국내 미등록 특허권 사용료가 특허의 국내 사용에 대한 대가로서 국내원천소득에 해당하는지(대법원 2025. 9. 18. 선고 2021두59908 전원합의체 판결)

1. 사실관계

가. 원고는 2011. 6.경 미국법인인 '△△△ 엘엘씨'(이하 '소외 회사'라 한다)로부터 미국에서 특허침해소송을 제기당하였다. 원고는 2013. 12. 23. 소외 회사와 미국에 등록된 40개의 특허권(이하 '이 사건 특허권'이라 한다)에 관하여 사용료를 지급하는 조건으로 소송을 종료하고 지역적 범위를 '전 세계'로 하는 라이선스를 받는 내용으로 특허권 라이선스 및 화해 계약(이하 '이 사건 계약'이라 한다)을 체결하였다.

나. 원고는 2014 사업연도에 소외 회사에 미화 160만 달러(이하 '이 사건 사용료'라 한다)를 지급하고, 피고에게 그에 따른 원천징수분 법인세를 납부하였다.

다. 원고는 이 사건 사용료가 '국외에 등록되었으나 국내에 등록되지 아니한 특허권'(이하 '국내 미등록 특허권'이라 한다)에 대한 사용대가로서 원천징수대상이 되는 국내원천소득이 아니라는 이유로, 2015. 6. 9. 피고에게 원천징수분 법인세의 환급을 구하는 경정청구를 하였다. 피고는 2019. 2. 25. 원고의 경정청구를 거부하였다.

2. 쟁점

이 사건의 쟁점은 국내 미등록 특허권 사용료가 한미조세협약 제6조 제3항, 제14조 제4항 제a호에서 정한 특허의 국내 사용에 대한 대가로서 국내원천소득에 해당하는지 여

부이다.

3. 원심판결의 요지(수원고등법원 2021. 11. 5. 선고 2021누10237 판결)

가. 당사자들의 주장

1) 원고의 주장

한미조세협약 제6조 제3항에 의하면, 미국법인이 국내에 특허권을 등록하여 국내에서 특허실시권을 가지는 경우에 그 특허실시권의 사용 대가로 받는 소득만이 국내원천소득에 해당하고, 국내에 등록되지 않은 특허권의 사용 대가로 받는 소득은 국내원천소득으로 볼 수 없어 원천징수대상에 해당하지 않는다. 따라서 국내에 등록되어 있지 않은 특허권에 대한 사용 대가인 이 사건 사용료소득은 국내원천소득에 해당하지 않으므로 이 사건 거부처분은 위법하여 취소되어야 한다.

2) 피고의 주장

가) 이 사건 미국법인이 한미조세협약 제3조의 ‘미국의 거주자’에 해당한다는 점에 관하여는 원고에게 입증책임이 있는데, 그것이 입증되었다고 할 수 없으므로, 이 사건 사용료소득에는 한미조세협약이 적용되지 않는다.

나) 이 사건 특허가 미국에서 등록을 마치기는 하였으나, 이 사건 특허 중 미국 특허등록번호(U.S. Patent Number) 5,418,975 특허(이하 ‘이 사건 쟁점특허’라 한다)의 경우 특허협력조약(Patent Cooperation Treaty, PCT)을 통해 국내에 출원 및 등록을 마쳤을 가능성이 있고, 이 사건 특허 중 전부 또는 일부는 국내에 출원 또는 등록된 특허로서,

한미조세협약에 의하더라도 이에 관한 사용료는 국내원천소득으로 과세되어야 한다.

다) 한미조세협약에서 ‘사용지’를 사용료소득의 원천지로 판단하는 이른바 ‘사용지 주의’를 취하면서도, ‘사용’의 의미에 관하여서는 특별히 규정하고 있지 않으므로, 한미조세협약 제2조 제2항에 따라 ‘사용’의 의미는 국내법에 따라 판단하여야 한다. 그런데 사용료소득은 특허권 자체에서 발생하는 것이 아니라 이를 기초로 한 민사상 계약에서 발생하는 것이고, 법인세법 제93조 제8호 단서 후문은 ‘국내에 등록되지 않은 특허권에 대한 사용료소득이라도 그 소득이 해당 특허권을 국내에서 제조·판매 등에 사용한 대가에 해당한다면 국내원천소득으로 본다.’고 규정하고 있으므로, 이 사건 특허권에 대한 국내에서의 사용 대가인 이 사건 사용료소득은 원천징수대상인 국내원천소득에 해당한다고 보아야 한다(이러한 이유에서 대법원 2014. 11. 27. 선고 2012두18326 판결은 변경되어야 한다).
라) 결국 이 사건 처분은 적법하다.

나. 구체적 판단

1) 이 사건 미국법인이 미국의 거주자인지 여부

가) 한미조세협약 제3조 제1항 (b)호는 ‘미국의 거주자라 함은 다음의 것을 의미한다.’고 규정하면서, (i)목에서 ‘미국법인’을, (ii)목에서 ‘미국의 조세 목적상 미국에 거주하는 기타의 인(법인 또는 미국의 법에 따라 법인으로 취급되는 단체를 제외함), 다만 조합원 또는 수탁자로서 행동하는 인의 경우에, 그러한 인에 의하여 발생되는 소득은 거주자의 소득으로서 미국의 조세에 따라야 하는 범위에 한한다.’라고 규정하고 있는데, 한미조세협약 제3조 제1항 (b)호 (ii)목 단서는 문언과 체계상 미국의 거주자 중 조합과 같이 미국법인에 이르지 아니하는 단체 등과 관련된 규정으로 보이는 점, 위

단서는 조약의 문맥에 비추어 볼 때 미국 세법에 따라 어떠한 단체의 활동으로 얻은 소득에 관하여 단체가 아니라 구성원이 납세의무를 부담하는 이른바 투과과세단체(Fiscally Transparent Entity)의 경우 원칙적으로 한미조세협약의 적용을 받을 수 있는 미국의 거주자가 될 수 없으나, 구성원이 미국에서 납세의무를 지는 경우 예외적 으로 단체에게 조세협약의 혜택을 부여하려는 특별규정으로 이해할 수 있는 점, 조합과 유한책임회사 등 조합의 형식을 취하지 아니한 단체가 미국 세법상 투과과세단체로서 취급이 같은 이상 조합의 형식을 취하지 아니한 단체를 위 단서 규정의 적용대상에서 배제할 만한 뚜렷한 이유를 찾기 어려운 점, 그 밖에 한미조세협약의 체결목적이 소득에 대한 이중과세의 방지라는 점 등을 종합하여 보면, 위 단서가 규정한 '미국의 조세 목적상 미국에 거주하는 기타의 인' 중 '조합원으로서 행동하는 인'이란 미국 세법상 조합원 등의 구성원으로 이루어진 단체의 활동으로 얻은 소득에 대하여 구성원이 미국에서 납세의무를 부담하는 단체를 뜻한다고 보아야 하고, '그러한 인에 의하여 발생되는 소득은 거주자의 소득으로서 미국의 조세에 따라야 하는 범위에 한한다.'는 의미는 그러한 단체의 소득에 대하여 구성원이 미국에서 납세의무를 부담하는 범위에서 단체를 한미조세협약상 미국의 거주자로 취급한다는 뜻으로 해석함이 옳다(대법원 2014. 6. 26. 선고 2012두11836 판결 참조). 이때 구성원들이 미국에서 납세의무를 부담하는지 여부는 현실적으로 과세되는지 여부가 아니라 추상적·포괄적 납세의무가 성립하는지 여부에 따라 판단하여야 한다(대법원 2017. 7. 11. 선고 2015두55134 판결 참조).

