세무와회계저널
제14권 제5호 2013년 10월 pp.191~219
한국세무학회

비거주자 전환시 출국세 도입에 관한 연구*

김기영**

<요 약>

출국세는 조세회피의 차단 목적뿐만 아니라 비거주자 전환 시점까지 과세되지 않은 소득에 대한 과세권 확보 차원에서 부과되는 것이 일반적이라고 할 수 있다. 거주자가 비거주자 전환 시점까지 형성한 소득 중 과세되지 않은 부분에 대해 아무런 과세를 하지 않는다면 자칫 정당한 과세권의 멸실이 초래될 수 있기 때문이다. 따라서 현재와 같이 국제적 조세경쟁이 치열한 상황 하에서는 우리나라도 이에 대한 도입을 검토할 필요가 있다.

출국세 도입시 과세대상자는 국적의 포기여부 또는 조세회피 의도 여부와 관계없이 비거주자로 전환하는 세법상 거주자를 대상으로 하여야 할 것이다. 다만, 일시적으로 비거주자가 되는 경우까지 일률적으로 출국세의 과세대상자로 삼는 것은 과세관청과 납세자의 징수 및 납세 편의 등을 고려할 때 배제하는 것이 합리적이므로 다른 나라에 정착하고 우리나라와의 거주 관계를 단절하는 자를 출국세의 과세대상자로 보는 것이 타당하다. 출국세의 과세물건은 실물자산과 이연보상자산을 그 대상으로 한다. 실물자산의 경우 보유하고 있는 동안 발생한 자본차익에 대해 처분시 과세가 이루어지는 것이 일반적이므로, 거주자가 비거주자로 전환된 이후에 처분을 하게 될 경우 과세권의 행사가 어려울 수 있기 때문에 과세대상으로 삼게 된다. 이연보상자산은 미래소득을 얻기 위해 적립을 하는 동안 일정한 소득공제 내지 세액공제를 받고 미래에 소득을 수령하는 시점에 일정 부분 과세가 이루어지는 바, 이에 대해 비거주자로 전환시 별도의 과세를 하지 않는다면 향후 과세를 하지 못하는 문제가 발생할 수 있기에 과세대상으로 삼게 된다. 출국세의 부과방식은 거주자가 비거주자로 전환되는 시점에 모든 자산을 시가에 양도한 것으로 간주하여 자본차익을 산출한 후 이에 대해 과세를 하는 방법이 합리적이다. 다만, 처분을 간주하여야 하는 점에서 미실현이익에 대한 과세논란, 처분 간주에 따른 평가액 산정의 문제 등이 실제 과세 집행상 어려움으로 나타날 가능성이 있으므로 이에 대한 대비도 병행되어야 할 것이다.

<주제어> 출국세, 국적포기세, 비거주자, 간주처분

* 이 논문은 2013년도 명지대학교 교내연구비 지원사업에 의하여 연구되었음.
** 명지대학교 경영대학 경영학과 교수, kykim@mju.ac.kr, 010-3711-6696

논문접수일 2013년 8월 24일 1차수정일 2013년 10월 23일 게재확정일 2013년 10월 27일

Ⅰ. 서 론

자본시장이 국제화되고 인적자원의 국가 간 이동이 수월한 현대에는 세금부담의 최소화를 위해 세금 부담이 큰 나라에서 세금 부담이 작은 나라로 거주지를 이전하는 현상이 나타난다. 전 세계적으로 국제회계기준처럼 단일화된 세법이 존재하지 않고, 세계 각국의 과세체계가 상이한 상황에서 국적의 중요성이 약화되고 국경의 의미가 점차 퇴색하는 현실 하에서는 개인의 세무계획상 최소의 세부담을 찾아 거주지를 변경하는 일은 갈수록 증가할 가능성이 높다. 이러한 움직임에 대응하기 위해 일부 국가에서는 국적포기 시점 또는 비거주자로 전환되는 시점에 일정한 세금을 부과하고 있는데, 이를 국적포기세(expatriation tax) 또는 출국세(emigration tax ; exit tax)[1]라고 한다. 미국처럼 애초에 국적법적 개념에서의 시민권자에게 국적포기시 과세를 시작했던 경우는 국적포기세라고 칭하며, 캐나다 등 일부 국가들처럼 세법상 거주자가 비거주자로 전환되는 경우에 부과하는 경우는 출국세라고 칭하는 것이 일반적이다.[2] 출국세는 애초에 세금을 회피할 목적으로 국적을 포기하거나 비거주자로 전환하는 현상을 차단하기 위해 입법되었으나, 현재는 조세회피의 차단 목적이기 보다는 국적 포기 또는 비거주자 전환 시점까지 발생하였으나 과세되지 않은 소득에 대한 과세권 확보 차원에서 적용이 되는 것이 통상적이라고 할 수 있다. 출국세를 시행하고 있는 대부분의 국가는 세법상 거주자가 비거주가 되는 시점에 과세를 하며, 미국의 경우에는 국적포기 시점에 과세를 한다. 미국이 다른 국가와 달리 국적포기 시점에 국적포기세를 과세하고 있는 이유는 해외에 거주하는 시민권자(영주권자)에게도 소득세를 과세하기 때문에 해외에 있는 시민권자의 경우 국적을 포기함으로써 과세를 회피하려는 동기를 차단하고자 함에 있다.

이와 같은 출국세를 도입하고 있는 국가로는 미국, 캐나다, 호주, 네덜란드, 핀란드, 프랑스, 독일, 네덜란드, 노르웨이, 스웨덴, 이스라엘 등이 있으며, 거주자가 비거주자 전환 시점까지 형성한 소득 중 과세되지 않은 부분에 대해 아무런 과세를 하지 않는다면 자칫 정당한 과세권의 멸실이 초래될 수 있으므로 우리나라도 이에 대한 도입을 검토할 필요가 있다고 판단된다. 특히 우리나라도 투자유치 등의 목적으로 일정 금액 이상의 투자자에게 영주권을 부여하는 등 적극적인 이민정책을 펴고 있는 상황 하에서는 그러한 이민자들이 향후 자국으로 돌아갈 상황에 대비하기 위해서라도 출국세의 도입은 상당한 의미를 지닌다고 할 수 있을 것이다.

---

1) 항공권 구입시 적용되는 “출국세(Departure Tax)”와 혼동될 여지가 있다. 그러나 현재까지 “exit tax”를 대부분의 언론이나 학자들이 “출국세”로 번역하여 사용하고 있는 점을 감안하여 본 연구에서도 출국세라 칭하기로 한다. 다만, 실제 입법시에는 명칭에 대해 적절한 논의가 필요할 여지도 있다고 하겠다.

2) 엄밀히 말하면 국적포기세는 미국의 경우에만 적절한 표현이고 대부분의 다른 국가들의 경우에는 적합하지 않다. 그러나 대부분의 국가들이 국적포기자가 아닌 세법상 거주자가 비거주자로 전환되는 경우 과세를 하고 있기에 본 연구에서는 세법상 거주자가 해외로 이주하는 경우에 부과되는 측면에서 출국세를 일반적인 용어로 사용하기로 한다.

출국세의 도입을 위해서는 동 과세로 인한 인해 이중과세가 발생하는 것은 아닌지 여부와 출국세의 부과가 헌법적 권리 내지 국제인권법 및 UN의 세계인권선언을 침해하는지 여부를 먼저 검토할 필요가 있다. 나아가 효익－비용 관점 및 세수확보 측면에서 출국세의 도입이 실익이 있을지 여부도 생각해 볼 문제이다. 이러한 점을 감안하여 출국세를 도입할 경우 구체적인 입법을 위해서는 과세대상자, 과세물건, 과세방법 등을 검토하여야 한다. 먼저 출국세의 과세대상자를 국적포자로 한정할 것인지 혹은 세법상 비거주자로 전환하는 자를 대상으로 할 것인지 여부를 결정하여야 한다. 더불어 국적포기 또는 비거주자로 전환하는 주된 목적이 조세회피인 경우에 한정하여 출국세의 과세대상자로 삼을 것인지도 고려할 사항이다. 출국세의 과세물건은 실물자산으로 한정하여 미실현소득에 대해 과세할 것인지 혹은 그 이외의 자산도 대상으로 할 것인지 여부를 검토하여야 한다. 출국세의 부과방식은 비거주자로 전환된 이후 일정 기간을 정해 그 기간 동안 과세대상 자산이 실제로 처분이 이루어지면 이에 대해 과세를 하는 방법과 전환 시점에 과세대상 자산이 처분된 것으로 간주하여 일괄 과세를 하는 방법 등이 고려될 수 있다.

본 연구는 출국세의 도입필요성에 대해 외국의 입법례를 참조하여 검토하고, 나아가 도입시 발생할 수 있는 문제점 등을 파악하여 이를 고려한 출국세 입법방안을 제시하는 것을 목적으로 한다. 이하에서는 제Ⅱ장에서 출국세의 의의 및 도입 필요성에 대해 살펴보고, 제Ⅲ장에서 출국세에 대한 외국의 입법례를 구체적으로 검토 한 후, 제Ⅳ장에서는 현재 적용되고 있는 외국의 출국세와 관련하여 우리나라 도입시 고려해야 할 사항에 대해 분석하고, 제Ⅴ장에서 우리나라가 도입해야 할 출국세 방식에 대해 제안하며, 제Ⅵ장에서 결론을 제시하기로 한다.

Ⅱ. 출국세 도입 필요성

출국세의 목적은 조세회피의 차단과 국적 포기 또는 비거주자 전환 시점까지 과세되지 않은 소득에 대한 과세권 확보라고 할 수 있다. 현행 소득세법에 의하면 발생 소득에 대한 납세의무자를 '거주 여부'를 기준으로 거주자와 비거주자로 구분하고 있다. 거주자란 원칙적으로 국내에 주소를 두거나 1년 이상 거소를 둔 개인[3]을 말하며, 국내・외에서 발생한 모든 소득에 대하여 납세의무를 진다. 비거주자란 거주자가 아닌 개인을 말하며, 국내 원천소득에 대하여만 납세의무를 부담한다. 따라서 거주자와 비거주자 간에는 과세소득의 범위에 현저한 차이가 있다.

3) 주소란 생활의 근거가 되는 장소로서 국내에 생계를 같이하는 가족 및 국내에 소재하는 자산의 유무, 직업 등 생활관계의 객관적인 사실에 따라 종합적으로 판단된다. 이에 비해 거소는 상당한 기간 동안 계속하여 거주하는 장소로서 주소와 같이 밀접한 일반적 생활관계가 발생하지 않는 장소를 의미한다. 계속하여 1년 이상 국내에 거주할 것을 통상 필요로 하는 직업을 가진 때, 국내에 생계를 같이하는 가족이 있고 또한 그 직업 및 자산상태에 비추어 계속하여 1년 이상 국내에 거주할 것으로 인정되는 때에는 국내에 주소를 가진 것으로 볼 수 있다.

