

세법연구 15-04

외국법인 공급 인력의 근로소득 과세확보 방안

2015. 8

세 법 연 구 센 터

 한국조세재정연구원

연 구 진

연구책임자

오 종 현 부연구위원

공동연구원

박 수 진 공인회계사

유 현 영 공인회계사

목 차

I. 서론	7
II. 우리나라 외국인 근로소득 과세제도	9
1. 국가 간 인력이동 현황과 유형별 소득세제상 고려사항	9
가. 외국인 근로자 및 근로소득세 신고 현황	9
나. 국가 간 인력이동의 유형별 소득세제 고려사항	13
2. 외국인 근로소득 과세제도	17
가. 소득세 개요	17
나. 외국인 근로소득 과세방법	20
다. 외국인 근로소득 과세특례	26
라. 외국인 근로소득 사례	28
III. 주요국의 외국인 근로소득 과세방법	31
1. OECD 동향	32
2. 영국	33
가. 소득세 개요	33
나. 근로소득 원천징수제도	34
다. 외국인 근로소득 과세제도	36
3. 덴마크	38
가. 소득세 개요	38
나. 근로소득 원천징수제도	38
다. 외국인 근로자 과세제도	39

4. 오스트리아(Austria).....	42
가. 국제적 인력파견 외국인 근로자 원천징수 특례.....	42
5. 네덜란드(the Netherlands).....	43
가. 국제적 인력파견 외국인 근로자 원천징수.....	44
IV. 국제비교 및 시사점.....	46
1. 국제비교.....	46
가. 경제적 고용주(economic employer) 개념의 도입.....	46
나. 국제적 인력파견 특례규정.....	48
2. 시사점.....	51
가. 납세조합제도 개선방안.....	52
나. 원천징수의무자 범위의 확대.....	53
다. 정보제공협력의무의 부여.....	55
참고문헌.....	57

표목차

〈표 II-1〉 체류 외국인 현황.....	10
〈표 II-2〉 근로 목적 국내 체류 외국인 현황.....	11
〈표 II-3〉 우리나라 근로소득 중 외국인 근로소득 신고자 현황.....	12
〈표 II-4〉 납세조합에 의한 근로소득 신고자 현황.....	12
〈표 II-5〉 납세조합공제 적용현황.....	13
〈표 II-6〉 체류기간별 외국인 과세소득 범위.....	18
〈표 II-7〉 우리나라와 OECD 회원국 간 조세조약상 단기 체류 근로자 비과세 요건.....	22
〈표 IV-1〉 경제적 고용주 개념 및 국제적 인력파견 특례규정.....	47
〈표 IV-2〉 국제적 인력파견 외국인 근로자에 대한 고용주의 원천징수의무.....	49
〈표 IV-3〉 원천징수대상 금액 및 적용세율.....	49

그림목차

[그림 Ⅱ-1] 외국인 입출국 추이(2000~2013).....	10
[그림 Ⅱ-2] 비거주 연예인 등의 용역 제공과 관련된 원천징수 절차.....	28
[그림 Ⅲ-1] 국제적 인력파견.....	32
[그림 Ⅲ-2] 국외 고용관계 구조.....	37

I. 서론

- 세계화의 진전에 따라 기업 활동은 그 지리적인 범위를 전 세계로 확장하고 있으며, 근로자의 취업범위도 한 국가의 영토라는 지리적 한계를 벗어남에 따라 국가 간 경계를 넘나드는 인력의 이동이 증가하고 있음

- 우리나라도 이러한 세계적인 추세에 따라 외국인의 국내 유입증가에 따른 국제 이동인구 및 국내 체류 외국인이 지속적으로 증가하고 있음
 - 2002~2007년 동안 거의 모든 OECD 국가에서 외국인 근로자의 수가 크게 증가하였으며, 그 증가율은 2000년 대비 20% 이상으로 조사됨¹⁾

- 국가 간 인력이동이 일상화된 현재 단계에서 유동적인 외국인 근로자의 국내원천 근로소득을 적시에 인지하고 과세할 수 있는지에 대한 현행 소득세제의 검토가 요구됨
 - 특히, 국외에 소재한 외국 인력파견법인에 의해 국내로 파견되는 외국인 근로자의 경우에는, 현행 소득세제로는 고용주의 원천징수의무를 의무적으로 부과할 대상이 국내에 없는 관계로 이들 외국인 근로자의 국내원천 근로소득에 대한 안정적인 조세채권 확보가 용이하지 않을 수 있음²⁾

- 주요국에서는 국가 간 인력이동에 대응하여 국외의 고용주가 지급하는 외국인의 근로소득에 대한 조세채권의 확보를 위하여 세무행정적 인프라를 강화하는 경향을 보이고 있음

1) 이규용·배규식·유문희·차홍화(2012), p.2.

2) 근로소득은 일반적으로 근로소득을 지급하는 자(고용주)의 원천징수절차를 통하여 과세하므로 내국법인과외국법인의 고용관계하에서 국내에서 근로를 제공하는 내국인 근로자의 경우에는 내국법인이 원천징수하므로 세원의 용이한 포착과 조세의 조기징수가 가능함

- 국외 고용주에 대한 원천징수의무의 부여, 국내에서 근로자를 직접 통제·지휘하는 자를 실질적인 고용주로 보고 그에 대한 원천징수의무의 부여, 그리고 중개기관에 대한 근로자의 정보신고의무 부여 등의 방법론을 채택하고 있음
- 본 연구는 외국법인과의 법률적 고용관계를 전제로 하여 국내에서 근로를 제공하고 있는 외국인 근로자에 대한 주요국들의 과세제도를 비교·검토하여 시사점을 도출하고, 현행 소득세제에 대한 개선방안을 마련하는 것을 목적으로 함
- 본 연구는 문헌조사의 방법을 이용하여 각 국가의 현행 외국인 근로자의 국내원천 근로소득 과세제도를 중심으로 관련 제도를 비교하고 시사점을 도출하는 것을 본 연구의 범위로 삼음
 - 외국법인의 고정사업장(permanent establishment), 세무상 거주자의 판단(tax resident determination), 사회보장세, 외국인의 국내 입국·체류 관련 출입국관리법상 논의, 외국인 고용관련 제도상 논의는 연구의 범위에 포함하지 않음
 - 본문에서 논의되는 국제적 인력파견(international hire-out of labour)이 현행 「파견근로자보호 등에 관한 법률」상 적법성 여부에 대한 검토 또한 본 연구의 범위에 포함하지 않음
- 본 보고서의 구성은 서론은 포함하여 총 4장으로 구성되어 있음
 - 제Ⅱ장에서 우리나라 외국인 근로소득 과세제도를 간략하게 살펴보고 정리함
 - 제Ⅲ장에서는 외국법인 공급 인력과 관련된 OECD 동향을 간략하게 살펴보고, 영국, 덴마크, 오스트리아의 외국인 근로소득 과세제도 및 과세정보 확보제도를 문헌조사의 방법을 이용하여 검토함
 - 제Ⅳ장에서는 우리나라 및 주요국의 제도를 국제비교하고 이에 따른 시사점을 도출함

Ⅱ. 우리나라 외국인 근로소득 과세제도

1. 국가 간 인력이동 현황과 유형별 소득세제상 고려사항

가. 외국인 근로자 및 근로소득세 신고 현황

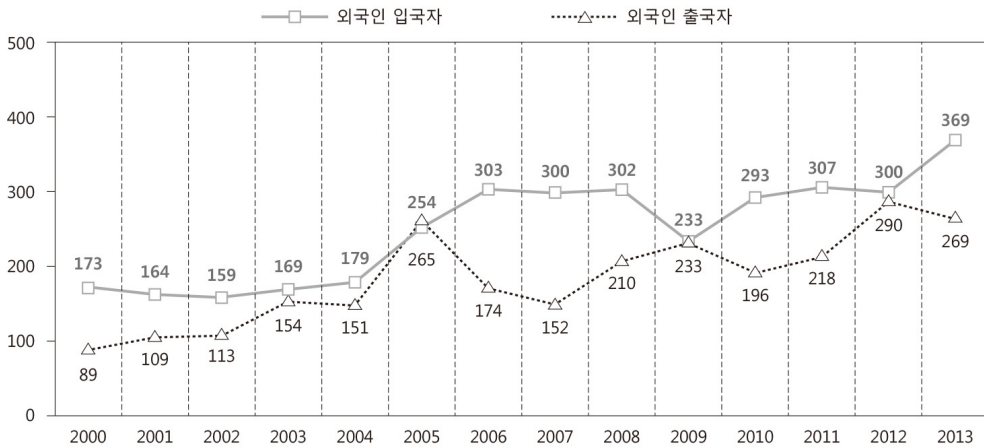
1) 국제인구이동 추이 및 외국인 체류 현황

- 국제인구이동 추이는 20세기 초까지는 해외로 이주하는 내국민의 비중이 국내로 이주하는 외국인보다 큰 이민 송출국의 지위를 유지하고 있었으나, 2006년 이후에는 국내로 이주하는 외국인의 비중이 더 커짐³⁾
- 국제인구이동 통계를 살펴보면 2013년 국제이동자는 131만 6천명으로, 전년 대비 3만 7천명(2.9%) 증가하였는데, 이는 내국민 국제이동자는 감소한 반면 외국인 국제이동자의 증가에 기인하고 있음
 - 내국민 국제이동자는 2013년 67만 9천명으로, 전년 대비 1만 1천명(1.5%) 감소하였음
 - 외국인 국제이동자는 2013년 현재 63만 8천명으로 전년 대비 4만 8천명(8.1%) 증가함
 - 외국인 출국자는 26만 9천명으로 전년 대비 2만 2천명(7.4%) 감소하였으나, 외국인 입국자는 2013년 36만 9천명으로 전년 대비 6만 9천명(23.0%) 증가함

3) 통계청, 「2013년 국제인구이동 통계」, 보도자료, 2014. 7. 10.

[그림 II-1] 외국인 입출국 추이(2000~2013)

(단위: 천명)



자료: 통계청, 「2013년 국제인구이동 통계」, 보도자료, 2014.7.10.

- 국내에 체류하는 외국인 현황을 살펴보면 2013년 말 기준 국내 체류외국인은 1,576,034 명으로 2012년 대비 9.1%(130,931명) 증가하였음⁴⁾
 - 증가의 주요 요인은 단기체류 관광객 증가, 중국동포에 대한 재외동포(F-4) 자격 대상 확대 및 국적취득 요건을 갖춘 외국적동포의 영주(F-5)자격 신청 증가 등이 있음
 - 체류 목적별로 살펴보면, 방문취업자 등 취업자격 체류외국인 549,202명(34.8%), 재외동포(F-4) 235,953명(15.0%), 결혼이민자(F-2-1, F-5-2, F-6) 150,865명(9.6%), 영주(F-5) 100,171명(6.4%)등인 것으로 나타남

<표 II-1> 체류 외국인 현황

(단위: 명)

구분	2010	2011	2012	2013
체류외국인	1,261,415	1,395,077	1,445,103	1,576,034
장기체류	1,002,742	1,117,481	1,120,599	1,219,192
단기체류	258,673	277,596	324,504	356,842
불법체류자	168,515	167,780	177,854	183,106

자료: 「출입국·외국인정책 통계연보」, 각 연도

4) http://www.index.go.kr/potal/main/EachDtlPageDetail.do?idx_cd=2756

- 취업자격 체류 및 무역경영·기업투자·주재 등의 체류자격으로 입국하여 국내원천 근로소득이 발생하여 소득세 등 납부의무가 있는 것으로 추정되는 외국인은 <표 II-1> 과 같음

<표 II-2> 근로 목적 국내 체류 외국인 현황

(단위: 명)

구분	2011	2012	2013	2014
단기취업(C-4)	679	377	460	593
교 수(E-1)	2,474	2,631	2,637	2,664
회회지도(E-2)	22,541	21,603	20,030	17,949
연 구(E-3)	2,606	2,820	2,997	3,195
특정활동(E-7)	14,397	17,451	18,213	19,109
비전문취업(E-9)	234,295	230,237	246,695	270,569
선원취업(E-10)	9,661	10,424	12,163	14,103
방문취업(H-2)	303,368	238,765	240,178	282,670
상사주재(D-7)	1,646	1,563	1,659	1,593
기업투자(D-8)	7,405	7,122	6,053	6,026
무역경영(D-9)	4,472	4,854	8,272	8,856
취 재(D-5)	90	91	86	88
기술지도(E-4)	202	160	222	186
전문직업(E-5)	629,	694	667	645
합 계	603,836	538,792	560,332	628,246

주: 「출입국·외국인정책 통계연보」, 2014년 12월호 재구성

2) 국세통계를 통한 외국인 근로소득 신고 현황

- 근로소득 신고자 중 우리나라 국적을 가지지 않은 외국인 근로소득자는 2013년 현재 479,527명으로 전체 근로소득자 중에서 2.93%를 차지하고 있으며, 2011년 대비 약 3.02% 증가함

〈표 II-3〉 우리나라 근로소득 중 외국인 근로소득 신고자 현황¹⁾

(단위: 명, 백만원)

구분	2011년	2012년	2013년
근로소득 신고자	15,540,057	15,768,083	16,359,770
외국인 근로소득 신고자	465,033	474,289	479,527
근로소득 납부세액	424,748	474,186	602,494

주: 1) 해당연도 귀속분 근로소득 연말정산 지급조서 신고서의 신고실적을 기준으로 하고 있으며, 신규입사자 및 중도퇴사자의 인원이 다수 포함됨

자료: 『국세통계연보』, 각 연도

- 외국법인 등에 의해 근로소득을 수령하는 내국인 및 외국인 근로자는 납세조합을 이용하여 근로소득을 신고할 수 있으며, 2013년 현재 납세조합을 이용한 근로소득 신고자는 매년 증가하고 있음
 - 신고 현황을 살펴보면 2013년 기준으로 22개의 조합에서 외국법인 등으로부터 보수를 수령하는 조합원 15,179명의 근로소득에 대한 소득세 등 1,139억여 원을 원천징수하였는데 이는 2011년 대비 조합원의 수는 2.65%, 징수액은 38.63%가 증가함

〈표 II-4〉 납세조합에 의한 근로소득 신고자 현황

(단위: 개, 명, 백만원)

구분	2011년	2012년	2013년
납세조합 수	19	21	22
조합원 수	14,787	14,940	15,179
소득세 징수액	82,193	90,138	113,943

자료: 감사원(1015), p.8.

