

성공불 용자금 감면이 감면사업자 해외현지법인의 납세에 미치는 영향 연구

- 미국, 캐나다, 호주의 연방정부 세제 검토 -

배 흥 기 공인회계사¹⁾

I. 연구의 배경과 목적

II. 우리나라의 해외자원개발사업 관련 조세특례

1. 해외자원개발투자 배당소득에 대한 법인세 면제조항
2. 해외자원개발 설비투자 세액공제
3. 해외자원개발투자회사 등의 주식의 배당소득세 분리과세
4. 해외자원개발투자에 대한 세액공제

III. 미국의 자원개발관련 조세 개관

1. 자본·부채 여부의 판단
2. 과소자본세제
3. 자원개발과 관련 투입비용의 손금산입 방법
4. 이월결손금
5. 연구개발비 세액공제
6. 채무면제이익

IV. 캐나다의 자원개발관련 조세 개관

1. 자원개발사업에 대한 캐나다 과세체계의 특징
2. 과소자본세제
3. 자원개발과 관련 투입비용의 손금산입 방법
4. 이월결손금
5. 세액공제
6. 채무면제이익

1) 삼정회계법인 부대표 (email : honggibae@kr.kpmg.com, 전화 02-2112-0520), 고려대학교 대학원 경영학 석사. 에너지 사업 관련 기업 및 기타 사업 분야 기업에 대한 재무지문 및 세무자문 업무를 담당하고 있음.

V. 호주의 자원개발관련 조세 개관

1. 광물자원임대세
2. 과소자본세제
3. 자원개발과 관련 투입비용의 손금산입 방법
4. 이월결손금
5. 연구개발비 세액공제
6. 채무면제이익

VI. 결론

초 록

정부는 해외자원개발을 위한 정책적 목적에서 성공불 융자의 형태로 사업수행자에게 자금을 지원하고 있다. 성공불 융자는 해외자원개발사업 성공시 원리금 상환과 특별부담금을 징수하지만 사업실패시에는 융자금을 감면해주는 제도이다.

우리나라와 같은 자원수입국과 미국 등의 자원수출국간에는 자원개발사업에 대한 정책 목적의 차이가 존재한다. 사업수행자는 이에 따른 각국 세법의 차이도 무시할 수 없으며 해외진출시 이를 고려한 진출방법 및 사업종료 시 투자자본 회수방안을 강구하여야 한다. 본 연구는 먼저 우리나라의 해외자원개발 관련 조세지원제도를 설명하고 성공불 융자를 지원받은 사업수행자가 미국·캐나다·호주에 해외현지법인을 설립하여 진출한 경우 각국 연방정부 세법의 과소자본세제 등 과세체계의 특징, 투입비용의 손금산입방법 등을 검토하였으며 특히 성공불융자의 면제신청승인이 채무면제이익으로 계상되는데 따른 해외현지법인 납세에 미치는 영향을 분석하였다.

주요어 : 해외자원개발, 성공불 융자, 채무면제이익, 조세유인, 과세이연, 과소자본세제, 이월결손금

I. 연구의 배경과 목적

대부분의 에너지를 수입하고 있는 우리나라에게 안정적인 자원 확보는 국가적 과제이다. 이에 정부는 장기적이고 안정적 자원 확보를 통해 국가경제의 지속적 발전과 국민생활안정을 목적으로 해외자원개발을 진행시켜 오고 있다. 정부의 해외자원개발 사업은 해외자원개발 기본계획달성과 해외자원개발사업 조성 지원으로 구분할 수 있다.²⁾ 정부는 해외자원의 합리적인 개발을 위하여 해외자원개발에 관한 장기적이고 종합적인 기본계획을 수립·시행하고 있다. 정부는 제4차 해외자원개발 기본계획에서 주요 에너지원의 자립능력 제고와 해외자원개발 역량제고를 통한 에너지안보 강화를 목표로 하고 있으며, 목표 달성을 위한 추진전략으로 자원개발 전문기업 육성 및 역량 강화, 전략적 자원개발 추진, 자원개발 투자재원 확충, 자원개발 인프라 지속 강화, 신전략광물·비전통 에너지자원·극지 개발확대를 제시하고 있다. 해외자원개발의 촉진과 사업의 원활한 추진을 위하여 「해외자원개발사업법」 제10조 내지 제12조에서는 해외자원개발사업 조성 지원으로 비용보조, 자금융자 및 조세특례를 규정하고 있다.

정부는 해외자원개발 촉진을 위한 지원의 하나로 저리의 정책자금을 융자해 주는 제도를 시행하고 있다.³⁾ 융자의 종류는 일반융자와 성공불 융자로 구분되며, 성공불 융자의 경우 사업위험이 높은 조사(탐사)사업과 투자위험보증사업에 대하여 실패시 융자금을 감면하지만 성공시에는 특별부담금을 징수하도록 하고 있다. 「해외자원개발사업법」 제11조 및 동법 시행령 제11조의3 제1항에서 규정한 사업을 수행하는 사업자는 사업이 상업적 생산에 이르지 못하고 종료되거나 경영상의 귀책사유가 아닌 사유로 융자원리금의 전부 또는 일부의 상환이 불가능하게 되는 경우 등 동조 제2항에 해당하는 경우 성공불 융자 상환 면제를 신청할 수 있다.

