

# 주요국의 출국세 과세제도 연구

2015. 12

세 법 연 구 센 터

 한국조세재정연구원

## 연구진

### 연구책임자

홍 범 교 선임연구위원

### 공동연구원

송 은 주 전문연구원

정 경 화 전문연구원

# 목 차

I. 서론	7
II. 주요국의 출국세 과세제도	9
1. 일본	9
가. 제도의 도입	9
나. 과세제도	11
2. 캐나다	21
가. 제도의 도입	21
나. 과세제도	22
3. 호주	26
가. 제도의 도입	26
나. 과세제도	26
4. 스페인	29
가. 제도의 도입	29
나. 과세제도	30
5. 미국	32
가. 제도의 도입	32
6. 프랑스	39
가. 제도의 도입	39
나. 과세제도	40
7. 네덜란드	44
가. 제도의 도입	44
나. 과세제도	44

8. 독일	47
가. 제도의 도입	47
나. 과세제도	47
III. 국제비교	51
1. 출국세 유형 및 근거법	51
2. 과세요건 및 대상	52
3. 과세시점 및 납부이연	55
IV. 결 론	57
참고문헌	60
〈부 록〉 미국의 출국세 신고서	62

## 표목차

〈표 II-1〉 신고 및 납부 기한.....	15
〈표 II-2〉 과소신고가산세 및 무신고가산세 .....	19
〈표 II-3〉 재산채무조서와 관련한 가산세의 경감조치 및 가중조치 .....	19
〈표 II-4〉 미국의 출국세 개정 연혁과 내용.....	33
〈표 II-5〉 출국세 실물자산의 세율.....	36
〈표 II-6〉 출국세 실물자산 이외의 자산에 대한 과세방법.....	37
〈표 III-1〉 출국세 도입 국가의 유형 및 근거법.....	51
〈표 III-2〉 주요국의 출국세 과세체계.....	54
〈표 III-3〉 주요국의 출국세 과세시점 및 납부규정.....	56

## 그림목차

〈그림 Ⅱ-1〉 미국의 분기별 시민권 등 포기자 수.....	34
-----------------------------------	----

## I. 서론

- 최근의 경제사회는 교통수단의 발달과 경제활동 영역의 확대로 개인의 경제활동에 있어서 지역적인 이동성이 증가하고 있음
  - 특히 최근 우리나라는 국적 취득자에 비해 국적 포기자가 크게 증가하고 있음
  - 2015년 언론보도에 따르면, 최근 3년간 한국 국적 포기자의 규모는 국적 취득자의 2배에 달하는 것으로 나타남<sup>1)</sup>
  
- 과세권의 확보라는 측면에서 거주성 여부는 중요한 조세정책적 이슈가 되고 있으며, 여러 나라에서 자국에서 외국으로 거주지를 이전하는 자에 대한 과세권을 확보하기 위하여 ‘출국세’를 도입하여 시행하고 있음
  
- 출국세란 일반적으로 거주지를 타국으로 이전하는 자에 대해서 이전 거주지에 거주하는 기간 동안 발생한 자본이득에 대하여 거주지 이전 시점에 과세하는 제도임
  - 이는 거주지 이전 시점에 해당 자산을 시가로 양도한 것으로 간주하여 과세하는 것으로 미실현 이득에 대해 과세한다는 점, 그리고 거주지 이전의 자유를 저해한다는 점에서 과세의 정당성에 문제를 제기할 수 있음
  - 그러나 이미 많은 국가에서 자국의 과세권 확보 및 조세회피에 대한 대응정책으로서 과세 정당성이 인정되고 있는 상황임
  
- OECD의 세원잠식과 소득이전 방지를 위한 프로젝트(BEPS) 중 ‘조세조약 남용방지(Action 6)’에 관한 보고서에서도 조세회피 방지 조치로 출국 시점에 미실현 자본이득에 대해 과세하는 것은 조세조약에 위배되지 않음을 시사하고 있음

---

1) 언론 보도자료에 따르면, 2013년부터 2015년 7월까지 대한민국 국적 포기자는 5만 2,093명이고 같은 기간에 한국으로 귀화한 외국인인 2만 9,506명인 것으로 나타남  
(<http://www.fnnews.com/news/201509091009544766>, 파이낸셜뉴스 2015.9.9.)

- 미국을 비롯한 많은 선진국은 오래전부터 출국세를 도입하여 시행하고 있고 일본은 저세율 국가로의 이주 증가 현상으로 인한 조세회피 발생 가능성에 대응하기 위하여 2015년부터 출국세 과세제도를 시행하였음
  
- 본 연구는 주요 국가에서 시행하고 있는 출국세 제도를 조사하여 향후 국내에서의 출국세 도입 필요성 검토에 기초자료를 제공하는 데 목적이 있음
  
- 본 보고서는 주요국의 출국세에 대해서 납세의무자, 과세대상 등을 중심으로 조사하였음
  - 조사대상 국가는 일본, 캐나다, 호주, 스페인, 미국, 프랑스, 네덜란드, 독일임
  - 보고서의 구성은 제 I 장 서론에 이어 제 II 장에서 주요국의 출국세 제도를 소개하고 제 III 장에서는 국제비교와 시사점을 제시하고 제 IV 장에서 결론을 맺는 것으로 이루어짐

## Ⅱ. 주요국의 출국세 과세제도

### 1. 일본

#### 가. 제도의 도입

- 주식 등에서 발생한 자본이득에 대해서는 조세조약에서 정한 경우를 제외하고 그 주식 등을 매각한 자가 거주하는 국가에 과세권이 있는 것이 원칙이나 이를 이용한 조세회피 행위가 발생하고 있었음
- 내국세법에 따라 일본의 거주자가 주식을 매각하는 경우에 매각차익에 대해 원칙적으로 약 20%의 소득세 등이 과세되지만<sup>2)</sup> 일본의 비거주자가 주식을 매각하는 경우에는 특정 경우를 제외하고는 일본에서 소득세 등의 과세가 이루어지지 않음
  - 이러한 점을 이용하여, 시세 차익이 발생한 주식 등을 보유한 채 자본이득 비과세 국가인 싱가포르, 홍콩, 뉴질랜드 등에 출국한 뒤 매각함으로써 자본이득에 대한 과세를 회피할 수 있었음
- 비거주자로의 전환을 통한 세부담 회피는 일본뿐 아니라 다른 나라에서도 문제가 되었음
  - 이미 미국을 비롯한 독일, 프랑스, 캐나다, 영국 등의 국가에서 출국 시 보유 자산에 관련된 미실현 자본이득에 대해서 특별적으로 과세하는 조치를 취하고 있음
- G20/OECD가 추진하고 있는 BEPS 프로젝트 중 2014년 9월에 공표된 '조세조약 남용

---

2) 양도소득에 해당하는 경우, 소득세 15%, 부흥특별소득세 0.315%, 주민세 5%의 합계인 20.315%의 세율로 과세가 이루어짐

방지(Action 6)'에 관한 보고서에서는 조세회피 방지 조치로 출국할 때 미실현 자본이득에 대해서 과세하는 제도를 국내법에 정하는 것은 조세조약에 저촉되지 않음을 시사하고 있음

○ BEPS 프로젝트는 국제적인 조세회피를 과세당국간 공조로 방지함으로써 공평한 과세를 실현하고 세제에 대한 납세자의 신뢰를 확보하기 위한 대책임

□ 이러한 국제적 흐름에 따라 일본에서도 국경을 초월하여 이동하는 자의 조세회피를 방지할 필요가 있다는 관점에서 2015년도 세제 개정에서 비거주자 전환 시 과세하는 제도가 도입되었음

□ 출국세<sup>3)</sup>는 2015년 7월 1일 비거주자로 전환하는 경우 또는 비거주자에게 증여에 의한 자산이전을 하는 경우에 양도소득세 특례제도 형태로 적용되기 시작하였음

○ 비거주자 전환 시 양도소득 특례제도는 시세 차익이 발생한 주식 등을 보유한 채로 국외로 이주할 때 일본을 출국하는 시점(거주자에서 비거주자로 되는 시점)에서 주식을 매각한 것으로 간주하여 미실현 자본이득에 대해 일본에서 소득세를 과세함<sup>4)</sup>

○ 증여 등에 의한 비거주자에게 자산 이전시 양도소득 특례제도는 시세 차익이 있는 주식 등을 상속 또는 유증에 의해 비거주자에게 이전한 경우 미실현 자본이득이 실현된 것으로 간주하여 소득세를 과세함<sup>5)</sup>

3) 제도의 명칭은 '국외전출시과세제도(国外転出時課税制度)'임. 국외 전출이란 국내에 주소 및 거소를 갖지 않게 되는 것을 말하는 것으로, 즉 거주자에서 비거주자가 되는 것을 의미함

4) 소득세법 제60조의2

5) 소득세법 제60조의3

## 나. 과세제도<sup>6)</sup>

### 1) 납세의무자

#### 가) 비거주자 전환 시 양도소득세 특례제도

- 비거주자 전환 시 양도소득세 특례제도의 적용대상자는 대상자산 금액과 국내에서의 거주 관계를 고려하여 판단함
  - 적용 요건은 ① 대상자산의 시가 합계액이 1억엔 이상일 것, ② 국외전출일 전 10년 이내에 국내에 주소 및 거소를 가지고 있던 기간의 합계가 5년을 초과할 것의 두 가지임
    - 대상자산이란 ① 국외 전출 시 보유하는 소득세법에서 규정하는 유가증권, 익명 조합계약의 출자지분의 가액, ② 국외 전출시 계약을 체결하고 있는 대상자산 미결제 파생상품거래 · 신용거래 · 발행일거래의 간주결제손익 금액임
    - 국외 전출일이란 국내에 주소 및 거소를 갖지 않게 되는 것을 말하는데, 즉 일본의 거주자에서 비거주자가 되는 것을 의미함<sup>7)</sup>
  
- 국내에 주소 및 거소를 가지고 있던 기간을 산정함에 있어서, 납부유예에 해당하는 기간은 포함하지만 다음의 자격을 가지고 체류하고 있었던 기간은 제외됨
  - 취업 비자로 일시적으로 일본에 체류하는 외국인 주재원은 국외 전출 때 과세 제도의 적용 대상자에서 제외됨
    - 예를 들어, ① 외교, 공용, 교수, 예술, 종교, 보도 ② 고도전문직, 경영 · 관리, 법률 · 회계업무, 의료, 연구, 교육, 기술 · 인문지식 · 국제업무, 기업내 전근, 기능, 기능실습 ③ 문화활동, 단기 체재 ④ 유학, 연수, 가족 체재 등을 의미함<sup>8)</sup>
  - 영주권자, 일본인의 배우자, 영주권자의 배우자의 자격으로 체류하는 기간에 대해

6) KPMG, 「国外転出時課税制度(出国税)の導入」, 2015.5

7) 소득세법에서는 거주자란 국내에 주소를 갖거나 또는 현재까지 계속해서 1년 이상 거소를 갖는 개인이고 비거주란 거주자 외의 개인으로 정의하고 있음(소득세법 제2조 4항, 5항)

8) 출입국관리및난민인정법 별표 제1의 체류자격

서는 경과 조치로 2015년 6월 30일까지 ‘국내에 주소 또는 거소를 가지고 있던 기간’에서 제외함<sup>9)</sup>

- 영주권자, 일본인의 배우자, 영주권자의 배우자의 자격으로 체류하는 외국인은 원칙적으로 본 제도의 적용 대상이 되지만 경과조치로 2020년 6월 30일까지는 적용하지 않음

#### 나) 증여 등에 의한 비거주자에 자산이전 시 양도소득세 특례제도

- 시세 차익이 있는 주식 등을 증여, 상속 또는 유증에 의해 비거주자에게 이전한 경우에는 그 증여 등이 이루어진 때에 주식 등과 관련한 미실현 자본이득이 실현된 것으로 간주하여 소득세를 과세하는 비거주자 전환 시 양도소득 과세특례와 유사한 특례 제도를 도입하였음
  - 예를 들어, 오토키업의 경영자 등이 보유한 자사주를 비거주자에게 승계시키는 경우에 본 제도가 적용될 수 있음
- 적용대상자는 대상자산을 증여 등에 의해 비거주자에게 이전하는 거주자로서 ①증여 등의 시점에 보유하는 대상자산 합계액이 1억엔 이상일 것과 ②증여 등의 날 이전 10년 이내에 국내에 주소 또는 거소를 가지고 있던 기간의 합이 5년 이상인 증여자 또는 피상속인임

#### 2) 과세대상

- 대상자산은 ① 소득세법에서 규정하는 유가증권, ② 익명조합계약의 출자지분, ③ 미결제 신용거래·발행일거래, ④ 미결제 파생상품거래임
  - 소득세법에서 규정하는 유가증권은 주식, 공사채, 투자신탁, 신주예약 등임
- 출국세 대상이 아닌 자산은 예·적금, 부동산, 생명보험에 관한 권리, 대부금 등의 금

9) 출입국관리및난민인정법 별표 제2의 체류자격

전신탁임

3) 세액의 계산

가) 비거주자 전환 시 양도소득세 특례제도

- 거주자가 국외로 출국하는 시점에 보유하는 유가증권 등에 대해 시가로 양도한 것으로 간주하여(미결제 파생상품은 결제된 것으로 간주하여) 사업소득, 양도소득, 잡소득 금액을 계산함
  
