▌ **예산정책연구** 제10권 제1호 2021. 3. pp.81-115 https://doi.org/10.35525/nabo.2021.10.1.003

국외전출세 제도의 이중과세 조정 및 과세권 확보 측면의 평가 및 개선방안

전병욱*

국문초록

현행 국외전출세 제도의 분석결과 거주자의 국외이주 이후 상대국의 거주기간 동안 해당 주식 등을 최종적으로 처분하는 일반적인 사례에서는 일반적이고 합리적인 과세방식에 의한 납세자의 세금부담과 비교할 경우 실제 납세자의 세금부담은 실제 양도가액이 양도가액보다 크고, 상대국에서 외국납부세액공제를 허용하면서 국내세율이 외국에 비해 높은 제한적 상황을 제외할 경우에는 더욱 커져서 결과적으로 납세자에게 불리한 과세상 취급이 이루어지고, 불완전한 이중과세의 조정이 이루어지는 것으로 해석할 수 있다. 또한 일반적이고 합리적인 과세방식에 의한 우리나라의 세금징수액과 비교할 경우 실제 과세관청 징수액은 상대국에서 외국납부세액공제를 허용할 경우에는 동일한 반면 외국납부세액공제를 허용하지 않는 경우에는 작아져서 과세권의 제약이 발생하는 것으로 해석할 수 있다.

따라서 장래의 세법 개정에서는 국외전출시 간주처분과 국내 재전입시 간주취득 조항을 명시적으로 규정한 캐나다의 세법과 같이 기본적으로는 우리나라의 거주자인 상태에서 발생한 자본이득에 대해서만 과세하고, 자본손실에 대해서는 손익통산을 허용하는 방식으로 단순하면서도 명확한 과세방식을 마련할 필요성이 있다. 또한 이 경우 주식 등의 양도차손에 대하여 일반적인 국내주식 등의 양도차익과의 통산을 허용하지 않는 현행 소득세법을 개정해서 통산을 허용하고, 이와 병행해서 과세대상 그룹별로 허용하는 연 250만원의 양도소득기본공제를 국외전출세에서 별도로 적용하는 것을 배제할 필요성이 있다.

□ 주제어: 국외전출세, 이중과세 조정, 과세권 확보, 간주·처분취득 규정, 조세조약

투고일: 2020. 8. 9. 수정일: 2020. 10. 30. 게재확정일: 2020. 11. 23.

* 서울시립대학교 세무전문대학원 교수 (bwjun@uos.ac.kr)

Ⅰ. 서 론

국외전출 거주자가 출국 당시 소유한 국내주식 등을 출국일에 양도한 것으로 보고 양도소득에 대한 소득세를 과세하는데, 이 제도를 “국외전출세” 또는 “출국세”(Departure Tax, Exit Tax)라고 한다. 현재 대부분의 조세조약에서 주식 양도소득은 거주지국에서만 과세하도록 규정되어 있기 때문에 거주자가 국외전출로 비거주자가 된 후에 국내 주식을 양도하면 우리나라의 양도소득세를 과세할 수 없는 실정이다.[1] 만일 이를 방치하면 거주자가 비거주자로 전환하는 방법으로 국내주식에 대한 양도소득세를 회피하는 결과가 된다. 따라서 국외전출세는 이러한 조세회피를 방지하고 우리나라 과세권을 확보하려는 데 그 취지가 있는데,[2] 우리나라에서는 2018년부터 시행하고 있고, 2019년 세법 개정을 통해 납세의무자의 범위가 일부 확대되었다.

국적 이탈 등을 통해 비거주자로 전환하는 납세자의 비중이 매우 높은 우리나라에서는[3] 국외전출세의 효과적 시행이 국제적 이중과세의 방지와 함께 과세권의 실효적 확보를 위해 중요하고, 이러한 중요성은 국가 간의 인적교류가 확대됨에 따라 장기적으로 더욱 커질 것으로 예상할 수 있다. 본 연구는 이러한 과세실무 및 조세정책적 측면의 현실적 중요성을 고려해서 국외전출세 제도를 효과적이고 합리적으로 시행하기 위한 제도적 개편방안에 대해 분석하였다.

이를 위해 본 연구는 우리나라와 주요 국가들의 국외전출세의 구체적 시행내용을 기본적으로 정리한 후에 현행 제도에서 국외이주 등을 통해 비거주자로 전환하는 납세자가 우리나라와 상대국에서 발생하는 자본이득에 대해 각각 해당 국가의 세율

---

1) 비거주자의 국내주식 양도소득에 대해서 소득세법에 과세규정을 두고 있지만, 조세조약이 소득세법보다 우선적으로 적용된다.

2) 이미 미국과 일본 등에서는 비거주자 전환을 통한 역외탈세 방지를 위해 위와 같은 국외전출세를 운용 중이고, EU에서도 2016년 2월 회원국에게 역외탈세 방지를 위해 국외전출세 도입을 권고한 바 있다.

3) OECD 국가들의 국외전출세 도입 현황과 관련해서 2016년을 기준으로 35개 OECD 국가 중 20개 국가가 국외전출세를 도입했는데, 당시 도입 이전이었던 우리나라를 제외한 대부분의 미도입국은 경제규모가 작거나 경제규모에 비해 해외이주자 중 국적포기자 수가 매우 낮은 국가에 해당하였다. 예컨대, 스웨덴과 뉴질랜드의 경우 해외이주자 중 국적포기자 수가 매우 낮아서 해외이주 인구 10만명당 국적포기자가 각각 1.7명 및 4.5명의 수준이었는데, 이에 반해 우리나라는 1,680명으로 매우 높은 수준을 나타냈다(https://isaacbrocksociety.ca 참고).

로 과세하는 일반적이고 합리적인 과세방식에 비해 세금부담이 커져서 불리한 과세상 취급이 이루어지고, 그 결과 불완전한 이중과세의 조정이 이루어지는 것인지에 대해 세부적으로 분석하였다. 또한 이러한 일반적이고 합리적인 과세방식에 의한 국외전출세 징수액에 비해 우리나라 과세관청의 징수액이 작아져서 과세권의 제약이 발생하는 것인지에 대해서도 분석했고, 이러한 분석결과를 바탕으로 국외전출세와 관련한 국내 세법 및 조세조약의 개선방안을 제시하였다.

Ⅱ. 국내외 세법 및 조세조약의 국외전출세 제도 개관

1. 우리나라의 국외전출세 제도

가. 납세의무자 및 과세대상 자산

국외전출자는 출국 당시 소유한 국내주식 등을 유상으로 이전한 것이 아님에도 불구하고 출국일에 양도한 것으로 보아 양도소득에 대해여 소득세를 납부할 의무가 있다. 즉 ① 출국일 10년 전부터 출국일까지의 기간 중 국내에 주소나 거소를 둔 기간의 합계가 5년 이상이고 ② 출국일이 속하는 연도의 직전 연도 종료일 현재 대주주에 해당하는[4] 요건을 모두 갖추어 출국하는 거주자(이하 “국외전출자”)는 국외전출세를 납부할 의무가 있다.

국외전출세는 국외전출자가 출국 당시 소유한 ① 양도소득세 과세대상인 국내주식 또는 ② 양도소득세 과세대상인 “기타자산”에 해당하는 특정주식(소득세법 제94조제1항제4호 다목 및 라목에 해당하는 주식, 이하 편의상 “특정주식(A)”[5] 및 “특정주식(B)”[6]) 중 어느 하나에 해당하는 주식 등(이하 “국외전출세 국내주식 등”)을 양도한 것으로 보고 계산한 양도소득에 대해서 과세한다. 국외전출한 비거주자가 국내

---

4) 현재 거주자가 국내 상장주식을 증권시장을 통하여 양도하는 경우 대주주가 양도하는 것만 양도소득세를 과세하는 점을 고려하여 대주주에 대해서만 국외전출세를 과세하는 것이다.

5) 부동산 등의 비율이 50% 이상인 법인의 과점주주가 그 법인의 주식(출자지분 포함)의 50% 이상을 해당 과점주주 외의 자에게 양도하는 경우로서 부동산 등 비율(ⓐ), 지분비율(ⓑ) 및 양도비율의 구체적 요건을 만족하는 주식을 의미한다. 여기서 부동산 등 비율의 요건은 해당 법인의 자산총액 중 부동산 등의 가액과 해당 법인이 직접 또는 간접으로 보유한 다른 부동산과다보유법인의 주식가액의 합계액이 50% 이상인 것이고, 지분비율의 요건에 해당하기 위한 “과점주주”란 주주(출자자 포함) 1인과 특수관계인인 기타주주(“주주 1인 등”)가 소유하고 있는 주식 합계액이 50%를 초과하는 경우의 그 주주 1인 및 기타주주이며, 양도비율의 요건은 ⓐ·ⓑ의 조건을 모두 충족하는 법인의 주주 1인 등이 그 법인의 주식의 합계액의 50% 이상을 주주 1인 등 외의 자에게 양도하는 것이다.

6) 부동산 등 비율(ⓐ) 및 업종기준(ⓓ)의 구체적 요건을 만족하는 주식을 의미한다. 즉 특정주식(B)는 지분비율이나 양도비율에 관계없이 양도소득세 과세대상자산에 해당한다. 여기서 부동산 등 비율(ⓐ)의 요건은 해당 법인의 자산총액 중 부동산 등의 가액과 해당 법인이 보유한 다른 부동산과다보유법인의 주식가액의 합계액이 80% 이상인 것이고, 업종기준(ⓓ)의 요건은 골프장·스키장·휴양콘도미니엄 또는 전문휴양시설을 건설 또는 취득하여 직접 경영하거나 분양 또는 임대하는 사업을 영위하는 것이다.

부동산을 양도하는 경우에는 비거주자의 국내원천 양도소득에 대해 우리나라에서 소득세를 과세할 수 있도록 대부분의 조세조약에서 규정하고 있기 때문에 국내 부동산은 국외전출세 과세대상자산에서 제외한 것이다.

나. 국외전출자 국내주식 등의 양도소득과세표준의 계산

국외전출자 국내주식 등의 양도소득과세표준은 양도가액에서 취득가액과 기타필요경비를 차감해서 계산한 양도소득금액에서 다시 연 250만원의 양도소득기본공제를 차감해서 계산하고, 동(同)과세표준은 거주자의 일반적인 양도소득과세표준과 구분해서 계산한다. 여기서 양도가액은 출국 당시의 시가로 계산하고, 취득가액과 기타필요경비는 취득 당시의 실지거래가액 및 양도비용으로 계산한다.

다만 출국 당시의 시가를 산정하기 어려울 때에는 ① 상장주식은 출국 당시의 기준시가로[7] 계산하고 ② 비상장주식은 ㉠ 매매사례가액[8] 및 ㉡ 출국 당시의 기준시가를 순차로 적용하여 계산한 가액으로 계산하고 ③ 신주인수권은 신주인수권부사채의 만기상환금액을[9] 사채발행이율에 따라 발행 당시의 현재가치로 할인한 가액-만기상환금액을 적정할인율에 따라 발행 당시의 현재가치로 할인한 가액으로 계산하며 ④ 특정주식(A)·특정주식(B)는 ①·②의 방법에 따라 평가한 가액으로 계산한다. 또한 취득 당시의 실지거래가액을 인정 또는 확인할 수 없는 경우에는 추계방법에 의한 가액(① 매매사례가액 ② 환산취득가액 및 ③ 취득 당시 기준시가를 순차로 적용)을 취득가액으로 산정한다.

다. 국외전출자 국내주식 등의 양도소득세액의 계산

국외전출자 국내주식 등의 양도소득세액은 양도소득과세표준에서 세율을 곱해서 계산한 산출세액에서 조정공제액, 외국납부세액공제, 비거주자의 국내원천소득 세액공제액 및 다른 세액감면·세액공제를 차감해서 계산한다. 여기서 세율은 3억원 이하분 및 초과분에 대해 각각 20% 및 25%를 적용하고, 조정공제액, 외국납부세액공

7) 출국일 이전 1개월 간 공표된 매일의 거래소 최종시세가액의 평균액을 말한다.

