

공공기관의 정부 기능에 따른 개인소득세 과세권 배분에 대한 검토*

선창희** · 조형태***

〈요 약〉

공공기관은 공공재 또는 공공서비스를 국민에게 효율적으로 제공하기 위해 국민-정부-공공기관 구조하에서 복대리인으로서 정부적 기능을 제공하는 경우가 많고, 이러한 국내 공공기관의 해외 진출은 지속적으로 증가하는 추세이다. 그리고 OECD 모델 조약에서는 정부적 기능을 수행하는 정치적 하부조직 등이 피고용인에게 지급하는 임금 등에 대해서는 원천지국 과세권에 대한 예외를 두어 임금 등을 지급하는 해당 조직이 소재한 국가에 대한 과세권을 인정하고 있다.

본 연구는 정부적 기능을 수행하는 공공기관 임직원들의 개인소득세가 해외 원천지국에서 과세될 수 있는 불확실성이 있고, 현재의 조세조약과 유권해석들이 공공기관의 정부 기능을 이용한 우리나라 과세권 확보에 불충분하고, 개선될 필요성이 있음을 지적한다.

우선 공공기관 재정의 특성상 공공기관 임직원 인건비의 대다수가 국가 재정 특히 국민 세금으로 충당됨을 고려할 때 이들 임직원 근로소득에 대한 세금은 우리나라 재정으로 다시 환류되어야 하는데, 정부 기능 미인정으로 이들 개인소득세에 대한 과세권이 확보되지 못할 경우 국가 재정의 비효율성 문제를 야기한다. 현재의 한국 정부가 체결한 조세조약은 해외 진출 공공기관의 정부적 기능을 인정하기에는 상대적으로 노후화되어 있고, 심지어는 공공기관이 설립되기 전에 발효된 조세조약이 다수 존재하여 조세조약 발효 후 설립된 공공기관의 해외 진출 인력에 대한 정부적 기능의 인정, 과세권 확보가 불투명한 점이 많다. 또한, 해외원조사업 등이 상시화된 공공기관의 경우 아예 조세조약에서 정부 기능을 수행하는 기관으로 열거되지 않은 문제도 있다. 그리고 현재 우리나라 과세관청의 유권해석이 일부 국가의 국내 진출 인력에 대한 정부적 기능은 쉽게 인정하면서도 해외에 진출한 우리나라 공공기관에 대한 인력의 정부적 기능에 대해서는 조세조약상 미열거 등의 사유로 과세권이 해외에 있을 수 있음을 시사하여 상호주의가 실질적으로 적용되고 있는지에 대한 의문점이 있다.

따라서 이 같은 문제점을 해결하기 위해 해외에 진출한 공공기관의 파견 인력, 인건비 현황 등을

* 이 논문은 2024학년도 홍익대학교 학술연구진흥비에 의하여 지원되었음.

** 미국 세무사, saints79@gmail.com, 주저자

*** 홍익대학교 경영대학 경영학부 부교수, cht1212@hongik.ac.kr, 교신저자

알리오 표준 공시를 통해 공개하여 이를 관리할 필요가 있고, 과세권 확보의 당사자인 정부가 상호 합의 등에 적극성을 보여 보다 많은 공공기관의 정부 기능을 인정받아 해외 진출 인력소득에 대한 국내 과세권을 확보할 수 있도록 과세관청의 노력이 요구된다. 또한, 일정 수준 이상의 임직원을 파견 형식으로 해외에 보내는 공공기관에 대해서는 상호합의 개시 신청을 제도화하는 것도 검토해 볼 수 있다.

〈주제어〉 공공기관, 정부기능, 소득세, 과세권, 조세조약

I. 서 론

공공기관은 정부가 제공해야 할 공공재 또는 공공서비스를 납세자인 국민에게 효율적으로 제공하기 위해 설립되었고, 이들은 국민 주권을 위임받은 정부의 또 다른 대리인으로서 복대리인의 성격을 갖는다.¹⁾ 정부가 단일의 주체로서 국민이 요구하는 모든 행정서비스 등을 제공하기 현실적으로 어려우므로, 정부의 일부 역할을 대신 수행하는 조직으로 공공기관이 등장하였다. 따라서 공공기관의 기능 중 상당 부분은 정부의 기능을 수행하는 경우가 많고, 영리기업과 달리 이윤 극대화에 집중하기보다는 정부 정책의 이행, 공공복리 기여에도 역량을 쏟고 있으며, 공공기관장은 대통령 또는 주무기관의 장이 임명한다.²⁾ 또한, 재정적으로 이들 공공기관은 정부의 출연, 출자, 재정지원 등으로 설립 및 운영되며, “공공기관의 운영에 관한 법률”(이하 “공운법”) 등에 따라 별도의 법률을 통해 규율을 받고 있다. 정부 기능 및 현황 분석에서도 공공기관을 포함하여 분석하고 있다.³⁾

이러한 공공기관의 특성 때문에 일부 공공기관은 조세조약에서 정부와 유사하게 대우를 받을 수 있으며, 이로 인해 공공기관 근로자가 해외 근무로 인해 받는 임금, 급여 및 유사한 보수는 해외 원천지국에 의한 과세로부터 면제될 수 있다. 이는 주권 국가 간에 상호존중의 원칙에 따라 타국에서 정부 활동을 수행하는 경우, 그 활동을 구체적으로 수행하는 공무원들의 급여 등에 대해 과세권을 행사하지 않는 것과 유사한 것으로, 이 규정의 적용은 비단 기계적으로 공무원들에게만 한정되지 않고, 정부 기능을 수행하는 기관의 종사자에게도 적용된다.

문제는 우리나라 공공기관의 직원들이 해외주재원 등의 형태로 해외에서 활동하는 범위가 정부 기능으로 인정받을 수 있는지 불분명하다는 점이다. 특히 공공기관의 해외 진출이 과거와 비교하여 현격히 증가하고 있는 상황에서 조세조약에 따라 어느 공공기관까지 해외 원천지국에서의 소득세 면제 혜택을 받을지가 쟁점이 될 수 있다. 또한, 상대 체약국이 한국에 진출할 경우

1) 조택(2007), 김영빈(2021)

2) 공운법 제25조, 제26조 등

3) 예를 들어 GFS(Government Finance Statistics)에도 공공기관이 포함되며, D2, D3와 같은 부채 산정 시에도 공공기관이 그 대상에 들어간다(대한민국 재정 2023).

그들의 공공기관 임직원에 대한 국내 과세권 적용에 대한 형평성도 고려해야 할 부분이다.

이러한 공공기관과 그 임직원의 해외 파견 그리고 그와 관련된 세무 불확실성에도 불구하고, 이들의 정부적 기능을 인정받을 수 있는 근거인 조세조약은 오래전에 체결된 경우가 많고, 정부 기능을 수행하는 기관으로 인정받은 기관도 각국의 조세조약에 따라 달라 일관성이 낮거나 현행화되지 못한 문제도 있다. 특히 해외 진출이 주된 업무이고 준정부기관의 성격을 가진 공공기관의 경우 아예 정부기능을 수행하는 기관으로 열거되지 않은 경우도 있어 현행 조세조약에서 우리나라 정부기능을 수행하는 기관에 대한 과세권을 해외 과세관청에 놓치고 있는지 전반적으로 검토할 필요가 있다. 또한, 국내에 진입하는 해외 기관의 정부 기능 수행 여부에 대해서는 국내 과세관청에서 비교적 완화된 입장을 취하는 유권해석이 있는 반면, 해외 진출하는 공공기관 임직원의 과세문제에 대해서는 조세조약에 열거되지 않은 기관이라 하여 방치하거나, 과세권 확보를 위한 상호합의 절차를 충분히 수행하지 않을 가능성도 있는 것으로 보인다. 이같은 현상은 공공기관의 재정을 궁극적으로 국민 세금으로 충당하는 상황에서 이들에 대한 과세권을 국내가 아닌 국외에 넘겨주는 문제를 야기할 수 있으므로 국내 과세관청에서 보다 적극적으로 이들 과세권의 확보 여부를 검토할 필요가 있다.

본 연구는 다음과 같이 구성된다. 제Ⅱ장에서는 공공기관과 세무처리에 관한 선행연구를 검토하고, 제Ⅲ장에서는 공공기관의 해외 진출 현황, 해외 파견 인력의 개인소득세 세제, 정부기능과 관련된 조세조약의 제도 등을 분석한다. 제Ⅳ장에서는 한국과 미국 조세조약 적용 사례를 보이고, 제Ⅴ장에서는 현재 상황에서 공공기관 근로자의 개인소득세 과세 배분에 대한 문제점을 제시하고 이에 대한 개선방안을 제시한다. 제Ⅵ장에서는 본 연구를 요약하고 결론을 맺는다.

Ⅱ. 선행연구

공공기관의 조세와 관련하여 공공기관에 근무하고 있는 근로자에 대한 국제적 소득세 과세권의 배분에 관한 연구는 없다. 대다수의 연구는 공기업의 기능적 특성, 즉 공익성에 기반한 조세 회피와 이익조정과 관련된 연구가 대다수이고, 그나마 있는 연구도 공공기관의 법인세 관련 주제를 다루고 있지, 소속 임직원에 대한 개인소득세는 다루고 있지 않다.

윤성만(2013)은 공공기관의 이익조정행위에 경영성과와 관련된 보상유인과 세금유인이 작용하는지를 검증하였다. 해당 연구에서 경영평가성과급과 적자회피적 이익조정 가능성과는 양의 상관관계가 있음을 보였는데, 조세부담이 높은 공공기관일 경우 적자회피적 이익조정 가능성은 낮다고 보았다. 그리고, 세금유인이 공공기관의 경영성과보상유인과 적자회피적 이익조정 가능성의 관계에는 통계적으로 유의한 영향을 미치지 못하는 것으로 보았다. 반면, 준시장형 공기업은 적자회피적 이익조정에 대한 의사결정과정에서 재무보고비용과 세무보고비용을 동시에 고려함을 보였다.

이남령과 유승원(2016)은 알리오에서 공시되는 재무자료를 이용하여 공기업 특성이 조세부담에 미치는 영향을 살펴보았는데, 정부지원금을 많이 받는 공기업의 조세부담률이 낮음을 보였고, 경영평가대상 공기업의 경우 조세부담을 회피하지 않을 것을 유효법인세를 등을 활용하여 실증적 증거를 보였다.