- 출국시점에 납세관리인에 의해 신고한 경우에는 국외전출 시점의 시가를 기준으로 양도소득을 산출하지만 납세관리인의 신고가 없었던 경우에는 출국일 3개월 전의 시가를 기준으로 양도소득을 계산함
  - 납세관리인이 신고를 하지 않은 경우의 시가 측정 시점을 전출 예정일의 3개월 이전으로 하는 이유는 납세관리인을 정하지 않은 경우는 국외 전출 시점이 신고납부 기한이므로 현실적으로 국외전출 시점의 시가를 이용할 수가 없기 때문임
  - 납세관리인이란 비거주자에 대해 납세신고서의 제출 등 국세에 관한 사항을 처리할 필요가 있을 때 비거주자를 대신해서 처리하는 자를 말함
    - 세무서로부터 통지를 받아 신고서 제출 등의 행위를 하고 비거주자로부터 송금을 받아 국세의 납부처리를 하기도 함
    - 또한 출국세 제도와 관련하여 납부유예에 관한 '계속적용신고서'를 제출하는 역할을 하지만 납세관리인이 연대납세의무를 지는 것은 아님
  
- 시가란 시장가격이 있는 경우에는 시장가격으로 하고 시장가격이 없는 경우에는 최근의 매매사례를 참고한 평가액으로 함
  - 매매사례가 없는 경우에는 상속세법상의 평가방법에 따라 평가한 금액임
  
- 적용세율은 종합과세되는 소득에 대해서는 누진세율, 분리과세되는 소득에 대해서는

## 고정 세율이 적용됨

- 주식의 양도소득에 대해서는 신고분리과세의 방법으로 과세되고 파생상품의 결제 손익에 대해서는 다양한 신고분리과세(선물거래의 경우는 잡소득)가 적용됨
- 가장 대표적인 과세대상 자산인 주식의 양도소득은 다른 소득과 구분하여 분리과세하고 있음
  - 양도소득은 양도수입금액에서 필요경비(취득비, 양도비용, 차입금이자)를 차감하여 산출함
  - 적용세율은 15.315%(소득세 15% + 부흥특별소득세 0.315%)의 세율이 적용됨
- 주식 등에 관련하여 양도손실이 발생한 경우, 다른 주식 등의 양도차익에서 차감할 수 있지만, 양도차익을 초과하는 양도손실은 급여소득 등 다른 종류의 소득에서는 차감할 수 없음

## 나) 증여 등에 의한 비거주자에 자산이전시 양도소득세 특례제도

- 시세 차익이 있는 주식 등을 증여, 상속 또는 유증에 의해 비거주자에게 이전한 경우에는 그 증여 등이 이루어진 때에 주식 등과 관련한 미실현 자본이득이 실현된 것으로 간주하여 소득세를 과세함
  - 비거주자에게 주식 등을 증여 등의 방법으로 이전하는 것은 거주자가 시세 차익이 있는 주식 등을 보유한 채 비거주자로 전환하는 것과 유사한 과세 문제가 발생하므로 국외전출시 양도소득 과세특례와 유사한 특례제도를 적용함
  - 즉, 증여 등이 이루어진 시점의 시가로 대상자산의 양도가 이루어진 것으로 보고 양도소득을 산출하여 과세함

4) 납세행정

가) 신고 및 납부 기한

- 출국세라고 하는 별도의 세목이 있는 것이 아니고 양도소득세 특례제도로써 과세하는 것이므로 당해 연도 1월 1일부터 국외 진출 시점까지의 기한에 해당하는 소득세의 신고납부 기한이 출국세의 신고납부 기한이 됨
  - 국외 진출 시점의 소득세 신고납부 기한은 납세관리인에 의한 신고 여부에 따라 달라짐
  - 납세관리인의 신고가 있는 경우는 익년의 3월 15일, 납세관리인의 신고가 없는 경우는 국외 진출일이 신고 기한이 됨
    - 신고기한까지 담보를 제공하는 경우 납부유예가 적용되지만, 신고기한까지 담보의 제공이 없는 경우는 신고기한이 납부기한이 됨

〈표 II-1〉 신고 및 납부 기한

	신고기한	납부기한
비거주자 전환시까지 납세관리인의 신고가 있는 경우	익년의 확정신고 기한(3월 15일)	신고기한까지 담보의 제공이 있는 경우: 납부유예 적용 신고기한까지 담보의 제공이 없는 경우: 확정신고기한
비거주자 전환시까지 납세관리인의 신고가 없는 경우	국외 진출일	비거주자 전환일

- 증여의 경우에도 대상 자산에 관련된 미실현 양도소득 등은 증여일이 속하는 연도의 다른 소득과 더불어 그 해의 소득세 확정신고 기한까지 신고 납부하여야 함
  - 다만 세금신고서에 납부유예의 적용을 받고자 하는 취지의 기재 및 필요 서류를 첨부하고 확정신고 기한까지 담보를 제공한 경우에는 납부유예를 적용받을 수 있음
- 상속 및 유증의 경우에는, 대상 자산에 관련된 미실현 양도소득 등은 상속 또는 유증이

속하는 과세연도의 다른 소득과 더불어 상속인이 피상속인과 관련된 준확정신고서의 제출 기한(상속 개시가 있음을 안 날의 다음날부터 4개월이 경과한 날의 전날)까지 신고납부하여야 함

- 다만, 준확정신고서에 납부유예의 적용을 받고자 하는 취지의 기재 및 필요 서류를 첨부하고 준확정신고서의 제출 기한까지 상속인이 담보를 제공한 경우 대상 자산을 취득한 비거주자 전원이 납세관리인에 의한 신고를 했을 때는 납부 유예가 적용됨

#### 나) 납부유예제도

- 국외 진출 과세제도의 적용을 받은 자는 다음의 요건을 모두 갖춘 경우에 한해 5년(신청에 의하여 10년)의 납부유예가 인정됨
  - 국외 진출일이 속하는 연도의 확정신고서에 납부 유예를 받고자 하는 취지의 기재가 있고 납부유예분의 소득세액의 계산에 관한 명세 등을 첨부할 것
  - 당해 연도의 소득세 확정신고 기한까지 납부유예분의 소득세액에 상당하는 담보를 제공할 것
  - 비거주자 전환 시까지 납세관리인을 신고할 것
- 납부유예를 적용하는 소득세액은 국외진출일이 속하는 연도분의 확정신고에 의한 소득세액에서 출국세를 적용하지 않고 산출한 국외진출일이 속한 연도의 소득세액을 차감한 금액임
- 납부유예를 받은 자는 납부유예 기간까지 매년 12월 31일(기준일)에 납부유예에 관련된 대상 자산에 관한 지속적용신고서를 기준일 이듬해 3월 15일(제출 기한)까지 납세지 관할 세무서장에게 제출하도록 되어 있음
  - 지속적용신고서를 제출 기한까지 제출하지 않을 경우에는 그 제출 기한으로부터 4개월을 경과한 날이 납부유예기간이 됨
- 납부유예기간 중 대상 자산을 양도하는 경우 양도일로부터 4개월이 경과한 날에 납부

유예가 종료된 것으로 보고 납세의무가 발생하며, 만일 양도한 자산에 대하여 외국소득세를 납부함으로써 이중과세가 발생한 경우에는 일본의 소득세에서 외국소득세를 차감하는 형태로 이중과세를 조정할 수 있음<sup>10)</sup>

- 소득세를 납부할 때, 납세 유예된 기간 관련 이자세는 모두 납부하여야 함
- 양도가액이 국외전출 시의 가격 보다 낮을 때는 양도 등의 날부터 4개월 이내에 경정청구를 함으로써 소득세액을 감액할 수 있음

- 납부유예 기한 도래일에 납세 유예된 소득세에 대해서 납세 의무가 생김
  - 소득세를 납부할 때에는 납세 유예된 기간 관련 이자세를 모두 납부하여야 함
  - 기한 도래일에 대상 자산의 가격 등이 국외 전출 시 가격보다 낮은 경우에는 기한 도래일로부터 4개월 이내에 경정청구를 함으로써 소득세액을 감액할 수 있음

- 증여 등에 의해 비거주자에게 자산을 이전하는 경우의 양도소득세 특례제도에 있어서도 비거주자 전환시 양도소득세 특례제도와 유사한 납부유예제도가 적용되므로 상속인 또는 수증자는 납부유예와 관련하여 다음 사항에 유의하여야 함
  - 상속 또는 유증의 경우, 피상속인의 소득세 신고 납세 의무는 상속인에게 승계되기 때문에 납부유예의 신청이나 계속적용신고서 제출, 경정청구 절차 등은 상속인이 해야 함
  - 증여자로부터 납부유예를 받고 있는 사실 및 납부유예 기간의 통지를 받은 수증자가 납부유예 기간 이내에 그 대상 자산의 양도 등을 한 경우에는 양도일로부터 2개월 이내에 양도한 사실, 양도한 대상 자산의 종류·종목 등의 사항을 증여자에게 통지하여야 함
  - 대상자산의 이전을 받은 비거주자인 수증자·상속인 등이 납부유예 기간까지 대상 자산의 양도함으로써 발생한 양도소득에 대해서 외국 소득세가 부과되는 경우에도 이중과세 문제는 생기지 않기 때문에 외국세액공제의 적용은 없음

- 한편, 증여를 받은 자는 비거주자라 하더라도 거주자로부터 증여받은 것이므로 일본의

10) 西村美智子·中島礼子(2015), p.98(소득세법 제95조의2 제1항)

상속세·증여세의 납세의무가 있음<sup>11)</sup>

- 즉, 증여(또는 상속)라고 하는 하나의 거래에 대해 주는 자와 받는 자 양측에서 과세가 발생함

#### 다) 재산채무명세서 제출제도

- 비거주자 전환시 과세제도의 도입으로 ‘재산 및 채무 명세서’에 대해 소득세 및 상속세 신고의 적정성을 확보하기 위해 기재 내용을 충실하게 하는 정비가 이루어졌음
  - 지금까지는 확정신고서 제출 의무가 있고 당해 과세연도의 총소득 금액 및 산림소득 금액의 합계액이 2,000만엔을 초과하는 개인은 ‘재산 및 채무 명세서’(당해 연도 12월 31일에 보유한 재산의 종류, 수량 및 가격과 채무의 금액 등을 기재한 명세서)를 확정신고서에 첨부해서 제출하여야 했음
- 그동안 ‘재산 및 채무 명세서’는 소득세법에서 규정하고 있었으나 내국세 적정 과세의 확보를 위한 「국외 송금 등에 관한 조서의 제출 등에 관한 법률」에서 새롭게 ‘재산채무 조서’를 규정하는 것으로 개정되었고 제출기준도 개정되었음
  - 개정 전에는 당해 연도 소득금액이 2,000만엔을 초과하는 경우에 제출하도록 하였음
  - 개정 후에는 다음의 두 가지 기준을 충족하는 경우 제출하도록 하고 있음
    - ① 당해 연도 소득 금액이 2,000만엔 이상
    - ② 당해 연도 12월 31일에 가진 재산 합계액이 3억엔 이상 또는 12월 31일에 가진 비거주자 전환시 과세제도의 대상 자산 합계액이 1억엔 이상
- 기재 사항에 대해서는 ‘국외재산조서’<sup>12)</sup>와 동일함
  - 예를 들어, 재산 채무의 소재나 유가증권 종목·취득가격 등의 정보를 기재하여야 하고 재산가액에 대해서는 그 해 12월 31일의 시가 등에 의해 기재하도록 하고 있음
    - ‘국외재산조서’에서도 종전에는 취득가격은 기재하지 않았으나 유가증권 등에 대해서는 취득가격도 기재하는 것으로 개정되었음

11) 西村美智子·中島礼子(2015), p.80

12) 당해 연도 12월 31일에 가진 국외재산 합계액이 5,000만엔을 넘는 개인(영주자만)이 제출하는 조서

○ 이 개정은 2016년 1월 1일 이후에 제출해야 할 ‘재산채무조서’에 대해서 적용됨

라) 과소신고가산세 및 무신고가산세 특례

- 납세자가 과소신고를 한 경우 또는 신고해야 할 소득 등을 신고하지 않은 경우 납세자에 의한 수정신고·기한 후 신고서의 제출 또는 과세당국의 경정 결정이 있을 때는 원칙적으로 수정신고 등에 의한 납세액에 대하여 아래의 과세비율을 곱한 과소신고가산세 또는 무신고가산세가 부과됨

〈표 II-2〉 과소신고가산세 및 무신고가산세

가산세	수정신고 등에 의한 납세액	과세비율
과소신고가산세	50만엔 또는 기한 내 신고세액 중 큰 금액을 초과하는 부분	15%
	상기 이외	10%
무신고가산세	50만엔을 초과하는 부분	20%
	상기 이외	15%

자료: KPMG(2015. 5), p. 6.

- ‘재산채무조서’의 적정한 제출을 독려하기 위하여 과소신고가산세 및 무신고가산세에 대해서 경감조치 또는 가중조치가 적용됨

〈표 II-3〉 재산채무조서와 관련한 가산세의 경감조치 및 가중조치

	경감조치	가중조치
요건	기한 내에 제출된 ‘재산채무조서’에 수정신고 등의 원인이 되는 재산 또는 채무에 관한 기재가 있는 경우	①기한 내에 ‘재산채무조서’의 제출이 없는 경우, 또는 ②기한 내에 제출된 ‘재산채무조서’에 수정신고 등의 원인이 되는 재산 또는 채무에 관한 기재가 없는 경우(중요한 사항의 기재가 불충분할 경우 포함)
대상세액	재산채무에 관련된 소득세 재산에 대한 상속세	재산채무에 관련된 소득세
조치 내용	과소신고가산세 또는 무신고가산세의 과세비율이 5% 경감됨	과소신고가산세 또는 무신고가산세의 과세비율이 5% 가중됨

자료: KPMG(2015. 5), p. 6.

