

## 문화콘텐츠 사업자의 외국납부세액공제제도 개선방안

이 동 식\*

### 〈국문초록〉

우리나라에서 제작된 영화, 드라마, 음악, 웹툰, 게임 등의 문화콘텐츠가 전 세계인들의 주목을 받고 있다. 이러한 현상은 2000년 초반까지만 해도 상상조차 쉽지 않았다. 당시 국내 제작 문화콘텐츠는 대부분 국내소비용이었다고 해도 과언이 아니었다. 문화콘텐츠의 국가간 거래와 관련한 이슈들은 일단 거래형태의 경우 대부분 선진국의 것들을 우리가 수입하여 소비하는 형태이었고 국내적으로는 어떻게 하면 국내문화콘텐츠가 최소한으로라도 존립할 수 있도록 해 줄 것인가 하는 것에 방점이 있었다. 그러한 과거를 생각하면 현재의 변화는 매우 놀라운 사정이다. 문화콘텐츠는 2016년부터 2020년까지 수출액 연평균증가율이 18.7%로 아주 좋은 성장세를 보이고 있다.

콘텐츠 수출은 그로 인한 자체적 수익 이외에도 다양한 파급효과를 초래하고 있다. 우리나라의 경우 내수시장 자체가 협소하여 규모의 경제가 크게 작동하는 문화콘텐츠분야가 성공할 수 있기 위해서는 세계시장을 상대로 하는 영업활동이 앞으로 필수적이다. 이러한 것이 가능하도록 하는 것이 바로 콘텐츠수출이라고 할 수 있다. 그래서 입법자도 문화콘텐츠의 해외수출을 촉진하는 다양한 조치를 할 수 있는 법률적 근거를 마련하고 있다. 심지어 「콘텐츠산업 진흥법」은 이를 위해 다양한 재정지원 이외에도 조세감면조치를 할 것을 명령해두고 있는 상황이다. 전반적인 사회적 요구가 이리함에도 이 글에서 언급한 것처럼 콘텐츠사업자가 콘텐츠를 해외에 수출하는 경우 외국납부세액공제를 제대로 받을수가 없어서 수출을 하는 경우 이중적인 조세부담을 하고 있는 경우가 있다. 수출업자의 외국납부세액공제는 다른 세액공제와 달리 기납부세액공제의 성격을 가지고 있으므로 수출촉진을 위해서는 가능한 한 충분히 공제를 해야 한다. 그럼에도 불구하고 현재와 같은 상황이 발생한다는 것은 어느모로보나 납득하기 어렵다. 이 글은 이러한 문제가 발생하는 배경을 설명하고 그러한 문제를 해결하는 방안으로 어떤 것들이 있을 수 있으며 그 중 어떤 방법이 가장 현실적으로 타당한지에 대한 나름의 의견을 제시해 보았다. 향후 콘텐츠산업에 대한 국가적 지원책을 마련하는 과정 중에 참고가 되어져 불합리한 제도가 개선될 수 있는 계기가 될 수 있기를 기대해 본다.

주제어 : 문화콘텐츠, 문화콘텐츠수출, 문화산업, 외국납부세액공제, 문화콘텐츠유통

• 투고일 : 2023.01.02. / 심사일 : 2023.01.24. / 게재확정일 : 2023.01.24.

\* 전 (사) 한국문화예술법학회 회장, 경북대학교 법학전문대학원 교수/법학연구원 연구위원

## I. 시작하면서

지난 몇 년간 영화, 드라마, 음악, 웹툰 등 우리나라의 문화콘텐츠가 해외시장에서 큰 인기를 끄는 일이 자주 있었다. 최근에는 2021년 넷플릭스에서 큰 인기몰이를 했던 드라마 오징어게임이 전 세계 방송계에서 시상하는 상 중 가장 권위 있는 상으로 불리는 에미상(E Emmy Award)<sup>1)</sup> TV 드라마부분에서 감독상, 남우주연상 등 총 6개부문에서 수상하여 큰 화제가 되기도 하였다. BTS, Black Pink와 같은 한국 뮤지션들의 음악이 미국 등 해외에서 큰 인기몰이를 한다는 보도는 이제 크게 놀라운 일이 아니게 되었다.

이러한 현상은 2000년 초반까지만 해도 상상조차 쉽지 않았다. 당시 국내 제작 문화콘텐츠는 대부분 국내소비용이었다고 해도 과언이 아니다. 문화콘텐츠의 국가간 거래와 관련한 이슈들은 일단 거래형태의 경우 대부분 미국 등 선진국의 것들을 우리가 수입하여 소비하는 형태이었고 우리나라는 영화의 스크린쿼터제도처럼 어떻게 하면 그나마 최소한이라도 우리나라의 자체적 문화콘텐츠 제작시장을 고사시키지 않고 유지할 수 있을지를 고민하는데 집중되어 있었다. 그런 과거를 고려할 때 현재와 같은 반전이 있다는 것은 여러 모로 시사하는 바가 크다고 할 것이다. 그런데 이러한 상황이 앞으로도 지속될 수 있을지는 누구도 장담할 수 없는 문제이다. 사실 지금까지의 성과들은 국가의 체계적인 지원에 힘입은 바가 아니라 관계자들의 개인적 역량에 힘입은 바가 크다. 이러한 점을 고려하면 현재의 상황은 갑작스럽게 반전될 여지가 적지 않은 측면이 있다. 우리 사회가 문화콘텐츠의 제작과 유통에 좀 더 제도적 지원에 관심을 가져야 하는 이유가 바로 여기에 있다고 할 것이다.

이 글은 이러한 측면에서 현재 문화콘텐츠의 유통, 특히 해외수출과 관련하여 콘텐츠사업자가 직면한 이슈 가운데 세제적 측면을 주목하였다. 문화콘텐츠사업자의 세제적 이슈에도 다양한 것들이 존재할 수 있다. 하지만 이 글은 지면의 제한상 외국납부세액공제제도, 그 중에서도 국내법상 내국법인인 문화콘텐츠(유통)사업자가 콘텐츠를 해외에 수출하여 그 나라에서 발생한 수익에 대

1) 엄밀하게 에미상은 한 개의 시상식이 아니고 프라임타임 에미상, 데이타임 에미상, 스포츠 에미상, 뉴스·다큐멘터리 에미상, 국제 에미상 등등 여러 개가 존재하며 그 상을 주최하는 단체도 다르다. 이 상들은 모두 방송프로그램을 그 대상으로 하는데 방송프랜이 워낙 개성이 다른 다양한 장르로 구성이 되다보니 그것을 하나의 시상식에서 다루는 것이 적절치 않아 분야를 나눈 것이라고 한다. 이 중 오징어게임이 시상한 에미상은 프라임타임 에미상이다. 일반적으로 에미상이라고 하며 이 시상식을 의미하는데 이 상은 황금시간대에 편성된 프로그램을 그 대상으로 한다.

해 원천지국에서 원천징수당한 세금 상당액을 국내 법인세법상 세액공제하는 제도(직접 외국납부세액공제)에 한정하여 논의하고자 한다<sup>2)</sup>. 이러한 문화콘텐츠사업자의 외국납부세액공제제도가 현재 어떤 측면에서 문제가 있으며 이 문제점을 어떤 방식으로 해결하는 것이 바람직한 지에 대해 고민해보는 것이 이 글의 목적이다.

## II. 문화콘텐츠사업에 대한 이해

### 1. 의의

문화콘텐츠라는 단어는 “문화”와 “콘텐츠”가 결합된 것으로 콘텐츠의 일종이다. 콘텐츠는 “부호·문자·도형·색채·음성·음향·이미지 및 영상 등(이들의 복합체를 포함한다)의 자료 또는 정보”로 정의되고 있다<sup>3)</sup>. 이러한 콘텐츠는 그 대상에 따라 문화콘텐츠 외에도 교육콘텐츠, 법률콘텐츠, 의료콘텐츠, 종교콘텐츠 등 다양한 것들이 존재할 수 있다. 어떤 콘텐츠를 문화콘텐츠로 분류하기 위해서는 “문화”라는 개념이 정의되어야 하는데 이것이 사실 쉽지 않다<sup>4)</sup>. 문화를 흔히들 예술과 동의어로 이해하기도 한다<sup>5)</sup>. 그러나 문화는 적어도 제도적 지원대상을 의미하는 예술개념보다 훨씬 더 넓은 개념으로 이해해야 한다<sup>6)</sup>. 문화콘텐츠를 정의하는 실정법적 근거로는 「문화산업진흥 기본법」

2) 문화콘텐츠사업자가 개인인 경우 관련 법이 법인세법이 아니라 소득세법이 될 뿐 전개되는 내용은 거의 동일한 실정이다.

3) 「콘텐츠산업 진흥법」 제2조 제1항 제1호.

4) 어떤 이는 문화라는 것이 너무나 다양하게 이해될 수 있으므로 이러한 문화를 정의하는 것은 어리석은 시도라고도 한다. 다양한 문화에 대한 정의에 대해서는 참고, 장기범, “문화의 정의와 특성에 기반한 문화교육의 내용과 방법”, 「문화예술교육연구」(제5권 제2호), 2010.8, 한국문화교육학회, 22면 이하.

5) 실정법적으로는 사실상 예술을 지칭할 때 “문화예술”이라는 단어를 사용하는 경우가 많다. 이때 문화예술에는 문학은 포함되지 않는다. 예컨대 예술진흥법의 명칭이 「문화예술진흥법」이고 문학진흥을 위해서는 「문학진흥법」이라는 별도의 법률이 존재한다.

6) 제도적 지원대상으로서의 예술의 범주는 「문화예술진흥법」 제2조 제1호에 따라 미술(응용미술을 포함한다), 음악, 무용, 연극, 영화, 연예(演藝), 국악, 사진, 건축, 어문(語文), 출판 및 만화로 한정된다. 하지만 문화콘텐츠의 대상으로서 문화에는 예컨대, 게임도 포함이 되는 것으로 이해된다. 문화의 개념 정의 중 예컨대, UNESCO는 2011년 문화를 한 사회 또는 사회적 집단의 독특한 영적, 물질적, 지적, 정서적 특징의 집합으로 예술과 문학 이외에도 생활양식, 함께 사는 방법, 가치체계, 전통과 믿음도 포함하는 것으로 정의한 바 있다(<https://cit4vet.erasmus.site/module-1-the-concept-of-culture/5/>, 2022.12.12. 최종접속).