성공불융자 사업수행자가 해외자원개발사업을 위해 현지법인을 설립하는 경우 해외 현지법인에 대한 자금지원은 크게 지분출자와 자금대여로 구분될 수 있다. 해외현지법인 입장에서는 지분출자에 대한 배당은 세무상 비용(이하 “손금”)으로 인정받지 못하나 차입금에 대한 이자는 손금으로 인정받을 수 있다. 따라서 사업수행자는 해외현지법인에 대한 자금대여 형태를 선호할 수 있으나 세계 각 국은 ‘과소자본세제(Thin capitalization)’ 라는 제도를 통하여 특정 규모(또는 비율) 이상의 차입금에 대한 이자 비용을 손금으로 인정하지 않고 있다. 사업수행자 입장에서 지분출자의 경우 사업 실패 시 해외현지법인의 청산 또는 지분매각 때 출자에 대한 세무상 손실을 인식하면 되기 때문에 자금대여 보다 세무상 처리가 단순하다. 반면 해외현지법인에 대한 자금대여의 구조에서 사업실패시 성공불 융자 면제 신청승인은 대여자인 우리나라 사업수행자와

2) 조영아·이원경 저, 우리나라의 해외자원개발사업에 대한 성공불융자의 효과성 분석, Vol. 47, No.4, 한국시스템공학회지, 450p(2010)

3) 「해외자원개발사업에 소요되는 자금의 융자기준」, 지식경제부고시 제2012-324호

차입자인 현지법인을 지분출자 구조에 비해 세무상 복잡한 상황에 놓이게 한다. 대여자인 사업수행자는 해외현지법인에 대한 융자(대여)금이 한국 법인세법상 대손요건을 충족하는지, 요건을 충족한다면 손금으로 언제 인식하여야 하는지에 대한 문제를 해결하여야 하며, 해외현지법인의 경우 융자금이 자본으로 간주될 여부는 없는지, 차입금 상환의무 면제가 채무면제이익으로 과세표준에 포함되어야 하는지에 대한 판단을 하여야 한다. 본 보고서에서는 사업수행자가 자금대여 형태로 해외현지법인을 지원하는 형태에서 해외자원개발 성공불융자의 면제 신청승인(채무면제)이 해외-미국, 캐나다, 호주-현지법인의 과세표준에 미치는 영향에 국한하여 살펴보기로 한다.

최소한 자원에 대한 경제적 효용과 부담의 공평에 대한 조세 정책, 그러한 정책을 구현하는 조세 입법은 각 국의 정치·역사·사회·문화의 차이로 국가별로 상이하다. ‘자원’ 측면에서도 우리나라와 같은 자원수입국과 자원수출국간에는 자원에 대한 정책이 차이가 존재한다. 자원 미보유국에서는 자원개발과 수입을 촉진하는 정책을, 자원보유국에서는 자원의 보호와 수출을 원활히 하는 정책을 조세제도에 구현하려 할 것이다. 더욱이 조세정책을 실현하는 입법체계가 우리나라의 경우 대륙법 제도를, 미국·캐나다·호주의 경우 성문법인 세법과 공식적인 법해석을 조세법 법원으로 하고 있어도 영미법 제도를 근간으로 하고 있어 각 국의 세법 해석을 더욱 어렵게 한다.⁴⁾ 이하에서는 우리나라의 해외자원개발관련 조세지원제도를 먼저 살펴본 후 미국·캐나다·호주 각 국에서 자원개발에 대한 조세유인과 채무면제이익에 대한 ‘연방정부 세법’ 규정에 대해 기술하기로 한다.

II. 우리나라의 해외자원개발사업 관련 조세특례

정부는 해외자원개발사업을 촉진하기 위해 다음과 같은 조세 지원제도를 규정하고 있다. 조세 지원은 해외자원개발을 위한 투자(출자), 투자로부터의 배당소득 및 설비투자 금액에 대하여 이루어지고 있다.

