

세법연구 13-02

소득세법 및 법인세법상 거주자 판정기준에 대한 국제비교

2013. 9

세 법 연 구 센 터

 한국조세재정연구원

연구진

연구책임자

홍 성 훈 부연구위원

공동연구원

정 경 화 전문연구원

최 정 욱 공인회계사

목 차

I. 서론	7
II. 우리나라 거주자 판정기준	9
1. 개인의 거주자 판정기준	9
가. 소득세법상 판정기준	9
나. 거주자 또는 비거주자가 되는 시기와 거주기간의 계산	11
다. 기타 소득세법 및 기본통칙의 규정	13
2. 법인의 거주자 판정기준	14
가. 법인세법상 판정기준	15
나. 국세청 질의회신과 심판례	16
3. 사례 검토	17
가. 개인 거주자	17
나. 법인 거주자	21
III. 주요국의 거주자 판정기준	25
1. 영국	25
가. 개인의 거주자 판정기준	25
나. 법인의 거주자 판정기준	33
다. 사례 검토	38
2. 독일	44
가. 개인의 거주자 판정기준	44
나. 법인의 거주자 판정기준	47
다. 사례 검토	49

3. 벨기에.....	57
가. 개인의 거주자 판정기준.....	57
나. 법인의 거주자 판정기준.....	62
다. 사례 검토.....	66
IV. 거주자 판정기준의 국제비교 및 시사점.....	68
1. 개인 거주자 판정기준의 비교.....	68
가. 국제비교.....	68
나. 시사점.....	70
2. 법인 거주자 판정기준의 비교.....	72
가. 국제비교.....	72
나. 시사점.....	75
참고문헌.....	77
[부록 1] 독일 조세기본법 제8조 및 제9조 관련 주요 판례 원문.....	79
[부록 2] 우리나라의 개인 거주자 관련 주요 판례.....	80

표 목 차

〈표 II-1〉 우리나라 개인 거주자 판정기준.....	14
〈표 II-2〉 우리나라 법인 거주자 판정기준	17
〈표 III-1〉 영국의 거주자 법정심사 영향.....	26
〈표 III-2〉 영국 체류 날짜별 충족할 보조지표의 개수	31
〈표 III-3〉 과세목적상 영국의 거주자 판정 테스트	33
〈표 III-4〉 영국 법인 거주자 판정기준.....	38
〈표 III-5〉 독일 개인 거주자 판정기준	46
〈표 III-6〉 독일 법인 거주자 판정기준	49
〈표 III-7〉 조세기본법 제8조 및 제9조 관련 주요 판례	50
〈표 III-8〉 관리장소와 관련된 판례 및 연구.....	54
〈표 III-9〉 벨기에 개인 거주자 판정기준	62
〈표 III-10〉 벨기에 법인 거주자 판정기준.....	65
〈표 IV-1〉 개인 거주자 판정기준의 국제비교.....	70
〈표 IV-2〉 법인 거주자 판정기준의 국제비교.....	74

그림 목차

[그림 Ⅲ-1] 2차 영국거주 심사	29
---------------------------	----

I. 서론

- 세법에서의 거주자 판정기준 및 과세 소득 여부가 국가별로 조금씩 다르게 나타나는데, 이러한 차이를 이용하여 어느 나라에서도 납세 의무를 지지 않는 조세 회피 기법이 최근 들어 널리 쓰이고 있음
 - 대표적인 예로 두 아일랜드 등록 법인 사이에 하나의 네덜란드 등록 법인을 포함하여 거래함으로써 세부담을 회피하는 ‘Double Irish with Dutch Sandwich’ 기법이 알려져 있음
 - 이 기법을 사용하여 다국적 기업인 애플, 구글 등이 여러 유럽 국가들에서 현지 법인 소득에 대한 세부담을 회피하고 있는 것으로 알려져 국제적으로 이슈가 되었음¹⁾

- 최근 우리나라에서도 과세 소득 여부 및 거주자 판정기준 등과 관련하여 납세자와 과세관청 사이에 소송이 진행 중임
 - 최근 싱가포르 법인 A는 역삼세무서장을 상대로 낸 20억원대 법인세 부과처분 소송에서 승소했음²⁾
 - 2000년 싱가포르 법에 따라 설립한 법인 A의 설립자는 싱가포르 영주권을 가지고 있는 개인으로 2008년까지 싱가포르에서 사업을 하고, 2009년 금융감독원에 외국인 투자자 등록을 한 이후로 국내 채권투자 사업만 함³⁾
 - 2010년 국세청은 싱가포르에 있는 A는 페이퍼컴퍼니에 불과하고, 법인의 채권투자가 서울 등 국내 거주자 사무실에서 이루어졌으므로 내국법인으로 봐야 한다고 하여 법인세를 부과함⁴⁾

1) 안종석, 「다국적 IT기업의 조세회피 행태와 시사점: 애플·구글의 사례를 중심으로」, 월간 『재정포럼』 2013년 7월호, 한국조세재정연구원

2) 서울행정법원 2012구합10673 / 연합뉴스 2013년 6월 5일 기사 참조

3) 싱가포르는 세법상 채권관련 자본소득에 과세하지 않음

4) 서울경제 2013년 5월 28일 기사 참조

- 재판부는 이 사건에 대해서 법인의 '실질적 관리 장소'를 판단하기 위해 최고경영자와 이사진 등이 어디에서 활동하는지 살펴봐야 한다고 판시함
 - A법인의 의사결정권자는 법인의 최대주주인데, 최대주주의 국내 업무수행지가 확인되지 않고, A법인의 주요 거래와 관련된 의사결정이 이메일을 통해 국내와 국외에서 모두 이루어진 점, 주요 거래가 국외 계좌로 이루어진 점으로 미루어 보아 의사결정이 국내에서만 이루어졌다고 단정할 수 없으므로 내국법인으로 볼 수 없다는 취지의 판결을 내림
 - 즉, 최고경영자의 사업 수행 장소, 의사결정 장소의 지속성에 따라 법인세 부과 여부를 결정할 수 있다면서 A법인의 '실질적 관리장소'가 싱가포르인 외국법인으로 봄

- 세법에서의 거주자 판정기준 및 과세 소득 여부가 나라별로 상이한 상황에서 국제적으로 자본과 인력의 이동이 많아지면서 여러 나라에서 소득세 및 법인세의 세원이 잠식될 가능성이 높아짐
 - 이러한 국제적 세원 잠식 현상에 대응하기 위해, 국제적으로 상이한 거주자 판정기준에 대해 이해해 보고, 이를 바탕으로 우리나라의 과세관할권을 어떻게 정비할지에 대해 연구해야 할 필요가 있음

- 본 보고서에서는 주요 국가에서 개인과 법인에 대해 '거주자에 대한 판정기준'을 어떻게 규정·적용하고 있는지 검토하고 우리나라의 제도와 비교·분석하여 입법적 시사점을 도출하고자 함
 - 제Ⅱ장에서는 우리나라의 거주자 판정기준과 관련된 국내법의 내용을 정리하고 최근 거주자 판정에 관한 분쟁 사례를 검토함
 - 제Ⅲ장에서는 영국, 독일, 벨기에의 개인과 법인의 거주자에 대한 판정기준과 관련된 세법의 내용 및 사례를 분석함
 - 제Ⅳ장에서는 각국의 제도를 비교·분석하여 시사점을 도출하였음

Ⅱ. 우리나라 거주자 판정기준

- 우리나라는 개인 납세자를 거주자와 비거주자로 구분하고, 거주자의 경우 전 세계 소득에 대하여 납세의무를 부담하고, 비거주자는 우리나라의 원천소득에 대해서만 납세의무를 부담하도록 함

- 우리나라는 법인 납세자를 내국법인과 외국법인으로 구분하고, 내국법인의 경우 전 세계 소득에 대하여 납세의무를 부담하고, 외국법인의 경우 우리나라의 원천소득에 대해서만 납세의무를 부담함

1. 개인의 거주자 판정기준

가. 소득세법상 판정기준

- 소득세법상 거주자는 국내에 주소를 두거나 1년 이상 거소를 둔 개인을 말하며 비거주자란 거주자가 아닌 개인을 말함
 - 법인으로 보지 않는 단체의 경우는 주사무소 또는 사업의 실질적 관리장소를 둔 경우에는 거주자로, 그 밖의 경우에는 비거주자로 봄⁵⁾
 - 참고로 조세특례제한법에서는 소득세법상 거주자와 법인세법상 내국법인을 합하여 내국인이라고 정의하고 있음⁶⁾

- 소득세법상 주소란 별다른 규정이 없는 한 그대로 민법상의 주소 개념을 그대로 원용함

5) 「소득세법」 제2조 제3항

6) 「조세특례제한법」 제2조 제1항

- 「민법」 제18조에서는 ‘생활의 근거되는 곳을 주소로 한다’고 규정하고 있음
- 소득세법에서는 주소를 국내에서 생계를 같이하는 가족 및 국내에 소재하는 자산의 유무 등 생활관계의 객관적 사실에 따르도록 하되 다음과 같은 간주규정을 두고 있음⁷⁾
 - 다음의 경우는 국내에 주소를 가진 것으로 봄
 - － 계속하여 1년 이상 국내에 거주할 것을 통상 필요로 하는 직업을 가진 때
 - － 국내에 생계를 같이하는 가족이 있고, 그 직업 및 자산상태에 비추어 계속하여 1년 이상 국내에 거주할 것으로 인정되는 때
 - 다음의 경우는 국내에 주소가 없는 것으로 봄
 - － 계속하여 1년 이상 국외에 거주할 것을 통상 필요로 하는 직업을 가진 때
 - － 외국국적을 가졌거나 외국법령에 의하여 그 외국의 영주권을 얻은 자로서 국내에 생계를 같이하는 가족이 없고 그 직업 및 자산상태에 비추어 다시 입국하여 주로 국내에 거주하리라고 인정되지 아니하는 때
- 한편 외항선박 또는 항공기의 승무원의 경우 생계를 같이하는 가족이 거주하는 장소 또는 그 승무원이 근무기간 외의 기간 중 통상 체재하는 장소가 ‘국내’에 있는 때는 주소가 국내에 있는 것으로 보고, 그 장소가 ‘국외’에 있는 때에는 주소가 국외에 있는 것으로 봄
- 소득세법 시행령은 거소를 주소지 외의 장소 중 상당기간에 걸쳐 거주하는 장소로서 주소와 같이 밀접한 일반적 생활관계가 형성되지 아니한 장소로 정의하고 있음⁸⁾
- 「민법」 제19조에서 주소를 알 수 없으면 거소를 주소로 본다고 규정하고 있으며, 거소라 함은 사람이 상당한 기간 계속하여 거주하는 장소로 그 장소와의 밀접한 정도가 주소의 정도(생활의 근거가 되는 곳)에 이르지 않은 곳을 말함
 - 제20조에서는 국내에 주소를 가지지 않는 자에 대하여는 국내에 있는 거소를 주소

7) 「소득세법 시행령」 제2조

8) 「소득세법 시행령」 제2조

로 본다고 정의하고 있어 민법상 거소는 추정이 아니라 간주규정임

- 소득세법에서는 상기 민법의 거소 개념을 그대로 원용함
 - 다만, 거소 내에서의 거주기간에 제한을 두어 '국내에 1년 이상' 거소를 둔 개인에 한하여만 소득세법상 거주자로 취급하고 있음

- 거소는 체류장소로서 거소 판정의 중요한 점은 '상당기간'과 '밀접한 일반적 생활관계 형성'의 문제임
 - 거소를 둔 기간을 산정하면서 1년 이상 요건의 충족 여부를 판정할 때 국내에 거소를 둔 기간이 2과세기간에 걸쳐 1년 이상인 경우에는 국내에 1년 이상 거소를 둔 것으로 본다고 규정하고 있음
 - 예를 들어, 2011년에 182일, 2012년에 183일 체류한 경우에 국내에 1년 이상 거소를 둔 것으로 보게 됨
 - 따라서 여러 해에 걸쳐 매년 183일 이상 국내에 체류하는 경우에는 1년 이상 거소를 둔 것으로 보게 되는 것임⁹⁾
 - 거소가 주된 생활관계의 근거지가 될 필요는 없으나, 국내에 거소를 두고 있던 개인의 출국목적이 명백히 일시적인 경우에는 가족, 자산과 같은 생활관계요소를 고려하도록 하고 있음

나. 거주자 또는 비거주자가 되는 시기와 거주기간의 계산

- 소득세법에서는 비거주자가 거주자가 되는 시기나 또 그 반대의 경우에 대하여 규정하고 있음
 - 비거주자가 거주자로 되는 시기는 다음과 같음
 - 국내에 주소를 둔 날
 - 국내에 거소를 둔 기간이 1년이 되는 날
 - 「소득세법 시행령」 제2조 제3항¹⁰⁾ 및 제5항¹¹⁾에 따라 국내에 주소를 가지거나

9) 오윤(2008), p. 193

국내에 주소가 있는 것으로 보는 사유가 발생한 날

- 거주자가 비거주자로 되는 시기는 다음과 같음
 - 거주자가 주소 또는 거소의 국외 이전을 위하여 출국하는 날의 다음 날
 - 「소득세법 시행령」 제2조 제4항¹²⁾ 및 제5항에 따라 국내에 주소가 없거나 국외에 주소가 있는 것으로 보는 사유가 발생한 날의 다음 날

□ 거소에 대한 판정과 관련하여 소득세법에서는 거주기간의 계산 기준이 되는 날을 정하고 있음¹³⁾

- 국내에 거소를 둔 기간은 입국하는 날의 다음 날부터 출국하는 날까지로 함
- 국내에 거소를 두고 있던 개인이 출국 후 다시 입국한 경우에 생계를 같이하는 가족의 거주지나 자산소재지 등에 비추어 그 출국목적이 명백하게 일시적인 것으로 인정되는 때에는 그 출국한 기간도 국내에 거소를 둔 기간으로 봄
- 국내에 거소를 둔 기간이 2과세기간에 걸쳐 1년 이상인 경우에는 국내에 1년 이상 거소를 둔 것으로 봄

10) 「소득세법 시행령」 제2조 제3항: 국내에 거주하는 개인이 다음 각 호의 1에 해당하는 경우에는 국내에 주소를 가진 것으로 본다.

1. 계속하여 1년 이상 국내에 거주할 것을 통상 필요로 하는 직업을 가진 때
2. 국내에 생계를 같이하는 가족이 있고, 그 직업 및 자산상태에 비추어 계속하여 1년 이상 국내에 거주할 것으로 인정되는 때

11) 「소득세법 시행령」 제2조 제5항: 외국을 항행하는 선박 또는 항공기의 승무원의 경우 그 승무원과 생계를 같이하는 가족이 거주하는 장소 또는 그 승무원이 근무기간 외의 기간 중 통상 체재하는 장소가 국내에 있는 때에는 당해 승무원의 주소는 국내에 있는 것으로 보고, 그 장소가 국외에 있는 때에는 당해 승무원의 주소가 국외에 있는 것으로 본다.

12) 「소득세법 시행령」 제2조의 제4항: 국외에 거주 또는 근무하는 자가 다음 각호의 1에 해당하는 경우에는 국내에 주소가 없는 것으로 본다.

1. 계속하여 1년 이상 국외에 거주할 것을 통상 필요로 하는 직업을 가진 때
2. 외국국적을 가졌거나 외국법령에 의하여 그 외국의 영주권을 얻은 자로서 국내에 생계를 같이하는 가족이 없고 그 직업 및 자산상태에 비추어 다시 입국하여 주로 국내에 거주하리라고 인정되지 아니하는 때

13) 「소득세법 시행령」 제4조

다. 기타 소득세법 및 기본통칙의 규정

- 소득세법에서는 국외에서 근무하는 공무원 또는 거주자나 내국법인의 국외사업장 또는 해외현지법인(내국법인이 발행주식총수 또는 출자지분의 100분의 100을 출자한 경우에 한정) 등에 파견된 임원 또는 직원은 거주자로 봄¹⁴⁾

- 한편 기본통칙에서는 개인거주자와 관련된 여러 사항을 정하고 있음
 - 다음의 경우는 비거주자로 봄¹⁵⁾
 - 주한외교관과 그 외교관의 세대에 속하는 가족(대한민국 국민은 제외)
 - 한미행정협정에 따른 미합중국군대의 구성원·군무원 및 그들의 가족(조세회피 목적은 제외)
 - 다음의 경우는 거주자로 봄
 - 거주자 또는 내국법인의 국외사업장 또는 해외현지법인(100% 출자법인)에 파견된 임원 또는 직원이 생계를 같이하는 가족이나 자산상태로 보아 파견기간의 종료 후 재입국할 것으로 인정되는 때에는 파견기간이나 외국의 국적 또는 영주권의 취득과는 관계없이 거주자로 봄¹⁶⁾
 - 1년 이상 국외에 거주할 것을 통상 필요로 하는 직업을 가지고 출국하거나, 국외에서 직업을 갖고 1년 이상 계속하여 거주하는 때에도 국내에 가족 및 자산의 유무 등과 관련하여 생활의 근거가 국내에 있는 것으로 보는 때에는 거주자로 봄¹⁷⁾

- 우리나라의 개인 거주자 판정과 관련된 소득세법 및 기본통칙을 요약 정리하면 다음 <표 II-1>과 같음

14) 「소득세법 시행령」 제3조

15) 「소득세법 기본통칙」 1-0...3

16) 「소득세법 기본통칙」 1-3...1 / 한편, 국내에 생활의 근거가 있는 자가 국외에서 거주자 또는 내국법인의 임원 또는 직원이 되는 경우에는 국내에서 파견된 것으로 본다.

17) 「소득세법 기본통칙」 2-2...1

〈표 II-1〉 우리나라 개인 거주자 판정기준

소득세법 및 시행령의 판정기준	소득세법 시행령의 간주규정	소득세법 기본통칙의 간주규정
<ul style="list-style-type: none"> ○ 거주자 정의: 국내에 주소를 두거나 1년 이상 거소를 둔 개인 - 주소¹⁾: 국내에서 생계를 같이하는 가족 및 국내에 소재하는 자산의 유무 등 생활관계의 객관적 사실에 따라 판단 - 거소: 주소지 외의 장소 중 상당 기간에 걸쳐 거주하는 장소로서 주소와 같이 밀접한 일반적 생활관계가 형성되지 아니한 장소 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 주소에 대한 간주규정: <ul style="list-style-type: none"> - 국내 주소 있음: ① 1년 이상 국내 거주할 직업 가질 때 ② 국내에 있는 가족이 1년 이상 국내 거주할 것으로 인정될 때 - 국내 주소 없음: ① 1년 이상 국외 거주할 직업 가질 때 ② 외국 국적자 또는 영주권자가 국내에 가족이 없고 직업 및 자산상태로 보아 재입국 거주자 인정되지 않는 때 - 외항선박 또는 항공기의 승무원은 가족이 거주하는 장소 또는 근무기간 외에 체재하는 장소에 따라 주소를 판단함 ○ 거주자 간주규정: 국외 근무공무원 또는 국외사업장 및 국내법인의 100% 자회사에 파견된 임직원은 거주자로 봄 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 거주자 간주규정: 주소가 없는 것으로 간주하는 규정 ①과 ②에도 불구하고 국내에 가족 및 자산의 유무 등과 관련하여 생활의 근거가 국내에 있는 것으로 보는 때에는 거주자로 봄 ○ 비거주자 간주규정: ① 주한 외교관과 그 외교관의 세대에 속하는 가족 ② 한미행정협정에 따른 미합중국군대의 구성원·군무원 및 그들의 가족

주: 1) 「소득세법」에서 따로 정의하고 있지 않아, “주소란 생활의 근거가 되는 곳”이라는 「민법」의 개념을 따르는 것으로 본다.