8) 출국일 전후 각 3개월 이내에 해당 주식 등의 매매사례가 있는 경우 그 가액을 말한다.

9) 만기 전에 발생하는 이자상당액을 포함한다.

제 및 비거주자의 국내원천소득 세액공제액은 각각 출국 후 국내주식의 실제 양도가액이 출국 당시 시가보다 낮은 경우, 출국 후 국내주식을 양도하여 외국정부에 납부한 세액이 있는 경우 및 출국 후 국내주식을 양도하여 비거주자의 국내원천소득으로 국내에서 과세된 경우에 적용한다. 구체적으로 산출세액에서 차감하는 세액공제의 항목들의 내용은 아래와 같다.

(1) 조정공제액

국외전출자가 출국한 후 국외전출자 국내주식 등을 실제 양도한 경우로서 실제양도가액이 양도가액(출국 당시 시가)보다 낮은 때에는 조정공제액을 산출세액에서 공제한다. 여기서 조정공제액은 "(양도가액(출국 당시의 시가) - 실제양도가액)×세율(20%·25%, 20%)"으로 계산한다.

(2) 외국납부세액공제액

국외전출자가 출국한 후 국외전출자 국내주식 등을 실제로 양도하여 해당 자산의 양도소득에 대하여 외국정부(지방자치단체 포함)에 세액(이하 "외국납부세액")을 납부하였거나 납부할 것이 있는 때에는 외국납부세액공제액을 산출세액에서 공제한다. 여기서 외국납부세액공제액은 ① 외국납부세액×{(MIN(실제양도가액, 양도가액) - 취득가액·기타필요경비)÷(실제양도가액 - 취득가액·기타필요경비)} 및 ② 한도액(산출세액 - 조정공제액) 중 작은 금액으로 계산한다.

다만 ① 외국정부가 산출세액에 대하여 외국납부세액공제를 허용하는 경우 또는 ② 외국정부가 국외전출자 국내주식 등의 취득가액을 양도가액(출국 당시의 시가)으로 조정해주는 경우의 어느 하나에 해당하는 경우에는 외국납부세액공제를 적용하지 않는다.

(3) 비거주자의 국내원천소득 세액공제

국외전출자가 출국한 후 국외전출자 국내주식 등을 실제로 양도하여 비거주자의 국내원천소득인 "국내원천 유가증권 양도소득"으로[10][11] 국내에서 과세되는 경우에는

---

10) ① 내국법인이 발행한 주식 또는 출자지분과 유가증권 ② 외국법인이 발행한 주식 등(우리나라 증권시장에 상장된 것으로 한정한다) 또는 ③ 외국법인의 국내사업장이 발행한 그 밖의 유가증권 중 어느 하나에 해당하는 주식·출자지분(우리나라 증권시장에 상장된 부동산주식 등을 포함한다) 또는 그 밖의 유가증권의 양도로 발생하는 소득이다. 단 ① 우리나라 증권시장(유가증권시장

비거주자의 국내원천소득 세액공제액을 산출세액에서 공제한다. 여기서 비거주자의 국내원천소득 세액공제액은 ① 국내에서 과세된 세액=MIN(실제 양도가액×10%, (실제양도가액 - 취득가액·양도비용)×20%) 및 ② 한도액(산출세액 - 조정공제액) 중 작은 금액으로 계산한다.

이처럼 비거주자의 국내원천소득 세액공제를 하는 경우에는 외국납부세액공제를 적용하지 않는다.

라. 국외전출자 국내주식 등에 대한 양도소득세의 납세절차

(1) 신고·납부 및 가산세 등

국외전출자는 국외전출자 국내주식 등이 양도소득에 대한 납세관리인과 국외전출자 국내주식 등의 보유현황을 출국일 전날까지 관할세무서장에게 신고해야 한다. 이 경우 국외전출자 국내주식 등의 보유현황은 신고일의 전날을 기준으로 작성한다. 국외전출자가 출국일 전날까지 국외전출자 국내주식 등의 보유현황을 신고하지 않거나 누락하여 신고한 경우에는 국내주식 등의 보유현황 신고불성실가산세를 산출세액에 더한다.

구체적으로 국내주식 등의 보유현황 신고불성실가산세는 ① 국외전출자가 출국일 전날까지 국외전출자 국내주식 등의 보유현황을 신고하지 않은 경우에는 "출국일 전날의 국외전출자 국내주식 등의 액면금액(또는 출자가액)[12)]×2%"로 계산하고, ② 국내주식 등의 보유현황을 누락하여 신고한 경우에는 "신고일의 전날을 기준으로 신고를 누락한 국외전출자 국내주식 등의 액면금액(또는 출자가액)×2%"로 계산한다.

국외전출자에 관할세무서장에 대한 양도소득과세표준의 신고·납부기한은 ① 납

또는 코스닥시장)을 통하여 주식(또는 출자지분)을 양도함으로써 발생하는 소득일 것 및 ② 해당 양도자 및 특수관계인이 양도일이 속하는 연도와 그 직전 5년의 기간 중 계속하여 해당 주식(또는 출자지분)을 발행한 법인의 발행주식총액(또는 출자총액)의 25% 미만을 소유할 것의 요건을 모두 충족한 비거주자 또는 국내사업장 없는 외국법인의 주식(또는 출자지분) 양도소득은 과세대상에서 제외한다.

11) 추가적으로 국내사업장이 없는 비거주자 또는 외국법인이 장내파생상품을 통하여 취득한 소득은 국내원천소득으로 보지 않고, 국내사업장이 없는 비거주자 또는 외국법인이 증권거래법의 규정에 따라 국내사업장이 없는 비거주자·외국법인과 유가증권(채권 등은 제외한다) 대차거래를 하여 유가증권 차입자로부터 지급받은 이자·배당 등의 보상금상당액은 국내원천소득으로 보지 않는다.

12) 무액면주식인 경우에는 그 주식을 발행한 법인의(자본금÷발행주식총수) 이다.

세관리인을 신고하지 않은 경우에는 출국일이 속하는 달의 말일부터 3개월 이내이고 ② 납세관리인을 신고한 경우에는 출국일이 속하는 과세기간의 다음 연도 5월 1일부터 5월 31일까지이다. 국외전출자가 이와 같이 양도소득과세표준을 신고할 때에는 차감납부세액을 관할세무서, 한국은행 또는 체신관서에 납부해야 한다.

조정공제, 외국납부세액공제 및 비거주자의 국내원천소득 세액공제를 적용받으려는 자는 국외전출자 국내주식 등을 실제 양도한 날부터 2년 이내에 관할세무서장에게 경정을 청구할 수 있다. 이것은 국세기본법상 후발적 사유로 인한 경정청구기한(3개월 이내)에 대한 특례로서 인정된다.

(2) 납부유예

국외전출자는 ① 납세담보를 제공하고 ② 납세관리인을 신고한 경우에는 자진납부 규정에도 불구하고 출국일부터 국외전출자 국내주식 등을 실제로 양도할 때까지 관할세무서장에게 양도소득세 납부의 유예를 신청하여 납부를 유예 받을 수 있다. 이처럼 납부를 유예 받은 국외전출자는 ① 출국일부터 5년(국외전출자의 국외유학의 경우에는 10년) 이내에 국외전출자 국내주식 등을 양도하지 않은 경우 또는 ② 국외전출자 국내주식 등을 실제 양도한 경우의 어느 하나에 해당하는 경우에는 국외전출자 국내주식 등에 대한 양도소득세를 납부해야 한다. 또한 이 경우의 납부기한은 ①의 경우에는 출국일부터 5년이 되는 날이 속하는 달의 말일부터 3개월 이내이고, ②의 경우는 양도일이 속하는 달의 말일부터 3개월 이내이다.

한편 납부를 유예 받은 국외전출자는 국외전출자 국내주식 등에 대한 양도소득세를 납부할 때 납부유예를 받은 기간에 대한 이자상당액을 가산하여 납부해야 한다. 구체적으로 납부유예에 대한 이자상당액은 "이자상당액=차감납부세액×납부유예 받은 기간×이자율"으로 계산하는데, 여기서 "납부유예 받은 기간"은 신고기한의 다음 날부터 납부일까지의 일수이고, "이자율"은 납부유예 신청일 현재 이자율(국세환급가산금 계산시 적용되는 기본이자율)이다.

(3) 재전입 등에 따른 환급 등

국외전출자(③의 경우에는 상속인)는 ① 국외전출자가 출국일부터 5년 이내에 국외전출자 국내주식 등을 양도하지 않고 국내에 다시 입국하여 거주자가 되는 경우 ②

국외전출자가 출국일부터 5년 이내에 국외전출자 국내주식 등을 거주자에게 증여한 경우 또는 ③ 국외전출자의 상속인이 국외전출자의 출국일부터 5년 이내에 국외전출자 국내주식 등을 상속받은 경우 중 어느 하나에 해당하는 사유가 발생한 경우 그 사유가 발생한 날부터 1년 이내에 관할세무서장에게 국외전출자 국내주식 등에 대한 양도소득세로 납부한 세액의 환급을 신청하거나 납부유예 중인 세액의 취소를 신청해야 한다.

납세지 관할세무서장은 이상의 사유에 의한 환급 신청을 받은 경우 지체 없이 국외전출자가 납부한 세액을 환급하거나 납부유예 중인 세액을 취소해야 한다. 한편 환급 신청 사유 중 ② 또는 ③에 해당하여 국외전출자가 납부한 세액을 환급하는 경우에는 국세기본법 제52조에도 불구하고 국세환급금에 국세환급가산금을 가산하지 않는다.

2. 주요 국가의 국외전출세 제도

국외전출세 제도는 출국을 통해 비거주자로 전환되는 시점에서 기본적으로 거주자의 모든 부동산과 동산을 시가로 양도한 것으로 보아 과세하는 일반적 국외전출세와 유가증권 등의 특정 재산만을 시가로 양도한 것으로 보아 과세하는 제한적 국외전출세로 구분할 수 있다. 예컨대, 일반적 국외전출세를 시행하는 미국의 과세대상은 시민권 등의 포기시점에 사망했다고 가정한 경우 부과되는 총상속재산인데, 캐나다 및 거주자 자격이 상실되기 직전의 모든 보유 자산이 과세대상인 호주 등도 이와 유사한 방식의 일반적 국외전출세를 채택하고 있다. 이에 반해 우리나라와 함께 일본, 뉴질랜드 및 프랑스, 독일, 네덜란드, 덴마크 및 오스트리아 등의 유럽 국가들은 제한적 국외전출세를 채택하고 있다. 이하에서는 제한적 국외전출세 제도를 시행하면서 우리나라와 과세체계가 유사한 일본과 일반적 국외전출세 제도를 시행하면서 후술하는 바람직한 제도적 개편과 관련해서 직접적인 비교대상이라고 할 수 있는 캐나다의 과세체계에 대해 개관하기로 한다.

가. 일본

(1) 납세의무 및 과세대상

국외전출세의 대상이 되는 것은 ① 유가증권 등의 합계액이 1억엔 이상이고 ② 출국

일 전 10년 이내에 국내에 주소 및 거소를 갖고 있던 기간의[13] 합계가 5년을 초과하는 개인이 국외로 출국하는 경우와 이러한 개인으로부터 출국세의 대상이 되는 자산이 상속·증여·유증에 의해 비거주자에게 이전되는 경우이다. 여기서 "국외전출"은 국내에 주소와 거소를 가지지 않게 되는 것이고, "국외전출일"은 "거주자"에서 "비거주자"로 전환되는 날로 판단한다.

