

국외전출세 도입에 따라 발생하는 국제적 이중과세의 해소를 위해 정부가 제안한 방법의 문제점과 개선방안

이 경 근*

목 차	
I. 들어가며	7
II. 정부가 제안한 국외전출세의 개요	10
III. 국외전출세에 대한 선행연구	11
1. 국외 선행연구	
2. 국내 선행연구	
IV. 정부가 제안한 국제적 이중과세 해소방안에 대한 검토	19
1. 정부가 제안한 이중과세 해소방안 내용	
2. 정부제안의 이론적 배경	
3. 유사 입법례	
4. 국외전출세와 관련이 있는 규정을 두고 있는 우리나라 조세조약	
5. BEPS Action 6 보고서에 포함된 국외전출세 관련 국제적 과세권 배분에 대한 기준	
V. 정부가 제안한 국제적 이중과세 해소방안의 문제점과 개선방안	36
1. 정부가 제안한 이중과세 해소방안의 문제점	
2. 향후 개선방안	
VI. 결 어	45

* 법무법인 율촌 조세자문 부문장, 서울시립대 법학전문대학 겸임교수, 경제학 박사
 ** 투고일 : 2016. 10. 31. 1차수정일 : 2016. 11. 28. 게재확정일 : 2016. 12. 26.

< 국문초록 >

본 연구에서는, 정부가 제안한 국외전출세의 내용을 살펴보고 국외전출세에 대한 국내의 주요 선행연구를 검토하였다. 그런 후 정부가 제안하는 국제적 이중과세 해소방안에 대해 비교법적 검토를 하였고 더 나아가 이러한 정부의 방안의 문제점을 최근 발표된 OECD의 BEPS 관련 보고서를 바탕으로 분석한 후 향후 바람직한 해결방안을 제시하였다.

정부가 금년에 국회에 제출한 국외전출세와 관련된 소득세법 일부개정안에 따르면, 출국일 전 10년 중 5년 이상 국내에 주소 또는 거소가 있었던 자로서 일정 요건을 충족하는 대주주인 국외전출자가 주소 또는 거소를 국외로 이전하는 경우에는 출국 당시 소유한 국내주식 등의 평가이익을 양도소득에 해당하는 것으로 보아 이에 대한 과세표준 및 세액을 계산하여 양도소득세를 납부하도록 규정하고 있다. 국외전출자가 출국한 후 실제로 양도한 가액이 출국일 당시 양도가액보다 낮은 경우에는 산출세액에서 조정공제를 하고, 실제 양도시 외국에서 과세하는 경우로서 외국에서 이중과세를 조정하지 아니한 경우에는 우리나라에서 외국납부세액공제를 허용한다.

정부가 제안한 위 국외전출세 제도 중 외국납부세액공제의 내용을 분석해 보면, 동 제도가 최근 국제적으로 합의된 이중과세 해소 원칙과의 정합성을 상실했고 조세조약과의 연계성도 불명확하다는 문제를 내포하고 있음을 알 수 있다. 또한 설령 외국납부세액공제제도를 우리나라에서 허용한다고 해도 동 제도의 적용기한이 명확히 규정되어 있지 않아 혼란을 초래할 수 있다는 점도 문제점으로 지적될 수 있다. 이와 같은 문제점을 해결하기 위해서 정부는 우선 BEPS Action 6 보고서에서 제시되어 있는 국외전출세 관련 과세권 배분원칙에 기초하여 조세조약 체결 당시부터 국외전출세의 과세권한을 조세조약에 분명하게 반영하고 그 후 발생할 수 있는 이중과세 문제도 전입국에서 이중과세 조정을 위한 장치를 마련하는 방향으로 조세조약 체결(또는 개정)을 추진하는 것이 필요하다. 한편 소득세법 개정안에 정부가 제안한 reverse credit 방식의 외국납부세액공제제도도 존치를 하되 그 적용요건을 엄격히 하여, 동 공제제도를 적용함에 있어 계약상대국의 권한 있는 당국과의 상호합의 절차를 통하여 합의한 경우 또는 상호합의가 개시될 수 없거나 원만히 타결될 수 없다고 국세청장이 인정하는 경우에만 적용되도록 하는 것이 바람직하다. 또한 현행 국제기본법과 시행령상의 후발적 경정 사유 조항을 개정하여 외국의 과세당국이 국내주식 양도시 거주지국의 지위에서 과세한 경우도 후발적 경정사유에 포함되도록 규정함으로써, 현행 5년의 경정청구기한이 경과된 후에도 외국납부세액공제를 적용받을 수 있도록 제도적 보완을 해주는 것이 필요하다고 하겠다.

▶ **주제어** : 국외전출세, 평가이익, 양도소득세, 외국납부세액공제, 조세조약, BEPS Action 6 보고서, 상호합의 절차, 경정청구, 후발적 경정사유

I. 들어가며

정부가 지난 7.28. 발표한 내년도 세법개정안에는 ‘국외전출세(일명 Exit Tax)’의 도입이 포함되어 있다. 정부가 제안한 국외전출세는 소득세와 구분되는 별도의 세목을 가리키는 것은 아니고 주식양도차익에 과세되는 일종의 양도소득세이다. 즉, 거주자가 보유하고 있는 주식에 대하여 비록 주식을 실제로 처분 또는 양도하지 않았다고 하더라도 국외로 전출하는 시점에 주식을 양도했다고 간주하여, 전출시점의 주식 시가에서 과거 주식 매입 당시 실제 취득가액을 차감함으로써 자본이득을 산정하고 그 차익에 양도소득세율을 적용하여 산정한 양도소득세를 국외전출자에게 과세하겠다는 것이다. 정부의 보도자료¹⁾중 문답자료²⁾에 따르면, 정부가 국외전출세를 도입하는 이유는 ‘역외 조세회피 방지 및 국내재산에 대한 과세권 확보’라고 한다. 그 논거로서 OECD도 2015년 BEPS 대응방안 중 하나로 exit tax를 제시했고 EU도 금년 2월 역외탈세 방지를 위해 회원국에게 exit tax 도입을 권고했다는 사실을 들고 있다. 또한 미국·일본 등 선진국들에서도 비거주자 전환을 통한 역외탈세 방지를 위해 국외전출시 자산평가이익에 대해 과세하는 제도인 exit tax를 이미 운용 중이라는 사실도 제시하고 있다.

그렇다면 이와 같은 비거주자 전환을 통한 조세회피는 어떻게 가능한 것일까? 우리나라 소득세법 제119조에 따르면 비록 비거주자라고 하더라도 주식양도차익에 대해 과세할 수 있는 근거가 마련되어 있으나 거주자의 경우에 비해 과세대상이 축소된다. 즉, 거주자의 신분일 경우에는 모든 비상장주식의 양도차익에 대하여 과세되고, 유가증권시장 등에 상장된 주식의

1) http://mosf.go.kr/nw/mosfnw/neslistDetail.do?searchBbsId1=MOSFBBS_00000000023&searchNttId1=MOSF_00000000004852&menuNo=4030000(검색일 : 2016.10.15).

2) 기획재정부, “2016년 세법개정안 문답자료”, 2016. 7. 28., 65~66면.

양도차익에 대해서는 소득세법상 대주주에 해당하는 자³⁾에 대해서만 양도소득세가 과세된다. 그러나 거주자가 일단 비거주자 신분이 되면 일반 주식의 양도차익의 경우 지분율 25% 이상을 소유한 주주인 경우에만 우리나라에서 과세된다. 기획재정부가 발표한 보도자료 중 문답자료의 내용을 보면 우리나라 거주자가 우리나라와 조세조약이 체결되어 있는 국가의 거주자로 신분이 바뀌는 경우에는 조세조약에 의해 우리나라에서 아예 과세할 수 없기 때문에 조세회피가 발생하는 것처럼 기술되어 있다.⁴⁾ 그러나 거주자가 비거주자로 신분이 전환되어 비록 우리나라에서 과세할 수는 없다고 하더라도 거주지국에서 과세를 적정히 하는 경우에는 반드시 역외탈세 또는 국제적 조세회피가 발생한다고 할 수는 없다. 사실 대부분의 OECD 국가는 개인 거주자의 주식양도차익에 대해서는 과세를 하고 있으므로 OECD모델을 따른 조세조약으로 인해 그 자체로 국제적 조세회피가 발생한다고 할 수는 없다. 문제는 국가에 따라 거주지국에서 이러한 소득에 대해 과세를 하지 않는 국가들이 있기 때문에 생겨난다. 예를 들면, 조세피난처로 알려져 있는 케이만 아일랜드, 버뮤다, 바하마, 라부안 등은 거주자든 비거주자이든 소득세를 전혀 과세하고 있지 않고, 홍콩이나 싱가포르의 경우에는 대부분의 역외에서 발생한 소득에 대해 비과세를 하고 있다. 대부분의 조세피난처 국가나 홍콩이나 싱가포르의 거주자로 자신의 거주지를 바꾼 납세자의 경우에는 지분율이 25% 이상인 경우에만 우리나라에서 과세 가능하기 때문에 지분율 25% 미만의 주주는 주식양도차익에 대하여 어느 국가에서도 과세되지 않는다고 할 수 있어 적어도 이 부분에 대해서는 국제적으로 조세회피가 가능하다.

3) 예를 들어, 유가증권 시장에 상장된 주식의 경우 현행은 지분율 1% 또는 종목별 시가총액 25억원 이상인 주주를 가리키는데 대주주 범위는 계속 확대될 전망이다.

4) 앞의 문답자료(주 2), 65면. OECD모델조세조약에 따른 조세조약의 경우 일반적인 주식의 양도차익은 소득 발생지국이 아니라 소득자의 거주지국에서만 과세할 수 있도록 되어 있는 데, 우리나라가 체결한 조세조약 중 약 2/3 정도가 거주지국에서만 과세할 수 있도록 되어 있기 때문에 거주자가 비거주자로 신분이 전환되게 되면 우리나라에서 전혀 과세할 수 없는 경우가 종종 발생한다.

우리나라 세정의 중요한 현안 중의 하나인 역외탈세 문제를 개선하고 국내재산에 대한 과세권을 확보하기 위해 국외전출세를 도입하겠다는 정부의 제안 그 자체에 대해서는 누구도 이의를 제기하기는 어려울 것으로 보인다. 그런데 이 제도가 내포하고 있는 근본적인 문제점 중의 하나인 국제적 이중과세 문제의 해소는 국내세법상의 장치 마련만으로 깔끔하게 해결되지는 않는다. 이에 본고에서는, 국외전출세의 도입시 이중과세 문제를 해결하기 위한 접근방법들을 이론적으로 살펴보고, 그 연장선에서 금년도 세법개정안에 포함되어 있는 정부의 해결방안을 분석해 본 후 국제적 이중과세가 합당하게 해소될 수 있는 국내세법상 그리고 조세조약상의 방안을 제시해 보고자 한다.

이러한 목적의식을 가지고 작성될 본고의 구성을 요약한다면, 우선 정부가 제안한 국외전출세의 내용의 개요를 정리한 후 국외전출세(또는 출국세)에 대한 국내외 주요 선행연구를 살펴보고자 한다. 그 다음으로 정부가 제안하는 국제적 이중과세 해소방안에 대해 비교법적 검토를 하고 더 나아가 이러한 정부의 방안의 문제점을 이론적으로 그리고 최근 발표된 OECD의 BEPS⁵⁾ 관련 보고서를 바탕으로 분석한 후 향후 바람직한 해결방안을 제시해 보고자 한다.

5) Base Erosion and Profit Shifting의 약자이다.

Ⅱ. 정부가 제안한 국외전출세의 개요

정부에서 지난 9.2에 국회에 제출한 국외전출세와 관련된 소득세법 일부 개정안의 내용을 살펴보면,⁶⁾ 출국일 전 10년 중 5년 이상 국내에 주소 또는 거소가 있었던 자로서 일정 요건을 충족하는 대주주인 국외전출자가 주소 또는 거소를 국외로 이전하는 경우에는 출국 당시 소유한 국내주식 등의 평가이익을 양도소득에 해당하는 것으로 보아 이에 대한 과세표준 및 세액을 계산하여 양도소득세를 납부하도록 규정하고 있다. 과세표준은 출국일 당시 국외전출자 국내주식 등에 대한 평가금액에서 필요경비를 차감한 후 연 250만원을 공제한 금액으로 하며, 그 세율은 20%로 한다. 또한 국외전출세의 신고·납부기한은 국외전출일이 속하는 달의 말일로부터 3개월 이내이며, 무신고시 세액의 20% 무신고 가산세를 부과한다.

