

# 거주자의 국외원천소득과세

## － 국제적 동향과 제도개선 －

오 윤 (한양대학교 교수, 주저자)  
임 동 원 (법학박사, 교신저자)

### ■ 목 차 ■

- I. 서론
- II. 국제적 동향
- III. 우리의 제도
- IV. 결론

### 〈국문초록〉

우리나라 소득과세제도는 미국의 거주지주의를 지향하는 구조를 지니고 있다. 경제활동이 국경 없이 이루어지는 오늘날 현실에 비추어 볼 때, 한 국가의 조세제도는 다른 국가들의 그것과 균형과 조화를 이루는 것이 바람직하다. 최근 국제적 동향을 볼 때 우리의 소득과세상 국외진출소득에 대해 원천지주의에 의한 과세로의 점진적 전환을 논의할 필요가 있다.

구주국가와 일본 등의 세계동향을 감안할 때, 이자소득 등 이동성 소득에 대해서는 거주지주의 과세방식을 유지하되, 사업소득 등 비이동성 소득에 대해서는 원천지주의 방식으로 전환을 도모하여야 하는 것이다. 원천지주의 과세로의 전환은 과세형평 차원의 반론이 적지 않을 것이므로 사회적 공감대를 형성하는데 많은 논

투고일 : 2015. 5. 29, 심사일 : 2015. 6. 22, 수정일 : 2015. 6. 22, 게재확정일 : 2015. 6. 25.

의가 필요할 것으로 보인다.

현재로서는 거주지주의의 큰 틀을 유지하면서 제도의 합리적 운영을 도모하는 것이 필요하다. 먼저, 외국납부세액공제제도를 운영함에 있어서 공제한도는 현행의 국가별 한도방식에서 미국식의 소득종류별 한도(이동성 소득과 비이동성 소득으로 구분)방식으로 전환하는 것이 바람직할 것으로 보인다.

다음, 간접외국납부세액공제는 그 적용 범위를 2014년 말 개정 이전의 수준으로 하여 국외사업활동에 따른 소득에 대해 국외원천소득면제에 준하는 효과를 부여할 필요가 있다.

그리고 특정외국법인세제는 일본 등 외국의 제도를 참고하여 실질적 사업활동을 하는 비이동성소득에 대해서는 적용되지 않도록 제도를 정교하게 구성하여야 한다.

마지막으로, 거주지주의 과세제도는 거주자 판정기준을 보다 명확히 하여 납세자로 하여금 우리나라를 거주지로 할 것인지 선택할 수 있도록 하여야 한다. 변경된 제도의 운영상 여전히 해석상 불명확성이 해소되지 않는다면 소모적인 분쟁이 잦아지고 그 제도에 대한 신뢰가 낮아질 것이다. 거주자 조항의 남용에 대해서는 여러 외국 국가가 도입한 출국세 제도를 통해 명확한 제재를 하는 것이 필요하다고 본다.

**주제어:** 거주지주의, 원천지주의, 외국납부세액공제, 국외원천소득과세, 거주성

## I. 서론

소득과세는 인(人)의 활동을 통해 가득한 소득에 대한 과세이다. 활동에는 소극적 활동과 적극적 활동이 있을 수 있다. 활동의 장소는 조세의 부과권자 영역 안과 밖이 있을 수 있다. 우리나라 소득과세제도는 일제 강점기에 최초 도입되었고, 전후 미국의 영향으로 거주자 또는 내국법인은 전세계소득에 대해 과세하여야 한다는 명제가 당연시되는 인식 위에 구축되었다.

1996년 OECD 가입 이래 우리 경제에서는 줄곧 외국 자본과 기업의 대내진출 확대가 주요한 목표의 하나가 되었으며, 이를 위해 여러 제도적 유인책을 동원하였다. 세계상으로도 외국인투자에 대한 조세지원 등의 제도가 이용되었다. 거주자 또는 내국법인의 국외원천소득에 대해서는 비록 과세규정이 있었지만 큰 주목을 받지 못하였다.<sup>1)</sup> 실제 과세할 수 있는 행정역량도 부족하였다.

최근에는 자국 기업과 자본의 대외진출이 크게 증가하면서, 국외소득을 국내소득과 동일하게 과세하여야 한다는 요청도 비등하게 되었다. 경제개발 초기 외국 기업과 자본의 대내진출에 대한 과세가 주된 이슈였다면, 이제는 자국 기업과 자본의 대외진출에 대한 과세가 문제되고 있는 것이다.

조세형평성의 관점에서 보면, 국외소득도 국내소득과 동일하게 과세하여야 한다는 명제에 이의를 달기는 곤란할 것이다. 그러나 국제적인 세제동향을 고루 살펴볼 때, 우리 경제에 진정 도움이 되는 과세제도는 어떤 것이 되어야 하는가라는 심도 있는 검토가 필요할 것이다. 과거 일본과 미국의 제도를 참고하여 도입된 제도가 오늘날 어떤 의미를 지니고 있는지 돌아보아야 한다는 것이다.

간혹 먹튀 논란까지 불러일으키는 국제투자자본을 외국인투자라고 하여 조세지원하는 세제는 이제 폐지하고, 국내토착자본이 해외로 나가 가득한 소득에 대해 세제상 배려를 함으로써 자국자본의 대외진출을 지원하고 그 자본의 국내환류를 촉진하는 것이 바람직하지 않을까?

자국 기업이나 자본이 해외에서 장기간 활동하며 가득한 소득을 불명확 개념이 있는 세법규정으로 인하여 원래 거주자 또는 내국법인이 가득한 것인데도 비거주자 또는 외국법인으로 위장하여 세금을 포탈한 것이라고 뒤늦게 제재할 것인가? 세법을 보다 명확히 하여 자신이 거주자 또는 내국법인인지를 분명하게 알게 하고, 설사 세금을 절약하기 위해 비거주자 또는 외국법인인 지위를 선택하였다 하더라도 떳떳하게 우리나라에 투자하고 사업을 하게 함으로써 토종 자본의 환류를 유도하는 것이 바람직하지 않을까?

1) 예를 들어, 거주자의 국외자산의 양도소득은 1998년부터 과세되기 시작했다. 현재도 소득세법상 국내에 당해 자산의 양도일까지 5년 이상 주소 또는 거소를 둔 자만을 거주자로 보아 국외에 있는 자산의 양도에 대한 양도소득에 대해 소득세를 납부할 의무를 지운다(소득세법 제118조의2).

본고에서 연구자들은 거주자의 국외원천소득과세상 국제적 동향을 살펴보고, 우리나라의 현행제도를 분석하여 문제점과 개선방향을 도출하고자 한다. 이는 먼저 내용상 국제적 이중과세방지를 위한 방법론에 관한 논의가 된다. 다음, 국외원천소득과세와 관련한 또 하나의 이슈는 과연 거주자란 무엇인가 하는 것이다. 국외원천소득과세는 거주자에게만 문제되는 것이기 때문이다. 국제적인 기업과 자본의 자유로운 이동이 보편화되어 있는 세계에서 일국의 거주자 판단에 관한 규정이 어떤 모습이어야 하는가이다.

## II. 국제적 동향

### 1. 원천지주의 점진적 확산

#### (1) 개념과 이론

우리나라는 거주자와 내국법인의 전세계소득에 과세하는 “거주지주의(residence approach)” 과세원칙에 입각한 소득과세제도를 갖고 있다. 거주지주의 과세제도를 가지고 있는 국가들은 비거주자와 외국법인에 대해서는 국내원천소득만 과세하고, 거주자 및 내국법인에 대해서는 전세계소득을 과세한다. 국외원천소득을 가득하는 거주자 또는 내국법인은 거주지국과 원천지국 모두에서 과세된다. 모든 국가가 이와 같은 거주지주의 과세제도를 가지고 있고 특단의 국제적 이중과세배제장치가 없을 경우 국제거래는 위축된다.

국제거래에 대한 과세가 국내거래에 대한 과세에 비교하여 세금부담이 많아서 안된다는 고려에서 각국은 국내세법상 국제적 이중과세를 완화(prevention of international double taxation)하기 위한 장치를 두고 있다.

국외원천소득에 대해 “국외소득면제방법(exemption method)” 또는 “외국납부세액공제방법(tax credit method)”이 그것이다.

국외소득면제방법과 외국납부세액공제방법은 모두 국제적 이중과세를 완화하는 점에서 그 근본적 취지는 동일한 것이다. 국외소득면제방법은 자국 거주자라고

하여 특별히 더 많이 과세하는 것은 아니며 자국에 원천을 둔 소득에 대해서만 동일하게 과세하기 때문에 “원천지주의(source approach)”라고 한다. 외국납부세액 공제방법은 자국거주자의 국외원천소득에 대해 과세하지만 외국에서 납부한 세액은 세액공제하여 준다. 거주자라면 일용 모든 소득을 과세한다는 의미에서 “거주지주의”라고 한다. 두 방법은 모든 국가가 동일한 세율을 유지하고 있다면 동일한 과세효과를 나타낼 것이다.

그러나 현실은 각국의 세율이 다르므로 두 방법의 과세효과는 다르게 나타나게 된다. 거주지주의에 의하면, 자본수출국인 고세율국가의 입장에서는 저세율국가 원천의 소득에 대해 자국거주자에 대한 우수리 세금을 더 거둘 수 있는 기회가 남게 된다. 자본수입국인 저세율국가의 입장에서는 고세율국가원천의 소득에 대해 위와 같은 기회는 없으며, 오로지 고세율국가에서 부담한 자국 거주자의 세금을 환급해줄 것인가 하는 논리적 문제만 남는다. 실제 그렇게 환급해주는 국가는 없다. 결국 거주지주의와 원천지주의간 선택의 문제는 고세율국가에 실질적인 의미를 갖는 것이다.

역사적으로 보면, 외국납부세액공제방법을 수단으로 하는 거주지주의 과세원칙은 영국에서 개발되어 미국으로 전파되었다. 외국납부세액공제방법은 당시 최대의 자본수출국인 영국에 의해 1894년 개발되었으며 상속세이중과세방지조세조약에 반영되었다. 영국은 1920년대 국제연맹에서의 논의과정에서도 거주지주의 과세를 매우 강력하게 주장하였다. 당시의 주장은 원천지국은 아예 과세하지 말자는 것이었다.<sup>2)</sup>

1918년 미국 의회입법 중 내국세입에 관한 Chapter 18의 제222조<sup>3)</sup>는 각국의 국내조세법규상 오늘날과 같은 형태의 외국납부세액공제도의 도입사례로서는 최초의 사례이다. ‘원천지’를 가리는 일은 매우 어려운 일인 반면, 외국납부세액은 증거만 확보되면 그 집행상 어려운 일이 없는 것이었다는 점도 작용한 것이었다. 당시 입법을 주도한 T.S. Adams 와 Edwin R.A. Seligman간 의견대립이 있었다. 전자

2) 오윤·이진영, FTA시대의 과세상 거주자 개념, 「조세학술논집」 제28집 제2호, 2012, 46~47면.

