

한 · 미 조세 조약상 미등록 특허 사용료의 소득원천에 대한 연구

이 동 식*

〈국문초록〉

우리나라는 수출이 GDP의 약 40% 이상을 차지하고 있다. 그리고 미국은 우리나라의 주요수출국 중 하나이다. 따라서 우리나라기업이 국내에서 제품을 제조하는 과정에 추후 미국에서의 판매과정에 법적 분쟁이 발생하지 않도록 준비를 잘 해야 한다. 특허권사용계약체결도 그러한 준비과정의 일환으로 이해할 수 있다. 특허는 각 국가의 법률에 따라 국가별로 등록해야 하는 것이다. 그러다보니 미국에는 등록된 특허인데 우리나라에는 등록되지 않은 특허 혹은 그 반대의 특허도 존재할 수 있다. 세법에서는 우리나라기업이 미국에는 등록되고 우리나라에는 등록되지 않은 특허권을 보유하고 있는 미국법인과 계약을 체결해서 국내에서 제품을 생산하는 과정 중에 그 특허를 사용하고 대가를 지급하는 경우 해당 소득이 국내에 원천이 있는 사용료소득으로 볼 수 있는지 여부가 문제되고 있다.

국제조세사건에서 국내원천여부판단은 원천지국의 과세자주권을 결정하는 중요한 쟁점이다. 위 문제와 관련하여 대법원은 지금까지 특허법상 특허숙지주의를 근거로 미등록특허의 국내사용에 따른 사용료소득에 대해 국내원천성을 부정하여 국내에서는 과세가 불가능한 것으로 결론을 내렸다. 하지만 입법자는 국내에서 과세가 가능하도록 하기 위하여 2008. 12. 26. 법인세법을 개정하였다. 그러나 법인세법 개정 이후에도 판례는 여전히 과거와 동일한 판단을 하고 있다. 이 글은 이러한 대법원의 판단이 적절한 것인지를 검토하였다.

현재 이 쟁점과 관련하여 가장 중요한 이슈는 원천지국에 등록된 특허만을 특허사용료소득으로 원천징수할 수 있는 것으로 이해하려는 한미조세조약 문맥이 존재하는 것으로 이해할 수 있는지 여부라고 판단된다. 한미조세조약 제2조제2항에 따를 때 계약국의 국내법, 즉 법인세법 제93조제8호다목의 적용을 제한하는 근거인 조약상 문맥이 존재하는지의 문제이다.

이 글에서는 조약상 문맥은 유효한 국내법의 적용을 배제할 권한을 부여하는 것이므로 명확하게 그 존재가 입증되어야 하며 입증책임은 문맥의 존재를 주장하는 자에게 있다고 판단하였고 지금까지의 논의과정을 보게 되면 그러한 입증이 충분히 되지 않았다는 결론에 이르게 되었다. 그럼에도 불구하고 여전히 대법원이 법인세법 제93조제8호다목의 적용을 부정할 수 있는지가 의문이다. 이와 관련해서 이미 다수의 대법원의 판단이 있었지만 우리나라 경제구조의 특성상 향후의 과세

* 경북대학교 법학전문대학원 교수, 법학연구원 연구위원

문제를 고려할 때 법원이 다시 한번 신중하게 판단해야 할 필요가 있다고 할 것이다.

주제어 : 특허사용료소득과세, 소득원천, 조약상 문맥, 조약의 해석, 조약배제

• 투고일 : 2025.01.06. / 심사일 : 2025.01.25. / 게재확정일 : 2025.01.25.

I. 서론

한·미조세조약상 미등록 특허사용료의 소득원천을 어떻게 판단할 것인지를 두고 해석상 논란이 되고 있다. 미국법인이 미국 특허법에 따라 등록된 특허권을 보유하고 있고 그 특허가 우리나라에는 등록되지 않은 경우인데 내국법인이 국내에서의 상품제조과정에 그 특허를 사용할 필요가 있어서 특허를 보유한 미국법인과 체결한 약정에 따라 특허를 사용하고 그 대가를 지급한 경우 해당 소득을 국내원천이 있는 것으로 판단하여 국내에서 원천징수할 수 있는지가 문제이다.

대법원은 이미 1992년에 이러한 경우 국내원천이 없는 경우에 해당한다고 판단하였다. 그리고 그 이후에 동일한 쟁점에 대해 여러 건의 대법원 판결이 있었다. 외형상으로는 일견 쟁점이 정리된 듯 보인다. 반면 이러한 경우 입법자는 국내에서 과세권을 행사해야 한다고 생각하고 2008년 법인세법까지 개정하였고 그 조문을 보게 되면 분명 위와 같은 사안의 경우 국내에서 과세권을 행사해야 할 듯하다. 그럼에도 불구하고 대법원이 그러한 법인세법 개정 이후에도 여전히 개정 이전과 동일한 태도를 취하고 있는 점을 고려하면 과연 법 적용기관인 대법원이 어떤 논리로 입법자의 결단을 무시할 수 있는지가 의문이 들지 않을 수 없다. 이 글은 이러한 의문점에서 시작하고 있다.

이 문제에 대한 검토를 위해 우선 제2장에서는 위와 같은 사안에 적용될 법인세법과 한미조세조약상 주요 규정들을 소개하고 다음으로 제3장에서는 법인세법과 한미조세조약의 그러한 규정에 따를 때 특허사용료과세가 되는 요건들을 정리해 보고자 한다. 그리고 제4장에서는 이 쟁점과 관련한 대법원판례의 지금까지의 흐름과 그 논리를 정리해보고 제5장에서는 주요 쟁점별로 학설과 판례를 정리해본 뒤 제6장에서 나름의 결론을 도출해 보고자 한다.

II. 법인세법과 한미조세조약상 특허사용료소득과세 관련 주요규정 소개

1. 개관

위 연구주제와 관련하여서는 우선 관련 법률규정들을 정확하게 이해하는 것이 전제되어야 한다. 우선 법인세법의 관련규정이 중요하다. 외국법인이 국내에서 소득획득행위를 한 경우 우리나라가 과세권행사를 하기 위해서는 법인세법에서 근거규정을 찾을 수 있어야 한다. 특정 쟁점에 대해 분쟁이 있었고 그것을 계기로 법개정이 있었다면 개정 전후의 법문언의 변화도 중요하므로 관련 법인세법규정의 변천과정을 함께 검토할 필요가 있다. 다음으로 만약 소득의 귀속자인 외국법인의 거주지국이 우리나라와 조세조약이 체결된 국가인 경우 법인세법에 따라 과세권이 발생한 경우이더라도 다시 조세조약의 관련규정을 검토해보아야 한다. 이 경우에는 법인세법이 아니라 최종적으로 조약에 의해 과세내용이 결정된다. 이 글은 국내법인이 국내에서의 제조활동 등을 위해 미국법인에게 특허료 등을 지급하는 경우를 전제하고 있으므로 소득귀속자는 미국법인이므로 「대한민국과 미합중국간의 소득에 관한 조세의 이중과세 회피 방지와 탈세방지 및 국제무역과투자의 증진을 위한 협약」(1979.10.20.시행, 이하 “한미조세조약”이라 함)상 관련규정이 중요하다.

아래에서 우선 이러한 법인세법규정과 한미조세조약상 규정을 과세의 근거규정으로 소개하고자 한다. 그리고 2018. 12. 31. 「국제조세조정에 관한 법률」(이하 “국조법”이라 함)의 개정으로 삭제되어 현재는 존재하지 않지만 종래 이 쟁점을 다룬 판결문에서 구 국조법(2008. 12. 31. 법 개정 이전) 제28조가 법 적용논리를 구성하는데 중요한 역할을 한 바 있으므로 이 규정도 함께 검토할 필요가 있다.

2. 법인세법

문제의 쟁점과 관련한 중요한 법인세법상 근거규정으로는 법인세법 제93조 제8호(2010. 12. 30. 법인세법 개정 이전에는 제9호)를 거론할 수 있다. 이 조문은 여러 차례의 개정을 거쳤는데 개정전후에 따라 관련 문언의 해석결론에 영향이 있을 수 있다. 따라서 아래에서 해당 조문의 개정내용 중 이 글의 전개

에 영향이 있다고 생각하는 주요 개정경과를 소개하고자 한다.

1) 1998. 12. 28. 법률 제5581호로 전부개정된 법인세법

법인세법에 외국법인의 국내원천소득을 과세할 수 있는 근거규정이 처음 입법된 것은 1967. 11. 29. 법률 제1964호로 법인세법이 전부개정되면서이다. 1963년에 OECD가 모델조세조약을 만들었고 그에 기초하여 미국이 여러나라와 조약체결을 추진하며 우리나라에도 1965. 8. 경 처음으로 초안을 제시하였다고 하니 그 즈음 법인세법을 전면 개정하면서 외국법인의 국내원천소득과세와 관련한 규정을 입법하게 된 것은 자연스러운 것으로 이해된다. 당시에는 법인세법 제55조제1항제9호에서 사용료소득의 소득원천에 대해 규정하고 있었다. 이 규정은 1996. 12. 30. 법률 제5192호로 법인세법이 일부 개정되면서 내용에 변화가 생기게 된다. 이 개정으로 아래 표에서 확인되는 바와 같이 구 법인세법 제55조제1항제9호 단서 부분이 신설되었다. 이 규정은 법인세법 제55조제1항제9호 본문 자체가 사용지와 지급지를 병용하여 사용료소득의 원천지를 판정하는 것으로 되어 있는데 조세조약에서 사용지를 원천지 판단기준으로 하고 있다면 조약우선원칙에 따라 지급지가 아니라 사용지를 기준으로 소득원천을 판단해야 한다는 당연한 내용을 분명하게 한 것으로 이해할 수 있다.

〈표 1〉 1996. 12. 30. 일부 개정 전후 법인세법 관련 규정의 변천

개정전	개정후
제55조(국내원천소득) ①제53조에서 “국내원천소득”이라 함은 다음 각호에 규정하는 소득을 말한다. 1. ~ 8. (생략) 9. 다음 각목의 1에 해당하는 자산·정보 또는 권리를 국내에서 사용하거나 그 대가를 국내에서 지급하는 경우의 당해 대가 및 그 자산·정보 또는 권리의 양도로 인하여 발생하는 소득 (가) 학술 또는 예술상의 저작물(映畵필름을 포함한다)의 저작권·특허권·상표권·의장·모형·도면이나 비밀의 공식 또는 공정·라디오·텔레비전방송용 필름 및 테이프 기타 이와 유사한 자산이나 권리 (나) 산업상·영업상 또는 과학상의 지식·경험에 관한 정보 또는 노하우 (다) 산업상·영업상 또는 과학상의 기계·설비·장치 기타 대통령령이 정하는 용구	제55조(국내원천소득) ①제53조에서 “국내원천소득”이라 함은 다음 각호에 규정하는 소득을 말한다. 1. ~ 8. (생략) 9. 다음 각목의 1에 해당하는 자산·정보 또는 권리를 국내에서 사용하거나 그 대가를 국내에서 지급하는 경우의 당해 대가 및 그 자산·정보 또는 권리의 양도로 인하여 발생하는 소득. <u>다만, 소득에 관한 이중과세방지협약에서 사용지를 기준으로 하여 당해 소득의 국내원천소득 여부를 규정하고 있는 경우에는 국외에서 사용된 자산·정보 또는 권리에 대한 대가는 국내 지급 여부에 불구하고 이를 국내원천소득으로 보지 아니한다.</u> 아래 부분은 동일 -

1998. 12. 28 법률 제5581호로 법인세법이 전부개정되면서 조문의 위치가 과거 제55조에서 현재처럼 제93조로 변경되었다. 그리고 조문 본문이 과거 “제53조에서 “국내원천소득”이라 함은 다음 각호에 규정하는 소득을 말한다”라고 되어 있던 것이 “외국법인의 국내원천소득은 다음 각호와 같이 구분한다”로 변경되었다. 이 문구의 변화는 외국법인의 국내원천소득에 대해 법에서 열거한 것 이외에는 국내에서 과세할 수 없는 것인지 여부와 관련하여 중요한 의미를 가질 수 있는 것으로 이해된다.

2) 2008. 12. 26. 법률 제9267호로 개정된 법인세법

1998년 법인세법 전부개정 이후 법인세법 제93조에 중요한 변화가 생긴 것은 2008. 12. 26.자의 법인세법 개정에 의해서이다. 이 개정으로 구 법인세법 제93조제9호 본문 단서 제2문이 신설되었다. 조문의 신설된 부분이 이 글의 연구주제와 밀접한 연관이 있다. 이 규정은 아래에서 언급하는 대법원 2007. 9. 7. 선고 2005두8641판결이¹⁾ 나오자 입법자가 국내과세권을 지키기 위해 입법적 대응을 한 것으로 이해되고 있다²⁾. 이러한 입법적 대응이 자동적으로 조세조약의 관련규정 해석에 영향을 줄 수 있는 것은 아니다. 이는 조약과 관련 법률규정의 해석문제로 남겨지게 된다.

〈표 2〉 2008. 12. 26. 개정 전후 법인세법 제93조제9호

개정전	개정후
제93조(국내원천소득) 외국법인의 국내원천소득은 다음 각 호와 같이 구분한다. ... 9. 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 권리·자산 또는 정보(이하 이 호에서 “권리등”이라 한다)를 국내에서 사용하거나 그 대가를 국내에서 지급하는 경우의 당해 대가 및 그 권리등의 양도로 인하여 발생하는 소득. 다만, 소득에 관한 이중과세방지협약에서 사용지를 기준으로 하여 당해 소득의 국내원천소득 해당여부를 규정하고 있는 경우에는 국외에서 사용된 권리등에 대한 대가는 국내지급 여부에 불구하고 이를 국내원천소득으로 보지 아니한다.	제93조(국내원천소득) 외국법인의 국내원천소득은 다음 각 호와 같이 구분한다. ... 9. 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 권리·자산 또는 정보(이하 이 호에서 “권리등”이라 한다)를 국내에서 사용하거나 그 대가를 국내에서 지급하는 경우의 당해 대가 및 그 권리등의 양도로 인하여 발생하는 소득. 다만, 소득에 관한 이중과세방지협약에서 사용지를 기준으로 하여 당해 소득의 국내원천소득 해당여부를 규정하고 있는 경우에는 국외에서 사용된 권리등에 대한 대가는 국내지급 여부에 불구하고 이를 국내원천소득으로 보지 아니한다. <u>이 경우</u>

1) 이 판결에 대해서는 이 글 IV. 2 2)분에서 자세하게 소개하고 있다.

2) 김석환, “사용료소득의 원천지 판단기준”, 『저스티스』 통권 제140호, 2014, 415면; 이재호, “미국 특허권의 사용료 과세에 대한 규범체계-대법원 2014. 11. 27. 선고 2012두18356판결”, 『홍익법학』 제17권제3호, 2016, 691~692면.

가. 학술 또는 예술상의 저작물(映畵필름을 포함한다)의 저작권·특허권·상표권·디자인·모형·도면이나 비밀의 공식 또는 공정·라디오·텔레비전방송용 필름 및 테이프 기타 이와 유사한 자산이나 권리	특허권, 실용신안권, 상표권, 디자인권 등 권리의 행사에 등록이 필요한 권리(이하 이 호에서 “특허권등”이라 한다)는 해당 특허권등이 국외에서 등록되었고 국내에서 제조·판매 등에 사용된 경우에는 국내 등록 여부에 관계없이 국내에서 사용된 것으로 본다.
나. 산업상·영업상 또는 과학상의 지식·경험에 관한 정보 또는 노하우	가. 학술 또는 예술상의 저작물(映畵필름을 포함한다)의 저작권·특허권·상표권·디자인·모형·도면이나 비밀의 공식 또는 공정·라디오·텔레비전방송용 필름 및 테이프 기타 이와 유사한 자산이나 권리
다. 삭제 <2003. 12. 30.>	나. 산업상·영업상 또는 과학상의 지식·경험에 관한 정보 또는 노하우
	다. 삭제 <2003. 12. 30.>

3) 2019. 12. 31. 법률 제16833호로 개정된 법인세법

특허사용료에 대한 소득원천관정규정은 종래 법인세법 제93조제9호에 규정되어 있었는데 2010. 12. 30. 법률 제10423호로 법인세법이 개정되면서 제8호로 변경되었다. 그러나 내용에는 변화가 없었다. 그 이후 2019. 12. 31. 법률 제16833호로 법인세법이 개정되면서 조문의 구성에 변화가 생겼다. 우선 제93조 본문이 “외국법인의 국내원천소득은 다음 각 호의 구분에 따른 소득으로 한다”에서 “외국법인의 국내원천소득은 다음 각 호와 같이 구분한다”로 변경되었고, 제8호의 경우 단서 전체를 삭제하고 대신 과거 단서 제2문의 내용을 “다” 목을 신설하여 그곳으로 이동시켰다. 그리고 국내원천기타소득을 규정하고 있는 제10호에서 차목을 신설하여 제8호의 다목과 유사하게 미등록특허를 국내에서 사용한 것에 대한 손해배상금 등으로 지불한 것에 대해 사용료소득이 아니라 기타소득으로 과세한다는 규정을 신설했다.

〈표 3〉 2019. 12. 31. 개정 전후 법인세법 제93조제8호

개정전	개정후
제93조(국내원천소득) 외국법인의 국내원천소득은 다음 각 호의 구분에 따른 소득으로 한다. ... 8. 국내원천 사용료소득: 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 권리·자산 또는 정보(이하 이 호에서 “권리등”이라 한다)를 국내에서 사용하거나 그 대가를 국내에서 지급하는 경우 그 대가 및 그 권리등을 양도함으로써 발생하는 소득. 다만, 소득에 관한 이중과세 방지협약에서 사용지(使用地)를 기준으로 하여 그 소득의 국	제93조(국내원천소득) 외국법인의 국내원천소득은 다음 각 호와 같이 구분한다. ... 8. 국내원천 사용료소득: 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 권리·자산 또는 정보(이하 이 호에서 “권리등”이라 한다)를 국내에서 사용하거나 그 대가를 국내에서 지급하는 경우 그 대가 및 그 권리등을 양도함으로써 발생하는 소득 가. 학술 또는 예술상의 저작물(영화필름을 포함한다)의 저작권, 특허권, 상표권, 디자인,

<p>내원천소득 해당 여부를 규정하고 있는 경우에는 국외에서 사용된 권리들에 대한 대가는 국내 지급 여부에도 불구하고 국내원천소득으로 보지 아니한다. 이 경우 특허권, 실용신안권, 상표권, 디자인권 등 권리의 행사에 등록이 필요한 권리(이하 이 호에서 “특허권등”이라 한다)는 해당 특허권등이 국외에서 등록되었고 국내에서 제조·판매 등에 사용된 경우에는 국내 등록 여부에 관계없이 국내에서 사용된 것으로 본다.</p> <p>가. 학술 또는 예술상의 저작물(映畵필름을 포함한다)의 저작권·특허권·상표권·디자인·모형·도면이나 비밀의 공식 또는 공정·라디오·텔레비전방송용 필름 및 테이프 기타 이와 유사한 자산이나 권리</p> <p>나. 산업상·상업상 또는 과학상의 지식·경험에 관한 정보 또는 노하우</p> <p>...</p> <p>10. 국내원천 기타소득: 제1호부터 제9호까지의 규정에 따른 소득 외의 소득으로서 다음 각목의 어느 하나에 해당하는 소득</p> <p>...</p>	<p>모형, 도면, 비밀스러운 공식 또는 공정(工程), 라디오·텔레비전방송용 필름 및 테이프, 그 밖에 이와 유사한 자산이나 권리</p> <p>나. 산업상·상업상·과학상의 지식·경험에 관한 정보 또는 노하우</p> <p><u>다. 사용지(使用地)를 기준으로 국내원천소득 해당 여부를 규정하는 조세조약(이하 이 조에서 “사용지 기준 조세조약”이라 한다)에서 사용료의 정의에 포함되는 그 밖에 이와 유사한 재산 또는 권리[특허권, 실용신안권, 상표권, 디자인권 등 그 행사에 등록이 필요한 권리(이하 이 조에서 “특허권등”이라 한다)가 국내에서 등록되지 아니하였으나 그에 포함된 제조방법·기술·정보 등이 국내에서의 제조·생산과 관련되는 등 국내에서 사실상 실시되거나 사용되는 것을 말한다]</u></p> <p>...</p> <p>10. 국내원천 기타소득: 제1호부터 제9호까지의 규정에 따른 소득 외의 소득으로서 다음 각목의 어느 하나에 해당하는 소득</p> <p>...</p> <p><u>차. 사용지 기준 조세조약 상대국의 법인이 소유한 특허권등으로서 국내에서 등록되지 아니하고 국외에서 등록된 특허권등을 침해하여 발생하는 손해에 대하여 국내에서 지급하는 손해배상금·보상금·화해금·일실이익 또는 그 밖에 이와 유사한 소득. 이 경우 해당 특허권등에 포함된 제조방법·기술·정보 등이 국내에서의 제조·생산과 관련되는 등 국내에서 사실상 실시되거나 사용되는 것과 관련되어 지급하는 소득으로 한정한다.</u></p>
---	---

4) 2020. 12. 22. 법률 제17652호로 개정된 법인세법

특허사용료에 대한 소득원천을 규정한 법인세법 제93조제8호가 가장 최근에 개정된 것은 2020. 12. 22. 법률 제17652호로 법인세법이 개정되면서이다. 이 개정을 통해 같은 호 제2문으로 “이 경우 제4호에 따른 산업상·상업상·과학상의 기계·설비·장치 등을 임대함으로써 발생하는 소득을 조세조약에서 사용료소득으로 구분하는 경우 그 사용대가를 포함한다”라는 내용이 추가되었다. 이 규정은 법인세법과 조약이 국내원천소득의 “소득구분”과 관련하여 입장이 다를 경우 조약을 존중하여 내국세법상으로도 그 경우에 제4호의 “선박등임대소득”이 아니라 제8호의 “사용료소득”으로 구분하겠다는 의미이다.

〈표 4〉 2022. 12. 31. 개정 전후 법인세법 제93조제8호

개정전	개정후
제93조(국내원천소득) 외국법인의 국내원천소득은 다음 각 호와 같이 구분한다. ... 8. 국내원천 사용료소득: 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 권리·자산 또는 정보(이하 이 호에서 “권리등”이라 한다)를 국내에서 사용하거나 그 대가를 국내에서 지급하는 경우 그 대가 및 그 권리등을 양도함으로써 발생하는 소득. 가. 학술 또는 예술상의 저작물(영화필름을 포함한다)의 저작권, 특허권, 상표권, 디자인, 모형, 도면, 비밀스러운 공식 또는 공정(工程), 라디오·텔레비전방송용 필름 및 테이프, 그 밖에 이와 유사한 자산이나 권리 나. 산업상·영업상·과학상의 지식·경험에 관한 정보 또는 노하우 다. 사용지(使用地)를 기준으로 국내원천소득 해당 여부를 규정하는 조세조약(이하 이 조에서 “사용지 기준 조세조약”이라 한다)에서 사용료의 정의에 포함되는 그 밖에 이와 유사한 재산 또는 권리[특허권, 실용신안권, 상표권, 디자인권 등 그 행사에 등록이 필요한 권리(이하 이 조에서 “특허권등”이라 한다)가 국내에서 등록되지 아니하였으나 그에 포함된 제조방법·기술·정보 등이 국내에서의 제조·생산과 관련되는 등 국내에서 사실상 실시되거나 사용되는 것을 말한다]	제93조(국내원천소득) 외국법인의 국내원천소득은 다음 각 호와 같이 구분한다. ... 8. 국내원천 사용료소득: 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 권리·자산 또는 정보(이하 이 호에서 “권리등”이라 한다)를 국내에서 사용하거나 그 대가를 국내에서 지급하는 경우 그 대가 및 그 권리등을 양도함으로써 발생하는 소득. 이 경우 제4호에 따른 산업상·영업상·과학상의 기계·설비·장치 등을 임대함으로써 발생하는 소득을 조세조약에서 사용료소득으로 구분하는 경우 그 사용대가를 포함한다. 가. 학술 또는 예술상의 저작물(영화필름을 포함한다)의 저작권, 특허권, 상표권, 디자인, 모형, 도면, 비밀스러운 공식 또는 공정(工程), 라디오·텔레비전방송용 필름 및 테이프, 그 밖에 이와 유사한 자산이나 권리 나. 산업상·영업상·과학상의 지식·경험에 관한 정보 또는 노하우 다. 사용지(使用地)를 기준으로 국내원천소득 해당 여부를 규정하는 조세조약(이하 이 조에서 “사용지 기준 조세조약”이라 한다)에서 사용료의 정의에 포함되는 그 밖에 이와 유사한 재산 또는 권리[특허권, 실용신안권, 상표권, 디자인권 등 그 행사에 등록이 필요한 권리(이하 이 조에서 “특허권등”이라 한다)가 국내에서 등록되지 아니하였으나 그에 포함된 제조방법·기술·정보 등이 국내에서의 제조·생산과 관련되는 등 국내에서 사실상 실시되거나 사용되는 것을 말한다]

3. 한미조세조약

1) 조세조약 일반론

외국법인이 법인세법 제93조에 따른 과세요건을 충족한 것을 전제로 하여 그 거주지국이 우리나라와 이중과세방지조약을 체결한 경우와 그렇지 않은 경우로 나누어 전자의 경우 우리나라의 과세권은 조약에 따라 과세권이 일부 제한되고, 후자의 경우에는 그러한 제한 없이 법인세법에 규정한 대로 과세를 하게 된다. 조세조약은 이중과세방지를 위해 거주지국과 원천지국의 과세권경합을 해결하는 기준을 제시하고 있다. 즉, 어떤 경우는 거주지국에서만 과세할

수 있도록 하고 또 어떤 경우는 원천지국에서 일정 부분 과세를 하게 하되 거주지국에서 이중과세를 방지하는 조치를 도입할 것을 명령하고 있다³⁾.

