

개성공단에 대한 이중과세방지합의서 적용방안*

오 윤 (한양대학교 법과대학 교수)

■ 목 차 ■

- I. 서론
- II. 납측과 복측의 과세관할권
- III. 남북사이의 소득에 대한
이중과세방지합의서
- IV. 결론 및 제언

I. 서 론

본 연구는 남북 사이의 이중과세방지합의서가 실제 어떻게 적용되어야 할 것인가에 대해 분석하는 것을 목적으로 한다. 따라서 연구자는 개별 조항 해석론을 위주로 하면서도 실제 적용사례가 있는 경우를 중심으로 본다. 남북간 교역량이 날로 늘어나고 있음에도 조세조약의 주요 적용대상이라고 할 자본의 투자는 일부 지역에 한정되어 허용되고 있어 조세조약의 적용사례가 그렇게 많지 않은 점을 고려한 것이다.

* 본 논문은 필자가 2008년 6월 30일 북한법연구회, 국민대 북한법제연구센터 및 한국법학교수회 북한법연구특별위원회가 공동주최한 '2008년 춘계 남북경협법제 학술회의'에서 "개성공단에 대한 이중과세방지합의서 - 소득세 및 법인세 관련 쟁점을 중심으로 -"의 제하에 발표한 논문을 수정보완한 것이다.

투고일 : 2008. 7. 10, 심사일 : 2008. 7. 28, 게재확정일 : 2008. 8. 5.

이중과세방지합의서의 적용에 대해 연구하기 위해서는 그 합의의 당사자가 설정한 과세관할권에 대한 이해를 전제로 하여야 한다. 이를 위해 우리나라 세법상 과세관할권이 북한 지역에 어떻게 미치는지 그리고 북한의 세법상 과세관할권이 남한 지역에 어떻게 미치는지에 대해 먼저 살펴보아야 한다. 이들은 또 하나의 매우 중요한 연구과제로서 깊은 연구를 필요로 하는 것이기 때문에 본 연구에서는 이중과세방지합의서의 연구에 필요한 사항에 한정하여 보고자 한다.

II. 남측과 북측의 과세관할권

1. 과세관할권 개념의 중요성

일반적으로 과세고권을 가진 정치체간의 합의의 하나인 조세조약은 이중과세의 방지를 목적으로 한다. 이중과세의 방지를 위한 합의는 각 정치체가 갖는 과세관할권의 충돌에 의해 각 관할권간의 국제적인 경제교류가 저해되지 않도록 하는 것을 목적으로 한다.

주지하다시피 현실적으로는 남측과 북측의 관할권은 분리되어 있으므로 양측 사이의 투자나 교역이 없다면 이중과세의 문제는 발생하지 않을 것이다. 그러나 각 측의 실정법상으로 투자나 교역이 없는 경우에 대해서 여전히 이중과세의 계기가 발생하지 않는 것인지 살펴 볼 필요가 있다. 이는 후술하는 바와 같이 거주지와 원천지에 관한 양측의 규정상 충돌이 발생하는 경우에 조정하는 규정을 둘 필요성을 일깨우는 사실이다.

다음 실제 투자나 교역이 발생할 경우에는 비록 거주지나 원천지에 관한 규정이 상호 충돌하지 않는다고 하더라도 양측의 통상적인 과세관할권의 발동에 의해 이중과세 현상이 나타날 수 있다. 이에 대해서는 양측의 국내세법에 의해 이중과세를 배제하는 장치를 둘 수 있지만 상호 합의에 의해 과세권을 양보하는 방법으로 이중과세를 배제하는 것이 양측간 경제활동의 교류를 활성화시키는 길이 될 것이다.

이중과세방지를 위한 합의는 기본적으로 합의의 당사자가 되는 정치체가 각각

설정하고 있는 과세관할권에 따라 그 내용을 달리하게 되므로 그에 대해 분석하기 위해서는 각각이 설정한 과세관할권의 내용에 대해 알아보는 것이 전제되어야 한다.

2. 남측이 설정한 과세관할권

우리 헌법 제38조는 모든 국민은 법률이 정하는 바에 의하여 납세의 의무를 진다고 규정하고 있다. 헌법 제3조는 대한민국의 영토는 한반도와 그 부속도서로 한다고 규정하고 있으며 제2조는 대한민국의 국민이 되는 요건은 법률로 정한다고 규정하고 있으며 그 법률은 국적법이다. 법의 사실성(Realitaet)은 별론으로 하고 우리 실정 헌법상 북측은 우리의 영토이며 북측의 주민은 우리의 국민이다. 이에 따라 역시 우리 헌법상 북측의 주민은 법률이 정하는 바에 의하여 납세의 의무를 진다. 여기서 법률은 세법을 의미하는데 그의 대표적인 법률인 소득세법은 아래와 같이 규정하고 있다.

소득세법 제1조와 제3조는 다음 하나에 해당하는 개인은 소득세법에 의하여 자의 소득에 대한 소득세를 납부할 의무를 진다고 규정하면서 그 구체적 범위를 설정하고 있다.

- 국내에 주소를 두거나 1년 이상 거소를 둔 개인(거주자)은 소득세법에서 규정하는 모든 소득에 대해 납세 의무를 지며
- 거주자가 아닌 자(비거주자)로서 국내원천소득¹⁾이 있는 개인은 국내원천소득에 대해서만 납세 의무를 진다.

소득세법에 의하면 납세 의무의 범주는 국적이 아니라 '거주' 여부에 의하여 결정된다. 그리고 소득세법 제1조의 규정에서 '국내'는 헌법 규정에 따르자면 '한반도와 그 부속도서'이므로 북측의 지역을 포함한다. 문언만으로 본다면 북측 주민들은 북측에 1년 이상 주소를 두거나 1년 이상 거소를 둔 개인 즉 거주자가 될 것이므로 소득세법에서 규정하는 모든 소득 - 즉 전세계소득²⁾ - 에 대해 대한민국에서 납

1) 국내원천소득의 구체적 범주는 소득세법 제119조에서 규정한다.

2) 국내원천소득과 국외원천소득으로 구분할 수 있다.

세의무가 있다.

한편 소득세법상 비거주자의 납세의무에 관한 '국내원천소득'의 범주를 설정하고 있는 소득세법 제119조는 '국내'의 개념에 대해 별도로 규정을 두고 있지 않다. 그의 문언적 의미를 본다면 국내는 국가의 내부 지역이며 여기서 국가는 우리나라로서 그 영토는 한반도와 그 부속도서를 의미한다는 데에 대해서는 이론이 없다. 따라서 북측 지역에 거주하는 자는 북측지역의 소득 뿐 아니라 북측 이외의 지역의 소득에 대해서도 대한민국에서 소득세를 납부할 의무를 부담하게 된다. 그리고 한반도와 그 부속도서에 주소를 두거나 1년 이상 거소를 두지 않은 개인 즉 비거주자는 한반도와 그 부속도서에서 발생하는 소득세법 제119조에 규정하는 소득에 대해서는 대한민국에서 소득세를 납부할 의무를 부담하게 된다. 한편 법인세법 제1조의 규정상 내국법인을 국내에 본점이나 주사무소 또는 사업의 실질적인 관리장소를 둔 법인으로 정의하고 있으므로 북측에 그러한 장소를 둔 법인도 내국법인이 된다는 해석을 가능하게 한다.³⁾

3. 북측이 설정한 과세관할권

북한당국은 북한이 '세금이 없는 나라'라고 자랑해 왔으며, 세계에서 유일하게 '세금을 폐지한 나라'라며 외부세계를 향해 체제의 '우월성'을 과시하고 있다. 과거에는 북한에도 세금이 있어 노동자들과 사무원들을 대상으로 74년 3월까지 소득세와 지방자치세 등을 거뒀었다. 그러나 74년 3월 21일 '세금제도를 완전히 없앨 데 대한' 최고인민회의 법령이 공포된 데 이어 같은 해 4월 1일 시행됨에 따라 세금이 없어졌다. 현재 북한 매년 4월 1일을 '세금제도 폐지의 날'로 기념하고 있다.

세금을 주 수입원으로 하여 국가예산을 편성하는 자본주의 국가의 입장에서 볼 때 징세 없이 예산을 편성한다는 것이 이해되지 않지만 북한은 나름대로의 수입원이 있어 최고인민회의에서 예산을 확정한다. 우리의 세입에 해당하는 주요 재원은

3) 이러한 해석론에 불구하고 과세당국의 실무상 북측은 국외로 취급되고 있음을 다수의 결의회신사례에서 발견할 수 있다. 이는 남북간이중과세방지협약에서 서로를 '국'이 아닌 '방'으로 표현하고 있지만 그것을 토대로 적용되는 세금관계의 논리는 모두 국가간 적용되는 것이 그대로 적용되고 있기 때문이기도 하다.

거래수입금, 국가기업이익금, 사회협동단체이익금, 봉사료 수입금 등이다.

- 거래 수입금은 예산 가운데 비중이 가장 큰 것으로, 이는 원칙적으로 소비재를 생산 판매하는 국영기업소 등이 도매가격의 일정비율에 해당하는 금액을 추가해 소비자에게 판매함으로써 얻어지는 부가수입이다.
- 국가기업이익금이란 모든 국영기업소의 순소득 가운데 북한 당국이 거둬들이는 것이며,
- 사회협동단체 이익금은 각종 사회, 생산단체가 국가로부터 공급 받은 생산수단에 대한 대가로 납입하는 사용료이다.
- 봉사료 수입금은 편의봉사부문 독립채산제 기업소들의 봉사료 수입에서 자체 경비와 이윤을 공제하고 남은 수입금으로, 업종별 봉사요금에 대해 일정비율로 부과되고 있다.

