

대 법 원

제 3 부

판 결

사 건 2026두30835 종합소득세부과처분취소

원고, 상고인 원고

소송대리인 법무법인 수어
담당변호사 장덕천

피고, 피상고인 울산세무서장

원 심 판 결 부산고등법원 2026. 4. 2. 선고 (울산)2025누10104 판결

판 결 선 고 2026. 9. 23.

주 문

상고를 기각한다.

상고비용은 원고가 부담한다.

이 유

상고이유를 판단한다.

1. 사안의 개요

원심판결 이유와 원심이 적법하게 채택하여 조사한 증거 등에 따르면, 다음 사실을

알 수 있다.

가. 원고는 2012년 6월부터 2018년 12월까지 중국 프로축구팀에서, 2019년 1월부터 2021년 12월까지 일본 프로축구팀에서 축구선수로 활동하였다.

나. 원고는 2019년부터 2021년까지(이하 '이 사건 과세기간'이라 한다) 일본에서 얻은 소득 등에 대하여 국내에서 종합소득세를 신고·납부하였다. 그 과정에서 원고는 일본에 납부한 소득세액뿐만 아니라 2018년에 중국에 납부한 소득세액이지만 외국납부세액 공제한도금액을 초과함에 따라 해당 과세기간에 공제받지 못하고 2019년으로 이월된 금액도 종합소득세액에서 공제할 외국납부세액에 포함시켰다.

다. 피고는 원고가 이 사건 과세기간의 종합소득세 신고 시 외국납부세액 공제한도금액을 계산함에 있어 국가별 한도 방식을 따르지 않았다고 보아 원고가 적용한 외국납부세액 이월공제를 부인하고 공제한도금액을 재계산하여 2023. 6. 22. 원고에게 이 사건 과세기간의 종합소득세를 경정·고지하였다(이하 '이 사건 처분'이라 한다).

2. 제1, 2 상고이유에 대하여

가. 관련 규정 및 법리

소득세법 제1조의2 제1항은 제1호에서 거주자를 '국내에 주소를 두거나 183일 이상 거소를 둔 개인'으로 정의하고, 제2조 제1항 제1호는 거주자에게 소득세를 납부할 의무를 지우고 있다. 소득세법 제1조의2 제2항의 위임에 따라 소득세법 시행령 제2조 제1항은 "소득세법 제1조의2에 따른 주소는 국내에서 생계를 같이하는 가족 및 국내에 소재하는 자산의 유무 등 생활관계의 객관적 사실에 따라 판정한다."라고 규정하고 있다. 또한 소득세법 시행령 제2조 제3항은 "국내에 거주하는 개인이 다음 각호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 국내에 주소를 가진 것으로 본다."라고 정하면서, 제1호에서 "계

속하여 183일 이상 국내에 거주할 것을 통상 필요로 하는 직업을 가진 때"를, 제2호에서 "국내에 생계를 같이하는 가족이 있고, 그 직업 및 자산상태에 비추어 계속하여 183일 이상 국내에 거주할 것으로 인정되는 때"를 들고 있다.

소득세법 시행령 제2조 제1항에서의 '국내에서 생계를 같이하는 가족'이란 우리나라에서 생활자금이나 주거장소 등을 함께하는 가까운 친족을 의미하고, 같은 조 제3항 제2호에서의 '직업 및 자산상태에 비추어 계속하여 183일 이상 국내에 거주할 것으로 인정되는 때'란 거주자를 소득세 납세의무자로 삼는 취지에 비추어 볼 때 183일 이상 우리나라에 거주를 요할 정도로 직장관계 또는 근무관계 등이 유지될 것으로 보이거나 183일 이상 우리나라에 머물면서 자산의 관리·처분 등을 하여야 할 것으로 보이는 때와 같이 장소적 관련성이 우리나라와 밀접한 경우를 의미한다(대법원 2014. 11. 27. 선고 2013두16876 판결, 대법원 2019. 3. 14. 선고 2018두60847 판결 등 참조).

나. 판단

원심판결 이유를 앞서 본 규정과 법리 및 기록에 비추어 살펴보면, 원고는 이 사건 과세기간 동안 국내에 주소를 둔 사람으로서 소득세법상 우리나라 거주자에 해당한다고 봄이 타당하다.

