대 법 원

제 2 부

판 결

사 건	2026두31120 법인세경정거부처분취소
원고, 상고인	○○손해보험 주식회사
	소송대리인 법무법인(유한) 율촌
	담당변호사 김동수 외 3인
피고, 피상고인	삼성세무서장
원 심 판 결	서울고등법원 2026. 4. 30. 선고 2024누74375 판결
판 결 선 고	2026. 10. 30.

주 문

상고를 기각한다.

상고비용은 원고가 부담한다.

이 유

1. 사안의 개요

원심판결 이유와 기록에 의하면, 다음 사실을 알 수 있다.

가. 내국법인인 원고는 미국의 하와이, 캘리포니아, 뉴욕 및 미국령인 괌 등에 국외

사업장을 두고 있다. 원고는 괌에 있는 국외사업장을 통해 괌을 비롯하여 북마리아나 제도에 있는 사이판에서 보험상품을 판매하고, 괌 정부 및 북마리아나 제도 정부에 해당 지역에서 발생한 소득에 관한 법인세를 신고·납부하였다.

나. 원고는 국내에서 2015 내지 2019 사업연도 법인세를 신고·납부하면서, 미국과 괌, 북마리아나 제도가 구 법인세법 시행령(2020. 2. 11. 대통령령 제30396호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제94조 제7항의 '2 이상의 국가'에 해당한다는 전제 하에 미국 연방정부에 납부한 세액과 괌 및 북마리아나 제도 정부에 납부한 세액, 두 가지로 구분하여 외국납부세액 공제한도금액을 계산한 후, 각 세액을 해당 사업연도의 법인세액에서 공제하는 방법으로 각 사업연도 법인세를 산출하였다.

다. 그 후 원고는 미국과 괌, 북마리아나 제도가 하나의 '국가'로서 각 정부에 납부한 세액을 구분하지 않고 외국납부세액 공제한도금액을 계산하여야 한다며, 피고에게 초과 납부한 법인세의 환급을 구하는 경정청구를 하였다.

라. 피고는 미국과 괌, 북마리아나 제도를 각기 별개의 국가로 보아 외국납부세액 공제한도금액을 계산하여야 한다는 이유로, 원고의 경정청구 중 이와 다른 전제에서 법인세 환급을 구하는 부분을 거부하였다(이하 '이 사건 처분'이라 한다).

2. 관련 규정 및 법리

가. 구 법인세법(2019. 12. 31. 법률 제16833호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제57조 제1항 제1호는, 내국법인의 각 사업연도의 소득에 대한 과세표준에 국외원천소득이 포함되어 있는 경우로서 그 국외원천소득에 대하여 대통령령으로 정하는 외국법인세액을 납부하였거나 납부할 것이 있는 경우에는, 해당 사업연도의 산출세액에 국외원천소득이 해당 사업연도의 소득에 대한 과세표준에서 차지하는 비율을 곱하여 산출한

금액을 한도로, 외국법인세액을 해당 사업연도의 산출세액에서 공제할 수 있도록 규정하고 있다. 그리고 구 법인세법 제57조 제7항의 위임에 따른 구 법인세법 시행령 제94조 제7항은 "법 제57조 제1항 제1호에 따른 공제한도금액을 계산할 때 국외사업장이 2 이상의 국가에 있는 경우에는 국가별로 구분하여 이를 계산한다."라고 규정하고 있다.

나. 앞서 본 규정의 문언과 체계, 취지 등을 종합적으로 고려하면, 구 법인세법 시행령 제94조 제7항에서의 '국가'는 비록 독립된 주권국가는 아닐지라도 국외원천소득에 대한 조세에 관하여 별도의 법제와 관할권을 가진 정부 또는 그 권한이 미치는 지역을 포함하는 개념이라고 보아야 한다. 구체적인 이유는 다음과 같다.

1) 법은 불특정 다수인에 대하여 동일한 구속력이 있는 사회의 보편타당한 규범이므로 이를 해석함에 있어서는, 가능한 한 법률에 규정된 문언의 통상적인 의미에 충실하게 해석하는 것을 원칙으로 하면서, 법률의 입법 취지와 목적, 그 제·개정 연혁, 법질서 전체와의 조화, 다른 법령과의 관계 등을 고려하는 체계적·논리적 해석 방법을 추가적으로 동원함으로써, 법해석의 요청에 부응하는 타당한 해석을 하여야 한다(대법원 2022. 10. 27. 선고 2022두44354 판결 등 참조).