이와 관련, 일부에서는 세금이 완전히 없어진 것이 아니고 이러한 재정수입이 조세에 가깝다는 견해를 밝히고 있다. 즉 거래수입금은 간접세, 국가기업이익금은 법인소득세에 해당되기 때문에 이름만 바뀌었을 뿐 재정수입의 대부분은 사실상 조세에 의해 충당되고 있다는 것이다. 또 주민들의 노동력이 사실상 국가에 소유되고 있기 때문에 노동력으로 세금을 바치고 있는 것으로 봐야 한다는 시각도 있다.⁴⁾ 실제 경제관리개선 조치 이후 세금이 부분적으로 등장했다. 새로 조성되는 종합시장에서 장사하는 개인과 기업소, 협동단체들은 소득세와 비슷한 ‘국가납부금’과 임대료에 해당하는 ‘시장사용료’를 내고 있다. 북한에서 개인 소득세와 임대료를 부과하고 있는 것은 ‘소득이 있는 곳에 세금이 있다’는 자본주의 국가에서의 조세 시스템을 도입한 것으로 볼 수 있다. 소득세를 매기고 있는 것은 개인의 사유재산 소유를 어느 정도 인정해 준다는 의미로도 해석할 수 있다.

그러나 남측에서 입수되는 법규를 토대로 본다면 북한에서는 주민에 일반적으로 적용되는 조세법은 없으며 외국인, 외국기업 또는 외국인투자기업에 한정적으로 적용되는 특수한 조세법이 존재할 뿐이다. 1998년 개정북한헌법 제25조는 ‘세금이 없어진 우리나라에서 늘어나는 사회의 물질적 부는 전적으로 근로자들의 복리증진에 돌려진다.’로 규정하고 있다. 근대적인 조세제도는 1984년 합영법 실시 이

4) 북한연감, 서울신문사, 2005, pp. 89-90.

후 외국인, 외국기업 또는 외국인투자기업에 한정적으로 적용하기 위해 도입되었다. 1985년 ‘합영회사 소득세법’ 및 ‘외국인소득세법’이 제정되었다. 이후 1993년 ‘외국인투자기업및외국인세금법 (이하 ‘외국인세금법’)'이 제정되었다. 외국인세금법은 현재도 최고인민회의상임위원회정령 제3400호(2002.11.7)로 시행되고 있다. 그 하위 규정으로서 외국인세금법시행규정이 있다. 이 외에 개성공업지구에만 적용되는 개성공업지구세금규정(2003.9.18, 최고인민회의 상임위원회 결정 제1호)이 있다.

(1) 외국인세금법

1) 과세권 설정

외국인세금법상 부과되는 세금에는 기업소득세, 개인소득세, 재산세, 상속세, 거래세 및 지방세(도시경영세, 등록면허세, 자동차이용세)가 있다.

외국인세금법은 ‘이 법은 공화국 영역 안에서 경제거래를 하거나 소득을 얻는 외국투자기업과 외국인에게 적용한다. 공화국 영역 안에서 경제거래를 하거나 소득을 얻는 공화국 영역 밖에 거주하고 있는 조선동포에게도 이 법을 적용한다.’고 규정하고 있다.⁵⁾ 여기서 외국투자기업은 외국인투자기업과 외국기업⁶⁾을 말한다.⁷⁾

외국인세금법 제7조는 ‘외국투자기업과 외국인은 자기 나라 정부와 조선민주주의인민공화국 정부사이에 체결한 세금과 관련된 조약에서 이 법과 다르게 세금 문제를 정하였을 경우 그 조약에 따라 세금을 바칠 수 있다.’고 규정하고 있다.

외국인세금법 제8조는 ‘외국인투자기업은 공화국 영역 안에서 생산물판매소득...과 같은 기업활동을 하여 얻은 소득과 ...을 비롯한 기타소득에 대하여 기업소득세를 바쳐야 한다. 외국인투자기업은 공화국 영역 밖에 지사...같은 것을 설치하여 얻은 소득에 대하여서도 기업소득세를 바쳐야 한다.’고 규정하고 있다. 제10조는 ‘외국기업이 공화국 영역 안에서 배당소득...을 비롯한 기타소득을 얻은 경우 소득세는 소득액에 20프로의 세율을 적용하여 계산한다.’고 규정하고 있다.

5) 외국인세금법 제6조

6) 공화국 법인이 아닌 기업을 의미한다.

7) 외국인세금법 제2조

외국인세금법은 '공화국 영역 안에서 소득을 얻은 외국인은 개인소득세를 바쳐야 한다. 공화국 영역 안에서 1년 이상 체류하거나 거주하는 외국인은 공화국 영역 밖에서 얻은 소득에 대하여서도 개인소득세를 바쳐야 한다.'고 규정하고 있다.⁸⁾

외국인세금법은 외국인, 외국기업 또는 외국인투자기업에 한정적으로 적용되는 특수한 조세법이다. 여기서 외국기업은 외국법인이며 외국인투자기업은 내국법인⁹⁾이므로 외국인세금법은 국적으로 볼 때 외국국적의 외국인과 외국법인과 복측국적의 외국인투자기업에 적용되는 법이다. 일반적으로 조세법은 인(人)을 구분할 때 국적이 아닌 거주성을 기준으로 규정하고 있지만 북한의 경우 특별히 외국계인(人)에 대해서만 적용되는 조세법 체계를 유지하고 있기 때문에 국적이 중요한 과세요건이 된다. 특별한 점은 '조선동포'의 개념을 활용함으로써 남측의 개인이 외국인이 아님을 전제로 하고 있음을 알 수 있게 하고 있다.

외국인세금법은 외국인세금법의 적용대상이 되는 주체에 대해서는 북측에 거주할 경우 전세계소득에 대해 과세하는 원칙을 가지고 있다. 외국인투자기업은 북측 내 원천소득 뿐 아니라 국외원천소득에 대해서도 과세한다. 다만, 국외원천소득은 국외에 사업장을 두고 얻은 소득에 대해서만 과세한다. 외국기업은 북한 내 원천소득만 과세한다. 외국인도 북한 내 1년 이상 체류하거나 거주할 경우 국내원천소득 뿐 아니라 국외원천소득에 대해서도 과세한다.

2) '공화국 영역'의 개념

외국인세금법은 '공화국 영역'의 안과 밖을 구분하여 납세의무의 범주를 설정하고 있다. 북한의 조선민주주의인민공화국헌법(1948) 및 조선민주주의인민공화국 사회주의헌법(1998년 수정보충)의 어디에도 공화국 영역의 범주에 대해 규정하고 있지 않다. 다만, 국적법(1999년 수정)의 제2조와 제5조의 규정에 의하면 공화국 영역은 우리나라 헌법 제3조의 규정에서처럼 한반도와 그 부속도서로 이해할 수도 있을 것 같다. 만약 외국인세금법상 '공화국 영역'을 이와 같이 한반도와 부속도서로 이해한다면 남측의 법인은 외국기업이 아니며 남측의 개인은 외국인이 아니기

8) 외국인세금법 제17조

9) 우리나라 상법상 법인의 형태를 지니지 못하는 경우도 있다.

때문에 외국인세금법의 적용대상이 되지 않는다. 그러나 북측의 영역으로 한정하여 이해한다면 남측의 법인은 외국기업이 되며 개인은 외국인이기 때문에 외국인세금법의 적용대상이 된다. 설사 외국인으로 보지 않는다 하더라도 남측의 개인은 공화국 영역 밖의 조선동포에 해당하여 외국인세금법의 적용을 받게 된다.¹⁰⁾ 남측의 개인이 외국인세금법의 적용을 받는다고 해석할 경우 해당 인이 북측에서 거주자가 된다면 북측에서 전세계소득에 대해 납세의무를 부담하게 되며 남측에서도 전세계소득에 대해 납세의무를 부담하게 된다.

위와 같은 논의에도 불구하고 '공화국 영역'의 개념에 기인한 이중과세는 현실적으로 문제되지 않는다. 실제 남측의 기업이나 개인이 활동하면서 소득을 발생시키고 있는 지역은 개성공업지구 및 금강산관광지구인데 전자에 대해서는 아래와 같은 특별한 세금규정이 마련되어 개념을 정리하고 있으며 후자의 경우에는 세금 부과가 면제되고 있기 때문이다.¹¹⁾

(2) 개성공업지구세금규정

개성공업지구세금규정(개성세금규정)상 부과되는 세금에는 기업소득세, 개인소득세, 재산세, 상속세, 거래세, 영업세 및 지방세가 있다. 여기서는 본고의 연구목적상 소득세에 대해서만 언급한다.

개성세금규정은 개성공업지구에서 경제활동을 하는 기업과 개인에 대해 적용된다. 그리고 동 지구에서 경제활동을 하는 기업이나 개인에 대해서는 다른 세법규정은 적용되지 않는다. 따라서 외국인세금법은 적용되지 않는다. 동 규정은 '기업'과 '개인'에게 적용한다고 규정하면서 '기업'에는 공업지구에서 영리활동을 하는 기업과 지사, 영업소, 개인업자가 속한다고 규정하고, '개인'에는 남측 및 해외동포, 외국인이 속한다고 규정하고 있다.

개성세금규정을 보다 구체적으로 보면 아래와 같다. 개성공업지구는 외국투자기업에 낮은 기본세율을 제공하고, 보다 많은 조세감면을 부여하고 있다. 개성세금

10) 외국인세금법 제6조

11) 금강산관광지구법 제8조(후단) 개발업자가 하는 관광지구개발과 영업활동에는 세금을 부과하지 않는다.

규정은 동 규정은 개성공업지구에서 경제거래를 하거나 소득을 얻는 기업과 개인에게 적용한다고 규정하고 있다.¹²⁾ 그리고 개성공업지구에서는 동 규정에 정한 세금만을 부과한다.¹³⁾ 기업은 개성공업지구에서 경영활동을 하여 얻은 소득과 기타 소득에 대하여 기업소득세를 납부하여야 한다.¹⁴⁾ 개인에 대해서는 공업지구에서 소득을 얻은 개인은 개인소득세를 납부하여야 한다.¹⁵⁾ 이는 개성공업지구에 소재하는 기업이나 개인은 개성공업지구내 원천소득에 대해서만 과세한다는 것인지 아니면 개성공업지구내 원천소득에 대해서는 개성공업지구세금규정만 적용된다는 것인지 그 의미가 불분명하다. 개성공업지구 내에서는 개성공업지구세금규정이 우선적으로 적용된다. 외국인세금법령은 동규정의 흠결이 있는 부분에 적용될 여지가 있을 것이다.