2. 법인의 거주자 판정기준

- 과거 법인세법에서는 내국법인과 외국법인의 구분을 국내에 본점이나 주사무소를 두었느냐 여부에 따랐으나, 2005년 12월 31일 법인세법 개정으로 ‘사업의 실질적 관리장소’가 추가적인 구분기준이 되었음
- 동 개정은 국내에 사업의 실질적 관리장소를 둔 외국법인에 대해서 과세권을 강화하기 위하여 조세조약상 거주자의 판정기준을 내국 법인세법에 도입한 것으로 보임
 - 이와 관련하여 당시 재정경제부 공고¹⁸⁾를 살펴보면, “국내에 사업의 실질적 관리장

소를 둔 외국법인에 대하여도 국내 세법에 따라 과세권을 행사”로 그 개정 내용을 설명하고 있음

- 한편 재정경제부에서 발간한 『간추린 개정세법 2005』에서는 “우리나라가 체결한 대부분의 조세조약에서 거주자의 최종 판정기준으로 사업의 실질적 관리장소가 포함 되어 있음”을 주요한 개정 이유로 들고 있음

□ 동 법인세법 개정으로 인하여 법인세법상 납세지, 설립신고, 외국법인 원천징수 등의 규정도 후속적으로 개정되었음

- 그러나 이와 관련된 기본통칙이나 예규, 판례 등이 매우 부족한 상태임

가. 법인세법상 판정기준

□ 법인세법에서는 국내에 본점이나 주사무소 또는 사업의 실질적 관리장소를 둔 법인을 내국법인으로 봄

□ 외국법인은 국내에 사업의 실질적인 관리장소가 소재하지 아니하는 경우로서 외국에 본점 또는 주사무소를 둔 단체로서 다음의 기준에 해당하는 법인으로 정의됨

- 설립된 국가의 법에 따라 법인격이 부여된 단체
- 구성원이 유한책임사원으로만 구성된 단체
- 구성원과 독립하여 자산을 소유하거나 소송의 당사자가 되는 등 직접 권리·의무의 주체가 되는 단체
- 그 밖에 해당 외국단체와 동종 또는 유사한 국내의 단체가 상법 등 국내의 법률에 따른 법인인 경우의 그 외국단체
 - 한편 국세청장은 위의 외국법인 유형별 목록을 고시할 수 있게 「법인세법 시행령」 제1조에 규정되어 있으나, 현재까지 목록을 고시하지는 않음

18) 재정경제부 공고 제2005-138호

나. 국세청 질의회신과 심판례

- 본점이나 주사무소 소재지의 경우 등기부상의 본점 또는 주사무소 소재지를 의미하나,¹⁹⁾ 최근 개정된 사업의 실질적 관리장소에 대해서는 다음과 같은 국세청의 집행기준 및 질의회신을 참고하여야 함
 - ‘사업의 실질적 관리장소’란 법인이 사업을 수행함에 있어서 중요한 관리 또는 상업적 의사결정이 실질적으로 이루어지는 장소를 의미²⁰⁾
 - 국내에 두고 있는 한국지점이 국내에서 단순히 용역을 수행한다는 사실만으로는 사업의 실질적 관리장소를 국내에 둔 내국법인에 해당하지 아니함²¹⁾
 - 국내에 사업의 실질적 관리장소를 두고 있는지 여부는 이사회가 있는 장소, 법인의 최고의사결정이 이루어지는 장소, 투자구조의 목적 등 관련사실과 제반 여건을 종합적으로 고려하여 그 실질에 따라 사실 판단할 사항²²⁾
 - 「법인세법」 제1조 제1호의 ‘사업의 실질적 관리장소’는 법인이 사업을 수행함에 있어 중요한 관리 또는 상업적 의사결정이 실질적으로 이루어지는 장소를 의미하며, 판단은 사실관계에 근거함²³⁾

- 우리나라의 내국법인과 외국법인 구분과 관련된 법인세법 및 국세청 질의회신 등을 요약 정리하면 다음 <표 II-2>와 같음

19) 「법인세법」 제9조의 납세지에 따른 해석임

20) 「법인세법」 집행기준 1-0-1

21) 서면2팀-1695, 2007.09.14.

22) 국조, 서면인터넷방문상담2팀-2316, 2007.12.20

23) 국조, 서면인터넷방문상담2팀-1989, 2006.10.02

〈표 II-2〉 우리나라 법인 거주자 판정기준

내국법인	외국법인	국세청 집행기준 및 질의회신 등
<ul style="list-style-type: none"> ○ 국내에 본점이나 주사무소 또는 사업의 실질적 관리장소를 둔 법인을 내국법인으로 봄 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 외국법인은 국내에 사업의 실질적인 관리장소가 소재하지 아니하는 경우로서 외국에 본점 또는 주사무소를 둔 단체로 법인세법 시행령에 열거된 기준에 해당해야 함 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 사업의 실질적 관리장소: 법인이 사업을 수행함에 있어서 중요한 관리 또는 상업적 의사결정이 실질적으로 이루어지는 장소를 의미 ○ 국내에 두고 있는 한국지점이 국내에서 단순히 용역을 수행한다는 사실만으로 사업의 실질적 관리장소를 국내에 둔 내국법인에 해당하지 아니함 ○ 국내에 사업의 실질적 관리장소를 두고 있는지 여부는 이사회가 있는 장소, 법인의 최고 의사결정이 이루어지는 장소, 투자구조의 목적 등 관련 사실과 제반 여건을 종합적으로 고려하여 그 실질에 따라 사실 판단할 사항 ○ 외국법인이 휴면법인이고, 의사결정자인 주요임원 대부분이 상시 국내에 체류하고 있는 경우 내국법인으로 봄

3. 사례 검토

가. 개인 거주자

- 현행 소득세법상 거주자·비거주자를 판정하는 근거는 i) 국내에 주소를 둔 경우 ii) 1년 기준에 의해 국내에 주소를 두었거나 두지 않은 것으로 보는 경우 iii) 국내에 1년 이상의 거소를 둔 경우로 구분할 수 있음
 - 거주자·비거주자 판정을 다룬 판례 대부분은 주로 주소와 거소에 따른 판정의 문제가 다수를 이루고 있음
 - 아래는 거주자 개념과 관련한 주요 판례를 위 거주자 및 비거주자의 판정 근거에 따라 구분하여 살펴봄

□ 대법81누167 판결은 가족의 국내존재와 사회적 관계(국내 사회활동) 등을 고려하여 주소 판정하였음

- 즉, 소득세법 시행령의 ‘주소는 국내에서 생계를 같이하는 가족 및 국내에 소재하는 자산의 유무 등’ 생활관계의 객관적 사실에 따라 주소가 국내에 있는 것으로 추정하여 거주자로 판정한 것임

● 대법81누167, 1983.02.08.(국내에 가족 있는 해외교포가 수출사업을 영위하는 경우 거주자로 본 경우)

【요약】

원고는 일본에 있는 한국인 교포로서 본적이 경북 청도군이고 부산 중구에 생계를 같이하는 가족인 그의 처 및 딸이 있고, 1977년에는 164일, 1978년에는 313일, 1979년에는 190일 정도를 국내에서 거주하면서 1977년 5월경부터 1979년 1월 23일경까지 사이에 한국 내의 종합상사인 삼성물산주식회사를 통하여 국내에서 마른 멸치, 냉동오징어 등 농수산물을 직접 구입하여 일본에 수출하는 사업을 국내에서 영위함으로써 과세표준이 되는 소득이 1977년도에 576,992원, 1978년도에 7,884,008원, 1979년도에 104,995원이 발생한 사실을 인정한 후 원고는 「소득세법」 제1조 제1항 제1호, 동법 시행령 제2조 제1항 소정의 국내에 주소를 두거나 1년 이상 거소를 둔 이른바 거주자라고 볼 것이고 위와 같이 사업을 영위하여 소득이 발생하였다면 소정의 소득세를 납부할 의무가 있다고 할 것임

□ 아래의 대법91누4799의 판결은 국내에서의 부동산거래도 고려하였지만 중점적으로 국내체류일수를 거주자 판정의 우선 지표로 보고 판정하였음

- 국내체류일수를 중시하면서 부동산 등 자산보유현황 등을 종합하여 주소가 국내에 있다고 판정함

● 대법91누4799, 1991.09.10.(미국 영주권취득자라도 비거주자로 볼 수 없는 경우)

【요약】

원고가 미합중국으로 이민하여 그 나라의 영주권을 가지고 있기는 하나 연중 201일에서 330일까지 국내에 거주하면서 부동산거래를 하는 등의 행적으로 볼 때 방위세부과대상에서 제외되는 비거주자라고 할 수 없다고 본 사례임(1991. 9. 10 제1부 판결 91누 4799 양도소득세등 부과처분취소)

- 대법2010두22719는 소득세법상 외국으로 출국한 사람이 거주자, 즉 ‘국내에 주소를 둔 사람’에 해당하는지 여부는 국내에서 생계를 같이하는 가족의 유무, 국내에 소재하는 자산의 유무, 출국의 목적, 직업, 외국의 국적이나 영주권을 얻었는지 여부 등 생활관계의 객관적 사실을 종합하여 판정하여야 함을 보여준 판결임
 - 국내에서 거주하던 아파트를 매각하여 그 매각대금을 송금하기보다는 바로 국내의 다른 아파트를 고가에 매수하고, 이를 타에 임대하였음
 - 귀국 후 그 아파트에 거주하고 있으며, 출국 전부터 보유하고 있던 토지 2필지 또한 미국에서 체류하던 기간 동안 그대로 보유하고 있었던 점 등을 이유로 법원은 원고가 미국에서 취업이 어려울 경우 언제든지 귀국하여 국내에 거주할 의사가 있었다고 추정함
 - 원고가 미국에서의 체류기간 동안 과세당국에 세무신고 등을 한 흔적을 찾아볼 수 없는 점 등의 사정을 모두 종합하여 보면 원고가 생계를 같이하던 모든 가족과 함께 미국으로 출국하였다 하더라도, 원고는 여전히 국내에 생활의 근거를 두고 있는 거주자라고 본 것임

● 대법2010두22719, 2011.01.27.(생계를 같이하는 모든 가족과 함께 외국으로 출국 하였더라도 아파트 매각대금을 외국으로 송금하지 않고 주변의 다른 아파트를 매수 하고 나아가 이를 임대하는 등으로 재차 국내에 거주할 의사가 있는 것으로 보아 거주자로 본 경우)

【요약】

원고는 1997년 10월경부터 미국 법인인 BEA시스템즈사(BEA Systems, Inc., 이하 “BEA”라고 한다)의 국내 자회사로서 소프트웨어 개발업체인 BEA시스템즈코리아 주식회사에서 근무하던 중, 1997년 11월경 BEA로부터 주식매수선택권(stock option)을 부여받았음. 그 후 원고는 2001년 5월 17일부터 2001년 6월 29일까지 사이에 15,500주에 관한 주식매수선택권을 행사 하여 주식거래가액에서 주식매수선택권 행사가격을 뺀 618,121,082원 상당의 이익(이하 “제1 행사이익”이라 한다)을 얻은 다음, 2001년 7월경 위 회사에서 퇴사한 후 2001년 8월 9일 가족인 처 김BB, 딸 권CC, 아들 권DD과 함께 미국 노스캐롤라이나주로 출국하였고, 다시 2001년 10월 8일부터 2001년 10월 10일까지 사이에 12,329주에 관한 주식매수선택권을 행사 하여 역시 주식거래가액에서 주식매수선택권 행사가격을 뺀 158,534,976원 상당의 이익을 얻었음. 원고는 2001. 9. 8. 출국 당시 거주하던 서울 EE구 EE동에 있는 EE아파트를 타에 매도한 다음, 2001. 9. 20. 서울 EE구 FF동 FF아파트를 위 매도가액보다 더 고가에 매수함과 아

올러 이를 타에 임대하는 계약을 체결함. 원고는 입국 당시까지 국내에 위 신FF아파트와 기존에 상속받아 보유하던 경남 합천군에 있는 토지 2필지를 보유하고 있었음. 이 사건은 원고가 생계를 같이하던 모든 가족과 함께 미국으로 출국하였다 하더라도, 원고는 여전히 국내에 생활의 근거를 두고 있는 거주자라고 봄. 피고는, 원고가 위 각 이익에 관하여 종합소득세를 신고하지 아니하자, 2008년 11년 1일 제1이익을 근로소득, 제2이익을 기타소득으로 보아 이를 합산하여 2001년 귀속 종합소득세 690,408,080원을 결정·고지하였음

□ 조심2011서1645는 청구인이 2006~2007년 2과세기간 중 국내 체류기간이 365일을 초과하고 있고, 국내 체류기간 중 서울특별시에 거소를 두고 있으며, 국내 대학에서 계속하여 근로소득이 발생하고 있는 점 등으로 보아 청구인의 생활근거가 국내에 있는 것으로 인정하였음

○ 이는, 「소득세법」 제1조에서 1년 이상 거소를 둔 개인을 거주자라고 규정하고 있고, 같은 법 시행령 제4조 제3항에서는 국내에 거소를 둔 기간이 2과세기간에 걸쳐 1년 이상인 경우에는 국내에 1년 이상 거소를 둔 것으로 본다는 규정에 따른 판결인 것임

● 조심2011서1645, 2011.12.09.(청구인은 약 1년간 가족과 함께 국외에 거주하였으나, 국내대학의 교수로서 영구이주목적이 아닌 단기체류목적에 의한 출국으로 동기간도 국내에 거소를 둔 기간에 포함되어 거주자로 보며 다만, 청구인의 소유지분을 50%로 봄이 타당함)

【요약】

청구인은 2006년 8월 22일 배우자와 공동으로 취득한 뉴질랜드 소재의 주택(이하 “국외주택”이라 한다)을 2009년 8월 31일 양도하고, 2010년 5월 31일 양도소득과세표준 확정신고를 한 뒤, 2010년 11월 29일 비거주자가 양도한 국외주택에 해당하여 양도소득세 과세대상이 아니라는 이유로 경정청구를 하였음

처분청은 청구인이 2006년 7월 7일~2007년 5월 5일, 2007년 5월 26일~2007년 8월 3일 동안 약 1년간 가족과 함께 뉴질랜드에 거주하였으나, 국내대학의 교수로서 근로소득내역에 비추어 볼 때 이후 국내에 거주할 것으로 판정되고, 영구이주목적이 아닌 단기체류목적에 의한 출국으로 동기간도 국내에 거소를 둔 기간에 포함되므로 청구인을 거주자로 보아 2011년 1월 27일 청구인에게 경정청구에 대한 거부통지를 하였음. 청구인은 이에 불복하여 2011년 4월 27일 심판청구를 제기하였음

- 거주자와 비거주자의 명확한 판정을 위해서는 주소와 거소에 대한 해석이 선행되어야 함
 - 그러나 법원의 판례에서 소득세법 중 주소 및 거소의 개념을 해석한 사례를 찾아보기 어려움
 - 대부분 위와 같이 거주자 판정근거를 명시적으로 구분하여 밝히지 않고 있으며 생활관계 등을 고려하여 '주소'를 판정한 사례의 유형이 많음
 - 가족, 직업, 자산, 사업활동 등과 같은 보조지표가 존재하여 이를 종합적으로 살펴보고 국내 거주성 판정에 있어서 신중한 입장을 취하고 있음
 - 국내에 가족과 자산이 없더라도 직업만으로 1년 이상 거주할 것으로 인정할 수 있으므로, 생계를 같이하는 가족이 있는 경우에는 직업이나 자산상태도 살펴보았음
 - 또한 소득세법상 거주자의 개념을 판정함에 있어서 주로 국내 체류기간이 중요한 개념으로 적용되고 있음

- 한편 국세법령정보시스템과 삼일인포마인을 통해 수집한 개인 거주자와 관련된 추가적인 판례는 부록에 수록하였음

나. 법인 거주자

- 법인 거주자와 관련하여 소개할 사례는 한국 국세청이 싱가포르 법인인 W의 실질적 관리장소가 한국에 있다는 이유로 법인세를 과세한 것으로 조세심판원 심판청구 단계에서는 국세청의 의견이 결론으로 받아들여졌지만, 서울행정법원에서는 납세자의 의견이 받아들여진 상황임²⁴⁾
 - 그러므로 향후 상급심에서 행정법원의 판결과 같거나 다른 판결이 나올 수 있음²⁵⁾

24) 서울행정법원 2012구합10673

25) 본 판례는 요약 정리과정에서 오류나 사실관계의 누락이 있을 수 있으므로, 동 요약 내용은 참고 자료로만 사용하고, 판례 내용을 사용하기 위해서는 판례 전문을 확인해야 할 것임

- 본 사례를 통해 2005년 법인세 개정으로 인해, 법인의 실질적 관리장소가 국내에 있음을 근거로 하여 국제청의 경정이 이루어지고 있음을 확인할 수 있음

(사실관계)

- 싱가포르 법에 의해서 2000년에 설립된 W사는 2009년에 채권C를 사들여, 이를 같은 해에 채권을 회수하여 수익을 냈음
 - W사는 2009년 2월에 M홍콩계좌를 개설하고, M홍콩지점은 동월에 C홍콩지점에 한국 상장회사 발행 외화표시 회사채 매수주문서를 발송하고, 3월에 벨기에 소재 유럽 거래소 AZ를 통해 대금을 결제함
 - W사는 2009년 초에 금융감독원장에게 외국인 투자자등록을 하였음
 - C홍콩지점은 2009년 2월 W사와 FAX를 통해 한국 상장회사 사채 매매계약을 교환하고, W사의 싱가포르 주사무실로 매매계약서 원본 및 거래체결확인서를 송달함

- W사의 주사무실 주소는 싱가포르로서, 개인R은 발행주식의 50%를 2008년에 최초 취득하였고, 2009년 총 발행주식의 93%를 R이, 나머지 주식은 개인R과 U가 대표로 있는 AJ법인이 보유하고 있음
 - W사의 대주주 R은 싱가포르 영주권자로서 한국에서 271일을 거주하였음
 - W의 이사회 멤버 구성은 AB, U, R, AH로 이루어짐
 - 한편, 이사회가 직접적으로 소집되지 않고 대부분 임원들 사이에 이메일을 주고 받는 것으로 이사회 소집을 갈음하는데 싱가포르 법상 합법적인 것임
 - 한편 위 C채권의 거래가 있는 시기에 이메일을 주고받은 장소는 R은 한국이 16회, 미국이 9회이며, U는 한국 23회, 미국 3회, V는 한국 18회, 기타 9회임
 - W의 비등기임원인 V는 2004년부터 싱가포르에 거주지를 두었는데, 2009년 국내에서 채권 투자업무를 수행하였고 국내에서 288일 거주하였음
 - 한편, W의 실질적인 의사결정권자는 세무조사 진술 및 행정법원의 판단에 따라 R임

- R은 2009년에 12회 차례의 출국기록이 있는데, 미국, 홍콩, 싱가포르 등이 그 목적지임
 - 짧게는 3일에서 길게는 20일 정도를 해외에서 체류했던 것으로 확인됨

- 2009년 9월에 채권의 회수업무가 대부분 종결되었는데, 그 이전에 국내에 R의 사무실이 존재했는지 여부가 확인되지 않고, 이후 기간에 국내에 소재한 T빌딩에 사무실이 있었음을 확인함

(국세청의 판단)

- 위와 같은 사실 및 기타 진술사항을 종합하여 국세청은 다음을 근거로 W가 2009사업연도에 실질적 관리장소를 국내에 두고 있어 내국법인에 해당하므로 C채권거래를 통한 수익에 대하여 법인세를 부담하여야 한다고 판단하였음
 - R이 국내에 집무실을 마련하였고, C채권투자사업을 수행하였음
 - R과 U가 대표로 있는 AJ법인이 본점 등기를 S빌딩에서 T빌딩으로 변경하였고, T빌딩에서는 R의 집무실이 확인되었음
 - W사의 의사결정자인 R과 U 그리고 비등기이사인 V가 주로 국내에 거주하였음
 - W는 2008년 7월경 사업을 중단한 휴면법인으로 C채권투자 외에 다른 영업 활동이 없음

(행정법원의 판단)

- 다음을 이유로 하여 법인 W는 내국법인이 아님

- 이사회에 따른 판단: 2009년 C채권투자를 하면서, 임원들 사이에 주고받은 메일만 존재할 뿐, 국내에서 이사회가 개최되었다는 직접적인 증거는 없으므로 국내에서 의사결정이 이루어졌다고 단정할 수 없음
 - 메일의 발송지로 미루어 보아 이사회 등 개최 장소는 국내에서만 이루어진 것이 아니고, 메일에 의해 국내외에서 이루어졌다고 보아야 함
 - R이 의사결정권자이므로 이사회 등의 개최장소는 R을 기준으로 판단하여야 하는데, R의 의사결정이 국내에서만 이루어졌다고 단정할 수 없음
 - C채권 매입과 관련된 메일을 국외에서도 받음
 - C채권 상황은 국외 계좌를 통해 이루어진 점을 고려해야 함
 - 국세청은 국내 T빌딩에서 R의 사무실을 확인하고, 사무실이 비치된 컴퓨터상 메일

을 확인하였을 뿐으로 실제 국내에서 의사결정이 이루어진 직접적인 증거는 없음

- 세무조사과정에서 업무수행에 관한 진술이 있었으나, 법정에서 증언이 반복되었고, 메일 이외의 업무 수행 자료가 없음

□ 최고경영자 및 기타 임원이 통상적으로 활동을 수행한 장소 :

