

세무학회지
제14권 제1호 2013년 2월 pp.93~127
한국세무학회

해외진출 법인과 개인의 거주성 은폐를 통한 조세회피 방지에 관한 연구

이진영* · 김경호** · 정영기***

<요 약>

본 연구에서는 우리나라 기업의 해외진출이 늘어나면서 발생하는 외국기업을 통한 조세회피 또는 탈세의 유형을 조사하고, 해외 진출 법인과 개인의 거주성 판단과 관련하여 설문조사 결과를 바탕으로 소득세법상 거주자 판정과 법인세법상 내국법인 판정시의 문제점과 개선방안을 제시하였다. 설문조사 결과 과세관청은 학계와 전문가 집단에 비하여, 개인과 법인의 거주자 범위를 넓게 보고 있으며, 개인의 체류기간이 183일 미만이라 하더라도 다른 조건(가족, 자산 등)이 충족되는 경우 거주자로 간주하고 있다. 이러한 견해 차이는 거주자판정과 관련하여 법률규정의 불확실성이 있음을 시사하고 있으며, 조세 불복의 여지도 발생할 가능성이 높다. 이러한 거주성 판정에 관한 법률 해석상의 문제점을 해소하기 위하여 소득세법상 ‘주소’ 의미에 대한 재검토와 ‘주거를 보유하고 있는 곳’으로 명확히 할 필요가 있다. 특히 ‘거소’ 의미를 명확하게 하기 위해 ‘183일 체류기준’과 ‘실질적 체류기준(substantial presence test)’ 도입을 제안하였다. 그리고 ‘사업의 실질적 관리장소’ 기준은 구체적인 해석기준을 제시해주지 못하고 있어서 법적 안정성측면에서 불확실성이 있으며 이를 이용한 조세회피가 발생할 수 있다. 따라서 OECD모델조세조약 주석을 참조하여, ‘사업의 실질적 관리장소’에 대한 세부 규정화를 제안하였다. 그리고 세법상 국내에 모회사가 있는데 해외에 그 모회사를 지배하는 회사를 만들어 해외의 활동으로부터 벌어들인 소득을 한국 내 과세를 회피하는 사례(법인도치)를 막기 위한 규정도 강구될 필요가 있다. 또한 제도적 개선방안으로 거주지 이전과 관련하여 거주자로 있던 기간에 대해 조세채무를 간결하게 정리하기 위한 출국세(exit tax) 도입도 제안하였다.

〈주제어〉 거주성, 사업의 실질적 관리장소, 주소, 거소

* 삼일회계법인 부대표, 홍익대학교 박사, jylee2050@gmail.com, 02-709-0557, 주저자

** 홍익대학교 교수, kimkyh@hongik.ac.kr, 02-320-1702, 공동저자

*** 홍익대학교 교수, jungyk57@hongik.ac.kr, 02-320-1739, 교신저자

I. 서 론

우리나라 기업의 해외진출이 늘어나면서 외국기업이나 국외거주를 통한 조세회피 또는 탈세가 문제되고 있다. 외국기업을 이용한 조세회피는 국내기업이 해외 조세피난처¹⁾에 회사를 만든 후 제3국에 원천을 둔 소득으로서 실질적으로 국내기업에 귀속할 것을 그 회사가 번 것처럼 위장하여 국내에서는 세금을 내지 않는 현상으로 이해할 수 있다. 이 같은 지배구조의 변경이 경제적 실질을 갖출 경우 과세상 문제될 것이 없다. 그러나 지배구조의 변경이 외양에 그치고 경제적 실질은 그대로일 경우 국내조세를 회피하는 것으로 보게 된다.

국외거주를 통한 조세회피는 실제 국내에서 필요한 사회경제적 활동을 영위하면서 세법상 거주자 요건을 충족하지 않는 외양을 창출하는 등의 방법으로 국내에서의 과세를 회피하는 현상으로 이해할 수 있다. 이 같은 국내기업의 국외원천소득 조세회피는 개인의 거주성 은폐를 통한 조세회피와 병행하여 이루어지는 경우가 많다. 예를 들어, 해외진출법인의 최대주주가 국내에 실질적으로 거주하는 것과 동일한 효과를 도모하면서 국외 거주하는 것으로 위장하여 국내에서의 소득세를 회피할 수 있다. 국내에 생활관계 근거지를 두고 경영활동을 수행함에도 불구하고, 6개월(183일) 미만 체류함으로써 소득세법상 거주자과세를 회피하는 예가 그것이다. 이러한 사례는 최근 해외를 무대로 활동 중인 한국 기업인과 해외법인에 대한 거액의 세금추징 사건들에서도 잘 알 수 있다.²⁾ 이에 대응한 국내세법은 글로벌 경제환경의 변화를 미처 따라가지 못하고 있으며, 특히 거주성 판정에 관한 세법규정이 명백하게 규정되지 않아 과세당국과 납세자가 각각 해석을 달리 할 여지가 있고, 이에 따른 혼란과 조세회피 가능성이 예견되는 실정이다.

따라서 본 연구에서는 현행 소득세법상 거주자 판정과 법인세법상 내국법인을 판정하는 규정을 분석하여 거주성 은폐를 통한 조세회피 가능성을 사례를 통해 검토한다. 특히 거주성 판정에 관한 세법규정의 불확실성으로 인해 과세당국과 납세자가 각각 해석을 달리 할 여지가 있음을 설문조사 결과를 통해 살펴보고, 세법상 거주성에 관한 규정의 보완을 통하여 조세회피를 방지하고, 보다 공정하고 투명한 세정을 위한 보완장치를 제안하고자 한다.

이를 위해 본 논문의 제Ⅱ장에서는 기업의 해외진출에 따른 조세회피 행위에는 여러 가지 형태가 있을 수 있으나, 거주성을 은폐함으로써 국내과세를 회피하는 형태로 그 분석의 범위를 한정하여, 거주성 은폐가 이루어지는 주요 조세 회피 유형과 사례를 분석한다.

제Ⅲ장에서는 거주성 판단에 직접 관련된 집단으로서 과세관청, 대학·연구소, 과세전문직(변호사, 세무사, 회계사)들을 대상으로 설문조사를 통하여 각 집단의 해석과 견해를 식별해내고,

-
- 1) 조세피난처(tax haven)란 법인의 실제발생 소득의 전부 또는 상당부분에 조세를 부과하지 않거나, 법인의 부담세액이 실제 발생소득의 15%이하인 국가를 말한다(국제조세조정에 관한 법률 제17조 제1항).
 - 2) 국세청이 소위 ‘선박왕’, ‘구리왕’, ‘완구왕’, ‘골프왕’에 이어 심지어는 ‘금광왕’에 대한 세금추징에 나서고 있다.

분석함으로써 현행 거주성을 판정하는 법률 규정의 미비점과 불확실성을 논의하였다.

제Ⅳ장에서는 거주성 판정을 위한 입법적 보완방안과 거주성 은폐를 통한 조세회피 방지를 위한 행정적인 제도 개선 방안을 제시하고자 한다. 이 과정에서 우리나라 거주자 규정에 영향을 미친 독일, 일본의 세제와 개량된 형태의 미국세제를 검토하여 시사점을 찾고자 한다. 마지막으로 제Ⅴ장에서는 결론과 정책적 제언을 제시하고자 한다.

Ⅱ. 국내세법과 거주성 은폐를 통한 과세 회피사례

1. 거주지주의 국내세법

주권국가의 자유로서 오늘날 각국은 과세주권을 행사하여 자기 나라에 맞는 과세대상과 과세요건을 정하여 각종 조세를 부과 징수한다. 유럽 연합(EU)이 탄생하면서 유럽각국은 조세체계의 일치화(Harmonization)를 위해 노력해 왔지만, 여전히 각국은 문화적 역사적 배경이 다르므로 조세제도의 구체적 내용은 상당히 다르다. 그럼에도 불구하고 국제과세의 관할 기준은 속인주의적 성격을 가지고 있는 거주지국 과세원칙과 국적지국 과세원칙³⁾, 그리고 속지주의적 성격을 지닌 원천지국 과세원칙으로 대별되지만, 거주지국 과세원칙과 원천지국 과세원칙 중에 하나만을 과세원칙으로 채택하지는 아니한다.

실제로 현행 우리나라의 소득세법과 법인세법은 거주지주의(residence approach)에 기초하고 있으며, 이에 따라 자국 거주자에게 귀속되는 소득은 국내에 발생한 것이건 외국에서 발생한 것이건 구분하지 않고 동등하게 과세하고 있다. 따라서 국외원천소득에 대한 외국납부세액을 세액공제(tax credit)하는 방식을 취한다. 이 때 직접외국납부세액(direct foreign tax)은 대상금액을 국내에서 과세대상으로 신고하는 자의 이름으로 외국에서 납부한 세액을 말하며, 간접외국납부세액(indirect foreign tax)은 대상금액의 원천이 되는 소득의 귀속주체가 외국에서 납부한 법인세를 말한다. 외국납부세액공제방법과 관련해서는 세액공제의 대상이 되는 외국세액의 범주가 중요하다. 실제 세액을 납부하여야 하는지 아니면 발생하기만 하면 되는 것인지⁴⁾, 이월공제는 허용되는지 등에 따라 구체적인 이중과세방지의 정도가 달라질 수 있기 때문이다.

한편 과세당국의 과세권 확보를 위해서는 개인과 법인의 거주성 판정은 매우 중요하다. 현실적으로는 어떠한 국가에서도 거주자로 인정되지 아니하는 이중비거주자(double non-taxation)

3) 이런 과세제도를 채택하고 있는 국가는 많지 않다. 미국, 멕시코 등의 국가가 거주지주의와 원천지주의 과세제도와 더불어 이 과세원칙을 채택하고 있다. 국적지주의 과세제도란 과세권의 행사 근거를 납세의 무자가 자국의 국민(시민)이라는 인적 기준에서 찾는 제도이다.

4) 우리나라의 경우 외국납부세액공제를 받기 위해서는 실제 세금을 외국에서 납부하여야 하지만, 미국에서는 납부하거나 발생한 것으로 그 요건이 완화되어 있다(미국 내국세입법 제27조).

의 사례가 발생할 수 있기 때문이다. 소득세법은 국내에 주소를 두거나 1년 이상의 거소를 가지고 있는 개인을 거주자로 판정한다. 주소는 생계를 같이하는 가족 및 국내에 소재하는 자산의 유무 등 생활관계의 객관적 사실에 따라 판정하며, 국내에 거주하는 개인이 계속하여 1년 이상 국내에 거주할 것을 통상 필요로 하는 직업을 가진 때에는 국내에 주소를 가진 것으로 본다. 거소는 주소지 외의 장소 중 상당기간에 걸쳐 거주하는 장소로서 주소와 같이 밀접한 생활관계가 형성되지 아니한 장소를 말한다. 국내에 거소를 둔 기간이 2과세기간에 걸쳐 1년 이상인 경우에는 국내에 1년 이상 거소를 둔 것으로 본다.⁵⁾

이같은 소득세법상 거주자 조항은 독일, 일본 및 미국 세법의 영향을 받은 것으로, 거주자 개념에는 가족·자산의 유무, 직업 등 주소를 두는 물리적 개념과, 1년 이상 거소를 두는 기간 개념을 두고 있음을 알 수 있다. 오늘날 급변하는 국제화 시대에 교통과 통신수단이 발달함에 따라, 개인의 거주에 물리적 공간 뿐 아니라 무선 통신망도 중요성을 지니는 시대가 되었다. 개인은 여러 국가에 임차 및 보유한 공간을 보유하게 되었으며, 한 국가에 체류한 일수도 수개월에 그치는 경우가 많게 되어 기존의 규정과 해석으로는 국제화된 경제활동시대에 걸맞는 거주성 판단을 하기 어렵게 되었다.

또한 2005년 말 개정된 법인세법은 국내에 본점이나 주사무소 또는 사업의 실질적인 관리장소를 두고 있는 법인을 내국법인이라고 규정하고 있다.⁶⁾ 국세청장 회신에 의하면, '사업의 실질적 관리장소'가 국내에 있는지는 이사회가 있는 장소, 법인의 최고 의사결정이 이루어지는 장소, 투자구조의 목적 등 관련사실과 제반 여건을 종합적으로 고려하여 그 실질에 따라 사실 판단할 사항이라고 하였다.⁷⁾ 이에 따르면, 국내에 '사업의 실질적 관리장소'가 있는지 보려면, 국내에서 최고의사결정이 이루어지는지, 그리고 그 의사결정이 전체적 사업수행에 관한 것인지 여부에 따라 판단하여야 한다. 이와같이 기업의 최고 의사결정이 대체로 이사회에서 이루어져 온 전통적인 관행과는 달리, 국제화 시대에 통신과 교통이 발달하게 됨에 따라서 이사들의 국적 및 주거도 다양해지고, 반드시 해당 일정한 국가에서 이사회를 개최할 필요성이 없어지게 되었다. 컨퍼런스 콜이나 화상회의를 통하여 이사회를 개최하며 이사회에서 결정한 사항을 해당 국가의 실무담당임원에게 통신으로 알릴 수도 있고, 최고 의사결정자가 잠시 해당국가에 방문하여 서면으로 이루어진 의사결정을 실무담당 임원에게 전달할 수도 있다. 따라서 기존의 규정과 해석을 가지고 국제화 시대의 업무 방식 하에서 내국법인 여부에 관한 판단을 하기가 어렵게 된 것이다.

