

세법연구 15 - 03

# 주요국의 거주자 판정 사례 연구

2015. 8

세 법 연 구 센 터

 한국조세재정연구원

## 연 구 진

### 연구책임자

이 동 규 부연구위원

### 공동연구원

김 준 현 공인회계사

정 경 화 전문연구원

# 목 차

I. 서론	7
II. 우리나라의 거주자 판정 기준	9
1. 개요	9
2. 거주자 판정 기준	10
3. 거주자가 되는 시기와 거주기간의 계산	11
4. 우리나라의 거주자 판정과 관련된 문제	12
III. 주요국의 거주자 판정 기준	15
1. 영국	15
가. 거주자 판정 기준	16
나. 거주자 판정 과정	32
다. 거주자 판정 사례	37
2. 미국	42
가. 거주자 판정 기준	43
나. 거주자 판정 과정	46
다. 거주자 판정 사례	52
3. 호주	55
가. 거주자 판정 기준	55
나. 거주자 판정 과정	58
다. 거주자 판정 사례	67

IV. 국제비교 및 시사점.....	70
1. 국제비교.....	70
가. 거주자 판정기준의 주요 구성 요소 및 고려 사항.....	70
나. 주요국의 거주자 판정 세부 기준 적용 순위 및 방법상 특징.....	71
다. 주요국의 자국 내 체류 기간 산정 방법상 특징.....	72
라. 구체적 생활관계의 고려 정도에 대한 차이 .....	74
마. 해외 거주 관련성 정도에 대한 고려 여부 .....	75
2. 시사점.....	76
가. 거주자 판정을 위한 세부 기준 구분 및 우선 순위 명확화 필요.....	76
나. 체류일 기준 및 생활관계 기준의 명확성 제고 필요.....	76
다. 외국 관련성 판정기준 설정 고려.....	77
라. 거주자 판정을 위한 사전적 세부 지침 제정.....	78
참고문헌.....	80

## 표목차

〈표 II-1〉 우리나라의 거주자 판정 기준.....	12
〈표 II-2〉 선박왕과 원구왕의 거주자 판정 우리나라의 거주자 판정 기준.....	13
〈표 III-1〉 호주의 일반적인 거주자 판정 사례.....	57
〈표 III-2〉 과세목적상 호주의 거주자 판정 심사.....	58
〈표 IV-1〉 주요국의 거주자 판정기준.....	70
〈표 IV-2〉 주요국의 거주자 판정 세부 기준 순위.....	71
〈표 IV-3〉 주요국의 거주자 판정 기준 중 체류기간 산정 방법의 특징.....	73
〈표 IV-4〉 주요국의 거주자 판정시 납세자 생활관계 고려 여부.....	74
〈표 IV-5〉 주요국의 거주자 판정시 납세자의 국외 거주관계 고려 여부.....	75

## 그림목차

[그림 Ⅲ-1] 영국의 거주자 심사제도의 세부 구조.....	19
[그림 Ⅲ-2] 미국의 외국소득면제 등의 신청 과정.....	49

## I. 서론

- 인적·물적 자원의 국가간 이동이 심화되고 국제거래 규모가 크게 증가하면서 각 개인 입장에서도 특정 국가에만 국한되지 않고 여러 나라에 걸쳐 소재하면서 경제활동을 하는 경우가 늘어나고 있음
- 이러한 상황에서 특정 개인이 소득세 과세 목적상 어느 국가의 거주자에 해당하는가의 문제는 더욱 복잡한 양상을 보이고 있으며 구체적 사안에 따라서는 그 판단이 모호한 경우가 상당함
- 글로벌 경제 환경 속에서 일부 납세자는 각 국가들마다 상이한 세법 규정으로 인해 이중 거주자로 인정되어 불이익을 받기도 함
  - 어느 개인이 양 국가의 내국 세법을 적용함에 따라 이중거주자가 될 경우 해당 국가 간 조세조약에 따라 ‘항구적 주거’, ‘이해관계 중심지’ 등 세부 요건을 고려하여 거주지국을 최종 판단하게 됨
  - 이 경우 각 국가들의 이해관계가 상충할 수 있는 관계로, 과세당국 간 상호합의 등을 통해 명확하게 이중거주자 문제가 해소되지 못할 가능성도 있음
  - 한편, 최근의 거주자 관련 국내 세무조사 사례에서와 같이, 국내의 체류일수를 적절히 조절하여 상대적으로 세무상 불리한 국가에서의 거주자 인정을 회피하려는 사례도 발견되어 조세 분쟁으로까지 이어지고 있음<sup>1)</sup>
- 이에 따라 개인 납세자 입장에서 합리적이고 안정적인 과세를 추구하고 동시에 조세회피 방지 및 세원 확보의 실효성을 높이기 위해 세법상 거주자 요건을 보다 정교하게 개선할 필요성이 증대됨

---

1) 이른바 선박왕, 구리왕, 완구왕 등 역외탈세 혐의의 주요 부분이 거주지국 결정 문제와 관련되어 있음(조선일보 기사 “역외 탈세 혐의 3인방 나머지 2명은...”, 2013. 02. 13. 등 신문기사 참조)

- 이러한 국제 거래 환경 및 관련 세법 변화 추이에 맞춰 우리나라에서는 지난 2014년 말 세법 개정을 통해 국내 체류일 기준 등 일부 기준을 수정하였음
  - 「소득세법」 및 동법 시행령상 국내 주소 또는 거소 보유 여부를 판정하는 기본적인 체류일 기준을 기존 1년에서 183일로 설정함
  
- 그럼에도 아직까지는 후속적인 관련 세법 개정·보완을 통해 거주자 여부 판정을 위한 구체적인 세부 지침 또는 사례 등을 제시하지는 않은 상황임
  
- 이에 따라 본 보고서에서는 주로 「소득세법」 목적상 거주자 판정 기준의 유형 및 세부 구성 요소에 관한 사안을 위주로, 우리나라 및 주요 국가들의 관련 세법 규정을 비교, 검토하고 각 제도의 특징을 분석함
  - 영국, 미국 및 호주의 거주자 판정 기준을 검토하고 각 세부 항목별로 구체적 요소들을 비교분석함
  
- 특히 본 보고서에서는 각 국가별로 주요 판단기준의 적용에 대한 구체적 사례를 함께 제시함으로써 해당 제도에 대한 이해도를 높이고 다양한 정책 활용에 참고할 수 있도록 함
  - 각 국가별 주요 판정 기준을 설명함과 더불어 이와 관련된 사례를 가급적 함께 언급하되, 주요 사례 위주로 선별하여 제시함
  
- 본 보고서의 나머지 부분은 우리나라의 제도를 설명한 제Ⅱ장부터 국제비교 및 시사점을 제시한 제Ⅳ장까지 세 개의 장으로 구성됨
  - 제Ⅱ장에서는 우리나라 「소득세법」상의 거주자 판정 기준의 주요 내용 및 특징 등에 대해 기술함
  - 제Ⅲ장에서는 주요국(영국, 미국 및 호주)의 개인소득세 목적상 거주자 판정 세부 기준 및 관련 요건을 조사하고 그 구체적 내용을 관련 사례와 함께 분석함
  - 제Ⅳ장에서는 외국의 조사 내용을 바탕으로 우리나라와 주요국의 제도를 비교·분석하며, 최종적으로 시사점을 도출함

## Ⅱ. 우리나라의 거주자 판정 기준

### 1. 개요

- 우리나라는 「소득세법」상 납세의무자를 거주자와 비거주자로 구분하여, 과세요건과 과세절차에 있어 다음과 같은 차이를 두고 있음
  - 거주자는 전 세계 소득에 대하여 납세의무를 부담하며, 비거주자는 국내 원천소득에 대해서만 납세의무를 가짐
  
- 우리나라의 거주자와 비거주자의 개념은 국적을 기준으로 하여 구분하는 내국인·외국인의 개념과는 다름<sup>2)</sup>
  - 비거주자는 과세목적상 경제적·인적 연고를 기준으로 구분한 것으로서 거주자에 대응되는 개념이며, 외국인은 국적을 기준으로 구분한 것으로서 국민에 대응되는 개념으로 이해할 수 있음
  
- 거주자는 국내에 주소를 두거나 183일 이상의 거소(居所)를 둔 개인을 말하며, 거주자가 아닌 개인을 비거주자라고 함<sup>3)4)</sup>
  - 거소는 주소지 외의 장소 중 상당 기간에 걸쳐 거주하는 장소로서 주소와 같이 밀접한 생활관계가 형성되지 아니하는 장소를 말함<sup>5)</sup>

---

2) 안종석·구자은·김정아·정경화(2011), pp.4-5.

3) 「소득세법」 제1조의 2

4) 법인의 경우에는 국내에 본점이나 주사무소 또는 사업의 실질적 관리장소를 둔 법인을 내국법인으로 판단함

5) 「소득세법 시행령」 제2조②

## 2. 거주자 판정 기준<sup>6)</sup>

- 「소득세법」상 거주자와 비거주자를 판정하는 기준은 1) 국내에 주소를 둔 경우, 2) 국내에 183일 이상의 거소 존재 여부, 3) 기타의 경우로 구분할 수 있음
  
- 거주자 판정의 주요 기준인 국내 주소를 판단함에 있어 생계를 같이하는 가족 및 국내에 소재하는 자산의 유무 등 생활관계의 객관적 사실에 따라 주소를 판정함<sup>7)</sup>
  - 추가로 주소와 관련하여 다음과 같은 간주 규정을 두고 있음<sup>8)</sup>
  - 다음의 경우는 국내에 주소를 가진 것으로 간주함<sup>9)</sup>
    - 계속하여 183일 이상 국내에 거주할 것을 통상 필요로 하는 직업을 가진 때
    - 국내에 생계를 같이하는 가족이 있고, 그 직업 및 자산상태에 비추어 계속하여 183일 이상 국내에 거주할 것으로 인정되는 때
  - 다음의 경우는 국내에 주소가 없는 것으로 봄<sup>10)</sup>
    - 국외에 거주 또는 근무하는 자가 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 국내에 있는 때는 주소가 국내에 있는 것으로 보고, 그 장소가 국외에 있는 때에는 주소가 국외에 있는 것으로 봄<sup>11)</sup>
  
- 거주자나 내국법인의 국외사업장 또는 해외현지법인(내국법인이 발행주식총수 또는

6) 홍성훈·정경화·최정욱(2012), pp. 3-8과 국세법령정보시스템을 통해 정리함

7) 「소득세법 시행령」 제2조①

8) 「소득세법 시행령」 제2조

9) 「소득세법 시행령」 제2조③

10) 「소득세법 시행령」 제2조④

11) 「소득세법 시행령」 제2조⑤

출자지분의 100분의 100을 직접 또는 간접 출자한 경우에 한정한다) 등에 파견된 임원 또는 직원이나 국외에서 근무하는 공무원은 거주자로 간주함<sup>12)</sup>

### 3. 거주자가 되는 시기와 거주기간의 계산

- 거주자가 비거주자로 되는 시기는 다음과 같음
  - 거주자가 주소 또는 거소의 국외 이전을 위하여 출국하는 날의 다음 날
  - 「소득세법 시행령」 제2조 제4항 및 제5항에 따라 국내에 주소가 없거나 국외에 주소가 있는 것으로 보는 사유가 발생한 날의 다음 날
  
- 비거주자가 거주자로 되는 시기는 다음과 같음
  - 국내에 주소를 둔 날
  - 「소득세법 시행령」 제2조 제3항 및 제5항에 따라 국내에 주소를 가지거나 국내에 주소가 있는 것으로 보는 사유가 발생한 날
  - 국내에 거소를 둔 기간이 183일이 되는 날
  
- 거소에 대한 판정과 관련하여 「소득세법」에서는 거주기간 계산의 기준이 되는 날을 정하고 있음<sup>13)</sup>
  - 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 관광, 질병의 치료 등으로서 명백하게 일시적인 것으로 인정되는 때에는 그 출국한 기간도 국내에 거소를 둔 기간으로 봄
  - 국내에 거소를 둔 기간이 2과세기간에 걸쳐 183일 이상인 경우에는 국내에 183일 이상 거소를 둔 것으로 봄

12) 「소득세법 시행령」 제3조(해외 현지법인 등의 임직원 등에 대한 거주자 판정이 논란이 되자 2015년 해외 현지법인의 범위를 명확히 하여 위와 같이 개정함)

13) 「소득세법 시행령」 제4조

- 우리나라의 거주자 판정과 관련된 「소득세법」 및 「소득세법 시행령」을 요약 정리하면 다음 <표 II-1>과 같음

<표 II-1> 우리나라의 거주자 판정 기준

「소득세법」	「소득세법 시행령」
<p>◦거주자: 국내에 주소를 두거나 183일 이상의 거소를 둔 개인(제1조의 2)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 주소: 국내에 생계를 같이하는 가족 및 국내에 소재하는 자산의 유무 등 생활관계의 객관적 사실에 따라 판정(제2조①)</li> <li>• 거소: 주소지 외의 장소 중 상당기간에 걸쳐 거주하는 장소로서 주소와 같이 밀접한 일반적 생활관계가 형성되지 아니한 장소(제2조②)</li> <li>• 주소 간주규정: ① 계속하여 183일 이상 국내에 거주할 것을 통상 필요로 하는 직업을 가진 때 ② 국내에 생계를 같이하는 가족이 있고, 그 직업 및 자산상태에 비추어 계속하여 183일 이상 국내에 거주할 것으로 인정되는 때</li> <li>• 기타 간주규정: ① 국외에 거주 또는 근무하는 자가 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 때에는 국내에 주소가 없는 것으로 봄(제2조④) ② 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 봄(제2조⑤)</li> <li>• 거주자 간주규정: 국외 근무 공무원 또는 내국법인의 국외사업장 등에 파견된 임원 또는 직원은 거주자로 봄(제3조)</li> </ul>

#### 4. 우리나라의 거주자 판정과 관련된 문제

- 우리나라는 ‘주소’와 ‘거소’를 판단함에 있어 주소의 정의 규정이 없고, 상황에 따라 판정하고 있음
  - 객관적인 체류일수보다는 납세자의 생활관계를 고려하여 주소를 판정하고, 이를 토대로 거주자 여부를 판단함으로써 납세자의 예측 가능성이 낮고 과세관청의 판단이 개입될 수밖에 없으므로 행정력 낭비가 초래되고 있음

- 「소득세법」상 주소를 “생활관계의 객관적 사실”에 따라 거주자 여부를 판단하면서 구체적 판단기준을 제시하지 않아 발생한 문제가 있음
  - 선박왕 사건의 경우 국내 체류일수가 일본의 체류일수보다 적음에도 부인의 국내 체류기간 등 생활관계 등을 종합적으로 고려하여 국내거주자로 인정하였음
  - 완구왕은 1998~2000년 미국 영주권을 취득했다 포기하며 국내에 장기체류하였고, 중대한 이해관계의 중심지에 따라 1999년 과세연도부터 국내에서 발생한 소득뿐만 아니라 국외에서 발생한 모든 소득에 대하여도 국내에 납세의무가 있는 국내 거주자로 판단함<sup>14)</sup>

〈표 II-2〉 선박왕과 완구왕의 거주자 판정 우리나라의 거주자 판정 기준

	사실관계	판결																						
선박왕	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 거주: 2004년부터 서울 서초구에서 부인과 거주</li> <li>● 국내 체류일수:                             <table border="1" style="margin-left: 20px;"> <thead> <tr> <th>연도</th> <th>본인</th> <th>부인</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>2004</td><td>150</td><td>287</td></tr> <tr><td>2005</td><td>139</td><td>282</td></tr> <tr><td>2006</td><td>135</td><td>217</td></tr> <tr><td>2007</td><td>194</td><td>222</td></tr> <tr><td>2008</td><td>104</td><td>157</td></tr> <tr><td>2009</td><td>128</td><td>154</td></tr> </tbody> </table> </li> <li>● 생활관계: ① 2001년~2010년 국내 병원에서 본인은 203회, 부인은 270회 진료와 치료를 받음 ② 본인과 부인 명의의 금융계좌와 신용카드 사용, 국내 골프회원권 보유</li> </ul>	연도	본인	부인	2004	150	287	2005	139	282	2006	135	217	2007	194	222	2008	104	157	2009	128	154	주된 생활의 중심지는 한국이며, ‘생활관계의 객관적 사실’을 판단함에 있어서는 시행령 규정에 예시되어 있는 공동생계 가족, 자산, 직업, 거주기간의 지표를 활용하여야 함은 물론 사회적 활동의 내용도 살펴야 하고, 납세제도의 취지에 비추어 볼 때 그가 사회의 구성원으로서 실제로 경제활동을 하여 이익을 창출하는 장소 및 복지혜택을 누리는 장소 등도 종합적으로 참작함이 상당하다.	
연도	본인	부인																						
2004	150	287																						
2005	139	282																						
2006	135	217																						
2007	194	222																						
2008	104	157																						
2009	128	154																						
완구왕	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 국적 변동: 본인은 1998년 미국 영주권을 취득하였지만, 국내에 거주하였고, 2000년 미국 영주권 포기. 이후 2009년 싱가포르 영주권을 취득하면서 국내 주민등록상 이주말소 처리함. 부인은 1998년 미국 영주권 취득하며 국내 주민등록상 이주말소 처리하였지만, 2002년부터 남편의 주거주지에서 살며 국내에 거주하며 수차례 부동산 매매행위를 함</li> <li>● 국내 체류일수                             <table border="1" style="margin-left: 20px;"> <thead> <tr> <th>연도</th> <th>99</th> <th>00</th> <th>01</th> <th>02</th> <th>03</th> <th>04</th> <th>05</th> <th>06</th> <th>07</th> <th>08</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>일수</td> <td>282</td> <td>311</td> <td>332</td> <td>319</td> <td>297</td> <td>323</td> <td>322</td> <td>314</td> <td>294</td> <td>341</td> </tr> </tbody> </table> </li> </ul>	연도	99	00	01	02	03	04	05	06	07	08	일수	282	311	332	319	297	323	322	314	294	341	주민등록상 주소지는 물론 생활관계의 객관적 사실에 의하여도 「소득세법」상 국내에 주소가 있는 거주자에 해당한다.
연도	99	00	01	02	03	04	05	06	07	08														
일수	282	311	332	319	297	323	322	314	294	341														

14) 서울중앙지법2011고합1291, 2011고합119, 주심2010서2828

- 국내 거주자를 판단하는 주소 지표 문제 이외에도, 거주자가 되는 시기는 과세상 차이를 발생시킬 수 있으므로 중요한 문제임
  - 「소득세법」상 비거주자가 거주자로 되는 시기는 국내에 주소를 두거나, 국내에 거소를 둔 기간이 183일(종전 1년)이 되는 날, 주소를 가진 것으로 보는 경우로 구분할 수 있음
  - 선박왕 사례에서 조세심판원은 선박왕이 국내에 주소가 있는 것으로 보았고, 1심 법원은 1년 이상 거소를 유지한 경우에 해당하여 거주자로 인정하였음
    - 거주자 인정시기의 차이(주소는 주소를 둔 날, 거소는 거소를 둔 기간이 183일 되는 날부터 거주자로 보게 됨)로 인하여 과세연도가 달라진다는 점에서 중요한 과세상의 차이가 발생하게 됨

### Ⅲ. 주요국의 거주자 판정 기준

#### 1. 영국<sup>15)</sup>

- 영국은 2013년 이전까지는 거주자 판정과 관련하여 명확하고 자세한 규정을 두지 아니 하였으며, 기본 대원칙 및 판례법(case law) 등에 근거하여 거주자 여부를 판정하였음<sup>16)</sup>
  - 영국 거주자 해당 요건에 대한 명문의 규정 또는 정의(definition) 규범이 없었음
  - 대부분의 경우 기존의 판례들에서 나타나는 입장 및 국세청의 가이드라인에서의 취지를 감안하여 거주자 여부를 판정하였음
  - 기본적으로는 영국에서 당해연도 중 183일 이상 체류 시 해당연도에 대해 거주자로 간주하였으며, 183일 미만 체류 시에도 영국에서의 체류 목적 및 영국과의 사회경제적 관계 등에 따라 과세목적상 거주자로 판정하기도 하였음
  
- 영국은 2013년도에 거주자 판정 기준을 명문화하여 별도의 거주자 법정심사(Statutory Residence Test; SRT) 기준을 도입하였음
  - 기존의 판례법이나 국세청 가이드라인 등에 의존하는 방식은 납세자의 예측 가능성을 저해하고 상황별로 판단이 어려운 경우가 많다는 문제점이 제기되어 왔음
  - 영국 거주자 해당 여부를 둘러싼 최근의 판례 등에서 그러한 문제점들이 더욱 대두되면서, 거주자 판정 기준을 보다 명확히 설정할 필요가 있다는 공감대가 확대되었음<sup>17)</sup>

---

15) [www.gov.uk](http://www.gov.uk) 및 “Guidance Note: Statutory Residence Test(SRT), HM Revenue&Customs, published December 2013.” 등 참조

16) Alexander M. G. Gelardi, “The New United Kingdom Statutory Residence Rules,” *International Tax Journal*, May-June 2014.

