

# 세법상 거주자 개념

오 윤 (한양대학교 법과대학 교수)

---

## ■ 목 차 ■

---

- I. 연구의 목적
  - II. 거주자 개념의 의의
  - III. 국내세법상 거주자 개념
  - IV. 조세조약상 거주자개념
  - V. 거주지의 이전
  - VI. 결론
- 

## I. 연구의 목적

경제개발 초기에 외국에 광부나 간호사, 의사로 나가 일했던 시절 우리들의 모습을 연상하게 하는 외국인들이 우리 주변에 많이 목격된다. 외국에 식구들과 이민을 가거나 투자나 사업을 위해 외국에 체류하는 사람들도 크게 늘고 있다. 바야흐로 사람의 흐름에도 하루가 다르게 세계화가 자리를 잡고 있다. 이는 개인 뿐 만 아니라 법인에도 - 아니 개인보다도 더 - 뚜렷한 현상이다.

국경을 넘나드는 인(人)의 이동의 증가는 법제적인 장벽의 완화에 기인한 것이지만 그것은 더욱 여러 규제법의 정비를 필요로 하고 있다. 조세법도 큰 시각에서 보면 규제법이라 할 수 있으며, 인적 물적 적용대상을 설정하고 있으므로 나가는 것 들어오는 것 모두에 대해 나름대로의 입장을 가지게 된다. 이러한 제도는 구미 각국의 제도를 수입하여 놓은 것이며 실제 국제적인 교류가 왕성하지 않던 시절에

는 그 쓰임새가 많지 않았다. 우리나라 법원의 판례를 보면 개인은 우리나라 입장에서 거주자인지의 여부에 대한 것(주로 재일교포 사건)에 집중되어 있다. 그리고 법인의 경우에는 드물지만 국내투자한 외국법인이 어느 나라의 법인인지 판단한 것에 관한 사례를 찾을 수 있다. 그러나 이제는 사정이 크게 변하였다.

과세관할권을 설정하기 위해 도입한 규정 중 가장 핵심적인 것은 아마도 ‘거주자’의 개념일 것이다. 변화하는 환경은 이 개념의 적용빈도를 증가시키고 있지만 올바른 해석론을 정립하는 일은 용이하지 않다. 빈약한 선례를 바탕으로 해석론을 개발하기 위해 외국의 제도를 살펴보아도 나라마다 역사적 배경이 다를 뿐 아니라 동 개념이 국제자본의 조세설계에 자주 이용되어 왔기 때문에 도움이 되는 가이드 라인을 발견하기 곤란하다.

본 연구에서 연구자는 개인과 법인 각각에 대한 국내세법 및 조세조약상 거주지 개념규정과 그것의 해석론을 강구하고자 한다. 더불어 각국의 사례도 살펴보고 입법론도 제시하고자 한다. 국내 선행연구로서는 우창록, ‘과세권의 기초로서의 거주자개념’<sup>1)</sup>과 박훈, ‘한국세법상 내국법인과 외국법인의 구분기준’<sup>2)</sup>이 있다. 외국에서의 연구는 Robert Couzin, Corporate Residence and International Taxation<sup>3)</sup>과 국제조세협회(International Fiscal Association)의 2002년과 2005년의 연차총회보고서(Cahiers)<sup>4)</sup>가 있다. 외국의 사례를 연구하는 데에는 Couzin의 저서와 국제조세협회의 자료에 많이 의존하였다.

1) 우창록, 과세권의 기초로서의 거주자개념, 조세법연구(2집), 한국세법학회, 1996.

2) 박훈, 한국세법상 내국법인과 외국법인의 구분기준, 『한중일 세법학술대회 발표논문집』, 한국세법학회, 2007.

3) Robert Couzin, Corporate Residence and International Taxation, International Bureau of Fiscal Documentation, 2002.

4) IFA, Tax Treatments of Transfer of Residence by Individuals(Vol.87b), 2002; IFA, Source and Residence: A New Configuration of Their Principles(Vol. 90a), 2005.

## II. 거주자 개념의 의의

### 1. 국내세법

#### (1) 과세관할권 설정을 위한 도구적 개념

주권국가의 과세관할권은 일정한 과세의 근거를 토대로 설정된다. 통상 사람의 소재지, 그가 영위한 활동의 장소 또는 그가 가지고 있는 자산의 소재지가 그러한 근거가 된다. 세금을 크게 직접세 및 간접세 부문으로 구분할 수 있고 그리고 각각의 부문에 다양한 종류의 세금이 존재하지만 어떤 세금이든지 대체로 위의 세 가지 중의 하나가 어떤 주권국가의 과세관할권 안에 존재할 경우 그에 대해 그 나라의 세법을 적용하여 과세하도록 설계하고 있다. 이것은 세금이라는 것이 강제적으로 집행하여야 하는 것이기 때문에 권력이 작용하여야 하며 그것을 위해서는 집행 가능성이 뒷받침되어야 하기 때문일 것이다. 이러한 근거를 고리(nexus)라고 한다. 한편, 근대국가에서 세금은 국가권력이 이러한 고리를 찾을 수 있다고 해서 모두 과세할 수 있는 것은 아니다. 국민이 선출한 대의기관에서 합의하여 내기로 하는 것에 대해서만 과세할 수 있는 것이다. 즉 조세법률주의원칙에 부합하게 과세되어야 한다. 이 때 입법을 하는 대의기관은 꼭 필요로 하는 재원만 조달하도록 하되 그 과정에서 형평성과 효율성(내지 중립성)을 가장 큰 가치로 삼는다.

#### • 거주지와 원천지

소득세를 대표로 하는 직접세제도를 설계하면서 과세관할권 내 과세권을 정립할 때 도구로 삼는 개념이 '거주지'와 '원천지'이다. 특정 인의 거주지가 자국의 과세관할권 내에 있을 때에는 그 자에 귀속하는 모든 소득 - 즉 국내 원천소득과 국외원천소득 - 을 과세하는 원칙을 가지고 있는 나라가 있다. 대신 소득의 귀속자가 누구이든 관계 없이 자국의 과세관할권 내에서 발생한 소득 - 즉 국내원천소득 - 에 대해서만 과세하는 국가가 있다. 전자의 경우에는 외국에서 발생한 소득에 대해 해당 외국에서 납부한 세액을 공제해주는 제도를 두고 있는 것이 대부분이므

로 크게 보아 양 제도는 자국에 원천을 둔 소득에 대해 원천지국가가 과세권을 제한 없이 행사하도록 하는 데에서 공통적이다. 전자의 과세제도를 거주지주의(residence approach), 후자를 원천지주의(source approach)에 입각하였다고 한다.<sup>5)</sup> 두 접근방법은 각각 다른 경제적 원칙에 입각하여 설계된 것이다. 그리고 국제거래를 하는 자에게 미치는 조세효과도 각각 다르다. 역사적으로 보면 원천지주의에 입각하였던 조세제도가 점차 거주지주의로 확대되어 지금은 거의 거주지주의를 원칙으로 하는 조세제도로 되어 있다.

#### • 거주지주의

**거주지주의**는 거주지국가의 자본주가 그 나라에 투자하여 거둔 소득과 외국에 투자하여 거둔 소득에 대해 최종적으로 부담하는 세금이 같아지도록 함으로써 국내에 투자하던 외국에 투자하던 세제가 중립성을 유지하도록 한다는 의미에서 - 즉 자본을 수출하는 자의 입장에서 세제가 중립적이도록 한다는 의미에서 - '자본수출중립성(capital export neutrality)'에 근거한 제도라고 한다. 이 때 자본가는 국내 국외 각각에 대한 투자규모를 설정할 때 국내에 대한 투자의 세전수익율과 국외에 대한 투자의 세전수익율이 같아지는 점까지 투자를 배분한다. 즉 투자규모를 배분할 때 조세제도가 영향을 주지 않게 된다. 자본수출액에 영향을 주지 않게 된다. 반면 원천지주의에서는 어느 나라에서 투자한 자본이 그 나라 자본인지 다른 나라 자본인지를 불문하고 모두 같은 세금을 부담하게 된다. A국은 세율 30%, B국은 세율 20%를 설정하고 있는데 두 국가 모두 원천지주의에 입각하여 자국에 원천을 둔 소득에 대해서만 과세한다고 하자. A국의 투자자가 A국과 B국에 투자를 배분할 계획을 세울 시점에서 기준으로 삼는 것은 양국에서의 세후수익율이 된다. A국의 투자자는 B국에 투자한 것으로부터의 소득에 대해 A국으로 돌아와 어떤 세금도 부담하지 않을 것이기 때문에 양국에서의 세후수익율이 같아지는 점에서 투자를 배분할 것이다. 자본을 수출하는 자의 입장에서 A국과 B국의 세율의 차이가 투자규모의 배분에 영향을 주게 된다. 자본수출중립성은 없게 된다. 경제학적으로 복수의 투자기회가 있을 때 투자는 각 기회로부터 최종수익율이 같아지는

5) 관할권개념을 활용한다면 전자는 인적관할권 후자를 물적관할권으로 이해할 수 있다.

점에서 배분하는 것이 가장 수익성이 좋은 것으로 되어 있다. 이 때 자본을 수출하는 자의 입장에서는 조세제도가 있을 때와 없을 때를 비교하여 투자의 배분액이 달라지게 되는 것이다. 조세가 투자결정을 왜곡할 때에는 사회의 후생이 줄어들게 되어 있다. 이른 바 사중손실(deadweight loss)이 발생한다. 이에 따라 경제학자들은 거주지주의를 더 찬성하게 된다.

#### • 원천지주의

한편 원천지주의는 경제학적으로 볼 때 자국에 자본을 수출하는 자의 결정을 왜곡한다는 단점이 있지만 자국에 투자한 자본에 대해서는 최소한 원천지국가에서는 동일하게 과세한다는 점에서 중립적이다. 이것을 '자본수입중립성(capital import neutrality)'이라고 한다. 자국에 투자한 자본이 자본의 모국에 돌아가 추가적으로 세금을 부담하지 않는다면 - 또는 그것이 저세율국가에 체류하고 있던 자본이라면 - 자본을 수입하는 자의 입장에서는 어느 자본에나 동일한 자본비용을 제안할 수 있게 된다. 조세가 자본조달에 관한 의사결정에 영향을 주지 않게 된다. 그러한 중립성이 후생적으로 어느 정도 타당성을 가지고 있는가에 대해 명쾌한 설명이 가능한지는 불확실하다. 다만, 많은 다국적기업들은 원천지주의를 선호하고 이러한 동향을 감안하여 원천지주의적인 요소를 도입하고 있는 국가가 상당 수 존재하고 있다.

#### (2) 과세관할권의 수호와 거주지개념의 적용

#### • 거주지주의와 원천지주의의 혼재

현실세계에서 대부분의 주권국가는 거주지주의를 원칙으로 과세관할권을 설정하고 있다. 그러나 상당한 정도로 원천지주의가 가미되어 거주지주의와 원천지주의가 혼재하고 있다고 볼 수도 있다. 그리고 각국의 세율도 다양하다. 국제적인 자본 - 그것이 인적 자본이든 물적 자본이든 그것의 소재지와 다른 곳에 원천을 갖는 소득을 창출하는 자본 - 은 일정한 곳에 원천을 둔 소득의 귀속자인 그 자본의 소재지 - 즉 거주지 - 를 어디에 두는가에 따라 실질적인 세부담이 달라지

는 제도적 환경에 처하게 된다. 이것은 다시 국제 자본으로 하여금 과세상 자신에게 가장 유리한 곳에 자신의 거주지를 두도록 설계하게 하는 유인을 제공하고 있기도 하다.

대부분의 주권국가는 거주지주의를 원칙으로 과세관할권을 설정하고 있다. 국내세법에 개인과 법인 각각에 대해 거주지의 구체적 판정요건을 규정하고 있다. 개인은 대체로 물리적인 체류를 중요한 기준으로 하고 법인은 본점이 소재하고 있는 곳 또는 실질적인 관리활동이 이루어지는 곳 등을 기준으로 한다. 나라마다 역사적 이유 또는 정책목적에 따라 구체적인 요건은 상이하게 설정되어 있다. 거주지주의를 채택하고 있는 국가의 과세당국은 거주자로 판명된 자에 대해서는 전세계소득에 대해 과세하게 되며 이를 위해 납세자의 신고를 강제하거나 외국과 정보교환을 하는 방법으로 국외원천소득에 대해서도 과세하게 된다.

#### • 국제자본의 조세설계와 과세당국의 고민

**국제자본**은 과세상 유리한 곳에 거주지를 이전하거나 관계회사를 설립하는 방법을 활용한다. 과세상 유리한 곳이라 함은 국내세법상 세금부담이 적거나 조세조약망이 발달한 곳을 말한다. 단순히 세율이 낮은 곳일 수도 있지만 그와 더불어 원천지주의를 채택하고 있기 때문에 그 나라 바깥의 소득에 대해 과세하지 않는 곳이면 더욱 선호된다. 거주지를 이전하는 방법은 개인의 경우 자신의 체재지를 옮기는 방법을 사용하며 법인의 경우에는 관리장소를 이전하는 방법이 사용된다. 거주지를 이전하는 대신 관계회사를 설립하는 방법도 자주 사용된다. 앞에서 설명한 것은 어느 한 나라에 거주지를 두고 있는 방법이다. 국제자본은 이외에도 어느 나라에도 거주지를 두지 않는 방법 또는 두 개 이상의 국가에 거주지를 두는 방법을 활용하기도 한다.