을 들 수 있다. 이 법에서는 문화콘텐츠를 “문화적 요소가 체화된 콘텐츠”로 정의하고 있다<sup>7)</sup>. 그 법에서는 그러한 문화콘텐츠의 대표적인 경우로 영화·비디오, 음악·게임, 출판·인쇄·정기간행물, 방송영상물, 문화재, 만화·캐릭터·애니메이션·에듀테인먼트를 언급하고 있다<sup>8)</sup>. 문화적 요소가 체화된 디지털콘텐츠를 디지털문화콘텐츠라고 한다<sup>9)</sup>. 이러한 문화콘텐츠는 인간의 삶에 있어서 매우 중요한 위치를 차지한다. 특히, 사회가 선진화되고 개인들의 개성의 중요성이 강조되어지는 사회가 될수록 사람들이 스스로 문화콘텐츠를 제작하려는 욕구도 증가하고 이를 소비하려는 움직임도 커지게 된다<sup>10)</sup>. 최근에는 세계적으로 문화콘텐츠의 제작·유통·이용이 디지털화 등과 같은 기술혁신과 결부되면서 그 방법들이 급변하고 있고 시장도 급속히 성장하는 추세이다<sup>11)</sup>.

과거에는 이러한 문화콘텐츠의 제작·유통·이용이 단순한 개인적 동기에 머무르는 경우가 많았지만 최근에는 이러한 활동이 경제적으로 매우 중요한 산업으로 성장하였다. 이러한 산업을 “콘텐츠산업”이라고도 하고<sup>12)</sup> “문화산업”이라고도 부른다<sup>13)</sup>. 이 산업들은 21세기에 그 어떤 분야보다도 급속하게 성장하고 있는 추세이다. 특히, 문화콘텐츠가 디지털기술의 발전과 결합하면서 성장세가 더욱 가팔라지고 있는 추세이다. 그리고 이러한 문화콘텐츠를 제작·유통하는 등의 경제활동을 영위하는 자를 문화콘텐츠사업자라고 한다<sup>14)</sup>.

## 2. 시장현황

2020년 기준 문화산업의 국내 매출액 규모는 약 128조 수준이다. 당해 연도

- 
- 7) 「문화산업진흥 기본법」 제2조 제4호.
  - 8) 「문화산업진흥 기본법」 제2조 제1호.
  - 9) 예컨대, 웹툰은 만화가 디지털화된 것이 되므로 디지털문화콘텐츠의 일종이 된다. 「문화산업진흥 기본법」 제2조 제6호.
  - 10) 문화콘텐츠는 상상력과 창의력을 바탕으로 하여 인간의 감성을 표현한다. 사람들은 문화콘텐츠를 통해 때에 따라서는 감정을 스스로 치유하기도 하고 또 상황에 따라서는 더 풍부하게 하도록 만드는데 도움을 받는다.
  - 11) 이병희·문제철, 「문화콘텐츠산업의 현황과 과제」, 한국은행, 2009, 1면.
  - 12) 「콘텐츠산업진흥법」 제2조 제2호.
  - 13) 「문화산업진흥기본법」 제2조 제1호에서는 문화산업을 “문화상품의 기획·개발·제작·생산·유통·소비 등과 이에 관련된 서비스를 하는 산업”이라고 정의하고 제2호의2에서는 “예술성·창의성·오락성·여가성·대중성(이하 “문화적 요소”라 한다)이 체화(體化)되어 경제적 부가 가치를 창출하는 유형·무형의 재화(문화콘텐츠, 디지털문화콘텐츠 및 멀티미디어문화콘텐츠를 포함한다)와 그 서비스 및 이들의 복합체”를 “문화상품”으로 정의하고 있다.
  - 14) 「콘텐츠산업진흥법」 제2조 제5호.

국내총생산(GDP) 1,941조의 약 6.6%에 해당하는 금액이다. 매출액 비중은 방송이 17.1%, 출판이 16.9%, 지식정보분야가 15.1%, 게임이 14.7%순이다. 2016년부터 2020년까지 국내시장에서 문화산업의<sup>15)</sup> 연평균 성장률은 4.9%이다. 이는 우리나라 전체의 잠재성장률이 2%대인 점을 고려할 때 평균보다 높은 수준이다. 특히 전년대비 증가율을 보게 되면 코로나 바이러스로 인해 영화와 음악시장처럼 크게 위축되어진 분야도 존재하지만 게임은 21.3%, 만화는 14.7% 등 큰 폭으로 성장하였다.

〈표 1〉 국내 문화콘텐츠산업 매출액 현황

단위: 백만 원, %

구분	2016년	2017년	2018년	2019년	2020년	비중	전년대비 증감률	연평균 증감률
출판	20,765,878	20,755,334	20,953,772	21,341,176	21,648,849	16.9	1.4	1.0
만화	976,257	1,082,228	1,178,613	1,337,248	1,534,444	1.2	14.7	12.0
음악	5,308,240	5,804,307	6,097,913	6,811,818	6,064,748	4.7	△11.0	3.4
영화	5,256,081	5,494,670	5,889,832	6,432,393	2,987,075	2.3	△53.6	△4.9
게임	10,894,508	13,142,272	14,230,224	15,575,034	18,885,484	14.7	21.3	14.7
애니 메이션	676,960	665,462	629,257	640,580	553,290	0.4	△13.6	△4.9
방송	17,331,138	18,043,595	19,762,210	20,843,012	21,964,722	17.1	5.4	6.1
광고	15,795,229	16,413,340	17,211,863	18,133,845	17,421,750	13.6	△3.9	2.5
캐릭터	11,066,197	11,922,329	12,207,043	12,566,885	12,218,076	9.5	△2.8	2.5
지식 정보	13,462,258	15,041,370	16,230,992	17,669,282	19,373,367	15.1	9.6	9.5
콘텐츠 솔루션	4,583,549	4,851,561	5,094,916	5,360,990	5,635,230	4.4	5.1	5.3
합계	106,116,295	113,216,468	119,606,635	126,712,264	128,287,034	100.0	1.2	4.9

표 참조: 2021 콘텐츠산업백서(문화체육관광부)

국내 문화콘텐츠산업에 종사하는 사업체 수는 2020년 기준 총 99,551개이다. 그 중 음악산업 사업체수가 33,138개로 전체 사업체 수의 33.3%를 차지하고

15) “문화산업”의 범주가 문제될 수 있는데 문화체육관광부는 통계작성시 아래 표와 같이 이를 11개 분야로 분류하고 있다. 따라서 이 글에서는 통계수치 작성시 이러한 분류에 따라 문화산업을 이해하기로 한다.

그 다음이 출판산업으로 약 25,244개로 25.4%를 차지한다. 만화산업의 경우 6,144개, 영화는 916개, 게임은 11,541개 업체가 영업 중이다.

〈표 2〉 국내 문화콘텐츠산업 사업체 수 현황

단위: 개, %

구분	2016년	2017년	2018년	2019년	2020년	비중	전년대비 증감률	연평균 증감률
출판	25,452	25,829	24,995	25,220	25,244	25.4	0.1	0.2
만화	7,726	7,172	6,628	6,607	6,144	6.2	△7.0	5.6
음악	37,501	36,066	35,670	34,145	33,138	33.3	△2.9	3.0
영화	1,398	1,409	1,369	1,223	916	0.9	△25.1	△10.0
게임	12,363	12,937	13,357	13,387	11,541	11.6	△13.8	△1.7
애니 메이션	447	492	509	480	490	0.5	2.1	2.3
방송	957	1,054	1,148	1,062	1,070	1.1	0.8	2.8
광고	7,231	7,234	7,256	7,323	6,337	6.4	△13.5	△3.2
캐릭터	2,213	2,261	2,534	2,754	2,700	2.7	△2.0	5.1
지식정보	8,719	9,149	9,724	9,859	9,949	10.0	0.9	3.4
콘텐츠 솔루션	1,798	1,872	2,120	2,076	2,022	2.0	△2.6	3.0
합계	105,805	105,475	105,310	104,136	99,551	100.0	△4.4	△1.5

표 참조: 2021 콘텐츠산업백서(문화체육관광부)

국내 문화콘텐츠산업의 종사자 수는 2020년 기준 642,086명이다. 출판산업에 종사하는 인원이 185,444명으로 28.9%를 차지하여 그 비중이 가장 크다. 만화 산업에 종사하는 인원은 11,230명이며 비중은 1.7%이며, 음악은 65,464명으로 10.2%의 비중, 영화산업은 10,497명으로 1.6%, 게임산업은 83,303명으로 13.0%이다.

〈표 3〉 국내 문화콘텐츠산업 종사자 수 현황

단위: 명, %

구분	2016년	2017년	2018년	2019년	2020년	비중	전년대비 증감률	연평균 증감률
출판	185,001	184,794	184,554	185,270	185,444	28.9	0.1	0.1
만화	10,127	10,397	10,761	11,079	11,230	1.7	1.4	2.6
음악	78,393	77,005	76,954	77,149	65,464	10.2	△15.1	△4.4
영화	28,974	29,546	30,878	32,566	10,497	1.6	△67.8	△22.4
게임	73,993	81,932	85,492	89,157	83,303	13.0	△6.6	3.0
애니 메이션	5,142	5,161	5,380	5,436	5,472	0.9	0.7	1.6
방송	43,662	45,337	50,286	51,006	50,239	7.8	△1.5	3.6
광고	65,118	65,159	70,827	73,520	68,888	10.7	△6.3	1.4
캐릭터	33,323	34,778	36,306	37,521	36,505	5.7	△2.7	2.3
지식정보	80,396	82,470	86,490	89,286	93,182	14.5	4.4	3.8
콘텐츠 솔루션	27,374	28,268	29,509	30,655	31,863	5.0	3.9	3.9
합계	631,503	644,847	667,437	682,644	642,086	100.0	△5.9	0.4

표 참조: 2021 콘텐츠산업백서(문화체육관광부)

국내 문화콘텐츠사업자들의 해외수출액은 2020년 기준 119억 2,428만 달러이다. 이는 전년대비 16.3%가 증가한 것이다. 2016년부터 2020년까지 연평균 18.7%로 꾸준히 증가하는 추세이다. 수출비중이 가장 큰 것은 게임산업으로 전체 문화콘텐츠수출액의 68.7%를 차지하며 전년대비 23.1% 증가한 것이고 2016년부터 2020년까지는 연평균 25.7% 증가하였다. 출판산업은 전년대비 61.1%, 연평균 16.6%, 영화산업은 전년대비 43.0%, 연평균 5.4% 증가하였고 방송 역시도 전년대비 28.5% 증가하였으며, 연평균증감률은 13.9%에 해당한다. 문화콘텐츠산업 전 분야에 있어서 2016년부터 2020년까지 수출액 연평균증가율도 18.7%나 된다.