- 납세조합을 이용하여 외국법인 등으로부터 수령하는 근로소득을 신고하는 경우에는 납세조합공제를 받을 수 있는데 이를 적용받는 신고자는 2013년 현재 10,668명으로 내국인 적용인원 및 금액은 외국인의 그것보다 높은 수준임⁵⁾

5) 납세조합을 통해 근로소득세를 납부하는 경우에는 징수세액의 10%를 세액공제할 수 있는데 이를 납세조합공제라고 함(「소득세법」 제150조 제3항)

- 2013년 현재 적용인원 10,668명 중에서 내국인과 외국인의 비중은 각각 78.1%, 21.1%이고, 납세조합공제금액 4,523백만 원 중에서 내국인과 외국인 공제금액 비율은 각각 68.2%, 31.8%임
 - 외국인 근로자는 「조세특례제한법」상 17%의 단일세율 적용 시에는 납세조합공제의 적용이 배제되므로 납세조합공제 적용인원은 실제 납세조합을 이용한 외국인 근로자보다는 적게 계상됨
- 내국인이 국외로부터 수령하는 보수 등을 종합소득 세무신고가 아닌 납세조합을 통하여 신고토록 하면서 납세조합공제의 적용을 허용하는 현행 규정이 적절한지에 대한 재검토가 요구됨⁶⁾

〈표 II-5〉 납세조합공제 적용현황

(단위: 명, %, 백만원)

		2007년	2010년	2013년
인원	내국인	7,027(74.9)	10,423(84.5)	8,415(78.9)
	외국인	2,361(25.1)	1,913(15.5)	2,253(21.1)
	합계	9,388(100)	12,336(100)	10,668(100)
금액	내국인	2,322(60.8)	3,428(76.9)	3,086(68.20)
	외국인	1,498(39.2)	1,028(23.1)	1,437(31.80)
	합계	3,820(100)	4,456(100)	4,523(100)

주: () 안은 비중임

자료: 『국세통계연보』, 각 연도

나. 국가 간 인력이동의 유형별 소득세제 고려사항

1) 유형

- 기업 활동의 지리적 범위가 한 국가의 영토에서 국경을 초월한 전 세계로 확대되면서, 근로자의 취업형태도 역시 국가 간으로 이동하면서 근로를 제공하는 다양한 유형을 보이고 있음

6) 한편 내국인이 국외에서 지급하는 근로소득에 대한 과세실효성 여부도 역시 재검토할 여지가 있다고 판단되지만, 내국인의 경우에는 해외금융계좌신고제도·조세정보교환협정 체결 등을 통하여 해외 금융자산에 대한 정보에 대한 과세관청의 접근 가능성이 확대됨에 따라 과세소득 정보의 입수 가능성도 확보될 수 있을 것이라 판단되므로 본 연구의 범위에서 제외함

- 국가 간 인력의 이동은 일반적으로 다국적 기업의 종업원 파견(Secondment, inter-group transfer), 기업투자자 및 기업설립자 등 사업상 방문자(Business Visitor), 국제적 인력파견회사를 통한 인력공급(international hiring-out of labour) 등이 주를 이루고 있는데 세 가지 유형으로 구분하여 예시를 들⁷⁾

유형 1

- 183일 이하의 단기 체류 근로자로 거주지국의 고용주와 법률적인 고용관계를 유지하면서 용역수행지국에 파견되어 근로를 제공하는 경우임⁸⁾
 - G사는 컴퓨터 소프트웨어의 판매 및 교육훈련을 전문으로 하는 독일 기업으로 한국 K사에 새로운 소프트웨어를 판매 후 K사의 직원들에게 소프트웨어 교육훈련을 위한 용역계약을 체결함
 - 독일 기업 G사는 이를 위하여 G사의 종업원인 독일 거주자 E를 K사에 파견하여 약 한 달간 교육훈련을 수행토록 함

유형 2

- 다국적 그룹의 자회사 내의 파견의 형태로 근로를 제공하는 경우임⁹⁾
 - 다국적 호텔 체인그룹의 한국 내 자회사인 한국 기업 K사는 K의 호텔사업을 위하여 관계회사 스위스 기업 S사와 종업원 파견계약을 체결함
 - S사는 S사와 고용관계가 있는 스위스 거주자 E를 한국 기업 K사로 파견하고, 파견기간에도 법률적인 고용관계를 유지하면서 E에게 보수를 지급함
 - E는 파견기간 동안 K사의 통제와 지시를 받으며, E가 수행하는 근로용역은 K호텔 사업의 중요한 부분을 구성함
 - K사는 파견기간 동안 E의 보수 등을 기준으로 경영자문료(management fee)를 S사에 지급함

7) 유형별 제시되는 예시는 OECD 모델 조세조약 주석서상 예시를 수정함

8) OECD 모델 조세조약 주석서 제15조 문단 8.16

9) OECD 모델 조세조약 주석서 제15조 문단 8.20

유형 3

- 국외에 있는 국제적 파견회사(international hiring-out of labour company, employment intermediary)를 통하여 근로를 제공하는 경우임
 - 네덜란드 회사 N사는 단기적으로 사업상 숙련된 기술이 필요한 기업에 전문인력(specialized personnel)을 파견하는 사업을 영위함
 - 한국 기업 K사는 항공업을 위한 숙련된 비행기 조종사의 부족으로 인하여 N사와 계약을 체결함
 - N사는 독일 거주자인 비행기 조종사 G와 면접하고 5개월간의 고용계약을 체결하기로 합의하고, G를 K사에 파견함
 - G는 K사의 사업에 필요한 인적용역을 제공하고, N사로부터 보수를 지급받음

2) 소득세제상 고려사항

- 국가 간 인력 이동을 국제조세적인 측면에서 살펴보면, 과거 한 국가의 과세관할 범위 내에 있던 개인(individual)이 두 개 이상 국가의 과세관할 범위로 포섭되고 이로 인하여 이중과세 가능성이 더욱 높아질 가능성이 발생함
 - 고용관계를 전제로 발생하는 소득은 일반적으로 근로자의 근로용역이 실제 행해지는 국가(용역수행지국)에서 일차적으로 과세하고, 개인의 거주지국(home country)에서도 과세되어 이중과세가 발생함¹⁰⁾
 - 다만, 조세조약상 단기 체류 근로자에 대한 비과세 규정요건이 충족하는 경우에는 이중과세가 발생하지 않거나, 거주지국에서 국외원천 소득을 과세하지 않는 경우, 국외원천소득에 대한 외국납부세액공제를 허용하는 경우에는 이중과세가 경감될 수 있음

- 다시 국가 간 인력이동을 국가 과세관할 범위 내에서 살펴본다면 외국인 근로자의 국내원천소득에 대한 과세권을 어떻게 확보할 것인가 하는 과세방법상 문제가 제기됨

10) OECD 모델 조세조약 제15조 제1항

- 근로소득 과세는 근로소득을 지급하는 고용주(employer)에게 원천징수의무를 부과하여 소득이 지급되는 원천에서 조세채권을 확보하는 것이 일반적임
 - 이러한 근로소득 과세 메커니즘에서 외국법인인 고용주에게 내국법인인 고용주와 동일한 원천징수의무의 부여가 가능한지 여부와 가능하지 않다면 원천징수의무의 전환이 가능한지에 따라 과세방법이 달라질 수 있음
- 외국법인과 외국인 근로자 간 존재하는 법률적인 고용관계를 존중하여 법률적 고용주(legal employer)에게 원천징수의무를 수행토록 하거나, 외국인 근로자가 제공하는 근로의 혜택을 실제로 향유하는 고용주에게 원천징수의무를 부여할 수도 있음
- 법률적 고용관계를 존중하더라도 원천징수의무자의 범위에 외국법인이 포함되지 않는 경우에는 외국인 근로자의 자발적인 세무신고에 의해서만 과세권이 확보됨
- 국제기구 내에서 제안된 해결방안 중 하나는 실제로 근로의 혜택을 향유하는 경제적 고용주(economic employer)의 개념임¹¹⁾
- 일부 국가에서는 이 개념을 근거로 하여 국제조세적 측면에서 고용주의 원천징수제도를 재검토함¹²⁾
 - 앞서 설명한 유형 2와 유형 3에서 외국인 근로자는 내국법인의 사업을 위하여 근로를 제공하고 있으므로 법률적인 고용관계보다 실질적인 고용관계를 고려하여 내국법인을 경제적 고용주로 보고 원천징수의무를 부여할 수 있음

11) 이러한 논의는 국제기구 및 OECD 회원국 간에도 현재까지 진행되고 있음. 상세한 내용은 OECD 모델 조세조약 주석서, Suat Goeydeniz(2010), 옥무석(2011), Kasper Dziurdź and Frank Pötgens(2014)를 참조하기 바람

12) Kasper Dziurdź and Frank Pötgens(2014). p.406.

2. 외국인 근로소득 과세제도

가. 소득세 개요

1) 소득세 과세소득의 범위

- 외국인은 국적이 아닌 세무상 거주자 여부에 따라 「소득세법」에서 규정하는 소득의 납세의무가 결정됨
 - 여기서 거주자는 국내에 주소를 두거나 183일 이상의 거소를 둔 개인을 의미하며 비거주자는 거주자가 아닌 개인을 의미함¹³⁾
 - 거주자는 「소득세법」에서 규정하는 모든 소득에 대하여 과세되며 비거주자는 국내 원천소득에 대해서만 과세됨¹⁴⁾

- 외국인이 세무상 거주자라 하더라도 해당 과세기간 종료일 10년 전부터 국내에 주소나 거소를 둔 기간의 합계가 5년 이하인 경우에는 과세대상 소득 중 국외에서 발생한 소득의 경우 국내에서 지급되거나 국내로 송금된 소득에 대해서만 과세함
 - 이 경우 외국인의 범위에는 대한민국 국적을 보유하는 자로서 외국에 영주하는 자는 포함되지 않음¹⁵⁾

13) 「소득세법」 제1조의 2 제1항

주소는 국내에서 생계를 같이하는 가족 및 국내에 소재하는 자산의 유무 등 생활관계의 객관적 사실에 따라 판정하며 거소는 주소지 외의 장소 중 상당기간에 걸쳐 거주하는 장소로서 주소와 같이 밀접한 일반적 생활관계가 형성되지 아니한 장소로 함

14) 「소득세법」 제3조 제1항

15) 국세청 유권해석 국제세원-588, 2009. 11. 30.