- R의 사무실이 S빌딩에서 확인되지 않고 있고, R은 수차례 국외로 이동하였음
- R은 국내에 271일 체류하였으므로 비거주자임
- 한편 메일 내용을 살펴보면 R이 국내에서 일부 C채권 매입과 관련된 업무를 지시하였으나, W법인의 다른 업무를 국내에서 하였다고 보기 힘들
- 법원의 기타 고려 사항은 다음과 같음
 - 법인 본점 소재지는 싱가포르임
 - 법인의 법적 자격을 규율하는 국가는 싱가포르임
 - C채권 관련 자료만 국내에 보관되어 있고, 회계자료가 싱가포르에 있는지 여부는 불명확함
 - 조약의 부적절한 이용을 초래할 위험이 없음

Ⅲ. 주요국의 거주자 판정기준

1. 영국

- 영국의 거주자는 국내소득과 국외소득에 대하여 납세의무가 있음
 - 비거주자의 경우에는 영국의 원천소득에 대해서만 납세의무를 지며, 해외소득에 대해서는 영국에서 세금을 납부할 의무가 없음

- 법인의 경우 영국 거주 법인(resident companies)은 전 세계 수익(소득과 자본이득)에 법인세가 부과됨
 - 외국법인(non-resident companies)은 영국의 고정사업장에서 기인하는 수익에 대해서만 법인세 및 소득세(특정 영국 원천소득) 대상임

가. 개인의 거주자 판정기준²⁶⁾

- 영국의 과세목적상 거주자 판정기준(indicator)은 2013년 4월 6일부터 다음과 같이 거주자 법정심사(Statutory Residence Test; SRT)로 변경되었음²⁷⁾
 - 기존의 과세목적상 거주자 결정은 법원(courts)에 의해 확정된 광범위한 사실에 의존하여 거주자에 대한 과세문제를 결정하는 구조였음
 - 과세연도 중 183일 이상 체류 시 해당 과세연도 전체에 대해 거주자로서 과세하였으며, 183일 미만으로 체류한 경우에도 영국에 체류목적 및 영국과의 사회경제적 관계 등에 따라 과세목적상 거주자로 판정되기도 하였음
 - 영국 과세관청은 새로운 거주자 법정심사가 기존의 과세목적상 거주자 결정방법보

26) Schedule 43 Finance (No.2) Bill 2013

27) 영국 국세청(<http://www.hmrc.gov.uk/calcs-tools/residence-indicator.htm>)

다 객관적인 거주자 결정기준의 순서가 있어 납세의무자가 판단하기 용이하다는 입장임

- 영국 국세청은 새로운 거주자 법정심사가 과세목적상 거주자 여부를 비교적 간단하게 판정할 수 있을 것이며, 복잡한 세계 환경하에서 거주자 지위 상태에 대한 명확한 기준을 제공할 것으로 기대하고 있음
 - 거주자 법정심사는 개인이 영국 세법상 거주자 또는 비거주자에 해당하는지를 결정하는 것이 아니라 거주자와 비거주자와 관련된 세목을 결정하는 데 목적이 있다고 명시하고 있음
 - 거주자 법정심사는 개인의 소득세, 자본이득세, 상속세와 법인세(개인의 거주상태와 관련된 일부)에 해당됨

〈표 Ⅲ-1〉 영국의 거주자 법정심사 영향

	내용
국가 재정 영향	2013-14 회계연도부터 2017-18 회계연도까지 무시할 만한 정도의 영향을 줄 것으로 예상
경제적 영향	조세목적상 거주성의 명확성 제공은 중기적으로 영국 투자유인이 소폭 증가할 것으로 예상
개인의 영향	납세자에게 조세의 확실성과 기존의 거주자 판정기준의 부정적인 행정요소의 감소를 제공
기업의 영향	국외 거주자(expatriate)가 있는 회사의 지속적인 행정부담의 극미한 감소가 예상

자료: 영국 국세청(<http://www.hmrc.gov.uk/>)

- 거주자 법정심사는 국외거주 심사(Automatic overseas tests), 영국거주 심사(Automatic UK tests)와 영국관계 심사(Sufficient ties test)가 있음
 - 국외거주 심사를 통과하면 영국의 과세목적상 비거주자가 되는 것임
 - 영국거주 심사를 통과하면 영국의 과세목적상 거주자가 되는 것임
 - 국외거주 심사나 영국거주 심사를 통과하지 못하는 개인은 영국관계 심사를 통해 거주성을 판정받게 됨

- 영국관계 심사는 영국에서 관계를 맺고 있는 사람의 수와 거주기간을 복합적으로 고려하여 거주성을 판단함

국외거주 심사를 충족하지 못하고, 영국거주 심사 중 한 가지를 충족하거나 영국관계 심사를 충족하면, 한 과세기간 동안 과세목적상 영국 거주자로 판정됨(과세기간 분할 제외)

1) 국외거주 심사(Automatic overseas tests)

거주자 법정심사 중 국외거주 심사가 가장 중요하며, 이 테스트는 다시 세 가지로 나뉨
○ 세 가지 국외거주 심사 중 하나를 통과하면 자동적으로, 영국의 과세목적상 비거주자가 되는 것이며, 다른 테스트를 고려할 필요가 없음

1차 국외거주 심사

- 당해 과세연도 이전 3개 과세연도 중 한 과세연도 이상 영국 거주자로 판정된 경우가 있고, 당해 과세연도에 영국에 16일 미만 체류한 경우에 적용됨

2차 국외거주 심사

- 당해 과세연도 이전 3개 과세연도 중 영국 거주자로 판정된 경우가 없고, 당해 과세연도에 영국에 46일 미만 체류한 경우에 적용됨

3차 국외거주 심사

- 업무상 중요한 단절(significant break) 없이 해외에서 과세연도 동안 전일근무제로 근무하는 경우에 적용됨
- 과세연도 동안 영국에서 91일 미만을 체류하는 경우
- 과세연도 동안 영국에서 3시간 이상 근무한 총 일수가 31일 미만인 경우

3차 국외거주 심사는 다음의 경우 적용할 수 없음

- 당해 과세연도에 외국을 항행하는 선박, 자동차, 또는 항공기와 관련된 직업을 가진 자
- 영국에서 시작, 종료 또는 시작과 종료되는 국경 간 이동을 최소 6번 이상 하는 직업을 가진 자

2) 영국거주 심사(Automatic UK tests)

□ 1차 영국거주 심사

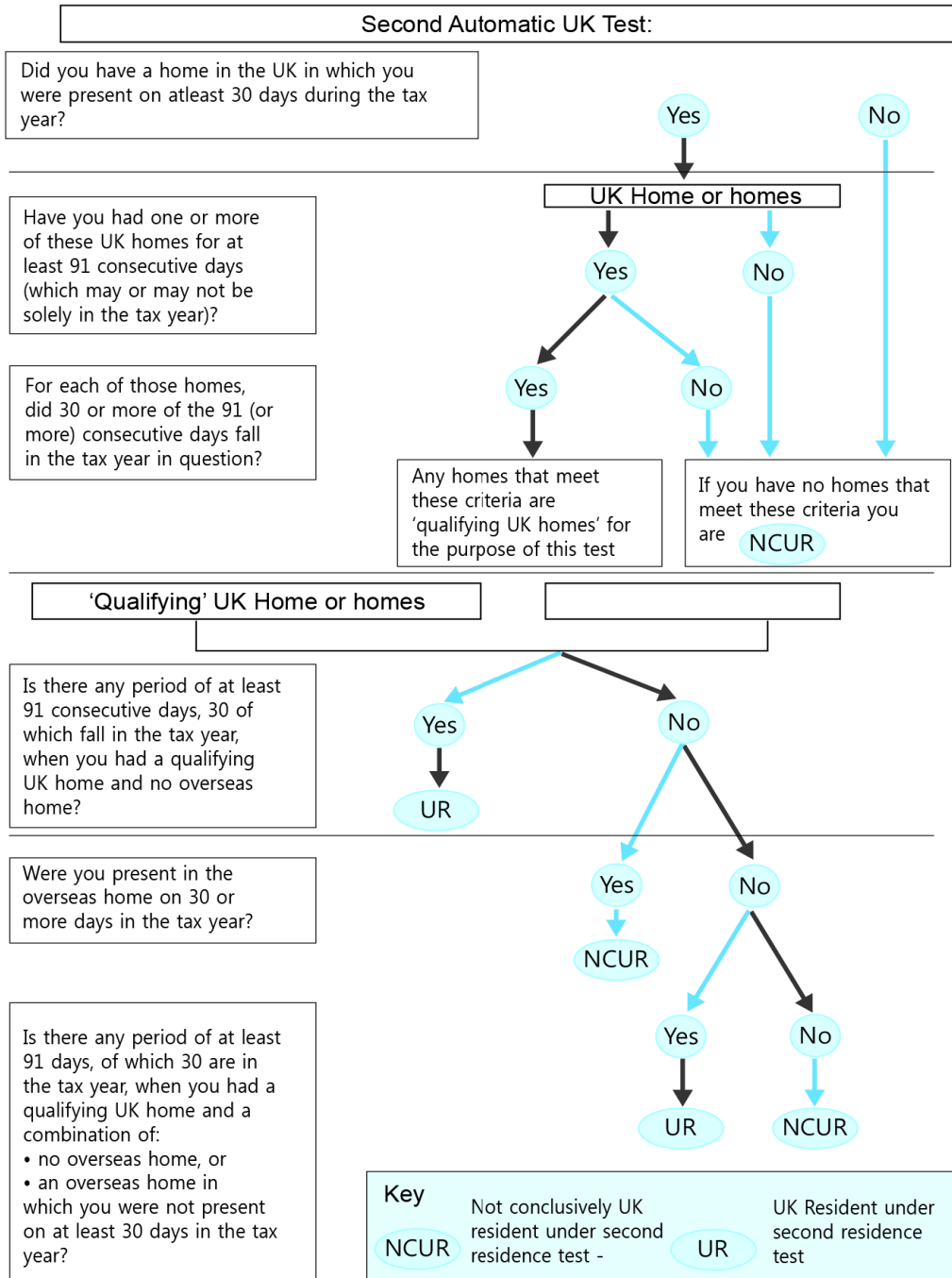
- 납세의무자가 과세연도 중 영국에 183일 이상 체류하는 경우 해당 과세연도 전체에 대해 영국 거주자로 간주됨
- 체류일수는 자정 12시까지 머무른 날을 기준으로 산정함

□ 2차 영국거주 심사

- 납세의무자가 과세연도 중에 영국에 주거(home)를 가졌거나 가지고 있는 경우 영국 거주자로 간주됨²⁸⁾
- 충분한 관련 시간(sufficient amount of time)을 보내는 영국의 주거를 가지고 있고, 해외에는 주거(overseas home)가 없거나 있더라도 허용 체류 시간(permitted amount of time)만을 보내는 경우에는 다음의 체류일수를 충족하여야 함
 - 연속적으로 91일 이상 영국에 체류하되 적어도 30일은 과세연도에 체류하여야 함
 - 충분한 관련 시간은 과세연도 중 영국 주거에 30일 이상 체류하는 기간을 말하며, 허용 체류 시간은 과세연도 중 30일 미만을 의미함
- 영국에 하나 이상의 주거가 있는 경우 개별적으로 각 주거를 고려하여야 하며, 영국 주거 중 하나의 주거만 조건을 만족해도 영국 거주자로 간주됨

28) 주거는 개인이 안정성과 충분한 기능이 수행될 수 있는 건물의 형태(또는 일부분), 자동차, 선박, 또는 그런 종류의 구조 등 다양할 수 있음

[그림 Ⅲ-1] 2차 영국거주 심사



자료: 영국 국세청(<http://www.hmrc.gov.uk/>)

□ 3차 영국거주 심사

- 영국에서 근로하는 경우 중요한 단절 없는 전일근로자(full time)에게 세 번째 영국 거주 심사를 적용함
 - 365일 기간 중 전부 또는 일부가 과세연도에 포함되어야 함
 - 365일 기간 중 3시간 이상 일하는 날의 총 근무일수의 75%가 영국에서 근무한 날 이어야 함
- 중요한 단절이라 함은 영국에서 31일 이상 일하지 않은 경우에 해당됨
 - 31일 이상 일하지 않는 기간에는 영국에서 3시간 이상 일한 날과 연차, 병가, 출산휴가, 육아휴가, 입양휴가 등(법정 또는 기타 고용주에 의해 허용)이 제외됨

3) 영국관계 심사(Sufficient ties test)

□ 국외거주 심사와 영국거주 심사를 충족하지 못할 경우에는 영국관계 심사를 적용함

- 가족관계, 거소, 근로관계, 90일 기준(4가지 보조지표)으로 영국에서의 사회 경제적 관련성을 고려하는 테스트임
- 당해 과세연도 이전 3개 과세연도 동안 가족관계, 거소, 근로관계, 90일 기준을 고려하였을 때 영국 거주자가 아니었다면, 당해 과세연도는 4가지 보조지표에 따라 거주자 여부를 판단함(상황 1)
- 당해 과세연도 이전 3개 과세연도 중 한 과세연도 이상 4가지 보조지표에 따라 영국 거주자로 판정된 경우가 있다면, 국가 관계(country tie)를 고려할 필요가 있음(상황 2)

□ 영국관계 심사는 과세연도 동안 영국에 체류한 날짜에 따라 고려할 보조지표의 개수가 다름

〈표 Ⅲ-2〉 영국 체류 날짜별 충족할 보조지표의 개수

	과세연도 동안 영국 체류 날짜	영국 관련 보조지표 개수
상황 1	46~90일	4개 모두
	91~120일	최소 3개
	120일 초과	최소 2개
상황 2	16~45일	4개 모두
	46~90일	최소 3개
	91~120일	최소 2개
	120일 초과	최소 1개

자료: 영국 국세청(<http://www.hmrc.gov.uk/>)

- 가족관계, 거소, 근로관계, 90일 기준(4가지 보조지표)의 의미는 다음과 같음
 - 가족관계 지표는 납세의무자와 생활하는 남편, 부인, 법적 동거인, 기타 동거인, 자녀(18세 이하)를 말함
 - 과세기간 동안 영국에서 총 61일 미만으로 체류한 18세 이하의 자녀는 가족관계 지표에서 제외됨
 - 거소는 과세기간 동안 영국에서 91일 이상 연속해서 사용할 수 있는 곳으로 1박 이상을 보내야 하며, 친척(부모, 조부모, 형제자매, 18세 이상의 자녀나 손자·손녀)의 집일 경우에는 최소 16박 이상을 보내는 장소이어야 함
 - 근로관계는 과세연도 동안 영국에서 최소 40일 이상(하루 3시간 이상 근무) 일을 하는 경우를 의미함
 - 90일 기준은 당해 과세연도 이전 2개 과세연도 중에서 90일 이상 체류한 과세연도가 있는 경우를 말함
 - 국가관계는 과세연도에 자정 12시까지 가장 많이 체류한 날이 있는 국가가 영국일 경우에 적용됨
 - 과세연도에 자정 12시까지 체류한 날이 동일한 국가가 있는 경우에는 보낸 시간이 가장 많은 날이 속하는 국가와 관련이 있는 것으로 봄

4) 과세연도 분할

- 영국은 과세연도 전체에 대해 거주자 또는 비거주자를 적용하는 것이 원칙이지만, 아래에 해당되는 경우에는 과세기간을 분할함
 - 과세연도 중에 항구적 거주이전 목적으로 입국 또는 출국하는 경우에는 거주자 기간과 비거주자 기간으로 과세연도가 분할됨(과세관청의 승인이 필요함)
 - 해외에서 일 년 이상 전일근무제로 근무하기 위하여 출국 시 적용됨
 - 직전 과세연도는 영국 거주자이어야 하며, 다음 과세연도는 세 번째 국외거주 심사를 충족하게 됨에 따라 비거주자가 됨
 - 영국에서 1년 이상 전일근무제로 근무하기 위하여 입국 시 적용됨

- 항구적 거주이전 목적으로 입국한 경우에는 입국일로부터 거주자가 되며, 과세연도가 거주자 기간과 비거주자 기간으로 분할되어 과세됨
 - 반대로, 항구적 거주이전 목적으로 출국하는 경우에는 과세당국에 신고하고 확인을 받아야 하며, 출국일 다음 날부터 비거주자가 됨
 - 과세연도가 거주자 기간과 비거주자 기간으로 분할되어 과세되며, 신고는 과세연도 종료 후 과세당국에 신고함
 - 항구적 거주를 갖기 위해 출국한 자가 다음 과세연도에 재입국하는 경우에 대해서는 적용되지 않음(최소한 1과세연도 전체에 대해 비거주자이어야 함)

- 영국의 개인 거주자와 관련된 소득세법 규정을 정리하면 다음 <표 III-3>와 같음

〈표 Ⅲ-3〉 과세목적상 영국의 거주자 판정 테스트

	판정 기준	구체적 내용
<p>국외거주 심사를 통과하면 영국의 과세목적상 비거주자가 되는 것임</p>	<p>국외거주 심사</p>	<p>거주자 법정심사 중에서 가장 중요한 테스트</p> <p>① 1차 국외거주 심사: 당해 과세연도 이전 3개 과세연도 중 한 과세연도 이상 영국 거주자로 판정된 경우가 있고, 당해 과세연도에 영국에 16일 미만 체류한 경우 적용됨</p> <p>② 2차 국외거주 심사: 당해 과세연도 이전 3개 과세연도 중 영국 거주자로 판정된 경우가 없고, 당해 과세연도에 영국에 46일 미만 체류한 경우에 적용됨</p> <p>③ 3차 국외거주 심사: 업무상 중요한 단절 없이 해외에서 과세연도 동안 전일근무제로 근무하는 경우 적용됨</p>
<p>영국거주 심사를 통과하면 영국의 과세목적상 거주자가 되는 것임</p>	<p>영국거주 심사</p>	<p>① 1차 영국거주 심사: 과세연도 중 영국에 183일 체류하는 경우에 적용됨</p> <p>② 2차 영국거주 심사: 영국에 주거를 가졌거나 가지고 있는 경우에 적용됨</p> <p>③ 3차 영국거주 심사: 영국에서 근로하는 경우 중요한 단절 없는 전일근로자에게 적용함</p>
<p>국외거주 심사나 영국거주 심사를 통과하지 못한 개인은 영국관계 심사를 통해 거주성을 판정받게 됨: 영국관계 심사는 영국에서 관계를 맺고 있는 사람의 수와 거주기간 등을 복합적으로 고려하여 거주성을 판단함</p>	<p>영국관계 심사</p>	<p>국외거주 심사와 영국거주 심사를 충족하지 못할 경우에 적용함(가족관계, 거소, 근로관계, 90일 기준을 고려함)</p>

나. 법인의 거주자 판정기준

- 영국은 법인의 거주자 판정기준을 설립준거법 또는 실질적 관리장소주의를 병용하고 있음
 - 판례법 국가인 영국은 법인 거주자 판단기준을 판례와 Secs. 64 and 66 Finance Act 1988에 따라 판단함²⁹⁾

29) Company residence..
 (1) Subject to the provisions of Schedule 7 to this Act, a company which is incorporated in

- 법인 거주지 판정의 실질적 관리장소는 De Beers 판결에서 비롯된 중요한 경영관리 및 지배(central management and control) 장소에 따라 결정됨
 - 영국에서 설립된 회사는 항상 영국 법인이며, 영국 밖에서 설립된 회사라도 사업의 중요한 경영관리 및 지배 장소가 영국에서 수행된다면 이 역시 영국 법인거주자로 간주됨
 - 만약, 회사가 영국의 회사법상 설립된 법인이지만 조세조약상 다른 나라의 법인 거주지로 간주된다면, 영국 법인으로 간주하지 않음(CFC는 적용 예외)³⁰⁾

- 영국은 1988년 3월 15일부터 적용된 ① 회사 설립지 법적테스트 ② 중요한 경영관리 및 지배의 장소테스트로 과세목적상 법인의 거주지가 결정됨
 - 영국 법에 따라 설립된 회사가 아닌 경우에 중요한 경영관리 및 지배의 장소테스트로 법인의 거주지가 결정됨

- 영국 국세청은 법인의 사업(business)의 중요한 경영관리 및 지배의 장소에 대해서 실질적인 관점(substantive view)을 취하고 있음
 - 영국 국세청은 법인의 거주지에 대한 자세한 가이드라인을 정하고 있지 않지만, 사업을 상업(trade)보다 좀 더 넓은 의미로 사용 및 해석하고 있음³¹⁾
 - 사업의 중요한 경영관리 및 지배 장소는 과세관청이 판례와 사실에 기초하여 판단하지만, 이사회회 개최장소와 관계없이 실질적으로 중요한 의사결정이 이루어지는 장소로 보고 있음

- 1906년의 De Beers Consolidated Mines v. Howe, H.L. 1906, 5 T.C. 198는 실질적 관리장소 개념의 해석을 이루는 판례로서 자세한 사건 내용은 다음과 같음³²⁾

the United Kingdom shall be regarded for the purposes of the Taxes Acts as resident there; and accordingly, if a different place of residence is given by any rule of law, that place shall no longer be taken into account for those purposes.