개성세금규정 제2조는 '기업' 개념을 확장하여 '공업지구에서 영리활동을 하는 기업과 지사, 영업소, 개인업자'로 보고 있다. 여기서 기업은 광의의 외국인투자기업으로 지사, 영업소 및 개인업자는 외국기업으로 볼 수 있을 것이다. 이는 개성공업지구법이 '외국인투자기업'이라는 용어 대신 '기업'이라는 표현을 사용하고 있는 것과 일맥상통한다. 주된 규율대상이 '납축'이므로 '기업'이라는 표현으로 축약한 것으로 보인다. '기업'은 투자자를 외국인으로 할 경우의 '광의의 외국인투자기업'과 내용상 같은 것으로 볼 수 있다.

1) '지사, 영업소, 개인업자'-외국인세금법상 외국기업

개성세금규정에서는 외국인세금법시행규정에서 규정하는 것처럼 외국기업의 기타소득에 대해 별도의 세율을 적용하도록 하는 규정은 없다. 경영활동을 하여 얻은 소득과 기타소득을 일용 구분하고 있지만 그러한 구분의 결과 세율 적용이나 정세방법에 대해 차이를 두겠다는 식의 규정이 없는 것이 특징이라 하겠다.¹⁶⁾ 기업활동소득으로 결산에 반영되지 않은 소득에 대해서도 14%의 세율로 과세될 것

12) 개성세금규정 제2조

13) 개성세금규정 제17조

14) 개성세금규정 제18조

15) 개성세금규정 제35조

16) 개성세금규정 제18조

으로 보인다. 개성세금규정이 개성공업지구에서는 동 규정에 의한 세금만을 부과한다고 하고 있기 때문이다.¹⁷⁾ 소득금액의 계산은 기업의 총수입금액에서 그와 관련하여 지출한 비용과 거래세 또는 영업세를 덜고 확정한다. 결산이윤의 확정에는 필요한 수입항목, 비용지출항목, 계산시점과 가치평가방법은 회계규정에 따른다.

2) '기업'-외국인세금법상 외국인투자기업

개성공업지구에 진출한 외국인투자기업¹⁸⁾에 대해서는 기본적으로 외국인세금법상 외국인투자기업에 대한 조세제도가 적용되지만 세율은 더 낮고 조세감면은 더 많이 주어진다. 이는 개성공업지구가 그간 나진·선봉자유경제자유무역지대나 금강산관광지구보다 뒤에 개설되었는데 북측 정부가 앞선 나진·선봉의 실패를 반복하지 않도록 좀더 강력한 의지를 가지고 추진하기 때문이다. 개성공업지구법은 그 제3조에서 노력채용, 토지이용, 세금납부와 같은 분야에서 특혜적인 경제활동을 보장한다고 규정하고 있다.

개성공업지구에서 기업소득세율은 결산이윤의 14%¹⁹⁾로 하며, 하부건설구조건설부문과 경공업부문, 첨단과학기술부문은 10%로 한다고 하여 세율이 경감됨을 규정하고 있다. 개성세금규정은 장려부문²⁰⁾과 생산부문 및 봉사부문에 대해 외국인세금법이나 개성공업지구법보다 더 높은 수준의 감면에 대해 규정하고 있다. 기업소득세의 감면에 대해 다음과 같이 규정하고 있다.

기업소득세를 면제하거나 덜어 주는 경우는 다음과 같다.

- 1) 장려부문과 생산부문에 투자하여 15년 이상 운영하는 기업에 대하여서는 이윤이 나는 해부터 5년간 면제하고 그 다음 3년간 50% 덜어준다.
- 2) 봉사부문에 투자하여 10년 이상 운영하는 기업에 대하여서는 이윤이 나는 해부터 2년간 면제하고 그 다음 1년간 50% 덜어 준다.

17) 개성세금규정 제17조

18) 광의의 외국인투자기업이다.

19) 나진선봉지대의 수준이다(외국인세금법 제12조).

20) 기업창설운영규정 제3조는 하부건설구조건설부문과 경공업부문, 첨단과학기술부문에 대해 투자를 장려한다는 규정을 두고 있다.

- 3) 이윤을 재투자하여 3년 이상 운영하는 기업에 대하여서는 재투자분에 해당하는 기업소득세의 70%를 다음 년도에 바쳐야 할 세금에서 덜어 준다.

여기서도 역시 감면대상이 되는 소득이 기업활동으로부터의 소득에 한정되는 것인지 기타소득도 포함하는 것인지 불분명하다. 개성세금규정 제20조에 의하면 결산이윤의 확정에 필요한 수입항목, 비용지출항목, 계산시점과 가치평가방법은 개성공업지구 회계규정에 따른다고 규정하고 있다. 동 규정 제26조에 의하면 손익 계산서의 작성시 손익을 판매손익, 영업손익, 경상손익, 기업소득세덜기전손익과 당기순손익으로 구분하도록 하고 있다.

개성공업지구의 적용세율(%)

구분	기업활동소득(장려부문)	기타소득
외국인투자기업(기업)	14(10)	14
외국기업(지사, 영업소, 개인업자)	14(10)	14

기업소득세의 감면 기간은 이윤이 나는 해로부터 연속하여 계산한다. 이 기간 경영손실이 난 해에 대하여서도 기업소득세의 감면 기간에 포함한다. 경영손실을 낸 기업은 다음 해의 결산이윤으로 메꿀 수 있다. 경영손실을 메꾸는 기간은 5년을 넘을 수 없다. 기업장설운영규정 제29조에 의하면 개성공업지구 외국인투자기업을 청산하고 남은 재산총액이 등록자본을 초과하는 경우 초과분의 5%에 해당하는 몫을 기업소득세로 납부하여야 한다고 규정하고 있다. 즉, 청산소득에 대한 과세가 매우 완화되어 있다.

3) '개인'-외국인세금법상 외국인

개성공업지구법은 '외국인'이라는 표현 대신 '개인'으로 하고 보다 구체적으로는 '남측, 해외동포 및 외국인'으로 규정하고 있다. 개성공업지구에 체류하는 외국인은 개성공업지구에 1회계연도 중 182일 이상 체류하면서 소득을 얻는 경우에는 공업지구세무소에 등록하여야 한다. 세무등록과 납세의무와는 일용 구분되는 것이

다. 개성공업지구에서 소득을 얻는 개인은 개인소득세를 납부하여야 한다.²¹⁾ 즉 체류기간에 불구하고 원칙적으로 개성공업지구에 원천을 둔 소득에 대해서는 납세의무가 있는 것이다. 그러나 남북 사이의 이중과세방지합의서(‘합의서’)에 따라 개인소득세를 납부하지 않기로 한 경우에는 과세에서 제외된다.²²⁾ 남북간 합의서는 남측의 거주자가 북측에서 고용과 관련하여 지급받은 보수에 대한 세금은 당해 수취인이 12개월 중 상대방 지역에 183일 이하 체류하는 경우 남측에서만 과세된다고 규정하고 있다.²³⁾ 그리고 북측에서 과세되면 남측에서는 과세가 면제된다.

개성공업지구의 개인소득세율은 소득공제 후 월노동보수기준 500 US\$초과분에 대해서 4%(최저세율), 1만 US\$에 대해서 20%(최고세율)의 초과누진세율체계를 취하고 있다. 노동보수에 대해서는 월보수액의 30%의 소득공제제도가 도입되었다. 중여소득에 대해서는 2%에서 14%(300만 US\$ 초과분)의 초과누진세율체제로 되어 있다.

4. 과세관할권 조정의 필요성

(1) 개성세금규정

남측과 북측에서 실제 적용되고 있는 조세규범을 대상으로 분석한다면 남측의 조세법규는 북측지역을 법규의 적용대상지역으로 설정하고 있는 결과 그곳에 소재하는 인과 과세물건 모두 남측의 과세관할권에 소재하는 것으로 보고 있다. 한편 북측의 개성공업지구세금규정은 그곳에서만 적용되는 규범이기 때문에 그곳에 소재하는 인과 과세물건에 대해서만 적용된다. 북한지역에서 실제 적용되고 있는 조세규범은 개성공업지구세금규정 밖에 없다는 점을 감안한다면 북한에서는 그곳에서만 마치 홍콩이나 싱가포르와 같이 그곳에서 발생한 소득 - 즉 그곳 원천소득 - 만 과세하는 소위 원천지주의에 따라 과세하고 있다고 볼 수 있다. 이 경우 실질적으로 북측의 입장에서는 과세관할 조정의 필요성은 주로 원천지의 소재에 관한 것을 중심으로 하기 때문에 합의서를 체결할 유인을 그렇게 많다고 할 수는 없을

21) 개성세금규정 제35조

22) 개성세금규정 제40조

23) 남북간 합의서 제15조

지 모른다.²⁴⁾

그럼에도 불구하고 개성세금규정은 남측의 개인이 적용대상이 됨을 분명히 하고 있다.²⁵⁾ 남측의 개인이 사업을 할 경우에는 개인업자로서 '기업'에 해당할 것이다. 즉 개성공업지구에서 경제활동을 하는 남측의 기업이나 개인은 그곳에서 세금을 부담하게 된다. 남측의 개인이 개성세금규정에 따라 그곳에서 거주자가 된다면 북측에서 전세계소득에 대해 납세의무를 부담하게 되며 남측에서도 전세계소득에 대해 납세의무를 부담하게 된다. 그곳 거주자가 되지 않은 경우에는 남측의 거주자로서 북측 원천소득이 발생하는데 어떻게 이중과세를 배제할 것인가의 문제가 생긴다.

(2) 외국인세금법

북측에서 기본적인 조세규범은 외국인세금법이라고 볼 수 있으며 동법은 개성공업지구 이외의 지역에서 경제활동을 하게 될 남측의 기업이나 개인에 적용될 가능성이 있으므로 그에 기초하여 과세관할 조정의 필요성을 연구할 필요가 있다.

