

과세의 효율성 제고(提高)를 위한 국외전출세(Exit Tax)의 새로운 과세방식에 대한 제안

안 성 희*

목 차	
I. 서 설	8
II. 국외전출세의 선행연구에 관한 검토 ...	11
1. 국외전출세에 관한 소득세법 개정 안 발표 전	
2. 국외전출세에 관한 소득세법 개정안 발표 후	
III. 국외전출세의 과세요건에 관한 검토 ...	15
1. 납세의무자	
2. 과세대상 · 과세표준 및 세율과 신고 · 납부	
IV. 미실현이익에 대한 과세로 입법된 규정에 관한 검토	31
1. 납부유예	
2. 조정공제	
3. 재전입에 따른 환급	
V. 이중과세(double taxation) 문제에 관한 검토	40
1. 검토의 필요성	
2. 관련 법령	
3. 소 결	
VI. 국외전출세의 문제점과 개선방향	45
1. 납세의무자에 관한 문제	
2. 과세대상에 관한 문제	
3. 과세표준과 세율에 관한 문제	
4. 미실현이익과세로 입법된 규정에 관한 문제	
5. 이중과세조정에 관한 문제	
VII. 새로운 과세방식 제안	55
1. 새로운 과세방식에 대한 검토	
2. 최종적인 입법적 개선방향	
VIII. 결 어	59

* 세무법인 현인 세무사

** 투고일 : 2017. 6. 15. 1차수정일 : 2017. 6. 29. 게재확정일 : 2017. 7. 17.

< 국문초록 >

본 연구에서는 국외전출세 시행 전 입법적 정비할 사항과 효율적으로 국내과세권을 확보할 수 있는 입법적 개선방향을 제시하기 위해 선행연구, 국내외 문헌 등을 참조하고 주요국의 입법사례를 비교법적으로 분석하였으며, 처음 시행되는 국외전출세의 특징을 조세법적으로 정리하였다.

과세의 형평성, 효율성, 명료성 측면에서 국외전출세 제도를 평가시 많은 납세협력비용과 징세비용이 발생하는 것에 비해 국내과세권 확보라는 입법취지를 달성하기에 충분하지 않은 점, 미실현이익에 대한 과세로 새롭게 입법된 규정이 심각하게 과세의 효율성을 침해하는 문제점이 있다.

이에 현행법 테두리에서는 효율적으로 국내과세권을 확보하는 측면을 중심으로 입법적 정비사항과 개선방향을 제시하였고, 미실현이익 과세로 인해 입법된 납부유예, 조정공제, 재전입시 환급은 과세의 효율성을 심각하게 침해하는 문제점이 있으므로 이를 최소화하기 위한 측면에서의 입법적 개선방향을 제시하였다.

첫째, 납세의무자 판단시 거주요건은 국외전출 전 10년 전부터 국내에 주소를 두거나 거소를 둔 기간이 5년을 초과하는 자로 개정하고, 일정금액 이상의 소득이 있는 자·양도소득세 납세의무 있는 자산을 비거주자에게 증여하는 자도 추가로 규정하여 범위를 확대하여야 한다. 또한 비거주자 지위 전환은 국외전출세 신고를 전제로 가능하게 하여야 한다.

둘째, 과세대상 자산은 국내과세권이 있는 자산을 제외한 모든 자산을 과세대상으로 확대하고, 과세표준 계산시 출국시점에는 양도가액을 산정할 수 있도록 하여야 하며 적용세율은 소득세법과 동일하게 규정하여야 한다.

셋째, 납부유예기간은 5년으로 제한하지 않되 납부유예기간 중에는 주요사항에 대한 보고의무를 부여하여야 하며 조정공제는 기간의 제한을 두어 허용하고 재전입시 환급 대신 취득가액을 조정하는 것이 타당하다. 조정공제, 재전입시의 환급은 경쟁청구방식으로 개정하여야 한다.

넷째, 납부를 한 경우에는 역 세액공제 방식의 외국납부세액공제를 배제하여 국내에서 과세관계를 종결하여야 한다.

그러나 납부유예 여부에 따라 납세의무 소멸 여부, 최종적인 과세권 행사국이 달라짐에도 불구하고 동일한 과세를 하는 현재 입법하고 있는 과세방식의 테두리 내에서 과세의 효율성을 제고하는 데에는 한계가 있는바, 이에 최종안으로 납부유예 여부에 따라 과세형태가 달라지는 새로운 과세방식을 제안하였다.

납부를 하여 납세의무가 소멸된 경우 전출국은 과세관계를 종결하고 전입국에서

는 전입 이후 발생한 가치상승분에 대해서만 과세하는 것이 타당하다.

납부유예를 선택한 경우에는 전출국에서 납세의무가 종결되지 않았으므로 최종적으로 전출국에서 과세권을 행사할 수 있도록 하고 이에 맞게 조세조약을 체결하는 입법적 개선방향을 제안하였다. 납부유예시 전출국의 과세이연에 대한 최종적인 과세권 확보를 담보하기 위해 비거주자의 납세의무 범위에 납부유예 중인 국외전출세 과세대상 자산의 소득을 추가하고, 이에 맞게 국세부과 제척기간을 정비하여야 하며 납부유예 중인 국외전출세 과세대상 자산에 대해 국외전출세 세율과 동일하게 원천징수하도록 규정하는 입법적 정비도 필요할 것이다.

본 연구를 통하여 보다 효율적으로 국내과세권을 확보하고 국외전출세의 시행 전 합리적인 과세체계를 재정비하는 데에 기여할 수 있을 것이라 판단된다.

▶ **주제어** : 과세의 효율성, 과세권 확보, 미실현이익, 납부유예, 전입국, 전입 후 가치상승, 전출국, 최종과세권 행사

I . 서 설

조세정책은 각 나라의 정치적 이슈, 경제상황, 대륙법계 또는 영미법계 법원 채택 여부 등에 따라 국가별로 다른 정책을 채택하여 과세권을 행사하고 있는바, 과세대상·세율·과세방식 등의 규정에 있어 큰 차이가 존재한다. 예컨대, 대부분의 국가가 자본이득에 과세하는 데 반하여 홍콩·싱가포르·뉴질랜드·스위스 등은 역외 자본이득에 대해 비과세하며, 상속세를 과세하는 우리나라와 달리 캐나다 등은 상속세를 과세하지 않고 있다.

이러한 국가별 과세상의 차이는 거주자인 동안 발생한 자본이득에 대해 자본이득 비과세 국가로의 거주자 전환 또는 비거주자에게 상속·증여·유증을 하는 방법을 통해서 과세에서 제외될 수 있으며, 상속세 과세대상인 거주자가 상속세 비과세 국가로의 거주자 전환을 통해서 상속세 과세에서 제외될 수 있다. 이러한 점은 내국세법에 우선하는 지위를 갖는 조세조약에서도 존재하는바, 최근 진실한 거주목적보다 세무상 목적이 거주지 선택에 중요한 유인이 되어 세무계획(tax planning)상 유리한 국가의 비거주자로 전환하는 조세회피 사례¹⁾가 각국의 중요한 문제로 대두되고 있다. 조세회피 의도가 없는 경우라도 내포이익(built-in gain)이 있는 상태의 거주자가 비

1) 우리나라의 선박왕, 구리왕, 완구왕으로 알려진 역외탈세사건 중 자본이득 조세 회피와 관련된 역외조세회피(납세자가 조세목적상 거주지국 선택) 사례는 카자흐스탄 구리 채광 제련업체인 카자묵스의 지분을 매각하여 1조원의 차익을 남겼으나 1년에 약 1개월만 체류해 비거주자로 판단되어 우리나라에서 과세할 수 없었던 ‘구리왕’ 사건이 대표적인 사례이며, 미국의 경우 페이스북의 지분 4% 정도를 보유한 공동설립자인 에드와도 새버린(Eduardo Saverin)이 페이스북의 기업공개(2012년) 전인 2008년에 싱가포르 국적을 취득하여 38억 달러에 이르는 자본이득에 대한 6억 달러의 세금을 자본이득 비과세국가인 싱가포르 소득으로 인정 받은 사례가 대표적인 사례이다.

거주자 지위로 전환하는 것은 조세조약에 의해 전입국에서 과세권을 행사하게 되는데, 전출국의 많은 과세권 상실문제로 이어진다.

이에 일찍이 미국·캐나다·호주 등 OECD 주요국은 거주성 변경시 일시에 과세권이 상실하는 것을 대비하기 위하여 ‘출국세(exit tax)’를 도입하여 시행하고 있으며, 가장 최근에 도입한 일본은 세원잠식과 소득이전(Base Erosion and Profit Shifting, BEPS) 이행계획에 따른 검토과제로서 2015년 세법 개정을 통해 ‘국외전출시 과세제도’를 도입하여 2015년 7월 1일부터 시행하고 있다.

OECD가 발표한 BEPS Action 6 ‘Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances’²⁾에서도 조약 혜택을 통한 내국세법 규정 남용을 방지하기 위해 거주지국에서 거주를 종료하기 직전 발생한 자본이득에 대해 내국세법상 과세하는 것에 대해 조세조약이 제한할 수 없다고 기술하고 있다. 나아가 이중으로 비과세되어 어느 국가도 과세권을 행사할 수 없는 경우 전출국에서 출국세의 부과를 권고하고 있고, EU도 2016년 2월 출국세의 도입을 권고한 바 있다. 즉, 조세조약과 내국세법에 의해 과세할 수 없는 경우에 대해서는 조세조약을 개정할 수도 있으나 조세조약은 쌍방의 합의가 필요하고 단기적으로 개정이 불가능³⁾하므로 출국세 도입을 권고하는 것이다.

출국세⁴⁾는 무제한납세의무를 부담하는 자가 이민 등으로 국내원천소득에

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

3) 송은주·정경화, “출국세 과세제도의 도입방안 연구”, 『조세연구』 제16권 제2집, 한국조세연구포럼, 2016. 6., 151면.

4) 출국세의 유형은 대상자산의 범위에 따라 일부재산을 과세대상으로 하는 제한적 출국세(limited exit taxes)와 출국시점에 보유하는 모든 재산에 포괄적으로 과세하는 포괄적 출국세(general exit taxes)로 구분되며, 출국 이후 납세의무 범위에 따라 이주 후에도 이전 거주지국의 거주자로서 모든 납세의무를 부담하는 무제한 납세의무 확장(unlimited extended tax liability)과 이전 거주지국 원천 소득에

한해 납세의무를 부담하는 자의 지위로 전환시 출국시점을 기준으로 거주자로 있던 기간에 발생한 미실현소득에 대해 거주자와 동일한 납세의무를 부담시키기 위해 과세하는 세금이다. 국가별 도입형태를 보면 자산과세형태에 따라 다르게 입법하고 있는 것을 볼 수 있다. 일부자산에 대해서만 자산과세를 하는 일본, 오스트리아, 독일, 뉴질랜드 등은 제한적 출국세를 시행하고 있으며 포괄적인 소득과세를 하는 미국, 캐나다, 호주 등은 포괄적 출국세를 시행하고 있다.

우리나라도 국제적인 흐름에 따라 역외 조세회피방지 및 국내 재산에 대한 과세권을 확보하기 위한 입법취지⁵⁾로 2016. 12. 20. 법률 제14389호로 “거주자의 출국시 국내 주식 등에 대한 과세특례제도”를 별도의 세목이 아닌 양도소득세 과세특례제도로 소득세법에 입법하여 2018년 1월 1일부터 시행 할 예정이다. 역외 조세회피를 입법취지로 할 경우 자본이득 비과세 국가로 진출한 경우에 국한되므로 조세회피 여부와 관계없이 비거주자 지위로 전환하기 전 국내에서 과세가 가능한 소득에 대한 과세권 확보가 국외전출세의 주요 입법배경이라 할 수 있다.

본 연구의 목적은 이미 출국세를 시행하고 있는 주요국⁶⁾의 입법례를 과세요건별로 비교법적으로 분석하여 2018년 국외전출세의 시행 전 입법적으로 정비할 사항을 제안하여 합리적인 과세가 될 수 있도록 하는 데 있다.

한해 납세의무를 부담하는 제한 납세의무 확장(limited tax liability)으로 구분된다. Lue de Broe, *The tax treatment of transfer of residence by individuals — General Report*, IFA Cahiers Vol. 87b, 2002.

5) 기획재정부, “2016년 세법개정안 상세본”, 2016. 7. 28., 105면.

6) 출국세를 도입한 주요국의 입법례 중 비교검토의 실익이 큰 우리나라와 양도소득세 과세체계가 유사하고 가장 최근에 출국세를 입법화한 일본, 출국 여부에 관계없이 시민권 포기를 과세사실로 보아 출국세를 과세하는 미국, 납세자가 보유한 대부분의 자산에 대해 출국세를 과세하는 캐나다, 비거주자가 된 이후 자산의 가치 상승분에 대해서도 과세를 하는 호주·일본과 같이 최근인 2015년에 도입하고 조세회피 의도에 따라 과세형태가 달라지는 스페인의 세제를 비교분석 대상으로 하였다.

또한 각국 간의 치열한 조세경쟁에서 국내과세권을 강화하기 위한 입법적 개선방향과 미실현이익의 과세에서 비롯된 문제점을 해결할 수 있는 새로운 과세방식과 합리적인 조세조약의 체결방향을 제안하는 것을 주요 연구 목적으로 한다.

이하 II.에서는 국외전출세에 관한 선행연구를 살펴본 후 III.에서는 국외전출세의 과세요건을 제한적 출국세 도입국가와 포괄적 출국세 도입국가의 입법례로 구분하여 비교법적으로 분석하였고 IV.에서는 국외전출세의 조세법적 특징과 이로 인해 입법된 규정들을 검토한 다음 V.에서는 이중과세문제에 대해 살펴보았다. V.까지의 검토를 토대로 VI.에서는 현행법 테두리 내에서의 문제점과 개선방향을 제시하고 VII.에서는 새로운 과세방식과 조세조약의 체결방향을 최종적으로 제안하며 VIII.에서는 결론을 정리하는 순서로 본고를 구성하였다.

II. 국외전출세의 선행연구에 관한 검토

1. 국외전출세에 관한 소득세법 개정 안 발표 전

이미 출국세를 도입하여 수많은 선행연구가 진행된 출국세 도입국가와 달리 우리나라는 비거주자 전환 증가에 따른 국내과세권 멸실이 중요한 문제로 대두됨에 따라 2012년부터 출국세 도입의 필요성을 주장하는 선행연구가 본격적으로 시작되었다.

오윤(2012)은 거주자였던 자의 세금 없는 국외자본 이동을 막기 위해 실시하고 있는 해외금융계좌 신고제도의 문제점을 중심으로 연구하였다. 해외금융계좌 신고제도의 대상이 해외금융기관에 있는 금융자산으로 범위를 제한하는 등의 문제점을 지적하면서 거주자인 기간 동안 발생한 자본이득 전체에 대해 국내에서 과세권을 확보할 수 있도록 해외금융 계좌신고제도

의 대안으로 출국세의 도입을 제안하였다.

이진영 외 2인(2013)은 개인의 거주성 회피를 통한 조세회피 사례를 검토하고 거주자 판단규정의 문제점이 조세회피의 유인이 되고 있음을 지적하면서 조세회피를 방지하기 위한 새로운 거주자 판단기준의 입법적 개선방향을 제시하였다. 이와 더불어 비거주자 전환을 통한 조세회피문제에 대해 거주성 판정기준의 개선만으로는 한계가 있는바, 거주자로 있던 기간에 대한 조세채무를 간결화 할 수 있는 제도적 보안 방안으로 출국세의 도입을 제안하였다.

김기영(2013)은 비거주자 전환 전 발생한 소득에 대해 우리나라에서 과세권을 확보할 수 있는 해결방안으로 출국세의 도입을 제안하였다. 출국세의 입법형태로는 비거주자로 전환되는 시점에 모든 자산을 시가로 양도한 것으로 보아 과세하는 포괄적 출국세를 제시하였다. 과세의 효율성을 고려하여 납세의무자는 우리나라와 거주관계가 단절된 자로 한정하고, 과세대상 자산은 실물자산뿐만 아니라 이연보장자산까지 범위를 확대할 것을 제안하였다.

