

〈논문〉

## 조세조약상 이중거주자<sup>\*,\*\*</sup>

李 昌 熙<sup>\*\*\*</sup>

### 요 약

속인주의에 기초하여 전세계소득을 과세하는 나라라면 예외 없이 자국 거주자에게 전세계소득 납세의무를 지우고 있다. 문제는 전세계소득 납세의무를 지는 자의 범위에 나라마다 차이가 있을 수 있고, 결과적으로 여러 나라에서 전세계소득 납세의무를 지는 사람이 생길 수 있다는 것이다. 조세조약은 두 체약국 사이에서 이런 이중과세가 생기는 것을 막기 위한 규정으로, 이중거주자 곧 양쪽 모두에서 거주자가 되는 납세의무자의 거주지를 어느 한 쪽 국가로 판정한다는 조항을 두고 있다. 이 글은 바로 이 조항에 관한 해석론이다.

우선, 우선 거주지를 어느 한 체약국으로 판정하는 기준을 개인 및 법인에 관하여 검토한다. 개인의 이중거주지 판정기준으로 대부분의 조약은 OECD 모델의 글귀를 따라 판정기준으로 늘 사는(언제나 쓸 수 있는) 집, 핵심적 이해관계의 중심, 늘 머무르는 곳, 국적, 상호합의라는 기준을 차례로 내놓고 있다. 한편 법인의 이중거주지 판정기준으로는 ‘실질적 관리장소’라는 기준을 내놓고 있지만 입법론상 이 개념이 조약상 일반적 기준이 될 수 있는지는 의문이다. 거주지 판정에 따르는 법률효과는 조약상 어느 한 체약국의 거주자가 되므로 다른 체약국의 과세권은 조약의 제한을 받는다는 것이다. 다른 체약국의 국내법상 비거주자가 되는 것은 아니다. 이중거주자 판정이 두 체약국 아닌 제3국의 과세권에 영향을 줄 수도 있다. 특수문제로, 미국의 경우 국적을 이유로 전세계소득에 과세를 하고 있어 이중거주자가 아님에도 불구하고 이중과세의 문제가 생긴다. 미국의 조약은 이로 인한 이중과세의 문제를 해결하고자 예외 없이 특별규정을 두고 있는 바, 입법론으로는 같은 내용을 끝까지 조약상 이중거주자로 남는 자에게도 적용할 수 있을 것이다.

주제어: 이중거주자의 거주지 판정, OECD 모델조약, 실질적 관리장소, saving clause, 전세계소득 납세의무, 해외이주자

\* 이 논문은 서울대학교 법학발전재단 출연 법학연구소 기금의 2010학년도 학술연구비 지원을 받았다.  
\*\* 자료정리와 주석작업을 도와준 한문혁 법무관에게 감사드린다. 특히 본문에 나오는 Yoon v. The Queen Tax Court (Canada) 2004-175 (IT)G 판결은 한법무관이 찾아주었다.  
\*\*\* 서울대학교 법과대학·법학대학원 교수.

## I. 논점과 논지

이 글은 조세조약상 이중거주자 규정에 대한 법해석론이다. 속인주의에 기초하여 전세계소득을 과세하는 나라라면 예외 없이 자국 거주자에게 전세계소득 납세의무를 지우고 있다. 우리 소득세법이나 법인세법도 각 거주자와 내국법인에게 전세계소득 납세의무를 지운다.<sup>1)</sup> 다른 나라법도 이와 비슷하게 자국과 법에 정한 연관을 맺고 있는 자연인이나 단체에게 전세계소득 납세의무를 지우고 있다. 문제는 이처럼 전세계소득 납세의무를 지는 자의 범위에 나라마다 차이가 있을 수 있고, 결과적으로 여러 나라에서 전세계소득 납세의무를 지는 사람이 생길 수 있다는 것이다. 조세조약은 두 계약국 사이에서 이런 이중과세가 생기는 것을 막기 위한 규정으로, 이중거주자 곧 양쪽 모두에서 거주자가 되는 납세의무자의 거주지를 어느 한 쪽 국가로 판정한다는 조항을 두고 있다. 이 글은 바로 이 조항에 관한 해석론이다.

글은 다음 차례로 진행한다. 우선 거주지를 어느 한 계약국으로 판정하는 기준을 검토하고, 그런 판정에 따르는 법률효과를 검토한다. 뒤따르는 논의는 이중거주자 조항의 적용범위에 관한 특수문제로, 거주자가 아니지만 전세계소득 납세의무를 지는 자에 대한 이중과세 문제와 조세회피 목적으로 거주지를 변경하는 자에 대한 대책 문제를 검토한다.

## II. 이중거주자의 거주지 판정

조세조약은 이중거주자, 곧 양 계약국 모두에서 국내법상 전세계소득 납세의무를 지는자<sup>2)</sup>를 두 계약국 가운데 한 쪽의 거주자로 판정하기 위한 기준을 설정하고 있다. 가령 미국과 우리나라 양국에서 동시에 거주자인 자가 한미조약상 미국 거주자로 판정된다면, 우리나라나 미국은 그 자를 미국거주자로 보고 한미조약을

1) 소득세법 제1조, 제3조. 법인세법 제2조, 제3조.

2) 조약의 글귀와 관련하여 여러 가지 해석상 어려움이 있기는 하지만 결국 조약상 거주자 개념은 일정한 장소의 존재를 이유로 국내법상 전세계소득 납세의무가 있는가로 돌아간다. 이창희, “전세계소득 납세의무와 조세조약상 거주자 개념”, 『서울대학교 법학』 49권 1호 (2008), 53쪽. 이런 입장을 공언하고 있는 정부문헌으로 Canada Revenue Agency, Residency of a Corporation, <http://www.cra-arc.gc.ca/tx/nrrsdnts/bsnss/bs-rs-eng.html> (2010. 2. 10 최종확인).

적용해야 하는 것이다. 이중거주자를 어느 한 쪽의 거주자로 판정하는 기준은 무엇인가? 세상에 있는 수많은 양자조약을 다 볼 수는 없고 우리나라가 맺은 조약도 일일이 다 볼 수는 없지만, 다행히 대부분의 조약은 모두 OECD 모델의 글귀를 따르고 있다.

## 1. 개인의 거주지 판정

우선 모델조약의 글귀를 거의 그대로 따르고 있는 조약이고 게다가 우리나라가 당사자인 조약에 관한 실제 사건으로 캐나다 조세법원의 Yoon v. The Queen<sup>3)</sup> 판결을 보기로 들어서 개인의 거주지 판정 기준을 살펴보자.

이 사건 납세의무자 Mrs. Yoon(이하 “Yoon”이라 한다)은 우리나라에 살다가 1975년 캐나다로 이민을 가서 결혼을 한 후 캐나다 국적을 취득하였다. 1984년 남편, 아들, 딸과 함께 한국에 돌아왔다. 1999년 Yoon 부부는 캐나다에서 노후를 보내기로 결정하고, 2000년 캐나다에 집을 샀다. 2001년 남편은 캐나다로 먼저 갔고, Yoon은 한국회사에서 2001년 1월부터 2002년 6월까지 통·번역일을 하기로 계약을 했기 때문에 2002년부터 주로 캐나다에서 보내기 시작했다. Yoon은 2001년에 224일을 한국에서 보냈고, 135일을 캐나다에서 보냈다. 캐나다 국세청은 Yoon은 캐나다 국민이고 캐나다에서 135일을 보냈다는 이유로 2001년도에 캐나다 거주자로 인정하고, 한국에서 받은 근로소득을 포함한 전세계소득에 대하여 소득세를 부과했다. Yoon은 2001년도에는 자신은 캐나다 거주자가 아니라는 이유로 캐나다 국세청의 소득세 부과결정에 이의를 제기하였다.

캐나다 법원은 Yoon은 ① 2001년에 캐나다에서 보낸 135일보다 많은 224일을 한국에서 보냈고, ② 사회적, 문화적, 종교적 관계가 한국에서 훨씬 강했고, ③ 한국에서 일을 하였고, ④ 한국에서 아들, 딸과 거주했다는 이유로 Yoon은 2001년도에 캐나다 거주자가 아니라고 판단하였다. 그에 더한 예비적 쟁점으로 Yoon을 캐나다 거주자라고 보는 경우 동시에 한국거주자에도 해당되는가라는 쟁점에 관련하여, 한국-캐나다 조약의 이중거주자 조항(Tie-Breaker Rules)에 따라 조약상의 거주지를 판정하였다.

한국-캐나다 조약의 이중거주자 조항은 판정기준으로 늘 사는(언제나 쓸 수 있는) 집, 핵심적 이해관계의 중심, 늘 머무르는 곳, 국적, 상호합의라는 기준을 차례로 내놓고 있다. 실제조약의 글귀 대신 거의 같은 내용을 담고 있는 OECD 모델의 글귀를 보자.

3) Tax Court (Canada) 2004-175 (IT)G.

OECD 모델 제4조 【거주자】

1. 이 조약의 목적상 “일방 체약국의 거주자”라 함은 그 국가의 법에 의하여, 주소, 거소,<sup>4)</sup> 관리장소 또는 이와 유사한 성질의 다른 기준에 의하여 그 국가에서 납세 의무가 있는 사람을 의미한다. 그러나 이 용어는 동 체약국내의 원천으로부터 발생한 소득 또는 그 국가 소재 자본에 대해서만 동 체약국에서 납세할 의무가 있는 사람은 포함하지 아니한다.

2. 상기 1항의 규정에 의하여 개인이 양 체약국의 거주자로 되는 경우에 그의 지위는 다음과 같이 결정한다.

(가) 동 개인은 그가 이용할 수 있는 늘 사는 집<sup>5)</sup>을 두고 있는 체약국의 거주자로 간주된다. 동 개인이 양 체약국 내에 그가 이용할 수 있는 늘 사는 집을 두고 있는 경우에 그는 그의 인적 및 경제적 관계가 더 밀접한 체약국의 거주자로 간주된다.(핵심적 이해관계의 중심)

(나) 동 개인의 중대한 이해관계의 중심지가 있는 체약국을 결정할 수 없거나, 또는 어느 체약국에도 그가 이용할 수 있는 늘 사는 집을 두고 있지 아니한 경우에는 그는 일상적으로 머무르는 곳을 두고 있는 체약국의 거주자로 간주된다.

