역무역협정에서 가장 많은 비중을 차지하고 있다.<sup>7)</sup>

통상규범과 세법의 관련성은 통상규범이 국내법에서 어떤 지위를 차지하고 있는지에 좌우된다. 통상규범이 국가간 협정으로 체결되고 해당 협정에 세법관련 사항이 포함된 경우 국내세법과의 적용상 우선순위가 문제된다.

헌법 제73조는 “대외통상에 관한 협상을 하고 협정을 체결하며 비준할 권한은 대통령에게 있다”고 규정하고 있고, 헌법 제60조는 “중요한 국제조약에 관한 조약, 우호통상 항해조약, 주권의 제약에 관한 조약, 국가가 국민에게 재정적 부담을 지우는 조약 또는 입법사항에 관한 조약의 체결·비준에 대하여는 국회의 동의를 거쳐야 한다”고 규정하고 있다. 헌법 제73조와 제60조에서는 대외통상에 관해 대통령에게 포괄적인 권한을 부여함과 동시에 중요한 조약에 관하여는 국회의 동의를 받게 함으로써 민주적 통제를 가하고 있는 것이다.

헌법 제6조 제1항은 “헌법에 의하여 체결·공포된 조약과 일반적으로 승인된 국

3) 관세동맹은 회원국 간에 실질적으로 모든 영역에 걸친 관세 기타 통상규제를 철폐하고 비회원국에 대해서는 동일한 무역제한조치를 적용하는 지역통합체를 말한다(GATT24.8(a)).

4) 자유무역협정은 역내국 간에 모든 무역에 대한 관세와 무역제한조치를 실질적으로 철폐하는 협정이지만 관세동맹과는 달리 역외국가에 대해 동일한 관세와 통상규칙을 적용할 필요는 없다. 또한 회원국간에 관세나 통상에 관한 법률이 단일화될 필요는 없기 때문에 자유무역협정의 성립 후에도 각 회원국은 비회원국에 대해서는 협정 전의 관세와 통상규제조치를 유지할 수 있다(GATT24.8(b)).

5) 잠정협정은 관세동맹이나 자유무역협정을 형성하기 위한 예비적 단계의 협정을 말한다(서헌재, 『국제경제법-국제통상·통화규범』, 율곡출판사, 1996, 106면).

6) 경제통합협정(EIA: Economic Integration Agreement)이란 여러 국가가 국경을 초월하여 경제를 하나로 통합하는 것을 목적으로 한다. 다수의 국가가 경제 분야에서 몇 가지의 장벽을 제거함으로써 경제활동의 자유화를 도모하는 것이다. 즉 국가간의 생산재, 서비스 및 자본, 노동의 자유로운 이동, 교류의 실태, 정도(이것을 사실상의 경제통합이라고 한다) 및 그러한 자유화가 가능한 제도구축(이것을 경제통합의 제도라고 한다)을 말한다.

7) WTO(www.wto.org)>Trade Topics>Regional Trade Agreements

제법규는 국내법과 같은 효력을 가진다”고 규정하고 있다. 동 조항에 따라 조약은 원칙적으로 이를 국내법으로 수용하는 별도의 입법조치를 하지 않고도 국내법으로서의 직접적인 효력을 가지게 된다는 것을 인정한다.<sup>8)</sup> 예외적으로 조약 자체가 그 집행을 위하여 별도의 국내입법조치를 전제하고 있는 경우에는 국내 입법조치가 필요하다.<sup>9)</sup>

조약의 국내법적 효력의 인정여부 등은 매우 큰 연구주제 중의 하나이며, 국내의 법학계에서 많은 논의의 대상이 되어 왔다.

조약과 국내법의 효력관계에 대해서는 헌법 제6조 제1항에 의하여 동위설을 채택했다고 보는 것이 다수설 및 헌법재판소의 입장<sup>10)</sup>이다. 효력동위설은 조약과 법률간에 수평적 관계를 전제로 하는 것이므로 협약과 국내법간에 충돌이 있을 때에는 신법우선의 원칙과 특별법 우선의 원칙이 적용된다. 국제협약은 그 내용이 일반적이거나 모호하여 집행력을 부여하기 어려운 경우도 있다. 따라서 국제협약이 발효된다고 하여 바로 집행을 보장할 수 있거나 협정에 의해 직접 국민의 권리를 제한하거나 의무를 부과하는 것은 어렵다. 또한 국제협약이 국내법과 상치되는 경우에 관련 국내법의 효력이 바로 정지되지는 않는다. 국제협약이 효력을 발휘하기 위해서는 관련 국내법을 전부 개정하거나 새로이 제정하는 등 법령정비가 뒷받침되어야 할 경우도 있다.<sup>11)</sup>

바르샤바 협약과 관련된 판례<sup>12)</sup>에서는 관련 국내법이 제정되지 못했을 때는 일반법인 민법에 대한 특별법으로서 조약이 적용된다고 판시하였다. 이 판례에 의하면 대법원은 입법의 흠결로 인한 조약과 국내법의 충돌시 특별법 우선의 원칙에 의해 조약의 우선 적용을 인정하고 있는 것으로 보인다. FTA협정의 국내법적 효력에 대한 대법원 판례는 찾아보기 어렵다.

8) 김찬규 · 이영준, 『국제법개설』, 법문사, 1995, 64면.; 이한기, 『국제법강의』, 박영사, 1997, 143면.; 김대순, 『국제법론』 제5판, 삼영사, 2000, 144면.; 양건, 『헌법강의 I』, 법문사, 2007, 138면.; 대법원 1987.11.24. 선고 85누448 판결, 대법원 1992.7.14. 선고 91누10763 판결.

9) 김철수, 『헌법학개론』, 박영사, 1994, 212면.

10) 헌재 2001.4.26. 99헌가13, 판례집 13-1, 761면, 773면.

11) 앞의 각주 5)의 책, 181면.

12) 대법원 1986.7.22. 선고 82다카1372 판결, 법원공보 제784호, 1085면; 대법원 1990.7.24. 선고 89후1479 판결, 법원공보 제880호, 1796면.

본고에서 연구자들은 우리나라에서 효력이 있는 다자주의적인 WTO규범 및 지역주의적인 FTA와 우리나라의 현행 세법의 관련성을 살펴보고 현행 세법이 통상규범의 관점에 비추어 보아 개선할 사항은 없는 것인지 연구한다. 제2장에서 통상규범과 관련하여 크게 이슈화되었던 WTO보조금 위반규정을 중심으로 통상규범이 국내세법에 미치는 영향에 대하여 논하고, 제3장에서 FTA의 기본이 되는 GATT/WTO의 자유무역 원칙인 내국민대우와 최혜국대우를 중심으로 그 개념 및 국내세법과의 관련성을 살펴보고 국내세법상 제도 수립에 대한 시사점을 발견하고자 한다. 이는 공정한 무역을 추구하는 통상규범이 설정한 각국의 과세권한의 한계, 보다 구체적으로는 자국의 산업을 조세제도를 통해 지원하는 것의 한계를 보다 명확히 하는 데에도 도움이 될 것이다.

연구는 주로 미국의 법제와 사례를 먼저 조사하고 그것을 국내세법에 투영하는 방법에 의존한다.

## II . WTO의 보조금규범과 국내세법

본장에서는 다자간 규범으로서 WTO의 GATT 협정 및 보조금 규범(GATT Uruguay Round Code on Subsidies and Countervailing Measures)과 국내세법의 상호관계에 대해 미국 사례를 토대로 살펴보고, 그것이 우리 세법상 제도의 수립에 주는 시사점을 찾아보고자 한다.

국제통상규범과 관련하여 크게 이슈화되었던 논의 중에 하나가 미국 세법상 소득과세에 관한 규정인 Extraterritorial Income(역외소득, 이하 'ETI'라 함) 규정이 WTO 「보조금 및 상계관세규정」(이하 'WTO 보조금규범'이라 함)에 위반한 것이었는가 하는 것이다. EU는 그것이 규범에 위반한 것이라고 주장한 반면, 미국은 그에 대항하여 논리를 전개하였다.

WTO는 2004년 EU의 주장을 받아들였다. 이러한 WTO의 입장은 ETI 제도의 전신이라 할 수 있는 Domestic International Sales Corporation(이하 'DISC'라 함) 및 Foreign Sales Corporation(이하 'FSC'라 함)에 대한 GATT 및 WTO의 입장과

일치되는 것이었다. ETI, DISC, FSC와 같은 제도들의 내용은 다소 차이가 있지만 미국내 수출기업의 대외경쟁력을 지원하고자 했던 목적은 동일하다. 미국 정부는 미국내 수출기업이 부가가치세 등으로 인해 EU 국가내 기업에 비해 상대적으로 불리한 위치에 있기 때문에 이러한 제도를 운영한 것이라고 주장하였지만, 이러한 주장에 불구하고 WTO는 미국 세법상 ETI 제도가 미국도 비준한 바 있는 WTO 보조금규범에 저촉된다고 결정하였다. 본 사안은 국제무역이 공정하게 이루어져야 한다는 목적 하에 도입된 WTO 보조금규범과 같은 국제통상규범이 각국의 고유권한으로 되어 있는 국내 세법의 내용까지도 규율할 수 있는 사례가 되었다는 점에서 의미가 있다. WTO 보조금규범에 따르면 조세지출(tax expenditure)은 사실상 예산지출(budget expenditure)과 같다고 보아, 수출실적과 관련된 조세감면을 금지보조금으로 예시하고 있다. 따라서 WTO가입국은 자국의 고유권한인 조세입법권한을 양허한 것으로 보아야 할 것이다. 본 사안은 WTO가 각국의 조세지출행위로서 수출보조금이 WTO 보조금규범에 따라 금지되는 것의 한계에 대해 시사하는 바가 크다. 본고는 본 사례가 우리 국내세법에 주는 의미에 대해 살펴보는 것을 목적으로 한다.

## 1. WTO 규범

WTO 규범은 대표적인 다자간 협정으로서 상품·서비스 및 지적재산권의 교역에 관하여 규율하고 있다. 이는 그간 GATT협정에 의하여 유지되던 국제교역질서에 일체화 및 사법화의 길을 터놓았다. WTO 규범은 그간 GATT체제가 추구하던 범세계적인 교역자유화를 목적으로 하고 있다는 점에서 GATT체제와 목적은 동일하다. 구체적으로는 GATT/WTO 체제가 추구하는 기본적인 원칙은 무차별주의, 자유화원칙, 공정성원칙 및 형평성 원칙을 들 수 있겠다.