30) http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=%252Fcollections%252Fgtha%252Fhtml%252Fgtha_uk_s_001.html&WT.z_nav=outline&colid=4915&hash=gtha_uk_s_1.2.1.

31) INTM120200 - Company residence: Statement of Practice 1/90

32) De Beers Consolidated Mines v. Howe, 5 T.C. 198(1905), 2 K.B. 612(1905), 1906 A.C. 455

(사실관계)

□ 납세자(De Beers)는 영국이 아닌 남아프리카공화국에 설립 및 등록되어, 다이아몬드 광산을 채굴하고 판매하는 영업을 수행하는 회사임

- ▶ 납세자(De Beers)는 남아프리카공화국에 본사(head offices)를 갖고 있음
- ▶ 주주총회는 영국 이외의 장소에서 개최됨
- ▶ 주주(Shareholder)들은 통상적 혹은 비통상적인 모든 회의를 남아프리카공화국에서 개최하였지만, 이사(Directors)들은 남아프리카공화국과 런던에서 회의를 개최함
- ▶ 영국에 과반수 이상의 이사가 체류하였고 이사회도 영국에서 개최되었음
- ▶ 일상적인 채굴활동이나 임금 지불은 남아프리카에 거주하는 이사가 관장하지만, 중요한 문제는 영국에 거주하는 이사와 논의하였음
- ▶ 일정금액 이상(25,000파운드)의 지출에 대하여 이사회에서 결정하였음
- ▶ 광산의 매매, 채굴시기, 이사의 임명 등도 이사회에서 결정하였음
- ▶ 이사회는 남아프리카와 영국에서 개최되었으나 정관에서 규정하고 있는 중요한 의결사항에 대한 이사회는 영국에서 개최되었음

(판결)

- 영국의 상원 법원(House of Lords)의 대법관은 다음과 같이 De Beers가 영국의 법인이라고 판결함³³⁾
- 법인이 거주하는 장소는 그 법인이 실제로 영업을 수행하는 장소라고 판단함
 - 실제로 영업을 수행하는 장소는 중요한 경영관리 및 지배가 이루어지는 곳이라고 함(*the real business is carried on where the central management and control*)

33) 법인의 거주 개념을 적용하기 위해서는 개인의 거주성에서 유추할 수 있다. 회사는 먹거나 잘 수 없지만 가사를 하고 사업을 할 수 있다. 그러므로 우리는 회사가 실제로 어디에서 가사를 관리하고 사업을 하는지 주목해야 한다. 개인은 외국 국적을 갖고 영국에 거주할 수 있으며, 마찬가지로 회사도 그러하다. 그렇지 않으면 회사는 영국법의 보호 속에서 주요 사업의 중요한 경영관리와 지배를 영국에서 수행하면서, 외국의 다른 나라에 등록하고 그 나라에 배당을 지급한다는 단순한 편법으로 적절한 과세를 회피하는 결과를 초래할 수 있다.

Lord Loreburn drew an analogy with the treatment of individuals: In applying the conception of residence to a company we ought, I think, to proceed as nearly as we can upon the analogy of an individual. A company cannot eat or sleep, but it can keep house and do business. We ought, therefore, to see where it really keeps house and does business. An individual may be of foreign nationality, and yet reside in the United Kingdom. So may a company. Otherwise it might have its chief seat of management and its centre of trading in England under the protection of English law, and yet escape the appropriate taxation by the simple expedient of being registered abroad and distributing its dividends abroad.

actually abides)

- 중요한 경영관리 및 지배가 이루어지는 장소 결정 문제는 회사의 내규나 법률 규정에 의하여 결정되는 것이 아니라 사업이 수행되는 과정에서 자세한 조사를 통하여 결정되는 것이라고 판단함
- 영국에서 법인은 De Beers 판결 이전에는 설립준거법주의만을 적용하여 영국의 과세권을 회피하는 사례가 있었음³⁴⁾
 - 영국 과세관청은 De Beers 판결 이후부터 실질적 관리장소도 고려하여 법인의 거주성을 판단하게 되었음³⁵⁾
 - De Beers 판결은 영국에서 법률과 동일한 법률효과로 인정되고 있음³⁶⁾

1) 중요한 경영관리 및 지배의 의미

- 중요한 경영관리 및 지배란 기업의 중요한 정책 결정을 의미하며, 사업이 수행되는 과정에서 자세한 조사를 통하여 결정되는 것임
 - 판례에서 중요한 경영관리 및 지배란 광범위한 의미로, 기업의 가장 높은 수준(the highest level)의 지배(control)를 말함
 - 영국 판례에서는 아직 구체적인 기준을 체계적으로 제시하지 못하였음

2) 중요한 경영관리 및 지배의 주체

- 영국의 법인은 경영관리와 감독을 분리시키지 않고 오직 하나의 이사회(one board of directors)에서 업무를 수행함³⁷⁾

34) 영국 국세청(<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/INTM120200.htm>)

35) De Beers 사건과 더불어 중요한 경영관리 및 지배 테스트를 뒷받침하는 판례로 Unit Construction v Bullock이 있으며, Lord Radcliffe는 판결문에서 “영국은 법인의 거주자에 대한 명문규정은 없지만, De Beers 판결에서 결정된 기준은 매우 정확하여 성문법규와 동일한 것으로 취급되어야 한다”고 선고한 것으로 되어 있음

36) 안경봉·박민(2012), p. 15

37) §72 Companies Act 1985

- 그러나 모든 이사회가 같지는 않으며, 다른 형태의 이사회가 존재할 수도 있음
 - 예를 들어 이사회가 이사와 사외이사(non-executive directors)로 나뉘어 구성되는 경우로, 이사는 회사의 일상적인 경영에 관여하지만 사외이사는 자문 역할만 수행함
- 이사회는 회사의 경영관리와 운영을 위해 다양한 위원회 설립이 가능하며, 법에 규정된 이사 수는 없지만 일반회사는 최소 1명, 공적회사는 최소 2명의 이사가 있어야 하며, 나이는 최소 16세 이상이어야 함³⁸⁾
- 법인을 관리하고 통제할 법적권한을 행사할 수 있는 자는 이사회와 주주총회이며 관리이사도 포함될 수 있음

3) 중요한 경영관리 및 지배의 장소

- 영국은 중요한 경영관리 및 지배의 주체는 이사회(Board of Directors)이지만 이사회가 실제로 권한을 행사하는 자와 다른 경우에는 주주총회(shareholder Assembly), 주주(Shareholder), 이사(Directors) 등 개인의 거주지에 따라 판정하여야 한다고 정하고 있음³⁹⁾
 - 중요한 경영관리 및 지배를 하는 주체가 이사회인 경우 중요한 경영관리 및 지배의 장소는 일반적으로 이사회가 만나는 장소이며, 이사회 이외의 자가 실제로 중요한 경영관리 및 지배를 하는 주체인 경우에는 그 이외의 자의 거주지가 중요한 경영관리 및 지배의 장소로 인정되어야 함

- 영국의 법인 거주자 판정기준과 관련한 내용을 정리하면 다음 <표 Ⅲ-4>와 같음

38) 감사, 인사, 임금 위원회 등

39) 안경봉·박민(2012), p. 73

〈표 Ⅲ-4〉 영국 법인 거주자 판정기준

판례 및 회사법	구체적 기준	기준의 의미
<ul style="list-style-type: none"> ○ 영국 세법에 법인의 거주자 여부를 판단하는 규정은 없음 * 판례와 설립지주의(Secs. 64 and 66 Finance Act 1988)병행 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 영국 국세청은 Statement of Practice 1/90을 발표하여 실질적인 관리장소에 대한 가이드라인을 제공하지만 이는 관련 판례를 요약해 놓은 문서이며, 구체적인 법인 거주지와 관련된 기준은 제공하지 않음 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 중요한 경영관리 및 지배: <ul style="list-style-type: none"> - 판례에서 중요한 경영관리 및 지배란 광범위한 의미로, 기업의 가장 높은 수준(the highest level)의 지배(control)를 말함

다. 사례 검토

1) 개인 거주자⁴⁰⁾

사례 1)

(사실관계)

1. A는 호주 거주자였으나 2012년 6월 런던에 휴가차 방문하여 영국 이민을 결심함에 따라, 휴가 이후 몇 달을 이주 준비로 런던에 머무르게 됨
2. 호주 집(유일한 거주 주택)을 2014년 1월 10일에 처분하였으며, 영국에 2014년 1월 25일에 입국함
3. 2014년 2월 1일 런던의 아파트로 이사하여 현재도 유일한 거주지로 생활하고 있음
4. 2013-14 과세연도 동안 A는 호주의 집에서 250일, 영국의 집에서는 55일 체류함

(판단)

1. 2013-14 과세연도에 A는 2014년 2월 1일부터 영국에 거주지를 갖고 있으며, 적어도 그곳에서 30일 이상을 지냈음
2. A는 국외거주 심사를 충족하지는 못하지만, 2차 영국거주 심사를 충족하여 과세목적상 2013-14 과세연도의 영국 거주자임

* 영국의 Tax Year(과세연도)는 매년 4월 6일부터 그 다음 해 4월 5일

40) 2013년 4월부터 새롭게 개정된 거주자 판정기준과 관련된 법원 판례는 없으며, 영국 국세청 사이트의 사례를 번역하여 정리하였음

사례 2)

<p>(사실관계)</p> <ol style="list-style-type: none">1. B는 영국에 거주목적의 주거(home)를 가지고 있으며, 2014-15 과세연도 말에 퇴직하고 2015-16 과세연도에는 22개 국가를 여행하였음2. 여행 동안 해외에 주거(home)가 없고, 영국의 주택은 그대로 보유하면서 여행 틈틈이 방문하여 41일 거주하였음 <p>(판단)</p> <ol style="list-style-type: none">1. 2015-16 과세연도에 적어도 30일 이상 체류하였고, 해외에 거주가 없음2. B는 국외거주 심사를 충족하지 않고, 2차 영국거주 심사에 따라 2015-16 과세연도는 영국 거주자임
--

사례 3)

<p>(사실관계)</p> <ol style="list-style-type: none">1. C는 다국적수출회사의 파리 지점에서 전일제근무를 함2. 영국에는 매달 2일 방문하고, 2일은 3시간 이상 근무를 하고, 2013년 9월 1일 C는 영국에 2년 동안 파견근무를 오게 되었으며, 파리 지점에는 매달 2일 방문하고 3시간 이상 근무를 하였음3. 2013년 9월 이전에도 영국에서 매달 2일은 3시간 이상 근무하였고, 영국 근무에서 중요한 단절은 없었음4. 2014년 4월 5일까지 C는 240일은 3시간 이상 근무하였지만, 150일(62%)만 영국에서 3시간 이상 근무한 날임 <p>(판단)</p> <ol style="list-style-type: none">5. 3차 영국거주 심사에 따라 C는 2013-14 과세연도에 영국 거주자가 아님 <p>* 365일 기간 중 3시간 이상 일하는 날의 총 근무일수의 75%가 영국에서 근무한 날이어야 함</p>
--

2) 법인 거주자

가) Laerstate BV v HMRC [2009] SFTD 551 heard by the First-tier Tribunal in 2009.

- 이사회가 회사의 중요한 의사결정을 하고 회사에 대한 통제를 행사한다면 이사회가 만나는 장소가 일반적으로 중요한 경영관리 및 지배의 장소라고 할 수 있음
 - 그러나, 이사회에서 중요한 의사결정을 하지 않거나 이사회가 특정 개인의 의사에 좌우되는 경우에는 이사회가 만나는 장소가 중요한 경영관리 및 지배의 장소로 인정될 수 없음

(사실관계)

- Laerstate BV(이하 L)는 1988년도에 네덜란드에 설립 및 등록된 회사로 Johannes Trapman 이사(네덜란드 거주자)와 유일한 주주인 Dieter Bock(과세목적상 독일 거주자였지만 영국에서 많은 경영활동을 함)이 있음
 - 1992년 L회사는 영국회사인 Lonrho의 주식을 인수하였으며 Dieter Bock은 1994년 1월부터 Lonrho의 최고경영자 및 공동 이사가 됨
 - Dieter Bock은 1996년 8월까지 L회사의 이사였으나, 1996년 8월부터 Johannes Trapman가 L회사의 단독 이사가 됨
- L회사는 Lonrho의 지분을 매각하여 자본이득이 발생함
 - 영국 국세청은 중요한 경영관리 및 지배 테스트에 따라 L회사를 영국의 거주 법인으로 판단하고 과세처분을 함

(판결)

- 제1심 조세심판원(First-tier Tribunal)은 이사회가 만나는 장소가 항상 중요한 경영관리 및 지배의 장소가 아니라고 결정함
 - 일반적인 경우에 이사회가 회사의 중요한 의사결정을 하고 회사에 대한 통제를 이

사회가 행사한다면 이사회가 만나는 장소가 항상 중요한 경영관리 및 통제의 장소가 됨

- 하지만, 이사회에서 중요한 의사 결정을 하지 않거나 이사회가 개인의 의사에 의하여 좌우되는 경우에 이사회가 열리는 장소가 중요한 경영관리 및 지배의 장소로 인정될 수 없음
- L회사는 Dieter Bock가 영국에 거주하면서 회사의 중요한 정책 결정을 수행하고 주요 거래도 영국에서 이루어졌다면서 중요한 경영관리 및 통제의 장소가 영국이라고 판정함

나) Wood v Holden(Inspector of Taxes)[2006] STC 443.

(사실관계)

- 법인의 거주지와 관련된 판례인 De Beers 판결 이후 정확히 100년 후인 2006년 영국의 최고 법원(Court of Appeal)이 판결한 사건으로 Wood v Holden(Inspector of Taxes) [2006] STC 443가 있음
 - BVI(British Virgin Islands)에 등록된 회사(CIL: 이하 C)와 Eulalia(이하 E)는 C의 자회사(100% 출자)로 네덜란드 법에 따라 설립된 회사임
 - 주식양도차익(법인 C가 네덜란드 법인인 자회사 E에게 주식양도)이 영국의 과세대상에 해당하는지 여부가 쟁점임

- 영국은 외국법인이라고 하더라도 폐쇄회사(close company)이고 주주 중에 영국 거주자(주주)가 있다면 그 영국 주주의 자본이득에 대해서는 과세함(자본이득세법; Taxation of Chargeable Gains Act 1992 s 13)
 - 그러나 2개의 외국법인과 양도거래에는 자본이득세법의 제13조가 적용되지 않으며, 같은 법 제14조인 자산의 양수인이 매도인과 특수관계 있는 외국법인이라면 양도차익에 대한 과세이연이 적용됨

- 이 사건의 주식양도가 과세이연 대상이 되기 위해서는 외국법인 여부가 중요한 문제임

- 즉, 중요한 경영관리 및 지배의 장소 기준으로 판단할 때 자회사 E가 외국법인인가가 핵심 요소임
- 납세의무자인 Mr and Mrs Wood는 E는 네덜란드에 설립한 회사로 외국법인(영국 법인이 아님) 간의 거래로 봐야 한다고 주장하였으며, 영국 국세청은 E회사의 모든 거래는 납세의무자가 고용한 영국 맨체스터의 회계사에 의해 고안된 절세전략으로 E회사는 영국 법인이라고 주장하였음⁴¹⁾

(특별위원회 판결)

- 영국의 특별위원회(The Special Commissioner)는 자회사 E가 납부세액을 줄이기 위한 형식적인 것에 불과하며, 실제 회사의 중요한 의사결정의 권한은 영국의 주주(영국 맨체스터 회계사)에게 있었으므로 E회사를 영국법인으로 결정하여 국세청의 과세결정을 인정함⁴²⁾

(최고법원 판결)

- 영국의 최고법원(Court of Appeal)은 회계자문과 그 고객의 의사결정과는 별개의 문제이며, 회사의 경영관리 및 지배는 절세전략의 설계자보다는 회사의 책임자에 의해서 영향을 받음
- 법원은 E는 C의 전체적인 경영활동 중에 지극히 단순한 역할을 하고 있다고 지적하면서, 많은 외국법인은 더 많은 자회사를 둘 수 있는 것처럼 E는 C로부터 주식을 매수하고 몇 개월 후에 매도하는 목적의 회사라고 명시하면서 특별위원회가 잘못된 과세결정을 내렸다고 함
- E를 영국법인으로 보더라도 동시에 네덜란드 법인이기도 하므로 영국-네덜란드 이중과세협정(UK-Netherlands Double Taxation Agreement)에 따라 결정하여야 할 문제인데 이는 실질적 관리장소(place of effective management)를 살펴봐야 함
 - 국세청의 입증은 불충분한 반면, 납세의무자는 E의 실질적 관리장소가 네덜란드 암스테르담의 법인 신탁자 사무소를 증거로 제공하는 등 충분한 과세정보를 제

41) Keith M Gordon, "Resident either here or there," 2006, 7

42) 영국의 특별위원회는 『영국의 조세불복제도』, 한국조세연구원, 2009 참조

공합

- 따라서 법원은 E의 중요한 경영관리 및 지배의 장소는 네덜란드에 있으며 영국 법인이 아니라고 납세의무자 승소 판결을 내림

다) 2. Unit Construction Co Ltd v Bullock 38TC712(1959)

(사실관계)

- 영국의 모회사(Unit Construction)는 케냐에 세 개의 자회사(100% 출자)를 설립 및 등록하고, 케냐에서 상업 활동을 수행함
 - 자회사의 정관에는 경영관리의 권한은 케냐에 거주하는 이사들에게 있으며 영국에서는 회사 정책에 유효한 이사회 회의가 개최될 수 없다고 규정하고 있음
 - 그러나 사실상 영국에 있는 모회사의 이사회에서 회사의 실질적이고 영향력 있는 모든 의사결정에 관한 권한을 가지고 있었음
 - 케냐에 위치한 자회사의 이사회는 광산채굴, 가족사업과 같은 통상적인 업무는 수행하되 회사의 중요한 업무는 영국의 모회사의 이사회가 결정하였음

(판결)

- 외국(케냐)에 설립 및 등록된 자회사도 영국 거주 법인으로 판결됨⁴³⁾
 - 지배주주(모회사)가 법인의 거주지 결정 요소인 중요한 경영관리 및 지배의 장소가 될 수 있음을 시사함
 - 법인을 관리하고 통제하는 법적 권한을 가진 자와 실제로 그 권한을 행사한 자가 다른 경우에는 법인의 실제 권한 행사자의 거주지가 주요 판단기준임
 - 이 사건의 판사인 Radcliffe는 판결문에 중요한 경영관리 및 지배의 장소는 분리될 수도 있으며, 바뀔 수도 있다고 명시함

43) 영국 국세청(<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/INTM120060.htm>)

2. 독일

- 독일 개인소득세는 납세자를 거주자와 비거주자로 구분하고, 거주자에 대해서는 전 세계 소득에 대하여 납세의무를 부담시키고, 비거주자에게는 독일 원천소득에 대해서만 납세의무를 부담시킴
- 독일의 법인세는 법인이 국내에 소재지 혹은 관리장소(Geschäftsleitung oder ihren Sitz)를 두는 경우 전 세계 소득에 대하여 납세의무를 지도록 하며, 그렇지 않은 경우 독일 원천소득에 대해서만 납세의무를 부담시킴⁴⁴⁾

가. 개인의 거주자 판정기준

1) 소득세법 및 조세기본법상 거주자 판정기준

- 소득세법(Einkommensteuergesetz)에서는 독일 내에서 주소(Wohnsitz)나 일상적 거주소(gewöhnlich Aufenthalt)를 갖고 있는 자연인은 거주자로 보고 전 세계 소득에 대하여 무제한 납세의무를 부담시키고 있음⁴⁵⁾
- 한편 국내에 주소와 일상적 거소가 없는 경우 자연인은 소득세법에서 열거된 소득에 대해 제한적인 납세의무를 부담함⁴⁶⁾
- 조세기본법(Abgabenordnung) 제8조(Wohnsitz)에서는 주소를 자연인이 주거(Wohnung)를 유지하고 사용할 것으로 볼 수 있는 장소로 규정하고 있음⁴⁷⁾

44) 독일 Federal Ministry of Finance에서 발간한 An ABC of Taxes 2011 Edition에 따르면 a registered office으로 표현하고 있어서 단순 법적 등록지를 뜻하는 것으로 이해할 수 있으며, Joachim Englisch(Professor of Tax Law and Public Law, Augsburg University)에 따르면, 실 무상 법인격 부여를 위해 등록된 사무실을 소재지로 보고 있음

45) 소득세법 제1조(Steuerpflicht) 및 <http://www.steuerliches-info-center.de>

46) 소득세법 제49조(Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte)에 열거되어 있음.

