

세무학회지
제15권 제1호 2014년 2월 pp.31~62
한국세무학회

거주지국 변경에 의한 조세회피 사례의 평가 및 그 시사점에 관한 연구 - 선박왕과 완구왕 사례를 중심으로 -

박주영* · 이상신**

<요 약>

각국 정부가 최근에 증가하는 역외탈세 사례에 대해 국제적 공조를 통해 대응하고자 하는 움직임이 활발해지고 있으나, 동시에 자국의 과세권 보호 차원에서 목적론적 법해석을 함에 따라 납세자의 지위가 불안정해지고, 조세 쟁송이 빈번해지는 결과를 초래하고 있다. 최근의 선박왕과 완구왕 사건은 그 과세 규모, 거주자 개념, 세무계획 등의 측면에서 중요한 사례로서 의미가 있다고 보아 사례에 대한 소개 및 법적, 세무계획적 평가를 한 후 시사점을 얻는 방식으로 논의를 전개하였다. 사례 분석을 통해 다음과 같은 시사점을 얻을 수 있었다.

선박왕과 완구왕은 모든 거래 당사자에게 귀속되는 세금 효과를 고려해 조세부담 최소화 관점에서 세무계획을 수립하였으나, 전세기 어느 국가의 거주자에도 해당하지 않도록 하는 무리한 세무계획을 수행한 탓에 상당한 비세금비용을 부담하였고, 세법 적용과 관련한 거래위험으로 조세부담 최소화 목표의 달성 여부가 불확실해졌으므로 실패한 세무계획으로 평가해야 할 것이다.

거주자 개념을 규정한 것의 기본 목적이 과세관할의 설정에 있고, 절세와 탈세를 구분하는 기준 또한 명확하지 않은 상황에서 거주자 요건 회피를 통한 세무계획에 대해 해석 상 거주자 개념을 확대 적용하는 대응 방법은 문제가 있다고 판단되므로 구체적이고 좀 더 명확한 입법에 의해 해결하도록 함이 필요하다. 구체적으로 주소를 판정할 수 있는 요소에 대한 정의를 포함해 소득세법 및 시행령에 보다 상세하게 열거하고, 그 요소 중 일부 또는 전부를 만족하는 경우에는 거주자로 판정하는 기준을 도입할 필요가 있다. 또한 주소 판정 시 고려할 요소에 최소한의 체류일수를 명확히 규정함과 동시에 추가적으로 생활관계의 객관적 사실과 체류일수의 우선순위를 규정할 필요가 있다.

선박왕과 완구왕의 세무계획 사례를 중심으로 법적인 측면, 세무계획적 측면에서 검토함으로써 이론상 및 실무상 공헌점이 있다고 할 수 있으나, 추후 후속연구에서 더 깊이 있는 분석을 기대해 본다.

<주제어> 거주자 판정, 효과적인 세무계획, 선박왕, 완구왕, 주소

* 서울시립대학교 세무전문대학원 박사과정, 공인회계사, cpayoungi@empas.com, 010-8984-5186, 주저자

** 서울시립대학교 세무전문대학원 부교수, sslee@uos.ac.kr, 02-6490-5038, 교신저자

I. 서 론

세무계획(tax planning)의 목표는 세후(after-tax) 부의 크기를 최대화하는 것에 있다(Murphy & Higgins 2006, 26 ; David K. Eitman et al. 2001, 492). 납세자 누구도 세법에서 요구하는 것보다 많은 세금을 낼 필요는 없으므로 자신의 세후 부의 크기를 최대화하기 위해 여러 가지 방법을 쓸 수 있다. 세법상 흔히 논의되는 절세, 탈세, 조세회피행위 등은 납세자가 자신의 세후 부의 크기를 최대화하는 수단들이라고 할 수 있지만 그 법적 평가 및 용어의 사용례는 일부 혼란이 있다. 일반적으로 절세는 합법적인 수단이고 탈세는 불법적인 것이라는 점에 대해서는 이론(異論)이 없으나, 조세회피행위는 문헌상 절세 또는 탈세의 개념과 혼용되어 사용되기도 한다.¹⁾

Murphy & Higgins(2006)에 의하면 세무계획은 조세회피행위를 사용하는 것이고, 일반적으로 특정한 세무 처리를 얻기 위한 의도적인 거래 계획을 포함하거나 거래의 세무처리에 속하는 관련 사실들의 불공시에 기반을 둔다(based on disclosure of relevant facts). 세무계획에 사용된 방법이 의도적이거나 관련 사실들의 불공시에 기반을 둔다는 점 때문에 그 수단의 성질을 적법한 것으로 보아야 하는지 아니면 불법적인 포탈행위(evasion)로 보아야 하는지 어렵게 한다. 다른 측면에서 본다면 세무계획의 법적 한계는 적법성의 확보에 있다고 할 수 있다.

어쨌든 세무계획의 목표를 염두에 두고, 적용 대상을 소득으로 하는 경우 목표 달성을 위한 수단으로는 과세 시기나 공제 규정을 활용하는 방법, 소득 이전(income shifting) 등의 수단이 언급된다(Murphy & Higgins 2006, 26-29). 그런데 국제조세의 경우에는 이와 다른 조세회피 수단이 문제된다. 소득의 귀속주체 또는 소득의 종류를 변경하거나 귀속시기를 변경하는 방법 외에 소득이 발생하는 장소 즉 과세국을 변경하는 것이 고려될 수 있기 때문이다(渡辺 智之 2009, 7).

최근 과세국의 변경과 관련한 중요한 사례가 쟁점이 되고 있다. 이른바 선박왕²⁾, 완구왕³⁾, 구

-
- 1) 통상 회피행위는 avoidance, 탈세는 evasion으로 사용되나, avoidance를 절세의 뜻으로 사용하기도 하며 회피와 포탈을 구별하지 않고 evasion으로 표현하기도 한다(이태로 · 한만수 2011, 33 각주1) 참조).
 - 2) 서울중앙지법 형사23부(재판장 정선재)는 12일 2200억원대 조세포탈과 900억원대 횡령 혐의 등으로 불구속 기소된 ‘선박왕’ 권○(63) 시도상선 회장에게 종합소득세와 법인세 포탈 혐의를 유죄로 인정해 징역 4년 실행과 벌금 2340억원을 선고하고, 권 회장을 법정구속했다. 재판부는 또 법인세 포탈 혐의로 권 회장과 함께 기소된 시도상선의 홍콩법인인 CCCS에도 벌금 265억원을 선고했다(조선일보, ‘선박왕’ 권○ 벌금 2340억 법정구속, 2013.02.13).
 - 3) 서울중앙지법 형사28부(부장판사 김시철)는 세금 437억원을 포탈하고 947억원 상당의 재산을 해외에 은닉한 혐의로 기소된 박 대표에 대해 9일 무죄를 선고했다. 국세청과 검찰은 “1991~2002년 사이 박 대표는 연간 153~332일 국내에 체류했고, 주민등록을 유지했다”며 박 대표가 국내거주자에 해당하므로 과세 대상이라고 주장 했다. 하지만 법원은 박 대표가 1997~2000년 미국 영주권을 취득했다 포기하며 국내에 장기 체류했지만, 박 대표의 부인과 두 자녀는 영주권을 유지하며 계속 미국에 거주했던 점에 주목했다. 한 · 미 조세협약은 가족과 함께 거주하는 주소지를 기준으로 삼기 때문에 재판부는 이를 근

리왕⁴⁾이라고 불리는 사례들인데, 과세 규모가 매우 크고 종합과세 되는 거주지국이 문제되었다는 점에서 특징이 있다. 거주자에 해당하면 전세계 소득에 대한 무제한 납세의무를 부담하는 것이 우리 세법의 태도인데, 이 조항의 적용을 회피하기 위한 거주기간 등의 조작이 있는 것으로 의심된 사례들이다. 즉 거주자인지 여부에 따라 과세대상 및 과세방법에 있어 큰 차이가 있게 되기 때문에, 역외원천소득에 대하여 거주자로서의 납세의무를 부과한 사례들인데 이 사건들의 주요 쟁점은 국내 거주자에 해당하는지 여부에 대한 것이었다.

현재 선박왕 사건은 심판청구가 기각되고 1심에서 납세자가 패소하여 2심 형사소송이 진행 중이고, 완구왕 사건은 심판청구는 기각되었으나 형사소송 1심에서 국가가 패소하여 현재 2심이 진행 중이며, 구리왕 사건은 과세전적부심이 인용되어 과세하지 않는 것으로 확정되었다. 이러한 사례들은 세무계획의 측면에서 뿐만 아니라 세법의 측면에서도 여러 쟁점을 가지고 있는 것으로서, 그에 대한 분석 및 검토 역시 학문적으로 의미가 있다고 생각한다. 이러한 측면에서 현재 다루어지고 있는 선박왕, 완구왕 사례를 중심으로 세무계획의 측면에서 소개, 검토하여 시사점을 얻고자 한다.

구체적으로 선박왕과 완구왕의 사례를 분석 및 정리하고 이에 대해 법적 측면 및 세무계획적 측면에서 검토하여 시사점을 얻고자 한다.

거로 “미국 영주권자가 가족과 떨어져 한국에 오래 머무른다 해도 한국에 종합소득세를 납부할 의무가 없다”는 판결을 내렸다(한국경제, ‘완구왕’ 박○○ 437억 역외탈세 1심 무죄, 2012.2.9).

- 4) 국세청으로부터 역외탈세 혐의로 세무조사를 받은 ‘구리왕’ 차용규 씨가 1600억 원대 세금을 내지 않게 됐다. 4일 관련 업계에 따르면 지난해 차씨가 국세청이 자신에게 세금을 부과하는 것이 부당하다며 제기한 과세 전 적부심사에서 차씨 측의 주장이 받아들여졌다. 심사위원회는 국내 거주일수 등을 감안할 때 차씨를 국내 거주자로 보기 어렵다고 판단, 과세가 적절하지 않다고 결정한 것으로 전해졌다. 과세 전 적부심사는 세금 고지 전 불복 절차로 외부 전문가들이 다수 참여한다. 심사위원회에서 납세자의 주장을 받아들이면 과세당국은 세금을 부과할 수 없게 된다. 한편 국세청은 지난해 차씨가 카자흐스탄의 최대 구리 채광·제련업체 카작무스 지분 매각으로 번 1조 원대 소득에 대한 역외탈세 혐의와 폐지퍼컴 퍼니를 통한 국내 부동산 투자 탈세 여부를 집중 조사했다. 이후 차씨의 실제 소유 지분 등을 감안, 소득 신고를 하지 않은 액수가 3400~4000억 원인 것으로 보고 이 부분에 대해 1600억 원을 추정기로 한 바 있다(머니투데이 뉴스, ‘구리왕’ 차용규, 1600억 세금 안낸다, 2012.1.4.).

II. 선박왕과 완구왕 사례 분석

1. 선박왕 사례

가. 시도그룹 현황 및 지배구조

권○은 1990년경 일본에서 선박 매매 등을 위한 금융 업무를 담당하는 시도쉬핑과 대한민국에서 선박관리 및 운항관리, 보험가입 등의 업무를 담당하는 시도물산을 설립한 이래로, 시도상선, 시도홀딩, 시도탱커홀딩, 유도해운, 시도카캐리어서비스(Cido Car Carrier Service Ltd)등을 설립했다. 상기 법인들은 국내외에 소재하고 있는데, ①시도쉬핑은 일본, 홍콩, 한국(홍콩 법인의 지사 형태) ②시도홀딩과 시도탱커홀딩은 케이만 군도 ③시도카캐리어서비스주식회사(CCCS)는 홍콩 ④유도해운, 시도상선, 시도항공, 대상중공업, DSHI 등은 대한민국에 설립되어 있다. 시도그룹 소속 각 회사들은 다수의 페이퍼 컴퍼니(paper company)⁵⁾들을 이용한 복잡한 다단계 출자구조⁶⁾로 되어 있고, 주식 명의신탁을 통해 권○이 사실상 100% 지분을 보유하고 지배하는 회사들이다.⁷⁾ 과세관청은 시도상선 권○에 대한 세무조사를 진행하여 권○ 개인에게는 종합소득세로 2,774억 원을, 권회장 소유의 시도카캐리어서비스주식회사(CCCS)에는 법인세로 1,328억 원을 추정·부과한 후 조세범처벌법에 따른 조세포탈혐의로 서울중앙지검에 고발하였다. 2013.2.12.에 선고된 1심(서울중앙지방법원 형사23부)에서 권○에게는 징역 4년 및 벌금 2,340억 원이, 시도카캐리어서비스(CCCS)에는 벌금 265억 원이 선고되었고, 이에 권○은 법정구속 되었다.

