

FTA시대의 과세상 거주자 개념*

오 윤 (한양대학교 교수, 주저자)
이 진 영 (삼일회계법인 회계사, 교신저자)

■ 목 차 ■

- I. 서론
 - II. 기본이론과 외국례
 - III. 우리의 규정
 - IV. 현행 규정의 재고찰
 - V. 결론
-

I. 서 론

우리나라는 강소국을 지향하면서 앞장서 양자간 자유무역협정인 FTA(free trade agreement)를 다수 체결함으로써 상품, 용역 및 자본의 양국간 이동을 독려하고 있다. 이에는 사람의 이동의 증가가 필수적이며, 이에 따라 사람에 관련된 직업, 주거 및 가족 등과 같은 여러 표지의 이동도 수반된다.

우리나라 소득세법은 민법상 '주소' 및 '거소'의 개념을 원용하여 '거주자'개념을 구성하고 있다. 민사상 절차적인 편의를 도모하기 위한 수단개념이 실제적인 납세의무를 결정하는 수단개념의 구성요소가 되어 있어 그것의 해석에 오해가 많다. 결과적으로 국가세원이 일실되기도 하고 억울한 과세가 되기도 하며, 이는 양국간 자유로운 인과 물의 이동에 제약이 될 수 있다. 시대적 요청에 부합하지 않는 것이다.

* 발표일 : 2012. 4. 25, 수정일 : 2012. 8. 2, 게재확정일 : 2012. 8. 18.

본고에서 필자는 우리 소득세법상 ‘거주자’ 개념을 분석한다. 이를 위해 과세관할의 설정에 관한 기본이론과 개념을 확인하며, 현행 규정을 그에 비추어보는 방법을 취한다. ‘거주자’는 과세관할 설정을 위한 수단개념으로서 그것의 본질에 대한 이해를 위해서는 법의 계수과정에 대한 분석이 중요하다. 우리 소득세법은 일본 소득세법을 많이 참조하여 만들어진 것이다. 일본 소득세법은 옛 프로이센 소득세법과 전후 미국세법의 영향을 적지 않게 받았으므로 위 3국의 소득관련 규범상 ‘거주자’ 혹은 그 관련개념의 도입과 발전에 대해 상세히 살펴보고자 한다. 그 연구결과를 토대로 해석론과 적용방법을 제시하며 이를 보완하는 입법론을 제시함으로써 결론을 맺는다. 이 분석과정에 FTA 시대에 부합하여야 하는 당위성이 결들여진다.

II. 기본이론과 외국례

1. 과세관할설정

과세고권(tax sovereignty)의 행사는 주권국가의 자유이다.¹⁾ 역사적으로 정치체는 그 구성원들로부터 유상거래 또는 무상징수의 방법으로 운영재원을 조달하여 왔다. 고권을 가진 정치체의 형태가 근대민족국가로 굳어지고 국가는 일반사경제 주체로서 시장참입을 하지 않는 원칙이 정립되어 가면서, 조세는 가장 중요하며 거의 유일한 재원조달수단이 되고 있다.

의회입법은 인적 및 물적 과세관할을 설정하여 한 나라의 과세고권의 구체적인 모습을 부여한다. 이 때 형평성(equity), 중립성(neutrality) 및 집행가능성(enforceability)을 주로 고려한다. 18세기 영국의 창작품이며, 19세기말 독일제국 당시 구성국가인 프로이센에 의해 비로소 완전한 형태의 과세입법이 창조된 ‘소득세(income tax)’는 오늘날 주권국가들의 가장 중요한 세원이 되고 있다.

‘소득세법(income tax law)’은 창조되면서부터 그 부과대상에 대해 인적 한계와

1) Martin Norr, “Jurisdiction to Tax and International Income”, 17 *Tax Law Review*(N.Y.U.) 431, 1961~1962, p. 431.

물적 한계가 설정되는 방법으로 과세고권의 관할을 구성하여 왔다. 인적 한계에는 약간의 변형이 있지만 대체로 ‘거주성(residence)’의 개념이 활용되고, 물적 한계에는 ‘원천(source)’의 개념이 사용되어 오고 있다. 이는 ‘거주자(resident)’에게는 ‘응능부담의 원칙(ability-to-pay principle)’에 따라 물적 한계 없이 과세하여 형평성(equity)을 추구하면서 국내의 투자에 대해 중립적인 과세(neutrality)를 받도록 하되, ‘비거주자(non-resident)’에게는 ‘응익부담원칙(benefit principle)’에 따라 과세상 국내의 물적 한계(domestic source)를 두고 있다. 거주자의 국외원천소득에 대해서는 거주지국가와 원천지국가가 모두 과세할 명분을 가지게 되는데 그 실행에 따른 이중과세를 해소하는 방법이 존재하며, 그 구체적인 방법에 따라 확보되는 중립성(neutrality)의 내용이 달라진다. 국제적 이중과세의 해소는 국내세법에 의한 일방적인 입법조치 또는 국가간 조약체결의 방법으로 이루어지고 있으며, 이러한 입법활동은 국제거래에 따르는 조세장벽을 무너뜨림으로써 국가간 경제통합에 기여하고 있다.

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

해당 국가가 거주자인 자, 즉 ‘거주자(resident)’ 개념은 국외원천소득에 대해 외국납부세액공제(foreign tax credit) 방법을 사용하는 국가에 의미가 큰 것이다. 국외원천소득에 대해 면제방법을 사용하는 국가는 자국 원천소득에 대해서만 소득 귀속자가 거주자인지 여부에 관계없이 동일하게 과세하기 때문이다. 이 점에서 거주자 개념은 외국납부세액공제제도를 적용하기 시작한 영국과 미국에서 발달하였다. 여전히 국외소득면제제도를 위주로 국제적 이중과세를 배제하는 국가에서는 그만큼 거주자 개념이 덜 중요하게 된다.

외국납부세액공제에 의해 국제적 이중과세를 조정하는 것이 보편적인 방법이 되어 가고 있는 오늘날 거주자 개념이 세계경제의 통합과정에서 그것이 장애물이 되는 것이라면 국가간 협력을 통해 수정될 것이다. 가까운 미래에 주권국가간 재정통합이 이루어지는 것은 난망하다. 각국의 역사가 반영된 거주자 개념은 국가간 공조된 입법 또는 행정의 과정을 통해 앞으로도 계속 동조화과정을 거칠 것으로

보인다.

2. 주요 외국례

(1) 독일 세법

1) 연원

소득세는 1798년 나폴레옹 전쟁을 치를 때와 그 이후에 일시적 재정수요를 충족하기 위한 필요에 따라 영국에서 개발·시행된 것이 그 효시이다.

오늘날 각국이 시행하고 있는 것들과 가장 유사한 형태의 소득세는 1891년 프로이센 소득세법에 의해 나타났다.²⁾ 당시 프로이센 등 독일제국의 구성국들은 과세관할을 설정하면서 구성국간 이중과세 및 독일제국의 국가와의 이중과세를 해소하기 위한 방안을 강구하였다. 독일 제국 구성국간 과세권 배분에 ‘주소(Wohnsitz)’의 개념이 사용되었다. 이는 현행 독일연방의 세법 그리고 각 주(Land)의 세법에 그대로 이어지고 있다. 거주자의 국외원천소득에 대해 모두 과세하도록 하면서도 제국의 다른 구성국원천소득 중 일부에 대해서는 면제하는 방법이 사용되었다.

가) ‘주소’가 있는 자 또는 ‘1년 이상 거소’가 있는 자의 무제한 납세의무

1891년 프로이센 소득세법(Preussisches Einkommensteuergesetz, PrEStG)은 (1) 그 자신에 속하는 특성으로 납세의무가 있는 자, (2) 국적(지금으로 보면 ‘Land’)·주소·거소에 불구하고 납세의무가 있는 경우 및 (3) 납세의무가 없는 경우를 규정하고 있었다. 여기서 ‘납세의무’는 전세계소득에 대한 납세의무를 말한다(PrEStG §1).

(1)은 다시 ① 프로이센 국적인, ②독일제국의 다른 국가국적인 및 ③ 일정한 요건을 충족하는 제국외의 국가의 국적인(Reichsausländer)으로 3 구분된다. ①과 ②에 대해 PrEStG는 1870년 독일제국 구성국가간 이중과세방지를 위한 제국법(Das

2) 이전 영국의 소득세는 분류과세방식에 의한 것이었지만 프로이센의 소득세는 종합과세방식에 의한 것이었다.

Reichsgesetz vom 13. Mai 1870 wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung, DBG)에서 이미 확보된 이중과세방지방법을 다시 규정하고 있다.

(1) ①의 경우 a) 프로이센에 주소가 없는 자로서 제국의 다른 국가 또는 제국보호령에 거주하거나 체류하고 있는 자는 납세의무가 없다. b) 프로이센에 주소가 있으면서 제국의 다른 국가나 보호령에 근무상 주소(dienstliche Wohnsitz)를 가지고 있는 자는 납세의무가 없다. c) 프로이센에 주소가 없으면서 최근 2년 이상 제국의외의 지역에 계속하여 체류하는 자는 납세의무가 없다. 1891년의 PrEStG 이전까지는 프로이센에 주소가 없으면 바로 납세의무가 없는 것으로 하였지만 이후부터는 최근 2년 이상 제국의외의 지역에 계속하여 체류하여야만 한다. 체류, 즉 우리 세법의 개념을 빌리자면 ‘거소’의 개념이 사용된 것이다. 이와 같이 한 것은 프로이센에 주소를 가지고 있지 않은 것인지에 대한 판단의 어려움을 피함과 동시에 국적인이 주소를 없앴으로써 비과세를 받는 조세회피를 줄이기 위함이었다.³⁾

(1) ②의 경우 a) 자신의 국적국가에 주소가 없으면서 프로이센에 주소가 있는 자 또는, 독일제국에 주소가 없으면서 프로이센에 체류하는 자는 납세의무가 있다. b) 프로이센에 근무상 주소가 있는 자는 납세의무가 있다.

(1) ③의 경우 제국 외의 국가의 국적인으로서 프로이센에 주소(Wohnsitz)를 가지고 있거나 사업을 영위하고 있거나 1년 이상 체류⁴⁾(Aufenthalt)하는 자는 납세의무가 있다. PrEStG상 제국의외의 국가의 국적인(Reichsausländer)의 자국에서의 자국원천소득에 대한 과세와 프로이센의 과세간 국제적 이중과세의 배제에 대한 고려는 없었다. 즉, 전세계소득에 대한 납세의무가 있는지의 국외원천소득에 대한 외국의 과세에 대한 국제적 이중과세의 배제에 관한 제도적 장치는 없었다.⁵⁾

3) Adolph Wagner, “Die Reform der direkten Staatsbesteuerung in Preussen im Jahre 1891”, Finanzarchiv-Jg. 8, Bd.2, Schanz, Georg, pp. 652-653.

4) 국적인은 2년 이상 국외체류시 납세의무를 면제하는 반면, 비국적인은 1년 이상 국내체류시 납세의무를 부과하는 것이었다.

5) Adolph Wagner, op. cit., pp.649~650; 프로이센은 근대적 의미의 완전한 조세조약을 체결한 최초의 국가이다. 1899년 오스트리아와 조세조약이 그것인데 국외소득면제방법이 사용되었다. 이는 2차대전 전까지 유럽국가간 모든 조세조약에서 사용되던 방법이다.

나) 원천지 과세와 비과세

(2) 국적, 주소 및 체류에 불구하고 a) 프로이센 국고로 지급되는 급여, 연금 및 선지급금 및 b) 프로이센의 토지 또는 사업장소에서 나오는 소득에 대해서는 모든 자가 납세의무를 진다(PrEStG §2).

(3) ① 일정한 왕가 및 그 속원에 대해서는 비과세한다. ② 타국의 공무원과 국제법 또는 다른 국가와의 합의에 따라 면세를 받도록 되어 있는 자에 대해서는 비과세한다. (3) ②의 경우는 상호주의의 원칙에 의한다(PrEStG §3).