원고를 우리나라 거주자에 해당한다고 본 원심의 판단에 상고이유 주장과 같이 소득세법상 거주자 판단 등에 관한 법리를 오해하고 필요한 심리를 다하지 않는 등으로 판결에 영향을 미친 잘못이 없다.

3. 제3 상고이유에 대하여

가. 관련 규정 및 법리

어느 개인이 소득세법상의 국내 거주자인 동시에 외국의 거주자에도 해당하여 그 외

국법상 소득세 등의 납세의무자에 해당하는 경우에는 하나의 소득에 대하여 이중으로 과세될 수도 있으므로, 이를 방지하기 위하여 국가 간 조세조약을 체결하여 이를 규율하는 별도의 규정을 두는 경우가 있다. 납세의무자가 이러한 이중거주자에 해당하는 사실이 인정된다면 그 중복되는 국가와 체결된 조세조약이 정하는 바에 따라 어느 국가의 거주자로 간주될 것인지를 결정하여야 한다.

「대한민국과 일본국간의 소득에 대한 조세의 이중과세회피와 탈세방지를 위한 협약」(이하 '한·일 조세조약'이라 한다) 제4조는 제1항 본문에서 "이 협약의 목적상 '일방체약국의 거주자'라 함은 그 체약국의 법에 따라 주소·거소·본점 또는 주사무소의 소재지, 또는 이와 유사한 성질의 다른 기준에 따라 그 체약국에서 납세의무가 있는 인(人)을 말한다."라고 정하고 있다. 또한 같은 조 제2항은 "이 조 제1항의 규정에 의하여 어느 개인이 양 체약국의 거주자가 되는 경우, 그의 지위는 다음과 같이 결정된다."라고 정하면서, (a)호에서 "그는 그가 이용할 수 있는 항구적 주거(permanent home)를 두고 있는 체약국의 거주자로 본다. 그가 양 체약국 안에 이용할 수 있는 항구적 주거를 가지고 있는 경우, 그는 그의 인적 및 경제적 관계가 더 밀접한 체약국(중대한 이해관계의 중심지, centre of vital interests)의 거주자로 본다."라고 규정하고, 나아가 (b)호, (c)호 및 (d)호에서 순차적으로 (a)호에 의하여 결정할 수 없는 경우에 한·일 조세조약상 거주자의 지위를 결정하는 기준을 마련하고 있다.

여기서의 항구적 주거란 개인이 여행 또는 출장 등과 같은 단기체류를 위하여 마련한 것이 아니라 그 이외의 목적으로 계속 머물기 위한 주거장소로서 언제든지 계속 사용할 수 있는 모든 형태의 주거를 의미하는 것이므로, 그 개인이 주거를 소유하거나 임차하는 등의 사정은 항구적 주거를 판단하는 데 고려할 사항이 아니다. 이러한 항구

적 주거가 양 체약국에 모두 존재할 경우에는 한·일 조세조약상 이중거주자의 거주지국에 대한 다음 판단 기준인 중대한 이해관계의 중심지, 즉 양 체약국 중 그 개인과 인적 및 경제적으로 더욱 밀접하게 관련된 체약국이 어디인지를 살펴보아야 하고, 이는 가족관계, 사회관계, 직업, 정치·문화 활동, 사업장소, 재산의 관리장소 등을 종합적으로 고려할 때 양 체약국 중 그 개인의 관련성의 정도가 더 깊은 체약국을 의미한다(위 2018두60847 판결 참조).

나. 판단

1) 원심은 다음과 같은 이유로, 원고가 이 사건 과세기간 동안 우리나라와 일본 모두에 항구적 주거를 두었다고 인정되지만, 그럼에도 원고와 인적 및 경제적으로 더욱 밀접하게 관련된 체약국은 우리나라이므로, 원고는 한·일 조세조약상 우리나라 거주자로 봄이 타당하다고 판단하였다.

가) 원고는 이 사건 과세기간 동안 일본에서 얻은 소득 대부분을 국내로 송금하였고, 그와 같은 소득을 국내에서 대부분 소비하였을 뿐 아니라, 국내에서 부동산 거래를 하고 서울 소재 아파트에서 가족들과 거주하였다. 반면 원고가 일본에서 별도의 자산을 취득한 사정은 확인되지 않는다.