남측의 소득세법상 북측에 거주하는 자는 '거주자'가 되어 전세계소득에 대해 납세의무를 부담한다. 북측의 과세관할에 대해서는 현재 실제 적용되고 있는 외국인세금법을 토대로 분석한다면 남측, 해외동포 및 외국인이나 그가 투자한 기업으로서 개성공업지구에서 경제활동을 하는 자는 그곳의 거주자가 될 경우에는 전세계소득에 대해 세금을 납부하고 그 정도에 이르지 않은 경우에는 그곳 원천소득에 대해 세금을 납부하여야 한다. 이에 따라 다음 같은 이중과세의 계기가 나타나게 된다. 즉 그곳 거주자가 될 경우 남측과 북측의 이중거주자가 되며 이에 따라 이중과세의 문제가 발생한다. 그곳 거주자가 되지 않은 경우에는 남측의 거주자로서 북측 원천소득이 발생하는데 어떻게 이중과세를 배제할 것인가의 문제가 생긴다. 이와 같은 이중과세의 계기를 해소하고자 하는 목적은 그것을 해소하고자 하는 합의서상의 규정을 해석함에 있어 가장 기본적으로 고려하여야 할 것이다.

24) 홍콩이 중국, 룩셈부르크 등 몇 개 안되는 국가와만 합의서를 체결하고 있는 점을 참고할 필요가 있다. 그러나 원천지주의에 의해 과세한다 하더라도 상대방국가에 진출한 자국 기업이나 개인이 그 나라에서 제한세율을 적용받도록 조세조약을 체결할 이유는 충분히 있다고 하겠다.

25) 남측의 개인은 해외동포도 아닌 것으로 보고 있으므로 국외에 거주하는 것으로 보지 않는다는 것을 전제로 한 것으로 볼 수 있을 것이다.

Ⅲ. 남북사이의 소득에 대한 이중과세방지합의서

1. 체결경위

남북간은 2000년 12월 체결된 4개 경험합의서 중의 하나로 이중과세방지합의서를 채택한 바 있으며, 이미 발효 중이다. 2007년 현재 북측은 아래와 같이 조세조약을 체결하고 있다.

< 북한의 조세조약 >

	체결일자	시행일자	발효일자	제한세율
Belarus	2006. 6.30	미시행	미발효	- 10%(배당):10%(이자):10%(사용료)
Czech Republic	2005. 3. 2	2005.12. 7	2006. 1. 1	- 10%(배당):10%(이자):10%(사용료)
Indonesia	2002. 7.11	2004. 3.25	2005. 1. 1	- 10%(배당):10%(이자):10%(사용료)
Vietnam	2002. 3. 3	미시행	미발효	
Serbia and Montenegro	2000.12.25	2001. 1. 5	2002. 1. 1	- 10%(배당):10%(이자):10%(사용료)
South Korea	2000.12.16	2003. 8.20	2004. 1. 1	- 10%(배당):10%(이자):10%(사용료)
Bulgaria	1999. 6.16	2000. 1. 7	2001. 1. 1	- 10%(배당):10%(이자):10%(사용료)
Malaysia	1998. 2. 4	미시행	미발효	
Romania	1998. 1.23	2000. 8.25	2001. 1. 1	- 10%(배당):10%(이자):10%(사용료)
Macedonia	1997.10.15	미시행	미발효	
Russia	1997. 9.26	2000. 5.30	2001. 1. 1	- 10%(배당)

2. 구체적 내용

(1) 적용대상

1) 인적 범위

합의서 제2조는 '이 합의서는 일방 또는 쌍방의 거주자인 개인과 법인에게 적용한다.'라고 규정하고 있다. 따라서 어느 인이 어느 일방이라도 그 거주자가 되는 것이 필수적인 요건이 된다. 이 때 거주자의 개념에 대해서는 합의서 제4조 제1항에서 규정하고 있다.²⁶⁾

합의서는 개인 또는 법인 이외의 인(人)에게는 적용되지 않는다.²⁷⁾ 일반적인 조세조약에 있어서는 법인 이외의 자, 예를 들면 영미법상 조합(partnership)과 같은 복합적 성격의 단체(hybrid entity)도 조세조약의 적용대상이 되는 인으로 규정하고 있는 것과 대조된다. 법인격 없는 단체는 아예 조세조약의 적용대상에서 원천적으로 배제되는 문제가 있을 수 있다.²⁸⁾

2) 세금의 종류

북측의 대상 조세로서 기업소득세, 개인소득세 및 소득에 대한 지방세를 들고 있다. 한편, 소득에 대한 지방세는 개성공업지구에서는 아직 도입되지 않은 것으로 파악된다.

(2) 과세권 배분

1) 거주지

가. 개념

합의서 제4조 제1항²⁹⁾은 다음과 같이 규정하고 있다.

26) 이에 대해서는 아래 기술한다.

27) OECD모델조세조약 제1조의 규정과 대비된다.

제1조 【인적범위】 이 협약은 일방 또는 양제약국의 거주자인 인에게 적용한다.

28) OECD 국가는 기본적으로 인의 단체는 법인격 여부와 관계 없이 역시 인으로 본다.

29) 이는 OECD모델조세조약 제4조의 다음의 규정을 참조한 것이다.

제4조 【거주자】 ① 이 협약의 목적상 "일방제약국의 거주자"라 함은 그 국가의 법에 의하여 주소, 관리장소 또는 이와 유사한 성질의 다른 기준에 의하여 그 국가에서 납세의

거주자에는 주소, 거소, 관리장소, 등록지, 본점 및 주사무소의 소재지를 기준으로 세금납부의무를 지닌 개인과 법인을 의미한다. 그러나 개인 또는 법인이 일방에 있는 원천을 이용하여 얻은 소득에 대하여만 세금납부의무를 지니는 경우에는 거주자로 인정하지 않는다.

위 규정은 어느 '일방의 거주자'라는 방식의 표현을 사용하지 않는 방법으로 해당 일방의 국내법상 거주자가 되는 것인지에 대한 언급을 회피하는 방식을 사용하여 규정하고 있다. 문언대로 해석한다면 어느 일방에 주소 또는 거소를 두고 있는 개인은 그 일방의 거주자가 되며 어느 일방에 관리장소, 등록지, 본점 및 주사무소를 두고 있는 법인은 그 일방의 거주자가 된다.

나. 조정

합의서 제4조 제2항은 어느 인이 쌍방의 거주자가 되는 경우 조정하기 위한 기준(tie-breaker rule)을 제시하고 있다. 개성공업지구에 진출한 납축 기업이나 개인의 경우 사실상 그곳 원천소득에 대해서만 납세의무를 부담하기 때문에 그곳의 거주자인지를 판별할 실익은 없다고 보아야 할 것이다. 아래는 외국인세금법에 의한 과세를 전제로 한 분석이다.

(가) 개인의 거주지

북측의 외국인세금법에 의하면 공화국 영역 안에 1년 이상 체류하거나 거주하는 외국인은 북측에 전세계소득에 대한 납세의무가 있다. 우리의 세법에 의하면 국내에 주소 또는 1년 이상 거소를 가진 경우에는 거주자로 보아 전세계소득에 대한 납세의무를 부과한다. 전술한 바와 같이 양측의 국내세법상 거주자가 될 가능성이 매우 높은데 그 경우에는 항구적인 주거, 일상적인 체류장소 그리고 당국간 협의에 의하여 거주지를 판정한다.

무가 있는 인을 의미한다. 그러나 이 용어는 동 제약국내의 원천으로부터 발생한 소득 또는 그 국가소재자본에 대해서만 동 제약국에서 납세할 의무가 있는 인은 포함하지 아니한다.

(나) 법인의 거주지

법인이 쌍방의 거주자로 되는 경우 그는 실질적인 관리장소가 있는 일방의 거주자로 한다는 규정을 두고 있다. 납측 기업으로서 외국인기업과 같은 경우 납측 단독투자가기 때문에 실질적인 관리장소로서 납측이 될 가능성이 많다. 이사회외 개최장소가 납측이 되는 것이 자연스러울 수도 있기 때문이다. 이 경우 등록은 북측에 되어 있는데 납측이 스스로의 거주자임을 주장할 수 있을지 의문스러운 부분이다. 비록 OECD 국가를 중심으로 실질적 관리장소를 도입하는 예가 늘어나고 있지만 남과 북의 특수한 사정을 감안할 때 설립준거법주의를 채택하는 것이 바람직한 측면도 있었을 것이다.

2) 원천지

소득종류별로 별도의 규정을 두지 않는 것이 최근 조세조약의 일반적인 태도이다. 다만 납측과 북측의 경우처럼 각각의 국내세법상의 특별한 성격 때문에 인의 거주지 뿐 아니라 과세물건의 소재지 즉 원천지도 양 과세관할권에 중복적으로 소재하는 것이 될 가능성에 대해서는 원천지를 분명히 할 필요가 있다. 이를 위해 원천지에 관해 별도의 규정을 두는 대신 각 소득의 종류별로 과세권을 배분하는 기준을 설정할 때 어느 일방에 과세권을 부여하는 요건을 규정하는 방법을 활용함으로써 각 측의 국내세법상 원천지에 관한 규정의 충돌을 조정하게 된다. 아래 다)에서 이에 대해 논한다.

3) 소득별 과세권 배분

가. 사업소득

(가) 제1항

합의서 제7조 제1항은 사업소득에 대해 다음과 같은 규정을 두고 있다.

제7조 기업이윤

1. 일방의 기업이 상대방에 있는 고정사업장에서 사업활동을 하여 얻은 이윤에 대한 세금은 상대방에서 부과할 수 있다. 이 경우 상대방에 있는 고정사업장에 귀속되는 이윤에 대하여서만 세금을 부과한다.

예를 들어 남측 기업이 북측에서 사업을 영위하더라도 지점과 같은 고정사업장을 두고 영위할 경우에만 북측에서 과세한다는 규정이다. 실제 북측에서 사업을 영위하는 남측의 기업이 그곳에 고정사업장을 두지 않고서 영위하기는 불가능할 것이므로 모두 제7조 제1항의 규정에 의해 과세될 것으로 보인다. 이 경우 남측에서는 합외서 제22조 제1항의 규정에 의해 국외소득면제방법이 적용되어 그곳에서의 사업소득에 대해서는 과세되지 않는다.

