

I 국내 미등록 특허권에 대한 사용료가 국내원천소득에 해당하는지 여부

BY 류창현, 감병욱 2022.08.03



세목 법인세

관련 문서번호 대법원2019두50946, 2022.02.10

조회 104

주제어 외국법인 사용료소득의 범위 관심주제어 등록

#미등록특허권

#사용료소득

#국내원천소득

#국외특허

#원천징수

#저작권

#무형자산

#한미조세협약

#경정청구



I. 이 사건의 사실관계

가. 미국법인인 원고는 2011.7.1. 내국법인인 삼성전자 주식회사와 '삼성전자 및 그 자회사'가 제조·판매하는 안드로이드 운영체제 기반 스마트폰과 태블릿에 대하여 기기당 일정액(이하 '이 사건 사용료'라고 한다)을 지급받기로 하는 계약을 체결하였다(이하 '이 사건 계약'이라 한다).

나. 이에 따라, 삼성전자 주식회사는 2012 사업연도부터 2015 사업연도까지 이 사건 계약에 따라 원고 명의의 계좌로 이 사건 사용료를 지급하고, 피고에게 그에 따른 원천징수분 법인세를 납부하였다.

다. 원고는 2016.6.29. 이 사건 사용료에는 국내원천소득이 아닌 '국외에서 등록되었으나 국내에는 등록되지 않은 특허권'(이하 '국내 미등록 특허권'이라 한다)에 대한 사용대가가 포함되어 있다는 이유로 피고에게 그에 관한 원천징수분 법인세의 환급을 구하는 경정청구를 하였다.

라. 피고는 원고의 위 경정청구에 대하여 아무런 통지를 하지 않았다(이하 '이 사건 처분'이라 한다).

II. 이 사건의 쟁점 및 관련 법령

1. 이 사건의 쟁점

원고는 "한·미 조세협약 제6조 제3항에 의하면, 미국법인이 국내에 특허권을 등록하여 국내에서 특허실시권을 가지는 경우에 그 특허실시권의 사용대가로 받는 소득만이 국내원천소득에 해당하고, 국내에 등록되지 않은 특허권의 사용대가로 받는 소득은 국내원천소득으로 볼 수 없으므로, 국내에 등록되지 않은 특허권에 대한 사용대가가인 이 사건 사용료가 국내원천소득에 해당하여 원천징수의 대상이 된다고 보아 원고의 경정청구를 거부한 이 사건 처분은 위법하다"고 주장하며 이 사건 소를 제기하였다.

반면, 피고는 "한·미 조세협약이 '사용지'를 사용료 소득의 원천지로 판단하는 이른바 '사용지주의'를 취하면서도 '사용'의 의미에 관하여는 특별히 규정하고 있지 않으므로 한·미 조세협약 제2조 제2항에 의하여 그 의미는 국내법에 따라 판단하여야 하고, 구 법인세법 제93조 제8호 단서 후문이 '국내에 등록되지 않은 특허권에 대한 사용료 소득이라도 그 소득이 해당 특허권을 국내에서 제조·판매 등에 사용한 대가에 해당한다면 국내원천소득으로 본다'고 규정하고 있으므로, 이 사건 특허권에 대한 국내에서의 사용대가가인 이 사건 사용료는 국내원천소득에 해당하여 원천징수의 대상이 된다."고 주장하였다.

결국 이 사건에서는 ‘국내 미등록 특허권에 대한 사용대가가 국내원천소득에 해당하는지 여부’가 주된 쟁점이 되고, 이와 관련하여, 위 한·미 조세협약 규정과 구 법인세법 규정의 관계 및 지위가 문제된다.

2. 관련 법령

■ 구 법인세법(2015.12.15. 법률 제13555호로 개정되기 전의 것)

제2조 【납세의무】

- ④ 다음 각 호의 법인은 이 법에 따라 그 소득에 대한 법인세를 납부할 의무가 있다.
1. 내국법인
 2. 국내원천소득이 있는 외국법인
- ⑤ 내국법인 및 외국법인과 ?소득세법?에 따른 거주자 및 비거주자는 이 법에 따라 원천징수하는 법인세를 납부할 의무가 있다.

