

세무와회계저널
제12권 제2호 2011년 6월 pp.257~279
한국세무학회

이중거주자의 거주지국 판정

기윤서* · 전병욱**

<요 약>

이중거주자의 거주지국을 사전적으로 판단할 수 있는 국가별 거주자의 해당 여부는 각국의 국내법에서 서로 다르게 규정하고 있고, 국가별 법령에서도 국제적 거래와 교류가 증가된 최근의 경제적 상황을 반영할 수 있는 구체적이고 명확한 거주자의 개념을 규정하지 못하기 때문에 거주지국의 판단은 개별적인 조세조약과 함께 상당부분 사법부에 의존하는 상황이다.

본 연구에서는 거주자 및 관련 개념과 관련한 우리나라와 주요국가의 법령과 조세조약상의 규정을 분석하고 이중거주자의 판정 및 납세의무의 범위와 관련한 다양한 판례 등을 분석하였다.

해당 판례 등을 분석하면 양체약국의 거주자의 지위가 인정되는 상태에서 개별 조세조약의 이중거주자 조항(tie-breaker rules)에 따라 해당 거주자의 거주지국을 결정하되, 동(同)조항은 대부분 OECD 모델조약에서 제시한 순차적 판정기준을 따르는 것을 확인할 수 있다.

또한, 개별 조세조약의 이중거주자 조항을 적용하기 위한 사전적 조건인 거주자 지위의 판정 여부는 각국의 국내법의 규정에 따라 판정하되, 국내의 판례 등에서는 구체적인 사실관계 등을 종합적으로 검토해서 판정하는 것을 확인할 수 있다.

이중거주자의 거주지국의 판정 문제는 국제적 이중과세의 문제점을 해결하기 위해 가장 기본적으로 필요한 단계이기 때문에 이와 관련한 국내외의 최근 판례 등을 분석한 점에서 본 연구의 이론상 및 실무상 공헌점이 있다고 할 수 있다.

<주제어> 이중거주자, OECD 모델조약, 이중거주자 조항, 이중과세

* 서울시립대학교 세무학석사, 국방부법무관, sunrise33@hanmail.net, 010-9573-1472, 주저자

** 서울시립대학교 세무전문대학원 조교수, bwjun@uos.ac.kr, 02-2210-5791, 교신저자

I. 서 론

우리나라의 소득세법은 자연인 납세의무자를 거주자와 비거주자로 구분하여 거주자는 거주지국 과세원칙(residence principle)에 따라 전세계소득에 대하여 무제한 납세의무를 부담하게 하고 비거주자는 원천지국 과세원칙(source principle)에 따라 국내원천소득에 대하여 제한 납세의무를 부담하게 한다.

국가별로 거주자의 해당 여부를 판정할 때 각국의 국내법상 정의가 다를 경우에는 한 개인이 두 개 국가에서 납세의무를 부담하는 이중거주자의 문제가 발생할 수 있다. 이중거주자에 대한 국제적 이중과세를 방지하기 위해 각국은 국내법에 외국납부세액의 세액공제(tax credit method), 소득공제(tax deduction method) 또는 외국소득의 면제(tax exemption method) 등을 허용하거나 해당 국가간의 과세권의 배분에 관한 조세조약을 체결하여 시행하고 있는데, 이들 방법은 이중거주자의 지위를 인정한 상태에서 사후적인 이중과세의 조정이라고 할 수 있다.

그러나, 이중거주자의 거주지국을 사전적으로 판단할 수 있는 국가별 거주자의 해당 여부는 각국의 국내법에서 서로 다르게 규정하고 있고, 국가별 법령에서도 국제적 거래와 교류가 증가된 최근의 경제적 상황을 반영할 수 있는 구체적이고 명확한 거주자의 개념을 규정하지 못하기 때문에 거주지국의 판단은 개별적인 조세조약과 함께 상당부분 사법부에 의존하는 상황이다.

본 연구에서는 거주자 및 관련 개념과 관련한 우리나라와 주요국가의 법령과 조세조약상의 규정을 분석하고 이중거주자의 판정 및 납세의무의 범위와 관련한 다양한 판례 등을 분석함으로써, 이중거주자의 과세문제를 다양한 관점에서 분석하고 향후 예상할 수 있는 불복청구 사건들에도 적용할 수 있는 실무적인 잣대를 제공하고자 한다.

이를 통해 본 연구는 세계화시대에 납세자의 거주지국 개념이 다양하게 변화되어 적용됨에 따라 각국 정부가 자국의 과세권을 보호하고 투자자를 유치하기 위해 목적론적 법해석이나 실질중시의 법해석을 자주 따르는 상황에서 복수 국가에서 경제활동에 종사하는(그 결과 경제적 중요성이 상대적으로 큰) 개별 납세자의 국제적인 세법상 지위의 판정에 관하여 분석함으로써 증가하는 국제거래에 다양하게 적용할 수 있는 실무상 중요성이 있다고 할 수 있다. 구체적으로, 해당 납세자에 대한 거주지국 판정에 따라 어느 나라가 과세권을 행사할 것인지가 결정되고 이에 따라 특정 소득에 대한 조세부담도 달라지는 법률효과의 차이가 발생하는데 본 연구의 분석을 통해 해당 납세자에게 귀속되는 법률효과를 판단할 수 있을 것이다¹⁾.

1) 최근 국세청이 4,100억원대의 세금을 추징키로 한 시도상선 권혁 회장의 사례(2011.4.19.자 서울신문 기사(‘역외탈세’ 권혁 시도상선 회장 “국세청과 싸울 생각 없다”) 참고)도 세율차이가 큰 우리나라와 홍콩의 거주자 중에서 어느 것에 해당하는지에 따라 해당 납세자에게 귀속되는 법률효과가 극단적으로 차이가 나는 경우라고 할 수 있다.

II. 이중거주자 관련 규정의 분석

우리나라에서는 헌법에 의하여 체결·공포된 조약 등 일반적으로 승인된 국제법규는 국내법과 같은 효력을 가진다(헌법 제6조). 그러나, 조세조약은 국내세법에 대하여 특별법의 위치에 있으므로 조세조약이 체결된 국가와의 특정 거주자의 거주지국 결정에 있어서는 특별법 우선의 원칙에 의하여 조세조약이 국내세법에 우선하여 적용된다. 따라서, 이번 장에서는 일반적인 양국간 조세조약의 준거라고 할 수 있는 OECD 모델 조세조약(OECD model tax convention, 이하 “OECD 모델조약”)과 대표적인 한미조세조약의 이중거주자 관련 규정을 검토하되, 먼저 우리나라를 포함한 주요 국가들의 국내세법상 거주자 규정을 비교하기로 한다.

1. 국가별 거주자 규정의 비교

가. 우리나라 소득세법상의 거주자 개념

소득세법 제1조의2 제1항 제1호는 ‘거주자’를 “국내에 주소를 두거나 1년 이상의 거소를 둔 개인”으로 정의하고 있다. 또한, 동법시행령 제2조 제1항은 주소는 “국내에서 생계를 같이 하는 가족 및 국내에 소재하는 자산의 유무 등 생활관계의 객관적 사실에 따라 판정”하고²⁾, 제2항은 거소는 “주소지 외의 장소 중 상당기간에 걸쳐 거주하는 장소로 주소와 같이 밀접한 일반적 생활관계가 형성되지 아니한 장소”로 규정하고 있다. 구체적으로, 동법시행령 제2조 제3항 및 제4항은 각각 <표 1>의 경우에는 국내에 주소를 가진 것으로 보고 <표 2>의 경우에는 국내에 주소가 없는 것으로 본다고 규정하고 있다³⁾.

<표 1> 국내에 거주하는 개인이 국내에 주소를 가진 것으로 보는 경우 (소득세법시행령 제2조 제3항)

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

2) ‘주소’의 개념과 관련하여 민법 제18조는 생활의 근거가 되는 곳을 주소로 하고(제1항), 주소는 동시에 두 곳 이상 있을 수 있다고 규정하고(제2항) 있다. 즉, 민법상 주소는 정주의 의사를 필요로 하지 않고 정주의 사실만으로 판단하는 객관주의를 따르고 있다.

3) 이와 함께 동법시행령 제2조 제5항은 외국을 항행하는 선박 또는 항공기의 승무원의 경우 그 승무원과 생계를 같이하는 가족이 거주하는 장소 또는 그 승무원이 근무기간 외의 기간 중 통상 체재하는 장소가 국내에 있는 때에는 당해 승무원의 주소는 국내에 있는 것으로 보고, 그 장소가 국외에 있는 때에는 당해 승무원의 주소가 국외에 있는 것으로 본다고 규정하였다.

〈표 2〉 국외에 거주 또는 근무하는 자가 국내에 주소가 없는 것으로 보는 경우
(소득세법시행령 제2조 제4항)

- ① 계속하여 1년 이상 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 주로 국내에 거주하리라고 인정되지 아니하는 때

또한, <표 1>에서 거주기간의 계산과 관련하여 소득세법시행령 제4조에서 <표 3>과 같이 규정하고 있다.