국외전출자가 출국한 후 실제로 양도한 가액이 출국일 당시 양도가액보다 낮은 경우에는 산출세액에서 조정공제를 하고, 실제 양도시 외국에서 과세하는 경우로서 이중과세를 조정하지 아니한 경우에는 외국납부세액공제를 허용하며, 실제 양도시 국내에서 비거주자의 국내원천소득으로 과세하는 경우에는 비거주자의 국내원천소득 관련 세액을 국외전출세의 산출세액에서 공제하도록 규정하고 있다. 국외전출자는, 자신의 국내주식 등의 평가이익에 대한 납세관리인을 선정하여 그 인적사항과 국외전출자 국내주식 등의 보유현황을 출국일 전날까지 납세지 관할 세무서장에게 신고해야 할 의무가 있을 뿐 아니라, 출국일이 속하는 달의 말일로부터 3개월 이내에 그 과세표준을 신고·납부해야 한다. 국외전출자가 출국일부터 5년 이내에 재입국하거나, 국외전출자 국내주식 등을 거주자에게 증여 또는 상속하는 경우로서 이미 세액을 납부한 경우에는 납부한 세액을 환급하도록 하고, 납

6) 정부, “소득세법 일부개정법률안”[국회 의안번호(2107)], 2016. 9. 2., 4~6면.

부가 유예 중인 경우에는 그 세액을 취소하도록 개정안은 규정하고 있다.

정부가 지난 7.28. 발표한 세법개정안 문답자료에 따르면, 현재는 제도 도입 초기이기 때문에 과세대상을 국내주식으로 한정하려는 것이고 향후 시행성과를 보아가면서 과세대상 조정을 검토할 예정이라고 한다.⁷⁾ 동 제도는 당장 내년 1.1.부터 시행되는 것은 아니고 1년간의 유예기간을 두어 2018. 1. 1. 이후 국외전출하는 분부터 적용된다.

Ⅲ. 국외전출세에 대한 선행연구⁸⁾

1. 국외 선행연구

국외전출세는 이미 미국, 일본, 캐나다, 호주, 유럽의 상당수의 국가가 도입한 제도이므로 이에 대한 선행연구는 국가별로 수없이 행하여져서 본고에서 일일이 언급하는 것이 무의미할 정도이다. 그러므로 여기서는 국가간의 비교법적 연구를 통해 국외전출세의 유형과 특징을 소개하고 문제점과 개선점 등을 제시한 2개의 대표적 연구를 소개하고자 한다.

가. 2002년 국제조세협회(International Fiscal Association) 연차총회 제2주제 일반 보고서(General Report)⁹⁾

네덜란드에 본부를 두고 있는 국제조세협회는 매년 연차총회를 개최하고

7) 앞의 문답자료(주 2), 65면.

8) 기획재정부가 지난 7월 국외전출세 도입에 대한 세법개정안을 발표하기 전까지는 ‘Exit Tax’에 대한 우리말 번역은 주로 ‘출국세’라고 하였다. 따라서 우리나라 학술논문에서도 ‘국외전출세’라는 용어 대신 ‘출국세’라는 용어를 사용하고 있다.

9) Luc de Broe, General Report, The Tax Treatment of Transfer of Residence by Individual, *IFA Cahiers de Droit Fiscal International*, Vol. 87b, 2002. pp.19~78.

있는데, 총회기간 중 발표·토의할 2개의 주요 주제를 해당 총회 개최 수년 전에 미리 선정하여 세계의 각 회원국들로 하여금 이 주제들에 대해 국가별 보고서를 작성하여 본부에 제출하도록 하고 있다. 또한 해당 분야에 세계적으로 저명한 국제조세 학자 또는 전문가를 선정하여 그들로 하여금 국가별 보고서를 체계적으로 정리한 ‘일반 보고서(General Report)’를 작성하여 해당 총회 개최 전에 회원들에게 배포하고 있다. 2002년의 국제조세협회의 주요 주제 중의 하나가 ‘The Tax Treatment of Transfer of Residence by Individual’였는바, 이는 바로 거주자 개인의 국외전출시의 세무취급을 의미하는 국외전출세(또는 출국세)를 가리킨다고 하겠다.

동 보고서는, 우선 각국의 국별 보고서를 기초로 개인이 거주지 판정기준과 함께 거주자에서 비거주자로 지위를 전환하는 경우에 생겨나는 과세상 효과에 대해 정리를 하였다. 개인이 그의 거주를 해외로 이전할 경우 당해 국가들은 세수감소의 위험을 안게 될 뿐 아니라 국외로 전출하는 해당 납세의무자의 과세상 지위에도 상당한 영향을 주게 되고, 한편으로 이들에 대한 소득세 부과에도 많은 쟁점을 야기한다는 것을 동 보고서는 지적하고 있다. 또한 동 보고서는 주요국들의 국외전출세를 상세히 분석한 후, 과세대상 자산 범위로서 국외전출을 하는 개인의 모든 자산이 다 포함되는 ‘포괄적 국외전출세’와 주식 기타 유가증권과 같은 동산에 한정되는 ‘제한적 국외전출세’로 각국의 제도를 분류하였다.

개인이 거주지를 이전한 경우에도 자신의 모든 거주지의 연결고리들을 단절함을 명시적으로 주장하지 않는 이상 당초 거주지국에서 계속 거주자로 취급하여 과세하는 제도를 두고 있는 국가들(스웨덴, 핀란드, 노르웨이 등)이 있는데, 이때 부과되는 납세의무를 ‘무제한적 확장 납세의무(unlimited extended tax liability)’라고 칭하고 있다. 한편, 미국의 개정 전 소득세법 제877조에 따르면 미국 시민권을 포기하거나 주권을 포기하고 다른 국가로 거주를 이주하는 경우에는 미국 내의 자산으로부터 발생하는 소득에 대해 10년간 과세를 할 수 있도록 하고 있었고, 독일의 경우에는 저율과세 국가로 이주하고 그 이후에도 독일 내에서 상당한 정도의 경제적 이해관계를 가지고 있는

경우에는 이주 후 10년간은 이주자가 독일에서 비록 비거주자로 과세취급은 된다고 하더라도 일반 비거주자보다는 넓은 납세의무를 부담하도록 되어 있는데 이러한 미국과 독일의 유형을 ‘제한적 확장 납세의무(limited extended tax liability)’라고 칭하고 있다.¹⁰⁾ 이외에도 동 보고서는 영국과 뉴질랜드의 재진입(re-entry)에 대한 과세제도를 소개하고 있다. 이 중 영국제도를 요약하면, 영국은 국외전출세를 부과하지 않고 자산이 영국 내에 소재하는 경우에도 비거주자에 대해서는 과세하지 않는다. 자산소득에 대한 과세는 아주 쉽게 벗어날 수 있는데, 비거주자가 되거나 영국 국외에서 3년간만 거주하여도 가능하다. 이러한 조세회피를 막기 위해서, 이주 후 5년 내에 다시 영국으로 돌아오는 경우에는 영국 국외에서 거주하던 기간 동안 실현된 자산 소득에 대해서만 과세된다. 동 보고서는 또한 개인 거주자가 과거 보유기간 중에 향유한 과세이연 및 각종 공제에 대해 국외전출시 어떠한 취급을 하는지에 대해서도 국가 간 비교를 하고 있다. 또한 과세대상 범위에 연금과 생명보험이 포함되도록 한 국가들의 제도도 소개하고 있다. 다음으로 동 보고서는 국외전출세 부과시 국제적 이중과세가 발생한다는 점을 문제점으로 지적하고 그 대책에 대해서도 이론적 관점에서 세 가지 방안을 제시하고 있다.

첫째 방안은, 전입국이 종전 거주지국(즉, 전출국)에서 국외전출세 부과 목적으로 사용하였던 자산가치를 자국의 과세 목적상 과세 base로 수용하는(즉, 취득가액의 상향조정을 허용) 것이다. 둘째 방안은, 전입국이 동일 항목의 소득에 대해서 해외에서 납부한 국외전출세를 외국납부세액으로 공제하는 것이다. 셋째 방안은, 전출국이 같은 항목의 소득에 대해 전입국에서 납부된 세액에 대해 외국납부세액으로 공제하는 방안이다(reverse credit). 이어서 동 보고서는 위 세 가지 방안에 대해 각국의 구체적 제도와 관련을 지으며 각국의 제도를 비교 평가하고 있다. 다음으로 동 보고서는 위와 같은

10) 무제한적 확장 납세의무이든 제한적 확장 납세의무이든 이와 같은 확장 납세의무는 동산의 양도차익에 대해 거주지국에서만 과세하도록 한 OECD 모델조세조약 제13조 제5항과는 부합하지 않는다는 것이 Luc de Broe의 견해이다.

분석을 종합하여 바람직한 국외전출세가 갖추어야 할 성격 특히 국제적 이중과세 방지를 위한 여러 가지 권고를 제시하고 있다. 끝으로 동 보고서는 ‘국외전출세와 국제법 및 EC 법과의 양립 가능성(compatibility)’ 문제에 대한 심도 있는 분석을 하고 있다.

나. International Exit Charges for Migrating Individuals and Companies : Comparative and Tax Treaty Analysis¹¹⁾

Vikram Chand가 수행한 이 연구는, 개인 및 법인의 거주지 이전에 적용되는 다양한 형태의 국외전출 부담금(exit charge)에 대한 캐나다, 핀란드, 독일, 네덜란드, 스위스, 영국과 미국의 제도들을 비교법학적으로 분석하고 있다. 이러한 분석 내용은 대부분 앞서 소개한 ‘국제조세협회 일반보고서’상의 내용과 대동소이하다. 다음으로 이 연구는 국외전출세와 조세조약과의 양립가능성(compatibility) 문제에 대해 심도있는 분석을 하고 있는바, 그 주요 내용을 요약하면 다음과 같다.

우선 이 연구는 국내법상의 조세회피 방지규정과 조세조약과의 상호작용에 대해서 언급을 하고 있는바, OECD가 모델조세조약 제1조에 관한 주석서에서 ‘조세조약은 일반적으로 국내법상의 조세회피 방지규정과 모순되지 않는다’는 입장을 취하고 있다는 점, 또한 ‘각국의 국외전출세는 일반적으로 국제적 조세회피 방지를 위한 국내법적 제도로서 조세조약과 국외전출세는 근본적으로 충돌하지 않는다’고 한 OECD 입장을 부각하고 있다.

다음으로 이 연구는 조세조약의 대상조세를 다루는 OECD 모델조세조약 제2조와 국외전출세와의 관계에 대해 언급하고 있다. 국외전출세는 일종의 미실현이익에 대한 과세로서 거주자의 국외전출시점에서의 ‘자본의 가치증대(capital appreciation)’ 또는 총소득(total income)에 대한 과세라고 할 수 있

11) Vikram Chand, International Exit Charges for Migrating Individuals and Companies : Comparative and Tax Treaty Analysis, *Bulletin for International Taxation*, (Volume 67), No. 4/5, 2013. <http://ssrn.com/abstract=2250769>(검색일 : 2016. 10. 16.)

다. 그런데 OECD 모델조세조약 제2조 제2항에서는 총소득(total income) 또는 자본의 가치증대(capital appreciation)에 대한 조세는 대상조세의 범위에 포함되도록 규정¹²⁾되어 있으므로 국외전출세는 조세조약에 포섭되는 조세제도(즉, 조세조약을 적용할 수 있는 조세제도)라는 것이다.