〈표 4〉 국내 문화콘텐츠산업 수출액 현황

단위: 명, %

구분	2016년	2017년	2018년	2019년	2020년	비중	전년대비 증감률	연평균 증감률
출판	187,388	220,951	248,991	214,732	345,960	2.9	61.1	16.6
만화	32,482	35,262	40,501	46,010	62,715	0.5	36.3	17.9
음악	442,566	512,580	564,236	756,198	679,633	5.7	△10.1	11.3
영화	43,894	40,726	41,607	37,877	54,157	0.5	43.0	5.4
게임	3,277,346	5,922,998	6,411,491	6,657,777	8,193,562	68.7	23.1	25.7
애니 메이션	135,622	144,870	174,517	194,148	134,532	1.1	△30.7	△0.2
방송	411,212	362,403	478,447	539,214	692,790	5.8	28.5	13.9
광고	109,804	93,230	61,293	139,083	119,935	1.0	△13.8	2.2
캐릭터	612,842	663,853	745,142	791,338	715,816	6.0	△9.5	4.0
지식정보	566,412	616,061	633,878	649,623	691,987	5.8	6.5	5.1
콘텐츠 솔루션	188,495	201,508	214,933	227,881	233,196	2.0	2.3	5.5
합계	6,008,063	8,814,442	9,615,036	10,253,881	11,924,284	100.0	16.3	18.7

표 참조: 2021 콘텐츠산업백서(문화체육관광부)

국내콘텐츠를 해외에 수출하는 방법과 관련해서는 직접수출이 69.4%, 간접수출이 30.6%이며 직접수출방법으로는 2020년 기준 해외 유통사를 접촉한다는 응답이 34.7%로 가장 높고 그 다음으로는 해외법인활용이 16.1%로 높다. 전년대비 증가율을 보면 해외법인활용방법이 9.4%p 증가하여 가장 큰 폭으로 증가하였다.

〈표 5〉 국내 문화콘텐츠 연도별 해외 수출방법

단위: %

해외수출방법		2016년	2017년	2018년	2019년	2020년	전년대비 증감(%p)
직접수출	해외전시 회 및 행사참여	21.9	21.9	21.8	21.1	9.7	△11.4
	해외유통 사접촉	26.5	27.1	29.7	32.2	34.7	2.5



	온라인해외판매	3.1	3.2	3.6	3.1	8.8	5.7
	해외법인활용	6.7	6.7	6.7	6.7	16.1	9.4
간접수출	국내에이전트활용	21.3	21.4	19.2	18.4	12.7	△5.7
	해외에이전트활용	19.1	18.5	18.9	18.4	17.9	△0.5
기타		1.4	1.3	-	-	-	-
합계		100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	-

표 참조: 2021 콘텐츠산업백서(문화체육관광부)

세계적으로는 미국의 콘텐츠시장 규모가 가장 크고 그 다음으로는 중국, 일본, 독일, 영국, 프랑스 순이고 우리나라는 7위에 해당한다<sup>16)</sup>. 전 세계시장에서 지식정보와 광고분야가 가장 큰 비중을 차지하지만 최근 비대면과정을 거치면서 게임과 웹툰부분을 중심으로 콘텐츠시장이 성장하는 과정이다<sup>17)</sup>.

### 3. 문화콘텐츠 유통의 법적 규율

문화콘텐츠를 소비자들이 이용하는 구조는 오프라인방식과 온라인방식의 유통으로 나눌 수 있다. 이 중 이 글에서 다루고자 하는 문화콘텐츠 수출은 오늘날 대부분 온라인방식으로 이루어진다. 문화콘텐츠를 온라인으로 제공하는 방식은 대부분 콘텐츠제공자가 온라인서비스제공자인 문화콘텐츠사업자와 퍼블리싱계약을 체결하고 이들을 통해 자신의 콘텐츠를 소비자에게 공급하고 이로 인해 발생한 수익의 일정 부분을 배분받는 방식으로 이루어진다.

이러한 문화콘텐츠의 유통과 관련한 법적 규율은 크게 당사자간의 계약에 의한 규율과 그 외 실정법에 의한 규율로 나눌 수 있다. 문화콘텐츠제작자와 콘텐츠사업자간의 이해관계 규율 등은 주로 계약에 의해 규율되어야 하고, 소비자보호, 저작권갈등, 이용자보호, 명예훼손 등 법적 책임에 대한 규율 등은 이를 규율하는 별도의 실정법에 의해 이루어져야 한다. 계약에 의한 규율의 경우 주로 콘텐츠제작자가 콘텐츠사업자에 비해 경제적으로 열악한 지위에 있는

16) 2020년 기준 미국이 8,446억 달러, 중국이 3,449억 달러, 일본이 1,943억 달러, 독일이 999억 달러, 영국이 971억 달러, 프랑스가 680억 달러, 우리나라가 598억 달러규모이다. 2021 콘텐츠산업백서, 문화체육관광부, 2022, 93면.

17) 2021 콘텐츠산업백서, 문화체육관광부, 2022, 91~92면.

점을 고려하여 그들을 보호하는 부분에 무게를 두고 있다. 이를 위해 정부는 표준계약서를 제작하여<sup>18)</sup> 사실상 모든 관련 계약을 그에 따르도록 하고 있다. 이러한 표준계약서에 따르면 콘텐츠제공자는 콘텐츠사업자에게 콘텐츠에 대한 유통 및 이용 등에 관한 모든 계약을 체결할 수 있는 권한을 부여하고 그 수익은 위탁자와 퍼블리셔가 약정한 비율(%)에 따라 분배하도록 하고 있다<sup>19)</sup>. 이때 정산금 산정기준은 퍼블리셔가 콘텐츠를 직접 판매한 경우에는 콘텐츠 판매대금 중 부가가치세 및 결제수수료를 제외한 금액으로 하고, 중개인의 중개서비스를 통하여 콘텐츠를 판매한 경우에는 중개인으로부터 지급받은 금액으로 하며, 위탁매매인의 위탁매매를 통하여 콘텐츠를 판매한 경우에는 위탁매매인으로부터 지급받은 금액으로 한다<sup>20)</sup>.

별도의 실정법을 통한 법적 규율로는 「콘텐츠산업 진흥법」, 「문화산업진흥 기본법」, 「저작권법」, 「정보통신 진흥 및 융합 활성화 등에 관한 특별법」(이하 “정보통신융합법”이라 한다), 「정보통신망 이용촉진 및 정보보호 등에 관한 법률」(이하 “정보통신망법”이라 한다), 「전자상거래에 있어서 소비자보호에 관한 법률」 등을 거론할 수 있다.

#### 4. 문화콘텐츠사업에 대한 지원제도

##### 1) 세제 이외의 지원

문화콘텐츠의 제작·유통·이용은 “콘텐츠산업”이라고도 불리고 “문화산업”이라고도 불리운다. 콘텐츠산업의 경우 「콘텐츠산업진흥법」 제3조의2 제1항에서 그리고 문화산업의 경우 「문화산업진흥기본법」 제3조 제1항에서 국가와 지방자치단체로 하여금 해당 산업의 진흥을 위하여 필요한 정책을 수립·시행할 책무를 부과하고 있다. 즉, 두 법률에 의해 문화콘텐츠의 유통 등은 모두 진흥대상 사업으로 규정되어 있다. 콘텐츠산업진흥과 관련해서는 「콘텐츠산업진흥법」이 「문화산업진흥 기본법」보다 우선 적용되므로<sup>21)</sup> 콘텐츠산업진흥법에서 어

18) 「정보통신 진흥 및 융합활성화 등에 관한 특별법」 제22조 제3항: “과학기술정보통신부장관은 디지털콘텐츠의 공정한 거래 및 유통질서를 확립하기 위하여 공정거래위원회, 문화체육관광부 및 방송통신위원회와 협의하여 디지털콘텐츠 거래에 관한 표준계약서를 마련하여 디지털콘텐츠사업자 및 사업자단체에 사용을 권장할 수 있다.”

19) 디지털콘텐츠(퍼블리싱) 표준계약서 표지. 과학기술정보통신부 홈페이지(<https://www.msit.go.kr>) 정보공개 코너의 “사전정보공표목록”중 2022. 3. 18. 작성된 “디지털콘텐츠 표준계약서 개정안”참조.

20) 디지털콘텐츠(퍼블리싱) 표준계약서 제28조.

21) 「콘텐츠산업진흥법」 제4조.

면 내용의 진흥책을 규정하고 있는지가 중요하다. 「콘텐츠산업진흥법」은 “콘텐츠제작 및 창업 활성화 지원, 중소 콘텐츠사업자 특별지원, 콘텐츠산업의 해외 진출 지원 등”을 지원이 필요한 분야로 명시적으로 언급하고 있다<sup>22)</sup>. 이 법에 근거한 다양한 지원방안을 단계별로 나누어 보면 기획 및 인큐베이팅지원, 제작지원, 국내외유통지원으로 나눌 수 있다. 지원사업을 기능별로 나누어 보면 금융·투융자지원, 인력양성, 인프라구축, R&D, 정책개발로 나눌 수 있다<sup>23)</sup>.

