

해외자원개발 조세지출 제도 개선방안

삼일 회계법인/회계사

도 이 회

정부는 해외자원개발 촉진과 산업기반 조성을 위하여 조세지출의 형태로 사업수행자에게 자금을 지원하고 있다. 그 근거로서, 일반사항은 해외자원개발사업법 제 12조에서, 세부사항은 개별 세법(법인세법, 조세특례제한법(이하 “조특법”))에서 규정하고 있다. 구체적으로 살펴보면 조특법 제22조 해외자원개발 투자 배당소득에 대한 법인세 면제, 조특법 제25조 해외자원개발 설비투자 세액공제, 조특법 제91조의6 자원개발펀드 배당소득세 감면, 법인세법 제57조 간접외국납부세액공제가 그것들이다. 지난 2013년말, 우리나라는 몇 개 안되는 해외자원개발 조세지출제도의 하나인 조세특례제한법 제104조15 해외자원개발투자에 대한 세액공제가 폐지되었고, 2014년말 간접외국납부세액공제범위가 축소되었다.

본 연구는 우선 해외자원개발 산업의 중요성을 상기시키고, 우리나라의 현행 해외자원개발 조세지출 제도를 짚어 보았다. 그 다음 현행 제도의 문제점을 파악해보고, 일본, 미국 등 주요국의 자원개발 관련 조세지원제도를 검토하며 조세지원제도의 개선방안을 강구해 보았다.

I. 해외자원개발의 성격과 정부지원의 필요성

1. 해외자원개발의 성격

협의를 해외자원개발이란 대한민국 국민이 단독 혹은 합작으로 해외현지법인을 통해 개발(조사 및 개발 관련 사업 포함)하는 것을 의미한다. 그리고 보다 광의로는 해외자원을 개발하는 외국인에 대한 용자 및 투자, 기술 용역 등의 제공을 통해 자원을 수입하는 간접적인 참여 역시 해외자원개발에 해당된다고

할 수 있다.

이 때 자원의 범주에는 원유, 가스, 석탄 등의 에너지 광물과 금속 및 비금속 광물, 곡물, 낙농, 목재 등을 포함한 농림자원, 어패류 등을 포함한 수산자원이 포함되나, 본 연구는 에너지 광물을 위주로 진행하고자 한다. 또한, 자원 범위는 산업적으로 자원의 조사 및 탐사, 개발 및 생산의 상류부분에서 제조, 수송, 판매의 하류부분까지 넓게 보는 경우도 있으나 일반적으로 자원확보라 함은 제조품을 제외한 1차 산업 상품, 특히 상류부분의 확보로 보는 경우가 일반적인 바, 상류부분을 위주로 설명하고자 한다.

해외자원개발 즉, 에너지·자원의 안정적 확보는 한국의 지속적인 경제성장을 위한 필수적 요소이다. 현재 한국은 석유, 가스 등 대외 에너지 수입의존도가 약 96%이며, 특히 원유수입의 약 84%를 중동에 의존하는 등 세계 자원 수급 및 시장 변동에 매우 취약한 경제구조를 갖고 있다.¹⁾ 따라서 한국은 과거 에너지 수입대상국을 다변화시키고 중동 의존도를 감소시키기 위해서 러시아, 중앙아시아, 아프리카, 중남미 국가들로부터의 자원확보에 많은 노력을 기울여 왔다.

제 1,2차 오일쇼크 및 2004년 유가상승 이후 주요 자원수입국들은 에너지 공급압박과 가격상승이 일시적 현상이 아니라 구조적 추세라고 판단하여 해외자원개발에 주력하고 있다. 한국도 자원외교를 통한 수급방식에 있어 공급계약 체결에서 탐사 및 개발에 직접 참여하는 형태로 전환하였고, 해외자원개발 정책에 있어서도 단순한 재정지원에서 조세혜택 및 성공불용자 등 제도적 지원을 통해 직접 기업의 광구 확보를 지원하는 선도적인 형태로 전환하였다.

2. 해외자원개발 연혁

한국이 자원확보를 위해 산유국과 직접 접촉한 것은 제 1차 오일쇼크가 발생한 1973년부터 시작되었다. 당시 한국은 사우디아라비아와 쿠웨이트에 특사를 파견하였고, 1979년 2차 오일쇼크가 발생했을 때는 대통령이 직접 사우디아라비아와 쿠웨이트를 방문하여 원유의 안정적인 공급을 보장받기도 하였다. 이 무렵부터 한국은 정부차원에서 해외자원개발을 추진하기 시작했다고 할 수 있다. 이후의 한국 자원외교를 살펴보면, 1970년대까지는 자원, 특히 원유 공급 확보에 치중하였으나 당시 한국은 자원외교를 성공적으로 수행할만한 경제적 여건을 갖추고 있지 못하였다. 1980년대에 들어서면서는 한국 기업의 해외자원개발 투자가 크게 증가하였지만 이에 따른 실패 사례 역시 다수 발생하였다. 1990년대에는 자원외교 대상지역의 다변화를 추진하는 등 다각도로 추진되었지만 외환위기로 인해 1998년 이후 해외

1) (“2013년도 석유산업 환경 및 정책방향”, 산업통상자원부, 2013)

자원개발 사업이 크게 위축 되었다. 자원외교가 본격적으로 강화, 추진된 것은 자원외교의 중요성이 부각되면서 강화된 2004년 이후였으며, 정상회담을 활용하여 기업진출의 계기를 마련하면서 자원협력을 위한 제도적 기반을 구축하였다. 또한 에너지 공급원의 다변화를 위해 중앙아시아, 아프리카, 중남미, 동남아 지역에 대한 자원외교도 강화하였다. 2008년 이후에는 정부차원의 자원외교를 강화하여 해외자원개발기업에 대한 지원을 강화하는 한편 주요 프로젝트에 대하여는 밀착형 지원을 제공하면서 해외자원개발을 위한 법적 인프라를 구축하였다.

현재 해외자원개발 사업을 직접적으로 규율하고 있는 국내규범으로서 ‘해외자원개발 사업법’이 1982년 12월 발효되었으며²⁾, 기타 관련된 법안으로서 ‘신에너지 및 재생에너지 개발·이용·보급 촉진법’, ‘자본시장과 금융투자업에 관한 법률’, ‘조세특례제한법’, ‘외국환거래법’, ‘무역보험법’ 등이 있다.

3. 해외자원개발의 중요성 및 정부지원의 필요성

오늘날 자원외교의 환경은 크게 변화하고 있다. 우선 석유를 비롯한 국제자원가격의 급격한 상승후 하락, 북미의 셰일가스 개발에 따른 자원에 대한 수요 및 공급의 불안, 세계경제 불안, 자원을 정치경제적인 도구로 활용하려는 자원민족주의 경향이 나타나고 있다.

다른 한편 세계적으로 자원수급구조에 있어서 커다란 변화가 일어나고 있다. 1차 에너지원으로서 가장 중요한 석유 및 천연가스에 있어서 수급구조 상 상당한 변화가 나타나고 있다는 것이다. 현재 자원 수요 측면에서는 미국과 일본 등 전통적인 수요 강국보다 최근 경제가 급성장하고 있는 BRICs 지역이 자원의 블랙홀 기능을 수행하고 있다. 자원 공급 측면에서 나타나고 있는 큰 변화는 러시아, 중앙아시아, 아프리카, 중남미 등이 새로운 자원개발지역으로 부상했다는 것이다. 왜냐하면 기존의 주요 원유 공급원들의 석유개발 잠재력은 점차 축소되고 있는 상황인 반면 이들 지역은 개발 잠재력과 수급상황, 외국기업 진출 가능성 등을 고려했을 때 매우 높은 평가를 받고 있기 때문이다. 따라서 주요 석유메이저 및 국유석유기업들이 석유개발권을 지배하고 있어 외국기업의 진출 여지가 그리 크지 않은 중동지역과는 다르게 새로운 자원개발지역으로의 해외자원개발 진출이 매우 치열해지고 있다.

해외자원개발을 통한 자원확보를 위한 정부 간 대화의 중요성이 커지고 있는 상황이다. 대부분의 자원 수입국들은 해외자원개발 프로젝트에 나서고 있고, 정부가 자원외교를 통해 국유기업의 광구권 확보 등을 지원하는 동시에 자원개발기업에 대해 조세적 특혜 및 자금지원 정책을 펼치고 있다. 왜냐하면 오랜

2) “해외자원개발금융”, 한국금융연수원, 2011

기간 전 세계 자원개발 프로젝트들을 지배하였고, 자금, 기술 및 협상력 등에서 막대한 역량을 가진 메이저 기업이나 미국 및 유럽 각국의 자원개발기업과 경쟁하기 위해서는 자국기업에 대한 정부의 지원이 반드시 필요하기 때문이다.

한국은 자원빈국으로 그동안 자원의 민감성과 취약성이라는 두 가지의 딜레마에 반복적으로 빠져 왔다. 민감성이란 작은 공급불안에도 예민하게 반응해야 하는 특성이며, 취약성은 이러한 외부적 변화에 감내하기 어려운 피해를 입어야 하는 특성을 의미한다. 자원안보와 자원의 안정적인 확보의 중요성이 강조되는 이유가 바로 여기 있다. 자원수급의 문제는 시장경제의 논리만으로는 해결할 수 없는 국가안보 차원의 문제임을 감안할 때 어느 정도의 비용과 리스크가 수반되더라도 직접개발을 통해 자주개발률을 높이는 것이 보다 현실적인 대안일 것이라 판단된다. 이처럼 에너지 및 광물자원의 안정적인 확보는 국가 생존 차원에서 접근해야 할 시급한 과제라 할 수 있다.

한국 산업의 지속적인 성장을 유지하고 국가의 부를 축적하기 위해서는 무엇보다 에너지 주권의 제고가 필요하다. 최근 산업의 에너지 및 자원 의존도는 점차 높아지고 있으며, 에너지 소비 중 산업분야의 비중 역시 지속적으로 확대 되고 있다. 특히 휴대폰, LCD TV 등 신성장 동력산업의 발전을 위해서는 희토류, 리튬 등 전략광물의 확보 및 공급이 필수적이다. 해외자원을 단순 수입할 경우 가격 상승분과 생산자 이익, 유통마진이 전액 해외로 유출되는 반면, 개발 수입할 경우 자원가격 상승분을 개발이익으로 흡수할 수 있으므로 해외자원개발은 장기적으로 국제수지 개선효과를 가져올 것으로 기대된다.

