

세법연구 11-06

소득세법상 거주자 판정기준에 대한 외국제도와 시사점

2011. 12

세 법 연 구 센 터

 한국조세연구원

연 구 진

연구책임자

안 종 석 선임연구위원

공동연구원

구 자 은 회계사

김 정 아 전문연구원

정 경 화 연구원

목 차

I. 서론	7
II. 우리나라 거주자·비거주자의 판정기준	10
1. 거주자와 비거주자의 구분	10
가. 주소 등의 의미	11
나. 거주자 판정의 특례	12
다. 거주자 또는 비거주자가 되는 시기와 거주기간의 계산	14
라. 조세조약상 거주자 결정	15
2. 최근의 거주자·비거주자 판정에 관한 분쟁 사례 검토	16
III. 주요국의 거주자 판정기준	19
1. 미국	19
가. 납세자의 구분 및 납세의무	19
나. 거주자 판정기준	19
다. 사례 검토	28
2. 캐나다	30
가. 납세자의 구분 및 납세의무	30
나. 거주자 판정기준	31
다. 사례 검토	43
3. 일본	45
가. 납세자의 구분 및 납세의무	45
나. 거주자 판정기준	47
다. 사례 검토	52
4. 호주	59

가. 납세자의 구분 및 납세의무	59
나. 거주자 판정기준	61
다. 사례 검토	72
IV. 거주자 판정 규정의 국제비교 및 정책 시사점	75
1. 국제비교	75
가. 납세자의 구분 및 납세범위	75
나. 거주자의 판정기준	76
다. 특정인에 대한 거주자 판정의 특례	83
라. 거주자나 비거주자가 되는 시기	85
2. 정책 시사점	86
가. 납세자의 구분 및 납세범위	87
나. 거주자의 판정기준	88
다. 파견된 임원 또는 직원에 대한 거주자 판정의 특례	92
라. '1년 이상의 거소' 기준	93
마. 납세자의 불확실성을 줄이기 위한 사전결정제도	95
참고문헌	96
〈부 록〉	
〈부록 1〉 우리나라 거주자·비거주자 판정과 관련한 판례	97
〈부록 2〉 캐나다 입국 시 거주자판정을 위한 제출서류	100
〈부록 3〉 캐나다 출국 시 거주자판정을 위한 제출서류	105
〈부록 4〉 일본의 거주자판정과 관련된 현행 법령	108

표 목 차

〈표 II-1〉 검찰이 기소한 권혁의 혐의.....	17
〈표 III-1〉 호주의 일반적인 거주자 판정 사례.....	62
〈표 III-2〉 과세목적상 호주의 거주자 판정 테스트.....	63
〈표 IV-1〉 주요국의 거주자 판정기준.....	78
〈표 IV-2〉 ‘6개월 이상 거주’ 기준을 채택한 국가.....	81
〈표 IV-3〉 ‘1년 이상 거주’를 기준으로 채택한 국가.....	81
〈표 IV-4〉 주요국의 특정인에 대한 거주자 간주 규정.....	85

그림 목차

[그림 III-1] 호주의 개인소득세 납세의무.....	60
[그림 IV-1] ‘1년 이상 거소’ 기준 관련 사례.....	94

I. 서론

- 최근 국세청이 소위 ‘선박왕’ 권혁과 ‘구리왕’ 차용규에 대한 세금추징에 나서면서 해외를 무대로 활동 중인 한국 기업인에 대한 거액의 세금 추징 사건들이 불거져 나오고 있음¹⁾

- ‘선박왕’ 사건에서 국세청은 납세자를 한국의 거주자로 보고 있으나, 납세자는 비거주자라고 주장함
 - 국세청은 권혁이 국내에서 실질적인 경영 활동을 벌였고, 가족이 국내에 머물렀기 때문에 국내 거주자라고 주장함
 - 납세자는 2005년까지 일본 거주자로 등록돼 있다가 이듬해부터 주로 홍콩에 거주하였고, 홍콩에 거주시설이 있다고 주장함
 - 또한 납세자는 국세청이 거주자라고 주장하는 과세연도의 대부분에 대하여 1년 중 6개월 이내만 한국 내에 체류함
 - 2007년은 1년 중 6개월 이상을 한국 내에 체류하였으나, 이는 허리디스크 치료를 위한 것이었다고 설명함
 - 사업 근거지에 대해서도 국세청은 한국 내로 판정한 반면 납세자는 시도상선 본사는 홍콩에 있으며, 전체 사업에서 한국에서 일어나는 매출은 10%도 안 되기 때문에 사업상 근거지는 한국이 아니라고 반박함
 - 국세청은 권혁이 한국 내 호텔 등 부동산을 보유하고 해외계좌에 막대한 현금을 보유하고 있다고 주장한 데 비하여 납세자는 시도상선의 주식을 소유하고 있을 뿐 다른 재산은 없고, 월급을 받아 생활하고 있다고 주장함

- ‘구리왕’ 사건의 핵심도 구리왕 차용규가 한국의 거주자인지 여부였음

1) 조선일보 2011. 12. 9 보도내용 참조

- 납세자는 한국의 거주자는 1년 중 6개월 이상을 한국 내에 살아야 하는데 납세자의 한국 내 거주기간은 연평균 28일에 불과하므로 한국의 거주자가 아니라고 주장함
 - 국세청은 납세자가 조세피난처인 라부안의 페이퍼컴퍼니를 통해 한국 내에 부동산에 투자하고 임대업을 실질적으로 수행하고 있다는 점에서 거주자라고 주장함
 - 「소득세법」은 통상 1년 이상 국내에 거주할 필요가 있는 직업을 가진 경우 거주자로 보는데 국세청은 납세자가 이 경우에 해당한다고 판정함
 - 한편 납세자는 부동산 매입은 투자목적이었고 그것도 대부분 명의만 대여한 것이라고 주장함
- 구리왕 차용규에 대하여는 2012년 1월 국세청 과세전 적부심사에서 “국세청이 역외 탈세 조사를 통해 차용규에게 부과한 1,600억원대의 국세 추징 통보는 부당하다”고 결론을 내렸음
- 국세심사위원회는 납세자의 국내 거주일수(1년에 약 1개월)를 고려할 때 납세자는 한국의 거주자에 해당하지 않는다고 판정함
- 세계화시대가 도래함에 따라 납세자가 복수 국가에서 경제활동에 종사하는 경우가 점차 증가되어, 개별 납세자에 대한 세법상 지위를 어떻게 판정할지가 실무적으로 중요한 사항이 되었음²⁾
- ‘선박왕’ 사건이나 ‘구리왕’ 사건처럼 세법의 규정만으로 ‘거주자 여부’를 판정함에 있어서 과세당국과 납세자의 의견이 엇갈리는 경우가 많이 발생하고 있음
 - 거주자인지에 따라 해당 납세자에 대해 과세권을 행사할 수 있을지가 결정되고, 특정 소득에 대한 조세부담도 달라지는 법률효과가 있음
 - 거주자인지에 대한 판정은 납세자의 세부담 및 국가의 재정을 결정하는 중요한 부분임
- 이러한 배경하에 본 보고서에서는 세계적으로 국제조세분야의 발전을 선도하는 주

2) 기윤서·전병욱(2011), p. 258

요 국가가 ‘거주자·비거주자의 판정기준’에 대해 어떻게 규정·적용하고 있는지를 검토하고 우리나라의 제도와 비교·분석하여 ‘거주자·비거주자의 판정기준’에 대한 입법적 시사점을 도출하고자 함

- 본 보고서의 구성을 보면 제Ⅱ장에서 우리나라의 거주자·비거주자 판정기준과 관련된 국내법의 내용을 정리하고 최근 거주자·비거주자 판정에 관한 분쟁 사례를 검토하였고, 제Ⅲ장에서는 미국, 캐나다, 일본, 호주의 거주자·비거주자 판정기준과 관련된 세법의 내용 및 사례를 분석하였으며, 제Ⅳ장에서는 각국의 제도를 비교·분석하여 시사점을 도출하였음

Ⅱ. 우리나라 거주자·비거주자의 판정기준

1. 거주자와 비거주자의 구분

- 「소득세법」은 납세의무자를 거주자와 비거주자로 구분하며, 양자의 과세요건·과세절차에 있어서 차이를 두고 있음³⁾
 - 거주자는 전 세계 소득에 대하여 납세의무(무제한납세의무)가 있으나, 비거주자는 우리나라에서 발생한 국내원천소득에 대하여만 납세의무(제한납세의무)가 있으므로 그 구분의 실익이 크다고 볼 수 있음⁴⁾

- 「소득세법」은 국내에 주소를 두거나 1년 이상 거소를 둔 개인을 거주자라고 하며, 거주자가 아닌 자를 비거주자라고 함⁵⁾
 - 거주자·비거주자의 개념은 국적을 기준으로 하여 구분하는 내국인·외국인의 개념과는 다름
 - 비거주자는 과세목적상 경제적 및 인적 연고를 기준으로 구분한 것으로서 거주자에 대응되는 개념이며, 외국인은 국적을 기준으로 구분한 것으로서 국민에 대응되는 개념으로 이해할 수 있음
 - 외국인도 국내에 주소를 두거나 1년 이상의 거소를 두면 거주자가 되고, 우리나라

3) 「소득세법」상의 거주자·비거주자와 유사한 개념으로서는 「조세특례제한법」상의 “내국인”과 외국인투자촉진법상의 “외국인·대한민국국민” 등이 있다. 그러나 「조세특례제한법」상의 내국인이란 「소득세법」상의 거주자와 「법인세법」상의 내국법인을 총칭하는 개념이며(동법 제2조 제1항 제1호) 「외국인투자촉진법」상의 외국인·대한민국국민은 원칙적으로 당해 개인의 국적 여부에 따라 구분되므로(동법 제2조 제1항 제1호 및 제2호) 주된 생활의 근거에 따라 거주자·비거주자를 구분하는 「소득세법」과 차이가 있음

4) 해당 과세기간 종료일 10년 전부터 국내에 주소나 거소를 둔 기간의 합계가 5년 이하인 외국인 거주자에게는 과세대상 소득 중 국외에서 발생한 소득의 경우 국내에서 지급되거나 국내로 송금된 소득에 대해서만 과세함(소법 §3①)

5) 소법 §1의2①

국민도 외국에 주소나 거소를 두면 비거주자가 됨

- 외국에 본점 또는 주사무소를 둔 법인격 없는 단체는 비거주자에 포함됨⁶⁾

가. 주소 등의 의미

□ 「소득세법」상 주소와 거소는 민법상의 개념에 따름

- 「민법」상 주소는 생활의 근거가 되는 곳으로서 「소득세법」에서도 동 개념을 원용하고 있음⁷⁾
- 「소득세법」상 주소는 국내에서 생계를 같이하는 가족 및 국내에 소재하는 자산의 유무 등 생활관계의 객관적 사실에 따라 판정함⁸⁾
 - 세법상 주소는 국내에서 생계를 같이하는 가족 및 국내에 소재하는 자산의 유무 등 생활관계에 따라 생활의 근거지가 되는 곳을 말함
- 「소득세법」상 거소는 주소지 외의 장소 중 상당 기간에 걸쳐 거주하는 장소로서 주소와 같이 밀접한 생활관계가 형성되지 아니하는 장소를 말함⁹⁾
- 「민법」상 ① 주소를 알 수 없을 때(민법 제19조), ② 국내에 주소가 없는 자(민법 제20조)에 대해서는 거소가 주소로 간주되고, 주소에 관하여 발생하는 법률효과가 거소에 적용됨
 - 「소득세법」에서는 민법의 거소 개념을 그대로 원용하지만, 거주자를 판정함에 있어서는 거주기간에 제한을 두어 국내에 1년 이상 거소를 둔 개인에 한해서만 「소득세법」상 거주자로 취급하고 있음

□ 「소득세법」상 거주자·비거주자를 판정하는 근거는 ① 국내에 주소를 둔 경우 ② 1년 기준에 의해 국내에 주소를 두었거나 두지 않은 것으로 보는 경우 ③ 국내에 1년 이상의 거소를 둔 경우로 구분할 수 있음

6) 소법 §2③
7) 민법 §18①
8) 소령 §2①
9) 소령 §2①,②

- 국내에 거주하는 개인이 다음의 어느 하나에 해당하는 경우에는 국내에 주소가 있는 것으로 봄¹⁰⁾
 - 계속하여 1년 이상 국내에 거주할 것을 통상 필요로 하는 직업을 가진 때
 - 국내에 생계를 같이하는 가족이 있고, 그 직업 및 자산상태에 비추어 계속하여 1년 이상 국내에 거주할 것으로 인정되는 때

- 국외에 거주 또는 근무하는 자가 다음의 어느 하나에 해당하는 경우에는 국내에 주소가 없는 것으로 봄¹¹⁾
 - 계속하여 1년 이상 국외에 거주할 것을 통상 필요로 하는 직업을 가진 때
 - 외국국적을 가졌거나 외국의 영주권을 얻은 자가 국내에 생계를 같이하는 가족이 없고, 또한 그 직업 및 자산상태에 비추어 다시 입국하여 주로 국내에 거주하리라고 인정되지 아니하는 때

- 국내에 1년 이상의 거소(居所)를 둔 개인도 국내에 주소를 둔 개인과 같이 거주자임

나. 거주자 판정의 특례

- 외국을 항행하는 선박 또는 항공기의 승무원의 경우에 주소 판정은 생계를 같이하는 가족의 거주장소 등에 의함
 - 그 승무원과 생계를 같이하는 가족이 거주하는 장소나 그 승무원이 근무기간 외의 기간 중 통상 체재하는 장소가 국내에 있는 때에는 해당 승무원의 주소는 국내에 있는 것으로 보고, 그 장소가 국외에 있는 때에는 해당 승무원의 주소가 국외에 있는 것으로 봄¹²⁾

- 해외지점 등에 파견된 임직원은 1년 이상 국외에 거주할 것을 통상 필요로 한 때라도

10) 소령 §2③

11) 소령 §2④

12) 소령 §2⑤

거주자로 봄

- 국외에서 근무하는 공무원 또는 거주자나 내국법인의 국외사업장 또는 해외현지법인(내국법인이 발행주식 총수 또는 출자지분의 100%를 출자한 경우에 한정함)에 파견된 임원 또는 직원은 계속하여 1년 이상 국외에 거주할 것을 통상 필요로 하는 직업을 가진 때라도 거주자로 봄¹³⁾
 - 그러나 단순히 해외파견이라는 사실만으로 무제한으로 「소득세법 시행령」 제3조를 적용하여 거주자 여부를 판정하는 것은 아님
 - 거주자 또는 내국법인의 국외사업장 또는 해외현지법인(100% 출자법인)에 파견된 임원 또는 직원이 생계를 같이하는 가족이나 자산상태로 보아 파견기간의 종료 후 재입국할 것으로 인정되는 때에는 파견기간이나 외국의 국적 또는 영주권의 취득과는 관계없이 거주자로 봄¹⁴⁾
 - 파견된 경우가 아니라도 국내에 생활의 근거가 있는 자가 국외에서 거주자 또는 내국법인의 임원 또는 직원이 되는 경우에는 국내에서 파견된 것으로 봄¹⁵⁾
- 한국에 체류하는 주한외교관 등과 그 세대에 속하는 가족은 국내 주소 여부 및 거주기간을 불문하고 신분에 의해 비거주자로 봄
- 주한외교관과 그 외교관의 세대에 속하는 가족(대한민국 국민은 예외)이거나 한·미 행정협정 제1조에 규정한 합중국군대의 구성원·군무원 및 그들의 가족에 해당하는 자는 국내에 주소가 있는지 여부 및 국내 거주기간에 불구하고 그 신분에 따라 비거주자로 봄
 - 한국에 주둔하는 미국 군인의 가족이 한국에서 영어회화 강의를 하고 받는 보수는 1년 이상 한국에서 거주한 경우에도 비거주자로 보아 「소득세법」을 적용함¹⁶⁾

13) 소령 §3

14) 소기통 1-3...1①

15) 소기통 1-3...1②

16) 이용섭·이동신(2011), p. 688

다. 거주자 또는 비거주자가 되는 시기와 거주기간의 계산

- 비거주자가 거주자로 되는 시기는 국내에 주소를 둔 날 등으로 함
 - 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 1년이 되는 날

- 거주자가 비거주자로 되는 시기는 출국하는 날 등으로 함
 - 거주자가 주소 또는 거소의 국외 이전을 위하여 출국하는 날의 다음날
 - 「소득세법 시행령」 제2조 제4항 및 제5항에 따라 국내에 주소가 없거나 국외에 주소가 있는 것으로 보는 사유가 발생한 날의 다음날

- 국내에 거소를 둔 기간은 입국하는 날의 다음날부터 출국하는 날까지 등으로 계산함
 - 국내에 거소를 두고 있던 개인이 출국 후 다시 입국한 경우에 생계를 같이하는 가족의 거주지나 자산 소재지 등에 비추어 그 출국 목적이 명백하게 일시적인 것으로 인정되는 때에는 그 출국한 기간도 국내에 거소를 둔 기간으로 봄
 - 국내에 거소를 둔 기간이 2 과세기간에 걸쳐 1년 이상인 경우에는 국내에 1년 이상 거소를 둔 것으로 봄

- 과세기간 중에 비거주자가 거주자가 되거나, 거주자가 비거주자가 된 경우에는 지위가 변경되는 시점을 기준으로 구분하여 과세함
 - 과세기간 중에 비거주자가 거주자가 된 경우에는 거주자로 되기 전날까지는 국내 원천소득에 대하여만 소득세를 과세하고 거주자가 된 날부터는 「소득세법」에 규정하는 모든 소득에 대하여 소득세를 과세함¹⁷⁾
 - 과세기간 중에 거주자가 비거주자로 된 경우에는 출국한 날까지는 「소득세법」에 규정하는 모든 소득에 대하여 소득세를 과세하며 출국한 날의 다음날부터는 국내

17) 소기통 3-0...2①

원천소득에 대하여만 과세함¹⁸⁾

라. 조세조약상 거주자 결정¹⁹⁾

- 조세조약은 거주자 개념을 일차적으로 각국의 국내법에 따르도록 하고 이중거주자가 되는 경우에 이를 방지하는 규정을 마련하고 있음
 - 그러나 각국의 거주자에 대한 국내법이 서로 다르기 때문에 하나의 인(人)이 양 체약국의 거주자가 되는 경우도 발생할 수 있음

- 조세조약은 이중거주자로 인한 이중과세 방지를 위하여 다음의 기준을 순차적으로 적용하여 이중거주자의 거주지국을 결정함
 - 항구적 주거(permanent home)
 - 중대한 이해관계의 중심지(center of vital interest)
 - 일상적 거소(habitual adobe)
 - 국적지(national)
 - 양국 간의 상호합의

- 조세조약상 개인이 양 체약국의 거주자가 되는 경우, 항구적 주거가 있는 체약국의 거주자가 됨
 - 항구적 주거란 가족의 거주 장소, 즉 가정을 형성하고 있는 곳을 주로 의미함
 - 거주 장소의 개념에는 주거 형태를 불문하며, 그 필수요건은 거주 장소가 일시적이 아니고 어느 정도 항구적 사용을 위한 것이어야 함

- 양 체약국의 거주자인 개인이 양 체약국에 모두 항구적 주거를 가지고 있거나 양 체약국에 모두 항구적 주거를 가지지 않는 경우에는 그의 인적·경제적 관계가 더 밀접한 체약국의 거주자가 됨

18) 소기통 3-0...2②

19) 이용섭·이동신(2011), pp. 195~196

- 중대한 이해관계의 중심지는 그의 가족관계, 사회·경제적 관계, 직업, 사업장소, 자산상태 등을 고려하여 결정함
- 양 체약국의 거주자인 개인이 항구적 주거를 결정할 수 없고 중대한 이해관계의 중심지도 결정할 수 없는 경우에는 일상적 거소가 있는 체약국의 거주자가 됨
 - 즉, 양 체약국 어느 곳에도 항구적 주거를 가지고 있지 않은 경우 또는 항구적 주거를 양 체약국에 두고 있으며 그의 중대한 이해관계의 중심지가 분명하지 않은 경우에는 그가 더 오래 체류한 체약국의 거주자로 봄
- 어느 체약국에도 일상적 거소를 두고 있지 않는 경우에는 개인의 국적지(national)로 되어 있는 체약국의 거주자로 봄
- 그러나 양국의 국민이거나 어느 체약국의 국민도 아닌 경우에는 양국의 권한 있는 양국 간의 상호합의를 통하여 거주지국을 결정함

2. 최근의 거주자·비거주자 판정에 관한 분쟁 사례 검토

- 최근 신문보도를 통해 거주자 판정과 관련한 분쟁 사례를 찾아 볼 수 있음
 - 선박왕 권혁(시도상선 회장) 사건과 구리왕 차용규(카작무스 위탁경영) 사건을 살펴 보도록 함
 - 이러한 사건들의 핵심 쟁점은 해외에서 체류하며 활동하는 한국 기업인들이 「소득세법」상 거주자에 해당되는지 여부임
- 선박왕 권혁의 역외탈세와 관련해서 현재 이슈가 되고 있는 것은 거주자 요건이며 최근 조세심판원에서 한국 내 거주자라고 결정했음
 - 현재 권혁은 자신이 비거주자임을 내세워 탈세혐의를 부인하고 있음
 - 권혁은 국내 거주기간이 1~3개월에 불과해 「소득세법」상 거주자가 아니라고 주장하고 있음

- 권혁은 국세청의 추징세액 전액에 대해 납부를 거부하고 조세심판원을 통한 불복 절차를 진행했으나, 2011년 12월에 기각 판결을 받음
- 검찰은 본인 및 가족의 국내 실제 거주 정황, 국내 건강보험 적용 기록 등으로 볼 때 비거주자에 관한 그의 주장에 타당성이 없다고 보고 있음
 - 검찰은 권혁이 주소지라는 홍콩에서 2006년엔 2일 체류, 2006~2009년 연간 135~194일을 한국 내에 체류, 부인의 거주일수, 호텔 등 국내 보유 자산의 현황 등을 들어 한국이 납세자의 실생활터전이자 과세지임을 주장함
 - 특히 검찰은 동거가족이 국내 건강보험을 적용하여 700여 회에 이르는 진료를 받은 사실을 주장의 근거로 덧붙이고 있음

〈표 II-1〉 검찰이 기소한 권혁의 혐의

혐의	내용	방법
조세포탈	종합소득세 1,672억원	<ul style="list-style-type: none"> • 국내에 거주하면서 비거주자인 것처럼 장모 명의로 임대차계약 체결 • 국내 법인 지분과 소유 부동산을 페이퍼 컴퍼니로 명의 이전 • 경영권 행사하는 국내 법인에서 직함 제거
	법인세 612억원	조세피난처인 홍콩에 회사 설립 후 주식 명의신탁
공금 횡령	윤희유·페인트 대금 68억원	윤희유·페인트를 비싸게 산 것처럼 꾸며 차액 횡령
	선박 건조자금 31억원	선박건조자금을 대출받아 부풀린 금액으로 발주 후 조선사로부터 차액 횡령
저축 관련 부당행위	보험 리베이트 6억 7천만원	선박보험에 든 후 보험회사로부터 리베이트 받음
아들 병역비리 (아내 혐의)	뇌물 4천만원	돈을 주고 공익요원으로 근무 중인 아들의 병역 의무 면제

자료: 한국경제 보도, 2011. 10. 12.