현행 과세체계 하에서는 거주자가 비거주자로 전환되는 시점[4]에 이와 관련하여 특별히 부과되는 세금은 없다. 다만, 거주자가 출국으로 인하여 비거주자가 되는 경우 1월 1일부터 출국일까지의 소득금액에 대하여 소득세를 납부하여야 할 뿐이다. 그러나 거주자가 비거주자로 전환되는 시점에 일정한 과세가 이루어져야 할 필요성이 있음을 2가지 측면에서 살펴 볼 수 있다.

첫째, 거주자와 비거주자 간에 과세범위의 차이가 존재하는 과세구조 하에서는 거주자가 소유 자산을 해외로 이전한 후 비거주자로 전환하여 조세부담을 축소하거나 회피하려는 동기가 유발될 수 있기에 이에 대한 대처가 필요하다는 점이다. 이러한 비거주자로의 전환에 의한 조세회피 동기는 근래에 탈세로 큰 사회적 물의를 빚은 소위 '선박왕'[5], '구리왕'[6], '완구왕'[7]세무조사 사건에서도 확인할 수 있다. 동 세무조사 사건들의 핵심 쟁점도 결국 과세관청의 주장처럼 당사자를 거주자로 보아 국내·외 원천소득 모두에 대해 과세할 것인지 아니면 납세자의 주장처럼 비거주자로 보아 국내 원천소득에 대해서만 과세할 것인지 여부이기 때문이다. 이러한 과세소득의 범위 차이로 인해 거주자가 조세회피 목적상 비거주자로 전환하는 시도는 세법상 거주자 개념을 기초로 개인소득에 대한 과세범위를 정하고 있는 국가들에게서 공통적으로 나타날 수 있는 문제이다. 따라서 일부 국가에서는 이러한 시도를 차단하기 위해 거주자가 비거주자로

---

4) 거주자가 비거주자가 되는 시기는 거주자가 주소 또는 거소의 국외이전을 위하여 출국하는 날의 다음날 또는 소득세법 시행령 제2조 제4항 및 제5항의 규정에 의하여 국내에 주소가 없는 것으로 보는 사유가 발생한 날의 다음날이다(소득세법 기본통칙 1－7).

5) 서울중앙지방법원 형사23부(부장판사 정선재)는 12일 국내에 근거지를 둔 선박 회사를 운영하면서 종합소득세와 법인세를 포탈한 혐의(특정경제범죄 가중처벌법상 횡령 및 조세범처벌법 위반 등)로 불구속 기소된 시도상선 권혁 회장에게 징역 4년에 벌금 2340억원을 선고하고 구속 절차를 집행, 수감했다. 재판부는 권 회장에 대해 2006～2009년분 종합소득세(1672억원)와 2007～2009년분 법인세(582억원)를 포탈한 부분은 유죄로 인정했다. 재판부가 이 같은 판결을 내린 것은 소득세법상 국내 거주자가 아니라고 주장한 권혁 회장에 대해 소득세법상 국내 거주자로 판단했기 때문이다. 재판부는 "피고인이 국내에 주거지를 유지하고 부동산·주식·회원권 등 상당한 양의 국내 자산을 보유하고 있다"며 "사실상 국내에서 경제·사회 활동을 하고 있는 만큼 소득세법상 국내 거주자에 해당한다"고 밝혔다(한국경제 2013.2.12. 기사 참조).

6) '구리왕' 차용규 전 대표의 경우 국세청은 차 전 대표가 카작무스의 주식을 조세피난처인 버진아일랜드의 페이퍼컴퍼니로 명의를 돌린 다음 주식을 매매해 1조2000억원대의 소득을 얻고도 세금을 내지 않았다며 1600억원을 부과했다. 이에 대해 과세적부심 과정에서 '거주자 요건이 갖춰지지 않았다'는 항변이 받아들여졌다(매일경제 2012.5.4. 기사 참조).

7) 법원이 유명 봉제인형 '비니 베이비'를 미국에 수출해 큰 수익을 올린 일명 '완구왕' 박종완 에드벤트엔터프라이즈 대표의 역외탈세 혐의에 대해 무죄를 선고했다. 서울중앙지법 형사합의28부(부장판사 김시철)는 세금 437억 원을 포탈하고 947억 원에 이르는 재산을 해외에 은닉하거나 빼돌린 혐의(특정범죄가중처벌법상 재산국외도피 등)로 기소된 박 대표와 자산관리 담당자인 강신태 벤엔피 대표이사(52)에게 모두 무죄를 선고했다. 재판부는 "가족과 거주하는 곳을 기준으로 세금을 부과하는 한미 조세협약상 박 대표는 미국 거주자에 해당하기 때문에 한국에는 납세의무가 없다"고 판단했다(동아일보 2012.2.10. 기사 참조).

전환되는 시점에 일정한 과세를 하고 있다. 특히 시민권자에 대해 거주 장소에 관계없이 전 세계 모든 소득에 대해 과세를 하고 있는 미국의 경우에는 비거주 외국인(nonresident aliens)으로 전환하려는 유인이 더욱 강하다고 할 수 있으며, 따라서 미국의 경우에는 1966년부터 이에 대한 대처로 소위 국적포기세를 제정하여 시행하고 있다.

둘째, 법인에 대해 이연소득이 청산되는 시점에 실현되는 것으로 보아 청산소득 과세가 이루어지는 것처럼 개인에 대해서도 비거주자가 되는 시점에 미실현소득에 대한 과세 내지 거주자 기간 동안 받아왔던 각종 소득공제 및 세액공제에 대해 정산을 하는 것이 과세공평의 관점에서 타당하며 동시에 과세권의 부당한 멸실을 방지할 수 있다는 점이다. 가령, 납세자가 세법상 거주자로 있는 동안 발생한 미실현소득에 대해 과세관청이 해외 이주시점에 과세하지 않을 경우 정당한 과세권을 영구적으로 포기하는 측면이 있으며, 국제거래가 급증함에 따라 금융재산 등의 국내외 이동이 용이해진 점 등에 비추어 거주자가 국내재산을 해외로 이전한 후 비거주자로 전환하여 역시 비거주자로 전환된 자녀 등에게 증여를 하게 되면 <표 1>에서 보는 바와 같이 이에 대해서는 아무런 과세를 하지 못한다는 점 등은 비거주자 전환시점의 일정한 과세 필요성을 요구한다고 할 것이다.

〈표 1〉 증여세 과세가능 여부

증여자	증여재산	수증자	과세여부
거주자	국내재산	거주자	○
		비거주자	○
	국외재산	거주자	○
		비거주자	○
비거주자	국내재산	거주자	○
		비거주자	○
	국외재산	거주자	○
		비거주자	×

출국세의 도입과 관련하여 동 세금이 개인의 헌법적 권리와 거주이전의 제한을 금지한 국제법을 침해한다는 의견이 있다. 그러나 출국세가 국적포기자 내지 비거주자로 전환된 자에게 차별적 과세를 하는 것이 아니고 오히려 과세하지 않을 경우 미실현소득에 대한 정당한 과세권이 상실될 위험이 있다는 점을 감안하면 도입을 긍정적으로 봐야 하는 것이 보다 타당할 것이다.

Ⅲ. 출국세의 외국 입법례

거주자가 비거주자로 전환될 경우 일정한 과세를 하고 있는 국가들의 경우 그 과세 형태는 두 가지로 대별된다. 핀란드, 프랑스, 독일, 네덜란드, 노르웨이, 스웨덴 등 유럽 국가들처럼 시민권자나 거주자가 비거주자로 전환된 이후에도 일정 기간 동안 이들에게 소득세를 부과하는 형태와 미국, 호주, 캐나다, 덴마크 등처럼 거주자가 비거주자로 전환되는 시점에 일괄 과세를 하는 형태이다. 이하에서는 출국세를 부과하는 국가들 중 미국, 캐나다, 호주, 네덜란드의 입법례에 대해 살펴보기로 한다.

1. 미 국

미국의 국적포기세는 소득에 대한 과세를 회피할 목적으로 국적포기를 오용하는 경우에 적용하고자 1966년에 처음으로 도입되었다. 국적포기세의 최초 도입 이후 1995년 이전까지 5천만불 미만이었던 국적포기세가 1995년부터 2005년 사이에는 1억9천만불로 증가하였다.

〈그림 1〉 미국의 국적포기자 수

출처 : http : //actionamerica.org/taxecon/taxpats.shtml

미국의 국적포기자 수는 <그림 1>에서 보는 바와 같이 전체적으로 증가추세에 있으며, 특히 2010년과 2011년에는 급격한 증가를 보이고 있다. 미국에서는 이러한 국적포기자의 상당수가 조세회피적 측면을 고려한 것으로 보고 있다. 따라서 이러한 조세회피를 차단하고자 1966년에 국적포기세를 도입한 이후 1996년, 2004년, 2008년, 3차례에 걸쳐 동 규정을 보완하는 개정이 이루어졌다. 미국의 국적포기세 제정 및 개정과정과 현행 과세제도에 대해 살펴보면 다음과 같다.

가. 1966년 국적포기세의 제정(Foreign Investors Tax Act of 1966 ; 이하 FITA)

미국은 1966년 FITA의 제정을 통해 비거주 외국인(nonresident aliens)과 외국 기업에 대한 과세체계를 대대적으로 정비했다. FITA 이전에는 미국 국내사업 또는 거래를 영위하는 외국인의 투자소득(investment income)에 대해 미국 사업 또는 거래와의 실질적 연관성 여부를 불문하고 일반 누진세율로 과세를 하고, 반면 미국 국내사업 또는 거래를 영위하지 아니하는 외국인의 투자소득에 대해서는 30%의 단일세율로 과세를 했다.[8] 그러나 FITA는 미국 사업 또는 거래와의 실질적 연관성 개념을 도입하여 미국 시민권자 및 거주자와 유사하게 과세되던 비거주 외국인의 과세범위를 크게 축소하였다. 즉, 비거주 외국인의 미국 원천소득이 미국 내의 사업 또는 거래와 실질적으로 연관이 된 경우에만 미국 시민권자나 거주자와 동일한 누진세율 과세를 하고, 고정된 혹은 결정가능한 연간 또는 주기적 소득(fixed or determinable annual or periodic gains, profits, and income ; 이하 FDAP 소득)[9]은 수령자인 비거주 외국인이 사업이나 거래를 영위하는지 불문하고 해당 소득이 미국 사업 또는 거래와 실질적으로 연관이 없는 것으로 보아 30%의 단일세율[10]로 과세한다.[11]

이처럼 미국에 대한 투자를 장려하기 위한 조치의 일환으로 비거주 외국인에 대한 과세를 완화함에 따라 미국 시민권자가 국적을 포기하여 비거주 외국인으로 전환할 유인이 증대할 것을 감안하여 의회는 국적포기세[12]를 동시에 신설하였다. 1966년에 입법된 국적포기세는 1965년 3월 8일 이후에 미국 시민권을 포기한 비거주자(nonresident individual)에게 포기 연도 이후 10년간 마치 미국 시민권을 보유한 것처럼 가정하여 과세를 할 수 있도록 하였다. 이러한 조항은 국적을 포기한 주 목적이 조세회피일 경우에 한해 적용되었다. 이는 과세관청이 납세자가 국적을 포기함으로써 세액이 감소하였음을 보이면 국적포기자의 주된 목적이 조세회피라고 보며, 그럼에도 불구하고 조세회피가 국적포기의 주 목적이 아니라는 사실의 입증책임은 납세자에게 전환된다.[13] 한편, 이러한 국적포기세가 적용되는 미국 원천소득(U.S.－source income)은 미국 내에 위치한 자산(property), 미국 기업의 주식, 정부를 포함한 미국인이 발행한 채무증서(debt obligations)의 매매나 교환으로부터 발생한 이득을 포함하며, 일정 공제를 허용하되 자본손실 이월공제(capital loss carryovers)는 허용되지 않았다.