하지만 한국 정부는 2013년 세법개정에서 해외자원개발 관련 예산 및 금융지원이 존재하기 때문에 중복지원 가능성을 배제하기 위하여 해외자원개발 투자세액공제(조세특례제한법 제104조의 15)를 예정대로 일몰하기로 한 바 있다. 해외자원개발을 활성화하기 위한 조세특례제한법 상 규정이 일몰되는 최초의 사례로 볼 수 있을 것이다. 하지만, 정부는 2016년 자원개발 공기업들의 해외자원개발용자 예산 약 1,500억원가운데 100억원을 제외하고 전부 삭감 함에 따라 기존 일몰 규정을 재검토할 필요성이 있다.³⁾

주요 경쟁국인 일본과만 비교할 경우 한국의 에너지 자주개발률은 약 13%, 일본의 에너지 자주개발률은 약 22%로 일본에 상당히 미달하고 있는 수준이다. 또한, 일본은 해외자원 확보 외에도 해양자원개발을 통하여 원유 및 천연가스를 자국 생산을 시도하는 등 자급률 향상에 노력을 기울이는 등 최근의 실정에 비추어 볼 때 한국 역시 자원개발 및 확보를 위해 더 큰 노력이 필요하다 할 수 있다.

한국 자원개발기업의 역량, 기술력, 그리고 전문인력은 물론 프로젝트 경험과 협상력에서 경쟁국가들에 비해 크게 부족하기 때문에 자원보유국과 정부 간의 협력, 자금조달지원 및 각종 조세혜택 부여 등

3) 정부예산 2016, 기획재정부, 2015

정책적 지원 없이는 메이저 기업이나 국제 자원개발기업과 경쟁이 되지 않을 것이다. 따라서 자원개발기업이 경쟁력을 갖출 때까지는 정부 선도의 해외자원개발 정책이 불가피할 것으로 보인다.

향후 성공적인 해외자원개발을 위해서는 다음의 사항들이 지켜져야 할 것이라고 판단된다.

첫째, 정부적 차원의 확고한 의지와 이를 뒷받침하는 정상 및 고위급외교를 통해서 자원외교를 추진해야 한다. 왜냐하면 한국은 다른 경쟁국들에 비해 자원개발 역량, 자원보유국과의 유대관계, 인적 네트워크 등 대부분 분야에서 부족하기 때문이다.

둘째, 자원보유국에 대한 협상력이나 영향력을 높이기 위한 정치적 경제적, 문화적 지원을 강화해야 한다. 이를 위해 자원보유국이 요구하는 플랜트나 건설, 정보통신 분야의 지원, 특히 압축성장의 경제개발경험이나 민간기업의 경영노하우 등을 제공할 수 있을 것이다.

셋째, 장기적인 안목의 노력과 전문성을 확보한 자원외교를 추진해야 한다. 성공한 자원외교 사례는 대부분 적어도 10년 이상을 내다보고 추진한 경우였으며, 단기간(특히 정권 내)에 성과를 도출하기 위해 무리하게 추진한 자원외교는 대부분 실패하였다. 이를 위해 하나의 프로젝트에 대해 장기적인 관점에서 평가할 수 있도록 해야 한다.

넷째, 국가별 맞춤형 자원외교 전략을 추진해야 한다. 그 동안 해외자원개발은 장기간의 투자기간과 거액의 자금이 소요되는 사업임에도 불구하고 대상지역이나 국가들의 정치적, 경제적, 법적 환경 등에 대한 이해 부족으로 인해 실패한 경우가 많았다. 이러한 실패를 방지하기 위해서는 자원보유국들이 지니고 있는 상이한 위험요인들을 반영한 자원외교 추진전략을 마련할 필요가 있다.

마지막으로 장기적으로 민간기업의 참여가 더욱 활성화 되어야 한다. 현재 공기업 대형화 등 정부주도 자원개발 사업이 진행되고 있지만 민간기업의 자원개발 사업 활성화를 촉진시킬 필요가 있다. 이를 위해서는 진출기업의 투자 위험도를 낮출 수 있는 정부의 밀착형 지원 및 세제지원, 그리고 각종 지원 및 협력 프로그램 마련을 통한 직접적인 도움이 필요한 것이 현실이다.

해외자원개발사업은 해당 사업을 통하여 자원보유국과의 인적 교류와 정보수집 확대를 기할 수 있는 이점이 있다. 특히, 장기계약에 의한 원활한 자원공급 관계의 형성으로 경제전반에 걸쳐서 자원보유국과의 관계를 긴밀히 할 수 있다. 자원보유국과의 긴밀한 관계 유지는 자원의 편재성, 국내 에너지기반의 취약성, 한국의 자원개발사업의 후진성 개선에 긍정적인 효과가 있으며, 자원보유국의 입장을 고려한 자주개발 사업의 추진은 자원보유국으로부터 높은 평가를 기대할 수 있다.

이처럼 해외자원개발사업은 우리나라와 해당 자원보유국과의 유대를 강화시킴으로써 우리나라의 국제적인 위상을 강화시키는데 기여할 뿐만 아니라 국내 상품의 해외 수출시장 확대에도 기여한다. 또한 해당 자원보유국과의 경제발전에도 공헌함으로써 이 국가에 대한 우리나라의 위상을 향상시켜 해당 국

가의 한국 상품에 대한 구매력을 제고시킴과, 동시에 우리나라와의 경제협력 관계 긴밀화에도 기여하게 됨에 따라 한국 상품의 수출 증대의 기회라는 부수적인 효과 역시 기대된다.

가히 전쟁이라 할 만큼 치열한 최근의 세계적인 자원개발 상황 하에서, 국가의 미래 전략을 위해서 해외자원개발사업을 지원하기 위한 국가적 제도의 재정비는 당연하다고 할 수 있다. 전술한 정부차원의 노력 이외에 조세지원정책 등의 지원 또한 해외자원개발사업의 확장에 직접적인 도움이 될 것이다. 따라서 본 연구에서는 우리나라의 해외자원개발 사업관련 조세지출제도의 현황을 파악하고, 우리와 유사하게 자원빈국이지만 고도의 경제성장을 경험한 일본의 조세지출제도를 비교해 봄으로써 현행 조세지출제도의 개선 및 신규 조세지출제도 제정의 필요성을 검토해보고자 한다. 또한 주요 원유생산국인 미국의 자원개발 투자에 대한 조세지원제도를 살펴 봄으로써 원유개발선진국의 조세지원제도에 대한 이해를 높이고 저유가시대에도 흔들리지 않고 지속적이고 장기적으로 유전개발사업을 지원하는 제도에 대해 검토하고자 한다.

II. 현행 해외자원개발 조세지출 제도

정부는 해외자원개발사업 촉진을 위해 해외자원개발사업에 대한 법인세 등을 감면하고 있다. 그 근거로서, 일반사항은 해외자원개발사업법 제12조에서, 세부사항은 개별 세법(법인세법, 조세특례제한법)에서 규정하고 있다. 국내세법에서 규정하고 있는 세제지원에 대해 다음에서 살펴보도록 하자.

1. 해외자원개발투자 배당소득에 대한 법인세 면제(간주외국납부세액공제) (조특법 제22조)

가. 법조문

조세특례제한법 제22조

- ① 내국법인의 2015년 12월 31일 이전에 끝나는 각 사업연도의 소득에 「외국환거래법」에 따라 대통령령으로 정하는 해외자원개발사업(자원보유국의 외자 도입 조건에 따른 자원의 가공업을 포함한다)에 투자함으로써 받은 배당소득이 포함되어 있는 경우에는 해당 자원보유국에서 그 배당소득에 대하여 조세를 면제받은 부분에 대해서만 법인세를 면제한다. [개정 2013.1.1]
- ② 내국법인의 배당소득에 대하여 제1항과 「법인세법」 제57조제3항이 동시에 적용되는 경우에는 그 중 하나만을 선택하여 적용 받는다. [전문개정 2010.1.1]

나. 개요

조특법 제22조는 1998년 12월 28일 구, 조세감면법에서 이관 후 2003년부터 3~4년을 주기로 하여 2015년 12월 31일까지 계속적으로 일몰기한을 연장하는 개정이 되어왔다. 해당 규정의 주 요지는 해외자원개발 사업에 투자함으로써 지급받은 배당소득이 내국법인의 소득에 포함된 경우, 당해 자원보유국에서 그 배당소득에 대하여 조세를 면제받은 경우에 한하여 법인세를 면제한다는 것이다. 즉, 주로 개발도상국이 자국의 경제발전을 위하여 외국인투자자에게 국내법 또는 조약에 의해서 부여한 감면세액을 선진국 등의 거주지국이 당해 납세자의 세액을 계산함에 있어서 원천지국에서 실지로 납부한 것으로 간주하여 산출세액으로부터 세액공제 함으로서 실질적인 조세감면혜택을 투자가에서 귀속시키기 위한 제도이다.

2. 해외자원개발 설비투자 세액공제(조특법 제25조)**가. 법조문**

조세특례제한법 제25조 [안전설비 투자 등에 대한 세액공제]

① 내국인이 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 시설(제1호의 경우에는 물품을 포함한다. 이하 이 조에서 같다) 중 산업정책 및 안전정책상 필요하다고 인정하여 대통령령으로 정하는 시설에 2017년 12월 31일까지 투자(중고품 및 대통령령으로 정하는 리스에 의한 투자는 제외한다)하는 경우에는 그 투자금액의 100분의 3[대통령령으로 정하는 중견기업의 경우에는 100분의 5, 중소기업의 경우에는 100분의 7(중소기업이 제9호의 설비에 투자하는 경우에는 100분의 10)]에 상당하는 금액을 소득세(사업소득에 대한 소득세만 해당한다) 또는 법인세에서 공제한다. 이 경우 세액공제의 방법에 관하여는 제11조제1항·제3항 및 제4항을 준용한다.(중략)

10. 해외자원 개발설비**조세특례제한법 시행령 제22조[안전설비투자 등의 범위]**

제22조 (안전설비투자 등의 범위) ① 법 제25조 제1항 각 호 외의 부분 전단에서 "대통령령으로 정하는 시설"이란 함은 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 시설을 말한다.

11. 「해외자원개발사업법」에 의한 해외자원개발사업자가 해외광물자원을 개발하기 위하여 사용하는 시추·채광설비 등의 설비로서 기획재정부령으로 정하는 것

조세특례제한법 시행규칙 제13조[안전시설 등의 범위]

⑧ 영 제22조제1항제11호에서 "기획재정부령이 정하는 것"이란 별표 8의2의 해외자원개발설비를 말한다. [개정 2015.3.13]

나. 개요

조특법 제25조의 요지는 내국인이 해외자원개발 설비시설에 투자하는 경우, 당해 투자금액의 100분의 3에 상당하는 금액을 소득세 또는 법인세에서 공제한다는 것이다. 조특법 제25조는 자원의 안정적인 확보를 위해서 이를 위한 제도적 지원 수단으로서 해외자원개발설비 투자에 대한 조세 지원을 위하여 2004년말 조특법 제25조 및 동법 시행령 제22조를 개정하여 세액공제대상이 되는 시설물에 '해외자원 개발설비'를 추가하였고 이후 일몰기한을 지속적으로 연장하여 관련설비에 대한 투자를 장려하고 있다.