- 구리왕 차용규의 사건 역시 주요 이슈는 역외탈세와 관련한 거주자 요건이었으며, 과세전 적부심에서 한국 내 거주자가 아니라고 결정했음
 - 국세청은 차용규가 조세피난처인 라부안에 둔 회사 등을 통해 국내 부동산과 주식

등에 4천억원 안팎을 투자했고, 부인이 한국에 자주 드나든 점 등을 들어 한국 거주자라고 주장하였음

- 그러나 차용규는 주로 홍콩과 영국을 오가며 살고, 한국에는 1년에 한 달 정도만 머물렀다는 점을 주장하며 한국 거주자가 아니라고 맞섰음
- 차용규는 과세전 적부심을 신청하여 국세청 세금부과가 부당하다는 판정을 받았음
 - 특히 국세청 자체 기구인 과세전적부심사위원회 위원 11명 중 국세청 직원 5명을 제외한 외부위원 6명 전원이 국세청 과세 내용이 부당하다고 판정하였음
 - 1년에 한 달 정도밖에 국내에 거주하지 않기 때문에 세금 부과대상이 아니라는 것임

Ⅲ. 주요국의 거주자 판정기준

1. 미국

가. 납세자의 구분 및 납세의무

- 미국에서 개인인 납세자에 대한 과세구조는 크게 두 가지로 나누어짐
 - 납세자는 ① 미국 시민권자와 외국인 거주자(resident aliens), ② 외국인 비거주자(nonresident aliens)로 구분됨
 - 미국 시민권자는 그 거주지의 국내·외를 불문하고 전 세계 소득에 대하여 납세의무를 부담하고 있으며, 외국인 거주자(resident aliens)의 경우에도 미국 내의 거주기간 중에는 미국 시민권자와 동일하게 그의 전 세계 소득에 대하여 납세의무를 부담하고 있음
 - 미국은 시민권자에게 전 세계 소득에 대하여 과세하고 있는데 이 점이 다른 국가에서는 보기 드문 제도이며, 미국의 독특한 특징으로 보여짐
 - 외국인 비거주자(nonresident aliens)의 경우에는 미국에서 창출한 소득, 즉 미국 국내원천소득(US Source Income)과 특정 외국소득에 대하여만 과세되고 과세방식도 30%의 원천징수가 이루어지는 등 시민권자나 외국인 거주자와 다름

나. 거주자 판정기준

1) 시민권자

- 미국 시민권자의 경우에는 소득원천의 종류와 관계없이 세계 각지에서 발생하는 모든 소득에 대하여 과세함

- 미국의 시민권은 미국에서 태어나거나 귀화하는 경우에 생김²⁰⁾
- 다른 나라의 국적을 가진 미국 시민권자의 경우에도 세계 각지에서 발생하는 소득에 대하여 과세함

2) 외국인 거주자

- 외국 국적을 가진 납세자의 미국에 대한 과세책임은 외국인 거주자(resident alien)인 경우와 외국인 비거주자(nonresident aliens)인 경우로 구분됨
 - 외국인 거주자의 경우는 일반적으로 세법상 미국의 시민권자와 동등하게 취급됨
 - 외국인 비거주자의 경우에는 특정 종류의 수입, 즉 미국 국내원천소득과 제한적인 외국소득에 대하여만 과세됨

- 과세 목적상 외국인에 대해서 거주를 결정하는 기준은 세 가지임²¹⁾
 - 영주권 기준(Green card test): 외국인이 해당 연도에 합법적인 영주자로 체류하는 경우에는 미국 거주자로 봄
 - 실질적인 거주기준(Substantial presence test): 개인이 실질적인 거주기준을 만족하는 기간 동안 미국에 거주하고 있었던 경우 미국 거주자로 봄
 - 처음연도의 선택(First year election): 당해연도 직전연도에는 미국의 거주자가 아니지만, 당해연도에 미국의 거주자로 인정된 외국인의 경우에는 직전연도를 미국의 거주자로서의 처음연도(First year)로 선택할 수 있음
 - 위의 세 가지 경우에 해당하지 않는 경우 외국인은 과세 목적상 비거주자로 분류됨

20) Reg §1.1-1(c)

21) IRC §7701(b)

가) 영주권 기준

- 미국의 거주를 결정하는 첫 번째 기준인 영주권 기준(Green card test)에 따르면, 납세자는 당해연도 어느 때라도 합법적인 영주권자로서 미국에 체류하게 되면 세법상 미국 거주자로 보게 됨
 - 미국에서는 이민법에 따라 합법적인 영주권이 인정되고, 일단 영주권이 획득되면 영주권이 취소되거나 포기될 때까지는 합법적인 영주권자가 됨
 - 해당 외국인이 영주권을 포기함으로써 세법상 미국 거주자의 지위를 포기할 수 있음

나) 실질적인 거주기준

- 미국의 거주를 결정하는 두 번째 기준인 실질적인 체류기준(Substantial presence test)은 외국인의 미국에서의 물리적인 거주에 초점을 두고 있음

(1) 실질적인 거주기간을 계산하는 방법

- 이 기준에 따르면, 외국인이 ① 당해연도에 최소 31일을 거주하였으며, ② 다음 식에 따라 계산할 당해연도, 직전연도와 그 직전전연도 거주일이 183일 이상이 되면 거주자로 봄

$$\begin{aligned}
 &(\text{당해연도 체류일수}) + (\text{직전연도 체류일수의 } \frac{1}{3}) + \\
 &(\text{직전전연도 체류일수의 } \frac{1}{6}) \geq 183\text{일}
 \end{aligned}$$

- 예를 들어 한국 국적이인 당해연도에 210일 거주하였고, 직전연도에 9일, 직전전연도에 18일 거주한 경우, 당해연도의 체류일만을 기준으로 하더라도 실질적인 체류기준에 의하면 거주자가 됨
- 그러나 만약 당해연도에 180일만 체류한 경우라면, 직전연도와 직전전연도의 체류일수도 고려해서 거주자 여부를 결정해야 함
 - 이 경우 ① 당해연도 $180 \times 1 = 180$, ② 직전연도 $9 \times 1/3 = 3$, ③ 직전전연도 $18 \times$

1/6 = 3 이므로, ①+②+③ = 186일이 되어 미국에서 세법상 거주자로 인정됨

- 당일 체류여부는 개인이 당일 어느 때라도 미국에 체류했다면, 해당 납세자는 당일에 미국에서 체류한 것으로 봄²²⁾

- 실질적 거주기준에 의해 183일 이상 미국에 체류한 경우라 하더라도 다른 나라에 납세거주지(Tax home)를 가지고 있으며, 그 나라와 보다 밀접한 관련성을 가진 것을 입증한 경우에는 거주자 신분을 벗어날 수 있음²³⁾

- 이러한 거주지 예외규정(Tax home exception)은, 외국인이 해당 연도에 다른 국가와 더 중요한 연관관계가 있는 경우에는 실질적인 거주기준을 충족하더라도 세법상 비거주자로 인정하는 규정임²⁴⁾

- 이 규정에 따르면, 외국인이 실질적인 거주요건을 충족했더라도 ① 당해연도에 183일 미만으로 미국에 체류했으며, ② 당해연도에 납세 거주지(tax home)가 외국에 있고, ③ 미국보다 외국에 보다 밀접한 연관성이 있는 경우에는 세법상 비거주자로 봄

- 개인의 정기적인 또는 주된 사업지(regular or principal place of business)를 납세 거주지(tax home)로 보고 있음²⁵⁾

- 만일 개인에게 정기적이거나 주된 사업지가 없는 경우에는 그의 주된 체류지(principal place of abode)를 납세 거주지로 봄

- 이러한 납세 거주지 예외규정을 적용받기 위해서는 해당 외국인은 외국의 납세 거주지의 존재와 납세 거주지가 위치하는 국가와 좀 더 밀접한 연관성이 있음을 보여야 함

- 외국과의 밀접한 연관성의 존재여부를 판정하기 위해서는 개인이 납세 거주지가 위치한 외국과 좀 더 중요한 생활관계를 맺고 있음을 보여야 하며, 이러한 사실관계는

22) IRC §7701(b)(7)

23) 납세 거주지 예외규정(Tax home exception)

24) IRC §7701(b)(3)

25) IRC §162(a)(2) 참조

다음과 같은 사실을 근거로 판정할 수 있음²⁶⁾

- ① 개인의 영구적 주거지(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·문화적·종교적 기관들의 위치
- ⑤ 해당 외국인의 일상적인 은행업무 장소(개인 은행계좌의 장소 등)
- 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

□ 납세 거주지 예외규정은 해당 외국인이 영주권을 신청했거나, 영주권자가 되기 위한 절차를 밟기 시작한 경우 등에는 적용되지 않음

(2) 실질적 거주기준 산정의 특례

- 실질적인 거주기준을 산정하는 데에 있어서 ① 특별한 사정이 있는 경우에는 미국에 서의 체류 기간이 계산이 포함되지 않거나 ② 특정요건에 해당하는 외국인의 체류는 기간 산정에 포함되지 않는 경우들이 있음
 - 위의 ①과 같이 미국에서의 체류기간이 산정되지 않는 경우로는 외국인이 의료상의 이유로 미국을 떠날 수 없거나, 미국에 통근하거나 여행을 목적으로 미국에 체류하는 경우가 해당됨
 - ②의 경우에는 외국정부와 관련된 개인이 일시적으로 미국에 체류하거나, 교사나 훈련생이나 학생, 기부 스포츠 행사에 참여하는 프로운동선수 등의 체류 등이 이에 해당됨

26) 아래와 같은 사실관계를 주로 고려해서 판정하지만, 해당 사실에만 제한되어 판정하는 것은 아님

- 외국인이 미국에 체류하는 동안 발생한 의료 문제로 인하여 미국을 떠나지 못하는 외국인의 경우에는 미국에서의 체류가 실질적인 체류기간에 포함되지 않음
 - 이 경우 의료문제가 미국에서의 체류 이전에 존재했었다는 사실을 외국인이 이미 알고 있었던 경우에는 인정되지 않음
 - 예를 들어 외국인이 자신이 원래 심장이 문제가 있었다는 사실을 알고 있었다면, 미국에 체류하는 동안 심장에 문제가 발생하여도 외국인 특례규정을 적용할 수 없음

- 외국인의 의료특례규정은 외국인이 미국을 떠나기로 계획한 날 이후 의료 문제로 출국이 연장된 기간에만 적용됨
 - 예를 들어 외국인이 3월 31일에 미국을 출국하기로 예정되어 있었으나, 3월 25일에 갑작스럽게 사고를 당하여 입원을 하게 되어 3월 31일에 출국하지 못하는 경우 3월 31일 이후 기간만 실질적인 체류기준에 포함되지 않는 것임

- 이러한 외국인 의료특례규정은 미국 체류 이전에 발생한 의료문제를 치료하기 위해서 거주하는 경우에는 적용되지 않으며, 치료를 위한 합리적인 기간이 지나게 되면 그 기간 이후 체류기간은 실질적인 체류기준에 포함됨

- 캐나다나 멕시코에서 거주하는 외국인이 미국으로 규칙적인 통근을 하는 경우 미국 체류기간으로 산정되지 않음
 - 이 경우 미국에서의 근무시간이 고용기간의 75% 이상에 해당되어야 함
 - 예를 들면 비율은 미국에서 50시간 근무하고 고용기간이 20일이라면, $50\text{시간} \div 20\text{일} \times 24\text{시간}$ 으로 계산함
 - 여기에서 '통근(commute)'에 해당하기 위해서는 24시간 내에 직장 and 집을 왕복해야 함

- 다른 외국으로 가기 위해 미국을 거치는 경우, 미국에서의 일시적인 체류는 실질적인 체류기준에서 제외됨
 - 이 예외규정은 비행기를 갈아타기 위해서 잠시 미국 공항에 착륙하거나 잠시 정거하는 경우에 외국인을 보호하기 위한 규정임
 - 이러한 예외규정이 적용되기 위해서는 미국에 24시간 미만으로 체류해야 하며, 다른 여행 행위가 없어야 함
 - 만일 이러한 임시 정거기간에 사업회의에 참석하는 경우 등에는 예외규정이 적용되지 않음

- 실질적인 거주기준 산정에 있어서 특정 외국인의 체류를 기간 산정에 포함하지 않는 경우로는 외국 정부와 관련된 개인, 교사나 학생 또는 훈련생, 자선 스포츠 행사에 참여하기 위해 일시적으로 거주하는 프로 운동선수 등이 이에 해당함

- 외국 정부와 관련된 개인(foreign government-related individual)의 경우는 국제기구에 full-time으로 고용되어 있거나, 외교관 신분으로서 'A' 또는 'G'비자를 가지고 미국에 임시로 거주하는 경우 등이 이에 해당됨

- 교사나 훈련생으로서 'J'나 'Q'비자를 가지고 비자에서 요구하는 요건을 충족하면서 미국에 임시적으로 거주하는 경우에도 미국에서의 체류기간을 거주기준 산정에 포함하지 않음

- 학생의 경우에는 'F', 'J', 'M', 'Q'비자의 요건을 충족하면서 미국에 임시적으로 거주하는 경우 미국에서의 체류기간을 거주기준 산정에 포함하지 않음

- 교사나 훈련생, 학생이 미국에 체류하는 경우가 반복적으로 되풀이되는 경우에는 기간제한이 규정되어 있음
 - 이러한 외국인들에 대한 기간제한 규정은 미국에서의 조세특례 규정을 악용하여 장기간 미국에 체류하는 행위를 방지하기 위한 규정임

- 프로 운동선수가 자선 스포츠 행사에 참여하기 위해 임시적으로 미국에 거주하는 경우에도 체류기간을 거주기간 산정에 포함하지 않는데, 이러한 스포츠 행사는 ① 행사의 주 목적이 자선단체를 위한 것이거나 ② 행사 이익이 자선단체에 기부되는 경우 또는 ③ 자원봉사자들이 실질적으로 모든 행사 업무를 진행하는 경우이어야 함

다) 처음연도의 선택(First year election)

- 당해연도의 직전연도에는 미국의 거주자가 아니었지만, 당해연도에는 미국의 거주자가 된 자 중 특정 요건을 충족하는 경우에는 당해연도의 직전연도를 미국의 거주자로서 처음연도(First year)로 선택할 수 있도록 허용하고 있음
- 처음연도의 선택이 인정되기 위해서는 ① 당해연도에 미국에서 최소 31일을 연속해서 체류해야 하고, ② 연속 31일 체류기간의 첫째 날부터 해당 연도 말일까지의 기간 중 75%를 미국에서 체류해야 함
 - 이 때 75% 요건에 있어서 5일까지는 미국에 있지 않았던 경우에도 미국에서 체류한 것으로 봄
- 75% 요건의 예를 들면, A는 31일 연속 체류를 하였고, 75% 요건을 충족하여 처음연도의 선택을 할 수 있음
 - 한국 국적의 A가 미국에 2010년 11월 1일에 입국하여 연속해서 31일을 거주하였고(2010년 11월 1일부터 2010년 12월 1일까지), 다시 한국에 2010년 12월 1일에 돌아갔다가 2010년 12월 17일 다시 미국에 돌아와서 2010년도 연말까지 체류한 경우로 2011년도에는 A가 실질적인 거주기준에 충족이 되어 거주자가 된 경우에 A가 처음연도의 선택을 할 수 있는지 살펴 봄
 - A는 2010년도에 연속적으로 31일을 미국에 거주하였음
 - 2010년 11월 1일부터 2010년 12월 1일까지 연속적으로 거주하였음
 - 75% 요건을 충족하였음
 - $A / B = 75.4\%$

A: 미국에서의 총 거주기간인 46일

(2010년 11월 1일부터 2010년 12월 1일) + (2010년 12월 17일부터 2010년 12월 31일)

B: 연속 31일 체류기간의 첫날부터 해당 연도 말일까지의 기간인 61일

(11월 1일부터 12월 31일까지)

3) 거주기간의 시작과 종료

- 미국에서 거주기간의 시작과 종료일은 해당 개인이 영주권 기준에 의한 거주자인 경우와 실질적인 거주기준에 따른 거주자인 경우가 다름
- 외국인 거주자가 영주권 기준 요건을 충족했으나 실질적인 거주기준 요건을 충족하지 못하는 경우에는, 합법적인 영주권자로서 미국에 체류를 시작한 첫날부터 거주기간이 시작됨
 - 다만, 외국인 거주자가 당해연도에 미국에 물리적으로 체류하지 않은 경우에는 당해연도에 영주권 기준 요건을 충족했다더라도 다음연도의 첫째 날부터 거주기간이 시작됨
- 외국인 거주자가 실질적인 거주기준 요건을 충족한 경우에는 일반적으로 개인이 미국에서 체류하는 첫째 날부터 거주기간이 시작됨
- 외국인 거주자가 영주권 기준에 의한 거주 중 당해연도 동안 외국과 좀 더 가까운 관련성이 있고 다음연도에 더 이상 미국의 거주자가 아닌 경우, 당해연도의 합법적인 영주권이 인정된 마지막 날에 거주기간이 종료됨
 - 거주기간의 종료 기준도 거주기간의 시작 기준과 비슷함
- 외국인 거주자가 실질적인 거주기준 요건을 충족한 경우에는 당해연도에 미국에 물리적으로 체류한 날 이후부터 외국과 좀 더 가까운 관련성을 갖고 있으며 다음연도

에는 더 이상 미국의 거주자가 아닌 경우, 당해연도의 마지막 체류일에 거주기간이 종료됨

다. 사례 검토

□ 미국의 거주자 판정기준은 구체적이고 명확한 편이기 때문에 거주자 판정기준과 관련하여 논쟁이 되었던 사례들은 다른 국가들에 비하여 많지 않은 편임

□ 다음에서는 미국의 거주자 판정기준과 관련된 사례를 두 가지 소개하고자 함

1) 사례 1: Edwin Roland Anderson and Juliette Anderson v. Commissioner of Internal Revenue, T. C. Memo. 1989-381

□ 사실관계:

- ① 원고인 Edwin Anderson은 라이베리아(Liberia)²⁷⁾ 국적을 가진 라이베리아 예산국의 공무원으로 1979년 9월 25일에 외교업무 수행차 외교관 여권으로 미국에 입국하였음
- ② 그는 외교업무를 수행하면서 미국 코네티컷 대학교에서 교육프로그램에 참가하여 1980년 4월에 해당 프로그램을 마쳤음
- ③ 1980년 4월 라이베리아 공화국은 쿠데타가 일어나게 되어 기존 정부가 전복되었고, 원고는 그가 라이베리아에 귀국하게 되면 감옥에 가거나 숙청당할 것이라고 판단하여 미국에 망명신청을 했으나 아직까지도 인정되지 않고 있음
- ④ 원고는 입국 당시 라이베리아 예산국 외교관으로서 받은 여권과 비이민 비자(non-immigrant visa)로써 미국에 거주하고 있었음
- ⑤ 그러나 그는 현재 더 이상 라이베리아 정부의 공무원이 아니며, 라이베리아 정부와 어떤 연관성도 없는 상황임
- ⑥ 1985년 이전까지 원고는 코네티컷주에서 딸기 농장을 운영하면서 딸기 판매로 수

27) 아프리카 서부의 공화국

입을 올렸고, 1985년에는 Samulis Construction Company에 관리자로 취직하였음

- 본 사례의 주요 이슈 중 하나는 과세연도 1985년을 기준으로 원고가 외국인 거주자인지 그리고 이에 따라 전 세계 소득에 대하여 과세할 수 있는지의 여부였음
- 미국 법원에서는 1979년부터 1985년까지 원고가 미국에 계속 거주함으로써 실질적인 거주 기준(substantial presence test)에 부합하기 때문에 외국인 거주자에 해당한다고 판시하였음
 - 외국정부와 관련된 개인에 대한 예외 규정이 있으나, 원고는 1980년 이후부터 라이베리아의 공무원이 아니었고, 외교관 비자가 있지만 사실상 외교의 목적으로 미국에 거주한 것이 아니라는 점을 들어 예외규정에 해당하지 않는다고 판시하였음²⁸⁾
 - 교사나 학생에 대한 예외규정도 있으나 원고가 교사나 학생이 아니기 때문에 이러한 예외규정도 적용될 수 없다고 판시하였음²⁹⁾

2) 사례 2: Stephen D. PODD et al., v. Commissioner of Internal Revenue,
1998 WL 345513

□ 사실관계:

- ① 원고인 Victor, Jr는 캐나다 국적을 가지고 있으며, 캐나다 몬트리올에서 거주하고 있었음
- ② 원고는 1984년 H-3 비자를 받아 미국에 입국하였으며, 1987년 7월 6일에 미국 이민국에 영주권을 신청하였고, 1987년 7월 7일 영주권을 발급받았음
- ③ 1987년 7월 7일부터 1990년 12월 31일까지 원고는 미국의 영주권자의 지위를 유지하였음
- ④ 1990년 원고는 미국 플로리다주에서 사업을 하였고, 그의 주소와 보트를 플로리

28) IRC §7701(b)(3)(D)(i), §7701(b)(5)(A)(i)

29) IRC §7701(b)(5)(A)

다주에 등록하였음

- ⑤ 1990년 원고는 캐나다 퀘벡주에서 운전면허증을 발급받았고 몬트리올에서 운동 클럽에 가입하였음
- ⑥ 원고는 몬트리올에 차 두 대를 등록하였고 차 두 대와 그의 개인 소지품들을 몬트리올에 있는 원고의 아버지 집에 보관하였음
- ⑦ 1990년 원고는 몬트리올에 있는 네 개의 은행에 통장계좌를 유지하였고, 몬트리올에 있는 의사와 치과 의사, 헤어 드레서와 재봉사들로부터 서비스를 제공받았음

본 사례의 주요 이슈 중 하나는 과세연도 1990년도에 원고가 미국 거주자인지 여부였음

미국 법원은 외국인인 당해연도에 어느 순간이더라도 합법적으로 미국의 영주권자인 경우에는 「소득세법」상 거주자로 본다는 세법 규정과 미국에서 당해연도에 얼마 동안 체류했는지와 관련 없이 영주권을 가진 개인이 미국에 체류를 시작한 첫날부터 미국 「소득세법」상 거주자로 본다는 규정을 명시하면서, 원고가 1990년 말까지 영주권을 유지하였기 때문에 1990년에는 미국 거주자로 보아야 한다고 결정하였음

2. 캐나다

가. 납세자의 구분 및 납세의무

- 캐나다의 과세시스템하에서 납세의무는 거주자인지 여부에 따라 달라짐
 - 거주자는 전 세계 소득에 대하여 과세하고, 비거주자는 캐나다의 국내원천소득에 대해서만 과세함
 - 캐나다는 시민권의 개념에 관계없이 거주자인지 여부에 따라 납세의무를 구분함³⁰⁾

30) Edward A. Zelinsky(2010), p. 72

- 따라서 국외 거주하는 캐나다 시민권자는 캐나다의 국내원천소득에 대해서만 납세의무를 부담함

- 캐나다의 거주자는 실질적 거주자(factual resident)와 간주 거주자(deemed resident)로 구분됨
 - 간주 거주자와 실질적 거주자는 납세의무상 연방세는 동일하게 취급되고, 주세는 달리 취급될 수 있음³¹⁾
 - 실질적 거주자는 체류기간과 관계없이 해당 자연인과 캐나다와의 거주관련성(residential tie)으로 판정하는 것이고, 간주 거주자는 체류기간을 고려하여 판정하는 것임

나. 거주자 판정기준

- 캐나다 「소득세법」에는 거주에 대한 정의는 없고 캐나다의 거주자인 동시에 다른 국가의 거주자가 될 수도 있음³²⁾
 - 캐나다 「소득세법」에 의하면 “어떤 사람이 캐나다의 일반적인 거주자(ordinarily resident)라면, 과세목적상 캐나다의 거주자이다”라고만 규정하고 있음³³⁾
 - 법에서는 일반적인 거주자가 따로 정의된 바는 없음
 - 한 국가의 거주자라고 하더라도 동시에 다른 국가의 거주자가 될 수 있음
- 거주자인지를 판정할 때는 ① 캐나다와의 거주관련성(resident ties)이 영원히 단절된 증거가 있는가 ② 캐나다에서의 체류가 장기적이고 정기적인가 ③ 캐나다 외의 국가와의 거주관련성이 있는가를 살펴봄
 - 이러한 질문에 대한 답을 찾기 위해 주로 검토하는 내용은 주거시설, 동거가족의 상황, 체류일수, 체류목적 등임

31) IT-221R3 19문단

32) Edward A. Zelinsky(2010), p. 72

33) ITA §250(3)

- 캐나다를 출국하는 사람이 캐나다와의 거주관련성이 단절되지 않은 증거로서 고려되는 것은 출국 후 돌아올 것이 예정된 날이 있는 경우 등이 있음
 - 출국 후 돌아올 것이 예정된 날이 있는 경우
 - 고용계약서에 캐나다로 다시 돌아와서 근무하는 조건이 있는 경우
 - 캐나다를 출국하면서 거주자를 포기하는 것으로 세무신고를 했는지 여부
 - 다른 국가에서 비거주자로 과세신고를 했는지 여부
- 캐나다와 거주관련성이 단절된 후에도 사업이나 개인적인 목적으로 캐나다를 방문하는 것이 가능하므로 재방문 등의 유무가 거주상태에 영향을 미치지 않지만, 거주자로서의 지위를 결정하기 위한 부수적인 요소로서 체류일수와 체류의 정기성 등이 검토될 수 있음
- 캐나다 외의 국가와의 거주관련성이 없다는 점은 캐나다에 거주관련성이 남아있을 가능성이 크다는 점에서 고려되고, 캐나다 외의 국가와의 거주관련성이 높다고 하여 캐나다와 거주관련성이 없다고 주장할 수는 없음

1) 실질적 거주자를 판정하기 위한 근거

- 실질적인 거주자인지의 여부는 사실판단의 문제이기 때문에 판례법과 행정적인 판결이 증가되어 왔음³⁴⁾
 - 모든 사실들을 종합적으로 고려하여 사례별로 판정함
- 판례에 의하면 거주(residence)는 어떤 장소가 어떤 사람의 마음에 사실상 자리잡거나 유지되면서 사회적인 관련성, 이해관계, 편리함이 부수되는 곳이 되는지에 따른다고 판시하고 있음³⁵⁾
- 거주자인지에 대한 지위를 결정하는 근거는 캐나다와의 거주관련성, 다른 국가와의 거주관련성, 체류일수, 체류목적, 의도, 체류의 지속성 등임

34) IT-221R3 3문단

35) 캐나다 국세청, <<http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/tp/it221r3-consolid/it221r3-consolid-e.html#P01br>>

- 캐나다와의 거주관련성 관련 지표는 캐나다의 주거시설 등이 있음
 - 캐나다의 주거시설
 - 캐나다에 배우자나 사실혼의 배우자(common-law partner)와 부양가족이 있는지 여부
 - 자동차나 가구 등과 같은 캐나다에 있는 개인적인 재산
 - 캐나다에 있는 사회적 관계(social ties)
 - 캐나다에 있는 경제적 관계(economic ties)
 - 기타 관계(other ties)로는 캐나다의 운전면허증, 캐나다의 은행계좌나 신용카드, 캐나다의 의료보험 등

- 캐나다를 출국하는 경우에 거주관련성은 ① 거주 장소, 배우자나 사실혼의 배우자, 동거가족을 가장 중요하게 고려하고, ② 다음으로 다른 사실들을 종합적으로 고려하며, ③ 추가적으로 기타의 거주 관계를 고려함
 - 기타의 거주관계는 법원에서 개인의 거주자로서의 지위를 결정하는 데 이용함

- 캐나다에 입국하는 경우에도 출국하는 경우와 마찬가지로 ① 거주 장소, 배우자나 사실혼의 배우자, 동거가족을 가장 중요하게 고려하고, ② 그 개인의 이민허가상태, 캐나다 의료보험을 신청하였는지를 상당히 중요하게 고려함

- 거주관련성을 결정하는 첫 번째 고려요소는 거주 시설, 배우자나 사실혼의 배우자, 동거가족의 상황임
 - 캐나다를 떠나면서 납세자가 거주 시설을 유지하고 납세자의 직업에 이용하는 경우에는 납세자가 캐나다를 떠나있는 동안에도 캐나다에 거주관련성을 가진 것으로 간주함
 - 해당 거주 시설이 임대된 것인지, 소유된 것인지는 중요하지 않음
 - 자연인이 캐나다 내의 거주 시설을 제3자에게 정당한 조건으로 임대했고 캐나다 국세청에 해당 계약의 내용을 설명할 수 있다면, 다른 거주 관계가 없는 한 캐나다에 상당한 거주관련성을 가지지 않는 것으로 간주함