3) Revenue Act of 1918, ch. 18. §§ 222(a)(1), 238(a), 240(c), 40 Stat. 1057, 1073, 1080 - 82 (1919)

는 응의부담원칙에 입각한 원천지주의 과세를 후자는 응능부담원칙에 입각한 거주지주의 과세를 주장하였다.<sup>4)</sup> 외국납부세액공제에 의하면 거주지국 세율에 못미치는 수준으로 원천지국에서 과세될 경우 그 차이에 해당하는 우수리 세금은 거주지국이 징수할 수 있게 된다.

1920년대 영국은 원천지국의 과세권을 완전배제하고 거주지국에서만 과세하자는 제안을 하였지만 다른 유럽 국가들은 이에 반대하고 있었다. 원천지국으로서는 거주지국이 자국에 원천을 둔 소득에 대해 과세하지 말라는 주장을 할 수 있는 것이었다. 원천지국은 자국에 원천을 둔 소득에 대해 낮은 세율로 과세한 것은 나름대로의 정책적 이유에 입각한 희생인데 거주지국에서 우수리에 대해 과세한다면 자국이 낮은 세율로 과세한 것의 효과를 훼손하게 된다는 것이다.

이와 같은 논리에 입각하여 자본수입국이 주도하여 도입한 제도가 “간주외국납부세액공제(tax sparing credit)”이다. 우리나라는 8개국과의 조세조약상 간주외국납부세액공제제도를 두고 있다. 한편, 미국은 자본수출중립성의 이론을 근거로 어느 조세조약에서도 간주외국납부세액공제제도를 두고 있지 않다. 자국의 자본이 국외에 나가 번 것에 대해서는 모두 과세하겠다는 입장이다. 자국 자본이 국외에 나가 경쟁력을 갖는 현실에 착안한 경제대국의 입장이다. 원천지국이 낮은 세율을 부과하는 것은 그곳에서 보이지 않는 “암묵적 세금(implicit tax)”을 부담해야 하는 현실 때문이다. 거주지국이 그것을 간과하고 우수리 세금을 징수한다면 결국 원천지국의 낮은 세율 유지 정책이 기대하는 효과는 보기 힘들게 되고 원천지국의 재정수입은 줄어들면서 거주지국의 재정수입은 늘어나는 결과를 초래하게 된다.

모든 나라들이 자국원천소득에 대해서는 그것의 귀속자가 거주자이든 비거주자이든 과세하는 오늘날, 거주지주의와 원천지주의의 차이는 자국 거주자가 자국의 세율보다 낮은 세율로 세금을 부과하는 나라에 원천을 두고 가득한 소득에 대한 우수리 세금을 더 걷을 수 있는 기회를 부여하는 제도를 선택할 것인가의 문제로 귀착되는 것이다.

이를 찬성하는 입장은 여전히 위의 Seligman의 관점에 따라 응능부담을 외친다.

4) Michael J. Graetz & Michael M. O’hear, “The ‘Original Intent’ of U.S. International Taxation”, 46 Duke Law Journal 1021, 1997 참조.

그러나 이도 편면적인 주장에 불과하다. 응능부담의 주장이 일관성을 얻으려면, 자국보다 높은 세율을 세금을 부과하는 나라에 원천을 두고 가득한 소득에 대해서는 세금을 환급하여 주는 제도가 뒷받침이 되어 소위 “자본수출중립성(capital export neutrality)”의 요청에 부합하여야 할 것이지만, 이와 같은 제도를 두고 있는 나라는 없다. 결국 외국납부세액공제를 이용하는 거주지주의과세원칙은 자국의 과세권을 확장하려는 현실적인 요청에 부합하는 것이라고 보아야 할 것이다.

어떤 제도가 자국의 경제에 장기적으로 보아 유리할 것인가 평가하는 관점에서 볼 때, 국외활동을 하는 자국 거주자에 대해 당장 우수리 세금을 거둘 수 있는 제도를 취할 것인가 아니면 보다 많은 경제인들이 자국을 그 활동의 무대로 선택할 수 있는 제도를 취할 것인가 하는 현실적 선택이 있을 뿐이다. 원천지국 중에는 그와 같은 암묵적 조세와 같은 경제적 고려와는 전혀 관계없이 국가로서 조세제정(tax arbitrage)을 하는 조세피난처국가가가 있을 수 있다. 해당 조세제도가 없었다면 전혀 그 국가를 선택할 이유가 없는 자본을 불러들이는 것이다. 이러한 국가에 원천을 둔 소득에 대해 원천지주의적 관점을 견지한다면, 고세율국의 과세기반의 잠식이 견잡을 수 없게 된다. 조세피난처의 유해조세제도를 이용하는 소득은 주로 이동성 소득이다. 이동성 소득에 대해서는 거주지주의적 과세를 유지해야 할 필요가 있다.

## (2) 동향

어떤 한 지역에 본부를 두고 국외로 진출하여야 하는 국제적 기업이나 자본의 입장에서는 다른 조건이 동일하다면, 국외소득면제방법의 원천지주의를 채택한 지역에 본부를 두게 된다.

세계 경제를 좌우하는 주요 OECD회원국들은 대체로 높은 세율을 유지하고 있기 때문에 자국의 기업이나 자본을 잡아두기 위해서는 국외소득면제방법을 채택할 동기를 가지게 된다. 실제 이러한 필요에 응하여 국외소득면제방법을 부분적으로 도입한 국가들이 늘고 있다. EU 대부분의 국가들과 일본은 국외소득면제방법과 외국납부세액공제 방법을 병용하고 있다.<sup>5)</sup>

5)金子 宏, 『租税法』, 弘文堂, 2010, 430面.

반면, 추가적으로 징수할 세금을 포기하지 않는 외국납부세액공제제도를 두고 있는 국가들도 있다. 주요 OECD회원국들 중 완전한 형태의 외국납부세액공제방법을 둔 국가는 미국이다.

과세관할 설정은 과세명분과 실효적 부과가능성에 따라 하여야 한다. 과세명분 상으로는 응능부담과 응의부담에 관해서는 시대적 여건의 변화와 크게 관계 없이 오늘날에도 동일한 논의가 가능할 것이다. 실효적 부과가능성 측면에서 볼 때, 오늘날 과세대상 중 동산(動産)의 비중이 커지고 주체로서의 납세자의 이동이 자유로워지고 있다. 이는 그 동안 거주지주의에 따른 과세제도에 대한 중대한 도전으로 인식되고 있다. 거주지주의 과세제도에 대한 도전에 대해 OECD는 이를 BEPS(Base Erosion and Profit Shifting, 국제적 세원잠식과 소득이전)의 하나로 명명하며, 각국 정부의 공동대응방안 마련을 주창하고 있다. OECD 및 G20는 국가간 세법 차이 등을 이용한 조세회피행위<sup>6)</sup>를 통해 잠식되고 회피된 세원 발굴 및 확보를 목적으로 각 과세당국의 과세권 강화 근거<sup>7)</sup>를 마련하기 위한 OECD 주도의 국제조세기준 재정비 및 개정권고안 작성계획을 마련하고자 BEPS Action Plan을 추진하고 있다.

반면, OECD 주요 국가들은 유독 사업소득<sup>8)</sup> 및 사업소득 유사 배당소득(나라에 따라서는 주식양도소득까지<sup>9)</sup>)에 대해서는 거주지주의를 포기하고 원천지주의에

- 6) 다국적기업의 국내소득을 저세율국으로 부당하게 이전하거나, 자본금 증가보다는 부채의 증가를 통한 금융비용의 공제로 인해, 법인세 부담을 감소시키는 등의 행위 등
- 7) 주요 3대 분야에서 과세권 강화 근거를 마련하고자 하였다.
  - (일관성) 이중 과세 방지 규정 보완 및 조세 혜택(이중 비과세 등) 중복 방지
  - (국제기준) 조세혜택의 부당한 수취(조약쇼핑, 유리한 이전가격 결정을 위한 경과세국 소득이전 등)를 용인하는 기준 재정비
  - (투명성) 기업의 국제거래 정보공유, 납세자의 보고 의무화 등
- 8) OECD 국가들의 국외원천사업소득에 대한 과세제도는 다음과 같다(오윤, 『국제조세법론』, 한국학술정보, 2011, 96면 참조).

원천지주의	거주지주의
-EU 국가: 오스트리아, 벨기에, 덴마크, 핀란드, 프랑스, 독일, 그리스, 헝가리, 아이슬란드, 이태리, 룩셈부르크, 네덜란드, 노르웨이, 포르투갈, 슬로바키아, 스페인, 스웨덴, 스위스, 터키 -영연방 국가: 영국, 호주, 캐나다(이상 22개국)	한국, 미국, 일본, 체코, 아일랜드, 멕시코, 뉴질랜드, 폴란드(이상 8개국)

따른 과세제도를 도입해가고 있다.

일반적인 이자소득과 배당소득과 같은 수동소득(passive income)인 “이동성 소득(mobile income)”에 대해서는 거주지주의 과세에 빈틈이 생기지 않도록 하면서, 상대적으로 사업소득과 그에 준하는 배당소득 등 “비이동성 소득(immobile income)”에 대해서는 원천지에서만 과세하도록 하는 것이다. 비이동성 소득에 대해 원천지주의적인 과세를 하는 제도를 “경영참여소득면제(participation exemption)”라고 한다.

이는 비이동성 소득에 대해서는 원천지국에서 신고납세에 의한 누진세율 과세로 형평에 부합하는 과세가 이루어질 수 있는 반면, 이동성 소득에 대해서는 원천지국에서 소득가득자의 개인적 특성을 고려하지 못한 채 낮은 세율에 의한 원천징수만 이루어지는 점 때문이다.<sup>10)</sup>

거주지주의를 철저히 시행하고 있는 미국에서도 한 때 국외원천 사업소득에 대한 ETI(Extra-Territorial Income)<sup>11)</sup> 제도가 있었다. 일정한 요건을 충족하는 역외 사업소득에 대해서는 국외소득면제방식을 선택할 수 있게 한 것이다. 국외소득이 저세율국가의 자회사에 귀속하는 경우에 외국납부세액공제 한도가 다 차지 않아 미국 내에서 추가적인 세부담이 발생하는 것을 막아 주는 혜택이 있었다. 주요 EU 국가들이 국외 고정사업장에 귀속하는 소득에 대해서는 국외소득면제방식

9) ① 독일 : 법인간 배당의 경우 10% 이상의 국내외 지분으로부터의 소득은 면세이다. 법인의 주식양도손익은 과세대상에서 배제된다. 법인의 국외원천사업소득(PE소득)은 원칙적으로 면세이다.