나. 세무상 쟁점 및 당사자 주장

(1) 세무상 쟁점

소득세법상 거주자 해당 여부⁸⁾에 따라 과세관할권, 즉 과세대상 및 과세방법이 결정된다.

-
- 5) 물리적 형태로는 존재하지 않고 서류 형태로만 존재하면서 회사 기능을 수행하는 회사를 말한다. 주로 사업 활동에서 나오는 소득과 기타 합산 소득에 대한 세금을 절감하면서 기업 활동에 드는 제반 경비를 절감하기 위해 설립한다. 세금 절감 목적 때문에 라이베리아, 케이만 군도, 버진아일랜드 등 세계에 널리 알려진 조세 회피 지역에 주로 설립된다.
 - 6) 권○이 100% 지분을 보유하고 있는 페이퍼 컴퍼니(paper company)가 다른 페이퍼 컴퍼니(paper company)의 지분을 100% 보유하는 방식의 단계적 출자구조이다(서울중앙지방법원 2013.2.12선고 2011고합1291 판결, 4).
 - 7) 각주 6)의 서울중앙지방법원 판결을 참고하여 연구자가 정리하였음.
 - 8) 추가적인 쟁점으로는 시도카캐리어서비스(Cido Car Carrier Service Ltd)가 실질적인 관리장소를 국내에 갖는 국내법인인지, 납세의무의 성립 범위와 관련해 피지배외국법인(CFC) 규정 적용 여부, 사기 기타 부정한 행위 인정여부((A)다단계 출자구조 및 명의신탁을 통해 주주임을 은폐, (B)해외 계좌를 이용하여 수익을 관리하면서 재산의 보유 사실 은닉, (C)비거주자 위장(국내에 일정한 거주지가 있음을 은폐,

(2) 과세관청의 주장

과세관청은 세무조사를 통해 권○ 개인에게는 국내거주자에 해당하므로 종합소득세로 2,774억 원을, 권○ 소유의 시도카캐리어스서비스주식회사(CCCS)에게는 실질적인 관리장소가 국내에 있는 내국법인에 해당하므로 법인세로 1,328억 원을 추정·부과하였다.

(3) 납세자의 주장

납세자는 일본 과세당국의 과세 사실, 한국 과세당국의 거주자보고서 및 직업이 사업인 경우 사업적 이해관계지가 가장 중요한 생활관계지로 평가되어야 함을 근거로 일본 거주자일 뿐이고, 소득세법상의 국내 거주자가 아님을 주장하고 있다.

일본 과세당국은 2007년경 세무조사를 통하여 2006년 3월 이전까지의 기간에 대하여 권○을 일본거주자로 판단하여 과세하였고, 한국 과세당국이 검찰에 고발할 당시 작성·첨부한 ‘거주자 보고서’에는 2005년까지는 일본 거주자에 해당한다고 판단하고 있는바, 국내에서 재산을 취득하거나 직업을 보유하게 된 시점은 대부분 2005년 이전이고, 2006년을 전후하여 생활관계에 별다른 변동이 없었으므로 권○은 그 후에도 계속 일본 거주자¹⁰⁾에 해당할 뿐이지 한국의 거주자로 전환되었다고 볼 수는 없다고 주장한다.¹¹⁾

국내 부동산들의 보유 사실 은폐, 국내에는 직업과 소득이 없는 것처럼 가장), 조세포탈의 고의성 인정 여부 등이 있다(서울중앙지방법원 판결을 참고하여 정리하였음).

- 9) 2005년까지는 한일조세조약에 근거한 일본이 항구적 주거지 ... 일본 소득세법도 생활관계의 객관적 중심지를 기준으로 거주자를 판단 ... 피고인 권○은 2004년 3월까지의 가족 단위로 일본에서 생활의 근거지를 형성하였고, 2004년 4월부터 2005년까지는 개인 단위로 일본에서 생활의 근거지를 형성한바, 2005년까지는 일본거주자에 해당한다(위 판결, 33).
- 10) 권○이 한국과 일본의 이중거주자에 해당한다는 가정 하에, 한일조세조약에 따라 그의 거주지국을 판단(이중거주자의 거주지국 판정기준으로서 ①항구적 주거, ②중대한 이해관계의 중심지, ③일상적 거소, ④국적, ⑤상호합의를 순차로 고려하도록 정하고 있다.)하기 위해서는 그의 양국에서의 생활관계를 비교하여야 한다. 먼저 권○의 한국 내 주거에 관하여 살피건대, 권○은 사업을 위하여 일본으로 건너간 후에도 한국에 신화빌라 및 아크로비스타 주택을 법률상 또는 사실상 소유하면서 생활용품을 갖추어 둔 채 언제든지 이용할 수 있는 상태로 유지하였고, 실제로 한국에 있는 기간에는 위 주거에 머무르면서 사업활동 및 여가활동을 하였으므로 권○은 국내에 언제든지 계속적으로 사용할 목적으로 항구적 주거를 형성하였다고 봄이 상당하다(위 판결, 39). 그러나 권○이 2006년 4월경 이후에도 매년 상당기간 일본에 머무르면서 아자부 소재 주택에 거주하였다 하더라도, 이는 영속적으로 사용하기 위한 주거가 아니라 사업 목적상 일본에 체류할 경우를 대비하여 유지해 둔 비항구적 주거라고 봄이 상당하다(위 판결, 40).
- 11) 홍콩 거주자성 판단 여부와 관련해 1심 판결문에 의하면 권○은 검찰 및 법정에서 2006년 4월경 일본에서 홍콩으로 거주지를 옮기면서 스스로를 홍콩의 거주자로 생각하였다고 진술하고 있으나, 권○이 홍콩의 내국법에 의한 거주자로 인정된다 하더라도, 홍콩은 우리나라와 조세조약이 체결되지 아니하여 이중거주자에 대한 거주지국 판정기준이 부존재 하므로 이 경우에도 양국의 이중거주자로 남게 될 뿐이고, 결국 그가 우리나라의 소득세법상 거주자로서 부담하는 납세의무에는 어떠한 영향도 미치지 아

또한 직업이 사업인 사람에게는 사업적 이해관계지가 가장 중요한 생활관계지로 평가되어야 하고, 권○은 소득세법 시행령 제2조 제4항 제1호에 따라 “계속하여 1년 이상 국외에 거주할 것을 통상 필요로 하는 직업을 가진 때”에 해당하여 국내에 주소가 없는 것으로 간주되므로 비거주자로 인정되어야 한다고 주장 한다.¹²⁾

다. 조세 쟁송의 진행

(1) 조세심판원(소득세 사건 : 조심2011서3133, 법인세 사건 : 조심2011서3136)

권○은 2011.7.7.에 과세관청의 과세권 행사에 반발해 개인 소득세에 대하여는 ‘국내거주자인지 여부’, 법인세에 대하여는 시도카캐리어스서비스주식회사의 ‘실질적 관리장소가 국내인지 여부’에 대하여 조세심판원에 심판청구를 제기하였으나, 조세심판원은 과세관청의 당초의 처분을 유지¹³⁾하는 결정을 내렸다.

(2) 서울중앙지법(2011고합1291)

주된 생활의 근거지와 경제활동의 중심지를 통해 국내 거주자로서 종합소득세 납세의무를 부담하는지에 대해 판단하였다.

니한다. 따라서 권○의 홍콩 거주자성 여부에 관하여는 더 나아가 판단할 필요가 없다고 밝히고 있다 (위 판결, 40).

- 12) 시행령 제2조 제4항 제1항 규정에 따라 비거주자로 간주되는 경우라 하더라도 그 생활의 근거가 국내에 있는 것으로 인정될 경우 거주자로 보아야 하고, 시행령 규정이 주소의 판정기준으로서 특별히 ‘직업’을 명시하고 있다 하더라도, 이는 다른 요소에 전적으로 우선하여 직업을 고려하여 야 한다는 취지가 아니라 단지 그가 생계유지를 위하여 활동하는 장소가 어디인지 살펴봄으로써 생활의 근거지를 추단할 수 있다는 취지에서 주소판정의 보조적 지표를 예시한 것에 불과하며(같은 항 제2호에서 국적, 영주권, 가족, 직업, 자산상태 등의 다른 기준을 들고 있는 점에 비추어 보더라도 이는 명백하다), 권○이 사업상 국외(일본)에 계속하여 1년 이상 거주할 것을 필요로 한다고 보이지도 아니하므로 변호인의 주장은 이유 없다(위 판결, 35).

- 13) 노컷뉴스, 조세심판원, 선박왕 2,800억원 세금내라, 2011.12.8.

(가) 주된 생활의 근거지

〈표 1〉 주된 생활의 근거지

기 준	내 용
주민등록상 주소	1992. 10. 27.부터 현재까지 서울 서초구 반포동 신화빌라
거 주	2004년 10월말 경부터는 시도취빙 홍콩 명의로 분양받은 서울 서초구 서초동 아크로비스타 B동에서 처인 김○○과 함께 거주
체 류 일 수	권○ 및 김○○의 한국, 일본, 홍콩* ¹ 체류일수* ²
직 업 활 동	권○ : 시도상선의 대표이사 및 시도상선의 사내근로복지기금 공동대표로서 2004년부터 2007년 6월경까지 총 3억 6,000만원의 급여 수령 및 소득 신고 김○○ : 시도취빙 한국영업소의 영업소장으로서 2004년경부터 2007년 6월경까지 4억 4,800만원의 급여 수령 및 소득 신고
병의원 등 이용	권○ : 2001년부터 2010년까지 해외에서 진료나 치료를 받은 사실은 거의 없는 반면 국내 병원에서 203회에 걸쳐 진료 및 치료를 받음 김○○ 및 아들, 딸 : 해외에서 진료나 치료를 받은 사실은 거의 없는 반면 국내 병원에서 각각 270차례, 103차례, 105차례 진료 및 치료를 받음

주) 서울중앙지방법원 판결문 4-6을 참고하여 정리하였음.

*1 권○은 2006년 4월경 일본에서 거류증을 발급한 후 홍콩에 주소등록을 하였다.

*2 국가별 체류일수

〈표 2〉 국가별 체류일수

연 도	권 ○			김○○		
	한국	일본	홍콩	한국	일본	홍콩
2004	150	200	6	287	78	0
2005	139	201	3	282	83	0
2006	135	192	2	217	76	0
2007	194	123	37	222	87	17
2008	104	161	100	157	132	77
2009	128	159	65	154	153	58

주) 서울중앙지방법원 판결문, 6

위에서 살펴본 바와 같이 권○과 처 김○○의 주된 생활의 중심지는 한국이고, 적어도 일본에 거류증을 발급한 2006년 이후부터는 더욱 그러하다.¹⁴⁾

14) 위의 서울중앙지방법원 판결, 6

(나) 경제활동의 중심지

〈표 3〉 경제활동의 중심지

기 준	내 용
핵심적인 경영활동 수행지	2004년 12월경부터 서초동에 있는 유도해운 사무실에서 시도그룹 소속 국내 법인 및 해외 법인들을 총괄 운영하면서 국내에서 핵심적인 경제활동을 영위함
국내자산보유현황	페이퍼 컴퍼니(paper company)를 통해 시도상선과 유도해운의 주식 및 부동산들을 보유하고 있음 ^{*1}
활발한 금융거래	본인 및 처 명의로 다수의 금융계좌 발급 및 신용카드 사용 ^{*2}
회원권 보유 내역	본인 명의로 다수의 국내 골프회원권 보유

주) 서울중앙지방법원 판결문 6-7을 참고하여 정리하였음)

*1 2006.9.29.까지 권○ 본인과 가족들 명의로 시도상선과 유도해운의 지분 100%를 보유하다가, 2006.9.29. 권○이 사실상 100% 지분을 보유하고 지배하는 페이퍼 컴퍼니(paper company)인 Melbo International Investment Ltd.에게 위 지분 전체를 양도하는 방법으로 현재까지 여전히 시도상선과 유도해운의 주식을 사실상 보유하고 있고, 2007.12.경까지 10건의 국내 부동산을 본인과 처 김○○ 및 장모 명의로 소유하다가 2007.12.경 위 부동산들 전부를 멜보에게 양도하는 방법으로 여전히 위 부동산들을 국내에 보유하고 있다(위 판결, 6-7).