- 국세청에 설명해야 하는 해당 계약의 내용은 자연인과 제3자와의 관계, 캐나다에서 출국할 때 부동산 시장, 외국에 체류하는 목적 등임
 - 캐나다에 입국하면서 거주목적 외의 거주 장소를 가지는 경우에는 캐나다에 거주 관련성을 가지지 않은 것으로 판정될 수도 있음
 - 예를 들어 비거주자가 미래의 어느 시점에 은퇴 후 거주하기 위해 캐나다에 주거시설을 취득하고 거주하기 전에 일정기간을 임대한 경우에는 캐나다와 거주 관련성을 가지지 않은 것임
 - 일반적으로 거주 장소를 정당한 조건으로 제3자에게 임대하면 거주 시설이 있어도 캐나다와 거주관계를 가진 것으로 보지 않음
 - 또한 이전에 캐나다에 거주한 적이 없었던 비거주자가 취득한 주거시설은 정상적이 아닌 조건으로 제3자에게 임대되어도 캐나다와 거주관계를 가진 것으로 보지 않음
 - 캐나다를 떠나면서 배우자나 사실혼의 배우자가 캐나다에 남아있는 경우에는 납세자가 캐나다를 떠나있는 동안에도 캐나다에 거주관련성을 가진 것으로 간주함
 - 납세자가 캐나다를 떠나기 전에 배우자 등과 파경 등의 이유로 떨어져 살고 있다면 납세자는 캐나다에 거주관련성을 가진 것으로 간주되지 않음
- 거주관련성을 결정하는 두 번째 고려요소는 그 밖의 사실관계임
- 일반적으로 거주관련성에 대한 중요성은 종합적으로 검토되어야 하므로 한 가지 사실이 아니라 여러 가지 사실들이 검토되어야 함
 - 개인 재산인 가구, 의류, 자동차, 여가를 위한 탈 것 등이 캐나다에 있는지 여부
 - 캐나다에서의 사회적 관련성으로 캐나다에서 여가나 지역 조직체의 회원 등으로 가입하고 있는지 여부
 - 캐나다에서의 경제적 관련성으로 캐나다 고용주에 의한 고용, 캐나다에서의 사업활동, 캐나다 은행계좌, 은퇴 후 연금계획, 신용카드, 사회보장번호 등이 있는지 여부
 - 그 밖에 다음과 같은 요소들이 포함됨
 - 캐나다에서의 이민허가나 직업 허가의 내용

- 캐나다의 지역 의료보험범위
- 캐나다의 지역 운전면허
- 캐나다에 등록된 운반기구
- 캐나다에서의 별장이나 거주장소
- 캐나다 여권
- 캐나다에서 전문직 등의 조직체의 회원인지 여부

- 기타의 거주관계는 일반적인 거주관련성과 함께 고려될 때 의미가 있고 그 자체만으로는 중요성이 제한됨
 - 캐나다 메일주소, 우편번호, 예치금고, 캐나다 주소를 보여주는 개인 문구류, 캐나다의 등록된 전화번호, 캐나다 지역의 신문이나 잡지의 구독 등

2) 간주 거주자(deemed resident)를 판정하기 위한 근거

- 간주 거주자는 실질적 거주자인지를 사실판단하지 아니하고 거주자로 간주하는 거주자임
 - 따라서 간주 거주자에 해당하면 실질적 거주자인지 여부를 판정하지 아니하고 캐나다의 거주자가 됨
- 거주자로 간주하는 규정은 ① 해외로 파견된 캐나다 군대 등 특별한 상태를 고려하는 규정과 ② 183일 이상 캐나다에 체류한 사람에 대하여 자동적으로 거주자가 되도록 하는 체류규정(sojourn rules)이 있음
- 특별한 상태를 고려하는 규정은 해외로 파견된 캐나다 군대, 외교관 등 국가 및 주의 업무를 수행하는 공무원, 캐나다 정부의 국제개발보조프로그램을 수행하는 사람 등이 포함됨³⁶⁾
 - 당해연도 중 일부라도 캐나다 군대의 일원이었던 사람

36) ITA §250(1) (b)~(d)

- 당해연도 중 일부라도 캐나다 연방정부나 주의 공무원이나 고용인이었던 사람으로 외교수당(representation allowance)을 받았거나 캐나다나 주에 고용되기 바로 전해에 캐나다 거주자이었거나 간주 거주자였던 사람
 - 당해연도 중 일부라도 캐나다 「소득세규정(income tax regulations)」 3400에 규정된 캐나다의 국제개발협회(Canadian International Income Development Agency) 소속으로 캐나다 외의 지역에서 업무를 수행한 사람으로 업무를 수행한 날의 이전 3개월 내의 기간 중 일부라도 캐나다 거주자이었거나 간주 거주자였던 사람
 - 해당 연도 중 일부라도 해외 캐나다 군인학교의 종사자로 그 해에 캐나다로 돌아올 예정이 있는 경우의 사람
 - 해당 연도 중 일부라도 위의 간주 거주자의 자녀나 부양가족으로 그 해에 기본 개인 세액공제를 초과하지 않는 소득을 가진 사람
 - 해당 연도 중 일부라도 다른 국가와의 협약에 의하여(조세조약을 포함함) 특정 소득 외에는 소득세 면제로 등록된 사람
- 캐나다와 거주관련성이 없으면서도 캐나다에서 1년에 183일 이상을 체류한 사람으로서 캐나다와의 조세조약에 의해서 다른 국가의 거주자가 아닌 경우에는 간주 거주자가 됨³⁷⁾
- 간주 거주자는 실질적인 거주자에 대한 확장된 정의에 해당함
 - 1년에 183일은 누적기간으로 판정하는 것으로 그 기간이 연속적이 아닐 수도 있음
 - 기간 계산 시에 하루 중에 일부만 캐나다에 있었더라도 1일로 계산함
 - 183일의 기간계산에서 캐나다에 입국한 날처럼 하루 중 일부분을 캐나다에서 체류했다면 하루로 계산되지만, 체류인지의 여부는 사실관계를 고려해서 판정해야 하는 것임
 - 캐나다로 출근하고 캐나다 외의 국가로 퇴근하는 경우에는 체류를 한 것이 아니므로 체류기간에 포함되지 아니함
 - 캐나다 대학 등에 출석한 날, 캐나다에서 근무한 날, 방학을 보내기 위해 캐나다에 머무른 기간 등은 체류기간에 포함됨

37) ITA §250(1) (a)

3) 거주자나 비거주자가 되는 시기

- 캐나다를 출국하는 경우에는 사실관계를 고려하여 결정하되, 캐나다와의 거주관련성이 단절된 날을 비거주자가 되는 시기로 보고, 캐나다에 입국한 날을 거주자가 되는 시기로 봄
 - 캐나다와의 거주관련성이 단절된 날은 ① 납세자가 캐나다를 떠난 날, ② 납세자의 배우자나 사실혼의 배우자, 동거가족이 캐나다를 떠난 날, ③ 납세자가 다른 국가로 이민을 가서 해당 국가의 거주자가 된 날 중 가장 늦은 날로 함
 - 캐나다에 입국하기 전에 다른 국가의 거주자였던 사람의 경우에는 예외적으로 캐나다를 떠난 날이 비거주자가 되는 시기가 됨
 - 따라서 이 경우에는 배우자가 캐나다의 거주장소를 처분하기 위해서 혹은 자녀 등이 학교를 마치기 위해서 캐나다에 남아 있더라도, 그 사람은 자신이 캐나다를 떠난 날 비거주자가 됨

- 183일 이상 체류하여 간주 거주자가 되는 경우에는 183일 이상이 되는 날부터 거주자가 되는 것이 아니라 해당 연도의 처음부터 거주자가 되므로 해당 연도 전체에 대하여 캐나다의 거주자가 됨

4) 거주자의 지위를 확인하는 절차

- 어떤 사람이 캐나다 거주자인지를 확인할 수 있는 방법은 국세청의 국제세무 서비스 부서를 이용하는 방법과 「소득세법 해석(rulings)」을 신청하는 방법이 있음

- 국세청의 국제세무 서비스부서에 관련 서류를 제출하여 확인받는 것이 가능함
 - 거주자의 지위에 대한 확인을 위하여 국세청에 제출하는 서류는 캐나다에 입국하는 경우에는 NR74, 캐나다를 출국하는 경우에는 NR73임
 - 이 서식은 캐나다 국세청에서 어떤 사람에 대한 거주성을 판정할 때 고려하는 요소가 포함되기 때문에 본 보고서의 부록에 포함하였음

- 제출받은 국세청 국제세무서비스부서는 신청자의 거주성에 대한 견해를 제시할 수 있음
 - 그러나 이러한 견해가 이후 국세청이 세무조사 등을 하는 경우에 그 결과를 제한하는 것은 아니고 세무조사 등에서 좀 더 자세한 검토와 근거서류를 요구하도록 할 수 있음
- N73(캐나다를 떠나는 사람)에 포함되는 거주자의 지위를 확인하기 위한 정보는 ① 신원확인정보, ② 캐나다 외의 정보, ③ 일반정보, ④ 캐나다를 떠나는 이유, ⑤ 거주관련성, ⑥ 고용, ⑦ 거주관련 진술, ⑧ 캐나다와의 관련성, ⑨ 의도, ⑩ 캐나다 재방문, ⑪ 다른 나라와의 관련성, ⑫ 입증, ⑬ 앞서 기재하지 못한 내용을 추가하여 서술하는 추가서술로 이루어져 있음
- 신원확인을 위하여 판정대상이 되는 사람의 이름, 사회보험번호(social insurance number, SIN), 과세연도, 캐나다 외의 주소, 전화번호, 메일주소, 시민권, 캐나다를 떠나 거주하는 지역 및 국가, 출국일, 결혼여부, 생일을 기재하도록 함
 - 캐나다 외의 정보로는 캐나다 외에서 거주할 것으로 예상되는 기간을 기재하도록 함
 - ‘일반정보’에서는 관련 내용에 표시하도록 하고 있으며, 일년 중 어느 정도 기간을 캐나다에서 살았고, 해당 연도에 캐나다에 다시 입국할 것인지, 캐나다를 떠나는 목적이 연구·쇼핑·일을 위한 것인지, 이러한 목적으로 캐나다를 떠나는 기간이 대부분인지 일시적인지를 파악하고 있음
 - 캐나다를 떠나는 이유를 기재하도록 함
 - ‘거주관련성’에서는 동거가족의 상태로서 동거가족이 캐나다에 남는지, 동반하여 출국하는지, 캐나다에서 어떤 납세자의 지위를 가지는지, 판정의 대상이 되는 사람이 캐나다를 떠나기 전과 해당 연도의 직전연도에 어떤 납세자의 지위를 가졌는지, 군인 등 간주 거주자에 해당하는 직업을 가졌는지, 동거가족의 연령, 부양가족이 된 이유, 부양가족의 전 세계 소득을 파악함
 - 고용은 간주 거주자가 되는 직업 등을 가지는지를 확인하고, 고용계약에 캐나다에 돌아와서 근무할 조건이 있는지, 캐나다로 돌아오는 날이 예정되어 있는지, 돌아

오는 날이 특정되지 않았더라도 캐나다로 돌아오는 경우에 직업이 유지되는지를 확인하며 계약서 복사본을 첨부하도록 함

- 거주관련 진술내용으로 조세조약에서 다른 나라의 거주자가 될 가능성이 있는지, 타방채약국에서 판정대상자의 전 세계 소득에 대하여 과세하는지, 조약이 체결되지 않은 국가에서 다른 나라의 거주자가 될 가능성이 있는지, 다른 국가에서 납세자를 거주자로 판정하였는지에 대한 확인 및 입증을 요청할 가능성을 포함하고 있음
- 캐나다와의 관련성에서는 배우자의 신원확인 등 26개 항목에 대한 내용을 파악하고 있고 해당사항이 없다면 해당사항이 없다는 사실에 표시하도록 함
 - 배우자의 신원확인을 위하여 배우자의 현재 주소, 시민권, 사회보험번호, 이름, 배우자가 캐나다에 머무르는 이유
 - 캐나다에 부양가족이나 자녀를 남겨두는 경우 이들의 이름, 나이, 시민권, 등록된 학교의 주소와 이름, 현재의 주소
 - 캐나다 사람에 대한 부양·지원(support)의 지속성
 - 거주시설의 임차 시 임차계약의 지속성
 - 거주시설의 소유 시 거주시설의 상태로 비워두는지, 관련자에게 임대하는지, 비정상적인 조건으로 임대하는지, 서면계약을 가지고 임대하는지, 정상가격으로 임대하는지 등에 대한 확인
 - 캐나다에 대부분의 물건을 남겨두었는지 여부
 - 애완동물, 옷 등 개인적 소유물을 캐나다에 두었는지 여부
 - 캐나다의 운전면허 등을 보유하고 있는지 여부
 - 유효한 캐나다 여권을 가지는지 여부
 - 캐나다로 돌아왔을 때 보장된 직업이 있는지 여부
 - 캐나다 외에 있을 때 캐나다 고용주에 의해 고용되는지 여부
 - 캐나다를 떠난 후 3개월 이상을 캐나다 지역 의료보험의 자격을 유지할 것인지 여부
 - 캐나다의 사회적, 오락적, 혹은 종교적인 조직의 회원자격을 유지하는지 여부
 - 캐나다 은행계좌 보유여부 및 보유 이유

- 캐나다 거주성에 근거한 조합이나 전문단체의 회원자격을 유지하는지 여부
- 캐나다의 금융기관에 의해 발행된 신용카드를 이용하고 유지할 것인지 여부
- 캐나다에 투자한 내용
- 캐나다에 계절적인 거주성을 유지할 것인지 여부
- 캐나다에서 사용되는 전화번호를 가질 것인지 여부
- 캐나다 주소를 가진 개인 문구용품이나 명함을 사용할 것인지 여부와 이 때 사용되는 주소
- 캐나다에 메일주소, 우편번호 혹은 안전금고를 유지할 것인지 여부
- 캐나다 주소에서 구독하는 신문이나 잡지를 유지할 것인지 여부
- 캐나다 보험회사를 통해서 건강보험을 포함하는 일반적인 보험이나 생명보험에 대한 납부를 할 것인지 여부
- 캐나다에서의 보증계약이나 파트너십·사업관계에 있어 책임을 가질 것인지 여부
- 시민권을 유지하거나 캐나다에서 일시적인 취업허가를 유지할 것인지 여부와, 시민권의 만기일, 가진 비자의 종류
- 기타 캐나다와 가지는 관련성
- 의도(intention)에서는 캐나다에 거주하기 위해 돌아올 것인지, 장기적 관점에서 어떤 경력(career)을 목표로 하는지 기재하도록 함
 - 캐나다에 거주하는 목적을 취업, 스포츠, 교육, 기타로 나누어 기재
- 캐나다에의 재방문 의사와 방문의 빈도를 표시하도록 함
- 다른 나라와의 관련성에서는 다른 나라에 머무르는 동거가족의 상황 등을 표시하도록 함
 - 배우자가 캐나다에 머무르지 않는다면, 배우자의 사회보장번호, 배우자의 이름, 시민권, 배우자의 현재 주소, 배우자의 출국일, 캐나다 외에 살 것으로 예상되는 배우자의 체류기간
 - 캐나다에 머무르지 않는 자녀나 부양가족이라면, 그들의 이름, 나이, 시민권, 현재의 주소, 그들이 등록된 학교의 이름, 주소
 - 나중에 따라가는 자녀와 부양가족이라면, 당시의 출국일과 캐나다 외의 지역에

서 거주할 것으로 예상되는 기간

- 기부단체를 통하는 것 외에 다른 사람을 후원하고 있다면, 후원의 금전적인 사항과 그들의 현재 주소와 이름
 - 다른 나라의 주거시설을 기재하고 그 시설의 주소, 면적, 종류, 자가소유인지, 임대했다면 임대시기 및 기간
 - 다른 나라에 가지고 있는 개인소유물
 - 캐나다 외의 다른 나라에 가지고 있는 운전면허가 있다면 어떤 나라에서 발행되었고 만기일이 언제인지, 언제 갱신될 것인지
 - 외국여권을 가지고 있다면, 그 국가에서 언제 만료되고 갱신될 것인지
 - 캐나다 외 국가에 가입된 보험의 범위와 보험자의 이름, 보장되는 범위
 - 캐나다 외의 국가에서 전문적·사회적·오락적인 조직의 회원인지 여부
 - 캐나다 외의 국가에 대한 투자의 내용과 그 이유
 - 외국에 가지고 있는 신용카드와 같은, 다른 소비관련성
 - 다른 국가에서 이용하는 전화서비스의 주소
 - 다른 국가에서의 개인 사무용품과 명함 등의 주소
 - 다른 국가에서 사용하는 안전 금고, 우편박스의 주소
 - 다른 국가에 관계되어 있는 보증계약, 파트너십, 사업관계에서의 책임 등
 - 올해 방문했던 캐나다 외의 국가, 보냈던 기간, 방문 이유, 방문했던 각 나라에 대한 출국일
- 입증에서는 거주자 판정을 받는 개인이 사실만을 서술했음을 입증한다는 사인을 함

- N74(캐나다에 입국하는 사람)에 포함되는 거주자의 지위를 확인하기 위한 정보는 ① 신원확인정보, ② 거주기간, ③ 일반정보, ④ 캐나다 외에서 살았던 이유, ⑤ 이전의 납세자 지위, ⑥ 거주관련 진술, ⑦ 캐나다와의 관련성, ⑧ 캐나다에 머무르는 이유, ⑨ 다른 나라와의 관련성, ⑩ 입증, ⑪ 앞서 기재하지 못한 내용을 추가하여 서술하는 추가서술로 이루어져 있음

- 신원확인을 위하여 판정대상이 되는 사람의 이름, 사회보험번호(social insurance

number, SIN), 과세연도, 캐나다 외의 주소, 전화번호, 메일주소, 시민권, 캐나다에 거주하는 지역 및 국가, 입국일, 결혼여부, 생일을 기재하도록 함

- ‘거주기간’에는 캐나다에 어느 정도 체류할 것인지, 언제 캐나다를 떠날 것인지, 영구적으로 살기 위해 캐나다에 온 것인지 여부를 기재하도록 함
- ‘일반정보’에서는 N73과 동일한 내용을 확인함
- ‘캐나다 외에서 살았던 이유’에서는 간주 거주자가 되는 직업 등을 가지는지를 확인함
- ‘이전의 납세자 지위’에서는 이전 연도에 캐나다의 거주자였는지, 캐나다 외에서 사는 동안 캐나다와 거주관련성을 유지했는지 등을 기재함
- ‘캐나다와의 관련성’에서는 N73과 유사하지만 좀 더 간단한 내용을 확인하고, 해당사항이 없는 경우 해당사항이 없다는 항목에 표시하도록 함
 - 거주장소의 형태, 소유여부, 고용주가 거주장소를 제공하는지 여부
 - 캐나다에 개인적 소유물, 캐나다에 등록된 자동차, 캐나다 운전면허, 캐나다 여권, 캐나다 은행계좌, 캐나다에 투자한 투자자산, 캐나다 신용카드, 캐나다 부동산, 캐나다를 범위로 하는 의료보험이 있는지 여부
 - 캐나다의 사회·오락·종교적인 조직의 회원자격을 유지하는지 여부
 - 캐나다에 보증계약이나 파트너십, 사업관계에 책임을 가지고 있는지 여부
 - 캐나다와 가지는 기타의 관련성
- ‘의도(intention)’에서는 캐나다에 거주하는 목적을 취업, 스포츠, 교육, 기타로 나누어 기재하도록 함
- ‘다른 나라와의 관련성’에서는 고용계약 및 동거가족의 상황 등을 표시하도록 함
 - 고용계약에서 다른 나라로 돌아가도록 하고 있는지 확인
 - 다른 나라로 돌아갈 날짜가 예정되어 있는지 확인
 - 그 외에는 N73의 다른 나라와의 관련성과 동일한 내용을 확인
- 입증에서는 거주자 판정을 받는 개인이 사실만을 서술했음을 입증한다는 사인을 함

다. 사례 검토

- 캐나다는 실질적 거주자를 판정할 때 사실관계를 고려하기 때문에 판례는 이 부분에 집중되어 있음

1) 사례 1: Thompson v. Minister of National Revenue, S.C.R. 209, 1946

- 사실관계:

- ① 원고인 Thompson은 캐나다의 시민(citizen)이었으나, 은퇴 후에는 캐나다에서 거의 머물지 않았고 주거시설도 캐나다에 가지고 있지 아니하였음
- ② 이후 원고의 아내가 가족, 친구들과 좀 더 가까이 지내고 싶어하여 캐나다에서 여름을 보내기 시작했고 1935년에는 캐나다(뉴블룬스윅)에 주거시설을 건축하였음
- ③ 원고가 183일 이상을 거주한 해는 없었기 때문에 체류규정만으로는 캐나다의 거주자가 아니었음
- ④ 원고는 거주자 판정의 해당 연도에 대부분의 시간을 주요 주소인 미국(북캐롤리나의 파인허스트)에서 보냈고 한두 달은 미국(플로리다의 벨에어)에서 보냈으며, 캐나다(뉴블룬스윅)에서 세 달 정도를 보냈음
- ⑤ 캐나다의 주거시설은 사용기간을 제외하고는 비워 두었음
- ⑥ 원고는 캐나다(뉴블룬스윅), 미국(파인허스트), 미국(벨에어)의 세 장소에서 골프를 함

- 본 사례의 주요 이슈는 원고의 상황이 캐나다와의 거주관련성이 단절된 것으로 볼 수 있는가를 판단한 사례였음

- 캐나다 법원은 원고에 대하여 자동적으로 거주자가 되는 183일의 기준에는 미치지 못하지만, 미국에 영구적 거주지가 있다고 보이지 않고, 캐나다와의 거주관련성이 완전히 단절되었다고 보이지 않기 때문에 캐나다의 거주자로 판정하였음

2) 사례 2: Norman Gaudreau v. The Queen, FCA 388, 2005

□ 사실관계:

- ① 원고인 Gaudreau는 캐나다의 시민(citizen)이었고, 1996년 4월부터 2000년 4월까지 이집트에 있는 이집트 회사에서 일했던 엔지니어였음
- ② 이 기간에 원고의 부인이 부모로부터 상속받은 캐나다(Ontario)의 주거시설을 유지했고 임대하지는 않았음
- ③ 이집트의 주거시설은 일년 단위로 임차하는 아파트였고, 캐나다(Ontario)의 주거시설에는 성인인 자녀가 살고 있었음
- ④ 원고는 캐나다의 은행계좌를 유지하였음
- ⑤ 원고는 이 기간에 짧은 기간 동안 캐나다를 방문하였고, 이집트에서의 일이 마무리되면 캐나다에서 은퇴할 예정임

□ 본 사례의 주요 이슈는 이집트에서 근무했던 기간 동안 원고가 캐나다의 거주자인지 여부였음

□ 캐나다 법원에 따르면, 원고가 이집트에서 채용되고 근무를 하였지만, 이집트에 있었던 4년이 일시적인 것으로 보아 캐나다의 일반적인 거주자(ordinarily resident)였다고 판정하였음

- 원고와 그의 부인이 캐나다에 일시적인 주거시설만을 남겨두었지만, 이러한 주거시설을 남겨두었다는 사실로 보아 캐나다와의 관련성(ties with Canada)이 단절된 것은 아님
- 물리적으로 캐나다에 있지는 아니하였지만, 캐나다와 밀접한 사회적·경제적 관련성이 유지되는 경우에는 거주자가 될 수 있음
- 캐나다로 돌아올 예정이므로, 이집트에 있었던 기간을 “ordinarily residence”에 포함하여 판정한 것임
- ‘resident’는 육신의 거주지가 아닌 어떤 사람이 가장 밀접하게 관련이 있는 영구적인 거주지(permanent residence)와 관련하여 이해하고 있는 것으로 해석됨³⁸⁾

- 법원의 이러한 판결은 거주자를 판정하는 초점이 어떤 사람이 어느 곳에 육체적으로 있었는지가 아니라 그 사람의 장기간의 충성(allegiance)이 어디에 있는가를 기준으로 한다는 결과를 보여줌
 - 시민권자에 대하여 과세하는 방식과 결과적으로 별 차이가 없음³⁹⁾

3. 일본

가. 납세자의 구분 및 납세의무

- 일본에서는 거주자와 비거주자로 납세자를 구분하고, 거주자는 비영주자 외의 거주자와 비영주자로 구분함⁴⁰⁾
 - 거주자는 국내에 주소를 두거나 또는 현재까지 계속하여 1년 이상 거소를 둔 개인임⁴¹⁾
 - 비영주자는 거주자 중에서 일본의 국적을 가지지 아니하고 과거 10년 동안 일본에 주소 또는 거소를 둔 기간의 합계가 5년 이하인 개인을 말함⁴²⁾
 - 비영주자는 일본에 영주할 의사가 없지만 주소 또는 1년 이상의 거소를 두어 거주자로 분류된 경우로 비영주자 외의 거주자와는 구분됨
 - 비거주자는 거주자 외의 개인을 말함⁴³⁾
- 납세자의 구분에 따라 부담하는 납세의무도 달라짐
 - 거주자는 국내와 국외의 모든 원천소득에 대하여 납세의무를 부담하고 있으므로 일반적으로 ‘무제한 납세의무자’라고 함⁴⁴⁾