이상에서 살펴본 바와 같이 우리나라의 현행 세법은 거주자 판정에 대한 국제적인 흐름을 따라가지 못하여 조세조약상의 규정과 조화롭지 못하고, 국제적인 이중거주자나 이중비거주자 문제 및 거주지를 이용한 조세회피 문제에 대한 대응에 효과적이지 못하여 거주성을 통한 조세회

5) 소득세법 제1조의2. 및 소득세법 시행령 제2조 제1항. 제2항. 제3항. 소득세법 시행령 제4조.

6) 법인세법 제1조.

7) 서면인터넷방문상담 2팀-2316, 2007.12.20.

피사례가 발생할 가능성이 높다. 따라서 이하에서는 최근 사회문제로까지 비화된 거주성 은폐를 통한 조세회피 사례를 검토해보기로 한다.

2. 거주성 은폐를 통한 조세회피사례

가. 역외조세회피 및 탈세 현황

역외조세회피 및 탈세의 현상은 국가 간 투자 및 자금의 이동이 자유로워져서 그 규모가 갈수록 확대되고 있는 가운데 그 정도가 심화되고 있다. 세계교역규모의 팽창속도보다 빠른 속도로 급팽창해온 우리나라의 대외무역규모도 이에 일조하고 있을 것이다. 특히 조세회피 및 탈세의 현상은 조세피난처의 확산과 깊은 관련을 가지고 있다. OECD는 2007년 전세계 조세피난처에 은닉된 자금이 5조~7조 달러에 이른다고 발표한바 있다.⁸⁾ OECD는 ‘조세피난처’를 고세율국가에서 납부해야 할 세금을 적극적으로 회피할 수 있도록 하는 지역이라고 정의하고 있다.⁹⁾

OECD 회원국들은 조세피난처의 낮은 또는 영의 소득세율과 금융기관의 비밀주의(bank confidentiality)가 문제의 원인이라고 지목하고 있다.

한편 임연선(2011)에 의하면 조세피난처로 순유출된 금액이 2006년 554억 달러에서 2010년 889억 달러로 급등세를 보이고 있으며, 이는 우리나라 30대 그룹계열사 소속 기업 중 231개사가 조세피난처로 분류된 국가나 지역에 있는 것과 무관하지 않은 것으로 보여진다¹⁰⁾. 또한 역외탈세 혐의자에 대한 세무조사 관련 국세청 보도자료에 따르면 조세피난처에 비자금을 조성하거나 기업자금 등을 불법 유출한 조사건수와 부과세액은 다음의 <표 1>에서 보는 바와 같이 2010년 이후 급격히 증가하고 있음을 알 수 있다.

<표 1> 역외탈세 조사 실적

(단위 : 건수, 억원)

구 분	합 계	2008	2009	2010	2011
조사건수	335	30	54	95	156
부과세액	17,960	1,503	1,801	5,019	9,637

* 국세청 보도자료, (2010.5.26). “역외탈세 추적 전담센터 운영성과”

8) Owens, Jeffrey. (2007). “Offshore tax evasion : Stashing cash overseas”, OECD.

9) 국내세법상 조세피난처(tax haven)란 법인의 실제발생 소득의 전부 또는 상당부분에 조세를 부과하지 않거나, 법인의 부담세액이 실제 발생소득의 15% 이하인 국가를 말한다(국제조세조정에 관한 법률 제17조 제1항).

10) 재벌닷컴, (2011.3.18). “재벌닷컴 30대그룹 조세피난처 海外계열사”.

그리고 2011년 역외탈세 관련 세무조사 결과를 주요 유형별로 분류해보면, 다음 <표 2>와 같다.

<표 2> 2011년 역외탈세 관련 세무조사 결과

(단위 : 억원)

주요 유형	건수	추징세액
계	41	4,741
비거주자 외국법인 위장, 조세피난처 소득은닉	1	4,101
가공매입 계상 등 수출입 거래를 통한 역외탈세	11	370
주식양도소득, 이자소득 등 국외소득 신고누락	2	141
해외부동산 편법취득 등 변칙외환거래 이용탈세	27	129

이와같이 조세피난처를 이용한 국제적 조세회피 및 탈세 형태는 다종다양하고 새로운 형태가 끊임없이 생겨나고 있기 때문에 이를 정형화하는 것은 쉽지 않지만, 최근 문제되고 있는 역외탈세의 주요 유형을 나누어 보면 ① 비거주자·외국법인으로 위장하여 조세피난처에 소득을 은닉, ② 무역거래를 가장하여 매입 원가를 허위 계상, ③ 거래 중간에 위장회사를 개입시켜 소득을 이전, ④ 역외펀드투자자로 위장한 투자손실계상 및 해외자산 부외관리, ⑤ 해외자산을 매각하고 양도소득세 신고 누락 하는 유형 등 다양한 역외탈세 유형들이 확인되고 있다. 이러한 역외탈세 유형가운데 본 논문에서는 주로 조세피난처를 이용하면서 거주성을 은폐하는 등의 방법으로 도모되고 있는 조세회피사례들을 ‘거주성’ 판단규정과 관련하여 검토하면 다음과 같다.

나. ‘거주성’의 관점에서 본 조세회피 유형

(1) ‘거주성’을 노출하면서 국내과세를 회피

거주성을 노출하면서 국내과세를 회피하는 경우에는 특정 소득이 국내의 거주자나 내국법인에게 귀속하지 않는 것으로 위장하는 방법이 사용되고 있다. 이에선 국외원천소득의 귀속을 위장하는 방법과 국내원천소득의 귀속을 위장하는 방법이 있다. 국외원천소득의 귀속을 위장하는 방법으로는 조세피난처에 회사를 설립하고 그에 과다한 이윤을 남겨놓는 방법이 흔히 사용되고 있는데 이에 대해서는 국제조세조정에 관한 법률상 조세피난처세제(특정외국법인세제)에 의해 사실상 국내의 지배주주에게 직접 소득이 귀속하는 것과 같은 효과가 나타나도록 과세할 수 있다.¹¹⁾

11) 법인의 부담세액이 실제발생소득의 100분의 15 이하인 국가 또는 지역에 본점 또는 주사무소를 둔 외국법인에 대하여 내국인이 출자한 경우에는 그 외국법인 중 내국인과 특수관계가 있는 법인(이하 “특정외국법인”이라 한다)의 각 사업연도 말 현재 배당 가능한 유보소득(留保所得) 중 내국인에게 귀속될

국내원천소득의 귀속을 위장하는 방법으로는 국내거주자가 해외투자 등을 가장하여 국외로 반출한 자금을 조세피난처를 경유하여 국내로 재유입시키는 방법이 사용될 수 있다. 해외에서 발생한 투자소득을 해외 위장펀드를 이용하여 국내에 투자하는 방법이 사용되기도 한다. 자본조달에 어려움을 겪는 국내 코스닥기업이 발행한 해외전환사채(CB)나 해외신주인수권부사채(BW)를 해외 위장펀드가 인수하는 사례가 그 예이다. 이와 같은 투자의 방법으로 수취한 고율의 이자소득에 대해 법인세법 또는 조세조약의 규정에 의해 과세하게 되지만, 소득세법상 누진세율에 의한 과세를 피해가는 결과가 된다. 이러한 방법은 세무조사상 그 사실관계를 파악하기 매우 어렵다. 이는 국내투자를 하는 해외투자주체의 실질적인 지배구조와 그것을 뒷받침하는 자금흐름에 대한 정보를 확보하여야 밝힐 수 있을 것이다.

(2) '거주성'을 은폐함으로써 국내과세를 회피

거주성을 은폐하면서 국내과세를 회피하는 경우에는 개인이나 법인이 실질적인 거주장소가 국내인 사실과 다른 외양을 창출하는 방법이 사용되고 있다. 국내에 생활관계 근거지를 두고 경영 활동을 수행함에도 불구하고, 국내 거주 장소를 은폐하고, 경영 활동의 흔적을 감추는 등의 방법을 사용한다. 이러한 방법을 통해 해당 납세자의 국외재산의 증여나 국외원천소득에 대한 과세를 피해가는 효과를 얻는 것을 목적으로 한다.

비거주자의 비거주자에 대한 국외재산의 증여는 상속세 및 증여세법 및 국제조세조정에 관한 법률상 증여세의 과세대상이 아니다. 이 점을 이용하기 위해 거주자가 해외투자의 방법으로 국외에 투자한 후, 가족이 모두 국외로 출국하여 비거주자가 된 다음, 해당 국외자산의 명의를 국외에서 이전하고, 증여자부터 국내로 복귀하여 거주자가 되는 경로를 거치는 방법이 사용될 수 있다.

수증자가 추후 국외재산을 처분하고 국내에 재산을 취득할 경우에는 재산취득자금의 증여추정규정에 의해 증여세를 과세할 수 없다. 이 때 수증자가 처분한 국외재산에 대해 양도소득으로 과세하기 위해서는 수증자가 처분일 전 5년 동안 계속적으로 국내 거주자의 지위를 유지하고 있어야 하는데 그에 미치지 않을 경우 국내거주자가 된 이후에도 양도소득과세가 없게 된다.¹²⁾ 결국 국 증여세와 양도소득세 두 가지 모두 과세되지 않는다.

해외의 주된 소득의 명의상 귀속자인 외국에 본점을 둔 법인의 실질적인 관리장소가 국내임을 은폐하려는 사례도 있다. 이 사례에서는 외국에 본점을 둔 법인이 국내에 자회사를 두고 그 자회사와 포괄적 업무대행계약을 체결하는 방법으로 그 자회사로 하여금 해당 법인의 실질적인 업무의 대부분을 수행하도록 하고, 외국에 본점을 둔 법인의 실질적인 운영자가 국내에서 그 운영에 관한 중요한 의사결정을 하면서도, 국내 체류일수를 조정하고 국내에서의 업무활동에 관한

금액은 내국인이 배당받은 것으로 본다(국제조세조정에 관한 법률 제17조 【특정외국법인의 유보소득의 배당간주】 ①).

12) 소득세법 제118조의2는 국외에 있는 부동산의 양도로 인하여 발생하는 소득에 대해서는 해당 자산의 양도일까지 계속 5년 이상 국내에 주소 또는 거소를 둔 자만을 납세의무자로 하고 있다.

혼적을 지우는 방법으로 국내가 실질적인 관리장소가 아니라는 주장을 뒷받침하는 증거수단을 남겨놓는 방법을 사용하기도 한다.

이들은 국내가 국제적인 사업활동의 허브(hub)로서의 기능을 수행할 수 있는 좋은 여건을 가지고 있지만 상대적으로 많은 세금부담을 하는 점을 회피하기 위해 국내에서 편익은 누리면서 그에 따른 부담은 지지 않으려는 조세회피라고 볼 수 있다.

한편 국세청이 최근 조사한 역외탈세혐의 사례 역시 외국에서 소득을 가득한 자들이 그 거주성에 불구하고 국외원천소득을 신고하지 않은 사건들로, 거주성을 은폐하여 국외소득에 대한 국내과세를 회피하였다는 혐의를 받은 사건들이 주를 이루고 있다.¹³⁾

이러한 사례들을 보면 거주성 판단을 둘러싼 역외탈세과세는 그 대부분에 있어 세법규정의 미비점 또는 정보수집 등 조사역량 부진 등으로 법적 안정성 및 과세효과성 등에 문제가 발생하고 있음을 알 수 있다. 따라서 본 연구에서는 ‘거주성’을 은폐함으로써 국내과세를 회피하는 유형을 고찰하고, 이에 대한 개선방안을 제시하고자 한다.

III. 거주성 개념에 대한 설문조사와 결과분석

1. 선행연구에 대한 검토

개인의 거주성과 관련된 조세회피 사례를 분석하면, 관련 세법조항의 해석과 관련하여 다음과 같은 불확실성이 있음을 알 수 있다.

첫째, 소득세법은 개인의 거주성에 관한 ‘주소’의 국내 존재 여부를 판단할 때 생활관계의 객관적 사실에 입각하여 판단하도록 하고 있으며, 그것의 요소로서 ‘가족’, ‘자산’ 및 ‘직업’을 들고 있는데 판정에 각 요소가 얼마나 중요한 것이며, 각 요소 간에 중요도의 순위를 염두에 두어야 하는지 지침을 주고 있지 않다

둘째, 해당 요소가 국내에 존재할 때, 국내에 주소가 있는 것으로 보는 ‘가족’, ‘자산’ 및 ‘직업’은 그 구체적 의미가 무엇인지가 명확하지 아니하다.