1. 해외자원개발투자 배당소득에 대한 법인세 면제조항(조세특례제한법 제22조)

해외자원개발 사업에 투자함으로써 지급받은 배당소득이 내국법인의 소득에 포함된 경우, 당해 자원보유국에서 그 배당소득에 대하여 조세를 면제받은 경우에 한하여 법인세를 면제한다.(2015년 12월 31일까지)

4) 김진수·김정아·조진권 저, 주요국의 세법령 개정절차, 세법연구 08-05, 한국조세연구원, 24p(2008)

2. 해외자원개발 설비투자 세액공제(조세특례제한법 제25조 제1항 제10호)

내국인이 해외자원개발 설비시설에 투자하는 경우, 당해 투자금액의 100분의 3에 상당하는 금액을 소득세 또는 법인세에서 공제한다.(2014년 12월 31일까지)

3. 해외자원개발투자회사 등의 주식의 배당소득세 분리과세 (조세특례제한법 제91조의 6)

해외자원개발투자회사 및 해외자원개발투자전문회사의 주식을 보유한 거주자가 자원개발펀드로부터 받는 배당소득에 대하여 5% (보유주식 액면가액 3억원 이하인 투자자의 배당소득) 또는 14% (보유주식 액면가액 3억원을 초과하는 투자자의 배당소득)로 원천징수한다(2014년 12월 31일까지).

4. 해외자원개발투자에 대한 세액공제(조세특례제한법 제104조의 15)

해외자원개발사업자가 광업권과 조광권을 취득하기 위해 투자 또는 출자를 하는 경우, 해당금액의 3% 세액공제를 적용한다(2013년 12월 31일까지).

III. 미국의 자원개발관련 조세 개관

미국 연방세법에서는 35%의 법인세율을 적용하고 있으며 자원개발의 높은 위험성을 고려하여 발생 비용의 세무상 손금 산입 방법에 조세유인을 제공하고 있다. 자원 개발 투입 비용의 경우 납세자의 유형 및 해당 자산의 성격에 따라 손금 산입 방법을 복잡하게 달리 구분하여 적용하고 있다. 자원개발 법인에 대하여 이월결손금 제도와 연구개발비 세액공제를 허용하고 있으며, 과소자본세제와 채무면제이익에 대하여는 일반적인 규정을 적용하고 있다. 미국 현지 법인에 대한 대여금 형태의 자금지원 규정에 대하여 먼저 살펴보고, 자원개발 법인의 세무상 혜택을 검토 한 후 채무면제이익에 대한 연방세법 규정을 개괄한다.

1. 자본·부채 여부의 판단(Debt vs. Equity)

부채는 일반적으로 “채무자의 수익 유무에 불구하고 고정된 비율의 이자와 지급을 동반하여 상대적으로 가까운 고정된 만기일에 확정된 금액을 지급해야하는 의무”로 정의된다.⁵⁾ 자본에 대해 비슷한 일반적인 정의는 없으나 채권자와 투자자간의 주요한 차이는, 투자자는 자금을 “사업의 위험”에 노출시키는 반면, 채권자는 안정된 수익을

5) Gilbert v. Comm'r, 248 F.2d 399, 402 (2d Cir. 1957).

추구하는데 있다.⁶⁾ 미국 연방세법상 부채와 자본을 명확히 구분하는 기준은 없으나 기존 판례에 따라 다양한 요소를 고려하여 구분된다.⁷⁾

- 가. 자금조달방법 의 형태나 그 외에 목적을 나타내는 표시
(from the instrument and other indicia of the intent of the parties)
- 나. 확정 만기일의 유무
(presence or absence of a fixed maturity date)
- 다. 지급을 강요하는 요소의 유무 (담보 제공, 채납시의 권리)
(provisions for enforcing payment (i.e., rights upon default, provision for security))
- 라. 이자율의 적정성 및 이자회수의 확실성
(adequacy of interest rate and certainty of return)
- 마. 다른 채권자들과 순위
(degree of subordination to other creditors)
- 바. 경영에 참여할 수 있는 권리
(rights to participate in management)
- 사. 회사의 이익에 대한 권한
(rights to participate in corporate gains)
- 아. 부채와 자본 비율
(proportionality of debt and equity ownership)
- 자. 과소자본세제
(thin or inadequate capitalization)
- 차. 독립 채권자 테스트
(independent creditor test)
- 카. 자금의 사용처 (주요 자산을 취득하기 위해 사용되었는지)
(use of funds advanced (i.e. whether the funds are used to buy “core assets”))

성공불 용자는 자원개발 성공시에는 원리금회수 및 특별부담금을 징수하고 실패시에는 그 채무를 면제하도록 하고 있으나, 사업의 위험이 매우 높은 조사(탐사)사업에 활용되기 때문에 정책자금 수령시 용자금 상환 가능성을 예측할 수 없기 때문에 실질 자본에 해당하는 것으로 판단될 수 있다. 연방세법상 자본으로 판단된다면 성공불 용자 감면으로 인해 현지법인의 채무면제이익은 발생하지 않는다. 미국 연방세법상 자본인지 부채인지를 판단하는 것은 판례의 해석을 통하여 판단되기 때문에 현지 법률전문가의 도움이 필요하다. 후술하는 과소자본세제 및 채무면제이익 문단에는 성공불 용자를 부채로 보아 검토를 진행하도록 한다.

6) Slappey Drive Indus. Park v. United States, 561 F.2d 572, 581 (5th Cir. 1977).

7) Laidlaw Transp., Inc. and Subsidiaries v. Comm’r, T.C. Memo 1998-232.