17) Aparna Nathan, “The statutory residence test consultative document”, *British Tax Review*, Issue 5, 2011.

- 이에 따라 2013년 4월 6일부터 별도의 거주자 법정심사(SRT) 기준을 도입, 운용함으로써 거주자 판정 기준을 각 상황별로 세분화하고 객관적으로 적용할 수 있도록 하였음
- 영국의 거주자 심사제도는 기본적으로 체류일 및 소재지, 생활관계 등 다양한 요소들을 고려하여 각 심사 단계별로 순차적으로 적용함
  - 1차 영국거주 심사: 과세기간 중 183일 이상 영국 체류시 영국 거주자로 우선 판정
  - 국외거주 심사: 해외 체류일 및 근무 형태 등의 세부 요건 충족시 국외 거주자로 판정
  - 2차 영국거주 심사: 영국 내 체류 기간 및 근무일수 등의 요건 충족시 영국 거주자로 판정
  - 영국관계 심사: 이전의 심사 단계에서 단정적으로 판정되지 않을 경우 제반 관계 요건들을 종합하여 거주자 여부를 최종 판정

## 가. 거주자 판정 기준

### 1) 1차 영국거주 심사

- 영국의 거주자 판정기준의 우선적 기준은 체류기간이며, 과세기간 중 183일 이상 체류한 경우 거주자로 보고 있음
  - 납세의무자가 과세연도 중 영국에 183일 이상 체류하는 경우 해당 과세연도 전체에 대해 영국 거주자로 간주됨
  - 체류일수는 자정 12시까지 머무른 날을 기준으로 산정함
- 영국 내 체류기간이 183일 이내인 경우 전반적인 영국 체류일수, 국내외 근무 기간, 기타 생활관계 등을 고려하여 거주자 여부를 판정토록 함
  - 국외거주 심사(Automatic overseas test), 영국거주 심사(Automatic UK test)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
- 영국에서의 체류 기간(spend days)을 결정하는 기준은 해당일 자정에 영국 내 소재 여부이며 기타 부가적인 기준들을 두고 있음
- 특정 일자의 자정에 영국에 소재하면 해당 일은 영국에서 체류한 일수에 포함됨
  - 일시적 이동 기간(transit days)은 체류 일수에 포함되지 아니함
    - 타국에서 다른 타국으로 여행 가는 중간에 영국에 체류한 경우로서
    - 그 다음날 영국을 떠나는 경우
  - 특정한 경우 자정(midnight) 시점에는 영국 내에 없더라도 다음 조건들을 모두 만족할 경우에는 30일 초과하는 시점부터는 영국 체류일로 간주될 수 있음(deeming rule)
    - 직전 3년 중 1개 과세연도 이상 영국 거주자이었던 것
    - 후술하는 영국관계 심사 중 3개 이상의 관계(UK ties)를 가지고 있을 것
    - 자정 시점에는 영국 내에 없더라도 30일을 초과하는 기간 동안 영국에 체류할 것

〈영국 거주자요건 관련 사례 1〉

**사실관계**

A는 국외거주 심사나 영국거주 심사 요건을 충족하지 못함. A는 영국에서 35일 동안은 자정 시점에 소재하였음. 또한 A는 57일 동안은 비록 자정 시점에는 없었지만 영국 내에 있었으며, 그 기간 마지막날 자정 이전에 영국을 떠났음. A는 3개의 영국관계 요건을 충족한 상태이며, 직전 과세연도에 영국 거주자였음

**분석**

A는 3개의 영국관계 요건을 충족하고 직전 과세연도 거주자로서, 자정 시점 이외 영국 소재 기간이 30일을 초과하므로 영국 체류일 간주 요건에 해당함. 따라서 그 초과일인 27일(57일 - 30일)은 영국 체류일이 되므로 총 영국 체류일은 62일(35일 + 27일)이 됨.

따라서, 영국관계 요건과 더불어 종합적으로 판정할 때, 체류일 간주요건을 고려하지 않을 경우에는 거주자에 해당하지 않지만 체류일 간주요건에 의해 거주자로 판정됨

**〈영국 거주자요건 관련 사례 2〉****사실관계**

B는 업무 및 개인적 목적상 영국을 자주 방문하며 여행을 자주 다니는 편임. B는 미국 필라델피아에 있는 친지를 방문하기 위하여 이탈리아 로마를 출발하였으며 그 도중에 비행기를 갈아타기 위하여 영국 히드로 공항에 도착함. B는 영국에 월요일 23시 05분에 착륙하였으며, 미국행 연계 비행기 편은 다음날 화요일 11시 05분에 출발할 예정임. B는 착륙 후 공항 근처 호텔로 이동하여 1박 후 조식을 먹은 뒤 다시 공항으로 돌아옴

**분석**

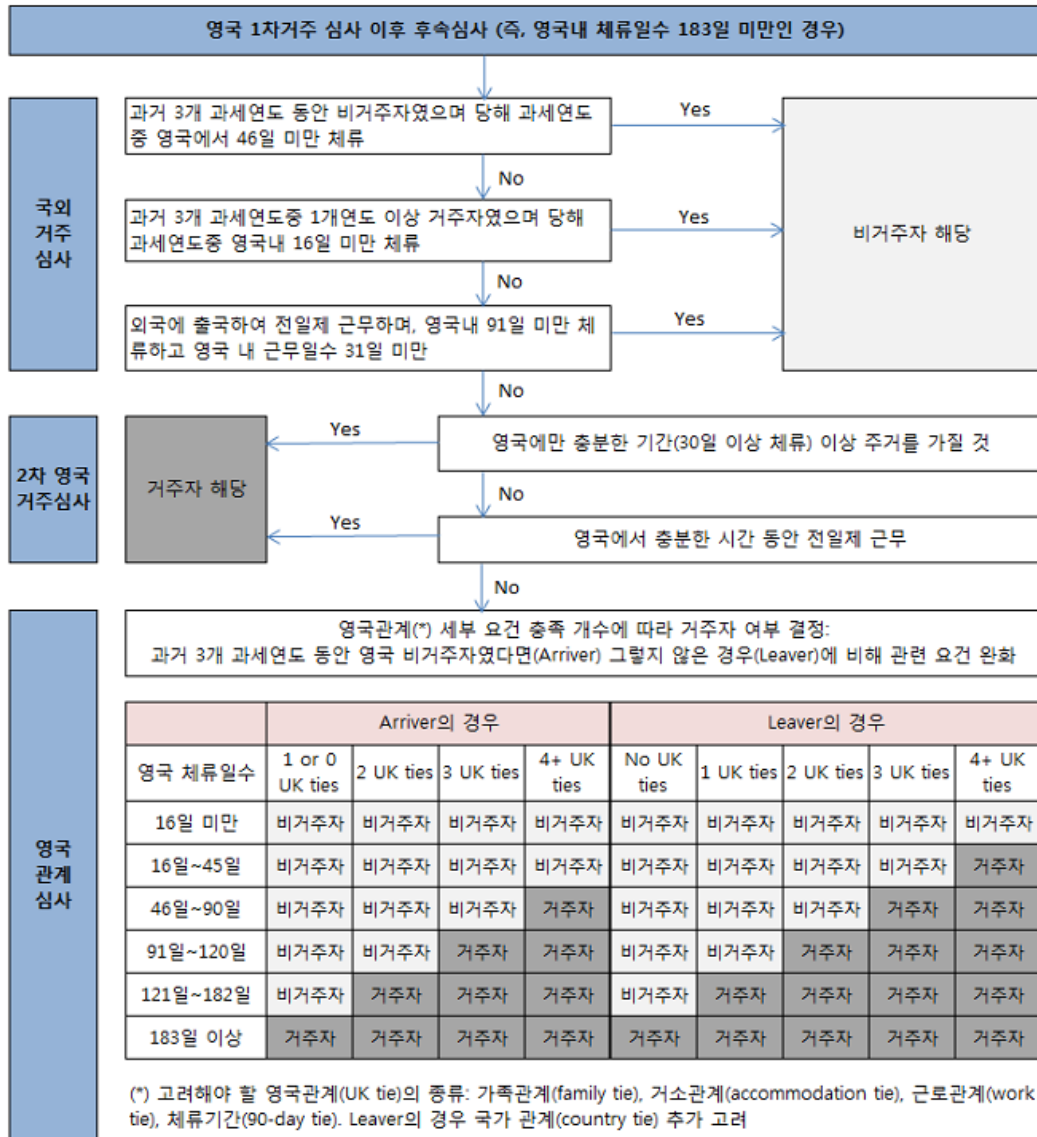
B는 월요일 자정 시점에 영국에 소재하였으나 이는 일시 이동일로서 영국 체류일로 보지 않음. 한편, 화요일의 경우 자정 시점에는 없지만 영국내 소재한 날에 해당하므로, 이는 영국 체류일 간주 요건 판정시 해당 일자에 포함됨

**2) 후속 심사 기준들의 개요 및 적용 구조**

- 국외거주 심사 및 영국거주 심사는 그 중 어느 하나에 해당하면 비거주자 또는 거주자로 판명되는 단정적 판단(conclusive test)이며, 영국관계 심사는 이전의 두 요건에 해당되지 않을 경우 종합적/보충적으로 적용됨
  - 국외거주 심사 및 영국거주 심사는 주로 영국 내 소재 또는 근무 기간의 장단에 따라 결정됨

○ 영국관계 심사는 영국내 관계의 종류 및 체류 기간을 종합적으로 감안하여 결정함

[그림 Ⅲ-1] 영국의 거주자 심사제도의 세부 구조



자료: KPMG 제공 도표를 재구성([https://www.kpmg.com/UK/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/PDF/Tax/220515\\_SRT\\_Flowchart\\_FB\\_21May\\_acc.pdf](https://www.kpmg.com/UK/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/PDF/Tax/220515_SRT_Flowchart_FB_21May_acc.pdf))

### 3) 국외거주 심사

- 국외거주 심사는 아래와 같은 세 가지 세부 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 경우로서 아래 요건을 모두 충족할 경우에 적용됨
    - 과세연도 동안 영국에서 91일 미만을 체류하는 경우
    - 과세연도 동안 영국에서 3시간을 초과하여 근무한 총 일수가 31일 미만인 경우
  
- 3차 국외거주 심사 중 중요 기준으로서 해외에서 전일근무(full-time work)한지의 여부는 아래와 같은 단계별로 검토함
  - 아래의 각 단계별로 계산한 결과 해외에서 충분한 시간(sufficient hours overseas) 동안 근무한 것에 해당하면, 동 3차 국외거주 심사 목적상 해외에서 전일근무한 것으로 봄

단계	단계별 주요 내역
Step1	무관일수(disregarded days)를 확인함 - 과세기간 중 영국에서 3시간 초과하여 근무한 일수로서, 같은 날에 외국에서 근무한 적이 있더라도 무관일에 포함함
Step2	순해외근무시간(net overseas hours)을 산출함 - 과세기간 중 해외에서 실제로 근무한 시간을 의미하며, 상기 무관일(disregarded day)에 해당하는 날에 근무한 시간은 제외함
Step3	365일에서 다음의 일수를 차감하여 준거기간(reference period)을 산출함 - Step1에서 계산한 무관일수 - 고용기간에 공백(gaps between employments)이 있는 경우 해당 일수 - 기타 연가(annual leave), 병가, 청원휴가 등 소정의 인정되는 사유로 인한 근무 공백
Step4	Step3에서 계산한 준거기간을 7로 나눔 - 소수점으로 계산될 경우 소수점 이하를 버리되, 1보다 작을 경우에는 1로 함
Step5	Step2에서 계산한 순해외근무시간을 Step4에서 계산된 수치로 나눔 - 해당 수치가 35 이상일 경우 해외에서 충분한 시간 동안 근무한 것으로 판정함

〈영국 거주자요건 관련 사례 3〉

**사실관계**

C는 해외에서 근무하고 있으며, 육아휴가를 간 적이 있음. C는 3차 국외거주 심사 목적상 해외 전일근무 해당 여부를 검토해야 하며, 이에 따라 아래 step별로 해외에서 충분한 시간 동안 근무하였는지 여부를 분석함

**분석**

거주자요건을 판별하기 위해 각 단계별 사실 관계를 정리·분석하면 다음과 같음

Step1: C는 무관일수(disregarded days)에 해당하는 날이 없음

Step2: C는 병가나 고용기간 공백(gaps between employments)에 해당하는 사유가 없음. C의 고용형태는 월요일부터 금요일까지 7시간 40분 근무하는 조건임. 당해 과세기간 동안 아래와 같이 근무함

- 4월 6일부터 6월 2일까지 정상 근무함
- 육아휴직을 6월 3일에 떠나서 26주 후인 12월 2일에 업무 복귀함
- 12월 2일부터 12월 20일까지 근무함
- 12월 23일부터 1월 1일까지 연가(annual leave)를 사용하여 1월 2일부터 업무 복귀함
- 1월 2일부터 4월 5일까지 근무하면서 각각 다음과 같이 휴가를 사용함
  - : 5일간(2월 3일~2월 7일)
  - : 3일간(3월 13일~3월 17일)

C의 순해외근무시간(net overseas hours)은 다음과 같이 산출됨

- 4월 6일부터 6월 2일까지: 38일(5월 6일 및 27일은 공휴일임)
- 12월 2일부터 12월 20일까지: 15일
- 1월 2일부터 4월 5일까지: 59일
- 총 근무일수:  $38 + 15 + 59 = 112$
- 매 근무일마다 7시간 40분 근무하였으므로  
총 근무시간:  $112 \times 7\text{시간 } 40\text{분} = 858\text{시간 } 40\text{분}$

<p>Step3: 준거기간(reference period)을 계산하기 위하여 365일에서 다음의 일수를 차감</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 육아휴직: 180일(해당기간 내의 주말 포함)</li> <li>- 연가: 13일(12월 23, 24, 27, 30, 31일 및 2월 3일~2월 7일, 3월 13일~3월 17일)</li> <li>- 준거기간: <math>365 - 180 - 13 = 172</math>일</li> </ul> <p>Step4: Step3에서 계산된 수치를 7로 나눔</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- <math>172 / 7 = 24.57</math></li> <li>- 소수점 이하 절삭하여 최종 수치 24</li> </ul> <p>Step5: Step2에서의 순해외근무시간을 Step4에서 계산된 수치로 나눔</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- <math>858\text{시간 } 40\text{분} / 24 = 35.78</math></li> <li>- 해당 수치가 35를 초과하므로 해외에서 충분한 시간 동안 근무한 요건을 충족함</li> </ul>
---

- 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

#### 4) 2차 영국거주 심사

- 2차 영국거주 심사에 있어, 납세자가 과세연도 중에 영국 내 주거를 가진 적이 있는 것으로 판정될 경우 영국 거주자로 판정함
  - 주거(home)는 개인의 안정성과 충분한 기능이 수행될 수 있는 건물의 형태(또는 일부분), 자동차, 선박, 또는 그런 종류의 구조 등 다양할 수 있음
  - 납세자가 아래의 요건에 해당하는 기간이 연속적으로 91일 이상 되면서 그 중 최소

30일은 당해 과세연도에 귀속되는 경우, 납세자는 당해 과세연도 중에 영국에 주거(home)를 가진 적이 있는 것으로 판정함

- ① 충분한 관련 시간(sufficient amount of time)을 보내는 영국의 주거를 가지고 있을 것
  - 과세연도 중 당해 영국 주거에 최소 30일 이상 소재(present)한 경우 ‘충분한 관련 시간’ 요건을 충족한 것으로 봄
  - ② 해외에는 주거(overseas home)가 없거나 있더라도 허용 체류 시간(permitted amount of time)만을 보내는 경우일 것
  - 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

〈영국 거주자요건 관련 사례 4〉

**사실관계**

D는 이동식 집(mobile home)에서 아내와 같이 생활함. 이들 부부는 D가 영국 내에서 일거리를 얻게 되는 여러 지역으로 이동함. 동 부부는 각종 개인 물품들을 당해 이동식 집에 비치하고 그곳에서 숙식을 해결함. 또한 D부부는 D가 일을 하지 않는 때에 대부분의 시간을 동 이동식 집에서 보냄