13) 예를 들면, 해외에 160여 척이 넘는 선박을 보유한 시도상선 권혁회장에게 역외탈세 혐의를 적용하여, 2011년 4월 국세청 사상 최대 규모인 4,100억원 상당의 세금을 추징하였고, 동 과세 건은 역외탈세 여부에 대하여 법원의 결정을 기다리고 있다. 그리고 셀러리맨의 신화로 불리는 차용규씨는 거주자임에도 불구하고 조세피난처를 이용해 주식양도차익을 얻었으나, 국내에서 조세를 탈루하였다는 혐의로 국세청이 역외탈세 조사를 하였으나, 2011년 12월말 국세청의 과세적부심은 차용규씨는 국내거주자가 아니므로 조세탈루가 없다고 결정하였다. 또한 박종완·강신태 등(완구왕)이 봉제완구업체를 홍콩 등 조세피난처에 두고 역외탈세를 하였다는 혐의에 대하여, 그들은 거주자가 아니므로 역외탈세혐의가 없다고 서울중앙지방법원은 2012년 2월에 판결한 바 있다.

마지막으로 위와 같은 생활관계의 객관적 요소에 대하여 국내에 존재한다고 하는 것과 해당 납세자의 국내체류기간 등의 국내체류사실과의 관계는 어떻게 보아야 하는지 규정하고 있지 않다. 또한 국내에 존재한다 하더라도 국내체류기간이 짧은 경우라면 국내에 주소를 두고 있는 것으로 볼 수 없는 것은 아닌지, 그리고 최소 어느 정도의 기간을 국내에 체류하여야 국내에 주소를 두고 있는 것으로 볼 수 있는지에 대해서도 명확하지 않다.

그리고 법인의 거주성과 관련된 조세회피 사례를 분석하면, ‘사업의 실질적 관리장소’의 판정과 관련하여 법인세법이나 법인세법 시행령에 아무런 해석기준이 존재하지 않으며, 국세청장의 유권해석과 국제적인 해석관행을 참조할 수밖에 없는 실정이다. 국세청장의 유권해석에서 명기하고 있는 판단요소들은 그 의미가 불명확할 뿐 아니라 그 요소들 간의 우선순위 등 관계가 어떠한지에 대한 아무런 기준이 없기 때문에 위의 개인의 거주성 판단에서와 같이 유사한 불확실성이 제기되고 있다. 이러한 ‘거주성’의 문제와 이에 대한 합리적 개선방안과 관련된 국내 선행연구는 그리 많지 않은 편이며, 그 대부분이 조세조약상의 거주자 개념과 이중거주자 문제를 중심으로 하는 데 그치고 있다.

우창록(1996)은 ‘거주자’에 관한 소득세법과 법인세법의 규정을 조세조약의 규정과 비교하여 정리하고, 우리나라 소득세법이나 법인세법은 거주자의 범위를 지나치게 좁게 규정하고 있다고 지적하였다. 아울러 주소를 근거로 한 거주자 판정에 있어서는 1년이라는 기간을 삭제하고, 거소를 근거로 하는 경우에도 1과세기간에 183일 이상 체재하는 경우로 완화하여 과세의 범위를 확장할 필요가 있다고 주장하였다.

윤지현(2007)은 특정 판례를 평석하여 조세회피행위를 의도한 법인의 거주자 여부를 조세조약 상대국의 규정에 따른 판정을 함에 있어 제기되는 쟁점과 의의를 해석하여 ‘실질적 관리장소’의 의미와 판단기준을 정리하여 제시하였다.

오윤(2008)은 소득세법상 거주자 개념의 판단은 ‘계속하여 1년 이상 국내에 거주’할 것을 가장 핵심적인 요건인 중심지표로 하고 가족, 직업 및 자산상태를 고려하는 생활관계를 보조지표로 활용하는 것으로 해석하고 있다. 이 경우 ‘주소’나 ‘거소’와 같이 해석이 곤란한 개념을 활용하는 것보다는 단순히 체류일자를 기준으로 판단하는 것을 원칙으로 하고, 특별히 생활관계상 체류일자에 불구하고 거주자로 볼만한 경우에는 그러한 생활관계를 병용하되 가급적 국제적 표준이 되는 OECD 모델조세조약의 개념을 활용하는 것이 바람직하다고 주장하였다.

이창희(2010)는 조세조약상 이중거주자의 규정에 대한 법해석론을 전개하여 거주지판정에 따르는 법률효과를 사례별로 분석하고 거주자판정에 관한 특수문제로서 거주자가 아닌 무제한납세의무자의 이중과세문제와 해외이주자의 과세문제를 제기하였다.

기윤서·전병욱(2011)은 거주자 개념에 관련된 국내외 법령 및 조세조약상의 규정과 이중거주자의 판정에 대한 판례를 분석하여 조세조약상 이중거주자 조항은 대부분 OECD 모델조세조약의 주석을 따르므로 우리나라도 이에 따라야 한다고 주장하였다.

오윤·이진영(2012)은 소득세 및 소득세법의 연원을 고찰하고, 법적 안정성 제고를 위해 ‘주

소' 개념을 폐지하고 '주거' 개념을 도입하는 한편, '거소' 개념을 폐지하는 대신 '183일 체류' 기준을 도입할 필요가 있다고 주장한 바 있다.

본 연구는 위에서 살펴본 선행연구에서 논의된 '거주성'에 대한 논의를 토대로 거주성 판단에 직접 관련된 과세관청, 대학·연구소, 과세전문직(변호사, 세무사, 회계사)들을 대상으로 설문조사를 통하여 각 집단의 다양한 견해를 식별해내고, 분석함으로써 현행 거주성을 판정하는 법률 규정의 미비점과 불확실성을 도출해내고, 이에 대한 개선방안을 제시하였다는 점에서 기존의 선행연구와 차이점이 있다.

2. 설문조사

제Ⅱ장의 조세회피 사례에서 나타난 문제의 핵심이라고 할 수 있는 소득세법상 '거주성' (주소와 거소)과 법인세법상 '사업의 실질적 관리장소'의 개념에 대한 실제 세법적용과정에서 나타날 수 있는 해석상 문제의 현상을 진단하고 분석하기 위해 Problem Tree Analysis 기법¹⁴⁾을 도입하여 설문조사를 실시하였다. 이를 위해 개인의 거주성과 관련하여 국내 체류일자, 생계를 같이하는 가족, 국내에 소재하는 자산의 규모 및 국내에서 영위하는 직업 등의 요인이 개인의 거주성 판정에 고려하는 정도에 대해 설문문항을 구성하였다. 또한 법인세법상 '실질적인 관리장소'를 판단하기 위한 8개의 요소가 차지하는 상대적인 중요도가 어느 정도가 되는 지를 살펴보기 위한 문항도 설문문항으로 구성하였다.

설문조사대상은 (1) 대학 및 연구소 등의 학계, (2) 세무행정을 집행하는 과세관청의 공무원 (3) 납세자에 대한 세무서비스를 제공하는 변호사, 공인회계사, 세무사 등의 전문가 집단으로 구분하였다. 2012년 10월중 실시된 설문을 통하여 <표 3>과 같이 총 133부의 설문지가 회수되었으며, 각 세무전문가 집단별로 38~55개의 설문지가 회수되었다.

〈표 3〉 설문응답자의 구성

소속집단	빈도	비율(%)
학계(교수 및 연구원)	40	30
과세관청	55	41
전문가(회계사, 세무사, 변호사)	38	29
합 계	133	100

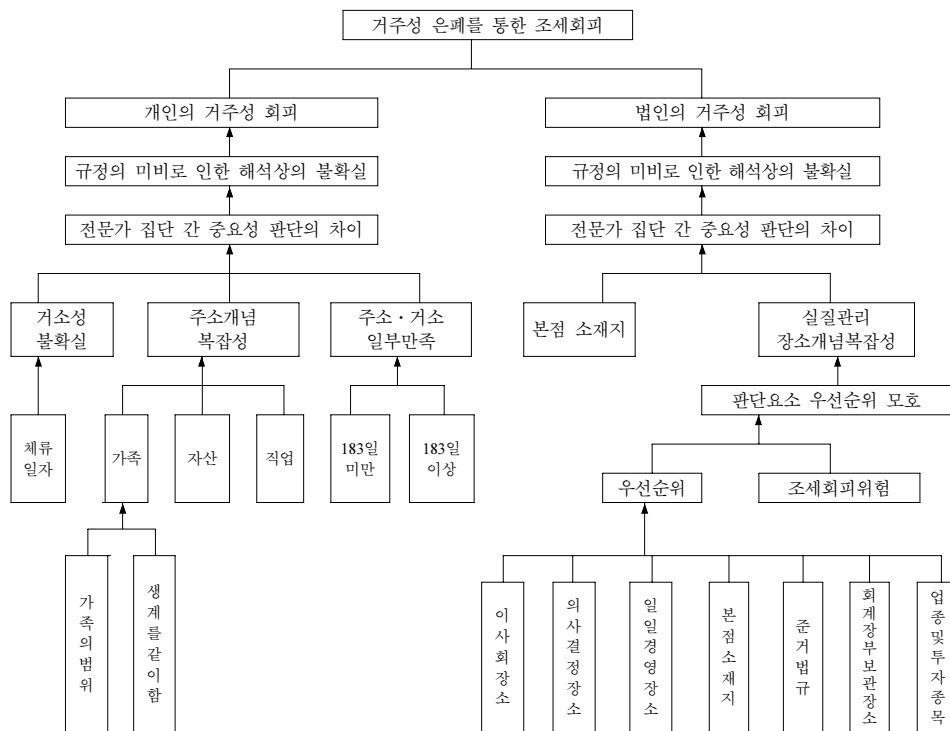
14) Problem Tree Analysis 기법이란 특정문제를 발생시키는 주요 원인과 세부원인을 단계적으로 파악하여 이를 도식화하는 분석기법으로 잠재적 원인을 포함한 다양한 원인을 연쇄적으로 추적하여 문제해결에 핵심이 되는 핵심항목을 파악하도록 하는 기법을 말한다. 본 연구에서는 거주성 판단을 위한 구성요인을 파악하고, 식별하는데 적용하였다(MDF Tools : Problem Tree Analysis, MDF Training & Consultancy, 2005. 참조).

가. Problem Tree Analysis 기법을 활용한 설문 개발

본 연구를 위한 설문지를 개발하기 위하여 ‘거주성’ 개념의 질적 특성을 분석하고, 전문가 집단과의 심층 인터뷰 및 선행연구 사례를 고려하여 설문에 적절한 항목 선정과 설문의 구체적인 항목 개발을 위하여 Problem Tree Analysis 기법을 활용하였다.

Problem Tree Analysis 기법의 적용단계는 크게 5단계로 구성되는 데, 1단계로 문제점을 파악하고, 2단계로 문제를 야기시키는 주요 원인을 파악하며, 3단계로 주요원인에 대한 다양한 세부 원인을 파악하고, 4단계로 세부원인 중 가장 핵심이 되는 항목을 추출하고 마지막 5단계로 핵심 항목의 실현가능성을 고려하여 해결방안을 모색하는 것이다.¹⁵⁾ Problem Tree Analysis 기법을 적용하여 설문지를 개발한 과정을 요약하면 <그림 1>과 같으며 이를 항목별로 설문지에 적용한 내용은 <표 4>와 같이 요약할 수 있다.

<그림 1> Problem Tree Analysis 기법의 적용



15) MDF Tools : Problem Tree Analysis, MDF Training & Consultancy, 2005.

〈표 4〉 Problem Tree Analysis 기법의 설문지への 적용

Problem Tree Analysis	설문지への 적용
• 기업의 해외진출 확대 • 과세관할 설정의 필요성 • 국가간 과세권 확보의 이해관계 상충 • 원천주의 • 거주지주의 • 거주성 개념의 우회를 통한 조세회피 • 적극적 거주성 은폐행위 • 개인의 주소개념 • 법인의 실질적 관리장소 개념	• 거주지주의 관점에서 ‘주소’에 대한 판단요소로서 – 체류일자 – 가족의 범위와 생계에 대한 판단 요소 – 자산의 규모 – 직업에 관한 요소 • 법인의 ‘실질적 관리장소’에 대한 판단요소로서 – 이사회 회의 개최장소 – 경영자들의 업무수행 장소 – 관리자의 일일 경영 수행장소 – 본점 소재지 – 법률적 지위와 관할 법원 – 회계장부 기타 증빙의 보관장소 – 조약규정을 남용할 위험 – 업종 및 투자구조상 중요행위가 이루어지는 장소

3. 결과분석

가. 개인의 거주성

(1) 소득세법상 개인의 ‘주소’ 판단의 4가지 요소에 관한 설문

개인의 주소판단을 위한 4가지 요소 중 국내 체류일자(평균=2.1729<2.5, $p<0.01$)를 제일 중요하다고 답하였다.¹⁶⁾ 두 번째로 중요하다고 응답한 것은 “국내에 생계를 같이하는 가족이 있는가”(평균=2.248<2.5, $p<0.01$)이며, 세 번째는 “국내에 영위하고 있는 직업이 있는가?”, 네 번째는 “국내에 소재하고 있는 자산의 규모”라고 응답하였다.