GATT/WTO체제하에서 거래 공정화 규범은 국제시장에서의 공정한 경쟁조건을 보장하기 위하여 이를 왜곡하는 각국 정부의 규제조치를 완화 내지는 철폐하고자 하는 규범이다. 각국 정부가 자국산업에 지급하는 보조금 지원, 수입의 급격한 증대로부터 자국 시장을 보호하기 위한 세이프가드조치, 기타 외국상품의 수입을

직·간접으로 규제하는 수입절차, 기술표준검사, 국영무역조치, 정부조달에 관한 규범이 포함된다.

### (1) GATT 협정

자유무역의 이상을 실현하기 위하여 GATT/WTO가 취하고 있는 가장 기본적인 원칙은 무차별주의이다. 이러한 무차별원칙은 GATT/WTO협정 전반에 반영되어 있지만, GATT 협정 제 I 조와 제III조에서 이를 직접적으로 명시하고 있다.

제 I 조의 “최혜국대우원칙(Most Favored Nation Treatment, MFN)”은 어떤 WTO회원국에 부여한 가장 우대적인 조치를 다른 국가에도 동일하게 부여할 것을 요구하는 원칙이다.

제III조의 “내국민대우원칙(National Treatment, NT)”은 외국산물품이라도 일단 자국의 영역 내로 들어온 후에는 자국산 물품과 동등한 대우를 받게 된다는 것이다.

최혜국대우원칙이 외국 공급자간 동일대우를 보장하는 것이라면 내국민대우원칙은 외국공급자와 국내공급자에게 동일한 기회를 보장하는 것이라고 할 수 있다.

최혜국대우는 GATT/WTO의 가장 기본이 되는 원칙이기는 하지만 이에 대해서는 예외사유가 존재하며 가장 중요한 두 가지 예외가 개도국우대와 자유무역지역의 허용이다. 즉, 관세동맹이나 자유무역협정은 역내국 상호 간에는 상품이나 서비스, 기타 투자에 대한 관세 및 비관세장벽을 전면적으로 철폐하여 교역을 촉진함을 목적으로 하는 협정이다. 따라서 자연히 역내국과 역외국을 차별하게 된다.<sup>13)</sup> 자유무역지역이 최혜국대우의 예외가 된다는 것은 역내국과 역외국의 차별을 허용한다는 의미이다.

### (2) WTO 보조금 규범

각국 정부의 산업정책에 있어 보조금 지급은 가장 중심이 되는 수단이라고 할 수 있다. 관세 부담수준이 점차 저하되면서 보조금은 그 중요성이 증가하고 있다.

---

13) 앞의 각주 5)의 책, 70면.

WTO 「보조금및상계관세규정」(이하 ‘WTO 보조금규범’이라 함) 중 보조금 관련 규정은 각종 보조금의 유형과 그에 대한 규제원칙, 국가간 협의 및 보복절차를 규정하고 있다.

WTO 보조금규범은 보조금을 금지보조금, 조치가능보조금, 허용보조금을 나누어 규정하고 있다. 보조금규범은 이 세 가지 유형에 공통적으로 적용될 정의규정을 협정의 제일 앞에 두고, 금지보조금과 허용보조금에 대하여는 관련되는 곳에서 다시 정의규정을 두고 있다. 조치가능보조금은 금지보조금과 허용보조금에 해당하지 않는 모든 보조금을 포괄하는 것이다.

WTO 보조금규범은 정부 또는 공공기관의 재정지원이 있거나 또는 GATT 협정 제16조에서 규정하는 바와 같은 소득 또는 가격 지지로 인해 수혜자에게 혜택이 주어지는 경우 그러한 지원이나 지지를 ‘보조금’으로 본다. 정부의 재정적 지원에 대해 제1.1조(a)(1)(ii)에서 다음과 같은 규정을 두고 있다.

“회원국의 영토 내에서 당해 정부 또는 공공기관이 재정적 지원을 하는 경우, 즉 당해 제도가 없었다면 거두어 들었을(otherwise due) 세수입을 부과하지 않는 경우에는 보조금을 지급한 것으로 간주한다.”

WTO 보조금규범은 금지보조금의 하나인 수출보조금(export subsidy)에 대해 부속서 1에서 예시적인 목록을 규정하고 있다. 이에 의하면 ‘수출보조금’이란 부속서 1에 규정된 12가지를 포함하여 법률상 또는 사실상 수출실적에 따라(contingent on export) 지급되는 보조금을 말한다(WTO 보조금규범 제3.1조(a)). 여기에서 ‘수출실적’에 따른다는 것은 수출에 약간이라도 관계되는 경우 지급되는 것을 포함하는 넓은 개념은 아니다. 수출성과에 기초하거나 수출의무의 이행을 유일한 또는 여러 조건 중의 하나로서 지급되는 경우를 말한다.

12가지 예시 중 본고의 논의와 직접 관련되는 v)와 vi)는 다음과 같다.

- v) 기업이 납부할 직접세 또는 사회보장부과금을 수출과 관련하여 완전 또는 부분적으로 면제, 경감 또는 유예하는 것,
- vi) 직접세 과세표준 산정에 있어서 수출실적과 관련된 특별공제의 허용

## 2. 미국 세법상 수출기업지원제도

미국 세법(Internal Revenue Code)은 미국내 기업의 수출을 촉진하기 위하여 소득에 관한 과세제도에 있어 ETI제도를 두고 있었다. 이 제도는 외국납부세액공제와 관련하여 수출을 촉진할 수 있고 이것이 WTO에서 규정하는 보조금에 해당하지는, 그리고 GATT 협정상 내국민대우원칙에 저촉하는지가 논의되어 왔다.

### (1) ETI

ETI 및 그것의 전신인 DISC 및 FSC은 WTO에 의해 금지되는 수출보조금으로 판정되어 현재는 폐지되었다.

ETI는 Extraterritorial Income의 약자이다. 미국은 2000년 FSC제도를 폐지하고 ETI제도를 도입하게 되었다. 이 제도는 후술하는 바와 같이 미국 의회가 WTO가 금지하는 보조금이 '수출실적'에 따른다는 표현을 두고 있는 점에 착안하여 수출실적에 따르는 것처럼 보이지만 수출활동을 지원하는 방법을 모색하는 방편으로 개발된 것이다.

#### 1) DISC

DISC는 Domestic International Sales Corporation의 약자이다. 이 개념은 1971년 the Revenue Act에 의하여 도입되었는데, 닉슨대통령이 당시 미국의 대외수적 적자문제를 해소하기 위하여 도입한 여러 제도 중의 하나이다.<sup>14)</sup>

14) 1960년대 미국의 대외투자가 증가하면서 미국 자본이 국외로 진출하여 회사를 설립하는 붐이 일어나자 국외진출한 회사와의 이전가격행위를 통해 그곳에 소득을 이전하면서 그와 동시에 이전한 소득을 배당하지 않고 유보함으로써 미국 내에서의 과세를 회피하는 행위가 증가하였다. 특히 저세율국가에 paper company를 설립하는 방법을 사용하여 그곳에서 아무런 경제적 활동이 없으면서도 단지 미국 내에서의 세금을 회피하려는 동기를 유발해 결국 미국 내에서 과세기반이 상실되는 부작용이 우려되었다. Kennedy 대통령은 1962년 일정한 요건을 충족하는 국외의 피지배외국법인(Controlled Foreign Corporation, 이하 'CFC'라 함)의 유보소득은 배당한 것으로 간주하여 미국 내에서 과세하는 제도를 도입하였다. 여기에 Foreign Base Company Sales Income도 포함되었다. 일정 조건의 paper company가 저세율 국가에서 국내기업의 수출품의 수입자로 행세하면서 다시 수출하는 방법으로 소득을 그곳에 유보(parking)할 경우에는 그것도 역시 Subpart F소득으로 보아 그 소득을 배당으로 간주하였다. 내국법인의 경우에도 CFC제도와 유사한 초과유보이윤세(accumulated earnings tax)가 있었다.



DISC는 미국내자회사로 미국내모회사로부터 물건을 사서 미국외로 수출하는 법률관계를 구성하지만 실체는 경제활동을 거의 하지 않는 paper company이다. 이 제도의 주된 내용은 DISC 모법인의 배당에 대한 과세를 이연하는 것이었다. 더 나아가 DISC 자체에 귀속되는 소득에 대한 법인세도 이연되었다. 또한 미국내모회사가 DISC에 배분하는 소득금액에 대해 정상가격을 통한 과세방식을 택하지 않고<sup>15)</sup> 재무부가 규정한 소득배분방식을 활용하도록 하였다. 결과적으로 미국에서 과세되지 않는<sup>16)</sup> 소득금액을 늘리는 효과가 나타날 수 있었다. 이로써 미국법인의 수출소득의 약 16~33%가 과세되지 않는 결과가 초래되었다.

EU는 이 제도가 GATT의 규범에 비추어 볼 때 ‘금지보조금’에 해당한다는 주장을 하였다. GATT가 EU의 주장을 수용하자, 1984년 미국은 이 제도를 폐지하였다.

## 2) FSC<sup>17)</sup>

FSC는 Foreign Sales Corporation의 약자이다. 미국은 1984년 DISC를 폐지하면서 이를 대체하는 FSC를 도입하였다. FSC의 기본적인 틀은 DISC와 다를 바 없다. 수출자회사가 해외에서 설립되도록 하였으며, 동 제도의 적용 요건을 좀더 까다롭게 한 것이었지만 논쟁의 불씨는 여전히 남아 있었다.

FSC는 다음과 같은 요건을 충족하는 법인이어야 한다.

- a. 국외의 해당 법인, 즉 FSC는 미국과 정보교환을 약정한 국가에 설립된 것이어야 한다.
- b. 주주는 25인 이내이어야 한다.
- c. 미국거주자가 아닌 자 1인 이상이 이사회 의 구성원이어야 한다.
- d. 미국 외에서 기장행위를 하여야 한다.
- e. FSC의 ‘foreign trade income’<sup>18)</sup>만 과세에서 제외된다.
- g. FSC의 경영관리는 국외에서 이루어져야 한다.
- h. 판매를 위한 실질적인 활동 중 하나를 하여야 한다.