2. 과소자본세계 (Thin capitalization)⁸⁾

미국에서는 과소자본에 대한 규정이 마련되어 있지 않고 형식보다는 각각의 상황과 사실 등의 내용에 따라 결정된다. 부채-자본비율의 경우 미국 국세청(IRS)이 일률적인 지침을 갖고 있지 않지만 일반적으로 3:1의 비율이 용납되는 수준으로 알려져 있다. 다만, 피지배 미국회사(controlled corporation)의 경우 이자소득에 대하여 미국 소득세를 납부할 의무가 없는 비거주자가 제공 또는 보장한 부채에 대한 이자비용은 공제가 제한된다. 첫째, 미국회사의 부채-자본비율이 1.5:1을 초과하면 초과 이자지급분은 공제할 수 없도록 규정하고 있다. 둘째, 감가상각·이자비용 등이 차감되지 않은 과세표준(adjusted taxable income)의 50%를 초과하는 이자비용은 공제되지 않고 다음 과세연도로 이연되고, 차기 다시 한 번 50% 규정 초과여부를 판단하여 공제할 수 있도록 명시하고 있다(Internal Revenue Code(이하 “IRC”), Section 163(j)). 따라서 미국 현지법인의 설립·운영 시에는 성공불 용자에 대하여는 자본(부채) 비율에 대한 고려가 필요하며 ‘조정후과세표준’ 계산 및 사례 등을 파악할 수 있는 현지 세무전문가의 도움이 필요하다.

3. 자원개발과 관련 투입비용의 손금산입 방법⁹⁾

가. 탐사비용 및 개발비용 (Intangible drilling and development costs : IDC)

자원개발과 관련하여 발생한 탐사비용 및 개발비용의 경우 성공여부에 대한 높은 불확실성을 고려하여 발생연도에 손금 산입하는 방법과 자본화 후 60개월에 걸쳐 정액 법으로 감가상각하는 방법을 선택할 수 있다. 탐사비용 및 개발비용에는 평가시추 등을 위해 투입된 인건비, 연료비, 수선비, 소모품비 등이 포함되나 일반적인 시설투자비(equipment expenditure)는 포함되지 아니한다. 단, 일관생산 석유회사(integrated oil company)의 경우 70%의 비용만 발생연도 손금산입 가능하며 30%는 자본화를 하여야 한다(Technical Advice Memorandum 9418002).¹⁰⁾

나. 개발단계의 시설투자비 (Tangible properties)

개발단계에서의 시설투자비는 자본화하여야 하며 생산량비례법 (the unit of production) 또는 수정가속상각법(modified accelerated cost recovery system : MACRS)에 따라 내용연수에 걸쳐 상각된다(IRC Section 174). MACRS의 내용연수와 상각률은 상각대상 자산과 사업의 성격에 따라 상이하다.

8) 장근호 저, 주요국의 조세제도: 미국편(1), 한국조세연구원, 624p(2009)

9) Patrick A. Hennessee and Sean P. Hennessee, Oil and Gas – Federal Income Taxation, Chicago:CCH, 157~168p(2013)

10) Christine R. Griffith and Robert A. Swiech, A Primer on Domestic Oil and Gas, Part II: Intangible Drilling and Development costs, 'What's News in Tax' (Washington DC : KPMG), 8p(2012.9)

'Integrated oil company'는 한 사업연도에 5백만불 이상 매출 또는 하루 평균 7만5천 배럴 이상의 석유를 정제하는 회사가 해당됨.

다. 생산설비의 감가상각 (Lease and well equipments)

자원개발에 사용되는 리스설비 등의 생산설비는 자본화 후 감가상각(또는 감모상각 : depletion)을 통해 세무상 비용으로 인식된다. 세법상 상각방법으로는 생산량비례법인 원가상각법(cost depletion) 또는 비율상각법(percentage depletion)을 사용하도록 하고 있다. 비율상각법은 영업이익(gross income)의 일정비율(약15%)을 상각비로 계산하는 방법이지만, 석유생산자의 규모에 따라 적용비율이 상이하고 그 적용을 제한하기도 한다.

4. 이월결손금

이월결손금 공제의 경우에는 20년동안 이월공제를 받을 수 있고 2년간 소급공제를 받을 수 있는 혜택이 주어진다(IRC Section 172).

5. 연구개발비 세액공제 (R&D Tax Credit)

미국 세법에서는 요건을 충족하는 연구개발비에 대하여 세액공제 혜택을 부여하고 있다.¹¹⁾ 회사는 전통적 방법(old method)와 단순공제방법(alternative simplified credit method : ASC method) 중 하나를 선택할 수 있다. 전통적 방법은 직전 4개 사업연도 매출액의 평균액에 특정 공제율을 적용하여 공제세액을 산출하고, 단순공제방법은 직전 3개 사업연도 연구개발비 연평균 지출액의 50%를 초과하는 당기 연구개발비에 공제율을 적용하여 계산하도록 하고 있다. 공제율은 회사가 해당 지출액에 대하여 손금산입 대신 세액공제만을 선택하는 경우에는 14%가, 지출액의 손금산입과 세액공제를 동시에 신청할 경우 9.1%가 적용된다.