(다) 동 개인이 일상적으로 머무르는 곳을 양 체약국에 두고 있거나 또는 어느 체약국에도 두고 있지 아니하는 경우에, 그는 국민인 체약국의 거주자로 간주된다.

(라) 동 개인이 양 체약국의 국민이거나 또는 어느 체약국의 국민도 아닌 경우에는 양 체약국의 권한있는 당국이 상호합의에 의하여 그 문제를 해결한다.

법원은 OECD 모델 주석서에 터잡아 이 기준 각각이 무엇을 뜻하는가를 살핀다. 우선 캐나다에서는 집을 소유하고 있고, 한국에서는 임대하여 살았지만 항상 사는 집은 두 나라에 다 있다고 보았다. 다음으로 핵심적 이해관계라는 면에서는 가족, 사회적, 문화적 관계가 한국에서 보다 강하고, 한국에서 직장을 가지고 있었다는 이유로 핵심적 이해관계는 한국에 있다고 보았다. 마지막으로 핵심적 이해관계가 한국에 있다고 보았지만, 설령 핵심적 이해관계가 한국에 있다는 점에 의문이 있다고 해도 한국에서 더 많은 시간을 보냈으므로 일상적으로 머무르는<sup>6)</sup> 곳은

4) 여기에서 주소와 거소는 각 domicile과 residence를 옮긴 것이다. 프랑스말로 독일말의 Wohnsitz와 gewoentlicher Aufenthalt 우리말로 주소과 거소 정도에 대응하지만(정확히는 독일말의 거소는 Wohnort이고 gewoentlicher Aufenthalt는 주로 국제사법에서 쓰는 말이다) 영어, 특히 영국법에서 domicile은 永住地라는 뜻에 가깝다. 상세는 Klaus Vogel, *Double Taxation Conventions* (Kluwer Law International, 1997), 4조 주석 26-27a문단. 미국세법에서는 domicile라는 말은 의미가 없고 residence라는 말은 실제 거주기간이 법정 일수를 넘는가를 세어서 정한다. 미국세법 시행규칙 301.7701(b)조.

5) Permanent home을 ‘항구적 주거’로 옮기는 것은 틀린 번역이다. 별장처럼 어쩌다가 사는 곳이 아니라 늘 사는 곳이라는 뜻이다. 가령 한 6개월 정도의 기간 동안 늘 사는 곳은 permanent home에 해당한다. Klaus Vogel, 앞의 책, 4조 주석 71문단. 그러나 늘 사는 집인지라는 판단은 납세의무자의 생활수준을 고려하여야 한다고 한다.

한국이고 Yoon은 2001년도에 한국 거주자라고 판시하였다.

이중거주자의 판정 기준에 관한 다른 보기로 OECD 모델 주석에 있는 것<sup>7)</sup>을 조금 변용하여 우리나라의 예로 만들어 생각해보자. 예전부터 우리나라에 쪽 살던 어떤 사람이 어느 해 가령 2009년 3월 31일에 B국으로 이주했고 그 뒤에는 내내 B국에서 살았다. 우리 소득세법에서는 이 사람은 2009년 3월 31일까지는 우리나라 거주자로 전세계소득 납세의무를 진다. 그 때까지 이 사람은 우리나라에 주소도 있고 1년 이상된 거소도 있기 때문이다.<sup>8)</sup> 여기에서 한 가지 의문이 생길 것이다. 소득세 납세의무는 매 역년을 단위로 12월 31일이 되어야 성립하는 것이니까 12월 31일에는 이미 비거주자가 된 것이 아닐까? 그 말은 맞지만, 이 사람의 경우 소득세 납세의무는 3월 31일에 성립한다. “거주자가 주소 또는 거소의 국외이전으로 인하여 비거주자가 되는 경우에는 1월 1일부터 출국한 날짜까지”를 과세기간으로 삼아 “그 날까지의 소득에 대하여 소득세를 과세”하기 때문이다.<sup>9)</sup> 따라서 1월 1일에서 3월 31일까지의 기간 동안 이 사람은 우리나라 거주자로서 소득세 납세의무를 진다. 한편 B국의 법률에서는 특정 역년 동안 자국에 산 날수가 183일을 넘는 사람은 그 역년에 걸쳐 자국거주자라고 정하고 있다.<sup>10)</sup> 이 사람은 2009년 동안 B국에 산 날수가 180일을 넘으므로 2009년 전체에 걸쳐 B국 거주자가 되고, 다소 비현실적인 상황이라는 하지만 OECD 모델 주석에서 전제하듯 역년 전체에 걸쳐 B국에 납세의무를 진다고 하자.<sup>11)</sup> 그렇다면 2009년 1월 1일에서 3월 31일까지의 기간 동안 이 사람은 두 나라 모두에서 거주자가 되고 이중과세를 받는다. 이 상황에서 OECD 모델의 이중거주자 판정기준을 적용하면 어떻게 되는가? 1월 1일에서 3월 31일까지의 기간 동안에는 늘 쓸 수 있는 집이 우리나라에 있으므로 우리나라 거주자로 판정된다. 4월 1일에서 12월 31일까지의 기간 동안에는 늘 쓸 수 있는 집이 B국에 있으므로 B국 거주자로 판정된다.

6) OECD 모델 제4조 주석 19문단은 이 호텔 저 호텔을 전전하는 것도 일상적으로 머무는 곳에 해당하고, 머물게 된 이유는 물을 필요가 없다고 토를 달고 있다.

7) OECD 모델 제4조 주석 10문단.

8) 소득세법 제1조 제1항.

9) 소득세법 제5조 제3항, 국세기본법 제21조 제1항 제1호.

10) 미국법이 그렇다. “An alien individual shall be treated as a resident of the United States with respect to any calendar year if... such individual meets the substantial presence test...”, 미국세법 제7701조(b)(1).

11) 스페인의 경우 거주지의 변경에 따라 과세기간을 종료하는 규정이 없고, 과세기간은 역년과 일치한다. OECD 모델 제4조 주석 26문단. 미국의 경우 역년 전체의 거주자이기는 하지만 다시 특별규정을 두어 실제 미국에 살기 시작한 날 이후의 기간에만 거주자로 본다. 미국세법 제7701조(b)(2).

OECD 모델 제4조 제2항의 글귀를 따른 조약에서 ‘개인’이라는 말은 반드시 자연인만 뜻하는 것은 아니다. 모델조약은 ‘개인’이라는 말을 정의하지 않고 있으므로 이 정의는 국내법으로 돌아간다. 자연인이 아닌 단체라도 국내법이 개인으로 보고 과세하는 단체 또는 개인과 마찬가지로 과세하는 단체, 예를 들어 우리나라 법에서 비영리단체 가운데 개인으로 과세받는 단체<sup>12)</sup>는 조약적용에서도 개인으로 보아야 한다.<sup>13)</sup>

## 2. 법인의 거주지 판정

법인 나아가 국내법에서 법인으로 보거나 법인과 동일하게 과세하는 단체에도<sup>14)</sup> 이중거주자 문제가 생긴다. 전세계소득 납세의무를 지우는 기준이 나라마다 다를 수 있기 때문이다. 가령 미국법에 따라 설립된 법인은 미국에서 전세계소득에 세금을 낸다. 이 법인의 주사무소가 우리나라에 있다면 우리나라도 전세계소득에 세금을 매긴다. 두 나라 사이의 조약을 적용하자면 이 법인을 어느 한 나라의 거주자로 판정해야 한다. 현행 한국-미국 조약은 이런 법인을 무조건 미국거주자로 판정한다. 같은 조약은 법인에 대한 이중거주자 판정기준 조항을 따로 두고 있지 않지만, 법인이 두 체약국 양쪽에서 거주자가 되는 경우가 애초 생기지 않는다. 같은 조약에서 한국법인은 한국 거주자이고 미국법인은 미국 거주자이지만,<sup>15)</sup> 우리나라에 본점이나 주사무소를 둔 법인이라 하더라도 미국법인에 해당하는 법인은 애초 한국법인의 범위에 속하지 않는다는 명문규정이<sup>16)</sup> 있기 때문이다.

현행 한국-미국 조약의 이런 내용은 이례적인 규정이고 대부분의 조약은 OECD 모델 조약을 따라서 실질적 관리장소를 이중거주 법인의 거주지 판정기준으로 쓰고 있다.

### OECD 모델 제4조 제3항

제1항의 규정을 이유로 개인 아닌 사람이 두 체약국 모두에서 거주자가 된다면, 그런 자는 실질적 관리장소가 있는 나라에서만 거주자로 본다.

---

12) 소득세법 제1조 제3항. 이창희, **세법강의** (박영사, 2009), 10장 2절 III, 14장 2절 IV.  
13) 단체의 구분(현학적 용어로 qualification의 한 예가 된다)이 국내법에 따르게 되는 결과 나라마다 서로 법이 다른 경우에는 이중과세나 이중비과세가 생길 수 있다. 상세는 이창희, “조세조약 해석방법”, **조세학술논집**, 제23집 제2호 (2007), 특히 186-188쪽.  
14) 국제기본법 제13조, 소득세법 제1조 제3항. 이창희, 앞의 책, 같은 절.  
15) 한국-미국 조약 제3조 제1항(a), (b).  
16) 같은 조약 제2조(1)(e).