국외전출세의 대상자산은 ① 소득세법에서 규정하는 유가증권[14] ② 익명조합계약 출자지분 ③ 미결제신용거래, 발행일거래 ④ 미결제 파생상품거래인데, ①·② 자산의 시가와 ③·④의 결제에 관련된 손익의 합계액이 1억엔 이상인 경우에는 국외전출시 자산에 포함된 손익이 실현된 것으로 간주하여 소득세 등을 신고·납부하여야 한다.[15]

(2) 과세표준 및 이중과세 조정

거주자가 국외로 전출하는 시점에 보유하고 있는 유가증권 등에 대해 시가로 양도한 것으로 간주하는데, 시가의 측정 시점은 납세관리인의 신고가 있는 경우에는 전출일이고, 납세관리인의 신고가 없는 경우에는 전출예정일의 3개월 전에 해당하는 날이다.[16] 과세대상 자산이 주식인 경우 다른 소득과 구분하여 15.315%의 세율로[17] 분리과세하고, 양도소득 계산시 양도비용은 원칙적으로 발생하지 않는 것으로 본다.

주식 등의 양도소득 산출시 손실금액은 타 주식 등의 양도소득에서 공제하지만, 양도소득을 초과하는 손실금액을 다른 소득에서 공제하는 것은 불가능하다. 단 상장주식의 양도손실은 상장주식에서 발생한 당해연도분 배당소득과 통산가능하다.

---

13) "국내에 주소 및 거소를 갖고 있던 기간"에는 출입국관리 및 이민인정법상 체류자격인 ① 외교, 공용, 교수, 예술, 종교, 보도 ② 고도전문직, 경영·관리, 법률·회계업무, 의료, 연구, 교육, 기술·인문지식·국제업무, 기업 내 전근, 기능, 기능실습 ③ 문화활동, 단기 체재 ④ 유학, 연수, 가족 체재 등으로 체류했던 기간은 제외한다.

14) 유가증권이란 주식·출자 외 공사채, 투자신탁, 주식예약권 등이 해당한다.

15) 국외전출세의 대상이 아닌 자산으로는 예·적금, 부동산, 생명보험에 관련된 권리, 대부금 등의 금전채권이다.

16) 신고가 없는 경우에 전출예정일의 3개월 전에 해당하는 날의 시가로 하는 이유는 납세관리인을 세우지 않은 경우 국외전출시기가 신고·납부기한이 되기 때문에 현실적으로 국외전출시의 시가를 이용하는 것이 가능하지 않기 때문이다.

17) 소득세 15% 및 일본대지진부흥을 실시하기 위한 필요한 재원확보에 관한 특별조치법에 의한 부흥특별소득세 0.315%이다.

해당 자산의 국외전출시 시가와 이후 양도금액과의 차액에 대해서는 납부유예기간[18] 중에 경정청구할 수 있다.[19] 또한 국외전출세 과세대상자로서 납부유예를 신청한 자가 납부유예기한 내에 대상자산을 양도하면서 그 소득에 대한 외국소득세를 납세한 경우에 있어서 이중과세가 조정되지 않으면 일본의 소득세에서 해당 외국소득세를 차감하는 방식으로 이중과세를 조정할 수 있다. 이 경우 출국일이 속하는 연도에 해당 외국소득세를 납부한 것으로 보고 국외전출세를 재계산하고, 이러한 재계산은 그 외국소득세를 납부한 날로부터 4개월 이내에 경정청구를 통해 가능하다.

(3) 신고납부 및 납부유예

국외전출세는 별도의 세목이 아니라 소득세의 특례로 운영되기 때문에 당해연도의 1월 1일부터 출국일까지의 다른 소득과 합산하여 신고·납부해야 한다. 국외전출을 통해 거주자가 비거주자가 되는 경우의 소득세의 신고·납부기한은 납세관리인의 신고가 있는 경우에는 다음 연도 3월 15일까지이고, 납세관리인의 신고가 없는 경우에는 출국일까지이다.

출국 이후 5년 이내에 귀국하는 경우에는 국외전출세가 과세되지 않지만, 당초 국외전출세의 신고와 함께 납부유예를 신청한 후 5년 이내에 귀국하는 경우에는 귀국 이후에 경정청구를 통해 과세를 취소하거나 납부세액을 환급받을 수 있다.

납부유예를 적용하기 위해서는 ① 납세관리인을 신고하고 ② 납부유예분의 소득세액에 상당하는 담보를 제공해야 하고 ③ 확정신고서에 납부유예를 하려는 취지를 기재해야 하며 ④ 매년 “계속적용신고서”를 제출해야 하는데, 납부유예가 적용되면 5년까지 납세를 유예하고, 연장신청에 의해 10년까지 유예기간을 연장할 수 있다. 납부유예를 적용받더라도 양도차익과 세액의 신고는 이루어져야 하고, 납부유예는 유예기간의 종료 및 대상 자산의 양도 등에 의해 종료된다.[20] 즉 납부유예기간 중에

---

18) 연장 후 기간을 포함한다.

19) 이러한 제도를 도입한 이유는 납부유예를 받아 국외전출한 경우 납부유예기간 중에 대상 자산의 가치가 하락하고, 국외전출시의 시가보다 낮은 금액으로 매각하는 경우 등에는 납부유예가 종료하게 되어 국외전출 후의 자산가치 하락분에 대해 과세할 수 없는 상황이 발생하기 때문이다(太田洋·飯永大地, 2015).

20) 납부유예가 종료했을 경우에는 납부유예된 소득세와 함께 유예기간에 따른 이자세(연 1.8%)를 납부하여야 한다.

대상 자산의 양도 등이 이루어지면 해당 양도분 등에 대응하는 소득세 및 이자세를 해당 양도일 등으로부터 4개월 이내에 납부해야 하되, 대상 자산의 수증자가 거주자이면 국외전출세의 과세를 소급해서 취소할 수 있다.

나. 캐나다

(1) 납세의무 및 과세대상

국외이주 직전의 10년 중 5년 이상 캐나다의 거주자였던 자가 거주자의 지위를 포기하여 비거주자가[21] 되는 시점에 보유한 자산을 시장가치로 처분한 것으로 간주하여 국외전출세를 과세한다. 여기서 과세목적상 국외이주자란 타국에서 거주할 목적으로 캐나다를 출국하여 거주관계를 차단한 자를 의미한다.[22] 거주자가 세법상 조세조약이 체결된 국가의 거주자로 간주되는 경우에는 캐나다의 간주비거주자(Deemed Non-resident)에 해당하고, 세법상 국외이주자와 동일하게 적용받는다.

캐나다의 국외전출세에서는 납세자가 다른 국가로 이주하는 경우 보유한 자산을 이주 시점에 매각하고 시장가치로 대가를 받은 것으로 간주하고, 그 시장가치로 자산을 새롭게 매입한 것으로 간주해서 시장가치가 해당 자산의 새로운 취득가액이 된다. 이러한 간주처분과 간주취득은 국외이주자에게 자본이득이 실현된 것으로 간주함으로써 납세의무를 발생시키는 효과를 발생시킨다.[23] 이러한 간주처분과 간주취득 규정을 통해 대상 자산의 취득가액을 조정하는 과세방식은 전술한 우리나라 및 일본의 방식과는 명확하게 구분되고, 다른 나라의 과세제도에서도 규정하지 않은 캐나다 국외전출세의 차별적 특징인데, 이러한 간주처분·취득 규정은 다음 장의 경제적 분석에서 중요하게 활용하도록 한다.

국외이주자는 즉시 국외전출세를 납부하거나 실제로 자산이 양도된 후에 이자와 더불어 납부할 수 있다. 1995년부터는 2만 5,000 캐나다 달러 이상의 보고대상 자

---

21) 과세목적상 거주자로 인정되지 않는 자, 계속적으로 거주하지 않는 자 또는 생활의 중요한 거주관계가 없으면서 과세기간 동안 국내 거주기간이 183일 미만인 자를 비거주자로 판단한다.

22) 이와 반대로 캐나다에서 출국했지만 거주관계를 유지하고 있으면 국외이주자가 아닌 실질적인 거주자에 해당한다.

23) 비거주자로 전환되기 직전 10년 중 캐나다에 60개월 이하의 기간 동안 거주한 개인은 캐나다 거주자인 기간 동안 보유했거나 상속받은 자산에 대해 간주처분 규정을 적용받지 않는다.

산을 보유한 개인 국외이주자는 캐나다 국세청에 모든 보유 자산을 신고해야 하는데,[24] [25] 캐나다에 남아있는 자산에[26] 대해서는 국외전출세를 적용하지 않기 때문에 과세대상에서 제외한다.

(2) 과세표준 및 세액계산 등

타국에 정착하기 위해 캐나다를 출국하는 경우에 과세목적상 비거주자가 되는데, 비거주자로 전환되는 시점은 ① 납세자 출국일 ② 배우자(부양가족 포함)의 출국일 ③ 납세자가 다른 국가의 거주자가 된 날 중 가장 늦은 날로 판단한다. 단 납세자가 캐나다에 거주하기 전에 거주했던 국가로 이주하기 위해 출국하면 이 규정에도 불구하고 출국일을 비거주자가 되는 날로 판단한다.[27]

국외전출세의 과세대상은 캐나다에 거주한 기간에 발생한 자본이득이고, 다른 소득과 합산하여 일반 소득세율을 적용하는데, 국내 거주기간 동안 발생한 자본이득으로 한정해서 과세대상을 규정한 것도 다른 나라와 구분되는 캐나다 국외전출세의 차별적 특성이다. 즉 납부세액이나 환급세액에 대한 신고서에는 국외전출세의 과세대상인 자본이득을 포함해야 한다.[28]

국외이주자가 국외이주 시점에 자산을 시장가치로 처분하는 것으로 간주하는 것과 같이 캐나다로 이주한 납세자도 캐나다의 거주기간 동안 발생하는 자본이득에 대해서만 과세한다는 논리적 귀결에 따라 국내이주 시점에 자산을 시장가치로 취득하는 것으로 간주한다.[29]

---

24) 1만 캐나다 달러 미만의 개인용도 자산은 포함하지 않는다.

25) Form T161(List of Properties by an Emigrant of Canada)을 통해 신고해야 한다.

26) ① 캐나다에 있는 부동산, 목재자원 및 천연자원 ② 이민 시점에 납세자가 캐나다 내 고정사업장을 통해 운영하는 사업용 자본자산, 적격자본자산 및 재고자산 ③ 계약 등에 의해 미래의 편익이나 금전을 지급받을 권리를 의미하는 납세자의 독점적인 권리 및 지분이다.

27) 배우자가 주택 처분 등의 불가피한 사정으로 늦게 출국하더라도 납세자의 출국일에 비거주로 전환된 것으로 판단한다.

28) 거주자에 해당하는 기간에는 전 세계 원천소득을 신고하고, 비거주자에 해당하는 기간에는 캐나다 원천소득을 신고해야 한다.

29) 이중거주자의 경우에는 캐나다가 체결한 조세조약은 자산 소재지 국가의 양도차익에 대한 과세권을 규정하고 있다. 대부분의 국가에서 거주자의 전 세계 원천소득에 대해 과세하기 때문에 이중거주자에 대해서는 이중과세의 문제가 발생할 수 있지만, 캐나다가 체결한 조세조약에서는 이

3. 우리나라가 체결한 조세조약상 국외전출세 규정

국외전출세는 거주자인 납세자의 국외 이주를 통한 비거주자 전환을 전제로 하는 것이기 때문에 당초 거주지국(본 연구의 분석대상인 국내 국외전출세에서는 우리나라)과 납세자가 이주하는 상대국 간의 과세권 배분의 문제가 발생하게 되는데, 이와 관련해서는 개별 국가의 법령 대신 국가 간의 조세조약상 규정이 우선적 효력을 가지게 된다.