6. 채무면제이익(Cancellation of Debt Income : COD Income)

성공불 용자 감면이 발생하였을 경우, 미국현지법인 입장에서는 채무면제라는 경제적 혜택이 발생하므로 이를 채무면제이익으로 계상하여 과세표준에 포함하게 된다. 그러나 자산의 이전 또는 출자전환 없이 단순한 채무면제가 이루어지는 경우 IRC Section 108상의 예외조항에 해당한다면 과세소득에서 제외하도록 하고 있다. 채무면제이익이 과세표준에서 제외되는 경우는 다음과 같다.¹²⁾

가. 채무면제가 파산절차에 따라 이루어진 경우

(exception for discharges in bankruptcy cases)

나. 채무자가 지급 불능 상황인 경우

(exception for insolvency situations)

11) IRC Section 41
세액공제 대상 비용은 크게 연구개발 수행 연구원 인건비, 재료비 및 외주연구비 등을 포함

12) Martin J. McMahon, Jr. and Daniel L. Simmons, A Field Guide to Cancellation of Debt Income, 『Texas Tax Lawyer』, 35~41p(Spring 2011)

- 다. 면제된 채무가 적격한 농장 채무인 경우
(exception for "qualified farm indebtedness")
- 라. 법인이 아닌 자가 면제받은 채무가 적격한 부동산 채무인 경우
(exception for noncorporate "qualified real property indebtedness")
- 마. 지불되었을 때 세무상 손금인정 가능했던 채무
(exception for debts that would have been deductible when paid)
- 바. 특정 매입채무의 감소
(exception for reduction of certain purchase price debt obligations)
- 사. 특정 학자금 대출
(exception for certain student loans)

두 번째 예외조건인 지급불능이란 면제 시점에서 부채가 자산의 공정가치를 초과한 상태를 말한다. 지급불능 여부를 판단하기 위해서는 납세자의 모든 자산이 고려되어야 한다. 납세자가 법인인 경우 영업권과 같은 무형자산 등과 같이 자산에 대한 평가의 문제가 관련되기 때문에 실무상 까다로운 상황이 발생한다. 또한 미국 세법에서는 채무 면제 대상인 부채의 담보 여부 따라 채무면제 이익 계산을 달리하고 있다.

납세자가 파산과 지급불능으로 채무를 면제 받는 등 Section 108의 예외조항에 해당하여 과세대상 소득에서 제외되는 채무면제이익 발생 시 이월결손금(net operating losses), 이월세액공제(general business credit carryovers), 최저한세로 인한 이월세액공제(minimum tax credits), 자본손실(net capital loss carry overs), 자산취득원가(basis of property), 특정사업의 비용 한도초과 및 이월세액공제(passive activity loss and credit carryovers), 이월 외국납부세액(foreign tax credit carryovers) 순으로 세무조정 사항에서 차감하도록 하고 있다. 세무조정 사항 차감 후 채무면제이익의 잔액은 과세표준에 포함되지 않는다고 판단된다. 채무면제이익이 미래 과세표준을 차감하는 세무조정 사항에서 조정되는 부분은 결과적으로 영구적 효과를 가지는 것이 아니라 채무면제이익의 과세시기가 이연되는 효과를 가진다.

IV. 캐나다의 자원개발관련 조세 개관

캐나다 세법에서도 자원개발 사업에 대하여 조세정책과 과세체계가 미국의 그것과 유사하다. 다만, 연방정부가 주정부 소득(법인)세 과세를 위한 세율 감면, 자원개발 단계에서 지출비용의 감가상각방법 및 채무면제이익의 과세 체계 등에서 차이가 있다. 이하에서 자원개발 사업에 대한 캐나다의 기본적인 과세체계를 먼저 살펴보고 자원개발에 대한 연방 세제를 검토한다.

1. 자원개발사업에 대한 캐나다 과세체계의 특징

캐나다에서는 자원개발에 대해 크게 세단계로 과세가 이루어진다. 첫번째는 연방정부에서 국내외 원천소득에 대해 38%의 소득(법인)세(federal income tax)를 부과하고, 두 번째는 주정부가 해당 지역에 소재한 사업장에서 발생한 소득에 대하여 주소득세(provincial income tax)를 부과한다. 세 번째는 주정부에서 해당 지역에 소재한 자원에 대한 소유권 또는 자원생산에 대하여 기타 세금을 부과한다. 연방정부는 주정부가 해당 주에서 발생한 소득에 대한 법인세 과세를 할 수 있게 10%를 감면(abatement)하여 실제 연방정부의 법인세율은 낮게 적용하고 있다.