- 또한 ‘재산채무조서’가 기한 이후에 제출된 경우라도, 그 제출이 재산 채무에 관한 소득세 또는 재산에 대한 상속세에 대한 조사에 따라 경정 또는 결정이 있을 것으로 예견되는 경우가 아닐 때에는 상기의 특례 적용상 그 ‘재산채무조서’는 기한 내에 제출된 것으로 간주됨
  - 이 특례는 2016년 1월 1일 이후에 제출해야 할 ‘재산채무조서’에 관련된 재산 채무에 관한 소득세 또는 재산에 대한 상속세에 대해 적용됨

## 5) 기타 규정

### 가) 출국세 과세의 취소

- 국외 진출 후 귀국한 경우의 과세 취소에 관한 규정을 두고 있으며, 다음에 해당하는 경우 출국세 과세가 취소됨
  - 국외 진출 과세제도의 적용을 받은 사람이 국외진출일로부터 5년 이내에 귀국하는 경우에는 귀국일로부터 4개월 이내에 경정청구를 함으로써 귀국 때까지 계속 가지고 있는 대상자산에 관련된 과세를 취소할 수 있음
  - 국외 진출일로부터 5년 이내에 국외 진출시 보유했던 유가증권 등을 증여에 의해 거주자에게 이전한 경우
  - 국외 진출일로부터 5년 이내에 당해 개인이 사망함으로써 국외 진출 시점에 보유했던 유가증권 등이 상속 및 유증에 의해 거주자인 상속인에게 이전되는 경우

### 나) 외국에서 출국세 과세된 자산의 양도소득 특례제도

- 외국에서 일본의 비거주자 전환 시 과세제도에 상당하는 규정을 적용 받아 외국 소득세가 부과된 거주자가 그 과세 대상이 된 자산의 양도 등을 했을 때는 소득금액의 계산상, 외국에서 과세 대상이 된 가액을 그 자산의 취득가격으로 함으로써 이중과세의 조정이 이루어짐
  - 동 규정은 2015년 7월 1일 이후 외국에서의 국외 진출에 상당하는 사유가 발생한 경우에 적용됨

## 2. 캐나다

### 가. 제도의 도입<sup>13)</sup>

- 캐나다의 조세위원회(Canadian Royal Commission on Taxation)는 1966년에 자본이득세(capital gains tax)의 틀 안에서, 일반적 출국세를 제정할 것을 제안하였음
  - 이는 부유한 캐나다 거주자가 타국의 거주자가 됨으로써 거주 기간 동안 발생한 이득에 대한 과세를 회피하는 것을 막기 위한 것이었음
  
- 1972년에 상속세를 폐지하고 사망 시점에 소득세로 과세하는 방식으로 대체하였고 동시에 캐나다 이민자에 대해서는 출국세(departure tax)를 도입하였음<sup>14)</sup>
  - 즉, 사망 시점에 보유한 자본자산이 공정시장가치로 처분되어 모두 자본이득이 실현된 것으로 간주하여 과세하는 것임
  - 상속세가 폐지됨에 따라 살아있는 동안에 캐나다에서 타국으로 이주할 경우 자본이득에 대한 조세회피가 가능해졌기 때문에 이러한 조세회피를 방지하기 위해 출국세를 도입한 것임
  
- 이와 같이 출국세의 도입 목적은 캐나다에 거주하는 기간 동안 발생한 자본이득에 과세하는 데 있음
  - 출국세는 캐나다 내국세법 또는 이중과세 관련 규정(거주지 판단 규정) 목적상 납세자가 타국의 거주자가 되는 시점에서의 과세를 목적으로 하는 것임
  - 출국세의 적용 여부를 판단하는 데 있어 타국의 조세체계 적용 여부나 납세자가 거주지를 타국으로 이전하는 동기 등은 영향을 미치지 않음
    - 이는 거주지 이전의 목적이 반드시 조세회피 목적일 필요는 없음을 의미함

13) IFA(2002), p.33

14) 일반적으로 출국세에 해당하는 과세에 대해 'exit tax'를 사용하고 있지만 캐나다에서는 'departure tax'라는 용어를 사용하고 있음

## 나. 과세제도

### 1) 납세의무자

- 출국세 납세의무는 캐나다의 소득세법(ITA: Income Tax Act) 체계 내에서 거주자에게 주어지며, 캐나다 거주자가 캐나다 거주자 지위를 포기하는 시점에 보유한 자산에 대해 공정시장가치로 처분한 것으로 간주하여 출국세를 과세함
  - 거주자의 판단 근거는 소득세법에 명시되어 있지 않지만 비거주자로 전환되는 시점은 여러 가지 상황 및 판례를 근거로 판단됨
  - 과세목적상 비거주자에 해당되는 자는 ①일반적 또는 지속적으로 캐나다에 거주하지 않고 캐나다의 거주자로 간주되지 않는 자 또는 ②캐나다에 중대한 거주 관계가 없으며 과세기간 내내 국외에 거주하거나 과세기간 동안 캐나다 거주기간이 183일 미만인 자임<sup>15)</sup>
  
- 캐나다를 떠나기 직전의 10년 기간 동안 5년 이상 캐나다의 거주자였던 이민자에 대해 출국세를 부과하고 있음<sup>16)</sup>
  - 과세목적상 이민자란, 타국에서의 거주를 목적으로 캐나다를 출국하였고 캐나다와의 거주관계를 단절한 자를 의미함<sup>17)</sup>
  - 캐나다에서 출국하였지만 거주관계를 유지하고 있다면 이민자가 아닌 실질적인 거주자에 해당됨
  - 캐나다와 조세조약이 있는 타국의 거주자로 간주되는 경우 캐나다 내에서는 간주비거주자(deemed non-resident)에 해당되고 간주비거주자는 이민자와 과세상 동일한 적용을 받음

15) CRA, Non-residents of Canada, (<http://www.cra-arc.gc.ca/tx/nrrsdnts/ndvdl/nnrs-eng.html>, 2016.1.19. 접속)

16) Manulife, "Emigration from Canada: Tax Implication", 2014.11.

17) CRA, "Leaving Canada(emigrants)", (<http://www.cra-arc.gc.ca/tx/nrrsdnts/ndvdl/lvng-eng.html#mgrnt>, 2016.1.18. 접속)

## 2) 과세대상

- 납세자가 캐나다로부터 타국으로 이주하는 경우, 납세자가 보유한 대부분의 자산을 이주 시점에 처분하고 공정시장가치로 처분대가를 받은 것으로 간주하고 그 공정시장가치로 자산을 새로 취득한 것으로 간주함으로써 공정시장가치가 자산의 새로운 원가가 됨<sup>18)</sup>
  - 이러한 간주처분과 간주취득은 이민자에게 자본이득이 실현된 것으로 간주함으로써 납세의무를 발생시키는 효과를 지님
  
- 이민자는 즉시 세금을 납부하거나 담보를 제공하고 실제로 자산이 양도된 후에 이자와 더불어 납부할 수 있음
  
- 25,000캐나다달러 이상의 보고자산(reportable properties)을 보유한 모든 개인 이민자는 캐나다 국세청(Canada Revenue Agency)에 보유한 자산을 보고하여야 함<sup>19)</sup>
  - Form T1161(List of Properties by an Emigrant of Canada)을 통해 보유한 모든 자산을 보고하여야 함
    - 생명보험계약(life insurance policy)도 보고자산에 해당됨
    - 보고자산에는 10,000캐나다달러 미만의 개인용도 자산은 포함하지 않음
  - 이러한 보고의무는 1995년 이후부터 캐나다를 떠나는 모든 개인에게 적용됨
  
- 캐나다의 과세관할 지역에 남아있는 자산에 대해서는 출국세를 적용하지 않기 때문에 다음 자산은 출국세 대상에서 제외됨<sup>20)</sup>
  - 캐나다에 소재하는 부동산, 천연자원 및 목재자원
  - 이민 시점에 캐나다에 있는 고정사업장을 통해 납세자가 운영하는 사업에 사용되는 자본자산(capital property), 적격자본자산 및 재고자산
  - 납세자의 독점적인 권리 및 지분

18) ITA 128.1(4)(b), 128.1(4)(c)

19) Manulife, "Emigration from Canada: Tax Implication", 2014.11

20) ITA 128.1(4)(b)

- 일반적으로 독점적인 권리 및 지분이란 계약 등(plans or arrangements)에 의해 미래의 편익이나 금전을 지급받을 권리를 의미하며 대부분이 고용주가 제공하거나 법적인 성격을 지니는 것임<sup>21)</sup>
- 특정 계약(plan)에 의해 운영되는 신탁에 대한 지분도 포함됨<sup>22)</sup>
- 단기 거주자의 특정 자산
  - 비거주자로 전환되기 직전 10년 중 캐나다에 60개월 이하의 기간 동안 거주했던 개인(신탁이 아닌)의 경우 캐나다 거주자인 기간 동안 보유하고 있거나 상속받은 자산에 대해 간주처분 적용을 받지 않음
- 1996년 10월 1일 이후에 이민 갔다가 돌아온 과거의 거주자의 특정 자산은 납세자의 선택에 의해 출국으로 인한 과세에서 제외됨

### 3) 세액의 계산

- 타국에 정착하기 위하여 캐나다를 출국하는 경우에 소득세 과세목적상 비거주자가 되는 것이고 그 비거주자 전환일의 판단이 중요함
  - 캐나다의 거주자 지위를 상실하고 비거주자로 전환되는 시점은 다음 중 가장 늦은 날로 판단함
    - ① 납세자 본인이 출국한 날
    - ② 배우자 및 부양가족이 출국한 날
    - ③ 납세자 본인이 타국의 거주자가 된 날
- 캐나다에서 거주하기 전에 거주했던 나라로 정착하기 위해 캐나다를 출국하는 경우에는 상기 규정에도 불구하고 출국일에 비거주자가 되는 것으로 판단하며, 만일 배우자가 주택 처분 등의 목적으로 늦게 출국하게 되더라도 납세자 본인의 출국일을 비거주자 전환일로 봄

21) ITA subsection 128.1(10)

22) 다음의 plan들이 해당됨: pension plans(RPP's, RRSP's, RRIF's), retirement compensation arrangements, registered education savings plans, registered disability plans, tax-free savings accounts, deferred profit sharing plans, employee profit sharing plans

- 출국세의 과세대상은 자본이득이며, 자본이득은 타 소득과 합산하여 일반적인 소득세 누진세율 체계를 적용하여 산출함<sup>23)</sup>
  - 소득세 최고세율은 33%임

#### 4) 납세행정

- 비거주자 전환 시 납부할 세액이 있거나 환급받을 세액이 있는 경우 세금신고서를 작성하여 국세청(CRA)에 제출하여야 하며, 이때 출국세에 해당하는 자본이득을 포함하여 신고함
  - 신고해야 할 소득은 캐나다의 거주자였던 과세연도 기간에 대해서는 전 세계 원천 소득, 캐나다의 거주자가 아니었던 과세연도 기간에 대해서는 캐나다 원천소득임

#### 5) 기타 사항

##### 가) 캐나다 이민입국자의 보유자산 취득가액 조정

- 캐나다로 이주해서 들어온 납세자에게도 마찬가지로 공정시장가치로 처분하고 취득한 것으로 간주하는 규정이 적용됨
  - 이러한 상호규정의 논리는 캐나다에 거주하는 동안 발생한 이득에 대해서만 과세가 이루어져야 한다는 것임

##### 나) 이중거주자의 문제

- 캐나다의 거주자이면서 조세조약을 체결한 타국의 거주자에 해당함으로써 이중거주자에 해당하는 경우가 있는데, 캐나다의 조세조약은 자산이 소재한 국가에서의 양도차익에 대한 과세권을 부여하고 있음
  - 대부분의 국가가 거주자에게 모든 원천의 소득에 대해 과세하기 때문에 이와 같이

---

23) 주식양도차익에 대해 종합과세를 원칙으로 하지만, 모든 주식양도차익을 과세대상에 포함하는 것은 아니고 양도차익 중 50%만을 타 소득과 합산 한 후 누진세율을 적용함

이중거주자의 경우에는 이중과세의 문제가 생길 수 있음

- 그러나 캐나다의 상호조세조약은 잠정적인 이중과세를 해소하도록 구성되어 있고 조세조약 목적상 개인이 어느 나라의 거주자인지 판단하기 위한 규정(tie breaker rules)을 포함하고 있어 이러한 이중과세 문제를 해소하는 것이 가능함

### 3. 호주

#### 가. 제도의 도입<sup>24)</sup>

- 호주는 1985년에 자본이득세와 함께 출국세(exit tax)를 도입하였음
  - 호주의 출국세 과세제도는 캐나다와 유사한 방식임
  - 호주의 출국세 과세목적은 납세자가 호주에 거주하는 동안 발생한 자본이득에 대해 과세하는 데 있음

#### 나. 과세제도<sup>25)</sup>

##### 1) 납세의무자

- 호주의 거주자 지위가 중단되는 자에게 납세의무가 발생함
  - 과세 가능한 호주자산(taxable Australian property)이 자본이득세 목적상 처분된 것으로 간주하며 자본이득세 납부의무가 발생함
- 출국세는 출국 이전 10년 동안 5년 이상의 장기간 호주의 거주자였던 자가 내국법에 의해 더 이상 호주의 거주자가 아닌 경우를 대상으로 함
  - 이주지 국가(이민 국가)에서 적용하는 조세체계나 이민의 동기와는 무관함

24) IFA(2002), pp. 35~36

25) 호주 국세청, <https://www.ato.gov.au/Individuals/International-tax-for-individuals/Going-overseas/When-you-leave-Australia/>(2016.1.25. 접속)

## 2) 대상자산

- 과세대상은 원칙적으로 호주의 거주자 지위가 종결되기 직전 보유하고 있던 모든 자산이지만 출국세 과세가 배제되는 자산이 있음
  - 출국세 과세가 배제되는 자산 중 가장 대표적인 자산은 호주와의 연계가 필요한 자산으로서 비거주자이더라도 호주에 과세권이 있는 자산임