비록 구 법인세법 시행령 제94조 제7항의 '국가'에 대해 법인세법령 내에 별도의 정의 규정은 없지만, 국가 간 이중과세 방지 등을 목적으로 하는 「국제조세조정에 관한 법률」 제2조 제1항 제7호의 정의규정에서 조세조약의 체결당사자인 '국가'에 '고유한 세법이 적용되는 지역'을 포함시키고 있다. 뿐만 아니라 구 법인세법 제57조 제1항의 위임에 따라 구 법인세법 시행령 제94조 제1항이 '외국법인세액'을 '외국정부(지방자치단체를 포함한다)에 납부하였거나 납부할 세액'으로 규정하고 있다. 이에 비추어 보면, '국가'라는 용어는 '독립된 주권국가인 외국'으로 엄격히 제한 해석되는 것이 아니라 그

것이 사용된 개별 법령과 조문의 내용 및 목적, 취지에 따라 서로 다른 의미를 가질 수 있다고 보아야 한다.

2) 구 법인세법 제57조 제1항 제1호는 국제적인 이중과세를 조정하기 위하여 외국법인세액을 해당 사업연도의 법인세액에서 공제할 수 있도록 하고 있다. 다만 그 공제한도금액을 '해당 사업연도의 법인세액에 국외원천소득이 해당 사업연도의 과세표준에서 차지하는 비율을 곱하여 산출한 금액'으로 정함으로써, 국외원천소득에 대하여 우리나라에 납부하여야 할 법인세액의 범위 내에서만 외국법인세액의 공제를 허용하고 있다. 이는 국외원천소득이 발생한 원천지국에서 우리나라보다 높은 법인세율을 규정하고 있는 경우 그에 따른 외국법인세액을 전부 공제할 수 있도록 허용하게 되면 국내원천소득에 대하여 납부하여야 할 법인세의 일부로 외국법인세액을 납부하도록 하는 결과가 되므로 이를 막기 위함이다(대법원 2026. 6. 25. 선고 2026두30340 판결 등 참조).

나아가 위와 같은 취지를 유지·관철하기 위해서 구 법인세법 시행령 제94조 제7항은 국외사업장이 둘 이상의 국가에 있는 경우 공제한도금액을 계산하는 방법을 정하고 있다. 입법연혁적으로 법인세법 시행령 제94조 제7항이 2015. 2. 3. 대통령령 제26068호로 개정되기 전까지는, 국외사업장이 둘 이상의 국가에 있는 경우 외국납부세액 공제한도금액을 국가별로 구분하지 않고 일괄하여 계산하는 '일괄 한도 방식'과 국가별로 구분하여 계산하는 '국가별 한도 방식' 중 어느 하나를 납세의무자가 선택할 수 있었는데, 위 개정 이후로는 후자만이 가능하게 되었다. 이는 저세율국을 활용하여 과도하게 외국납부세액공제를 받는 것을 방지하기 위함이었다.

3) 위와 같이 우리나라가 국내원천소득에 대하여 전면적으로 과세권을 행사하면서 국외원천소득에 대하여는 보충적 과세권을 행사하고, 나아가 국제적 이중과세의 조정

과 더불어 외국납부세액의 공제로 국내원천소득에 대한 과세권이 잠식되지 않아야 한다는 외국납부세액 공제제도의 기본 전제 및 국외사업장이 둘 이상의 국가에 있는 경우 외국납부세액 공제가 과도하게 이루어지지 않도록 국가별 한도 방식이 단일하게 적용되도록 변천되어 온 과정 등을 종합적으로 고려하면, 구 법인세법 시행령 제94조 제1항의 '국가'는, 국제법상 독립된 주권국가로서의 지위 유무와 별개로, 국외원천소득에 대하여 우리나라 정부(과세관청) 이외에 과세권을 행사할 수 있고 나아가 조세에 관하여 별도의 법제와 관할권을 가진 정부 또는 그 권한이 미치는 지역을 포함하는 의미로 보아야 한다.