16) 가장 중요한 요소의 순서대로 1, 2, 3, 4의 등위를 표기하도록 설문서에 요청하였기 때문에, 값이 작을 수록 중요한 것으로 해석하여야 한다.

〈표 5〉 개인의 ‘주소’ 판정의 4가지 요소에 관한 설문결과

		국내체류일자	국내에 거주하는 생계를 같이하는 가족	국내 소재하는 자산의 규모	국내에서 영위하는 직업
대학연구소	평균	2.275	2.425	2.650	2.650
과세관청	평균	2.382	1.891	3.073	2.655
전문직	평균	1.763	2.579	2.895	2.763
합계	평균	2.173	2.248	2.895	2.684
ANOVA	F-값	(1.566)	(3.068)*	(1.114)	(.068)
	유의확률	—	* $\alpha = 0.05$ 에서 유의	—	—

<표 5>에서 보는 바와 같이 집단별로는 개인의 주소 판정의 4가지 요소의 상대적 중요도에 대해 상이한 해석을 하는 것으로 나타났다. 대학, 연구소 등의 학계와 전문직은 ‘국내체류일자’를 가장 중요한 것으로 판단하였다. 반면에, 과세관청은 ‘국내에 거주하는 생계를 같이하는 가족’을 가장 중요한 것으로 답하였으며 다른 전문가 집단과 큰 차이를 보이고 있다(ANOVA검정, $\alpha = 0.05$ 에서 유의). 납세서비스의 조력자인 세무전문가 집단은 과세관청이나, 대학, 연구소 등의 학계와 비교하여 국내체류일자를 개인의 주소 판정시 가장 중요한 요소로 보았다. 이는 개인의 주소판정에 대한 명확하고, 구체적인 지침이나 규정이 없는 경우, 세무전문가 집단 간에 사실 판단에 차이를 가져올 수 있으며, 이로 인하여 적극적인 세무전략과 조세회피 가능성을 예견해주는 간접적인 증거가 될 것이다.

(2) ‘주소’ 판단을 위한 세부적 기준에 관한 설문

위에 제시한 개인의 주소 판단을 위한 요소인 체류일자, 가족의 범위와 생계, 자산의 규모, 직업 별로 나누어 보다 구체적으로 분석한 결과를 제시하면 다음과 같다.

(가) “1년 기간 중 최소 국내체류일자”에 관한 설문

대부분의 설문응답자가 183일 이상 국내에 체류한 개인을 거주자로 판단하고 있는 것으로 나타났다(평균=4.105>3, $p<0.01$)¹⁷⁾. 소득세법 시행령 제4조에 의하면, 2 과세기간(2년)에 걸쳐 1년 이상 체류한 경우에 국내에 1년 이상 거소를 둔 것으로 보고 있기 때문에 우리 세법에 183일 체류기준에 대한 명시 규정은 없으나, 위의 거소에 대한 규정을 준용하여 183일을 거주자 판정 기준으로 생각하는 것으로 해석된다.

17) 본 연구를 위한 설문지는 세법상 거주자 판정기준과 관련된 요소들을 연구하기 위하여 등간 5점 척도로(1: ‘전혀 그렇지 않다’, 5: ‘매우 그렇다’) 측정하도록 설계되었다.

〈표 6〉 “1년 기간 중 최소 국내체류일자”에 관한 설문결과

		365일 이상	183일~364일	122일~182일
대학연구소	평균	2.700	3.750	2.750
과세관청	평균	1.982	4.327	3.618
전문직	평균	3.079	4.158	2.316
합계	평균	2.511	4.105	2.985
ANOVA	F-값	(2.985)*	(1.639)	(7.052)**
	유의확률	* $\alpha=0.1$ 에서 유의	—	** $\alpha=0.05$ 에서 유의

그러나 위의 <표 6>에서 알 수 있듯이 집단별로는 ‘최소 국내체류일자’에 대한 견해를 달리하고 있다. 대학, 연구소 등의 학계는 183일 이상 기준만을 중요시하고 있으나, 과세 관청은 다른 집단과 달리 122일 이상 기준도 중요시하고 있는 것으로 나타났다(ANOVA검정, $\alpha=0.05$ 에서 유의). 세무전문직은 다른 집단과 달리 183일 기준을 중시하면서 또한 그보다 긴 365일 체류일 자기준도 중요시하고 있다(평균=3.079>3, $p<0.01$). 이는 납세서비스의 조력자인 세무전문가 집단은 고객인 납세자의 입장을 적극적으로 배려하는 반면, 과세관청은 과세권 확보와 조세회피에 대한 우려감 등으로 비록 183일 미만 체류자라고 해도 거주자로 간주하려는 강한 동기를 갖고 있는 것으로 해석된다. 이러한 세무전문직 간의 견해 차이는 거주자판정과 관련하여 법률규정의 미비점이나 불확실성이 있음을 반증하는 것이며, 이로 인하여 적극적 조세회피가능성은 물론 과세관청의 결정에 대한 조세 불복의 가능성도 예견된다.

(나) “국내에 생계를 같이하는 가족이 있다”에 관한 설문

대부분의 응답자들은 가족의 범위를 ‘본인 및 배우자의 직계비속’(평균=4.504>3, $p<0.01$)과 ‘본인 및 배우자의 직계존비속’(평균=4.068>3, $p<0.01$)으로 응답하여, 가족의 범위에 ‘본인 및 배우자의 직계비속’ 뿐만 아니라 ‘본인 및 배우자의 직계존비속’도 가족의 범위에 포함하는 것으로 나타났다. 반면에 과세관청은 다른 집단에 비해 ‘4촌이내의 혈족과 배우자의 4촌이내의 혈족’으로까지 확대하고자 하는 경향을 보여 집단간에 차이를 나타내고 있다(ANOVA검정, $\alpha=0.1$ 에서 유의). 이는 과세관청의 입장에서 과세권의 확보는 물론 조세회피 가능성을 적극적으로 억제하고자, 가족의 범위를 넓게 해석하려는 경향이 있는 것으로 해석된다.

〈표 7〉 ‘해당 가족의 범위’ 판단 요소에 관한 설문결과

		4촌이내 혈족과 배우자의 4촌이내의 혈족	본인 및 배우자의 직계존비속	본인 및 배우자의 직계비속
대학연구소	평균	2.125	4.025	4.300
과세관청	평균	2.455	4.236	4.582
전문직	평균	1.605	3.868	4.605
합계	평균	2.113	4.068	4.504
ANOVA	F-값	(2.919)*	(0.774)	(0.841)
	유의확률	* $\alpha=0.1$ 에서 유의	—	—

(다) “생계를 같이 한다”에 관한 설문

응답자들의 대부분은 일상생활을 같이 하면서 경제적으로도 공동체를 유지하는 두 가지 조건을 모두 만족하는 경우를 ‘생계를 같이 하는’ 것으로 해석하고 있는 것으로 나타났다(평균=4.388>3, $p<0.01$). 집단별로도 큰 차이 없이 일상생활을 같이 하고 경제적으로 공동체를 유지하는 두 가지 조건을 동시 충족한 경우에 ‘생계를 같이 하는 것’으로 간주하였다. 반면에 과세관청은 다른 집단과 달리 ‘일상생활을 같이 함’ 만으로도 ‘생계를 같이 하는 것’으로 보고 있다는 점(평균=3.746>3, $p<0.01$)에서 집단 간에 약간의 인식의 차이를 나타내고 있다(ANOVA검정, $\alpha=0.1$ 에서 유의). 이는 과세관청의 입장에서 과세권의 확보는 물론 조세회피 가능성에 대해 적극적으로 대처하고자 하는 경향이 있는 것으로 해석된다.

〈표 8〉 “생계를 같이 한다” 판단 요소에 관한 설문결과

		일상생활을 같이 함	경제적으로 공동체를 유지함	일상생활을 같이하고 경제적으로 공동체 유지
대학연구소	평균	3.100	3.800	4.225
과세관청	평균	3.746	3.273	4.255
전문직	평균	3.026	3.421	4.579
합계	평균	3.346	3.474	4.338
ANOVA	F-값	(2.461)*	(1.016)	(0.733)
	유의확률	* $\alpha=0.1$ 에서 유의	—	—

(라) “국내에 보유하는 자산의 유무”에 관한 설문

<표 9>에서 보는 바와 같이 대부분의 응답자들은 '국내자산의 비중보다는 국내자산의 존재로 국내 장기 체류할 필요성이 있는지'를 보고 거주성을 판정해야 한다고 응답하였다(평균=4.113>

3, $p<0.01$). 그렇지만 여러 나라에 자산을 갖고 있는 경우에는 집단별로 다른 견해를 가지고 있는 것으로 나타났다. 과세관청은 국내자산이 일정규모 이상이면 다른 나라 소재자산의 규모를 고려할 필요가 없다는 견해가 우세한 반면(평균=3.236>3, $p<0.01$), 전문직은 세계 여러 나라에 자산이 있다면 국내자산의 비중이 다른 나라에 소재한 자산의 비중보다 커야한다는 견해가 많았다(평균=3.158>3, $p<0.01$). 대학·연구소 등의 학계는 두 가지 견해에 큰 차이를 두지 않는 것으로 응답(평균=2.975, 2.925)을 하였다. 이러한 과세관청과 전문직, 학계의 견해 차이는 거주자 판정 시에 상이한 결론을 내리게 될 가능성을 시사하는 것이며, 보다 분명한 기준을 마련하기 위한 입법보완이 필요한 것으로 해석된다.

〈표 9〉 “국내에 보유하는 자산의 유무”에 관한 설문결과

		국내자산이 정규모 이상이면 다른나라 소재자산 고려할 필요없음	국내자산의 비중이 다른 나라에 소재한 자산의 비중보다 커야함	국내자산의 비중보다는 국내 자산의 존재로 국내 장기채류할 필요성이 있는지를 보아야함
대학연구소	평균	2.975	2.925	3.875
과세관청	평균	3.236	3.146	4.327
전문직	평균	2.526	3.158	4.053
합계	평균	2.955	3.083	4.113
ANOVA	F-값	1.435	0.227	1.175
	유의확률	—	—	—

(마) “국내에 거주할 것을 필요로 하는 직업”에 관한 설문

거주자로 판정하려면 국내직업의 성격상 장기 채류할 필요성이 있는지를 보아야 한다고 대다수의 응답자가 답하였다(평균=4.150>3, $p<0.01$). 그렇지만 세계 여러 곳에 직업을 가지고 있는 경우에, 거주성에 영향을 미치는 직업의 존재여부에 대해서는 집단별로 다른 견해를 갖고 있는 것으로 나타났다. 과세관청은 국내에 직업이 있으면 다른 나라의 직업을 고려할 필요가 없다는 견해(평균=3.382>3, $p<0.01$)가 우세하나, 전문직은 국내 직업의 비중이 다른 나라의 직업의 비중보다 큰 경우에 거주자로 볼 수 있다(평균=3.342>3, $p<0.01$)는 견해를 보이고 있다. 대학·연구소 등의 학계의 전문가들은 두 가지 견해에 차이가 없다는 응답결과를 보여주고 있다(평균=2.800, 2.975). 이는 납세서비스의 조력자인 세무전문가 집단은 고객인 납세자의 입장을 적극적으로 배려하는 반면, 과세관청은 과세권 확보와 조세회피에 대한 우려감 등으로 보수적으로 해석하려는 경향이 나타나는 것으로 분석된다. 이와같이 명시적인 규정이 없는 상태에서, 전문가들 사이에 이러한 견해 차이는 조세법 해석상의 논쟁이 될 가능성이 크며, 더 나아가 조세쟁송의 빌미를 제공할 우려도 있다.