제98조 【외국법인에 대한 원천징수 또는 징수의 특례】

- ① 외국법인에 대하여 제93조 제1호·제2호 및 제4호부터 제10호까지의 규정에 따른 국내원천소득으로서 국내사업장과 실질적으로 관련되지 아니하거나 그 국내사업장에 귀속되지 아니하는 소득의 금액(국내사업장이 없는 외국법인에 지급하는 금액을 포함한다)을 지급하는 자(제93조 제7호에 따른 소득의 금액을 지급하는 거주자 및 비거주자는 제외한다)는 제97조에도 불구하고 그 지급을 할 때에 다음 각 호의 구분에 따른 금액을 해당 법인의 각 사업연도의 소득에 대한 법인세로서 원천징수하여 그 원천징수한 날이 속하는 달의 다음 달 10일까지 대통령령으로 정하는 바에 따라 납세지 관할 세무서등에 납부하여야 한다. 다만, 제93조 제5호에 따른 소득 중 조세조약에 따라 국내원천사업소득으로 과세할 수 있는 소득은 제외한다.

제93조 【국내원천소득】

외국법인의 국내원천소득은 다음 각 호와 같이 구분한다.

8. 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 권리·자산 또는 정보(이하 이 호에서 “권리 등”이라 한다)를 국내에서 사용하거나 그 대가를 국내에서 지급하는 경우 그 대가 및 그 권리등을 양도함으로써 발생하는 소득. 다만, 소득에 관한 이중과세 방지협약에서 사용지를 기준으로 하여 그 소득의 국내원천소득 해당 여부를 규정하고 있는 경우에는 국외에서 사용된 권리 등에 대한 대가는 국내 지급 여부에도 불구하고 국내원천소득으로 보지 아니한다. 이 경우 특허권, 실용신안권, 상표권, 디자인권 등 권리의 행사에 등록이 필요한 권리(이하 이 호에서 “특허권 등”이라 한다)는 해당 특허권 등이 국외에서 등록되었고 국내에서 제조·판매 등에 사용된 경우에는 국내 등록 여부에 관계없이 국내에서 사용된 것으로 본다.

■ 한·미 조세협약

제14조 【사용료】

- (4) 본 조에서 사용되는 “사용료”라 함은 다음의 것을 의미한다.
- (a) 문학·예술·과학 작품의 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

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 계약국 내의 동 재산의 사용 또는 사용할 권리에 대하여 지급되는 경우에만 동 계약국 내에 원천을 둔 소득으로 취급된다.

■ 국제조세조정에 관한 법률(2018.12.31. 법률 제16097호로 개정되기 전의 것)

제28조 【조세조약상의 소득 구분의 우선 적용】

비거주자 또는 외국법인의 국내원천소득의 구분에 관하여는 ?소득세법? 제119조 및 ?법인세법? 제93조에도 불구하고 조세조약이 우선하여 적용된다.

III. 대상판결의 요지(대법원2019두50946, 2022.2.10. 판결)

가. 구 **법인세법 제2조** 제1항 제2호는 외국법인에 대하여 국내원천소득이 있는 경우에만 법인세 납세의무가 있는 것으로 정하고, 제2조 제5항, 제98조 제1항은 외국법인에 대하여 제93조 제8호 등의 일정한 국내원천소득의 금액을 지급하는 자는 해당 법인세를 원천징수할 의무가 있다고 정한다.