특허사용료에 대한 사용료소득에 대해서 원천지국과세권을 인정할 것인지와 관련해서는 OECD모델조세조약은 거주지국과세원칙을 규정하고 있고, UN모델조세조약은 지급지를 원천지로 하여 원천지국 과세가 가능하도록 규정하고 있다.

우리나라는 조세조약을 체결한 국가 중 대부분의 국가(73개국)와는 UN모델에 따라 지급지를 원천지로 합의하였고, 미국의 경우에는 사용지를 원천지로 규정하여 원천지국의 과세권을 인정하고 있으며 나머지 5개국의 경우에는 거주지국 과세원칙(원천지국 면세)을 채택하고 있는 것으로 알려져 있다⁴⁾.

2) 한미조세조약의 경우

한미조세조약의 경우 제6조제3항에서 사용료소득의 소득원천을 규정하고 있고, 제14조제4항에서는 사용료소득 과세대상인 사용료(royalties)에 대한 정의 규정을 두고 있다. 우선 한미조세조약 제6조제3항은 “제14조(사용료) (4)항에 규정된 재산(선박 또는 항공기에 관해서 본조(5)항에 규정된 것 이외의 재산)의 사용 또는 사용할 권리에 대하여 동 조항에 규정된 사용료는 어느 계약국 내의 동 재산의 사용 또는 사용할 권리에 대하여 지급되는 경우에만 동 계약국 내에 원천을 둔 소득으로 취급된다.”라고 규정하고 있다. 그리고 이 규정과 연계된 제14조제4항 (a)는 “문학·예술·과학작품의 저작권 또는 영화필름·라디오 또는 텔레비전 방송용 필름 또는 테이프의 저작권, 특허, 의장, 신안, 도면, 비밀공정 또는 비밀공식, 상표 또는 기타 이와 유사한 재산 또는 권리, 지식, 경험, 기능(기술), 선박 또는 항공기(임대인이 선박 또는 항공기의 국제운수상의 운행에 종사하지 아니하는 자인 경우에 한함)의 사용 또는 사용권에 대한 대가로서 받는 모든 종류의 지급금”을 사용료로 정의하고 있다.

3) 이용섭·이동식, 『국제조세』, 세경사, 2012, 62면.

4) 김석환, 앞의 글, 398면 각주 15.

〈표 5〉 한미조세조약상 사용료소득과세 관련규정

한미조세조약 한글본(Korean)	한미조세조약 영문(English)
제6조 【소득의 원천】 이 협약의 목적상 소득의 원천은 다음과 같이 취급된다. (3) 제14조 (사용료) (4)항에 규정된 재산(선박 또는 항공기에 관해서 본조(5)항에 규정된 것 이외의 재산)의 사용 또는 사용할 권리에 대하여 동 조항에 규정된 사용료는 어느 계약국내의 동 재산의 사용 또는 사용할 권리에 대하여 지급되는 경우에만 동 계약국 내에 원천을 둔 소득으로 취급된다.	제6조 【SOURCE OF INCOME】 For purposes of this Convention : (3) Royalties described in paragraph (4) of Article 14 (Royalties) for the use of, or the right to use, property (other than as provided in paragraph (5) with respect to ships or aircraft) described in such paragraph shall be treated as income from sources within one of the Contracting States only if paid for the use of, or the right to use, such property within that Contracting State.
제14조 【사용료】 (4) 본 조에서 사용되는 "사용료"라 함은 다음의 것을 의미한다. (a) 문학, 예술, 과학작품의 저작권 또는 영화필름, 라디오 또는 텔레비전 방송용 필름 또는 테이프의 저작권, 특허, 의장, 신안, 도면, 비밀공정 또는 비밀공식, 상표 또는 기타 이와 유사한 재산 또는 권리, 지식, 경험, 기능(기술), 선박 또는 항공기(임대인이 선박 또는 항공기의 국제운수상의 운행에 종사하지 아니하는 자인 경우에 한함)의 사용 또는 사용권에 대한 대가로서 받는 모든 종류의 지급금	제14조 【ROYALTIES】 (4) The term "royalties" as used in this Article means: (a) Payment of any kind made as consideration for the use of, or the right to use, copyrights of literary, artistic, or scientific works, copy rights of motion picture films or films or tapes used for radio or television broadcasting, patents, designs, models, plans, secret processes or formulae, trademarks, or other like property or rights, or knowledge, experience, or skill (know-how), or ships or aircraft (but only if the lessor is a person not engaged in the operation in international traffic of ships or aircraft) ; and (b) Gains derived from the sale, exchange, or other disposition of any such property of rights (other than ships or aircraft) to the extent that the amounts realized on such sale, exchange, or other disposition for consideration are contingent on the productivity, use, or disposition of such property of rights, The term does not include any royalties, rentals or other amount paid in respect of the operation of mines, quarries, or other natural resources.

한미조세조약 제6조제3항과 제14조제4항 이외에 제2조제2항도 중요한 규정으로 역할을 하므로 언급할 필요가 있다. 이 글의 핵심쟁점은 미등록특허의 사용도 사용료소득의 원천을 결정할 때 등장하는 “사용”이라는 법문언에 포섭되는 것으로 이해할 것인지의 문제여서 결국 조약의 해석에 관한 문제인데 제2조제2항은 “이 협약에서 사용되나 이 협약에서 정의되지 아니한 기타의 용어는, 달리 문맥에 따르지 아니하는 한, 그 조세가 결정되는 계약국의 법에 따라

내포하는 의미를 가진다.”라고 하여 이에 관한 중요한 기준을 제시하고 있다.

4. 구 국조법 제28조

2018. 12. 31. 법률 제16099호로 국조법이 개정되기 이전 까지 제28조에서는 “조세조약상 소득 구분의 우선 적용”이라는 표제하에 “비거주자 또는 외국법인의 국내원천소득의 구분에 관하여는 「소득세법」 제119조 및 「법인세법」 제93조에도 불구하고 조세조약이 우선하여 적용된다.”라고 규정하고 있었다. 이 조문은 문언상 마치 법인세법 제93조에서 어떠한 내용을 담고 있더라도 그 조문보다 조세조약이 항상 우선할 수 있도록 되어 있는 듯해 보인다. 그런데 사용료소득과세에 있어서 “사용”개념과 관련하여 조약에서 분명한 정의를 하지 않고 있는 상황이라면 한미조세조약 제2조제2항에 따라 국내법에서 이에 대해 정의하고 있는 규정이 우선적용될 여지도 존재하게 되므로 그 여부와 관련하여 논란이 발생하게 된다.

Ⅲ. 법인세법과 한미조세조약에 따른 특허사용료 과세내용

1. 개관

미국법인의 국내원천사용료소득에 대한 과세의 내용을 결정하는 법적 근거는 법인세법 제93조와 한미조세조약 제6조 및 제14조이다. 이 규정들 이외에 위 II.장에서 언급한 구 국조법 제28조는 법인세법과 한미조세조약의 적용상 우선순위에 대한 규정을 담고 있었다.

아래에서는 우선 법인세법에 따른 과세내용을 소개하고 다음으로 한미조세조약에 따른 과세내용을 소개하고 마지막으로 이 두 법령의 적용상 우선순위를 규정하고 있었던 구 국조법 제28조의 의미를 정리해 보고자 한다.

2. 법인세법에 따른 과세내용

1) 제93조제8호의 의의

법인세법 제93조는 본문에서 “외국법인의 국내원천소득은 다음 각 호와 같

이 구분한다”라고 규정하고 있다. 따라서 그 아래에 위치하고 있는 제8호(2010. 12. 31. 개정 전 제9호)를 포함한 각호는 외국법인의 국내원천소득의 “소득구분에 관한 규정”이라고 할 수 있다. 그런데 이 규정들을 보게 되면 내용적으로 소득구분만 하는 것이 아니라 소득원천판정기준도 함께 담고 있다. 정확하게는 소득을 구분하고 그 구분된 소득유형별로 소득원천을 판정하는 기준을 정하고 있는 것으로 이해할 수 있다. 그래서 제8호는 다른 호와 마찬가지로 어떠한 소득창출행위가 외국법인의 국내원천소득 중 “사용료소득”으로 소득구분되는지, 그리고 그러한 사용료소득에 대해 소득원천을 국내에 있다고 판단하는 기준은 무엇인지를 규정하고 있는 것이다.

이러한 제8호는 본문과 가, 나, 다의 3 개 목으로 규정되어 있다. 본문은 주로 소득원천을 결정하는 기준을 정하고 있고, 각 목은 본문의 “다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 권리·자산 또는 정보”라는 표현과 함께 사용료소득으로 과세되는 대상의 범위를 정하고 있다. 본문과 각 목은 각기 규율하는 내용이 다른 것으로 보아 양자를 분리해서 검토할 수도 있지만 제8호 전체의 취지가 어떠한 경우가 국내원천 사용료소득으로 과세되는 경우인지를 규정하려고 하는 것이므로 그러한 취지에 입각하여 본문과 각 목을 “전체적으로” 해석하는 것이 합당하다고 할 것이다. 즉, 제8호 각 목은 문언상으로는 본문에서의 “권리·자산 또는 정보”에 해당하는 것을 열거하는 것으로 해석되지만 그러한 자산을 국내에서 사용한다는 것의 의미에 대해서도 중요한 법적 근거를 제공하고 있는 것으로 이해해야 한다.

2) 사용료소득으로의 소득구분요건

법인세법 제93조제8호에 따라 외국법인의 국내원천소득 과세요건은 다음과 같이 두 가지로 나누어 이해할 수 있다. 그 외에 “사용”요건 역시도 충족되어야 하지만 이 부분은 원천판정기준에서도 문제되므로 그 부분에서 별도로 언급할 예정이다.

첫째, 외국법인에게 지급된 소득을 국내원천 사용료소득으로 판정하기 위해서는 법이 정하고 있는 “일정한 대상”을 사용하고 그 대가로 지급받은 소득일 것을 전제하고 있다. 그러한 사용대상을 법인세법 제93조제8호에서는 “다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 권리·자산 또는 정보”라고 하고 “권리등”으로 약칭하고 있다⁵⁾. 이처럼 사용료소득은 일정한 권리등의 사용을 전제로 하고 있

5) 법인세법 제93조제8호 본문.

다. 지금까지 사용료소득의 국내원천을 논함에 있어서 중요하게 다루어진 “사용”개념을 논하기에 앞서 사용료소득으로 과세되는 권리등의 범주를 먼저 검토해야 할 이유가 바로 여기에 있다.

법인세법 제93조제8호 본문은 “다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 권리·자산 또는 정보(이하 이 호에서 “권리등”이라 한다)”라고 규정하고 그 아래에서 가목부터 다목까지 3가지 유형을 열거하는 방식으로 입법하고 있다. 참고로 가목과 나목은 한미조세조약에서 사용료(royalties)에 대해 정의하고 있는 제14조제4항 (a)와 내용이 거의 유사하다⁶⁾.

우선 가목은 “학술 또는 예술상의 저작물(영화필름을 포함한다)의 저작권, 특허권, 상표권, 디자인, 모형, 도면, 비밀스러운 공식 또는 공정(工程), 라디오·텔레비전방송용 필름 및 테이프, 그 밖에 이와 유사한 자산이나 권리”를 그러한 권리 등으로 규정하고 있다. 이러한 가목과 관련해서 특히 “그 밖에 이와 유사한 자산이나 권리”를 어떻게 이해할 지가 문제되는데 이 문제를 다룬 국내문헌은 거의 발견하기가 어렵다.

나목은 “산업상·영업상·과학상의 지식·경험에 관한 정보 또는 노하우”를 사용료소득 과세대상인 권리등의 범주로 열거하고 있다. 이 호의 해석과 관련해서 판례는 “지적재산권의 대상이 될 수 있는지 여부에 관계없이 발명, 기술, 제조방법, 경영방법 등에 관한 비공개 정보를 사용하는 대가를 말한다”라고 판시한 바 있다⁷⁾. 대법원은 미국에 등록된 특허를 국내에서 사용하는 경우 이를 처음에는 가목 해당여부만 검토하였지만 대법원 2007. 9. 7. 선고 2005두8641 판결 이후에는 나목 해당여부도 검토하고 있다. 결론적으로는 미국 내에서 특허가 등록되면서 그와 관련된 특허기술이 공개되므로⁸⁾ 이러한 기술은 구 법인세법 제93조 제9호 (나)목 소정의 ‘정보 및 노하우’에 해당하지 않는다고 판단하고 있다. 그러나 이와 달리 대법원은 미국에서 특허출원 상태에 있는 발명, 미국에서 가출원된 발명, 그 밖에 법적 상태가 명확하지 않은 기술 등을 국내에서 제조과정 등에 사용하는 경우 이러한 기술 등은 공개된 기술이 아니어서

6) 한미조세조약 제14조 【사용료】 (4) 본 조에서 사용되는 “사용료”라 함은 다음의 것을 의미한다. (a) 문학, 예술, 과학작품의 저작권 또는 영화필름, 라디오 또는 텔레비전 방송용 필름 또는 테이프의 저작권, 특허, 의장, 신안, 도면, 비밀공정 또는 비밀공식, 상표 또는 기타 이와 유사한 재산 또는 권리, 지식, 경험, 기능(기술), 선박 또는 항공기(임대인이 선박 또는 항공기의 국제운수상의 운행에 종사하지 아니하는 자인 경우에 한함)의 사용 또는 사용권에 대한 대가로서 받는 모든 종류의 지급금...

7) 대법원 2007. 9. 7. 선고 2005두8641 판결; 대법원 2000. 1. 21. 선고 97누11065 판결.

8) 특허를 받으려는 자는 특허출원서를 해당 기관에 제출해야 하는데 이때 특허와 관련한 기술들을 기재해서 공개해야 한다. 특허법 제42조.

나목에 해당한다고 보고 있다⁹⁾.

다목에서는 “사용지를 기준으로 국내원천소득 해당 여부를 규정하는 조세조약”에 한정한 조문으로 ‘특허권, 실용신안권, 상표권, 디자인권 등 그 행사에 등록이 필요한 권리이지만 그 등록이 국내에서는 이루어지지 않은 경우에도 그러한 미등록권리도 가목에서의 “그 밖에 이와 유사한 자산이나 권리”에 포함됨을 규정하고 있다. 이러한 다목은 2019. 12. 31. 법개정으로 신설된 것이다. 개정 이전에는 각 목의 일부가 아니라 제8호(당시에는 제9호) 단서 제2문으로 되어 있었다¹⁰⁾. 그리고 다목은 문언상 가목과 연결해서 이해해야만 한다. 다목은 가목 중 “그 밖에 이와 유사한 자산이나 권리”라는 부분과 연결된 것이기 때문이다. 물론 다목에서 규정한 것이 단순히 예시적 의미만 있어서 그 부분의 규정화 없이 가목만으로 과세가 가능한지는 별개의 규정해석 문제로 검토해야 할 것이다.

〈표 6〉 법인세법 제93조제8호가목과 다목의 비교

구분	내용
법인세법 제93조 제8호 가목	학술 또는 예술상의 저작물(영화필름을 포함한다)의 저작권, 특허권, 상표권, 디자인, 모형, 도면, 비밀스러운 공식 또는 공정(工程), 라디오·텔레비전방송용 필름 및 테이프, <u>그 밖에 이와 유사한 자산이나 권리</u>
법인세법 제93조 제8호 다목	사용지(使用地)를 기준으로 국내원천소득 해당 여부를 규정하는 조세조약(이하 이 조에서 “사용지 기준 조세조약”이라 한다)에서 사용료의 정의에 포함되는 <u>그 밖에 이와 유사한 재산 또는 권리</u> [특허권, 실용신안권, 상표권, 디자인권 등 그 행사에 등록이 필요한 권리(이하 이 조에서 “특허권등”이라 한다)가 국내에서 등록되지 아니하였으나 그에 포함된 제조방법·기술·정보 등이 국내에서의 제조·생산과 관련되는 등 국내에서 사실상 실시되거나 사용되는 것을 말한다]

둘째, 이와 같은 사용대상을 사용한 대가로 지급한 금원이어야 한다. 즉, 대가지급과 특허의 사용간에 인과관계가 존재해야 한다. 법인세법 제93조제8호 본문은 “...국내에서 사용하거나 그 대가를 국내에서 지급하는 경우 그 대가”라는 표현을 사용하고 있는데 그 중 뒷 부분의 “그 대가”라는 표현이 이 요건을 규정한 것으로 이해할 수 있다.

9) 대법원 2022. 2. 10. 선고 2018두36592 판결.

10) 법인세법 제93조 제8호(제9호) 단서에 제2문이 추가된 것은 2008. 12. 26. 법인세법 개정 에 의해서이다.

3) 사용료소득의 국내원천판단기준

법인세법 제93조제8호는 그러한 권리등을 국내에서 사용하거나 대가를 지급한 경우를¹¹⁾ 과세대상으로 하고 있다. 국제적으로 외국법인의 사용료소득에 대해 과세를 하면서 원천지국에 과세권을 인정하는 입장과 거주지국에만 인정하는 입장이 나뉘어 있다. 그 중 전자의 경우 다시 사용지주의와 지급지주의 입장이 나뉘어 지는데 법인세법은 양자를 모두 국내원천으로 결정할 수 있다고 규정하고 있는 것이다.

특히 사용지주의를 결정할 때 필요한 “사용”의 의미와 관련하여 논란이 되고 있다. 한미조세조약에서도 사용이라는 개념이 소득원천을 판단하는 중요한 개념으로 사용되고 있다¹²⁾. 대법원은 1992. 5. 12. 선고 91누6887 판결과 2007. 9. 7. 선고 2005두8641판결에서 법인세법상 그 사용개념과 한미조세조약에서의 사용개념이 모두 특허권속지주의에 따라 특허가 등록된 나라에서만 성립할 수 있는 것으로 해석했다. 이러한 대법원판례에 대한 입법적 대응으로 2008. 12. 26. 법인세법 제93조제9호 단서에 제2문이 추가되면서 사용지를 기준으로 소득원천을 판단하는 조약에 있어서는 특허권이 국외에서 등록되었더라도 국내에서 제조·판매 등에 사용된 경우에는 국내 등록 여부에 관계없이 “국내에서 사용된 것으로 본다”라는 규정이 신설되었다. 이 규정은 분명히 특허사용료 소득원천판단에 있어서 중요한 역할을 하고 있던 사용개념에 대한 법적 규정화를 위해 도입된 것이라고 할 수 있다. 즉, 이 조문의 신설로 적어도 법인세법상 사용개념은 종래 대법원판례와 달리 미등록특허의 국내사용도 포섭할 수 있도록 되어졌다. 그 결과 만일 판례가 한미조세조약에서의 사용개념을 종래 판례입장과 동일하게 유지한다면¹³⁾ 동일한 “사용”개념이 법인세법과 한미조세조약에서 달리 이해되어져야 하는 상황이 발생할 수 있게 되었다. 이러한 상황에서는 법인세법과 조약 중 어느 법을 우선 적용해야 하는지도 중요하게 된다. 그래서 이 조문 신설후 대법원은 2014. 11. 27. 선고 2012두18356판결 등에서 구 국조법 제28조를 활용해서 법인세법을 배척하고 한미조세조약상 사용개념에 따라 판단해야 한다는 논리를 만들게 되었다.

11) 법인세법 제93조제8호는 그러한 권리등을 국내에서 양도한 경우 양도로 인한 소득도 사용료소득과세대상으로 규정하고 있지만 이 글은 주로 권리등의 사용에 따른 과세문제를 다루므로 본문에서는 그 부분에 한정하여 기술하고자 한다.

12) 한미조세조약 제6조제3항, 제14조제4항.

13) 판례는 종래 한미조세조약에서의 “사용”을 특허권속지주의원칙에 따라 특허가 등록된 나라에서만 사용개념이 성립할 수 있다고 이해하고 있었다.

3. 한미조세조약에 따른 과세내용

1) 제6조와 제14조의 의의

한미조세조약에서 사용료소득과세와 관련한 부분은 기본적으로 제6조와 제14조이다. 제14조제4항에서 사용료소득으로 원천징수할 수 있는 대상의 범주를 정하고 있고, 그러한 대상을 사용하고 지불한 대가를 사용료소득으로 원천징수하기 위한 소득원천 판단기준은 제6조제3항에서 규정하고 있다. 법인세법 제93조제8호에서 규정한 것을 한미조세조약은 두 개의 조문에서 나누어 규정하고 있는 것으로 이해할 수 있다.

2) 사용료소득으로의 소득구분요건

한미조세조약 제14조제4항에 따를 때 조세조약상 사용료소득으로의 소득구분요건은 법인세법 제93조제8호에서 규정한 것과 유사하다. 조약의 경우에도 사용개념은 소득구분요건이 아닌 원천판단기준에서 다루기로 한다.

첫째, 한미조세조약 제14조제4항 (a)에서는 “문학·예술·과학작품의 저작권 또는 영화필름·라디오 또는 텔레비전 방송용 필름 또는 테이프의 저작권, 특허, 의장, 신안, 도면, 비밀공정 또는 비밀공식, 상표 또는 기타 이와 유사한 재산 또는 권리, 지식, 경험, 기능(기술), 선박 또는 항공기(임대인이 선박 또는 항공기의 국제운수상의 운행에 종사하지 아니하는 자인 경우에 한함)”를 사용료소득으로 과세하는 사용대상으로 정하고 있다. 법인세법에서는 제93조제4호에 의하여 “국내원천 선박등임대소득”으로 소득구분하는 선박 또는 항공기가 사용료소득 과세대상 물건으로 분류되어 있는 점이 국내법과 다르다. 한미조세조약 제14조제4항 (a)의 경우에도 저작권, 특허 등을 열거하고 그 후단에 “기타 이와 유사한 재산 또는 권리, 지식, 경험, 기능(기술)”이라는 표현을 사용하고 있다¹⁴⁾. 그리고 한미조세조약 제14조제4항 (a) 이외에 사용료소득의 원천결정기준을 정하고 있는 제6조제3항도 사용료소득으로 원천징수되는 과세대상 물건을 규정하고 있다. 이 규정에서 “제14조(사용료) (4)항에 규정된 재산(선박 또는 항공기에 관해서 본조(5)항에 규정된 것 이외의 재산)”이라는 표현이 이에 해당한다. 제14조제4항이 저작권과 특허등을 개별적으로 열거하고 그 후단에 “기타 이와 유사한 재산 또는 권리, 지식, 경험, 기능(기술)”이라는 표현을

14) 한미조세조약 영문판에서는 “other like property or rights”라는 표현을 한글판에서는 “기타 이와 유사한 재산 또는 권리”로 표현하고 있다.

사용하여 재산과 권리 그리고 그 외에도 “지식, 경험, 기능(기술)”을 사용료소득으로 과세하는 사용대상으로 언급하고 있지만 제6조제3항은 “제14조(사용료) (4)항에 규정된 재산”이라는 표현을 사용하여 마치 재산 이외의 것들은 제6조제3항에 따라 원천이 결정되지 않는 것처럼 보일수도 있지만 그렇게 해석해서는 안 된다. 제6조제3항의 표현은 제14조제4항에 규정된 사용대상 모두를 포함하는 것으로 이해해야 한다¹⁵⁾. 제6조제3항에서 “재산”이라는 용어는 매우 포괄적인 개념으로 이해할 필요가 있다¹⁶⁾.

둘째, 그러한 사용대상을 사용한 것에 대한 대가로 지급된 소득이어야만 사용료소득으로 과세할 수 있다. 한미조세조약 제14조제4항(a)이 “특허... 또는 기타 이와 유사한 재산 또는 권리, 지식, 경험, 기능(기술)...의 사용...에 대한 대가로서 받는 모든 종류의 지급”이라는 표현을 사용하고 있는 것이 그 근거에 해당한다.