<표 10> “국내에 거주할 것을 필요로 하는 직업”에 관한 설문결과

		국내에 직업이 있으면, 다른 나라의 직업을 고려할 필요없음	국내 직업의 비중이 다른 나라 직업의 비중보다 커야함	국내 직업의 비중보다는 국내직업의 성격상 국내에 장기 체류할 필요성이 있는지?
대학연구소	평균	2.800	2.975	4.000
과세관청	평균	3.382	3.036	4.309
전문직	평균	2.474	3.342	4.079
합계	평균	2.927	3.105	4.150
ANOVA	F-값	(2.631)*	(0.527)	(0.637)
	유의확률	* $\alpha = 0.1$ 에서 유의	—	—

(3) 체류일자 기준과 ‘주소’ 판정 기준 중에 일부만 만족하는 경우의 거주자 판단에 대한 설문

(가) “국내 체류일자가 연간 183일 미만인 경우”에 관한 설문

다음의 <표 11>에서 보는 바와 같이 국내 체류일자가 연간 183일 미만이라고 하더라도 국내에 가족과 상당한 자산을 보유하고 있는 경우(평균=3.865>3, $p<0.01$)에 거주자로 볼 수 있다는 견해가 우세하였다. 그러나 집단별로는 견해차이가 큰 것으로 나타났다(ANOVA검정, $\alpha = 0.05$ 에서 유의). 전문직은 가족과 자산보유에 상관없이 체류일자가 183일에 미달하면 거주자가 아니라고 보고 있다(평균=4.237>3, $p<0.01$). 이는 183일 미만 체류하면 1년 이상 체류하는 것이 필요로 하는 직업을 갖고 있지 아니하며(주소기준), 2 과세기간에 1년 거주(거소기준)하지 아니한다고 해석하므로 비거주자로 보고 있는 것으로 판단된다.

반면에 과세관청은 183일 미만 체류한 경우라 하더라도 국내에 가족(평균=4.036>3, $p<0.01$)과 상당한 자산(평균=4.473>3, $p<0.01$)을 가지고 있으면 거주자로 간주하는 경향을 보이고 있다. 대학·연구소 등의 학계는 두 가지 상반된 의견에 큰 중요성의 차이를 두고 있지 않는 것으로 응답하였다.

이러한 응답결과로부터 납세서비스의 조력자인 세무전문가 집단은 고객인 납세자의 입장을 적극적으로 배려하는 반면, 과세관청은 과세권 확보와 조세회피에 대한 우려감 등으로 보수적으로 해석하려는 경향이 나타나는 것으로 분석된다. 이와같이 명시적인 규정이 없는 상태에서, 과세관청과 전문가집단 사이의 견해 차이는 조세법 해석상의 논쟁이 될 가능성이 크며, 더 나아가 조세쟁송의 빌미를 제공할 우려도 있다. 따라서 해석상의 불명확으로 인해 거주성 은폐를 통한 조세회피가 발생할 가능성을 방지하고 법적 안정성을 위해서 구체적인 기준을 마련하여 입법보완이 필요하다고 판단된다.

〈표 11〉 “국내 체류일자가 연간 183일 미만인 경우”에 관한 설문결과

		국내에 직업이 있는 경우에 거주자로 볼 수 있다.	국내에 가족이 있는 경우에 거주자로 볼 수 있다.	국내에 가족과 상당한 자산을 보유하고 있는 경우에 거주자로 볼 수 있다.	가족과 자산보유에 상관없이 체류일자가 미달하므로 거주자가 아니다.
대학연구소	평균	3.550	3.000	3.725	3.475
과세관청	평균	3.709	4.036	4.473	1.491
전문직	평균	2.632	2.500	3.132	4.237
합계	평균	3.353	3.286	3.865	2.872
ANOVA	F-값	(5.191)*	(12.158)*	(7.921)*	(22.383)*
	유의확률	* $\alpha=0.05$ 에서 유의	* $\alpha=0.05$ 에서 유의	* $\alpha=0.05$ 에서 유의	* $\alpha=0.05$ 에서 유의

(나) “국내 체류일자가 연간 183일 이상인 경우”에 관한 설문

<표 12>에서 보는 바와 같이 집단별로 큰 차이 없이 183일 이상 체류하면 가족과 자산 보유에 상관 없이 거주자(평균=3.714>3, $p<0.01$)라는 판단을 하고 있는 것으로 나타났다.

〈표 12〉 “국내 체류일자가 연간 183일 이상인 경우”에 관한 설문결과

		국내에 직업이 없는 경우 비거주자로 볼 수 있다.	국내에 가족이 없는 경우 비거주자로 볼 수 있다.	국내에 가족과 상당한 자산이 없는 경우 비거주자로 볼 수 있다.	가족과 자산보유에 상관없이 체류일자가 초과하므로 거주자이다.
대학연구소	평균	2.375	2.150	3.000	3.550
과세관청	평균	2.182	2.255	2.673	3.782
전문직	평균	2.368	2.579	2.711	3.790
합계	평균	2.293	2.316	2.782	3.714
ANOVA	F-값	(.292)	(.805)	(.406)	(.264)
	유의확률	—	—	—	—

나. 법인의 실질적 관리장소

(1) 실질적 관리장소를 판단하기 위한 요소에 관한 설문

법인세법상 ‘사업의 실질적 관리장소’를 판단함에 있어 관련사실과 제반 여건을 종합적으로 고려하여 그 실질에 따라 사실 판단하는 경우, 판단요소의 상대적인 중요도에 관한 설문을 하였다. 응답결과 ‘사업의 실질적 관리장소’를 판단하는데 가장 중요한 요소를 ‘업종 및 투자구조의 목적상 중요행위가 이루어지는지?’ (평균=4.1278>3, $p<0.01$)라고 하였으며, 그 다음으로 ‘관리자의 일일 경영이 어디에서 수행되는지?’, 그리고 ‘최고의사결정자가 주로 어디에서 업무를 수행하는지?’를 중요 판단 요소로 응답하였다. 그 다음 중요한 요소로 ‘이사회 회의가 통상 어디에서 개최되는지?’, ‘단체의 본점이 어디에 소재하는지?’, 그리고 ‘우리나라 조세 회피할 위험이 있는지?’와 ‘단체의 법률적 지위가 어느 나라 법률에 규율되는지?’로 나타났다. 그러나 ‘회계장부 기타 증빙이 어디에서 보관되는지?’는 판단요소로서의 중요성이 크지 않은 것으로(평균=2.8346) 응답하였다.

이러한 응답결과를 집단별로 구분하여 살펴본 결과 법인의 ‘사업의 실질적 관리장소’를 판단하는데 중요한 요소에 대하여 상이한 우선순위를 나타내 보이고 있다.

〈표 13〉 법인의 “사업의 실질적 관리장소” 판단 요소의 설문결과

		이사회 회의가 통상 어디에서 개최 되는지?	최고의사결 정자가 주로 어디에서 업무를 수행 하는지?	관리자의 일일 경영이 어디에서 수행 되는지?	단체의 본점이 어디에 소재 하는지?	단체의 법률적 지위가 어느 나라 법에 규율 되는지?	회계장부 기타 증빙이 어디에서 보관 되는지?	우리나라 조세를 회피할 위험이 있는지?	업종 및 투자 구조의 목적상 중요 행위가 이루어지 는지?
대학 연구소	평균	3.400	3.975	3.675	3.650	3.450	2.750	3.500	4.125
과세관청	평균	3.527	3.873	4.000	3.545	3.418	3.091	3.909	4.218
전문직	평균	3.947	3.921	4.184	3.105	3.342	2.553	2.711	4.000
합계	평균	3.609	3.917	3.955	3.451	3.406	2.835	3.444	4.128
ANOVA	F-값	(1.400)	(.052)	(1.380)	(1.252)	(.039)	(1.438)	(6.167)	(.295)
	유의 확률	—	—	—	—	—	—	* $\alpha=0.05$ 에서 유의	—

대학·연구소 등의 학계는 ‘업종 및 투자구조의 목적상 중요행위가 이루어지는지?’(평균=4.125)를 제일 중요하다고 간주하였으며, ‘최고의사결정자가 주로 어디에서 업무를 수행하는지?’(평균=3.975)를 그 다음으로 중요한 판단요소로 보았다. 과세관청은 ‘업종 및 투자구조의 목적상 중요행위가 이루어지는지?’(평균=4.218)를 가장 중요하다고 보았으며, ‘관리자의 일일 경영이 어디에서 수행되는지?’(평균=4.000)를 그 다음으로 중요한 것으로 인식하였다. 전문직은 ‘관리자의 일일 경영이 어디에서 수행되는지?’(평균=4.184)를 가장 중요하다고 보았으며, ‘업종 및 투자구조의 목적상 중요행위가 이루어지는지?’(평균=4.128)를 그 다음으로 중요한 것으로 판단하였다.

(2) ‘사업의 실질적 관리장소’를 판단하기 위한 세부기준에 관한 설문

(가) 이사회 회의 개최장소

다음 <표 14>에서 보는 바와 같이 이사회 회의가 개최되는 장소는 집단별로 유의적인 차이 없이 실질적 관리장소를 판정하는 데 중요한 판단 요소로 작용하고 있음을 알 수 있다(평균=4.293>3, $p<0.01$).

<표 14> “이사회 회의의 통상 개최지”의 설문 결과

		이사회가 실제로 개최되는 장소	이사회 서기가 거주하는 장소	이사회 의장이 거주하는 장소
대학연구소	평균	4.175	2.075	2.775
과세관청	평균	4.327	2.400	2.927
전문직	평균	4.368	2.132	2.395
합계	평균	4.293	2.226	2.729
ANOVA	F-값	(.209)	(.738)	(1.154)
	유의확률	—	—	—

(나) 컨퍼런스콜 또는 화상토의 등의 방식으로 이사회가 진행되는 경우?

다음 <표 15>에서 보는 바와 같이 “이사회가 컨퍼런스 콜 또는 화상토의 등의 방식으로 이루어져서 이사가 실제 참석하지 않고 진행되는 경우”에도 집단 간에 유의적인 차이를 보이지 않고, ‘최고 의사결정자가 거주하는 장소’(평균= 3.5188>3, $p<0.01$)를 이사회가 위치하고 있는 장소로 보고 있다.

<표 15> “컨퍼런스콜 또는 화상토의 등의 방식으로 이사회가 진행되는 경우”의 설문결과

		최고의사결정자가 거주하는 장소	이사회 서기가 거주하는 장소	대다수 이사가 거주하는 장소	화상토의를 위한 서버나
대학연구소	평균	3.625	2.200	3.400	2.375
과세관청	평균	3.618	2.291	3.400	2.927
전문직	평균	3.263	2.079	3.026	2.605
합계	평균	3.519	2.203	3.293	2.669
ANOVA	F-값	(.508)	(.244)	(.629)	(1.077)
	유의확률	—	—	—	—

(다) 최고 의사결정자가 주로 어디에서 업무를 수행하는지?

다음 <표 16>에서 보는 바와 같이 최고의사결정자가 거주하는 장소와 주요 정책을 수행하는 업무 장소가 다른 경우, 사업의 실질적 관리장소를 판정하는 데 고려하는 주된 요소는 ‘최고 경영자가 주요 정책결정을 수행하는 장소’(평균=4.233>3, $p<0.01$)라고 답하였다. 이러한 응답결과에 집단별로도 유의적인 차이가 없는 것으로 나타났으며, 이는 형식적으로 최고의사결정자의 거주 장소가 아닌 실질 업무 수행 장소를 사업의 실질적 관리 장소로 간주하고 있는 것으로 해석된다.

<표 16> “최고 의사결정자의 주된 업무수행지”의 설문 결과

		최고의사결정자가 거주하는 국가	최고의사결정자가 주요정책을 하는 업무장소	최고 의사결정자의 국적
대학연구소	평균	3.350	4.300	2.225
과세관청	평균	3.618	4.382	2.418
전문직	평균	2.737	3.947	2.026
합계	평균	3.286	4.233	2.248
ANOVA	F-값	(3.131)*	(1.190)	(.695)
	유의확률	* $\alpha=0.05$ 에서 유의	—	—

(라) 관리자의 일일 경영(day-to-day management)이 어디에서 수행되는지?

다음의 <표 17>에서 보는 바와 같이 ‘관리자의 일일경영 수행지’와 관련하여 응답자들은 의사결정자가 비록 해외에 있더라도 ‘통신수단 (USB, Fax 또는 이메일)으로 최고 의사결정을 전달받거나, 지시를 받아 실제 업무가 수행되는 장소’(평균=3.7218>3.0, $p<0.01$)를 일일 경영 수행지로 보았다. 이는 최고 의사결정자가 그 국가에 체류하면서 경영이 이루어져야 ‘사업의 실질

적 관리장소'로 보는 종래의 전통적인 해석과는 다른 해석으로 볼 수 있다. 이와 관련하여 과세관청을 포함한 학계 및 실무전문가들 사이에 공통적인 인식과 이해를 하고 있는 경우라면, 향후 입법 보완 과정을 통해서 명시화하거나, 보완할 필요가 있는 것으로 판단된다.