15) 원칙대로라면 transfer pricing taxation을 적용해야 한다.

16) 정확하게는 배당으로 분배되기 전까지는 과세되지 않아야 한다.

17) 미국 세법 제921조 내지 제927조.

18) 미국법인으로부터 구매하여 판매한 소득이거나 미국법인의 대외수출활동을 지원하고 받은 수수료.

동 제도에 의하면 위와 같은 요건을 충족하는 FSC의 대외교역소득(foreign trade income)에 대해서는 그 유보이윤에 대해 미국 내에서 과세하지 않을 뿐 아니라 설사 배당이 된다 하더라도 과세하지 않는다. 미국 내에서 과세되지 않게 되는 과정은 다음과 같다. 우선 재무부규칙에 따라 설정된 대외교역소득은 FSC에 귀속되는 것으로 본다. 비록 미국내 상업 또는 사업활동과 관련된 것이기는 하지만 국외원천소득으로 보게 되며 그 규모의 설정에 있어서도 이전가격과세제도의 적용을 배제한다. subpart F 소득조항의 적용을 배제하여 유보이윤을 배당으로 간주하지도 않는다. 실제 배당할 때에는 100% 수령배당공제제도를 적용하여 미국 내에서는 사실상 전혀 과세되지 않도록 하는 것이다. 결과적으로 미국법인이 FSC를 통해 판매하는 상품으로부터의 소득금액의 15% 내지 30%를 과세대상에서 배제하는 효과가 나타나는 것이었다.

FSC제도는 해당 법인의 설립지를 미국 외로 하였고 기타 요건도 DISC제도와 비교해 볼 때 다소 까다롭게 변형하였지만 실제 배당하는 경우까지 과세하지 않으면서, 정상가격으로 소득금액을 계산하지 않는다는 문제를 남긴 점에서는 DISC제도와 동일한 것이었다.

DISC와 크게 다를 바 없는 FSC에 대해 EU는 1997년 다시 WTO에 제소하였으며, WTO는 EU의 항의를 수용하였다.

### 3) ETI<sup>19)</sup>

ETI 관련 규정상 미국 세법은 '역외소득(extraterritorial income)'을 미국과세에서 배제하는 방법을 사용한다. 미국법인이 가득하는 역외소득에 대해서는 미국내 원천소득으로 보지 않고 국외소득으로 보며 납세자가 선택하면 과세하지 않는다. 이는 미국 세법이 내국법인의 전세계소득에 대해 과세하도록 한 규정의 예외에 해당한다. 일반적인 경우 국외원천소득은 과세하면서 외국납부세액공제를 통하여 이중과세를 방지하는 방식을 채택한다. 그러나 위에서 규정하는 일정한 요건을 충족하는 역외소득에 대해서는 아예 과세대상에서 배제한다. 즉, 국외소득면제방식을 채택한다. 이는 일면 국외원천소득에 대해 과세하면서 외국납부세액공제방식을 적

19) 미국 세법 제114조, 제941조 내지 제943조.

용하는 것과 다를 바 없는 결과를 가져오는 것처럼 보이지만 국외소득이 저세율국가의 자회사에 귀속하는 경우에 외국납부세액공제 한도가 다 차지 않아 미국 내에서 추가적인 세부담이 발생하는 것을 막아 주는 혜택이 있다. 이 방식은 적지 않은 EU 국가가 국외 고정사업장에 귀속하는 소득에 대해서는 국외소득면제방식을 채택하고 있는 것과 다를 바 없는 것이다. 다른 점이라고 할 수 있는 것은 역외소득 금액을 산정함에 있어 정상가격방식을 적용하지 않으면서 판매차익의 50% 이상을 국외원천소득으로 할 수 없다는 규정을 두고 있다는 점뿐이다.<sup>20)</sup>

2000년 12월 EU는 다시 ETI를 WTO panel에 회부하였으며, panel은 EU의 편을 들어 주었다. ETI가 미국의 일반적 국제조세관행에 대한 예외로서 수출지원목적으로 도입되었고 수출에 관련되었기(contingent on export) 때문이었다.

미국은 WTO Appellate Body에 항소하였는데 여기에서도 패소하였다. EU는 중재를 통해 ETI로 인한 피해보상으로 40억 달러에 달하는 보복관세를 부과할 수 있게 되었다. 2002년 EU는 미국이 제도개선을 한다면 관세를 인상하지 않겠다는 의

20) 세법 제863조(b)와 그에 따른 재무부규칙이 국외원천소득을 산정하는 방법과도 부분적으로는 다른 것이다. 세법 제863조(b)는 미국 내에서 생산되어 국외에 판매되는 상품의 판매에 따른 소득금액은 재무부가 마련한 규칙에 따라 국내원천소득과 국외원천소득으로 구분되도록 규정하고 있다. 재무부규칙에 따라 국외원천소득으로 구분된 소득은 대개의 경우 판매되는 외국에서 그 나라의 소득으로 과세되지는 않는다. 외국에서는 고정사업장이 있는 경우에만 과세되기 때문이다. 미국법인은 미국에서 미국내 원천소득<sup>1)</sup>만 과세되는 것이 아니라 국외원천소득에 대해서도 과세된다.

미국 기업은 국외원천소득에 대해 외국에서 납부한 세액을 외국납부세액으로 세액공제 받도록 되어 있는데 이는 외국에서 가득한 소득, 즉 국외원천소득에 대해 미국에서 그 소득을 얻었다면 납부했을 세액을 한도로 공제한다.

미국보다 세율이 높은 나라에서 소득을 얻은 기업은 한도를 초과하는 외국납부세액이 발생하게 되어 외국납부세액을 공제받지 못하는 경우 국제적인 이중과세를 감내하여야 할 수도 있다. 국외에서 과세되는 소득 없이도 한도가 늘어나는 경우가 나타날 수도 있다. 외국에서 세금을 납부하지 않는 국외원천소득금액을 내국법인의 과세소득으로 인정한다면 실제 세금은 납부하지 않고서 외국납부세액공제한도를 상향시키는 효과가 발생할 수도 있다. 세법 제863조(b)와 그에 따른 재무부규칙은 이런 현상을 인정하고 있으며, 이는 결과적으로 수출기업에 유리한 결과가 된다.

제863조(b)는 국내에서 생산된 재화가 국외에 판매될 때뿐 아니라 국외에서 생산된 재화가 국내에 수입될 경우에도 적용되는 조항이다. 수출입되는 물품의 판매소득을 국내원천소득과 국외원천소득으로 나누는 것에 관한 기준이기 때문이다. 그 조항과 외국납부세액공제한도에 관한 조항이 결합하여 수출기업에 대한 지원효과가 부수적으로 나타날 수 있는 것이다. 이 제도는 수출실적과의 연계도 분명하지 않아서 수출보조금으로 인식되지 않는다.

향을 밝혔다. 이에 미국 의회는 국내외투자촉진방안으로 대체하는 방안을 수립하겠다고 하였지만 그 작업이 지지부진하자 EU는 2004년 일부 대상 품목에 대한 관세율을 12%까지 인상한 바 있다. 한편, 2004년 미국은 ETI를 폐지하는 내용을 담은 Jobs Creation Act를 통과시켰다. 동 법안에서는 ETI를 완전하게 즉시 폐지하지 않고 2006년까지 그 혜택을 점차 축소하는 내용의 적용례(transition provision)와 2003년 9월 17일 이전 체결된 기존 판매계약에 대해서는 동 법안을 적용하지 않는 경과조치조항(grandfather clause)을 두었다.<sup>21)</sup> 2005년 1월 31일 EU는 transition provision과 grandfather clause에 대해 WTO panel를 다시 소집하면서 보복관세의 부과를 당분간 정지시키고 있다. 2005년 9월 30일 WTO panel은 위 두 조항이 역시 WTO의 기존 결정에 부합하지 않는다는 입장을 밝혔다. 2006년 5월 미국 의회는 경과규정을 폐지하는 입법을 했다(P.L.109-222, §513(b)).<sup>22)</sup> EU는 적용례조항은 2006년 그 효력이 다할 것이라는 이유로 보복관세의 부과를 철회했다.<sup>23)</sup>

## (2) 주요 쟁점

1) ETI가 ‘수출에 관련된(contingent upon export)’ 보조금인지

WTO보조금규범 제1.1조상<sup>24)</sup> “일반적인 경우라면 부과되었을 조세(Revenue

21) 경과조치조항은 주로 자본재를 공급하는 보잉, 마이크로소프트, 인텔, 모토로라 그리고 카터필라와 같은 회사에 큰 도움이 되는 것이다.

22) Congressional Research Service Report for Congress, *WTO Dispute Settlement: Status of U.S. Compliance in Pending Cases*, Updated January 22, 2007; Jeanne J. Grimmett; Legislative Attorney; American Law Division.

23) See Dispute Settlement Body, Minutes of Meeting, May 17, 2006, at 18, WT/DSB/M/212 (June 20, 2006).

24) Article 1

Definition of a Subsidy

1.1 For the purpose of this Agreement, a subsidy shall be deemed to exist if:

(a) (1) there is a financial contribution by a government or any public body within the territory of a Member (referred to in this Agreement as “government”), i.e. where:

(i) a government practice involves a direct transfer of funds (e.g. grants, loans, and equity infusion), potential direct transfers of funds or liabilities (e.g. loan guarantees);

(ii) government revenue that is otherwise due is foregone or not collected (e.g. fiscal incentives such as tax credits) In accordance with the provisions of

foregone that is “Otherwise Due”)”에 해당하는지가 쟁점이 되었다.

통상적인 경우 미국의 수출법인이 국외 수출로 인한 소득은 원칙적으로 미국 내에서 과세된다. 만약 국외의 어느 나라에 고정사업장을 두고 그곳으로 수출할 경우에는 그곳의 과세당국에 의하여 총수출판매마진 중 일부가 그곳에 원천을 소득으로 규정되고 과세될 가능성이 높다. 이 경우 그 나라에서 납부한 세액은 미국수출법인의 외국납부세액으로 세액공제를 받게 된다.