3. 자원개발펀드 배당소득세 감면 (조특법 제91조의6)**가. 법조문**

제91조의6 (해외자원개발투자회사 등의 주식의 배당소득에 대한 과세특례) ①「해외자원개발 사업법」 제13조에 따른 해외자원개발투자회사 및 해외자원개발투자전문회사(이하 "해외자원개발투자회사등"이라 한다)의 주식을 보유한 거주자가 해외자원개발투자회사등으로부터 2016년 12월 31일까지 받는 해외자원개발투자회사등별 액면가액 합계액이 2억원 이하인 보유주식의 배당소득은 「소득세법」 제14조제2항에 따른 종합소득과세표준에 합산하지 아니한다. 이 경우 해외자원개발투자회사등별 액면가액 합계액이 5천만원 이하인 보유주식의 배당소득에 대해서는 「소득세법」 제129조에도 불구하고 100분의 9의 세율을 적용한다. [개정 2011.12.31, 2014.12.23] [[시행일 2015.1.1]](중략)

나. 개요

조특법 제91조의 6의 요지는 자원개발펀드 배당소득에 대하여 해외자원개발투자회사등별 액면가액 합계액이 5천만원 이하는 9% 분리과세, 5천만원 초과 2억원 이하는 14% 분리과세, 2억원 초과는 14% 종합과세를 적용한다는 것이다. 당 규정은 자원 해외의존이 높아 고유가와 자원민족주의 시대에 대응해 적극적인 해외자원의 자주개발이 필요하다는 공감대에서 만들어졌다. 자원자주개발률을 높이기 위해서는 막대한 재원이 필요하며, 이를 충당하기 위해서는 민간자금의 적극적인 활용이 필요한 상황이다. 따라서 해외자원개발펀드는 공공부문 중심에서 벗어나 민간부문의 해외자원개발 참여를 유도하기 위해 2006년 도입되었으며 조특법 제91조의 6은 2016년말로 일몰이 예정되어있다.

4. 간접외국납부세액공제(법인세법 제57조)

가. 법조문

제57조 (외국 납부 세액공제 등)

① 내국법인의 각 사업연도의 과세표준에 국외원천소득이 포함되어 있는 경우 그 국외원천소득에 대하여 대통령령으로 정하는 외국법인세액(이하 이 조에서 "외국법인세액"이라 한다)을 납부하였거나 납부할 것이 있는 경우에는 제21조제1호에도 불구하고 다음 각 호의 방법 중 하나를 선택하여 적용받을 수 있다. [개정 2014.12.23] [[시행일 2015.1.1]]

1. 제55조에 따라 산출한 해당 사업연도의 법인세액(토지등 양도소득에 대한 법인세액과 제56조에 따른 미환류소득에 대한 법인세액은 제외한다)에 국외원천소득이 해당 사업연도의 과세표준에서 차지하는 비율(「조세특례제한법」이나 그 밖의 법률에 따라 면제되거나 세액 감면을 적용받는 경우에는 대통령령으로 정하는 비율)을 곱하여 산출한 금액을 한도(이하 이 조에서 "공제한도"라 한다)로 외국법인세액을 해당 사업연도의 법인세액에서 공제하는 방법

2. 국외원천소득에 대하여 납부하였거나 납부할 외국법인세액을 각 사업연도의 소득금액을 계산할 때 손금에 산입하는 방법

④ 내국법인의 각 사업연도의 소득금액에 외국자회사로부터 받는 이익의 배당이나 잉여금의 분배액(이하 이 조에서 "수입배당금액"이라 한다)이 포함되어 있는 경우 그 외국자회사의 소득에 대하여 부과된 외국법인세액 중 그 수입배당금액에 대응하는 것으로서 대통령령으로 정하는 바에 따라 계산한 금액은 제1항에 따른 세액공제 또는 손금 산입되는 외국법인세액으로 본다. [개정 2011.12.31]

⑤ 제4항에서 "외국자회사"란 내국법인이 의결권 있는 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 25(「조세특례제한법」 제22조에 따른 해외자원개발사업을 하는 외국법인의 경우에는 100분의 5를 말한다) 이상을 출자하고 있는 외국법인으로서 대통령령으로 정하는 요건을 갖춘 법인을 말한다. [개정 2014.12.23] [[시행일 2015.1.1]]

나. 개요

법인세법 제57조 2항의 요지는 해외자원개발사업을 영위하는 외국자회사에 5%이상 직접 출자한 내국 법인은 외국자회사로부터 수입배당금을 받은 경우, 동 수입배당금에 해당하는 외국자회사의 법인세를 공제한다는 것이다. 개정되기 전의 법인세법 제57조는 배당국가와 조세조약이 체결되어있어야 간접외국납부세액공제가 가능하였으나 조특법 제104조의 6 “간접외국납부세액에 대한 과세특례”는 조세조약에서 간접외국납부세액공제제도를 채택하고 있지 아니하거나 조세조약을 체결하지 아니한 국가 또는 지역에 서의 수입배당금에 대해서 법인세법 제57조의 외국납부세액공제를 적용할 수 있도록 규정함으로써 이중 과세 문제를 해결하였다. 개정된 법인세법 제57조는 조특법 제104조의 6을 삭제(2011.12.31)함으로써 동규정을 항시 규정으로 개정한 것이다.

5. 해외자원개발투자에 대한 세액공제(조특법 제104조의15)

가. 법조문

조특법 제104조의15 (해외자원개발투자에 대한 과세특례)

① 「해외자원개발 사업법」 제2조제5호에 따른 해외자원개발사업자(이하 이 조에서 "해외자원개발사업자"라 한다)가 광물자원을 개발하기 위하여 2013년 12월 31일까지 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 투자나 출자를 하는 경우에는 해당 투자금액 또는 출자금액의 100분의 3에 상당하는 금액을 법인세 또는 소득세(사업소득에 대한 소득세만 해당한다)에서 공제한다. 다만, 내국인 또는 내국인의 외국자회사(내국인이 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 100을 직접 출자하고 있는 외국법인을 말한다. 이하 이 조에서 같다)의 투자자산 또는 출자지분을 양수하는 방법으로 투자하거나 출자하는 경우에는 그러하지 아니하다. [개정 2010.12.27, 2011.12.31]

1. 광업권과 조광권을 취득하는 투자
2. 광업권 또는 조광권을 취득하기 위한 외국법인에 대한 출자로서 대통령령으로 정하는 출자
3. 내국인의 외국자회사에 대한 해외직접투자로서 「외국환거래법」 제3조제1항제18호가목에 따라 대통령령으로 정하는 투자. 다만, 내국인의 외국자회사가 제1호와 제2호의 방법으로 광업권 또는 조광권을 취득하는 경우로 한정한다.

② 제1항 각 호 외의 부분 본문에 따라 세액공제를 적용받은 자가 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 그 사유 발생일이 속하는 과세연도의 과세표준신고할 때 해당 투자 또는 출자금액에 대한 세액공제액 상당액에 대통령령으로 정하는 바에 따라 계산한 이자 상당 가산액을 가산하여 소득세 또는 법인세로 납부하여야 한다. 이 경우 해당 세액은 「소득세법」 제76조 또는 「법인세법」 제64조에 따라 납부하여야 할 세액으로 본다.

1. 투자일 또는 출자일로부터 5년이 지나기 전에 제1항 각 호에 따른 투자자산 또는 출자지분을 이전하거나 회수하는 경우
2. 투자일 또는 출자일로부터 3년이 되는 날까지 광업권 또는 조광권을 취득하지 못하는 경우

③ 제1항을 적용받으려는 자는 대통령령으로 정하는 바에 따라 세액공제 신청을 하여야 한다.

④ 해외자원개발사업자가 「에너지 및 자원사업 특별회계법」에 따른 보조금을 받아 「외국환거래법」 제3조제1항제18호에 따른 해외직접투자주식 또는 출자지분을 취득하는 경우에는 해당 주식 또는 출자지분을 「법인세법」 제36조제1항의 사업용 자산으로 보아 같은 조를 준용하여 손금에 산입할 수 있다. [전문개정 2010.1.1]

나. 개요

정부는 에너지자원의 안정적 확보에 대한 불확실성이 커지면서 해외자원자주개발의 중요성이 대두됨에 따라 자주 개발을 제고에 직접 기여하는 광업권 및 조광권 취득에 대한 세액공제제도를 도입하고자 2007년 12월 31일 조특법 제 104조의 15항을 신설하였다. 따라서 해외자원개발 사업자가 자원개발을 위해 투자 투자출자를 하는 경우, 해당 금액의 3%를 공제하였다. 그리고 2010년 12월 27일 에너지 자주 개발을 확대 등 해외자원개발을 지원하기 위하여 기존 2010년 12월 31일까지로 규정되었던 일몰기한을 2013년 12월 31일까지로 3년 연장하였으나 2013년말을 기점으로 동규정이 일몰 종료되었다.

Ⅲ. 현행 해외자원개발 조세지출제도 개선방안

자원빈국인 우리나라는 에너지 및 자원 관련 사업의 효과적인 해외자원추진을 위하여 해외자원개발 조세제도를 개발 보완해왔다. 학계 및 현업 전문가의 많은 노력으로 현재에 이르렀으나 더욱 더 체계적인 제도마련을 위하여 현행제도의 효과 성을 짚어보고 관련제도의 취지를 검토함으로써 현행 해외자원 개발 조세제도의 문제점을 파악하고 개선방안을 검토해보고자 한다.

1. 해외자원개발투자 배당소득에 대한 법인세 면제(간주외국납부세액공제) (조특법 제22조)

조특법 제22조의 취지에도 불구하고, 동 규정에는 다음과 같은 한계가 존재한다. 법인세법 제57조 “외국납부세액공제 등”은 내국법인의 각 사업연도의 과세표준에 국외원천소득이 포함되어 있는 경우 그 국외원천소득에 대하여 간주외국납부세액이 존재하는 경우에는 동 간주외국납부세액을 해당 사업연도의 법인세액에서 공제하도록 규정함으로써 피 투자국이 외자도입 및 외국기술을 유치하기 위하여 내국법인에게 부여한 조세감면혜택의 효과를 유지할 수 있도록 하고 있다. 다만 이 경우, 간주외국납부세액에 대한 세액공제 한도를 조세조약으로 정하는 범위로 제한함으로써 해외자원개발사업자에게 적용하는데 한계가 존재한다. 우리나라의 경우 2013년 12월말 기준으로, 조세조약 체결국이 81개국에 달하나, 이 중 간주외국납부세액공제 조항을 규약 한 국가는 29개국에 불과한 현실이다. 결론적으로 해외자원 개발 사업의 경우 법인세법에 따른 외국납부세액공제 규정을 통한 간주외국납부세액공제의 적용에는 상당한 한계가 존재한다.

이에 조특법 제22조 “해외자원개발투자 배당소득에 대한 법인세의 면제”는 내국법인의 2015년 12월 31일 이전에 끝나는 각 사업연도의 소득에 해외자원개발사업에 투자함으로써 받은 배당소득이 포함되어 있는 경우, 해당 자원보유국에서 그 배당소득에 대하여 조세를 면제받은 부분에 대해서 법인세를 면제한다고 규정함으로써 피투자국과의 조세조약체결여부에 관계없이 조세감면 혜택의 효과를 유지할 수 있도록 하고 있다.