다) 불완전한 국제적 이중과세 배제

1891년 프로이센 소득세법은 오늘날 각국의 소득세법이 설정하는 과세관할과 이중과세방지를 위한 기본틀을 가지고 있다. 즉, (1)에 의하면 프로이센에 주소가 있거나 일정 기간 체류하는 자는 그곳에서 무제한 납세의무를 지는 것이다(residence taxation). 외국인이 프로이센에 주소가 있거나 일정 기간(1년) 체류하면 무제한납세의무를 지며, 프로이센국적인이라도 프로이센에 주소가 없으면서 일정 기간(2년) 체류하지 않으면 그곳에서 무제한 납세의무를 지지 않는 것이다. (2)에 의하면 프로이센 국내원천소득에 대해서는 그곳에서 무제한 납세의무가 없더라도 납세의무를 진다(source taxation). (3)에 의하면 조세조약과 같은 다른 국가와의 합의에 의하여 상호주의에 의해 납세의무를 부담시키지 않는 경우가 있다.

독일제국(북독일연방) 구성국가간 합의인 1870년 DBG에 의하면, 독일제국인은 '주소(Wohnsitz)'를 가진 국가에서만 직접국세(direkt Staatssteuer)의 납세의무가 있다(DBG §1, residence taxation). 다만, DBG 제3조 및 제4조의 규정에 따라 소유 토지 및 영위사업과 그로부터의 소득은 토지 또는 사업장이 소재하는 국가에서만 과세하며(DBG §3), 독일제국 군인 및 공무원의 급여, 연금 및 선지급금 등은 그 지급을 하는 국가에서만 과세한다(DBG §4, source taxation). 독일제국 국가의 어디에도 주소를 가지고 있지 않은 독일인은 체류하는 국가에서 과세한다. 독일 제국의 자신의 조국(Heimatstaat)과 다른 국가에서 주소를 가지고 있는 독일인은 고향국가에서 과세한다(DBG §2, tie-breaker rule). DBG에 의하면 '국적'은 의미가 작으며, '주소'가 결정적인 역할을 한다.

DBG에서 ‘주소(Wohnsitz)’는 ‘지속적으로 보유할 목적으로 보유하는 것에 대한 판단이 가능한 상황 하에 보유(inne haben)하는 주거(Wohnung)를 가지고 있는 곳’을 말한다. 이는 말의 일반적인 의미에 따라 그 말에 부여된 자연적이고 사실적인 개념이다. 이 개념은 주관적인 요소(subjektive Tatbestand)와 객관적인 요소(objektive Tatbestand)로 구성된다. 전자는 비록 객관적인 사실에 의해 추정할 수 있어도 되는 것이기는 하지만 해당 인이 주거를 지속적으로 보유할 목적이 있어야 한다는 것이며, 후자는 해당 주거를 보유하는 것이다. 여기서 ‘보유(inne haben)’는 사실상의 개념으로서 적법하게(rechtlich) 향유하고 사용할 수 있는 사실상의 힘(tatsächliche Gewalt)을 갖는 것을 말한다. 사실상의 힘은 본인이 직접 행사하지 않고 제3자를 통해 행사하여도 되는 것이었다. 이에 따라 여러 곳에 주거를 가지고 있는 것이 인정되었으며, 체류기간의 장단은 의미가 없었다.

DBG상의 주소(Wohnsitz)는 민법 또는 소송법상의 주소(Wohnsitz)와는 다른 개념이다.⁶⁾ 독일민법은 프랑스민법과 같이 주소 판정상 의사주의에 의해 원칙적으로 복수의 주소를 전제로 하고 있다(독일민법 제7조). 이 때 의사를 판단함에 있어서는 종합적 생활관계의 장소적 연계(örtliche Mittelpunkt der gesamten Lebensverhältnisse)에 대한 평가를 기초로 하여야 한다.

반면, 세법상 주소는 국가적 보호를 받는 주거의 보유를 핵심적인 요소로 하여 그에 대한 보상으로 무제한 납세의무를 부과하는 과세관할의 설정을 위한 개념이다.⁷⁾

프로이센 소득세법은 오늘날 표현을 빌리자면 항구적 주거(permanent home), 직업 및 체류의 순으로 제국 구성국간 무제한납세의무자를 배분하는 것이었다. ‘항구적 주거’는 당시 ‘주소’ 개념의 객관적 구성요소를 이루는 것이었으며, 이를 간과하고 그 개념이 민사법상 ‘주소’개념과 동일한 것이라고 보는 것은 해당 개념의 본래의 취지에 반하는 것이다. 프로이센 소득세법상 무제한 납세의무자의 배분에 관

6) Th, Claus, “Das Reichsgesetz vom 13. Mai 1870 wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung unter vergleichender Berücksichtigung des schweizer Bundesrechtes”, FinanzArchiv/Public Finance Analysis, 5. Jahrg., H. 1 (1888), pp. 156-162.

7) 이것이 독일 조세법상 무제한납세의무의 부여가 응능부담원칙에 입각한 것으로 보아야 한다는 것은 아니다.

한 기준은 오늘날 국제적인 조세조약상 거주지 판정에 관한 tie-breaker rule로 이어지고 있다.

2) 현행 세법

소득세법상 국내에 ‘주소’나 ‘일상적 거소’를 두고 있는 자연인은 국내외원천소득에 대한 소득세 납세의무를 진다.⁸⁾ 조세조약에서 사용하는 ‘거주자’의 개념은 사용하고 있지 않다.

국외원천소득에 대해서는 외국납부세액공제방법으로 이중과세를 배제한다. 국외소득면제방법에서 외국납부세액공제방법으로 전환한 것은 1950년대 말의 일이다.⁹⁾

오늘날 세법은 전통을 이어받아 ‘주소(Wohnsitz)’의 개념을 사용하고 있다. 이는 OECD 모델조세조약상 ‘항구적 주거(permanent home)’의 개념과 동일하다. 이에 따라서 한 납세자가 여러 개의 주소를 가지고 있을 수 있다. 항구적 주거를 여러 개 가지고 있을 수 있기 때문이다. 그러나 직업을 위해 가지고 있는 두 번째 주거 보다는 가족이 같이 사는 주거가 더 중요한 의미를 갖는다고 보고 가족이 같이 사는 주거를 주소로 본다(소득세법 제19조 제1항 제2문 및 제3문).¹⁰⁾

현행 세법상 단순한 ‘거소’ 대신 ‘일상적 거소(gewöhnlich Aufenthalt)’의 개념을 사용하고 있다. 일상적 거소가 되기 위한 요건으로 1년 대신 6개월을 사용하고 있다. 6개월 이상의 기간 동안 처음부터 지속적인 체류를 하는 곳을 ‘일상적 거소’로 간주한다. 다만, 6개월 이상 1년 미만의 체류(거주)라 하더라도 일시적인 목적의 체류(거주)의 경우에는 ‘일상적 거소’가 없다고 보는 방식으로 1년 기준과의 조화를 도모한다.

조세기본법은 ‘주소’와 ‘일상적 거소’의 개념을 정의하고 있다. ‘주소’에 대해 ‘자연인이 유지하고 사용할 것이라고 인정할 수 있는 주거(Wohnung)를 유지하고 있

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

9) 앞의 각주 1)의 논문 p. 440.

10) Rolf Ax, Thomas Groshe & Juergen Melchior, *Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, Schaeffer-Poeschel Verlag Stuttgart, 2007, pp. 44-45.

는 장소'(AO §8)로 보고, '일상적 거소'는 '자연인이 단순히 일시적으로 머무르는 것에 그치지 않은 장소나 지역으로서 자기가 소재하는 곳'을 말한다고 하면서 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(AO §9).

조세기본법적용지침¹¹⁾에 의하면 조세기본법 제8조의 주소 내지 일상적 거소의 개념은 자연인의 납세의무에 중요한 의미를 지니고 있다. 그것은 오로지 사실관계에 따라 판단한다(BFH Urteil¹²⁾ vom 10.11.1978-VI R 127/76-BStBl 1979 II, S. 335). 그리고 조세조약상 거주성의 개념은 (특별히 조세조약상 권리에 관하여 과세권의 분배를 위해) 그 자체에 한하여 적용되며, (국내세법상) 인적인 납세의무의 범위에 영향을 미치지 않는다. 따라서 납세의무자가 독일에 하나의 주거(Wohnung) 내지 하나의 일상적 거소를 두고 있으면서 어느 한 외국과의 조세조약상 그 외국에 거주성이 있는 경우에도 독일에서 무제한 납세의무자가 될 수도 있다(BFH Urteil vom 4.6.1975-I R 250/73-BStBl II, S. 708).

한편, 어떤 납세의무자가 국내에 주소(Wohnsitz)를 더 이상 가지고 있지 않은 경우에도 그가 국내에 일상적 거소를 가지고 있을 수 있다고 한다.

동 지침에 의하면, 기혼자나 기타의 가족에 있어서 주소의 문제는 각인의 개별적인 사정에 따라 판단하여야 한다.¹³⁾ 그리고 주소를 두거나 두지 않고자 하는 의도 혹은 해당 관청에의 전입신고나 전출신고는 직접적인 조세효과가 없다(BFH Urteil vom 14.11.1969-III R 95/68-BStBl 1970 II, S. 153).¹⁴⁾

11) *Anwendungserlass zur Abgabenordnung*, AEAO BMF- Schreiben vom 2.1.2008 - IV A 4 - S 0062/07/0001 - (연방재무부훈령)

12) 연방재정법원 판결

13) 가족단위로 하나의 주소를 유지할 수도 있다. 항구적으로 별거하고 있는 것이 아니라면 기혼자는 기본적으로 그의 가족이 살고 있는 곳에 주소를 가지고 있다(BFH Urteil vom 6.2.1985-I R 23/82-BStBl II, S. 331). 고향인 외국에 가서 친족과 같이 살면서 그것의 학교를 다니는 자녀는 기본적으로 국내에 주소를 두고 있지 않는 것으로 본다. 방학 중 국내의 부모 집에 와 있어도 그렇다(BFH Urteil vom 22.4.1994-III R 22/92-BStBl II, S. 887).

14) 대개는 해당 납세자의 의사의 통지에 의한 민법상의 주소와 과세상 적용되는 주소는 일치한다. 이에 따라 관할관청에의 전입신고 또는 전출신고는 일반적으로 해당 납세자가 해당 주소에 자신의 주소를 두거나 두지 않고자 하는 지표로 간주된다.

‘주거(Wohnung)’는 객관적으로 거주에 활용되는 공간을 말한다. 다소간의 체류가 필요하다. 주방이나 별도의 화장실이 있는 독립적인 주거공간만을 말하는 것은 아니다.¹⁵⁾

동 지침에 의하면 조세기본법 제9조 제3문의 예외규정이 적용되지 않는 한, 국내의 거소에 6개월 이상 지속적으로 체류하는 경우에는 일상적 거소가 국내에 있는 것으로 간주된다. ‘일상적’의 개념은 ‘지속적’의 개념과 동일한 것이다.¹⁶⁾

‘일상적 거소’는 동시에 두 곳 이상의 곳에 둘 수 없다.¹⁷⁾ 외국에 길게 계속적으로 중요한 일을 위해 체류하는 자가 국내의 사업상, 근무상 또는 학업상의 짧게 체류할 때에는 국내에 일상적 거소가 있는 것으로 보지 않는다.¹⁸⁾

법원에 의하면 ‘일상적 거소’의 판단에는 외적인 표지가 중요하다.¹⁹⁾ 권리능력이 있고 없음은 중요하지 않다.²⁰⁾ 강제적인 체류도 일상적 거소를 결정한다(예, 징역

15) 해당 납세자는 그 주거를 소유하거나 빌려갖고 있어야 한다. 그가 체류할 때 그것을 마음껏 활용할 수 있을 뿐 아니라 사실상 그것을 처분할 수 있어야 한다. 외국에 주소가 있고 국내에 주거가 있는 경우 그는 조세기본법 제8조의 규정에 의한 주소를 국내에 가지고 있는 것이 된다. 근무상 외국으로 나가는 근로자가 국내에 주거를 두고 사용이 가능하도록 해두면서 돌아와 언제든지 체류할 수 있도록 해놓고 있으면 국내에 주소를 두고 있는 것으로 추정한다.