## 2) 세제적 지원

「콘텐츠산업진흥법」은 금융, 정책지원 등 위에서 언급한 다양한 비세제적 지원 이외에 다시 산업진흥을 위해 「조세특례제한법」, 「지방세법」 및 그 밖의 관련 세법에서 정하는 바에 따라 조세 감면 등 필요한 조치를 할 수 있음을 규정하고 있다<sup>24)</sup>.

현재, 「조세특례제한법」 등 세법에서 규정하고 있는 과세특례제도 중 직접적으로 문화콘텐츠산업을 그 대상으로 하는 것은 연구개발비 세액공제와 영상콘텐츠 제작비용에 대한 세액공제 정도이다<sup>25)</sup>. 연구개발비 세액공제의 경우 모든 기업이 그 대상이 되는 것이지만 문화콘텐츠사업자의 경우 일반연구개발비 세액공제 이외에도 게임콘텐츠 제작기술(학습·의료 등 분야의 기능성 게임 모델 개발 등 포함), 영화·방송 콘텐츠 제작기술, 애니메이션 콘텐츠 제작기술, 만화·웹툰 콘텐츠 제작기술에 대해서는 “미래 유망성 및 산업 경쟁력 등을 고려하여 지원할 필요성이 있다고 인정되는 기술”로 규정하여<sup>26)</sup> 좀 더 확대된 세액공제를 인정한다<sup>27)</sup>.

22) 「콘텐츠산업진흥법」 제3조의2 제2항.

23) 이처럼 단계별, 기능별로 구분한 여러 지원방안에 대한 소개는 참고, 최진호·권호영, “문화콘텐츠산업 지원정책 개선방안 연구”, 「한국언론정보학보」 통권 88호, 한국언론정보학회, 2018, 154면.

24) 「콘텐츠산업진흥법」 제18조 제1항.

25) 그 외에 창업중소기업에 대한 세제지원제도 등과 같이 간접적으로 콘텐츠산업에 종사하는 개인과 법인들도 그 혜택을 받을 수 있는 제도는 다수 존재한다. 임병인, 「콘텐츠기업 조세지원 제도개선 연구」, 한국콘텐츠진흥원, 2020, 54~55면; 박종수, “영상콘텐츠 산업의 활성화를 위한 세제지원 개선방안 연구”, 「조세논총」 제6권 제4호, 한국조세법학회, 2021, 54~65면.

26) 「조세특례제한법」 제10조 제1항 제1호, 「조세특례제한법 시행령」 제9조 제2항과 별표 7.

27) 이를 신성장원천기술 연구개발비라 한다. 일반연구개발비는 당기지출 연구개발비의 최대 25% 세액공제 혹은 전년대비 증가한 연구개발비의 최대 50% 중 큰 금액을 세액공제해 주는데, 신성장원천기술 연구개발비는 당기지출한 신성장 원천기술연구개발비의 최대 40%를 세액공제해 준다.

영상콘텐츠 제작비용에 대한 세액공제는<sup>28)</sup> 드라마, 애니메이션, 다큐멘터리 및 오락을 위한 방송프로그램과 영화제작을 위해 국내외에서 발생한 비용 중 대통령령으로 정하는 비용(이하 “영상콘텐츠 제작비용”이라 함)이 있는 경우 그 비용의 100분의 3(중견기업의 경우에는 100분의 7, 중소기업의 경우에는 100분의 10)에 상당하는 금액을 해당 영상콘텐츠가 처음으로 방송되거나 영화 상영관에서 상영된 과세연도의 사업소득에 대한 소득세 또는 법인세에서 공제해 주는 것이다<sup>29)</sup>.

### Ⅲ. 문화콘텐츠의 해외수출과 외국납부세액공제제도

#### 1. 개관

우리나라는 국내시장이 협소하므로 경제성장을 위해서는 모든 분야에서 수출을 통한 시장확대가 절실하다. 앞에서 소개한 바와 같이 문화콘텐츠는 2016년부터 2020년까지 수출액 연평균증가율이 18.7%로 아주 좋은 성장세를 보이고 있다. 특히, 문화콘텐츠는 규모의 경제가 크게 작동하는 분야이고 리스크가 큰 사업분야이므로 국내시장이 협소한 우리나라로서는 수출을 통한 콘텐츠 경쟁력강화가 절실한 상황이다<sup>30)</sup>. 특히, 문화콘텐츠의 수출은 문화콘텐츠 자체가 리스크가 크고 규모의 경제가 크게 작동하는 영역이라는 점 그리고 문화콘텐츠 수출시 다른 소비재 수출, 관광, 광고, 국가 브랜드 개선 효과 등 간접유발효과를 통한 경제적 부가가치 창출이 크게 이루어질 수 있다는 측면에서<sup>31)</sup> 수출의 중요성이 더 강조될 필요가 있다. 그래서 「콘텐츠산업진흥법」과<sup>32)</sup> 「문화

28) 이 특례는 2016년말 도입되었다. 이 특례가 도입된 배경에는 2016년 초 인기리에 방영된 “태양의 후예”라는 드라마의 성공이 자리하고 있다(박종수, 앞의 보고서, 64면). 이 드라마는 사전제작을 해서 우리나라와 중국에 동시 상영되었다. 당시 양국에서 높은 시청률을 기록하였고 그 후 일본, 미국, 필리핀 등 총 33국에 성공적으로 수출되었다. 이 드라마의 수출로 인해 직접적 경제효과 이외에도 자동차나 관련 소비재의 수출 등 간접적 경제효과도 큰 것으로 나타나자 국내에서의 영상콘텐츠제작을 적극 지원하기 위해 이 제도가 도입되었다.

29) 「조세특례제한법」 제25조의6.

30) 이병민, “디지털화에 따른 문화콘텐츠유통의 발전과 정책적 시사점”, 「한국개입학회 학술지」 제6권 제2호, 한국개입학회, 2006, 42면.

31) 김윤지, 「드라마 ‘태양의 후예’ 수출 파급 효과」(Vol. 2016-이슈-05), 한국수출입은행 해외경제연구소, 2016. 4, 6면.

32) 「콘텐츠산업진흥법」 제17조.

산업진흥 기본법」은<sup>33)</sup> 문화콘텐츠의 해외진출을 촉진하기 위해서 정부가 노력할 것을 당부하고 있다.

이처럼 국내에서 문화콘텐츠가 제작되어 해외에 수출되면 원천지국에서 해당 수익에 대해 원천징수를 하고 그 수익이 국내에 이전되면 무제한 납세의무자인 내국법인은 해당 수익을 각 사업연도의 소득에 포함시켜 다시 국내에서 법인세를 부담하여 결국 이중과세의 문제가 발생할 수 있다. 특히, 문화콘텐츠 사업자의 경우 해당 수익이 사업소득이 아니라 사용료소득으로 분류되어 조세조약에 따라 원천지국에서 10%~15%의 세율로 원천징수된다는 점에서 이중과세의 조정 필요성이 더욱 큰 특징이 있다.

## 2. 문화콘텐츠 해외수출의 구조

문화콘텐츠가 해외로 수출되는 방법은 다양할 수 있다. 이 글에서는 국내세법에 따른 외국납부세액공제 문제를 다루고 있는데 이처럼 문화콘텐츠사업자가 해외에 직접 납부한 법인세등에 대해 국내에서 외국납부세액공제를 받으려고 한다는 것은 해당 사업자가 국내에 사업장을 두고 있는 내국법인이며 그 기업이 전 세계에 문화콘텐츠를 수출하여 발생시킨 수익을 국내에 유입하여 국내 세법에 따라 법인세를 납부하고 있는 경우이다.

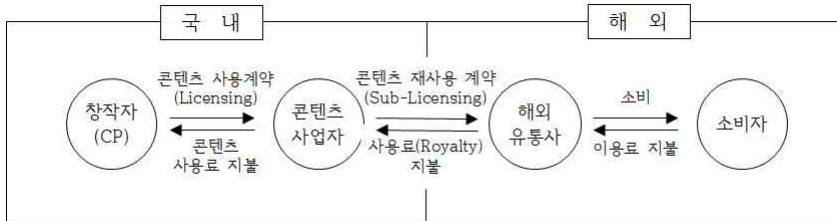
내국법인이 해외로 콘텐츠를 유통하는 거래구조는 2020년 기준 직접수출이 69.4%이고 간접수출이 30.6%이다<sup>34)</sup>. 직접수출은 대부분 다음과 같은 구조를 취하고 있다<sup>35)</sup>. 예술인 등 콘텐츠제공자(Contents Provider)들이 작품을 제작하여 이를 배포할 내국법인과 콘텐츠 배포계약을 체결한다(licensing). 이렇게 계약을 체결한 내국법인은 해외유통사와 콘텐츠 재사용계약을 체결하고(Sub-licensing) 해외유통사는 자신이 구축한 시스템으로 해외소비자들이 이를 이용하도록 하고 대가를 받는다. 이렇게 수령한 대가는 약정에 따라 해외유통사와 내국법인이 배분하고 국내배분 몫은 다시 콘텐츠제공자(CP)와 내국법인이 약정한 비율에 따라 콘텐츠사용료로 분배한다.

33) 「문화산업진흥 기본법」 제20조.

34) 2021 콘텐츠산업백서(문화체육관광부)

35) 2020년 기준으로 보게 되면 해외유통사를 통한 수출이 34.7%이고, 해외법인을 활용한 수출이 16.1%로 이 두 방법이 직접수출 방법 중 가장 비중이 크다.

〈그림 1〉 콘텐츠의 수출거래 구조



### 3. 원천지국에서의 과세

내국법인인 콘텐츠사업자가 해외유통사와의 약정에 따라 해외에서 문화콘텐츠를 유통시키고 그 수익을 두 회사간에 배분하게 되면 해당 국가에서는 해외유통사에 귀속되는 몫 뿐만 아니라 내국법인 몫에 대해서도 과세하게 된다. 이러한 수익은 콘텐츠사업자 본연의 사업활동에서 발생하는 수익이므로 사업소득이라고 봄이 타당하다. 사업소득의 경우 대부분 원천지국에서 원천징수를 하지 않는다.

