

소득세법상 거주자 판단에 대한 검토*

오 윤 (한양대학교 법학전문대학원 교수, 주저자)
임 동 원 (한국경제연구원 부연구위원, 공동저자)
문 성 훈 (한림대학교 교수, 교신저자)

■ 목 차 ■

- I. 서론
- II. 현행 거주자 판단 제도의 해석·적용
- III. 주요국의 관련 제도
- IV. 현행 규정의 문제점 및 개선방안
- V. 결론

〈국문초록〉

개인의 해외활동 등의 증가와 더불어 납세자와 과세당국 간 과세여부를 두고 분쟁도 증가하고 있다. 현행 소득세법은 과세의 근거가 되는 거주자 판단에 있어 주소와 183일 이상 거소의 판정에 대해서는 체류기간 뿐만 아니라 직업, 가족, 자산 등이 국내에 있는지 여부를 종합하여 판정하고 있는 데 그 판정이 불명확해서 거주자 판단에 어려움이 있다.

다른 국가들은 주소 등 원칙적인 판정기준을 적용할 수 없는 경우에는 체류기간 기준을 이용하여 거주자 판정기준을 단순화하고 있는 추세이다. 우리나라도 183일 거주 기준으로 거소 판단기준을 개정했지만 주소의 판단에 있어 해외사례와는 달리 구체적이지 않고 불명확하게 규정되어 있는 등의 문제가 있으므로 다음과 같은 개선이 필요하다.

* 이 논문은 2017년도 한림대학교 교비연구비(HRF-201701-006)에 의하여 연구되었음.

투고일 : 2016. 12. 26. 심사일 : 2017. 2. 1. 수정일 : 2017. 6. 13. 게재확정일 : 2017. 6. 23.

첫 번째, 거소 규정 중 '183일 이상 거소' 대신 '183일 이상 체류' 기준을 사용하고, 거소의 체류기간 산정시 해당 연도 기준을 사용하여 명확하게 판단할 수 있도록 하여야 한다. 또한 체류기간 계산시 명백·일시적인 출국 및 입국의 경우를 구체적으로 열거하여 법령의 예측가능성을 제고하여야 한다.

두 번째, 주소 규정 중 보조지표는 체류일수 판정기준과의 일관성을 위해 해당 과세연도 183일 이상 체류, 사용 등을 한 경우에 각각의 보조지표를 충족하는 것으로 보아야 하며, 자산 기준에 개인이 소유하거나 점유하는 항구적인 '주거'를 포함하여야 한다.

세 번째, 거주자와 비거주자 간 전환시점에 대해서 해석상 예측가능성과 형평성을 보장하기 위해 비거주자가 거주자로 전환하는 시기는 해당 과세연도 1월 1일에 전환되는 것으로 하고, 비거주자가 되는 시기는 사유 발생일이 속하는 과세연도의 다음 과세연도 1월 1일로 하여야 한다. 납세자 입장에서 과세소득이 확대된다는 측면도 있지만 과세시기의 불명확성이 해소될 것이다.

마지막으로 조세회피 방지 차원에서 출국세를 강화하여야 한다. 현재 도입된 국외전출세의 적용대상과 납세의무자를 확대하여 제도의 도입 취지에 부합하도록 하고, 더 나아가 장기간 거주자였던 자가 비거주자가 되는 경우에 일정기간 거주자로 간주하는 규정을 두어서 국외이주로 인한 조세회피를 방지하여야 한다.

주제어: 거주자, 거주자 판단, 항구적 주거, 전환시점, 출국세

I. 서 론

개인의 활동 또는 거래가 국내를 벗어나 해외 등 전세계에 걸쳐 이루어지는 등 글로벌화되고 있다. 이러한 개인의 해외활동 등의 증가와 더불어 납세자와 과세당국 간 과세여부를 두고 다툼 또한 증가하고 있다. 몇 년 전의 선박왕, 완구왕, 구리왕, 나무왕 등 일명 각종 '왕'들에 대한 과세분쟁도 이러한 다툼의 대표적인 사례라고 할 수 있다.¹⁾ 납세자는 해외활동에 따른 해외소득이 외국원천소득이고 국내에

1) 일요시사, “제대로 붙은 국세청 vs 나무왕, 500억 탈세 공방전”, 2014.10.15.

서 자금이 해외로 유출된 적이 없을 뿐만 아니라 본인은 영주권을 보유하고 있는 외국거주자로 국내 ‘거주자’가 아닌데 왜 국내에서 과세하느냐는 문제를 제기하고 있다. 그러나 과세당국은 납세의무자가 소득세법상 ‘거주자’에 해당되기 때문에 과세할 수 있다고 주장하고 있다. 즉, 이러한 과세분쟁의 시작은 소득세법상 거주자의 판단에 대한 근본적인 해석 및 시각 차이에 원인을 두고 있는 것이다.

현행 소득세법은 주소 또는 183일 이상의 거소가 국내에 있는 경우 ‘거주자’로 보아 국내원천소득 뿐만 아니라 국외원천소득에 대해 과세하고 있다. 그러나 주소와 183일 이상 거소의 판정에 대해서는 체류기간 뿐만 아니라 직업, 가족, 자산 등이 국내에 있는지 여부를 종합하여 판정하고 있는 데 이러한 판정이 불명확해서 소득세법상 거주자 판단에 어려움이 있다. 이와 같은 어려움을 해소하고 납세자의 예측가능성을 제고하기 위해 거주자 판단 규정을 명확하게 해석할 수 있도록 개정할 필요가 있다.

거주자 개념과 관련된 국내 선행연구는 그리 많지 않고 대부분이 조세조약상의 거주자 개념과 이중거주자 조항 해석을 중심으로 하고 있다. 선행연구로는 우창록, 오윤, 기윤서 · 전병욱, 오윤 · 이진영, 안창남 등이 있다. 우창록(1996)은 거주자 판정에 있어 주소상 1년의 기간 삭제와 거소상 1과세기간 183일 이상 체제로 완화하는 등 과세 범위를 확장할 것을 주장하였다. 오윤(2008)은 체류일자 기준 판단을 원칙으로 하고 특별하게 생활관계상 체류일자에 불구하고 거주자로 보아야 하는 경우 그 생활관계를 병용하되 OECD 모델조세조약상 개념을 활용하는 방법을 주장하였다. 기윤서 · 전병욱(2011)은 판례분석을 중심으로 조세조약상 이중거주자 규정은 OECD 모델조세조약상 주석을 따르기 때문에 우리도 이를 따를 것을 주장하였다. 오윤 · 이진영(2012)은 소득세의 연원을 고찰하고 법을 이어받는 과정에서 각 국의 입법 · 해석상 특유한 사정을 논하였다. 또한 법적 안정성 제고를 위해 ‘주소’와 ‘거소’ 개념을 폐지하고 각각 ‘주거’와 ‘183일 체류’ 개념 도입필요성을 제시하였다. 안창남(2015)은 사례분석을 통해 문제점을 분석하고, 183일 기준 도입 이후 주소 지표의 구체화와 국적기준의 도입을 주장하였다.

이상의 국내법상 거주자 개념을 다룬 선행연구들은 주로 판례분석방법을 통하여 과세권의 측면에서 문제점과 개선방안을 논의하여 단편적인 쟁점 위주의 해석에 그칠 뿐 거주자 규정의 해석에 대한 주소와 거소를 모두 아우르는 연구는 부족한 실정이다. 또한 2014년 말 거주자 판단을 위한 거소 산정기간이 1년에서 183일

기준으로 개정된 이후에는 주소에 관한 연구가 주로 이루어지고 거소를 포함한 연구는 없는 실정이다.²⁾

본 연구에서는 현행 제도의 해석·적용을 분석하고 이와 함께 OECD 모델조세 조약과 각 국의 거주자 관련 제도를 검토 및 비교하여 현행 거주자 판단 규정의 전반적인 문제점과 개별적인 문제점을 토대로 납세자의 예측가능성을 제고하기 위한 개선방안을 모색하고자 한다. 특히 주소와 거소 규정을 보다 명확하고 구체적으로 개정할 수 있는 개선방안을 제안하려 한다.

II. 현행 거주자 판단 제도의 해석·적용

소득세법 제2조에서는 거주자와 국내원천소득이 있는 비거주자는 각자의 소득에 대한 납세의무가 있음을 밝히고 있다. 현행 소득세법 규정은 우리나라에 ‘주소’ 또는 ‘183일 이상 거소’를 둔 자를 ‘거주자’로 하고 있다. 소득세법 시행령(이하 ‘소득세령’이라 한다) 규정은 ‘주소’ 및 ‘거소’ 판단을 아래와 같이 하고 있다.

1. 주소

국내 생계가족 및 소재자산의 유무 등 생활관계의 객관적 사실로 주소를 판단한다(소득세령 제2조 제1항). 국내거주하는 개인이 계속해서 183일 이상 국내거주자 일반적으로 필요한 직업을 가진 경우 국내에 주소를 가진 것으로 본다. 국내거주하는 개인이 국내에 생계를 함께 하는 가족이 있고, 그 직업 및 자산 상태로 판단할 때 계속하여 183일 이상 국내거주할 것으로 인정될 경우에는 국내에 주소를 가진 것으로 본다(소득세령 제2조 제3항). 그 인정사유 발생일부터 거주자가 된다(소득세령 제2조의2 제1항).

한편, 국외 거주나 국외 근무하는 개인이 계속해서 183일 이상 국외거주가 일반적으로 필요한 직업을 가진 경우 국내에 주소가 없는 것으로 본다. 국외 거주나 국

2) 특히 대부분의 OECD 국가들이 ‘1년 중 183일 체류’를 사용하고 있는데 우리나라는 ‘2년 중 183일 이상’으로 개정하였기 때문에 지나치게 강화한 것이 아닌가 하는 논의도 있다.

외 근무하는 개인이 외국국적자이거나 외국법령상 그 외국의 영주권자로서 국내 생계가족이 없고 그 직업 및 자산 상태로 판단할 때 다시 입국하여 국내에 주로 거주할 것으로 인정되지 않을 경우에는 국내에 주소가 없는 것으로 본다(소득세령 제2조 제4항). 거주자는 위 사유 중 하나의 발생일 다음 날에 비거주자가 된다(소득세령 제2조의2 제2항).

소득세법상 ‘거주자’ 개념의 해석상으로는 주소와 거소 개념의 해석이 필요하다. ‘거소’ 개념은 체류를 의미하는 것으로 이견이 없지만, ‘주소’ 개념은 소득세령상 그 해석에 대해 규정되어 있지만 개별 사안에서 구체적인 판단을 하는 데 어렵다. 이하에서는 주소를 판정하는 데 필요한 생활관계의 객관적 사실의 의의 및 객관적 사실의 주요 지표인 직업, 가족·자산 등의 구체적 내용을 분석한다.

(1) 객관주의

1) 생활관계상 객관적 사실

소득세법은 생활관계상 객관적 사실, 즉 사람이 실제 영위하는 객관적인 행위와 사실을 기초로 판단한다.