이것과 대비하여 해당 수출법인이 ETI를 적용받기를 선택할 경우에는 미국 국세청이 정한 기준에 따라 국외원천소득부분의 규모가 결정되고 잔여분, 즉 국내원천소득만 미국에서 과세되기 때문에 국외원천소득분에 대해서는 외국납부세액공제의 적용을 고려할 여지도 없게 된다.

ETI를 적용받는 경우와 그렇지 않는 경우에 해당 수출법인에게 동일한 결과를 가져오고 그에 따라 미국 과세당국에 귀속하는 세입도 동일한 결과를 가져 올 가능성도 있을 수 있다. 그러나 이는 다음과 같은 전제조건이 충족되는 경우에만 가능하다.

- 1) 해당 외국에서 미국 수출법인의 그곳 판매소득의 일부를 과세할 것
- 2) 그 과세소득이 ETI의 산식에 의해 계산된 국외원천소득과 같을 것
- 3) 외국에서의 실효세율이 미국 내의 실효세율과 같을 것

---

Article XVI of GATT 1994 (Note to Article XVI) and the provisions of Annexes I through III of this Agreement, the exemption of an exported product from duties or taxes borne by the like product when destined for domestic consumption, or the remission of such duties or taxes in amounts not in excess of those which have accrued, shall not be deemed to be a subsidy.

(iii) a government provides goods or services other than general infrastructure, or purchases goods;

(iv) a government makes payments to a funding mechanism, or entrusts or directs a private body to carry out one or more of the type of functions illustrated in (i) to (iii) above which would normally be vested in the government and the practice, in no real sense, differs from practices normally followed by governments ; or

(a) (2) there is any form of income or price support in the sense of Article XVI of GATT and

(b) a benefit is thereby conferred.

만약 해당 외국에 고정사업장이 없는 경우에는 ETI를 선택한 수출법인은 분명히 혜택을 보게 된다. 고정사업장이 있다 하더라도 소득금액은 달리 결정될 수 있다. 또한 해당 외국이 저세율국가라면 부담세액은 줄어들게 된다. 따라서 ETI는 ‘otherwise due’의 상황에서의 부담세액보다 적은 부담을 지우는 것은 사실이다.

이에 대해 미국은 자기의 오랜 과세원칙(‘a long standing normative principle of our system of taxation’)에 의하면 통상적 과세기준(‘prevailing domestic standard’)은 다른 경우라면 과세되었을 바로 그 상황(‘otherwise due’)에서의 부담세액이 ETI를 선택한 경우와 같다고 주장한 바 있지만 위의 논거에 입각할 때 그것은 설득력이 떨어지는 얘기이다. 미국의 입장에서 EU 국가의 상당 수가 국외 고정사업장에 귀속하는 국외원천소득은 그 나라 과세에서 면제하는 것과 비교할 때 과다한 것은 아니라고 주장한 바 있다. 그러나 수출보조금 여부는 자기 나라의 상황과 비교하여야 한다. 그런 점에서 미국의 주장은 설득력이 떨어진다.

한편, 미국은 ETI의 혜택을 받는 역외소득의 범주에 국내의 수출법인이 역외에서 생산하여 판매하는 물품도 포함된다고 주장함으로써 ETI가 수출실적에 따라 제공하는 조세혜택은 아니라고 하였지만, EU국가가 그 부분을 문제로 삼은 것은 아니었다. Export Contingency를 부인하기 위한 미국의 주장이 결과적으로 받아들여지지 않은 것이다.

아울러 미국은 ETI가 비록 보조금에 해당한다 하더라도 그것은 미국 수출법인이 겪을 수 있는 국제적 이중과세를 방지하기 위한 것이므로 허용되어야 한다고 주장한 바 있다. 근거로서는 보조금 규범에 대한 별첨(Annex, 수출보조금 사례의 (e))에 대해 붙어 있는 주석 제59항을 들고 있다. 그것은 다음과 같다.

Paragraph (e) is not intended to limit a Member from taking measures to avoid the double taxation of foreign-source income earned by its enterprises or the enterprises of another Member.

여기서 (e)항은 금지되는 보조금의 하나로서 기업이 납부할 직접세 또는 사회보장부과금을 수출과 관련하여 완전 또는 부분적으로 면제, 경감 또는 유예하는 것(‘full or partial exemption, remission or deferral specifically related to exports,

of direct taxes')이었다.

이 문제에 대해 WTO는 미국이 관련 규정에 따라 자국 수출기업의 국제적 이중과세를 방지하기 위한 제도임을 입증해야 할 책임을 부담하고 있는데, 그 입증책임을 다하지 못하였다는 판단을 함으로써 미국의 주장을 배척하였다.

내용상 ETI는 실제 이중과세를 배제하는 효과가 가져오는 것은 사실이지만 국외에서 고정사업장이 없어 과세되지 않는 경우에도 과세를 면제하는 것이기 때문에 이중과세배제를 목적으로 한 조치라고 보기는 어려운 면이 있었다.

## 2) 내국민대우원칙에 위배되는 것인지

1994년 GATT협약 제III조 제4항은 다음과 같이 규정하고 있다.

The products of the territory of any Member imported into the territory of any other Member shall be accorded treatment no less favourable than that accorded to like products of national origin in respect of all laws, regulations and requirements affecting their internal sale, offering for sale, purchase, transportation, distribution or use.

미국 내에 수입하는 물품에 대해서 미국내 원천소득을 산정하는 데에는 정상가격산정방법이 적용된다.

반면 ETI에 있어서는 국외에 수출되는 상품에 대해서는 정상가격산정방법이 적용되는 대신 그 발생소득의 50%까지 국외원천소득으로 산정할 수 있게 되어 있어 그에 따라 국내원천소득금액 규모 산정에 있어 국내·외를 차별한다.

EU는 이러한 점이 1994년 GATT협약 제III조 제4항에 위배된다는 주장을 펼쳤다. 이에 대해 WTO는 EU의 입장을 지지하였다.

## 3. 부가가치세법상 영세율제도

우리의 부가가치세법은 소비지과세원칙을 채택하고 있다. 소비지과세원칙은 국제거래의 대상이 되는 재화에 대하여 생산지국에서는 수출할 때 간접세를 환급하

고, 수입재화에 대하여는 수입시에 내국생산재화에 과세하는 방식으로 간접세를 과세하는 원칙이다.<sup>25)</sup> 따라서, 수출하는 경우에 영세율을 적용하고 수입하는 재화에 대해서는 내국생산재화와 같이 부가가치세를 과세한다.

내국민대우 및 최혜국대우에 대하여 부가가치세와 관련하여 논의된 주요 내용은 수출단계의 영세율이 수출보조금등의 부당한 무역관행인가였다. 영세율과 관련하여 수출단계에서 매상세를 면제하는 것이 수출보조금의 지급이나 부당한 무역관행이 아닌가에 대해 Tinbergen위원회는 수출단계에서 매상세를 면제하는 것은 수출보조금의 지급이나 부당한 무역관행이 아니라고 결론을 내렸다.<sup>26)</sup> 상품을 수입할 때 과세하는 수입조정세(수입수평세)는 수입상품에만 과세하는 것이 아니고 같은 종류의 국산품에 대한 조세인 매상세와 균형이 맞다는 것이다. 또한 EEC조약 제97조에서 누적적 다단계매상세를 과세하고 있는 회원국이 수입상품에 대해 내국세를 과세하거나 수출상품에 대해 조세를 환급하는 경우에 상품마다 또는 상품군마다 평균세율을 정할 수 있는 것으로 규정한 것이 GATT에 위반되느냐가 문제되었다. OECD는 “EEC가맹국이 국경세 조정에 변경을 가하는 경우에는 OECD에 통고하고 협의한다”고 회신하였다. 이는 국경세 조정을 시인하는 결과가 되었지만 부가가치세의 영세율제도에 의하여 수출시에 부가가치세를 환급하는 것이 GATT의 보조금 지급에 해당하지는 아니한다는 점을 간접적으로 시사하는 것이다.<sup>27)</sup>

소비지과세원칙에 입각하여 부가가치세를 과세할 때, 수출에 대해 영세율을 적용하는 것은 내국민대우에 위반되지 않는 것이다. 우리나라의 부가가치세법의 영세율 적용 대상 중 부가가치세법 제11조 제1항 제4호 및 동법 시행령 제26조 제1항에서 기타외화획득 재화 및 용역에 대하여 규정하고 있다. 소비지과세원칙에 입각하는 경우에는 국외에서 소비될 것으로 예상되는 재화 또는 용역에 대하여 부가가치세를 면제하기 위하여 영세율을 적용하는데 반하여 이 규정은 영세율이 지니는 간접세의 완전환급효과를 이용하여 외화획득사업을 지원하고 국제수지를 개선하기 위하여 국외가 아닌 국내에서의 거래에도 일정한 요건 하에 영세율을 적용하는 것이다. 예를 들어 수출업자와 직접도급계약에 의하여 수출재화를 임가

25) 최명근·나성길, 『부가가치세법론』, 세경사, 2006, 87면.

26) 中村英雄, 『西ドイツの附加価値税の研究』, 千倉書房, 1973, p.101.

27) 앞의 각주 25)의 책, 95면.



공하는 수출재화임가공용역에 대하여 영세율을 적용하고 있는데 동일한 국내거래에 대하여 매출세가 부과되는데 비하여 수출을 목적으로 하는 국내거래에 대해서는 영세율 적용하여 수출단가를 낮추어 수출을 지원하게 되므로 수출보조금으로 판단되어질 여지가 있다. 참고로 우리나라의 부가가치세와 유사한 과세체계를 가진 일본의 경우에는 국내거래에 대해서는 그 목적 여하에 불구하고 소비세를 과세하고 있다.

#### 4. 우리 세법에의 시사점

미국의 ETI가 WTO 금지 수출보조금에 해당하는지 및 GATT 협정상 내국민대우원칙에 위반되는지에 대한 논의는 우리의 국내세법상 제도수립에도 다음과 같은 시사점을 주고 있다.

우선 WTO 보조금규범과 관련해서는 국제무역이 공정하게 이루어져야 한다는 목적하에 도입된 보조금규범이 각국의 고유권한으로 되어 있는 국내세법의 내용까지도 규율할 수 있다는 점을 확인하여 주고 있다.