## 3) 세액의 계산

- 과세방식은 호주에서 타국으로 출국하는 이민자에 대해 거주자 지위 상실 시점에 모든 대상 자산이 공정시장가치로 처분된 것으로 간주하여 손익이 반영된 순손익을 산출하여 자본이득세 규정에 따라 과세함
  - 즉, 출국세는 자본이득세의 일반적인 평가규정과 징수규정에 따라 호주에서의 거주성 단절 시점에 과세하는 것임
- 자본이득에 대해 별도로 분류과세하지 않고 다른 소득과 합산하여 소득세 한계세율로 과세함<sup>26)</sup>
  - 최고세율은 45%임
- 출국세 적용대상 자산이 납세자가 호주 비거주자인 시점에 실제로 양도되는 경우 발생한 이득에 대해 호주에서는 과세권을 가지고 있지 않기 때문에 후속적으로 실제로 실현된 손익을 기초로 출국세를 소급하여 조정할 수는 없음

## 4) 납부유예제도

- 이민에 따른 출국세를 납부하는 대신, 납세자가 납부유예를 선택할 수 있는데, 이러한
- 
- 26) 호주 내국세법에 의하면, 주식양도차익에 대해 부분적으로 과세소득에 포함함. 1년 미만 보유한 주식의 양도차익은 전액 과세소득에 포함하지만 1년을 초과하여 보유한 주식의 양도차익은 50%만 타소득과 합산하여 누진세율을 적용함

선택을 한 경우에는 출국세 납부의 이연이 자산의 이익 실현 시점까지 연장될 수 있고 이는 출국세 대상인 모든 자산에 광범위하게 적용 가능함

○ 납부유예를 선택함에 있어서 담보 제공이 요구되지 않음

□ 출국세의 즉시납부 대신 납부유예를 선택하는 경우, 해당 자산에 대한 자본이득이 실제로 실현되는 시점까지 납부가 유예됨

○ 납부유예를 선택한다는 것은 해당 자산이 비거주자가 보유한 자산이지만 호주와 연관된 자산이고 호수에 과세권이 있음을 명확히 하는 것임

○ 납부유예를 선택한다는 것은 비거주자로의 전환 이후에 발생하는 가치 증가분에 대해서도 과세됨을 의미함

□ 납부유예의 선택이 있었고 비거주자로 전환된 이후에 해당 자산의 가치가 변화(상향 또는 하향)하는 경우, 과세대상 금액은 보유기간 전체를 대상으로 산출되므로 납부세액이 변경될 수 있음

○ 즉, 자산이 실제로 처분되는 경우 자본이득세의 대상인 손익을 산출함에 있어서 호주 거주자가 아니었던 기간을 포함한 보유기간 전체에 대하여 자본이득을 산출함

○ 이는 호주의 과세권을 확보하기 위한 정책적인 측면을 고려한 것임

□ 출국세가 과세되었던 이민자가 다시 호주의 거주자가 되는 경우, 출국세 과세대상이 되었던 시장가격이 취득가가 됨

## 5) 기타사항

□ 일시적으로 호주를 떠나 해외에 거주하는 경우 자본이득세목적상 주택에 대한 특례제도가 있음

○ 주택을 임대소득용으로 사용하는 경우에는 해당 주택을 6년까지 주거주지(main residence)로 처리할 수 있음

○ 임대소득용으로 사용하지 않는 경우에는 해당 주택에 거주하지 않더라도 기간에 제

한 없이 주거주지로 간주함

- 일시적 직업교육, 학업, 휴가 등의 사유로 주 거주지를 일시적으로 해외로 이전하는 경우, 해외에 거주하는 동안이라도 호주 내에 주거주지가 있는 것으로 처리할 수 있음

#### 4. 스페인

##### 가. 제도의 도입

- 2013년에 유럽사법재판소(ECJ:European Court of Justice)는 스페인 법인소득세법이 스페인 과세 관할지역에서 다른 EU 회원국으로 떠나기 전에 미실현이득에 즉시 과세하는 것이 EU법을 위반한 것이라는 판결을 하였음
  - 이는 스페인 과세 관할지역 내에서의 이전에 대해서는 미실현이득에 즉시 과세하지 않은 반면 국외로의 이전에 대해서만 과세하는 것은 설립의 자유를 방해하는 요인이 있음을 지적한 것임<sup>27)</sup>
- 유럽사법재판소의 판결에 따라, 2014년 스페인 예산법(Spanish Budget Law)은 스페인의 실체 또는 고정사업장(PE)이 자신의 거주지를 EU 회원국으로 이전할 때 그것으로부터 발생하는 출국세는 자산이 판매되거나 해당 실체에 의해 양도되었을 때까지 이연할 수 있는 규정을 제정하였음
  - 이후, 스페인의 세무상 거주자가 자신의 세무상 거주성을 전환하는 경우 미실현이득에 과세하는 새로운 규정을 도입하는 법안을 발표하였음
- 2015년 1월부터 개인소득세법(PITL: Personal Income Tax Law) 제95조에서 스페인에서의 거주관계가 단절되는 경우에 주식에 대한 미실현 자본이득에 대해 ‘출국세(exit tax)’를 부과하는 제도를 도입했음<sup>28)</sup>

27) CCH, “Global Tax Weekly”, 2014.7.31.

- 납세자가 과세목적상 거주자의 지위를 상실했을 때 보유하고 있던 주식에서 발생하는 자본이득에 대해 과세할 수 있게 되었음<sup>29)</sup>
- 출국세의 도입은 거주지가 변경될 때 자본이득에 대한 과세와 관련하여 발생하는 불확실성을 제거하기 위한 것임
  - 따라서 스페인 정부는 출국세의 도입이 행정부담을 간소화하고 더 나은 납세협력을 조성하고 세부담을 잠재적으로 낮추는 효과가 있을 것으로 기대하고 있음

## 나. 과세제도<sup>30)</sup>

### 1) 납세의무자

- 새로운 조세회피방지 규정으로 도입된 출국세는 세무상 스페인 거주자 지위에 변경이 있는 납세자 모두에 적용함
- 납세의무자는 출국 이전 15년 내에 10년 이상 스페인 거주자인 모든 납세자로서 다음 요건에 부합하는 자에게 적용됨<sup>31)</sup>
  - 주식의 시장가치가 합산해서 400만유로를 초과하여 보유한 경우
  - 보유지분비율이 25%를 초과하고 시장가치가 100만유로를 초과하여 보유한 경우

### 2) 과세대상 및 세액의 계산

- 거주성(residency)을 상실한 개인에 대해 회사 및 집합투자기구(collective

28) KPMG “Flash Alert”, 2015.7.31.

29) 개인소득세법의 후속조치로 2015.7.11.에 스페인의 Royal Decree 633/2015는 PITR(Personal Income Tax Regulation)을 개정함

30) CCH, “Global Tax Weekly”, 2014.7.31.

KPMG, “flash Alert”, 2015.7.31. (<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/08/fa15-096.pdf>)

31) 2014년 법안 제출 당시에는 과거 10년 중 5년 스페인 거주자를 요건으로 하였음(CCH, 전계서)

investment institutions)에 대한 지분에서 발생하는 미실현이득에 대해 과세함

○ 미실현이득은 주식의 시장가치와 취득원가의 차액을 기초로 산출됨

□ 세액은 소득세법에서 정하는 단일세율을 적용하여 산출됨<sup>32)</sup>

○ 세율은 2014년에 27%, 2015년은 24%, 2016년 이후는 23%가 적용됨

□ 만일 5년 이내에 다시 스페인 거주자 지위를 취득하는 경우, 납부한 출국세는 환급받을 수 있으며 납부유예를 신청했던 경우에는 조세채무가 없어짐

### 3) 납부유예제도

□ 출국세의 조세채무를 납부 이연할 수 있는 특별규정을 두고 있으며, 다음에 해당하는 경우 납부이연이 가능함

○ 비조세회피지역(non-blacklisted jurisdiction)으로 업무상 일시적 이전의 결과로 거주자 지위가 변경된 경우

○ 정보교환협정이 있는 EU국가 또는 유럽경제지역(EEA: European Economic Area) 국가에서 다른 국가로 옮기는 경우 납부유예가 가능함

– 다만, 스페인에서의 최후 세금신고서를 제출한 이후 10년 이내에 ① 주식을 양도하는 경우 ② EU 또는 EEA 내에서의 거주자 지위를 상실하는 경우 ③ 과세관청과 거주지 및 보유자산 변동과 관련된 연락이 단절되는 경우에는 자본이득 과세 대상이 됨

□ 납부이연을 선택한 납세자는 과세대상인 미실현이득, 거주지 국가, 주식에 대한 소유권 유지에 관한 내용을 과세관청(Spanish Tax Authority)에 고지할 의무가 있음

---

32) 스페인의 내국세법에 의한 주식양도차익에 대한 과세방법은 보유기간에 따라 종합과세 또는 분리과세를 적용함. 보유기간 1년 미만의 주식양도차익은 타 소득과 합산하여 누진세율을 적용하고 보유기간 1년을 초과하는 주식의 경우에는 정률로 분리과세함

## 5. 미국

### 가. 제도의 도입

- 미국 내국세법에는 미국 국적을 포기하는 시민권자와 일정 요건을 충족하는 영주권자가 미국 이외의 국가로 거주지를 이전하는 경우 출국세(expatriation tax)를 부과하고 있음<sup>33)34)</sup>
  - 출국일 이전 5년의 과세연도에 평균 소득세 납부액이 16만달러(2015년) 이상이거나, 순자산이 200만 달러를 초과하는 경우, 시민권 등의 포기일에 전 세계에 보유한 재산에 대하여 출국세를 부과함<sup>35)</sup>
  - 미국의 출국세는 세법상 미국 거주자인 자가 비거주자로 전환되는 시점에 일괄 과세하는 형태를 취하고 있음
  
- 출국세 규정은 소득에 대한 과세를 회피하기 위해 대자산가나 고소득자가 시민권 등을 포기하자 1966년에 처음 도입되었으며, 1996년, 2004년, 2008년 3차례 세법이 개정됨<sup>36)</sup>
  - 1996년 이전 내국세입법에 의하면, 미국 시민권을 포기한 자(expatriate)는 그 포기의 주된 동기<sup>37)</sup>가 소득세 등의 회피인 경우 국적포기 후 10년간 미국내 원천소득에 대해 각종 조세조약상 혜택에 불구하고 내국세입법상 누진세율에 의해 과세하였음 (내국세입법 제877(a)조)
  - 과세관청이 조세회피 의도를 파악하기 위한 판단기준이 없는 제도를 보완하기 위하

33) 미국 국세청(<https://www.irs.gov/>)(2016. 1. 20접속)

34) 미국은 다른 국가가 사용하는 출국세를 exit tax와 다르게 expatriation tax로 부과하고 있는데 이것은 출국세 납세의무자가 시민권이나 영주권인 국적을 이탈한(expatriation)자에게 부과하는 것으로 설명할 수 있음

35) 2008년 6월 16일 이후 시민권 등을 포기한 경우에 적용되는 출국세 규정임

36) 김기영(2013), p.196

37) Dacey, 63 T.C.M. 2584(1992) Norman Dacey는 아일랜드에 거주하게 되면서 미국 시민권을 포기하였으며, *How to Avoid Probate*의 저자였음. 시민권 포기는 미국과 아일랜드간의 조세조약을 이용하기 위한 것이었으며, 동 조약은 미국에서 아일랜드 거주자이면서 미국 시민이 아닌 자에게는 서적 판매에 따른 과세를 면제하고 있었음(Dacey v. New York Country Lawyers' Association)

- 여 1996년 조세회피 판단기준의 하나로 소득세액과 순자산 기준을 도입함
- 2004년에는 시민권 등의 포기 동기가 조세회피 여부와 관계없이 일정 기준을 충족하면 자동 적용되는 것으로 개정됨
- 2008년에는 출국세 납부 강제이행이 어렵고, 10년 후 이익 실현시 과세회피 문제점을 개선하기 위하여 시민권 등을 포기하는 시점에 즉시 시가로 과세(mark-to-market regime)하는 방안을 도입함

〈표 II-5〉 미국의 출국세 개정 연혁과 내용

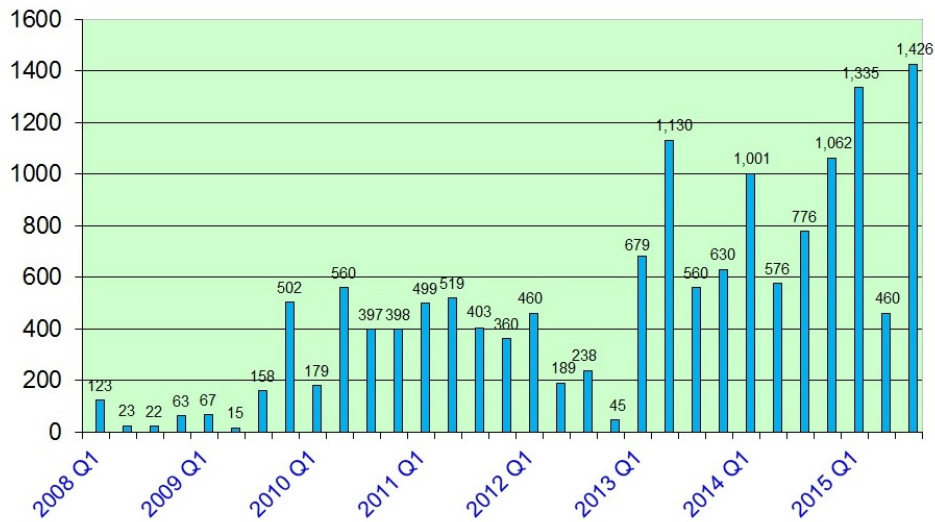
	개정 내용
1966년 출국세 도입	Foreign Investors Tax Act: 외국인 투자를 촉진하기 위해 세법상 비거주자의 과세가 완화되자 미국 시민권자의 시민권 포기 증대를 우려하여 출국세를 신설함
1996년 출국세의 1차 개정	Health Insurance Portability and Accountability Act of 1996: 1996년 미국 의회는 내국세입법 제877조를 강화하기 위한 입법을 하였음 - 적용 대상자를 확대함(미국 시민권자 및 거주 종료일 이전 15년 중에서 8년 이상 미국 체류한 장기 영주권자(long-term residents)도 적용 (§877(e)(2))) - 미국 내국세입법상 미국법인 주식 양도차익은 매도자의 거주지가 소재하는 곳에 원천이 있는 것으로 되어 있었으나, 동 개정에 의해 제877조를 적용받는 자에게는 미국 내에 원천이 있는 것으로 하는 특례가 규정됨 (§877(c), (d)(1)(c)) - 시민권 등의 포기자는 과세당국에 보고하도록 의무화하고, 분기별로 명단을 공시함(§877(a)(2))
2004년 출국세의 2차 개정	American Job Creation Act: 시민권 등의 포기 동기가 조세회피 여부와 관계없이 일정 기준을 충족하면 자동 적용되는 것으로 개정 - 출국세 적용 기준 마련: 평균소득세액 \$124,000(2004년 기준)을 초과하거나 순자산이 \$2,000,000이상인 경우 - 포기일 이후 10년 동안 특정 과세연도에 30일 초과하여 미국 체류시 시민권자와 동일하게 과세 - 보통 보유기간이 1년 이하인 경우는 일반소득세율이 적용되고, 1년 이상의 경우는 자본이득세 적용
2008년 출국세의 3차 개정	Heroes Earnings Assistance and Relief Tax Act: 출국세 납부 강제이행이 어렵고, 10년 후 이익 실현시 과세회피 문제점을 개선하기 위하여 시민권 등의 포기 시점에 즉시 시가로 과세(mark-to-market regime)하는 방안 도입 (§877(a))