그런데 구 **법인세법 제93조**는 “외국법인의 국내원천소득은 다음 각 호와 같이 구분한다.”라고 정하면서, 제8호에서 “다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 권리·자산 또는 정보를 국내에서 사용하거나 그 대가를 국내에서 지급하는 경우 그 대가 및 그 권리등을 양도함으로써 발생하는 소득. 다만, 소득에 관한 이중과세 방지협약에서 사용지를 기준으로 하여 그 소득의 국내원천소득 해당 여부를 규정하고 있는 경우에는 국외에서 사용된 권리 등에 대한 대가는 국내 지급 여부에도 불구하고 국내원천소득으로 보지 아니한다. 이 경우 특허권, 실용신안권, 상표권, 디자인권 등 권리의 행사에 등록이 필요한 권리는 해당 특허권 등이 국외에서 등록되었고 국내에서 제조·판매 등에 사용된 경우에는 국내 등록 여부에 관계없이 국내에서 사용된 것으로 본다.”라고 정한다.

한편, '대한민국과 미합중국 간의 소득에 관한 조세의 이중과세 회피와 탈세방지 및 국제무역과 투자의 증진을 위한 협약'(이하 '한·미 조세협약'이라 한다) 제14조 제4항은 "본 조에서 사용되는 '사용료'라 함은 다음의 것을 의미한다."라고 정하면서 제a호에서 '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, 선박 또는 항공기의 사용 또는 사용권에 대한 대가로서 받는 모든 종류의 지급금'을 정하고, 제6조는 "이 협약의 목적상 소득의 원천은 다음과 같이 취급된다."라고 정하면서 제3항에서 "제14조 제4항에 규정된 재산의 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."라고 정한다.

나. 구 **법인세법 제93조** 제8호 단서 후문은 외국법인이 특허권 등을 국외에서 등록 하였을 뿐 국내에서 등록하지 않은 경우라도 그 특허권 등이 국내에서 제조·판매 등에 사용된 때에는 그 사용의 대가로 지급받는 소득을 국내원천소득으로 보도록 정한다. 그러나 구 국제조세조정에 관한 법률 제28조는 "비거주자 또는 외국법인의 국내원천소득의 구분에 관하여는 **소득세법 제119조** 및 **법인세법 제93조**에도 불구하고 조세조약이 우선하여 적용된다."라고 정한다. 따라서 국외에서 등록되었을 뿐 국내에는 등록되지 않은 미국법인의 특허권 등이 국내에서 제조·판매 등에 사용된 경우 미국법인이 그 사용의 대가로 지급받는 소득을 국내원천소득으로 볼 것인지는 '한·미 조세협약'에 따라 판단해야 한다. (중략)

다. 원심이 같은 취지에서 이 사건 사용료 중 국내 미등록 특허권에 대한 사용료는 외국법인의 국내원천소득에 해당하지 않는다고 판단한 것은 정당하고, 한·미 조세협약의 해석에 관한 판결을 변경할 만한 뚜렷한 근거를 찾기 어렵다. 원심판결에 상고이유 주장과 같이 특허법상 속지주의 기준 적용과 조약배제에 관한 법리를 오해하는 등의 잘못이 없다.

IV. 대상판결에 대한 평석

1. 국내 미등록 '특허권'에 대한 사용료가 국내원천소득에 해당하는지 여부에 대하여 : ×

(1) 구 **법인세법 제93조** 제8호는 특허권 등을 '국내에서 사용'하거나 그 대가를 '국내에서 지급'하는 경우 그 대가를 외국법인의 국내원천소득의 하나로 규정하여, 사용료 원천지의 기준으로서 이른바 '사용지주의'와 '지급지주의'를 모두 채용함으로써 국내원천소득의 범위를 상당히 넓히고 있다. 다만 위 규정은 단서에서 "소득에 관한 이중과세 방지협약에서 사용지를 기준으로 하여 그 소득의 국내원천소득 해당 여부를 규정하고 있는 경우에는 국외에서 사용된 권리 등에 대한 대가는 국내 지급 여부에도 불구하고 국내원천소득으로 보지 아니한다."고 규정하여 조세조약이 '사용지주의'만을 채용한 경우에는 조세조약을 우선하겠다는 취지의 규정을 두고 있다. 그런데, 위 규정은 단서 후문에서 다시 "행사에 등록이 필요한 특허권 등이 국외에서 등록되었고 국내에서 제조·판매 등에 사용된 경우에는 국내 등록 여부에 관계없이 국내에서 사용된 것으로 본다."고 규정하여 강한 의제규정을 두고 있다.