〈표 3〉 거주자 여부의 판단을 위한 거주기간의 계산 (소득세법시행령 제4조)

- ① 국내에 거소를 둔 기간은 입국하는 날의 다음 날부터 출국하는 날까지로 한다.
- ② 국내에 거소를 두고 있던 개인이 출국후 다시 입국한 경우에 생계를 같이하는 가족의 거주지나 자산소재지 등에 비추어 그 출국목적이 명백하게 일시적인 것으로 인정되는 때에는 그 출국한 기간도 국내에 거소를 둔 기간으로 본다.
- ③ 국내에 거소를 둔 기간이 2과세기간에 걸쳐 1년 이상인 경우에는 국내에 1년 이상 거소를 둔 것으로 본다.

나. 외국세법의 거주자 개념

(1) 미국의 거주자 판정기준

미국은 소득세 외에 사회보장제도나 고용보험에도 동일한 거주자의 개념을 적용한다. 구체적으로 미국 내국세입법(Internal Revenue Code, 이하 “IRC”) 제7701조 제(b)항과 동법시행령(Treasury Regulations, 이하 “TR”) 제301.7701(b)-1조 제(b)항에서는 <표 4>의 조건 중 하나를 만족하는 경우에는 거주자에 해당하는 것으로 규정하고 있다.

〈표 4〉 미국의 거주자 판정기준 (IRC Section 7701(b) 등)

판정기준	내 용
합법적 영주자 (lawful permanent resident)	영주권(green card) 소지자를 의미
실질적 체류 (substantial presence)	(당해연도 체류일÷1)+(직전연도 체류일÷3)+(직전전연도 체류일÷6)의 합이 183일을 초과하는 자를 의미 (다만, 외국에 납세지(tax home)가 있고 그 납세지와 밀접한 관련(closer connection)이 있으면 거주자로 보지 않는다.)

또한, IRC 제877조 제(a)항에서는 시민권이나 영주권을 상실함으로써 <표 4>의 합법적 영주자 기준에 해당하지 않는 경우에도 조세회피를 방지하기 위해 <표 5>의 조건 중 하나를 만족하는 경우에는 10년간 거주자로 간주하는 것으로 규정하고 있다.

<표 5> 시민권이나 영주권을 상실하더라도 10년간 거주자로 간주하는 경우 (IRC Section 877(a))

- ① 시민권 등을 상실하기 이전 5년간의 평균수입이 124,000불 이상인 경우
- ② 시민권 등을 상실할 당시 재산이 2,000,000불 이상인 경우
- ③ 시민권 등을 상실하기 이전 5년간 위증죄로 처벌받았거나 정부의 요구에 불응한 경우⁴⁾

(2) 일본의 거주자 판정기준

일본 소득세법 제2조 제1항 제3호는 “국내에 주소를 가지고 있거나 계속해서 1년 이상 거소를 가지고 있는 개인”을 ‘거주자’라고 규정하면서, 거주자를 다시 ‘영구거주자’와 ‘비영구거주자’로 구분하고 있다.

여기서 ‘영구거주자’는 국내에 주소를 가지고 거주를 유지하는 사람이고 국내외 원천소득을 모두 과세대상으로 하는데 <표 6>의 조건 중 하나를 만족하는 경우에는 ‘영구거주자’에 해당한다.

<표 6> 영구거주자의 요건 (일본 소득세법 제2조 제1항 제3호)

- ① 영구거주의사와 관계없이 10년 동안 5년 이상 국내에 주소를 가지거나 거주를 유지한 경우
- ② 영구거주의사를 가지고 10년 동안 5년 이하의 기간 동안 국내에 거주를 유지한 경우
- ③ 영구거주의사를 가지고 계속해서 1년 이상, 또는 10년 동안 5년 이하의 기간 동안 국내에 거주를 유지한 경우

또한, ‘비영구거주자’는 국내에서 발생하거나 국내로 지급된 소득이 아닌 경우에는 국내원천 소득으로 과세하지 않는데, 내국인이 아닌 사람으로서 <표 7>의 조건 중 하나를 만족하는 경우에는 ‘비영구거주자’에 해당한다.

4) ③의 조항은 국외로 이주하는 자에게 이전세(exit tax)를 부과하는 것이라고 할 수 있다.

〈표 7〉 비영거주자의 요건 (일본 소득세법 제2조 제1항 제3호)

- ① 영거주의사와 관계없이 10년 동안 5년 이하의 기간 동안 국내에 거주를 유지한 경우
- ② 영거주의사와 관계없이 계속해서 1년 이상, 또는 10년 동안 5년 이하의 기간 동안 국내에 거주를 유지한 경우

(3) 그 밖의 국가들의 거주자 판정기준

영국에서는 ① 각 과세기간 중 6개월 이상을 영국에 체재한 자, ② 적어도 2년간 근무할 목적으로 체재하는 자 또는 ③ 매년 영국에서 체재하고 직전 4년간 과세연도의 체제일수가 90일을 초과하는 자를 거주자로 판단하고 있다.

독일에서는 국내에 주소를 가지거나 6개월 이상 체재하는 개인을 거주자로 간주한다.

프랑스에서는 ① 국내에 가정 또는 통상의 주거를 가진 자, ② 직업상 활동의 대부분을 국내에서 행하고 있는 자 또는 ③ 경제적 이해관계의 거점이 프랑스 국내에 있는 자를 거주자로 간주한다.

스위스에서는 ① 국내에 주소 또는 항구적 거소를 가진 자, ② 체제기간을 불문하고 스위스 국내에 소득을 얻을 목적으로 고용되거나 사업을 영위하는 자, ③ 소득을 얻을 목적이 없어도 국내에 6개월 이상 거소를 가진 자 또는 ④ 3개월 이상 자기의 주거를 점유하는 자를 거주자로 간주한다.

이상의 외국의 거주자 판정기준을 우리나라와 비교하면 우리나라와 같이 주소와의 구별이 곤란한 거소 등의 개념을 사용하지 않고 단순히 6개월의 체류조건에 따라 거주자로 판단하는 것을 확인할 수 있다(오 윤, 2008).

2. 조세조약상 이중거주자 판정기준의 분석

가. OECD 모델조약의 이중거주자 판정기준

OECD 모델조약은 이중거주자인 개인의 거주지국 결정을 위한 4가지의 판정기준을⁵⁾ 아래와 같이 순차적으로 제시하고 있다.

(1) 항구적 주거

해당 거주자가 어느 체약국에 그가 이용할 수 있는 항구적 주거(permanent home)를 가지고 있는 경우에는 그 체약국의 거주자가 된다. 여기서 ‘거주’는 개인이 주거를 소유하고 있는 곳을

5) 상호합의까지 포함할 경우에는 5가지의 판정기준이지만 상호합의는 일국의 과세관청이나 사법부가 최종적 판정을 할 수 없는 사실상 별개의 제도이므로 성격상 차이가 있다고 할 수 있다.

의미하고 동(同)주거는 항구적이어야 하기 때문에, 동(同)판정기준은 개인이 특정 장소에 단기간만 체류할 의도가 아니라 항구적 사용을 위하여 주거를 보유해야 한다는 것이다⁶⁾. 즉, ‘주거’의 개념에는 소유나 임차에 관계없이 모든 형태의 주거가 고려되지만 ‘항구성’의 요건은 필수적인 것이다⁷⁾.

‘항구성’은 기본적으로 시간상의 개념이므로 어느 정도의 기간이 필요한지에 대한 기준이 필요한데, 이를 구체적으로 규정한 조세조약은 없다. 다만, 동(同)기준이 주소나 거소의 판단기준보다는 길어야 한다는 생각이 지배적이지만⁸⁾ 개인이 생활하는 장소를 항상 계속적으로 이용할 수 있는 상태(즉, 원할 경우 언제든지 들어가 갈 수 있는 상태)를 유지하면 충분하고 반드시 항상 이용하고 있어야 하는 것은 아니다⁹⁾.

(2) 중대한 이해관계의 중심지

해당 거주자가 양 체약국에 항구적 주거를 두고 있는 경우에는 인적관계¹⁰⁾ 및 경제적 관계가¹¹⁾ 더 밀접한 체약국(중대한 이해관계의 중심지, center of vital interest)의 거주자가 된다. 이 경우에는 가족 및 사회적 관계, 직업, 사업장, 재산의 관리장소 등의 사실관계 등을 종합적으로 검토해야 한다. 만약 일방체약국에 주거를 가지고 있는 사람이 동(同)주거를 그대로 보유하면서 타방체약국에 다른 주거를 두게 될 경우에는 그가 항상 거주하고 생업에 종사하며 그 가족 및 재산을 소유하고 있는 곳에 첫 번째 주거를 계속 보유한다는 사실이 다른 요소들과 함께 그의 중대한 이해관계의 중심지가 일방체약국에 있음을 의미한다¹²⁾.