38) Edward A. Zelinsky(2010), p. 78

39) Edward A. Zelinsky(2010), p. 79

40) 일본 「소득세법」 §5①,②, §7①

41) 일본 「소득세법」 §2①,③

42) 일본 「소득세법」 §2①

43) 일본 「소득세법」 §2①

- 비영주자는 국내원천소득 및 국외원천소득 중 일본에서 지불되거나 일본으로 송금되는 소득에 대하여 납세의무를 부담함⁴⁵⁾
 - 일본에서 비영주자제도를 두는 이유는 궁극적으로 본국으로 귀국할 것이 예정된 외국인 등에 대하여 일본에 오기 전에 보유했던 자산 등으로부터 얻은 소득에 대하여 무리하게 과세하지 않더라도 과세상의 폐해가 없다고 판단하기 때문임⁴⁶⁾
 - 비거주자는 국내원천소득에 대하여 납세의무를 부담하므로 일반적으로 ‘제한 납세의무자’라고 함⁴⁷⁾
- 비영주자에 대해서는 전통적인 과세방법의 한계를 극복하기 위하여 2006년에 정의를 개정하였음
- 개정 전에는 비영주자의 요건은 영주의 의사가 없는지와 거주기간이 5년 이하인지로 판단하였으나, 국적요건을 추가하고 기간 요건도 좀 더 상세히 규정함
 - 2006년 개정 시에 국적요건을 추가하였고, 5년 이하도 과거 10년 이내의 기간 중 5년 이하로 요건이 바뀌었음⁴⁸⁾
 - 일본국적으로 외자기업에 취직한 사람이 국외에서 수년간 근무 후에 일본기업으로 전직한 후 일본의 자택에서 통근하는 경우에도 영주의 의사가 없다고 하여 비영주자로 취급되는 사례가 있었음
 - 한편, 외국계 금융기관의 일본지점에서 근무하는 자가 비영주자로 신고하고 일본에 체류한 기간이 5년을 초과하기 전에 본국으로 귀국했다가 다음연도에 다시 일본으로 돌아와 새롭게 비영주자가 되는 사례가 있었음
 - 개정이유에 보면, 개정 전 과세방법은 공평성에 문제가 있을 수 있어서 개정한다고 밝힘

44) 일본 「소득세법」 §5①, §7①

45) 일본 「소득세법」 §7①

46) 川田 剛, 國際課稅の基礎知識, 稅務經理協會, 2004. 4, p. 15

47) 일본 「소득세법」 §7①

48) 비영주자에 대한 요건 외에도 2000년에 상속 및 증여세법에서 국적조항을 추가하여 무제한 납세의무자의 범위를 확충함

- 경제가 세계화되면서 인적·물적 자원, 자금의 국가간 이동이 활발해져서 주소의 유무 및 정도(程度), 재산의 소재에서 과세관할권의 기초가 되는 사람(人)과의 관계를 찾기가 어려워짐
- 이에 따라 주소, 재산의 유무 등에 의한 전통적인 과세방법은 과세공평성을 저해할 수 있음

나. 거주자 판정기준

- 거주자 판정과 관련하여 조세조약에서는 거주자를 판정하는 구체적인 기준을 두고 있는 것이 아니며, 양쪽 거주자가 되는 경우에 거주자를 결정하는 기준을 두고 있음
 - 조세조약상 어떤 개인이 양 체약국의 거주자가 되는 경우에 대비하여 거주자를 결정하기 위한 기준을 두는 경우도 있지만, 이에 따라 해결되지 않는 경우에 양국의 협의에 따라 결정하도록 하고 있음⁴⁹⁾
 - 국세청 해석사례를 보면, 조세조약에서는 일본과 다른 규정을 두고 있는 국가와의 이중과세를 방지하기 위하여 개인, 법인을 포함하는 거주자의 판정방법을 정하고 있음⁵⁰⁾
 - 구체적인 내용은 조세조약별로 달리 규정하고 있지만, 일반적으로는 ‘항구적 주거’, ‘이해관계의 중심적 장소’, ‘상용(常用)의 주거’ 및 ‘국적’을 기준으로 거주자를 판정하되, 순차적으로 해당 기준을 적용함
 - 미·일 조세조약처럼 국적만으로 거주자 여부를 판정하는 조약도 있고, 양 과세당국의 상호합의에 따르는 경우도 있음
 - 국세청의 해석사례를 보면, 외국의 거주자가 되는지 여부는 외국의 법령에 따라 결정하고, 일본에서도 거주자로 판정되어 이중거주자가 된 경우에는 조세조약에 따라 이중과세를 피하기 위하여 거주자 판정을 받게 됨⁵¹⁾

49) 川田 剛(2004), p. 16

50) 국세청 해석사례 No.2875 居住者と非居住者の区分 (平成23年6月30日現在法令等)

51) 국세청 해석사례 No.2012 複数の滞在地在がある人の場合 (平成22年4月1日現在法令等)

- 일본에서 거주자 판정은 「소득세법」, 「소득세법 시행령」, 통달, 판례에서 규정하고 있음
 - 「소득세법」은 제2조(정의)에서 거주자, 비거주자, 영주자의 개념을 정의하고, 제3조(거주자와 비거주자의 구분)에서 공무원의 예외를 규정하고 있음
 - 「소득세법 시행령」은 제13조(국내에 주소를 둔 것으로 의제하는 공무원에서 제외하는 자)에서 「소득세법」 제3조의 예외규정을 두었고, 제14조와 제15조에서 국내에 주소를 둔 것으로 추정하는 규정 및 국내에 주소를 두지 않은 것으로 추정하는 경우에 대한 규정을 둬
 - 제14조(국내에 주소를 둔 것으로 추정하는 경우)는 주소를 둔 것으로 추정하는 규정이고, 제15조(국내에 주소를 두지 않은 것으로 추정하는 경우)는 주소를 두지 않은 것으로 추정하는 규정임
 - 「소득세법 시행규칙」에는 거주자 판정과 관련된 규정은 없음
 - 「소득세법 통달」은 6개로 주소의 의미 및 기간계산방법 등에 대한 규정이 있음
 - 2-2(주소의 의의)에서 주소의 의미를 제시함
 - 2-3(국내에 거주하는 자의 비영주자 등의 구분)에서 일본 내에 거주하는 자가 거주자나 비영주자가 되는 시기를 제시함
 - 2-4(거주기간계산의 기산일)에서 거주자를 판정할 때 1년 이상 거소를 둔 개인에서 '1년 이상'의 기산일을 제시함
 - 2-4(과거 10년 이내의 계산)에서 비영주자를 판정할 때 '과거 10년 이내'를 계산하는 방법을 제시함
 - 2-4(국내에 주소 또는 거소를 둔 기간의 계산)에서 기간을 계산하는 방법을 제시함

1) 주소의 의미

- 일본에서 거주자는 「소득세법」 제2조 제1항 제3호에 따라, 일본에 주소를 두거나 1년 이상 거소를 둔 경우이므로 주소의 개념이 중요함

- 주소를 둔 경우에는 기간 개념 없이 거주자가 되고 거소를 둔 경우에는 1년의 기간을 기준으로 거주자가 됨
 - 국가공무원이나 지방공무원에 대해서는 외국에 거주하고 있어도 「소득세법」상은 일본에 주소가 있는 것으로 간주하지만 「소득세법 시행령」 제13조에서 예외에 대한 예외를 두고 있음⁵²⁾
 - － 일본국적을 가진 자로 현재 국외에서 거주하고 다른 곳에 영주할 것으로 인정되는 자는 제외함

- 따라서 주소 및 거소의 개념이 중요한데, 소득세법에서는 ‘주소’ 및 ‘거소’를 정의하지는 않고, 통달 및 판례에서 그 내용을 제시함
 - 주소의 의미는 민법 제21조와 동일한 의미로 해석함
 - － 「소득세법」상의 “주소”가 어떤 것인지에 대해서는 별도의 정의규정을 두고 있지 아니하여 원칙적으로는 다른 법인 민법의 개념을 차용함
 - － 「민법」 제21조에서 주소는 “개인생활의 본거”를 말하는데, 이 때 “어디가 생활의 본거”가 되는지에 대해서는 민법상으로 “정주의 의사(定住의 意思)”와 “객관적 사실”로 결정하는 2가지 방법이 있음⁵³⁾
 - － 그러나 “정주의 의사”에 따르게 되면 납세자의 의사에 따라 과세결과가 변화되어 과세의 안정성, 객관성의 확보라는 문제가 남게 되어 세법상 “주소”는 “객관주의”에 따름⁵⁴⁾
 - 통달에 의하면 주소는 ‘각 개인의 생활의 본거’이고 생활의 본거가 되는지 아닌지에 대한 판단은 객관적 사실에 따라 하도록 하고 있음⁵⁵⁾
 - － ‘주소’는 생활의 중심을 판단하는 것으로서, 어떤 사람의 체류지가 2개국 이상인 경우에는 해당 주소가 어디에 있는지에 대한 판정을 위하여 직무내용이나 계약 등에 기초한 ‘주소의 추정’을 행함⁵⁶⁾

52) 일본 「소득세법」 §3①

53) 稅經通信 2006. 10, p. 167

54) 일본 「소득세법 통달」 2-1

55) 일본 「소득세법 통달」 2-1

56) 국세청 해석사례 No. 2875 居住者と非居住者の区分 (平成23年6月30日現在法令等)

- 판례에 의하면 「소득세법」상 주소는 개인의 생활의 본거, 즉 그 자의 사회생활상의 여러 문제를 처리하는 거점이 되는 곳임⁵⁷⁾
 - 선원의 경우는 배우자, 기타 생계를 함께하는 친족이 거주하거나 또는 그 자가 근무 외의 기간 중에 일반적으로 체류하는 곳이 주소에 해당한다고 판시함
 - 체류일수만으로 판단하는 것이 아니기 때문에 183일 이상을 외국에서 체류한 경우에도 일본의 거주자가 되는 경우가 있음
 - 1년 동안 거주지를 여러 국가에 걸쳐 여기저기로 이동한 '계속적 여행자 (Perpetual Traveler, Permanent Traveler)'의 경우에도 그 사람의 생활의 본거가 일본에 있다면, 일본 거주자가 될 수 있음
 - 거소는 '생활의 본거라고 할 정도에 이르지 않았지만 현실에서 거주하고 있는 장소'임
- 주소를 가지고 있는지에 대한 판정방법은 「소득세법」상 명확한 규정이 없고 시행령에서 정한 것으로, 시행령에서는 일본 내에 주소가 있는 것으로 추정하는 경우와 일본 내에 주소를 두지 않는 것으로 추정하는 경우로 나누어서 규정하고 있음⁵⁸⁾
- 추정이기 때문에 간주와는 차이가 있어서 개인의 개별적 사정을 입증하면 거주자 여부를 달리 판정할 수 있음
- 일본 내에 거주하는 자가 일정요건에 해당하는 때에는 일본 내에 주소지가 있는 것으로 추정함⁵⁹⁾
- 일본 내에 계속해서 1년 이상 거주하는 것을 통상 필요로 하는 직업을 가진 경우
 - 일본국적을 가지고 일본 내에 생계를 같이하는 배우자 및 기타 가족이 있거나 직업이나 자산의 유무 등의 상황에 비추어 일본 내에 계속해서 1년 이상 거주할 것으로 추측할만한 사실이 있는 경우

57) 동경고판 소화 59년 9월 25일 월보 31권, 오사카고판 소화 61년 9월 25일 월보 33권 5호 1297쪽

58) 稅經通信 2007. 1, p. 182

59) 일본 「소득세법 시행령」 §14

- 국외에 거주하는 자가 일정 요건에 해당하는 때에는 주소지를 일본 내에 가지지 않은 것으로 추정함⁶⁰⁾
 - 국외에서 1년 이상 계속해서 거주하는 것을 통상 필요로 하는 직업을 가진 경우
 - 외국국적이 있거나 외국의 법령에 따라 해당 외국에 영주하는 허가를 받은 자로서 생계를 같이하는 배우자 및 기타 가족이 일본 내에 없거나, 직업이나 자산의 유무 등의 상황에 비추어 일본으로 다시 돌아와서 일본 내에 주로 거주할 것으로 추측할만한 사실이 없는 경우
 - 일본 내에 주소가 없는 것으로 추정된 개인과 생계를 같이하는 배우자 및 그들이 부양하는 친족이 국외에 거주하는 경우에는 그들도 일본 내에 주소를 두지 않은 것으로 추정함⁶¹⁾

2) 기간의 계산

- 거주기간은 거소를 가진 거주자와 비영주자를 구별할 때 중요한 기준이 됨⁶²⁾
 - 납세자가 주소가 아닌 거소가 있는 경우에는 거주자를 판정함에 있어서 ‘1년’이 중요함
 - 또한 거주자 중 영주자와 비영주자를 구별함에 있어서도 과거 10년 이내의 기간 중 5년 이하의 기간이 중요함
 - 입국한 날은 1년의 기간계산에 포함되지 않으므로, 기산일은 입국한 날의 다음 날이 됨
 - 과거 10년을 판단할 때는 판정하는 날의 전날부터 10년을 기준으로 함
 - 거주기간을 누적할 때 연수, 월수, 일수를 합쳐서 계산하며, 30일을 1개월로 하고 12개월을 1년으로 함
 - 일수의 계산에서 거주자가 국외에 체류한 기간이 일시적인 것이 분명하다고 인정되는 경우에는 국외체류기간도 국내에 거처를 가진 것으로 봄

60) 일본 「소득세법 시행령」 §15

61) 일본 「소득세법 시행령」 §15②

62) 일본 「소득세법 통달」 2-2, 2-4의2, 2-4의3

- 거주자가 되는 시기는 주소를 가진 날이며, 입국 후 1년이 경과하도록 주소가 없는 경우에는 1년이 경과한 날의 다음날부터 거주자가 됨⁶³⁾
 - 거주자가 되는 시기는 원칙적으로 주소를 가진 날임
 - 입국 후에도 주소를 가지지 않는 경우에는 1년이 경과되는 시점의 다음날부터 거주자가 됨
 - 비영주자가 비영주자 외의 거주자가 되는 시기는 5년이 되는 날의 다음날임

다. 사례 검토

1) 사례 1: 조세불복심판소 昭和58年12月13日 裁決, 裁決事例集 No.26 - 25頁

- 사실관계:
 - ① 원고는 외국에 주소를 등록하였지만, 해당 국가의 체류일수는 연간 10일 정도에 불과함
 - ② 원고는 일본 내에서 대표이사라는 직무에 종사하며, 외국을 거점으로 시장조사, 계약의 확보 등을 위해 세계 각지에 출장을 다니면서 업무를 수행함
 - ③ 일본 내에 토지, 건물을 소유하고 일본에 소유한 건물에 배우자와 자녀를 거주 시킴
- 본 사례의 주요 이슈는 외국에 주소를 등록한 원고가 일본의 거주자인지를 판정하는 것임
- 일본 조세불복심판소는, 원고가 외국에 주소를 등록하고 있는 자이지만 생활의 근거가 국내에 있어서 「소득세법」상 거주자에 해당한다고 판정함
 - 「소득세법」 제2조 제1항 제3호에서 말하는 국내에 주소를 가지고 있는 개인은 국내에 생활의 본거를 가지고 있는 개인을 말하고, 생활의 본거는 객관적인 사실에 따라 판단한다고 해석함

63) 일본 「소득세법 통달」 2-3

- '생활의 본거'는 주소등록 여부와 관련 없이 자산보유 상황, 동거가족의 상태, 직업, 주소를 등록한 장소에서의 체제일수를 고려하여 종합적으로 판단함

2) 사례 2: 조세불복심판소 昭和62年1月14日 裁決, 裁決事例集 No. 33 - 49頁

□ 사실관계:

- ① 원고는 일본에서 계속해서 1년 이상 거주한 사실이 없음
- ② 일본 내에 토지, 가옥을 가지고 있고 배우자가 일본 내 주택에서 영구적인 거주
- ③ 원고는 기업의 총수(總帥)로서 일본 내에서 영구적으로 거주할 것을 필요로 하는 직업에 종사하고 있음
- ④ 일본의 본점소재지 외의 장소에 대한 근무를 출장으로 취급하여 출장비용으로 회계 처리를 하였음

□ 본 사례의 주요 이슈는 시행령의 주소추정 규정이 주소가 불분명한 자에 대해서만 적용하는 규정인지를 해석하는 것임

□ 일본 조세불복심판소는 원고는 주소의 추정 규정에 의할 것도 없이, 주소가 국내에 있다고 판단하여 「소득세법」상의 거주자에 해당한다고 판정함

3) 사례 3: 조세불복심판소 平成18年5月29日 裁決, 裁決事例集 No.71 - 97頁

□ 사실관계:

- ① 원고는 F국 기타 제 외국을 본점소재지로 하는 내국법인 관계법인의 대표이사 등의 지위에 있고, F국을 거점으로 상당기간 국외에 거주할 필요가 있음
- ② 그러나, 원고는 일본에서도 내국법인의 대표이사로서의 지위에 있고, 그 직무를 수행하기 위해서 일본에 거주할 필요가 있음
- ③ F국 체제 중에는 F국의 맨션에 거주하였으나, 일본에도 원고 소유의 주택이 있고, 일본에서는 배우자와 함께 거주하고 있었음

④ 국외체류 기간은 2001년 194일, 2002년 122일이며, 이 중 F국에 체제한 일수는 2001년 92일, 2002년 71일이고, 일본체류 기간은 2001년은 171일, 2002년은 247일임

- 본 사례의 주요 이슈는 2001년과 2002년에 원고가 일본 거주자인지를 판정하는 것임
- 일본 조세불복심판소는 직업 및 체류일수, 자산상태를 종합적으로 고려하여 원고를 일본 거주자로 판정함
 - 청구인이 생활의 본거지라고 주장하는 F국의 체류일수가 일본의 체제일수보다 훨씬 적음
 - 상대적으로 일본에 체류하는 직업 또는 사생활상의 필요성이 우위에 있다고 인정됨
 - 생계를 같이하는 배우자가 일본에 생활의 본거지를 가짐
 - 청구인이 일본에 자택 및 임대용 부동산을 소유하는 한편, F국에는 부동산을 소유하고 있지 않는 점이 인정됨

4) 사례 4: 조세불복심판소 平成20年6月5日 裁決, 裁決事例集 No.75 – 155頁

- 사실관계:
 - ① 원고는 외국법인이 운항하는 원양참치어선에 1년을 초과하여 탑승한 승무원임
 - ② 배우자가 거주하고 있는 장소, 근무 외의 기간 중 통상 체류하는 장소는 모두 일본임
- 본 사례의 주요 이슈는 원고가 1년 이상 통상 외국에서 거주할 것을 필요로 하는 직업을 가진 경우로 일본의 비거주자인지를 판정하는 것임
- 일본 조세불복심판소는 승선하는 해당 선박은 단순한 근무 장소에 지나지 않고 생활의 본거지는 원고의 배우자 및 그 외 생계를 같이하는 친족이 거주하고 있는 장소 혹은 그 사람이 근무 외의 기간 중 통상 체류하는 곳으로 판단해야 하므로 원고

를 일본 거주자로 판정함

5) 사례 5: 조세불복심판소 平成21年9月10日 裁決, 裁決事例集 No.78 - 63頁

□ 사실관계:

- ① 원고가 2004년 9월 13일부터 2006년 6월 8일의 기간에 일본에 체류한 것은 1개월에 1회 정도의 빈도로, 주로 주말을 포함하여 월 1일에서 5일 정도에 불과함
- ② 배우자가 대상 기간에 직장에서 일본 내 P시에 있는 사택으로 가옥을 임차함
- ③ 일본에 있는 주택에는 생활용 동산이 없었음
- ④ 원고는 현금 및 은행 계좌의 예금을 제외하고 일본 내에 자산을 보유하지 않음
- ⑤ 원고의 업무는 컨설팅으로, 이 업무는 국외에 소재하는 사무소 내에서 상근으로 하였고, 계약기간의 대부분을 국외에서 보냈음
- ⑥ 배우자는 일본의 근무처를 휴업하고 일정기간 원고 및 자식들과 함께 국외에 체류하였고, 배우자의 국외 체류는 일시적인 것이었다고 인정할 만함

□ 본 사례의 주요 이슈는 원고가 해외에서 유학을 하면서 보수를 받은 기간에 일본의 비거주자였는지를 판정하는 것으로, 동거 가족이 일본 내에서 임차한 사택을 일본 내 주소로 볼 수 있는지가 쟁점임

- 일본 조세불복심판소는 원고가 해외에 유학하면서 보수를 얻은 기간에는 청구인이 일본에 생활의 본거를 가지고 있지 않았기 때문에 비거주자에 해당한다고 판정함
 - 배우자가 일본 내의 쟁점 가옥을 임대하고 거주하였다고 하여 청구인의 생활의 본거가 일본 내에 있다고 판단할 수는 없음
 - 청구인은 일본 내에 생계를 같이하는 친족이 있었기 때문에 처가 휴업 중임에도 쟁점 가옥을 대여받았고 거주를 계속하였다고 주장함
 - 그러나 이는 어디까지나 처가 종업원으로서 선택하고 판단한 것으로 이러한 선택과 판단이 상기 기간에 있어서 청구인의 생활의 본거지를 확보하는 것을 목적으로 했다고 인정되지는 않음

6) 사례 6: 조세불복심판소 平成21年10月6日 裁決, 裁決事例集 No.78 - 87頁

□ 사실관계:

- ① 원고는 일본에서 외교관으로 근무했으며, 당시 A국에서만 소득세를 과세하였고 일본에서는 과세하지 아니하였음
- ② 이후 지속적으로 일본에 거주하여 일본 거주자가 되었음
- ③ 거주자 중 비영주자인지를 판정하기 위해서는 과거 10년 이내에 일본 내에 주소 또는 거처를 가지고 있던 기간의 합계가 5년 이하인지 판단해야 함

□ 본 사례의 주요 이슈는 비영주자의 판정에서 과거에 외교관으로서 일본에서 파견된 기간을 ‘국내에 주소나 거소를 가진 기간’으로 보아야 하는지를 판정하는 것임

□ 일본 조세불복심판소는 원고가 근무 기간 중 일본에 주소를 가지고 있었다고 인정된다고 하여 원고를 비영주자 외의 거주자라고 판정함

- 「소득세법」 제9조 제1항 제8호의 규정 및 소득세 기본통칙 9-11의 규정은 국제 관례에 따라 소득세의 과세를 배제한다는 취지이지 외교관을 일본의 거주자가 아니라고 정한 것이 아니라고 해석함
- 빈 조약 제34조 및 일○조세조약 제○조는, 외교관에게 해당 파견국 내에 원천이 있는 개인적 소득 등에 대한 특정 조세·부과금을 제외한 파견국에 대한 전체의 부과금 및 조세를 면제한다고 정한 것에 지나지 않고, 외교관을 해당 파견국에 대한 거주자로서 다루지 않을 것까지를 정한 것은 아님

7) 사례 7: 神戸地方裁判所 平成13(行ウ)9. 平成14年10月07日付 判決

□ 사실관계:

- ① 원고는 일본 내에 단독주택을 소유하고 가재도구 전부를 남겨둔 채로 미국에 가서 미국 체류 중에도 일본행 항공권을 항상 소지하고 있었으나, 미국 내에 주소가 있었음

- ② 미국의 영주권을 취득하지 아니하고 일본 국적을 유지함
- ③ 일본 내에서 임대사업을 하고 원고 소유의 건물에서 임대수입을 얻었으며 임대사업을 위한 사무소도 있었으나, 과세관청은 임대사업의 주체를 유한회사로 판단하고 있음
- ④ 원고는 일본 내의 유한회사들로부터 급여수입을 얻음
- ⑤ 납세자가 미국에서 가족과 대부분의 시간을 보냈고, 정월이나 골든위크 기간만 일본에서 돌아옴
- ⑥ 일본 내 체류일수는 1996년은 29일, 1997년은 36일, 1998년은 14일 정도임

□ 본 사례의 주요 이슈는 원고를 비거주자로 볼 수 있는지, 일본 내의 사무실을 고정사업장으로 볼 수 있는지를 판정하는 것임

□ 일본 지방재판소는 원고가 일본 내에 부동산임대시설이 있고, 임대를 위한 사무실 등을 두었지만, 비거주자로 판정하고 임대를 위한 사무실을 고정사업장으로 보지 않아 급여소득과 부동산소득을 포함하는 다른 소득과의 종합과세방식에 의한 손익통산을 인정하지 않음

- 실제 해당 개인의 생활의 본거가 어디에 존재하는가를 결정할 때는 객관적 사실 즉, 주거, 직업, 국내에 생계를 같이하는 배우자 및 기타 친족의 유무, 자산의 소재 등에 기초하여 판정해야 함
- 원고는 해당 연도의 대부분을 가족과 미국에서 거주하였고 연말연시, 골든 위크나 여름휴가에 일본에 귀국해서 다시 출국할 때까지 납세자 소유 가옥이나 납세자의 본가에서 체류했음
- 원고가 미국 내에 주소를 가지고 있다는 자체가 논쟁이 되지 않지 않고, 일본에 소유하고 있는 가옥에서 체류한 것은 귀성목적 등 일시적인 것에 지나지 않음
- 납세자의 아버지인 A는 1996년 및 1997년에 일본 국내에 1년의 반 정도는 체류했다고 인정되지만, 이것은 원고의 주소가 일본 국내에 있는지에 대한 판단을 하면서 보완적으로 해석해야 하는 것으로 원고의 주소가 있다고 주장되는 장소에서 체류한 기간이 객관적으로 명확한 이상 원고가 생계를 A와 같이 할 가능성의 존재

가 체류기간 등의 증거를 뒤집는 것은 아님

- 종합소득을 통한 손익통산을 위해서는 납세자가 고정사업장을 가지고 있을 필요가 있으며, 고정사업장에 해당하기 위해서는 단순히 사업을 수행하는 장소를 설치하는 것만으로는 부족하고 일본의 거주자와 동일시할 정도로 해당 장소에서 실질적인 사업이 행해져서 해당 사업에 따라 발생하는 소득에 대한 일본국내의 의존도가 높은 소득으로 인정될 필요가 있음
- 그런데, 납세자가 본건 사무실에서 행한 임대사업에 관한 업무는 부동산업자로부터 고객의 알선을 받고 하는 계약관리 등의 간단한 업무이고, 집세는 자동입금을 하였고 직접 수금을 한 것은 아닌 사실이 있었음
- 납세자의 일본 체제일수가 지극히 짧았고 그 목적도 본가에 귀성을 하기 위한 목적으로 일시 귀국을 했는데, 그 체류기간 중에 사무실에서 노무를 제공했고 사무실에서 임대사업의 사업활동을 수행했다고 하는 것을 인정하기에는 증거가 충분하지 않음