이러한 조특법 제22조는 2015년말로 일몰이 예정되어 있다. 해외자원개발에 대한 정책적 지원목적 이외에도 ‘조세조약체결유무’에 따라 세액공제의 적용여부가 달라지는 현행 법인세법상의 한계를 보완하

여 과세형평을 제고하고자 하는 것이 현행 조특법 제22조의 입법취지인 점을 두루 감안할 때 앞으로도 계속적인 일몰기한 연장이 이루어져야 할 것으로 판단되며 중장기적으로는 ‘간접외국납부세액의 개정’과 유사하게 법인세법 제57조 제3항의 조세조약여부와 무관하게 간주외국납부세액공제가 가능하도록 개정이 이루어져야 할 것으로 보인다.

2. 해외자원개발 설비투자 세액공제(조특법 제25조)

조특법 제25조는 내국인의 해외자원개발설비에 대한 투자에 한해서만 적용되므로 외국법인 등을 통한 해외자원개발설비에 대한 투자에는 적용되지 않는다는 문제점이 있다. 해외자원개발사업은 자원보유국의 법령에 따른 제한 또는 경영의 효율성을 위하여 내국법인이 직접 투자하는 경우보다 해외자회사 또는 공동출자를 통해 설립한 외국법인을 통하여 투자하는 경우가 많으므로 내국인에게만 적용되는 동 규정은 실질적으로 적용 받기가 어려운 실정이다. 따라서 광물자원 확보 및 자주 개발을 증대에 대한 정책적 중요성을 고려할 때 별도의 법 조항을 신설하여 그 적용범위를 확대할 필요성이 있는 것으로 보인다.

또한 조특법 시행규칙 제7항에서 해외자원개발설비의 구체적인 범위를 별표8의2에서 규정하고 있으나 대부분의 투자가 해외에서 해외제조를 통해서 일괄수주방식(Turn-key)으로 이루어지고 있다. 4) Turn-key방식으로 구입하는 해외자원개발설비는 제조단계부터 통합적으로 주문되므로 동 시행규칙 별표8의 2에서 열거된 설비로 분류하기 어려울 뿐 아니라, 열거된 설비의 투자금액을 분류하기 위해서는 주관 외국기업으로부터 관련 자료를 입수하여야 하나 동 외국법인의 입장에서는 Turn-key방식으로 구입한 해외자원개발설비를 각 항목별로 분류하여 관리하는 실익이 없어 이에 대한 협조를 얻기가 어려운 현실이다. 또한 해외자원개발설비의 항목별 분류가 가능한 경우에도 동 시행규칙상 해외자원개발설비의 적용범위가 명확하지 않아 본 세액공제가 허용되는 설비에 해당하는지 여부에 대한 판단이 어렵다. 동 규정을 실무적으로 적용하는 부분에 있어서 많은 어려움이 따르므로 보다 현실에 부합하는 규정으로 개선되어야 할 필요성이 보인다.

마지막으로 조세특례의 적용대상이 되는 투자는 신규설비투자에 국한되므로 운용리스자산은 세액공제 대상이 아니며, 계약종료 후 운용리스자산을 취득하더라도 중고자산이므로 세액공제를 받을 수 없다. 또한 기존설비에 대한 보수 또는 자본적 지출액도 투자세액공제를 적용할 수 없다는 한계점이 있다.

4) (“해외자원개발 조세특례제도의 개선 방안에 관한 연구”, 삼일회계법인, 2012)

3. 자원개발펀드 배당소득세 감면(조특법 제91조의6)

조특법 제91조의 6은 원래 원천징수 시 액면가액 3억원 이하 분에 대해 5%, 3억원 초과 분은 14%의 세율을 적용하였으나, 기타 금융상품과의 형평성을 고려하여 2015년 특례가 축소되었다. 공기업을 중심으로 자원공급의 안정성을 높이는 데 한계가 있기 때문에 정부는 민간의 자본을 유치할 목적으로 지난 2006년 해외자원개발사업법을 개정해 민간이 참여할 수 있는 근거를 만들었다. 해당 법 개정으로 해외 자원개발 전문 자산운용사의 설립이 가능해졌지만 에너지·자원 펀드가 본격적으로 빛을 보기까지는 5년 이상의 시간이 걸렸다. 무엇보다 아직 국내에서 자원개발펀드는 일반의 인식이 낮아 개인 투자자를 모집하기에 어려움이 많고 자원개발사업 자체가 고 위험·고수익 사업으로 안정성을 추구하는 일반 투자자들이 참여하기에도 곤란함이 있어 여전히 다양한 지원 방안이 요구될 것이다.

4. 간접외국납부세액공제(법인세법 제57조의 2)

정부는 2015년 1월부터 간접외국납부세액공제제도의 요건을 강화했다. 해외자원개발사업은 지분 율 요건(10%→25%)변경 규정에는 영향을 받지 않았으나, 손자회사의 공제 적용대상 제외 규정에는 영향을 받게 되었다. 기획재정부는 국내투자자와 해외투자간의 과세형평을 위하여 국외손자회사와 단순 지분투자 목적의 국외자회사를 적용대상에서 제외했다고 설명했다.⁵⁾ 현재 국내자회사의 경우 지분 율과 상장여부, 지주회사 여부 등에 따라 30%~100%까지 과세를 면제해주고 손자회사는 적용이 안 된다.

표 1 | 2015년 1월 1일 기준 간접외국납부세액공제 적용대상 개정

구분	기존	개정
손자회사	직·간접 지분 율 10%이상 50%세액공제	적용대상에서 제외

해외자원개발사업은 일반적으로 소수의 몇 개 국가 내에 다수의 프로젝트가 발생하고 있는 것이 현실이다. 따라서 외국법인에 대한 2차 투자, 즉 자원을 대량 보유한 외국 현지 국가에 지주회사 설립 후 해당 지주회사를 통한 각각의 프로젝트 별 손자회사에 투자하는 경우 다음과 같은 장점이 있으므로 손자

5) (“2014년 세법개정 후속 시행령 개정안”, 기획재정부, 2014)

회사에 대한 과세 특례를 검토해야 할 필요가 있다.

가. 유용성과 사업목적

국가간의 규제와 세제의 차이로 인하여 발생하는 경영의 비효율이나 기업지배구조의 문제점도 해외지주회사체제에 의하여 일정부분 대응하는 것이 가능하다.

나. 현지 재투자 측면

일반적으로 국내기업은 현지 지주회사를 설립하는 방식으로 현지 투자를 수행하는 것을 선호하는데 이는 현지주주로서 이익을 회수하는 경우 원천세납부의무가없거나국외주주일경우보다저세율이적용되는 경우가많고재투자시환전의필요성이없어환위험및신고의무가면제되는장점이있다. 또한 한 국가에서 여러 지역에 사업수행을 하여 다수의 자회사가 존재하는 경우 각 자회사의 탐사·개발 단계 등에 따라 법인간의 자금소요량간의 차이가 발생할 수 있으며 이 경우 해외 지주회사가 존재한다면 자금보유가 우월한 법인으로부터 배당으로 자금을 회수한 후에 자금소요량이 높은 법인에 거래비용을 최소화하며 재투자할 수 있다.

다. 사업철수 시 유연성

해외자원개발사업은 사업의 특성상 자원의 부존 량에 영향을 받는 경우가 많아 자원이 고갈되거나 경제성이 떨어지는 경우 사업을 종료하여야 하므로 타 산업 군에 비해 법인의 존속연수가 상대적으로 한정되어 있어 사업철수에 대한 유연성도 고려하여야 할 요인이다. 국내기업이 해외자회사에 직접 투자 할 경우, 현지 사업정리를 위해서는 국내모기업이 현지사업을 정리하는 절차에 직접 관여하여야 하며, 법인주식이나 자산매각을 위한 매수자 물색 및 법인 청산 절차 진행 등 제반 절차를 수행할 인원이 필요하다. 반면 지주회사를 설립하는 경우 여러 자회사의 사업정리가 수월하며, 지주회사주식을 일괄로 양도 하는 방법 등으로 해외시장의 변화에 따라 투자구조나 사업부분을 효과적으로 변경할 수 있어 사업철수가 상대적으로 단기가 종료될 수 있는 장점이 있다.

라. 국제적 시각에서 공평과세저해

‘해외자원개발 조세지출제도 타국 사례’에서 미국, 일본과의 간접외국납부세액 공제대상 손자회사 범위를 비교함으로써 간접외국납부세액의 공제 적용대상 조정안이 우리나라 기업의 경쟁력을 약화시킬 가능성이 있음을 검토하기로 한다.

5. 해외자원개발투자에 대한 세액공제(조특법 제104조의15)

동 과세특례는 거액의 투자금이 소요되는 개발·생산광구에 대한 국내민간기업의 투자를 증진하고자 하는 취지였다. 그러나 국회예산정책처는 '2014년도 공공기관 정부지원 예산안 평가' 보고서에서 "해외자원개발 세액공제의 수혜자가 한국석유공사, 한국광물자원공사 등 5개사(社)에 불과하다"며 "적용기간을 종료하고 정부 지원이 필요할 경우 세출 예산으로 편성하는 것을 고려할 필요가 있다"고 밝혔다. 예산정책처에 따르면 석유공사는 2008년부터 2012년까지 5년 동안 해외자원개발사업에서 1,676억원의 법인세를 공제·감면 받았으며 광물자원공사도 176억원의 혜택을 받았다.

특정기업에만 과세특례가 집중되는 점은 본 규정을 보완할 필요성이 있는 것으로 보인다. 하지만 글로벌 해외자원개발현황을 들여다보면 대기업에 의한 해외자원개발집중은 고도의 위험이 수반되고, 규모경쟁력을 확보해야 하는 산업특성상 불가피한 것으로 것으로 보인다. 우리나라 석유 수입의 80%이상을 차지하는 중동지역의 경우, 사우디아람코, 쿠웨이트석유주식회사, 이란석유공사, 알제리의 소나트라과 아부다비석유공사 등 시장을 움직이는 중동의 5대 ‘국영 석유 기업(National Oil Company, NOC)’은 세계 석유의 25퍼센트를 생산하고 세계 연료 자원(석유와 가스) 매장량의 50퍼센트를 보유하고 있다.⁶⁾ 일본의 경우도 마찬가지로 Japex, Inpex 2개 회사의 매출이 2013년기준으로 유전개발관련 매출이 가장 많았던 일본 5개 기업 매출의 96.8%를 차지하고 있다.⁷⁾

6) ("Oil Titans: National Oil Companies in the Middle East", Valerie Marcel, 2005)

7) ("The fossil fuel bailout: G20 subsidies for oil, gas and coal", Oil Change International (OCI) and the Overseas Development Institute (ODI), 2014).

IV. 해외자원개발 조세지출제도 타국 사례

선진국들은 이미 자원개발과 관련된 국가지원금 제도 및 조세제도를 개발하여 적용하고 있으나 우리나라는 아직 적용 규모나 수준에서 그 단계에 이르지 못하고 있다. 본 연구에서는 우리나라와 지리학적 위치 및 경제적 특징이 비슷한 일본의 해외자원개발 관련 세제를 검토함으로써 우리나라의 현행 세제 제도 개편의 필요성을 검토하고자 한다. 또한 주요 원유생산국인 미국의 자원개발 투자에 대한 조세지원 제도를 살펴 봄으로써 원유개발선진국의 조세지원제도에 대한 이해를 높이고 저유가시대에도 흔들리지 않고 지속적이고 장기적으로 유전개발사업을 지원하는 제도에 대해 검토하고자 한다.