-
- 6) OECD 모델조약의 규정에 대한 주석(commentary on OECD model tax convention, 이하 “OECD 모델 조약 주석”) 제4조 문단12
- 7) 구체적으로, ‘항구성’은 개인이 계속적으로 언제든지 이용하는 거소를 소유하는 것을 의미하고 관광, 사업, 교육 등을 위한 여행 등의 단기간 체류를 위해 잠시 체류하는 것은 아니다(OECD 모델조약 주석 제4조 문단13).
- 8) Vogel, K. 1994. p.171.
- 9) OECD 모델조약 주석 제4조 문단13
- 10) 여기서 ‘인적관계’란 개인의 모든 생활관계를 포괄한다. 즉, ‘인적관계’는 가족관계, 교우관계, 정치적·문화적 관계 등을 두루 포괄하는 것이다. 이 밖에도 어느 단체에 속하고 있다는 사실이나 은퇴 후에 어디에서 지내겠다는 의사도 객관적으로 확인될 수 있다면 ‘인적관계’를 판단하는 자료가 된다(우창록, 1996).
- 11) 여기서 ‘경제적 관계’란 소득창출과 관련된 활동과의 관계이다. 즉, 일상의 업무를 수행하는 곳 또는 자산과 소득을 관리하는 곳 등이 경제적 관계를 판단하는 자료가 된다. 이러한 활동을 두 체약국에서 나누어서 할 경우에는 자산의 소재지국이나 소득의 원천지국을 이해관계의 중심지로 보아야 한다(우창록, 1996).
- 12) OECD 모델조약 주석 제4조 문단15

(3) 일상적 거소

해당 거주자의 중대한 이해관계의 중심지를 결정할 수 없거나 어느 체약국에도 항구적 주거를 두고 있지 않은 경우에는 일상적 거소(habitual abode)를 두고 있는 체약국의 거주자가 된다.

일상적 거소가 문제되는 경우는 ① 양체약국에 항구적 주거를 두고 있지만 어느 나라에 중대한 이해관계의 중심지를 두고 있는지 알 수 없는 경우 또는 ② 양체약국의 어디에도 항구적 주거를 두고 있지 아니한 경우이다¹³⁾. 첫 번째 경우에서 거주자가 타방체약국보다는 일방체약국에 일상적 거소를 갖고 있다는 사실은 그가 더 자주 체류하는 국가로 거주지를 결정하게 하기 때문에 해당 국가 내의 항구적 주거 외의 기타의 장소에서의 체류상황을 고려해야 하는 것이다¹⁴⁾. 또한, 두 번째 경우에는 거주자의 양체약국에서의 모든 체류상황을 고려해야 하는 것이다¹⁵⁾.

(4) 국민

해당 거주자가 양체약국에 일상적 거소를 두고 있거나 어느 체약국에도 일상적 거소를 두고 있지 않은 경우에는 그가 국민(nation)으로 소속된 체약국의 거주자가 된다. 즉, 이것은 이상의 판정기준을 적용할 수 없는 경우에 불가피하게 적용하는 것이다¹⁶⁾.

(5) 상호합의

해당 거주자가 양체약국의 국민이거나 어느 체약국의 국민도 아닌 경우에는 양체약국의 권한 있는 당국이 상호합의(mutual agreement)에 의해 거주지국을 결정하도록 해결의무를 규정하고 있다¹⁷⁾. 이 경우의 판정기준은 체약국의 국내법이 아니라 조세조약 자체로서 해석되어야 하는 것이다.

<표 8> 이중거주자의 거주지국의 순차적 판단기준 (OECD 모델조약)¹⁸⁾

① 항구적 주거	② 중대한 이해관계의 중심지	③ 일상적 거소
④ 국민	⑤ 상호합의	

13) OECD 모델조약 주석 제4조 문단6

14) OECD 모델조약 주석 제4조 문단7

15) OECD 모델조약 주석 제4조 문단8

16) OECD 모델조약 주석 제4조 문단20

17) OECD 모델조약 주석 제4조 문단20

18) OECD 모델조약에 비해 소득원천지국의 과세권에 중점을 두는 UN 모델조약에서도 이중거주자의 거주지국의 순차적 판단기준은 <표 8>의 OECD 모델조약을 준용하도록 규정하고 있다(UN모델조약 주석 제4조 문단7).

나. 한미조세조약의 이중거주자 판단기준¹⁹⁾

특정인이 한국과 미국 양국의 국내세법에서 모두 거주자에 해당하는 경우에는 한미조세조약에 의한 거주자의 판정이 우선하게 되는데, 구체적인 이중거주자의 판단기준은 <표 9>와 같이 동(同)조약의 제3조에서 규정하고 있다.

<표 9> 한미조세조약 제3조(과세상의 주소)

- (1) 이 협약에 있어서 하기 용어는 각기 다음의 의미를 가진다.
- (b) “미국의 거주자”라 함은 다음의 것을 의미한다.
 - (ii) 미국의 조세목적상 미국에 거주하는 기타의 인(이하 생략)
- (2) 상기 (1)항의 규정에 의한 사유로 인하여 어느 개인이 양체약국의 거주자인 경우에는 다음과 같이 취급된다.
 - (a) 동 개인은 그가 주거를 두고 있는 그 체약국의 거주자로 간주된다.
 - (b) 동 개인이 양체약국 내에 주거를 두고 있거나 또는 어느 체약국에도 주거를 두고 있지 아니하는 경우에 그는 그의 인적 및 경제적 관계가 가장 밀접한 그 체약국(중대한 이해 관계의 중심지)의 거주자로 간주된다.

19) 조약을 포함한 국제법을 대하는 국가의 태도는 크게 일원론적 국가(monistic state)와 이원론적 국가(dualistic state)로 구분할 수 있다. 먼저 일원론적 국가는 국제법을 국내법의 일부로 자동적으로 수용하는 국가인데 이러한 도입방식을 수용이론(doctrine of incorporation)이라고 한다. 이에 반해 이원론적 국가는 국제법의 직접적용성을 허용하지 않고 국제법이 의회의 입법, 사법부의 판결 또는 기타 적절한 방법을 통하여 국내법으로 채택되어야만 국내법질서의 일부를 형성하는 국가인데 이러한 도입방식을 수용이론(theory of transformation)이라고 한다. 미국법체계에서 조세조약의 지위와 관련하여 미국 연방헌법 제6조 제2항(“이 헌법 또는 이 헌법을 실행하여 제정된 미합중국의 법률이나 미국의 권능에 의하여 체결된 또는 장래에 체결될 모든 조약(treaties)은 이 국가의 최고법(supreme law of the land)이다. 각 주의 재판관은 그 주의 헌법이나 법률에 반대규정이 있더라도 이들의 구속을 받는다.”)은 조약은 미국의 최고법의 하나로서 연방법과 동일한 효력을 갖는다고 규정하고 있어서 모든 조약규정에 대하여 일원론을 채택하고(우리나라와 같이 특별법적 지위를 부여하고) 있는 것으로 보인다. 그러나, 미국의 판례는 조약을 크게 조약기초자들의 의도(intent)에 따라 자기집행적 조약(self-executing treaty provision)과 비자기집행적 조약(non-self-executing treaty provisions)으로 구분한 후 전자에 대해서는 수용이론을 적용하고, 후자에 대해서는 변형이론을 적용하고 있다. 그 결과 자기집행적조약은 이행입법의 도움 없이 미국 최고법이 되는(구체적으로, 판례는 자기집행적 조약과 이후에 제정된 법률간에는 후자가 우선하고(Edye v. Robertson, 112 U.S. 580, 599(1884)) 자기집행적 조약과 이전에 제정된 법률간에는 전자가 우선한다고(Cook v. United States, 288 U.S. 102, 118-119) 밝히고 있다.) 반면 비자기집행적 조약은 입법에 의한 변형(legislative transformation)을 겪어야만 미국법이 될 수 있고 그 전까지는 미국시민이나 미국의 기관들에 대하여 법적 구속력이 없는 것으로 간주된다(Hartley, 1986). 다만, 미국적 표현인 “자기집행성(self-execution)”은 상황에 따라 직접적용성(direct applicability) 만을 의미할 수 있고, 한 걸음 더 나아가서 직접효력(direct effect)까지 의미할 수도 있다(Medellin v. Texas, Decision on March 25, 2008, 552 U.S. (2008) (No. 06-984))(이상의 내용은 김대순(2010, p.211·242)을 참고하였다.).

- (c) 동 개인이 중대한 이해관계의 중심지가 어느 체약국에도 없거나 또는 결정될 수 없을 경우에 그는 그가 일상적 거주를 두고 있는 그 체약국의 거주자로 간주된다.
- (d) 동 개인이 양체약국 내에 일상적 거소를 두고 있거나 또는 어느 체약국에도 거소를 두고 있지 아니하는 경우에 그는 그가 시민으로 소속하고 있는 체약국의 거주자로 간주된다.
- (e) 동 개인이 양체약국의 시민으로 되어 있거나 또는 어느 체약국의 시민도 아닌 경우에 체약국의 권한있는 당국은 상호합의에 의하여 그 문제를 해결한다. 본 항의 목적상 주거는 어느 개인이 그 가족과 함께 거주하는 장소를 말한다.

즉, <표 9>의 한미조세조약의 이중거주자 판정기준도 기본적으로는 <표 8>의 OECD 모델조약의 이중거주자 판정기준과 동일하다는 것을 확인할 수 있다²⁰⁾²¹⁾.