##### (1) 수출기업의 국외원천소득 과세제도의 탄력적 운영

###### 1) 국외원천사업소득면제방식

미국은 많은 EU국가들이 채택하고 있는 제도, 즉 고정사업장에 귀속하는 소득을 국내 과세에서 아예 면제하는 것과 자국의 ETI를 비교할 때 ETI가 더 큰 혜택을 부여하고 있는 것은 아니라는 주장을 하였다. 그러나 비교의 대상을 자국의 세제상 ETI가 적용되지 않는 경우로 한정해야 하기 때문에 그것은 설득력이 없는 주장에 그치고 말았다. 즉 수출기업에 대해서만 국외소득면제방식을 채택하므로 이 제도는 수출을 지원하는 제도라는 EU의 주장에 설득력을 배가하였다.

미국의 기업이 위에 언급한 국가들에 비해 자국의 세제 때문에 부담이 더 많아지게 되어 있는 것은 사실이다. 이는 자국 기업의 경쟁력에 보탬이 되지 않는 것이다. OECD 많은 국가들이 자국 거주자 및 내국법인에 대해 전세계소득에 대해 과세하면서 국외에서 부담한 세액은 공제하여 주는 외국납부세액공제방식을 채택하

고 있다. 프랑스, 네델란드, 벨기에, 독일, 호주 등 일부 국가가 부분적 또는 전면적으로 국외고정사업장에 귀속하는 소득에 대해 과세를 면제한다. 최근 일본과 영국이 동 제도를 도입하였다.

국외소득면제방식은 특히 자본수출국의 산업계가 요구하는 제도이다. 왜냐하면 자본수입국이 상대적으로 저세율국가인 경우가 많기 때문이다. 국외소득면제방식이 의지하는 자본수입중립성<sup>28)</sup>의 논리가 외국납부세액공제방식이 근거하는 자본수출중립성<sup>29)</sup>의 논리보다 우수하다는 점이 입증된 것은 아니지만, 적지 않은 국가가 일정 지분비율(5% 내지 10%) 이상의 자회사로부터의 배당과 주식양도소득을 면제하는 방향으로 나가고 있다.

우리나라는 국외원천소득에 대해서는 외국납부세액공제방식을 채택하고 있다. 독일, 벨기에 등 일부 국가와의 관계에서 부분적으로 면제방식을 채택하고 있을 뿐이다. 우리나라가 남측으로서 북측과 맺은 이중과세방지합의서에 의하면 사업소득을 면제방식으로 규정하고 있다. 우리나라가 수출을 적극적으로 장려하려 한다면 사업소득에 대한 국외소득면제방식을 도입하는 것도 고려해 볼 수 있을 것이다.

현행 국제조세조정에관한법률의 특정외국법인세제에 의하면, 경과세국에 소재하는 도매법인은 다음 두 가지 요건을 모두 충족할 경우 간주배당과세를 받게 된다.

1. 도매업종에서 발생한 수입금액의 합계액 또는 매입원가의 합계액이 총 수입금액 또는 총매입원가의 100분의 50을 초과할 것(최근3사업연도의 합계액을 기준)
2. 도매업종에서 발생한 수입금액의 합계액중 특수관계자와 거래한 금액이 도매업종에서 발생한 수입금액의 합계액의 100분의 50을 초과할 것.

다만, 동일국가 또는 EU지역에 소재하는 특수관계가 없는 자에게 50%를 초과하여 판매할 경우 그 적용이 배제된다. 이는 해외진출시 일반적으로 현지 판매법인을 설립하여 사업을 시작하고, 충분한 제품수요, 판로 및 시장이 형성된 후에 제

28) 자본수입중립성은 자국에 투자한 자본이 어느 나라에서 온 것이든 자국에서의 투자과실에 대한 실질적인 세부담이 달라지지 않게 한다는 원칙이다.

29) 자본수출중립성은 자국의 자본이 어느 나라에 투자하든 그 과실에 대한 실질적인 세부담이 달라지지 않도록 한다는 원칙이다.

조법인을 추가 설립하는 형태로 해외투자하고 있으며, 소재지국의 특수관계가 없는 자에게 주로 판매하는 경우는 조세회피 목적이 없는 점을 고려한 것이다(국제 조세조정에관한법률 시행령 제36조의 2).

우리나라 기업의 수출경쟁력을 강화한다는 관점에서는 위 배제기준을 확대하는 쪽으로 개선할 필요가 있다. 다만, 도매업의 경우에만 특정외국법인세제의 적용배제기준을 완화하는 것은 미국의 ETI에 대한 과세상 분쟁과 유사한 분쟁이 발생할 여지를 남기고 있다.

## 2) 수출기업 국외원천소득금액 계산방식

우리나라 법인세법은 외국법인의 국내 고정사업장 과세에 있어 국내원천 사업소득의 범주를 다음과 같이 규정하고 있다(법인세법 제93조 제5호).

외국법인이 경영하는 사업에서 발생하는 소득(조세조약에 따라 국내원천 사업소득으로 과세할 수 있는 소득을 포함한다)으로서 대통령령이 정하는 것

법인세법시행령 제132조 제2항 제2호는 다음과 같은 소득이 법인세법 제93조 제5호의 규정에 의한 국내원천사업소득의 하나임을 규정하고 있다.

외국법인이 국외에서 제조 등을 행한 재고자산을 국내에서 양도하는 경우(당해 재고자산에 대하여 국내에서 제조등을 한 후 양도하는 경우를 포함한다)에는 그 양도에 의하여 발생하는 소득 중 국외에서 제조 등을 행한 타인으로부터 통상의 거래조건에 따라 당해 자산을 취득하였다고 가정할 때에 이를 양도하는 경우(국내에서 행한 제조등을 한 후 양도하는 경우를 포함한다) 그 양도에 의하여 발생하는 소득

법인세법은 외국법인의 국내원천사업소득금액을 산정하는 규정을 두고 있으며 그 원칙으로서 독립기업가격원칙<sup>30)</sup>을 적용하고 있다. 또한 법인세법은 국외원천

30) 독립기업가격원칙이란 고정사업장에 귀속될 이윤의 금액을 산정할 때에는 각 사업장을 각각 독립된 기업으로 전제해야 한다는 원칙이다. OECD 모델조세조약 제7조 제2항에서는 '고정사업장에 귀속하는 소득은 특히 해당 기업의 다른 사업장과의 거래에서 해당 고정사업장이 동일하거나 유사한 조건에서 동일하거나 유사한 활동에 종사하는 분리되고 독립된 기업이었던다면 얻었을 소득을 말한다.'고 규정하고 있다.

사업소득을 계산함에 있어 독립기업가격원칙을 적용하고 있다. 외국납부세액공제의 한도는 전체 국외원천소득을 분자로 하고 있어 국외원천소득의 규모가 커질수록 한도가 커지도록 되어 있다. 다만, 우리나라 한도 계산상 분자는 실제 과세대상이 된 국외소득이므로 수출기업이 누리는 혜택은 미국 세법 제863조(b)가 가져오는 효과<sup>31)</sup> 중 일부에 그칠 것이다. 더 효과를 부여하려 한다면 한도 계산에 있어 실제 세금을 부담하지 않은 것도 분자로 인정하면 될 것이다. 이러한 방식의 수출 지원은 보조금규범에 위배되지 않는 것이다.

외국납부세액공제 목적상 국외원천소득금액 계산에 관해서 미국 세법 제863조(b)의 위임을 받은 재무부규칙은 50/50방법, 독립공장가격방법, 기장방법 등의 다양한 방법을 사용할 수 있도록 하고 있다. OECD 국가가 고정사업장소득금액 계산에 있어 독립기업가격원칙을 기본원칙으로 하고 있지만, 미국은 다양한 방식 중 납세자가 선택하도록 한다. 이는 수출기업에는 분명 도움을 줄 것이므로 우리 세제상으로도 수출지원정책 목적으로 검토할 가치가 있는 것이다.

## (2) 부가가치세의 장점 유지 필요성

미국은 DISC, FSC 및 ETI 제도를 방어하는 논리의 하나로 미국에는 부가가치세제도가 없는 반면, EU국가들은 가지고 있어 미국수출기업이 상대적으로 불리한 지위에 있다는 점을 강조하였다. 그러한 논리는 보조금규범과는 직접적인 관련성이 없기 때문에 WTO에서 받아들여지지 않았다. 현실적으로 부가가치세는 소비자 과세원칙을 취하고 있기 때문에 국내시판가격보다 수출가격이 부가가치세율만큼 저렴하게 된다. 수입국가가 같은 세율의 부가가치세제도를 보유하고 있다면 부가가치세가 수출과 내수에 있어 중립적으로 될 것이다. 부가가치세제를 보유하고 있는 EU국가의 수출기업이 그런 제도가 없는 미국에 수출한다면 사실상 수출기업에 보조금을 지급받는 것과 같은 효과가 나타날 것이다. 부가가치세제가 없는 미국의 수출기업이 미국내 판매할 때에는 부가가치세가 없는 반면, EU국가에 수출할 때

31) 국외에서 과세되는 소득이 없어도 한도가 늘어나는 효과와 국외에서 과세되는 소득이라 하더라도 국외부담세율이 낮아 외국납부세액초과액을 흡수하는 효과 중 두 번째의 것에 그친다.

에는 수입부가가치세가 붙게 되어 사실상 수입부담금을 부과하는 것과 같은 효과가 나타나게 된다. 물론 소비지에서는 부가가치세 요소가 중립적으로 되지만 생산자의 입장에서는 그러한 효과가 나타나게 되는 것이다.

만약 장기적인 관점에서 부가가치세율을 높인다면 국내기업에 있어 그러한 수출지원효과는 상대적으로 더 커지게 될 것이다. 분배측면에서는 국내소비자에게 더 많은 부담을 지우고 상대방 국가의 소비자들의 후생이 증대되겠지만 수출을 지원하는 효과는 분명할 것이다. 어느 것이 더 중요하다 말할 수 없지만, 최근 국내에서 부가가치세율을 높이자는 주장이 있었는데 그 경우 부수적인 효과가 있음을 상기할 필요는 있을 것이다.