V. 일본의 해외자원개발 관련 세제 지원제도

가. 서론

최근 여러 국가에서는 석유 및 천연가스 자산통제권을 확보하기 위해 국영 석유회사 지분을 늘리거나, 공동운영 형태로 바꾸는 정책을 추진하고 있다. 자원을 무기로 신 자원내셔널리즘의 등장은 근본적으로 석유자원의 잉여공급능력이 한계에 봉착했기 때문이다. 그 결과 석유자원에 대한 경쟁 격화와 잉여공급 능력 한계에 따른 투자기회 제한으로 주요 소비국들은 국가경쟁력 증가를 위해 안정적인 자원 확보에 총력을 기울이고 있다.

에너지·광물 자원의 대부분은 해외의 특정 지역에 편중되어 있으며 특정 지역에서의 수입 의존도가 매우 높은 상황이다. 한편, 탐사·개발 사업에서는 탐사 단계에서 개발 단계를 거쳐 상용화를 실현하기까지 장기간의 리드 타임을 필요로 하고, 비용이나 기술면 등에서 매우 큰 위험이 있다. 최근 심부화, 오지화로 탐광·개발의 기술적 어려움이 기존보다 더욱 증가하고 있으며, 프로젝트의 규모 또한 커지고 있음에 따른 리스크 역시 확대되고 있다. 또한 자원 보존 국에서는 프로젝트 도중 자원 개발에 관한 계약 제도를 자국에 유리한 방향으로 변경하는 등 자원의 국가 관리를 강화하는 움직임이 커지고 있고, 정치 경제적 위험도 급격히 높아지고 있다.

이렇듯 에너지·광물 자원은 국민 생활과 산업 기반에 다양한 형태로 활용되는 중요한 기초 물자이며, 현대사회에서 필수적인 것이다. 따라서 대부분을 해외 수입에 의존할 수 밖에 없는 우리나라와 같은 자

원빈국은 특히나 국제 시황의 불안정화 탐사·개발 지역의 지리적 여건 악화, 정치적 불안정 요인 등으로 인한 취약한 공급 구조를 가지고 있는 상황이다. 이러한 취약점을 극복하기 위해서는 장기간 해외에서의 에너지·광물 자원의 안정적인 공급을 확보하는 것이 중요하다. 따라서 세계 조치를 통한 위험 감소와 현금 흐름의 개선을 도모함으로써 우리나라 기업의 자발적인 자원 탐사·개발을 촉진하는 것이 필요하다.

1. 일본 해외자원개발 연혁

한국과 유사하게 에너지 및 광물자원의 부존량이 절대적으로 부족한 일본은 제국주의 시대인 1910년대 말부터 이미 해외 천연자원의 개발과 수입에 국가역량을 결집해 왔다. 당시 군사용 원유의 수요가 급격히 증가함에 따라, 직접 생산한 원유로는 충족이 불가능하게 되었고, 해외자원에 대한 개발과 수입 사업을 적극적으로 추진하였다. 1926년에 일본은 당시 소비에트연방과 석유개발협력을 맺어 '북사할린 석유회사'를 설립하였으며, 1940년에는 '제국 석유회사'를 설립을 통해 동남아 지역의 원유 개발을 시도하여 자원개발에 나섰다. 그러나 일본이 제2차 세계대전에서 패배하게 됨에 따라 북사할린석유회사는 해체되었고, 제국석유회사의 동남아시아 원유지분도 강제로 반환되었다. 1945년에 태평양전쟁에서 패배하고 미군정에 의한 전후 복구과정을 거친 일본은 1950년대 중반부터 지속적인 고도경제성장을 이룩하게 되면서 에너지 수요가 급격히 늘어나게 되었고 이에 따라 일본 정부는 1967년에 '석유개발공단(Japan Petroleum Development Corporation)'을 설립하여 석유의 해외수입 의존도를 줄이고자 하였다.

제1차 석유위기 이후인 1977년에는 기존의 석유개발공단을 '일본석유공사(Japan National Oil Corporation)'로 개명하는 동시에 기존 보다 기능을 강화시켰다. JNOC는 1978년부터 국가석유비축업무를 개시하였으며, 수입 원유의 자주개발율 30% 달성을 국가의 정책목표로 삼았으나 1965년부터 2006년에 이르기까지 무려 6차례에 걸쳐 추진되었던 해외원유 개발사업은 당초 목표치를 달성하지 못하고 결과적으로 실패하게 되었다. 일본이 범 정부 차원에서 자원 확보전략을 수행하기 시작한 것은 2005년을 전후 시점인 것으로 파악되며, 이는 2000년 무렵부터 시작된 자원가격의 급등과 자원민족주의의 대두에서 비롯되었다. 이처럼 국가적 차원에서 본격적으로 추진되었던 자원 확보전략은 2006년에 발표한 '신 국가 에너지전략'을 통해 당시 원유의 자주 개발율을 15%에서 2030년에는 40%까지 높이겠다는 계획을 발표하였다. 이후 2007년 3월에 '에너지 기본계획'을 마련하였고 2008년에는 '자원 확보지침'을 설정하였다. 자원 확보지침의 주 내용은 해외자원의 획득에 있어서 일본정부는 일본과 자원보유국

간 다자간 외교를 추진함과 동시에 필요에 따라서는 관련기관을 총동원하는 소위 ‘종합 대처방식’을 추구하였다. 이후 일본은 동일본 대지진의 사고를 겪기도 하였으며, 이 영향으로 2014년 4월 결정된 에너지 정책의 요체는 안전성을 최우선 전제로 한 후, 에너지의 안정적인 공급을 위해 경제 효율성 향상에 의한 저비용의 에너지 공급을 실현하고 동시에 환경 보존하기 위해 책정된 석유, 천연가스, 석탄 등 자원 각각의 달성목표를 설정하고 시행 중에 있다.

2. 해외자원개발 현황

석유·천연 가스는 동일본 대지진 이후 화력 발전의 주요 연료로 수요가 증가하고 있기 때문에 안정적이고 저렴한 공급을 확보할 필요가 있으며, 또한 최근 해외 전력 사업자가 공동으로 새로운 회사를 설립하고 상류 사업에 참여하는 등의 움직임도 있음에 따라 일본 기업의 자체 개발을 촉진 중에 있다. 이에 따라 석유·가스 자주 개발 비율은 2014년 기준 24.7%로 2030년 달성목표인 40%를 향해 순조롭게 성장 중에 있다고 할 수 있다.⁸⁾

금속 광물은 아시아 등 신흥국의 급속한 경제 성장으로 중장기적으로 수급에 대한 어려움이 예상되며, 중국의 희토류 수출 제한 등으로 자원보유국의 정책에 따라 확보가 어려워지고 있다. 일본은 금속 광물의 공급의 대부분을 해외에 의존하고 있기 때문에 자국 기업이 스스로 탐사 개발을 통해 해외 광산 지분을 획득하는 것을 금속 광물의 안정적인 공급에 필수적 요건으로 여기고 있다. 또한 향후 탐사 대상 지역이 점점 심부화, 오지화되고 있으며, 개발 조건의 악화가 예상되기 때문에 위험의 경감을 위한 인센티브 부여책을 지속적으로 내놓고 있다. 2030년까지 자주 개발 비율 달성목표로 비철금속은 80%(2013년 기준 자급율 59% 달성 중) 및 희소 금속 50%를 설정하였다.

이처럼 일본은 에너지·광물 자원의 안정 공급을 실현하기 위해서는 자원 공급 국의 다각화, 자원 조달 비용 절감을 도모함과 동시에 자원 조달 면에서 자국의 발언권을 강화하는 효과도 가지고 있다는 정부의 인식을 통해 일본 기업에 의한 자주적인 탐광·개발을 적극적으로 추진 중에 있다. 일본은 자원의 자주 개발을 촉진하고 에너지·광물 자원의 안정 공급을 확보하기 위해 해외 투자 손실 준비금 등 여러 자원탐사·개발에 대한 지원 세제를 시행 중에 있다.

8) (“세제 개정 (조세특별조치법) 요구사항”, 일본 법제처, 2014)

3. 일본의 해외자원개발 조세지출 제도⁹⁾¹⁰⁾

가. 해외투자 등 손실준비금(조세특별조치법 제55조, 시행령 제32조의 2)

(1) 법조문

조세특별조치법 제55조 1항(해외투자 등 손실 준비금 적립의 대상이 되는 특정 주식 등의 취득의 의의)
제55조 제1항의 규정에 의하여 해외투자 등 손실준비금을 적립할 수 있다. 동조 제2항 제6호에 규정하는 특정 주식 등은 동호 나 또는 나 규정에 해당하는 분할 또는 현물출자에 따른 취득에 한정되는 것이기 때문에 증여에 의한 취득, 대물 변제에 의한 취득, 합병 또는 분할에 의한 취득 또는 구매에 의한 취득은 이에 해당하지 않지만, 신주인수권의 행사로 인한 취득은 이에 해당한다.

조세특별조치법 제55조 2항(적립 한도액 계산의 기초가 되는 취득가액)
제55조에 규정하는 해외투자 등 손실준비금 적립액의 계산의 기초가 되는 특정 주식 등의 취득 가액은 당해 특정 주식 취득에 실제로 부담 한 금액에 의한 것임을 유의한다.

조세특별조치법 제55조 7항
해외투자 등 손실준비금(연결사업연도에 적용한 해외투자 등 손실준비금을 포함)의 금액은 원칙적으로 적립 사업연도(제55조 제3항에 규정하는 공적 사업연도를 의미함)의 다음 사업 연도부터 5년 간 거치 후, 5년을 경과 한 사업연도부터 5년 간 균등하게 익금 산입함으로, 적립 사업연도 별 해외투자 등 손실 준비금 잔액 및 익금산입 상황을 보조 부 등에서 명확하게 구분하여야 한다.