---

8) IRC §871

9) 이자, 배당, 임대소득, 로열티 소득 등이 FDAP 소득에 해당한다.

10) 조세조약에 의해 보다 낮은 세율이 적용가능하다.

11) IRC §871(a)(1)

12) IRC §877(a)

13) IRC §877

나. 1996년 국적포기세의 1차 개정(Health Insurance Portability and Accountability Act of 1996 ; 이하 HIPAA)

1966년에 제정된 국적포기세의 적용 여부는 국적포기의 주된 이유가 조세회피 목적인가에 달려 있다. 이러한 주관적 동기가 과세여부의 판단기준이 됨에 따라 1966년 제정된 국적포기세의 적용과 집행에 어려움이 뒤따랐다. 즉, 과세관청이 국적포기자가 실질적인 조세혜택을 보았음을 보이면 일단 조세회피 의도라고 보나, 국적포기자가 주된 국적포기의 목적이 다른 이유라고 입증하면 이를 뒤집고 과세를 유지하는 것은 쉽지 않은 일이었다. 법원의 판단도 유사한 상황에서 엇갈리는 경우가 많았다. 1975년의 Kronenberg 사건[14]에서는 거액의 분배를 받기 하루 전에 국적을 포기한 납세자에 대해 국적포기의 주된 이유가 조세회피 목적이라고 판시한 반면, 1984년의 Furstenberg 사건[15]에서는 국적포기로 인해 $719,000의 세액이 $282,000로 크게 줄어들었음에도 불구하고 그녀 자신이 유럽과 오랫동안 밀접한 관련이 있었으며 외국인과 결혼한 점 때문에 국적을 변경하는 것이라는 납세자의 주장을 받아들여 조세회피가 주된 이유가 아니라고 판시한 바 있다. 이러한 문제점을 보완하기 위해 HIPAA 에서 조세회피 목적으로 국적을 포기했는지 여부를 판단하기 위한 객관적 기준의 하나로 소득세액(income tax liability) 또는 순자산(net worth) 기준을 제시했다. 즉, 국적포기 직전 5년간의 평균 소득세액이 $100,000을 초과하는 경우 또는 순자산이 $500,000 이상(매년 인플레이션을 반영하여 수정)인 경우에는 국적포기가 조세회피 목적 때문이라고 가정하였다. 만일 이러한 객관적 기준에 미달할 경우에는 이전처럼 주관적 기준, 즉 국적포기자의 조세회피 의도를 살펴 과세여부가 결정된다.

1966년에 제정된 국적포기세의 또 다른 문제점은 국외원천소득(Foreign-source income)에 대해 과세하지 않기 때문에 국내원천소득을 국외원천소득으로 전환하여 손쉽게 과세를 회피할 수 있다는 점이었다. 이를 해결하기 위해 HIPAA는 국적포기자가 국적포기일 이전 2년 중 어느 시점이라도 외국기업 주식 의결권 또는 주식가치의 50%를 초과하여 소유한 경우 해당 외국기업의 주식을 매매하거나 교환하여 얻은 이득도 국내원천소득에 포함되도록 개정 하였다.[16]

한편, 동 개정에서는 국적포기세를 미국 시민권자에게만 적용하던 것을 미국 거주 종료전 15년 중 8년 이상을 미국에서 거주한 장기 법적 거주자(long-term legal residents)에게도 적용하도록 그 범위를 확장했다.[17][18]

마지막으로 FITA에서는 국적포기자가 국세청에 보고의무가 없었고, 국세청도 국무부(State Department)와 국적포기자 명단의 정보공유가 이루어지지 않았기에 국적포기세의 부과가 제대

14) Kronenberg v. Commissioner, 64 T.C. 428 (1975)

15) Furstenberg v. Commissioner, 83 T.C. 755 (1984)

16) IRC §877(c), (d)(1)(C)

17) House of Representatives. 1996. *Report No. 104-496*, 149쪽

18) IRC §877(e)(2)

로 이루어지지 않는 경우가 많았으므로 이를 개선하기 위해 HIPAA에서는 국적포기자로 하여금 보고의무를 부과하고, 분기별로 국적포기자 명단을 공시하도록 했다.[19]

다. 2004년 국적포기세의 2차 개정(American Jobs Creation Act of 2004 ; 이하 Jobs Act)

HIPAA의 개정에도 불구하고 국적포기세의 집행에는 여전히 어려움이 존재했다. 조세회피 목적을 판단하기 위해 객관적인 기준이 마련되었으나 그 기준에 미달하는 국적포기자의 경우에는 과거처럼 주관적 기준을 적용해야 하는 점과 객관적 기준에 해당하더라도 국적포기자가 자신의 주된 의도가 조세회피 목적이 아님을 입증하면 역시 과세가 이루어지지 않는 점 때문이었다.

이러한 문제점을 해결하기 위해 Jobs Act에서 국적포기세는 국적포기의 동기가 조세회피인지 여부와 관계없이 일정한 세법상 기준만 충족되면 자동 적용되는 것으로 개정되었으며, 이는 2004년 6월 3일 이후부터 2008년 이전에 국적을 포기한 개인에게 적용된다. 국적포기자는 Form 1040NR(a U.S. Nonresident Alien Income Tax Return)을 국적포기 이후 10년 동안 신고하여야 한다.

국적포기세가 적용되는 세법상 기준은 1996년과 비교하여 상향조정된 바, 국적포기일 이전 5개년도의 평균 소득세액이 $124,000을 초과하거나 국적포기일 현재 순자산이 $2,000,000 이상인 자를 말한다.[20] 국적포기세가 적용되지 않는 예외는 2가지 경우가 있다. 먼저 미국에서 출생함으로써 미국시민권자가 된 자가 다른 나라의 국적을 보유한 이중국적자로서 미국과 실질적인 접촉(substantial contacts)이 없는 경우이다.[21] 다른 하나는 미국서 출생함으로써 시민권을 획득한 미성년자 중 출생시에 부모가 모두 미국시민권자가 아니고, 18.5세가 되기 전에 미국 시민권을 포기했으며, 국적포기일 직전 10년 동안 미국에 연간 30일을 초과하여 체류한 사실이 없는 경우이다.[22]

한편, 국적포기 이후 관리를 위해 미국과 밀접한 연관을 가지고 있는 것이 확인될 경우에는 시민권자와 동일한 과세를 하도록 했다. 즉, 국적포기자가 국적포기 이후 10년 동안 어느 특정 연도에 30일을 초과하여 미국에 머무를 경우 시민권자와 동일한 과세를 하게 된다.[23]

---

19) IRC §6039G
20) IRC §877(a)(2)
21) IRC §877(c)(1), 877(c)(2)
22) IRC §877(c)(1), 877(c)(3)
23) IRC §877(g)

라. 2008년 국적포기세의 3차 개정(Heroes Earnings Assistance and Relief Tax Act of 2008 ; 이하 HEART Act)

Jobs Act하에서는 해외에 재산을 보유한 국적포기자가 아무런 신고없이 외국으로 나가 해외에 머물면서 더 이상 미국 소득세를 납부하지 않을 경우 이행을 강제하는 것이 용이하지 않았다. 또한 877조 제정 시부터 국적포기세는 국적포기일 이후 10년간만 과세를 하는 것이므로 10년 이후에 이익을 실현시키면 과세를 회피할 수 있다는 문제점이 꾸준히 제기되어 왔다.[24] 특히 이러한 과세체계 하에서는 부유한 국적포기자일수록 이익의 실현시기를 10년 이후로 미룰 여력이 더 크기에 조세공평성 측면에서도 문제가 있다.

이러한 문제점 등을 고려하여 HEART Act에서는 국적포기자에게 국적포기 시점에 즉시 시가과세(mark-to-market taxation)를 적용하도록 개정이 되었다. 이러한 개정은 2008년 6월 17일 이후 국적포기자에게 적용되고 그 이전 국적포기자에게는 2004년도 개정세법이 적용된다. 즉, 2004년 6월 3일 이후부터 2008년 6월 17일 이전에 국적을 포기한 경우에는 IRC §877가 적용되고, 2008년 6월 16일 이후에 국적을 포기한 경우에는 IRC §877 대신 IRC §877A가 적용된다.

2008년도 개정세법에 의하면 국적포기일 현재 전 세계 보유 재산(property)을 시가(fair market value)에 양도한 것으로 가정하여 자본차익(capital gain)을 산출한 후 이에 대해 과세한다. 그러나 국적포기자는 재산이 실제 양도되는 날까지 과세연기를 선택할 수 있다. 단, 이러한 선택으로 인해 이연된 세금의 부과나 징수를 불가능하게 하는 조약상의 권리를 포기하는 경우에 한해 과세연기가 가능하다.

(1) 납세의무자

국적포기세의 적용 대상이 되는 국적포기자(covered expatriate)는 미국 시민권자(US citizen) 또는 국적포기일 직전 15년 중 최소 8년 이상 세법상 미국 거주자인 영주권자(lawful permanent resident)로서 국적포기일이 속하는 해 이전 5년간 연평균 소득세 납부액(average annual net income tax)이 일정금액[25]을 초과하거나, 국적포기일 현재 순자산가액(net worth)이 $2,000,000 이상인 자, 국적포기일 직전 5년간 납세의무를 성실히 이행하였음을 입증하지 못하는 자[26]를 말한다.[27]

단, 다음 두 가지 경우에는 국적포기세의 적용이 배제된다. 첫째, 미국에서 출생함으로써 미국

---

24) 가령, 10년 동안 자산을 처분하는 대신 이를 담보로 차입을 하여 활용할 경우 국적포기세의 부과가 이루어지지 않는다.

25) 2004년에는 $124,000이었으나, 이후 매년 인플레이션을 반영하여 조정되어 2012년도 현재 $151,000이다.