〈표 II-6〉 체류기간별 외국인 과세소득 범위

체류기간	거주자 여부	과세 여부
183일 미만	비거주자	국내원천소득 과세 ¹⁾
183일 이상~5년 미만	거주자	국내원천 근로소득 과세 조건부 국외원천소득 과세 ²⁾
5년 이상~	거주자	국내·외원천소득 과세

주: 1) 다만, 국내원천 근로소득의 경우 조세조약상 단기 체류 근로자 요건 충족시 근로소득을 과세하지 않음. 단기 체류 근로자 요건은 제2장에서 후술함

2) 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(「소득세법」 제3조)

- 비거주자 외국인 근로자는 국내에서 근로를 제공하고 받는 국내원천 근로소득에 한하여 과세됨¹⁶⁾
 - 이 외에도 국내원천 근로소득에는 거주자 또는 내국법인이 운용하는 외국항행선박·원양어업선박 및 항공기의 승무원이 받는 급여, 내국법인의 임원의 자격으로서 받는 급여, 「법인세법」에 따라 상여로 처분된 금액이 있음
 - 다만 외국정부(외국의 지방자치단체와 연방국가인 외국의 지방정부를 포함), 국제연합과 그 소속기구의 기관에서 근무하는 사람으로서 대한민국 국민이 아닌 사람이 그 직무수행의 대가로 받는 급여는 소득세가 비과세됨¹⁷⁾
 - 다만, 그 외국정부가 그 나라에서 근무하는 우리나라 공무원의 급여에 대하여 소득세를 과세하지 아니하는 경우만 해당함

- 국내에 거주하는 내국법인에 의하여 보수가 지급되는 비거주자인 근로자에게 경우에는 거주자와 동일한 방법으로 근로소득세는 원천징수·납부되나 과세표준 및 세액의 계산에 있어서 인적공제 중 비거주자 본인 이외의 자에 대한 공제와 특별소득공제, 자녀세액공제, 특별세액공제는 적용하지 않음¹⁸⁾
 - 다만, 근로소득공제와 근로세액공제는 적용함

16) 「소득세법」 제119조 7호

17) 「소득세법」 제12조

18) 「소득세법」 제122조

2) 근로소득 과세방법

- 근로소득 과세는 일반적으로 근로소득을 지급하는 자(일반적으로 고용주)에게 원천징수의무를 부과하여 해당 소득을 지급하는 원천에서 소득세 등을 원천징수·연말정산의 절차를 수행토록 함¹⁹⁾
 - 여기서 원천징수의무자는 용이한 세율의 포착과 조세의 조기징수 등 조세행정의 편의를 위하여 납세의무자와의 거래자로서 세법에 의해서 징수의무가 부과됨

- 고용주의 원천징수·연말정산의 절차가 완료되면 근로소득만 있는 사람은 종합소득 과세표준 확정신고·납부의무가 면제되는데 이러한 현행 세무행정은 근로소득을 지급하는 자가 거주자나 내국법인으로 국내에 위치함을 전제로 하고 있다고 판단됨²⁰⁾

- 그러므로 국외 고용주가 근로소득을 지급하는 경우에는 현행 「소득세법」상 원천징수 대상 소득에 해당하지 않음
 - 이와 같이 원천징수대상 소득에 해당되지 않는 경우에는 외국인 근로자 본인이 종합소득 과세표준 세무신고 또는 납세조합의 원천징수·연말정산의 절차에 의해 근로소득에 대한 소득세를 신고·납부함
 - 이에 대한 상세한 내용은 후술함
 - 다만, 외국 예능인의 경우에는 원천징수 특례규정이 있으며 이에 대한 상세한 내용은 “다. 2)”편에서 후술함

19) 「소득세법」 제73조 제1항

20) 국내에서 수익활동 및 영업활동을 수행하지 않는 외국법인의 연락사무소에 근무하는 직원에게 외국법인이 연락사무소로 근로소득을 송금하여 연락사무소가 지급하는 경우, 연락사무소 역시 해당 근로소득에 대한 소득세 원천징수의무가 있음(국세청 유권해석 국제세원-151, 2011. 4. 6.)

나. 외국인 근로소득 과세방법

1) 단기 체류 근로자

- 근로소득은 용역이 다른 나라에서 수행되는 경우에는 그 수행된 국가(이하 “용역수행국”)에서도 과세 가능함²¹⁾
- 다만 짧은 기간 동안 다른 나라에 체류하면서 근로를 제공하는 단기 체류 근로자가 특정요건을 충족하는 경우에는 해당 근로소득은 용역수행국에서 과세하지 않는데, 본문에서는 OECD 모델 조세조약상의 단기 체류 근로자 비과세 규정을 각각 살펴봄²²⁾
 - 단기 체류 근로자 비과세 요건은 각 국가가 체결하는 조세조약마다 차이는 있으나 일반적으로 183일 체류기간 요건, 고용주(employer) 요건, 국내사업장 요건이 있음
- 183일 체류기간 요건은 체류기간이 해당 과세연도(fiscal year)에 개시되거나 종료되는 어느 12개월 중 183일 이하인 경우에 한하여 비과세함
 - 이는 사업연도나 과세연도별로 183일을 세는 것이 아니라 쟁점 과세연도의 아무 날을 기준으로 하여 그 전후 12개월 동안 183일을 초과하여 체류하는 경우에는 용역수행국에서 과세할 수 있음
- 고용주 요건은 보수의 지급이 용역수행국의 거주자가 아닌 고용주에 의하거나 또는 그를 대신하여 지급하여야 됨을 의미함

21) OECD 모델 조세조약 제15조 제1항. 다만, 대부분 조세조약에서는 이사의 보수, 예능인과 체육인, 고용을 전제로 지급되는 연금, 정부용역에 대해서는 조세조약상 특례 조문을 두어 근로소득에 대한 예외를 인정하고 있음

22) OECD 모델 조세조약 제15조 제2항

2. 제1항의 규정에도 불구하고, 한쪽 계약당사자의 거주자가 다른 쪽 계약당사자에서 수행한 고용과 관련하여 취득하는 보수에 대해서는 다음의 경우 그 한쪽 당사자에서만 과세한다.
 가. 수취인이 해당 과세기간 또는 과세연도에 개시되거나 종료되는 12개월 기간 중 총 183일을 초과하지 아니하는 단일 기간 또는 통산한 기간 동안 다른 쪽 당사자에서 체류하고,
 나. 그 보수가 다른 쪽 계약당사자의 거주자가 아닌 고용주에 의하여 또는 그를 대신하여 지급되며,
 다. 그 보수가 고용주가 다른 쪽 당사자에 가지고 있는 고정사업장에 의하여 부담되지 아니하는 경우

- 용역수행국의 거주자가 지급하는 경우에는 해당 보수는 거주자의 사업상 비용공제가 가능하고 이 경우 근로소득에 대한 원천징수가 가능하지만 고용주가 용역수행국에 거주하지 않거나 국내사업장이 없는 경우 단기 근로에 대한 용역수행국의 원천징수의무 부여는 과도한 행정부담을 초래하게 되므로 이를 고려하여 국외에 있는 고용주로부터 수령하는 경우 과세를 면하고 있음²³⁾

- 국내사업장 요건은 보수의 부담이 용역수행국 내에 고용주가 가지고 있는 국내사업장에 의해 부담되지 않는 경우를 의미함
 - 부담(born by)이란 용역수행국 내 국내사업장의 이윤(profit)을 계산할 때 단기 근로자에 대한 보수를 비용으로 공제하는 상황을 의미함²⁴⁾

- 단기 체류 근로자 비과세 규정은 한 체약국 기업이 다른 상대방 체약국에서 국내사업장을 구성하기에 충분할 정도로 사업이 실재하지 않는다면 상대방 체약국에서 과세하지 않는다는 조세조약상 사업소득 조문과 직접적으로 관련되며 고용주 요건과 국내사업장 요건은 이러한 맥락에서 이해하여야 함

- 국가 간 인력이동의 유형 1의 외국인 근로자는 단기 체류 근로자 비과세 규정을 충족하는 경우에는 우리나라 과세권의 지배를 받지 않으며, 충족하지 못하는 경우에는 근로소득세가 과세됨
 - 과세되는 경우에는 다시 외국법인의 고정사업장 성립 여부 또는 고정사업장 귀속 여부에 따라 원천징수대상 여부가 결정됨

23) 김준석·한인철·김보식(2015), p.423.

24) OECD 모델 조세조약 주석서 제15조 문단 7

〈표 II-7〉 우리나라와 OECD 회원국 간 조세조약상 단기 체류 근로자 비과세 요건

국가	단기 체류 비과세 요건 ¹⁾	국가	단기 체류 비과세 요건	국가	단기 체류 비과세 요건
프랑스	• 체류요건 b • 고용주 요건 • 국내사업장 요건	룩셈부르크	• 체류요건 d • 고용주 요건 • 국내사업장 요건	독일	• 체류요건 a • 고용주 요건 • 국내사업장 요건
스위스	• 체류요건 b • 고용주 요건 • 국내사업장 요건	멕시코	• 체류요건 a • 고용주 요건 • 국내사업장 요건	그리스	• 체류요건 d • 고용주 요건 • 국내사업장 요건
호주	• 체류요건 b • 고용주 요건 • 국내사업장 요건	네덜란드	• 체류요건 c • 고용주 요건 • 국내사업장 요건	헝가리	• 체류요건 b • 고용주 요건 • 국내사업장 요건
오스트리아	• 체류요건 b • 고용주 요건 • 국내사업장 요건	뉴질랜드	• 체류요건 b • 고용주 요건 • 국내사업장 요건	아이슬란드	• 체류요건 a • 고용주 요건 • 국내사업장 요건
벨기에	• 체류요건 c • 고용주 요건 • 국내사업장 요건	노르웨이	• 체류요건 b • 고용주 요건 • 국내사업장 요건	아일랜드	• 체류요건 b • 고용주 요건 • 국내사업장 요건
캐나다	• 체류요건 c • 고용주 요건 • 국내사업장 요건	폴란드	• 체류요건 b • 고용주 요건 • 국내사업장 요건	터키	• 체류요건 b • 고용주 요건 • 국내사업장 요건
칠레	• 체류요건 a • 고용주 요건 • 국내사업장 요건	포르투갈	• 체류요건 a • 고용주 요건 • 국내사업장 요건	영국	• 체류요건 a • 고용주 요건 • 국내사업장 요건
체코	• 체류요건 d • 고용주 요건 • 국내사업장 요건	슬로바키아	• 체류요건 d • 고용주 요건 • 국내사업장 요건	이스라엘	• 체류요건 c • 고용주 요건 • 국내사업장 요건
덴마크	• 체류요건 c • 고용주 요건 • 국내사업장 요건	슬로베니아	• 체류요건 a • 고용주 요건 • 국내사업장 요건	일본	• 체류요건 c • 고용주 요건 • 국내사업장 요건
에스토니아	• 체류요건 a • 고용주 요건 • 국내사업장 요건	스페인	• 체류요건 a • 고용주 요건 • 국내사업장 요건	스웨덴	• 체류요건 b • 고용주 요건 • 국내사업장 요건
핀란드	• 체류요건 c • 고용주 요건 • 국내사업장 요건	미국	• 체류요건 b • 고용주 요건 • 국내사업장 요건 소득요건(3,000달러)	이탈리아	• 체류요건 b • 고용주 요건 • 국내사업장 요건

주: 1) a- 해당 과세연도 중 개시하거나 끝나는 어떤 12개월 중 183일 이하, b- 해당 과세연도 중 183일 이하, c- 역년 중 183일 이하, d- 어느 12개월 중 183일 이하

2) 외국법인 등에 의해 보수가 지급되는 경우

가) 일반적인 경우

- 국내에 고정사업장이 없는 외국법인 등에게 고용된 근로자가 국외의 고용주로부터 수령하는 근로소득은 현행 「소득세법」상 원천징수대상 소득에 해당하지 않음
- 그러므로 외국인 근로자 본인의 자발적인 종합소득 과세표준 확정신고·납부 또는 납세조합에 의한 원천징수·연말정산의 방법을 통하여 소득세 등을 신고·납부하도록 규정되어 자발적인 납세의무의 이행만을 기대하고 있음²⁵⁾

(1) 종합소득 과세표준 신고납부

- 외국인 근로자가 수령하는 보수가 국내에서 지급되거나 부담되지 않는 경우에는 외국인 근로자 본인이 종합소득 과세표준 세무신고를 통하여 신고·납부하여야 함

(2) 납세조합의 원천징수·연말정산

- 외국인 근로자가 납세조합에 가입되어 있는 경우에는 납세조합을 통하여 외국인 근로자의 근로소득에 대한 소득세 등을 원천징수·납부할 수 있음(납세조합징수제도)²⁶⁾
- 다만, 외국기관 또는 우리나라에 주둔하는 국제연합군(미군은 제외한다)으로부터 받는 근로소득이나 국외에 있는 비거주자 또는 외국법인(국내지점 또는 국내영업소는 제외한다)으로부터 받는 경우에 한함
 - 비거주자의 국내사업장과 외국법인의 국내사업장의 국내원천소득금액을 계산할 때 필요경비 또는 손금으로 계상되는 소득은 제외됨

25) 내국법인 간 인력파견 역시 보수에 대한 원천징수의무를 사용고용주가 아닌 파견고용주에게 부여하고 있음(국세청 유권해석 법인46013-3865, 1998. 12. 10.)

26) 납세조합징수제도는 국외로부터 수령하는 근로소득이 있는 자와 농·축·수산물 판매자, 노점상인 등과 같은 영세한 사업소득이 있는 거주자가 「소득세법」 제149조의 납세조합을 조직하고 당해 조합이 그 조합원의 소득세를 징수·납부하게 하는 제도임

- 납세조합은 조합원인 외국인 근로자의 소득에 대하여 매월 소득세를 원천징수하여야 하며, 연말에 해당 조합원의 근로소득에 대하여 연말정산을 하여야 함²⁷⁾
 - 이 경우 세액의 10%에 해당하는 납세조합세액공제를 적용받음
 - 징수한 세액을 납부기한까지 납부하지 아니하거나 과소납부한 경우에는 원천징수납부 등 불성실가산세가 부과됨²⁸⁾
- 납세조합의 연말정산 절차를 수행하는 경우 근로소득만 있는 외국인 근로자는 종합소득 과세표준 확정 신고의무가 배제됨²⁹⁾

나) 내국법인이나 국내사업장에 의해 보수가 보전되는 경우

- 근로소득 원천징수의무는 해당 소득을 지급하는 자에게 부여되며³⁰⁾, 여기서 “지급하는 경우”라 함은 외국법인이 외국인 근로자에게 지급하는 급여 중 일부를 내국법인이나 국내사업장이 보전하여 해당 비용을 손금으로 부담하는 것을 포함함³¹⁾
 - 이와 같이 외국법인이 외국인 근로자에게 보수를 지급하고 이를 내국법인으로부터 보상받는 경우에는 외국법인의 국내사업장 문제가 야기될 수 있으나³²⁾
 - 외국법인의 국내사업장이 있는 경우에는 국내사업장에 원천징수의무가 부여됨
 - 그러나 현행 「법인세법」은 아래와 같은 요건을 충족하는 경우에는 외국법인의 국내사업장이 있는 것으로 보지 않음³³⁾
 - 외국법인과 내국법인 간에 종업원 파견에 관한 계약이 체결되고,
 - 해당 계약서에 의해 파견된 외국인 근로자가 내국법인만을 위하여 근로를 제공하고 외국법인이 영위하는 사업의 전부 또는 일부를 일체 수행하지 않고

27) 「소득세법」 제151조

28) 「국세기본법」 제47조의 5

29) 「소득세법」 제73조 제3항 단서

30) 「소득세법」 제127조

31) 국세청 유권해석 국일46017-496, 1998. 08. 10., 서이46017-10111, 2001. 9. 6.