신상훈과 차승민(2018)은 공공기관의 내부감사 품질과 조세회피의 관련성에 대해 분석하였는데, 상임감사 직무수행 실적평가 및 수행 여부를 내부감사 품질의 대용치로 활용하여 공기업 내부감사 품질과 조세회피 간의 관계를 분석하였다. 해당 연구에서 상임감사 직무수행 실적평가 도입 이후 공기업의 조세회피 정도가 유의하게 감소한 것을 보여, 정부의 공기업 상임감사 직무수행 실적평가가 조세투명성 제고에 긍정적인 역할을 하고 있다고 주장하였다.

원구화(2017)은 공기업에 대한 과세가 가진 효율성과 공평성이라는 가치, 국가공기업과 지방공기업 간의 과세 형평성의 문제, 그리고 공기업 과세와 경제성장 간의 이론적 관계를 살펴보았다. 그는 공기업 서비스 등에 대한 조세의 소비자 전가 문제를 들어 비탄력적 재화나 서비스에 대한 최적 과세를 공기업 유형별로 적정하게 도출하고, 국가공기업과 지방공기업 간에도 조세정책의 형평성이 필요하다고 주장하였다.

조형태 등(2018)은 국가공기업과 지방공기업의 적용 제도와 사례를 비교하여 두 형태 기업의 세제 적용에 있어서 차별되는 부분은 없는지를 분석하였는데, 업무 무관 부동산 관련 비용 손금 불산입 예외 규정, 세무상 결산조정 상의 감가상각비 문제, 현물 출자 관련 취득세 면제 및 재산세 감면 등의 사례를 들어 국가공기업과 지방공기업의 조세 형평성 개선이 필요하다고 주장하였다.

Ninow et al.(2020)은 독일 공공기관의 조세회피 행위를 분석하였는데, 독일 공공기관이 공격적인 조세회피에 참여하고 있고, 해당 조세회피는 총 공공지분(total public share), 공공 주주의 수(number of public shareholders) 공기업 내 최대 민간 주주의 상대적 권력에 의해 영향을 받으나, 시장 경쟁과 공공지분의 연합은 영향을 받지 않음을 보였다.

Bradshaw(2018)는 중국의 상장기업을 조사한 결과 국유기업(SOE)의 조세회피가 비국유기업에 비해 현저히 낮은 것을 보였다. 그리고 이러한 차이는 지역 소유 공공기관과 중앙 소유 공공기관에서 차이가 나고, 공공기관 성과 평가 기간에도 차이가 확연히 드러남을 보였다. 그리고 높은 공공기관의 세율이 관리자의 승진 빈도와 연관되어 있음을 보이면서 세금 신고가 공공기관의 소유구조 그리고 경영진의 인센티브 구조에 따라 결정된다고 주장하였다.

Wu et al.(2012)는 국유 기업(SOE)과 민간 기업의 기업 성과에 대한 정치적 연관성을 조사하였는데, 정치적으로 연결된 관리자가 있는 민간 기업이 그러한 관리자가 없는 기업보다 성과가 좋은 반면, 그러한 관리자가 있는 SOE는 관리자가 없는 기업보다 성과가 낮다는 것을 보였다. 그리고, 정치적으로 연결된 관리자가 있는 민간 기업이 세금 혜택을 누리는 반면, 정치적으로 연결된 관리자가 있는 지역 SOE는 심각한 과잉 투자 문제에 직면하기 쉽다는 것을 보였다.

위와 같이 다수의 선행연구는 공기업의 지배구조나 유형 등의 특성에 따라 부담하는 세 부담

또는 조세회피 등에 초점을 맞출 뿐 본 연구와 같이 공기업의 국제 진출에 따른 소속 임직원의 개인소득세 과세권의 배분 문제에 대해서는 중점적으로 고찰한 바는 없다. 본 연구는 정부의 공공적 기능을 위탁받아 수행하는 복대리인 역할을 하는 공공기관이 해외 진출 시 수행하는 정부 기능의 해석 범위에 따라 발생하는 해외 진출 인력 개인소득세의 과세권 이슈를 살펴보고, 거주지국인 한국의 과세관청 입장에서 세원 확보를 위한 개선방안을 제안하였다는 점에서 선행연구와 차별점이 있다.

III. 현행 제도

1. 공공기관의 의의와 해외 진출

공공기관이란 정부의 출연·출자 또는 정부의 재정지원 등으로 설립·운영되는 기관으로, 공운법 제4조 1항 각호의 요건을 충족하여 기획재정부장관이 지정한 기관을 의미한다. 이들 공공기관은 다시 정원, 수입액 및 자산규모가 일정 요건⁴⁾을 충족하는 경우 공기업 및 준정부기관으로 분류된다. 이러한 공기업 및 준정부기관은 자체수입 비중이 50% 이상 여부에 따라 공기업 또는 준정부기관으로 나뉜다. 공기업은 다시 다음의 기준에 따라 시장형 공기업, 준시장형 공기업으로, 준정부기관은 기금관리형 준정부기관과 위탁집행형 준정부기관으로 세분된다.

〈표 1〉 공기업 및 준정부기관의 구분

유형 구분		지정요건 (원칙)	개수
공기업	시장형 공기업	자체수입비중 85% 이상인 기관 자산2조원 이상인 기관	14
	준시장형 공기업	자체수입비중 50%~85%인 기관	18
준정부기관	기금관리형 준정부기관	중앙정부기금을 관리하는 기관	12
	위탁집행형 준정부기관	기금관리형 아닌 준정부기관	43
기타공공기관			240
합계			327

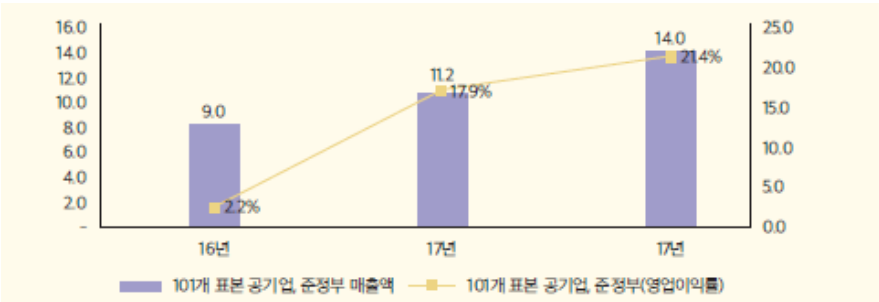
출처 : 알리오(www.alio.go.kr), 공운법 제5조

4) 직원정원 50명 이상, 총수입액이 30억원 이상, 자산규모 10억원 이상(알리오 : <https://www.alio.go.kr/guide/publicAgencyStatus.do>)

공공기관의 해외 진출은 개발도상국을 포함하여 다양한 국가에서 공적개발원조(Official Development Assistance : ODA) 방식으로 추진됐으며, 그 규모는 지속적으로 증가하고 있다. 최근에는 시장성을 고려한 해외직접투자(Foreign Direct Investment : FDI) 방식이 점차 확대되고 있다. 공적개발원조는 공적자금을 통해 개발도상국 등의 경제개발이나 복지 증진을 위해 물자나 프로젝트형 사업 등으로 지원하는 것이며, 해외직접투자방식은 국외 현지법인의 경영 등에 직접 참여하여 영업이익 획득을 목적으로 자본, 기술, 인력 등의 생산요소를 국외로 이전하는 거래행위이다. 이러한 직접투자방식에는 정부와 민간이 장기 계약 형태로 협력하는 민관협력 방식(PPP : Partnership) 방식으로 투자하는 경우도 있다.⁵⁾

〈표 2〉 지역별 해외 진출 산업 재무 동향 (단위 : 조원)

구분		2016년	2017년	2018년
매출액	아메리카 및 카리브해 지역	2.4	2.7	2.8
	아시아	4.9	6.6	8.3
	아프리카	0.6	0.6	0.7
	오세아니아	0.4	0.6	0.7
	유럽	0.7	0.7	1.5
자산	아메리카 및 카리브해 지역	14.2	13.1	13.4
	아시아	21.2	20.2	22.2
	아프리카	7.3	6.2	6.3
	오세아니아	8.3	6.7	6.6
	유럽	4.0	3.7	3.2
부채	아메리카 및 카리브해 지역	8.7	8.1	9.7
	아시아	11.9	10.9	12.1
	아프리카	5.8	4.8	5.1
	오세아니아	5.2	4.8	4.9
	유럽	2.7	2.4	1.7



자료 : 한동숙(2020) p.42, p.45

5) 한동숙(2020)

공공기관의 해외 진출은 2008년 당시 정부의 공공기관 해외 진출 활성화 전략에 따라 활성화 되었고⁶⁾, 한동숙(2020)에 따르면 우리나라 공공기관의 해외 진출은 점차 증가하고 있으며, 설문 조사 결과 대상 기관의 약 36%가 해외 사업에 참여하는 것으로 나타났다. 이들의 해외 진출사업의 유형을 보면 시장형 공기업의 경우 타국에 주재하면서 서비스 등을 제공하는 수익 추구 목적의 해외직접투자 방식을 주로 사용하며, 준정부기관은 상대적으로 위험 부담이 낮고, 기관 고유 사업과 연계될 수 있는 공적개발원조 방식을 선호하는 것으로 해당 연구에서 언급하고 있다. 이러한 해외 진출 사업에 대한 자료의 제약으로 구체적인 수치는 확인되지 않으나, 2018년만 하더라도 아시아 지역은 약 8.3조원, 아메리카 지역은 약 2.8조원의 매출을 보이는 것으로 나타났다. 자산, 부채의 경우에도 증가 추이를 보이는 것으로 나타났다.

공공기관의 해외 진출 규모는 해외지사 및 해외종속회사의 개수 등의 현황에서도 추정할 수 있는데, 아래 표에 제시된 바와 같이 공공기관의 해외 지사 또는 현지법인을 통해 나가 있는 해외사무소 등의 개수가 10여 곳이 넘는 공공기관이 상당수 존재하였다. 특히 해외 사업이 주업인 대한무역투자진흥공사와 한국국제교류재단은 각각 129개와 46개의 해외사무소 등을 가지고 있는 것으로 나타나 상당수의 이들 공공기관 직원들이 해외주재원이나 파견 형태로 근무할 수 있음을 추정할 수 있다.