나) 이 사건에 관하여 보건대, 앞서 든 증거와 갑 제12호증의 각 기재에 변론 전체의 취지를 종합하면, 미국의 유한책임회사인 이 사건 미국법인은 미국 세법에 따라 법인과세와 구성원과세 중 구성원과세를 선택한 단체로서{미국 재무부 작성 인증서의 기재(갑 제12호증)에 의하면, 이 사건 미국법인은 단체의 소득에 대하여 주주들이 납세의무를 부담하는 형태인 'S-Corporation'을 선택하였음을 알 수 있다}, 미국 세법상 투과

과세단체(Fiscally Transparent Entity)에 해당하는 사실, 이 사건 미국법인의 유한책임사원은 4인(Anthny O Brown, Jacob G Brown, Samuel T Brown, Zackery O Brown)으로 구성되어 있는데, 이들은 모두 미국에 거주하고 있는 유한책임사원으로서 미국에서 납세의무를 부담하는 사실을 인정할 수 있고, 나아가 피고가 의구심을 제기하는 바와 같이, 이 사건 미국법인 또는 그 유한책임사원들이 허위라거나 그들이 미국에서 납세의무를 부담하지 않는 등의 사정이 있다는 아무런 자료가 제출된 바 없는 점 등에 비추어 보면, 이 사건 미국법인은 한미조세협약상 미국의 거주자에 해당한다고 봄이 상당하다.

2) 이 사건 특허가 국내 등록 특허인지 여부

가) 특허협력조약(Patent Cooperation Treaty, PCT)에 의한 국제특허출원은 출원인이 수리관청에 하나의 국제출원서류를 제출하면서 다수의 체약국(Contracting States)을 지정하면, 출원인이 일정 기간에 번역문을 제출하고 국내수수료를 납부할 것을 조건으로, 국제출원서에서 지정한 모든 체약국에서 국제출원일에 직접 출원한 것과 같은 효과를 인정하여 주고, 국제조사기관(International Searching Authority)에 의한 국제조사를 통하여 출원인이 각 국에 번역문 등을 제출하여 절차를 밟기 전에 발명에 대한 특허요건의 충족 여부를 검토받을 수 있게 하는 제도이다.

PCT에 따른 국제출원 절차는 ‘국제단계에서의 절차’와 ‘국내단계에서의 절차’로 구분되고, 국제단계에서의 절차는 ① 국제출원절차, ② 국제조사, ③ 국제공개, ④ 보충적 국제조사 또는 국제예비심사 등 일련의 절차를 말하며, 국내단계에서의 절차는 국제단계에서의 절차 이후에 진행되는 각 국에서의 심사절차를 뜻한다.

나) 갑 제9 내지 11호증의 각 기재에 의하면, 40개의 이 사건 특허 중 PCT에 의한 출

원이 이루어진 특허는 6개인데, 그중 우리나라를 지정국으로 지정한 특허는 이 사건 쟁점 특허 1개(미국 등록번호 5418975, PCT 출원번호 PCT-SU1991-000169)인데(나머지 5개는 러시아와 미국만을 지정국으로 지정하였다), 그에 대하여 국내에서 그 심사 및 등록이 이루어진 바 없고, 특허청이 제공하는 특허정보 검색사이트인 'KIPRIS' 사이트를 통하여서도 검색되지 않는 사실을 알 수 있는바, 이에 비추어 보면, 이 사건 특허 중 39개는 국제출원이 이루어진 바 없거나, 대한민국을 지정국으로 지정한 특허에 해당하지 않고, 대한민국을 지정국으로 지정한 이 사건 쟁점 특허 또한 국내단계로 진입하지 아니하였다고 봄이 상당한바, 이 사건 특허들은 국내에 등록된 특허에 해당한다고 할 수 없으므로, 이와 다른 전제에 선 피고의 주장은 이유 없다.

3) 이 사건 사용료소득이 국내원천소득에 해당하는지 여부

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

그런데 법인세법 제93조는 "외국법인의 국내원천소득은 다음 각 호와 같이 구분한다." 라고 하면서, 제8호에서 "다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 권리·자산 또는 정보를 국내에서 사용하거나 그 대가를 국내에서 지급하는 경우 그 대가 및 그 권리 등을 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(특허권 등)는 해당 특허권 등이 국외에서 등록되었고 국내에서 제조·판매

등에 사용된 경우에는 국내 등록 여부에 관계없이 국내에서 사용된 것으로 본다.”라고 규정하고 있다.

한편 한미조세협약 제14조 제4항은 “본 조에서 사용되는 ‘사용료’라 함은 다음의 것을 의미한다.”라고 하면서 제a호에서 ‘문학·예술·과학작품의 저작권 또는 영화 필름·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 규정하고, 제6조는 “이 협약의 목적상 소득의 원천은 다음과 같이 취급된다.”라고 하면서 제3항에서 “제14조 제4항에 규정된 재산의 사용 또는 사용할 권리에 대하여 동 조항에 규정된 사용료는 어느 체약국 내의 동 재산의 사용 또는 사용할 권리에 대하여 지급되는 경우에만 동 체약국 내에 원천을 둔 소득으로 취급된다.”라고 규정하고 있다.

나) 법인세법 제93조 제8호 단서 후문은 외국법인이 특허권 등을 국외에서 등록하였을 뿐 국내에서 등록하지 아니한 경우라도 그 특허권 등이 국내에서 제조·판매 등에 사용된 때에는 그 사용의 대가로 지급받는 소득을 국내원천소득으로 보도록 정하였으나, 구 국제조세조정에 관한 법률(2018. 12. 31. 법률 제16099호로 개정되기 전의 것, 이하 ‘구 국제조세조정법’이라 한다) 제28조는 “비거주자 또는 외국법인의 국내원천소득의 구분에 관하여는 소득세법 제119조 및 법인세법 제93조에도 불구하고 조세협약이 우선하여 적용된다.”라고 규정하고 있으므로, 국외에서 등록되었을 뿐 국내에는 등록되지 않은 미국법인의 특허권 등이 국내에서 제조·판매 등에 사용된 경우 미국법인이 그 사용의 대가로 지급받는 소득을 국내원천소득으로 볼 것인지는 한미조세협약에 따라 판단하여야 한다. 그런데 한미조세협약의 문맥과 그 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 그 효력이 미친다고 보아 미국법인이 국내에 특허권을 등록하여 국내에서 특허실시권을 가지는 경우에 그 특허실시권의 사용대가로 지급받는 소득만을 국내원천소득으로 정하였을 뿐이고(대법원 2007. 9. 7. 선고 2005두8641 판결 등 참조), 한미조세협약의 해석상 특허권이 등록된 국가 외에서는 특허권의 침해가 발생할 수 없어 이를 사용하거나 그 사용의 대가를 지급한다는 것을 관념할 수도 없다. 따라서 미국법인이 특허권을 국외에서 등록하였을 뿐 국내에는 등록하지 아니한 경우에는 미국법인이 그와 관련하여 지급받는 소득은 그 사용의 대가가 될 수 없으므로 이를 국내원천소득으로 볼 수 없다(대법원 2014. 11. 27. 선고 2012두18356 판결, 대법원 2018. 12. 27. 선고 2016두42883 판결 참조).

다) 살피건대, 이 사건 사용료소득은 이 사건 미국법인이 등록하거나 출원한 특허권에 기한 특허실시권을 원고에게 허여함에 따라 원고가 위 특허권을 반도체 등 제품의 제조·판매 등에 사용하였거나 향후 사용하는 것에 대한 대가에 해당하고, 이 사건 특허는 모두 미국에 등록되거나 출원되고 국내에 등록되지 아니한 특허인 사실은 앞서 본 바와 같다.

그렇다면 이 사건 사용료소득은 모두 국내에 등록되지 아니한 특허권의 사용대가라 할 것이므로, 위 특허가 국내에서 제조·판매 등에 사실상 사용되었는지 여부와 관계 없이 법인세법 제93조 제8호에 따른 원천징수대상인 국내원천소득에 해당한다고 볼 수 없다. 따라서 이와 다른 전제에 선 피고의 이 부분 주장도 이유 없다.

4) 소결

결국 이 사건 사용료소득은 원천징수대상인 국내원천소득에 해당한다고 할 수 없고,

원고는 이 사건 사용료소득에 대한 원천세를 징수·납부할 의무가 있다고 할 수 없으므로, 이 사건 거부처분은 취소하여야 한다.