이 연구는 또한 OECD 모델조세조약 제13조(Capital Gains)와 국외전출세와의 관계에 대해서도 분석하고 있다. 실제로 일부 국제조세 전문가들은 OECD 모델조세조약 제13조는 주식 기타 동산의 자본이득에 대해서는 거주국에서 과세권을 인정하되 비거주국에서는 과세할 수 없도록 되어 있으므로 국외전출세는 OECD 모델조세조약 제13조를 위반한다는 주장을 펴기도 한다. 이에 대해 연구자는 다음과 같은 3개의 논리를 제시하면서 반론을 제시하고 있다. 즉, OECD 모델조세조약 제13조에서 반복적으로 규정된 “Gains from the alienation of ……”라는 문구에서 ‘alienation’의 개념을 해석함에 있어 이를 오직 ‘transfer’로 한정해야 할 것인지(즉, 주식이 실제로 양도되는 경우만으로 한정해야 할 것인지) 아니면 ‘capital appreciation’까지 포함되는 넓은 의미로 해석해야 할 것인지를 쟁점화하고 있다. 이에 대해 연구자인 Vikram Chand은 우선 alienation이라는 용어의 개념이 OECD 모델조세조약 어디에도 명확히 규정되어 있지 않음을 지적하고 그런 경우에는 OECD 모델조세조약 제3조(General Definitions) 제2항에서 규정하고 있는 바와 같이 자국세법을 적용하여 과세하려는 국가에서 규정하고 있는 용어의 정의에 따라 해석해야 하는데, 해당 국가의 세법에서 alienation을 정의함에 있어 capital appreciation이 포함되는 것으로 정의를 하였다면 OECD 모델조세조약 제13조(Capital Gains)와 국외전출세는 충돌되지 않는다는 것이다. 뿐만 아니라, 연구자는 설사 해당 국가의 세법에서 alienation을 정의함에

12) “2. There shall be regarded as taxes on income and on capital all taxes imposed on total income, on total capital, or on elements of income or of capital, including taxes on gains from the alienation of movable or immovable property, taxes on the total amounts of wages or salaries paid by enterprises, as well as taxes on capital appreciation.”

있어 capital appreciation이 포함되는 것으로 명확히 정의하지 않았다고 하더라도 제13조의 해석상 자본의 가치증대(capital appreciation)는 당연히 포함된다고 주장한다. 즉, OECD 모델조세조약 제13조에 관한 주석서 제7문단¹³⁾과 제8문단¹⁴⁾은, 일반적으로 자본의 가치증대(capital appreciation)가 제13조의 과세대상은 아니라고 언급을 하고 있으면서도, 해당 국가에서 미실현된 가치증대분에 대해 과세하는 특별한 제도를 가지고 있는 경우에는 해당 부분이 OECD 모델조세조약 제2조에서 규정하는 과세대상 소득으로 포함되는 한 역시 제13조의 과세대상이라는 입장이 이들 문단들에 기술되어 있다는 것이다. 연구자는 이에 추가하여 다음과 같은 논리도 제시한다. 즉, 국외전출세는 해당 납세자가 국외로 전출되기 직전에 해당국가에서 거주자로서의 신분을 유지한 상태에서 과세하는 것이기 때문에, 주식 기타 동산의 자본이득에 대해서는 비거주지국에서는 과세할 수 없도록 한 OECD 모델조세조약 제13조 제5항의 규정¹⁵⁾과 근본적으로 충돌을 하는 점은 없다는 것이다.

-
- 13) “7. As a rule, appreciation in value not associated with the alienation of a capital asset is not taxed, since, as long as the owner still holds the asset in question, the capital gain exists only on paper. There are, however, tax laws under which capital appreciation and revaluation of business assets are taxed even if there is no alienation.”
- 14) “8. Special circumstances may lead to the taxation of the capital appreciation of an asset that has not been alienated. This may be the case if the value of a capital asset has increased in such a manner that the owner proceeds to the revaluation of this asset in his books. Such revaluation of assets in the books may also occur in the case of a depreciation of the national currency. A number of States levy special taxes on such book profits, amounts put into reserve, an increase in the paid-up capital and other revaluations resulting from the adjustment of the book-value to the intrinsic value of a capital asset. These taxes on capital appreciation (increment taxes) are covered by the Convention according to Article 2.”
- 15) “5. Gains from the alienation of any property, other than that referred to in paragraphs 1, 2, 3 and 4, shall be taxable only in the Contracting State of which the alienator is a resident.”

연구자는 다음으로 국외전출세가 야기하는 국제적 이중과세가 발생하는 원인과 그 해결 방안에 대한 언급을 하고 있는데 이 부분은 앞서 소개한 ‘국제조세협회 일반보고서’상의 내용과 유사하다.

2. 국내 선행연구

그동안 우리나라의 학술지에 발표된 국외전출세에 관한 연구논문은 그리 많지 않고 2편에 불과하다. 그중 하나는 김기영의 “비거주자 전환시 출국세 도입에 관한 연구”¹⁶⁾이고 또 하나는 최정희의 “출국세 도입에 대한 헌법적 검토와 입법 형태에 관한 연구”¹⁷⁾이다. 이들 연구논문의 내용을 요약 정리하면 다음과 같다.

가. 김기영의 “비거주자 전환시 출국세 도입에 관한 연구”

김기영은 자신의 연구논문 서두에서, “출국세의 도입필요성에 대해 외국의 입법례를 참조하여 검토하고, 나아가 도입시 발생할 수 있는 문제 등을 파악하여 이를 고려한 출국세 입법방안을 제시하는 것을 목적으로” 하고 있음을 밝히고 있다.¹⁸⁾ 이에 따라 우선 출국세의 의의와 도입필요성을 기술하고 출국세에 관한 미국, 캐나다, 호주, 네덜란드의 입법례를 차례로 소개한 후, 출국세를 도입시 고려해야 할 사항에 해 분석하였으며 끝으로 우리나라가 도입해야 할 출국세 과세방식에 대해 과세대상자, 과세물건, 과세방법으로 나누어 제안을 하였다. 우선, 출국세 과세대상자는 국적의 포기 여부 또는 조세회피 의도 여부와 관계없이 비거주자로 전환하는 세법상 거주자를 대상으로 해야 한다고 주장한다. 다만, 일시적으로 비거주자가 되는

16) 김기영, “비거주자 전환시 출국세 도입에 관한 연구”, 『세무와 회계저널』 제14권 제5호, 한국세무학회, 2013. 10., 191~219면.

17) 최정희, “출국세 도입에 대한 헌법적 검토와 입법 형태에 관한 연구”, 『국제학술논문집』 제30집 제3호, 한국국제조세협회, 2014, 233~276면.

18) 김기영, 위의 논문, 193면.

경우까지 일률적으로 출국세의 과세상자로 삼는 것은 과세관청과 납세자의 징수 및 납세 편의 등을 고려할 때 배제하는 것이 합리적이므로 다른 나라에 정착하고 우리나라와의 거주관계를 단절하는 자를 출국세의 과세상자로 보는 것이 타당하다는 입장을 취한다. 또한 출국세의 과세물건은 실물자산과 이연보상자산을 모두 그 대상으로 해야 한다고 주장한다. 출국세의 부과방식은 거주자가 비거주자로 전환되는 시점에 모든 자산을 시가에 양도한 것으로 간주하여 자본차익을 산출한 후 이에 대해 과세를 하는 방법이 합리적이라는 입장이다. 다만, 처분을 간주하여야 하는 시점에서 미실현이익에 대한 과세논란, 처분 간주에 따른 평가액 산정의 문제 등이 실제 과세 집행상 어려움으로 나타날 가능성이 있으므로 이에 대한 대비도 병행되어야 할 것이라는 점을 강조하고 있다.

나. 최정희의 “출국세 도입에 대한 헌법적 검토와 입법 형태에 관한 연구”

최정희는 자신의 연구 논문에서, “출국세는 미실현소득에 대한 과세이며, 거주지를 이전하려는 납세자의 재산권, 평등권, 거주이전의 자유를 침해한다는 점에서 헌법상 정당성을 가질 수 있는지” 문제를 우선 제기한다.¹⁹⁾ 그러나 출국세가 과세권의 확보라는 주된 입법 목적과 조세회피의 방지라는 부차적 정책적 목적을 갖추고 있다면 원칙적으로 헌법상의 정당성을 가질 수 있게 된다는 입장을 피력하면서도 출국세제도의 도입 시 출국세의 납부이연, 이주 이후 발생하는 손실에 대한 사후 조정, 이중과세를 배제하는 규정을 반드시 두어 납세자의 기본권 침해를 최소화할 필요가 있다는 점을 강조하고 있다. 이어서 이 논문은 포괄적 출국세의 입법례로서 캐나다와 미국의 사례를, 그리고 제한적 출국세의 입법례로서 네덜란드의 사례를 소개하고 있다. 또한 무제한적 확장납세의무(unlimited extended tax liability)를 규정하고 있는 입법례로서 스웨덴, 핀란드, 아일랜드 및 이탈리아의 사례를

19) 최정희, 앞의 논문, 234면.

그리고 제한적 확장납세의무(limited extended tax liability)를 규정하고 있는 입법례로서 독일의 사례를 소개하고 있다.²⁰⁾

그리고 이 논문은 우리나라에서의 출국세 입법방식에 관한 제안을 하고 있는데 기본적으로 포괄적 출국세를 채택하되 이중과세 방지를 위해서는 취득원가의 재조정과 이전 거주지국에서 외국납부세액공제제도를 허용하는 방안을 제시하고 있다. 한편으로 장기적으로 조세조약 개정을 통한 이중과세 방지방안도 제안하고 있다.

IV. 정부가 제안한 국제적 이중과세 해소방안에 대한 검토

1. 정부가 제안한 이중과세 해소방안 내용

정부가 9.2. 국회에 제출한 소득세법 일부개정 법률안은, 제118조의 12에서 아래와 같은 ‘조정공제’라는 공제항목을 만들어서 가격변동으로 인한 과다징수로 확인되는 부분에 대해서는 양도가액을 조정할 수 있도록 하였다.

제118조의 12 【조정공제】 ① 국외전출자가 출국한 후 국외전출자 국내주식등을 실제 양도한 경우로서 실제 양도가액이 제118조의 10 제1항에 따른 양도가액보다 낮은 때에는 다음의 계산식에 따라 계산한 세액(이하 이 절에서 “조정공제액”이라 한다)을 산출세액에서 공제한다.

[제118조의 10 제1항에 따른 양도가액 - 실제 양도가액] × 제118조의 11에 따른 세율

② 제1항에 따른 공제에 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.

20) 이러한 입법례들에 대한 소개는 주로 Luc de Broe의 앞의 보고서의 내용을 주로 정리한 것이다.

한편, 정부가 지난 7월에 발표한 내년도 세법개정안 보도자료 중 문답자료를 살펴보면 다음과 같은 이중과세 해소방안을 제시하고 있다.²¹⁾

국외전출세가 과세된 후 국내주식을 실제 양도시 이주국에 납부한 세금 중 일정 금액*에 대해 외국납부세액공제를 허용할 예정이므로 국내·외에서 이중과세되지 않음
 * (국외전출시 간주 양도가액 - 취득가액) × 이주국 세율

이와 같은 방안은 법률 개정안에 다음과 같이 반영되어 있다.

제118조의 13 【외국납부세액의 공제】 ① 국외전출자가 출국한 후 국외전출자 국내주식등을 실제로 양도하여 해당 자산의 양도소득에 대하여 외국정부(지방자치단체를 포함한다. 이하 같다)에 세액을 납부하였거나 납부할 것이 있는 때에는 산출세액에서 조정공제액을 공제한 금액을 한도로 다음의 계산식에 따라 계산한 외국납부세액을 산출세액에서 공제한다.
 해당 자산의 양도소득에 대하여 외국정부에 납부한 세액 × [제118조의 10 제1항에 따른 양도가액(제118조의 12 제1항에 해당하는 경우에는 실제 양도가액) - 제118조의 10 제2항에 따른 필요경비] ÷ (실제 양도가액 - 제118조의 10 제2항에 따른 필요경비)
 ② 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 제1항에 따른 공제를 적용하지 아니한다.
 1. 외국정부가 산출세액에 대하여 외국납부세액공제를 허용하는 경우
 2. 외국정부가 국외전출자 국내주식등의 취득가액을 제118조의 10 제1항에 따른 양도가액으로 조정하여 주는 경우
 ③ 제1항에 따른 공제에 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.