〈표 3〉 공공기관 해외사무소 등 추정 개수 현황

구분	유형	해외사무소 등 개수	비고
대한무역투자진흥공사(KOTRA)	준정부	129	
한국국제교류재단(KOICA)	준정부	46	
한국수출입은행	기타공공기관	33	현지법인(100% 자회사) 포함
한국관광공사	준정부	32	
한국전력공사	공기업	28	현지법인(100% 자회사) 포함
한국산업은행	기타공공기관	24	현지법인(100% 자회사) 포함
한국농수산식품유통공사	준정부	17	
한국가스공사	공기업	13	현지법인(100% 자회사) 포함
한전KPS	공기업	11	현지법인(100% 자회사) 포함
한국수력원자력	공기업	8	현지법인(100% 자회사) 포함
한국콘텐츠진흥원	준정부	8	
한국광해광업공단	공기업	7	현지법인(100% 자회사) 포함
한국석유공사	공기업	7	현지법인(100% 자회사) 포함

6) 최준욱 외(2010)

〈표 3〉 공공기관 해외사무소 등 추정 개수 현황 (계속)

구분	유형	해외사무소 등 개수	비고
한국중부발전	공기업	6	현지법인(100% 자회사) 포함
한국동서발전	공기업	6	현지법인(100% 자회사) 포함
한국철도공사	공기업	5	
한국투자공사	공기업	5	
한국남동발전	공기업	5	현지법인(100% 자회사) 포함
한국남부발전	공기업	5	현지법인(100% 자회사) 포함
한국전력기술	공기업	4	
한국서부발전	공기업	4	현지법인(100% 자회사) 포함
한국수자원공사	공기업	3	
한전KDN	공기업	3	
부산항만공사	공기업	1	현지법인(100% 자회사) 포함
인천국제공항공사	공기업	1	현지법인(100% 자회사) 포함
한국농어촌공사	준정부	1	현지법인(100% 자회사) 포함
한국임업진흥원	준정부	1	현지법인(100% 자회사) 포함
한국토지주택공사	공기업	1	현지법인(100% 자회사) 포함

자료 : 해당 공공기관의 홈페이지와 알리오 공시자료를 토대로 저자 작성

실제 각 공공기관의 직원이 주재원 등의 형태로 얼마나 파견되는지에 대한 것은 자료의 제약으로 확인할 수는 없지만, 보도자료 및 해외 파견 근무자에 대한 학자금 복리후생비 수령 직원 수 등을 보면 다음 표와 같이 상당수의 직원이 해외사무소 등에 파견되고 있음을 추정할 수 있다. 만약 이들 주재원이 소재지국에서 소득세를 납부하게 된다면 상당수의 소득세가 우리나라가 아닌 해외 소재지국에서 신고 및 납부될 수 있음을 시사한다.

〈표 4〉 해외주재원 수 추정 자료

구분	해외주재원 수	비고	출처
대한무역투자진흥공사(KOTRA)	430	보도자료 ⁷⁾ 기준	
한국국제교류재단(KOICA)	61	보도자료 ⁸⁾ 기준	
한국토지주택공사	31	알리오(복리후생비_학자금) 기준	
한국수력원자력	28	알리오(복리후생비_학자금) 기준	
한국도로공사	17	알리오(복리후생비_학자금) 기준	
한국투자증권	10	알리오(복리후생비_학자금) 기준	

〈표 4〉 해외주재원 수 추정 자료 (계속)

구분	해외주재원 수	비고	출처
한국동서발전	6	알리오(복리후생비_학자금) 기준	
한국농어촌공사	6	알리오(복리후생비_학자금) 기준	
한국전력기술	5	알리오(복리후생비_학자금) 기준	
한국연구재단	4	알리오(복리후생비_학자금) 기준	
한국공항공사	3	알리오(복리후생비_학자금) 기준	

자료 : 보도자료 및 해당 공공기관의 알리오 공시자료 검색하여 저자 작성

2. 해외 파견 인력의 세제

국내 소득세법상 국내 거주자인 경우 전세계에서 벌어들인 소득세법상 소득에 대해서는 국내에 과세권이 생기게 된다.⁹⁾ 즉, 거주자는 국내의 이자소득, 배당소득, 사업소득, 근로소득, 기타 소득, 퇴직소득, 양도소득에 대해 한국 과세관청에 소득세를 신고 납부할 의무가 있다. 여기서 거주자는 국내에 주소를 두거나 183일 이상 거소를 둔 개인으로 직업, 가족, 자산 상태 등이 고려¹⁰⁾되는데, 국내 공공기관에서 고용 관계에 따라 근무하는 임직원의 경우 일반적으로 세법상 근로소득을 벌어들이는 거주자일 확률이 높고 이들의 근로소득은 국내를 원천으로 하던, 국외를 원천으로 하던 한국 과세관청에 신고되어야 하고 동시에 근로소득세도 납부되어야 한다.

따라서 공공기관의 임직원이 해외주재원 등의 형태로 해외 지사, 사무소 등에 근무하여 해당 장소에서 급여 등을 받는 경우 이 역시 한국 과세관청의 과세권에 들어오게 되는데, 해당 임직원이 해외 현지국 세법에 따라 비거주자 또는 거주자일 경우가 있어 이들 근로소득에 대한 과세권을 현지국에서도 행사할 수 있다. 해외 현지국 입장에서는 해외 파견 인력의 근로 제공으로 인해 소득이 발생되는 원천(源泉, Source)지국이어서 그에 따라 우선적으로 과세권을 행사하게 되는데, 이런 경우 공공기관 임직원의 거주지국인 한국과 해외 파견지국(또는 원천지국)의 과세권¹¹⁾이 충돌된다. 예를 들어, 국내 소득세법상 거주자가 해외 파견국에서도 거주자이거나 비거주자 신분으로 해외 원천지국의 소득세법에 따라 소득세를 납부해야 하는 상황이라면, 이중과세의 문제가 발생한다. 이렇게 되는 경우 해당 개인의 입장에서는 이중과세문제가 발생하므로 이

7) 연합뉴스 (2022.10.14.) “쿠바 주재원에 월 360만원 특수근무수당 주는 코트라”

8) 동아일보 (2010.01.18.) “KOICA, 해외사무소 3개 증설 7명 증가”

9) 소득세법 제2조 제1항에서는 비거주자와 달리 거주자에 대한 소득 원천 장소에 제한을 두지 않고 있다.

10) 소득세법 제1조의2 제1항 제2호, 소득세법 시행령 제2조 제3항.

11) 현지국 입장에서 해당 주재원의 가족 동반 여부, 파견기간, 국적, 고용주의 파견지원 정책 등이 주재원의 거주자 여부를 판단하는 데 영향을 미칠 수 있으며, 이들이 현지국에서도 거주자로 취급된다면 이중 거주자 문제(dual residency)도 발생하여 과세권 충돌 문제는 더욱 심각해질 수 있다.

를 조정하기 위해 외국납부세액공제가 적용된다. 다시 말해, 한국 거주자가 해외 파견지국에 납부한 근로소득세를 거주지국인 한국의 과세관청에 세금 납부시 공제하도록 하는 외국납부세액 공제를 한도 내에서 적용하도록 하여¹²⁾, 세부담을 조정하고 있다.

한편, 이러한 이중과세문제는 우리나라와 해당 파견지국에서 체결한 조세조약으로도 조정이 가능한데, 조세조약은 국내법과 같은 효력을 가지고 있고¹³⁾, 조세조약에서는 통상 거주지국과 원천지국의 과세권 조정 및 배분에 대한 사항을 포함하고 있다.¹⁴⁾ 따라서, 해당 조세조약에서 공공기관 임직원 개인소득세에 대한 원천지국의 과세권 제한을 명시한다면 이중과세문제는 발생하지 않게 되고, 국내 과세관청에서 외국납부세액공제 없이 해당 근로소득에 대한 세금을 모두 거둬들일 수 있다.

3. OECD 모델¹⁵⁾

OECD 모델 조세조약 제19조에서는 정부 용역을 수행하는 개인의 소득에 대한 과세권을 예외적으로 정부조직의 거주지국(지급지국)에 두고 있다. 그러나, 그 개인이 상대 체약국의 국민이거나, 용역 제공 외의 목적으로 상대 체약국의 거주자이면 그때는 원천지국에서 과세권을 갖게 된다.

〈표 5〉 OECD 모델조약(2017.11) 제19조

제19조 [정부 용역(government service)]

1. a) 한 체약국, 그 정치적 하부조직 또는 지방자치단체에게 제공되는 용역과 관련하여 그 국가, 정치적 하부조직, 지방자치단체가 개인에게 지급하는 연금 이외의 임금, 급여 및 기타 유사한 보수는 그 국가에서만 과세된다.
- b) 그러나, 그러한 용역이 다른 체약국에서 제공되고, 그 개인이 다음에 해당하는 다른 체약국의 거주자인 경우, 그 임금, 급여 및 기타 유사한 보수는 다른 체약국에서만 과세된다.
 - i) 다른 체약국의 국민이거나 : 혹은
 - ii) 단지 용역의 제공만을 목적으로 그 다른 국가의 거주자가 되지 않았음
2. a) 1항의 규정에도 불구하고, 한 체약국, 그 정치적 하부조직, 또는 지방자치단체에게 제공되는 용역과 관련하여, 한 체약국, 정치적 하부조직, 지방자치단체에 의해서, 또는 이들에 의하여 조성된 기금으로부터 개인에게 지급되는 연금 혹은 유사 지급금은 그 국가에서만 과세된다.

12) 소득세법 제57조

13) 헌법 제6조 제1항

14) 이창희 외(2023)

15) OECD 모델 조세조약과 주석서의 국문 번역 내용은 삼일아이닷컴 자료를 참고하였음

b) 그러나, 그 개인이 다른 계약국의 거주자이며 국민인 때에는 그러한 연금 혹은 유사 지급금은 다른 계약국에서 과세한다.

3. 15조, 16조 및 18조 규정은 한 계약국, 그 정치적 하부조직, 지방자치단체에 의해 수행되는 사업과 관련하여 제공되는 용역에 대한 임금, 연금 및 기타 유사지급금에 대하여 적용된다.

자료 : OECD 모델조약(2017.11) 제19조(삼일아이닷컴)

해당 조문은 정부용역과 관련된 임금, 급여, 유사보수 및 연금에 적용되는 것으로 되어 있는데, 양자조약들에서 주권국 간의 국제적 의례와 상호존중의 정신을 반영하기 위하여¹⁶⁾ 이와 유사한 규정들이 있었고, 많은 나라에서 공공부문의 성장결과로 정부의 해외 활동이 두드러지게 증대됨에 따라 이 조문의 중요성이 증대되고 있다. 이렇게 지급국에 배타적 과세권을 인정해 주는 원칙은 이미 국제적으로 인정된 것이라고 할 정도로 OECD 회원국 간의 많은 현행 조약에 포함되어 있다. 또한, 이 조의 기반인 국제적 예양의 개념과 외교 및 영사 관계에 대한 비엔나조약의 규정과도 일치하는 것이다.