한편 최고 의사결정을 전달받거나, 지시를 받아 실제 업무가 수행되는 장소이외의 판단요소에 대해서는 집단별로 중요도에 상이한 견해 차이를 내보이고 있다. 대학, 연구소 등의 학계와 전문직은 최고 의사결정자가 위치하는 외국의 장소(평균=3.316>3.0, $p<0.01$)가 판단요소로 중요하며, 최고 의사결정자가 잠시 방문으로 업무지시가 이루어지는 장소(평균=3.098>3.0, $p<0.01$) 역시 중요한 것으로 응답하였다. 그러나 과세관청은 다른 응답집단과는 달리 '회계장부와 기타 증빙의 보관 장소'(평균=3.418>3.0, $p<0.01$)를 관리자의 일일 경영수행지로 판단하는 데 중요한 요소로 간주하고 있다. 이는 세무행정과 세무조사 등 사후관리 차원에서 '회계장부와 기타 증빙의 보관 장소'를 중요시 하고 있는 것으로 해석된다.

〈표 17〉 “관리자의 일일 경영(day-to-day management) 수행지”의 설문결과

		의사결정자가 거주하는 외국의 장소	의사결정자의 지시가 이루어지는 장소	의사결정자의 지시를 받아 실제 업무가 수행되는 장소	회계장부 및 기타증빙의 보관장소	이사회 의사록이 보관되는 장소	업무관련 소송시 관할법원의 소재지
대학연구소	평균	3.475	3.350	3.475	2.650	2.650	2.950
과세관청	평균	3.255	2.873	3.891	3.418	3.091	2.855
전문직	평균	3.237	3.158	3.737	2.368	2.605	2.789
합계	평균	3.316	3.098	3.722	2.887	2.820	2.865
ANOVA	F-값	(.260)	(.995)	(.758)	(5.718)*	(1.470)	(.076)
	유의 확률	—	—	—	* $\alpha=0.05$ 에서 유의	—	—

(마) 업종 및 투자구조의 목적상 실질적 관리장소는 어디인지?

응답자의 대부분은 비록 투자자본이 많이 사용되는 장소(예 : 해외 건설사업장 등)와 자금조달이 가장 많이 이루어지는 장소(예 : 홍콩 자본 시장을 통해 자금 조달하는 경우)보다는 해당 업종의 중요 영업 활동이 이루어지는 장소(평균=4.594>3.0, $p<0.01$)를 사업의 실질적인 관리장소라는 데 동의하고 있음을 알 수 있다.

〈표 18〉 “업종 및 투자구조의 목적상 실질적 관리장소”의 설문 결과

		해당업종의 중요영업활동이 이루어지는 장소	투자자본이 가장 많이 사용되고 있는 장소	자금조달이 가장 많이 이루어지는 장소	이사회 의사록이 보관되는 장소	주요 거래 상대방이 소재하는 장소
대학연구소	평균	4.550	3.600	3.250	2.275	2.025
과세관청	평균	4.618	3.564	2.982	2.764	2.364
전문직	평균	4.605	3.763	3.211	2.316	2.237
합계	평균	4.594	3.632	3.128	2.489	2.226
ANOVA	F-값	(.098)	(.212)	(.375)	(1.833)	(.626)
	유의확률	—	—	—	—	—

4. 설문조사 결과의 정책적 시사점

본 연구의 설문조사는 대학 및 연구소 등의 학계, 세무행정을 집행하는 과세관청의 공무원, 그리고 전문 세무 서비스를 제공하는 변호사, 공인회계사, 세무사 등의 전문가 집단으로 나누어 실시되었다.

설문조사 결과 현행 거주성을 판정하는 법률 규정이 미비하거나 불명확하여, 다양한 해석이 가능함으로 인하여, 납세자가 거주성을 유리하게 조정하여 이를 이용한 조세회피를 할 가능성이 있거나, 과세관청의 자의적인 판단에 의해 부당한 과세가 발생할 가능성이 발견되었다. 이를 구체적으로 살펴보면,

첫째, 과세관청은 학계와 전문가 집단에 비해 주소(직업, 가족, 국내자산) 개념을 넓게 이해하고 있는 것으로 나타났다. 즉, 과세관청은 국내에 직업이 있으면 다른 나라의 직업을 고려할 필요가 없다고 보았으며, 가족의 범위를 ‘4촌이내의 혈족과 배우자의 4촌이내의 혈족’으로 확대하고자 하는 경향과 국내자산이 일정규모 이상이면 다른 나라 소재 자산을 고려할 필요 없다고 보았다.

둘째, 체류기간과 관련하여 학계와 전문가 집단은 183일 이상 체류자(2년에 1년 이상 거주자)를 거주자로 해석하는 반면, 과세관청은 비록 183일 미만(122일~182일) 체류자라 하더라도 가족과 자산을 보유하면 거주자로 간주하고 있는 것으로 나타났다.

법인의 실질적인 관리 장소에 관한 설문조사에서는 이사회가 실제로 개최 되고 있는 장소 및 최고이사결정자가 거주하는 장소라고 답하여, 전문가 집단 및 과세관청 사이에 유의적인 차이를 보이지 않고 있다. 하지만, ‘관리자의 일일경영 수행지’와 관련하여 비록 의사결정자가 해외에 주재하고 있다하더라도 ‘통신수단 (USB, Fax 또는 이메일)으로 최고 의사결정을 전달받거나 지

시를 받아서 실제 업무가 수행되는 장소'를 일일 경영 수행지로 보고 있다는 점에 주목할 필요가 있다. 이는 최고 의사결정자가 해당 국가에 체류하면서 경영이 이루어져야 '사업의 실질적 관리장소'로 보는 종래의 전통적인 관점과는 다른 해석으로 볼 수 있으며, 향후 입법 보완 과정을 통해서 명시화할 필요가 있는 것으로 판단된다.

그리고 '관리자의 일일경영 수행지'와 관련해서는 대학·연구소 등의 학계와 전문가들은 최고 의사결정자가 위치하는 외국의 장소뿐만 아니라, 최고 의사결정자가 잠시 방문하여 업무지시가 이루어지는 장소도 중요하다고 판단하고 있는 반면, 과세관청은 세무조사 등의 조세행정 업무에 필요한 '회계장부와 기타증빙의 보관 장소'를 일일 경영수행지의 중요한 요소로 간주하고 있다는 점에서도 견해 차이를 보이고 있다.

이와같이 설문결과에서 나타난 집단 간 거주성 판단요소의 상대적 중요도에 대한 인식의 차이는 거주성 판단에 관한 현행 세법 조항들이 납세자 측의 조세회피와 아울러 과세당국 측의 과도한 과세관행을 조장할 가능성이 있어 그 개선이 시급함을 시사하고 있다.

IV. 거주성 판단의 보완과 제도적 개선방안

'거주성'에 대한 선행연구의 논의를 토대로 거주성 판단에 관련된 과세관청, 대학·연구소, 과세전문직(변호사, 세무사, 회계사)들을 대상으로 설문조사를 통하여 각 집단의 다양한 견해를 식별해내고, 분석함으로써 현행 거주성을 판정하는 법률 규정의 미비점과 불확실성을 살펴보았다. 이를 토대로 거주성 판정을 위한 입법적 보완방안과 거주성 은폐를 통한 조세회피 방지를 위한 행정적인 제도 개선방안을 제시하고자 한다.

1. 개인 "거주자" 의미의 명확화

거주자의 정의 및 판단기준은 납세의무 전반 및 조세포탈 등 형사책임과 직결되어 있음에도 불구하고, 현행 소득세법상 거주자의 정의 및 판단기준이 명확하게 규정되어 있지 않고, 거주자 판정기준인 가족, 자산, 거주요건에 관하여 대법원 판례, 예규 등의 내용이 상충이 되어 과세관청을 비롯한 전문가들 사이에서도 거주자 판단에 혼란을 초래하는 등 어려움이 있다.

현행 소득세법은 추상적 용어를 사용하여 거주자 개념을 정의하고 있다. 민법상 개념과 동일한 문구로 되어 있지만 세법상 고유개념이라 할 수 있는 '주소'와 '거소'를 사용하여 거주자의 지위를 정의하고 있다. 하지만 그것을 객관적 사실관계에 따라 판단한다고 하면서도 실무상 구체적 판단기준(예를 들면, 체류일수 등)은 제시하지 않고 있다.

소득세법상 거주자 여부의 판단은 소득세 납세의무 전반에 근본적인 영향을 미치는 중대한

사항이다. 따라서 세법상 거주자 개념의 불확실성은 납세의무자의 예측가능성을 침해하고 그 법적 지위가 불안정해지는 결과를 초래하며, 거주자 지위가 될 수 있는 경계선에 서 있는 해외투자자의 발길을 국내에서 멀어지게 하는 부작용을 유발할 수 있다. 따라서 소득세법상 거주자 개념과 관련해서는 그 판정기준인 가족, 자산에 관하여 기존 판례 및 해석례를 반영하여 그 범위를 분명히 하고, 거주자 판정특례에 관한 규정을 정리하여 거주자 관련 법령 전체를 유기적·체계적으로 정비할 필요가 있다.

이를 위해 소득세법에 주소의 개념을 정의하고, 동법 시행령에서 구체적인 세부 기준에 대해 규정할 필요가 있다. 생활의 근거가 되는 곳으로서 ① 국내에 직업을 가지고 있는지 여부, ② 가족이 국내에 거주하는지 여부와 아울러, ③ 국내에 자산을 가지고 있는지 여부, ④ 국내/국외에서의 체류기간(거주기간) 등 여러 요소들을 감안하여야 한다. 최근 세계 경제의 글로벌화가 진행되고 통신이 발달하면서, 국내에 직업·가족·자산을 두었다는 점만으로는 국내에 생활의 근거가 있다고 보기 어려워졌다. 따라서 직업·가족·자산의 요소가 주소의 판정 기준이 되기 위해서는, 국내 거주를 필요로 하거나 국내 거주와 직접 관련되어 있도록 규정하여야 한다.

더 나아가 법적 안정성 제고를 위해 현행 소득세법상 ‘주소’ 개념을 폐지하고 ‘주거’ 개념을 도입할 필요가 있다. 굳이 ‘주소’ 개념을 활용하려면 그것을 ‘주거를 보유하고 있는 곳’으로 명확히 하여 ‘주소’가 세법상 고유개념임을 분명히 할 필요가 있다. 이는 OECD모델조세조약상 tie-breaker rule 중 첫 번째의 것이기도 하므로 국가간 관할 배분에도 국제적인 기준에 근접하는 길이 될 것이다. 참고로 독일은 종래 제국 구성국가 간의 이중과세를 방지하기 위한 ‘주소’의 개념의 핵심을 ‘주거’로 유지하고 있다. 그리고 미국 주(State) 간에는 ‘항구적 주거’로 과세권을 배분하고 있다.

또한 ‘거소’ 개념을 폐지하고 경제국제화에 부합하게 미국세법에서 적용하고 있는 ‘183일 체류기준’과 ‘실질적 체류기준(substantial presence test)’을 도입할 필요가 있다. 현재 ‘1년 이상의 거소’ 개념은 조세조약이나 세계 각국의 거주자 기준과 조화되기 어렵고, 조건 충족을 위한 일정기간(1년)이 경과된 후 거주자로 취급하는 법률효과가 발생하기 때문에 국제적 이중거주자나 이중비거주자의 문제해결에 비효율적이다.

현대사회는 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. 이 점에서 미국의 실질적 체류기준은 구체적으로 당해 연도 31일 이상 체류하여야 하며, (당년도 체류일수) + (직전년 체류일수의 3분의 1) + (직전전년 체류일수의 6분의 1)의 값이 183일을 초과하면 거주자가 된다. 이러한 실질적 체류기준을 적용하면 당해 연도에 183일 미만으로 조절함으로써 거주성을 회피하는 사례를 피할 수 있다. 참고로 독일에서는 ‘주소’ 개념과 병행하여 중첩적으로 사용하는 ‘일상적 거소’의 판정에는 반년의 기준이 사용되고 있다.

2. 법인의 “실질적 관리장소” 의미의 명확화

2005년 말 도입된 ‘사업의 실질적 관리장소’ 기준은 그간 ‘본점 또는 주된 사무소’를 기준으로 내국법인과 외국법인을 구분하던 일본식의 과세관할 설정방법¹⁸⁾이 국제적 투자 및 경제교류가 증가하는 오늘날 경제상황에 비추어 볼 때 과세상 실질적 형평성 달성에 부족한 부분이 있어 OECD 모델조세조약과 유럽 각국의 입법 및 해석례를 참조하여 도입된 것이다.

그렇지만 현재까지 구체적인 해석사례를 축적하지 못하여 법적인 안정성 측면에서 문제가 발생하고 있으므로 OECD 모델조세조약 주석 및 영국, 네덜란드 등 유럽 각국의 해석례를 참조하여 법인세법 시행령에 그 적용지침을 구체화할 필요가 있다.