국외전출세 제도가 비교적 최근에 도입되었고, 조세조약의 제정 및 개정에 상당한 기간이 필요하기 때문에 2020년 7월말을 기준으로 우리나라가 체결한 102개국과의 조세조약 중에서 국외전출세 관련 조항을 규정한 조세조약은 캐나다, 영국, 프랑스, 네덜란드, 핀란드 및 아이슬란드와 체결한 6개 조세조약인데, 이들 조세조약에서는 과거 5년 내에 자국 거주자였던 자에게 양도소득세를 부과하는 권한을 규정했다. 구체적으로 동산의 양도 당시에는 타방체약국의 거주자이나 당해 재산의 양도 직전 5년 중 어느 때에 일방체약국의 거주자이었던 개인이 동산을 양도함으로써 취득하는 소득(자본이득)에 대해 그 일방체약국이 과세할 수 있는 근거 규정을 마련하고 있다.[30]

단 이러한 주식 등의 양도차익에 대해 다음 장의 분석과 같이 본질적인 이중과세의 조정 및 우리나라의 징수권 확보를 위해 개별 국가의 거주자인 상태에서 발생한 자본이득에 대해서만 과세하는 방식으로 과세권을 배분한 조항은 한·캐나다 조세조약에서만 규정된 상태이다. 즉 한·캐나다 조세조약 제13조제8항은 전술한 캐나다

에 대응하기 위한 거주자 판단기준을 규정하고 있다.

30) 예컨대 한·캐나다 조세조약 제13조제7항 및 한·영 조세조약 제13조제6항의 관련 조항은 각각 아래와 같다. "7. The provisions of paragraph 6 shall not affect the right of a Contracting State to levy, according to its law, a tax on gains from the alienation of any property (other than property to which paragraph 8 applies) derived by an individual who is a resident of the other Contracting State and has been a resident of the first-mentioned State at any time during the five years immediately preceding the alienation of the property." "(6) The provisions of paragraph (5) of this Article shall not affect the right of a Contracting State to levy according to its law a tax on capital gains from the alienation of any property derived by an individual who is a resident of the other Contracting State and has been a resident of the firstmentioned Contracting State at any time during the five years immediately preceding the alienation of the property."

세법의 국외전출세 규정과 동일한 방식으로 어느 체약국에서 국외전출세를 부과하는 경우 상대 체약국의 과세권은 동 체약국에서 거주자의 지위에 있는 기간에 발생한 자본차익에 한정한다고 명시적으로 규정하고 있다.[31)]

31) 한·캐나다 조세조약 제13조제8항의 관련 조항은 아래와 같다. "8. Where an individual ceases to be a resident of a Contracting State and by reason thereof is treated for the purposes of taxation by that State as having alienated property and is taxed in that State and at any time thereafter becomes a resident of the other Contracting State, the other Contracting State may tax gains in respect of the property only to the extent that such gains had not accrued before the individual ceased to be a resident of the first-mentioned State. However, this provision shall not apply to property, any gain from which that other State could have taxed in accordance with the provisions of this Article, other than this paragraph, if the individual had realized the gain before becoming a resident of that other State."

Ⅲ. 국외전출세 제도의 세부적 평가 및 개선방안

1. 이중과세 조정 및 과세권 확보 측면의 평가

OECD(2015)의 BEPS Action 6 보고서("Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances," Action 6-2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project)는 국외전출세(Exit Tax, Departure Tax)와 관련해서 납세자가 거주자의 신분을 상실하기 이전에 자국의 거주자인 경우에 적용되는 것에 불과하고 비거주자로 전환된 이후의 소득에까지 과세권이 확대되는 것이 아닌 한 국외전출 전에 자산이 양도되어 자본이득이 실현되었다고 보는 국외전출세는 조세조약과 서로 충돌하지 않는다는 입장을 제시하였다. 또한 동(同)보고서는 국외전출세의 적용으로부터 발생하는 이중과세 문제는 새로운 거주지국에서 납세자가 이전 거주지국의 거주자였을 때 부과되었던 국외전출세에 대한 경감 혜택을 제공함으로써 해결 가능하다는 입장을 제시하였다.

전술한 바와 같이 국내 세법은 상대국에서 외국정부가 산출세액에 대한 외국납부세액을 허용하지 않거나 국외전출자 국내 주식 등의 취득가액을 출국일 당시의 시가로 조정한 평가액으로 조정하여 주지 않아서 이중과세 조정을 허용하지 않는 경우에는 외국납부세액 공제를 규정하고 있다. 또한 상대국으로의 이주 이후에 발생하는 양도가액 하락으로 인한 과도한 세금부담을 경감하기 위해 조정공제를 규정하고 있다. 단 산출세액에서 차감하는 세액공제 중에서 비거주자의 국내원천소득 세액공제는 비거주자의 국내원천 유가증권양도소득에 대해 국내에서 과세권을 행사하는 경우에만 적용가능한데, 조세조약을 체결한 대부분의 국가들에 대해서는 과세권을 행사할 수 없어서 추가적으로 분석하는 실익이 거의 없기 때문에 이후의 분석에서는 별도로 고려하지 않았다.

국내 세법에서 국외전출세의 과세문제가 발생하는 것은 거주자가 국외이주 전에 취득한 국내 주식 등의 출국 당시의 시가가 취득가액에 비해 증가해서 미실현 자본이득이 발생한 경우인데, 국외이주 이후 상대국에서 최종적으로 해당 주식 등을 처분할 때까지 추가적인 자본이득이 발생하거나, 반대로 자본손실이 발생해서 출국

당시의 자본이득을 상쇄할 수 있다. 또한 해당 국외전출자가 상대국에서 해당 주식 등을 처분하지 않은 상태에서 국내에 재전입할 수 있는데, 상대국의 거주기간 동안 발생한 자본이득 및 자본손실에 더해서 국내 전입 이후에 해당 주식 등을 처분할 때까지 추가적인 자본이득 또는 자본손실이 발생할 수 있다.

이와 같이 거주자의 국외이주 이후에 발생할 수 있는 다양한 상황들과 함께 상대국의 조세제도의 특성(세율 수준 및 우리나라의 국외전출세에 대한 외국납부세액공제의 허용 여부)에 따라 해당 납세자의 이중과세 조정을 통한 불리한 과세상 취급이 이루어지지 않는지의 여부 및 우리나라의 과세권을 충분히 확보할 수 있는지의 여부가[32] 달라질 수 있는데, 이하에서는 이러한 측면들을 기준으로 국내 세법의 국외전출세 제도를 평가하기로 한다.

전술한 바와 같이 캐나다의 과세사례와 우리나라와 캐나다 간의 조세조약에서는 개별 국가의 거주기간 동안 발생한 자본이득에 대해서만 과세권을 행사하고, 국외전출 및 국내전입을 통해 거주자와 비거주자의 과세상 신분이 변경되는 경우에는 간주처분·취득 규정을 통해 이를 뒷받침하기 때문에 이중과세 제거 및 과세권 확보 측면의 문제점은 없다고 할 수 있다.

그러나 캐나다를 제외한 다른 나라들과 우리나라가 체결한 조세조약에는 간주처분·취득 규정을 통해 이러한 문제점을 해결하는 장치가 마련되어 있지 않고, 조세조약을 체결하지 않은 국가들과의 과세권 배분에서 적용되는 국내 세법에서도 역시 이와 같은 장치가 마련되지 않았기 때문에 불완전한 이중과세 제거 및 과세권 확보의 문제점이 발생할 수 있는 것이다. 즉 우리나라와 다른 국가들과의 일반적인 과세권 배분에서는 개별 국가별 거주기간에 따라 자본이득을 계산하는 간주처분·취득 대신 해당 주식 등의 전체 보유기간 동안의 자본이득을 과세대상으로 계산하면서 외국납부세액공제 등을 통해 이중과세를 조정하는 전통적 과세방식을 채택하기 때

32) OECD(2015)의 BEPS Action 6 보고서와 같이 국외전출세 제도의 시행상 가장 중요하게 고려하는 쟁점은 납세자의 이중과세 문제의 해결이다. 그러나 이와 함께 국외전출세 제도의 시행을 통해 우리나라의 과세권을 충분히 확보할 수 있는지의 여부도 현실적으로 중요한 쟁점이라고 할 수 있는데, 이것은 동(同)제도의 시행과 관련한 국제적 논의와 무관하게 우리나라를 포함한 개별 국가에서 국내 세법 및 양자 간 조세조약을 개정해서 동(同)제도를 구체적으로 도입하는 것은 해당 국가의 입법사항이기 때문에 현실적으로 과세권의 침해가 발생하는 경우에는 동(同)제도의 계속적 시행이 어려울 수 있기 때문이다.

문에 이중과세 제거 및 과세권 확보가 불완전하게 이루어지는 문제점이 발생할 수 있는데, 이하에서는 다양한 상황들에 대한 세부적 분석을 통해 이러한 문제점의 발생 여부에 대해 확인하고, 이를 통해 현행 과세제도를 평가하도록 한다. 또한 이러한 평가를 바탕으로 다음 절에서는 현행 과세제도의 개편방안에 대해 분석하도록 한다.

이번 절 이하의 분석은 거주자의 국외이주 이후 상대국에서 해당 주식 등을 처분하는 일반적 경우와 상대국에서 다시 국내로 재전입한 이후에 해당 주식 등을 처분하는 보다 예외적인 경우로 구분해서 진행하도록 한다.[33]

가. 거주자의 국외이주 이후 상대국에서 해당 주식 등을 처분하는 경우

국내 세법의 조정공제 및 외국납부세액공제 적용과 관련해서 이들 규정이 합리적인 이중과세의 조정 및 우리나라의 과세권 확보에 바람직한 것인지를 분석하기 위해 국외전출자 국내주식 등의 취득가액·기타필요경비, 양도가액(국외이주 당시의 시가) 및 국외이주 이후의 실제 양도가액을 각각 A, D 및 S라고 하고, 국내의 국외전출세 세율과 전체 보유기간 동안의 양도차익(S - A)에 대한 상대국의 세율을 각각 t 및 t_F라고 하면 아래의 두 가지 경우로 구분해서 이중과세 조정의 타당성 여부를 판단할 수 있다. 즉 S와 D간의 대소관계에 따라 [그림 1]과 같은 두 가지 경우(편의상 "경우①" 및 "경우②")로 구분해서 이하의 분석을 진행하도록 한다.[34][35]

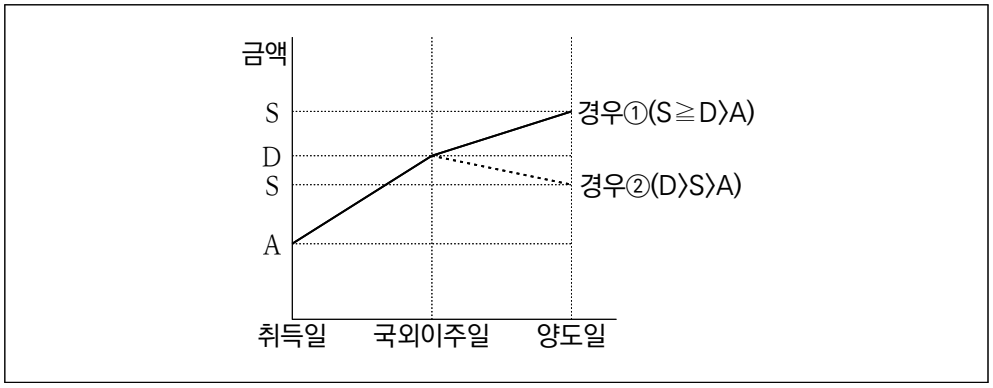
---

33) 아래의 절들과 다르게 상대국의 거주자가 국외이주를 통해 국내로 이주한 후에 국내에서 해당 주식 등을 처분하거나 다시 상대국으로 재전출한 후에 해당 주식 등을 처분하는 경우의 분석결과는 거주자의 범위와 함께 국외전출세의 조정공제 및 외국납부세액공제 등과 관련한 상대국 세법의 구체적 내용에 따라 달라질 수 있다. 단, 이들 규정들이 우리나라의 세법과 동일한 경우에는 아래의 절들에서 도출한 분석결과를 상대국 거주자의 국내이주의 경우에도 동일하게 적용할 수 있을 것이다.