동 조항의 실제 적용사례를 보면 우리 측 기업들의 주된 관심사는 북측에서 발생한 소득을 남측에서 과세하지 않는 것을 고마워하기 보다는 북측에서 발생한 결손금을 남측에서 발생한 소득과 상계하지 못하도록 되어 있는 점을 아쉬워하는 것으로 보인다. 합외서 제22조 제1항의 규정은 국외소득은 아예 과세대상에서 배제하도록 하고 있으므로 국외소득 뿐 아니라 결손금도 과세소득 계산상 반영하지 못하게 된 때문이다. 질의 사례에 다음과 같은 것이 있다.³⁰⁾ 내국법인이 금강산지점을 설치하여 북한에서 사업을 영위하고 있는데 남측 본사에서 금강산 지점에서 발생한 경비(임차료, 전력사용료 등)를 금강산 내의 북측기업이나 남측기업(현대아산) 등에 지급하였다. 이 경우 국내 법인세법상으로는 북측지점의 사업이 결손을 시현할 경우 그것이 소득금액계산에 반영되어야 할 것이지만 합외서 제22조 제1항의 규정에 의해 남측본사의 소득금액 계산에 반영할 수 없는 것이 된다.

(나) 제2항 및 제3항

합외서 제7조 제3항은 사업소득금액의 계산에 대해 다음과 같은 규정을 두고 있다.

2. 상대방에 있는 고정사업장이 자기가 속한 일방의 기업과 같거나 유사한 조건에서 같은 업종의 활동을 하며 독자적으로 경영활동을 하는 분리된 기업이라면 일방의 기업이 고정사업장을 통하여 얻을 수 있는 이윤은 고정사업장에 귀속된다.
3. 고정사업장이 얻은 이윤의 계산은 총수입에서 경영비와 일반관리비를 포함한 고정사업장 운영에 지출된 비용을 공제하여 계산한다.

30) 서면인터넷방문상담2팀-49, 2008.1.9

북측에 소재하는 고정사업장에 귀속하는 소득금액이 많으면 많을수록 남측의 기업의 실질적인 세부담이 줄어들게 되어 있다. 북측에서는 기본적으로 세율이 14(10)%³¹⁾이며 일정 기간 감면의 혜택도 주어지는 반면 남측에서는 13 내지 25%의 세율로 과세되기 때문이다. 이에 따라 기업으로서는 북측의 고정사업장에 귀속하는 소득금액을 늘리고자 하는 유인이 생기게 되어 있다. 이에 대해 합의서는 위와 같은 제7조 제2항 및 제3항의 규정을 두고 있다. 제2항은 본점과 고정사업장간의 거래에 대해 이전가격세제³²⁾를 적용하라는 것이며 제3항은 합리적인 관련성만 갖는 비용을 공제하라는 것이다. 이와 관련한 질의에 대해 다음과 같은 답신이 주어진 바 있다.³³⁾

북측에 고정사업장을 두고 있는 내국법인이 「법인세법」 제14조의 규정에 의한 각 사업연도 소득금액을 계산함에 있어서 당해 고정사업장과 관련된 비용은 「남북사이의 소득에 대한 이중과세방지 합의서」 제7조 제3항의 규정에 의하여 경영비와 일반관리비를 포함한 고정사업장 운영에 지출된 비용으로 하는 것으로, 당해 고정사업장의 발생소득과 관련이 있는 경비는 합리적인 방법으로 배분하여 당해 고정사업장의 비용으로 하는 것이며, 대손충당금의 경우 당해 고정사업장과 관련된 채권을 구분하여 계산한다.

나. 수송소득

합의서 제8조는 수송소득의 과세권배분에 대해 다음과 같은 규정을 두고 있다.

제8조 수송소득

1. 일방의 기업이 남북사이에 운영하는 자동차, 열차, 배, 비행기 같은 수송수단을 이용하여 얻은 이윤에 대한 세금은 일방에서 부과할 수 있다.
2. 일방의 기업이 남북사이에 운영하는 자동차, 열차, 배, 비행기 같은 수송수단을 이용하여 상대방에서 얻은 이윤에 대한 세금은 상대방에서도 법에 따라 부과한다. 이 경우 부과되는 세금은 50%를 감면한다.

31) 개성공업지구의 경우이다.

32) 본절 4)나)참조

33) 서면인터넷방문상담2팀-734, 2007.4.25

위 제1항의 규정에 의하면 남측의 기업이 남북사이의 왕래에 의해 얻은 이윤은 남측에서 과세할 수 있게 된다. 제2항의 규정에 의하면 북측에서도 정해진 세율의 50%의 수준으로 과세할 수 있게 된다.

다. 종속적 인적용역 소득

합의서 제15조 제1항의 규정에 의하면 남측의 거주자가 북측에서 고용과 관련하여 지급받는 보수에 대한 세금은 당해 수취인이 12개월 중 상대방 지역에 183일 이하 체류하는 경우 남측에서만 과세된다. 더 나아가 북측에서 근로를 제공하는 자가 북측에 거주하지 않는 고용주나 그를 대신하는 자로부터 보수를 지급받거나, 북측에 있는 고정사업장에서 일을 하는 데 당해 고정사업장이 직접 지불하지 않는 경우에는 북측에서 과세되지 않는다. 북측에서 183일 이상 체류하는 경우에는 북측에서 과세할 수 있으며 북측에서 세금을 납부하였거나 납부하여야 할 경우 면제된 경우도 포함하여 남측에서 그 소득에 대한 세금을 면제한다. 아래 관련 절의 사례를 소개한다.³⁴⁾

남한의 거주자가 내국법인의 지점 중 북한에 소재하는 금강산지점에서 근로를 제공하고 지급받는 대가와 관련하여서는 「남북사이의 소득에 대한 이중과세 방지 합의서」(이하 “합의서”) 제15조 [종속적 인적용역]의 규정이 적용되는 것으로 동 합의서 제15조 제2항에서 규정하는 요건에 해당하는 경우에만 남한에서 과세할 수 있는 것으로 근로자가 12개월 중 한번 또는 여러 번에 걸쳐 북한에 183일 이상 체류하는 경우에는 동 지급대가에 대하여 북한에서 과세할 수 있는 것이며 동 합의서 제22조 [이중과세방지방법]의 규정에 의하여 북한에서 과세할 수 있는 종속적 인적용역소득에 대한 세금은 남한에서 면제되는 것이므로 동 종속적 인적용역소득을 지급하는 내국법인에게는 원천징수의무가 없다.

합의서 제15조 제3항의 규정에 의하면 일방의 기업이 남북 사이에 운영하는 자동차, 열차, 배, 비행기에 의한 수송에 종사하여 얻은 보수에 대한 세금은 그 일방에서만 부과하도록 되어 있다. 한편 소득세법 제12조와 동법 제16조 제1항은 남북

34) 서면인터넷방문상담2팀-2053, 2006.10.13

교류협력에관한법률에 의한 북한지역에서 근로를 제공하고 받는 보수 중 월 100만원 이내의 금액은 비과세한다.³⁵⁾ 이 경우에도 항행하는 기간의 근로에 대하여 받는 급여에 한하여 비과세한다. 이에 따라 북한지역을 왕래하는 선박에 근무하는 근로자의 급여는 일부 면세의 혜택을 받게 되어 있는데 이에 대해 다음과 같은 결의회신사제가 있다.³⁶⁾ 인천 및 수도권 지역의 모래공급을 목적으로 모래채취선박을 이용하여 북한 해주 앞바다에서 모래를 채취하여 인천으로 반입하는 내국법인이 동 선박의 운항 및 모래채취를 목적으로 승선원들을 고용하여 급여를 지급하고 있는데 그 때 승선원 급여의 경우 소득세법령상 '북한 지역을 항행하는 기간'의 근로에 대해 지급받는 급여에 한하여 비과세가 허용되므로 해당 없게 된다. 비록 국내세법상 원천에 관한 규정에 의해 과세가 결정된 사례이지만 북한과의 거래에 대한 과세상 원천의 구분이 매우 중요한 것임을 일깨워 주고 있다.

라. 배당, 이자 및 사용료소득

배당, 이자 및 사용료는 수동소득(passive income)으로서 동일한 성격을 가지고 있다. 이에 대해서 합의서는 제10조, 제11조 및 제12조에서 규정하고 있는데 그 규정방식은 거의 동일하다. 대표적으로 배당소득에 대한 규정을 아래 옮겨 적는다.

제10조 배당금

1. 일방의 거주자인 법인이 상대방의 거주자에게 분배하는 배당금에 대한 세금은 상대방에서 부과할 수 있다.
2. 배당금이 발생하는 일방에서도 법에 따라 세금을 부과할 수 있다. 이 경우 배당금을 지급받을 자가 수익적 소유자인 경우 세금은 배당금 총액의 10%를 초과하지 않는다. 이 조항은 배당금을 지불하기 전에 납부한 이윤에 대한 세금에는 적용하지 않는다.

위 조항은 OECD모델조세조약에서와 거의 동일한 방식으로 규정³⁷⁾한 것으로서

35) 소득세법시행령 제16조 제3항

36) 서면인터넷방문상담1 탐-489, 2007.4.16

37) OECD모델조세조약 제10조 【배당】

① 일방계약국의 거주자인 법인이 타방계약국의 거주자에게 지급하는 배당에 대하여는 동타방국에서 과세할 수 있다.

거주지국과 원천지국이 과세권을 분할하기 위한 것이다.

합의서 제10조 제4항³⁸⁾은 배당, 이자 및 사용료소득은 이른 바 수동소득으로서, 고정사업장의 활동과 실질적으로 관련이 있는 소득에 대해서는 이를 고정사업장의 소득으로 합산하여 과세하도록 하고 있다. 이는 일반적인 조세조약의 원칙상 매우 자연스러운 규정이다. 한데 북측의 외국인세금법에 의하면 외국기업에 귀속되는 배당, 이자 및 사용료 소득의 기타소득이 당해 기업의 기업활동과 실질적으로 관련이 있는 경우 조세조약의 규정에 불구하고 기타소득으로 보아 20%의 세율을 적용하여야 하는 것인지의 문제가 있다. 외국인세금법 제7조는 외국투자기업과 외국인은 자기 나라 정부와 북측 정부 사이에 체결한 세금과 관련한 협정에서 동법과 다르게 세금문제를 정하였을 경우에는 그 협정에 따라 세금을 바칠 수 있다고 하고 있으므로 일용 합산하여 과세된다고 보아야 할 것 같다. 따라서 별도의 세율이 적용되지 않고 감면 요건을 충족하는 사업을 영위하고 있는 경우에는 그로부터의 사업에 덧붙여져 이윤이 계산된다고 볼 수 있다.