3) 사용료소득의 국내원천판단기준

미국법인이 한미조세조약 제14조에 따른 사용료소득을 획득한 행위에 대해 국내원천소득으로 판단하여 우리나라에서 과세할 수 있기 위해서는 한미조세조약 제6조제3항에 따라 국내에 소득원천이 있어야 한다. 이 조문은 조약 제14조제4항에서 규정한 사용료에 해당하는 소득이 대한민국 내에서의 (제14조제4항에서 규정하고 있는 대상에 대한) “사용”이나 “사용권”에 대한 대가로 지급된 경우일 것을 요구하고 있다.

이처럼 소득원천판단은 대한민국에서 해당 대상에 대한 사용이 이루어졌는지 여부를 판단하면 되는 구조인데 일부 문헌에서는 그것과 별개로 사용대상이 국내에 소재할 것을 전제해야 한다는 의견도 있다¹⁷⁾. 그러나 사용료소득으로 과세되는 사용대상은 모두 무형의 것이므로 대상의 국내 소재여부를 굳이 별도로 검토할 이유는 없다고 할 것이다¹⁸⁾.

15) 이창희·양환희, “미등록특허권 침해에 따르는 손해배상금의 과세”, 『조세법연구』 제25집 제3권, 한국세법학회, 2019, 71면.

16) “재산”을 의미하는 영어단어 “property”는 우리나라의 법학이나 회계학에서의 “재산”의 의미로 좁게 이해되어지는 단어가 아니고 “물건” 혹은 “대상” 정도의 의미로 사용되어진다는 것을 고려할 때 한미조세조약 제6조제3항에서의 “재산”은 좀 폭넓게 이해할 필요가 있는 것이다.

17) 이재호, 697면.

18) 굳이 대상의 국내소재여부를 검토해야 한다면 사용이 국내에서 이루어졌는지 여부를 판단하게 되면 그 대상의 국내소재 여부는 부수적으로 설명되는 것으로 이해함이 타당하다.

4. 구 국조법 제28조의 의미

이처럼 미국법인의 국내원천 사용료소득에 대해 과세할 수 있는 법적 근거는 법인세법 제93조제8호와 한미조세조약 제6조 및 제14조이다. 구 국조법 제28조는 이 두 법령간의 관계를 규정한 것이다. 이 규정은 외국법인의 국내원천소득의 구분에 관하여는 「법인세법」 제93조에도 불구하고 조세조약이 우선하여 적용된다고 규정하고 있다. 이 내용은 내국세법과 조세조약의 관계에 관한 너무나 당연한 설명에 해당한다. 그래서 구 국조법 제28조의 성격에 대해서는 대부분의 문헌에서 확인적 규정으로 이해하고 있다¹⁹⁾.

이 조문은 2018. 12. 31. 국조법 개정으로 현재는 대안없이 삭제되었다. 당연한 것을 규정하고 있으므로 조문이 없어도 법리적으로는 무관한데 조문이 존재하다보니 법 적용상 일부 불필요한 오해가 생겨나기도 하였다. 입법자가 이 규정을 삭제한 취지를 “비거주자 또는 외국법인의 국내원천소득의 구분에 대하여 현재 국내법 보다 조세조약이 우선하여 적용되도록 규정하고 있으나, 조세조약상 소득 구분이 국내법상 소득 구분을 결정하는 것으로 오해할 소지가 있으므로 해당 조문을 삭제함”이라고 기록하고 있는 것을 보아도 그 사실을 알 수 있다²⁰⁾. 그렇다면 이 규정이 삭제되기 전에도 이 규정을 굳이 염두에 두지 않고 일반적인 법률과 조세조약의 관계에 대한 이론에 따라 법인세법 제93조제8호와 한미조세조약상 관련규정간의 적용상 우선순위를 결정하면 된다고 할 것이다.

5. 정리

미국법인이 국내에서 지급받은 특허사용료에 대해 사용료소득으로 과세하기 위한 국내법적 근거는 법인세법 제93조제8호이고 조약상으로는 한미조세조약 제6조제3항과 제14조제4항이 그 근거가 되고 있다.

법인세법과 한미조세조약의 해당 규정들을 비교하게 되면 큰 틀에서는 일정한 사용대상을 사용하고 대가를 받으면 그 대가를 사용료소득으로 과세하겠다는 것을 선언하고 있다는 점에서 동일하다. 하지만 두 규정은 다음과 같은 차

19) 정광진, “국내 미등록 특허의 사용대가와 한미 조세조약상 국내원천 사용료 소득: 2014. 11. 27. 선고 2012두18356판결·공2015상”, 『대법원판례해설』 제102호, 법원도서관, 2015, 74면; 이재호, 711면.

20) 법제처 국가법령정보센터 2018년 국조법 법개정이유 참조.

이점이 있다. 첫째, 사용료소득으로 과세하는 사용대상의 범주와 관련하여 법인세법 제93조제8호 다목은 사용지(使用地)를 기준으로 국내원천소득 해당 여부를 규정하는 조세조약의 경우에 있어서 특허권처럼 그 행사에 등록이 필요한 권리를 국내에서 등록하지 않은 상태에서 그에 포함된 제조방법·기술·정보 등이 국내에서의 제조·생산과 관련되는 등 국내에서 사실상 실시되거나 사용되는 경우를 사용료소득으로 과세하는 한 유형으로 명시적으로 언급하고 있는 반면, 한미조세조약의 경우 그러한 문구가 없다.

둘째, 사용료소득에 대해 원천지국에 일정한 정도의 과세권을 인정한다는 점에서는 동일하지만 법인세법은 사용지주의와 지급지주의를 병용하고 있는 반면, 한미조세조약은 사용지주의를 채택하고 있다. 사용지주의를 채택하는 경우 “사용”개념이 매우 중요한데 어떠한 경우가 사용에 해당하는지에 대해서는 한미조세조약에서 명확하게 규정하지 않고 있다. 이 규정의 해석과 관련하여 국내법이 준거가 될 수 있는지 여부를 둘러싸고 여러 논란이 있는데 이에 대해서는 아래에서 별도로 언급하기로 한다.

IV. 대법원판례의 입장

1. 개관

내국법인이 미국에는 등록되었지만 국내에는 등록되지 않은 특허(미등록특허)를 보유한 미국법인에게 국내에서의 법인의 제조활동 등에 특허기술을 사용하기 위해 약정을 하고 그에 기초하여 특허사용료를 국내에서 지불한 경우 그 소득을 국내에 원천이 있는 사용료소득으로 이해하여 과세할 수 있는지와 관련하여 대법원은 상당히 일찍부터 이에 대해 부정적 판시를 하고 있고 그러한 판례의 결론은 현재까지 유지되고 있는 실정이다. 아래에서는 이 쟁점에 대한 판례 입장을 2008. 12. 29. 법인세법 개정 이전과 이후로 나누어 정리해보고자 한다.

2. 2008. 12. 26. 법인세법 개정 이전

1) 대법원 1992. 5. 12. 선고 91누6887판결

이 쟁점에 대한 최초 대법원판결은 소위 “현대자동차사건”이라고 불리우는

대법원 1992. 5. 12. 선고한 91누6887판결이다. 이 사건의 사실관계와 처분경위는 다음과 같다.

원고(현대자동차주식회사)는 자동차를 생산하는 국내법인이고 국내에서 자동차를 생산하여 미국에 수출·판매하기 위해 현지에 자회사로 현대모터 아메리카(이하 “현지법인”이라 함)를 설립하였다. 미국법인인 소외회사 필립스석유주식회사 (이하 “필립스”라 함)는 폴리프로필렌이라는 물질에 대한 특허권을 가지고 있고 대한민국에는 사업장을 갖고 있지 않았다. 원고와 현지법인은 1986.1.1. 약정을 체결하여 현지법인은 원고가 생산하여 수출하는 자동차를 미국 내에서 전량 판매하되 그 판매한 자동차가 미국 내 타인의 특허권을 침해 또는 사용함으로써 현지법인이 부담하게 되는 일체의 비용은 원고가 보상하기로 하였다. 한편 현지법인과 필립스는 1989.2.15. 약정을 체결하여 필립스사의 특허물질인 폴리프로필렌을 사용하여 제조된 부품이 있는 원고 자동차의 미국으로의 수입 및 판매를 허용하되 현지법인은 필립스사에게 그 특허권의 사용료로 자동차 1대당 미화 57센트씩을 지급하기로 합의하였다. 이에 따라 원고는 1989.5.16. 현지법인이 필립스사에게 지급한 특허권 사용료 상당 금액으로서 금 66,390,000원, 같은 해 6. 9. 금 191,473,158원 합계 금 257,863,158원을 현지법인에게 지급하였다. 종로세무서장(피고)은 원고가 위 현지법인에게 지급한 금원이 원고가 국내에서 사용한 외국등록 특허권의 대가로 외국법인인 필립스사에게 지급한 금원으로서 외국법인의 국내원천소득에 해당한다는 이유로 당시 법인세법 제59조 제1항, 제41조 제2항, 한미조세조약 제14조 제1항의 규정 등을 적용하여 1990.3.16. 원고에게 법인세 등의 부과처분을 하였다. 이에 대해 원고가 불복절차를 거쳐 소송을 제기하여 법인세등 처분의 취소를 구하게 되었다.

이 사건에서 원심법원은 원고가 지급한 대가가 외국법인의 국내원천소득에 해당한다고 보고 과세처분이 적법하다고 판시하였다²¹⁾. 하지만 대법원은 “특허권은 국가에 의한 특허처분에 의하여 특허출원인에게 부여되는 권리로서 각국의 특허법과 그 법에 따라 특허를 부여할 권리는 각국에 있어서 독립적으로 존재하여 지역적 제한을 지니게 되므로 특허권자가 특허물건을 독점적으로 생산, 사용, 양도, 대여, 수입 또는 전시하는 등의 특허실시에 관한 권리는 특허권이 설정 등록된 국가의 영역내에서만 그 효력이 미치는 것이라고 할 것이고 따라서 외국법인의 특허권이 등록되어 있지 않은 대한민국에서 당해 특허제품이 생산되어 특허권이 등록된 외국으로 수출, 판매되는 경우에 있어서, 당해

21) 서울고등법원 1991.6.21. 선고 90구21508 판결.

특허권의 사용 혹은 침해문제는 특허권을 가진 외국법인이 그 특허권의 효력이 미치는 외국 내에서 위 특허제품의 수입, 판매에 대하여 가지는 특허실시권의 사용, 침해에 관한 문제일 뿐 대한민국 내에서의 특허제품 사용 자체에 관한 문제와는 관계가 없는 것이다. 결국 법인세법 제55조 제1항 제9호 가목에서 외국법인의 국내원천소득의 하나로 규정하고 있는 「특허권 등을 국내에서 사용하는 경우에 당해 대가로 인한 소득」이나 한미조세협약 제6조, 제14조 제4항에서의 「특허권 등에 대한 사용료는 어느 계약국내의 동 재산의 사용 또는 사용할 권리에 대하여 지급되는 경우에만 동 계약국내에 원천을 둔 소득으로 취급된다」는 규정의 의미는 어느 것이나 외국법인 혹은 미국법인이 대한민국에 특허권을 등록하여 대한민국내에서 특허실시권을 가지는 경우에 그 특허실시권의 사용대가로 지급받는 소득을 의미한다고 해석하여야 할 것이다.”²²⁾라고 판단하여 원심법원과 다른 결론을 내렸다. 대법원판결의 핵심논리는 특허법상 특허속주주의가 세법에도 유효하다는 것이고 이를 달리 표현하면 결국 법인세법과 한미조세조약에서 문제되는 “특허(권)사용”이라는 개념은 특허법에서의 차용개념이므로 특허법에서의 의미대로 해석해야 한다는 입장으로 이해할 수 있다²³⁾.

2) 대법원 2007. 9. 7. 선고 2005두8641판결

대법원은 대우전자가 원고가 되었던 2007. 9. 7. 선고 2005두8641판결에서도 동일한 논리로 판시한 바 있다. 이 사건의 사실관계와 처분경위는 다음과 같다.

원고(대우전자 주식회사)의 자회사로서 미국 현지법인인 Daewoo Electronics Corporation of America(이하 ‘DECA’라 함)가 원고로부터 원고가 국내에서 생산한 TV, VTR 및 컴퓨터 모니터를 수입하여 미국에서 판매하던 중, 원고가 위 제품의 제조과정에서 사용한 일부 기술이 미국법인인 I.P. Global Ltd(이하 ‘I.P. Global’이라 함)가 미국 내에서 보유하고 있는 특허실시권을 침해하였다는 이유로 I.P. Global과 사이에 특허분쟁이 발생하였다. DECA는 이 분쟁을 해결하기 위하여 I.P. Global과 위 특허실시권의 침해 및 사용에 따른 대가로 I.P. Global에게 특허실시료 및 화해금을 지급하기로 하는 약정을 체결하였고 원고는 DECA와 사이에 DECA가 I.P. Global에게 지급하는 위 실시료 및 화해금 상당액을 모두 부담하기로 하고 미화 총 524만 달러(원화 67억 8,512,000원 상

22) 대법원 1992. 5. 12. 선고 91누6887 판결.

23) 오윤, “조세조약 해석상 국내세법의 지위-조세조약상 ‘특허권의 사용’ 개념의 해석을 중심으로”, 『조세학술논집』 제33집 제2호, 2016, 29면.

당)를 지급하였다. 원고는 위 대금을 지급하면서 해당 소득을 국내원천 사용료 소득으로 보지 않아 원천징수를 하지 않았다. 이에 마포세무서장(피고)은 해당 소득이 국내원천 사용료소득에 해당한다고 보아 법인세 부과처분을 하였고 이에 대해 원고가 불복절차를 거쳐 취소소송을 제기하게 되었다.

이 사건이 선행사건인 대법원 91누6887판결과 다른 점은 피고가 1심재판부터 만일 이 처분이 당시 법인세법 제93조제9호 가목에 따라 과세할 수 없다고 한다면 ‘산업상·영업상 또는 과학상의 지식·경험에 관한 정보 및 노하우’의 대가로 지급한 것을 사용료소득으로 과세할 수 있도록 한 같은 조 제9호 나목에 따라 과세할 수도 있다는 것을 처음으로 주장하였다는 점이다. 원심법원은 대법원 1992. 5. 12. 선고 91누6887판결을 참조하여 처분이 위법하다고 판시하였다²⁴⁾. 구 법인세법 제93조제9호 나목에 따른 과세가능성에 대해서도 피고의 주장을 받아들이지 않았다.

대법원은 91누6887판결과 거의 유사하게 특허숙지주의를 근거로 국내에서 제조되어 미국으로 수출한 제품의 제조과정에서 사용한 일부 기술이 미국 내에서 등록된 미국법인의 특허실시권을 침해함에 따라 발생한 분쟁을 해결하기 위하여 국내법인이 자회사를 경유하여 특허실시권을 보유한 미국법인에게 특허실시료 상당액을 지급하였다고 하더라도 이는 미국법인의 국내원천 사용료 소득으로 볼 수 없다고 판시하였다. 구 법인세법 제93조제9호 나목의 적용가능성에 대해서는 이 규정상 “산업상·영업상 또는 과학상의 지식·경험에 관한 정보”에서 ‘정보’는 기본적으로 비공개정보이어야 하는데 해당 사안에서 특허와 관련한 정보는 미국에서 특허등록이 되면서 이미 공개된 것으로 그 대상이 아니라고 판단하였다.

3. 2008. 12. 26. 법인세법 개정 이후

1) 대법원 2014. 11. 27. 선고 2012두18356판결

대법원 2007. 9. 7. 선고 2005두8641판결이 있는 후 입법자는 2008. 12. 26. 법인세법을 개정하여 구 법인세법 제93조제9호단서 제2문을 신설하였다. 이 조문의 표현을 보았을 때 입법자가 이 규정을 신설한 의도는 사용지주의에 기초하여 소득원천을 판단하는 조세조약체결국과의 과세사례에서 미등록특허라 할지라도 국내에서 제품의 제조 등에 사용된 경우 그 대가로 지급된 금원에 대

24) 서울고등법원 2005. 6. 16. 선고 2004누16418판결.

해 국내원천소득으로 보아 사용료소득과세가 가능하게 하는 명확한 법적 근거를 마련하는 것이었다. 따라서 이 조문의 신설 이후 판례가 어떠한 판결을 하는지가 주목을 받았다. 바로 그러한 주목을 받고 나온 첫 판결이 대법원 2014. 11. 27. 선고 2012두18356판결이었다. 이 사건의 사실관계와 처분경위는 다음과 같다.

삼성전자 주식회사(이하 ‘삼성전자’라 한다) 및 그가 미국 내에 두고 있는 4개의 현지법인(이하 삼성전자와 위 현지법인들을 묶어 ‘삼성전자 등’이라 함)은 2006. 11. 30. 미국 델라웨어 연방지방법원에 미국법인인 원고 및 그의 미국 내 모회사(이하 원고와 함께 ‘원고 등’이라 함)를 상대로 ‘삼성전자 등은 원고 등이 미국에서 등록한 특허를 침해하지 않았음을 확인하고, 원고 등은 삼성전자 등이 미국에 등록한 특허를 침해함으로써 삼성전자 등이 입은 모든 손해를 배상하라’는 취지의 특허침해소송을 제기하였다. 이에 대하여 원고 등은 2006. 12. 4. 텍사스 연방지방법원에 삼성전자 등을 상대로 ‘삼성전자 등은 원고 등이 미국에서 등록한 위 특허들을 침해함으로써 원고 등이 입은 모든 손해를 배상하라’는 취지의 특허침해소송을 제기하였으며, 이 사건은 델라웨어 연방지방법원에 제기된 위 사건에 병합되었다(이하 병합된 위 두 사건을 ‘이 사건 특허침해소송’이라 함).

원고 등과 삼성전자 등은 2009. 2. 5. 이 사건 특허침해소송의 종료 및 서로에 대한 특허실시권의 허여를 주된 내용으로 하는 화해계약(이하 ‘이 사건 화해계약’이라 함)을 체결하였고, 이에 따라 이 사건 특허침해소송은 종결되었다. 삼성전자는 이 사건 화해계약에 기하여 2009. 3. 6. 원고에게 그 약정 대가인 미화 1,400만 달러(21,643,200,000원, 이하 ‘이 사건 화해대가’라 함)를 지급하면서, 그 중 15%인 210만 달러를 원고의 법인세로, 그 법인세의 10%인 21만 달러를 주민세로 원천징수한 후 2009. 4. 10. 그 원천징수한 세금을 동수원세무서장(피고)에게 신고·납부하였다.

원고는 2009. 11. 16. 피고에게 이 사건 화해대가 21,643,200,000원 중 국내에 등록된 특허권의 사용대가인 259,610,400원만이 국내원천소득이고²⁵⁾ 그 나머지 국내에 등록되지 않은 특허권의 사용대가에 해당하는 21,374,589,600원은 국외원천소득이므로 그 국외원천소득에 대한 원천징수법인세 3,206,188,440원(= 21,374,589,600원 × 15%)을 국세기본법 제45조의2 제3항에 따라 경정·환급하여 줄 것을 청구하였지만 피고는 이를 거부하였다. 이 거부행위에 대해 원고는

25) 이 사건 화해대가 지급 당시 원고는 미국, 프랑스, 영국 등 전세계적으로 총 894개의 등록 특허권을 가지고 있었는데 우리나라에도 11개의 특허권을 등록해두고 있었다.

조세심판원에 심판청구를 제기하였으나 그 청구가 기각되자 법원에 소송을 제기하였다²⁶⁾.

1심법원은 이 사건에 적용되는 법규정인 2008. 12. 26. 개정된 법인세법 제93조제9호와 한미조세협약 제6조의 경우 전자는 미등록특허에 대해서도 국내에서 과세할 수 있도록 규정하고 있고, 종전판례에 따를 때 대법원은 후자의 경우 과세의 근거로 삼을 수 없다고 하여 상반된 결론을 내리고 있는데 당시 유효하게 존재하던 국조법 제28조에서 법인세법 제93조보다 조세조약을 우선하도록 규정하고 있으므로 이 사건 소득의 원천에 관하여도 한미조세협약이 법인세법에 우선하여 적용되어야 하고 따라서 피고의 경정거부처분은 위법하다고 판시하였다²⁷⁾.

이 사건의 원심법원은 일단 국조법 제28조에 의하면 외국법인의 국내원천소득 구분에 관하여는 법인세법 제93조에도 불구하고 조세조약을 우선하여 적용하지만 한미조세조약에서 정하지 않은 부분이 있다면 그 부분에 대해서는 법인세법이 적용된다는 점을 언급하고, 2008. 12. 26. 개정된 법인세법 제93조제9호에 의한 미등록특허의 경우 “사실상 특허”에 해당한다고 하여 미등록특허도 사용료소득 과세대상이 되는 것으로 판단하였고, 한미조세조약의 경우에도 사실상 특허에 대해 사용료소득으로 과세하도록 규정하고 있다고 해석하고 이러한 사안의 경우 한미조세조약이 법인세법에 우선한다고 하면서 다만 이 사안의 경우 원고가 가지고 있는 사실상 특허를 국내에서 사용한 대가로 지급한 경우가 아니어서 국내원천소득에 해당하지 않는다고 판시하였다²⁸⁾.

대법원은 2008. 12. 26. 개정된 법인세법 제93조제9호 단서 제2문이 미등록특허에 대해서도 과세가 가능하도록 규정하고 있지만 구 국조법 제28조는 외국법인의 국내원천소득의 구분에 관하여는 법인세법 제93조에도 불구하고 조세조약이 우선하여 적용된다고 규정하고 있으므로 한미조세조약에 따라 과세여부를 판단해야 하는데 한미조세조약 제6조제3항, 제14조제4항은 특허권 속지주의 원칙상 특허권자가 특허물건을 독점적으로 생산, 사용, 양도, 대여, 수입

26) 위 사실관계는 수원지방법원 2012. 2. 9. 선고 2011구합3891판결의 판결문을 기초로 하여 작성하였다.

27) 수원지방법원 2012. 2. 9. 선고 2011구합3891판결.

28) 서울고등법원 2012. 7. 11. 선고 2012누8382판결. 법원이 그렇게 판단한 이유는 이 사건 화해계약 제4.3항에서 이 사건 화해대가를 ‘특허권이 등록된 개개 국가에서 제품 제조 및 판매’에 대하여 국가별로 등록된 특허권 개수 비율에 따라 배분한다고 정하여 배분 범위를 특허권이 등록된 개개 국가로 한정하고 있으므로 결국 화해대가가 특허권이 등록된 개개 국가 내에서 제품 제조·판매 등 특허권을 사용하는 대가로 지급된 것이라는 점 때문이다.

또는 전시하는 등의 특허실시에 관한 권리는 특허권이 등록된 국가의 영역 내에서만 효력이 미친다고 보아야 하므로 국내 미등록특허에 대해 미국법인이 받은 소득은 특허권 사용의 대가가 될 수 없으므로 이를 국내원천소득으로 볼 수 없다고 판시하였다. 즉, 대법원은 신설된 법인세법규정 역시도 구 국조법 제28조를 이유로 배척하고 이러한 사건들에 있어서는 항상 한미조세조약이 우선되어야 한다고 판시한 것이다²⁹⁾.

2) 그 외

2008. 12. 26. 법인세법 개정으로 구 법인세법 제93조제9호단서 제2문이 신설된 후 최초로 대법원 2014. 11. 27. 선고 2012두18356판결이 있었고, 그 이후 대법원 2018. 12. 27. 선고 2016두42883판결, 대법원 2022. 2. 10. 선고 2019두50946판결, 대법원 2022. 2. 10. 선고 2018두36592판결, 대법원 2022. 2. 24. 선고 2019두47100판결 등 다수 판결이 있었다. 하지만, 미국에는 등록하고 국내에 등록하지 않은 특허에 대해서는 국내에서의 특허사용이라는 것이 존재할 수 없어서 그 사용대가로 미국법인에게 사용료소득을 지급하더라도 이는 국내에서 원천징수대상이 되지 않는다는 결론에는 변화가 없었다.

그러나 대법원 2022. 2. 10. 선고 2018두36592판결에서는 미국에서 특허등록을 한 것이 아니라 특허출원 상태에 있는 발명, 미국에서 가출원된 발명, 그 밖에 법적 상태가 명확하지 않은 기술 등에 대해 내국법인이 미국법인과 사용계약을 체결하고 이를 국내에서의 상품제조과정에 사용하고 그 사용대가를 지급한 경우 그 사용대가는 구 법인세법 제93조 제8호 (나)목에서 규정하고 있는 산업상·상업상·과학상의 지식·경험에 관한 정보 또는 노하우를 국내에서 사용하는 대가에 해당하고 한미조세협약 제6조 제3항, 제14조 제4항 제a호에서 규정하고 있는 “저작권, 비밀공정, 비밀공식 또는 기타 이와 유사한 재산이나 권리, 지식, 경험, 기능 등의 사용 또는 사용할 권리에 대한 사용료가 어느 계약국 내의 동 재산의 사용 또는 사용할 권리에 대하여 지급되는 경우”에 해당하여 국내에 원천을 둔 소득으로 보아야 한다고 판시한 바 있다.