하지만 이중과세방지조약이 적용되는 대부분의 국가에서는 이러한 소득을 사용료소득으로 과세한다<sup>36)</sup>. OECD와 UN의 모델조세조약에서의 “사용료”(royalty) 개념은 큰 틀에서 상당히 유사한데<sup>37)</sup> 그 중 OECD 모델조세조약상 개념정의에 따르면 사용료는 “영화필름을 포함하여 문학적·예술적·과학적 작품의 저작권, 특허, 상표, 디자인 또는 모형, 도면, 비밀공식 또는 비밀공정의 사용 또는 사용권에 대한 대가, 또는 산업적·상업적 또는 과학적 경험에 관한 정보의 대가로서 수취하는 모든 종류의 지급금”으로 정의되어 있다<sup>38)</sup>. OECD 모델조세조약에서는 사용료소득에 대해 거주지국에서만 과세권을 허용하고 원천지국의 과세권에 대해서는 규정하지 않고있는 반면 UN 모델조세조약에서는 원천지국의 과세권을 허용하고 있다<sup>39)</sup>. 우리나라가 체결하고 있는

36) 김명준, 「국제조세론」, 삼일인포마인, 2021, 569면: “사용료소득은 소득창출을 위해 사용되는 자산에 의한 특별한 배분규정으로서 사업소득 등 활동에 의한 배분규정보다 우선 적용된다”.

37) UN 모델조세조약에서의 사용료개념이 조금 더 넓게 규정하고 있는데, 여기서는 사용료를 “영화필름, 라디오 또는 TV방송용 필름·테이프를 포함하여 문학적·예술적·과학적 작품의 저작권, 특허·상표, 디자인 또는 모형, 도면, 비밀공식 또는 비밀공정의 사용 또는 사용권에 대한 대가, 또는 산업적·상업적 내지는 과학적 경험에 관한 정보의 대가로서 수취하는 모든 종류의 지급금”으로 정의하고 있다(UN 모델조세조약 제12조 제3항).

38) OECD 모델조세조약 제12조 제2항.

대부분의 이중과세방지조약에서는 원천지국의 과세권을 허용하고 있다. 미국과의 조약에서는 원천징수세율을 최고 10% 또는 15%로 규정하고 있고<sup>40)</sup> 일본과의 조약에서는 10%로 규정하고 있다<sup>41)</sup>.

#### 4. 국내에서의 이중과세조정제도

내국법인은 소득의 원천이 국내인지 해외인지를 불문하고 국내 법인세법에 따른 납세의무를 부담한다<sup>42)</sup>. 그런데 그 원천이 해외이고 사용료소득처럼 원천지국에서 해당 소득에 대해 원천징수가 이루어진 경우 하나의 소득에 대해 이중과세가 이루어진다. 이것을 조정해 주지 않으면 해외에서 발생하는 소득에 대한 과세상 불이익이 발생한다. 우리나라는 경제구조적으로 기업의 해외진출을 적극 장려할 수밖에 없는 실정이라 일찍부터 이러한 이중과세를 조정해 주기 위해 외국납부세액공제제도가 도입되어졌다. 이 제도가 처음 도입된 것은 1971. 12. 29. 법인세법 개정을 통해서이다<sup>43)</sup>. 처음에는 직접외국납부세액만 공제해 주었다. 그 이후 1986. 12. 26. 조세감면규제법 개정으로 간주외국납부세액 공제제도가 입법되었고<sup>44)</sup>, 1995. 12. 29. 법인세법 개정으로 간접외국납부세액 공제제도가 도입되었다<sup>45)</sup>. 외국납부세액을 공제받는 방법은 2020. 12. 22. 법인세법 개정 이전에는 손금산입방식과 세액공제방식 중 법인이 선택할 수 있었다. 하지만 현재는 세액공제방식만 가능하다. 단, 세액공제방식에 의한 공제한도를 초과하는 부분은 이월공제를 받는다. 이월공제기간 내에 공제받지 못하는 경우에는 공제기간 종료일 다음 날이 속하는 사업연도의 소득금액을 계산할 때 손금산입을 허용한다<sup>46)</sup>.

39) 사용료소득에 대한 원천지국과세권의 허용여부와 관련한 논의에 대해서는 참고, 김명준, 앞의 책, 567~568면.

40) 「대한민국과 미합중국간의 소득에 관한 조세의 이중과세 회피와 탈세방지 및 국제무역과 투자의 증진을 위한 협약」 제14조 제1항과 제2항.

41) 「대한민국과 일본국간의 소득에 대한 조세의 이중과세 회피와 탈세방지를 위한 협약」 제12조 제2항.

42) 법인세법 제3조 제1항.

43) 법인세법(법률 제2316호, 시행 1972. 1. 1.) 제24조의3.

44) 간주외국납부세액 공제제도는 처음 입법되었을 때에는 조세감면규제법에 규정되었다가 1994. 12. 22. 법인세법개정으로 법인세법으로 조문의 위치를 이동하였다.

45) 우리나라의 외국납부세액 공제제도 변천과정에 대해서는 참고, 이동건·신윤섭·김진현·조성문·강현구(이하 “이동건의 4인”), 「외국납부세액공제한도에 관한 연구」, 한국공인회계사회, 2021. 11, 16면 이하.

46) 법인세법 제57조 제2항 단서.

이 글에서 문제되는 직접외국납부세액공제의 경우 내국법인의 각 사업연도 소득에 대한 과세표준에 국외원천소득이 포함되어 있는 경우로서<sup>47)</sup> 그 국외원천소득에 대한 외국법인세액<sup>48)</sup> 세액공제방식으로 공제해주는 것이다. 해당 외국법인세액은 실제 납부한 금액 뿐만 아니라 납부하여야 하는 것도 공제대상이 된다. 세액공제는 아래 산식에 따른 한도 내에서만 가능하다. 국외사업장이 여러나라에 존재하는 경우 이러한 공제한도는 국가별로 구분하여 계산한다<sup>49)</sup>.

〈표 6〉 직접외국납부세액공제한도<sup>50)</sup>

공제한도금액 =		
A	×	$\frac{B}{C}$
A: 해당 사업연도의 산출세액(제55조의2에 따른 토지등 양도소득에 대한 법인세액 및 「조세특례제한법」 제100조의32에 따른 투자·상생협력 촉진을 위한 과세특례를 적용하여 계산한 법인세액은 제외한다)		
B: 국외원천소득(「조세특례제한법」이나 그 밖의 법률에 따라 세액감면 또는 면제를 적용받는 경우에는 세액감면 또는 면제 대상 국외원천소득에 세액감면 또는 면제 비율을 곱한 금액은 제외한다)		
C: 해당 사업연도의 소득에 대한 과세표준		

세액공제한도를 계산함에 있어서 국외원천소득은 국외에서 발생한 소득에 대해 내국법인의 각 사업연도 소득의 과세표준 계산에 관한 규정을 준용해 산출한 금액으로 하고, 공제한도를 계산할 때의 국외원천소득은 그 국외원천소득에서 해당 사업연도의 과세표준을 계산할 때 손금에 산입된 금액(국외원천소

47) 내국법인이 외국에 지점이나 영업소를 가지고 해외영업활동을 수행하거나 외국에 자회사를 설립하여 영업을 하면서 자회사로부터 이자, 배당, 수수료를 수취하는 경우가 이러한 경우에 해당한다.

48) 공제대상이 되는 “외국법인세액”의 자세한 규정은 법인세법 시행령 제94조 제1항에서 하고 있다.

49) 법인세법 시행령 제94조 제7항. 1971년 처음 외국납부세액공제제도가 입법되었을 때에는 여러나라에 사업장이 존재하는 경우 외국납부세액공제를 통합하여 계산할 수 있는지(일괄 공제방식), 아니면 국가별로 분리하여 계산해야 하는지(국가별공제방식) 여부에 대해 명확한 규정이 없었으나 1994. 12. 31. 법인세법 시행령 제78조의2 제6항이 신설되면서 납세자가 양자 중 택일할 수 있다는 조문이 신설되었다가 2015. 2. 3. 법인세법 시행령 개정으로 국별한도방식만 인정하는 것으로 변경되었다.

50) 법인세법 제57조 제1항.



득이 발생한 국가에서 과세할 때 손금에 산입된 금액은 제외한다)으로서 국외 원천소득에 대응하는 직접비용과 배분비용(이하 “국외원천소득대응비용”이라 한다)을 뺀 금액으로 한다<sup>51)</sup>. 공제한도금액을 초과하는 금액은 해당 사업연도의 다음 사업연도 개시일부터 10년 이내에 끝나는 각 사업연도로 이월하여 그 이월된 사업연도의 공제한도금액 내에서 공제받을 수 있다<sup>52)</sup>. 단, 국외원천소득 대응 비용과 관련된 외국법인세액에 대해서는 이월공제를 배제한다<sup>53)</sup>. 이월공제배제규정은 2013. 2. 15. 법인세법 시행령 개정으로 신설되었다. 이 규정의 개정취지에 대해서는 명확히 입법자가 밝힌 부분은 없지만 문헌에서는 국내에서 손금으로 산입한 직·간접비용의 배부로 인해 국외원천소득이 줄어들었을 것이며, 줄어든 국외원천소득에 대응하는 외국납부세액은 공제대상이 아니므로 공제한도 초과세액 중 해당 세액은 이월공제해주지 않겠다는 취지로 추정하고 있다<sup>54)</sup>. 이러한 외국납부세액공제는 최저한세 적용이 배제되는 세액 공제이다. 따라서 최저한세를 적용하여 세액을 계산한 후 외국납부세액을 공제한다.