우선 관리장소라는 말의 뜻부터 생각해보자. ‘관리’ 또는 ‘경영’은 종업원이 하는 것이 아니라 관리자나 임원이 하는 것이다. 따라서 실제 공장이나 매장 같은 영업장소라 하더라도 그저 현장종업원들이 일하는 장소는 관리장소가 아니다.<sup>17)</sup> OECD 모델 주석은 예전에는 가령 이사회 같은 최고경영진이 의사결정을 내리는 곳이 관리장소라고 토를 달고 있었지만,<sup>18)</sup> 2008년의 개정주석은 이사회 외에도 CEO 등 최고경영진의 근무장소, 상위관리자의 일상경영활동 장소, 본점소재지, 설립준거법, 회계기록의 보관장소 등 모든 사실관계를 고려하여 관리장소를 판정한다고 적고 있다.<sup>19)</sup> 다음으로, ‘실질적’이라는 말은 effective를 옮긴 것이다. 영어단어의 용법으로는 좀 이례적이기는 하지만 여기에서 effective management라는 말이 실제나 실질적 관리 정도의 뜻이라는 점에는 별 다툼이 없다.<sup>20)</sup> 우리나라가 맺은 실제 조약으로 한글판이 정본인 조약<sup>21)</sup>에서도 이 말은 실질적이라는 낱말에 대응하고 있다. 실질적이라는 말은 형식적이라는 말에 견주어 쓰는 말이다. OECD의 보고서는 가령 지배 주주가 따로 있어서 실제 의사결정을 내린다면 그 자가 의사결정을 내리는 곳이 실제관리장소라고 한다.<sup>22)</sup> 영국국내법상의 거주지 판정기준인 관리통제의 중심장소(central management and control)<sup>23)</sup>에 관한 사건이기는 하지만 영국법원의 Unit Construction Co. Ltd. v. Bullock 판결<sup>24)</sup>도 모회사가 다른 곳에서 실제 의사결정을 내리는 경우 그런 장소를 관리장소라고 보고 있다. 다른 한편 이와 달리 요사이 사건으로 영국법원의 Wood v Holden 판결<sup>25)</sup>

17) 독일 판례는 Klaus Vogel, 앞의 책, 4조 주석 105문단 참조. 그러나 이런 해석에 반대하는 견해도 있다. 한 예로 OECD 모델 제4조 주석 25문단에 있는 이탈리아의 유보 참조.

18) 2008. 7. 18 개정 전 OECD 모델 제4조 주석 24문단. 이런 생각을 지지하면서 관련 판결을 분석한 문헌으로 Robert Couzin, *Corporate Residence and International Taxation* (IBFD, 2002), 특히 26-29쪽.

19) OECD 모델 제4조 주석 24문단, 24.1문단.

20) OECD 모델 제4조 주석 22문단. 모델조약을 만들 때 프랑스 말로 effective라는 말의 영향이 영어판에도 미친 듯하고, 프랑스 말에서 이 단어는 ‘실제’라는 느낌이 있다고 한다. 영국판결로 Trevor Smallwood Trusts v R&C Commrs., (2008) Sp C 669.

21) 미국, 캐나다 등 영어권 국가와의 조약.

22) OECD, “Place of Effective Management Concept : Suggestions for Changes to the OECD Model Tax Convention”, <http://www.oecd.org/dataoecd/24/17/2956428.pdf> (2010년 2월 11일 확인).

23) 이 기준은 법인의 내외구분에 관한 고전적 판결이라 할 수 있는 20세기 초의 De Beers Consolidated Mines Ltd. v Howe (1906) 5 TC 198 판결에서 세운 것이다. OECD 모델 4조 주석 24문단처럼 실질적 관리장소는 하나뿐이라고 풀이한다면 실질적 관리장소라는 개념은 관리의 중심장소라는 개념에서 크게 벗어날 길이 없다.

24) (1959) 38 TC 712.

은 법형식을 중시하고 있다.<sup>26)</sup> 이 글에 적절한 부분만 본다면 어떤 네덜란드 법인(CIL)이 역시 네덜란드 법인인 자회사(Eulalia)에 주식을 양도하고<sup>27)</sup> 번 양도차익이 영국에서 과세대상인가라는 쟁점을 다루고 있다. 영국법에서는 외국법인이라 하더라도 폐쇄회사이고 주주 가운데 영국거주자가 있다면 자산양도차익 가운데 그런 주주의 몫을 과세한다.<sup>28)</sup> 그러나 자산의 양수인이 매도인과 특수관계 있는 외국법인이라면 양도차익에 대한 과세를 이연한다.<sup>29)</sup> 따라서 이 사건 주식양도는 과세이연 대상이 되는 듯 하지만, 문제는 실질적 관리장소를 기준으로 볼 때 Eulalia가 과연 외국법인인가라는 점이다. 행정재결은 Eulalia는 세금을 줄이기 위한 꾀질일 뿐이고 경영의사결정은 영국의 주주<sup>30)</sup>(또는 전세전략을 고안한 영국 내 회계사)가 내렸다는 이유로 Eulalia를 영국법인이라고 결정하였다. 1심과 2심 판결은, 제3자가 경영의사결정의 권한을 갖아가지<sup>31)</sup> 않은 이상 그런 권한 있는 기관이 아닌 제3자가 의사결정에 영향을 주는 것을 바로 경영의사결정이라고 볼 수는 없다고 판시하면서 납세의무자 승소 판결을 내렸다. 나아가 Eulalia를 영국법인이라고 보더라도 동시에 네덜란드 법인이기도 하므로 영국-네덜란드 조약상의 이중거주자이고, Eulalia의 실질적 관리장소가 영국이라는 점에 관한 국제세의 입증 불충분하다고 보았다. 조약의 기준이 국내법보다 더 엄격하다는 것이다.

실질적 관리장소를 기준으로 조약상 거주지를 판정하자는 생각이 옳은지는 의문이다. 이사회란 1년에 한 번이나 열리는 것이고, 이사회를 어디에서 열 것인가는 기업의 영업과는 거의 아무런 관련이 없다. 실제로 다국적 기업의 이사회는 관광지를 돌아가면서 여는 경우도 가끔씩 볼 수 있다. 더구나 정보통신 기술이 발달하여 이제는 이사회가 열리는 곳이라는 개념 자체가 사라지고 있는 중이기도 하다. 이사들이 각자 서로 다른 나라에 있으면서 화상회의를 진행한다고 생각해보라.<sup>32)</sup> 이사회 개최지 같은 우연적 장소를 거주지 판정 기준으로 삼는다면 법인의

25) Wood and another v Holden (HMIT) [2006] EWCA Civ 26.

26) 상세는 Keith M. Gordon, "Resident either here or there", Tax Adviser (Jul 2006). [http://www.tax.org.uk/attach.pl/4544/4746/016-017\\_TA\\_0706.pdf](http://www.tax.org.uk/attach.pl/4544/4746/016-017_TA_0706.pdf) (2010년 2월 4일 확인)

27) 실제 사실관계는 신탁이 얽혀 있어서 훨씬 복잡하다.

28) Taxation of Chargeable Gains Act ('TCGA') (1992), s 13.

29) 같은 법 제14조.

30) 정확하게는 신탁의 수익자.

31) 가령 독일법의 기관관계에서는 Organtraeger의 주소지가 관리장소가 된다. Klaus Vogel, 앞의 책, 4조 주식 107문단. 경영위임 계약에 관해서는 같은 책, 108a문단 참조.

32) OECD, "The Impact Of The Communications Revolution On The Application Of "Place Of Effective Management" As A Tie Breaker Rule", <http://www.oecd.org/dataoecd/46/27/1923328.pdf> (2010년 2월 11일 확인).



거주지는 언제나 임의로 만들어 낼 수 있다는 말이 된다. 역사를 다시 돌이켜 보면 관리장소 나아가 실질적 관리장소라는 기준이 생긴 것 자체가 납세의무자의 내외구분을 납세의무자가 제 마음대로 조작하는 것을 막자는 생각이었다. 일찍이 19세기의 영국판결<sup>33)</sup>들이 설립준거법을 기준삼아 법인의 내외를 구분하면 안된다고 정한 것이 바로 그 때문이다. 관리장소가 내외구분 기준이 된 것은, 20세기 초의 De Beers 판결에서 지적하고 있듯 납세의무자의 사업과 특정한 국가 사이의 장소적 관련을 파악한다는 점에서 보면, 관리장소가 그래도 설립준거법보다는 한결 낮다. 법인을 어느 나라의 법에 따라 설립하는가는 그 법인의 실제사업이 어느 나라와 관련이 있는가와는 전혀 무관하게 정할 수 있기 때문이다. 그러나 해외여행이 손쉬운 일이 되고 나아가서 정보통신 기술의 발전이 세법에서 장소라는 개념이 차지하는 의의를 거의 박탈하고 있는 오늘날<sup>34)</sup>에 이르러서는 관리장소라는 기준 역시 조작가능한 개념일 뿐이다. 납세의무자나 이해관계자의 입장에서 예측가능성을 중시한다면 설립준거법이 차라리 나은 선택일 수도 있다.<sup>35)</sup> 그렇지만 납세의무자와 특정국가와의 실제 연관과 별 상관없이 세법상의 거주지를 조작할 수 있다는 점에서는 어떤 기준이든 마찬가지이다. 문제는 자연인의 내외를 구분하는 것에 견줄 수 있는 장소적 기준으로 법인의 내외를 구분하자는 생각 자체가 안고 있는 모순 때문이다.<sup>36)</sup> 법인이란 살아 있는 것이 아니고, 특정한 장소에서 사는 것은 더더욱 아니다.<sup>37)</sup>

법인도 자연인처럼 내외를 구분하여 내국법인은 전세계소득을 과세하고 외국법인은 국내원천소득만 과세한다는 생각을 대전제로 삼는다면 무언가 내외구분 기준을 쓰는 것은 피할 수 없는 일이다. 이중거주자인 법인을 어느 한 계약국의 거주자로 판정하는 조약상의 기준은 무엇이어야 하는가? 이 문제는 결국 조약 자체를 놓고 논리의 앞뒤를 맞추는 작업일 수밖에 없다. 그렇게 본다면 실질적 관리장소라는 개념이 모든 조약에 타당한 보편적 기준은 아니다. 국내법상 내국법인을 관리장소나 실질적 관리장소라는 개념으로 정의하는 나라라면 조약에서도 같은 기준을 써서 이중거주자를 판정하면 된다. OECD 모델 조약의 실질적 관리장소라

<sup>33)</sup> Royal Mail System Packet Company v Braham (1877), 2 App. Cas. 381, 특히 386쪽.

<sup>34)</sup> 상세는 Chang Hee Lee, "Impact of E-Commerce on Allocation of Tax Revenue between Developed and Developing Countries", 18 *Tax Notes International* 2569 (1999).