34) 최종 양도가액이 취득가액보다 낮아서 보유기간에 걸쳐 전체적인 양도차손이 발생한 경우(즉 S≦A〈D인 경우)는 현실적인 발생가능성이 낮은 것으로 예상되어서 별도로 분석하지는 않았는데(즉 경우②에서도 기본적으로는 S〉A의 관계가 성립하는 것으로 보았는데), 필요한 경우에는 본문의 내용과 동일한 방식으로 분석할 수 있을 것이다. 단 이 경우에는 전체 보유기간 동안의 자본손실에도 불구하고 납세자 세금부담 및 국외전출세를 포함한 과세관청 징수액이 발생할 경우 그 자체의 타당성에 대한 논의가 선행되어야 할 것이다. 이것은 [그림 2]와 같이 구분한 다음 절의 분석에서도 마찬가지이다.

35) 이하에서는 분석의 편의상 서로 다른 시점에 발생하는 세금부담 및 손익통산을 통한 환급액에 대하여 화폐의 시간가치는 별도로 고려하지 않았다. 이것은 다음 절의 분석에서도 마찬가지이다.

[그림 1] 국외이주 이후 상대국에서 해당 주식 등을 처분하는 경우의 세부적 구분



주: A: 국외전출자 국내주식 등의 취득가액·기타필요경비
D: 양도가액(국외이주 당시의 시가) S: 국외이주 이후의 실제 양도가액

먼저, 실제 양도가액이 양도가액보다 같거나 큰 경우(즉 국외이주 당시에 비해 국내주식 등의 주가가 하락하지 않은 경우(경우①, S≧D)에는 국외이주 시점에 (D－A)×t의 국외전출세가 국내에서 과세되고, 양도 시점에 (S－A)×t_F의 자본이득세가 상대국에서 과세된다.[36] 여기서 상대국에서 우리나라의 국외전출세((D－A)×t)에 대한 외국납부세액공제를 허용할 경우에는 납세자는 최종적으로 보유기간 동안의 전체 양도차익(S－A)에 대하여 상대국의 세율(t_F)을 적용한 (S－A)×t_F의 세금부담이 발생하게 된다. 그러나 이 경우에도 우리나라의 국외전출세와 상대국의 자본이득세의 세율 차이로 인해 (D－A)×t≧(S－A)×t_F인 경우(t≧t_F*=t_F×{(S－A)/(D－A)}인 경우)에는(즉 우리나라의 국외전출세율이 상대국의 자본이득세율에 비해 매우 높은 경우에는) 상대국 외국납부세액공제의 한도로 인해 최종적으로 (D－A)×t의 세금부담이 발생하게 된다.

이상과 다르게 상대국에서 우리나라의 국외전출세에 대한 외국납부세액공제를 허용하지 않는 경우에는 국내 세법에 의한 외국납부세액공제를 경정청구를 통해 적용하는데, 전술한 바와 같이 외국납부세액공제가 MIN({(S－A)×t_F}×{(D－A)/(S－A)}, (D－A)×t)=MIN((D－A)×t_F, (D－A)×t)로 계산되기 때문에 우리나라의 국외전출세율이 상대적으로 높은 경우에는 (t≧t_F) 납세자는 최종적으로 (D－A)×t+{(S－A)×

36) 우리나라의 국외전출세 세율(t)이 20% 및 25%의 초과누진세율이고, 상대국의 자본이득세율(t_F)도 단일세율이 아닐 수 있는데, 이와 같은 경우의 t와 t_F는 평균세율의 개념으로 사용하였다.

t_F} - {(D - A) × t_F}=(D - A) × t+(S - D) × t_F의 세금부담이 발생해서 개별 국가의 보유기간 동안 발생한 주식 등의 자본이득((D - A) 및 (S - D))에 대하여 각각 해당 국가의 세율(t 및 t_F)을 적용할 경우와 동일한 세금부담이 발생하게 된다. 즉 전술한 캐나다의 과세사례 및 우리나라와 캐나다 간의 조세조약과 같이 간주처분·취득 규정을 바탕으로 개별 국가의 거주기간 동안 발생한 자본이득에 대해서만 과세권을 행사하게 되어 이중과세의 문제점이 발생하지 않는 경우와 동일한 결과가 발생하는 것이다.

이와 반대로 우리나라의 국외전출세율이 상대적으로 낮은 경우에는(t〈t_F) 납세자는 최종적으로 (S - A) × t_F의 세금부담이 발생해서 전체 보유기간 동안 발생한 주식 등의 자본이득에 대하여 상대적으로 높은 상대국의 자본이득세율을 적용받는 사후적인 과세상 불이익이 발생하게 된다. 즉 이 경우에는 외국납부세액공제가 MIN((D - A) × t_F, (D - A) × t)=(D - A) × t로 계산되어서 당초의 국외전출세와 동일하기 때문에 주식 등의 취득단계에서부터 국외에서 보유한 것과 결과적으로 동일한 금액의 세금부담이 발생하는 것이다.

다음으로, 실제 양도가액이 양도가액보다 작은 경우(즉 국외이주 당시에 비해 국내주식 등의 주가가 하락한 경우(경우②, S〈D))에도 기본적으로는 국외이주 시점에 (D - A) × t의 국외전출세가 국내에서 과세되고, 양도 시점에 (S - A) × t_F의 자본이득세가 상대국에서 과세되지만, 조정공제를 통해 최종적인 국내의 국외전출세 부담은 (S - A) × t가 된다. 여기서 상대국에서 우리나라의 국외전출세((S - A) × t)에 대한 외국납부세액공제를 허용할 경우에는 납세자는 최종적으로 (D - A) × t (t≧t_F* 인 경우) 또는 (S - A) × t_F (t〈t_F*〈t_F인 경우)의 세금을 부담하게 되어서 국외이주 이후에 발생한 자본손실에 대한 손익통산을 적용받지 못하거나 보유기간 동안의 전체 양도차익(S - A)에 대하여 우리나라와 거주지국의 세율 중 상대적으로 높은 세율(t_F)의 세금부담이 발생하게 된다.

즉 전술한 바와 같이 S≧D인 경우에 상대국에서 외국납부세액공제를 허용할 경우에는 기본적으로는 (S - A) × t_F의 세금부담이 발생하되, 우리나라의 국외전출세율이 상대적으로 매우 높은 경우(t≧t_F*=t_F × {(S - A)/(D - A)}인 경우)에는 상대국 외국납부세액공제의 한도로 인해 (S - A) × t_F보다 큰 (D - A) × t의 세금부담이 발생했는데,[37] S〈D인 경우에도 상대국에서 외국납부세액공제를 허용할 경우에는 기본적으로는 (S - A) × t_F의 세금부담이 발생하되, 우리나라의 국외전출세율이 상대적으로 크

게 낮지 않은 경우($t \geq t_F$*)에는 상대국 외국납부세액공제의 한도로 인해 $(S-A) \times t_F$ 보다 큰 $(D-A) \times t$의 세금부담이 발생하는 것이다.

S<D인 상태에서 상대국에서 우리나라의 국외전출세에 대한 외국납부세액공제를 허용하지 않는 경우에는 국내 세법에 의한 외국납부세액공제를 적용하는데, 전술한 산식에 의하면 외국납부세액공제가 MIN(① $(S-A) \times t_F$, ② $(S-A) \times t$)=MIN($(S-A) \times t_F$, $(S-A) \times t$)로 계산되기 때문에 우리나라의 국외전출세율이 상대적으로 높은 경우에는($t \geq t_F$) 납세자는 최종적으로 $(D-A) \times t$의 세금부담이 발생하고, 반대의 경우에는($t < t_F$) 최종적으로 $(D-S) \times t+(S-A) \times t_F$의 세금부담이 발생하게 된다.

즉 국외 전출시점에서 사실상의 양도가 이루어진 것으로 취급해서 전체 양도차익을 개별 국가의 양도차익으로 구분해서 각각 개별 국가의 세율을 적용하거나 상대국에서 양도차손이 발생할 경우에는 이를 다른 자본이득에 대한 과세에서 손실통산을 허용하는 것이 일반적이고 합리적인 과세방식인데,[38] S<D인 경우에는 모든 세부적 경우의 최종적 세금부담이 $\{(D-A) \times t+(S-D) \times t_F\}$에 비해 크기 때문에 결과적으로 납세자에게 불리한 과세상 취급을 하는 것으로 볼 수 있는 것이다.[39]

다양한 경우의 수에 따라 구분한 이상의 분석을 정리해서 납세자의 최종적 세금부담(이하 "B")이 개별 국가의 보유기간 동안 발생한 주식 등의 자본이득($(D-A)$

---

37) 단 $t=t_F$*인 경우에는 $(S-A) \times t_F$와 $(D-A) \times t$의 세금부담이 동일하게 된다. 이것은 S<D인 경우에도 마찬가지이다.

38) 본문에서 사용한 "일반적이고 합리적인 과세방식"의 표현은 자본이득에 대한 과세체계에서 개별 국가별로 범위의 차이는 있지만 자본이익에 대하여 자본손실을 통산해서 과세대상 소득을 계산하는 것이 일반적인 과세방식이고, 개별 국가의 세율이 현실적으로 상이한 측면을 고려하면 특정 국가의 세율을 두 개 이상의 국가에서 발생한 전체 자본이익에 대해 적용하는 대신 전체 자본이익을 납세자의 개별 국가별 거주기간에 따라 구분해서 해당 국가의 세율을 적용하는 것이 합리적인 과세방식이라는 의미이다.

39) S<D인 경우에는(즉 국외이주 당시에 비해 국내 주식 등의 주가가 하락한 경우에는) $(S-D) \times t_F$는 음(-)의 값을 가지기 때문에 국외이주 이후의 주가하락으로 인한 자본손실이 실현되더라도 새로운 거주지국에서 발생한 다른 자본이득과의 제한 없는 손익통산이 이루어지는 전제가 성립해야 본 연구의 분석결과의 타당성이 유지될 수 있다. 단 우리나라와 조세조약을 체결한 대다수의 국가에서는 자본손실에 대하여 자본이득과의 통산과 함께 충분한 이월공제 기간을 규정하기 때문에 이러한 전제는 성립하는 것으로 보고 본 연구의 분석을 수행하더라도 무방할 것이다. 우리나라의 경우에도 현행 세법에서 허용하는 손익통산과 함께 2020. 7. 22.에 정부가 발표한 "2020년 세법개정안"에 의하면 2023년부터 주식양도손실을 포함해서 계산한 금융투자결손금에 대해 5년간의 이월공제를 허용하였다.

및 (S - D). 단 S〈D인 경우에는 상대국에서는 자본손실)에 대하여 각각 해당 국가의 세율(t 및 t_F)을 적용할 경우의 세금부담((D - A)×t+(S - D)×t_F, 이하 "비교대상 세금부담" 및 "B_C")에 비해 더욱 커져서 납세자에게 불리한 과세상 취급이 이루어지고, 불완전한 이중과세의 조정이 이루어지는지의 여부를 정리하면 [표 1]과 같다. 즉 개별 상황에 따른 납세자의 세금부담과 대소관계를 검토하는 비교대상 세금부담은 전술한 캐나다의 과세사례 및 우리나라와 캐나다 간의 조세조약과 같이 간주처분·취득 규정을 바탕으로 개별 국가의 거주기간 동안 발생한 자본이득에 대해서만 과세권이 행사될 경우의 세금부담을 의미하는 것이다.

또한 우리나라의 과세권 확보와 관련해서는 우리나라의 과세관청 징수액(이하 "T")이 납세자의 국외이주 등과 함께 비거주자로 전환되는 시점에서 일체의 과세권이 최종적으로 행사될 경우의 세금징수액((D - A)×t, 이하 "비교대상 징수액" 및 "T_C")에 비해 작아져서 과세권의 제약이 발생하는지의 여부도 역시 정리하면 [표 1]과 같다.