## 5. 소결

내국법인의 외국납부세액공제제도는 다른 세액공제와 달리 법인에 대한 정책적 지원차원의 제도가 아니라 그 실질이 기납부세액공제에 가까운 것이라고 할 수 있다<sup>55)</sup>. 외국에 진출하여 경제활동을 수행하는 내국법인에게 그 사업활동으로 인한 소득을 국내세법에 따라 과세할 수 있다면 그 소득에 대해 원천지국에서 부담한 법인세 상당액의 세부담에 대해서는 국내세법에 따라 당연히 공제해주어야 한다. 그렇게 해야만 기업들의 해외진출이 국내에서의 활동에 비해 차별받지 않게 된다.

법인세법상 외국납부세액공제제도의 변천 역사를 보게 되면 1971년 처음 이

51) 법인세법 시행령 제94조 제2항. 이때 직접비용은 “해당 국외원천소득에 직접적으로 관련되어 대응되는 비용”을 의미하고 배분비용은 “해당 국외원천소득과 그 밖의 소득에 공통적으로 관련된 비용 중 기획재정부령으로 정하는 배분방법에 따라 계산한 국외원천소득 관련 비용”을 의미한다.

52) 이월공제기간 내에 공제받지 못하는 외국법인세액에 대해서는 10년의 이월공제기간 종료일 다음 날이 속하는 사업연도의 소득금액을 계산할 때 손금에 산입할 수 있다. 법인세법 제57조 제2항 단서.

53) 법인세법 시행령 제94조 제15항.

54) 이동건의 4인, 앞의 보고서, 48면.

55) 이동건의 4인, 앞의 보고서, 6면.

제도가 도입되어 1990년대까지는 이 제도가 정착하는 단계라고 할 수 있다. 이 시기에는 전체적으로 외국납부세액공제의 범위가 확대되는 방향으로 법이 개정되었다고 평가할 수 있다. 이 시기에는 외국납부세액공제제도를 통해 공제되는 금액도 매년 증가하였다. 외국납부세액공제는 내국법인에 대한 세액공제 항목 중 그 금액이 압도적으로 가장 큰 항목에 해당하였다<sup>56)</sup>. 이에 대한 입법자의 대응인지는 알 수 없으나 2013년과 2015년의 법인세법 시행령 개정 등 2010년대 이후에는 그 이전과 달리 외국납부세액공제의 범위를 상대적으로 축소하는 방향으로 제도가 변경된 측면이 있다. 이처럼 외국납부세액공제제도를 엄격하게 운용하는 것이 불필요한 세수일실을 방지하고 외국납부세액공제제도를 그 취지에 부합하도록 정비한다는 차원에서는 긍정적일 수 있다. 하지만 이 과정에 해외에 진출한 내국법인이 해외에서 부담한 세금을 국내세법에 의해 제대로 공제받지 못하여 세금을 이중부담해야 하는 측면이 발생하지는 않는지를 항상 유념할 필요가 있다고 할 것이다.

#### IV. 문화콘텐츠사업자에 대한 외국납부세액 공제제도의 문제점과 개선방안

##### 1. 현재의 상황

문화콘텐츠사업자는 자신의 책임하에 콘텐츠유통에 필요한 시스템을 구축하고 콘텐츠제작자와의 계약에 의해 콘텐츠유통에 대한 권원을 확보하여 이를 유통시킨다. 이렇게 하여 발생한 전체 수익(국내수익과 해외수익을 합친 수익)은 양자간에 합의한 배분비율에 따라 분배한다<sup>57)</sup>. 최근에는 해외수출이 콘텐츠유통에 있어서 핵심으로 인식되고 있다.

콘텐츠를 해외에 유통시키는 방법으로는 콘텐츠제공자가 직접 유통시키는 방법과 콘텐츠사업자를 통해 유통시키는 방법이 있다. 그러나 현실적으로 콘텐츠제공자의 열악한 경제적 지위를 고려할 때 전자의 방법은 거의 가능성이 희

56) 외국납부세액공제금액이 가장 큰 연도가 2015년인데 해당 연도에 약 2조7천100억원에 달하였으며 그 다음으로 가장 큰 세액공제항목이었던 연구인력개발비 세액공제항목이 약 1조7천9백26억원 수준이었다. 2015 국세통계연보, 국세청.

57) 현실적으로 체결되는 계약을 보게 되면 수익의 60~80%는 제작자 몫이고 나머지가 콘텐츠사업자의 몫이다.

박하다. 콘텐츠사업자가 해외에 콘텐츠를 유통시키는 방법도 다양할 수 있는데 2020년 기준 직접수출이 69.4%이고 간접수출은 34.7%이다<sup>58)</sup>. 주로 해외유통사나 해외법인을 활용하는 방법으로 수출을 하고 있다. 콘텐츠사업자가 해외유통사등과 계약을 체결하여 그 법인을 통해 콘텐츠를 유통시켜 배분받게 되는 수익에 대해서는 우리나라와 원천지국이 체결한 이중과세방지조약에 따라 원천지국에서는 사용료소득으로 이해하여 대략 10%의 비율로 원천징수를 한다<sup>59)</sup>. 내국법인은 해외유통사와의 약정에 따른 수익배분금액 전액을 다시 자신의 각 사업연도소득에 대한 과세표준 계산시 익금에 포함시키고 외국납부세액에 대해서는 세액공제를 한다. 이때 외국납부세액공제한도를 정하는 산식에 따라 위 〈표 6〉에서 B(국외원천소득)를 계산함에 있어서 해외유통사와의 약정에 따른 수익배분금액 전액에서 콘텐츠제공자와의 계약에 따라 콘텐츠제공자 몫으로 지불하는 금액을 직접비용으로 공제한다.

하나의 사례를 가정해서 설명해 보면 다음과 같다. 예컨대, 콘텐츠제공자와 내국법인인 콘텐츠사업자가 콘텐츠유통계약을 체결하고 수익은 7:3으로 배분하기로 약정한 것으로 가정한다. 이러한 계약에 기초하여 확보한 콘텐츠를 콘텐츠사업자가 해외유통사와 계약을 체결하여 해외로 수출을 하고 수익을 배분받은 금액이 100이라고 가정하자. 이 경우 원천지국에서 10%의 세율로 원천징수를 한다고 가정할 경우 원천징수된 세액은 10이 된다. 100은 내국법인의 각 사업연도 소득에 대한 과세표준 계산시 전액 익금으로 인식되고 산식에 따라 정한 외국납부세액공제한도 범위 내에서 외국에서 납부한 세액에 대해서는 세액공제를 한다. 외국납부세액공제한도를 정하는 산식에서 국외원천소득은 100에서 콘텐츠제공자와의 배분계약에 따라 그에게 배분해야 하는 70을 국외원천소득 대응비용으로 공제하여 30이 된다<sup>60)</sup>. 만일 내국법인에게 적용되는 법인세율이 25%라고 가정할 경우 외국납부세액으로 공제받을 수 있는 한도는  $7.5(=\text{국외원천소득 } 30 \times 25\%)$ 가 된다. 실제로 원천지국에서 원천징수된 세액이 10이었으므로 2.5는 공제받지 못하는 결과이다. 공제한도를 초과하여 세액공제받지 못하는 이 금액은 국외원천소득 대응비용과 관련된 외국법인세액에 대해서는 이월공제를 배제한다는 규정<sup>61)</sup>에 따라 이월공제를 받을 수도 없다.

58) 2021 콘텐츠산업백서, 문화체육관광부.

59) 구체적인 원천징수세율은 해당 국가와 우리나라가 체결한 이중과세방지조약에서 정한 바에 따라 결정되는데 한-일 이중과세방지조약에 따르면 해당 비율은 10%이다. 「대한민국과 일본국간의 소득에 대한 조세의 이중과세회피와 탈세방지를 위한 협약」 제12조 제2항.

60) 법인세법 시행령 제94조 제2항.

61) 법인세법 시행령 제94조 제15항.

## 2. 문제점

### 1) 문화콘텐츠 수출에 대한 제도적 차별

문화콘텐츠가 소비되는 장소를 기준으로 국내소비와 해외소비로 나눌 때 현재 이와 같은 문제가 발생하는 것은 콘텐츠를 해외에 수출하는 경우이다. 콘텐츠사업자가 콘텐츠를 국내에서 유통시키는 경우에는 그 수익에 대해 이중과세의 우려가 원천적으로 존재하지 않는다. 하지만 해외수출의 경우에는 그 우려가 있으며 이를 해소하기 위해 입법된 것이 외국납부세액공제제도이다. 이러한 외국납부세액공제는 법인세법상 다른 세액공제와 달리 기납부세액공제의 성격을 가지고 있으므로 전액 공제해 주는 것이 마땅하다. 그런데 이 과정에서 앞에서 설명한 것처럼 실제 외국에서 부담한 법인세의 일정 부분을 국내에서 공제받지 못하는 결과를 발생시키는 것은 수출에 대한 제도적 차별이라고 할 수 있다.

많은 문헌에서 콘텐츠 수출의 중요성을 언급하고 있다<sup>62)</sup>. 입법자도 정부가 문화콘텐츠의 해외진출을 촉진하는 조치를 법적으로 정당화하는 근거를 「콘텐츠산업진흥법」 제17조와 「문화산업진흥 기본법」 제20조에서 중첩적으로 규정해두고 있다. 이러한 상황 속에서 법인세법상 외국납부세액공제한도규정에 의하여 콘텐츠수출업자에게 수출로 발생한 수익에 대해 추가적인 세부담을 하도록 한다는 것은 분명 적절치 않은 현상이라고 할 것이다.

### 2) 수익귀속의 실태와 과세현황의 부조화

문화콘텐츠사업자의 외국납부세액 공제에서의 문제는 수익귀속의 실질이 과세단계에서 제대로 반영되지 않고 있기 때문에 발생하는 측면이 있다. 콘텐츠는 콘텐츠제공자의 창의성이 핵심적 요소이다. 이러한 콘텐츠를 제작하는 콘텐츠제공자들은 대부분 사회적으로 영세한 지위에 있다. 그들은 스스로 자신의창작품을 전 세계에 유통시킬 수 있는 상황이 아니다. 콘텐츠제공자들은 그러한 유통능력이 있는 콘텐츠사업자와의 계약을 통해 유통에 간접적으로 참여하게 된다. 콘텐츠유통에 있어서 콘텐츠제공자와 콘텐츠사업자는 사실상 동업자의 지위에 있다. 콘텐츠제공자는 아이디어를 기반으로 콘텐츠를 제작하고, 콘텐츠사업자는 유통시스템을 구축하여 그 콘텐츠를 전 세계에 유통시키는 것이다. 정부는 영세한 콘텐츠제공자의 지위를 고려하여 계약체결과정에서 콘텐츠제공자가 보호받을 수 있도록 표준계약서를 통해 계약을 체결하도록 하고 있

62) 이병민, 앞의 논문, 42면.

