

미국 진출 근로소득자 과세에 대한 검토*

— 한미 조세조약의 금액 기준을 중심으로 —

조형태**·선창희***

|| 목 차 ||

I. 서론	119	2. 보수 통계 분석	
II. 선행연구	121	3. 기타 이슈	
III. 현황 및 제도 분석	124	V. 문제점과 개선방안	142
1. 한국기업의 미국 진출 현황		1. 한미조세조약의 현행화	
2. 해외원천 근로소득의 세무 처리		2. 외국납부세액 공제 인정	
3. 조세조약		3. 교육 강화를 통한 실무상 인지 제고	
IV. 금액 기준에 따른 미국 근로소득세 분석	132	4. 국외 근로소득 비과세 제도 정비	
1. 사례 분석		VI. 결 론	154

* 이 논문은 2024학년도 홍익대학교 학술연구진흥비에 의하여 지원되었음.

** 주저자 : 홍익대학교 경영대학 경영학부 부교수

*** 교신저자 : 미국 세무사, Vialto Partners, US Korean Inbound Leader, Houston, Texas

**** 투고일 : 2024. 9. 27. 1차수정일 : 2024. 10. 18. 게재확정일 : 2024. 11. 8.

< 국문초록 >

근래에 들어 우리나라의 미국향 투자는 전례 없는 상승 추이를 보이고 있고, 이 같은 우리나라 기업의 미국 투자 증가는 자연스럽게 국내 거주자의 미국 진출 증가를 유도하고 있다. 이 시점에서 국내 거주자의 미국 진출을 조세 측면에서 한미 조세 조약과 국내 세제가 합리적으로 뒷받침하고 있는지 검토해 볼 필요가 있다. 본 연구는 국내 거주자의 미국 진출 현황, 한국과 미국의 조세조약 현황 비교, 사례 검토, 계량 분석을 수행하고 현행 제도의 문제점과 개선방안을 제시한다.

현재의 한미 조세조약은 1976년에 체결된 조약으로 선행연구에서 이 조약의 노후성을 지적하고 있다. 해당 조세조약에서는 종속적 인적용역의 소득(근로소득)에 대해 일반적으로 거주지국의 소득으로 인정하지만, 다른 조세조약과 다르게 종속적 인적용역 제공자가 원천지국 체류 기간에 USD 3,000에 상당하는 급여상당액을 수취하는 경우에는 원천지국에 과세권을 갖도록 하고 있어 현재의 교역 추이를 볼 때 우리나라에 불리한 점이 크다. 이 같은 조약 내용은 우리나라가 체결한 타국의 조세조약, 미국이 체결한 타국의 조세조약과 비교해서도 보기 드문 내용이며, 검토가 필요한 사항이다. 실제 사례에서도 우리 한국기업의 주요 임원이 미국으로 출장을 가는 경우 과세될 수 있는 위험이 확인되며, 상장기업의 연봉 수준을 볼 때 이들의 단기간 출장이라도 미국 내에서의 과세 위험이 클 것으로 보인다. 또한, 이러한 조세조약으로 인해 국내 거주자가 미국에 과세를 받게 되는 경우 세무신고 부담의 문제도 있지만, 원천지국에서 부담한 근로소득세에 대해 현재의 유권 해석상 외국납부세액공제를 받지 못할 수 있다.

이에 따라 본 연구에서는 모델 조세조약과 동일하게 현재 노후화된 한미 조세조약을 조속히 현행화하여 불필요한 국외 근로 원천소득 금액 기준을 삭제하고 타 조세조약과 일관되게 국외 진출자의 세무처리가 적용해야 할 것을 제안한다. 동시에 근로소득자에 대한 현재의 외국납부세액 공제 제도가 국외 출장 등의 경우에도 원활히 작동될 수 있도록 미국에서 금액 기준으로 과세가 될 경우 외국납부세액공제가 적용될 수 있도록 제도 개선을 요구한다. 그리고 외국납부세액공제에 혼선을 주는 국외 근로소득 비과세 규정을 재정비하고, 미국 진출 기업에 대한 국내 과세 관청의 교육 필요성을 제기한다.

본 연구는 그동안 선행연구에서 잘 다루지 않았던 개인 근로소득자의 해외 진출 시 현행 제도상에서 발생할 수 있는 세제 이슈를 논의하였고, 사례를 통해 분석하였다는 점에서 선행연구와 차별성이 있다. 특히, 최근 교역이 늘고 있는 미국에 개인 근로소득자가 출장 등으로 진출할 때 발생할 수 있는 이슈를 논의하였다는 점에서 시의성이 있다.

▶ **주제어** : 근로소득세, 한미 조세조약, 종속적 인적용역, 비과세소득, 외국납부세액공제

I. 서 론

근래에 들어 우리나라의 미국향 투자는 전례 없는 상승 추이를 그리고 있고, 이는 여러 보도 자료¹⁾를 통해서도 확인이 된다. 미국에서 우리나라로 투자하는 인바운드(Inbound) 투자와 우리나라에서 미국으로 투자하는 아웃바운드(Outbound) 투자를 비교해보면 그 상대적 차이는 더욱 두드러지고, 2022년 Inflation Reduction Act 시행 이후로 한국기업의 미국향 투자가 미국기업의 한국향 투자의 2배에 달하는 시점도 있었다. 아래 <표 1>과 같이 인바운드 투자의 경우 대상 기간 동안 비교적 평탄한 추이를 보이는 반면, 아웃바운드 투자는 대상 기간 동안 지속적으로 상승하는 추이를 보였고, 2022년에는 아웃바운드 투자가 인바운드 투자의 약 2배 정도의 수준을 보인다.

<표 1> 인바운드와 아웃바운드 투자의 연도별 추이 표

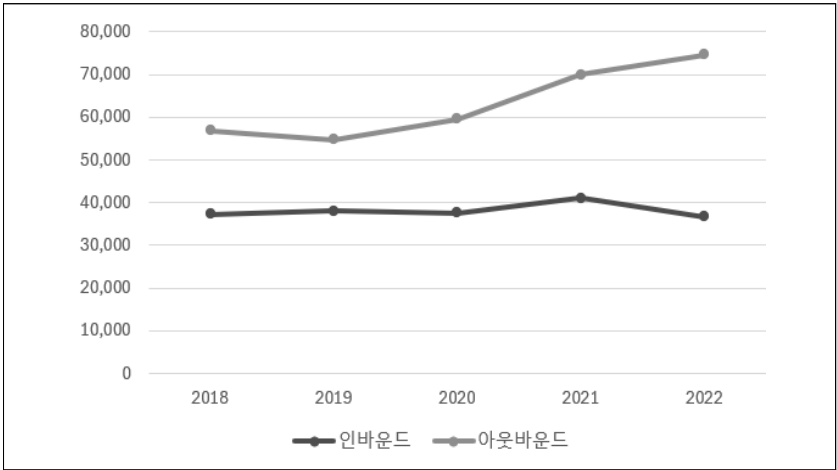
(단위 : USD 백만)

구 분	2018	2019	2020	2021	2022
a. 아웃바운드(한국 → 미국)	56,783	54,696	59,617	70,015	74,620
b. 인바운드(미국 → 한국)	37,282	37,992	37,550	41,081	36,655
c. 비율(a/b)	1.52	1.44	1.59	1.70	2.04

1) 연합뉴스, “작년 한국 해외직접투자 44% 미국에 ... 반도체·배터리 투자 영향”, 2024. 5. 20., <https://www.yna.co.kr/view/AKR20240520052500003>(검색일 : 2024. 9. 24.).

<그림 1> 인바운드와 아웃바운드 투자의 연도별 추이 그래프

(단위 : USD 백만)



출처 : Bureau of Economic Analysis, <https://apps.bea.gov/iTable/?reqid=2&step=1&isuri=1>
(검색일 : 2024. 9. 24.)

이 같은 우리나라 기업의 미국 투자 증가는 자연스럽게 국내 근로자의 미국 진출 증가를 유도할 것이고, 이러한 상황에서 국내 거주자의 미국 진출을 조세 측면에서 한미 조세조약과 국내 세제가 합리적으로 뒷받침하고 있는지 검토해 볼 필요가 있다. 이에 본 연구는 거주자의 미국 진출 현황, 한국과 미국의 조세조약 현황 비교, 사례 검토, 계량 분석을 수행하고 현행 제도의 문제점과 개선방안을 제시한다.

현재의 한미 조세조약은 1976년에 체결된 조약으로 종속적 인적용역의 소득(근로소득)에 대해 일반적으로 거주지국의 소득으로 인정하지만, 모델 조세조약(OECD, UN)과 다르게 종속적 인적용역 제공자가 원천지국 체류 기간에 USD 3,000에 상당하는 급여상당액(이하 “금액 기준”)을 수취하는 경우에는 원천지국에 과세권을 갖도록 하고 있어 현재의 교역 추이를 볼 때 우리나라에 불리한 점이 크다. 이 같은 조약 내용은 우리나라가 체결한 타국의 조세조약, 미국이 체결한 타국의 조세조약과 비교해서도 보기 드문 내용

이며, 검토가 필요한 사항이다. 뿐만 아니라, 소득세법 기본통칙상 국내 거주자의 국외 출장 등으로 출국한 기간에 대응되는 소득에 대해 국외 근로소득을 보지 않도록 명시하여, 한미조세조약상의 금액 기준(USD 3,000)으로 미국에서 과세될 경우 외국납부세액 공제를 받지 못하게 된다. 이에 따라 본 연구에서는 이 같은 문제점을 분석하고, 한미조세조약과 국내 세제 및 세정에서의 개선방안을 제시하고자 한다.

본 연구는 다음과 같이 구성된다. 제Ⅱ장에서는 근로자의 해외 진출과 관련하여 개인소득세를 다룬 선행연구를 검토하고, 제Ⅲ장에서는 국내 거주자의 미국 진출 현황과 한미 조세조약 등으로 근로소득자가 미국에 진출하였을 때 발생할 수 있는 이슈들을 분석한다. 제Ⅳ장에서는 한미 조세조약 적용 시 미국에서 과세할 수 있는 사례와 분석 자료 등을 보이고, 제Ⅴ장에서는 이와 관련된 문제점과 개선방안을 제시한다. 제Ⅵ장에서는 본 연구를 요약하고 결론을 맺는다.

Ⅱ. 선행연구

국제조세의 관점에서 그동안의 선행연구는 개인납세자 보다는 법인납세자의 해외 진출 시 발생하는 국제조세 이슈를 논의한 경우가 많았고, 개인납세자에 대한 국외 원천 근로소득에 대한 과세 이슈를 논의한 경우는 드물었다. 개인납세자를 다룬 경우라도 납세자의 거주성 등에 OECD 모델 조약의 관점에서 이론적, 개념적 논의가 다수였다. 국내 근로소득에 대한 논의도 주로 소득공제와 세액공제와 같은 국내 근로소득자의 연말정산 시 고려되는 내용이 주된 주제였다.

옥무석(2011)²⁾은 기업활동의 지리적 범위가 넓어지면서 근로자의 취업 범

2) 옥무석, “국제적 인력 송출에 따른 과세문제”, 『조세학술논집』 제27집 제1호, 한

위도 동일하게 확장되지만, 인력의 해외 진출에 관한 세제가 거의 논의되지 못하고 있다고 언급하면서 해외 근무 등에 대한 과세 문제를 OECD 모델 조세조약의 관점에서 살펴보았다. 해당 연구에서 국제적 인력송출에 관한 법률관계, 조세 조약상의 인적 용역소득 과세를 검토하고, 정상적인 인력송출의 경우 과세 관계를 하면서, 조세회피의 혐의가 있다고 판단되는 OECD 제시 사례를 소개하였다.