납세자가 자신의 거주지를 이전하든 관계회사를 새로이 설립하든 과세당국으로서는 납세자가 주장하는 거주지를 그대로 수용하여야 할지에 대해 고민하게 된다. 국내세법을 적용할 때 자국의 거주자에 대한 납세의무와 비거주자에 대한 납세의

무가 달리 설정되어 있는 경우가 대부분이므로 거주지를 분명히 하여야 한다. 그리고 조세조약을 적용하기 위해서는 납세자가 어느 나라의 거주자인지를 판정하여야 한다. 그러한 결정은 국내세법과 조세조약을 적용하는 과정이 된다. 그것은 해당 국가의 조세규범이 어느 정도 실질을 감안하는지 그리고 조세회피적인 요소에 대해 어떠한 제도적 장치를 가지고 있는지에 달려 있기도 하다.

## 2. 조세조약

### • 거주자는 국제적인 이중과세의 방지를 위한 도구적 개념

조세조약은 일방체약국 또는 쌍방체약국의 거주자에 적용된다. 조세조약은 국제적인 이중과세를 방지하는 것을 일차적인 목적으로 한다. 양 체약국간 거래에 대해 국내거래와 같은 조세효과를 부여함으로써 양국간 거래가 위축되지 않도록 하는 것이다. 이를 위해 마치 한 국가 안에서 중앙정부와 지방정부 그리고 각 지방정부간 과세권을 조정하듯이 양 체약국간 과세권을 조정하는데 그 과정에서 필연적으로 원천지국의 과세권이 일부 거주지국에 양허되는 내용의 규정이 담기게 된다. 그러한 혜택은 거주지국에서 거주자의 지위를 획득하는데 걸맞는 대가를 치른 자에게만 주어져야 한다. 그러한 목적에서 거주자에 대해서만 적용되도록 되어 있다. 그리고 거주자의 개념을 정의할 때 조세조약은 그 나라에서 '조세를 납부할 의무를 부담하는(liable to tax)' 인(人)만을 거주자로 본다는 규정을 두고 있다. 해당 국가에서 단순히 그 나라에 원천이 있는 소득에 대해서만 조세를 납부할 의무가 있는 경우에는 그 나라의 거주자로 보지 않는다. 따라서 해당 국가의 세법에 의해 전세계소득에 대해 납세의무가 있는 자가 그 나라의 거주자가 되고, 그 나라가 체결한 조세조약의 적용대상이 된다. 실제 각국의 세법은 거주자(또는 내국법인)의 개념을 설정하고 있다. 어느 조세조약의 쌍방체약국 모두의 거주자가 되는 경우에는 해당 조세조약에서 어느 나라의 거주자로 할 것인지에 대해 조정하는 규정을 둔다.<sup>6)</sup>

6) 오윤, 조세조약상 소득의 귀속에 관한 연구, 국민대학교 법학박사학위논문, 2007, pp.11-13.

• 조세조약을 남용하기 위해 활용되는 거주자개념과 그에 대한 대응

한편 인(人)은 이론상 자신에게 가장 유리한 곳을 거주지로 선택할 수 있는 자유가 부여되어 있다. 거주지 자유로운 이전 자체는 본래 어떠한 실정법의 정신에도 위반하지는 않는 것이다. 그러나 조세규범을 적용하기 위해 선택된 거주지를 그대로 수용해야 할 것인지는 별개의 문제이다. 말 그대로 조세규범 적용의 문제가 된다. 국내세법과 조세조약 각각에 규정되어 있는 거주자의 개념에 부합하는 것인지를 각 조세규범의 목적에 입각하여 판단하게 되는 것이다. 당초 조세조약이 목적으로 한 국제적 이중과세배제 규정이 무자격자에 의해 남용되는 경우에 대해서까지 원천지국이 과세권을 양보하여야 할 필요는 없는 것이다. 과세당국은 납세자에 의해 선택된 거주지가 실질적 거주지가 아니라는 방법으로 조세조약의 남용에 대응할 수 있다. 실제 원천지국가가 비거주자의 거주지를 판단할 권리를 가지고 있으며 이 때 상대방국가가 실질적인 거주지가 있는지 심사함으로써 조세조약 남용에 대응할 수 있는 것이다. 여기서 무자격자인지를 판단하는 작업은 적지 않은 분쟁의 씨앗이 된다. 아래에서는 개인과 법인 각각에 대한 국내세법 및 조세조약상 거주지 개념규정과 그것의 해석론을 강구하고자 한다.

### Ⅲ. 국내세법상 거주자 개념

#### 1. 개인

##### (1) 소득세법규정

소득세법은 ‘국내에 주소를 두거나 1년 이상 거소를 둔 개인’을 거주자라고 하면서 거주자에 대해서는 소득세법에 규정하는 모든 소득에 대해 과세한다고 규정하고 있다(소득세법 제1조 제1항 및 제3조).

소득세법시행령은 소득세법 제1조의 규정에 의한 ‘주소’는 ‘국내에서 생계를 같이 하는 가족 및 국내에 소재하는 자산의 유무 등 생활관계의 객관적 사실에 따라

판정한다.’고 규정하고 있다(소득세법시행령 제2조 제1항). ‘거소’는 주소지 외의 장소 중 상당기간에 걸쳐 거주하는 장소로서 주소와 같이 밀접한 일반적 생활관계가 형성되지 아니하는 장소이다(소득세법시행령 제2조 제2항). 주소나 거소는 ‘**생활관계의 객관적 사실**’에 따라 구분하여야 하는데 그와 장소와의 ‘**밀접성**’에 따라 주소가 되든가 거소가 된다. 따라서 어느 정도 밀접하여야 하는가 그리고 어떤 경우가 객관적 생활관계가 되는가 하는 것이 주소 및 거소에 관한 소득세법상 규정의 해석과 적용에 핵심적인 요소가 될 것이다. 국내에 주소를 둔 경우에는 주소를 둔 기간 전체에 걸쳐 거주자가 되며, 거소를 둔 경우에는 거소를 둔지 1년이 되는 날 거주자가 된다(소득세법기본통칙 1-7). 아래에서는 보다 단순한 기준인 체류일자의 수에 따라 판단하는 거소에 대해 언급하고 다음 주소에 대해 논한다.

## (2) 해석론의 모색

### 1) 1년 이상의 거소

소득세법상 국내에 1년 이상 거소를 둔 개인은 거주자이다. ‘거소’는 주소지 외의 장소 중 상당기간에 걸쳐 거주하는 장소로서 주소와 같이 밀접한 일반적 생활관계가 형성되지 아니하는 장소이다. ‘거소’는 단순한 체류의 장소보다는 지속성을 갖고 거주하는 공간이지만 가족, 직업 및 자산상태와 밀접한 관련성을 갖지 않는 장소를 말한다. 거소 개념은 주소 이외의 장소이기 때문에 주소와 같이 밀접한 일반적 생활관계가 형성되어 있지 않아야 한다는 소극적 요건과 ‘상당 기간에 걸쳐 거주’한다는 적극적 요건으로 구성되어 있는 것이다.

### • 1년 이상 기준의 의미

소득세법은 ‘상당 기간’에 대해 ‘1년 이상’이라는 기준을 설정하고 있다. 그리고 소득세법시행령은 실제 국내에 거소를 둔 기간은 입국하는 날의 다음 날부터 출국하는 날까지로 한다고 규정하고 있다(소득세법시행령 제4조 제1항). 이 규정에 의하면 거소는 체류장소를 의미하게 된다. 해당 개인이 실제 그 장소에 체류하여야 하는 것이다.

한편, 거소를 둔 기간을 산정하면서 1년 이상 요건의 충족여부를 판단할 때 국내에 거소를 둔 기간이 2과세기간에 걸쳐 1년 이상인 경우에는 국내에 1년 이상 거소를 둔 것으로 본다(소득세법시행령 제4조 제3항). 따라서 2006년은 182일, 2007년에는 183일 체류한 경우 국내에 1년 이상 거소를 둔 것으로 보게 되며 두 기간이 연이어져 있을 필요는 없게 된다. 다음의 서울행정법원 판례가 그러한 원칙을 확인하고 있다.

입국과 출국을 반복하여 국내에 거소를 둔 기간의 합계가 2 과세기간에 걸쳐 1년 이상인 경우에도 해당한다고 보아야 할 것이며(서울행정법원2006구합32726, 2007.1.25)

이러한 원칙에 의한다면 여러 해에 걸쳐 매년 183일 이상 체류하는 경우에는 '1년 이상 거소를 둔' 것으로 보게 된다. 그 결과 여러 해에 걸쳐 체류하는 경우에는 사실상 1년이 아닌 183일 기준이 적용되게 되는 것이다. 참고로 상당수 국가<sup>7)</sup>의 국내세법에 의하면 1역년의 반에 해당하는 183일을 기준으로 거주자 여부를 판단한다.

• **생활관계와의 관련성은 거소 판단에 거의 영향을 미치지 않음**

거소는 체류하는 장소이면 될 뿐 주된 생활관계의 근거지가 될 필요는 없다. 다만, 소득세법시행령은 '거소'와 '생활관계'의 관련성에 대해 아래와 같은 규정을 두고 있다. 국내에 거소를 두고 있던 개인이 출국 후 다시 입국한 경우에 생계를 같이 하는 가족의 거주지나 자산소재지 등에 비추어 그 출국목적이 명백하게 일시적인 것으로 인정되는 때에는 그 출국한 기간도 국내에 거소를 둔 것으로 본다(소득세법시행령 제4조 제2항). 명백하게 일시적이어서 체류기간을 합산하여야 할지 판단하는데 가족, 자산과 같은 생활관계요소를 고려하도록 하고 있는 것이다. 어떤 개인이 국내에 체류할 목적으로 주택을 임차한 기간이 1년을 초과한 경우라도 체류기간이 1년을 초과하지 않은 경우에는 거소를 1년 이상 둔 것으로 보

---

7) 본절 제3항 참조

지 않게 되지만 체류일수를 계산함에 있어서는 가족 및 자산 등의 객관적인 생활 관계로 보아 명백히 일시적인 출국인 경우에는 출국기간을 합산하게 되는 것이다.

• 법원의 판례

법원의 판례상 소득세법 중 주소 및 거소의 개념을 해석한 사례를 찾기는 곤란하다. 대신 특정인이 우리나라의 거주자인지에 대해 바로 판단을 내리고 있다. 거소에 근거하여 거주자여부를 판단한 것으로 보이는 판례를 보면 아래와 같은 것들이 있다.

원고가 미합중국으로 이민하여 그 나라의 영주권을 가지고 있기는 하나 연중 201일에서 330일까지 국내에서 거주하면서 부동산거래를 하는 등의 행적으로 볼 때 ....비거주자로 할 수 없다...(대법원91누4799, 1991.09.10)

위 판결은 국내에서의 행적도 같이 고려하지만 국내체류일수를 중심적인 지표로 본것이다. 여러 해에 걸쳐 우리나라에 체류한 경우에는 사실상 183일의 기준이 활용될 것이지만 아래의 판례에 의하면 단순히 몇 년의 기간 동안 국내체류기간이 외국체류기간보다 길다는 이유로 항상 국내의 거주자로 보지는 않는다. 실제 아래 판례의 사안에서 국내에 183일 이상 체류하였는지는 분명하지 않지만 '장기간 국내에 체재한' 것으로 본 점으로 미루어 보아 실제 183일 이상 체류한 사안으로 보인다. 만약 그런 경우였다면<sup>8)</sup> 국내세법상 거주자여부만 판단하면 될 것이고 183일 이상 체류하였으므로 우리나라 거주자에 해당하는 사안이다. 그런데 법원은 일본내 거주자이므로 우리나라 거주자가 아니라는 논리를 편 것으로 보인다.<sup>9)</sup>

8) 당시에도 현행 소득세법시행령 제4조 제3항과 동일한 규정이 있었다.

9) 다만, 당시 유효하던 상속세법상 과세관할은 거주자인지를 기준으로 하지 않고 국내에 주소를 두고 있는지를 기준으로 하고 있었다. 현행 상속세및증여세법상 국내에 주소를 두고 있거나 국내에 1년 이상 거소를 두고 있는 것으로 규정하고 있는 것과는 대비된다. 당시 상속세법상 '주소'를 소득세법상의 '주소'와 같은 개념으로 본다면 법원이 주소를 생활의 근거로 인식하고 체류기간보다는 바로 직업, 가족 및 자산과 같은 생활의 근거를 상징하는 요소에 중점을 둔 것은 타당할 것으로 보인다. 다만, 당시 상속세법상 주소의 개념에 대한 규정이 없으며 그 법에서의 주소는 거주자를 규정하기 위한 수단적 개념으로서 1년 이상 거소를 둔 자도 포함하는 것으로 해석하여야 한다는 반론도 가능할 것이기는 하다. 현행법상 그러한 논의는 실익이 없다.