47) 조세기본법 제8조(Wohnsitz): Einen Wohnsitz hat jemand dort, wo er eine Wohnung unter

○ 조세기본법은 세법의 적용이나 절차 문제를 규정하는 일반법으로 연방법과 유럽공동체법에 의하여 규정되는 세목에 적용됨⁴⁸⁾

□ 조세기본법 제9조(Gewöhnlicher Aufenthalt)에서는 거소를 자연인이 단지 일시적으로 머무는 장소나 지역이 아닌 일상적인 소재지로 정의하고 있음⁴⁹⁾

○ 6개월 이상 지속적인 체류를 하는 곳을 일상적인 소재지로 보는데, 일시적인 출입국은 고려치 않음

○ 1년 미만의 방문, 휴양 등의 목적을 위한 체류의 경우에는 6개월 이상 체류하더라도 일상적인 소재지로 보고 있지 않음

2) 독일 재무부의 조세기본법적용지침상 판정기준

□ 독일의 연방재무부(Bundesministerium der Finanzen)에서는 조세기본법의 적용과 관련하여 조세기본법적용지침(Anwendungserlass zur Abgabenordnung)⁵⁰⁾을 마련하고 있음

○ 조세기본법적용지침에서는 관련된 연방재정법원(BFH)의 판례(Urteil)를 인용하고 있는데, 주요 내용은 다음과 같음⁵¹⁾

– 주소에 대한 판단은 개인별로 전입신고의 형식적인 전출입 신고와 무관하게 사실

Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

48) 김유찬·이유향, 『주요국의 조세제도 - 독일』, 한국조세연구원, 2009.

49) 조세기본법 제9조(Gewöhnlicher Aufenthalt): Den gewöhnlichen Aufenthalt hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Gebiet nicht nur vorübergehend verweilt. Als gewöhnlicher Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes ist stets und von Beginn an ein zeitlich zusammenhängender Aufenthalt von mehr als sechs Monaten Dauer anzusehen; kurzfristige Unterbrechungen bleiben unberücksichtigt. Satz 2 gilt nicht, wenn der Aufenthalt ausschließlich zu Besuchs-, Erholungs-, Kur- oder ähnlichen privaten Zwecken genommen wird und nicht länger als ein Jahr dauert.

50) 2012년 8월 15일 현재 시행되고 있는 적용지침

51) 판례의 독일어 해석은 오윤·이진영, 「FTA시대의 과세상 거주자 개념」, 한국국제조세협회, 2012를 참조하였으며, 독일어 원문은 부록에 수록하였음

관계에 따름

- 기혼자는 기본적으로 그의 가족이 살고 있는 곳에 주소를 가지고 있음
 - 일상적인 거소에 대한 판단도 사실관계에 따르는데, 6개월 이상 지속적으로 체류하면 일상적인 거소가 있는 것으로 봄
 - 다만, 국외에 6개월 이상 체류하여도 국내 관계가 그대로 유지된다면 국내에 일상적 거소를 둔 것으로 봄
- 한편 동 지침에서는 주거(Wohnung)를 객관적으로 거주에 활용되는 공간으로 규정하고, 부엌과 세탁실 등이 별도로 구비된 주택만이 이에 해당하는 것은 아니라고 명시하고 있음

□ 독일의 개인 거주자와 관련된 소득세법 및 조세기본법과 그 적용지침을 종합하면 다음 <표 III-5>와 같음

<표 III-5> 독일 개인 거주자 판정기준

소득세법	조세기본법	주요 조세기본법적용지침
독일 내 주소나 일상적인 거소를 갖고 있는 자연인	<ul style="list-style-type: none"> ○ 주소: 자연인이 유지하고 사용할 것으로 볼 수 있는 주거 ○ 거소: 자연인이 단지 일시적으로 머무는 장소나 지역이 아닌 일상적인 소재지(6개월 이상 체류 시 일상적 소재지로 봄) 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 주소에 대한 판단은 개인별로 하되, 형식적인 진출입 신고에 의하지 않고 사실관계에 따름 ○ 기혼자는 가족이 살고 있는 곳에 주소를 두고 있음 ○ 일상적 거소도 사실관계에 따라 판단하되, 6개월 이상 지속적인 독일 체류 시 국내에 일상적 거소를 둔 것으로 봄 ○ 한편 국외에 6개월 이상 체류 시에도 국내 관계가 그대로 유지되면, 국내에 일상적 거소를 둔 것으로 봄

나. 법인의 거주자 판정기준

1) 법인세법 및 조세기본법상 판정기준

- 독일 법인세법(Körperschaftsteuergesetz)에서는 독일 내에서 관리장소 또는 소재지 (Geschäftsleitung oder ihren Sitz)를 두고 있는 다음의 법인, 사단, 재단에 대하여 전 세계 소득에 대해 무제한적 법인세 납세의무를 부여하고 있음⁵²⁾
 - 자본회사의 법적 형태를 갖는 기업: EU형 회사, 주식회사, 주식형 합자회사, 유한 회사
 - EU형 조합을 포함한 조합
 - 보험 및 연금펀드연합체
 - 기타 사법상의 법인
 - 법인격이 없는 사단, 재단, 기관, 기타 사법상의 목적자산⁵³⁾
 - 공법상의 법인이 운영하는 영리사업체⁵⁴⁾

- 한편 국내에 관리장소나 소재지를 갖지 않는 법인, 사단, 재단으로 국내소득이 있는 경우는 제한적 납세의무를 부담함

52) 법인세법 제1조(Unbeschränkte Steuerpflicht) Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind die folgenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben:

1. Kapitalgesellschaften(insbesondere Europäische Gesellschaften, Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung);
2. Genossenschaften einschließlich der Europäischen Genossenschaften;
3. Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit;
4. sonstige juristische Personen des privaten Rechts;
5. nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts;
6. Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts.

53) 김유찬·이유향, 『주요국의 조세제도 - 독일』에 따르면 그 단체의 소득이 다른 납세의무자에게로 직접 귀속되어 법인세법이나 소득세법에 의하여 과세되지 않는 경우에 한하여 법인세 납세의무가 있다고 함

54) 김유찬·이유향, 『주요국의 조세제도 - 독일』에 따르면 공법상 법인의 영리 사업체란 농림업분야 이외의 분야에서 수입을 목적으로 지속적으로 경제활동을 수행하며 법인의 전체 활동에 비추어 경제적 행위가 큰 비중을 차지하는 공공적인 기관을 의미한다고 함

- 조세기본법 제10조(Geschäftsleitung)와 제11조(Sitz)에서는 관리와 소재지에 대하여 규정하고 있음
 - 경영 관리는 사업상 최고 관리의 중심으로 규정함⁵⁵⁾
 - 그러므로 관리장소는 사업상 최고 관리의 중심이 되는 장소로 해석됨
 - 소재지는 정관이나 법률에 의해 결정되는 등록 사무소로 규정하고 있음⁵⁶⁾

2) 실무 및 판례상 판정기준

- 연방재정법원 판례 등에 따르면 관리장소에 대한 정의는 3가지 요소로 이루어져 있음⁵⁷⁾
 - 첫째, 관리장소의 구별 시에는 최고위층 경영진이 고려되어야 함
 - 둘째, 관리 행위는 기업을 구성하는 산업 혹은 서비스별 하부조직의 운영 관리보다는 총괄적인 사업의 경영과 관련되어야 함
 - 셋째, 관리장소는 관리 행위가 일어나는 가장 중요한 장소임
- 소재지의 경우 독일 실무상 법인격 부여를 위해 등록된 사무실이 국내에 있다면, 기업의 소재지가 독일 내에 있는 것으로 추정하고 있으나, 단순히 지점의 등록은 기업의 법인격 부여와 관련된 사무실로 보지 않음⁵⁸⁾

55) 조세기본법 제10조: Geschäftsleitung ist der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung. (독일 재무부 제공 독일 영문 법령: Business management shall mean the centre of commercial executive management.)

56) 조세기본법 제11조: Den Sitz hat eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem Ort, der durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Satzung, Stiftungsgeschäft oder dergleichen bestimmt ist. (독일 재무부 제공 독일 영문 법령: Corporations, associations of persons or conglomerations of assets shall have their registered office at the place which is determined by law, articles of partnership, statutes, acts of foundation or similar provisions.)

57) IBFD, *Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law*, 2009 재인용
- Reichsfinanzhof (RFH), 2.7.1936 - III A 86/36, RStBl. 1936, 779 (780); BFH, 23.1.1991 - I R 22/90, BStBl. II 1991, 554 (555); H.W. Kruse in Tipke/Kruse, AO/FGO, loose-leaf commentary, Cologne: Verlag Dr. Otto Schmidt, § 10 (3/2003) para. 9.

58) IBFD, *Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law*, 2009

□ 독일의 독일 거주자와 관련된 법인세 및 조세기본법 등을 종합하면 다음 <표 Ⅲ-6>와 같음

<표 Ⅲ-6> 독일 법인 거주자 판정기준

법인세법	조세기본법	판례 및 전문가 의견
독일 내에서 관리장소 또는 소재지 를 두고 있는 법인, 사단, 재단	<ul style="list-style-type: none"> ○ 관리장소: 사업상 최고 관리의 중심이 되는 장소 ○ 소재지: 정관이나 법률에 의해 결정되는 등록 사무소 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 관리장소: <ul style="list-style-type: none"> - 최고위 경영진이 고려대상임 - 총괄적인 사업의 경영과 관련 있어야 함 - 관리 행위가 행해지는 가장 중요한 장소임 ○ 소재지: 실무상 법인격 부여를 위해 등록된 사무실이 독일 내에 있는지 유무를 살펴봄

다. 사례 검토

1) 개인 거주자

가) 1985년 연방조세법원(Bundesfinanzhof)의 사례(Case I R 23/82)⁵⁹⁾

(사실관계)

- 개인 납세자는 독일에 있는 독일 파트너십 회사의 업무집행사원(managing partner)이 었음
 - 1974년도에 개인 납세자는 그의 가족들의 거주지를 덴마크에서 유지하였고, 그는 가족이 있는 덴마크에서 독일까지 정기적으로 통근을 하였음
 - 한편, 개인 납세자는 종종 회사가 있는 지역에서 24시간을 보냈음
 - 세무 당국은 상기 납세자를 비거주자로 보았으나, 납세자는 자신이 독일의 거주자라고 주장함

59) www.ibfd.org

(판결)

- 법원은 납세자가 주소나 거소를 독일에서 유지하지 않은 것으로 보고, 납세자는 비거주자로서 독일 내에서 제한된 납세의무를 가진다고 판단함
- 주소: 개인의 거주지를 판단함에 있어, 보편적으로 남편은 그의 가족이 사는 곳을 그의 주소로 봄. 납세자의 경우 가족이 덴마크에서 살고 있고, 그가 정기적으로 가족의 거주지로 돌아가고 있으므로 거주자는 독일 내에 주소를 가지고 있지 아니함
 - 거소: 독일 국내법상 거소는 개인이 길게 머무는 장소를 의미하는데, 납세자가 독일 내에서 경제적 관계를 가지고, 그 경제적 관계로 인하여 매일 독일 내에서 머무르는 게 요구된다고 하더라도, 업무가 끝난 뒤 그가 해외에 있는 그의 가족으로 돌아간다면, 독일 내에 거소를 가지고 있다고 보기에 충분하지 않음

나) 기타 사례에서의 판단

- 기타 개인 거주자 판정과 관련된 판례를 정리하면 다음 <표 III-7>와 같음⁶⁰⁾

<표 III-7> 조세기본법 제8조 및 제9조 관련 주요 판례

구분	내용
BFH Urteil vom 10.11.1978-VI R 127/76-BStBl 1979 II, S. 335	○ 조세기본법 제8조와 9조의 적용은 오로지 사실관계에 의거하여 판단함
BFH Urteil vom 6.2.1985 - I R 23/82-BStBl II, S. 331	○ 주소에 대한 판단은 각 개인별로 판단하여야 함. 한편 가족단위로 하나의 주소를 유지할 수도 있는데, 항구적으로 별거하고 있는 것이 아니라면 기혼자는 기본적으로 그의 가족이 살고 있는 곳에 주소를 가지고 있음 ¹⁾
BFH Urteil vom 14.11.1969-III R 95/68-BStBl 1970 II, S. 153	○ 주소를 두거나 두지 않고자 하는 의도 또는 해당 관청에의 전입신고나 전출신고는 직접적인 조세 효과는 없음
BFH Urteil vom 22.4.1994-III R 22/92-BStBl II, S. 887	○ 고향인 외국에 가서 친족과 같이 살면서 그곳의 학교를 다니는 자녀는 기본적으로 국내에 주소를 두고 있지 않는 것으로 봄. 방학 중 국내의 부모집에 와 있어도 동일함

60) 동 판례 정리는 독일 재무부의 조세기본법 적용 지침을 중심으로 오윤·이진영, 「FTA시대의 과세상 거주자 개념」, 한국국제조세협회, 2012를 참조하였음.

〈표 Ⅲ-7〉의 계속

구분	내용
BFH-Urteile vom 24.4.1964 - VI 236/62 U - BStBl III, S. 462	○ 납세자는 거주할 집(Wohnung)을 유지해야 하며, 임시적으로 머물기 위한 곳이 되어서는 안 됨
BFH-Urteil vom 23.11.1988 - II R 139/87 - BStBl 1989 II, S. 182	○ 거주할 집의 예를 들면, 1년에 두 번 몇 주간 정기적으로 사용하는 것으로도 충분함
BFH-Urteil vom 30.8.1989 - I R 215/85 - BStBl II, S. 956	○ 조세기본법 제9조에서 언급한 예외사항을 제외하고, 국내 거소 (an den inländischen Aufenthalt)에서 6개월 이상 지속적으로 체류하면 “일상적”인 거소가 국내에 있는 것으로 봄. 여기서 “일상적(gewöhnlich)”이란 조세기본법 제9조의 “지속적인(dauernd)”과 동일한 의미이며, “영구적(Dauernd)”일 필요는 없으나 일시적이어서는 안 됨(nicht nur vorübergehend).
BFH Urteil vom 27.7.1962-VI 156/59-BStBl III, S. 429	○ 국내관계를 그대로 두는 특별한 사정이 있을 때에는 비록 국외에 연이어 6개월 이상 체류하여도 국내에 일상적 거소를 두고 있는 것으로 볼 수 있음. 중요한 것은 해당 납세자가 인적이고 사업적인 생활관계를 국외에 두고 있는가 그리고 국내로 돌아 오고자 하는 의사를 최종적으로 포기하였는지 여부임

주: 1) 독일어 Ehegatten에 대한 의미에 따라 해석상 약간의 차이는 있을 수 있으나, 오운·이진영, 「FTA시대의 과세상 거주자 개념」, 한국국제조세협회, 2012의 해석을 따랐음.
 자료: <http://www.bundesfinanzministerium.de/>

2) 법인 거주자

가) 1984년 Finanzgericht of Dusseldorf 법원의 사례(Case II 170/83 A(E))⁶¹⁾

(사실관계)

- 1973년에 독일 개인 거주자인 P가 캐나다의 몬트리올에 회사 X를 설립하였음
 - X사의 정관에 따르면 X사의 수권자본금은 20만 5천캐나다달러로, P에 의해 3캐나다달러가 납입되었음
 - 동일한 연도에 X사의 주요 거래는 다음과 같음
 - ① 캐나다 은행으로부터 220만캐나다달러를 차입하여 부동산을 취득함

61) www.ibfd.org

- ② P가 보유하던 캐나다 채권(13만 9,880캐나다달러)을 X법인에 양도함
- ③ 독일 거주자 P로부터 무이자로 22만 3천캐나다달러를 차입함
- 독일 세무당국은 거주자 P가 무이자로 캐나다 법인에 대여한 부분에 대하여 특수관계자 간의 거래에서 제3자 간에 발생한 거래이고 정상적으로 얻을 수 있는 이익에 비해 획득된 이익이 낮으므로 대외조세법(Aussensteuergesetz) 제1조에 의해 감소된 이익을 조정함
- 쟁점사항: 이에 거주자 P는 법인 X의 실제적인 관리장소가 캐나다가 아닌 독일이므로 대외조세법을 적용할 수 없다는 주장을 함
- 참고사항: 대외조세법 제1조는 특수관계자 간에 거래를 통하여 획득된 이익이 제3자 간에 발생한 거래이고 정상적으로 얻을 수 있는 이익에 비하여 낮으면 이러한 이익의 감소에 대하여 제3자 비교방식을 통하여 감소된 이익을 조정하는 것을 규정하고 있음

(판결)

- 법인 X의 주소 및 관리장소는 캐나다에 있었던 것으로 결론을 내림
 - 법원은 먼저, 법인 X의 관리장소에 대한 해석은 조세조약에 그 정의가 없으므로 독일 국내법에 의해서 이루어져야 한다고 하였음.
 - 또한 법원은 독일 거주자인 주주가 법인 X의 일상적인 관리, 감독을 하고 법인의 업무 수행에 영향력을 행사하고 법인의 일상적인 의사결정에 적극적으로 참여한다면 관리장소가 독일에 있다는 추정을 할 수 있다고 밝히고 있음.
 - 하지만, 법원은 본 사건과 관련해서는 주주로서 능력과 영향력을 법인에 행사하거나, 회사의 대표가 독일에 있다는 사실이 법인 X의 관리장소가 독일에 있다는 추정을 하기에는 불충분하다고 하였음

나) 기타 사례⁶²⁾

- 법인의 관리장소와 관련된 판례는 판단근거에 따라서 1) 최고경영행위 2) 관리자의 속성 3) 관리장소의 귀속으로 구분되며, 이를 요약정리하면 아래와 같음⁶³⁾

- 최고경영행위: 관리장소는 기업 전체를 대상으로 한 일상적이고도 중요한 경영활동이 이루어지는 곳을 의미하며, 경영활동은 개별기업의 사정에 따라 특정기업에서 행정적이고 부수적인 활동도 중요한 경영활동이 될 수 있음

- 관리자의 속성: 관리장소는 기업의 이사회 구성 및 지배구조별로 달리 볼 수 있음
 - 독일 기업의 이사회는 감독위원회와 관리위원회로 구분되는데, 이들 중 관리위원회를 최고 경영관리가 이루어지는 곳으로 보고 있음
 - 유한회사의 경우 실질적인 경영이 주주 1인에게 있을 수 있으나, 주식회사의 경우는 유한회사와 달리 주주의 역할이 제한적임
 - 다만 주식회사의 주주들의 경우에도 사실상 이사회에 대한 영향력이 강한 경우에는 주주들을 사업관리의 주체로 볼 수 있음

- 관리장소의 귀속:
 - 일반적으로 관리장소는 최고경영자의 사무실이 위치해 있는 곳과 일치하나, 관리장소를 판단함에 있어 사용가능한 사무실 공간이 있어야 한다는 전제는 없음
 - 한편, 일상적인 관리 업무를 하는 이사회 구성원이 동일한 곳에 계속 머물지 않는 경우는 관리장소가 변경될 수도 있으나 지역적인 요소를 고려하여야 함
 - 예를 들면, 출장 중 의사결정이 잦다는 사실 때문에 관리장소가 변경되지는 않음
 - 다수의 경영진이 수 개의 국가에 분산되어 있어 관리 기능이 크게 분산되어 있는 경우에 대해서는 법원의 입장은 기업은 하나의 관리장소를 가지고 있어야 한다는 입장을 보이고 있음

62) IBFD가 2009년에 발간한 『Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law』를 참고하여 정리하였음.