### Ⅲ. 자유무역협정과 국내세법

2013년 7월말 현재 우리나라는 칠레(04.4월 발효), 싱가포르(06.3월 발효), EFTA(06.9월 발효), ASEAN(09.9월 발효), 인도(10.1월 발효), EU(11.7월 잠정 발효), 페루(11.8월 발효), 미국(12.3.15. 발효) 등 45개국과 FTA 체결을 완료하여 발효 하였다. 또한 터키(12.11월 비준동의)와 콜롬비아(12.8월 가서명)와는 협상을 타결하였다. 캐나다, 인도네시아, 중국 등 16개국과는 협상을 진행중이며, 일본, 말레이시아 등 21개국과 협상준비 또는 공동연구 중이다.<sup>32)</sup>

과세권은 각국의 주권에 관련되는 사항이며 상대국에 따라 이해관계가 다르기 때문에 지역적이든 범세계적이든 다자간협정을 통해 그 목적을 달성하기가 쉽지 않다. 따라서 과세권의 협정방식은 양자간 협정방식에 의존할 수밖에 없는 것인 현실이다. 그럼에도 불구하고 각국은 OECD나 UN을 통하여 모델조세조약이나 통일된 행동지침(guideline)을 채택하는 노력을 병행하여 왔다.

통상규범은 구속력 있는 다자간 규범을 중심으로 발달하여 왔는데, 다자간 통상규범에 조세관련 규정이 삽입되는 경우도 있다. 상대국에 따라 이해관계가 다른 과세권의 특성상 다자간 규범으로서 조세조약의 한계를 초월하는 내용을 담기는

32) 외교통상부 자유무역협정 홈페이지 참고(<http://www.fta.go.kr/new/index.asp>).

곤란하다. 따라서 통상규범상 조세관련 규정은 구체성이 상대적으로 떨어지는 일반적인 과세상의 원칙을 천명하는 수준에 그치고 있다. 개별적인 사안에 있어 과세권의 배분·양허 또는 제한에 대해 규정하기보다는 일반 규제와 동일하게 자본, 상품 및 서비스의 국제거래에 대해 조세제도가 차별적으로 작용하여서는 안된다는 일반적인 원칙을 규정하는 정도이다.

본 장에서는 지역규범으로서 자유무역협정과 국내세법의 상호관계에 대해서 살펴보고 우리가 체결한 자유무역협정에 비추어 보아 국내세법이 수정하거나 보완하여야 할 사항이 있는지 살펴보고자 한다.

우선 자유무역협정 중 가장 일찍 체결된 협정이고, 적용대상 역내 무역규모로 보아 매우 큰 비중을 차지하는 NAFTA의 세무관련 규정을 살펴보고, 우리나라가 체결한 FTA에 나타난 세무관련 규정과 비교하고자 한다. NAFTA의 세무규정은 지방세를 포함하고 있지만, 본고에서는 논의의 편의상 연구범위를 국세에 한정하고자 한다.

## 1. 자유무역협정상 조세관련 규정

NAFTA의 조세관련 규정과 우리나라가 싱가포르, 칠레, 미국과 체결한 FTA의 조세관련 규정을 비교해보면 그 구성 및 내용에 있어서 큰 차이는 없다. 기본적으로 조세관련 조치를 각 FTA에 한정하고 조세조약과의 관계를 규정한 후 FTA의 기본원칙인 최혜국대우와 내국민대우가 적용되어야 함을 규정하고 있다.

### (1) NAFTA의 세무관련 규정

NAFTA에서 내국세에 대한 규정은 NAFTA 협정 제2103조이다. 이 조항은 직접적으로 내국세에 대해 규정하고 있지는 않지만 그것과 관련성이 있는 조항으로 제301조(일반적인 무차별규정), 제314조(수출에 대하여 차별적 과세를 금지), 제604조(에너지에 대한 규정) 및 제2107조(무역에서 과세장벽과 유사한 관세, 반덤핑, 상계관세, 보조금에 대해 규정)를 두고 있다.<sup>33)</sup>

33) The Impact of NAFTA and Options for Tax Reform in Mexico, Jorge Martinez-Vazquez and Duanjie Chen, 2001.

제2103조는 다음과 같은 6개의 항으로 구성되어 있다.

- (1)항은 이 항에서 규정한 내용 이외에는 NAFTA의 어떠한 규정도 가입국의 과세조치<sup>34)</sup>에 적용되지 않는다는 일반적인 원칙을 설정하고 있으며
- (2)항은 NAFTA규정과 조세조약의 관계를 규정하고 있다.
- (3)항은 상품거래에서의 내국민대우를 규정하고
- (4)항은 서비스거래에서의 내국민대우 및 최혜국대우를 규정하고 있으며
- (5)항은 조건부 과세이익에 대하여 규정하고 있다.
- (6)항은 수용 및 보상에 대한 조치가 NAFTA에서 규정된 범위 하에서 적용가능하다는 규정이다.

최혜국대우나 내국민대우의 원칙은 NAFTA에 있어 협정당사국간 일반적으로 채택된 원칙들이다. 즉, 조세를 포함한 모든 법제나 정부조치에 일관되게 적용되는 것이지만, 조세에 있어서는 다음과 같은 특별한 규정을 두고 있다. 과세절차상의 차이가 역내 타국의 공급자에 대한 직접세를 공정하고 효율적으로 부과하고 징수하기 위한 경우에는 내국민대우에 대해 예외를 둘 수 있다.<sup>35)</sup> 이는 실제적으로 동등한 결과를 가져오기 위해서 외국에 소재하는 납세자에게 국내 거주자와 다른 과

34) 법제 뿐 아니라 개별적인 행정행위로서 과세처분을 포함하는 개념이다.

35) 한 회원국에게 취해진 조치가 직접세의 공정하고 효율적인 부과 및 징수를 목적으로 하였는지는 각국의 과세체계 하에서 다음의 사항을 포함하고 있는지에 따라 판단된다고 NAFTA ANNEXIB PARTII Article XIV General Exceptions에서 언급하고 있다.

- ( i ) apply to non-resident service suppliers in recognition of the fact that the tax obligation of non-residents is determined with respect to taxable items sourced or located in the Member's territory; or
- ( ii ) apply to non-residents in order to ensure the imposition or collection of taxes in the Member's territory; or
- ( iii ) apply to non-residents or residents in order to prevent the avoidance or evasion of taxes, including compliance measures; or
- ( iv ) apply to consumer of services supplied in or from the territory of another Member in order to ensure the imposition or collection of taxes on such consumers derived from sources in the Member's territory; or
- ( v ) distinguish service suppliers subject to tax on worldwide taxable items from other service suppliers, in recognition of the difference in the nature of the tax base between them; or
- ( vi ) determine, allocate or apportion income, profit, gain, loss, deduction or credit of resident persons or branches, or between related persons or branches of the same person, in order to safeguard the Member's tax base.

세방식(예, 원천징수상 특례)을 적용하는 집행상의 차별이 인정되어야 한다는 점을 확인하는 규정이다.

이하에서는 제2103조의 각항에 대해 좀더 자세히 살펴보고자 한다.

1) 조세조약과의 관계

제2103조 제2항에서 NAFTA는 NAFTA가입국이 체결한 조세조약에 따른 권리와 의무에 영향을 주지 않는다고 규정하고 있다. 즉, 조세조약의 우선적인 효력을 인정하고 있는 것이다.

제2103조 제3항 이하는 GATT의 제 I 조의 최혜국대우(Most Favoured Nation Treatment: MFN)와 제Ⅲ조의 내국민대우(National Treatment)를 근간으로 하고 있다. 다만, 제3항은 제2항의 규정에 불구하고(Notwithstanding paragraph 2) 해당 규정을 적용하도록 하고 있고, 제4항은 제2항에 따라(Subject to paragraph 2) 해당규정을 적용하도록 하고 있다. 제3항과 관련하여 조세조약과 해당 내국민대우 규정상 충돌이 발생하는 경우에는 제3항의 규정이 우선하고, 제4항과 관련하여 조세조약과 해당 내국민대우 및 최혜국대우 규정상 충돌이 발생하는 경우에는 제2항의 규정에 따라 조세조약이 우선한다.

모든 조세조약은 상호주의 원칙에 입각하여 상대방국가의 거주자에 대한 규정이 서로 동일해야 하지만, 한 나라가 다른 여러나라와 체결한 조세조약의 내용이 각 나라별로 동일해야 하는 것은 아니다. 예를 들어, 미국이 멕시코와 체결한 조세조약상 제한세율이 미국이 캐나다와 체결한 조세조약의 제한세율과 같지는 않다. 두 개의 조세조약을 비교하여 보면 미국은 멕시코와 캐나다에 있어 최혜국대우의 원칙을 적용하지 않고 있는 것이다.<sup>36)</sup> NAFTA가 과세상 내국민대우 및 최혜국대우의 원칙을 규정하고 있음에도 위와 같이 조세조약에 의해 초래되는 차별에 대해서는 동 원칙들이 적용되지 않는다. 반면, 앞서 언급한 바와 같이 제3항의 내국민대우와 관련해서는 조세조약에 우선하여 내국민대우를 인정한다.

한편 조세조약에서도 무차별의 원칙에 대해 규정하고 있다. OECD 모델조세조

36) 이 차이의 일부는 캐나다-멕시코 조세조약의 최혜국대우규정에 의하여 완화되어 있다 (ARTHUR J.COCKFIELD, *NAFTA Tax Law and Policy-Resolving the Clash between Economic and Sovereignty Interests*, University of Toronto Press, 2005, p.61).



약 제24조는 무차별의 원칙에 대하여 다음과 같이 규정하고 있다.

**제24조 【무차별】**

- ① 일방체약국의 국민은 타방체약국에서, 특히 거주와 관련하여 동일한 상황의 동 타방체약국 국민이 부담하거나 부담할 수 있는 조세 또는 이와 관련된 요건과 다르거나 더 과중한 조세 또는 이와 관련된 요건을 부담하지 아니한다. 본 규정은 제1조의 규정에도 불구하고, 일방 또는 양 체약국의 거주자가 아닌 자에게도 적용된다.
- ② 일방체약국의 거주자인 무국적자는 양 체약국에서, 특히 거주와 관련하여 동일한 상황에 있는 당해 국가의 국민이 부담하거나 부담할 수 있는 조세 또는 이와 관련된 요건과 다르거나 또는 더 과중한 조세 또는 이와 관련된 요건을 부담하지 아니한다.