<sup>35)</sup> 캐나다의 국내법이 설립준거법을 법인 내외구분의 기준으로 추가한 것은 이런 맥락이다. Bouthillier, "Residence-Based Taxation and FAPI: A World of Fictions", 53 *Canadian Tax Journal* 179, 특히 186-187쪽.

<sup>36)</sup> 같은 글.

<sup>37)</sup> Chang Hee Lee, 앞의 글, 44쪽.

는 기준은 아마 이 맥락에서 생긴 조약례를 베껴온 것이리라.<sup>38)</sup> 그러나 가령 우리나라처럼 본점소재지나 설립준거법을 쓰는 나라 사이의 조약에서 실질적 관리장소라는 개념이 갑자기 등장하는 것은 이치에 닿지 않는다. 이중거주자의 거주지 판정 기준 역시 조약을 맺으려는 두 나라의 국내법에 맞추어 정할 일이지 무조건 모델조약에서 베껴올 일이 아니다.

### 3. 이중거주자 입증의 문제

조세조약상 이중거주자 규정을 적용받기 위해서는 우리나라 거주자인 납세의무자가 동시에 상대방 체약국에서도 거주자라는 점을 입증해야 한다. 여러 가지 이론적 어려움을 낳기는 하지만 여기에서 ‘거주자’라는 말은 국내법상 전세계소득 납세의무를 진다는 말이다.<sup>39)</sup> 문제는 상대방 체약국에서 전세계소득 납세의무를 지는가는 그 나라의 법에 관한 문제로 우리나라 행정청이나 법원이 당연히 알 수 있는 사실이 아니라는 것이다. 우리 대법원은 이 문제에 대한 입증책임을 납세의무자에게 지우고 있다.<sup>40)</sup>

어느 개인이 소득세법상의 국내 거주자인 동시에 외국의 거주자에도 해당하여 그 외국법상 소득세 등의 납세의무자에 해당하는 경우에는 하나의 소득에 대하여 이중으로 과세될 수도 있게 되는 것이므로, 이를 방지하기 위하여 각국 간 조세조약의 체결을 통해 별도의 규정을 두고 있으며, 납세의무자가 이와 같은 이중거주자에 해당하는 사실이 인정된다면 그 중복되는 국가와 사이에 체결된 조세조약이 정하는 바에 따라 어느 국가의 거주자로 간주될 것인지를 결정하여야 하고 그 조세조약에 따른 거주지국 및 그 세율의 결정은 과세요건에 해당한다고 할 것이나, 국내 거주자인 납세의무자가 동시에 외국의 거주자에도 해당하여 조세조약이 적용되어야 한다는 점에 대하여는 이를 주장하는 납세의무자에게 그 증명책임이 있다고 할 것이다. 원심은 그 판시와 같은 사실을 인정한 다음, 소외 1이 1997년부터 2001년까지 사이에 미국 과세당국에 세무신고를 하였고, 소외 1과 그의 처가 미국에서 의료보험에 가입한 적이 있으며, 소외 1의 자녀들이 미국에서 직장을 가지고 있으면서 미국 정부에 세금을 납부한 사실이 있다는 사정이나, 소외 2, 3이 각 주 일대한국대사관의 재외국민등록부상 주소지가 일본국 동경으로 기재되었다는 사정만으로는 소외 1이 미국의 거주자에, 소외 2, 3이 각 일본의 거주자에 해당한다

38) 영국조약의 ‘사업이 관리·통제되는 장소’ 및 여러 조약들의 예를 참조하여 1977년 개정 OECD 모델 조약에 ‘실질적 관리장소’라는 기준이 도입되었다. OECD Model 4조 주석 23, 24문단 history 부분.

39) 이창희, “전세계소득 납세의무와 조세조약상 거주자 개념”, 53쪽.

40) 대법원 2008.12.11. 선고 2006두3964 판결.

고 보기 어렵다는 이유로, 소외 1이 대한민국과 미국의 이중거주자에, 소외 2, 3이 각 대한민국과 일본의 이중거주자에 해당함을 전제로 각 해당 외국과 체결된 조세조약이 적용되어야 한다는 원고의 주장을 배척하였는바, 앞서 본 법리와 기록에 비추어 살펴보면, 이와 같은 원심의 판단은 정당하고, 거기에 상고이유에서 주장하는 바와 같은 거주자 판단에 관한 법리오해 등의 위법이 없다.

앞서 본 Yoon 사건에서 캐나다 국세청도 우리 법원과 같은 입장을 보인다. 한국법에 따를 경우 Yoon이 한국거주자라는 점에 대한 입증이 없는 이상 Yoon은 캐나다에서 전세계소득 납세의무를 진다는 것이다.<sup>41)</sup> 그러나 캐나다 법원은 생각을 전혀 달리하여, Yoon이 한국거주자인가라는 쟁점을 法廷地法인 캐나다법에 따라 판단한다. 외국법의 입증이 없는 경우에 외국법은 법정지법과 같을 것이라는 추정 아래 법정지법을 적용한다는 캐나다 판례<sup>42)</sup>에 따른 것이다. 간명하다는 점에서, 또 체약상대국의 법에서 납세의무가 있는가를 자국법에 따라 판단한다는 것은 분명 이상하다는 점에서는 일단 직관적으로 우리 법원의 입장을 두둔할 수 있다. 다른 한편, 이 사건을 가령 외국에서 벌어진 불법행위에 대한 손해배상 사건과 견주어 보자. 불법행위 사건에서 준거법인 외국법은 우리 법원에서조차 단순한 사실이 아니라 법이다.<sup>43)</sup> 법은 法院이 아는 것이므로, 외국법의 내용이 불분명하면 법원은 직권으로 이를 조사하여 적용하여야 하고,<sup>44)</sup> 직권조사로도 그 내용을 알 수 없는 경우 최후수단으로 법정지법인 우리 법을 적용한다.<sup>45)</sup> 공법관계가 국제사법의 적용범위 밖이기는 하지만, 논리구조를 따진다면 납세의무의 존부나 불법행위 손해배상의 존부는 차이점을 찾기 어렵다. 어느 쪽이든 당사자의 의사와 관계없이

41) Yoon v. The Queen Tax Court (Canada) 2004-175 (IT)G <http://decision.tcc-cci.gc.ca/en/2005/2005tcc366/2005tcc366.html>에서 [5]문단.

42) The Ship “Mercury Bell” v. Amosin,[1986] 3 F.C. 454(F.C.A), Bankman v. Canada, 99 DTC 5602.

43) 대법원 1990.4.10. 선고 89다카20252 판결.

44) 국제사법 제5조(외국법의 적용) 법원은 이 법에 의하여 지정된 외국법의 내용을 직권으로 조사·적용하여야 하며, 이를 위하여 당사자에게 그에 대한 협력을 요구할 수 있다. 대법원 1981.2.10. 선고 80다2189.

45) 이시윤, **신민사소송법** (박영사, 2008), 411쪽. 대법원 2000.6.9. 선고 98다35037 판결은 “외국법의 내용의 확인이 불가능한 경우 법원으로서 법원(法源)에 관한 민사상의 대원칙에 따라 외국 관습법에 의할 것이고, 외국 관습법도 그 내용의 확인이 불가능하면 조리에 의하여 재판할 수밖에 없는바, 그러한 조리의 내용은 가능하면 원래 적용되어야 할 외국법에 의한 해결과 가장 가까운 해결방법을 취하기 위해서 그 외국법의 전체적인 질서에 의해 보충 유추되어야 하고, 그러한 의미에서 그 외국법과 가장 유사하다고 생각되는 법이 조리의 내용으로 유추될 수도 있을 것이다”고 판시하였지만, 공법관계에서는 관습법은 적용할 여지가 없고 조리를 적용하는 것도 불가능할 것이다.

행위지의 법이 적용된다는 점에서는 마찬가지이기 때문이다.

### III. 거주지 판정에 따르는 법률효과

#### 1. 조약상 거주지 판정은 조약 내부문제

Yoon 판결에서 몇 가지 의문이 생겼을 것이다. 우선, Yoon이 한국-캐나다 조약상 한국 거주자이므로 캐나다 법에 따른 전세계소득 납세의무를 지지 않는다는 말은 옳은가? Yoon이 한국-캐나다 조약상 한국 거주자라는 말은, 같은 조약을 적용함에 있어서는 한국 거주자라는 것을 뜻할 뿐이다. 국내법은 국내법이고 조약은 조약이므로, 조약에 따른 판정은 조약에 적용될 뿐이다. 국내법은 국내법상 거주자인지 비거주자인지를 국내법 적용상 따지는 것이고, 조약은 한국 거주자인지 캐나다 거주자인지를 조약의 적용상 따지는 것이다. Yoon이 캐나다 국내법상으로도 캐나다 거주자라면 조약에 따른 이중거주자 판정여부에 불구하고 캐나다 국내법상으로는 여전히 캐나다 거주자이다. 물론 이 사건에서 Yoon을 조약 목적상 한국 거주자로 판정한다는 것은 결과적으로 캐나다의 전세계소득 과세권을 배제하게 된다. Yoon이 한국 거주자이므로 캐나다는 Yoon의 소득을 조약이 허용하는 범위, 곧 원칙적으로 원천이 캐나다인 소득에 대해서만 과세할 수 있을 뿐이다. Yoon의 근로소득 중 원천이 한국인 소득은 캐나다에 과세권이 없다. 그렇다면 Yoon 판결은 어쩌다가, 조약상 한국거주자라는 이유로 캐나다 국내법상 자국거주자가 아니라는<sup>46)</sup> 논리적 비약을 하고 있는 것일까? Canada 국내법이, 조약상 상대방 체약국 거주자로 판정되는 자는 국내법 적용상으로도 비거주자로 간주하는 특별규정을 두고 있기 때문이다.<sup>47)</sup> 영국법의 전통을 따른 것이다.<sup>48)</sup> 미국도 최근에는 이런 규정을 들여왔다. 그밖에도 비슷한 법을 둔 사례가 있겠지만, 많지는 않은 듯하다.<sup>49)</sup> Yoon 판결에서 조약상 한국 거주자이므로 캐나다에서는 전세계소득 납세의무를 지지 않는다는 논리적 비약은 캐나다 국내법이 메워주고 있는 것이다.