홍연경(2020)³⁾은 OECD 모델협약에서 단기 체류 기준 등 예외적으로 용역수행지국의 과세권이 제한되는 경우를 소개하면서 예외 조항의 ‘고용주’를 고용계약을 체결한 ‘법률적 고용주’로 해석할 경우, 용역수행지국의 과세권이 부당하게 제한될 수 있음을 지적하였다. 따라서 위 ‘고용주’를 ‘경제적 고용주’로 해석할 수 있도록 하는 것이 타당하며, 이를 이행한 OECD와 일부 국가의 입법 방향을 지지하였다.

오윤과 임동원(2015)⁴⁾은 소득과세상 국외진출소득에 대해 원천지주의에 의한 과세로의 점진적 전환을 논의할 필요가 있다고 하였고, 거주자 판정 기준을 보다 명확히 하여 납세자가 거주지를 선택할 수 있도록 하여야 한다고 보았다. 또한, 외국납부세액공제제도를 운영함에 있어 공제 한도는 현행의 국가별 한도 방식에서 소득종류(이동성 소득과 비이동성 소득)별 한도 방식으로 전환하는 것이 바람직하다고 보았다.

안종석(2018)⁵⁾은 국외 근로수당에 대한 소득세 비과세제도를 비판하면서, 현재의 제도가 국외 근무에 대한 인센티브 역할을 하는 것이라 보았다. 또

국국제조세협회, 2011, 235~257면.

- 3) 홍연경, “국제적 근로소득에 관한 과세관할권의 조정 — 직접고용관계와 국제적 파견근로관계의 비교를 중심으로”, 『법학논집』 제25권 제2호, 이화여자대학교 법학연구소, 2020, 175~206면.
- 4) 오윤·임동원, “거주자의 국외원천소득과세 — 국제적 동향과 제도개선”, 『조세학술논집』 제31집 제2호, 한국국제조세협회, 2015, 181~214면.
- 5) 안종석, “근로소득 비과세제도의 현황과 문제점, 개선방향”, 『재정포럼』 제259호, 한국조세재정연구원, 2018, 28~59면.

한 해당 비과세 규정이 대체로 고소득자들에게 혜택을 주고 있으며, 국외 근로수당 규정이 상당히 역진적이라고 보았다. 해당 제도가 해외건설의 성장 기조를 유지하고 해외 진출 활성화를 촉진하며, 해외 건설 현장의 우리나라 근로자 비중 제고를 통해 외화가득률을 증대시키기 위해 도입된 제도 인바, 이들의 비과세제도를 정기적으로 검토할 필요가 있다고 보았다.

한편, 한미조세조약과 관련해서 도관회사 등의 문제(한성수 2009)⁶⁾, 모자회사간 배당소득(김영순 2015)⁷⁾, 특허권 사용료 소득에 대한 과세권(권형기·고용준 2019)⁸⁾ 등의 이슈로 개정의 필요성이 적지 않게 제기되었는데, 특히 권형기·고용준(2019)은 일본의 일미조세조약 개정 사례를 들면서 한국 과세관청의 조세조약 개정 촉구를 주장하였다.

앞서 논한 바와 같이 그동안의 선행연구들이 국제조세 관점에서 근로소득세를 논하는 경우는 잘 없었고, 그마저도 납세자의 거주성 등 OECD 모델 조약 또는 세액공제의 관점에서 이론적, 개념적 논의에 그치는 경우 많았다. 본 연구는 그동안 선행연구에서 잘 다루지 않았던 개인 근로소득자의 해외 진출 시 현행 제도상에서 발생할 수 있는 세제 이슈를 논의하였고, 사례를 통해 분석하였다는 점에서 선행연구와 차별성이 있다. 특히, 최근 교역이 늘고 있는 미국에 개인 근로소득자가 출장 등의 이유로 방문할 경우 발생할 수 있는 이슈를 논의하였다는 점에서 시의성이 있다.

6) 한성수, “한·미조세조약의 개정방안”, 『조세와 법』 제2권 제1호, 서울시립대학교 법학연구소, 2009, 1~58면.

7) 김영순, “한·미 조세조약 제12조 배당소득 제한세율 적용범위의 개선방안에 대한 연구 — 모자회사간 지분 ‘소유’ 범위를 중심으로 —”, 『성균관법학』 제27권 제2호, 성균관대학교 법학연구원, 2015, 405~434면.

8) 권형기·고용준, “한미조세협약상 특허권 사용료의 해석과 조약 개정에 관한 논의”, 『조세학술논집』 제35권 제2호, 한국국제조세협회, 2019, 291~345면.

Ⅲ. 현황 및 제도 분석

1. 한국기업의 미국 진출 현황

서론에서 언급한 대로 미국향 아웃바운드 투자의 증가는 많은 한국 거주자의 미국 파견, 출장 등의 해외 진출을 불러올 것으로 예상된다. 그 예로 미국 내 자회사, 계열사 또는 제휴사에 일하기 위해 한국 국적자가 미국에 방문한 비자(L-1 Visa) 소지자와 미국 내 사업에 투자하기 위해 들어오는 비자(E-2 Visa) 소지자의 연도별 추이를 보면 확인이 되는데, 코로나19 팬데믹이 발발한 2020년에는 해당 비자의 발급 건수가 낮아졌다가 최근에는 급증하는 추이를 보인다. 아래 <표 2>와 같이 2018년에서 2023년까지 기간의 E2, L1 비자 발급 건수의 추이를 보면 코로나19 팬데믹 이전에는 각각 2,500명, 1,600명 수준이었던 발급 건수가 코로나19 팬데믹 이후에는 각각 6,600명, 2,700명 수준으로 증가하였다. 그리고 이러한 규모는 미국에서 국내로 들어온 입국자 수에 비해 상당히 높은 수준이다.⁹⁾

9) 본문에서 언급된 미국 비자 발급 추이는 한국 내의 지역 및 체류자격별 외국인 입국자 수와 비교된다. 본문의 E2, L1 비자와 유사하게 북아메리카주를 대상으로 국내에서 발급되는 비자[D7(주재), D8(기업투자), D9(무역경영)]의 수치를 보면 아래 표와 같이 아직 팬데믹 이전 수준까지 회복되지 못하였고, 그 전체 숫자도 3,000건을 조금 상회하는 수준이다. 북아메리카주를 미국으로 범위를 좁히면 이들의 국내 입국자 수는 더 낮을 것으로 추정된다.

(단위 : 명)

비자 구분	2018	2019	2020	2021	2022	2023
D7(주재)	1,156	1,490	379	277	682	1,122
D8(기업투자)	2,175	2,235	448	397	1,094	2,041

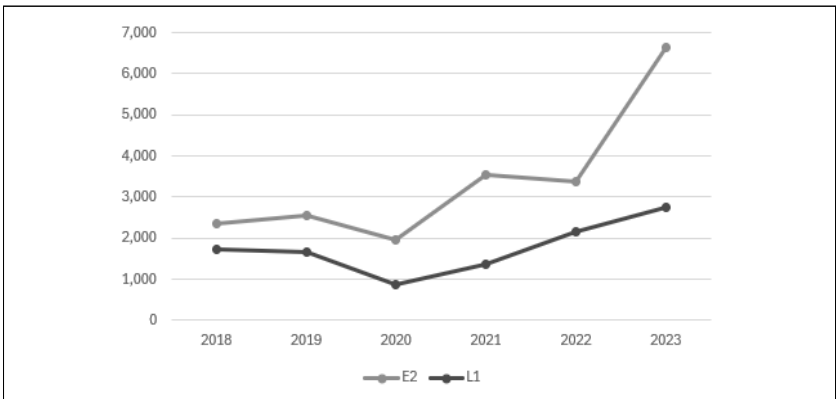
<표 2> E2와 L1 비자 발급 건 연도별 추이 표

(단위 : 명)

비자 구분	2018	2019	2020	2021	2022	2023
E2	2,361	2,554	1,973	3,541	3,382	6,640
L1	1,719	1,677	885	1,380	2,151	2,767
합 계	4,080	4,231	2858	4,921	5,533	9,407

<그림 2> E2와 L1 비자 발급 건 연도별 추이 그래프

(단위 : 명)



출처 : U.S. Department of State-Bureau of Consular Affairs, <https://travel.state.gov/content/travel/en/legal/visa-law0/visa-statistics/nonimmigrant-visa-statistics.html>(검색일 : 2024. 9. 24.)

이에 따라 B1 비자 소지자와 같이 출장 등의 목적으로 단기적으로 미국

비자 구분	2018	2019	2020	2021	2022	2023
D9(무역경영)	616	950	462	98	96	224
합 계	3,947	4,675	1,289	772	1,872	3,387

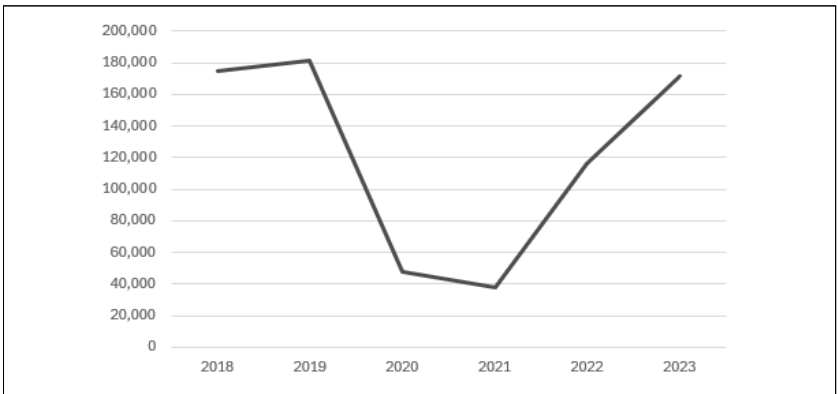
자료 : 통계청 자료, https://kosis.kr/statHtml/statHtml.do?orgId=111&tblId=DT_091_111_2009_S006&vw_cd=MT_ZTITLE&list_id=A32&scrid=&seqNo=&lang_mode=ko&obj_var_id=&itm_id=&conn_path=MT_ZTITLE&path=%252FstatisticsList%252FstatisticsListIndex.do(검색일 : 2024. 9. 24.).

을 방문하는 한국 거주자도 급증할 것으로 예상된다. 다만, 이들의 경우 비자면제프로그램에 따라 ESTA(Electronic System for Travel Authorization)를 통해 방문할 수 있으므로,¹⁰⁾ 단기 방문자의 추이를 정확하게 파악하는 것은 어려울 것으로 보이나 전체적으로 보았을 때 비즈니스 목적으로 미국을 입국하는 한국 국적자는 급증하고 있으며, 미국에 입국 시 입국 심사 때 출장 목적으로 보고한 한국인의 숫자도 아래 <표 3>과 같이 코로나19 팬데믹 이전 수준으로 증가하고 있으며, 앞으로도 더욱 증가할 것으로 예상된다.

<표 3> 1-94 상의 비즈니스 목적으로 미국에 입국한 한국인 연도별 추이 표
(단위 : 명)

2018	2019	2020	2021	2022	2023
175,000	181,000	48,000	38,000	116,000	171,000

<그림 3> 1-94 상의 비즈니스 목적으로 미국에 입국한 한국인 연도별 추이 그래프
(단위 : 명)



10) <https://travel.state.gov/content/travel/en/us-visas/business.html>. 2008년 이전에는 미국에 방문하기 위해 반드시 주한미국대사관을 방문 등의 절차를 거쳐 비자를 발급받아야 했지만, 2008. 11. 17. 한국이 미국의 “비자면제프로그램(VWP : Visa Waiver Program)”에 가입함으로써 인터넷에서 등록 절차를 거쳐 ESTA를 발급받는 것만으로 비자 없이 미국을 방문할 수 있게 되었다.