32) 「법인세법」 제94조 제2항 제5호. 외국법인이 고용인을 통하여 용역을 제공하는 경우로 12개월 중 총 6개월을 초과하는 기간 동안 용역이 수행되거나, 12개월 중 총 6개월을 초과하지 아니하는 경우로서 유사한 종류의 용역이 2년 이상 계속적·반복적으로 수행되는 것에는 국내사업장이 있는 것으로 함

33) 「법인세법」 기본통칙 94-0...6 【종업원 파견에 따른 국내사업장 해당 여부】

- 외국인 근로자에 대한 급여를 대신 지급함에 따른 정산대가 이외에 일체의 대가를 지급받지 않는 경우에는 해당 외국인 근로자가 외국법인과 고용계약을 유지하는 지 여부에 상관없이 「법인세법」 제94조에 의한 국내사업장으로 보지 않음

- 국가 간 인력이동의 유형 2에서 우리나라는 내국법인 K에 원천징수의무를 부여함
 - 이는 외국인 근로자와 외국법인 간에 비록 법률적인 고용관계가 존재하더라도, 내국 법인의 통제와 지도하에서 내국법인의 사업을 위하여 근로를 제공하므로 실질적인 또는 경제적인 고용주는 내국법인으로 보고 원천징수의무를 부여하기 때문이라고 판단됨

다) 외국 인력파견회사를 통한 인력파견

- 국내 인력파견의 경우, 근로자와 사용자 사이에는 경제적이고 실질적인 고용관계가 암묵적으로 존재한다 하더라도 현행 「소득세법」상 근로자의 근로소득에 대한 원천징수의무는 법률적 고용주인 파견회사에 있음³⁴⁾
 - 파견회사와 근로자 사이에 법률적 고용관계(contract of service)가 있고, 파견회사와 사용자 사이에는 근로자파견계약(contract for service)이 체결되어 근로자는 사용자(end-user)의 사업장에 파견되어 근로를 제공함³⁵⁾
- 파견회사가 외국법인인 경우이라고 하더라도, 국내 파견회사와 동일하게 외국 파견회사와 외국인 근로자 간의 법률적 고용관계를 존중하고 있음
- 따라서 현행 소득세제에서는 국가 간 인력 이동의 유형 3과 같은 국제적 인력파견(hiring-out of labor)의 경우 인력파견회사와 근로자 간에 법률적이고 공식적인 고용관계를 인정하여 국내에는 원천징수의무자를 별도로 정하지 않음

34) 내국법인 간 인력파견 역시 보수에 대한 원천징수의무를 사용자(고용주)가 아닌 파견고용주에게 부여하고 있음(국세청 유권해석 법인46013-3865, 1998. 12. 10.)

35) 이는 현행 국내법에서 말하는 근로자파견과 동일한 개념이라 할 수 있다. “근로자파견”이라 함은 파견사업주가 근로자를 고용한 후 그 고용관계를 유지하면서 근로자파견계약의 내용에 따라 사용자(사업주)의 지휘·명령을 받아 사용자(사업주)를 위한 근로에 종사하게 하는 것을 말한다(「파견근로자 보호 등에 관한 법률」 제2조)

- 그러므로 단기간 체류 근로자 비과세 요건 중 고용주 요건과 고정사업장 요건을 충족하는 것으로 보고 183일 요건 충족 여부에 따라 근로소득에 대한 과세 여부가 결정됨³⁶⁾
 - 그러나 국내원천 근로소득에 대하여 과세권이 우리나라에 있다 하더라도 현행 세법상 원천징수의무자가 없으므로 외국인 근로자의 자발적인 세무신고에 의해 과세권이 확보된다고 할 수 있음

다. 외국인 근로소득 과세특례

1) 「조세특례제한법」상 외국인 근로소득 과세특례

- 외국인 근로소득과 관련하여 현행 세법에서는 외국인 투자 유치 및 해외 전문 인력의 국내 유입 등 정책적 목적을 위하여 17%의 단일세율이나 감면제도를 두고 있음
- 외국인 근로자는 국내에서 근로를 제공함으로써 수령하는 소득에 대하여 17% 단일세율에 의한 분리과세를 신청할 수 있음³⁷⁾
 - 다만, 국내에서 최초로 근로를 제공한 날부터 5년 이내에 끝나는 과세기간까지 받는 근로소득에 한함
 - 2016년 12월 31일까지만 해당함
 - 이 경우 근로소득 관련 비과세, 공제, 감면, 세액공제 규정은 적용하지 않음
 - 외국인 근로자와 특수관계에 있는 법인(외국인투자감면을 적용받는 기업 등은 제외함)에게 근로를 제공하는 외국인근로자를 적용 배제함
- 외국인 기술자가 국내에서 내국인에게 근로를 제공하고 수령하는 근로소득에 대하여 소득세 감면이 적용됨³⁸⁾

36) 김준석·한인철·김보식(2015), p.425.

37) 「조세특례제한법」 제18조의 2

38) 「조세특례제한법」 제18조

- 해당 외국인 기술자가 국내에서 최초로 근로를 제공한 날로부터 2년이 되는 날이 속하는 달까지 발생한 근로소득에 대해서는 소득세의 50%에 해당하는 세액을 감면함
 - 2018년 12월 31일 이전인 경우만 한함
- 단, 일정 요건을 충족한 외국인 기술자의 근로소득 및 「외국인투자 촉진법」에 따른 기술도입계약에 의하여 제공하는 근로소득에 한함

2) 예능인 및 체육인 과세특례³⁹⁾

- 예능인이 고용관계하에서 다른 나라에서 공연을 수행하는 경우라도 단기 체류 근로자 요건을 충족하여 과세되지 않지만, OECD 모델 조세조약은 예능인 특례 조문을 두고 고정사업장 유무 또는 단기 체류 근로자 조건 충족 유무에 상관없이 공연이 수행된 국가에 과세권을 부여함⁴⁰⁾
- 조세조약상 예능인 특례 조문에 의하여 국내에 과세권이 있거나, 또는 미국과의 조세조약과 같이 예능인에 대한 특례 조문이 없지만 근로소득 조문상 단기 체재 근로자 비과세 요건이 충족되지 않은 경우 국내에서 과세할 수 있음⁴¹⁾
- 현행 세법상 예능인 등 과세특례 규정은 외국 연예법인이 지급하는 예능인의 근로소득이 비록 국내원천소득을 구성하지만 원천징수대상 소득에 해당되지 않고, 예능인 본인의 자발적인 소득세 신고를 기대하기 어려운 상황에서 조세채권의 확보를 위해 도입됨
- 국내 연예기획사가 외국 연예법인에게 대가를 지급할 때 미리 원천징수하고, 외국 연예법인이 비거주자인 연예인에게 대가를 지급할 때 원천징수하여 미리 원천징수세액과 정산하고, 과다납부세액이 발생한 경우에는 해당 세액은 환급됨

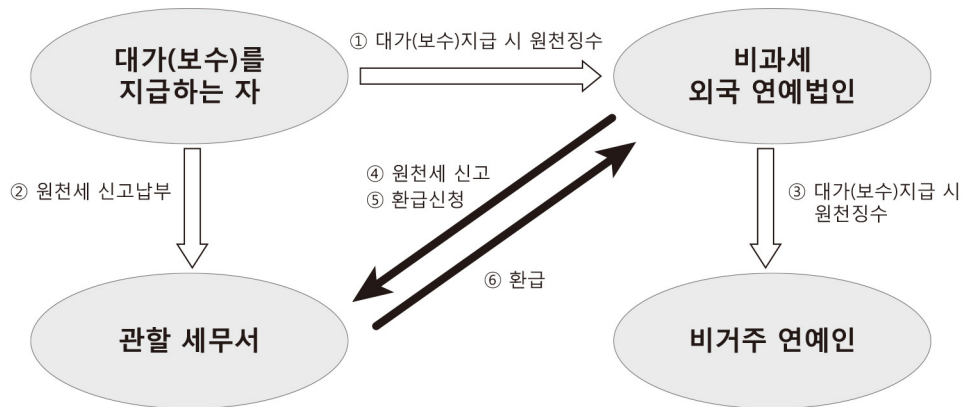
39) 「소득세법」 제156조의 5

40) OECD 모델 조세조약 제17조 【예능인과 체육인】

41) 미국과의 조세조약상 단기 체재 근로자 비과세 요건은 183일 기준, 고정사업장 비용부담 기준, 거주국외의 고용주에 의한 보수지급 이외 3,000달러의 소득기준이 있는데 대부분 소득기준 요건을 충족하지 못하는 경우가 있음

- 조세조약 여부에 불문하고 외국 연예법인이 국내사업장이 없거나 그 공연대가가 외국연예법인의 국내사업장에 귀속되지 않는 경우, 대가를 지급하는 자는 비거주자인 예능인 및 체육인에 귀속되는 소득에 대하여 지급액의 20%를 원천징수할 의무가 있고(그림 II-2의 ① 절차 참조),
- 비거주 외국 연예법인이 비거주 예능인 및 체육인 등에게 국내에서 제공한 용역과 관련하여 보수 또는 대가를 지급할 때는 국내원천소득에 대한 소득세로서 지급액의 20%를 원천징수하여 납부할 의무가 있음(그림 II-2의 ②)

[그림 II-2] 비거주 연예인 등의 용역 제공과 관련된 원천징수 절차



자료: 「소득세법」 집행기준156의 5-0-1

라. 외국인 근로소득 사례

- 앞서 설명한 국가 간 인력 이동 유형을 좀 더 세분하여 현행 소득세제에 의한 외국인 근로소득 과세를 설명하고자 함
- 각 사례에서는 독일 거주자 A가 내국법인 갑에게 2014년 180일 동안 인적용역을 제공한다고 가정함

사례 1

- 독일 거주자 A가 독일 기업과의 고용관계하에서 내국법인 갑에게 파견되어 독일 기업의 사업을 위하여 근로를 제공하고 그에 대한 보수를 독일 기업에서 받는 경우
- 한국-독일 조세조약 제7조과 「법인세법」 제94조에 의하여 독일 기업은 국내사업장이 있는 것으로 보지 않으므로 국내에서 사업소득이 과세되지 않음
- 한편 A는 단기 체류 근로자 비과세 요건을 충족하므로 A가 수령하는 보수에 대한 근로소득은 국내에서 과세되지 않음

사례 2

- 사례 1와 동일한 상황이지만 만일 A가 국내에 190일을 체류하여 단기 체류기간요건을 충족하지 못한 경우로서 독일 기업이 국내사업장이 없다고 가정함
- A는 단기 체류 비과세 요건을 충족하지 못하므로 독일 기업으로부터 수령하는 보수에 대한 근로소득은 국내에서 근로소득으로 과세됨
- 그러나 원천징수대상 소득에 해당되지 않으므로, A의 자발적인 소득세 신고납부 또는 납세조합을 통한 원천징수·연말정산의 절차를 수행하여야 함

사례 3

- 독일 거주자 A가 독일 기업과의 고용관계하에서 내국법인 갑에게 파견되고 내국법인 갑의 사업을 위하여 근로를 제공하는 경우
- 독일 기업이 국내에서 내국법인 갑에게 제공하는 A의 근로에 대한 보수를 우선 지급하고 다시 내국법인 갑에게 그 보수를 보전받고, 독일 기업의 국내사업장은 있는 것으로 보지 않음⁴²⁾
- A는 조세조약상 단기 체류 근로자 비과세 요건을 충족하지 못하므로 A의 근로소득은 국내원천으로 소득세가 과세됨
- 내국법인 갑은 독일 기업에 보전한 보수에 대하여 A의 근로소득에 대한 소득세 등을 원천징수하여야 함⁴³⁾

42) 「법인세법」 기본통칙 94-0...6 【중업원 파견에 따른 국내사업장 해당여부】

사례 4

- 인력파견회사인 독일 기업이 내국법인 갑과의 용역공급계약을 체결한 후 고용관계에 있는 독일 거주자 A를 내국법인 갑에게 파견하고, 내국법인 갑의 사업을 위하여 A가 근로를 제공하는 경우
- A의 용역에 대한 책임과 위험을 인력파견회사인 독일 기업이 부담하지 않는다면 독일 기업의 국내사업장이 구성되지 않음⁴⁴⁾
- 내국법인 갑이 독일 기업에 지급하는 용역공급대가는 A에 대한 근로소득에 대한 보수에 해당하지 않고, A는 단기 체류 근로자 비과세 요건을 충족함에 따라 국내에서 근로소득은 과세되지 않음
- 만일 A의 체류 기간이 183일을 초과하는 경우에는 단일 체류 근로자 비과세 요건을 충족하지 못하므로 근로소득은 과세되며, 이 경우 자발적으로 종합소득 과세표준 세무신고를 하거나 납세조합에 의한 근로소득 원천징수를 선택할 수 있음

43) 국세청 유권해석 국일46017-496, 1998. 08. 10., 서이46017-10111, 2001. 9. 6.