16) 중간에 짧은 빈 기간이 있어도 그것이 과도하지 않으면 ‘지속적’이 될 수 있다. 하나의 일관된 체류기간이 있었는가 아니면 끊어진 기간으로 보아야 할 것인가가 중요하다. 사실관계로 보아 체류가 이어질 것으로 예상되며 끊어진 기간이 오로지 잠시일 때에는 일관된 체류가 있었던 것으로 본다. 가족집방문, 연가, 비교적 긴 기간의 고향방문, 휴양 및 출장여행은 짧은 빈 기간으로 본다. 국내에 6개월 미만의 체류기간들이 내용상 서로 연관되어 있으면서 이어지고, 해당 납세자가 처음부터 국내에 일시적으로만 체류하지 않을 생각으로 있는 경우에는 일상적 거소의 요건이 충족될 수 있다.

17) 법문상 ‘den gewöhnlichen Aufenthalt’에서 ‘den’을 사용하고 있어서 그렇다고 한다(Rolf Ax, Thomas Groshe & Juergen Melchior, *Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, Schaeffer-Poeschel Verlag Stuttgart, 2007, pp. 46-47.

18) 국내관계를 그대로 두는 특별한 사정이 있을 때에는 비록 국외에 연이어 6개월 이상 체류하여도 국내에 일상적 거소를 두고 있는 것으로 볼 수 있다. 중요한 것은 해당 납세자가 인적이고 사업적인 생활관계를 국외에 두고 있는가 그리고 국내로 돌아오고자 하는 의사를 최종적으로 포기하였는가이다(BFH Urteil vom 27.7.1962-VI 156/59-BStBl III, S. 429). 가족, 직업 및 사회적 관계가 기준으로 사용될 수 있다(예를 들어, 국내의 가족의 주거 및 국내의 사업장). 해당 납세자가 지속적으로 외국에 1년 이상 체류하고 있다면, 기본적으로 국내에 일상적 거소를 포기한 것으로 보게 된다.

19) BFH BStBl. 1994, 11 BFH BStBl. 1990, 701; FG Baden-Württ. EFG 1991, 102; Zabel DSrR 1989, 477; Tipke/Kruse AO § 9 Rz 1

20) BFH BStBl 1994, 887/889 ;RFHE 49, 186/188

형을 받고 있는 나라²¹⁾, 사고를 당해 입원해 있는 병원이 있는 나라²²⁾의 거주자가 됨). 신체적인 체류가 중요하다.²³⁾ 일상적인 거소는 해당 장소에 더 이상 체류하지 않으면서 다시 돌아갈 의향이 없는 경우에 소멸한다.²⁴⁾ 민법²⁵⁾에서와 달리 세법에서는 동시에 여러 곳의 일상적 거소가 존재하지 않는 것으로 본다.²⁶⁾

(2) 미국 세법

1) 연원

미국에서 소득세는 1862년 남북전쟁 당시 링컨 행정부에 의해 최초로 부과되었다. 남북전쟁 수행을 위한 재정조달이 목적이었으므로 전후인 1872년에 폐지되었다. 1861년 세입법(Revenue Act) 제49조의 규정에 의하면 미국에 거주하는 모든 사람의 연간소득에 대해 소득세를 부과하며, 미국 외에 거주하는 미국시민이 미국에 보유하는 재산, 증권 및 주식으로부터의 소득은 과세하도록 하고 있었다.

미국 헌법 제1조 제2항 제3호는 연방정부가 재정조달을 위해 직접세를 부과할 때 주별로 세원을 할당한다는 개념을 설정하고, 할당은 각 주에 거주하는 주민의 수에 따른다는 규정을 두고 있다.²⁷⁾ 1913년 제16수정헌법은 직접세라 하더라도 ‘소득’에 대한 것이면 연방정부가 주간 할당이나 인구비례에 대한 고려 없이 조세를 부과할 수 있도록 하였다.²⁸⁾

연방의회는 1913년 주간 할당 없이 개인과 법인의 순소득에 대해 조세를 부과하

21) RFHE 49, 186 und BFH NV 1987, 262

22) BFH BStBl. 1971, 758

23) BFHE 161, 482/484

24) FG Hamburg EFG 59, 241; FG Baden-Württ. EFG 90, 93; Tipke/Kruse AO § 9 Rz 16

25) KG FamRZ 1983, 603; KG OLGZ 1987, 311/315 = FamRZ 1987, 603/605 = NJW 1988, 649/650; LG Tübingen BWNotZ 1993, 145; BayObLG FamRZ 1980, 883

26) BFH BStBl.66, 522; ders. BStBl. 84, 11

27) 미국헌법 제1조 제2항 제3호

대표자와 직접세는 연방에 포함되는 주들 간에 각 주 자유인의 수에 따라 할당된다.

이후 법원은 ‘직접세’는 사람이나 재산 자체에 대해 부과되는 것을 의미하는 한편, ‘간접세’는 사건이나 행위에 대해 부과되는 것으로 해석하여 왔다.

28) The Congress shall have power to lay and collect taxes on income, from whatever source derived, without apportionment among the several States, and without regard to any census or enumeration.

는 법안을 제정하였다. 1913년 세법부터 미국은 ‘거주자’ 및 ‘시민’의 개념을 사용하여 무제한 납세의무를 규정하여 왔다. 외국납부세액은 비용공제(손금산입)를 인정하였다.

1918년 의회입법 중 내국세입에 관한 Chapter 18의 제210조는 미국의 거주자와 시민에 대해 동등한 납세의무를 부과하고 있다. 당시 거주자의 개념에 대한 세법상 정의규정은 존재하지 않았다. 국외원천소득에 대한 외국납부세액에 대한 세액공제방법을 도입하였다.

가) ‘시민’ 및 ‘거주자’의 무제한 납세의무

미국은 필리핀 및 에리트리아와 더불어 자국적인에게 무제한 납세의무를 부과하는 예외적인 국가이다.

Cook v. Tait 사건에서 법원은 미국거주자가 아닌 미국시민(non-resident citizen)에 대한 무제한 납세의무를 부여하는 미국세법이 합헌임을 인정하고 있다. 그 이유로서는 미국이 주는 전세계적인 혜택(worldwide benefits)을 강조하고 있지만, 이것이 비거주시민에 대한 무제한납세의무의 부과가 응익부담원칙에 따라 정당화된다는 것을 인정한 것은 아니다. 단순하게 수권받은 의회의 입법재량을 인정한 것으로 보아야 한다. 일반적으로 미국시민에 대한 무제한납세의무의 부과는 응능부담원칙에 입각한 것으로 보고 있다.²⁹⁾

나) 외국납부세액공제방법

외국납부세액공제방법은 영국에서 개발되어 미국으로 전파되었다. 영국과 미국이 1945년전까지는 조세조약을 매우 제한적으로만 체결하였기 때문에 외국납부세액공제제도의 타국으로의 전파는 미미하였다.

외국납부세액공제방법은 영국에 의해 1894년 개발되었다. 이는 대영제국 소속 국간 상속세 이중과세 방지를 위한 협약에서 사용되기 시작하였다. 한편 그 무렵 영국은 국제적으로 원천지국의 과세권을 완전배제하고 거주지국에서만 과세하자

29) 시민권을 포기하였다가 다시 회복하기 전의 기간 동안의 소득에 대해 미국이 그에 대해 전혀 보호하지 않았다는 이유로 그 기간 동안의 무제한납세의무의 부과가 위법하다는 원고의 주장을 기각한 Benitz Rexach v. United States, 390 F. 2d 631(1st Cir, 1968) 참조.

는 제안을 하였지만 다른 유럽 국가들은 이에 반대하고 있었다. 영국의 1920년 왕립소득세위원회에서 이중과세문제가 집중적으로 논의되었다. 대영제국소속국간의 이중과세문제가 시급한 것으로 인식되었으며 그에 따라 소득과세상 국제적 이중과세방지제도가 도입되었다. 이유는 대영제국 내에 공동의 번영이 당위성을 가지며 이를 위해서는 자본의 자유로운 이동이 필요하다는 것이었다. 당시에는 대영제국 외의 국가와의 관계에서의 이중과세는 배제되지 않는 것이었다. 영국은 1920년대 국제연맹에서의 논의과정에서 거주지주의 과세를 매우 강력하게 주장하였다. 1926년 대영제국 외 국가들과의 관계에서도 외국납부세액공제를 허용하는 입법을 하였다.

1918년 미국 의회입법 중 내국세입에 관한 Chapter 18의 제222조는 미국시민(citizen)이 외국에 원천을 둔 소득에 대한 세금으로 납부한 것의 세액공제와 미국 거주자(resident)가 미국속령에 납부한 세금의 세액공제와 미국거주자인 외국인(alien resident)이 자기 본국에서 본국에 원천을 둔 소득에 대해 납부한 세액의 공제를 규정하고 있다. 마지막의 경우에 대해서는 상호주의를 그 조건으로 하고 있다.³⁰⁾ 이는 각국의 국내조세법규상 오늘날과 같은 형태의 외국납부세액공제도의 도입사례로서는 최초의 일이다.

‘원천지’를 가리는 일은 매우 어려운 일인 반면, 외국납부세액은 증거만 확보되면 그 집행상 어려울 일이 없는 것이었다는 점도 작용한 것이다. 당시 입법을 주도한 T.S. Adams 와 Edwin R.A. Seligman의 의견대립을 간과할 수 없다. 전자는 응익부담원칙에 입각한 원천지주의 과세를 후자는 응능부담원칙에 입각한 거주지주의 과세를 주장하였다. 당시로서는 capital export neutrality의 논의는 없었다. Adams는 국제적 이중과세는 효율의 문제라기 보다는 적대적 차별의 문제이므로 그것을 본원적으로 불식하여야 한다고 인식하였다.³¹⁾

1926년에는 United States Revenue Act of 1926가 제정되고 그에 대한 재조문 작업을 거쳐 1939년에 Internal Revenue Code가 제정되었다.

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

31) MICHAEL J. GRAETZ & MICHAEL M. O'HEAR, "THE "ORIGINAL INTENT" OF U.S. INTERNATIONAL TAXATION", 46 *Duke Law Journal* 1021(1997) 참조.

1926년 Internal Revenue Code #26의 제951조는 1919년 입법의 제210조와 동일한 취지의 규정을 두고 있다. 그리고 제958조는 과세대상 국외원천소득을 규정하고 있다. 당시 ‘거주자’ 개념에 대한 세법상 정의규정은 존재하지 않았다.

2) 현행 세법

미국 내국세입법상 거주자 또는 시민은 전세계소득에 대한 소득세 납세의무를 진다. 국외원천소득에 대해서는 외국납부세액을 세액공제받거나 비용공제받을 수 있다.³²⁾

내국세입법 제7701조는 영주권자, 실질적 체류기준(substantial presence test)을 충족하는 자를 ‘거주자’로 정의하고 있다(IRC §7701(b)(1)(A)). 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. 해당 연도에 183일 이상 미국에 체류한 경우라 하더라도 다른 나라에 tax home을 가지고 있으며 그 나라와 보다 밀접한 관련성을 가진 것을 입증한 경우에는 거주자 신분을 벗어날 수 있다. 영주권을 가진 체류자는 모두 거주자로 본다(green card holders). 과세상 시민과 동일한 취급을 받는 것이다.

미국에서는 연방과 주의 세법간 거주자 개념이 다소 상이한 형태로 자리잡고 있다. 미국에서는 주간에는 ‘항구적 주거(permanent home)’의 개념이 사용되는 반면³³⁾, 연방 단위에서는 ‘실질적 체류기준’이 사용된다.