4. 대상 판결의 요지

가. 관련 규정

1) 「대한민국과 미합중국 간의 소득에 관한 조세의 이중과세 회피와 탈세방지 및 국제무역과 투자의 증진을 위한 협약」(이하 '한미조세협약'이라 한다) 제14조 제4항은 "본 조에서 사용되는 '사용료'라 함은 다음의 것을 의미한다."라고 규정하면서, 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 규정한다. 제6조는 "이 협약의 목적상 소득의 원천은 다음과 같이 취급된다."라고 규정하면서, 제3항에서 "제14조 제4항에 규정된 재산의 사용 또는 사용할 권리에 대하여 동 조항에 규정된 사용료는 어느 체약국 내의 동 재산의 사용 또는 사용할 권리에 대하여 지급되는 경우에만 동 체약국 내에 원천을 둔 소득으로 취급된다."라고 규정한다. 제2조 제2항 전문(前文)은 "이 협약에서 사용되나 이 협약에서 정의되지 아니한 기타의 용어는, 달리 문맥에 따르지 아니하는 한, 그 조세가 결정되는 체약국의 법에 따라 내포하는 의미를 가진다."라고 규정한다.

2) 구 법인세법(2015. 12. 15. 법률 제13555호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제93조는 "외국법인의 국내원천소득은 다음 각 호와 같이 구분한다."라고 규정하면서, 제8호에서 "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 권리 등을 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.” 라고 규정한다(이상과 같이 한미조세협약은 ‘특허’, 구 법인세법은 ‘특허권’ 이라는 용어를 사용하고 있으므로 아래에서도 이를 고려하여 두 가지 용어를 혼용하기로 한다).

나. 국내 미등록 특허권에 대한 사용료가 국내원천소득에 해당하는지 여부

1) 관련 법리

한미조세협약은 구 법인세법 제93조 제8호에서 규정하는 ‘사용지를 기준으로 하여 사용료소득의 국내원천소득 해당 여부를 규정하고 있는 이중과세 방지협약’ 에 해당한다. 한미조세협약에 따른 ‘사용지’ 를 확정하려면 먼저 ‘사용’ 의 의미를 명확히 할 필요가 있다. 그런데 한미조세협약은 ‘사용’ 의 의미를 별도로 정의하고 있지 않다. 그러므로 한미조세협약 제2조 제2항 전문에 따라 ‘사용’ 의 의미는 조세가 결정되는 체약국인 우리나라의 법에 따라 해석하여야 한다. 이와 관련하여 구 법인세법 제93조 제8호 단서 후문은 국내 미등록 특허권이 국내 제조·판매 등에 사용된 경우에는 국내 등록 여부에 관계없이 국내에서 사용된 것으로 본다고 규정한다. 여기서 ‘사용’ 은 독점적 효력을 가지는 특허권 자체를 사용하는 것이 아니라 그 특허권의 대상이 되는 제조방법·기술·정보 등(이하 ‘특허기술’ 이라 한다)을 사용한다는 의미로 보아야 한다.

따라서 국내 미등록 특허권의 특허기술이 국내에서 사용되었다면 그 대가인 사용료소득은 국내원천소득에 해당한다.

한편 앞서 본 대로 한미조세협약 제2조 제2항 전문은 협약에서 정의되지 아니한 용어는 조세가 결정되는 체약국의 법에 따른 의미를 가진다고 규정하면서도 한미조세협약의 문맥상 그 의미가 다르게 해석된다면 그 문맥에 따르도록 규정하고 있다. 대법원은 그동안 특허권 속지주의를 근거로, 한미조세협약 제6조 제3항, 제14조 제4항 제a호의 특허 '사용'은 특허권이 등록된 국가 내에서만 특허발명을 실시하는 형태로 이루어질 수 있을 뿐이어서 국내 미등록 특허권의 국내 사용이나 그 사용대가의 지급은 관념할 수 없으므로 구 법인세법 제93조 제8호 단서 후문은 한미조세협약의 문맥에 반한다고 판단하였다. 하지만 특허 '사용'의 의미를 이와 같이 해석할 만한 한미조세협약의 문맥은 찾기 어려우므로 구 법인세법 제93조 제8호 단서 후문이 한미조세협약의 문맥에 반한다고 볼 수 없다.

그렇다면 국내 미등록 특허권 관련 사용료소득의 국내원천소득 판단은 한미조세협약 제2조 제2항 전문에 규정된 원칙으로 돌아가, 조세가 결정되는 체약국인 우리나라의 구 법인세법 제93조 제8호 단서 후문에 따라야 하고, 여기서 '사용'은 특허권 자체를 사용하는 것이 아니라 특허기술을 사용한다는 의미로 보는 것이 타당하다. 구체적인 이유는 다음과 같다.

가) 조약은 전문·부속서를 포함하는 조약문의 문맥 및 조약의 대상과 목적에 비추어 그 조약의 문언에 부여되는 통상적인 의미에 따라 성실하게 해석되어야 한다. 여기서 문맥은 조약문 외에 조약의 체결과 관련하여 당사국 사이에 이루어진 그 조약에 관한 합의 등을 포함하며, 조약 문언의 의미가 모호하거나 애매한 경우 등에는 조약의 교섭기록 및 체결 시의 사정 등을 보충적으로 고려하여 그 의미를 밝혀야 한다(대법원

2018. 10. 30. 선고 2013다61381 전원합의체 판결 참조). 그런데 한미조세협약의 조항 문언이나 조약 관련 합의, 교섭 기록 및 체결 시의 사정, 나아가 조세조약에서의 '문맥'의 개념이나 범위에 관한 다양한 시각들까지 종합적으로 고려하여 한미조세협약의 문맥을 살펴보더라도, 국내 미등록 특허권의 국내 사용이나 그 사용대가 지급은 관념할 수 없다고 해석할 근거를 찾기 어렵다. 대법원 역시 그동안 한미조세협약에는 규정되어 있지 않은 특허권 속지주의만 반복하여 언급하였을 뿐 그 판단을 뒷받침하는 한미조세협약의 '문맥'이 구체적으로 무엇인지를 밝히지 않았다. 결국 구 법인세법 제93조 제8호 단서 후문에 따른 해석을 배제하는 '문맥'의 실체가 명확하게 확인되었다고 보기 어렵다. 오히려 아래에서 보듯이 국내 미등록 특허권의 국내 사용은 충분히 관념할 수 있다고 보아야 한다.

나) 한미조세협약 제14조 제4항 제a호의 '사용'은 단지 '특허'에만 개별적으로 분리되어 조응하는 것이 아니라 이 조항에 제시된 무형자산 일체에 총체적·포괄적으로 조응하는 개념이다. 이 조항은 저작권, 특허, 의장, 신안, 도면, 비밀공정, 비밀공식, 상표 및 이와 유사한 재산·권리, 지식, 경험, 기능 등 다양한 무형자산을 열거하고 있다. 이 중에는 특허, 의장, 신안 등처럼 등록을 권리의 발생요건으로 하는 무형자산도 있지만, 저작권, 비밀공정, 지식, 기능 등처럼 그렇지 않은 무형자산도 있다. 이러한 무형자산 일체에 공통적으로 적용될 수 있는 의미의 '사용'은 등록을 통하여 독점적 효력을 가지게 된 권리 자체의 '사용'이 아니라 무형자산의 내용을 이루는 기술이나 정보 등의 '사용'이다. 이와 같이 '사용'을 모든 무형자산에 통일적으로 적용되도록 해석하는 것이 '사용'이라는 문언의 통상적인 의미나 조항의 체계에 부합하고, 등록과 구별되는 사용의 본질을 제대로 포착하는 길이기도 하다. 이러한 기술이나 정보 등의 사용에는 국경이 없으므로 등록 국가와 관계없이 어디서든 이루어질 수 있다. 한미조세협약 제14조 제4항 제a호의 특허 '사용'도 마찬가지 의미로 해석하는 것이 자연스럽다.