44) 국세청 유권해석 서이46017-10335, 2003. 02. 17.

Ⅲ. 주요국의 외국인 근로소득 과세방법

- 근로소득에 대한 과세방법은 해당 소득을 지급하는 고용주의 원천징수신고·납부에 의한 방법이 일반적인 세정환경에서 국제적 인력파견에 의한 근로자라고 하여 이와 달리 취급할 이유는 없을 것으로 판단됨

- 그러나 원천징수의무자의 범위를 법률적 고용관계의 존재를 인정하여 국가 과세관할 이외의 지역에 거주하는 외국인(foreign person)까지 확대하는 경우에는 현행 세무행정 수준이나 국가적인 영향력을 고려해야 함
 - 영국이나 오스트리아의 경우에는 원천징수의무자의 범위에 외국인을 포함하고 있음에도 불구하고, 경제적 고용주의 개념을 반영한 국제적 인력파견 관련 원천징수 특례를 도입하고 있음

- 본장에서는 국제적 인력파견과 관련된 OECD 동향을 우선 간략하게 살펴보고, 국제적 인력파견구조를 이용한 근로소득 조세회피의 방지 규정을 별도로 도입한 영국, 덴마크, 오스트리아를 조사 대상국으로 선정하여 해당 규정에 대한 내용을 살펴봄
 - 미국⁴⁵⁾이나 호주⁴⁶⁾ 등과 같이 원천징수의무자의 범위에 외국인이 포함되어 있고, 국제적 인력파견 관련 규정을 별도로 도입한 것으로 파악되지 않는 국가는 조사대상국에서 제외함
 - 네덜란드는 규정을 별도로 도입하지 않았지만 국제적 인력파견회사의 등록 및 정보제공의무를 별도로 규정하여 원천징수제도의 운용상 실효성을 도모하고 있기에 본문에서 살펴봄

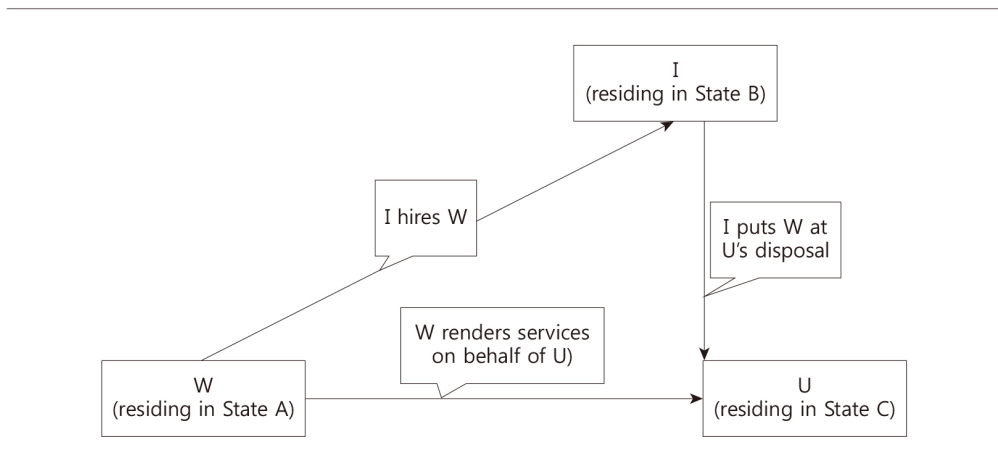
45) IRS Rev.Rul.92-106(12/7/92), [http://www.irs.gov/Individuals/International-Taxpayers/Persons-Employed-by-a-Foreign-Person\(2015.7.28.방문\)](http://www.irs.gov/Individuals/International-Taxpayers/Persons-Employed-by-a-Foreign-Person(2015.7.28.방문))

46) Australian Taxation Office, Taxation Determination TD 2011/1.

1. OECD 동향

- 국제조세분야에서 국제적 인력파견이라는 표현과 이 구조를 통한 용역수행국에서의 근로소득 과세의 회피에 대한 논의는 1985년 OECD 보고서에 의해 제기됨⁴⁷⁾
- 현행 OECD 모델 조세조약은 근로자와 원고용주(사용고용주) 사이에 인력파견회사를 형식적으로 끼워 넣는 경우로 아래와 같은 상황에서는 실질적인 고용관계는 근로자와 원고용주 사이에 있다고 보고 있음⁴⁸⁾
 - 대가를 수취하는 자가 근로과정에서 고용주가 아닌 다른 기업(person)에 용역을 제공하고 그 기업이 직·간접적으로 대가를 수취한 자의 용역 수행을 감독, 지시, 통제 하고
 - 해당 용역이 그 기업이 수행하는 사업 활동의 중요한 부분을 구성함

[그림 Ⅲ-1] 국제적 인력파견



주: 1. 여기서 I는 인력을 모집하여 사용자에게 제공하는 중개기관, W는 용역을 제공하는 자, U는 I와의 계약 하에 W의 용역을 제공받는 자를 의미함
 자료: Suat Goeydeniz(2010), p.6

47) 1985년 OECD 보고서 Taxation issues relating to international hiring-out of labour(Suat Goeydeniz(2010), p.3)

48) OECD 모델 조세조약 주석서 제15조 문단 8.3~8.10

2. 영국

가. 소득세 개요

- 외국인인 국적이 아닌 영국 세무상 거주자와 주소지 상황(residence and domicile status)에 따라 소득의 납세의무가 결정됨
- 영국 세무상 거주자 여부는 거주자 법정심사(Statutory Resident Test, SRT)에 의해 결정되며 세무상 거주자는 전 세계 소득에 대하여 영국 소득세 납세의무가 있음
- 다만, 거주자라 하더라도 본래 영국 거주자(ordinarily resident individuals)가 아니었거나 또는 영국 내 주소(domicile)가 없는 경우에는 국외원천소득에 대하여 송금기준(remittance basis)을 선택할 수 있음⁴⁹⁾
- 비거주자(nonresidents)는 영국 국내원천소득에 대해서만 영국 소득세 과세의무가 있음
 - 다만, 단기 체류 근로자 비과세 요건을 충족하는 경우에는 영국 국내원천소득에 대해서도 과세되지 않음
- 소득세 세무신고는 자진신고(self-assessment)가 원칙이며, 4월 6일부터 다음해 4월 5일까지의 과세연도에 대하여 과세연도 종료일이 속하는 달의 말일로부터 6개월 후인 10월 31일까지 신고하여야 하며 소득세 등은 1월 31일까지 납부하여야 함⁵⁰⁾
 - 다만, 전자적 방법에 의한 자진신고의 경우에는 1월 31일까지 연장됨

49) EY(2014), p.1344.

국외에서 지급되고 국내로 송금되지 않은 국외원천소득의 경우 적격한 납세자의 신청에 한하여 영국 소득세 과세대상에서 제외되는데 이를 송금기준이라고 함

50) B. Obuoforibo(2015), p.59.

나. 근로소득 원천징수제도

- 고용관계(employment contract)하에서 제공되는 인적용역의 대가로 수령되는 보수(emoluments) 등은 근로소득(employment income)으로 과세되고 일반적으로 고용주의 원천징수제도((Pay-As-You-Earn, PAYE)의 적용을 받음
- 원천징수제도(PAYE)는 근로소득에 대하여 부과되는 세금을 소득세 세무신고 이전에 미리 징수하는 주된 방법으로 고용주는 그의 근로자에게 보수를 지급할 때 관련 세액을 공제하여 영국 국세청에 신고·납부하여야 함⁵¹⁾
- 원천징수제도(PAYE) 목적상 근로자(employee)는 영국 내에서 유급으로 고용된 자로서 ① 용역계약(contract of service)을 체결하는 자, ② 과세소득이 있는 임원(office holder), ③ 에이전시 또는 제3자를 통하여 용역을 제공하는 자를 의미함⁵²⁾
- 원천징수제도(PAYE) 목적상 고용주(employer)의 범위에는 보수를 지급하는 자, 노동자(worker)를 통제·관리하는 자(controlling and managing the worker), 에이전시(agency)를 포함함⁵³⁾
 - 이 경우 근로자(worker)에게 보수를 직접 지급하는 자가 있더라도 해당 근로자를 직접 통제/관리하는 자가 있는 경우에는 그 통제/관리하는 자를 주된 고용주로 간주하게 됨
 - 원천징수의무자의 범위에 소득을 지급하는 외국인(foreign person)이 포함됨⁵⁴⁾
- 중개기관(agency)을 통하여 용역을 제공하는 경우, 아래 요건을 모두 충족하는 경우에

51) CCH(2014), p.2384.

52) HMRC(2015), p.4.

일반적으로 용역이 제공하는 방법에는 용역계약(contract of service)이나 용역에 대한 계약(contract for service)의 형태를 띠고 있으며 전자는 고용(employment), 후자는 자영업(self-employment)로 구분됨

53) CCH(2014), p.2384.

54) HMRC(2015), p.54.

한하여 해당 중개기관에 원천징수의무가 부여됨

- 용역을 제공하는 자(worker)가 사용자 또는 에이전시의 근로자에 해당되지 않고⁵⁵⁾,
- 용역을 제공하는 자(worker)가 용역을 사용자(end user)에게 제공하고,
- 사용자와 에이전시 사이에 (1) 용역이 제공되고, (2) 사용자는 그 인적용역에 대한 대가를 지불한다는 계약이 직접적으로 체결되어 있고,
- 용역을 제공하는 자가 수행하는 업무를 감독·지시·통제에 대한 권한이 존재하고,
- 용역을 제공하는 자는 그 제공된 용역에 대한 대가로서 (누군가에게) 보수를 수령 받는 경우

□ 다만, 중개기관이 외국법인인 경우에는 원천징수의무가 사용자(end-user) 또는 내국법인인 중개기관으로 전환되는데, 상세한 내용은 후술함

□ 원천징수의무가 없거나 원천징수를 수행하지 않은 중개기관은 해당 근로자 정보, 계약 및 지불현황(engagement and payment details)에 대한 정보를 영국 국세청에 분기별로 신고하여야 함

- 만일 무신고나 과소신고가 있는 경우에는 12개월 동안 발생한 무신고 및 지연신고 횟수에 따라 과태료가 부과됨⁵⁶⁾
 - 신고 협력의무 위반사례 1회인 경우 250파운드, 2회인 경우 500파운드, 3회 이상인 경우 1,000파운드임
- 사실과 다른 신고인 경우에는 위반 사례별로 과태료가 부과됨
- 신고와 관련된 기록은 해당 과세연도 종료일로부터 3년간 보관할 의무가 있음

55) 김훈 외(2014), p.238.

영국은 에이전시 워커(agency worker)에 대하여 논의할 때 고용소개업(employment agency)과 인력파견업(employment business)을 구분함. 전자의 경우는 노동자(worker)를 에이전시가 제3자인 사용인에게 소개하고 노동력의 소개가 이루어지면 해당 에이전시가 노무제공관계에서 빠지는 형태임. 후자의 경우에는 업무를 소개받은 근로자 등이 노무는 제3자인 사용인에게 제공하지만 임금이나 보수의 지급 등 기본적인 노무관계는 해당 근로자와 에이전시 사이에 존재하는 형태임. 중개기관을 통한 인적용역을 제공하는 자를 근로자가 아닌 자영업자로 처리하거나, 국외에 중개기관을 두고 인적용역을 제공하여 세무상 근로소득에 대한 원천징수의무를 회피하거나 법률상 고용 관련 권리와 의무를 회피하는 사례가 발생함

56) <https://www.gov.uk/government/publications/employment-intermediaries-reporting-requirements/what-this-means-for-an-intermediary>

다. 외국인 근로소득 과세제도

1) 단기체류 근로자

- 조세조약상 종속적 인적용역 규정에 의하여 영국 내에서 단기 체류하는 근로자(employees on short-term business visits to the UK)는 아래의 요건을 충족하는 경우 영국 원천 근로소득은 비과세됨
 - 영국 내 체류기간이 역년 또는 과세연도에 대하여 총 183일을 초과하지 않아야 하며,
 - 해당 근로자의 보수는 영국 거주자가 아닌 고용주에 의하여 또는 그를 대신하여 지급되어야 하며,
 - 보수의 부담은 영국 내 고용주의 고정사업장에 의해서 부담되어서는 안 됨

2) 파견 외국인 근로자(employee seconded to work in the UK)

- 국외에서 영국으로 파견 온 외국인 근로자로부터 근로를 제공받는 자는 해당 파견 근로자가 수령하는 보수에 대하여 원천징수하여야 함⁵⁷⁾
 - 여기서 파견근로자(a seconded employee)란 국외 고용주(overseas employer)와의 고용계약을 유지하면서 영국 내에서 영국 고용주를 위하여 전적으로 혹은 부분적으로 근로를 제공하는 개인이나
 - 또는 국외 고용주의 영국 내 고정사업장에서 전적으로 혹은 부분적으로 근로를 제공하는 개인 등을 의미함⁵⁸⁾
- 이 경우 외국인 근로자의 보수가 국외에서 부분적 또는 전적으로 지급되거나 영국 내로 청구되는지 여부와 관계없이 해당 외국인 근로자가 영국 내에서 수행하는 근로에 대한 대가에 해당하는 보수에 대하여 원천징수하여야 함⁵⁹⁾

57) HMR(2015), p.56.