최정희(2014)는 출국세가 미실현이익에 대한 과세이며, 거주지를 이전하려는 납세자의 재산권, 평등권, 거주이전의 자유를 침해한다는 점에서 이에 대한 헌법적 정당성에 대한 문제를 중심으로 검토하였다. 검토 결과 과세권의 확보라는 주된 입법 목적과 조세회피의 방지라는 부차적 정책적 목적을 갖출 경우에는 헌법적 정당성을 긍정하였다. 단, 입법시에는 납세자의 기본권 제한을 최소화할 수 있도록 납부이연, 이주 이후 발생하는 손실에 대한 사후 조정, 이중과세를 배제하는 규정을 두는 것을 전제로 하였다. 입법형태로는 납세자가 보유한 모든 자산을 출국세의 과세대상으로 하되 우리나라의 과세권이 미칠 수 있는 국내 자산 및 그 밖에 출국세 과세대상으로 두지 않아도 될 자산은 제외할 것을 제시하였다. 헌법적 정당성에서는 일찍이 출국세를 시행한 미국과 유럽에서 논의가 있어 왔다. 미국법원의 경우 국적포기세의 합헌 여부에 대해 조세를 부과하는 데 있어 의회가 가지는 광범위한 권한으로 비거주자에 대해 차별적으로 세금을 부과하는 것

은 헌법적으로 타당한 것으로 판결⁷⁾하였다. 유럽재판소의 경우 거주자인 기간동안 발생한 소득에 대해 처분시점까지 세금의 납부를 이연하고 거주지 이전 후 소득의 실현시점에 자산가치 감소분을 조정하는 경우에는 정당한 것으로 판결⁸⁾한 바 있다.

송은주·정경화(2016)는 유가증권 양도차익은 조세조약에 의해 출국 이후 거주지국에서 과세하므로 조세회피방지 또는 과세권 확보차원 측면에서 출국세 도입의 필요성을 제시하였다. 일본과 미국의 입법례를 검토한 뒤 구체적인 입법형태로는 국내 거주관계 종결시점 또는 출국하는 시점을 출국시기로 하여 거주자에서 비거주자로 전환하는 자를 출국세의 납세의무자로 하고, 국세징수법 등의 출국금지제도 등을 통하여 출국시 납세의무를 판단할 수 있는 행정조치와 미실현이익에 대한 과세인 점을 고려하여 담보 제공 등을 통하여 납부이연이 가능하게 할 것을 제안하였다.

2. 국외전출세에 관한 소득세법 개정안 발표 후

2016년 7월 28일 정부가 국외전출세에 관한 소득세법 개정안을 발표한 후 개정안에서 발표한 입법사항에 대한 문제점과 개선방향을 제시하는 몇 차례의 선행연구가 있었는데, 이에 대해서는 구체적인 검토의 필요성이 있다.

윤현석(2016)은 일본의 국외전출과세제도와와의 비교법적 검토를 중심으로 연구하였다. 검토를 통해 과세권 확보 측면에서 납세의무자와 과세대상 자산의 범위 확대의 필요성을 주장하였다. 또한 국외전출일에 대해 명확하게 하고 세액공제, 납부유예 등에 대한 사항을 대통령령에 위임하기보다는 법률에 명확하게 규정하는 입법적 개선방향을 제시하였다.

7) Di Portanova v. United States, 690 F.2d 169(Ct. Cl. 1982).

“The power Congress in levying taxes is very wide, and where a classification is made of taxpayers that is reasonable, and not merely arbitrary and capricious, the Fifth Amendment can not apply.”

8) C-9/02, Lasteyrie [2004] ECR I-2409 ; C-470/04, N [2006] ECR I-7409.

황영현(2016)은 출국세가 미실현이익에 대한 과세로서 소득과세 취지에 맞지 않는바, 자본이득 비과세국가나 저세율국가로 출국한 경우로 한하여 적용할 것을 제안하여 포괄적인 출국세 도입을 제안했던 여타 선행연구와는 다른 견지에서 입법적 개선방향을 제시하였다. 과세권 확보 측면에서는 납세보전을 위하여 양도소득세 매입자 납세의무를 규정하는 것을 제안하고, 역 세액공제의 외국납부세액공제로 과세의 실익이 없어지는 문제를 해결하기 위해 전출국은 국외전출 전 발생한 소득에 대해서만 전입국은 전입 이후 발생소득에 대해서만 과세하는 새로운 입법형태의 해결방안을 제안하였다. 그 외에 납세의무자 판정시 비상장법인의 경우 지분율 기준을 배제하여 금액기준으로 판정하고, 납부유예시 납세담보를 제공하므로 「상속세 및 증여세법」상 연부연납에 대한 이자율을 적용하고, 납세관리인을 두지 않은 경우에 대한 신고의무를 다르게 규정할 필요가 있음을 지적하였다.

이경근(2016)은 자본이득 과세국가로 출국시 국외전출세 과세로 인해 발생하는 국제적 이중과세 문제를 해결하기 위해 규정한 역 세액공제방식의 외국납부세액 공제의 문제점을 중심으로 분석하였다. 우리나라에서 출국시 국외전출세 과세 후 전입국에서 다시 과세되었으나 전입국에서 이중과세 조정장치가 없는 경우 소급하여 국내에서 외국납부세액공제를 허용하는 것은 OECD와 G20 국가 간에 국제적으로 합의한 국제적 이중과세해소원칙과 맞지 않은 점을 지적하였다.

이에 대한 개선방향으로는 전입국에서 이중과세가 조정되지 않은 경우 무조건 외국납부세액공제를 허용하는 것이 아닌 상호합의절차를 진행한 국세청장이 체약상대국의 권한 있는 과세당국과 합의한 결과에 따라 적용할 수 있도록 하여 상대국에서 이중과세배제조치를 하고, 상호합의절차를 진행할 수 없는 경우에만 외국납부세액공제를 허용할 것을 제안하였다. 이와 더불어 국제적인 상호합의 협상력을 높이기 위해 전출국에서 출국세가 과세된 경우에는 우리나라로 전입시 출국세가 과세된 가액으로 취득가액을 조정하는 규정을 포함시키는 것이 필요함을 부연하였다. 입법적 정비가 필요한 부분에 대해서는 외국납부세액공제제도의 적용기한에 대한 규정이 불

분명한 점을 지적하고, 외국납부세액공제는 기한의 제한 없이 허용하는 것이 타당하다는 의견을 제시하며 경정청구기한이 경과한 경우에도 공제가 가능하여야 하므로 국세기본법 시행령 제25조의 후발적 경정청구 사유에 해당하도록 명시할 것을 제안하였다.

본 연구가 선행연구와 구별되는 차별점은 미실현이익에 대한 과세로 인한 국외전출세의 조세법적 특징을 분석하고 이러한 특징 때문에 입법된 규정들의 문제점을 검토한 뒤, 기존 선행연구과는 다르게 납부유예 여부에 따라 다르게 과세하는 과세방식을 제안하고 이를 위한 개별세법과 조세조약의 개선방향을 제시한 것이라 할 수 있다.

Ⅲ. 국외전출세의 과세요건에 관한 검토

1. 납세의무자

가. 거주자의 출국시 국내 주식 등에 대한 과세특례

우리나라는 출국세의 유형 중 출국시 거주기간요건과 일정자산 보유기준요건을 모두 충족하는 자에 한하여 납세의무가 성립하는 제한적 출국세 (limited exit taxes) 형태로 납세의무자를 규정하고 있다. 출국시 국내 주식 등에 대한 과세특례를 적용받는 납세의무자는 ① 출국일 10년 전부터 출국일까지의 기간 중 국내에 주소나 거소를 둔 기간이 5년⁹⁾ 이상이고, ② 출국일 직전 사업연도 종료일 현재 대주주¹⁰⁾이다.¹¹⁾

9) 소득세법 제3조 제1항은 과세기간 종료일 10년 전부터 국내에 주소나 거소를 둔 기간의 합계가 5년 이하인 외국인 거주자인 거주자는 과세소득의 범위를 국외에서 발생한 소득의 경우 국내에서 지급되거나 국내로 송금된 소득으로 제한하고 있다.

10) 소득세법 시행령 제167조의 8은 주권상장법인 대주주와 주권비상장법인의 주주

국외전출의 개념과 국외전출로 보는 시점에 대해서는 명시하지 않고 있으나 소득세법 제5조 제3항은 거주자가 주소 또는 거소를 국외로 이전하여 비거주자로 되는 것을 ‘출국’으로 정의하고 있으며, 소득세법 시행령 제2조의 2 제2항은 비거주자가 되는 시점에 대해 거주자가 주소 또는 거소의 국외 이전을 위하여 출국하는 날의 다음 날로 규정하고 있다. 이에 대해 출국일 대신 국외전출일이라는 표현으로 변경하고 국외전출일은 소득세법 시행령 제2조의 2 제3항의 거주자가 비거주자로 되는 시기로 명확하게 해야 한다는 견해¹²⁾가 있는데 국외전출세에서 출국시점은 납세의무 성립시점이 되므로 타당한 주장이라 생각한다.

나. 주요국의 입법례

일반적으로 제한적 출국세(limited exit tax) 도입국가의 경우 거주요건 외 자산보유요건까지 고려하여 납세의무자를 규정하고 포괄적 출국세(general exit tax) 도입국가의 경우 거주요건만을 고려하여 납세의무자를 규정하고 있다. 이하 주요국의 납세의무자 규정에 대한 입법례는 출국세의 유형별로 구분하여 검토하고자 한다.

로서 주식소유비율이 4% 이상이고, 시가총액이 25억원(다만, 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률 시행령」 제178조 제1항에 따라 거래되는 「벤처기업육성에 관한 특별조치법」 제2조 제1항에 따른 벤처기업의 주식 등에 한정하여 40억원) 이상인 자로 규정하고 있다.

주권상장법인의 대주주란 소득세법 시행령 제157조 제4항에 의해 주주 및 기타주주의 보유주식비율이 1% 이상이거나 주식 등의 양도일이 속하는 사업연도의 직전 사업연도 종료일 현재 주주 1인 및 기타주주가 소유하고 있는 해당 법인의 주식 등의 시가총액이 25억 이상인 경우의 주주 및 기타주주이다.

11) 소득세법 제118조의 9 제1항.

12) 윤현석, “소득세법상 국외전출세(Exit Tax) 도입에 관한 연구 — 일본의 국외전출과세제도와 비교 —”, 『조세학술논집』 제32집 제3호, 한국국제조세협회, 2016. 10., 275면.

(1) 제한적 출국세(limited exit tax)

(가) 일 본

일본의 국외전출시 양도소득세 과세특례를 적용받는 납세의무자는 ① 국적의 구분 없이 국외 전출일 전 10년 이내 국내 거주기간이 5년을 초과¹³⁾하고, ② 과세대상 자산의 시가가 1억 엔 이상인 자이다.¹⁴⁾ 국외전출은 국내에 주소 및 거소를 갖지 않게 되는 것으로 규정하고 있다.¹⁵⁾

일본의 경우 납세의무자의 범위에 대해 우리나라와 유사하게 규정하고 있지만 자본이득이 발생한 자산에 대해 과세할 수 없는 경우에 대한 과세권 확보를 위해 국외전출이 아니더라도 거주자가 과세대상 자산을 상속(유증 포함)이나 증여에 의해 비거주자에게 이전한 경우에도 유가증권 등의 양도가 있는 것으로 보아 납세의무자에 해당하는 것으로 규정¹⁶⁾하여 납세의무자 범위를 확장하고 있는 특징이 있다.¹⁷⁾ 이 경우 하나의 거래에 대해 양

13) 일본 소득세법 시행령 제170조 제3항은 국내 거주기간 산정에 있어 출입국 관리 및 난민인정법 별표 제1의 ① 외교 : 일본정부가 접수하는 외국정부의 외교 대절단 혹은 영사기관의 구성원, 조약 혹은 국제관행에 의해서 외교사절과 동등의 특권 및 면제를 받을 수 있는 자 혹은 그자와 동일의 세대세 속하는 가족의 구성원으로서 활동하는 외교, ② 공용 : 일본정부가 승인한 외국정부 혹은 국제기구의 공무에 종사하는 자 혹은 동일세대에 속하는 가족 구성원으로서의 활동에 해당하는 공용, ③ 교수 : 일본의 대학 및 그에 준하는 기관 혹은 고등전문학교에서의 연구, ④ 예술 : 수입이 있는 음악, 미술, 문학, 기타 예술상 활동, ⑤ 조교 : 외국종교단체에 의해 일본에 파견된 종교가의 선교활동 및 종교상 활동, ⑥ 보도 : 외국 보도기간과 계약에 의해서 하는 취재 및 기타 보도상의 활동의 재류기간은 제외하는 것으로 규정하여 국내에서 완전하게 거주관계를 종결한 경우가 아닌 경우는 제외하고 있다.

14) 일본 소득세법 제60조의 2 제5항.

15) 일본 소득세법 제60조의 2.

16) 일본 소득세법 제60조의 3.

17) 미국은 출국세가 과세된 자산을 시민권자나 영주권자에게 유증 또는 증여할 경우 미국의 증여세가 일반적으로 증여자가 납부하는 것임에도 불구하고 피상속인 및 수증자에게 최고세율(40%)로 과세한다[IRC § 2801(a),(b) ; IRC § 301(b)(1)].

도자에게는 양도소득세가, 수증자에게는 증여세가 부과되는 결과가 된다.¹⁸⁾

(나) 스페인

조세회피방지규정으로 출국세를 도입한 스페인은 출국 이전 15년 이내에 10년 이상 스페인 거주자인 납세자로서 ① 주식의 시장가치가 합산해서 400만 유로를 초과하여 보유한 경우. ② 주식의 보유지분비율이 25%를 초과하고 시장가치가 100만 유로를 초과하여 보유한 경우의 자를 납세의무자로 규정하고 있다.¹⁹⁾

(2) 포괄적 출국세(general exit tax)

(가) 미 국²⁰⁾

미국²¹⁾은 직전 15년 중 8년 이상 미국세법상 장기 거주자(lawful permanent resident)였던 자²²⁾가 거주를 중단하거나 시민권을 포기²³⁾하는 경우를 납세의 무대상자로 한다. 주요국과 달리 시민권 포기를 납세의무자로 하는 것에 대한 문제점이 제기되고 있으며 거주지주의에 의해 판단하는 것이 타당하

18) 홍범교 외 2인, “주요국의 출국세 과세제도 연구”, 『세법연구』 제15권 제10호, 한국조세재정연구원, 2015. 12., 17면.

19) 홍범교외 2인, 위의 책, 30면.

20) 출국세를 가장 먼저 도입한 미국은 출국세에 대해 3차례의 개정이 있었다. 이하에서 기술하는 미국의 입법례는 3차 개정인 Heros Earnings Assistance and Relief Tax Act의 내용이며, 2008년 6월 16일 이후 시민권 등을 포기하는 경우에 적용되는 규정이다. 미국은 납세의무 대상자에 관한 규정은 일반적인 포괄적인 출국세 도입국가의 과세형태를 취하고 있으나 납세의무자에 관한 규정에서는 제한적 출국세의 형태와 더 가까운 과세형태를 택하고 있다.

21) 미국은 시민권자에 대해서는 거주 장소에 관계없이 전 세계 모든 소득(world wide income)에 대해 과세한다.

22) IRC § 877A(g)(5).

23) 국적포기자를 납세의무자로 하므로 미국에서는 출국세를 ‘exit tax’가 아닌 ‘expatriation tax’로 입법되어 있으며, expatriation에 대해서는 시민권을 포기하거나 영주권을 포기하는 것으로 규정하고 있다.