소득세령 제4조 제2항을 보면 국내 생계가족이나 국내 자산이 있다고 주소가 있다고 보지는 않는다. 국내에 거소를 둔 개인이 출국 후 다시 입국한 경우에 생계가족의 거주지나 자산소재지 등으로 판단할 때 출국목적이 관광, 질병치료 등으로 명백·일시적인 것으로 인정될 경우 그 출국기간도 국내 거소기간으로 보기 때문이다(소득세령 제4조 제2항).

생활관계상 객관적 사실로 판단할 때 국내에 계속하여 ‘183일 이상 거주’할 것으로 ‘추정’되어야 국내에 주소를 가진 것으로 본다. 계속하여 183일 이상 거주할 것을 추정할 때 생활관계상 객관적 사실은 중요한 입증수단이다.

‘계속하여’가 해석상 중요하다. 국내외 출입이 많은 사람은 ‘계속하여’를 문리적으로 해석한다면 거주자가 되지 않을 수 있다. 이런 상황의 방지를 위해 ‘일시출국’도 ‘국내거주’로 보고 ‘계속하여’로 해석하는 특례가 있다(소득세령 제4조 제2항). 더 나아가 2과세기간에 걸쳐 183일 이상 거주한 경우에도 국내에 183일 이상 거소를 둔 것으로 본다고 규정하고 있다(소득세령 제4조 제3항).

어느 개인의 거주자 판단을 위해서 국내 직업, 가족 및 자산 등 생활관계상 객관

적 사실을 기초로 하는 것은 그 자가 국내에서 향후 2과세기간 중 183일 이상 거주 또는 체류할지를 판단하기 위함이다.

2) 단수주의

소득세령상 '계속하여 1년 이상 거주'할 것으로 논리적으로 추정가능한 국가는 한 곳만 존재한다. 그러나 조세조약에서 거주지가 둘 이상인 경우에 대한 tie-breaker rule을 규정한 것은 둘 이상 국가의 국내세법상 국내외소득 납세의무자가 될 가능성이 있기 때문이다. 각 국가마다 세법상 거주자 판단 규정이 다르기 때문에 둘 이상의 국가에 거주자가 될 수 있다.

(2) 생활요소

소득세법의 해석·적용상 해당 개인의 생활의 본거가 어떤 곳에 있다고 인정하여야 할 것인가는, 객관적 사실에 근거하여 판단하여야 한다. 따라서 소득세령은 직업, 가족 및 자산 등의 생활관계상 객관적 사실에 기초하여 추정하고 있다.

그러나 이 추정을 정확하게 위해서는 '종합적'으로 판단하여야 한다. 여러 요소 중 한가지라도 있으면 주소가 국내에 있다는 것이 아니라, '종합적'으로 판단한다는 것은 여러 요소가 국제적으로 나뉘어져 있을 때 가장 비중이 높은 곳을 '주소'로 본다는 것이다.

1) 직업

국내거주하는 개인이 계속하여 183일 이상 국내거주할 것이 일반적으로 필요한 직업을 가진 경우 국내에 주소가 있는 것이 된다(소득세령 제2조 제3항 제1호).

국외체류하는 개인도 계속하여 183일 이상 국내거주가 일반적으로 필요한 직업을 가진 경우에는 국내에 주소가 있는 것으로 본다(소득세령 제2조의2 제1항 제2호). 국내체류하는 개인이 계속하여 183일 이상 국외거주가 일반적으로 필요한 직업을 가진 경우에는 국내에 주소가 없는 것이 된다(소득세령 제2조의2 제2항 제2호). 특정인이 사업소득과 급여소득이 있는 경우 그 생활에서 '직업'이 가지는 비중이 중요하므로, 경제적으로도 '직업'이 더 중요한 기준이 될 수 있다. 따라서 국내외 모두 '직업'을 가지고 있다면 국내외 '직업' 중 어느 것이 중요한지 등에도 주의

하여야 한다.

2) 가족·자산

국내거주하는 개인이 183일 이상 국내거주가 일반적으로 필요한 직업을 가지지 않았더라도 국내 생계가족이 있고, 그 직업과 자산의 상황으로 판단할때 계속하여 183일 이상 국내에 거주할 것으로 인정된다면 국내에 주소를 가진 것이 된다(소득세령 제2조 제3항 제2호).

주소 판정 요소인 '가족'은 그 납세자와 생계를 함께하여야 한다. 생계를 함께한다는 것은 단순한 부양이 아니라 동거하며 서로 도와주는 관계일 것이다.

자산이 국내외에 모두 소재하고 있으며, 해당 자산이 국내체류가 필요하지 않다면 판정 요소가 되지 않는다. 국내소재자산이 국내체류가 필요하지만 전체 자산의 비중에서 볼 때 작고 국외체류의 필요성이 더 큰 경우 국내 주소가 없는 것으로 볼 수 있다.

2. 거소

주소 외의 장소 중 상당기간 거주하는 장소로 주소처럼 밀접한 생활관계가 형성되지 않은 장소를 '거소'라고 한다(소득세령 제2조 제2항). 국내에 거소를 둔 기간이 183일이 되는 날 비거주자는 거주자가 된다. 주소 또는 거소를 국외로 이전하기 위해 거주자가 출국한 날의 다음 날 비거주자가 된다(소득세령 제2조의2 제1항 및 제2항).

'거소'는 단순하게 체류하는 장소보다는 계속성을 가지고 거주하는 곳이지만 가족, 직업 및 자산과 관련되지 않은 장소이다. 거소는 '상당기간 거주한다'는 적극적 요건과 '객관적 생활관계가 형성되지 않아야 한다'는 소극적 요건으로 구성되어 있다.

(1) 183일 이상의 의미

소득세법은 '상당기간'을 '183일 이상'이라고 규정하고 있다. 그리고 소득세령은 입국일 다음 날부터 출국일까지를 국내에 거소를 둔 기간으로 규정하고 있다(소득

세령 제4조 제1항), 거소는 체류장소이기 때문에 해당 개인이 그 장소에 체류하여야 한다.

한편 183일 이상의 여부는 2과세기간 동안 183일 이상 국내에 거소를 둔 경우에도 충족된다(소득세령 제4조 제3항). 2014년 말 개정 전에는 1년 기준이었으나 183일 기준으로 개정된 것은 상대적으로 긴 거주자 산정기간을 이용하여 사실상 거주자임에도 불구하고 소득세법상 거주자로 판정되지 않도록 시도하려는 조세회피사례를 방지하기 위한 것으로 보인다.³⁾

(2) 낮은 생활관계와의 관련성

거소는 주된 생활관계가 형성될 필요는 없다. 다만 체류기간을 합산할 때 명백·일시적이라면 생활관계요소를 참고하도록 하고 있다(소득세령 제4조 제2항). 어떤 개인이 국내체류 목적으로 183일 이상 주택을 임차했다라도 체류기간이 183일을 초과하지 않은 경우에는 거소를 183일 이상 둔 것으로 보지 않지만, 체류일수를 계산할 경우 생활관계상 객관적 사실에 비추어 명백·일시적인 출국이라면 출국한 기간을 체류일수에 더하는 것이다.

Ⅲ. 주요국의 관련 제도

1. OECD 모델조세조약

조세조약은 국내세법과 같은 효력을 가진다. 그러나 조세조약은 이중과세회피와 탈세방지를 주된 목적으로 하여 ‘체약국 간의 과세권의 배분문제’를 주요 대상으로 규정하는 것으로서 양 체약국의 거주자에 한정하여 적용된다. 또한 특정 소득에 대한 과세규정을 두고 있으므로 조세조약은 국내세법에 대한 특별법 관계에 있다고 볼 수 있다. 다만, 조세조약상 과세대상이더라도 국내세법상 과세되지 아니하는 경우는 과세되지 아니한다. OECD 모델조세조약상 거주자 관련 규정은 다음과 같다.

3) 기획재정부, 「2014 간추린 改正稅法」, 2015.6., 296면.

(1) 183일 기준 유사규정

모델조세조약 중 원천지국의 과세권 범위를 정하는 규정에서 거주자 판정을 위해 183일 기준을 사용하고 있다.

근로소득(§15. Income from Employment) 관련 규정에 따르면 근로소득은 거주지국에서만 과세하되, 타방국에서 근로가 수행되는 경우 수행지국에서 과세한다. 다만 다음 요건을 모두 충족 시 거주지국에서만 과세하도록 하고 있다.⁴⁾

- a) 타방국에서 12개월중 183일 이하 체류
- b) 고용주가 타방국 거주자가 아닐 것
- c) 고용주가 타방국에 가지고 있는 고정사업장이 해당 임금을 부담하지 않을 것

사업소득(§7. Business Profits) 관련 규정에서도 고정사업장(PE, permanent Establishment)이 국내에 있는 경우에만 과세함이 원칙이라고 하면서, 고정사업장 기준은 국가별로 다르지만, 통상 6개월(183일)을 초과하면 고정사업장이 있는 것으로 보고 있다(주석서§5-6).⁵⁾

(2) tie-breaker rule

모델조세조약의 거주자에 관한 기본적 기준은 해당 체약국의 국내세법상의 거

4) OECD 모델조세조약 관련 규정(Article 15)

2. Notwithstanding the provisions of paragraph 1, remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment exercised in the other Contracting State shall be taxable only in the first-mentioned State if:

a) **the recipient is present in the other State for a period or periods not exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period commencing or ending in the fiscal year concerned, and**

b), c) 생략

5) OECD 모델조세조약 주석서 관련 규정(COMMENTARY ON ARTICLE 5)

6. (생략). Whilst the practices followed by member countries have not been consistent in so far as time requirements are concerned, experience has shown that **permanent establishments normally have not been considered to exist** in situations where a business had been carried on in a country through a place of business that was maintained for less than six months (conversely, practice shows that there were many cases where **a permanent establishment has been considered to exist** where the place of business was maintained for a period **longer than six months**).

주자를 그대로 조세조약상 거주자로 취급하는 것이다. 그런데 각 국의 국내법상으로 거주자의 개념은 통일화되어 있지 않고 서로 조금씩 다르다. 이러한 개념 정의의 차이로 인해 특정한 경우 어느 한 사람이 양 체약국의 거주자가 되는 이중거주자가 생길 가능성이 있다. 이와 같은 이유에서 모델조세조약에서는 거주자에 관한 정의규정과 함께 일련의 tie-breaker rule을 두고 있다. OECD 모델조세조약 제 4조 제2항은 항구적 주거,⁶⁾ 중대한 이해관계의 중심지,⁷⁾ 일상적 거소,⁸⁾ 국적지⁹⁾의 순서로 판단하며, 그에 의해서도 판단할 수 없을 때에는 양국간 상호합의(mutual agreement)에 의하도록 규정하고 있다.