나) 원고는 이 사건 과세기간 중 국내에서 축구교육과 관련된 사업체를 운영하였고, 과세기간 전반에 걸쳐 국내에서 임대업을 영위하며 관련 소득을 얻었다. 반면 원고가 일본에서 프로축구선수로 활동한 것 외에 국내에서와 같은 활동을 하였다는 사정은 확인되지 않는다.

다) 원고는 우리나라 거주자임을 표시하여 이 사건 과세기간 동안 우리나라 과세당국에 소득세 신고를 하였다. 반면 일본 프로축구 구단에서 원고에 대한 소득세를 원천

징수한 것 외에 원고가 일본 과세당국에 소득세 신고를 한 사정은 확인되지 않는다.

2) 원심판결 이유를 앞서 본 규정과 법리 및 기록에 비추어 살펴보면, 이러한 원심의 판단에 상고이유 주장과 같이 한·일 조세조약상 '중대한 이해관계의 중심지'에 관한 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 잘못이 없다.

4. 제4 상고이유에 대하여

가. 관련 규정 및 법리

1) 소득세법 제57조 제1항은, 거주자의 종합소득금액 또는 퇴직소득금액에 국외원천소득이 합산되어 있는 경우로서 그 국외원천소득에 대하여 외국에서 대통령령으로 정하는 외국소득세액을 납부하였거나 납부할 것이 있을 때에는, 제55조에 따라 계산한 해당 과세기간의 종합소득산출세액 또는 퇴직소득산출세액에 국외원천소득이 해당 과세기간의 종합소득금액 또는 퇴직소득금액에서 차지하는 비율을 곱하여 계산한 금액을 한도로 외국소득세액을 해당 과세기간의 종합소득산출세액 또는 퇴직소득산출세액에서 공제할 수 있도록 규정하고 있다.

소득세법 제57조 제5항은 "제1항부터 제4항까지의 규정에 따른 국외원천소득의 계산 방법, 세액공제 또는 필요경비산입에 필요한 사항은 대통령령으로 정한다."라고 규정하고 있고, 소득세법 시행령 제117조 제7항은 "법 제57조 제1항에 따른 공제한도금액을 계산할 때 국외사업장이 둘 이상의 국가에 있는 경우에는 사업자가 국가별로 구분하여 계산한다."라고 규정하고 있다.

2) 앞서 본 바와 같이 소득세법 제57조 제1항은 외국납부세액의 공제한도금액을 '해당 과세기간의 종합소득산출세액 또는 퇴직소득산출세액에 국외원천소득이 해당 과세기간의 종합소득금액 또는 퇴직소득금액에서 차지하는 비율을 곱하여 계산한 금액'으

로 정하고 있다. 이는 국외원천소득이 발생한 원천지국에서 우리나라보다 높은 세율을 규정하고 있는 경우 그에 따른 외국납부세액을 전부 공제할 수 있도록 허용하게 되면 국내원천소득에 대하여 납부하여야 할 소득세의 전부 또는 일부로 외국소득세액을 납부하도록 하는 결과가 되므로 이를 막기 위함이다(대법원 2026. 6. 25. 선고 2026두 30340 판결 등 참조). 나아가 이와 같은 취지가 유지·관철되기 위해서는 소득세법 제 57조 제1항에서 정한 바 이외에, 국외사업장이 둘 이상의 국가에 있는 경우 외국납부세액의 공제한도금액을 어떻게 정할 것인지에 관하여도 별도의 규정이 마련될 필요가 있고, 그에 따라 소득세법 시행령 제117조 제7항은 위와 같은 경우의 공제한도금액을 계산하는 방법을 보다 구체적으로 정한 것으로 볼 수 있다.

따라서 소득세법 시행령 제117조 제7항은, 소득세법 제57조 제1항에 따른 국외원천소득 관련 세액공제에 필요한 사항을 대통령령으로 정하도록 위임하고 있는 같은 법 제57조 제5항에 근거를 둔 규정으로서 위임입법의 한계를 일탈하였다거나 조세법률주의에 위배된다고 볼 수 없다.