29) 대법원 2014. 11. 27. 선고 2012두18356 판결.

V. 주요 쟁점별 검토

1. 소득원천결정의 의의

이 글은 내국법인이 국내에서의 제조과정 등에 사용한 물질이나 기술이 미국에 등록된 특허권을 침해할 우려가 있어서 그 특허권을 보유하고 있는 미국 법인과 협상을 통해 국내사용을 허락받고 그 대가를 국내에서 지불한 경우 그 소득의 원천이 국내에 있다고 볼 수 있는지 여부를 검토하고 있다. 세법상 소득원천이 문제되는 것이다. 소득의 원천이라는 용어는 세법에서 한 국가의 영토고권(領土高權)을 결정하는 기준으로 작동하는 매우 중요한 용어이다³⁰⁾. 어느 국가가 다른 국가 거주자 및 법인이 자신의 과세권이 미치는 영토 내에서 경제활동을 하여 소득을 발생시킨 경우 그 소득에 대해 과세권을 행사할 수 있기 위해서는 소득의 원천이 과세권을 행사하려는 국가의 국내에 있는 것으로 인정되어야 한다. 즉, 과세권행사를 위한 하나의 준거로서의 소득원천은 외국법인의 경제활동과 관련하여 주로 문제되는 것이다. 내국법인은 소득의 원천이라는 개념이 기본적으로 필요 없고³¹⁾, 단지 외국납부세액공제를 할 때 “국외원천소득에 대하여”라는 표현을 사용하여 원천의 판단을 하도록 하고 있을 뿐이다³²⁾.

외국법인의 국내경제활동에 대해 소득원천이라는 기준을 설정하여 제한적이거나 국내에서 과세하려고 하는 이유를 사실학적으로는 편익이론(benefit theory)에 기초하여 설명한다³³⁾. 외국법인도 내국법인과 마찬가지로 국가가 제공한 다양한 서비스를 기초로 하여 소득창출을 한 것이므로 그에 상응하는 비용을 세금으로 지불해야 한다는 것이다. 그러나 법이론적으로는 국내법인과의 과세형평을 그 근거로 함이 타당해 보인다. 즉, 국내세법에 따를 때 ‘과세를 해야 할 거래나 사건’(taxable event)이 존재하였으므로 그로 인한 소득의 귀속자가

30) 이태로·한만수, 「조세법강의」 신정6판, 2010, 914면.

31) 내국법인에게 인정하는 외국납부세액공제가 소득원천이 외국에 있는 경우에만 가능하므로 원천이 국내인 소득에 대해서는 다른 나라에 세금을 내었다는 사실 자체를 인정하지 않아서 외국납부세액공제를 해주지 않는다는 의미에서 내국법인의 경우에도 소득원천이 중요하다는 입장도 있다(이창희·양한희, “미등록특허권 침해에 따르는 손해배상금의 과세”, 「조세법연구」 제25집 제3호, 2019, 한국세법학회, 세경사, 51~52면). 하지만 법인세법은 내국법인의 국내발생소득을 규정하면서 소득원천이라는 용어를 사용하지는 않는다.

32) 법인세법 제57조제1항.

33) OECD, “Addressing The Tax Challenges Of The Digital Economy”, 2014, p. 38.

내국법인이면 당연히 과세해야 하는 상황인데 외국법인일 경우에는 국내에 원천이 있는지 여부를 따져서 과세가능여부가 결정된다.

이러한 기준에 따라 외국법인의 활동이 국내에 소득원천이 있는 경우로 판정된 경우에는 국내에서 제한적이거나 원천징수를 통해 과세하고 거주지국에서는 다시 국내에서 과세된 소득을 포함하여 전 세계소득을 합산하여 법인세를 과세한다. 이때 국내에서 과세된 부분에 대해서는 소득공제 혹은 세액공제 방식을 통해 이중과세조정을 받게 된다. 반면, 외국법인이 국내에서 소득활동을 하였지만 국내에 소득원천이 없는 것으로 판정된 경우 국내에서는 전혀 과세하지 못하고 거주지국에서 우리나라에서 발생한 소득을 포함하여 전 세계소득을 합산하여 과세할 것이고 이 경우 거주지국에서 외국납부세액공제 문제는 발생하지 않게 된다.

그렇다면 우리나라에서 소득창출행위를 한 외국법인에 대해 우리나라에서 소득원천을 인정하든 하지 않든 소득이 귀속되는 외국법인이 납부하는 법인세는 거의 동일하거나 이중과세조정을 온전히 받지 못하는 정도로 일부 더 부담하는 결과가 발생할 뿐이다. 대신, 원천지국인 우리나라의 경우 소득원천이 인정되면 주권국가로서 과세권을 행사하여 정당한 과세수입을 실현시킬 수 있게 되고, 그렇지 않으면 과세를 하지 못해서 과세수입이 “0”이 된다. 따라서 원천지국입장에서는 명백하게 조세조약 등에 위배되지 않으면 외국법인의 소득원천을 넓게 인정함이 바람직하다.

2. 한미조세조약 제6조제3항의 해석

1) 의의

미국법인이 국내에서 고정사업장 없이 소득획득행위를 하여 그 소득이 법인세법에 의해 과세대상이 된다고 하여도 최종적인 과세내용은 한미조세조약에서 정한 바에 따라 결정된다. 이 글에서 쟁점이 되고 있는 과세내용과 관련해서도 한미조세조약 해당규정 해석이 중요한 이유가 바로 여기에 있다.

이와 관련하여 직접 적용대상이 되는 규정은 한미조세조약 제6조제3항이다. 이 규정에서의 “재산”에 미등록특허가 포함될 수 있는지 그리고 미등록특허를 국내제조과정 등에 사용한 것이 제6조제3항에서의 “사용”에 해당할 수 있는지 여부가 문제된다.

그런데 이와 관련한 해석쟁점을 다루기에 앞서 조약 제2조제2항의 의의에 대한 이해가 선행되어야 한다. 왜냐하면 위 두 가지의 해석논란에서 등장하는

조세조약상 개념, 특히 지금까지의 국내논의를 고려했을 때 제6조제3항에서의 “사용”이라는 개념이 조약 자체에서 명확하게 정의되지 않은 개념이고 그렇다면 조약 제2조제2항에서 정하는 기준에 따라 조약을 해석해야 하기 때문이다. 따라서 아래에서는 우선 이 문제에 대해 설명하고 이어서 제6조제3항의 해석론을 언급하고자 한다.

2) 조세조약의 해석기준

(1) 조세조약해석시 중요한 고려사항

조약도 국내비준절차를 완료하면 국내법과 동일한 법적 효력을 가진다³⁴⁾. 따라서 조약해석은 기본적으로 법률규정해석의 일반원리를 준수하며 이루어져야 한다. 다만 그것 이외에 조세조약해석은 몇 가지 특수성이 있을 수 있다. 이는 국내법의 경우 하나의 국가 내에서 이루어지는 법률적 분쟁을 해결하는 기준을 제시하는 기능만 하지만 조약은 복수의 주권국가간의 갈등을 해결하는 기준을 마련하기 위해 제정된 것에서 기인하는 것으로 이해된다. 이러한 특수성을 반영하기 위해 조세조약해석시 고려해야 하는 사항들 중 다수 문헌들을 참조하여 두 가지 요소를 아래에서 언급하고자 한다.

첫째, 조세조약은 무엇보다도 체결국이 공통적으로 수용할 수 있는 해석을 우선적으로 추구해야 한다. 이러한 해석을 흔히 공통해석(common interpretation)이라고 한다³⁵⁾. 조약을 이러한 방향으로 해석해야 한다는 것은 국내에서도 비준되어 법적 효력이 있는 「조약법에 관한 비엔나협약」(Vienna Convention on the Law of Treaties[VCLT], 1969) 제33조제3항과 제4항에서도 규정하고 있는 내용이다. 체결국들이 조세조약을 체결하는 가장 중요한 목적은 이중과세 방지라고 할 수 있다. 체결국들이 공감할 수 있는 공통해석을 하지 않고 원천지국이 일방적으로 자국에게 유리하게 해석하거나, 국내법을 개정하여 개정된 국내법에 기초하여 조세조약을 해석하는 것이 무한정 긍정되어진다면 체결국들은 그러한 방법을 통해 일방적으로 자신들에게 유리한 해석을 관철할 수 있게 된다. 그렇게 되면 동일한 소득에 대해 서로 다른 내용으로 조세조약이 해석되어 해당 소득이 양 체결국에서 이중으로 과세되는 결과가 발생할 수 있게 된다. 이는 조세조약의 체결취지에 부합하지 않는다³⁶⁾. 그래서 공통해석이 필요한 것

34) 헌법 제6조제1항.

35) Haslechner, in Klaus Vogel on Double Taxation Conventions Fifth Ed. Wolters Kluwer, Volume 1, p. 50 m.n.107.

이다. 이때 주목해야 할 점은 공통해석이 이중과세를 방지하려고 하는 조세조약의 목적을 달성하기 위한 “수단”으로 필요하다는 점이다³⁷⁾.

조세조약상 용어를 가능하면 계약국 모두가 공감할 수 있는 내용으로 해석해야 한다는 것은 지극히 당연한 명제이다. 하지만 구체적인 사안에서 이러한 공통해석이 쉽지 않은 것이 현실이다. 어떻게보면 언어와 문화 그리고 법체계가 동일하지 않은 두 개의 나라에서 하나의 단어를 완벽히 동일한 의미로 이해한다는 것은 사실 매우 이례적인 경우라고 해야 할 것이다. 또 이러한 공통해석을 조약해석의 “원리” 혹은 “원칙”이라고 이해하여 “공통해석의 원리” 내지는 “공통해석의 원칙”이라는 용어를 사용하는 문헌들도 있지만³⁸⁾ 공통해석은 조세조약해석시 존재할 수 있는 다양한 고려사항 중 하나에 불과하지 이를 조약해석의 원칙이라고 까지 할 수 있을지에 대해 의문을 표시하는 입장도 있다³⁹⁾.

둘째, 조세조약은 상호주의(reciprocity)에 입각해서 해석되어야 한다. 국제관계에서 상호주의는 일반적으로 특정 국가(A)가 다른 국가(B)에 대하여 취하는 조치 또는 태도는 그 다른 국가(B)가 특정국가(A)에 대하여 취한 것에 의해 결정된다는 것으로 이해된다⁴⁰⁾. 이러한 상호주의가 조세조약해석에 적용되면 결과적으로 계약국간 권리·의무의 대칭성이 확보되어진다.

(2) 조약의 “문맥”

일반론으로 조세조약의 해석은 위에서 언급한 고려사항들을 반영하여 조약의 구체적 조문을 해석하는 것으로 이해할 수 있다. 그런데 조세조약의 조문을 개별 사례에 적용함에 있어서 “맥락” 혹은 “문맥”이 해석기준으로 중요한 역할을 한다. 한미조세조약 제2조제2항은 “이 협약에서 사용되나 이 협약에서 정의되지 아니한 기타의 용어는, 달리 문맥에 따르지 아니하는 한, 그 조세가 결정되는 계약국의 법에 따라 내포하는 의미를 가진다.”라고 규정하고 있다. 이와 매우 유사한 문언이 OECD모델조세조약 제3조제2항에서도 발견된다⁴¹⁾. 따

36) 송동진, “조세조약의 해석과 국내세법”, 『조세학술논집』 제39집 제2호, 한국국제조세협회, 2023, 49면.

37) 이준봉, “법인세법상 사용료 소득구분과 한미조세협약상 사용료 조항의 적용”, 『조세법연구』 제29집 제3호, 한국세법학회, 2023, 252면; 송동진(2023), 앞의 논문, 50면.

38) 이준봉(2023), 앞의 논문, 252면.

39) 송동진(2023), 앞의 논문, 49~50면.

40) 송동진(2023), 앞의 논문, 50면.

41) OECD모델조세조약 제3조제2항: “일방 계약국이 이 조약을 적용함에 있어서, 이 조약에 정의되지 않은 용어는, 문맥에 따라 달리 해석되지 아니하는 한, 이 조약이 적용되는 조세에 관한 계약국 법에 따른 의미를 가진다.”

라서 한미조세조약 제2조제2항을 이해함에 있어서는 OECD모델조세조약 제3조제2항의 해석론도 참조할 필요가 있다⁴²⁾. 한미조세조약과 OECD모델조세조약이 문맥에 의한 해석을 일방 체약국의 국내법보다 우선하고 있는 이유는 조약의 체결취지인 이중과세방지 및 과세권의 적절한 배분에서 발견할 수 있다⁴³⁾. OECD모델조세조약 주석에서는 OECD모델조세조약 제3조제2항의 취지를 상호주의에서 도출하고 있다⁴⁴⁾.

이 규정들에 따르면 ①문맥에 의한 해석과 ②체약국 일방의 국내법에 의한 해석이 선택관계에 있는데 전자의 해석방법은 비록 조약 자체에서 명확하게 정의하지 않은 용어일지라도 조약 자체에서 해석근거를 찾아 조약의 용어를 해석하겠다는 것이고 후자는 조약 자체에서 해석근거를 찾기 어려운 것으로 보고 일방 체약국의 국내법을 원용하여 조약의 내용을 보충하겠다는 것이다. 체약국 일방의 국내법은 조약을 체결한 각국의 사정에 따라 언제든지 일방적으로 변경이 가능한 것이므로 조약해석의 안정성이 확보될 수 없고 조약을 체결할 당시 체약국의 의도가 잘 실현되기가 어려울 수 있는 점을 고려하여 조약에서 명확하게 정의하지 않은 개념이라 할지라도 “일정한 경우에는” 일방체약국의 국내법에 따른 해석이 아니라 조약의 문맥에서 그 개념의 내용을 해석할 수 있는 근거를 마련해 둔 것으로 이해할 수 있다.

이때 “달리 문맥에 따르지 아니하는 한”이라는 표현에서 도출되는 문맥에 따른 해석이라는 것은 구체적 상황상 체약국 일방의 국내법(주로 원천지국의 국내법)에 따른 해석을 하게 되면 조약체결의 정신에 부합하지 않는 결과가 발생해서 이를 배척해야 할 다른 비중있는 논거가 필요한 경우를 의미하는 것으로 이해할 수 있다⁴⁵⁾. 또한 이러한 필요성에 기초하여 조약을 그 문맥에 따라 해석한다는 것은 체약국의 국내법에 따른 해석이 상대방 국가에게 수용할 수 없는 결과를 발생시킬 때 그러한 법적용을 제한하는 역할을 한다는 점에서

42) 조약에 관한 비엔나협약 제31조제1항에서도 “조약은 조약문의 문맥 및 조약의 대상과 목적으로 보아 그 조약의 문면에 부여되는 통상적 의미에 따라 성실하게 해석되어야 한다.”라고 하여 OECD모델조세조약 제3조제2항과 유사한 해석원칙을 규정하고 있다. 하지만 비엔나협약과 OECD모델조세조약에서의 “문맥”은 그 작동하는 기능도 다르고 포섭하는 범위도 다른 것으로 이해하는 것이 대체적 입장으로 보인다(송동진, 2023, 61~62면). 즉, OECD모델조세조약에서의 “문맥”은 비엔나협약 제31조의 문맥 이외에 비엔나협약 제32조에 따른 조약체결시의 사정도 포섭하는 것으로 이해하며 비엔나협약 제31조의 문맥이 주로 조약문 등 문서에 한정되지만 OECD모델조세조약에서의 그것은 이에 국한되지 않고 양 체약국이 조약체결시 고려하였을 모든 사유들을 내포하는 것으로 이해한다.

43) 이준봉(2023), 앞의 논문, 251면.

44) OECD모델조세조약 제3조 주석 문단 12.

45) 이준봉(2023), 앞의 논문, 256면.

체약국간 권리·의무의 대칭성을 의미하는 상호주의도 문맥을 이해하는 요소가 될 수 있다⁴⁶⁾.

OECD모델조세조약 주석에 따르면 이러한 조약의 문맥은 특히, “체약국의 체약당시의 의도” 그리고 “체약국의 법에 있는 해당 용어의 의미”에 의해 결정되는 것으로 되어 있다⁴⁷⁾. 이러한 문맥을 발견하는 방법으로 “체약국의 체약당시의 의도”는 일반적으로 조약을 체결하는 양 국가가 체약시 공통적으로 의도했던 것을 의미한다⁴⁸⁾. 이러한 의도는 과세를 위해 그 적용이 문제되는 조세조약의 특정조문 혹은 관련 조문을 포함한 전체 조문의 체계적 이해 그리고 조약체결준비과정에서 어떤 의도로 해당 문장 혹은 단어를 사용하였는지를 확인할 수 있는 여러 부속문서들을 통해 발견이 가능하다. 그 다음으로 “체약국의 법에 있는 해당 용어의 의미”에서 문맥을 발견할 수 있는데 이때 “체약국”은 거주지국으로 한정해서 이해해야 한다. 원천지국은 문맥이 발견되지 않을 때 자국의 법을 적용할 수 있기 때문이다. “체약국의 법에 있는 해당 용어의 의미”가 문맥을 발견하는 기능을 하는 경우로는 조세조약에서 사용하는 개념인데 조약 자체에서는 정의되지 않았지만 거주지국의 국내법에서는 그 개념에 대한 정의규정이 있는 경우이다⁴⁹⁾. 이때 거주지국의 국내법 정의가 조약체결 후 변경되었다면 체결시 법과 개정된 법 중 어느 것을 따를 것인가가 문제되는데 문맥이 발견되지 않을 때 그 다음으로 해석기준이 되는 원천지국의 법이 개정된 경우와 달리⁵⁰⁾ 이 경우는 조약체결 당시의 법에 따라야 한다⁵¹⁾. 거주지국의 국내법에서 그 개념에 대해 정의규정을 둔 것은 아니지만 조약체결시 원천지국 국내법에서는 사용하지 않는 개념이고 거주지국의 국내법에서만 등장하는 용어일 경우에도 거주지국의 국내법이 문맥을 발견하는 기능을 할 수 있는지가 문제된다. 이 경우는 거주지국 국내법에서 그 개념이 법에서 정의된 경우는 아니지만 내용이 명백하고 양 체약국이 특별히 그러한 사정을 알았다고 이해할 사정이 발견되는 경우에 한하여 문맥에 해당할 수 있는 것으로 이해함이 타당해 보인다.

46) 송동진(2023), 앞의 논문, 63면.

47) OECD모델조세조약 제3조 주석 문단 12.

48) 송동진(2023), 앞의 논문, 63면.

49) 송동진(2023), 앞의 논문, 64~65면.

50) 이에 대해서는 이 글 V. 2. 2) (3)부분 참조.

51) OECD모델조세조약 제3조 주석 문단 12.

(3) 일방 체약국의 “국내법”

OECD모델조세조약 제3조제2항과 한미조세조약 제2조제2항은 조약의 문맥으로도 조약상 불명확한 용어의 해석을 마무리할 수 없을 때 그 다음 해석기준으로 체약국의 국내법을 제시하고 있다. 이때 체약국은 실제 사례에서의 법 적용과정을 고려하면 거주지국이 아니라 원천지국이라고 할 것이다. 체약국의 국내법에 의한 조약해석을 조약의 유동적 해석(ambulatory interpretation)이라고도 한다. 조약해석시 일방 체약국의 국내법에 의한 해석의 위험성에도 불구하고⁵²⁾ 문맥에 의한 해석이 불가능함을 조건으로 체약국의 국내법에 의한 해석을 긍정하는 이유는 시간의 경과에 따라 조약의 개념이 변화해야 할 필요가 있는 경우 조약 자체를 개정하지는 못하더라도 체약국들이 국내법을 개정하여 조약을 여전히 편리하고 실용적으로 적용할 수 있도록 하기 위함이라고 지적하고 있다⁵³⁾. 또한, 과세여부를 검토하는 원천지국입장에서는 조약에서, 문맥을 포함하여, 자국의 적용을 배제하는 근거를 발견할 수 없다면 주권국가의 법률을 적용하는 것이 당연하다고 할 것이다⁵⁴⁾.

조세조약상 정의되지 않은 용어에 대해 문맥으로도 그 용어의 해석을 마무리할 수 없을 때 그 다음의 해석기준으로 활용될 수 있는 “체약국의 법”은 세법 뿐만 아니라 체약국의 모든 국내법을 포함하는 것으로 해석한다. 하지만 하나의 용어가 한 체약국의 서로 다른 법률에서 다르게 정의되어 있다면, 세법 그 중에서도 조약이 적용되는 조세를 부과하는 법률에서 정한 용어의 정의가 그 세법이 아닌 다른 세법상의 정의 그리고 세법 아닌 다른 법률에서의 정의보다도 더 우선하게 된다⁵⁵⁾.

이때 체약국의 법률은 조약을 체결할 당시의 체약국의 법률을 의미함이 원칙이다. 하지만 조세조약 체결 이후 체약국의 법이 개정된 경우 개정된 법에 맞게 된다. 과거의 조세조약을 시대상황에 맞는 합리적인 규범이 될 수 있도록 하기 위해서는 그 시대상황을 반영하여 개정된 국내법을 조약의 일부로 받아들이는 과정이 불가피하기 때문이다. 그래서 1995년 개정된 OECD모델조세조약은 이 부분을 조문에 명확하게 규정하였다⁵⁶⁾. OECD주석은 이러한 개정의

52) OECD주석서는 문맥을 국내법보다 우선한 이유는 체약국이 조약체결의도와 다른 국내법을 제정하고 그 법에 따라 조약해석을 하는 것을 허용하면 조약을 체결할 때 체약국들이 한 약속의 영속성을 보장할 수 없기 때문이라고 적고 있다(OECD모델조세조약 제3조 주석 문단 13).

53) OECD모델조세조약 제3조 주석 문단 13.

54) 김명준, 「국제조세론」, 삼일인포마인, 2021, 125면.

55) OECD모델조세조약 제3조 주석 문단 13.1.

의미를 개정전 조약의 해석결과를 분명하게하기 위한 차원의 확인적 의미로 이해하고 있다(OECD모델조세조약 제3조 주석 문단 11). 따라서 한미조세조약은 1995년 개정된 OECD모델조세조약에 기초하여 체결된 것은 아니지만 위 결론이 그대로 타당하다고 해야 한다.

〈표 7〉 1995년 개정전 후 OECD모델조세조약 제3조제2항

1963년 OECD모델조세조약	1995년 개정된 OECD모델조세조약
일방 계약국이 이 조약을 적용함에 있어서, 이 조약에 정의되지 않은 용어는, 문맥에 따라 달리 해석되지 아니하는 한, 이 조약이 적용되는 조세에 관한 계약국 법에 따른 의미를 가진다.	일방 계약국이 이 조약을 적용함에 있어서, 이 조약에서 정의되지 않은 용어는, 문맥상 다른 의미를 갖는 경우를 제외하고는 조약을 적용할 당시 적용되는 조세에 관한 계약국 법에 따른 의미를 가진다. 이때 그 나라의 국내세법에서 부여하는 의미를 먼저 적용하고 그것이 없을 때에는 세법 이외의 법에서 정하는 의미를 적용한다.

다만, 이처럼 계약국 일방의 국내법에 의한 조약해석의 보충을 무한정 허용하게 되면 계약국들이 국내법을 개정하여 조세조약을 자국에 유리하게 만들려는 시도들을 하게 될 것이다. 그래서 OECD모델조세조약 주석은 “계약국이 조세조약 체결후 그 조세조약에 정의되지 않은 용어의 국내법상 범위를 개정함으로써 조세조약을 부분적 작동불능(partially inoperative)으로 만드는 것은 허용하지 않는다”라고 하고 있다⁵⁶⁾. 이때 “부분적 작동불능”이라 함은 조세조약을 체결한 취지가 그러한 해석에 의해 무력화되어지는 것을 의미한다고 할 것이다. 예를 들어 조약은 상호주의가 기본이 되어야 하는데 개정된 계약국의 법을 적용하여 조약을 해석한 결과 특정 계약국에 과세권이 편중되는 결과를 초래한다면 이는 조세조약의 체결취지에 부합하지 않는 것이라고 할 것이다. 이를 반대해석하면 이 정도에 이르지 않은 경우에는 각 계약국에게 재량을 부여한 것으로 이해하여 그 해석결과를 받아들이겠다는 것이 조약체결자들의 의도라고 할 수 있다.

(4) 문맥의 입증책임

한미조세조약 제2조제2항에 따르면 조약상 명확하게 정의되지 않은 용어의

56) 이 규정은 다시 2017년 개정되었고 그 후에는 조약 제25조에 따른 상호합의절차(Mutual Agreement Procedure)에 의해 용어해석상 분쟁을 해결할 수 있는 가능성을 명문화해두고 있다.

57) OECD모델조세조약 제3조 주석 문단 13.