다) 대법원도 한미조세협약의 일부 무형자산에 대해서는 같은 시각을 내비쳐 왔다. 대법원은 외국 소프트웨어의 국내 도입에 대해 지급한 돈을 통상 노하우라고 일컫는 발명, 기술, 제조방법, 경영방법 등에 관한 비공개 기술정보를 사용하는 대가로 보아 한미조세협약 제6조 제3항, 제14조 제4항 제a호의 국내원천소득으로 인정하였다(대법원 2000. 1. 21. 선고 97누11065 판결 참조). 또한 대법원은 '저작권, 비밀공정, 비밀공식 또는 기타 이와 유사한 재산이나 권리, 지식, 경험, 기능 등'의 사용 또는 사용할 권리에 대한 사용료가 어느 체약국 내의 동 재산의 사용 또는 사용할 권리에 대하여 지급되는 경우 동 체약국 내에 원천을 둔 소득으로 취급된다면서, 내국법인이 발명, 기술 등에 관한 비공개 정보를 국내에서 사용하고 미국법인에 그 대가를 지급하였다면 그와 관련한 미국법인의 사용료소득은 국내원천소득에 해당한다고 판단하였다(대법원 2022. 2. 10. 선고 2018두36592 판결 참조). 이처럼 대법원은 등록을 권리의 발생요건으로 하지 않는 무형자산에 관하여는 그 무형자산의 내용을 이루는 기술정보가 국내에서 사실상 사용되었는지를 국내원천소득 판단기준으로 삼아 왔다. 그런데 대법원은 국내 미등록 특허권의 '사용'에 대해서만은 '사실상 사용'이 아니라 '특허권의 독점적 효력이 미치는 범위 내에서의 실시'라는 관점에서 국내 사용 여부를 다르게 판단하여 왔다. 이처럼 대법원이 유독 특허 사용의 의미를 달리 파악하는 근거는 특허권 속지주의이다. 하지만 다음에 살펴보듯이 특허권 속지주의는 특허 사용의 의미를 이처럼 이해하는 정당한 근거가 될 수 없다.

라) 특허권 속지주의는 특허권 효력 발생지 또는 침해지와 관련된 원칙일 뿐 특허기술의 사용지와 직접적으로 관련된 원칙이 아니다. 즉 특허권 자체는 등록된 국가 내에서만 효력을 가지고 그 효력 범위 내에서 침해될 수 있을 뿐이지만, 그 특허기술은 특허 등록 여부나 등록 국가와 무관하게 어디서든 사용될 수 있다. 특허권 속지주의는 그러한 특허기술의 국내 사용이 국내에서 국외 특허권자에 대한 특허침해행위가 되지 않는다는 것을 의미할 뿐, 그로부터 사용의 대상인 특허기술에 재산적 가치가 없어 그 사

용대가를 지급하는 것을 상정할 수 없다는 논리가 도출되지는 않는다. 또한 계약자유의 원칙에 따라 국내 미등록 특허권의 특허기술을 국내에서 사용하고 국외 특허권자에게 그 사용대가를 지급하는 계약을 체결하는 것도 얼마든지 가능하다. 국외 특허권자로부터 직접 그 특허기술을 제공받아 사용하는 것이 관련 연구개발 비용의 절감, 국내외 시장에서의 사업상 기회 창출, 기술지원 등 측면에서 경제적으로 유리하거나, 그 특허기술의 국내 사용에 수반될 수도 있는 잠재적인 법적 위험을 미리 방지하기 위한 경우 등과 같이, 국내 사용자는 국외 특허권자를 상대방으로 하여 이러한 계약을 체결할 다양한 경제적·법률적 동기를 가진다. 위와 같은 계약은 특허권 속지주의와 양립할 수 있고 특별한 사정이 없는 한 강행규정에 반하지도 않는다. 그러므로 특허권 속지주의에 기초하여 국내 미등록 특허권의 국내 사용이나 그 사용대가 지급을 관념할 수 없다는 관점은 타당하지 않고, 이러한 관점에 기초한 종전 판례도 더 이상 유지될 수 없다.

2) 판례의 변경

이와 달리 특허권 속지주의에 기초하여 한미조세협약 제6조 제3항, 제14조 제4항의 특허의 '사용'의 의미를 '특허권의 효력이 미치는 국가 내에서의 실시'로 해석하면서 국내 미등록 특허권의 국내 사용을 관념할 수 없다고 본 대법원 1992. 5. 12. 선고 91누6887 판결, 대법원 2007. 9. 7. 선고 2005두8641 판결, 대법원 2014. 11. 27. 선고 2012두18356 판결, 대법원 2014. 12. 11. 선고 2013두9670 판결, 대법원 2018. 12. 27. 선고 2016두42883 판결, 대법원 2022. 2. 10. 선고 2018두36592 판결, 대법원 2022. 2. 10. 선고 2019두50946 판결, 대법원 2022. 2. 24. 선고 2019두47100 판결 등은 이 판결의 견해와 배치되는 범위 내에서 모두 변경하기로 한다.

3) 이 사건에 대한 판단

앞서 본 법리에 비추어 살펴보면, 이 사건 사용료가 국내 미등록 특허권의 대상인 특허기술을 국내에서의 제조·판매 등에 사실상 사용하는 데에 대한 대가라면 이는 구 법인세법 제93조 제8호 단서 후문, 한미조세협약 제6조 제3항, 제14조 제4항에 따라 국내 사용에 대한 사용료로서 국내원천소득에 해당한다고 보아야 한다. 그런데도 원심은 해당 사용료가 국내 미등록 특허권에 대한 것이라는 이유만으로, 그 특허기술이 국내에서의 제조·판매 등에 사실상 사용되었는지를 살피지 아니한 채 곧바로 국내원천소득에 해당하지 않는다고 판단하였다. 이러한 원심의 판단에는 한미조세협약상 국내 미등록 특허권에 대한 사용료의 국내원천소득 해당 여부에 관한 법리를 오해한 나머지 필요한 심리를 다하지 아니하여 판결에 영향을 미친 잘못이 있다.

다. 다수의견에 대한 반대의견

위와 같은 다수의견에 대하여 대법관 노태악, 대법관 이흥구, 대법관 이숙연의 반대의견이 있고, 반대의견의 요지는 다음과 같다.

문언의 통상적 의미나 구 법인세법을 비롯한 관련 법령의 문언과 체계에 따르면 한미조세협약에서 말하는 ‘특허’는 등록으로 효력이 생기는 ‘특허권’이라는 권리 자체를 의미하고, 그 보호대상에 불과한 ‘발명’이나 ‘기술’을 가리키는 것이 아니다. 특허권은 법에 의해 비로소 발생하는 권리이므로 그 효력이나 사용이 이루어지는 모습 역시 법에 의해 정해질 수밖에 없다. 따라서 ‘특허권 속지주의’ 원칙상 ‘특허의 사용’은 그 특허권이 등록된 나라 내에서만 이루어질 수 있고, 종전 대법원 판례는 타당한 것이어서 유지되어야 한다. 또한 한미조세협약에 따르면 특허의 국내 사용에 대한 ‘대가’로 지급되는 금원만이 국내에 원천을 둔 소득이 될 수 있는데, 이 사건을 포함해 대부분의 국내 미등록 특허 사용료 사안에서 라이선스 등 계약이 체결된 이유는, 내국법인이 만든 제품을 미국에 수출하는 과정에서 미국회사와 사이에 발생한 특

허침해분쟁을 해결하기 위한 것이었다. 이러한 경위에 비추어 보면, 그 사용료는 미국 특허권을 미국 내에서 사용하는 것에 관한 대가일 뿐 특허권의 대상인 발명의 국내 사용에 대한 대가라고 볼 수 없다.

5. 대상 판결에 대하여

가. 법인세법 관련 규정의 개정 연혁

(1) 2003. 12. 30. 법률 제7005호로 개정되기 전의 구 법인세법 제93조

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. 다만, 소득에 관한 이중과세방지협약에서 사용지를 기준으로 하여 당해 소득의 국내원천소득 해당여부를 규정하고 있는 경우에는 국외에서 사용된 자산·정보 또는 권리에 대한 대가는 국내지급 여부에 불구하고 이를 국내원천소득으로 보지 아니한다.
가. 학술 또는 예술상의 저작물(영화필름을 포함한다)의 저작권·특허권·상표권·의장·모형·도면이나 비밀의 공식 또는 공정·라디오·텔레비전방송용 필름 및 테이프 기타 이와 유사한 자산이나 권리
나. 산업상·상업상 또는 과학상의 지식·경험에 관한 정보 또는 노하우
다. 산업상·상업상 또는 과학상의 기계·설비·장치 기타 대통령령이 정하는 용구

(2) 2008. 12. 26. 법률 제9267호로 개정되기 전의 구 법인세법 제93조 제9호

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. 다만, 소득에 관한 이중과세방지협약에서 사용지를 기준으로 하여 당해 소득의 국내원천소득 해당여부를 규정하고 있는 경우에는 국외에서 사용된 자산·정보 또는 권리에 대한 대가는 국내지급 여부에 불구하고 이를 국내원천소득으로 보지 아니한다.