다만, 한미조세조약 제2조 제(2)항은 “이 협약에서 사용되나 이 협약에서 정의되지 아니한 기타의 용어는, 달리 문맥에 따르지 아니하는 한, 그 조세가 결정되는 체약국의 법에 따라 내포하는 의미를 가진다. 상기 규정에 불구하고 일방체약국의 법에 따른 그러한 용어의 의미가 타방체약국의 법에 따른 용어의 의미와 상이하거나, 또는 그러한 용어의 의미가 어느 한 체약국의 법에 따라 용이하게 결정될 수 없는 경우에, 양 체약국의 권한있는 당국은 이중과세를 방지하거나 또는 이 협약의 기타의 목적을 촉진하기 위하여 이 협약의 목적상 동 용어의 공통적 의미를 확정할 수 있다.”라고 규정하고 있으므로 <표 9>의 (e)호와 같이 “주거”를 “어느 개인이 그 가족과 함께 거주하는 장소”로 정의한 것과 다르게 한미조세조약에서 명확하게 정의하지 않는 다른 용

20) 이중거주자의 판정기준과 관련한 과세관청의 유권해석에서도 “미국의 연방소득세법에 의하면 특정 연도에 31일 이상 미국에 있는 등 3년간 183일 이상 미국에 있으면 과세목적상 거주 외국인으로 간주되는 등 미국에 실질적으로 거주한 자는 미국세법상의 거주자로 간주되고 있는 바 ... 어느 개인이 한·미 양국의 거주자인 경우에 있어서의 거주자의 판정은 한미조세협약 제3조 제2항의 규정에 따르는 것으로서, 제일 먼저 항구적 주거를 기준으로 거주자 판정을 하는 것이며, 항구적 주거란 그 개인이 자기의 가족과 함께 거주하는 장소를 말하는 것이며, 만약 항구적 주거가 양국에 모두 있거나 어느 쪽에도 없는 경우에는 그의 인적·경제적 관계가 가장 밀접한 이해관계의 중심지를 기준으로 판단해야 하는 것”이라고 밝혀서(서면2팀-1482, 2006.8.4.) <표 9>와 같이 “항구적 주거”와 “중대한 이해관계의 중심지”가 가장 우선적으로 적용되는 판정기준인 점을 밝히고 있다.

21) 한미조세조약과 같이 국내세법에 대하여 특별법적 지위를 가지는 개별국가와의 조세조약의 해석과 관련하여 서울행정법원은 헌법 제38조 및 제59조의 조세법률주의의 원칙은 과세요건 등을 정함에 있어서 국민의 대표기관인 국회가 제정한 법률로써 규정해야 하고, 그 법률의 집행에 있어서도 이를 엄격하게 해석·적용해야 한다고 밝혔다. 또한, 서울행정법원은 우리나라가 가입한 조약법에 관한 비엔나협약 제26조 및 제27조에서 조약은 반드시 준수되어야 하고 조약불이행을 정당화하는 방법으로 국내법 규정을 원용해서는 안된다고 규정하였고, 동(同)협약 제31조 제1항에서 “조약은 조약문의 문맥 및 조약의 대상과 목적으로 보아 그 조약의 문면에 부여되는 통상적 의미에 따라 성실하게 해석되어야 한다.”라고 규정하고 있으므로 조세법률의 일종인 조세조약의 경우에 있어서도 행정편의적인 확장해석이나 유추해석은 배제되어야 한다고 밝혔다(서울행정법원2007구합37650(2009.2.16.)).

어들의 경우에는 동(同)조약의 해석상 차이를 어떻게 조화시킬지의 문제가 발생할 수 있다. 물론 이러한 문제점은 다른 조세조약의 경우에도 마찬가지이다.

III. 이중거주자 관련 판례 등의 분석

이번 장에서는 이중거주자의 거주지국의 판정과 관련한 이상의 국내외 규정들의 적용을 확인할 수 있는 판례 등을 분석하고자 한다²²⁾.

전술한 바와 같이 OECD 모델조약을 준거로 한 양체약국 간의 개별 조세조약은 대부분 거주자의 개념을 1차적으로 각국의 국내법의 규정에 따르도록 하되 하나의 개인이 양체약국이 거주자에 해당되는 경우에는 판정규정을 순차적으로 적용하여 해당 거주자의 거주지국을 결정하도록 규정하고 있다. 아래의 판례 등도 구체적인 사실관계를 바탕으로 동(同)규정을 어떻게 단계별로 판정하는지에 관한 내용을 중심으로 하되, 그 밖의 관련된 주제들에 관한 것들도 있다²³⁾²⁴⁾.

1. 이중거주자의 거주지국 판정과 관련한 국외판례

가. 한국-캐나다 조세조약의 이중거주자 조항과 관련한 캐나다 판례

: 중대한 이해관계의 중심지의 판단²⁵⁾

이 사건의 납세의무자인 Mrs. Yoon은 1946년 한국에서 태어나서 자란 후에 1975년에 캐나다로 이민을 가서 결혼을 했고 이후 캐나다의 국적을 취득하였다. 1984년에 Mrs. Yoon은 남편 및 자녀와 함께 한국에 돌아와서 아파트를 임대해서 2002년까지 살았다. Mrs. Yoon은 1984년부터 2000년까지 캐나다를 3회 방문했고, 방문기간은 10일에서 14일 사이였다. 이후 Mrs. Yoon 부부는 캐나다에서 노후를 보내기로 결정하고 2000년 2월에 캐나다에 주택을 샀다. 2001년에 남편

22) 이번 장에서 분석한 판례 등은 국내외의 데이터베이스에서 검색한 몇 건의 결과를 정리한 것이다. 분석에 활용할 수 있는 기존의 판례 등이 한정된 것은 이중거주자의 거주지국 판정과 관련한 분쟁이 대부분 양국간의 상호합의를 통해 해결되기 때문인 것으로 추정된다.

23) 아래의 판례 등을 그 성격에 따라 구분하면 제1.(1)절과 제2.(2)절의 판례 등은 국가별 거주자의 해당 여부에 관한 것이고 나머지 판례 등은 이중거주자에 해당할 경우 거주지국의 판정에 관한 것이다.

24) 전술한 이중거주자 관련 규정과 이번 장의 판례 등의 분석은 이중거주자에 해당할 경우 개별 납세자에 대한 과세권을 양국간에 전부 또는 전무(all or nothing)의 방식으로 결정하는 경우를 가정한 것이다. 그러나, 여기서 보다 발전된 논의로 거주지국 판정의 모호함을 전제로 하여 법률적 이중과세(legal double taxation)를 피하면서 동시에 양국이 정당한 과세권을 행사하거나 배분하기 위한 “commerce clause”나 “apportionment” 등의 논리가 제시되기도 하는데 동(同)논리의 내용은 본 연구의 분석의 수준을 넘어가기 때문에 생략하기로 한다.

25) 2005 CarswellNat 2074, 2005 TCC 366, [2005] 4. C.T.C. 2215 D.T.C. 1109 (2005.7.22.선고)

은 캐나다로 먼저 갔고, Mrs. Yoon은 한국회사에서 2001년 1월부터 2002년 6월까지 통역 및 번역업무를 하기로 계약했다. Mrs. Yoon은 2001년에 한국과 캐나다에서 각각 224일과 135일을 보냈으며, 2002년 이후에는 캐나다에서 주로 체류하게 되었다.

이에 대하여 캐나다 국세청은 Mrs. Yoon이 2001년에 캐나다 국민이면서 캐나다에서 135일을 보냈기 때문에 캐나다 거주자에 해당한다고 보고 Mrs. Yoon이 한국에서 받은 근로소득을 포함한 전세계소득에 대하여 소득세를 부과했다. Mrs. Yoon은 동(同)과세처분에 대하여 자신은 2001년도에 캐나다의 거주자가 아니라는 이유로 이의를 제기하였다²⁶⁾.

Mrs. Yoon에 대한 과세처분에 대하여 캐나다 법원은 ① Mrs. Yoon이 2001년도에 캐나다에서 보낸 135일보다 많은 224일을 한국에서 보냈고, ② Mrs. Yoon의 사회적, 문화적 및 종교적 관계가 한국에서 훨씬 강했고, ③ Mrs. Yoon이 한국에서 일을 했으며, ④ Mrs. Yoon이 한국에서 자녀들과 거주했다는 이유로 Mrs. Yoon이 2001년도에는 캐나다의 거주자가 아니고 동(同)과세처분은 위법하다고 판결했다.

또한, 캐나다 법원은 Mrs. Yoon을 캐나다의 거주자로 보는 경우 동시에 한국의 거주자에도 해당되는지에 대한 예비적 쟁점에 대해서는 한국-캐나다 조세조약의 이중거주자 조항(tie-breaker rules)에 따라 조약상의 거주지를 판정했다. 여기서 한국-캐나다 조세조약 제4조(거주자)의 내용은 <표 10>과 같다.