일반적으로 “지급된 급여, 임금 및 기타 유사보수”는 국가, 정치적 하부조직 및 지방자치단체에 제공하는 용역과 관련하여 받는 유사한 급부를 포함하는 것으로 이해된다. 그리고 이 규정은 한 국가가 주는 지급대가 뿐 아니라 그 국가의 정치적 하부조직과 지방자치단체가 주는 지급대가에도 적용되며, 양국 당사자가 조세조약 협상 시 상기 내용에서 “정부 성격의 기능을 집행함에 있어”라는 표현을 계속 명시적으로 사용할 수 있도록 보고 있다.

이 같은 맥락에서 우리나라의 경우 정부 용역의 범위를 공무원에 한정 짓지 않고 확대하고 있어 준정부적 성격의 기관에 직원이 받는 보수 등에 대해서도 해외에서 면세받을 수 있도록 조세조약을 체결하고 있다.¹⁷⁾ 따라서 공운법 등에 따라 별도의 법률을 통해 설립되고, 정부의 출연, 출자 등의 재정지원을 받는 공공기관이 조세조약에서 정의하는 정부와 유사하게 대우를 받아, 공공기관의 근로자가 해외 근무로 인해 받는 임금, 급여 및 유사한 보수를 해외 원천지국에 의한 과세로부터 면제를 받을 수 있다면, 상대 계약국에 납부해야 할 세금을 줄어들게 되고 국내 재정 수입은 증가된다.

16) 이용섭(2005)

17) 전제서. 이에 대한 이유로 기관들의 해외 진출을 세제 측면에서 지원하자는 목적도 있다고 해당 문헌에서 언급하고 있다. 즉, 해외 근무직원이 해외근무수당, 주택수당 등으로 국내 근무 시보다 급여 절대액이 많게 됨에 따라 이들 소득이 모두 해외 파견지국의 조세로 흡수되는 문제 등을 막기 위함도 있다고 설명하고 있다.

4. 정부 기능과 관련된 한국 조세조약 현황

우리나라가 현재 체결한 조세조약은 95개로 해외 어느 나라와 비교해서도 상대적으로 많은 조세조약을 체결하고 있다. 이렇게 체결된 조세조약의 제18조 또는 제19조에 OECD 모델을 참고하여 정부 기능 수행하는 기관 종업원의 개인소득세에 대한 상대 체약국의 개인소득세 면제 규정이 서술되어 있다. 이러한 면제 규정과 관련하여 정부 이외에 정부적 기능을 수행하는 기관을 열거한 조세조약(유형 1)이 있고, 정부적 기능을 수행하는 기관을 열거하지 않은 채 일반적인 규정 즉, 정부 기능을 수행하는 기관의 피고용인에 대한 소득세를 면제한다는 규정만을 적시한 조세조약(유형 2)이 있다. 유형 1의 조세조약과 유형 2의 조세조약의 개수와 비율은 다음 표와 같은데, 유형 1의 조세조약이 높은 비중을 차지하고 있다.

〈표 6〉 유형 1과 유형 2의 조세조약 비중

유형 1		유형 2		합계	
개수	비율	개수	비율	개수	비율
68	71.6%	27	28.4%	95	100%

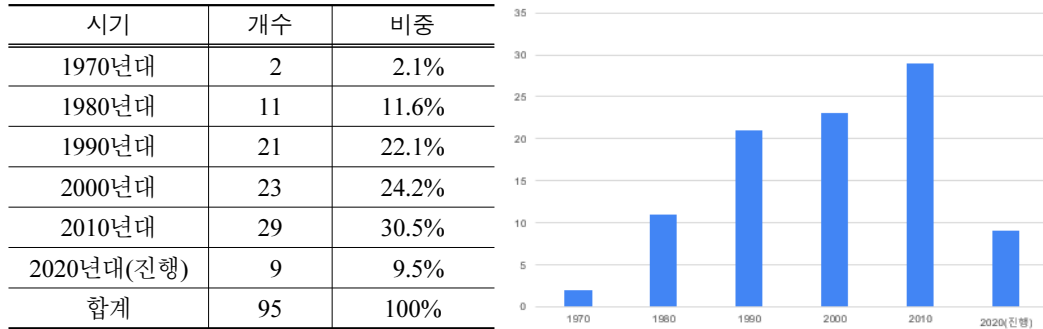
자료 : 각국 조세조약을 확인하여 저자 작성

유형 1의 조세조약에서 정부 기능을 수행하는 기관으로 열거된 기관은 한국은행, 한국수출입은행, 한국산업은행, 대한무역투자진흥공사, 한국무역보험공사(전, 한국수출보험공사), 한국정책금융공사, 한국투자공사, 한국관광공사, 한국방송공사, 국민연금공단, 한국외환은행, 금융감독원으로 총 12개이다.¹⁸⁾

한편, 이들 조세조약 중 오래전에 체결되고, 발효연도가 아주 오래된 경우가 많지만, 의정서 등의 개정을 감안하여도 오래전에 발효된 조세조약이 근거 규정으로 남는 경우가 많다. 아래 표에서도 이 같은 현황을 확인할 수 있는데, 발효 시점이 2000년 이전인 조세조약이 전체 조세조약의 약 35.80%를 차지하고, 2000년대를 포함하면 약 60%이다.¹⁹⁾

18) 뒤에서 설명하겠지만, 여기에 열거된 기관 중에 현재는 존재하지 않은 기관들이 일부 존재한다.
19) 후술하겠지만, 현재 우리나라가 체결한 조세조약을 보면 오래된 조세조약이 많으며, 특히 공공기관들이 설립되기 이전에 체결된 조세조약이 많아 공공기관들의 정부적 기능을 완전하게 고려치 못할 가능성이 있다.

〈표 7〉 연대별 발효 조세조약 수



자료 : 국세법령정보시스템상의 조세조약 발효년도²⁰⁾를 확인하여 저자 작성

IV. 조세조약 적용 사례 : 미국 사례를 중심으로

1979년에 발효된 한국과 미국의 조세조약에 있어 정부 기능을 수행하는 개인 소득의 과세권 배분에 대해서는 아래와 같이 명시되어 있는데, 해당 조약에서는 정부기능을 수행하는 기관이 열거되어 있지 않다.

〈표 8〉 한미 조세조약 제22조 정부기능

일방 계약국 또는 그 정부기능을 수행하는 기관의 피고용인으로서 제공한 노무 또는 인적용역에 대하여, 동 일방 계약국의 공공자금으로부터 동 일방 계약국의 시민에게, 퇴직연금·보험연금 또는 유사한 이익을 포함하여 지급되는 임금, 급여 및 유사한 보수는, 동 타방 계약국에 의한 과세로부터 면제된다.

자료 : 한미 조세조약 제22조

이에 따라 정부기능을 수행하는 기관에 대한 해석의 여지를 남기고 있는데, 우리나라 과세관청의 유권 해석을 보면 미국 정부의 기능을 수행하는 기관(국내 Inbound 진출 기관)을 비교적 폭넓게 해석하는 것으로 보여져 이들 기관의 업무를 수행하는 개인의 소득세가 국내에서 과세되지 않을 것으로 예상된다. 아래 표의 해석을 보면 미국 정부의 위탁을 받은 민간 방산업체의 직원이 계약에 따라 한국에서 시험용역을 수행하는 경우 국내에서 과세되지 않음을 보이고 있고, 해당 자연인이 민간업체 소속이고, 영리 행위 여부를 불문하고 미국 정부의 위탁을 받으면 국내에서는 과세권을 행사하지 못하는 것으로 해석하고 있다.

20) 국세법령정보시스템상의 의정서 개정내용 등을 반영한 발효년도이다.

〈표 9〉 국내 진출 해외 기관(Inbound) 종업원 개인소득세 해석사례

(유권 해석 1)²¹⁾ 아래의 사실관계에 따라 미국 정부와의 계약에 의하여 국내에서 미국 정부로부터 위임받은 업무를 수행하는 방산업체 직원이 지급받는 봉급 및 수당은 국내에서 과세되지 않는 것임

- 미 해군은 우리나라에서 건조 중인 함정에 전투체계를 탑재 및 시험 중에 있음
- 미 해군은 계약에 따라 시험을 수행하는 자를 국내로 파견하여 업무를 수행
- 시험을 수행하는 자는 미 정부 요원 및 미 정부와 계약된 자로 구성
- 미 정부와 계약된 자는 기술대리인으로 지정받은 미국법인의 인원임
- 기술대리인은 시험분야에서 미 정부의 역할을 수행 중임
- 시험을 수행하는 자는 미 해군으로부터 계약수행의 권한을 위임받았으며, 미 해군의 기술요원으로 지정되었음
- 시험을 수행하는 자들에게 지불되는 제반 봉급 및 수당은 미 정부의 공공자금임

(유권 해석 2)²²⁾ 아래의 사실관계에 따라 한국의 조선소에 파견되어 근무하는 기술대리인들이 받는 제반 봉급 및 수당의 한미 조세조약 제22조 적용 여부는 기존 해석사례와 동일

- 미 해군은 한·미 정부 간 체결된 FMS(Foreign Military Sales) 계약에 따라 우리나라에서 건조 중인 함정에 전투체계를 탑재 및 시험 예정임
- 미 해군은 계약에 따라 전투체계 탑재를 위해 미 정부 요원 및 미 정부와 계약된 자들로 구성된 전문가를 파견할 예정으로, 이들은 미 정부로부터 전투체계 기술대리인으로 지정받아 국내에서 일정 용역을 제공하게 됨
- 파견 인원들에 대한 급여 및 수당은 미 정부 FMS 비용으로 지불됨

자료 : 국세법령정보시스템

반면, 해외로 진출하는 국내 공공기관(outbound)에 대해서는 해당 기관이 준정부기관임에도 불구하고 정부기능을 수행하고 있음을 명시적으로 언급하지 않거나 정부적 기능을 수행하지만, 미국에서 원천지국에서 과세될 수 있는 불확실성을 언급하고 있다.

〈표 10〉 미국 진출 국내기관(outbound) 종업원 개인소득세 해석사례

(유권 해석 3)²³⁾ 국민연금공단이란 한미 조세조약 제22조 또는 한영조세조약 제19조의 정부기능 수행기관인지의 여부는 채약 당사국간 조세조약 및 상호합의 등을 통한 양국 간 합의에 따라 적용되는 것이며, 한국연금공단은 해당 조약에서 정부적 성격의 기능을 수행하는 정부 소유기관으로 규정되어 있지 아니함

21) 국제세원관리담당관실 - 1614(2008.09.02.)