(중략)

- ⑥ 본조의 규정은 제2조의 규정에 불구하고 모든 종류 및 명칭의 조세에 대하여 적용된다.

모델 조세조약 제24조의 무차별규정은 상대방체약국의 국적인이나 거주자에 대해서 국적이거나 거주지를 이유로 한 차별적인 과세를 하지 말아야 한다는 것이며, 이는 모든 종류의 조세에 적용된다는 것이다. 조세조약상 무차별의 원칙은 내용상으로 보면 국적에 의한 차별적 대우의 금지를 의미하는 GATT/WTO의 내국민대우의 원칙을 포괄하고 있다.

**2) 상품에 대한 과세조치**

제2103조 제3항에서는 내국민대우에 관한 제301조(Market Access -National Treatment) 및 동 조에 효력을 부여하기 위해 필요한 그 밖의 규정이 적용된다. 이에 따라 제314조(Market Access-Export Taxes) 및 제604조(Market Access-Energy Export Taxes)도 해당 조항에 포함된다.

NAFTA의 제2103조 제3항 (a)에서는 상품에 대한 내국민대우를 규정하면서 제301조를 참조하고 있다. 제301조는 GATT 제Ⅲ조가 적용되는 것과 같은 범위 내에서 과세조치가 이루어져야 한다고 규정하고 있다. 이에 GATT 제Ⅲ조의 규정을 살펴보면 내국민대우에 관한 다음과 같은 일반원칙을 정하고 있다.

제1항은 “회원국은 내국세 및 기타 내국과징금과 물품의 국내판매나 판매를 위한 제의·구매·수송·분배·사용에 영향을 주는 법률규칙, 기타 요건 및 일정한 수량 또는 비율에 의한 물품의 혼합·가공·사용을 요구하는 내국의 수량규제를 국내생산을 보호하기 위한 목적으로 수입물품 또는 국내물품에 적용해서는 아니 된다.”고 규정하고 있다.

제2항은 “제1항의 목적을 달성하기 위하여, 한 회원국의 물품이 다른 회원국의 영역 내로 수입되는 경우 그 회원국은 동종의 내국물품에 직접 또는 간접으로 부과하는 내국세 또는 기타 모든 과징금의 한도를 초과하는 내국세 및 기타의 과징금을 직접 또는 간접적으로 부과하여서는 안된다. 또 어떠한 회원국도 본 조 제1항에 규정된 원칙에 위배되는 여타 방법으로 내국세 및 기타 국내과징금을 수입물품 또는 국내물품에 부과하여서는 아니된다.”고 규정하고 있다.

제4항은 수입물품의 국내판매와 관련된 각종 규제가 국내물품과 본질적으로 동일하여야 할 것을 규정하고 있으며 제5항과 제7항은 국내물품을 우대하기 위하여 수입물품에 반드시 국내원자재와 혼합할 것을 요구하는 등의 조건을 붙이지 못하도록 하고 있다. 또한 내국민대우원칙에 대한 예외도 규정하고 있다.

“GATT의 제Ⅲ조가 적용되는 것과 같은 범위”라는 것은 내국민대우의 규정이 직접적인 과세 규제 뿐 아니라 간접적인 규제에 대해서도 적용되는 것으로 판단할 수 있게 하는 부분이다. 즉, 수입품이 동일한 내국상품에 적용되는 내국세를 초과하는 직·간접적인 조세에 직면해서는 안된다는 규정이다. GATT는 회원국들이 자국산업을 보호하기 위한 수단으로 수입물품에 대하여 조세를 적용하는 것을 금지하고 있다. GATT 제Ⅲ조는 일반적으로 판매세와 같은 간접세와 관련된 것이고 법인세와 같은 직접세에 적용되는 것은 아니라고 해석된다. 반면 NAFTA의 규정은 상품에 대한 세금인 판매세, 소비세, 부가가치세에 전부 영향을 준다.<sup>37)</sup>

또한 NAFTA국가들은 다른 NAFTA국가로 상품을 수출하는 것에 대해 수출세를 부과하는 것을 금지하고 있다.

---

37) 앞의 각주 36)의 논문, p.47.

### 3) 서비스에 대한 과세조치

NAFTA는 일부 서비스부분에 대해 내국민대우(National Treatment)와 최혜국대우원칙(Most-Favored-Nation Treatment)을 규정하고 있다. 여기서 내국민대우는 소득, 자본이득, 회사의 자본에 대한 세금을 포함하며 서비스의 소비나 국제적인 구매와 관련된 과세조치까지 확장된다.<sup>38)</sup> 예를 들어, NAFTA국가들이 자국에서 제공받은 의료서비스와 같은 용역에 대해 소득금액계산상 공제를 인정하고 있다면, 그러한 공제의 혜택이 역내 타국에서 제공받은 동일한 용역에 대해서도 역시 공제를 인정하여야 한다.

## (2) 한국이 체결한 FTA의 세무관련 규정

### 1) 한-싱가폴 FTA

한-싱가폴의 FTA는 제21.4조에서 과세와 관련하여 규정하고 있으며, 이는 5개의 조항으로 구성되어 있다.

제1항은 일반규정인데, NAFTA 제2103조 제1항과 문구가 일치하며 제2항은 NAFTA 제2103조 제2항의 규정의 문구에 다음의 문구가 추가되어 있다.

“In the case of a bilateral tax agreement between the Parties, the competent authorities under that agreement shall have sole responsibility for determining whether any inconsistency exists between this Agreement and that agreement.”

조세조약과 FTA간에 불합치가 존재하는지의 여부는 양당사국이 결정한다는 규정이다.

제3항은 내국민대우를 규정하고 있는데, 상품거래와 서비스거래를 구별하여 내국민대우를 규정한 NAFTA의 규정과 달리 상품거래와 서비스거래를 구별하지 아니하고 포괄적으로 내국민대우를 규정하고 있다. 제21.4조는 과세와 관련한 최혜국대우에 대해 규정하고 있지 않다.

---

38) 앞의 각주 36)의 논문, p.48

제4항은 수용과 보상 및 분쟁해결과 관련된 규정이고, 제5항은 용어의 정의규정이다.

## 2) 한-칠레 FTA

한-칠레 FTA는 제20.3조에서 과세와 관련하여 규정하고 있으며, 이는 4개의 조항으로 구성되어 있다.

제1항은 용어를 정의하고 있으며, 조세 및 과세조치에 관세가 포함되지 않는다고 규정하고 있다. 제2항은 NAFTA 제2103조 제1항과 문구가 일치하는 일반규정이다. 제3항은 NAFTA 제2103조 제2항과 문구가 일치한다. 제4항은 내국민대우를 규정하고 있는데 싱가포르의 FTA와 마찬가지로 상품거래와 서비스거래를 구별하지 않고 포괄적으로 내국민대우를 규정하고 있다. 제20.3조는 과세와 관련하여 최혜국대우 규정을 두고 있지 않다.

## 3) 한-미 FTA

한-미 FTA는 과세와 관련하여 제23.3조에서 규정하고 있다. 이는 7개의 조항으로 구성되어 있다.

제1항은 NAFTA 제2103조 제1항과 문구가 일치하는 일반규정이고, 제2항의 규정은 NAFTA 제2103조 제2항의 규정의 문구에 “이 협정과 조세조약이 불합치되는 경우 조세조약이 우선하고 당사국 간의 조세조약의 경우에는 양당사국이 결정한다”는 문구를 추가하고 있다.<sup>39)</sup>

제3항은 상품에 대한 내국민대우를 규정하고 있으며,<sup>40)</sup> 제4항은 서비스와 투자에 대한 내국민대우와 최혜국대우를 규정하고 있다.

39) (a) Nothing in this Agreement shall affect the rights and obligations of either Party under any tax convention. In the event of any inconsistency between this Agreement and any such convention, that convention shall prevail to the extent of the inconsistency.

(b) In the case of a tax convention between the Parties, the competent authorities under that convention shall have sole responsibility for determining whether any inconsistency exists between this Agreement and that convention.

40) 제2.11조(수출관세, 조세 또는 그 밖의 부과금) 및 제2.12조(배기량 기준 세제)에 대한 예외 적용을 추가하고 있다.

제6항은 수용과 보상 및 분쟁해결과 관련된 규정이고, 제7항은 용어의 정의규정이다.

## 2. 우리 세법에의 시사점

자유무역협정은 협정당사국 간 관세철폐와 무역규제완화에 관한 국제규범이기 때문에 내국세에 대해서는 개별적인 내용을 직접 다루고 있지 않다. 다만, 일반적인 조항을 두어 FTA 내부적으로 다른 조항들이 과세조치와 관련되는 것을 방지하고 조세조약에 우선순위를 부여하고 있다. 또한 조세조약의 우선순위에 대한 예외조항으로 최혜국대우나 내국민대우규정을 두어 GATT/WTO체제의 자유주의를 지향하고 있다.

한-미 FTA에서 미국측은 자동차 관련 특별소비세(개별소비세), 지하철공채, 자동차세 등이 배기량을 기준으로 세금을 부과하고 있어 상대적으로 배기량이 큰 수입차에 특화되어 있는 미국이 한국 내에서 자동차를 생산하는 한국 제조업체에 비하여 불리한 대우를 받을 수 있다는 점에서 내국민대우를 위반했다고 주장했다.<sup>41)</sup> 내국민대우와 관련하여 국내세법이나 그에 기초한 조치 중 내국민대우조항의 위반 소지가 있는 것이 있는지에 대해 아래에서 검토한다.

### (1) 소득세법상 의료비공제

내국민대우 규정은 상품, 서비스, 투자의 유출입에 대하여 자유무역협정의 체결국과 내국민간에 차별을 두지 않겠다는 규정이지만, NAFTA의 서비스부분에 대한 과세조치에서 언급한 바와 같이 내국민대우규정은 서비스의 소비자 구매와 관련된 규정까지를 포함하고 있다. 즉, 내국민이 자유무역협정의 협약상대국에서 한 소비자나 구매와 관련하여 자국의 세무조치에 영향을 받지 않아야 한다는 것을 의미한다.