② 프랑스 : 법인의 배당소득은 지분 5% 이상의 국내외 자회사로부터의 배당소득은 면세이다. 국외원천사업소득(PE소득)은 면세이며, 다른 국외원천소득은 송금주의에 의해 과세된다.

③ 영국 : 법인간 배당에 대해서는 대부분의 국내자회사 및 해외자회사로부터의 배당소득은 면세이다. 영국에서는 2009년 예산법안으로 외국법인배당의 익금불산입제도를 도입하는 세제개정이 있었다(2009년 7월 시행).

④ 일본 : 2009년 경영참여소득면제를 내용으로 하는 외국자회사배당익금불산입제도가 항구적 조치로서 도입되었다(2009년 4월 1일 시행). 일본에서는 2009년의 외국자회사배당익금불산입제도는 세계 경제의 글로벌화에 대응하기 위한 대표적인 세제개혁으로 평가되고 있다(田中義人, “平成21年度 國際課稅關係の改正”, 『國際稅務』Vol. 29, No.6, 2009.6, 15面).

10) 경영참여소득면제제도가 도입될 경우 이중무과세 혹은 원천지국에서만 경미한 과세의 현상이 나타날 수 있다. 이러한 현상은 자국의 과세기반을 잠식하는 부작용을 초래할 수 있는데 이를 방지하기 위해 일부 국가는 black list에 열거된 경과세국 소재 법인으로부터의 배당을 소득면제 대상에서 배제하는 등의 조치를 취하고 있다.

11) 미국 내국세입법 제114조, 제941조 내지 제943조

을 채택하고 있는 것과 다를 바 없는 것이다. 이 제도는 EU가 2000년에 WTO의 「보조금 및 상계관세규정」(이하 ‘WTO 보조금규범’이라 함)을 위반한 것이라고 하여 제소하였고, WTO는 이를 받아들였다. 미국은 2006년 ETI 제도를 폐지하였다.<sup>12)</sup>

한편, 최근 십수년간 미국 하원 예산소위(House Ways and Means Committee)에서는 내국세입법 제245A조로 경영참여소득면제(participation exemption)제도를 도입하자는 제안<sup>13)</sup>이 논의되고 있다. 외국의 다국적기업과의 경쟁에서 미국의 기업이 공평한 입장에서 경쟁할 수 있도록 하고, 미국기업 자금의 본국환류를 막는 “봉쇄효과(lock out effect)”를 제거하기 위함이라고 한다.<sup>14)</sup>

## 2. 글로벌 시대에 적합한 거주자 판단 기준의 모색

### (1) 개념

‘소득세법(income tax law)’상 과세관할의 인적 한계 설정에는 약간의 변형이 있지만 대체로 ‘거주성(residence)’의 개념이 활용되고, 물적 한계의 설정에는 ‘원천

12) 2000년 EU는 ETI를 WTO에 회부하였으며, WTO는 EU의 편을 들어주었다. ETI가 미국의 일반적 국제조세관행에 대한 예외로서 수출지원목적으로 도입되었고 수출에 관련되었기(contingent on export) 때문이었다. 미국은 WTO Appellate Body에 항소하였는데 패소하였다. EU는 중재를 통해 ETI로 인한 피해보상으로 40억 달러에 달하는 보복관세를 부과할 수 있게 되었으나, 미국이 제도개선을 한다면 관세를 인상하지 않겠다고 하였다. 이에 미국 의회는 대체하는 방안을 수립하겠다고 하였지만 그 작업이 늦어지자 EU는 2004년 일부 대상 품목에 대한 관세율을 12%까지 인상하였다. 한편, 2004년 미국은 ETI를 폐지하는 내용을 담은 Jobs Creation Act를 통과시켰다. 동 법안에서는 ETI를 완전하게 즉시 폐지하지 않고 2006년까지 그 혜택을 점차 축소하는 내용의 적용례(transition provision)와 2003년 9월 17일 이전 체결된 기존 판매계약에 대해서는 동 법안을 적용하지 않는 경과조치조항(grandfather clause)을 두었다. 2005년 9월 30일 WTO panel은 위 두 조항이 역시 WTO의 기존 결정에 부합하지 않는다는 입장을 밝혔다. 2006년 5월 미국의회는 경과규정을 폐지하는 입법을 했다(P.L.109-222, §513(b)); 구자은·오윤·임동원, “통상규범과 국내세법의 조율방안-WTO 규범과 FTA를 중심으로-”, 『조세학술논문집』 제29집 제2호, 2013, 249-250면.

13) 발의자인 하원예산소위 의장인 Dave Camp의 이름을 따라 “Camp 제안”이라고도 한다.

14) Joint Committee on Taxation, Technical Explanation of The Tax Reform Act of 2014, A Discussion Draft of The Chairman of The House Committee on Ways and Means to Reform The Internal Revenue Code: Title IV — Participation Exemption System for The Taxation of Foreign Income, 2014.2.26. 참조.

(source)’의 개념이 사용되어 오고 있다.

과세권의 확보와 그 확보에 부수하는 이중과세를 해소하기 위한 조치의 강구상 ‘거주지’와 ‘원천지’는 국가 주권은 지키면서 민간의 자유도를 높이는 절충적인 제도구성을 도모하기 위한 핵심개념이다.

거주자 개념은 외국납부세액공제제도를 적용하기 시작한 영국과 미국에서 발달하였다. 해당 국가가 거주자인 자, 즉 ‘거주자(resident)’ 개념은 국외원천소득에 대해 외국납부세액공제(foreign tax credit) 방법을 사용하는 국가에서 의미가 큰 것이다. 국외원천소득에 대해 면제방법을 사용하는 국가는 자국 원천소득에 대해서만 소득귀속자가 거주자인지 여부에 관계없이 동일하게 과세하기 때문이다.

## (2) 동향

국제적 기업이나 자본으로서는 국외소득면제제도를 둔 국가라면 비록 높은 세율로 세금을 부과하더라도 그곳에 이전하여 본부를 두는 성향이 있다고 하였다. 더 나아가 이들이 아예 저세율국으로 이전하는 선택을 할 수도 있다. 개인이라면 그의 생활의 근거를, 법인이라면 그 본점소재지 또는 사업활동의 관리장소를 이전하는 것이다.

고세율 국가들은 이에 대한 대책으로서 자국의 거주성 요건을 완화 또는 명확화함으로써 자국에로의 개인이나 법인의 이동을 유도하는 ‘유화책’과 자국 거주자들의 국외소득이전을 조사하거나 국외이전에 대한 제재장치를 두는 ‘강경책’을 사용하고 있다.

### 1) 유화책

#### 가. 송금주의 과세

거주성 요건의 완화 또는 명확화는 외국인으로서 국내단기거주한 자에 대해 국외원천소득에 대해 송금주의, 즉 자국 내로 송금<sup>15)</sup>받은 소득에 대해서만 과세하는 방법이 주로 사용된다. 보통의 거주자에게는 전세계소득 과세를 하되, 그 중 일정

15) ‘송금’이란 국외에서 자기가 가지는 자신의 자금을 송금받는 것을 말한다.

한 거주자 유형을 떼어내어 그들에 대해서는 국외원천소득 과세시 과세소득 범위를 줄여주는 것이다.<sup>16)</sup> 영국의 remittance basis 개념 및 일본의 비영주자 개념이 이에 해당한다. 영국은 영국 내에 ‘통상적으로 거주(ordinarily resident)’하거나 ‘본적을 가지고 있는(domiciled)’ 자가 아니면 국외원천소득에 대한 과세상 ‘송금주의’를 적용한다. 일본은 입국하여 거주자가 된 사람이라 하더라도 주소(domicile)<sup>17)</sup>를 가지고 있는 기간이 5년 이내의 자는 ‘비영주자’라 하여 국외원천소득에 대한 과세상 송금주의를 적용한다. 이는 국내에 영주할 의사가 없는 자를 의미하고 법집행상 주소(domicile)를 가지고 있는 기간이 5년 이내의 자를 그렇게 보도록 하고 있는 것이다.<sup>18)</sup>

우리나라는 2009년부터 단기거주 외국인에 대한 국외원천소득 과세를 완화하였다. 외국인 거주자로서 해당과세기간 종료일로부터 소급하여 10년 동안 국내 거주기간이 5년 이하인 개인은 국외원천소득 중 국내에서 지급되거나 국내로 송금된 소득만 과세하고 있다(소득세법 제3조제1항). 이는 국내에 체류하는 우수 외국인의 국내 근무 지원을 위한 제도라고 밝히고 있으며,<sup>19)</sup> 특정 거주자에 대한 거주성 요건을 완화한 것이다.

#### 나. 개인 거주요건 명확화

각국이 설정하는 기준은 상이한 경우가 많다. 통상적 거소를 정의함에 있어 구체적 거주일수를 규정하는 나라도 있다. 영국, 미국, 오스트리아, 캐나다, 프랑스 및 독일 등은 거소 등의 개념을 거치지 않고 단순하게 일정 기간 체류할 경우 거주자로 간주한다.<sup>20)</sup>

16) 양인준, “외국인단기거주자 과세제도의 입법정당성과 대안세제의 시론”, 『조세학술논문집』 제25집제1호, 한국국제조세협회, 2009, 81면.

17) 일본 국세청의 실무상 소득세법상 ‘주소’를 domicile로 번역한다.

18) 앞의 각주 8)의 책, 48-49면.

19) 기획재정부, 「2008 간추린 개정세법」, 2009, 421면

20) Angel Schindel, Source and Residence(Cahiers), IFA, 2005, pp.58~60.

(가) 구체적 판단기준을 명시하는 국가

가) 미국

미국 내국세입법 제7701조는 영주권자, 실질적 체류기준(substantial presence test)을 충족하는 자를 '거주자'로 정의하고 있다.<sup>21)</sup>

실질적 체류기준은 구체적으로 당해 연도 31일 이상 체류하여야 하며, (당년도 체류일수) + (직전년 체류일수의 3분의 1) + (직전전년 체류일수의 6분의 1)의 값이 183일을 초과하면 거주자가 된다.