22) 국제세원관리담당관실 - 6183(2021.02.17.)

23) 국제세원관리담당관실 - 399(2012.08.30)

(유권 해석 4)²⁴⁾ ○○ 공사는 … (중략) … 정부적 기능을 수행하는 기관에 해당하는 것으로 판단되나, ○○ 공사 직원이 미국에서 제공한 근로에 대한 대가가 한미 조세조약 22조에 따른 정부기능 수행에 대한 대가인지 여부는 한미 조세조약과 미국세법에서의 개념에 따라 판단할 문제임

자료 : 국세법령정보시스템(유권 해석 3)

상기의 유권 해석 3을 보면 국민연금공단이나 한미 조세조약에 정부적 성격의 기능을 수행하는 정부 소유기관인지 여부에 대해 해당 조세조약에 명시된 기관이 아니니 해당 조약의 규정을 적용할 수 없고, 적용하려면 조세조약 및 상호합의 등을 통한 양국 간 합의가 필요하다고 언급하고 있다. 반면 유권 해석 4에서는 ○○ 공사를 정부적 기능을 수행하는 기관임을 인정하면서도 원천지국인 미국에서 해당 조약의 규정을 적용할지는 한국에서 결정할 수 없다는 형식으로 답변하고 있다. 이에 따라 양 공공기관 모두 한국의 근거 법령에 따라 설립된 기관이고, 특히 정부 기능을 위임받은 공공기관임에도 불구하고 이들 직원의 소득세가 해외 원천지국에 과세될 수 있는 상황에 놓여있고, 만약 이들 기관이 자신들이 공공기관의 위치에 있음에 의존하여 실제로 미국에서 개인소득세 면제처리를 하였다면 이들의 세무적 불확실성은 더욱 커질 수 있다. 이러한 우리나라 공공기관의 해외 소득세 불확실성은 앞서 논의한 미국 방산업체의 사례와 비교되는데, 민간업체임에도 불구하고 정부의 위탁만 받으면 면세될 수 있는 미국 업체와는 달리 관련 법령에 따라 설립된 우리 공공기관은 미국에서 소득세 과세 받을 수 있는 위험에 놓이고 있다.

상기 언급된 위험은 미국 법령에서도 확인되는데, IRC 893²⁵⁾에서는 상호주의(reciprocity : 즉

24) 해당 해석은 비공개 공문으로 관련 기관은 익명으로 처리하고, 일부 내용은 생략하였다.

25) IRC 893의 원문은 다음과 같다.

- (a) **Rule for Exclusion.** Wages, fees, or salary of any employee of a foreign government or of an international organization (including a consular or other officer, or a non diplomatic representative), received as compensation for official services to such government or international organization shall not be included in gross income and shall be exempt from taxation under this subtitle if—
- (1) Such employee is not a citizen of the United States, or is a citizen of the Republic of the Philippines (whether or not a citizen of the United States) ; and
 - (2) In the case of an employee of a foreign government, the services are of a character similar to those performed by employees of the Government of the United States in foreign countries ; and
 - (3) In the case of an employee of a foreign government, the foreign government grants an equivalent exemption to employees of the Government of the United States performing similar services in such foreign country.
- 893(b) Certificate by Secretary of State.** The Secretary of State shall certify to the Secretary of the Treasury the names of the foreign countries which grant an equivalent exemption to the employees of the Government of the United States performing services in such foreign

미국 정부 직원과 동일한 서비스인지 여부, 상대국에서 해당 소득세에 대한 면세를 제공하는지 여부를 검토하고, 미국 정부(Secretary of State)의 인증(Certificate)이 있어야 하며, 영리 행위와 무관해야 함을 조건으로 하고 있다. 따라서 우리나라 공공기관의 서비스가 미국 정부의 상호주의에 부합하지 않고, 미국 정부로부터 확인을 받지 못한 상태에서 비영리 행위를 하고 있음을 입증하지 못하면 개인소득세 과세 불확실성에 놓이게 된다.²⁶⁾

V. 문제점과 개선방안

1. 문제점 1 : 국가 재정의 미환류

앞서 언급한대로 공공기관의 재정의 상당 부분은 국가 재정으로 충당되고 국가 수입의 상당 부분은 조세수입이다. 공공기관 중 자체수입 비중이 50% 이상인 공기업은 10% 미만으로 전체 327개 공공기관 중 32개에 불과하고 나머지 공공기관은 정부의 재정에 절대적으로 의존하고 있으며, 대다수 공공기관이 근거 법령에 따라 설립되고, 정부 중앙부처의 100% 자회사로 존재하는 경우가 대다수이다. 이 때문에 공공기관의 운영 재원은 조세수입을 포함한 정부 재정 수입으로 충당이 되고, 기획재정부 등 관계 부처가 공공기관의 방만한 경영을 제어하고 효율성을 요구하고 있다. 예를 들어 공공기관의 인건비의 경우 여러가지 제약을 받게 되는데, 인건비 인상에 있어 예산운용지침을 따르도록 요구하고 있고, 일정 인건비 이상의 상승률²⁷⁾을 보이는 경우 공공기관의 평가에서 불이익을 주어 성과급을 제한하거나 기관장 사임 권고 등을 하는 조치를 취하고 있다.

결국, 이러한 공공기관의 재정 특성과 기능, 즉 복대리인으로서 정부의 업무를 위탁받아 효율적으로 업무를 처리하는 기능을 수행하는 공공기관 임직원에 대한 소득세는 정부 재정 측면에서 민간 기업 임직원의 소득세와 재정 측면에서 달리 볼 수 있는데, 특히 공공기관이 해외 진출할 때의 이들 인력에 대한 소득세 처리도 그러한 관점에서 볼 필요성이 있다. 우리 정부의 재정

countries, and the character of the services performed by employees of the Government of the United States in foreign countries.

893(c) Limitation on Exclusion. Subsection (a) shall not apply to—

- (1) Any employee of a controlled commercial entity (as defined in section 892(a)(2)(B)), or
- (2) Any employee of a foreign government whose services are primarily in connection with a commercial activity (whether within or outside the United States) of the foreign government.

26) 전문가 인터뷰를 통해 미국의 경우 상호합의를 통해 추가 인정받은 국내 공공기관은 극히 드문 것으로 파악되었다.

27) 예를 들어 2022년은 총인건비 인상률이 0.9%~2.4% 이상일 경우 이들 공공기관의 평가 득점 중 3점이 감점되는데, 해당 감점 비중은 상대적으로 높은 편이다.

수입으로 이들 공공기관 임직원의 인건비를 충당하는 것이라면 적어도 이들 공공기관 임직원의 소득세는 우리 과세관청이 과세하여 재정 수입에 다시 환원되어야 하고, 이들이 해외 진출한 경우에도 마찬가지로 그리 처리되어야 한다. 만약 정부 기능을 수행하는 공공기관의 임직원이 해외에 파견되어 해외에서 소득세를 납부하게 된다면, 이는 결국 우리나라의 재정 수입의 일부가 직접적으로 해외로 누수되는 결과를 낳을 수 있고, 일반 정부의 공무원과 같이 정부 기능을 수행하는 개인임에도 불구하고 달리 과세되는 결과를 초래한다.

특히 우리나라와 같이 공공기관이 다른 나라에 비해 상대적으로 많고(박정수 외 2020), 이들의 해외 진출이 근래에 들어 급격히 늘어나는 상황에서 공공기관 임직원의 개인소득세에 대한 해외 과세권 노출이 이뤄질 확률은 더욱 높을 것인데, 이들이 해외에 납부한 세금의 재원이 우리 정부의 재정 수입이고 그 재정 수입의 상당 부분이 조세수입임을 감안하면 현재의 해외 진출 공공기관 임직원의 개인소득세 과세권 문제는 면밀하게 검토될 필요가 있다. 다시 말해 해외 정부에서 소득세가 면제되고 우리 정부에서 과세권을 행사할 수 있도록 향후 조세조약의 관리, 조약 상대국의 세무상 집행 실태를 조사할 필요가 있다.

2. 문제점 2 : 상시 해외 진출 공공기관 미고려

앞서 언급한대로 우리나라가 체결한 조세조약 중 일부 공공기관에 대해서는 정부적 기능을 수행한다고 보고 이들에 대해서는 원천지국에서 과세권을 행사하지 못하는 것으로 열거된 기관이 있는데, 열거된 기관을 보면 한국은행, 한국수출입은행, 한국산업은행, 대한무역투자진흥공사, 한국무역보험공사(전, 한국수출보험공사), 한국정책금융공사, 한국투자공사, 한국관광공사, 한국방송공사, 국민연금공단, 한국외환은행, 금융감독원으로 총 12개다. 이들 기관이 해외 원천지국에서 면세 적용을 받는 국가의 개수는 다음 표와 같다.

〈표 11〉 공공기관별 정부기능 열거 기관 조세조약 수

순번	기관	조세조약수	순번	기관	조세조약수
1	한국은행	69	7	한국투자공사	13
2	한국수출입은행	63	8	한국관광공사	4
3	한국산업은행	29	9	한국방송공사	1
4	대한무역투자진흥공사	61	10	국민연금공단	1
5	한국무역보험공사 ²⁸⁾	24	11	한국외환은행	8
6	한국정책금융공사	10	12	금융감독원	1

자료 : 각국 조세조약을 확인하여 저자 작성

28) 전신인 한국수출보험공사가 명기된 조세조약을 포함한다.

위와 같이 원천지국마다 면세기관으로 적용되는 것이 일관적이지는 않은데, 상대국의 입장에 따라 면세기관의 적용이 다르다 하더라도 대한무역투자진흥공사처럼 해외 진출이 업인 기관이 일관되게 적용되지 않는 경우는 검토해 볼 필요가 있다. 예를 들어 대한무역투자진흥공사(KOTRA)는 대한무역투자진흥공사법에 따라 설립된 산업통상자원부 산하 준정부기관으로 무역 진흥과 국내외 기업 간의 투자 및 산업 기술 협력의 지원, 해외 전문인력의 유치 및 중소기업의 해외 진출 지원, 정부 간 수출계약 등에 관한 업무²⁹⁾를 수행하는 기관으로 영리성도 낮고, 기관 업무 성격상 해외 진출이 많은 기관이지만, 조세조약 정부기능기관으로 열거되지 않는 경우가 있다. 한편, 아예 면세 기관으로 열거되지 않은 기관 중에 해외업무를 상시적으로 하는 기관도 있는데, 국제협력단(KOICA)이 그러하다. 국제협력단(KOICA)은 자체수입비중이 낮은 준정부기관이고, 해외원조사업 등 영리성이 낮은 업무를 하여 정부의 기능을 할 수 있는 기관으로 볼 수 있음에도³⁰⁾ 불구하고 이 기관을 면세 기관으로 열거한 조세조약은 아예 없다. 이 양 기관의 경우 보도자료 등을 통해 해외 파견자 수가 상당히 높을 것으로 추정되는데, 이들 기관의 해외 파견자의 개인소득세가 해당 기관의 정부기능 미인정으로 해외원천지국에 과세된다면 재정 누수로 보지 않을 수 없다.