**분석**

정착된 주거로서의 형태는 아니지만 상당한 정도의 항구성(permanence) 또는 안정성(stability)을 갖고 있으므로 영국 내 주거(home)에 해당함

## 〈영국 거주자요건 관련 사례 5〉

**사실관계**

E는 2013/14 과세연도 및 2014/15 과세연도 내내 영국에 집을 가지고 있음. E는 2013/14 과세연도 중 30일을 초과하는 기간동안 그 집에서 소재(present)함. E는 2014년 3월 1일에 해외에 집을 취득하였으며 2013/14 과세연도 중 그 해외 집에서 30일을 초과하는 기간동안 소재(present)함

**분석**

비록 E가 영국 내 집을 가지고 있으면서 해외에도 집을 가지고 있는 기간이 91일 이상 연속되면서 그 중 최소 30일이 2013/14 과세연도에 속하는 경우에 해당하지만, E가 영국 내 집을 가지고 있으면서 과세연도(2013/14 과세연도에 충분한 관련 시간을 보낸) 해외에 집을 가지고 있지 아니한 기간(2013년 4월 6일부터 2014년 2월 28일까지) 또한 최소 91일 이상 연속됨. 따라서 E는 2013/14 과세연도에 2차 영국거주 심사 목적상 거주자로 판정됨

## 〈영국 거주자요건 관련 사례 6〉

**사실관계**

F는 남편과 함께 런던의 집에서 살고 있었는데, 최근에 그녀의 회사 사정상 미국 뉴욕으로 2달 동안 파견 근무를 가게 됨. 파견 기간 동안 F는 현지 호텔에서 생활하며, F의 남편은 여전히 영국 런던에서 거주, 근무함. 파견 기간이 끝난 뒤 F는 런던의 집에 돌아와 남편과 함께 생활함

**분석**

납세자가 계속적으로 거주하지 않은 경우라 하더라도, 일시적으로 떠나 있으면서 가족들이 상주할 경우 계속 주거로 인정됨. F의 경우 영국 런던의 집이 F의 파견 기간 동안에도 영국내 주거로 인정됨

- 또한, 납세자가 중요한 단절 없이 영국에서 전일근무(full time)한 경우에 해당하면 영국 거주자로 판정함(아래 요건을 모두 충족)
  - 어느 365일 기간 중 영국에서 전일근무(full-time)한 경우
    - 전일근무 여부는 상기 3차 국외거주 심사 기준 중 해외에서의 전일근무(full-time work) 여부를 판정하는 단계별 기준과 유사한 방식으로 판단함
    - 업무의 장소(location of work)는 고용이 이루어지거나 사업이 진행되는 장소 위주가 아니라 실제로 근무가 이루어진 장소(actually done)를 바탕으로 판단함
  - 근무에 있어 중요한 단절이 없어야 함
    - 중요한 단절이란 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 의한 허용)이 제외됨
  - 당해 365일 기간 중 전부 또는 일부가 과세연도에 포함되어야 함
  - 당해 365일 기간 중 3시간 초과하여 일하는 날들의 총 근무일수 합계 중 75% 이상이 영국에서 3시간 초과하여 근무한 날이어야 함
  - 영국에서 3시간 초과하여 근무한 날로서 최소 하루 이상이 당해 365일 기간 및 당해 과세연도에 모두 속해야 함

〈영국 거주자요건 관련 사례 7〉

**사실관계**

G는 다국적회사의 한 지점을 위해 일하며 프랑스 파리에서 전일제로 근무(full-time)함. G는 매달 이틀 동안 영국에서 근무하며 해당일 각각 3시간 이상 영국에서 근무함. 2013년 9월 1일에 G는 영국에 2년간 근무 일정으로 파견됨. G는 프랑스 파리 사무소에 매달 이틀 동안 각 3시간 이상 근무함

### 분석

2014년 4월 5일로 종료되는 365일 기간 동안 G는 관련 기준상 영국 내에서 전일제 근무한 것으로 산출됨. 또한 G는 2013년 9월 1일 이전에 매달 2일 동안 3시간 초과하여 근무한 관계로 영국 내 근무 중 중요한 단절(significant break)은 없음

2014년 4월 5일로 종료되는 365일 기간 동안 G가 3시간 초과하여 근무한 총 일수는 240일임. 그러나 이 중 62%에 해당하는 150일 동안만 영국에서 3시간 초과하여 근무하였음. 따라서 당해 365일 기간을 놓고 볼 때는 3차 영국거주 심사 요건에 해당되지 않음. 이 경우 다른 365일 기간 중 해당 사항이 있는 여부를 살펴봐야 함

2014년 8월 31일로 종료되는 365일 기간 동안 G는 관련 기준상 영국 내에서 전일제 근무한 것으로 산출됨. 동 365일 기간 동안 G가 3시간 초과하여 근무한 총 일수는 230일이며, 이 중 91%에 해당하는 210일 동안 영국에서 3시간 초과하여 근무하였음. 동 365일 기간 중 일부는 2013/14 과세연도에 속하며, 그러한 기간 중 최소 1일 이상 G는 영국에서 3시간 초과하여 근무하였음

따라서 G는 3차 영국거주 심사 요건을 충족하여 거주자로 판정됨

### 5) 영국관계 심사(sufficient ties test)

- 국외거주 심사 또는 영국거주 심사에서 비거주자 또는 거주자로 결정되지 못한 경우 영국 내에서의 사회 경제적 관련성 지표들을 종합적으로 판단하여 거주자 여부를 최종 판정함
  - 관련 고려 지표들은 다음과 같은 4가지로 구성됨
    - 가족관계(family tie), 거소관계(accommodation tie), 근로관계(work tie), 체류 기간(90-day tie)
  - 기본적으로 영국 내 체류 기간이 길수록, 영국 내 관계 지표 해당 사항이 많을수록 거주자 판정 가능성이 높아지는 구조임
  - 과거 3개 과세연도 동안 영국 거주자가 아니었다면(즉, Arriver의 경우에 해당), 그렇지 않은 경우(즉 Leaver의 경우에 해당)에 비해 거주자 판정 요건이 다소 완화됨

- 한편, Leaver의 경우로서 직전 3개 과세연도 중 한 과세연도에 상기 네 가지 관계지표에 따라 영국 거주자로 판정된 경우가 있다면, 추가적으로 국가 관계(country tie)를 고려할 필요가 있음
  
- 가족관계 지표는 납세자와 같이 생활하는 가족들의 거주자 지위 여부 등에 따라 좌우됨
  - 다음의 가족 구성원들 중 어느 하나가 영국 거주자에 해당하면 당해 납세자는 영국 내에 가족관계(family tie)가 있다고 판정함
    - 남편, 부인 및 법적 동거인(법적으로 별거하지 않은 상태일 것)
    - 사실상 동거인, 단 이 경우 실질적으로 부부나 법적 동거인처럼 같이 생활하여야 함
    - 18세 미만의 자녀, 단 당해 과세연도 중 해당 자녀와 영국에서 같이 체류한 기간이 총 61일 미만인 경우는 제외함
  - 납세자의 다른 가족 구성원이 영국 거주자인지를 판단함에 있어서는, 해당 구성원이 동 납세자 자체에 대해 갖는 가족관계(family tie)지표는 고려하지 아니함
  - 한편, 18세 미만 자녀가 영국에 전일제 교육(full-time education)과정에 있으면서 그로 인해 영국 거주자가 된 경우에는 기본적으로 해당 자녀와의 관계로 인한 가족관계(family tie) 지표는 고려하지 아니함

〈영국 거주자요건 관련 사례 8〉

<p><b>사실관계</b></p> <p>H와 I는 부부로서 영국에서 140일을 함께 체류하였음(즉, 자동적으로 영국 거주자가 되는 183일 보다는 체류일수가 적음) 두 부부 중 어느 누구도 직전 3개 과세연도 중 영국 거주자였던 적이 없음</p>
---

**분석**

영국관계(sufficient tie) 심사 목적상 2개 이상의 지표에 해당될 경우 두 부부 모두 거주자로 판정되는 상황임. H와 I는 일단 거소관계(accommodation tie) 지표는 충족한 상태임. 만약 H나 I가 가족관계(family tie) 지표를 충족한다면 해당 인은 영국 거주자로 판정되는 상황임. 그런데, 가족관계를 판단함에 있어, H나 I는 서로 이외에 다른 구성원과 가족관계를 갖는 것은 없고, 오로지 상대방에 대한 가족관계 여부만 판단인 상태임. 이 경우에는 상대방 구성원의 영국 거주자 여부를 판단함에 있어 동 납세자 자체에 대한 가족관계는 고려하지 않음

이에 따라 H나 I는 각각 거소관계라는 하나의 영국관계 지표만을 충족한 상태이므로, 둘다 영국 거주자에 해당하지 아니함

## 〈영국 거주자요건 관련 사례 9〉

**사실관계**

J는 영국에 사택을 갖고 있으며 영국을 방문할 때마다 동 사택을 사용함. 이번 해에 J는 영국에 75일 동안 체류하였으며, 그 중 41일은 매일 3시간 이상 근무하였음. J는 재작년에 영국 거주자였음. J의 전처는 영국에서 15살된 딸과 함께 살고 있음. J는 올해 그의 딸과 70여일 동안 함께 생활하였으며, 그 중 21일은 J의 프랑스 집에서 보냈고 14일은 스페인에서 보냈음

**분석**

영국관계 심사 요건상 J는 3개 이상의 영국관련성(UK tie)를 갖고 있다면 거주자로 판명될 상황임. 현재 J는 거소관계 및 근로관계 요건을 충족한 상태임. J가 올해 그의 딸과 생활한 기간은 70일이지만, 그 중 35일(70-14-21)만을 영국에서 딸과 함께 보냈음. 따라서 J는 영국내 가족관계(family tie)를 갖고 있지 아니하며, 이에 따라 올해 영국 거주자에 해당하지 아니함

〈영국 거주자요건 관련 사례 10〉

**사실관계**

K는 14살이며 그의 부모는 아버지의 직장 관계상 두바이에 거주하고 있음. K는 영국의 기숙학교에서 생활함. K는 여름방학 중 10일은 스코틀랜드에 여행을 갔고 크리스마스 방학중 일주일(7일)은 친구와 함께 런던에서 보냈음

**분석**

K 자신은 영국 거주자이며 K가 학기 이외 시간 중 17일을 영국에서 보냈다 하더라도, K로 인해 그 부모가 가족관계(family tie)를 갖고 있다고 판정되지는 아니함

- 거소관계 지표는 영국 내 상당기간 동안 체류할 수 있는 장소를 두고 일정 기간 동안 실제 체류한 경우에 적용됨
  - 납세자가 영국 내 생활을 위한 장소(“place to live in the UK”)를 두고 있으며, 해당 장소가 아래와 같은 요건을 갖춘 경우 거소관계 지표를 충족한 것으로 봄
    - 거소관계는 과세기간 동안 영국에서 91일 이상 연속해서 사용할 수 있는 곳이어야 하며, 실제로 1박 이상 체류하여야 함
    - 만약 가까운 친척(부모, 조부모, 형제자매, 18세 이상의 자녀나 손자·손녀)의 집 일 경우에는 최소 16박 이상을 체류하여야 함
  - 거소의 계속적 사용가능 여부를 판단함에 있어, 그 중간에 16일 미만의 기간 동안 사용 가능기간이 단절되더라도 그러한 단절 기간은 무시하고 계속적 사용 기간을 계산함
  - 거소관계 판정 목적상 ‘가까운 친척’의 범위는 아래의 경우를 포함함
    - 부모 또는 조부모
    - 형제 또는 자매
    - 18세 이상의 자녀 또는 손자녀
  - 납세자가 영국 내에 주거(home), 휴양용 주거(holiday home), 임시 숙소(temporary retreat) 및 기타 영국에 체류할 때 살 수 있는 장소를 둔 경우 영국 내 생활 장소를 둔 것으로 봄

## 〈영국 거주자요건 관련 사례 11〉

**사실관계**

L은 미국에서 수년간 살면서 직장을 갖고 근무해 왔음. L의 삼촌은 영국 내 휴양용 하우스보트(houseboat)를 가지고 있으며, L이 원하는 어느 때라도 이를 원하는 기간 동안 사용하도록 허락하였음. L의 삼촌은 다른 사람들이 그 하우스보트에 머무는 것을 허락하지 않았음

작년에 L은 영국에 두차례에 걸쳐 방문하였음. L은 친구와 함께 3주 동안 보내기로 하였으며 형과 4주 동안 보내기로 하였으나, 하우스보트는 사용하지 않았음. 올해 L은 영국을 두 번 방문하였으며, 5주 동안 여름 휴가를 삼촌의 하우스보트에서 보냈음

**분석**

작년에는 L이 영국 내 하우스보트를 최소 91일 이상 계속 사용할 수 있었지만 실제로는 전혀 사용하지 아니하였음. 따라서 작년에는 동 하우스보트와 관련하여 거소관계를 갖고 있지 아니함

올해에는 영국 내 하우스보트를 91일 이상 계속 사용할 수 있는 권리가 있으면서 이와 동시에 최소 하룻밤 이상을 실제 그곳에서 머물렀음. 따라서 올해에는 거소관계를 갖고 있음

## 〈영국 거주자요건 관련 사례 12〉

**사실관계**

M은 영국을 사업 목적상 방문하며 통상 여러 다른 호텔에서 머무름. 이러한 사업차 방문 중에 한번은 워블던 테니스 경기를 관람하게 됨. 이때 워블던에 살고 있는 한 지인이 M을 아파트에 초대하여 그곳에서 3박을 하게 됨

**분석**

당해 지인의 집에서 숙박한 것은 일시적인 초대에 의한 것이고, 그 곳을 91일 이상 사용할 수 있게 된 것이 아님. 따라서 M은 거소관계 지표를 충족하지 아니함

〈영국 거주자요건 관련 사례 13〉

**사실관계**

N은 폴란드에서 살면서 직장을 다니고 있으며 동 회사의 유럽지역 영업 매니저로 일하고 있음. 올해 N은 영국에서 새로운 제품을 출시하는 업무를 맡게 되었으며 이에 따라 영국에서 상당 시간을 머물게 됨. N의 영업팀은 매달 마지막 주에 영국 출장을 오며 이에 따라 N은 6월, 7월, 8월 및 9월의 각 첫 번째~세 번째 주 동안 머무를 장소로 동일한 호텔을 예약하였음

**분석**

계속적 사용가능 기간 동안 일부 단절이 있더라도 그 기간이 16일 이하이므로 N은 영국내 거소관계를 가짐

- 근로관계는 당해 연도에 최소 40일 이상 근무한 경우에 적용됨
  - 영국 내에서 하루에 3시간을 초과하여 근무한 날이 최소 40일 이상 되어야 함
  - 근무한 날이 반드시 연속될 필요는 없으며 중간에 일부 중단이 있는 경우(intermit-tent)라도 상관없음
  
- 90일 기준은 당해 과세연도 이전 2개 과세연도 중에서 90일을 초과하여 체류한 과세연도가 있는 경우에 충족됨
  
- 국가관계(country tie)는 기본적으로 납세자가 가장 많은 날동안 체류한 국가가 영국인 경우에 충족됨
  - 당해 과세연도중 자정 12시 시점을 기준으로 체류한 날이 가장 많은 국가가 어디인지를 바탕으로 산정함
    - 동 과세연도 중 자정 12시 시점에 가장 많이 체류한 날이 동일한 여러 국가가 있으며, 그러한 국가들 중 영국이 포함된다면 동 과세연도에 영국에서 국가관계 요건을 충족하는 것으로 봄

## 나. 거주자 판정 과정

- 영국의 소득세 납세는 기본적으로 자진신고(self assessment) 제도에 기반하는 관계로, SRT 관련 판정만을 위하여 별도의 행정절차를 두지는 아니함
  - 기본적으로 납세자는 영국 거주자 해당 여부를 스스로 판단하여 거주자에 해당할 경우 전 세계 종합소득을 신고하여야 하며, 비거주자에 해당할 경우에는 영국 내 원천소득에 대해서 신고할 의무가 있음
  - 과세대상 연도: 당해 연도 4월 6일부터 그다음 연도 4월 5일까지임
  - 신고 기한: 서면신고의 경우 과세기간 종료후 해당 연도의 10월 31일까지이며 전자신고의 경우 그 다음 1월 31일까지임. 즉 2015년 4월 5일 종료 과세연도에 대한 서면신고는 2015. 10. 31까지이며 전자신고는 2016. 1. 31. 일까지임
  
- 영국 과세당국은 납세자의 거주자 판정 등 자진신고 내역의 적절성 여부에 대해 직권으로 조사에 착수하여 확인할 수 있음<sup>18)</sup>
  - 영국 국세청은 거주자 해당 여부뿐만 아니라 신고납세 이행 상황, 신고자료상의 특이성, 자산 소재지, 해외계좌 보유 여부 등 제반 정황상 성실한 납세의무 이행 여부가 의심스럽다고 판단될 경우 조사에 착수할 권한이 있음
  - 과세당국에서 조사에 착수할 경우, 통상적으로는 해당 과세연도에 대한 신고기한으로부터 12개월 이내에 세무조사통지서를 교부하여야 함
  - 세무조사 및 경정처분과 관련하여 부과제척기간은 일반적인 경우 해당 과세연도 종료 후 4년이며, 납세자의 부주의(careless)에 의한 경우 6년, 납세자의 고의에 의한 경우에는 20년이 적용됨
  
- 이와 같이 납세자의 자진신고 및 과세당국의 재량적 사후 확인 제도를 감안할 때, 납세자는 거주자 판단의 적정성을 뒷받침할 수 있는 증거를 스스로 갖추어 두는 것이 중요함

18) <http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/United-Kingdom-Individual-Tax-administration>

- 특히 SRT에 따른 거주자 요건 심사는 여러 부문별로 세부적인 정보를 바탕으로 이루어지는 관계로 다양하고 자세한 종류의 증빙/기록들을 납세자가 유지, 보관할 것이 요구됨
  - 이러한 기록들은 크게 다음과 같은 종류로 구분될 수 있음
    - 영국 및 해외에서의 근무 현황
    - 납세자의 이동 현황 및 소재지
    - 납세자의 주거에 대한 정보
  
- 납세자는 영국 및 해외에서의 근무 기간 및 근무 형태, 중단 여부 등에 대한 세부적인 기록을 유지할 필요가 있음
  - 근로 일지 및 스케줄 표로서 근무 장소 및 시간, 근무 형태 등을 담은 기록
  - 연차, 병가, 기타 휴가 및 고용계약 내용 등에 대한 증빙 등
  