가. 학술 또는 예술상의 저작물(영화필름을 포함한다)의 저작권·특허권·상표권·디자인·모형·도면이나 비밀의 공식 또는 공정·라디오·텔레비전방송용 필름 및 테이프 기타 이와 유사한 자산이나 권리

나. 산업상·상업상 또는 과학상의 지식·경험에 관한 정보 또는 노하우

다. 삭제 [2003.12.30]

(3) 2008. 12. 26. 법률 제9267호로 개정된 구 법인세법 제93조 제9호

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. 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.

가. 학술 또는 예술상의 저작물(영화필름을 포함한다)의 저작권·특허권·상표권·디자인·모형·도면이나 비밀의 공식 또는 공정·라디오·텔레비전방송용 필름 및 테이프 기타 이와 유사한 자산이나 권리

나. 산업상・상업상 또는 과학상의 지식・경험에 관한 정보 또는 노하우
다. 삭제 [2003.12.30]

위 제9호 단서 후문(이하 ‘이 사건 조항’이라 함)은 대법원 2007. 9. 7. 선고 2005두8641 판결이 선고된 이후 국내 미등록 특허 사용대가에 대한 과세를 입법적으로 보완하고자 2008. 12. 26. 법률 제9267호로 개정시 신설된 규정이다. 이 사건 조항은 그 후인 2010. 12. 30. 법률 제10423호로 개정시 구 법인세법 제93조 제8호로 이동하여 규정되었다.

(4) 2019. 12. 31. 법률 제16833호로 개정된 법인세법 제93조 제8호 및 제10호 차목

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・상업상・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]

10. 국내원천 기타소득: 제1호부터 제9호까지의 규정에 따른 소득 외의 소득으로서 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 소득

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.

위 (3)항의 구 법인세법 제93조 제9호 단서 후문의 신설에도 불구하고 대법원이 기존 입장을 계속 유지[1]함에 따라 국내 미등록 특허 사용대가에 대한 과세를 입법적으로 다시 보완하려는 배경에서 2019. 12. 31. 위와 같은 내용으로 개정되었다. 주요 내용은 법인세법 제93조 제8호 다목으로 한미조세협약 제14조 제4항 제a호의 사용료의 한 내용인 “기타 이와 유사한 재산 또는 권리”에 국내 미등록 특허사용을 포함하는 규정을 신설하고, 법인세법 제93조 제10호 차목으로 국내 미등록 특허사용에 대한 손해배상금을 기타소득에 추가한 것이다. 즉, 국내 미등록 특허 사용에 대해 당사자간 사용료 약정에 따라 지급하는 대가는 위 제8호의 사용료소득으로 하고, 손해배상금으로 지급하는 대가는 위 제10호의 기타소득으로 하여 국내 미등록 특허 사용의 대가를 국내원천소득으로 보아 과세하겠다는 것이다.

나. 한미조세협약의 관련 규정

한미조세협약 제14조 제4항은 “본 조에서 사용되는 ‘사용료’라 함은 다음의 것을 의미한다.”고 하면서 제a호에서 ‘문학 · 예술 · 과학작품의 저작권 또는 영화필름 · 라

1) 대법원 2014. 11. 27. 선고 2012두18356 판결, 대법원 2018. 12. 27. 선고 2016두42883 판결 등.

디오 또는 텔레비전 방송용 필름 또는 테이프의 저작권, 특허, 의장, 신안, 도면, 비밀 공정 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 규정하고, 제6조는 “이 협약의 목적상 소득의 원천은 다음과 같이 취급된다.”고 하면서 제3항에서 “제14조 제4항에 규정된 재산의 사용 또는 사용할 권리에 대하여 동 조항에 규정된 사용료는 어느 체약국 내의 동 재산의 사용 또는 사용할 권리에 대하여 지급되는 경우에만 동 체약국 내에 원천을 둔 소득으로 취급된다.”고 규정하고 있다. 또한 제2조는 한미조세협약에서 사용하는 용어의 의미와 관련하여, “(2) 이 협약에서 사용되나 이 협약에서 정의되지 아니한 기타의 용어는, 달리 문맥에 따르지 아니하는 한, 그 조세가 결정되는 체약국의 법에 따라 내포하는 의미를 가진다. 상기 규정에 불구하고 일방 체약국의 법에 따른 그러한 용어의 의미가 타방 체약국의 법에 따른 용어의 의미와 상이하거나, 또는 그러한 용어의 의미가 어느 한 체약국의 법에 따라 용이하게 결정될 수 없는 경우에 양 체약국의 권한 있는 당국은 이중과세를 방지하거나 또는 이 협약의 기타의 목적을 촉진하기 위하여 이 협약의 목적상 동 용어의 공통적 의미를 확정할 수 있다.”고 규정하고 있다.

다. 관련 판결

국내 미등록 특허의 사용대가가 원천징수대상인 국내원천소득이 되는지 여부가 쟁점이 되었던 과거 주요 판결로는 5개가 있다. 대법원 2007. 9. 7. 선고 2005두8641 판결(이하 ‘① 판결’이라 함), 대법원 1992. 5. 12. 선고 91누6887 판결(이하 ‘② 판결’이라 함), 대법원 2014. 11. 27 선고 2012두18356 판결[2](이하 ‘③ 판결’이라 함), 대법원 2018. 12. 27. 선고 2016두42883 판결(이하 ‘④ 판결’이라 함), 대법원 2022. 2. 10. 선고 2018두36592 판결[3][4](이하 ‘⑤ 판결’이라 함)이 그것이다. ⑤ 판결은 ①, ③ 판결

2) 같은 취지의 판결로 대법원 2014. 12. 11. 선고 2013두9670 판결이 있다.
3) ⑤ 판결과 같은 날 선고된 대법원 2022. 2. 10. 선고 2019두50946 판결은 사용료소득에 저작권, 노하우, 영업상의 비밀 등의

과 ④ 판결을 근거로 제시하고 있고, ④ 판결은 ① 판결과 ③ 판결을 근거로 제시하고 있으며, ③ 판결은 ① 판결을 근거로 제시하고 있고, ① 판결은 ② 판결을 그 해석의 근거로 제시하고 있으므로 결국 ⑤ 판결은 ② 판결을 근거로 하고 있다고 할 수 있다.

⑤ 판결을 포함한 위 5개 사안 모두 화해금 내지 사용료를 지급한 내국법인들은 모두 국내에서 상품을 제조하여 미국에 수출하는 법인들이고, 이 상품을 수입하는 회사는 이들의 자회사인 미국 현지법인들이므로, 위 내국법인들이 미국에서 미국 특허권자의 특허권을 침해한 사실은 없다. ⑤ 판결에서는 내국법인이 미국 특허권자와 직접 사용료 계약을 체결하고 그 대가를 지급하였고, ④ 판결에서는 내국법인이 도관인 아일랜드 법인 IV IL에게 대가를 지급하였으며(사용료소득의 수익적 소유자는 미국법인), ③ 판결에서는 내국법인이 미국 특허권자와 직접 분쟁당사자가 되어 화해계약을 체결하고 대가를 지급하였고, ①, ② 판결에서는 내국법인의 자회사인 미국 현지법인이 미국 특허권자와 화해계약을 체결한 후 내국법인이 그 화해금을 보전해 주었다는 점이 다르다. 결국 위 사안들에서 내국법인들은 국내에서 제조한 상품을 미국에 수출하는 자였으므로 자회사들을 대신하여 미국의 특허권자에게 화해금이나 사용료를 지급하였던 것이고, 만약 내국법인들이 제조한 제품을 국내에 판매하였다면 어느 누구도 미국 법인의 특허권을 침해할 여지가 없으므로 위와 같이 금원을 지급할 이유는 없었다.