다. 그 표준계약서에서도 수익의 배분을 규정하고 있다. 이 또한 국가를 대신한 우회적인 콘텐츠제공자 보호장치라고 할 수 있다<sup>63)</sup>. 이러한 상황을 고려할 때 해외에서 콘텐츠를 유통하여 수익이 발생한 경우 그 수익을 처음부터 콘텐츠제공자와 콘텐츠사업자로 하여금 각자 자신의 수익으로 인식하고 원천지국에서의 원천징수세액에 대해서도 각자 외국납부세액을 세액공제받도록 하는 것이 수익귀속의 실질에 부합하는 과세라고 할 것이다. 그런데 현재는 해외에서 원천징수되는 단계에서는 전체 수입을 콘텐츠사업자의 수익으로 인식하여 원천징수하고 국내에서 외국납부세액공제한도를 계산할 때에는 본인의 몫만을 기준으로 그 한도를 계산하는 모순점을 가지고 있다.

### 3) 외국납부세액공제한도를 설정한 취지와외의 부조화

외국납부세액에 공제한도를 설정하는 것은 미국, 일본 등 다수의 선진국 입법례도 마찬가지이다. 이처럼 외국납부세액에 공제한도를 설정하는 이유는 그러한 공제제도제도가 없게 되면 다른 나라가 우리나라보다 높은 세율로 세금을 부과하는 경우 그 세금 전부를 공제해 주어야 하고 그렇게 될 경우 우리나라에 납부해야 할 세금 일부로 외국에 납부할 세금의 재원으로 활용하게 하는 결과가 되기 때문이다<sup>64)</sup>.

문화콘텐츠사업자에 대한 외국납부세액공제제도는 그러한 공제한도를 설정한 취지와는 관계가 없다. 그럼에도 사실상 기납부세액공제의 성격을 가지는 외국납부세액의 상당액을 공제해주지 않아 이중과세가 발생하는 상황이 생기고 있다.

## 3. 개선방안

### 1) 문제해결의 타당성과 개선방향

현재와 같은 문화콘텐츠사업자의 콘텐츠수출에 따른 외국납부세액공제 문제는 문화콘텐츠 수출을 촉진하라는 「콘텐츠산업 진흥법」과 「문화산업진흥 기본법」의 명령에 배치되는 수출에 대한 제도적 제약이다. 또 다른 측면으로 보면 이 문제는 우리나라가 전 세계 소득에 대한 과세권을 가지고 있는 내국법인이

63) 즉, 국가는 표준계약서상 수익배분규정을 통해 경제적으로 우월한 지위에 있는 콘텐츠사업자로 하여금 국가를 대신하여 콘텐츠제공자에게 충분한 수익이 귀속될 수 있도록 하는 것을 제도적으로 보장해 주고 있는 것이다.

64) 이창희, “외국납부세액공제 제도의 제 문제”, 「서울대학교 법학」 제55권 제1호, 서울대 법학연구소, 2014, 495면; 황남석, “외국납부세액공제제도에 관한 고찰”, 「법학논집」 제22권 제4호, 이화여자대학교 법학연구소, 2018, 148면.

직접 해외에 콘텐츠를 수출하는 경우에 발생하는 문제이므로 향후에도 국내과세권확보를 위해 이러한 구조로 영업이 지속될 수 있도록 하기 위해서도 조속히 문제를 해결해주어야 한다. 또한, 입법자가 영세한 콘텐츠제공자 보호를 위해 창작물유통으로 인한 수익을 반드시 유통업자와 콘텐츠제공자간에 배분하도록 하고 있고 실제 계약을 통해 그들에게 상당한 비율의 수익을 배분해준 결과로 현재처럼 사업자들이 외국납부세액공제에 있어서 불이익을 겪고 있는 측면이 있는 점을 고려하더라도 사회적으로 해법을 찾아줌이 마땅하다<sup>65)</sup>.

이 문제를 해결하는 방법으로는 크게 두 가지 접근법이 있을 수 있다. 하나는 콘텐츠제공자와 콘텐츠사업자로 하여금 각자 해외 원천징수세액을 세액공제하도록 하는 방안이고<sup>66)</sup> 다른 하나는 콘텐츠사업자가 전부 세액공제를 받도록 하되 현재와 같은 세액공제에 있어서의 한도문제를 해결해주는 방법이다. 이론적으로는 전자의 방법이 더 타당하다고 할 수 있다. 하지만 콘텐츠제작과정의 경우 현실적으로 여러 단계를 거치게 되고 각 단계별로 수익배분을 하고 있다는 점 그리고 하부단계로 갈수록 영세한 자영업자들이 대다수인 점 등을 고려할 때 실제 이 방법을 실현하기 위해서는 납세자와 과세당국 모두에게 상당히 부담이 될 수 있어서 채택하기 어렵다. 결국 후자의 방법을 채택할 수밖에 없는 상황이라고 할 수 있다. 이 방법을 취할 경우 결국 국외원천소득을 계산함에 있어서 직접비용으로 공제하는 것과 관련한 특례를 신설하는 방식으로 접근해야 한다. 그러한 방안으로 아래처럼 조세특례제한법에 특례를 허용하는 규정을 신설하는 방안과 법인세법 시행령에 특례허용규정을 신설하는 방안이 있을 수 있다.

## 2) 제1안-조세특례제한법상 규정 신설

콘텐츠사업자가 콘텐츠를 해외에 수출할 때 사업자 단독명의로 수출을 한다. 그리고 원천지국에서 콘텐츠수출로 획득한 수익은 회계적으로 전부 사업자의 수익으로 인식하고 콘텐츠제공자에게 지급하는 제공자 몫은 비용으로 처리한다. 이러한 점을 고려할 때 현재처럼 외국납부세액공제한도를 계산하는 것이 적어도 이론적으로 잘못된 것이라고 할 수 없는 측면이 있다. 그러나 그러한

65) 내국법인이 해외에서 획득한 사용료소득을 콘텐츠제공자에게 배분하지 않는다면 이 문제가 발생하지 않을 것이며, 현재처럼 60~80%가 아닌 아주 적은 비율로만 배분한다면 문제의 심각성은 훨씬 줄어들 것이다.

66) 이 경우 콘텐츠사업자의 외국납부세액은 자신의 몫으로 배정되는 수익에 상당하는 부분으로 축소되고, 콘텐츠제공자에게 배분되는 수익은 콘텐츠사업자의 국외원천소득에서 차감하게 된다.

산식을 적용하면 결과적으로 콘텐츠를 수출하는 사업자들이 이중적인 조세부담을 지게 되는 것도 사실이다. 문화콘텐츠수출의 중요성을 고려할 때 이러한 수출에 대한 제도적 차별은 시정하는 것이 바람직하다고 할 것이며 그것을 현실화하는 방안으로 콘텐츠산업진흥을 위해 「조세특례제한법」 등에 의거한 조세 감면 등 필요한 조치를 할 수 있음이 규정되어 있는 점을 고려하여<sup>67)</sup>, 특례를 조세특례제한법에 신설하는 것을 검토해 볼 수 있을 것이다. 특례를 신설하는 경우 대상사업자를 정하는 방안으로는 문화콘텐츠사업자로 한정하는 방안(제1-1안)과 콘텐츠사업자 전체로 하는 방안(제1-2안)이 있을 수 있다. 2가지 방안 모두 「콘텐츠산업진흥법」상 콘텐츠사업자를 전제로 하되, 전자의 경우 추가로 콘텐츠 중 “문화”콘텐츠만으로 한정하기 위해 아래 <표 7> 처럼 「문화산업진흥 기본법」을 원용할 필요가 있다. 신설 조문은 당연히 법인세법상 외국납부세액공제산식에서 직접비용 차감과 관련한 특례를 신설하는 것을 그 내용으로 하면 된다. 조문을 신설할 경우 위치는 조세특례제한법 제11절이 적절할 것으로 보인다.

<표 7> 조세특례제한법상 특례규정 신설안

현행	개정안
<신설>	<p><u>제1-1안</u> 제104조의33 【콘텐츠사업자의 외국납부세액공제계산 특례】 「콘텐츠산업진흥법」의 적용을 받는 콘텐츠사업자 중 「문화산업 진흥기본법」상 문화콘텐츠에 해당하는 것을 해외에 수출하는 사업자가 콘텐츠제공자와의 수익배분방식에 따라 제공자에게 배분하는 금액은 「법인세법」 제57조 제1항에 따른 외국납부세액공제시 「법인세법 시행령」 제94조 제2항에도 불구하고 국외원천소득에서 직접비용으로 차감하지 않는다.</p> <p><u>제1-2안</u> 제104조의33 【콘텐츠사업자의 외국납부세액공제계산 특례】 「콘텐츠산업진흥법」의 적용을 받는 콘텐츠사업자가 그 법의 적용대상인 콘텐츠를 해외에 수출하는 경우 콘텐츠제공자와의 수익배분방식에 따라 제공자에게 배분하는 금액은 「법인세법」 제57조 제1항에 따른 외국납부세액공제시 「법인세법 시행령」 제94조 제2항에도 불구하고 국외원천소득에서 직접비용으로 차감하지 않는다.</p>

67) 「콘텐츠산업진흥법」 제18조 제1항.