이 기준을 충족하는 경우라 하더라도 다음의 조건을 충족할 경우에는 예외를 인정받는다.<sup>22)</sup>

\* closer connection exception: 납세자가 해당 역년 동안 미국에 183일 미만 체류하면서 해당 역년 중 국외에 조세상 거주지(tax home)<sup>23)</sup>가 있으며 미국보다는 그 나라에 더 밀접한 관련을 가지고 있음을 입증하는 경우<sup>24)</sup>. 다만, 미국 영주권자인 경우에는 미국 외의 지역에 tax home이 있다는 것을 입증하는 것만으로는 안 되고,<sup>25)</sup> 미국과 해당 국가와의 조세조약상 해당 국가의 거주자인 것을 입증하여야 함.

영주권을 가진 체류자는 모두 거주자로 본다(green card holders). 과세상 시민과 동일한 취급을 받는 것이다.

미국 영주권자가 아닌 경우 미국 외의 지역에 tax home이 있다는 것을 입증하면 미국 거주자 지위를 면할 수 있다.

21) IRC §7701(b)(1)(A).

22) 그 밖에 다음과 같은 예외가 인정된다. 외국의 학생이나 교사 또는 훈련생의 지위로 체류하는 기간은 위 계산에 산입하지 않는다. 미국을 떠나려 하지만 미국 내 체류할 당시 생긴 질병으로 인해 떠나지 못하고 있는 기간은 제외한다. 멕시코와 캐나다에 거주지를 두고 미국에 정기적으로 출퇴근(regularly commute)하는 경우 그 날짜는 제외한다(미국에서 고용되어 근무일자의 75% 이상을 국경을 넘어 출퇴근해야 함); 앞의 각주 8)의 책, 107-108면.

23) "Tax Home"이라 함은 가족이 거주하는 장소와 관계없이 납세자의 일반적인 혹은 주된 사업장소를 말한다. 일반적으로 납세자가 일하는 직장이나 소유한 사업장이 있는 도시나 지역을 의미한다.

24) 밀접한 관련성을 입증하는 데 고려하는 요소로서는 항구적 주거(permanent home), 가족의 소재지, 자산의 소재지, 다니는 교회나 단체의 소재지, 금융거래의 장소, 사업활동의 장소, 운전면허등록지, 투표권을 가지고 있는 지역 등이 있다.

25) <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f8840.pdf>(방문일자 2015.5.17.)

나) 영국

영국은 최근 거주성 요건을 명확하게 하는 개편을 하였다.<sup>26)27)</sup>

현행 영국 세법상 법정 거주자 테스트는 (1) automatic overseas test (테스트 충족시 자동적으로 비거주자로 결정), (2) automatic UK test (테스트 충족시 자동적으로 거주자로 결정) 그리고 (3) sufficient ties test (자동적으로 비거주자 또는 거주자로 되지 않는 개인에게 적용)로 구성된다. 만약 한 개인이 automatic overseas test를 충족하지 않고 automatic UK tests 중 하나를 충족하거나 sufficient ties test를 충족하면 과세목적상 영국 거주자가 된다. 일단 automatic test를 충족하면 다른 test를 고려하지 않는다.

예를 들어, 자동비거주자 판정테스트는 세 가지로 나뉜다. 만약 다음의 세 가지 중 하나에 해당되면 그 개인은 과세목적상 비거주자가 되는 것이다.

- (i) 직전 3개의 과세연도동안 한해 또는 그 이상의 해 동안 영국의 거주자인 경우 당해 과세연도에는 영국에서 16일 보다 적게 머물러야 하며 당해 연도에 사망하지 않을 것,
- (ii) 직전 3개의 과세연도 중 어느 해에도 영국 거주자가 아니었던 경우 당해 과세기간에는 46일 보다 적게 머무를 것, 또는
- (iii) 과세연도동안 해외근무와 중요한 단절 없이 상근직<sup>28)</sup>으로 해외에서 근무하는 경우 당해과세연도에 영국에서 91일보다 적게 머무를 것 그리고 당해 연도에 영국에서 3시간이상 근무하는 날의 수가 31일보다 적을 것(즉 30일 이상 근로 하지 않을 것)

26) 2013년 4월 6일 과세목적상 개인 거주자 지위를 결정하기 위하여 새로운 Statutory Residence Test(법률상 거주자 테스트; SRT)가 도입되었다(Finance Bill 2013 Schedule 45).

27) HM Treasury and HMRC, Statutory definition of tax residence: a consultation (June 2011) (the Consultation), available at: [https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/81588/consult\\_condoc\\_statutory\\_residence.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/81588/consult_condoc_statutory_residence.pdf)[방문일자 2015.5.17.].

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

(나) 추상적 개념을 사용하는 국가

가) 독일<sup>29)</sup>

소득세법상 국내에 ‘주소’나 ‘일상적 거소’를 두고 있는 자연인은 국내외원천소득에 대한 소득세 납세의무를 진다.<sup>30)</sup>

“주소”에 대해 ‘자연인이 유지하고 사용할 것이라고 인정할 수 있는 주거(Wohnung)를 유지하고 있는 장소’로 본다.<sup>31)</sup> ‘주거(Wohnung)’는 객관적으로 거주에 활용되는 공간을 말한다. 다소간의 체류가 필요하다. 주방이나 별도의 화장실이 있는 독립적인 주거공간만을 말하는 것은 아니다.

“일상적 거소”는 ‘자연인이 단순히 일시적으로 머무르는 것에 그치지 않은 장소나 지역으로서 자기가 소재하는 곳’을 말한다. 조세기본법의 적용상 6개월 이상의 기간 동안 처음부터 지속적인 체류를 하는 곳을 일상적 거소로 간주하며, 간헐적인 출입국 기간은 고려하지 않고, 1년 미만의 방문, 기분전환, 휴양 및 기타 사적인 목적을 위한 체류의 경우에는 6개월 이상 체류하더라도 일상적 거소가 있는 것으로 간주하지 않는다고 규정하고 있다.<sup>32)</sup>

‘일상적 거소’의 판단에는 외적인 표지가 중요하다.<sup>33)</sup> 권리능력이 있고 없음은 중요하지 않다.<sup>34)</sup> 강제적인 체류도 일상적 거소를 결정한다(예, 징역형을 받고 있는 나라<sup>35)</sup>, 사고를 당해 입원해 있는 병원이 있는 나라<sup>36)</sup>의 거주자가 됨). 신체적인 체류가 중요하다.<sup>37)</sup> 일상적인 거소는 해당 장소에 더 이상 체류하지 않으면서 다시 돌아갈 의향이 없는 경우에 소멸한다.<sup>38)</sup> 민법<sup>39)</sup>에서와 달리 세법에서는 동시

29) 앞의 각주 2)의 논문, 42~45면.

30) 제1조 (1) Natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind unbeschränkt einkommensteuerpflichtig.

31) 독일 조세기본법(AO) 제8조.

32) 독일 조세기본법(AO) 제9조.

33) BFH BStBl. 1994, 11 BFH BStBl. 1990, 701; FG Baden-Württ. EFG 1991, 102; Zabel DStR 1989, 477; Tipke/Kruse AO § 9 Rz 1; 앞의 각주 2)의 논문 44면에서 재인용.

34) BFH BStBl 1994, 887/889 ;RFHE 49, 186/188; 앞의 각주 2)의 논문 44면에서 재인용.

35) RFHE 49, 186 und BFH NV 1987, 262; 앞의 각주 2)의 논문 45면에서 재인용.

36) BFH BStBl. 1971, 758; 앞의 각주 2)의 논문 45면에서 재인용.

37) BFHE 161, 482/484; 앞의 각주 2)의 논문 45면에서 재인용.

38) FG Hamburg EFG 59, 241; FG Baden-Württ. EFG 90, 93; Tipke/Kruse AO § 9 Rz 16; 앞의 각주 2)의 논문 45면에서 재인용.

39) KG FamRZ 1983, 603; KG OLGZ 1987, 311/315 = FamRZ 1987, 603/605 = NJW 1988,

에 여러 곳의 일상적 거소가 존재하지 않는 것으로 본다.<sup>40)</sup>

나) 일본

‘거주자’란 국내에 주소를 갖거나 현재까지 계속하여 1년 이상 거소를 갖는 개인을 말한다.<sup>41)</sup>

소득세법상 주소에 관한 규정은 민법상 주소에 관한 규정과 다른 목적에서 도입되었다. 민법과 세법은 모두 객관주의에 의한다. 민법은 복수주의에 근거하지만 세법은 ‘단수주의’에 근거한다. 이러한 원칙을 기본통달에서 밝히고 있다.<sup>42)</sup>

국내에 일단 거주하고 있는 자에 한하여 주소가 있는지를 본다. 소득세법시행령 제14조상 ‘거주’란 거소를 가지고 있는 것, 즉 현재 체류하고 있는 것을 의미하는 것이다. 그 자가 주소가 있으면 거주자가 된다. 그 자가 주소 없이 1년간 거주하면 거주자가 된다. 1년 지속적으로 있을 것을 요청하는 것인데 이 경우 양국에 걸칠 수 있으므로 일시적 출국이라는 개념을 활용하는 것이다.<sup>43)</sup>

다. 실질적 관리장소

영국, 캐나다, 호주, 독일, 스페인, 네덜란드, 룩셈부르크 및 벨기에에 설립준거법주의와 실질적 관리장소주의를 병용한다.

실질적 관리장소주의를 채택하지 않은 국가에 실질적 관리장소, 즉 고정사업장이 있을 경우 그 고정사업장을 마치 자회사와 같이 보아 국외원천소득에 대해서도 과세하는 나라가 적지 않다.<sup>44)</sup>

한편 미국, 프랑스와 일본은 설립준거법에 따라 내국법인과 외국법인을 구분한

---

649/650; LG Tübingen BWNotZ 1993, 145; BayObLG FamRZ 1980, 883; 앞의 각주 2)의 논문 45면에서 재인용.

40) BFH BStBl.66, 522; ders. BStBl. 84, 11; 앞의 각주 2)의 논문 45면에서 재인용.

41) 일본 소득세법 제2조제3호.

42) 일본 법원은 ‘생활의 본거’라는 것은 그 자의 생활에 최고로 관계가 깊은 일반적인 생활, 전생활의 중심을 지칭하는 것이라고 한다(최고재판소 61년 판결); 앞의 각주 2)의 논문 50면.