26) Form 8854에 의해 인증

27) IRC §877A(G)(1)(a), §877(a)(2)(A), (B), (C)

시민권자가 된 자가 다른 나라의 국적을 동시에 보유하고 있고 국적포기일 현재 여전히 그 나라의 국적자로서 과세되고 있는 경우와 국적포기일이 속하는 과세연도를 포함하여 과거 15년 동안 10년 이하로 미국 거주자인 경우이다. 둘째, 미국 시민권자로서 18.5세가 되기 전에 미국 시민권을 포기했으며, 국적포기일 직전 10년 이하 동안 미국 거주자였던 경우이다.

(2) 과세방법

과세대상은 실물자산(Property)과 이연 보상자산(Deferred compensation item)이다.

① 실물자산

국적포기시 전 세계 모든 자산(부채차감)을 시가로 양도한 것으로 가정하여 미실현양도소득(net unrealized capital gain)을 구하고 여기서 일정 금액을 공제[28]한 후, 이에 대한 소득세 과세방법에 의하여 세액을 산출한다. 이때 세율은 양도 가정 자산의 보유기간이 1년 이하인 단기양도소득(Short-term Capital Gain)에 대해서는 일반소득세율(10%~35%)이 적용되고, 보유기간이 1년을 초과하는 장기양도소득(Long-term Capital Gain)에 대해서는 10%(일반소득세율이 10%~15%가 적용되는 납세자)와 15%(일반소득세율이 25%~35%가 적용되는 납세자)가 적용된다.

② 이연 보상자산

적합이연보상자산(Eligible deferred compensation items)[29]과 신탁재산의 지분(Interests in nongrantor trusts)처럼 현재 지급받지 않는 미래 소득에 대해서는 30%의 세율로 원천징수하여 납세의무가 종결된다. 그러나 적합이연보상자산의 요건을 충족하지 못하는 비적합이연보상자산(Ineligible deferred compensation items)은 국적포기일 직전일을 기준으로 현재가치로 평가하여 실물자산처럼 과세를 하고, 개인퇴직플랜(an individual retirement plan except those described in section 408(k) or 408(p)), 교육저축계좌(a Coverdell education savings account), 건강 또는 의료저축계좌(a health savings accounts or an Archer medical savings account)와 같은 세무상 특별이연계정(Specified tax deferred accounts)에 대해서는 국적포기일 직전일에 전체 수령하는 것으로 평가하여 실물자산처럼 과세한다.

(3) 신고 및 납부

국적포기일이 속하는 해의 다음 해 4월 15일까지 소득세 신고와 납부를 함과 동시에 국적포

---

28) 국적포기연도가 2009년인 경우 $626,000, 2010년 $627,000, 2011년 $636,000, 2012년 $651,000을 자본차익에서 공제한다.

29) 적합이연보상자산은 다음과 같은 요건을 충족해야 한다.
a. 국적포기일 현재 법적 권리를 가지고 있을 것
b. 국적포기일 또는 그 전에 실제 수령하지 아니하였을 것
c. 국적포기일 또는 그 후에 지급 가능할 것

기일을 기준으로 한 일정 양식(Form 8854 ; Initial and Annual Expatriation Statement)을 제출하여야 한다. 이후 국적포기일이 속하는 해를 포함하여 10년 동안은 매년 Form 8854를 제출해야 한다. Form 8854의 제출은 국적포기세 납부세액이 없는 경우에도 이루어져야 한다. 미신고 또는 불성실신고시에는 $10,000(확인)의 벌금이 부과된다.

국적포기세는 재산별로 양도시점 또는 사망시까지 납세를 연기할 수 있으나, 이 경우 납세담보(Security)를 제출하여야 하며 납세 연기일까지 이자를 부담해야 한다.

(4) 사후관리

국적포기세의 과세대상이 되었던 미국 내에 있는 재산을 이후 양도할 경우 국적포기세 과세시점의 시가로 취득가액을 조정한다.

한편, 국적포기 후 국적포기세가 과세된 자산을 미국시민권자나 영주권자에게 증여 또는 상속할 경우 일반적인 증여나 상속과 달리 이를 받는 자에게 상속세나 증여세의 최고세율로 과세된다.[30]

2. 캐나다[31]

가. 출국세의 대상자

캐나다를 떠나 다른 나라에 정착하고 캐나다와의 거주 관계를 단절할 경우 소득세법상 이민자(emigrant)에 해당하게 되어 출국세가 적용된다. 소득세법상 이민자에 해당하는지 여부에 대해서는 Form NR73(Determination of Residency status)을 작성하여 캐나다 국세청에 제출하면 이에 대한 정보를 제공받을 수 있다.

나. 비거주자 전환 시점

캐나다를 떠나 다른 나라에 정착하게 되면 납세자 본인이 캐나다를 떠난 날, 배우자 등이 캐나다를 떠난 날, 다른 나라의 거주자가 된 날 중 가장 늦은 날에 세법상 비거주자(non-resident)로 인정된다. 다만, 캐나다에 살기 이전에 거주하던 국가로 다시 귀국하여 그 국가의 거주자가 되는 경우에는 일반적으로 납세자 본인이 캐나다를 떠나는 날에 세법상 비거주자가 된다.

다. 비거주자 전환 이후 캐나다 원천 소득에 대한 과세

캐나다 금융기관(financial institutions) 등이 비거주자로 전환된 자에게 캐나다 원천소득(Canadian-source income)을 지급할 경우에는 25%의 원천징수세율이 적용된다. 원천징수세율

30) IRC §2801

31) Emigrants and Income Tax 2012, Canada Revenue Agency

이 적용되는 소득의 유형에는 이자, 배당금, 임대료, 퇴직연금(pension payments), 연금(annuity payments), RRSP(registered retirement savings plan), RRIF(registered retirement income fund) 수령액 등이 있다. 다만, 캐나다와 새로이 거주하는 국가 간에 조세조약이 체결되어 있는 경우, 해당 조약에 의해 보다 낮은 원천징수세율이 적용될 수 있다.

원천징수된 소득에 대해서는 캐나다 국세청에 세금보고를 할 필요가 없이 원천징수 자체로 납세의무가 종결된다. 그러나 캐나다 소재 부동산(real property)으로부터의 임대소득 등에 대해서는 다른 과세방법을 선택하여 납부할 수 있다.

라. 실물자산(property)에 대한 과세

비거주자 전환 시점에 소유한 실물재산의 시가(fair market value)가 $25,000을 초과하는 경우 캐나다 내외에 소재한 모든 실물재산의 목록을 Form T1161(List of Properties by an Emigrant of Canada)에 작성한 후 세금신고서에 첨부하여 신고하여야 한다.

비거주자 전환 시점에 소유한 실물재산에 대해서는 전환 시점에 시가로 처분했다가 그 직후에 다시 재취득한 것으로 간주하여 과세를 한다.[32] 이를 간주처분(deemed disposition)이라 한다. 다만, 캐나다 부동산, 캐나다 사업용 재산, 신탁재산지분, 국적포기 전 10년 동안 60개월 이하 동안 캐나다 거주자였던 자가 소유한 실물재산 등은 간주처분에서 제외된다.[33] 국적포기자는 해당 자산이 처분될 때까지 이자부담 없이 세액납부를 이연하는 것을 선택할 수 있다.[34] 그러나 간주처분에 의한 산출세액이 $14,500[35]을 초과하는 경우 이연된 세액에 대한 징수를 담보하기 위하여 납세담보(Security)를 제공해야 한다.

3. 호 주[36]

호주 시민권자(Australian citizen) 또는 거주자(resident)가 호주를 떠나 비거주자가 될 경우 소득세의 한 부분으로서 출국세(exit tax)가 부과된다.[37] 출국세는 비거주자가 되는 시점에 특정자산을 시가(fair market value)로 처분한 것으로 간주하여 양도소득에 대해 양도소득세(Capital

32) 간주처분에 의한 양도소득은 Form T1243(Deemed disposition of Property by an Emigrant of Canada)을 이용하여 산출된다.

33) 단, 캐나다 부동산, 캐나다 사업용 재산 등에 대해서는 간주처분을 선택가능하다.

34) 납세이연의 선택을 위해서는 Form T1244를 이용한다. 다만, 이러한 납세이연은 employee benefit plan의 간주처분에 대해서는 선택할 수 없다.

35) Quebec 거주자였던 경우에는 $12,107.50이다.

36) 호주 국세청 홈페이지의 자료 참조

37) 일시적으로 비거주자가 되는 경우 해당 자산을 임대소득용으로 사용한다면 자본이득세 목적으로는 6년까지 주 거주지를 호주에 두는 것으로 간주할 수 있다.

Gains Tax)를 부과하는 형식이 된다. 2006년 12월 12일 이전에는 호주와 필연적으로 관련된 자산(assets with the necessary connection with Australia)이 아닌 것에 대해 시가로 처분했다고 간주하여 과세를 했으나, 2006년 12월 12일 이후에는 과세가능 호주 자산(taxable Australian property)이 아닌 것에 대해 시가로 처분하였다고 가정하고 과세를 한다.

호주와 필연적으로 관련된 자산이란 다음과 같은 자산을 말한다.

① 호주 내에 있는 토지 또는 건물(토지 또는 빌딩의 지분 포함)
② 호주에 영구적 설립을 통해 사업을 수행하는데 사용되는 양도소득세 부과자산
③ 호주 소재 비상장기업(private company)의 지분(share)
④ 양도소득세 부과 사건이 발생하기 전 5년간 어느 시점이라도 지분가치의 10% 이상을 소유(특수관계인 소유분 포함)했던 호주 소재 상장기업(public company)의 지분
⑤ 양도소득세 목적상 호주 소재 신탁지분
⑥ 위에 열거한 자산을 취득하기 위한 옵션 또는 권리

한편, 과세가능 호주자산이란 다음과 같은 자산을 말한다.

① 호주 소재 부동산(real property)의 직접 소유 지분, 광산(mining), 채광권
② 호주에 영구적으로 설립된 사업을 수행하는데 사용하는 양도소득세 부과 대상 자산
③ 호주 소재 부동산의 간접 소유 지분[38]
④ 위에 열거한 자산을 취득하기 위한 옵션 또는 권리

결국 출국세의 과세대상이 되는 자산은 2006년 12월 12일을 전후로 하여 항목상 차이는 있으나, 기본적으로 호주 이외의 다른 국가에 위치한 토지, 건물, 외국회사의 지분 등 양도소득세 부과대상 자산(non-Australian assets)이 출국세의 대상이 된다고 할 수 있다.

한편, 출국세와 관련하여 해당 재산이 처분될 때까지 세액납부를 이연하는 것을 선택할 수 있다. 이 경우 실제로 처분이 이루어지는 시점에 호주 거주자가 아니었던 기간을 포함한 전체 소유기간을 양도소득 산출시 고려하게 된다.