실제 적용된 사례는 저작권 사용료의 지급에 관한 것을 찾아볼 수 있다. 그 내용을 소개하면 아래와 같다.

내국법인이 북한 거주자에게 국내에서 저작권 사용대가로서 지급하는 금액은 「소득세법」 제119조 제11호 및 「남북사이의 소득에 대한 이중과세방지 합의서」 제12조에 규정하는 사용료소득으로, 동 대가를 지급하는 자는 지급금액의 10%(주민세 포함)를 소득세로 원천징수한다.

마. 부동산 소득

합의서 제6조의 규정에 의하면 상대방 지역에 소재하는 부동산으로부터 얻는

㉔ 그러나 그러한 배당은 동배당을 지급하는 법인이 거주자로 되어있는 계약국에서도 동 계약국의 법에 따라 과세할 수 있다. 그러나 수취인이 동배당의 수익적 소유자인 경우에는 그렇게 부과되는 조세는 다음을 초과할 수 없다.

(a) 수익적 소유자가 배당을 지급하는 법인의 자본금의 최소한 25% 이상을 직접 소유하는 법인(조합은 제외)인 경우에는 총배당액의 5%

(b) 기타의 경우에는 총배당액의 15%(계약국의 권한있는 당국은 상호합의를 통하여 이 한계의 적용형태를 달리 정할 수 있다)

본 항의 규정은 동배당이 지급되는 이윤에 대한 법인의 과세에 영향을 미치지 아니한다.

38) OECD모델조세조약 제10조 제4항의 규정과 동일한 내용이다.

소득에 대한 세금은 상대방 지역에서 부과할 수 있다. 부동산을 직접 이용하거나 임대 또는 기타 형태로 이용하여 얻는 소득을 부동산소득으로 본다. 남측 투자자가 개성공업지구 같은 북측의 지역에서 부동산임차권을 취득하고 이를 양도함으로써 얻게 되는 소득에 대해서는 명확한 지침이 없다.

바. 기타소득

합의서 제21조는 제6조부터 제20조까지의 규정에 의하여 소득으로 구분되지 않은 소득을 모두 기타소득³⁹⁾으로 분류하며 그것은 거주지국가에 과세권을 부여하고 있다. 외국인세금법에 의하면 '이 밖의 기타소득'은 기타소득이 되어 북측 과세당국에 의하여 과세되도록 되어 있다. 문제는 '이 밖의 기타소득⁴⁰⁾'의 범위가 분명치 않게 규정되어 있는 것을 합의서에서 정리한 것이다.

기타소득의 경우에도 상대방 지역에 소재하는 고정사업장과 실질적으로 관련되는 소득은 사업소득의 규정에 의하여 과세하도록 하고 있으므로, 북측에 고정사업장을 두고 있는 남측의 기업이 남측의 본점으로 송금하는 소득은 북측에서 고정사업장 귀속소득으로 거의 예외 없이 과세될 것으로 보인다.

(3) 이중과세방지

1) 합의서 제22조 제1항

합의서 제 22조 제1항은 다음과 같이 규정하고 있다.

제22조 이중과세방지방법

1. 일방은 자기 지역의 거주자가 상대방에서 얻은 소득에 대하여 세금을 납부하였거나 납부하여야 할 경우 일방에서는 그 소득에 대한 세금을 면제한다. 그러나 이자, 배당금, 사용료에 대하여는 상대방에서 납부하였거나 납부하여야 할 세액만큼 일방의 세액에서 공제할 수 있다.

39) 외국인세금법상 '기타소득'과는 구별된다.

40) 여기서 '소득'의 의미도 불분명하다.

가. 본문

(가) 국외소득면제방법

① 국외소득면제방법의 채택

합의서 제22조 제1항에 의하면 ‘일방은 자기 지역의 거주자가 상대방에서 얻은 소득에 대하여 세금을 납부하였거나 납부하여야 할 경우’ 그 일방에서는 소득에 대한 세금을 면제하도록 되어 있으므로 남북간에는 원칙적으로 국외원천소득면제방법을 사용하게 되어 있다.⁴¹⁾ 남측도 북측도 속인주의적인 국내세법을 가지고 있음에 불구하고 합의서에서는 속지주의적인 소득면제방식을 채택하고 있다. 이는 양측간 교역에 있어 세액공제의 확인절차를 생략하는 이점과 함께 상대측에서 제공한 조세특례를 거주지 측에서 인정하는 효과를 거두기 위함이라고 이해된다. 또한 현실적으로 북측의 법령과 기준에 의하여 계산한 소득을 여과 없이 남측의 관여소득과 합산할 경우 기준의 상이 등으로 조정하기 어려워지는 점을 감안하여 아예 과세소득계산에서 제외하는 것이 바람직하다고 본 것일 수도 있다.

② 합의서상 채택된 국외소득면제방법의 특성

제22조 제1항 전단의 규정을 적용함에 있어 주의할 점은 동항은 그 적용요건을 ‘일방은 자기 지역의 거주자가 상대방에서 얻은 소득에 대하여 세금을 납부하였거나 납부하여야 할 경우’로 한정하고 있다는 점이다. 즉 세금을 납부하였거나 납부하여야 할 경우이므로 전혀 세금을 낼 개연성이 없는 경우에는 제1항의 적용이 없게 된다. 일반적인 국외소득면제방법의 경우에는 그러한 요건을 부과하고 있지 않은데 비해 국외소득면제의 요건을 다소 까다롭게 설정하고 있는 것이다. 특히 북측 지역의 경우 세금에 관한 규정이 불비하여 과세되지 않는 경우도 적지 않게 발생하고 있는데 그 경우에는 남측에서 과세된다는 것을 의미하게 된다. 다만, 이 경우에도 상대방 법이나 기타 조치에 따라 세금을 감면 또는 면제받았을 경우 세금을 전부 납부한 것으로 인정⁴²⁾되므로 그 경우에 대해서도 일방은 세금을 부과하지 않게 된다. 제1항의 요건도 충족하지 않고 제2항의 규정도 적용되지 않으면서 실

41) 합의서 제22조 제1항 전단

42) 합의서 제22조 제2항

계 세금을 내지 않는 경우 즉 상대방 지역에 세금에 관한 규정이 아무것도 존재하지 않아 세금을 내지 않은 경우에는 일방에서 과세하게 된다.⁴³⁾ 현재 북한에서 개성공업지구에서는 개성공업지구세금규정이 적용되고 금강산지구에서는 금강산관광지구법이 적용된다. 이에 따라 세금이 부과되거나 면제된다. 남측 기업이 이 이외의 지역 예를 들면 평양에서 사업을 한다면 어떻게 될까? 외국인세금법에 의하면 남측 기업은 과세대상이 될지 불명확하다. 실제 과세되지 않고 있다면 남측으로서는 평양에서 사업하여 번 소득에 대해 과세하여야 할 것으로 보인다.

③ 원천지의 구분의 필요성

수송소득에 관한 제8조 제2항과 이중과세방지에 관한 제22조 제1항 전단의 규정 중 '상대방에서 얻은 소득'의 의미에 대해 의문을 갖게 만든다. 왕래하여 벌은 운임의 어디까지를 '상대방에서 얻은' 것으로 보아야 할 것인가? 우리나라가 체결한 조세조약은 모두 외국납부세액공제방식을 채택하고 있으므로 실제 외국에서 세금을 납부했는가만 보면 되는 것이지만 합의서에서와 같이 국외소득은 아예 면제하는 방식을 채택하고 있는 경우에는 국외인지 국내인지의 구분이 매우 중요해 지는데 수송소득과 같은 경우에는 그 경계를 짓기 곤란하게 되어 별도의 기준을 마련할 필요가 있게 된다. 이에 대해 합의서상 별도의 규정은 없다. 결의회신의 사례가 있을 뿐인데 세금을 북측에서 납부하였거나 납부하여야 할 경우에는 그 세금의 대상이 되는 소득은 모두 '상대방에서 얻은 소득'으로 본다는 전제 위에 남측에서의 과세를 면제하고 있다. 결과적으로 남측에서의 과세상 매우 관대한 것이 된다. 아래 그 내용을 소개한다.⁴⁴⁾

남측 기업이 남북사이에 운영하는 자동차, 열차, 배, 비행기 같은 수송수단을 이용하여 북측에서 얻은 이윤에 대한 세금은 「남북사이의 소득에 대한 이중과세 방지 합의서」 제8조 제2항의 규정에 의하여 북측에서 과세할 수 있는 것이며 동 이윤에 대한 세금을 북측에서 납부하였거나 납부하여야 할 경우 동 합의서 제22조 제1항의 규정에 의하여 동 이윤에 대하여는 남측에

43) 서면인터넷방문상담2팀-793, 2007.4.30

44) 서면인터넷방문상담2팀-2656, 2006.12.26

서 소득세를 면제한다.

나. 단서

제22조 제1항 후단은 소득면제방식에 대한 예외로서 이자, 배당 및 사용료소득에 대해서는 외국납부세액공제 방식을 적용하도록 하고 있다. 이는 고정사업장에 귀속되지 않는 순수한 투자자산소득의 경우 개성세금규정이 규정⁴⁵⁾하고 있듯이, 원천지에서 원천징수의 방식이 적용될 것이기 때문에 굳이 외국납부세액공제제도의 적용을 배제할 필요가 없기 때문이다. 그리고 남북간 투자자산소득에 대해 특례를 두게 되면 금융거래를 이용한 합의서의 남용, 즉 조세조약의 남용사례가 발생할 것을 우려한 때문이기도 하다.

이자, 배당 및 사용료 소득의 고정사업장에 귀속하는지는 실제 판별하기 용이한 것이 아니어서 납축진출기업이 스스로 그에 귀속된 것으로 보아 납축의 과세당국에 신고조차 하지 않는다면 납축의 과세당국으로서는 마땅한 제재의 방법을 찾기 곤란한 이중무과세(double non-taxation)의 현상이 발생할 것이다.

2) 합의서 제22조 제2항

합의서 제22조 제2항은 다음과 같은 규정을 두고 있다.

제22조 이중과세방지방법

2. 일방은 자기 지역의 거주자가 상대방에서 얻은 소득에 대한 세금을 법이나 기타 조치에 따라 감면 또는 면제받았을 경우 세금을 전부 납부한 것으로 인정한다.