우리나라 대법원은 조세조약상 tie-breaker rule에 대해 다음과 같이 구체적으로 판단하고 있다.¹⁰⁾¹¹⁾ 항구적 주거에 대해 “이중거주자’에 해당하는 원고가 우리나라

-
- 6) (permanent home) 거주자에 관한 정의규정에 의하여 체약국 쌍방의 거주자에 해당하는 개인에 관하여는 먼저 그가 사용하는 주거가 소재하는 국(國)의 거주자로 된다. 여기서 ‘항구적’이라고 하는 의미는 항상 계속해서 이용할 수 있는 것을 말하며, 여행·사업·교육 등을 위해 일시적 또는 단기적으로 필요하다는 이유로 체재하는 경우는 제외된다.
 - 7) (center of vital interest) 개인이 쌍방의 체약국 모두의 항구적 주거를 가지고 있는 경우, 쌍방의 체약국 중 어느 쪽의 나라에 인적 및 경제적으로 보다 밀접한 관계를 맺고 있는가를 살피지 않으면 안 된다. 이 경우 고찰의 대상으로서는 가족과 사회적 관계, 직업, 정치적·문화적 기타의 활동, 사업장소, 재산관리지 등을 들 수 있다. 이와 같은 상황은 종합적으로 판단되어야 할 것이지만 개인의 인적행위(Personal Act)에 기초를 두고 있는 점이 특별히 중요시된다.
 - 8) (habitual abode) 중대한 이해관계의 중심지를 갖는 나라의 결정이 불가능한 경우 또는 그 사용하는 항구적 주거가 어느 쪽의 나라에도 존재하지 아니한 경우에는 해당 개인은 그의 상용의 주거가 존재하는 나라의 거주자로 간주된다. 여기서의 Habitual Abode는 위에 적은 Permanent Abode와는 다른 개념으로서 아파트, 가(假)주거, 호텔의 일실(一室) 등도 여기에 해당한다. 따라서 같은 호텔의 방, 혹은 같은 친구의 집도 정기적으로(Regularly) 이용하면 여기에 해당한다.
 - 9) (national) 일상적 거소가 쌍방의 체약국에 있든가 혹은 어느 쪽의 체약국에도 없는 경우 국적을 갖는 나라의 거주자로 간주된다. 끝으로 쌍방체약국의 국민이든가, 혹은 어떤 체약국 국민도 아니라면 권한 있는 당국 간의 협의에 의해 거주자가 결정된다.
 - 10) 대법원 2014. 11. 27. 선고, 2013두16876 판결.
 - 11) 중대한 이해관계의 중심지에 대해서는 ① 원고와 그의 처가 국내에서 사회복지법인과 영리법인을 설립하고 그 대표이사 등의 지위에서 적극적으로 사회봉사활동과 경제활동을 병행하고 있는 점, ② 원고가 이 사건 주식의 양도 전후로 개인 자격으로 국내에서 거액의 자금을 여러 차례 대여하거나 투자를 하기도 하였던 점, ③ 반면 원고는 일본에서 소외 주식회사의 대표이사로 재직하면서 월 400만 원 가량의 급여를 받고 있는 외에 별다른 경제적 활동을 하지 아니한 점, ④ 원고가 2006. 1.경과 2006. 2.경 이 사건 주식을 약 112억 원에 양수하였다가 2006. 7.경 약 135억 원에 양도하는 등 그 투자규모와 보유기간이 상당하여 우리나라에서 일정한 기간 동안 경제 상황과 기업 동향에 상당한 관심을 기울이면서 투자활동을 할 필요가 있었던 점 등을 종합하여, 이 사건 주식 양도소득이 발생할 때 원고

라와 일본에 각각 고가의 주택을 장기간 보유하면서 2004년에 235일, 2005년에 183일, 2006년에 181일 국내에 체류하고 나머지 대부분을 일본에 체류하는 동안 위 각각의 주택에 번갈아 거주하고 있어 원고의 항구적 주거는 우리나라와 일본에 모두 있다고 할 것인데”라고 판단하였다. 그 반대해석상 상대적으로 장기간 보유한 고가의 주택이 소재한 국가, 체류일수가 많은 국가 혹은 체류기간 동안 보유한 주택에 거주한 기간이 상대적으로 많은 국가가 해당 납세자의 ‘항구적 주거’가 있는 곳으로 인정될 가능성을 시사하고 있다.¹²⁾

2. 미국¹³⁾

미국은 국적자에게 납세의무를 부과하는 국가이다. 내국세입법(IRC)상 거주자 또는 시민은 국내외소득에 대한 납세의무가 있다. 국외원천소득에 대해서는 외국 납부세액을 세액공제받거나 비용공제받을 수 있다.

IRC §7701에서는 영주권자, 실질적 체류기준 해당자를 ‘거주자’라고 한다.¹⁴⁾ 실질적 체류기준상 해당 연도 31일 이상 체류하여야 하며, (해당 연도 체류일수) + (직전년 체류일수의 3분의 1) + (직전전년 체류일수의 6분의 1)의 값이 183일을 초과하면 거주자가 된다. 해당 연도에 183일 이상 미국에 체류했다라도 다른 나라에 tax home을 가지고 있고 그 나라와 더 밀접한 관련성을 가진 것을 입증한 경우에는 거주자 신분을 벗어날 수 있다. 위에서 서술한 내용을 포함하여 미국의 거주자 판정기준을 정리한 것이 아래의 <표 1>이다.

의 중대한 이해관계의 중심지는 일본보다는 한국이라고 보았으므로, 결국 경제적 활동의 빈도 내지 소득의 다과를 기준으로 향후 중대한 이해관계의 중심지를 판단될 것이다.

12) 전영준, “소득세법 및 조세조약에 따른 거주자 판정기준”, 『2015 판례연구』 제29집 제1권, 2015, 397면.

13) 미국 국세청 홈페이지 참조(<https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/substantial-presence-test>).

14) IRC §7701(b)(1)(A).

<표 1> 미국의 거주자 판정기준

구 분	내 용
I. 시민권자	미국 출생자 또는 귀화자는 미국 거주자 로서 국내외 모든 소득 과세
II. 외 국 인	과세목적상 다음 기준에 따라 거주자 여부 결정
① 영주권 기준 (Green card test) ② 실질적 거주기준 (Substantial presence test) : 충족시 거주자	과세연도에 합법적인 영주권자인 경우 미국 거주자 로 봄 (원칙) 해당연도에 1) 31일 이상 체류 하고, 2) 체류기간의 3년간 합이 183일 이상* 인 경우 미국 거주자 로 봄 * (①해당연도 체류일수) + (②직전연도 체류일수의 1/3) + (③직전전연도 체류일수의 1/6) ≥ 183일 <예1> 해당연도 체류일수 180일 (직전연도 9일, 직전전연도 18일 체류) ① 180일, ② 직전연도 9일 × 1/3 = 3일, ③ 직전전연도 18일 × 1/6 = 3일이므로, ①+②+③= 186일이 되어 거주자가 됨 <예2> 해당연도 체류일수 190일 (직전연도 9일, 직전전연도 18일 체류) 해당연도 체류일(190일)만을 기준으로 하더라도 거주자가 됨 (예외) 실질적 거주기준을 충족했다라도 1) 해당연도에 183일 미만 체류 하고, 2) 외국에 납세 거주지(tax home) 가 있고 3) 외국에 보다 밀접한 연관성 이 있는 경우 비거주자 로 봄
③ 처음연도의 선택 (First year election)	직전연도에는 비거주자, 해당연도에는 거주자인 경우 일정요건* 충족시 직전연도를 미국 거주자로서 처음연도(first year)로 선택 가능 - 다음의 일정요건 모두 충족 ▪ 해당연도에 미국에서 최소 31일 이상 연속해서 체류 ▪ 연속 31일 체류기간의 첫째 날부터 해당연도 말일까지의 기간 중 75%를 미국에서 체류 해야 함

3. 영국¹⁵⁾

현행 세법상 법정 거주자 테스트(Statutory Residence Test)는 (1) automatic overseas test(자동 비거주자 판정테스트, 이하 'AOT'라 함) (2) automatic UK test(자동 거주자 판정테스트, 이하 'AUT'라 함) 그리고 (3) sufficient ties test(연계테스트, 이하 'STT'라 함, AOT와 AUT에서 비거주자나 거주자가 되지 않은 개인에 적용)로 구성된다. automatic test에 해당하면 다른 테스트를 하지 않는다. STT는 이전 3개의 과세연도 동안 거주자가 아니었던 개인 즉, arrivers와 이전 3개의 과세연도 중에서 한 해 또는 그 이상의 해에 거주자였던 개인 즉, leavers를 구별한다. 아래에서는 각각의 테스트에 대해서 상술한다.

(1) Automatic Overseas Tests

AOT는 세 가지로 나뉜다. 만약 다음 중 하나에 해당하면 그 개인은 비거주자가 된다.

- (i) 직전 3개 과세연도 동안 1년 또는 그 이상의 해 동안 영국 거주자인 경우 해당 과세연도에는 영국에서 16일보다 적게 머물러야 하며 해당 연도에 사망하지 않을 것,
- (ii) 직전 3개의 과세연도 중 영국 거주자가 아니었던 경우 해당 과세기간에는 46일보다 적게 머무를 것,
- (iii) 과세연도 동안 중대한 단절 없이 상근직¹⁶⁾으로 해외에서 근무하는 경우 해당 과세연도에 영국에서 91일보다 적게 머무를 것 그리고 해당 연도에 영국에서 3시간이상 근무하는 날의 수가 31일보다 적을 것

(2) Automatic UK tests

어떤 납세자가 AOT의 어느 것도 충족하지 않는 경우 AUT 중 하나를 충족하거

15) HM Revenue & Customs, Guidance note for Statutory Residence Test (SRT): RDR3, 2016.8. 요약.

16) 상근직으로 근무했는지 여부를 결정하기 위해서는 해외에서 충분한 시간동안 근로하였는지를 계산해야 한다.

나 STT를 충족하면 영국의 거주자가 된다. AUT의 내용은 다음과 같다.