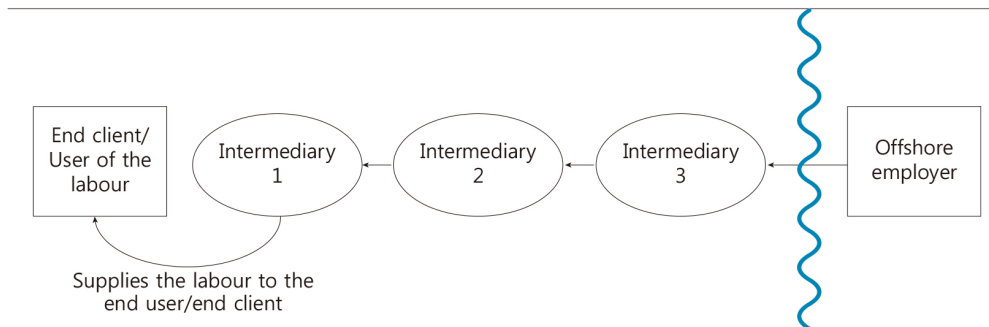
58) HMRC(2015), p.56.

59) PAYE81620 – PAYE operation: international employments: employees sent by overseas employer to work for an independent UK concern

3) 외국법인(foreign employer) 파견 외국인 근로자

- 2014년 4월 6일부터 영국 내 고정사업장이 없는 외국법인(offshore employer)과의 고용계약 또는 외국법인을 통하여 영국 내에서 사용자(end-user)에게 근로를 제공하는 외국인 근로자가 수령하는 보수에 대한 원천징수의무자는 다음과 같은 순서로 결정됨
 - 국외 고용관계 구조상 영국 기반 중개기관(UK base intermediary)이 없는 경우에는 영국 내 사용자(end-user)가 원천징수의무자이며,
 - 영국 기반 중개기관이 있는 경우에는 영국 기반 중개기관이 원천징수의무자임
 - 다수의 영국 기반 중개기관이 있는 경우에는 사용자와 직접 계약을 체결한 중개기관이 원천징수의무자가 됨([그림 Ⅲ-1]에서 Intermediary 1에 해당함)

[그림 Ⅲ-2] 국외 고용관계 구조



자료: HMRC(2013), p.8.

- 원천징수대상이 되는 금액은 사용자 또는 중개기관이 외국법인에게 지급하는 금액이며, 근로자가 수령하는 금액이 입증되는 경우에는 실수령액을 원천징수대상 금액으로 함⁶⁰⁾
- 2015년 8월부터 사용자와 직접 계약을 체결한 중개기관은 영국 내 사용자에게 제공한 국제적 인력파견회사(offshore employer)의 외국인 근로자에 대한 정보를 분기별로 신고하여야 함

60) HMRC(2013), p.15.

3. 덴마크

가. 소득세 개요

- 외국인은 국적이 아닌 덴마크 세무상 거주자 여부에 따라 소득의 납세의무가 결정됨
 - 덴마크 세무상 거주자란 6개월 이상 계속하여 덴마크에 체류하거나 덴마크 내에 주소(residence)가 있는 자를 의미하며 거주자가 아닌 자는 비거주자임
- 세무상 거주자는 전 세계 소득에 대하여 덴마크 소득세 납세의무가 있으며 비거주자는 덴마크 원천소득에 대해서 납세의무가 있음⁶¹⁾
 - 다만, 조세조약상 단기 체류 근로자 비과세 요건을 충족하는 경우에는 덴마크 국내 원천소득이더라도 과세되지 않음
- 소득세 세무신고는 자진신고(self-assessment)가 원칙이며, 역년(calendar year)을 과세연도로 하며 과세연도 다음해 5월 1일까지 소득세 세무신고를 하여야 함
 - 다만 사업소득에 대한 소득세 세무신고는 7월 1일을 신고기한으로 함

나. 근로소득 원천징수제도

- 고용주는 근로자의 세무정보를 수령하여 근로자가 수령하는 보수에 대하여 원천징수(A-Skat/A-tax)함⁶²⁾
 - 덴마크 국세청은 매년 다음 과세연도에 대하여 납세자별 추정소득세액(pre-assessment)을 계산하고, 납세자에게 추정소득세액 및 원천징수세율 등의 정보를 담고 있는 세무통지(tax card)를 발송함⁶³⁾
 - 근로자에 대한 세무정보가 제공되지 않는 경우에는 55%의 원천징수세율을 적용함

61) EY(2014), p.323.

62) SKAT(2014), p.13.

63) L.Ambagtsheer-Pakarine(2015)

다. 외국인 근로자 과세제도

1) 단기체류 근로자

- 조세조약상 종속적 인적용역 규정에 의하여 덴마크 내에서 단기 체류하는 근로자는 아래의 요건을 충족하는 경우 덴마크 국내원천 근로소득은 과세되지 않음
 - 덴마크 내 체류기간이 역년에 대하여 총 183일을 초과하지 않아야 하며,
 - 해당 근로자의 보수는 덴마크 거주자가 아닌 고용주에 의하여 또는 그를 대신하여 지급되어야 하며,
 - 보수의 부담은 덴마크 내 고용주의 고정사업장에 의해서 부담되어서는 안 됨

2) 국제적 인력파견(international hiring out of labor) 외국인 근로자⁶⁴⁾

가) 개요

- 덴마크 기업이 외국법인과 고용관계가 있는 외국인 근로자로부터 근로를 제공받은 국제적 인력파견의 경우에는 외국인 근로자의 소득에 대하여 원천징수의무가 발생함
 - 국제적 인력파견구조는 ① 인력파견을 받는 덴마크 기업(인력파견 사용자), ② 근로자를 고용한 국외 고용주로 임시 에이전시(temp agency)나 기업(enterprise), ③ 국외 고용주에게 고용된 근로자로서 덴마크에 거주하지 않는 자의 세 당사자가 관여됨

- 국제적 인력파견구조 여부를 결정할 때 아래와 같은 사항이 고려됨
 - 외국인 근로자가 수행하는 업무는 덴마크 기업의 주된 사업의 일부를 이루거나 또는 일상적인 기업 활동의 일부를 구성함
 - 외국인 근로자의 근로제공에 관련하여 통제, 지시, 도구의 제공 등에 대한 결정권이 덴마크 기업에 있음

64) SKAT(2013)

- 누구에게 근로자의 업무 지시권이 있는가?
- 누구에게 작업현장에 대한 통제와 책임이 있는가?
- 덴마크 기업이 근로자의 보수에 대하여 보전하는가?
- 누가 작업을 위한 공구와 기계장치를 제공하는가?
- 누가 투입인력과 투입인력의 자격을 결정하는가?
- 누가 업무시간과 휴일은 결정하는가?

나) 인력파견 사용자의 원천징수의무

- 인력파견 사용자인 덴마크 기업은 인력파견에 대한 대가(the invoice for the hired-out labor)를 외국법인에게 지급할 때 외국인 근로자의 보수에 대한 고용보험료와 소득세를 원천징수하여 신고·납부하여야 함
 - 30%의 소득세(hiring-out of labor tax)
 - 8%의 고용보험료(labor market contribution, AM-bidrag)
- 다만, 원천징수대상이 되는 외국인 근로자의 소득에 대한 정보를 국외 고용주로부터 제공받지 못하는 경우에는 청구금액(amounts invoiced for the hired-out labor)에 대하여 원천징수하여야 함

다) 외국법인의 정보제공의무

- 국외 고용주인 외국법인은 인력파견 사용자의 원천징수의무 이행을 위하여 관련 외국인 근로자의 정보를 제공하여야 함
 - ① 외국인 근로자의 성명, 주소, 생년월일
 - ② 외국인 근로자의 보수 및 현물급여 관련 정보
- 국외 고용주는 해당 과세연도 다음해 덴마크 국세청에서 발행되는 덴마크 소득세 납부 증명서(a statement of Danish taxes paid)를 수령하여 외국인 근로자에게 전달하여야 함

- 인력파견 외국법인은 외국용역제공 등록(the Register of Foreign Service Providers, RUT)의무가 있음
 - 2011년 1월 1일부터 시행된 RUT 등록규정에 의하면 덴마크 내 용역을 제공하는 외국법인은 해당 용역 및 파견근로자에 대한 정보를 제공하여야 함
 - 제공된 정보는 덴마크 과세당국 및 고용관련 정부부서(the Ministry of Employment)가 공유하고, 그 결과 외국법인은 내국법인과 동일한 근로환경과 과세규정이 적용됨

라) 외국인 근로자의 소득세 납세의무

- 외국인 근로자는 덴마크 기업에 의한 원천징수로 덴마크 소득세 납세의무를 종결하거나 또는 소득세 세무신고를 할 수 있음
 - 후자의 경우 국내원천 소득에 적용되는 공제제도를 적용받을 수 있음

3) 외국인 근로자 과세특례(a special expatriate tax regime)

- 적격 외국인 근로자가 덴마크 국내에서 덴마크 기업에 근로를 제공하고 수령하는 근로소득에 대하여 31.92%의 단일세율이 적용됨⁶⁵⁾
 - 해당 외국인 기술자가 국내에서 최초로 근로를 제공한 날로부터 5년이 되는 날이 속하는 달까지 발생한 근로소득에 대해서만 단일세율이 적용됨
 - 적격 외국인 근로자란 연구자(researcher) 또는 월별 총급여액이 최소 DKK 70,500인 근로자를 의미함
 - 다만, 아래의 경우에는 단일세율의 적용을 배제함
 - 근로의 개시 직전 과거 5년간 덴마크 기업에서 직·간접적으로 경영·주주활동에 참여하였거나
 - 근로의 개시 직전 과거 10년간 덴마크 기업의 임원 또는 근로로 인한 소득세 납세의무가 있는 경우
 - 단일세율을 적용하는 경우에는 소득세 공제제도의 적용을 배제함

65) EY(2014), p.324. 8%의 labour market contribution이 포함됨

4. 오스트리아(Austria)

- 고용관계(employment relationship)에 있어서 법률적 고용주(legal employer)의 개념을 따르고 있었기 때문에 국제적 인력파견 외국인 근로자의 국내원천 근로소득에 대한 원천징수의무자를 국제적 인력파견회사로 규정하고 있었음⁶⁶⁾
 - 국제적 인력파견회사와 외국인 근로자 사이에는 법률적인 고용관계가 존재하고 있기 때문임
 - 국제적 인력파견회사에 의한 원천징수의무의 불이행으로 인한 근로소득세의 과세권 확보가 용이하지 않음

- 2013년 오스트리아 고등법원에서 경제적 고용주의 개념을 도입하고, 국제적 인력파견 회사의 경우에는 사용자(end-user)가 고용주가 되어야 한다고 판결함에 따라 국제적 인력파견 외국인 근로자에 대한 원천징수의무 특례가 2014년 6월자로 발표됨⁶⁷⁾

- 경제적 고용주의 개념을 도입한 결과, 조세조약상 단기 체류 요건과 관계없이 외국인 근로자는 오스트리아 원천근로소득에 대하여 납세의무가 발생하는 결과를 초래함

가. 국제적 인력파견 외국인 근로자 원천징수 특례⁶⁸⁾

1) 인력파견 사용자의 원천징수의무

- 국제적 인력파견 외국인 근로자가 수령하는 대가는 오스트리아 원천징수대상소득으로 국제적 인력파견회사는 자발적으로 오스트리아 근로소득세(the wage tax)를 원천징수하여 신고·납부하여야 함⁶⁹⁾

66) EY, New decree in force changing the Austrian Tax treatment of international leasing of personnel, International Tax Review No.07/2014, 2014.