- 납세자는 본인의 생활 패턴 및 주된 생활 장소를 입증할 수 있는 자료들을 구비할 필요가 있음
  - 영국에 입국하거나 출국한 내용에 대한 기록
  - 납세자의 소비 행태 및 지출 장소 등을 보여주는 은행 또는 신용카드 등 금융 거래 자료
  - 배우자 및 자녀들이 어디에 사는지를 나타내는 자료
  - 각종 스포츠 및 사회 동호회 활동 내역, 휴대폰 사용 기록 등 어느 국가에서 주로 생활하였는지를 보여주는 자료 등
  
- 납세자는 영국 또는 해외에서 주거의 소유 또는 사용 등에 대한 증빙을 보관할 필요가 있음
  - 재산세 등 지방세 납부 내역
  - 부동산 구매 또는 임대차 계약서
  - 자동차면허상 주소, 보험관련 서류, 지역 병원 등록 서류 등

- 한편, 영국 국세청은 SRT에 따른 거주자 해당 여부를 납세자가 스스로 시험해 볼 수 있는 온라인 tool(“Tax Residence Indicator”)을 운영하여 납세자의 편의를 돕고 있음
  - SRT의 각 심사 요건 및 과정을 웹사이트상에 구현함으로써, SRT의 구조나 적용 과정에 대한 이해가 부족한 납세자도 거주자 해당 여부를 보다 쉽게 확인할 수 있도록 지원하는 것임
  - 다만, 거주자 해당 여부에 대한 최종적인 판단은 실제 세부 사실관계에 따라 이루어지는 관계로, Tax Residence Indicator 상의 검토 결과가 과세당국을 기속하는 것은 아님

(과세기간 분할)

- 기본적으로 SRT에 따라 영국 거주자 또는 비거주자로 판정되면 이를 당해 과세연도 전체에 대해 적용하는 것이 원칙이지만, 특정한 경우에는 과세기간을 분할하여 일부 기간은 거주자, 일부 기간은 비거주자로 각각 적용할 수도 있음
  - 과세연도 분할을 위한 전제 조건으로, 우선 당해 연도에 SRT에 따라 영국 거주자로 판정된 경우이어야 함
  - 기본적으로 당해 과세연도 중에 장기적인 거주이전 목적으로 입국 또는 출국하는 경우, 거주자 기간과 비거주자 기간으로 과세연도가 분할될 수 있음
- 해외로 출국하는 경우에는 아래와 같은 경우에 대해 소정의 세부 요건 충족시 과세연도를 분할할 수 있음
  - 본인이 해외에서 1년 이상 전일근무제로 근무하기 위하여 출국하는 경우
  - 동거인 등 파트너가 당해 연도 또는 직전 연도에 해외에서의 전일제 근무를 위해 출국한 경우로서 동 파트너와 함께 생활하기 위하여 출국하는 경우
  - 외국에서 살기 위하여 출국하면서 영국 내 주거를 갖지 않게 된 경우
- 영국으로 입국하는 경우에는 주로 아래와 같은 경우에 대해 소정의 세부 요건 충족시 과세연도를 분할할 수 있음
  - 과세연도 중간 어느 시점부터 영국에만 주거를 가지게 된 경우
  - 영국에서 1년 이상 전일근무제로 근무하기 위하여 입국 시

- 직전 연도에는 해외에서 전일 근무한 관계로 영국 거주자가 아니었으나, 당해 과세 연도 중에 해외 전일제 근무를 그만두게 된 경우
- 동거인 등 파트너가 해외에서의 전일제 근무를 그만두고 영국에 오게 됨에 따라 본 인도 동 파트너와 같이 살기 위해 영국에 돌아온 경우

(거주자 심사제도 관련 쟁점)

- 영국의 새로운 거주자 심사제도(SRT)는 기존에 비해 보다 명확하고 객관적이며, 확정적으로 적용 가능하다는 장점이 있음
  - 과세당국 차원에서 세부적인 가이드라인을 제시하고 각 경우별로 보다 구체적인 근거 및 사례들을 제시함
  - 납세자가 정확한 자료를 바탕으로 해당 규정을 정확하게 이해하였음을 전제로, 영국 과세당국의 거주자 심사 규정 적용 결과에 기속됨
  
- 반면, 세부 규정들이 다양하고 복잡한 관계로, 납세자의 생활 환경 등이 단순 명료하지 않을 경우 거주자 여부 판정에 어려움이 발생할 우려도 있음<sup>19)</sup>
  - 근로 시간 및 장소의 판정상 어려움
  - 주거 여부 및 거주지 판정의 모호함
  - 거소의 범위 및 근로의 형태 등에 대한 판정상 어려움
  - 장래 시점에서의 거주자 판정상 어려움
  - 복잡한 자료 구비 의무 부담 등
  
- 영국관계 요건 고려에 앞서 영국 거주자 또는 해외 거주자 여부를 심사하는 과정에서 장소별 근로 시간을 산출하는 과정이 매우 복잡함
  - 해당 요건 및 산출 공식이 매우 복잡하게 구성되어 쉽게 이해하기 어려운 면이 있음
  - 납세자가 근로의 중단 없이 전일제로 계속 근무한 경우에는 상대적으로 판단이 쉬우나, 자영업을 영위하거나 중간에 직업을 바꾸는 경우 등의 특이한 상황이 발생한

19) CLT International, "STEP Advanced Certificate in UK Tax for International Clients, Module 2: Residence of Individuals," 2015.

다면 근로 시간을 각 경우에 따라 산출하는 것이 상당히 어려울 수 있음

- 특히 다국적기업 등에서 국제적인 활동을 수행하는 경우 관련 판단이 매우 복잡해질 수 있음
- ‘주거’의 판정 문제 또한 복잡하여 납세자가 예기치 않게 영국 거주자 판정을 받는 상황이 발생할 수도 있음
- 납세자의 생활 패턴이 복잡하고 여러 국가에 걸쳐 있는 경우, 의도치 않은 상황에서 영국 내에 주된 주거를 두게 되는 경우 자동적으로 영국 거주자로 판정받는 상황이 발생할 수도 있음
  - 일례로, 해외의 주된 주거를 처분하고 다른 국가로 이동하는 등의 경우에 그러한 문제가 발생할 수도 있으며, 영국 및 여러 나라에 걸쳐 주거를 두고 있는 경우 거주자 심사에 미치는 영향을 주시해야 할 필요가 있음
- 거소의 개념이 매우 넓고 불확정적인 관계로 납세자의 확실한 예측을 어렵게 하는 측면이 있음
- 납세자가 영국에 잠깐씩 머물면서 특정한 장소에 체류할 경우 영국내 거소관계를 갖고 있는지를 판단하기가 상당히 어려울 수도 있음
- 근로(work)의 범위 및 형태 등에 대한 명확한 판단이 어려운 경우도 있음
- 3시간 초과 근무 여부를 판단함에 있어 여행시간이나 교육 시간 등이 포함될 경우 상당히 모호해질 수 있음
  - 이런 경우 납세자가 영국에서 실제로 근로한 시간을 과대 또는 과소 산정할 우려도 있음
- 거주자 요건 해당 여부에 대해 과거 자료를 바탕으로 판단할 경우, 판정이 비교적 용이하나 장래 예측은 다소 어려운 점이 있음
- 거주자 심사 중 과거의 모든 상황들이 명확히 드러난 상태에서 과거 시점의 거주자 해당 여부를 판정하는 것은 상대적으로 용이함

- 그러나, 납세자가 장래 어느 시점에 영국 거주자에 해당할지를 예측하는 것은 상대적으로 어려움
  - 특히 납세자의 제반 상황이 복잡하여 여러가지 관계 요건들을 종합적으로 고려하여야 할 경우, 장래 시점의 거주자 해당 여부는 여러 변수들의 복합적 영향을 받을 수 있어 더욱 판단하기가 어려움
  - 이에 따라 납세자가 거주자 해당 여부에 대해 미리 계획을 세우고 대처하기가 어려워져서 납세자의 예측 가능성 및 안정성을 저해할 우려도 있음
- 납세자가 거주자 판정을 위한 세부 기록들을 유지·보관해야 하는 번거로움이 있음
- 영국 국세청은 납세자가 구비해야 할 필요가 있는 기록들에 대한 목록을 제시하고 있음
    - 영국 체류 일수, 근무의 형태, 주거의 소재 등
  - 그러나, 이러한 목록에 해당되는 기록만 준비하면 충분한(exhaustive)한 것이 아니며, 납세자의 제반 상황이 복잡할 경우 각 상황을 설명·입증하는 자료들을 함께 구비해야 할 필요가 있다는 점에서 납세자의 부담이 증가되는 면이 있음

#### 다. 거주자 판정 사례

〈영국 거주자요건 관련 사례 14〉<sup>20)</sup>

아래 사례는 SRT이 전반적으로 어떻게 적용되는지를 보여주고 있으나, 개요 차원에서 예시이며 세부적인 사실관계에 따라 실제 적용 결과는 달라질 수 있음. 또한 과세연도 분할의 문제는 별도 고려하지 않음

20) CLT International, "STEP Advanced Certificate in UK Tax for International Clients, Module 2: Residence of Individuals," 2015.

### 사실관계

S는 영국인이며 그 동안 다른 국가에서 오랜 기간 살았던 적이 없음. 다만, 3년 전에 그는 스페인에 휴양용 주택(holiday home)을 구매하였으며 이후 매년 상당한 시간을 그곳에서 보냈음. 그는 자영업을 하고 있으며, 그가 어느 국가에 있게 되건 그의 “주거(home)”에서 업무를 수행함

S는 이와 같이 스페인에 잠시 머물며 지내는 것이 영국 내 거주자 판정 여부에 영향을 미칠 수 있고 이에 따라 영국에서의 납세 방식도 달라질 수 있다고 생각함. 한편, 그는 직전 3개연도 중 앞선 2개연도에는 영국 거주자인 것으로 과세당국에 신고하였음. 그 당시에는 각 연도별로 모두 6개월 이상(즉, 183일 이상) 영국에서 체류하였기 때문임. 그러나, 스페인에 휴양용 주택을 구매한 이후 3년째인 과세연도에는 영국에서 6개월 미만 체류하였던 관계로 영국 거주자 여부에 대해 확신하지 못하고 있으며, 이에 따라 전문가의 자문을 구하고자 함

S는 당해연도에 영국에서 4개월(즉 120일)을 보냈고 나머지 시간은 스페인에 있었음. 그는 영국에서 있던 시간 중 일부는 일을 하였고, 영국 내 주택을 소유하고 있음(UK property). 그 주택에는 여전히 그의 딸(성인임)이 거주하고 있으며 그는 영국에 있을 때마다 그 주택에서 지냈음

### 분석

S는 과거 연도 중 모두 영국 거주자였으며 당해연도에 16일을 초과하여 영국에 체류한 관계로 자동적으로 해외 거주자로 판정될 수는 없음

또한 S는 영국에서 90일 초과하여 체류했기 때문에 해외에서 충분한 시간동안 근무하였다는 사유로 자동적 해외 거주자로 판정될 수는 없음(이에 따라 해당 관련 요건에 대한 추가적 분석은 필요하지 않음)

S는 영국 및 스페인에서 모두 ‘주거’를 가지고 있는 것으로 판단됨. 즉, 양쪽 다 ‘주거’로서 볼 수 있을 정도로 상당한 항구성을 갖고 있음

S는 당해연도에 스페인의 주거에서 30일을 초과하여 체류하였으므로 자동적으로 영국 거주자가 되는 상황은 아님. 비록 S가 영국에서 언제 얼마동안 일을 했는지에 대한 정확한 기록은 갖고 있지 아니하나, 그는 대부분의 업무를 스페인에서 수행하였고 이에 따라 영국에서 근무한 일수가 전체의 75% 이하라는 점은 확신하고 있음

이에 따라 S는 영국관계(UK tie) 요건들을 살펴보아야 할 것임. 그는 직전 과세연도들 중 영국 거주자였던 관계로 “leaver” 카테고리에 있는 요건들을 검토하여야 하며, 따라서 해당되는 5개 요건 모두를 검토해 보아야 할 것임

S는 영국에 주택을 보유하고 있으며 이를 사용하였으므로 영국에 거소관계(accommodation tie)를 갖고 있음

S는 또한 영국에서 40일을 초과하여 근무하였으므로 영국내 근로관계(work tie)를 갖고 있는 것으로 보임. 다만, 이와 관련하여 S가 하루에 전일(full-time), 반일(half-time), 3시간 미만(less than 3hours) 근무한 것인지 여부에 대한 정확한 기록이 없으므로 근로관계 여부가 완전히 확실한 것은 아님. 이와 같이 관련 증빙이 부족한 상황에서는 해당 근로일이 모두 전일제 근무라고 전제하는 것이 바람직할 수 있으며, 이러한 가정하에서 S는 근로관계를 갖고 있음

S의 직전 과세연도 체류일을 바탕으로 볼 때 그는 90일 기준(90 day tie)을 충족함

S는 이혼한 상태이며 다른 누구와 동거하고 있지 아니함. 또한 그의 유일한 자녀는 성년이 되었으며 그 외 가족관계 여부를 판단하기 위하여 고려할 다른 대상이 없음. 따라서 그는 영국 내 가족관계(family tie)를 갖고 있지 아니함

S는 당해연도에 영국보다는 스페인에서 더 많은 시간을 보냈기에 영국 내 국가관계(country tie)를 갖고 있지 아니함

위에서와 같이, S는 세가지 영국관계 기준(거소관계, 근로관계, 90일기준)을 충족하며, 이에 따라 영국에서 체류한 기간이 46일을 초과하면 영국 거주자로 판정될 상황임. 이와 관련하여 S는 영국에서 120일을 체류하였으므로 S는 영국 거주자에 해당함.

다만, S는 영국에서 근무한 시점 및 정확한 시간에 대한 기록이 불분명하므로 차기 납세 신고시에는 이러한 기록을 충분히 구비하도록 노력을 기울여야 할 것임

〈영국 거주자요건 관련 사례 15<sup>21)</sup>〉**사실관계**

T는 이탈리아인으로서 이전에 영국에서 거주자가 된 적은 없음. T는 영국에 주택을 가지고 있으며 이 외에도 세계 여러 곳에 다른 주택들을 보유하고 있음

T는 연간 45일 이하의 기간 동안 영국에서 체류한다면 자동적 해외 거주자 요건 (automatic oversea test)을 충족할 것이므로 영국 거주자에 해당되지 않는 상황임. 그가 만약 그 기간 이상 영국에서 머물면서 그에 따라 ‘자동적 해외 거주자’로 판정되지 않는다면, 자동적 영국 거주자 요건 해당 여부를 검토해야 할 것임. 한편 그러한 자동적 영국 거주자에도 해당하지 않는다면 여러 요건들을 종합하여 영국관계 심사를 해야 할 상황임

**분석**

T는 영국 내에 주거용 부동산을 보유하고 있으며, 이에 따라 당해 과세연도 중 최소 91일 이상의 연속된 기간 동안 이를 사용할 수 있고, 실제로 동 과세연도 중 1일 이상을 그곳에서 보낸 적이 있음. 따라서 T는 거소관계(accommodation tie) 요건을 충족함

T의 가족들은 모두 이탈리아에서 생활하고 있으며 영국 내에 기타 고려할 만한 가족들은 없음. 따라서 T는 영국 내 가족관계(family tie)를 갖고 있지 않음

T는 영국에서 상당한 기간 동안 근무를 한 적은 없음. 즉 당해 연도 중 40일 이상 영국에서 근무한 적은 없음. 이에 따라 T는 영국 내 근로관계(work tie)를 갖고 있지 않음

이러한 경우 T는 현재 1개의 영국관계 요건을 충족한 것이 확실하며, 이에 따라 영국에서의 체류일수가 어느 정도 되는지에 따라 최종적인 영국 거주자 여부가 판명될 것임

만약 T가 직전 과세연도 중 90일을 초과하여 체류하였다면, 영국관계 요건 중 90일 기준 요건을 충족하므로 영국 내 관계 요건 총 2개에 해당하는 상황이 됨. 이 경우에는 당해 과세연도 중 영국에서 120일을 초과하여 체류할 경우에는 영국 거주자로 판정될 것임. 어떠한 경우이든 만약 당해 과세연도에 영국 거주자로 판정될 경우 T는 당해연도에 전 세계에서 발생한 그의 전체 소득을 영국 과세목적상 신고하여야 할 것임

21) “Statutory residence for tax purposes—sponsored feature”, *The Journal*, 08:30, 10 June 2015.

〈영국 거주자요건 관련 사례 16<sup>22)</sup>〉

**사실관계**

P는 화가로서 자유직업을 갖고 있음. 그는 이전까지 계속 영국 거주자였으며, 매 과세연도당 250일 이상을 영국에서 보내 왔음

P는 당해 과세연도 초에 스페인에 주택을 구입하였으며 당해 과세연도 중 주로 그곳에서 머물며 업무를 수행하였음. 한편, P는 영국에 여전히 주택을 갖고 있으며 그곳에는 그의 배우자와 가족들이 살고 있음. P는 영국을 주기적으로 방문하며 그 기간 중 위에서와 같은 가족들이 있는 집에서 생활함

P는 당해 과세연도 중 총 80일 동안 영국에서 체류하였으며, 그 중 35일간 근로를 수행하였음

**분석**

P는 비록 스페인에서 주로 작업하고 있지만 영국에서 업무를 수행하면서 보낸 기간이 30일을 초과했기 때문에 자동적으로 영국 비거주자로 판정될 수는 없음

P는 직전 3개년도에 영국 거주자인 관계로 “leaver” 카테고리에 해당하며, 현재 영국에서 3가지 영국관계 요건(거소관계, 가족관계, 90일 기준)을 충족한 상태임. 이런 상황에서 P는 당해 과세연도 중 46~90일 사이의 기간 동안 영국에 체류하였기에, 3가지 이상 영국관계 요건에 해당하면 영국 거주자로 판정될 상황임

따라서 P는 당해 과세연도에는 영국 거주자로 간주될 것이며, 만약 그의 생활방식이 차후 기간에는 달라질 것이라면 차기 이후 과세연도에는 영국관계 요건 해당 사항이 줄어들어 비거주자로 간주될 가능성이 높아질 것임

22) “Statutory Residence Test (UK FINANCE ACT 2014),” the Association of Chartered Certified Accountants, 19 Sep 2014.