63) IBFD, 『Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law』, 2009

□ 위의 요약 내용을 상세히 살펴보면, 다음 <표 III-8>⁶⁴⁾과 같음

<표 III-8> 관리장소와 관련된 판례 및 연구

구분	내용
최고경영행위	<ul style="list-style-type: none"> ○ 관리장소 판단과 관련하여 전체 회사 경영에서 중요할 정도의 실질적이고 조직적인 활동이 어디에서 이루어지는지가 중요함¹⁾ ○ 관리장소는 전략적인 지시를 내리는 장소라기보다는 기업의 일상적인 경영 활동이 이루어지는 곳임²⁾ ○ 기업의 관리장소를 결정하는 중요한 요소인 기업의 일상적인 경영활동은 기업들의 개별적인 평가에 따라 확인되어야 함³⁾ ○ 다른 기업에서는 단지 행정적이고 부수적인 활동이 중요한 경영활동이 될 수 있는데,⁴⁾ 예를 들어서 자산관리회사의 경우 자산 개발을 감독하는 곳, 증권이 예치되는 곳, 세금 신고가 이루어지는 곳 등이 있음⁵⁾
관리자 속성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 이사회 구분과 관련된 판례 내용⁶⁾ <ul style="list-style-type: none"> - 독일의 이사회제도는 2개의 이사회로 구성되는데, 독일에서는 감독위원회보다는 관리위원회가 경영관리 장소를 결정하는 데 있어 최고경영관리가 이루어지는 곳으로 보고 있음 - 감독위원회의 경우 회사의 일상적인 경영에 항시적으로 간섭하고 감독위원회에게 중요한 경영의사결정을 모두 내리는 경우에만 최고경영이 이루어지는 것으로 추정함 ○ 지배구조에 관련된 판례 내용⁷⁾ <ul style="list-style-type: none"> - 독일 회사법 아래에서 유한회사(GmbH)의 경우 회사의 이사들은 주주들의 요구에 종속되어 있기 때문에 실질적인 경영(투표권한)은 일인주주나 행동을 같이 하는 일련의 주주그룹에게 주어질 것임 - 그런데, 주식회사(Aktiengesellschaften)는 주주들의 의결권행사가 통상적으로 1년에 한 번 정도 이루어지고, 주주들이 회사의 이사회(management board)에 직접 지시를 내릴 수 없기 때문에 주주의 역할이 유한회사와 다르다는 점이 관리장소에 대한 판단 시 고려되어야 함 - 다만, 예외적으로 주식회사의 주주들이 실제 사업의 관리 주체로 간주되어야 하는 경우가 있는데, 이는 사실상 이사회에 대한 주주들의 영향력이 너무 강한 경우임
관리장소의 귀속	<ul style="list-style-type: none"> ○ 주소를 두거나 두지 않고자 하는 의도 또는 해당 관청에의 전입신고나 전출신고는 직접적인 조세 효과는 없음 ○ 관리장소를 구별하기 위해서는 회사의 관리활동과 의사결정자를 식별하고, 의사결정자가 실제로 지시를 내리는 장소를 결정해야 함⁸⁾ ○ 일반적으로는 관리장소는 최고경영자(chief managers)의 사무실이 위치해 있는 곳과 일치함⁹⁾

64) IBFD가 2009년에 발간한 『Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law』 본문상의 판례를 재인용한 것임

〈표 III-8〉의 계속

구분	내용
	<ul style="list-style-type: none"> ○ 그러나 회사의 소재지나 사옥의 사무실 공간 혹은 관리장소로서의 사용가능한 사무실이 있어야 한다는 전제는 없음¹⁰⁾ ○ 또한 상황에 따라서는 최고 관리장소가 이사회 멤버나 디렉터 또는 주주 등의 사적인 거주지 안이 될 수 있음¹¹⁾ ○ 그런데, 일상적인 관리 업무를 하는 이사회 멤버나 디렉터 등이 항상 하나의 일을 수행하면서, 같은 곳에 머무르는 것이 아니라 다른 나라에서 의사결정을 하는 경우 관리장소를 결정하는 어려움이 있음¹²⁾ ○ 이와 관련하여 연방재정법원은 관리장소가 1년 동안 같아야 할 필요는 없다고 판단내리고 있음¹³⁾ ○ 이와 같은 법원의 판단에 따르면, 회사의 디렉터가 정기적으로 다른 장소에서 의사결정을 한다면 관리장소는 영구적으로 혹은 일시적으로 변경이 가능함¹⁴⁾ ○ 그런데 이러한 법원의 판단은 기업의 고위 임원이 기업 관리의 문제를 숙고하고 결정을 내리는 때에 고위 임원이 그 어떤 장소에서도 있을 수 있다는 사실 때문에 논란의 소지가 될 수 있음¹⁵⁾ ○ 이에 대하여 최고조세법원(The supreme tax court)은 관리장소를 고정사업장의 다른 형태로 보아 관리장소를 결정함에 있어서 지역적 요소(territorial element)를 고려한다고 하였음¹⁶⁾ ○ 그러므로 관리자가 출장 중 의사결정이 잦다는 사실 때문에 관리장소가 변경되지는 않음¹⁷⁾ ○ 한편, 다른 국가에서 활동하는 여러 명의 경영진들이 있을 경우 관리장소를 결정하는 것은 매우 힘든 일임¹⁸⁾ ○ 이에 관하여 학자들¹⁹⁾은 관리 기능이 크게 분산되어 있는 경우 하나의 특정 관리장소를 지정하기 힘들다는 견해를 보이는 반면, 법원²⁰⁾은 모든 기업은 적어도 하나의 관리장소를 가지고 있어야 한다는 입장을 보이고 있는 등 다수의 경영진이 수 개의 국가에 분산되어 있는 경우 이에 대한 연방법원과 학자들의 견해가 엇갈리고 있음

주: 1) Cf. Reichsfinanzhof (RFH), 25.7.1935 - III A 98/35, RStBl 1935, 1366 (1366); BFH, 17.7.1968 - I 121/64, BStBl. II 1968, 695 (697); BFH v. 7.12.1994 - I K 1/93, BStBl. II 1995, 175 (178f); BFH v. 3.7.1997 - IV R 58/95, BStBl. II 1998, 86 (87); BFH, 15.10.1997 - I R 76/95, BFH/NV 1998, 434 (435 f.); BFH, 16.12.1998 - I R 138/97, BStBl. II 1999, 437 (438) with further references; D. Birk, supra note 62, § 10 AO (3/2003) para.15; E. Lechner in Festschrift für Stoll, 1990, Münster: Verlag Lexis Nexis, p. 395 (397).

2) Cf. BFH, 7.12.1994 - I K 1/93, BStBl. II 1995, 175 (178f); BFH, 3.7.1997 - IV R 58/95, BStBl. II 1998, 86 (87); BFH, 16.12.1998 - I R 138/97, BStBl. II 1999, 437 (438); Finanzgericht Baden-Württemberg, 3.7.2006 - 3 V 13/05, unpublished; D. Birk, supra note 65; HHSp, § 10 AO (3/2003) para. 14 with further references.

3) Cf. BFH, 3.8.1977 - I R 28/75, BStBl. II 1977, 857 (857); BFH, 23.1.1991 - I R 22/90, BStBl. II 1991, 554 (555); BFH, 7.12.1994 - I K 1/93, BStBl. II 1995, 175 (178).

4) Finanzgericht Baden-Württemberg, 3.7.2006 - 3 V 13/05, unpublished

5) BFH, 7.12.1994 - I K 1/93, BStBl. II 1995, 175 (178f).

6) RFH-Urteil, 11.7.1940 - III 135/39, RStBl 1940, 706; BFH, 17.7.1968 - I 121/64, BStBl. II

- 1968, 695 (697); BFH, 26.5.1970 - II R 29/65, BStBl. II 1970, 759 (760); BFH, 7.12.1994 - I K 1/93, BStBl. II 1995, 175 (178); BFH, 3.7.1997 - IV R 58/95, BStBl. II 1998, 86 (87); Hessisches Finanzgericht, 20.10.1997 - 4 K 1420/93, EFG 1998, 518; Finanzgericht Baden-Württemberg, 3.7.2006 - 3 V 13/05, unpublished; Mössner in Mössner, *Steuerrecht international tätiger Unternehmen*, 2005, 3rd ed., Cologne: Verlag Dr. Otto Schmidt, para. B 64; H. Schaumburg, *Internationales Steuerrecht*, 1998, 2nd ed., Cologne: Verlag Dr. Otto Schmidt, para. 6.5.
- 7) RFH, 3.7.1936 - I A 150/36, RStBl. 1936, 804; Birk, *supra* note 65; D. Birk, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, *AO/FGO*, loose-leaf commentary, Cologne: Verlag Dr. Otto Schmidt, § 10 AO (3/2003) para. 17.
- 8) Joachim Englisch, Professor of Tax Law and Public Law, Augsburg University
- 9) Cf. BFH, 23.1.1991 - I R 22/90, BStBl. II 1991, 554 (555); BFH, 29.4.1987 - X R 16/81, BFH/NV 1988, 64 (65).
- 10) Cf. BFH, 16.12.1998, BStBl. II 1999, 437 (438) with further references; Lehner in Vogel/Lehner, *DBA*, 2008, 5th ed., Munich: Verlag C. H. Beck, Art. 4 para. 105.
- 11) Cf. BFH, 28.7.1993 - I R 15/93, BStBl. II 1994, 148 (149); BFH, 16.12.1998 - 1 R 138/97, BStBl. II 1999, 437 (438); Kruse in Tipke/Kruse, *AO/FGO*, loose-leaf commentary, Cologne: Verlag Dr. Otto Schmidt, § 10 (3/2003) para. 2; Lehner, *supra* note 135, Art. 4 para. 105; Schaumburg, *Internationales Steuerrecht*, 1998, 2nd ed., Cologne: Verlag Dr. Otto Schmidt, para. 6.4.
- 12) Joachim Englisch, Professor of Tax Law and Public Law, Augsburg University
- 13) BFH, 16.12.1998, BStBl. II 1999, 437 (438).
- 14) BFH, 16.3.1994 - I B 171/93, BFH/NV 1994, 770 (770).
- 15) Joachim Englisch, Professor of Tax Law and Public Law, Augsburg University
- 16) Cf. BFH, 15.10.1997 - I R 76/95, BFH/NV 1998, 434 (435 et seq.); BFH, 16.12.1998 - I R 138/97, BStBl. II 1999, 437 (438); BFH, 19.3.2002 - I R 15/01, BFH/NV 2004, 83 (84); and the even earlier decisions of the BFH, 23.1.1991 - I R 22/90, BStBl. II 1991, 554 (555); BFH, 7.9.1993 - VII B 169/93, BFH/NV 1994, 193 (194). See also Finanzgericht Münster, 24.5.2004 - 9 K 5177/99 K, EFG 2004, 1498; G. Felix, *DStR* 1963, 421 (422); Birk, *supra* note 62, § 10 AO (3/2003) para. 14.
- 17) Cf. BFH, 23.1.1991 - I R 22/90, BStBl. II 1991, 554 (555); 15.10.1997 - I R 76/95, BFH/NV 1998, 434 (435 et seq.); Kruse in Tipke/Kruse, *AO/FGO*, loose-leaf commentary, Cologne: Verlag Dr. Otto Schmidt, § 10 (3/2003) para. 2a; Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, *DBA*, loose-leaf commentary, Munich: Verlag C. H. Beck, Art. 4 (3/2001) para. 100.
- 18) Joachim Englisch, Professor of Tax Law and Public Law, Augsburg University
- 19) Mössner in Mössner, *Steuerrecht international tätiger Unternehmen*, 2005, 3rd ed., Cologne: Verlag Dr. Otto Schmidt, para. B 69. For some examples derived from German corporate practice, see G. Breuninger/A. Krüger in *Festschrift für Rädler*, 1999, Munich: Verlag C. H. Beck, p. 79 (80 et seq.).
- 20) BFH, 15.10.1997 - I R 76/95, BFH/NV 1998, 434 (436); BFH, 16.12.1998 - I R 138/97, BStBl. II 1999, 437 (438); see also G. Breuninger/A. Krüger in *Festschrift für Rädler*, 1999, Munich: Verlag C. H. Beck, p. 79 (100 et seq.); W. Kessler, *StBjB* 2001/2002, 437 (463); V. Kluge, *Internationales Steuerrecht*, 2000, 4th ed., Munich: Verlag C. H. Beck, para. M 10; Kruse in Tipke/Kruse, *AO/FGO*, loose-leaf commentary, Cologne: Verlag Dr. Otto Schmidt, §10 (3/2003) para. 9; Lehner, *supra* note 135, Art. 4 para. 265; S. Sieker in Piltz/Schaumburg (ed.), *Internationale Betriebsstättenbesteuerung*, 2001, Cologne: Verlag Dr. Otto Schmidt, p. 85 (95).

자료: IBFD, 『Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law』, 2009

3. 벨기에

- 벨기에는 납세자를 거주자와 비거주자로 구분하고, 거주자는 전 세계 소득에 대하여 납세의무를 부담하고, 비거주자는 벨기에 원천소득에 대해서만 납세의무를 부담함
- 법인의 경우 벨기에 거주 법인(resident companies)은 전 세계 수익에 법인세가 부과됨
 - 외국법인(non-resident companies)은 벨기에 원천소득에만 과세를 하며, 모든 법인은 사회보장부담금 납부의무가 있음

가. 개인의 거주자 판정기준⁶⁵⁾

1) 개인의 거주자 판정기준

- 소득세법에서는 개인의 거주지(woonplaats/domicile)나 경제적 중심지(zetel van fortuin)가 벨기에 내에 소재하고 있으면, 국적과 무관하게 거주자로 보고 전 세계 소득에 대하여 납세의무를 부담시킴⁶⁶⁾⁶⁷⁾
- 한편, 벨기에 소득세법에는 거주지나 재산의 소재지에 대한 정의가 없음
 - 거주지에 대한 판례상 정의 및 특징은 다음과 같음⁶⁸⁾

65) IBFD가 2009년에 발간한 Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law를 참고하여 작성되었으며, 내용상 재인용한 판례나 참고문헌은 각주에 표시하였음

66) 네덜란드어 zetel van fortuin을 IBFD의 Dr René Offermanns과 Bob Michel은 “centre of economic interests”으로 번역하였고, University of Leuven의 세법연구소 연구원이자 변호사인 Aagje Bellens은 “seat of wealth”로 번역하고 있음

67) Section 3(1) of the Belgian Income Tax Code of 1992

68) Supreme Court 14 September 1990, Bull. Bel. No. 709 p. 2325; Supreme Court 15 November 1990, F.J.F.(1991) p. 70; Supreme Court 3 June 2002, Arr. Cass.(2002) No. 6-8 p. 1417; Supreme Court 16 January 2004, F.J.F. (2004) No. 4 p. 334; Antwerp Court of Appeals 29 June 1999, F.J.F.(1999) No. 262; Ghent Court of Appeals 14 September 1995, A.F.T.(1996) p. 117; Ghent Court of Appeals 7 June 2001, Fisc.(2001) No. 810 p. 9.

- 거주지는 국적이거나 법적인 거주지와 무관하게 개인의 주된 영구적 정착지를 의미 함⁶⁹⁾
- 거주지는 개인이 집을 가지고 있는 곳 또는 가족과 함께 사는 곳⁷⁰⁾
- 거주지는 개인이 장기 해외 체류 후에 돌아올 곳⁷¹⁾
- 거주지는 일관되고 연속적이라는 특징이 있으며, 개인의 이해(가족, 사회, 직업 등)와 관련이 있음⁷²⁾
- 경제적 중심지에 대한 판례상 정의는 다음과 같음
 - 재산이 실제 소재한 곳이 아닌, 개인의 재산에 대한 관리가 이루어지는 곳⁷³⁾
- 판례에서는 거주지를 판단함에 있어 개인이 처한 상황과 사실관계를 종합적으로 고려 하여야 한다고 함⁷⁴⁾
- 벨기에 과세당국에 따르면, 다음의 사실관계에 의해서 거주자 여부가 결정된다고 함⁷⁵⁾
 - 개인이 사용가능한 상설된 주택을 가지는 곳⁷⁶⁾
 - 개인이 배우자 및 자녀 등의 가족을 구성하는 곳
 - 개인의 경제적 이해관계 및 재산의 중심지가 있는 곳

69) Liège Court of Appeals 12 December 2006, 03/3248/A

70) Antwerp Court of Appeals 29 June 1999, T.F.R.(2000) p. 21; Brussels Court of Appeals 12 December 2005,

71) Antwerp Court of Appeals 29 June 1999, T.F.R.(2000) p. 21; Brussels Court of Appeals 12 December 2005,

72) Aagje Bellens, Lawyer, Monard-D'Hulst, and assistant at the Institute for Tax Law, University of Leuven(K.U. Leuven).

73) Supreme Court 7 February 1979, Bull. Bel. No. 611 p. 2713; Supreme Court 15 November 1990, F.J.F.(1991) p. 70; Antwerp Court of Appeals 29 June 1999, T.F.R.(2000) p. 21; Administrative Circular Ci, RH, 241/424,903 of 5 March 1992, Bull. Bel. No. 715 p. 1151.

74) Supreme Court 14 September 1990, Bull. Bel. No. 709 p. 2325; Supreme Court 15 November 1990, F.J.F.(1991) p. 70; Supreme Court 3 June 2002, Arr. Cass.(2002) No. 6-8 p. 1417; Supreme Court 16 January 2004, F.J.F.(2004) No. 4 p. 334; Antwerp Court of Appeals 29 June 1999, F.J.F.(1999) No. 262; Ghent Court of Appeals 14 September 1995, A.F.T.(1996) p. 117; Ghent Court of Appeals 7 June 2001, Fisc.(2001) No. 810 p. 9.

75) Administrative Commentary BITC 3/3

76) 상설된 주택은 a permanent home을 의역한 것임

2) 기타 추정 및 간주 규정과 특례

- 벨기에는 개인 거주자 판정과 관련하여 소득세법에서 추정규정과 간주규정을 두고 있으며, 벨기에 과세당국의 고지(Administrative Circular)에 의한 특례규정 또한 두고 있음

가) 외교관 등 외교사절단에 대한 특례

- 다음의 경우는 거주자 여부를 따지지 않고, 벨기에 개인소득세를 부담하지 아니함⁷⁷⁾
 - 벨기에에 파견된 외국 외교관 및 영사와 그 가족
 - 외국 외교 사절단
 - 상호주의라는 전제가 있으며, 벨기에 국적이 아니거나 영주권이 없는 경우에 한함
 - 상업적 범주에 속하지 않는 외국 관리나 대표단 또는 외국의 기관이나 공법상 단체
 - 상호주의라는 전제가 있으며, 벨기에 국적이 아니거나 영주권이 없는 경우에 한함

- 다음의 경우는 벨기에 거주자로 간주함⁷⁸⁾
 - 해외에 파견된 외국 외교관 및 영사와 그 가족
 - 해외에 파견된 벨기에 외교 사절단(명예 영사는 제외함)
 - 상호주의 전제 없음
 - 벨기에(혹은 벨기에의 지방, 지방자체단체, 지역사회, 지방자치단체 연합)의 대표단, 또는 벨기에 공법상 단체
 - 벨기에 국적을 가지고 있으나 해외에서 영주권 없이 일하는 경우

77) Belgian Income Tax Code(이하 BITC) 제 4조

78) Art. 5 BITC.

나) 노동허가나 거주허가자에 대한 추정규정

- 벨기에 소득세법은 개인이 국가 등록(Rijksregister)하는 경우, 그 개인을 거주자 추정하고 있음⁷⁹⁾
 - 국가에 등록된 개인은 반증이 없는 한 거주지나 재산의 소재지를 벨기에에 두고 있는 것으로 봄⁸⁰⁾
 - 이와 관련된 법원의 판례는 “다. 사례검토”에서 기술함
 - 국가 등록을 한 개인이란 EEA 국가에 대한 노동 허가(work permit)나 거주 허가(residence permit)를 받은 사람을 뜻함⁸¹⁾
 - EEA는 유럽연합(EU) 15개국과 유럽자유무역연합(EFTA)⁸²⁾ 4개국으로 구성된 단일 통합시장임

다) 혼인 및 동거자에 대한 거주자 판정

- 벨기에 소득세법에서는 혼인한 자(법에서 정한 동거하는 자 포함)는 벨기에에 가족이 있는 경우 거주자로 간주함⁸³⁾
 - 동 간주규정은 결혼한 연도와 이혼한 해에는 적용되지 않음
 - 법적 동거인은 부모세대나 형제와 같이 사는 경우, 결혼하지 않은 이성 및 동성 커플 등을 의미하는 것으로 추정됨⁸⁴⁾

라) 일시적 근무 외국 피고용인에 대한 특례

- 벨기에 과세당국은 벨기에에서 일시적으로 근무하는 외국인 피고용인을 벨기에의 비거주자로 보고 벨기에 원천소득에 대해서만 과세함⁸⁵⁾

79) Art. 2 BITC.

80) IBFD에 따르면 1991년부터 시행되었음

81) Deloitte, Taxation and Investment in Belgium, 2012

82) 아이슬란드, 리히텐슈타인, 노르웨이, 스위스

83) IBFD에 따르면 1995년부터 시행되었음

84) <http://www.brussels.be/artdet.cfm/4830>

85) Administrative Circular No. Ci,RH,624/325.294 of 8 August 1983, Bull. Bel.(1983) p. 2061.