- (i) 영국에서 한 과세연도에 183일을 체류할 것
- (ii) 과세연도 내내 또는 일부 동안 영국에 집을 가지고 있고, 과세연도에 적어도 30일이 속하게 되는 91일의 연속되는 한 기간이 있는 경우, 영국의 집에서 적어도 그 30일 이상을 머물면서 해외에 집이 없을 것 또는 해외에 집이 있더라도 30일 이상 그 집에 머무르지 않을 것¹⁷⁾
- (iii) 한 개인이 365일 또는 그 이상 동안 영국과 큰 단절(significant break) 없이 영국에서 상근(full time)으로 일할 것, 하나의 과세연도에 이러한 날들의 75%가 영국에서 이루어 질 것, 그리고 위의 365일 기간과 한 과세연도의 기간 중의 하루는 납세자가 영국에서 3시간 이상 일한 날일 것¹⁸⁾ 또는
- (iv) 한 개인이 사망할 경우 그들이 직전 3년 동안 각각 영국 거주자이고 그들이 사망하였을 때 영국에 대체로 home이 있을 것

17) 예) R은 뉴질랜드에 살고 있는 프로 크리켓 선수이다. R은 경기를 하기 위하여 2015년 여름동안 영국에 와서 5월 1일 주택을 임차하여 2015-16년 동안 100일을 그 집에서 거주하였다. 그 후 영국에서 크리켓 시즌이 끝이 나자 R은 뉴질랜드로 돌아간다. 2015-16년 동안 R은 뉴질랜드에 집을 소유하고 있었고, 그 집에서 200일을 거주하였다. R이 영국에 있는 동안 R은 뉴질랜드 집을 제3자에게 상업적 목적으로 6월 1일에서 8월31일(92일)까지 임대를 하였다. 그 기간 동안 뉴질랜드의 집은 R의 집이 아니게 된다. R이 충분한 시간을 보낼 수 있는 영국 집을 가질 때에 91일 동안의 연속된 기간이 있었고, 그 중 적어도 30일은 2015-16과세연도에 속하게 되면 그때 그녀는 해외에 집이 없다. 그러므로 R은 2015-16과세연도 동안 영국의 거주자이다. 만약 R이 뉴질랜드 집을 임대하지 않고 여름 내내 그 집이 R이 사용 가능하도록 남아있다면 충분한 시간을 보낼 수 있는 그녀의 해외의 집 때문에 R은 영국거주자가 되지 않을 것이다.

18) 예) H는 2013년 7월 1일에 그 다음날부터 새로운 일을 시작하기 위해서 영국으로 왔고, 그의 파견은 2014년 7월 1일에 종료되었다. 그는 2014년 8월 6일, 영국에 온지 400일째 되는 날 영국을 떠났다. 2014년 6월 30일까지 365일의 기간 동안, 그는 상근으로 일을 하였고, 이 기간 동안 그의 영국의 근무로부터 중요한 단절도 없었다. 365일의 기간의 일부분은 2013-2014과세연도에 속하고, 다른 일부분은 2014-15 과세연도에 속한다. 2014년 6월 30일로 끝이 나는 365일 동안 H는 240일을 하루에 3시간 이상 근무를 하였고 그 중 196일(80%)는 영국에서 3시간 이상 근무한 날이다. H가 영국에서 3시간 이상 근무한 날이 최소 하루가 2013-2014년도에 속해있기 때문에 H는 2013-14 과세연도동안 세 번째 AUT 하에서 영국 거주자가 된다. 또한 H가 영국에서 3시간 이상 근무일이 최소 하루가 2014-15년도에 속해있기 때문에 H는 2014-15 과세연도에도 세 번째 AUT를 충족한다.

(3) Sufficient Ties Test

만약 한 개인이 AUT 및 AOT의 어떤 것도 충족되지 않는다면 STT가 고려되어야 한다. 이 테스트에는 2개의 레벨이 있는데, 하나는 arrivers를 위한 것이고, 하나는 leavers를 위한 것이며 leavers에 대한 요건이 좀 더 엄격하다. 영국을 떠나는 자는 떠난 이후 처음 3년 동안 일반적으로 leaver가 되고 4번째 해에는 arriver로 다루어진다. 즉 영국 비거주자 4년째에는 요건이 조금 완화된다는 것이다. 이 테스트에서는 아래의 <표 2>와 <표 3>에서와 같이 leavers와 arrivers 별로 납세자가 영국에서 머문 날과 함께 납세자와 영국과의 연계의 수에 따라 거주자를 판정하고 있다.

<표 2> 해당과세연도 전 3년 동안 하나 또는 그이상의 연도에 영국거주자였을 경우(leaver) 필요한 연계의 수

해당과세연도에 영국에서 보낸 날의 수	필요한 연계의 수
16일-45일	최소 4개
46-90일	최소 3개
91일-120일	최소 2개
120이상	최소 1개

<표 3> 해당과세연도 전 3년 동안 어느 해에도 영국거주자가 아닌 경우(arriver) 필요한 연계의 수

해당과세연도에 영국에서 보낸 날의 수	필요한 연계의 수
46일-90일	4개 모두
90일-120일	최소 3개
120일 이상	최소 2개

‘영국과의 연계’란 가족,¹⁹⁾ 거소,²⁰⁾ 근무,²¹⁾ 90일,²²⁾ Country(Midnight)²³⁾ 등을 의미한다. 일단 연계의 수가 정해지면 개인은 그 개인이 영국에서 보낸 날의 수를 고려하여 그 개인이 특정 과세연도에 영국거주자인지 아닌지 위의 표를 참고하여 결정할 수 있다.

일반적으로 하루의 마지막에 개인이 영국에 있지 않다면 영국에서 보낸 날로 산정하지 않는다(midnight rule). 그러나 이 midnight rule을 악용하는 것을 방지하기 위하여 기본 규정에 우선하는 간주규정이 있다. 간주규정은 만약 (1) 개인이 3개의 이전 과세연도 중 적어도 한 개 연도에서 영국 거주자였고, (2) 해당 과세연도에 적어도 3개의 영국 연계를 가지고 있으며, (3) 해당과세연도 동안 하루의 마지막은 아니지만 하루의 어느 시점에는 영국에 머물렀던 날이 30일 이상인 경우, 이 모든 요건을 충족한다면 간주규정은 해당과세연도에서 30일이 지난 후 그 후의 모든 날에 대해서 그 개인은 midnight에 어디에 있었는지 관계없이 영국에서 하루를 보낸 것으로 취급한다. 아래 <표 4>는 전술한 영국의 거주자 판정기준을 정리한 것이다.

-
- 19) 가족연계(Family Ties)는 한 개인의 별거하지 않는 배우자, 동거인(civil partner)이 영국거주자인 경우, 그리고 18세 이하의 자녀가 영국거주자인 경우 가족연계가 있는 것이 된다. 그런데 18세 이하의 자녀가 있다고 하더라도 영국에서 그 자녀와 함께 보내는 시간이 61일에 못 미친다면 가족연계는 성립하지 않는다.
 - 20) 거소연계(Accommodation Ties)는 만약 개인이 영국에 살 곳(place to live)을 가지고 있고 그 곳이 해당과세연도에 91일의 연속된 기간 동안 그 개인에게 사용가능하며, 그 개인이 그 과세연도에 적어도 하루이상의 밤을 머물렀다면 성립한다. 만약 가까운 친척의 거소에서 머문다면 적어도 해당 과세연도에 16일 또는 그 이상을 머물러야 한다. 가까운 친척의 범위는 부모, 조부모, 형제, 자매, 18세 또는 이상의 자녀 또는 손자녀를 포함한다. Place to live는 home, holiday home, 임시 은신처, 또는 영국에 있을 때 살 수 있는 다른 거처를 포함한다.
 - 21) 근무 연계(Work Ties)는 만약 어떤 개인이 그 해 동안 최소 40일(연속해서 또는 간헐적으로) 영국에서 일을 한다면(하루에 3시간이상) 가지게 된다.
 - 22) 90일 연계(90-day Ties)는 만약 한 개인이 앞선 두 과세연도 둘에 걸쳐 또는 한 해만이라도 영국에서 90일을 보냈다면 성립된다.
 - 23) Country Ties(Midnight test)는 만약 영국이 해당과세연도에 개인이 가장 많은 수의 밤(midnight)을 보낸 나라라면 그 개인은 영국과 국가 연계를 가진다. "Midnight test"는 개인이 그 날의 마지막에 영국에 있다면 충족된다. 만약 midnight test가 둘 또는 그 이상의 나라에서 같은 날수로 충족되고 그 나라 중 하나가 영국이라면 국가연계를 가지게 된다.

<표 4> 영국의 거주자 판정기준

구 분	내 용
① 자동비거주자 심사(AOT) : 해당시 비거주자	다음 요건 중 하나만 충족해도 비거주자 (가장 중요한 테스트) 1) 1차 국외거주 심사: 해당 과세연도 이전 3개 과세연도 중 한 과세연도 이상 영국 거주자로 판정되었고 , 해당 과세연도에 영국에서 16일 미만 체류한 경우 2) 2차 국외거주 심사: 해당 과세연도 이전 3개 과세연도 중 한 과세연도 이상 영국 거주자로 판정된 경우가 없고 , 해당 과세연도에 영국에서 46일 미만 체류한 경우 3) 3차 국외거주 심사: a) 업무상 중대한 단절 없이 해외에서 과세연도 동안 전일근무제(full time)로 근무 하는 경우, 또는 b) 과세연도 중 영국에서 91일 미만 체류, 또는 c) 과세연도 중 영국에서 3시간 이상 근무한 총 일수가 31일 미만 인 경우
② 자동거주자심사 (AUT) : 해당시 거주자	다음 요건 중 하나만 충족해도 거주자 1) 1차 영국거주 심사: 과세연도 중 영국에 183일 체류하는 경우 2) 2차 영국거주 심사: 영국에 주거를 가졌거나 가지고 있는 경우 - 연속적으로 91일 이상 영국에 체류하되 적어도 30일은 과세연도에 체류 - 영국주거에 최소 30일 이상 거주하면서 해외 집이 없거나 있더라도 30일 미만 거주 3) 3차 영국거주 심사: 영국에서 근로하는 경우 중대한 단절 없는 전일근로자
③ 영국연계심사 (STT) : 해당시 거주자	자동비거주자심사(①)와 자동거주자심사(②)를 충족하지 못할 경우에 적용 - 가족관계, 거소, 근로관계, 90일 기준, 국가관계를 복합적으로 고려하여 거주성 판단 ▪ 가족관계: 본인과 생활하는 배우자, 자녀 등 동거가족 ▪ 거소: 영국에서 91일 이상 연속사용할 수 있는 곳으로 1일 이상 거주 ▪ 근로관계: 영국에서 최소 40일(1일 3시간) 이상 근무 ▪ 90일 기준: 직전 2과세연도 중 90일 이상 체류한 과세연도가 있는 경우 ▪ 국가관계: 과세연도에 자정 12시까지 가장 많이 체류한 날이 있는 국가가 영국일 경우

4. 시사점

미국은 우리나라에 대한 해외직접투자액이 2016년 기준 38억 달러로 2위이며, 무역량 또한 중국에 이어 2위인 우리나라와 많은 거래를 함으로써 경제적으로 큰 영향을 주는 국가이다. 영국은 2013년 거주자 판단 규정이 개정되어 체계적이고 명확하게 규정되어 있는 국가이다. 우리나라 거주자 판단 규정에 대한 개선방향을 얻고자 우리나라에 큰 영향을 주는 국가와 규정이 명확하게 규정되어 있는 국가를 검토하였다.