① 판결의 사안을 보면, ◇◇전자의 자회사인 미국 현지법인과 미국 특허권자간에 특허분쟁이 발생하였고, 소송 중 특허권 침해 및 사용대가로 화해금을 지급하기로 하는 화해계약 체결되었다. 한편, ◇◇전자는 현지법인과 사이에 위 화해계약에 따른 실시료 및 화해금을 ◇◇전자가 전액 부담하기로 하는 약정을 체결하고 미국 특허권자에게 미화 524만 달러를 지급하였다. 대법원은 ② 판결을 근거로 제시하면서 ◇◇전자가 현지법인을 대신하여 미국 특허권자에게 지급한 금원은 ◇◇전자가 위 특허권자의 특허실

사용대가가 포함되어 있는 경우에 대하여 ⑤ 판결과 동일한 취지로 판단하였다.

4) 대법원 2022. 2. 24. 선고 2019두47100 판결도 같은 취지이다.

시권이나 특허기술을 국내에서 사용한 대가로 지급된 것이 아니므로 국내원천소득에 해당되지 아니한다고 판시하였다.

② 판결의 사안을 보면, OO자동차의 미국내 현지법인과 미국 특허권자간에 현지법인이 특허권자에게 특허권 사용료를 지급하기로 약정하였는데, OO자동차는 현지법인과 사이에 OO자동차가 국내에서 생산하여 미국에 판매한 자동차가 미국내 타인의 특허권을 침해 또는 사용함으로써 현지법인이 부담하는 비용을 OO자동차가 전액 보상하기로 약정하였다. 이 약정에 따라 OO자동차는 현지법인이 미국 특허권자에게 지급한 특허권 사용료 상당액인 약 2억 5,000만원을 현지법인에게 지급하였다. 대법원은 구 법인세법상 국내원천소득인 사용료소득이나 한미조세협약에서의 사용료는 국내 등록된 특허권에 대한 사용대가만을 의미하는 것이라고 전제하고, OO자동차가 현지법인에게 지급한 금원은 미국 특허권자의 특허권을 국내에서 사용한 대가로 지급된 것이 아니므로 국내원천소득으로 볼 수 없다고 판시하였다.

한편, ③ 판결에서 해당 사건의 원고 및 그 미국 내 모회사(이하 '원고 등'이라 한다)는 OO전자 주식회사(이하 'OO전자'라 한다) 및 그 미국 내 4개 현지법인(이하 'OO전자 등'이라 한다)이 원고 등의 특허권을 침해하였다는 이유로 미국 법원에 특허침해소송을 제기하였고, OO전자 등은 오히려 원고 등이 OO전자 등의 특허권을 침해하였다는 이유로 미국 법원에 특허침해소송을 제기하여 소송 진행 중, 원고 등과 OO전자 등이 각 특허침해소송의 종료 및 서로에 대한 특허실시권의 허여를 주된 내용으로 하는 화해계약을 체결하였으며, OO전자는 화해계약에 따라 2009. 3. 6. 원고에게 원고가 전세계에 등록한 894개의 특허권에 관하여 미화 1,400만 달러(21,634,200,000원)를 화해대가로 지급하면서 그 중 15%인 미화 210만 달러(3,245,130,000원)를 원고의 법인세 등으로 원천징수하여 2009. 4. 10. 피고에게 그 원천징수세액을 신고·납부하였다.
이 사건은 "특허권, 실용신안권, 상표권, 디자인권 등 권리의 행사에 등록이 필요한

권리는 해당 특허권 등이 국외에서 등록되었고 국내에서 제조·판매 등에 사용된 경우에는 국내등록 여부에 관계없이 국내에서 사용된 것으로 본다.”는 구 법인세법 제93조 제9호 단서 후문이 신설된 이후 그 적용 여부가 최초로 문제된 사건이다. 위 단서 후문의 신설로 인하여 그 이후의 사안에서는 대법원이 국내 미등록 특허권의 사용료를 원천징수대상인 국내원천소득으로 판단할 것으로 예상하기도 하였다. 그러나 대법원은 ③ 판결에서 구 국조법 제28조를 근거로 사용의 대가로 지급받는 소득을 국내원천소득으로 볼 것인지는 한미조세협약에 따라 판단하여야 할 것이라고 함으로써 국내 세법의 개정에도 불구하고 대법원이 종전과 동일한 입장을 취하였다.

④ 판결은, ‘OO전자로부터 사용료를 지급받은 아일랜드 법인은 도관에 해당하고, 사용료소득의 수익적 소유자는 미국법인인 Ⅳ US인데, ③ 판결의 법리에 비추어 국내 미등록 특허사용료는 국내원천소득이 되지 아니한다.’고 판시함으로써 ③ 판결에 이어 2008. 12. 26. 개정시 신설된 구 법인세법 제93조 제9호 단서 후문이 효력이 없다는 점을 다시 한번 확인해 주었다.

⑤ 판결의 사안을 보면, 해당 사건의 원고는 미합중국(이하 ‘미국’이라 한다) 법률에 따라 설립된 미국법인으로 2014. 11. 30. OO전자 주식회사(이하 ‘OO전자’라 한다)와 ‘원고가 개발한 소프트웨어 등의 제공대가로 OO전자 등이 제조하는 무선기기당 일정액(이하 ‘이 사건 사용료’라 한다)을 지급받기로 하는 계약’을 체결하였고(이하 ‘이 사건 계약’이라 한다), OO전자는 2015. 1. 12. 이 사건 계약에 따라 원고에게 이 사건 사용료를 지급하고, 2015. 2. 10. 피고에게 그에 따른 원천징수분 법인세를 납부하였으며, 원고는, 이 사건 사용료가 국외에서 등록되었으나 국내에는 등록되지 않은 특허권(이하 ‘국내 미등록 특허권’이라 한다)에 대한 사용대가로서 원천징수대상이 되는 국내원천소득이 아니라는 이유로, 2015. 9. 1. 피고에게 OO전자가 납부한 원천징수분 법인세의 환급을 구하는 경정청구를 하였으나, 피고가 이를 거부한 사안이다. 이 사

건에서 대법원은 국내 미등록 특허권에 대한 사용료가 국내원천소득에 해당하는지 여부에 대해서는 위 ①, ③, ④ 판결을 근거로 2008. 12. 26. 개정시 신설된 구 법인세법 제93조 제9호 단서 후문이 효력이 없다는 점을 반복하여 확인해 주었다. 다만, ⑤ 판결에서는 선행 판결들과는 달리 국내 미등록 특허권 이외의 무형자산에 대한 사용료가 국내원천소득에 해당하는지 여부와 관련한 판단을 하면서 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 체약국 내의 동 재산의 사용 또는 사용할 권리에 대하여 지급되는 경우 동 체약국 내에 원천을 둔 소득으로 취급되고, 따라서 OO전자 등이 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 해당한다고 판시하였다.

라. 관련 판결들의 문제점

(1) ③, ④, ⑤ 판결의 문제점

⑤ 판결은 구 국조법 제28조에 따라 소득구분은 조약이 우선한다고 전제한 다음, ① 판결을 근거로 하여 한미조세협약 제6조 제3항, 제14조 제4항의 적용대상인 사용료소득은 특허권의 속지주의 원칙상 국내 특허등록된 특허권에 대한 사용대가만을 의미하고, 국내 미등록 특허권에 대해서는 국내에서 특허권의 침해가 발생할 수 없어 그 사용의 대가를 지급한다는 것을 관념할 수 없다는 이유로 미국법인이 그와 관련하여 지급받는 소득이 있다고 하더라도 국내원천소득인 사용료로 볼 수 없다고 판단하였다.