*2 국내에서 권○ 명의로 우리은행 등 국내 금융기관에 11개의 금융계좌를 개설하고 신용카드를 발급받아 사용하였고, 처 김○○도 국민은행 등 18개의 국내 금융기관에 금융계좌를 개설하고 신용카드를 발급받아 사용하는 등 활발한 금융거래¹⁵⁾를 하였다(위 판결, 7).

그러므로 권○과 처 김○○의 경제활동의 중심지는 한국이었다(위 판결, 8). ‘생활관계의 객관적 사실’을 판단함에 있어서는 시행령 규정에 예시되어 있는 공동생계 가족, 자산, 직업, 거주기간의 지표를 활용하여야 함은 물론 사회적 활동의 내용도 살펴야 하고, 납세제도의 취지에 비추어 볼 때 그가 사회의 구성원으로서 실제로 경제활동을 하여 이익을 창출하는 장소 및 복지혜택을 누리는 장소 등도 종합적으로 참작함이 상당하다(위 판결, 26). 또한 권○이 쟁점 과세기간동안 국내에 거주한 일수는 2007년을 제외하고 연중 2분의 1(183일)에 미치지지는 못하지만 적어도 3분의 1에 거의 육박하거나 이를 초과하는바, 한 개인이 국내를 생활의 근거지로 삼아 사회경제적 활동을 하기에 위 기간으로 부족하다고 볼 수는 없고, 실제로도 권○은 신화빌라 또는 아크로비스타 주택에 거주하면서 사업활동을 통해 부를 창출하고 복지혜택을 받거나 여가를 보내는 등 국내에 삶의 터전을 형성한 것으로 보인다(위 판결, 32). 즉 한 개인이 국내에서 형성한 생활관계의 객관적 사실을 종합하여 볼 때 그가 통상 1년 이상 국내에 거주할 것으로 예상되는 정도에 이르렀다면, 시행령상의 주소 간주규정을 원용할 것 없이 그 사람은 국내에 주소를 가진 자로서 거주자로 인정되어야 하고, 이 경우 국내에 거소¹⁶⁾를 둔 실제 기간이 1년에 이르지 않는다

15) 홍콩에서는 권○ 명의로 된 급여수령용 계좌 1개만을 개설하여 사용하였고, 일본에서는 권○이나 가족들 명의로 금융계좌를 개설하여 사용한 사실이 전혀 없었다(위 판결, 7).

하더라도 마찬가지다(위 판결, 26).

따라서 권○은 국내에 주소를 둔 개인에 해당하여 소득세법상의 ‘거주자’로서의 소득¹⁷⁾에 대한 납세의무를 부담한다고 봄이 상당하다(위 판결, 32).

2. 완구왕 사례

가. 사업 현황 및 국내 생활 관계

박○○은 1987년 12월 이후 국내에 4개의 법인을 설립하여 실질적으로 지배하면서 (주)팩스, (주)근도물산, (주)에드벤처엔터프라이즈를 통하여서는 봉제인형 수출업을, (주)벤엔피를 통하여서는 건물임대업을 영위하였다. 또한 중국의 저임금을 활용하기 위해 홍콩에 자본금 미합중국통화 10만 달러를 해외 직접 투자 형식으로 투자하여 현지법인인 ‘Gundo HK’를 설립(1996.5.21)해 중국의 제조공장과 미국 ‘Ty’사를 연결하는 봉제인형 수출업을 영위하였다. 홍콩 현지법인 이외에도 홍콩 현지법인에서 발생한 이익 등을 이전하기 위하여 영국령 버진아일랜드, 말레이시아 라부안 등 조세피난처를 근거지로 하여 다수의 페이퍼컴퍼니(Paper Company)를 설립한 후 홍콩 현지법인에서 이전 받은 금원을 기초로 페이퍼컴퍼니 명의의 계좌를 운용하였다(서울중앙지방법원 2012.2.9 선고 2011고합119, 2-4). 박○○은 1997.7.21부터 서울 양천구 신정동에 전입하여 거주하다가 1999.4.28 서울 성북구 성북동으로 전입하였으며, 2002.4.29부터 서울 서대문구 연희동으로 전입한 후 현재까지 계속 그 곳에서 거주하고 있다(위 판결, 5).

16) 소득세법 시행령 제4조 제3항에 따르면 체류기간이 여러 해에 걸쳐 있는 경우에는 사실상 ‘1년’ 이 아닌 ‘연 183일’의 기준이 적용되는 결과가 된다(위 판결, 26).

17) <표 4> 소득세 포탈 내역

귀속연도	과세대상 종합소득	포탈세액
2006	1,690억 3,905만 2,424원 (배당간주 유보소득 1,640억 5,841만 5,800원, 리베이트 소득 49억 8,063만 6,624원)	593억 1,281만 8,837원
2007	1,888억 5,965만 5,029원 (배당간주 유보소득 1,170억 8,928만 8,400원, 리베이트 소득 717억 7,036만 6,629원)	662억 7,403만 4,058원
2008	842억 3,058만 7,355원 (배당간주 유보소득 416억 5,102만 6,200원, 리베이트 소득 425억 7,956만 1,155원)	296억 3,831만 9,938원
2009	338억 8,523만 3,314원 (리베이트 소득 337억 2,611만 2,435원, 카스마리타임 런던의 배당 소득 1억 5,912만 879원)	120억 1,039만 1,762원
합 계	4,760억 1,452만 8,122원	1,672억 3,556만 4,595원

주) 위 판결, 12-13

〈표 5〉 영주권 및 국적 변동 상황

박○○	1998.7.14 미국 영주권 취득	2000.7 미국 영주권 포기	2009.7.23 싱가폴 영주권 취득 국내 주민등록상 이주말소처리
처	1998.7.14 미국 영주권 취득 국내 주민등록상 이주말소처리	2007.4.5 미국 시민권 취득 및 한국 국적 포기	

박○○은 1998.7.14. 미국 영주권을 취득하였지만 국내 주민등록상 주소지는 그대로 유지한 채 계속 국내에 거주하였고, 국내 체류일 현황에서 보는 바와 같이 1999년 이후 매년 280일 이상을 국내에 거주하고 있었다. 박○○의 처 이○○은 박○○과 함께 거주지를 옮겨 다니던 중 1998.7.14. 미국 영주권 취득으로 국내 주민등록상 이주말소 처리가 되었으나, 2002년부터 국내로 입국하여 박○○의 주거지인 연희동에서 박○○과 같이 국내에 거주하고 있다. 또한 박○○은 1999.4.22. 이후 수차례 부동산 매매 행위를 하기도 하였다(위 판결, 5-6). 과세관청은 박○○이 소득을 조세피난처를 근거지로 한 법인으로 이전하거나, 차명주주가 배당소득을 대신 수령하는 등의 방법으로 세금을 탈루하였다고 하여 종합소득세를 경정·고지하였고¹⁸⁾, 박○○은 이에 불복하여 2010.8.16. 심판청구를 제기하였다.

〈표 6〉 박○○ 국내 체류일 현황

해당연도	99	00	01	02	03	04	05	06	07	08
체류일수	282	311	332	319	297	323	322	314	294	341

주) 위 판결, 6

- 18) ① 홍콩 현지법인을 이용한 소득 탈루 : 2002 사업년도까지 총 94,758,743,058원 누락
(2000년 : 50,476,801,003원, 2001년 : 27,061,243,715원, 2002년 : 17,220,698,340원)
② 홍콩 현지법인 차명주주 배당소득 탈루 : 2008 사업년도까지 총 10,620,384,299원 누락
③ 페이퍼컴퍼니 명의 계좌에서 발생한 예금 이자소득 탈루 : 2008 사업년도까지 총 2,714,838,714원 누락
④ 스위스 비밀계좌에서 발생한 예금 이자소득 탈루 : 2008 사업년도까지 총 1,276,956,933원 누락
⑤ 페이퍼컴퍼니 명의로 발생한 대여금 이자소득 탈루 : 2008 사업년도까지 총 2,568,186,250원 누락
⑥ 페이퍼컴퍼니 명의로 국내투자조합에 투자하여 발생한 배당소득 탈루 : 2006 사업년도에 투자 배당소득 1,402,249,467원 누락
⑦ 페이퍼컴퍼니 명의로 취득한 비상장주식에 대한 배당소득 탈루 : 2008 사업년도에 배당소득 300,000,000원 누락

전체 포탈금액은 2000 과세연도부터 2008 과세연도까지 총 113,641,358,721원 상당의 소득을 신고하지 아니하여 종합소득세 43,703,990,418원을 포탈하였다(위 판결, 8-13).

나. 세무상 쟁점 및 당사자 주장

(1) 세무상 쟁점

소득세법상 국내 거주자¹⁹⁾로서 종합소득세 납세의무를 부담하는지 여부이다.

(2) 과세관청의 주장

주민등록 주소지는 물론 생활관계의 객관적 사실에 의하여도 소득세법상 국내에 주소가 있는 거주자에 해당하며, 한미 이중거주자에 해당하는 1999년과 2000년에도 한미조세조약 제3조 제2항 (b)에 따라 국내거주자에 해당하므로 1999년~2000년 탈루소득에 대해 종합소득세를 과세하였다. 특히 한국 및 미국 국세청의 한미합의문(2012.4.27)에서 미국 국세청 역시 1999년 및 2000년 과세기간에 대해 국내거주자로 인정하였다.

(3) 납세자의 주장

1999년 및 2000년 과세기간 동안에 한미 이중거주자에 해당되므로 한미조세조약 제3조 제2항에 따라 거주지국을 정해야 하며, 미국 영주권을 보유하고 있었던 점, 미국에 일정기간 체류하였던 점, 가족이 미국에 머물고 있었던 점을 근거로 한미조세조약 제3조 제2항 (a)에 따라 가족과 함께 거주하는 항구적 주거지를 미국에 둔 미국 거주자이므로 2002년²⁰⁾ 이전에 홍콩에서 발생한 국외원천소득에 대하여 국내에 납세의무가 없다고 주장한다.

다. 조세 쟁송의 진행

(1) 조세심판원(조심2010서2828, 2012.6.5) : 국내에 주소가 있는 경우에 해당

- (가) 주민등록상 주소지는 물론 생활관계의 객관적 사실에 의하여도 소득세법상 국내에 주소가 있는 거주자에 해당한다.
- (나) 이중거주기간에 대해 한미조세조약 제3조 제2항 (a)주거 요건을 적용할 수 없으므로 한미조세조약 제3조 제2항 (b)중대한 이해관계 중심지 기준에 따라 국내 거주자로 판정하였다(한미합의서와 동일 논리).

19) 기타 쟁점으로는 운영수익 인출금원이 박○○ 개인에게 귀속된 소득으로 볼수 있는지(차명계좌 여부, 실질과세원칙 적용 여부), 사기 기타 부정한 행위를 통한 조세포탈행위 인정 여부(부과제 척기간 10년 적용), 가산세의 부과척기간 문제 등이 있으며, 이와 관련해 1심 법원에서는 무죄를 선고했으며, 조세심판원은 결정문(조심2010서2828, 2012.6.5)에서 박씨의 국내 거주일이 최장 332일(연간)이므로 국내 거주자로 볼 수 있고, 홍콩 현지법인의 수익을 조세피난처에 세운 페이퍼컴퍼니로 빼돌려 세금을 탈루했으며, 박씨가 악의·고의적으로 탈세했다는 국세청의 주장을 모두 인정한다고 밝혔다(머니투데이, 조세심판원 “완구왕, 세금부과 정당” 불복청구 기각, 2012.6.8).

20) 사업상의 이유로 처와 국내에 정착 했음을 인정하고 있다.

- (2) 서울중앙지방법원(2011고합119, 2012.2.9) : 1년 이상 국내 거소를 유지한 경우에 해당
- (가) 직업 및 자산 등의 생활관계에 비추어 2000년~2008년 동안 국내에 1년 이상 거소를 유지한 경우에 해당한다.
- (나) 이중거주기간 중 영주권취득(1997.7) 시점부터 영주권포기(2000.7) 시점까지는 한·미조세조약 제3조 제2항 (a)주거에 따라 미국 거주자로 판정하였으나 영주권을 포기(2000.7)한 이후에는 국내에 거소를 둔 국내거주자에 해당한다.