출처 : International Trade Administration U.S. Department of Commerce, <https://www.trade.gov/i-94-arrivals-program?anchor=content-node-t14-field-lp-region-2-1>.

주 : 출처상에는 천명 단위로 표시되어 있으나 논문 맥락을 위해 명 단위로 표시함.

2. 해외원천 근로소득의 세무 처리

소득세법상 국내 거주자인 경우 전세계에서 벌어들인 소득세법상 소득에 대해서는 국내에 과세권이 생기게 되며,¹¹⁾ 이는 근로소득자도 마찬가지이다. 즉, 거주자는 국내외 이자소득, 배당소득, 사업소득, 근로소득, 기타소득, 퇴직소득, 양도소득에 대해 한국 과세 관청에 소득세를 신고 납부할 의무가 있으며, 여기서 거주자는 국내에 주소를 두거나 183일 이상 거소를 둔 개인으로 직업, 가족, 자산 상태 등이 고려¹²⁾된다.

한편, 국내 거주자가 출장이나 파견 등의 형태로 미국에 진출할 경우, 미국세법에 따라 시민권자, 영주권자 또는 Substantial Presence Test를 충족하는 장기체류자가 아닌 경우, 비거주자(Nonresident)로 분류된다.¹³⁾ 이 경우 미국세법에 따라 미국 내에서 발생한 소득에 대해서만 납세 의무가 있으며, 비거주자가 얻는 소득은 미국세법상 두 가지 유형으로 나뉜다. 첫 번째는 확정적이고 정기적으로 지급되는 소득인 FDAP 소득(Fixed, Determinable, Annual or Periodical Income)으로, 이자, 배당, 사용료 등이 이에 해당된다. 두 번째는 미국 내 사업과 관련된 소득인 ECI(Effectively Connected Income)로, 사업소득이나 근로소득 등이 포함된다.¹⁴⁾

비거주자가 미국에서 근로소득을 얻는 경우, 고용주는 먼저 소득세를 원천징수하며, 근로소득은 ECI로 분류되기 때문에 비거주자는 연간 과세표준을 기준으로 소득세 신고를 해야 하고, 매년 4월 15일까지 세액을 정산해야

11) 소득세법 제2조 제1항.

12) 소득세법 제1조의 2 제1항 제2호, 소득세법 시행령 제2조 제3항.

13) Internal Revenue Code ("IRC") § 7701(b)(1)(B).

14) IRC § 871.

한다.¹⁵⁾ 미국에 근무하는 동안 받은 급여는 지급지에 관계없이 미국에 납세의무가 있다.¹⁶⁾ 예를 들어, 한국 본사의 직원이 파견으로 미국 지점에서 일시적으로 근무했다면, 그 기간 동안 발생한 근로소득에 대해 미국에 납세의무가 있다.

미국이 원천(源泉, Source)지국으로서 미국 원천소득에 대해 먼저 과세권을 행사하고, 한국이 전 세계소득 과세주의(Worldwide Income Taxation)로 한국 거주자인 근로소득자에게 과세권을 행사하게 되면, 이중과세의 문제가 발생한다. 이렇게 되는 경우 일반적으로 이중과세문제 해결을 위해 외국납부세액공제가 적용된다.

한편, 거주자가 국외 등에서 근로를 제공하고 받는 보수 중 월 100만원 이내의 금액은 소득세법상 비과세¹⁷⁾처리된다. 이에 따라 비과세 되는 소득이 과세표준에 포함되지 않기 때문에 해당 소득과 관련된 해외 납부된 세금도 외국납부세액 공제 대상이 되지 않는다. 한편, 출장, 연수 등을 목적으로 출국한 기간 동안의 급여상당액은 비과세 대상 국외 근로소득으로 보지 않고 있다.¹⁸⁾ 이를 근거로 현행 유권해석¹⁹⁾에서는 출장, 연수 등을 목적으로 출국한 기간의 급여상당액은 국외 근로소득으로 보지 않아 이와 관련하여 해외에 납부하는 세금이 있다면 외국납부세액 공제가 되지 않는 것으로 보고 있다.

15) IRC § 871(b), IRC § 1441, IRC § 6012.

16) IRC § 861(a)(3), IRC § 871(b), Treasury Regulation § 1.861-4.

17) 소득세법 제12조, 소득세법 시행령 제16조.

18) 소득세법 기본통칙 12-16...1.

19) 서면인터넷방문상담2팀-1482(2006. 8. 4.), 서면2팀-1777(2004. 8. 25.), 원천세과-553(2011. 9. 5.).

3. 조세조약

가. 모델 조세조약

국가 간 조세조약 제정 시 참고 기준이 되는 OECD 모델 조세조약(OECD Model Tax Convention)의 제15조에 근로소득에 대한 과세권 배분에 관한 내용을 다루고 있는데, 실질적으로 고용된 국가에서 과세권을 행사하는 것으로 주석서²⁰⁾에 언급되어 있으며, 근로자가 물리적으로 실재하는 장소에 고용이 실행되는 것으로 보고 있다. 그러하면서도 국가 간에 유능한 인력 등의 교류를 촉진하기 위하여 단기체재하는 등 특정요건을 만족하는 경우 용역수행지국(원천지국)에 근로소득세를 면제하도록 규정하고 있다.²¹⁾ 즉, 1) 총 183일을 넘지 않는 짧은 기간에 체재하고(이하 “체류 기준”), 2) 일방 체약국 고용주(타방 체약국이 아닌 고용주)에 의해 보수가 지급되고(이하 “고용주 기준”), 3) 그 보수가 고용주의 타방체약국 고정사업장 등에 부담되지 않는다면(이하 “고정사업장 부담 기준”) 일방 체약국에서 과세권을 행사하도록 하고 있다. 다시 말해 원천지국에서 고용의 실행으로 급여 등의 보수가 거주자가 지급받는다면 원천지국에서 과세권을 행사하나, 위의 3가지 조건(체류 기준, 고용주 기준, 고정사업장 부담 기준)을 모두 충족하면 원천지국에서 과세권을 행사할 수 없도록 하고 있다. 이 같은 내용은 UN 모델 조세조약(제15조 근로소득)에서도 동일하다.

<표 4> OECD 모델 조세조약 제15조

1. 제16조, 제18조 및 제19조²²⁾의 규정에 따를 것을 조건으로, 한 체약국의 거주자가 고용과 관련하여 수취하는 급여, 임금 및 기타 유사한 보수에 대하여는 고용이 다른 체약국에서 수행되지 않는 한, 그 국가에서만 과세된

20) OECD 모델(2017. 11.) 제15조 주석서.

21) 이용섭, 『국제조세』, 세경사, 2005, 280면.

22) 제16조, 제18조, 제19조는 각각 “이사의 보수”, “연금”, “정부용역”을 의미한다.

다. 고용이 다른 체약국에서 수행되는 경우, 그로부터 발생하는 보수에 대하여는 다른 체약국에서 과세할 수 있다.

2. 제1항의 규정에도 불구하고, 한 체약국의 거주자가 다른 체약국에서 수행된 고용과 관련하여 수취하는 보수에 대하여는 다음의 경우 한 체약국에서만 과세한다.

- a) 수취인이 해당 회계연도가 시작하고 끝나는 임의의 12개월 중 총 183일을 넘지 않는 단일 기간 혹은 여러 기간동안 다른 국가내에 체재하고
- b) 그 보수가 다른 국가의 거주자가 아닌 고용주에 의하여 혹은 그를 대신하여 지급되며,
- c) 그 보수가 다른 국가 내에 고용주가 가지고 있는 국내 사업장이나 일정 근거지에 의해 부담되지 않는 경우.

3. 이 조문의 다른 규정에도 불구하고, 다른 체약국 내에서만 운영되는 선박이나 항공기에 탑승하여 수행되는 고용이 아닌 국제운수에서 운영되는 선박이나 항공기의 정규보수를 받는 종업원으로서의 고용과 관련하여 한 체약국 거주자가 받는 대가는 한 체약국에서만 과세된다.

출처 : OECD 모델 조세조약 제15조, 삼일아이닷컴

나. 한미 조세조약

한미 조세조약에 거주자의 근로소득에 대한 거주지국과 원천지국의 과세권 배분은 제19조에 언급되어 있는데, 일반적으로 거주자에 대한 거주지국의 과세권을 인정하면서도, 피고용인(근로자)에 의하여 원천지국에서 발생하는 보수에 한해서는 원천지국의 과세권을 인정하고 있다.²³⁾ 다만, 원천지국에서 수행된 종속적 인적용역과 관련된 근로소득과 관련하여 다음의 조건

23) 원문은 다음과 같이 명시하고 있다.

법인의 직원으로서 제공한 용역에 대한 보수를 포함하여, 피고용인으로서 제공한 노무 또는 인적용역으로부터 일방 체약국의 거주자인 개인에 의하여 발생하는 임금, 급여 및 이와 유사한 보수는 동 일방 체약국에 의하여 과세될 수 있다. 하기 (2)항에 규

을 모두 충족하는 경우 원천지국 과세에서 제외되는 것으로 열거하도록 하고 있다.²⁴⁾

〈표 5〉 한미 조세조약 제19조 발췌문

- 1) 동 개인이 과세 연도 중 총 183일 미만의 단일 기간 또는 기간 동안 동 타방 계약국 내에 체재하는 경우
- 2) 동 개인이 동 일방 계약국의 거주자 또는 동 일방 계약국 내에 보유하고 있는 고정사업장의 피고용인인 경우
- 3) 고용주가 동 타방 계약국 내에 두고 있는 고정사업장이 동 보수를 부담하지 아니하는 경우, 및
- 4) 동 소득이 미화 3,000불 또는 이에 상당하는 원화를 초과하지 아니하는 경우

출처 : 한미 조세조약 제19조, 삼일아이닷컴

다시 말해 한국 거주자가 1) 미국에 183일 미만 단기간 체재하고(“체류 기준”), 2) 해당 거주자가 한국 고용주 또는 한국 고용주의 미국 고정사업장의 근로자이고(“고용주 기준”), 3) 미국 고정사업장이 해당 거주자의 보수를 부담하지 않고(“고정사업장 부담 기준”), 4) 해당 거주자의 미국 귀속 소득이 USD 3,000 이하(이하 “금액 기준”)인 조건을 하나라도 충족하지 못하게 되면 해당 한국 거주자는 미국에서 과세된다.

한미 조세조약에서 근로소득의 원천지국 과세를 근로(종속적 인적용역)가 원천지국에서 수행되는 범위에서 원천지국 과세를 인정하는 모델 조세조약과 대체적으로 일치하나, 원천지국 과세에서 면제되는 조건에서는 원천지국 급여 상당액이 USD 3,000(이에 상당하는 원화) 이하이어야 하는 점에서 차이

정된 경우를 제외하고 타방 계약국내의 원천으로부터 발생하는 보수는 동 타방 계약국에 의해서도 과세될 수 있다.

24) 단, 국제운수상 운행하는 선박 또는 항공기에 탑승하는 피고용인으로서 노무 또는 인적용역의 제공으로부터 동 개인이 취득하는 보수는, 동 개인이 동 선박 또는 항공기의 정규승무원조의 일원인 경우에는 제외된다.