<표 10> 한국-캐나다 조세조약 제4조(거주자)

1. 이 협약의 목적상 “어느 한쪽 체약국의 거주자”라 함은 동 체약국의 법에 따라 주소·거소·본점이나 주사무소, 관리 장소 또는 그 밖의 유사한 기준에 따라 납세의무가 있는 인... 을 포함한다. 그러나, 동 체약국을 원천으로 하는 소득에 대해서만 동 체약국에서 납세의무를 지는 인은 포함하지 아니한다.
2. 제1항의 규정에 따라 개인이 양 체약국의 거주자인 경우 동 개인의 지위는 다음과 같이 결정된다.
 - 가. 동 개인은 그가 이용할 수 있는 항구적 주거를 두고 있는 국가의 거주자로 본다. 동 개인이 양 체약국 안에 이용할 수 있는 항구적 주거를 가지고 있는 경우, 그는 그의 인적 및 경제적 관계가 더 밀접한 체약국(중대한 이해관계의 중심지)의 거주자로 본다.
 - 나. 동 개인의 중대한 이해관계의 중심지를 가진 국가를 결정할 수 없거나 또는 어느 체약

26) 이와 같이 특정국가에서의 체류일수가 거주자의 해당 여부에 영향을 미칠 경우에는 과세상 유리한 취급을 위해 국가별 체류일수를 조정하거나 조세회피를 위해 해외로 이주하는 사례도 발생할 수 있는데, 각주 1)에서 소개한 시도상선 권혁 회장의 사례도 이러한 경우에 해당한다고 할 수 있다. 구체적으로, 관련 기사(2011.4.13.자 조선일보 기사(4100억 추정당한 선박王 권혁 ‘너무 당당한 항변’) 등)에 의하면 권혁 회장은 세법상 우리나라의 비거주자로 인정받기 위해 의도적으로 1년에 180일 이상 체류하지 않았다고 한다.

- 국 안에도 그가 이용할 수 있는 항구적 주거를 두고 있지 아니하는 경우, 그는 그가 일상적 거소를 두고 있는 체약국의 거주자로 본다.
- 다. 동 개인이 양 체약국 안에 일상적인 거소를 가지고 있거나 또는 어느 체약국 안에도 일상적인 거소를 가지고 있지 아니하는 경우, 그는 그가 국민인 체약국의 거주자로 본다.
- 라. 동 개인이 양 체약국의 국민이거나 또는 양 체약국 어느 한 국가의 국민도 아닌 경우 양 체약국의 권한 있는 당국은 상호 합의를 통해 문제를 해결한다.
3. 제1항의 규정에 의하여 개인 외의 인이 양 체약국의 거주자인 경우, 양 체약국의 권한 있는 당국은 상호 합의를 통해 동 인의 지위 및 이 협약의 적용을 결정한다. 그러한 합의가 이루어지지 않는 한은 이 협약에 따른 혜택을 향유하는 목적상 동 인은 양 체약국 어느 국가의 거주자로도 간주되지 아니한다.

캐나다 법원은 <표 10>의 이중거주자 조항을 바탕으로 Mrs. Yoon이 캐나다에 주택을 소유한 반면 한국에는 주택을 임대해서 생활했지만 항구적 주거(permanent home)는 두 나라에 모두 있다고 본 것이다. 다음으로, Mrs. Yoon의 가족관계와 사회적 및 문화적 관계가 한국에서 더욱 밀접하고 직장도 한국에서 가졌기 때문에 중대한 이해관계의 중심지(center of vital interest)는 한국에 있는 것으로 보았고, Mrs. Yoon이 은퇴 이후에 캐나다에서 생활하기로 한 미래계획은 중요한 요인이 아니라고 본 것이다. 또한, Mrs. Yoon의 중대한 이해관계의 중심지가 한국인 점의 의문이라고 하더라도 한국에서 보낸 시간이 훨씬 길기 때문에 적어도 일상적 거소(habitual abode)는 한국에 있는 것이라고 보았고, 이상의 내용을 종합하면 Mrs. Yoon은 2001년에 한국의 거주자에 해당한다고 판단한 것이다.

즉, Mrs. Yoon의 판례는 한국-캐나다 조세조약 제4조의 이중거주자 조항(tie-breaker rules)에 따라 해당 거주자의 거주지국을 판단할 때 앞서 설명한 ① 항구적 주거(permanent home), ② 중대한 이해관계의 중심지(center of vital interest), ③ 일상적 주소(habitual abode), ④ 국민(national), ⑤ 상호합의(mutual agreement)의 순서가 체계적으로 적용한 점에서 의의가 있다고 할 수 있다.

나. 캐나다-일본 조세조약상 외국인단기거주자의 개념과 관련한 캐나다 판례

: 거주자에 해당하기 위한 생활관계의 유지 여부의 판단

2009.1.1.자로 시행된 소득세법 제3조 제1항에서는 “... 해당 과세기간 종료일 10년 전부터 국내에 주소나 거소를 둔 기간의 합계가 5년 이하인 외국인 거주자에게는 과세대상 소득 중 국외에서 발생한 소득의 경우 국내에서 지급되거나 국내로 송금된 소득에 대해서만 과세한다.”라는 단서규정이 신설되어 우리나라에서도 ‘외국인단기거주자 과세제도’가 시행되고 있다. 동(同)제도의 도입취지는 “외국인이 거주자로 되면 국외원천소득도 과세되어 우수 외국인력의 장기 국

내근무에 장애로 작용하기에 외국인단기거주자에 대한 국외원천소득 과세범위를 축소해서 우수 외국 인력의 과세상 애로를 해소”하기 위한 것이다²⁷⁾.

외국인단기거주자 과세제도는 거주자의 전세계소득을 과세하는 일반원칙과는 다르게 일정한 거주자의 과세소득의 범위를 줄여주는 제도로써 영국과 일본에서 예외적으로 시행하고 있다. 구체적으로, 영국의 “remittance basis”는 통상적 거주자에²⁸⁾ 대해서 원칙적으로 전세계소득을 과세하는 것과는 다르게 특정한 요건을 갖춘 통상적 거주자나 통상적 거주자가 아닌 거주자에 대해서는 국외원천소득이 영국으로 송금된 때에만 과세하는 방식이다. 또한, 일본의 “비영주자제도”(非永住者制度)는 일반적인 일본의 거주자에게는 전세계소득에 대해 과세하는 반면 거주자 중에서 <표 7>의 요건을 갖춘 “비영구거주자”에게는 국내원천소득 또는 국외원천소득으로서 국내에서 지불되거나 국내로 송금된 소득에 대해서만 과세하는 방식이다²⁹⁾.

아래에서는 이러한 외국인단기거주자의 거주지국 결정과 관련한 캐나다의 판례를 분석한다³⁰⁾.

이 사건 납세의무자인 Mr. McFadyen은 부인이 주일 캐나다 대사관에서 근무하게 됨에 따라 1992년부터 1995년까지 일본에서 함께 생활했는데, 해당기간 동안 일본의 Schroder 증권사에서 1년간 계약직으로 근무했지만 매년 캐나다의 체류일수는 183일 미만이었다.

Mr. McFadyen이 1992년부터 1995년까지 캐나다의 거주자였는지에 대하여 캐나다 법원은 그가 해당기간 동안 캐나다에 은행계좌를 두고 주택을 두 채 보유하면서 그 중 한 채는 2개월 전에 통보하면 세입자를 내보낼 수 있는 상태였는데 실제로도 귀국과 함께 해당 주택에서 생활했고, 캐나다 토목기사협회의 회원자격을 유지했고, 가구도 창고에 보관했으며, 연금구좌, 신용카드, 운전면허증 등도 모두 유지했기 때문에 Mr. McFadyen이 캐나다에서의 생활관계를 유지한 것으로 보고 그를 캐나다의 거주자로 판단했다.

이와 함께 캐나다 법원은 캐나다-일본 조세조약에서 “일방 체약국의 거주자”를 “주소, 거소, 주사무소, 관리장소 기타 이와 비슷한 기준을 이유로 납세의무를 지는 사람”으로 정의했고 동(同)정의에 따른 일본의 거주자는 “일본에서 포괄적 납세의무를 지는 자”라는 의미이기 때문에

27) 국회 의안정보시스템의 “소득세법 개정법률안 의안원문”에서 인용

28) “통상적 거주자”는 성문법상 개념이 아니라 판례로 형성된 개념이다. 영국의 문헌에는 대개 영국에서 살거나 그럴 의도가 있는 사람 또는 정기적으로 영국에 오거나 그럴 의도가 있는 사람을 의미하는 말로 정의한다(양인준, 2009).

29) 이러한 과세방식은 OECD 모델조약 주석 제1조 문단26.1의 내용과 부합한다고 볼 수 있다. 즉, 동(同) 문단에서는 “어떤 나라에서는 거주자이기는 하지만 그 나라와 항구적 연관(때로는 이를 주소라 부르기도 한다.)이 없다고 간주되는 사람이 국외원천에서 받는 소득은, 이 소득을 그 나라로 실제 송금받는 범위 안에서만 과세한다. 그러므로 이런 사람은 국외원천소득을 송금받지 않은 범위에서는 이중과세의 위험을 지지 않고, 그런 사람에게 조약혜택을 주는 것은 적절치 않다고 생각할 수 있다.”라고 규정하고 있다.