특히 ③, ④ 판결과 ⑤ 판결은 “구 국조법 제28조는 “비거주자 또는 외국법인의 국

내원천소득의 구분에 관하여는 소득세법 제119조 및 법인세법 제93조에도 불구하고 조세조약이 우선하여 적용된다.”고 규정하고 있으므로, 국외에서 등록되었을 뿐 국내에는 등록되지 아니한 미국법인의 특허권 등이 국내에서 제조·판매 등에 사용된 경우 미국법인이 그 사용의 대가로 지급받는 소득을 국내원천소득으로 볼 것인지는 한미조세협약에 따라 판단하지 아니할 수 없다.”고 하여 구 국조법 제28조를 근거로 한미조세협약에 따라 국내원천소득 해당 여부를 판단해야 한다고 판시하고 있다. 그러나 이는 근본적으로 국내세법(구 국조법 제28조)과 조세조약과의 관계를 잘못 이해하고 있는 데서 비롯된 것이다. 비거주자 또는 외국법인이 얻은 소득의 소득구분과 국내원천소득인지 여부는 국내세법인 소득세법 제119조와 법인세법 제93조에 따라 판단하는 것이고, 조세조약은 위 규정에 따라 국내원천소득으로 구분된 소득에 대해 어느 국가가 어느 한도(제한세율)에서 과세할 수 있는지, 즉, 과세권의 배분과 제한세율을 정한 것이다. 구 국조법 제28조는 국내원천소득으로 구분된 소득에 대한 과세권과 제한세율의 적용에 있어서 조세조약이 국내세법에 우선한다는 당연한 내용을 확인하는 규정일 뿐이다. 그런데 대법원은 마치 구 국조법 제28조가 있어서 소득구분과 국내원천소득 해당 여부를 국내세법에 우선하여 조세조약에 따라 판단할 수 있다고 잘못 해석하고 있는 것이다. 구 국조법 제28조로 인하여 불필요하게 위와 같은 혼란이 발생하는 것을 방지하고자 정부는 2018. 12. 31. 법률 제16099호로 국조법을 개정하면서 제28조를 삭제하였다.[5] 구 국조법 제28조를 근거로 국내 미등록 특허권 사용 대가를 국내원천소득이 아니라고 하였던 대법원이 2018. 12. 31. 구 국조법 제28조가 삭제된 이후 ③, ④, ⑤ 판결의 결론을 변경할 것인지가 자못 궁금했는데, 대상 판결에는 이에 대한 언급은 없다.

또한 아래에서 보는 바와 같이 ① 판결과, ① 판결이 근거로 들고 있는 ② 판결은 한

5) 국회 기획재정위원회, 국제조세조정에 관한 법률 일부개정법률안(대안), 2018. 12. ; 김정홍, “국제조세조정법 제28조의 삭제에 관한 소고”, 계간 「세무사」 통권 제158호(2018. 11), 18-27면 ; 김석환, “과소자본세제상 초과이자의 소득구분”, 2019년 고려대학교 조세법센터 춘계학술세미나 자료집(2019. 4.), 51-53면.

미조세협약상 사용료소득의 의미를 잘못 판단하고 있다.

(2) 관련 판결의 문제점

(가) 조약이나 법령상 동일한 용어는 법적 안정성과 예측가능성의 측면에서 동일한 의미로 해석되어야 함이 원칙이다.

동일한 법령에서의 용어는 법령에 다른 규정이 있는 등 특별한 사정이 없는 한 동일하게 해석·적용되어야 하는 것이 원칙이다.[6] 한미조세협약 제6조 제3항과 제14조 제4항에서의 '사용'은 특허에 한정된 개념이 아니라, 특허를 비롯하여 '의장, 신안, 비밀공정 또는 비밀공식, 기타 이와 유사한 재산 또는 권리, 지식, 경험, 기능 등'에 공통적으로 연결되는 용어이므로, 위 조항에서의 '사용'의 의미는 특허 뿐만 아니라, 지식이나 경험에 대해서도 동일한 의미로 해석되어야 한다. 그런데 저작권, 비밀공식이나 공정, 지식이나 경험 등은 해당 법률에 의하여 반드시 등록을 요하는 권리나 재산이 아니고, 등록을 하지 않더라도 법적 보호를 받을 수 있다.[7] 이러한 점에서 위 조항에서의 '사용'은 등록 여부에 불구하고, 그 재산이나 권리, 지식이나 경험 등을 사용하고 대가를 지급하는 경우를 포함하는 것으로 해석된다. 따라서 한미조세협약 제6조 제3항과 제14조 제4항에서의 '사용'을 특허의 경우에는 '특허법에 따라 등록된 특허권의 실시'라는 의미로 해석하고, 동일한 용어인 '사용'을 '지식, 경험, 기능 등'에 있어서는 등록 여부와 관계없는 사용으로 해석하는 것은 동일한 규정에서의 용어를 객체에 따라 서로 다른 의미로 해석하는 것으로서 타당하지 않다. 그렇다면, 한미조세협약 제6조 제3항과 제14조 제4항에서의 '사용'은 이 사건 조항의 신설 이전이나 이후를 구분할 이유 없이 관련 법률에 따른 등록 여부에 불구하고 국내에서 사실상 사용한다는 의미이고, 그에 대한 대가를 지급하는 것이라면 그 대가를 사용료라고 해석하는 것이 타당하

6) 대법원 1997. 3. 25. 선고 96누18694 판결.
7) 정광진, "국내 미등록 특허의 사용대가와 한미 조세조약상 국내원천 사용료소득",『대법원 판례해설』제102호(법원도서관, 2014), 74-75면.

다. 그럼에도 불구하고, ① 내지 ⑤ 판결은 위 조항에서의 ‘사용’을 특허의 경우에 있어서는 특허법상 속지주의를 근거로 특허권이 국내 등록된 경우에 한정되고 미등록된 특허권을 사실상 사용한 경우에는 특허 침해가 없으므로 그 대가를 지급하더라도 국내원천소득인 사용료소득에서 제외된다고 해석하는 잘못을 범하고 있다.

(나) 관련 판결들은 모두 특허법상 속지주의를 근거로 특허법상의 ‘실시’와 조세조약상의 ‘사용’을 아무런 근거 없이 동일한 의미로 해석하고 있다. 특허법상 속지주의는 특허권의 보호를 위해 인정된 개념이지, 원래 사용료 과세와는 관련이 없는 개념이다. 다만, 세법은 고유개념과 차용개념을 사용하고 있고, 세법에 별도의 정의규정을 두지 않은 차용개념은 관련 법률에서 사용하는 의미를 가져와서 세법을 해석하는 것이다. 그러나 한미조세협약 제14조 제4항 제a호는 “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”이라고 규정하여 ‘사용’이 “특허”에만 연결된 용어가 아니라 “비밀공정 또는 비밀공식, 상표 또는 기타 이와 유사한 재산 또는 권리, 지식, 경험, 기능(기술)”에도 동일하게 연결되는 용어이다. 이와 같이 여러 재산에 공통적으로 연결되는 용어를 그 중의 하나인 ‘특허’를 해석함에 있어서만 ‘특허법상 실시’로 해석하는 것은 세법해석의 일반적인 원칙에도 어긋나고, ‘사용’과 ‘실시’가 다르다는 점에서도 위 ‘사용’이 특허법상의 실시를 차용한 것으로 보기도 어렵다.

(다) 관련 판결들은 한미조세협약에 정의하지 않은 용어의 해석에 관한 법리에 반한다.

우리나라가 체결한 대부분의 조세조약에서는 사용료에 대해 지급지주의를 채택하고 있어, 내국법인이 외국법인에게 국내 미등록 특허에 대한 사용대가를 지급하게 되면 이는 국내원천소득에 해당되어 원천징수대상이 된다. 그런데, 미국과 체결한 한미조세협

약에서는 사용료에 대해 보기 드물게 사용지주의를 채택하고 있고, 따라서 국내에서 사용한 특허사용대가에 대해서만 국내원천소득이 된다.

사용료와 관련하여 한미조세협약에 '사용'의 개념을 정의하는 규정이 없다는 사실은 문언상 명확하다. 이와 같이 한미조세협약에서 사용하는 용어가 명확하지 아니한 경우 그 의미를 어떻게 해석하는지에 관하여 본다. 한미조세협약 제2조는 "(2) 이 협약에서 사용되나 이 협약에서 정의되지 아니한 기타의 용어는, 달리 문맥에 따르지 아니하는 한, 그 조세가 결정되는 체약국의 법에 따라 내포하는 의미를 가진다. 상기 규정에 불구하고 일방 체약국의 법에 따른 그러한 용어의 의미가 타방 체약국의 법에 따른 용어의 의미와 상이하거나, 또는 그러한 용어의 의미가 어느 한 체약국의 법에 따라 용이하게 결정될 수 없는 경우에 양 체약국의 권한 있는 당국은 이중과세를 방지하거나 또는 이 협약의 기타의 목적을 촉진하기 위하여 이 협약의 목적상 동 용어의 공통적 의미를 확정할 수 있다." 라고 규정하고 있다. 위 규정에 따르면, 한미조세협약에 정의되어 있는 용어는 그 의미로 해석하지만, 정의되어 있지 않은 용어는 문맥으로 보아 해석하고, 이러한 문맥으로도 의미를 명확하게 알 수 없는 경우에는 체약국인 우리나라의 법에서 정의한 의미로 해석하도록 되어 있다. 그리고 그 용어의 의미가 어느 한 체약국의 법에 따라 용이하게 결정될 수 없는 경우에는 양 체약국의 상호합의에 의하여 그 의미를 정한다는 것이다.