를 나타낸다. 여기서 금액 기준인 USD 3,000은 상대국의 근무 일수²⁵⁾에 따라 계산되는 것인데, 원천지국 과세를 위해 이렇게 금액 기준을 세운 조세 조약은 한미 조세조약 이외에는 드물다.²⁶⁾ 우선 한국이 체결하고 발효 중인 95개 조세조약에 이렇게 금액 기준을 넣어 원천지국 과세권을 인정하는 조세조약은 미국과 체결한 조세조약이 유일하다. 반면 미국이 체결한 66개 조세조약에 근로소득의 원천지국 과세의 금액적 기준을 적용한 조세조약은 캐나다(Canada), 그리스(Greece), 자메이카(Jamaica), 트리니다드 토바고(Trinidad and Tobago), 바베이도스(Barbados)로 6개 나라뿐이며, 나머지 조세조약은 근로소득 원천지국 과세 제외를 적용하기 위해서 금액 기준을 적용하는 국가는 없다.²⁷⁾

IV. 금액 기준에 따른 미국 근로소득세 분석

본 장에서는 임원 보수와 해외 출장 정보가 공개된 공공기관의 미국 출장 방문 사례를 검토하여 금액 기준에 따른 미국 근로소득세 과세 가능성을 보이고, 미국 진출 기업의 평균 임원 보수를 분석하여 이들이 미국 출장 등으로 미국에 방문할 경우 조세조약상의 금액 기준으로 인해 추가적으로 과세될 수 있는 미국 근로소득세를 분석한다.

25) IRC Section 861(a)(3).

26) 후술하겠지만, 한국과 체결한 여타의 다른 조세조약과 미국이 체결한 여타의 다른 조세조약을 비교하더라도 이렇게 금액 기준을 두는 경우는 거의 없다.

27) IRS, "Tax treaty tables", <https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/tax-treaty-tables>(검색일 : 2024. 9. 24.).

1. 사례 분석

금액 기준에 따른 근로소득세 과세는 과거 2014년 언론보도²⁸⁾에서도 제기되었던 문제이고, 그때 이후 조세조약의 변경은 없었던 점을 미루어 볼 때 이 문제는 현재에도 상존해 있고, 미국 투자가 과거에 비해 급격히 활성화되고 있는 현재는 그 위험이 더 높아진 이슈이다. 해당 보도에 따르면 2014년 당시 한국의 한 제조업체가 미국으로 출장 오는 단기 파견자에 대해 미국 체류 기간에 한국에서 3천 달러 이상의 급여가 발생하면 미국에 세금을 납부하라는 IRS의 추정 압박과 관련된 기사로 당시 미국에 진출한 한국제조업체 특히 설비 수요가 많은 자동차 업체 등에서 이 세무 리스크에 대한 우려가 높다는 기사였다. 현재까지 해당 조세조약의 내용은 변함이 없으므로 이 리스크는 다른 기업의 사례를 통해서도 확인된다.

예를 들어 석유 자원의 개발, 석유의 비축 등의 사업을 수행하는 공공기관장의 경우 2023년에 다음과 같이 3차례에 걸쳐 미국으로 출장을 가게 되는데, 출장 일수는 총 11일이 된다. 알리오 경영공시자료에 따르면 해당 기관장의 2023년 급여는 198,253천원인데, 2023년 1년간 연간 근무일수를 고려하면 미국 출장일수에 대응하는 급여는 <표 7>과 같이 계산된다. 따라서 미국 출장 기간에 귀속되는 이 기관장의 급여 상당액은 USD 3,000이 넘게 되어 한미 조세조약에 따른 근로소득세 원천지국 면제 기준 금액을 상회하여 미국에서 근로소득세를 신고 납부해야 하는 상황에 처하게 된다.

<표 6> A 공공기관 주요 임원 미국 출장 예시

순번	출장 기간	일수	업무
1	2023. 3. 2 ~ 2023. 3. 8	5일	CERAWeek 참석 및 글로벌 기업 경영진 네트워킹 등

28) 연합뉴스, “미 국세청, 40년 전 규정으로 한국기업에 납세 요구”, 2014. 3. 24., <https://www.yna.co.kr/view/AKR20140324002451092>(검색일 : 2024. 9. 24.) 등 다수.

순번	출장 기간	일수	업무
2	2023. 4. 24 ~ 2023. 4. 28	5일	공사 사업 관련 美석유회사 업무협의 등
3	2023. 9. 15	1일	Eagle Ford 운영권사 경영진 면담 등
	합 계	11일	

주 : 토, 일요일은 제외하였다.

자료 : 알리오

<표 7> A 공공기관 주요 임원 출장 기간 급여 상당액

연간 급여 (A)	2023년 총 근무일수 (B)	미국 출장일수 (C)	미국 출장 기간 급여 상당액 (D = A × B/C)	USD 상당액 (E = D/1,350 ¹⁾)
KRW 198,253,000	249일	11일	KRW 8,754,165	USD 6,484,57

주 : 1) 환율은 KRW/USD = 1,350을 가정하였다.

자료 : 알리오 및 저자 작성

이 같은 상황은 다른 기관을 통해서도 확인된다. 가스를 장기적으로 안정되게 공급과 관련된 공공기관의 장은 2022년에 다음과 같이 미국 출장이 있었는데, 출장 일수는 아래 <표 8>과 같이 11일이다. 알리오 경영공시자료에 따르면 이 기관장의 2022년 급여는 208,062천원인데, 2022년 1년간 연간 근무일수를 고려하면 미국 출장일수에 대응하는 급여는 <표 9>와 같이 계산된다. 따라서 미국 출장 기간에 귀속되는 이 기관장의 급여 상당액 역시 USD 3,000이 넘게 되어 한미 조세조약에 따른 근로소득 원천지국 면제 기준 금액을 상회하여 미국에서 근로소득세를 신고 납부해야 하는 상황에 처하게 된다.

〈표 8〉 B 공공기관 주요 임원 미국 출장 예시

순번	출장 기간	일수	업무
1	2022. 5. 31 ~ 2022. 6. 6	5일	수소위원회 주관 CEO Annual Event 참석 등
2	2022. 3. 27 ~ 2022. 4. 4	6일	액화수소 저장·운송기술 개발현황 파악 등
	합 계	11일	

주 : 토, 일요일은 제외하였다.

출처 : 알리오

〈표 9〉 B 공공기관 주요 임원 출장 기간 급여 상당액

연간 급여 (A)	2022년 총 근무일수 (B)	미국 출장일수 (C)	미국 출장 기간 급여 상당액 (D = A × B/C)	USD 상당액 (E = D/1,350 ¹⁾)
KRW 208,062,000	247일	11일	KRW 9,265,919	USD 6,863.64

주 : 1) 환율은 KRW/USD = 1,350을 가정하였다.

자료 : 알리오 및 저자 작성

굳이 위 공공기관의 사례를 들지 않더라도 언론 매체를 통해 기업의 대표이사, 주요 임원의 미국 출장 사실과 대략의 출장 기간들을 확인할 수 있다. 아래 〈표 10〉에서 보다시피 대규모 상장사의 주요 임원의 미국 출장 내용은 적지 않게 확인되는데, 만약 본 연구에서 논의되고 있는 한미 조세조약상의 근로소득세 원천지국 과세 규정이 엄격히 적용된다면, 이들의 미국 근로소득세 세부담은 피할 수 없는 이슈가 된다.

〈표 10〉 기사 모음

순번	매체명	보도일	기사 제목
1	조선일보	2023. 5. 12.	이재용 22일간 美 출장 때, 엔비디아 구글 MS CEO 다 만났다

순번	매체명	보도일	기사 제목
2	한국경제	2024. 6. 6.	이재용, 2주간 미국 출장 ... “아무도 못하는 사업 먼저 해내자”
3	서울신문	2023. 12. 18.	정의선·박정원 등 기업 총수들 새달 CES 출동
4	한겨레	2023. 4. 19.	윤 대통령 방미에 4대 그룹 총수 등 122명 동행

자료 : 기사 검색 내용을 토대로 저자 작성

2. 보수 통계 분석

국내 상장회사 중 미국내 사업장(c.g. 지점 또는 연락사무소 등)이 존재하는 기업의 등기 이사의 평균 보수의 현황을 보면 다음과 같은데,²⁹⁾ 아래 <표 11>과 같이 해당 기업의 임원 평균 보수의 평균은 약 5억원을 넘고, 최소 60 백만원에서 최대 43억원에 이른다. 이들 평균 보수를 십분위로 나눌 경우의 각 분위별 분기점 수치는 아래 <표 12>와 같다.

<표 11> 미국 사업장 소유 한국 상장사 임원 평균 보수 기술 통계

(단위 : 천원)

구분	개수	평균	표준편차	최솟값	25분위	중위값	75분위	최댓값
등기이사 평균보수	106	549,594	614,670	60,000	203,000	347,000	575,000	4,391,000

자료 : 대한무역투자진흥공사_해외진출 한국기업 디렉토리 DB 및 TS2000

29) 미국 내 사업장 존재 여부는 대한무역투자진흥공사_해외진출 한국기업 디렉토리 DB(<https://www.data.go.kr/data/15003297/fileData.do?recommendDataYn=Y>)상의 상호를 통해 파악하였고, 임원 보수는 TS2000 통해 파악하였다. 양 자료의 매칭은 회사의 상호를 key 값으로 하여 수행하였다.

<표 12> 미국 사업장 소유 한국 상장사 임원 평균 보수 십분위 분기점
(단위: 천원)

분위	분위별 분기점	분위	분위별 분기점
1분위	135,060	6분위	449,313
2분위	175,000	7분위	507,000
3분위	228,000	8분위	726,000
4분위	281,580	9분위	1,383,000
5분위	339,000	10분위	4,391,000

자료 : 대한무역투자진흥공사_해외진출 한국기업 디렉토리 DB 및 TS2000

한편, 한국 거주자가 미국에 출장 등으로 체류할 일수와 그 일수에 따라 한미 조세조약상의 금액 기준인 USD 3,000을 넘는 급여 상당액을 연결한 표는 아래 <표 13>과 같은데, 해당 표에서 제시한 바와 같이 출장 등의 목적으로 미국에 약 2주간(휴일 포함) 체류할 경우 연봉 약 USD 72,000이 넘는 자가 한미 조세조약상의 금액 기준 적용을 받아 미국에 소득세 신고 납부 의무가 생기게 된다. 반면 연봉이 약 USD 720,000이 넘는 자의 경우 1일을 업무 목적으로 미국에 방문하여도 금액 기준 적용을 받아 소득세가 과세되어, 미국에 단 몇 시간을 소비하더라도 미국 소득세 신고 납부 의무가 생긴다. 다시 말해, 임원 평균 보수 십분위표(<표 12> 참조)와 비교해 볼 때, 미국사업장이 있는 우리나라 상장기업 90% 이상의 임원이 미국내 2주간 출장을 갈 경우 미국내 근로소득세 신고 의무가 발생하게 되면, 상장기업의 약 20% 이상의 임원이 미국내 단 1일을 출장으로 가더라도 미국내 근로소득세 신고 의무가 발생할 것으로 추정할 수 있다. 이들이 미국내 소득세 신고 의무를 부담할 경우 비거주자 신분임을 가정하여 표준공제는 적용되지 않으며,³⁰⁾ 누진세율³¹⁾의 적용을 받을 경우, 그에 따른 부담세액은 <표 14>

30) IRC § 63(c)(6)(B).

31) IRS, "Federal income tax rates and brackets", <https://www.irs.gov/filing/federal-income-tax-rates-and-brackets>(검색일 : 2024. 9. 24.).

와 같다.³²⁾ 따라서 2023년 I-94 상에 출장을 목적으로 미국에 입국하였다고 보고한 한국인의 수와 <표 14>의 수치를 감안할 때 최소 약 692억원³³⁾에서 최대 7,802억원³⁴⁾의 과세를 할 수 있을 것으로 추정할 수 있다.