〈표 7〉 완구왕 사례의 거주자 판정 비교

		1심 ²¹⁾ (2012.2.9)	심판결정(2012.6.5)
Step 1 각국의 내국세법상 거주자 판정	한국	1) 미국영주권 취득(1997.7.) 및 포기(2000.7) 2) 이민 후에도 국내법인(팩스 및 근도물산)의 실질적 운영자 지위 유지 3) 한국 체류일수* ¹ 4) 이민 후에도 주민등록 유지 및 전입 5) 미국 과세당국의 2001년 과세처분 시 한국 거주자임을 주장	1) 1991년 이민 이후에도 2008년까지 국내에 주소 보유 2) 1999년~2008년까지 국내에서 종합 소득세 신고·납부 3) 국내 소재 기업들의 대표이사 및 주주로 등재되어 있으면서 매년 급여 및 배당금 수령 4) 국내 및 미국 체류일수* ³ 5) 국내에서 아파트와 토지 등 다수의 부동산 거래 수행
	결론	직업 및 자산 등 생활관계로 판단 시 1년 이상 국내에 거소를 둔 거주자에 해당(2000.1.1~2008.12.31)* ²	주민등록상 주소지는 물론 생활관계의 객관적 사실에 의하여도 소득세법상 국내 주소가 있는 거주자에 해당
	미국	1) 미국 세법에는 미국에 머무르는 외국인의 경우, ㉠ 영주권자뿐만 아니라 ㉡ 단지 미국에 일시적으로 체류하는 사람이 아니라면 미국 소득세법 목적상 미국 거주자로 본다고 규정 2) 미국 과세당국이 2000년 과세연도에 미국의 거주자였다는 점을 확인(2011.1.10)	1) 1997년 7월경부터 2000년 7월경까지 미국 영주권 보유 2) 미국국세청(IRS)의 납세증명서상 2000년 소득세 신고·납부한 사실 확인 3) 미국재무부가 2000년 및 2001년 미국 세법상 거주자임을 인정 4) 본인 또는 배우자의 명의로 주택을 구입하거나 부동산에 투자
	결론	미국 거주자에도 해당	미국 영주권을 포기한 후인 2000년 8월부터는 국내거주자라 하더라도 종합소득세의 최초 과세연도인 1999년부터 적어도 2000년 7월 미국 영주권을 포기하기 전까지는 미국 거주자에도 해당

- 21) 어떤 개인이 소득세법상 국내에 주소나 거소를 두었는지는 국내에서의 가족관계나 자산 등 생활 관계에 비추어 판단할 것으로, 국외에서의 활동과 자산보유 등 생활관계를 주로 고려하여 판단할 것은 아니라 할 것이다. 납세의무자가 위와 같은 이중거주자라고 주장하는 경우에 있어 만약 그가 국내 거주자인 동시에 거주국이라고 주장하는 외국 국가들의 납세의무자에 해당한다는 사실이 인정된다면 그 중복되는 국가 사이에 체결된 조세협약이 정하는 바에 따라 어느 국가의 납세의무자로 될 것인지를 가려야

〈표 7〉 완구왕 사례의 거주자 판정 비교 (계속)

	1심(2012.2.9)	심판결정(2012.6.5)
Step 2 이중 거주자 판정	한미 이중거주자에 해당하는 경우에는 ‘주거’가 있는 국가의 거주자로 간주되는데, ‘주거’는 ‘그 개인이 그의 가족과 함께 거주하는 장소’를 의미함. 1992년 가족과 미국으로 이주한 후 가족들과 함께 미국에서 거주하고 있었으므로, 미국 내에 ‘주거’를 가지고 거주한 것으로 인정되는 범위 내에서는 한미조세협약 제3조 제2항 (a)에 근거하여 미국 거주자로 간주	한미조세조약 제3조 제2항 (a)(주거)로는 거주지국을 판정할 수 없고⁴, 동 조약 제3조 제2항 (b)(중대한 이해관계의 중심지)를 기준으로 거주지국을 판정하여야 함 먼저 한국 내 이해관계⁵를 살펴보면, 1) 주민등록상 주소지, 2)본인 국내 체류일수, 3)배우자 국내 체류일수, 4)친족생활, 5)종교생활, 6)종합소득, 7)부동산거래 내역, 8) 국내 투자 현황 등 생활관계의 대부분을 국내에서 영위하고 있음을 알 수 있음 미국에 이해관계가 있는지를 살펴보면, 1) 일시적으로 미국에 체류한 사실, 2)미국 영주권(1997.7~2000.7)을 보유한 사실, 3)2000년 미국 거주자증명서, 4)2000년 소득세 신고 사실 (국내 종합소득신고액에 비해 소액에 불과함)과 2001년 소득세 신고 사실, 5)부동산 보유 사실, 6)가족이 미국에 거주한 사실 등을 제시하고 있음
	그러므로 미국 영주권을 취득(1997.7)한 이후부터 영주권을 포기(2000.7)하기 전까지는 미국 내에 주거를 가지고 가족과 함께 거주하는 미국 거주자에만 해당	미국 영주권 보유사실 및 미국거주자증명서는 실제로 미국에서 거주하였다는 사실을 나타내 주는 증빙이 아니고, 2000년 귀속 미국의 소득세 신고 요약서를 살펴보면, 자영업소득(사업소득)이 없고, 근로소득도 없음을 추정할 수 있으며, 이자소득·배당소득·렌탈소득 등 소득의 일부로 추정됨 또한 2001년 귀속 미국 소득은 전혀 없었으므로 이중거주기간 동안 중대한 이해관계의 중심지는 한국으로 봄이 상당함
결론	조세법적 관점에서 박○○이 미국 영주권을 포기(2000.7)하기 전까지는 한미조세협약 제3조 제2항 (a)(주거)에 따라서 미국 거주자로만 간주되어 해외원천소득에 관한 종합소득세를 국내 과세관청에 납부할 의무가 있었다고 할 수 없고, 미국 영주권을 포기한 이후(2000.7)부터는 국내에 거소가 있는 거주자로서 국내에 종합소득세를 납부할 의무가 있다고 판단됨	이중거주기간 중 국내와 미국에 대한 이해관계를 종합해 보면, 국내가 중대한 이해관계의 중심지에 해당하므로 한미조세조약 제3조 제2항 (b)(중대한 이해관계의 중심지)에 따라 국내거주자⁶에 해당하므로 이중거주기간을 포함한 1999년 과세연도부터 국내에서 발생한 소득뿐만 아니라 국외에서 발생한 모든 소득에 대하여도 국내에 납세의무가 있음

하게 되는 경우가 생기게 되는데(대법원 1993. 5. 27. 선고 92누11695 판결, 대법원 2008. 12. 11. 선고 2006두3964 판결 등 참조), 국내 거주자인 납세의무자가 동시에 외국의 거주자에도 해당하여 조세조약이 적용되어야 한다는 점에 대하여는 이를 주장하는 납세의무자에게 그 증명책임이 있다(대법원 1994. 4. 26. 선고 94누1005 판결, 대법원 2008. 12. 11. 선고 2006두3964 판결 등 참조).

주) 서울중앙지방법원 2011고합119 및 조심2010서2828을 참고하여 정리하였음.

*1 <표 8> 박○○ 및 처의 국내 체류일수

년도	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
본인	306	268	211	301	153	185	159	244	282	311	332	319
처	354	127	국내 체류 없음							19	156	292

주) 위 판결, 41)

- *2 박○○의 직업 및 자산 등의 생활관계 등에 비추어 보면, 적어도 포탈대상 과세연도 2000.1.1.부터 2008.12.31.까지 박○○은 국내에 거소가 있었다고 보이고, 또한 그 기간 중에서 박○○ 스스로 국내에 정착하였다고 인정하고 있는 2002년 이전 기간에도 ‘국내에 체류한 기간’에 비하여 ‘해외로 출국한 기간’이 상대적으로 짧은 점 등 제반 사정에 비추어 볼 때 그 해외 출국 목적이 명백하게 일시적인 것으로 볼 수 있으므로, 1년 이상 국내 거소를 유지한 경우에 해당한다고 봄이 상당하다. 따라서 적어도 2000.1.1. 이후에는 박○○이 국내에서 종합소득세를 납부해야 할 의무가 있는 국내 거주자에 해당한다(위 판결, 42).
- *3 1999년부터 2002년까지 국내에서 체류한 일수는 1999년 282일, 2000년 302일, 2001년 332일, 2002년 319일인 반면, 미국에 체류한 일수는 1999년 78일, 2000년 54일, 2001년 26일, 2002년 24일이다.
- *4 국내에서 체류한 일수는 1999년 282일, 2000년 302일, 2001년 332일로서 장기간이며, 미국에서 체류한 일수는 1999년 78일, 2000년 54일, 2001년 26일로서 단기간이다. 이와 같이 1999년, 2000년, 2001년 모두 국내에 거주하면서 미국에 거주하는 가족을 일시적으로 방문한 것에 불과하므로 “미국에서 가족들과 함께 거주하였다”는 요건이 성립되지 않는다. 따라서, 한미조세조약 제3조 제2항 (a)에 규정된 주거를 기준으로 청구인을 미국거주자라고 판단할 수 없다. 요약하면, 국내에는 본인만 거주하였고, 그의 가족은 거주하지 않았으며, 미국에는 본인의 거주 없이 가족만 거주하였으므로 가족과 함께 거주하는 장소 즉 주거가 국내와 미국에 모두 존재하지 않았다고 보아야 한다. 따라서, 한미조세조약 제3조 제2항 (a)(주거)로는 거주지국을 판정할 수 없고, 동 조약 제3조 제2항 (b)(중대한 이해관계의 중심지)를 기준으로 거주지국을 판정하여야 한다. 이러한 의견은 한미 국세청 간 공통된 의견으로서 이에 따라 미국 국세청은 2012.4.27. 한미합의문에서 동 조약 제3조 제2항 (b)에 근거하여 청구인을 국내거주자로 인정하게 된 것이다(조심2010서2828, 2012.6.5, 5-6을 참고하여 정리하였음).
- *5 국내에서 거주하였고, 본인과 배우자의 친족들이 대부분 국내에 거주하여 국내에서 친족생활을 영위하고 있으며, 카톨릭신자로서 국내에서 신앙생활을 하고 있고, 3개의 내국법인을 경영하였으며, 국내에서 아파트와 토지 등 다수의 부동산 거래를 하였고, 이 중 토지는 1999년 토지거래허가 없이 매입하였다가 벌금 100만원의 형사 처벌을 받았으며, 1999년과 2000년에는 비상장법인 등에 투자하면서 1999년부터 2001년까지 근로소득 등을 실현하였고, 매년 종합소득세 신고를 하였다(조심2010서2828, 2012.6.5, 8).
- *6 미국 국세청도 2012.4.27. 한미합의문에서 청구인을 1999년과 2000년 국내거주자로 인정하는 동일한 결론에 도달하였다(조심2010서2828, 2012.6.5, 5).

III. 법적 평가

거주자 해당 여부를 판정하기 위해서는 국내법상 거주자 규정에 따라 거주자 해당 여부를 검토하고, 만약 특정인이 타국에서의 거주자에도 해당하는 이중거주자일 경우 해당 국가와의 조세 조약에 따라 최종 거주지국을 결정하게 된다. 헌법에 의하여 체결·공포된 조약 등 일반적으로

승인된 국제법규는 국내법과 같은 효력(헌법 제6조)을 가지나, 조세조약은 국내세법에 대하여 특별법의 위치에 있으므로 조세조약이 체결된 국가의 거주자에 대하여는 특별법 우선의 원칙에 의하여 조세조약이 국내세법에 우선하여 적용된다(김인근 2012, 79). 위 사례들은 한국, 미국 그리고 일본의 거주자 여부가 문제되는 사안이므로 각국의 소득세법상 거주자 관련 규정에 대해 살펴본 후 OECD 모델 조세조약(OECD model tax convention, 이하 “OECD 모델조약”)과 한미 조세조약의 이중거주자 관련 규정을 검토한 후 사례의 평가를 한다.

1. 소득세법상 거주자 관련 규정

가. 한국의 거주자 판정 기준

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”하고²²⁾, 제2항은 거소는 “주소지 외의 장소 중 상당기간에 걸쳐 거주하는 장소로 주소와 같이 밀접한 일반적 생활 관계가 형성되지 아니한 장소”로 규정하고 있다. 동법시행령 제2조 제3항 및 제4항은 각각 국내에 주소를 가진 것으로 보는 경우와 국내에 주소가 없는 것으로 보는 경우에 대해 규정하고 있다.

