

<논 문>

조세조약상 근로소득 조항의 해석과 관련된 몇 가지 쟁점

— OECD 모델 조세조약 제15조 제2항을 중심으로 —

윤 준 석*

목 차	
I. 들어가며 8	4. 조세조약상 사용자 개념과 관련된 국내법 해석 문제
II. 모델 조세조약 제15조와 근로소득의 범위 13	5. 소 결
1. OECD 모델 조세조약 제15조	V. ‘지급 또는 그 지급을 자기의 계산으로 한 급여’ — 제15조 제2항 제(b)호 53
2. 근로소득의 범위	1. 의 의
3. 소 결	2. ‘지급’과 ‘그 지급을 자기의 계산으로 한’
III. ‘183일을 초과하여 체류하지 않을 것’ — 제15조 제2항 제(a)호 21	3. ‘또는’
1. 의 의	4. 관련 문제
2. 183일의 산정 방법	VI. ‘고정사업장이 부담한 급여’ — 제15조 제2항 제(c)호 61
3. 예외적 상황에서의 문제	1. 의 의
IV. ‘사용자’ — 제15조 제2항 제(b), (c)호 27	2. 고정사업장
1. 의 의	3. 고정사업장이 ‘부담’한 급여
2. 모델 주석서 개정 경과	VII. 마 치 며 71
3. 모델 주석서에 따른 사용자 판단	

* 전주지방법원 정읍지원 부장판사, 법학박사

** 투고일 : 2024. 12. 30. 1차수정일 : 2025. 1. 20. 게재확정일 : 2025. 2. 6.

6 세무와 회계 연구(통권 제40호(제14권 제1호))

<국문초록>

이 글은 조세조약상 근로소득 조항의 해석과 관련된 몇 가지 쟁점을 다룬다. 특히 OECD 모델 조세조약 제15조 제2항은 다음과 같은 요건, 즉 ① 근로자가 183일을 초과하여 원천지국에 체류하지 않을 것, ② 원천지국의 거주자가 아닌 사용자가 급여를 지급하거나 그 지급을 자기의 계산으로 할 것, ③ 원천지국에 소재한 사용자의 고정사업장이 급여를 부담하지 않을 것을 모두 충족하면, 그 근로소득에 대한 원천지국에서의 납세의무를 면제하고 있다. 각 요건과 관련된 주요 쟁점에 관하여 국내 법령, 모델 조세조약 주석서를 비롯한 OECD의 공식 문서들, 선행연구 등을 종합적으로 검토했다. 이 글의 핵심적인 내용은 다음과 같다.

첫째, ① 요건 중 ‘183일 체류 기간’과 관련하여, 코로나바이러스감염증-19(COVID-19) 대유행(Pandemic)과 같은 상황에서 부득이하게 원천지국을 떠나지 못하고 계속 체류한 기간도 위 183일에 포함할지 문제가 된다. 특히 행정해석이나 행정협정을 통해 조세조약을 배제할 수 있을지 살펴봐야 하는데, 어느 한 체약국의 과세권을 제한할 수 있어 원칙적으로는 조세조약 개정 절차를 통해 해결해야 할 것이지만, 효율적이고 즉각적인 대응이 필요한 이례적인 상황에서는 현실적으로 그러한 방법을 제한된 범위에서 허용할 수밖에 없을 것이다.

둘째, ②, ③ 요건 중 ‘사용자’ 개념에 대해서 조세조약이 정의 규정을 두고 있지 않으므로, 그에 대한 해석이 중요하다. 모델 조세조약 제3조 제2항에 따라 해석해야 하는데, 조세조약 목적상 ‘사용자’에 관한 정의 규정이라고 볼만한 국내법은 없다고 보인다. 그래서 국내법의 ‘고용’ 또는 ‘근로계약’ 등에 관한 정의 규정을 통해 근로관계를 파악하고, 그에 따라 근로를 제공받은 자를 ‘사용자’로 해석해야 할 것이다. 다만, 조세조약 목적상 국외 근로자파견과 관련된 근로관계에 대해서도, 「파견근로자 보호 등에 관한 법률」(이하 ‘파견법’)의 내용을 그대로 적용할 수 있다면, 파견사업주가 바로 임금을 지급할 의무를 부담하는 ‘사용자’라 할 것이고, 이는 형식적 근로관계에 따라 사용자를 판단하는 것으로 평가할 수 있다. 모델 주석서에 따르면, 조약 남용 사례가 아닌 이상, 위와 같이 판단한 사용자를 제15조 제2항의 사용자로 보아야 한다. 한편 조세조약 목적상, 파견법의 내용을 그대로 적용할 수 없고 실질에 따라 근로관계를 파악해야 한다면 또는 사용자를 조약 고유개념으로 본다면, 모델 주석서가 들고 있는 객관적 사유를 고려할 필요가 있는데, 근로관계에 관한 종전 판례의 판단 기준을 크게 벗어나지 않는다고 보인다.

셋째, ② 요건 중 ‘지급 또는 그 지급을 자기의 계산으로’의 의미는 그 주체인 사용자와 연관 지어 살펴볼 필요가 있다. 앞서 본 기준에 따라, 사용자를 먼저 판

단하고, 그 사용자가 급여에 대한 경제적 부담을 지는 방법, 즉 급여를 직접 지급했는지 또는 다른 사람의 지급을 자기의 계산으로 했는지를 살펴봐야 할 것이다. 이때 경제적 부담을 진다는 의미는 사용자로서 급여를 부담한다는 의미이지, 사용자의 거래 상대방, 즉 재화나 용역의 소비자로서 최종적인 부담을 진다는 의미는 아니다. 그리고 모델 주석서는 제15조 제2항 제(b)호의 취지에 대해서 인건비를 공제받은 국가에서 근로소득에 대한 과세가 이루어지도록 하기 위함이라고 하지만, 인건비로 공제받는 국가와 근로소득을 과세하는 국가가 반드시 일치하지 않을 수도 있고, 또 유독 제15조 제2항 적용과 관련해서만 그렇게 해석할 이유도 없으므로, 해당 국가가 과세할 수 있을지를 결정할 때 그 취지만을 고려하는 것은 타당하지 않고, 근로관계에 중점을 두고 사용자를 판단하고, 그에 따라 제15조 제2항 제(b)호 요건을 살펴봐야 할 것이다.

넷째, ③ 요건 중 ‘고정사업장의 부담’과 관련하여, 어느 경우에 고정사업장이 부담했다고 할 수 있을 것인지 문제가 된다. 고정사업장이 실제 급여를 지급한 경우는 물론 본점에서 배분받은 경비에 급여가 포함되어 있고, 그것이 고정사업장 귀속소득의 발생과 합리적으로 관련된 경우에도, 고정사업장이 급여를 부담했다고 볼 수 있을 것이다. 다만, 고정사업장이 본점과의 내부거래에 따라 지급한 비용에 급여가 포함되어 있다고 하더라도, 그것이 고정사업장의 기능과 관련이 없는 비용이고, 독립기업이었다면 오히려 본점의 거래 상대방, 즉 소비자로서 부담한 것으로 평가할 수 있다면, 고정사업장이 급여를 부담했다고 볼 수 없을 것이다.

▶ **주제어:** 근로소득, 급여, 183일, 사용자, 지급을 자기의 계산으로, 고정사업장의 부담, 모델 조세조약 제15조 제2항, 원천지국, 거주지국

I. 들어가며

거주자가 비거주자 또는 외국법인으로부터 받은 근로소득은 원천징수 대상이 아니므로,¹⁾ 비과세 대상²⁾이 아닌 이상, 납세의무자는 종합소득세를 신고·납부해야 한다.³⁾ 만약 외국에 낸 세금이 있다면, 그만큼 공제받을 수 있다.⁴⁾ 한편 거주자나 내국법인의 외국 고정사업장⁵⁾ 또는 100% 출자한 국외 자회사 등에 파견된 근로자는 거주자로 보기 때문에,⁶⁾ 파견직원이 사실상 내국법인의 업무에 종사한다면,⁷⁾ 그 근로소득은 원천징수 대상이다.⁸⁾ 만약 파견직원이 내국법인 업무와 현지법인 업무를 겸임한다면, 그 급여를 합리적인 방법으로 배분해서 일부를 내국법인의 손금에 산입할 수 있다.⁹⁾

비거주자는 국내원천 근로소득¹⁰⁾에 대해 납세의무를 부담한다.¹¹⁾ 특히 비

-
- 1) 소득세법 제127조 제1항 제4호 단서 나목 본문.
 - 2) 소득세법 제12조 제3호 거목, 같은 법 시행령 제16조.
 - 3) 소득세법 제73조 제3항.
 - 4) 소득세법 제57조.
 - 5) 소득세법, 법인세법, 「국제조세조정에 관한 법률」 등은 ‘국내사업장’ 또는 ‘국외사업장’이라는 용어를 사용하고, 조세조약은 ‘고정사업장(permanent establishment)’이라는 용어를 사용하는데, 실질적인 의미가 크게 다르지 않으므로, 조세조약을 중심으로 논의하는 이 글에서는 조문을 직접 인용하는 경우가 아니라면 고정사업장으로 통일해서 사용한다.
 - 6) 소득세법 시행령 제3조.
 - 7) 내국법인의 업무에 사실상 종사하는지는 그 실질 내용에 따라 판단해야 할 사항이고(서면2팀-2108, 2004. 10. 18.), 객관적으로 구체적인 증빙을 갖춰 증빙해야 한다(법인46012-1141, 1997. 4. 24.).
 - 8) 그 인건비를 손금에 산입할 수 있다(법인세법 시행령 제19조 제3호).
 - 9) 법인46012-1532, 1996. 5. 28.
 - 10) 국내에서 제공하는 근로와 대통령령으로 정하는 근로의 대가로서 받는 소득을 말한

거주자가 일정한 국내 고정사업장 등에 일시 체류하면서 기술지도하고 받는 급여는 국외에서 받더라도 당해 국가와의 ‘조세조약’ 등에서 별도로 규정한 경우를 제외하고는 국내원천소득으로 과세한다.¹²⁾ 또 외국인이 외국법인의 국내 고정사업장에 파견되어 근로를 제공하고 받는 급여는, 이를 본사에서 지급하는지 또는 고정사업장의 손금으로 계산하는지에 관계없이, 당해 국가와의 ‘조세조약’ 등에서 별도로 규정하는 것을 제외하고는 국내원천소득으로 본다.¹³⁾

이처럼 특별한 사정이 없다면, 대한민국은 거주자의 전 세계 근로소득과 비거주자의 국내원천 근로소득을 과세할 수 있다.¹⁴⁾ 다만, 바로 앞서 본 것처럼 대한민국의 과세권은 조세조약에 의해 제한을 받을 수 있다. 대한민국이 체결한 조세조약 대부분이 근로소득에 대해서는 어느 한 체약국의 배타적 과세권만 인정하기 때문에, 관련 조세조약 규정을 어떻게 해석하느냐에 따라 문제된 근로소득에 대한 과세 여부가 결정된다. 특히 조세조약은 비거주자가 단기간 체류하면서 근로를 제공하고 얻은 근로소득¹⁵⁾에 대해서는 원천지국¹⁶⁾의 과세권을 제한하고 있는데,¹⁷⁾ 코로나바이러스감염증-19(COVID-19,

다(소득세법 제119조 제7호, 같은 법 시행령 제179조 제8항).

11) 반면에 비거주자는 거주자 또는 내국법인의 해외 고정사업장에서 근무해서 발생한 소득에 대해 납세의무를 부담하지 않는다(소득세법 기본통칙 3-0...4). 또 내국법인이 해외에 연락사무소를 설치하고 오로지 현지에서만 활동하는 비거주자인 현지인을 고용하여 급여를 지급한다면, 그 급여는 국내원천 근로소득이 아니다(소득세법 기본통칙 156-0...2).

12) 소득세법 기본통칙 119-0...1.

13) 소득세법 기본통칙 119-0...2.

14) 소득세법 제2조 제1항.

15) 비거주자가 국내에서 근로를 제공하고 그 대가로 받은 근로소득이나 퇴직소득도 원칙적으로 국내원천소득으로 과세한다(소득세법 제119조 제7, 8호).

16) 근로자가 근로를 제공한 국가를 말하는데, 이 글의 ‘원천지국’과 ‘거주지국’의 용례는 뒤에서 모델 조세조약 내용을 소개하면서 함께 정리한다.

17) 비거주자가 국내 고정사업장에 파견되어 근로를 제공하고 받는 급여는, 본사에서 지급 또는 고정사업장의 손금으로 산입했는지와 관계없이, 당해 국가와의 조세조약

이하 ‘코로나-19’) 대유행(Pandemic)과 같은 이례적인 상황이 발생하자, 외국에서 일하던 근로자가 부득이하게 귀국하지 못하고 계속 체류하는 바람에 위 단기 체류 요건을 충족하지 못하는 문제가 생기면서, 조세조약상 근로소득 조항의 해석 또는 그 적용과 관련된 국제적 논의가 있기도 했다. 또 위 코로나-19로 인해 실질적으로 근로를 제공하지 않으면서 사용자로부터 받은 급여나 그것을 대신해서 정부로부터 받은 보조금처럼 종전에 근로소득으로 보던 것과 그 성질이 조금 다른 것을 두고 조세조약상 근로소득 조항을 어떻게 적용할지 역시 문제였다. 나아가 비교적 최근에 선고된 대법원 판결에서 알 수 있듯이, 국내 법원 간에도 같은 소득을 두고 그것을 어느 측면에서 보느냐에 따라 근로 제공의 대가로 받은 것인지에 대한 견해가 다를 수 있는데,¹⁸⁾ 문제된 소득에 대해 조세조약을 어떻게 적용해야 할지를 두고 양 체약국 간에도 당연히 의견이 다를 수 있을 것이다. 이는 기본적으로 조세조약상 근로소득 조항에 대한 해석 문제이다. 그런데 그동안 조세조약상 근로소득 조항에 관한 국내 연구는 그리 활발하지는 않았던 것으로 보인다.¹⁹⁾ 따라서 이 글은 조세조약상 근로소득 조항의 해석과 관련된 쟁점 및

등에서 별도로 규정하는 것을 제외하고는 국내원천소득으로 본다(소득세법 기본통칙 119-0...2).

- 18) 예컨대, 선택적 복지제도에 기초한 복지포인트에 대하여, 대법원 2019. 8. 22. 선고 2016다48785 전원합의체 판결은 근로의 대상으로 지급된 것이 아니라는 이유로 근로기준법에서 정한 임금 및 통상임금에 해당하지 않는다고 판단했지만, 대법원 2024. 12. 24. 선고 2024두37459 판결은 제공한 근로와 대가관계에 있는 경제적 이익 또는 근로와 밀접히 관련된 급여로서 근로소득에 해당한다고 판단했다. 2024두38459 판결의 사안은 사실상 2016다48785 전원합의체 판결 때문에 문제가 되었다고 볼 수 있는데, 그럼에도 2024두38459 판결은 2016다48785 전원합의체 판결과의 관계에 대해 전혀 언급하고 있지 않아서, 막상 복지포인트에 대한 조세조약 적용 문제가 불거졌을 때, 어느 판례를 따라야 할지가 명확하지 않다.
- 19) 저자가 찾은 문헌 중 이와 관련된 국내 문헌으로(출간일 순), 옥무석, “국제적 인력 송출에 따른 과세문제”, 『조세학술논집』 제27집 제1호, 한국국제조세학회, 2011.; 오종현 외 2인, 『외국법인 공급 인력의 근로소득 과세확보 방안』, 한국조세재정연구원, 2015.; 오윤, 『국제조세법론』, 삼일인포마인, 2016, 240~242면; 홍연경, “국제적 근로소득에 관한 과세관할권의 조정 — 직접고용관계와 국제적 파견근로관계

가지, 즉 ❶ 원천지국의 과세가 제한되는 단기 체류와 관련하여 코로나-19 대유행과 같은 이례적인 상황에서의 그 체류일 계산 방법, 조세조약상 근로소득 조항의 주요 용어인 ❷ ‘사용자’, ❸ ‘지급 또는 그 지급을 자기의 계산으로 한 급여’, ❹ ‘고정사업장이 부담한 급여’ 등에 대한 해석 문제를 OECD 모델 조세조약(OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, 이하 ‘모델 조세조약’)과 그 주석서²⁰⁾를 중심으로 살펴본다.²¹⁾

본격적인 논의에 앞서 이 글의 용례를 정리하면, 다음과 같다.

먼저, 현행 법령은 ‘고용’²²⁾과 ‘근로’²³⁾ 또는 그로부터 파생된 ‘고용관계’²⁴⁾ ‘근로계약’²⁵⁾ 등의 용어를 사용하고 있다. 노동법 학계에서는 고용과 노동을 구분하고 있는데,²⁶⁾ 그에 따르더라도 대부분의 고용관계가 근로관계의 성질을 가지고 있고, 모든 근로관계는 개념상 고용관계에 속한다고 하고 있고,²⁷⁾

의 비교를 중심으로”, 『법학논집』 제25권 제2호, 이화여자대학교 법학연구소, 2020. ; 이창희 외 2인, 『국제조세법』, 박영사, 2023, 668~674면 ; 김준석 외 2인, 『국제조세 실무』, 삼일인포마인, 2024, 394~421면 등이 있다. 뒤에서 보겠지만, 본문에서 언급한 쟁점들이 2010년 또는 2021년에 주로 국제적으로 논의가 이루어진 점을 고려하면, 그에 대한 국내 연구가 그리 활발하지 않았던 것은 다소 의외이다.

20) 이하 이 글에서 특별한 언급 없이 ‘모델 조세조약’ 또는 ‘모델 주석서’라고 하면, 가장 최근(2017년)의 모델 조세조약과 그 주석서, 즉 OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017(Full Version)*을 말한다. 2017년 모델 주석서가 아닌 경우에는 공개 연도로 특정해서 표시한다(예컨대, 1963년 모델 주석서, 2008년 모델 주석서 등).

21) OECD 모델 조세조약을 중심으로 살펴보는 이유는, 대한민국이 체결 중인 조세조약 대부분이 OECD 모델 조세조약에서 크게 벗어나지 않고, 실무상 조세조약 해석과 관련해서 그 주석서가 주된 참고 자료로 보이기 때문이다. 필요한 범위 내에서 개별 조세조약도 함께 살펴본다.

22) 민법 제8절.

23) 근로기준법 제2조 제1항 제3호.

24) 「파견근로자 보호 등에 관한 법률」 제25조.

25) 근로기준법 제2조 제1항 제4호.

26) 특히 고용계약과 근로계약의 관계에 대해서는 준별설과 동일설의 대립이 있는데, 이에 대해서는 박준서(편집대표), 『주석 민법 : 채권각칙(4)』(§§655~702), 한국사법행정학회, 1999, 39~40면.

두 관계 모두 근로자가 사용자와의 관계에서 종속적인 지위에서 근로를 제공하는 측면에서는 차이가 없으므로,²⁸⁾ 조세조약상 근로소득 조항의 해석과 관련된 쟁점을 다루는 이 글에서는 두 개념을 굳이 구분할 실익이 크지 않은 것으로 보인다. 이 글의 주된 논의 대상인 모델 조세조약 제15조를 통상 근로소득(Income from Employment)²⁹⁾에 관한 조항으로 이해하는 점을 고려해서, 법률을 직접 인용하는 경우가 아닌 이상, ‘근로’를 중심으로, 예컨대, ‘근로자’, ‘근로계약’, ‘근로관계’ 등의 용어를 사용한다.³⁰⁾

다음으로, 실질적으로 그 의미가 같은 것으로 보이는 근로, 노동,³¹⁾ 노무³²⁾라는 용어가 현행 법령에 모두 등장한다.³³⁾ 역시 법률을 직접 인용하는 경우가 아니라면, 근로계약에 따라 사용자가 지급하는 금품에 대한 반대급부로 근로자가 사용자에게 제공할 의무를 부담하는 것을 의미하는 용어로 ‘근로’를 사용한다.

끝으로, 근로자가 근로 제공의 대가로 받는 금품을 의미³⁴⁾하는 법령상 용

27) 김형배, 『노동법』, 박영사, 2021, 233면 ; 임종률 · 김홍영, 『노동법』, 박영사, 2024, 348면. 근로기준법은, 노동관계의 일방 당사자인 근로자를 사용자로부터 특별히 보호할 필요에서, ‘근로계약’이라는 개념을 도입한 것이라고 한다(임종률 · 김홍영, 위의 책, 348면).

28) 송덕수, 『신민법강의』, 박영사, 2023, 1296면.

29) 2000년 개정 전에는 조문의 명칭이 ‘종속적 인적 용역(Dependent Personal Services)’이었으나, 제14조(Independent Personal Services)를 삭제하면서 현재의 명칭(Income from Employment)이 되었다. 그 명칭만 바뀌었을 뿐 적용 범위까지 바뀐 것은 아니라고 한다(제15조 모델 주석서 각주 1). 한편 뒤에서 보는 것처럼, 퇴직소득도 포함하는 개념이어서 소득세법에서 정하고 있는 근로소득보다 넓은 개념이다.

30) 이러한 용례에 대해서는 박준서(편집대표), 앞의 책, 33면.

31) 근로기준법 제2조 제1항 제3호는 ‘근로’란 정신노동과 육체노동을 말한다고 규정하고 있다.

32) 민법 제655조.

33) 현행 법령에서 용어의 통일성을 기하지 못한 채, 노동과 근로라는 용어를 모두 사용하는 이유를, 남북분단 상황에서 가급적 ‘노동’이라는 용어의 사용을 피하려는 정치적 고려 때문이라고 설명하는 문헌으로, 임종률 · 김홍영, 위의 책, 3면(각주 1).

34) 의례적 또는 호의적 의미에서 지급한 금품은 임금이 아니다(대법원 1973. 3. 27. 선

어로 ‘보수’,³⁵⁾ ‘임금’,³⁶⁾ ‘급여’³⁷⁾ 등이 있는데, 역시 이 글의 목적상 굳이 구별할 필요가 없다고 보인다. 소득세법이 주로 ‘급여’를 사용하고 있으므로, 이 글 역시 그에 따르기로 한다.

II. 모델 조세조약 제15조와 근로소득의 범위

1. OECD 모델 조세조약 제15조

1. 제16, 18, 19조를 따를 것을 조건으로, 한 체약국의 거주자가 근로와 관련해 받는 봉급, 급여 및 기타 유사한 급여에 대해서는 근로가 상대방체약국에서 제공되지 않는 이상, 한 체약국만 과세한다. 근로가 상대방체약국에서 제공된다면, 그로부터 발생하는 급여에 대해서는 상대방체약국이 과세할 수 있다.
2. 제1항에 불구하고, 한 체약국의 거주자가 상대방체약국에서 제공한 노동과 관련하여 받는 급여에 대하여 한 체약국만 과세하기 위해서는,
 - (a) 급여를 받는 사람의 상대방체약국에서의 체류 기간이 해당 회계연도가 시작하고 끝나는 어떠한 12개월 기간에 183일을 초과하지 않고, 또한
 - (b) 급여를 지급한 또는 그 지급을 자기의 계산으로 하는 사용자가 상대방체약국의 거주자가 아니어야 하고, 또한
 - (c) 급여를 사용자의 상대방체약국 내 고정사업장이 부담하지 않아야 한다.
3. 다른 규정에도 불구하고, 상대방체약국 내에서만 운항하는 선박이나 항공기에 탑승해서 제공하는 근로가 아니라, 국제 운송 선박이나 항공기의 정규 급여를 받는 근로자로서의 근로와 관련하여, 한 체약국의 거주자가 받는 급여는 한 체약국만 과세한다.³⁸⁾

고 72다2425 판결 참조).