### 추가 전제 및 분석

만약 P가 당해 과세연도 중 영국에서 체류한 기간 80일 이외에 44일을 추가로 더 체류했고, P는 그 추가된 기간 중 자정 시점에는 영국에 없었다고 가정함

이와 같이 자정 시점에는 없는 체류기간이 있을 경우, 그러한 기간 중 30일을 초과하는 부분만 체류일로 산입됨. 따라서 P의 경우 기존 80일에 14일(44-30)을 더한 94일 동안 영국에서 체류한 것이 되므로, 두 가지 영국관계 요건만 충족해도 영국 거주자로 판정 받게 될 것임

## 2. 미국<sup>23)</sup>

- 미국은 시민권자(U.S. citizen)와 거주 외국인(residence aliens)이 아니면, 조세법상 비거주 외국인(nonresidence aliens)으로 구분됨
  - 시민권자는 조세법상 미국 거주자에 해당되며, 거주 외국인도 미국 시민권자와 동일하게 조세목적상 거주자에 해당됨
  - 시민권자와 거주외국인은 전 세계에서 발생한 모든 소득에 대해 과세하며, 비거주 외국인은 국내원천소득(US source Income)에 대해서만 과세됨
- 거주 외국인은 미국 시민권자와 동일하므로, Form1040, Form1040A 등을 통해 소득 신고를 함
- 미국 내에 직업이나 사업이 있는 비거주 외국인은 원천징수된 금액이 세금 납부에 부족하거나, 환급받을 수 있는 미국 원천소득이 있는 경우에 Form1040NR 또는 Form 1040NR-EZ를 통해 신고 납부함

23) IRS, Topic 851(Resident and nonresident Aliens), Publication 519(U.S. Tax Guide for Aliens), 26 CFR 301.7701(b)-1-Resident alien을 번역 및 정리함

### 가. 거주자 판정 기준

- 외국인을 조세법상 미국 거주자로 판정하는 기준은 영주권 심사와 실질적 거주 심사가 있음
  - 시민권자가 아닌 외국인은 하나 이상의 심사에 부합되면 거주외국인으로 간주되고, 두 가지 심사 중 어느 하나에도 해당되지 않는 경우에는 비거주외국인으로 간주됨

#### 1) 영주권 심사(The green card test)

- 당해연도 어느 시점에라도 미국의 이민법에 따른 합법적 영주권자인 경우, 세법상 미국 거주자로 간주됨
  - 영주권이 취소되지 않거나, 법에 따라 포기한 것으로 결정되지 않을 경우 영주권 심사에 부합되어 영주권자가 됨
  - 영주권 심사를 통과하였지만, 아래의 실질적 거주요건을 충족하지 못한 경우에도 합법적 영주권자로 미국 체류일부터 거주자임

#### 2) 실질적 거주심사(The substantial presence test)

- 실질적 거주심사에서 미국은 50개주와 워싱턴 DC, 영해, 영해에 인접하며 국제법에 의해 천연자원에 대한 탐사 및 채굴의 독점 권리를 가진 해저 영역의 해저 및 하층토 영역 등으로 정의됨

(실질적 거주기간 계산)<sup>24)</sup>

- 실질적으로 거주한 기간은 최소한 다음에 열거하는 기간 이상이어야 함
  - 당해년도 체류일수가 31일 이상이고, 당해년도와 그 직전 2년을 포함한 3년의 기간 동안 183일 이상 거주하여야 함
    - 당해년도와 그 직전 2년을 포함한 3년의 기간 동안 183일 거주는 다음 산식에 의해 계산됨<sup>25)</sup>

---

24) IRC 7701(b)(3)

당해년도에 거주했던 모든 일수(31일 이상) + 작년(前)에 거주했던 일수의 1/3 + 재작년(前)에 거주했던 일수의 1/6  $\geq$  183일

- 과세년도 중 31일 이상 미국에 체류하면서 해당 과세년도 및 직전 2개 과세년도 기간 중 가중평균하여 183일 이상 미국에 체류하면 체류한 날부터 거주자로 됨
- 실질적 거주심사를 충족하더라도, 당해연도에 183일 미만 체류시 비거주외국인으로 간주될 수도 있음
  - 당해연도에 납세지(tax home)가 외국에 있고, 미국보다 외국에 생활관계 비중이 높다고 인정되면 비거주외국인(비거주자)으로 간주됨
    - 미국 영주권을 신청했거나 조정신청서가 계류 중인 경우에는 미국에 생활관계 비중이 더 높다고 인정되어 미국 세법상 거주자인 거주외국인으로 판정됨
  - 규칙적인 또는 주된 사업활동 수행장소(regular or principal place of business)를 납세지로 보고 있음
  - 만일 규칙적이거나 주된 사업활동 수행장소가 없는 경우에는 그의 주된 거주지(principal place of abode)를 납세지로 봄
- 외국과의 생활관계 연관성을 판정하기 위해서는 납세지가 위치한 외국과 좀 더 중요한 관계를 맺고 있음을 보여야 하며, 이러한 사실관계는 다음과 같은 사실을 근거로 판정할 수 있음<sup>26)</sup>
  - ① 개인의 항구적 주거(permanent home)의 위치
  - ② 가족들의 거주 장소
  - ③ 자동차나, 가구, 의류, 보석류 등의 해당 외국인이나 가족들의 개인 소유물의 장소
  - ④ 해당 외국인이 현재 참여하고 있는 사회적·정치적·문화·종교 기관들의 위치
  - ⑤ 해당 외국인의 일상적인 은행업무 장소(개인은행계좌의 장소 등)

25) IRC §7701(b)(3)(A)

26) 안종석·구자은·김정아·정경화(2011), p.15.

- ⑥ 해당 외국인의 사업행위의 장소(납세 거주지를 결정하는 행동 외의 사업행위)
- ⑦ 해당 외국인이 소지하고 있는 운전면허증의 국적
- ⑧ 해당 외국인의 투표권이 인정되는 국가
- ⑨ 각종 서류상 해당 외국인이 지정한 거주 국가
- ⑩ 해당 외국인이 파일로 제출한 각종 공식적인 자료나 서류의 타입

(실질적 거주기간 제외 조항)

□ 실질적 거주기간을 산정할 때 다음의 기간은 실질적으로 거주한 기간에서 제외함

- ① 캐나다 또는 멕시코에서 거주하며, 미국으로 통근하는 경우 그 근무일수
- ② 미국 이외의 국가로 환송하기 위한 24시간 미만의 일시적 체류
- ③ 미국과 외국(미국령 포함) 사이를 왕래하는 운송업과 관련된 외국 선박의 선원이 미국에 체류한 일수(체류한 기간에 미국에서 다른 직업이나 사업에 참여했다면 이 조항이 적용되지 않음)
- ④ 미국 체류시 발생한 신체적 질병 등 기타 사유로 출국하지 못한 일수(출국하지 못한 사유는 모든 사실과 상황에 근거하여 판단됨)
- ⑤ 특정 비자 소유자 등의 체류기간<sup>27)</sup>
  - 미국 소재 외국 정부 관계자로서 A 또는 G 비자를 소지하고 임시 체류하는 자(다만, A-4, G-5 비자를 가지고 미국에 체류하는 자는 제외)
  - J 또는 Q 비자를 소지한 교사나 훈련생으로 비자 요건을 충족하며 미국에 임시 체류하는 자
  - F, J, M, Q 비자를 소지한 자로 비자 요건을 충족하며 미국에 임시 체류하는 학생
  - 자선 스포츠 행사에 참여하기 위해 미국에 임시 체류하는 프로운동선수

---

27) 특정 비자 소유 학생의 경우, 미국에 영구적으로 거주할 계획, 영주권 신청 등의 신분 변경 계획이 없어야 하며, 이민법을 준수하고 외국에 더 가까운 관계(closer connection)를 유지하고 있다고 인정되면 비거주자 신분을 유지할 수 있음

### 3) 과세연도 선택(First-year election)<sup>28)</sup>

- 미국의 세법상 거주자였던 적이 없던 사람이 첫 해에는 183일 기준을 충족하지 못했지만 다음 해에는 183일 기준을 충족한 경우, 입국 첫 해부터 미국 거주자로 과세되는 것을 선택할 수 있음
  - 단, 입국 첫 해에 최소 31일 이상 연속 체류하고, 그 31일의 첫 날부터 12월 31일까지 기간 중 75% 이상을 체류해야 함
  - 입국 첫 해에 실질적 거주심사를 충족하지 않더라도 세법상 거주외국인으로 판정이 가능하도록 납세자에게 선택권을 부여함

#### 나. 거주자 판정 과정

- 미국의 세법상 거주자 판정 과정은 시민권, 영주권, 체류일수 등의 객관적인 요소 위주로 판단하여 다른 나라에 비해 비교적 간단한 방식임
  - 그러나, 우리나라와 같이 상황에 따라 외국과의 연관성이란 불완전 개념을 거주자 판단에 도입하고 있음
- 미국의 거주자 판정 과정을 간략히 정리하면 다음과 같음

<p>1. 시민권, 영주권 → <b>YES</b> 거주자</p> <p style="text-align: center;">↓ <b>NO</b></p> <p>2. 실질적 거주심사 → <b>YES</b> 거주자 or 비거주자(외국과의 관련성 입증시)</p> <p>※ 당해연도에 거주했던 모든 일수(31일 이상) + 작년(前)에 거주했던 일수의 1/3 + 재작년에 거주했던 일수의 1/6 ≥ 183일 이상 미국에 체류하면 체류한 날부터 거주자로 됨</p>
--

28) IRC 7701(b)(4)

- 시민권자는 외국에 거주하든 미국 내에 거주하든 관계없이 시민권자와 영주권자 모두 세법상 미국 거주자로 판정되므로 거주자 판정이 명확함
  
- 시민권과 영주권이 없는 외국인의 경우 실질적 거주심사를 통과하여야만 거주외국인으로 판정되며, 실질적 거주심사를 통과하더라도 외국과의 관련성이 입증되면 비거주외국인으로 간주될 수 있음
  - 해당 과세연도 중 단순계산으로 183일 이상 체류하지 않으면서 외국에 납세지(tax home)가 있고, 미국보다 외국에 더욱 밀접한 관련성(Closer Connection to a Foreign Country)이 있는 경우는 비거주자로 됨<sup>29)</sup>
  - 납세지는 일반적으로 사업, 고용 등이 수행되는 주요 장소이며, 반드시 거주지나 주소를 의미하지는 않음
    - 직업이나 업무 특성상 고정된 장소가 없는 경우에는 정기적으로 거주하는 장소가 납세지가 될 수도 있음
    - 예를 들어, A는 미국 내에서 일하다 업무상 18개월간 외국에 체류하게 되었으며, 미국 내 집의 소유권은 유지한 채 가족과 함께 외국으로 이사하고, 가족은 외국에서 지역시민협회에서 활동하는 등 지역사회에 참여하는 경우 외국에 납세지가 있다고 인정됨
  - 소득세 신고서(form1040NR)에 외국관련입증신청서(Form 8840, Closer Connection Exception Statement for Aliens)를 첨부하여 제출하면, 과세관청이 심사 후 비거주자 여부를 판정함
  
- 실질적 거주심사는 당해 연도에 183일 이상 체류하는 경우 거주외국인으로 판정되며, 당해 연도에 183일 미만 거주시 작년과 재작년에 체류한 일수를 계산하여 거주자 여부를 판정하여야 함

---

29) 미국 국세청(<http://www.irs.gov/publications/p519/ch01.html>)

	작년 체류일수	재작년 체류일수
당해 연도에 31일 체류한 경우	365일	182일
	274일	365일
당해 연도에 182일 체류한 경우	0일	6일
	1일	4일
	2일	2일
	3일	0일

- 거주자인 시민권자와 거주외국인은 전 세계 소득에 대해 과세되고 있으며, 외국에서 체류하며 외국에 세금을 납부하더라도 미국에도 역시 세금을 납부하여야 함
- 외국소득면제 등을 통해 이중과세 부담은 다소 경감될 수 있음

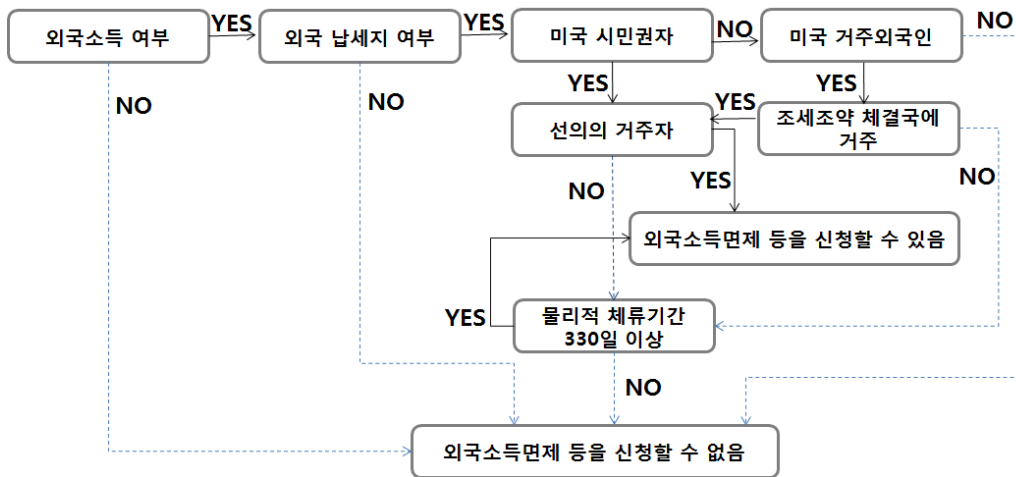
1) 선의의 거주자 심사(Bona fide residency test)와  
물리적 체류심사(the physical presence test)

- 미국 시민권자와 미국과 조세조약이 체결된 국가에 체류하는 거주외국인은 선의의 거주자 심사를 충족하는 경우 외국소득면제(foreign earned income exclusion)와 외국주택면제(foreign housing exclusion)를 신청할 수 있음<sup>30)</sup>
- 선의의 거주자 심사는 과세관청이 거주자가 외국에서 실질적으로 거주하며 근로 또는 사업을 수행하고 있으며, 다시 미국으로 귀국할 의도가 있다고 인정되면 충족되며, 물리적 체류심사(physical presence test)는 미국 거주자가 외국에서 1년 동안 적어도 330일 이상을 체류하는 경우 충족함
- 외국에 입국한 다음 날부터 체류일수가 계산됨
- 선의의 거주자 심사와 물리적 체류심사는 외국에 체류하는 미국 거주자인 시민권자와 거주외국인에게만 해당되며, 심사 요건을 충족하면 일정 소득금액과 주택에 대한 면제를 신청할 수 있음

30) 외국주택면제는 근로자, 외국주택공제는 자영업자가 신청

- 외국소득은 2014년도는 99,200달러, 2015년도는 100,800달러만큼 외국소득면제를 신청할 수 있으며, 외국주택의 경우 각 국가의 도시별로 한도금액이 다르며 한국의 경우 서울은 연 57,100달러, 일 156.44달러만큼 면제할 수 있음
- 소득세 신고서(form 1040)을 제출할 때 외국소득면제신청서(form 2555)를 첨부해서 신청하며, 각 한도금액은 외국소득면제신청서를 통해 확인 가능함

[그림 Ⅲ-2] 미국의 외국소득면제 등의 신청 과정



자료: 미국 국세청(<http://www.irs.gov/publications/p54/ch04.html>)

- 외국에 소득이 있고, 납세지가 있으며, 시민권자인 경우 선의의 거주자 심사를 충족하면 외국소득면제 등을 신청할 수 있음
  - 선의의 거주자 심사를 충족하지 못하면 물리적 체류심사를 통해 시민권자는 외국소득면제 등을 신청할 수 있음

## 2) 신고기한 연장

- 외국에 체류하는 거주자의 경우 소득세 신고기한이 자동으로 2개월(automatic 2month extension)연장되어 6월 15일까지임

- 신고연장신청서(form 4868)를 국세청에 제출하면 추가적으로 4개월 연장되어, 10월 15일까지 소득세를 신고할 수 있음

### 3) 이중신분 외국인(dual-status alien)

- 미국에서 거주기간의 시작과 종료일은 해당 개인이 영주권 기준에 의한 거주자인 경우와 실질적인 거주기준에 따른 거주자인가에 따라 달라짐
  - 거주외국인이 영주권 기준 요건을 충족했으나 실질적인 거주기준 요건을 충족하지 못하는 경우에는, 합법적인 영주권자로서 미국에 체류를 시작한 첫 날부터 거주기간이 시작됨
  - 거주외국인이 영주권 기준에 의한 거주 중 당해연도에 외국과 더 가까운 관련성이 있고, 다음 과세연도에는 미국 거주자가 아닌 경우에는 당해연도의 합법적인 영주권이 인정된 마지막 날에 거주기간이 종료됨
  - 거주외국인이 실질적인 거주기준 요건을 충족한 경우에는 일반적으로 미국에 체류하는 첫째 날부터 거주기간이 시작되고, 당해연도의 마지막 체류일에 거주기간이 종료됨
- 이중신분 거주자의 경우 소득세 신고시 기본공제는 허용되지 않고, 항목별 공제만 신청할 수 있으며, 교육비 등의 세액공제도 신청할 수 없음
  - 소득세 신고시 세대주신고(Head of household)와 부부합산신고(Joint return) 세율을 적용할 수 없음

(거주자가 된 연도의 과세)

- 거주자가 된 연도에는 이중신분 외국인(dual-status alien)이 되며, 이중신분 해당연도는 거주자와 비거주자인 2개로 과세기간을 분할하여 세법을 각각 적용함
- 해당 연도에는 비거주자 기간(연초~입국일 전일/form 1040NR)과 거주자 기간(입국일~연도말/form 1040)에 대한 2개의 세무신고를 동시에 해야 함

- 이에 따라 거주 기간의 계산이 중요한바, 사업 여행 또는 집을 구하기 위한 여행 등은 183일을 계산할 때에는 포함되지만 거주한 기간으로는 보지 않음(단, 10일 이내에 한함)
- 예를 들어, 2.6~10 회의참석을 위해 방문하고 7.5일 미국으로 이사 온 경우 5일(2.6~10)은 183일 계산할 때 포함하지만, 거주기간은 7.5일부터 시작

(비거주자가 된 연도의 과세)

- 영주권자 등이 아닌 거주자가 출국하는 경우 출국일이 속한 연도에 183일 기준을 충족했는지 여부에 따라 거주자 판정이 달라짐
  - 183일 기준 미충족시: 해당 연도 전체에 대해 비거주자로 봄
  - 183일 기준 충족시: 해당 연도 전체에 대해 거주자로 봄
  