해외사례를 살펴본 결과 미국과 영국 모두 해당 국가에 거주할 것을 입증할 수 있는 지표, 즉 주소, 거주 등을 통해 거주자를 판정하고 있으며, 미국의 경우에는 국적을 거주자 판정기준에 포함하고 있음을 알 수 있다. 또한 주소 등 원칙적인 판정기준을 적용할 수 없는 경우에는 체류기간(183일 등) 기준을 이용하여 거주자 판정기준을 단순화하고 있는 추세이다. 우리나라도 183일 거주 기준으로 거주자 판정기준을 강화했지만 주소의 판단에 있어 해외사례와는 달리 구체적이지도 않고 불명확하게 규정되어 있다는 문제가 있다.

영국은 주소, 거주 등을 통해 거주자 판정 시 법적 형식보다는 다양한 보조지표를 반영하는 사실관계(fact and circumstances)에 비추어 실질적으로 거주자를 판정하고 있다. 이러한 실질적 기준(substance-based test)에 따른 거주자 판정은 확실적인 기준으로 거주자를 판정하는 경우에는 경제적 실질은 그대로인 채 형식적인 거주자기준을 우회하여 조세회피하는 것을 방지하기 위한 각 국의 정책적 판단인 것으로 이해된다.

그리고 모델조세조약상 이중거주자 판단규정인 tie-breaker rule 중 우선적으로 적용되는 기준인 '항구적 주거'를 우리나라 거주자 판단 규정 중 자산에 포함시켜 더욱 명확한 해석 및 조세조약상 정합성을 제고할 필요가 있어 보인다.

IV. 현행 규정의 문제점 및 개선방안

1. 거소 규정

(1) '183일 이상 거소' 대신 '183일 이상 체류' 기준 사용

거소는 생활의 근거를 바탕으로 하는 주소와는 달리 단순히 '183일 이상' 체류라는 사실만을 바탕으로 거주자 여부를 판정하는 기준이기 때문에 183일이라는 기간의 산정이 거소 개념의 파악에 핵심적인 요소라고 할 수 있다. 그러나 소득세법은 183일이라는 기간 산정에 대해서는 2과세기간에 걸쳐 183일 이상인 거소를 둔 경우에도 거주자에 해당된다는 규정만 존재하고 구체적인 산정방법에 대해서는 언급하고 있지 않다. 수 년 동안 체류할 경우 '183일'의 의미는 '연평균 92일'이 될 것으로 추론되지만 명시적으로 밝히고 있지는 않기 때문에 유추해석 또는 확장해석의 여지가 있다.

영국 및 미국 등은 단순히 1년의 반을 체류하면 거주자로 본다. 예를 들어, 미국은 실질적 체류기준이라고 하는 183일 기준을 적용한다. 해당 연도 중 31일 이상 체류해야 하며, (해당연도 체류일수)+(직전년 체류일수의 3분의 1)+(직전전년 체류일수의 6분의 1)의 값이 183일을 초과하면 거주자가 된다. 이렇듯 다른 나라들은 역년 중 183일 또는 1년의 반 등으로 구체적 일수를 명시하고 있다.

중전 영국은 1역년 중 183일 이상 영국에 체류하거나 지난 4년 간 평균적으로 90일 이상 체류해도 거주자로 보았다. 또한 2년 이상 영국체류를 목적으로 입국하는 자의 경우에는 입국일부터 거주자로 보았다. 전술한 바와 같이 2013년에 영국은 법정 거주자 테스트(Statutory Residence Test)를 도입하면서 AOT, AUT, STT를 순차적으로 적용하는 규정을 마련하였다.²⁴⁾ 자동적으로 비거주자로 판정하는 AOT 경우 직전 3개연도중 영국 거주자였던 경우와 영국 거주자가 아니었던 경우로 나누어서 전자의 경우에는 16일, 후자의 경우에는 46일보다 적게 영국에서 체류하는 경우 자동적으로 비거주자가 된다. 과세연도 중 해외에서 상근직으로 근무하는 경우는 영국에서 91일보다 적게 체류하는 경우 비거주자가 된다. 이렇듯

24) Finance Act 2013.

상황별로 일정한 체류기간을 정해 각각의 상황별 일정 체류기간 미만 머무르는 경우 비거주자가 되는 규정을 두고 있다. AUT의 경우도 AOT와 유사하게 상황별로 체류기간을 정하여 일정한 체류기간 이상 머무르는 경우 거주자로 판정하는 규정을 두고 있다. 즉, 영국에서 한 과세연도중 183일 이상을 체류하는 경우, 과세연도 내내 또는 일부 동안 영국에 집을 보유하고 30일 이상 속하게 되는 91일의 연속되는 한 기간이 포함되는 경우, 365일 이상 영국과의 큰 단절없이 상근으로 근무할 것 등으로 상황별로 일정 체류기간 이상 머무르는 경우 거주자가 된다. STT는 AOT나 AUT 중 어느 것에도 해당하지 않는 경우 해당 과세연도 전 3년 동안 한 해 이상 영국 거주자였던 경우와 그렇지 않은 경우를 나누어 가족, 거처, 근무, 90일, 국가연계 지표 등이 있는 경우 거주자로 판정하는 기준이다. 다만, 3년동안 영국에서의 체류일수를 16-45일, 46-90일, 91-120일, 120일 이상 체류한 경우로 구분하여 연계되는 지표와 숫자와 결부하여 거주자여부를 판정하는 것이 특징이다.

우리나라도 영국의 경우와 같이 거소의 체류기간 산정시 원칙적으로 해당 연도 기준으로 판단하는 기준을 마련할 필요가 있다. '183일 이상' 여부를 판정할 때에도 2과세기간에 걸쳐 183일 이상이라는 불명확한 규정 대신 해당 과세연도에 183일 이상 체류한 경우에 거소가 있는 것으로 판단하는 것이 보다 더 명확한 기준이 될 것이다. 대부분의 OECD 국가들이 '1년 중 183일 체류'를 사용하고 있는데 우리나라는 '2년 중 183일 이상'으로 판단하기 때문에 지나치게 강화한 것으로 보이며, 이에 따른 재외동포의 국내투자 감소와 입국기피 등도 우려되고 있다. 그러나 해당 과세연도만 183일 이상을 체류한 경우에만 거주자로 판정하는 경우 해당 과세기간과 인접한 연도에 체류를 많이 하고 해당 과세기간에 183일 미만 체류하는 것으로 체류일자를 조정하는 조세회피를 방지하기 위해서 해당 과세연도 중 122일 이상 체류하고 직전 과세연도 중 국내에 61일 이상 체류한 자는 거주자로 판정하는 방안을 고려할 수도 있다. 또한, 직전 과세연도 중 거주자이었던 자는 해당 과세연도 중 61일 이상만 체류하여도 거주자로 볼 수 있는 규정도 포함하여 직전 과세연도와 해당 과세연도 간 체류일자 조정을 통한 조세회피를 차단하는 것을 고려해야 할 것이다.

(2) 체류기간 계산 시 명백·일시적인 출국 및 입국의 개념 명확화

체류기간에 의한 거주자는 체류의 목적이나 주거의 형태 등을 문제삼지 않고 단순히 납세자가 어느 나라에 체류한 일수만을 따지기 때문에 당사자의 의사는 고려할 여지는 거의 없다.²⁵⁾ 그러나 가족, 직업, 재산상태 등과 같은 객관적 요건이 불충분하거나 입증하기 어려워 체류일수를 따져 거주자를 판정하는 경우에는 출국 후 다시 입국한 경우는 가족의 거주지나 재산소재지 등에 비추어 출국목적이 관광, 질병치료 등으로 명백·일시적으로 인정되는 경우에는 출국한 기간도 체류일수에 포함²⁶⁾하고 있다. 주소기준에 의한 거주자 판정시에는 객관주의에 따라 ‘의도’ 또는 ‘목적’이라는 주관적인 요소에 의해서 판정하는 기준은 두고 있지 않는 반면, 체류기간에 의한 거주자 판정시에는 출국 ‘목적’이라는 주관적인 요소를 감안하고 있다. 이는 단순히 국내 체류일수만으로 거주자로 판정하는 경우 국내 거주자 판정을 위해 출입국을 반복하여 거주자가 되는 것을 회피하는 경우 이를 방지하기 위한 조세회피 방지규정으로 볼 수 있을 것이다. 그러나 본 규정은 출국목적이 명백하게 일시적으로 인정되는 때에 대한 구체적인 지침이 없어 어떠한 경우에 출국목적이 명백하게 일시적인지에 대한 판례나 심판례에 의존할 수 밖에 없는 상황이다.

따라서, 출국목적이 명백하게 일시적인 경우를 더욱더 구체적으로 열거하여 법령의 예측가능성을 제고하는 방향으로 개정될 필요가 있으며, 현행 규정²⁷⁾은 재외동포만을 그 대상으로 하고 있는데 구분없이 모두에게 적용하는 것이 타당하다. 이를 위해 다음과 같은 경우를 소득세법 시행령으로 규정할 필요가 있다.

1. 관광, 친지방문, 질병치료 등 개인적 사정
2. 출장, 연수 등 직업·사업과 관련된 사정
3. 그밖에 제1호부터 2호까지와 유사한 사유에 의한 일시적 출국

한편, 조세회피방지를 위해 현행 규정과 같이 거소기준에 의한 체류기간이 183일 이상이 되지 않더라도 출국목적이 ‘명백하게 일시적’인 것으로 경우는 출국기간

25) 서울행정법원 2012구합 41912판결, 조심 2011중 2893, 조심 2012중 1899 등 참조.

26) 소득세령 제4조 제2항.

27) 소득세령 제4조 제4항.

을 체류기간에 포함해야 하는 것과 더불어 입국목적이 ‘명백하게 일시적’인 경우에는 입국기간을 체류기간에서 제외하는 규정을 포함하여 예측가능성 및 과세형평을 제고해야 할 것이다.

2. 주소 규정

(1) 적절한 보조지표의 선정

현행 소득세법 시행령 제2조 제2항은 생활의 근거가 되는 곳으로서 주소를 정확히 판정하기 위해 전술한 보조지표로 ① 국내 직업 유무 여부, ② 가족의 국내거주 여부, ③ 국내 자산 소유 여부 등 여러 요소들을 감안하여 판단하도록 규정하고 있다. 다만, 소득세법 시행령에서 직업 요소의 경우에는 단독으로 규정하고 있는 반면, 가족과 자산 요소는 결합되어 규정되어 있지만, 과세실무 및 판례 등에서는 각각의 요소를 독립적으로 거주자 판단기준으로 삼고 있는 것으로 보인다.