다는 주장²⁴⁾이 제기되고 있다. 포기(expatriation)란 시민권을 포기하거나 장기 영구거주를 중단하는 것²⁵⁾으로, 포기일(expatriation date)은 시민권을 포기하거나 장기 영구거주를 중단하는 날로 구체적으로 명시하고 있다.²⁶⁾

납세의무대상자가 ① 국적 포기일 이전 5년 동안 평균 소득세 납부액(average tax liability)이 161,000 달러 이상,²⁷⁾ ② 국적포기일 전 전 세계보유한 자산에서 부채를 차감 한 순 자산 가액이 2,000,000 달러 초과,²⁸⁾ ③ 시민권 등 포기 전 5년 동안 납세보고 및 해외자산 등에 대한 납세의무 이행을 입증하지 못하는 경우,²⁹⁾ ④ 납부이연 세액, 이연보장자산, 신탁재산 지분이 있는 경우 중 한 가지 이상에 해당하는 경우를 납세의무자(covered expatriates)로 규정하고 있다.³⁰⁾

출국일은 영주권 포기과 시민권 포기과 나누어 구체적으로 명시하고 있다.³¹⁾ 이중국적자(dual-citizens)인 경우에는 납세의무자에서 제외³²⁾하도록 규정하고 있으며, 형식적으로만 시민권이나 영주권을 포기하고 실제 국내에서 거주하는 경우 과세권을 확보하기 위해 출국일 이후 30일 이상 국내에 머무를 경우 즉시 거주자로 간주한다.³³⁾

24) Michael S. Kirsch, Revisiting the Tax Treatment of Citizens Abroad : Reconciling Principle and Practice, *Florida Tax Review* 117 Vol. 16, Notre Dame Legal Studies Paper No. 1457, 2014, p.117.

25) IRC § 877A(g)(2).

26) IRC § 877(a)(g)(3).

27) 2008년 \$139,000, 2009년 \$145,000, 2010년 \$145,000, 2011년 \$147,000, 2012년 \$151,000, 2013년 \$155,000, 2014년 \$157,000원, 2015년 \$160,000원, 2016년 \$161,000원으로 매년 물가 상승률을 감안하여 조정된다. IRC § 877(a)(2)(A), 2016 Instructions for Form 8854, Department of the Treasury International Revenue Service, Aug 26, 2016, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i8854.pdf>(검색일 : 2017. 5. 9.).

28) IRC § 877(a).

29) IRC § 877A(g)(1)(A).

30) IRC § 877(a), 2016 Instructions for Form 8854, *Ibid*.

31) IRC § 877(a)(g)(3).

32) IRC § 877(c).

미국은 최근 5년간의 세무신고된 내용에 대한 검증이 이루어지지 않는 경우까지 납세의무자로 확장하여 과세권 확보의 범위를 출국세에 국한하지 않고 최근 5년 내의 소득 전체까지로 하며, 비거주자가 되었더라도 30일 이상 거주하는 경우 즉시 거주자로 간주하는 특징이 있다.

(나) 캐나다, 호주

캐나다³⁴⁾는 출국 직전 10년 기간 동안 5년 이상 캐나다의 거주자였던 이민자를 출국세의 납세의무자로 규정하고 있다.³⁵⁾ 과세목적상 이민자란 타국에서의 거주를 목적으로 캐나다를 출국하여 캐나다와 거주관계를 단절하는 자를 의미하며, 캐나다에서 출국하였지만 거주관계를 유지하고 있는 경우에는 거주자로 간주하여 실질 거주 여부도 납세의무자 판정기준으로 적용하고 있다. 캐나다와 조세조약이 있는 타국에서도 거주자로 간주되는 이중 거주자에 대해서는 간주비거주자(deemed non-resident)에 해당하는 것으로 별도 규정하여 이중거주자에 대한 판단기준을 명시하고 있다. 이민일은 납세자·배우자·동거인·부양가족이 캐나다를 떠난 날이나 이주국에서 거주자가 된 날 중 늦은 날이다.³⁶⁾

호주의 경우도 캐나다와 유사하게 출국 이전 10년 동안 5년 이상 호주의 거주자였던 자가 내국법에 의해서 더 이상 호주의 거주자가 아닌 경우를 납세의무자로 규정³⁷⁾하고 있어 거주요건만을 적용하여 납세의무자를 규정하고 있다.

33) 2016 Instructions for Form 8854. *op. cit.*

34) 캐나다는 출국세에 대하여 ‘departure tax’라는 용어로 규정하고 있다.

35) Manulife, Emigration from Canada : Tax Implication, 2014. 11.

36) Leaving Canada (emigrants), <https://www.cra-arc.gc.ca/tx/nrdsnts/ndvdl/s/lvng-eng.html#mgrnt>(검색일 : 2017. 5. 8.).

37) when-you-leave-australia, <https://www.ato.gov.au/individuals/international-tax-for-individuals/going-overseas/when-you-leave-australia>(검색일 : 2017. 5. 8.).

다. 소 결

납세의무자 판정시 포괄적인 자산과세를 하는 호주와 캐나다는 거주요건만을 고려하는 반면 일본, 스페인의 경우 우리나라와 같이 일정 거주기간 요건과 자산보유요건을 모두 고려하여 판정한다. 우리나라는 납세의무자를 소득세법상 ‘대주주’로 규정하여 지분율과 보유주식총액기준 중 어느 하나만 해당하여도 대주주에 해당되어 국외전출세 납세의무자에 해당된다. 그런데 자본금액이 크고 시가총액이 증권시장을 통해 거래되어 나타나는 상장법인의 경우에는 지분율 또는 시가총액을 기준으로 대주주를 판정하는 것이 타당하지만 자본금액이 적은 비상장법인의 경우에는 지분율 4% 요건으로 대주주 판정시 금액적으로는 얼마되지 않음에도 불구하고(자본금 1억 원인 경우 400만원, 자본금 5천만원인 경우 200만원만 출자해도 대주주가 된다) 대주주에 해당하고 대주주에 해당하기만 하면 국외출국요건이 더해지면 국외전출세 납세의무자에 해당되어 국외전출세 신고납부 대상에 해당된다. 또한 비상장주식의 경우 비상장주식 거래시장이 없어서 매매거래가액이 거의 없으므로 과세표준금액 신고를 하기 위해서는 「상속세 및 증여세법」에 의해 보충법으로 평가하여야 하기 때문에 다수의 주주에게 불필요한 납세협력의무를 부여하는 것이 된다. 따라서 비상장주식의 경우에는 납세의무자 요건인 대주주를 판단함에 있어서 지분율은 제외하고 시가총액기준만을 적용하여야 한다는 지적이 있는데 필자도 타당한 지적³⁸⁾이라 생각한다.

미국의 경우 거주요건, 자산보유 요건 외에 소득요건도 고려하고 있는 점, 시민권 등 포기 직전 5년 동안 연방납세의무를 성실하게 이행하였음을 이행하지 못한 경우까지 납세의무자 요건으로 규정하고 있는 점은 시사점이 크다 할 수 있다. 또한 국외전출과 유사한 조세회피가 발생할 수 있는 상황인 시세차익이 발생한 유가증권을 비거주자에게 증여한 거주자도 납세의무자로 규정하고 있는 일본의 입법례는 참조할 필요가 있다.

38) 황영현, “국외전출세(exit tax 또는 expatriation tax) 도입에 따른 문제점과 개선 방안 소고”, 『계간 세무사』 2016 겨울호, 한국세무사회, 2016, 108면.

2. 과세대상·과세표준 및 세율과 신고·납부

가. 거주자의 출국시 국내 주식 등에 대한 과세특례

(1) 과세대상

국외전출세의 과세대상³⁹⁾은 양도소득세 과세대상인 주권상장법인의 대주주가 소유하는 주식, 비상장주식의 평가이익으로 규정하고 있어 현행 소득세법상 유일하게 평가이익을 과세대상으로 하고 있다.

내국법인이 발행한 주식의 양도차익은 소득세법 제119조 제11호에 국내 원천소득으로 규정하고 있어 원칙적으로 국내에서 과세가 가능하다. 그러나 내국세법에 우선적 지위를 갖는 OECD모델 조세조약 제13조 제5항⁴⁰⁾은 주식양도차익에 대해 양도시점의 거주지국이 배타적으로 과세권을 갖도록 규정하고 있어 비거주자가 된 이후 주식을 양도하는 경우에는 우리나라에서 과세권을 확보할 수 없으므로 주식양도차익을 출국세 과세대상 자산으로 규정할 필요가 있는 것이다.

(2) 과세표준

국외전출세는 국외전출을 과세대상 사실로 보아 과세하는 것으로 실지거래가액이 존재하지 않으므로 양도가액으로 적용할 가액에 대한 규정이 필요하다. 양도가액은 출국일 당시의 시가를 적용하며 시가를 산정하기 어려운 경우 상장(코스닥)주식은 기준시가 산정방법을 규정하고 있는 소득세법 제99조 제1항 제3호를 준용하여 출국일 전후 1개월(3개월)간 공표된 매일의 최종시세가액의 평균액⁴¹⁾이 양도가액이 된다. 출국일 현재 시가를 산정하기

39) 소득세법 제118조의 9.

40) “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.”

41) 소득세법 제99조.

어려운 비상장주식은 출국일 전후 3개월 이내에 매매사례가액이 있는 경우에는 매매사례가액, 매매사례가액이 없는 경우에는 소득세법상 기준시가⁴²⁾를 순차로 양도가액으로 한다. 상장주식은 출국일의 거래가액을 시가로 산정할 수 있으나 비상장주식의 경우 시가산정이 어려운 경우가 대부분이므로 매매사례가액, 기준시가가 양도가액으로 적용될 것이다.

양도가액에서 소득세법 제97조에 의한 필요경비⁴³⁾를 공제한 금액을 양도소득금액으로 하여 양도소득금액에서 연 250만원을 공제한 금액⁴⁴⁾을 과세표준으로 하며, 종합소득, 퇴직소득 및 실현된 양도소득 과세표준과 구분하여 계산한다.⁴⁵⁾

(3) 세 율

소득세법 제118조의 11은 국외전출자의 양도소득세율에 대해 보유기간을 고려하지 않고 100분의 20으로 규정하고 있다.⁴⁶⁾

42) 비상장주식의 기준시가는 소득세법 제99조 제1항 제4호에 의해 「상속세 및 증여세법 시행령」 제54조를 준용한다.

- ① 일반적인 경우 : 간주양도가액 = [(1주당 순손익가치 × 3 + 1주당 순자산가치 × 2) / 5]
- ② 부동산과다보유법인의 경우 : 간주양도가액 = [(1주당 순손익가치 × 2 + 1주당 순자산가치 × 3) / 5]

단, 평가가액이 자산가치의 80% 이하인 경우에는 자산가치의 80%로 한다.

- 1주당 순손익가치 = 1주당 최근 3년간의 순손익액의 가중평균액 ÷ 3년 만기 회사채의 유통수익률을 감안하여 기획재정부령으로 정하는 이자율
- 1주당 순자산가치 = 당해 법인의 순자산가액 ÷ 발행주식총수

43) 소득세법 제97조의 필요경비는 취득가액, 자본적 지출, 양도비용을 규정하고 있지만 주식의 경우 자본적 지출이 없고, 실제 양도가 아니므로 양도비용은 발생하지 않으므로 취득가액만이 공제될 것으로 보인다.

44) 소득세법 제118조의 10 제1항·제2항·제3항·제4항.

45) 소득세법 제118조의 10 제5항.

46) 양도소득세 세율을 규정하고 있는 소득세법 제104조는 대주주가 1년 미만 보유한 중소기업 외 주식에 대해서는 양도소득 과세표준의 100분의 30으로 규정하고 그 밖의 주식에 대해서는 양도소득 과세표준의 100분의 20으로 규정하고 있다.

(4) 신고·납부

(가) 주식 등의 보유 현황 신고

납세의무자에 해당하는 국외전출자는 국외전출자 국내 주식 등의 양도소득에 대한 납세관리인과 출국일이 속하는 연도의 직전 연도 종료일 현재 국외전출자 국내 주식 등의 보유 현황을 출국일 전날까지 납세지 관할 세무서장에게 신고하여야 한다.⁴⁷⁾

(나) 신고·납부

국외전출자는 출국시 과세특례가 적용되는 양도소득 과세표준을 출국일이 속하는 달의 말일부터 3개월 이내에 납세지 관할 세무서장에게 신고하여야 한다.⁴⁸⁾ 양도소득 과세표준 신고시 산출세액에서 소득세법 또는 다른 조세에 관한 법률에 따른 감면세액과 세액공제액을 공제한 금액을 납세지 관할 세무서, 한국은행 또는 체신관서에 납부하여야 한다.⁴⁹⁾

나. 주요국의 입법례

출국세의 과세대상 자산의 범위는 제한적 출국세(limited exit taxes)와 포괄적 출국세(general exit taxes)로 구분하는 가장 뚜렷한 기준이라 할 수 있다. 제한적 출국세의 경우 다른 소득과 합산하지 않고 별도세율을 적용하는 과세형태를 보이며, 포괄적 출국세의 경우 출국세 과세표준을 다른 소득과 합산하여 각 국가에서 적용하는 소득세 세율로 과세하는 형태⁵⁰⁾를 취하고 있다. 이하에서는 제한적 출국세 도입국가와 포괄적 출국세 도입국가로 구분하여 입법례를 살펴보기로 한다.

47) 소득세법 제118조의 15 제1항.

48) 소득세법 제118조의 15 제2항.

49) 소득세법 제118조의 15 제3항.

50) 미국의 경우 과세대상 자산의 범위에 관하여는 포괄적인 출국세 형태를 취하고 있지만 과세방식에 있어서는 포괄적인 출국세에서 과세하는 일반적인 과세형태와 차이를 보이고 있다.

(1) 제한적 출국세(limited exit taxes)

(가) 일 본

일부 자산에 대해서만 자산과세를 하는 일본은 우리나라와 같이 제한적 출국세의 형태를 취하고 있다.

일본의 국외전출 과세대상 자산은 소득세법 제2조 제17호의 시가로 1억 엔 이상의 유가증권, 익명 조합계약의 출자지분가액, 국외 전출시 계약을 체결하고 있는 미결제 파생상품거래 · 신용거래 · 발행일거래의 간주결제손익 금액이다.⁵¹⁾

국외전출세의 양도비용은 발생하지 않은 것이므로 공제되지 않으며 실제로 양도시 양도비용이 발생하더라도 국외전출세 과세시에는 양도비용을 공제하지 않은 금액이 과세표준⁵²⁾이 되며, 상장주식 등을 금융상품거래업자를 통해 매각하여 발생한 손실이 있는 경우 당해 연도 상장주식의 배당소득금액과 통산하도록 규정하고 있는 특징이 있다. 세율은 보유하는 대상자산의 양도와 같은 세율이 적용되어 상장주식인 경우 양도소득 등에 대한 세율 20.315%⁵³⁾가 적용된다.

납세관리인을 신고하는 경우에는 국외전출시점의 시가를 양도가액으로 하여 익년 3월 15일까지 신고하여야 하며, 납세관리인을 신고하지 않은 경우에는 출국일 3개월 전의 시가를 기준으로 양도소득을 산출하여 출국일까지 신고하여야 하도록 규정하고 있어 납세관리인을 두고 있는 경우와 그렇지 않은 경우의 신고기한을 달리 규정하고 있는 특징이 있다.

출국세 신고의무 이외에도 소득세 · 상속세 · 국외전출세의 적정성을 확보하기 위해 당해 연도 소득금액이 2,000만에 이상이고, 당해 연도 12월 31일에 가진 재산 합계액이 3억엔 이상 또는 비거주자 전환시 과세대상 재산의 합계액이 1억엔 이상인 경우에는 재산 및 채무명세서를 제출하도록 규

51) 일본 소득세법 제60조의 2 제1항 · 제2항 · 제3항.

52) 일본 소득세법 기본통달 60조의 2-10, 60조의 3-4.

53) 구체적으로는 양도소득세율 15%, 부흥특별소비세 0.315%, 주민세 5% 이다.

정하고 있다.⁵⁴⁾

(나) 스페인⁵⁵⁾

과세대상 재산은 주식 및 집합투자기구(collective investment institution)의 지분으로 한정하여 과세하고 있으며 취득시의 비용과 비거주자가 되는 시점의 공정가치와의 차액인 미실현이익을 과세표준으로 한다.