2. 과소자본세제 (Thin capitalization)

캐나다에서는 2012년부터 외국투자기업의 부채-자본비율이 1.5:1을 초과하면 초과이자지급분은 공제할 수 없도록 규정을 강화하였다(Income Tax Act 18(4)). 따라서 성공불 융자의 경우 캐나다현지법인 입장에서 이자비용의 이전가격 뿐만 아니라 현지 법인의 부채비율 또한 고려되어야 한다.

3. 자원개발과 관련 투입비용의 손금산입 방법¹³⁾

가. 조사(탐사)비용 (Canadian exploration expense : CEE)

자원개발과 관련하여 발생한 탐사비용에는 지질조사비용, 관정폐쇄비용, 최초 관정의 시추비용 등이 있다. 탐사비용은 100% 한도 내에서 임의상각 할 수 있다(Income Tax Act 66.1).

나. 개발비용 (Canadian development expense : CDE)

탐사 및 개발단계에서의 탐사비용(CEE)의 범주에 속하지 않는 지출액을 의미한다. 정률법 30% 한도 내에서 임의상각 할 수 있다(Income Tax Act 66.2).

다. 석유 및 가스 소유권 (Canadian oil and gas property expense : COGPE)

석유나 가스의 소유권 · 관정 · 로열티 취득 및 2011년 3월 이후 샌드오일 소유권 취득비용이다. 관련 지출 비용은 정률법 최대 10%의 한도 내에서 임의상각 할 수 있다(Income Tax Act 66.4).

라. 감가상각 (Capital cost allowance : CCA)

자원 생산에 투입된 유형자산의 경우 자산 유형별로 구분되어 있으며, 정률법에 따라 상각하되 각 유형별로 규정된 상각률을 한도로 임의 상각 할 수 있다.

13) Canadian Energy Tax Group of PwC, Oil and Gas in Canada, Toronto : PwC, 1~3p(2012)

4. 이월결손금

이월결손금 공제의 경우에는 20년동안 이월공제를 받을 수 있고 3년 소급공제를 받을 수 있는 혜택이 주어진다(Income Tax Act 111).

5. 세액공제

요건을 충족하는 연구개발비에 대하여 15% 공제율의 연구개발비(R&D) 세액공제 혜택을 부여하고 있다.¹⁴⁾ 또한 세법에서 규정한 지역에 투자하는 경우 투자금액의 10%에 대해 투자세액공제(Investment tax credits : ITCs) 혜택이 있다.

6. 채무면제이익(Cancellation of Debt Income : COD Income)

캐나다의 채무면제이익에 대한 과세는 미국의 과세제도와 차이가 있다. 미국의 경우 채무면제가 발생하면 관련 경제적 혜택을 과세표준에 먼저 포함하고 면제 규정에 해당하는 경우만 과세표준에서 제외하고 있다. 캐나다에서는 채무면제이익이 발생하는 경우 미래 현지법인의 세부담을 줄이는 세무조정 또는 이월세액공제 사항 과 먼저 상계하고 잔여 채무면제이익 금액을 과세표준에 포함하여 과세하도록 하고 있다(Section 80).¹⁵⁾

캐나다 채무면제이익은 첫째, 채무가 사업과 관련된 것인지(commercial debt obligation)에 대한 요건이 충족되어야 하며, 둘째, 채무면제이익의 정확한 금액이 산정되어야 한다. 마지막으로 채무면제이익 발생하는 경우 해당 금액을 이월결손금(net operating losses), 자본손실(capital losses), 자산취득원가(capital costs), 무형자산(cumulative eligible property), 원가집계분(resource pool balance) 순으로 세무조정 사항에서 차감하여야 한다. 일반법인의 경우 세무조정사항을 차감하고 남은 채무면제이익 잔액의 50%를 과세표준에 산입하도록 하고 있다(Subsection 80(13)).

V. 호주의 자원개발관련 조세 개관

호주는 자원개발 세제로 30%의 소득(법인)세 외에 광물자원임대세(Mineral Resources Rent Tax : MRRT)를 도입하고 있다는 특징이 있으며, 탐사비용에 대해서는 즉시 손금처리 가능하며, 이월결손금의 공제시기에 제한이 없으며, 연구개발비에 대하여 세액공제를 할 수 있다는 조세 유인이 있다. 성공불 용자 감면의 경우 채무면제이익

14) Income Tax Act 127

Canada's Scientific Research and Experimental Development Program에서 기술적 요건을 충족하는 연구개발비를 대상으로 함.

15) Jack Bernstein, Kay Leung, and Henry Chong, Tax Consequences of Debt Restructuring And Workouts in Canada, 『Tax Notes International』 toronto, 287~289p(2005)

의 세법상 처리에 있어서는 캐나다의 제도와 유사하나 차이가 있다. 호주의 자원개발 세제의 개관은 다음과 같다.