또한 정부는 국외전출자가 일단 이주국으로 전출한 이후 국내주식을 타인에게 양도하였으나 그 양도시점에서 우리나라가 해당 국외전출자를 비거주자로 보아 과세하는 경우에는²²⁾ 해당 세금에 대해서는 위의 외국납부세

21) 앞의 기획재정부 문답자료(주 2). 66면.

22) 예를 들면, 한·독, 한·캐나다, 한·일, 한·불조세조약등에 따르면 주식양도

액공제를 허용하지 않음을 다음과 같이 규정하고 있다.

제118조의 14 【비거주자의 국내원천소득 세액공제】 ① 국외전출자가 출국한 후 국외전출자 국내주식등을 실제로 양도하여 제119조 제11호에 따른 비거주자의 국내원천소득으로 국내에서 과세되는 경우에는 산출세액에서 조정공제액을 공제한 금액을 한도로 제156조 제1항 제5호에 따른 금액을 산출세액에서 공제한다.

② 제1항에 따른 공제를 하는 경우에는 제118조의 13 제1항에 따른 외국납부세액의 공제를 적용하지 아니한다.

③ 제1항에 따른 공제에 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.

또한 정부는 법률안 제118조의 16에 다음과 같은 납부유예 조항을 덧붙여 미실현이익에 대한 과세가 초래할 수 있는 현금 부족으로 인한 납세협력비용의 과도한 증대를 경감시킬 수 있는 장치도 마련하였다.

제118조의 16 【납부유예】 ① 국외전출자는 납세담보를 제공하거나 납세관리인을 두는 등 대통령령으로 정하는 요건을 충족하는 경우에는 제118조의 15 제3항에도 불구하고 출국일부터 국외전출자 국내주식등을 실제로 양도할 때까지 납세지 관할 세무서장에게 양도소득세 납부의 유예를 신청하여 납부를 유예받을 수 있다.

② 제1항에 따라 납부를 유예받은 국외전출자는 출국일부터 5년(국외전출자의 국외유학 등 대통령령으로 정하는 사유에 해당하는 경우에는 10년으로 한다. 이하 이 절에서 같다) 이내에 국외전출자 국내주식등을 양도하지 아니한 경우에는 출국일부터 5년이 되는 날이 속하는 달의 말일부터 3개월 이내에 국외전출자 국내주식등에 대한 양도소득세를 납부하여야 한다.

③ 제1항에 따라 납부를 유예받은 국외전출자는 국외전출자 국내주식등에 대한 양도소득세를 납부할 때 대통령령으로 정하는 바에 따라 납부유예를 받은 기간에 대한 이자상당액을 가산하여 납부하여야 한다.

④ 국외전출자 국내주식등에 대한 양도소득세의 납부유예에 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.

자의 주식지분비율이 25%를 초과하는 경우의 주식양도차익에 대해서는 원천지국(또는 소득발생지국)에서도 국내세법에 따라 과세할 수 있다.

위와 같은 개정 법률문안을 종합하여 정리해 본다면, 국외전출세 도입으로 인해 발생하게 될 이중과세 문제에 대해 정부는 다음과 같은 해소방안을 제시하고 있다고 할 수 있다. 우선 국외전출을 하는 거주자의 국내주식 등에 대해 국외전출시점에서의 미실현자본이득에 대한 소득세 과세를 신고·납부 방식으로 과세하되, 납세자의 현금납부 부담을 완화하기 위해 원칙적으로 출국일부터 5년까지는 납부유예를 허용한다. 다시 말해, 국외전출자("A")가 타국으로 전출을 한 후, 기존에 보유하던 국내주식을 타인에게 양도하여 자본이득이 발생하게 되는 경우에는 A의 이주국(즉, 전입국)에서의 과세방식(또는 이중과세 해소방식) 그리고 우리나라가 이 이주국과 체결한 조세조약에 따라 우리나라에서 외국납부세액공제를 허용할 수도 있고 그리하지 않을 수도 있다. 만일 해당 이주국이 주식양도차익에 대해 과세를 함에 있어 A가 전출시점에 우리나라에서 과세된 부분에 대해 외국납부세액공제를 허용하는 경우 또는 국내주식 등의 취득가액을 국외전출시점의 양도 의제가액(즉, 양도 당시 시가)으로 조정해 주는 경우에는 실제로 이중과세가 발생하지 않으므로 우리나라에서 추가로 외국납부세액공제를 허용하지 않으나 만일 이주국이 이와 같은 조정을 해주지 않는다면 해당 국내주식의 '국외전출시 간주 양도가액'에서 당초 취득가액을 차감한 금액에 이주국의 세율을 곱한 금액만큼을 국외전출세 산출세액에서 공제해 준다는 것이다. 더 나아가 해당 이주국에서 체결한 조세조약에 의해 국내주식 처분시점에서 우리나라가 원천지국(즉, 양도소득 발생지국) 입장에서 과세권을 가지게 됨에 따라 과세권을 확보할 수 있는 경우에도 위와 같은 외국납부세액공제를 우리나라에서 허용하지 않는다는 것이다.

본고에서는 이와 같은 정부의 제안에 대한 이론적 배경을, 앞에서 소개한 국내외 문헌들을 통해 추정해 보고 또한 외국에서 발행된 여타의 자료 등을 통해 우리 정부 제안과 유사한 입법사례를 살펴본 후, 그 다음 장에서 이에 대한 문제점을 분석한 후 개선방안을 차례로 다루어 보고자 한다.

2. 정부제안의 이론적 배경

정부가 제시하고 있는, 국외전출세의 도입으로 인한 국제적 이중과세 해소방안을 요약한다면, “이주국에서 주식양도차익에 대한 이중과세 해소방안을 제공하고 있지 않는다면 국외전출세를 도입한 우리나라에서 ‘역의 외국납부세액공제(reverse foreign tax credit)’를 허용한다”는 것이다. 납세자 입장에서 보면 이중과세 문제를 해결하기 위해 국내세법상 확실한 안전장치를 마련했다는 점에서 긍정적으로 평가할 수 있는 접근방법이다. 그런데 이러한 제도의 단점은 이주국에서 주식양도차익에 대해 과세를 하고 그 세율이 20%를 초과하는 경우 우리나라에서 실질적으로 추가적으로 과세할 여지가 거의 없고 따라서 국외세원 확보라는 점에서는 큰 도움이 되지 않는다는 점을 들 수 있다. 결국 이주국이 주식양도차익에 대해 비과세하거나 저율과세를 하는 경과세국에 해당하는 경우에 한하여, 또한 납세자가 이러한 점을 악용하여 인위적으로 국외전출을 시도하는 행위(즉, 일종의 조세회피 행위)를 하는 경우에 한하여 국외전출세는 이런 행위들의 세무상 혜택을 배제하는 효과를 가진 장치로서 의의가 있는 정도라고 할 수 있다.

정부가 제안한 이중과세 방지 방안의 이론적 배경에 대해 스스로 구체적인 언급을 한 바는 없으나 앞서 소개한 국내외 문헌을 기초로 그 이론적 논거를 추정을 해 본다면 다음과 같다. 즉, 정부가 비록 국회에 제출한 소득세법 일부개정 법률안 제118조의 9 제1항에서 거주자의 국외전출 시점의 주식 평가이익에 대해 소득세 납부의무를 규정하고 같은 조 제2항에서 해당 평가이익을 양도소득으로 의제하는 규정을 마련했다고 하더라도, 일단 OECD 모델조세조약 제13조에 근거한 조세조약을 적용함에 있어서는 “alienation”의 개념을 좁게 해석하여 ‘주식에 대한 소유권이 이전되는 양도 행위’라는 의미로 해석하고 있는 것으로 보인다. 이러한 관점에서 우리 과세당국은 ‘주식의 alienation이 발생하는 시점에서 실현되는 주식양도차익은 OECD 모델조세조약 제13조의 취지상 그 시점의 소득 창출자의 거주지국

에서만 과세할 수 있다’는 견해를 가지고 있는 것으로 추정된다. 이러한 관점에서 국외전출세를 부과하려는 국가인 우리나라에서는, 상대국에서 주식양도차익에 대해 스스로 과세권을 포기 또는 축소하지 않는 한 국외전출세 도입 결과 이중과세가 발생하는 부분에 대한 해결방안을 궁극적으로 국외전출세를 부과하는 우리나라에서 제공하겠다는 입장을 취한 것으로 추정된다.

이러한 입장은 Luc de Broe의 ‘국제조세협회 2002년 연차총회 제2주제 일반 보고서’²³⁾와 최정희의 2014년 논문 ‘출국세 도입에 대한 헌법적 검토와 입법 형태에 관한 연구’에서 표방하고 있는 입장²⁴⁾과도 부합된다.

23) 특히 Luc de Broe는 그의 앞의 보고서 67면에서, “First, it has to be decided how the taxation powers between the two countries are to be allocated with respect to such gains. As Betten has pointed out in his dissertation, theoretically there are two approaches : either the right to tax is confined solely to the immigration country or it is divided between the countries where the taxpayer was a resident when the gain accrued. The first approach — which seems to be the one currently favoured by the OECD commentary — has the undisputed advantage of avoiding all international double taxation. However, in the absence of tax harmonization, it has the disadvantage of not excluding international double non-taxation. Consequently, in view of the number of countries levying exit taxes today it is believed that this approach may no longer be internationally accepted. Allocating the taxing rights between countries on the basis of the accrual principle has the advantage of avoiding non-taxation and of fairness”라고 기술하고 있다. 이를 통해 적어도 2002년 당시에는 주식양도차익에 대해서는 이중국에서 과세권을 독점하는 것이 OECD 과세지침이라는 인식이 보편화되었던 것으로 보인다. 이러한 상황에서는 어느 특정 국가가 아무리 조세회피 방지를 위해서 국외전출세를 도입한다고 하더라도 그로부터 야기되는 국제적 이중과세문제는 (결자해지 논리에 따라) 국외전출세를 도입하는 국가에서 궁극적으로 해결해야 한다는 주장이 설득력이 있었을 것으로 생각된다.

24) 최정희, 앞의 논문, 271면.

3. 유사 입법례

국외전출세는 현재 상당수의 OECD 국가에서 도입·시행되고 있으나, 여기서는 대상자산의 양도시 해외 과세당국에 납부한 세액을 자국의 국외 전출세액에서 공제해 주고 있는 대표적인 국가인 일본과 캐나다의 경우에 한정하여 그 입법례를 개관해 보고자 한다.²⁵⁾

가. 일본의 입법례²⁶⁾

일본의 국외전출세는 OECD BEPS 프로젝트의 영향을 받아 2015.7.1.부터 도입된 거주자에 대한 양도소득 특례제도로써 i) 일본 거주자가 주식 등을 보유한 채로 국외로 이주할 때 일본을 출국하는 시점(거주자에서 비거주자로 되는 시점)에서 주식을 매각한 것으로 간주하여 미실현자본이득에 대해 일본에서 소득세를 과세하거나,²⁷⁾ ii) 주식 등을 상속 또는 유증에 의해 비거주자에게 이전한 경우 미실현 자본이득이 실현된 것으로 간주하여 소득세를 부과하는 제도이다. 여기서는 우리와 제도가 유사한 i) 부분에 한정하여 제도를 소개한다.

(1) 납세의무자

이 제도의 대상자인 납세의무자는 다음 1)과 2)의 요건이 모두 해당되는 자이다.

25) 특정 국가의 국외전출세 전체 모습을 조망하면서 그 국가의 외국납부세액공제를 검토해야 그 의미가 정확하게 드러나기 때문에 해당 국가의 제도의 개관을 우선 정리하였다.

26) <https://www.nta.go.jp/taxanswer/shotoku/1478.htm>(검색일 : 2016. 10. 27)과 아래 자료를 참조하였다. 홍범교 외 2인, “주요국의 출국세 과세제도 연구”, 『세법연구』 15-10, 한국조세재정연구원(세법연구센터), 2015. 12., 9~20면.

27) 이 부분은 우리나라 정부가 제안한 소득세법 일부 개정안의 내용과 유사성이 높아 우리나라 국외전출세가 가장 많이 벤치마킹한 외국 입법례로 추정된다.