세율은 저축소득에 대해 적용되는 표준세율을 적용한 후 비거주자로 전환되는 해에 6,000유로까지는 19%(2015년 19.5%), 6,000유로에서 50,000유로까지는 21%(2015년 21.5%), 50,000유로 초과시에는 23%(2015년 23.5%)를 적용하여 최종 세액이 확정된다.

(2) 포괄적 출국세(general exit taxes)

(가) 미 국

시민권자 및 장기 영주권자가 시민권 등의 포기 전날 과세되는 총상속재산(gross estate)이 시가로 양도된 것으로 간주(mark-to-market regime)하여 발생하는 순미실현이익을 과세대상으로 한다.⁵⁶⁾

총상속재산은 ① 실물자산, ② IRAs, Pensions(401K Plan 등), 스톡옵션 등 이연보장자산(deferred compensation),⁵⁷⁾ ③ 개인퇴직플랜,⁵⁸⁾ 교육저축계좌,⁵⁹⁾ 건강 등의 저축계좌⁶⁰⁾ 등의 특별이연계좌(specified tax deferred accounts)로 분류되어 각각 다른 방법으로 과세가 이루어진다.

실물자산은 연도별 공제액⁶¹⁾을 차감하여 과세표준을 계산하며 1년 이상

54) 홍범교 외 2인, 앞의 책, 18면.

55) <https://www.blevinsfranks.com/news/blevinsfranks/article/spain-exit-tax>(검색일 : 2017.6.26).

56) IRC § 877(a)(1).

57) IRC § 877(a)(d).

58) IRC § 7701(a)(37).

59) IRC § 529, § 529A, § 530.

60) IRC § 223, § 220.

장기 자본이득에 대해서는 통상소득에 대해 적용받는 세율에 따라 0%, 15%, 20%의 세율을 차등적으로 적용하며, 1년 미만 단기 자본이득에 대해서는 일반소득세율을 적용한다. 연금 등 이연보장자산에 대해서는 포기일이 아닌 실제 지급일에 30% 세율을 적용하여 원천징수한다. 특별이연계좌의 경우 시민권 등 포기한 날의 직전일 일괄수령하는 것으로 평가하여 실물자산처럼 과세한다.

미국은 출국세에 관한 신고의무를 가장 엄격하게 관리하고 있다. 출국세 신고서 Form 8854(Initial and Annual Expatriation Statement)는 일반소득세 신고와 함께 4월 15일까지 신고 및 납부해야 하며, 출국세 신고서의 보고의무는 시민권 등 포기일이 속하는 과세연도부터 10년간 계속 부여된다. 출국세 신고서를 제출하지 않을 경우에는 계속 거주자로 간주하여 전 세계 소득에 대해 과세⁶²⁾하며, 시민권 등 포기 직전 5과세연도 동안 납세의무를 성실하게 수행하였음을 출국세신고서에 서명하고 허위인 경우 위증죄로 처벌하는 제재도 가하고 있다.

(나) 캐나다

캐나다의 경우 출국시점을 기준으로 출국시점 전까지를 한 과세기간으로 간주⁶³⁾하고 출국시점 직전에 보유하고 있는 대부분의 재산을 공정시장가치(FMV : fare market value)로 처분하여 처분금액을 수령한 것으로 간주⁶⁴⁾하여 과세표준을 계산하며 타 소득과 합산하여 누진세율을 적용한다.

포괄적인 자산과세를 하므로 거의 모든 재산을 과세대상으로 하지만 비

61) 매년 물가상승율을 감안하여 조정되며, 2016년은 \$693,000이다. IRC § 877(a)(3). 이렇게 실물자산에 대해서만 일정 공제액을 차감하는 것에 대해 수직적·수평적 공평을 침해하다는 비판이 있다(William L. Dentino and Christine Manolakas, The Exit Tax : A Move in the Right Direction, *William & Mary Law Review*, Vol. 3, No. 341, 2012, pp.391~393).

62) 무신고나 불성실하게 신고한 경우에는 10,000달러의 벌금도 부과한다.

63) ITA 128.1(4)(a)(ai).

64) ITA 128.1(4)(b).

거주자가 된 후에도 캐나다에서 과세권 행사가 가능한 캐나다에 소재한 부동산, 캐나다 천연자원·목재자원,⁶⁵⁾ 캐나다의 고정 사업장을 통해 납세자가 영위하는 사업과 관련하여 소득세법에 규정된 자본재산·재고재산⁶⁶⁾은 비거주자가 되더라도 과세권 상실문제가 발생하지 않으므로 출국세 과세대상에서 제외한다. 그 외에 납세자가 독점적인 권리⁶⁷⁾를 갖는 은퇴 저축 플랜, 퇴직소득기금, 교육저축 기금, 퇴직연금, 퇴직보상 기금, 실업급여 등⁶⁸⁾ 특정계약에 의해 운용되는 것과 고용주가 근로자를 위해 제공하는 기본적인 생활을 보장하기 위한 것⁶⁹⁾은 과세에서 제외한다. 캐나다에 거주한 기간이 직전 10년 중 60개월 이하인 단기 거주자의 거주기간 동안 보유재산·상속받은 재산⁷⁰⁾과 특정시점 이후 비거주자가 된 후 다시 거주자가 경우 특정시점 이전 보유재산은 선택에 의해 출국세 과세에서 제외⁷¹⁾할 수 있도록 규정하고 있는데 이는 출국세의 입법취지를 고려한 것으로 보인다.

공정시장가치로 25,000달러 이상의 자산을 가진 납세자는 10,000달러 이하의 의류, 가정용품 등을 제외한 국내외 모든 재산에 대해 Form T1161 (List of Properties by an Emigrant of Canada)을 통해 보고하여야 한다.⁷²⁾

(다) 호 주⁷³⁾

호주의 경우 캐나다와 유사한 과세형태를 취하고 있으나 납세자의 선택에 의해 간주처분(deemed disposition) 적용 여부를 선택할 수 있도록 규정

65) ITA 128.1.(4)(i).

66) ITA 128.1.(4)(ii).

67) ITA 128.1.(4)(iii).

68) ITA 128.1.(10)(a).

69) ITA 128.1.(10)(b).

70) ITA 128.1.(4)(b).

71) ITA 128.1.(4)(v).

72) <https://www.cra-arc.gc.ca/tx/nrrsdnts/ndvdl/dspstn-eng.html>(검색일 : 2017. 6. 27.).

73) <https://www.ato.gov.au/individuals/international-tax-for-individuals/going-overseas/when-you-leave-australia>(검색일 : 2017. 6. 27.).

하고 있는 특징이 있다.

간주처분을 적용하는 것으로 선택하는 경우에는 호주에서의 거주관계를 종결하고 비거주자가 되는 시점에 보유하고 있는 재산이 공정시장가치로 처분된 것으로 간주하여 자본이득세(CGT : Capital Gains Tax)를 과세한다. 즉, 처분된 것으로 간주된 재산에 대한 자본이득에 대해서는 자본이득세(CGT)의 납세의무가 발생한다. 포괄적인 자산과세를 하므로 모든 재산을 과세대상 재산으로 하되 비거주자가 되더라도 호주에 과세권이 있는 재산에 대해서는 과세를 제외하고 있다. 자본이득세는 별도세목이 아닌 소득과세의 일부이므로 다른 소득이 있는 경우 다른 소득과 합산하여 소득세 누진세율(최고45%)로 과세한다.⁷⁴⁾

간주처분을 선택하지 않는 경우에는 자본이득을 산출할 수 있는 처분이 전제되지 않으므로 비거주자가 되는 시점에는 자본이득세에 대한 납세의무가 발생하지 않는다. 그러나 실제 과세대상 자산을 처분하는 경우 자본이득세 과세대상이 되는 자본이득의 범위는 비거주자가 되는 시점까지의 자본손익 뿐만 아니라 취득시점부터 처분시점까지 전체 기간에 대한 자본이득에 대해 자본이득세를 과세한다.

다. 소 결

과세대상 자산의 범위와 관련하여 주요국의 과세대상과 비교시 우리나라는 과세대상 자산의 범위를 국내주권상장법인 대주주의 주식으로 극히 제한적으로 규정하고 있다.

국외전출세는 실제 양도가 아닌 그동안 과세대상으로 보지 않았던 비거주자 전환에 대해 자본이득을 과세하는 것으로 이를 위해 우리나라를 비롯한 주요국은 모두 간주양도(deemed disposition)방식을 통해 세액을 산출하기 위한 양도가액, 과세표준을 계산하는 방식을 취하고 있다. 단, 호주의 경우 간주양도를 선택적으로 규정할 수 있도록 하고 있는데 이에 대한 입법례는

74) 홍범교 외 2인, 앞의 책, 27면.

참조할 필요가 있다.

우리나라는 간주양도를 적용하기 위한 양도가액 산정시 상장주식은 출국일의 최종시세가액이 객관적 시가가 될 수 있으므로 출국일에 양도가액이 확정될 수 있을 것이다. 그러나 비상장주식은 시가를 산정하기 어려운 경우가 대부분이므로 출국일 3개월 전에 매매사례가액이 없는 경우에는 출국일에 양도가액이 확정될 수 없으며, 3개월 후에도 매매사례가액이 없는 경우에는 학계에서 평가방법의 적정성에 대해 지속적으로 비판이 제기되고 있는 「상속세 및 증여세법」상 보충적 평가방법으로 평가한 가액이 양도가액이 된다.

과세표준 계산시에는 취득가액 외 양도비용을 공제하도록 규정하고 있다. 일부자산에서는 손실이, 일부자산에서는 이익이 발생한 경우에 대한 손익통산에 관한 사항은 별도 규정이 없다. 세율은 동일한 자산의 양도소득에 대해 국내거주자와 다른 세율이 적용되는 결과가 된다.

신고·납부의무에 있어 우리나라는 납세관리인 여부에 대한 차이를 두고 있지 않다. 이러한 문제점에 대해 국외전출세를 신고하지 않은 채 양도하는 등의 경우에는 조세를 회피하는 결과가 될 수 있으므로 납세관리인이 없는 경우에는 출국일 전날까지로 하여야 하거나⁷⁵⁾ 납세관리인을 선임하지 않은 경우에 대한 이행절차를 별도로 규정하여야 한다는 주장⁷⁶⁾이 있는데 필자도 동 주장에 대해 찬성하는 입장이다. 신고·납부의무와 관련하여서는 미국의 출국세 신고를 하지 않은 경우 계속 거주자로 간주하는 등의 제재로 신고의무를 이행하도록 하는 것은 시사점이 크다 할 수 있다.

75) 윤현석, 앞의 논문, 284면.

76) 황영현, 앞의 논문, 115면.

IV. 미실현이익에 대한 과세로 입법된 규정에 관한 검토

국외전출세는 재산의 소유권 변동 없이 동일한 납세의무자에 대한 미실현소득에 대한 과세로서 현행 소득세법상 유일하게 평가차익을 과세대상으로 한다. 미실현이익에 대한 과세는 실현주의 과세에서 비롯된 여러 가지 문제점⁷⁷⁾을 해결하고 장부가액과 시가와의 차이인 내포손익은 순자산 증가액이므로 이념형 소득세제(an ideal income tax)의 개념⁷⁸⁾에 부합하므로 과세의 정당성을 부인할 수 없으며 판례도 긍정하는 태도⁷⁹⁾를 취하고 있다.

그러나 평가차익과 실제 양도차익의 차이를 최소화할 수 있는 적절한 평가차익 산정방법, 평가차익과 실제양도차익의 차이에 대한 사후적인 조정 문제, 해당 자산으로부터는 납부재원이 창출되지 않은 상태이므로 국외전출세의 납부가 납세자의 담세력을 벗어나는 문제를 최소화할 수 있는 완충적인 규정의 입법이 전제되어야 할 것이다.

국외전출세의 평가차익 과세방식은 재산의 소유권 변동이 없는 상태의 과세라는 점에서 상속세·증여세와 차이가 있으며, 소득의 실현시 최종적인 세액이 변동될 수 있다는 점에서는 토지초과이득세, 종합부동산세와 차별점이 있는바, 다음과 같은 뚜렷한 특징이 있으며 그동안 소득세법이 입법하지 않았던 다음과 같은 규정이 입법되었다.

77) 여러 가지 문제점으로는 확정소득과 미확정소득 사이에 다른 실효세율 적용에 따른 자원배분 왜곡, 자산의 동결효과로 인한 투자왜곡, 세금의 납부시점 조정, 세금을 줄이기 위한 불필요한 사회적 비용이 발생하는 것을 들 수 있다. 임승순, 『조세법』, 박영사, 2016, 378면.

78) 이준규, “내포손익을 이용한 조세회피의 가능성과 개선방향”, 『法曹』, 법조협회, 2010, 139면.

79) 헌법재판소 1994. 7. 29. 선고 92헌바49 결정.

첫째, 국외전출시 미실현이익을 기준으로 확정된 세액이 소득의 실현시 실현소득을 기준으로 다시 확정되므로 납세의무자의 조세채무 및 과세권자의 조세채권이 유동적으로 변동되는 기존 세법과 다른 뚜렷한 차별적 특징이 있다.

이러한 특징으로 인해 그동안 소득세법이 채택하고 있지 않았던 조정공제, 장기간의 납부유예 입법의 필요성이 있다.

둘째, 사망이 아닌 한 인격(人格)의 소멸이 전제될 수 없으므로 개인에게는 과세하지 않았던 청산소득 개념의 과세가 거주자로 있던 기간의 자본이득에 대해 적용되는 특징이 있다.

이러한 특징은 과세권을 행사할 수 있었던 기간에 대한 과세권 멸실을 방지하기 위한 출국세 도입에 정당성을 부여하며, 재전입시의 환급 입법의 필요성이 있다.

셋째, 기간과세인 소득세에 있어 이중과세 조정이 동일한 과세기간에 이루어지지 않고 차후 소득 실현 등의 사유가 발생한 시점에 소급적으로 이중과세 조정이 이루어지는 특징이 있다.

이러한 특징으로 인해 역 세액공제방식의 외국납부세액공제 입법의 필요성이 있다.

1. 납부유예

우리 세법은 납부유예를 극히 제한적인 경우로 한정하고 있지만 출국세의 경우에는 미실현이익 과세에 따른 납세자의 납부능력을 고려하여 장기간의 납부유예가 가능하도록 규정하고 있다.

가. 거주자의 출국시 국내 주식 등에 대한 과세특례

국외전출자가 납세담보를 제공하고, 납세관리인을 관할 세무서장에게 신고하는 경우에는 출국일부터 국외전출자가 실제로 과세대상 자산을 양도할 때까지 납부를 유예한다.⁸⁰⁾ 단, 납부유예를 받으려고 하는 자는 양도소득 과

80) 소득세법 제118조의 16 제1항.

세표준 신고시 납부유예신청서를 제출하여야 하며, 신고기한의 다음 날부터 납부일까지 기간에 대해 국세환급가산금의 이율을 적용한 이자상당액을 가산하여 납부하여야 한다.⁸¹⁾ 납부를 한 납세자의 경우 국외전출세에 관한 납세의무는 소멸하므로 과세관계가 종결된다고 할 수 있다.

납부능력을 고려한다고 하더라도 실현시점까지 유예하지는 않고 납부유예기가 중 5년 이내에 과세대상 자산을 양도하지 않은 경우에는 5년이 되는 시점이 속하는 달의 말일부터 3개월 이내에 납부하여야 한다.⁸²⁾ 즉, 납부유예기간은 5년으로 제한되며, 「국외유학에 관한 규정」 제2조 제1호에 따른 유학에 해당하는 경우에는 10년간 납부유예가 가능하다.

나. 주요국의 출국세 납부유예

(1) 일 본

일본은 국세통칙법 제117조 제2항의 규정에 따른 납세관리인을 신고하고, 담보를 제공하며, 국외전출이 속하는 연도의 확정신고서에 납부유예를 받고자 하는 취지의 기재를 하고 납부유예분의 소득세액의 계산에 관한 명세서를 첨부하는 경우 국외전출일로부터 5년이 경과하는 날까지 납세의무가 유예⁸³⁾되고 납부유예가 종료시 납부유예기간에 따라 이자를 납부⁸⁴⁾하도록 규정하고 있다.