43) 앞의 각주 2)의 논문 52면.

44) 아르헨티나, 호주, 오스트리아, 캐나다, 체코, 덴마크, 핀란드, 프랑스, 독일, 이태리, 일본, 룩셈부르크, 네덜란드, 노르웨이, 뉴질랜드, 포르투갈, 스페인, 스웨덴, 스위스, 영국 및 미국(앞의 각주 20)의 책, p.60).

다. 실질적인 관리장소나 주주의 거주지국가는 이 판단에 영향을 미치지 않는다. 미국 세법은 미국 연방법 또는 미국의 주법 하에서 설립되는 법인을 내국법인으로 규정하고,<sup>45)</sup> 내국법인이 아닌 법인을 외국법인으로 규정하고 있다.<sup>46)</sup>

## 2) 강경책

강경책으로는 국외소득이전에 대한 조사에 대한 OECD 차원의 BEPS와 거주지의 국외이전의 억제 장치로 구미 국가에 일반화된 출국세 및 미국과 일본의 법인도치규제제도 등이 있다.

### 가. BEPS

자국 거주자들의 국외소득이전에 대한 조사는 최근 OECD를 중심으로 하는 BEPS의 개념의 제도화 움직임에 의해 가속되고 있다.

BEPS란 OECD가 주도적으로 개발한 개념으로서 소득이전을 통한 세원잠식문제를 말하는 것이다. 국가간의 상이한 조세제도 및 디지털 재화·서비스가 존재하기 이전의 기존 국제조세제도의 허점을 이용하여 소득을 저세율국가로 이전하는 조세회피가 문제되었다. 2013년 9월부터 OECD에서 BEPS 액션플랜을 본격적으로 논의하기 시작하였다.<sup>47)</sup> 이는 총 15개의 액션<sup>48)</sup>으로 구성되고 2014년 9월, 2015년

45) IRC §7701(a)(4).

46) IRC §7701(a)(5).

47) OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 2013.7.

48) [Action 1] 디지털 경제 하에서 발생하는 문제의 해결: 2014년 9월까지

[Action 2] 혼성기업 또는 혼성금융상품 관련 협약에 의하여 발생하는 문제의 해결: 2014년 9월까지

[Action 3] 특정외국법인의 유보소득 과세제도 강화: 2015년 9월까지

[Action 4] 이자 등 금융비용에 의한 세원잠식 차단방안의 강구: 2015년 9월까지

[Action 5] 투명성과 실질과세에 초점을 둔 유해조세경쟁에 대한 대응: 2014년 9월까지

[Action 6] 조세조약남용 방지 방안의 마련: 2014년 9월까지

[Action 7] 원천지국에서 판매소득 과세를 회피하는 행위 방지: 2015년 9월까지

[Action 8] 무형재화에 대한 이전가격세제의 개정: 2014년 9월까지

[Action 9] 위험 및 자본에 적용되는 이전가격세제의 마련: 2015년 9월까지

[Action 10] 기타 고위험거래에 대한 이전가격지침의 마련: 2015년 9월까지

[Action 11] BEPS 관련 자료의 수집 및 분석방법의 개발: 2015년 9월까지

[Action 12] 납세자에 대한 공격적 조세회피전략에 관한 보고의무의 부여: 2015년 9월까지

[Action 13] 이전가격세제 관련기록에 대한 재검토: 2014년 9월까지

9월의 2단계로 공표된다. 완료된 최종보고서를 2015년 11월 G20 정상회의에서 최종합의할 예정이다. BEPS의 논의는 2012년 G20정상회의에서 시작되었으나, G7국가들은 자국의 국내세법 반영에 적극적이지 않다.

BEPS에서는 조세피난처로의 이전에 대한 제재를 강화하기 제도적 아이디어가 논의되고 있다.<sup>49)</sup> 거주성 이탈은 조세피난처의 이용을 매개로 하는 성향이 있다.

나. 출국세

“출국세(exit tax)”는 비거주자가 되기 전까지 거주자로 있던 기간에 대해 예전 거주지국과의 조세채무를 간결하게 정리하는 도구가 된다. 비교적 세율이 높고 자국민의 대외진출이 많은 미국과 유럽의 일부 국가들이 출국세를 도입하고 있다.<sup>50)</sup>

<각국의 출국세 및 그와 유사한 제도>

유 형	내 용
<ul style="list-style-type: none"> <li>거주지의 국외이전 시 출국세를 부과하는 나라</li> </ul>	거주지를 국외이전할 때 보유하는 모든 자산의 가치증분에 과세하는 일반출국세(general exit tax)를 부과하는 나라로서는 캐나다(1972년 이후), 호주(1985년 이후), 미국(2008년 이후) <sup>51)</sup> 이 있음. 일부의 자산의 가치증분에 과세하는 제한적 출국세(limited exit tax)를 부과하는 나라들도 있다. 주로 일정 비율 이상의 지분이 대상이 됨. -독일, 호주, 네덜란드, 덴마크, 뉴질랜드, 프랑스
<ul style="list-style-type: none"> <li>거주자지위를 유지하다가 상실할 때 일정 기간 과세권을 유지하는 국가</li> </ul>	사실상 거주자개념을 연장하는 것과 동일한 효과가 있음. -스웨덴, 핀란드, 노르웨이, 아일랜드, <sup>52)</sup> 스페인, 이태리

[Action 14] 보다 효율적인 국제조세분쟁해결장치의 마련: 2015년 9월까지

[Action 15] 실행계획의 신속한 이행을 위한 다자간방식의 개발: 2014년 9월까지

49) BEPS의 action plan 중에는 “특정외국법인의 유보소득 과세제도 강화(Strengthen Controlled Foreign Companies Rule)”이 포함되어 있다. 이에 대해 OECD는 2015년 4월 토론 초안을 발표하였는데, CFC(특정외국법인)의 정의, 지배의 정의, CFC 소득의 정의, 유보소득의 계산 등을 포함하고 있다. 이는 토론 초안으로서 여러 의견을 반영하여 확정될 예정이다. CFC는 파트너십, 신탁, PE 등을 포함하여 넓게 정의하고 있고, 지배는 거주자가 최소한 50% 이상의 주식을 가지고 법적·경제적인 지배로 정의하였다. CFC 소득에 대해서는 논의만 서술하고 권고하지는 않았다.

50) 앞의 각주 8)의 책, 365면 참조.

유 형	내 용
<ul style="list-style-type: none"> <li>거주자지위를 유지하다가 상실할 때 일정 소득에 대해서만 일정 기간 과세권을 유지하는 국가</li> </ul>	주로 원래 거주지국가 원천소득에 대해서만 과세권을 유지함. -미국, <sup>53)</sup> 독일, 호주, 캐나다, 스웨덴, 노르웨이, 영국 및 뉴질랜드
<ul style="list-style-type: none"> <li>거주자일 당시 부여한 조세특례를 환수하는 국가</li> </ul>	-핀란드, 독일, 프랑스, 스웨덴, 덴마크, 호주, 네덜란드, 벨기에, 영국
<ul style="list-style-type: none"> <li>거주지개념을 엄격하게 적용하는 국가</li> </ul>	일시적 비거주자와 같이 국외 이주했다가 다시 돌아오는 경우에는 부재기간에도 거주자로 보는 방법임. 스칸디나비아 3국(핀란드 3년, 노르웨이 4년, 스웨덴 5년)

다. 법인도치방지규정

“법인도치 방지규정(anti-corporate inversion provision)”은 내국법인의 판단에 사업의 실질적 관리장소 기준을 도입하지 않고, 형식적인 본점 소재지주의를 도입한 국가에서 발견된다.

미국 내국세입법상 법인도치(corporate inversion) 거래의 현상에 대해서는 별도의 조세회피방지규정이 마련되어 있다. 미국의 모회사가 있는데 국외에 그 모회사

51) 국적 또는 영주권을 포기한 날의 전날(출국일)을 기준으로 당해 포기자가 보유한 전 세계 자산이 일시에 공정시장가격에 매각된 것으로 간주한다. 적용의 인적 대상은 미국시민권 또는 영주권을 포기한 자로서 출국일 직전 5개년간 소득세액의 평균이 124,000USD(2009년 및 2010년에는 145,000USD)을 초과하거나 출국일 현재 보유한 순자산이 2백만USD를 초과하는 자이다. 전 세계보유자산의 평가차익을 계산해 그 금액이 60만USD를 초과하는 금액에 대해 국적포기세(Expatriation Tax)를 부과한다. 출국세 산출을 위해 매각한 것으로 간주되는 자산의 범위는 원칙적으로 출국 시점에서 당해 출국자가 사망했다고 가정할 때 연방상속세가 부과되는 총 상속재산이다. 국적포기일이 속하는 해의 다음 해 4월 15일 까지 소득세 신고서(Form 1040) 및 국적포기일을 기준으로 한 Form 8854(Expatriation Information Statement)를 보고해야 한다. 또한, 국적포기일이 속하는 해부터 10년 동안 매년 Form 8854를 보고해야 한다. 국적포기일 현재 고소득자 또는 대자산가 기준에 해당하는 경우 실제 국적포기세 납부세액이 없는 경우에도 보고의무가 있다.

52) 아일랜드는 법인에게도 출국세를 부과한다. 구체적으로는 조세조약의 계약상대방국가의 거주자 또는 자국의 거주자에 의해 지배되지 않은 외국인투자회사가 소재지를 국외로 이전할 경우 출국세를 부과한다. 이에 대해 EU Commission은 최근 동 제도가 EU Treaty상의 freedom of establishment 조항을 위반한 것이라고 판단했다(PWC EUDTG, News alert, 2011.1.31).

53) 조세회피 목적으로 미국국적 또는 거주자신분을 포기할 때 과세권을 유지한다.