[표 1] 납세자 세금부담과 비교대상 세금부담의 비교 및 우리나라의 과세관청 징수액과 비교대상 징수액의 비교(거주자의 국외이주 이후 상대국에서 해당 주식 등을 처분하는 경우)

가액 비교	상대국 외국납부 세액공제	세율 비교	납세자 세금부담		과세관청 징수액	
			B	B_C*B 비교	T	T_C*C 비교
S≧D (경우①)	허용	$t<t_F$	(S - A)×t_F	B〉B_C	(D - A)×t	T=T_C
		$t_F \leq t<t_F$**A	(S - A)×t_F	B≦B_C	(D - A)×t	T=T_C
		t_F*≦t	(D - A)×t	B≦B_C	(D - A)×t	T=T_C
	불허용	$t<t_F$	(S - A)×t_F	B〉B_C	0	T〈T_C
		$t_F \leq t$	(D - A)×t+(S - D)×t_F	B=B_C	(D - A)×(t - t_F)	T〈T_C
S〈D (경우②)	허용	$t<t_F$*	(S - A)×t_F	B〉B_C	(D - A)×t	T=T_C
		t_F*≦t	(D - A)×t	B〉B_C	(D - A)×t	T=T_C
	불허용	$t<t_F$	(D - S)×t+(S - A)×t_F	B〉B_C[40]	(D - S)×t	T〈T_C
		$t_F \leq t$	(D - A)×t	B〉B_C	(D - A)×t - (S - A)×t_F	T〈T_C

주: *A t_F* = t_F×{(S - A)/(D - A)}[41]
*B B_C = (D - A)×t+(S - D)×t_F
*C T_C = (D - A)×t

40) {(D - S)×t+(S - A)×t_F} - {(D - A)×t+(S - D)×t_F}=(D - A)×t_F - (S - A)×t〉0

41) S≧D인 경우에는 t_F*≧t_F이고, S〈D인 경우에는 t_F*〈t_F이다.

[표 1]과 같이 캐나다의 과세사례 및 우리나라와 캐나다 간의 조세조약과 같이 일반적이고 합리적인 과세방식에 의한 납세자의 세금부담(비교대상 세금부담, B_C)과 비교할 경우 실제 납세자의 세금부담은 실제 양도가액이 양도가액보다 크고($S \geq D$), 상대국에서 외국납부세액공제를 허용하면서 국내세율이 외국에 비해 높은($t \geq t_F$) 제한적 상황을 제외할 경우에는 비교대상 세금부담보다 커져서 결과적으로 납세자에게 불리한 과세상 취급이 이루어지고, 불완전한 이중과세의 조정이 이루어지는 것으로 해석할 수 있다.

또한 일반적이고 합리적인 과세방식에 의한 우리나라의 세금징수액(비교대상 징수액, T_C)과 비교할 경우 실제 과세관청 징수액은 상대국에서 외국납부세액공제를 허용할 경우에는 동일한 반면 외국납부세액공제를 허용하지 않는 경우에는 작아져서 과세권의 제약이 발생하는 것으로 해석할 수 있다.

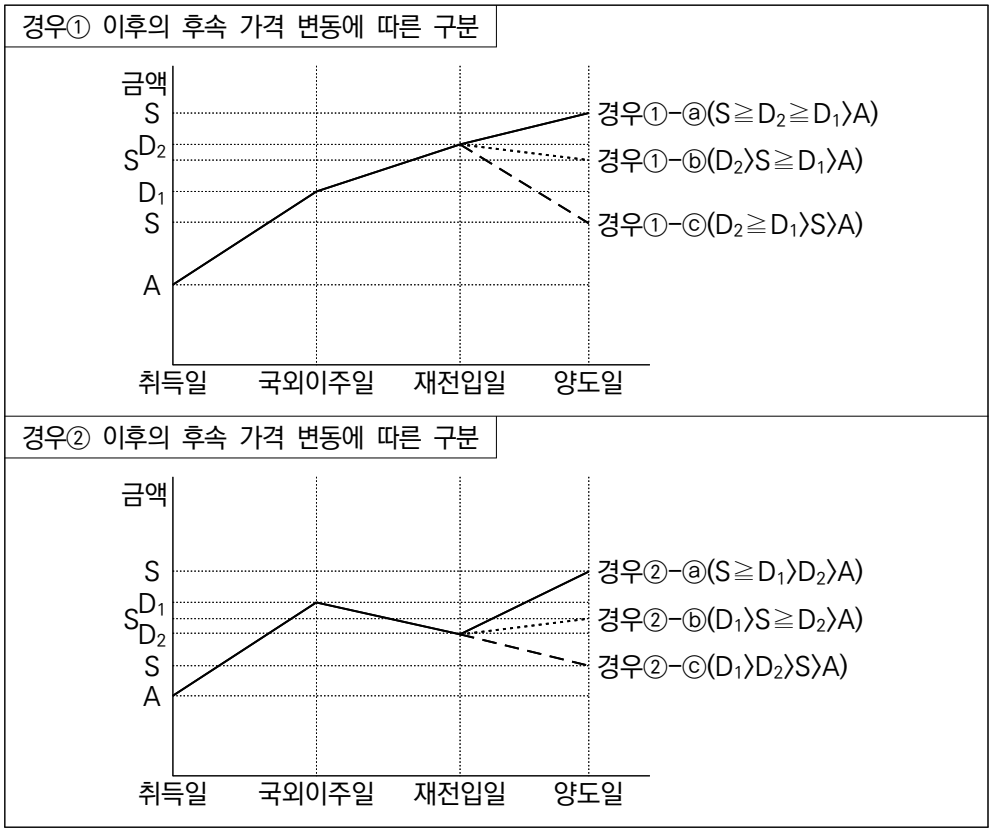
나. 상대국에서 다시 국내로 재전입한 이후에 해당 주식 등을 처분하는 경우

이번 절에서는 앞선 절의 분석을 확대해서 당초 우리나라의 거주자가 국외이주를 통해 비거주자로 전환한 후 상대국에서 해당 주식 등을 처분하는 대신 계속 보유한 상태에서 다시 국내로 재전입해서 거주자가 되는 경우를 대상으로 국내 세법의 재전입 등에 따른 환급의 적용이 합리적인 이중과세의 조정 및 우리나라의 과세권 확보에 바람직한 것인지를 분석하도록 한다. 즉 앞선 절에서는 국내 세법의 조정공제 및 외국납부세액공제의 적용으로 인한 영향을 분석했지만, 이번 절과 같이 상대국의 거주기간 동안 해당 주식 등을 처분하지 않고, 이로 인해 상대국에서 과세권을 행사할 수 없는 경우에는 이들 제도가 적용되지 않기 때문에 재전입 등에 따른 환급의 적용으로 인한 영향만 분석한 것이다.

앞선 절에서는 양도가액(국외이주 당시의 시가) 및 국외이주 이후의 실제 양도가액 간의 대소관계에 따라 [그림 1]과 같이 경우①과 경우②를 구분했는데, 이번 절에서는 국외이주 당시의 시가(D_1) 및 재전입일 당시의 시가(D_2) 간의 대소관계에 따라 경우①과 경우②를 구분한 후에 재전입일 당시의 시가와 우리나라에서 처분한 최종적인 양도가액(S) 간의 대소관계에 따라 [그림 2]와 같이 경우①은 세부적으로 경우①-ⓐ($S \geq D_2 \geq D_1 > A$), 경우①-ⓑ($D_2 > S \geq D_1 > A$) 및 경우①-ⓒ($D_2 \geq D_1 > S > A$)로 구

분하고, 경우②는 세부적으로 경우② - ⓐ($S \geq D_1 > D_2 > A$), 경우② - ⓑ($D_1 > S \geq D_2 > A$) 및 경우② - ⓒ($D_1 > D_2 > S > A$)로 구분해서 이하의 분석을 진행하였다.

[그림 2] 상대국에서 다시 국내로 재전입한 이후에 해당 주식등을 처분하는 경우의 세부적 구분



주: A: 국외전출자 국내주식 등의 취득가액·기타필요경비 D_1: 국외이주 당시의 시가
D_2: 재전입 당시의 시가 S: 재전입 이후의 실제 양도가액

이상과 같이 해당 주식 등의 일자별 가액에 따라 구분한 세부적인 6개의 경우와 함께 우리나라와 상대국 간의 세율 차이에 따라 분석대상을 구분하면 [표 2]와 같이 분석결과를 정리할 수 있다. 단 상대국의 거주기간 동안에는 해당 주식 등을 처분하지 않아서 추가적인 과세문제가 발생하지 않기 때문에 앞선 절의 분석과 다르게 상대국의 외국납부세액공제 허용 여부에 따라 분석대상을 추가적으로 구분하지는 않았다.

이와 같은 복잡하게 분석대상을 구분한 반면 분석결과는 비교적 단순하게 정리할 수 있는데, 우선 상대국에서 발생하는 추가적인 과세문제가 없기 때문에 납세자의

세금부담(B)과 우리나라 과세관청의 징수액(T)이 전체 보유기간 동안의 자본이득에 우리나라의 세율을 곱한 금액($(S-A)\times t$)으로 동일하게 된다.[42] 또한 간주처분·취득 규정을 바탕으로 개별 국가의 거주기간 동안 발생한 자본이득에 대해서만 과세권이 행사될 경우의 세금부담인 비교대상 세금부담(B_C)은 $\{(D_1-A)+(S-D_2)\}\times t+(D_2-D_1)\times t_F$으로 계산되고, 우리나라의 과세관청이 납세자가 국외이주 등으로 비거주자로 전환되는 시점까지와 국내 재전입으로 다시 거주자로 전환되는 시점 이후의 기간 동안에 발생한 자본이득에 대해 과세권을 행사할 경우의 징수액인 비교대상 징수액(T_C)은 $\{(D_1-A)+(S-D_2)\}\times t$로 계산된다. 따라서 불완전한 이중과세의 조정으로 인해 납세자에게 불리한 과세상 취급이 이루어지는지를 확인하기 위한 $(B-B_C)$는 $\{(D_2-D_1)\times(t-t_F)\}$으로 계산되고, 우리나라의 과세권 행사에 제약이 발생하는지를 확인하기 위한 $(T-T_C)$는 $\{(D_2-D_1)\times t\}$로 계산된다.

[표 2] 납세자 세금부담과 비교대상 세금부담의 비교 및 우리나라 과세관청 징수액과 비교대상 징수액의 비교(상대국에서 다시 국내로 재전입한 이후에 해당 주식 등을 처분하는 경우)

가액 비교	세율 비교	납세자 세금부담		과세관청 징수액	
		B	B_C*A 비교	T	T_C*B 비교
$S\geqq D_2\geqq D_1>A$	$t<t_F$	$(S-A)\times t$	$B\leqq B_C$	$(S-A)\times t$	$T\geqq T_C$
(경우①-ⓐ)	$t_F\leqq t$	$(S-A)\times t$	$B\geqq B_C$	$(S-A)\times t$	$T\geqq T_C$
$D_2>S\geqq D_1>A$	$t<t_F$	$(S-A)\times t$	$B<B_C$	$(S-A)\times t$	$T>T_C$
(경우①-ⓑ)	$t_F\leqq t$	$(S-A)\times t$	$B\geqq B_C$	$(S-A)\times t$	$T>T_C$
$D_2\geqq D_1>S>A$	$t<t_F$	$(S-A)\times t$	$B\leqq B_C$	$(S-A)\times t$	$T\geqq T_C$
(경우①-ⓒ)	$t_F\leqq t$	$(S-A)\times t$	$B\geqq B_C$	$(S-A)\times t$	$T\geqq T_C$
$S\geqq D_1>D_2>A$	$t<t_F$	$(S-A)\times t$	$B>B_C$	$(S-A)\times t$	$T<T_C$
(경우②-ⓐ)	$t_F\leqq t$	$(S-A)\times t$	$B\leqq B_C$	$(S-A)\times t$	$T<T_C$
$D_1>S\geqq D_2>A$	$t<t_F$	$(S-A)\times t$	$B>B_C$	$(S-A)\times t$	$T<T_C$
(경우②-ⓑ)	$t_F\leqq t$	$(S-A)\times t$	$B\leqq B_C$	$(S-A)\times t$	$T<T_C$
$D_1>D_2>S>A$	$t<t_F$	$(S-A)\times t$	$B>B_C$	$(S-A)\times t$	$T<T_C$
(경우②-ⓒ)	$t_F\leqq t$	$(S-A)\times t$	$B\leqq B_C$	$(S-A)\times t$	$T<T_C$

주: *A $B_C = \{(D_1-A)+(S-D_2)\}\times t+(D_2-D_1)\times t_F$

*B $T_C = \{(D_1-A)+(S-D_2)\}\times t$

42) 우리나라의 국외전출세율이 일반적인 국내주식 양도차익에 적용되는 양도소득세의 세율과 다른 경우에는 국외이주 시점과 양도 시점에 서로 다른 세율을 적용해야 하지만, 후자의 세율도 전술한 국외전출세율과 동일하기 때문에 동일한 세율(t)을 적용한 것이다.