(3) 일본 세법

1) 연혁

일본 최초의 소득세법인 1887년 메이지 소득세법은 프로이센 소득세법을 모범으로 하여 작성된 것이다.³⁴⁾ 당시 소득세법 제1조는 ‘모든 인민의 자산 또는 영업

32) 비용공제를 받는 것에 대한 논리는 미국에서의 과세상 미국 외에서 번 순소득의 금액은 미국 외에서 번 세후 순소득금액으로 하여야 한다는 관점이다.

33) 예로서 미시간 주 세법 참조

34) 당시 대장성은 영국형 소득세제도와 프로이센형 소득세제도를 비교하다가 후자를 선택하였다. 원래 대장성 관리들은 프랑스 재정학자인 Leroy-Beaulieu, Paul(1843-1916)의 『조세

기타에 의하여 발생하는 소득금액은 1개년 3백엔 이상 되는 자인 경우 세법에 의한 소득세를 납부한다.’고 규정하고 자연인의 모든 소득에 대해 종합과세한다는 것이었다. 소득의 원천지, 과세관할권의 범위에 대해 특별한 규정은 없었다.

논의상 제외국민도 납세의무가 있는 것이지만, 재일외국인에 대해서는 과세하지 않는 것이 당연하다고 보았다.³⁵⁾ 당시 일본이 불평등조약에 처해있는 등 대외적으로 대등하지 않은 사정때문이었다. 이에 관한 명문의 규정은 없었다.

1899년 개정 소득세법은 무제한납세의무자와 제한납세의무자를 구분하였다. 무제한 납세의무자에 대해서는 ‘전세계소득과세원칙’의 입장을 명확히 하고, 국제적 이중과세의 배제방법으로서 유럽형의 ‘국외소득면제방식’을 채용하였다. 소득세법 제1조는 ‘제국내의 법률시행지에 주소를 갖고 있거나 1개년 이상 거소를 갖는 자에 대해서는 법률에 의해 소득세를 납부할 의무가 있는’ 무제한납세의무가 있음을 규정하고, 제2조에서는 ‘전조에 해당되는 자 외에 법률시행지에 자산·영업 또는 직업을 갖고 있을 때 그 소득에 대한 소득세를 납부할 의무가 있다’고 하여 제한납세의무를 규정하고 있었다. 동시에 제5조에서는 개인에 대해 국제적 이중과세를 피하기 위해 자산영업 또는 직업으로부터 발생하는 국외소득을 비과세하고 있다.

이에 따라 ‘주소’ 또는 ‘거소’가 납세의무자와 납세의무의 범위의 기준이 되었는데, 그 주소등의 의미에 대해서는 당시 논의상 ‘주소가 무엇인가에 대해서는 본법

론,을 토대로 영국형의 분류과세방식을 선호하였다. 납세의무의 이행상 전제통치에 익숙해진 나라에서는 종합과세가 가능하지만 그렇지 않은 나라에서는 원천징수에 주로 의존하는 영국식의 분류과세제도가 현실적이라는 것이다. 실은 영국식도 소득의 분류가 곤란하여 대장성 관리들은 소득세 도입을 망설이고 비교적 정수가 용이한 가옥세 도입을 희망하고 있었다. 이토오히로부미의 지시로 1891년 프로이센 소득세법 제정 이전 프로이센 소득세(Klassen-und Klassifizierte Einkommensteuer)를 본떠 Carl Rudolph가 마련한 수입세 법안이 결정적 역할을 하였다. 일본의 1886년 예산안은 갑안으로 가옥세를 을안으로 소득세와 영업세를 놓고 논의되었지만 철회되었다. 결국 1887년 도입된 소득세는 소득구간은 5개로 구분하며, 소득최고구간에 해당하는 3만엔 이상의 경우에 3%의 세율로 과세하는 것이었다. 열거한 소득에 해당하는 소득을 종합과세하는 것이었으며, 소득금액은 군구장(현재의 세무서장에 상당)이 조사위원회의 결의에 따라 결정하는 부과과세제도이며, 그 기초가 되는 금액은 본인이 그 해의 소득예산금액을 4월 30일까지 신고하는 것이었다. 여기서 ‘예산’이라는 것은 ‘과거로부터 미래를 추산하는 것’이며, 전 3년치의 실적을 기초로 1년치의 것을 추산하는 방식에 의하는 것이었다(牛米努, “明治20年所得稅法導入の歴史的考察”, 『稅大論叢』, 56号, 2007; 金子宏, “租稅法における所得概念の構成(二)”, 『法學協會雜誌』, 85卷9号, 36頁).

35) 堀口和哉, “明治三二年の所得稅法改正の立法的沿革”, 『稅大論叢』, 28号, 1997, p. 32.

중 그 의의에 대해 별단의 규정이 없는 이상 보통법의 관념에 의한다고 할 수 밖에 없으며, ... 자연인에 대한 민법 제21조에 의한다면 각인 생활의 본거인 장소이므로 주소라는 것은 본법에서도 주소를 생활의 본거지로 보는 것이 타당하다'고 하였다.³⁶⁾ 프로이센 소득세법상 '주소'의 개념은 그 핵심적인 내용으로 볼 때 '항구적 주거'에 해당한다는 점을 파악하지 못한 것이었다.

1920년 개정 소득세법은 무제한 납세의무자에 대해 소득발생지의 내외를 불문하고 종합과세되는 것으로 하며, 국제적 이중과세의 배제방법으로서 '외국세액손금산입방식'을 채택하였다.

일본의 외국세액공제제도는 전후 미국의 영향을 받아 1953년 도입되었다. 당시 제도는 국별공제한도를 두는 방식으로서 간접외국납부세액공제는 없었다.

1954년에는 그 때까지 사용되던 '무제한납세의무' 및 '제한납세의무' 개념 대신에 '거주자' 및 '비거주자'의 개념이 도입되었다.

1962년에는 국별한도액방식에 추가하여 일괄한도액방식을 인정하고, 간접공제 제도를 도입하였다.

1963년에는 국별한도액방식은 폐지되고 일괄한도액방식으로 통일되었다.

1965년에는 순소득을 의미할 때에는 '소득'으로, 총소득을 의미하는 경우에는 '국내원천소득'으로 하는 용어 정리가 있었다.³⁷⁾

2) 현행 세법

'거주자'란 국내에 주소를 갖거나 현재까지 계속하여 1년 이상 거소를 갖는 개인을 말한다.

소득세법상 주소에 관한 규정은 민법상 주소에 관한 규정과 다른 목적에서 도입되었다. 민법은 복수주의에 근거하지만 세법은 '단수주의'에 근거한다. 이러한 원칙을 기본통달에서 밝히고 있다.³⁸⁾ 민법과 세법은 모두 객관주의에 의한다. 프로

36) 앞의 각주 35)의 논문, p. 38.

37) 原省三, "國際課税のあり方と今後の課題について -最近の國際課税に關する諸問題(國際的租税回避等)を踏まえた我が國の國際課税の基本的な考え方の檢証", 『税大論叢』, 54号, 2007.

38) 일본 법원은 '생활의 본거'라는 것은 그 자의 생활에 최고로 관계가 깊은 일반적인 생활, 전생활의 중심을 지칭하는 것이라고 한다(최고재판소 61년 판결).

이센 소득세법상 ‘주소’의 개념을 원용하면서 프로이센 민법상 ‘주소’의 개념을 원용하는 것으로 이해하였던 것으로 보인다.³⁹⁾

객관적인 사실 중 무엇을 볼 것인가 하는 요소의 설정과 설정된 요소가 국내에 어느 정도 있어야 하는가 하는 정도의 설정에 대해서는 소득세법시행령이 규정하고 있다.

‘거주자’란 국내에 주소를 갖거나 현재까지 계속하여 1년 이상 거소를 둔 개인을 말한다(소득세법 제2조 제3호).

국내에 거주하는 개인이 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우 그 자는 국내에 주소를 갖고 있는 것으로 추정한다(소득세법시행령 제14조 제1항).

제1호 그 자가 국내에서 계속하여 1년 이상 거주할 것을 통상 필요로 하는 직업을 갖고 있을 것

제2호 그 자가 일본 국적을 갖고 국내에서 생계를 같이 하는 배우자 기타의 친족을 갖고 기타 국내에서 그 자의 직업 및 자산의 유무 등의 상황에 비추어 그 자가 국내에 계속하여 1년 이상 거주할 것으로 추측하기에 충분한 사실이 있을 것

전항의 규정에 따라 국내에 주소를 갖고 있는 자로 추정되는 개인과 생계를 같이 하는 배우자 기타 그 자가 부양하는 친족이 국내에 거주하는 경우에는 그들도 국내에 주소를 갖고 있는 자로 추정한다(소득세법시행령 제14조 제2항).

국외에 거주하는 개인이 다음 각 호의 하나에 해당하는 경우 그 자는 국내에 주소를 갖고 있지 않은 자로 추정한다(소득세법시행령 제15조 제1항).

제1호 그 자가 국외에서 계속하여 1년 이상 거주할 것을 통상 필요로 하는 직업을 갖고 있을 것

제2호 그 자가 외국의 국적을 갖거나 외국의 법령에 따라 그 외국에 영주하는 허가를 받았으며, 그 자가 국내에서 생계를 같이 하는 배우자 기타의 친족을 갖고 있지 않고 기타 국내에서 그 자의 직업 및 자산의 유무 등의 상황에 비추어 볼 때 그 자가 다시 입국하여 주로 국내에 거주할 것으로 추측하기에 충분한 사실이 없을 것

전항의 규정에 따라 국내에 주소를 갖고 있지 않은 자로 추정되는 개인과 생계를 같이 하는 배우자 기타 그 자가 부양하는 친족이 국외에 거주하는 경우, 그들도 국내에 주소를 갖고 있지 않은 자로 추정한다(소득세법시행령 제15조 제2항).

39) 일본 민법상 주소는 객관주의에 의하지만 독일 민법상 주소는 의사주의에 의하기는 한다.

소득세법 및 소득세법시행령은 ‘주소’의 판정에 대해 규정하고 있으며, 이는 우리나라의 그것과 내용이 거의 동일하다. 눈여겨 볼 것은 우리나라 법이 ‘본다.’라고 규정하는 것을 ‘추정한다.’고 규정하고 있다는 점이다. 소득세법시행령이 설정하는 요소는 직업, 국적, 친족 및 자산이다. 소득세법시행령은 위의 요소들이 어느 정도 국내에 존재할 경우 국내에 주소가 있을 것이라고 추정하는 방식으로 주소의 요건을 규정하고 있다. 법상 추정의 방법을 사용하고 있는 것이다. 이 때 추정하는 사실은 ‘국내에 계속하여 1년 이상 거주’할 것이다. 그런데 주의할 것은 추정의 대상이 되는 사실이 미래의 사실이라는 점이다. 쟁송상 추정은 과거의 사실에 대한 당사자간 주장이 다를 경우 간접사실 등에 의해 목적으로 하는 대상사실을 추정하는 것이므로, 그것을 뒤집을 수 있는 반증도 과거에 관한 것이 되며 증거를 제시하는 시점으로부터 훗날이 된다 하여 그것이 바뀔 수 없다. 그런데 주소의 추정을 위해서는 미래의 사실에 대한 추정의 방식을 취하고 있으므로, 훗날 그 미래가 과거가 되어 있을 때 그 추정된 사실 즉 ‘국내에 계속하여 1년 이상 거주’가 현실화되었는가 하는 관점에서 반증이 가능하다. 미래의 사실에 의해 과거의 과세가 불안정해지는 문제가 발생할 수 있는데 이에 대해서는 ‘일시적 출국’의 개념을 통해 비록 일시적 출국하더라도 국내에 ‘계속하여’ 거주하고 있다고 보도록 하는 방법으로 보완하고 있다.

개별사안에 대해 소득세법령을 적용하는 방법은 다음과 같다. 우선 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.

3) 최근 사건

2011년 2월 18일 소비자금융회사인 武富士(타케후지)의 전 전무에 대한 과세의 취소가 확정되었다. 이 사건 증여는 1999년에 행해졌지만, 당시의 세제에는 일본에 주소를 두지 않는 자에의 국외재산의 증여는 일본의 증여세과세대상이 아니었

다(현행세제에서는 수증자가 일본국적이 있는 경우에는 증여자 혹은 수증자 누구에게든 증여전 5년 이내에 일본에 주소를 갖고 있는 경우에는 증여세를 부과하고 있다.).