- 183일 기준을 충족했다라도 출국일 후에 다른 나라와 더욱 밀접한 관련성이 있고 납세자가 비거주자를 선택하면 비거주자로 되며, 이중신분 외국인이 됨
  - 거주기간(연초~출국일) 및 비거주기간(출국일~연말) 각각에 대해 2개의 세무신고를 함
  - 영주권자면서 183일 기준을 모두 충족하는 외국인 체류자는 영주권을 상실한 날과 최종 체류일 중 늦은 날에 거주기간이 끝나는 것으로 봄
  
- 거주자가 국외이전 목적으로 영구 출국하는 경우에는 과세연도를 분할하여 거주자 기간과 비거주자 기간으로 구분하여 과세하고 있음
  - 출국일까지 거주자로 되며, 비거주자로 된 연도에는 이중신분 외국인(dual-status alien)이 됨
  - 이 경우, 미국 「소득세법」에 의한 모든 신고의무를 완료하였음을 나타내는 세무신고 및 납부증명서(Departing Alien Clearance)를 수령해야 함
    - 외국인이 미국 출국 전 제출해야 하는 신고서(Form 1040-C US Departing Alien Income Tax Return)로 미국 출국 전 2주전까지 제출함<sup>31)</sup>

31) [http://www.irs.gov/Individuals/International-Taxpayers/Departing-Alien-Clearance-\(Sailing-Permit\)](http://www.irs.gov/Individuals/International-Taxpayers/Departing-Alien-Clearance-(Sailing-Permit)), 외국 정부 관계자, 특정 비자 소유자는 제출할 필요 없음

- 미국 시민권을 포기할 때 적용되는 출국세(exit tax)는 다음 조건 중 하나라도 해당되면 납부하여야 함
- 포기 시점에서부터 5년간 평균소득이 157,000달러(2014년 기준)를 초과하는 경우
  - 포기 시점에 순재산(net worth)이 200만달러를 초과하는 경우
  - 포기 시점에서부터 5년간 세금신고를 누락하지 않았다는 확인서에 서명하지 않은 경우

#### 다. 거주자 판정 사례

- 미국은 시민권자와 영주권심사를 통과한 자는 당연히 미국 세법상 거주자에 해당되므로 이에 따른 거주자 판정과 관련된 분쟁 사례는 거의 없음
- 그 이외에 미국에 체류하는 외국인에 대한 거주자 판정과 관련된 재무성 시행규칙(26 CFR)과 국세청에 게시된 사례, 법원 판례를 조사하였음

##### 1) 26 CFR 301.7701(b)-1(실질적 거주심사)

###### 사실관계

A 외국인은 당해 연도에 122일 체류하였고, 작년에는 122일, 재작년에도 122일 미국에 체류하였음

###### 분석

A는 실질적 거주심사가 통과되어 당해 연도 거주외국인으로서 세법상 거주자임

※ 당해 연도 122일 + 작년 122/3일 + 재작년 122/6일 = 183일(1,098/6일)

당해 연도에 거주했던 모든 일수(31일 이상) + 작년에 거주했던 일수의 1/3 + 재작년에 거주했던 일수의 1/6  $\geq$  183일

**사실관계**  
B 외국인은 당해 연도 20일 미국에 체류하였고, 작년에는 365일, 재작년에는 365일 미국에 체류하였음

**분석**  
당해 연도 31일 미만 미국에 체류하였으므로, 실질적 거주심사 대상조차 아님

**사실관계**  
C 외국인은 당해 연도 170일 미국에 체류하였고, 작년에는 30일, 재작년에도 30일 미국에 체류하였음

**분석**  
C는 당해 연도에 183일 미만으로 체류하고, 작년과 재작년에도 31일 미만으로 체류하였음에도 불구하고, 실질적 거주심사가 통과되어 당해 연도는 거주외국인으로서 세법상 거주자임  
※ 당해 연도 170일 + 작년 30/3 + 재작년 30/6 = 185일(1,110/6일)

## 2) 국세청(선의의 거주자 심사)<sup>32)</sup>

- 시민권자인 A는 미국에 주소를 가지고 있고, 근로에 따라 영국으로 가족과 이주한 경우, 영국을 선의의 거주지로 인정하여 외국소득면제 등의 신청을 할 수 있음
- 외국으로의 출국으로 선의의 거주자 심사가 당연히 인정받는 것은 아니며, 납세자의 의도, 여행 목적, 해외 체류 기간 등 개인 상황에 따라 과세관청이 선의의 거주(Bona fide residency)를 판단함

32) 미국 국세청(<http://www.irs.gov/publications/p54/ch04.html>)

3) 미국 조세법원(Tax Court)<sup>33)</sup>

□ 과세연도에 원고가 미국 거주자인지 여부(영주권 기준)

**사실관계**

A는 캐나다 국적을 가지고 있으며, 캐나다에 거주하고 있었으며, 1987년 7월 6일에 미국 이민국에 영주권을 신청하였고, 1987년 7월 7일 영주권을 발급받음

1987년 7월 7일부터 1990년 12월 31일까지 원고는 미국의 영주권자의 지위를 유지하였고, 1990년 A는 미국에서 주식을 보유하며 회사 경영을 시작하였고, 그의 주소와 보트를 미국에 등록하였음

1990년 미국 플로리다에서 160일, 사우스캐롤라이나에서 50일, 35일은 미국 여러 곳을 여행하고, 캐나다에서 120일을 보냄

1990년 A는 캐나다에서 개인 소지품과 차 등을 캐나다에 있는 집에 보관하였고, 건강보험(Canadian health insurance)을 가입하고, 운전면허증을 발급받고, 은행계좌를 개설하고, 지역 운동클럽에 가입하고, 캐나다에서 소득세 신고(resident income tax return)도 함

**분석**

사실관계를 봤을 때 A의 중대한 관심(center of vital interest)은 1990년 미국 내에 있었으며, 미국 내에서 더 많은 시간을 보내고 활동하였으며 미국에 일상적 거소(habitual abode)가 있다고 판단됨

미국 법원은 외국인인 당해연도에 어느 하루라도 합법적으로 미국의 영주권자인 경우에는 세법상 거주자로 본다는 규정과, 영주권을 가진 자가 미국에 체류를 시작한 첫 날부터 거주자로 본다는 규정을 명시하면서, 원고가 1990년 말까지 영주권을 유지하였기 때문에 1990년에는 미국 거주자로 보아야 한다고 결정하였음

33) Stephen D. PODD, et al., v. COMMISSIONER OF INTERNAL REVENUE 및 안종석·구자은·김정아·정경화(2011), pp.29-30 재인용 및 수정

### 3. 호주<sup>34)</sup>

- 호주는 거주자의 경우 전 세계 소득(worldwide income)에 대해 과세되며, 비거주자는 호주 원천소득에 대해서만 납세의무를 지며, 해외소득에 대해서는 호주에서 세금을 납부할 의무가 없음
  - 2006년 7월 1일부터 일시적 거주자는 호주에서의 거주기간 동안에 발생한 호주 원천소득에 대해서만 거주자와 동등한 소득세 납세의무를 부담함<sup>35)</sup>
    - 다만, 임금소득 등과 같은 경우에는 예외적으로 전 세계 소득에 대해서 과세함
- 호주는 소득세에 대해 거주자와 일시적 거주자, 비거주자로 구분됨
  - 일반적인 거주지 개념에 따라 호주의 거주자가 과세연도 중간에 다른 국가로 이주한 경우에 호주 거주기간이 183일 미만인 경우에는 일시적 거주자(temporary resident)가 됨<sup>36)</sup>
  - 「이민법」(Migration Act 1958)상 호주 단기 비자(Australian temporary visa)를 소유한 개인으로 그와 그의 배우자가 「사회보장법」(Social Security Act 1991)상의 '거주자'가 아닌 경우에 과세목적상 일시적 거주자가 됨<sup>37)</sup>

#### 가. 거주자 판정 기준

- 호주의 과세목적상 거주자는 통상 호주 내에 사실상의 주거지를 두고 생활하는 경우 또는 183일 이상 체류하거나 퇴직연금(superannuation)을 내는 근로자를 의미함<sup>38)</sup>
  - 세법상 거주자는 호주 「이민법」상의 거주자와는 상당히 다르며, 호주 내에서 사업을 영위하기 위해 입국 또는 체류하는 경우에는 과세 목적상 거의 대부분 거주자가 됨

34) 호주 국세청 자료와 안종석·구자은·김정아·정경화(2011), pp.50-64 재인용 및 수정

35) 호주국세청(<https://www.ato.gov.au/individuals/international-tax-for-individuals/in-detail/foreign-income-of-australian-residents/foreign-income-exemption-for-temporary-residents---introduction/>)

36) 호주 국세청(<http://www.ato.gov.au/individuals/content.aspx?doc=/content/76537.htm>)

37) 사회보장법 1991의 거주자는 호주 영주권, 시민권 소유자 등을 일컫음

38) 종업원을 고용하고 있는 사업자에게 종업원의 근로형태, 연령 등에 따라 급여액의 일정비율(최소 9%) 만큼 부담하도록 하고 있으며, 부담분에 대해 손비로 인정하고 있는 제도임 (<http://www.ato.gov.au/businesses/content.asp?doc=/content/24302.htm>)

- 일반적으로 다음에 해당되는 자를 과세목적상 거주자(resident or resident of Australia)로 간주함<sup>39)</sup>
  - 항상 호주에 살고 있는 자
    - 호주에 주소(domicile)가 있고 해외에 항구적 거주지(permanent place of abode)가 있다고 과세당국이 인정하지 않는 자는 거주자로 간주함
    - 과세당국이 해외에 통상의 주소가 있거나, 호주에 거주할 의도가 없다고 인정하지 않는 이상 실질적으로 계속 또는 간헐적으로 해당 과세연도에 호주에서 183일 이상 체류한 자는 거주자임
  - 「퇴직연금법」(Superannuation Act 1990 및 Superannuation Act 1976)을 적용받는 자 또는 피고용인과 그의 배우자 및 16세 미만의 자녀
  - 호주에 영주 입국한 사람
    - 영주 목적으로 호주에 입국하는 자는 호주에 입국하는 순간부터 거주자가 됨
  
- 워킹홀리데이 비자 소지자의 경우 일반적으로 비거주자로 분류되지만, 거주 상태를 결정하는 조건 중 하나를 충족하면 거주자로 간주됨
  - 워킹홀리데이 비자 소지자라 하더라도 호주에서 183일 이상 거주하였거나 거주할 예정이면 거주자로 분류됨
  
- 학생비자 소지자와 사업비자나 457비자(457 temporary business sponsorship visas)를 발급받아 호주에서 일을 하는 경우에도 거주자로 간주되어 호주 시민권자와 동등한 납세의무를 짐<sup>40)</sup>

39) INCOME TAX ASSESSMENT ACT 1936(ITAA36) §6(1)

40) 임시 취업비자로 고용주가 고용인의 취업을 통해 후원하는 형태로 고용인이 호주에 거주할 수 있는 비자임. 고용인은 호주 내에서 합법적 사업장을 가진 고용주의 사업장에서 일정 고용기간을 이수 후 영주권을 취득할 수 있으며, 최소 1일부터 최대 4년까지 체류할 수 있는 비자임

〈표 Ⅲ-1〉 호주의 일반적인 거주자 판정 사례

상황	일반적 판정 결과
일시적으로 해외에 출국해있으며, 그곳에 항구적 거소(permanent home)가 없는 자	거주자 Australian resident for tax purposes)
호주 교육기관에 6개월 이상 등록된 유학생	거주자
호주에서 6개월 이상 동일 장소에서 대부분의 시간을 보내고, 호주의 지역 사회에서 관계를 맺고 있는 자	거주자
호주의 다양한 지역에서 여행과 일을 하며 대부분의 시간을 보내기 위해 6개월 이상 방문한 자	비거주자
호주에 휴가나 방문을 위해 6개월 이하 체류한 자	비거주자
호주로 영구 거주하기 위하여 이주한 자	거주자
호주를 영구히 떠나는 자	출국일부터 비거주자

자료: 호주 국세청(<https://www.ato.gov.au/Individuals/International-tax-for-individuals/Work-out-your-tax-residency/>)

- 일반적인 의미의 거주자가 아니지만, 다음의 거주자 판정 심사 중 하나를 만족하면 과세목적상 거주자가 됨<sup>41)</sup>
  - 거주 심사(resides test)
  - 주소 심사(domicile test)
  - 183일 심사(183 day test)
  - 퇴직연금 심사(superannuation test)
  
- 거주 심사를 충족할 경우에는 다른 3가지 심사를 적용할 필요가 없음
  - 거주 심사를 충족하지 않을 경우에는 3가지 심사 중 하나를 만족하면 과세목적상 거주자로 간주됨

41) 호주 국세청(<https://www.ato.gov.au/individuals/international-tax-for-individuals/work-out-your-tax-residency/residency-tests/>)

〈표 Ⅲ-2〉 과세목적상 호주의 거주자 판정 심사

판정 기준	내용
거주	거주 심사(주요 심사)통상적인 의미에 따라 호주에 거주하고 있는 경우에 그 거주지를 고려하여 판정함(거주 심사를 충족할 때에는 다른 3가지 거주자 판정 심사를 적용할 필요 없음)
주소 183일 퇴직연금	거주 심사를 충족하지 않을 경우 3가지 심사 중 하나의 심사를 만족하면 호주의 과세목적상 거주자로 간주될 수 있음

## 나. 거주자 판정 과정

### 1) 거주 심사(resides test)<sup>42)</sup>

- 호주의 거주 심사는 통상적인 의미로 납세자가 호주에 실제 거주하는지 여부를 심사하여 판정하는 것임
  - 호주는 ‘거주’의 개념을 ‘영구적으로 거주하거나 또는 상당한 시간(considerable time) 동안 정착하거나 통상의 거처(usual abode) 또는 특정 장소(particular place)에 살면서’로 규정하고 있음
  - 이민, 유학, 교육 및 훈련, 여행, 근로계약 등의 사유로 입국한 개인과 실제 거주하고 있는 개인을 대상으로 거주 심사를 적용하여 거주자 여부를 판정함<sup>43)</sup>

#### 가) 호주에서의 행위(Behaviour while in Australia)

- 거주 심사에서는 납세자가 호주에서 행한 행위, 경제 환경 등이 중요한 판단 기준이 됨
  - 거주와 관련된 모든 사실과 상황을 고려하며, 주로 체류 목적 또는 의도, 가족과 사업 및 고용 관계, 자산의 상태와 위치, 사회 및 생활 관계(social and living arrangements)등이 있음
  - 호주 내에서 생활, 자녀의 학교 등록 여부, 지역 클럽 가입 내역 등도 고려함

42) 호주 국세청(<https://www.ato.gov.au/Individuals/International-tax-for-individuals/In-detail/Residency/Residency---the-resides-test/>)

43) Taxation Ruling TR 98/17

- 호주에서 거주자인지 여부는 개인의 체류 목적, 의도 또는 이유에 따라 달라짐
  - 근로 또는 교육과 같은 체류 목적은 과세당국이 납세자가 호주에 거주할 의도가 있다고 결정할 수 있는 주요 요인이 됨
    - 다만, 의도가 단순한 여행이나 임시 고용인 경우는 호주 체류 목적으로 인정하기에는 부족함
  - 거주 심사 중 호주 체류 목적의 예로 제시한 사례에는 다음과 같은 것이 있음

**사실관계**

A는 호주 체류 의도가 없다고 진술하였으나 A의 은행 계좌 소유, 부동산의 12개월 임대하였음

**분석**

체류 의도, 생활 환경 등을 종합적으로 고려해 봤을 때, 호주에 계속 체류할 준비가 되어 있다고 보아 과세당국이 A를 과세목적상 거주자로 판정함

**사실관계**

B는 앞으로 10년간 호주에 체류할 의도가 있다고 진술하였으나 B의 비자는 6개월 짜리 방문비자를 소지하고 있음

**분석**

과세당국은 일시적인 단기 체류로 보아 B를 비거주자로 판정함

나) 자산의 상태와 위치(Maintenance and location of assets)

- 호주에 소유하거나 구입한 자산이 있는 경우, 재정적 상황(은행계좌, 보험, 청구서 등) 등이 주요 거주 심사의 기준이 될 수 있음
  - 개인이 호주에 주택을 소유하거나 기타 자산 즉, 자동차, 은행 계좌 등을 소유한 경우에 과세당국이 호주에 거주하는 것으로 간주할 수 있음

- 고지서 납부, 보험 계약 등도 거주자인지를 결정하는 요인으로 작용함
- 그 외에 호주에 체류하는 동안 납세자의 사회 및 생활 관계가 거주자인지를 결정하는 요인으로 작용함
  - 사회 및 생활 관계 지표로는 스포츠, 기타 커뮤니티 클럽 가입, 자녀의 학교 등록, 우편물, 주택임대 등이 있음

다) 호주에서의 물리적 체류 기간(Period of physical presence in Australia)

- 호주의 체류기간이 거주지를 결정하는 필요 요건은 아니지만 중요한 요인으로 작용함
  - 대부분의 경우 과세당국은 납세자가 6개월 미만으로 호주를 방문한 경우에는 거주자로 간주하지 않으며, 6개월 이상 체류하였다 하더라도 호주에서의 생활관계 등을 고려하여 거주자로 판정함
  - 호주에서의 체류 기간이 6개월 이상인지 여부는 한 과세기간에 국한되어 판정하는 것은 아님
    - 4월 1일 호주에 입국한 자가 10월 31일까지 호주에 체류할 의도가 있다면, 그는 거주자로 간주될 수 있음
- 호주에 체류하는 기간 동안 거주라는 행위의 표시를 수반하여야 함
  - 그 행위 표시는 거주 연속성의 정도(degree of continuity), 일상생활 또는 습관적인 행위를 의미함
    - 다른 나라를 방문하는 경우, 그 국가의 방문 기간과 빈도수 요인 모두가 거주자 여부를 결정하는데 고려됨
  - 과세당국은 거주와 일치하는 행위의 결정 시 그 상당기간의 정도를 6개월로 간주함
    - 6개월의 기간 개념을 충족하더라도 행위 등의 복합적인 개념을 포함하여 거주자 판정을 함

2) 주소 심사(domicile test)<sup>44)</sup>

- 주소 심사는 ① 거주 심사를 충족하지 못한 경우, ② 주로 상당기간 동안 해외 근로의 목적으로 출국한 호주 거주자, ③ 호주에 거주하는지 여부가 상당히 의심스러운 정도의 부재시, ④ 해외에 주소의 형태를 갖추고 상당한 기간 동안 해외에 체류할 상황을 가진 자에게 적용됨
  