8) 사례 8: 東京地方裁判所 平成18(行ウ)651等. 平成22年02月12日付 判決

□ 사실관계:

- ① 원고인 외국인 선원은 참치원양어선의 선원으로 1년 이상 기간을 선박에서 거주할 것이 예정된 직업에 종사함
- ② 해당 선박은 일본 국적의 선박으로 외국인 선원은 실제로도 대부분의 생활에 필요한 설비가 전부 존재하는 선박에서 1년 이상의 장기간에 걸쳐 생활을 하고 있음
- ③ 사회생활상의 제문제는 가족이나 제3자와 교신을 통해서 처리하고 있음
- ④ 외국인선원은 외국인으로 국외에서만 해당 선박에 승·하선하였고 일본에 상륙하지 아니하였음

□ 본 사례의 주요 이슈는 원양어선의 외국국적 승무원이 일본의 거주자인가를 판정한 것임

- 일본 지방재판소는 선박은 근무장소일 뿐이고 근무기간 외에 통상 체류한 장소는 일본 외의 지역이므로 원고는 일본의 거주자가 아니라고 판정하였음
 - 어떤 장소가 그 자의 주소인가 아닌가는 사회통념에 비추어서 해당 장소가 객관적으로 생활의 본거가 되는 실체를 구비하고 있는가의 여부로 판단하는데, 선박은 사회통념상 주소가 될 수 없고, 승무원이 선박에서 정주로서 사회생활의 제문제를 처리한 것이 아님
 - ‘거소’는 사람이 다소의 기간 계속해서 거주하고 있지만 토지와 밀착도가 생활의 본거라고 이를 정도에는 도달하지 못한 장소를 말한다고 해석함이 타당하므로, 원양어선과 같이 그 곳에서 장기간 기거하는 경우에도 해당 승무원에게 선박은 근무장소에 불과하고 거소가 되지는 못함
 - 원고는 외국국적의 사람들로 모두 국외에서 승·하선을 하며, 일본에 상륙한 적도 없기 때문에 이들 승무원이 생계를 같이하는 배우자나 가족의 거주지나 승무원이 선박에서 근무하는 기간 외의 기간에 통상 체류하는 생활의 장소는 국외에 있고 국내에 없다는 것이 명백하며, 다소의 기간이라도 계속해서 국내에 거주한 적이 없기 때문에 거소 또한 국내에 없음

4. 호주

가. 납세자의 구분 및 납세의무

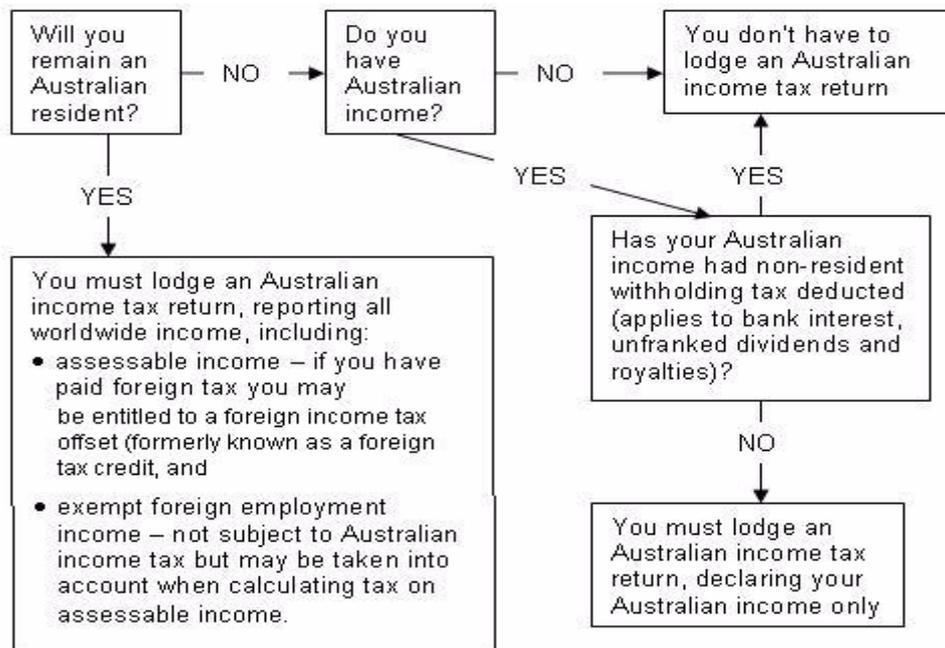
- 호주의 납세자는 거주자와 일시적 거주자, 비거주자로 구분됨
 - 일반적인 거주지 개념에 따라 호주의 거주자가 과세연도 중간에 다른 국가로 이주한 경우에 호주 거주기간이 183일 미만인 경우에는 일시적 거주자(temporary resident)가 됨⁶⁴⁾
 - 「이민법(Migration Act 1958)」상 호주 단기 비자(Australian temporary visa)를 소유한 개인으로 그와 그의 배우자가 「사회보장법(Social Security Act 1991)」상의

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

‘거주자’가 아닌 경우에는 과세목적상 일시적 거주자가 됨⁶⁵⁾

- 호주의 개인소득세 납세의무는 거주자인지 여부와 소득의 원천지에 따라 달라짐
- 거주자의 경우 소득의 원천지에 불문하고 거주자에게 귀속되는 전 세계 소득 (worldwide income)에 대해 호주 정부에 세금을 납부할 의무가 있음
 - 비거주자의 경우에는 원천소득에 대해서만 호주에 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 부담함⁶⁶⁾
 - 다만, 보수와 임금소득과 같은 경우에는 예외적으로 전 세계 소득에 대해서 과세함

[그림 Ⅲ-1] 호주의 개인소득세 납세의무



자료: 호주 국세청, <<http://www.ato.gov.au/>>

65) 사회보장법 1991의 거주자는 호주 영주권, 시민권 소유자 등을 일컬음

66) 호주 국세청, <<http://www.ato.gov.au/content/57724.htm>>

나. 거주자 판정기준

- 호주의 과세목적상 거주자는 통상 호주 내에 사실상의 주거지를 두고 생활하는 경우 또는 183일 이상 체류하거나 퇴직연금(superannuation)을 내는 근로자를 의미함⁶⁷⁾
 - 세법상 거주자는 호주 「이민법」상의 거주자와는 상당히 다르며, 호주 내에서 사업을 영위하기 위해 입국 또는 체류하는 경우에는 과세 목적상 거의 대부분 거주자가 됨

- 일반적으로 다음에 해당되는 자를 과세목적상 거주자(resident or resident of Australia)로 간주(regard)함⁶⁸⁾
 - 항상 호주에 살고 있는 자
 - 호주에 살고 있는 자는 호주에 주소(domicile)가 있고 해외에 영구 거주지(permanent place of abode)가 있다고 과세당국이 인정하지 않는 자로, 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

67) 종업원을 고용하고 있는 사업자(employer)에게 종업원의 근로형태, 연령 등에 따라 급여액의 일정비율(최소 9%) 만큼 부담하도록 하고 있으며, 부담분에 대해 손비로 인정하고 있는 제도로 우리나라의 퇴직연금제도와 유사함

〈<http://www.ato.gov.au/businesses/content.asp?doc=/content/24302.htm>〉

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

- 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 짐⁶⁹⁾

〈표 Ⅲ-1〉 호주의 일반적인 거주자 판정 사례

상황	일반적 판정 결과
일시적으로 해외에 출국해 있으며, 그곳에 영구 거처(permanent home)가 없는 자	거주자
호주 교육기관에 6개월 이상 등록된 유학생	거주자
호주에서 6개월 이상 같은 장소에서 대부분의 시간을 보내며 이를 위해 호주를 방문하고 있으며, 호주의 지역 사회에서 관계를 맺고 있는 자	거주자
호주의 다양한 지역에서 여행과 일을 하며 대부분의 시간을 보내기 위해 6개월 이상 방문한 자	거주자 아님
호주에 휴가나 방문을 위해 6개월 이하 체류한 자	거주자 아님
호주로 영구 거주하기 위하여 이주한 자	거주자
호주를 영구히 떠나는 자	출국일부터 거주자가 아님
이민법(Migration Act 1958) 상의 단기비자를 소유한 자와 그 배우자가 사회보장법(Social Security Act 1991) 상의 '거주자'가 아닌 경우	일시적 거주자로 간주

자료: 호주 국세청, <<http://www.ato.gov.au/>>

- 일반적인 의미로의 거주자가 아니라도 다음의 거주자 판정 테스트 중 하나를 만족하면 과세목적상 거주자가 됨
 - 거주 테스트(residence according to ordinary concepts)
 - 주소 테스트(the domicile and permanent place of abode test)
 - 183일 테스트(the 183 day test)

69) 임시 취업 비자로 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

- 퇴직연금 테스트(the superannuation test)
- 네 가지 테스트 중 거주 테스트가 가장 중요하며, 거주 테스트를 충족할 경우에는 다른 3가지 법정 테스트를 적용할 필요가 없음
- 거주 테스트를 충족하지 않을 경우에는 3가지 법정 테스트 중 하나를 만족하면 과세목적상 거주자로 간주됨

〈표 Ⅲ-2〉 과세목적상 호주의 거주자 판정 테스트

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

자료: 호주 국세청, 〈<http://www.ato.gov.au/>〉

1) 거주 테스트

- 호주의 거주 테스트는 통상적인 의미로 납세자가 호주에 실제 거주하는지 여부를 결정하여 판정하는 것임
- 호주는 「소득세법」상 ‘거주’의 개념이 정의되어 있지는 않지만, 법원과 국세청은 ‘거주’의 일반적 의미를 근거로 소득세 목적상의 거주자 여부를 판단함
- 호주 국세청 사이트에서는 거주 개념을 옥스포드 사전의 정의를 빌려 “장기적으로 영주하거나(dwelling permanently) 또는 상당기간(considerable time) 동안 정착하거나 통상의 거처(usual abode) 또는 특정 장소(particular place)에 살면서”로 원용하고 있음
- 호주의 과세당국은 이민, 유학, 교육 및 훈련, 여행, 근로계약 등의 사유로 입국한 개인과 실제 거주하고 있는 개인을 대상으로 거주 테스트를 적용하여 거주자 여부

를 판정함

가) 호주에서의 행위

- 거주 테스트에서는 납세자가 호주에서 행한 행위와 물리적 체류기간이 중요한 판단 기준이 됨
 - 납세자의 행위의 특성으로는 호주 체류 목적 또는 의도, 가족과 사업 및 고용 관계, 자산의 상태와 위치, 사회 및 생활 관계 등이 있으며, 거주테스트에서는 이를 복합적으로 고려함

- 호주에서 거주자인지 여부는 개인의 체류 목적, 의도 또는 이유에 따라 달라짐
 - 체류의 다양한 이유 중에서 가장 주된 목적이 거주자인지를 결정하는 데 영향을 미침
 - 과세당국은 납세자가 진술한 체류 의도와 달리 납세자의 행동과 행위를 보고 호주 체류 목적을 해석하여 거주자인지를 결정할 수 있음
 - 근로 또는 교육과 같은 체류 목적은 과세당국이 납세자가 호주에 거주할 의도가 있다고 결정할 수 있는 주요 요인이 됨
 - 다만, 의도가 단순한 여행이나 임시직으로의 고용인 경우는 호주 체류 목적으로 인정하기에는 부족함
 - 호주 국세청이 거주테스트의 예로 제시한 사례로는 다음과 같은 것이 있음
 - A는 호주 체류 의도가 없다고 진술하였으나 A의 은행 계좌 소유, 부동산의 12개월 임대 등의 삶의 환경 등을 살펴보면, 호주에 계속 체류할 준비가 되어 있다고 보아 과세당국이 A를 과세목적상 거주자로 판정함
 - B는 앞으로 10년간 호주에 체류할 의도가 있다고 진술하였으나 B의 비자는 6개월짜리 방문비자이므로 과세당국은 일시적인 단기 체류로 보아 비거주자로 판정함

- 거주테스트 기준 중 납세자 가족의 호주 체류 여부는 거주자 결정의 중요한 요인이

되지만 가족이 호주에 체류하고 있다고 항상 거주자로 결정되는 것은 아니며, 또한 가족이 납세자와 함께 생활하고 있지 않아도 거주자로 결정될 수 있음

- 거주테스트 기준 중 ‘근로계약’에서는 상당기간 근로계약 상태로 호주에 거주하면 과세목적상 거주자가 될 수 있으며, 단순 여행객이나 휴가차 방문하면 거주자가 될 수 없음
 - 외국에 있는 회사와의 고용 계약과 호주에서 출국 후 외국에 있는 회사와의 고용 재개 의사는 호주에 거주하고 있는지를 결정하는 중요한 요소임

- 거주테스트 기준 중 ‘자산의 상태와 위치’에서는, 호주에 소유하거나 구입한 자산이 있는 경우에는 호주에 거주하는 것으로 볼 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

나) 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 있음⁷⁰⁾
- 이 경우에는 직전 과세기간에 3개월만 호주에 머물렀음에도 불구하고 호주 입국일부터 거주자로 간주됨

- 호주에 체류하는 기간 동안 거주라는 행위의 표시를 수반하여야 함
 - 그 표시는 연속성의 정도, 일상생활 또는 습관적인 행위를 의미함
 - 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 테스트

- 주소 테스트는 일반적으로 다음의 경우에 적용함
 - 거주 테스트를 충족하지 못한 경우
 - 주로 상당기간 동안 해외에 근로의 목적으로 출국한 호주 거주자
 - 호주에 거주하는지 여부가 상당히 의심스러울 정도로 부재 시
 - 해외에 주소의 형태를 갖추고 상당한 기간 동안 해외에 체류할 정황을 가진 자
- 호주의 주소는 법률상 3가지가 있으며 과세목적상 주소 테스트에서도 이를 원용함⁷¹⁾
 - 본적(domicile by origin)은 법률상 출생 시 당연히 부여되는 주소이며 「주소법(Domicile Act 1982)」에 따른 법률상 주소임
 - 통상 출생지에 기초하여 법이 인정하는 장소 또는 아버지의 본적지가 주소가 됨

70) 호주의 과세기간은 7월 1일부터 다음 해 6월 30일임

71) 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'.

- 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 능력자가 종래의 주소에 갈음하여 스스로의 의사에 따라 선택한 주소임
 - 따라서 16세 미만의 미혼은 선택적 주소를 사용할 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 테스트는 호주에 주소가 있으면 적용받을 수 있음
- 주소 테스트에서 가장 중요한 판정 요인은 해외에 영구 거주지(permanent place of abode)가 있는지 여부임
 - 해외에 영구 거주지가 있다고 과세당국이 인정하는 경우에 비거주자로 간주함
 - 여러 나라를 이동하거나 한 국가에서 빈번히 이동하여 해외에 고정된 영구 거주지를 갖고 있지 않은 자는 호주 거주자로 간주함
- 영구 거주지(permanent place of abode)의 ‘permanent’는 ‘일시적인 또는 임시의(temporary or transitory)’와 대응되는 개념으로 계속적으로 영구히 머무는 장소를 일컫음
- 즉, 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 호주에서의 주소가 그대로 유지된다고 간주함
- 호주의 과세목적상 거주자가 아니라는 판정을 받기 위해서는 외국의 이민 비자

획득을 통해 해외에 거주할 의도로 선택적 주소를 가졌다는 것을 증명할 수 있어야 함

- 그러나 해외에 새로운 선택적 주소를 가졌다는 증거로서 상당한 기간의 취업비자 만으로는 불충분함

– 상당한 기간은 2년 정도를 의미함

- 호주에 주소(domicile)를 갖고 있는 자라도 과세당국이 납세자가 해외에 영구 거주지(permanent place of abode)가 있다고 인정하지 않는 경우에는 과세목적상 호주의 거주자로 간주함

- 주소가 호주에 있지 않으면 주소 테스트를 충족하지 않는 것이며, 주소가 호주에 있고 영구 거주지가 호주에 있지 않은 경우에도 주소 테스트를 충족하지 않은 것임

- 주소가 호주에 있고, 영구 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 다시 호주로 입국하려는 의도가 명확하게 예측 가능하면, 호주에 계속 주소를 유지하고 있는 것으로 봄

- 다시 말해 주소는 영구적인 거처(permanent home)가 있는 장소로 일정한 주거를 두고 살면서 그 곳을 떠나더라도 다시 호주로 돌아올 의도가 있는 장소임

– 호주의 주소 개념은 거주사실과 영주의사가 주소의 성립요건이 되는 것임

- 호주 국세청이 제시한 주소테스트의 예로 납세자가 해외에 영구 거주지를 가지고 있지 아니하여 호주의 거주자로 판정한 사례임

- 사실관계는 다음과 같음

– A는 1년간의 근로계약을 맺고 일본에서 영어를 가르치기 위하여 출국하였음

– A는 일본에 있는 동안 중국 등 아시아를 여행하였음

– 호주에 있는 A의 주택은 임대하였으며, 부모는 호주에 살고 있음

- 호주 과세당국은 비록 A가 일본에서 직업을 갖고 일본에 체류하였지만 A의 영구 거주지가 일본에 있지 않다고 간주하여 거주자로 판정함

3) 183일 테스트

- 183일 테스트는 일반적으로 다음의 경우에 적용함
 - 호주에 거주하려는 의도가 있으며, 일상의 거주지(usual place of abode)가 해외에 있다고 과세당국이 인정하지 않는 자는 과세목적상 거주자로 간주함
 - 과세기간 동안 호주에서의 물리적인 체류일수를 모두 계산하여 183일을 적용함
 - 주소 테스트의 경우에는 납세자의 영구 거주지(permanent place of abode)의 해외 존재여부를, 183일 테스트는 일상의 거주지의 해외 존재여부를 고려하여 거주자를 판정함
- 일상의 거주지란 영구 거주지와는 다른 개념으로 호주 국세청은 옥스포드 사전의 정의를 인용하여 다음과 같이 해석하고 있음
 - 일상의 뜻은 현재의(current), 보통의(ordinary), 습관적인(customary)이라는 의미가 포함되는 것이며, 거주지란 주거지, 집, 주택 등을 의미함
 - 일반적으로 일상의 거주지란 한 나라에 습관적·물리적으로 체류하면서 생활하는 장소로 해석될 수 있음
- 납세자가 과세대상 소득이 발생한 연도의 절반 이상(183일)을 호주에 체류하였다면 거주자로 간주됨⁷²⁾
 - 소득 발생 연도라 함은 과세연도를 의미하며, 호주에서의 체류가 도중에 중단되었는지 여부를 불문함
 - 호주에서 실질적으로 계속 체류하였는지 또는 간헐적으로 체류하였는지는 중요하지 않으며, 과세연도 중 절반 이상을 체류하는 경우에 적용됨

72) INCOME TAX ASSESSMENT ACT 1930

- 일상의 거주지가 국외에 있고 호주에 거주하려는 의도가 없다고 과세당국이 인정하는 경우에는 183일 테스트가 적용되지 않음
- 호주에 체류한 기간 자체가 거주자 판정 여부에 결정적 요인이 되는 것은 아님
 - 체류기간 동안 체류자가 거주자와 같은 일상생활을 지속했다면 단기간 체류자도 거주자로 판정될 수 있음
 - 호주 체류목적, 가족, 사업 및 고용 등의 관계, 부동산, 자동차, 주거료 은행계좌 등의 현황, 사교활동, 자녀 교육 등 일상생활 등의 요인이 중요한 판정기준이 되는 것임
- 호주 국세청이 제시한 183일 테스트의 예로 체류기간뿐만 아니라 호주에서의 체류 의도를 중요하게 고려하여 호주의 거주자를 판정한 사례임
 - 사실관계는 다음과 같음
 - A는 독일에 거주지가 있고(lives in) 호주의 12개월짜리 워킹홀리데이 비자를 소유하고 있음
 - 호주에서 워킹홀리데이가 종료되면 독일로 돌아가 목수의 일을 계속할 계획임
 - A는 2007년 8월 호주에 입국하였고, 호주 여행 시 5개의 직업을 통해 12개월 중 7개월 동안 일했으며, 호주의 특정 지역에서 2개월 이상 거주한 곳이 없음
 - 호주 과세당국은 비록 A가 2008년 6월 30일까지 6개월 이상 호주에 체류하였지만 A의 일상의 거주지가 독일에 있다고 간주하여 과세목적상 거주자가 아니라고 판정함

4) 퇴직연금 테스트

- 퇴직연금 테스트의 적용 대상자는 다음과 같음
 - 1990년의 「퇴직연금법(Superannuation Act 1990)」을 적용받는 자와 1976년의 「퇴직연금법(Superannuation Act 1976)」을 적용받는 피고용인은 거주자로 간주함
 - 퇴직연금 테스트에 따라 거주자로 판정된 자의 배우자와 16세 미만의 자녀 또한

과세목적상 호주 거주자로 간주됨

- 주(state) 또는 준주(territory) 법의 규정하에 등록된 배우자와 사실혼 관계에 있는 자가 배우자임

□ 퇴직연금 테스트는 외교통상부(Department of Foreign Affairs and Trade) 등에 근무하는 공무원이 해외에서 근무할 경우에 호주 거주자임을 명확하게 하기 위하여 만들어짐

- 호주는 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 근로계약이 계속적으로 유지된 정규직 또는 비정규직 공무원이어야 거주자로 판정됨

□ 호주 국세청이 제시한 퇴직연금 테스트의 예는 다음과 같음

- A는 호주 정부의 퇴직연금에 가입되어 있으며, 호주 외교통상부의 공무원으로 3년간 태국에 파견되어 호주에 거주하고 있지 않지만 퇴직연금 테스트에 따라 A는 과세목적상 거주자임
- B는 은퇴한 공무원으로 친척의 간호를 위하여 남아프리카로 이주하여 그 곳에서 호주의 퇴직연금을 수령하고 있으나, 퇴직연금 테스트에 따라 B는 과세목적상 비거주자로 판정받았음
 - 이는 근로계약 종료에 따라 호주 거주자로 보지 않는 것 같음

5) 거주자나 비거주자가 되는 시기

□ 거주자나 비거주자가 되는 시기는 일반적으로 사실관계를 고려하여 결정함

- 호주에서 출국하는 경우에는 출국일을 비거주자가 되는 날로 보며, 호주에 입국하는 경우에는 입국일을 거주자가 되는 날로 봄

- 출국일이나 입국일을 거주관련성이 종료되거나 시작된 날로 보는 것임
- 183일 이상 체류하여 비거주자가 거주자로 되는 경우에 과세연도에 대한 해석이 불명확함(unclear)
- 과거 판례(Case 78 11 C TBR)의 경우 과세연도 전체(whole year) 기간 동안 거주자로 보고 있으나, 최근 판례(Case 519, 85 ATC 225)에서는 호주 체류기간에 대해서만 거주자로 판단함

다. 사례 검토

- 호주는 국세청에서 거주자 판정기준을 구체적이며 자세하게 제시하고 있기 때문에 거주자 판정기준과 관련한 판례를 찾기 어려움
 - 호주 국세청은 구체적 문항을 제시하여 납세자 스스로 사실관계 등을 바탕으로 과세목적상 거주자인지 아닌지를 판정할 수 있도록 하고 있음
 - 거주자인지에 대한 판단가능성을 검토하기 위하여 taxation ruling을 통한 거주자 판정 기준과 관련된 사례를 검토하였음⁷³⁾

1) 사례 1: TR 98/17 중 호주에서의 행위를 통한 거주 테스트 사례

□ 사실관계:

- ① A는 덴마크에 주소(domicile)를 둔 의사이며, 12개월 동안 호주의 브리즈번 병원과 근로계약을 맺고 1998년 5월 1일에 호주에 입국하였음
- ② A는 병원으로부터 아파트를 제공받았고, A의 배우자는 학위 때문에 덴마크에 체류하고 있어서 A와 동행하지 못하고 A만 호주에 체류하였음
- ③ A는 골프광으로 호주의 지역 골프 클럽에 가입하였고, 호주의 지역 자선단체에서도 활발한 활동을 하였으며, 배우자가 방학기간에 호주를 방문하여 누사지역에서 1주일간 휴가를 보냈음
- ④ 호주 입국일로부터 12개월 후 A는 덴마크로 돌아감

73) TR 98/17

- 본 사례의 주요 이슈는 거주 테스트의 ‘호주에서의 행위’ 항목으로 체류목적과 사회 및 생활 관계 등을 종합적으로 고려하여 거주자 여부를 판정한 것임
 - 또한, 183일 이상이 되는 날부터 거주자가 되는 것이 아니라 해당 과세연도의 처음부터 거주자가 되는 것으로 2개월 체류한 1998년 과세연도도 거주자로 판정하였음

- 호주 국세청은 A를 과세목적상 거주자로 판정하였음
 - A는 1998년과 1999년 과세연도 모두 거주자임
 - 비록 1998년에는 호주에 2개월만 체류하였지만 병원과의 근로계약에 따라 1998년 과세연도 이후로도 호주에 체류할 의도가 있음
 - A의 주거계약, 일, 사회 및 스포츠 활동 등이 이를 충분히 뒷받침함

2) 사례 2: TR 98/17 중 호주에서의 물리적 체류기간을 검토한 거주 테스트 사례

- 사실관계:
 - ① B는 미혼의 회계사로 부모와 함께 홍콩에 살고 있으며, 호주의 멜버른, 시드니 등에 살고 있는 홍콩 회사의 고객을 사업상 방문하였음
 - ② B는 1998년 4월 5일에 호주에 입국하였으며 호주의 각 도시에서 3개월간 다양한 호텔에 머물며 여행도 하였음
 - ③ 호주 체류 3개월 쯤, 홍콩에 있는 B의 고용주가 B에게 9개월 정도 시드니에 더 체류하도록 요청하였음
 - ④ 7월 초 B는 시드니에 있는 지사 근처에 아파트를 임대하여 사용하였으며, B의 부모가 그 아파트에 2번 방문하였음