이는 임원의 문제에 한하지 않고, 상대적으로 낮은 보수를 받는 직원에게도 영향을 줄 수 있는 문제이다. 미국내 체류 기간이 길수록 미국 소득세 신고 의무를 적용받을 수 있는 근로소득자의 범위는 더 넓게 받을 수 있는데, 예를 들어 장비 설치 등의 이유로 미국에 장기간 체류해야 할 상황의 근로자라면 그 리스크는 더 커질 수 있다. 실제로 설비 대체나 부품 사양 변경 등을 위해 최소 한달 이상의 출장이 필요한 것으로 보여,³⁵⁾ 해당 조세조약 규정의 적용으로 영향을 받는 개인납세자는 많을 것으로 추정된다.

32) 비거주자의 경우 standard deduction이 적용되지 않아 gross 금액에서 누진세율을 반영하였다.

33) $171,000\text{명} \times \text{USD } 300 = \text{USD } 51,300,000$ [약 692억원(KRW/USD = 1,350 가정)].

34) $171,000\text{명} \times \text{USD } 3,380 = \text{USD } 577,980,000$ [약 7,802억원(KRW/USD = 1,350 가정)].

35) 한겨레, “미 국세청, 미국 현지법인 출장 온 한국인들에게 납세 요구”, 2014. 3. 24., <https://www.hani.co.kr/arti/international/america/629560.html>(검색일 : 2024. 9. 24.).

〈표 13〉 연봉별 기간별 급여 상당액

(단위 : USD)

기간 연봉	1 주일					2 주일				
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
\$72,000.00	\$300.00	\$600.00	\$900.00	\$1,200.00	\$1,500.00	\$1,800.00	\$2,100.00	\$2,400.00	\$2,700.00	\$3,000.00
\$80,000.00	\$333.33	\$666.67	\$1,000.00	\$1,333.33	\$1,666.67	\$2,000.00	\$2,333.33	\$2,666.67	\$3,000.00	\$3,333.33
\$90,000.00	\$375.00	\$750.00	\$1,125.00	\$1,500.00	\$1,875.00	\$2,250.00	\$2,625.00	\$3,000.00	\$3,375.00	\$3,750.00
\$102,857.14	\$428.57	\$857.14	\$1,285.71	\$1,714.29	\$2,142.86	\$2,571.43	\$3,000.00	\$3,428.57	\$3,857.14	\$4,285.71
\$120,000.00	\$500.00	\$1,000.00	\$1,500.00	\$2,000.00	\$2,500.00	\$3,000.00	\$3,500.00	\$4,000.00	\$4,500.00	\$5,000.00
\$144,000.00	\$600.00	\$1,200.00	\$1,800.00	\$2,400.00	\$3,000.00	\$3,600.00	\$4,200.00	\$4,800.00	\$5,400.00	\$6,000.00
\$180,000.00	\$750.00	\$1,500.00	\$2,250.00	\$3,000.00	\$3,750.00	\$4,500.00	\$5,250.00	\$6,000.00	\$6,750.00	\$7,500.00
\$240,000.00	\$1,000.00	\$2,000.00	\$3,000.00	\$4,000.00	\$5,000.00	\$6,000.00	\$7,000.00	\$8,000.00	\$9,000.00	\$10,000.00
\$360,000.00	\$1,500.00	\$3,000.00	\$4,500.00	\$6,000.00	\$7,500.00	\$9,000.00	\$10,500.00	\$12,000.00	\$13,500.00	\$15,000.00
\$720,000.00	\$3,000.00	\$6,000.00	\$9,000.00	\$12,000.00	\$15,000.00	\$18,000.00	\$21,000.00	\$24,000.00	\$27,000.00	\$30,000.00

자료 : 저자 계산

주 : 연간 총 근무 일수는 240일로 가정함. 예를 들어 연봉 USD 72,000인 자가 미국에 10일간 체류하였을 때 급여 상당액을 다음과 같이 계산함
 $72,000(\text{연봉}) \times 10(\text{실제 근무일수}) \div 220(\text{총 근무일수}) = 3,000$

〈표 14〉 급여 상당액에 따른 납부 세금

(단위 : USD)

기간 연봉	1 주일					2 주일				
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
\$72,000.00	-	-	-	-	-	-	-	-	-	\$300.00
\$80,000.00	-	-	-	-	-	-	-	-	\$300.00	\$333.33
\$90,000.00	-	-	-	-	-	-	-	\$300.00	\$337.50	\$375.00
\$102,857.14	-	-	-	-	-	-	\$300.00	\$342.86	\$385.71	\$428.57
\$120,000.00	-	-	-	-	-	\$300.00	\$350.00	\$400.00	\$450.00	\$500.00
\$144,000.00	-	-	-	-	\$300.00	\$360.00	\$420.00	\$480.00	\$540.00	\$600.00
\$180,000.00	-	-	-	\$300.00	\$375.00	\$450.00	\$525.00	\$600.00	\$675.00	\$750.00
\$240,000.00	-	-	\$300.00	\$400.00	\$500.00	\$600.00	\$700.00	\$800.00	\$900.00	\$1,000.00
\$360,000.00	-	\$300.00	\$450.00	\$600.00	\$750.00	\$900.00	\$1,050.00	\$1,220.00	\$1,400.00	\$1,580.00
\$720,000.00	\$300.00	\$600.00	\$900.00	\$1,220.00	\$1,580.00	\$1,940.00	\$2,300.00	\$2,660.00	\$3,020.00	\$3,380.00

자료 : 저자 계산³⁶⁾

36) 세율은 다음의 표를 참고하였다(<https://www.irs.gov/filing/federal-income-tax-rates-and-brackets>).

세율	과세구간	세율	과세구간
10%	\$0 ~ \$11,000	32%	\$182,101 ~ \$231,250
12%	\$11,001 ~ \$44,725	35%	\$231,251 ~ \$578,125
22%	\$44,726 ~ \$95,375	37%	\$578,126 ~
24%	\$95,376 ~ \$182,100		

3. 기타 이슈

출장 또는 파견기간 동안 발생한 급여 상당액이 USD 3,000을 초과하여 미국 연방정부 과세관청의 과세가 이뤄진다면 이는 미국에 개인소득세 납부 이상의 이슈가 생길 수 있다. 왜냐하면 출장 또는 파견자의 급여 상당액에 대한 소득세 납부 정보가 급여와 관련된 사항과 연계되어 해당 미국 사업장의 근로소득에 대한 급여 신고 등에 대한 법규 준수 여부를 검토하는 급여 감사(Payroll audit)를 수행할 수 있는 좋은 출발점이 되기 때문이다. 급여 감사(Payroll audit)는 연방정부 또는 주(state) 정부 수준에서 이뤄질 수 있는데, 세금에 대한 원천징수뿐만 아니라, 고용보험(Unemployment Insurance), 산업재해보험(Workers' Compensation), 최저 임금, 초과 근무, 종업원 분류(e.g. employees or independent contractors), 급여 기록 등과 같은 규정 준수 여부를 확인하는 절차로 IRS는 물론이고, 미국 노동부(DOL : US Department of Labor), 주(State) 정부 등에서 수행된다. 미국사업장 입장에서는 한국기업의 직원이 잠시 방문하였을 뿐 미국사업장의 직원이 아니기 때문에 관계 기관에 급여 보고 의무가 없다고 생각할 수 있지만 출장자 또는 파견자에 대한 세금이 납부된 이상 미국 급여정보가 부재한 근로소득의 근거에 대해 의문을 갖고 급여 감사를 실시할 충분한 동기가 된다. 언론 기사³⁷⁾에 미국세청에 개인소득세 신고서 제출뿐만 아니라 미국 근로자에게 해당하는 실업세 납부도 요구받았다는 대목에서 실제로 확인할 수 있다.

실사 법률적 고용관계가 없다 하더라도 선행연구(홍연경 2020 등)에서 소개되었던 ‘경제적 고용주’ 개념을 제시하여 수행역할에 따라 미국사업장을 ‘경제적 고용주’로 판단할 경우 미국 급여 처리, 고용보험(Unemployment Insurance), 산업재해보험(Workers' compensation) 등의 의무를 위반하였다고 보

37) 연합뉴스, “미 국세청, 40년 전 규정으로 한국기업에 납세 요구”, 2014. 3. 24., <https://www.yna.co.kr/view/AKR20140324002451092>(검색일 : 2024. 9. 24.).

고 체납세액과 함께 벌금을 부과할 수 있다.³⁸⁾ 다행히 ‘경제적 고용주’로 판단하지 않았다고 하더라도 출장 또는 파견자의 규모와 체류 기간과 수행역할에 따라 한국 모회사의 미국 고정사업장 성립 여부를 검토하는 방향으로 진행될 수도 있다.

V. 문제점과 개선방안

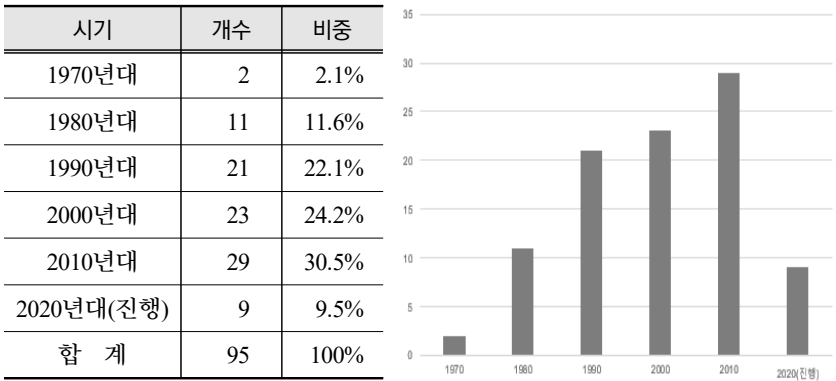
1. 한미조세조약의 현행화

우리나라가 체결한 조세조약의 노후화는 선행연구에서도 지적되었는데, 선창희·조형태(2024)³⁹⁾는 공공기관의 정부적 기능을 통해 해외에 진출한 공공기관 임직원의 근로소득세 원천지국 과세가 면제될 수 있음에도 과세관청의 조세조약 현행화 미흡으로 해당 공공기관 근로자의 개인소득세가 과세 불확실성에 놓여있다고 지적한 바가 있다. 그 예로 1976년에 체결된 한미 조세조약을 들었는데, 이러한 문제는 비단 공공기관 근로자의 미국 원천소득세 문제뿐만 아니라 민간 기업의 일반 근로자가 해외에 진출할 때도 문제를 야기할 수 있다. 한미 조세조약은 노후화된 우리나라 조세조약 중에서도 가장 현행화가 되지 않은 조약으로 아래 <표 15>와 같이 1970년대 체결내용에 조세조약이 머물러 있는 것은 미국(1979년)과 덴마크(1979년)가 유일하다.

38) 미국행정해석(Rev. Rul. 74-330 ; 1974-2 C.B. 278)에서도 실질적 고용관계에 대한 언급을 하고 있다(이창희 외 2인, 『국제조세법』, 박영사, 2023, 88면, 674면).

39) 선창희·조형태, “공공기관의 정부 기능에 따른 개인소득세 과세권 배분에 대한 검토”, 『세무와 회계저널』 vol.25 no.4, 한국세무학회, 2024, 103~129면.