- 호주의 주소는 법률상 3가지가 있으며 과세목적상 주소 심사에서도 이를 원용함<sup>45)</sup>
  - 본적(domicile by origin)은 출생 시 법률상 당연히 부여되는 주소이며 「주소법」(Domicile Act 1982)에 따른 주소로 법률상 개념임
    - 통상 출생지에 기초하여 법이 인정하는 장소 또는 아버지의 본적지가 주소가 되며, 아버지가 사망했거나 혼인 외의 자녀인 경우에는 예외적으로 어머니의 주소지가 자녀의 주소가 됨
  - 선택적 주소(domicile by choice)는 거주 의사로 선택하여 결정하고 법에 의해 추정될 수 있는 주소임
    - 성인에 달한 능력이자가 종래의 주소에 같음하여 스스로의 의사에 따라 선택한 주소이며, 16세 미만의 미혼은 선택적 주소를 선택할 수 없음
  - 법정 주소(domicile by operation of law)는 법에 의해 부과된 주소로 미성년자의 주소와 결혼한 여자의 주소를 일컫음
    - 미성년자의 주소는 부모의 주소가 변경되면 그에 따라 변경되며, 결혼한 여자의 주소는 자동적으로 남편의 주소를 따름
  
- 일반적으로 주소 심사는 호주에 주소가 있으면 적용받을 수 있음
  - 주소 심사에서 가장 중요한 판정 요인은 해외에 항구적 거주지(permanent place of abode)의 존재 여부임

44) 호주 국세청(<https://www.ato.gov.au/Individuals/International-tax-for-individuals/In-detail/Residency/Residency---the-domicile-test/>)

45) Domicile and the concept of permanent place of abode are addressed in Taxation Ruling IT 2650 'Income tax: residency—permanent place of abode outside Australia'

- 해외에 항구적 거주지가 있다고 과세당국이 인정하는 경우에 비거주자로 간주함
  - 여러 나라를 이동하거나 한 국가에서 빈번히 이동하여 해외에 고정된 거주지를 갖고 있지 않은 자는 호주 거주자로 간주함
- 항구적 거주지는 계속적으로 머무는 장소로, 가족과 함께 생활하며 금융 거래 등의 관계를 갖고 상주하는 처치를 의미함
    - 계속성을 갖고 실제로 머무르며 거주하려는 의도가 있는 장소이어야 함
- 일반적으로 호주를 잠시 떠나는 자의 경우 다른 선택적 주소를 갖지 않는다면 호주에 서의 주소가 그대로 유지된다고 간주함
    - 호주의 과세목적상 거주자가 아니라는 판정을 받기 위해서는 외국의 이민비자 획득을 통해 해외에 거주할 의도로 선택적 주소를 가졌다는 것을 증명할 수 있지만, 단순 취업비자만으로는 해외에 새로운 선택적 주소를 가졌다는 증거가 되기에는 불충분함
- 호주에 주소를 갖고 있는 자라도 과세당국이 납세자가 해외에 항구적 거주지가 있다고 인정하면 과세목적상 비거주자로 간주함
    - 주소가 호주에 있지 않으면 주소 심사를 충족하지 않는 것이며, 주소가 호주에 있고, 항구적 거주지도 호주에 있다고 과세당국이 인정하면 과세목적상 거주자가 되는 것임
- 거주자의 주소가 불명확할 때에는 체류의 의도를 고려함
    - 호주에 주소를 갖고 있는 자가 해외에 거주하는 경우로 납세자가 호주로 다시 입국하려는 의도가 명확하게 예측 가능하면, 호주에 주소를 계속 유지하고 있는 것으로 봄
      - 호주의 주소 개념은 거주사실과 영주의사가 주소의 성립요건이 되는 것임
- 호주 국세청이 제시한 주소심사의 예로 체류 의도나 해외에 항구적 거주지 여부 등을 고려하여 판정한 사례임<sup>46)</sup>

<p><b>사실관계</b></p> <p>C는 연구의 목적 및 업무능력을 향상시키고자 해외에 체류하게 됨</p> <p>모든 은행계좌를 폐쇄하고 만기가 도래하지 않은 적금계좌 1개만 유지한 채 출국하였으며, 호주에 거주지가 없고, 가족도 없으나 질환으로 인해 18개월 안에 호주에 방문해야 함</p> <p><b>분석</b></p> <p>비록 C가 해외에 체류하고 있지만 다시 호주에 입국 의도가 명확하지 않고, 해외체류기간도 정해지지 않아 C의 항구적 거주지(permanent place of abode)가 해외에 있다고 간주하여 하여 비거주자로 판정함</p> <p><b>사실관계</b></p> <p>D는 1년간의 근로계약을 맺고 일본에서 영어를 가르치기 위하여 출국하였음</p> <p>D는 일본에 있는 동안 중국 등 아시아를 여행하였으며, 부모는 호주에 계속 거주하고 있음</p> <p><b>분석</b></p> <p>과세당국은 비록 D가 일본에서 직업을 갖고 일본에 체류하였지만 D의 항구적 거주지가 일본에 있지 않다고 간주하여 호주 거주자로 판정함</p>
--

3) 183일 심사(183 day test)<sup>47)</sup>

- 183일 심사는 과세기간 동안 호주에서의 물리적인 체류일수를 모두 계산하여 심사함
  - 주소 심사의 경우에는 항구적 거주지(permanent place of abode)의 존재 여부가 중요했지만, 183일 심사는 일상거주지(usual place of abode)의 해외 존재 여부를 고려하여 거주자를 판정함

46) TAXATION RULING NO. IT 2650

47) 호주 국세청(<https://www.ato.gov.au/Individuals/International-tax-for-individuals/In-detail/Residency/Residency---the-183-day-test/>)

- 일상거주지란 항구적 거주지와는 다른 개념으로 호주 국세청은 ‘현재의(current), 보통의(ordinary), 습관적인(customary)’이라는 의미가 포함되는 것이며, 거주지란 주거지, 집, 주택 등을 의미한다고 해석함
  - 일반적으로 일상의 거주지란 습관적으로 한 나라에 물리적으로 체류하면서 생활하는 장소로 해석될 수 있음
  
- 납세자가 과세대상 소득이 발생한 연도의 절반 이상(183일)을 호주에 체류하였다면 거주자로 간주됨<sup>48)</sup>
  - 소득 발생 연도라 함은 과세연도를 의미하며, 호주에서의 체류가 도중에 중단되었는지 여부를 불문함
  - 호주에서 계속 실질적으로 체류하였는지 또는 간헐적으로 체류하였는지는 중요하지 않으며, 과세연도 중 절반 이상을 체류하는 경우에 적용됨
  - 일상의 거주지가 국외에 있고 호주에 거주하려는 의도가 없다고 과세당국이 인정하는 경우에는 183일 심사가 적용되지 않음
  
- 호주에 체류한 기간 자체가 거주자 판정 여부에 결정적 요인이 되는 것은 아니며, 체류기간 동안 체류자가 거주자와 같은 일상생활을 지속했다면 단기간 체류자도 거주자로 판정될 수 있음
  - ① 호주 체류목적, ② 가족, 사업 및 고용 등의 관계, ③ 부동산, 자동차, 주거용 은행계좌 등 자산의 상태와 위치, ④ 사교활동, 자녀 교육 등 일상생활 등의 요인이 중요한 판정기준이 되는 것임
  
- 호주 국세청이 제시한 183일 심사의 예로 체류기간뿐만 아니라 호주에서의 체류 의도와 일상의 거주지를 중요하게 고려하여 호주의 거주자를 판정한 사례임

---

48) INCOME TAX ASSESSMENT ACT 1930

<p><b>사실관계</b></p> <p>E는 독일에 거주지가 있고, 호주의 12개월짜리 워킹홀리데이 비자를 소유하고 있으며, 호주에서 워킹홀리데이가 종료되면 독일로 돌아가 목수의 일을 계속할 계획임</p> <p>E는 호주에 2007년 8월에 입국하였고, 호주 여행 시 5개의 직업을 통해 12개월 중 7개월 동안 여행자금을 위해 일했으며, 호주의 특정 지역에서 2개월 이상 거주한 곳이 없음</p> <p><b>분석</b></p> <p>과세당국은 비록 E가 2008년 6월 30일까지 6개월 이상 호주에 체류하였지만 E는 호주 체류의사가 없고, 일상의 거주지(usual place of abode)가 독일에 있다고 간주하여 과세목적상 거주자가 아니라고 판정함</p>
---

#### 4) 퇴직연금 심사<sup>49)</sup>

- 퇴직연금 심사의 적용 대상자는 1990년의 「퇴직연금법」(Superannuation Act 1990)을 적용받는 자와 1976년의 「퇴직연금법」(Superannuation Act 1976)을 적용받는 피고용인임
  - 퇴직연금 심사에 따라 거주자로 판정된 자의 배우자와 16세 미만의 자녀 또한 과세목적상 호주 거주자로 간주됨
    - － 주(state) 또는 준주(準州; territory) 법의 규정하에 등록된 배우자와 사실혼 관계의 있는 자가 배우자임
- 퇴직연금 심사는 외교통상부(Department of Foreign Affairs and Trade) 등에 근무하는 공무원이 해외에서 근무할 경우에 호주 거주자임을 명확하게 하기 위하여 제정되었음

49) 호주 국세청(<https://www.ato.gov.au/Individuals/International-tax-for-individuals/In-detail/Residency/Residency---the-super-test/>)

- 해외에 파견된 공무원, 외교관 등 특정 직업에 대해서 거주자로 간주하는 규정을 두고 있으며, 이렇게 거주자로 간주된 자의 배우자, 16세 이하의 자녀도 거주자에 포함됨
- 단순히 퇴직연금을 적용받는 자가 과세목적상 거주자로 판정되는 것은 아니며 계속적으로 근로계약이 유지된 정규직 또는 비정규직 공무원이어야 거주자로 판정됨

□ 호주 국세청이 제시한 퇴직연금 심사의 예는 다음과 같음

<p><b>사실관계</b></p> <p>F는 호주 정부의 퇴직연금에 가입되어 있으며, 호주 외교통상부의 공무원으로 3년간 태국에 파견되어 근무함</p>
<p><b>분석</b></p> <p>호주에 거주하고 있지 않지만 퇴직연금 심사에 따라 D는 과세목적상 거주자임</p>
<p><b>사실관계</b></p> <p>G는 은퇴한 공무원으로 친척의 간호를 위하여 남아프리카로 이주하여 그곳에서 호주의 퇴직연금을 수령하고 있음</p>
<p><b>분석</b></p> <p>근로계약 종료에 따라 호주 거주자로 간주하지 않으므로, 퇴직연금 심사에 따라 G는 과세목적상 비거주자로 판정받음</p>

## 다. 거주자 판정 사례

□ 호주의 거주자 판정은 국세청 기본통칙(taxation ruling) 사례를 검토하였음<sup>50)51)</sup>

### 1) 거주와 관련된 사례

<p><b>사실관계</b></p> <p>A는 가족과 함께 스웨덴에서 호주로 이민을 왔으나, 업무계약(2년)에 따라 다시 스웨덴으로 돌아가고, 가족은 호주에 남음</p> <p>A는 스웨덴에서 자동차를 구매하였고, 여행을 하고, 지역 테니스 클럽에도 가입하였음</p> <p>A는 업무계약이 종료되면 호주에 돌아올 예정이지만, 다른 업무계약의 가능성도 있으며, 스웨덴으로 돌아간 이후 9개월 동안 호주에 있는 가족을 한 번 방문함</p> <p><b>분석</b></p> <p>비록 A가 호주에 가족이 거주하는 거주지(residential home)가 있지만, 물리적 체류기간과 스웨덴으로 다시 돌아간 의도 등을 종합적으로 고려할 때 충분한 거주 심사 요소가 충족되지 않았음</p> <p>과세당국은 A의 항구적 거주지가 호주가 아닌 스웨덴에 있다고 판단하였으며, 183일 심사도 충족하지 않으므로 과세목적상 비거주자로 간주함</p>
--

50) 호주국세청(<https://www.ato.gov.au/Individuals/International-tax-for-individuals/In-detail/Residency/Examples-of-residents-and-foreign-residents/>), TR 98/17

51) 호주의 public ruling으로 과세관청(revenue body)이 세법조항을 일반적으로 어떻게 해석하고 적용하는지에 대한 공식적인 표현으로, 개별 납세자의 특정한 사실관계에만 적용되는 private ruling 과 구분되는 해석기준으로 구속력이 있음

## 2) 해외 관련성 사례

**사실관계**

호주 거주자인 B는 해외 근로계약 3년을 제안받고 외국으로 가족과 출국하였으며, 추가 3년 해외근로가 연장될 수 있음

B는 호주에 자산을 처분하지 않고, 기존 주택은 임대하였음

**분석**

B는 물리적 체류기간과 호주의 생활관계 등을 고려했을 때 거주심사는 충족하지 않으며, 해외 체류기간과, 주거지, 가족의 동반 등을 비추어 봤을 때 항구적 거주지(permanent place of abode)가 해외에 있으므로 주소 심사도 충족하지 않아 비거주자임

B가 해외 출국한 날로부터 183일 심사는 적용할 수 없으며, 퇴직연금 심사도 대상이 아님

## 3) TR 98/17 183일 거주 심사 사례

**사실관계**

C는 홍콩에 부모와 함께 살고 있으며, 호주의 멜버른, 시드니 등에 살고 있는 홍콩 회사의 고객을 업무상 방문하였음

C는 1998년 4월 5일에 호주에 입국하였으며 호주의 각 도시에서 3개월간 다양한 호텔에 머물며 여행을 하고, 호주 체류 3개월 이후 홍콩에 있는 C의 고용주가 C에게 시드니에 9개월 정도 더 체류하도록 요청하였음

7월 초 C는 시드니에 있는 지사 근처에 아파트를 임대하여 사용하였으며, C의 부모가 호주에 2번 방문하였음

분석

본 사례는 거주 심사의 ‘호주에서의 물리적 체류 기간’이 주요 거주자 판정요소임  
1998년 과세연도에 C는 호주의 여러 도시를 일시적이며 간헐적인 체류를 통해 방문  
하였으며, 주기적이며 반복적인 생활 패턴이 있다고 보기 어렵다고 보아 1998년 6월  
30일까지는 비거주자로 간주하였음<sup>52)</sup>

1998년 7월 초부터 C는 아파트 임대를 통해 숙박이 고정되었으며, 거주와 일치하는  
기간동안 업무를 통한 생활의 연속성이 수반되었다고 보아 1999년 과세연도에 체류한  
기간은 거주자로 판정하였음

---

52) 호주의 과세기간은 7월 1일부터 다음 해 6월 30일까지

## IV. 국제비교 및 시사점

### 1. 국제비교

#### 가. 거주자 판정기준의 주요 구성 요소 및 고려 사항

각 국의 거주자 판정기준의 주요 구성 요소들을 요약하면 다음 <표 IV-1>과 같음

<표 IV-1> 주요국의 거주자 판정기준

국가	거주자 판정 기준	고려 사항
우리나라	① 국내 '주소' 보유 여부 ② 183일 이상 '거소' 보유 여부	국내 체류 기간, 국내 주거 현황 기타 생활 관계
미국	① 시민권 보유 여부 ② 영주권 보유 여부 ③ 실질적인 거주심사 (substantial presence test) 충족 여부	시민권(영주권), 체류일수, 외국과의 관련성, 외국 납세지 존재 여부 등
영국	① 183일 이상 체류 여부 ② 자동적 해외 거주자 해당 여부 ③ 자동적 영국 거주자 해당 여부 ④ 영국관계 기준 충족 정도	국내외 체류일수 국내외 근무 형태 및 장소 과거 과세연도의 거주자 해당 여부 가족관계, 주거 형태 등 제반 생활 관계
호주	① 일반적 의미의 '거주' 해당 여부 ② 국내 주소 보유 여부 ③ 183일 요건 해당 여부 ④ 퇴직연금 심사(일부만 해당)	주거지, 체류일수, 생활관계, 항구적 주거지 존재 여부 등

주요국들이 거주자 판정을 위해 사용하는 기준들에는 상당 부분 공통점이 있으나 각 국가별로 세부 요소들은 차이를 나타냄

- 우리나라 및 주요국 모두 기본적으로 자국 내에서의 '체류 일수'를 주요 기준으로 공통적으로 채택하고 있음

- 다만 체류일수 기준의 상대적 중요성이나 세부 기간 산정방법 등은 각 국가별로 상이한 측면이 있음
- 우리나라의 경우 ‘주소’, ‘거소’ 등의 장소적 요건이 상당한 비중을 차지하고 있음
- 미국은 장소적 기준 그 자체보다는 미국 내 체류일수에 주된 비중을 두고 거주자 여부 판정에 활용함
- 영국은 체류일 기준을 중심으로 하면서, 그 외 여러 가지 세부 기준들과의 조합을 통해 다양한 상황에 적용될 수 있도록 노력하고 있음
- 호주는 거주 개념에 호주 내에서는 모든 상황을 고려하며, 체류목적, 가족과 고용 관계, 자산의 상태와 위치, 사회 관계 등을 종합적으로 검토하는 특징을 갖고 있음

나. 주요국의 거주자 판정 세부 기준 적용 순위 및 방법상 특징

□ 각국의 거주자 판정기준 운용 사례에서 나타난 특징들에 비춰볼 때, 각 세부 기준을 별도로 구분하는지 여부 및 세부 기준을 적용하는 우선순위 등에 상당한 차이가 있음

〈표 IV-2〉 주요국의 거주자 판정 세부 기준 순위

국가	세부 기준의 적용 순위	기타 고려 사항
우리나라	원칙적으로 ‘주소’ 또는 장기간의 ‘거소’를 보유하고 있는지 여부를 종합적으로 판단하며, 각 세부 기준 간 우선 순위를 구분하지 않음	객관적 생활관계를 고려하나, 보충적인 별도 기준으로서가 아니라 ‘주소’ 성립 여부 판단에 포섭됨
미국	체류일수를 가장 우선적이고 결정적인 기준으로 활용함	외국과의 관련성 여부는 거주자에서 제외되는 특별 요건으로 보충적 활용
영국	주요 심사 단계들로 나누어 순차 적용함 각 심사 단계별로도 세부 기준들의 적용 순위를 명시함	각 단계별 세부 기준들은 명확히 구분되어 있으며 이들간의 상호작용을 함께 고려함
호주	포괄적 의미의 ‘거주’ 해당 여부를 주된 기준으로 우선 적용하고, 이에 해당 없을 경우 기타 심사 요건들을 추가 검토함	우선 적용되는 기준은 다소 추상적·포괄적이며, 보충적 기준들은 적용 범위가 좁은 반면 보다 명확함