납부유예를 신청하여 허가되었더라도 매년 12월 31일을 기준으로 납부유예에 관련된 대상자산에 대한 지속적용신고서를 익년 3월 15일까지 납세지 관할 세무서장에게 제출하여야 하는 신고의무를 별도로 부여하고 있다. 또한 지속적용신청서를 제출하지 않는 경우에는 제출기한으로부터 4개월이 경과한 날까지만 납부유예가 가능하도록 하여 지속적용신고는 납부유예를

81) 소득세법 제118조의 16 제3항.

82) 소득세법 제118조의 16 제2항.

83) 일본 소득세법 제137조의 2 제1항.

84) 일본 소득세법 제137조의 2 제12항 제1호.

지속하기 위해서는 반드시 준수하여야 하는 강행규정이다. 이는 비거주자에게 납부유예를 허용하는 경우 과세권을 행사하기 어려운 경우가 발생할 수 있으므로 징세권을 확보하기 위한 것으로 보인다.

(2) 미 국

미국은 납세담보(security)를 제공하고, 이자를 부담하는 경우 납세자가 채권 또는 다른 담보를 제공하는 경우 사망시점이나 처분시점까지 세금의 납부를 연기할 수 있다.⁸⁵⁾

(3) 캐나다

캐나다의 경우 금액에 관계없이 납부유예를 선택할 수 있으며 납부유예 시 이자상당액을 부과하지 않지만 납부유예를 받고자 하는 납세자는 정해진 기한⁸⁶⁾내에 납부유예를 신청하여야 한다.⁸⁷⁾

납부유예 신청시 공정시장가치로 간주처분한 금액이 16,500달러⁸⁸⁾(퀘벡의 경우 13,777.5달러) 이상인 경우에는 납세담보 제공의무를 부여하고 있다.⁸⁹⁾

(4) 호 주

호주는 담보제공 없이도 출국세 과세대상 자산에 대한 이익 실현시점까지 납부를 유예한다. 단, 납부유예를 선택한다는 것은 해당 자산이 비거주자가 보유한 자산이지만 호주와 연관된 자산이고 호주에 과세권이 있음을 명확히 하는 것으로 보아 비거주자로 전환 이후에 발생하는 가치 증가분에 대해서도 과세하는 방식으로 과세권을 확보하는 특징이 있다. 따라서 납부유예를 선택하는 경우에는 보유기간 전체를 대상으로 과세금액이 산정되므로 산출세액이 변경될 수 있다.⁹⁰⁾

85) IRC § 877A(b).

86) 2016년의 경우 4월 30까지를 기한으로 한다.

87) <https://www.cra-arc.gc.ca/tx/nrrsdnts/ndvdl/dspstn-eng.html>(검색일 : 2017. 6. 27.).

88) 퀘벡의 경우 13,777.5달러를 기준으로 한다.

89) <https://www.cra-arc.gc.ca/tx/nrrsdnts/ndvdl/dspstn-eng.html>(검색일 : 2017. 6. 27.).

(5) 스페인

스페인은 비조세회피지역(non-blacklisted jurisdiction)으로 업무상 일시적으로 이전하여 거주자의 지위가 변경되거나 정보교환협정이 있는 EU 국가 또는 유럽경제지역(EEA : European Economic Area) 국가에서 다른 국가로 옮기는 경우에만 납부유예가 가능하다. 납부이연을 선택하는 납세자는 과세대상인 미실현이익, 거주지 국가, 주식에 대한 소유권 유지에 관한 내용을 과세관청(Spanish Tax Authority)에 고지의무를 부여하고 있다.⁹⁰⁾

조세회피방지 규정으로 출국세를 도입한 스페인은 이주국의 조세회피지역 여부에 따라 납부유예가 달라지며, EU 국가 또는 EEA 국가로 이전하여 납부유예를 받았으나 이주국가에서 거주자지위를 상실하거나 거주지 및 보유자산 변동과 관련된 고지의무를 이행하지 않는 경우에는 세금을 납부하도록 규정하고 있는 특징이 있다.

다. 소 결

출국세는 미실현이익을 과세대상으로 하므로 우리나라를 비롯한 주요국은 납세자의 담세능력을 고려하여 납부유예를 규정하고 있다. 납부유예 후 과세권을 행사하기 어려운 상황이 있을 수 있고 유예기간 동안 이자상당액의 세수손실이 있으므로 미국·일본·우리나라는 담보를 제공받고 이자를 부담하도록 규정하고 있다.

호주의 경우 담보제공을 요구하지 않으나 납부를 유예하는 경우 호주의 과세권을 확보하기 위한 정책적인 목적으로 비거주자로 전환된 이후 발생하는 이익에 대해서도 과세하도록 규정하고 있는데 이는 실현이익의 형태로 출국세를 과세한다는 점에서 시사하는 바가 크다. 또한 스페인의 경우 조세회피지역 여부에 따라 납부유예를 다르게 규정하고 있는데 입법적으로 참조할 필요가 있다.

90) 홍범교 외 2인, 앞의 책, 28면.

91) 홍범교 외 2인, 위의 책, 28면.

납부유예기간은 미국·캐나다·호주·스페인 등 자산의 처분시점까지 납부를 유예하도록 하고 있는 데 반하여 우리나라와 일본은 5년으로 제한하고 있어 대상자산의 양도가 이루어지지 않은 경우 납세자에게 지나친 부담이 될 수 있다는 문제가 있다. 또한 우리나라는 납부유예 요건만 규정하고 있을 뿐 납부유예 기간 동안의 신고의무는 전혀 규정하고 있지 않고 있는데 비거주자에게 납부유예를 하는 것은 향후 소재 파악, 대상자산의 양도 여부 등의 관리가 어려운 문제가 있으므로 매년 계속적용신고서 제출을 강행규정으로 두고 있는 일본의 입법례를 참조할 필요가 있다.⁹²⁾

2. 조정공제

국외전출자가 과세대상 자산을 실제 처분시 처분가액이 출국시 평가액보다 낮은 경우 이에 대해 조정하지 않는다면 최종적으로 실현된 소득을 초과하여 과세된 결과가 되므로 조정공제의 필요성이 있다.

가. 거주자의 출국시 국내 주식 등에 대한 과세특례

소득세법 제118조의 12는 국외전출시 적용한 양도가액과 실제처분가액과의 차액에 대해 20% 세율을 적용한 금액을 산출세액에서 공제하도록 규정하고 있다. 조정공제를 받고자 하는 경우에는 실제 양도한 날부터 3개월 내에 세액공제신청서를 제출하도록 규정⁹³⁾하여 세액공제방식을 택하고 있다.

$$[\text{국외전출시 시가로 산정된 양도가액} - \text{실제 양도가액}] \times \text{세율}(20\%)$$

92) 미국의 경우 출국세 신고서를 10년간 제출해야 하므로 일본과 유사하다 할 수 있다.

93) 소득세법 시행령 제178조의 10.

나. 주요국의 출국세 조정공제 검토

일본은 납부유예기간에만 조정공제를 하는 것으로 규정하고 있는데 납부를 한 경우에는 납세의무가 소멸되고 과세권을 행사할 수 없는 상태인 것을 감안한 것으로 생각된다. 납부유예 기간 중에 국외전출세 과세대상 자산이 실제 매각된 경우 매각된 매매가액이 국외전출시 과세된 시가보다 낮은 경우에는 매매가액과 과세된 시가와와의 차액에 상당하는 소득에 대해 4개월 내에 경정청구를 할 수 있고, 하락한 가격으로 국외전출시 과세의 신고를 한 해당 연도의 소득세 재계산을 할 수 있다.⁹⁴⁾

캐나다의 경우 과세 가능 캐나다 자산의 경우 출국세 과세대상에서 배제하지만 납세자가 출국세 부담을 줄이기 위해 손실이 발생한 과세 가능 캐나다 자산을 이주시점에 처분한 것으로 간주하여 발생한 손실을 이득에서 차감한 경우 과세대상 캐나다 자산에서 출국 후 추가 손실이 발생한 경우에 한하여 조정공제를 허용한다.

호주의 경우 출국세 과세대상 자산이 호주의 비거주자가 된 시점에서 양도된 경우 양도가액이 출국시점의 공정시장가치보다 하락한 경우에도 호주에서 과세권을 가지고 있지 않기 때문에 소급하여 조정공제를 허용하지 않는다.⁹⁵⁾

다. 소 결

우리나라의 경우 조정공제대상자산에 대한 제약과 기한의 제한이 없으며, 추가손실금액의 20%를 세액공제하도록 규정하고 있어 세액공제·감면을 적용받은 경우에도 손실금액의 20%인 산출세액이 세액공제하는 결과가 된다.

반면 주요국은 비거주자에 대한 과세권이 없는 부분을 감안하여 일본은

94) 소득세법 제60조의 2 제8항, 제153조의 2 제2항.

95) 흥범교 외 2인, 앞의 책, 27면.

납부유예기간의 자산에 대해서만, 캐나다는 자국에서 과세권 행사가 가능한 특정자산인 경우에만 조정공제를 허용하며, 호주의 경우에는 조정공제는 허용하지 않고 있다.

현행 입법형태에서는 납세자의 최종 담세력을 고려하여 조정공제를 규정할 수밖에 없으나 과세의 효율성 측면에서는 긍정적이지 않은 방법이라 생각한다.

3. 재전입에 따른 환급

미실현이익에 대해 출국세가 과세된 후 과세대상 자산을 처분한 사실이 없이 다시 입국하여 국내거주자가 되는 경우 동 자산에 대한 처분이익은 다시 국내에서 과세권 행사가 가능하게 되어 동일한 과세권자가 동일 납세의무자, 동일 소득에 대해 이중과세하는 결과가 된다. 따라서 이러한 경우에 대한 규정의 필요성이 있으며 이 또한 미실현이익을 과세대상으로 하는 과세상의 특징에서 비롯된 것이라 할 수 있다.

국외전출자가 출국일로부터 5년 이내 과세대상이 된 주식 등을 양도하지 아니하고 국내에 다시 입국⁹⁶⁾하거나 출국일부터 5년 이내에 과세대상을 거주자에게 증여한 경우에는 그 사유가 발생한 날부터 1년 이내에 납세지 관할 세무서장에게 납부한 세액의 환급을 신청하거나 납부유예 중인 세액의 취소를 신청하여야 한다.⁹⁷⁾ 국외전출자의 상속인이 국외전출자의 출국 일부터 5년 이내에 국외전출자 국내 주식 등을 상속받은 경우에도 마찬가지이다. 환급을 받고자 하는 자는 실제 양도한 날부터 3개월 이내에 세액공제신청서를 제출하여야 한다.

납세지 관할 세무서장은 세액의 신청을 받거나 세액의 취소를 신청받는

96) 소득세법 제118조의 17 제1항 제1호는 국내에 다시 주소를 두거나 출국일 후 국내에 거소를 둔 기간이 2과세기간에 걸쳐 183일 이상인 것을 입국으로 규정하고 있다.

97) 소득세법 제118조의 17 제1항.

경우 지체 없이 국외전출자가 납부한 세액을 환급하거나 납부유예 중인 세액을 지체없이 취소하여야 한다.⁹⁸⁾ 증여 또는 상속에 의한 사유로 납부한 세액을 환급하는 경우 환급세액 계산시 국세환급가산금을 가산하지 아니한다.⁹⁹⁾

비교법적으로 호주는 출국세가 과세되었던 이민자가 다시 호주의 거주자가 되는 경우에는 출국세 과세대상이 되었던 시장가격을 취득가액으로 조정하며 재전입시의 환급을 하지 않고 있어 과세되었던 금액에 대해 소급적으로 조정할 필요가 없다. 호주의 경우 납부유예시 호주에서 최종 과세권을 행사하여 실현이익에 대해 과세하고 호주에서 과세권이 없는 자산에 대해서는 조정공제를 허용하지 않고 있으며 재전입시의 환급도 적용하지 않고 있어 과세의 효율성과 예측 가능성 측면에서는 가장 긍정적인 입법례라 생각한다.

재전입에 따라 환급이 되는 경우에는 당초 과세처분이 하자에 해당한다고 볼 수 없으나 결과적으로 과세원인이 된 사실이 사후에 소멸되는 것으로 조세법상 과세처분의 취소사유가 발생하는 것과 동일한 효과가 발생한다. 결국 세액의 신고 및 납부에 따른 납세자의 납세협력비용, 과세 및 징수관리를 위한 행정비용만 발생하는 결과가 되어 심각하게 과세의 효율성이 침해된다.

98) 소득세법 제118조의 17 제2항.

99) 소득세법 제118조의 17 제3항.

V. 이중과세(double taxation) 문제에 관한 검토

1. 검토의 필요성

우리나라의 거주자의 출국시 국내 주식 등에 대한 과세특례는 그 대상을 자본이득으로 한정하고 있으므로 자본이득 비과세국가 또는 조세회피지역으로의 거주자 지위 이전은 국제적 이중과세 문제가 발생하지 않는다. 그러나 전 세계적으로 자본이득 비과세 국가는 홍콩·싱가포르 등에 국한되므로 출국세 과세대상소득에 대해 전입국에서도 과세되는 경우 동일소득·동일세목에 대한 이중과세 문제가 발생한다. 이러한 이중과세에 대해 전입국에서 외국납부세액공제를 통해 이중과세를 조정하거나 전출시 과세된 양도가액으로 취득가액을 재조정하는 경우에는 이중과세문제가 해결된다. 결국 이중과세문제는 자본이득 과세국가로 전출하였으나 전입국에서 이중과세를 조정하지 않는 경우에 한한다.

현행 소득세법은 소득세법 제57조에 국외에서 과세된 종합소득, 퇴직소득에 대해 국내에서 다시 과세되는 경우에 대한 외국납부세액공제를 규정하고 있으며 강학(講學)상 외국납부세액공제는 국외에서 과세된 소득이 국내에서 과세되는 경우 외국에서 납부한 세액을 세액공제하거나 손금산입하는 것이다. 이에 반해 거주자의 출국시 국내 주식 등에 대한 과세특례에서의 외국납부세액공제는 이전 거주국인 국내에서 과세된 소득에 대해 전입국인 외국에서 과세되는 경우 국내에서 이중과세를 조정하는 것으로 강학상 외국납부세액공제와 차이가 있는 역(逆) 세액공제(reverse tax credit)방식의 공제라는 특징이 있다. 즉, 선행과세에서 과세된 금액을 후행과세에서 조정하는 것이 아닌 후행과세에서 과세된 금액을 선행과세에서 공제하는 것이다. 이는 미실현이익을 과세대상으로 하는 과세상의 특성에서 비롯되는 것

으로 조세 채권액이 유동적일 수 있는 특징을 보여 주고 있다.

국가 간 과세규정의 차이 때문에 발생할 수 있는 이중과세문제를 검토해보면 출국세를 납부 후 우리나라와 달리 증여자가 증여세를 납부하는 미국에서 증여하는 경우는 동일한 납세자에 대해 상이소득으로 과세하는 광의의 이중과세 문제가 발생한다. 또한 향후 국외전출세 과세대상 자산을 확장되는 경우를 가정시 예컨대 제3국 소재 부동산을 소유한 거주자가 비거주자 전환시 국외전출세를 납부한 후 전입국에서 실제 양도시 자본이득세를 부담하였으나 부동산 소재지국이 이에 대해 양도소득세를 부과하는 경우에는 동일 소득·동일 세목에 대한 삼중과세(triple taxation) 문제도 발생할 수 있다.

이러한 국가 간 이중과세를 완벽하게 조정하기 위해서는 전출국, 전입국 쌍방 간의 조세조약을 통한 조정이 필요하겠지만 그에 앞서 내국세법상의 입법규정으로 전출국 일방의 이중과세조정 규정이 필요¹⁰⁰⁾한바, 이에 대해 살펴보기로 한다.