를 지배하는 회사를 만듦으로써 그룹의 미국 외 활동으로부터의 소득에 대한 미국 내 과세를 회피하는 것을 의미하는 것으로 이해한다. 이러한 inversion을 위한 외국법인의 설립 등의 활동에 미국 내에서 출국세 등의 제재가 없어 미국 내 세원이 일실된다는 지적이 일자, 일정한 경우에는 해외에 설립된 새로운 모회사가 미국 내국세입법 목적상 미국 내 법인으로 취급한다는 내국세입법 제7874조<sup>54)</sup>가 도입되었다.<sup>55)</sup>

최근 법인세율이 낮은 국가로 법인도치를 시도하는 미국회사들이 증가하면서 미국 재무부는 2014년 9월 22일 이들 회사들을 규제할 다음의 세법규제안을 확정하여 발표하였다. 미국 재무부는 법인세 회피 목적의 편법적 인수합병 차단을 위한 법안을 의회에 상정한 바 있으나 공화당의 반대로 이번에 행정조치를 마련하였다.<sup>56)</sup>

첫째, 해외 자회사가 벌어들인 수익을 미국 모회사에 배당금으로 지불하지 않고 새로 설립하게 될 해외회사에 대출 형태로 이전시켜 법인세를 회피하는 행위를 금지하기로 함

둘째, 새로운 해외 모기업이 해외 자회사의 지분을 충분히 매입해 지배주주가 됨으로써 미국 내 기존 모기업으로의 자금이전과 미국내 조세를 회피하는 이른바 디컨트롤링(decontrolling)의 경우에도 새로운 해외 모기업을 미국 회사로 간주하여 세제혜택을 주지 않기로 함

셋째, 미국회사가 조세회피를 위해 해외 자회사의 현금이나 유동성자산을 새로운 모기업으로 이전시키는 행위도 금지됨

넷째, 법인도치가 허용되는 외국회사 지분율(20%) 산정기준을 강화하여 조세회

54) 26 USC § 7874 - Rules relating to expatriated entities and their foreign parents.

55) 예를 들어 미국 다국적기업이 버뮤다에 모회사를 설립하고 미국의 사업은 버뮤다회사의 델라웨어 지사에게 그리고 외국 업무는 다른 외국에서 설립된 자회사에게 맡길 수 있도록 하고, 버뮤다 회사나 자회사 중의 한 회사가 미국과 조세조약이 있는 바베이도스에 명목상으로만 경영되는 것처럼 할 경우 그룹의 미국 멤버가 다른 그룹의 멤버에게 지불하는 이자, 로열티 또는 다른 액수는 지불하는 측에서는 비용으로 공제되면서도 조약에 의해 미국의 원천징수를 면하거나 아주 낮은 세율이 적용되는 형태로 거래를 구성할 수 있다.

56) 한국금융연구원, 「주간금융브리프」 제23권 제36호, 2014, 18-19면.

### 피목적의 인수 및 합병을 어렵게 함

일본에도 유사한 방지조항이 규정되어 있다. 법인도치에 의한 조세회피 방지를 위해 일정한 경우<sup>57)</sup>에는 적격합병에 따른 비과세 혜택을 주지 않는 내용의 법인도치방지규정(anti-inversion provision)이라고 한다.<sup>58)</sup> 법인도치는 일본법인을 자회사로 만드는 삼각합병에 의해 주로 이루어진다. 국외의 지배회사가 명목회사(paper company)일 경우 해당 삼각합병이 적격요건을 충족한 경우라도 주식이동에 따른 자본이득과세이연의 혜택을 부여하지 않는다. 일정한 요건 하에 국외의 지배회사의 일본인 주주에 대해서는 일본인 주주의 지분이 10%에 이르지 못하는 경우에도 조세피난처세제에 따라 간주배당과세를 하고 있다.<sup>59)</sup>

### 3. 시사점

국제적 기업 및 자본등의 민간측과 국가주권을 행사하는 각국 정부측은 국제과세의 제도와 행정측면에서 볼 때 항상 상대의 움직임에 민감하게 반응하여 왔다.

탈냉전시대에 접어들면서 민간 기업과 자본의 국가간 이동이 거의 완전하게 자

- 
- 57) ① 기업그룹 내의 법인 간에 합병 등(경과세국에 소재하는 실체가 없는 외국모회사의 주식을 대가로 하는 것에 한한다)이 진행되는 경우에 있어서, 합병법인 등에게도 사업의 실체가 인정되지 않을 때는 적격합병 등에 해당하지 않는 것으로 한다.  
 ② 합병 등(경과세국에 소재하는 실체가 없는 외국모회사의 주식을 대가로 하는 것에 한한다)이 진행된 경우에 있어서, 그 합병 등이 적격합병 등에 해당하지 않을 경우는, 그 합병 시점에 주주의 구주의 양도차익에 대하여 과세한다.  
 ③ 내국법인이 보유하는 외국자회사(외국자회사합산세제의 적용대상이 되는 것에 한한다)의 주식을 경과세국에 소재하는 실체가 없는 외국모회사(그 내국법인의 80% 이상의 지분 보유) 또는 그 외국모회사와 관련되는 외국자회사에 현물출자하는 경우에는, 그 현물출자는 적격현물출자에 해당하지 않는 것으로 한다.  
 ④ 내국법인(소수의 주주그룹에 의하여 지배(80% 이상의 지분 보유)되는 것에 한한다)의 주주가 조직개편 등에 의하여 경과세국에 소재하는 실체가 없는 외국법인을 통하여 그 내국법인(그 내국법인의 자산, 부채의 거의 모두를 취득한 다른 내국법인을 포함)을 지배(80% 이상의 지분 보유)하게 된 경우에는, 그 외국법인 또는 그 외국법인에 관련되는 외국자회사(경과세국에 소재하는 실체가 없는 외국자회사에 한한다)에 유보한 소득을 그 지분 비율에 따라 그 외국법인의 주주인 거주자 및 내국법인의 소득에 합산하여 과세한다.

58) 일본 조세특별조치법 제68조의2의3.

59) 마영민, 상법의 개정과 합병세제, 한국세법학회 제93차 정기학술대회 발제문, 2008.3, 10-12면

유롭게 된 반면, 과세는 국가영역을 벗어나지 못하는 제도적 특성은 그대로 남아 있다. 개별 정부의 힘만으로는 국제적 기업과 자본의 자국 세법 남용행위에 대응하는 데에는 한계가 있을 수밖에 없다.

이와 같은 한계극복을 위한 국제적 공조 중 하나가 2013년 개시된 OECD의 BEPS project이다. 동 project상 과제들 중에는 국가간 정보교환 및 세무조사 및 징수상 협력도 포함되어 각국 과세당국의 국제적 세무조사역량 강화도 추진되고 있다.

OECD의 BEPS project는 OECD가 1990년대 각국의 tax competition을 자제하자는 드라이브를 걸 때와는 다른 국제적 분위기를 감지하게 한다.<sup>60)</sup> 1990년대는 각국 정부가 과도하게 민간기업과 자본에 절세의 기회를 제공한 시대였다면, 2010년대는 시계의 추가 반대쪽에 와서 각국 정부가 민간기업과 자본에 대결적인 자세를 갖고 있다고 볼 수 있다.

그러나 최근 제도 동향을 면밀히 보면 각국은 자국의 조세제도가 국제적 기업과 자본에 보다 매력적인 것이 되도록 하기 위한 국가간 조세경쟁(tax competition)의 라운드도 동시에 진행시키고 있음을 알 수 있다.

원천지주의적인 요소를 강화하여 자국에 보다 많은 기업과 자본이 유입되도록 유도하고 있는 한편, 이미 자국에 들어와 있는 기업과 자본에게는 자국에서의 이탈을 막기 위한 유화책과 강경책을 동시에 사용하고 있다.

과세관할 설정상, 비이동성 소득에 대해서는 거의 모든 주요 국가들이 원천지주의적인 과세제도를 구축하고 있다. 비이동성 소득이라 함은 사업소득 및 사업소득에 준하는 배당소득 등을 말한다.

거주자 판단과 관련해서는, 이를 강화하는 국가는 찾아보기 어려우며, 거주자 판단기준을 보다 구체화하기 위한 제도개선이 있었다.

개인의 경우, 비거주자에서 거주자가 된 자에 대해서는 미국은 tax home을 인정하고, 영국과 일본은 송금주의 과세를 허용하고 있다. 거주자가 되도록 유인책을

---

60) 1998년 OECD '유해조세경쟁보고서'는 바람직하지 않은 '경쟁'에 대해 개념 정의를 시도하고 있다. 이 보고서는 유해조세경쟁을 '비협조적 조세피난처(uncooperative tax haven)'와 '조세특혜제도(preferential tax regime, tax shelter)'의 두 가지로 구분하고 있다(OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issues, C/MIN(98)13ANN, Apr. 1998).

사용하고 있는 것이다. 다만, 조세회피를 위한 거주성 이탈과 관련해서는 주요 국가들은 거주지를 옮긴 이후에도 일정 기간 거주자와 다를 바 없이 보거나, 거주성을 이탈할 때 자본이득이 실현된 것으로 간주하는 제도(출국세)를 두는 나라들이 증가하고 있다.

법인의 경우, ‘사업의 실질적 관리장소’ 개념을 최근에 도입한 국가는 찾아볼 수 없다. ‘사업의 실질적 관리장소’ 개념을 도입하지 않은 미국과 일본에서는 국내 글로벌기업이 국외에 모회사를 설립하는 방식으로 조세를 회피하는 행위에 대해서는 별도의 구체적 조세회피방지규정(법인도치방지규정)을 두고 있을 뿐이다.

‘사업의 실질적 관리장소’ 개념은 우리로서는 2005년 도입하여 비교적 새로운 것이지만, 영국 등 유럽 국가들에서는 이미 100년이 넘는 오래된 개념이다. 이는 오히려 사업의 관리가 세계 여러 곳에서 동시에 이루어질 수 있으므로 과세관할 설정상 법적 불안정성을 제고한다는 비판이 많은 개념이다. 대신 주요 국가들이 사업소득 과세상 원천지주의를 유지하고 있는 가운데, 사업소득 과세에 필요한 고정사업장의 요건을 회피하는 사례를 규제하기 위한 노력을 BEPS project의 하나로 추진하고 있다. 우리나라의 접근방법과는 근본적으로 다른 경로를 채택하고 있는 것이다. 즉 자국에 본점을 둔 법인이 해외에서 무엇을 벌었는가를 추궁하여 모두 과세하려 하지 않고 자국 법인이 해외에서 벌어들인 소득은 그 곳에서만 과세하게 하고, 외국법인이 국내 고정사업장을 두고 사업을 하고 있음에도 국내에서 세금을 내지 않는 현상을 막기 위해 노력하고 있는 것이다.

### Ⅲ. 우리의 제도

본 장에서는 우리 제도상 거주지주의과세제도 자체의 장단점에 대한 논의는 줄이고, 그것의 현행 유지를 전제로 현행 세제상 개선할 사항을 중심으로 살펴보고자 한다.