67) comp. Austrian Administrative Supreme Court 22nd May 2013, 2009/13/0031

68) <http://english.bmf.gv.at/taxation/international-Hiring.html>

69) 2014년 6월 12일 이후 국제적 인력파견회사에 의해 공급되는 외국인 근로자에 대해서 적용됨

○ 이 경우 국제적 인력파견회사는 외국인 근로자의 근로소득 과세를 위하여 과세관청에 등록을 하여야 함⁷⁰⁾

□ 국제적 인력파견회사의 원천징수의무 불이행시, 오스트리아 내국법인은 국제적 인력파견회사에 대가를 지급할 때 20%의 세율로 근로소득세를 원천징수하여 신고·납부하여야 함⁷¹⁾

○ 인력파견에 대한 대가의 대부분이 파견 근로자의 근로소득으로 구성되므로 20%의 세율로 원천징수된 금액은 파견 근로자의 오스트리아 납부세액으로 정산됨

2) 외국법인의 정보제공의무

□ 국제적 인력파견회사는 외국인 근로자가 조세조약상 단기체류 근로자의 요건을 충족함을 입증하여 근로소득 비과세 신청 및 이미 원천징수된 세액환급 신청을 아래와 같은 정보 제출과 함께 할 수 있음

○ 이름, 회사명, 주소, VAT 등록번호와 같은 오스트리아 내국법인 사용주의 정보와 외국인 근로자별 오스트리아 내국법인 사용주의 원천징수세액

○ 외국인 근로자의 성명, 주소, 오스트리아 세무목적상 등록번호

□ 만일 조세회피 목적이 있거나, 외국인 근로자의 근로소득 과세를 위한 등록을 수행하지 않는 경우에는 조세조약상 단기체류 근로자 비과세의 적용을 받지 못함

5. 네덜란드(the Netherlands)

□ 네덜란드는 2006년 대법원(the Dutch Supreme Court)에서 OECD 모델 제15조상의 고용주를 해석함에 있어서 경제적 고용주의 개념을 최초로 도입함⁷²⁾

70) sec 5 para 3 of the ordinance on DTC-relief

71) sec 98 para 1 subpara 4 last sentence EStG

- 그 결과, 네덜란드 내국법인 사용주(receiving company)가 경제적 고용주로 간주되는 경우에는 조세조약상 단기 체류 요건과 관계없이 외국인 근로자는 네덜란드 원천 근로소득에 대하여 납세의무가 발생하게 됨
- 그러나 일정요건을 충족한 다국적기업들의 그룹 내 근로자 파견으로 12개월 중 60일 미만의 파견에 해당되는 경우에는 경제적 고용주 개념을 적용하지 않음⁷³⁾

가. 국제적 인력파견 외국인 근로자 원천징수

1) 원천징수의무자

- 외국인 근로자에게 소득세 납세의무가 발생하는 경우, 법률적 고용관계가 있는 외국법인에게 일차적으로 근로소득 원천징수의무가 있음
- 따라서 국제적 인력파견회사는 네덜란드에 고정사업장이 없더라도 외국인 근로자가 네덜란드 소득세 및 사회보장세 납세의무가 발생하는 경우에는 원천징수의무자가 됨⁷⁴⁾
 - 이 경우 국제적 인력파견회사는 원천징수의무자로서 과세관청에 등록하여야 함
- 다만, 2013년 1월 1일자로 과세관청의 사전승인하에 외국법인의 원천징수의무를 외국인 근로자가 근로를 제공하는 네덜란드 내국법인에게로 변경할 수 있음

2) 외국법인의 정보제공의무

- 2012년 7월부터 발효된 「중개기관 등록의무법」(the registration obligation for Inte-

72) BNB 2007/75

73) <http://www.deloitte-tax-news.de/arbeitnehmerentsendung-personal/aktuelles-ausland/files/gesnewsflash-niederlande-05022010.pdf>

74) Hans van Ruiten(2015), p.30.

mediaries Providing Personnel Act)에 의해 국제적 인력파견회사는 네덜란드 행정 기관(the Dutch Chamber of Commerce)에 인력파견회사 등록을 이행하여야 함⁷⁵⁾

○ 등록정보는 네덜란드 과세관청(the Dutch Tax Authorities), 노동관련 행정부서 (Labour inspectorate), 출입국관리소(Immigration Authorities)에서 공유함

□ 등록의무를 이행하지 않은 국제적 인력파견회사와 미등록 인력파견회사로부터 인력을 공급받은 네덜란드 내국법인에게 의무 위반시 벌과금이 부과됨⁷⁶⁾

○ 근로자별로 12,000유로 또는 위반건별로 최고 76,000유로의 벌과금이 부과됨

○ 5년 이내 의무 불이행이 적발될 경우 최초 벌과금의 2배가 부과되며, 같은 기간 내 3번 이상의 위반이 적발될 경우에는 최초 벌과금의 3배가 부과됨

75) <http://www.taxand.nl/en>

76) <http://www.birketts.co.uk/resources/legal-updates/1403/foreign-suppliers-of-labour-for-the-dutch-market/>

IV. 국제비교 및 시사점

1. 국제비교

가. 경제적 고용주(economic employer) 개념의 도입

- 근로소득은 고용주와 근로자 간의 법률적인 고용관계를 전제로 하여 발생하므로 근로 소득의 원천징수의무는 일반적으로 법률적 고용주(legal employer)에게 부과함
- 다만 법률적 고용주의 원천징수의무 이행을 기대할 수 없기 때문에 관련 소득에 대한 과세권의 확보가 어렵다고 판단되는 경우, 조사대상국들은 경제적 고용주의 개념을 도입하여 원천징수의무자의 범위 확대 또는 전환을 시도하고 있음
- 한국의 경우에는 국외 관계회사에서 파견된 외국인 근로자의 근로소득에 대한 원천징수의무를 내국법인에게 부여하고 있지만 국제적 인력파견구조에서는 적용하지 않음
 - 국외 관계회사에서 파견된 외국인 근로자의 원천징수가 이루어지는 경우, 외국인 근로자는 내국법인만을 위하여 근로를 제공하고, 외국인 근로자에 대한 급여를 대신 지급함에 따른 정산대가 이외에 일체의 대가를 지급받지 않는 경우에 한함
- 영국은 원천징수의무자를 정의할 때 경제적 고용주의 개념이 반영되어 보수를 지급하는 자 이외에도 근로자를 통제·관리하는 자 등을 포함함
 - 국외 관계회사에서 파견된 외국인 근로자의 근로소득이 누가 지급하는지 또는 영국 내로 청구되는지 여부에 상관없이 내국법인에게 원천징수의무를 부과함
 - 다만 외국인 근로자는 국외 고용주(overseas employer)와의 고용계약을 유지하면서 영국 내에서 영국 고용주를 위하여 전적으로 혹은 부분적으로 근로를 제공하여야 함

- 국제적 인력파견구조에 대해서는 특례규정을 도입하고 있으며 이에 대한 논의는 다음 편에서 후술함
- 덴마크는 국제적 인력파견 과제제도에서 파견 외국인 근로자의 근로소득 과세를 규정하고 있는데 외국인 근로자가 덴마크 내국법인을 위하여 근로를 제공하는 경우, 덴마크 내국법인을 경제적 고용주로 보고 원천징수의무를 부과하고 있음
- 오스트리아는 2013년 고등법원의 판결 이후 경제적 고용주의 개념을 도입하고 국제적 인력파견구조에 대한 원천징수 특례규정을 마련함
- 네덜란드는 종속적 인적용역(근로소득)을 규정하고 있는 OECD 모델 조세조약 제15 조상의 고용주를 해석한 2006년 대법원의 판결에서 경제적 고용주 개념을 최초 도입하였으나 영국, 덴마크, 오스트리아와 달리 원천징수 특례규정은 마련하지 않음
 - 당초 네덜란드 원천징수의무자의 범위에는 외국법인이 포함되어 있었고, 국제적 인력파견을 다른 행정기관에 등록하도록 의무화하여 외국법인의 원천징수의무 이행을 독려하고 있음

〈표 IV-1〉 경제적 고용주 개념 및 국제적 인력파견 특례규정

구분	한국	영국	덴마크	오스트리아	네덜란드
경제적 고용주 도입 여부	○	○	○	○	○
국제적 인력파견 특례규정 도입 여부	×	○	○	○	×

나. 국제적 인력파견 특례규정

1) 원천징수의무자

- 외국 인력파견법인과 내국법인과의 인력파견 계약하에서 국내로 파견된 외국인 근로자의 국내원천 근로소득과 관련하여 한국은 외국 인력파견법인과 외국인 근로자의 법률적 고용관계를 존중하여 사용 내국법인(user-employer)에게 별도의 원천징수의무를 부여하고 있지 않음
 - 이에 따라 외국인 근로자는 자발적인 소득세 신고·납부 또는 납세조합의 원천징수·연말정산 절차를 통하여 소득세를 신고·납부하여야 함
- 영국은 외국 인력파견법인이 국내에 거주하고 있는 여러 단계의 중개기관(employment intermediary)을 거쳐 영국 내국법인에게 외국인을 파견하는 경우에는 사용 내국법인(end-user)와 직접 계약하는 국내 중개기관에 원천징수의무를 부여하고 있으며, 만일 국내 중개기관이 없는 경우에는 사용 내국법인(end-user)에게 원천징수의무를 부여함
- 덴마크는 외국 인력파견법인이 파견한 외국인 근로자가 덴마크 내국법인을 위하여 근로를 제공하는 경우, 덴마크 내국법인을 경제적 고용주로 보고 외국인 근로자의 국내원천 근로소득에 대하여 원천징수의무를 부과함
- 오스트리아는 외국 인력파견법인이 파견한 외국인 근로자가 오스트리아 내국법인을 위하여 근로를 제공하는 경우, 일차적인 원천징수의무는 외국 인력파견법인에게 부여함
 - 다만, 외국 인력파견법인의 의무 불이행시에는 경제적 고용주의 개념을 도입하여 오스트리아 내국법인에게 외국인 근로자의 국내원천 근로소득에 대한 소득세 원천징수의무를 부여함

- 네덜란드는 국제적 인력파견의 경우 외국 인력파견법인에게 외국인 근로자의 네덜란드 원천 근로소득에 대한 일차적인 원천징수의무를 부여하고 있으며, 과세관청의 승인 하에서만 내국법인에게로 원천징수의무의 전환이 가능함

〈표 IV-2〉 국제적 인력파견 외국인 근로자에 대한 고용주의 원천징수의무

구분	한국	영국	덴마크	오스트리아	네덜란드
원천징수 의무자	없음	내국법인	내국법인	외국 인력파견법인 → 내국법인 전환	외국 인력파견법인

2) 국제적 인력파견 특례규정상 원천징수대상 금액 및 적용세율

- 국제적 인력파견 특례규정상 원천징수 절차를 살펴보면, 외국인 근로자의 정보가 제공 되지 않는 경우에는 외국법인에게 대가를 지급할 때 원천징수토록 함
- 원천징수세율을 살펴보면 영국의 경우 소득세 근로소득 원천징수세율을, 덴마크의 경우 30%의 단일세율을, 오스트리아는 20%의 단일세율을 적용하고 있음

〈표 IV-3〉 원천징수대상 금액 및 적용세율

구분	영국	덴마크	오스트리아 ²⁾
원천징수 대상금액 ¹⁾	외국법인 지급금액	외국법인 지급금액	외국법인 지급금액
세율	PAYE tax rate	30% 소득세 8% 고용보험료	20%

주: 1) 근로자가 수령하는 금액 입증시, 해당 수령금액
 2) 외국 인력파견법인의 원천징수의무 불이행시 내국법인이 원천징수 수행

3) 국제적 인력파견 관련 세무목적상 정보제공의무

- 한국은 외국 인력파견법인과 내국법인 간의 인력파견 계약관계하에서 파견된 외국인 근로자의 근로소득 과세를 위한 정보제공의무를 부과하지 않음
 - 세무목적상 외국 인력파견법인과 내국법인 모두 파견된 외국인 근로자에 대한 정보 제공의무는 없음

- 영국과 덴마크, 오스트리아는 국제적 인력파견과 관련하여 외국인 근로자의 근로소득 과세를 위한 정보제공의무를 거래 당사자에게 부여하고 있음
 - 영국은 원천징수의무가 없는 국내 중개기관에 근로자 관련 정보, 계약 및 지불현황 (engagement and payment details)에 대한 정보를 영국 국세청에 분기별로 신고 토록 하고 있으며 신고불이행시 가산세를 부과함
 - 덴마크는 사용 내국법인의 원천징수의무 이행을 위하여 외국법인에게 세무상 정보 제공의무와 외국용역제공법상 등록의무를 부여함
 - 외국인 근로자의 성명, 주소, 생년월일, 보수 등의 정보를 내국법인에게 제공하여야 하고, 해당 과세연도 다음해 덴마크 국세청에서 발행되는 덴마크 소득세 납부 증명서(a statement of Danish taxes paid)을 수령하여 외국인 근로자에게 전달 하여야 함
 - 오스트리아는 외국인 근로자의 조세조약상 단기체류 근로자 신청자를 원천징수의 무 미이행 외국 인력파견법인으로 한하고 있으며, 비과세 신청시 해당 근로자의 정보 등을 제출토록 하고 있음

- 덴마크, 네덜란드는 세무목적상 외국법인의 정보제공 의무 부여 이외에도 인력파견 관련 사항을 다른 행정기관에 등록토록 규정하고 있으며 등록된 사항은 과세관청과 공유 하고 있음
 - 덴마크는 외국 인력파견법인은 2011년 1월 1일부터 시행된 외국용역제공 등록(the Register of Foreign Service Providers, RUT)의무가 있으며, 해당 용역 및 파견근로 자에 대한 정보를 제공하여야 함

- 네덜란드는 국제적 인력파견회사는 네덜란드 행정기관(the Dutch Chamber of Commerce)에 인력파견회사 등록을 이행하여야 함

2. 시사점

- 국외에 거주하는 외국법인으로부터 수령하는 근로소득은 외국법인과 근로자의 고용계약을 전제로 국내에서 외국법인을 위하여 근로를 제공하는 경우와 국내에서 제3자를 위하여 근로를 제공하는 경우로 구분할 수 있음⁷⁷⁾
- 전자는 제II장의 사례 3의 상황으로 근로자 본인의 자발적인 소득세 신고납부 또는 납세조합을 통하여 해당 근로소득에 대한 소득세 징수납부를 통하여 이루어짐⁷⁸⁾
- 후자는 제II장의 사례 4의 상황으로 국외 외국법인(employment intermediary)과 내국법인 사이에는 용역계약(contract for service)이 체결되고, 외국인 근로자는 국외 외국법인과 고용계약(contract of service)하에서 국내 내국법인(end-user)에게 근로를 제공하는 경우로 국제적 인력파견의 형태를 상정함
 - 전자와 동일한 방법에 의하여 근로소득에 대한 소득세가 과세되지만,
 - 내국법인(end-user)이 외국법인에게 용역에 대한 대가를 국내에서 지급하고, 그 대가의 산정기준이 근로시간이나 요율 등을 기준으로 한다는 점에서 전자와 차이가 있음
- 외국법인으로부터 수령하는 외국인 근로자의 근로소득은 지급하는 자에 의하여 원천징수되지 않고, 외국인 근로자 본인의 자발적인 소득세 신고납부의무에만 의존하고 있어 실제 이들의 근로소득에 대한 조세채권이 안정적으로 확보되고 있는지 여부와 함께 과세 실효성에 대한 의문이 제기됨