2. 관련 법령

가. 거주자의 출국시 국내 주식 등에 대한 과세특례

(1) 외국납부세액공제

거주자가 국외전출시 국내 주식 등에 대한 과세특례로 과세된 자본이득에 대해 전입국에서 과세대상주식을 실제로 양도하여 양도소득에 대하여 전입국에 세액을 납부하였거나 납부할 것이 있는 때에는 국외전출시 산출세액에서 조정공제액을 공제한 금액을 한도로 다음 산식에 따라 계산한 외국납부세액을 산출세액에서 공제한다.¹⁰¹⁾ 세액공제기간에는 명문규정이 없는데, 이에 대해 세무상 혜택은 모든 차별성을 제거하고 중립성을 유지하

100) William L. Dentino and Christine Manolakas, *op. cit.*, pp.345~346.

101) 소득세법 제118조의 13 제1항.

는 것이 바람직하므로 세액공제기간은 제한 없이 허용해야 한다는 견해¹⁰²⁾가 있으나 이는 기한의 제한 없이 조세채권·채무관계가 불안정한 상태에 있게 되는 결과가 되므로 타당하지 않다고 생각한다.

$$\frac{\text{과세대상 양도소득에 대해 전입국에 납부한 세액}}{\times} \frac{[\text{간주 양도가액 또는 실제 양도가액} - \text{필요경비}]}{(\text{실제 양도가액} - \text{필요경비})}$$

단, 외국정부가 산출세액에 대하여 외국납부세액공제를 허용하거나 국외전출자 국내 주식 등의 취득가액을 국외전출시 과세된 양도가액으로 조정하여 주는 경우에는 이중과세문제가 발생하지 않으므로 적용하지 않는다.¹⁰³⁾

일본의 경우 국외전출세 과세대상자로서 납세유예를 신청한 자에 한하여 납세유예 기한 내에 대상자산을 양도하고 양도소득에 대하여 전입국에 외국소득세를 납부하였으나 전입국에서 이중과세 조정장치가 없는 경우 일본의 소득세에서 당해 외국소득세를 차감하는 방식으로 이중과세를 조정한다.¹⁰⁴⁾ 즉, 일본은 조정공제와 마찬가지로 이중과세공제 여부도 납부유예 여부에 따라 다르게 규정하고 있다. 이러한 이중과세 조정은 출국시점과 양도시점의 차이가 있으므로 전입국에서 납부한 소득세의 납부시점을 출국하는 해로 보아 국외전출세를 재계산을 하여 외국소득세액을 납부한 날로부터 4개월 내에 경정청구를 통해 가능하다.¹⁰⁵⁾ 단, 증여 등에 의해 비거주자에게 재산을 이전한 경우에는 비거주자가 증여를 받더라도 거주자로부터 증여받는 것이므로 일본의 상속·증여세 납부의무가 있는바, 하나의 거래

102) 이경근, “국외전출세 도입에 따라 발생하는 국적적 이중과세 해소를 위해 정부가 제안한 방법의 문제점과 개선방향, 『세무와 회계연구』 통권 제10호(제5권 제2호), 한국조세연구소, 2016. 12., 41면.

103) 소득세법 제118조의 13 제2항.

104) 일본 소득세법 제95조의 2 제1항.

105) 일본 소득세법 제153조의 5.

에 대해 수증자에게는 상속·증여세가 증여자에 대해서는 출국세가 과세되지만 이에 대해서는 별도 공제규정이 없으며 납부유예기간까지의 양도소득에 대해 외국 소득세가 부과되더라도 국가 간 양도소득세의 이중과세 문제는 발생하지 않으므로 국가 간 이중과세 조정은 적용되지 않는다.

(2) 국내원천소득 세액공제

일본, 캐나다, 독일, 프랑스 등과 체결한 조세조약은 비거주자가 국내주식의 25% 이상을 보유한 경우 동 주식양도차익에 대해서는 우리나라에서 소득의 지급자가 소득세법 제156조 제1항 제5호에 의해 지급금액의 10%를 원천징수한 후 지급하도록 하도록 규정하고 있다. 이에 해당하는 경우는 출국세의 과세 후 국내에서 과세권을 행사한 것으로 산출세액에서 조정공제액을 공제한 금액을 한도로 원천징수된 금액을 산출세액에서 공제¹⁰⁶⁾하며, 실제 양도한 날부터 3개월 이내에 세액공제신청서를 제출하여야 한다.

단, 국내원천소득 세액공제를 하는 경우에는 이중과세문제가 발생하지 않으므로 소득세법 제118조의 13의 외국납부세액공제를 적용하지 않는다.¹⁰⁷⁾

(3) 취득가액 조정

국외전출자가 거주자의 출국시 국내 주식 등에 대한 과세특례를 적용받아 양도소득세를 납부유예하지 않고 납부한 경우에는 양도소득세를 납부시 적용된 양도가액으로 국외전출자 국내 주식 등을 다시 취득한 것으로 보아 취득가액을 재조정하여 이미 과세된 소득에 대한 이중과세를 조정한다.¹⁰⁸⁾ 그러나 출국세가 과세된 자산에 대한 취득가액 조정은 전입국에서 규정할 사항이며 국가별로 다르게 규정하고 있는바, 전입국에서 취득가액을 조정하는 규정이 있는 경우에만 실효성이 있을 것이다. 따라서 동 규정은 국외

106) 소득세법 제118조의 14 제1항.

107) 소득세법 제118조의 14 제2항.

108) 소득세법 제118조의 15 제4항.

전출시 국외전출세를 납부하고 5년 이후에 입국하여 재전입시 환급의 대상이 되지 않은 경우에 대한 이중과세조정으로 생각된다.

비교법적으로 일본과 캐나다는 거주자였던 국가에서 비거주자 전환시 출국세를 납부 후 자국의 거주자가 되어 대상 자산을 양도한 경우 외국에서 과세된 가액을 취득가액으로 재조정하는 것으로 규정하고 있어 외국에서 과세된 출국세에 대한 이중과세 조정임이 명백하도록 규정하고 있다. 즉, 비거주자 전환시 출국세를 과세한 국가에서 이중과세로 인한 외국납부세액 공제문제가 발생하지 않으며, 전입국에서는 거주자 전환 이후 자본이득에 대해서만 과세가 이루어지는 효과가 있다.

3. 소 결

국외전출세의 이중과세 조정은 전입국에서 다시 과세되는 경우에 대한 국가 간 외국납부세액공제의 이중과세조정방식과 소득의 실현이 국내에서 이루어져 국내에서 다시 과세되는 경우에 대한 이중과세조정으로 나누어진다.

국가 간 이중과세조정 중 세액공제방식은 국내원천소득으로 과세되는 경우와 그렇지 않은 경우로 나누어지며 전자의 경우에는 원천징수된 세액을 공제하는 것이고, 후자의 경우는 취득가액을 재조정하지 않는 자본이득 과세국가로 출국하여 자본이득세를 납부한 경우 소급하여 외국납부세액공제를 허용하는 것으로 과세처분의 취소와 유사한 결과가 된다.

그 외의 이중과세조정은 납부된 경우에 한하여 취득가액을 국외전출시 과세된 양도가액으로 재조정하는 것인 데 국가 간 이중과세조정인지 국내에서 다시 과세되는 경우에 대한 이중과세조정인지가 불분명하다.

Ⅵ. 국외전출세의 문제점과 개선방향

1. 납세의무자에 관한 문제

가. 문제점

납세의무자 판단시 적용하는 거주기간을 “출국일 10년 전부터 출국일까지의 기간 중 국내에 주소나 거소를 둔 기간이 5년 이상”으로 특정하고 있지만 외국인 거주자의 제한납세의무를 부담하는 자를 규정하고 있는 소득세법 제3조 제1항은 거주기간에 대해 “과세기간 종료일 10년 전부터 국내에 주소를 두거나 거소를 둔 기간의 합계가 5년 이하”로 규정하고 있다. 따라서 10년 전부터 국내 주소나 거소를 둔 기간이 5년인 자는 국외전출세 과세시에는 무제한 납세의무를 부담하는 자에 해당하는 반면 자본이득 외 종합소득세 납세의무 판단시에는 제한납세의무자에 해당하는 문제점이 있다.

현재 국외전출세는 자본이득에 한정하고 있지만 앞으로 비거주자 전환을 통한 과세권 상실문제는 다양한 형태로 나타날 것으로 예상된다. 자본이득 외 실현소득에 대한 문제로는 제척기간 내의 국내 거주자를 가정시 언제든 과세가 가능한 무신고소득, 불성실신고 소득, 사기 기타 부정한 행위로 인한 탈루소득이 출국 후 확정되었으나 과세권 행사가 불가능한 경우의 문제를 들 수 있다. 국제징수법 제5조는 국외전출시 납세증명서 제출을 의무화하고 있지만 이는 확정되어 고지된 세금의 체납 여부만을 검증하는 것으로 충분하지 않다.

그 외 과세권 상실로 고려할 수 있는 문제로는 국가별 과세상의 차이가 큰 상속·증여세에 대해 비거주자 지위 전환으로 과세권 행사가 불가능한

경우나 양도가 아닌 상속·증여에 의한 비거주자로의 이전 문제도 고려해야 하지만 양도의 경우로 한정하여 납세의무자를 판단하고 있으므로 국내 과세권 확보라는 입법취지를 달성하는 데 있어서는 한계점이 있다.

또한 일시적인 출국으로 인해 재전입되는 경우를 고려하지 않고 있고, 잦은 거주지 변경을 통해 갈수록 증가하는 이중 거주자 또는 이중 비거주자에 해당하는 경우에 대해서는 전혀 명시하지 않고 있으며, 국외 전출하였으나 실제 국내에서 거주하고 있는 경우에 대해서도 규정하고 있지 않다.

나. 개선방향

납세의무자 판단시 적용하는 거주기간은 출국일 10년 전부터 출국일까지의 기간 중 국내에 주소나 거소를 둔 기간이 5년을 초과하는 자로 개정하여야 할 것이다.

국외전출세의 궁극적인 입법취지는 소리 없는 총성이라 불리우는 치열한 국가 간 과세경쟁에서의 국내과세권 확보에 있는 만큼 국외전출세 신고를 하지 않은 경우에는 거주자로 간주하거나 최종적인 과세권을 우리나라에서 행사할 수 있도록 하여 국외전출세 신고를 전제로 세법상 비거주자 지위 전환이 가능하도록 하여야 할 것이며, 이러한 문제는 국외전출세 과세대상 자산에만 국한할 것이 아닌 거주자로 있는 동안 성실하게 납세의무를 이행하지 않은 채 국외전출 하는 경우까지로 범위를 넓혀야 할 것이다.¹⁰⁹⁾ 이를

109) 이 밖에도 이진영 외 2인(2013년)은 비거주자의 비거주자에 대한 국외재산의 증여는 세금을 부과할 수 없는바, 거주자가 해외투자의 방법으로 국외에 투자한 후, 가족이 모두 국외로 출국하여 비거주자가 된 다음, 해당 국외자산의 명의를 국외에서 이전하고, 증여자로부터 국내에 복귀하여 거주자가 되는 경우 국외자산처분하고 국내재산 취득하는 경우 재산취득자금의 증여추정은 불가하고 수증자가 처분한 국외재산에 대해 양도소득으로 과세하기 위해서는 수증자가 처분일 전 5년 동안 계속적으로 국내 거주자의 지위를 유지하여야 하는데 이에 미치지 않을 경우 국내 거주자가 된 이후에도 소득세법 제118조의 2에 의해 양도세 과세가 불가능한 점도 지적하였다.

위해서는 미국의 입법례를 참조하여 출국세 과세대상 재산을 보유하지 않더라도 과거 5년 동안 일정금액 이상의 소득이 있는 경우도 납세의무자로 지정하도록 소득요건을 추가하여 출국일 전 5년간 소득에 대한 세무검증이 될 수 있도록 하고, 세무검증이 불분명할 경우 납세의무자로 규정하여 향후 국내에서 과세권 행사가 가능하도록 입법정비가 있어야 할 것이다.

시세차익이 있는 자산이 출국이 아닌 증여·상속에 의해 비거주자에게 이전하는 경우의 문제 등에 대해서는 일본의 입법례를 참조하여 거주자인 경우 양도소득세 납세의무 있는 재산을 비거주자에게 증여¹¹⁰⁾하는 경우까지 납세의무자로 규정하는 검토가 필요할 것이다.

또한 과세의 실익이 없이 비용발생의 결과만 초래하는 재전입시 환급하는 경우가 최소화될 수 있도록 재전입이 예상되는 일시적인 출국은 제외할 수 있도록 일시적인 출국사유를 명시하여야 하고, 이중거주자에 해당하는 경우에는 미국과 캐나다의 입법례를 참조하되 출국세에 있어 이중거주자 판단하는 기준을 별도로 규정하여야 할 것이며, 국외전출 후 국내에서 일정기간 이상 실제 거주하는 있는 경우에 대해서도 입법적 정비가 있어야 할 것이다.

2. 과세대상에 관한 문제

가. 문제점

과세대상을 대주주가 보유한 주권상장법인, 비상장법인의 주식으로 한정하는 것은 이에 해당하는 자본이득에 대해서만 하는 차별적 과세가 되어 납세자의 자산보유형태를 왜곡할 수 있으며 역외조세회피 및 국내과세권

110) 수증자가 비거주자인 경우 「상속세 및 증여세법」 제4조의 2 제1항 제2호에 의해 국내에 있는 재산을 증여하는 경우에 한하여 증여세 납세의무가 있으므로 거주자가 보유한 시세차익이 있는 양도소득세 과세대상 해외재산을 비거주자에게 증여하는 경우 양도가 아닌 증여에 의한 과세권 상실문제가 발생할 수 있을 것이다.

확보라는 입법취지에 비추어 대상자산의 범위가 지나치게 좁은 문제점이 있다. 또한 국외전출자는 상대적으로 국내재산보다도 해외재산 취득을 선호할 수 있음에도 국내재산으로 한정하는 것은 해외주식을 보유한 납세자와의 과세형평성을 침해하며, 국외전출세와 관련된 대표적인 조세회피 사례인 해외지분을 매각한 구리왕 사건¹¹¹⁾이 다시 발생하더라도 과세권을 행사할 수 없는 문제점이 있다.

나. 개선방향

과세대상 자산의 범위를 일본의 입법례를 참조하여 부동산 외의 금융자산으로 넓히거나 미국의 입법례를 참조하여 이미 소득공제 혜택을 받은 연금 등 과세이연자산 등도 과세대상 자산에 포함시키는 것을 검토하여야 할 것이다. 단기적으로는 평가방법과 납세의무자 판정에 문제가 있는 비상장주식은 과세를 유예하고 해외주식을 추가하는 방향으로 개선하고, 장기적으로는 호주의 입법례를 참조하여 부동산의 양도처럼 국내에서 과세권이 있는 자산을 제외한 모든 자산을 과세대상으로 규정하는 것이 타당하다.

3. 과세표준과 세율에 관한 문제

(1) 문제점

시가산정이 어려운 경우 출국일 전후 1개월(코스닥, 비상장주식은 3개월)의 거래를 감안하도록 하고 있어 출국 후 1개월(코스닥, 비상장주식은 3개월)이 지난 시점에 양도가액이 확정되므로 출국시점에는 양도가액이 확정되지 않는 문제점이 있다. 또한 우리나라는 일본의 입법례와는 다르게 양도비용을 공제하는 것으로 규정하고 있는데 미실현이익에 대한 과세인 출국세에서 취득가액 외 양도비용을 공제하는 것으로 규정하고 있는 문제점¹¹²⁾이 있다.

111) 주 1) 참조.

112) 출국세가 과세된 가액으로 실제 양도가 이루어진 경우 세액의 조정이 없는 것

또한 일부 과세대상 자산에서는 이익이 발생하고 다른 자산에서는 손실이 발생한 경우 손익통상규정을 명시하지 않아 이러한 경우의 과세표준 계산이 불분명하다. 세율적용에 있어서는 미국의 입법례의 경우 단기보유와 장기보유를 구분하여 다른 세율을 적용하는 데 반해 우리나라의 경우 단일세율인 20%를 적용하는 것으로 규정하고 있어 거주자의 경우 30%의 세율이 적용되는 1년 미만 단기 보유한 상장주식에 있어서도 20%의 세율이 적용되는 점은 불합리하다.