35) 민법 제655조, 제656조.

36) 근로기준법 제2조 제1항 제5호.

37) 소득세법 제20조 제1항 제1호, 제22조 제4항.

14 세무와 회계 연구(통권 제40호(제14권 제1호))

제15조 제1항은 근로자의 거주지국 과세 원칙과 그 예외인 근로지국 과세 원칙(place of work principle)을 정하고,³⁹⁾ 제2항과 제3항은 다시 그 예외의 예외를 정하고 있다.

한편 조세조약 용어와 관련하여 앞으로의 용례를 미리 정리하면, 다음과 같다. 통상 조세조약이 거주지국과 원천지국 사이의 과세권 분배를 정하고 있고, 근로소득에 관한 납세의무자가 근로자라는 점에 주목해서, 이 글은 근로자를 중심으로 해서 거주지국과 원천지국이라는 용어를 주로 사용할 텐데, 이하 ‘거주지국’이라 함은 특별한 언급이 없는 이상 근로자의 거주지국을 말하고, ‘원천지국’은 근로자가 근로를 제공하는 국가, 즉 근로지국을 말한다.⁴⁰⁾ 그래서 사용자는 거주지국, 원천지국 또는 제3국의 거주자일 수 있다.⁴¹⁾

38) 종전에는 운송기업의 실질적 관리 장소(place of effective management)가 있는 계약국에서 과세할 수 있다고 규정했으나, 2017년 위와 같이 개정되었다. 제15조 제3항은 이 글의 논의 밖이나, 간략히만 살펴보면 다음과 같다. 반드시 각 계약국 기업이 운항하는 선박이나 항공기일 필요는 없고, 제3국 기업이 운항하는 선박이나 항공기 승무원이 받는 급여도 적용 대상이다(제15조 모델 주석서 단락 9.1). 다만, 규정 자체에서 상대방계약국에서만 운항하는 선박이나 항공기를 제외하고 있으므로, 그 경우에는 제3항이 아니라 제1, 2항을 따른다(제15조 모델 주석서 단락 9.1). 그리고 선박이나 항공기의 통상적인 운항 과정에 필요한 근로활동의 대가로 받는 급여여야 한다. 크루즈 선박에 탑승해서 보험을 판매하는 것처럼 통상적인 운항과 관계가 없다면, 여기에 해당하지 않는다(제15조 모델 주석서 단락 9.3). 한편 국내법으로 거주자가 운영하는 외국 항행 선박, 원양어업 선박, 항공기 등의 승무원이 받는 급여를 국내원천 근로소득으로 보아 과세하는 예(예컨대, 소득세법 시행령 제179조 제8항 제1호)도 있다. 그래서 각 계약국 간 협의로 승무원의 거주지국과 기업의 거주지국이 모두 과세권을 행사할 수 있도록 정할 수 있다. 예컨대, 대한민국이 그리스, 독일, 스페인, 영국, 일본 등과 체결한 조세조약이 그러하다. 반면에 대한민국이 라트비아, 루마니아, 인도네시아 등과 체결한 조세조약은 기업 거주지국의 배타적 과세권만 인정하고, 대한민국이 네덜란드, 뉴질랜드, 룩셈부르크, 스위스, 프랑스 등과 체결한 조세조약은 승무원 거주지국의 배타적 과세권만 인정한다.

39) 1963년 이후 지금까지 개정된 적이 없다.

40) 모델 조세조약 제15조의 ‘한 계약국(a Contracting State)’이 ‘거주지국’이 되고, ‘상대방계약국(the other Contracting State)’이 ‘원천지국’이 된다.

2. 근로소득의 범위

가. 의 의

원천지국이 우선해서 근로소득을 과세할 수 있다. 급여가 국내외 어디에서 지급되었는지, 실제 지급되었는지, 언제 지급되었는지 등은 관계가 없다.⁴²⁾ 근로소득이란, 근로의 대가로 받은 것이라면, 주식매수선택권, 주택, 자동차, 건강보험이나 생명보험, 클럽 회원권 등을 모두 포함하는 넓은 개념이다.⁴³⁾ 또 근로의 대가인 이상, 재직할 때 받은 것이든 퇴직하고 받은 것이든 모두 포함한다. 소득세법은 근로소득과 퇴직소득을 구분하지만, 조세조약상 근로소득은 근로소득과 퇴직소득을 모두 포함하는 개념이다.⁴⁴⁾ 다만, 근로의 대가라고 하더라도 이사,⁴⁵⁾ 공무원,⁴⁶⁾ 학생이나 교수⁴⁷⁾ 등이 얻은 소득은 제15조의 적용 대상이 아니다.⁴⁸⁾

나. 근로기간 종료 후 받은 대가와 퇴직금

당사자 사이의 약정으로 근로기간이 종료한 후 급여를 지급하기로 하고, 그에 따라 실제 근로기간이 종료한 후에 받았다면, 근로를 제공한 국가에서 받은 것으로 본다.⁴⁹⁾ 만약 여러 곳에서 근로를 제공했고, 특정 기간 제공한

41) 이러한 용례는 Kasper Dziurdz, Article 15 of the OECD Model : The 183-Day Rule and the Meaning of “Employer”, *British Tax Review* Issue 1, 2013, p.95(footnote 3).

42) 제15조 모델 주석서 단락 1 및 2.2.

43) 제15조 모델 주석서 단락 2.1.

44) 이창희 외 2인, 앞의 책, 668면.

45) 모델 조세조약 제16조.

46) 모델 조세조약 제19조.

47) 모델 조세조약 제20조.

48) 제15조 모델 주석서 단락 2.

근로의 대가로 인정할 수 있다면, 그 근로기간 동안 근로를 제공한 국가에서 받은 것으로 봐야 한다.⁵⁰⁾

한편 법이나 계약에 따라 지급해야 할 퇴직금이 있다면, 지난 12개월 동안의 근로에 대한 대가로 보아 근무 일수에 비례해서 근무 장소별로 안분한다.⁵¹⁾

다. 유급휴가 미사용 수당

유급휴가 미사용 수당 또는 그에 대한 보상⁵²⁾ 역시 그러한 유급휴가를 사용할 수 있는 권리가 발생한 근로기간에 대한 대가이다. 만약 여러 해 동안 발생한 유급휴가 미사용 수당을 근로기간 종료 후 한 번에 받았다면, 지난 12개월 동안의 근로에 대한 대가로 받았다고 본다.⁵³⁾

라. 해고 예고수당

사용주가 근로자를 해고하려면, 법이나 계약에 따라 일정 기간 이전에 예고해야 하는데,⁵⁴⁾ 그동안 근로자에게 근로를 제공하지 말 것을 요구하면서 급여(해고 예고수당)를 지급할 수 있다.⁵⁵⁾ 위 수당은 근로로부터 발생한 대가

49) 제15조 모델 주석서 단락 2.4.

50) 다만, 대부분 국가가 실제 급여를 나중에 지급했다는 사유만으로 과세이연을 허용하지 않으므로, 실제 지급되었을 때 근로소득을 과세하는 국가는 이중과세를 해소해 줘야 할 것이다(모델 주석서 단락 2.11).

51) 제15조 모델 주석서 단락 2.7.

52) 사용자가 일정한 요건을 갖춰 유급휴가의 사용을 촉진하는 조치를 했다면, 미사용 유급휴가를 보상할 의무가 없다고 규정하는 예도 있다(예컨대, 근로기준법 제61조 제1항).

53) 제15조 모델 주석서 단락 2.5.

54) 예컨대, 근로기준법 제26조.

55) 근로자가 근로를 제공할 필요가 없어서 근로를 제공하지 않는 기간 동안 지급하는 급여도 같다(제15조 모델 주석서 단락 2.16.).

이므로, 그동안 일한 것으로 합리적으로 볼 수 있는 국가에서 받은 것으로 본다.⁵⁶⁾ 한편 사용주가 예고 기간을 지키지 못해서 근로자에게 손해배상금을 지급했다면, 위와 같은 수당을 대신하는 대가⁵⁷⁾로 취급한다.⁵⁸⁾

마. 경업금지 대가나 근로기간 종료 후 받는 혜택

사용자가 근로계약 종료 후에 경업금지 대가를 지급할 수도 있다. 보통 근로계약 종료 전에 제공한 근로에 대한 대가는 아니어서, 근로관계가 종료된 때 또는 사용주가 그러한 대가를 지급할 의무가 발생한 때의 거주지국이 과세할 것이다.⁵⁹⁾ 근로계약 종료 후 받는 의료보험이나 생명보험 등의 혜택도 마찬가지이다.⁶⁰⁾

바. 근로를 제공하기 어려운 이례적인 상황에서 계속해서 받는 급여

코로나-19 대유행과 같은 이례적인 상황이 발생해서, 근로자가 근로를 제공하지 못했음에도 계속해서 급여를 받은 경우, 그 급여를 어떻게 과세할지 문제가 된다.

OECD의 ‘조세조약에 관한 최신 지침과 코로나-19 대유행의 영향

56) 대부분 근로자가 상당한 기간 근로를 제공한 마지막 국가일 것이다(제15조 모델 주석서 단락 2.6).

57) 다만, 해고 예고를 하지 않았다고 해도 해고의 정당한 이유를 갖추고 있는 이상 해고의 효력에는 영향이 없다(대법원 1993. 9. 24. 선고 93누4199 판결 ; 대법원 1998. 11. 27. 선고 97누14132 판결 등 참조).

58) 반면에 차별 취급이나 명예훼손 등의 이유로 손해배상을 했다면, 기타소득으로 취급할 가능성이 크다(제15조 모델 주석서 단락 2.8).

59) 다만, 경업금지가 사용주에게 크게 의미가 없어서, 실질적으로 근로계약 종료 전에 제공한 근로의 대가로 볼 여지가 있다면, 근로기간에 받은 대가와 같게 취급해야 하고, 근로기간에 받은 대가에 근로계약 종료 후 경업금지 대가를 포함해서 받을 수도 있는데, 둘을 구분해서 취급해야 한다(제15조 모델 주석서 단락 2.9).

60) 제15조 모델 주석서 단락 2.13.

[Updated Guidance on Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Pandemic(이하 ‘코로나-19 관련 지침’)]’에 따르면, 만약 근로자가 근로를 제공하지 못함에도 근로관계 유지를 위해 코로나-19 기간 동안 근로지국에서 코로나-19와 관련된 정부 보조금을 받았다면, 근로를 제공했을 장소, 즉 근로지국이 그 소득을 과세한다.⁶¹⁾ 그 이유로, 위 보조금이 (근로를 제공받지 않음에도 계속해서 급여를 지급하는 측면에서) 해고 예고수당과 유사하다는 점을 든다. 그래서 근로자가 근로를 제공했을 국가에 귀속된다고 봐야 하는데, 바로 코로나-19 대유행 이전에 일했던 국가가 될 것이라고 한다.⁶²⁾ 또는 유급휴가나 병가 미사용 수당처럼 취급할 수도 있다고 한다.⁶³⁾

이러한 OECD의 입장은, 근로자가 거주지국으로 돌아온 이후에 받은 소득도 원천지국이 과세할 수 있다는 의미로 이해할 수 있다.⁶⁴⁾ 그런데 해고 예고수당은 근로관계의 종료를 전제로 지급한 것이라는 점에서 코로나-19 대유행 상황에서 근로관계를 계속 유지하기 위해 지급한 것과 분명히 다르다.⁶⁵⁾ 또 사용자가 자신의 귀책사유 없이 발생한 어쩔 수 없는 상황에서 계속해서 사업을 하거나 근로를 제공받을 수 없을 때도 해고 예고나 해고 예고수당 지급을 강요하기 어렵다는 점에서도,⁶⁶⁾ 해고 예고수당과 유사한 취급을 하기는 어려워 보인다.

또 근로자가 재택근무를 했을 가능성도 있고, 재택근무를 하지 않더라도

61) OECD(2021), *Updated Guidance on Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Pandemic*, paras. 49, 52. 한편 이 글은 OECD를 비롯한 국제기구의 여러 문서를 인용하는데, 국제기구 명칭 다음에 괄호로 해당 문서의 공개 연도를 표시하는 방법으로 특정한다.

62) OECD(2021), *Ibid.*, para. 50.

63) *Ibid.*

64) Andrés Báez Moreno, COVID-19 and Fiscal Policies : Unnecessary and Yet Harmful : Some Critical Remarks to the OECD Note on the Impact of the COVID-19 Crisis on Tax Treaties, *Intertax* Vol.48 No.8/9, 2020, p.826.

65) *Ibid.*

66) 박준서(편집대표), 앞의 책, 118면.

거주지국의 거주지에서 작업대기 중이라고 볼 수도 있다. 그렇다면 거주지국만 과세할 수 있다. 이처럼 항상 해고 예고수당처럼 봐서 원천지국이 과세할 수 있는 것은 아니다.⁶⁷⁾ 더 나아가 과연 근로의 대가로 받은 것으로서 근로소득에 해당하는지, 또는 기타소득으로 봐야 할지, 아니면 소득세가 아니라 증여세 과세 대상인지도 분명하지 않다.⁶⁸⁾

한편 유급휴가나 병가 미사용 수당은 근로에 대한 대가로서의 성격을 갖는다고 보기 어렵다는 견해도 있고,⁶⁹⁾ 앞서 본 모델 주석서처럼 근로의 대가로 보더라도, 과거에 제공한 근로의 대가이다. 그런데 코로나-19 대유행 상황에서 근로를 제공하지 않은 채 급여를 계속 받고 있다면, 근로자는 대기한 상태로 있어야 하고, 근로관계를 종료할 수 없으며, 다른 사용자와 새로운 근로계약을 체결할 수 없다. 이러한 점에서 유급휴가 미사용 수당처럼 취급하기 어려운 측면이 있다.⁷⁰⁾

물론 OECD의 위와 같은 해석은, 이례적인 상황에서 근로자의 행정적인 부담을 덜어주려는 목적에서 이루어진 것으로 이해할 수 있다. 그렇지만, 그러한 해석의 근거를 종전 주석서의 내용에서만 찾으려 하다 보니, 그리고 거기에 딱 맞는 내용이 없다 보니, 앞서 본 것처럼 합리적으로 설명을 하지 못하는 측면도 있다고 보인다.⁷¹⁾

67) Michael Lang, Employment Income under Tax Treaty Law and the Impact of the COVID-19 Pandemic, in *Liber amicorum Guglielmo Maisto, International Tax Law*, 2022, https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/Institute/Publikationen_Lang/Employment_Income_Under_Tax_Treaty_Law_and_the_Impact_of_the_COVID-19_Pandemic_in_Pistone_Hrsg_Liber_amicorum_Guglielmo_Maisto_2022_181_ff.pdf(검색일 : 2024. 12. 24.).

68) Moreno, *op. cit.*, p.827.

69) 박준서(편집대표), 앞의 책, 60면.

70) Lang, *Ibid.*

71) Moreno, *Ibid.*, p.830은 ‘차라리 이러한 지침을 없애는 편’이 나올 것이라고 하고 있다.

3. 소 결

근로소득의 범위⁷²⁾ 이외에는 모델 조세조약 제15조 제1항과 관련하여 크게 고유한 해석 문제는 없을 것으로 보인다.⁷³⁾ 근로자의 거주지 판정은 조세 조약의 일반적인 기준에 따르면 되고, 개인이 주로 문제가 되어서, 근로를 제공한 장소 역시 그 판단에 큰 어려움이 없을 것이기 때문이다.

오히려 조세조약상 근로소득 조항에 관한 고유한 해석 문제는 단기 체류 근로자의 근로소득에 대한 과세 문제, 즉 제15조 제2항과 관련이 있을 것이

72) 이 글은 지면 관계상 ‘주식매수선택권’과 관련된 논의를 다루지 않았는데, 그에 대해서는 제15조 모델 주석서 단락 12 참조. 한편 판례는, 주식매수선택권 행사 이익은, 근로자와 주식매수선택권을 부여한 모회사와 직접적인 고용관계가 없다거나 고용계약의 사용자와 주식매수선택권 부여자가 다르더라도, 근로소득에 해당한다고 본다(대법원 2007. 10. 25. 선고 2007두5165 판결; 대법원 2007. 11. 30. 선고 2007두1927 판결 등 참조. 위 판례들은 단순히 주식매수선택권의 부여 자체만으로는 어떠한 소득이 발생했다고 볼 수 없고, 그 주식매수선택권을 행사할 때 비로소 그로 인한 소득이 발생한 것으로 본다). 그래서 거주자가 외국 모회사가 출자한 국내 자회사에 근무하면서 모회사로부터 주식매수선택권을 받아 그 조건 성립 때까지 국내에서 근로를 제공하고, 퇴사해 비거주자가 된 이후 주식매수선택권을 행사해서 얻은 이익은 국내원천 근로소득에 해당한다(국업46017-567, 2000. 11. 30.; 법규과-1600, 2010. 10. 26.). 이때 내국법인 또는 외국법인 국내지점이 해외 모회사 또는 본점에 주식매수선택권 행사 비용을 보전하였다면, 그 비용을 손금산입할 수 있다(법인세법 시행령 제19조 제19호 나목, 제129조 제1항 제7호).

73) 조세조약 해석론이라기보다는 정책론에 가까운 논의이고, 모든 근로자에게 해당하는 내용이라 할 수는 없어서, 이 글에서 다루지 않지만, 디지털 경제에서 인터넷 환경만 갖춰져 있으면 어디서든 근로 제공이 가능하다는 이유를 들어 근로 제공의 장소를 근로자가 실재하는 장소로 모델 조세조약을 개정할 필요가 있다는 주장에 관하여서는, Svetislav V. Kostić, In Search of the Digital Nomad – Rethinking the Taxation of Employment Income under Tax Treaties, *World Tax Journal* Vol.11 Issue 2, 2019, pp.190~225[위 저자는 ‘적격 조세조약 거주지’ 개념을 도입하자고 하면서, 모델 조세조약 제15조 제2항 제(b), (c)호를 삭제하고, 같은 항 제(a)호의 183일을 단축할 필요가 있으며, 근로라는 개념 대신 종속적 인적 용역 소득과 같은 개념을 사용하자고 한다].

다. 이하에서는 제15조 제2항의 각 요건, 즉 ❶ 근로자가 183일을 초과하여 원천지국에 체류하지 않을 것, ❷ 원천지국의 거주자가 아닌 사용자가 지급 또는 그 지급을 자기의 계산으로 한 급여일 것, ❸ 사용자의 원천지국 내 고정사업장이 급여를 부담한 것이 아닐 것을 중심으로 살펴본다.

III. ‘183일을 초과하여 체류하지 않을 것’

— 제15조 제2항 제(a)호

1. 의 의

급여를 받는 사람이 원천지국에서 체류한 기간이 해당 회계연도가 시작하고 끝나는 어떠한 12개월 기간에 183일 이하여야 한다. 한 국가에 체류한 기간이 183일을 넘는다면, 그 국가와 납세의무자 사이에 경제적 연관이 있다고 보아, 그 국가가 근로소득을 과세할 수 있다는 것이다.⁷⁴⁾

국제연맹(League of Nations)의 멕시코 모델(제7조 제2항)과 런던 모델(제6조 제2항)도 유사한 규정을 두고 있었고,⁷⁵⁾ 1963년 OECD 모델 조세조약 제정 당시부터 지금까지 계속 있는 내용이기도 하다. 국제 무역업 등을 영위하는 기업의 운영과 근로자들의 국제 이동을 촉진하고자 하는 데에 그 취지가 있

74) Shkumbin Asllani, *Interpretation and Qualification of Short-term Employment in Cross-border Situation at Article 15(2) OECD MC*, Master Thesis, Uppsala Universitet, 2017, p.9.

75) 초창기 조세조약 중에 독일과 스웨덴 사이의 조세조약(1928년)이나 미국과 스웨덴 사이의 조세조약(1939년)이 유사한 규정을 두고 있었다고 한다. Kasper Dziurdz, Article 15 of the OECD Model : The 183-Day Rule and the Meaning of “Borne by a Permanent Establishment”, *Bulletin for International Taxation* Vol.67 No.3, 2013, p.123.

다고 한다.⁷⁶⁾

2. 183일의 산정 방법

종전에는 ‘해당 회계연도 중(in the fiscal year concerned)’이라고 규정하고 있었으나, 1992년 지금까지 ‘해당 회계연도가 시작하고 끝나는 어떠한 12개월 기간 중’으로 개정했다.⁷⁷⁾ 해당 회계연도는 원천지국의 회계연도를 말한다. 꼭 그 근로 제공에 대한 대가가 당해 회계연도에 지급될 필요는 없다.⁷⁸⁾ 실제 체류한 날(days of physical presence)을 기준으로 산정한다. 하루 중 일부에 해당하는 출국일이나 입국일, 원천지국에서 보내는 근로 제공 중 또는 전·후의 주말, 국경일, 휴일, 단기 휴식(연수, 파업, 공급 지연 등), 병가일 등을 모두 포함한다. 다만, 질병으로 인해 출국하지 못했는데, 그렇지 않았다

76) 국제연맹 주석서는, 국제 무역업을 영위하는 기업의 운영과 근로자들의 이동을 촉진하기 위함이라고 설명하고(League of Nations, *London and Mexico Model Tax Conventions Commentary and Text*, 1946, p.23), OECD 전신인 OEEC 작업반 보고서는, 기계설비와 공장 이전과 관련하여 기술자 등 소속 근로자를 원활히 보내기 위함이라고 설명한다(OEEC, Working Party No. 10 of the Fiscal Committee(Sweden), *Report on the Taxation of Profits or Remuneration in Respect of Dependent and Independent Personal Services*, 1957, p.11]. 한편 이 글에서 참고한 국제기구의 문서는 해당 국제기구 홈페이지에서 검색되는 문서를 제외하고 모두 <https://taxtreaties.history.org>에서 확인했다(검색일 : 2024. 12. 24.).

77) 이 점을 최초로 지적한 OECD 보고서가 ‘국제적 인력파견과 관련된 과세 문제(Taxation Issues Relating to International Hiring-Out of Labour)’이다(OECD(1983), *Taxation Issues Relating to International Hiring-Out of Labour*, para. 80. 한편 문헌에 따라 위 OECD 보고서를 1984년 보고서로 소개하기도 하는데, 그 초안이 1983. 12. 12. 만들어져서 같은 달 14. 배포되고, 1984년 1월 재정위원회에서 승인된 것으로 보아서, 이 글에서는 그 생성 연도인 1983년으로 표시했다. 다만, 실제 조세조약마다 다르게 정하기도 한다. 예컨대, 대한민국이 네덜란드, 프랑스 등과 체결한 조세조약은 ‘해당 과세연도 중(in the taxable year concerned)’으로 규정하지만, 대한민국이 덴마크, 일본 등과 체결한 조세조약은 ‘역년 중(in the calendar year concerned)’이라고 규정한다.