4. 네덜란드[39]

네덜란드를 떠나게 될 경우 특별규정(special provision)이 적용되며, 이때 과세당국은 별도의 세금을 부과(separate tax assessment) 하게 된다. 이를 소위 보호과세(protective assessment)라고 한다.

---

38) 이는 부동산을 소유하고 있는 기업의 지분으로 특수관계인을 포함하여 10% 이상의 지분을 가지고 있는 경우를 말한다.

39) 네덜란드 국세청 홈페이지의 자료 참조

가. 보호과세액의 산출

보호과세(protective assessment)가 적용되는 가액(amount)을 보호소득(income to be protected)이라고 한다. 보호과세액은 이러한 보호소득을 포함하여 산출된 소득세 및 사회보장보험료(the income tax and national insurance contributions)에서 보호소득을 제외하고 산출된 소득세 및 사회보장보험료를 차감하여 구하게 된다.

나. 보호과세의 적용대상

다음과 같은 항목들이 국외이주시 보호과세의 적용대상이 된다.

① 네덜란드 거주기간동안 발생한 퇴직연금에 대한 권리(pension rights)
② 네덜란드에 설립된 회사의 유의적 지분(substantial interest)
③ 주택 소유권과 관련된 양로보험(endowment insurance policy associated with home ownership)으로부터 받게 될 혜택
④ 과거에 납부한 연금보험료로 인해 향후 받게 될 연금보험(annuity insurance) 혜택

다. 보호소득의 산출

퇴직연금 보험료는 매년 소득세액 산출시 공제를 받았으므로 해외 이주시 이 부분에 대한 공제 취소 관점에서 이주시점의 퇴직연금 공정가치를 보호소득으로 가산한다. 이때 공정가치의 20%를 추가로 산입하는데, 이는 이자 성격에 해당한다.

회사의 유의적 지분에 대해서는 해외 이주일에 처분한다고 가정(간주처분)하여 공정가치와 취득가액의 차이를 보호소득으로 산출한다.

양로보험과 연금보험의 혜택에 대해서도 유사하게 공정가치를 기초로 보호소득을 산출한다.

라. 납부 및 이연

보호과세액에 대해서는 해외이주일이 속한 해의 소득세 납부시 납부하면 되나, 10년 동안 납세를 이연할 수 있다.

이상에서 살펴 본 출국세 도입국가들의 과세현황을 요약하면 <표 2>와 같다.

〈표 2〉 출국세 도입국가들의 과세현황 요약

분 류	미 국	캐나다	호 주	네덜란드
과세대상자	국적포기자	세법상 이민자	시민권자&비거주자로 전환된 자	비거주자로 전환된 자
과세물건	• 실물자산 • 이연보상자산	• 캐나다 원천소득 • 실물자산	• 과세가능 호주 자산이 아닌 것. • 즉, 다른 나라에 위치한 토지, 건물, 외국회사의 지분 등	• 네덜란드 거주기간동안 발생한 퇴직연금에 대한 권리 • 네덜란드에 설립된 회사의 유의적 지분 • 주택 소유권과 관련된 양로보험으로부터 받게 될 혜택 • 과거에 납부한 연금보험료로 인해 향후 받게 될 연금보험혜택
과세방법	간주처분으로 보아 과세	간주처분으로 보아 과세	간주처분으로 보아 과세	간주처분으로 보아 과세
과세이연	선택가능	선택가능	선택가능	선택가능

Ⅳ. 출국세 도입시 고려사항

1. 이중과세 조정 문제

비거주자로 전환된 시점에 간주처분된 것으로 보아 출국세를 부과하는 구조 하에서는 그 시점까지의 미실현소득에 대해 과세를 하는 것이므로 조세조약의 유보조항(tax treaty savings clauses)상으로도 새로이 국적을 취득한 국가의 과세권을 침해하지 않고 정당한 과세권의 행사로 평가될 수 있다. 그러나 이 경우에도 두 가지의 이중과세 문제가 발생할 수 있으므로, 출국세 부과시 이에 대한 고려가 필요하다.

첫째, 출국세가 부과된 자산이 비거주자 전환 이후 실제로 처분이 이루어질 때 이중과세의 문제가 발생할 수 있다. 처분 자산이 소재한 국가의 과세권이 행사될 경우 출국세가 부과되었던 이익 부분은 이중과세가 될 수 있기 때문이다. 이 경우 국내 소재 자산이 실제로 처분되는 시점에는 출국세가 부과된 시점의 시가를 원가로 조정함으로써 이중과세 문제를 해결할 수 있으나, 국외 소재 자산의 경우에는 실제 처분될 때 해당 국가의 과세시 이중과세조정이 가능하지 않

다.[40]

둘째, 비거주자로 전환된 자가 미국 등과 같이 증여자에게 증여세를 과세하는 국가의 거주자가 된 이후 출국세가 부과되었던 자산을 증여할 경우 이중과세의 문제가 나타날 수 있다. 즉, 비거주자 전환시점까지의 미실현소득에 대한 과세가 이루어졌음에도 증여가 이루어지는 경우 출국세가 과세된 미실현소득을 포함한 전체에 대해 다시 증여세를 거주 국가에 납부해야 하기 때문이다. 이 경우 비록 세목은 다르지만 동일 물건에 대해 이중으로 과세가 된다는 점에서 넓은 의미로는 이중과세의 문제가 제기될 수 있을 것이다.

이러한 이중과세 문제는 일견 과세권의 경합으로 인해 출국세 부과시 불가피하게 나타나는 부분이라고 할 수 있으므로 조세조약을 통해 이를 완화할 수 있는 방안을 마련할 필요가 있다.

2. 가치평가 및 유동성 문제

출국세의 부과 및 납부와 관련하여 납세자 입장에서 두 가지의 문제가 발생할 가능성이 있다. 하나는 간주처분의 경우 시가를 무엇으로 볼 것인지에 따라 출국세가 달라질 수 있으므로 실제로 처분이 일어나지 않은 자산의 시가를 어떻게 평가할 것인가 하는 문제이며, 다른 하나는 처분이 일어나지 않은 자산에 대해 출국세를 납부하여야 하므로 납세자의 유동성 문제가 발생할 수 있다는 점이다.

먼저 비거주자 전환 시점에 간주처분 대상 자산의 시가를 어떻게 평가할 것인가와 관련하여 납세자와 과세관청간의 다툼이 발생할 가능성이 높다. 사실 이러한 시가평가의 문제는 현행 세법의 곳곳에서 발생할 수 있는 문제이나, 간주처분이라는 특성과 시가가 시장에서 형성되지 않는 자산의 경우에는 시가평가의 어려움이 더욱 가중될 것이다. 이러한 문제점을 해결하기 위한 방안의 하나로는 상속세 및 증여세법(이하 "상증세법"이라 함)상 비상장주식의 평가를 위해 운영되는 평가심의위원회 제도를 참고할 만하다.

간주처분에 의해 출국세를 부과할 경우 실제로 해당 자산이 처분되지 않았음에도 납세를 해야 하는 점 때문에 납세자 입장에서는 출국세를 납부할 충분한 자금이 없어 유동성 문제가 발생할 수 있다. 이러한 유동성 문제를 해결할 수 있는 방법 중 하나로 비유동성 자산의 경우 출국세의 부과대상에서 제외하는 방법이 있을 수 있으나, 이는 출국세의 부과 목적에 비추어 합당하지 않다. 따라서 유동성 문제를 해결하기 위해 타당한 방법으로 과세이연을 허용하는 것을 고려할 수 있다. 과세이연은 현행 상증세법 등에서 규정하고 있는 바를 참고하여 납세자로부터 일정한 납세담보를 제공받고 이연된 세금에 대해 일정 이자를 부과하는 방법으로 허용하면 될 것이다. 다만 과세이연을 위한 납세담보가 어느 정도 제공되어야 할 것인가 하는 문제는 남게 된다. 납세담보를 과세된 출국세 전액에 대해 받는 것이 아니라 그보다 작은 금액을 받는 것이라면 이연

40) 대부분의 국가가 이민 오기 전에 누적된 이익 부분에 대해서도 과세를 한다.

된 출국세를 결국엔 전부 징수하지 못할 경우도 있다. 따라서 출국세보다 작은 금액의 납세담보를 받고 이연을 할 경우에는 이런 부분에 대한 대책을 세워야 할 것이고, 그렇지 않다면 출국세를 납부할 충분한 자원이 없는 자에 대해서는 출국세의 과세이연을 허용하지 않는 방안을 고려할만 하다.

이에 덧붙여 비거주자 전환 이후 조세조약에 의해 과세권이 제약되는 경우가 있을 수 있으므로 비거주자 전환 시점에 이러한 조세조약의 적용을 배제하겠다는 납세자의 동의서를 징구할 필요도 있다.

3. 국적포기 권리의 제한여부 문제

미국의 경우 국적포기세 도입 시 동 세금의 부과가 헌법적 권리 내지 국제인권법(International Law of Human Rights) 및 UN의 세계인권선언(Universal Declaration of Human Rights Article)[41] 을 침해하는지 여부에 대한 논쟁이 있었다. 국적포기세의 부과가 위헌적 요소가 있다고 주장하는 측은 국적을 포기하고 다른 나라로 이주할 수 있는 권리는 비록 헌법상 명시된 권리는 아니지만 다른 헌법적 권리의 결합 내지 내재적으로 파생되는 권리이기에 이를 제한하는 여하한 규정은 헌법과 일치하지 않는다고 본다(Worster 2010). 이에 반해 1995년 미 국무부는 국적포기세는 국제인권법을 위배하지 않는다는 의견을 제시했다. 왜냐하면 국적포기세는 국적포기자가 미 시민권자로 남아 있었을 경우 부담했을 세금보다 더 과중한 부담을 지우는 것이 아니기 때문에 미 시민권자는 여전히 국적을 변경할 자유를 보유하고 있다는 것이다. 따라서 국적포기세를 도입할 경우 국적포기자에게 상대적으로 더 과중한 과세를 하지 않도록 유의해야 국적포기 권리의 제한여부와 같은 논란을 피할 수 있을 것이다.

4. 관리 및 집행상의 문제

출국세를 도입할 경우 국세청의 한정된 자원으로 비거주자로 전환된 자에 대한 관리 및 과세집행에 어려움이 예상될 수 있다. 먼저 간주처분을 가정하여 출국세 부과시 과세대상 자산의 시가평가 문제가 있다. 유동성이 높은 자산의 경우 시가평가에 큰 어려움이 없을 수 있으나 비유동자산에 대한 시가평가는 특히 어려움이 많을 것으로 보이며 이로 인해 과세관청과 납세자 간에 분쟁이 일어날 가능성이 크다.

또한 출국세 과세대상자가 과세이연을 선택하고 국외에 장기거주할 경우나 국외소재 자산인 경우 과세관청의 집행에 어려움이 있을 수 있다. 특히 비거주자로 전환된 이후 일정 기간 동안 출국세를 부과하는 구조 하에서는 이러한 어려움이 더욱 가중된다.