1970.10.8. 일본정부로부터 협정영주허가를 받았다....사망하기 3년전부터는 당뇨병으로 국내에서 한방치료를 받기 위하여 더욱 자주 귀국하여 장기간 국내에 체재하면서 1987.3.21 출국한 뒤 일본에서 사망하였다....위 망인이 국내에 주민등록을 하고 사망전 3년 동안 일본에 체재한 기간보다 국내에 체재한 기간이 더 길다는 사정이 기록상 드러나기는 하나. 이와 같은 사정만으로는 위 망인이 국내에 생활근거를 두고 있었다고 인정하기에는 부족하고,...(서울고법92구36016, 1994.3.23).

### • 국세심판례

국세심판례도 본인 체류일수의 증감을 중시한다. 배우자의 체류도 중요하게 고려한다. 주민등록, 직업, 재산상태 및 영주권 등이 보조적인 지표로서 활용된다.

살피건대, ... 청구인이 1992년 이래 재외국민으로써 인도네시아 현지법인에서 근무하여 온 점, 그에 따라 근로소득에 대한 세금 역시 인도네시아에 납부하여 온 점, 1998년부터 2002년까지의 청구인의 국내체류일수가 76일에 불과한 점, 같은 기간 동안 청구인 처의 국내체류일수도 211일에 불과한 점 등을 종합하면, 1998년부터 2002년까지는, 비록 국내에 주민등록이 남아 있다고 하더라도, 청구인을 소득세법상 “비거주자”로 봄이 타당하다고 판단된다. 다만, 2003년에는 청구인의 국내체류일수가 156일로 급격히 증가한 점, 청구인 처 역시 2003년 국내체류일수가 239일인 점, 청구인은 2003년에 국내법인의 대주주였던 점, 청구인 처가 2003년경 상가건물을 신축·소유하게 되었고 그 무렵 사업자등록을 한 점 등을 종합하면, 2003년에는 청구인을 소득세법상 “거주자”로 봄이 타당하다고 판단된다(국심 2006서1389, 2006.7.10).

### 2) 주소

소득세법상 주소나 거소는 ‘생활관계의 객관적 사실’에 따라 구분하여야 하는데 그와 장소와의 ‘밀접성’에 따라 주소가 되든가 거소가 된다. 생활관계와 장소와의 관계가 밀접하여 통상 1년 이상 체류할 것으로 예상되는 정도에 이르면 그 장소를 주소로 보고, 그렇지 않은 경우에는 단순히 체류장소로 보아 실제 1년 이상 체류한 경우 그 장소를 거소로 본다. 주소가 있으면 주소가 있는 날부터 거주자가 되며, 거소를 둔 경우에는 1년 이상 거소가 있는 때부터 거주자가 된다. 주소와 거소에

걸쳐 핵심적인 요건은 '1년 이상' 체류이지만 주소의 경우에는 여러 생활관계의 보조지표를 통해 미리 거주자로 보는 것이며 거소의 경우에는 그러한 보조지표가 충족되지 않으므로 실제 1년 체류한 것을 확인한 후 거주자로 보는 것이다. 여기서 잊지 말아야 할 점은 여러 해에 걸쳐 체류할 경우 '1년 이상'의 의미는 실제 매년 183일이 된다는 것이다.

가. 생활관계-가족, 자산 및 직업

소득세법은 국내에 주소를 가지고 있는지를 판단하는 요건으로 가족, 자산 및 직업을 고려한다.

• 소득세법시행령 제2조 제1항

소득세법시행령 제2조 제1항은 주소가 되기 위한 요건으로 다음을 예시하고 있다.

- 1> 국내에서 생계를 같이 하는 가족이 있을 것 그리고
- 2> 국내에 소재하는 자산이 있을 것

위 두 가지 요건 중 1>에 관해서는 국내에 단순히 가족이 있으면 되는 것은 아니고 '생계를 같이 하는 가족'이 있어야 한다. 생계를 같이 하는 가족이 있는 경우에도 반드시 거주자가 되는 것은 아니다. 국내에 소재하는 자산도 있어야 한다. 그리고 이들은 생활관계의 객관적 사실관계를 판단하는데 하나의 고려사항이 될 뿐이다.

• 소득세법시행령 제2조 제3항

한편, 소득세법시행령 제2조 제3항은 가족 및 자산 뿐 아니라 직업도 고려할 수 있다고 규정하고 있다. 국내 주민등록이 있는지에 대해서 규정을 두지 않고 있는데 실무에서도 거주성 여부의 판단과 직접적인 관련성은 없는 것으로 보고 있다.<sup>10)</sup>

10) 캐나다의 영주권을 가지고 있는 개인이 생계를 같이 하는 가족과 함께 국내에 귀국하여 2년 정도 거주하면서 고정된 소득이 발생하는 직업을 가지고 있으나 주민등록이 해외이주

나. 생활관계의 밀접성 - 계속하여 1년 이상 국내에 거주할 것을 인정할 수 있을 정도의 개연성

소득세법시행령 제2조 제1항은 주소의 판단여부에 도움이 되는 요건으로 가족 및 자산을 예시하고 있지만 어느 정도 국내에 가지고 있어야 하는지에 대한 답은 제시하고 있지 않는데 소득세법시행령 제2조 제3항이 그에 대한 해답을 찾을 수 있는 규정을 두고 있다. 그리고 국내에 직업이 있는 경우에 대해서도 어떠한 직업이 있어야 하는지에 대한 답을 제시하고 있다. 동항에 의하면 국내에 거주하는 개인이 다음 하나에 해당하는 경우에는 국내에 주소를 가진 것으로 본다.

- 1> 계속하여 1년 이상 국내에 거주할 것을 통상 필요로 하는 직업을 가진 때 또는
- 2> 국내에 생계를 같이 하는 가족이 있고, 그 직업 및 자산상태에 비추어 계속하여 1년 이상 국내에 거주할 것으로 인정되는 때

위 두 개의 요건 중 1>의 요건은 '직업'의 개념을 사용하고 있는데 '계속하여 1년 이상 국내에 거주'할 것을 가장 핵심적인 요건으로 하고 직업을 보조적인 지표로 활용하고 있다. 직업생활이 어떤 방식으로 영위될 것인지는 불확정적인 경우가 많으므로 '계속하여 1년 이상 국내에 거주'할 것을 '통상 필요로 하는' 직업이라고 하여 일반적인 통념에 의할 때 그러한 예상을 할 수 있을 때 그러한 직업을 가진 시점부터 거주자로 본다. 만약 그러한 예상을 할 수 없는 경우라면 사후적으로 국내에 거소를 1년 이상 둔 것임이 확인된 경우 - 즉 거소를 1년 이상 둔 것이 되어 - 그 시점부터 거주자가 될 것이다. 핵심적인 개념은 '계속하여 1년 이상 국내에 거주'가 되며 거주성 여부를 판단하는데 예측하는 방법을 사용하는가, 사후 확인하는 방법을 사용하는가에 따라 거주자가 되는 시점이 달라지는 것이다. 여기서 어느 방법에 의할지 판단하기가 쉬운 일은 아닐 것이다. 예를 들어, 직업은 있는데 그것이 계속하여 1년 이상 국내에 거주할 것을 필요로 하는지 사전에 예측하기 곤

---

를 사유로 말소된 경우, 소득세법 제1조에 의거 국내에 1년 이상 거소를 두었으므로 주민등록의 유무에 불문하고 국내거주자에 해당된다(국일 46017-527, '96. 9. 17).

란한 것일 경우에는 직업이 있었으며 사후에 1년 이상 국내에 거소가 있었음이 확인되는 경우 소급하여 직업을 가진 시점부터 거주자로 보게 될 가능성도 배제할 수는 없다(소득세법기본통칙 1-7 제1항 제2호<sup>11)</sup>).

1년 이상 거주할 것으로 사전에 예측하는 접근방법은 2>의 요건에 대해서도 동일하게 사용되고 있다. 2>의 요건에서는 ‘국내에 생계를 같이하는 가족’이 있는 것 하나만으로 계속하여 1년 이상 국내에 거주할 것을 인정할 수 없는 때에는 국내에 직업이 있는지, 국내에 자산이 있는지를 종합하여 국내에 ‘계속하여 1년 이상 국내에 거주할 것으로 인정’되는지를 판단하여야 한다. 또한 국내에 자산이 있는 것만으로는 거주성을 인정할 수 없으며 최소한 국내에 생계를 같이 하는 가족이 있어야 한다.<sup>12)</sup> 실제 국내에 계속하여 1년 이상 거주할 것으로 통념에 의하여 인정하기 어려운 경우에는 사후적으로 국내에 거소를 둔 기간이 1년 이상 되는지 조사하게 되며 이후 그러한 사실과 함께 가족, 직업 및 자산이 국내에 이전부터 있었던 것으로 밝혀지면 가족, 직업 또는 자산이 국내에 있게 된 시점으로 소급하여 거주자로 인정될 수도 있을 것이다.

• 법원의 판례-비교적 신중한 입장

아래의 판례에서 법원이 사전적으로 생활관계의 보조지표를 활용하여 판단한 것인지 아니면 사후적으로 체류일자를 보아 판단한 것인지 구분하기 용이하지 않다.

소외인들은 모두 본적이 제주 북제주군 한경면 ○○리이고, 1986.7. 국내에서 관광호텔경영업 등을 목적으로 한 외국인투자법인인 원고회사를 설립하기 위하여 재무부에 외국인투자인가신청을 함에 있어 자신들을 위 본적지에 주소를 둔 내국인투자자로, 재일교포인 소외 이성○와 이장○를 외국인투자자로 신청하여 외국인투자인가를 받았고, 원고회사를 설립한 후에 이○옥은 그 대표이사로, 양○선은 감사로 각 취임하여 활동하고 있다. 소외인들은 부부로서 국내에서 거주하기 위하여 1990.2.8. 제주시 ○○3 동

11) ① 비거주자가 거주자로 되는 시기는 다음과 같이 한다.(중략) 2. 영 제2조 제3항 및 제5항의 규정에 의하여 국내에 주소를 가진 것으로 보는 사유가 발생한 날  
12) 소득세법시행령 제2조 제1항 참조

소재 ○○아파트 103동 701호를 분양받았고, 어림잡아 1992년도에는 이○옥이 165일, 양○선이 147일을, 1993년도에는 이○옥이 248일, 양○선이 214일을, 1994년도에는 이○옥이 307일, 양○선이 180일을 각 국내에 거주하였다. 소외인들은 모두 일본국의 외국인등록법에 따라 등록된 한국국적의 일본국 특별영주자들이고, 일본국 내에 본점을 둔 ○○홍업주식회사의 대표이사 및 이사에 취임하여 활동하고 있으며, 일본국 내에서 자녀와 함께 국민 건강보험피보험자증을 발급받아 소지하고 있고, 일본국 내에 토지와 건물 등의 재산을 소유하고 있으며, 1992년부터 1994년까지 일본국 내에서 소득세를 납부하였다....원심이 위와 같이 확정된 사실에 의하면, 소외인들은 국내에 주소를 두거나 적어도 1년 이상 거소를 둔 개인에 해당하여 국내거주자로 볼 것이므로, 같은 취지의 원심판단은 정당하고...(대법원96누2927,1997.11.14)

위 판례에서 법원은 국내체류일수가 1년의 절반에 미치지 못함에도 불구하고 직업, 체류장소의 소유관계 및 본인 및 배우자의 체류일수 등을 고려하여 거주자로 본 것이다. 다른 나라에 한 개인이 가진 가족, 직업 및 자산 중 많은 부분이 존재함에도 우리나라에 상당한 부분이 있다면 우리나라도 거주지가 된다고 보았다. 그런데 거주자로 보는 기간이 실제 거주기간으로 확인이 가능한 1992년부터 1994년으로 한정하고 아파트를 분양받은 1990년은 제외하고 있다. 만약 그러한 사실을 거주성을 입증할 수 있는 보조지표로 판단하였다면 1990년부터 거주자로 보았을 것이다.<sup>13)</sup> 한편, 다음의 판례는 사전적으로 보조지표를 보아 거주성을 판단한 것으로 보인다.

납세자가 아파트를 분양받아 대금을 납입하던 중에 가족 중 납세자와 처가 미국으로 이민하였으나 아들 2명은 여전히 국내에서 거주하였으며 아파트를 분양받아 그 대금을 청산하고 아파트를 취득한 후 아들들이 그 곳에서 거주하여 오다가 각 미국으로 이민한 경우, 특별한 사정이 없는 한 아들들이 미국으로 이민한 때까지는 납세자는 가족 및 자산 등이 있는 국내에 생활의 근거를 두고 있으므로 여전히 거주자임(대법원 95누14039, 1996.10.25).

13) 1986년부터 국내에서 활동한 내역도 고려할 필요가 있다.

위 판례에서는 본인이 이민 갔지만 자녀들이 한국에서 본인 소유의 아파트에서 생활하고 있는 점을 감안하여 자녀들이 이민을 가서 거주자의 신분을 상실할 때까지 거주자로 보고 있다.

● **국세심판례-보조지표 적극활용**

아래 국세심판례에서는 외국에서 다년간 활동하는 직업운동선수는 국외 1년 이상 거주할 것을 필요로 한다고 본 사례이다. 비록 국내에 생계를 같이 하는 가족과 자산이 있음에도 1년 이상 거주할 것으로 보지 않은 것이다. 소득세법시행령 제2조 제3항 제1호와 제2호 중 하나의 요건이라도 충족하여야 하는데 그렇게 되지 못한 것으로 본 것이다.