‘실질적 관리장소’의 기준으로서 사업의 중요한 관리와 통제 장소는 이사회의 개최장소와 관계없이 실질적으로 중요한 의사결정이 이루어지는 장소이다. 영국에서는 이사들이 일상적인 관리활동 수준을 넘어 정책수준의 결정을 하는 장소를 실질적 관리장소로 보고 있다. 이사회 이외의 다른 자(지배주주)에 의하여 회사가 실질적으로 관리되는 것이 입증되면 그가 소재하는 곳(중요한 의사결정을 하는 장소)이 거주지가 되어야 한다. 이에 대한 구체적인 기준을 법인세법 시행령에 규정하여야 한다. 그 기준은 OECD 모델조세조약 주석을 참고하여 실질적인 관리지가 어디인지에 대해 다음과 같은 순서로 규정하는 것이 타당할 것이다.

- ① 최고경영자 기타 고위 경영자들이 주로 어디에서 업무를 수행하는지
- ② 관리자의 일일 경영(senior day-to-day management)이 어디에서 수행되는지
- ③ 이사회 회의 같은 것이 통상 어디에서 개최되는지
- ④ 단체의 본점이 어디에 소재하는지
- ⑤ 단체의 법률적 지위가 어느 나라의 법에 의하여 규율되는지
- ⑥ 회계장부 기타 증빙이 어디에서 보관되는지

아울러 고정사업장의 판정에 관한 법인세법 제94조는 “외국법인이 국내에 사업의 전부 또는 일부를 수행하는 고정된 장소를 가지고 있는 경우에는 국내사업장이 있는 것”¹⁹⁾으로 본다고 규정하고 있는데, 사업의 전부를 수행하고 있을 경우에는 오히려 사업의 실질적 관리장소가 국내에 있으므로 내국법인으로 보아야 하지 않는가 하는 의문이 들게 한다.

반면 현행 법인세법의 체계적 해석에 의한다면, ‘사업의 실질적 관리’는 ‘사업의 수행지’와는 일응 무관한 것이라는 결론도 도출할 수 있게 하는 부분이다. OECD 모델조세조약 주석은 최고경영자 기타 고위 경영자들이 주로 어디에서 업무를 수행하는지를 보아 사업의 실질적 관리장소를 판단할 수 있다고 규정하고 있는데 이와 조화를 이룰 수 있는 법규를 정비할 필요가 있다.

18) 일본 법인세법 제2조 제3호 및 제4호 참조

19) 이는 OECD 모델조세조약 제5조 제1항의 표현을 원용한 것이다.

즉, ① 최고경영자 기타 고위 경영자들이 주로 어디에서 업무를 수행하는지의 요소와 ② 관리자의 일일 경영(senior day-to-day management)이 어디에서 수행되는지의 요소가 조화를 이룰 수 있게 하여야 하는 것이다.

법인의 거주성에 관한 규정을 우회적으로 회피하는 방법에 의한 조세회피에 대해서는 그것을 구체적으로 규제하는 조항을 두는 것을 검토할 필요가 있다. 이에 참고가 되는 것으로서는 다음에 언급하게 될 미국 내국세입법 제7874조²⁰⁾가 있으며, 이는 주로 미국의 CFC제도(Controlled foreign company regimes)²¹⁾를 우회하는 것을 방지하기 위한 것이기도 하므로 우리 국제조세조정에 관한 법률에 특정외국법인세제(조세피난처세제)를 보완하는 규정으로 도입하는 것을 고려할 수 있을 것이다.

3. Anti-inversion 조항의 도입

미국 내국세입법상 미국의 모회사가 있는데 국외에 그 모회사를 지배하는 회사를 만들어 그룹의 미국외 활동으로부터의 소득에 대한 미국내 과세를 회피하는 것을 법인도치(corporate inversion)라고 한다. 미의회는 이러한 inversion을 의도하여 해외에 설립된 새로운 모회사를 미국 내국세입법 목적상 미국내 법인으로 취급한다는 내국세입법 제7874조를 도입하였다.

이는 실질을 가지지 않은 역외기업을 이용한 국내조세회피를 방지하기 위한 조세회피방지조항이다. 일본에도 유사한 방지조항이 적격합병의 요건과 관련하여 규정되어 있으며, 이같은 법인도치²²⁾에 의한 조세회피 방지를 위해 적격합병에 따른 비과세 혜택을 주지 않고 있다.²³⁾ 우리

20) 26 USC §7874—Rules relating to expatriated entities and their foreign parents.

21) 미국의 CFC 규정은 저세율국가 (조세피난처)에 위치한 해외자회사를 이용하여 수동적 투자소득과 특수관계자 거래소득을 모회사에 배당으로 송금하지 아니하고 해당 저세율국가에 유보하는 행위를 방지하기 위한 규정이다. 이때 CFC는 특정 미국주주가 의결권 있는 주식총수 또는 총 주식가치의 50%를 초과하여 보유하고 있는 외국법인을 말한다.

22) 절세 등의 목적으로 조세피난처로 회사의 등록지를 옮기는 등 원래의 거주지국을 이탈하는 현상을 말한다.

23) 일본 조세특별조치법 제68조의2의2, 제68조의2의3, 제68조의3 등에 규정되어 있으며, i) 기업그룹 내의 법인 간에 합병 등(경과세국에 소재하는 실체가 없는 외국모회사의 주식을 대가로 하는 것에 한한다)이 진행되는 경우에 있어서, 합병법인 등에게도 사업의 실체가 인정되지 않을 때는 적격합병 등에 해당하지 않는 것으로 한다. ii) 합병 등(경과세국에 소재하는 실체가 없는 외국모회사의 주식을 대가로 하는 것에 한한다)이 진행된 경우에 있어서, 그 합병 등이 적격합병 등에 해당하지 않을 경우는, 그 합병 시점에 주주의 구주의 양도차익에 대하여 과세한다. iii) 내국법인이 보유하는 외국자회사의 주식을 경과세국에 소재하는 실체가 없는 외국모회사 또는 그 외국모회사와 관련되는 외국자회사에 현물출자하는 경우에는, 그 현물출자는 적격현물출자에 해당하지 않는 것으로 한다. iv) 내국법인의 주주가 조직개편 등에 의하여 경과세국에 소재하는 실체가 없는 외국법인을 통하여 그 내국법인을 지배하게 된 경우에는, 그 외국법인 또는 그 외국법인에 관련되는 외국자회사(경과세국에 소재하는 실체가 없는 외국자회

나라 법인세법상 국내에 실질적 관리장소를 둔 법인을 내국법인으로 하는 조항이 도입되었지만 이를 회피할 수 있는 사례도 나타날 수 있는 만큼 anti-inversion 조항을 도입하는 것을 검토할 필요가 있다.

4. 조세회피방지를 위한 제도적 보완방안

설문조사결과에서 보는 바와 같이 거주성 판정에 관한 불확실성으로 인한 조세회피 가능성을 방지하기 위하여 거주자 판정을 명확히 하는 입법보완이 이루어졌다고 하더라도 여전히 거주성 은폐를 통한 조세회피가 발생할 수 있다. 이러한 유형의 조세회피를 방지하기 위해서는 제도적 보완방안도 뒤따라야 하며, 일반적으로 논의되고 있는 정보교환과 해외정보 수집제도 개선, 조세피난처에 대한 국제적 공조 및 정보교환협정 확대, 한시적 조세사면제도 도입, 차명계좌의 사용제한 등의 방안과는 별개로 거주성 문제와 관련하여 출국세(exit tax)도입 방안을 중심으로 논의하고자 한다.

우리나라를 포함한 많은 국가들이 거주지 이전을 과세사실로 보지 않고 있다. 과세권을 지키고자 하는 과세당국과 이를 회피하고자 하는 납세자간에 적극적인 세무전략(tax planning)이 계속되고 있으며, 해외금융계좌신고제도를 운영하고 있는 나라에서는 거주자가 계좌신고 시점 도래 전에 거주자 신분을 포기할 수도 있다. 거주자신분의 포기는 비거주자가 되기 전 거주자로 있던 기간 중 성립한 납세의무에 대한 과세당국의 조사를 곤란하게 하는 효과가 있다. 왜냐하면 조사를 통해 거주자로 있던 기간 중 납세의무를 구체적으로 확정하게 된다 하더라도 세금을 징수할 수단을 봉쇄하는 효과가 있기 때문이다. 이 때 출국세는 비거주자가 되기 전까지 거주자로 있던 기간에 대해 예전 거주지국과의 조세채무를 간결하게 정리하는 도구가 될 수 있다.

일부 국가들은 이주를 과세의 계기로 다루기도 한다. 이주의 시점에서 전부 또는 부분적으로 발생된 소득을 과세 목적에서 실현된 것으로 간주하고 발생하였으나 실현되지 않은 자산소득도 과세표준에 포함된 것으로 보는 것이다. 즉, 이주의 시점에 존재하고 있는 잠재적인 소득세 책임이 구현된다고 보는 것이다. 포괄적 출국세(general exit tax)는 모든 자산으로부터 발생하는 소득에 과세되고, 금융소득에 대한 포괄적인 과세를 하는 캐나다나 호주 등의 영연방 국가들이 전형적으로 이러한 과세정책을 가지고 있다.²⁴⁾ 제한적 출국세는 일정한 자산으로부터 발생하는 소득에 과해지는데, 한정된 자산에만 자산소득세를 과하는 국가들이 이러한 과세정책을 가지고 있다.²⁵⁾

사에 한한다)에 유보한 소득을 그 지분비율에 따라 그 외국법인의 주주인 거주자 및 내국법인의 소득에 합산하여 과세한다.

24) 캐나다(1972년 도입), 오스트레일리아 등.

25) 독일, 미국, 오스트리아, 네덜란드, 덴마크, 뉴질랜드, 프랑스 등.

이는 국내에서 그 원천이 있는 부의 증가에 대해서는 빠짐없이 과세한다는 의미이며, 거주지 이전 자체를 과세사실의 성립으로 간주하는 것이다. 또한 기존 거주자가 비거주자로 되면서 예전 거주지국과의 조세채무를 정리할 수 있는 계기가 된다는 것은 향후 비거주자가 된 후 예전 거주지국과의 조세 관련 분쟁이 현저히 감소된다는 것을 의미한다. 이는 기존에 우리나라에 없던 새로운 과세방법이기 때문에 그 과세 여부의 타당성 및 제도 보완에 많은 검토가 필요할 것으로 생각되지만, 이러한 점에서 출국세 도입은 충분히 검토해 볼만하다고 생각된다.

확장된 납세책임은 ‘거주성’에 대한 또 다른 보완방안이라고 할 수 있다. 이 유형은 납세 의무자가 다른 국가에서 조세 목적의 주거를 지닌다고 하더라도, 종전 국가에서의 거주요건을 여전히 충족시킨다는 것을 가정한다. 따라서 이주자는 이주 당시는 물론이고 이주 이후에 취득한 자산에 대해서도 전세계 소득에 대해서 과세될 수 있다. 무제한적으로 확장된 납세 책임은 거주개념의 확장에서 가능하며, 스웨덴, 핀란드, 노르웨이, 아일랜드, 스페인, 이탈리아 등의 국가들이 이러한 과세 체계를 가지고 있다.

그러나 각 국가들은 납세의무자로 파악되는 대상과 과세 계기 등에서 큰 차이를 보이고 있다. 제한적으로 확장된 과세 책임은 종전 국가 내의 원천으로부터 발생하는 소득과 자본이득에 제한되고 있다. 이주자들은 비거주자로 취급되기는 하지만, 이주 이후 몇 년간은 원천에 대해 확장된 납세책임을 진다는 의미에서 보통의 비거주자와는 달리 무거운 부담을 지도록 되어 있다.

한편 시민권을 요구하는 나라들은 납세의무자가 시민권을 포기할 때에도 이의 포기가 조세목적에 의한 것이든 아니든 상관없이 전세계소득에 대해 과세하기 위해서 확장된 납세책임을 적용하기도 한다. 미국은 조세회피를 위해 미국 시민권을 포기하는 미국 시민에게 제한적으로 확장된 납세 책임을 적용한다. 이와 같이 거주지주의 과세원칙을 실천하고 있는 국가들은 개인의 거주지 이전이 빈번한 현실을 인정하는 한편, 거주지를 이전하는 자에 대한 과세상 연결고리를 남겨 놓기 위한 여러가지 제도적인 장치를 강구해놓고 있다.