경우 체약국 국내법을 적용할지 아니면 조약 자체의 해석론으로 일정한 결과를 도출해 낼지가 조약상 문맥의 존재여부에 의해 결정된다. 이는 해당 규정의 적용여부가 논란이 되는 체약국 입장에서는 “주권의 제약의 문제”라고 할 수 있다⁵⁸⁾. 따라서 이 조항의 운용과 관련하여 문맥에 대한 입증책임을 어떻게 이해할 것인지가 실제 사례에서 중요한 의미가 있을 수 있다.

이 쟁점에 대해 언급한 문헌은 많지 않다. 명확하게 이 쟁점을 다룬 문헌 중에는 이 경우 입증책임이 문맥의 존재를 주장하는 측에서 입증책임을 부담해야 한다는 견해를 발견할 수 있다⁵⁹⁾. 한미조세조약 제2조제2항 그리고 이와 유사한 OECD모델조세조약 제3조제2항의 문언상 문맥의 존재는 조세조약상 명확하게 정의되지 않은 용어의 해석과 관련하여 체약국의 국내법의 적용을 배제하는 소극적 요건이므로 이 경우에는 문맥의 존재가 적극적으로 증명되어야 하고 이와 달리 문맥의 부존재가 적극적으로 증명될 필요는 없고 따라서 문맥의 존재 여부가 명확하지 않은 경우에는 체약국의 국내법의 적용을 배제할 수 없다고 주장한다⁶⁰⁾.

한미조세조약 제2조제2항의 문언구조를 고려했을 때 이 입장이 타당하다고 할 것이다. 이 규정은 “이 협약에서 사용되나 이 협약에서 정의되지 아니한 기타의 용어는, 달리 문맥에 따르지 아니하는 한, 그 조세가 결정되는 체약국의 법에 따라 내포하는 의미를 가진다”라고 규정하고 있는데 이 조문은 다음과 같이 두 단계로 나누어 작동되는 것으로 이해할 수 있다. 첫째 단계는 이 협약에서 사용되나 이 협약에서 정의되지 아니한 기타의 용어의 해석은 그 조세가 결정되는 체약국의 법에 따라 내포하는 의미로 해석되는 것을 원칙으로 규정한 부분이다. 조약의 시대적 타당성확보를 위해 그 시대에 필요한 내용을 규정한 국내법이 있다면 그 법을 제정한 체약국의 의사를 존중하겠다는 것이 조약체결국가들의 의사였다고 볼 수 있을 것이고 법을 적용해야 하는 원천지국에서는 당연히 자국법에 따라 해당 용어를 해석하는 것이 주권국가로서 당연한 것이기 때문이다. 다만 이렇게 해석할 경우 조약체결자들의 의사에 명백하게 반하는 불합리한 결과가 발생할 수도 있을 것이므로 예외적으로 이를 어느 정도 제한해야 할 필요도 있다. 그래서 둘째 단계로 문맥에서 달리 정하면 문맥이 있는 체약국 국내법의 적용을 배제할 수 있도록 하겠다는 것이다. 이러한 조문구조를 생각할 때 조약상 문맥은 그것을 해석기준으로 활용해야 하는 특수

58) 김명준, 앞의 책, 125면.

59) 송동진(2023), 앞의 논문, 65면.

60) 송동진(2023), 앞의 논문, 65면.

한 상황의 존재를 주장하는 측에서 입증책임을 부담해야 함이 타당해 보인다.

3) 한미조세조약 제6조제3항에서의 과세요건 해석

(1) 의의

이러한 조세조약해석론을 기초로 하여 이 건에서 문제되는 미등록특허의 국내사용대가로 지급한 소득에 대해 국내에서 원천징수하는 것이 가능하기 위해서는 한미조세조약 제6조제3항 그리고 이와 연계된 제14조제4항에 따른 과세요건(원천지요건 포함)을 충족해야 한다. 그러한 요건 중 지금까지는 주로 미등록특허를 국내에서 “사용”하는 것이 가능한지 혹은 “사용장소”를 특허권 등록지와 실제 사용장소 중 어디로 볼 것인지를 중심으로 논의되어졌다. 하지만 앞 III.에서 설명한 바와 같이 미등록특허의 사용대가를 국내원천소득으로 과세할 수 있기 위해서는 미등록특허가 사용대상이 되는 “자산성” 요건을 충족하는지 그리고 그 대가로 지급된 금원이 그러한 자산의 사용에 대한 “대가성”요건을 충족하는지 그리고 원천지판단을 위해서 필요한 “사용성”(=사용장소 판단) 부분을 모두 검토해 보아야 할 것이다.

따라서 아래에서는 한미조세조약 제6조제3항에 따른 과세요건을 이처럼 자산성, 사용성, 대가성으로 구분하여 설명하고자 한다. 순서는 우선 자산성 요건을 설명하고 그 다음으로 그 자산의 사용성(사용장소) 요건을 설명하고 마지막으로 대가성 요건을 설명하려고 한다. 이 쟁점들과 관련해서는 법인세법 제93조제8호다목(2019. 12. 31. 법인세법 개정 이전 제93조제8호 단서 제2문)이 중요한 역할을 할 수 있는데 일단 아래에서는 해당 규정을 전제하지 않고 조세조약 자체의 해석론을 중심으로 설명하고 그 부분은 별도의 장에서 다루고자 한다⁶¹⁾.

(2) 학설

첫째, 미등록특허의 자산성에 관한 논의이다. 즉, 미등록특허 사용료가 한미조세조약상 사용료소득으로 과세될 수 있기 위해서는 미등록특허 자체가 조약상 사용료소득 과세대상인 자산이 되어져야 하는데 과연 규정상 그 요건충족이 있다고 볼 수 있는지 여부이다. 이 쟁점을 “사용”개념에 대한 논의와 분리시켜 본격적으로 다룬 문헌들이 많지 않지만 부분적으로 이에 대한 견해를 언

61) 이에 대해서는 본문 아래 V. 3.에서 다루고 있다.

급한 문헌들을 발견할 수 있다. 이 부분은 한미조세조약 제14조제4항(a)의 “문학·예술·과학작품의 저작권 또는 영화필름·라디오 또는 텔레비전 방송용 필름 또는 테이프의 저작권, 특허... 기타 이와 유사한 재산 또는 권리, 지식, 경험, 기능(기술)...의 사용 또는 사용권에 대한 대가로서 받는 모든 종류의 지급금” 중 밑줄친 부분의 해석론에 해당한다고 할 수 있다. 한미조세조약 제6조 제3항에서는 “제4항에 규정된 재산”이라는 용어를 사용하지만 이때 재산은 제14조에서 밑줄친 부분을 모두 포섭하는 넓은 개념으로 이해해야 함은 이미 앞에서 언급한 바 있다⁶²⁾.

국내미등록특허의 자산성을 부정하는 입장(부정설)은 미등록특허의 국내사용대가에 대해 한미조세조약상 사용료소득으로 과세할 수 있는지 여부를 검토하면서 특허법상 특허속지주의를 기반으로 해야 한다는 점을 핵심근거로 삼고 있다. 한미조세조약 제6조제3항의 “어느 체약국 내의 동 재산의 사용”이라는 표현과 관련하여 이때 “어느 체약국 내”라는 단어가 “재산”을 수식한다고 보고 그렇다면 특허의 경우 그것이 국내에서 “재산”인지를 검토해야 하는데 이는 우리나라 특허법에 따라 판단할 수밖에 없고 미등록특허는 우리나라 특허법에 따른 특허권(재산)이 아니므로 이에 대해 국내원천소득으로 과세할 수 없다는 주장도 같은 논리라고 이해할 수 있다⁶³⁾. 이러한 부정설은 한미조세조약상 사용료소득과세를 위해서는 제6조제3항에 따른 원천판단 이외에 제14조에 따른 소득구분에서 정하고 있는 문구도 유의하여야 한다는 측면에서 보면 한미조세조약 제14조제4항(a)에서 “특허”는 “체약국의 국내법에 의해 등록되어 법적으로 보호되는 특허권”으로 이해한다고 하더라도 이 조항이 “특허”이외에도 특허, 의장, 신안, 도면, 상표 등을 열거하고 그 뒤에 “기타 이와 유사한 재산 또는 권리, 지식, 경험, 기능(기술)”이라는 표현을 사용하고 있으므로 미등록특허가 여기에 포섭될 수 있는지 여부에 대해서는 별도로 설명을 해야 한다. 하지만 이 부분을 언급한 문헌은 많지 않다. 이에 대해 부정설을 지지하는 문헌 중에는 해당 부분의 해석과 관련하여 “권리자에 의한 배타적·독점적 사용 및 자유로운 처분이 가능한 무형자산에 한정되는 것”이라고 이해하여 미등록특허의 국내 사용허가의 경우 특허권이 아닌 특허기술의 국내사용허가로 이해할 수 있지만 특허기술이 특허권에서 분리되어져 사용허가권자에게 독점적 사용권에 의해 보호될 수 있는 것이 아니라는 이유로 미등록특허의 경우 이에

62) III. 3. 2) 부분 참조.

63) 이준봉, “국내 미등록 특허 사용료와 국내원천소득-한미조세협약의 해석을 중심으로-”, 『조세학술논집』 제33집 제3호, 한국국제조세학회, 2017, 112~113면.

포섭할 수 없다고 주장하는 견해가 있다⁶⁴⁾.

반면, 특허법상 특허속지주의가 세법에는 타당하지 않고 사용료소득의 원천지를 결정하는 기준으로 사용장소가 문제되는 경우 이때 사용장소란 특허권등록지가 아니라 특허의 대상이 되는 물질이나 특허기술등이 실제 사용되는 장소로 이해하는 입장이 있는데⁶⁵⁾ 이 입장은 특허의 대상이 되는 물질이나 특허기술을 한미조세조약상 사용료소득 과세대상인 자산으로 이해하는 것이고 이 입장에 따를 경우 비록 국내에 등록하지 않은 특허라 할지라도 국내에서 그 특허의 대상이 되는 물질 등은 제조 등에 사용할 수 있으므로 미등록특허에 대해서도 대상성을 긍정하는 입장(긍정설)으로 이해할 수 있다⁶⁶⁾. 그러나 이러한 견해를 취하는 입장은 미등록특허가 한미조세조약 제14조제4항(a)에서의 “특허” 개념에 포섭되는 것인지 아니면 “기타 이와 유사한 재산 또는 권리, 지식, 경험, 기능(기술)”에 해당하는 것인지, 후자에 해당한다면 어떠한 논리로 미등록특허를 특허와 유사한 자산으로 이해하는지에 대해서는 분명한 입장표명이 있다고 보이지는 않는다. 이와 관련하여 주목할 점이 특허의 사용료를 주고받을 권리의무가 특허법에 의해 직접 부여되는 효력이 아니고 실시계약과 같은 당사자간의 계약에 기초하여 발생하는 것이라고 주장하고 있는 부분이다⁶⁷⁾. 이에 따르면 사법적 계약에 기초하여 발생한 특허이용권에 대해 대상성을 부여하는 것으로 이해할 수 있는데 그렇다면 미등록특허의 경우에도 당사자가 사법상 이용계약을 체결할 수 있는 것이므로 그 계약에 기초한 이용권이라는 개념이 성립할 수 있으므로 그것에 대해 대상성을 긍정하는 것으로 이해할 수 있다. 또한, 최근에는 「불공정무역행위 조사 및 산업피해구제에 관한 법률」에 따라 미국에 등록되고 우리나라에는 등록되지 않은 특허라 할지라도 그

64) 조일영, “국내에서 제조되어 미국으로 수출한 제품의 제조과정에서 사용된 일부 기술이 미국내에서 등록된 미국법인의 특허실시권을 침해함에 따라 발생한 분쟁을 해결하기 위하여 미국법인에게 지급하는 특허권 실시료 상당액이 미국법인의 국내원천 사용료소득으로 과세대상이 되는지 여부: 2007. 8. 7. 선고 2005두8641판결: 미간행”, 『대법원판례해설』 제73호, 법원도서관, 2008, 464~465면

65) 이창희·양한희, 앞의 논문, 64면.

66) 한국세법학회 학술지인 「조세법연구」제25집 제3호에 게재된 이창희·양한희의 논문 “미등록특허권 침해에 따르는 손해배상금의 과세”는 2019년에 출간되어서 2008. 12. 26. 법인세법 개정에 의해 추가된 구 법인세법 제93조 제9호 단서 제2문을 전제로 하여 해석론을 펼치고 있다. 하지만, 이 글 첫 페이지에서 저자는 “이 글의 결론은 이미 1991년 이창희가 미국 U.C. Berkeley 법대의 정기학술지에 출간한 논문 그대로이다.”라고 밝히고 있는 점을 고려할 때 구 법인세법 제93조 제9호 단서 제2문 없이도 그러한 해석결론에 도달할 수 있다는 입장으로 이해된다.

67) 이창희·양한희, 앞의 논문, 68면.

러한 특허를 사용하여 국내에서 물건을 제조하여 미국에 수출하는 행위는 행정적 제재의 대상이 되고, 민법에 따른 불법행위가 된다는 주장이 있는데⁶⁸⁾ 이 역시 미등록특허의 자산성을 긍정한 입장으로 분류할 수 있다.

둘째, 미등록특허의 사용성(또는 사용장소)에 관한 논의이다. 이 부분은 “사용”이라는 개념의 해석과 관련한 것인데 이 개념이 한미조세조약 제14조제4항(a) 뿐만 아니라 제6조제3항에도 등장하므로 양 조문의 해석에서 문제가 된다. 전자는 사용료의 정의에 관한 것이고 후자는 사용료소득의 원천판단기준을 정한 것인데 양자에 있어서 “사용”을 동일하게 해석할 것인지를 논의하는 입장도 있지만 “사실상 사용”이라는 단어를 사용료 과세대상 자산의 종류를 설명하면서 특별히 사용하고 있는 법인세법과 달리⁶⁹⁾, 적어도 한미조세조약 차원에서 볼 때 양자를 다르게 볼 근거가 없다고 할 것이다⁷⁰⁾.

미등록특허의 사용성이란 특허의 경우 어떤 경우에 사용이 있다고 판단할 것인지 여부이다. 문헌에서는 주로 특허의 사용장소를 어디로 볼 것인지에 대한 논의를 하면서 이 쟁점을 다루고 있다. 미등록특허에 대해 특허등록지 이외의 장소에서도 특허의 사용이라는 개념이 적어도 세법적으로(=한미조세조약상 사용료소득 원천징수와 관련하여) 성립할 수 있는지가 이 논의의 핵심인데 이에 대해서도 부정설과 긍정설로 나누어 입장들을 정리할 수 있다.

부정설은 특허의 경우 속지주의에 입각하여 특허권이 등록된 나라에서만 법적 보호를 받을 수 있고 “사용”이라는 개념도 형성된다고 이해한다. 세법상 “사용”을 특허법상 “실시”와 동일한 것으로 이해하는 입장으로 볼 수 있다. 즉, 이때 “사용”을 세법상 차용개념으로 이해하는 것이다. 이 입장은 사용료소득 과세요건으로서의 “사용”은 특허권자로부터 배타적인 사용권을 부여받아 자신이 해당 특허를 사용하는 것에 대해 법적 보호를 받을 수 있는 지위를 획득한 경우로 이해한다. 이 견해가 기초하고 있는 특허속지주의에 따르면 특허권이 등록되지 않은 나라의 경우 특허권의 사용이라는 법적 개념도 성립할 수 없고 특허권이 침해되었다고 손해배상을 받을 법적인 권리도 생겨나지 않는다. 부정설은 이러한 특허법상 특허속지주의의 내용을 세법상 특허에 대한 사용료소득 과세에 그대로 대입한 것으로 평가할 수 있다.

긍정설은 사용료소득 과세에 있어서 특허의 “사용”은 특허법상 “실시”와는

68) 박진영·권형기, “국내원천 사용료소득 판단에 관한 연구”, 『조세논총』 제9권 제3호, 한국조세법학회, 2024.9, 63~66면.

69) 법인세법 제93조제8호다목.

70) 이에 대한 자세한 논의는 이준봉(2023), 앞의 논문, 271면 이하 참조.

용어 자체도 다르므로 차용개념으로 볼 수 없고⁷¹⁾ 오로지 세법상 기준으로 도입된 개념이며 이 기준이 입법될 때부터 실제 기술 등이 제조 등에 사용되는 것으로 이해하였고 등록여부와는 무관하다고 이해한다. 사용 혹은 사용장소라는 개념이 특허처럼 등록이 필요한 경우 뿐만 아니라 “지식·경험·노하우 등”의 사용대가에 대한 과세에 있어서도 동일하게 적용되어야 하는 개념인데 이러한 경우에는 등록이라는 절차가 처음부터 존재하지 않으므로 결국 이때 “사용”은 등록과는 무관하게 사실상 사용 혹은 실제 사용이 일어난 장소로 해석할 수 밖에 없다. 이 기준이 특허의 경우에도 동일하게 적용되어야 하므로 이때 “사용”은 특허기술 등이 실제 사용되는 것을 의미하는 것으로 이해해야 한다고 주장한다⁷²⁾.

셋째, 미등록특허의 대가성에 관한 논의이다. 즉, 미등록특허 사용료가 한미조세조약상 사용료소득으로 과세될 수 있기 위해서는 사용료소득으로 원천징수하려는 소득이 미등록특허를 사용한 대가로 지급된 것이어야 한다. 이 부분은 한미조세조약 제14조제4항(a)의 “문학·예술·과학작품의 저작권 또는 영화 필름·라디오 또는 텔레비전 방송용 필름 또는 테이프의 저작권, 특허... 기타 이와 유사한 재산 또는 권리, 지식, 경험, 기능(기술)...의 사용 또는 사용권에 대한 대가로서 받는 모든 종류의 지급금” 중 밑줄친 부분과 관련된 것으로 이해할 수 있다.

이 요건은 앞에서 설명한 미등록특허의 자산성과 사용성 요건의 충족을 전제로 해야 논의의 실익이 있다⁷³⁾. 미등록특허의 국내사용에 대한 원천징수 가능여부를 다루는 국내문헌들은 지금까지 대부분 사용장소가 어디인지를 논쟁하는 방식이었고 그 쟁점 속에서 일부 자산성요건을 설명하고 있다. 그러다 보니 대가성요건을 별도로 다루는 경우가 많지는 않았다.

이 요건을 분리하여 검토한 문헌 중에는 명확하게 부정설의 입장을 피력한 경우를 발견할 수 있다. 이 입장은 사용료소득 과세에서의 “사용”개념을 특허법에 따른 사용(이를 해당 문헌에서는 “법적 사용”이라 칭함)에 한정해서 이해하고 그러한 사용일 때에만 사용료를 지급해야 할 법적 의무가 발생할 수 있

71) 차용개념은 다른 범영역에서 사용한 용어를 그대로 세법에서 과세요건 등을 표현하면서 사용한 경우를 말한다. 예, “증여”, “배우자”등. 이동식, 일반조세법, 2024, 준커뮤니케이션즈, 147면 이하.

72) 이창희·양한희, 앞의 논문, 64면.

73) 자산성요건이 충족되지 않았거나 자산성요건은 충족하였지만 사용성(사용장소) 요건이 충족되지 않았다면 이미 사용료소득으로 과세할 수 없는 것이므로 이 경우는 대가성요건을 논할 의미가 없다.

는 것이라고 하면서 만일 이때의 “사용”을 미등록특허의 사용처럼 특허법상 보호되지 않는 사용(이를 해당 문헌에는 “사실상 사용”이라 칭함)이라고 이해한다면 사용성요건은 충족하지만 다른 요건인 “대가성”요건은 충족하지 못하는 것이라고 설명한다. 사실상의 사용에 대해서는 법적 지급의무가 발생하지 않아 실제로 대가를 지급했더라도 사용과 대금지급 사이에 법적으로 인정될 수 있는 대가관계가 성립하지 않는다는 논리이다⁷⁴⁾.

위 사용성요건과 관련하여 이때 사용을 특허의 등록여부와는 무관하게 특허 물질이나 특허기술 등이 실제 제조 등에 사용되는 것으로 이해하는 입장의 경우 굳이 대가성요건을 진지하게 검토하지 않는 이유는 그러한 사용을 허락받는 대신에 일정한 금원을 지급한 것이므로 대가성은 당연히 인정된다고 이해하기 때문인 것으로 추측할 수 있다.

(3) 판례

대법원판례는 현재까지 특허법상 특허속지주의에 입각하여 미등록특허의 자산성도 부인하고 사용성도 부인하고 있다. 따라서 이러한 대법원입장에 따를 경우 대가성에 대해서는 특별히 언급할 필요가 없기 때문에 이에 대해 자세하게 판시한 경우가 없다.

하지만 삼성전자사건(대법원 2014. 11. 27. 선고 2012두18356판결)에서 원심 법원인 서울고등법원은 해당 사건이 2008. 12. 26. 개정된 법인세법이 적용되는 사건인 점을 고려하여 법인세법에서 규정하고 있는 국내미등록특허를 “사실상 특허”라고 칭하며 이의 자산성을 긍정하면서 대신 대가성여부를 적극 검토하여 부인한 바 있다. 그 핵심적 논거는 해당사건에서 실제 대가를 지급한 근거가 되어진 화해계약의 문언에 따르면 특허권이 등록된 개개 국가 내에서 특허권을 사용하는 대가로 화해대가를 지급하는 것으로 되어 있으므로 국내에서의 미등록특허사용에 대한 대가로 금원이 지급된 것이 아니라는 것이다⁷⁵⁾.

74) 이재호, 앞의 논문, 709면.

75) 서울고등법원 2012. 7. 11 선고 2012누8382 판결: “다음과 같은 사정을 종합하면 이 사건 소득에는 원고가 가지는 국외등록 특허권을 국내에서 사용한 대가(사실상 특허 사용 대가)가 포함되어 있지 않아 국내원천소득에 해당하지 않는다.

① 이 사건 화해계약은 삼●전자 등이 미국에 등록한 원고 등 특허를 침해하거나 원고 등이 미국에 등록한 삼●전자 등 특허권을 침해하였다고 제기한 손해배상 등 특허침해소송에 대한 종료와 쌍방에게 특허실시권을 주기 위한 것이었다.

② 이 사건 화해계약 제4.3항에는 이 사건 화해대가를 ‘특허권이 등록된 개개 국가에서 제품 제조 및 판매’에 대하여 국가별로 등록된 특허권 개수 비율에 따라 배분한다고 정하여 배분 범위를 특허권이 등록된 개개 국가로 한정하고 있다. 이는 특허권이 등록된 개개

(4) 소결

한미조세조약 자체에서 사용료소득 과세요건으로 사용하고 있는 개념들 중 “사용” 개념처럼 조약에서 정의되지 않은 개념이 존재한다. 따라서 한미조세조약에서 불명확한 개념에 대해서는 일방체약국의 국내법에 의해 그 개념을 보충할 수 있는 여지가 있다⁷⁶⁾. 이 부분에 대한 설명은 이 글의 다른 부분에서 논하기로 하고 일단 여기서는 한미조세조약 제6조제3항에 따른 과세요건의 충족 여부를 각 요건별로 검토하려고 한다.

첫째, 자산성 요건이다. 한미조세조약 제14조제4항(a)는 “...특허... 기타 이와 유사한 재산 또는 권리, 지식, 경험, 기능(기술)...의 사용”이라고 규정하고 있고 제6조제3항은 “제14조(사용료) (4)항에 규정된 재산(선박 또는 항공기에 관해서 본조(5)항에 규정된 것 이외의 재산)의 사용 또는 사용할 권리”라고 규정하고 있다. 이 두 조문의 관계를 볼 때 제6조제3항에서의 “재산”이라는 단어가 상당히 폭넓게 해석되어야 한다는 점은 이 글 III. 3. 2)에서 이미 설명한 바 있다. 특허, 조약 제14조제4항(a)에서의 “특허... 기타 이와 유사한 재산 또는 권리, 지식, 경험, 기능(기술)”의 해석부분이 중요하다고 할 것이다. 이에 대해서는 “권리자에 의한 배타적·독점적 사용 및 자유로운 처분이 가능한 무형자산에 한정되는 것”이라고 이해하는 입장도 있지만⁷⁷⁾, 이는 아래에서 소개하는 대법원 2022. 2. 10. 선고 2018두36592판결을 고려할 때 판례의 입장에도 부합하지 않고 이론적으로도 근거제시가 충분하지 않아 보인다. 오히려 미등록특허도 일정한 조건 하에 여기에 포함될 수 있다고 보아야 할 것이다. 실제로 미등록특허에 대해 대가성 결여를 이유로 사용료에 대한 원천징수가 불가능하다는 입장을 피력하면서도 “미등록특허”에 대해 법인세법 제93조제8호 가목에서의 “특허권, 상표권..., 그 밖에 이와 유사한 자산이나 권리”, 즉 특허와 유사한 자산이나 권리에 해당함을 인정하는 문헌도 있다⁷⁸⁾. 판례는 국내 미등록특허

국가 내에서 제품 제조·판매 등 특허권을 사용하는 대가로 이 사건 화해대가를 정한 것이다.