처분청은, 청구인이 현재 미혼으로 국내 주소지에 가족들이 거주하고 있고, 청구인 역시 그 주소지에 주민등록이 되어 있으며, 위 주소지 근처에 청구인 명의로 부동산도 소유하고 있어,.... 2002년 귀속 종합소득세의 경우 청구인이 스스로 자신을 소득세법상 거주자라 하며, 2003년에도 당연히 소득세법상 거주자라는 의견인 바,...., 2002년도에 ‘거주자’로 신고한 것은 당시 세법에 관한 지식부족 때문에 착오로 그러한 것이라고 주장한 반면, ....청구인은 명백히 1년 이상 국외에서 거주할 것을 필요로 하는 직업을 가지고 있다<sup>14)</sup>고 할 것이고(국심2006광2608, 2006.12.14),

국외에서의 단순한 고용보다는 국외에서 사업을 영위할 경우 비거주자로 볼 가능성이 높다. 그리고 국외에서 소득세를 납부한 사실은 국외 거주자임을 입증할 수 있는 수단이 된다. 비록 소득세법령에서 명시적으로 다른 나라에서 거주자 취급을 받을 때 우리나라 세법 적용시 양보한다는 규정을 두지는 않고 있지만 다른 나라에서 거주자 취급을 받을 경우 그만큼 우리나라에서는 거주자가 아님을 주장할 근거가 확보된 것임을 부인할 수는 없을 것이다.

청구인은 ○○○ 소재 무역회사(○○○)에 영업이사로 근무하고 있음이 ○

14) 소득세법시행령 제2조 제4항 제1호의 요건을 충족하여 비거주자로 본 것이라고 이해할 수 있다.

○○ 주재 한국영사관이 확인한 근무인증서에 의해 확인되고 있을 뿐 ○○ ○을 직접 경영하고 있다는 증빙을 못하고 있어, 단지 국외현지법인에 근무하는 근로자로서 국외에 체류하고 있는 것으로 보아야 하며,... 청구인은 청구인명으로 ○○○에서 소득세를 납부한 사실을 증명하는 증빙을 제시하지 못하고 있어 대한민국의 거주자로 볼 수밖에 없으며(국심2004서1798,2004.12.01),

자녀들이 취학목적으로 국내에 거주하고 있다 하더라도 국외로 돌아갈 것이입 입증되면 본인이 국내 거주자가 아님을 주장하기 용이하다.

1,837백만원을 국내로 송금하여 다수의 부동산을 취득한 것으로 볼 때, 자녀교육이 끝나면 가족 모두 ○○○로 돌아가기로 계획되어 있다는 청구인의 주장은 설득력이 없으며(국심2004서1798,2004.12.01),

#### ● 국세청 해석사례-보조지표 적극활용

보조지표인 직업, 가족 및 자산의 3 요소 중 직업요건을 충족하지 못한다 하더라도 다른 두 가지 즉 가족 및 자산요건을 충족하면 생활의 근거가 국내에 있는 것으로 볼 수도 있다고 한다.

계속하여 1년 이상 국외에 거주할 것을 통상 필요로 하는 직업을 가지고 출국하거나, 국외에서 직업을 갖고 1년 이상 계속하여 거주하는 때에도 국내에 가족 및 자산의 유무등과 관련하여 생활의 근거가 국내에 있는 것으로 인정되는 경우에는 소득세법상 거주자로 본다(소득 1264-2503, '84.7.27).<sup>15)</sup>

15) 소득세법시행령 제2조 제4항은 다음과 같이 규정하고 있다.

④ 국외에 거주 또는 근무하는 자가 다음 각호의 1에 해당하는 경우에는 국내에 주소가 없는 것으로 본다.

1. 계속하여 1년이상 국외에 거주할 것을 통상 필요로 하는 직업을 가진 때
2. 외국국적을 가졌거나 외국법령에 의하여 그 외국의 영주권을 얻은 자로서 국내에 생계를 같이하는 가족이 없고 그 직업 및 자산상태에 비추어 다시 입국하여 주로국내에 거주하리라고 인정되지 아니하는 때

위 제1호의 요건을 충족할 경우 당연히 비거주자로 보아야 할 것인데, 소득세법시행령 제2조 제3항 제2호의 요건도 충족하여 거주자로 보아야 하는 경우라면 무엇을 우선 적용하여야 할 것인지 문제된다. 국세청의 예규는 이에 대해 거주자로 보아야 한다는 판단을 한 것으로 보인다. 입법상 모순을 초래한 것으로 볼 수 있다.

일본에 소재하고 있는 일본법인의 임원으로 근무하고 있는 자가 내국법인의 임원을 겸임하면서 국내에서 일정기간동안 체재하는 경우 자산이나 생계를 같이하는 가족이 일본에 있다면 소득세법 제1조 제1항 제2호에 규정하는 비거주자에 해당된다(국일 46017-400, '98. 6. 24).

‘계속하여’의 요건은 국외 출국의 목적이 명백히 일시적이었는지의 판단에 달려 있다. 이를 위해서는 다음에서와 같이 국내에 가족, 체류장소의 보유, 생활용 동산의 소재 등이 감안된다.

국내에 거소를 두고 있던 개인이 출국한 후, 다시 입국한 경우에는 그 출국한 기간중 국내에 생계를 같이 하는 가족을 두고 재입국후 거주할 예정으로 주택 또는 체류장소를 보유하고 있거나 생활용 동산을 예탁한 사실이 있는 등 그 출국한 목적이 명백하게 일시적인 것으로 인정되는 때에는 그 출국한 기간도 국내에 거소를 둔 기간으로 본다(소득 22601-3677, '85.12.7).

비록 1년의 기간 동안 가족과 함께 국외 출국하지만 다시 돌아올 것으로 인정될 때에는 거주자가 된다. 즉, 출국기간이 1년에 이르더라도 그것이 일회적인 경우에는 ‘계속하여 1년 이상 국내에 거주’할 것으로 볼 수 있다는 것이다.

우리나라의 프로축구선수가 일본의 프로축구팀에서 1년간 활동할 목적으로 출국하여 가족과 함께 일본에 거주하는 경우, 당해 선수의 주소, 주택 등과 같은 생활의 근거가 국내에 남아 있어 계약기간 만료후 국내에 다시 입국하여 주로 국내에 거주할 것으로 인정되는 때에는 소득세법상 거주자로 본다(국일 46017-690, '97. 11. 4).

국세청의 해석사례를 보면 거주성은 국적이나 영주권과는 관계가 없다. 따라서 우리나라 국민이라고 하여 꼭 거주자가 되는 것은 아니다. 역시 외국에서 영주권을 취득하였다고 하여 우리나라의 거주자가 안 되는 것은 아니다. 다만, 영주권 취득 및 유지 요건을 충족하기 위해 해당 국가에 체류하였음을 입증할 경우 그것은 국내에서 비거주자임을 밝히는데 도움이 될 것이다(재일 46014-1635, 1995.6.29).

### (3) 외국의 예

#### 1) 추상적 기준과 1년의 절반 기준의 병용

우리와 같이 1년을 중심지표로 하고 생활관계를 보조지표로 설정하는 방식을 채택하고 있는 경우는 드물다. 대부분의 국가가 OECD 모델조세조약에서처럼 항구적 주거, 이해관계의 중심지 및 통상적 거소 등과 같이 추상적 기준을 단순하게 적용하고 있다.<sup>16)</sup> OECD 모델조세조약 주석서는 각각의 개념에 대해 설명하고 있다.<sup>17)</sup> 이해관계의 중심지는 우리나라 소득세법상 주소의 개념에 가까운 것이며, 통상적 거소는 거소에 가까운 것이다. <sup>18)</sup>통상적 거소를 정의함에 있어 구체적 일수를 규정하기도 하고 규정하지 않기도 한다. 오스트리아, 캐나다, 프랑스, 독일, 영국 및 미국 등은 거소 등의 개념을 거치지 않고 단순하게 1년의 반을 체류할 경우 거주자로 간주한다.

예를 들어 영국은 일 역년 중 183일 이상 영국에 체류하면 거주자로 본다. 또는 지난 4년간 평균 90일 이상 체류하여도 거주자로 본다. 2년 이상 영국체류를 목적으로 입국하는 자는 입국일부터 거주자로 본다.

미국은 ‘실질적인 체류기준(substantial presence test)’이라고 하는데 183일 기준을 적용한다. 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).

외국의 사례를 감안하여 우리제도를 평가한다면 주소나 거소와 같이 해석이 곤

16) Angel Schindel, Source and Residence(Cahiers), IFA, 2005, pp.58-60.

17) 본 논문의 제4장 참조

18) 이것이 1년을 중심지표로 하고 생활관계를 보조지표로 설정하고 있음을 의미하지는 않는다.

란한 개념을 활용하는 것보다는 단순히 체류일자를 기준으로 판단하는 것을 원칙으로 하고 특별히 생활관계상 체류일자에 불구하고 거주자로 볼 만한 경우에는 그러한 생활관계를 병용하되 가급적 국제적 표준이 되는 OECD 모델조세조약상의 개념을 활용하는 것이 바람직할 것으로 보인다.

2) 거주자가 된 자의 국외원천소득 과세시 단기 거주자에게는 송금주의를 적용 일본에서는 우리와 같이 주소를 가지거나 1년 이상 거소를 가진 자를 거주자로 본다. 거주자는 다시 영구적 거주자와 비영구적 거주자로 나뉜다. 영구적 거주자는 일본에서 영구적으로 거주할 의사를 가지거나 일본 내에 5년 이상 계속하여 거주자신분을 유지한 자를 말한다. 비영구적 거주자에 대해서는 국외원천소득에 대한 과세상 송금주의 - 즉, 일본 내로 송금받은 소득에 대해서만 과세 - 를 적용한다.

영국은 영국내에 통상적으로 거주(ordinarily resident)하거나 주거를 가지고 있는(domiciled) 자가 아니면 국외원천소득에 대한 과세상 송금주의를 적용한다. '통상적으로 거주'의 의미는 여러 해에 걸쳐(year after year) 거주자인 경우를 의미한다. 근로목적으로 입국한 자의 경우 3년 이상 체류하여야 한다. '주거를 가지고 있는 자'로 취급되기 위해서는 영국에 항구적인 주거(permanent home)를 가지고 있어야 한다. 영국세법상 domicile의 개념은 비세법상의 용어를 원용한 것으로서 우리로 얘기하면 '본적'과 유사한 것이다. 16세 이상의 자는 domicile을 선택할 수 있지만 그 이전에는 부모의 domicile을 따른다. 상속세목적으로는 지난 20년 중 17년 이상을 영국에 거주하여야 domicile이 있는 것으로 보며, 그 경우에만 국외소재 자산에 대해 상속세를 부과한다.<sup>19)</sup> 참고로 홍콩, 싱가포르의 거주자의 국외원천소득을 과세하지 않는다.

일본과 영국은 외국에서 입국하여 거주자가 된 자에 대해 일정 기간 국외원천소득에 대한 과세를 사실상 면제하고 있다. 홍콩이나 싱가폴은 아예 모든 자의 국외

19) HM Treasury, Reviewing the residence and domicile rules as they affect the taxation of individuals: a background paper, April 2003, pp.3-6.

원천소득을 면제한다. 그들 나라와 우리나라의 경제적 여건이 다르기 때문에 바로 비교하기 곤란하다. 이웃 일본이나 영국의 제도는 자본을 가진 외국인들의 국내유입을 촉진한다는 의미에서 도입을 고려할 필요는 있다고 본다.

#### (4) 소결론

##### • 해석론

그간 법원의 판례를 볼 때 소득세법상 거주자의 개념을 판단하는데 주로 국내체류기간에 의존하고 있는 것으로 보인다. 가족, 직업 또는 자산과 같은 보조지표가 존재하더라도 그것만으로 국내에 1년 이상 거주할 것으로 보는 데에는 신중한 입장을 취하고 있는 것으로 보인다. 그간 법원의 판례상 우리나라의 과세권을 회피하기 위한 거주지의 이전에 대해 적극적으로 거주자 개념을 확대 적용한 사례는 찾아보기 힘들다. 비교적 문리해석에 충실한 입장을 취해온 일본의 법원도 최근에는 조세회피를 방지하기 위한 목적으로 거주자개념을 탄력적으로 적용하기도 한 것<sup>20)</sup>이 참고가 된다. 아래 문리해석론의 입장에서 현행 세법의 해석론을 요약한다.