한편, 한·미 조세협약 제14조 제4항 제a호 및 제6조 제3항은 특허권 등의 재산의 사용 또는 사용할 권리에 대한 사용료는 어느 계약국 내의 동 재산의 '사용' 또는 '사용할 권리'에 대하여 지급되는 경우에만 동 계약국 내에 원천을 둔 소득으로 취급된다고 규정하여, 사용료 원천지의 기준으로서 이른바 '사용지주의'를 채용하고 있다.

이와 같이, 구 **법인세법 제93조** 제8호 단서 후문의 의제규정과 한·미 조세협약의 규정 내용이 일견 배치되는 것으로 보이는데, 이에 따라 국내 미등록 특허권에 대한 사용료가 국내원천소득에 해당하는지 여부에 대하여 과세관청과 납세의무자 사이에 견해의 대립이 계속되어 왔다.

(2) 이에 대하여 대법원은 아래와 같이 국내 미등록 특허권에 대한 사용료는 국내원천소득에 해당하지 않는다는 일관된 입장을 취하고 있다.

대법원은 ① (**대법원91누6887, 1992.5.12.**) 판결에서, "외국법인의 특허권이 등록되어 있지 않은 대한민국에서 당해 특허제품이 생산되어 특허권이 등록된 외국으로 수출·판매되는 경우에 있어서, 당해 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 것"이라고 판시하였고, ② (**대법원2005두8641, 2007.9.7.**) 판결에서, "특허권의 속지주의 원칙상 특허권자가 특허물건을 독점적으로 생산·사용·양도·대여·수입 또는 전시하는 등의 특허실시에 관한 권리는 특허권이 등록된 국가의 영역 내에서만 그 효력이 미치는 것이므로, 구 **법인세법 제93조** 제9호 (가)목에서 외국법인의 국내원천소득의 하나로 규정하고 있는 '특허권을 국내에서 사용하는 경우에 당해 대가로 인한 소득'이나 한·미 조세협약 제6조 제3항, 제14조 제4항에서의 '특허권에 대한 사용료는 어느 계약국 내의 동 재산의 사용 또는 사용할 권리에 대하여 지급되는 경우에만 동 계약국 내에 원천을 둔 소득으로 취급된다.'는 규정의 의미는 미국법인이 대한민국에 특허권을 등록하여 대한민국 내에서 특허실시권을 가지는 경우에 그 특허실시권의 사용대가로 지급받는 소득을 의미한다."고 판시하였으며, ③ (**대법원2012두18356, 2014.11.27.**) 판결 및 ④ (**대법원2016두42883, 2018.12.27.**) 판결에서도 "국외에서 등록되었을 뿐 국내에는 등록되지 아니한 미국법인의 특허권 등이 국내에서 제조·판매 등에 사용된 경우 미국법인이 사용의 대가로 지급받는 소득을 국내원천소득으로 볼 것인지는 한·미 조세협약에 따라 판단하여야 하고, 한·미 조세협약의 해석상 특허권이 등록된 국가 외에서는 특허권의 침해가 발생할 수 없어 이를 사용하거나 사용의 대가를 지급한다는 것을 관념할 수도 없으므로, 미국법인이 특허권을 국외에서 등록하였을 뿐 국내에는 등록하지 아니한 경우에는 미국법인이 그와 관련하여 지급받는 소득은 그 사용의 대가가 될 수 없어 이를 국내원천소득으로 볼 수 없다."고 판시하였고, 대상판결 역시 기존의 입장을 유지하고 있다.