〈표 9〉 국내에 거주하는 개인이 다음에 해당하는 경우 국내에 주소를 가진 것으로 본다
(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

〈표 10〉 국외에 거주 또는 근무하는 자가 다음에 해당하는 경우 국내에 주소가 없는 것으로 본다
(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

동법시행령 제2조의2는 거주자 또는 비거주자가 되는 시기에 대해 규정하고 있다.

22) ‘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(기윤서·전병욱 2011, 259).

〈표 11〉 거주자 또는 비거주자가 되는 시기(소득세법시행령 제2조의2)

- ① 비거주자가 거주자로 되는 시기는 다음 각 호의 시기로 한다.
 1. 국내에 주소를 둔 날
 2. 제2조 제3항 및 제5항에 따라 국내에 주소를 가지거나 국내에 주소가 있는 것으로 보는 사유가 발생한 날
 3. 국내에 거소를 둔 기간이 1년이 되는 날
- ② 거주자가 비거주자로 되는 시기는 다음 각 호의 시기로 한다.
 1. 거주자가 주소 또는 거소의 국외 이전을 위하여 출국하는 날의 다음 날
 2. 제2조 제4항 및 제5항에 따라 국내에 주소가 없거나 국외에 주소가 있는 것으로 보는 사유가 발생한 날의 다음 날

또한 <표 9>의 거주기간의 계산과 관련하여 소득세법시행령 제4조에서 <표 12>와 같이 규정하고 있다.

〈표 12〉 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. 미국의 거주자 판정기준

미국은 시민(citizen)과 미국 거주 외국인을 조세목적상 인(person)이라 하고, 이들의 전 세계 소득에 대하여 과세하는 제도를 가지고 있다(Murphy&Higgins 2006, 673 ; David K. Eiteman et al. 2001, 495). 즉 국적기준과 거주개념을 병렬적으로 사용하고 있다.

(1) 시민권자

시민권의 보유여부에 따라 전세계 소득에 대한 납세의무를 지는지가 결정된다.

(2) 거주외국인(Resident alien)

미국 시민(citizen)은 아니지만 미국에 법적 거주(a legal residence)하는 개인을 말한다. 이 자격을 취득하는 일반적인 방법으로 영주권(green card)을 획득하거나, 당해 연도에 183일 이상 체

류하는 체류조건을 충족하는 방법(meeting the substantial presence test)이 인정된다((Murphy & Higgins 2006, 673). 미국 내국세입법(Internal Revenue Code, 이하 “IRC”) 제7701조 제(b)항에서는 한국세법과 달리 보다 객관적인 기준을 적용하여 거주자를 판정하고 있다.

〈표 13〉 미국의 거주자 판정기준 (IRC Section 7701(b))

판정기준	내 용
항구적 체류 허가 (lawful permanent resident)	영주권(green card) 소지자를 의미
실질적 체류 (substantial presence) ²³⁾	당해 연도 31일 이상 체류하여야 하며, (당해연도 체류일 ÷ 1) + (직전연도 체류일 ÷ 3) + (직전전연도 체류일 ÷ 6)의 합이 183일을 초과하는 자를 의미 (다만, 외국에 납세지(tax home)가 있고, 납세지와 밀접한 관련(closer connection)이 있으면 거주자로 보지 않는다.)
자발적 거주 선택 (first year election)	개인공제혜택 적용을 위해 거주자 적용 선택가능

주) 한성수 2012, 50-51을 참고하여 정리하였음.

(3) 조세회피방지 규정 : 거주자 간주 규정 및 출국세

IRC 제877조 제(a)항에서는 시민권이나 영주권을 상실함으로써 <표 13>의 합법적 영주자 기준에 해당하지 않는 경우에도 조세회피를 방지하기 위해 <표 14>의 조건 중 하나를 만족하는 경우에는 10년간 거주자로 간주하는 것으로 규정하고 있다.

〈표 14〉 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 경우 |
|---|

미국시민권 상실이전 5개 과세연도 기간 동안 해당 개인의 매년 평균 순소득세가 \$124,000을 초과하거나, 시민권상실일 현재 해당 개인의 순자산가치가 \$600,000이상인 경우 조세를 회피할

23) 비록 외국인이 substantial presence test를 만족해도 ① 현 연도에 183일 미만으로 미국에 거주 하고 ② 외국에 tax home을 가지는 경우 거주자가 아니다. tax home은 주사업장을 말하며, 주사 업장이 없는 경우 거소가 tax home이다(한성수 2012, 50).

목적이 있는 것으로 간주한다. 이와 같은 국적이탈자 과세제도를 통해 미국 시민에 대한 미국 정부의 강력한 과세권 행사 의지를 엿볼 수 있다(한성수 2012, 900). 미국은 거주자판정기준을 개정함에 있어서 좀 더 명확한 기준을 채택하는 동시에 조세회피 방지의 측면을 고려하고 있음을 알 수 있다.

다. 일본의 거주자 판정기준

(1) 거주자·비영주 거주자·비거주자

일본 소득세법 제2조 제1항 제3호(거주자), 제4호(비영주자), 제5호(비거주자)에서 규정하고 있는 거주자, 비영주자, 비거주자의 정의는 다음과 같다.

〈표 15〉 거주자와 비거주자 (소득세법 제2조 제1항 제3호, 제4호, 제5호)

거주자	개 념	국내에 주소를 가지고 있거나 1년 이상 거소를 가지고 있는 개인
	비영주자	일본 국적을 가지고 있지 않은 자로 10년 이내에 일본에 주소 또는 거소를 가지고 있는 기간이 5년 이하인 자
	영주자	비영주자 이외의 거주자(일본의 국적을 가지고 있는 자, 일본 국적을 가지고 있지 않은 자로 10년 이내에 일본에 주소 또는 거소를 가지고 있는 기간이 5년을 초과하는 자)
비거주자		거주자 이외의 자

객관적인 사실 중 무엇을 볼 것인가 하는 요소의 설정과 설정된 요소가 국내에 어느 정도 있어야 하는가 하는 정도의 설정에 대해서는 소득세법 시행령이 규정하고 있다(이진영 2013, 53).

〈표 16〉 국내에 주소를 갖고 있는 자로 추정하는 경우 (일본 소득세법 시행령 제14조)

- ① 국내에 거주하는 개인이 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우 그 자는 국내에 주소를 갖고 있는 것으로 추정한다.
제1호 그 자가 국내에서 계속하여 1년 이상 거주할 것을 통상 필요로 하는 직업을 갖고 있을 것
제2호 그 자가 일본 국적을 갖고 국내에서 생계를 같이하는 배우자 기타의 친족을 갖고 기타 국내에서 그 자의 직업 및 자산의 유무 등의 상황에 비추어 그 자가 국내에 계속하여 1년 이상 거주할 것으로 추측하기에 충분한 사실이 있을 것
- ② 전항의 규정에 따라 국내에 주소를 갖고 있는 자로 추정되는 개인과 생계를 같이 하는 배우자 기타 그 자가 부양하는 친족이 국내에 거주하는 경우에는 그들도 국내에 주소를 갖고 있는 자로 추정한다.

〈표 17〉 국내에 주소를 갖고 있지 않은 자로 추정하는 경우
(일본 소득세법 시행령 제15조)

- ① 국외에 거주하는 개인이 다음 각 호의 하나에 해당하는 경우 그 자는 국내에 주소를 갖고 있지 않은 자로 추정한다.
제1호 그 자가 국외에서 계속하여 1년 이상 거주할 것을 통상 필요로 하는 직업을 갖고 있을 것
제2호 그 자가 외국의 국적을 갖거나 외국의 법령에 따라 그 외국에 영주하는 허가를 받았으며, 그 자가 국내에서 생계를 같이 하는 배우자 기타의 친족을 갖고 있지 않고 기타 국내에서 그 자의 직업 및 자산의 유무 등의 상황에 비추어 볼 때 그 자가 다시 입국하여 주로 국내에 거주할 것으로 추측하기에 충분한 사실이 없을 것
- ② 전항의 규정에 따라 국내에 주소를 갖고 있지 않은 자로 추정되는 개인과 생계를 같이 하는 배우자 기타 그 자가 부양하는 친족이 국외에 거주하는 경우, 그들도 국내에 주소를 갖고 있지 않은 자로 추정한다.

소득세법 및 소득세법 시행령은 ‘주소’의 판정에 대해 규정하고 있으며, 이는 우리나라의 주소의 판정에 의한 내용과 거의 동일하다. 눈여겨 볼 것은 우리나라 세법이 ‘본다’라고 규정하는 것을 ‘추정한다’고 규정하고 있다는 점이다. 소득세법 시행령이 설정하는 요소는 직업, 국적, 친족 및 자산이다. 소득세법 시행령은 위의 요소들이 어느 정도 국내에 존재할 경우 국내에 주소가 있을 것이라고 추정하는 방식으로 주소의 요건을 규정하고 있다(이진영 2013, 53-54).

2. 조세조약상 이중거주자 판정 관련 규정

각국의 국내세법이 거주자의 개념을 서로 달리 규정하고 있기 때문에 하나의 인이 양 계약국의 거주자가 되는 경우가 발생할 수 있다. 선박왕 사례의 경우 일본 거주자와 국내 거주자 등 이중거주자가 문제되며, 완구왕 사례의 경우도 미국 영주권을 취득하였으므로 미국 거주자이면서 국내 거주자로도 인정될 수 있다. 이런 이중거주자의 거주지국 결정 기준에 대해 OECD 모델조약과 한미조세조약을 살펴본다.

가. OECD 모델조약의 이중거주자 판정기준

OECD 모델조약 제4조 제2항은 이중거주자인 개인의 거주지국 결정을 위한 5가지의 판정기준을 아래와 같이 순차적으로 제시하고 있다(김인근 2012, 65). 순차적으로 제시한다는 의미는 각 기준간에 우열이 있다는 의미로 해석한다.

(1) 항구적 주거

OECD 모델조약 제4조 제1항의 규정에 따라 해당 거주자가 어느 계약국에 그가 이용할 수 있

는 항구적 주거(permanent home)를 가지고 있는 경우에는 그 체약국의 거주자가 된다. 여기서 ‘주거’는 개인이 주거를 소유하고 있는 곳을 의미하고 동(同)주거는 항구적이어야 하기 때문에, 동(同)판정기준은 개인이 특정 장소에 단기간만 체류할 의도가 아니라 항구적 사용을 위하여 주거를 보유해야 한다는 것이다²⁴⁾. 즉, ‘주거’의 개념에는 소유나 임차에 관계없이 모든 형태의 주거가 고려되지만 ‘항구성’의 요건은 필수적인 것이다(기윤서·전병욱 2011, 263)²⁵⁾.

(2) 중대한 이해관계의 중심지

해당 거주자가 양 체약국에 항구적 주거를 두고 있는 경우에는 개인의 모든 생활관계를 고려한 인적관계 또는 소득창출과 관련한 활동을 고려한 경제적 관계가 더 밀접한 체약국(중대한 이해관계의 중심지, center of vital interest)의 거주자로 간주되어야 한다. 이 경우에는 가족 및 사회적 관계, 직업, 사업장, 재산의 관리장소 등의 사실관계 등을 종합적으로 검토해야 한다²⁶⁾.

(3) 일상적 거소

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

(4) 국민

해당 거주자가 양 체약국내에 일상적 거소를 두고 있거나 또는 어느 체약국에도 일상적 거소를 두고 있지 않은 경우에는 그는 국민(nation)인 체약국의 거주자로 간주되어야 한다. 즉, 이것은 이상의 판정기준을 적용할 수 없는 경우에 불가피하게 적용하는 것이다²⁷⁾.

(5) 상호합의

해당 거주자가 양 체약국의 국민이거나 또는 어느 체약국의 국민도 아닌 경우에는 양 체약국의 권한 있는 당국이 상호합의(mutual agreement)에 의해 거주자 문제를 해결하도록 규정하고

24) OECD 모델조약의 규정에 대한 주석(commentary on OECD model tax convention, 이하 “OECD 모델조약 주석”) 제4조 문단12

25) 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)(기윤서·전병욱 2011, 263).

26) 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 의미한다(OECD 모델조약 주석 제4조 문단15)(기윤서·전병욱 2011, 263).

27) OECD 모델조약 주석 제4조 문단20

있다²⁸⁾. 이 경우의 판정기준은 계약국의 국내법이 아니라 조세조약 자체로서 해석되어야 하는 것이다(기윤서·전병욱 2011, 264).