1. 광물자원임대세(Mineral Resources Rent Tax : MRRT 또는 Petroleum RRT)

호주에서는 법인세 외에 광물자원임대세를 부과하고 있다. 광물자원임대세는 법인세에 앞서 부과되며, 납부된 세금은 법인세 계산시 공제된다. 명목세율은 광물개발사업의 경우 30%, 석유 및 가스 사업에서는 40% 이다. 광물자원임대세는 프로젝트를 과세기반으로 하고 있으며 해당 프로젝트에서 발생하는 수익(assessable receipt)에서 발생비용(deductible expenditure)를 차감한 순이익을 과세표준으로 하고 있다. 심해부존 자원 개발 등 특정 프로젝트 발생 비용에 대하여는 발생 비용의 150%를 공제하는 조세유인을 제공하고 있다(「Minerals Resource Rent Tax Act 2012」, 「Petroleum Resource Rent Tax Assessment Act」).

2. 과소자본세제 (Thin capitalization)

호주에서는 부채-자본의 비율이 일반적으로 3대1에서 1.5대 1 범위가 안전한 수준(safe harbor ratio)으로 알려져 있다. 호주 과세관청은 미국과 같이 경제적 실질에 따라 과소자본세제를 적용하는 것으로 판단된다. 또한 해외특수관계자와의 자금 거래시 이자율에 대하여 이전가격을 고려하도록 하고 있다(Income Tax Assessment Act 1997 Division 820).

3. 자원개발과 관련 투입비용의 손금산입 방법

가. 조사(탐사)비용 (Exploration expenditure)

조사(탐사)비용은 지출시 세무상 비용으로 공제 할 수 있다(Income Tax Assessment Division 165).

나. 가속 감가상각방법 선택 가능

납세자는 가속상각법(diminishing value method)와 일반상각법(prime cost method)을 선택할 수 있다. 가속상각법은 50% 단축된 내용연수를 적용하여 감가상각을 비용화할 수 있다. 회사는 세법에서 규정한 내용연수 또는 자산별로 합리적 내용연수를 선택하여 적용할 수 있다(Income Tax Assessment Division 40).

4. 이월결손금

호주의 경우 이월결손금 공제 시기에는 제한이 없다.

5. 연구개발비 세액공제

연 매출액 2천만 호주달러 미만인 회사에 대하여는 연구개발비¹⁶⁾ 지출액에 45% 공제율을 적용하며, 미지급법인세와 무관하게 연구개발비 세액공제는 전액 환급된다. 기타 회사의 경우 40% 연구개발비 세액공제율을 적용 받을 수 있고 당기 공제 받지 못한 세액은 이월공제가 가능하다.

6. 채무면제이익(Commercial debt forgiveness)

호주의 채무면제이익에 대한 과세는 캐나다의 과세제도와 유사하다. 다만, 채무면제이익이 발생하는 경우 미래 현지법인의 세부담을 줄이는 세무조정 또는 이월세액공제 사항 등과 자본이득세(Capital Gain Tax)가 과세되는 자산의 장부가액을 먼저 상계하나 잔여 채무면제이익 금액은 채무면제이익이 발생한 사업연도의 과세표준에 포함하지 않는 것으로 하고 있어 채무면제이익 발생 시 과세부담을 지우지 않도록 규정하고 있다(Income tax assessment Act Division 245).

호주 채무면제이익은 첫째, 이자비용이 손금에 산입되는 채무인지 등 사업과 관련된 것인지(commercial debt obligation)에 대한 요건이 충족되어야 하며, 둘째, 채무면제이익의 정확한 금액이 산정되어야 한다.¹⁷⁾ 마지막으로는 채무면제이익 발생하는 경우 해당 금액을 이월결손금(tax losses from previous income year), 자본손실(capital losses from previous income year), 이전의 지출로 인하여 해당과세연도 또는 추후에 손금 인정될 세무조정사항(the deductions you would otherwise get in the income year, or in a later year, because of expenditure from a previous year), 자본이득세제 자산의 장부가액(the cost bases of Capital Gain Tax assets) 순으로 채무면제이익에서 차감하여야 한다(Income tax assessment Act Subdivision 245-2). 이 때 차감된 채무면제이익은 추후 이익이 발생하거나 자본이득세가 과세되는 자산의 처분시점에서 과세되는 효과를 발생시키게 된다.

16) Income Tax Assessment Act Division 355

연구전담부서와 연구지원부서에서 발생하는 재료비, 인건비 및 기타 연구와 직접 관련 있는 비용이 세액공제 대상 지출액에 해당함

17) Improving the tax treatment of bad debts in related party financing, The Australian Government the Treasury, (2012)

VI. 결론

자원개발로부터 발생하는 소득은 각 국의 법인세에 따라 과세된다. 미국·캐나다·호주의 경우 연방 정부에서 연방 법인세율을 적용하여 법인세를 부과하며, 주 정부도 별도의 주 법인세나 로열티를 부과하고 있다. 호주의 경우 광물자원임대세(MRRT)를 자원개발사업에 도입하여 세수 증대를 추구하고 있다. 자원개발사업에 대하여 각 국은 사업의 높은 위험성을 반영하여 탐사(조사) 관련 비용을 전액 세무상 비용화 할 수 있는 조세 유인을 제공하고 있으며, 탐사 이후 단계에서 발생한 자본적 지출액에 대하여도 가속상각을 선택할 수 있게 함으로써 회사의 세부담을 덜어 주고 있다. 자원개발 관련 연구개발비에 대하여 각 국은 연구개발비 세액공제를 유지하고 있으며, 캐나다의 경우 시설투자에 대하여 투자세액공제 적용이 가능하다.