---

41) Universal Declaration of Human Rights Article 13(2), 15(2)

한편, 출국세가 자진신고방식에 의해 부과될 경우 신고를 이행하지 않는 자에 대해 어떠한 방식으로 대처할 것인가 하는 문제가 있다. 이는 국적포기가 수반되는 비거주자로 전환 하는 경우 법무부와의 업무협조를 통해 상당 부분 해소가 가능할 것이나, 그렇지 않은 비거주자 전환에는 어떻게 자진신고를 유도할 것인가 하는 문제가 남게 된다.

이러한 관리 집행상의 문제로 인해 출국세수가 관리운영상의 비용보다 크지 않을 경우 효익-비용 관점에서 출국세의 도입에 대한 비판이 있을 수 있다.

그러나 이러한 관리 및 집행상의 문제가 출국세에만 발생하는 것이 아니며, 다른 세목에도 유사한 문제가 상존하고 있는 점과 출국세의 취지가 비거주자로 전환되는 자에 대한 과세가 적시에 이루어지지 않을 경우 정당한 과세권의 멸실을 차단하고자 하는 점에 있다는 것을 고려하면 관리 및 집행상의 문제로 출국세의 도입을 포기할 정도는 아니라고 판단된다.

Ⅴ. 출국세 도입 방안

1. 과세대상자

거주자가 비거주자로 전환되는 시점에 부과되는 세금은 그 적용대상, 적용시점 및 적용유형 등에 따라 국적포기세(expatriation tax) 또는 출국세(emigration tax ; exit tax)라고 통칭된다. 출국세를 시행하고 있는 대부분의 국가는 세법상 거주자가 비거주자가 되는 시점에 과세를 하며, 미국의 경우에는 국적포기 시점에 과세를 한다. 미국이 다른 국가와 달리 국적포기 시점에 국적포기세를 과세하고 있는 이유는 해외에 거주하는 시민권자(영주권자)에게도 소득세를 과세하기 때문에 이를 회피하기 위해 국적을 포기하고 해외로 이주하려는 동기를 차단하고자 함에 있다.

우리나라의 소득세 체계는 미국과 달리 세법상 거주자에게 전 세계소득에 대해 과세를 하고 비거주자에게는 국내원천소득에 대해서만 과세를 한다는 점에서 출국세를 시행하고 있는 대부분의 국가가 채택한 것과 마찬가지로 출국세의 부과대상은 비거주자로 전환하는 세법상 거주자를 대상으로 하여야 할 것이다.

이때 거주자가 비거주자로 전환되는 동기 여부를 출국세의 과세대상 여부 판단의 기준으로 삼을 것인지에 대해 고려해 볼 필요가 있다. 미국의 경우 국적포기세를 1966년 처음 도입할 때 조세회피 의도를 과세요건으로 삼았으나, 이에 대한 입증문제 등으로 논란이 있자 2004년 2차 개정시에 국적포기의 동기가 조세회피인지 여부와 관계없이 일정한 세법상 기준만 충족되면 자동 적용되는 것으로 변경한 바 있다. 출국세를 부과하고 있는 국가들도 대부분 조세회피 의도를 과세요건으로 삼고 있지 않다. 미국을 비롯한 대부분의 국가들이 조세회피 의도를 과세요건으로 삼고 있지 않다는 점은 출국세가 조세회피의 차단 목적으로 애초에 시행이 되었을지라도 현대에 와서는 국적 포기 시점까지 과세되지 않은 미실현 소득에 대한 과세권 확보에 초점을 맞추고

있는 것으로 보아야 할 것이다. 따라서 출국세를 도입할 경우 과세대상자는 비거주자로 전환되는 자로 삼는 것이 타당하다.

다만, 비거주자로 전환되는 자를 과세대상자로 삼을 경우 모든 비거주자 전환자를 대상으로 할 것인가에 대해서는 생각해 볼 필요가 있다. 일시적으로 비거주자가 되는 경우에도 일률적으로 출국세의 과세대상자로 삼게 될 경우 과세관청 입장이나 납세자 입장 모두 부담이 될 수 있기 때문이다. 나아가 비거주자와 거주자의 판단 기준이 모호하여 많은 분쟁이 일어나고 있는 상황을 감안하면 출국세 과세대상자에 해당하는지 여부를 두고 다툼이 생길 여지가 크다. 이런 점을 감안할 경우 분쟁의 여지를 최소화하고 과세관청과 납세자의 징수 및 납세 편의 등을 고려하여 비거주자 전환 요건에 덧붙여 추가적인 요건을 두는 것이 타당할 것이다. 즉, 단순히 비거주자로 전환되는 자를 과세대상자로 삼을 것이 아니라 다른 나라에 정착하고 우리나라와의 거주 관계를 단절하는 소위 소득세법상 이민자를 그 대상자로 한정하는 것이다. 우리나라와의 거주 관계 단절은 해외 이주를 한 자가 주 대상이 될 것이다.[42] 이러한 방식은 캐나다가 채택하고 있다.

2. 과세물건

출국세의 과세물건을 무엇으로 삼을 것인가와 관련하여 이를 시행하고 있는 국가들을 살펴보면 대부분 실물자산(Property)과 이연보상자산(Deferred compensation item)을 그 대상으로 하고 있다. 실물자산의 경우 보유하고 있는 동안 발생한 자본차익에 대해 처분시 과세가 이루어지는 것이 일반적이므로, 거주자가 비거주자로 전환된 이후에 처분을 하게 될 경우 과세권의 행사가 어려울 수 있기 때문에 과세대상으로 삼고 있는 것이다. 이연보상자산이란 신탁재산(Trust)의 지분, 양로연금(Pensions), 개인퇴직플랜, 연금(Annuities) 등과 같이 현재 지급받지 않는 미래 소득을 말하는데, 대부분 이러한 미래소득을 얻기 위해 적립을 하는 동안 일정한 소득공제 내지 세액공제를 받는 것이 일반적이다. 이러한 세제 혜택을 받았던 부분에 대해 미래에 소득을 수령하는 시점에 일정 부분 과세가 이루어지는 바, 이에 대해 비거주자로 전환시 별도의 과세를 하지 않는다면 향후 과세를 하지 못하는 문제가 발생할 수 있기에 과세대상으로 삼고 있다.

가. 실물자산

현행 세법상으로는 거주자가 비거주자로 전환된 이후 실물자산을 처분하여 자본차익을 실현할 경우 처분된 해당 자산이 국내와 국외 중 어디에 소재했는지에 따라 과세여부가 달라진다. 국내 소재 실물자산을 처분하여 자본차익을 실현할 경우 비거주자라 할지라도 국내원천소득에

42) 비거주자로 전환되는 자를 일률적으로 출국세의 과세대상자로 삼되, 납세자에게 비거주자가 되는 시점에 납세를 할 것인지 아니면 과세물건을 처분할 때까지 이연할 것인지 선택권을 부여하는 방법도 생각해 볼 수 있다. 그러나 이 경우는 새로운 거주국가와의 조세조약이 필요하며, 과세이연을 선택할 경우 출국세의 부과가 유명무실해질 우려가 크므로 합당한 해결책이라고 보기 어려울 것이다.

해당하여 납세의무를 부담하게 된다. 그러나 비거주자가 과세 이행에 협조하지 않을 경우 실제 과세 집행에 어려움이 발생할 여지는 여전히 존재한다. 국외 소재 실물자산을 처분하여 자본차익을 실현할 경우에는 국내원천소득에 해당하지 않아 과세 자체가 불가능하다. 이 경우 거주자로 있었을 때 누적되어 왔던 미실현이익 부분이 존재함에도 불구하고 비거주자로 전환되었다는 점 때문에 과세를 하지 못한다는 점은 조세공평성 내지 정당한 과세권의 상실이라는 문제를 야기하게 된다. 결국 국내 소재 실물자산의 경우에는 과세 집행의 용이성 제고, 국외 소재 실물자산의 경우에는 과세권의 확보라는 차원에서 비거주자 전환시 과세대상으로 삼을 필요가 있다.

한편, 비거주자 전환 이후라도 처분시에 과세가 이루어지는 경우라면 캐나다 등과 같이 해당 실물자산을 출국세의 과세대상에서 제외 해주는 국가가 있다. 그러나 미국처럼 출국세를 일차적으로 부과하고 이후 기준가격을 조정하여 처분시에 과세를 하는 경우가 출국세 집행 차원 및 과세권의 확보 차원에서는 더 나은 것으로 판단된다.

나. 이연보상자산

우리나라의 경우 소위 이연보상자산에 해당하는 것으로는 연금[43]을 들 수 있다. 연금과 관련하여 종전에는 연금기여금을 불입할 때 소득공제를 허용하지 않는 대신 연금을 수령할 때도 비과세하던 것을 소득종류 간 과세형평을 위하여 2002년부터 연금기여금 불입시 그 불입액을 소득공제하는 대신 연금 수령시 연금소득으로 과세하는 제도로 전환되었다. 따라서 현행 세법 하에서 국민연금 등의 공적연금에 대해서는 연금기여금 불입액에 대해 전액 소득공제를 하며, 사적연금인 퇴직연금과 개인연금에 대해서는 불입액을 합하여 연 400만원을 한도로 소득공제[44]를 한 후, 이후 연금소득에 대해 <표 3>과 같이 과세를 하고 있다.

〈표 3〉 연금소득에 대한 과세방법

구 분	원천징수	분리과세 여부	연말정산
공적연금소득	연금소득간이세액표에 의한 원천징수	분리과세 ×	익년도 1월분 연금소득을 지급하는 때에 연말정산함[45]
사적연금소득	연령 및 유형에 따라 3%~5% 원천징수[46]	분리과세 ○ (연간 1,200만원 이하일 경우 분리과세 선택가능)	–

출처 : 이만우 외 2013, 세법개론 수정

43) 연금이란 소득의 일부를 기여금으로 불입 한 후 질병・노령・사망 등의 사유가 발생하여 노동력을 상실할 경우 그 당사자 및 유족의 생활보장을 위하여 매년 일정액으로 지급되는 금액을 말한다.

44) 사적연금의 하나인 퇴직보험연금은 본인이 불입하는 금액이 없으므로 소득공제가 없다.