2. 국내 미등록 '특허권 이외의 무형자산'에 대한 사용료가 국내원천소득에 해당하는지 여부에 대하여 : O

(1) 한편, 대상판결은 주된 상고이유인 '국내 미등록 특허권에 대한 사용료가 국내원천소득에 해당하는지 여부'에 대한 판단 이외에 '원심 법원의 심리대상'에 대한 판단 부분에서, "원고들은 이 사건 사용료에 특허권 이외의 다른 권리의 사용대가는 포함되어 있지 않다는 전제에서 경정청구를 하였고, 이에 대하여 피고는 원심에서 이 사건 사용료에는 국내원천소득으로서 원천징수대상인 (특허권 이외의 무형자산으로서) 저작권, 노하우, 영업상의 비밀 등의 사용대가가 포함되어 있다고 주장함으로써 처분의 동일성이 유지되는 범위에서 그 사유를 추가하거나 변경하였다고 볼 수 있으므로, 원심으로서 피고의 위 주장에 관하여 심리·판단했어야 한다. 그런데도 원심은 이와 다른 전제에서 피고의 위 주장이 법원의 심리대상이 아니라고

판단하였는바, 이러한 원심판결에는 법원의 심리대상 등에 관한 법리를 오해하여 필요한 심리를 다하지 않아 판결에 영향을 미친 잘못이 있다.”고 판시하였다.

즉, 대법원은 대상판결에서 직접적으로 판단하지는 않았지만, 이 사건 사용료 중에 특허권의 사용대가로 볼 수 없는 부분(특허권 이외의 무형자산에 대한 사용대가)이 포함되어 있다면, 이는 특허권의 효력범위와는 무관한 영역이라 할 수 있으므로, 이를 국내에서 사용한 경우 국내원천소득으로 볼 수 있다고 판단하여, 국내과세권을 행사할 수 있는 길을 열어놓고 있는 것으로 보인다.

- (2) 이와 관련하여, 대상판결과 같은 날에 선고된 (대법원2018두36592, 2022.2.10.) 판결 역시 “구 법인세법 제93조 제8호 (나)목은 산업상·영업상·과학상의 지식·경험에 관한 정보 또는 노하우를 국내에서 사용하는 대가를 국내원천소득으로 정하고 있고, 이는 지식재산권의 대상이 될 수 있는지 여부와 관계없이 발명, 기술, 제조방법, 경영방법 등에 관한 비공개 정보를 사용하는 대가를 말한다. 그리고 한미조세협약 제6조 제3항, 제14조 제4항 제a호에 따르면 저작권, 비밀공정, 비밀공식 또는 기타 이와 유사한 재산이나 권리, 지식, 경험, 기능 등의 사용 또는 사용할 권리에 대한 사용료가 어느 체결국 내의 동 재산의 사용 또는 사용할 권리에 대하여 지급되는 경우 동 체결국 내에 원천을 둔 소득으로 취급된다. 따라서 이 사건 계약상 사용료 지급대상에 포함된 무형자산 중 발명, 기술 등에 관한 비공개 정보를 국내에서 무선기기를 제조하는 데 사용하고 원고에게 그 대가를 지급하였다면, 그와 관련한 원고의 사용료소득은 원천징수대상이 되는 국내원천소득에 해당한다.”고 판시하여, 국내 미등록 특허권 이외의 무형자산에 대한 사용료가 국내원천소득에 해당한다는 취지의 판시를 하고 있다.

3. 대상판결의 의의

대상판결은 ① 국내 미등록 특허권에 대한 사용료와 ② 국내 미등록 특허권 이외의 무형자산에 대한 사용료를 ‘구분’하여, 전자의 경우 조세조약의 특별법적 지위를 고려하여 국내원천소득에 해당하지 않는다는 기존의 입장을 다시 한 번 확인하였고, 후자의 경우 국내원천소득에 해당할 수 있다는 점을 밝혔다는 점에서 의의가 있다.

이에 따라, 향후 국내 미등록 특허권에 대한 사용료가 국내원천소득에 해당하는지 여부가 쟁점이 되는 사건이 있는 경우, 해당 사용료에 특허권 이외의 무형자산에 대한 사용대가가 포함되어 있는지, 만약 포함되어 있다면 이를 어떻게 구분하고 산정할 것인지가 당사자 간에 중요한 쟁점으로 다투어질 것으로 보이고, 이에 대한 법원의 판단 역시 주목할 필요가 있을 것이다.