자료: 미국 국세청(<https://www.irs.gov/Individuals/International-Taxpayers/Expatriation-Tax>)(2016. 1. 26접속) 및 김기영(2013), pp.198~200을 참조하여 정리

- 미국 재무부는 매 분기별 미국 시민권 등의 포기자 이름을 미국 연방관보(federal register)에 공개하고 있으며, 그 수는 매년 증가추세에 있음<sup>38)</sup>
  - 2015년 3분기 포기자 수는 1,426명으로, 포기자 수가 가장 많았던 2015년 1분기의 1,335명을 초과하였으며, 2015년 9월까지 포기자 수는 3,221명으로 집계되고 있음<sup>39)</sup>

〈그림 Ⅱ-1〉 미국의 분기별 시민권 등 포기자 수

(단위: 명)



자료: 미국 연방관보  
 (<https://www.federalregister.gov/quarterly-publication-of-individuals-who-have-chosen-to-expatriate>, 2016. 2. 3. 접속)

- 미국 출국세의 납세의무자는 시민권을 포기하는 시민권자 또는 영주권 포기자의 경우에는 포기일 직전 15년 중 8년 이상 미국 세법상 거주자인 장기 영주권자(lawful permanent resident)만 출국세 납세의무 대상이 됨

- 시민권자나, 거주요건을 만족한 영주권 포기자의 경우에는 다음의 네 가지 요건 중 한

38) 877A Individual Expatriation(2015. 11. 2접속), 미국 연방관보(<https://www.federalregister.gov/>) (2016. 2. 3. 접속)

39) 80 FR 65851, (<https://www.federalregister.gov/quarterly-publication-of-individuals-who-have-chosen-to-expatriate>, 2016. 2. 3. 접속)

가지 이상을 충족하면 외국으로 거주지 이전 시 출국세를 납부하여야 함<sup>40)</sup>

- ① 시민권 등의 포기일 이전 5년 동안 평균 소득세 납부액(average tax liability)이 2015년 기준으로 \$160,000(매년 물가상승률을 통하여 조정되어 인상됨)이상이어야 함
  - 2011년 \$147,000, 2012년 \$151,000, 2013년 \$155,000, 2014년 \$157,000
  - 소득세 납부액은 외국납부세액을 차감한 후의 금액을 기준으로 함
- ② 시민권 등의 포기일 이전 전 세계의 순자산가액이 \$2,000,000을 초과하는 경우
  - 시민권 등의 포기일 현재 공정시장가치(fair market value)를 기준으로 부동산, 유가증권, 예적금 등 전 세계 모든 재산가액에서 부채를 차감하여 순자산가액을 산출함
- ③ 미국 거주 종료일 이전 5년 동안 납세 보고 및 해외자산 등에 대한 납부의무를 제대로 입증하지 못하는 경우
- ④ 납부이연 세액이 있거나, 이연보상자산 또는 신탁재산 지분이 있는 경우

- 이중국적자(dual-citizens)이거나 특정 미성년자(certain minors)는 출국세 납세의무자에서 제외됨
  - 미국에서 태어나 시민권을 취득한 이중국적자가 계속해서 미국 이외의 국가에 거주하며 그 국가에 세금을 보고하고, 포기일 이전 15년 동안 10년 이하로 미국에 거주한 경우
  - 18½세 이전에 시민권이 포기되었으며, 미국에서의 거주기간이 10년 이하일 경우
- 시민권이나 영주권을 포기한 자가 출국일 이후 30일 이상 미국에 머무를 경우 세법상 즉시 미국 거주자로 간주함

## 2) 과세대상

- 출국세 과세대상은 시민권자 및 장기 거주 영주권자가 시민권 등의 포기시점에 사망했

40) §877(a), Instructions for Form8854(미국 국세청)

다고 가정한 경우 부과되는 총상속재산(gross estate)이며, 실물자산과 이연보상자산, 특별이연계좌로 구분할 수 있음

#### 가) 실물자산

- 시민권 등을 포기일 이전일 전 세계 보유 재산을 양도한 것으로 가정하여 자본이득을 산출함
  - 자본이득에 대한 소득세 과세방법에 따라 세액을 계산함
  - 미실현 자본이득에서 연도별 공제금액을 차감 후에 보유기간에 따른 세율을 적용함

〈표 II-5〉 출국세 실물자산의 세율

국적포기연도	공제금액	세율
2015	690,000달러 <sup>1)</sup>	* 1년 이상 보유 장기(long-term capital gains)자본이득 - 통상소득 39.6%세율 적용받는 자: 20% - 통상소득 25%, 28%, 33%, 35% 적용받는 자: 15% - 통상소득 10%, 15% 적용받는 자 0% * 1년 미만 보유 단기(short-term capital gains)자본이득 일반소득세율(최고 39.6%)

주: 1) 2014년은 680,000달러, 2016년은 693,000달러임  
 자료: IBFD 미국 자료(2016. 1. 20. 접속)

#### 나) 이연보상자산(eligible deferred compensation items)<sup>41)</sup>

- 부동산 등 이외의 IRAs, Pensions(401K Plan 등), 스톡옵션 등 미래에 발생할 이연보상자산(deferred compensation)은 시민권 등의 포기일이 아닌 실제 지급일에 30%를 원천징수하여 출국세를 납부함
  - 시민권이나 영주권 획득 이전에 외국에서 생성된 이연보상자산은 출국세의 과세대상에서 제외함

41) §877(a)(d)

다) 특별이연계좌(specified tax deferred accounts)<sup>42)</sup>

- 특별이연계좌는 다음과 같은 항목을 말하며, 시민권 등을 포기한 날의 직전일 일괄 수령하는 것으로 평가하여 실물자산처럼 과세함
  - 개인퇴직플랜(an individual retirement plan(§7701(a)(37))
  - 교육저축계좌(qualified tuition program(§529), qualified ABLE program (§529A), a Coverdell education savings account(§530))
  - 건강 등의 저축계좌(a health savings account(§223) or an Archer medical savings account(§220))

〈표 II -6〉 출국세 실물자산 이외의 자산에 대한 과세방법

구분	과세방법
적격이연보상자산	30% 원천징수(적격이연보상자산 이외의 이연보상자산은 시민권 등의 포기일 직전 기준으로 현재가치를 평가하여 실물자산처럼 과세)
특별이연계좌	실물자산 과세: 시민권 등의 포기일 직전 일괄 수령하는 것으로 평가

주: 적격이연보상자산 및 특별이연계좌 이외에 신탁재산 지분(interests in nongrantor trusts)은 신탁자의 통제권이 없는 지분으로 적격이연보상자산과 같이 30% 원천징수로 출국세를 과세함 (§877(a)(f))

자료: 미국 국세청(<https://www.irs.gov/Tax-Professionals/Tax-Code,-Regulations-and-Official-Guidance>)

3) 출국일(expatriation date)<sup>43)</sup>

- 출국세는 시민권 또는 영주권을 포기하면 보유한 전 세계 자산이 공정시장가격에 매각된 것으로 간주하며, 그 출국일은 다음 일자 중 빠른 날로 함
  - 시민권 포기 의사를 표명한 날
  - 장기 영주권자의 경우에는 내국세법 §7701(b)(6)상의 영주권 포기일
    - 미국과 외국과의 조세협약에 따라 외국의 거주자로 취급되고, 그 사실을 미국 국세청에 소득세 신고와 함께 Form 8833(treaty-based return position disclosure)

42) §877(a)(e)

43) §877(a)(g)(3)

을 제출하여 통지한 경우

#### 4) 신고 및 납부

- 출국세 신고는 일반소득과 함께 보통 4월 15일까지 신고 및 납부하여야 함
  - 소득세신고서(Form 1040/Form 1040NR)와 함께 출국세신고서 Form 8854(Initial and Annual Expatriation Statement)를 제출해야 함
  - 출국 사실은 미국 국토안전부(Department of Homeland Security)에 신고하고, 국세청에 출국세신고서 Form 8854를 신고하여야 하며, 국세청에 신고하지 않을 경우 계속하여 미국 세법상 거주자로 취급됨
  
- 시민권 등의 포기일이 속하는 과세연도부터 10년간 출국세신고서 Form 8854를 보고하여야 하며, 포기일 현재 고소득자 또는 고액자산가 기준에 해당하는 경우 출국세 납부세액이 없어도 보고의무가 있음
  - 납세자의 재정 및 소득 상황, 외국 거주 주소, 미국 시민권 또는 영주권 포기일, 미국 내 거주기간 등을 기록
    - 시민권 등의 포기일 전 5년간 소득세 결정세액, 순자산, 자산의 취득원가 및 공정시장가치, 은퇴연금 내역 등도 기재함
    - 시민권 등의 포기일 직전 5과세연도 동안 성실히 납세의무를 이행하였음을 출국세신고서 Form 8854를 통해 서명해야 함(허위 시 위증죄로 처벌 가능)
  
- Form 8854와 Form I-407(이민국-Homeland Security)을 국세청에 제출하지 않는 한, 전 세계 소득(worldwide income)에 대한 미국 시민권자나 영주권자의 납세 의무는 여전히 유효함
  - 시민권 등의 포기자는 자산별로 자산 처분시점이나 사망시점까지 출국세의 납부를 연기할 수 있지만 납세담보(security)를 설정하고, 이자를 부담해야 함<sup>44)</sup>

---

44) IRC §877A(b)

- 출국세신고서(Form 8854)를 제출하지 않은 경우 국세청은 미신고 또는 불성실신고로 10,000달러의 벌금을 부과하여 출국세 관리를 하고 있음

#### 5) 기타

- 출국세가 과세된 자산을 시민권 등의 포기일 이후 시민권자나 영주권자(United States citizen or resident)에게 유증이나 증여할 경우에는 피상속인 및 수증자(donee) 등에게 최고세율(40%)로 과세함<sup>45)</sup>

### 6. 프랑스<sup>46)</sup>

#### 가. 제도의 도입

- 프랑스는 2011년 수정재정법에 따라 미실현 자본이득에 부과하는 출국세를 도입하여 2011년 3월 3일부터 과세하였음
  - 출국세는 외국으로 이주하는 거주자가 보유한 유가증권을 이주 시점에 양도한 것으로 보아 자본이득으로 간주하여 그 자본이득에 대하여 과세함
  - 상당한 유가증권을 보유한 납세자가(가족과 함께 직간접적으로 적어도 회사 이익의 50% 이상을 취하는 주주이거나, 80만유로를 초과하여 보유한 경우) 거주지를 해외로 이전하려는 경우에는 출국세를 납부하여야 하며, 이주한 후에 지분을 처분하는 경우에도 출국세가 소급 적용됨<sup>47)</sup>
- 1999년에도 출국세를 도입했으나, EU내 인(人)의 이동 제한을 이유로 2004년 유럽사법재판소의 판결에 따라 제도를 폐지하였으나, 납부이연 등을 조건으로 2011년 재도

45) 미국의 증여세는 일반적으로 증여자(donor)가 납세의무를 부담함

46) 세법연구센터 내부자료 및 프랑스 법령정보사이트(<https://www.legifrance.gouv.fr>)(2016. 2. 4. 접속) 참조하여 작성

47) IBFD 프랑스 참조(2016. 2. 5. 접속)

입한 것임<sup>48)</sup>

- 세법 또는 조세조약에 의해 자국 회사의 주식양도소득에 대한 과세권을 거주지국가에 부여하고 있다는 점을 악용하는 것을 방지한다는 취지에서 도입된 것임

## 나. 과세제도<sup>49)</sup>

### 1) 납세의무자

- 납세자는 외국으로 이주하기 이전 10년 동안 최소 6년 이상을 프랑스에서 거주하거나, 외국 이주 전에 납부이연 되는 주식을 보유한 자로 프랑스 세법상 비거주자로 된 자임
- 거주자가 외국으로 이주하는 시점이 출국세의 과세시점이 되며, 과세목적상 외국으로의 이주는 거주자가 모든 소득에 대한 납세의무를 부담하지 아니하게 되는 날의 직전에 이루어진 것으로 봄<sup>50)</sup>

### 2) 과세대상

- 외국으로 이주하기 전까지 직접 또는 간접적으로 보유하고 있던 주식에 대한 미실현 자본이득이 출국세 과세대상이며, 구체적인 요건은 다음과 같음<sup>51)</sup>
  - ① 외국으로 이주하기 이전 10년 동안 최소 6년 이상 프랑스 세법상 거주자에 해당하는 자로 지분보유 요건과 언아웃(earn-out) 요건 중 하나를 충족하여야 함<sup>52)</sup>
    - 지분보유 요건: 세법상 가족이 50% 이상의 프랑스 회사 이익을 수취하거나, 법인세를 부담하는 법인에 대한 직·간접 지분 평가액이 80만유로를 초과하여야 함