(2) 제도의 이해

상기 법조문에 의거 해외투자법인의 특정주식 및 장기채권 취득가액의 30% 혹은 90%(자원개발법인의 경우 30%, 자원탐광법인의 경우 90%) 금액을 해외투자 손실준비금으로 손금산입이 가능하다. 준비금은 5년간 거치, 그 후 5년간 익금산입하되, 특정법인이 해외사업법인 등으로 법인성격이 전환된 경우 준비금을 소멸비율에 따라 익금산입한다. 본 제도는 1964년에 ‘해외투자 손실준비금’으로 창설되었으며, 최초에는 자원개발 법인만을 대상(50%)으로 하였다. 이후 1970년에 신설된 ‘석유개발 투자손실준비금’을 통해 자원탐사 법인에게도 동일한 세제상 혜택을 부여하였으며, 1971년 및 1973년에 산재되어있는 유사제도를 통합하면서 자원개발법인의 경우 적립 비율을 50%, 자원탐광법인의 경우 100%로 설정하였

9) (“일본 정보 법령 조회 웹사이트”, <http://www.e-gov.go.jp/>)

10) (“일본 영문 법령 조회 웹사이트”, <http://www.japaneselawtranslation.go.jp/?re=02>)

다. 1998년에 개정을 통해 개발단계 적립 비율을 30%로 그리고 2010년에 탐사단계 적립 비율을 90%로 인하하였다. 가장 최신인 2014년 개정사항은 하기와 같다.¹¹⁾

- ① 준비금 적립의 대상이 되는 특정 주식 등으로부터 채권 및 구매 자원 주식 등을 제외
- ② 준비금을 적립하는 법인이 제출 승인을 취소 또는 종료 취지의 신고서를 제출 한 경우에는 그러한 사실 있는 날이 속한 사업연도에 준비금을 일시에 익금 금액에 산입
- ③ 적용 기한을 2016년 3월 31일까지 2년 연장

우리나라에도 조세특례제한법의 전신인 조세감면규제법 제23조에 해외투자손실준비금제도가 있었다. 해외투자손실준비금을 계상한 때에는 해외투자액의 20/100 금액 범위 내에서 손금산입을 허용하고, 해외투자손실이 발생한 경우 당 손실은 준비금과 상계하고 3년이후 준비금 잔액은 익금산입하도록 하였다. 해외투자손실준비금제도는 그 활용이 미미하여 조세감면규제법을 조세특례제한법으로 개정된 1999년에 폐지되었다.¹²⁾

나. 해외탐광준비금(조세특별조치법 제58조, 시행령 제39조의 88)

(1) 법조문

조세특별조치법 제58조 1항(광업을 영위하는 법인의 범위)

제58조 1항에 규정하는 「광업을 영위하는 법인」은 광업법에 의한 광업권자 또는 조광권자로서 광업을 영위하는 법인 외, 광업권자 또는 조광권자 등록은 받고 있지 않지만, 광업권자 또는 조광권자인 자와의 계약에 따라 광업 경영에 관한 비용과 손실을 부담하고 채굴된 광물(해당 광물에 따른 수익을 포함한다)의 배분을 받게 하고 있기 때문에 실질적으로 스스로 광업을 영위하고 있다고 인정되는 법인이 포함되는 것으로 한다.

조세특별조치법 제58조 6항(채굴소득에 따른 익금금액)

채굴소득금액을 계산하는 경우의 익금 금액은 조치법 제34조 제2항 또는 제11항에 정하는 수입 금액의 합계액에 의한 것이며, 아래에 열거된 항목은 포함되지 않는다. 그러나 대손 총당금, 해외투자 등 손실준비금 등의 준비금 익금산입액 중 이러한 총당금준비금을 이월한 사업연도(그 사업 연도가 연결사업연도에 해당하는 경우에는 해당 연결사업연도)에서 채굴 소득금액 계산 상 손금 금액에 산입된 이월금액에 상당하는 금액은 당해 익금 금액에 산입한다.

(1)국고 보조금, 보상금, 보험금 기타 이에 준하는 수입에 의하여 익금 금액

1. 고정 자산 또는 유가 증권 양도 또는 평가에 따른 익금 금액
2. 배당금 수취이자 고정 자산의 임대료 등 영업외수익 금액

11) “해외 투자 등 손실 준비금” 개정사항, 일본 법제처, 2014

12) (“해외에너지개발 활성화를 위한 산업계 의견”, 전국경제인연합회 등, 2004)

조세특별조치법 제58조 7항(채굴소득에 따른 손금금액)

채굴 소득 금액을 계산할 때 손금 금액은 법인이 채굴 한 광물에 따른 수입 금액에 대응하는 매출원가 금액 및 판매비, 일반 관리비 기타 비용 및 손실 금액 중 광업에 관련된 금액에 의한 것이기 때문에 다음의 금액은 포함되는 것에 유의한다.

- (1) 광업에 속하는 재고자산의 평가에 의한 손실 금액
3. 광업에 전속되어 사용되는 감가 상각 자산 또는 이연 자산의 상각 금액
4. 광업 및 광업 이외의 일과에 공유되는 감가상각자산 또는 이연자산의 상각금액 중 광산에 관한 것
5. 광산에 전속되어 사용되는 감가상각자산의 처분, 멸실, 평가 또는 양도손실금액(보험금, 보상금 및 기타 이와 유사한 것 의해 보전되는 부분의 금액을 제외한다)
6. 광산 및 광업 이외의 일과에 공유되는 감가 상각 자산의 처분, 멸실, 평가 또는 양도손실금액 중 광산에 관한 것

(2) 제도의 이해

상기 법조문에 의거 해외자주개발법인으로부터 광물을 인수하는 국내광업자가 ‘해외탐광준비금’을 적립하는 경우 채굴소득금액의 40% 금액을 한도로 손금산입이 가능하다. 본 제도는 1965년에 ‘탐광 준비금과 새로운 광상 탐사 비용 특별 공제’ 제도로 창설되었으며, 1975년에 ‘해외 탐광 준비금 및 해외 신광상 탐사 비용 특별 공제’로 확충되었다. 이후 본 제도는 3년마다 연장되어 운영되고 있으며, 1976년(준비금 수입 금액 기준 : 15 % → 14 %), 1977년(준비금 수입 금액 기준 : 14 % → 13 %), 1998년(준비금 수입 금액 기준 : 13 % → 12 %), 2013년(해외 탐광 준비금 소득 금액 기준 : 50 % → 40 % 및 국내 광업에 준하는 자로 대상자 확충) 개정을 통해 현재의 제도에 이르렀다.¹³⁾

일본은 또한 탐광준비금 또는 해외탐광준비금을 적립한 법인이 탐광비를 지출한 경우, 이를 준비금과 상계 조치함과 아울러 탐광비를 일정한도 내에서 손금산입이 가능케 하는 ‘신광상 탐사비 특별공제 또는 해외신광상탐사비 특별공제’ 제도(조세특별조치법 제59조)를 통해 추가적인 조세혜택을 부여함으로써 해외탐광활동을 장려하고 있다.

해외투자손실준비금과 마찬가지로 국내에도 조세감면규제법 제95조에 광업투자준비금제도가 존재하였다. 광업투자준비금을 계상한 때에는 광업수입금액의 4/100범위내에서 손금산입하고, 탐광비용 등을 지출한 경우 준비금과 상계하고, 3년 이후 준비금 잔액은 익금산입하도록 하였다. 1990년도말 국내광업이 급격히 쇠퇴하였고 석탄사업마저 사양산업이 되어 생산량을 축소하고 있는 실정이어서 신규탐사가 거의 중단된 상황이었으며 더욱이 광업을 통하여 수익을 얻는 기업 역시 찾아보기 어려운 상황이었기 때문에 광업투자준비금제도는 1999년도에 폐지되었다

13) “해외 투자 등 손실 준비금” 개정사항, 일본 법제처, 2014

다. 에너지 환경 부하 저감 추진 설비 등을 취득한 경우의 특별상환 또는 법인세액의 특별공제(조세특별조치법 제42조의 5, 시행령 제27조의 5)

(1) 법조문

조세특별조치법 제42조의 5 제1항(대부용으로 제공한 것에 해당하지 않는 자산의 대여)
제42조의 5 제1항에 규정하는 법인이 그 취득 또는 제작 또는 건설 (이하 "취득 등"이라한다)을 한 기계 및 장비 자체의 하청 업체에 대여 한 경우 당해 기계 및 장비가 독점적으로 당해 법인에 대한 제품의 가공 등 의용으로 제공되는 것이다. 이때에는 당해 기계 및 장비 당해 법인이 영위하는 사업 의용으로 제공 한 것으로 동조의 규정을 적용한다.

조세특별조치법 제42조의 5 제4항(에너지 환경 부하 저감 추진 설비 등의 대가에 대해 할인이있는 경우 세액 공제 한도액 계산)

제42조의 5 제1항 (동법 제68조의 10 제1항을 포함한다)에 규정하는 에너지 환경 부하 저감 추진 설비 등을 사업 의용으로 제공 한 날이 속하는 사업연도(해당 사업연도가 연결 사업연도에 해당하는 경우에는 당해 연결 사업연도 이하 "공용 연도"라한다) 이후 사업연도에 당해 에너지 환경 부하 저감 추진 설비 등의 대가에 할인이 있는 경우에는 공용 연도에 소급하여 해당 할인 있던 에너지 환경 부하 저감 추진 설비 등에 관한 제42 조의 5 제2항 (동법 제68조의 10 제2항을 포함)에 규정하는 세액공제 한도액의 수정을 실시하는 것으로 한다.

(2) 제도의 이해

상기 법조문에 의거 신규 에너지 환경 부하 저감 추진 설비 등을 취득(제작 또는 건설 포함)하여 그 취득일로부터 1년 이내에 사업용으로 사용을 개시한 경우 특별상각 또는 세액공제를 적용받을 수 있다. 또한 해외생산유전의 광업권(조망권 포함)을 취득하고 통산성 장관이 국내 석유 안정적인 공급 확보에 현저히 도움이 되는 것으로 인정되는 경우 본 규정에 의한 특별상각 및 세액공제율의 50%를 적용할 수 있다. 취득가액의 30%를 한도로 하는 특별상각 규정은 청색 신고서를 제출하는 모든 법인에 적용가능하며, 취득가액의 7%를 한도(세액공제 한도액이 그 사업연도 법인세액의 20%를 초과하는 경우 이를 한도로 함)로 하는 세액공제 규정(한도초과액은 1년 간 이월가능)은 추가로 중소기업 또는 농업 협동조합 요건을 만족해야 한다.¹⁴⁾

14) ("No.5454 환경 관련 투자 촉진 세제", 일본 법제처, 2014)

라. 외국세액공제(법인세법 제69조, 시행령 제16조 제3항)

(1) 법조문

법인세법 제69조 1항

내국법인이 각 사업연도에 외국 법인세(외국의 법령에 의하여 부과되는 법인세에 상당하는 세금으로 정령에 의해 정하는 것을 말한다. 이하 이 조에서 같다)을 납부하게 된 경우(내국법인에 의해 일반적으로 수행되는 거래로 인정되지 않는 거래에 기인하여 발생한 소득에 대한 외국 법인세를 납부하게 되는 경우를 제외한다)은 당해 사업연도의 소득 금액에 대하여 제66조 제1항부터 제3항까지(각 사업연도의 소득에 대한 법인세의 세율)의 규정을 적용하여 계산한 금액 중 당해 사업연도의 소득에서 그 원천이 국외에 있는 것으로서 대통령령으로 정하는 바에 따라 계산 한 금액(이하 이 조에서 "공제 한도"라 한다)을 한도로 그 외국법인세액(해당 소득에 대한 부담이 고율 부분으로 정령에 의해 정하는 금액을 제외한다. 이하 이 조에서 "공제대상 외국법인세액"이라 한다)을 당해 사업연도의 소득에 대한 법인세액에서 공제한다.