나. 판단

원심은 판시와 같은 이유로 소득세법 시행령 제117조 제7항이 소득세법 제57조 제5항의 위임범위를 초과하므로 무효로 보아야 한다는 원고의 주장을 배척하였다.

원심판결 이유를 앞서 본 규정과 법리에 비추어 살펴보면, 이러한 원심의 판단에 상고이유 주장과 같이 조세법률주의에 관한 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 잘못이 없다.

5. 제5 상고이유에 대하여

가. 관련 규정 및 법리

1) 소득세법 제57조 제2항 본문은 외국소득세액을 종합소득산출세액에서 공제하는 경우에 한정하여, 같은 조 제1항이 적용될 때 외국정부에 납부하였거나 납부할 외국소득세액이 해당 과세기간의 공제한도금액을 초과하는 경우 그 초과하는 금액은 해당 과세기간의 다음 과세기간 개시일부터 10년 이내에 끝나는 과세기간으로 이월하여 그 이월된 과세기간의 공제한도금액 내에서 공제받을 수 있다고 규정하고 있는바, 소득세법 시행령 제117조 제7항은 소득세법 제57조 제2항 본문에 따라 외국납부세액 공제한도금액을 초과한 이월공제액을 계산하는 국면에서도 마찬가지로 적용된다고 봄이 타당하다. 저세율국을 활용한 과도한 외국납부세액공제를 방지하기 위해 소득세법 시행령 제117조 제7항이 2015. 2. 3. 대통령령 제26067호로 개정되면서, 국외사업장이 둘 이상의 국가에 있는 경우 외국납부세액의 공제한도금액을 종전까지 국가별로 구분하지 않고 일괄하여 계산하는 '일괄 한도 방식'과 국가별로 구분하여 계산하는 '국가별 한도 방식' 중 어느 하나를 납세의무자가 선택할 수 있었던 것에서, 후자만을 적용받을 수 있도록 달라졌는바, 이러한 개정 내용 및 취지는 소득세법 제57조 제1항의 적용을 바탕으로 하는 같은 조 제2항 본문을 해석할 때에도 중요하게 고려되어야 할 것이기 때문이다. 당시 개정된 소득세법 시행령 부칙(2015. 2. 3.) 제22조 역시 외국납부세액 공제한도를 초과한 이월공제액에 대해서도 개정된 소득세법 시행령 제117조 제7항이 향후 동일하게 적용되어야 함을 전제로, 종전의 일괄 한도 방식을 적용한 이월공제액이 잔존한 경우 이를 국가별로 안분하는 방식에 관한 특례를 별도로 마련한 바 있다.

2) 나아가 앞서 본 규정들의 내용 및 취지와 더불어, 외국납부세액의 이월공제는 기간과세 원칙을 채택한 소득세제에서 이전 과세기간에 발생한 외국납부세액을 후속 과세기간의 종합소득산출세액 등에서 공제하도록 하는 제도라는 점을 종합적으로 고려하면,

소득세법 제57조 제2항의 적용 국면에서 소득세법 시행령 제117조 제7항은 반드시 동일 과세기간에 국외사업장이 둘 이상인 경우에 한정되는 것이 아니라, 과세기간을 달리 하여 둘 이상의 국가에 국외사업장이 있었던 경우에까지 적용된다고 봄이 타당하다.

나. 판단

원심은 외국납부세액 공제한도금액은 물론이고 그 공제한도금액을 초과한 이월공제액 역시 국가별로 구분하여 계산되어야 하고, 이는 원고의 경우처럼 과세기간을 달리 하여 둘 이상의 국가에 사업장이 있었던 경우에도 마찬가지로 보아야 한다는 등의 판시와 같은 이유로, 이 사건 처분을 적법하다고 판단하였다.

원심판결 이유를 앞서 본 규정과 법리 및 기록에 비추어 살펴보면, 이러한 원심의 판단에 상고이유 주장과 같이 외국납부세액 이월공제에 관한 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 잘못이 없다.

6. 결론

상고를 기각하고 상고비용은 패소자가 부담하도록 하여, 관여 대법관의 일치된 의견으로 주문과 같이 판결한다.

재판장 대법관 임상필

주 심 대법관 오석준

대법관 이숙연