<표 5> 판례 등을 통한 보조지표별 판단기준 검토

구 분	판단기준
‘①의 요소’: 국내 직업유무 여부 ²⁸⁾	개인이 ‘거주가 필요한 직업’을 국내에 가진 경우에만 비로소 거주자로 취급되어야 하고, 그 근무형태에 비추어 만약 내국법인의 임직원으로서 근로를 제공하더라도 통상 국내에 거주할 것을 필요로 하지 않는 경우에는 국내에서 직업을 가졌다는 이유만으로 거주자로 취급된다고 단정하기 어려움.
‘②의 요소’: 가족 국내거주 여부 ²⁹⁾	거주자 여부의 판단기준은 “생계를 같이하는 가족”이고, 이때 “생계를 같이하는 가족”이란 일상생활에서 동일한 생활자금으로 현실적으로 함께 생활하는 단위를 뜻함. 통상, 일정한 개인을 기준으로 부모 등이 가족에 해당된다고 하더라도, 생계를 같이 하지 않는다면, 부모의 거주지는 해당 개인의 거주자 판단에 영향을 미치지 않음. 그러나 통상 해당 개인의 배우자나 (미혼이고 별다른 소득이 없는) 자녀 등은 “생계를 같이 하는 가족”의 범위에 포함되어 해당 개인의 거주자 판단에 영향을 미친다고 보는 경우가 많음.
‘③의 요소’: 국내 자산 소유 여부 ³⁰⁾	개인이 국내에 주식이나 부동산 등을 보유하고 있다고 하더라도, 그 규모가 크지 않고 아울러 단순히 투자목적으로 자산을 보유하고 있다면, 그 이유만으로 해당 개인이 거주자라고 단정하기는 어려움. 그러나 해당 개인이 (1) (보유하고 있는 자산규모에 비하여) 국내 자산이 차지하는 비중이 상당하거나, 또는 (2) 아파트 등 거주용 부동산을 보유하고 있다면, 해당 개인은 거주자로 취급될 가능성이 높아지게 됨.

직업에 대해서는 국제화의 진전으로 국가 간 이동이 자유로워지고 다양한 직업이 등장하면서 ‘계속하여 1년 이상 국내거주가 통상 필요한 직업’이 아니더라도 한국과의 경제적 관련성이 높은 직업을 충분히 상정해 볼 수 있다. 특히, 사업가의 경우 한국에 직업을 위해 거주하는 기간이 길지 않더라도 한국에 사업의 실질적 관리장소가 존재해 실질적인 CEO의 역할을 할 수 있을 것이다. 이는 인터넷비즈니스의 경우 이러한 사업의 특성이 부각될 수 있다. 또한 근로소득자의 경우에도 e-mail 등을 통해 대부분의 업무처리가 가능한 직업 또는 실제 근무 장소가 중요하지 않은 직업의 경우에는 직업이 중요한 징표가 되지 못할 수도 있다.

다음으로 거주자를 판정하는 중요한 징표로는 ‘생계를 같이하는’ 가족이 있다. 자녀들의 해외유학 증가와 더불어 해외취업도 종전에 비해 늘어나고 가족 간 유대가 감소하면서 학업, 취업 등을 이유로 해외에 있는 가족이 반드시 국내로 돌아올 것으로 보기 어려운 경우가 증가하고 있다. 또한 해외에 있는 가족들이 방학 및 휴가를 맞아 국내에 일정기간 체류하고 있다는 사실만으로 “생계를 같이하는” 가족이라는 기준으로 거주자로 판정하는 것은 타당하지 않을 수 있다.

마지막으로 자산의 경우에는 국내에 관리가 집중적으로 필요한 부동산 등의 특별한 경우를 제외하고는 단순히 국내에 자산이 있다는 이유만으로는 1년 이상 거주할 것이라는 개연성을 입증하기 쉽지 않다. 자산의 보유, 특히 금융자산 등 투자자산의 경우 자산의 국제적 분산이 보편화되고 있고 이러한 자산에서 발생한 소득은 거주성과 무관하게 과세되고 있어 금융자산만을 거주성의 주요 징표로 판단하는 것은 무리가 있는 것으로 보인다. 따라서 단순히 자산의 보유 여부만을 가지고 거주자로 판정하는 것보다는 자산의 성격상 대규모 임대사업 등 일정기간 이상 체류할 것이 요구되는 자산의 경우에 거주자로 판정하는 것이 타당할 것이다.

한편, 주택 등 ‘주거’를 거주자 판정에 중요하게 고려해야할 기준으로 자산에 포함시키는 것을 적극적으로 고려할 필요가 있다. 여기서 주거는 OECD 모델조세조약에서와 같이 개인이 소유 또는 점유한 주거로서 항구적으로 사용 가능한 개념이 사용될 수 있을 것이다. 여기서 ‘항구적’이라고 하는 의미는 항상 계속해서 이용할 수 있는 것을 말하며, 여행 · 사업 · 교육 등을 위해 일시적 또는 단기적으로 필요

28) 대법원 96누2927, 1997.11.14., 국심 2006광2608, 2006.12.14. 등.

29) 대법원 95누14039, 1996.10.25. 등.

30) 국심 2004서1798, 2004.12.1. 등.

하다는 이유로 체재하는 경우는 제외된다. 항구적 주거는 개인이 언제든지 지속적으로 이용 가능하면 족하고 반드시 가족과 함께 거주하는 곳으로 해석할 필요도 없다. OECD 모델조세조약 뿐만 아니라 호주, 캐나다 등 해외 많은 국가에서 사용하고 있다. 항구적 주거가 국내세법상 거주자 판단 규정에 포함된다면 조세조약상 정합성 제고 및 명확한 해석이 가능할 것이다.

(2) 개별 보조지표의 속성

현행 소득세법은 “183일 이상 계속하여 거주”를 핵심적인 징표로 하고 “직업”, “가족” 및 “자산”을 보조적인 지표로 활용하고 있다. “183일 이상 계속하여 거주” 대신 “183일 이상 체류”로 할 경우 보조지표가 지향하는 기준도 “183일 이상 체류”하는 경우로 바꾸는 것이 타당할 것이다. 주소의 개념을 새로운 시대의 상황에 부합하게 바꾸어야 한다 하더라도 그것은 과세관할 획정을 위한 도구개념에 불과하기 때문에 특정인이 경미한 연결고리로 인해 여러 나라에 전세계소득에 대한 납세의무를 부담하도록 국내세법 체계를 구축하는 것이 바람직하지 않기 때문이다.

체류일수 판정기준과의 일관성을 위해 해당 과세연도 183일 이상 체류, 사용 등을 한 경우에 각각의 보조지표를 충족하는 것으로 보는 것을 원칙으로 하고, 조세 회피를 방지하기 위해 해당 과세기간과 직전 과세기간 합계 체류기간이 183일 이상이 되는 경우에도 보조지표가 충족되는 것으로 하면 될 것이다.

구체적으로 보조지표 중 ‘직업’은 해당 과세연도 중 183일 이상 체류할 것을 필요로 하는 직업이면 될 것이다. 해당 과세연도에는 이를 위해 체류하고 있어야 할 것이다. 아울러 일정 기간 체류를 필요로 하는 것은 자기를 구속하는 약정에 의해 의무화되어 있거나 그에 준하는 경우로 한정하여야 할 것이다. “필요로”하는 문구를 자의적으로 해석할 경우 실제 며칠 밖에 체류하지 않음에도 불구하고 “필요로”한다고 볼 수 있는 여지가 있다. 아울러 독립적 인적 용역을 제공하는 경우에는 해당 용역제공약정에 의해 국내 체류가 의무화되어 있는 것으로 확인되어야 할 것이다. “실질적 회장”과 같이 계약이나 약정 등에 의해 국내 체류 의무 존부를 판정할 수 없는 경우에는 해당 개인의 종합적인 사업관계를 보아 판단하여야 할 것이다. 우리나라를 포함한 여러 나라에 유사한 사업체를 두고 있는데 우리나라에만 체류할 것을 필요로 한다고 판단할 수는 없을 것이다.

‘가족’은 국내에 거주하는 납세자의 배우자가 국내거주자이거나 20세 미만의 자

녀가 국내거주자인 경우 가족이 국내에 있는 것으로 보는 방법으로 보조지표 충족 여부를 판정할 수 있을 것이다. 이 때 해당 가족은 스스로가 해당 납세자가 국내에 있다는 사정 이외의 이유로 거주자가 되는 경우일 것이다. 다만, 영국의 STT 사례에서와 같이 국내에서 일정기간(61일) 미만으로 체류한 배우자 또는 20세 미만의 자녀는 가족이 국내에 있는 것으로 보지 않는 예외규정을 두어 거주자 또는 자녀가 거주자인 경우 납세자가 무조건 거주자가 되는 경우는 방지할 수 있을 것이다.

자산 기준에 ‘주거’를 포함할 경우 ‘주거’는 183일 이상 체류할 수 있는 주소를 의미하므로 해당 과세연도 중 183일 이상 사용할 수 있도록 지배하고 있는 생활공간을 의미할 것이다.

(3) 개별 보조지표 간의 관계

현행 소득세법에서 “주소”는 단순한 장소적 개념이 아니라 객관적 또는 밀접한 생활관계가 형성된 곳이라는 점에서 OECD 모델조세조약에서의 ‘중대한 이해관계의 중심지’라는 개념과 유사한 측면이 존재한다.³¹⁾ 즉, 특정인의 가족과 사회적 관계, 직업, 기타 활동, 사업장, 자산의 관리장소 등 ‘중대한 이해관계를 고려하여 거주자를 판정하고 있는 것이다. 이 개념은 이와 같은 여러 요소들을 종합적으로 고려하도록 되어 있다. OECD의 “중대한 이해관계의 중심지” 접근방법에 의한다면, 특정인의 주거, 직업, 가족의 3가지 보조지표의 비중이 우리나라가 가장 높은 경우에는 소득세법상 국내에 주소가 있는 것으로 보아 거주자가 되는 것이다.³²⁾

그런데 현행 소득세법은 “주소”를 직접적으로 과세관할 획정을 위한 도구개념으로 활용하고 있다. 즉 특정인이 우리나라에 주소가 있으면 거주자가 되고 전세

31) OECD 모델조세조약은 항구적 주거가 1순위로 되어 있지만 사실상 ‘항구적 주거’를 넓게 인정함으로써 실제로는 ‘중대한 이해관계의 중심지’가 결정요인이 되는 경우가 많다(김석환, “개인 거주자 판단기준에 관한 소고”, 조세법연구 제19권 제3호, 한국세법학회, 2013., 72면).

32) 이 방법에 의한다면, 원칙적으로는 주거, 직업, 가족의 3가지 지표를 종합적으로 고려하여 한국의 보조지표 비중이 가장 높은 경우 거주자로 판정하되, 각각의 보조지표의 비중이 높은 국가가 서로 달라 경합하는 경우에는 이를 판정하는 방법이 필요할 것이다. 이 경우 3가지 보조지표 중 2개의 보조지표의 비중이 가장 높은 경우 국내 거주자로 판정하면 될 것이고, 3가지 보조지표 각각마다 비중이 가장 높은 국가가 다른 경우에는 ‘중대한 이해관계의 중심지’가 될 가능성이 높다고 판단되는 순서인 주거→직업→가족순으로 판단하도록 소득세법을 개정할 필요가 있다.