소득세법은 '계속하여 1년 이상 국내에 거주'할 것을 가장 핵심적인 요건으로 하고 가족, 직업 및 자산상태를 보조적인 지표로 활용하고 있다. 국내에 가족과 자산이 없더라도 직업만으로 1년 이상 거주할 것으로 인정할 수 있는 반면, 생계를 같이 하는 가족이 있는 경우에는 직업이나 자산상태도 보아야 한다. 소득세법은 거주자의 핵심적 개념을 '국내에 1년 이상 거주<sup>21)</sup>를 둔 자'로 하되 그러한 사실이 미래에 존재할 것으로 통상 사전에 인정할 수 있는 자는 국내에 주소를 둔 자로 보는 것이다. '통상'은 사회적인 통념을 말하는 것으로서 개별 사안마다 구체적 사실관

20) 2000년 개정 전 상속세법상 1997년 홍콩에 근무하기 위해 출국하였다가 2000년 입국한 일본인이 1999년말 거액(1650억엔)을 증여받은 사안에 대해 비록 객관적인 지표로 보아 비거주자라고 볼 수 있지만 증여세를 포탈할 목적이 명백하므로 거주자로 보아야 한다는 국세청의 결정에 대해 하급심법원은 납세자편을 들어 주었는데 동경고등법원은 과세관청의 결정을 수용하는 판결을 내린 바 있다. 일본에서도 거주자의 개념을 적용할 때 조세회피를 방지하여야 한다는 목적론적인 해석방법론이 적용되고 있다는 점을 알려주는 판례이다 (Tax News Service, International Bureau of Fiscal Documentation, 2008.1.30).

21) 국내에 어느 정도 장기 거주할 경우 거소를 둔 것으로 이해하여야 할 것이다.

계를 기초로 합리적으로 판단하라는 것으로 이해된다. 구체적 사실관계를 고려하지 않는 일률적인 가이드라인을 설정하는 것은 어려운 일이다.

우리나라 국내세법이 규정한 대로 ‘계속하여 1년 이상 거주’할 것으로 예상할 수 있는 국가는 논리적으로 단수만 존재할 수 있을 뿐이다. 이에 따라 비록 국내에 가족, 직업 및 자산이 있다 하더라도 다른 나라에 가족, 직업 및 자산이 더 많이 있어 그곳에서 ‘계속하여 1년 이상’ 거주할 것으로 인정되는 경우에는 우리나라의 거주자로 보지 않게 된다. 한편, 다른 나라에 한 개인이 가진 가족, 직업 및 자산 중 과반의 부분이 존재함에도 우리나라에 상당한 부분이 있으며 그 결과 ‘계속하여 우리나라에 1년 이상 거주’할 것으로 예상할 수 있다면 우리나라가 거주지가 된다. 다만, 두 국가에 걸쳐 각국의 국내세법상 주소로 볼 만한 근거를 가지고 있을 때 다른 나라에 그 나라 국내세법상 요건을 충족한다는 이유만으로 국내에 주소가 없는 것<sup>22)</sup>으로 보지는 않는다.<sup>23)</sup> 그러나 실제 법원이 거주성을 판단함에 있어 다른 나라에서 거주자로 취급받는다든가 사실은 우리나라에 거주지가 존재하지 않는다고 판단하는데 도움이 되는 증거가 된다. 한편, 가족, 직업 및 자산상태와 같은 객관적 요건으로 불충분할 때에는 ‘의도’와 같은 주관적 요건을 고려할 수도 있을 것이다. 예를 들어, 혈혈단신의 무자력의 고아가 국내에 밀입국한 경우 그가 언제 거주성을 획득할 것인가 판단하는 작업은 그리 용이하지는 않을 것이다. 1년 이상 체류한다면 거소를 1년 이상 갖는 것이 되어 거주자가 될 것이다. 그러나 그 자가 우리나라

22) 이는 미국 국내세법상 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 있는 것과 대비된다.

23) 소득세법은 국내 과세관청으로서 관할세무서장을 결정하기 위한 목적으로 특정한 납세자의 납세지에 대해 규정하면서 ‘거주자에 대한 납세지는 그 주소지로 한다. 다만, 주소지가 없는 경우에는 그 거소지로 한다.’고 규정하고 있다(소득세법 제6조 제1항). 소득세법은 ‘주소지’의 개념을 더 자세하게 규정하지 않고 있으므로 ‘주소지’의 용어 중 ‘주소’의 개념은 소득세법 제1조 및 동법시행령 제2조의 규정을 따라야 할 것이다. 한편, 소득세법 시행령 제5조 제1항은 ‘납세지가 2 이상인 때에는 「주민등록법」에 의하여 등록된 곳을 납세지로 하고, 거소지가 2 이상인 때에는 생활관계가 보다 밀접한 곳을 납세지로 한다.’고 규정하고 있다. ‘납세지가 2 이상인 때’라 함은 ‘주소지’가 2 이상인 경우를 말함인데 국내에도 통상 1년 이상 거주할 것으로 인정되는 장소가 복수로 존재할 수 있음을 전제로 한 것이다.

라가 살기 좋은 곳이기 때문에 계속 살고자 하는 의도로 국내에 들어 왔다면 그 ‘의도’를 감안하여 국내에 들어온 시점부터 거주자로도 볼 수 있을 것이다.<sup>24)</sup>

### • 입법론

앞으로는 국내조세를 회피하기 위한 목적의 거주이전이 적지 않은 빈도로 발생할 것으로 보인다. 그에 대응하기 위해서는 보다 적극적인 해석론 이외에 제5장에서 간략히 논하는 것처럼 입법론적으로 국외이주자에 대한 과세제도를 정비할 필요가 있다. 이는 한편으로 일본이나 영국과 같이 자기 나라에 체류한 자에 대해 매우 관대한 과세제도를 갖고 있는 나라가 증가하는 - 아니면 적어도 우리 국민의 눈에 더 띠게 되는 - 데에 대한 대응책이기도 할 것이다. 시각을 달리하면 우리 세제도 경제의 경쟁력을 제고하기 위해서는 일본과 영국처럼 외국에서 입국하여 우리나라의 거주자가 된 자에 대해 일정 기간 국외원천소득에 대한 과세를 사실상 면제하는 제도를 도입할 필요가 있다고 본다.

주소와 거소에 대한 우리 소득세법규정을 입법론적으로 고찰한다면 주소나 거소와 같이 해석이 곤란한 개념을 활용하는 것보다는 단순히 체류일자를 기준으로 판단하는 것을 원칙으로 하고 특별히 생활관계상 체류일자에 불구하고 거주자로 볼 만한 경우에는 그러한 생활관계를 병용하되 가급적 국제적 표준이 되는 OECD 모델조세조약상의 개념을 활용하는 것이 바람직할 것으로 보인다.

## 2. 법인

### (1) 법인세법규정

법인세법 제1조는 ‘내국법인’과 ‘외국법인’을 다음과 같이 규정하고 있다.

---

24) 소득세법시행령 제4조 제2항은 출국목적이 명백히 일시적인 경우에는 그 출국한 기간도 국내에 거소를 둔 기간으로 본다고 하여 거주기간의 산정에 ‘목적’의 요소를 개입시키고 있다.

- 내국법인 : 국내에 본점이나 주사무소 또는 사업의 실질적 관리장소를 둔 법인
- 외국법인 : 외국에 본점 또는 주사무소를 둔 법인(국내에 사업의 실질적 관리장소가 소재하지 아니하는 경우에 한한다)

법인세법 제1조상 ‘사업의 실질적 관리장소’를 우리나라에 둔 법인을 ‘내국법인’으로 보는 부분은 2005년 법개정에 의해 삽입되었다. 내국법인은 법인세법에 의하여 그 소득에 대한 법인세를 납부할 의무가 있다. 외국법인은 법인세법에 의하여 국내원천소득에 대한 법인세를 납부할 의무가 있다(법인세법 제2조). 수입이 법률상 귀속되는 법인과 실질상 귀속되는 법인이 서로 다른 경우에는 그 수입이 실질상 귀속되는 법인에 대하여 법인세법을 적용한다(법인세법 제4조 제1항).

## (2) 해석론의 모색

### 1) 본점 · 주사무소/고정사업장 과세

법인세법은 본점 및 주사무소의 의미를 정의하지 않고 있다. 상법상의 개념을 차용한 것으로 보아야 할 것인데<sup>25)</sup> 본점은 회사 등의 본점을 그리고 주사무소란 비영리법인의 주된 사무소로 보는 것이 타당하다. 상법상으로는 본점의 의미를 새기는 데 있어 실질적 개념과 형식적 개념을 구분할 수 있을 것이지만 법인세법상 본점은 형식적 개념으로서의 본점 즉 등기부상의 본점으로 해석하는 것이 타당할 것이다. 이는 ‘사업의 실질적인 관리장소’의 개념이 별도로 규정되어 있기 때문이다.<sup>26)</sup>

법인세법에 ‘사업의 실질적인 관리장소’의 개념이 도입되기 이전에 우리나라에 본점이나 주사무소를 두지 않았지만 사업의 실질적인 관리장소가 있는 경우에는 어떻게 과세하였는가? 내국법인으로 볼 수는 없었지만 해당 외국법인이 국내에 고정사업장을 두는 것으로 보아 과세할 수 있는 길이 있었을 것이다. 고정사업장은

25) 한국에서 다수설은 상법상 내국회사와 외국회사의 구분은 설립준거법에 의한다고 한다(박훈, 한국세법상 내국법인과 외국법인의 구분기준, 『한중일기업소득세법국제학술대회 발표자료』, 2007.11.24, p.3).

26) 김완석, 법인세법론, 세경사, 2007, pp.74-75.

어떤 회사의 지점이나 사무소를 의미하지만 기능상 종속대리인도 그에 해당한다. 만약 한국에 고정사업장이 소재하는 것으로 본다면 한국내 원천소득에 대해서는 마치 고정사업장이 내국법인인 것과 같이 과세할 수 있게 될 것이다.<sup>27)</sup>

## 2) 사업의 실질적 관리장소

사업의 실질적 관리장소는 '법인의 업무수행에 필요한 중요한 관리와 상업적 결정이 실질적으로 이루어지는 장소'를 의미한다.<sup>28)</sup> 국세청 국세종합상담센터가 회신한 바에 의하면 '사업의 실질적 관리장소'는 법인이 사업을 수행함에 있어 중요한 관리 또는 상업적 의사결정이 실질적으로 이루어지는 장소를 의미한다고 한다. 부언하여 국내에 사업의 실질적 관리장소를 두고 있는지 여부 및 조세회피행위에 해당하는지 여부는 이사회가 있는 장소, 법인의 최고 의사결정이 이루어지는 장소, 투자구조의 목적 등 관련 사실과 제반 여건을 종합적으로 고려하여 그 실질에 따라 사실판단할 사항이라고 한다.<sup>29)</sup>

우리나라에 본점·주사무소 또는 사업의 실질적인 관리장소를 두지 않아 법인 세법상 외국법인으로 취급되는 단체가 어느 나라의 법인인지를 판단하여야 할 필요가 있는 경우가 있는가? 조세조약 적용을 위해 필요한데 이에 대해서는 제4장에서 논한다.

---

27) OECD 모델조약 제1조에 대한 주석은 제10항의 10.2에서 아래와 같이 기술하고 있다.  
10.2 사건의 사실과 정황을 자세히 보면 자회사가 모회사의 거주지국에서 관리되고 있으며 이를 위해 자회사가 모회사의 소재지국에 고정사업장 - 예를 들면, 관리장소 - 를 두고 ... (10.2 Careful consideration of the facts and circumstances of a case may also show that a subsidiary was managed in the state of residence of its parent in such a way that the subsidiary had a permanent establishment (e.g. by having a place of management) in that state to which all or a substantial part of its profits were properly attributable.)

28) 국세청, 개정세법해설(2006), pp.336-337.

29) 서면인터넷방문상담2팀-2316, 2007.12.20

(3) 외국의 예

1) 주요 입법례

가. 설립준거법주의(또는 본점·주사무소 소재지주의)

미국, 프랑스와 일본은 설립준거법에 따라 내국법인과 외국법인을 구분한다. 실질적인 관리장소나 주주의 거주지국가는 이 판단에 영향을 미치지 않는다.

나. 설립준거법주의(또는 본점·주사무소 소재지주의)와 실질적 관리장소주의 병용

영국, 캐나다, 호주, 독일, 스페인, 룩셈부르크 및 벨기에는 설립준거법 또는 실질적 관리장소주의를 병용한다. 실질적 관리장소의 개념은 영국의 De Beers 사건에서 비롯되었으므로 이하 영국에 대해 상설하기로 한다. 그리고 네덜란드의 경우 상황을 종합적으로 고려하도록 법제화되어 있는 특징이 있으므로 역시 상설한다.

① 영국

실질적 관리장소 개념해석의 가이드라인이 되는 판례는 1906년의 De Beers Consolidated Mines v. Howe, H.L. 1906, 5 T.C. 198이다.<sup>30)</sup> De Beers 사건 이전에는 설립준거법주의만을 적용하였지만 그것은 영국의 과세권을 회피하는 사례를 막을 수 없다는 인식에 따라 법원이 실질적 관리장소도 고려하여 거주성을 판단하게 된 것이다. 실제 사례에서 De Beers는 남아프리카공화국에서 설립되었지만 영국에 과반 수 이상의 주주가 체류하며 이사회가 열리는 점이 문제되었다. 이에 대해 법원은 다음과 같은 논리로 De Beers가 영국의 법인이라고 판단하였다.