- 1) 국외전출을 하는 시점에서 1억엔 이상의 유가증권(미결제 신용거래와 미결제 파생상품거래 포함)을 소유(또는 계약체결)
- 2) 국외전출하는 날 이전 10년 중 일본에 주소 또는 거소를 가지고 있던 기간의 합계가 5년을 초과

(2) 과세대상 자산

이 제도의 대상 자산은 유가증권 (주식 및 뮤추얼 펀드 등), 익명조합 계약의 출자 지분, 미결제 신용거래 및 미결제 파생상품(선물거래, 옵션거래 등) 등이다.

(3) 신고절차

이 제도의 대상자는 납세 관리인을 통하여 국외전출을 한 연도의 소득세 확정신고 기한까지 그 연도의 각종 소득에 동 제도의 적용이 되는 소득을 포함하여 확정신고 및 납세를 해야 한다. 납세 관리인을 통한 확정신고를 하지 않으려고 하는 경우에는 해당 거주자가 국외전출 연도의 1월 1일부터 국외전출 때까지의 각종 소득에 이 제도의 적용 소득을 포함하여 ‘준 확정 신고’ 및 납부를 해야 한다.

(4) 납세유예 및 이중과세 경감방법

납세관리인이 확정신고를 하면서 일정한 절차를 거친 경우(확정 신고서의 제출 기한까지 해당 소득세액 및 이자세액에 상당하는 담보제공 포함), 국외전출 세에 국외전출 날로부터 원칙적으로 5년 4개월(연장 신고에 의해 최장 10년 4개월) 동안 납세를 유예할 수 있다.

국외전출자가 납부유예기간 중에 대상자산을 양도하는 경우에는 양도일로부터 4개월이 경과한 날에 납부 유예가 종료된 것으로 취급하기 때문에 이 시점부터는 다시 납부의무가 발생한다. 만일 양도한 자산에 대하여 외국소득세를 납부함으로써 이중과세가 발생한다면, 일본의 소득세에서 외국 소득세를 차감하는 형태로 이중과세를 조정할 수 있다. 소득세를 납부할

때, 납세유예된 기간 동안의 이자는 모두 납부하여야 하며, 양도가액이 국외전출시의 자산가액보다 낮을 때는 양도한 날부터 4개월 이내에 경정청구를 함으로써 소득세액의 감액을 일본 과세당국에 요청할 수 있다. 만일 대상자산을 예정된 납부유예 기한 도래일까지 양도하지 않은 경우에는, 납세유예된 소득세에 대해서 납부의무가 발생하는바, 이 경우에도 납세 유예된 기간 관련 이자도 모두 납부하여야 한다. 또한 기한 도래일에 대상 자산의 가격 등이 국외전출시 가격보다 낮으면 기한 도래일로부터 4개월 이내에 경정청구를 함으로써 소득세액의 감액을 과세당국에 요청할 수 있다.

(5) 귀국시 과세취급

국외전출자가 국외전출일로부터 5년 이내(연장을 한 경우에는 10년 이내)에 귀국을 한 경우에는 그 귀국 때까지 계속 소유하고 있는 대상 자산은 국외전출시 과세의 적용이 없었던 것으로 보아 결정취소를 할 수 있다. 한편 이를 위해서는 국외전출자는 귀국 한 날로부터 4개월 이내에 경정청구 또는 수정신고를 해야 한다.

(6) 우리나라 소득세법 개정안과의 차이점

우리나라의 과세대상 자산은 대주주의 국내주식에 한정되어 있는 반면, 일본의 경우에는 과세대상 자산은 1억엔 이상의 유가증권(미결제 신용거래와 미결제 파생상품거래 포함)으로서 우리보다 그 범위가 넓다. 또한 세금의 신고납부 방법에서도 양국의 제도는 차이점을 보이고 있는바, 우리나라의 경우 국외전출세는 주식양도소득에 대한 소득세로서 해당 소득은 종합소득에 합산되지 않고 별도로 20%의 소득세율이 적용되며 소득세 신고·납부기한은 국외전출일이 속하는 달의 말일로부터 3개월 이내이다. 한편, 일본의 경우 국외전출세는 종합소득세에 합산과세되기 때문에 국외전출을 한 연도의 소득세 확정신고 기한까지 그 연도의 각종 소득에 동 제도의 적용이 되는 소득을 포함하여 확정신고 및 납세를 해야 한다. 만일 납세 관리인을 통한 확정신고를 하지 않으려고 한다면 해당 일본거주자가 국외전출 연도의 1월

1일부터 국외전출 때까지의 각종 소득에 이 제도의 적용 소득을 포함하여 ‘준 확정 신고’ 및 납부를 해야 한다. 나머지 일본의 제도는 우리나라 개정안과 매우 유사하다.

나. 캐나다의 입법례^{28), 29)}

캐나다는 1972년에 상속세를 폐지하고 사망시점에 소득세로 과세하는 방식으로 대체하였는바, 이 제도를 보완하기 위해 캐나다 이민자에 대해서는 출국세(departure tax)를 도입하였다. 즉, 캐나다는 상속세를 폐지하는 대신 거주자가 사망시점에 보유한 자본자산이 공정시장가치로 처분되고 이에 따라 모든 자본이득이 실현된 것으로 간주하여 소득세를 과세하는 제도를 도입하였는데, 상속세가 폐지됨에 따라 납세자가 생존하는 동안에 캐나다에서 타국으로 이주할 경우 자본이득에 대한 조세회피가 가능해졌기 때문에 이러한 조세회피를 방지하기 위해 출국세를 도입한 것이다.

(1) 납세의무자

출국세 납세의무는 캐나다의 소득세법(ITA : Income Tax Act) 체계 내에서 거주자에게 주어진다. 거주자의 판단 근거는 소득세법에 명시되어 있지 않기 때문에 비거주자로 전환되는 시점은 여러가지 상황 및 판례를 근거로 하여 판정해야 하나 대체로 다음과 같은 기준이 활용된다. 즉, 과세목적상 비거주자로 취급되는 자는 ① 일반적 또는 지속적으로 캐나다에 거주하지 않고 캐나다의 거주자로 간주되지 않는 자 또는 ② 캐나다에 중대한 거주 관계가 없으며 과세기간 내내 국외에 거주하거나 과세기간 동안 캐나다 거주기간이 183일 미만인 자이며 캐나다를 출국하기 직전의 10년 기간 동안 5년 이상 캐나다의 거주자였던 자이다. 캐나다의 거주자 지위를 상실하고 비거주자로 전환되는 시점은 i) 납세자 본인이 출국한 날, ii) 배우자 및

28) Luc de Broe, *op. cit.*, pp.33~35, pp.63~64.

29) 홍범교 외 2인, 앞의 책, 21~25면.

부양가족이 출국한 날, iii) 납세자 본인이 타국의 거주자가 된 날 중 가장 늦은 날을 기준으로 판단한다.³⁰⁾

(2) 과세대상 자산

캐나다의 과세관할 지역에 남아있는 자산에 대해서는 출국세를 적용하지 않기 때문에 다음 자산은 출국세 대상에서 제외된다.

- 캐나다에 소재하는 부동산, 천연자원 및 목재자원
- 이민 시점에 캐나다에 있는 고정사업장을 통해 납세자가 운영하는 사업에 사용되는 자본자산(capital property) 및 재고자산
- 납세자의 독점적인 권리 및 지분³¹⁾

(3) 과세방법

출국세의 과세대상은 자본이득이며, 동 자본이득은 타 소득과 합산하여 일반적인 소득세 누진세율 체계³²⁾를 적용하여 세액을 산출한다. 캐나다 거주자는 비거주자로 전환시 납부할 세액이 있거나 환급받을 세액이 있는 경우 세금신고서를 작성하여 국세청(CRA)에 제출하여야 하며, 이때 출국세에 해당하는 자본이득을 포함하여 신고해야 한다. 신고대상 소득은 캐나다의 거주자였던 과세연도 기간에 대해서는 전 세계 원천소득이고, 비거주자에 해당하는 과세연도 기간에 대해서는 캐나다 원천소득에 한정된다. 국외전

30) 다만, 캐나다에서 거주하기 전에 거주했던 나라로 정착하기 위해 캐나다를 출국하는 경우에는 이와 같은 규정에도 불구하고 본인의 출국일에 비거주자가 되는 것으로 판단하며, 설령 배우자가 주택처분 등의 목적으로 늦게 출국하게 되더라도 납세자 본인의 출국일을 비거주자 전환일로 본다.

31) 일반적으로 ‘독점적인 권리 및 지분’이란 약정 등(plans or arrangements)에 의해 미래의 편익이나 금전을 지급받을 권리를 의미하며 대부분이 고용주가 제공하거나 법적인 성격을 지니는 것이며, 이 범주에는 특정 약정(plan)에 의해 운영되는 신탁에 대한 지분도 포함된다.

32) 캐나다의 소득세 최고세율은 33%이다.

출자는 전출 즉시 세금을 납부하거나 담보를 제공하고 실제로 자산이 양도된 후에 기간이자와 더불어 납부할 수도 있다.

한편 출국세 부과 규정의 대칭이 되는 규정으로서, 캐나다로 전입하는 납세자에게는 동 납세자가 보유자산을 공정 시장가치로 처분하고 동 가격으로 재취득한 것으로 간주하는 규정이 적용되는데, 이러한 상호규정의 논리는 캐나다의 국외전출세가 납세자가 캐나다에 거주하는 동안 발생한 이득에 대해서만 과세가 이루어져야 한다는 원칙을 반영한 것이라 할 수 있다.

(4) 이중과세 경감방법

캐나다는 보유자산의 처분 당시 캐나다와 조세조약을 체결한 국가에 외국세액을 납부한 경우 포괄적 출국세에 대해 외국세액납부공제를 인정하고 있으며 이러한 공제를 신청하는 데 시간적 제한은 없다. 다만, 공제혜택은 출국 전에 자산평가이익에 대해 납부한 세액에 한정되며, 캐나다와 체결한 조세조약이나 이주국의 국내법에 의해 공제할 수 있는 부분은 제외된다. 이와 같은 캐나다의 외국납부세액공제제도는, 캐나다가 조세조약을 통하여 상대국인 이주국에서 전입자 자산의 취득가액을 재조정해주는 방식으로 이중과세를 경감해 주는 제도를 수용하기 전까지 일종의 중간적 장치(an interim measure)로서 고안된 것이다.³³⁾

(5) 우리나라 소득세법 개정안과의 차이점

우리나라의 과세대상 자산은 대주주의 국내주식에 한정되어 있는 반면, 캐나다의 과세대상 자산은 원칙적으로 전출자의 모든 자산이라고 할 수 있다. 다만 전출 당시 캐나다에 소재하는 부동산 등 소득세법령에서 특정하는 일부 자산들은 과세대상에서 제외된다. 또한 세금의 신고납부 방법에서의 양국의 차이점을 살펴보면, 우리나라의 경우 국외전출세는 주식양도소득에 대한 소득세로서 해당 소득은 종합소득에 합산되지 않고 별도로 20%

33) Luc de Broe, *op. cit.*, p.63.

의 소득세율이 적용되며 소득세 신고·납부기한은 국외전출일이 속하는 달의 말일로부터 3개월 이내이다. 한편, 캐나다의 경우는 자본이득은 타 소득과 합산하여 일반적인 소득세 누진세율 체계를 적용하여 세액을 산출하고 소득세 확정신고시 해당 자본이득을 포함하여 신고·납부해야 한다. 또한 캐나다는, 캐나다로 전입하는 납세자에 대하여 동 납세자가 보유자산을 공정 시장가치로 전입일 전에 처분하고 동 가격으로 전입일 직후 재취득한 것으로 간주하는 규정을 세법에 두고 이를 적용하고 있으나 우리는 이러한 규정을 소득세법에 별도로 두고 있지 않다.

4. 국외전출세와 관련이 있는 규정을 두고 있는 우리나라 조세조약

우리나라가 체결한 조세조약 중 국외전출세와 관련이 있는 규정을 두고 있는 대표적인 조약은 2006. 12.에 개정·발효된 한·캐나다 조세조약이다. 동 조약의 제13조 제7항에서는 어느 한 체약국이 자국의 거주자에게 국외전출세를 부과할 수 있는 권한이 있음을 규정하고 있고,³⁴⁾ 같은 조 제8항에서는 어느 한 체약국에서 국외전출세를 부과하는 경우 상대체약국에서의 과세권은 동 체약국에서 거주자의 지위에 있는 기간에 발생한 자본차익에 한정한다고 규정³⁵⁾하고 있다.