3. 판단

가. 원심은 다음과 같은 이유로, 괌과 북마리아나 제도에서 발생한 소득에 대한 과세권은 괌 정부 및 북마리아나 제도 정부에 부여되어 있어, 이들 정부는 50개 주와 콜럼비아 특별구를 관할하는 미국 정부와 별개의 독자적 과세권을 행사하는 주체이고, 이에 따라 괌과 북마리아나 제도는 '미국'에 포함되지 않는 별개의 원천지국에 해당한다고 보아 국가별 외국납부세액의 공제한도금액을 계산한 이 사건 처분은 적법하다고 판단하였다.

1) 미국의 주가 아닌 지역의 통치와 법적 지위에 관한 미국 법전 제48편(Title 48 of the United States Code)은 제1421a조에서 괌이 미국의 비편입 영토임을 선언하고, 제1801조에서는 북마리아나 제도가 미국과 정치적 연합을 수립하는 협약을 체결하였음을 밝히고 있다. 한편, 미국 내국세법(Internal Revenue Code) 제7701조는 지리적 의미의 '미국'에 50개 주와 콜럼비아 특별구만이 포함된다고 규정하고, 나아가 '미국'이 아닌 영토에서 설립된 법인을 외국법인으로 정의하고 있다.

2) 비록 미국법령은 미국령에도 적용되고, 미국령 원주민은 미국 시민 또는 국민이지만, 미국 내국세법은 미국령을 원칙적으로 외국으로 취급하고, 미국령에서 발생하는 소득을 외국소득으로 간주한다. 미국법인은 미국 내외에서 발생한 소득에 관계없이 전세계 소득에 대해 미국 소득세를 납부해야 하나, 미국령에서 설립된 법인은 외국법인으로 간주되어 '미국'에서 발생한 소득에 대해서만 미국 정부에 세금을 납부한다.

3) 괌에 설립된 법인은 괌 세법상 국내법인으로, 미국 세법상 외국법인으로 취급된다. 북마리아나 제도의 세법상 국내법인은 그곳에 설립된 법인을 의미하고, 외국법인은 미국 50개 주와 콜럼비아 특별구를 포함한 다른 지역에서 설립된 모든 법인을 의미한다. 따라서 북마리아나 제도에 설립된 법인은 '미국' 또는 다른 미국령에 납부한 소득세에 대해서는 외국세액공제를 받을 수 있다.

4) 괌 및 북마리아나 제도는 자체적으로 세법을 제정할 권한을 가진다. 괌에서 발생한 법인의 소득에 대해서는 괌 세무당국이, 북마리아나 제도에서 발생한 법인의 소득에 대해서는 북마리아나 제도 연방 재무부가 각자의 세법 체계에 따라 과세권을 행사한다.

5) 「대한민국과 미합중국간의 소득에 관한 조세의 이중과세 회피와 탈세방지 및 국제무역과 투자의 증진을 위한 협약」은 제5조 제1항에서 '한국은 한국의 국민 또는 거주자에 대하여 미국에 납부한 적절한 소득세액을 한국의 조세로부터 공제한다.'고 규정하는 한편, 제2조 제1항 제b호 (ii)목에서 지리적 의미로 사용되는 경우의 '미국'을 '미국의 제 주와 콜럼비아 특별구, 영해, 영해 밖의 미국 연안에 인접한 해저지역의 해상과 하층토 중 일정 범위 내의 것'으로 정의함으로써, 지리적 의미의 '미국'에서 괌 및 북마리아나 제도를 제외하고 있다.

6) 괌과 북마리아나 제도는 미국 내국세법을 해당 지역의 국내 세법으로 적용하는 이른바 '미러 코드'(Mirror Code) 적용 지역으로, 각각의 법인세율은 미국 내국세법에서 정해진 법인세율과 동일하기는 하나, 이는 미국 내국세법이 기본적으로 차용된 결과일 뿐이고, 각자의 지역적 특성에 맞춘 세부 조항들이 존재한다.

나. 원심판결 이유를 앞서 본 규정과 법리 및 기록에 비추어 살펴보면, 원심의 판단에 상고이유 주장과 같이 필요한 심리를 다하지 않은 채 구 법인세법 시행령 제94조 제7항의 국가의 의미 등에 관한 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 잘못이 없다. 상고이유에서 들고 있는 판결은 이 사건과는 사안이 달라 원용하기에 적절하지 아니하다.

4. 결론

그러므로 상고를 기각하고, 상고비용은 패소자가 부담하도록 하여, 관여 대법관의 일치된 의견으로 주문과 같이 판결한다.

재판장 대법관 박영재

주 심 대법관 오경미

대법관 권영준

대법관 김성수