78) 제15조 모델 주석서 단락 4.1.

면, 비과세 요건을 충족할 수 있었던 때에는 그 체류 기간을 제외하고,⁷⁹⁾ 원천지국의 거주자였던 기간도 포함하지 않는다.⁸⁰⁾

3. 예외적 상황에서의 문제

가. 의 의

코로나-19 대유행처럼 이동이 자유롭지 못한 예외적인 상황이 발생할 수 있다. 예컨대, A 국에 거주하던 근로자가 B 국에서 근로를 제공하면서 183일을 초과해 체류하지 않았다면, B 국이 그 근로소득을 과세할 수 없다. 그런데 만약 B 국이 코로나-19 관련 조치로 국경을 폐쇄하는 바람에 B 국을 떠나지 못했고, 그러한 조치로 B 국에 체류한 기간이 183일을 초과해 버린 경우에도, B 국이 그 근로소득을 과세할 수 있다고 봐야 할지, 아니면 제 15조 제2항의 다른 요건을 충족했다면, B 국이 과세할 수 없다고 봐야 할지 문제가 된다. OECD는 앞서 본 코로나-19 관련 지침에서 이 문제를 다루고 있는데, 그 지침을 중심으로 살펴본다.

나. 체류 기간에의 포함 여부

코로나-19 관련 지침은, 통상적인 상황에서도 질병만 아니었으면, 출국해서 원천지국 면세 요건을 갖출 수 있었던 경우에, 그 질병으로 체류한 기간을 183일 산정에서 제외하는 OECD 모델 조세조약 주석서를 예로 들면서,⁸¹⁾ 코로나-19 제한 조치로 출국하지 못했고, 만약 떠났더라면 원천지국 면세 요건을 충족할 수 있었다면, 그 기간은 183일에 포함하지 않을 수 있다고 하고 있다.⁸²⁾ 코로나-19에 감염되어 격리되는 바람에 떠나지 못한 경

79) 제15조 모델 주석서 단락 5.

80) 제15조 모델 주석서 단락 5.1

81) OECD(2021), *op. cit.*, para. 54.

우나, 각국 정부가 국경을 봉쇄해서 모든 비행편이 취소되어 떠날 수 없었던 경우 등이 여기에 해당한다. 하지만 불필요한 여행을 하지 말라는 단순 권고에 따라 떠나지 않은 것에 불과하다면, 여기에 해당하지 않는다고 한다.⁸³⁾

이에 대해서는 실제 체류했음에도 그 기간을 183일에 포함하지 않는 예외적인 사유를 함부로 확대해서 적용해서는 안 된다는 비판도 있다.⁸⁴⁾ 특히 현재의 주석서 입장은 ‘183일 규칙 : 적용 및 해석과 관련된 몇 가지 문제점(The 183 Day Rule : Some Problems of Application and Interpretation)’이라는 보고서를 반영한 것인데, 그 보고서에 따르면, 체류한 이유나 동기를 묻지 않고, 체류했다는 사실 그 자체가 중요하다고 보아, 그것을 기준으로 183일을 산정하겠다는 것이다. 미국의 예를 들면서 질병으로 이동이 어려운 예외적인 상황도 고려해야 한다고 하면서도,⁸⁵⁾ 이러한 예외 사유는 제한적으로만 인정해야 함을 강조하고 있다.⁸⁶⁾ 따라서 예외 사유는 최소한으로 인정해야 하고, 특별한 사정이 없다면, 그 예외의 인정 범위를 확대할 이유가 없다고 한다.⁸⁷⁾

전염병의 전 세계 확산을 방지하기 위한 정책 때문에 어쩔 수 없이 떠나지 못한 것인데, 그 경우에도 원천지국에서 체류했다고 보는 것은 다소 불합리할 수 있다. 또 원천지국이 183일 체류 요건을 완화해 스스로 과세권을 포기하겠다는 것이니, 체약국 간에 조세조약 해석을 두고 문제가 발생할 가능성도 크지 않다. 문제는, 상대방체약국보다 우선해서 과세권을 행사할 수

82) 실제 미국, 캐나다, 영국, 오스트리아 등이 코로나-19 대응 조치로 예상치 못한 체류 기간을 183일 산정에서 제외했다고 한다[OECD(2021), *op. cit.*, Box 4].

83) OECD(2021), *Ibid.*, para. 55.

84) Lang, *op. cit.*

85) OECD(1991), *The 183 Day Rule : Some Problems of Application and Interpretation*, para. 14(하루 중 일부, 출발일, 근로 제공일 전후의 공휴일 등을 포함하지 않는 국가로 오스트리아, 아일랜드, 스위스, 호주 등이 있다고 한다).

86) *Ibid.*

87) Lang, *Ibid.*

있음에도, 법률이 아닌 단순한 행정해석 또는 계약국 간 행정협정으로 그러한 과세권 행사를 포기할 수 있느냐인데, 항을 달리하여 살펴본다.

다. 행정해석 또는 행정협정을 통한 조세조약 배제 문제

보통 국경을 접하고 있는 국가들은 조세조약을 체결하면서 국경 지역에 일하는 근로자에 대한 과세는 거주지국만 할 수 있다고 정하는데,⁸⁸⁾ 코로나-19 대유행으로 조세조약과 다른 내용의 행정협정을 체결하는 경우가 있었다고 한다. 예컨대, 오스트리아와 이탈리아는, 국경을 출퇴근하던 납세의 무자가 코로나-19 확산 방지를 위해 재택근무를 할 때는 국경 출·퇴근자로서 계속 근무하는 것으로 본다는 취지의 행정협정을 체결했다.⁸⁹⁾ 또 독일 정부는 오스트리아, 벨기에, 프랑스, 룩셈부르크, 네덜란드, 폴란드, 스위스 정부와의 행정협정을 통해 다음과 같이 조치했다고 한다. 각국 정부가 감염병의 확산을 막기 위해 재택근무를 권고하는 동안은, 국경 근로자가 재택근무한 기간은 코로나-19가 없었더라면 근로를 제공했을 국가에서 체류한 것으로 보지만, 이러한 해석의 적용을 받을지는 납세의무자의 선택에 맡긴다. 따라서 국경 근로자가 위와 같은 해석으로 오히려 불리해지면, 현 상태대로 조세조약을 적용할 것을 선택할 수 있다.⁹⁰⁾

코로나-19 관련 지침은, 비자발적으로, 그리고 일시적으로 근로를 제공하는 장소가 변경되는 바람에 근로자와 사용자가 무거운 행정적 부담을 지지 않도록 각국이 협력해야 한다고 하고 있다. 이례적인 상황인 만큼 그 협

88) 예컨대, 독일과 오스트리아 사이의 조세조약 제15조 제6항. 또 국경을 출퇴근하는 근로자에 대해서는 근로지국 밖에서 근로를 제공한 기간이 일정 기간(보통 4~6주)을 초과하지 않는 이상 거주지국에서만 과세하도록 하는 예도 있고, 원격 근무 기간은 근로지국에서 일한 것으로 간주한다고 하는 조세조약도 있다고 한다. 이때 거주지국에서 원격으로 근무하는 기간은 근로지국 밖에서 일한 기간에 포함하지 않는다[OECD(2021), *op. cit.*, para. 58].

89) OECD(2021), *Ibid.*, Box 4.

90) *Ibid.*

력 역시 이례적으로 이루어질 필요가 있다고 하면서, 그 수단으로 각국의 행정해석 또는 양 체약국의 행정협정을 강조하고 있다.⁹¹⁾ 이에 대해서는 그러한 행정해석이나 행정협정이 조세조약에 반한다는 사실을 외면한 채, 그렇게 하도록 유도한다는 비판이 있다.⁹²⁾ 특히 독일이 인접 국가들과 체결한 행정협정에 따르면, 결국 납세의무자가 세금을 어느 국가에 낼지 선택할 수 있다는 것인데, 이는 조세조약 개정 사항이지, 단순히 행정부가 결정할 수 있는 사항은 아니라고 한다.⁹³⁾

조세조약을 체결한 후 국내법으로 그것을 배제하는 것은 조세조약 위반이지만,⁹⁴⁾ 적어도 우리나라에서는 조세조약도 국내법과 같은 효력을 가지므로,⁹⁵⁾ 이론적으로 법률로 조세조약을 배제하는 것이 불가능하지는 않다.⁹⁶⁾ 문제는 한 체약국의 행정해석 또는 양 체약국의 행정협정으로 조세조약을 배제하는 것도 가능하지인데,⁹⁷⁾ 특히 그로 인해 어느 한 체약국의 과세권을 제한하게 되면, 조세조약 개정 절차를 거쳐야 할 것이지만,⁹⁸⁾ 그 개정에 상당한 시간과 노력이 드는 점을 고려한다면, 코로나-19 대유행처럼 효율적이고 즉각적인 대응이 필요한 이례적인 상황에서는, 그 제한된 기간에만 적용하는 것을 전제로, 예외적으로 가능하다고 볼 수 있고, 한편으로 코로나

91) OECD(2021), *op. cit.*, para. 62.

92) Lang, *op. cit.*

93) *Ibid.*

94) 이창희 외 2인, 앞의 책, 108면.

95) 대한민국헌법 제6조 제1항.

96) 오윤, 앞의 책, 604면.

97) 예컨대, 대한민국은 미국 거주자의 국내 부동산주식 양도소득에 대한 과세를 위해 미국 정부와 협의 후 만든 예규(재국조 46017-89, 2001. 5. 23.)를 통해 조세조약을 배제하고 있다.

98) 앞서 본 것처럼, 독일과 폴란드가 코로나-19 대유행과 관련해 조약개정을 거치지 않은 채 조세조약에 반하는 내용의 행정협정을 체결한 것이 폴란드 헌법에 반한다는 주장에 관하여서는, Wojciech Morawski and Martyna Wilmanowicz-Słupczewska, Has remote working changed the tax understanding of place of work?, in *Interaction of Law and Economics : Sustainable Development*, 2023, p.133.

- 19 관련 지침처럼 일반적인 상황에서 질병으로 떠나지 못한 기간을 체류 기간에 포함하지 않는 경우와 유사하게 본다면, 해석론으로 가능한 것을 행정해석 또는 행정협정으로 분명히 했다고 볼 여지도 있다고 생각한다.

라. 소 결

원천지국에서 과세하지 않는다는 의미는, 원천지국에서 근로를 제공하고 얻은 근로소득에 대하여, 근로자는 세금을 내지 않아도 되고, 사용자는 원천징수하지 않아도 된다는 의미이다. 그래서 근로자와 사용자 모두 납세의무를 이행하는 데에 드는 행정적 부담을 덜 수 있다.⁹⁹⁾ 그런데 만약 사용자가 원천지국의 거주자이거나 원천지국에 고정사업장을 가지고 있다면, 그러한 납세의무를 지우더라도 그 부담이 크지 않을 수 있으므로, 제15조 제2항은 183일 체류 요건 이외에 제15조 제2항 제(b), (c)호의 요건을 추가로 갖출 것을 요구하고 있다.¹⁰⁰⁾ 추가 요건에 대해서는 항을 달리하여 살펴본다.

IV. ‘사용자’ — 제15조 제2항 제(b), (c)호

1. 의 의

모델 조세조약 규정 중 제15조 제2항에만 ‘사용자(employer)’라는 용어가 등장한다.¹⁰¹⁾ 문제된 근로소득을 어느 국가가 과세할지를 결정하는 중요한

99) Kasper Dziurdz, Article 15 of the OECD Model : The 183-Day Rule and the Meaning of “Borne by a Permanent Establishment”, p.124.

100) *Ibid.*, p.124.

101) OEEC 초안은 ‘인(person)’으로 규정하고 있었는데(OEEC, *op. cit.*, Annex I, 1957.), 1963년 모델 조세조약은 사용자로 그 용어를 변경하면서, 그 경위에 대하여 특별

개념이다. 특히 제15조 제2항 제(b), (c)호 자체는 2000년 제(c)호의 ‘고정사업장’ 바로 뒤에 있던 ‘또는 고정된 장소(or a fixed base)’ 문구를 삭제한 것 말고는 1963년 이래로 거의 그대로이지만, 그와 관련된 주석서 내용에는 상당한 변화가 있었다. 이하에서는 그동안의 주석서 개정 경과 및 현재의 주석서 내용을 검토하고, 우리나라에서 조세조약 목적상 사용자 개념이 문제가 되었을 때 어떻게 해석해야 할지를 살펴본다.

2. 모델 주석서 개정 경과

가. 1992년 개정 전

(1) 의 의

1992년 개정 전에는 모델 주석서에 제15조 제2항의 사용자 개념을 어떻게 해석해야 할지에 관하여 특별한 언급이 없었다. 1963년 모델 조세조약 주석서는, 자본재를 판매한 기업이 외국에서 그것을 설치하고 조립할 책임을 부담하는 경우, 그와 관련하여 일정한 자격을 갖춘 개인(qualified personnel)¹⁰²⁾의 국제적 이동을 촉진하려고 하는 데에 제15조 제2항의 취지가 있다고 하고 있는데,¹⁰³⁾ 이는 근로자가 거주지국의 사용자를 위해 원천지국에서 근로를 제공하는 상황을 전제로 한 것으로 볼 수 있다.

(2) 문제점

예컨대, A 국 거주자가 A 국 거주자인 근로자를 고용한 후 그 근로관계를 유지하면서 B 국 거주자와 체결한 계약에 따라 B 국에 근로자를 파견하여 근로를 제공하게 할 수 있다. 이 경우에는 A 국의 사용자와 B 국의 사용

한 언급은 없었다고 한다(Kasper Dziurdz, Article 15 of the OECD Model : The 183-Day Rule and the Meaning of “Employer”, pp.99~100).

102) 현재 모델 주석서는 단순히 개인(individual)이라고 하고 있다.

103) 1963년 제15조 모델 주석서 단락 3.

자 중 누구를 제15조 제2항의 사용자로 볼 것인지에 관한 판단이 필요하다.¹⁰⁴⁾ 만약 A 국 거주자를 제15조 제2항의 사용자로 본다면, 제15조 제2항의 다른 요건을 충족하는 이상, 근로자는 B 국에서 납세의무를 부담하지 않는다.

그런데 위 사례에서 A 국이 국외원천소득을 면세하는데, A 국 거주자가 외국에서 단기간 체류하면서 근로소득을 벌 기회가 생겼다고 하자. 이때 제15조 제2항 요건에 해당하면, 원천지국과 거주지국 모두에서 근로소득에 대해 어떠한 납세의무도 부담하지 않는다. 만약 근로자가 직접 B 국 사용자와 체결한 근로계약(contract of services)에 따라 근로를 제공하면, 제15조 제2항 제(b)호 요건을 충족할 수 없다. 그래서 형식적으로 근로자가 A 국 또는 제3국의 사용자와 근로계약을 체결하고, 그 사용자가 B 국의 사용자와 노무 공급계약(contract for services)을 체결한 후, 파견 형태로 B 국에서 근로를 제공하는 구조를 만든다면, 제15조 제2항의 적용을 받을 여지가 생겨난다.¹⁰⁵⁾ 이처럼 이른바 ‘국외 근로자파견(International Hiring-Out of Labour)’의 외형을 이용해 부당하게 제15조 제2항의 적용을 받는 조약 남용 문제가 발생했다.

이를 다룬 OECD 최초의 보고서가 ‘국외 근로자파견과 관련된 과세 문제(Taxation Issues Relating to International Hiring-Out of Labour)’이다. 위 보고서에 따르면, 근로자파견이란, 중개인(intermediary, 위 사례에서 A 국 또는 제3국의 사용자)이 근로자를 사용자 기업(위 사례에서 B 국의 사용자)의 지휘, 명령을 받도록 하는 것을 말한다.¹⁰⁶⁾ 위 조약 남용 문제에 대한 근본적인 해결책 중

104) OECD(1983), *op. cit.*, para. 57.

105) 다만, 여전히 복수의 사용자 중 누구를 제15조 제2항의 사용자로 볼 것인지에 관한 해석 문제가 남아 있어서, 언제나 제15조 제2항의 적용을 받을 수 있는 것은 아닐 수 있다.

106) OECD(1983), *Ibid.*, para. 4. 한편 「파견근로자 보호 등에 관한 법률」(이하 ‘파견법’) 제2조 제1호 역시 거의 유사한 취지로 근로자파견을 규정하고 있다. 위 OECD 보고서의 국외 근로자파견의 개념과 파견법의 근로자파견 개념이 같다고 보는 문헌으로, 옥무석, 앞의 논문, 237면(세법 고유 개념이 아니라 차용 개념이라고 한다) ; 오종현 외 2인, 앞의 책, 25면.

하나는, 국외 근로자파견에 대해서는 제15조 제2항을 적용하지 않는 것이다.¹⁰⁷⁾ 그래서 실제 조세조약 중에는 국외 근로자파견에 대해서는 제15조 제2항을 적용하지 않는다고 규정하는 조세조약도 있다.¹⁰⁸⁾ 다만, 위 보고서는 그러한 방법을 선택하지는 않고,¹⁰⁹⁾ 주석서에 ‘사용자’에 관한 판단 기준을 추가할 것을 제안했다.¹¹⁰⁾

나. 1992년 개정 모델 주석서

(1) 개정 내용

모델 주석서는 1992년 국외 근로자파견과 관련된 조약 남용 문제를 해결하기 위해 단락 8을 추가했다.¹¹¹⁾ 다만, 독일과 노르웨이처럼 제15조 제2항을 국외 근로자파견에 적용하지 않는다는 이유로 이의를 유보한 국가들도 있었다.¹¹²⁾

1992년 개정 모델 주석서는 단락 8에 ‘실제 사용자(real employer)’라는 개

107) OECD(1983), *op. cit.*, para. 66.

108) 예컨대, 덴마크, 페로 제도, 핀란드, 아이슬란드, 노르웨이, 스웨덴 사이에 체결된 조세조약(Nordic Convention) 제15조 제2항 제(d)호가 바로 그러하다.

109) 무엇이 파견 상황인지에 대한 국제적 합의가 이루어지기 어려울 것이어서, 결국 이중과세가 이루어질 우려가 있다는 점을 이유로 들었다[OECD(1983), *Ibid.*, para. 68].

110) 국외 근로자파견의 경우, 근로자는 외국에서 일을 하면서, 중개인을 위해 일을 하는 것이 아니라 원천지국의 사용자를 위해 일을 하는 것이고, 근로의 성과를 누리 고, 그에 대한 책임과 위험을 부담하는 자를 사용자라고 보아야 하므로, 이러한 실 질에 부합하는 해석에 따를 때, 그 사용자가 제15조 제2항 ‘사용자’라고 할 수 있 다고 한다[OECD(1983), *Ibid.*, paras. 74~75, 101]. 뒤에서 보는 것처럼, 이러한 내 용은 거의 그대로 모델 주석서에 반영되었다.

111) Caroline Gratte, *The Interpretation of the term “employer” in Article 15(2)(b) OECD Model and Its Implication on Short-term Secondments – from a Swedish Perspective*, Master Thesis, Lund University, 2009, p.23.

112) 제15조 모델 주석서 단락 16.

념을 추가하면서,¹¹³⁾ 그 실제 사용자에 대한 판단 기준¹¹⁴⁾을 제시했다. 그에 따르면, 제15조 제2항의 ‘맥락상’, 조약 남용 문제를 해결하기 위해, 근로 제공의 결과 또는 그로부터 발생하는 편익을 누릴 권리가 있고, 그에 관한 책임과 위험을 부담하는 자를 사용자로 보아야 한다. 실질에 따라, 개별 사례에서 누가 사용자로서 역할을 하는지 판단해야 하는데, 조약 남용 사례에서는 중개인(intermediary)이 그러한 역할을 한다고 할 수 없으므로, 원천지국에서 근로자를 사용한 자(user)가 실제 사용자이다.¹¹⁵⁾ 그러면서 실제 사용자로 볼 수 있는 예를 다음과 같이 들고 있다[아래 표의 ‘고용한 자(hirer)’는 중개인을, ‘사용한 자(user)’는 원천지국의 사용자를 의미하는데, 최대한 주석서의 표현을 수정하지 않는 방향으로 번역했다].

- 고용한 자가 근로자의 근로 성과에 대한 책임이나 위험을 부담하지 않는다.
- 작업지시를 할 권한이 사용한 자에게 있다.
- 사용한 자의 지배와 책임 아래에 있는 장소에서 근로 제공이 이루어진다.
- 고용한 자에게 지급된 대가를 근로 시간을 기초로 산정했거나 그것이 근로자가 받은 급여와 관련 있다.
- 사용한 자가 근로 제공에 필요한 도구와 재료를 제공한다.
- 고용한 자만 근로자의 인원과 자격을 결정할 수 있는 것은 아니다.

113) ‘실제 사용자’ 개념을 도입하게 된 배경에 관하여, 근로자의 거주지국 사용자는 근로자파견을 통해 급여 이상을 얻으려 할 것이어서, 결국 원천지국 사용자가 인건비를 부담한다고 봐야 하고, 그래서 원천지국에서 인건비 공제가 이루어지는 이상 원천지국이 과세권을 행사해야 한다고 설명하는 문헌으로, Gratte, *op. cit.*, pp.37~38.

114) 대략적인 내용은 북유럽 국가들 사이의 조세조약에서 파견근로자인지를 정하기 위한 기준으로 규정하고 있던 내용과 거의 일치한다[OECD(1983), *op. cit.*, Annex II].

115) 2008년 제15조 모델 주석서 단락 8.

(2) 문제점

모델 주석서에 대해서는 다음과 같은 문제가 있었다.

첫째, 1992년 개정 모델 주석서는 국외 근로자파견 사례에서 근로자의 거주지국 또는 제3국의 사용자를 지칭하는 용어로 중개인(intermediary) 또는 고용한 자(hirer)를 사용하고, 원천지국의 사용자를 지칭하는 용어로 ‘사용한 자(user)’를, 그리고 제15조 제2항의 ‘사용자’를 의미하는 용어로 실제 사용자(real employer)를 사용한다. 이러한 표현에서 알 수 있듯이, 한 명의 사용자만 존재하는 것으로 전제하는데, 제15조 제2항 제(b)호는 사용자 앞에 부정관사(an)를 두고 있어서, 그 명문의 규정에 부합하지 않는다는 문제가 있다는 지적이 있었다.¹¹⁶⁾

둘째, 모델 주석서가 새롭게 추가한 단락 8의 기준이 조약 남용 사례에만 적용되는지, 아니면 일반적인 국외 근로자파견 사례에도 적용되는지가 불분명했다.¹¹⁷⁾ 조약 남용이 문제된 사례에만 적용할 수 있다는 주장은, 모델 주석서가 제시한 판단 기준을 따르면, 즉 파견 근로의 혜택을 누리고, 그와 관련된 위험을 부담하며, 그 인건비를 부담하는 자는 결국 언제나 원천지국의 사용자일 것이고, 그에 따라 원천지국이 과세권을 행사할 수 있으므로, 국외 근로자파견이 문제된 사안에서 제15조 제2항이 적용될 여지가 거의 없을 것이라는 점을 들었다. 그래서 제15조의 맥락에 따라, 남용이 문제된 사례와 그렇지 않은 사례에서 사용자 개념을 서로 다르게 해석할 수 있다는 것이었다.¹¹⁸⁾ 이에 대해서는 제15조의 맥락에서 사용자 개념을 도출하면서,

116) Luc de Broe et al., *Interpretation of article 15(2)(b) of the OECD model convention* : “remuneration paid by, or on behalf of, an employer who is not a resident of the other state”, 2000, p.12, pp.17~18, <https://sonar.ch/global/documents/320552>(검색일 : 2024. 12. 24.).