납세자의 국외이주 이후의 재전입을 고려하지 않은 앞선 절의 분석에서는 대부분의 경우에 납세자 세금부담이 비교대상 세금부담보다 커졌는데, 재전입 이후에 국내에서 해당 주식 등을 처분할 경우에는 상대국 거주기간 동안 발생한 자본이득 또는 자본손실($D_2 - D_1$)에 대한 국내세율(t) 및 상대국의 세율(t_F) 간의 대소관계에 따라 분석결과가 달라지는 것을 확인할 수 있다.

즉 상대국 거주기간 동안 자본이득이 발생한 경우(경우① - ⓐ, 경우① - ⓑ 및 경우① - ⓒ)에는 최종적으로 적용하는 국내세율이 상대적으로 큰($t \geq t_F$) 경우에 납세자에게 불리한 과세상 취급이 이루어지는 반면 상대국 거주기간 동안 자본손실이 발생한 경우(경우② - ⓐ, 경우② - ⓑ 및 경우② - ⓒ)에는 국내세율이 상대적으로 작아서($t < t_F$) 다른 자본이득과의 손익통산을 통한 세금부담 감소액이 작아지는 경우에 납세자에게 불리한 과세상 취급이 이루어지는 것을 확인할 수 있다.

또한 상대국 거주기간 동안 자본이득이 발생한 경우에는 동(同)자본이득에 대해 상대국 과세관청 대신 우리나라 과세관청이 과세권을 행사하기 때문에 상대적인 세율구조의 차이와 무관하게 과세관청 징수액이 오히려 커지는 반면 상대국 거주기간 동안 자본손실이 발생한 경우에는 동(同)자본손실에 대해 우리나라 과세관청이 최종적으로 환급하기 때문에 상대적인 세율구조의 차이와 무관하게 과세관청 징수액이 감소해서 과세권 행사의 제약이 발생하는 것을 확인할 수 있다.

결과적으로 거주자의 국외이주 이후의 재전입을 별도로 고려하지 않은 앞선 절과 비교해서 이번 절의 분석에서는 일관된 분석결과가 나타나지 않고, 합리적인 이중과세의 조정 및 우리나라의 과세권 확보 측면에서 일반적인 결론이 도출되지는 않는 것을 확인할 수 있다. 단 국외이주 등을 통해 우리나라의 국외전출세를 부담하는 납세자가 해당 주식 등을 계속 보유한 상태에서 이후에 재전입을 통해 과세상 지위가 거주자→비거주자→거주자 로 순차적으로 변경되는 경우는 매우 예외적일 것으로 예상되기 때문에 국외이주 이후 상대국의 거주기간 동안 해당 주식 등을 최종적으로 처분하는 것으로 보는 것이 일반적인 사례라고 할 수 있고, 이상의 분석결과를 바탕으로 다음 절에서 제시하는 조세제도의 개선방안도 앞선 절의 분석내용을 중심으로 도출하도록 한다.

2. 국외전출세 관련 국내 세법 및 조세조약의 개선방안

가. 이중과세 조정 및 과세권 확보 측면의 분석결과를 반영한 국내 세법 및 조세조약의 개선방안

앞선 절의 분석과 같이 거주자의 국외이주 이후 상대국의 거주기간 동안 해당 주식 등을 최종적으로 처분하는 일반적인 사례에서는 캐나다의 과세사례 및 우리나라와 캐나다 간의 조세조약과 같이 일반적이고 합리적인 과세방식에 의한 납세자의 세금부담 비교할 경우 실제 납세자의 세금부담은 대부분의 경우에 더욱 커져서 결과적으로 납세자에게 불리한 과세상 취급이 이루어지고, 불완전한 이중과세의 조정이 이루어지는 것으로 나타났다. 또한 일반적이고 합리적인 과세방식에 의한 우리나라의 세금징수액과 비교할 경우 실제 과세관청 징수액은 상대국에서 외국납부세액공제를 허용할 경우에는 동일한 반면 외국납부세액공제를 허용하지 않는 경우에는 작아져서 과세권의 제약이 발생하는 것으로 나타났다.

따라서 장래의 세법 개정에서는 국외전출시 간주처분과 국내 재전입시 간주취득 조항을 명시적으로 규정한 캐나다의 세법과 같이 기본적으로는 우리나라의 거주자인 상태에서 발생한 자본이득에 대해서만 과세하고, 자본손실에 대해서는 손익통산을 허용하는 방식으로 단순하면서도 명확한 과세방식을 마련할 필요성이 있을 것이다. 즉 앞선 분석과 같이 주식 등의 전체 보유기간에 걸친 양도차익을 우리나라와 상대국에 배분하는 대신 외국납부세액공제를 통해 국외전출세 제도를 운용할 경우에는 모든 세부적 상황을 고려하더라도 납세자의 이중과세 조정 및 우리나라의 과세권 확보의 측면에서 모두 바람직한 결과를 얻기 어렵기 때문에 이와 같은 근본적인 과세제도의 개편 필요성이 있는 것이다. 또한 이 경우 주식 등의 양도차손에 대하여 일반적인 국내주식 등의 양도차익과의 통산을 허용하지 않는(즉 별도의 양도소득세 과세대상 그룹으로 취급하는) 현행 소득세법을 개정해서 통산을 허용하고, 이와 병행해서 과세대상 그룹별로 허용하는 연 250만원의 양도소득기본공제를 국외전출세에서 별도로 적용하는 것을 배제할 필요성이 있을 것이다.

그러나 우리나라의 세법 개정에도 불구하고 상대국에서 여전히 전체 보유기간의 양도차익에 대해 과세할 경우에는 앞선 절의 분석과 같이 불완전한 이중과세의 조

정을 통한 납세자의 세금부담 증가와 우리나라의 과세권 행사의 제약이 발생할 수 있기 때문에 개별 국가와 조세조약을 제·개정하면서 이러한 내용을 명시적으로 반영할 필요성이 있을 것이다.[43] 전술한 바와 같이 우리나라가 체결한 102개국과의 조세조약 중에서 주식 등의 양도차익에 대해 본질적인 이중과세의 해소 및 우리나라의 징수권 확보를 위해 개별 국가의 거주자인 상태에서 발생한 자본이득에 대해서만 과세하는 방식으로 과세권을 배분한 조항은 한·캐나다 조세조약에서만 규정된 상태인데, 이러한 규정은 장래에 제·개정하는 개별 조세조약의 국외전출세의 근거조항과 함께 별도로 규정할 필요성이 있는 것이다.

또한 국외전출세는 우리나라의 과세권을 명확하게 확보하고, 납세자의 이중과세를 방지하기 위해 개별 국가와의 조세조약에 규정하는 것이 바람직한데, 6개 국가를 제외한 대부분의 국가와의 조세조약에서는 캐나다와 같은 명시적 이중과세 해소방안 조항에 앞서 사전적으로 포함되어야 할 국외전출세의 근거조항도 마련되어 있지 않기 때문에 정부의 장기적인 조세조약 제·개정 작업에서는 이러한 측면이 반드시 반영되어야 할 것이다. 현재까지는 이와 관련한 정부의 명시적 정책방향이 제시되지 않아서 이중과세 조정 및 과세권 확보 측면의 불확실성이 있는 상태인데, 이러한 현실적 문제점에 대한 정부의 인식과 개선 의지에 대한 명확한 입장의 표명이 필요한 것이다.

단 증가하는 양국 간의 전출입 인력 규모에도 불구하고 적시성 있는 조세조약의 제·개정 추진이 어려운 경우에는 현행 조세조약의 규정을 합목적적으로 해석할 수 있도록 상호합의를 통해 구속력 있는 해석기준을 마련하고, 이러한 합의 결과를 대외적으로 공개하는 보완적 방안을 고려할 수 있을 것이다.

나. 추가적인 제도적 보완을 위한 국내 세법의 개선방안

이중과세 조정 및 과세권 확보의 측면을 보완하기 위한 추가적인 국내 세법의 개선방안으로는 먼저, 과세대상을 주식 등으로 한정하면서 납세의무자를 대주주 및 부동산주식 보유 주주로 제한하는 대신 다양한 범위의 금융자산으로 확대하면서 이와

43) 국외전출세가 OECD 모델조세협약의 양도소득에 대한 거주지국 과세에 위배되지 않고 개별 조세조약에 의해 사실상 제한받지 않는다는 견해가 일반적이지만(Garbarino 2016) 개별 국가별 견해가 다를 수 있기 때문에 이러한 조세조약상 반영의 필요성이 있는 것이다.

같은 대상 자산의 범위를 확대할 경우 적용하기 곤란한 대주주 기준 대신 자산의 기준금액으로 납세의무자를 규정하거나, 보유자산과 무관하게 소득의 기준금액으로 납세의무자를 규정하는 개선방안을 고려할 수 있을 것이다. 이와 관련해서 국외전출세 제도의 개편을 위한 대상 자산의 범위 확대에서 "2020년 세법개정안"에서 새롭게 규정한 금융투자상품을 기준으로 납세의무자의 범위를 정하는 것을 고려할 수 있고, 이러한 세법 개정과 관련해서는 납세자의 보유재산을 정확하게 파악하기 위해 해외자산신고제와의 연계를 강화해서 시행상 실효성을 확보할 필요성이 있을 것이다.

다음으로, 국외전출세의 과세권을 실효적으로 확보하기 위한 세법상 장치가 출국일 전의 국내주식 등의 보유현황 신고 외에는 없고, 보유현황을 신고하지 않더라도 가산세 외의 추가적인 과세상 불이익은 없기 때문에 국외전출세의 신고·납부를 전혀 이행하지 않는 극단적인 조세회피의 발생 가능성도 배제할 수 없는데, 이러한 잠재적 문제점에 대해서는 국세기본법상 출자자 등의 제2차 납세의무와 유사한 방식으로 해당 법인을 대상으로 대주주 등의 미납 국외전출세에 대한 과세권을 확보하도록 하는 세법상 보완을 고려할 수 있을 것이다.

마지막으로, 국외전출 이후의 장기간 주식 보유로 인해 납부유예기간의 종료일의 간주처분 규정에 의해 국외전출세를 납부한 이후에 해당 주식을 실제로 처분한 경우에는 이미 납부한 국외전출세(이자상당액은 제외)를 기납부세액으로 차감하면서 조정공제 및 외국납부세액공제 등을 경정청구를 재차 적용하는 방식으로 국외전출세의 신고·납부를 다시 이행하도록 하는 것이 합리적인 과세방식인데, 현행 세법에서는 납부유예기간 이후의 추가적 조정공제 및 외국납부세액공제 등이 경정청구를 통해 추가적으로 가능한지에 대한 규정이 불명확해서 과세실무상 과세관청과 납세자 간의 잠재적인 세법해석상의 분쟁 가능성이 있다고 할 수 있다. 따라서 국외전출세의 시행 이후 최초의 납부유예기간이 경과하는 2022년 말 이전에 소득세법 및 국세기본법의 개정을 통해 이러한 과세상 미비점을 제거하는 세법상 보완이 필요할 것이다.