3. 문제점 3 : 조세조약의 상대적 노후화

앞서 제Ⅲ장에서 언급한대로 우리나라가 현재 체결한 조세조약은 95개로 해외 어느 나라와 비교해서도 조세조약이 많이 체결된 국가인데, 이들 조세조약 중 오래전에 체결되고, 발효연도가 아주 오래된 경우가 적지 않고, 의정서상의 개정 이력을 감안해도 지금도 몇십 년 전에 체결된 조세조약이 근거 규정으로 남고 있다. 2000년 이전에 발효된 조세조약이 전체 조세조약의 약 36%가 되고, 미국의 경우 1979년에 조세조약이 발효되었으며, 영국의 경우 1996년에 조세조약이 발효되었는데 이는 의정서 개정 등을 감안하여도 그러하다.

개별 조세조약의 조문에서도 이러한 노후화 문제점을 파악할 수 있는데, 2015년에 하나은행에 합병되어 사라진지 오래된 한국외환은행이 덴마크(1979년 발효), 프랑스(1992년 발효), 방글라데시(1984년 발효), 필리핀(1986년 발효), 인도네시아(1989년 발효), 브라질(1991년 발효), 이탈리아(2015년 발효), 벨기에(2015년 발효)에 정부의 기능을 수행하는 기관으로 열거되어 있다. 또한, 2009년에 한국산업은행에서 분리되었다가 2015년 1월 다시 한국산업은행에 흡수합병된

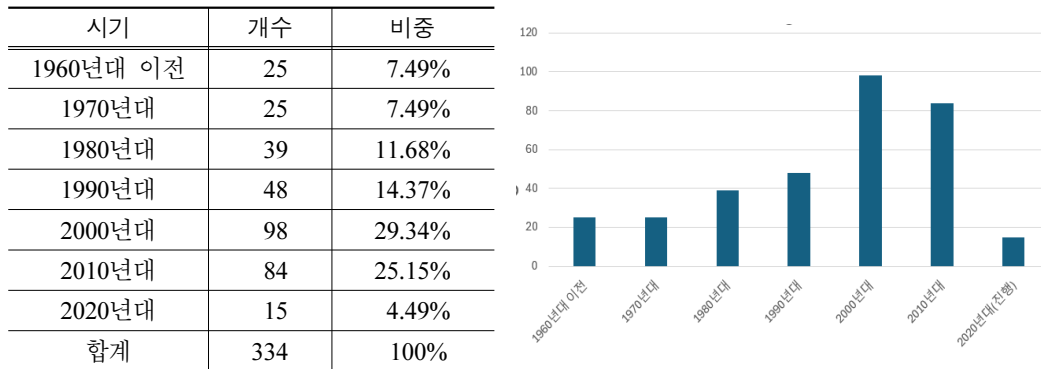
29) 대한무역투자진흥공사법 제1조

30) 준정부기관인 한국국제협력단의 설립 근거법인 한국국제협력단법 제1조의 기관 설립 목적은 다음과 같다. “이 법은 대한민국과 개발도상국과의 우호협력관계 및 상호교류를 증진시키고 개발도상국의 빈곤감소 및 삶의 질 향상, 지속가능한 발전 및 인도주의를 실현하기 위하여 한국국제협력단을 설립하여 각종 국제개발협력 사업을 하게 함으로써 국제협력 증진에 이바지함을 목적으로 한다.”

한국정책금융공사³¹⁾ 역시 룩셈부르크(2013년 발효), 폴란드(2016년 발효), 파나마(2012년 발효), 바레인(2013년 발효), 우루과이(2013년 발효), 에콰도르(2013년 발효), 콜롬비아(2014년 발효), 브루나이(2016년 발효), 세르비아(2016년 발효), 케냐(2017년 발효)에 정부의 기능을 수행하는 기관으로 열거되어 있으며, 반면, 이들 국가에 한국산업은행이 정부의 기능을 수행하는 기관으로 열거되어 있지는 않다.

또한, 공공기관의 설립연도를 보면 2000년 이후에 들어 설립기관이 급격히 늘어나는데, 2000년대 들어 설립된 기관이 전체 공공기관의 약 30% 이상이 되고, 2010년대에 설립된 공공기관도 약 25%이다. 이는 우리나라가 체결한 상당수의 조세조약이 체결 이후에 설립된 공공기관의 정부 기능을 놓칠 수 있음을 시사한다.

〈표 12〉 연대별 설립 공공기관 수



자료 : 알리오 상의 기관 설립일을 확인하여 저자 작성

조세조약의 현행화 미흡 문제는 각 기관이 사무소 등의 형태로 진출한 국가와 그 국가가 조세조약으로 해당 기관을 면세기관으로 열거하고 있는지를 비교해봐도 확인할 수 있다. 아래 표와 같이 각국의 조세조약에서 정부적 기능과 관련하여 면세기관으로 한 번이라도 열거된 주요 공공기관을 보면 이들 공공기관이 다른 조세조약의 면세기관으로 열거되지 않거나, 조세조약에 열거되었기는 하나 실제로 해당 국가에 진출하지 않은 경우도 존재하는 것으로 보인다. 예를 들어 한국투자공사의 경우 해외사무소가 소재한 국가가 4개(미국, 영국, 싱가포르, 인도)인데, 이들 조세

31) 2009년 10월 28일 한국산업은행의 정책금융 기능을 분리 신설, 2015년 1월 1일 한국산업은행에 재흡수된 기타공공기관으로 금융기관의 자금중개기능을 활용하여 중소기업의 자금 조달을 원활하게 하고 지역개발, 사회기반시설의 확충, 신성장동력산업 육성, 금융시장 안정 및 그 밖에 지속가능한 성장 촉진 등 국민경제의 발전에 필요한 자금을 공급·관리함으로써 국가경쟁력 강화와 성장잠재력 확충을 통한 고용창출, 금융산업 및 국민경제의 건전한 발전에 이바지할 목적으로 대한민국 정부가 자본금 15조원을 전액 출자하여 2009년 10월 설립된 대한민국 금융위원회 산하 공공기관이었다(기획재정부, 시사경제용어사전, <https://www.moef.go.kr/sisa/dictionary/detail?idx=2855>).

조약에서 한국투자공사를 정부적 기능 수행으로 인해 면세기관으로 열거되지는 않고 있고, 해외 사무소가 없는 국가 (e.g. 룩셈부르크)에 면세기관으로 열거되어 있다. 한국관광공사의 경우 해외사무소가 22개 국가에 있는데, 이 중 조세조약에서 한국관광공사를 면세기관으로 열거한 국가는 1개 (i.e. 중국) 뿐이다. 또한, 한국은행의 경우 면세기관으로 열거된 조세조약이 총 69 개인 반면 이 중에 해외사무소 소재지국은 6개에 불과해 조세조약의 활용비율도 낮은 것으로 보인다.

〈표 13〉 주요 공공기관의 해외사무소 소재지국과 면세기관 열거 조세조약 체결국 비교

(단위 : 국가 수, %)

구분	해외사무소 소재지국(A)	조세조약 열거국가(B)	해외사무소 소재지국 중 조세조약 열거(C)	해외사무소 소재지국 중 면세비율 (D=C/A)	조세조약 활용비율 (E=C/B)
한국은행	6	69	4	66.67%	5.80%
한국수출입은행	29	63	19	65.52%	30.16%
한국산업은행	17	29	5	29.41%	17.24%
대한무역투자진흥공사	84	61	47	55.95%	77.05%
한국무역보험공사	18	24	5	27.78%	20.83%
한국투자공사	4	13	0	0.00%	0.00%
한국관광공사	22	4	1	4.55%	25.00%
국민연금공단	3	1	0	0.00%	0.00%
금융감독원	6	1	1	16.67%	100.00%

자료 : 해당 공공기관의 홈페이지 등과 각각 조세조약을 확인하여 저자 작성

주 : A : 해당 공공기관의 해외사무소 등이 소재하고 있는 국가의 수³²⁾

B : 해당 공공기관을 개인소득세 면세기관으로 열거한 국가의 수

32) 다음의 홈페이지와 보도자료를 통해 해외사무소 소재지국을 확인하였다.

순번	기관명	관련 사이트 링크
1	한국은행	https://www.bok.or.kr/portal/main/contents.do?menuNo=201697
2	대한무역투자진흥공사	https://kotra.or.kr/subList/20000005998
3	한국수출입은행	https://www.koreaexim.go.kr/HPHKBI061M01#tab4
4	한국무역보험공사	https://www.ksure.or.kr/rh-kr/cntnts/i-101/web.do
5	한국산업은행	https://www.kdb.co.kr/index.jsp
6	한국관광공사	https://knto.or.kr/foreign01
7	한국투자공사	https://news.einfomax.co.kr/news/articleView.html?idxno=4296528
8	국민연금공단	https://www.yna.co.kr/view/AKR20231020065852530

- C : 해당 공공기관의 해외사무소 소재지국이 조세조약상 면세기관으로 열거한 국가의 수
- D : 해당 공공기관의 해외사무소 소재지국 중 조세조약상 열거 규정에 따라 면세가능한 비율
- E : 해당 공공기관을 면세기관으로 열거한 조세조약 체결국 중 실제 공공기관의 해외사무소가 소재하는 비율

따라서 지금의 노후화된 조세조약은 현재의 공공기관의 현황을 반영한다고 보기 어려우며, 만약 조세조약 체결 이후 설립된 공공기관이 자체수입비중이 매우 낮고, 정부적 기능을 수행하는 준정부기관 또는 기타공공기관이며 해당 국가에 임직원을 보내어 그들이 해당 파견지국에서 과세 받게 된다면, 조세조약의 현행화 미비로 인해 우리나라의 개인소득세 과세권이 해외 원천지국으로 이전되는 경우가 생기게 된다. 물론 이들 공공기관이 모두 정부 기능을 가지는 것은 아닐 수도 있으나, 적어도 조세조약 체결과정에서 검토되지 않았기 때문에 그러한 가능성은 크다고 볼 수 있다.