30) 2000 CarswellNat 1968, [2004] 4 C.T.C. 2573, 2000 D.T.C. 2473 (2000.9.11. 선고)

일본의 일반적인 거주자는 물론 비영구거주자에도 해당하지 않는 것으로 판단했다.

McFadyen의 판례는 외국인단기거주자 과세제도를 적용할 수 있는 조세조약상 “거주자”의 범위를 제시함으로써 동(同)과세제도를 최근에 시행한 우리나라에서도 구체적인 참고가 될 수 있다는 점에서 의의가 있다고 할 수 있다.

2. 이중거주자의 거주지국 판정과 관련한 국내판례

가. 한미조세조약의 이중거주자 조항과 관련한 판례 : 거주자에 해당하기 위한 직업 보유 여부의 판단

이 사건의 납세의무자인 A씨는 1999.2.10.부터 2003.7.22.까지 내국법인인 (주)B의 대표이사로 재직했고, 2004년까지 (주)B로부터 급여를 수령했고 이에 대한 근로소득세도 납부했다. 또한, A씨는 2001년부터 2004년까지 각각 국내에 302일, 274일, 208일 및 235일 체류했고, 동(同)기간에 아파트 2채, 단독주택 1채 및 아파트분양권을 취득한 후 이들 중 아파트 1채와 아파트분양권을 양도했다. A씨는 자신이 우리나라의 거주자에 해당하지 않는다는 주장의 근거로 2001년부터 2003년까지의 미국 소득세의 납세신고증명서에는 주소지가 서울시 용산구로 기재되어 있다.

이상의 사실관계를 바탕으로 A씨가 미국의 거주자에 해당하는지의 여부에 대하여 서울행정법원은 A씨가 2001년부터 2004년까지 내국법인의 대표이사로 “계속하여 1년 이상 국내에 거주할 것을 통상 필요로 하는 직업을 가진 때”에 해당하므로 동(同)기간 동안 국내의 거주자에 해당한다고 판단하였다(서울행정법원2008구합13019, 2009.2.6.). 즉, 서울행정법원은 위와 같은 이유로 인해 B씨가 국내에 주소를 가진 것으로 보고 <표 1>의 소득세법시행령 제2조 제3항의 기준에 따라 국내의 거주자에 해당한다고 판단한 것이다.

다만, 서울행정법원은 A씨가 같은 기간 동안 한국의 거주자이면서 미국의 거주자에도 해당하는 경우에는 어느 나라의 거주자에 해당하는지에 대해 한미조세조약에 따라 결정해야 한다고 판단하면서 동(同)판단에 대한 입증책임은 원고인 납세자에게 있다고 판단했다(같은 취지의 판결로 대법원2006두3964(2008.12.11.)).

서울행정법원은 앞서 소개한 <표 9>에서 제2항의 이중거주자 규정을 적용하기 전에 제1항의 규정에 따라 A씨가 “미국의 조세목적상 미국에 거주하는 기타의 인”에 해당하지 않는다고 보고 미국의 거주자에 해당하지 않고 결과적으로 우리나라의 거주자에 해당하는 것으로 판단하였다. 구체적으로, 서울행정법원은 A씨가 2001년부터 2004년까지 미국에서 과세소득을 신고했고 2003년과 2004년에 미국의 부동산을 양도했지만 이러한 사실만으로는 미국의 “조세목적상” 거주자에 해당하지 않는다고 판단한 것이다.

즉, 이상의 판례는 한미조세조약에서 이중거주자 조항(tie-breaker rules)를 적용하기 전에 동(同)조항을 적용하기 위한 기본적인 조건인 타방계약국인 미국의 거주자 요건을 판단할 수 있다

는 것을 제시한 점과 거주자 요건의 입증책임의 소재를 명백하게 제시한 점에 의의가 있다고 할 수 있다³¹⁾. 다만, 위 판결에서 원고의 입증책임의 범위와 방법을 구체적으로 제시하지 않은 한계는 있다고 할 수 있다.

나. 한-뉴질랜드 조세조약의 항구적 주거 등의 보유 여부와 관련한 판례 : 항구적 주거의 판단

이 사건 납세의무자인 A씨는 1953년 한국에서 태어나서 자란 후 1997.10.24.에 배우자인 B씨(1954년생), 자녀인 C씨(1981년생) 및 D씨(1983년생)와 함께 뉴질랜드로 출국했고, 1999.3.3.자로 한국의 주민등록이 말소되었고, 1999.12.19.에 뉴질랜드 주재 한국대사관에 재외국민등록을 마쳤고, 이후 A씨, B씨 및 D씨는 뉴질랜드 영주권자가 되었으며 C씨는 뉴질랜드 시민권자가 되었다.

이후 A씨는 2002.12.21.에 어머니인 E씨 소유의 서울시 서초구의 아파트를 한국의 거소지로 신고했고 출국과 입국을 반복했는데, 연도별 국내 체류일자는 2003년부터 2008년까지 각각 70일, 109일, 130일, 102일, 83일 30일이었다.

또한, A씨는 1989.12.4. 이후 서울시 강남구 등을 사업장으로 하여 부동산임대업을 영위했는데 2005년부터 2007년까지의 연간 임대수입은 각각 1억6,700만원, 1억2,500만원 및 2억600만원이었다. 이와 함께 A씨는 1997.7.14.부터 2007.5.29.까지 내국법인인 (주)F의 대주주(지분율은 37.4%)이자 대표이사로서 급여를 지급받았는데 2005년부터 2007년까지의 총급여는 각각 3,900만원, 3,900만원 및 1,600만원이었다. 이 밖에 A씨는 2000.8.29. 이후 내국법인인 G저축은행의 이사를 역임하고 있고, 2006.11.29.에는 서울시 성동구의 아파트를 취득하였다. 한편 A씨는 B씨와 함께 뉴질랜드에서 특별한 직업 없이 부동산임대업을 영위하면서 소득세와 재산세를 납부해 왔지만 그 소득은 국내에서 발생한 소득에 비하면 매우 작은 수준이다.

A씨가 국내의 거주자에 해당하는지의 여부에 대하여 서울행정법원은 어떤 개인이 국내에 주소나 거소를 두었는지를 판단할 때에는 국내에서의 가족관계나 자산 등을 종합적으로 고려해서

31) 입증책임의 소재와 관련해서는 대법원 판례에서도 납세의무자가 이를 부담하는 것으로 판결하였다. 즉, 대법원2006두3964(2008.12.11.) 판결에서는 조세조약상 이중거주자 규정을 적용받기 위해서는 우리나라의 거주자인 납세의무자가 동시에 상대방 체약국에서도 전세납세의무를 부담하는 거주자라는 점을 입증해야 하는데 이러한 입증책임을 납세의무자에게 부담하게 하고 있는 것이다. 즉, 동(同)판결에서는 “개인이 소득세법상의 국내 거주자인 동시에 외국의 거주자에도 해당하여 그 외국법상 소득세법 등의 납세의무자에 해당하는 경우에는 하나의 소득에 대하여 이중으로 과세될 수 있으므로 이를 방지하기 위하여 조세조약을 통해 별도의 규정을 두고 있다. 납세의무자가 이와 같은 이중거주자에 해당하는 사실이 인정된다면 그 중복되는 국가와 체결한 조세조약이 정하는 바에 따라 어느 국가의 거주자로 간주할 것인지를 결정하여야 하고 그 조세조약에 따른 거주지국 및 그 세율의 결정은 과세요건에 해당한다. 다만, 국내거주자인 납세의무자가 동시에 외국의 거주자에도 해당하여 조세조약이 적용되어야 한다는 점에 대해서는 이를 주장하는 납세의무자에게 그 증명책임이 있다.”라고 밝혔다.

판단해야 하고, 국외에서의 활동과 자산보유 등의 생활관계를 주로 고려해서 판단하는 것은 아니라고 하였다(서울행정법원2010구합8737, 2010.5.27.)³²⁾. 즉, 서울행정법원은 국내의 주소 또는 거소의 보유 여부를 <표 1>의 소득세법시행령 제2조 제3항의 기준에 따라 판단한 것이다.

다만, 서울행정법원은 개인이 국내에 주소나 거소를 가짐으로써 국내 소득법상의 납세의무자에 해당한다고 하더라도 그 개인이 국외에서 일정한 거처를 가졌거나 또는 다른 외국의 법률이 정하는 사유로 인하여 그 외국법상 소득세 등의 납세의무자에 해당하는 경우가 발생할 수 있는 점을 적시하였다. 따라서, 이러한 경우에는 하나의 소득에 대하여 이중으로 과세될 수도 있는 것이므로 납세의무자가 이러한 이중거주자에 해당하는 경우에는 각국 간의 조세조약에 따라 어느 국가의 납세의무자가 될 것인지를 판단해야 하는 경우가 생기게 되는(대법원92누11695(1993.5.27.) 등) 점도 적시하였다.