117) *Ibid.*, p.12 ; Kasper Dziurdz and Frank Pötgens, Cross-Border Short-Term Employment, *Bulletin for International Taxation* Vol.68 No.8, 2014, p.407.

118) de Broe et al., *Ibid.*, pp.10~11 ; Gratte, *op. cit.*, pp.24~25. 특히 스위스가 이러한 입장이었다고 한다(de Broe et al., *Ibid.*, p.14).

막상 같은 개념을 서로 다른 의미로 사용하는 결과가 된다는 비판도 있었다.¹¹⁹⁾

셋째, ‘국의 근로자과건 관행을 악용한 사례(cases of abuse through adoption of the practice known as international hiring-out of labour)’라는 표현도 애매했다. 형식적인 또는 허위의 사용자를 만드는 등 인위적으로 계약 구조를 만드는 경우만 말하는지, 아니면 국외 근로자과건 형태라면 모두 해당할 수 있을지가 분명하지 않았다.¹²⁰⁾

다. 2010년 개정 모델 주석서

OECD는 2004년 ‘모델 조세조약 제15조 제2항의 범위를 명확히 하기 위한 제안(Proposed Clarification of the Scope of Paragraph 2 of Article 15 of the Model Tax Convention)’¹²¹⁾과 2007년 ‘제15조 제2항 주석서 개정 초안(Revised Draft Changes to the Commentary on Paragraph 2 of Article 15)’을 통해 위 문제를 다룬 후, 그 내용을 2010년 주석서에 반영했다.¹²²⁾

특히 조약 남용 사례뿐만 아니라 일반적인 국제적 고용관계도 함께 다룬다는 것을 분명히 하고,¹²³⁾ 제15조 제2항 제(b), (c)호의 목적 또는 취지를,

119) de Broe et al., *op. cit.*, p.12. 예컨대, 영국은, OECD 모델 주석서의 입장이 그 맥락상 제15조 제2항의 사용자를 ‘경제적 사용자(economic employer, 근로자의 근로 제공으로 발생하는 혜택을 누리고, 그 위험을 부담하는 사용자)’로 보는 것으로 파악해서, 1995. 7. 1.부터 영국이 원천지국이고, 영국 거주자가 ‘경제적 사용자’로서 보수를 부담하는 사례에서, 단기 체류 근로자의 영국 내 면세를 허용하지 않겠다는 취지의 행정해석을 공개했다. HMRC, *Tax Bulletin 17*, June 1995, https://library.croneri.co.uk/cch_uk/btl/taxbull-it-taxbull-tb06-95-3(검색일 : 2024. 12. 24.).

120) de Broe et al., *Ibid.*, pp.12~13.

121) 제15조 제2항 적용 문제를 ‘고용’과 ‘자영’의 측면에서 접근할 필요가 있다고 봤다 [OECD(2004), *Proposed Clarification of the Scope of Paragraph 2 of Article 15 of the Model Tax Convention*].

122) 그 내용을 두고 의견대립이 있어서 2007년 개정 초안을 2008년 모델 조세조약 개정에는 반영하지 않았다고 한다(Gratte, *op. cit.*, p.25).

사업자가 원천지국의 거주자가 아니거나 원천지국에 고정사업장을 두고 있지 않아서, 원천지국에서 인건비로 공제받지 못한 근로소득에 대해서는 원천지국 과세를 피할 수 있도록 해 주겠다는 데에서 찾았다. 그렇지 않으면, 과도한 행정적 부담이 발생한다는 것이다.¹²⁴⁾

새로운 모델 주석서에 따르면, 조세조약의 맥락이 달리 요구하지 않는 이상, 근로관계에서 제공된 근로인지에 관한 판단은 원천지국 국내법의 문제이다.¹²⁵⁾ 그래서 ① 조약 남용이 문제된 사안과 ② 국내법의 근로 개념에 비추어 비거주자에게 고용된 개인이 원천지국 거주자에게 제공한 용역을 그 원천지국 거주자와의 근로관계에 따라 제공한 것으로 볼 수 있는 사안에서는, 제15조 제2항 요건을 충족하지 못했다고 봐서 원천지국이 그 근로소득을 과세할 수 있다.¹²⁶⁾ 만약 이와 같은 원천지국의 과세권 행사가 조세조약에 어긋나지 않으면, 거주지국은 이중과세를 해소할 책임을 부담한다.¹²⁷⁾

123) 제15조 모델 주석서 단락 8.1.

124) 제15조 모델 주석서 단락 6.2.

125) 제15조 모델 주석서 단락 8.4.

126) 제15조 모델 주석서 단락 8.10.

127) 만약 거주지국이 반대한다면, 모델 조세조약 제25조 제1항의 상호합의를 통해 문제를 해결할 수 있다고 한다(제15조 모델 주석서 단락 8.10). 이에 대해서는 다음과 같은 비판이 있다. 각 체약국의 국내법 규정 차이로 발생하는 (이중과세) 문제(qualification conflicts)에 관해서는 모델 조세조약 제23조에 따라 해결할 수 있지만, 각 체약국이 조세조약 해석을 서로 달리해서 발생하는 문제(interpretation conflicts)는 모델 조세조약 제25조의 상호합의를 통해 해결해야 한다. 그런데 모델 주석서가 거주지국의 이중과세를 해소할 책임을 언급했다는 것은, 각국의 국내법 차이로 발생하는 문제 상황, 즉 양 체약국의 국내법에 '사용자' 개념 규정이 존재하는 상황을 전제한 것인데, 이 경우에는 모델 조세조약 제23조에 따라 해결해야지, 제25조의 상호합의가 그 해결 방안이 될 수 없다. 양 체약국의 국내법에 '사용자' 개념 규정이 모두 존재하지 않는데, 양 체약국이 조약 고유개념으로서 '사용자'를 서로 다르게 해석하는 경우, 제25조의 상호합의가 적용된다고 한다[Frank Pötgens, Some Selected Interpretation and Qualification Issues with Respect to Article 15(2)(b) and (c) of the OECD Model, in *The 2010 OECD Updates*, Kluwer Law International, 2011, pp.133~137].

3. 모델 주석서에 따른 사용자 판단

가. 의 의

2010년 개정된 모델 주석서는 종전의 ‘실제 사용자’ 개념을 더는 사용하지 않고, 대신 그에 대한 상대적 용어로 보이는 ‘형식적 사용자(formal employer)’, ‘형식적 근로관계(formal employment relationship)’, ‘형식적 계약 관계(formal contractual relationship)’ 등을 사용한다.¹²⁸⁾ 그리고 각국의 국내법이 형식적 근로관계에 따라 사용자를 판단하는지¹²⁹⁾를 기준으로 제15조 제2항의 사용자 해석 방법을 제시하고 있다.

나. 국내법이 형식적 근로관계에 따라 사용자를 판단하는 경우

사용자와 근로자가 근로계약을 체결했다는 사실에 중점을 두고, 그러한 형식적 근로관계에 따라 사용자를 판단하는 방법이 있다. 근로자가 근로 제공을 할 계약상 의무를 누구에게 부담하는지, 근로자에게 보수를 지급해야 할 계약을 체결한 상대방이 누구인지¹³⁰⁾가 중요하다.¹³¹⁾

128) 형식적 사용자(formal employer)라는 용어의 유래는 영국의 행정해석, 즉 2010년 개정 전 모델 주석서는 ‘실제 사용자(real employer)’라는 용어만을 사용할 뿐이었는데, 영국은 그 주석서가 맥락상 사용자라는 개념을 형식적 사용자가 아닌 경제적 사용자(economic employer)를 의미하는 견해로 해석한 데에서 찾을 수 있다(HMRC, *op. cit.*). 한편 모델 조세조약이나 그 주석서상의 개념은 아니지만, 형식적 사용자의 상대적 개념으로 ‘경제적 사용자 또는 경제적 고용주’라는 용어를 사용하는 문헌으로, 옥무석, 앞의 논문, 244면; 오종현 외 2인, 앞의 책, 16면; 홍연경, 앞의 논문, 194면. 이와 달리 형식적 사용자의 상대적 개념으로 ‘실질적 사용자(De Facto Employer)’라는 용어를 사용하는 문헌으로, Pötgens, *op. cit.*, pp.129~130.

129) 모델 주석서가 형식적 사용자의 의미를 구체적으로 설명하지 않는데, 근로계약을 중심으로 서술하는 점을 고려할 때, 근로계약의 당사자를 사용자로 판단한다는 의미로 보인다. 비슷한 취지의 해석으로, Pötgens, *Ibid.*, p.129(footnote 10).

그런데 만약 원천지국이 형식적 근로관계에만 중점을 둔 나머지, 실질적으로 근로관계가 없음이 분명함에도 근로관계에 따른 근로 제공이 있다고 봐야 하거나, 비거주자가 그 소속 근로자를 통해 용역을 제공한 것이 아님이 분명한 때에도 그 비거주자를 사용자로 봐서 과세할 수 없다면,¹³²⁾ 조약 남용 사례처럼 부당한 결과가 발생할 수 있다. 그래서 이럴 때 ① 다음과 같은 문구, 즉 ‘급여를 받은 사람이 사용자가 아닌 다른 사람에게 근로관계에 따라 근로를 제공하고, 그 사람이 직접 또는 간접적으로 감독, 지시 및 통제하며’, 또 ‘그 근로 제공이 다른 사람의 사업 활동의 중요한 부분을 구성하는 경우’에만 제15조 제2항을 적용할 수 있다는 내용을 조세조약에 추가하거나¹³³⁾ ② 형식적 근로관계를 중시해도, 비과세 혜택을 부당하게 누리기 위한 경우라면, 조약 남용으로 보아 그 적용을 거부할 수 있다고 한다.¹³⁴⁾

130) 예컨대, 민법 제655조는 ‘고용은 당사자 일방이 상대방에 대하여 노무를 제공할 것을 약정하고 상대방이 이에 대하여 보수를 지급할 것을 약정함으로써 그 효력이 생긴다.’라고 하고 있다.

131) Gratte, *op. cit.*, p.12.

132) Kasper Dziurdz, Article 15 of the OECD Model : The 183-Day Rule and the Meaning of “Employer”, p.103.

133) 제15조 모델 주석서 단락 8.3. 만약 원천지국이 위와 같은 방법으로 과세했다면, 거주지국은 그 국내법에 따라 근로자와 그 거주자 사이에 고용관계를 인정할 수 있어도 이중과세를 해소해야 한다(제15조 모델 주석서 단락 8.8~8.9). 한편 제15조 제2항 제(b), (c)호에 관하여 ‘원칙적으로는 법률적 고용주로 해석되어야 한다는 전제에서 제15조 모델 주석서 단락 8.3에서 든 두 가지 요건을 충족하는 때에는 경제적 고용주를 고용주로 보아 조세조약을 운영하는 것이 바람직하다는 것이 OECD의 입장’이라고 설명하는 문헌(홍연경, 앞의 논문, 195면)이 있는데, 모델 주석서의 내용을 오해한 것으로 보인다. 위 모델 주석서 단락 8.3의 취지는, 국내법이 형식적 고용관계를 중시하여 사용자를 판단하도록 하는 경우, 조약 남용 사례와 같이 불합리한 결과가 발생할 수 있으니, 그러한 결과를 막기 위해 제15조 제2항의 적용을 제한하는 규정을 둘 수 있다는 취지이다. 모델 주석서는 각국의 국내법 규정 형태를 두 가지로 구분해서 그에 따라 조세조약을 해석하는 방법을 설명할 뿐, 두 방법 중 어느 것이 원칙적 형태라거나 더 바람직한 형태라고 하고 있지 않다. 이러한 관점에서 모델 주석서를 보면서, 지금처럼 두 가지로 구분해서 설명하는 방법에 관하여 비판적인 문헌으로, Pötgens, *op. cit.*, p.142.

다. 국내법이 형식적 근로관계를 부인하고 그 실질에 따라 사용자를 판단하는 경우

형식적인 근로계약서에 구애받지 않고, 실질적 근로관계에 따라 사용자를 판단할 수도 있다.¹³⁵⁾ 주석서는, 근로자가 제공한 근로의 성격이 실질적 근로관계를 파악하는 데에 중요하고, 근로자가 제공한 근로가 어느 사용자의 사업 중 중요한 부분과 관련이 있는지, 근로자의 작업 결과에 대한 책임과 위험을 누가 부담하는지 등도 역시 중요한 요소라고 한다.¹³⁶⁾

특히 객관적 기준에 의해서만 형식적 근로관계를 부인할 수 있다고 한다. 예컨대, 두 기업 간에 체결된 파견계약에 따라 비거주자가 자기 직원에게 근로를 제공하게 하도록 한 것이 분명하다면, 원천지국이 그것을 무시하고, 거주자를 사용자로 판단해서는 안 된다.¹³⁷⁾ 주석서가 들고 있는 객관적 기준은 다음과 같다.¹³⁸⁾

- 누가 작업 방법을 지시할 권한을 가지는지
- 누가 작업 장소를 통제하고, 그에 대한 책임을 부담하는지
- 형식적 사용자가 근로를 제공받은 자를 상대로 근로자의 급여를 직접 청구하는지¹³⁹⁾
- 누가 작업에 필요한 도구와 재료를 준비하는지
- 누가 작업 인원의 수와 자격을 정하는지

134) 제15조 모델 주석서 단락 8.8~8.9.

135) 제15조 모델 주석서 단락 8.6.

136) 제15조 모델 주석서 단락 8.13.

137) 제15조 모델 주석서 단락 8.11.

138) 모델 주석서 단락 8.14. 그리고 단락 8.16부터 8.27에 걸쳐서 6개의 사례를 들고 있는데, 그에 관한 모델 주석서의 설명에 대한 비판은, Kasper Dziurdz, Article 15 of the OECD Model : The 183-Day Rule and the Meaning of “Employer”, pp.101 ~ 103(모델 주석서가 객관적 기준 중 일부만 가지고 설명할 뿐, 그 기준들이 왜 다른 기준들보다 더 중요한지에 대한 언급이 없다고 한다).

139) 한 기업이 거래 상대방에게 급여 상당액 등을 청구하거나, 거기에 일정 비율을 곱

- 누가 작업할 근로자를 선택하고, 관련 계약을 종결할 권한을 가지는지
- 누가 작업과 관련된 징계 조치를 할 수 있을지
- 누가 개인의 휴게 및 작업 일정을 정하는지

라. 소 결

모델 주석서의 내용을 정리하면, 다음과 같다. 원천지국의 국내법이 ❶ 형식적 고용관계에 따라 사용자를 판단하면, 주석서에서 들고 있는 객관적 기준에 따라 달리 판단할 수 있다고 해도, 국내법에 따른 사용 개념은 조세 조약상 유효하고, 다만, 조약 남용이라면, 제15조 제2항을 적용하지 않을 수 있으며, ❷ 실질적으로 사용자를 판단하면, 객관적 기준에 따라 형식적 고용관계를 부인해야 한다.¹⁴⁰⁾

4. 조세조약상 사용자 개념과 관련된 국내법 해석 문제

가. 의 의

국외 근로자파견 사례처럼, 어느 한 사용자가 거주지국 또는 제3국의 거

해 산정한 이익을 추가로 청구한다면, 그 기업이 근로의 대가를 직접 청구한다고 볼 수 있지만, 급여와 아무 관련이 없거나 급여가 수수료를 산정하는 데에 하나의 요소에 불과하다면(예컨대, 자문회사가 근로자의 시간당 비용을 기준으로 산정한 금액을 청구하지만, 그 시간당 비용에 다양한 요소를 포함한 경우), 직접 청구한다고 볼 수 없다. 다만, 이러한 요소는 부차적인 고려 사항이라고 한다(제15조 모델 주석서 단락 8.15). 한편 위와 같은 주석서에 대하여, ‘사용자’ 개념보다는 ‘지급 또는 그 지급을 자기의 계산으로’ 개념에 관한 설명으로 봐야 한다는 견해에 관해서는, Pötgens, *op. cit.*, pp.138~139(모델 주석서가 ‘지급 또는 그 지급을 자기의 계산으로’ 개념에 관한 설명을 따로 하지 않는 만큼, 위와 같은 설명을 참고할 필요가 있다고 한다).

140) Kasper Dziurdz, Article 15 of the OECD Model : The 183-Day Rule and the Meaning of “Employer”, p.101, p.108(위 저자는 주석서가 어떠한 맥락에서 이처럼 해석해야 하는지 명확히 설명하지 않는다는 점을 지적한다).

주자이고, 다른 사용자가 원천지국의 거주자라면, 누구와의 근로관계에 따라 근로를 제공한 것인지 또는 누구를 제15조 제2항의 사용자로 보느냐에 따라, 근로소득을 과세할 수 있는 국가가 달라진다. 모델 주석서가 몇 차례 개정되기는 했지만, 여전히 모델 조세조약은 제15조 제2항의 ‘사용자’ 개념에 대한 정의 규정을 두고 있지 않아서, 제3조 제2항에 따라 사용자의 의미를 해석해야 할 것이다.¹⁴¹⁾ 모델 주석서도 ‘맥락이 달리 요구하고 있지 않는 이상’, 근로관계에 따라 근로를 제공했는지를 결정하는 문제는 원천지국의 국내법 문제라고 한다.¹⁴²⁾

이하에서는 국내법이 ‘사용자’ 또는 그 전제가 되는 ‘근로’, ‘고용’과 같은 개념을 어떻게 정하고 있는지 보고, 그것이 주석서의 분류 기준, 즉 형식적 고용관계에 따라 사용자를 판단하는 것인지, 아니면 형식적 고용관계를 부인하고 실질에 따라 사용자를 판단하는 것인지 검토한 후 그에 따라 조세조약상 사용자 개념을 해석할지, 아니면 조세조약 맥락상 다른 의미로 해석할지에 관하여 살펴본다.

나. 사용자 개념에 관한 국내법 규정

(1) 세 법

우리나라 세법 중에 근로관계의 일방 당사자라는 의미로서 ‘사용자’¹⁴³⁾라는 용어를 포함하고 있는 법은 국세기본법(제35조), 소득세법(제12조, 제22조 등), 조세특례제한법(제30조의4), 지방세특례제한법(제118조) 등이 있는데, 위 법률들은 그에 관한 정의 규정을 두고 있지 않다.

‘사용자’는 아니지만, ‘사용내국법인’과 같은 용어를 사용하는 법률도 있다. 예컨대, 소득세법 제156조의7 제1항은 ‘내국법인과 체결한 근로자과건

141) 옥무석, 앞의 논문, 243면 ; Dziurdź, *op. cit.*, p.96.

142) 제15조 모델 주석서 단락 8.4.

143) 세법 중에 ‘사용주’라는 용어를 포함하고 있는 법률은 없는 것으로 보인다.

계약에 따라 근로자를 파견하는 국외에 있는 외국법인(파견외국법인, 단 국내 지점이나 국내영업소 제외)의 소속 근로자(파견근로자)를 사용하는 내국법인'을 '사용내국법인'이라고 하고 있다.¹⁴⁴⁾ '파견근로자'나 '사용내국법인'의 범위에 대해서는 소득세법 시행령 제207조의10이 정하고 있다. 그에 따르면, 일정 규모(20억 원) 이상의 근로 대가를 지급해야 하고, 상당한 규모의 매출(1,500억 원)이나 자산(5,000억 원)을 갖춰야 하며, 특정 사업(항공운송업, 건설업, 금융업 등)을 영위하는 내국법인만 위 사용내국법인이 될 수 있다.¹⁴⁵⁾ 그리고 '파견근로자'란 '파견외국법인에 소속된 근로자로서 사용내국법인에 파견되어 해당 사용내국법인에 근로를 제공하는 자'라고 하고 있다.¹⁴⁶⁾

그런데 위 소득세법령을 '파견근로자'와 '사용내국법인'에 대한 개념 정의 규정으로 본다고 해도, 막상 원천지국과 거주지국 사이의 과세권 배분과 관련해 중요한 의미가 있는 조세조약상 '사용자' 개념으로 보기는 어렵다고 생각한다. 파견외국법인과 사용내국법인 중 누구를 모델 조세조약 제15조 제2항의 사용자로 볼 것인지가 중요한데, 소득세법 제157조의7은 파견근로자에게 지급한 근로의 대가에 대한 원천징수의무자를 정하기 위한 규정으로, 파견내국법인과 사용내국법인 모두에 그 원천징수의무를 지우고 있기 때문이다. 우리나라 이외에도 원천징수 목적에서 사업자의 정의 규정을 세법에 두는 경우가 있는데,¹⁴⁷⁾ 제15조 문맥상 그러한 원천징수의무자를 의미하는 사용자 개념까지 제15조의 사용자 개념으로 볼 수는 없을 것이다.¹⁴⁸⁾

144) 사용내국법인은 파견근로자가 국내에서 제공한 근로의 대가를 파견외국법인에 지급하는 때에 그 지급하는 금액에 조세특례제한법 제18조의2 제2항에 따른 세율을 적용해 원천징수해야 한다(소득세법 제156조의7 제1항).

145) 소득세법 시행령 제207조의10 제1항.

146) 소득세법 시행령 제207조의10 제2항.

147) 예컨대, 미국 세법 3401(d)(근로를 제공받은 자가 임금 지급을 통제하지 못한다면, 원천징수의무를 부담하는 사용자 개념에서 제외한다).

148) de Broe et al., *op. cit.*, p.9, p.36 ; Kasper Dziurdz, Article 15 of the OECD Model : The 183-Day Rule and the Meaning of "Employer", p.99, p.104 ; Pötgens, *op. cit.*, p.132.

근로를 제공받고 근로의 대가를 지급하면 그에 대한 원천징수의무를 부담하고, 그러면 제15조 제2항의 사용자가 된다는 결론인데, 이렇게 해석하면, 국외 근로자파견이 문제된 사안에서 제15조 제2항의 요건[특히 제(b)호 요건]을 갖춰 파견근로자가 원천지국에서 면세되는 경우는 거의 없을 것이다. OECD가 국외 근로자파견과 관련해 제15조 제2항 적용을 완전히 배제하는 방법을 선택하지 않았음은 앞서 본 바와 같다.