합의서 제22조 제2항의 규정에 의하면 일방의 국내세법에 의해 과세를 면제받을 경우 타방의 과세당국은 그 일방에서 과세를 받은 것으로 보도록 되어 있다. 합의서상 이자, 배당 및 사용료 소득 이외의 경우에는 이중과세방지는 국외소득면제방식을 적용하도록 되어 있으므로 일방에서 발생한 소득에 대해 일방에서 과세를 면제받는지 여부는 문제되지 않을 수도 있을 것이다. 한편 이자, 배당 및 사용

45) 개성세금규정 제17조

료에 대해서는 외국납부세액공제방식이 적용되므로 타방의 과세당국은 일방에서 발생한 소득에 대해 실제 과세되지 않았지만 마치 과세된 것처럼 보게 된다면 그곳에서 마치 세금을 납부한 것과 같이 보아 세액공제를 해주게 된다. 이는 일방의 조세지원조치를 타방의 국고에서 회수하는 것을 방지함으로써 그 일방의 조세지원조치의 효과가 제대로 나타나게 하는 효과가 있는 것이며 일반적으로 간주의국 납부세액공제(tax sparing credit)라고 하는 것이다. 우리나라는 8개국과의 조세조약에서 이 규정을 두고 있는데 북측과의 합의서에도 그러한 방식을 따르고 있는 것이다.

실제 운영은 다음과 같은 결의회신사례를 보아 짐작할 수 있다.⁴⁶⁾ 내국법인이 금강산 장전발전소에서 다른 내국법인과 위탁계약에 따라 유지보수용역을 제공하고 있는데 그 내국법인의 직원이 금강산 장전발전소에서 12개월 중 200일 이상을 체류하고 있다. 그렇다면 합의서 제15조 제1항의 규정에 의하여 북측에서 과세될 수 있다. 그런데 북측은 금강산관광지구법 제8조 후단의 규정에 의하여 금강산 개발업자가 하는 관광지구개발과 영업활동에는 세금을 부과하지 않도록 되어 있는 결과 세금을 면제받고 있다. 여기서 해당 내국법인의 직원은 대한민국의 거주자로서 북측 지역내의 소득에 대해 소득세법상 납세의무를 부담하게 되어 있지만 합의서 제22조 제1항의 규정상 일방(즉 남측)은 자기 지역의 거주자가 상대방에서 얻은 소득에 대하여 세금을 납부하였거나 납부하여야 할 경우 일방에서는 그 소득에 대한 세금을 면제하도록 되어 있으므로 북측에서 세금을 납부하는 경우라면 과세하지 않는다. 그러나 이 경우 실제 북측에서 실제 납부하지 않았으므로 일견 제22조 제1항의 규정이 적용되지 않을 것 같아 보이지만 동조 제2항의 규정에 의해 일방(즉 남측)은 자기 지역의 거주자가 상대방에서 얻은 소득에 대한 세금을 법이나 기타 조치에 따라 감면 또는 면제받았을 경우 세금을 전부 납부한 것으로 인정하도록 되어 있으므로 다시 제22조 제1항의 규정에 따라 북측에서 번 소득에 대해 과세를 면제하게 된다.

46) 서면인터넷방문상담2팀-583, 2008.4.1

(4) 국제적 조세회피방지

1) 수익적 소유자·조세조약혜택제한

일반적인 조세조약에서 그것을 이용한 조세회피를 방지하기 위한 규정은 이자, 배당 및 사용료의 수익적 소유자가 상대방 국가의 거주자인 경우에 한하여 제한세율을 적용한다는 규정을 두거나 일정한 요건을 충족하지 못하는 자에 대해서는 그가 비록 상대방국가의 거주자라 하더라도 조세조약 자체를 적용하지 않는다는 조세조약 혜택제한조항을 두게 된다. 남북합의서는 이자, 배당 및 사용료에 관한 규정에 수익적 소유자라는 표현을 사용함으로써 제3국의 자가 합의를를 남용하는 것을 막는 장치를 두고 있다. 그러나 조세조약혜택제한조항은 두지 않고 있다.

2) 이전가격세제

조세조약은 조세조약을 이용한 국제적인 조세회피만을 규제하는 기능을 가지고 있는 것은 아니다. 국제거래를 이용하여 각국의 국내세법상 과세규정을 회피하는 사례를 규제하고자 하는 규정을 두기도 하는데 그 중 대표적인 것이 이전가격세제이다. 이전가격세제라 함은 국제거래를 통해 특수관계기업에게 소득을 이전함으로써 자신의 조세부담을 완화하는 것을 규제하기 위한 세제인데 이는 일국의 입장에서는 조세회피를 방지하기 위한 성격과 가지고 있지만 전체적으로 보게 되면 국가간 과세권의 적정한 배분을 도모하는 성격도 아울러 가지고 있다. 남북합의서는 제9조에서 그와 같은 이전가격세제에 관한 규정을 두고 있다.

실제 운영은 다음과 같은 결의회신사례를 보아 짐작할 수 있다.⁴⁷⁾ 개성공업지구 입주기업이 현실적으로 국내 금융기관으로부터 대출을 받기 곤란하여 남측 모법인으로부터 불가피하게 운영자금을 차입하였다. 이 때 남측의 모법인은 낮은 이자율로 북측의 자회사에게 대출을 하여 주었는데 그것에 대해서는 국제조세조정에 관한법을 제4조의 규정상 북측의 자회사가 '국외특수관계자'에 해당하게 되어 이전가격세제가 적용됨에 따라 남측의 모법인은 정상이자율을 찾아 그만큼 소득을 더 인식하여야 하게 된다. 여기서 주목할 점은 국외특수관계자는 거주자·내국법인과 특수관계에 있는 비거주자·외국법인을 말하는데 개성공업지구에 소재하는

47) 서면인터넷방문상담2팀-54, 2008.1.9

북측의 자회사는 외국법인에 해당하는 것으로 해석할 수 있는가이다. 북측도 국내로 보는 헌법상의 규정을 감안한다면 북측의 자회사는 국외특수관계자가 될 수 없으며⁴⁸⁾ 그에 따라 이전가격세제가 적용될 수 없을 것이다. 이 경우에는 대신 국내 특수관계기업간 거래에 관한 법인세법 제52조의 부당행위계산부인규정이 적용될 것이다. 그러나 합의서 제9조⁴⁹⁾는 다음과 같이 이러한 관계에 대해서도 이전가격세제가 적용됨을 분명히 하고 있다.

제9조 특수관계기업이윤

1. 다음의 특수한 조건으로 상업적 및 재정적 관계가 다른 독립적인 기업들 사이의 관계와 다르게 이루어지는 기업들 가운데서 어느 한 기업에 생기는 이윤에 대한 세금은 그러한 조건들이 생기지 않을 경우에 생기는 이윤을 고려하여 부과할 수 있다.
 - 가. 일방의 기업이 상대방의 기업에 출자하거나 경영관리에 직접 또는 간접적으로 참가하는 경우
 - 나. 쌍방의 기업이 공동으로 일방 또는 상대방에 있는 다른 기업에 출자하거나 경영관리에 직접 또는 간접적으로 참가하는 경우

위의 규정에서 이전가격세제의 적용요건에서 ‘국외특수관계자’라는 용어를 사용하는 대신 ‘일방의 기업’이라는 표현을 사용하는 방법으로 ‘국내’ 또는 ‘국외’에 소재하는지에 대한 판단을 불필요하게 하고 있다. 이런 의미에서 합의서 제9조는 국제조세조정예관한법률 제9조 및 법인세법 제52조에 대한 특별규정으로서의 의미를 가지는 것으로 보아야 할 것이다.

48) 이에 따라 소득세 제1조의 해석상 북측 주민들은 대한민국에 1년 이상 주소를 두거나 1년 이상 거소를 둔 개인 즉 거주자가 되는 것으로 해석하고 있다.

49) 이 규정은 일반적인 이전가격세제에 관한 일반적인 규정이라고 할 수 있는 OECD모델조세조약 제9조의 규정보다는 적용요건과 거의 동일하다.

제9조 【계열기업】 ① (a) 일방체약국의 기업이 타방체약국의 기업의 경영, 통제 또는 자본에 직접 또는 간접으로 참여하거나, 또는 (b) 동일인이 일방체약국의 기업과 타방체약국의 기업의 경영·통제 또는 자본에 직접 또는 간접으로 참여하는 경우.

그리고 위 어느 경우이든, 양기업간에 상업상 또는 자금상의 관계에 있어 독립적인 양기업간에 인정되었을 조건과 다른 조건이 설정되거나 부과된 경우에, 동 조건이 없었더라면 일방국기업의 이윤이 되었을 것이 동 조건때문에 일방국기업의 이윤이 되지 아니한 것은 동 기업의 이윤에 가산하여 그에 따라 과세할 수 있다.

(5) 기타

1) 차별금지

통상의 조세조약에서는 국적을 이유로 차별하지 않도록 하고 있지만 남북간 합의서에서는 거주지를 이유로 차별하지 않도록 하는 규정을 두고 있다. 이에 따라 북측의 별도법인으로서 거주자인 외국인투자기업의 소득에 대한 과세와 외국기업의 고정사업장인 외국기업의 소득에 대한 과세에 있어 차등을 두지 않는다. 조세감면을 부여하는 데 있어서도 그러한 원칙이 준수되고 있는 것으로 보인다. 국적을 이유로 한 차별은 존재한다. 내국인에게는 조세를 부과하지 않는 반면 외국인이나 외국기업에게는 조세를 부과한다.

2) 합의절차

합의서와 어긋나게 세금을 부과하거나 부과할 것으로 예상되는 경우에는 거주한 지역의 권한있는 당국에 의견을 제기할 수 있다. 의견의 제기는 해당 사실을 알게 된 때로부터 3년 안으로 하여야 한다. 의견을 제기받은 권한 있는 당국은 제기된 문제를 자체적으로 해결할 수 없을 때에는 상대방의 권한 있는 당국과 합의하여 해결한다.

3) 효력발생

합의서 제27조는 다음과 같은 규정을 두고 있다.