- 동 특례를 적용받기 위해서 고용주는 영리를 목적으로 하되, 다음 중 하나에 해당하여야 함
 - 해외의 국제적인 그룹사의 벨기에 고정사업장이나 자회사
 - 고용주가 해외의 국제적인 그룹사의 벨기에 기업
 - 국제적인 그룹사의 컨트롤 타워가 되는 사무소
 - 과학 연구 센터 또는 실험실(국제적인 그룹사 및 영리여부와 무관)
 - 한편 특례를 적용받기 위한 피고용자의 요건도 다음과 같이 존재하는데, 아래의 요건을 모두 다 충족시켜야 함
 - 피고용인이 외국 국적자여야 함(벨기에와 외국의 이중 국적자 제외)
 - 피고용인이 책임 있는 간부급이거나 과학자(특별한 지식이 필요한 역할을 수행하는 책임 있는 간부급이어야 하며, 벨기에 노동시장에서 쉽게 고용할 수 없어야 함)
 - 최소한의 급여수준을 가지고 위의 고용주로부터 고용되어야 함
 - 고용은 일시적⁸⁶⁾이어야 하며, 피고용인은 본국에서의 유대 관계들이 지속적으로 유지되어야 함
 - 동 특례규정은 해당 피고용인과 고용주가 같이 과세당국에 신청하는 경우에 적용됨
 - 적용 이후 과세당국은 사실관계를 따져서 동 특례를 적용하지 않을 수 있음
 - 동 특례가 적용되는 경우에는 위에서 설명한 간주규정이 적용되지 아니함⁸⁷⁾
- 한편, 위의 추정규정과 간주규정이 있다고 하더라도 법원의 판정은 다음과 같은 납세자의 전체적인 사실관계와 상황을 고려하여 판단하고 있음⁸⁸⁾
- 체류기간, 빈도, 인간관계, 출신학교, 고용주의 소재지, 경제적 이해관계, 집의 위치 등

86) IBFD에 따르면 피고용인과 가족이 일시적이 아닌 몇 년을 벨기에에서 있더라도, 과세당국과 법원은 비거주자 신분을 유지하는 것으로 보고 있다고 함

87) Administrative Circular No. Ci.RH.31/467,439 of 3 January 1996, Bull. Bel.(1996) p. 207.

88) IBFD, Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law

- 벨기에의 개인 거주자와 관련된 소득세법 및 판례 등을 종합하면 다음 <표 III- 9>와 같음

<표 III-9> 벨기에 개인 거주자 판정기준

소득세법	판례	소득세법상 추정 및 간주규정과 과세당국의 특례지침
벨기에 내 거주지나 경제적 중심지를 가지고 있는 자연인	<ul style="list-style-type: none"> ○ 거주지: <ul style="list-style-type: none"> - 국적이나 법적인 거주지와 무관한 개인의 주된 정착지 - 개인이 가족과 함께 사는 곳 ○ 경제적 중심지: 재산이 실제 소재한 곳이 아닌, 개인의 재산에 대한 관리가 이루어지는 곳 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 소득세법상 추정규정 <ul style="list-style-type: none"> - 벨기에에 근무 중인 외국 외교관 등은 개인소득세 부담하지 않음 - 해외에 파견된 벨기에 외교관 등은 거주자임 - EEA 국가의 노동 허가나 거주 허가를 받은 개인은 거주자로 추정함 - 혼인자 및 법정 동거인의 경우 가족이 있는 장소를 거주지로 간주함 ○ 과세당국의 특례지침 <ul style="list-style-type: none"> - 벨기에에 일시적으로 근무하는 외국인 피고용인 중 국제적인 그룹사의 간부나 특별한 재능을 가진 과학자들은 비거주자로 봄

나. 법인의 거주자 판정기준⁸⁹⁾

- 벨기에에는 ① 등록지(maatschappelijke zetel, statutory seat), 주된 설립지(voornaamste inrichting, principal establishment), ② 실질적 관리장소(zetel van bestuur of beheer, place of effective management)를 기준으로 법인의 거주지를 판정함⁹⁰⁾

89) IBFD가 2009년에 발간한 Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law를 참고하여 작성되었으며, 내용상 재인용한 판례나 참고문헌은 각주에 표시하였음

90) Art. 2(5)(b) ITC

1) 등록지

- 법인 등록지는 형식적인 개념으로 벨기에 설립 및 등록된 장소를 의미함
 - 벨기에 세법은 실질적인 기준(real seat theory)을 따르기 때문에 과세당국은 법인의 등록지가 실질적 관리장소라고 추정하고 있음
 - 법인이 실질적 관리장소가 벨기에 이외에 다른 곳에 있다고 입증하지 못하면, 과세당국은 법인 등록지를 기준으로 조세를 부과함

2) 주된 설립지

- 주된 설립지는 형식적인 개념이 아닌 다소 사실적인 개념으로 회사의 경영관리와 지배가 이루어지는 장소를 의미함
 - 예를 들어, 주주의 일반적인 회의, 이사회 회의 등이 개최되는 사무소가 있는 곳을 말함

- 주된 설립지와 등록지가 다른 곳에 있는 경우에 법인의 거주지는 주된 설립지를 기준으로 결정됨⁹¹⁾

3) 실질적 관리장소

- 벨기에는 실질적 관리장소를 주된 설립지와 유사한 개념으로 해석함
 - 법인의 경영관리가 이루어지는 실질적 관리장소는 경영관리의 주된 설립지와 같은 의미로 간주함

- 법인의 실질적 관리장소(POEM; place of effective management)는 일반적으로 가장 중요한 결정을 하는 장소나 이사회 개최장소로, 주요 경영관리 설립지(principal

91) 등록지는 법률에 따른 법인 등록기준지, 주된 설립지는 실제 법인이 설립된 곳으로 해석되며, 국세청의 벨기에 진출기업을 위한 세무안내(2008)는 주사무소, 고정사업장으로 번역하였음

administrative establishment)로 표현되기도 하였음⁹²⁾

- 벨기에는 1962년 주요 경영관리 설립지라는 표현을 주된 설립지(principal establishment)로 변경함⁹³⁾

주요 경영관리 설립지는 회사의 법적 특성이 집중되는 곳으로 가장 중요한 지배가 이루어지는 곳이나 회사의 이익이 집중되는 곳, 주주들의 회의 개최장소가 될 수 있다. 일반적으로, 주요 경영관리 설립지는 회사의 본사가 위치한 곳이며, 회사의 정책결정 방향과 지배의 주요 구성 요소를 찾을 수 있는 장소를 의미한다. 그러한 구성 요소는 지배 및 관리의 주체자, 회사의 상업적 서비스, 회계 등을 말한다.

Le principal établissement administratif est celui où se concentre l'individualité juridique de la société, où s'exercent en fait l'impulsion génératrice et le contrôle supérieur, où s'encaissent les bénéfices et où se réunissent les actionnaires. Généralement, c'est là aussi que se trouve le siège social; quand les statuts en fixent un autre, celui-ci est souvent plus apparent que réel. Dans ce dernier cas, le principal établissement administratif s'entend du lieu où se trouvent réunies les principaux éléments constituant la direction ou gérance, c'est-à-dire les bureaux, spécialement ceux de la direction proprement dite, du service commercial, de la comptabilité, etc.

- 법인의 실질적 관리장소의 결정은 사실의 문제로 이사회 개최 장소는 법인의 실질적 관리장소의 첫 번째 지표가 될 수 있지만, 변경될 수도 있는 추정기준임
 - 주주는 이사회에서 법인의 지배와 감독에 대한 일정부분 권한을 행사할 수 있지만 이사회가 이미 주주에 의해 결정된 사항을 단순히 승인할 경우에는 법인의 실질적 관리 권한은 주주에게 있다고 볼 수 있음
- 벨기에는 법인의 실질적 관리장소를 판단할 때 각 법인의 '실제 상황'을 중요하게 고려함
 - 예를 들어, 회사의 자산 소재지, 사업활동이 이루어지는 장소 등이 결정적 요소로 작용하기도 함

92) E.g. Ghent Court of Appeals 10 May 1884, Pas.(1884) II, p. 309; Supreme Court 8 December 1902, Rev. Prat. Soc.(1903) p. 64

93) Official Gazette 1 December 1962.

- 네덜란드 법인(네덜란드 등록)의 중요한 결정(key decisions), 일반적 회의가 네덜란드에서 이루어지고, 모든 자산은 벨기에에 위치하고 모든 사업활동이 벨기에에서 이루어진 경우로 이 법인의 거주지는 벨기에로 판결됨⁹⁴⁾

- 최근 발행된 벨기에의 기본통칙(ruling)의 법인 거주지 결정 고려요소로 다음과 같은 기준을 사용하고 있음
 - 주요 경영자의 거주지
 - 사업활동이 이루어지는 장소
 - 중요 정책결정 장소
 - 주요 은행 계정의 주소
 - 주요 장부가 보관되는 장소가 있는 나라
 - 회사설립목적이 수행되는 장소
 - 회사 자산의 소재지

□ 벨기에의 법인 거주지 결정기준을 종합하면 다음 <표 Ⅲ-10>과 같음

<표 Ⅲ-10> 벨기에 법인 거주자 판정기준

법인세법	기본통칙(ruling)	판례
Art. 2(5)(b) ITC : 벨기에 내에 등록지, 주된 설립지, 실질적 관리장소를 두고 있는 법인 등	<ul style="list-style-type: none"> ○ 주요 경영자의 거주지 ○ 사업활동이 이루어지는 장소 ○ 중요 정책결정 장소 ○ 주요 은행 계정의 주소 ○ 주요 장부가 보관되는 장소가 있는 나라 ○ 회사설립목적이 수행되는 장소 ○ 회사 자산의 소재지 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 실제 사업과 관련된 사안의 연락가능한 장소와 주요 업무 수행자의 거주지도 고려함

94) Brussels Court of Appeals 9 December 1970, Bull. Bel. 493(1972) p. 222

다. 사례 검토

1) 개인 거주자

* 2002년 Antwerp 법원의 사례⁹⁵⁾

- 벨기에 소득세법은 개인이 국가 등록(Rijksregister)을 하는 경우, 그 개인을 거주자 추정하고 있는데, 이와 관련된 판례임

(사실관계)

- 네덜란드 국적의 납세자가 벨기에에서 벨기에 고용주에 고용되어 근무하였음
 - 동 납세자는 벨기에에 집을 소유하고 있었고, 국가 등록을 하였음
 - 이에 벨기에 과세당국은 동 납세자를 벨기에 거주자로 간주하였음
 - 납세자는 벨기에 고용주는 자신을 등록할 의무를 가지고 있었고, 자신의 모든 이해관계는 네덜란드에 있으며, 자신의 동료들은 모두 벨기에에서 비거주자로 간주되고 있다고 진술하였음

(판결)

- 법원은 납세자가 거주자 추정규정을 반증할 만한 충분한 증거를 제시하지 못하였다고 보고, 동 납세자를 벨기에 거주자로 판단함

95) Antwerp Court of Appeals 14 May 2002, Act.Fisc. (2002) No. 30 p. 2, / Supreme Court 31 May 2002, Pas. (2002) p. 1265.

2) 법인 거주자⁹⁶⁾

* Brussels Court of Appeals 9 April 1963, Bull. Bel. 402

(사실관계)

A룩셈부르크 법인 회사는 룩셈부르크에 등록된 사무소(registered office)가 있음

(판결)

브뤼셀 법원은 아래와 같이 POEM이 벨기에에 위치하고 있으므로 A법인을 벨기에 거주자라고 판결함

○ A회사와의 연락과 통신은 벨기에 주소로 연결되어 있었으며, 위임대리인의 대부분의 활동도 벨기에에서 수행되었음

96) 판례 전문 검색이 불가능하여 Guglielmo Maisto(2009)를 참조함

IV. 거주자 판정기준의 국제비교 및 시사점

1. 개인 거주자 판정기준의 비교

가. 국제비교

- 우리나라의 현행 소득세법상 거주자·비거주자를 판정하는 근거로 ① 계속하여 1년 이상 국내에 거주할 것을 통상 필요로 하는 직업을 가진 때 또는 ② 국내에 생계를 같이하는 가족이 있고, 그 직업 및 자산상태에 비추어 계속하여 1년 이상 국내에 거주할 것으로 인정되는 때에 국내에 주소를 가진 것으로 본다고 하여 간주규정을 사용하고 있음
 - 우리나라의 ‘주소’라는 기준에는 생계를 같이하는 가족, 직업, 자산상태만 언급되어 있으며, 납세의무자의 생활관계의 객관적 사실관계를 파악하여 사실상의 거주지를 판정하고 있음

- 영국은 거주자 법정심사라는 것으로 거주자와 비거주자를 판정하며, 심사의 결정기준 순서가 있음
 - 법정심사는 국외거주 심사, 영국거주 심사, 영국관계 심사가 있음
 - 거주자 법정심사 중 국외거주 심사가 가장 중요하며, 세 가지 국외거주 심사 중 하나를 통과하면 자동적으로 영국의 과세목적상 비거주자가 되는 것이며, 다른 심사를 고려할 필요가 없음
 - 국외거주 심사를 충족하지 못하고, 영국거주 심사 중 한 가지를 충족하거나 영국관계 심사를 충족하면 영국 거주자로 판정됨

- 독일은 ‘주소’가 거주자 판정의 핵심적인 기준이며, 우리나라의 거주자 판정기준과 비

슷한 특징을 보임

- 독일은 주소의 정의를 조세기본법에 ‘자연인이 주거를 유지하고 사용할 것으로 볼 수 있는 장소’로 규정하고 있으며, ‘거소’라는 개념도 사용하고 있는데 이 또한 조세기본법에 ‘자연인이 단지 일시적으로 머무는 장소나 지역이 아닌 일상적인 소재지’로 정의하고 있음
 - 독일의 규정은 우리나라와 거의 유사하지만, 우리나라와 달리 조세기본법에 주소를 정의하고 있다는 점에서 차이가 있음
- 주소에 대한 판단은 개인별로 하고, 사실관계에 따라 판단하고 있으며 구체적으로 열거하고 있지 않음
 - 다만, 기혼자는 가족이 살고 있는 곳에 주소를 가지고 있는 것으로 판단함

□ 벨기에는 거주지나 경제적 중심지를 가지고 있는 자연인을 벨기에 거주자로 판정하고 있음

- 벨기에는 소득세법상 거주지의 정의를 두고 있지 않지만, 판례에서 다음과 같이 거주지와 경제적 중심지를 결정함
 - 국적이거나 법적인 거주지와 무관한 개인의 주된 정착지, 개인이 가족과 함께 사는 곳으로 거주지를 정의하고 있으며, 경제적 중심지는 개인의 재산에 대한 관리가 이루어지는 곳이라고 함
- 벨기에 과세당국은 사실관계에 의해 거주자 여부가 결정된다고 하지만, 구체적으로 개인이 사용가능한 주택을 가진 곳, 가족을 구성하는 곳, 재산의 중심지가 있는 곳 등으로 규정하고 있음

□ 우리나라의 소득세법상 거주자 판정기준과 영국, 독일, 벨기에와의 거주자 판정기준을 비교하면 다음 <표 IV-1>과 같음

〈표 IV-1〉 개인 거주자 판정기준의 국제비교

구분	우리나라	영국	독일	벨기에
	소득세법	소득세법	소득세법	소득세법
거주자 판정기준	① 국내에 주소를 가진 경우 ② 1년 이상 거소를 가진 경우	거주자 법정심사	독일에 주소나 일상적 거소를 갖고 있는 경우	개인의 거주지나 경제적 중심지

나. 시사점

1) 판정기준의 우선순위와 구체적 설명 필요

- 우리나라의 거주자 판정기준은 1) 국내에 주소를 두거나 2) 1년 이상 거소를 둔 개인을 거주자로 정의하고 있으며, 주소나 거소를 판정할 때에는 가족, 직업, 국내에 소재하는 자산의 유무 등을 고려함
 - 그러나 거주자 여부를 결정할 때 먼저 고려해야 할 우선순위는 없으며, 사실관계를 고려할 때에도 주로 고려되어야 하는 기준에 대한 설명이 없음
- 거주자와 비거주자의 명확한 판정을 위해서는 주소와 거소에 대한 해석이 소득세법에서 선행되어야 할 것임
 - 그러나 법원의 판례에서 소득세법 중 주소 및 거소의 개념을 해석한 사례를 찾아보기 어려웠으며, 거주자 판정근거를 명확하게 구분하여 밝히지 않고 있으며 생활관계 등을 고려하여 '주소'를 판정하고 있음
- 가족, 직업, 자산 등과 같은 보조지표를 종합적으로 살펴보고 국내 거주성 판정에 있어서 신중한 입장을 취하고 있음
 - 국내에 가족과 자산이 없더라도 직업만으로 1년 이상 거주할 것으로 인정할 수도 있음

- 거주자의 개념을 판정함에 있어서 주로 국내 체류기간이 중요한 개념으로 적용되고 있으며, 체류기간에 대한 구체적인 설명이 부족함
- 반면, 독일은 거주자 결정기준인 주소와 거소를 조세기본법에 정의하고 있으며, 벨기에 는 판례에 거주지와 경제적 중심지를 정의하고 있음
- 영국은 각 법정심사의 적용대상자를 규정하고 있으며, 심사별 체류기간도 다르게 적용 하고 있음
 - 또한, 심사별로 중요한 기준의 해석을 두고 있어 납세의무자나 과세당국이 거주자 여부를 결정하기 위한 불확실성이 다소 해소됨
 - 영국 과세관청은 주거, 중요한 단절, 가족관계, 거소, 근로관계, 90일 기준 등의 보조지표의 의미를 다양한 사례와 함께 자세하게 설명하고 있음
- 영국의 과세목적상 거주자 판정기준(indicator)은 2013년 4월에 변경되어 기준의 우선 순위를 정하고 있지만, 기존에는 과세목적상 거주자 결정을 법원(courts)에 의해 확정 된 광범위한 사실에 의존하여 거주자에 대한 과세문제를 결정하는 구조였음
 - 과세연도 중 183일 이상 체류 시 해당 과세연도 전체에 대해 거주자로서 과세하였으 며, 183일 미만으로 체류한 경우에도 영국에 체류목적 및 영국과의 사회경제적 관계 등에 따라 과세목적상 거주자로 판정되기도 하였음
- 단계적으로 심사를 적용하여 거주자 여부를 판단하기 때문에 우리나라보다 납세자에 게 객관적이고 명확하게 사실관계를 파악할 수 있는 권한을 줄 수 있으며, 과세관청의 자의적 판단을 최소화한다고 할 수 있음
 - 영국 국세청은 새로운 거주자 법정심사가 과세목적상 거주자 여부를 비교적 간단하 게 판정할 수 있을 것이며, 복잡한 세계 환경하에서 거주자 지위 상태에 대한 명확한 기준을 제공할 것으로 기대하고 있음
 - 새로운 거주자 법정심사는 기존의 과세목적상 거주자 결정방법보다 객관적이며, 거 주자 결정기준의 순서가 있어 납세의무자가 판단하기 용이하다는 것이 특징임

2) 국외 관련성에 대한 기준 설정

- 우리나라는 납세의무자의 해외 거주에 대한 사실관계 파악을 하고 해당 관련성을 판정하는 기준이 없음
 - 외국 거주자에 해당하지 않으면 국내 거주자로 간주하는 규정도 없음
 - 다만, 계속하여 1년 이상 국외에 거주할 것을 통상 필요로 하는 직업을 가진 때와 외국국적을 가졌거나, 영주권을 얻은 자로서 국내에 생계를 같이하는 가족이 없고 직업이나 자산상태에 비추어 다시 입국하여 국내에 거주하리라고 인정되지 아니하는 때에 주소가 없는 것으로 보아 비거주자로 간주하는 규정이 있음

- 영국은 법정심사 시 가장 우선으로 적용하는 것이 국외거주 심사임
 - 당해 과세연도 이전 3개 과세연도의 영국 거주자 여부를 고려하고, 영국에서 일정한 기간 미만으로 체류하는 경우에는 자동적으로 비거주자로 판정됨
 - 납세의무자의 근무시간에 대한 규정도 비교적 자세하게 기술하여 근무일수에 대한 명확성을 제공하고 있음
 - 영국거주 심사에서도 해외의 주거 소유 여부를 고려하고 있으며, 영국관계 심사에서도 국가관계를 고려하고 있음

2. 법인 거주자 판정기준의 비교

가. 국제비교

- 우리나라는 국내에 본점이나 주사무소 또는 사업의 실질적 관리장소를 둔 법인을 내국 법인으로 보고 있음
 - 영국의 경우 설립준거법이 영국법이거나, 실질적 관리장소가 영국 내에 있는 경우 영국법인으로 보고 있음
 - 독일의 경우 독일 내에 관리장소 또는 소재지(등록지)를 두고 있는 경우 독일법인으로