45) 소득세법 제143조의4 제5항. 공적연금이 연금소득 분리과세 대상에서 제외됨에 따라 과거 연금소득지

비거주자의 국내원천 연금소득에 대해서는 2013.1.1.자로 과세방법이 신설되었다. 즉, 거주자와 동일하게 비거주자가 연금형태로 지급받는 소득에 대하여 연금소득으로 구분하고 거주자와 동일한 방법으로 과세를 한다.[47)]

한편, 연금상품의 유형에 관계없이 자기부담금 또는 운용소득을 연금외 수령하는 경우에는 현행 규정에 의하면 이를 기타소득으로 구분한다. 또한 인출사유 및 소득원천에 따라 <표 4>와 같이 과세한다.[48)]

〈표 4〉 연금소득 과세유형

소득원천	소득구분	일반연금외 수령	부득이한 연금외 수령
사용자부담금	퇴 직	기본세율	기본세율
자기부담금	기 타	20%	15%
운용수익	기 타	20%	15%
기타소득 300만원 초과시 과세방법		종합과세	분리과세

출처 : 국세청, 개정세법해설(2013)

연금에 대한 현행 과세체계를 고려할 때 연금기여금 납부 단계에서 비과세 후 연금수령시 과세하는 구조는 비거주자 전환과 관련하여 2가지의 문제점이 발생한다. 첫째, 2013.1.1. 이후부터 연금소득에 대해서는 비거주자도 거주자와 동일한 방법으로 과세를 하도록 소득세법개정이 이루어 졌으나, 조세조약에 의해 과세를 할 수 없는 경우가 여전히 존재한다는 점이다. 즉, 과세대상 연금소득금액이 있는 자가 이민 등으로 외국에 거주하거나 외국국적을 취득한 경우 체결된 조세조약에서 연금에 대해 거주지국 과세원칙을 채택하고 있다면 우리나라에서 과세를 할 수

급액이 연 600만원 미만인 경우에는 연말정산하지 아니하던 것을 2013.1.1. 이후 발생하는 소득 분부터는 금액에 관계없이 연말정산하도록 함.

46) 다음 구분에 따른 세율로 하되 다음의 요건을 동시에 충족하는 때에는 낮은 세율로 적용(소득세법 제129조 제1항)

① 연금소득자의 나이에 따른 다음의 세율

- 55세 이상 70세 미만 : 연금지급금액의 100분의 5
- 70세 이상 80세 미만 : 연금지급금액의 100분의 4
- 80세 이상 : 연금지급금액의 100분의 3

② 소득세법 제20조의3 제1항 제2호 가목에 따라 퇴직소득을 연금수령하는 연금소득에 대해서는 100분의 3

③ 사망할 때까지 연금수령하는 종신계약에 따라 받는 연금소득에 대해서는 100분의 4

47) 소득세법 제119조, 제121조 제2항, 제122조, 제126조

48) 소득세법 제21조 제1항 제21호, 제14조 제3항 제7호 나목, 129조 제1항 제6호

없다.[49] 참고로 우리나라의 조세조약상 연금에 대한 과세는 <표 5>와 같다.

〈표 5〉 한국의 조세조약상 연금에 대한 과세

연금의 종류	거주지국에서만 과세	거주지국 및 원천지국 과세	원천지국에서만 과세
퇴직연금	그리이스・네델란드・네팔・노르웨이・뉴질랜드・독일・러시아・루마니아・룩셈부르그・말레이지아・멕시코・모로코・몰타・몽골・미국・방글라데시・베트남・벨라루스・불가리아・브라질・스리랑카・스웨덴・스위스・스페인・슬로바크・아일랜드・영국・오스트리아・우즈베키스탄・우크라이나・이스라엘・이집트・이태리・인도・일본・중국・체크・카자흐스탄・쿠웨이트・터어키・튜니시아・파키스탄・파푸아뉴기니・포르투갈・폴란드・프랑스・핀랜드・필리핀・헝가리・호주・휘지	남아프리카공화국・덴마크・벨지움・싱가폴・인도네시아・캐나다・태국	칠레, 미얀마
보험연금	그리이스・네델란드・네팔・뉴질랜드・독일・말레이지아・모로코・미국・브라질・스리랑카・영국・카자흐스탄・쿠웨이트・호주	남아프리카공화국・싱가폴・캐나다	미얀마
사회보장제도 하에서 지급되는 연금		네델란드・노르웨이・몰타・벨지움・프랑스・스웨덴	네팔・덴마크・독일・룩셈부르크・미국・벨라루스・중국・핀랜드・필리핀

출처 : 국세청 발간자료

둘째, 기타소득으로 과세될 경우 해외이주는 부득이한 사유에 해당하여 일반 연금외 수령이 20% 종합과세되는 것에 비해 15%의 저율 분리과세를 적용받게 된다는 점이다.[50] 이는 연금기여금 납부단계에서 소득공제를 받아오던 납세자가 불가피하게 해외이주로 인해 연금외 수령을 하게 된다는 점을 감안하여 상대적으로 저율의 분리과세를 규정하고 있는 것으로 보이나, 이것이 조세공평성 내지 정당한 국가 과세권의 확보 차원에서 타당한지에 대해서는 의문이 제기된다.

49) 기획재정부 국제조세제도과-464, 2012.09.25. 참조

50) 소득세법시행령 제20조의2

결론적으로 연금소득 수령시 과세를 예정하고 연금기여금 납부단계에서 소득공제의 혜택을 받은 납세자가 비거주자로 전환될 경우, 과세관청은 조세조약에 의해 더 이상 비거주자가 향후에 받게 되는 연금소득에 대해 과세할 수 없는 경우가 발생하거나 기타소득으로 저율의 분리과세를 하는 문제가 발생하므로 비거주자 전환시 이에 대한 과세를 고려할 필요가 있다.

3. 과세방법

거주자가 비거주자로 전환되는 경우 이에 대해 과세를 하는 방법은 크게 두 가지로 나누어 볼 수 있다. 하나는 비거주자로 전환된 이후 일정 기간을 정해 그 기간 동안 과세대상 자산의 처분이 이루어지면 이에 대해 과세를 하는 방법이며, 다른 하나는 전환 시점에 과세대상 자산이 처분된 것으로 간주하여 과세를 하고 비거주자가 된 이후에는 더 이상 아무런 과세를 하지 않는 방법이다.

비거주자로 전환된 이후 일정 기간 동안 과세를 하는 방법은 납세자의 재산이 처분되는 등 실현된 소득에 대해 과세를 할 수 있다는 점에서 장점을 가지며, 미국에서 2008년 이전까지 적용하던 방법이다. 그러나 이 방법은 몇 가지 문제점을 내포하고 있다. 첫째, 비거주자로 전환된 이후 과세가 이루어지는 일정 기간 동안 이익을 실현하지 않고 그 이후로 미룰 경우 과세를 할 수 없다는 점이다. 이는 이익의 실현시기를 과세가 이루어지는 기간 이후로 미룰 수 있는 납세자와 그렇지 않은 납세자 간에 조세공평성 문제도 야기할 수 있다. 둘째, 비거주자로 전환되기 이전에 발생한 미실현이익 뿐만 아니라 전환 이후에 발생한 미실현이익에 대해서도 실현시점에 과세가 이루어진다는 점에서 납세자의 새로운 거주지국의 과세권이 침해되는 문제가 발생할 수 있다는 점이다. 만일 새로운 거주지국에서 과세를 한다면 납세자 입장에서는 이중과세의 문제가 나타날 수도 있다. 마지막으로 비거주자로 전환된 이후 일정기간 동안 과세권을 행사하는 것이 타당한가 하는 문제점이 있다. 비거주자로 전환된 이후에는 납세자의 새로운 거주지국이 우선적으로 과세권을 가지며, 실제로 타국으로 이주한 납세자에게 징수를 하기가 현실적으로 어려울 수도 있다는 점이다.

거주자가 비거주자로 전환되는 시점에 모든 자산을 시가에 양도한 것으로 간주하여 자본차익을 산출한 후 이에 대해 과세를 하는 방법은 비거주자 전환 이후 일정 기간 동안 과세를 하는 방법에서 나타나는 문제점을 대부분 회피할 수 있다는 점에서 장점을 가진다. 즉, 일정 과세기간을 넘겨 이익을 실현함으로써 과세를 회피하는 행위를 차단할 수 있고 나아가 조세공평성을 높일 수 있으며, 이중과세 내지 과세권의 경합 문제를 회피할 수 있다. 또한 현실적으로 징수의 가능성이 높아진다. 그러나 이 방법의 경우 처분을 간주하여야 하는 점에서 미실현이익에 대한 과세논란, 처분 간주에 따른 평가액 산정의 문제 등이 제기될 수 있다.

양 방법은 이를 적용하는 국가의 상황에 따라 적정한 방법을 선택해야 할 것이나, 장단점을

비교해 보건데 거주자가 비거주자로 전환되는 시점에 모든 자산을 시가에 양도한 것으로 간주하여 자본차익을 산출한 후 이에 대해 과세를 하는 방법이 보다 우월한 것으로 판단된다. 미국을 비롯한 출국세를 시행하고 있는 국가의 대부분이 동 방법을 선택하고 있는 점도 이를 뒷받침한다. 다만 이 방법을 채택한다면, 미실현이익에 대한 과세를 감안하여 과세이연을 선택할 수 있는 제도를 동시에 두는 것이 바람직하다. 이때 과세이연을 위해 납세담보를 제공받고, 추후 조세조약에 의해 과세권이 상실되는 위험을 방지하기 위해 이러한 조세조약상의 권리를 포기한다는 동의서를 징구해야 한다.

한편, 비거주자로 전환되었던 자가 출국세를 납부한 후 다시 거주자가 된 경우 이미 납부한 출국세에 대한 처리문제가 발생할 수 있다. 출국세는 비거주자로 전환된 시점에 시가로 처분되었다고 가정하여 과세를 하는 것이므로, 향후 거주자로 전환된 이후 해당 자산의 처분이 이루어질 경우 취득가액은 출국세 부과시점의 시가로 조정하여 이중과세 문제를 해결하면 될 것이다.

Ⅵ. 결 론

전 세계적으로 국제회계기준처럼 단일화된 세법이 존재하지 않고, 세계 각국의 과세체계가 상이한 상황에서 국적의 중요성이 약화되고 국경의 의미가 점차 퇴색하는 현실 하에서는 개인의 세무계획상 최소의 세 부담을 찾아 거주지를 변경하는 일은 갈수록 증가할 가능성이 높다. 이러한 움직임에 대응하기 위해 일부 국가에서는 국적포기 시점 또는 비거주자로 전환되는 시점에 출국세를 부과하고 있다. 출국세는 애초에 세금을 회피할 목적으로 국적을 포기하거나 비거주자로 전환하는 현상을 차단하기 위해 입법되었으나, 현재는 조세회피의 차단 목적뿐만 아니라 국적 포기 또는 비거주자 전환 시점까지 과세되지 않은 소득에 대한 과세권 확보 차원에서 적용이 되는 것이 일반적이라고 할 수 있다. 거주자가 비거주자 전환 시점까지 형성한 소득 중 과세되지 않은 부분에 대해 아무런 과세를 하지 않는다면 자칫 정당한 과세권의 멸실이 초래될 수 있기 때문이다. 따라서 현재와 같이 국제적 조세경쟁이 치열한 상황 하에서는 우리나라도 이에 대한 도입을 신중히 검토할 필요가 있다. 이러한 관점에서 본 연구는 외국의 입법례를 참조하여 출국세 도입시 발생할 수 있는 문제점 등을 파악한 후 이를 고려한 출국세 입법방안을 제시하고자 하였다.