③ 특허권에 관한 속주주의 원칙상 특허실시권은 특허권이 등록된 국가 영역 내에서만 효력이 미치므로, 삼●전자가 국내에 등록하지 않은 특허권(사실상 특허)을 국내에서 제품 제조·판매 등에 사용한다고 하더라도 원고 등은 특허권 침해를 주장하지 못하고 삼●전자는 아무런 제한 없이 사용할 수 있었다.”

76) 한미조세조약 제2조제2항.

77) 조일영, 앞의 논문, 464~465면.

78) 이재호, 앞의 논문, 704면. 이 문헌에서도 법인세법 제93조제8호 다목을 거론하지 않고 가목(문헌에서는 제1호라고 되어 있는데 이는 오류로 보임)을 거론한 이유는 다목이 2019. 12. 13. 법인세법개정으로 추가된 것인데 이 논문은 2016년에 출간되었기 때문으로 이해한다. 물론, 당시 법인세법 제93조제8호 단서 제2문에 유사한 표현이 있었지만 저자는 제

일지라도 미국에서 특허등록이 된 경우에는 자산성을 부정하지만 미국에서 특허출원 상태에 있는 발명, 미국에서 가출원된 발명, 그 밖에 법적 상태가 명확하지 않은 기술 등인 경우에는 사용료소득 과세대상인 자산성을 긍정하고 있다⁷⁹⁾. 이러한 결론도출을 하는 법적 근거로 국내세법의 경우 법인세법 제93조 제8호가목, 나목, 다목으로 그 근거가 달라질수 있지만, 한미조세조약상으로는 같은 조문에 근거하게 된다.

국내에서 특허기술이 실제로 사용되었고 그 대가로 금원이 지급되었는데 단지 해당 특허가 국내에서는 등록되지 않고 미국에서 등록되었다는 이유로 그 기술을 사용한 대가로 지급한 소득이 국내원천소득이 되는지 여부가 결정되다는 것은 세법적으로 불합리해 보인다. 미국에서 그 기술이 특허등록되었는지 여부는 그 나라에서 해당 기술이 특허법적으로 보호받는지 여부를 결정하는 요소이고 그러한 법적 보호를 받는 대가로 해당 기술을 “공개”하는 것이다. 즉, 공개는 법적 보호의 대가에 해당하는 것이다. 그런데 이러한 “특허법”에 따른 등록과 공개는 우리나라에서 그 기술이 제조등에 사용되고 그 대가가 지급된 경우 그 소득에 대해 “과세”할 수 있는지 여부를 결정하는데 중요한 요소가 되어서는 안 된다.

우리나라는 전체 경제에서 수출이 차지하는 비중이 크다. 국내에서 제품 생산을 하더라도 미국을 포함한 전 세계에 수출하는 경우가 많다. 이러한 수출을 주력으로 하는 국내기업의 경우 국내에서의 제품 제조과정에 수많은 특허가 필요할 수 있고 그 중 일부를 미국법인이 미국에서 특허등록을 해두고 국내에는 등록을 해두지 않는 경우가 있을 수 있다. 미국이 큰 소비시장이므로 그러한 미국법인의 경우 미국에서 특허등록만 해두어도 대부분의 주요제품들은 미국에서 판매행위가 이루어질 것이므로 이때 미국에서 소송을 제기하여 특허침해에 따른 배상을 받는 방법으로 사용료를 받을 수 있으므로 굳이 비싼 비용을 들여 전 세계 모든 국가에 특허등록을 할 이유가 없을 것이다. 이런 경우 국내기업이 국내에서의 제조활동과정에 미국에서 등록된 특허가 필요하다면 추후 발생할 미국에서의 특허분쟁을 예상해서라도 그 특허를 사용할 수 있는 안정적 지위를 획득해야 한다. 국내에서 등록되지 않았으므로 국내에서는 아무런 대가를 지불하지 않고 사용할 수 있다는 것은 너무나 비현실적인 주장이다. 대부분 미등록특허사용에 따른 사용료를 국내법인이 지불한 경우 전액 당기비

8호에 대상자산은 “다음 각 목의 어느 하나에 해당하는”이라는 법문구에 따라 각목에 규정된 바에서 근거를 찾아야 한다고 이해한 것으로 판단된다.

79) 대법원 2022. 2. 10. 선고 2018두36592판결.

용으로 인식하고 이를 과세당국도 세법상 인정해줄 것인데 이는 해당 비용지출이 세법적으로 정당하다는 것을 의미한다⁸⁰⁾.

제품을 생산하여 미국을 포함한 전 세계에 판매해야 하는 국내기업은 이를 위해 국내 미등록특허라고 할지라도 분쟁방지를 위해 사용계약(협약)을 체결해야 하고 그 계약에 따라 대가를 지급해야 한다. 특히, 그러한 미등록특허가 일반특허가 아닌 표준특허라고 한다면 침해주장이 용이하고 침해범위도 매우 광범위하므로 미국등록특허라 할지라도 국내법인은 자신들이 생산하는 제품이 그 특허와 연관이 있다면 반드시 사전에 혹은 추후 미국에서 소송이 제기되었다면 최종 판결 전에 화해계약 등을 통해 특허이슈를 가능한 신속하게 해결해야 할 필요가 있다. 이러한 과정에서 체결된 계약(협약)을 통해 특허사용료를 받아가는 주체가 내국법인이라고 한다면 당연히 지급된 대가에 대해 법인세과세를 할 수 있는데 미국법인이므로 한미조세조약에 따른 과세요건을 충족해야 한다. 다만 이 경우에도 소득은 발생했다고 인식해야 하고 원천이 국내인지 여부만을 검토하는 방식이어야 공평하다. 그렇다면 적어도 미등록특허라고 할지라도 사용료소득과세를 위한 자산성요건은 충족한 것으로 보아야 한다. 한미조세조약 제14조제4항(a)가 “특허... 기타 이와 유사한 재산 또는 권리, 지식, 경험, 기능(기술)”이라고 표현하고 있으므로 미등록특허가 앞의 “특허”에는 포함되지 않는다 할지라도 “기타 이와 유사한 재산 또는 권리, 지식, 경험, 기능(기술)”에는 포섭되는 것으로 해석할 필요가 있다.

둘째, 사용성 요건이다. 한미조세조약상 “사용”개념은 제14조에 의해 소득구분요건으로도 되어 있고 제6조에 의해 원천판단기준으로 되어 있는데 그 개념이 명확하지는 않다. 그런데 미등록특허의 자산성을 인정한다면 사용성은 어떠한 요건하에서라도 인정되어야 할 것이다. 세법상 “사용”이라는 개념은 특허법상 “실시”와는 용어 자체가 다르므로 차용개념이라고 할 수는 없고 특허법상 “실시” 자체가 적법한 특허권을 전제로 하는 것이므로 미등록특허가 사용대상 자산에 해당한다면 세법상 “사용”을 특허법상 “실시”로 해석할 여지가 없어진다. 그렇다면 이때 사용은 특허의 대상이 되는 물질이나 기술 등이 실제 상품의 제조 등에 사용되는 것(소위 사실상 사용)을 의미하는 것으로 이해해야 한다.

셋째, 대가성 요건이다. 이 요건과 관련하여 부정설을 취하는 입장은 그 전제가 “사용”개념을 특허법에 따른 사용에 한정해서 이해하다보니 소위 사실상 사용에 대해서는 대가를 지급해야 할 의무가 없어서 실제로 대가를 지급하였

80) 법적으로 사용료를 지불할 의무가 없는데도 사용료를 지불하였다면 법인세법상 그 지출에 대해 비용인식을 부인해야 타당할 것이다.

더라도 특허사용과 대가지급 사이에 법적으로 인정될 수 있는 대가관계가 성립하지 않는다고 주장한다. 그런데 “사용”개념을 사실상 사용으로 이해하면 사용계약을 체결하고 그 계약에 따라 지급한 대가를 대가성이 없다고 하는 논리는 등장할 수가 없다. 당사자간의 계약에 의해 미등록특허를 사용하고 그 대가를 지불하기로 하였고 그 계약에 기초하여 대가를 지급하였는데 대가성이 없다는 것은 당사자에게 전혀 설득력이 없고 객관적 사실에 부합하지 않는다. 그리고 이 경우 대가성여부를 당사자가 체결한 계약에 기초하여 판단하는 것이 옳은지 아니면 계약상 사용된 문언과 관계 없이 실제 현황을 기초로 하여 객관적으로 판단하는 것이 옳은지도 문제될 수 있는데 후자가 타당하다. 세금의 부과여부는 객관적 사실에 기초하는 것이지 당사자의 의사에 의존되어지는 것은 아니기 때문이다.

4) 한미조세조약 제6조제3항의 해석과 조약의 “문맥”

(1) 의의

한미조세조약 제6조제3항과 제14조제4항에서 특허사용대가에 대한 사용료소득과세와 관련하여 중요한 개념들에 대해 명확하게 정의하고 있지 않다. 위에서 검토한 한미조세조약 제6조제3항의 세 가지 과세요건에 대한 견해대립들도 모두 이를 긍정하고 있다. 그렇다면 그 개념들을 기초로 구체적인 사례에 과세를 할 수 있기 위해서는 개념들을 명확하게 하는 해석이 필요할 것이고 그 해석의 준거를 어디에서 찾을 수 있는지 여부가 문제된다. 한미조세조약 제2조제2항은 이런 경우 체약국의 국내법에 따라 해석할 것을 허용하고 있다. 그래서 일부에서는 우리나라의 법인세법에 의해 해석을 해야 한다고 한다. 반면, 해당 조항에서는 그러한 개념들이 조약에서 정의되지 않은 개념이라고 할지라도 조약의 문맥에서 달리 정하고 있는 경우에는 체약국(원천지국)의 국내법보다는 그 문맥에 따라 해석할 것을 명령하고 있으므로 우리나라의 법인세법에 따른 해석이 불가능하다고 보는 견해도 존재한다. 이에 대한 논의는 지금까지 주로 “사용”개념의 해석과 관련하여 논란이 되었으므로 아래에서는 그 경우를 중심으로 설명하기로 한다.

(2) 학설

한미조세조약 제6조3항에서의 “사용”의 의미를 조세조약상 문맥에 의해 좀 더 명확하게 할 수 있을지를 두고 견해대립이 있다. 이 부분은 한미조세조약

제2조제2항의 기능과 관련된 부분이므로 긍정설, 즉 문맥에 의해 “사용”개념의 보충이 가능하다는 입장의 논거가 더 중요하다고 생각한다. 긍정설에 의해 이 쟁점과 관련한 문맥의 존재가 충분히 입증되어야만 문맥에 의한 해석이 인정될 수 있다. 그래서 아래에서는 긍정설을 먼저 소개하고자 한다.

긍정설은 두 입장으로 나누어 설명할 수 있다. 첫째는 이때 “사용”이라는 개념이 조세조약 고유의 개념이라서 이는 체약국의 국내법에 의한 해석으로 보충될 수 있는 것이 아니므로 비록 조약에서 명확하게 정의되지 않은 경우라도 바로 체약국의 국내법을 통해 보충해서는 안되고 조약 자체의 문맥에 의해 해석해야 한다고 주장하는 문헌이 있다⁸¹⁾. 이 입장을 취하는 연구자들이 “사용”이라는 개념을 조세조약 고유의 개념, 즉 체약국의 국내법에 의해 내용이 보충될 수 없는 개념으로 보는 근거는 약간 차이가 있어 보인다. “사용”이라는 개념이 한미조세조약상 사용료소득의 원천지를 결정하는 조항에서 나온다는 점을 주목하여 이를 만약 각 체약국이 국내법으로 보충할 수 있게 한다면 원천지충돌로 인한 이중과세현상이 발생하고 이는 한미조세조약을 체결한 취지에 반한다는 것에서 근거를 찾는 입장도 있다⁸²⁾. 이와 달리 한미조세조약 제6조 제3항의 문구에서 찾는 입장도 있다. 이 입장은 해당 조항이 “제14조(사용료) (4)항에 규정된 재산(선박 또는 항공기에 관해서 본조(5)항에 규정된 것 이외의 재산)의 사용 또는 사용할 권리에 대하여 동 조항에 규정된 사용료는 어느 체약국내의 동 재산의 사용 또는 사용할 권리에 대하여 지급되는 경우에만 동 체약국 내에 원천을 둔 소득으로 취급된다.”라고 규정하고 있고 이때 “어느 체약국 내”라는 단어가 “재산”을 수식한다고 보고 그렇다면 특허의 경우 그것이 국내에서 재산인지를 검토해야 하는데 이는 우리나라 특허법에 따라 판단할 수밖에 없다고 하면서 결국 한미조세조약의 이러한 조약문구에서 도출되는 조약의 문맥상 “사용”은 법적으로 보호되는 특허권의 사용만을 의미하는 것이고 미등록특허에 대한 사용은 전제하고 있지 않다고 주장한다⁸³⁾.

둘째는 이 쟁점과 관련한 대법원판례가 이미 다수 존재하고 있고 그 판례들이 한미조세조약상 “사용”개념을 특허법상 특허숙지주의에 따라 이해하고 있으며 특히, 2008. 12. 26. 개정된 법인세법이 적용되는 사건에서도 대법원이

81) 윤지현, “한-미 조세조약이 정하는 ‘특허권 사용의 장소’개념을 둘러싼 해석론의 어제, 오늘 그리고 내일”, 『조세학술논집』 제40집 제2호, 한국국제조세협회, 2024, 36면; 이준봉, 2023, 275면 이하.

82) 윤지현, 앞의 논문, 37~38면.

83) 이준봉(2017), 앞의 논문, 112면 이하.

2014. 11. 27. 선고 2012두18356판결 등을 통해 동일한 입장을 취하고 있는 점을 근거로 들기도 한다. 특허와 관련한 사용개념은 특허권이 등록된 나라에서만 성립할 수 있다는 대법원의 해석이 있었고 그 해석을 극복하기 위해 입법자가 2008. 12. 26.자로 법인세법을 개정했음에도 불구하고 체약국(원천지국인 우리나라)의 국내법을 적용하지 않고 종래 대로 사용개념을 해석하는 것이 정당화될 수 있기 위해서는 그 해석을 조약의 문맥에 의한 해석으로 이해해야 한다고 보는 입장이다⁸⁴⁾. 이 주장의 핵심논거는 결국 이처럼 선행판례들이 다수 존재한다는 것인데 이에 대해 판례는 변경이 가능한 것이 아닌가 하는 비판이 있을 수 있다. 이 점을 고려하여 이 입장은 미국이나 일본판례도 특허속지주의에 기초하여 원천지를 판단하고 있다고 주장하며 종래 대법원판례가 판례변경을 요구할 만큼 부당하지 않다고 반박한다⁸⁵⁾.

부정설은 한미조세조약 제6조3항에서의 “사용”개념이 조약 자체에서 정의되지 않은 개념인 것은 분명하고 일반적으로 조약의 문맥을 파악하는 기준들에 따라 때 한미조세조약에서 그 개념의 내용을 채워줄 문맥이 존재하는지가 명확하지 않다는 입장이다⁸⁶⁾.

(3) 판례

미등록특허사용에 대한 사용료소득 원천징수와 관련한 많은 대법원판결 가운데 문맥을 처음으로 언급한 판결은 대법원 2018. 12. 27. 선고 2016두42883판결이다. 이 판결에서 대법원은 “한미조세협약의 문맥과 문언의 통상적 의미를 고려할 때, 한미조세협약 제6조 제3항, 제14조 제4항은 특허권의 속지주의 원칙상 특허권자가 특허물건을 독점적으로 생산, 사용, 양도, 대여, 수입 또는 전시하는 등의 특허실시에 관한 권리는 특허권이 등록된 국가의 영역 내에서만 효력이 미친다고 보아 미국법인이 국내에 특허권을 등록하여 국내에서 특허실시권을 가지는 경우에 그 특허실시권의 사용대가로 지급받는 소득만을 국내원천소득으로 정하였을 뿐이고, 한미조세협약의 해석상 특허권이 등록된 국가 외에서는 특허권의 침해가 발생할 수 없어 이를 사용하거나 사용의 대가를 지급한다는 것을 관념할 수도 없다.”라고 판시하여 분명하게 특허속지주의를 한미조세협약 제6조 제3항, 제14조 제4항의 해석론으로 도출하였다. 한미조세협약 제6조 제3항, 제14조 제4항이 직접 특허속지주의를 규정한 것이 아니므로 이러

84) 이재호, 앞의 논문, 708면.

85) 이재호, 앞의 논문, 709~710면.

86) 이창희·양한희, 앞의 논문, 82면 이하; 송동진(2023), 앞의 논문, 82면.

한 대법원의 해석을 설명할 수 있는 방법은 한미조세조약 제2조제2항에 따를 때 조약의 “문맥”이 그러한 내용을 담고 있는 것으로 이해해야 한다. 그래서 판결문에서 “한미조세협약의 문맥과 문언의 통상적 의미를 고려할 때”라는 표현을 사용한 것으로 이해할 수 있다.

(4) 소결

이 쟁점과 관련하여서는 긍정설의 논거가 중요하므로 여기에서도 긍정설 논거의 적절성을 우선 검토해보기로 한다. 긍정설 중 첫째 입장은 “사용”개념이 조세조약 고유의 개념이어서 국내법에 의한 보충이 불가능하다는 주장이다. “사용”개념이 조세조약 고유의 개념이라고 보는 입장도 다시 두 경우로 나누어 검토했다. 그 중 “사용”이라는 개념이 한미조세조약상 사용료소득의 원천지를 결정하는 조항에서 나온다는 점에 주목하면서 원천지충돌로 인한 이중과세를 피하기 위해 해당 개념은 체약국의 국내법이 아니라 조약의 문맥에 의한 해석을 해야 한다는 입장은 다음과 같은 이유로 타당하지 않다. 첫째, 이 입장은 원천지를 결정하는 조문에 등장하는 개념들은 그것이 조세조약에서 정의되지 않으면 모두 문맥에 의해 해석해야 한다는 입장일 터인데 이는 근거가 없는 주장이다. 둘째, 원천지충돌로 인한 이중과세 문제는 국내법을 조약해석의 준거로 인정하는 한은 어느 부분에서든 어느 정도 예상이 되는 것이고 그것이 이중과세조정제도를 통해 해결되지 않을 경우에는 한미조세조약 제6조제9항 제2문이 정한 절차에 따라 체약국들이 협의하여 정할 문제이지 이를 이유로 국내법에 의한 해석을 원천적으로 배제할 것은 아니라고 할 것이다. 다음으로 “사용”개념이 조세조약 고유의 개념이라는 이유를 한미조세조약 제6조제3항의 문구에서 “어느 체약국 내”라는 단어가 “재산”을 수식한다는 것에서 근거를 찾는 입장의 경우 한미조세조약 제6조제3항의 “재산”을 이와 관련된 한미조세조약 제14조제4항(a)의 문언들을 고려하지 않고 너무 좁게 이해하는 입장으로⁸⁷⁾ 만일 “미등록특허” 자체가 한미조세조약 제6조제3항의 “재산”에 포섭될 수 있다고 이해한다면 주장의 설득력이 없어지게 된다.

긍정설 중 둘째 주장은 특허법상 특허속지주의와 연결해서 “사용” 개념을 해석하는 근거로 그러한 입장에 있는 대법원판례가 다수 존재함을 거론하고 있다. 그런데 이와 관련한 대법원판결 중 한미조세조약의 어느 부분에서 특허속지주의를 도출할 수 있는 조약의 맥락이 발견되는지를 구체적으로 논증해놓

87) 이에 대한 자세한 논의에 대해서는 이 글 III. 2 2)부분을 참조하기 바란다.

은 판례가 없다는 점에서 이 입장은 동의하기가 어렵다.

그리고 긍정설은 모두 자신들의 결론을 정당화하는 중요 근거로 같은 입장의 대법원판례를 들고 있는데 이에 대해 부정설이 판례변경을 주장할 수 있게 되는 점을 고려하여 미국과 일본의 판례가 종래 대법원판례와 동일하게 특허속지주의에 근거하여 사용료소득의 원천지판단을 하고 있으므로 기존 대법원판례가 판례변경을 요구할 만큼 부당하지 않다고 주장하고 있다. 그런데 이 주장도 설득력이 크지 않아 보인다. 긍정설에서 미국판례의 입장으로 소개하고 있는 것이 AMP case(AMP Inc. v. U.S.A., 492 F. Supp, 27(1979))이다⁸⁸⁾. 국내문헌에서는 이 판결이 문제의 쟁점에 관한 미국판례 입장을 소개하는 사례로 인용되기 적절치 않다는 비판이 있다⁸⁹⁾. 이 판결은 사용료소득의 원천지판단에 관한 것이 아니고 양도소득의 원천지판단에 관한 것이고 양자는 전혀 다른 논점이라는 것을 비판의 근거로 제시하고 있다⁹⁰⁾. 이 판결 대신 특허권에 대한 사용료소득과세의 원천지에 대해 판단한 미국판례로 지금까지 국내문헌에서 소개된 것은 Sanchez case⁹¹⁾이다. 이 사건에서 미국판례가 특허사용료소득의 원천판단시 특허속지주의에 근거하고 있다고 평가할 수 없다⁹²⁾. 그렇다

88) 이재호, 709면 각주 40)에서는 김석환, 401~402쪽을 근거로 제시하고 있고, 김석환, 401~402쪽에서 AMP case에 대해 자세히 소개하고 있다.

89) 이창희·양한희, 앞의 논문, 104면; 윤지현, 앞의 논문, 40면.

90) 이 판결은 사용료소득이 아니라 특허권양도소득의 원천지에 관한 판결이다. 당시 미국법에서는 특허권과 같은 동산의 양도소득 원천지판단기준은 소유권이전장소라고 정하고 있었는데 법원은 특허권과 관련해서는 이 기준을 적용할 수 없다고 보았다. 특허권과 같은 무형자산의 경우 장소이전이 자유로우므로 소유권이전장소를 원천지판단기준으로 하게 되면 유형자산과 다르게 무형자산의 경우 원천지가 당사자의 약정에 따라 달라질 수 있는 위험이 있다고 보았기 때문이다. 이렇게 법원이 법에 규정된 원천판단기준을 배제하고 나서 특허권의 양도장소를 찾기 위해 만들어낸 기준이 소유권과 유사한 사용권의 존재장소이고 특허권의 경우에는 속지주의이론에 따라 특허권이 등록된 나라라고 판단한 것이다. 이창희·양한희, 104면.

91) Sanchez v. Commissioner, 62 F. 2d 58(1947).

92) 이창희·양한희, 99면. 이 판결은 비거주자였던 원고 S가 설당정제에 필요한 화학물질 및 제조법에 관한 발명에 대해 특허권을 미국과 외국에 등록해두고 있는 상태에서 미국법인 B에게 미국특허 및 외국특허 전체에 대한 전세계에 걸친 특허실시권을 약정에 의해 부여하였고 B는 다시 SB라는 미국법인에게 이 특허의 재실시권을 부여하는 약정을 체결하였다. 이 과정에서 계약내용에 변경이 생겨 원고는 SB로부터 직접 특허사용료를 받게 되었다. 특허사용료는 SB매출의 10%로 정해졌다. SB는 이 특허기술을 이용하여 미국 내에 소재하는 공장에서 제품을 생산하여 일부는 미국에서 판매하고 나머지 일부는 외국에 판매하였다. 외국판매분은 중간상을 통해 판매하였는데 판매장소는 FOB조건에 따라 미국 내이었다. 이 중간상들은 SB로부터 특허재실시권을 부여받아 외국에서 그 특허기술을 사용하여 같은 제품을 생산하기도 하였지만 국외제조분에 대해 SB에게 별도의 사용료를 납부하지는 않고 대신 중간상들이 SB로부터 일정 수량을 정기적으로 매수할 의무를 부담하고 그 판매가격조정을 통해 사실상 사용료를 징수할 수 있도록 하는 구조를 취하고 있었

면 이 판결에 근거하여 미국판례가 특허속지주의에 기초하여 판단하고 있으므로 대법원판례를 굳이 변경할 이유가 없다는 긍정설의 논리는 설득력이 없다고 할 것이다.

이러한 긍정설에 대한 소극적 비판과 별도로 조세조약의 해석에서 중요한 조약의 문맥을 이해하는 기본이론에 입각하여 이 사안에는 어떤 결론을 도출하는 것이 타당한지를 논증하는 방식으로 위 긍정설과 부정설 중 어느 것이 타당한지를 적극적으로 찾아보고자 한다.