(2) 세법 이외의 법률

세법 이외의 법률 중에는 근로기준법이 ‘사용자’에 대한 개념 정의의 규정을 두고 있다. 근로기준법 제2조 제1항 제2호에 따르면, 사용자란, ‘사업주 또는 사업 경영 담당자,¹⁴⁹⁾ 그 밖에 근로자에 관한 사항에 대하여 사업주를 위하여 행위하는 자¹⁵⁰⁾’를 말한다. 그런데 위 근로기준법상의 정의는, 근로계약의 당사자인 사용자 그 자체에 대한 정의라기보다는 근로기준법상의 의무를 부담하는 사용자에 대한 정의라고 할 수 있다.¹⁵¹⁾ 근로관계를 규율하는 노동법은 기본적으로 근로자 보호를 기본 이념으로 하기에, 사적 자치를 이념으로 하는 민법과는 차이가 있다.¹⁵²⁾ 그래서 근로기준법상의 사용자는 민법상의 근로계약 당사자로서의 사용자보다 넓은 개념이다. 근로기준법의

149) 경영 일반에 관하여 책임을 지는 자로서 사업주로부터 사업경영의 전부 또는 일부에 대하여 포괄적인 위임을 받고 대외적으로 사업을 대표하거나 대리하는 자를 말한다(대법원 2008. 4. 10. 선고 2007두1199 판결 참조).

150) 근로자의 인사·급여·후생·노무관리 등 근로조건의 결정 또는 업무상의 명령이나 지휘·감독을 하는 등의 사항에 관하여 사업주로부터 일정한 권한과 책임을 부여받은 자를 말한다(대법원 2008. 10. 9. 선고 2008도5984 판결 참조).

151) 김형배, 앞의 책, 284면; 임종률·김홍영, 앞의 책, 44면. 판례에 따르면, 근로기준법이 사용자를 사용주로 한정하지 않고 ‘확대’한 이유는, 노동 현장에서 근로기준법의 실효성을 확보하기 위한 정책적 배려 때문이라고 한다(대법원 2008. 4. 10. 선고 2007두1199 판결; 대법원 2024. 4. 25. 선고 2024도1309 판결 등 참조). 한편 근로기준법이 정의하고 있는 ‘근로자’는 근로계약의 당사자로서의 근로자이면서 근로기준법의 보호를 받는 근로자이다(김형배, 위의 책, 282면).

152) 박준서(편집대표), 앞의 책, 37~38면.

적용을 받는 사용자 개념을 확대해 충실히 근로자를 보호하려는 의도라 할 수 있다.¹⁵³⁾ 위 근로기준법상의 사용자는 광의의 사용자이고, 그중 ‘사업주’가 근로계약의 당사자인 사업자를 의미한다.¹⁵⁴⁾ 그렇다면 근로기준법 역시 근로계약의 당사자인 사업자(즉 사업주)에 대해서는 어떠한 정의 규정을 가지고 있다고 보기 어렵다.¹⁵⁵⁾

한편 ‘사업주’에 관한 개념 정의 규정을 두고 있는 법률¹⁵⁶⁾로는 산업안전보건법(제2조 제4호), 임금채권보장법(제2조 제2호) 등이 있는데, 그에 따르면, 사용주는 ‘근로자를 사용하여 사업을 하는 자’를 말한다. 다만, 이러한 정의 역시 사용자(使用主)를 문자 그대로 풀어서 쓴 것에 불과해서 구체적인 정의 규정이라고 보기는 어려울 것이다.

다. 근로 또는 고용 개념에 관한 국내법 규정

(1) 의 의

거주자가 근로관계에서 근로를 제공하고 그 대가로 받은 급여가 제15조의 적용 대상이다. 모델 주석서는 위 거주자를 ‘근로자(employee)’라고 부른다. 그리고 제15조 제2항은 위 소득을 어디에서 과세할 것인지를 정하기 위해 ‘사용자(employer)’라는 개념을 사용한다. ‘사용자’ 개념을 정하고 있는 국내법 규정이 없다면, ‘근로’ 또는 ‘고용’ 등의 개념을 정하고 있는 국내법을

153) 민법은 다른 계약과 마찬가지로, 채권자(사용자)의 권리를 중심으로 규정하고 있지만, 근로기준법은 사용자의 의무를 중심으로 규정하고 있는 점에서도, 근로자 보호에 주된 목적이 있음을 알 수 있다[박준서(편집대표), 앞의 책, 38면].

154) 임종률·김홍영, 앞의 책, 43면.

155) 김형배, 앞의 책, 283면.

156) 사용자 대신 ‘사업주’라는 용어를 사용하는 법률로 고용정책 기본법, 남녀고용평등과 일·가정 양립 지원에 관한 법률 등이 있는데, 모두 ‘근로자’에 대한 정의 규정을 두고 있으나, ‘사업주’에 대한 정의 규정을 두고 있지는 않다. 특히 위 법률들은 아직 근로계약을 체결하지 않았지만, 취업할 의사를 가진 사람도 근로자로 보고 있다.

살펴볼 필요가 있다.¹⁵⁷⁾ 사용자는 근로관계의 일방 당사자로서 그 근로관계에 따라 근로자로부터 근로를 제공받기 때문이다. 다시 말해 근로관계가 존재하는지 살펴보고, 근로관계가 존재하면, 그에 따라 근로를 제공받은 자가 사용자라 할 수 있다.¹⁵⁸⁾ 근로관계란, 근로계약이라는 법률행위의 효과로서 발생하는 법률관계이다.¹⁵⁹⁾ 그래서 근로관계가 성립하기 위해서는, 근로자가 사용자에게 근로를 제공하고, 사용자는 이에 대하여 임금을 지급함을 목적으로 양 당사자 사이에 명시적 또는 묵시적으로 체결된 계약이 필요하다.¹⁶⁰⁾

(2) 근로 또는 고용 개념

민법 제655조는 전형계약 중 하나로 고용계약을 정하고, ‘당사자 일방이 상대방에 대하여 노무를 제공할 것을 약정하고 상대방이 이에 대하여 보수를 지급할 것을 약정함으로써 그 효력이 생기’는 계약이라고 하고 있다. 근로기준법 제2조 제1항 제4호 역시 위 민법의 고용계약과 거의 유사하게 근로계약을 ‘근로자가 사용자에게 근로를 제공하고 사용자는 이에 대하여 임금을 지급하는 것을 목적으로 체결하는 계약’이라고 정의하고 있다.

이와 관련하여 판례는, 반드시 명시적인 근로계약이 있어야 근로관계를 인정할 수 있는 것은 아니고,¹⁶¹⁾ 계약의 형식이나 법규의 내용과 관계없이 실질적인 근로관계를 기준으로 급여 등을 지급할 의무가 있는 사용자를 판단해야 한다고 한다.¹⁶²⁾ 또 근로기준법상 근로자에 해당하는지는 계약의 형

157) Kasper Dziurdz, Article 15 of the OECD Model : The 183-Day Rule and the Meaning of “Employer”, pp.96~97.

158) Pötgens, *op. cit.*, p.130.

159) 김형배, 앞의 책, 234면, 281면. 한편 근로계약과 근로관계의 관계에 관하여 이른바 계약설(근로관계의 성립을 위해 근로계약만으로 충분하다는 견해)과 편입설(근로계약 이외에 작업의 개시 또는 경영 내의 편입이라는 사실적 요소가 필요하다는 견해) 등과 같은 논의가 있지만, 계약설이 통설이라고 한다[박준서(편집대표), 앞의 책, 48~49면 ; 김형배, 위의 책, 237~238면].

160) 대법원 1972. 11. 14. 선고 72다895 판결 참조.

161) 대법원 2022. 4. 14. 선고 2019두55859 판결 참조.

식보다 그 실질이 사업 또는 사업장에 임금을 목적으로 종속적인 관계에서 근로를 제공한 것인지에 따라 판단해야 한다고 하면서, 그 종속적인 관계인지를 판단하기 위한 여러 요소를 제시하고 있는데,¹⁶³⁾ 사용자인지를 판단할 때 역시 그러한 여러 요소를 종합적으로 고려해야 한다고 한다.¹⁶⁴⁾ 판례가 사용자와 근로자 판단을 위해 고려해야 한다고 하는 위 요소들은 모델 주석서가 형식적 고용관계를 부인하기 위해 제시한 객관적 기준과 거의 같다.

(3) 파견근로관계

「파견근로자 보호 등에 관한 법률」(이하 ‘파견법’) 제2조 제1호에 따르면, 근로자파견이란, ‘파견사업주¹⁶⁵⁾가 근로자를 고용한 후 그 고용관계를 유지하면서 근로자파견계약¹⁶⁶⁾의 내용에 따라 사용사업주¹⁶⁷⁾의 지휘·명령을 받아 사용사업주를 위한 근로에 종사하게 하는 것’을 말한다. 이러한 파견근로관계는 민법상 고용과는 달리 근로자파견계약의 상대방에게 노무를 제공

162) 대법원 2008. 10. 23. 선고 2007다7973 판결; 대법원 2012. 5. 24. 선고 2010다107071, 107088 판결 등 참조.

163) ① 업무 내용을 사용자가 정하고 취업규칙 또는 복무(인사)규정 등의 적용을 받으며 업무수행 과정에서 사용자가 상당한 지휘·감독을 하는지, ② 사용자가 근무시간과 근무 장소를 지정하고 근로자가 이에 구속받는지, ③ 노무 제공자가 스스로 비품·원자재나 작업 도구 등을 소유하거나 다른 사람을 고용하여 업무를 대행하게 하는 등 독립하여 자신의 계산으로 사업을 영위할 수 있는지, ④ 노무 제공을 통한 이윤 창출과 손실 초래 등 위험을 스스로 안고 있는지, ⑤ 보수의 성격이 근로 자체의 대상적 성격인지, ⑥ 기본급이나 고정급이 정하여졌는지 및 근로소득세의 원천징수 여부 등 보수에 관한 사항, ⑦ 근로관계의 계속성과 사용자에게 대한 전속성의 유무와 정도, ⑧ 사회보장제도에 관한 법령에서 근로자로서 지위를 인정받는지 등의 경제적·사회적 여러 조건을 종합하여 판단해야 한다(대법원 1994. 12. 9. 선고 94다22859 판결; 대법원 2006. 12. 7. 선고 2004다29736 판결 등 참조).

164) 대법원 2024. 7. 25. 선고 2024두32973 판결 참조.

165) 근로자파견사업을 하는 자를 말한다(파견법 제2조 제3호).

166) 파견사업주와 사용사업주 간에 근로자파견을 약정하는 계약을 말한다(파견법 제2조 제6호).

167) 근로자파견계약에 따라 파견근로자를 사용하는 자를 말한다(파견법 제2조 제4호).

하는 것을 전제로 하는 근로관계,¹⁶⁸⁾ 즉 처음부터 제3자에게 노무를 제공하는 것을 목적으로 하는 데에 그 특징이 있다.¹⁶⁹⁾ 파견근로관계에서 파견근로자¹⁷⁰⁾와 근로계약을 체결하는 당사자는 파견사업주이다.¹⁷¹⁾ 근로관계는 파견사업주와 근로자 사이에 존재하지만, 사용관계는 사용사업주와 파견근로자 사이에 존재한다.¹⁷²⁾ 그래서 파견근로자는 사용사업주의 지시, 감독을 받아 사용사업주를 위한 근로에 종사하지만, 근로계약의 상대방으로서 사용인은 파견사업주이지 사용사업주가 아니다. 사용사업주는 근로기준법상 사용자는 될 수 있어도 근로계약 당사자로서의 사용자는 아니다.¹⁷³⁾

파견법 제34조는, 파견사업주 및 사용사업주를 모두 근로기준법상의 사용자로 보아 근로기준법의 적용을 받는다고 보면서, 파견사업주와 사용사업주 별로 적용받는 근로기준법 규정을 구분하고 있다.¹⁷⁴⁾ 특히 파견사업주가 근로기준법상 임금, 퇴직금, 유급휴가 수당 등 근로자에게 금품을 지급해야 할 의무를 부담한다(제1항). 다만 파견사업주가 사용사업주의 귀책사유로 근로자의 임금을 지급하지 못한 때에는 사용사업주도 파견사업주와 연대하여 임금 등을 지급할 의무가 있다(제2항). 이러한 법률의 규정만 두고 보면, 파견사업자와 근로자 사이에 체결된 근로관계, 즉 형식적 고용관계를

168) 김형배, 앞의 책, 983면.

169) 이와 달리 사용자가 자기와 근로계약 관계에 있는 근로자를 다른 사람에게 일정 기간 대여하는 이른바 대여 근로관계도 있는데, 이러한 대여 근로관계에서는 민법 제657조 제1항에 따라 그 대여를 할 때 근로자의 동의를 필요하지만, 파견근로관계에서는 처음부터 근로자의 대여를 목적으로 하면서 근로자를 채용하기 때문에 근로자의 동의를 받지 않아도 된다. 전자의 대여근로관계를 진정대여관계라 하고, 파견근로관계를 부진정대여근로관계라 한다고 한다[박준서(편집대표), 앞의 책, 94~96면].

170) 파견사업주가 고용한 근로자로서 근로자파견의 대상이 되는 사람을 말한다(파견법 제2조 제5호).

171) 박준서(편집대표), 위의 책, 50면.

172) 박준서(편집대표), 위의 책, 96면.

173) 김형배, 위의 책, 286면.

174) 김형배, 위의 책, 286면은 ‘사용자의 개념이 분열, 확대되는 현상’이라고 설명한다.

기준으로 근로계약의 상대방으로서 사용자(또는 근로계약에 따라 임금을 지급할 의무를 부담하는 사용자)를 판단하는 것으로 볼 수도 있다.¹⁷⁵⁾

(4) 파견근로관계와 업무도급관계의 구별

민법이 정하고 있는 전형계약 중 타인의 근로 이용을 목적으로 하는 계약으로 고용 이외에도 도급(제644조), 위임(제680조) 등이 있다.¹⁷⁶⁾ 고용이 나머지 계약과 구별되는 점은, 근로자의 근로 제공 그 자체에 목적, 즉 근로자가 제공한 근로를 어떻게 이용해 어떠한 성과를 달성할 것인지는 사용자의 영역이라는 점이다. 그래서 사용자는 근로자를 지휘하거나 그에 대해 명령할 권한을 갖고, 근로자에 대한 사용 위험을 부담한다.¹⁷⁷⁾

특히 업무도급관계는 노동의 결과를 계약의 목적으로 하고, 근로자가 수급인의 지휘, 명령을 받아 근로를 제공하는 데에 반하여, 파견근로관계는 노동력 자체를 넘겨주는 것을 계약의 목적으로 하고, 근로자가 사용사업주

175) 한편 대한민국이 ‘경제적 사용자’ 또는 ‘경제적 고용주’ 개념을 도입하였다고 보는 문헌으로, 오종현 외 2인, 앞의 책, 47면; 홍연경, 앞의 논문, 198면. 다만, 위 두 문헌 모두 사용내국법인에게 파견근로자의 근로소득에 대한 원천징수의무를 지우는 소득세법 규정을 그 근거로 하는 것으로 보이는데, 앞서 본 것처럼 모델 조세 조약의 문맥상 그러한 원천징수의무자를 제15조 제2항의 ‘사용자’라고 보기는 어렵다.

176) 이를 통틀어서 노무공급계약이라 부르기도 한다[박준서(편집대표), 앞의 책, 33~34면].

177) ‘도급’은 일정한 일의 ‘완성’을 목적으로 하는 계약이다. 근로 제공의 과정보다는 그 결과가 중요하고, 도급인과 수급인의 관계가 고용계약의 사용자와 근로자의 관계처럼 종속적이지도 않다[박준서(편집대표), 위의 책, 34면, 106면]. 그래서 근로자가 도급계약의 형식으로 근로를 제공했다 해도 사용자와의 사이에 종속관계를 유지하면서 도급인의 사업장에서 특정한 노무 제공만을 하는 것이라면, 근로기준법상 근로자에 해당한다(대법원 1991. 10. 25. 선고 91도1685 판결 참조). 한편 ‘위임’은 사무의 처리를 위탁하는 데에 그 목적이 있어서, 수임인이 독립성을 가지고, 그의 재량으로 위임받은 사무를 처리한다. 위임인의 지휘, 명령에 따라 근로 제공이 이루어지는 것은 아니라는 점에서 고용과 차이가 있고, 일정한 결과 발생까지 목적으로 하지 않는 점에서 도급과 차이가 있다[박준서(편집대표), 위의 책, 35면].

의 지휘, 명령을 받아 근로를 제공하는 점에서 차이가 있지만,¹⁷⁸⁾ 파견사업주 또는 수급인이 고용한 근로자를 자신이 아닌 타인의 사업장에서 타인에게 근로를 제공하게 하는 측면에서 비슷하다. 그래서 당사자 일방이 자신의 근로자를 상대방의 사업장에서 근로를 제공하게 하는 경우, 어떠한 관계로 봐야 하는지 문제가 발생할 수 있다.¹⁷⁹⁾

종전 판례는, 제3자의 근로자라고 할 수 있으려면, 원고용주는 사업주로서의 독자성이 없거나 독립성을 결하여 제3자의 노무대행 기관과 같다고 볼 수 있는 등 그 존재가 형식적, 명목적인 것에 지나지 않아야 하고, 사실상 근로자가 제3자와 종속적인 관계에 있으며, 실질적으로 임금을 지급하는 자도 제3자이고, 또 근로 제공의 상대방도 제3자여서 당해 피고용인과 제3자 간에 묵시적 근로관계가 성립되어 있다고 평가될 수 있어야 한다고 보았다.¹⁸⁰⁾ 그래서 형식적으로는 상대방 회사와 도급계약을 체결하고 소속 근로자들로부터 노무를 제공받아 자신의 사업을 수행한 것과 같은 외관을 갖추었다고 해도, 실질적으로 상대방 회사의 일개 사업부로서 기능하거나 노무대행 기관의 역할만 수행했다면, 상대방 회사와 근로자 사이에 묵시적인 근로관계가 성립되었다고 볼 수 있다.¹⁸¹⁾ 또 예컨대, 자회사가 모회사와 업무도급계약을 체결하고, 자회사의 근로자를 모회사에서 근무하게 하는 경우가 있을 수 있다. 그 업무도급계약에는 자회사가 근로자를 직접 지휘, 감독하기 위해 현장대리인을 선임해야 하고, 모회사는 현장대리인이 아닌 근로자에게 직접 지시하지 않는다고 되어 있지만, 실제 모회사가 현장대리인을 통하지 않고 업무지시, 직무교육 시행, 표창, 휴가 사용 승인, 업무수행 능력 평가 등 제반 인사관리를 직접 했고, 모회사가 자회사의 결정권을 사실

178) 김형배, 앞의 책, 992면, 969면; 임종률·김홍영, 앞의 책, 639~640면.

179) 김형배, 위의 책, 969~970면; 임종률·김홍영, 위의 책, 637~638면.

180) 대법원 1999. 11. 12. 선고 97누19946 판결; 대법원 2008. 7. 10. 선고 2005다75088 판결; 대법원 2010. 7. 22. 선고 2008두4367 판결; 대법원 2020. 4. 9. 선고 2019다267013 판결 등 참조.

181) 대법원 2008. 7. 10. 선고 2005다75088 판결 참조.

상 행사해 왔으며, 근로자에 대한 모집, 면접 등에도 직접 관여한 사안에서, 모회사와 자회사 근로자들 사이에 근로관계가 존재한다고 보았다.¹⁸²⁾ 이러한 판례의 입장은, 원고용주가 근로자에게 자기가 아닌 타인을 위한 업무를 수행하도록 하는 것이 근로자파견에 해당하는지를, 근로관계의 실질에 따라 판단하는 것으로 볼 수 있다.¹⁸³⁾

라. 소 결

판례가 근로기준법상 근로관계가 존재하는지를 그 실질에 따라 판단하는 이유는 근로자를 두텁게 보호하기 위함이다. 실질적인 근로관계가 존재하는 자도 급여 등을 지급할 의무가 있다는 것이지, 유효한 근로계약의 일방 당사자인 사용자가 급여 등을 지급할 의무를 부담하지 않는다는 의미는 아니라고 보인다. 또 문제된 근로관계를 그 실질에 따라 파견근로관계로 판단하더라도, 그러한 파견근로관계에서 급여 등을 지급할 사용자는 결국 파견법에 따라 파견사업주가 된다.

특히 파견근로관계와 관련하여, 파견사업주에 해당하면, 바로 그 사람을 근로계약의 일방 당사자로서 근로계약에 따라 급여를 지급할 의무가 있는 사용자로 보는 측면에서, 이러한 파견법을 형식적 고용관계에 따라 근로관계의 당사자인 사용자를 판단하는 것으로 평가할 수 있을 것이다. 국외 근

182) 대법원 2003. 9. 23. 선고 2003두3420 판결 참조.

183) 그 실질의 판단은, 제3자가 당해 근로자에 대하여 직·간접적으로 업무수행 자체에 관한 구속력 있는 지시를 하는 등 상당한 지휘·명령을 하는지, 당해 근로자가 제3자 소속 근로자와 하나의 작업집단으로 구성되어 직접 공동 작업을 하는 등 제3자의 사업에 실질적으로 편입되었다고 볼 수 있는지, 원고용주가 작업에 투입될 근로자의 선발이나 근로자의 수, 교육 및 훈련, 작업·휴게 시간, 휴가, 근무태도 점검 등에 관한 결정 권한을 독자적으로 행사하는지, 계약의 목적이 구체적으로 범위가 한정된 업무의 이행으로 확정되고 당해 근로자가 맡은 업무가 제3자 소속 근로자의 업무와 구별되며 그러한 업무에 전문성·기술성이 있는지, 원고용주가 계약의 목적을 달성하는 데 필요한 독립적 기업조직이나 설비를 갖추고 있는지 등의 요소를 바탕으로 한다(대법원 2015. 2. 26. 선고 2010다106436 판결 참조).

로자파견에서 발생한 근로소득에 대한 과세 문제¹⁸⁴⁾와 관련하여 조세조약상 사용자 개념 해석을 할 때도 이를 따른다면, 국외 파견사업주를 ‘제15조 제2항의 사용자’로 보아야 할 것이다. 다만, 근로자가 원천지국에서 납세의무를 회피할 목적으로 거주지국 또는 제3국의 사용자와 허위의 고용계약을 체결하는 경우와 같은¹⁸⁵⁾ 조약 남용 사례에 대해서는 제15조 제2항을 적용하지 않고, 원천지국의 사용사업주를 사용자로 볼 수 있을 것이다.¹⁸⁶⁾

한편 파견법의 기본적인 목표가 파견사업주와 사용사업주의 책임 소재를 분명히 해서 파견근로자를 보호하기 위한 것이라면,¹⁸⁷⁾ 조세조약 목적상 파견법의 개념을 그대로 적용하기 어려울 수 있고, 그 경우에는 ‘사용자’의 개념을 (주석서의 객관적 기준에 따라 판단해야 하는) 조세조약 고유개념으로 이해하거나,¹⁸⁸⁾ 국내법에 따라 해석해야 할 개념을 ‘근로’나 ‘근로관계’라고 봐서¹⁸⁹⁾ 그 실질을 따져서 사용자를 판단하는 방법도 있을 수 있다. 그 결과

184) 파견근로자에 관하여 소득세법 시행령 제207조의10 제2항이 정하고 있는 개념(외국법인에 소속된 근로자로서 내국법인에 파견되어 해당 내국법인에 근로를 제공하는 자)은 파견법 제2조 제5호가 정하고 있는 개념(파견사업주가 고용한 근로자로서 근로자파견의 대상이 되는 사람)과 크게 다르지 않다.