출국세의 도입과 관련하여 몇 가지 전제로 살펴볼 사항은 다음과 같다. 첫째, 출국세가 이중과세에 해당하는지 여부이다. 출국세가 부과된 자산이 실제로 처분이 이루어질 때 처분 자산이 소재한 국가의 과세권이 행사될 경우 출국세가 부과되었던 이익 부분은 이중과세가 될 수 있다는 것이다. 그러나 비거자로 전환된 시점에 간주처분된 것으로 보아 출국세를 부과하는 구조 하에서는 그 시점까지의 미실현소득에 대해 과세를 하는 것이므로 조세조약의 유보조항상으로도

새로이 국적을 취득한 국가의 과세권을 침해하지 않고 정당한 과세권의 행사로 평가될 수 있으며, 조세조약을 통해 이를 완화할 수 있는 방안을 마련할 수 있다는 점에서 해결 가능하다.

둘째, 출국세의 부과가 헌법적 권리 내지 국제인권법 및 UN의 세계인권선언을 침해하는지 여부이다. 이에 관련하여 출국세는 거주자로 남아 있었을 경우 부담했을 세금보다 더 과중한 부담을 지우는 것이 아니라는 점에서 1995년 미 국무부가 이미 국제인권법을 위배하지 않는다는 의견을 제시한 바 있다.

셋째, 출국세의 부과대상자와 실제 예상 세수 규모 등에 비해 출국세의 관리 집행상의 비용이 더 커 효익－비용 관점에서 출국세의 도입에 대한 비판이 있을 수 있다. 그러나 이러한 관리 및 집행상의 문제가 출국세에만 발생하는 것이 아니며, 다른 세목에도 유사한 문제가 상존하고 있다. 또한 출국세의 취지가 비거주자로 전환되는 자에 대한 과세가 적시에 이루어지지 않을 경우 정당한 과세권의 멸실을 차단하고자 하는 점에 있다는 것을 고려하면 관리 및 집행상의 문제로 출국세의 도입을 포기할 정도는 아니라고 판단된다.

이러한 점을 감안하여 출국세를 도입할 경우 구체적인 과세방안은 다음과 같다. 먼저 외국의 입법례를 종합적으로 분석하여 볼 때, 출국세의 과세대상자는 대부분의 국가가 채택한 것과 마찬가지로 국적의 포기여부와 관계없이 비거주자로 전환하는 세법상 거주자를 대상으로 하여야 할 것이다. 이때 비거주자로 전환하는 주된 목적이 조세회피인 경우에 한정하여 출국세의 과세대상자로 삼을 것인가와 관련해서는 미국의 예에서 알 수 있는 바와 같이 조세회피 의도의 입증에 어려움이 있어 과다한 과세 논쟁이 일어날 수 있다는 점과 비거주자 전환 시점까지 과세되지 않은 미실현 소득에 대한 과세권 확보라는 점을 감안할 때 미국을 비롯한 대부분의 국가들과 마찬가지로 조세회피 의도자로 한정해서는 안될 것으로 판단된다. 다만, 비거주자로 전환되는 자를 과세대상자로 삼을 경우 일시적으로 비거주자가 되는 경우에도 일률적으로 출국세의 과세대상자로 삼을 것인지에 대해서는 생각해 볼 필요가 있다. 분쟁의 여지를 최소화하고 과세관청과 납세자의 징수 및 납세 편의 등을 고려할 때 일시적인 비거주자 전환자는 과세대상자에서 배제하는 것이 보다 타당하다. 이를 위해서는 비거주자 전환 요건에 덧붙여 다른 나라에 정착하고 우리나라와의 거주 관계를 단절하는 소위 소득세법상 이민자를 출국세의 과세대상자로 보는 것이 합당하다고 판단된다.

출국세의 과세물건은 대부분의 출국세 시행국가와 마찬가지로 실물자산과 이연보상자산을 그 대상으로 한다. 실물자산의 경우 보유하고 있는 동안 발생한 자본차익에 대해 처분시 과세가 이루어지는 것이 일반적이므로, 거주자가 비거주자로 전환된 이후에 처분을 하게 될 경우 과세권의 행사가 어려울 수 있기 때문에 과세대상으로 삼고 있는 것이다. 이연보상자산이란 신탁재산(Trust)의 지분, 양로연금(Pensions), 개인퇴직플랜, 연금(Annuities) 등과 같이 현재 지급받지 않는 미래 소득을 말하는데, 대부분 이러한 미래소득을 얻기 위해 적립을 하는 동안 일정한 소득공제 내지 세액공제를 받는 것이 일반적이다. 이러한 세제 혜택을 받았던 부분에 대해 미래에 소득

을 수령하는 시점에 일정 부분 과세가 이루어지는 바, 이에 대해 비거주자로 전환시 별도의 과세를 하지 않는다면 향후 과세를 하지 못하는 문제가 발생할 수 있기에 과세대상으로 삼게 된다.

한편, 출국세의 부과방식은 두 가지 방법이 가능하다. 하나는 비거주자로 전환된 이후 일정 기간을 정해 그 기간 동안 과세대상 자산이 실제로 처분이 이루어지면 이에 대해 과세를 하는 방법이며, 다른 하나는 전환 시점에 과세대상 자산이 처분된 것으로 간주하여 일괄 과세를 하는 방법이다. 비거주자로 전환된 이후 일정 기간 동안 과세를 하는 방법은 납세자의 재산이 처분되는 등 실현된 소득에 대해 과세를 할 수 있다는 점에서 장점을 가지나, 비거주자로 전환된 이후 과세가 이루어지는 일정 기간 동안 이익을 실현하지 않고 그 이후로 미룰 경우 과세를 할 수 없다는 점과 비거주자로 전환되기 이전에 발생한 미실현이익 뿐만 아니라 전환 이후에 발생한 미실현이익에 대해서도 실현시점에 과세가 이루어진다는 점에서 납세자의 새로운 거주지국의 과세권이 침해되는 문제 등이 발생할 수 있다. 반면, 거주자가 비거주자로 전환되는 시점에 모든 자산을 시가에 양도한 것으로 간주하여 자본차익을 산출한 후 이에 대해 과세를 하는 방법은 비거주자 전환 이후 일정 기간 동안 과세를 하는 방법에서 나타나는 문제점을 대부분 회피할 수 있다는 점에서 보다 나은 방법으로 평가된다. 미국을 비롯한 출국세를 시행하고 있는 국가의 대부분이 동 방법을 선택하고 있다. 다만, 처분을 간주하여야 하는 점에서 미실현이익에 대한 과세논란, 처분 간주에 따른 평가액 산정의 문제 등이 실제 과세 집행상 어려움으로 나타날 가능성이 있으므로 이에 대한 대비도 병행되어야 할 것이다. 가령, 미실현이익에 대한 과세를 감안하여 납세담보를 전제로 과세이연을 선택할 수 있는 제도를 동시에 두는 것과 시가평가의 공정을 확보하기 위한 평가위원회를 국세청 산하에 두는 방안 등을 고려할 필요가 있다.

참고문헌

국세청. 2012.「비거주자・외국법인의 국내원천소득 과세제도 해설」.

국세청. 2013.「개정세법해설(2013)」.

이만우・정규언・김기영・정재연・노준화. 2012.「세법개론」. 세학사.

American Institute of Certified Public Accountants. 2002. *Technical Comments on Expatriation Tax Proposals*.

Boris I. Bittker & Lawrence Lokken. 2008. *Federal Taxation of Income, Estate and Gifts*.

Canada Revenue Agency. 2012. *Emigrants and Income Tax*.

House of Representatives. 1996. *Report No. 104－496.*

Lathrope, Daniel J. 2013. Selected Federal Taxation Statutes and Regulations. West.

The Joint Committee on Taxation. 1995. *JCS－17－95. Issues Presented By Proposals To Modify The Tax Treatment Of Expatriation.*

US Internal Revenue Service. 2012. *Publication 54. Tax Guide for U.S. Citizens and Resident Aliens Abroad.*

US Internal Revenue Service. 2012. *Publication 519. U.S. Tax Guide for Aliens*.

Worster, William Thomas. 2010. The Constitutionality of the Taxation Consequences for Renouncing U.S. Citizenship. *Florida Tax Review.*

국세청 홈페이지(http：//www.nts.go.kr)

국세법령정보시스템(http：//www.taxinfo.nts.go.kr)

네덜란드 국세청 홈페이지(http：//www.belastingdienst.nl)

미국 국세청 홈페이지(http：//www.irs.gov)

캐나다 국세청 홈페이지(http：//www.cra.gc.ca)

호주 국세청 홈페이지(http：//www.ato.gov.au)

http：//actionamerica.org/taxecon/taxpats.shtml

http：//www.gao.gov

A Study on the Introduction of Exit Tax*

Ki Young Kim**

〈Abstract〉

The exit tax can be generally considered to be imposed not only for the purpose of blocking tax avoidance, but also in the level of securing the right of taxation for income that has not been taxed to the point of conversion to non-resident. It is because loss of the authority of taxation can be caused, provided that no tax has been imposed for the untaxed parts among the income generated until the point of converting resident to non-resident. Therefore, it is necessary to review its introduction to Korea, under the circumstance where the international taxation has been in a keen competition in present.

On introducing the exit tax, tax payer should be subjected for the residents on the tax law who are converted to non-resident, regardless of intention of tax avoidance or renunciation of nationality. However, it is reasonable to consider the ones who have settled in other countries and ruptured the residential relationship with Korea, as it is rational to exclude regarding even the temporary non-residents as the tax payer for the exit tax indiscriminately in consideration of collection of tax authority and the tax payer.

Property and eligible deferred compensation items became subjects for the object of taxation for the exit tax. In case of the property, as it is general that taxation has been processed in its disposition for the capital gain that was generated during its possession ; it should be subjected for taxation because the right of taxation can be difficult to be exercised in the case of its disposition after converting residents to non-residents.

Eligible deferred compensation items should be subjected fro taxation, because there will be a problem that taxation is further no longer unavailable unless a separate taxation has not been imposed in conversion to non-residents for this, as taxation has been processed certain parts in the point of receipt of income in future after receiving deduction/tax credit and a certain income during accumulation to gain the future income. Concerning the way of imposing the exit tax, it is reasonable to impose tax after calculating capital gain with regarding all the assets have been transferred in the market value in the point that the residents have been converted to non-residents. However, there is possibility of difficulties in an actual exercise of taxation, such as dispute over taxation for the unrealized gain, and problem in assessment of appraised value according deemed disposition, in the point when disposition should be taken in account. Therefore, preparation for these problems should be accompanied.

〈Key words〉 exit tax, expatriation tax, emigration tax

* This work was supported by 2013 Research Fund of Myongji University.

** Associate Professor of Myongji University, College of Business Administration.