법인세법 제69조 2항

내국법인이 각 사업연도에 납부하게 된 공제 대상 외국법인세액이 당해 사업연도의 공제한도와 지방세 공제한도로 시행령에서 정하는 금액의 합계액을 초과하는 경우에는 이전 3개년 사업연도(당해 사업연도 개시일 전 3년 이내에 개시 한 각 사업연도를 말한다. 이하 이 조에서 같다)의 공제한도액 중 당해 사업연도에 이월되는 부분으로서 정령에 의해 정하는 금액(이하 이 항에서 "이월 공제 한도액"이라 한다)이 있는 때에는 대통령령으로 정하는 바에 따라 그 이월 공제액을 한도로 넘는 부분의 금액을 당해 사업연도의 소득에 대한 법인세에서 공제한다.

내국법인이 각 사업연도에 납부하게 된 공제 대상 외국법인세액이 당해 사업연도의 공제한도에 미달하는 경우 이전 사업 연도에 납부하게 된 공제대상 외국법인세액 중 당해 사업연도에 이월되는 부분으로서 정령에 의해 정하는 금액(이하 이 항에서 "이월 공제 대상 외국법인세액"이라 한다)이 있는 때에는 대통령령이 정하는 바에 따라 당해 공제 한도액에서 당해 사업연도에 납부하게 된 공제 대상 외국법인세액을 공제한 잔액을 한도로 하여 그 이월 공제 대상 외국법인세액을 당해 사업연도의 소득에 대한 법인세액에서 공제한다.

법인세법 시행령 제16조의 3 제7항(국외에서의 이자, 배당 등에 대한 송금이 허용되지 않는 경우 외국 세액 공제) 국외에 있는 자로부터 지급받는 이자, 배당 또는 사용료(이하에서 "국외에서의 이자, 배당 등"이라 한다)에 대해서는 그 송금이 허용되지 않기 때문에, 그 송금이 허용 될 때까지 수익계상을 삼가고 있는 경우에는 당해 국외에서의 이자, 배당 등에 대해 부과 된 외국 법인 세액은 그 송금이 허용되는 등의 이유로 인하여 당해 국외에서의 이자, 배당 등의 금액을 수익으로 계상하게되는 날까지는 손금 금액에 산입하지 않는 것으로 하며, 제69조 제1항 및 제2항의 "외국 세액공제" 규정의 적용은 없는 것으로 한다.

법인세법 시행령 제16조의 3 제8항(조세조약에 따른 제한 세율 초과 세액)

내국법인이 우리나라와 조세 조약을 체결한 국가를 원천으로 하는 소득이 있을 경우에 당해 소득에 대하여 당해 조세 조약에 정한 한도 세율(조세 조약에서 거주자 또는 내국법인에 대한 상대국 과세에 대해 일정한 세율 또는 일정 비율로 계산 한 금액을 초과하지 않게 되는 경우 그 일정한 세율 또는 일정 비율을 말한다.) 이상의 세율에 따라 외국법인세를 부과 한 때에는 당해 외국법인세액 중 한도 세율에 따라 계산한 세액을 초과하는 부분의 금액에 대해서는 원칙적으로 그 환급을 받을 때까지는 가불금 등으로 손금 금액에 산입하지 않는 것으로 하며 제69조 제1항 또는 제2항의 "외국세액공제" 규정의 적용은 없는 것으로 한다.

(2) 제도의 이해

상기 법조문에 의거 외국에 납부한 법인세, 조세조약에 의해 상대국이 감면한 법인세, 해외자회사가 납부한 세액 등을 법인세에서 공제받을 수 있다. 기업의 해외진출에 장애가 되지 않도록 해외진출 기업이 소재지국에서 발생시킨 소득에 대하여 이중으로 과세가 되는 것을 방지하기 위한 일본과 미국도 조세 정책을 시행하고 있다. 다른 점은, 일본이나 미국도 우리나라와 공통된 간접외국납부세액공제 방식을 채택하고 있으나 국외손자회사를 공제 적용대상으로 유지하고 있는 반면, 우리나라는 제외토록 세법을 개정해 놓았다.

표 2 한국·미국·일본의 간접외국납부세액 공제대상 자회사 범위 비교¹⁵⁾

	한국	일본	미국
범위	자회사	자회사, 손자회사	자회사, 손자회사, 종손회사
적용요건	손자회사제외 (2015.1.1시행)	손자회사요건: 둘 중 하나 충족 - 외국자회사가 외국손자회사 지분25%이상을 6개월간 보유 - 내국법인이 외국손자회사의 지분 25%이상을 외국자회사를 통해 간접소유	손자회사 이하의 요건: 지분을 5%이상을 간접 소유

우리나라의 경우 2008.2.2이후 20%지분을 간접소유 형태로 보유하는 손자회사까지 적용범위에 포함시켰다가 이번에 다시 제외시킨 것이다. 일본의 경우에도 자회사만을 적용범위에 포함하다가 1993년에 해외진출 기업의 다양한 기업활동에 따라 손자회사까지로 적용범위를 확대하였다. 미국은 이미 증손단 계까지 간접세액공제범위에 포함하고 있어 그 적용범위가 상당히 넓은 편이다. 이에 해외투자기업에 대한 이중과세 공제제도는 국내투자기업과의 과세형평성보다는 우리나라 기업의 국제 경쟁력 제고 관점에서 접근해야 할 것이다.

15) (“미국·일본의 해외진출기업에 대한 과세제도 현황 및 시사점”, 한국조세연구원, 2009)

VI. 미국의 해외자원개발관련 조세제도¹⁶⁾

미국은 유전생산에 별도의 세금을 부과하지 않는다. 이는 석유매출에 별도의 세금을 부과하며 (“Petroleum revenue tax”), 유전관련매출에서 관련비용을 차감한 이익에 부가적인 과세 (“Supplemental corporate tax”)를 하는 영국이나 석유 석유관련 프로젝트에서 발생하는 이익에 과세 (“Petroleum resource rent tax”)하는 호주와 대비된다. 즉, 미국은 유전활동에서 발생하는 이익은 기본적인 법인세체계 안에서 과세가 이루어진다.

미국의 유전관련 세법 체계에서 광구(“Property”)에 대한 정확한 이해가 필요하다. 감모상각공제금액을 구하던지, 무형자산 탐사비용공제를 계산한다던지 혹은 광구처분에서 비롯되는 손익을 결정할 때, 거의 대부분의 유전관련활동이 광구단위로 분석되기 때문이다.

1. 조광권(“Leasehold”)

유전광구의 취득원가는 일반적으로 조광권으로 명명된다. 세법 목적을 위해 조광권은 자본화되어야 하는 모든 원가를 포함하며 그 예로는 광물권취득대가, 리스보너스, 활동개시연기비용, 관리비용, 상각 시작전의 지질학 및 지구물리학적 비용 등이 있다. 만약 유전활동이 생산적이면 자본화되었던 조광권 취득금액은 광구의 생산 내용연수에 걸쳐 감모공제를 통해 회수 가능해진다. 만약에 해당 광구가 리스기간의 만료, 무산출유정 등 이유로 가치 없다고 판단되면 해당광구가 가치 없다고 판단되는 연도에 조광권 취득원가에 대해 공제신청을 해야 한다.

2. 지질학 및 지구물리학적 비용 (“Geological and Geophysical Costs”)

상각전의 지질학 및 지구 물리학적비용은 상각전에는 일반적으로 조광권취득원가의 일환으로 자본화된다. 취득과 관련없는 비용은 비용이 지출되거나 발생한 연도에 공제된다. 현행법규는 2005년 8월 이후에 해당되는 과세연도에 지불되거나 발생한 비용을 반년제도(“Half year convention”)에 따라 2년

16) (“Petroleum Accounting Principle”, Procedures and Issues 7th Edition, PwC, 2011)

에 걸쳐 상각하도록 하고 있다. 하지만, 비록 지질학 및 지구물리학적 비용이 2007년 12월 19일 이후에 지출되었거나 발생된 경우라 하더라도 그 비용이 주요 대규모생산업체(“Major integrated oil company”)에 의해 발생된 경우 상각기간은 7년을 적용하도록 하고 있다.

과세목적을 위하여 유전광구 개발에서 발생하는 원가는 일반적으로 무형자산 탐사 및 개발비용(“Intangible drilling and development costs”)과 유형자산 장치비용(“Tangible equipment costs”)으로 구분되는데 구별방법에 따라 과세방법이 크게 달라지게 되므로 정확한 분류가 매우 중요하다.

3. 무형자산 탐사 및 개발비용(“Intangible drilling and development costs”)

무형자산 탐사 및 개발비용은 잔존가치가 없으며 유전생산을 위해 탐사하거나 유정을 준비하는데 필요한 비용을 말한다. 당 비용은 대개 유정을 탐사하는 하나의 커다란 비용항목인데 유정을 탐사하고, 유정을 탐사하기 위해 지질을 조사하고, 터널을 만들고, 도로 정리 및 배수, 유정탑, 파이프라인 및 기타 물리적인 구조물을 조립하는 데 드는 인건비, 연료비, 수선비, 소모품비 등이 그것들이다.

미국의 유전광구에 권리를 소유하고 있는 납세자는 무형자산 탐사 및 개발비용을 자본화해야 할지 아니면 비용회할지 여부를 선택해야 한다. 그 선택은 해당 납세자가 무형자산 탐사 및 개발비용을 지불하거나 발생시키는 첫 해에 이루어져야 하며, 이후에 변경이 불가능하다. 거의 대부분의 경우에 납세자는 무형자산 탐사 및 개발비용을 비용화하고 있다. 비용화하지 않기로 선택한 납세자는 관련비용을 조광권 계정별로 배분하고, 감모과정을 통해 관련비용을 비용화할 수 있다.

대규모생산업체(“Integrated oil and gas companies”)의 경우 무형자산 탐사 및 개발비용의 70%까지만 비용화할 수 있으며 나머지 30%에 해당하는 비용은 우선 자본화한 후 비용이 지불되거나 발생한 월부터 시작하여 60개월에 걸쳐 상각할 수 있다.

앞에서 언급하였듯이 유정관련비용을 무형자산 탐사 및 개발비용 혹은 유형자산 장치비용으로 분류여부는 유전관련회사에 중요한 이슈이다. 이는 조인트벤처 운영자에게도 중요한 이슈인데, 조인트벤처 운영자가 파트너 업체에 비용을 청구할 때의 비용분류가 조인트벤처의 모든 파트너들의 비용분류에도 영향을 미치기 때문이다.

4. 무산출유정비용(“Dry Hole Cost”)

만약에 유정이 생산성이 없다고 발견되는 경우 관련개발비용은 무산출유정비용으로 비용화되어야 한다. 해당 유정이 가치없다고 판단되는 타이밍이 종종 이슈가 되므로 광구소유자는 가치없다고 판단되는 사건을 파악하는 것이 중요하다. 예를 들면, 무산출유정이 발견되었다 하더라도 그 이후에 활동개시연기 비용이 지급되었다거나 추가적인 탐사 및 개발작업이 이루어졌다면 해당유정은 가치가 없는 자산으로 받아들여지지 않아 세법상 비용으로 인정을 못 받을 수도 있다.