회사는 먹거나 잘 수는 없지만 가사를 관리하고 사업을 할 수 있다. 따라서 우리는 어디에서 가사를 관리하고 사업을 하는지에 주목하여야 한다. 개인이 국적이 다른 나라에 있으면서 영국에 거주할 수 있듯이 회사도 그러할 수 있다. 그렇게 보지 않는다면 영국법의 보호를 받으면서 영국에 주된 관리장소를 두고 영국에서 상업의 주된 장소를 두면서도 다른 나라에 등록하

30) Stef van Weeghel, *The Improper Use of Tax Treaties*, Kluwer Law International, 1998, p.43; Robert Couzin, *supra*, pp.38-46.

고 있으며 그 나라에서 배당을 지급한다는 단순한 이유로 적절한 과세를 회피하는 결과를 초래할 수 있다.

1908년의 Stanley v. The Gramophone and Typewriter, Ltd., H.L. 1908, 5 T.C. 358에서는 단순히 이사회만 열려서는 안되며 그러한 이사회가 실질적 사업방침을 결정하여야 한다는 점을 분명히 하고 있다. 실질적인 사업방침이 법인의 설립지에서 활동하는 관리인에 의하여 결정될 때에는 비록 주주가 영국에 소재하고 그 주주가 법인의 이사회와 감사위원회를 구성한다 하더라도 영국법인으로 볼 수 없다고 하였다.<sup>31)</sup> 현재 영국에서는 이사들이 일상적인 관리활동 수준을 넘어 정책을 결정하는 장소를 실질적 관리장소로 보고 있다.<sup>32)</sup>

## ② 네덜란드 - 상황을 종합적으로 고려

네덜란드는 일반조세법에서 '상황(circumstances)'을 종합적으로 고려하여 판단하도록 하고 있다. 이와 더불어 법인세법은 설립준거법주의 기준을 활용할 수 있도록 규정하고 있다. 네덜란드 판례에 의하면 '상황'으로서 가장 중요하게 생각해야 할 것은 '실질적인 관리(effective management)'이다. 여기서 실질적인 관리의 의미는 해당 기업의 활동에 달려 있다고 보고 있다. '상황'으로서는 이외에도 기업 활동의 장소, 설립준거법, 주총이 열리는 곳 등이 있기는 하다.<sup>33)</sup>

Hoge Raad(네덜란드 상급법원)에 의하면 실질적인 관리장소는 이사회가 열리는 곳을 의미하는데, 이사회 이외의 다른 자(지배주주)에 의하러 회사가 실질적으로 관리되는 것이 입증되면 그가 소재하는 곳이 거주지가 된다. 즉, 실질적인 관리행위가 이사회가 아닌 제3자에 의하여 행하여지는 경우에는 그 다른 사람이 관리활동을 수행하는 곳을 당해 법인의 거주지로 볼 만한 이유가 있다고 한다. 이 때

31) 사실관계는 아래와 같다.

영국기업의 독일 자회사의 이사회는 영국모회사의 이사회 구성원임;독일자회사의 감사위원회의 구성원은 모회사가 지명함;독일 자회사의 사업은 독일에 체재하는 관리인에 의하여 운영됨;주주의 통제 정도는 관리인의 사업관리의 강도에 비해 약함

32) PriceWaterHouse, Corporate Taxes 2004-2005 Worldwide Summaries, p.880.

33) Stef van Weeghel, supra, pp.46-53.

특정한 장소에서 이루어지는 사업활동량, 사업활동이 이루어지는 장소 및 사업활동에 대한 당사자들의 지식 등의 기준이 활용된다. 스위스나 네덜란드안틸레스처럼 네덜란드보다도 낮은 세율을 가진 국가에 법인을 설립하고 실질적인 관리행위는 네덜란드에 하면서 네덜란드의 거주자가 아닌 것으로 취급받고자 하는 경우가 대표적인 사례들이다. 대개는 은행, 신탁회사(Treuhandgesellschaft)가 그러하다.<sup>34)</sup>

2) 실질적 관리장소주의를 채택하지 않은 국가에 실질적 관리장소이 있을 경우 실질적 관리장소주의를 채택하지 않은 국가에 실질적 관리장소 즉 고정사업장이 있을 경우 그 고정사업장을 마치 자회사와 같이 보아 국외원천소득에 대해서도

34) 다음의 유사한 두 사건에서 법원(Hoge Raad)은 상반된 결론을 내리고 있다(Stef van Weeghel, supra 참조).

- 네덜란드 국세청은 NV의 거주지를 네덜란드라고 주장하였으며 법원은 네덜란드에 '실질적인 관리'장소가 있다고 판단한 사례이다. 네덜란드의 거주자 B,C 및 D는 네덜란드 지주회사를 통해 기업그룹 A를 소유하고 있는데, A그룹은 내국법인과 외국법인으로 구성되어 있다. 그것의 주요 사업은 생선의 가공과 거래이다. A는 캐나다에서 A가 가공한 소량의 훈제청어를 수입하여 오다가 1976년부터는 외부사정으로 수입량을 확대하게 되었다. 1977년에 네덜란드안틸레스 NV(Nammloze Vennootschap, Check the box regulation상 per se corporation) 설립하였는데 그 NV의 두 명의 이사 E,F는 모두 그곳의 신탁회사의 공동경영자이었다. 당해 신탁회사는 A가 고객인 은행이 소유하고 있었다. 제3국의 거주자인 G는 NV를 위해 훈제청어사업을 경영하고 있었다. 1977년 이후 NV는 캐나다로부터 훈제청어를 사서 대부분을 A에 판매하게 되었다. G는 네덜란드의 지주회사의 임원으로부터 지시를 받아 캐나다법인을 상대로 사업을 영위하였다. A 그룹 안에 기업간 훈제청어사업과 관련 수많은 교신이 있었다.
- 네덜란드 국세청은 X AG의 실질적인 관리장소는 네덜란드라고 주장하였는데, 법원은 X AG는 스위스에 등록된 스위스 법인이며, 그 사업활동의 주요 부분이 독일과 벨지움에서 이루어지고 있는 것이 확실하므로, 국세청은 '실질적인 관리장소'가 네덜란드에 있음을 입증할 책임이 있다고 결정하였다. X AG(Stock corporation, Check the box regulation상 per se corporation)는 A와 그의 부친이 100% 소유하고 있었다. A와 그의 부친은 모두 네덜란드 거주자였다. X AG의 등록지는 스위스이고, X AG의 이사회는 B,C,D 및 F로 구성되어 있었다. 그들은 모두 F Treuhand(trust) AG의 동업자였다. 사업은 컨테이너 구입 및 리스업이었다. 독일에서 돈을 빌려 그곳에서 컨테이너를 사고 빌려주는 영업을 하였는데, B는 X AG 사업 및 투자결정권 갖고 있었고, B는 다시 그 권한을 스위스 거주자인 G가 위임하였다. X AG의 기술적 자문은 이태리 거주자가 하였다. 독일 거주자인 H는 독일 사업과 관련해 상업적 법적 자문을 해주었다. X AG는 X BV를 네덜란드법에 따라 설립하였다. 그리고 X BV에 대한 지분을 A에게 매각하였다. X BV는 X AG로부터 컨테이너를 매입하여 리스해 주었다. X BV는 독일 고객에게 리스해주되 X AG의 명의로 하였다. J NV는 벨지움거주자인데, X AG와 X BV를 위해 대금청구 및 컨테이너 관리업무를 수행하였다. A는 J NV의 단일주주로서 이사회에 구성원이었다. 최근 X AG는 영업순손실을 시현하였는데 전체로서는 이익(환이익에 기인)이었다.

과세하는 나라가 적지 않다.<sup>35)</sup>

#### (4) 소결론

우리나라 법인세법은 2005년까지 법인의 거주지를 판단하는데 본점·주사무소의 소재지를 기준으로 하고 있었으므로 내국법인인지의 판단에 특기할 만한 판례를 찾을 수 없다. 그리고 2006년 이후 적용되게 된 실질적 관리장소의 개념은 아직 그에 관한 쟁송사례가 없다. 외국법인이 어느 나라 법인인가의 판단에 있어서는 그 실질을 보아 판단한 사례가 있는데 이는 조세조약 적용에 관한 것이므로 제4장에서 논한다.

과세당국의 해석론에 의하면 사업의 실질적 관리장소는 법인이 사업을 수행함에 있어 중요한 관리 또는 상업적 의사결정이 실질적으로 이루어지는 장소를 의미한다고 한다. 국내에 사업의 실질적 관리장소를 두고 있는지 여부 및 조세회피행위에 해당하는지 여부는 이사회가 있는 장소, 법인의 최고의사결정이 이루어지는 장소, 투자구조의 목적 등 관련 사실과 제반 여건을 종합적으로 고려하여 그 실질에 따라 사실판단할 사항으로 보인다. 이러한 해석은 구미각국의 사업의 실질적 관리장소의 개념 그리고 제4장에서 언급할 OECD 모델조세조약상의 실질적 관리의 개념과 맥을 같이 하는 것으로 보인다. 따라서 향후 법인세법상 동 개념의 해석을 위해서는 외국의 사례를 참조하여야 할 것으로 보인다. 이에 따르면 실질적 관리장소는 통상 실제 이사회가 열리는 장소를 의미하지만 그보다 회사를 좌우하는 실체가 있다면 그가 소재하면서 회사경영방침을 결정하는 곳이 된다고 보아야 할 것 같다.

---

35) 아르헨티나, 호주, 오스트리아, 캐나다, 체코, 덴마크, 핀란드, 프랑스, 독일, 이태리, 일본, 룩셈부르크, 네덜란드, 노르웨이, 뉴질랜드, 포르투갈, 스페인, 스웨덴, 스위스, 영국 및 미국(Angel Schindel, supra., p.60)

## IV. 조세조약상 거주자개념

### 1. OECD 모델조세조약상 규정

아래에서는 논의의 편의를 위해 여러 조세조약<sup>36)</sup>의 모델이 되는 OECD 모델조세조약 중 거주자에 관한 제4조의 규정을 중심으로 논한다. OECD 모델조세조약은 개인과 법인을 모두 '거주자'라는 단일의 개념에 포괄하면서 하나의 조문으로 규정하고 동일한 기준을 적용하고 있다. 해당 국가에서 '납세의무가 있어야' 하는데 납세의무가 발생하는 것은 해당 국가의 국내세법에 의해 '주소, 관리장소 또는 이와 유사한 성질의 다른 기준'에 따라 주어진 것이면 된다고 규정하고 있다.<sup>37)</sup> 그리고 양 체약국의 국내세법상 모두 거주자가 되는 경우 개인이라면 항구적 주거, 중대한 이해관계의 중심지, 일상적 거소, 국적, 당국간 상호합의의 순으로 조정하도록 하고 있다. 법인이라면 실질적 관리장소가 있는 곳을 거주지로 보도록 하고 있다. 상호합의에 관해서는 언급이 없다.

### 2. 해석론의 모색

#### (1) OECD 모델조세조약 주석서

##### 1) 주요 개념의 설명

OECD 모델조세조약주석서는 항구적 주거, 이해관계의 중심지, 일상적 거소 및 실질적 관리장소에 대해 다음과 같이 설명하고 있다.<sup>38)</sup>

36) OECD에 의하면 현재 약 3,000개의 조세조약이 발효 중이라고 한다.

37) ① 이 협약의 목적상 “일방체약국의 거주자”라 함은 그 국가의 법에 의하여 주소, 관리장소 또는 이와 유사한 성질의 다른 기준에 의하여 그 국가에서 납세의무가 있는 인을 의미한다. 그러나 이 용어는 동 체약국내의 원천으로부터 발생한 소득 또는 그 국가소재자본에 대해서만 동 체약국에서 납세할 의무가 있는 인은 포함하지 아니한다(번역은 국제청 홈페이지의 자료에 의함).

38) OECD 모델조세조약 제4조에 대한 주석 제9항부터 제24항

- 항구적 주거(permanent home) : 개인이 소유하거나 점유하는 주거로서 항구적으로 사용할 수 있는 것을 의미한다. 언제든지 계속적으로 사용할 수 있어야 한다. 단기간 거주할 것이 분명한 경우를 배제한다. 즉, 관광, 사업, 교육 등의 목적만으로 단기간 체류하는 장소는 제외한다.
- 중대한 이해관계의 중심지(center of vital interest) : 개인적 또는 경제적 관계의 중심이 되는 곳을 의미한다. 가족, 직업, 사회정치문화 등의 활동, 사업장소, 자산관리장소 등이 종합적으로 고려된다.
- 일상적 거소(habitual abode) : 호텔방을 전전하여도 해당될 수 있다. 체류일수와 간격이 고려된다.
- 실질적 관리장소(place of effective management) : 사업체의 사업영위에 필요한 경영관리 또는 상업에 관한 주요결정이 실질적으로 내려지는 장소를 의미한다. 가장 고위경영자나 이사회가 결정을 내리는 장소, 사업체가 전체로서 취할 행동을 결정하는 장소 등을 의미한다. 단정적인 정의를 내리기는 곤란하고 모든 관련 사실과 정황을 고려하여 판단하여야 한다. 한 사업체는 여러 곳에 관리장소를 둘 수 있지만 실질적인 관리장소(place of effective management)는 한 군데 밖에 없다.