- 본 사례의 주요 이슈는 거주 테스트의 ‘호주에서의 물리적 체류 기간’ 항목임
 - 1998년 과세연도에 B는 호주에서 일시적이며 간헐적인 체류를 통해 여러 도시를 방문하였으며, 주기적이며 반복적인 생활 패턴이 있다고 보기 어렵다고 보아 1998년 6월 30일까지는 비거주자로 간주하였음

○ 1998년 7월 초부터 B는 아파트 임대를 통해 숙박이 고정되었으며, 거주와 일치하는 기간 동안 일을 통한 생활의 연속성 표시가 수반되었다고 보아 1999년 과세연도에 체류한 기간은 거주자로 판정하였음

□ 호주 국세청은 과세목적상 B를 1998년 6월 30일까지 비거주자로, 1999년 과세연도는 호주에 B가 체류한 기간만 거주자로 판단함

IV. 거주자 판정 규정의 국제비교 및 정책 시사점

1. 국제비교

가. 납세자의 구분 및 납세범위

- 미국은 시민권자인 경우에는 거주자 여부에 관계없이 동등한 세제를 적용한다는 점에서 특징이 있고, 일본과 우리나라는 거주자 중 외국국적을 가진 자로서 일정 요건을 충족하는 경우 과세범위를 축소한다는 점에서 특징이 있음
 - 본 보고서에서 검토한 국가들 대부분이 납세자를 거주자와 비거주자로 구분하여 거주자는 전 세계 소득에 대하여 과세하고, 비거주자는 국내원천소득에 대하여 과세함
 - 그러나 미국은 납세자를 ① 시민권자와 외국인 거주자 ② 외국인 비거주자로 구별한다는 점에서 다른 국가들과 차이를 보임
 - 시민권자와 외국인 거주자는 전 세계 소득에 대하여 과세하고, 외국인 비거주자는 미국 원천소득에 대하여 과세함
 - 캐나다의 경우에는 캐나다의 거주관련성(resident ties)을 기준으로 거주자로 판정하는데 이를 넓게 해석한 경우 미국과 같이 시민권자를 거주자에 포함하는 개념과 큰 차이가 없다는 지적도 있음
 - 납세범위와 관련하여 일본과 우리나라는 자국의 국적을 가지지 않는 거주자 중 일정 기간 이하를 거주한 거주자를 분리하여 납세범위를 축소하는 규정을 두고 있다는 특징이 있음
 - 과세범위를 일부 축소한 거주자는 전 세계 소득 중 국내에서 지불되거나 한국으로 송금되는 소득에 대하여 과세하며, 비거주자는 국내 원천소득에 대해서만 과세함

- 미국은 시민권의 개념을 납세자 구분에 포함한다는 점에서 주요국과 차이를 보이고 있으며, 이러한 규정으로 인하여 거주자의 범위가 넓을 것으로 판단됨
 - 미국과 일본의 조세조약에 따르면 시민권을 포함하는 미국의 거주자와의 이중과세를 해결하기 위하여 양국 간에 이중거주자를 해결하기 위한 기준으로 국적기준을 두고 있음

나. 거주자의 판정기준

1) 세법상 거주자 개념

- 우리나라와 일본은 '주소'가 거주자 판정의 핵심적인 기준이 되고, 캐나다와 호주는 '거주', 미국은 '시민권과 영주권취득 여부 또는 체류일수'가 핵심적인 기준이 됨
 - '주소'라는 기준과 '거주'라는 기준은 여러가지 사실관계를 파악하여 사실상의 거주지를 판정한다는 점에서는 거의 유사한 규정으로 판단되지만 캐나다의 경우 '간주 거주자' 개념을 두어 과세관청의 자의적 판단 가능성을 축소함
 - 미국은 기본적으로 시민권자 또는 영주권자인지, 체류일수가 183일을 초과하는지 여부를 기준으로 하기 때문에 사실 관계를 파악하거나 과세관청의 자의적 판단을 최소화한다고 할 수 있음
- 우리나라는 국내에 주소를 가진 경우와 주소가 없는 경우로 나누어 거주자와 비거주자를 판정함
 - 국내에 주소를 가진 경우는 계속하여 1년 이상 국내에 거주할 것을 통상 필요로 하는 직업을 가진 경우 등이며, 이러한 자는 거주자가 됨
 - 이외에 국내에 1년 이상 거소를 둔 개인도 거주자가 됨
 - 국외에 거주 또는 근무하는 자가 계속하여 1년 이상 국외에 거주할 것을 통상 필요로 하는 직업을 가진 경우 등이 국내에 주소가 없는 경우이며 이러한 자는 비거주자가 됨

- 미국의 경우는 시민권자에게 전 세계 소득에 대하여 과세하고, 외국인이 해당 연도에 합법적인 영주권자인 경우 세법상 거주자로 보고 있으며, 실질적인 거주 기준(substantial presence test)을 만족하는 경우에도 미국 거주자로 보고 있음
 - 미국은 시민권자에게 소득원천의 종류와 관계없이 전 세계 소득에 대하여 과세하며, 다른 국가들이 대부분 ‘주소’를 고려하나, 미국만이 ‘주소’의 개념을 적용하지 않는다는 특징이 있음

- 캐나다는 일반적인 거주자(ordinarily resident)인 경우 세법상 거주자로 보고 있음
 - 캐나다는 거주자를 실질적 거주자와 간주 거주자로 나누고 있으며, 간주 거주자 중 대표적인 경우는 체류일수가 183일 이상인 경우임
 - 캐나다 법에 거주(resident)에 대한 정의는 없고 국세청 행정문서에 거주자의 판정에 대한 고려 요소를 서술하고 있음
 - 실질적 거주자를 판정함에 있어서 우선 고려사항, 차기 고려사항, 부수 고려사항을 구별하여 법 적용의 명확성을 높이하고자 하였으나, 사실 판정과 관련해서는 여전히 논쟁이 있는 것으로 보임
 - 캐나다는 체류일수에 따른 간주 거주자 규정을 두고 사실 판정을 해야 하는 다른 국가들과 비교하여 과세관청의 자의적 판정 범위를 축소하고 있다는 점에서 차이가 있음

- 일본은 국내에 주소를 두거나 계속하여 1년 이상 거소를 둔 경우 세법상 거주자로 보고 있음
 - 법에 ‘주소’에 대한 명확한 정의는 없고 주소의 의미는 통달에서 규정하고 있음
 - 일본의 규정은 우리나라와 거의 유사하지만, 우리나라가 주소의 의미에 대하여 아무런 규정을 두고 있지 않은 데 비하여 일본은 통달이기는 하지만 주소의 의미를 규정하고 있다는 점에서 차이가 있음

- 호주는 실질적인 ‘거주’의 개념을 중요하게 보고 거주 테스트를 통해 거주자 여부를 판정함

- 납세자가 거주 테스트를 충족하지 않는 경우에는 주소 테스트, 183일 테스트, 퇴직연금 테스트 중 하나를 만족하면 과세목적상 거주자로 간주하고 있음
 - 주소 테스트, 183일 테스트, 퇴직연금 테스트 모두 각각의 판정 과정에서 사실 관계를 고려함
 - 특히 183일 테스트의 경우 캐나다나 미국과 같이 체류일수만으로 판정하는 개념은 아님

〈표 IV-1〉 주요국의 거주자 판정기준

국가	거주자 판정기준
한국	① 국내에 주소를 가진 경우 ② 1년 이상 거소를 가진 경우
일본	① 국내에 '주소'를 가진 경우 ② 1년 이상 거소를 가진 경우
미국	① 시민권자인 경우 ② 영주권 기준 ③ 실질적인 거주기준(substantial presence test)을 만족하는 경우
캐나다	① 사실관계를 종합하여 '거주'를 판정함 ② 183일 이상 체류한 경우 세법상 거주자로 봄
호주	① 거주 테스트 ② 주소 테스트 ③ 183일 테스트 ④ 퇴직연금 테스트

2) 거주자판정에 포함된 기간의 의미

- 영미법계 국가인 미국, 캐나다, 호주는 '6개월 이상 거주'를 거주자 기준으로 채택하고 있으며, 한국과 일본은 '1년 이상 거소'를 거주자 기준으로 채택하고 있음
 - 앞서 검토하였던 주요국 외의 세계 각국들의 거주자 판정기준들에 대한 자료들을 살펴봐도, 우리나라와 같이 '1년 이상 거주'를 요건으로 인정하는 방식을 설정하고 있는 경우는 일본을 제외하고는 거의 없음⁷⁴⁾

74) 영국, 스위스, 독일, 오스트리아, 덴마크, 핀란드, 아일랜드, 이탈리아, 룩셈부르크, 노르웨이, 스

- 우리나라의 거주자를 결정하는 기준 중 1년 이상의 거소를 가진 경우에 거주자로 판정하는 기준이 있음
 - 국내에 거소를 둔 기간이 2과세기간에 걸쳐 1년 이상인 경우에는 국내에 1년 이상 거소를 둔 것으로 봄
 - 예를 들어 2010년에 55일 거주하고 2011년에 360일 거주한 경우에는 2과세기간에 걸쳐 1년 이상을 거주한 경우이므로 2011년에 거주자가 됨

- 미국, 캐나다, 호주는 183일을 계산할 때 물리적 체류일수만으로 규정하고 있는 데 비하여, 우리나라와 일본은 1년을 계산할 때 일시적 외국 체류를 고려함
 - 물리적 체류일수만으로 규정한다는 의미는 해당인이 해당국에 있었는지의 존재 여부만으로 판정한다는 의미임
 - 일시적 체류를 고려한다는 의미는 해당인이 해당국에 있지 않았더라도 재외기간이 일시적 체류에 해당하면 해당국에 있었던 것으로 보는 규정이 있다는 의미임

- 미국은 기간 계산에 있어서 가중평균의 개념을 사용하고, 미국 외의 주요국은 기간에 대한 판정 시 가중평균의 개념을 사용하는 경우는 없음
 - 체류기간 합산 시 연도별 가중치는 당해연도 1, 직전년도 3분의 1, 그 직전전연도 6분의 1임

- 캐나다의 거주를 결정하는 기준 중 체류기준은 183일 이상임
 - 캐나다의 경우에는 당해연도 1년 중 183일 이상을 체류하였는지를 기준으로 함
 - 캐나다에 입국한 날처럼 하루 중 일부의 시간만을 캐나다에 있었던 경우에도 1일로 계산하며, 183일은 1년 중 누적적인 기간을 기준으로 하는 것임
 - 183일이 연속적일 필요는 없음

- 일본의 거주를 결정하는 기준 중 체류기준은 현재까지 계속하여 1년 이상의 거소를 가질 것을 요구함

페인, 스웨덴 등의 주요 국가에서도 '1년 이상 거주' 개념을 채택하고 있지 않음

- 1년을 계산할 때의 기준일은 일본에 입국한 날을 기준으로 함
 - 현재까지 계속하여 1년 이상의 거소를 가진 경우이므로 평균기간이나 몇 년 중 1년이라는 의미가 아니라 입국일부터 현재까지 계속하여 1년 이상인지를 판정하는 것임
 - 계속이라는 의미에서 외국 체류기간이라도 일시적이라고 인정될 때에는 포함하여 1년 여부를 판정함
 - 예를 들어 2009년 270일(1월부터 9월), 2010년 90일(10월부터 12월), 2011년 210일(1월부터 7월)을 일본 내에 거소를 가지고 있었던 경우 2011년에 누적적으로 1년 이상의 거소를 가지게 되며, 외국 체류기간(2009년 10월~2010년 9월)이 일시적이라고 인정되면 계속하여 1년 이상의 거소를 가지게 되어 일본의 거주자가 됨
 - 우리나라의 경우라면 1년 이상의 거소를 판정할 때, 2010년 입국일부터 2011년 과세연도에 걸쳐 1년 이상이 되지 아니하므로 거주자에서 제외될 가능성이 있음
- 호주의 거주자 판정기준 중 183일 테스트의 체류기준은 183일이라는 체류일수 및 사실관계를 고려하여 거주자로 간주하는 규정임
- 호주의 경우에 183일은 당해연도 동안 물리적인 체류 날짜를 모두 계산한 것임
 - 183일은 연속적일 필요는 없으며, 계속 실질적으로 체류하거나 간헐적으로 체류하였는지는 중요하지 않으며, 그보다는 체류기간 동안의 의도가 중요한 판정 기준으로 작용함

〈표 IV-2〉 '6개월 이상 거주' 기준을 채택한 국가

국가	기간 개념	일시적 외국 체류에 대한 고려
미국	실질적인 체류기준(substantial presence test): (당연도 체류일수) + (직전연도 체류일수의 3분의 1) + (직전연도 체류일수의 6분의 1)의 값이 183일을 초과하고, 해당 연도에 최소 31일을 거주하고 있으면 거주자로 봄	없음
캐나다	당해연도 체류일수로 183일 이상이면 거주자로 봄	없음
호주	해당 과세연도의 체류일수가 183일 이상 (단순 체류일수가 183일 이상이라도 과세목적상 거주자가 아닐 수 있으며, 183일 이하더라도 거주자일 수 있음. 즉, 호주 체류 의도와 일상 생활 등 복합적으로 판정함)	없음

〈표 IV-3〉 '1년 이상 거주'를 기준으로 채택한 국가

국가	거주자 판정기준	일시적 외국 체류에 대한 고려
한국	1년 이상 거소를 둔 개인을 거주자로 봄	있음
일본	1년 이상 거소를 둔 개인을 거주자로 봄	있음

3) 거주자 판정을 위한 사실관계 판단

- 미국을 제외하고는 거주자 판정을 위하여 구체적인 사실관계를 고려해야 함
- 캐나다와 호주에서는 거주자 판정 결정에 있어서 '거주'를 판정하기 위한 여러 가지 구체적이고 상세한 사실판정 기준을 두고 이를 기초로 거주 여부를 결정하고 있는데 반하여, 우리나라와 일본은 상대적으로 모호하고 추상적인 거주자 추정 규정을 두고 있음
- 우리나라의 경우에는 국내에 거주하는 개인이 ① 계속하여 1년 이상 국내에 거주할 것을 통상 필요로 하는 직업을 가진 때 또는 ② 국내에 생계를 같이하는 가족이 있고, 그 직업 및 자산상태에 비추어 계속하여 1년 이상 국내에 거주할 것으로 인정되

는 때에 국내에 주소를 가진 것으로 추정하고 있음

- 캐나다는 사실판정 기준 중 보다 중요하게 고려되는 요소들을 순차적으로 제시하여 각각의 기준을 구체적으로 서술함
 - 캐나다는 실질적 거주자를 판정할 때 첫째, 캐나다와의 거주관련성(resident ties)이 영원히 단절된 증거가 있는가, 둘째, 캐나다에서의 체류가 장기적이고 정기적인가, 셋째, 캐나다 외의 국가와의 거주관련성이 있는가를 살펴봄
 - 캐나다와의 거주관련성(resident ties)이 가장 중요한데, 이를 살펴보기 위해서 첫째, 거주 장소, 배우자나 사실혼의 배우자 및 동거가족의 상태를 살펴보고, 둘째, 개인자산의 보유 장소, 사회적·경제적 관련성 등을 검토하며, 셋째, 메일주소, 캐나다 등록 전화번호 등을 고려함
 - 구체적인 예를 들면 캐나다에서 동호회 등에 가입했는지, 애완동물이 캐나다에 있는지, 개인적 자산에 해당하는 옷가지나 자동차 등이 캐나다에 있는지, 캐나다 의료보험에 가입했는지, 의료보험의 보장범위는 어떻게 되는지 등을 고려함
 - 또한 판정기준별로 그 내용을 자세히 기술하여 판정에 도움이 될 수 있도록 함
 - 예를 들어 거주장소의 경우에 거주장소가 캐나다에 있는지 여부만 보는 것이 아니라 캐나다에 있는 거주장소가 자가소유인지, 임차한 것인지, 임차했다면 계약갱신 예정일이 언제인지, 자가소유라면 비워두었는지 임대했는지, 임대했다면 제3자에게 임대한 것인지 특수관계자에게 임대한 것인지, 공정가격으로 임대했는지 등을 확인함
- 호주는 거주 테스트에서 납세자가 호주에 체류하는 기간 동안 거주라는 행위를 거주자 판정기준에 포함하고 있음
 - 거주라는 행위의 요소는 체류 목적 및 의도, 가족과 사업 및 고용 관계, 자산의 상태와 위치, 사회 및 생활 관계 등이 있으며 이를 거주자 결정에 복합적으로 고려함
 - 예를 들어 호주에서 동호회에 가입했는지 여부, 의료보험 등에 가입했는지 등을 고려함
 - 호주에서 주소 테스트, 183일 테스트를 하는 경우에 해외와의 관련성이 중요한 판

정기준이 됨

- 일본은 우리나라와 마찬가지로 ① 일본 내에 계속하여 1년 이상 거주하는 것을 통상 필요로 하는 직업을 가진 경우와 ② 일본국적을 가지고 있는 자 중 동거가족의 상황, 직업, 자산상태에 비추어서 일본 내에 계속해서 1년 이상 거주할 것으로 추측할 만한 사실이 있는 경우 일본 내에 주소지가 있는 것으로 추정함

다. 특정인에 대한 거주자 판정의 특례

- 미국을 제외한 다른 국가들은 위와 같은 거주자 판정기준을 두고 있음에도 불구하고 예외 규정을 두어 특정인들에 대해서는 국내 주소나 거주기간 등에 관련 없이 거주자나 비거주자로 보아 과세함
 - 미국을 제외한 다른 국가들은 모두 공무원 등에 대한 거주자 특례를 두고 있으며, 일본을 제외하고는 특례의 적용을 받는 거주자로 인정되는 자의 가족도 거주자에 포함함
 - 캐나다의 경우에는 거주자 특례에 포함되는 간주 거주자에 183일 이상 체류자를 포함하고 있으므로 해당 거주자의 가족을 거주자에 포함하게 되면 거주자의 범위가 상당히 넓어짐
 - 우리나라는 거주자 판정의 특례로 거주자나 내국법인의 국외사업장 또는 해외현지법인에 파견된 임원 또는 직원에 대해서는 공무원 등에 대하여 적용하는 거주자 판정의 특례를 적용하여 거주자로 본다는 점에 특징이 있음
- 우리나라의 특례 규정은 다음과 같은 내용으로 구성됨
 - 주한외교관과 그 외교관의 세대에 속하는 가족 등에 해당하는 자는 비거주자임
 - 국외에서 근무하는 공무원 또는 거주자나 내국법인의 국외사업장 또는 해외현지법인에 파견된 임원 또는 직원은 계속하여 1년 이상 국외에 거주할 것을 통상 필요로 하는 직업을 가진 때라도 거주자로 봄
 - 외항선박이나 항공기 승무원은 생계를 같이하는 가족의 거주 장소나 근무기간 외

의 기간 중 통상 체재하는 장소에 따라 거주자가 되거나 비거주자가 됨

- 일본은 일본 국적을 가진 국가공무원이나 지방공무원의 경우 국내에 주소를 가지지 않은 경우에도 거주자로 간주하는 특례규정을 두고 있음
- 캐나다의 경우에도 해외로 파견된 캐나다 군대, 외교관 등 국가 및 주의 업무를 수행하는 공무원, 캐나다정부의 국제개발보조프로그램을 수행하는 사람 등에 대한 특례규정이 있음⁷⁵⁾
 - 이렇게 간주된 거주자의 배우자, 자녀, 부양가족으로 일정소득 이하인 자도 거주자에 포함됨
 - 해당 연도 중 일부라도 다른 국가와의 협약에 의하여(조세조약을 포함함) 특정 소득 외에는 소득세 면제로 등록된 사람도 거주자로 간주함
- 호주는 해외에 파견된 공무원, 외교관 등 특정 직업에 대해서 거주자로 간주하는 규정을 두고 있음
 - 공무원, 외교관 등의 배우자, 16세 이하의 자녀도 거주자에 포함됨
- 미국은 미국 시민권자인 경우에는 국내 거주 여부를 불문하고 전 세계 소득에 대하여 납세의무를 부담하기 때문에, 외국에 파견된 외교관이나 공무원 등 특정인에 대한 거주자 간주규정을 별도로 두고 있지 않음

75) ITA Section 250(1) (b)~(d)

〈표 IV-4〉 주요국의 특정인에 대한 거주자 간주 규정

국가	특정인에 대한 거주자 간주 규정
한국	<ul style="list-style-type: none"> - 주한외교관과 그 외교관의 세대에 속하는 가족 등에 해당하는 자는 비거주자임 - 거주자나 내국법인의 국외사업장 또는 해외현지법인에 파견된 임원 또는 직원은 거주자임
일본	일본 국적을 가진 국가공무원이나 지방공무원은 거주자로 간주함
캐나다	<ul style="list-style-type: none"> - 해외로 파견된 캐나다 군대, 외교관 등 국가 및 주의 업무를 수행하는 공무원, 캐나다정부의 국제개발보조프로그램을 수행하는 사람 등은 거주자로 간주함 - 간주된 거주자의 배우자, 자녀, 부양가족으로 일정소득 이하인 자도 거주자로 간주함 - 다른 국가와의 협약에 의하여(조세조약을 포함함) 특정 소득 외에는 소득세 면제로 등록된 자도 거주자로 간주함
호주	해외에 파견된 공무원, 외교관 등 특정 직업을 가진 자와 그의 배우자, 16세 이하의 자녀도 거주자로 간주함

라. 거주자나 비거주자가 되는 시기

- 각국의 거주자가 되는 시기에 대해 살펴보면 우리나라와 일본은 ‘주소를 가지게 된 날’을 기준으로 하고 미국, 캐나다, 호주는 ‘입국일’을 기준으로 함
 - 다만, 우리나라와 일본에서 ‘1년 이상의 거소’를 기준으로 거주자가 된 경우에 거주자가 되는 시기는 1년이 경과한 날의 다음날이 됨
 - 미국, 캐나다, 호주에서 ‘183일 기준’을 기준으로 거주자가 된 경우에 거주자가 되는 시기는 국가별로 달리 규정하고 있음
 - 캐나다는 해당 과세일의 시작일을 거주자가 되는 시기로 함
 - 미국은 입국일을 거주자가 되는 시기로 함
 - 호주는 해당 과세일의 시작일 또는 입국일을 거주자로 판단함(판례참조)

- 우리나라의 경우에 비거주자가 되는 시기는 출국한 다음날이고, 거주자로 되는 시기는 주소를 둔 날이나 거소를 둔 기간이 1년이 되는 날의 다음날임
 - 거주자가 주소 또는 거소의 국외 이전을 위하여 출국하는 날의 다음날이 비거주자가 되는 날임

- 비거주자가 거주자로 되는 시기는 국내에 주소를 둔 날, 국내에 거소를 둔 기간이 1년이 되는 날의 다음날임
- 캐나다의 경우에 실질적 거주자가 되는 시기는 캐나다에 입국한 날로 보고 있으며, 비거주자가 되는 시기는 캐나다와의 거주관련성이 단절된 날로 보고 있음
 - 캐나다와의 거주관련성이 단절된 날은 ① 해당 자연인이 캐나다를 떠난 날, ② 납세자의 배우자나 사실혼의 배우자, 동거가족이 캐나다를 떠난 날, ③ 납세자가 다른 국가로 이민을 가서 해당 국가의 거주자가 된 날 중 가장 늦은 날로 판정함
 - 183일 이상 체류하여 간주 거주자가 되는 경우에 거주자가 되는 시기는 해당 과세연도의 시작일임
- 일본의 경우에 거주자가 되는 시기는 우리나라와 마찬가지로 주소를 가지게 된 날이고, 주소를 가지지 아니하고 거소를 가지고 1년 이상이 된 경우에는 1년이 된 날의 다음날부터 거주자가 됨
- 미국에서 영주권 기준을 충족하여 거주자가 되는 경우 거주자가 되는 날은 해당 연도에 미국에 체류하는 날부터이고, 실질거주기준이 충족되어 거주자가 시작되는 날은 해당 연도에 미국에 체류하는 날부터임
- 호주의 경우에는 입국하는 날이 거주자가 되는 날이며, 출국일 다음날이 비거주자가 되는 날임

2. 정책 시사점

- 외국에서는 무제한 납세의무를 지우는 거주자 개념을 일의적 또는 획일적으로 규정하지 않고 각국의 과세권 보호와 과세평형, 조세회피의 대응 등 다양한 측면에서 이를 규정하고 보완하고 있는 데 반하여, 우리나라에서의 거주자 개념은 상대적으로

단편적이고 모호하게 규정되어 있는 것으로 보임

○ 각국의 거주자 판정기준을 살펴보면, 상당부분이 유사하기도 하지만, 세부적으로는 매우 다양하여 복수의 기준을 조합하여 사용하고 있음을 알 수 있음

□ 주요 선진국들은 국제거래 및 국제조세문제가 급증하는 환경적 변화에 따라 거주자 개념을 보완·발전시키는 데 비해, 우리나라는 다소 단편적이고 보수적인 시각의 거주자 개념으로 제도를 운영하는 것으로 판단됨

○ 이에 우리나라도 국제적인 흐름에 따라 보다 명확하고 체계적인 거주자 판단 규정을 위한 연구가 이루어져야 할 것으로 보임

가. 납세자의 구분 및 납세범위

□ 우리나라는 납세자의 구분 및 납세범위에 대하여 일본과 동일하게 규정하고 있지만, 법 규정의 형태에는 차이가 있음

○ 우리나라는 「소득세법」 제1조의2 정의규정에서 거주자, 비거주자를 구분하고, 「소득세법」 제3조 과세소득의 범위규정에서 거주자, 비거주자의 과세소득을 규정하면서 단서조항으로 외국인 거주자 중 과세범위가 축소된 거주자에 대하여 규정함

○ 일본의 경우에는 「소득세법」 제2조의 정의규정에 거주자, 비영주자, 비거주자를 구분하고, 「소득세법」 제7조의 과세소득의 범위규정에 거주자, 비영주자, 비거주자의 과세소득을 규정함