캐나다에서 전세계소득 납세의무가 없다는 결과는 마찬가지인데, 그 논거가 조

46) Yoon v. The Queen, [41]문단, [42]문단.

47) Income Tax Act (Canada) 250(5)조.

48) Finance Act (1994) 249(1)조. 피지배외국법인 세제의 적용상은 내국법인으로 본다. 상세는 Jonathan Schwartz, *Schwartz on Tax Treaties* (Wolters Kluwer Law & Business, 2009), 105쪽.

49) Klaus Vogel, 앞의 책, 4조 주석 13a문단.

약에 따른 한국거주자라는 것이든 캐나다 국내법에 따른 비거주자이든 따질 이유가 없는 것 아닐까? 이 사건에서는 캐나다 국내법 덕택에 이를 구태여 따질 이유가 없다. 그러나 국내법상 거주자이지만 조약상 다른 나라의 거주자로 판정된 자, 미국의 용례로는 반쪽 거주자(half resident)를 국내법상 비거주자로 본다는 특별 규정이 없다면 결과는 자못 달라질 수 있다. 반쪽 거주자가 국내법상으로는 여전히 자국거주자라는 것은 무슨 의미가 있는가? 가령 그런 특별규정이 없는 우리나라와 어떤 상대방 체약국 사이에서, 상대방 체약국 거주자로 판정된 이중거주자가 제3국에 원천이 있는 소득을 번다고 하자. 이 소득에 대한 우리나라의 과세권은 어떤 영향을 받는가? 이 문제는 조약의 글귀에 달려있다. OECD 모델의 기타소득 조항과 같은 글귀를 두어, 조약에 달리 정하고 있지 않은 소득에 대한 과세권을 거주지국에 전속시키는 조약이라면, 우리나라에는 과세권이 없다.<sup>50)</sup> 원천이 제3국인 소득에 대해 조약이 달리 정하고 있는 것이 없는 이상, 제3국 원천소득은 기타 소득에 해당하고 따라서 거주지국인 상대방 체약국에만 과세권이 있다. 기타소득 조항이 아예 없는 현행 한국-미국 조약에서는 어떻게 될까? 원천이 제3국인 소득은 조약의 적용범위 밖에 남게 되고, 따라서 그에 대한 과세는 오로지 우리 국내법을 따르게 된다. 결과는 무엇인가? 우리 국내법상 거주자는 한미조약상 미국거주자로 판정되더라도, 여전히 우리 국내법에 따라 제3국 원천소득에 대한 세금을 우리나라에 내어야 한다는 것이다. 조약에 달리 정하지 않은 소득은 양 체약국이 모두 과세권을 가진다고 명시한 조약에서도 마찬가지 결과가 생긴다.

한결 일반화한다면, 이중거주자가 우리 국내법상으로는 여전히 거주자로 남는다는 사실은, 국내법 규정 가운데 조약의 제한을 받지 않는 것은 여전히 전면적용된다는 것을 뜻한다.<sup>51)</sup> 앞 문단의 제3국 원천소득은 다만 한 가지 예일 뿐이다. 다른 예도 많이 있을 수 있다. 가령 법인설립신고 의무같은 절차규정은 조약의 적용범위 밖이므로 이중거주자에게도 그대로 적용된다. 그밖에도 이리저리 따지다 보면 뜻밖의 결과에 부딪히는 경우가 생길 수 있다. 이중거주자인 법인은 일부러 만들어 내는 경우가 많다. 본보기로 연결납세를 내국법인에 국한하고 있는 나라 사이에서, 특정법인의 사업상 손실을 두 나라 모두에서 공제받기 위해 그런 이중거주자로 만드는 수가 있다. 이런 이중공제(double dipping)는 각 체약국의 국내법에 터잡은 것이므로 이중거주자의 거주지를 조약상 어느 한 쪽으로 판정하더라도 원

<sup>50)</sup> Klaus Vogel, 앞의 책, 4조 주석 14문단.

<sup>51)</sup> 독일 판결로 BFH BStBl. III 738 (1975), Klaus Vogel, 앞의 책, 4조 주석 13문단, 18문단.

칙적으로는 아무 영향을 받지 않는다. 미국법은 이를 막기 위한 규정을 두고 있다.<sup>52)</sup> 또 앞에 보았듯, 이제는 조약상 비거주자를 국내법상 비거주자로 보는 특별 규정을 두고 있으므로 거주지 판정이 이중공제를 막는 수가 생긴다.

## 2. 이중거주자가 상대방 체약국 거주자로 판정되는 경우

이중거주자가 상대방 체약국 거주자로 판정된다면, 그에 따라 조약을 적용해야 한다. 가령 이자소득의 원천이 우리나라라면 우리나라는 조약이 정한 세율상한 안에서만 과세할 수 있고, 원천이 상대방 체약국이라면 우리나라에는 과세권이 없다.<sup>53)</sup> 조약에 따로 명시되지 않은 기타의 소득에 대해서는 우리나라에 여전히 과세권이 있을 수도 있고, 국내법상의 절차법 규정은 대체로 조약에 관련 내용이 없으므로 국내법이 전면 적용된다는 점은 앞 항에서 본 바와 같다.

## 3. 이중거주자가 우리나라 거주자로 판정되는 경우

이중거주자가 조약상 우리나라 거주자로 판정되는 경우에는 어떤 법률효과가 따르는가? 상대방 체약국은 조약상 원천지국이 되므로 조약의 제한을 전면적으로 받는다. 거주지국이 되는 우리나라의 과세권이 받는 영향은 크지 않다. OECD 모델의 글귀를 따르는 조약에서는 거주지국의 과세권에 관련된 조문은 몇 개 뿐이다. 주목적이 거주지국의 과세권에 관련되는 조문은, 1) 이전가격 과세에서 독립 기업 원칙을 적용해야 한다,<sup>54)</sup> 2) 외국인 투자기업이라 하여 순수한 국내기업보다 불리하게 차별해서는 안된다,<sup>55)</sup> 3) 원천지국의 세금을 우선시켜서 이중과세를 없애주어야 한다,<sup>56)</sup> 이 세 가지 뿐이다. 이 세 가지 가운데 어느 것도 우리 국내법에 없는 내용을 새로 의무지우는 것은 없고, 국내법과 충돌되는 바는 없다. 그밖의 조약규정으로서 때에 따라 거주지국의 과세권을 제약할 수 있는 결과를 빚을 수도 있는 내용으로는, 공무원연금은 지급하는 나라에서만 과세할 수 있고,<sup>57)</sup> 이사의 보수는 회사의 거주지국에서만 과세할 수 있다는 것<sup>58)</sup> 등이 있다.

52) 미국세법 제1503조. 상세는 Taylor, "Tax Advisors' Forum : Final Regulations Change Dual Consolidated Loss Rules", 5 *Tax Notes Int'l* 723 (1992).

53) OECD 모델 제11조 제2항.

54) OECD 모델 제9조.

55) OECD 모델 제24조 제5항.

56) OECD 모델 제23조.

57) OECD 모델 제19조 제1항.

58) OECD 모델 제16조.

#### 4. 끝까지 이중거주자로 남는 자

조약에 이중거주자 판정기준이 없거나 판정기준을 적용하더라도 끝까지 이중거주자로 남고 상호합의도 되지 않는 자는 두 나라에서 이중과세를 받는다. 거주지국과 거주지국 사이의 과세권 경합이 생기는 것이다.<sup>59)</sup> 한 가지 문제는 조약의 글귀이다. 글귀로 따지자면 조약은 대개, 다른 나라 거주자가 받아가는 소득에 대한 원천지국의 세금은 일정 한도를 넘어가지 못한다, 가령 이자소득에 대한 세금은 10% 상한에 걸린다고 적고 있다. 이 글귀는 이중거주자도 보호하는 것처럼 읽힌다. 자국 거주자는 상대방 체약국 거주자가 아니라는 말이 조약에 없는 이상, 이중거주자 역시 상대방 체약국 거주자라는 사실에는 변화가 없기 때문이다. 그러나 두 나라 법이 모두 거주자로 보는 경우 그런 자를 다른 나라 거주자로 본다는 것은, 거주지 판정에 관해 다른 나라 법을 우리나라 법에 우선시킨다는 말이 되므로, 주권국가로서는 있을 수 없는 일이다. 납세의무자가 국제적 이중과세를 당한다는 결과는 가엾지만, 자국의 주권을 다른 나라에 양보할 수는 없기 때문이다. 결국 글귀가 양보할 수밖에 없다. 미국모델에서는 이른바 *saving clause*가 이 글귀의 모순을 정면으로 풀어서, 자국 거주자에 대한 과세는 조약의 영향을 받지 아니한다고 정하고 있다.<sup>60)</sup> 이중거주자 문제를 풀지 못한 이상 미국거주자로 남아 있는 것이고 그렇다면 미국 국내법에 따라 과세받는 것이다. 조약례에 따라서는 명문으로 이중거주자를 조약적용대상에서 빼기도 한다.<sup>61)</sup>

끝까지 이중거주자로 남는 자를 아예 조약적용대상에서 배제하는 것은 불가피한 일인가? 반드시 그렇지는 않다. 아래 III에서 보는 것처럼 두 나라에서 모두 전 세계소득 납세의무를 지되 조약도 적용받을 수 있는 이중과세배제방법이 있다. 그러나 그렇게 정하고 있는 조약례는 아직 없는 듯하다.

#### 5. 제3국의 과세권

이중거주자 조항에 따라 어느 한 쪽의 거주자로 판정하는 것이 제3국의 과세권 행사에 영향을 줄 수도 있다. 본보기로 미국 국세청의 행정해석<sup>62)</sup>을 하나 들어보

<sup>59)</sup> OECD 모델 제4조 주석 1-7문단.

<sup>60)</sup> 미국모델 제1조 제4항.

<sup>61)</sup> 1975년의 미국-영국 조약 제1조 제2항은 이중거주자인 법인에게 조약혜택을 부인하고 있다. 2003년의 미국-일본 조약 제4조 제4항 제2문도 그렇다. Stephen E. Ehrlich, *New U.S.-Japan Income Tax Treaty Signed*, [http://us.kpmg.com/jnet/English/Archives/2004/JanFeb/TaxTreaty\\_E.pdf](http://us.kpmg.com/jnet/English/Archives/2004/JanFeb/TaxTreaty_E.pdf) (2010. 2. 10 최종확인). 矢内一好, 詳解 日米租稅條約 (2004), 55쪽.