## 1. 국외원천소득과세

### (1) 외국납부세액공제

최근 정부는 거주지주의의 핵심적인 도구인 외국납부세액공제제도를 수정하였다. 이는 운영하기에 따라서는 원천지주의에 입각한 과세제도와 유사한 효과가 있을 수 있다. 그런데 다음과 같이 그 세액공제요건을 강화하여 우리 세제는 세계적인 추세와는 더욱 거리를 갖는 제도로 변화하게 되었다.

#### 1) 세액공제한도 설정

먼저, 2015년부터 외국납부세액 공제한도 계산 시 일괄한도 방식이 폐지되고 국가별한도 방식만 인정된다(법인세법 시행령 제94조). 경과조치로서 개정 조항 발효 이전 발생한 한도초과액(‘이월공제액’)은 국가별 외국납부세액 또는 국외원천소득에 따라 국가별로 안분한 후 국가별한도 방식에 따라 공제한다. 국가별한도는 그 한도를 둘 논리적 이유를 발견하기 매우 곤란한 방식이다. 저세율국가원천소득과 고세율국가원천소득 간에 원천지조작을 통해 저세율국가로 소득을 이전하는 행위를 규제하기 위한 것으로 이해하기에는 실제 그러한 행위가 이루어질 가능성이 높지 않다. 그리고 국제거래가 복잡해짐에 따라 실무상 소득의 원천지를 파악하기 어려운 경우도 있을 수 있다.

다만 소득의 특성상 투자소득(이동성소득)은 주로 낮은 세율로 과세되는 국가 또는 원천지를 쉽게 옮길 수 있는 지역에 그 원천을 두고, 사업소득(비이동성소득)은 실질적으로 사업활동을 영위할 만한 곳으로서 높은 세율로 과세되는 곳에 그 원천을 두게 되는데 두 가지의 소득을 한데 묶어 일괄한도로 세액공제를 허용할 경우 낮은 세율로 과세되어 들어온 소득에 대한 거주자국가의 과세여지를 고세율로 과세되어 들어온 소득에게 뺏기는 결과를 초래할 수 있다.

따라서 미국의 제도처럼 이동성 소득과 비이동성 소득으로 나누어 각 소득별 한도관리를 하는 방향으로 설계하는 것이 바람직하다. 이는 이동성 소득은 저세율국으로 임의로 소득원천지를 이전하여 한도만 늘리는 결과가 되기 쉽기 때문이다. 또한 사업활동에서 결손금이 발생하고 그것을 투자소득과 합산하도록 할 경우 추

후 사업활동에서 소득이 발생할 때 인정받을 수 있는 공제한도액을 늘리는 결과가 될 것이다. 비이동성 소득은 EU등 주요국가에서 원천지주의적인 과세를 하고 있는 점도 고려할 필요가 있다.

## 2) 간접외국납부세액공제

다음, 2015년부터는 최근까지도 그 허용범위가 넓혀지고 인정 정도도 증가하여 온 간접외국납부세액공제제도가 다음과 같이 축소되었다.

우선, 국외자회사의 배당소득에 대한 간접외국납부세액공제 적용 대상인 외국회사 지분율을 그간 10%에서 25%로 하여 그 적용범위를 축소하였다. 정부는 이와 같은 개정에 대해 10%이상 25% 이내 지분만 있는 경우 단순한 지분투자에 따른 외국회사가 포함되어 있어 제도의 취지에 맞지 아니하는 점이 있었다고 그 이유를 밝히고 있다. EU국가의 대부분이 10% 지분율을 경영참여소득면제의 기준으로 하고 있음을 감안할 때 국제적 동향과는 동떨어진 설명이라고 볼 수 있다.

아울러 해외손회사 외국법인세액에 대한 간접외국납부세액공제제도가 폐지되었다(법인세법 시행령 제94조). 해외자회사가 직접방식으로 제3국 진출한 경우 여전히 국내모회사의 간접납부세액으로 인정하는 조항이 남아 있는 것과 비교할 때 해외자회사의 제3국 진출시 진출방법에 따라 다른 세부담이 나타나도록 하는 문제가 나타나게 되었다.

해외손회사의 간접외국납부세액공제제도 폐지는 정부가 국내에 해외손회사까지 둔 글로벌기업이 성장하도록 하는 데에는 별 관심이 없다는 것을 의미한다. 아 이러니한 것은 아래의 특정외국법인세제상으로는 해외자회사가 지주회사로서 그것의 자회사를 둔 경우에 대해서는 비록 수동소득을 가득하는 것이기는 하지만 특정외국법인세제를 적용하지 않는 예외를 인정하고 있다는 점이다. 결국 글로벌지주회사는 해외에 두라는 것이 된다.

## (2) 특정외국법인세제

“특정외국법인세제”란 거주지주의 과세를 회피하기 위해 국외 조세피난처에 자회사를 설립하고 그곳에 소득을 거류시키는 방법을 규제하기 위한 세제이다. 이는

미국 Kennedy 정부에서 최초로 도입한 이래 구미와 일본등 주요 국가들이 도입하였으며, 우리나라는 1996년 일본의 외국자회사합산세제를 참고하여 현행의 특정외국법인세제를 구축하게 되었다.

미국의 특정외국법인세제는 해외자회사가 국외에서 가득한 이동성 소득이라면 그것이 저세율국에서 가득한 것이든 고세율국에서 가득한 것이든 구별하지 않고 바로 국내에서 배당으로 간주하는 방식으로 구성되어 있다. 일본은 저세율국의 외국자회사가 가득한 소득 중 수동소득(이동성 소득)을 국내주주의 소득으로 보는 방식으로 구성되어 있다.

우리 제도는 저세율국의 특정외국법인의 수동소득(passive income)을 국내주주의 배당으로 간주하는 방식이다. 일본제도적인 요소와 미국제도적인 요소가 고루 발견된다. 그런데 우리 제도 중에는 해외에서 실질적으로 사업활동을 한 것으로서 이동성 소득도 아닌 것임에도 불구하고 국내에서 배당으로 간주하여 과세하도록 하는 영역이 존재한다. 특정외국법인이 경과세국 또는 경과세지역에 사업을 위해 필요한 사무소, 점포, 공장 등의 고정된 시설을 가지고 있고, 그 시설을 통해 사업을 실질적으로 하고 있는 경우에는 특정외국법인세제를 적용하지 아니하는 규정(국조법 제18조제1항)이 매우 협소하게 인정되고 있는 것이다. 이는 일본의 제도를 참고한 것인데, 일본이 외국자회사합산세제 이외에 다른 보완제도<sup>61)</sup>를 두고 있어 실제 외국자회사합산세제에 의한 과세가 실제 거의 부담이 되지 않는 구조로 되어 있는 것과 대조된다. 해외에서의 사업활동에 대해서는 원천지주의적인 과세를 하고 있는 EU국가들의 사례를 보아야 할 것이다.

물론 EU 일부국가들은 조세피난처를 악용하는 경우를 방지하기 위해 원천지주의 과세를 배제하고 있기는 하다. “원천지국과세요건(subject-to-tax)”이라고 하는데 구체적인 면제 배제 방법으로는 다음과 같은 것이 있다.<sup>62)</sup>

- black list에 열거된 경과세국 소재 법인으로부터의 배당을 배제
- 조세특례제도의 적용을 받은 배당을 배제

61) 외국자회사배당익금불산입제도 등

62) 앞의 각주 8)의 책, 99면.

- 거주지국과 포괄적인 조세조약을 체결하지 않은 국가에 소재하는 법인으로부  
터의 배당을 배제
- 원천지국에서 해당 배당의 원천이 되는 소득에 대해 거주지국 과세에 비견할  
수준의 과세가 이루어지지 않은 경우의 배당
- 원천지국에서 해당 배당의 원천이 되는 소득에 대해 어떠한 과세도 이루어지  
지 않은 경우의 배당

2012년부터는 특정외국법인세제의 적용대상이 되는 국내지배주주의 범위가 지  
분 20%에서 10%로 확대되었다(국조법 제17조제2항). 이는 국제적 지분요건 기  
준<sup>63)</sup>과 동일하게 개정하여 국제적 동향에 맞추려는 것이었다.

## 2. 거주성 판정기준

국외원천소득과세와 관련한 위에서의 논의는 거주성 판단에 관해서도 동일하게  
적용된다. 한국 거주자가 되면 모든 재산과 소득에 대해 과세하고 그것을 위해 정  
보를 켜는 것을 아는 순간 납세자들은 한국 거주자가 되지 않는 선택 여부를 고  
민하게 된다. FIU 금융정보를 국세청에 보내는 제도개선 후 현금거래가 증가하고  
있는데서도 짐작할 수 있는 일이다. 국외원천소득과세가 강화되는 가운데 거주성  
판단기준을 확대한다면 사람들은 한국의 거주자가 되지 않기 위해 여러 방안을 강  
구할 것이다. 현실세계에서는 거주지는 선택의 대상이다. 실제 거주자가 되어 국외  
원천소득에 대해 과세되는 자를 늘리기 보다는, 우리나라에 가까이 하는 자를 줄  
이는 결과만 낳을 가능성이 큰 것이다. 이는 다른 나라들이 거주성에 관한 판단기  
준을 느슨하게 유지하거나 매우 명확하게 설정하고 있어 얼마든지 편안하게 그 나  
라에서 거주자가 되지 않고 일정 기간 거주할 수 있는 상황이 될 경우에는 더욱  
그렇게 된다.

정부는 개인의 거주자 범위를 “1년 이상 계속 거주”에서 “183일 이상 계속 거주”  
로 확대하였다. 이 법 개정은 2015년 이후 발생하는 소득분부터 적용된다. 법인에

---

63) 미국, 일본, 프랑스, 호주 등 주요 국가의 특정외국법인 지분보유 요건은 10%이다.

계는 2006년부터 “사업의 실질적 관리장소”가 국내에 있어도 내국법인으로 본다. 개인과 법인 각각 거주자가 되면, 국외원천소득에 대해서도 납세의무를 지는 것이다. 국외원천소득과세제도에 관한 위에서의 필자의 논의<sup>64)</sup>가 제도적으로 관철되면, 거주자 범위의 확대가 가져오는 효과는 반감될 것이다. 그러나 국외원천소득과세에 관해 원천지주의적인 요소를 가미하는 근본적인 제도개혁이 있기 전까지는 거주자 범위의 확대는 그만큼 국내경제활동과 관련을 맺는 외국 거주자가 우리나라와 멀어지게 하는 효과가 클 것이다.

#### IV. 결 론

본고에서 연구자들은 과세관할설정과 관련된 국제적 동향의 한 측면을 조감하고 우리 제도의 개선방향을 도출하고자 하였다.