– 거주자는 전 세계 소득, 비영주자는 국내원천소득과 국외원천소득 중 일본에서 지급하는 소득과 일본으로 송금되는 소득, 비거주자는 국내원천소득이 과세소득이 됨

□ 외국인 거주자 중 과세범위가 축소된 거주자에 대해서는 「소득세법」의 정의 규정에서 명확히 규정할 필요가 있음

○ 「소득세법」상 납세자의 구분과 납세범위는 소득세의 틀을 결정하는 상당히 중요

한 개념임

- 정의에는 별다른 규정이 없고 과세소득의 범위를 결정하는 규정에서 단서로 규정하여 납세자가 「소득세법」의 틀을 이해하기 어렵게 한다고 판단됨

나. 거주자의 판정기준

1) 장기적으로 거주자 판정기준의 단순화 검토

- 거주자 판정과 관련하여 과세관청의 행정력을 절약하기 위해서는 사실관계를 파악하여 거주자인지를 판정하지 않고, 국적이나 체류일수 등 판정이 손쉬운 기준을 바탕으로 거주자를 결정하는 방법이 있음
 - 미국의 경우 시민권자 여부 및 체류일수만을 기준으로 거주자를 판정하고 있음
 - 캐나다의 경우 체류일수만으로 간주 거주자를 결정하고 실질적 거주자에 한하여 사실관계를 파악하고 있음
- 장기적인 관점에서 거주자의 판정기준으로 국적이나 체류일수 등 판정이 손쉬운 기준을 도입하는 방안의 장·단점에 대한 신중한 검토가 필요함
 - 국적이나 체류일수 등 판정이 손쉬운 기준만으로 거주자를 결정하는 경우에는 납세자의 불확실성을 줄이고, 과세관청의 행정력을 절약할 수 있다는 장점이 있음
 - 그러나 사실관계가 고려되지 아니함으로 인하여 납세자와 과세관청 간에 마찰이 발생할 수 있으며, 사실판단을 하는 국가들과의 관계에 있어 이중거주 또는 비거주의 문제가 발생할 수 있다는 점이 단점임

2) 사실관계를 고려할 때의 기준의 우선 순서 결정

- 우리나라는 「소득세법 시행령」 제2조 제3항에서 제시된 기준 외에도 「소득세법 시행령」 제2조 제1항에 국내에서 생계를 같이하는 가족 및 국내에 소재하는 자산의 유무 등 생활관계의 객관적 사실을 고려하도록 하고 있어서 기타의 기준도 고려할

수 있다고 판정됨

- 「소득세법 시행령」 제2조 제3항에 따르면, 직업, 동거가족의 상황, 자산상태를 거주자 판정기준으로 함
- 「소득세법 시행령」 제2조 제1항에 따르면 동거가족의 상황, 국내에 소재하는 자산의 유무를 기준으로 하되, ‘등’을 두어서 주소를 판정할 수 있는 다른 기준도 고려될 수 있는 여지가 있음
- 그러나 다른 기준에 대한 구체적인 내용에 대한 설명이 없으며, 과세관청이 주로 고려하는 요소와 부수적으로 고려하는 요소에 대한 개념이 없음
 - 즉, 납세자의 입장에서 과세관청이 가진 기준이 구체적으로 무엇인지, 많은 사실관계를 고려할 때 어떤 것이 주로 고려되는지에 대해 알 수 없음⁷⁶⁾

- 캐나다와 호주의 예를 참고하여 고려 기준의 우선순위를 제시하면 납세자의 불확실성을 완화할 수 있을 것으로 판단됨
 - 캐나다의 경우에 거주성을 판정하는 가장 중요한 기준인 캐나다와의 거주관련성에 대한 우선 고려사항, 차기 고려사항, 부수 고려사항을 구분하여 제시함
 - 부수 고려사항은 거주관련성을 판정할 때 참고로 하는 사항이지만 그것만으로는 거주성을 판정할 수는 없는 사항들을 말함
 - 호주의 경우에 거주자를 결정하기 위해 자세한 설문을 사용하는데, 질문의 순서에 따라 과세관청이 우선적으로 고려하는 사항을 알 수 있음

3) 외국과의 관련성에 대한 판정기준 보완

- 우리나라는 거주자를 판정할 때 외국과의 거주관련성을 판정하는 기준이 없고, 외국의 거주자에 해당하지 않으면 국내 거주자로 간주하는 규정도 없음
 - 계속하여 1년 이상 국외에 거주할 것을 통상 필요로 하는 직업인지, 동거가족이 국내에 없는지, 자산상태가 우리나라에 거주할 것으로 인정되지 않는지 등을 보아 비거주자로 판정함

76) 과세관청의 구체적 기준에 대해서는 ‘4) 구체적 사실관계의 제시’에서 자세하게 검토함

- 이는 국외에서의 현황을 파악하여 사실관계에 반영하는 규정은 아님
 - 외국과의 거주관련성 판정 기준이 없으면 이중 비거주자의 발생을 방지하기 어렵게 한다는 문제가 있음
- 이에 대해서는 미국, 캐나다와 호주의 예를 참고하여 외국과의 거주관련성을 국내 거주자 판정기준에 도입하는 것을 고려할 필요가 있음
- 캐나다의 경우에는 거주성을 판정하는 기준 중 하나로 외국과의 거주관련성이 있는데 국내 거주관련성 기준과 유사한 수준의 내용을 확인하고 있음
 - 다만, 구체적인 자료 제시를 요구하는 것은 아니고, 납세자에게 관련 내용을 확인하는 수준임
 - 호주의 경우에 주소 테스트에서 가장 중요한 판정기준이 해외에 영구거주지가 있는지이고, 183일 테스트에서 가장 중요한 판정기준이 해외에 일상의 거주지가 있는지임
 - 미국의 경우도 183일 이상 미국에서 체류한 경우라도 외국에 납세거주지를 가지고 있고 미국보다 외국에 보다 밀접한 관련성이 있는 경우에는 세법상 비거주자로 보는 규정이 있음

4) 기준별 구체적 판정기준 제시

- 우리나라는 자산상태를 고려한다고 할 때 자산상태 중 어떤 것이 고려대상이 되는지에 대한 구체적인 규정이 없음
- 판례 등을 보면 자산상태는 국내에 주거지를 가지고 있는지, 부동산 등을 보유하고 있는지 등을 고려한 것으로 보임
- 캐나다의 예를 보면 자산상태를 좀 더 세분화하여 주거지, 개인적 자산 등으로 나누어 보다 구체적인 기준을 가지고 있음
- 단순히 캐나다에 주거지를 가졌다는 사실만으로 거주자가 되는 것은 아니며 해당 주거지에 대한 임대차의 상대방이 특수관계자인지, 정상가격 범위의 임대차인지,

임대차계약이 갱신일 등을 통하여 지속이 가능한지 여부를 파악함

- 자산도 부동산 등 투자의 대상이 되는 자산보다는 애완건, 옷, 자동차 등 생활을 위해서 반드시 필요한 자산을 어디에 보유하고 있는지 등이 기준이 됨

- 우리나라에서 동거가족의 상황, 직업, 자산상태를 고려한다면 어떤 것을 거주자판정 시 고려하게 되는지를 구체적으로 제시하고 사실관계를 파악할 때도 이런 기준에 따라 자료를 수집할 필요가 있음

5) 추가적인 기준의 보완

- 우리나라도 법에 제시된 기준 외에 다른 사실관계를 파악하여 거주자를 판정할 수는 있지만 이에 대한 기준이 제시되지 않아서 과세관청의 자의적 판단을 배제하기 어려움

- 납세공무원별로 다른 기준을 적용할 가능성이 있음
- 따라서 과세관청의 자의적 판단의 여지를 축소할 수 있도록 좀 더 구체화할 필요성이 있다고 판단됨

- 추가적인 기준을 보완할 때 주의해야 할 점은 추가적인 기준이 실질적으로 '거주'를 판정할 수 있는 기준이 되어야 한다는 점임

- 호주와 캐나다의 예를 보면 사실관계를 판정할 때 우리나라에서는 고려하지 않은 요소를 고려하고 있는 것으로 보임

- 자국 내 은행계좌가 있는지, 자국 내에서 가입한 동회회가 있는지, 자국 내에서 후원하는 사람이 있는지, 의료보험의 자격이 있는지, 자국 내 신문구독지가 있는지, 개인 문구용품이나 명함에 주소가 어디로 되어 있는지, 캐나다 금융기관이 발행한 신용카드가 있는지 등을 고려함

6) 일시 체류를 포함해야 하는지에 대한 판정

- 우리나라 「소득세법」 정의규정에서는 “1년 이상의 거소를 둔 개인”을 거주자로 규정하고 있는데, 시행령의 거주기간의 계산규정에서 국내에 거소를 두고 있던 개인이 출국 후 다시 입국한 경우 그 출국 목적이 명백하게 일시적인 것으로 인정되는 때에는 그 출국한 기간도 국내에 거소를 둔 기간으로 봄⁷⁷⁾
 - 그런데, 명백하게 일시적인 체류인지에 대한 판정도 사실판정을 해야 하므로 자의적 판단이 가능함
- 일본은 우리나라와 유사하게 규정하고 있으나 다른 국가들(미국, 캐나다, 호주)은 일시적 체류를 고려하지 아니하고 물리적 체류일수만을 고려함
- “일시적 체류”에 대한 과세관청의 자의적인 판정의 범위를 축소하고 납세자의 불확실성을 줄이기 위하여 보다 구체적이고 객관적인 판정기준을 모색할 필요가 있음

다. 파견된 임원 또는 직원에 대한 거주자 판정의 특례

- 특정인에 대한 거주자 판정의 특례에서 우리나라는 국외사업장 또는 해외현지법인에 파견된 임원 또는 직원을 거주자로 간주하고 있음
 - 다른 국가들의 경우에는 이러한 규정이 없어 이중과세가 발생할 가능성이 크므로 개정을 검토할 필요가 있음
 - 예를 들어 우리나라에서 일본의 자회사로 파견된 임원 또는 직원으로 1년 이상을 일본에서 체류할 것을 필요로 하는 직업을 가진 경우라면, 이중거주자가 됨
 - 우리나라는 단서에 의하여 거주자가 되고, 일본은 1년 이상 통상 체재할 것으로 필요로 하는 직업을 가진 것으로 보아 거주자가 됨

77) 「소득세법」 제1조의 2, 「소득세법 시행령」 제4조

라. '1년 이상의 거소' 기준

- 우리나라의 거주자 판정기준에 따르면 국내에 주소를 두거나 1년 이상의 거소를 둔 개인을 거주자로 보고 있으며, 1년 이상의 거소를 둔 납세자의 경우 해당 기간(1년)의 체류가 경과한 때로부터 거주자로 봄⁷⁸⁾

- 그러나 대부분의 국가의 거주자 기준에 따르면 1역년에 183일 이상의 거주를 거주자 판정기준으로 채택하고 있으며 해당국가에 183일 체류를 충족시키는 경우 해당 기간(183일) 시작일부터 거주자로 보는 것이 세계적으로 일반화된 기준임

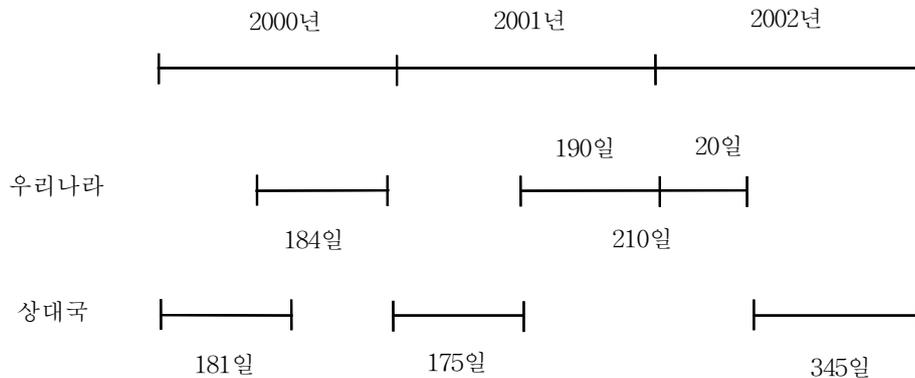
- 이러한 세계 각국의 일반적인 거주자 기준과 우리나라의 '1년 이상의 거소 규정' 간의 차이로 인하여 국제적 이중거주자 또는 이중비거주자의 문제가 발생여지가 커지고 이러한 문제해결에 어려움이 가중되고 있는 것으로 판단됨

- 정문식(2010)이 제시한 다음 사례는 '1년 이상의 거소' 기준의 문제점을 잘 보여주고 있음⁷⁹⁾
 - ① 국내에 주소가 없는 개인 납세자가 우리나라와 상대국 사이에서 입출국을 반복하는 경우를 가정하였음
 - ② 2000년도에는 개인 납세자가 총 184일을 국내에서 체류하였음
 - ③ 2001년도에는 총 190일을 국내에서 체류하였음
 - ④ 2002년도 초에는 출국하여 2002년도에는 총 20일을 체류하였음
 - ⑤ 상대국의 경우에는 대부분의 국가들이 채택하고 있는 '항구적 주거(permanent home)나 1역년에 183일 이상의 거주'를 거주자 판정기준으로 채택하고 있다고 가정함
 - ⑥ 우리나라와 상대국은 조세조약을 체결하였다고 가정함

78) 국내에 거소를 둔 기간이 2과세기간에 걸쳐 1년 이상인 경우에는 국내에 1년 이상 거소를 둔 것으로 봄

79) 정문식(2010), p. 89

[그림 IV-1] '1년 이상 거소' 기준 관련 사례



- 이 경우 우리나라에서는 2000년도와 2001년도의 2과세기간에 걸쳐 1년 이상 국내에 거소가 있는 경우에 해당하여 국내에 거소를 둔 기간이 1년이 되는 날인 2001년도 후반기부터 출국하는 날인 2002년도 초까지 총 29일(2001년도 9일, 2002년도 20일)은 거주자로 과세되고, 국내에 거주를 둔 기간이 1년이 되기 전까지는 비거주자로 과세됨⁸⁰⁾
- 해당 납세자가 상대국에 항구적 주거를 두고 있다면, 그는 상대국의 거주자이면서 2001년도 말부터 2002년도 초까지 우리나라의 거주자에도 해당됨
 - 이 경우 조세조약상의 이중거주자에 해당되어 조세조약의 적용을 위한 거주국가 판정을 해야 하며 거주국가 판정 시 항구적 주거를 두고 있는 상대국의 거주자로 판정되게 되어 우리나라의 국내세법을 적용하는 데 과세제한을 받게 됨⁸¹⁾
- 만일 납세자가 상대국에 항구적 주거를 두고 있지 않다면 2000년도와 2001년도는 상대국에서 183일 이상 체류하지 않았으므로 상대국의 거주자가 아니며, 2002년도의 경우는 상대국의 거주자에 해당함. 그러나 우리나라에서도 2000년도와 2001년도 말까지는 거주자에 해당하지 않으며, 2001년도 말부터 2002년도 초까지만 거주자에 해

80) 「소득세법 시행령」 제4조 제3항, 제2조의 2 참조

81) OECD 모델조약의 이중거주자 판정기준에 따르면, 납세자가 어느 체약국에 항구적 주거(permanent home)를 가지고 있는 경우 그 체약국의 거주자가 됨

당하게 됨

- 납세자는 우리나라에서 거주자에 해당되기 전까지는 양 국가에서 비거주자가 되어 이중 비거주자가 되고, 2002년도 초 20일간은 양 국가의 거주자가 되어 이중 거주자에 해당되게 됨
- 이중 비거주자가 되는 경우, 양 국가에 모두 항구적 주거를 두고 있지 않으므로 일상적 거소(habitual abode)를 두고 있는 체약국의 거주자로 판정될 것임⁸²⁾

- 위와 같은 국제적 이중거주자의 문제 및 국제적 이중 비거주자의 문제가 발생하는 이유는 우리나라가 '1년 이상의 거소'를 거주자의 판정기준으로 채택하고, 거주자로 보는 시기를 '1년이 되는 날'부터 인정하기 때문임
- 세계 각국의 거주자 기준과 조세조약상 이중거주자 판정규정과 균형을 맞추고 국내세법의 합리적 개선을 위하여 '1년 이상의 거소' 거주자 판정기준과 거주자가 되는 시기(1년이 되는 날부터 거주자로 인정)에 대한 규정의 개정을 고려해 보아야 할 것으로 보임

마. 납세자의 불확실성을 줄이기 위한 사전결정제도

- 외국의 경우 거주자 판정을 위해서 국세청의 국제세무서비스부서를 이용하거나 세법사전해석제도, 사실관계를 파악하기 위한 서식 등이 활발하게 이용되고 있는데, 이러한 제도들을 활용하여 거주자 판정의 명확성과 객관성을 확보하는 방안도 모색할 필요가 있음
- 이러한 사전확인절차를 통하여 납세자와 과세관청 간에 정보 공유가 원활하고 투명하게 이루어질 수 있으며, 이에 따라 납세자에게 예측가능성을 줌으로써 법적 안정성 유지 측면에도 도움이 될 수 있을 것으로 보임

82) OECD 모델조약의 이중거주자 판정기준에 따르면, 납세자가 어느 체약국에도 항구적 주거를 두고 있지 않은 경우에는 일상적 거소를 두고 있는 체약국의 거주자로 판정됨

참고문헌

기윤서·전병욱, 「이중거주자의 거주지국 판정」, 『세무와회계저널』, 제12권, 제2호, 한국세무학회, 2011. 6.

이용섭·이동신, 『국제조세』, 세경사, 2011.

오윤, 「세법상 거주자 개념」, 『조세학술논문집』, 제24집, 제1호, 2008.

장근호, 『주요국의 조세제도-미국편』, 한국조세연구원, 2009.

정문식, 『소득세법상 거주자 개념의 정립에 관한 연구』, 강남대학교 대학원, 2010.

川田 剛, 『國際課税の基礎知識』, 稅務經理協會, 2004. 4.

金子 宏, 『租稅法』, 弘文堂, 2009.

稅經通信 2006. 10, 稅務經理協會, 2006.

Edward A. Zelinsky, “Citizenship and Worldwide Taxation: Citizenship as an Administrable Proxy for Domicile,” This paper is forthcoming in the Iowa Law Review (2011), 2010. 10.

Richard L. Doernerg, *International Taxation*, Thomson West, 2009.

미국 국세청, <<http://www.irs.gov/>>

호주 국세청, <<http://www.ato.irs.au/>>

캐나다 국세청, <<http://www.cra-arc.gc.ca/>>

일본 국세청, <<http://www.nta.go.jp/>>

〈부록 1〉 우리나라 거주자·비거주자 판정과 관련한 판례

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

문서번호	날짜	요지	판정근거
대법2000두4736	2001.05.15.	국내에서 생계를 같이하는 가족 및 국내 소재 자산 등 생활관계의 객관적 사실로 보아 국민주택건설용지 양도당시 '거주자'에 해당하지 않아 양도세 감면대상 아님	소령2조1항
대법99두8954	2001.02.23.	우리나라의 거주자가 동시에 일본국 거주자로 인정되는 경우 조세협약에 따라 양국의 권한 있는 당국이 합의에 의해 거주지국을 결정하지 않았다고 하여 우리나라 거주자로 봄은 부당하고, '국제조세조정에 관한 법률'은 1996. 1. 1 이후 적용됨	조세조약
대법94누1005	1994.04.26.	이중과세배제주장자가 미연방소득세납세자임을 입증 요	소법 제1조의2 조세조약
대법91누4799	1991.09.10.	미국영주권취득자라도 비거주자로 볼 수 없는 경우	소법 제1조의2
대법81누167	1983.02.08.	국내에 가족 있는 해외교포가 수출사업을 영위하는 경우 거주자로 봄	소법 제1조의2
조심2011서1645	2011.12.09.	청구인은 약 1년간 가족과 함께 국외에 거주하였으나, 국내대학의 교수로서 영구이주목적이 아닌 단기체류목적에 의한 출국으로 동 기간도 국내에 거소를 둔 기간에 포함되어 거주자로 봄	소법 제1조 소령 제4조
조심2011중1050	2011.11.04.	국내에 주민등록을 두고 있고 처와 자녀가 주소는 다르지만 국내에 거주하고 있으며 양 년도간 국내에 거소를 둔 기간이 405일로 1년 이상이어서 거주자로 본 것은 정당함	소법 제1조 소령 제2조, 4조 조세조약
조심2011서1375	2011.10.28.	소득세법상 거주자와 비거주자의 구분은 주민등록법에 의한 등록·말소 등의 공부상 기록으로만 판정하는 것이 아니라, 국내에서 생계를 같이하는 가족 및 국내에 소재하는 자산의 유무 등 생활관계의 객관적인 사실에 따라 판정하여야 함	소법 제1조 소령 제2조, 4조

문서번호	날짜	요지	판정근거
조심2010중1675	2011.01.07.	재외국민등록부, 출입국기록 및 해외사업 현황 등에 따라 국외체류일수가 국내체류 일수보다 훨씬 많은 것으로 나타나는 등 비거주자에 해당되므로 거주자로 보아 국외소득에 대하여 종합소득세를 과세한 처분은 잘못이라고 본 사례	소법 제1조 소령 제2조, 4조
조심2010중2790	2010.12.20.	소득세법상 거주자와 비거주자의 구분은 주민등록법에 의한 주민등록·주소 등의 공부상으로만 판정하는 것이 아니라, 국내에서 생계를 같이하는 가족 및 국내에 소재하는 자산의 유무 등 생활관계의 객관적 사실에 따라 판정함	소법 제1조 소령 제2조
조심2009서360	2009.03.06.	2과세기간 중 1년 이상 국내에 거소를 두었고 소득으로 보아 국내에 생활근거가 있는 것으로 인정되므로 이자소득을 금융소득 종합합산하여 과세한 것은 정당함	소법 제1조 소령 제2조, 4조
조심2008중3245,	2008.11.27.	세대전원이 출국한 뒤 국내에 입국한 사실이 없고 해외에 취업하여 근무하고 있어 비거주자로 보아 증여재산공제를 배제하여 증여세를 과세한 처분은 정당함	소령 제2조, 3조
조심2008서1251	2008.11.07.	가족이 해외 거주상태이고 해외에서도 국내사업체의 경영을 한 것으로 보이므로 비거주자로 봄이 타당함	소법 제1조 소령 제2조
조심2008서440	2008.09.12.	양도당시 1년 이상 국내에 체류하였고 배우자가 국내에서 소득이 발생한 사실 등으로 보아 거주자로 보는 것이 타당함	소법 제1조 소령 제2조, 4조

자료: 국세법령정보시스템, 삼일인포마인

〈부록 2〉 캐나다 입국 시 거주자판정을 위한 제출서류



Canada Revenue Agency / Agence du revenu du Canada

DETERMINATION OF RESIDENCY STATUS (ENTERING CANADA)

- Complete all areas of this form if you entered or stayed briefly in Canada. Give all the facts about your residency status while living in and outside Canada.
- Mail only one completed copy of this form for the tax year in question (an additional form is not necessary for each tax year unless your situation changes, or directed otherwise) to the International Tax Services Office, 2204 Walkley Road, Ottawa ON K1A 1A8. If you prefer, you can send the form by fax to 613-941-2505.
- If you need help completing this form, see Interpretation Bulletin IT-221, *Determination of an Individual's Residence Status*, or call the International Tax Services Office at:
 - Calls from within the Ottawa area 613-952-3741
 - Calls from other areas in Canada and the United States 1-800-267-5177
 - Calls from outside Canada and the United States (we accept collect calls) 613-952-3741
- You can find most forms and publications, as well as information on taxes, programs and credits, at our www.cra.gc.ca Web site.

Attach any necessary additional information to this form.

Identification

Last name		Usual first name and initial		Social insurance number (SIN)			Tax year			
Canadian address							Telephone number			
Do you want us to change our records to show this as your mailing address for all future correspondence? <input type="checkbox"/> Yes <input type="checkbox"/> No							In what province will you reside?			
Mailing address ONLY (if different from above)							Citizenship			
Date of entry		Marital status			Date of birth					
DD MM YYYY		<input type="checkbox"/> Married <input type="checkbox"/> Living common-law <input type="checkbox"/> Widowed <input type="checkbox"/> Divorced <input type="checkbox"/> Separated <input type="checkbox"/> Single			DD MM YYYY					

Length of stay

How long do you expect to live in Canada?
 Number of days: _____ Number of months: _____ Number of years: _____
 When will you leave Canada? (if applicable) _____
 Entered Canada permanently and have no plan to leave Canada.

General Information

Tick (✓) the box that applies to you:

You usually live in another country and you will be temporarily living in Canada for _____ days in the year, but will leave Canada during the year (we will calculate the number of days if you give us the dates you will be in Canada).

You usually live in another country, but enter and leave Canada on the same day to work, shop, or study.

You usually live in Canada, but you leave Canada during the day to work, shop, or study in another country, and return to Canada the same day.

You have permanent resident (landed immigrant) status.

You have applied for permanent resident (landed immigrant) status. Give the date of application: DD MM YYYY

You have been given permission by Citizenship and Immigration Canada to stay in Canada for an extended period.

You have a visa that allows you to be in Canada temporarily. Give the following information:
 The type of visa you have: _____ Visa expiry date: _____
 Do you plan to renew it? Yes No
 We may ask you to give us a copy of the document from Citizenship and Immigration Canada that allows you to stay in Canada.

None of the above - explain: _____

Living outside Canada

Tick (✓) a box to indicate the reason you were living outside Canada:

You were a member of the Canadian Forces.

You were a member of the overseas Canadian Forces school staff who filed income tax returns as a resident of Canada.

You were a locally engaged employee (you lived outside of Canada after severing ties and were then hired locally) of a Canadian embassy or mission abroad.

You were an ambassador, a high commissioner, an agent general of a province or territory of Canada, or an officer or servant (employee) of Canada or of a province or territory of Canada.