구체적으로, 서울행정법원은 A씨의 국내 및 뉴질랜드의 부동산임대소득의 규모, 근로소득의 규모, 국내 체류기간 등과 함께 금융소득을 뉴질랜드에 과세소득으로 신고하지 않은 점을 고려하면 A씨의 주소가 국내에 있는 것으로 볼 수 있으므로 우리나라의 거주자에 해당하는 것으로 판단하였다.

그러나, 서울행정법원은 A씨가 국내의 거주자에 해당하더라도 뉴질랜드에서 가족과 함께 거주하면서 부동산임대소득을 얻었고 이에 대한 납세의무도 부담했으므로 뉴질랜드의 거주자에도 해당하고 결과적으로 우리나라와 뉴질랜드의 이중거주에 해당한다고 판단하였다.

따라서, A씨가 우리나라와 뉴질랜드 중 어느 나라의 거주자에 해당할지에 대한 판단은 한국-뉴질랜드 조세조약에 따라 판단해야 하는데, 여기서 한국-뉴질랜드 조세조약 제4조의 내용은 <표 11>과 같다.

<표 11> 한국-뉴질랜드 조세조약 제4조(거주자)

1. 이 협약의 목적상 “일방체약국의 거주자”라 함은 그 국가의 법에 따라 주소, 거소, 본점이나 주사무소의 소재지, 관리장소 또는 이와 유사한 성질의 다른 기준으로 인하여 그 국가에서 납세의무가 있는 인을 의미한다. (이하 생략)
2. 제1항의 규정에 의하여 개인이 양체약국의 거주자가 되는 경우에는 그의 지위는 다음과 같이 결정된다.

32) 원고인 A씨의 당초주장은 “항구적 주거”의 개념과 관련하여 한-뉴질랜드 조세조약에서는 해당 규정이 없고 한미조세조약 제3조 제2항 제(e)호에서 항구적 주거는 어느 개인이 그 가족과 함께 거주하는 장소(a permanent home in the place where an individual dwells with his family)라고 규정하고 있는데 동(同)규정은 “항구적 주거”에 대한 통상적 개념에 해당하므로, 원고가 그의 가족들과 함께 거주하고 있는 뉴질랜드를 “항구적 주거지”로 보아야 한다는 것이었다. 그러나, 동(同)주장에 대하여 서울행정법원은 “항구적 주거”의 개념이 통상적인 개념으로 한-뉴질랜드 조세조약에도 동일하게 해석·적용되어야 한다는 것은 일방적인 주장이라고 판단하였다.

- 가. 동 개인은 그가 이용할 수 있는 항구적 주거를 두고 있는 체약국의 거주자로 간주된다.
 동 개인이 양체약국에 그가 이용할 수 있는 항구적 주거를 두고 있는 경우에는, 그는 그와 인적 및 경제적관계가 가장 밀접한 체약국의 거주자로 간주된다.
- 나. 동 개인의 중대한 이해관계의 중심지가 있는 체약국을 결정할 수 없거나 또는 어느 체약국에도 그가 이용할 수 있는 항구적 주거를 두고 있지 아니하는 경우에는 그는 그가 상습적으로 거처를 두고 있는 체약국의 거주자로 간주된다.
- 다. 동 개인이 양체약국 내에 상습적으로 거처를 두고 있거나 또는 어느 국에도 거처를 두고 있지 아니하는 경우에는 그는 그가 국민으로 되어있는 국의 거주자로 간주된다.
- 라. 동 개인이 양체약국의 국민이거나 어느 체약국의 국민도 아닌 경우에는 양체약국의 권한있는 당국이 상호합의에 의하여 문제를 해결한다.

서울행정법원은 <표 11>의 이중거주자 조항을 바탕으로 A씨의 항구적 주거가 우리나라와 뉴질랜드에 모두 있다고 볼 수 있으므로, A씨의 주된 경제활동의 영역이나 규모 등에 따라 대한민국을 중대한 이해관계의 중심지로 보는 것이 타당하고 그 결과 A씨는 우리나라의 거주자에 해당한다고 판단한 것이다.

즉, 서울행정법원의 판례도 한국-뉴질랜드 조세조약 제4조의 이중거주자 조항(tie-breaker rules)에 따라 해당 거주자의 거주지국을 판단할 때 앞서 설명한 ① 항구적 주거(permanent home), ② 중대한 이해관계의 중심지(center of vital interest), ③ 일상적 거소(habitual abode), ④ 국민(nation), ⑤ 상호합의(mutual agreement)의 순서가 체계적으로 적용한 점에서 의의가 있다고 할 수 있다³³⁾.

다. 거주자에 해당하기 위한 거소의 연속성과 관련한 판례 : 거주자에 해당하기 위한 거주기간 요건의 판단

그 밖에 거주자 여부의 판단을 위한 거주기간의 계산에서 국내에 거소를 둔 기간이 2과세기간에 걸쳐 1년 이상인 경우의 규정(즉, <표 3>의 ③의 규정)과 관련해서 동(同)규정을 확인시켜 주는 판례도 발견할 수 있다.

33) 이상에서 소개한 국내판례들은 이중거주자 조항에 따라 해당 거주자의 거주지국을 판단할 때 대개 “중대한 이해관계의 중심지”나 “일상적 거소”를 기준으로 판단했는데, 앞선 순위의 기준으로 거주지국을 판단할 수 없을 경우에는 양국의 권한있는 과세당국 간의 상호합의에 의해 이를 결정하도록 판단한 과거 판례도 발견할 수 있다. 즉, 대법96누2927(1997.11.14.) 판례에서는 “우리나라의 거주자가 동시에 일본의 거주자로 인정되는 경우에 조세조약상의 절차에 따라 거주지국을 결정하기 위해 노력했으나 합의에 이르지 못한 경우에는 우리나라의 거주자에 해당하는 것으로 보고 과세할 수는 없고 … 양국의 권한있는 당국으로 하여금 상호합의에 의하여 해당 납세의무자가 조세조약의 적용상 어느 국가의 거주자로 간주될 것인지를 결정하도록 하고 그 결정에 따라 적용될 세율을 확정해야 한다.”라고 하였다.

구체적으로, 서울고등법원에서는 입국과 출국을 반복하여 국내에 거소를 둔 기간의 합계가 2과세기간에 걸쳐 1년 이상인 경우도 “국내에 거소를 둔 기간이 2과세기간에 걸쳐 1년 이상인 경우에 해당하므로 국외로 이주하여 그 곳의 직장에 소속되어 세금을 납부하고 있는 외국거주자라 하더라도 국내거주자가 되는 것에 어떤 지장이 있는 것이 아니고, 그 결과 이중거주자에 해당하는 경우에는 조세조약의 적용대상이 될 수 있다.”고 밝히고 있다(서울고등법원2007누6511, 2008.1.11.).

그러나, 같은 서울고등법원에서 과거에 이와 반대의 판단을 내린 판례도 발견할 수 있다. 구체적으로, A씨는 1934년부터 일본에 거주하면서 한국에 거주하던 B씨와 혼인하여 장남인 C씨와 장녀인 D씨를 두었으나 해방 이후 왕래가 불가능해지자 1950년에 잠시 귀국한 것 외에는 계속 일본에서 생활하였다. 그 사이 A씨는 1952년부터 재일교포인 E씨와 사실혼 관계를 유지하면서 그 사이에 2남 2녀를 두었고 일본에서 요식업 등을 운영하면서 1970년에 일본정부로부터 협정영주허가를 받았다. A씨는 한일간에 왕래가 허용된 1953년 이후에는 2-3년에 한번씩 귀국해서 한달 정도씩 체류했는데 사망 전 3년전부터는 당뇨병의 한방치료를 위해 장기간 국내에 체류했고 1987.3.21.에 일본으로 출국한 후 일본에서 사망하였다. 한편, A씨는 1975.2.22.에 일본에서 들여온 재산으로 서울에 토지와 창고건물을 취득한 후 이를 임대한 수입으로 국내 체세비를 충당한 것 외에는 국내에서의 다른 직업이나 수입원이 없었다. 또한, A씨는 위 부동산을 취득하기 위해 소재지에 주민등록을 했지만 실제 거주하지는 않았다.

이상의 사실관계를 바탕으로 서울고등법원은 A씨가 국내에 주민등록을 했고 사망전 3년동안 일본보다 국내에 체류한 기간이 더 길었지만 이와 같은 사정만으로는 A씨가 국내에 생활근거를 두고 있었다고 인정하기 어렵고 그 결과 국내 거주자에 해당하지 않는다고 판단하였다(서울고등법원92누36016, 1994.3.23.).

즉, 위 판례는 국내에 거소를 둔 기간이 2과세기간에 걸쳐 1년 이상인 경우이더라도 기계적으로 해당 납세자를 국내 거주자로 취급하는 것은 아니고 구체적인 사실관계에 따라서는 국내 거주자의 취급을 배제할 수 있다는 것을 나타내고 있다.

다소 상반되는 것으로 볼 수 있는 이상의 서울고등법원의 판례들은 공통적으로 이중거주자의 거주지국을 판정하기 위한 사전적 조건인 국내거주자의 해당 여부는 국내법인 소득세법 등에 따라 판단하는 것을 밝힌 점에 의의가 있다고 할 수 있다.