제27조 효력발생

1. 합의서는 남과 북이 서명하고 각기 발효에 필요한 절차를 거쳐 그 문본을 교환한 날로부터 효력을 발생한다.
2. 합의서는 다음과 같이 적용한다.
 - 가. 원천징수되는 세금에 관하여는, 이 합의서가 발효되는 연도의 다음해 1월 1일 이후에 발생하는 소득의 금액
 - 나. 기타의 세금에 관하여는 이 합의서가 발효되는 연도의 다음해 1월 1일 이후에 개시하는 과세년도부터

위 규정에 따라 합의서는 2004년 1월 1일 발효하게 되었다. 따라서 그 이전의 사

안에 대해서는 각 측의 국내세법만 적용되게 된다. 이와 관련하여 다음과 같은 질의회신사례가 있다.⁵⁰⁾ 북한에 지점을 설치한 내국법인이 합의서 발효 이전 사업연도에 북한 지점에서 발생한 결손금이 있을 경우에는 이후 사업연도의 소득금액을 계산할 때 해당 결손금을 이월결손금으로 하여 반영할 수 있다.⁵¹⁾

IV. 결론 및 제언

남북간 이중과세방지합의서는 남북간 경제교류 및 투자활성화를 위한 목적으로 체결되었으며 이제 그 적용사례들이 한 둘 나타나고 있는 시점이다. 합의서는 일반적인 조세조약과 달리 국가간 조세조약이라기 보다는 특별한 정치체간의 합의의 형식을 지니고 있다. 이에 따라 상대방을 국가라는 용어 대신 '방'이라는 말로 표현하고 거주지와 원천지를 표현함에 있어서도 서로 다른 국가는 아님을 전제로 하는 표현들을 두고 있다. 이러한 표현은 각 측의 국내세법상의 규정과는 조화를 이루지 못하는 점도 있지만 합의서가 국내세법에 앞서 적용되는 성격을 가지고 있음을 부인하지 않는 한 실제 사안에 대한 적용상 큰 문제를 주지는 않고 있는 것으로 보인다. 다만, 합의서로도 해소하기 어려운 이중과세의 계기는 국내세법의 개정을 필요로 하고 있다. 예를 들면, 남측 내지 북측의 거주자도 아니고 북측에 원천을 두기만 하는 외국인이나 외국기업의 경우 남측의 세법에 의해서도 국내원천소득이 될 것인데 그 경우 이중과세를 어떻게 방지할 것인가의 문제는 이중과세방지 합의서가 규율할 사항은 아니며 일방의 국내세법으로 해소하여야 하는 문제이다.

현실적으로 합의서가 갖는 특징은 다음과 같이 요약할 수 있을 것 같다.

첫째, 북한이 체결하고 있는 이중과세방지합의서 중 경제교류가 많은 곳으로는 남한, 체코 및 러시아 정도로 보인다. 따라서 서방국가가 북한에 투자하고자 할 경우 남측과 북측과의 조세조약을 이용하고자 할 가능성이 있다. 이는 북측에의 투자를 위해 남측을 경유할 필요성을 증대시킨다는 점에서 남북간의 경제교류를 늘

50) 서면인터넷방문상담2팀-135, 2007.1.7

51) 이월결손금은 발생한 연도부터 5년간 소득금액과 상계할 수 있다.

리는 방향으로 작용할 것으로 보인다.

둘째, 합의서는 소득면제방법을 원칙적인 방법으로 채택하고 있다. 이에 따라 남북간 거래에 대해서는 어디에 원천을 두고 있는가를 결정하는 것이 향후 실무적으로 매우 중요한 과제가 될 것으로 보인다. 합의서상 구체적인 기준을 두기는 곤란하므로 국내세법상 원천의 구분에 관한 기준을 보장할 필요가 있다고 생각된다.

셋째, 북측에 진출한 기업들의 입장에서는 합의서상 국외소득면제규정이 오히려 불리한 결과를 도출하는 경우도 발생한다는 점을 간과할 수 없다. 이는 북측에 과세규정이 있어 실제 과세될 가능성이 있거나 명확하게 과세를 배제하는 규정이 있는 경우나 국외소득면제규정이 적용되도록 소득면제의 적용요건이 강화되어 있기 때문이다. 또한 국외소득면제규정이 적용될 경우에 오히려 불리해지는 기업들이 있는데 그 대표적인 예로서 초기 진출기업들에 발생하는 결손금을 남측에서 보전할 방법이 마땅치 않게 되어 있는 점을 들 수 있다. 이는 국외소득면제규정을 두고 있는 한 조세조약상 달리 방법이 없을 것이다. 다만, 2008년 도입한 동업기업과세제도에 의하면 해당 법인의 과세실체성을 부인하고 투자자의 소득에 합산할 수 있도록 되어 있는데 북한에 설립한 기업을 동 제도의 적용대상으로 선택할 수 있도록 법을 조세특례제한법⁵²⁾을 개정한다면 결손금을 보전할 수 있게 될 것이다. 다른 방안으로서는 그리고 북측에 자회사를 설치한 경우에 대해서는 정부가 금년 중 도입을 추진하고 있는 연결납세제도를 북측의 자회사에게도 적용하는 방안을 도입할 수도 있을 것이다. 다만, 동업기업과세제도는 지점형태의 진출에 대해서는 의미가 없는 방안이 될 것이므로 국내세법에 특별규정을 두고 오히려 국외소득면제방법과 외국납부세액공제방법을 기업이 선택할 수 있도록 함으로써 초기에는 외국납부세액공제방법을 사용하고 이후 북측의 소득이 발생하면 국외소득면제제도를 사용할 수 있도록 하는 방법도 고려할 수 있을 것이다.

다음 이중과세방지합의서 적용과 직접적인 관련은 없지만 북측 개성공단에 진출한 기업들을 지원하기 위한 방안으로 고려할 수 있는 다음의 사항은 적극 추진하는 것이 바람직할 것으로 보인다.

첫째, 북측에 진출한 기업들은 조세특례제한법 제28조의 규정에 의한 임시투자

52) 조세특례제한법 제100조의 14 내지 100조의 26

세액공제를 적용받지 못하고 있다. 이는 동 규정이 내국인의 시설투자를 특례대상 투자로 보고 있기 때문이다. 북측의 자회사는 남측의 모회사의 임가공업체인 경우가 있으며 이 경우 임가공용 기계장치는 남측의 소유로 하는 경우가 많다. 이 때 기계장치가 남측의 모회사가 직접 사용하지 않는다는 이유로 임시투자세액공제를 허용하지 않고 있다. 북측의 기업이 사용하는 경우에도 남측의 기업이 소유하는 자산에 대해서는 임시투자세액공제를 허용할 필요가 있을 것이다.

둘째, 남북교류협력에 관한 법률은 남북간 재화와 용역의 거래를 마치 수출 또는 수입과 같이 취급하고 있다. 비록 우리의 부가가치세 과세관할권이 사실상 미치지 못하는 현실을 인정 한 것이다. 이에 따라 북측으로부터의 수입에 대해서는 수입부가가치세를 부과하도록 하고 있다. 부가가치세는 결국 소비자가 부담하게 되는 것이므로 북측에서 들어온 것이라 하여 부가가치세를 부과하지 않는 것은 타당하지 않다고 볼 수 있다. 그러나 우리나라에서는 각종 외부경계가 있는 재화나 용역에 대해서는 면세나 영세율을 적용하고 있다. 그리고 사업자가 영세할 경우에는 간이과세제도를 적용하여 소비자가 실질적으로 낮은 세율의 세금만을 부담하도록 하고 있기도 하다. 북측으로부터의 수입 재화나 용역에 대해서는 적어도 낮은 세율의 부가가치세를 부과하는 예외적인 조치가 필요할 것으로 보인다.(끝)

<참고문헌>

- 개성공업지구관리위원회, 개성공업지구법규집 2005, 2005
- 대한변협 통일문제연구위원회, 국민대법대 북한법제연구센터, 통일법조찬포럼 자료집 I
- 북한법연구회, 북한법연구 제8호, 2005
- 북한법연구회, 개성공단 성공을 위한 법·제도적 인프라 구축방안, 2005년 북한법 및 남북관계법 학술회의발표논문집, 2005.11
- 안장남, 북한 조세제도, 세학사, 2005.2
- 이상훈, 남북경협합의서의 법적 성격에 대한 고찰, 법제, 2003.12
- 장명봉 편, 북한법령집, 북한법연구회, 2005
- 장명봉, 분단국가의 통일과 헌법, 국민대출판부, 2001
- 통일부 개성공단사업지원단, 개성공단사업추진현황, 2006.1
- ▮주제어▮ 이중과세방지합의서, 개성공업지구, 국외소득면제 방법, 외국납부세액공제 방법, 과세관할권

<Abstract>

Study on the application of the Agreement on Prevention of Double Taxation of Income between the South and the North Korea

Oh, Yoon

The Agreement on Prevention of Double Taxation of Income between the South and the North('the Agreement') which was signed on June 15, 2000 and has been effective since January 1, 2004 has now become one of the symbolic legal apparatus which represent the amicable atmosphere and voluminous economic transactions between the South and the North. Notwithstanding such development in the legal infrastructure to support the inter-Korea's relations, the actual application of the Agreement does not seem to attract people's attention so much. It's partly because the taxation in the North is very limited in its very essence and the taxation, which is exceptional in the North in the sense taxation is made only on the foreigners and foreigner's company, is mostly exempted due to the special exemption clauses in the Kaesong Tax Regulation. And the semi-territorial double taxation scheme in the Agreement also puts its application out of the list of hot issues between the two Koreas. But a careful analysis of the situations of the enterprises at the Kaesong Industrial Complex leads us to the following conclusions and suggestions. First, if a foreign enterprise from a third country invests in the North, the investor may well think of entering the North via the South because of the presence of the Agreement, which the North only has concluded with 10 countries or so up to now. Second, the determination of 'source' of income will be one of the most important issues for the application of the Agreement because it follows the semi-territorial approach for the prevention of double taxation. Third, measures to revise the domestic tax laws of the South for the enterprises from the South at Kaesong are to be taken especially to help the set-off of the start-up deficit with the income from the business in the South.

Key words : Agreement on Prevention of Double Taxation of Income, Kaesong Industrial Complex, exemption method, foreign tax credit method, tax jurisdiction