계소득에 대한 납세의무를 지게 된다. 특정인이 우리나라에 주소가 없으면(183일 이상 거소가 없다는 전제 하에) 비거주자가 되고 국내원천소득에 대한 납세의무만 진다. 이 경우 특정인이 국내에도 주소가 있고 해외에도 주소가 있다는 식의 해석론은 과세관할 획정의 도구개념의 본질에 어긋나게 된다. 개별보조지표가 모두 동일한 시기에 두 지역에 양립할 수 없는 “183일 이상 계속하여 거주”를 추정하는 도구로 활용되고 있기 때문이다.

현행 거주자 규정은 해당 과세연도 중 두 곳에서 183일 체류하는 것이 가능해진다. 실제 체류기간은 2년 평균 매년 92일 정도면 충분하기 때문이다. 이 때 개별보조지표가 그러한 정도의 기간 국내체류를 요건으로 하는 것이라면 각 개별보조지표 하나만 충족하여도 바로 거주자로 볼 수 있으며, “주소”는 중간개념으로서 독자적인 존재의의는 크지 않을 것이다. 다만, “주소”에 속하는 지표들은 거주자 또는 비거주자가 되는 시기에 관한 규정상 공통점을 갖고 있으므로 주소 개념은 여전히 사용할 이유는 있을 것이다.

직업 및 가족, 자산 각각의 지표 판단 과정에서 한 지표의 속성이 다른 여러 나라에 있을 경우 비록 해당 지표의 법정 속성이 국내에 존재한다 하더라도 다른 나라에 더 강한 속성이 있을 경우 국내에서 해당 지표의 속성이 만족되지 않은 것으로 볼 것인가의 문제가 있을 수 있다. 이에 대해서는 전술한 것처럼 “183일 이상 계속하여 거주” 대신 “183일 이상 체류”로 기준을 변경한다면 복수의 국가에 개별 지표별 법정 속성이 존재할 수 있다고 보는 것이 합리적이다.

결론적으로 아래와 같이 소득세법 제2조 제3항을 개정하면 각 호 중 하나의 요건만 충족하여도 국내에 주소가 있는 것이 되며, 그에 따라 국내 거주자가 되도록 하여야 한다.

1. 해당 과세연도 중 183일 이상을 사용할 수 있도록 지배하고 있는 주거가 국내에 있는 경우
2. 해당 과세연도 중 183일 이상을 국내에 체류할 것을 필요로 하는 직업 또는 자산이 국내에 있는 경우
3. 해당 과세연도 중 국내에 61일 이상 체류하는 납세자와 생계를 같이 하는 배우자 또는 20세 미만의 직계비속이 제2조 제1항, 이 항 제1호 또는 제2호의 규정에 따른 거주자인 경우.

3. 전환시점

거주자가 비거주자로 되거나 비거주자가 거주자로 되는 시기에 대해 현행 소득세법은 주소기준에 의한 거주자와 주소기준에 의한 거주자를 달리 규정하고 있다. 국내에 주소를 둔 것으로 보아 거주자로 판정하는 경우(소득세법 시행령 제2조 제3항), 즉 주소기준에 의한 거주자 판정시에는 계속하여 183일 이상 국내에 거주할 것을 통상 “필요”로 하거나 “인정”되는 시점부터 거주자로 본다(소득세법 시행령 제2조의2 제1항). 반대 해석상 국내에 거소를 183일 이상 둔 것임이 사후에 확인된 경우 그 시점부터 거주자가 될 것이다. 즉, 주소기준에 의해 거주자로 판정되는 경우 거소를 183일 이상 둔 시점부터 거주자가 되는 것이다. 문제가 되는 것은 ‘계속하여 183일 이상 국내에 거주’를 통해 거주성 여부를 판단하는데 있어 사전 예측 방법 또는 사후 확인 방법 중 어느 것을 사용하는지에 따라 거주자 시점이 달라지는 것이다. 다만, 어느 방법에 의해 거주자로 판단할 것인지를 결정하는 것은 쉽지 않을 것으로 보인다.

거주자가 비거주자가 되는 시기의 경우, 국내에 주소를 두지 않은 것으로 보아 비거주자로 판정하는 경우에는 국내에 주소가 없거나 국외에 주소가 있는 것으로 보는 사유의 발생일 다음날이다. 한편, 거소를 183일 이상 둔 경우 거소를 둔 183일 이상이 되는 시점에 비거주자가 거주자가 되는 데에 비해, 거주자가 주소 또는 거소의 국외이전을 위해 출국하는 경우에는 183일을 기다리지 않고 바로 비거주자가 된다. 이는 비거주자가 거주자가 되거나 거주자가 비거주자가 되는 시점을 사전에 예측하기 어렵게 만들어 세법의 안정성과 예측가능성을 해치는 결과를 낳고

<표 6> 거주자와 비거주자 간 전환시점

구 분	비거주자 → 거주자	거주자 → 비거주자
주소기준	① 국내에 주소를 둔 날 ② 국내에 주소가 있는 것으로 보는 사유발생일	① 국외이전을 위해 출국하는 날의 다음날 ② 국내에 주소가 없는 것으로 보는 사유발생일의 다음날
183일 이상 거소기준	국내에 거소를 둔 날부터 183일이 되는 날	국외이전을 위해 출국한 날의 다음 날

있을 뿐만 아니라 거주자가 비거주자로 되는 시기와 비거주자가 거주자가 되는 시기 간에 균형이 맞지 않는 측면이 존재한다.

따라서, 비거주자가 거주자로 전환하는 경우 주소기준과 거소기준에 의한 거주자 전환시기 모두를 해당 과세연도 시작일, 즉 1월 1일로 통일할 필요가 있다. 즉, 주소기준에 의해 비거주자에서 거주자로 된 경우 국내에 주소를 두거나 국내에 주소가 있는 것으로 보는 사유발생일이 속하는 과세연도 1월 1일부터 거주자로 전환하는 것이 될 것이다. 또한 거소기준으로 거주자가 된 경우에도 거소를 둔 날부터 183일이 되는 날이 속하는 과세연도의 1월 1일부터 거주자로 전환하는 것이 타당한 것으로 보인다. 거소기준의 경우 이미 거소를 둔 날부터 183일이 되는 날이 속하는 기간이 적어도 183일 이상이 걸쳐 있을 수 있기 때문에 해당 과세연도의 1월 1일부터 거주자가 되는 것이 합리적인 것이다.

비거주자가 거주자가 되기 전의 기간에 대해서는 국내원천소득에 대해서만 과세되고 거주자가 된 이후의 기간에 대해서는 국내외원천의 모든 소득이 과세되기 때문에³³⁾ 납세자 입장에서는 과세소득이 확대된다는 측면에서 불리할 수 있지만 과세시기의 불확실성이 해소되어 거주자 판정에 대한 예측가능성이 제고된다는 장점도 있다. 예를 들어, 캐나다는 해당 과세연도의 시작일을 거주자가 되는 시기로 하고 있으며, 호주도 해당 과세일의 시작일 또는 입국일을 거주자가 되는 시기로 보고 있다.

한편, 거주자가 비거주자로 되는 경우에도 비거주자 전환시기를 단순화할 필요가 있다. 다만, 비거주자가 거주자로 되는 것과는 달리 거주자가 비거주자로 되는 경우에는 국내에서 자금이 유출되는 경우로서 과세권의 일실방지 및 확보차원에서 비거주자가 되는 시점을 지금보다 지연시키는 것을 고려할 필요가 있다. 즉, 주소기준에 의해 거주자에서 비거주자로 되는 경우에는 주소를 둔 날 또는 사유발생일이 속하는 과세연도의 다음 과세연도 1월 1일부터 비거주자로 전환하고, 거소기준에 의한 경우에도 출국한 날이 속하는 과세연도의 다음 과세연도 1월 1일부터 비거주자로 전환하게 하여 비거주자가 된 시점부터 일정시점까지는 국내외 원천

33) 소득세법 기본통칙 3-0...3 【납세의무자의 구분이 변경된 경우의 과세방법】 ① 비거주자가 거주자로 된 때에는 해당 과세기간개시일부터 과세기간종료일까지의 비거주자인 기간의 법 제121조의 규정에 의하여 종합과세하는 국내원천소득과 거주자인 기간의 법에 규정하는 모든 소득을 합산하여 과세한다.

의 모든 소득에 대해서 과세권을 확보하는 등 현행³⁴⁾보다는 과세를 강화할 필요가 있다. 다만, 직업, 가족, 자산 등 개별 보조지표의 속성이 국내에 있는 경우에는 거주자가 비거주자로 전환되는 시점과의 일관성을 유지하기 위해서 해당 과세연도의 1월 1일부터 거주자가 되는 것이 타당하다.

4. 출국세(exit tax)의 확대적용

거주자는 과세를 회피하기 위해 거주지를 이전할 수도 있다. 거주지국의 높은 세 부담 때문에 거주지를 이전하는 것은 자유이지만, 이러한 현상이 국가의 재정을 위협하는 정도에 이른다면 해당국으로서는 방관할 수 없는 형편이 된다. 상대적으로 세율이 높은 국가들은 이 문제에 대응하기 위해 다음과 같은 출국세 제도를 두고 있다.

첫 번째, 거주지의 국외이전시 출국세를 부과한다. 거주지의 국외이전 시 모든 자산의 가치증분에 대해 과세하는 나라로서 캐나다, 호주가 있다(general exit tax). 일부 자산에 대해서만 과세하는 나라들도 있다(limited exit tax). 특정 비율 이상의 지분에 대해 과세하며 독일, 미국, 호주, 네덜란드, 프랑스 등이 있다.

두 번째, 거주자에서 비거주자가 될 때 일정 기간 과세한다(unlimited extended liability). 스웨덴, 핀란드, 노르웨이, 아일랜드, 스페인, 이태리 등이 있다.

세 번째, 거주자에서 비거주자가 될 때 일부 소득에 대해서만 일정 기간 과세한다(limited extended liability). 본래 거주지국 원천소득에 대해서만 과세한다. 미국, 독일, 캐나다, 스웨덴, 영국 등 있다.

네 번째, 거주지 개념을 엄격하게 적용한다. 국외이주 등의 부재기간에도 특정 기간 내에서는 일시적 비거주자를 거주자로 보는 방법이다. 스웨덴은 그 기간을 5년으로 두고 있다.

거주자가 출국하여 외국의 국적을 취득하는 방법 등으로 비거주자가 되는 경우, 즉 국외이주의 경우에는 조세회피 방지를 위해서 출국세 등을 도입하여 과세권을

34) 소득세법 기본통칙 3-0-3 【납세의무자의 구분이 변경된 경우의 과세방법】 ② 거주자가 출국 등으로 비거주자가 되었으나 법 제121조 제2항의 규정에 따라 출국한 날의 다음날 이후에 발생한 소득에 종합과세하는 국내원천소득이 있는 경우에는 거주자인 기간의 법에 규정하는 모든 소득과 비거주자인 기간의 종합과세하는 국내원천소득을 합산하여 과세한다. 이 경우에는 거주자로서 납부한 소득세는 기납부세액으로 공제한다.