- 우리나라에 비해 각국의 경우 거주자 판정 세부 기준의 적용 순위를 구분하고 이를 보다 구체화한 특징이 있음
  - 미국은 주로 체류일수를 최우선 순위로 두면서, 외국과의 관련성이 인정될 경우 예외적으로 비거주 외국인으로 보는 보충적 특별규정을 운용함으로써, 세부 기준들간의 상대적 중요성을 비교적 명확하게 파악할 수 있음
  - 영국은 주요 심사 단계의 순위를 구분하고 있음
    - 1차 영국 거주심사 → 국외 거주심사 → 2차 영국 거주심사 → 영국관계 심사의 순서로 진행됨
  - 영국은 각 심사 단계별로도 적용되는 세부 기준들을 구분하고 그 우선순위 또는 적용 방법을 명시하고 있음
    - 1차 영국 거주심사: 영국내 183일 이상 체류 여부
    - 국외 거주심사: 과거연도 비거주자/46일 미만 체류 여부 → 과거연도 거주자/16일 미만 체류 여부 → 해외 전일제 근무 여부/영국 근무 일수 요건 순으로 적용
    - 2차 영국 거주심사: 영국내 주거 보유 여부 → 영국 내 근무 일수 요건 순으로 적용
    - 영국관계 심사: 세부 영국관계 요건들의 충족 개수 및 영국 내 체류 일수를 종합하여 해당 여부 판정
  - 호주는 포괄적 의미인 ‘거주’ 해당 여부를 우선 기준으로 활용하는 관계로 적용의 명확성은 다른 국가에 비해 다소 낮음
    - 다만, 주소와 183일 체류기준 등 하위 판단 심사 기준과는 적용 순위를 명확히 하여 우선 적용하도록 하고 있음

#### 다. 주요국의 자국 내 체류 기간 산정 방법상 특징

- 각 국의 거주자 판정기준 중 공통적으로 가장 중요한 역할을 하는 체류기간의 산정에 있어 나타난 특징들을 요약하면 다음과 같음

〈표 IV-3〉 주요국의 거주자 판정 기준 중 체류기간 산정 방법의 특징

국가	기준 체류일수	체류일 산정 대상기간	기타 특징
우리나라	183일	당해 과세연도 또는 2과세기간에 걸쳐 통산	경우에 따라 실제 체류일 이외에 간주 규정이 적용될 수 있음
미국	183일	당해 연도 포함 3개 과세연도 체류일을 가중평균	당해 연도에 183일 미만 체류시에는 외국관계성 여하에 따라 비거주자로 구분 가능
영국	1차 기준: 183일 이후 각 심사단계마다 다양한 일수 기준 적용	해당 심사 단계에 따라 당해 과세연도 또는 직전 과세연도	세부 심사 단계별 체류일 산정 방법 및 고려 사항을 비교적 자세히 명시 단순히 체류일뿐만 아니라 근로일수 및 근로시간 등도 중요한 요소로 고려함
호주	183일	당해 과세연도	일상거주지(usual place of abode)의 해외 존재 여부를 고려함

- 각 국가별로 자국내 체류일을 산정하는 방식은 다소 차이가 있음
  - 우리나라는 거소 기간을 판단함에 있어서는 실제 입국 및 출국일을 기준으로 활용하나, 주소 여부를 판단함에 있어서는 ‘183일 이상 거주를 통상 필요로 하는지’ 등 가상적 상황도 같이 검토하고 있음
  - 미국은 체류일 산정 방법은 비교적 간단하지만, 3개 연도를 포괄하여 183일 여부를 판정하는 관계로 체류 기간에 따른 거주자 판정 가능성이 타국의 경우보다는 다소 높다고 볼 수 있음
  - 영국은 각 심사 단계 및 목적별로 체류일의 종류 및 허용 기간을 다양하게 적용하고 있으며, 각 산정 방법을 비교적 구체적으로 제시하고 있음
    - 체류일의 기본 요건: 자정 시점에 영국에 소재한 경우
    - 자정 시점에는 없지만 영국에서 체류한 경우: 그러한 날이 30일을 초과하는 경우 부터 계산에 산입
    - 근로일수 계산에 있어 중단되는 근로일 계산: 연차, 병가 등 제반 상황 고려
  - 호주는 물리적 체류일수를 모두 계산하며, 호주에서 계속 실질적으로 체류하였는지 또는 간헐적으로 체류하였는지는 중요하지 않으며, 과세연도 중 절반 이상을 체류하는 경우에 적용됨
    - 일상거주지의 해외 존재 여부, 체류목적, 일상생활 관계 등을 포괄적으로 고려함

## 라. 구체적 생활관계의 고려 정도에 대한 차이

- 각국의 거주자 여부 판정시 납세자의 생활관계를 고려하는 정도를 비교하면 다음과 같음

〈표 IV-4〉 주요국의 거주자 판정시 납세자 생활관계 고려 여부

국가	생활관계 요건	다른 판정 기준들과의 관계
우리나라	납세자 본인의 직업 상태 가족 구성원과의 관계, 가족들의 직업 및 자산 상태 등	주된 거주자 판정기준인 '주소' 판단을 위한 요소로 활용됨. 체류일 기준과 통합되어 운용됨
미국	미국 내에서의 생활관계에 대해서는 구 체적 고려 없음	체류일 기준이 가장 중요하게 적용되며, 생활관계 요건은 독자적 중요성 없음
영국	가족 구성원과의 동거 또는 공동생활 여 부, 다른 가족들의 거주자 해당 여부 등	국외거주 및 영국거주 심사 이후 단계 인 영국관계 심사에서 주로 활용됨
호주	일상적 생활 및 사회관계, 자산 보유 여 부, 재정적 상황 등	거주와 주소 심사 요인으로 활용되며, 체류일 심사에도 영향을 줌

- 우리나라에 비해 조사대상 국가들은 납세자의 생활관계 요건을 제한적으로 적용하는 특징이 있음
- 우리나라는 '주소'와 '거소'를 판단함에 있어서 납세자의 생활관계를 고려함으로써 사실상 생활관계 요건 또한 주된 거주자 판정 기준으로 활용될 수 있음
  - 이에 비하여 미국은 생활관계보다는 객관적 사실이 거주자 판단의 주요 요소임
    - 즉, 미국은 시민권(영주권)과 체류일수만을 고려하고, 생활 사실관계를 거의 고려하지 않음
  - 영국은 거주자 판정의 하위 심사 단계인 영국관계 심사에서 생활관계를 주로 고려하는 편이며, 그나마도 다른 객관적 체류일수 등과 종합하여 최종 판단을 내리는바, 생활관계 요건은 보충적으로 활용된다고 볼 수 있음
  - 호주는 1순위 심사인 거주심사에서 납세자의 생활관계, 경제 환경 등을 고려하며, 주소심사와 183일 심사에서도 활용됨

마. 해외 거주 관련성 정도에 대한 고려 여부

- 자국내 체류 현황 이외에 납세자의 국외 거주 관련 사실관계를 반영하는 정도를 비교하면 다음과 같음

〈표 IV-5〉 주요국의 거주자 판정시 납세자의 국외 거주관계 고려 여부

국가	국외 거주관계	다른 판정 기준들과의 관계
우리나라	별도 고려 없음	N/A
미국	납세자의 외국에서의 주거, 가족 현황, 생활 양상, 국적 등 제반 생활 사실관계 고려	주된 판정기준은 아니나, 특정 요건하에 국외 관련성이 높을 경우 비거주자로 간주하는 예외 규정으로 기능함
영국	외국에서의 체류 기간, 근무일수 및 직전연도 비거주자 여부 등	2차 영국거주 심사, 영국관계 심사 등에 비해 앞서 적용되는 중요 기준으로 활용됨
호주	주소심사와 183일 심사에서 외국 거주지 등을 고려함	주소심사와 183일 심사에서 주요 기준으로 활용됨

- 우리나라와는 달리 미국 및 영국 등에서는 납세자의 국외에서의 체류일 또는 생활관계 등도 중요한 고려 요소로 활용하고 있음
  - 미국의 경우 183일 이상 미국 체류 요건에 해당하더라도 납세자의 국외 거주 관련성이 높다고 판단되는 경우에는 비거주자로 간주함으로써 납세자의 국외 생활 현황을 비중있게 활용하고 있음
  - 영국은 납세자의 국외 체류 기간 및 국외 활동이 일정 수준 이상이면 하위 단계 심사로 이행하지 아니한 채 자동적으로 비거주자로 판정함
  - 호주는 주소 심사에서 가장 중요한 판정 요인은 해외에 항구적 거주지(permanent place of abode)의 존재 여부이며, 183일 심사는 일상거주지(usual place of abode)의 해외 존재 여부를 고려하여 거주자를 판정함

## 2. 시사점

### 가. 거주자 판정을 위한 세부 기준 구분 및 우선 순위 명확화 필요

- 우리나라의 「소득세법」상 거주자 판정 요건은 ‘주소’ 여부 및 ‘183일 거소’ 여부에 전체적으로 포섭되어 있는 관계로 각 세부 판정 기준을 구분하여 명확히 적용하는 데 어려움이 있음
  - 183일 이상 체류일을 주요 세부 기준으로 활용하는 것으로 보이나, 그 외에도 납세자 및 가족의 생활관계 등이 함께 연결되어 있어 그 적용상 우선순위 판단이 어려움
  - 납세자의 상황 또는 거래의 특징에 따라서는 특정 세부 기준이 다른 기준에 비해 거주자 판정을 위해 더 적합할 수도 있을 것이나, 현재와 같이 포괄적 단일 기준으로는 구체적 사안별로 적정한 기준을 적용하기 어려울 수 있음
- 거주자 판정의 주요 기준 및 보충적 기준들을 각각 구분하고 그에 맞는 세부 요건 및 우선순위를 명시함으로써 판정기준을 보다 구체적이고 체계적으로 정비할 필요가 있음
  - 미국의 경우 체류일 및 국외 관련성 등 세부 기준의 우선 순위를 명확히 구분하고 있으며, 호주도 기본적으로 세부 기준을 구분하여 운용하고 있음
  - 특히 영국의 경우 다양한 층위의 심사 요건들을 구체화함으로써 상황별 적합성을 높이려는 노력을 하고 있음
  - 이와 같이 판정 기준들을 세분화하고 그 우선순위를 명시하는 것은 다양한 상황별로 적정한 세부 기준들을 적용하는 한편 납세자의 예측 가능성을 높이는 데 기여할 수 있을 것임

### 나. 체류일 기준 및 생활관계 기준의 명확성 제고 필요

- 거주자 판정을 위해 공통적으로 주로 사용되는 체류일 및 생활관계 요건에 대해서는 그 세부 내용을 보다 자세히 규정하여 명확성을 높일 필요가 있음

- 우리나라는 체류일수 요건에 대하여 입출국일 기준 이외에 세부적인 산정 기준을 제시하지 아니하며, 특히 “183일 이상 거주가 필요하다”는 가정적 상황에 대한 구체적인 판단 기준이 미비함
  - 또한 생활관계 요건의 경우에도 대원칙을 제시하는 정도에 그침으로써 구체적으로 어떤 상황에서 생활관계로 인해 주소를 갖는 것으로 간주되는지에 대해 납세자의 예측 가능성이 저하될 우려가 있음
  - 영국의 경우 심사단계별로 다양한 체류일 요건의 산정 방법을 구체적으로 제시하고 있으며, 생활관계 요건도 유형화하여 비교적 구체적인 가이드라인을 제공하고 있음
  - 이에 따라, 우리나라의 경우 주요 상황 유형별로 체류일 및 생활관계 요건의 구체적 판정 가이드라인을 제시할 필요가 있을 것으로 보임
- 생활관계 요건의 경우 내용을 구체화하는 데 한계가 있다는 점을 감안하여 그 적용 가능 범위를 제한하는 것도 고려할 필요가 있음
- 납세자 본인뿐만 아니라 그 가족구성원의 생활관계 사실을 종합하여 거주자 판정의 주된 기준으로 활용할 경우, 그 세부 요건을 매우 자세히 적시하지 않는 한 과세당국의 자의성이 개입될 여지가 상당함
  - 미국이나 영국 등에서는 생활관계 요건을 부차적으로 적용함으로써 과세당국의 자의적 판단이 개입될 범위를 비교적 좁게 제한할 수 있음
  - 우리나라의 경우 체류일수 기준을 보다 세분화하는 한편 생활관계 요건을 보충적으로 적용하는 방식을 택한다면, 구체적인 사실관계 적합성을 해하지 않으면서도 납세자의 안정성을 높이는 데 도움이 될 수 있을 것으로 보임

#### 다. 외국 관련성 판정기준 설정 고려

- 우리나라는 거주자를 판정할 때 외국과의 거주 관련성을 중요 요소로 고려하지 않으며, 외국 거주자가 아니면 국내 거주자로 간주하는 규정도 없음
- 우리나라는 국내에 생계를 같이하는 가족 및 소재 자산의 유무 등 국내 상황에 대해서만 법에 규정하고 있음

- 다만, '국외에서 주로 생활하는 납세자가 제반 생활관계상 국내 입국하여 주로 거주하리라고 인정되지 아니하는 때에 한하여 국내에 주소가 없는 것으로 간주'하는 정도로만 간접적으로 외국 거주 관계를 고려하고 있음

- 주요국은 외국과의 거주 관련성을 고려한다고 명시하고 있어, 우리나라도 거주자 판정 기준에 도입하는 것을 고려할 필요가 있음
  - 영국은 외국에서의 체류 일수 및 근로 형태 등을 구체적으로 살펴 일정 요건 충족시 자동적으로 국외 거주자로 간주하는 제도를 운용함
  - 미국의 경우에는 해당 과세연도 중 단순계산으로 183일 미만 체류하며 외국에 납세지(tax home)가 있고, 외국에 더욱 밀접한 관련성(closer connection to a foreign country)이 있는 경우는 비거주자로 판정하는 규정이 있음
  - 호주는 주소 심사에서 가장 중요한 판정 요인으로 해외에 항구적 거주지(permanent place of abode)를 고려하며, 여러 나라를 이동하거나 한 국가에서 빈번히 이동하여 해외에 고정된 거주지를 갖고 있지 않은 자는 호주 거주자로 간주하는 규정을 두고 있음
- 납세자의 국외 생활관계 등을 파악하여 거주자 판정의 사실관계에 반영하는 외국 거주 관련성을 종합적으로 검토하는 방안을 마련하여야 할 것임
  - 외국의 거주 관련성을 새로운 거주자 판정 기준으로 도입하고, 생활 및 재정 상황 등 객관적 사실 등의 판단 요소를 구체화하여 보충적 판단 요소로 규정하는 방안의 도입을 고려해 볼 수 있음

#### 라. 거주자 판정을 위한 사전적 세부 지침 제정

- 우리나라는 납세자가 거주자 여부를 판정하기 위하여 참고할 세부 지침이 없는 실정임
  - 우리나라는 「소득세법」과 「소득세법 시행령」에 거주자 규정을 기본 원칙만 기술한 정도이므로, 일반 납세자가 해석하고 거주 지위를 판단하기에는 어려움이 있음
  - 국세청 통칙 등에서도 「소득세법」 규정의 재해석 이외에 거주 상황별 구체적 해설 지침이 없음

- 우리나라는 ‘세법해석 사전답변제도’를 시행하고 있지만, 거주자 판단의 주요 기준인 사실관계의 판단을 요하는 사항은 신청을 제한하고 있어 ‘세법해석 사전답변제도’를 이용하여 납세자의 거주 지위를 확인하기는 어려울 것으로 판단됨
  - 이러한 상황에서 납세자는 사실상 기존 예규 및 판례 등에 근거하여 거주자 여부를 확인해야 할 상황으로 단순히 법개정으로 납세자의 불확실성을 해소하지 못하고 있는 상황임
  - 거주자 판정 여부는 납세자의 과세 범위가 전세계 소득인지, 국내 원천소득인지 구분하는 기준이 되므로 명확하고, 판단하기 쉬운 거주자 판정 기준에 대한 방안을 마련하여야 할 것임
  
- 거주자 판정 기준의 유형별 세부 지침 및 관련 사례에 대한 종합적 가이드라인을 납세자에게 제공하여 불확실성을 줄여주고, 과세관청의 자의적 판단을 다소 해소하기 위해서라도 사실관계 파악을 위한 서식 작성 등을 납세자에게 요구하는 방안을 검토할 필요가 있음
  - 영국, 미국, 호주는 각 심사 단계별로 구체적인 판정 기준과 사례를 함께 제시하고 있어 납세자가 거주자 기준을 이해하기 용이함
  - 미국은 외국관련입증신청서를 제공하여 납세자와 과세관청 간의 정보 공유가 원활하고 투명하게 이루어 질 수 있도록 하고 있음

## 참고문헌

안종석 · 구자은 · 김정아 · 정경화, 『소득세법상 거주자 판정기준에 대한 외국제도와 시사점』, 한국조세재정연구원, 2011.

홍성훈 · 정경화 · 최정욱, 『소득세법 및 법인세법상 거주자 판정기준에 대한 국제비교』, 한국조세재정연구원, 2013.

Guidance Note: Statutory Residence Test(SRT), HM Revenue&Customs, published December 2013.

Alexander M. G. Gelardi, “The New United Kingdom Statutory Residence Rules,” *International Tax Journal*, May-June 2014.

Aparna Nathan, “The statutory residence test consultative document,” *British Tax Review*, Issue 5, 2011.

CLT International, “STEP Advanced Certificate in UK Tax for International Clients, Module 2: Residence of Individuals,” 2015.

“Statutory residence for tax purposes – sponsored feature,” *The Journal*, 08::30, 10 June 2015.

“Statutory Residence Test(UK FINANCE ACT 2014),” the Association of Chartered Certified Accountants, 19 Sep 2014.

서울중앙지방법원 2013. 2. 12. 선고 2011고합1291 판결

서울중앙지방법원 2012. 2. 9. 선고 2011고합119 판결

조세심판원 2012. 6. 5. 선고 조심2010서2828 결정

『조선일보』, 2013. 2. 13.

미국 국세청(www.irs.gov)

영국 국세청([www.gov.uk](http://www.gov.uk))

영국 KPMG(<https://www.kpmg.com/UK>)

영국 PwC([taxsummaries.pwc.com/uk](http://taxsummaries.pwc.com/uk))

호주 국세청([www.ato.gov.au](http://www.ato.gov.au))



세법연구 15-03  
주요국의 거주자 판정 사례 연구

---

---

2015년 8월 23일 인쇄  
2015년 8월 30일 발행

저 자 이동규 · 김준현 · 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 978-89-8191-780-7

---

---

\* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.