그런데 우리 소득세법상 개인의 국외원천양도소득에 대한 과세규정은 양도 전 국내에서 5년 이상 계속 거주자일 것으로 요건으로 하고 있다. 이 규정에 따르면 ‘해당 자산의 양도일까지 계속 5년 이상 국내에 주소 또는 거소를 둔 자’만 국외 자산양도에 대한 양도소득세의 납세의무자가 된다. 결국 해외에 체류하다가 귀국 전 처분하거나 귀국 후 5년 이내에 양도하기만 하면 해외 소재 주택 등의 양도에 대한 양도소득은 과세되지 않는 것이다. 이 제한은 1998년 말 실질적으로 과세되지 않았던 국외자산 양도를 명문화하면서, 전면적인 과세보다는 단계적으로 과세범위를 확대하고자 도입한 것으로 판단된다. 그렇지만 우리나라에 해당 규정이 도입된 지 10년 이상 경과하였고 해외부동산에 대하여 달리 세제혜택을 줄 이유가 없으므로 거주자의 범위를 축소하는 부분(‘해당 자산의 양도일까지 계속 5년 이상 국내에 주소 또는 거소를 둔 자’)은 폐지하고, 통상의 소득에 대한 것처럼 거주자일 경우 과세하는 것으로 개정할 필요가 있다.

V. 요약과 결론

본 연구에서는 우리나라 기업의 해외진출이 늘어나면서 발생하는 외국기업을 통한 조세회피 또는 탈세의 유형을 조사하고, 해외 진출 법인과 개인의 거주성 판단요인을 분석하였다. 특히 거주성 은폐를 통한 조세회피 사례를 검토한 결과, 이러한 조세회피가 거주성을 판정하는 현행 법률규정의 미비와, 해석의 다양성을 통하여 초래될 수 있음을 대학 및 연구소 등의 학계, 세무행정 집행을 담당하는 국세공무원, 그리고 납세자편에서 전문 세무 서비스를 제공하는 변호사, 공인회계사, 세무사 등의 전문가 집단에 대한 설문조사를 통해 살펴보았다.

설문조사 결과 과세관청은 학계와 전문가 집단에 비해 주소(직업, 가족, 국내자산) 개념을 넓게 이해하고 있는 것으로 나타났다. 즉, 과세관청은 국내에 직업이 있으면 다른 나라의 직업을 고려할 필요가 없다고 보았으며, 가족의 범위를 ‘4촌이내의 혈족과 배우자의 4촌이내의 혈족’으로 확대하고자 하는 경향과 국내자산이 일정규모 이상이면 다른 나라 소재 자산을 고려할 필요 없다고 판단하는 것으로 나타났다.

그리고 체류기간과 관련하여 학계와 전문가 집단은 183일 이상 체류자(2년에 1년 이상 거주자)를 주로 거주자로 보고 있다. 반면에 과세관청은 비록 183일 미만(122일~182일) 체류자라 하더라도 가족과 자산을 보유하면 거주자로 간주하고 있는 것으로 나타났다. 이러한 견해 차이는 거주자판정과 관련하여 법률규정의 불확실성으로 인하여, 조세 불복의 여지를 제공할 수 있음을 시사한다.

법인의 실질적인 관리 장소에 대해서는 이사회가 실제로 개최 되고 있는 장소 및 최고 의사결정자가 거주하는 장소라고 답하여, 전문가 집단 및 과세관청 사이에 유의적인 차이를 보이지 않고 있다. 하지만, ‘관리자의 일일경영 수행지’와 관련하여 비록 의사결정자가 해외에 주재하고 있다하더라도 ‘통신수단’을 통하여 최고 의사결정을 전달받거나 지시를 받아서 실제 업무가 수행되는 장소를 일일 경영 수행지로 보고 있다는 점에 주목할 필요가 있다. 이는 최고 의사결정자가 해당 국가에 체류하면서 경영이 이루어져야 ‘사업의 실질적 관리장소’로 보는 종래의 전통적인 관점과는 다른 해석으로 볼 수 있으며, 향후 입법 보완 과정을 통해서 명시화할 필요가 있는 것으로 판단된다. 한편 과세관청은 세무조사 등의 조세행정 업무에 중요한 ‘회계장부와 기타증빙의 보관 장소’를 일일 경영수행지의 중요한 요소로 간주하고 있다는 점에서 학계 및 세무전문가 집단과는 견해 차이를 보이고 있다.

이와같이 설문결과에서 나타난 집단 간 거주성 판단요소의 상대적 중요도에 대한 인식과 법률해석상의 불확실성 및 그에 대한 개선방안을 다음과 같이 도출하여 제시하였다.

첫째, 법적 안정성 제고를 위해 현행 소득세법상 ‘주소’ 개념을 폐지하고 ‘주거’ 개념을 도입할 필요가 있다. 굳이 ‘주소’ 개념을 활용하려면 그것을 ‘주거를 보유하고 있는 곳’으로 명확히 하여 ‘주소’가 세법상 고유개념임을 분명히 할 필요가 있다. 이는 OECD모델조세조약상 tie-

breaker rule 중 첫 번째의 것이기도 하므로 국가간 관할 배분에도 국제적인 기준에 근접하는 길이 될 것이다.

둘째, ‘거소’ 개념을 폐지하고 경제 국제화에 부합하게 ‘183일 체류기준’과 ‘실질적 체류기준(substantial presence test)’을 도입할 필요가 있다. ‘실질적 체류기준’은 구체적으로 당해년도에 31일 이상 체류하여야 하며, (당년도 체류일수) + (직전년 체류일수의 3분의 1) + (직전전년 체류일수의 6분의 1)의 값이 183일을 초과하면 거주자가 되는 것이다. 이러한 실질적 체류기준을 도입하는 입법을 통하여 개인이 당해년도에 183일 미만으로 체류기간을 조절함으로써 조세 회피하는 사례를 방지할 수 있을 것이다.

셋째, 2005년 말 도입된 ‘사업의 실질적 관리장소’ 기준은 구체적인 해석기준을 제시해주지 못하고 있어서 법적 안정성측면에서 문제가 있으며 이를 이용한 조세회피가 발생할 수 있다. 따라서 OECD모델조세조약 주석을 참조하여, ‘사업의 실질적 관리장소’에 대한 세부 규정화가 필요하며, 통신·교통수단이 발달함에 따라, 국내에 체류하지 않고 의사결정사항을 전달함으로써 조세를 회피하고자 하는 사례를 방지하기 위한 규정도 보완될 필요가 있다.

넷째, 세법상 국내에 모회사가 있는데 해외에 그 모회사를 지배하는 회사를 만들어 해외의 활동으로부터 벌어들인 소득을 한국 내 과세를 회피하는 활동으로부터 벌어들인 소득을 한국 내 과세를 회피하는 사례(법인도치)를 막기 위한 규정도 강구될 필요가 있다. 또한 제도적 개선방안으로 거주지 이전과 관련하여 거주자로 있던 기간에 대해 조세채무를 간결하게 정리하기 위한 출국세(exit tax) 도입도 검토할 필요가 있다.

참고문헌

- 기윤서·전병욱, (2011) “이중거주자의 거주지국 판정”, 세무와 회계저널 제12권 제2호, 한국세무학회.
- 오 윤, (2008). “세법상 거주자 개념”, 조세학술논집 제23집 제1호 한국국제조세협회.
- 오 윤·이진영, (2012). “FTA시대의 과세상 거주자 개념”, 조세학술논집 제28권 제2호, 한국국제조세협회.
- 우창록, (1996). “과세권의 기초로서의 거주자 개념”, 세법연구 제2집, 세경사.
- 윤지현, (2007). “조세조약에 있어서 거주자 개념 : 대법원 1994.4.15 선고 93누13162판결”, 기업법연구 제21권 제3호 통권 제30호, 한국기업법학회.
- 윤현석, (2005). “국제적 조세회피 방지를 위한 연구 : 조세피난처의 이용과 조세조약 남용 방지를 중심으로”, 한국법제연구원.
- 윤현석·이기욱, (2006). “조세피난처 이용방지에 관한 연구”, 한국법정책학회.
- 이창희, (2010) “조세조약상 이중거주자”, 서울대학교 법학 제51권 제1호, 서울대학교 법학연구소.
- 임언선, (2011). “조세피난처를 이용한 역외탈세에 대한 대책”, 국회입법조사처 이슈와 논점 제252호, 국회입법조사처.
- 최경수·최용환, (2008). “조세피난처의 세제적용의 국제적 과세동향과 그 시사점 - 미국과 일본의 과세실무를 중심으로”, 조세학술논집, 한국국제조세협회.
- 최용환·정래용, (2008). “국제조세회피 행위의 대응방안에 관한 연구 - 조세피난처 이용행위를 중심으로”, 연세대학교 법학연구소.
- 홍범교·구자은·마정화, (2009). “역외탈세방지를 위한 조세행정상 역외금융정보 확보제도 연구”, 한국조세연구원.
- 홍범교·김태훈·마정화, (2010). “주요국의 역외투자펀드 과세제도 조사연구 : CFC 세제를 보완하기 위한 FIF세제를 중심으로”, 한국조세연구원.
- Boise, Craig M. (2008). Regulating Tax Competition in Offshore Financial Centers, Case Legal Studies Research Paper, No.08-26.
- Conconi, Paola, (2006). “Is Capital Tax Centralization Desirable?,” Center for Economic Policy Research, Discussion Paper, No. 5761.
- Hufbauer, Gary C. and Assa, Ariel. (2007). US Taxation of Foreign Income, Washington, DC : Peterson Institute for International Economics.
- Jensen, Neils. (2010). How to Kill the Scapegoat : Addressing Offshore Tax Evasion with a Special View to Switzerland, Vanderbilt Law Review.
- Najera, Carolyn M. (2011). Combating Offshore Tax Evasion, Southwestern Journal of International Law.
- OECD, (2011). The Era of Bank Secrecy is Over.
- Owens, Jeffrey.(2007). “Offshore tax evasion : Stashing cash overseas”, OECD.

- PricewaterhouseCoopers, (2012). Worldwide Tax Summaries, Corporate Taxes 2012/13.
- Szarmach, Laura.(2010).Piercing the Veil of Bank Secrecy : Assessing the United States Settlement in the UBS Case, Cornell International Law Journal.
- Tax Justice Network, (2005). Tax us if you can, A Tax Justice Network Briefing paper.
- Van Weeghel, Stef.(1998). The Improper Use of Tax Treaties, Kluwer Law International.
- 原武彦, (2010). “非居住者課税における居住性判定の在り方－出国税 (Exit Tax) 等の導入も視野に入れて－”, 税大論叢(65号).
- 原省三, (2007). “国際課税のあり方と今後の課題について－最近の国際課税に関する諸問題 (国際的租税回避等) を踏まえた我が国の国際課税の基本的な考え方の検証”, 税大論叢 54号.

A Study on the Issues and Improvements of Tax Avoidance Schemes through Residency of Offshore Investment Company and Individual

Jin-Young Lee* · Kyung-Ho Kim** · Young-Kee Chung***

— <Abstract> —

With the increasing number of Korean companies entering the overseas markets, this research paper considers the types of tax avoidance or evasion through offshore companies and Korean residency test for companies and individuals doing business overseas. This research paper considers the tax avoidance cases that may arise by adopting residence approach and related interpretational issues in determining residency. To determine how the residency was determined in practice, a survey was undertaken of the three groups comprising of (1) academia including universities and research institutes, (2) Korean tax officials and (3) tax professionals such as lawyers, certified public accountants and tax agents.

Based on the survey result, a difference existed in the interpretation of the residency tests among the different survey groups. Firstly the Korean tax officials considered the scope of individual and corporate residency broader than the academia and professional groups. Secondly the tax officials deemed residency based on other factors (family ties, assets etc) even if the days of stay were less than 183 days. Such differences in interpretation reveal the deficiencies in the rules relating to residency tests and lead to potential tax disputes.

In light of the interpretation issues related to residency tests, the following amendments to the rules and regime were proposed. Firstly, the residency concept for individuals must be clarified in light of the global economic environment. In order to eliminate uncertainty, the meaning of “permanent address” must be revisited and clarified as “home”. In order to clarify the meaning of “abode”, a “substantial presence test” should be introduced along with the “183 day test”.

Secondly, the meaning of “effective place of management” of a company should be updated to reflect the globalization of business operations through developments in tele communications and modes of travel. As there is no clear interpretation of the phrase “effective place of management” introduced in 2005, there is a lack of predictability which may result in tax avoidance.

* Partner of Samil PwC, First Author

** Professor, School of Business, Hongik University, Co-Author

*** Professor, School of Business, Hongik University, Corresponding Author

Accordingly, further detailed rules should be provided in determining “effective place of management” based on the notes to the OECD Model Tax Convention. Furthermore, a new anti-avoidance measure should be introduced to prevent cases where a foreign holding company is incorporated over a local holding company structure to avoid paying Korean tax on income from business carried on overseas.

Thirdly, the residency regime needs to be strengthened in order to prevent tax avoidance around residency tests that may arise despite changes to the current legislation. In this regard, introduction of exit tax should be considered to improve the administration of tax and encourage compliance by the taxpayers.

〈Key words〉 residence approach, effective place of management, substantial presence test, OECD Model Tax Convention, prevention of tax avoidance