자. 미국은 X국과 조세조약을 맺어두고 있다. X국의 법률에 의하면 자국법에 따라 설립된 회사는 전세계소득에 납세의무를 진다. 따라서 X국 법에 따라 설립된 회사는 미국-X 조약상 X국 거주자가 되고 미국에서 받는 소득에 관해 조약의 혜택을 누릴 수 있다. 그런데 여기에 Y국이 등장한다. Y국의 국내법에 따르면, 자국에 실제관리장소를 둔 법인은 전세계소득에 납세의무를 진다. 미국-Y국 사이에도 조세조약이 있으므로 Y국에 실제관리장소가 있는 법인은 미국에서 받는 소득에 미국-Y 조약의 혜택을 누릴 수 있다.

문제는 X국 법에 따라 설립되었으나 Y국에 실제관리장소를 둔 법인이다. 이 법인은 두 나라의 이중거주자가 된다. 이제 X국과 Y국 사이에 조세조약이 있고, 이 조세조약에서는 이중거주자인 법인의 거주지를 실제 관리장소에 따라서 판정한다. 따라서 이 조약을 적용한 결과 이중거주자인 특정법인은 X-Y 조약상 Y국 거주자로 판정된다. 쟁점은 이 특정법인이 미국-X 조약이나 미국-Y 조약의 혜택을 누릴 수 있는가이다.

이 법인이 미국-Y 사이의 조약의 혜택을 누릴 수 있음은 의문의 여지가 없다. 문제는 미국-X 사이의 조약이다. 이 조약의 글귀와 X국의 법률만을 본다면 이 법인은 X국 거주자이다. X국에 전세계소득 납세의무를 지기 때문이다. 그러나 미국 국세청은 이 법인은 미국-X국 조약을 적용받지 못한다고 풀이한다. X-Y 조약 때문에 실제로는 X에 전세계소득 납세의무를 지지 않기 때문이라는 것이다. 이 결과는 이 법인에 X국 원천소득이 있어서 실제로 X국에 세금을 내더라도 마찬가지이다. X국에 내는 세금은 국내원천소득에 대한 세금일 뿐이므로, X국과의 관계에서 이 법인은 Y국 법인의 X국내 고정사업장일 뿐이라는 것이다. 결국 X국과 Y국 사이의 이중거주자가 Y국 거주자라는 판정은 두 나라만이 아니라 제3국의 과세에도 영향을 미치게 되는 것이다.<sup>62)</sup>

이 행정해석의 현실적 의미는 무엇인가? X국 법률상 X국 법인인 특정법인이 막상 X국에 내는 세금은 X국 원천소득에 대한 세금 뿐이라는 사실을 미국국세청이나 미국내 원천징수의무자들이 어떻게 파악할 수 있을까? 현실적 길은 한 가지 뿐일 것이다. 미국에서 지급하는 소득이 X국의 세금신고에 반영되었는가를 보는 것이다. 그렇다면 이 행정해석이 결국 말하는 것은 무엇인가? 상대방 체약국(이 사례에서는 X국)에서 이중과세가 발생하지 않는다면 조세조약의 혜택은 적용하지

62) Rev. Rul. 2004-76, 2004-2 CB 111.

63) 이 행정해석은 그전의 Rev. Rul. 73-354, 1973-2 C.B. 435쪽 (1973)을 바꾼 것이다. 새로운 행정해석이 나오기 전의 문헌이기는 하지만 Klaus Vogel, 앞의 책, 제4조 주석 11문단은 Rev. Rul. 73-354를 지지하고 있다.



않는다는 것이다. 제3국(Y국)과의 관계에서 이중과세가 생기는가는 생각할 것 없이, X국 거주자인가 아닌가는 자국과 X국 사이에 이중과세가 생기는가만 보면 된다는 것이다.

#### IV. 거주자 아닌 무제한납세의무자

미국법은 다른 나라와 달리 미국 영주권자를 전세계소득 납세의무자에 포함하고 있다. 미국 영주권자는 미국의 거주자라는 것이 미국의 입장이다.<sup>64)</sup> 미국 영주권이 과연 조약이 말하는 거주 개념의 일부인가 또는 시민권과 비슷한 일종의 신분인가에 관해서는 의문이 있을 수 있지만 아무튼 미국의 입장을 받아들인다면, 미국영주권자이면서 동시에 다른 나라의 거주자인 자는 이중거주자에 해당하고, 새로운 문제를 낳지는 않는다.

미국은 미국 국적, 속칭으로 미국시민권을 가진 자에게도 전세계소득 납세의무를 지우고 있다. 미국인이 다른 나라 거주자인 경우에는 미국과 거주지국 두 나라가 모두 전세계소득을 과세하는 이중과세가 생기는 것이다. OECD 모델의 글귀에서는 이중과세가 풀릴까? 뒤에 보듯 미국모델은 이에 대한 특칙을 두고 있고 미국의 조약은 예외없이 미국모델을 따르고 있지만, 그런 특칙이 왜 필요해지는가를 이해하기 위해 우선 OECD 모델의 글귀에서는 어떤 일이 벌어지는지 생각해보자.

첫 번째로 다른 나라 거주자인 미국인에게 이중거주자 조항이 적용되는 것 아닐까? 이중거주자 조항의 의의가 무제한 납세의무 또는 전세계소득 납세의무 사이의 충돌을 해결하는 것이라면, 어떤 이유로든 국내법상 전세계소득 납세의무를 지는 자는 그 나라의 거주자라고 보아야 하는 것 아닐까? 실제로 OECD 모델 주석에 보면 이중거주자 조항을 납세의무자와 특정 국가 사이의 인적 연관에 터잡은 무제한 납세의무 사이의 충돌이라고 설명하면서 그런 특정국가를 거주지국이라 부르고 있기도 하다.<sup>65)</sup> 그러나 전세계소득 납세의무가 오늘날 거주자 개념의 결정적 징표이기는 하지만,<sup>66)</sup> 전세계소득 납세의무가 있다고 하여 무조건 거주자라고 볼 수는 없다. OECD 모델의 글귀에서는 전세계소득 납세의무가 생기는 이

64) 미국세법 제7701조(b), 미국모델 제4조 제1항 주석(2006 U.S. Model Technical Explanation, 13쪽), <http://www.irs.gov/pub/irs-trty/temod006.pdf> (2010년 2월 11일 확인).

65) OECD 모델 제4조 주석 3문단.

66) 이창희, “전세계소득 납세의무와 조세조약상 거주자 개념”, 53쪽.

유를 따져야 한다. 무제한 납세의무가 생기는 이유가 “주소, 거소, 이해관계의 중심 … 따위를 나라 안에 두고 있다”는 것이어 비로소 거주자가 된다고 보아야 한다. 결국 미국시민처럼 특정한 신분을 이유로 무제한 납세의무를 지는 자는 해당 국가의 거주자는 아니다.<sup>67)</sup> 따라서 이중거주자 조항이 미국시민에 대한 속인주의 이중과세를 풀어주지는 못한다.

두 번째로, 미국인이라 하더라도 다른 나라 거주자인 이상, OECD 모델의 글귀가 미국의 과세권을 원칙적으로 미국원천소득으로 국한하고 따라서 전세계소득 이중과세는 없어지는 것 아닌가? 이것은 실제 그렇다. 미국 국내법상 전세계소득 납세의무가 있다 하더라도 다른 체약국 거주자라는 사실에는 변함이 없고, OECD 모델의 글귀는 미국의 전세계소득 과세권을 배제한다.<sup>68)</sup> 이 문제는 앞서 이중거주자에 관련하여 이미 본 바 있다. 그러나 국적과 거주자 개념의 충돌이라는 당면 문제에서는, 미국인이라는 이유로 다른 나라 거주자가 아니라고 말할 수는 없다. 그렇다면 미국인에 대한 미국의 과세권은 미국원천 소득으로 축소되고 만다.

바로 이 점 때문에 미국모델은 시민권자와 영주권자에 대한 조약의 차이를 풀고 전세계소득 과세권을 확보하기 위한 조항을 두고 있고 미국의 조약은 언제나 이를 따르고 있다. 이것이 이른바 *saving clause*이다.

… 이 조약상의 어떤 규정도 자국 거주자(제4조에 따라서 결정된 거주자)와 시민권자에 대한 각 체약국의 과세에 영향을 주지 않는다.(하략)<sup>69)</sup>

위 글귀에 따르면 미국영주권자와 미국인은 전세계소득 이중과세를 당하게 된다. 그러나 미국 모델은 이 이중과세를 피할 길을 다시 열고 있다. 첫째 미국영주권자는 정확히 이중거주자에 해당하므로, 이를 어느 한 쪽의 거주자로 판정하는 조항을 적용받을 수 있다. 정확히는 위 *saving clause* 자체에서 미국거주자라는 말 자체가 이미 이중거주자 조항에 따라 미국거주자로 판정된 자라는 말이다. 둘째로, 미국모델은 시민권자에 대해서도 영주권자와 같은 구조를 짜고 있다. 미국모델에서 “거주자”라는 말은 시민권 때문에 전세계소득에 대한 납세의무를 지는 자를 포함한다.<sup>70)</sup> 실정 조약에서도 가령 현행 미국-캐나다 조약은 그렇게 되어 있다.<sup>71)</sup> 따라서 미국시민권자 겸 캐나다 거주자인 사람은 이중거주자가 되어 어느

67) Klaus Vogel, 앞의 책, 4조 주석 30문단.

68) 같은 책, 4조 주석 66문단.

69) 미국모델 제1조 제4항.

70) 미국모델 제4조 제1항.

한 쪽의 거주자로 판정받는다. 이중거주자 조항에 의해 미국시민이 미국거주자로 판정된다면 캐나다는 거주지국이 아니므로 미국원천소득을 과세할 수 없고 캐나다 다원천소득만 과세할 수 있다. 미국은 미국원천소득을 포함한 전세계소득을 과세 하면서 캐나다의 세금을 외국납부세액으로 공제해준다.