5. 유형자산 장치비용(“Tangible equipment costs”)

잔존가치가 있는 장치구입원가는 유형자산 장치비용에 기록된다. 여기에는 생산 케이싱, 유정 장치, 탱크, 펌프, 분리기 및 기타 기계 등 취득비용이 포함된다. 일반적으로 세법은 유형자산 장비비용으로 분류할 수 있는 비용에 대해 정의하고 있다. 유형자산 장치 설치비용은 회계적으로 무형자산과 동일하게 처리되므로 회계적으로는 그 구분이 중요하지 않을 수 있으나, 세법상으로는 다르게 세액에 영향을 미칠 수 있으므로 유·무형자산의 분류에 주의가 필요하다 하겠다.

유형자산 장치비용은 자본화되고 자산의 내용연수에 걸쳐 감가상각을 통해 비용화된다. 미국국세청(“Internal Revenue Service; IRS”)은 모든 종류의 유형자산에 대해 내용연수를 정하고 있으며 현행 법에 의하면 대부분의 유형자산의 내용연수는 7년이다. 현재 혹은 이전에 인디언 보호지역에 위치한 장치에 대해서는 일반적인 감가상각이 허용하는 수준보다 현저하게 짧은 내용연수를 사용하여 감가상각을 허용하고 있다. 이러한 대부분의 자산들은 오클라호마주에 위치해 있다.

때때로 감가상각규정은 유형자산 투자를 장려하기 위해 수정되었다. 이러한 예로는 보너스 감가상각(“Bonus depreciation”)규정이 있으며 유형자산 구입연도에 구입원가의 50%를 세무상 비용으로 인정해주는 제도이다. 이 규정은 2001년에 경기부양을 위해 발효되었으며 2005년 카트리나 허리케인, 2008년 금융위기, 2011년 9/11사건 등 이후 투자장려를 위해 일몰이 꾸준히 연장되어왔다.

6. 감모공제제도(“Capital Allowance”)¹⁷⁾

유전광구는 사용에 따라 완전소모되는 특성상 소모성자산이다. 미국 세법은 유전광구의 소유자에게 보유자산의 한도까지 감모공제(“Depletion decution”)혜택을 주고 있다. 감모공제를 계산하는 방식에는 원가감모방법(“Cost depletion)과 비율감모방법(“Percentage depletion) 등 두가지가 있다. 원가감모방법은 총예상생산량 중 당기생산량에 해당하는 비율을 유형자산원가에 곱해 산출되는 금액을 세법상 비용으로 인정해준다. 한편 비율감모방법은 미국국내광구에서 발생하는 총수익의 일정비율만큼 비용으로 인정해주는 제도이며 현재 15%가 적용되고 있다. 해당산출비용은 해당광구의 과세대상이익이 한도이다. 공제가능비용은 원가감모방법과 비율감모방법중 큰 금액을 적용하도록 하고 있다. 한번 광구의 잔존가액이 0이 되면 원가감모방법은 사용되지 못하지만 광구가 유전을 생산하는 한 비율감모방법에 의한 감모비용은 공제가능한 것이 특징이다. 비율감모방법은 미국국내에 존재하는 광구에만 적용되며 유전개발과 정유를 동시에 하는 기업 및 일 500배럴 이상의 석유를 생산하는 기업에게는 적용되지 않는다.¹⁸⁾

감모상각제도는 위험성이 높은 산업에 투자를 촉진하기 위해서는 혜택이 필요하다는 논리적 바탕위에 만들어졌다. 즉, 리스크가 높은 사업에 지속적인 탐사비용의 지출에 대비하고 탐사활동을 촉진하기 위해 탐사준비금을 미리 적립하고 동시에 신평구탐사비의 일정액을 소득공제혜택을 주는 제도이다. 미국, 캐나다 등 석유개발선진국들은 오래전부터 해외에너지개발투자준비금제도를 상시법으로 채용해 왔으며¹⁹⁾ 일본에서는 1965년부터 이 법이 제정되어 2004년에 폐지되었다.²⁰⁾ 장기간 유가하락으로 인해 그동안 투자해왔던 해외유전의 수익성에 의구심이 제기되고, 해외자원개발 예산이 축소된 현 시점에 석유와 천연가스 산업이 커다란 위험을 수반할 뿐만 아니라 국가 방위를 위해서라도 안정된 원유공급이 매우 중요하다는 점을 상기하고 해외에너지 개발투자준비금제도 도입방안을 재고함으로써 다시 한번 장기적이고 종합적인 계획을 수립할 필요가 있다 하겠다.

17) (“Federal Tax Course p.277”, Linda M. Johnson, 2009)

18) (“Publication 535: Business Expense”, IRS)

19) (“Oil and Gas taxation in USA and Canada”, Deloitte, 2013)

20) (“국내 광업개발계획 수립연구”, 한국지질자원연구원, 2006)

Ⅶ. 결론

미국 에너지정보국에 따르면 2014년 아시아에서 두번째로 가장 많은 오일을 소비하는 나라는 중국에 이어 일본이었으며 2014년 일 4.3백만배럴을 소비하였다. 세계적으로 일본은 미국과 중국에 이어 가장 많이 오일을 소비하였다. 2014년 우리나라는 일일 약 2.4백만 배럴의 오일 및 컨덴세이트를 소비함으로써 세계 10위권의 소비국가가 되었다. 이러한 국내의 자원소비율의 상승에 대응하고, 자원수입에 따른 경제적, 정치적, 지리적 등 위험을 낮추기 위하여 한국과 일본 등 아시아국가들은 해외자원개발투자에 적극적인 모습을 보여왔다. 하지만 2014년 연말부터 유가는 하락하기 시작하여 지금은 그 당시 대비 50%이상 유가가 근 1년간 하락한 상태가 지속되고 있다. 우리가 눈여겨보아야하는 사실은 이러한 현상에 대해 자원빈국인 일본과 한국의 대응은 사뭇 다르다는 점이다.

올해 8월, 일본의 경우 우리나라 산업부에 속하는 경제산업성이 2016 회계연도의 해외석유개발 지원 예산으로 역대 최대인 748억 엔을 요구했으며 이는 금년 예산(485억 엔) 대비 무려 54% 증액한 금액이라고 밝혔다. 일본 경제산업성 측은 최근 저유가로 산유국과 국영석유회사 등이 심각한 어려움을 겪고 있어 앞으로 광구분양을 비롯한 자산취득기회가 확대될 수 있을 것으로 기대하고 있으며, 중동·러시아·아프리카·북미 등으로 대상을 확대할 계획이라고 설명했다.

한편 우리나라는 최근 산업통상자원위원회에서 발표한 내년도 예산안을 보면 성공불용자 예산은 2015년 1438억원에서 100억원으로 대폭 삭감되었다. 성공불용자 제도는 성공한 사업이 부담하는 특별 부담금으로 실패한 사업의 용자원리금을 회수하는 방식으로 일본의 제도를 벤치마킹하여 1984년 처음 도입된 것이다. 이와 같이 우리나라는 우리와 여건이 유사한 일본의 정책을 따라 해외자원개발을 장려하기 위한 제도를 뒤늦게 도입하였으나 장기적인 관점에서 제도가 보완되지 못하고 일몰된 경우가 적지 않다. 일본보다 늦게 도입되었으나 먼저 일몰된 해외투자 손실준비금제도도 마찬가지다.

본 연구를 요약하면, 법인세법 제57조 “간주외국납부세액공제”를 보완하여 현실적으로 해외자원개발 투자 배당소득에 대한 법인세의 면제를 가능케 하는 조특법 제22조는 지속적인 일몰기한 연장이 이루어져 할 것으로 판단된다. 조특법 제25조 해외자원개발 설비투자 세액공제는 외국법인을 통한 투자환경 및 투자설비의 적용범위에 대한 검토가 이루어져 실질적으로 개발설비투자에 대한 장려가 이루어져야 할 것이다. 배당소득세가 감면혜택과 관련된 조특법 91조의 6에 대해서는 공기업만으로는 자원공급의 안정성을 높이는데 한계가 있음을 인지하고, 일반투자자들이 지속적으로 관심을 가질 수 있도록 다양한 지원이 요구된다. 최근 손자회사를 간접외국납부세액공제대상에서 제외한 법인세법 제57조의 2에 대해서는 지주회사를 통한 투자의 장점 및 미국, 일본의 사례를 검토함으로써 국제적시각에서 공평과세가

될 수 있도록 제도개선이 요구되겠다. 또한 대기업에 의한 해외자원개발집중비판을 받으며 2013년 폐지된 조특법 제104조의 15 해외자원개발투자에 대한 세액공제에 대해서는 글로벌 해외자원개발현황을 참고하여 대기업에 의한 해외자원개발집중은 고도의 리스크가 수반되고, 규모경쟁력을 확보해야 하는 산업특성상 필수불가결한 현상임을 고려해야 할 것으로 보인다. 마지막으로 위험성이 높은 산업특성상 지속적이고 장기적인 계획아래 해외자원개발을 추진하기 위해서는 미국, 캐나다 등 석유개발선진국이 적용하고 있는 감모상각제도를 응용하여 해외에너지 개발투자준비금제도 도입방안에 대한 재고가 필요하다 하겠다.

참고문헌

- “2013년도 석유산업 환경 및 정책방향”, 산업통상자원부, 2013)
- “해외자원개발금융”, 한국금융연수원, 2011
- 정부예산 2016, 기획재정부, 2015
- “해외자원개발 조세특례제도의 개선 방안에 관한 연구”, 삼일회계법인, 2012)
- “2014년 세법개정 후속 시행령 개정안”, 기획재정부, 2014)
- “Oil Titans: National Oil Companies in the Middle East”, Valerie Marcel, 2005)
- “The fossil fuel bailout: G20 subsidies for oil, gas and coal”, Oil Change International (OCI) and the Overseas Development Institute (ODI), 2014).
- “세제 개정 (조세특별조치법) 요구사항”, 일본 법제처, 2014)
- “일본 정보 법령 조회 웹사이트”, <http://www.e-gov.go.jp/>)
- “일본 영문 법령 조회 웹사이트” <http://www.japaneselawtranslation.go.jp/?re=02>)
- “해외 투자 등 손실 준비금” 개정사항, 일본 법제처, 2014
- “해외에너지개발 활성화를 위한 산업계 의견”, 전국경제인연합회 등, 2004)
- “해외 투자 등 손실 준비금” 개정사항, 일본 법제처, 2014
- “No. 5454 환경 관련 투자 촉진 세제”, 일본 법제처, 2014)
- “미국·일본의 해외진출기업에 대한 과세제도 현황 및 시사점”, 한국조세연구원, 2009)
- “Petroleum Accounting Principle, Procedures and Issues 7thEdition,PwC,2011)
- “Federal Tax Course p.277”, Linda M. Johnson, 2009)
- “Publication 535: Business Expense”, IRS)
- “Oil and Gas taxation in USA and Canada”, Deloitte, 2013)
- “국내 광업개발계획 수립연구”, 한국지질자원연구원, 2006)