조약의 문맥에 의한 해석을 규정하고 있는 한미조세조약 제2조제2항의 문구는 OECD모델조세조약 제3조제2항의 그것과 매우 유사하므로 후자의 해석이 전자에도 많은 영향을 줄 수 있다. 이 조항들에서 조약의 문맥은 체약국(원천지국)의 국내법의 적용을 배제하는 소극적 요건이므로 이 경우에는 문맥의 존재가 적극적으로 증명되어야만 문맥에 의한 해석이 가능하고 그렇지 않으면 체약국(원천지국)의 국내법에 의한 해석이 정당한 해석방법으로 받아들여지는 구조이다.

OECD모델조세조약 주석에서는 이러한 조약의 문맥은 특히, “체약국의 체약 당시의 의도” 그리고 “체약국의 법에 있는 해당 용어의 의미”에 의해 결정되는 것으로 되어 있다⁹³⁾. 앞에서 이미 언급한 바와 같이 체약국의 체약 당시 의도는 양 체약국이 공통으로 조약을 체결하면서 특정 용어에 부여한 의미를 청하는 것이고 “체약국의 법에 있는 해당 용어의 의미”에서 “체약국”은 거주지국의 국내법으로 한정해서 이해하게 된다. 이러한 거주지국의 국내법이 원천

다. 원고가 SB로부터 받은 특허사용료는 제품의 미국소비분과 외국소비분이 구분되어 있으며 후자에 대해서는 약정서상 외국특허권사용대가라고 명시되어 있었다. 이 사건에서 쟁점은 원고가 SB로부터 받은 특허사용료 중 제품의 외국소비분에 대한 사용료소득의 원천이 미국인지 외국인지 여부이다. 1심법원인 조세법원은 SB가 국내에서 제품을 매도하였지만 소비지는 외국이더라도 SB가 원고에 준 돈의 원천이 외국이 되지 않는다고 판단하였다. 원고는 중간상과 아무런 관계가 없고 단지 SB와 계약을 체결하고 SB의 매출의 일정 비율을 특허사용료로 받았을 뿐이고 SB의 매출은 전부 국내에서 발생했다는 것을 이유로 들고 있다. 2심법원 역시 1심법원과 동일한 결론을 유지하면서 계약서에서 특허사용료를 제품의 미국소비분과 외국소비분으로 구분하고 후자의 경우 외국특허권 사용대가라고 명시하고 있지만 그것과 관계 없이 원고의 소득이 내국법인인 SB의 매출액에 연동되어 있는 이상 외국특허권사용대가라고 볼 수 없고 전부가 국내원천소득에 해당한다고 판시하였다. 특허가 미국에도 등록되어 있고 외국에도 등록되어 있으며 특허를 이용한 제품생산은 모두 미국에서 이루어졌지만 판매가 미국과 외국에서 이루어졌다면 특허속지주의를 철저히 관찰하려고 할 경우 미국에 등록된 특허는 미국 내에서만 사용할 수 있는 것이고 외국에 등록된 특허는 외국에서 사용할 수 있는 것으로 이해할 것이다. 하지만 위 판례는 그러한 특허의 등록지를 결정적 요소로 보지 않았다.

93) OECD모델조세조약 제3조 주석 문단 12.

지국의 국내법에 의한 해석을 배제하는 기능을 하는 문맥에 해당할 수 있기 위해서는 그것이 “채약국의 채약 당시 공통적 의도”에 해당하는 경우이어야 한다⁹⁴⁾.

한미조세조약상 미국에서만 등록되고 국내 미등록된 특허를 내국법인이 국내에서 제조 등에 사용하고 대가를 그 특허권을 보유한 미국법인에 지급한 금액에 대해 사용료소득으로 원천징수하는 문제와 관련하여 조세조약 체결 당시에 채약국들이 공통적으로 어떤 의도를 가지고 있었는지를 확인할 수 있는 문헌은 존재하지 않는 것으로 보인다. 그렇다면 마지막으로 검증해 보아야 하는 것은 미국법에서 “사용”개념을 어떻게 이해하는지 그리고 한미조세조약 체결 시 양 채약국이 그러한 미국법상 사용개념을 조세조약상 사용개념으로 이해한 공통의 인식이 존재했는지 여부이다.

미국법에서 사용개념을 어떻게 이해하는지와 관련하여 국내문헌에서 미국세법규정 자체에서 사용개념을 명확하게 정의해두지 않고 있다는 점에는 모두 동의하고 있다. 그래서 판례와 학설, 행정해석 등이 중요하다는 점에 대해서도 동의하는 것으로 보인다. 다만 미국의 판례와 행정해석이 특허속지주의에 기초하여 사용개념을 이해하고 있는지에 대해서는 입장이 다르다. 일부문헌은 미국의 판례와 행정해석이 특허속지주의에 기초하여 사용개념을 이해하므로 우리 대법원과 입장이 동일하다고 주장한다⁹⁵⁾. 반면 미국이 특허속지주의를 채택하고 있지 않은데도 우리 판례가 굳이 미국과 다른 해석을 해서 국내 과세권을 포기하고 있다는 견해도 있다⁹⁶⁾. 이처럼 국내문헌에서 미국의 입장에 대해 서로 다르게 이해하고 있는 상황 속에서 가장 최근에 출간된 문헌에서는 이 쟁점에 관한 미국 판례와 해석론에 대해 “국외자의 입장에서 볼 때 놀라운 일이 될지 모르지만 여기에는 아직까지도 의문의 여지 없이 확립된 해석론이 없는 듯하다”라고 결론을 내리고 있다⁹⁷⁾. 그렇다면 적어도 미국의 판례와 행정해석이 특허권의 사용과 관련하여 확고하게 특허속지주의에 입각하고 있다는 주장은 설득력이 없어 보인다. 좀 더 중립적으로 본다면 아직 미국의 경우 이 쟁점에 대해 명확한 결론을 내지 못하고 있다는 평가가 더 설득력이 있어 보인다. 따라서 채약국의 국내법 입장을 문맥의 요소로 반영하여 한미조세조약상 사용개념을 해석할 것을 요구하는 것은 어렵다고 할 것이다.

94) 송동진(2023), 앞의 논문, 64면.

95) 김석환, 앞의 논문, 402면.

96) 이창희·양한희, 앞의 논문, 91면 이하.

97) 윤지현, 앞의 논문, 39면.

마지막으로 이러한 문맥을 적극적으로 발견하지 못했더라도 체약국(원천지국)의 국내법을 적용하게 되면 조약의 부분적 불능이 초래된다면 국내법의 적용은 제한되어야 한다는 점에 대한 검토가 필요해 보인다. 이때 조약의 부분적 불능의 존재 여부는 국내법을 적용하여 과세를 하게 되면 과세권배분의 현저한 불균형이 존재하는지를 기준으로 판단하게 된다. 미국의 입장이 현재 국내 문헌에서 소개한 바와 같다면 원천지국인 우리나라에서 어떤 방식으로 사용료 소득에 대해 원천을 이해하여 과세하더라도 과세권의 현저한 불균형을 초래할 상황은 발생하지 않을 것이다. 이 경우 미국은 거주지국으로 전 세계소득에 대한 과세권을 여전히 가지고 있다.

결론적으로 한미조세조약 제6조제3항에서 “사용”개념은 제2조제2항에서의 조약상 정의되지 않은 개념이고 그 개념을 국내세법에서 정한 기준에 따라 해석하지 않고 조약 자체의 해석기준으로 채워야한다는 한미조세조약상 문맥의 존재는 충분히 입증되지 못하였으며 그렇다면 이에 대해 규정하고 있는 국내 세법규정이 존재한다면 그에 따라 해석을 할 수 있다고 해야 한다.

3. 법인세법 제93조제8호 다목에 의한 과세가능성

1) 개관

위에서 한미조세조약 제6조제3항에 따른 과세요건으로 자산성, 사용성, 대가성에 대한 검토를 하였다. 이 논의는 기본적으로 여기서 다루려고 하는 법인세법 제93조제8호다목을 전제하지 않고 진행된 것이다. 입법자가 종래 대법원판결에 대한 입법적 대응을 위해 2008. 12. 26. 법인세법 개정으로 신설한 것이 조문의 위치이동과 일부 표현수정을 거쳐 현재 법인세법 제93조제8호다목으로 규정되어 있다⁹⁸⁾. 이 규정은 위에서 다룬 과세요건논의 중 자산성과 사용성

98) 법인세법 제93조(외국법인의 국내원천소득) 외국법인의 국내원천소득은 다음 각 호와 같이 구분한다.

1-7. 생략

8. 국내원천 사용료소득: 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 권리·자산 또는 정보(이하 이 호에서 “권리등”이라 한다)를 국내에서 사용하거나 그 대가를 국내에서 지급하는 경우 그 대가 및 그 권리등을 양도함으로써 발생하는 소득. 이 경우 제4호에 따른 산업상·영업상·과학상의 기계·설비·장치 등을 임대함으로써 발생하는 소득을 조세조약에서 사용료소득으로 구분하는 경우 그 사용대가를 포함한다.

가. 학술 또는 예술상의 저작물(영화필름을 포함한다)의 저작권, 특허권, 상표권, 디자인, 모형, 도면, 비밀스러운 공식 또는 공정(工程), 라디오·텔레비전방송용 필름 및 테이프, 그 밖에 이와 유사한 자산이나 권리

나. 산업상·영업상·과학상의 지식·경험에 관한 정보 또는 노하우

판단에 큰 영향을 줄 수 있는 여지가 있다. 입법자의 의도를 고려하면 새로운 과세가능성을 열어준 규정이기 때문이다. 아래에서는 이 규정이 실제로 입법자의 의도대로 새로운 과세를 위한 법적 근거가 될 수 있는지에 대해 검토해 보고자 한다.

물론 이 규정에 대해서도 대법원 2014. 11. 27. 선고 2012두18356판결을 비롯한 여러 건의 판결에서 대법원이 그 가능성을 부정적으로 판단한 사례가 있다. 하지만 적어도 과세자주권을 지키기 위하여 2008. 12. 26. 법인세법을 개정까지 한 입법자의 의도를 고려할 때 과연 사법부의 판결 내용이 적절한지를 한번 더 신중하게 검토할 필요가 있다고 할 것이다.

2) 법인세법 제93조제8호다목에 의한 과세가능성 여부

(1) 학설

내국법인이 미국에서 등록한 특허를 보유한 미국법인과의 약정을 통해 국내에서의 제조과정에 그 특허를 사용할 수 있도록 권한을 부여받고 그 대가를 지급한 경우 그 대가를 법인세법 제93조제8호 다목에 근거하여 과세할 수 있다고 볼지 여부는 한미조세조약 제2조제2항에서의 조약맥락을 조약 제6조제3항에 따른 법적용에도 도출해낼 수 있는지 여부와 직접 연관이 있다.

입법자가 이러한 경우 국내원천소득으로 과세할 수 있도록 하기 위해 법인세법 제93조제8호 다목을 신설했음에도 불구하고 여전히 이러한 경우 과세가 불가능하다는 입장을 보면 우선 이러한 경우 국내원천을 결정하는 기능을 하는 “사용”개념이 조세조약 고유의 개념이고 한미조세조약의 문맥을 통해 그 의미파악을 해야 하는 경우이므로 한미조세조약 제2조제2항에 따를 때 “계약국의 법”에 해당하는 법인세법 제93조제8호 다목은 이 사안에 적용될 수 없다고 보고 있다⁹⁹⁾. 또, 법인세법 제93조제8호 다목이 한미조세조약 제6조제3항보다 우선할 수 있기 위해서는 전자가 후자의 특별규정이어야 하는데 해당 조항이 그러한 특별규정에 해당하지 않아서 우선적용이 되지 않는다고 주장하기도

다. 사용지(使用地)를 기준으로 국내원천소득 해당 여부를 규정하는 조세조약(이하 이 조에서 “사용지 기준 조세조약”이라 한다)에서 사용료의 정의에 포함되는 그 밖에 이와 유사한 재산 또는 권리[특허권, 실용신안권, 상표권, 디자인권 등 그 행사에 등록이 필요한 권리(이하 이 조에서 “특허권등”이라 한다)가 국내에서 등록되지 아니하였으나 그에 포함된 제조방법·기술·정보 등이 국내에서의 제조·생산과 관련되는 등 국내에서 사실상 실시되거나 사용되는 것을 말한다]

99) 윤지현, 앞의 논문, 36~38면; 이준봉(2017), 앞의 논문, 116면 이하(특히 120면).

한다. 그 근거로 이 주장은 한미조세조약의 경우에도 사용여부만에 의해 원천이 결정되는 것이 아니고 계약국 내에 재산이 소재하는지 여부, 사용 또는 사용권에 해당하는지 여부 및 대가로서 지급된 것인지 여부를 모두 원천판정기준으로 사용하고 있는데 법인세법 제93조제8호 다목(정확히는 2019. 12. 31. 개정되기 이전 법인세법 제93조제8호 단서 제2문)은 사용개념만에 대한 특칙을 두고 있어서 위 규정이 한미조세조약을 위한 특별한 규정이 아니라고 주장한다¹⁰⁰⁾.

그리고 이와 약간 다른 입장으로 이 사안의 경우 한미조세조약이 아니라 법인세법 제93조제8호 다목이 특별법이므로 해당 조항이 우선 적용되어야 하는 것은 맞는데 이 조항은 사용의 개념 자체를 미등록특허도 대상으로 할 수 있도록 확대한 것으로 볼 수 있는 것에 그치고 또 다른 과세요건인 대가성요건에 대해서는 특칙을 두지 않고 있는 것이고 그렇다면 미등록특허의 경우 사용과 대가지급 사이에 인과성이 결여되는 것으로 보아야 하므로 여전히 대가성요건이 결여되었기 때문에 해당 조항에도 불구하고 여전히 과세할 수 없다는 입장도 있다¹⁰¹⁾. 이 입장은 삼성전자사건(대법원 2014. 11. 27. 선고 2012두18356판결)의 원심법원인 서울고등법원 2012. 7. 11. 선고 2012누8382판결의 논리이기도 하다.

반면, 법인세법 제93조제8호 다목에 의해 과세가 가능하다고 하는 입장은 한미조세조약이 특허권의 “사용”에 대해 명시적으로 정의해 둔 바가 없고 그렇다면 조약의 문맥에서 특허권의 사용지를 특허권이 등록된 나라라고 선언해 둔 부분을 발견할 수 있어야 하는데 그러한 것을 발견할 수 없으므로 한미조세조약 제2조제2항에 따라 법인세법의 조문을 적용하여 해석할 수밖에 없다고 이해한다¹⁰²⁾. 또한 이 조항의 개정취지가 국내에 등록되지 않은 특허권 등의 사용대가에 대하여 국내에서 과세할 수 없는 현행 입법의 미비점을 개선하여 국내등록 유무에 불과하고 국내에서 사실상 사용하는 경우에는 사용지를 국내로 보아 국내원천소득으로 과세 하도록 하기 위함인 점도¹⁰³⁾ 긍정설에서는 강조한다.

100) 이준봉(2017), 앞의 논문, 122면.

101) 이재호, 앞의 논문, 712면.

102) 송동진(2023), 앞의 논문, 82면.

103) 국회 기획재정위원회, 법인세법 일부개정법률안[의안번호 1800068] 검토보고서, 2008. 11. 33~34면.

(2) 판례

대법원은 2008. 12. 26. 법인세법 개정으로 구 법인세법 제93조제9호 단서에 제2문이 추가된 이후에도 여전히 미등록특허사용료에 대한 원천징수는 위법하다는 입장이다. 이러한 판단을 한 최초 판결이 대법원 2014. 11. 27. 선고 2012두18356판결이다. 이 판결의 논리는 법인세법 제93조제9호 단서에 제2문이 입법되어 미등록특허에 대해 과세가 가능한 것처럼 규정되어졌지만 구 국조법 제28조에 따를 때 법인세법 제93조보다 한미조세조약이 우선되어야 하고 한미조세조약 관련 규정의 해석에 대해서는 기존 판례가 이미 특허속지주의에 입각하여 판단을 하고 있으므로 그와 동일하게 판단하면 된다, 즉 미등록특허에 대해서는 사용이라는 개념이 성립할 수 없으므로 국내에서는 과세할 수 없다고 판결하였다.

이러한 판례의 입장은 현재까지 그대로 유지되고 있다. 다만, 한미조세조약을 적용한다고 하더라도 조약 제2조제2항에 따라 “사용”개념처럼 조세조약에서 명확하게 정의하지 않은 개념의 해석에 대해 조약의 문맥에서 달리 정하지 않으면 체약국의 국내법, 즉 법인세법이 적용될 수 있는데도 불구하고 위 규정을 적용하지 않는 이유에 대해서 위 판결에서는 아무런 언급이 없었다. 이에 대해 최초로 언급한 판례가 대법원 2018. 12. 27. 선고 2016두42883판결이다. 이 판결에 대해서는 이 글 V. 2. 4)부분에서 이미 소개하였으므로 여기서는 생략하기로 한다.

(3) 구 국조법 제28조의 문제

2018. 12. 31. 법률개정으로 현재는 삭제되어진 구 국조법 제28조는 “비거주자 또는 외국법인의 국내원천소득의 구분에 관하여는 「소득세법」 제119조 및 「법인세법」 제93조에도 불구하고 조세조약이 우선하여 적용된다.”라고 규정하고 있었다.

구 국조법 제28조의 성격에 대해서는 대부분 확인적 규정으로 이해한다¹⁰⁴⁾. 즉, 명문의 규정이 없어도 당연히 인정되는 내용을 법규화하고 있을 뿐이라는 것이다. 법인세법은 모든 납세의무자에게 적용되는 법이고, 조세조약은 조약의 적용을 받는 납세의무자들에게 적용되는 법이라서 후자가 전자보다 특별법의 지위에 있기 때문에 법인세법보다 조약이 우선 적용되는 것이다¹⁰⁵⁾.

대법원이 2008. 12. 26. 법인세법 개정으로 구 법인세법 제93조제9호 단서에

104) 이재호, 앞의 논문, 711면; 정광진, 앞의 논문, 74면.

105) 이재호, 앞의 논문, 711~712면.

제2문이 추가되었음에도 미등록특허의 사용료에 대한 원천징수에 대해 이 규정을 적용하지 않고 종래 한미조세조약의 관련 규정에 따른 해석에 따라 법 개정 이전 판례와 동일한 결론을 내린 과정에 구 국조법 제28조가 중요한 역할을 하였다. 즉, 법인세법 제93조가 아무리 이런 경우 과세가 가능하도록 개정되더라도 외국법인에 대한 과세의 경우 법인세법 제93조보다 조세조약이 우선하고 한미조세조약의 경우 종래 판례가 미등록특허사용료에 대해서는 국내에서 원천징수를 할 수 없다고 하였으므로 그 결론이 법인세법 개정여부와 관계없이 그대로 유지되어야 한다는 논리인 것이다. 이 규정을 근거로 과세논리를 편 최초 판결이 대법원 2014. 11. 27. 선고 2012두18356판결이다. 그 이후 2018. 12. 27. 선고 2016두42883판결, 대법원 2022. 2. 10. 선고 2018두36592판결 등에서도 같은 논리를 펴고 있다.

하지만 구 국조법에 따라 국제조세사건에 조세조약이 기본적으로 우선 적용된다고 하더라도 한미조세조약 제2조제2항이 규정한 것처럼 조세조약 해석기준으로 일방체약국의 국내법, 즉 이 쟁점과 관련해서는 2008. 12. 26. 법인세법 개정으로 입법된 구 법인세법 제93조제9호 단서 제2문과 같은 규정이 신설된 경우 이 규정도 고려하여 해석해야 한다는 점을 주목해야 한다. 이 부분을 판결문에서 최초 언급한 것이 미등록특허 사용료소득에 대한 원천징수와 관련하여 조약상 문맥의 고려 필요성을 지적한 대법원 2018. 12. 27. 선고 2016두42883판결이라고 할 수 있다. 따라서 미등록특허사용료소득과세와 관련한 대법원판례의 입장은 대법원 2016두42883판결 전후로 큰 변화가 있었다고 평가할 수 있다. 이 판결로 인해 대법원은 구 국조법 제28조와 같은 조문이 있다고 하여 법인세법규정들을 무조건 배제해야 하는 것은 아니고 해석이 문제되는 개념이 조세조약상 정의되지 않은 불명확한 개념이고 신설된 법인세법조문이 해석을 보충하려는 취지에서 입법된 것일 경우 한미조세조약 제2조제2항에 따라 문맥의 존재여부 등을 고려하여 적용배제여부를 결정해야 한다는 것이다. 만약 구 법인세법 제93조제9호 단서 제2문의 적용을 배제하려고 하는 “한미조세조약의 문맥”이 충분히 입증되지 않았다면 구 국조법 제28조에도 불구하고 한미조세조약의 해당 조문이 아니라 2008년 신설된 법인세법 규정을 적용해야 한다는 것이 판례입장이라고 해석할 수도 있다. 그리고 이러한 설명은 구 국조법 제28조가 확인적 규정이므로 규정 삭제 이후에도 타당하다고 할 것이다.

(4) 소결

미등록특허의 국내사용에 대해 법인세법 제93조제8호 다목에 의해 원천징수

가 가능한지 여부에 대한 견해대립을 보게 되면 결국 이 쟁점이 기본적으로 한미조세조약 제6조제3항의 해석론과 연계된 것을 알 수 있다. 대법원은 법인세법 제93조제8호 다목에 대해서도 구 국조법 제28조가 존재했던 상황에서는 그 규정 때문에 법인세법 제93조보다 한미조세조약을 우선 적용해야 한다고 판단하고 한미조세조약의 해석론으로 종래 대법원이 취하고 있었던 특허속지주의에 따라 등록되지 않은 특허에 대해서는 사용성을 부인하여 원천징수할 수 없다고 판단하였다. 이러한 결론은 다음과 같은 이유로 타당하지 않다.

우선, 미등록특허의 국내사용에 대한 원천징수여부와 관련하여 종래 대법원 판례에서 논란이 된 것이 주로 한미조세조약 제6조제3항에서의 “사용”개념을 어떻게 해석할 것인지 여부와 관련한 것이었고 그 개념이 조약에서 정의되지 않은 개념이고 한미조세조약 문맥 어디에도 그 개념을 대법원판례처럼 특허속지주의에 입각하여 해석할 수 있는 근거를 발견할 수 없다. 그렇다면 한미조세조약 제2조제2항에 따라 일단 국내법이 조약을 보충하는 해석기준이 될 여지가 생겨나게 된다.

이것이 실제로 가능하기 위해서는 법인세법 제93조제8호 다목이 한미조세조약 제6조제3항의 특별규정에 해당하는 지위에 있어야 한다. 그래야 특별법우선 원칙에 따라 법인세법의 해당 규정이 조약보다 우선할 수 있게 된다. 따라서 먼저 이에 대해 검토해 보아야 한다.

법인세법 제93조제8호 다목은 2019. 12. 31. 법인세법 개정으로 신설된 것이다. 개정 이전 법인세법 제8호 본문에서 “8. 국내원천 사용료소득: 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 권리·자산 또는 정보(이하 이 호에서 “권리등”이라 한다)를 국내에서 사용하거나 그 대가를 국내에서 지급하는 경우 그 대가 및 그 권리등을 양도함으로써 발생하는 소득. 다만, 소득에 관한 이중과세 방지협약에서 사용지(使用地)를 기준으로 하여 그 소득의 국내원천소득 해당 여부를 규정하고 있는 경우에는 국외에서 사용된 권리등에 대한 대가는 국내 지급 여부에도 불구하고 국내원천소득으로 보지 아니한다. 이 경우 특허권, 실용신안권, 상표권, 디자인권 등 권리의 행사에 등록이 필요한 권리(이하 이 호에서 “특허권등”이라 한다)는 해당 특허권등이 국외에서 등록되었고 국내에서 제조·판매 등에 사용된 경우에는 국내 등록 여부에 관계없이 국내에서 사용된 것으로 본다.”라고 규정하고 있던 부분 중 단서 제1문은 애당초 특별한 내용이 있는 것이 아니므로¹⁰⁶⁾ 2019. 12. 31. 개정시 대안 없이 삭제하고 제2문이 약간

106) 이재호, 앞의 논문, 703면.

의 단어수정을 거쳐 “다”목으로 이동하였다.