34) “7. The provisions of paragraph 6 shall not affect the right of a Contracting State to levy, according to its law, a tax on gains from the alienation of any property (other than property to which paragraph 8 applies) derived by an individual who is a resident of the other Contracting State and has been a resident of the first-mentioned State at any time during the five years immediately preceding the alienation of the property.”

35) “8. Where an individual ceases to be a resident of a Contracting State and by reason thereof is treated for the purposes of taxation by that State as having alienated property and is taxed in that State and at any time thereafter becomes a resident of the other Contracting State, the other Contracting State may tax

이외에도 1996년 개정·발효된 한·영 조세조약의 제13조 제5항에 따르면 동산의 양도 당시에는 타방채약국의 거주자이나 당해 재산의 양도 직전 5년 중 어느 때에 일방채약국의 거주자이었던 개인이 동산을 양도함으로써 취득하는 소득에 대하여 그 일방채약국이 과세할 수 있는 근거 규정을 두고 있는바,³⁶⁾ 이는 어느 한 채약국이 자국의 거주자에게 국외전출세를 부과할 경우 타방채약국은 그에 대해 과세하지 않도록 함으로써 국제적 이중과세를 발생하지 않도록 과세권을 조정하는 규정이라고 할 수 있다. 이와 같은 규정은 한·영 조세조약 이외에도 우리나라가 캐나다, 프랑스, 네덜란드, 핀란드, 아이슬란드와 체결한 조세조약의 양도소득 조항에서 발견된다.³⁷⁾

5. BEPS Action 6 보고서에 포함된 국외전출세 관련 국제적 과세권 배분에 대한 기준

OECD는 다국적 기업의 세원잠식과 소득이전(즉, BEPS)를 막기 위한 프로젝트로서 지난 수년간 15개의 Action Plan을 제시하였고 2015. 10.에 이에 대한 최종보고서들을 발표하였다. 이들 보고서들 중 BEPS Action 6

gains in respect of the property only to the extent that such gains had not accrued before the individual ceased to be a resident of the first-mentioned State. However, this provision shall not apply to property, any gain from which that other State could have taxed in accordance with the provisions of this Article, other than this paragraph, if the individual had realized the gain before becoming a resident of that other State.”

36) “(6) The provisions of paragraph (5) of this Article shall not affect the right of a Contracting State to levy according to its law a tax on capital gains from the alienation of any property derived by an individual who is a resident of the other Contracting State and has been a resident of the first-mentioned Contracting State at any time during the five years immediately preceding the alienation of the property.”

37) 이용섭·이동신, 『국제조세』, 세경사, 2011. 6., 342면.

보고서는 “Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances”라는 제목하에 국가 간 조세조약을 이용한 부당한 조세회피를 막는 방안에 대한 분석을 제시하면서 EPS 프로젝트 참여국에 이행에 대하여 구속력을 갖는 최소기준(minimum standard)을 포함한 여러 권고안을 제시하고 있다. 이러한 권고안 중에는 출국세 또는 국외전출세(departure tax/exit tax)에 대한 권고안도 포함되어 있고 그 전제로서 국외전출세와 관련된 국가 간 과세권 배분 문제에 대해서도 OECD가 명확한 입장을 제시하고 있는바, 이러한 입장과 권고사항들은 조만간 OECD 모델조세조약 주석서 개정시 반영되어 국제적 지침으로 확정될 것으로 전망된다.³⁸⁾ BEPS Action 6 최종보고서 작성 및 채택과정에서 우리나라도 OECD 및 G20의 회원국의 하나로서 참여하였으므로, 이 최종보고서에 포함된 OECD와 G20 국가들의 입장과 권고사항에 대해서는 우리나라도 동의를 하고 있는 것으로 이해된다. 따라서 이러한 내용을 고려하는 것은 국외전출세를 도입하는 우리나라의 입장에서는 반드시 필요한 작업으로 생각된다.

먼저 BEPS Action 6 보고서는 최근 많은 국가에서 도입하고 있는 출국세 또는 국외전출세와 같은 국내법적 제도 또는 조치가 조세조약과 충돌하는지의 이슈에 대한 입장을 밝히고 있다.³⁹⁾ 동 보고서에 따르면 국외전출세에 의해 과세가 이루어지는 시점이 납세자가 거주자의 신분을 상실하기 이전에 자국의 거주자에 적용되는 것에 불과하고 비거주자로 전환된 이후의 소득에까지 과세권이 확대되는 것이 아닌 한, 국외전출 전에 연금소득이 실현되었다고 보거나 자산이 양도되어 자본이득이 실현되었다고 보는 국외전출세는 조세조약과 서로 충돌하지 않는다는 입장을 분명히 하고 있다. 더 나아가 BEPS Action 6 보고서는, 조세조약은 국내세법의 적용목적상 소득의 실현시기에 대해서는 관여를 하고 있지 않다는 점 그리고 조세조약이

38) OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances — Action 6 : 2015 Final Report, OECD, October 2015, p.10.

39) OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Ibid.*, paragraph 66.

실제로 세금이 납부되었는지에 관계없이 적용된다는 점을 감안하면 해당 세금 납부시기가 언제 도래하는가 하는 문제는 조세조약의 적용 문제를 판단함에 있어 중요하지 않다는 입장이다.⁴⁰⁾ 이러한 BEPS Action 6 보고서의 국외전출세에 대한 분명한 입장 표명은 그동안 논란이 있어왔던 국외전출세와 OECD 표준모델에 따른 조세조약의 충돌 문제를 명쾌하게 정리를 해주었다는 점에서 그 의의를 찾을 수 있다.

그러나 BEPS Action 6 보고서는, 국외전출세가 어느 한 국가에서 부과된 이후 다른 국가에서 동일한 소득에 대하여 세금을 부과하고자 한다면(예를 들면, 연금소득이 실제로 수령되는 경우나 자산이 제3자에게 매각되는 경우에 전체의 소득이나 자본차익에 대해 과세하려고 하는 경우) 이중과세가 될 가능성이 있다는 점을 인정하면서 다음과 같은 해결방안을 제시하고 있다.

즉, 어느 한 납세자가 서로 다른 시기에 두 개의 국가의 거주자가 됨으로써 초래되는 문제는 OECD 모델조세조약 제23A조와 제23B조의 주석서 제 4.1항~제4.3항에서 서로 다른 기간의 스톡옵션에서 발생하는 혜택에 대하여 권고하고 있는 방식으로 문제를 해결을 할 수 있다는 것이다. 다시 말해, 어느 한 근로자의 소득에 대해 양국이 과세를 함으로써 이중과세가 발생하는 경우에는 기본적으로 조세조약을 체결한 양국의 권한 있는 당국 간의 상호합의를 통해 이중과세 문제를 해결하되 이 경우 이중과세를 해소하

40) “To the extent that the liability to such a tax arises when a person is still a resident of the State that applies the tax and does not extend to income accruing after the cessation of residence, nothing in the Convention, and in particular in Articles 13 and 18, prevents the application of that form of taxation. Thus, tax treaties do not prevent the application of domestic tax rules according to which a person is considered to have realised pension income, or to have alienated property for capital gain tax purposes, immediately before ceasing to be a resident. The provisions of tax treaties do not govern when income is realised for domestic tax purposes (see, for example, paragraphs 3 and 7 to 9 of the Commentary on Article 13) ; also, since the provisions of tax treaties apply regardless of when tax is actually paid (see, for example, paragraph 12.1 of the Commentary on Article 15), it does not matter when such taxes become payable.”

는 원칙은 근로자가 어느 특정국가의 거주자였던 기간 중에 수행했던 용역의 대가로 수취하는 혜택 부분에 대해 그 거주지국에서 과세를 하면서 동시에 이중과세 경감도 허용한다는 것이다.⁴¹⁾

이러한 접근방법에 기초하여 국외전출세의 적용으로부터 발생하는 이중과세 상황을 해결을 시도한다면, 이는 새로운 거주지국에서 납세자가 이전 거주지국의 거주자였을 때 부과되었던 국외전출세에 대한 경감혜택을 제공하는 것을 의미한다. 그러나 국외전출세가 부과되었을 당시 새로운 거주지국이 제13조 제2항⁴²⁾ 또는 제4항⁴³⁾으로 인하여 원천과세권을 가질 수 있었던 경우에 해당한다면 그 과세권에 의한 세금만큼은 경감혜택 부여시 제외한다.⁴⁴⁾ 예를 들어, 당초 A국의 거주자였던 ‘갑’에 대해 A국이 국외전출세를 부과한 후 ‘갑’이 B국의 거주자로 신분이 바뀌었다면 추후 ‘갑’이 소유하는 자산을 제3자에게 양도할 때 B국이 거주지국으로서 과세할 수 있는데 이 때 A국에서 국외전출세가 부과된 만큼은 세액경감을 해주어야 한다는 것이다. 그런데, 국외전출세 과세 당시 B국이 원천지국 지위에서 과세권을 행사할 수 있었던 부분(예를 들어, B국에 소재하던 ‘갑’의 고정사업장의 귀속자

41) The mutual agreement procedure could be used to deal with such a case. One possible basis to solve the case would be for the competent authorities of the two States to agree that each State should provide relief as regards the residence-based tax that was levied by the other State on the part of the benefit that relates to services rendered during the period while the employee was a resident of that other State.

42) 고정사업장에 귀속되는 자산의 양도에 대해 원천지국에서 과세권을 가질 수 있음을 규정한 조항이다.

43) 자산이 주로 부동산으로 이루어진 회사의 주식의 양도소득에 대해 원천지국에서 과세권을 가질 수 있음을 규정한 조항이다.

44) This would mean that the new State of residence would provide relief for the departure tax levied by the previous State of residence on income that accrued whilst the person was a resident of that other State, except to the extent that the new State of residence would have had source taxation rights at the time that income was taxed (i.e. as a result of paragraphs 2 or 4 of Article 13).

산의 가치증가에 대한 A국의 국외전출세를 과세한 부분)은 추후 B국이 거주지국으로서 과세를 할 때에도 굳이 세액경감을 하지 않아도 된다는 것이다. 또한 동 보고서는, 체약국들이 조세협약에 이러한 내용을 명확히 규정하고자 하는 경우에는 이와 같은 취지의 조항을 조세조약에 자유롭게 포함시킬 수 있다는 입장도 밝히고 있다.

V. 정부가 제안한 국제적 이중과세 해소방안의 문제점과 개선방안

1. 정부가 제안한 이중과세 해소방안의 문제점

가. 최근 국제적으로 합의된 이중과세 해소 원칙과의 정합성 상실

정부가 제안한 이중과세 해소방안의 가장 큰 문제점은 국외전출세의 이중과세 문제를 해결하기 위해 최근 OECD와 G20 국가 간에 국제적으로 합의가 도출된 국제적 이중과세 해소원칙과 근본적으로 부합하지 않는다는 것이다. 즉, 국외전출세의 이중과세 문제를 해결하기 위해 최근 OECD와 G20 국가들 사이에 합의된 원칙이란, 기본적으로 양국의 권한 있는 당국 간의 상호합의를 통해 이중과세 문제를 해결하되 그 원칙은 납세자가 거주지국에서 거주지국의 지위로서 과세를 할 때 해당 납세자가 과거 상대국의 거주자의 신분으로 있을 동안에 발생한 소득에 대해 과세되었던 국외전출세에 대한 세액을 경감해 주어야 한다는 것이다.⁴⁵⁾ 그런데 현재 정부가 제

45) “[a] possible basis for solving double taxation situations arising from the application of departure taxes would be for the competent authorities of the two States involved to agree, through the mutual agreement procedure, that each State should provide relief as regards the residence-based tax that was levied by the

안한 이중과세 해소방안을 살펴보면, 납세자가 거주지를 이전한 국가(즉, 이주국)에서 우리나라가 과세한 국외전출세에 대해 이중과세 경감을 허용하는 장치를 두고 있다면 그만큼은 제외하되 만일 그 국가에서 이중과세 경감장치를 두고 있지 않다면 우리나라에서 이주국에서 납부한 세액 공제를 허용하겠다는 것으로 이해된다. 한편 생각해보면, 이와 같은 장치는 캐나다 또는 일본 입법례의 영향을 받은 것으로 보이나 이들 국가들(특히 일본)의 입법례 자체가 위에서 언급한 최근의 OECD와 G20 국가들 사이에 합의된 원칙과는 커다란 차이가 있을 뿐 아니라⁴⁶⁾ 우리나라의 과세권을 지나치게 축소시키는 결과를 초래한다는 점에서 문제가 있다고 판단된다.