〈표 18〉 이중거주자의 거주지국의 순차적 판단기준 (OECD 모델조약)²⁹⁾

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

나. 한미조세조약의 이중거주자 판단기준

특정인이 한국과 미국 양국의 국내세법에 따라 양국 모두의 거주자에 해당하는 경우에는 한미조세조약에 따라 거주지국을 결정하게 되는데, 구체적인 판단기준은 <표 19>와 같이 한미조세조약 제3조에서 규정하고 있다.

〈표 19〉 이중거주자의 거주지국의 순차적 판단기준 (한미조세조약 제3조)

- | | |
|--------------------------------|-----------------|
| ① 주거 | ② 중대한 이해관계의 중심지 |
| ③ 일상적 거소 | ④ 시민 |
| ⑤ 상호합의 | |
| (주거 : 어느 개인이 그 가족과 함께 거주하는 장소) | |

기본적으로 한미조세조약의 이중거주자 판정기준은 <표 18>의 OECD 모델조약의 이중거주자 판정기준과 동일하다.

3. 대상 사례의 평가

가. 거주자 판단기준

대상 사례의 첫 번째 쟁점은 국내거주자에 해당하느냐 여부에 있다. 소득세법 제1조의2 제1항 제1호는 ‘거주자’를 “국내에 주소를 두거나 1년 이상의 거소를 둔 개인”으로 정의하고 있다. 이

28) OECD 모델조약 주석 제4조 문단20

29) OECD 모델조약에 비해 소득원천지국의 과세권에 중점을 두는 UN 모델조약에서도 이중거주자의 거주지국의 순차적 판단기준은 <표 18>의 OECD 모델조약을 준용하도록 규정하고 있다(UN모델조약 주석 제4조 문단 7)(기윤서·전병욱 2011, 264).

경우 주소는 “국내에서 생계를 같이 하는 가족 및 국내에 소재하는 자산의 유무 등 생활관계의 객관적 사실에 따라 판정”하므로(동법 시행령 제2조 제1항), 단순히 주민등록부의 주소를 유지한 것만으로는 국내에 주소를 두었다고 보기는 어렵다. 결국 판건은 “생활관계의 객관적 사실”에 의해 판단하여야 한다는 것인데, 대상 사례와 같은 경우에는 그러한 판단이 명확하지 않다. 국내에 주소를 두지 않은 경우 1년 이상 거소를 둔 경우에도 국내거주자로 될 수 있으며, 이 경우 거소는 “주소지 외의 장소 중 상당기간에 걸쳐 거주하는 장소로 주소와 같이 밀접한 생활관계가 형성되지 아니한 장소”(동법 시행령 동조 제2항)이다. 그러나 국내에 “1년 이상” 거소를 두었는지 여부를 판단하는 것도 판단이 명확하지 않음은 동일하다. 예컨대 그 판단 대상이 되는 기간이 언제부터인지, 계속된 연도인 경우 기간간의 가중치를 주어야 하는지 등이 명확하지 않기 때문이다.

어쨌든 이러한 규정으로 대상 사례를 검토하면, 선박왕의 경우 2005년까지는 일본 거주자에 해당함을 1심 법원도 인정하고 있으므로, 2006년부터 국내거주자임이 문제될 것이지만 <표 2>에서 보는 바와 같이 2006년 이후 권○의 국내 체류일수는 일본의 체류일수 보다 적다. 물론 부인의 국내 체류일수는 일본의 체류일수보다 훨씬 더 많긴 하지만, 기본적으로 권○의 소득세 납세의무에 관한 것이므로 가족관계를 고려하면 국내거주자라고 판단하기에 애매한 점이 있다. 체류일수 요건을 충족하지 않았지만 생활관계의 객관적 요소를 고려할 때 국내에 주소를 둔 개인으로서 소득세법상 거주자에 해당한다는 것이 1심 법원의 판단이다.

완구왕의 경우에는 <표 6>에서 보는 바와 같이 국내체류일이 6개월 이상인 경우가 대부분이고 부인의 경우에는 대부분 미국에 체류한 것으로 나타났다. 특히 2000년의 경우 본인의 국내 체류일수는 311일이지만 부인의 체류일수는 19일로 나타났음에도 1심 판결은 2000년 이후에는 적어도 종합소득세 납세의무가 있는 국내거주자에 해당한다고 판단하였다. 선박왕의 경우에는 일본의 체류일자보다 적음에도 불구하고 부인의 국내 체류기간 등을 고려하여 국내거주자로 인정한 반면, 완구왕의 경우에는 부인의 국내 체류기간 등을 고려하지 않고 본인의 국내 체류기간을 고려하여 국내거주자로 인정한 것으로 보여, 외견상으로는 1심 판결 간에도 다소 모순되는 것처럼 보인다³⁰⁾.

이러한 원인은, 현행 소득세법이 거주자 개념을 정의함에 있어 추상적 용어를 사용하며, “생

30) <표 20> 사례별 거주자 해당 여부 및 판단 근거 비교

거주자 해당 여부		판단 근거
선박왕	주소를 둔 거주자 (2011고합1291)	1) 주된 생활 근거지 : 주민등록상 주소, 거주, 체류일수, 직업활동, 병의원 등 이용
		2) 경제활동의 중심지 : 핵심적인 경영활동 수행지, 국내자산 보유현황, 금융거래, 회원권 보유 내역 • 결론 : 국내에 거소를 둔 기간이 1년 미만이나, 국내에서 형성한 생활관계의 객관적 사실을 종합하여 볼 때 통상 1년 이상 국내에 거주할 것으로 예상되는 정도에 이르렀으므로 국내에 주소를 가진 자로서 거주자에 해당함.

생활관계의 객관적 사실관계”에 따라 판단한다고 하면서도 시행령에서 일부 판단기준의 예를 제시할 뿐 구체적 판단기준을 명확히 규정하지 않고 있기 때문에 보인다. 판단기준으로 시행령에 생계를 같이 하는 가족, 국내 소재 재산 상황 및 직업 등의 요소를 예로 제시하고 있으나, 각각의 구체적인 의미가 무엇인지를 정의하고 있지 않아 혼란을 야기하고 있다. 즉 생계를 같이 하는 가족의 범위, 국내 소재 재산의 규모와 해외 소재 재산의 규모 간의 비중 및 1년 이상의 체류를 필요로 하는 직업 등에 대한 판단에 있어 다툼이 발생하고 있는 것이다. 또한 예시된 가족, 자산 상태 및 직업 외에 추가적으로 어떠한 요소들을 고려하여야 하며, 각 요소별로 국내 생활 관계 및 국외 생활 관계와의 비중에 대한 판단 기준 또한 제시하지 않고 있다. 결국 그 구체적 해석은 법원에 의해서 이루어지게 되고, 관련 판례들은 대개 직업 활동, 주민등록상 주소, 가족관계, 체류일수, 재산보유 여부, 세무신고 여부, 복지혜택 수혜 장소 등 사건마다 여러 가지

	거주자 해당 여부	판단 근거
완구왕	1년 이상 거소를 둔 거주자 (2011고합119)	1) 직업 및 자산 등 생활관계 : 미국영주권 취득 및 포기 시점, 국내법인의 실질적 운영자 지위 유지, 체류일수, 주민등록유지 및 전입, 미국 과세당국의 과세처분 시 한국 거주자 주장 • 결론 : 직업 및 자산 등 생활관계와 국내체류일수(연 282일~연 332일)로 판단시 1년 이상 국내에 거소를 둔 거주자에 해당함.
구리왕	비거주자 (과세전적부심결정문)	1) 1년 이상 거소를 둔 자에 해당하는지 : 국내 체류일수* ¹ (연 16일~연 139일) 2) 주소를 둔 자에 해당하는지 : 영국 체류일수* ² (연 243일~연 290일) 및 가족 체류현황, 영국소재주택거주 및 임차계약유지, 영국에서 소득세 신고·납부, 투자목적의 국내자산취득, 국내자산 보유규모<국외발생소득, 해외보유 자산규모, 1년 이상 국외에 거주할 것을 통상 필요로 하는 직업을 가진 경우에 해당, 2006.2.7 영국영주권 취득 • 결론 : 국내에 생활의 근거를 가지고 있지 않고, 심리일 현재까지 외국에 거주하고 있어 국내에 1년 이상의 거소 또는 주소를 둔 것으로 보기 어려우므로 비거주자에 해당함.

각 사례별로 거주자 해당 여부 판단 시 생활관계의 밀접성과 체류일수를 기준으로 하는 경우 선박왕 사례의 경우 연 183일의 체류일수 기준을 충족시키지 못함에도 불구하고 국내에 생활관계의 밀접성이 있다고 보고 거주자로 판단하였다. 그러나 완구왕 사례의 경우 체류일수 기준을 충족시키나 생활관계의 밀접성과 관련해 법원(부존재)과 조세심판원(존재)의 판단이 엇갈린다. 또한 구리왕 사례의 경우 체류일수 기준을 충족시키지 못하고, 생활관계의 밀접성도 없다고 보아 비거주자로 판단하였다*³.

*1 2002년 22일, 2003년 29일, 2004년 16일, 2005년 19일, 2006년 54일, 2007년 110일, 2008년 139일 (과세전적부심결정문, 59).

*2 2002년 243일, 2003년 275일, 2004년 290일, 2005년 276일, 2006년 288일, 2007년 258일(과세전적부심결정문, 59).

*3 주소 판정 시 체류일수가 필수적인 고려사항인지에 대한 법원의 입장이 사례별로 다르다는 것을 확인할 수 있다. 또한 생활관계의 밀접성을 종합적으로 판단한다는 것은 사실판단의 문제로 주관이 개입될 수밖에 없으므로 주소 판정 시 체류일수 기준에 대한 명확한 입법화를 통해 거주자 판정 시 불명확성을 해결할 필요가 있다.

사실관계를 고려한 후 이를 종합적으로 판단해 거주자를 판정하고 있다. 이와 같은 포괄적 규정 하에서는 거주자 판정 관련 요소에 대한 평가가 전적으로 사실판단의 성격을 갖는다는 점에서 동일 사실 관계에 대해서도 판정의 결과가 서로 다를 가능성이 크고, 실제로 완구왕 박○○씨 사례의 경우 과세당국과 조세심판원(조심2010서2828)에서는 밀접한 생활관계가 형성된 주소가 국내에 있는 것으로 보았으나, 1심 법원(2011고합119)에서는 국내에 주소는 없고 다만 거소만 1년 이상 둔 것으로 보았다.

이러한 불명확성으로 인한 피해는 결국 납세의무자에게 귀착되고, 과세관청 및 법원 입장에서도 불필요한 행정력의 낭비를 발생시키므로 제도의 개선이 필요할 것이다. 구체적으로 주소 판정 기준인 가족, 자산 및 직업에 관하여 기존 판례와 해석례 등을 반영하여 그 범위와 비중 등에 대한 규정을 분명히 함으로써 거주자 판정 관련 법령 전체를 유기적·체계적으로 정비할 필요가 있다. 예컨대 이진영(2013)은 주소 판정 관련 세부 규정으로 ① 국내에 직업을 가지고 있는지 여부, ② 생계를 같이 하는 가족이 국내에 거주하는지 여부(해당 가족의 범위와 생계를 같이 한다고 판단하는데 필요한 요소)와 아울러, ③ 국내에 소재하는 자산의 규모, ④ 국내/국외에서의 체류기간(거주기간) 등을 규정할 것을 제안하고 있는데, 적절한 의견이라고 생각한다. 거소에 대해서도, 현재 1년 이상의 거소 개념은 조세조약이나 세계 각국의 거주자 기준과 조화되기 어렵기 때문에 ‘거소’ 개념을 폐지하고 경제국제화에 부합하게 미국세법에서 적용하고 있는 ‘183일 체류기준’과 ‘실질적 체류기준(substantial presence test)’을 도입할 필요가 있다는 주장³¹⁾을 검토하여야 한다.