재미있는 것은 이 미국시민이 캐나다 거주자로 판정되는 경우이다. 캐나다 법에서는 거주자이고 미국법에서는 시민권자라는 이유로 조약상 이중거주자가 된 자는 아마 조약상 캐나다 거주자로 판정받는 것이 상례일 것이다. 이중거주자 판정 기준에서 국적은 하순위이기 때문이다. 캐나다 거주자로 판정된 미국시민에게는 어떤 결과가 생기는가? 캐나다 거주자이므로 미국의 과세권이 조약의 제약을 받는다? 반드시 그렇지는 않다. 앞서 본 saving clause를 다시 읽어보라. 미국은 여전히 전세계소득 과세권을 가진다. 미국모델 제1조 제4항은 이중거주자 기준에 의해 미국거주자로 판정된 자와는 별도로 미국시민에 대해서 전세계소득 과세권을 유보하고 있기 때문이다. 그렇다면 이중과세가 생기지 않는가? 이런 경우에 대비하여 미국모델은 이중과세 배제방법에 관한 특별규정을 두고 있다.<sup>72)</sup> 한편 실정 조약이 미국모델을 따르지 않고 OECD 모델을 따라 시민권 때문에 전세계소득 납세의무를 지는 자를 거주자의 개념에 넣지 않고 있는 것이 오히려 보통이다. 이런 조약 글귀에서는 미국시민권자가 미국거주자의 개념에 들어가지 않는다. 결과는 무엇인가? 이중거주자 문제는 발생하지 않고 두 나라가 모두 전세계소득을 과세할 수 있다. 그러나 실제로 그런 조약은 없는 듯 하고 미국이 맺고 있는 조약은 모두, 미국모델상의 이중과세 배제규정을 이런 경우에도 적용하고 있다. 현행 미국-독일 조약이 그렇다.

미국모델에 있는 이 특별규정의 내용은 원천지국이 일차 과세권을 가지고 거주지국이나 미국(국적지국)은 보충적 과세권을 행사한다는 것이다. 곧 미국원천소득에 대해서는 미국이 일차적으로 과세권을 행사하여 비거주자에 대한 세율로 세금을 매기고, 전세계소득에 대한 상대방 체약국의 세부담이 미국의 원천징수세보다 높다면 그 나라가 보충적 과세권을 행사하여 그 차액에 세금을 매긴다. 만일 전세계소득에 대한 미국의 세율이 상대방 체약국보다 높다면 미국은 다시 보충적 과세권을 행사하여 그 차액만큼 세금을 매긴다. 미국모델 주석에 있는 보기로,<sup>73)</sup> 다른 체약국 거주자인 미국 국적자 甲이 받은 미국 원천의 포트폴리오 배당소득의

71) 미국-캐나다 조약 제4조 제1항.

72) 미국모델 제23조 제4항.

73) 미국모델 제23조 제4항 주석(2006 U.S. Model Technical Explanation, 75-77쪽).

경우 어떻게 이중과세를 배제하는지 살펴보자. 다른 체약국 거주자에 지급되는 미국 원천의 배당소득에 대한 미국의 원천징수세율은 15퍼센트라 하고, 미국 국적자에 대한 미국 소득세율은 35퍼센트라 하자. 두 가지 경우를 나누어 1번 예에서는 미국 국적자인 다른 체약국 거주자에게 적용되는 다른 체약국에서의 소득세율은 25퍼센트(미국세율보다 낮음)이고, 2번 예에서는 40퍼센트(미국보다 높음)라 하자.

미국 국적의 다른 체약국 거주자가 미국 원천의 배당 소득을 100불 받은 경우, 미국원천소득에 대해 미국이 일차적으로 과세권을 행사하여 비거주자에 대한 세율인 15%로 원천징수한다. 다른 체약국에서는 1번 예의 경우 25불, 2번 예의 경우 40불의 소득세가 발생하는데, 거기에서 미국의 원천징수세 15불을 외국납부세액으로 공제하고 1번 예의 경우에는 10불, 2번 예의 경우에는 25불을 추가 납부하게 된다.<sup>74)</sup> 한편 甲은 미국 국적자이기 때문에 미국에서 전세계소득 100에 대해 35불이라는 세금을 부담해야 한다. 1번 예에서는 35불과 25불(미국의 원천징수세 15불에 외국의 세금 10불을 더한 금액)의 차액 10불을 미국정부에 다시 추가 납부해야 한다. 바꾸어 말하면 미국의 세금 35불에서 기납부세액 15불과 외국납부세액 10불을 공제한 10불을 추가납부하는 것이다. 2번예에서는 갑이 이미 부담한 세금이 40불(미국의 원천징수세 15불에 외국의 세금 25불을 더한 금액)이므로, 미국정부에 추가납부할 세액이나 돌려받을 세액은 없다. 바꾸어 말하면 상대방 체약국 세금 25불 가운데, 미국의 세금 35불에서 기납부세액 15불을 공제한 차액(20불)만큼을 외국납부세액으로 공제받는다.

한 가지 문제는 이처럼 갑의 최종부담세액을 산정하는 과정에서 외국납부세액으로 공제하는 상대방 체약국의 세액(1번 예에서 10불, 2번 예에서는 25불)은 원천이 미국인 소득에 대해 상대방 체약국이 매긴 세금이라는 점이다. 본디 외국납부세액 공제란 소득의 원천이 다른 나라인 소득에 대해서,<sup>75)</sup> 특히 조약에 의한 외국납부세액 공제는 원천이 상대방 체약국인 소득에 대해서만 공제해 주는 것이다.<sup>76)</sup> 따라서 이 건 미국원천 배당소득 100불 가운데 상대방 체약국에 납부한 세금을 공제해 주기에 필요한 금액만큼 소득의 원천을 상대방체약국으로 바꾸어 주게 된다. 이처럼 원천이 바뀌는 금액은 1번 예에서는 28.57불( $28.57 \times 35\% = 10$ )이고 2번 예에서는 57.14불( $57.14 \times 35\% = 20$ )이다. 위 내용을 표로 정리하면<sup>77)</sup> 다음과 같다.

74) 미국모델 제23조 제4항 a호.

75) 우리 법으로는 소득세법 제57조, 법인세법 제57조. 미국세법으로는 제904조.

76) 미국모델 제23조 제4항 b호.

77) 미국모델 제23조에 있는 보기.

[단위 \$]

제23조 제4항 a호 적용	1번 예	2번 예
미국 원천의 배당소득	100	100
미국의 원천징수세액(미국모델 제10조 제2항 b호)	15	15
다른 체약국에서의 과세가능소득	100	100
세액공제전의 다른 체약국 세금	25	40
(차감)미국의 원천징수세에 대한 외국납부세액공제액	15	15
세액공제후 다른 체약국에 납부한 세금	10	25

제23조 제4항 b, c호 적용	1번 예	2번 예
미국 세전 소득	100	100
미국 국적자에 대한 미국의 세금	35	35
미국의 원천징수 세액(미국모델 제10조 제2항 b호)	15	15
세액공제될 수 있는 미국의 세금	20	20
다른 체약국에 납부한 세금	10	25
미국에서 다른 체약국 원천으로 변경된 소득	28.57	57.14
원천 변경된 소득에 대한 미국의 세액공제전의 세금	10	20
다른 체약국에 납부한 외국납부세액공제액	10	20
세액공제 후 미국의 세금	10	0
총 미국의 세금	25	15

위에서 본 이중과세배제 방법은 조약이 있음에도 불구하고 거주지국과 국적지국 두 나라에서 전세계소득 과세를 당하는 자에 관하여 두 나라의 과세권을 조정하는 것이다. 생각해보면 거주지국과 국적지국이라는 요소는 우연적인 것일 뿐이다. 조약에도 불구하고 두 나라에서 모두 전세계소득 과세를 당하는 자라면 같은 방식을 적용하는 것이 이론상 가능하다. 앞에서 이미 적었지만, 조약상 이중거주자 판정기준에 불구하고 끝까지 이중거주자로 남는 자에 대해서도 같은 내용으로 이중과세를 배제하는 것이 가능하다. 그러나 그런 조약례는 아직 없는 듯하다.

## V. 해외이주자

이중거주자가 조약의 혜택을 받지 못하는 이유는 조약 상대방 국가의 거주자라는 요건을 만족했음에도 불구하고 우리나라와도 인연이 있어서 우리나라의 입장에서 거주자이기 때문이다. 이중거주자의 전형적인 모습은 해외이주를 하기는 했지만 종래 살던 나라와의 인연이 아직 남아 있어서 양 쪽 모두에서 거주자가 되는 것이다. 여기에서 한 가지 문제를 생각해보자. 해외 이주자가 우리나라와의 인연을 거의 단절하여 우리나라의 입장에서 거주자라고 보기는 어려운 상황에 이르는 했지만, 해외이주의 주된 동기가 우리나라의 세금을 피하기 위한 것이라면 이런 사람에게도 조약의 혜택을 줄 것인가?

미국 모델조약의 saving clause는 단서를 두어, 현재 미국국적이나 영주권을 가지고 있는 자에게만이 아니라 과거에 가지고 있었던 자에게도, 미국세금의 회피가 국적이나 영주권의 포기의 주요 동기 중 하나인 한 포기 뒤 10년 동안 그들의 전 세계소득을 과세할 권리를 유보하고 있다. 거주자나 시민에 대한 전세계소득 과세권을 유보하면서 saving clause는 ‘시민’이라는 말에 “과거에 시민이었던 자나 장기 거주자로서 그런 지위의 상실 이유 가운데 주요이유의 하나가 조세회피인 자를 포함하되, 지위 상실 뒤 10년 동안만 그렇게 한다.”<sup>78)</sup> 이 단서 조항은 당연히 국내법에 그런 과세권이 있을 것을 전제로 하고 있고, 미국의 국내법은 1966년에 FITA(Foreign Investors Tax Act)의 일부로 실제로 그런 규정을 두어서 미국시민이나 영주권자이었던 자가 미국의 세금을 피할 의도로 시민권이나 영주권을 내어놓는다면, 그 뒤 10년 동안은 재산양도차익에 관한 한 그 자를 시민권자나 영주권자와 거의 마찬가지로 과세한다.<sup>79)80)</sup>

이에 관련하여 Tedd N. Crow<sup>81)</sup> 판결을 보자. 미국시민이며 거주자였던 이 사건 납세의무자 C는 1978년 11월 캐나다로 이주하면서 미국시민권을 포기했다. 해외이주 및 영주권 포기의 주된 동기는 미국세금을 피하자는 것이었다. 캐나다로 이주 후 약 한 달 지나서 C는 자기소유인 미국법인 주식을 630여 만불을 받고 팔

78) 미국모델 제1조 제4항 단서.