77) 후자는 외국법인과 법률적인 고용관계를 유지하면서 내국법인을 위하여 근로를 제공하고 해당 외국인 근로자의 근로소득이 내국법인에 의해 보전되는 경우에는 내국법인에게 원천징수의무가 부여되므로 본문의 범위에서 제외함

78) 근로자의 근로활동으로 인한 외국법인의 고정사업장 성립 여부는 본 연구의 범위에 포함하지 않으므로 고정사업장의 원천징수 가능성은 본문의 범위에서 제외함

- 납세조합징수제도를 통한 소득세 과세상 원천징수의무자와 동일한 수준의 소득원천에 대한 정보 확보 및 원천징수의 강제성을 보장할 수 없으므로 성실한 납세순응도를 기대하기 어렵다는 문제점이 있음
- 이에 현행 소득세제상 개선방안을 납세조합징수제도, 원천징수의무제도, 그리고 정보제공협력의무제도 측면에서 제안하고자 함
 - 과세관청 이외 출입국관리기관 등 행정기관과의 연계를 통한 과세확보 방안은 본 연구의 범위에 포함되지 않으므로 현행 우리나라 출입국관리소와 과세관청 간 정보공유를 통한 조세채권 확보방안은 제시하지 않음
 - 조사 대상국의 경우 출입국관리기관 또는 외국인 고용관련 기관 등 다양한 행정기관과의 연계를 통하여 조세채권을 확보하고 있는 것으로 판단됨

가. 납세조합제도 개선방안

1) 납세조합 연말정산 절차

- 납세조합의 원천징수·연말정산의 절차를 마친 외국인 근로자의 근로소득은 현행 「소득세법」상 종합소득 과세표준 신고의무가 배제되고 있는데 이는 외국인 근로자가 성실하게 납세의무를 이행하고 있다는 전제로 규정된 것으로 판단됨
 - 소득세 신고의무의 배제는 부과제척기간을 7년에서 5년으로 단축하여 사후적으로 확보된 근로소득에 대하여 과세가 용이하지 않음⁷⁹⁾
- 그러나 납세조합은 고용주-근로자 간의 고용관계를 전제로 한 원천징수의무자의 수준과 동일한 정도의 구속력이나 근로자에 대한 정보 확보능력, 그리고 조합원인 근로자에게 소득세 납세의무 이행을 강제적으로 적용할 수 없다는 세정상 한계가 존재한다고 판단됨⁸⁰⁾

79) 「국세기본법」 제26조의 2

80) 납세조합은 특정한 납세의무자를 구성원으로 하여 그 조합원의 납세의무 준수와 납세에 대한 계몽·선전 등의 업무를 그 목적으로 지방국세청장의 승인을 얻어 성립된 세정행정의 편의를 위한 조합에 불과함

○ 납세조합의 원천징수제도는 근로소득을 지급하는 원천이 아니라는 현실과 외국인 근로자가 내국인에 비하여 상대적으로 유동성이 높다는 측면에서 내국법인에 의한 근로소득 원천징수와 큰 차이가 있다고 판단됨

□ 따라서 납세조합의 원천징수·연말정산의 절차에 의한 근로소득 신고납부를 예비적인 원천징수로 전환하고 외국인 근로자로 하여금 종합소득 과세표준 확정신고·납부로서 소득세 납세의무를 완결하도록 하는 것이 필요하다고 판단됨

나. 원천징수의무자 범위의 확대

□ 현행 외국법인으로부터 수령하는 외국인 근로자의 근로소득에 대한 조세채권의 확보를 위하여 원천징수의무자의 범위를 확대하는 방안을 고려해 볼 수 있음

○ 국내 외국인 근로자에게 근로소득을 지급하는 외국법인에게 원천징수의무를 부여하는 방안과 외국인 근로자에게 근로를 제공받는 내국법인(end-user)에게 원천징수의무를 부여하는 방안을 구분할 수 있음

□ 외국법인에게 원천징수의무를 부여하는 방안은 조사 대상국 중 미국에서 도입하여 운영하고 있으나, 미국 과세당국의 국제적인 영향력을 고려해 볼 때 우리나라의 세무행정상 제도의 실효성을 기대하기는 어려울 수 있다고 판단됨

□ 사용 내국법인(end-user)에게 원천징수의무를 부여하는 방안은 조사 대상국 중 덴마크와 영국이 이미 도입하여 운영하고 있음

○ 덴마크와 영국은 사용 내국법인이 비록 법률상 고용관계는 없으나 실질적인 근로제공의 혜택을 누리고 있는 경제적 고용관계가 있고,

○ 비록 근로소득이 아닌 사용 내국법인이 외국법인에 대한 용역의 대가를 지급하더라도 그 대가의 구성이 대부분 근로소득이고, 근로시간이나 근로요율을 산정기준으로 하고 있으므로 사용 내국법인에 의한 원천징수가 외국법인에 비하여 상대적으로 용이하다고 본 경우임

- 사용 내국법인의 원천징수를 지원하기 위하여 외국법인은 근로소득 및 외국인 근로자의 정보를 사용 내국법인에게 제공할 협력의무가 있음
 - 덴마크의 경우에는 더 나아가 세법 규정이 아닌 고용관련 규정에 의하여 외국법인에게 외국용역제공 등록의무를 부여하여 과세당국과 해당 정보를 공유함
 - 오스트리아의 경우에는 일차적인 원천징수의무는 외국법인에게 부여하고 있고, 불이행시 사용 내국법인에게로 원천징수의무를 전환하고 있음
- 우리나라는 외국인 고용주가 개입된 국제거래에서 경제적 고용주(economic employer)의 개념을 도입하고 있는 것으로 판단되며, 국제적 인력파견 구조하에서 사용 내국법인에게 원천징수의무를 부여하는 것이 조세채권 확보를 위한 가장 실효성 있는 방안으로 판단됨
- 외국인이 개입된 국제거래상 근로소득 조세채권 확보를 위하여 이미 경제적 고용주의 개념을 일부 도입함
 - 현행 유권해석상 외국법인과외의 법률적 고용관계는 유지하면서 내국법인을 위하여 근로를 제공하고, 해당 근로소득에 대한 보전을 내국법인이 하는 경우 원천징수의무를 부여함
 - 외국 연예법인에게 대가를 지급하는 국내 연예기획사에게 외국 예능인 및 체육인의 인적용역 소득에 대한 원천징수의무를 부여함
- 사용 내국법인에게 원천징수의무를 부여하는 경우에는 외국법인에게 정보제공의무를 부여하는 것이 필요하며, 만일 정보의 제공이 없는 경우에는 지급하는 대가를 원천징수대상 금액으로 보고 사후적으로 정산하는 방안을 고려해 볼 수 있음⁸¹⁾
- 대상 정보로는 외국인 근로자가 수령하는 급여, 현물급여 등에 대한 정보, 국적, 파견기간, 사회보장세 등이 있음

81) 국내 연예기획사가 외국 연예법인에게 용역제공에 대한 대가를 지급할 때 비거주자인 예능인 및 체육인에게 귀속되는 소득에 대하여 사전에 원천징수하고, 사후에 정산토록 하고 있는 현행 「소득세법」 규정상 비거주 연예인 및 체육인 과세특례규정을 이미 도입하고 있음. 다만 이 규정은 외국 연예법인이 국내사업장이 없거나, 그 공연대가가 외국 연예법인의 국내사업장에 귀속되지 않는 경우에 한함

- 그리고 세무목적상 정보제공의무 이외에 덴마크, 네덜란드 등과 같이 행정목적상 국제적 인력파견을 관리, 통제할 수 있는 제도의 도입이 필요하다고 판단됨
 - 국제거래는 과세관청의 세무행정력만으로 관련된 정보를 확보하기가 어렵고,
 - 국내 인력파견회사의 경우에는 관계 행정기관에 신고 및 등록토록 하여 관리되고 있으므로,
 - 내국인과 동일하지는 않지만 유사한 정도의 사회·경제적 환경과 과세제도가 적용되어야 할 필요성이 있다고 판단됨

다. 정보제공협력의무의 부여

- 국내 인력파견회사의 경우에는 근로자와 고용계약이 있는 파견회사에 근로소득에 대한 소득세 원천징수의무를 부여하고 있는데 이는 사용자(end-user)의 인력보유에 대한 비용절감이 파견제도의 도입 취지 중 하나임을 감안한다면 당연한 규정이라 할 수 있음⁸²⁾
- 근로자 파견제도의 도입 취지를 고려한다면 외국 인력파견회사의 경우라 하여 국내 인력파견회사와 달리 취급하여 차별할 이유가 없을 수 있음
 - 그러나 한편으로 외국 인력파견회사의 경우 국제거래에 해당되고, 과세당국의 영향력이 미치지 못하므로 조세채권 보장의 측면에서 국내 인력파견회사의 경우와 달리 취급해야 한다는 주장도 수용 가능하다고 판단됨
- 이 경우 사용 내국법인에게 외국법인의 외국인 근로자에 대한 정보 등을 신고토록 하는 협력의무를 부과하는 방안을 고려할 수 있음
 - 외국인 근로자는 기존과 같이 자발적인 소득세 신고나 납세조합을 통한 소득세 징수 납부를 수행하지만
 - 사용 내국법인이 제공한 정보를 바탕으로 과세당국은 해당 외국인 근로자의 납세순응도를 개선할 수 있음

82) 노동부(2000), p.6.

- 그러나 외국인 근로자가 국내에 거주하지 않는 경우에는 이러한 효과를 기대할 수 없다는 단점과 사용 내국법인에게 원천징수에 필요한 모든 정보가 확보되었음에도 불구하고 조세채권의 안정적인 확보를 연기한다는 지적이 야기될 수 있음

참고문헌

- 감사원, 「감사결과보고서－납세조합 지도·감독실태－(국외로부터 지급받는 근로소득 세원관리를 중심으로)」, 『특정감사』, 2015.
- 김준석·한인철·김보식, 『국제조세실무』, 삼일인포마임, 2015.
- 김훈 외, 『노동시장 이중구조 해소를 위한 고용법제 국제비교 연구』, 경제·인문사회연구회, 2014.
- 노동부, 『근로자과견제도의 올바른 이해』, 2000.
- 이규용·배규식·유문희·차홍화, 『한중일 인력이동 활성화와 우수외국인력 유치전략』, 한국노동연구원, 2012.
- 이창희, 『세법강의』, 박영상, 2015.
- 안중석, 『주요국의 조세제도－호주편』, 한국조세재정연구원, 2012.
- 옥무석, 「국제적 인력 송출에 따른 과세문제」, 『조세학술논문집』 제27집 제1호(2011), 2011.
- 최영렬, 「한·중·일 FTA와 인력이동」, 『노동법학』 제35호(2010.9), 2010.
- B. Obuoforibo, *United Kingdom – Individual Taxation* sec. 1., Country Analyses IBFD (accessed 8 Mar. 2015).
- CCH, *U.S. Master Tax Guide*, 97th Edition, 2014.
- _____, *British Master Tax Guide 2014-15*, Wolters Kluwer, 2014.
- EY, “Worldwide personal tax guide, Income tax, social security and immigration 2014-15,” 2014.
- HMRC, Offshore Employment Intermediaries, Consultation document, 2013.
- _____, Employer Further Guide to PAYE and NICs, CWG2(2015), 2015.
- Hans van Ruiten, *Employment in the Netherlands Conditions of employment, tax, and social security aspects*, Edition 2015, Loyens & Loeff N.V., 2015.

IRS, "Publication 519 U.S. Tax Guide for Aliens for use in preparing 2014 returns," 2014.

Kasper Dziurdź and Frank Pötgens, *Cross-Border Short-Term Employment*, 68 Bulletin for International Taxation 8/2014, 404-414.

L. Ambagtsheer-Pakarinen, *Denmark-Individual Taxation sec. 6.*, Country Surveys IBFD(accessed 17 June 2015).

SKAT, International Hiring-out of Labor, Business Guidance, E nr.125(GB), version 1.7 digital, 2013.

SKAT, Tax in Denmark-An introduction to the Danish tax system for non-Danish speakers, The Danish Customs and Tax Administration(SKAT), 2014.

Suat Goeydeniz, *IFA Research Paper: Tax implications on International Hiring-out of Labour/Hiring-Out of Labour-still the poor relation in double tax conversion?!*, IFA Research Associate 2010, 2010.

세법연구 15-04

외국법인 공급 인력의 근로소득 과세확보 방안

2015년 8월 23일 인쇄

2015년 8월 30일 발행

저 자 오종현 · 박수진 · 유현영

발행인 박형수

발행처 한국조세재정연구원

30147 세종특별자치시 한누리대로 1924

TEL: 044-414-2114(대) www.kipf.re.kr

등 록 1993년 7월 15일 제2014-24호

조판및
인쇄 고려씨엔피

© 한국조세재정연구원 2015

ISBN 978-89-8191-781-4

* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.