185) OECD(1983), *op. cit.*, para. 56.

186) 「국제조세조정에 관한 법률」 제3조. 한편 독일처럼 조세조약 목적상 사용자 개념을 실질적으로 해석해서 원래 의도와 다르게 조세조약이 적용되지 않도록 하는 국가도 있다고 한다. 독일 판례에 관한 소개는 Asllani, *op. cit.*, p.21, p.23(footnote 77).

187) 김형배, 앞의 책, 970면 ; 임종률 · 김홍영, 앞의 책, 639면.

188) Kasper Dziurdz, Article 15 of the OECD Model : The 183-Day Rule and the Meaning of “Employer”, p.107[위 저자는 특히 스위스가 1992년 개정 당시 주석서 단락 8이 남용이 문제된 사안에만 적용되어야 한다고 이의를 유보한 점(2008년 제15조 모델 주석서 단락 13)에 주목하고 있다. 만약 객관적 기준에 따라 실제 사용자를 판단해야 한다는 주석서의 입장이 남용 사례에만 한정된 것이라면, 굳이 스위스가 위와 같은 유보를 할 이유가 없다는 것이다].

189) Dziurdz, *Ibid.*, p.99[위 저자는 그 근거로 주석서(제15조 모델 주석서 단락 8.4)가 ‘근로관계’에 따라 제공된 근로인지를 결정하는 문제가 원천지국의 국내법 문제라고 표현하는 점을 강조한다. 이와 달리 모델 조세조약 제3조 제2항에 따라 국내법의 개념으로 봐야 할 대상은 ‘사용자’라는 견해에 관해서는, Pötgens, *op. cit.*,

근로자와 근로계약을 체결한 국외 사용자가 존재한다고 해도, 대한민국 거주자와의 근로관계에 따른 근로 제공이라 볼 수 있다면, 제15조 제2항 적용 목적에서 그 근로를 제공받은 거주자를 사용자로 판단할 수 있을 것이다. 앞에서 본 형식적인 근로관계에 따라 사용자를 판단하되, 조약 남용 사례에 대해서는 제15조 제2항을 적용하지 않는 해석 방법과의 차이는, 그 실질적인 판단 결과, 사용사업주가 ‘사용자’에 해당할 때, 앞선 방법에 따르면, 여전히 파견사업주를 ‘사용자’로 봐야 하지만, 바로 위에서 본 방법에 따르면, 사용사업주를 ‘사용자’로 볼 수 있다는 데에 있다.¹⁹⁰⁾

통상적으로 거주지국의 사용자가 판매한 장비를 설치 또는 수리하기 위해 근로자가 원천지국에 일시적으로 파견되었다면, 그 근로자는 거주지국의 사용자를 위해 계속 근로를 제공하는 것이므로, 그 거래 상대방을 사용자라고 볼 수 없을 것이다. 오히려 거래 상대방과 근로자의 관계는, 사용자와 근로자의 관계라기보다는 구매자와 판매자 사이의 관계에 가깝다. 또 근로자가 일시적으로 파견되어 원천지국의 사용자에게 근로를 제공한다고 해도, 여전히 거주지국 사용자의 지휘, 감독을 받고, 거주지국의 사용자를 위한 근로 제공임이 분명한 경우, 예를 들어, 모회사가 그 자회사 지분 매각을 준비하는 과정에서 소속 근로자를 파견해서 자회사의 회계 또는 내부감사 업무 등을 처리하도록 한 경우에는, 거주지국의 사용자가 제15조 제2항의 사용자라고 할 것이다.¹⁹¹⁾ 반면에 파견근로자가 원천지국에서 체류하는 동안 사용사업주만을 위해 근로를 제공하고, 파견사업주와의 종속적인 관계

p.127(‘근로’는 제15조 제1항과 더 관련 있는 용어이고, 모델 주석서가 사례를 통해 설명하고자 하는 개념 역시 사용자라는 점을 들고 있다).

190) Kasper Dziurdz, Article 15 of the OECD Model : The 183-Day Rule and the Meaning of “Employer”, p.101, p.104.

191) de Broe et al., *op. cit.*, pp.8~9. 한편 행정심판 결정례 중에는 현지법인이 생산한 제품 전부를 내국법인에 판매하는 등 내국법인의 생산기지 역할만 했고, 내국법인이 파견한 직원은 내국법인의 업무지시에 따라 자금 집행, 직원 관리 등을 한 사안에서, 내국법인이 파견직원에게 지급한 급여는 해당 사업연도의 손금에 산입할 수 있다고 본 사례(국심2006서1355, 2007. 5. 14.)가 있다.

에서 벗어난 것으로 볼 수 있다면, 원천지국의 거주자를 사용자로 볼 수 있을 것이다.¹⁹²⁾

판례 중에는 근로자가 국외 현지법인에 파견되어 내국법인의 업무를 수행하였다면, 내국법인이 국내의 소득세율의 차이에 따른 금액을 보전하기 위해 지급한 소득세 보전액은 국외 현지법인으로부터 받은 급여와는 별개로 내국법인과 고용계약에 따라 지급한 보수로서, 손비에 해당한다고 본 사례가 있다.¹⁹³⁾ 또 파견근로자가 국외 현지법인의 업무 외에도 내국법인의 직원으로서 수행해야 할 고유 업무를 수행했다면, 내국법인이 부담한 인건비는 근로의 대가로 지급된 것으로 보아야 하므로, 내국법인이 부담한 국외 현지법인 파견근로자의 인건비는 전액 국외 현지법인이 부담해야 한다는 전제에서 내국법인이 국외 현지법인에 지급한 인건비를 부당행위계산부인의 대상이 된다고 보아 손금산입을 부인한 것은 위법하다고 본 판례도 있다.¹⁹⁴⁾

5. 소 결

모텔 조세조약은 제15조 제2항 ‘사용자’ 개념을 정의하고 있지 않으므로, 제3조 제2항에 따라 해석해야 한다.¹⁹⁵⁾ 그런데 제3조 제2항에 따라 해석하더라도, 국내법이 사용자에 관한 정의 규정을 두지 않은 경우, 국내법의 ‘근로’ 또는 ‘근로관계’에 관한 정의 규정에 따라 판단할 수 있을지, 아니면 조

192) de Broe et al., *op. cit.*, p.8.

193) 대법원 2010. 3. 25. 선고 2007두18017 판결(내국법인이 급여를, 현지법인이 현지 체류비용, 주택비용을 각각 지급한 사안) 참조(본문의 판시 내용은 1심인 서울행정법원 2007. 11. 13. 선고 2007구합21792 판결이나, 항소심, 상고심에서 그 판단에 잘못이 없다는 취지로 판결했다).

194) 서울행정법원 2006. 8. 18. 선고 2003구합31692 판결 참조.

195) Kasper Dziurdz, Article 15 of the OECD Model : The 183-Day Rule and the Meaning of “Employer”, p.96.

약 고유개념으로 해석해야 할지가 분명한 것은 아니다.¹⁹⁶⁾ 이를 두고 3가지 해석 방법, 즉 ① 국내법이 형식적 고용관계에 따라 고용관계를 파악하는데, 그에 따라 사용자를 판단하는 방법(다만, 조약 남용 사례에는 제15조 제2항을 적용하지 않는다), ② 국내법이 형식적 고용관계를 부인하고 그 실질에 따라 고용관계를 파악하는데, 그에 따라 사용자를 판단하는 방법, ③ 조세조약 고유개념으로 해석해야 한다고 보아 국내법상 사용자 개념과는 무관하게 주석서가 제시하는 객관적 기준에 따라 파악하는 방법이 있을 수 있다.¹⁹⁷⁾ 위 ②, ③ 해석 방법은 사실상 같은 결론이다. 현행 국내법이 ①과 ② 중 어떤 것인지 분명하지 않은데, 결국 국외 근로자과건과 관련하여 그 실질을 따져봤을 때, 사용사업주를 제15조 제2항의 사용자라고 볼 수 있는 경우에, 조약 남용 사례가 아닌 이상, ①을 따르면, 파견사업주가 제15조 제2항의 사용자이고, ②를 따르면, 사용사업주가 제15조 제2항의 사용자인 점에서 차이가 있을 수 있다.

생각건대, 조세조약상 사용자 개념은 어느 한 계약국의 과세권을 제한하는 역할을 하는데, 국내 노동법령은 근로자를 두텁게 보호하기 위해 최대한 넓게 사용자 개념을 규정하고 있으므로, 조세조약상 목적에서 그 개념을 그대로 적용하기는 어려워 보인다. 모델 주석서처럼 제15조 제2항의 취지를 사용자나 근로자에게 과도한 행정적 부담을 지우지 않거나 비용으로 공제되는 곳에서 근로소득에 대한 과세가 이루어지기 위한 데에서 찾는다면, 그러한 맥락을 고려해서 사용자 개념을 해석할 필요가 있을 것이다.¹⁹⁸⁾ 판례가

196) Pötgens, *op. cit.*, p.131.

197) Kasper Dziurdz, Article 15 of the OECD Model : The 183-Day Rule and the Meaning of “Employer”, p.96 ; Dziurdz and Pötgens, *op. cit.*, p.406.

198) 한편 판례 역시 조세조약 맥락을 고려해 그 용어를 해석하기도 한다. 예컨대, 한·중 조세조약 제11조 제4항의 ‘모든 종류의 채권으로부터 발생한 소득’을 수취인이 자금을 제공한 것에 대한 대가를 의미하는 것으로 해석해서, 지급보증수수료가 조세조약상 이자소득이 아니라고 판단했다(대법원 2024. 2. 8. 선고 2021두32248 판결 참조).

사용자를 판단하기 위해 고려해야 한다고 드는 요소들이 주식서의 객관적 기준과 거의 같으므로, 제15조 제2항의 사용자를 조세조약 고유개념으로 보아 주식서의 객관적 기준에 따라 파악하더라도 크게 문제가 될 여지는 없을 것으로 보인다.

V. ‘지급 또는 그 지급을 자기의 계산으로 한 급여’ — 제15조 제2항 제(b)호

1. 의 의

사용자 이외에 제15조 제2항 제(b)호의 나머지 요건, 즉 ‘지급’, ‘또는’, ‘그 지급을 자기의 계산으로’ 부분을 살펴본다. 주식서에 따르면, 제15조 제2항 제(b), (c)호는, 사용자가 원천지국의 거주자도 아니고, 원천지국에 고정 사업장도 없어서, 원천지국에서 그 소득에 대해 과세하지 않고, 지급한 급여 역시 인건비로 공제하지 않는 상황을 전제로 하므로,¹⁹⁹⁾ 이와 관련하여 위 나머지 요건 및 관련 쟁점을 검토한다.

2. ‘지급’과 ‘그 지급을 자기의 계산으로 한’

‘지급’이란, 사용자가 직접 급여를 지급하고, 그에 대한 경제적 부담도 직접 진다는 의미다. 그래서 사용자가 인건비를 손금으로 산입할 수 있다. ‘지

199) 파트너십도 사용자가 될 수 있지만, 이 경우에는 파트너를 기준으로 적용한다. 만약 파트너들이 서로 다른 국가에 거주한다면, 상호합의를 통해 다수 지분을 가진 파트너의 거주지국(그래서 비용공제를 가장 많이 받을 수 있는 국가)을 정할 수 있다고 한다(제15조 모델 주식서 단락 6.2).

급' 요건을 판단할 때, 직접 지급한 사실이 있느냐가 중요할 것이다.

한편 사용자가 아닌 다른 사람이 근로자에게 급여를 지급하는 경우가 있을 수 있다. 만약 그 사람이 사용자로서 역할을 전혀 하지 않았다면, 사용자가 될 수 없다.²⁰⁰⁾ 통상 위 사람은 사용자에게 그 급여 상당액을 청구할 것이어서 결국 사용자가 급여에 대한 경제적 부담을 질 것이다. 그래서 '그 지급을 자기의 계산으로'이란, 다른 사람이 근로자에게 급여를 지급하기는 하지만, 사용자가 그 급여에 대한 경제적 부담을 진다는 의미다.²⁰¹⁾ 이러한 측면에서 '그 지급을 자기의 계산으로' 요건은 경제적인 측면에서 판단해야 한다.²⁰²⁾ 다만, 실질적인 부담을 지지 않을 수도 있다. 예컨대, 협력 관계에 있는 기업이 단순히 재정적 지원을 한다거나, 코로나-19 대유행과 같은 예외적 상황에서 정부가 보조금을 지급하는 경우가 있을 수 있는데, 이때 위 기업 또는 정부가 직접 근로자에게 급여의 전부 또는 일부를 지급하고, 사용자에게 따로 그 상당액을 청구하지 않는다면, 사용자는 그에 대해 실질적인 경제적 부담을 지지 않는다. 다만, 이 경우에도 협력 기업 또는 정부는 사용자를 대신해서 또는 사용자의 계산으로 급여를 지급한 것으로 볼 수 있을 것이다.²⁰³⁾

한편 '경제적 부담을 진다'와 관련하여 생각해 볼 부분이 있다. 사용자는

200) Kasper Dziurdz, Article 15 of the OECD Model : The 183-Day Rule and the Meaning of "Borne by a Permanent Establishment", p.125.

201) 한편 납세의무자가 거주지국에서 외국납부세액공제를 받기 위해서는, 거주지국 또는 제3국의 사용자가 급여를 지급하기를 했으나 원천지국의 사용자로부터 급여 상당액을 보전받아서, 결국 원천지국의 사용자가 급여를 부담했다는 사실을 증명해야 할 것이다. 이와 관련하여 원천지국의 사용자가 급여를 부담한 사용자로서 제15조 제2항의 사용자에게 해당한다는 점을 증명하지 못해 거주지국에서 외국납부세액공제를 받을 수 없다고 판단한 벨기에 판례에 대해서는, de Broe et al., *op. cit.*, pp.27~28.

202) *Ibid.*, p.21.

203) Kasper Dziurdz, Article 15 of the OECD Model : The 183-Day Rule and the Meaning of "Borne by a Permanent Establishment", p.125.

근로자에게 지급한 급여를 고려해 최종 재화나 용역의 값을 매긴다. 이 말은 그 급여에 대한 경제적 부담을 거래 상대방에게 전가(轉嫁)한다는 말이다. 이런 식으로 급여에 대한 경제적 부담을 진다고 해서 거래 상대방이 사용자가 되는 것은 아니다. 제15조 제2항 제(b)호 요건과 관련해서, 경제적 부담을 졌다는 의미는 사용자로서 그 부담을 졌다는 것이지, 재화나 용역을 소비함으로써 부담을 졌다는 의미는 아니다.²⁰⁴⁾

3. ‘또는’

제15조 제2항 제(b)호는 지급 ‘또는’ 그 지급을 자기의 계산으로 한 급여라고 하고 있다. 즉 둘 중 어느 하나만 충족해도 된다는 의미로 볼 수 있다.

그런데 ‘또는’의 존재 때문에 이른바 자기 논에 물 대기 식의 해석이 가능할 수 있다. 예컨대, A 국 내국법인이 그 거주자를 고용해서 B 국에 파견하고, 그 임금도 지급했다면, 그 비용을 B 국 법인에 청구했다고 해도, A 국 내국법인을 ‘직접 임금을 지급한 사용자’로 보아 제15조 제2항 제(b)호의 요건을 충족하지 못해서 A 국이 근로소득에 대해 과세할 수도 있다고 주장하고, 반대로 B 국 법인이 B 국 거주자를 A 국 자회사에 파견하고 그 자회사에 비용을 청구했다면, A 국 자회사를 ‘그 지급을 자기의 계산으로 한 사용자’로 보아 제15조 제2항 제(b)호의 요건을 충족해서 A 국이 근로소득에 대해 과세할 수 있다고 주장할 수도 있다.^{205), 206)} 이러한 해석 가능성이

204) Kasper Dziurdz, Article 15 of the OECD Model : The 183-Day Rule and the Meaning of “Borne by a Permanent Establishment”, pp.125~126. 이와 관련하여 원천지국 거주자가 근로자의 사용자가 아니라 거주지국 사용자의 고객으로서 급여에 대한 경제적 부담을 진 사안, 즉 둘 사이에 체결된 재화나 용역 제공계약에 따라 거주지국 사용자가 원천지국 거주자에게 급여가 포함된 비용을 청구한 사안에서 원천지국 거주자를 사용자로 볼 수 없다고 판단한 각국(네덜란드, 벨기에, 독일)의 판결 소개에 대해서는, de Broe et al., *op. cit.*, p.28(footnote 96).

205) 실제 벨기에 과세당국이 이러한 입장이라고 한다[*Ibid.*, p.30(footnote 103)].

206) 한편 전자의 사례에서, B 국은 사용사업주에 관하여 그 급여 지급을 자기의 계산

존재하므로, ‘또는’을 ‘그리고(and)’로 해석해야 한다는 주장이 있을 수 있다. 하지만 위 사례에서는 위와 같이 ‘그리고’로 해석했을 때의 사용자에 해당하는 사용자가 존재하지 않는 문제가 있다.²⁰⁷⁾

결국 제15조 제2항 제(b)호의 ‘또는’을 문자 그대로 ‘또는’으로 해석할 것이냐, 아니면 ‘그리고’로 해석할 것이냐의 문제는, ‘지급’과 ‘그 지급을 자기의 계산으로’ 요건을 제15조 제2항의 사용자 개념과 연관 지어 생각해야 할 것이다.²⁰⁸⁾ 다시 말해 급여를 지급한 사람도 제15조 제2항 제(b)호의 사용자이고, 급여에 대한 경제적 부담을 진 사람도 제15조 제2항 제(b)호의 사용자라고 해석할 것이 아니라, 앞서 본 사용자에 관한 판단 기준에 따라 제15조 제2항의 사용자를 먼저 판단한 후 그 사용자가 급여를 지급했는지, 아니면 다른 사람이 그 사용자의 계산으로 급여를 지급했는지를 검토하는 순서로 해석할 필요가 있다. 이렇게 해석한다면, 굳이 제15조 제2항 제(b)호의 ‘또는’을 ‘그리고’로 해석할 필요가 없다고 보인다.

4. 관련 문제

가. 당해 과세연도에 바로 공제받을 수 없는 비용인 경우

예컨대, 원천지국에서 기계장치 설계 및 설치와 관련된 인건비를 자본적

으로 한 자로서 사용자라고 해석하고, A 국은 파견사업주에 관하여 급여를 직접 지급한 자로서 사용자라고 해석하면, 이중과세의 문제가 발생할 수 있다. 이에 대해 모델 주석서는 일단 근로관계에 따른 근로 제공인지는 원천지국(B 국)의 국내법 문제라고 하고, 거주지국(A 국)은, 자국의 국내법 규정(또는 사용자 개념에 관한 독자적인 해석)과 무관하게, 원천지국의 과세권 행사가 조세조약 목적에 부합하는 이상, 이중과세를 해소할 책임이 있다는 식으로 해결하고 있다(제15조 모델 주석서 단락 8.10).

207) de Broe et al., *op. cit.*, p.27.

208) Kasper Dziurdz, Article 15 of the OECD Model : The 183-Day Rule and the Meaning of “Borne by a Permanent Establishment”, p.126.

지출로 처리하도록 한다면, 그 인건비를 즉시 공제받지 못하고 기계장치에 대한 내용연수 기간에 걸쳐 상각해야 한다.²⁰⁹⁾ 이에 관한 미국 조세조약 설명서에 따르면, 당해 과세연도에 공제가 가능한 비용만을 의미하는 것이 아니고, 자본적 지출로 회계처리를 한 비용 역시 여기에 해당할 수 있다고 한다.²¹⁰⁾

나. 사용자가 면세 대상인 경우

만약 원천지국 거주자인 사용자가 면세 대상으로서 그 인건비 공제를 주장할 수 없다면, 그때에도 원천지국이 근로소득을 과세할 수 있을지 문제가 된다. 조세조약 목적상 면세 대상도 거주자가 될 수 있는지의 문제와 관련이 있는데, 모델 조세조약 제4조 제1항은 ‘그 나라에서 납세의무를 지는 사람’을 거주자라고 하고 있다. 이에 대해 모델 주석서는 법에서 정한 일정한 요건을 갖춰야 면세가 되고, 그렇지 않으면 납세의무를 부담하므로, 거주자로 보고 있다.²¹¹⁾ 미국 모델 조세조약 제4조 제2항처럼 면세단체도 거주자로 본다고 규정하는 예도 있다. 따라서 비거주자가 원천지국에서 과세를 면세 받는 거주자와 고용계약을 체결하고, 원천지국에서 근로를 제공하였다면, 원천지국에서 근로소득에 대한 납세의무를 부담한다.²¹²⁾

다. 사용자가 제3국 거주자인 경우

예컨대, A 국 거주자가 B 국 거주자와 근로계약을 체결하고, 고정사업장이 없는 C 국에서 183일 미만 체류하면서 근로를 제공했다고 하자. 이때 B 국 사용자는 그 누구에게도 급여 상당액을 청구하지 않았다.²¹³⁾

209) de Broe et al., *op. cit.*, p.22.

210) U.S. Department of the Treasury, *U.S. Model Technical Explanation Accompanying the U.S. Model Income Tax Convention of November 15, 2006*, p.49.

211) 제4조 모델 주석서 단락 8.11.

212) de Broe et al., *Ibid.*, p.21.

213) *Ibid.*, p.24.

주석서에 따르면, 이 경우(사용자가 근로자의 거주지국 거주자가 아닌 사안)에도 제15조 제2항의 예외를 확대해서 근로자의 거주지국(위 사례에서 A 국)이 과세하도록 한다면, 그 거주지국은 근로자의 소득을 파악하거나 사용자에게 원천징수의무를 부담시키는 데에 행정적 부담이 있을 수 있다고 한다. 그래서 ‘근로자와 같은 국가의 거주자인 사용자’ 문구를 추가할 수 있다고 한다.²¹⁴⁾ 만약 그러한 규정이 A 국과 C 국 사이의 조세조약에 존재한다면, C 국이 근로소득을 과세할 수 있다. 그런데 그에 대한 인건비 공제는 사용자의 거주지국인 B 국에서 이루어질 것이다. 이러한 상황은 주석서가 전제하는 제15조 제2항 제(b), (c)호의 적용 국면, 즉 사용자가 원천지국의 거주자도 아니고, 원천지국에 고정사업장도 없어서, 원천지국에서 그 과세소득에 대해 과세하지 않고, 관련된 인건비 역시 공제하지 않는 상황²¹⁵⁾이 아니다. 또 C 국 역시 주석서가 말하는 행정적 부담, 즉 근로자의 과세소득을 파악하거나 사업자에게 원천징수의무를 부담시키는 데에 어려움을 겪는 건 마찬가지일 것이다.²¹⁶⁾

라. 사용자가 이중 거주자인 경우

(1) 사용자가 원천지국 거주자이면서 거주지국 거주자인 경우

예컨대, A 국에 설립되었으나, B 국에 실질적 관리장소를 둔 법인(각국의 국내법에 따르면, 각각 자국의 거주자가 되지만, A 국과 B 국 사이의 조세조약²¹⁷⁾에 따르면, B 국이 조세조약 목적상 거주지국이 된다)이 B 국 거주자를 고용한 후 A 국에서 120일 동안 근무하게 했다. 이때 위 법인은 A 국에 고정사업장을 두고 있지 않다. 위 사안에서 사용자의 거주지국을 어디로 보느냐에 따라,

214) 제15조 모델 주석서 단락 6.