소득세법 시행령 제110조는 종합소득공제 중 의료비공제에 대해 규정하고 있다. 여기에서 의료비공제의 대상이 되는 의료비를 제1항에서 규정하고 있다. 제1항의 내용은 다음과 같다.

41) 이에 따라 제2.12조 (배기량 기준 세제)를 두어 우리 특별소비세법을 개정하기로 하였다.

1. 진찰·진료·질병예방을 위하여 「의료법」 제3조에 따른 의료기관에 지급한 비용
2. 치료·요양을 위하여 「약사법」 제2조의 규정에 의한 의약품(한약을 포함한다. 이하 같다)을 구입하고 지급하는 비용  
(이하 생략)

공제대상의료비는 의료법에서 규정한 의료기관에 지급하는 비용, 약사법에서 규정한 의약품을 구입하고 지급하는 비용만을 포함하고 FTA의 상대국이 되는 국가의 의료기관이나 의약품까지 포함하지는 않는다.<sup>42)</sup>

현행 의료비공제조항은 내국민이 FTA 상대국의 의료서비스를 받는 경우와 자국의 서비스를 받는 경우를 동일하게 취급하고 있지 않다.

참고로 미국의 경우에는 그러한 제한이 없다.<sup>43)</sup>

## (2) 소득세법상 교육비공제

우리 소득세법은 국외교육기관까지를 포괄하여 교육비공제를 허용하고 있다(소득세법 제52조 제3항 제1호 다목). 다만, 국외교육기관의 학생을 위하여 교육비를 지급하는 거주자가 국내에서 근무하는 경우에는 해당 과세기간 종료일 현재 대한민국 국적을 가진 거주자가 교육비를 지급한 학생은 「국외유학에 관한 규정」 제5조와 국외에서 1년 이상 동거한 제15조에서 규정하는 자로 한정하고 있다. 하지만 이러한 규정은 국내 교육비 공제 대상과 큰 차이를 보이지는 않는다고 판단된다. 다만, 국내 교육비 공제가 취학 전 아동의 학원비 등을 포함하는 것에 비하면 국외교육기관에는 외국의 학원 등은 대상이 될 수 없으므로 대상 교육비의 범위가 좁다고 할 수 있다. 이는 위의 의료비 공제에서와 같이 차별적 취급의 문제가 제기될 수 있는 부분이다. 참고로 자유무역협정상 내국민대우와 동일한 취지의 내용을 규정하고 있는 EC협정 제49조<sup>44)</sup>는 우리 소득세법과 같은 방식의 차별적 공제를 허용하고 있지 않다.<sup>45)</sup>

42) 법인 46013-2952, 1996.10.24

43) IRS Publication 502, Medical and Dental Expenses, 2006 참조.

44) EC협정 제49조는 EU 역내국가에서 사업활동을 하는 역내국가의 국민은 역내에서 용역의 공급상 제약을 받지 않는다는 것을 규정하고 있다.

### (3) 징발적 과세(confiscatory taxation)

한-미 FTA 제23.3조 제6항은 NAFTA 제2103조 제6항과 동일한 취지의 조항을 두고 있다. NAFTA와 관련하여 2002.12.16, Marvin Roy Feldman Karpa(CEMSA) v. United Mexican State 사건<sup>46)</sup>에서 미국 정부와 멕시코 정부는 NAFTA 제 2103조 제6항의 규정에 불구하고 해당 사건 원고의 일부 주장에 대해 ‘수용(appropriation)’으로 보지 않기로 하였지만, 양국 정부가 여전히 수용으로 보지 않기로 한 부분에 대해서는 중재단의 판단에 맡겼다. 세계은행 산하 ICSID(International Center for Settlement of Investment Disputes, World bank Group)가 지정한 중재단은 잔여 부분에 대해 원고의 ‘수용’이라는 주장은 기각하고, 국적에 따른 차별이라는 점을 인정하여, NAFTA 제1102조의 ‘내국민대우(national treatment)’의 원칙을 위반한 것이라고 결정하였다. 원고는 징발적 과세의 경우와 동일한 피해가 발생하였음을 주장하였는데 중재단은 그 주장을 일부 수용하였다.

위의 사례에 비추어볼 때 한-미 FTA의 적용에 있어서도 ‘수용’이라는 주위적 주장이 받아들여지지 않는다 하더라도, ‘내국민대우’ 조항에 위반한다는 예비적 주장은 받아들여지는 경우가 발생할 수 있을 것이다.<sup>47)</sup>

## IV. 결 론

세계 각국은 GATT와 WTO의 다자간 무역협정의 한계를 보완하기 위해 양자간 또는 지역적 자유무역협정을 체결하고 있다. 교역은 당사국의 후생을 증대한다는 전통적인 경제이론은 여전히 유효하다.

외견상 상호 무관한 것으로 보이는 무역제도와 과세조치는 과세조치가 무역에 대한 장벽으로서 기능하거나 불공정한 자국산업을 지원할 수 있다는 가능성 때문에 서로 연결되어 있다. 그 연결은 무역규범에 반영되어 있다.

45) Case C-76/05 Herbert Schwarz, Marga Gootjes-Schwarz v Finanzamt Bergisch Gladbach; Case C-318/05 Commission v Germany.

46) <http://www.state.gov/s/1/c3751.htm>

47) 오윤, 『세법원론』(2013), 한국학술정보, 2013.3. 94-95면.

본고에서 연구자들은 과거 미국의 수출산업지원세제가 국내세법이 WTO의 규범에 위반할 수도 있다는 좋은 사례를 제공하고 있다는 점에 착안하여 그것을 분석하고 우리의 세법에 대한 시사점을 찾고자 하였다. 그 결과 우리 국내세법상 수출기업의 국외원천소득에 대한 과세제도를 탄력적으로 운영하는 것과 우리의 부가가치세제도의 장점을 잘 살리는 것이 WTO의 규범에 위반되지 않는 방법으로 우리 수출산업을 도울 수 있다는 점을 발견하였다.

한편, 우리가 미국 등과 체결한 자유무역협정들은 WTO의 규범에서 사용되는 개념인 '내국민대우' 등을 활용하면서 그 개념의 적용대상을 서비스산업과 투자로 확대하고 있다. 상대방국가의 서비스산업의 용역제공의 기회를 국내산업의 수준으로 제공하여야 한다는 관점에서 볼 때 현행 소득세법상 교육비 및 의료비공제제도는 개선의 필요성이 있다. 아울러 투자와 관련해서는 징발적 과세에 의한 수용으로 보상을 하여야 하거나 내국민대우에 위반한 과세로 해당 과세처분이 효력이 없다는 판단을 받게 될 가능성이 있음을 알 수 있다. 다만, 이러한 판단은 국내법원 뿐 아니라 국제적인 중재에 의해 이루어질 수도 있음을 기억해야 한다.



## 〈참고문헌〉

- 김대순, 『국제법론』 제5판, 삼영사, 2000.
- 김정진, 『국제법』, 박영사, 2004.
- 김찬규 · 이영준, 『국제법개설』, 법문사, 1995.
- 김철수, 『헌법학개론』, 박영사, 1994.
- 서헌제, 『국제경제법』, 율곡출판사, 1996.
- 양건, 『헌법강의 I』, 법문사, 2007.
- 오윤, 『세법원론(2013)』 한국학술정보, 2013.
- 이용섭, 『국제조세』, 세경사, 2005.
- 이한기, 『국제법강의』, 박영사, 1997.
- 조홍석, “국제인권법의 국내법적 서열과 직접적용가능성”, 『저스티스』 통권 제53호, 1999.
- 최명근 · 나성길, 『부가가치세법론』, 세경사, 2006.
- 中村英雄, 『西ドイツの附加価値税の研究』, 千倉書房, 1973.
- Alex Easson, *Taxation of Foreign Direct Investment*, Kluwer Law International, 1999.
- Arther J. Cockfield, *NAFTA Tax Law and Policy-Resolving the Clash between Economic and Sovereignty Interests*, University of Toronto Press, 2005.
- Brian J. Arnold and Michael J. McIntyre, *International Tax Primer*, Kluwer Law International, 2002.
- David L. Brumbaugh, *A History of the Extraterritorial Income(ETI) and Foreign Sales Corporation(FSC) Export Tax Benefit Controversy*, CRS Report for Congress, Tax Analysts, 2004.11.9.
- IRS, Publication 502, *Medical and Dental Expenses*, 2006.

Jorge Martines-Vazquez and Duanjie Chen, *The Impact of NAFTA and Options for Tax Reform in Mexico*, 2001.

Paul R. McDaniel, *The Impact of Trade Agreements on Tax Systems, International and Comparative Taxation*, Kluwer Law International, 2002.

Roger H.Gordon & Eduardo Ley, *Implications of existing tax policy for cross-border activity between the United States and Mexico after NAFTA*, National Tax Journal Vol.47, NO.2, 1994.

WTO, *United States-Tax Treatment for "Foreign Sales Corporations"*, WT/DS108/AB/RW, 2002.1.14.

Youngjin Jung, *How Far should the WTO Reach into Income Tax Policies?*, Journal of International Taxation, 2005.3.

**주제어** | 통상규범, 국내세법, 보조금, 내국민대우

<Abstract>

## **The Coordination of Trade Rules and Domestic Tax Law**

**Koo, Ja Eun · Oh, Yoon · Lim, Dong Won**

In the study authors analysis the Extraterritorial Income Rule and seek implications about the Korean Tax Law. Because the Extraterritorial Income Rule in US was offered a good example that the Domestic Tax Law is infringed WTO rules. Consequently, the Foreign Source Income of an export company and an advantage of the Added-value Tax on the Domestic Tax Law are aided an export industry how not to infringe the WTO rules.

On the one hand the FTA, enter into a bond with US, etc., extends an applicable object of the National Treatment on the WTO rules, through the service industry and the investment. From the point of view of offering an opportunity, supply of service of the service industry to the other country, the educational expenses and the deduction for medical expenses on the current Income Tax need to reformed. In addition, in terms of an investment, there is a compensation with expropriation of the Confiscatory Taxation, it is the potential for that to judge an illegality of the taxation violating the National Treatment on the WTO rules.

These judgments could be made not only the domestic court but also the international arbitration.

**Key words** : Trade Rules, Domestic Tax Law, Subsidy, National Treatment