## 3) 제2안-법인세법 시행령 제94조 제2항 제1호 개정

이 글에서 다루고 있는 콘텐츠사업자의 외국납부세액공제에 있어서의 제도적 한계가 발생하는 직접적인 연원은 외국납부세액공제산식에서의 국외원천소득에서 직접비용을 차감하도록 규정한 법인세법 시행령 제94조 제2항 제1호라고 할 것이다. 따라서 이러한 문제를 해결하는 방안으로 해당 규정을 개정하는 방안을 제시할 수도 있을 것이다. 이 경우에도 대상사업자를 어떻게 할 것인지와 관련해서는 제1안에서 제시한 바와 같이 2가지 안이 있을 수 있다. 아래 표에서는 그 중 특례범위가 더 협소한 문화콘텐츠로 한정하는 개정안만을 예시로 제시해 보고자 한다.

〈표 8〉 「법인세법 시행령」 제94조 제2항 제1호 개정안

현행	개정안
<p>법인세법 시행령 제94조(외국납부세액의 공제)            ② 법 제57조제1항이 적용되는 국외원천소득은 국외에서 발생한 소득으로서 내국법인의 각 사업연도 소득의 과세표준 계산에 관한 규정을 준용해 산출한 금액으로 하고, 같은 항에 따라 공제한도금액을 계산할 때의 국외원천소득은 그 국외원천소득에서 해당 사업연도의 과세표준을 계산할 때 손금에 산입된 금액(국외원천소득이 발생한 국가에서 과세할 때 손금에 산입된 금액은 제외한다)으로서 국외원천소득에 대응하는 다음 각 호의 비용(이하 이 조에서 “국외원천소득대응비용”이라 한다)을 뺀 금액으로 한다...</p> <p>1. 직접비용: 해당 국외원천소득에 직접적으로 관련되어 대응되는 비용. 이 경우 해당 국외원천소득과 그 밖의 소득에 공통적으로 관련된 비용은 제외한다.</p> <p>...</p>	<p>법인세법 시행령 제94조(외국납부세액의 공제)            ② 법 제57조제1항이 적용되는 국외원천소득은 국외에서 발생한 소득으로서 내국법인의 각 사업연도 소득의 과세표준 계산에 관한 규정을 준용해 산출한 금액으로 하고, 같은 항에 따라 공제한도금액을 계산할 때의 국외원천소득은 그 국외원천소득에서 해당 사업연도의 과세표준을 계산할 때 손금에 산입된 금액(국외원천소득이 발생한 국가에서 과세할 때 손금에 산입된 금액은 제외한다)으로서 국외원천소득에 대응하는 다음 각 호의 비용(이하 이 조에서 “국외원천소득대응비용”이라 한다)을 뺀 금액으로 한다...</p> <p>1. 직접비용: 해당 국외원천소득에 직접적으로 관련되어 대응되는 비용. <u>아-경우 해당 국외원천소득과 그 밖의 소득에 공통적으로 관련된 비용은 제외한다. 단, 「콘텐츠산업진흥법」의 적용을 받는 콘텐츠사업자 중 「문화산업 진흥기본법」상 문화콘텐츠에 해당하는 것을 해외에 수출하는 사업자가 콘텐츠제공자와의 수익배분 방식에 따라 제공자에게 배분하는 금액은 예외로 한다.</u></p> <p>...</p>

## 4. 정리

문화콘텐츠사업자의 콘텐츠수출에 따른 외국납부세액공제와 관련한 현재의



문제는 콘텐츠수출에 대한 과세상 차별이 되어지고 국가적으로 문화콘텐츠수출을 적극 장려해야 하는 시점이라는 점에서 개선이 필요하다는 점에 대해서는 적지 않은 공감대가 형성될 수 있다고 본다. 이 문제를 개선하는 방안으로 이 글에서는 위에서 소개한 바와 같이 조세특례제한법상 특례규정을 신설하는 안과 법인세법 시행령 제94조 제2항 제1호를 개정하는 안을 제시해보았다. 해당 특례의 성격이 특정 산업에 한정된 특례일수 있다는 점에서는 제1안이 타당한 측면이 있다. 하지만 조세특례라는 것이 모두 조세특례제한법에 근거하여서만 허용될 수 있는 것은 아닌 점<sup>68)</sup>, 그 법에 따른 조세특례는 기본적으로 일몰시한을 정해야 하는 것인데 문화콘텐츠사업자의 콘텐츠수출에 따른 외국납부세액공제 문제는 산업의 구조적 특수성에 기초한 측면이 강해서 일몰을 정해 관리할 사안이 아니라는 점을 고려할 때 법인세법 시행령을 개정하는 제2안이 더 적절할 수도 있다고 할 것이다.

## V. 마치면서

과거 우리나라는 주로 문화콘텐츠를 수입하는 나라이었다. 그러다보니 적어도 문화와 관련해서 우리나라의 정책은 주로 어떻게 하면 밀려오는 외국의 문화콘텐츠 속에서 우리의 문화콘텐츠 생태계가 멸종되지 않고 그 명맥을 유지할 수 있게 할 것인가 하는 점에 관심이 많았다. 하지만 2000년대 이후 많은 변화가 있었다. 이제 우리의 문화콘텐츠가 전 세계에 수출되어 전 인류로부터 사랑받는 사례가 다수 등장하고 있다. 우리나라에서 제작된 영화, 드라마, 음악, 웹툰, 게임 등의 문화콘텐츠가 전 세계인들의 주목을 받고 있다. 이러한 콘텐츠의 수출은 그로 인한 자체적 수익 이외에도 다양한 파급효과를 초래하고 있다. 우리나라의 경우 내수시장 자체가 협소하여 규모의 경제가 크게 작동하는 문화콘텐츠분야가 성공할 수 있기 위해서는 세계시장을 상대로 하는 판매활동이 앞으로 필수적이다. 이러한 것이 가능하도록 하는 것이 바로 콘텐츠수출이라고 할 수 있다. 그래서 입법자도 「콘텐츠산업진흥법」 제17조와 「문화산업진흥 기본법」 제20조를 통해 문화콘텐츠의 해외수출을 촉진하는 다양한 조치를 할 수 있는 근거를 마련하고 있고 심지어 콘텐츠산업진흥법」은 이를 위해 다양한 재정지원 이외에도 조세감면조치를 할 것을 명령해두고 있는 상

68) 조세특례제한법 제3조 제1항.

황이다. 전반적인 사회적 요구가 이러함에도 이 글에서 언급한 것처럼 콘텐츠 사업자가 콘텐츠를 해외에 수출하는 경우 외국납부세액공제를 제대로 받을수가 없어서 수출을 하는 경우 이중적인 조세부담을 하고 있는 것은 어느모로보나 납득하기 어렵다고 할 것이다. 이 글은 이러한 문제가 발생하는 배경을 설명하고 그러한 문제를 해결하는 방안으로 어떤 것들이 있을 수 있으며 그 중 어떤 방법이 가장 현실적으로 타당한지에 대한 나름의 의견을 제시해 보았다. 향후 콘텐츠산업에 대한 국가적 지원책을 마련하는 과정 중에 참고가 되어져 불합리한 제도가 개선될 수 있는 계기가 될 수 있기를 기대해 본다.

[참고문헌]

- 김명준, 「국제조세론」, 삼일인포마인, 2021.
- 김윤지, 「드라마 ‘태양의 후예’ 수출 파급 효과」(Vol. 2016-이슈-05), 한국수출입은행 해외경제연구소, 2016.
- 박종수, “영상콘텐츠 산업의 활성화를 위한 세제지원 개선방안 연구”, 「조세논총」 제6권 제4호, 한국조세법학회, 2021.
- 이동건 · 신윤섭 · 김진현 · 조성문 · 강현구(이동건외 4인), 「외국납부세액공제 한도에 관한 연구」, 한국공인회계사회, 2021.
- 이병민, “디지털화에 따른 문화콘텐츠유통의 발전과 정책적 시사점”, 「한국게임학회 학술지」 제6권 제2호, 한국게임학회, 2006.
- 이병희 · 문제철, 「문화콘텐츠산업의 현황과 과제」, 한국은행, 2009.
- 이창희, “외국납부세액공제 제도의 제 문제”, 「서울대학교 법학」 제55권 제1호, 서울대 법학연구소, 2014.
- 임병인, 「콘텐츠기업 조세지원 제도개선 연구」, 한국콘텐츠진흥원, 2020.
- 최진호 · 권호영, “문화콘텐츠산업 지원정책 개선방안 연구”, 「한국언론정보학보」 통권 88호, 한국언론정보학회, 2018.
- 황남석, “외국납부세액공제제도에 관한 고찰”, 「법학논집」 제22권 제4호, 이화여자대학교 법학연구소, 2018.

[Abstract]

## Foreign tax credit system for cultural content business operator

Lee, Dongsik\*

Movies, dramas, music, webtoons, and games are representative examples of cultural contents. Korean cultural contents are very popular in various countries. Even in the early 2000s, this phenomenon was not easy to imagine. At that time, most of the domestically produced cultural contents were produced for domestic consumption. Of course, there were some exceptional cases. Issues related to cross-border trade of cultural contents were mostly in the form of transactions in which we imported and consumed things from developed countries such as the United States.

Cultural contents are showing very good growth with an average annual growth rate of 18.7% in exports from 2016 to 2020. The export of such contents is causing various ripple effects in addition to its own profits. In the case of Korea, sales activities targeting the global market will continue to be essential for the success of the cultural contents field, where economies of scale operate greatly due to the small domestic market itself. Exporting content is what makes this possible. Therefore, legislators are also preparing a legal basis to take various measures to promote overseas export of cultural contents. Even the Contents Industry Promotion Act(CIPA) orders tax cuts and exemptions besides permitting various financial supports to promote exports. Despite the overall social demand, as mentioned in this article, cultural content operators cannot properly receive foreign tax credits when exporting content overseas. Content exporters are in a situation where they have to pay double tax burden just because they export. This is unfair.

This article explains the background of the occurrence of these problems, and presents my own opinion on what possible solutions are available and which of them is the most realistically appropriate.

---

\* Prof. Dr. iur., Kyungpook National University Law School

Keywords : cultural content, content business operator, foreign tax credit, the Contents Industry Promotion Act, export of cultural content