79) 미국세법 제877조.

80) 1966년 당시에는 미국시민에 대한 최고세율은 70%이었고, 비거주자에 대한 세율은 30%이었기 때문에 미국의 세금을 피할 인센티브가 컸다. Joel D. Kuntz & Robert J. Peroni, *US International Taxation* (looseleaf), C1.10[1][f] Current Significance of Section 877 참조. the 2004 Jobs Act는 미국세법 제877조를 개정하여 해외이주의 동기가 세금을 피하기 위한 것이었는지를 판단하는 객관적인 기준을 수립했다.

81) 85 TC 376.

면서, 이 사건 당시의 미국-캐나다 조약 제8조(양도차익)에 따를 때 미국은 캐나다 거주자의 미국법인 주식양도차익을 과세할 수 없다고 주장하였다.<sup>82)</sup> 이 사건 당시의 미국 국내법은 현행법이나 마찬가지로 비거주자의 주식양도차익을 과세하지 않았다. 한편, 미국-캐나다 조약상의 saving clause는 “이 조약 어느 조항에 불구하고 미국은 마치 이 조약이 발효하지 아니한 것처럼 미국시민, 거주자나 미국법인의 모든 소득을 미국세법에 따라 과세할 수 있다”고만 정하고 있었고, 현행 미국 모델에 있는 해외이주자에 대한 단서가 없었다(미국모델은 1981년에 처음 나왔다). 그럼에도 불구하고 미국국세청은 이 saving clause가 조약 제8조를 배제하므로 미국은 속인주의 과세권을 행사하여 주식양도차익을 과세할 수 있다고 주장하였다.<sup>83)</sup> Saving clause가 말하는 시민이라는 말은 과거에 시민이었던 자를 포함한다고 풀이해야 한다는 것이다.

법원은 국세청의 주장을 받아들이지 않았다. 우선 국세청 주장처럼 조약을 해석한다면 현행 877조보다도 더 불리한 국내법을 미국이 일방적으로 들여올 수 있게 된다.(가령 미국 국내법으로 전세계소득 과세기간을 20년으로 늘린다고 생각해 보라). 두 번째로 FITA의 부칙을 보면 FITA에 조약배제의 의도가 없다고 적혀 있다는 것이다. FITA에 따른 개정법 가운데 조약과 충돌하는 대표적인 조문이 바로 양도소득 조문인 마당에, 877조가 조약을 배제한다면 이 부칙 조문에 아무런 의미가 없게 된다. 끝으로 이 사건에서는 蛇足이지만 그 뒤 1996년에 미국세법 제877조를 개정할 때 미국 국회는, 제877조는 조약을 배제한다는 뜻을 의사록에 남기고 있다.<sup>84)</sup>

OECD 모델은 미국모델처럼 해외이주자 규정을 두고 있지 않다. 조세회피 목적의 해외이주자가 상대 체약국의 법에 따라 그 나라 거주자가 되었지만 구 거주지국의 국내법이 해외이주자를 여전히 거주자로 분다고 하자. 이 경우 OECD 모델의 글귀에서는 이 해외이주자는 아마 새로운 거주지국에서만 거주자이고 구 거주지국에서는 더 이상 거주자가 아닌 것이 보통일 것이다. 구 거주지국에서 전세계소득 납세의무를 지고 있기는 하지만, 그 이유는 과거에 거주지가 있었다는 것이기 때문이다. 이제는 더 이상 거주지가 없으므로 구 거주지국에서는 거주자가 아니다. 한편 말뜻을 더 넓게 잡아 과거에 거주지가 있었다는 것이 거주자 개념을 만족시킨다고 한다면 이중거주자가 되겠지만, 조약상 기준에 따라서 새로운 거주

<sup>82)</sup> 1942년 미국-캐나다 조약 제8조. 56 Stat. 1399, T.S. No. 983.

<sup>83)</sup> Rev. Rul. 79-152, 1979-1 CB 237.

<sup>84)</sup> H.R. rep. No. 496, 104th Cong., 2d. Sess. 155 (1996); H.R. Conf. rep. No. 736, 104th Cong. 2d Sess. 329 (1996). IRS Notice 97-19, 1997-1 CB 394.

지국의 거주자로 최종 판정된다. 앞서 3월 31일에 우리나라에서 B국으로 이주한 사람의 예를 생각해보면 된다.

현행 미국법은 해외이주자를 여전히 거주자로 본다는 규정에 더해, 해외 이주 시점에 그가 가진 재산의 미실현이득을 과세하는 이른바 출국세를 매기는 방식으로 조세회피 대책을 세우고 있다.<sup>85)</sup> 해외이민으로 거주자가 비거주자가 된다는 것은, 거주자가 자기 재산을 비거주자에게 양도하는 것과 마찬가지로 보는 것이다.

## VI. 요약

지금까지의 논의에서 몇 가지 중요한 점을 요약한다면 다음과 같다.

- 1) 법인의 이중거주지 판정기준인 실질적 관리장소는 불안정한 개념이다.
- 2) 조약상 이중거주자가 상대 체약국 거주자로 판정된다고 하여 국내법상 비거주자가 되는 것은 아니다. 그저 조약의 적용범위 안에서 상대체약국 거주자로 조약을 적용받을 뿐이다.
- 3) 이중거주자 판정이 두 체약국 아닌 제3국의 과세권에 영향을 줄 수도 있다.
- 4) 조약에 특별 규정이 없는 한 국적처럼 거주 이외의 이유로 인한 전세계소득 과세를 받는 자는 이중거주자에 해당하지 않는다. 물론 실제사례는 거의 미국시민 뿐이고, 미국의 조약은 예외 없이 특별규정을 두고 있다.
- 5) 해외이주자에 관한 특례가 없는 이상 조세회피목적의 해외이주자라 하더라도 이주 후에는 상대방 체약국 거주자가 된다.

투고일 2010. 2. 16	심사완료일 2010. 3. 5	게재확정일 2010. 3. 9
-----------------	------------------	------------------

<sup>85)</sup> 미국세법 제877조, 제1293조. Robert A. Katcher, "Back to Basis : Crossing the U.S. Frontier", 97 *Tax Notes* 547 (2002).



## 참고문헌

- 이시윤, **신민사소송법**, 박영사 (2008).
- 이창희, **세법강의**, 박영사 (2009).
- 矢内一好, 詳解 日米租稅條約 (2004).
- Joel D. Kuntz & Robert J. Peroni, *US International Taxation* (looseleaf).
- Jonathan Schwartz, *Schwartz on Tax Treaties* (Wolters Kluwer Law & Business, 2009).
- Klaus Vogel, *Double Taxation Conventions* (Kluwer Law International, 1997).
- OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital* (Jul 2008).
- Robert Couzin, *Corporate Residence and International Taxation* (IBFD, 2002).
- U.S. Department of the Treasury, *United States Model Technical Explanation Accompanying the United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006*.
- 이창희, “전세계소득 납세의무와 조세조약상 거주자 개념”, **서울대학교 법학** 49권 1호 (2008).
- \_\_\_\_\_, “조세조약 해석방법”, **조세학술논집**, 제23집 제2호 (2007).
- Chang Hee Lee, “Impact of E-Commerce on Allocation of Tax Revenue between Developed and Developing Countries”, 18 *Tax Notes International* 2569 (1999).
- Julie Bouthillier, “Residence-Based Taxation and FAPI: A World of Fictions”, 53 *Canadian Tax Journal* 179 (2005).
- Keir M. Gordon, “Resident either here or there”, *Tax Adviser* (Jul, 2006).
- OECD, “Place of Effective Management Concept : Suggestions for Changes to the OECD Model Tax Convention.”
- \_\_\_\_\_, “The Impact Of The Communications Revolution On The Application Of “Place Of Effective Management” As A Tie Breaker Rule.”
- Robert A. Katcher, “Back to Basis: Crossing the U.S. Frontier”, 97 *Tax Notes* 547 (2002).
- Taylor, “Tax Advisors’ Forum : Final Regulations Change Dual Consolidated Loss Rules”, 5 *Tax Notes Int’l* 723 (1992).

<Abstract>

## Dual Resident in Tax Treaty

Chang Hee Lee\*

All nations that adopt in-personam jurisdiction in taxation impose tax on the worldwide income of residents. Because each nation has a different criterion about the scope of these unlimited taxpayers, a taxpayer may be subject to the tax on their world-wide income two states or more. To avoid double taxation, a tax treaty includes tie-breaker rules that allocate residence of the “dual resident” person to one of those States. The paper analyzes tie-breaker rules.

First, the paper analyzes the criterion that allocates residence of the “dual resident” person to a state. Most tax treaty adopts an hierarchical test to determine an individual’s residence, according to OECD model tax convention. ‘Place of effective management’ is used to determine a non-individual’s residence, but the concept remains a questionable criterion for solving double residency. If a taxpayer is decided to be a resident of a state party to a treaty, taxing power of the other state is restricted by the treaty. The taxpayer, however, remains a resident under domestic law of the other state. Determination of residence can also have an influence on taxation by a third country. As a special case, the paper analyzes the U.S. case of double taxation based on U.S. citizenship. A U.S. citizen, even if non-resident in the United States, still is subject to tax on his or her world-wide income. U.S tax treaties have a special provision to solve double taxation of this nature, and, as a matter of treaty policy, this system could potentially extended to the taxpayers who remain double residents even after application of the tie-breaker rules.

Key words : dual resident, tie-breaker rules, OECD model tax convention, place of effective management, saving clause, worldwide taxation, changing residence

---

\* Professor, College of Law/School of Law, Seoul National University.