나. 외국납부세액공제제도 적용기한에 대한 불확실성

또 다른 문제점은, 우리나라의 경우 일본과 유사하게 국외전출세 과세시 납세자에게 납부유예를 원칙적으로 5년간(예외적으로 10년간) 허용하도록 되어 있으나, 이주국의 거주자가 된 납세자가 납부유예 기간 이후에 국내주식을 양도하는 경우 외국납부세액공제가 허용이 되는지 여부가 불명확하여 일반 납세자들의 혼란을 초래할 수 있다는 것이다. 캐나다의 경우에는 외국납부세액공제를 국외전출세를 부과하는 캐나다에서 허용함에 있어 신청기간의 제한이 없으나, 일본의 경우에는 납부유예를 허용하고 있는 기간 내에 주식등의 양도가 발생하는 경우에 한해 외국납부세액공제를 허용하는

other State on the part of the income that accrued while the person was a resident of that other State.”

46) 좀 더 상세하게 기술한다면, 캐나다의 외국납부세액공제는 외국과 조세조약 체결시 조세조약 체결 상대국인 이주국에서 전입자 자산의 취득가액을 재조정해주는 방식으로 이중과세를 경감해 주는 제도를 수용하기 전까지 일종의 중간적 장치(an interim measure)로서 고안된 것이라고 할 수 있는 점, 그리고 외국 납세자가 자국에 전입하는 경우 동 납세자가 보유하는 자산의 취득가액을 전입 당시의 시가로 step-up을 허용하는 제도를 국내세법상 허용하고 있다는 점에서 일본의 입법례보다는 최근의 OECD의 입장에 좀더 가깝다고 할 수 있다. 한편 일본의 입법례는 본고 주석 Luc de Broe의 견해에 영향을 많이 받은 것으로 추정된다.

것으로 그 기한을 명확하게 제한하고 있다. 우리나라의 경우 소득세법 개정안 제118조의 13(외국납부세액의 공제)과 제118조의 16(납부유예)에 특별한 기간 제한을 두고 있지 않아 일응 납부유예 기간 이후에도 외국납부세액 공제가 허용된다는 해석을 할 수 있으나, 다른 한편으로 우리나라의 경정 청구기한이 최대 5년인데 이에 대한 예외조항을 소득세법이나 국세기본법에 별도로 마련하지 않은 것을 보면 위와 같은 외국납부세액공제를 국외진출 후 5년 동안만 허용할 것이라는 추정도 가능하다. 이와 같은 불확실성이 큰 제도는 법적 안정성을 해치고 제도 운용시 사회적 비용이 크게 발생하므로 제도가 도입되는 초기부터 외국납부세액공제 적용 기한에 대해 법령에 분명하게 규정을 하는 것이 바람직하다.

다. 조세조약과의 연계 전략 불분명

정부가 제안하고 있는 이중과세 방지방안의 또 다른 문제점은, 국제적으로 이중과세를 해소하기 위한 가장 효과적인 수단이 조세조약임에도 불구하고 국내세법의 장치와 더불어 조세조약 체결정책을 어떻게 설정·추진하겠다는 것인지에 대한 정책방향을 전혀 제시하고 있지 않아 ‘정부가 국제적 이중과세 해소 수단으로서 조세조약은 전혀 고려하지 않고 있는 것이 아닌가?’라는 의구심을 갖게 한다. 만일 정부가 실제로 이에 대한 고려를 전혀 하지 않았다면 이는 상당히 심각한 문제라고 아니할 수 없고, 만일 고려를 하고 있다면 그 정책방향을 분명하게 천명하는 것이 향후 국세청의 세정운영과 납세자의 납세협력비용의 절감 측면에서 바람직하다고 하겠다.

2. 향후 개선방안

가. 국제적 이중과세 방지방안에 대한 정책 방향의 재설정

앞 장에서 이미 지적하였듯이, 금년에 정부가 국회에 제출한 소득세법 개정안 제118조의 13에 포함된 국외전출세 관련 외국납부세액공제 규정의 내용은 이 이슈와 관련하여 최근 OECD 회원국 및 G20 국가들 간에 합의가 도출된 과세권 배분원칙이 반영되어 있지 않아서, 우리나라가 당연히 주장할 수 있는 과세권마저도 일방적으로 양보하는 방식으로 규정되어 있다고 볼 수도 있다. 따라서 현재 정부가 제안한 외국납부세액공제 규정은 국제 기준에 맞게 수정되는 것이 바람직한데 이를 위해서는 구체적으로 다음과 같은 사항이 보완되어야 한다.

첫째, 현재는 제118조의 13 제1항(외국납부세액공제 규정)이 제2항의 공제 배제요건⁴⁷⁾에 해당되지 않으면 자동적으로 적용하도록 되어 있으나, 향후에는 제1항을 적용하기 위해서는 국제조세조정에 관한 법률(이하 ‘국조법’) 제6장에서 규정하는 상호합의절차를 진행한 국세청장(또는 그의 권한을 위임받은 자)이 체약상대국⁴⁸⁾의 권한 있는 당국⁴⁹⁾과 상호합의한 결과에 따라(상호합의를 개시할 수 없거나 상호합의 개시는 되었으나 결렬된 경우에는 국세청장의 승인에 따라) 적용될 수 있도록 해야 한다. 이렇게 규정을 하게 되면 먼저

- 47) 1. 외국정부가 산출세액에 대하여 외국납부세액공제를 허용하는 경우
2. 외국정부가 국외전출자 국내주식 등의 취득가액을 제118조의 10 제1항에 따른 양도가액으로 조정하여 주는 경우
- 48) 「국제조세조정에 관한 법률」 제2조 제1항 제3호에서 “‘체약상대국’이란 우리나라와 조세조약을 체결한 국가를 말한다”라고 규정되어 있다.
- 49) 「국제조세조정에 관한 법률」 제2조 제1항 제4호에서, “‘권한있는 당국’이란 우리나라의 경우에는 기획재정부장관 또는 그의 권한을 위임받은 자를 말하며, 체약상대국의 경우에는 조세조약에서 권한 있는 당국으로 지정된 자를 말한다”라고 규정되어 있다.

우리나라의 과세당국이 체약상대국의 권한 있는 당국과 상호합의 절차를 통하여 그 상대국에서 이중과세 배제조치를 취할 수 있도록 노력을 할 것이다. 그리고 기타 특별한 사정으로 정상적인 상호합의 절차를 추진할 수 없는 경우에는 납세자의 신청에 대해 국세청장이 승인하는 경우에 한정하여 제118조의 13 제1항이 적용될 수 있을 것이다. 따라서 이와 같이 소득세법개정안을 수정한다면 국제적으로 우리나라에게 부여된 과세권도 적정하게 행사하면서 납세자들이 겪게 되는 이중과세 애로를 최소화시킬 수 있을 것으로 판단된다.

둘째, 국세청장(또는 그의 권한을 위임을 받은 자)이 위에서 언급한 체약상대국의 권한 있는 당국과 상호합의를 하는 과정에서 협상력을 높이기 위해서는 외국의 거주자였던 자가 우리나라에 전입해 오는 경우 이중과세 배제를 할 수 있는 장치를 우리나라의 소득세법령에 포함시켜야 할 것이다. 이를 위해서는 일반적으로 외국납부세액공제의 허용보다는 용이하다고 판단되는 ‘국내주식의 취득가액 조정 규정’을 소득세법 개정안에 포함시킬 필요가 있다. 즉, 캐나다의 국외전출세제와 유사하게, 우리나라에 전입하는 납세자가(또는 그의 전입 전 거주지국의 과세당국이 조세조약에 규정된 상호합의 절차에 의거하여) 해당 납세자가 전입시점에서 보유하고 있는 국내주식에 대한 취득가액을 전입 당시의 시가로 하여 해당 자산의 양도소득을 산정할 수 있도록 요청하는 경우에는, 우리나라의 과세당국이 그 시가를 검증하여 타당성이 인정되는 경우에는 납세자나 체약상대국의 요청을 수용할 수 있는 조항을 우리나라 소득세법에 마련한다면 우리나라의 국외전출세가 국제적으로 합리적인 과세체계를 갖추었다는 평가를 받을 수 있을 것이다.

나. 외국납부세액공제제도의 적용 기한에 대한 불확실성 배제⁵⁰⁾

앞 장에서도 지적하였다시피 정부가 국회에 제출한 소득세법 개정안에는 외국납부세액공제제도가 적용되는 기한에 대해 명확한 언급이 없고 경정청구에 대한 보완규정도 명확하게 마련되지 않아 동 제도의 적용기한에 대해 불확실성이 높은 상태라고 할 수 있다. 이와 같은 불확실성의 배제는 납세편의 측면은 물론 세무행정 측면에서 보아도 최대한 빨리 이루어지는 것이 바람직하나, 이를 위한 선결 과제는 “일본 입법례와 캐나다 입법례 중 어떤 방식으로 정책방향을 설정할 것인가?”에 대하여 입장을 정리하는 것이다. 이에 대해서 본고에서는 캐나다의 입법례를 따르는 것이 바람직할 것이라는 의견을 제시하는 바이다. 왜냐하면, 우선 외국납부세액공제제도의 취지를 보아도 납부유예를 허용하는 기간(또는 현행 5년의 경정청구기간)에만 동 공제제도를 적용해야 하는 타당한 이유가 발견되지 않기 때문이다. 단지 실무상 이유를 찾는다면 납부유예 기간이 만료되어 국외전출세를 납부하고 나면 더 이상 납세관리인이 존치하지 않을 가능성이 높는데 납세관리인이 존치하지 않은 상태로 상당기간이 경과한 뒤 국내주식이 양도되었다는 이유로 납세자가 경정청구를 통해 외국납부세액공제제도의 적용을 신청하는 경우 과세관청의 행정집행이 쉽지 않을 것이라는 점이 실무상 우려될 수도 있다. 그러나 최근 컴퓨터 및 데이터 보관기술의 발달로 이러한 실무상 어려움은 비교적 쉽게 극복할 수 있다는 점을 감안하면, 이런 이유가 일본 입법례를 따라야 할 필요는 없다고 판단된다. 일반적으로 세무상 혜택 또는 불이익은 특별한 정책적 의도가 있는 것이 아닌 한 가급적 모든 측면에서 차별성을 제거하고 중립성을 유지하는 것이 바람직한데, 특히 과세적용 대상이 상장주식과 같은 완전경쟁시장 또는 그와 유사한 시장에서 거래되는 경우에는 비중립적인(또는 차별적인) 과세가 가져올 시장왜곡효과가 매우 크

50) 이 소절에서는 앞서 주장한 바와 같이 상호합의 절차 등을 거쳐 우리나라에서 외국납부세액공제를 제한적으로 허용하기로 국세청이 결정한 경우를 일단 상정하고 논의를 진행한다.

게 나타나기 때문에 주식의 매각시점에 따라 외국납부세액공제 여부가 달리 결정되는 제도 운영은 바람직하지 않다고 판단된다.

이제 우리의 정책방향이 캐나다의 입법례를 따르는 것으로 채택되었다는 전제하에서 추가적으로 보완되어야 하는 규정이 무엇인지에 대해 살펴보기로 해보자. 그것은 국외전출한 납세자가 현행 세법상 5년으로 정해진 경정청구기한 이후에 국내주식을 양도한 경우에도 외국납부세액공제를 허용할 수 있도록 현행 경정청구기한의 예외를 허용해 주는 규정이 될 것이다. 이러한 예외를 허용하기 위해서는 국세기본법상의 경정청구기한을 규정한 법령의 개정이 불가피한데 그 하나의 방안으로서 국세기본법 시행령 제25조의 2(후발적 사유)에 다음의 사유를 하나의 ‘호’로 추가하는 것을 고려해 볼 수 있다.