상속세법에서 주소에 대해 정의규정을 특별히 두고 있지 않지만, 상속세법기본통달에서는 「법이 규정하는 「주소」는 각인의 생활의 본거를 말하며, 그 생활의 본거가 되는가 어떤가는, 객관적 사실에 따라 판정한다.」고 규정하고 있을 뿐이다.

이 사건은 그 「생활의 본거」가 일본인가 홍콩인가가 쟁점인 사건이며 재산이 국내재산·국외재산의 어느 것인가는 쟁점이 되지 않았다. 동경지방법재판소에서는 납세자 승소, 동경고등재판소에서는 납세자 패소하였다. 최고재판소는 「증여세회피의 목적이 있었다고 하여도, 객관적 생활의 실태가 사라질 수는 없다. 체제일수등을 조정하였다는 사실로 홍콩에 생활의 본거가 있었다는 것을 부정할 수는 없으며, 과세는 위법하다.」고 결론을 내렸다. 판단요소로서 ‘거주’에 대해서는 홍콩체제일수의 비율은 약 65.8%, 국내체제일수 비율은 약 26.2%이고, 가장된 실체가 존재한다고 볼 수 없다고 보았다. 주관적으로 증여세 회피의 목적이 있다고 하여도, 객관적인 생활의 실태가 소멸하는 것은 아니라고 하여 조세회피가 판단에 영향을 주는 것은 아니라는 판단을 하고 있다.

이에 대해 주소나 거주자 개념의 과세관할 설정을 위한 수단개념성은 부인할 수 없는 것이지만 명백한 조세회피를 규제할 수 있는 방법이 없는 점은 시정되어야 한다는 사회적 비난이 적지 않았다. 이는 일부 논자로 하여금 서구국가식의 출국세를 도입하여야 한다는 논의로 이어지고 있다.⁴⁰⁾

(4) 모델조세조약

1923년 국제연맹 보고서는 국제적 이중과세의 방지를 위해 과세권을 배분하는데 사용할 수 있는 기준으로는 국적(nationality or political allegiance), 거소(temporary residence), 주소(permanent residence or domicile⁴¹⁾) 및 원천지

40) 原武彦, “非居住者課税における居住性判定の在り方 - 出國税 (Exit Tax) 等の導入も視野に入れて -”, 『税大論叢』, 65号, 2010.6.29

41) 영국 등 common law 국가에서 사용되는 개념이다.

(location of wealth)가 있을 수 있다고 하면서 주로 원천지에서 과세하도록 제안하고 있다.⁴²⁾ 이를 위해 origin tax라는 말이 사용되었다. 이 기준들은 전통적으로 과세대상에 관련된 객관적인 것을 의미하는 원천(source)과 납세의무자에 관련된 주관적인 것으로서 거주성(residence)으로 발전하였다.

1928년 국제연맹초안 중 # I A의 제10조는 주관적 납세의무는 자연인이 그의 주소(fiscal domicile, normal residence)가 있는 국가에 있다고 하면서 외국납부세액의 비용공제를 허용하는 내용을 담고 있다. 이 때 거주지는 그의 항구적 주거(permanent home)가 있는 곳을 의미하였다. 양체약국에 주소가 있는 경우에는 해당 과세연도 중 체류일수에 비례하여 세금을 부과한다고 규정하고 있다(동 초안 제11조). ‘거주자(resident)’의 개념은 별도로 정의하지 않고 있다.

1955년 유럽경제협력기구(OEEC)의 권고 이후 1963년 OECD의 초안⁴³⁾은 ‘거주자(resident)’의 개념을 정의하면서 자신의 domicile, residence, place of management 또는 다른 유사한 기준에 의해 그곳에서 납세의무가 있는 사람을 그곳의 거주자(resident)라고 한다고 규정하고 있다. tie-breaker rule로는 오늘날 OECD모델조세조약과 달리 permanent home이 사용되고 있지 않다. domicile이 이미 permanent home으로서 거주자 판단의 1차적인 기준이 되도록 규정하고 있었기 때문이다(초안 제4조(fiscal domicile)).

오늘날 OECD 모델조세조약은 자신의 domicile, residence, place of management 또는 다른 유사한 기준에 의해 그곳에서 납세의무가 있는 사람을 그곳의 거주자(resident)라고 한다고 규정하면서, 그곳 원천소득에 대해서만 납세의무가 있는 자를 제외하고 있다. tie-breaker rule로는 permanent home, center of vital interest, national과 상호합의를 들고 있다(제4조 (resident)).

42) Prof. Bruins, Einaudi, Seligman and Sir Josiah Stramp, “Report on Double Taxation, League of Nations Financial Committee”, *Journal of the Royal Statistical Society*, Vol. 87, No.1(Jan., 1924). 참고로 1910년대 미국에서 T.S. Adams는 원천지주의과세를 주창한 반면, Edwin R.A. Seligman은 거주지주의 과세를 주창한 사실이 있다.

43) *Draft Double Taxation Convention on Income and Capital*, OECD, Paris, 1963.

Ⅲ. 우리의 규정

1. 역사

대한민국 정부 수립 이후 최초의 1949년 소득세법은 아래와 같은 규정을 두고 있었다(1949년 7월 15일 법률 제33호). 국내에 '주소'를 두거나 1년 이상 '거소'를 둔 자에 대해 무제한납세의무를 지우는 것이었다. 이 조문은 일본 제국주의 당시 우리나라의 소득세규정을 참조하여 작성한 것이었다. 1899년 메이지 소득세법에 그 연원이 있다.

제1조 국내에 주소를 두거나 또는 1년 이상 거소를 둔 자는 본법에 의하여 소득세를 납부할 의무를 진다.

제2조 전조의 규정에 해당하지 아니한 자로서 좌의 각호의 1에 해당할 때에는 그 소득에 한하여 소득세를 납부할 의무를 진다.

1. 국내에 자산 또는 사업을 가진 때(중략)
4. 국내에서 봉급, 급여, 퇴직금 또는 이에 유사한 급여의 지불을 받을 때

'거주자' 개념은 1962년 1월 1일 개정 소득세법에 의해 도입되었다. 그간 국내에 주소를 두거나 1년 이상 거소를 둔 자에 대해 무제한납세의무를 부과하던 것을 개정하여 국내에 주소를 두거나 6개월 이상 거소를 둔 개인을 '거주자'라고 하면서 무제한납세의무를 부과하게 되었다(1962년 개정 소득세법 제1조 제1항). 여기서 무제한 납세의무는 '본법에 의하여 소득세를 납부할 의무가 있다.'는 표현에 의하여 유추할 수 있었을 뿐이며, 국외원천소득 과세에 대한 분명한 규정을 두지 않고 있었다. 외국소득면제 또는 외국납부세액공제에 관한 규정은 없었다. '6개월'이 다시 '1년'으로 복귀한 것은 1975년 개정에 의해서이다(법률 제2705호).

국제적 이중과세의 배제에 관한 조문은 1972년 법개정에 의해 도입되었다. 당시 개정소득세법 제10조의 2는 외국납부세액공제에 대해 규정하였다. 일괄한도방식이었으며 간접세액공제는 인정하지 않는 것이었다.

1962년 개정 소득세법은 "대한민국의 국적을 가지지 아니한 자의 외국에 있는

자산 또는 직업에 생기는 소득에 대하여는 소득세를 부과하지 않는다.”는 규정을 두고 있었다(구소득세법 제1조 제3항). 이 규정은 1972년 법률 제2315호에 의해 삭제되었다.

2. 현행 규정

소득세법은 우리나라에 ‘주소’를 두거나 ‘1년 이상 거소’를 둔 자를 ‘거주자’로 규정하고 있다. 소득세법과 소득세법시행령은 위 두 개념을 정의하고 있지는 않다. 소득세법시행령(이하 ‘소령’)은 ‘주소’와 ‘거소’의 판정에 관해 다음과 같이 규정하고 있다.

(1) 주소

주소는 생계를 같이 하는 가족 및 국내에 소재하는 자산의 유무 등 생활관계의 객관적 사실에 따라 판정한다(소령 제2조 제1항).

국내에 거주하는 개인이 계속하여 1년 이상 국내에 거주할 것을 통상 필요로 하는 직업을 가진 때에는 국내에 주소를 가진 것으로 본다. 국내에 거주하는 개인이 국내에 생계를 같이 하는 가족이 있고, 그 직업 및 자산상태에 비추어 계속하여 1년 이상 국내에 거주할 것으로 인정되는 때에는 국내에 주소를 가진 것으로 본다(소령 제2조 제3항). 그 인정의 사유가 발생하는 날 거주자가 된다(소령 제2조의 2 제1항).

국외에 거주 또는 근무하는 개인이 계속하여 1년 이상 국외에 거주할 것을 통상 필요로 하는 직업을 가진 때에는 국내에 주소가 없는 것으로 본다. 국외에 거주 또는 근무하는 개인이 외국국적을 가졌거나 외국법령에 의하여 그 외국의 영주권을 얻은 자로서 국내에 생계를 같이 하는 가족이 없고 그 직업 및 자산상태에 비추어 다시 입국하여 주로 국내에 거주하리라고 인정되지 아니하는 때에는 국내에 주소가 없는 것으로 본다(소령 제2조 제4항). 거주자가 이 사유들 중 하나가 발생하는 날의 다음 날 비거주자가 된다(소령 제2조의 2 제2항).

(2) 거소

거소는 주소지 외의 장소 중 상당기간에 걸쳐 거주하는 장소로서 주소와 같이 밀접한 생활관계가 형성되지 아니한 장소를 말한다(소령 제2조 제2항). 비거주자가 국내에 거소를 둔 기간이 1년이 되는 날 거주자가 된다. 거주자가 주소 또는 거소의 국외이전을 위하여 출국하는 날의 다음 날 비거주자가 된다(소령 제2조의 2 제1항 및 제2항).

3. '주소' 개념의 해석

소득세법상 '거주자' 개념의 해석상으로는 주소와 거소 개념의 해석이 필요하다. '거소' 개념은 체류를 의미하는 것으로 이해하는 데 크게 다툼이 없는 반면, '주소' 개념은 비록 소득세법시행령에 그 해석에 관한 명시적인 조항들이 존재함에도 개별적인 사안에서 구체적 판단을 하는 데 적지 않은 어려움이 있다.

'주소' 개념의 올바른 해석을 위해서는 그것이 도입된 취지를 이해하고 문언에 충실한 접근방법을 사용하는 것이 필요하다. 우리 소득세법이 계수한 일본 소득세법과 독일(구 프로이센) 소득세법상 '주소' 개념의 도입과 그 해석론이 중요한 지침이 될 수 있다.

(1) 객관주의

1) 생활관계의 객관적 사실

소득세법상 '주소'는 '생활관계의 객관적 사실'에 의하여 판단한다. 개인의 생활은 경제, 사회 및 문화 등 다양한 측면이 있는데 그 자가 객관적으로 실제 영위하는 행위와 사실을 기초로 판단하는 것이다.

민법상 '주소'는 원래 민법상 객관적 표식에 의해 법률관계를 규율하기 위한 개념이며, 그것을 위해서는 상대방이 알아볼 수 있도록 하여야 한다는 측면에서 객관주의에 따른다. 세법에서는 개인이 국내에 생활의 근거를 둔 경우 실제적인 측면에서 그 근거에서의 생활을 토대로 전세계에서 활동하게 되고 소득을 가득하는 데 대한 보상으로 전세계소득을 과세할 명분이 있다는 점과 절차적인 측면에서 비

록 국외원천소득에 대한 세금이라 하더라도 주소가 국내에 있어 조세채권을 확보할 수 있을 것이라는 점이 고려된 것이다.

민법상 '주소'의 개념과 소득세법상 '주소' 개념이 그 도입 취지가 다르므로 각자 독자적인 관점에서 해석하여야 한다는 점은 독일과 일본에 걸쳐 동일하다.