주소 판정 요건의 보완과 함께 주소 판정 시 고려할 요소에 최소한의 체류일수를 명확히 규정함과 동시에 추가적으로 생활관계의 객관적 사실과 체류일수의 우선순위를 규정할 필요가 있다. 선박왕 사례에서 보면 법원은 체류일수 요건을 충족하지 않아도 생활 관계의 객관적 요소를 고려할 때 국내에 주소를 둔 개인에 해당하여 소득세법상 거주자로 판단하고 있다. 주소 판정 기준에 대해 규정하고 있는 소득세법 시행령 제2조 제1항과 주소를 갖는 것으로 보는 3항, 주소를 갖지 않는 것으로 보는 4항 간의 관계를 살펴보면 대다수의 판례를 볼 때 시행령 제2조의 3항과 4항은 예시규정으로 볼 수 있을 것이다. 즉 3항을 충족하지 않거나 4항을 충족해도 1항에 해당하는 경우 거주자로 인정하는 것이다. 그러나 이러한 사실이 주소가 존재하는지 여부를 판정하는 경우 고려하는 요소 즉, 가족, 자산 및 직업 등 생활 관계의 객관적 사실에 체류 기간을 전혀

31) 국가 간 사람의 이동이 원활해지고 그에 따라 인적 속성이 여러 나라에 걸쳐 있을 가능성이 매우 높은 시대로 가고 있다. 체류가 중요한 준거가 되고 있는 국제적 추세에 부합하기 위해 1년 중 반을 체류하는 경우 국내의 거주자로 보는 방식으로 전환할 필요가 있다. 미국의 실질적 체류기준은 구체적으로 당해 연도 31일 이상 체류하여야 하며, (당년도 체류일수) + (직전년 체류일수 의 3분의 1) + (직전전년 체류일수의 6분의 1)의 값이 183일을 초과하면 거주자가 된다. 이러한 실질적 체류기준을 적용하면 당해 연도에 183일 미만으로 조절함으로써 거주성을 회피하는 사례를 어느 정도 피할 수 있다(이진영 2013, 118, 이진영·김경호·정영기 2013, 123).

고려하지 않아도 된다는 의미는 아니고, 거소가 1년 기준(실질적으로는 183일 기준)을 규정하고 있는 점을 고려할 때 주소가 있는 것으로 판단하기 위한 체류 기간을 거소와 동일하게 183일 기준으로 적용할 것인지 또는 그 이상의 체류 기간을 요구할 것인지 등을 법적 안정성 및 예측 가능성 측면에서 명확히 규정할 필요가 있다고 판단된다.

소득세법시행령 제2조의 2에 의하여 거주자로 되는 시기는 주소를 두거나 가지거나 있는 것으로 보는 날 또는 거소를 둔 기간이 1년이 되는 날이다. 이는 주소는 거주를 시작했을 때부터, 거소는 1년이 되는 날부터 전세계 소득에 대한 과세가 가능하게 됨을 의미한다. 완구왕 박OO씨 사례에서는 심판결정례에서와 같이 주소가 존재하여 거주자로 판단하는 경우와 1심 법원 판결에서와 같이 1년 이상 거소를 유지한 경우에 해당하여 거주자로 인정한 경우 모두 거주자에 해당함에는 차이가 없으나, 거주자 인정 시기의 차이로 인해 과세대상연도가 달라진다는 점에서 중요한 차이를 발생시킨다고 할 것이다. 현행 거주자 인정 시기 관련 규정은 생활관계의 밀접성을 의도적으로 조정함으로써 조세회피에 악용될 소지가 있고, 규정 적용상의 복잡성 등이 존재한다는 점에서 거소가 존재하는 경우 거주자로 인정하는 시기를 소급하는 입법 보완이 필요하다고 판단된다.

나. 이중거주자 판정기준

대상 사례의 두 번째 쟁점은 이중거주자가 있는 경우 어떻게 판정하느냐 여부에 있다. 이중거주자에 해당하는 경우 거주지국간에 조세조약이 체결되어 있으면 조세조약이 우선 적용되기 때문이다. 선박왕의 경우는 한일조세조약이, 완구왕의 경우는 한미조세조약이 문제될 여지가 있다. 완구왕의 경우는 2000년에 미국 영주권을 포기하였으며 <표 6>에서 보는 바와 같이 대부분 국내에서 체류하였으므로 미국 영주권을 포기한 이후의 기간에 대해서는 한미조세조약이 문제될 여지가 별로 없다.

선박왕의 경우는 <표 2>에서 보는 바와 같이 일본의 체류일수가 국내 체류일수보다 많아 일본이 거주지국이 될 가능성도 있고, 제1심에서는 이중거주자에 해당한다는 가정 하에 한일조세조약의 판정 기준에 따라³²⁾, 국내에는 항구적 주거가 있으나 일본에는 사업 목적상 필요에 의한 비항구적 주거로 판단하여 결과적으로 국내거주자라고 판단하였다. 그러나 납세자의 입장에서는 일본의 주택에서 거주한 점에 대하여 2005년까지 항구적 주거지로 인정하고 2006년부터는 비항구적 주거지로 인정한다는 점에 의문을 제기할 수 있다.³³⁾ OECD 모델조약 주석 제4조는

32) 각주 10)에서 보는 바와 같이 한일조세조약의 판정 기준도 OECD 모델조약이나 한미조세조약의 그것과 다르지 않다.

33) 일본의 법원도, 일정한 장소가 생활의 근거가 되는가 여부는 주거, 직업, 생계를 같이하는 배우자 기타 친족의 존부, 자산의 소재 등의 객관적 사실에, 거주자의 언동 등에 따른 외부로부터 객관적으로 인식할 수 있는 거주자의 거주의사를 종합하여 판단하는 것이 상당하다고 한다(佐藤正 勝 2009, 66).

‘항구성’의 개념에 대하여 개인이 계속적으로 언제든지 이용하는 거소를 소유하는 것을 의미한다고 해석하므로 선박왕 본인을 기준으로 하는 경우 1심 법원의 판결은 애매한 점이 있다.

선박왕의 경우 2006년 이후 일본 거주자로서의 납세의무를 부담하고 있지 않고 또 홍콩의 거주자도 아니기 때문에 결국 어느 나라에서도 종합소득세 납세의무를 부담하지 않는 결과가 되어, 국내거주자로서 과세할 필요성이 있다는 점이 고려된 것일까? 이것을 일반화한다면 형식상 어느 나라의 거주자로서 납세의무를 부담하고 있지 않은 상황에서 거주자로서의 가능성이 있는 2개의 나라가 존재하는 경우 어느 일방 국가에서 과세권을 행사하지 않으면 타방 국가에서 거주자로서 종합과세를 할 수 있는지 여부에 대한 논의가 된다. 이러한 경우 공평의 원칙에 입각한 과세가 가능할 것이나, 원천소득에 대한 과세가 성립하는 상황에서 종합소득에 대해 타방 국가에서 과세하지 않는다고 일방국가에서 과세하는 것은 조세법률주의의 엄격해석의 원칙에 위배될 가능성이 있다. 이중거주자의 거주지국 판정 시 사법부가 자국의 과세권 보호 목적에서 조세조약을 자국에 유리하게 해석할 경우 양국 간 모순된 판결로 납세자의 지위가 불안정해질 것이다. 실제로 해외 자산가들이 국내 투자자산 매각 등을 통해 국내와의 연결을 단절시키고자 하는 경우가 빈번하게 발생하고 있고, 이러한 현상이 지속된다면 무리한 법 적용을 통해 잠재적 조세부담자를 이탈시키는 결과를 초래하게 될 것이다. 그러므로 각국과의 조세조약 체결 시 국제적 표준인 OECD모델조약을 준용하고, 과세관청 및 사법부가 조세조약을 해석할 때에도 OECD 모델조약의 주석에 따라 엄격하게 해석함으로써 납세자가 부당하게 재산권을 침해받는 일이 없도록 해야 한다.

IV. 세무계획적 평가

Scholes et al.(2008)은 소득과 관련한 세무계획을 세 가지 유형(types)으로 나누어 제시하였는데, 첫 번째는 소득의 유형을 바꾸는 세무계획, 두 번째는 소득의 귀속자(귀속지)를 바꾸는 세무계획, 세 번째는 소득의 귀속시기를 바꾸는 세무계획이다. 이는 渡辺 智之(2009)에 의한 분류와 동일한 것으로서, 국제조세 영역에서 소득과 관련한 세무계획에서 일반적으로 사용되는 분류 유형으로 생각된다. 연구 대상 사례들이 어느 유형에 포함되는가는 별론으로 하고 이러한 세무계획이 적절하였는가 여부를 생각해 볼 필요가 있다.

선박왕 권○ 사례의 경우 쟁점과세기간인 2006년~2009년의 기간 동안 한국의 거주자에 해당하는 경우 35%의 세율로, 일본의 거주자에 해당하는 경우 37%~40%의 세율로(국중호 2009, 79), 홍콩의 거주자에 해당하는 경우 15%~16%의 세율로(조명한 외 2011, 162) 세금을 부담하게 된다. 이에 권○은 거주자 요건을 회피하고, 경영참여소득면제와 배당 시 과세면제 등의 혜택이 주어지는 조세피난처의 페이퍼 컴퍼니(paper company)를 통해 소득의 귀속처를 변경함으로

써 조세부담을 최소화 하는 세무계획을 수행하였다. 구체적으로 케이만 군도와 바하마 등에 페이퍼 컴퍼니(paper company)를 설립하고 다단계 출자구조와 명의신탁을 통해 권○ 본인의 지배 사실과 관련 소득을 숨겼다. 또한 완구왕 박○○ 사례의 경우 쟁점과세기간인 1999년~2008년의 기간 동안 한국의 거주자에 해당하는 경우 35%~40%의 세율로, 미국의 거주자에 해당하는 경우 35%~39.6%의 세율로(IRS 1040 return), 홍콩의 거주자에 해당하는 경우 15%~16%의 세율로(조명한 외 2011, 162) 세금을 부담하게 된다. 이에 박○○ 역시 거주자 요건 회피와 조세피난처에 설립한 페이퍼 컴퍼니(paper company)를 이용해 소득의 귀속처를 변경하는 세무계획을 통해 조세부담을 최소화 하고자 하였다.

복수의 당사자가 참여하는 거래에서 각 당사자가 직면한 한계세율이 다르므로 세후수익률을 극대화하기 위해서는 거래 및 계약과 관련된 모든 이해관계자들에게 미치는 세금의 영향을 고려해 가급적 한계세율이 낮은 당사자에게 소득이 귀속되도록 하는 것이 효과적인 세무계획이다. 이러한 점에서 선박왕과 완구왕 사례는 조세부담을 최소화하고자 조세부담이 거의 없는 조세피난처에 소득이 귀속되도록 하였다는 점에서는 어느 정도 효과적인 세무계획으로 평가할 수 있을 것이다. 그러나 선박왕 권○ 사례의 경우 한국, 일본 그리고 홍콩(완구왕 박○○ 사례의 경우 한국, 미국, 홍콩) 어느 국가에서도 거주자에 해당하지 않도록 무리한 세무계획을 수립함으로써 세무측면에서의 위험을 부담하게 되었다. Scholes et al.(2008)에서 보는 바와 같이 효과적 세무계획은 단순히 세금부담의 최소화를 추구하는 것이 아니라 세무계획을 전반적인 경영의사결정의 일부로 인식해서 거래와 관련된 모든 당사자들(all parties)의 세금부담을 고려하고, 명시적 조세와 함께 암묵적 조세까지 발생 가능한 모든 세금(all taxes)을 고려하고, 또한 세금 이외의 모든 비용(all costs)까지 고려해서 합리적인 의사결정을 하는 것을 의미한다(박주영 2012a, 236). 따라서 선박왕과 완구왕의 세무계획은 효과적인 세무전략인지 여부의 판단에 있어서 부정적인 판단을 받을 수 있다. 소득의 귀속자(귀속지)를 변경하는 세무계획을 통해 세금비용을 최소화하려고 했으나, 이로 인해 상당한 비세금비용을 부담한 것으로 볼 수 있기 때문이다. 구체적으로 세금비용을 최소화하기 위해 복잡한 투자단계와 거래구조를 형성함으로써 대리인 비용³⁴⁾을 부담하였을 것이고, 기록유지와 계약체결 등에 일반적인 경우보다 많은 비용을 부담하였을 것이며, 세무계획을 통해 과세소득과 회계이익의 차이가 커져 과세당국의 세무조사의 대상이 될 가능성이 높아지게 되었기 때문이다(박주영 2012b, 55). 즉 이러한 요소들까지 고려할 경우에는 본인의 명시적 조세비용의 최소화만을 위해 수립한 세무계획은 결과적으로 세후수익률을 최대화하는 최적의사결정이 아닐 수도 있는 것이다.