48) 西村美智子·中島礼子(2015), p.117

49) CGI(code général des impôts) art. 167 bis(주식평가규정: CGI art. 758, art 885 bis T, 보유기간공제규정: CGI art. 150-0 D bis, art. 150-0 D ter)

50) CGI art. 167 bis (Ⅲ)

51) Article 167 bis

52) 언아웃(earn-out)은 거래 이후 이익이 발생할 때 매도자와 매수자가 이익을 배분하는 방식으로 수익성을 예측하기 어려울 때 사용하는 방식임

- 언아웃 요건: 언아웃 약정에 따라 수취할 금액에 대한 청구권을 보유하여야 함
- ② 외국으로 이주하기 전에 '합병 등에 의한 납부이연' 되는 주식을 보유하는 경우임
  - 합병 등에 의한 납부이연 : CGI art. 150-0 B에 따라 합병, 분리설립(spin-off), 주식전환(conversion), 공모(public offering), 또는 분할 과정 중 주식의 교환에서 발생하는 자본이득은 납부이연됨

### 3) 과세대상 및 세액의 계산

- 미실현 자본이득은 외국으로 이주하는 시점에 다음에 의해서 계산된 주식의 가치에서 납세자의 취득원가를 차감하여 계산함<sup>53)</sup>
  - 상장주식은 종가로 평가하거나 부과일 이전 30일간의 평균가로 평가함(CGI art. 885 T)
- 다만, '합병 등에 의해 납부이연' 되는 주식의 경우, 자본이득은 주식평가액이나 주식의 (조정된) 취득원가를 기초로 계산함<sup>54)</sup>
  - 주식의 (조정된) 취득원가는 합병 등으로 인해 교환되는 주식의 취득원가에 교환 시 지급한 금액을 가산하여 계산함
    - 단, 교환 시 수취한 현금은 지급금액에서 차감함
  - 언아웃 규정에 의하여 수취할 금액은 납세자가 외국으로 이주하는 시점의 실제가격으로 측정됨<sup>55)</sup>
- 적용 세율은 단일세율로 19%를 적용하며, 사회세(social taxes) 15.5%를 더하면 34.5%로 세율로 과세됨<sup>56)</sup>

53) CGI art. 167 bis (I)(2) 1

54) CGI art. 167 bis (I)(2) 2

55) CGI art. 167 bis (I)(2) 3

56) IBFD 프랑스 참조(2016. 2. 5. 접속)

#### 4) 납부이연 특례제도

- 다른 EU회원국이나 EEA 회원국으로 이주하는 프랑스의 거주자에 대해서는 자동납부 이연이 허용됨<sup>57)</sup>
- EU 회원국이나 조세회피 방지협정 체결 EEA 회원국이 아닌 국가로 이주하는 경우에도 납세자의 요청에 의해서 납부이연이 허용될 수 있음
  - EU 회원국이나 EEA 회원국으로 이주 후에 EU 회원국이나 EEA 회원국이 아닌 국가로 이주하는 경우에도 납부이연을 요청할 수 있음<sup>58)</sup>
  - 다만, 납세자가 납부이연을 요청하기 위해서는 이주 이전에 납세자와 연락할 수 있는 적격한 납세관리인을 선정하여 프랑스에 두어야 함<sup>59)</sup>
- 납부이연의 종료사유는 첫째, 유가증권 등의 매각, 둘째, 주식 등의 기부, 셋째, 납세자의 사망, 넷째, 언아웃 약정에 의해 청구금액 확정임<sup>60)</sup>
  - 기부의 경우, 기부자는 해당 기부가 조세회피만의 목적으로 하는 것이 아니라는 점을 표시하여야 함

#### 5) 자본이득의 재계산 및 납부세액의 환급

- 납세자는 자본이득이 확정되는 시점에 이전에 계산한 미실현 자본이득을 재계산하여야 함
  - 납세자가 자본이득을 재계산해야 하는 사유는, 첫째, 납세자가 유가증권 등을 매각·기부한 경우, 둘째, 납세자가 유가증권을 무상으로 취득한 때 실제 증가된 가치가 이전에 계산된 미실현 자본이득에 미달하는 경우임<sup>61)</sup>

---

57) CGI art. 167 bis (IV)

58) CGI art. 167 bis (V)(1) 1

59) CGI art. 167 bis (V)(1) 2

60) CGI art. 167 bis (VII)(1)

61) CGI art. 167 bis (VIII)(1)

- 과세대상이 되는 자본이득은 유가증권 등을 매각·기부하는 시점의 가격과 취득가액의 차이에서 수취한 금액을 차감하고 지급한 금액을 가산하여 계산함
- 재계산에 의해서 자본손실이 발생할 경우, 미실현 자본이득을 기초로 계산된 후 납부된 세액은 공제·환급됨<sup>62)</sup>
  
- 외국으로 거주지 이전 후에 유가증권을 보유하고 다시 프랑스로 이주하는 경우에는 이전에 부과되어 납부된 출국세는 자동적으로 환급됨<sup>63)</sup>

#### 6) 신고 및 납부

- 외국으로 세무상 주소를 이전하려는 납세자는 이주 후 다음 연도의 세무신고(tax return) 기한까지 세무신고서류를 제출하여야 함<sup>64)</sup>
  - 세무신고 기한은 3월 1일이며, 전자신고의 경우 3월 20일까지 신고하여야 함<sup>65)</sup>
  
- 출국세 납부이연 특례가 적용되는 경우, 출국세에 대한 조세회피 방지를 위하여 납부이연 기간 동안 납세자는 매년 납부이연이 적용된 금액에 관한 신고서를 제출하여야 함<sup>66)</sup>

---

62) CGI art. 167 bis (VIII)(2)

63) CGI art. 167 bis (VII)(2) 1

64) CGI art. 167 bis (XI)(1)

65) CGI art. 175

66) CGI art. 167 bis (XI)(2)

## 7. 네덜란드<sup>67)</sup>

### 가. 제도의 도입

- 네덜란드는 출국세를 1997년에 도입하였으며<sup>68)</sup>, 관련 규정 등은 소득세법(Wet inkomstenbelasting 2001) 규정에 따름
  - 국내세법 또는 조세조약을 통해 자국회사의 주식양도로 인한 자본이득에 대한 과세권을 거주지국가에 부여하고 있다는 점을 악용하는 조세회피를 방지하여야 한다는 취지에서 도입됨<sup>69)</sup>

### 나. 과세제도

#### 1) 납세의무자

- 출국세의 납세의무자는 네덜란드에서 다른 나라로 이주(통상 이민을 의미)하는 상당한 유가증권(substantial shareholding)을 보유하고 있는 거주자임
  - 상당한 유가증권을 보유하고 있는 자란 내국법인의 유가증권 5% 이상 등을 구입할 수 있는 직간접 권리를 보유한 자로 규정되어 있음<sup>70)</sup>

#### 2) 과세대상 및 세액 계산

- 네덜란드 세법상 거주자가 비거주자로 되는 경우 네덜란드에 설립된 회사의 지분 (shareholdings and securities), 거주기간 동안 발생한 퇴직연금, 연금보험, 주택소유

67) 네덜란드 국세청,

([http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontenten/belastingdienst/individuals/moving\\_internationally/emigration/emigration\\_and\\_tax\\_issues/](http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontenten/belastingdienst/individuals/moving_internationally/emigration/emigration_and_tax_issues/))(2016. 2. 10. 접속), IFA Cahiers 2002 - Volume 87b. The tax treatment of transfer of residence by individuals - General Report참조하여 작성

68) Acts of Parliament II 1995/1996, 24761, nr3, p. 18

69) IFA Cahiers 2002 - Volume 87b, p. 36

70) Wet inkomstenbelasting 2001, Artikel 4.6. Begrip aanmerkelijk belang

권과 관련된 양로보험 혜택에 대해 출국세가 부과됨<sup>71)</sup>

- 퇴직연금, 연금보험은 매년 소득세액 산출 시 세액공제를 받았으므로, 외국으로 이주 시 공제 취소라는 의미에서 출국 시 공정가치를 출국세 소득가액으로 보며, 20% 상당액을 추가로 가산함<sup>72)</sup>

□ 네덜란드 거주자가 외국으로 거주지 이전 시 보유한 유가증권은 시가로 처분된 것으로 간주하고 구입원가와와의 차이가 출국세 과세대상이 됨

- 소득세법 제20a(6)(i)에서 네덜란드 거주자가 지위를 상실하는 경우 유가증권의 간주처분이 발생한다고 규정하고 있으며, 이에 따라 소득세 BOX2에 해당되는 과세 소득으로 보고 25%의 세율을 부과함

□ 네덜란드에서 설립된 법인의 유가증권의 경우에는 이주 국가와의 조세조약 체결 여부에 따라 출국세액의 조정이 발생함<sup>73)</sup>

- 네덜란드와 조세조약을 체결하였고, 그 조세조약에 따라 네덜란드가 유가증권 처분의 자본이득에 대해 과세할 수 있는 경우에는 이주 당시 유가증권의 시가에서 취득가액을 차감한 금액에 대해 출국세가 과세되고, 그 시가는 새로운 취득가액이 됨
  - 비거주자가 된 납세자가 출국 시 시가보다 높은 가격으로 매도한 경우에는 그 차액에 대해서만 추가 과세되며, 낮은 가격으로 매도한 경우에는 손실은 출국세에서 차감됨

### 3) 신고 및 납부

□ 출국세는 M신고서를 통해 신고납부하며, 해외 주소지를 네덜란드 출국일 전에 과세당국에 제공하여야 하며, 해외 주소지를 다른 해외 주소지로 변경하는 경우에도 네덜란

---

71) 네덜란드 국세청,  
 ([http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontenten/belastingdienst/individuals/moving\\_internationally/emigration/what\\_should\\_you\\_do\\_if\\_you\\_emigrate/protective\\_tax\\_assessment\\_when\\_you\\_emigrate/](http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontenten/belastingdienst/individuals/moving_internationally/emigration/what_should_you_do_if_you_emigrate/protective_tax_assessment_when_you_emigrate/))(2016. 2. 18. 접속)

72) 김기영(2013), p. 205

73) 최정희(2014), p. 247

드 과세당국에 주소지 변경서(Notification Change of Address Abroad)를 제출하여야 함<sup>74)</sup>

- 거주지를 해외로 이전하는 내국법인의 주주(네덜란드 법인 주식의 5% 이상 소유)가 출국하는 시점에 주식을 양도하는 것으로 간주함
  - 출국세 납부는 출국일로부터 10년간 유예하고, 10년간 법인 주식을 처분하지 않으면 납부가 면제됨
- EU회원국으로 이주하는 경우에는 출국세 담보제공의무가 면제되고 출국세는 자동 납부유예되며, 납부이연에 대한 이자는 부과되지 않음
  - 다만, 납세자가 납부이연을 요청하기 위해서는 출국일 이전에 납세자와 연락할 수 있는 적격한 납세관리인(Authorised Representative)을 선정하여 네덜란드에 두어 과세당국에 납세관리인에 대한 정보와 주소를 제공하여야 함
- 거주지를 비EU회원국으로 이전하는 경우에는 은행(지급)보증, 저당권 또는 서약서와 같은 납세담보를 과세당국에 제출하여야 함

#### 4) 기타

- 출국 이후에도 네덜란드로부터의 근로소득, 부동산 소득, 연금 등이 있는 자는 비거주자와 같이 처리되어 C신고서를 통해 소득신고를 함
  - 예를 들어, 네덜란드에서 벨기에로 이민을 간 후 네덜란드로 출퇴근을 하는 자는 네덜란드-벨기에 조세조약에 따라 근로소득은 네덜란드에서 과세권을 갖게 됨

---

74) 네덜란드 국세청,  
([http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/submitting\\_change\\_address\\_al0802z5foleng.pdf](http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/submitting_change_address_al0802z5foleng.pdf)(2016. 2. 12. 접속))

## 8. 독일

### 가. 제도의 도입

- 독일의 출국세는 1972년에 세법상 거주자가 외국으로 거주지 변경 시 자산 증가분에 대한 과세(국제조세법 제3장6조) 목적으로 처음 도입되었음
  - 소득세법 제1조1항에 따른 무제한 납세의무 소멸이전 10년간 최소 5개 과세연도 동안 독일 법인의 유가증권을 직간접적으로 1% 이상 보유하고 있는 경우에 출국세를 과세함
  
- 유럽평의회는 이 규정이 EC조약상 인(人)의 거주, 근로 및 사업의 권리(제18조, 제39조 및 제43조)에 관한 조항에 배치한다고 보고 유럽사법재판소에 해당 조항에 대해 판단하도록 요청함
  - 2015년 5월 21일 유럽사법재판소는 이 규정이 EC조약 제49조 규정에 부합한다는 판단을 하였음<sup>75)</sup>

### 나. 과세제도<sup>76)</sup>

#### 1) 납세의무자

- 독일 국적 소유 여부와는 관계없이 세법상 무제한 납세의무자가 10년 이상 적용되었던 것을 개별적 전제조건으로 하여 출국세 납세의무를 부담함
  
- 외국으로의 거주지 변경 시 자산증가분의 미실현소득에 대한 납세의무자 취급은 다음과 같음
  - 무제한 납세의무가 최소 10년 동안 적용되었고, 출국일 이전 5개 과세연도 동안 독

---

75) case C-657/13, Verder LabTec

76) Au $\beta$ ensteuergesetz §6

일 법인의 유가증권을 직간접적으로 1% 이상 보유하고 있어야 함

- 5개 과세연도 동안 유가증권 1%를 단기로 보유하고 있더라도 조건은 충족되며, 이 주 시점에 1% 또는 그보다 적은 유가증권에 대해서도 국제조세법 제6조에 따른 출국세 과세가 발생할 수 있음