(2) 개선방향

일본의 입법례를 참조하여 양도가액 산정을 위해 감안하는 거래기간은 출국일 전으로 한정하여 출국시점에는 양도가액이 확정될 수 있도록 납세관리인을 신고한 경우에는 출국시점을 기준으로, 신고하지 않은 경우에는 출국일 3개월 전을 기준으로 양도가액을 산정하도록 개정하여야 할 것이다. 과세표준 계산시 필요경비에 취득가액 외 양도비용은 제외하는 것이 바람직하며, 손익통상규정은 출국시점의 간주양도와 출국 후 실제양도로 나누어서 명확하게 규정할 필요가 있다.

적용세율은 대주주가 1년 미만 보유한 주식에 대해서는 소득세법 제104조 제1항 11호의 30%를 적용하는 것으로 규정하거나 양소소득세 세율을 규정하고 있는 소득세법 제104조를 준용하는 것으로 개정하여 거주자와 동일한 세율을 적용받도록 하여 거주자였던 기간 동안 발생한 소득에 대해서는 거주자·비거주자 모두 동일한 세 부담이 귀속되도록 하여야 할 것이다.

이 바람직하나 양도비용을 공제하는 것으로 규정할 경우 실제 양도시 양도비용을 공제하게 되므로 세액이 달라지는 문제가 있다.

4. 미실현이익과세로 입법된 규정에 관한 문제

가. 납부유예

(1) 문제점

우리나라는 납부유예기간을 5년으로 한정하고 있어 5년이 경과한 경우 소득의 실현 여부에 관계없이 세금을 납부하여야 한다. 납세담보 제공자산에 대해서는 규정이 없는바, 해당 자산 외의 자산을 납세담보로 제공하여야 하는 경우에는 납세자에게 과다한 담보제공 부담을 지우는 문제점이 있으며, 특히 상장주식에 비해 매매가 용이하지 않은 비상장주식에 대해 5년이 경과한 시점에 실현 여부에 관계없이 세금을 납부하는 것은 납세자에게 지나친 부담이 될 수 있다. 만일 이러한 문제점을 해결하기 위해 자산의 처분시점까지 납부유예를 허용한다면 우리나라 과세권이 미치지 않는 재산과 비거주자에 대해 기한의 제한 없이 징수관리를 해야 또 다른 문제에 직면하게 되므로 현재의 입법된 과세방식 내에서의 개선은 한계가 있을 것으로 생각한다.

또한 비거주자의 경우 재산의 변동 및 주소지 변동 등 납세자에 관한 주요 변동에 대해 확인할 수 없음에도 불구하고 납부유예기간 중의 납세자의 재산변동 및 주소변동 등에 대해 아무런 신고의무를 부여하고 있지 않고 있는 문제점이 있다.

국내과세권 확보 측면에서는 국외전출지에 대한 제한이 없어 케이만 아일랜드, 버뮤다 등 조세피난처로 이주하는 경우에도 납부유예를 허용하는 결과가 되는 문제점이 있다.

(2) 개선방향

모든 재산에 대해 납부유예를 소득의 실현시까지로 허용하는 것은 사후관리의 문제가 있으므로 거래시장이 없고 평가방법의 적정성에 대한 비판

이 끊임없이 제기되고 있는 비상장주식에 대해서는 비상장주식 자체로 납세담보를 제공할 수 있도록 납세담보가능자산을 규정하고 있는 국세기본법 제29조¹¹³⁾에 출국세 과세대상 비상장주식을 추가적으로 규정하고, 납부유예기간을 5년으로 한정하지 않고 자산의 처분시점까지로 확장하여야 할 것이다. 단, 국외전출자에 대한 징세권의 확보가 어려운 점, 장기간 동안 납부유예를 허용하는 점을 고려하여 납세담보 제공금액에 대해서는 거주자에 대한 납세담보기준인 세액상당액의 120%와 다르게 규정할 필요가 있을 것이다.

또한 납부유예기간 중에 납세자에 관한 주요사항을 확인할 수 있도록 일본·스페인·미국의 입법례를 참조하여 출국세 과세대상 자산에 대한 변동내역, 주소지 변동내역 등 과세에 필요한 주요사항에 대해 일정기한까지 매년 보고하도록 별도 신고의무를 규정하여야 할 것이며, 보고의무를 이행하지 않은 경우에는 납부유예가 종료되는 것으로 규정하여야 할 것이다.

국내과세권 확보 측면에서 볼 때 스페인의 입법례를 참조하여 조세피난처를 지정하고 조세피난처로 이주하는 경우에는 납부유예를 허용하지 않는 것을 제시하는 바이다.

납부유예기간 동안은 우리나라에도 과세권이 남아 있는 것으로 동일 자산에 대해 우리나라, 전입국 모두 과세권 행사가 가능한 상태가 되므로 어느 한 국가에서만 과세권을 행사할 수 있도록 하는 새로운 과세방식 도입의 필요성이 있다.

113) 국세기본법 제29조는 담보제공 가능 자산을 금전, 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제4조 제3항에 따른 국채증권 등 대통령령으로 정하는 유가증권(이하 이 절에서 “유가증권”이라 한다), 납세보증보험증권, 은행법에 따른 은행 등 대통령령으로 정하는 자의 납세보증서, 토지, 보험에 든 등기·등록된 건물, 공장재단, 광업재단, 선박, 항공기 또는 건설기계로 한정하고 있다.

나. 조정공제

(1) 문제점

우리나라는 납부유예기간은 5년으로 제한하고 있는 데 반하여 조정공제 가능 기간 및 가능 자산에 대한 요건을 규정하지 않고 있어 출국 후 실제 실현된 양도가액이 국외전출시 과세된 가액보다 낮은 경우에는 언제든지 조정공제 가능하며, 손실금액의 20%를 공제하는 것으로 규정하고 있어 공제·감면을 받은 경우에는 더 많은 세액을 공제해 주는 결과가 된다. 양도 시기의 제한 없이 조정공제를 하는 것은 조세채권 및 채무액이 계속 유동적 변동 상태에 있게 하는 문제점이 있으며 납부유예를 적용받지 않고 국외전출세를 납부하여 납세의무가 소멸된 사항에 대해 과세권뿐만 아니라 징세권도 없는 자산에 대해 사후적으로 조정공제를 하여 환급하는 것은 타당하지 않다.

또한 소득세법은 조정공제사유로 실제 양도가액이 국외전출시 과세된 양도가액보다 하락한 경우만을 명시하고 있는데 국내과세권 확보라는 입법취지를 훼손시킬 수 있는 문제점이 있으며 출국시기 조정을 통한 조세회피행위의 유인이 될 수 있을 것이다.

(2) 개선방향

조정공제 대상자산은 일본의 입법례를 참조하여 우리나라에 징세권이 있는 납부유예기간 중인 자산으로 하고 조정공제기간은 5년(10년) 내에서만 가능하도록 제한하는 것이 타당할 것이다. 또한 출국세 과세시 세액공제·감면을 받은 경우를 감안하여 총부담세액을 한도로 공제하도록 규정하고, 공제의 타당성 여부를 과세관청에서 검토¹¹⁴⁾할 수 있도록 일본의 입법례처럼 경정청구방식이 타당할 것이다.

실제 양도가액이 상승한 경우에도 납부유예기간 중에는 우리나라에서 과세권을 행사할 수 있도록 호주의 입법례를 참조하여 납부유예기간 중에 있

114) 윤현석, 앞의 논문, 288면.

는 자산에 대해서는 최종적으로 우리나라에서 과세권을 행사하도록 하여 과세의 효율성을 침해하는 조정공제규정은 삭제하는 것이 바람직하다.

출국세가 미실현이익에 대한 과세라는 점에서 조정공제의 필요성이 있지만 조정공제를 통해 세액이 소급적으로 조정하는 것은 많은 비용이 수반될 것으로 예상되는바, 과세의 효율성 측면에서는 바람직하지 않다. 장기적으로는 조정공제의 범위를 최소화하거나 조정공제를 하지 않더라도 효율적 과세가 될 수 있는 새로운 과세방식 도입의 필요성이 있다.

다. 재전입시의 환급

(1) 문제점

재전입시 환급사유가 발생하는 경우에는 출국세 과세가 소급하여 취소되는 결과가 되므로 납세자의 경우에는 그동안 부담하지 않아도 되는 납세의무를 부담하게 되어 납세협력비용만이 발생하는 결과가 되며 과세관청에게도 과세의 실익이 없게 되므로 과세행정비용만 발생하는 결과가 된다.

또한 납부한 경우에는 세액공제신청을 통해 환급받는 것이 타당할 수 있지만, 납부유예기간 중에 있는 경우에는 환급세액이 발생하는 것이 아닌 세액이 취소되는 것이므로 세액공제 신청을 하는 것은 타당하지 않다.

(2) 개선방향

장기적으로는 과세의 효율성 측면에서 큰 문제점이 있는 재전입시의 환급 대상을 축소하여 기 과세된 세액을 조정하지 않는 것이 아닌 재입국시 출국세가 과세된 가액으로 취득가액을 조정하는 것이 타당할 것이다.¹¹⁵⁾

또한 납부유예기간 중에 있는 경우에는 세액을 취소하는 것이므로 세액공제방식이 아닌 경정청구를 하도록 하는 것으로 개정하여야 할 것이다.

115) 송은주·정경화, 앞의 논문, 161면.

5. 이중과세조정에 관한 문제

(1) 문제점

역 세액공제의 외국납부세액공제는 전입국에서 우리나라와 동일한 세율로 과세시 과세처분의 취소사유와 동일한 결과가 발생한다. 그러나 외국납부세액공제 대상에 대한 제한과 기한에 대한 규정이 없이 납부를 하여 납세의무가 소멸된 경우에 대해서도 기한의 제한 없이 역 세액공제방식의 외국납부세액공제로 이중과세를 조정하는 것은 소득의 실현시기까지 채권·채무가 유동적 변동상태에 있는 결과가 된다. 소득의 실현시기는 국내에서 예측 가능한 범위에서 벗어나지만 소득의 실현 여부는 예측 가능한 확정사실인바 확정사실을 전제로 예측 불가능한 실현시기로 인해 조세채권·채무가 언제든지 변동될 수 있는 상태에 있는 것은 심각하게 과세의 효율성을 침해하는 문제가 있다.

또한 취득가액을 조정하는 규정이 불분명하여 이를 국내에서 다시 과세되는 경우를 가정시 5년 이내에 입국시에는 재전입에 따른 환급과 이중으로 조정하는 결과가 되며, 전입국에서 다시 과세되는 경우를 가정시에는 이는 전입국에서 필요한 규정으로 국내에서 규정할 사항이 아닌 문제점이 있다.

(2) 개선방향

현재의 입법형태로는 역 세액공제형태의 세액공제로 이중과세를 조정할 수밖에 없는데, 납부를 하여 납세의무가 소멸된 경우에는 국내에서 과세관계를 종결하는 것으로 보아 외국납부세액공제를 배제하는 것이 타당하다. 세액공제기한에 대해서는 세액공제기한을 5년으로 할 경우 5년을 경과하여 이중과세된 경우를 차별적으로 취급하는 결과가 되며 무제한적으로 허용할 경우에는 언제든지 과세처분의 취소사유가 발생할 수 있는 상태가 지속되는 것이므로 새로운 과세방식 도입의 필요성이 있다.

또한 취득가액 조정은 재전입시 환급에 대한 개선방향으로 제시한 국내에서 국외전출세를 납부 후 비거주자 전환 후 다시 국내의 거주자의 경우에는 국외전출시 양도가액을 취득가액으로 조정하는 것으로 명확하게 규정하여야 할 것이다.

Ⅶ. 새로운 과세방식 제안

Ⅵ.에서는 현재 소득세법이 입법하고 있는 테두리 내에서의 입법적 개선 방향을 제시하였다. 그러나 국외전출시 미실현이익에 대해 과세 후 소득의 실현시 조정공제 및 이중과세를 통해 사후 관리하거나 재전입시 환급하는 것은 조세채권·채무가 지속적으로 유동적 변동 상태에 있게 하여 과세의 효율성이 심각하게 침해되는 점, 기간과세라는 소득세에 대한 조세법상 원칙과 맞지 않는 점, 사후적으로 과세권이 소멸되거나 축소되어 과세권 확보라는 당초 입법취지에 부합하지 않는 문제점을 해결하는 데 있어 한계가 있다.

이에 본고는 장기적인 관점에서 국외전출세에 관한 새로운 과세방식의 도입이 필요하다고 생각하여 새로운 과세방식의 도입을 제안하고자 한다.

1. 새로운 과세방식에 대한 검토

첫째, 조세조약 등의 개정을 통해 출국세가 과세된 자산에 대해서는 전입국에서 전입 후의 자산가치의 상승분에 대해서만 과세¹¹⁶⁾하는 것이다.

이러한 상정안은 소득의 실현시 전입국에서 과세하는 경우 소급적으로 이중과세하여 과세의 실익이 없어지는 문제점을 해결¹¹⁷⁾하고, 조정공제의

116) 황영현, 앞의 논문, 112면.

117) 황영현, 앞의 논문, 112면.

필요성이 없게 되는 긍정적인 측면이 있다. 국가 간 이중과세문제에 있어서는 전출국에서 거주자인 동안 발생한 소득에 대해 거주자인 지위에서 과세했던 경우 전입국에서 동 세액을 경감해 주는 OECD와 G20 국가 간에 국제적으로 합의한 국제적 이중과세 조정에 대해 권고하는 것¹¹⁸⁾과 부합하고, 조세조약의 개정이 아니더라도 이미 취득가액을 조정하고 있는 일본·캐나다 등의 국가와 거래시에는 가장 효율적인 과세가 될 수 있는 장점이 있다. 즉, 납부를 한 경우에는 가장 합리적인 과세가 될 것이다.

그러나 여전히 미실현이익에 대해서 과세하는 것이므로 과세의 기준이 되는 평가가액의 적정성 여부에 대한 문제는 해결할 수 없다. 이는 전출국에서 국외전출세를 납부 후 전입국에서 자산가치가 상승한 경우에는 전출국과 전입국에서의 거주기간에 따라 이익이 분배되므로 문제가 없지만 전입국에서 자산가치가 크게 하락하였으나 전출국에서 조정공제를 하지 않는 경우 납세자는 결국 담세력을 초과하는 세 부담을 하는 결과가 된다. 또한 납부유예시 양국에서 과세권을 행사하는 문제, 출국세의 납세의무가 소급적으로 취소되어 납세자의 협력비용과 과세행정비용만 발생한 채 과세의 실익이 없는 재전입시의 환급 문제는 해결할 수 없는 문제점이 있다.

둘째, 거주자의 출국시점에 국외전출세 과세대상 자산에 대해 신고의무는 부여하되 해당 자산으로 납세담보를 제공받고, 납세담보를 제공한 경우에는 해당 과세대상 자산에 대해서는 최종적으로 우리나라에서 과세권을 행사하도록 규정하는 것이다.

이러한 상정안은 미실현이익에 대한 과세가 아닌 실현소득에 과세하게 되므로 평가차익의 과세에서 비롯된 문제가 발생하지 않는다. 이로 인해

118) “[a] possible basis for solving double taxation situations arising from the application of departure taxes would be for the competent authorities of the two State should involved to agree, though mutual agreement procedure, that each state should provide relief as regards the residence-based tax that was levied by the other State on the part of the income that accrued while the person was a resident of that other State.”

실제 양도가액이 국외전출세 과세가액보다 하락시에도 조정공제할 필요가 없으며, 5년 이내 다시 국내의 거주자가 되는 경우에도 재전입에 따른 환급의 필요성이 없으므로 예측 가능성이 제고되어 효율적인 과세가 될 수 있는 장점이 있다. 또한 국가 간 이중과세문제가 발생하는 경우 소득의 실현 시점에 이중과세 조정이 되므로 소득세 기간과세 원칙에 위배되지 않으며, 국내과세권 확보라는 출국세의 입법취지와 가장 부합하는 장점이 있다. 이러한 상정안은 납부유예를 한 경우에 타당한 방법이라 생각한다.