우리나라 세제는 완전한 형태의 거주지주의를 지향하는 과세구조를 지니고 있다. 국외자산양도소득 및 국외근로소득<sup>65)</sup>에 대해서는 다소 완화된 형태의 과세제도를 두고 있을 뿐이다. 증여과세상으로도 국외증여재산에 대해 매우 포괄적인 과세제도를 취하고 있다. 최근에는 해외금융계좌신고제도까지 가동하여 안팎으로 죄고 있다. 이는 우리나라에 거주자가 되면 전세계경제활동에 대해 모두 정부가 간여한다는 제약을 가하는 셈이다.

응능부담원칙에 입각하여 조세정의를 이해한다면, 그 조세정의차원에서는 더할 나위 없이 정당한 것이기는 하지만, 과연 실효성이 있는 것인지 의문이다. 조세제도는 강화하면 할수록 민간의 경제를 위축하게 한다. 다른 국가들은 느슨한 제도를 구축하고 있는 우리만 강경한 제도를 구축해가고 있다면, 우리 제도는 더욱 실

64) 국외원천소득과세에 대해서는 “외국납부세액공제한도는 현행의 국가별 한도방식에서 미국식의 소득종류별 한도(이동성 소득과 비이동성 소득)방식으로 전환하는 것이 바람직하며, 간접외국납부세액공제는 그 적용 범위를 2014년 말 개정 이전의 수준으로 복귀하는 것이 필요하고, 특정외국법인세제는 원래의 제도 취지와 국제적인 과세동향을 고려하여 실질적 사업활동을 하는 경우에 대해서는 적용되지 않도록 하여야 한다”고 판단된다. 즉 국외원천소득에 대해서 세계적 추세에 맞도록 원천지주의적인 요소를 가미하는 것이다.

65) 소득세법 제12조제3호거목 해외근로소득 비과세.

효성을 잃게 되어 있다.

역사적으로 우리의 조세제도와 그 근저를 이루는 원칙의 형성에 큰 영향을 미친 독일과 일본은 상당부분 원천지주의적인 요소를 도입하고 있다. 미국에서도 원천지주의적인 제도가 도입되었지만 EU가 제동을 걸어 폐지하였다. 다시 EU식의 제도를 도입하고자 하는 논의가 진행되고 있다.

한편 우리나라는 우리를 제외한 OECD국가 어느 나라도 두지 않고 있는 외국인 투자에 대한 조세특례제도<sup>66)</sup>를 두고 있다. 최근 조세특례요건이 엄격해지고 특례효과도 줄고 있지만, 여전히 우리 경제의 발전수준에 비추어볼 때 부적절한 것이다.

아무리 BEPS Project가 시동되어 국제적 조세회피를 규제하자는 움직임이 있지만 주요 국가들의 실제 제도는 그와 다른 차원에서 움직이고 있는 것이다. 오히려 원천지로서의 우리나라에서의 과세는 충실하게 하고 국외로의 진출에 대한 과세 상으로는 간명한 원천지주의로의 전환에 대해 진지한 검토를 하여야 할 때인 것으로 보인다. 우리나라 원천소득에 대해 과세를 완화하기만 할 경우 우리나라 단위의 사업만을 구상하는 기업이나 자본이 들어오겠지만, 국외원천과세를 완화하는 경우에는 전세계단위 사업을 구상하는 기업이 들어올 수 있는 것이다.

완전한 형태의 거주지주의를 유지하면서, 2006년과 2015년의 세법개정에서 보듯이 거주자 범위를 확대하는 정부의 태도가 국제적으로 보아 이례적인 것이다.

현재로서는 거주지주의를 유지한다 하더라도, 그것이 과하게 실행되지 않고 가급적 원천지주의적인 요소가 가미되도록 제도의 합리적인 운영을 도모하는 것이 바람직하다. 이 점에서 외국납부세액공제한도는 현행의 국가별 한도방식에서 미국식의 소득종류별 한도(이동성 소득과 비이동성 소득)방식으로 전환하는 것이 바람직할 것으로 보인다. 간접외국납부세액공제는 그 적용 범위를 2014년말 개정 이전의 수준으로 복귀하는 것이 필요하다. 특정외국법인세제는 우리 제도 수립에 영향을 준 일본의 제도를 폭 넓게 연구하는 등으로 원래의 제도 취지와 국제적인 과세 동향을 고려하여 실질적 사업활동을 하는 경우에 대해서는 적용되지 않도록 개선할 필요가 있다.

66) 조세특례제한법 제5장 외국인 투자등에 대한 조세특례.

거주성 판정과 관련해서는, 누가 거주자가 되는가에 대한 판정기준을 보다 명확히 하여 납세자로 하여금 우리나라를 거주지로 할 것인지 분명히 선택할 수 있도록 하는 방향으로 나갈 필요가 있다. 정부는 개인은 거주자가 되기 위한 1년 이상 체류요건을 183일 이상 체류요건으로 확대하고, 법인은 사업의 실질적 관리장소만 있어도 내국법인으로 하는 제도변경을 하였다. 2006년과 2015년에 변경된 제도의 운영상 여전히 해석상 불명확성이 해소되지 않는다면 소모적 분쟁이 잦아지고 우리 제도에 대한 신뢰가 낮아질 것이다. 거주자 조항의 남용에 대해서는 여러 외국 국가가 도입한 출국세 제도를 통해 명확한 제재를 하는 것이 필요하다고 본다.

다만, 필자는 그와 같은 선택이 행정 현장에서 집행될 때 불필요한 분쟁을 최소화하는 것이 그나마 우리 제도의 국제경쟁력에 부담을 더는 것이라고 본다. 명확한 기준에 의해 납세자가 선택할 수 있도록 해야 한다. 혹자는 과세관할기준이 너무 분명하면 납세자가 그것을 악용할 것이므로 그렇게 할 수 없다고 한다. 그러나 그와 같은 태도는 뒤집어 말하자면, 불명확하게 하여 납세자가 제대로 선택하지 못하게 하고 여차하면 납세자에게 뜻하지 않는 과세를 하게 하자는 것을 의미한다. 이는 결과적으로 무엇을 선택할 수 밖에 없는 국제경제인들에게는 받아들이기 어려운 태도임이 분명하다. 정부는 거주성 판단과 관련한, 주소·거소 및 사업의 실질적 관리장소의 개념을 최대한 구체화하여 이를 널리 홍보하는 노력을 하여야 할 것이다. 우리가 한때 조세제도 수립에 많은 참고를 한 이웃 일본에서는 세무조사를 할 때 법이 허용하는 한 세무조사관이 절세의 방법까지 자문해주고 있다고 한다. 일본에서의 세금부담이 과하다면 홍콩이나 싱가포르와 같은 세금부담이 적은 나라로 이전하면서 일본에서 내국법인으로 간주되지 않는 수준의 일본에서의 활동이 어디까지인가에 대해서도 자문해준다고 한다. 물론 그것의 법적 구속력이 없고 납세자에게는 단순한 참고밖에 되지 않는 것이지만, 우리 세무행정관행으로는 낯설기 짝이 없는 것으로서 현실을 인정하는 당연한 태도로 보인다. 조세행정의 국제경쟁력을 말해주는 부분이다.

## 〈참고문헌〉

- 구자은 · 오윤 · 임동원, “ 통상규범과 국내세법의 조율방안-WTO 규범과 FTA를 중심으로”, 「조세학술논집」 제29집 제2호, 2013.
- 기획재정부, 「2008 간추린 개정세법」, 2009.
- 마영민, 상법의 개정과 합병세제, 한국세법학회 제93차 정기학술대회 발제문, 2008.3.
- 양인준, “외국인단기거주자 과세제도의 입법정당성과 대안세제의 시론”, 「조세학술논집」 제25집제1호, 한국국제조세협회, 2009.
- 오 윤 · 이진영, FTA시대의 과세상 거주자 개념, 「조세학술논집」 제28집 제2호, 2012.
- 오 윤, 『국제조세법론』, 한국학술정보, 2011.
- 한국금융연구원, 「주간금융브리프」 제23권 제36호, 2014.
- Angel Schindel, Source and Residence(Cahiers), IFA, 2005.
- Joint Committee on Taxation, Technical Explanation of The Tax Reform Act of 2014, A Discussion Draft of The Chairman of The House Committee on Ways and Means to Reform The Internal Revenue Code: Title IV - Participation Exemption System for The Taxation of Foreign Income, 2014.2.
- Michael J. Graetz & Michael M. O’hear, “The “Original Intent” of U.S. International Taxation”, 46 Duke Law Journal 1021, 1997.
- OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 2013.7.
- OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issues, C/MIN(98) 13ANN, Apr. 1998.
- PWC EUDTG, News alert, 2011.1.31.

金子 宏, 『租税法』, 弘文堂, 2010.

田中義人, “平成21年度 國際課稅關係の改正”, 『國際稅務』Vol 29. No.6, 2009.6.

<Abstract>

**The Taxation on Foreign Source Income of Korean Resident**  
**-On the Necessity of Tax Reform to keep Abreast with International Trends-**

**Yoon Oh · Dong Won Lim**

Korea's Income Taxation is structured on the residence approach, under which her residents are taxed on their world-wide income. Nowadays economic activities are freely conducted over national boundaries. It is desirable for a country's taxation system to keep abreast with other countries'. Given the recent international surroundings, it's time for us to discuss on the gradual switch-over to the source approach.

The residence approach should be kept for mobile incomes such as interest income, but the source approach is highly needed for immobile incomes such as business income. Considering the reality of Korea, any attempt to introduce such a taxation system based on the source approach may invite strong opposition by those who support the virtue of equity in taxation.

For now, minor amendments to the current tax laws as below would be more realistic as far as they allow effects similar to those caused by the actual introduction of such taxation based on the source approach.

First, with regard to the Foreign Tax Credit system, switching the current rule of limitation by the country to the rule of limitation by the type of income(dividing into mobile incomes and immobile incomes) is desirable.

Next, as for the Indirect Foreign Tax Credit, its scope of application should be recovered to what it was before the amendment at the end of 2014.

In addition, the Korean Controlled Foreign Corporation Taxation should be amended so that the deemed dividend taxation is not applied to the immobile incomes derived from actual business activities.

Finally, the requirements of “resident” should be more simple so that taxpayers can consciously select their residency in Korea in a clear manner. The abuse of the resident provision may be sanctioned by the introduction of the Exit Tax.

**Key words** : residence approach, source approach, foreign tax credit, foreign source income taxation, residency