또한 Scholes et al.(2008)에 따르면 모든 세무계획은 필연적으로 미래의 불확실성으로 인한 거래위험³⁵⁾을 내포하므로, 이에 대한 적절한 대처 없이는 효과적인 세무계획이 될 수 없다. 이러한

34) 대리인 비용을 포함한 비세금비용의 경우 구체적인 수치로 계산하기 어렵다는 한계를 갖는다.

35) 세무계획자는 이러한 거래위험에 대처하여, ① 상황변화에 따라 큰 비용부담 없이 세무계획을 변경 또

거래위험은 매우 다양한데, 대표적인 것으로는 관련 세법규정의 적용 배제로 추후 과세될 위험, 세법규정이나 세율 변경으로 인한 절세효과의 감소위험성, 세무계획자의 세무환경(taxclientele) 변화로 인한 절세효과의 감소위험, 거래당사자의 신용문제로 거래가 성사되지 못할 위험 등을 들 수 있다(정운오·전규안 2009, 257). 선박왕 권○과 완구왕 박○○은 세법적용 가능 여부에 대한 불확실성으로 인한 거래위험을 부담하는데 구체적으로 거주자 해당 여부와 관련한 거래위험을 부담하고 있다. 추가적으로 선박왕의 경우 시도카캐리어서비스(Cido Car Carrier Service Ltd)가 실질적인 관리장소를 국내에 갖는 국내법인인지 여부, 납세의무의 성립 범위와 관련해 피지배외국법인(CFC) 규정 적용 여부, 사기 기타 부정한 행위 인정여부, 조세포탈의 고의성 인정 여부 등과 관련한 거래위험을 부담하고 있다. 완구왕의 경우에는 운영수익 인출금원이 박○○ 개인에게 귀속된 소득으로 볼 수 있는지(차명계좌 여부, 실질과세원칙 적용 여부), 사기 기타 부정한 행위를 통한 조세포탈행위 인정 여부, 가산세의 부과제척기간 문제 등과 관련한 거래위험을 부담하고 있다.

결과적으로 선박왕과 완구왕의 세무계획은 실패한 세무계획으로 평가해야 할 것이다. 이들은 모든 거래 당사자에게 귀속되는 세금효과를 고려해 조세부담 최소화 관점에서 세무계획을 수립하였으나 상당한 비세금비용을 부담하였고, 세법 적용과 관련한 거래위험으로 조세부담 최소화 목표의 달성 여부가 불확실해졌기 때문이다.

V. 요약 및 시사점

각국 정부가 최근에 증가하는 역외탈세 사례에 대해 국제적 공조를 통해 대응하고자 하는 움직임이 활발해지고 있으나, 동시에 자국의 과세권 보호 차원에서 목적론적 법해석을 함에 따라 납세자의 지위가 불안정해지고, 조세 쟁송이 빈번해지는 결과를 초래하고 있다. 최근의 선박왕과 완구왕 사건은 그 과세 규모, 거주자 개념, 세무계획 등의 측면에서 중요한 사례로서의 의미가 있다고 보아 사례에 대한 소개 및 법적, 세무계획적 평가를 한 후 시사점을 얻는 방식으로 논의를 전개하였다. 사례 분석을 통해 다음과 같은 시사점을 얻을 수 있었다.

첫째 선박왕과 완구왕은 모든 거래 당사자에게 귀속되는 세금 효과를 고려해 조세부담 최소화 관점에서 세무계획을 수립하였으나, 전세계 어느 국가의 거주자에도 해당하지 않도록 하는 무리한 세무계획을 수행한 탓에 상당한 비세금비용을 부담하였고, 세법 적용과 관련한 거래위험

는 보완할 수 있도록 유연성 있게 수립하거나(adaptability확보), ② 상황이 예상과 다를 때 세무계획 자체를 아예 없었던 것으로 취소할 수 있게 하거나(reversibility확보), ③ 불리한 상황발생으로 인한 손실에 대해 면책규정(indemnity)과 같은 보호장치(insurance)를 마련하는 것이 반드시 필요하다(Sholes et al. 2008, 199).

으로 조세부담 최소화 목표의 달성 여부가 불확실해졌으므로 실패한 세무계획으로 평가해야 할 것이다.

둘째 거주자 개념을 규정한 것의 기본 목적은 과세관할의 설정에 있는 것이지 무리한 적용을 통한 과세권 보호에 있는 것이 아니다. 따라서 절세와 탈세를 구분하는 기준이 명확하지 않은 상황에서 거주자 요건 회피를 통한 세무계획에 대해 해석상 거주자 개념을 확대 적용하는 대응 방법은 문제가 있다. 소득세의 납세의무자가 개인이라는 점을 고려하면 선박왕과 완구왕의 국내 거주자 판단은 서로 충돌하는 면이 있으므로, 구체적이고 좀 더 명확한 입법에 의해 해결하도록 함이 필요하다.

셋째 선박왕과 완구왕의 거주자 해당 여부 판단 시 나타난 문제점을 보완하기 위해 주소를 판정할 수 있는 요소에 대한 정의를 포함해 소득세법 및 시행령에 보다 상세하게 열거하고 그 요소 중 일부 또는 전부를 만족하는 경우에는 거주자로 판정하는 기준을 도입할 필요가 있다. 또한 주소 판정 시 고려할 요소에 최소한의 체류일수를 명확히 규정함과 동시에 추가적으로 생활관계의 객관적 사실과 체류일수의 우선순위를 규정할 필요가 있다.

넷째 각국의 국제거래 관련 규정은 OECD를 중심으로 동조화 되어 가는 양상을 보이고 있다. 그러므로 거주자 판정 기준 및 이에 대한 해석 역시 국제적인 표준이라고 할 수 있는 OECD 모델조세조약상의 개념 및 주석에 따라 국제화할 필요가 있다. 더불어 거주지 변경에 의한 조세회피에 대응하기 위해서는 출국세³⁶⁾ 등의 도입을 검토할 만하다.

다만 본 연구에서는 소득세법 상 거주자 판정 관련 규정의 문제점을 실제 논란이 되고 있는 사례들을 통해 평가하고 시사점을 얻고자 하였으나, 법적인 측면과 세무계획적 측면을 모두 검토하려고 하다 보니 더 깊이 있는 분석으로 나아가지 못한 점은 이 연구의 한계라 할 수 있다. 추후 후속 연구를 기대해 본다.

“본 연구는 다른 학술지 또는 간행물에 게재되었거나 게재신청되지 않았음을 확인함”

36) 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(김기영 2013, 191).

참고문헌

- 국중호. 2009. 『주요국의 조세제도 -일본편-』. 한국조세연구원.
- 김기영. 2013. “비거주자 전환시 출국세 도입에 관한 연구”. 세무와 회계저널 14권 5호. 한국세무학회 : 191-219.
- 기윤서·전병욱. 2011. “이중거주자의 거주지국 판정”. 세무와 회계저널 12권 2호. 한국세무학회 : 257-279.
- 김인근. 2012. 『국제조세의 이론과 실무』. (주)광교이텍스.
- 박주영. 2012a. “스타타워빌딩 매각거래를 통한 론스타펀드Ⅲ의 세무계획의 분석”. 조세학 술논문집 제28집 제1호. 한국국제조세협회 : 199-247.
- 박주영. 2012b. “한국의환은행 주식 매각을 통한 론스타펀드Ⅳ의 세무계획”. 회계저널 제21권 제2호. 한국회계학회 : 35-59.
- 정운오·전규안. 2009. “오프쇼어링을 이용한 글로벌 세무전략 사례”. 회계저널 제18권 제4호. 한국회계학회 : 241-263.
- 조명환·정재호·이정미·정경화. 2011. 『주요국의 조세제도 -홍콩편-』. 한국조세연구원.
- 오 윤·이진영. 2012. “FTA시대의 과세상 거주자 개념”. 조세학술논문집 28권 2호. 한국국제조세협회 : 35-73.
- 오 윤. 2008. “세법상 거주자 개념”. 조세학술논문집 24권 1호. 한국국제조세협회 : 183-225.
- 이경근·서덕원·김범준. 2012. 『국제조세의 이해와 실무』. (주)영화조세통합.
- 이진영·김경호·정영기. 2013. “해외진출 법인과 개인의 거주성 은폐를 통한 조세회피 방지에 관한 연구”. 세무와 회계저널 14권 1호. 한국세무학회 : 93-127.
- 이진영. 2013. “해외진출 기업과 개인의 거주성 판정요인의 분석”. 홍익대학교 경영대학원 박사학위논문.
- 이창희. 2010. “조세조약상 이중거주자”. 서울대학교 법학 51권 1호. 서울대학교 법학연구소 : 215-240.
- 이태로·한만수. 2011. 『조세법강의』. 박영사.
- 한성수. 2012. 『국제조세 바이블』. 한국학술정보(주).
- 한성수. 2004. 『OECD 모델조세협약의 해석 및 해설』. 세경사.
- David K. Eiteman·Arthur I. Stonehill·Michael H. Moffett, 2001, 『Multinational Business Finance』. Addison-Wesley Publishing Company, Inc.
- Murphy&Higgins, 2006, 『Concepts in Federal Taxaion』. Thomson.
- Scholes, M.S., Wolfson M.A., Erickson M., Maydew E.L., and Shevlin T. 2008. 『Taxes and Business Strategy』. A Planning Approach, Pearson Prentice Hall(4th ed).

渡辺 智之, 2009, 日系企業の國際的タックス・マネジメントに向けた基礎的論点, 國際稅務研究會
日本機械輸出組合

佐藤正勝, 2009, 武富士事件と租稅法上の住所の意義(住所の判定要素と關聯理論の考察), 稅大
ジャーナル 10

서울중앙지방법원 2013.2.12.선고 2011고합1291 판결

서울중앙지방법원 2012.2.9.선고 2011고합119 판결

조세심판원 2012.6.5.선고 조심2010서2828 결정

조선일보, ‘선박왕’ 권○ 벌금 2340억 법정구속, 2013.02.13.

한국경제, ‘완구왕’ 박○○ 437억 역외탈세 1심 무죄, 2012.2.9.

노컷뉴스, 조세심판원, 선박왕 2,800억원 세금내라, 2011.12.8.

머니투데이, 조세심판원 “완구왕, 세금부과 정당” 불복청구 기각, 2012.6.8.

머니투데이, ‘구리왕’ 차용규, 1600억 세금 안낸다. 2012.1.4

미국 국세청([http : //www.irs.gov/](http://www.irs.gov/))

일본 국세청([http : //www.nta.go.jp/](http://www.nta.go.jp/))

Case Studies of Tax Evasion by Changing Country of Residence

- with Focus on Shipping and Toy Magnates -

Ju Young Park* · Sang Shin Lee**

— <Abstract> —

In response to recently increasing offshore tax evasion cases, governments are conducting teleological law analysis and are emphasizing substantial taxation in interpretation of law. As a result, position of taxpayers has become unstable and tax disputes have become frequent. The recent cases of shipping and toy magnates have significance from the perspective of scale of taxation, concept of resident, and tax planning. In this study, these cases are introduced and evaluated in terms of the law and tax planning, and their implications are discussed as the following.

Shipping and toy magnates both performed tax planning from the perspective of tax minimization taking into account the tax effect applicable to all parties involved. However, they had to pay significant nontax costs by executing unrealistic tax planning that involved the magnates being residents of nowhere. Also, transaction risks involved in application of tax laws introduced uncertainty into realizing the goal of tax minimization. Therefore, their tax planning must be evaluated as failures.

Considering that the original purpose of defining the concept of resident was in establishing the taxation jurisdiction and that the criteria discriminating between tax saving and tax evasion are ambiguous, expanding the concept of resident in order to respond to tax planning involving avoidance of resident requirement is problematic. Instead, the problem must be resolved by more detailed and clearer legislation. Specifically, income tax law must list more detailed criteria for determining domicile such that a person would be determined as a resident upon satisfying a part or the whole of the criteria. Also, duration of stay in determining domicile should be clearly indicated, and the priority between objective fact of living relationship and duration of stay should be determined.

While evaluation of tax planning cases of shipping and tax magnates from the legal and tax planning aspects has both theoretical and practical contributions, more in-depth analysis is expected from future research.

<Key words> resident requirement, effective tax planning, tax magnate, toy magnate, domicile

* Ph.D Student, Graduate School of Science in Taxation, The University of Seoul, CPA, cpayoungi@empas.com, 010-8984-5186, First Author

** Associate Professor, Graduate School of Science in Taxation, University of Seoul, sslee@uos.ac.kr, 02-6490-5038, Corresponding Author