“소득세법 제118조의 13을 적용함에 있어 국외전출자가 국내주식 등을 실제로 양도하여 해당 자산의 양도소득에 대하여 외국정부(지방자치단체를 포함한다)에 세액을 납부하는 시점이 소득세법 제118조의 9에 의한 소득세의 법정신고기한 후 5년을 초과하는 경우”

위와 같은 규정이 국세기본법 시행령 제25조의 2에 추가된다면 해당 납세자는 국세기본법 제45조의 2(경정 등의 청구) 제2항에 의하여 외국정부(지방자치단체를 포함한다)에 세액을 납부해야하는 시점을 안 날(즉, 외국정부로부터 납세고지서를 받은 날)로부터 3개월 이내에 경정청구를 할 수 있게 될 것이다.

다. 조세조약 협상 전략과의 연계 강화

국외전출세에 관하여 최근 OECD 회원국 및 G20 국가들 간에 합의가 도출된 과세권 배분원칙에 입각하여 우리나라 과세당국이 체약상대국의 권한 있는 당국들과 상호합의를 함에 있어 우리의 협상력을 확실하게 확보할 수 있는 최선의 방법은 조세조약에 이와 같은 과세권 배분원칙과 방법을 명확히 규정하는 것이다. 앞 절에서 언급한 OECD와 G20 국가들이 합의한

BEPS Action 6 보고서에서도 ‘채약국들이 조세협약에 국외전출세 관련 과세권 배분원칙에 관한 내용을 명확히 규정하고자 하는 경우에는 이와 같은 취지의 조항을 조세조약에 자유롭게 포함시킬 수 있다’는 입장을 표명하고 있다.⁵¹⁾

앞 장의 캐나다의 입법례에서도 언급했듯이, 캐나다는 조세조약을 통하여 상대국인 이주국에서 전입자 자산의 취득가액을 재조정해 주는 방식으로 이중과세를 경감해 주는 제도를 수용하기 전까지 일종의 중간적 장치(an interim measure)로서 국내세법상 reverse credit 제도를 허용하고 있는데, 이는 캐나다의 국내세법상의 제도와 캐나다 조세조약 추진정책과의 연계가 유기적으로 잘 이루어지고 있음을 의미한다. 2006. 12.에 개정·발효된 한·캐나다 조세조약은 캐나다의 이와 같은 조세조약 추진정책이 잘 반영된 사례라고 할 수 있다. 본고 제Ⅳ장에서도 언급했듯이 동 조세조약 제13조 제7항에서는 어느 한 채약국이 자국의 거주자에게 국외전출세를 부과할 수 있는 권한이 있음을 규정하고 있고, 같은 조 제8항에서는 어느 한 채약국에서 국외전출세를 부과하는 경우 상대채약국에서의 과세권은 동 채약국에서 거주자의 지위에 있는 기간에 발생한 자본차익에 한정한다고 규정하고 있는데, 이로써 위에서 언급한 국제적 과세권 배분기준이 우리나라와 캐나다 사이에는 이미 발효된 상태임을 알 수 있다. 우리나라가 국외전출세를 도입하기 전까지는 위 조항이 일방적으로 캐나다에게만 의미가 있는 조항이라고 할 수 있었으나, 우리나라에서도 국외전출세가 도입·발효되는 2018년부터는 우리나라와 캐나다 쌍방에게 모두 국내세법상의 국외전출세와 관련한 과세권을 부여함과 동시에 이와 함께 발생할 수 있는 이중과세의 문제를 합리적으로 해결할 수 있는 원칙을 제시한 규정으로서 큰 의미를 갖게 된다고 하겠다.

이와 같은 한·캐나다 조세조약이 함축하고 있는 보다 더 중요한 의미는, 우리나라가 국외전출세 제도를 도입함에 있어 우리나라가 국내세법상

51) OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *op. cit.*, paragraph 67.

의 제도를 어떻게 설정하고 이를 조세조약 체결정책과 어떻게 연계시켜 가야 할 것인지에 대한 방향성을 제시하고 있다는 점이다. 국내세법상의 제도 추진 방향에 대해서는 이미 앞 절에서 구체적으로 언급했으므로 여기서 재론할 필요는 없을 것이다. 여기서 국외전출세와 연계된 조세조약 체결정책으로서 제안하는 바는, 우리나라의 거주자들이 국제적 이동이 많은 국가들 중에서 이미 국외전출세를 도입한 국가(예를 들면, 미국, 일본, 독일, 프랑스, 호주 등)들과 우선적으로 조세조약 개정 또는 상호합의를 통한 MOU 제정을 추진하여 한·캐나다 조세조약 제13조 제7항 및 제8항과 같은 조항들이 채택되도록 해야 할 것이고 궁극적으로는 우리가 체결 또는 개정하는 모든 조세조약에 이와 같은 조항이 반영되도록 지속적인 노력을 기울여야 한다는 것이다. 정부는 또한 이와 같은 조세조약 체결 정책 방향을 보도자료 등을 통해 납세자와 국외 과세당국에게도 분명히 홍보하는 노력도 병행해야 할 필요가 있다.

VI. 결 어

정부가 금년 7월에 발표하고 9월에 국회에 관련 세법안을 제출한 국외전출세 제도의 내용 중 외국납부세액공제제도의 문제점을 요약한다면, 우리나라의 제도가 최근 국제적으로 합의된 이중과세 해소 원칙과 정합성을 갖추었는지가 불분명하고 조세조약과의 연계성도 불명확하다는 것이다. 또한 설령 외국납부세액공제제도를 우리나라에서 허용한다고 해도 동 제도의 적용기한이 명확히 규정되어 있지 않아 혼란을 초래할 수 있다는 점도 문제점으로 지적될 수 있다. 이와 같은 문제점을 해결하기 위해서 정부는 우선 BEPS Action 6 보고서에서 제시되어 있는 국외전출세 관련 과세권 배분 원칙에 기초하여 조세조약 체결 당시부터 국외전출세의 과세권한을 조약에 분명하게 반영하도록 하고 그 후 발생할 수 있는 이중과세 문제도 전입국에서 이중과세 조정을 위한 장치를 마련하는 방향으로 조세조약 체결(또는 개정)을 추진하는 것이 필요하고 한편 이를 국내외에 적극 홍보할 필요가 있다.

한편 소득세법 개정안에 정부가 제안한 reverse credit 방식의 외국납부세액공제제도는 일단 존치를 하되 그 적용요건을 엄격히 하여 동 공제제도의 적용을 계약상대국의 권한 있는 당국과의 상호합의 절차를 통하여 합의한 경우 또는 상호합의가 개시될 수 없거나 원만히 타결될 수 없다고 국세청장이 인정하는 경우에만 적용되도록 하는 것이 바람직하다고 하겠다. 또한 현행 국세기본법 법령상의 후발적 경정 사유 조항을 개정하여 외국의 과세당국이 국내주식 양도시 거주지국의 지위에서 과세한 경우도 후발적 경정 사유에 포함되도록 규정함으로써, 현행 5년의 경정청구기한이 경과된 후에도 외국납부세액공제를 적용받을 수 있도록 제도적 보완을 해주는 것이 필요하다 하겠다.

參 考 文 獻

1. 국내 문헌

정부, “소득세법 일부개정법률안”[국회 의안번호(2107)], 2016. 9. 2.

기획재정부, “2016년 세법개정안 문답자료”, 2016. 7. 28.

김기영, “비거주자 전환시 출국세 도입에 관한 연구”, 『세무와 회계저널』 제14권 제 5호, 한국세무학회, 2013. 10.

김완석, “법인세의 후발적 경정청구”, 『세무와 회계연구』 통권 제3호(제2권 제1호), 한국조세연구소, 2013. 6.

이경근, 『2016 국제조세의 이해와 실무』, 조세통람사, 2016.

이용섭 · 이동신, 『국제조세』, 세경사, 2011.

최정희, “출국세 도입에 대한 헌법적 검토와 입법 형태에 관한 연구”, 『국제학술 논문집』 제30집 제3호, 한국국제조세협회, 2014.

홍범교 외 2인, “주요국의 출국세 과세제도 연구”, 『세법연구』 15-10, 한국조세재정연구원(세법연구센터), 2015. 12.

2. 국외 문헌

Luc de Broe, General Report, The Tax Treatment of Transfer of Residence by Individual, *IFA Cahiers de Droit Fiscal International*, Vol. 87b, 2002.

OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, July, 2013.

OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, OECD Publishing, July 2014.

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances — Action 6 : 2015 Final Report, OECD, October 2015.

United Nations, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, 2011.

Vikram Chand, International Exit Charges for Migrating Individuals and Companies : Comparative and Tax Treaty Analysis, *Bulletin for International Taxation*, (Volume 67), No. 4/5, 2013.

<Abstract>

Problems of Government's Proposal for Removing International Double Taxation to be Occurred by the Introduction of 'Exit Tax' And Alternative Proposals for Resolving Such Problems

Lee, Kyung Geun*

This article outlined the contents of exit tax regime proposed by the Korean Government and reviewed the precedent international and domestic studies on exit tax. And then, this article analysed Government's proposal for removing international double taxation based upon comparative legal studies. Further, this article made an in-depth analysis on Government's proposal in a theoretical perspective while highlighting international guidance included in recently announced OECD's BEPS Report, and finally put forward a set of proposals to resolve the problems of Government's proposal in a desirable direction.

According to a Government's proposing bill for 2016 Individual Income Tax Amendments submitted to the National Assembly in September this year, an individual taxpayer, who has lived in Korea for more than 5 years in the last 10 years before her emigration and has been a majority shareholder of Korean domestic companies, shall be subject to capital gains tax(a kind of individual income tax) by the time of her emigration at 20 percent on the gains arising from such capital appreciation. If the shares are subsequently transferred at a lower value than the value of the deemed transfer, a tax credit will be allowed reflecting this difference. Further, reverse credits shall be allowed against foreign taxes paid on the transfer of the same shares unless the foreign country relieves double taxation by the time when foreign income tax is imposed. Further, if a person who was subject to exit tax returns to Korea within 5 years from his departure from Korea, the exit tax paid shall be refunded to that person.

A closer look at the reverse foreign tax credit system constituting part of Government's proposing exit tax regime reveals that this regime is not consistent with recently agreed OECD's principle of international double tax avoidance with

* Tax Partner at Yulchon LLC, Adjunct Professor at University of Seoul, Ph. D. in Economics

regard to exit tax. Further, it can constitute another problem that no apparent provision on the applicable period of the reverse credit is stipulated in the proposed bill even if we accept that the reverse credit system is needed. In order to resolve those problems, Korean Government is required to push forward tax treaty policy to the direction of apparently reflecting the legal base for imposing the exit tax in its tax treaties relying on the allocation principle of taxing rights among Contracting States as recommended by BEPS Action 6 Report so that the double taxation problem can be resolved by the immigration country's measures for mitigating international double taxation issue. Further, it is required that Korean Government, while maintaining the main feature of the currently proposed foreign tax credit system, make more stringent the requirements for applying the reverse credits to the direction that such system is applicable only in case where the Head of National Tax Service agrees to provide the benefit of the reverse credit system either through Mutual Agreement Procedure("MAP") with competent authorities of other countries or through its approval on a taxpayer's request for the application of that system in a situation where MAP cannot be open or the mutual agreement cannot be reached for whatever reasons. In addition, it is further required that the foreign tax credits can be allowed, through the revision of current relevant provisions of Basic National Tax Act and its Enforcement Decrees on later occurring reasons for re-determination of tax basis, even after current 5 year's statute of limitation period for that re-determination is elapsed if a taxpayer requests for the re-determination of tax basis by applying Korea's reverse credit system in order to avoid double taxation triggered by the immigration country's taxation immediately after the transfer of the shares of Korean domestic companies.

▶ **Key Words** : exit tax, tax on capital appreciation, capital gains tax, reverse foreign tax credit system, tax treaty, BEPS action 6 report, mutual agreement procedure, requests for the re-determination of tax basis, later occurring reasons for re-determination of tax basis