성공불 용자의 면제는 해외현지법인에게는 경제적 혜택을 가져오기 때문에 채무면제이익에 대한 과세 이슈가 발생한다. 미국현지법인의 경우 성공불 용자금의 성격이 자본인지 부채인지에 대한 검토가 필요하다. 미국에서 성공불 용자금이 자본으로 판정될 경우 성공불 용자금 면제시 채무면제이익 과세문제는 발생하지 않는다. 성공불 용자금이 채무로 간주될 경우 용자금 감면시 채무면제이익은 원칙적으로 과세표준에 포함된다. 다만, 용자금 면제시 지급불능 등 법에서 규정한 요건을 충족하는 경우 채무면제이익이 과세되지 않도록 하고 있다. 또한 지급불능의 경우에 미래 과세소득을 감소시키는 세무항목과 채무면제이익을 상계하도록 하고 있어 채무면제이익에 대한 영구적 감면보다는 채무면제이익의 과세시기가 이연되는 효과를 가진다. 캐나다·호주의 경우 용자금 감면시 채무면제이익과 향후 과세표준을 감소시키는 세무항목과 상계하도록 하고 있다. 캐나다와 호주의 차이점은 캐나다는 세무항목과 상계 후 잔여 채무면제이익의 50% 해당액을 과세표준에 산입하도록 하고 있으나 호주는 과세표준에 포함시키지 않고 소멸하는 것으로 규정하는데 있다. 캐나다·호주현지법인이 성공불 용자의 감면을 받는 경우는 미국현지법인이 지급불능의 상태로 채무면제이익을 익금산입하는 경우와 세효과가 유사하다. 즉, 향후 자산취득원가 차감으로 인한 감가상각비의 감소·고장자산 처분이익의 증가, 세무조정 사항변동에 따른 과세표준의 증가 및 이월세액공제 감소로 인한 부담세액 증가 등 채무면제이익이 과세되는 과세이연 효과를 발생시키는 것으로 판단된다.

VII. 참고문헌

1. 도서, 보고서, 기타 비정기 간행물

- ▶ 장근호 저, 주요국의 조세제도: 미국편(I), 한국조세연구원, 624p(2009)
- ▶ 김영수 저, 미국세법, 세학사(2007)
- ▶ Patrick A. Hennessee and Sean P. Hennessee, Oil and Gas - Federal Income Taxation, Chicago:CCH, 157~168p(2013)
- ▶ Cheryl D. Block, Corporate Taxation, New York:Aspen(2004)
- ▶ Philip Daniel, Michael Keen and Charles Mc Pherson, The Tax of Petroleum and Minerals :Principles, Problems and Practice, Oxon : Routledge(2010)

2. 정기 간행물

- ▶ 조영아·이원경 저, 우리나라의 해외자원개발사업에 대한 성공불용자의 효과성 분석, Vol.47 No.4, 한국시스템공학회지, 450p(2010)
- ▶ 김진수·김정아·조진권 저, 주요국의 세법령 개정절차, 세법연구 08-05, 한국조세연구원,24p(2008)
- ▶ Gilbert v. Comm'r, 248 F.2d 399, 402 (2d Cir. 1957)
- ▶ Slappey Drive Indus. Park v. United States, 561 F.2d 572, 581 (5th Cir. 1977)
- ▶ Laidlaw Transp., Inc. and Subsidiaries v. Comm'r, T.C. Memo 1998-232
- ▶ Christine R. Griffith and Robert A. Swiech, A Primer on Domestic Oil and Gas, Part II: Intangible Drilling and Development costs, 「What's News in Tax」 (Washington DC : KPMG), 8p(2012.9)
- ▶ Martin J. McMahon, Jr. and Daniel L. Simmons, A Field Guide to Cancellation of Debt Income,Texas Tax Lawyer, 35~41p(Spring 2011)
- ▶ Canadian Energy Tax Group of PwC, Oil and Gas in Canada, Toronto : PwC, 1~3p(2012)
- ▶ Jack Bernstein, Kay Leung, and Henry Chong, Tax Consequences of Debt Restructuring And Workouts in Canada, 「Tax Notes International」 Toronto(2005)
- ▶ Improving the tax treatment of bad debts in related party financing, The Australian Government the Treasury(2012)

3. 국가기록물

- ▶ 해외자원개발사업에 소요되는 자금의 용자기준, 지식경제부고시 제2012-324호(2012)