그러나 전입국에서 과세하여 동일한 금액에 대해 이중과세가 된 경우의 문제를 해결할 수 없으며, OECD와 G20 국가 간에 국제적으로 권고하고 있는 국제적 이중과세 조정원칙에 부합하지 않으므로 관련 이해가 상충하는 국가 간에 상호합의 등을 통해 이해를 조정해야 하는 문제점이 있다.

2. 최종적인 입법적 개선방향

1.에서의 두 가지 상정안에 대한 비교검토를 통하여 보고는 첫 번째 상정안은 납부를 한 경우, 두 번째 상정안은 납부유예 중인 경우에 적합한 과세형태라는 결론을 도출하였다. 납부유예를 선택하는 것은 납세자의 영역이나 납부유예 여부에 따라 납세의무 소멸 여부, 전출국의 과세권 행사 여부가 달라지므로 이러한 국외전출세의 특징을 고려하여 각각의 경우에 다른 과세형태를 취하는 것이 최적의 과세 효율성을 달성할 수 있을 것이다. 이에 최종안으로 국외전출시 납부를 한 경우와 납부유예를 한 경우로 나누어 과세방식을 달리하는 장기적인 입법적 개선방향을 제안한다.

가. 납부를 한 경우

국외전출시 납부를 하여 납세의무가 소멸된 경우 전입국에서는 전입 이후 발생한 가치상승분에 대해서만 과세하는 것을 제안한다.

납부를 한 경우에는 거주자인 지위에서 납부하였으므로 납부를 실현시점

으로 간주하여 이전 거주지국에서 조세채권·채무를 종결하는 것이 타당하다. 이러한 국외전출세는 전입국에서 취득가액을 조정하는 규정을 두거나 전출국에서 과세한 세액에 대해서는 경감해 주는 조세조약이 필요하다. 결과적으로 첫 번째 상정안을 납부를 한 경우에 한하여 적용하는 것으로 규정하는 것으로 OECD와 G20 국가 간에 국제적으로 권고하는 있는 이중과세 원칙과 부합하는 결과가 된다.

나. 납부유예를 한 경우

납부유예를 한 경우에는 비거주자인 지위에서 전출국에 납부하는 것이므로 전출국에서 조세채권·채무관계가 종결되지 않았으므로 전출국에서 과세권을 행사하는 것이 타당하다. 납부를 하지 않은 경우에는 사후관리를 하는 전출국에서 최종적인 과세권을 행사하여 실현시점에서 과세하는 것을 제안한다. 결과적으로 두 번째 상정안을 납부유예하지 않는 경우에 한하여 적용하는 것이다.

이러한 국외전출세는 전출국에서 최종적인 과세권을 확보할 수 있는 입법규정을 두거나 납부유예 중인 자산에 대해서는 사후관리하는 전출국에서 최종적인 과세권이 있도록 규정하는 조세조약이 필요하다.

이를 위해서는 소득세법 제2조 제1항 제2호의 비거주자의 납세의무범위를 국내원천소득과 납세담보를 제공한 국외전출세 과세대상 자산의 소득으로 개정하고 국세부과제척기간을 규정하고 있는 국세기본법 제26조의 2에 국외전출세에 대해서는 소득의 실현시까지를 제척기간으로 규정하여야 할 것이다. 과세방법에 대한 입법규정은 국내원천소득을 규정하고 있는 소득세법 제119조와 비거주자에게 소득 지급시 원천징수의무를 규정하고 있는 소득세법 제156조에 납부유예 중인 국외전출세 과세대상 자산을 추가하고, 이에 대한 원천징수세율을 20%로 하여 과세시점이 이연되더라도 과세권이 상실되지 않도록 하는 규정하여야 할 것이다. 조세조약의 개정 전에는 납세담보를 제공하고 납부유예를 적용받는 경우에는 거주지국에서 배타적으

로 과세할 수 있는 조세조약상의 권리를 포기하는 동의를 받는 것도 필요할 것이다.¹¹⁹⁾

또한 과세시점이 이연되는바 소득의 실현시 안정적으로 과세권을 확보할 수 있도록 납세담보 제공에 대해 많은 연구가 중요할 것으로 보인다. 납세담보제공금액에 대한 명문규정은 없지만 세액상당액이 아닌 국외전출세 과세대상 자산 자체에 대한 포괄적인 납세담보 형태가 되어야 할 것으로 생각하며 현재는 국내 주식에 한정되어 있는바, 국내주식을 담보로 제공받는 것은 어려움이 없을 것이나, 대상자산이 해외주식 등으로 확장되는 경우 해외 자산에 대한 납세담보 제공방식에 대해서는 추가적인 연구가 필요할 것으로 보인다.

Ⅶ. 결 어

소득을 실현하는 데 있어 한 국가에 물리적으로 고정된 거주지를 두지 않고 국가 간 자유로운 이동을 통해서도 가능한 현대 경제 환경에서 납세자의 거주지국 변경문제는 갈수록 증가할 것으로 예상된다. 거주지국 변경을 통해 거주자가 비거주자 지위로 전환하는 것은 이전 거주지국 국가에서의 과세권 상실을 의미하므로 향후 과세당국의 과세권 확보문제는 한 국가 내에서의 문제가 아닌 국가 간 조세경쟁에서의 과세권 확보문제로 확장될 것이다. 갈수록 거주자와 비거주자의 경계의 구분이 뚜렷하게 구분되지 않아 비거주자로 판정되는 경우가 급증할 것으로 예상되는바, 국내과세권 확보를 위한 2018년 출국세의 시행은 시의적절한 것으로 생각한다.

그러나 국외전출세 제도를 조세법적 관점에서 과세의 형평성, 과세의 효

119) 김기영, “비거주자 전환시 출국세 도입에 관한 연구”, 『세무와 회계저널』 제14권 제5호, 한국세무학회, 2013, 215면.

율성, 단순성 측면에서 평가¹²⁰⁾하였을 때 수직적¹²¹⁾·수평적¹²²⁾ 공평을 달성할 수 있다는 긍정적인 측면이 있지만 과세의 효율성 측면에서는 많은 문제점을 내포하고 있다.

우선 국내 과세권 확보라는 입법취지를 달성하기에 과세요건, 신고의무 등의 규정에 있어 충분치 않으며, 많은 규정에 있어 입법적으로 정비가 필요할 것으로 보인다. 이에 효율적으로 과세권을 확보하기 위한 측면에서의 과세요건·신고의무 등에 관련된 입법적 개선방향을 제안하였고, 입법적으로 정비되어야 할 사항에 대해 제안하였다.

또한 국외전출세는 미실현이익에 대한 과세에서 비롯한 기간과세 문제, 과세권이 없는 자산에 대해 사후관리해야 하는 등의 문제점이 있다. 이러한 문제점으로 인해 납세자의 과다한 납세협력비용과 관세관청의 많은 행정비용 발생을 유발하므로 과세의 효율성을 달성하기 위해서는 미실현이익의 과세 때문에 입법된 조정공제, 재전입시의 환급, 역 세액공제 방식의 외국납부세액공제가 최소한의 범위 내로 제한되도록 하는 입법적 개선방향을 제시하였다. 그러나 국외전출세가 조세조약과 국내법에 의해서 우리나라에서 과세가 불가능한 자산에 대해 부과하는 세금으로서 조세법상 특징이 조세법 근간과 맞지 않는 부분이 있는바 현재 입법하고 있는 국외전출세 자체의 합리적인 개선만으로 한계가 있다.

이러한 한계점을 새로운 과세방식의 도입으로 해결하고자 납부를 한 경우에는 납세의무가 소멸되므로 납부를 실현시점으로 간주하여 전출국에서는 과세관계를 종결하고 전입국에서는 전입 후의 자산가치 상승분에 대해

120) Paul R. McDaniel, Martin J. McMahon, JR., Daniel L. Simmon & Gregg D. Polsk, *Federal Income Taxation : Case and Materials* 2, 6th ed. 2008(William L. Dentino and Christine Manolakas, *op. cit.*, pp.410~411 재인용).

121) *Ibid.* 대주주가 보유한 주식만을 대상으로 하는 점에서 더 많은 소득을 얻는 납세자가 더 높은 세금을 부담하므로 수직적 공평 측면에서 긍정적이다.

122) *Ibid.* 단기 보유에 대해 20%의 세율이 적용되는 것을 제외하면 거주자인 기간 동안 발생한 동일 소득에 대해 거주자와 같은 세 부담을 부담하므로 수평적 공평 측면에서 긍정적이다.

서만 과세하고, 납부유예 중인 경우에는 비거주자 전환 후에도 우리나라에서 과세권이 있는 것으로 하여 조정공제, 재전입시의 환급, 역 세액공제 방식의 외국납부세액공제의 필요성이 없도록 하는 입법적 개선방향을 제안하였다. 장기적으로는 내국세법의 거주자의 범위와 납세의무의 범위, 국세부과의 제척기간을 국외전출세의 취지에 맞게 개정하고 향후 국외전출세를 시행하는 국가 간의 공조를 통해 과세의 효율성을 높힐 수 있도록 조세조약이 개정되어야 할 것이다.

앞으로의 연구과제로는 어떤 국가에서도 거주자로 인정되지 않는 이중비거주자(double non-taxation)에 대한 과세문제, 국외전출세 부과로 삼중과세(triple taxation)가 된 경우의 삼중과세에 대한 조정 문제, 국외전출세 과세시 비상장주식에 대한 적절한 평가방법 도입문제, 내국세에서 국외전출세의 중요도가 갈수록 커질 것을 감안하여 소득세의 특례규정이 아닌 별도 세목 형태로 도입하는 것에 대한 연구를 제안하는 바이다.

參 考 文 獻

1. 국내 문헌

- 기획재정부, “2016년 세법개정안 상세본 보도자료”, 2016. 7. 28.
_____, “2016년 세법개정안 문답자료”, 2016. 7. 28.
- 김기영, “비거주자 전환시 출국세 도입에 관한 연구”, 『세무와 회계저널』 제14권 제 5호, 한국세무학회, 2013. 10.
- 송은주·정경화, “출국세 과세제도의 도입방안 연구”, 『조세연구』 제16권 제2집, 한국 조세연구포럼, 2016. 6.
- 이경근, “국외전출세 도입에 따라 발생하는 국제적 이중과세 해소를 위해 정부가 제안한 방법의 문제점과 개선방향”, 『세무와 회계연구』 통권 제10호(제5권 제2호), 한국조세연구소, 2016. 12.
- 이진영 외 2인, “해외진출 법인과의 개인의 거주성 은폐를 통한 조세회피 방지에 관한 연구”, 『세무와 회계저널』 제14권 제1호, 한국세무학회, 2013. 2.
- 이준규, “내포손익을 이용한 조세회피의 가능성과 개선방향”, 『法曹』, 법조협회, 2010, 2013. 2.
- 임승순, 『조세법』, 박영사, 2016.
- 오 윤·이진영, “해외금융계좌신고제도 개선방향”, 『조세학술논문집』 제28집 제1 호, 한국국제조세협회, 2012.
- 윤현석, “소득세법상 국외전출세(Exit Tax) 도입에 관한 연구 — 일본의 국외전출과세 제도와 비교 —”, 『조세학술논문집』 제32집 제3호, 한국국제조세협회 2016. 10.
- 최정희, “출국세 도입에 대한 헌법적 검토와 입법형태에 관한 연구”, 『조세학술 논문집』 제30집 제3호, 한국국제조세협회, 2014.
- 황영현, “국외전출세(exit tax 또는 expatriation tax) 도입에 따른 문제점과 개선방안 소고”, 『계간세무사』 2016년 겨울호, 한국세무사회, 2016.
- 홍범교 외 2인, “주요국의 출국세 과세제도 연구”, 『세법연구』 15-10, 한국조세재 정연구원, 2015. 12.

2. 국외 문헌

Lue de Broe, *The tax treatment of transfer of residence by individuals — General Report*, IFA Cahiers Vol. 87b, 2002.

Michael S. Kirsch, Revisiting the Tax Treatment of Citizens Abroad : Reconciling Principle and Practice, *Florida Tax Review* 117 Vol. 16, Notre Dame Legal Studies Paper No. 1457, 2014.

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

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

Paul R. McDaniel, Martin J. McMahon, JR., Daniel L. Simmon & Gregg D. Polsk, *Federal Income Taxation : Case and Materials* 2, 6th ed. 2008.

William L. Dentino and Christine Manolakas, The Exit Tax : A Move in the Right Direction, *William & Mary Law Review* Vol. 3, No. 341, 2012.

Manulife, *Emigration from Canada : Tax Implication*, 2014. 11.

3. 인터넷 정보 사이트

미국 국세청 (www.irs.gov)

캐나다 국세청 (www.cra-arc.gc.ca)

호주 국세청 (www.ato.gov.au)

<Abstract>

**Legislative Proposal for New Taxation Method of
Exit Tax to Improve Taxation Efficiency**

Ahn, Sung Hee*

This comparative study analyzes legislation in major countries and reviews existing literature to propose legislative improvements to prior to its implementation that would secure the domestic authority to impose taxes. The characteristics of the Exit Tax in terms of tax law are also summarized in this study.

From the perspective of equity, efficiency, and clarity of taxation, the Exit Tax system as currently enacted is not sufficient to achieve the legislative purpose of securing the authority of taxation, in comparison to the compilation and tax collection costs incurred. It is also problematic that newly legislated regulation seriously encroaches upon the efficiency of taxation through its provisions on taxation of unrealized profit.

In view of these issues, the current law proposes legislative amendments towards the efficient securing of the domestic authority of taxation within the current legal framework. Furthermore, legislative improvement is suggested in response to the deferred payment, credit adjustment, and tax return upon re-immigration provisions that were legislated in response to unrealized profit, and which gravely disrupt the efficiency of taxation.

First, for taxpayers, the residency requirement must be changed from 10 years before the expatriate transfer to the domicile or the residence period of the residence exceeds 5 years. Include income requirements and increase the range of taxpayers who are obliged to transfer capital income tax to non-residents. In addition, the status of a non-resident in accordance with the tax laws should be made possible only when report the exit tax and payment (deferred payment) is made.

Second, all taxable assets are subject to taxation, except for assets with domestic taxable income. When calculating the tax base, it is necessary to

* Tax Accountant

calculate the transfer value at the time of departure and the applicable tax rate should be the same as the income tax law.

Third, deferred payment period is not limited to five years but it is obligatory to report major matters during deferred payment. It is reasonable to allow adjustment deductions with a limited time limit and to adjust the acquisition value instead of reimbursing at the time of re-entry.

Fourth, when payment is made, foreign reverse tax credit system is excluded, domestic taxation relationship must be concluded.

However, there is a limit to improve the efficiency of taxation under system of existing law, which is subject to the same taxation despite the fact that the duty of taxation is extinguished depending on whether the payment is suspended or the final taxation authority is changed. As a final proposal, this article propose that the new taxation forms vary depending on whether or not payment is delayed.

If the tax payment obligation is extinguished by the payment, it is reasonable that the exit country terminates the taxation relationship and transfer country exercise taxation only the value increase after the transfer from the previous country is valid.

In the case where the payment is delayed, in which exiting country exercise final taxation, and tax treaties are concluded accordingly. To guarantee the final taxation right of the exiting country with regard to tax postponement, it will also be necessary to include the gains from assets subject to the Exit Tax to the non-resident's scope of tax obligation, the period of exemption from the national tax shall be revised. In addition, it will be crucial to impose a tax on the assets that are under the deferred payment and subject to the Exit Tax at the same rate as the Exit Tax.

This article is expected to contribute to more efficient securing of domestic taxation authority and to a more reasonable taxation system leading into the implementation of the Exit Tax.

▶ **Key Words** : efficiency of taxation, securing of taxation rights, unrealized profits, deferred payment, transfer country, increase in value after transfer, exiting country, exercise of final taxation authority