우리의 소득세법시행령은 객관주의의 기본 원칙을 "주소는 생계를 같이 하는 가족 및 국내에 소재하는 자산의 유무 등 생활관계의 객관적 사실에 따라 판정한다(소령 제2조 제1항)."고 규정하고 있다. 주소 여부를 객관적 사실에 입각하여 판단하여야 하지만 막연히 그렇게만 규정할 경우 다수인을 상대로 집행해야할 세법의 특징상 법적 불확실성이 높아질 것을 우려하여 가족 및 자산 등과 같은 객관적 지표를 예시하고 있는 것이다. 객관적인 지표를 이용한 구체적인 판정기준은 소득세법시행령 제2조 제3항 및 제4항에서 규정하고 있다. 제3항과 제4항은 제1항의 기본원칙을 구체화하는 것이다. 제2항과 제3항이 규정하는 '직업'에 불구하고 제1항에 따라 '가족' 및 '자산'만으로 판단하여서는 안 되는 것이다. 국내에 생계를 같이 하는 가족이나 자산이 있다고 하여 주소가 있는 것은 아니라는 점은 소득세법시행령 제4조 제2항의 규정에서도 알 수 있다. 국내에 '거소'를 두고 있던 개인이 출국 후 다시 입국한 경우에 생계를 같이 하는 가족의 주소지나 자산소재지 등에 비추어 그 출국목적이 명백하게 일시적인 것으로 인정되는 때에는 그 출국한 기간도 국내에 거소를 둔 기간으로 본다(소령 제4조 제2항). 국내에 '가족'이나 '자산'이 있다고 하여 바로 국내에 주소가 있는 것으로 보는 것은 아니다.

국내에 주소를 갖기 위해서는 생활관계의 객관적 사실에 비추어 볼 때 국내에 계속하여 '1년 이상 거주'할 것으로 '인정'되어야 한다. 생활관계의 객관적 사실은 국내에 계속하여 1년 이상 거주할 것을 추정할 수 있는 입증수단이 된다. 소득세법은 '본다.'라는 표현을 사용하고 있지만 입법연혁과 법문상 '인정'의 개념을 사용하고 있는 점을 고려할 때 이는 '추정한다.'를 의미하는 것으로 새기는 것이 타당하다. 어떤 '인정'되는 사실을 주장하는 자는 그 '인정'을 법관에게 설득하여야 할 것인데, 이는 주소 판정에 관한 소득세법시행령조항이 그 인정사실에 대한 반대사실에 대한 입증책임을 상대방에게 넘기는 법상 추정조항임을 의미하는 것이다.

따라서 현재 생활요소의 사실관계로 보아 미래 '계속하여 1년 이상 거주할 것'으

로 '추정'하였지만 미래 실제 사실로 보아 '계속하여 1년 이상 거주하지 않은 경우'에는 그러한 추정이 번복될 수 있다.

특정인이 거주자임을 주장하는 자는 그 자의 일정 시점의 직업, 가족 및 자산상태로 보아 그 당시 '1년 이상 거주할 것'임을 입증할 수 있다. 판사를 설득할 수 있는 것이다. 반면 그 주장에 반대하는 자는 이후 실제 '계속하여 1년 이상 거주하지 않았음'을 이유로 그 추정에 대한 반증을 제시할 수 있다.

통상 과세는 5년의 부과제척기간에 임박하여 이루어지곤 하는데 그 경우 5년 전의 출입국 기록은 해당 납세자가 당시 거주자인지를 판단하는데 결정적인 증거자료가 된다.

소득세법은 '1년 이상 거소'를 둔 자를 거주자로 보는 원칙 위에서 있다고 보아야 한다. 다만, 1년 이상 거소를 둔 자는 1년이 되는 시점에 거주자가 되지만, 주소 갖고 있는 자는 주소가 있다고 볼 수 있는 사유가 발생하는 시점에 바로 거주자가 된다. 이후 그 사유가 실제 거주(체류)로 이어지지 않을 때에는 소급하여 거주자가 아닌 것으로 보아야 하는 것이다.

해석상 '계속하여'가 매우 중요한 역할을 한다. 국내외 출입이 잦은 자는 국내에 단속적으로 체류하게 되는데 '계속하여'를 문언대로 해석할 경우 우리나라 거주자가 되지 않을 가능성이 매우 높다. 이를 방지하기 위해 '일시적 출국'의 경우도 '국내 거주'로 보아 '계속하여'의 요건을 충족시키는 특칙이 있다(소령 제4조 제2항). 더 나아가 2년에 걸쳐 1년 이상 거주한 경우에는 국내에 1년 이상 거소를 둔 것으로 본다(소령 제4조 제3항). 연평균 183일 이상 수년간에 걸쳐 거주하는 경우에는 거주자가 된다는 것이 된다.

어느 개인이 거주자인지를 판단하기 위해 국내에서의 직업, 가족 및 자산의 생활요소의 상태를 고려하는 것은 그 자가 미래에 국내에서 최소 2년 이상 연평균 183일 이상 거주(체류)할 것인지를 가늠해보기 위함이다.

2) 단수주의

소득세법시행령상 '계속하여 1년 이상 거주'할 것으로 추정할 수 있는 국가는 논리적으로 단수만 존재한다(단수주의).

단수주의는 소득세법상 거주자 개념이 도입 목적에 비추어 볼 때 자연스런 태도이다. 국내세법상 특정인이 거주자인지 비거주자인지에 관한 각각의 기준은 그 기준에 의할 때 해당 인이 어느 한 나라의 거주자에 해당한다는 판단을 가능하게 하는 역할을 한다. 국내세법이 설정한 각각의 기준은 특정인의 거주지가 자국일수도 있고 다른 나라일 수도 있다는 방식의 규정은 두고 있지 않다.

조세조약이 특정인의 거주지가 충돌하는 경우에 대한 tie-breaker rule을 두고 있는 것은 특정인이 다수 국가의 국내세법상 전세계소득납세의무자가 될 수 있기 때문이다. 각국의 국내세법은 거주지를 상이하게 규정하고 있어 특정인이 한 국가의 국내세법상 거주자이면서 다른 국가의 국내세법상 거주자가 되는 경우가 나타나는 것이다.

참고로 일본 법원은 '생활의 본거'라는 것은 그 자의 생활에 최고로 관계가 깊은 일반적인 생활, 전생활의 중심을 지칭하는 것이라고 한다(최고재판소 61년 판결). 그리고 일본에 공사의 직무를 갖거나 배우자 기타 생계를 같이 하는 친족이 거주하거나 그렇지 않으면 사업장을 갖고, 일본 외의 지역에도 다른 공사의 직무를 갖거나 혹은 배우자 기타 생계를 같이 하는 친족이 거주하거나 그렇지 않으면 사업장을 가지고 있는 경우에 있어, 주로 본인이 일본에 있는 때에는 일본에 주소가 있는 것으로 한다(구소득세법취급통달(52년 1월 1일 직소1-1)의 1 및 2).

(2) 생활요소

소득세법의 해석·적용상 당해 개인의 생활의 본거가 어떤 토지 위에 있다고 인정하여야 할 것인가는, 조세법이 다수인을 상대방으로 하여 과세를 행하는 관계상, 편의, 객관적인 표상에 착안하여 확일적으로 규율될 수밖에 없다. 이에 따라 소득세법시행령은 객관적인 사실, 즉 직업, 가족 및 자산 등의 생활요소에 기초하여 추정하도록 규정하고 있다.

이러한 추정의 정확성을 높이기 위해서는 '종합적' 관점에서 보아야 한다. 여러 요소 중 일부만이라도 존재하면 주소가 국내에 존재한다는 의미에서 '종합적'으로 보아서 안 되는 것이다. '종합적'으로 본다는 것은 여러 요소가 국제적으로 산재되어 있을 때 그 비중이 가장 높은 곳을 '주소'로 보라는 것이다. 인신의 체류에 대

한 필요성이 큰 요소에 더 가중치를 두고 보아야 한다. 어차피 ‘추정’은 추후 실제 체류에 의해 재론될 수 있으므로 최대한 그 추정의 정확성을 기울여야 하기 때문이다.

1) 직업

국내에 거주하는 개인이 계속하여 1년 이상 국내에 거주할 것을 통상 필요로 하는 직업을 가진 때에는 국내에 주소를 가진 것으로 본다(소령 제2조 제3항 제1호).

국외에 체류하는 개인이라도 계속하여 1년 이상 국내에 거주할 것을 통상 필요로 하는 직업은 가지게 된 때에는 국내 주소가 있게 된다(소령 제2조의 2 제1항 제2호). 국내에 체류하는 개인이 계속하여 1년 이상 국외에 거주할 것을 통상 필요로 하는 직업을 가지게 된 때에는 국내에 주소가 없는 것으로 본다(소령 제2조의 2 제2항 제2호). 특정인이 사업소득자이면서 급여소득자인 경우에는 통상, 그 생활에서 ‘직업’이 접하는 비율이 매우 크므로, 경제적 관계로부터도 ‘직업’이 보다 중요성을 갖는 기준이 된다. 국내 및 국외 쌍방에 ‘직업’을 갖는 경우(혹은 국내외에 있어 직무가 수행되는 ‘직업’을 갖는 경우)에는, 국내 혹은 국외의 ‘직업’ 중 어느 것이 중요성을 갖고 있는가 등에도 주의할 필요가 있다.

다수의 직업을 여러 나라에 걸쳐 가질 수 있지만 어떤 나라에 1년 이상 거주할 것을 필요로 하는 직업을 가지면서 동일한 시기에 다른 나라에 1년 이상 거주할 것을 필요로 하는 직업을 가질 수는 없다. 어떤 나라에 183일 거주하여야 하는 직업이 있는 한편, 다른 나라에 182일 거주하여야 하는 직업이 있는 자라면 어느 한 나라의 직업을 위한 그 나라에서의 체류는 일시적인 것으로 보아야 할 것이다.

국외에 체류하는 개인이 1년 이상 국내에 거주할 것을 통상 필요로 하는 직업을 가진 경우라면 ‘외국의 영주권을 얻은 자로서 국내에 생계를 같이 하는 가족이 없고 그 직업 및 자산상태에 비추어 다시 입국하여 주로 국내에 거주하리라고 인정되지 아니할’ 수는 없다. 소득세법시행령 제2조 제3항 제1호의 규정은 소득세법시행령 제2조 제4항 제2호의 규정에 우선하여 적용된다.

2) 가족·자산

국내에 거주하는 개인이 1년 이상 국내에 거주할 것을 통상 필요로 하는 직업을 가지지 않은 경우라 하더라도 국내에 생계를 같이 하는 가족이 있고, 그 직업 및 자산상태에 비추어 계속하여 1년 이상 국내에 거주할 것으로 인정되는 때에는 국내에 주소를 가진 것으로 본다(소령 제2조 제3항).

가) 가족

민법상 가족의 범위는 2008년 호주제의 폐지로 그 범주가 변화하였다. 이전에는 호주의 배우자, 혈족과 그 배우자, 기타 호적에 올라 있는 자를 의미하였다. 2008년 배우자, 직계존비속 및 형제자매와 기타 생계를 같이 하는 직계존비속의 배우자 등이 포함되었다. 가족의 범주가 시대의 흐름에 맞지 않게 너무 확대되었다는 비판이 있으며 세법이 민법의 변화에 미처 대응하지 못하고 있지만, 현행 세법을 해석함에 있어 민법을 따르는 것이 타당할 것이다.