## 2) 과세대상 및 세액의 계산

- 무제한 납세의무가 소멸된 자연인은 소멸 시점에 유가증권과 관련하여 유가증권의 양도 없이도 소득세법 제17조(자본회사의 상당한 유가증권의 매각이익)가 적용됨
- 외국으로 거주지 이전에 따른 자산 증가분의 과세는 무제한 납세의무가 적용되므로 해당 과세기간 내 무제한 납세의무 소멸시점까지 납세의무자에게 발생한 다른 소득과 합산하여 과세됨
  - 소득세 누진세율은 14~45%이며, 소득산출 시 매입비용 산출은 소득세법에 따름
  - 무제한 납세의무 종결 시 유가증권의 공정가치가 매입비용을 초과할 경우에만 출국세 규정이 적용되며, 손실인식을 하지 않음
- 외국으로 거주지 변경 후에 유가증권을 양도한 경우에는 이를 통해 발생하는 양도차익은 제한적 납세의무의 적용을 받음<sup>77)</sup>
  - 과세 시 양도차익에서 이미 납부한 출국세는 기납부세액으로 공제함
  - 실제 양도 수익이 발생하였을 경우 양도차익 산정 시 최초 매입비용을 차감함

---

77) EStG §49(1)(2)

**예시**

- 1) 납세의무대상자는 1987년 1월 1일 독일로 이주하였으며, 1998년 12월 31일 외국으로 이주함
- 2) 1985년 1월 소득세법 제17조에 의거하여 1백만마르크로 취득한 독일 내 회사에 대한 유가증권의 1987년 1월 1일 공정가치는 3백만마르크였고, 1998년 12월 31일 공정가치는 1천만마르크였음. 이후 2001년 1월 1일 1천 7백만 마르크에 양도함
- 3) 1998년 외국으로 이주시 납세의무자는 독일에서의 가치 증가분 7백만마르크(1천만 마르크-3백만마르크)에 대해서 무제한 납세의무를 부담하며, 2001년 과세기간에는 총양도차익 1천 6백만마르크(1천 7백만마르크-1백만마르크)에서 이미 납부한 7백만마르크를 차감한 금액, 즉 총 9백만마르크에 대해 제한적 납세의무가 성립함

- 납세의무자가 양도시점에 독일과 이중과세방지협약이 체결되어 있는 국가에 체류하는 경우에는 유가증권의 실제 양도차익에 대한 과세는 철회됨

**3) 신고 및 납부**

- 신고 및 납부 규정은 조세기본법 및 소득세법에 따라 적용됨
  - 신고는 과세연도 다음 해 5월 31일까지 신고하며, 납부는 분기별 사전납부하여 3월, 6월, 9월, 12월의 10일까지 각 분기별로 납부함
- 일시적 부재의 경우 외국으로 거주지 변경 시점에 미리 귀국의사를 명확히 한 경우에 출국일 이후 5년 이내에 독일에 입국했을 때에만 인정됨
  - 개별 납세자별로 전반적인 상황에 따라 평가되며, 단순한 의사표명으로는 충분하지 않음
  - 일시적 부재의 근거로 직업적 이유가 결정적이었으며, 귀국에 대한 자신의 의사가 변함없음과 관련하여 신뢰할 수 있는 근거를 제시할 경우 5년간 일시적 부재가 인정됨

- 일시적 부재의 기간이 인정되었을 경우, 담보를 제공하여 5년간 납부유예가 가능하며, 이자가 발생할 수 있음
  - 다만, EU회원국으로 거주지로 변경하거나, 이주 이후에도 독일의 무제한 납세의무와 유사하게 적용되는 자의 경우 담보 제공 및 이자 부담없이 납부유예됨

### Ⅲ. 국제비교

#### 1. 출국세 유형 및 근거법

- 출국세는 거주자의 거주지 변경이 빈번하고, 소득세율이 비교적 높은 미국과 유럽의 여러 나라에서 도입하여 시행중에 있음
  - 조사대상 국가의 대부분은 출국세를 소득세법에 규정하고 있으며, 독일은 국제조세법에 규정하고 있음
  
- 미국, 캐나다, 호주는 모든 자산을 과세대상으로 하는 일반적 출국세(general exit tax) 형태이고 그 이외의 국가는 주식 등 일부 특정 자산에 한정하는 제한적 출국세(limited exit tax) 형태로 운영되고 있음

〈표 Ⅲ-1〉 출국세 도입 국가의 유형 및 근거법

국가	도입시기	근거법령	유형
일 본	2015년	소득세법 제60조의2, 제60조의3	제한적 출국세
캐나다	1972년	소득세법(ITA 128.1)	일반적 출국세
호 주	1985년	소득세법	일반적 출국세
스페인	2015년	개인소득세법(PITL 95)	제한적 출국세
미 국	1966년	내국세법	일반적 출국세
프랑스	2011년	조세일반법(CGI) art. 167 bis	제한적 출국세
네덜란드	1997년	소득세법	제한적 출국세
독 일	1972년	국제조세법 제3장 제6조	제한적 출국세

## 2. 과세요건 및 대상

- 출국세 부과대상은 자국 세법상 거주자에서 외국의 거주자로 전환되는 자로, 출국세를 부과하고 있는 국가 대부분 납세의무자 요건으로 자국 내 거주기간 및 일정 규모 이상의 자산보유를 두고 있음
- 거주기간 요건의 경우, 일본, 캐나다, 호주, 프랑스, 독일은 국외로 거주지 이전 10년 동안 5년(프랑스는 6년) 이상 거주자이어야 하고 스페인은 출국 전 15년 내에 10년 이상 거주자이어야 하며, 미국은 시민권자 또는 15년 동안 8년 이상 미국 거주 영주권자를 납세의무자로 보고 있음
- 소득 및 자산 보유 요건의 경우, 미국은 소득기준과 자산기준을 모두 적용하고 미국 이외의 국가는 자산기준만 요건으로 하고 있음
  - 미국은 고소득자 및 대자산을 납세의무자 요건으로 하며, 구체적으로 평균소득세 납부액 16만달러(약 1억8천4백만원) 이상, 전 세계 순자산가액 2백만달러(약 23억원) 초과 보유하고 있는 자를 납세의무자로 규정하고 있음<sup>78)</sup>
  - 일본은 대상자산 시가 합계액 1억엔(약 10억3천만원) 초과, 캐나다는 대상자산 25,000캐나다달러(약 2천2백만원), 스페인은 대상자산 시가 400만유로(약 51억6천만원) 초과라는 기준금액을 설정하고 있는 반면, 네덜란드와 독일은 주식보유 요건만 있음
  - 네덜란드는 자산 요건을 상당한 주식을 보유한 자로 규정하면서 구체적 자산 요건은 소득세법을 준용하여 내국법인의 유가증권 5% 이상 등을 보유한 자를 출국세 납세의무자로 보고 있음
  - 독일은 법인의 유가증권을 직·간접적으로 1% 이상 보유하고 있는 자를 납세의무자로 규정하고 있으며, 소득세 누진세율로 출국세를 산정함
  - 프랑스는 세법상 가족이 50% 이상의 프랑스 회사 이익을 수취하거나, 법인세를 부

78) 2016년 4월25일 KEB하나은행 매매기준율 적용(1달러=1,149원, 100엔=1032원, 1캐나다달러=906원, 1유로=1290원)

담하는 법인에 대한 직·간접 지분 평가액이 80만유로(약 10억3천만원)을 초과하여 보유하는 자 등으로 규정하고 있음

○ 스페인은 4백만유로(약 51억6천만원) 초과 또는 지분을 25% 이상시 1백만유로(12억9천만원)을 초과하는 주식을 보유한 자임

□ 국가별로 출국세의 과세대상 자산의 범위에도 차이가 있음

○ 일본, 스페인, 프랑스, 네덜란드, 독일은 국외로 이주하기 직전 보유한 유가증권 등 보유자산의 미실현 이득에 대해 출국세를 과세하고 있음

○ 반면, 미국은 모든 자산에 대해 부과하며, 캐나다와 호주는 일부 자산을 제외하고 모든 자산을 과세대상으로 하고 있음

□ 과세방법은 보통 자국 거주자에서 비거주자로 전환되기 이전 거주자 시기의 자본이득에 대해서 자본이득세로 과세하며, 캐나다, 호주는 자본이득세 규정에 따라 타소득과 합산하여 소득세율로 부과하고, 독일은 소득세율로 부과함

□ <표 Ⅲ-2>는 조사대상 국가의 출국세 납세의무자, 과세대상자산의 범위, 과세방법을 제시하고 있음

〈표 Ⅲ-2〉 주요국의 출국세 과세체계

국가	납세의무자	과세대상	과세방법
일본	① 출국전 10년 내에 5년 이상 주소 및 거소를 가진 자 ② 대상자산 시가 합계액 1억엔 초과	① 유가증권 ② 익명조합계약의 출자지분 ③ 미결제 신용거래 ④ 미결제 파생상품거래	· 양도소득세 · 특례규정 · 분리과세 · 세율: 15.315%
캐나다	① 10년 중 5년 이상 거주자 ② 대상자산 25,000캐나다달러	모든 자산 (제외: 부동산, 천연자원, 목재자산, 독점적 권리 및 지분)	· 자본이득세 규정에 따라 과세 · 합산과세 · 소득세 세율 적용 (최고 33%)
호주	① 출국 전 10년 동안 5년 이상 거주자	모든 자산 (제외: 비거주자라도 호주에 과세권이 있는 자산)	· 자본이득세 규정에 따라 과세 · 합산과세 · 소득세 세율 적용 (최고 45%)
스페인	① 출국 전 15년 내에 10년 이상 거주자 ② 주식: 시가 400만 유로 초과, 지분을 25% 초과시 100만유로 초과	주식	· 단일세율로 과세 · 세율: 23%
미국	① 시민권 포기자 및 국적포기 전 15년 동안 8년 이상 영주권자 ② 평균소득세납부액 16만16만 달러 이상, 전세계 순자산가액 200만 달러 초과	모든 자산	· 자본이득세 규정에 따라 과세
프랑스	① 출국 전 10년 동안 6년 이상 거주자	주식	· 단일세율로 과세 · 세율: 34.5%
네덜란드	① 특정 요건의 주식을 보유한 자	주식	· 단일세율로 과세 · 세율: 25%
독일	① 출국 전 10년 동안 5년 이상 거주자 ② 주식: 독일법인주식 1%이상 보유	주식	· 소득세 세율 적용 (최고 45%)

### 3. 과세시점 및 납부이연

- 출국세 과세시점은 조사대상 국가 모두 국외 이주로 인하여 자국 거주자에서 비거주자로 전환되는 경우에 부과하며, 미국의 경우 시민권이나 영주권 포기일을 과세시점으로 보고 있음
- 출국세 납부이연 규정은 미실현소득에 대한 과세이므로 조사대상 국가가 모두 허용하고 있으며, 이연기간 제한 및 납세담보, 이자부과 등의 요건을 두고 있음
- 출국세 납부이연 시 미국과 일본을 제외한 조사대상 국가 모두 담보제공을 요건으로 하지 않지만, 적격한 납세관리인을 외국으로 출국 전에 선정하여야 함
  - 미국은 자산의 처분시점이나 납세의무자 사망시점까지 납부를 연기할 수 있지만 납세담보를 설정하고 이자를 부담해야 함
  - 일본은 납부이연을 신청하기 위해서는 납세관리인을 선정하고 매년 ‘지속적용신고서’를 제출하여야 함
- 스페인, 프랑스, 네덜란드, 독일은 EU 회원국으로 이주하는 경우에는 자동으로 이연되는데, 이때 납세담보 및 이자가 없으며 이연시기는 과세대상 이익실현시점까지임
  - 스페인의 경우에도 납부이연을 하려면 소유권에 관한 정보를 지속적으로 과세관청에 고지하여야 하고, 납부이연기간은 EU 또는 EEA 지역으로의 이주에 한해 10년 허용하고 있음
  - 프랑스는 EU 회원국이나 EEA 회원국으로 이주하는 거주자에 대해서는 자동납부이연이 허용되며, 납부이연 기간 동안 매년 납부이연이 적용된 금액에 관한 신고서를 과세관청에 제출하여야 함
  - 네덜란드는 EU 회원국으로 이주하는 경우에는 담보제공의무가 면제되면서 출국세는 자동으로 납부 유예되지만, 적격한 납세관리인을 선정하여 네덜란드에 두고 과세당국에 납세관리인의 정보와 주소를 제공하여야 함

- 독일은 EU회원국으로 거주지를 변경하는 경우 담보 제공 및 이자 부담없이 납부유예됨

〈표 Ⅲ-3〉 주요국의 출국세 과세시점 및 납부규정

국가	과세시점의 판단 및 과세 기준일	납부이연 규정
일본	비거주자 전환시	· 요건: ① 출국시까지 납세관리인 신고 ② 매년 '지속적용신고서' 제출 · 이연기간: 5년(10년) · 담보제공조건 : 있음
캐나다	비거주자 전환시 (다음 중 늦은 날 ① 출국일 ② 배우자 및 부양자 출국일 ③ 타국의 거주자가 된 날)	· 이연기간: 실현시점 · 담보제공조건: 없음
호주	비거주자 전환시	· 이연기간: 실현시점 · 담보제공조건: 없음
스페인	비거주자 전환시	· 요건: 소유권 유지를 과세관청에 고지 · 이연기간: EU 또는 EEA지역은 10년 · 담보제공조건: 없음
미국	시민권 등 포기일	· 요건: ① 납세담보 설정 및 이자부담 ② 매년 '출국세신고서' 제출 · 이연기간: 자산처분 시 및 납세자 사망 시 · 담보제공조건: 있음
프랑스	비거주자 전환시	· EU회원국으로 이주하는 경우 자동 이연 · 요건: 매년 '신고서' 제출, 적격한 납세관리인 지정 · 담보제공조건: 없음
네덜란드	비거주자 전환시	· EU회원국으로 이주하는 경우 자동 이연 · 요건: 적격한 납세관리인 지정 · 담보제공조건: 있음
독일	비거주자 전환시	· EU회원국으로 이주하는 경우 자동 이연 · 담보제공조건: 있음