로 보고 있음

- 벨기에의 경우 벨기에 내에 등록지, 주된 설립지, 실질적 관리장소가 있는 법인을 벨기에 법인으로 보고 있음

□ 우리나라는 법인세법 기본통칙에서 실질적 관리장소를 정의하고 있는데, 법인이 사업을 수행함에 있어서 중요한 관리 또는 상업적 의사결정이 실질적으로 이루어지는 장소를 의미한다고 함

- 영국의 경우 판례를 통해 중요한 경영관리 및 지배를 기업의 가장 높은 수준(the highest level)의 지배(control)로 해석하고 있음을 확인할 수 있음
- 독일은 조세기본법에서 관리장소를 사업상 최고 관리의 중심이 되는 장소로 정의하고 있음
- 벨기에의 경우 판례를 통해 실질적 관리장소를 일반적으로 가장 중요한 결정을 하는 장소나 이사회 개최장소로 해석하며, 주요 경영관리 설립지로 표현하기도 함

□ 우리나라의 경우 실질적 관리장소 혹은 관리장소의 결정요소에 대하여 세법이나 판례 등을 통해 정리된 바 없음

- 영국의 경우 판례에서 중요한 경영관리 및 지배를 하는 주체가 이사회인 경우 이사회 개최지, 이사회 이외의 자가 실제로 중요한 경영관리 및 지배를 하는 주체인 경우에는 그 이외의 자의 거주지를 실질적 관리장소의 결정요소로 보고 있음
- 독일의 경우 최고위경영진, 총괄적인 사업의 경영과 관련 업무, 관리 행위가 행해지는 가장 중요한 장소 등을 관리장소를 결정하는 주요 요소로 보고 있음
- 벨기에의 경우 기본통칙에서 실질적 관리장소의 결정요소를 정하고 있음
 - 결정요소는 주요 경영자의 거주지, 사업활동이 이루어지는 곳, 중요 정책결정 장소, 주요 은행 계정의 주소, 주요 장부가 보관되는 장소, 회사설립목적이 수행되는 장소, 회사자산의 소재지

□ 우리나라의 경우 법인 거주자 판정과 관련하여 세법에서 정한 추정이나 간주 규정은 없는데, 최근 행정법원 단계의 판결에서 과거 외국법인으로 신고하던 법인을 내국법인으로

로 보아 과세하는 사례에서 회계 관련 자료가 외국에 보관되지 않았다는 점에 대한 입증책임이 국세청에 있다고 판시한 바 있음

〈표 IV-2〉 법인 거주자 판정기준의 국제비교

구분	우리나라	영국	독일	벨기에
내국 법인 정의	○ 법인세법: 국내에 본점이나 주사무소 또는 사업의 실질적 관리장소를 둔 법인	○ 판례와 회사법: 영국에 설립되거나 실질적 관리장소가 영국 내에 있는 법인	○ 법인세법: 독일 내에서 관리장소 또는 소재지를 두고 있는 법인, 사단, 재단	○ 법인세법: 벨기에 내에 등록지, 주된 설립지, 실질적 관리장소가 있는 법인
(실질적) 관리 장소의 정의	○ 법인세법 기본통칙: 법인이 사업을 수행함에 있어서 중요한 관리 또는 상업적 의사결정이 실질적으로 이루어지는 장소	○ 사업(business)의 중요한 경영관리 및 지배 장소는 과세관청이 판례와 사실에 기초하여 판단하지만, 이사회의 개최 장소와 관계없이 실질적으로 중요한 의사결정이 이루어지는 장소	○ 조세기본법: 사업상 최고 관리의 중심이 되는 장소	○ 판례: 일반적으로 가장 중요한 결정을 하는 장소나 이사회 개최장소로 주요 경영관리 설립지
관리 장소의 결정요소	현재까지 정리된 바 없음	○ 국세청의 Statement of Practice 1/90(관련 판례 요약 문서)	○ 판례 등: 최고위경영진이 고려대상임, 총괄적인 사업의 경영과 관련 있어야 함, 관리 행위가 행해지는 가장 중요한 장소임	○ 기본통칙: 주요 경영자의 거주지, 사업활동이 이루어지는 곳, 중요 정책결정 장소, 주요 은행계정의 주소, 주요 장부가 보관되는 장소, 회사설립목적에 수행되는 장소, 회사자산의 소재지
추정 및 입증 책임	○ 서울행정법원2012구합10673: 세무조사과정에서 회계 관련 자료가 외국에 보관되지 않았다는 점을 국세청이 입증해야한다고 판시함	영국에서 설립된 회사는 항상 영국 법인이며, 영국 밖에서 설립된 회사라도 사업의 중요한 경영관리 및 지배장소가 영국에서 수행된다면 이 역시 영국 법인거주자로 간주되며, 입증책임은 보통 납세의무자에게 있음	미확인	○ 법인이 실질적 관리 장소가 벨기에 이외에 다른 곳에 있다고 입증하지 못하면, 과세당국은 법인 등록지를 기준으로 조세를 부과함

- 영국의 경우 설립준거법주의를 채택하고 있어, 영국에서 설립된 회사는 항상 영국 법인이며, 영국 밖에서 설립된 회사라도 사업의 중요한 경영관리 및 지배 장소가 영국에서 수행된다면 영국 법인 거주자로 간주함
- 벨기에의 경우 법인이 실질적 관리 장소가 벨기에 이외에 다른 곳에 있다고 입증하지 못하면, 과세당국은 법인 등록지를 기준으로 조세를 부과함

나. 시사점

- 우리나라의 경우 법인의 실질적 관리장소가 법인 거주자 판정기준으로 추가된 지 기간이 얼마 지나지 않아, 이와 관련된 국세청 질의 회신이나 판례 등이 많지 않은 상태임
- 비교대상 국가들의 경우 상당히 많은 판례들이 존재하는 것으로 보아, 법인의 실질적 관리장소와 관련된 납세자와 과세당국과의 분쟁이 적지 않은 것으로 보임
- 한편 영국과 벨기에는 법인 거주지 판정과 관련된 판례를 국세청이 요약하여 발표하거나 기본통칙에 관리장소의 결정요소를 정하고 있음
 - 영국의 경우는 국세청에서 구체적인 법인 거주지와 관련된 기준은 아니지만 관련 판례를 요약해 높은 가이드라인을 발표하였음
 - 벨기에의 경우도 기본통칙에 관리장소의 결정요소를 정하고 있음
- 국제 거래가 많은 우리나라의 경우에도 시일이 지날수록 실질적 관리장소와 관련된 법인 거주자 판정에 대한 납세자와 과세관청과의 분쟁이 늘어날 수 있음
 - 실질적 관리장소에 대한 법 개정과 관련하여 당시 재정경제부 공고⁹⁷⁾를 살펴보면, “국내에 사업의 실질적 관리장소를 둔 외국법인에 대하여도 국내세법에 따라 과세권을 행사”로 그 개정 내용을 설명하고 있음
- 그러므로 법인 거주자와 관련된 다른 나라의 사례에 대한 추가적인 연구를 통해 우리나라

97) 재정경제부 공고 제2005-138호

라의 법인 거주자 판정과 관련된 가이드라인이 필요할 것으로 보임

- 가이드라인은 납세자에게는 법적 안정성을 보장하면서도 우리나라의 과세권을 동시에 지킬 수 있는 수준에서 설정되어야 할 것임

□ 가이드라인 설정 시에는 다음의 사항을 고려하여야 할 것임

- 우리나라의 기업 특성을 반영한 가이드라인이 설정되어야 할 것임
 - 독일의 판례를 살펴보면, 이사회 구성 및 기업 형태에 따른 주주의 의사결정 참여 등 독일 기업의 지배구조 특성을 판례에서 고려하고 있음을 확인할 수 있음
- 가이드라인을 통해서도 거주자 여부가 명백하지 않은 경우나 조세불복 등 과세 판청과 납세자 간의 분쟁이 발생할 경우의 입증책임은 누구에게 부담시킬 것인지에 대해서 언급되어야 할 것임
 - 벨기에의 경우 법인이 실질적 관리장소가 벨기에 이외에 다른 곳에 있다고 입증하지 못하면, 과세당국은 법인 등록지를 기준으로 조세를 부과하도록 하고 있음

□ 그리고 앞서 서론에서 언급한 구글의 사례와 같이 조세회피는 각국의 법령과 가이드라인 등을 회피하여 이루어지므로, 상기 가이드라인을 제정 시 동 가이드라인을 이용하여 조세회피가 이루어지는 경우를 대비해야 함

- 예를 들어 가이드라인에 조세회피 시 실질에 따라 과세한다거나, 조세회피의 여러 징후가 있는 경우 입증책임을 납세자에게 부담하는 등의 방법을 고려할 수 있을 것임

참고문헌

- 김유찬 · 이유향, 『주요국의 조세제도 - 독일』, 한국조세연구원, 2009
- 이창희, 「조세조약상 이중거주자」, 『서울대학교 법학』 제51권 1호, 2010.3, pp. 215~240
- 오윤 · 이진영, 「FTA시대의 과세상 거주자 개념」, 한국국제조세협회, 2012
- 오윤, 「세법상 거주자 개념」, 『조세학술논집』 24(1), 한국국제조세협회, 2008.2, pp. 183 ~225
- 기윤서 · 전병욱, 「이중거주자의 거주지국 판정」, 『세무와회계저널』 제12권 2호, 2011. 6
- 이진영, 「해외진출 기업과 개인의 거주성 판정요인의 분석」, 박사학위논문, 2012. 12
- 국세청, 『독일 진출기업을 위한 세무안내』, 2012
- 국세청, 『벨기에 진출기업을 위한 세무안내』, 2008
- 안경봉 · 박민, 「법인세법상 ‘실질적 관리장소’의 판단기준」, 국세청, 2012
- Guglielmo Maisto, *Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law*, IBFD, 2009
- Guglielmo Maisto, *Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law*, IBFD, 2010
- Bundesministerium der Finanzen, Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO)
- aktuelle Fassung, 2012. 9. 24
- Deloitte, Taxation and Investment in Belgium, 2012
- 영국 국세청(<http://www.hmrc.gov.uk/>)
- www.samili.com
- www.ibfd.org
- <http://www.steuerliches-info-center.de>

www.bundesfinanzministerium.de

<http://www.gesetze-im-internet.de/>

<http://beck-online.beck.de/default.aspx?>

<http://www.pwc.be/en/doing-business-guide/practical-information/personal-income-tax.jhtml>

[부록 1] 독일 조세기본법 제8조 및 제9조 관련 주요 판례 원문

구분	내역
BFH Urteil vom 10.11. 1978-VI R 127/76-BStBl 1979 II, S.335	○ Sie stellen allein auf die tatsächlichen Verhältnisse ab
BFH Urteil vom 6.2.1985 - I R 23/82-BStBl II, S. 331	○ Die Frage des Wohnsitzes ist bei Ehegatten und sonstigen Familienangehörigen für jede Person gesondert zu prüfen. Personen können aber über einen Familienangehörigen einen Wohnsitz beibehalten. Ein Ehegatte, der nicht dauernd getrennt lebt, hat seinen Wohnsitz grundsätzlich dort, wo seine Familie lebt
BFH Urteil vom 14.11. 1969-III R 95/68-BStBl 1970 II, S. 153	○ Die bloße Absicht, einen Wohnsitz zu begründen oder aufzugeben, bzw. die An- und Abmeldung bei der Ordnungsbehörde entfalten allein keine unmittelbare steuerliche Wirkung
BFH Urteil vom 22.4.199 4-III R 22/92-BStBl II, S. 887	○ Ein ausländisches Kind, das im Heimatland bei Verwandten untergebracht ist und dort die Schule besucht, hat grundsätzlich keinen Wohnsitz im Inland. Dies gilt auch dann, wenn es sich in den Schulferien bei seinen Eltern im Inland aufhält
BFH-Urteile vom 24.4.1964 - VI 236/62 U - BStBl III, S. 462	○ Der Steuerpflichtige muss die Wohnung innehaben, d.h. er muss tatsächlich über sie verfügen können und sie als Bleibe nicht nur vorübergehend benutzen
BFH-Urteil vom 23.11.1988 - II R 139/87 - BStBl 1989 II, S. 182	○ Es genügt, dass die Wohnung z.B. über Jahre hinweg jährlich regelmäßig zweimal zu bestimmten Zeiten über einige Wochen benutzt wird
BFH-Urteil vom 30.8.19 89 - I R 215/85 - BStBl II, S. 956	○ Sofern nicht die besonderen Voraussetzungen des § 9 Satz 3 vorliegen, wird an den inländischen Aufenthalt während eines zusammenhängenden Zeitraums von mehr als sechs Monaten die unwiderlegbare Vermutung für das Vorhandensein eines gewöhnlichen Aufenthalts geknüpft. Der Begriff „gewöhnlich“ ist gleichbedeutend mit „dauernd“. „Dauernd“ erfordert keine ununterbrochene Anwesenheit, sondern ist im Sinne „nicht nur vorübergehend“ zu verstehen
BFH Urteil vom 27.7.19 62-VI 156/59-BStBl III, S. 429	○ Bei Unterbrechungen der Anwesenheit kommt es darauf an, obnoch ein einheitlicher Aufenthalt oder mehrere getrennte Aufenthalte anzunehmen sind. Ein einheitlicher Aufenthalt ist gegeben, wenn der Aufenthalt nach den Verhältnissen fortgesetzt werden sollte und die Unterbrechung nur kurzfristig ist. Als kurzfristige Unterbrechung kommen in Betracht Familienheimfahrten, Jahresurlaub, längerer Heimaturlaub, Kur und Erholung, aber auch geschäftliche Reisen. Der Tatbestand des gewöhnlichen Aufenthalts kann bei einem weniger als sechs Monate dauernden Aufenthalt verwirklicht werden, wenn Inlandsaufenthalte nacheinander folgen, die sachlich miteinander verbunden sind, und der Steuerpflichtige von vornherein beabsichtigt, nicht nur vorübergehend im Inland zu verweilen

[부록 2] 우리나라의 개인 거주자 관련 주요 판례

문서번호	날짜	요지	판정근거
대법2010두15056	2011.04.28.	주식을 양도할 당시에 국외에 거주하면서 계속하여 1년 이상 국외에 거주할 것을 통상 필요로 하는 직업을 가졌을 뿐만 아니라 그 생활의 근거가 국내에 있다고 인정할 수 없으므로 비거주자에 해당함	소령2조4항1호
대법2010두22719	2011.01.27.	생계를 같이하는 모든 가족과 함께 외국으로 출국하였더라도 아파트 매각대금을 외국으로 송금하지 않고 주변의 다른 아파트를 매수하고 나아가 이를 임대하는 등으로 재차 국내에 거주할 의사가 있는 것으로 보아 거주자로 본 판례	소령2조3항2호
서울고법2010누19562	2010.12.17.	한미행정협정 제1조에 규정한 합중국군대의 구성원 등은 합중국의 소득세를 회피할 목적으로 국내에 주소가 있다고 신고한 경우를 제외하고는 비거주자로 보는바, 비거주자인 합중국 군무원에 대해서는 1세대 1주택 비과세가 적용되지 않음	소기통 1-0...3
서울고법2010누19463	2010.12.01.	국외에서는 임대소득, 국내에서는 금융소득이 발생하고 거주지가 국내와 국외인 경우 조세협약에 따라 인적 및 경제적 관계가 가장 밀접한 체약국의 거주자로 간주됨	소령2조3항2호 조세협약
서울고법2009누21934	2010.06.17.	주식의 양도 당시 국외에 거주하면서 국외 법인에 근무하는 자로서 계속하여 1년 이상 국외에 거주할 것을 통상 필요로 하는 직업을 가졌고 생활의 근거가 국내에 있거나 다시 입국하여 주로 국내에 거주하리라고 인정할 수 없으므로 비거주자에 해당함	소령2조4항
대법2009두22645	2010.03.25.	내국법인의 대표이사로서 계속하여 1년 이상 국내에 거주할 것을 통상 필요로 하는 직업을 가진 때에 해당하여 당해 과세기간 동안 국내에 주소를 가진 소득세법상 거주자에 해당함	소령2조3항1조
대법2006두3964	2008.12.11.	국내에 거소를 둔 기간이 2과세기간에 걸쳐 1년 이상 거소를 둔 경우 거주자로 봄이 타당함	소령4조3항
대법2000두4736	2001.05.15.	국내에서 생계를 같이하는 가족 및 국내 소재 자산 등 생활관계의 객관적 사실로 보아 국민주택건설용지 양도 당시 '거주자'에 해당하지 않아 양도세 감면대상이 아님	소령2조1항

대법99두8954	2001.02.23.	우리나라의 거주자가 동시에 일본국 거주자로 인정되는 경우 조세협약에 따라 양국의 권한있는 당국이 합의에 의해 거주지국을 결정하지 않았다고 하여 우리나라 거주자로 봄은 부당하고, 「국제조세조정에 관한 법률」은 1996. 1. 1 이후 적용됨	조세조약
대법94누1005	1994.04.26.	이중과세배제 주장자가 미연방소득세납세자임을 입증 요	소법 제1조의2 조세조약
대법91누4799	1991.09.10.	미국영주권 취득자라도 비거주자로 볼 수 없는 경우	소법 제1조의2
대법81누167	1983.02.08.	국내에 가족 있는 해외교포가 수출사업을 영위하는 경우 거주자로 봄	소법 제1조의2
조심2011서1645	2011.12.09.	청구인은 약 1년간 가족과 함께 국외에 거주하였으나, 국내 대학의 교수로서 영구이주 목적이 아닌 단기체류 목적에 의한 출국으로 동 기간도 국내에 거소를 둔 기간에 포함되어 거주자로 봄	소법 제1조 소령 제4조
조심2011중1050	2011.11.04.	국내에 주민등록을 두고 있고 처와 자녀가 주소는 다르지만 국내에 거주하고 있으며 양년도간 국내에 거소를 둔 기간이 405일로 1년 이상이어서 거주자로 본 것은 정당함	소법 제1조 소령 제2조, 4조 조세조약
조심2011서1375	2011.10.28.	소득세법상 거주자와 비거주자의 구분은 주민등록법에 의한 등록·말소 등의 공부상 기록으로만 판정하는 것이 아니라, 국내에서 생계를 같이하는 가족 및 국내에 소재하는 자산의 유무 등 생활관계의 객관적인 사실에 따라 판정하여야 함	소법 제1조 소령 제2조, 4조
조심2010중1675	2011.01.07.	재외국민등록부, 출입국기록 및 해외사업현황 등에 따라 국외체류일수가 국내체류일수보다 훨씬 많은 것으로 나타나는 등 비거주자에 해당되므로 거주자로 보아 국외소득에 대하여 종합소득세를 과세한 처분은 잘못이라고 본 사례	소법 제1조 소령 제2조, 4조
조심2010중2790	2010.12.20.	소득세법상 거주자와 비거주자의 구분은 주민등록법에 의한 주민등록·말소 등의 공부상으로만 판정하는 것이 아니라, 국내에서 생계를 같이하는 가족 및 국내에 소재하는 자산의 유무 등 생활관계의 객관적 사실에 따라 판정함	소법 제1조 소령 제2조
조심2009서360	2009.03.06.	2과세기간 중 1년 이상 국내에 거소를 두었고 소득으로 보아 국내에 생활근거가 있는 것으로 인정되므로 이자소득을 금융소득 종합합산하여 과세한 것은 정당함	소법 제1조 소령 제2조, 4조

조심2008증3245,	2008.11.27.	세대 전원이 출국한 뒤 국내에 입국한 사실이 없고 해외에 취업하여 근무하고 있어 비거주자로 보아 증여재산공제를 배제하여 증여세를 과세한 처분은 정당함	소령 제2조, 3조
조심2008서1251	2008.11.07.	가족이 해외 거주상태이고 해외에서도 국내사업체의 경영을 한 것으로 보이므로 비거주자로 봄이 타당함	소법 제1조 소령 제2조
조심2008서440	2008.09.12.	양도 당시 1년 이상 국내에 체류하였고 배우자가 국내에서 소득이 발생한 사실 등으로 보아 거주자로 보는 것이 타당함	소법 제1조 소령 제2조, 4조

자료: 한국조세연구원, 『소득세법상 거주자 판정기준에 대한 외국제도와 시사점』 인용

세법연구 13-02
**소득세법 및 법인세법상 거주자
판정기준에 대한 국제비교**

2013년 9월 23일 인쇄

2013년 9월 30일 발행

저 자 홍성훈·정경화·최정욱

발행인 옥동석

발행처 한국조세재정연구원

13181-7741 서울특별시 송파구 송파대로 28길 28

TEL: 2186-2114(대) www.kipf.re.kr

등 록 1993년 7월 15일 제21-466호

조판및
인쇄 고려씨엔피

© 한국조세재정연구원 2013

ISBN 978-89-8191-654-1

* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.