주소 판정을 위해 고려하는 ‘가족’은 해당 납세자와 생계를 같이 하여야 한다. 민법에서도 ‘생계를 같이 하는’의 표현을 사용하고 있다. 민법상 직계혈족 및 배우자가 아닌 ‘기타 친족간’에는 ‘생계를 같이 하는 경우’에 한해 부양의무가 있다(민법 제974조). 이는 ‘생계를 같이 하는’이 단순히 ‘부양을 하는’을 의미하지 않음을 나타낸다. ‘생계를 같이 하는’은 단순한 경제적인 보조 등 부양이 아니라 동거하며 생활을 같이 하고 서로 도와주는 관계를 의미하는 것이다. 소득세법상 부양가족공제의 대상이 되는 ‘생계를 같이 하는’ 부양가족은 주민등록표의 동거가족으로서 해당 거주자의 주소 또는 거소에서 현실적으로 생계를 같이 하는 사람을 말한다(소법 제53조 제1항). 아울러 일시 퇴거한 경우에도 생계를 같이 하는 사람으로 보도록 하는 규정은 ‘생계를 같이 하는’의 의미 안에는 ‘동거’를 포함한다는 것을 알게 해준다(소법 제53조 제2항).

나) 자산

자산이 국내에만 소재하고 있지 않으며, 해당 자산이 국내에서의 체류를 필요로 하지 않을 때에는 고려대상이 되지 않는다. 국내소재자산이 국내에서의 체류를 필

요로 하지만 국내소재자산이 전체 자산에 비해 상대적으로 그 규모가 작아 해외채류 필요성이 더 큰 경우 국내 주소가 없게 된다. 국내소재 자산이 있는 사실만으로 바로 거주자가 되는 것이라면 비거주자의 국내원천자산소득 과세규정은 존재의의가 없다고 하여야 할 것이다.

IV. 현행 규정의 재고찰

정치체가 이합집산하고 그 집권세력이 변동한 것만큼 복잡다단한 역사를 지니고 있는 소득세법상 핵심적 요소가 되는 과세관할 설정 기준은 시대상황과 법이론을 반영해오고 있다. 세법이 민법상 개념을 차용해온 것처럼 보이는 경우에도 실은 그에 대해 독자적인 해석을 하여야 한다는 것을 여실히 보여주는 개념이 ‘주소’이다. 그러나 이의 해석론은 불완전하여 법적 안정성을 저해하는 한편, 과세상 형평의 달성에도 장애가 된다.

‘주소’와 ‘거소’를 하위 개념으로 하는 ‘거주자’의 개념은 과세관할설정을 위한 도구개념인만큼 그것의 적용은 일반적인 법규범 적용방법에 따라야 한다.

1. 거주자개념의 본질에 부합하는 적용

(1) 실질과세원칙

국세기본법 제14조 제1항은 실질귀속원칙을 규정하면서 과세대상의 귀속에 관한 규정은 명의를 아닌 실질에 따라 그 귀속을 판단하여 적용하도록 하고 있다. 누가 거주자인지를 판정하는 규정은 과세대상의 귀속에 관한 규정은 아니며, 존재하는 어느 누구의 과세대상소득의 범주를 판정하는 규정이므로 그에 대해 실질귀속원칙이 적용되기 곤란하다.

국세기본법 제14조 제2항은 과세표준의 계산은 해당 과세대상의 실질에 따라 하도록 규정하고 있다. 이 역시 거주자 개념을 적용하는 데 원용될 수 있는 규정은 아니다.

국세기본법 제14조 제3항은 실질과세원칙의 제하에 규정되어 있지만 그 적용에 ‘조세의 부당한 감소’를 요건 중 하나로 하는 조세회피방지규정이다.

거주자개념을 적용하는 데 국세기본법상 실질과세원칙을 적용할 여지는 없는 것이다. 그럼에도 거주자개념을 합목적적으로 해석할 수 있을 것이다. 그런데 거주자 개념을 규정한 것은 그 기본목적이 과세관할의 설정에 있으며, 조세회피의 방지에 있는 것은 아니다. 아울러 일반법규적용원칙에 따라 객관적인 진실에 따라 사실관계를 판단하여야 하며, 헌법상 실질적 형평성의 원칙에 따라 그 판단하여야 할 객관적 진실에 경제적 실질이 포함되어야 한다는 점은 재론할 필요가 없을 것이다.

(2) 조세회피

원래 거주자인 자가 비거주자가 되었다가 다시 거주자가 되는 단계를 거치면서 중간에 비거주자인 시기에 국외에서 과세대상거래를 영위함으로써 거주자 개념의 적용을 회피한 경우 거주자 개념을 확대하는 방법으로 대응할 수는 없으며 조세회피방지규정인 단계거래원칙에 의해 대응하는 것이 타당하다.

사회적으로 큰 반향을 일으키며 오랜 논란의 대상이 된 일본의 타케후지사 사건에서 일본 최고재판소는 “주관적으로 증여세 회피의 목적이 있다고 하여도, 객관적인 생활의 실체가 소멸하는 것은 아니다.”고 하여 이러한 원칙을 확인하고 있다. 이 사건에서 최고재판소는 결국 일본 내에 과세권이 없다는 판단을 하였다. 일본 세법상으로는 우리의 단계거래원칙과 같은 조세회피방지규정이 없다.

이와 같은 단계를 구성하지 않고 단순하게 국내에서의 세금을 절약하기 위한 목적으로 거주지를 국외로 이전한 경우에는 어떻게 보아야 하는가? 실질적으로 국외로 이전한 경우 그 자체만으로 조세회피로 볼 수는 없다. 거주이전의 자유가 보장되는 헌법체계 하에서 자기가 사는 곳의 세금이 비싸 다른 지역을 선택하는 것은 다른 조건이 동일하다면 경제인의 합리적인 행동이라 할 수 있다(voting by foot).

이러한 한계를 인식한 각국 정부는 이른 바 ‘출국세(exit tax)’를 도입하고 있다. 이에선 거주지의 국외이전시 출국세를 부과하는 나라, 거주자지위를 유지하다가

상실할 때 일정 기간 과세권을 유지하는 국가, 거주자지위를 유지하다가 상실할 때 일정 소득에 대해 일정 기간 과세권을 유지하는 국가, 거주자일 당시 부여한 조세특례를 환수하는 국가 및 일시적 비거주자와 같이 국외 이주하였다가 다시 돌아오는 경우에는 부재기간에도 거주자로 보는 국가 등 다양한 프리즘이 있다. 중요한 점은 이들 모두 입법부의 합의에 의해 이러한 제도가 법률의 형태로 도입되어 있다는 것이다. 조세법률주의의 틀 안에서 움직여야 한다.

자기 나라를 떠나는 자에 대해 세금을 부과하는 나라가 있는 한편, 자기 나라로 들어오는 자에 대해 세금혜택을 주는 나라가 있다. 거주자의 일정 국외원천소득(배당소득과 유가증권양도소득)에 대해서 면세하는 국가(participation exemption (경영참여소득면제)), 외국인거주자에 대해서는 일정 기간 송금된 국외원천소득만 과세하는 국가(remittance basis taxation) 등이 그런 예이다. 우리나라도 영국, 일본의 예에 따라 10년간 5년 미만 우리나라에 거주한 단기 거주 외국인에 대해 송금주의로 과세한다. 우리나라를 포함한 세 나라 모두에서 단기거주외국인은 세법상 거주자(resident)에 해당한다.

특정인이 어느 나라에서 단기거주 외국인의 신분을 유지하고 있을 때 그 자는 다른 어느 국가에서는 거주자가 되지 않을 개연성이 매우 높다. 이 경우 그 자가 특정소득에 대해 원천지국의 낮은 세금만 부담하고(원천지국의 낮은 세율 또는 그 원천지국과 거주지국가와의 조세조약 때문에) 거주지국가에서는 세금을 부담하지 않는 현상이 조세회피에 해당하는가? 그렇지는 않다고 보아야 한다. 단기거주 외국인제도를 두고 있는 나라는 이러한 유인장치를 보고 자기 나라에 많이 오도록 하는 것을 정책목표로 하므로 이 현상은 전형적인 '절세'에 해당한다고 볼 일이다. 참고로 미국이 구주국가들이 두고 있는 경영참여소득면제제도를 이용하는 비거주자에 대해 조세조약을 적용하지 말아야 한다는 주장에 대해 OECD재정위원회는 그러한 제도의 이용은 절세에 해당한다는 입장을 밝히고 있다.

(3) 탈세

탈세가 되기 위해서는 객관적인 요건으로서 '사기 그 밖의 부정한 행위'와 주관적인 요건으로서 '고의'가 존재하여야 한다. 아울러 내야 될 세금을 신고·납부하지

않은 결과가 나타날 것을 필요로 한다.

일반적인 무신고는 탈세의 요건 중 ‘사기 기타 부정행위’로 보지 않는다. 자신이 거주자임에도 비거주자로 생각하는 자가 국외원천소득을 신고하지 않을 경우 탈세행위가 될 수 없다.

자신이 거주자임에도 불구하고 문서 등을 위변조하거나 장부를 허위기장하는 방법으로 자신이 비거주자인 거짓 외양을 창출하고 국외원천소득을 신고하지 않은 경우라면 ‘사기 기타 부정행위’가 될 수 있다. 거주성 판단과 관련한 체류, 직업, 가족 및 자산의 요소와 관련하여 문서의 위변조나 장부의 허위기장의 가능성은 그리 크지 않다. 드물기는 하겠지만 실제 있지도 않은 직업이 있다고 허위문서를 만든 경우라면 ‘사기 기타 부정행위’로 비거주자가 되어 탈세하는 사례로 볼 여지가 있다. 자타가 공인하는 paper company를 만들고 그것의 이사로 등재된 것 자체는 문서의 위변조에 해당하지 않는다. 직업이 없다고 보면 될 일이다. 자산의 단순한 명의신탁은 문서의 위변조에 해당하지 않는다.

위와 같이 매우 드물게 발견되는 사례가 아니라면 중국에는 거주자로 밝혀질 자가 스스로 비거주자로 생각하여 무신고한 경우는 탈세에 해당하지 않는다. 역외탈세도 아니다. 원래 ‘역외’는 영어로 ‘offshore’이며 ‘foreign(국외)’은 아니다. 경제적 실질은 국내에 있는데 외양상의 행위는 국외에서 할 때 그 국외를 의미한다. 아주 특별한 경우의 ‘국외’인 것이다. 예를 들면, 한국화폐는 국내외환시장과 국외외환시장에서 24시간 내내(around the clock) 매매되는데 이 때 국외외환시장을 역외시장이라고 한다. 미국 채권이 런던에서 거래될 때 미국인들은 그 런던시장을 역외채권시장이라고 한다. 과세와 관련하여 ‘역외’를 논한다면 그것은 아마도 국내에서 거주자가 벌어들인 돈을 마치 비거주자가 버는 것과 같은 외양을 갖추는 행위 또는 국내에서 벌어들인 돈을 세금 없이 해외로 빼돌리는 행위를 의미할 것이다. 순수하게 국외에서 벌어들인 소득인데 자신이 거주자인지 비거주자인지의 판단을 그르쳐 신고하지 않은 것을 역외탈세나 역외조세회피로 보는 것은 타당하지 않다.

2. FTA 시대적 요청

(1) 법적 안정성

수년전 일본의 경제산업성은 자국의 자본이 해외에 진출하였다가 국내로 회귀하지 않아 내수가 살아나지 않는다고 하면서 대부분의 거주국가들처럼 일본도 영영참여소득면제제도(participation exemption)를 도입하자고 제안한 바 있으며, 동 제도는 2009년 실제 도입되었다. 국내에서의 과세는 국내원천을 둔 것에 한정할 테니 안심하고 국내로 자본투입을 하여 국내외에 다시 진출하라는 것이다. 혼란스런 정치 때문에 아직 빛을 못보고 있지만 매우 설득력 있는 제안으로 평가되었다. 미국과 영국에서도 도입을 추진하고 있다고 한다.

해외동포 7백만인 우리나라가 예전과 달리 살기 좋아져 이민 2세, 3세들도 자원하여 병역의무를 이행하는 등 우리 사회에 편입하기 위해 애를 쓰는 모습이 시대의 변화를 실감케 한다. 정부는 해외동포들에 다소의 반대를 무릅쓰고 투표권까지 부여하면서 우리 사회의 외연을 넓히고 있다.