## IV. 결 론

- 거주자가 외국으로 거주지를 이전하여 거주자(무제한 납세의무자)에서 비거주자(제한 납세의무자)로 변경되는 경우에 거주자의 미실현소득을 처분한 것으로 간주하여 과세하는 것이 출국세임
  - 최근 인력의 국가간 이동이 증가하고 각국의 조세경쟁 또한 날로 심화되면서 자국의 과세권 확보 및 조세회피 방지를 목적으로 출국세를 도입하는 국가가 증가하는 추세임
  - 국내에서의 출국세 도입 검토를 위하여 일본, 캐나다, 호주, 스페인, 미국, 프랑스, 네덜란드, 독일의 출국세 과세제도를 살펴봄
  
- ‘출국세’라는 새로운 명칭을 사용하고 있지만, 이는 새로운 세원에 대한 과세는 아니고 기존의 자본이득세 과세체계에 따라 과세하되, 다만 비거주자임에도 불구하고 일정 기간 또는 일정 자산에 대해 거주자와 동일하게 과세하고자 하는 것이므로 과세대상자와 과세대상자산의 범위를 파악하는 것이 가장 중요함
  
- 출국세를 가장 먼저 도입한 미국은 모든 재산을 과세대상으로 하는 포괄적 형태의 출국세를 운영하고 있고 단지 거주지를 이탈한 것이 아닌 시민권 등을 포기하는 날을 과세시점으로 하고 있어서 일부 재산에 대해 과세하고 비거주자 전환시점을 과세시점으로 하는 다른 국가의 출국세 제도와는 다소 차이가 있음
  - 과세대상 범위는 각 국가의 내국세법상 자본이득 과세체계와 출국세의 과세 목적을 동시에 고려하여 설정하는 것이 합리적일 것임
  
- 출국세의 납세의무자 요건으로 대부분 일정 규모 이상의 자산보유요건을 두고 있는데, 적게는 캐나다의 경우와 같이 25,000캐나다달러부터 많게는 스페인의 경우와 같이

400만 유로로 국가별로 상당한 차이가 있음

- 이와 같이 각 국가는 자국의 출국세 제도의 도입 목적에 맞게 다양하게 과세대상의 범위를 설정하고 있음을 알 수 있음

- 또한 납세의무자로서 자국에 최소 5년에서 10년의 거주기간 요건을 적용하는 것으로 나타났고 예외적으로 네덜란드는 거주기간 요건을 적용하지 않는 경우도 있음
  - 이는 단기간 체류한 경우는 일단 출국세 과세 범위에서 제외함으로써 불필요한 행정 소모가 발생하지 않도록 하려는 조치라고 판단됨

- 출국세의 도입을 고려할 때 가장 기본적으로 문제가 될 수 있는 것은 거주지의 이전이라는 사건으로 인하여 과세시기를 실제 이익이 실현된 시점보다 앞당겨 과세하는 것이 입법적으로 문제될 수 있다는 점과 거주지국에서 출국세로 과세된 후 새로운 거주지에서 소득이 실현된 시점에 또 다시 과세되는 이중과세 발생 가능성의 문제임
  - 국내에서의 미실현소득에 대한 과세 논의를 보면, 원칙적으로 헌법상의 문제는 아니고, 입법사항이라는 것이 정설<sup>79)</sup>이며 대법원 판례<sup>80)</sup>에서도 미실현소득에 대한 과세 여부는 조세 입법상의 문제이지 헌법에 위배되는 것은 아니라는 견해를 보이고 있어 입법적인 문제는 어느 정도 해결될 수 있을 것임
  - 이중과세 문제에 대해서 OECD BEPS(Base Erosion and Profit Shifting) 보고서 Action 6에서 출국세로 인한 이중과세 문제는 양국의 과세당국이 서로 상호합의절차를 통하여 새로운 거주지국이 이전 거주지국에서 발생한 소득에 대해 부과된 출국세를 감면하는 것으로 해결방안을 제시하고 있어 제도 설계 시 이중과세 보완조치를 마련한다면 큰 문제는 없는 것으로 판단됨

- 우리나라도 교육 등을 목적으로 한 이민이나 은퇴 후 우리나라보다 세율이 상대적으로 낮은 아시아 주변국으로의 이주 등 국적포기가 늘어나고 있다는 점 그리고 세계 각국이 자국의 과세권 확보를 위해 출국세를 도입하는 국제적 추세를 고려한다면, 출국세

79) 임승순(2015), p.376

80) 92헌바49, 52 결정

도입을 대비할 필요가 있다고 판단됨

- 제도의 도입 시 기존 도입 국가의 제도를 참고로 향후 발생 가능한 문제를 최소화하고 납세자의 조세저항과 과세당국의 행정적 문제를 감소시킬 수 있는 방향으로의 제도 마련이 필요함

## 참고문헌

김기영, 「비거주자 전환시 출국세 도입에 관한 연구」, 『세무와회계저널』 제14권 제5호, 2013년.

이창희, 『세법강의』, 박영사, 2015.

임승순, 『조세법』, 박영사, 2015.

최정희, 「출국세 도입에 대한 헌법적 검토와 입법 형태에 관한 연구」, 『조세학술논집』 제30집 제3호, 2014.

CCH, “Gobal Tax Weekly”, 2014.7.31.

IFA Cahiers 2002-Volume 87b. *The tax treatment of transfer of residence by individuals - General Report*

\_\_\_\_\_, Instructions for Form8854, 미국 국세청, 2015

KPMG, 「国外転出時課税制度(出国税)の導入」, 2015.5.

KPMG, “Flash Alert”, 2015.7.

Manulife, “Emigration from Canada: Tax Implication”, 2014.11.

原 武彦, 「非居住者課税における居住性判定の在り方-出国税(Exit Tax)等の導入も視野に入れて-」, 税務大学校『税大論叢』65호, 2010.6.29.

西村美智子・中島礼子, 『出国税のしくみと手続き Q&A』, 中央経済社, 2015.4

〈온라인 자료〉

네덜란드 국세청([www.belastingdienst.nl](http://www.belastingdienst.nl))(2016.2.18. 접속)

미국 국세청([www.irs.gov/](http://www.irs.gov/))(2016.1.26. 접속)

미국 연방관보([www.federalregister.gov/](http://www.federalregister.gov/))(2016.2.3. 접속)

캐나다 국세청(<http://www.cra-arc.gc.ca/>)(2016.1.18. 접속)

프랑스 법령정보시스템([www.legifrance.gouv.fr/](http://www.legifrance.gouv.fr/))(2016.2.4. 접속)

호주 국세청(<https://www.ato.gov.au/>)(2016.1.25. 접속)

IBFD([www.ibfd.org](http://www.ibfd.org))(2016.2.5. 접속)







**Section C | Deferral of Tax**

**Election to defer tax.** *You can defer tax only if you have provided adequate security. Adequate security is described in the instructions.*

- 11** Are you electing to defer tax under section 877A(b)?  
 Checking the "Yes" box is an irrevocable waiver of any right under any treaty of the United States that would prevent assessment or collection of any tax imposed because of section 877A.  **Yes**  **No**

If you checked the "Yes" box, continue to line 12. Otherwise, do not complete lines 12 through 15.

<b>12</b>	Enter the total tax you would have reported on Form 1040, line 63, for the part of the year including the day before the expatriation date absent the deferral election . . . . .	<b>12</b>	
<b>13</b>	Enter the total tax for the same part of the tax year determined without regard to the amounts attributable to section 877A(a). Attach computation . . . . .	<b>13</b>	
<b>14</b>	Subtract line 13 from line 12. <b>This is the amount of tax eligible for deferral</b> . . . . .	<b>14</b>	
<b>15</b>	Enter the total tax deferred from line 10, column (g) . . . . .	<b>15</b>	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• If you are filing Form 1040, enter this amount in brackets to the left of the entry space for line 63. Identify as "EXP."</li> <li>• If you are filing Form 1040NR, enter this amount in brackets to the left of the entry space for line 61. Identify as "EXP."</li> </ul>		

**Part V Balance Sheet and Income Statement**

**Schedule A Balance Sheet**

List in U.S. dollars the fair market value (column (a)) and the U.S. adjusted basis (column (b)) of your assets and liabilities as of the following date.

- Part II filers - the end of the tax year for which you are filing the form
- Part IV filers - your expatriation date

For more details, see the separate instructions.

Assets	(a) Fair market value (FMV)	(b) U.S. adjusted basis	(c) Gain or (loss). Subtract column (b) from column (a)	(d) FMV on beginning date of U.S. residency (optional, for long-term residents only)
<b>1</b> Cash, including bank deposits . . . . .				
<b>2</b> Marketable stock and securities issued by U.S. companies . . . . .				
<b>3</b> Marketable stock and securities issued by foreign companies . . . . .				
<b>4</b> Nonmarketable stock and securities issued by U.S. companies . . . . .				
<b>5</b> Nonmarketable stock and securities issued by foreign companies . . . . .				
<b>a</b> Separately state stock issued by foreign companies that would be controlled foreign corporations if you were still a U.S. citizen or permanent resident (see instructions) . . . . .				
<b>b</b> Provide the name, address, and EIN, if any, of any such company _____				
<b>6</b> Pensions from services performed in the United States . . . . .				
<b>7</b> Pensions from services performed outside the United States . . . . .				
<b>8</b> Partnership interests (see instructions) . . . . .				
<b>9</b> Assets held by trusts you own under sections 671 through 679 (see instructions)				
<b>10</b> Beneficial interests in nongrantor trusts (see instructions) . . . . .				
<b>11</b> Intangibles used in the United States . . . . .				
<b>12</b> Intangibles used outside the United States . . . . .				
<b>13</b> Loans to U.S. persons . . . . .				
<b>14</b> Loans to foreign persons . . . . .				
<b>15</b> Real property located in the United States . . . . .				
<b>16</b> Real property located outside the United States . . . . .				
<b>17</b> Business property located in the United States . . . . .				
<b>18</b> Business property located outside the United States . . . . .				
<b>19</b> Other assets (see instructions) . . . . .				
<b>20</b> Total assets. Add lines 1 through 5 and lines 6 through 19. Do not include amounts on line 5a in this total . . . . .				
<b>Liabilities</b>	<b>Amount</b>			
<b>21</b> Installment obligations . . . . .				
<b>22</b> Mortgages, etc. . . . .				
<b>23</b> Other liabilities (see instructions) . . . . .				
<b>24</b> Total liabilities. Add lines 21 through 23 . . . . .				
<b>25</b> <b>Net worth.</b> Subtract line 24 from line 20, column (a) . . . . .				

**Schedule B Income Statement**

Provide income information for the following period.

- Part II filers - the tax year for which you are filing the form
- Part IV filers - the part of the tax year that ends with the day before your expatriation date; but enter -0- for lines 5 through 7.

**1** U.S. source gross income not effectively connected with the conduct of a U.S. trade or business.

<b>a</b> Interest	<b>1a</b>			
<b>b</b> Dividends	<b>1b</b>			
<b>c</b> Royalties	<b>1c</b>			
<b>d</b> Pension distributions	<b>1d</b>			
<b>e</b> Other	<b>1e</b>			
<b>f Total.</b> Add lines a through e			<b>1f</b>	
<b>2</b> Gross income that is effectively connected with the conduct of a U.S. trade or business			<b>2</b>	
<b>3</b> Income from the performance of services in the United States			<b>3</b>	
<b>4</b> Gains from the sale or exchange of:				
<b>a</b> Property (other than stock or debt obligations) located in the United States	<b>4a</b>			
<b>b</b> Stock issued by a U.S. domestic corporation	<b>4b</b>			
<b>c</b> Debt obligations of U.S. persons or of the United States, a state or political subdivision thereof, or the District of Columbia	<b>4c</b>			
<b>d Total.</b> Add lines a through c			<b>4d</b>	
<b>5</b> Income or gain derived from certain foreign corporations to the extent of your share of earnings and profits earned or accumulated before the date of expatriation (see instructions)			<b>5</b>	
<b>6</b> Gains on certain exchanges of property that ordinarily would not be recognized (see instructions)			<b>6</b>	
<b>7</b> Income received or accrued by certain foreign corporations (see instructions)			<b>7</b>	
<b>8</b> Add lines 1f, 2, 3, 4d, 5, 6, and 7			<b>8</b>	
<b>9</b> Gross income from all other sources			<b>9</b>	
<b>10 Total.</b> Add lines 8 and 9			<b>10</b>	

**Sign Here** Under penalties of perjury, I declare that I have examined this form, including accompanying schedules and statements, and to the best of my knowledge and belief, it is true, correct, and complete. Declaration of preparer (other than filer) is based on all information of which preparer has any knowledge.

Your signature \_\_\_\_\_ Date \_\_\_\_\_

<b>Paid Preparer Use Only</b>	Print/Type preparer's name	Preparer's signature	Date	Check <input type="checkbox"/> if self-employed	PTIN
	Firm's name ▶	Firm's EIN ▶			
	Firm's address ▶	Phone no.			



세법연구 15-10  
주요국의 출국세 과세제도 연구

---

---

2015년 12월 23일 인쇄  
2015년 12월 30일 발행

저 자 홍범교 · 송은주 · 정경화

발행인 박형수

발행처 한국조세재정연구원

30147 세종특별자치시 한누리대로 1924

TEL: 044-414-2114(대) www.kipf.re.kr

등 록 1993년 7월 15일 제2014-24호

조판및  
인쇄 고려씨엔피

© 한국조세재정연구원 2015

ISBN 978-89-8191-827-9

---

---

\* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.