〈표 15〉 연대별 발효 한국 체결 조세조약 수

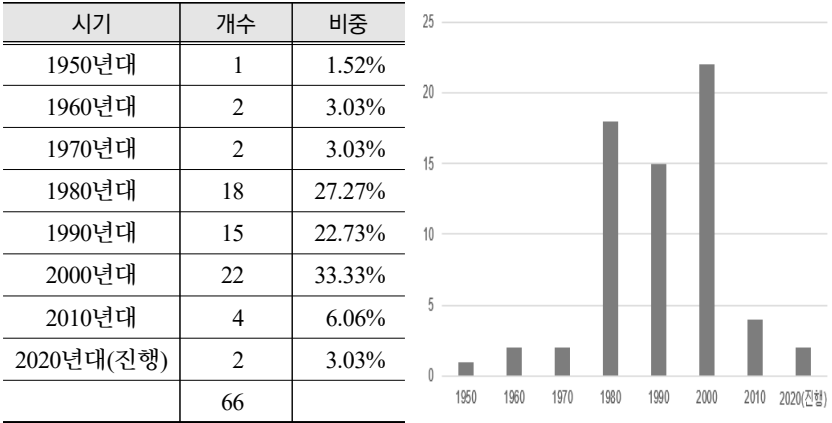


출처 : 선창희 · 조형태(2024)

미국 측 입장에서도 이 같은 점이 확인되는데, 미국과 우리나라가 체결한 조세조약의 체결 시점은 미국이 다른 나라와 체결한 조세조약과 비교해서도 아주 오래된 조세조약이다. 아래 <표 16>과 같이 미국이 체결한 조세조약은 총 66개인데, 이중 한국이 맺은 조세조약보다 오래된 조세조약은 5개[그리스(1953 발효), 파키스탄(1960 발효), 폴란드(1974 발효), 루마니아(1974 발효), 트리니다드 토바고(1970 발효)]에 불과하여 미국 입장에서도 보았을 때도 한국과 맺은 조세조약은 개정의 필요성이 충분히 있는 조세조약이다.⁴⁰⁾

40) 이와 같은 조세조약 현행화 미흡 문제는 미국이 체결한 조세조약의 개정 이력을 보아도 확인된다. 예를 들어 미국과 일본이 맺은 조세조약은 애초 효력이 2005년에 낮음에도 2020년에 수정된 조세조약이 발효되었으며, 미국과 덴마크가 맺은 조세조약은 2001년에 첫 효력이 나타났지만, 2008년에 수정된 조세조약이 발효되었다.

〈표 16〉 연대별 발효 미국 체결 조세조약 수



출처 : IRS 자료(<https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/tax-treaty-tables>)를 참고하여 저자 작성

주 : 조세조약의 개정(protocol)을 반영하여 정리한 자료임. 발효 시기는 General effective date 기준이며 우리나라의 경우 1980년 1월 1일이 발효 시점으로 IRS 자료상에 분류됨

우리나라의 경제가 과거 조세조약 체결 시점에 비해 크게 성장하였고, 한국이 미국과 주요 교역국이 된 지금, 1976년에 체결된 한미 조세조약이 유지될 필요가 있는지는 적극적으로 검토해 볼 필요가 있다. 특히, 근로소득세와 관련하여 미국이 타국과 맺은 조세조약의 내용에 비교할 때, 원천지국 면세를 적용하기 위해 한국처럼 금액 기준이 반영되는 나라는 6개국(그리스, 바베이도스, 자메이카, 캐나다, 트리니다드 토바고, 한국)에 불구한 점, 이 금액 기준이 다른 조건과 함께 필수적으로 적용되는 국가⁴¹⁾는 한국을 포함하여 3개국(한국, 자메이카, 바베이도스)뿐인 점을 고려하면 한미 조세조약은 분명히

41) 그리스, 캐나다, 트리니다드 토바고는 금액 기준이 원천지국 면세에 있어 충족될 기준 중 하나로 되어 있어 금액 기준이 충족되지 않더라도 단기 체류 등의 요건을 충족하면 미국에서 원천지국으로서 근로소득세 과세를 적용할 수 없다. 예를 들어 미국 - 캐나다 조세조약 제14조(Dependent Personal Services) 제2항은 원천지국 면세 적용 조건으로 금액 기준이 선택적으로(i.e. "OR") 적용될 수 있음을 보인다(아래 표 참조).

검토될 필요가 있다.

금액 기준에 적용되는 수치를 보아도 현행화의 필요성이 발견되는데, 한미 조세조약에 적용되는 USD 3,000은 근로소득세 원천지국 면제 금액 기준 중 가장 낮다. 금액 기준을 적용하는 미국 조세조약 체결국, 금액 기준, 조세조약 체결 연도, 그리고 주요 시점별 GDP를 보면 다음과 같은데, 조세조약 체결 시점과 2022년간에 GDP 비율(55.98배)이나 1인당 GDP 비율(38.83배)이 높은 나라 중에 하나가 우리나라이다. 즉, 조세조약 체결 시점의 금액 기준을 현재에도 적용할 경우 시대상을 반영하지 못할 가능성이 가장 큰 나라가 우리나라이다.

<표 17> 미국 조세조약 체결국 중 금액 기준 적용국가 현황

[단위 : 달러(USD)]

국가명	체결 년도	금액 기준 (USD)	체결년도 GDP (a)	2022년 GDP (b)	배율1 (c = b/a)	체결년도 1인당 GDP (d)	2022년 1인당 GDP (e)	배율2 (f = e/d)
그리스	1950	10,000	4.34B	217.58B	50.13	520	20,867.2	40.12
바베이도스	1984	5,000	1.35B	5.7B	4.22	5235.1	20,738.4	3.96
자메이카	1980	5,000	2.68B	17.10B	6.38	1254.6	6,047.2	4.82
캐나다	1980	10,000	274.78B	2161.48B	7.86	11208.2	55,509.3	4.95

Notwithstanding the provisions of paragraph 1, remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment exercised in a calendar year in the other Contracting State shall be taxable only in the first-mentioned State if :

- (a) Such remuneration does not exceed ten thousand dollars (\$10,000) in the currency of that other State ; **“OR”**
- (b) The recipient is present in the other Contracting State for a period or periods not exceeding in the aggregate 183 days in that year and the remuneration is not borne by an employer who is a resident of that other State or by a permanent establishment or a fixed base which the employer has in that other State.

국가명	체결 년도	금액 기준 (USD)	체결년도 GDP (a)	2022년 GDP (b)	배율1 (c = b/a)	체결년도 1인당 GDP (d)	2022년 1인당 GDP (e)	배율2 (f = e/d)
트리니다드 토바고	1970	3,000	0.82B	30.05B	36.65	831.0	19,629.4	23.62
한국	1976	3,000	29.90B	1673.92B	55.98	834.1	32,394.6	38.83

주 : B[십억 달러(Billion)]

자료 : IRS 자료(<https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/tax-treaty-tables>)와 Worldbank 자료(<https://data.worldbank.org/indicator>)를 참고하여 저자 작성

위와 같이 미국과 조세조약을 체결한 국가 중 근로소득 원천지국 과세제외 조건으로 금액적 기준을 정한 국가는 우리나라를 포함하여 6개국뿐이며, 우리나라와 같이 USD 3,000을 기준으로 둔 국가는 트리니다드 토바고뿐이며, USD 3,000은 금액 기준 중 가장 낮은 금액이다. 또한, 체결 시점에 우리나라의 1인당 GDP를 볼 때 금액 기준이 허용될 수 있는 수준이지만, 지금의 우리나라의 GDP와 1인당 GDP 수준을 비교해보면 현재의 근로소득 과세 금액 기준은 지나칠 정도로 낮다. 그리고, 우리나라의 경우 체류 기준, 고용 기준, 급여 부담 기준, 금액 기준을 모두 충족해야지 원천지국 과세를 면제받을 수 있는 것으로 되어 있으나 여타의 국가는 그렇지 않다. 캐나다, 트리니다드 토바고, 그리스의 경우에는 금액 기준 외에 다른 기준 즉 체류 기간 기준 등을 충족하는 경우 원천지국에서 근로소득이 과세하지 않는 것으로 적용되고 있다. 앞서 언급한 대로 캐나다는 금액 기준이 충족하지 못하더라도 체류 기간 기준과 고정사업장 부담 기준을 충족하면 원천지국에서 근로소득이 과세되지 않으며, 우리나라와 같은 금액 기준을 가진 트리니다드 토바고는 금액 기준이 충족하지 못하더라도 체류 기간 기준, 고용주 기준, 고정사업장 부담 기준을 모두 충족하면 원천지국 근로소득 과세를 면제할 수 있다. 결과적으로 미국에서 근로소득의 원천지국 과세에 가장 엄격한 기준을 적용받고 있는 나라는 우리나라이다. 따라서, 미국향 아웃바운드

투자가 급격히 늘어나고, 파견 및 출장 등의 목적으로 미국에 진출하는 한국기업의 근로자가 증가할 가능성이 큰 상황에서 현재의 조세조약은 조속히 개정되어 현행화될 필요가 있고, 그 개정의 방향은 OECD 모델 조세조약과 일관되게 아래 표와 같이 금액 기준을 삭제하는 것이다.

<표 18> 한미 조세조약 제19조 개선안 수정 전후 대비표

수정 전	수정 후
(2) 일방 체약국의 거주자인 개인에 의하여 발생하는 상기(1)항에 규정된 보수는 다음의 경우에 타방 체약국에 의해서도 과세로부터 면제된다. (a) 동 개인이 과세연도중 총 183일 미만의 단일기간 또는 기간 동안 동 타방 체약국내에 체재하는 경우 (b) 동 개인이 동 일방 체약국의 거주자 또는 동 일방 체약국내에 보유하고 있는 고정사업장의 피고용인인 경우 (c) 고용주가 동 타방 체약국내에 두고 있는 고정사업장이 동 보수를 부담하지 아니하는 경우, 및 (d) 동 소득이 미화 3,000불 또는 이에 상당하는 원화를 초과하지 아니하는 경우	(2) 일방 체약국의 거주자인 개인에 의하여 발생하는 상기(1)항에 규정된 보수는 다음의 경우에 타방 체약국에 의해서도 과세로부터 면제된다. (a) 동 개인이 과세연도중 총 183일 미만의 단일기간 또는 기간 동안 동 타방 체약국내에 체재하는 경우 (b) 동 개인이 동 일방 체약국의 거주자 또는 동 일방 체약국내에 보유하고 있는 고정사업장의 피고용인인 경우 및 (C) 고용주가 동 타방 체약국내에 두고 있는 고정사업장이 동 보수를 부담하지 아니하는 경우 (삭제)

이러한 조세조약의 개정은 일본의 사례를 볼 때 불가능한 것은 아니다. 일본의 경우 전담부서를 설치하여 다년간에 걸쳐 협상에 전념하고, 조세조약과 교역상황을 검토하였다고 한다.⁴²⁾ 우리나라의 국제적 위치가 자본수입국에서 자본수출국으로 변모한 상황에서 1970년대에 체결된 조세조약을 방

42) 권형기·고용준, 앞의 논문. 해당 문헌에 따르면 일미조세조약 개정을 위해 일본 재무성이 전담 기획관을 신설하여 3년간 미국과 협상에 전념하였다고 한다.

치할 경우 생길 수 있는 각종 비용(e.g. 원천지국 과세, 원천지국 세무신고비용, 조세불복비용)을 감안할 때 현재의 조세조약은 개정의 필요성이 있다.

2. 외국납부세액 공제 인정

현재의 한미 조세조약에 따라 USD 3,000 금액 기준이 적용되어 미국 원천지국에서 과세되는 경우 이를 외국납부세액공제로 해소할 수 있다는 주장이 있고 실제로 아래 보도자료에 과세관청 담당자도 그렇게 인지하고 있다. 해당 인터뷰에서 미국에서 세금을 내면 한국에서 관련 세금을 공제할 수 있어 이중과세는 아니라고 언급하고 있다.