찾아지는 국내외 출입은 개인들로 하여금 자신의 세법상 지위에 관심을 가지지 않을 수 없게 하고 있다. 정부는 차제에 거주자 판정에 관한 기준을 보다 국제화·명확화 할 필요가 있다. 우선 거주자 기준은 국제적인 표준이라고 할 수 있는 OECD모델조세조약상의 개념을 빌려 규정할 필요가 있다. 우리나라 거주자가 되면 다른 나라의 거주자가 되지 않도록 하는 효과가 있다. 입법적으로 일정한 체류기간 범위 안에서는 비거주자가 될 수 있다는 safe harbor를 둘 필요가 있다. 아울러 법해석측면에서는 세법해석사전답변(advance ruling)을 통해 법적 불안정성을 완화할 필요가 있다.

(2) 과세고권의 수호

세계 주권국가간 경제의 통합이 속도를 냄에 따라 과세고권간의 조화를 위한 정부간 협력도 강화되고 있다. 과세객체를 만들어내는 시장의 변화는 과세주체의 그에 순응하는 변화를 도출할 수 있다.

각국 정부는 점차 과거의 지방정부와 같은 지위로 변화해가는 시대가 될 수 있

다. 통화통합에서 더 나아가 재정통합의 초입에 있는 EU국가들의 모습은 과거 미국이 영국으로부터 독립하고 연방을 구성하는 과정을 연상시키고 있다.

미국과 같은 연방제의 국가에서는 연방을 구성하는 각주가 원래부터 가지고 있는 권력을 연방정부를 구성하면서 일부씩 염출하여 통일된 연방정부를 구성한 역사를 가지고 있다. 민족국가의 개념이 여전한 현대사회에서도 그 민족국가의 안에 여러 레벨의 정치체가 있으며 그 각각의 정부 운영을 위한 재원을 주로 조세에 의존하고 있다. 이런 추세가 지속된다면 각국의 거주자의 전세계원천소득에 대한 과세의 정당성을 유지하기 어려운 시대가 올 수도 있을 것이다.

실제 각국의 국내세법상 거주자에 대한 전세계소득에 대한 과세는 그 이름과 일치하지 않는 내용을 가지고 있다. 외국납부세액공제 또는 국외소득면제의 부분이 크기 때문이다. 이는 경제의 세계화와 각국의 과세고권의 유지간의 절묘한 조화라고도 볼 수 있다. 아직도 국방, 교육 및 의료의 혜택은 어느 한 자연인이 그 국가에 체류할 때에만 주어지지 않는 것 아닌가? ‘거주자’라는 고리는 예전같지는 않지만 여전히 중요한 의미를 가지고 있다.

거주자 개념은 법적 안정성을 제고하기 위해 단순화할 필요가 있음과 동시에 각국의 과세고권이 부당하게 침해되지 않도록 설계되고 해석·적용될 필요가 있다.

V. 결 론

본고에서 필자는 소득세 및 소득세법의 연원을 고찰하고 그 안에서 거주자 개념의 탄생과 그 구성요소의 진화에 대해 살펴보았다. 법의 계승과정에서 각국이 취한 입법·해석상 독특한 사정에 대해서도 논하였다. 소득세는 근대제국주의 국가의 전비조달 등 일시적 재정수요를 충당하기 위해 발명된 것이다. 개인이 자신의 소득을 스스로 계산하여 소득금액을 계산하므로 납세의식과 충성심을 필요로 하는 것이었으며, 그 내심에는 국가간 대결구도가 전제된 것이었다.

‘거주자’는 그러한 역사적 배경 하에 국가간 과세권 배분을 위해 사용된 개념이었으므로 시대적으로 FTA가 체결되는 등 국가간 대결이 아닌 통합의 과정으로

가는 길에도 여전히 그 개념을 이용한 과세권배분이 필요한가에 대해 의문을 제기하는 것은 당연한 일이다.

독일제국 구성국간 과세권배분에 ‘주소’의 개념이 사용되었는데 이는 주소라는 표지에 따라 어느 한 구성국에서 그 표지와 관련된 모든 소득을 과세하는 것이었다. 구성국들간 과세권배분에는 사실상 사람을 원천으로 생각하는 원천지주의의 마인드와 다를 바 없는 것이 지배한 것이었다. 연방제 국가는 연방구성 단위간 대체로 원천지주의적으로 과세권을 배분하고 있다(간접세나 대물세는 소득과세상 원천지주의와 다를 바 없는 과세권 배분을 하고 있는 것으로 볼 수 있다). 영국이나 미국에서와 같은 거주지주의와 그것을 뒷받침하는 외국납부세액공제제도는 특히 이동성이 높은 자본소득과세와 관련하여 자본부국의 과세권을 확보하기 위한 목적에 부합하는 것이다. 세계 각국간 재정통합이 가능하게 되면 19세기 후반 20세기 초반의 유럽에서와 같은 원천지주의적인 과세제도가 점차 확산될 수도 있을 것이다. 그러나 20세기 후반 확산된 거주지주의와 외국납부세액공제제도는 앞으로도 상당 기간은 전세계적인 현상이 될 것이다. 이 과정에서 거주지주의는 갈수록 통합되어가는 시장 그리고 그에 따른 과세대상의 빈번한 국제적 이동과 충돌하는 영역이 늘어날 수밖에 없을 것이다.

소득세, 소득세법, 거주자개념 및 외국납부세액공제 제도 모두 20세기 후반 수입하였던 대한민국의 역사에 비추어 볼 때 우리는 앞으로도 여전히 제도의 수입국의 지위에 있을 가능성이 있다. 각국의 세법은 OECD를 중심으로 동조화되어 가고 있으며 그 과정에서 보다 경제 현실에 부합하는 제도로의 전환에 다른 국가와의 선후를 가를 일이 없게 된 것도 오늘날의 또 다른 모습이다.

필자는 앞에서 제시한 우리 소득세법상 ‘주소’ 개념의 해석론 그리고 ‘거주자’ 개념의 적용론과 더불어 아래 ‘주거’와 ‘183일 체류’기준을 중첩적으로 활용하는 입법론을 제시하면서 본 논문을 마무리하고자 한다.

먼저, 법적 안정성 제고를 위해 현행 소득세법상 ‘주소’ 개념을 폐지하고 ‘주거’ 개념을 도입할 필요가 있다. 굳이 ‘주소’ 개념을 활용하려면 그것을 ‘주거를 보유하고 있는 곳’으로 명확히 하여 ‘주소’가 세법상 고유개념임을 분명히 할 필요가 있다. 이는 OECD모델조세조약상 tie-breaker rule 중 첫 번째의 것이기도 하므로 국

가간 관할 배분에도 국제적인 기준에 근접하는 길이 될 것이다. 참고로 독일은 종래 제국구성국가간의 이중과세를 방지하기 위한 ‘주소’의 개념의 핵심을 ‘주거’로 유지하고 있다. 국가간 장벽은 이제 과거 독일 제국 구성국가간의 관계보다도 더 낮아지고 있다. 그리고 미국 주간에는 ‘항구적 주거’로 과세권을 배분하고 있다.

둘째, ‘거소’ 개념을 폐지하고 경제국제화에 부합하게 ‘183일 체류’ 기준을 도입할 필요가 있다. 국가간 사람의 이동이 원활해지고 그에 따라 인적 속성이 여러 나라에 걸쳐 있을 가능성이 매우 높은 시대로 가고 있다. 체류가 중요한 준거가 되고 있는 국제적 추세에 부합하기 위해 1년 중 반을 체류하는 경우 국내의 거주자로 보는 방식으로 전환할 필요가 있다. 이는 ‘주거’의 개념과 중첩적으로 사용되어야 한다. ‘주거’를 두지 않는 방법으로 우리 과세를 피해가는 조세회피를 막아야 하기 때문이다. 굳이 ‘거소’의 개념을 활용하려면 그것을 ‘183일을 체류하는 곳’으로 명확히 하여 ‘거소’가 세법상 고유개념임을 분명히 할 필요가 있다. 이는 OECD모델 조세조약상 ‘일상적 거소(habitual abode)’에 근사한 개념이다. 참고로 독일에서 ‘주소’ 개념과 중첩적으로 사용하는 ‘일상적 거소’의 판정에는 반년의 기준이 사용되고 있다. 이외에도 세계 많은 국가가 183일 체류기준을 사용하고 있다. 미국의 예를 들면, 영주권자 이외에는 사실 실질적 체류기준만 사용하고 있는 것이다.

〈참고문헌〉

- 堀口和哉, “明治三二年の所得税法改正の立法的沿革”, 『税大論叢』, 28号, 1997
- 金子宏, “租税法における所得概念の構成(二)”, 『法学協会雑誌』, 85卷9号36頁
- 牛米努, “明治20年所得税法導入の歴史的考察”, 『税大論叢』, 56号, 2007
- 原武彦, “非居住者課税における居住性判定の在り方 - 出国税(Exit Tax)等の導入も視野に入れて -”, 『税大論叢』, 65号, 2010
- 原省三, “国際課税のあり方と今後の課題について - 最近の国際課税に関する諸問題(国際的租税回避等)を踏まえた我が国の国際課税の基本的な考え方の検証”, 『税大論叢』, 54号, 2007
- Adolph Wagner, “Die Reform der direkten Staatsbesteuerung in Preussen im Jahre 1891”, Finanzarchiv-Jg. 8, Bd.2, Schanz, Georg
- Bruins, Einaudi, Seligman and Sir Josiah Stramp, “Report on Double Taxation”, League of Nations Financial Committee, *Journal of the Royal Statistical Society*, Vol. 87, No.1(Jan., 1924)
- Martin Norr, “Jurisdiction to Tax and International Income”, 17 *Tax Law Review*(N.Y.U.) 431, 1961~1962
- MICHAEL J. GRAETZ & MICHAEL M. O’HEAR, “THE “ORIGINAL INTENT” OF U.S. INTERNATIONAL TAXATION”, 46 *Duke Law Journal* 1021(1997)
- Rolf Ax, Thomas Groshe & Juergen Melchior, *Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, Schaeffer-Poeschel Verlag Stuttgart, 2007.
- Th, Clauss, “Das Reichsgesetz vom 13. Mai 1870 wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung unter vergleichender Berücksichtigung des schweizer Bundesrechtes”, FinanzArchiv/Public Finance Analysis, 5. Jahrg., H. 1 (1888)

【주제어】 거주자, 거주지주의, 원천지주의, 항구적 주거, 반년기준

<Abstract>

The role of “resident” concept in Korean tax laws in the age of free trade agreements

Yoon Oh · Jin-Young Lee

In this study authors made research into the origin of the term “resident” in the Korean income tax law and in-depth analysis of its conceptual components. The historic circumstances of each country, from which Korea imported tax law systems, reflected in the build-up and interpretation of the “resident” concept in each country’s tax laws, which accordingly resulted in significant variations.

Basically the concept of “resident” is a fundamental tool concept used for the allocation of taxable objects among tax sovereignties. Now it seems that we are on the way towards gradual integration of national sovereignties, one of which symptoms we may find in the phenomenal free trade agreements. Against these trends, we may legitimately try to reconsider the role of the resident “concept”. If the fiscal integration among nations reach such a level as we may find in the states belonging to the same federal government, the source approach may be adopted and the “resident” concept lose its importance eventually. However, the current situation in each sovereignty shows prevalence of the residence approach over the source approach, which generally do not go well with the hectic economic activities of private businesses across borders.

In this regard, the authors suggest that the provision on “resident” concept in the Korean income tax law have to be amended as follows.

Firstly, “home(jugeo)” concept has to be used instead of “permanent address(juso)” as a key component of the “resident” concept. This will eliminate the uncertainty from the concepts “occupation”, “family” and “property” which comprises the “resident” concept under the current income tax law.

Secondly, the “half year rule” has to be introduced instead of “abode(geoso)”

concept, which requires apparently one year stay in Korea. The provision of current one year rule produces not a few legal conflicts due to its ambiguity. Many practitioners believe even a stay less than a half year will cause a foreigner to be regarded a resident in Korea. A simple half year stay rule will improve the income tax law in terms of enhancing certainty as well as preventing anti-avoidance.

Key words : resident, residence approach, source approach, permanent address,
half year rule