확대하는 방향으로 과세제도를 정비할 필요가 있다.³⁵⁾ 특히 거주자 판단 규정이 명확하게 개선된다면 이를 남용하는 사례가 발생할 수도 있기 때문에 방지책으로서 출국세 제도를 도입할 필요가 있다.

정부는 2016년 세법개정안에 국외전출시 양도소득세를 과세하는 특례(이하 ‘국외전출세’라 한다)를 포함시켰고, 국외전출세가 12월에 예산부수법안으로 처리되어 2018년 1월 1일부터 시행될 예정이다.³⁶⁾

국외전출세는 거주자가 이민 등으로 국외전출하는 경우 국내를 떠나는 날(국외전출일)을 기준으로 국내에 보유하고 있던 주식을 양도한 것으로 보고 양도소득세를 과세한다. 과세대상은 국내 주식이고, 납세의무자는 지난 10년 중 5년 이상 국내에 주소 또는 거소를 둔 자 중 소득세법상 주식양도차익 과세대상자인 대주주(상장법인 지분 1% 이상)로 제한한다. 세율은 국내주식 대주주 양도소득세율인 20%를 적용한다. 다만 이중과세를 방지하기 위해 외국납부세액공제를 적용하고, 실제 주식을 양도한 후 과세당시보다 가격이 떨어졌을 경우 등에 대비해 차후 세액공제를 해준다는 내용이 규정되어 있다. 또한 국외전출 후 5년 내 국내로 재전입할 경우 기납부세액을 모두 환급해주도록 규정하였다.

현재 신설된 국외전출세는 적용대상이나 납세의무자에 있어 제한적이다. 물론 제도 도입 후 점진적으로 확대할 것이라 예상되지만 제도 도입도 1년간 유예해주는 상황에서 국내 주식과 대주주에 한정지어 과세하는 것은 제도의 도입 취지에 부합하지 않을 것이다.

또한 스웨덴 등과 같이 장기간 거주자였던 자가 비거주자가 되는 경우 일정기간 거주자로 보는 규정을 두어야 한다. 예를 들어, 10년간 거주자였던 자가 비거주자가 되는 경우에는 5년간 거주자로 보는 규정을 소득세법 시행령 제2조의2(거주자 또는 비거주자가 되는 시기)에 추가하는 방법을 고려해 볼 수 있을 것으로 보인다.³⁷⁾

35) EU는 2016년 2월 역외탈세 방지를 위해 회원국에 ‘exit tax’ 도입을 권고하였고, OECD도 2015년 BEPS 대응방안 중 하나로 ‘departure or exit taxes’를 제시하였다.

36) 소득세법 제118의9 신설.

37) 소득세령 제2조의2 (거주자 또는 비거주자가 되는 시기)

② 거주자가 비거주자로 되는 시기는 다음 각 호의 시기로 한다.

1. 2. 생략

3. 10년 동안 거주자였던 자가 비거주자가 되는 날부터 5년이 되는 날이 속하는 과세연도의 다음 과세연도 1월 1일

이중과세의 조정에 있어서도 국외전출자가 출국시 대상자산에 대해 국외전출세를 신고납부한 다음 대상자산을 양도한 경우 국외전출자가 납부한 거주지국의 세액을 산출세액에서 공제한다고만 정하고 있다. 몇 년이 지나 양도한 경우에는 어떻게 할지에 대해서는 규정하고 있지 않으므로 경정청구제도를 통해 외국납부세액공제를 받을 수 있는 명확한 규정이 필요하다.³⁸⁾

V. 결 론

개인의 해외활동 등의 증가와 더불어 납세자와 과세당국 간 과세여부를 두고 분쟁도 증가하고 있다. 현행 소득세법은 과세의 근거가 되는 거주자 판단에 있어 주소와 183일 이상 거소의 판정에 대해서는 체류기간 뿐만 아니라 직업, 가족, 자산 등이 국내에 있는지 여부를 종합하여 판정하고 있는 데 이러한 판정이 불명확해서 거주자 판단에 어려움이 있다.

다른 국가들은 주소 등 원칙적인 판정기준을 적용할 수 없는 경우에는 체류기간(183일 등) 기준을 이용하여 거주자 판정기준을 단순화하고 있는 추세이다. 우리나라도 183일 거주 기준으로 거주자 판정기준을 개정했지만 주소의 판단에 있어 해외사례와는 달리 구체적이지도 않고 불명확하게 규정되어 있는 등의 문제가 있으므로 다음과 같은 개선이 필요하다.

첫 번째, 거소 규정 중 ‘183일 이상 거소’ 대신 ‘183일 이상 체류’ 기준을 사용하고, 거소의 체류기간 산정시 해당 연도 기준으로 판단하여야 한다. 183일 이상 여부를 판단함에 있어 2과세기간에 걸쳐 183일 이상이라는 불명확한 규정 대신 해당 과세연도에 183일 이상 체류한 경우에 거소가 있는 것으로 판단하는 것이 보다 더 명확한 기준이 될 것이다. 또한 체류기간 계산시 명백·일시적인 출국 및 입국의 경우를 구체적으로 열거하여 법령의 예측가능성을 제고하여야 한다.

두 번째, 주소 규정 중 보조지표는 체류일수 판정기준과의 일관성을 위해 해당 과세연도 183일 이상 체류, 사용 등을 한 경우에 각각의 보조지표를 충족하는 것으

38) 윤현석, “소득세법상 국외전출세 도입에 관한 연구”, 『조세학술논집』 제32집 제3호, 한국국조세협회, 2016, 282면.

로 보아야 하며, 자산 기준에 개인이 소유하거나 점유하는 항구적인 ‘주거’를 포함하여야 한다. 보조지표 간의 관계는 각 보조지표를 하나라도 충족한다면 국내에 주소가 있는 것이 되고, 그에 따라 국내 거주자가 되도록 하면 될 것이다.

세 번째, 거주자와 비거주자 간 전환시점에 대해서 해석상 예측가능성과 형평성을 보장하기 위해 비거주자가 거주자로 전환하는 시기는 해당 과세연도 1월 1일에 전환되는 것으로 하고, 거주자가 비거주자로 전환하는 시기는 사유 발생일이 속하는 과세연도의 다음 과세연도 1월 1일로 하여야 한다. 납세자 입장에서 과세소득이 확대된다는 측면도 있지만 과세시기의 불명확성이 해소될 것이다.

마지막으로 조세회피 방지 차원에서 출국세를 강화하여야 한다. 현재 도입된 국외전출세의 적용대상과 납세의무자를 확대하여 제도의 도입 취지에 부합하도록 하고, 더 나아가 장기간 거주자였던 자가 비거주자가 되는 경우에 일정기간 거주자로 간주하는 규정을 두어서 국외이주로 인한 조세회피를 방지하여야 한다.

〈참고문헌〉

- 기윤서 · 전병욱, “이중거주자의 거주지국 판정”, 『세무와 회계저널』 제12권 제2호, 한국세무학회, 2011.
- 기획재정부, 「2014 간추린 改正稅法」, 2015.6.
- 김석환, “개인 거주자 판단기준에 관한 소고”, 『조세법연구』 제19권 제3호, 한국세법학회, 2013.
- 안창남, “소득세법상 거주자 규정 개선방안 연구”, 『조세학술논집』 제31집 제2호, 한국국제조세협회, 2015.
- 오윤, “세법상 거주자 개념”, 『조세학술논집』 제23집 제1호, 한국국제조세협회, 2008.
- 오윤 · 이진영, “FTA시대의 과세상 거주자 개념”, 『조세학술논집』 제28집 제2호, 한국국제조세협회, 2012.
- 우창록, “과세권의 기초로서의 거주자 개념”, 『세법연구』 제2집, 세경사, 1996.
- 윤현석, “소득세법상 국외전출세 도입에 관한 연구”, 『조세학술논집』 제32집 제3호, 한국국제조세협회, 2016.
- 전영준, “소득세법 및 조세조약에 따른 거주자 판정기준”, 『2015 판례연구』 제29집 제1권, 2015.
- 홍성훈 외, “소득세법 및 법인세법상 거주자 판정기준에 대한 국제비교”, 한국조세재정연구원 세법연구센터, 『세법연구』 13-02, 2013.
- HM Treasury, Reviewing the residence and domicile rules as they affect the taxation of individuals: a background paper, April 2003.
- HM Revenue & Customs, Guidance note for Statutory Residence Test (SRT): RDR3, 2016.8.
- OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, July 22, 2010.
- 原省三, 國際課稅のあり方と今後の課題について —最近の國際課稅に關する諸問題(國際的租稅回避等)を踏まえた我が國の國際課稅の基本的な考え方の

檢証, 稅大論叢 54号, 2007.

原武彦, 非居住者課税における居住性判定の在り方 - 出國稅 (Exit Tax) 等の導入も視野に入れて -, 稅大論叢(65号), 2010.

增井良啓・宮崎裕子, 第2版, 「國際租稅法」, 東京大學出版會, 2011.

미국 국세청 홈페이지 (<https://www.irs.gov/>)

일본 국세청 홈페이지 (<https://www.nta.go.jp>)

<Abstract>

A Study on Determination of Residency under the Income Tax Act

Yoon Oh · Seong-hoon Moon · Dong-won Lim

In addition to the increase in individual overseas activities, disputes between taxpayers and the tax authority have increased. The current Income Tax Act determines the resident who is the subject of taxation by means of the domicile and the place of abode for more than 183 days as well as the location of work, family or assets.

Other countries are simplifying the criteria for determining residency by using the standard of stay (183 days, etc). In Korea, the criteria for determining residency have been revised to be based on the place of abode for more than 183 days, but the problem is such that the place of abode requirement is not specified in detail, unlike in other countries.

First, the criteria for stay for more than 183 days shall be used instead of the place of abode for more than 183 days, and the period of stay shall be clearly determined by using the standard of tax year. Also, when calculating the period of stay, cases of permanent and temporary departure and entry should be listed in detail to enhance the predictability of laws and regulations.

Second, in order to maintain consistency with the criteria for staying days, auxiliary indicators should be regarded as satisfying each supplementary indicator when individuals stay in Korea for more than 183 days in the tax year. It should include a permanent home² that is owned or occupied by an individual on an asset basis.

Third, in order to ensure predictability and fairness in interpreting the point of transition between residents and non-residents, the period of transition from a non-resident to a resident shall be converted on January 1 of the tax year, and the

period of transition from a resident to a non-resident shall be converted on January 1 of the next tax year of the tax year in which the incident occurred.

Finally, the exit tax should be strengthened to prevent tax avoidance. It is necessary to expand the scope of taxation and taxpayers to meet the purport of the exit tax. Furthermore, if a long-term resident becomes a non-resident, it should be prescribed that the long-term resident is considered a resident for a certain period of time to prevent tax evasion due to overseas migration.

Key words : resident, residents' judgment, permanent home, conversion point, exit tax