Did you receive a representation allowance for the year? Yes No

Were you a Canadian resident (including factual or deemed) just before your appointment or employment by Canada, the province, the territory, or the Crown corporation? Yes No

You were an employee or officer of a Canadian Crown corporation, either federal or provincial, where

the corporation is designated as an agent of Canada;

the employees of the corporation have been given the status of servants of Canada;

none of the above apply - explain: _____

Will you receive a representation allowance for the year? Yes No

Were you a Canadian resident (including factual or deemed) just before your appointment or employment by Canada, the province, the territory, or the Crown corporation? Yes No

You were performing services as an employee, co-operant, advisor, contractor, or subcontractor under a prescribed international development assistance program of the Government of Canada that was financed with Canadian funds.

Specify: _____

Were you a resident (including factual or deemed) any time during the three months before the day you started your service abroad? Yes No

You were the spouse (or common-law partner) of an individual described above. Give the name, SIN, and address of your spouse or common-law partner: _____

Were you exempted from tax in the foreign country because of your relationship to your spouse (or common-law partner)? Yes No

You were the child or dependant of an individual described above. Give the name, SIN, and address of your parent or the individual described above: _____

Other - specify: _____

Previous residency

Were you a resident of Canada in a previous year? Yes No

If yes, did you keep residential ties with Canada while living outside Canada? Yes No

Please specify: _____

If you do not know what your residency status was while living outside of Canada, contact the International Tax Services Office.

STATEMENT OF RESIDENCY

Are you, under a tax treaty with another country, considered resident in the other country and not resident in Canada? Yes No

Are you subject to income tax in that country on your world income? (total income inside and outside of Canada) Yes No

Are you considered a resident of a country that does not have a treaty with Canada? Yes No

We may ask you for confirmation from that government that you are considered resident and are subject to tax as a resident for the year in question. We may also ask you to give us proof that your income is subject to tax in that country. (eg. Copy of the foreign tax return, notice of tax assessment, a statement from the foreign authorities with the equivalent information as the tax return, Form 6166).

Ties in Canada

Tick (✓) the boxes that show the ties you are going to have in Canada during the year:

Your dwelling in Canada:

House Room and board University or college residence Other (please specify) _____

Suite Apartment Hotel _____

You or your spouse (or common-law partner) own this dwelling.

Your employer will provide a dwelling for you.

If you or your spouse (or common-law partner) rent the dwelling, give details such as the terms of the lease: _____

Your spouse (or common-law partner) will live with you in Canada.

Your dependent children will live with you or your spouse (or common-law partner) in Canada.

You will support other persons who will live with you in Canada. Give the names and your relationship with these persons: _____

You will own furniture or appliances in Canada.

You will have most of your clothing and personal property in Canada.

You will have an automobile registered in a province or territory of Canada.

You will have a driver's licence from a province or territory of Canada.

You will have a valid Canadian passport.

You will have bank accounts in Canada.

You will have investments in Canada. Give details about things like your chequing and savings accounts, pension and retirement plans, property, and shares in companies: _____

Tick (✓) the boxes that show the ties you are going to have in Canada during the year: (continued)

You will use Canadian credit cards.

Other than your home, you will own real property in Canada. (e.g. real property is also known as real estate, includes land, buildings and their structural components).

You will apply for hospitalization and medical coverage from a province or territory of Canada. To find out if you are eligible for such coverage, contact the provincial or territorial health authorities where you live.

You will have professional association memberships that are only available to Canadian residents. List these associations: _____

You will join social or recreational organizations in Canada. List these organizations: _____

You will be involved with and have responsibilities in partnerships, corporate or business relationships, and endorsement contracts in Canada.
Specify: _____

You will have other ties with Canada. Describe them: _____

None of the items in this section apply to you.

Why you are in Canada

You are in Canada for employment Yes No
 If yes, will you be in Canada for a significant period? Yes No
 Will your employer second you to a job in Canada? Yes No
 Will your routine of life be similar to what it was in your previous country? Yes No

You are in Canada for sport Yes No
 If yes, will you be in Canada for a significant period? Yes No
 Will you play for a Canadian sports organization? Yes No
 Will your routine of life be similar to what it was in your previous country? Yes No

You are in Canada for education Yes No
 If yes, will you be a full-time student? Yes No
 Will your routine of life be similar to what it was in your previous country? Yes No

If none of the above apply, explain: _____

Ties in another country

The following questions about your residential ties in another country will help us give you an opinion on your residency status:

a) Do you expect to return to reside in your country because of a contract with an employer? Yes No
 b) Do you expect to return to reside in your country because you have a specific date to report back to work in that country? Yes No
 c) If your spouse (or common-law partner) will not live in Canada, give the name, citizenship, and current address of that person and the reason he or she will not live in Canada: _____

d) If you have children or dependants and they will not live in Canada, give the reason, their name, age, citizenship, and current address, as well as the name and address of the school they attend and the grade in which they are enrolled. _____

e) If you support individuals, other than through a charitable organization, give the name, current address, and your relationship with these people and financial details of your support. _____

f) If you kept a dwelling in another country, give details such as the address, type, size, whether you rent or own the dwelling, whether you keep the dwelling available for your use or for your family's use during return visits to that country, and whether you rent the dwelling to a relative: _____

g) Describe the personal possessions (such as clothing, furniture, personal items or pets) you have in the other country: _____

h) If you have a driver's licence issued in a country other than Canada, state for which country it is issued, the expiry date, and whether you will renew it: _____

i) You will have a passport for a foreign country Yes No
 If yes, what country? _____

j) You will renew your foreign passport when it expires Yes No

k) If applicable, give the name of the insurer of your medical and hospitalization coverage while living in Canada and the length of the coverage: _____

l) List the professional, social or recreational organizations in which you will be a member in countries other than Canada: _____

**DETERMINATION OF RESIDENCY STATUS
(LEAVING CANADA)**

- Complete all areas of this form if you plan to leave or have left Canada, either permanently or temporarily. Give all the facts about your residency status while living inside and outside Canada.
- Mail only one completed copy of this form for the tax years in question (an additional form is not necessary for each tax year unless your situation changes, or directed otherwise) to the International Tax Services Office, Post Office Box 9769, Station T Ottawa ON K1G 3Y4 CANADA. If you prefer, you can send the form by fax to 613-941-2605.
- If you need help completing this form, see Interpretation Bulletin IT-221, *Determination of an Individual's Residence Status*, or call the International Tax Services Office at:
 Calls from anywhere in Canada and the United States 1-800-267-5177
 Calls from outside Canada and the United States (we accept collect calls) 613-952-3741
- You can find most of our forms and publications, as well as information on taxes, programs and credits, on our Web site at www.cra.gc.ca.

Attach any necessary additional information to this form.

Identification

Last name		Usual first name and initials		Social Insurance Number (SIN)		Tax year	
Address while outside Canada						Telephone number	
Do you want us to change our records to show this as your mailing address for all future correspondence? <input type="checkbox"/> Yes <input type="checkbox"/> No							
Mailing address ONLY (if different from above)				Citizenship		In what province did you reside?	
Date of departure		Marital status			Date of birth		
Day	Month	Year	<input type="checkbox"/> Married	<input type="checkbox"/> Separated	<input type="checkbox"/> Living common-law	Day	Month
			<input type="checkbox"/> Divorced	<input type="checkbox"/> Widowed	<input type="checkbox"/> Single		

Outside Canada

How long do you expect to live outside Canada?

Number of days: _____ Number of months: _____ Number of years: _____ Leaving or left Canada permanently and do not plan to return to Canada.

General Information

Indicate which one of the following situations apply to you by ticking (✓) the appropriate box:

You usually live in another country and you were temporarily living in Canada for _____ days in the year, but will leave, or have left Canada during the year (we will calculate the number of days if you give us the dates you were, or will be, in Canada).

You usually live in another country, but will leave Canada on the same day to work, shop, or study.

You usually live in Canada, but you leave Canada during the day to work, shop, or study in another country, and return to Canada the same day.

You are vacationing outside Canada and will return to Canada after your vacation.

None of the above — explain: _____

Leaving Canada

Indicate why you are leaving Canada by ticking (✓) the appropriate box:

Employment Professional or improvement leave

Retirement Spouse (or common-law partner) or an individual leaving Canada

Studying or doing research Dependent on an individual leaving Canada

Self-employment None of the above — specify: _____

Relationship

If you are a spouse (or common-law partner), child, or other dependent of an individual who has left Canada, or will be leaving, indicate whether your spouse (or common-law partner), parent, or individual you are dependent on after the person has left Canada, has been determined to be a:

Factual resident of Canada Deemed resident of Canada Non-resident of Canada Reside-by status not determined

Give the name, SIN, and address of this individual: _____

If you do not know the residency status of your spouse (or common-law partner), parent, or the individual you are dependent on, have the individual complete Form NR73, *Determination of Residency Status (Leaving Canada)*, and file it with this request.

If you are the spouse (or common-law partner) of a person leaving Canada:

Are you, or were you, a resident of Canada in the current year, before leaving Canada? Yes No

Were you a resident of Canada in a previous year? Yes No

Will you live with your spouse (or common-law partner) at any time in the year? Yes No

Will you be exempt from tax in the foreign country because of your relationship to your spouse (or common-law partner)? Yes No

NR73 E (1)

(De terminer le statut de résident en quittant le Canada)

〈부록 3〉 캐나다 출국 시 거주자판정을 위한 제출서류

Are you the spouse (or common-law partner) of an individual employed by the Canadian Forces who has been posted abroad? Yes No
 If yes, what is the length of the posting? _____ and,
 Will you be returning to Canada at the end of the posting? Yes No
 If you are a child or dependent of a person leaving Canada, tick (✓) the appropriate box:
 you are under 18 years old at any time during the year.
 you are 18 or older and you are dependent because of a mental or physical disability.
 Enter your net world income for the current year: _____

Employment

If you will be employed while you are abroad, tick (✓) the boxes that apply to you:

You are a member of the Canadian Forces.
 You are a member of the one-year Canadian Forces school staff.
 Will you choose to file a Canadian income tax return each year to report your world income? Yes No
 Were you living in the province of Quebec immediately prior to your departure? Yes No

You are a locally engaged employee (you lived outside of Canada after securing ties and were then hired locally) of a Canadian embassy or mission abroad.
 You are an ambassador, a high commissioner, an agent general of a province or territory of Canada, or an officer or servant (employee) of Canada or of a province or territory of Canada.
 Will you receive a representation allowance for the year? Yes No
 Were you a Canadian resident (including factual or deemed) just before your appointment for employment by Canada, the province, the territory, or the Crown corporation? Yes No

You are an employee or officer of a Canadian Crown corporation, either federal or provincial, where:
 the corporation is designated as an agent of Canada;
 the employees of the corporation have been given the status of servants of Canada; or
 none of the above apply—explain: _____
 Will you receive a representation allowance for the year? Yes No
 Were you a Canadian resident (including factual or deemed) just before your appointment for employment by Canada, the province, the territory, or the Crown corporation? Yes No

You are performing services as an employee, co-ordinator, contractor, or subcontractor under a prescribed international development assistance program of the Government of Canada that is financed with Canadian funds.
 Specify:
 Were you a resident (including factual or deemed) at any time during the three months before the day you started your service abroad? Yes No

You are a missionary.
 Will you file a Canadian income tax return for each year you are living outside Canada to report your world income? Yes No
 Are you a Canadian citizen or landed immigrant? Yes No
 Will you be employed by a Canadian religious organization while you are outside Canada? Yes No
 How many years will you be outside Canada _____

You are an employee of an employer or an organization other than those described above.
 Give your employer's name and address: _____

Is this a Canadian employee? Yes No
 Do you expect to return to reside in Canada because of a contract with your employer, or because you have a specific date to report back to work in Canada? Yes No
 If you have a contract with your employer, attach a copy of the contract.
 If you do not have a contract with your employer or a return date to Canada specified by your employer, will your job in Canada be kept available to you on your return to Canada? Yes No

STATEMENT OF RESIDENCY

Are you, under a tax treaty with another country, considered a resident in the other country and not resident in Canada? Yes No
 Are you subject to income tax in that country on your world income? (total income from inside and outside Canada) Yes No
 Are you considered a resident of a country that does not have a tax treaty with Canada? Yes No
 We may ask you for confirmation from that government that you are considered a resident and are subject to tax as a resident in that year in question.
 We may also ask you to give us proof that your income is subject to tax in that country. (e.g. Copy of the foreign tax return, notice of tax assessment, a statement from the foreign authorities with the equivalent information as the tax return, Form 6166)

Ties in Canada

Will any of the following ties will you have in Canada while living in another country? Tick (✓) the boxes that apply to you.

Your spouse or common-law partner will stay in Canada. Give the name, SIN, citizenship, and current address of your spouse or common-law partner. If you are legally separated, this item does not apply to you. List any reason for your spouse or common-law partner to stay in Canada: _____

You will have children or dependants in Canada. Give the names, ages, citizenship, and current address, as well as the name and address of the school they attend and the grade in which they are enrolled. List any reasons why they are staying in Canada: _____

Which of the following best will you have in Canada while living in another country? Tick (✓) the boxes that apply to you. (Do this only if you will continue to own a dwelling in Canada that is suitable for year-round occupancy and:

- You will continue to support a person in Canada who lives in a dwelling (e.g., a house, apartment, trailer, room, suite) that you occupied before your departure.
- You did not own a dwelling in Canada. You will submit to the period of your absence from Canada, and you intend to renew the lease when it expires.

You will continue to own a dwelling in Canada that is suitable for year-round occupancy and:

- a) keep the dwelling vacant;
- b) rent the dwelling to a related person;
- c) rent the dwelling on non-arm's length terms, (for example, at below market value);
- d) rent the dwelling without a written lease; or
- e) rent the dwelling at arms length, at fair market value, and with a written lease. Explain: _____

- You will keep the majority (or a significant part) of such things as your furniture, furnishings, appliances, and vehicles in Canada.
- You will have personal possessions in Canada such as your clothing or personal items or pets.
- You will keep vehicles in Canada that are registered in a province or territory of Canada.
- You will keep your driver's licence from a province or territory of Canada.
- You will have a valid Canadian passport.
- You will have a guaranteed job available on your return to Canada.
- You will be employed by a Canadian employer while outside Canada.
- You will stay eligible for medical coverage from a province or territory of Canada for more than three months after you leave Canada. To find out whether or not you will be eligible for provincial or territorial medical coverage while living outside Canada, contact the provincial or territorial health authorities where you live.

You will keep memberships in Canadian social, recreational, or religious organizations. List these memberships: _____

You will keep professional or non-membership in Canada that depend on Canadian residency. List these memberships: _____

You will keep bank accounts in Canada. Explain why you keep these accounts: _____

- You will keep and use credit cards or debit cards issued by Canadian financial institutions.
- You will have investments (RRSPs, securities accounts, etc.) in Canada. Describe these investments: _____

- You will keep a seasonal residence in Canada (e.g., a cottage or chalet).
- You will have a telephone listing or service in Canada. Even if it is not listed, give the address for any telephone service and indicate if it is a personal or business service: _____

You will use personal stationery or business cards with a Canadian address. Give the address you will use: _____

You will keep a mailing address, a post office box, or a safety deposit box in Canada. Give the address for these items: _____

- You will have newspaper or magazine subscriptions sent to a Canadian address.
- You will have subscriptions for life or general insurance, including health insurance, through a Canadian insurance company.
- You will be involved with and have responsibilities in partnerships, corporate or business relationships, or other meaningful contacts in Canada.

Specify: _____

You will keep landed immigrant status (if you are a landed immigrant or a temporary work permit in Canada. Give the date of application for landed immigrant status or the type of visa you have and the expiry date. _____

You will have other ties with Canada. Describe them: _____

None of the items in this section apply to you.

Intention

Do you intend to return to Canada to live? Yes No

Please state your long-term career goals: _____

Note - If it is determined that you are a non-resident of Canada you are expected to pay or post-acceptable security for departure tax and advise Canadian financial institutions making payments to you that you may be subject to non-resident withholding taxes on certain income, i.e. dividends. For more information see form T1161 and guide T4061.

Visiting Canada

You will make return visits to Canada. Yes No

If yes, select which of the following best describes your visits to Canada.

- Legally
- Regular
- Frequent
- None of the above

Please provide details: _____

Ties in another country

a) If your spouse (or common-law partner) will not stay in Canada, give: Social Insurance Number _____
 Spouse's (or common-law partner's) name _____ Citizenship _____
 Spouse's (or common-law partner's) current address _____
 Spouse's (or common-law partner's) date of departure (day/month/year) _____
 Number of months your spouse (or common-law partner) expects to live outside of Canada _____

b) If you have children or dependants not staying in Canada, give the name, age, citizenship, and current address, as well as the name and address of the school they attend and the grade in which they are enrolled:

c) If you have children and dependants who will follow you at a later date, give:
 Their date of departure (day/month/year) _____
 Number of months they expect to live outside of Canada _____

d) If you support individuals, other than through a charitable organization, give the name and current address of these people and financial details of your support:

e) Describe the dwelling in which you live in the other country. Include details such as address, type, size, and whether you own the dwelling. If you rent the dwelling, give the length of the year you have agreed to be a tenant:

f) Describe the personal possessions (e.g., clothing, furniture, personal items, pets) you will leave in the other country:

g) If you have a driver's licence issued in a country other than Canada, state for which country it is issued, the expiry date, and whether you will renew it:

h) If you have a foreign passport, give details as to which country it is for and if you will renew it while in theplex:

i) If applicable, give the name of the issuer of your medical and hospitalization coverage while living outside Canada and the length of the coverage:

j) List the professional, social, or recreational organizations in which you will be a member in countries other than Canada:

k) Describe the investments you will have in countries other than Canada. Include details of checking and savings accounts, pensions and retirement plans, property, and shares in companies you will have in these countries. Explain why these investments are kept outside Canada:

l) Give details of the roomier investments, such as lines of credit and credit cards, you will have in other countries:

m) Give the address for your telephone service in other countries, even if it is not listed, and indicate if it is a personal or business service:

n) Give the address you use for any personal stationery and business cards in other countries:

o) Give the address for any post office boxes and safety deposit boxes you use in other countries:

p) Give details of your involvement and responsibilities in any partnerships, corporate or business relations, and endorsement contracts you have in other countries:

q) List the countries, other than Canada, you have visited in this calendar year, the length of the stay in each country, and the reason for visiting these countries. Include the dates of entry and departure for each country visited:

Certification

We use this form as a starting point to get the facts we need in order to give an opinion on your residency status. Contact us if your situation changes since your residency status could also change.

I, _____ (print) certify that the information given on this form is to the best of my knowledge, correct and complete.

Date _____ Signature _____

More information

If there is more information that we have not asked for and that you feel will help us determine your residency status, give this information here:

〈부록 4〉 일본의 거주자판정과 관련된 현행 법령

소득세법

제2조 (정의)

① 이 법률에서 다음 각 호에 대한 용어의 의미는 해당 각 호에서 정한 바에 따른다.

(중략)

3. 거주자는 국내에 주소를 두거나 현재까지 계속해서 1년 이상 거소를 둔 개인임
4. 비영주자는 거주자 중 일본에 국적을 가지지 않고 과거 10년 동안 국내에 주소나 거소를 둔 기간의 합계가 5년 이하인 개인임
5. 비거주자는 거주자 외의 개인임

(이하생략)

제3조 (거주자와 비거주자의 구분)

- ① 국가공무원이나 지방공무원(이들 중 일본 국적을 가지지 아니하는 자 및 기타 시행령에서 정한 자를 제외함)은 국내에 주소를 두지 아니하는 기간에 대해서도 국내에 주소를 가진 것으로 의제하여 이 법률(제10조 장애인 등의 소액예금 이자소득 등의 비과세, 제15조 납세지 및 제16조 납세지의 특례를 제외함)의 규정을 적용한다.
- ② 전항에서 정한 것 외에 거주자와 비거주자의 구분에 관해 개인이 국내에 주소를 둔 것인지 아닌지의 판정에 대해서 필요한 사항은 시행령에서 정한다.

소득세법 시행령

제13조 (국내에 주소를 둔 것으로 의제하는 공무원에서 제외하는 자)

법 제3조 제1항에서 규정한 것 중 시행령에서 정하는 자는 일본 국적을 가진 자로 현재 국외에서 거주하고 다른 곳에 영주할 것으로 인정되는 자이다.

제14조 (국내에 주소를 둔 것으로 추정되는 경우)

- ① 국내에 거주하는 개인이 다음 각 호 중 하나에 해당하는 경우에는 그 자는 국내에 주소를 둔 것으로 추정한다.
 - 1. 그 자가 국내에서 계속해서 1년 이상 거주할 것을 통상 필요로 하는 직업을 가진 경우
 - 2. 그 자가 일본국적을 가지고 국내에 생계를 같이하는 배우자 및 기타 친족을 가진 경우 및 국내에 그 자의 직업 및 자산의 유무 등의 상황에 비추어 그 자가 국내에 계속해서 1년 이상 거주할 것으로 추측하기에 충분한 사실이 있는 경우
- ② 전항의 규정에 따라 국내에 주소를 둔 것으로 추정된 개인과 생계를 같이하는 배우자 및 기타 그 자가 부양하는 친족이 국내에 거주하는 경우에는 이들도 국내에 주소를 둔 자로 추정한다.

제15조 (국내에 주소를 두지 않은 것으로 추정하는 경우)

- ① 국외에 거주하게 된 개인이 다음 각 호 중 하나에 해당하는 경우에는 그 자는 국내에 주소를 두지 아니한 것으로 추정한다.
 - 1. 그 자가 국외에서 계속해서 1년 이상 거주할 것을 통상 필요로 하는 직업을 가진 경우
 - 2. 그 자가 국외 국적을 가졌거나 국외 법령에 따라 외국에 영주할 허가를 받고 국내에 생계를 같이하는 배우자 및 기타 친족이 없고, 그 자의 직업 및 자산의 유무 등의 상황에 비추어 그 자가 다시 국내로 돌아와서 주로 국내에 거주할 것으로 추측하기에 충분한 사실이 없는 경우
- ② 전항의 규정에 따라 국내에 주소를 가지지 아니한 자로 추정된 개인과 생계를 같이하는 배우자 및 기타 부양하는 친족이 국외에 거주하는 경우에는 이들도 국내에 주소를 가지지 아니한 것으로 추정한다.

소득세법 통달

2-1 (주소의 의의)

법에 규정한 주소는 각인의 생활의 본거를 말하고, 생활의 본거가 되는지 여부는 객

관적 사실에 따라 판정한다.

2-2 (재입국했던 경우에 거주기간)

국내에 거소를 가지고 있던 사람이 국외로 갔다가 다시 입국했을 경우에, 국외에 있었던 기간(이하 재외 기간이라 함) 중 국내에 배우자나 기타 생계를 같이하는 가족을 남겨두고 재입국 후 기거할 가옥 혹은 호텔방을 보유하거나 생활용 동산을 예탁하고 있는 사실이 있는 등 국외에 체재한 목적이 분명하게 일시적인 것이라고 인정될 때는, 해당 재외 기간도 계속해 국내에 거처를 가지는 것으로 하여 법 제2조 제1항 제3호 및 제4호의 규정을 적용한다.

2-3 (국내에 거주하는 자의 비영주자 등의 구분)

국내에 거주하는 자에 대해서는 다음에 따라 비거주자, 비영주자 등의 구분을 한다.

(平18課個2-7, 課資3-2, 課審4-89改正)

- (1) 입국 후 1년을 경과한 날까지 주소를 가지고 있지 않은 경우는 입국 후 1년을 경과한 날까지의 기간은 비거주자, 1년을 경과한 날의 다음날부터는 거주자
- (2) 입국 직후에는 국내에 주소가 없고 입국 후 1년을 경과한 날까지의 기간에 주소를 가진 경우는 주소를 가지게 된 날의 전날까지의 기간은 비거주자, 주소를 가지게 된 날부터는 거주자
- (3) 일본국적을 가지지 않은 거주자로 과거 10년 이내에 국내에 주소나 거소를 보유한 기간의 합계가 5년을 초과하는 경우에는 5년 이내의 날까지의 기간은 비영주자이고 그날의 다음날부터는 비영주자 외의 거주자

2-4 (거주기간계산의 기산일)

법 제2조 제1항 제3호에 규정하고 있는 '1년 이상'의 기간계산의 기산일은 입국한 다음날이 됨(平18課個2-7, 課資3-2, 課審4-89改正)

2-4의2 (과거 10년 이내의 계산)

법 제2조 제1항 제4호에 규정하고 있는 '과거 10년 이내'는 판정하는 날의 10년 전 동

일부터 판정하는 날의 전일까지를 말함(平18課個2-7, 課資3-2, 課審4-89追加)

2-4의3 (국내에 주소 또는 거소를 둔 기간의 계산)

법 제2조 제1항 제4호에 규정된 '국내에 주소나 거소를 둔 기간'은 달력에 의해 계산하고 1월에 미치지 못하는 기간은 일로 계산함. 또한 월 및 년에 미치지 못하는 기간에 대해서는 연수, 월수 및 날짜를 각각 합계해서 날짜는 30일을 1개월로 하고, 월수는 12월을 1년으로 함. 덧붙여 과거 10년 이내에 주소 또는 거소를 가지게 된 날과 주소 또는 거소를 가지지 않게 된 날이 있는 경우에 국내에 주소 또는 거소를 둔 기간은 입국한 날의 다음날부터 출국의 날까지임(平18課個2-7, 課資3-2, 課審4)

세법연구 11-06
**소득세법상 거주자 판정기준에 대한
외국제도와 시사점**

2011년 12월 23일 인쇄

2011년 12월 30일 발행

저 자 안종석 · 구자은 · 김정아 · 정경화

발행인 조원동

발행처 한국조세연구원

138-774

서울특별시 송파구 송파대로 28길 28

TEL: 2186-2114(대) www.kipf.re.kr

등 록 1993년 7월 15일 제21-466호

조 판 및
인 쇄 고려문화사

© 한국조세연구원 2011

ISBN 978-89-8191-582-7

* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.