즉, 이상의 판례들이 공통적으로 밝히고 있는 “① 양체약국의 국내법에 따른 거주자 지위의 인정, ② 양국간 조세조약에 따른 거주지국의 결정”의 순차적 접근방법을 서울고등법원의 위 판례들도 따르는 것으로 볼 수 있는 것이다.

다음에서 소개하는 국세심판례도 역시 해당 거주자의 국내거주자 해당 여부에 대한 판단을 소득세법 등에 따르도록 하는 것을 밝히고 있다.

라. 국내법상 거주자 지위의 인정 여부와 관련한 국세심판례 : 거주자에 해당하기 위한 거주기간 요건 및 생활근거 보유 여부의 판단

국내거주자 지위의 인정 여부에 있어서 구체적인 사실관계를 종합적으로 고려해야 한다는 취지의 국세심판례들은 아래와 같다.

먼저, 납세의무자인 A씨는 1992년부터 재외국민으로 국내의 주민등록은 말소하지 않은 상태에서 인도네시아의 현지 법인에서 근무했고 근로소득세 또한 인도네시아에 납부했는데, 1998년부터 2002년까지의 A씨와 배우자인 B씨의 국내 체류일수는 각각 76일과 211일이었다. 그러나, 2003년에 A씨는 국내법인의 대주주가 되었고, A씨와 B씨의 국내 체류일수가 각각 156일과 239일이었으며, B씨는 국내에 상가를 신축한 후 사업자등록을 하였다.

이상의 사실관계를 바탕으로 국세심판원은 A씨가 1998년부터 2002년까지는 국내의 거주자에 해당하지 않지만 2003년에는 국내의 거주자에 해당한다고 결정하였다(국심2006서1389, 2006. 7.10.).

다음으로, 납세의무자인 C씨는 1996.10.12.에 해외이주 목적으로 미국으로 출국했으나 2000년부터 2003년까지 각각 331일, 314일, 316일 및 273일 동안 국내에 체류했고 체류기간 동안에는 국내의 아파트에 거소를 두었으며, 국내 금융소득이 2억3,100만원이었다. C씨는 출국 후 미국에서 국적을 취득했으나 주한 미8군에서 치료하기 위해 일시적으로 귀국했지만 치료를 마치면 항구적으로 미국에서 거주할 것이기 때문에 국내의 거주자에 해당하지 않는다고 주장하였다.

이상의 사실관계 등을 바탕으로 국세심판원은 C씨가 2002년과 2003년의 2과세기간에 걸쳐 국내에 1년 이상 거소를 두었고, 국내체류기간 중 국내에 거소를 두고 고액의 금융소득이 발생한 점 등을 보아 C씨의 생활근거가 국내에 있는 것으로 인정되므로 C씨는 국내에 거주자에 해당한다고 결정하였다(국심2006서1817, 2006.11.1.).

즉, 이상의 국세심판례들도 결국 앞선 판례들이 제시한 이중거주자의 거주지국 결정을 위해 사전적으로 판단해야 할 국내 거주자의 해당 여부와 관련하여 사실관계 등을 종합적으로 검토해서 판단해야 한다는 취지를 나타낸 것으로 볼 수 있다.

마. 소결

이중거주자의 거주지국 판정과 관련한 이상의 국내외 판례 등을 분석하면 양체약국의 거주자의 지위를 인정되는 상태에서 개별 조세조약의 이중거주자 조항(tie-breaker rules)에 따라 해당 거주자의 거주지국을 결정하되, 동(同)조항은 대부분 OECD 모델조약에서 제시한 순차적 판정 기준을 따르는 것을 확인할 수 있다.

또한, 개별 조세조약의 이중거주자 조항을 적용하기 위한 사전적 조건인 거주자 지위의 판정 여부는 각국의 국내법의 규정에 따라 판정하되, 국내의 판례 등에서는 구체적인 사실관계 등을 종합적으로 검토해서 판정하는 것을 확인할 수 있다.

IV. 결 론

세계화시대에 납세자의 거주지국의 개념은 다양하게 변화되어 적용되고 있다. 이것은 국경의 이동을 통해 조세를 최대한 절약하려는 납세자와 국고를 지키려는 각국 정부간의 게임이기도 하다(오 윤, 2008). 따라서, 각국 정부는 자국의 과세권을 보호하기 위해 목적론적 법해석이나 실질중시의 법해석을 자주 따르는 경향이 있고, 이러한 법해석론은 납세자의 지위를 불안정하게 할 위험이 있다.

본 연구에서 분석한 이중거주자의 거주지국의 판정 문제는 이러한 위험으로 인해 발생할 수 있는 국제적 이중과세의 문제점을 해결하기 위해 가장 기본적으로 필요한 단계라고 할 수 있다. 물론, 각국의 사법부의 판결을 통해 조세조약의 해석이 자국의 과세권 행사에 유리하게 이루어질 경우에는 양국간의 모순된 판결로 인해 거주지국의 결정이 이루어지지 못할 가능성도 배제할 수는 없다.

이러한 가능성에 대비하기 위해서는 우리나라가 체결하는 각국과의 조세조약에서 가급적이면 국제적 표준인 OECD 모델조약을 준용하면서 과세관청이나 사법부가 조세조약을 구체적으로 해석할 때에도 OECD 모델조약의 주석을 따름으로써 조세조약 해석상의 국제적 불일치가 발생하지 않도록 하는 것이 바람직할 것이다.

또한, 조세조약의 이중거주자 조항을 적용하기 전에 적용하는 소득세법 등의 거주자의 개념도 현재와 같이 구분과 해석이 곤란한 주소나 거소의 개념을 별도로 사용하는 것보다는 미국, 영국, 독일 및 프랑스 등의 경우와 같이 단순히 1년의 절반 이상을 체류한 경우 거주자로 간주하는 제도를 도입하거나 국제적 표준인 OECD 모델조약상의 개념을 준용하도록 하는 것이 바람직할 것이다(오 윤, 2008).

특히, 이와 같이 거주자의 개념을 정립함으로써 우리나라에서 2009년부터 시행되고 있는 외국인단기거주자 과세제도에서 동(同)제도를 채택하고 있는 다른 국가들과의 거래에서 발생할 수 있는 개념상 불일치로 인한 국제적 이중과세의 문제점도 방지할 수 있을 것이다.

본 연구는 국가간 교류의 확대에 따라 필연적으로 발생하는 국제적 이중과세의 문제점과 관련한 가장 기본적인 이중거주자의 거주지국 판정문제와 관련한 국내외의 최근 판례 등을 분석함으로써 이론상 및 실무상 공헌점이 있다고 할 수 있다.

물론 이상의 분석에서 고려하지 못한 다양한 요인들에 대한 논의가 필요할 것이고, 이러한 추가적인 논의는 이후 보다 다양한 자료 등을 반영하여 본 연구를 발전시키는 과정에서 이루어질 수 있을 것이고 보다 나은 국제조세제도를 정착시키는데 기여할 것으로 기대된다.

참고문헌

- 김대순. 2010. 『국제법론』, 삼영사.
- 김완석. 2010. 『소득세법론』, 광교이텍스.
- 양인준. 2009. “외국인단기거주자 과세제도의 입법정당성과 대안세제의 시론”, 조세학술논집 제25권 제1호 : 79 - 118, 한국국제조세협회.
- 오 윤. 2008. “세법상 거주자 개념”, 조세학술논집 제24권 제1호 : 183 - 227, 한국국제조세협회.
- 우창록. 1996. “과세권의 기초로서의 거주자 개념”, 조세법연구 제24권 제1호 : 7 - 24, 한국세법학회.
- Hartley, T. 1986. Federalism, courts and legal systems : The emerging constitution of the European Community. *American Journal of Comparative Law* 34 : 229 - 244.
- Vogel, K. 1994. *Klaus Vogel on double taxation convention. A commentary to the OECD-, UN- and US model tax conventions for the avoidance of double taxation of income and capital*. Kluwer Law and Taxation Publishers. Boston.

Deciding State of Residence of Dual Resident

Youn-Suh Kee^{*} · Byung Wook Jun^{**}

—〈Abstract〉—

Domestic tax laws of each country to decide state of residence of dual resident are differentiated from each other and do not prescribe specific and clear definition of “resident” to keep up with recent economic environments.

This study analyzes the definitions of “resident” and its relevant concepts and the scope of tax liability in tax laws, tax treaties and court cases of several countries.

The analysis of this study shows that, in case an individual is a resident of both contracting states, his state of residence is generally decided according to the “tie-breaker rules” and the rules mostly follows the OECD model tax convention.

Furthermore, the status of “resident”, which is the prerequisite for the “tie-breaker rules” is decided according to domestic tax laws of each country, while court cases consider relevant facts comprehensively to decide it.

〈Key words〉 Dual Resident, OECD Model Tax Convention, Tie-Breaker Rules, Dual Taxation

* Master of Taxation, University of Seoul / Judge Advocate, Department of Defense, First Author

** Assistant Professor, Graduate School of Science in Taxation, University of Seoul, Corresponding Author