Ⅳ. 결론

국외전출세는 국외전출 거주자가 출국 당시 소유한 국내주식 등을 출국일에 양도한 것으로 보고 양도소득에 대한 소득세를 과세하는 제도이다. 현재 대부분의 조세조약에서 주식 양도소득은 거주지국에서만 과세하도록 규정되어 있기 때문에 거주자가 국외전출로 비거주자가 된 후에 국내 주식을 양도하면 우리나라의 양도소득세를 과세할 수 없는 실정이다. 만일 이를 방치하면 거주자가 비거주자로 전환하는 방법으로 국내주식에 대한 양도소득세를 회피하는 결과가 된다. 따라서 국외전출세는 이러한 조세회피를 방지하고 우리나라 과세권을 확보하려는 데 그 취지가 있는데, 우리나라에서는 2018년부터 시행하고 있고, 2019년 세법 개정을 통해 납세의무자의 범위가 일부 확대되었다.

본 연구는 우리나라와 주요 국가들의 국외전출세의 구체적 시행내용을 정리한 후에 현행 제도에서 국외이주 등을 통해 비거주자로 전환하는 납세자가 일반적이고 합리적인 과세방식에 비해 세금부담이 커져서 불리한 과세상 취급이 이루어지고, 그 결과 불완전한 이중과세의 조정이 이루어지는 것인지에 대해 세부적으로 분석하였다. 또한 일반적이고 합리적인 과세방식에 의한 국외전출세 징수액에 비해 우리나라 과세관청의 징수액이 작아져서 과세권의 제약이 발생하는 것인지에 대해서도 분석했고, 이러한 분석결과를 바탕으로 국외전출세와 관련한 국내 세법 및 조세조약의 개선방안을 제시하였다.

즉 국내 세법에서 국외전출세의 과세문제가 발생하는 것은 거주자가 국외이주 전에 취득한 국내 주식 등의 출국 당시의 시가가 취득가액에 비해 증가해서 미실현 자본이득이 발생한 경우인데, 국외이주 이후 상대국에서 최종적으로 해당 주식 등을 처분할 때까지 추가적인 자본이득이 발생하거나, 반대로 자본손실이 발생해서 출국 당시의 자본이득을 상쇄할 수 있다. 또한 해당 국외전출자가 상대국에서 해당 주식 등을 처분하지 않은 상태에서 국내에 재전입할 수 있는데, 상대국의 거주기간 동안 발생한 자본이득 및 자본손실에 더해서 국내 전입 이후에 해당 주식 등을 처분할 때까지 추가적인 자본이득 또는 자본손실이 발생할 수 있다.

이와 같이 거주자의 국외이주 이후에 발생할 수 있는 다양한 상황들과 함께 상대

국의 조세제도의 특성(세율 수준 및 우리나라의 국외전출세에 대한 외국납부세액공제의 허용 여부)에 따라 해당 납세자의 이중과세 조정을 통한 불리한 과세상 취급이 이루어지지 않는지의 여부 및 우리나라의 과세권을 충분히 확보할 수 있는지의 여부가 달라질 수 있는데, 본 연구는 이러한 측면들을 기준으로 국내 세법의 국외전출세 제도를 평가하였다. 국외전출세의 구체적 평가와 관련해서는 캐나다의 과세사례 및 우리나라와 캐나다 간의 조세조약과 같이 간주처분·취득 규정을 바탕으로 국외전출시점에서 사실상의 양도가 이루어진 것으로 취급해서 전체 양도차익을 개별 국가의 양도차익으로 구분해서 각각 개별 국가의 세율을 적용하거나 상대국에서 양도차손이 발생할 경우에는 이를 다른 자본이득에 대한 과세에서 손실통산을 허용하는 것이 일반적이고 합리적인 과세방식이라고 할 수 있다.

먼저, 거주자의 국외이주 이후 상대국에서 해당 주식 등을 처분하는 일반적 경우에는 캐나다의 과세사례 및 우리나라와 캐나다 간의 조세조약과 같이 일반적이고 합리적인 과세방식에 의한 납세자의 세금부담과 비교할 경우 실제 납세자의 세금부담은 실제 양도가액이 양도가액보다 크고, 상대국에서 외국납부세액공제를 허용하면서 국내세율이 외국에 비해 높은 제한적 상황을 제외할 경우에는 더욱 커져서 결과적으로 납세자에게 불리한 과세상 취급이 이루어지고, 불완전한 이중과세의 조정이 이루어지는 것으로 해석할 수 있다. 또한 일반적이고 합리적인 과세방식에 의한 우리나라의 세금징수액과 비교할 경우 실제 과세관청 징수액은 상대국에서 외국납부세액공제를 허용할 경우에는 동일한 반면 외국납부세액공제를 허용하지 않는 경우에는 작아져서 과세권의 제약이 발생하는 것으로 해석할 수 있다.

다음으로, 상대국에서 다시 국내로 재전입한 이후에 해당 주식 등을 처분하는 경우에는 일관된 분석결과가 나타나지 않고, 합리적인 이중과세의 조정 및 우리나라의 과세권 확보 측면에서 일반적인 결론이 도출되지는 않았다. 단 국외이주 등을 통해 우리나라의 국외전출세를 부담하는 납세자가 해당 주식 등을 계속 보유한 상태에서 이후에 재전입을 통해 과세상 지위가 거주자→비거주자→거주자 로 순차적으로 변경되는 경우는 매우 예외적일 것으로 예상되기 때문에 국외이주 이후 상대국의 거주기간 동안 해당 주식 등을 최종적으로 처분하는 것으로 보는 것이 일반적인 사례라고 할 수 있고, 분석결과를 바탕으로 제시하는 조세제도의 개선방안도 이러한 분석내용을 중심으로 도출하였다.

따라서 장래의 세법 개정에서는 국외전출시 간주처분과 국내 재전입시 간주취득 조항을 명시적으로 규정한 캐나다의 세법과 같이 기본적으로는 우리나라의 거주자인 상태에서 발생한 자본이득에 대해서만 과세하고, 자본손실에 대해서는 손익통산을 허용하는 방식으로 단순하면서도 명확한 과세방식을 마련할 필요성이 있을 것이다. 또한 이 경우 주식 등의 양도차손에 대하여 일반적인 국내주식 등의 양도차익과의 통산을 허용하지 않는(즉 별도의 양도소득세 과세대상 그룹으로 취급하는) 현행 소득세법을 개정해서 통산을 허용하고, 이와 병행해서 과세대상 그룹별로 허용하는 연 250만원의 양도소득기본공제를 국외전출세에서 별도로 적용하는 것을 배제할 필요성이 있을 것이다.

그러나 우리나라의 세법 개정에도 불구하고 상대국에서 여전히 전체 보유기간의 양도차익에 대해 과세할 경우에는 불완전한 이중과세의 조정을 통한 납세자의 세금 부담 증가와 우리나라의 과세권 행사의 제약이 계속해서 발생할 수 있기 때문에 개별 국가와 조세조약을 제·개정하면서 이러한 내용을 명시적으로 반영할 필요성이 있을 것이다. 우리나라가 체결한 102개국과의 조세조약 중에서 주식 등의 양도차익에 대해 본질적인 이중과세의 해소 및 우리나라의 징수권 확보를 위해 개별 국가의 거주자인 상태에서 발생한 자본이득에 대해서만 과세하는 방식으로 과세권을 배분한 조항은 한·캐나다 조세조약에서만 규정된 상태인데, 이러한 규정은 장래에 제·개정하는 개별 조세조약의 국외전출세의 근거조항과 함께 별도로 규정할 필요성이 있는 것이다.

또한 국외전출세는 우리나라의 과세권을 명확하게 확보하고, 납세자의 이중과세를 방지하기 위해 개별 국가와의 조세조약에 규정하는 것이 바람직한데, 6개 국가를 제외한 대부분의 국가와의 조세조약에서는 캐나다와 같은 명시적 이중과세 해소방안 조항에 앞서 사전적으로 포함되어야 할 국외전출세의 근거조항도 마련되어 있지 않기 때문에 정부의 장기적인 조세조약 제·개정 작업에서는 이러한 측면이 반드시 반영되어야 할 것이다. 단 증가하는 양국 간의 전출입 인력 규모에도 불구하고 적시성 있는 조세조약의 제·개정 추진이 어려운 경우에는 현행 조세조약의 규정을 합목적적으로 해석할 수 있도록 상호합의를 통해 구속력 있는 해석기준을 마련하고, 이러한 합의 결과를 대외적으로 공개하는 보완적 방안을 고려할 수 있을 것이다.

본 연구는 국가 간의 인적교류의 확대에 따라 장기적으로 경제적 중요성이 더욱

커질 것으로 예상되는 국외전출세와 관련해서 과세실무 및 조세정책적 측면의 현실적 중요성을 고려해서 효과적이고 합리적으로 이를 시행하기 위한 조세제도의 개편방안을 제도의 초기 단계에서 제시한 측면에서 공헌점이 있다고 할 수 있다.

참고문헌

국가법령정보센터, 〈law.go.kr, 접속: 2021. 1. 22.〉

기획재정부, 「2016년 세법개정안 문답자료」, 기획재정부, 2016.

삼일인포마인, 〈www.samili.com, 접속: 2021. 1. 22.〉

오윤, 「국제조세법론」, 삼일인포마인, 2016.

외교부, 2016년 해외이주신고현황. 〈www.index.go.kr/potal/stts/idxMain/selectPoSttsIdxSearch.do?idx_cd=1684&stts_cd=168402&freq=Y, 접속: 2021. 1. 22.〉

일본 국세청, 〈www.nta.go.jp/english/index.htm, 접속: 2021. 1. 22.〉

캐나다 국세청, 〈www.canada.ca/en/revenue-agency.html, 접속: 2021. 1. 22.〉

BDO, *Exit Taxation,* Publication of European Union Direct Taxes Center of Excellence, 2015.

Garbarino, C., "Harmonization and coordination of corporate taxes in the European Union," *EC Tax Review,* vol.25 no.5, 2016, pp.277-295.

OECD, *Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstance(Action 6-2015 Final Report),* OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015.

太田洋・飯永大地, "富裕層の海外移住と国外転出時課税制度の創設," *International Taxation,* vol.33 no.6, 2015, pp.62-71.

How to Rationally Revise Departure Tax to Adjust Double Taxation and Secure Tax Revenues

Jun, Byung Wook*

Abstract

Based on the review of current tax laws enforcement and comparable foreign countries' legislations, this study investigates how to rationally revise the departure tax to adjust double taxation as well as secure tax revenues through amending tax laws and bilateral tax treaties.

The results of this study shows that, under general tax environments where taxpayers' whole capital gain from disposition of stocks is taxed after departure in the residence contry, their tax burdens are greater than those imposed under the rational method of departure taxation in most cases, and the tax revenues which the taxing authority can collect are not greater than those under the rational method in all cases. That is, under such general tax environments, departure taxation is flawed, in that the double taxation problem is not completely resolved, and tax revenues are not secured enough.

As a result, the tax laws should be revised to reflect the rational method of departure taxation through taxing capital gains which accrued in the period of taxpayers's residence, as well as allowing the deduction of capital losses in calculating taxable income, based on the deemed acquisition and disposal provision in the tax laws in Canada. Furthermore, the capital gains from departure taxation should be merged with ones from other income taxation in stock disposal.

□ Keywords: Departure Tax, Adjusting Double Taxation, Securing Tax Revenues, Deemed Acquisition and Disposal Provision, Income Tax Convention

* Professor, Graduate School of Science in Taxation, University of Seoul