## 2) 해석방법

### • 해석권한이 있는 당국

조세조약을 적용하여야 하는 원천지국가는 특정인이 상대방국가의 거주자인지의 판단을 스스로 하여야 한다. 스스로 상대방국가의 국내세법 및 조세조약을 고려하여 특정인이 그 나라에서 전세계소득에 대해 납세의무가 있는지를 판단하는 것이다. 조세협약은 이중과세의 방지를 위하여 통상 각 체약국의 국내 세법이 '거주자'가 되고 그에 따라 그 나라에서 전세계소득에 대한 과세의무를 지게 될 조건을 규정하는 데에 대해 간여하지는 않는다. 조세협약은 양체약국간 전세계소득에 대한 과세권을 주장하기 위해 각국의 국내세법이 '거주지'에 대한 규정을 어찌 규정하여야 하는지에 대해 기준을 제시하지 않는 것이다. 이러한 점에서 각국은 특정인이 자국의 거주자인지 여부를 전적으로 자신의 국내법에 의하여 판단한다.<sup>39)</sup>

• 국가간 기준이 다를 때

국가간 실질적 관리장소주의와 본점소재지주의가 혼용되고 있을 때에는 적용하는 조세조약의 체결국과 관계없는 국가에서 과세될 수 있다. 예를 들어, 어떤 법인이 실질적인 관리장소 소재지는 A국이지만 본점은 B국에 있고 C국에 투자하여 그곳의 원천소득이 있는 경우 B국과 C국간의 조세조약상 거주지는 본점소재지로 하고 B국과 A국간 조세조약상 거주지는 실질적인 관리장소로 할 경우 C국으로부터의 소득에 대해서는 B국과 C국간의 조세조약을 적용받지만 B국에서 해당 법인은 비거주자가 되어 B국내 원천소득만 과세되므로 C국내 원천소득은 A국에서 과세된다.<sup>40)</sup>

한편 조세조약상 타국의 거주자로 취급된다 하더라도 국내세법상으로는 여전히 자국의 거주자로 취급되어야 하는 경우가 있다. 예를 들면, 어떤 회사의 본점이 자국에 있지만 실질적인 관리장소는 타국에 있으며 타국과의 조세조약상 그 나라의 거주자로 취급된다 하더라도 자국의 국내세법상으로는 거주자이므로 연결납세제도의 적용을 받을 수 있다.<sup>41)</sup>

39) OECD 모델조세조약 제4조에 대한 주석 제4항

40) 아래 사례를 참조

- 영국기업은 네덜란드 자회사(A BV)을 설립
- A는 미국회사의 주식을 소유
- A의 과반의 이사는 네덜란드의 거주자이고, 이사회는 암스테르담에서 개최
- 네덜란드에서 열리는 이사회에서 하는 일은?
- 네덜란드 법인세법은 '설립준거법'주의를 채택하고 있음.
- 미국네덜란드조세조약은 설립준거법 주의를 채택
- 따라서 A는 동 조약의 적용을 받음
- 한편 영국네덜란드조세조약은 place of management기준을 채택
- 따라서 동 조약에 의하면 A의 거주지는 영국
- 네덜란드 정부는 영국네덜란드조세조약에 따라 A는 영국의 거주자로 분류한다고 함. 따라서 네덜란드내 원천소득만 과세.

41) Hoge Raad, 29 June 1988, BNB 1988/331

- 영국네덜란드간 법인의 거주지 판정에 관한 place of management기준은 조세조약의 적용에 있어서만 효력이 있음
- 네덜란드 법인 A는 네덜란드법인 B의 주식을 모두 소유
- A의 실질적인 관리는 네덜란드에서 이루어짐
- B의 실질적인 관리는 영국에서 이루어짐
- 따라서 조세조약의 적용에 있어 동 법인은 영국거주자

조세조약이 남용되는 것을 방지하기 위하여 어느 정도 실질에 따라 판단할지에 대해서는 나라마다 입장이 다르다. 각국의 국내세법이 거주지국에 관해 규정하면서 실질보다는 형식을 기준으로 할 경우에는 조세조약의 남용을 유도하는 결과가 될 수 있게 된다. 예를 들어, 법인의 거주지를 판정함에 있어 설립준거법(place of incorporation)의 기준만을 사용할 때에는 그 나라가 체결한 조세조약이 남용될 수 있다. 이 때 상대방국가가 자신이 그 나라와 체결한 조세조약이 남용되는 것을 방지하기 위하여 어느 정도 실질에 따라 판단할지에 대해서는 나라마다 입장이 다르다.

## (2) 우리나라의 해석

우리나라 과세당국이 외국법인이 어느 나라의 법인인지의 판단을 하는 것은 우리나라와 해당 국가와의 조세조약을 적용할 필요가 있는 경우에 국한된다. 이는 비거주자인 개인의 경우에도 동시에 해당된다. 대법원판례와 과세당국의 질의회신에서 우리나라와 조세조약을 체결한 국가의 ‘거주자’ 지위 - 즉 그 나라의 내국법인의 지위 - 를 획득하는 것을 부인하는 사례들을 찾아 볼 수 있다.

### • 법원의 판례 - 계약상대국 국내세법의 목적론적 해석

대법원 93누13162(1994.4.15)는 한국과 네덜란드간 조세조약상 네덜란드에서 거주자가 되기 위한 요건 - 즉 네덜란드에서 납세의무가 있는(liable to tax) - 을 문맥과 취지에 맞게 해석한 것으로 이해할 수 있다. 네덜란드회사인 쉐실톤이 단지 형식적으로만 그 주된 사무소를 네덜란드에 등록하였으므로 한국과 네덜란드간 조세조약을 적용할 수 없다고 한 바 있다. 원고는 원천징수의무자인 베어링 씨큐리티즈 리미티드(Baring Securities Limited)였다. 여기서 거주성의 입증은 원고인 납세자가 하여야 하였다. 조세조약이 국내세법에 대한 특별법으로서 조세특례를 부여하는 성격을 감안한 것이다. 판결에서 법원이 실질과세원칙을 명백히 거론하

- 
- 그러나 연결납세제도의 적용에 있어서는 동법인들은 group treatment를 받음. 조세조약의 적용을 받지 않음. 즉, B는 여전히 네덜란드법인임.
  - 네덜란드의 제3국과의 조세조약은 다른 규정을 두고 있을 수 있음을 염두에 두어야 함.

고 있지는 않다.

• **재정부 예규 - 조세조약의 목적론적 해석**

과세당국의 질의회신사례로서 재국조46017-106(2000.8.10)이 있다. 사실관계는 국내사업장이 없는 외국법인 A가 내국법인 을의 주식을 다른 내국법인 갑에게 양도함에 따라 법인세법 제93조 제10호의 규정에 의한 유가증권 양도소득이 발생하였으나 외국법인 A가 주식양수도 협상진행 중에 거주지국을 당초 룩셈부르크에서 네덜란드로 이전한 사안이다. 재정부는 OECD 모델조세조약 제1조 주식 제9항에 규정된 조세조약을 이용한 조세회피행위(treaty shopping)에 해당되는지 여부에 따라 결정되어야 한다고 하면서 다음과 같이 답하고 있다. 구체적으로 동 조세회피행위 해당여부는 납세자가 제시하는 관계자료 등을 종합하여 사실 판단하여야 할 것인 바, 외국법인 A가 거주지국을 이전한 사실이 합리적인 사업상의 목적(business purpose)이 없이 조세상의 목적인 것으로 인정되는 때에는 OECD 모델조세조약 제1조 주식 제24항의 규정의 취지에 따라 우리나라 법인세법 제4조의 규정에 의한 실질과세원칙을 적용하여 룩셈부르크와의 조세조약을 적용할 수 있는 것이라고 한다. 본 사안에서 법인세법상의 실질과세원칙은 조세회피방지규정이 아님에도 불구하고 마치 조세회피를 요건으로 하는 조세회피방지규정으로 간주하고 있다. 설사 조세회피방지규정으로 본다 하더라도 동 조항이 거주지이전에 대해 사실관계를 부인할 만한 근거가 될 만한 부분을 가지고 있지 않다.

• **재정부 예규 - 외국에서 설립되었지만 납세의무가 없는 단체**

외국에서 법인격이 있는지의 여부에 관계없이 해당 외국의 세법에 의해 납세의무가 없는 것으로 취급되는 도관체를 우리 법인세법상 외국법인으로 보아야 하는가의 문제가 있다. 법인세법에 의하면 그것은 '외국에 본점 또는 주사무소'가 있기 때문에 외국법인에 해당하며, 외국법인은 한국내원천소득에 대해 납세의무가 있다. 이러한 원칙에 대한 예외를 인정하는 경우가 있다. 재정부예규 재국조 46017-177(2002. 12.16)에 의하면 미국에서 설립된 유한책임회사(LLC)가 미국세법상 도관체로 취급되어 해당 LLC에 귀속하는 소득을 회사의 사원에 대해 직접 과세할

때에는 우리 세법상으로도 우리나라 원천소득을 과세할 때 LLC에 과세하는 것이 아니라 LLC의 사원에게 과세한다. 따라서 미국의 LLC는 우리 세법상 외국법인으로 보지 않는 것과 동일한 취급을 받는다. 국내세법을 적용하는 과정에서 LLC에 대해 과세하지 않는 것은 적법하지 않다고 보아야 한다. 다만, 조세조약을 적용하기 위한 것이라면 타당할 것이다. 조세조약에서의 상대방국가의 거주자 - 즉, 내국법인 - 의 개념은 별도로 설정되어 있기 때문이다. 설립지에서 도관체로 취급되는 법인은 설립지에서 납세의무(liable to tax)가 없기 때문에 조세조약상 거주자로 취급받지 않는 것이다.<sup>42)</sup>

### 3. 외국의 예

OECD모델조세조약상의 개념에 대해 주석서가 내린 정의에 이의를 갖고 있는 OECD회원국은 주석에 대한 observation에서 그 의견을 제시하고 있다. 이태리, 스페인, 멕시코 및 그리스가 그러한 예이다. 이태리의 경우에는 실질적인 관리장소는 '가장 고위경영자나 이사회가 결정을 내리는 장소'만을 의미하는 것으로 보지 않고 해당 사업체의 주된 활동이나 실질적인 활동이 이루어지는 곳도 포함한다고 보고 있다.

### 4. 소결론

우리나라 과세당국이 외국법인이 어느 나라의 법인인지의 판단을 하는 것은 우리나라와 해당 국가와의 조세조약을 적용할 필요가 있는 경우에 국한된다. 이는 비거주자인 개인의 경우에도 동시에 해당된다. 이 때 조세조약을 적용하여야 하는 원천지국가는 특정인이 상대방국가의 거주자인지의 판단을 스스로 하여야 한다. 스스로 상대방국가의 국내세법 및 조세조약을 고려하여 특정인이 그 나라에서 전 세계소득에 대해 납세의무가 있는지를 판단하는 것이다. 우리나라의 국내세법은 전혀 영향을 미칠 수 없게 된다. 이 때 상대방국가의 국내세법이나 조세조약을 적

42) Couzin의 저서에서 같은 취지의 논의를 발견할 수 있다(Rober Couzin, supra, pp.115-123).

용하면서 문리해석방법을 따라야 할지 아니면 목적론적인 해석방법을 적용하여야 할지를 고민하게 된다. 목적론적인 방법을 사용할 때 우리나라 국내세법상 세법적용원칙 - 예, 실질과세원칙 -을 활용할 수 있는지도 고려대상이다. 정도는 우리가 조세조약을 통해 약속한 바를 지키는 것이다. 약속하기를 상대방국가에서 전세계 소득에 대해 납세의무가 있는 자에 대해서는 조세조약을 적용하기로 한 것이므로 실제 그와 같은 납세의무를 지는가에 초점을 맞추어야 한다.

이 때 그 나라에서 특례법에 의해 과세가 면제되는 경우라 하더라도 거주자로 보아야 할 것이다. 참고로 네덜란드(또는 벨기에)에서 participation exemption의 적용을 받는 법인이 우리나라 원천소득밖에 없으며 우리나라와의 조세조약에 의해 우리나라에 과세권이 없는 경우라면 네덜란드에서 실제 과세되는 부분은 없게 된다. 이러한 법인도 네덜란드에서 납세의무가 있는 것으로 보아야 할 것이다.<sup>43)</sup> 납세의무가 없는 것과 실제 납부할 세금이 없도록 특례를 적용받고 있다는 것은 구분하여야 하기 때문이다.<sup>44)</sup> 그러한 입법적인 조치가 없는데도 사실상 조세부담을 하지 않는 자에 대해서는 그 나라의 거주자로 보기 어려울 것이다. 앞의 대법원 93누 13162(1994.4.15)의 판결에서 쉐실톤이나 미국의 LLC가 그러한 예가 될 것이다.