<표 19> 기재부 관계자 인터뷰 발췌문

기재부 관계자는 “해당 조항은 1979년 체결한 조세조약에 포함된 내용이라 이번에 맺은 납세자 정보교환 협정과는 관련이 없다”며 “미국과의 조세조약은 1999년부터 다섯 차례에 걸쳐 개정 협정을 벌여왔으며, 해당 조항을 포함해 낡은 조항들을 고치는 것을 검토 중”이라고 설명했다.

이어 이 관계자는 “조세조약은 기본적으로 상호주의라 한국에 진출한 미국 기업에도 해당 조항이 적용되며, 미국에서 세금을 낸 경우 한국에서는 납부세액 공제를 통해 환급받을 수 있어 이중 과세되는 것은 아니다”라고 설명했다.

출처 : 연합뉴스, “미 국세청, 40년 전 규정으로 한국기업에 납세요구”, 2014. 3. 24. 발췌

그러나 실무 처리상 근거로 적용될 수 있는 기본통칙이나 유권해석 등을 보면 외국납부세액공제 적용이 가능한지에 대해 확신하기가 어려우며, 오히려 외국납부세액공제가 어려운 쪽으로 해석될 가능성이 크다. 소득세법상 국외 근로자 비과세소득⁴³⁾과 관련된 기본통칙 상에 “출장, 연수 등을 목적으로 출국한 기간 동안의 급여상당액은 국외 근로소득으로 보지 않는 것”으로

43) 소득세법 제12조, 소득세법 시행령 제16조.

규정하고 있고, 이 규정을 바탕으로 소득세법 제57조 상의 외국납부세액 공제는 적용되지 않는다는 유권해석(아래 <표 20> 참조)이 이미 나와 있다.^{44), 45)}

<표 20> 국외 근로소득 관련 규정 및 해석

- 소득세법 기본통칙 12-16…1【해외연수 중에 받는 급여의 국외근로소득 해당 여부】
영 제16조 제1항 제1호에 규정하는 “국외 또는 「남북교류협력에 관한 법률」에 의한 북한지역에서 근로를 제공하고 받는 보수”는 해외 또는 북한지역에 주재하면서 근로를 제공하고 받는 급여를 말하며 출장, 연수 등을 목적으로 출국한 기간 동안의 급여상당액은 국외근로소득으로 보지 아니한다.
- 원천세과 - 553(2011. 9. 5.)
국외에서 근로를 제공하고 받는 보수란 해외에 주재(연락사무소 포함)하면서 근로를 제공하고 받는 급여를 말하는 것이므로 해외수출품에 대한 현지 설치, 시운전 등을 위하여 해외에 파견된 기간동안의 급여상당액은 국외근로소득으로 보지 아니함.
- 국조, 서면인터넷방문상담 2팀 - 1482(2006. 8. 4.)
국외 원천소득에 해당하지 아니하는 소득에 대하여 외국에서 과세된 세액은 외국납부세액공제대상에 해당하지 아니하는 것임.
- 서면2팀 - 1777(2004. 8. 25.)
거주자가 해외 기술 연수 중에 내국법인으로부터 지급받는 급여는 국외원천소득이 아니므로 소득세법 제57조의 규정에 의한 외국납부세액공제가 적용되지 않는 것임.

출처 : 국세법령정보시스템

따라서 해당 유권해석에 따르면, 미국에 출장 등으로 나와 있는 한국 거주자가 현재의 한미 조세조약 규정상의 금액 기준 등의 미충족으로 미국에서 근로소득세를 납부하면, 이 근로소득세는 출장 등의 목적으로 출국한 기

44) 표 이외에도 법인46013-3631(1996. 12. 27.), 법인46013-2282(1997. 8. 26.), 법인46013-2282(1997. 8. 26.) 등에서 출장 등의 기간에 수취하는 급여상당액은 국외원천소득이 아니라고 보고 있다.

45) 주미대사관 국세관에 별도로 문의하였을 때도 유권해석과 동일한 의견이었다.

간 동안의 내국법인 급여상당액에 따른 소득세인바 외국납부세액 공제 대상이 되지 못하게 되고, 한국과 미국 양쪽에서 근로소득세를 납부할 수 있게 되어 이중과세문제에 직면하게 된다.

따라서, 만약 한국과 미국 간의 양국 간의 협의 문제로 인해 조세조약의 개정에 시간이 소요된다면 이렇게 미국에 납부되는 근로소득세는 소득세법 제57조 상의 외국납부세액 공제 대상이 되는 것으로 별도로 허용해주는 것이 타당하다. 소득세법 제57조 상의 별도의 기본통칙 또는 유권해석을 두어 이중과세문제 해소의 취지로 출장 등의 기간에 미국 원천소득세에 대한 외국납부세액공제를 허용해주는 것이 필요하다고 판단된다. 이 방안은 외교적 사안이 아니고 우리나라 과세관청 내부적으로 다룰 수 있는 문제이며, 조세 조약의 흠결로 인한 납세자의 이중과세부담문제를 해결하기 위해서라도 유권 해석 등으로 외국납부세액공제를 인정해 주어야 할 것이다.

3. 교육 강화를 통한 실무상 인지 제고

앞서 논의한 대로 한미 조세조약의 근로소득과 관련된 금액 기준은 OECD 및 UN 모델 규정에도 없는 규정이고, 실제 국가 간의 조세조약에도 잘 볼 수 없는 규정이다. 우리나라가 맺은 조세조약 상에 근로소득세 원천지국 과세 면제와 관련하여 금액 기준을 적용한 조세조약은 한미 조세조약이 유일하고, 미국이 맺은 조세조약에서도 총 66개 중 6개에 불과하며, 이 6개 안에서도 금액 기준이 필수적으로 적용되는 국가는 오로지 3개 조세조약뿐이다. 이 같은 희귀성 때문에 한미 조세조약상의 근로소득세 규정을 철저히 준수하는 미국 소재 한국기업의 사업장 또는 한국기업과 관계된 기관(e.g. 자회사)은 많지 않은 것으로 보여, 이에 대한 세무신고 업무를 하지 않은 회사(원천징수의무자)의 경우 그 입장(tax position)을 유지할 가능성이 크다.⁴⁶⁾ 또한, 한국 과세관청의 미국세법과 관련된 최근 교육자료에서도 이 규

46) 이미 오래전 체결된 조세조약의 조문인 관계로 이 관행이 오랫동안 쌓였을 가

정과 관련된 유의사항을 설명하는 바는 없다.⁴⁷⁾

실제로 미국 과세관청이 해당 규정을 근거로 하여 얼마만큼 적극적으로 과세하는지는 불확실하나, 적어도 언론보도 상의 자료로 볼 때 미국 과세관청의 과세 시도가 있었음은 분명하고, 실현 가능성이 있는 일이다. 또한, 이 세무리스크는 인바운드 투자보다 아웃바운드 투자가 큰 우리나라에 더 큰 리스크이다. 이런 상황에서 미국에 진출한 국내 기업이나 개인에 대한 교육 및 안내 자료에도 해당 내용이 없는 것은 의아스러운 점이고, 관련 규정이 아주 드문 규정이라는 점에서 과세관청이 납세자에게 알려줄 필요가 있음에도 안내되지 않는 것은 이해할 수 없는 부분이다. 한국 거주자의 출장 등이 자주 있을 미국 진출 기업에 대해 해당 내용을 알릴 수 있도록 과세관청의 안내가 필요하다. 따라서 과세관청은 우리나라의 투자가 많이 있는 미국 지역(c.g. 뉴욕, 로스앤젤레스, 애틀랜타, 휴스턴)의 영사관과 협조하여 미국 현지법인 또는 사업장의 회계, 세무 담당자에게 한국 거주자의 미국 출장 파견으로 인한 근로소득세 과세 가능성을 알릴 필요가 있다.

4. 국외 근로소득 비과세 제도 정비

앞선 논의에서 출장, 연수 등의 기간 중의 급여상당액에 대해 해외에서 납부한 세금이 외국납부세액 공제 대상이 아니라는 유권 해석은 해당 급여

능성이 크다.

- 47) 과세관청에서 발간된 한인 상대 미국세법 교육 자료에 이 같은 내용을 간접적으로라도 다룬 자료는 국세청·뉴욕총영사관, “미국에서 사업하기 : 창업·세금·법률가이드”, 2012. 자료가 가장 최근이며, 다음과 같이 설명되어 있다(128면).

주의할 점은 근무를 어디서 했는가가 중요하므로 미국에 근무하는 동안 받은 급여는 미국에서 받았든 외국에서 받았든 미국에 납세의무가 있다는 점이다. 예를 들어 한국 본사의 직원이 출장을 와서 미국 지점에서 일시적으로 일을 했다면 미국 근무당시의 근로소득에 대해서는 미국에 납세의무가 있다. 한편, 한미조세조약에 의하면, 한국인이 미국에 183일 미만 근무하면서 한국 본사에서 \$3,000 이하 급여를 받는 경우 미국에서 면세가 된다.

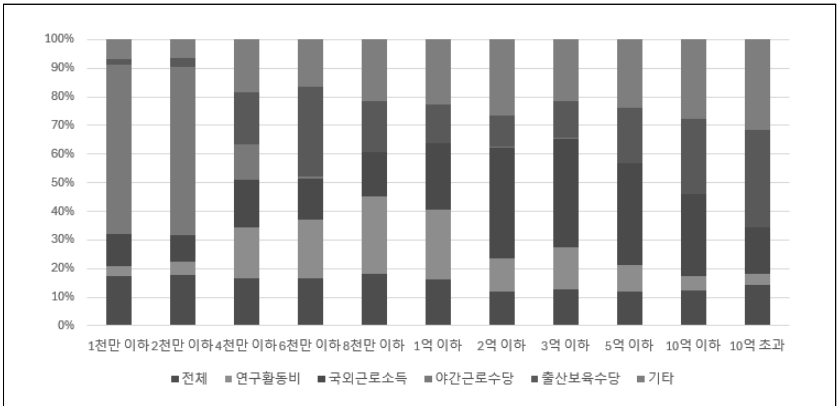
상당액이 국외근로소득이 아니라는 소득세법상의 기본통칙 12-16...1에 따른 것이고, 이 기본통칙은 소득세 비과세와 관련된 규정인 소득세법 제12조(비과세소득)와 소득세법 시행령 제16조(국외 근로자의 비과세급여의 범위)와 관련된 내용이다. 즉, 해당 통칙은 국외 근로자 비과세급여의 범위를 엄격하게 적용하고자 나온 규정인데, 사실 이 규정은 비과세소득의 범위를 논하는 규정이지 소득의 원천, 외국납부세액 규정의 적용 여부를 다루는 것과는 직접적인 관련성은 없다. 다시 말해 국외 원천소득 여부 및 외국납부세액 공제 적용 여부를 판단하는 근거 법령이 아닌 다른 법령에서 나온 통칙이고, 이 통칙의 내용을 근거로 하여 외국납부세액 공제가 가능하지 않다는 해석이 나온 것이다. 따라서 이 통칙이 국외 건설 등을 통해 외화 획득 등을 독려하고자 하는 취지의 비과세 법령(소득세법 제12조)에서 나온 규정이므로 이중과세문제 완화의 취지를 가진 외국납부세액공제 법령(소득세법 제57조)과는 거리가 있는바, 외국납부세액공제와 관련된 별도의 해석이 나올 필요가 있다.