4. 문제점 4 : 상호주의 고려 불확실성

앞서 언급된 문제들의 공공기관들이 단순히 조세조약에 미열거되었을 뿐이고, 기타 해석조항으로 정부기능을 할 수 있는 기관으로 볼 수 있지 않느냐고 주장할 수 있으나, 현재 우리 과세관청의 입장을 보면 그렇게 단정하기는 어렵다. 적어도 공개된 유권 해석을 보면 조세조약에 열거된 기관만이 이러한 면제 규정을 적용받을 수 있으며, 열거되지 않는 기관의 경우는 양국 간 합의가 있어야 하는 것으로 보고 있는데, 의정서 등의 개정을 통해 열거된 기관을 포함해도 앞서 논의된 <표 12>의 수준이다. 따라서 유형 1의 조세조약이 대다수인 상황에서 <표 12>에 열거되지 않은 공공기관의 경우 세무상 불확실성에 놓일 가능성이 크다.

예를 들어 한국과 미국 간의 사례를 보더라도 그러한데, 한미 조세조약상에 면세기관으로 열거된 기관은 없으며, 의정서 등을 통해서도 추가로 열거된 기관은 없다. 그러함에도 불구하고 상호주의에 근거하지 않게 양국 간 개인소득세가 처리되는 것으로 해석될 수 있는 사례가 있는데, 앞서 4장에서 설명한대로 미국에서 한국 국내로 진출한 방산업체(inbound)의 직원의 경우 정부의 위탁을 받았다는 점을 들어 우리 국가에서 해당 기관 직원의 면세를 인정하고 있다. 반면, 미국에 진출하는 국내공공기관(outbound)에 대해서는 조세조약에 명시되지 않았으니 세법상 정부적 기능을 수행하는 직원으로 보는데 조심스럽게 접근하고 있는데, 현재 IRC 893에 따라 한국 기관 중 인증(certification)을 받은 기관은 거의 없는 것으로 보여 해당 기관의 개인소득세는 미국에서 과세될 불확실성이 있다. 문제의 유권해석에 나와 있는 국민연금공단의 경우 국민연금법 제24조에 따라 설립된 기관이고, 보건복지부의 위탁을 받아 정부기능을 수행할 수 있는 기관임에도 불구하고 이들 기관에 대해서는 조세조약에 열거된 기관이 아니라고 하여 소득세 면제 기관이 아니고, 상호 합의 사항이라고 명시하는 것은 국내로 진출한 미국 방산업체의 유권해석

과는 비교되는 사항이다.³³⁾ 자체수입비중이 어느 정도 있는 공기업은 그렇다 하더라도, 정부 재정에 전적으로 의존하고, 설립 근거 법령도 존재하고, 영리 행위를 하지 않는 기관에 대한 개인 소득세 과세권을 원천지국에 넘기는 것이 과세관청 입장에서 적절한 것인지 의문이다.

5. 개선방안 1 : 공공기관의 해외 진출 인력 및 인건비 자료 공개

우리나라의 공공기관의 수는 주요 비교 국가에 비해 상대적으로 많은 것(박정수 외, 2020)으로 평가되어 있다. 이것이 국가 외의 주체에 의한 운영으로 가능한 것을 국가 주도로 이뤄지는 것인지, 정부의 많은 기능이 공공기관으로 위탁되어 있는 것인지는 불분명하나, 분명한 것은 타국에 비해 상대적으로 공공기관이 많은 탓에 현실적으로 정부적 기능을 수행함에도 불구하고 상대국으로부터 정부기능을 수행한 기관으로 인정받거나 이를 설득하기가 어려운 경우가 생길 수 있고, 이들 공공기관에 소속된 개인의 소득세가 해외 진출 기관을 경유하여 타국에 과세권이 넘어갈 수 있다는 점이다. 그리고 이는 앞에서 언급된 것처럼 우리나라의 재정으로 충당된 공공기관의 인건비 관련 소득세가 다시 우리나라 재정으로 환류되지 못하고 다른 나라의 재정 수입으로 흘러간다는 가능성을 시사한다.

만약 정부적 기능의 공공기관이 정부적 기능 성격의 판별이 어렵고, 상대국으로부터 그 지위를 인정받기 어렵다면 공공기관 임직원의 해외 파견 등에 대한 사항은 보다 엄격한 검토가 필요할 것으로 보인다. 이미 공공기관 기능의 중복성, 공공기관 간 중복되는 업무, 파견되는 일부 임직원의 부적절한 행위 등은 언론보도 등을 통해 적지 않게 접할 수 있다. 이 같은 상황에서 추가하여 상대국 과세관청의 정부적 기능 미인정으로 해당 소득세를 상대 과세당국에 넘긴다면 국민 세금으로 형성된 재정이 또 다른 방식으로 비효율적으로 사용되는 것이다. 따라서, 재정 지출 사업에서 충분한 검토를 거쳐 집행되는 것과 동일하게 공공기관 임직원의 파견에 대한 것도 정부차원에서 엄격한 검토가 필요할 것이다.

이를 위해 불필요한 공공기관 인력 파견, 또한 정부 기능을 충분히 인정받을 수 있는 기관 임직원의 개인소득세 해외 유출을 막기 위해 충분한 정보 공개와 이들에 대한 관리가 이뤄져야 할 것으로 보인다. 현재 공공기관의 정보는 공운법 제12조에 의거하여 알리오라는 웹사이트를 통해서 경영정보에 대해 통합공시를 하고 있는데, 해당 통합공시는 표준화된 공시이며, 여기에 인건비와 관련된 자료도 공개가 되고 있다. 이 같은 이유는 공공재 및 행정서비스를 제공하는 공공기관의 경영 투명성 및 공공기관이 재정적으로 효율적으로 운영될 수 있게끔 하는 데 있다.

33) 이와는 별도로 주미대사관 국세관에 문의하였을 때도 유권해석과 동일한 의견이었다. 면세기관은 조세 조약 및 의정서에 구체적으로 열거하고 조세조약 등에서 열거되지 않은 정부기능 수행기관 등을 면세기관으로 포함할 필요가 있는 경우에는 양국 간 양해각서, 상호합의를 통해 해당 기관이 조약에 따른 정부기능 수행기관임을 합의하도록 한다는 답변이었다. 또한, 조세조약은 확대 해석이나 유추 해석을 금하므로 면세기관 해당 여부에 유의가 필요하다는 의견이었다.

이 정보에 해외 진출에 대한 현황에 대한 정보도 포함되어야 할 것으로 보이고, 특히 해외에 파견 및 주재원의 목적으로 나가 있는 인력의 인건비 자료의 공개도 있어야 할 것으로 보인다. 이 같은 정보를 집계 및 공개하여 개인소득세로 인한 재정 유출의 규모가 어느 정도인지를 미리 파악하고, 정부 기관, 시민단체 등에서 해외 과세에 대한 리스크를 모니터링하고, 불필요한 인력의 해외 파견이 있다면 이에 대한 제어도 있어야 할 것으로 보인다. 만약 정부적 기능을 충분히 인정받을 수 있는 공공기관의 해외 진출 임직원에 대한 개인소득세가 해외로 납부되는 것이 확인된다면 상호합의 등을 통해 우리나라의 과세권이 확보될 수 있도록 이해관계자들의 감시와 과세관청의 적극적 노력이 요구된다.

6. 개선방안 2 : 과세관청의 상호합의 적극성

해외에 진출한 공공기관에 파견된 임직원들이 조세조약상 각 체결국에서 소득세가 면제되는 지에 대해서 정부 기관 뿐만 아니라 정부기능을 수행하는 기관에 종사하는 직원에 대해 면세 혜택을 부여하는 것으로 규정하면서 관련 규정이 적용되는 면세기관은 조세조약 및 의정서에 구체적으로 열거된다. 그리고, 조세조약 등에서 열거되지 않는 정부기능 수행기관 등을 면세기관으로 포함할 필요가 있는 경우에는 양국 간 상호합의 등을 통해 해당 기관이 조약에 따른 정부기능 수행기관임을 합의하고 있다.

그러면 조세조약에 열거되지 않아 상호합의를 할 경우 그 개시를 누가 할 것인가를 검토할 필요가 있는데, 이와 관련하여 국제조세조정에 관한 법률(이하 “국조법”)에서는 원칙적으로 당사자 신청에 따라 상호합의 절차를 개시를 할 수 있다고 보고 있다.³⁴⁾

문제는 이 당사자가 개인소득세를 납부하는 공공기관의 임직원이라는 점인데, 전세계과세주의(world wide income taxation)에 따라 총납부하는 개인소득세가 동일하고, 다만 해외 소득에 대한 세금을 한국 과세관청에 내느냐 아니면 해외 과세관청에 납부하느냐의 문제에 직면한 해당 임직원 입장에서 이러한 상호합의 개시 신청을 할지에 대한 실질적인 이유가 있을지는 의문이다. 또한, 당사자 입장에서는 전문적인 세무 업무에 대한 어려움, 공공기관 임직원이라는 개인 신분, 상호합의 신청의 번거로움이 있어 상호합의 신청을 할 동기가 지극히 낮을 것으로 보인다.³⁵⁾

이 문제의 직접적인 당사자는 해외 진출 공공기관 임직원 개인 소득에 대한 과세를 통해 세수를 추가적으로 확보하느냐의 여부를 고민해야 할 우리나라 과세관청에 있다. 따라서 과세관청 입장에서 납세자의 상호합의 개시신청을 기다릴 것이 아니라, 적극적으로 상대국과 상호합의에

34) 국조법 제42조 제1항

35) 해외에 납부되는 세금의 외국납부세액공제 한도 문제는 있기는 하나, 이 문제는 당사자 입장에 따라 적용되지 않거나 지엽적인 문제가 될 수 있다.

나설 필요가 있을 것이다. 실제 국조법에서는 기획재정부와 국세청이 직권으로 상호합의 개시를 신청할 수 있는 자격을 두고 있어³⁶⁾ 우리나라 과세관청이 더 많은 공공기관의 정부 기능 수행을 상대국으로 인정받을 수 있도록 하여 해당 기관 임직원의 소득에 대한 과세권을 우리 과세관청이 행사할 수 있도록 하는 적극성이 필요하다. 만약 그리하지 않을 경우 해당 임직원의 개인소득세가 상대국에 납부될 수 있거나, 해당 기관 임직원의 개인소득세에 대한 세무적 불확실성이 생길 우려가 있다.