215) 제15조 모델 주석서 단락 6.2.

216) de Broe et al., *op. cit.*, p.25.

217) 2017년 개정 전 모델 조세조약 제4조 제3항과 유사한 규정이 존재한다고 가정한다.

제15조 제2항의 적용 여부가 결정된다.

이와 관련하여, 이중 거주자의 거주지 판정 기준을 정하고 있는 모델 조세조약 제4조 제2, 3항은 제15조 제2항 ‘사용자의 거주지국’ 판단에는 적용되지 않는다는 견해가 있다. 제4조 제2, 3항은 ‘납세의무자’가 이중 거주자일 때에 적용되는 규정인데, 사용자는 제15조 제2항의 ‘납세의무자’가 아니라는 점을 든다.²¹⁸⁾ 그래서 제4조 제1항에 따라 거주자인지를 판단해야 하는데, 그 본문(그 요건을 갖추면 거주자에 해당)에서 말하는 ‘납세의무를 부담하는 자’ 또는 그 단서(그 요건을 갖추면 거주자에서 제외)에서 말하는 ‘그 나라에 원천이 있는 소득에 대해서만 납세의무를 부담하는 자’에 대한 해석은, 제15조 제2항의 목적, 즉 사용자가 지급한 급여를 공제받은 국가가 근로소득을 과세하도록 해서 재정 손실이 발생하지 않도록 하려는 점을 고려해서 이루어져야 한다. 그 결과 제15조 제2항의 목적상, 사용자가 이중 거주자일 때에는, 지급한 급여를 비용으로 공제받는 국가, 즉 순소득(net income)을 기준으로 납세의무를 부담하는 국가의 거주자라고 봐야 하고(제4조 제1항 본문), (해당 국가에서 비용공제를 받지 못해서 그 국가가 근로소득을 과세하지 못해도 재정 손실이 발생하지 않을 것이므로) 총수입금액(gross income)을 기준으로 납세의무를 부담하는 자는 거주자라고 볼 수 없다(제4조 제1항 단서).²¹⁹⁾ 이에 따르면, 위 사례에서는 사용자는, A 국(원천지국이자 법인 설립지)에 고정사업장이 없는 이상, A 국에서 번 소득에 대해서는 총수입금액을 기준으로 납세의무를 부담하므로 제4조 제1항 단서에 따라 A 국 거주자가 될 수 없고, B

218) Luís Eduardo Schoueri, The Residence of the Employer in the ‘183-Day Clause’ (Article 15 of the OECD’s Model Double Tax Convention), *Intertax* Vol.21 No.1, 1993, pp.23~27(제4조 모델 주석서 단락 6, 7, 즉 양 체약국이 서로 자국의 거주자임을 내세워 과세권이 서로에게 있다고 주장하는 때에 제4조 제2, 3항을 적용해서 문제를 해결할 수 있다고 설명하는 점을 근거로 들고 있다).

219) *Ibid.*, pp.27~29(이 글의 저자는, 제4조 제2, 3항을 제15조 제2항에 적용하지 못하지만, 제7조에 적용할 수 있으므로, 그에 따른 거주지가 제15조 제2항의 거주지가 된다고 주장하는데, 결과적으로 제15조 제2항에 직접 제4조 제2, 3항을 적용한 경우와 어떠한 차이가 있는지 불분명하다).

국(근로자의 거주지국이자 법인의 실질적 관리장소)에서 순소득을 기준으로 납세의무를 부담하므로 B 국 거주자이다. 따라서 제15조 제2항의 다른 요건을 충족한다면, B 국만 근로소득을 과세할 수 있다.

그런데 왜 위 사례의 경우에만 근로소득에 대한 과세 가능성의 근거를 인건비로 공제받을 수 있는지에서 찾는지 그 이유가 분명하지 않다. 앞서 본 것처럼, 사용자가 제3국 거주자라면, 근로소득을 과세하는 곳과 인건비로 공제받는 곳이 서로 분리되기 마련이다. 그 사용자가 이중 거주자인 경우도 마찬가지인데, 항을 달리하여 본다.

(2) 사용자가 원천지국 또는 거주지국 거주자이면서 제3국 거주자인 경우

바로 앞서 본 사례에서 근로자만 C 국 거주자로 바꿔 생각해 본다.

위 사례에서, A 국(원천지국)과 C 국(근로자의 거주지국) 사이의 조세조약을 따를 경우, A 국 거주자가 사용자로서 급여를 지급했다고 볼 수 있으므로, 제15조 제2항 제(b)호를 충족하지 못하고, 그래서 A 국이 근로소득을 과세한다. 그런데 이 경우 A 국(설립지)과 B 국(실질적 관리장소) 사이의 조세조약을 따를 경우, (이중 거주자 판정에 따라 거주지국인) B 국만 위 법인의 사업소득을 과세할 수 있고, 그래서 위 법인이 지급한 급여는 A 국이 아니라 B 국에서 공제된다. 지급한 급여가 공제되는 곳(B 국)과 근로소득을 과세하는 곳(A 국)이 서로 분리되는 것을 확인할 수 있다.

만약 위에서 본 견해처럼, A 국과 C 국 사이의 조세조약 제15조 제2항의 거주자를 ‘총수입금액이 아니라 순소득을 기준으로 납세의무를 부담하는 자’로 이해한다면,²²⁰⁾ 위 법인을 제15조 제2항 제(b)호의 (A 국) 거주자가 아니라고 보고, 그래서 거주지국인 C 국이 근로소득을 과세할 수 있을 것이나, 여전히 지급한 급여에 대한 공제는 B 국에서 이루어지므로, 지급한 급여가 공제되는 곳(B 국)과 근로소득을 과세하는 곳(C 국)이 서로 분리된다.²²¹⁾

220) Schoueri, *op. cit.*, pp.27~28.

(3) 소 결

모델 주석서는 제15조 제2항 제(b)호의 취지를, 비용으로 공제되는 곳에서 근로소득을 과세할 수 있도록 하기 위함이라고 하지만, 앞서 본 것처럼, 비용으로 공제되는 장소와 근로소득을 과세하는 장소가 언제나 일치한다고 할 수 없다. 제15조 제1항이나 제3항과 관련해서는 그렇지 않으면서, 유독 제15조 제2항과 관련해서만 그러한 취지를 강조할 필요는 없다고 생각한다. 근로관계 판단 요건에 따라 사용자를 판단하고, 그 사용자가 급여를 직접 지급했는지 또는 그 지급을 자기의 계산으로 했는지를 살펴보면 될 것으로 보인다.

Ⅵ. ‘고정사업장이 부담한 급여’ — 제15조 제2항 제(c)호

1. 의 의

제15조 제2항 제(b)호가 ‘한 사용자(an employer)’, ‘지급 또는 그의 계산으로(paid by, or on behalf of)’ 등의 용어를 사용한다면, 제15조 제2항 제(c)호는 ‘사용자(the employer)’, ‘부담(borne by)’ 등의 용어를 사용한다. 제15조 제2항 제(c)호의 ‘사용자’는 고정사업장 그 자체가 근로관계의 독립한 당사자가 될 수 없다는 전제, 즉 사용자의 일부로서 근로관계의 일방 당사자가 될 수 있다는 의미라고 할 것이다.²²¹⁾ 그래서 급여를 직접 ‘지급’하거나 또는 ‘그 지급을 자기의 계산’으로 한다고 표현하지 않고, 대신에 ‘부담’이라는 용어

221) de Broe et al., *op. cit.*, pp.25~26.

222) *Ibid.*, pp.17~18.

를 사용한 것으로 이해할 수 있다.²²³⁾ 모델 주석서에 따르면, ‘부담’ 역시 고정사업장 귀속소득에서 인건비를 공제할 수 있는 상황을 전제로 한다.²²⁴⁾

2. 고정사업장

모델 조세조약 제5조 제5항에 따라, 이른바 종속대리인이 있으면, 고정사업장을 둔 것으로 보는데,²²⁵⁾ 이때 회사의 근로자도 그 대리인이 될 수 있다.²²⁶⁾ 사용자인 회사와의 관계에서 종속성이 있으므로,²²⁷⁾ 위 근로자는 모델 조세조약 제5조 제6항의 ‘독립대리인’이 될 수 없다. 그래서 비거주자와 거주자 사이에 있는 사람이 독립대리인에 해당한다면, 그 사람은 근로자가 될 수 없고, 그 비거주자 역시 사용자가 될 수 없다. 반대로 종속대리인이라면, 그 사람이 근로자인지, 그래서 비거주자가 사용자인지를 살펴봐야 한다.²²⁸⁾

또 국외 근로자파견 사례에서, 비거주자에 고용된 근로자가 원천지국에 파견되어 그 거주자의 지휘, 감독을 받아 그를 위해 근로를 제공할 수도 있다.²²⁹⁾ 이때에는 근로자가 비거주자인 파견사업주의 사업 활동을 수행한다

223) de Broe et al., *op. cit.*, p.18.

224) 제15조 모델 주석서 단락 7. 그 대가를 실제 공제했는지는 묻지 않는다. 예컨대, 원천지국에서 고정사업장이 면세되거나, 사용자가 위 대가를 공제하지 않았거나 주식매수선택권 행사에 따른 주식 발행처럼 그 성격상 공제를 할 수 없다고 해도, 모두 ‘부담’ 요건을 충족한다(제15조 모델 주석서 단락 7.1).

225) 모델 조세조약 제5조 제5항.

226) 제5조 모델 주석서 단락 83, 86 ; 이창희 외 2인, 앞의 책, 519면.

227) 이창희 외 2인, 위의 책, 520면.

228) Kasper Dziurdz, Article 15 of the OECD Model : The 183-Day Rule and the Meaning of “Employer”, pp.105~106.

229) 제5조 모델 주석서 단락 39에 따르면, 다국적기업그룹의 한 구성기업의 근로자가 일시적으로 원천지국의 다른 구성기업에 파견되어 그 구성기업의 사업 활동을 수행하는데, 직급이나 연금 등의 문제로 근로계약을 변경하지 못하는 경우가 있고, 이러한 경우는 근로자가 근로계약 상대방의 사업 활동을 수행하는 것으로 볼 수 없다고 한다.

고 보기 어렵다. 원천지국 사용사업주와의 근로관계에서 근로를 제공한 것으로 봐야 하기 때문이다. 그래서 비거주자의 고정사업장이 존재하지 않는 것으로 본다.²³⁰⁾ 물론 이 경우에는 제15조 제2항 제(b)호 요건을 충족하지 못할 것이어서, 원천지국이 근로소득에 대해 과세권을 행사할 수 있다.

한편 UN 모델 조세조약 제5조 제3항 제(b)호처럼 일정 기간(183일)을 초과하는 기간 근로자를 통해 자문용역 등을 제공하는 장소를 고정사업장으로 보는 조세조약도 있다.²³¹⁾ OECD 모델 조세조약은 위와 같은 규정을 두고 있지 않지만, 제5조 모델 주석서 단락 132 이하에서 관련 내용을 다루고 있다. 그에 따르면, 양 체약국이 위와 같은 규정을 두는 경우, 위 183일 산정은 제15조 제2항 제(a)호의 산정 기준과 같고,²³²⁾ 그 요건을 충족했다면, 제15조 제2항 제(c)호 목적상 고정사업장이 존재한다고 볼 수 있다고 한다.²³³⁾ 고정사업장으로 보려면 그 제공 기간이 183일을 초과해야 해서 이미 그 자체로 제15조 제2항 제(a)호 요건을 갖추지 못할 가능성이 크다.²³⁴⁾ 그 제공 기간이 183일을 초과한다면, 파견사업주와 사용사업주 중 누가 사용자 인지가 제15조 제2항 적용과 관련해서는 중요한 문제가 아니지만, 제5조 파견사업주의 고정사업장이 존재하는지와 관련해서는 중요한 문제가 된다.

230) 제15조 모델 주석서 단락 8.11. 법인세 기본통칙 94-0...6도 거의 비슷한 취지로 규정하고 있다.

231) 예컨대, 대한민국이 그리스(제5조 제5항), 인도(제5조 제3항 나호), 칠레(제5조 제3항 나호) 등과 체결한 조세조약. 한편 소득세법 제120조 제2항 제5호, 법인세법 제94조 제2항 제5호도 ‘고용인을 통하여 용역을 제공하는 장소’를 ‘국내사업장’으로 본다.

232) 제5조 모델 주석서 단락 157.

233) 제5조 모델 주석서 단락 167.

234) 조세조약에 따라서는 제5조와 관련한 용역제공 기간을 6개월로 정하고, 제15조 제2항과 관련한 체류 기간을 183일로 정한 예도 있어서[예컨대, 대한민국이 대만(제5조 제3항 나호), 중국(제5조 제3항 나호) 등과 체결한 조세조약], 아주 이례적으로 6개월 동안의 일수가 183일 미만이라면[거의 유일한 예외가 윤년이 아닌 평년 1월 1일부터 6월 30일까지(181일)이다], 위와 같은 용역제공과 관련된 고정사업장 규정이 제15조 제2항 해석과 관련하여 의미가 있을 것이다.

만약 사용사업주가 사용자라면, 파견사업주를 위해 근로 제공을 하는 것이 아니라고 보아, 파견사업주의 고정사업장이 존재한다고 볼 수 없기 때문이다.²³⁵⁾

3. 고정사업장이 ‘부담’한 급여

가. 의 의

본점이 고정사업장에서 근로를 제공한 근로자에게 급여를 지급하고, 고정사업장이 그 전부나 일부를 보전했다면, 고정사업장이 그 급여를 부담했다고 할 수 있을지 문제가 된다.²³⁶⁾ 이하 논의의 편의를 위해 다음과 같은 사례 두 가지를 가정하고 살펴본다.

(1) 사례 1

A 국의 다국적기업이 전 세계에서 호텔 체인을 운영 중이다. 위 다국적기업이 B 국에서 운영 중인 호텔(고정사업장)에 외국어 능력을 갖춘 직원이 부족해지자, 그 본점의 소속 근로자(A 국 거주자)를 위 B 국 호텔에 파견해서 3개월 동안 근무하게 했다. 파견근무 동안 위 직원은 본점과 고용관계를 유지하고, 본점으로부터 급여를 받았다. 한편 B 국 호텔은 파견에 필요한 경비, 파견 동안의 급여 및 이를 기초로 산정한 수수료 등을 본점에 지급했다.²³⁷⁾

(2) 사례 2

C 국의 다국적기업도 전 세계에서 호텔 체인을 운영 중인데, 각국의 호텔

235) Dziurdz and Pötgens, *op. cit.*, pp.410~411.

236) 본점과 고정사업장 사이뿐만 아니라 독립한 기업 사이, 즉 제9조(관계기업)가 적용되는 경우도 같은 쟁점이 문제가 될 텐데, 거의 비슷하게 논의가 이루어질 것이어서, 이 글에서는 고정사업장을 중심으로 살펴본다.

237) 제15조 모델 주석서 단락 8.20 사례 3을 각색했다.

(고정사업장)은 객실 예약 및 제공 등의 기능만 하고, 직원 배치 및 교육 등을 비롯한 인사관리 기능은 본사에서 전담한다. 그래서 관련 업무를 담당하는 근로자(C 국 거주자)를 B 국을 비롯한 각국의 호텔에 파견해서 그 업무를 하도록 했다. 보통 위 근로자가 한 국가에 머무르는 기간은 3개월 미만이다. 본사가 인사관리 기능과 관련해 드는 비용은 위 근로자의 급여 및 파견에 드는 비용이 전부인데, 매년 위 비용을 각 사업장에 그 직원 숫자에 비례해서 청구한다. 그 비용 자체는 각국의 정상가격 산정 기준에 부합한다고 가정한다.²³⁸⁾

나. 조세조약 및 관계 법령

(1) 2010년 개정 전 모델 조세조약 제7조 제3항

2010년 개정 전 모델 조세조약 제7조 제3항은 고정사업장에 대한 비용 배분에 관한 내용을 정하고 있었으나, 2010년 본점과 지점의 관계에 관하여 이른바 ‘개체설’을 분명히 하면서, ‘일체설’의 입장이라 볼 수 있는 위 규정을 삭제했다.²³⁹⁾ 다만, 대한민국이 체결 중인 조세조약 대부분이 위 개정 전 제7조 제3항과 같은 규정을 두고 있고,²⁴⁰⁾ 이를 2010년 개정 후 모델 조세조약과의 관계에서 어떻게 해석해야 할지 논의가 있지만,²⁴¹⁾ 적어도 제7조 제3

238) 제15조 모델 주석서 단락 8.20 사례 3과 단락 8.26 사례 6을 섞어 각색했다.

239) 그 삭제 경위에 대해서는 이창희 외 2인, 앞의 책, 490~491면. 한편 대한민국이 체결 중인 대부분 조세조약은 위 개정 전 제7조 제3항과 같은 규정을 두고 있다.

240) 판례는 개정 전 모델 조세조약 제7조 제3항과 같은 조세조약의 규정에 관하여, 본점이 통할·관리기능을 수행하기 위해 지출한 비용으로 특정 사업장 등에 전속시킬 수 없는 본점 경비 중 국내 지점의 업무에 대응하는 부분을 적정하게 국내원천소득에 배부해서 국내원천소득의 총합계액을 계산할 때 이를 손금으로 인정해 주려는 데에 그 목적이 있다고 보고 있다(대법원 1990. 3. 23. 선고 89누7320 판결 참조).

241) 김범준, “고정사업장 과세의 해석상 쟁점 및 정책적 과제 — 2010·2017년 OECD 모델조약 이후의 동향과 전망”, 『사법』 통권 제60호, 사법발전재단, 2022, 78~81면.

항은 일체설을 전제로 한 규정으로, 본점 등에서 실제 발생한 비용을 지점에 배분하는 것도 허용한다고 해석해야 할 것으로 보인다.²⁴²⁾

2010년 개정 전 제7조 모델 주석서에 따르면, 제7조 제3항에 따라 배분하는 비용은 실제로 발생한 비용(actual cost)을 기준으로, ① 고정사업장을 통해 재화나 용역을 판매해 수익을 실현하기 위한 기능을 수행하기 위해 지출한 비용이라면, 이익 요소(profit element)를 가산하고, ② 기업의 전반적인 비용을 합리적으로 관리하거나 일반적인 방법으로 기업의 매출을 증가시키기 위한 기능을 수행하기 위해 지출한 비용이라면, 이익 요소를 가산하지 않는다.²⁴³⁾ 다만, 고정사업장에 배분된 비용은, 고정사업장이 그 비용을 본점에 실제로 보전했는지와 무관하게, 고정사업장의 소득을 계산할 때 공제받을 수 있지만,²⁴⁴⁾ 실제 공제될지는 고정사업장이 소재한 국내법을 따른다.²⁴⁵⁾ 다시 말해 고정사업장 소재지국에서 실제 공제될지는 비용을 배분할 때 고려 사항이 아니다.²⁴⁶⁾

(2) 2010년 개정 후 모델 조세조약 제7조 제2항

고정사업장 귀속소득 계산과 관련하여, 모델 조세조약 제7조 제2항은 2010년 개정을 통해 이른바 ‘OECD 공식 입장(Authorized OECD Approach)’을 반영, 즉 고정사업장 귀속소득은 그 고정사업장이 같거나 유사한 조건에서

242) 이창희 외 2인, 앞의 책, 503면 ; 김범준, 앞의 논문, 83면. 한편 대법원 2011. 2. 24. 선고 2007두21587 판결은 개정 전 모델 조세조약 제7조 제3항과 유사한 규정을 둔 대한민국과 미국 사이의 조세조약이 문제된 사안에서, 그 제8조 제2항을 근거로 외국 지점이 독립기업이었다면 국내 본점에 지급하였을 것으로 예상되는 비용을 공제해서 외국 지점의 국외원천소득을 계산해서는 안 되고, 국내 본점이 손금에 산입한 비용 중 외국 지점의 국외원천소득에 합리적으로 배분되는 금액을 손금에 산입해서 외국 지점의 국외원천소득을 계산해야 한다는 취지로 판시했는데, 일체설을 따른 것으로 보인다.

243) 2008년 제7조 모델 주석서 단락 32.

244) 2008년 제7조 모델 주석서 단락 27.

245) 2008년 제7조 모델 주석서 단락 30.

246) Pötgens, *op. cit.*, p.140.

같거나 유사한 활동을 영위하는 독립기업이라면 벌어들였을 소득이고, 이때 고정사업장의 수행 기능, 사용 자산, 부담 위험 등을 고려해야 한다고 하고 있다.²⁴⁷⁾

(3) 법인세법 시행령 제130조

2010년 개정 모델 조세조약 제7조를 반영해²⁴⁸⁾ 법인세법 시행령 제130조는 본점과 지점 사이의 내부거래에 따른 국내원천소득의 계산은 정상가격에 의하여 계산한 금액으로 하고(제1항), 내부거래에 따른 비용은 정상가격의 범위에서 국내사업자에 귀속되는 소득과 필수적 또는 합리적으로 관련된 비용에 한정하여 손금에 산입한다고 하고 있다(제2항).²⁴⁹⁾

한편 같은 시행령 제130조 제3항은 본점의 경비 중 공통경비로서 그 고정사업장의 국내원천소득의 발생과 합리적으로 관련된 것은 고정사업장에 배분하여 손금에 산입한다고 하고 있다.²⁵⁰⁾

다. 소 결

모델 주석서는 제15조 제2항 제(c)호의 ‘부담’을 그 규정의 목적에 부합하

247) 제7조 모델 주석서 단락 15.

248) 김범준, 앞의 논문, 76면. 특히 법인세법 시행규칙 제64조 제2항은 정상가격을 산정할 때 국내사업장의 기능, 위험, 자산 등의 사실을 고려해 계산해야 한다고 하고 있다.

249) 특히 제2항과 관련하여, 2013. 2. 15. 대통령령 제24357호로 개정 당시에는 ‘약정 등에 따라 실제 지출되는 것에 한정하여’ 손금에 산입한다고 규정했으나, 2020. 2. 11. 대통령령 제30396호로 위의 부분을 삭제하고 ‘국내사업장에 귀속되는 소득과 필수적 또는 합리적으로 관련된 비용에 한정하여’로 개정했다.

250) 거의 같은 내용의 규정이 1998. 12. 31. 대통령령 제15970호로 신설되어 법인세법 시행령 제130조 제1항에 있었다가 2013. 2. 15. 대통령령 제24357호로 개정되어 같은 시행령 제130조 제3항으로 변경되었다. 한편 구 법인세법 시행령(1998. 12. 31. 대통령령 제15970호로 개정되기 전의 것) 제121조 제1항 제1호(현행 제129조 제1항 제1호)와 관련된 사안이기도 하나, ‘고정사업장에 합리적으로 배분된 것이라면 당해 지점이 본점에 실제로 이를 송금하였는지와 상관없이 손금을 인정할 수 있다’라고 한 판례에 관해서는 대법원 2009. 6. 11. 선고 2006두5175 판결 참조.