또한, 현재의 이 국외근로비과세 규정은 다른 측면에서도 재검토될 필요성이 있는데, 앞서 논의한 대로 외국납부세액 공제와 관련된 혼선뿐만 아니라 이 비과세 규정이 가지고 있는 다른 문제를 보아도 그렇다. 해당 국외근로비과세 규정은 1975년에 시행된 소득 과세 예외 규정이고, 당시 해외 건설 등을 통해 외화가득률을 높이고자 하였던 규정이어서 현시점에서도 계속 적용될 필요가 있는지 의문이 있는 규정⁴⁸⁾이다. 또한 고소득자에 대해 비과세 혜택을 줄 수 있는 조세 역진성이 있는 규정으로 과거에 비판이 있었고,⁴⁹⁾ 현재 상황에서도 이 국외근로비과세 규정의 혜택을 받는 고소득의 근로소득자가 다수 존재한다(아래 <그림 4> 참조).

48) 안중석, 앞의 논문.

49) 안중석, 위의 논문.

<그림 4> 근로소득금액별 비과세 유형 분포



자료 : 국세청, 국세통계연보 2023 4-2-5(근로소득 연말정산 신고 현황), 안종석(2018) 참고하여 저자 작성.

따라서, 현재의 이 국외근로비과세 규정이 현재 시대상과 부합하지 않고, 조세역진적인 측면이 있으며, 국내 근무와 국외 근무를 차별화하는 동시에 외국납부세액 공제 영역에서의 해석에 영향을 주는 것이라면 이 규정은 폐지하는 것이 타당하다.⁵⁰⁾

<표 21> 소득세법 시행령 제16조 개선안 수정 전후 대비표

수정 전	수정 후
① 법 제12조 제3호 거목에서 “대통령령으로 정하는 급여”란 다음 각 호의 것을 말한다. (2010. 2. 18. 개정) 1. 국외 또는 「남북교류협력에 관한 법률」에 따른 북한지역(이하 이 조에서 “국외 등”이라 한다)에서 근로를	① 법 제12조 제3호 거목에서 “대통령령으로 정하는 급여”란 다음 각 호의 것을 말한다. (2010. 2. 18. 개정) (삭제)

50) 단, 본 연구는 해당 제도를 한미조세조약의 근로소득세 이슈 관점에서 살펴본 것이며, 국외 근로소득 비과세 제도의 정비를 위해서는 그 이외의 관점(e.g. 제정 당시의 취지 유지 필요성 등)들을 종합하여 검토할 필요성이 있다.

수정 전	수정 후
제공(원양어업선박 또는 국외 등을 항행하는 선박이나 항공기에서 근로를 제공하는 것을 포함한다)하고 받는 보수 중 월 100만원[원양어업 선박, 국외등을 항행하는 선박 또는 국외등의 건설현장 등에서 근로(설계 및 감리 업무를 포함한다)를 제공하고 받는 보수의 경우에는 월 500만원] 이내의 금액 (2024. 2. 29. 개정)	

Ⅵ. 결 론

본 연구는 한국의 미국향 투자는 전례없는 상승 추이를 보이고, 출장 등의 형태도 국내 근로소득자가 미국으로 방문하고 일이 증가하고 있는 상황에서 이러한 미국 진출을 한미 조세조약과 국내 세제가 합리적으로 뒷받침하고 있는지는 검토해 보았다.

현재의 한미 조세조약은 종속적 인적용역의 소득(근로소득)에 대해 일반적으로 거주지국의 소득으로 인정하지만, 종속적 인적용역 제공자가 원천지국 체류기간에 USD 3,000에 상당하는 급여상당액을 수취하는 경우에는 원천지국에 과세권을 갖도록 하고 있어 현재의 교역 추이를 볼 때 우리나라에 불리한 규정을 가지고 있다. 실제로 미국에 진출한 우리 기업이 IRS에 해당 규정을 근거로 추징 압박을 받은 사례가 있었고, 미국에 사업장을 가진 상장기업을 중심으로 볼 때 임원 평균 보수 기준으로 약 20% 이상의 기업이 단 하루를 미국에 출장해도 과세의 근거가 될 수 있는 규정이다. 무엇보다 이 규정은 모델 조세조약, 우리나라가 체결한 타국의 조세조약, 미국이 체결

한 타국의 조세조약과 비교해서도 보기 드문 내용이다. 한미 조세조약이 1976년에 체결된 오래된 조약임을 감안할 때 이 규정의 조속한 개정이 필요하고, 그 방향은 다른 조약과 동일하게 금액 기준을 삭제하는 방향으로 이뤄져야 할 것이다. 그리고, 이 조세조약으로 인해 국내 거주자가 미국에 과세되는 경우 유권해석상 근로소득세에 외국납부세액공제를 적용하지 못할 가능성이 크므로 이중과세문제를 해소하기 위해 급여 상당액의 세금에 대한 외국납부세액공제가 가능하게끔 하는 조치가 필요하다. 또한, 비과세소득에 포함되는 국외근로소득의 범위에 관한 해석이 외국납부세액공제에 대응되는 해외원천소득의 범위에 영향을 주지 않도록 소득세법 제57조(외국납부세액공제) 수준에서 한미 조세조약상의 미국 근로소득세에 대한 외국납부세액공제가 가능하도록 유권해석이 있어야 할 것으로 보이며, 동시에 이제 시대에 부합하지 않고, 역진성 등의 문제점이 발견되고 있는 국외근로소득 비과세 규정의 삭제를 적극적으로 검토할 필요가 있어 보인다.

본 연구는 그동안 선행연구에서 잘 다루지 않았던 개인 근로소득자의 해외 진출 시 현행 제도상에서 발생할 수 있는 세제 이슈를 논의하였고, 사례를 통해 분석하였다는 점에서 선행연구와 차별성이 있다. 특히, 최근 우리나라의 투자가 늘고 있는 미국에 개인 근로소득자가 출장 등으로 진출할 경우 발생할 수 있는 이슈를 논의하였다는 점에서 시의성이 있다.

參 考 文 獻

1. 국내 문헌

- 국세청, “재미 납세자가 알아야 할 한·미 세금상식”, 2023.
- 국세청·뉴욕총영사관, “미국에서 사업하기_창업·세금·법률가이드”, 2012.
- 권형기·고용준, “한미조세협약상 특허권 사용료의 해석과 조약 개정에 관한 논의”, 『조세학술논집』 제35권 제2호, 한국국제조세협회, 2019.
- 김영순, “한·미 조세조약 제12조 배당소득 제한세율 적용범위의 개선방안에 대한 연구 — 모자회사간 지분 ‘소유’ 범위를 중심으로 —”, 『성균관법학』 제27권 제2호, 성균관대학교 법학연구원, 2015.
- 선창희·조형태, “공공기관의 정부 기능에 따른 개인소득세 과세권 배분에 대한 검토”, 『세무와 회계저널』 vol.25 no.4, 한국세무학회, 2024.
- 안종석, “근로소득 비과세제도의 현황과 문제점, 개선방향”, 『재정포럼』 제259호, 한국조세재정연구원, 2018.
- 오 윤, “조세조약 해석상 국내세법의 지위 — 조세조약상 ‘특허권의 사용’ 개념의 해석을 중심으로 —”, 『조세학술논집』 vol 32 no.2, 한국국제조세협회, 2016.
- 오 윤·임동원, “거주자의 국외원천소득과세 — 국제적 동향과 제도개선”, 『조세학술논집』 제31집 제2호, 한국국제조세협회, 2015.
- 옥무석, “국제적 인력 송출에 따른 과세문제”, 『조세학술논집』 제27집 제1호, 한국국제조세협회, 2011.
- 이용섭, 『국제조세』, 세경사, 2005.
- 이창희·김정홍·윤지현, 『국제조세법』, 박영사, 2023.
- 한성수, “한·미조세조약의 개정방안”, 『조세와 법』 제2권 제1호, 서울시립대학교 법학연구소, 2009.
- 홍연경, “국제적 근로소득에 관한 과세관할권의 조정 — 직접고용관계와 국제적 파견근로관계의 비교를 중심으로”, 『법학논집』 제25권 제2호, 이화여자대학교 법학연구소, 2020.

2. 국외 문헌

OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 2017.

3. 인터넷 사이트

국세청, 국세법령정보시스템(<https://taxlaw.nts.go.kr/index.do>).

국세청, 국세통계포털(<https://tasis.nts.go.kr/>).

삼일아이닷컴(<https://www.samili.com/>).

알리오 공공기관 경영정보 공개시스템(<https://www.alio.go.kr/>).

통계청, KOSIS 국가통계포털(<https://kosis.kr/index/index.do>).

Bureau of Economic Analysis U.S. Department of Commerce(<https://www.bea.gov/>).

Internal Revenue Service(<https://www.irs.gov>).

International Trade Administration U.S. Department of Commerce(<https://www.trade.gov>).

U.S. Department of State-Bureau of Consular Affairs(<https://travel.state.gov/content/travel.html>).

<Abstract>

**A Review of Taxation on Employment Income for
Workers Entering the U.S.**

— Focusing on the Monetary Threshold in the Korea-U.S. Tax Treaty —

Cho, Hyeongtae* & Seon, Chang Hee**

In recent years, South Korea's investments in the U.S. have been experiencing an unprecedented upward trend, and this increase in corporate investments has naturally led to a rise in the relocation of domestic residents to the U.S. At this point, it is necessary to review whether the Korea-U.S. Tax Treaty and domestic tax laws reasonably support the entry of South Korean residents into the U.S. from a tax perspective. This study examines the current status of Korean residents' entry into the U.S. market, compares tax treaty provisions between Korea and the United States, conducts case studies and quantitative analysis, and proposes issues with the current system along with recommendations for improvement.

The current Korea-U.S. Tax Treaty was signed in 1976, and prior research has pointed out its outdated nature. In the treaty, income from dependent personal services (employment income) is generally recognized as taxable by the country of residence. However, unlike other tax treaties, if the provider of dependent personal services receives a salary equivalent to USD 3,000 during their stay in the source country, the source country retains the taxing rights. Given the current trade trends, this aspect of the treaty is disadvantageous to South Korea. This provision is rarely seen in other tax treaties signed by South Korea or by the U.S. with other countries, and thus requires review. In practical cases, there have been instances where key executives of South Korean companies on business trips to the U.S. were found to be at risk of taxation. Considering the salary levels of executives at publicly traded companies, even short-term business trips

* Primary Author : Associate Professor, College of Business Administration, Hongik University

** Corresponding Author : US Enrolled Agent, Vialto Partners, US Korean Inbound Leader, Houston, Texas

could pose significant taxation risks in the U.S. Furthermore, when South Korean residents become subject to taxation in the U.S. under this tax treaty, there is not only the burden of tax filing, but also the possibility that, under current interpretations, the foreign tax credit may not be applicable to income taxes paid in the source country.

Therefore, this study proposes that, like the model tax treaties, the outdated Korea-U.S. Tax Treaty should be promptly updated by removing the unnecessary income threshold for foreign employment source income, and that tax treatments for overseas workers should be aligned with those in other tax treaties. At the same time, the current foreign tax credit system for employment income should be revised to ensure that it operates smoothly in cases such as business trips abroad, allowing foreign tax credits to be applied when taxes are levied based on monetary thresholds in the U.S. Additionally, the tax exemption rules for foreign employment income, which create confusion around foreign tax credits, should be revised, and there is a need for enhanced education by domestic tax authorities for South Korean companies expanding into the U.S.

▶ **Key Words** : employment income tax, Korea-U.S. tax treaty, dependent personal services, non-taxable income, foreign tax credit