7. 개선방안 3 : 일정 공공기관 상호합의 신청 제도화

앞서 논의한 바와 같이 해외 진출 업무가 상시화된 공공기관의 경우 이들의 해외주재원 등의 숫자는 상당히 높을 것으로 추정되는데, 이들의 정부적 기능을 인정받지 못하여 소득에 대한 과세권이 국내에 귀속되지 않을 경우 이로 인한 세수 유출도 유의할 것으로 예상된다. 제Ⅲ장에서 언급한대로 언론보도로 확인되는 대한무역투자진흥공사의 해외주재원 수는 430명이고, 한국국제교류재단의 해외주재원 수는 61명인데, 이들 인원만 공공기관의 평균 인건비를 고려하더라도 대응되는 개인소득세 규모는 유의할 것으로 보인다.³⁷⁾ 이에 따라 해외로 일정 수 이상의 임직원을 보내는 공공기관에 대해서는 상호합의 개시를 신청할 수 있는 기관인 기획재정부나 과세관청에서 의무적으로 상호합의 개시신청을 요청해야 하는 것을 법제화하는 방법을 고려해 볼 수 있다.

다만, 이들 공공기관이 개인소득세 납부의 직접적인 당사자가 아니고, 원천징수의무자(withholding agent) 지위를 가진 까닭에 상호합의 개시신청을 할 수 있는 자격이 있는지는 불분명하다. 따라서 공공기관을 직접적으로 규율하는 공운법 등의 규정에서 일정 수준 이상의 해외 파견 인력을 가진 공공기관이 기획재정부 등 과세관청에 직권으로 상호합의 개시를 하도록 요청하는 것을 의무화하는 것을 생각해 볼 수 있다. 또는 개선방안 1에서 언급한대로 알리오 공시 경영정보가 해외 파견 인력의 인건비 등을 구분하여 표시한다면 이를 관리 감독하는 기획재정부 공공정책국에서 세제실 등을 통해 상호합의 개시 등을 의뢰하는 것도 방법일 수 있다. 이렇게 된다면 과세관청이 보다 현행화된 정보를 토대로 실효성 있는 조세조약 개정을 할 수 있을 것으로 판단된다.

36) 국조법 제42조 제3항, 제4항

37) 이 뿐만 아니라 해당 공공기관이 해외주재원의 원천징국 소득세를 대납하는 등의 불필요한 이슈도 발생할 수 있다.

VI. 결 론

공공기관은 공공재 또는 공공서비스를 국민에게 효율적으로 제공하기 위해 국민-정부-공공기관 구조하에서 복대리인으로서 정부적 기능을 제공하는 경우가 많고, 이러한 국내 공공기관의 해외 진출은 지속적으로 증가하는 추세이다. 그리고 OECD 모델 조약에서는 정부적 기능을 수행하는 정치적 하부조직 등이 피고용인에게 지급하는 임금 등에 대해서는 원천지국에 대한 과세권에 대한 예외를 두어 임금 등을 지급하는 해당 조직이 소재한 국가에 대한 과세권을 인정하고 있다. 본 연구는 정부 기능을 수행하는 공공기관 임직원들의 개인소득세가 해외 원천지국에서 과세될 수 있는 불확실성이 있고, 현재의 조세조약과 유권해석들이 이들의 개인소득세 과세권 배분 문제에서 정부 기능을 이용한 우리나라 과세권 확보에 충분하지 못하고, 개선될 필요성이 있음을 지적한다.

공공기관 재정의 특성상 공공기관 임직원의 인건비 대다수가 국가 재정 특히 국민 세금으로 충당됨을 고려할 때 이들 임직원 근로소득에 대한 세금은 우리나라 재정으로 다시 환류되어야 하는데, 정부 기능 미인정으로 이들 개인소득세에 대한 과세권이 확보되지 못할 경우 국가 재정의 비효율적으로 관리될 수 있다. 현재의 한국 정부가 체결한 조세조약은 해외 진출 공공기관의 정부적 기능을 인정하기에는 노후화되어 있고, 심지어는 공공기관이 설립되기 전에 체결된 조세조약이 다수 존재하여 조세조약 체결 후 설립된 공공기관의 해외 진출 인력에 대한 정부적 기능의 인정, 과세권 확보가 불투명한 점이 많다. 또한 한국국제협력단(KOICA)과 같이 해외 사업 등이 상시화된 공공기관의 경우 아예 조세조약에서 정부적 기능을 수행하는 기관으로 열거되지 않은 문제도 있다. 그리고 현재 우리나라 과세관청의 유권해석이 국내에 진출한 일부 국가의 진출 인력에 대한 정부적 기능은 쉽게 인정하면서도 해외에 진출한 우리나라 공공기관에 대한 인력의 정부적 기능에 대해서는 조세조약상 미열거 등의 사유로 과세권이 해외에 있음을 시사하여 상호주의가 실질적으로 적용되고 있는지에 대한 의문점이 있다.

따라서 이 같은 문제점을 해결하기 위해 해외에 진출한 공공기관의 파견 인력, 인건비 현황 등을 알리오 표준 공시를 통해 대외에 공개하여 이를 관리할 필요가 있고, 과세권 확보의 당사자인 정부가 상호합의 등에 적극성을 보여 보다 많은 공공기관의 정부적 기능을 인정받아 해외 진출 인력에 대한 국내 과세권을 확보할 수 있도록 노력해야 할 것이다. 또한, 일정 수준 이상의 임직원을 파견 형식으로 해외에 보내는 공공기관에 대해서는 상호합의 개시신청을 제도화하는 것도 검토해 볼 수 있다.

본 연구는 정부의 공공적 기능을 위탁받아 수행하는 복대리인 역할을 하는 공공기관이 해외 진출 시 수행하는 정부 기능의 정의 해석의 범위에 따라 해외 진출 인력 개인소득세의 과세권 이슈를 살펴보고, 거주지국인 한국 과세관청의 입장에서 세원 확보를 위한 개선방안을 제안하였다는 점에서 선행연구와 차별점이 있다.

참고문헌

- 김영빈. 2021. 국민의 관심수준이 공공기관의 통제와 경영성과에 미치는 영향 : 공공기관의 복대리 관계를 중심으로. 서울대학교 대학원 석사학위논문.
- 박정수 · 김진아 · 정석건. 2020. 해외 주요국 공공기관 평가 및 관리방안. 국회 예산정책처 연구용역보고서.
- 신상훈 · 차승민. 2018. 내부감사 품질과 조세회피 - 공기업 상임감사 직무수행 실적평가를 중심으로 -. 세무와 회계연구, 제7권 제1호 : 383-412.
- 원구환. 2017. 공기업에 대한 과세와 조세귀착 및 초과부담간의 상관성 분석. 한국지방공기업학회보, 제13권 제1호 : 1-21.
- 윤성만. 2013. 공공기관의 경영성과보상유인과 세금유인이 적자회피적 이익조정에 미치는 영향. 회계저널, 제22권 제4호 : 51-79.
- 이용섭. 2005. 국제조세. 세경사.
- 이창희 · 김정홍 · 윤지현. 2023. 국제조세법. 박영사.
- 조 태. 2007. 우리나라 공공기관의 지배구조에 관한 연구. 한국정책과학학회보, 제11권 제4호 : 251-274.
- 조형태 · 김갑순 · 윤성만. 2018. 주택사업 공기업 간 조세형평성의 문제와 개선방안 : ○○ 공사 사례를 중심으로 : ○○ 공사 사례를 중심으로. 조세연구, 제18권 제3호 : 53-75.
- 최준욱 · 송경호 · 홍유화 · 홍윤진. 2010. 공공기관 해외진출의 현황과 정책방향. 한국조세연구원 공공기관정책연구센터.
- 한동숙. 2020. 공공기관 해외진출의 현황 및 정책적 시사점. 재정포럼. 292 : 32-51.
- 허경선. 2011. 해외 주요국 공공기관의 성과관리와 시사점, 한국조세연구원.
- 국회예산정책처. 2023. 2023 대한민국 공공기관.
- 삼일아이닷컴(<https://www.samili.com/>). 삼일인포마인.
- Bradshaw, M., Liao, G., and Ma, M. S. 2019. Agency costs and tax planning when the government is a major shareholder. *Journal of Accounting and Economics*, 67(2-3) : 255-277.
- Ninow, L., Thuncke, G., and Wagner, M. 2021. Evidence on aggressive tax avoidance by German state-owned Enterprises and its driving factors. *German Politics*, 30(4) : 541-561.
- Wu, W., Wu, C., Zhou, C., and Wu, J. 2012. Political connections, tax benefits and firm performance : Evidence from China. *Journal of Accounting and Public policy*, 31(3) : 277-300.

Review of the Allocation of Personal Income Tax Authority Regarding the Government Functions of SOEs*

Seon, Chang Hee** · Cho, Hyeongtae***

〈Abstract〉

SOEs(State Owned Enterprises) often serve as a quasi-agent under the structure of citizen-government-public institution to efficiently provide public goods or services to the citizens, and the trend of such domestic SOEs expanding overseas has been increasing. The OECD Model Convention recognizes the taxation rights of the country where the organization paying salaries is located by exempting from source country taxation salaries paid by political subdivisions, etc., that perform governmental functions.

This study points out the uncertainty of personal income tax of employees of public institutions performing governmental functions being taxed in the foreign source country. It criticizes the insufficiency of current tax treaties and authoritative interpretations in allocating taxing rights for personal income tax using governmental functions, highlighting the need for improvements.

Given that the majority of personnel costs of SOEs are covered by national finances, particularly taxes, the taxes on these employment incomes should return to our national finances. If the taxing rights for these personal incomes are not secured due to unrecognition of governmental functions, it could lead to inefficient management of national finances. The current tax treaties of the Korean government are outdated and even predate the establishment of many public institutions, creating opacity in recognizing governmental functions and securing taxing rights for the overseas personnel of these institutions. Additionally, SOEs like the Korea International Cooperation Agency(KOICA), which are regularly involved in foreign aid projects, are not even listed as organizations performing governmental functions in tax treaties. There are also concerns about the ambiguous application of reciprocity and potential issues with the foreign tax credit carryover for SOE employees returning home after a period of overseas assignment.

To solve these issues, it is necessary to disclose and manage information such as the dispatch personnel and personnel cost status of SOEs abroad through standard public disclosures. The government, as the party responsible for securing taxing rights, should actively engage in mutual agreements to recognize more public institutions' governmental functions and secure domestic taxing rights for their overseas personnel.

〈Key words〉 SOEs, Government Function, Personal Income Tax, Taxing Authority, Tax Treaty

* This work was supported by 2024 Hongik University Research Fund.

** US Enrolled Agent, saints79@gmail.com, First Author

*** Associate Professor, College of Business Administration, Hongik University, cht1212@hongik.ac.kr, Corresponding Author