43) 룩셈부르크법인이 룩셈부르크 본점에서의 활동은 거의 없으며 스위스의 지점이 미국에 투자활동을 하고 있는 경우를 상정해 보자. 룩셈부르크 국내세법은 설립준거법주의와 실질적인 관리장소주의를 병용하고 있기 때문에 그나라 국내세법상 위 법인은 내국법인이 될 것이다. 그러나 위 법인에 투자소득을 지급하는 미국인의 입장에서 미국과 룩셈부르크간의 조세조약을 적용할 수 있을지가 의문이다. 투자소득이 룩셈부르크법인에 귀속한다고 보면 바로 해당 조약을 적용되어 낮은 세율로 원천징수될 것이다. 그런데 그 소득은 스위스지점에 귀속하여 그곳에서 낮은 세율의 캔톤세만 납부하면 된다. 한편 룩셈부르크는 내국법인의 국외지점에 귀속하는 소득으로서 사업수준에 이른 투자활동에 따른 것에 대해서는 participation exemption을 적용받아 룩셈부르크에서는 한푼도 세금을 내지 않게 된다. 이러한 현상에 대해 OECD재정위원회에서 논의가 있었으며 이 때 미국은 조세회피에 해당하는 행위이므로 조세조약을 적용하지 않아야 한다는 주장을 하였지만 그것이 재정위원회의 의견으로 채택되지는 못하였다. 다만, OECD 모델조세조약 제24조 제3항에 대한 주석에 다음과 같은 표현이 삽입되는 데 그쳤다. 즉 조세조약의 해석론으로는 이러한 방식의 조세회피를 규제할 수는 없으며 조세조약을 개정하여야 한다는 것이다.

이러한 회피행위를 방지하기 위해 법인의 거주지국가와 원천지국가간에 제3국에 소재하는 고정사업장이 가득하는 소득이 그 소재지국가에서 정상적으로 과세되는 경우에만 해당 조세조약을 적용할 수 있다는 규정이 삽입될 수 있다.

44) 특정인을 거주자로 보는 것과 그에 소득이 귀속되는 것으로 본다는 것을 의미하는 것은 아니다.

## V. 거주지의 이전

어떤 나라에서 거주자로 과세되는 것을 회피하기 위해 거주지를 이전할 수도 있겠다. 법인의 거주지를 이전하는 경우는 회사법 또는 세법상 불가능한 것은 아니지만 과세상 자주 문제되지 않는다. 새로운 법인을 만들면 되기 때문이다. 거주지의 이전은 주로 개인에 관해 문제된다. 현재 거주하고 있는 국가의 높은 세부담을 견디지 못하여 거주지를 이전하는 것은 명백하게 자유이다. 그러나 이러한 현상이 일국의 재정을 위협하는 정도에 이른다면 해당국으로서는 팔짱만 끼고 있을 수 없는 형편이 된다. 비교적 세율이 높고 자국민의 대외진출이 많은 구미각국은 이러한 문제에 대응하여 다음과 같은 제도를 두고 있다. 대부분 거주지주의를 택한 나라들이다.

- **거주지의 국외이전시 exit tax를 부과하는 나라**

거주지를 국외이전할 때 보유하는 모든 자산의 가치증분에 대해 과세하는 제도 (general exit tax)를 가진 나라로서는 캐나다(1972년 이후), 호주(1985년 이후)가 있다. 일부의 자산에 대해서만 가치증분에 과세하는 제도(limited exit tax)를 가진 나라들도 있다. 주로 일정 비율 이상의 지분이 대상이 된다. 독일과 미국<sup>45)</sup>은 1972년부터 시행 중이다. 이외에 호주, 네덜란드, 덴마크, 뉴질랜드<sup>46)</sup> 및 프랑스도 비슷한 제도를 가지고 있다.

- **거주자지위를 유지하다가 상실할 때 일정 기간 과세권을 유지하는 국가 (unlimited extended liability)**

이는 사실상 거주자개념을 연장하는 것과 동일한 효과를 가져 온다. 스웨덴, 핀란드, 노르웨이, 아일랜드, 스페인, 이탈리아가 그러한 예이다. 국적인으로서 거주자

---

45) passive foreign investment company 주식; 미국국적을 포기할 때 또는 그 이후 10년 동안 미국내자산을 해외로 반출하는 경우

46) foreign investment fund에 한정

였던 자에 대해서만 적용하는 나라도 있다.

- 거주자지위를 유지하다가 상실할 때 일정 소득에 대해서만 일정 기간 과세권을 유지하는 국가(limited extended liability)<sup>47)</sup>

주로 원래 거주지국가 원천소득에 대해서만 과세권을 유지한다. 미국<sup>48)</sup>, 독일, 호주, 캐나다, 스웨덴, 노르웨이, 영국 및 뉴질랜드이 그 예이다.

- 거주자일 당시 부여한 조세특례를 환수하는 국가

핀란드, 독일, 프랑스, 스웨덴, 덴마크, 호주, 네덜란드, 벨기에 및 영국이 그러한 제도를 가지고 있다.

- 거주지개념을 엄격하게 적용하는 국가

일시적 비거주자와 같이 국외이주하였다가 다시 돌아오는 경우에는 부재기간에도 거주자로 보는 방법이다. 스칸디나비아 3국(핀란드 3년, 노르웨이 4년, 스웨덴 5년)이 그러한 제도를 가지고 있다.

위에서 자국의 과세권을 보호하기 위한 조치를 취하고 있는 사례들을 보았지만 우리를 포함한 적지 않은 국가들이 거주지 이전을 과세사실로 보지 않고 있다. 예로서 브라질, 헝가리, 이스라엘, 인디아, 인도네시아, 일본, 멕시코, 스위스 등의 국가가 그러하다. 또한 영국, 스페인, 일본, 싱가포르 같이 일정 요건 하에 거주자의 개념을 완화하는 경우도 적지 않다. 우리의 경우 국외자산양도소득에 대해 과세할 때 1년이 아닌 5년의 기준이 사용되는 것과 비교된다. 재미있는 점은 영국은 거주자 신분을 이탈하는 자에 대해서는 과세권을 연장하면서도 비거주자가 거주자가

---

47) 소득과세에 관한 사항은 아니지만 일본의 경우 국적이민이 증여를 받는 때로부터 소급하여 5년 이내의 기간 동안 증여자나 수증자가 일본 내 거주자인 경우에는 국적이민이 비거주자 이더라도 일본에서 증여세가 과세된다(2000년 개정 상속세법). 증여세는 소득세의 보완세 제로서 상호 연관성을 가지고 있지만 소득세에 대해서는 이와 같이 5년 동안 과세권을 연장하는 조항이 없다.

48) 조세회피 목적으로 미국국적 또는 거주자신분을 포기할 때

되는 경우에는 통상의 거주자와 달리 과세권을 완화하는 일견 이율배반적인 제도를 시행하고 있다.

거주지 이전에 관한 대응하는 나라들은 대부분 거주지주의에 입각하여 과세권을 설정하고 있다. 엄밀하게 얘기하면 어느 원칙에 입각하여 과세제도를 정립하는가와 이 문제는 직접적인 관련이 없다고 보아야 한다. 네덜란드, 독일 및 프랑스는 원천지주의를 가미하고 있다. 또한 exit tax의 경우 미실현이득에 대해 과세하는 방법으로 타국으로의 이주를 규제하고 있는 것이다.

국제화시대에 과세권을 지키고자 하는 과세당국과 이를 회피하고자 하는 납세자간 끊임없는 숨바꼭질이 계속되고 있다. 제도적으로 본다면 어느 하나의 원칙에 입각하여 그것을 일관되게 적용하는 경우보다는 자국의 이익에 부합하게 제도를 설계하는 현실을 발견할 수 있게 된다. 특히 영국, 프랑스, 네덜란드 및 벨기에 등이 그러한 사례라 할 것이다. 이는 우리와 같이 대외지향적인 경제구조를 가지고 있는 국가에 좋은 교훈을 주는 부분이다.

## VI. 결 론

국제화시대에 거주지의 개념은 다양한 형태로 변형되고 적용되고 있다. 이는 국경의 이동을 통해 조세를 최대한 절약해보겠다는 납세자와 국고를 지키겠다는 국가정부간의 게임이기도 하다. 정부는 해석론과 입법론을 통해 응수하고 있다. 해석론에는 국제적으로 공감대가 형성되어 있는 최소한의 원칙을 지키는 범위 안에서 각국의 법원이 창의적인 방법을 사용하는 많은 사례를 발견할 수 있다. 목적론적 해석론 또는 실질중시의 해석원칙이 자주 사용되고 있는 것이다. 특히 원천지국가가 조세조약을 적용할 때에는 자기가 체결한 조세조약을 적용하기 위한 목적이지만 그것을 위해 상대방국가의 국내세법 및 조세조약을 스스로 해석하고 적용하여야 한다. 그 경우 역시 목적론적인 접근방법이 가능하다.

정부가 이러한 방법에 너무 의존할 경우 납세자는 불안해진다. 따라서 정부는 그러한 부작용을 최소화하면서도 국고를 지키라는 요청을 받게 된다. 이것을 위해 advance ruling을 도입하기도 한다. 일부 OECD 국가는 거주자인지의 여부에 대해 구속력 있는 결정을 과세관청이 사전에 발부할 수 있도록 법제화하고 있다. 입법부가 사법부의 권한을 일부 행정부에 옮겨 준 꼴이다. 이러한 3부간 권한의 조정은 우리나라에서도 일부 세법에서 나타나고 있다. 이전가격과세를 위한 사전가격조정이 그러한 예이다.

과세권 설정에 관한 외국의 사례를 보면 거주지주의를 강화한 경우와 거주지주의를 완화하는 경우가 발견된다. 한 나라에서 부문별로 두 가지 방법을 동시에 사용한 경우도 보인다(영국). 거주지주의를 강화하면서도 원천지주의적인 방법으로 거주지에 의한 과세권을 양보하는 경우도 보인다. 무릇 조세제도를 설계할 때에는 하나의 원칙을 깨끗하게 지키는 것의 장점도 있지만 절충의 묘미도 있다. 한 사례가 participation exemption이다. 거주자가 국외사업활동을 통한 소득에 대해서는 과세하지 않는 제도이다(그에 준하는 국외 경영참여목적의 지분 취득에 의한 소득도 포함). 이는 외국자본을 해당 국가에 많이 끌어 들이기 위함이다. 국제적인 이중과세를 방지하기 위한 목적이기도 하므로 유해조세경쟁이 아닌 것으로 국제적으로 수용된 제도이다. 우리의 처지를 보면 원천지주의도 가미할 필요가 있다고 본다. 물론 실제 우리나라에 거주하면서 국외원천소득을 과세받지 않기 위해 체류지를 옮겨 다닌다든가 수년간 국외로 도피해 있는 경우를 규제할 수 있는 적극적인 해석론 나아가 입법론도 고려할 필요는 있다. 또한 국외 이주하는 자에게 exit tax를 부과하는 방법도 고려할 수 있다. 국제화시대에서 조세제도는 하나의 원칙에 집착하는 것의 장점만 바라볼 수는 없으며 끊임없이 환경에 적응하여야 하는 것이다.

<참고문헌>

- 국세청, 『개정세법해설』, 2006
- 김완석, 『법인세법론』, 세경사, 2007
- 박훈, 한국세법상 내국법인과 외국법인의 구분기준, 『한중일 세법학술대회 발표논문집』, 한국세법학회, 2007
- 오윤, 조세조약상 소득의 귀속에 관한 연구, 국민대학교 법학박사학위논문, 2007
- 우창록, 과세권의 기초로서의 거주자개념, 『조세법연구』(2집), 한국세법학회, 1996
- Angel Schindel, Source and Residence(Cahiers), IFA, 2005, pp.58-60.
- HM Treasury, Reviewing the residence and domicile rules as they affect the taxation of individuals: a background paper, April 2003
- IFA, Tax Treatments of Transfer of Residence by Individuals(Vol.87b), 2002
- IFA, Source and Residence :A New Configuration of Their Principles(Vol. 90a), 2005
- PriceWaterHouse, Corporate Taxes 2004-2005 Worldwide Summaries
- Robert Couzin, Corporate Residence and International Taxation, International Bureau of Fiscal Documentation, 2002
- Stef van Weeghel, The Improper Use of Tax Treaties, Kluwer Law International, 1998

■주제어 거주지, 원천지, 국내세법, 조세조약, 사전결정, 투자

<Abstract>

## The concept of residence in tax laws

Oh, Yoon

The cross border movement seems to have become parts of daily life of persons in this global society. The taxation powers which are mainly built on the residence concept is tested by immense movement of persons. In this juncture the tax authorities are faced with the issue of how to apply the domestic tax laws and tax treaties for the purpose to protect their own fiscal pockets. And the tax courts are also required to keep good balance between the pursuit of legal certainty and the protection of fiscal sovereignty. Precedents of the courts in Korea in this regard show that the interpretation by the judges have been relatively conservative in that the literal meaning of tax law provisions were respected. Examples of foreign countries let us know that not a few countries are aggressive in both the application and legislation of tax laws to expand the concept of residence, the latter of which is represented by the exit tax. In the mean time the introduction of exit tax may not be conceivable without a major change in the government policy. As for the application of the residence concept in domestic tax laws and tax treaties the tax authority is expected to go further in the way of purposive interpretation. As a practical matter, uncertainty may be hurt in this regard. Advance ruling which is now allowed for only a few issues may as well be also allowed for the application of residence concept. The concept of residence is important not only for the protection of fiscal jurisdiction but also for the encouragement of inbound foreign investment. A few exemplary tax laws of foreign countries let us know how to apply the concept of residence to new residents from overseas in a lenient manner while extending it to those who depart home country for the purpose of tax avoidance by legislation. Minor amendments of tax laws which deviate from the traditional taxation principles may trigger a significant change in the direction of peoples' movement.

**Key words** : residence, source, domestic tax laws, tax treaties, advance ruling, investment