현재 다목에서의 “사용지(使用地)를 기준으로 국내원천소득 해당 여부를 규정하는 조세조약(이하 이 조에서 “사용지 기준 조세조약”이라 한다)에서”라는 표현은 2019. 12. 31. 법인세법 개정 이전의 제8호 단서 제2문에서 “이 경우”라는 표현을 풀어쓴 것으로 이해할 수 있다. 양자 모두 해당 조문이 사용지를 기준으로 국내원천소득 해당 여부를 규정하는 조세조약을 위한 규정임을 명시하고 있는 것이다. 우리나라가 사용료소득의 원천지판단에 있어서 사용지를 기준으로 하는 경우는 미국이 유일하므로¹⁰⁷⁾ 결국 위 조문상 관련 표현은 해당 조문이 오로지 한미조세조약을 위한 특별한 규정임을 명시한 것으로 이해된다. 이에 대해 일부 문헌에서는 한미조세조약의 경우에도 사용여부만에 의해 원천이 결정되는 것이 아니라는 이유로 이를 부정하지만 대부분의 문헌에서 사용료소득에 대한 원천지과세를 허용하는 경우 이를 사용지주의와 지급지주의로 나누고 있고¹⁰⁸⁾ 그 전제하에 이 쟁점과 관련한 지급까지의 논의가 대부분 “사용”개념을 중심으로 논의되어진 점을 고려할 때 이 주장은 타당성이 크지 않아 보인다. 사용지주의는 사용지를 가장 중요한 원천지판단기준으로 하는 것이고 지급지주의는 지급지를 그 기준으로 하는 것이지 나머지 다른 요소를 전혀 고려하지 않는다는 의미는 아니다¹⁰⁹⁾. 결론적으로 법인세법 제93조제8호 다목은 한미조세조약에 대한 특별규정이라고 할 것이다¹¹⁰⁾. 구 국조법 제28조와 같은 규정이 존재하든 그렇지 않든 이 경우에는 특별규정인 법인세법 제93조제8호 다목이 우선 적용되어야 한다.

다만, 특별규정인 법인세법 제93조제8호 다목이 어느 범위에서 조약과 다른 내용의 규정을 담고 있는지에 따라 최종적으로 해당 규정에 따른 과세가능여부가 결론이 날 것이다. 사용료소득과세요건인 자산성, 사용성, 대가성요건 중 일부에만 특례를 규정하고 있다면 그것만으로 부족하고 나머지 요건도 충족되어야만 최종적으로 원천징수가 가능해질 것이다. 아래에서는 이 요건의 충족여부에 대해 검토해보고자 한다.

107) 이용섭·이동식, 앞의 책, 324면.

108) 김석환, 앞의 논문, 396면 이하; 정광진, 앞의 논문, 78면.

109) 예를 들어 지급지주의를 규정하고 있는 UN모델조세조약 제12조제1항은 “한 계약국에서 발생하여 상대방 계약국 거주자에게 지급되는 사용료는 상대방 계약국에서 과세할 수 있다.”라고 규정하고 있는데 이 규정에 따라 원천을 판단함에 있어서는 “지급” 개념 이외에도 한 계약국에서 소득이 이미 발생했다는 사실이 확인되어야 하고 상대방 계약국의 거주자에게 지급되었다는 것도 확인되어야 한다.

110) 이재호, 앞의 논문, 711면 이하.

첫째, 자산성요건의 충족여부이다. 이 글에서 사용하고 있는 “자산성”이라는 단어는 한미조세조약상 사용료소득과세를 위한 “사용료” 개념의 한 요소이다. 한미조세조약 제14조제4항(a)는 사용료가 과세되는 자산의 범주를 규정하면서 “특허...기타 이와 유사한 재산 또는 권리, 지식, 경험, 기능(기술)”이라고 규정하고 있고 이 중 밑줄친 부분이 무엇을 의미하는지가 명확하지 않은 상태이고 조약의 문맥에서도 그 의미를 도출할 수가 없는 상황이다. 이런 상황에서 법인세법 제93조제8호다목은 국내에 등록되지 않은 특허이지만 그에 포함된 제조방법·기술·정보 등이 국내에서의 제조·생산과 관련되는 등 국내에서 사실상 실시되거나 사용되는 경우를 여기에 포섭되는 것으로 규정하고 있다. 따라서 자산성요건이 충족된다고 할 것이다. 특히, 2008. 12. 26. 법인세법 개정으로 이 부분이 처음 구 법인세법 제93조제9호단서제2문으로 추가되었을 때에는 조문구조상 자산성요건이 충족된 것으로 볼 수 없다는 비판이 있었고¹¹¹⁾ 이를 수용하여 2019. 12. 31. 법인세법 제93조제8호조문이 재배치된 것으로 보이는 점을 고려할 때 더욱 자산성요건은 충족된 것으로 이해된다.

둘째, 사용성요건의 충족여부이다. 사실 자산성요건과 사용성요건은 밀접한 연관이 있다고 할 것인데 미등록특허의 자산성을 긍정하였다면 그에 대한 “사용”도 인정하는 것이 전제가 되어야 할 것이다. 그래서 미등록특허 사용료소득에 대한 과세를 위한 조문을 신설하면서 조문이 배치된 위치를 보게 되면 2008. 12. 26. 법개정시에는 “사용” 개념에 중점을 두었고, 2019. 12. 31. 법개정은 자산성에 중점을 둔 것으로 이해할 수 있다. 비록 문구가 재배치되었지만 전체적인 해석상 법인세법 제93조제8호다목은 국내에 등록되지 않은 특허이지만 그에 포함된 제조방법·기술·정보 등이 국내에서의 제조·생산과 관련되는 등 국내에서 사실상 사용되는 경우에는 사용지를 기준으로 사용료소득의 소득원천을 결정하는 조약에 있어서 원천을 판단하는 중요한 기준이 되는 “사용”개념을 확대한 것으로 이해된다¹¹²⁾.

셋째, 대가성요건의 충족여부이다. 2008. 12. 26. 처음 입법된 구 법인세법 제93조제9호 단서 제2문 그리고 그 규정이 일부 변경된 현 법인세법 제93조제8호 다목은 모두 문언적으로는 자산성과 사용성만 언급하고 있는 것이 사실이다. 그래서 일부 문헌에서는 법인세법 제93조제8호 다목이 한미조세조약의 특별규정인 것은 사실이지만 이 두 요건에 대해서만 특례를 규정하고 있으므로 완벽하게 한미조세조약 제6조제3항의 적용이 배제되지 않아 결론적으로 무의

111) 정광진, 앞의 논문, 86면 이하. 특히 “3) 3설: 사용료 소득 과세 부정설”부분 참조.

112) 이재호, 앞의 논문, 711~712면.

미한 조문이라고 평가하기도 한다¹¹³⁾. 미등록특허의 경우 자산성과 사용성이 주로 문제되므로 법인세법 제93조제8호 다목이 그 부분을 언급한 것이므로 이에 따라 이를 긍정한다면 대가성은 당연히 긍정해야지, 다시 대가성여부를 검토하면서 이에 대해서는 한미조세조약 제6조제3항이 근거이고 해당 조항은 등록된 특허를 전제로 한다는 이유로 부정하는 것은 적절치 않다고 할 것이다.

3) 조세조약의 적용배제(Treaty Override) 이슈

“조세조약의 적용배제”(Treaty Override)라 함은 계약국 일방이 조약과 다른 내용을 기초로 과세를 관철하기 위해 조약과 다른 내용의 국내법규정을 입법하여 조세조약의 적용배제를 시도하는 것을 말한다¹¹⁴⁾. 법인세법 제93조제8호 다목과 한미조세조약과의 관계를 검토하면서 전자가 조세조약의 적용배제(Treaty Override) 효과를 내는 규정인지 여부에 대한 언급도 있다.

법인세법 제93조제8호 다목이 조세조약의 적용배제에 해당하는 조문에 해당한다고 할 경우 법적용상 어떤 효과를 발생시킬 것인가와 관련하여 이견이 있다. 일부에서는 조약배제에 관한 국내법은 적용되어서는 안된다고 한다. 이 견해는 조약배제가 조약해석기준을 정하고 있는 비엔나협약 제31조제1항에서 규정하고 있는 신의성실원칙을 위배하는 등 국제법규위반임을 그 근거로 들고 있다¹¹⁵⁾. 하지만 대부분의 전문가들은 특정 국내법조문이 조세조약의 적용배제에 관한 조문에 해당한다면 국내법상 조약과 국내법은 대등한 효력을 가지므로 특별법이고 신법인 국내법이 적용될 수 있다고 한다¹¹⁶⁾. 이 결론에 따르면 법인세법 제93조제8호 다목이 한미조세조약보다 우선하여 적용되어야 한다.

반면 이 규정이 조세조약 적용배제에 관한 조문이 아니라고 하면 법인세법 제93조제8호 다목이 한미조세조약보다 일방적으로 우선하여 적용되어야 한다는 주장은 할 수 없는 것이고¹¹⁷⁾, 앞에서 설명한 한미조세조약 제2조제2항과 제6조제3항의 해석론 그리고 법인세법 제93조제8호 다목의 해석론에 의해 어느 규정이 적용되는지가 결정되게 된다.

법인세법 제93조제8호 다목이 조세조약적용배제에 해당하는 조문인지에 대해서는 견해대립이 있다. 이를 찬성하는 견해는 2008. 12. 26. 개정된 법인세법

113) 이재호, 앞의 논문, 712면.

114) 이재호, 앞의 논문, 2~3면.

115) 이준봉(2023), 앞의 논문, 246~249면.

116) 이재호, “국내법에 의한 조세조약의 배제에 관한 연구”, 서울대학교 박사학위 청구논문, 2006, 226~227면.

117) 윤지현, 앞의 논문, 52면.

에 의해 신설된 구 법인세법 제93조제9호 단서 제2문이 “이 경우”로 시작하는데 이는 제1문과 연결해서 보면 “미국조약이 적용되는 경우”라는 의미로 해석해야 한다고 주장한다. 이 규정이 미국조약의 특정단어에 특정한 뜻을 부여하기 위한 국내법이므로 미국조약에 대한 특별법의 지위에 있다고 이해한다¹¹⁸⁾. 법인세법 제93조제8호 다목이 조세조약적용배제에 해당하는 조문이 아니라고 하는 견해는 법인세법 제93조제8호 다목이 여전히 사용지를 기준으로 하여 원천지를 판단하는 것을 전제로 하여 사용지기준의 적용상 사용의 의미를 확대하는 내용만 담고 있다는 것을 그 근거로 들고 있다¹¹⁹⁾. 만일 입법자가 법인세법을 개정하여 한미조세조약의 적용배제효과를 내려고 하였으면 사용료소득에 대한 원천지를 사용지가 아니라 지급지로 보는 규정을 담았어야 한다는 것이 부정설의 입장이다.

법인세법 제93조제8호 다목이 미국조세조약을 전제로 하는 조문인 것은 사실이지만 사용료소득에 대한 원천판단기준을 여전히 사용지를 기준으로 하면서 단지 조세조약상 불명확한 “사용”개념 등을 보충한 것에 불과하므로 조세조약배제에 해당하지 않는다는 입장이 타당해 보인다.

4. 입증책임

1) 의의

미국법인이 미국에서만 등록하고 국내에서는 등록하지 않은 특허를 보유하고 있고 내국법인이 국내에서 제품을 제조하는 과정에 그 특허의 내용이 되는 특허물질이나 특허기술을 사용하는 대가를 지급한 경우 그 금원에 대해 국내에서 사용료소득으로 과세하는 경우 과세요건 및 소득원천판단을 법인세법 제93조제8호에 근거할지 아니면 한미조세조약 제6조제3항과 제14조제4항에 근거하여야 할지에 대해서 위에서 검토하였다. 이러한 절차를 거쳐서 과세요건과 원천을 판단하는 법률규정이 결정되어 국내에서 과세할 수 있게 되었다면 납세의무자가 미국법인이므로 세율과 세액을 결정하는 법적 근거는 한미조세조약이 된다.

그런데 이러한 내용으로 납세의무를 확정하는 과정 중에 과세요건에 대한 입증의 문제가 발생할 수 있을 것인데 아래에서는 그러한 입증책임의 문제가

118) 이창희·양한희, 앞의 논문, 81면.

119) 이재호, 앞의 논문, 712면; 오윤, 앞의 논문, 21면; 송동진(2023), 앞의 논문, 87면; 유철형, 앞의 논문, 138면.

발생할 수 있는 경우들을 언급해 보고자 한다.

2) 한미조세조약상 문맥에 대한 입증책임

미등록특허에 대한 법인세과세를 하려는 경우 행정청은 우선 법인세법 제93조제8호에 따른 과세가능성을 검토하고 그 결과 과세가 가능하다고 하면 사용료를 받은 납세자가 미국법인일 경우 한미조세조약에 따른 세율의 제한가능성을 검토하게 된다.

그간 규정의 개정경과를 불문하고 현재 법인세법 제93조제8호 다목이 적법한 절차를 거쳐 입법되어있는 상태이지만 일부에서는 이 규정을 적용할 수 없다는 입장도 있다¹²⁰⁾. 이 견해들은 “사용” 개념이 한미조세조약의 문맥을 통해 그 의미파악을 해야 하는 경우이므로 한미조세조약 제2조제2항에 따른 때 “계약국의 법”에 해당하는 법인세법 제93조제8호 다목은 이 사안에 적용될 수 없다고 이해한다¹²¹⁾.

권력분립원칙상 유효하게 입법된 법률을 헌법재판소가 해당 규정에 대해 위헌판결을 한 것도 아닌데 단순히 법원이 그 해석론으로 적용배제하는 경우는 아주 고도의 입증이 되어지는 경우에 한한다고 해야 할 것이다. 그런데 사실이 경우 한미조세조약상 문맥의 존재여부는 명확하지 않다. 문맥과 관련해서는 문맥의 존재를 주장하는 자가 입증책임을 부담하는 것이지 부존재를 주장하는 자가 입증책임을 부담하는 것이 아니다.

미등록특허사용에 대한 사용료소득 원천징수와 관련한 대법원판결 가운데 문맥을 처음으로 언급한 판결은 대법원 2018. 12. 27. 선고 2016두42883판결인데 이 판결에서도 대법원이 생각하는 문맥이 구체적으로 어떤 근거에 의해 도출되었는지를 설명한 바가 없다. 대법원은 “한미조세협약의 문맥과 문언의 통상적 의미를 고려할 때” 한미조세조약 제6조제3항과 제14조제4항에서 “사용”이 특허숙지주의에 기초하여 해석되어야 한다고만 적고 있다. 이러한 모호한 근거로 유효한 법률의 적용배제를 정당화하기는 어렵다고 할 것이다. 만약 조약상 문맥을 이유로 유효한 국내법의 적용을 배제하려고 하면 좀 더 확실한 입증이 이루어져야만 가능하다고 할 것이다.

120) 이 글 “V. 3. 법인세법 제93조제8호 다목에 의한 과세가능성”부분에서 소개한 학설 중 그 가능성을 부정하는 견해들이 그러한 입장이다.

121) 이준봉(2017), 앞의 논문, 116면 이하(특히 120면).

3) 특허의 국외사용에 대한 입증책임

미등록특허의 자산성이 긍정되고 사용성도 긍정된다고 가정하면 대가성요건이 최종적 과세여부 결정에 중요한 역할을 하게 된다. 미등록특허의 자산성과 사용성이 긍정된다는 것을 전제로 하므로 국내기업이 미국기업이 보유한 미등록특허를 사용한다는 것은 실제 국내에서의 상품제조과정에 특허의 대상이 되는 특허물질이나 특허기술 등을 사실상 사용하는 것을 의미하게 된다. 이 경우 국내기업은 이러한 사실상 사용을 허락받기 위해 특허권을 보유한 미국기업과 사용계약을 체결하게 된다. 그런데 이 계약에서 특허수입의 분배기준을 정하는 경우가 있는데 그 기준에 따를 경우 사용료가 국내수입분과 국외수입분으로 나누어져야 할 수 있다. 물론 이러한 경우에도 특허수입의 배분여부는 단순히 당사자의 약정상 문구에 구속되어서는 안되고 객관적 사실에 기초하여야 한다. 그리고 입증책임과 관련해서도 만일 국내기업이 국내에서의 상품제조과정에 특허가 필요해서 사용계약을 체결하였고 그것에 기초하여 사용료를 지불한다면 일단 전액 국내원천소득인 것으로 간주하여 원천징수를 하고 국외 사용분이 있다는 사실에 대해서는 이를 주장하는 자가 입증책임을 부담해야 할 것이다. 입증의 용이성과 증거와의 거리 등이 그러한 입증책임배분의 근거가 될 수 있을 것이다¹²²⁾. 그리고 국외원천을 주장한다는 것은 국내에서는 해당 소득분에 대해 비과세요구하는 것이라고 할 수 있다. 대법원도 비과세요건에 대해서는 납세자가 입증책임을 부담해야 한다고 판시하고 있다¹²³⁾.

VI. 맺음말

우리나라는 수출이 GDP의 약 40% 이상을 차지하고 있다. 그리고 미국은 우리나라의 주요수출국 중 하나이다. 따라서 우리나라기업이 국내에서 제품을 제조하는 과정에 추후 미국에서의 판매과정에 법적 분쟁이 발생하지 않도록 준비를 잘 해야 한다. 특허권사용계약체결도 그러한 준비과정의 일환으로 이해할 수 있다. 특허는 각 국가의 법률에 따라 국가별로 등록해야 하는 것이다. 그러다보니 미국에는 등록된 특허인데 우리나라에는 등록되지 않은 특허 혹은 그 반대의 특허도 존재할 수 있다. 세법에서는 우리나라기업이 미국에는 등록

122) 황준수·김석환, “사용료소득의 원천별 안분기준-cross license하에서 미등록특허 사용료의 국내원천소득 구분을 중심으로”, 『강원법학』 제64권, 2021, 100면.

123) 대법원 1985. 7. 9. 선고 84누780판결 등.

되고 우리나라에는 등록되지 않은 특허권을 보유하고 있는 미국법인과 계약을 체결해서 국내에서 제품을 생산하는 과정 중에 그 특허를 사용하고 대가를 지급하는 경우 해당 소득이 국내에 원천이 있는 사용료소득으로 볼 수 있는지 여부가 문제되고 있다.

국제조세사건에서 국내원천여부판단은 원천지국의 과세자주권을 결정하는 중요한 쟁점이다. 위 문제와 관련하여 대법원은 지금까지 특허법상 특허속지주의를 근거로 미등록특허의 국내사용에 따른 사용료소득에 대해 국내원천성을 부정하여 국내에서는 과세가 불가능한 것으로 결론을 내렸다. 하지만 입법자는 국내에서 과세가 가능하도록 하기 위하여 2008. 12. 26. 법인세법을 개정하였다. 그러나 법인세법 개정 이후에도 판례는 여전히 과거와 동일한 판단을 하고 있다. 이 글은 이러한 대법원의 판단이 적절한 것인지를 검토하였다.

현재는 이 쟁점과 관련하여 가장 중요한 이슈는 원천지국에 등록된 특허만을 특허사용료소득으로 원천징수할 수 있는 것으로 이해하려는 한미조세조약 문맥이 존재하는 것으로 이해할 수 있는지 여부라고 판단된다. 한미조세조약 제2조제2항에 따를 때 체약국의 국내법, 즉 법인세법 제93조제8호다목의 적용을 제한하는 근거가 존재하는지의 문제이다.

이 글에서는 조약상 문맥은 유효한 국내법의 적용을 배제할 권한을 부여하는 것이므로 명확하게 그 존재가 입증되어야 하며 입증책임은 문맥의 존재를 주장하는 자에게 있다고 판단하였고 지금까지의 논의과정을 보게 되면 그러한 입증이 충분히 되지 않았다는 결론에 이르게 되었다. 그럼에도 불구하고 여전히 대법원이 법인세법 제93조제8호다목의 적용을 부정할 수 있는지가 의문이다. 이와 관련해서 이미 다수의 대법원의 판단이 있었지만 우리나라 경제구조의 특성상 향후의 과세문제를 고려할 때 법원이 다시 한번 신중하게 판단해야 할 필요가 있다고 할 것이다.

[참고문헌]

1. 국내문헌

- 김석환, “사용료소득의 원천지 판단기준”, 『저스티스』 통권 제140호, 2014, 393면 이하.
- 박진영·권형기, “국내원천 사용료소득 판단에 관한 연구”, 『조세논총』 제9권 제3호, 2024.9, 41면 이하.
- 송동진, “조세조약의 해석과 적용-비엔나협약의 관점에서-”, 『조세법연구』 제30집 제1권, 2024, 243면 이하.
- _____, “조세조약의 해석과 국내세법”, 『조세학술논집』 제39집 제2호, 2023, 43면 이하.
- 오 윤, “조세조약 해석상 국내세법의 지위-조세조약상 ‘특허권의 사용’개념의 해석을 중심으로”, 『조세학술논집』 제32집 제2호, 2016, 1면 이하.
- 유철형, “국내 미등록 특허와 국내원천소득인 사용료-관련 대법원 판결을 중심으로-”, 『조세학술논집』 제32집 제3호, 2016, 119면 이하.
- 윤지현, “한-미 조세조약이 정하는 ‘특허권 사용의 장소’개념을 둘러싼 해석론의 ‘어제, 오늘, 그리고 내일’”, 『조세학술논집』 제40집 제2호, 2024, 29면 이하.
- 이준봉, “국내 미등록 특허 사용료와 국내원천소득-한미조세협약의 해석을 중심으로-”, 『조세학술논집』 제33집 제3호, 2017, 91면 이하.
- _____, “법인세법상 사용료 소득구분과 한미조세협약 상 사용료 조항의 적용”, 『조세법연구』 제29집 제3호, 2023, 239면 이하.
- 이재호, “미국 특허권의 사용료 과세에 대한 규범체계-대법원 2014. 11. 27. 선고 2012두18356판결-”, 『홍익법학』 제17권 제3호, 2016, 689면 이하.
- _____, “국내법에 의한 조세조약의 배제에 관한 연구”, 서울대학교 박사학위청구 논문, 2006.
- 이창희·양한희, “미등록특허권 침해에 따르는 손해배상금의 과세”, 『조세법연구』 제25집 제3권, 2019, 47면 이하.
- 이태로·한만수, 조세법강의 신정6판, 2010, 박영사.
- 정광진, “국내 미등록 특허의 사용대가와 한미 조세조약상 국내원천 사용료 소득: 2014. 11. 27. 선고 2012두18356판결/공2015상”, 『대법원판례해설』 제102호, 2015, 62면 이하.
- 조일영, “국내에서 제조되어 미국으로 수출한 제품의 제조 과정에서 사용된 일부 기술이 미국 내에서 등록된 미국법인의 특허실시권을 침해함에 따라 발

생한 분쟁을 해결하기 위하여 미국법인에게 지급하는 특허권 실시료 상당액이 미국법인의 국내원천 사용료소득으로 과세대상이 되는지 여부: 2007. 9. 7. 선고 2005두8641 판결:미간행”, 『대법원판례해설』 제73호, 2008, 443면 이하.

황준수 · 김석환, “사용료소득의 원천별 안분기준-cross-license하에서 미등록특허 사용료의 국내원천소득 구분을 중심으로-”, 『강원법학』 제64권, 2021, 67면 이하.

2. 외국문헌

Haslehner, in Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Fifth Ed., Wolters Kluwer. Volume I, 2022.

OECD, “Addressing The Tax Challenges Of The Digital Economy”, 2014.

[Abstract]

Study on the source of income from unregistered patent royalties under the Korea-US tax treaty

Lee, Dongsik*

Korea's exports account for more than 40% of its GDP. And the United States is one of Korea's major export destinations. Therefore, Korean companies should be well prepared to avoid legal disputes in the process of manufacturing products in Korea and later selling them in the United States. Patent license agreements can be understood as part of such preparation. Patents must be registered in each country according to the laws of each country. Therefore, there may be patents registered in the United States that are not registered in Korea and vice versa. In tax law, if a Korean company enters into a contract with a U.S. corporation that holds a patent registered in the U.S. but not registered in Korea, and pays the U.S. corporation for using the patent in the process of producing products in Korea, whether the income can be considered as royalty income with a domestic source. In international tax cases, the source of income is an important issue in determining the tax sovereignty of the source country.

Regarding the above issue, the Supreme Court has previously concluded that royalty income from the domestic use of an unregistered patent is not taxable in Korea due to the denial of domestic origin based on patent residency under the Patent Act. However, the legislator amended the Corporate Income Tax Act on December 26, 2008, to allow taxation in Korea. However, even after the amendment, the Supreme Court still made the same judgment as in the past. This article examines the appropriateness of the Supreme Court's judgment.

As we understand it at present, the key issue in this regard is whether there is any context in the US tax treaty that would suggest that only patents

* Prof. Kyungpook National University Law School

registered in the source country are eligible for withholding as royalty income. In other words, the question is whether there is a treaty context under Article 2(2) of the US-Korea Tax Treaty that limits the application of the domestic law of a Contracting State, i.e. Article 93(8) of the Corporation Income Tax Act.

In this article, we have argued that a treaty context must be clearly established to authorize the exclusion of valid domestic law, and that the burden of proof is on the party asserting the existence of the context, and that the discussion so far has led to the conclusion that such a showing has not been made.

Nevertheless, the Supreme Court has still denied the application of Article 93(8) Da of of the Corporation Income Tax Act, citing the existence of a treaty context. The validity of this conclusion is highly questionable.

Although there have already been a number of Supreme Court judgments in this regard, it is necessary for the court to make a careful judgment once again when considering future taxation issues due to the nature of Korea's economic structure.

Keywords : taxation of royalties, source of income, treaty context,
treaty interpretation, treaty override