게 해석해야 한다고 하고 있다. 그에 따르면, 위 규정의 목적 중 하나는, 고정사업장 소재지국에서 손금산입된 급여에 대해서는 제15조 제2항의 적용을 배제하고 그곳에서 그 근로소득에 대한 과세가 이루어지도록 하려는 것,²⁵¹⁾ 즉 원천지국에서 줄어드는 세수를 보전하기 위함에 있다고 볼 수 있다.²⁵²⁾ 이처럼 모델 주석서가, 근로소득에 대한 과세를 인정해야 하는 이유를 해당 국가에서의 손금산입 가능성과 관련지어 설명하기도 하지만, 한편으로 단기 체류자의 근로소득에 대해 원천지국에서의 면세를 허용하는 이유를, 사업자와 근로자의 행정적 부담을 덜어주려고 하는 데에서 찾기도 한다. 근로자가 장기간 체류한다거나, 사업자가 원천지국 거주자이거나 원천지국에 고정사업장을 두었다는 것은, 이제 원천지국에서 납세의무를 이행해도 행정적 부담이 크지 않을 만큼 충분한 실재가 있는 것으로 볼 수 있다.²⁵³⁾ 그래서 행정적 부담이 줄어드는 데에 중점을 둔다면, 꼭 한 국가에서 급여에 대한 공제와 과세가 동시에 이루어져야 할 논리 필연적인 이유는 없을 것이다.²⁵⁴⁾ 고정사업장이 그 비용을 부담하게 된 측면, 즉 근로자가 제공한 근로가 고정사업장의 기능과 어떠한 관련이 있고, 독립기업 측면에서 그 비용을 부담하는 것이 사용자로서 부담하는 것으로 평가할 수 있을지 등을 살펴봐야 할 것이다.

고정사업장이 직접 지급한 경우는 물론 본점 경비로 지급한 경우라 하더라도, 고정사업장과 관련된 경비로서, 고정사업장의 귀속소득을 산정할 때

251) 제15조 모델 주석서 단락 7. 한편 제15조 제2항 제(b), (c)호의 목적을 원천지국에서의 과세 가능성과 공제 가능성에서 찾는 주석서의 입장을 지지하는 각국(독일, 오스트리아, 네덜란드)의 판례 소개에 관해서는 Dziurdz and Pötgens, *op. cit.*, p.405.

252) OECD(1999), *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Issues in International Taxation*, para. 90.

253) Kasper Dziurdz, Article 15 of the OECD Model : The 183-Day Rule and the Meaning of “Borne by a Permanent Establishment”, p.124 ; Dziurdz and Pötgens, *Ibid.*, p.405.

254) Dziurdz and Pötgens, *Ibid.*, p.405.

손금에 산입할 수 있는 경우라면(실제 손금에 산입되었는지와 무관하게), 고정 사업장이 그 급여를 부담한 것이라고 볼 수 있을 것이다.²⁵⁵⁾ 이러한 측면에서 제15조 제2항 제(c)호의 ‘부담’은 제(b)호의 ‘지급’과 ‘그 지급을 자기의 계산으로’의 의미를 모두 포함하는 개념이라 할 것이다.²⁵⁶⁾ 결국 고정사업장이 본점으로부터 배분받은 경비에 급여가 포함되어 있고, 그것이 국내원천 소득의 발생과 합리적으로 관련되어 있어 손금에 산입할 수 있다면, 제15조 제2항 제(c)호 요건을 갖추지 못해서 원천지국이 그 근로소득을 과세할 수 있을 것이다.^{257), 258)}

한편 고정사업장의 수행 기능도 고정사업장 귀속소득을 계산할 때 고려 요소라면, 고정사업장이 급여를 부담하는지 역시 그 기능과 관련지어 생각해야 할 것이다.²⁵⁹⁾ 근로자가 제공한 근로가 고정사업장의 수행 기능과 관련이 있는지, 그래서 만약 관련이 없다면, 그 근로자는 고정사업장이 아니라

255) de Broe et al., *op. cit.*, pp.18~19.

256) 예컨대, 미국과 캐나다 사이의 조세조약 제15조 제2항 제(b)호는 거주자 또는 고정 사업장 모두에 대해 ‘부담(borne by)’이라는 용어를 사용한다. 그 기술적 설명서에 따르면, 부담이란, 과세소득을 산정할 때 손금산입할 수 있다(allowable as a deduction)는 의미라고 한다.

257) de Broe et al., *Ibid.*, p.28(벨기에 과세당국의 입장도 같다고 한다).

258) 뉴질랜드의 판례 중에는, 외국 본점이 국내 지점에서 근무한 외국 거주자의 급여를 지급했고, 고정사업장은 그 급여를 장부에 계상하지 않았으며, 실제 손금산입도 이루어지지 않았다면, 그 근로자는 (조세조약 제15조 제2항의 요건을 충족해서) 국내에서 납세의무가 없다고 판단한 사례가 있다[Commissioner of Inland Revenue v. JFPEnergy Inc., 14 TRNZ 617(1990), 미국 법인이 뉴질랜드 고정사업장에서 근무할 직원으로 미국 거주자를 고용하고, 그 임금을 근로자의 미국 계좌에 이체하거나 미국 거주자의 주소에 수표를 보내는 방법으로 지급한 사안으로, 뉴질랜드 고정사업장의 손금으로 산입하지 않고, 미국 본사의 손금으로 산입한 이유는, 뉴질랜드 고정사업장에서 결손이 발생하고 있기 때문이다]. 한편 인건비와 관련된 사례는 아니지만, 국내 지점이 배분받은 본점 경비를 결산시 장부에 계상하지 않은 채 당해 사업연도 소득금액 계산시 신고조정에 의해 손금산입하였다면, 그 신고조정된 손금산입을 부인한 것은 적법하다는 취지의 판례에 대해서는 대법원 1995. 6. 13. 선고 94누7621 판결 참조.

259) Dziurdz and Pötgens, *op. cit.*, p.411.

본사를 위해 근로를 제공했다고 볼 수 있을 것이다.

다음으로, 고정사업장을 독립기업처럼 취급하는 측면도 살펴봐야 한다.²⁶⁰⁾ 만약 거주지국 거주자와 원천지국 거주자의 관계가 판매자와 구매자의 관계라면, 판매자가 인건비를 재화나 용역의 값에 포함해 구매자에게 그 최종적인 부담을 전가했다고 해도, 여전히 급여를 지급한 사용자는 거주지국 거주자일 것이다.²⁶¹⁾ 따라서 고정사업장이 사용자로서 직접 근로를 제공받고 그에 대한 대가를 지급한 것이라 볼 수 있는 정도에 이르지 못하고, 단순히 본점이 제공하는 재화나 용역 거래의 상대방으로서 그 근로를 제공받았다면, 고정사업장 귀속소득을 산정할 때 정상가격에 급여가 포함되어 있다는 사정만으로 고정사업장이 급여를 부담했다고 볼 수는 없을 것이다.²⁶²⁾

사례 1로 돌아가 보면, 근로자에게 지급한 급여는 B 국 호텔 운영과 관련된 경비로서, 그 운영으로 인한 국내원천소득의 발생과 합리적으로 관련되어 있다고 볼 수 있으므로, 실제 비용으로 공제받았는지와 무관하게, 제15조 제2항 제(c)호의 요건을 충족하지 못해서 B 국이 위 직원의 근로소득을 과세할 수 있다.²⁶³⁾ 그런데 사례 2의 경우, 근로자가 제공한 근로는 고정사

260) Dziurdz and Pötgens, *op. cit.*, p.413. 한편 모델 주석서는, 제7조 제2항의 독립기업 원칙에 따라 고정사업장의 귀속소득을 산정하기 위해 전제하는 가정적 상황이 고정사업장의 보수 부담 여부를 판단하는 데에 영향을 주지 않는다고 하고 있다(제15조 모델 주석서 단락 7.2). 그래서 위 모델 주석서의 내용을 근거로, 실제 고정사업장이 그 비용을 부담하고, 소재지국에서 공제받아야만, 고정사업장이 그 급여를 ‘부담’했다고 보아야 한다는 해석도 있을 수 있다고 한다(Pötgens, *op. cit.*, pp.141 ~ 142).

261) Kasper Dziurdz, Article 15 of the OECD Model : The 183-Day Rule and the Meaning of “Borne by a Permanent Establishment”, p.126 ; Dziurdz and Pötgens, *Ibid.*, p.413.

262) Dziurdz, *Ibid.*, p.127(이 글의 저자는 본문과 같이 해석해야, 국제 거래를 하는 사업자의 사업 운영과 근로자의 국제적 이동의 촉진이라는 제15조 제2항의 본래 목적에 더 부합할 수 있다고 한다).

263) 외국 본점의 근로자가 국내에 파견되어 국내 고정사업장에서 근무할 경우, 본점이 급여를 지급하고, 그 내부 규정에 따라 고정사업장이 이를 보전했다면, 위 근로소득은 국내원천소득(갑종근로소득)에 해당하므로, 국내 지점이 이를 원천징수해야

업장의 기능과 관련이 있다고 보이지 않고, 본점과의 관계에서 생각해 봐도, 용역을 제공받은 거래 상대방으로서 근로를 제공받았다고 보이므로, 고정사업장이 근로자의 급여를 부담했다고 볼 수 없어서 B 국은 근로소득을 과세할 수 없다고 할 것이다.²⁶⁴⁾

Ⅶ. 마 치 며

지금까지 조세조약상 근로소득 조항, 특히 원천지국의 과세권을 제한하는 제15조 제2항과 관련하여 문제가 될 수 있는 쟁점을 살펴보았다. 특히 코로나-19 대유행과 같은 상황이 발생하면서 국제적인 논의 대상이 되기도 했고, 인터넷과 정보통신기술 등의 발달로 일부 지역에서는 근로를 제공하는 장소가 크게 의미가 없어지면서 조세조약상 근로소득 조항의 해석 또는 적용과 관련된 문제가 불거질 수 있을 텐데, 이 글이 그동안 학계에서 많은 논의가 이루어지지 않았던 조세조약상 근로소득 조항에 관한 관심을 환기하는 역할을 하기를 기대해 본다. 앞서 살펴본 모델 조세조약 제15조 제2항과 관련된 쟁점 중 주요 부분만을 요약하면, 다음과 같다.

첫째, ‘183일 체류 요건’과 관련하여, 코로나-19 대유행처럼 이례적인 상황에서 그 체류 기간 산정을 어떻게 할지, 특히 행정해석이나 행정협정을

한다는 행정해석(서이46017-10667, 2002. 3. 28.)도 있다. 한편 법인세법 시행령 제129조 제1항 제7호는 외국법인 국내 지점의 임직원에게 부여된 주식매수선택권의 행사 또는 지급 비용을 국내 지점이 외국법인에 보전한 경우, 그중 국내 근로 제공으로 발생하는 소득에 해당하는 부분은 국내원천소득을 계산할 때 손금에 산입하도록 하고 있다.

264) 이 글에서 든 사례와 유사한 사례(다만, 본점과 고정사업장 관계가 아니고 관계 회사 관계이다)에 대해서 모델 주석서 역시 파견한 기업을 사용자로 해석한다(제15조 모델 주석서 단락 8.26~8.27).

통해 조세조약을 배제할 수 있을지 문제가 있는데, 계약국의 과세권을 제한하는 결과가 발생할 수 있어 원칙적으로는 조세조약 개정 절차를 통해 해결해야 할 것이지만, 효율적이고 즉각적인 대응이 필요한 이례적인 상황에서는 현실적으로 그러한 방법을 제한된 범위에서 허용할 수밖에 없을 것이다.

둘째, ‘사용자’ 개념 해석과 관련해서, 모델 조세조약에서 정의 규정을 두고 있지 않으므로, 제3조 제2항에 따라 해석해야 할 것이다. 특히 조세조약 목적상 ‘사용자’에 관한 정의 규정이라고 볼만한 국내법은 없다고 보인다. 그래서 국내법의 ‘고용’ 또는 ‘근로계약’ 등에 관한 정의 규정에 따라, 근로관계를 파악하고, 그에 따라 근로를 제공받은 자를 ‘사용자’로 해석해야 할 것이다. 다만, 국외 근로자파견과 관련해서, 파견법의 내용을 그대로 적용하기는 어려워 보이고, 사용자를 조약 고유개념으로 파악할 필요가 있는데, 그 판단을 위해 모델 주석서가 들고 있는 객관적 사유가 종전 근로관계에 관한 판례의 기준을 크게 벗어나지 않는다고 보인다.

셋째, ‘지급 또는 그 지급을 자기의 계산’과 관련하여서는 사용자와 연관이 있어 판단해야 한다. 앞서 본 기준에 따라, 사용자를 먼저 판단하고, 그 사용자가 급여에 대한 경제적 부담을 지는 방법, 즉 급여를 직접 지급했는지 또는 다른 사람의 지급을 자기의 계산으로 했는지 살펴봐야 할 것이다. 이때 경제적 부담을 진다는 의미는 사용자로서 급여를 부담한다는 의미이지, 사용자의 거래 상대방, 즉 소비자로서 최종적인 부담을 진다는 의미는 아니다. 그리고 모델 주석서는 제15조 제2항 제(b)호의 취지를 인건비로 공제받은 국가에서 근로소득에 대한 과세가 이루어질 수 있도록 하는 데에서 찾지만, 인건비로 공제받는 국가와 근로소득을 과세하는 국가가 일치하지 않을 수도 있고, 또 유독 제15조 제2항 적용과 관련해서만 그렇게 해석할 이유도 없으므로, 해당 국가가 과세할 수 있을지를 결정할 때 그 취지만을 고려하는 것은 타당하지 않고, 근로관계에 중점을 두고 누가 사용자인지를 기준으로 판단하고, 그에 따라 제15조 제2항 제(b)호 요건을 충족했는지 살펴봐야 할 것이다.

넷째, ‘고정사업장의 부담’과 관련하여, 고정사업장이 실제 급여를 지급한 경우는 물론 본점 경비에 급여가 포함되어 있고, 그것이 고정사업장 귀속소득의 발생과 합리적으로 관련된 경우에도, 고정사업장이 급여를 부담했다고 볼 수 있을 것이다. 다만, 고정사업장이 본점과의 내부거래에서 지급한 비용에 급여가 포함되어 있다고 하더라도, 그것이 고정사업장의 기능과 관련이 없는 비용이고, 독립기업이었다면 오히려 본점의 거래 상대방, 즉 소비자로서 부담한 것으로 볼 수 있다면, 고정사업장이 급여를 부담했다고 볼 수 없을 것이다.

參 考 文 獻

1. 국내 문헌

< 단행본 >

- 김준석 · 김태경 · 한경배, 『국제조세 실무』, 삼일인포마인, 2024.
- 김형배, 『노동법』, 박영사, 2021.
- 박준서 편집대표, 『주식 민법 : 채권각칙(4)』 (§§655~702), 한국사법행정학회, 1999.
- 송덕수, 『신민법강의』, 박영사, 2023.
- 오 윤, 『국제조세법론』, 삼일인포마인, 2016.
- 오종현 · 박수진 · 유현영, 『외국법인 공급 인력의 근로소득 과세확보 방안』, 한국 조세재정연구원, 2015.
- 이창희 · 김정홍 · 윤지현, 『국제조세법』, 박영사, 2023.
- 임종률 · 김홍영, 『노동법』, 박영사, 2024.

< 논 문 >

- 김범준, “고정사업장 과세의 해석상 쟁점 및 정책적 과제 — 2010 · 2017년 OECD 모델조약 이후의 동향과 전망”, 『사법』 통권 제60호, 사법발전재단, 2022.
- 옥무석, “국제적 인력 송출에 따른 과세문제”, 『조세학술논집』 제27집 제1호, 한국국제조세협회, 2011.
- 홍연경, “국제적 근로소득에 관한 과세관할권의 조정 — 직접고용관계와 국제적 파견근로관계의 비교를 중심으로”, 『법학논집』 제25권 제2호, 이화여자대학교 법학연구소, 2020.

2. 국외 문헌

< 논 문 >

- Asllani, Shkumbin, *Interpretation and Qualification of Short-term Employment in Cross-border Situation at Article 15(2) OECD MC*, Master Thesis, Uppsala Universitet, 2017.
- Dziurdz, Kasper, *Article 15 of the OECD Model : The 183-Day Rule and the*

- Meaning of “Borne by a Permanent Establishment”, *Bulletin for International Taxation* Vol.67 No.3, 2013.
- _____, Article 15 of the OECD Model : The 183-Day Rule and the Meaning of “Employer”, *British Tax Review* Issue 1, 2013.
- Dziurdź, Kasper and Frank Pötgens, Cross-Border Short-Term Employment, *Bulletin for International Taxation* Vol.68 No.8, 2014.
- Gratte, Caroline, *The Interpretation of the term “employer” in Article 15(2)(b) OECD Model and Its Implication on Short-term Secondments —from a Swedish Perspective*, Master Thesis, Lund University, 2009.
- Lang, Michael, Employment Income under Tax Treaty Law and the Impact of the COVID-19 Pandemic, in *Liber amicorum Guglielmo Maisto, International Tax Law*, 2022.
- de Broe, Luc, John F. Avery Jones, Maarten Ellis, Kees van Raad, Jean-Pierre Le Gall, Henri Torrione, Richard Vann, Toshio Miyatake, Sidney Roberts, Sanford Goldberg, Jakob Strobl, Juergen Killius, Guglielmo Maisto, Federico Guilian, David Ward and Bertil Wiman, *Interpretation of article 15(2)(b) of the OECD model convention : “remuneration paid by, or on behalf of, an employer who is not a resident of the other state”*, 2000.
- Kostić, Svetislav V., In Search of the Digital Nomad — Rethinking the Taxation of Employment Income under Tax Treaties, *World Tax Journal*, Vol. 11 Issue 2, 2019.
- Morawski, Wojciech and Martyna Wilmanowicz-Słupczewska, Has remote working changed the tax understanding of place of work?, in *Interaction of Law and Economics : Sustainable Development*, 2023.
- Moreno, Andrés Báez, COVID-19 and Fiscal Policies : Unnecessary and Yet Harmful : Some Critical Remarks to the OECD Note on the Impact of the COVID-19 Crisis on Tax Treaties, *Intertax* Vol.48 No.8/9, 2020.
- Pötgens, Frank, Some Selected Interpretation and Qualification Issues with Respect to Article 15(2)(b) and (c) of the OECD Model, in *The 2010 OECD Updates*, Kluwer Law International, 2011.
- Schoueri, Luís Eduardo, The Residence of the Employer in the ‘183-Day Clause’ (Article 15 of the OECD’s Model Double Tax Convention), *Intertax* Vol.21

No.1, 1993.

<그 이외>

HMRC, *Tax Bulletin 17*, June 1995.

League of Nations, *London and Mexico Model Tax Conventions Commentary and Text*, 1946.

OECD, *Draft Double Taxation Convention on Income and Capital*, 1963.

_____, *Taxation Issues Relating to International Hiring-Out of Labour*, 1983.

_____, *The 183 Day Rule : Some Problems of Application and Interpretation*, 1991.

_____, *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Issues in International Taxation*, 1999.

_____, *Proposed Clarification of the Scope of Paragraph 2 of Article 15 of the Model Tax Convention*, 2004.

_____, *Model Tax Convention on Income and on Capital(Condensed Version)*, 2008.

_____, *Model Tax Convention on Income and on Capital(Full Version)*, 2017.

_____, *Updated Guidance on Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Pandemic*, 2021.

OEEC, Working Party No. 10 of the Fiscal Committee(Sweden), *Report on the Taxation of Profits or Remuneration in Respect of Dependent and Independent Personal Services*, 1957.

U.S. Department of the Treasury, *U.S. Model Technical Explanation Accompanying the U.S. Model Income Tax Convention of November 15, 2006*.

<Abstract>

**Some Issues on Income from Employment under the
Article 15 of the OECD Model Convention**

Yoon Junseok*

This article examines various issues related to interpretation of the employment income under the Tax Treaty, with a particular focus on Article 15(2) of the OECD Model Tax Convention. Paragraph 2 of Article 15 exempts employment income in the place of employment (hereinafter referred to as the “source country”) if the following conditions are met : (a) the taxpayer is present in the source country for a period or periods not exceeding a total of 183 days, (b) the remuneration is paid by, or on behalf of, an employer who is not a resident of the source country, and (c) the remuneration is not borne by a permanent establishment (PE) of the employer in the source country. The main issues relating to each of these requirements are as follows :

First, there is the question of how to calculate the ‘183 days’ in exceptional situations, such as the COVID-19 pandemic. Specifically, it is important to consider whether it is possible to override the tax treaty through administrative interpretation or executive agreement, which could potentially restrict a contracting country’s right to tax. In principle, this issue should be resolved through treaty revision ; however, such an approach should be limited to exceptional circumstances that require an effective and immediate response.

Second, since there is no definition of the ‘employer’ in the Model Tax Convention, it must be interpreted in accordance with Article 3(2). In particular, there may be no domestic law that provides a definition of ‘employer’ for the treaty purposes. Therefore, based on the definitions of “employment” or “contract of service” in domestic law, the person receiving the work under the employment relationship should be interpreted as the ‘employer’. However, if the definition provided in the Act on the Protection, etc. of Temporary Agency

* Ph. D in law, Judge, Jeonju District Court Jeongeup Branch

Workers (hereinafter referred to as “the Act”) can be applied to the case of international hiring out of labor for tax treaty purposes, it can be argued that the “employer” is the party that is obligated to pay wages under the contract of service. This perspective can be evaluated as the formal approach. According to the Model Commentary, the above-mentioned employer should be regarded as the employer under Article 15(2), unless there is a case of treaty abuse. Conversely, if the concept in the Act cannot be applied for tax treaty purposes, and the employment relationship should be assessed based on its substance according to the case law or the tax treaty, it is necessary to disregard the formal contractual relationship on the basis of objective criteria outlined in the Commentary. This does not appear to be much different from the standard established by previous court decisions in Korea.

Third, ‘paid by, or on behalf of’ should must be understood in the relation to the employer. It is necessary to determine who the employer is and how the employer bears the burden of the remuneration, i.e., whether the payment is made directly or by paying someone else on the behalf of the employer. In this case, bearing the burden means that he bears the remuneration as a user of the employment, not a consumer of goods or services. And while the intent of Article 15(2)(b), according to the Commentary, is to make it possible to tax earned income in the country from which labor expenses have been deducted, there is no reason to interpret it as such only in relation to the application of Article 15(2).

Fourth, the PE can be said to have borne the remuneration if it is included in the expenses allocated by the head office to the PE and it is effectively related to the income attributable to the PE. However, if it is an expense unrelated to the function of the PE, and if the PE, as a separate and independent enterprise, has borne the remuneration as a consumer, it cannot be said that the remuneration is borne by the PE.

▶ **Key Words** : employment income, remuneration, 183 days, employer, paid by on behalf of, borne by PE, model tax convention 15(2), source country, residence country