아래에서 보는 바와 같이 한미조세협약상 사용료에서의 '사용'은 이 사건 조항에 따라 국외에만 등록되어 있고 국내에는 등록되어 있지 않은 특허권의 경우에도 그 특허기술이 국내에서 제조·판매 등에 사용된 경우에는 국내에서 사용된 것으로 해석하는 것이 관련 법리와 규정에 부합하는 해석이다.
한미조세협약상 '사용'의 의미는 이 사건 조항에 따라 해석하는 것이 한미조세협약 제2조 (2)항에 부합한다. 한미조세협약은 '사용'의 의미를 정의하는 규정을 두고 있지 아니하고, 문맥상 그 의미가 명확하다고 할 수도 없어 한미조세협약 제2조 (2)항 제1문에 따라

체약국인 우리나라의 법에 따라 해석하는 것이 조세조약의 해석원칙에 부합한다. 이 사건 조항의 신설 이전에 있어서는 세법에 '사용'의 의미에 관한 규정이 없다는 이유로 특허법상 속지주의에 따라 차용개념으로 해석할 여지가 있었으나, 이 사건 조항의 신설 이후에 있어서는 국내세법에 '사용'에 관한 명문의 규정을 두었으므로 관련 규정과 법리상 이 사건 조항에 따라 '사용'의 의미를 해석하여야 할 것이다.[8] 그런데, 이 사건 조항은 "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."고 규정하고 있고, 따라서 국내 미등록 특허의 경우에도 그 특허기술 등이 국내에서 제조·판매 등에 사용된 경우에는 국내에서 사용된 것으로 보는 것이다.[9]

(라) ①, ② 판결의 경우 내국법인은 미국 특허권자와의 특허분쟁 당사자가 아니라, 자신의 자회사인 미국 현지법인이 특허분쟁의 당사자였고, 내국법인은 현지법인과의 약정으로 자회사가 부담한 화해금을 보전하거나(② 판결) 자회사 대신 미국 특허권자에게 화해금을 지급한(① 판결) 사안이다. 즉, 위 2개 사건에서 내국법인이 지급한 금원은 특허권 사용대가가 아니라 자회사인 미국 현지법인의 부담을 보전해 주는 금원이다. 따라서 이는 본질적으로 특허권에 대한 사용료에 해당되지 아니하고, 내국법인과 미국 현지법인간의 약정에 따라 지급하는 금전거래(무상거래)일 뿐이다.[10] 이와 같이 사안이 전혀 다른 사건에 대한 판결을 전제로 한미조세협약상 사용료를 등록된 특허권의 사용

---

8) 오윤, "조세조약 해석상 국내세법의 지위-조세조약 '특허권의 사용' 개념의 해석을 중심으로-",『조세학술논집』제32집 제2호(한국국제조세협회, 2016), 16-20면.

9) ① 판결의 원심인 서울고등법원 1991. 6. 21. 선고 90구21508 판결은 이 사건 조항이 신설되기 이전의 사안에서 국내 미등록 특허의 사용에 대한 대가를 국내원천소득으로 판단하였고, ③ 판결의 원심인 서울고등법원 2012. 7. 11. 선고 2012누8382 판결은 이 사건 조항의 신설 이후에 문제된 사안에서 동일하게 국내 미등록 특허의 사용대가를 국내원천소득으로 판단하였다.

10) 내국법인이 미국 특허권자에게 화해금으로 지급하는 금원은 내국법인의 미국 현지법인에 대한 자금의 무상지원이고, 이는 부당행위계산부인 대상이 되므로(국제조세조정에 관한 법률 시행령 제4조 제1호), 이는 내국법인의 손금에 산입할 수 없다. 윤지현, "미국에 등록된 특허권을 '사용'하는 대가의 과세: 한·미 조세조약 하에서 이전가격과 소득 구분의 쟁점을 중심으로", 조세학술논집 제36집 제4호(2020), 85-143면에서는 대법원이 대상 판결과 같은 입장을 취하는 경우 내국법인이 지급한 금원은 이전가격측면에서 검토가 필요하고 이 경우 독립기업원칙에 따른 부담 분을 제외한 나머지는 손금으로 인정할 수 없으며, 국내 제조회사가 지급하는 지급금의 성격도 그 전액이 사용료소득이 아니라 손해배상금 내지 사업소득이나 기타소득으로 볼 수 있는지 여부에 대한 검토가 필요하다고 하고 있다.

대가로 전제하고 한 ③, ④, ⑤ 판결은 문제가 크다.

(마) ⑤ 판결은 선행 판결들과 달리 국내 미등록 특허권의 사용대가와 국내 비공개 정보의 사용대가를 구분하여 후자의 경우 국내원천소득이 된다는 점을 밝혔다는 점에서는 의미가 있다. 즉, ⑤ 판결은 OO전자 등이 이 사건 계약상 사용료 지급대상에 포함된 무형자산 중 국외에 등록된 특허권이 아니라 발명, 기술 등에 관한 비공개 정보를 국내에서 무선기기를 제조하는 데 사용하고 그 대가를 지급하였다면, 그와 관련한 사용료소득은 원천징수대상이 되는 국내원천소득에 해당한다고 함으로써 특허권자가 지급받은 소득 중 위와 같은 발명, 기술 등에 관한 비공개 정보의 대가에 대해서는 국내에서 과세가 가능하게 되었다.

또한 ⑤ 판결과 같은 날 선고된 대법원 2022. 2. 10. 선고 2019두50946 판결은 사용료소득에 저작권, 노하우, 영업상의 비밀 등의 사용대가가 포함되어 있는 경우에는 그 대가도 국내원천소득에 해당된다고 판단하였다. ⑤ 판결과 위 대법원 2019두50946 판결에 따를 경우 국내 미등록 특허의 사용대가가 원천징수 대상인 국내원천소득에 해당되는지 여부가 쟁점이 되는 사건에서는 ⓐ 발명, 기술 등에 관한 비공개 정보나 ⓑ 저작권, 노하우, 영업상의 비밀 등, ⓒ 그 외에 사용료소득 과세대상인 법인세법 제93조 제8호 각목의 권리 등의 사용대가가 포함되어 있는지, 포함되어 있다면 그 대가의 구분과 산정을 어떻게 할 것인지 여부가 주요 쟁점으로 다투어지는데, 과세표준의 입증책임이 과세관청에게 있다는 점에서 과세관청이 현실적으로 위 ⓐ, ⓑ, ⓒ의 사항을 구분하여 입증할 수 있을지가 의문이고, 이런 점에서 ⑤ 판결과 위 대법원 2019두50946 판결은 과세관청 입장에서 실익이 적고 희망고문이 될 수도 있다. 과세관청이 그러한 대가를 구분하지 못하여 정당한 세액을 산출할 수 없다면 결국 법원은 과세처분 전부를 취소할 수밖에 없기 때문이다(대법원 2016. 2. 18. 선고 2015두1243 판결, 대법원 2020. 8. 20. 선고 2017두44084 판결 등).

마. 2019. 12. 31. 법률 제16833호로 개정된 법인세법 제93조 제8호 및 제10호 관련

위 가. (3)항의 구 법인세법 제93조 제9호 단서 후문의 신설에도 불구하고 대법원이 기존 입장을 계속 유지[11]함에 따라 국내 미등록 특허 사용대가에 대한 과세를 입법적으로 다시 보완하려는 배경에서 2019. 12. 31. 위 가. (4)항과 같은 내용으로 법인세법이 개정되었다.

국내 미등록 특허 사용료가 원천징수대상인 외국법인의 국내원천소득이 되는지 여부에 관하여 과세당국과 법원 간에 30여 년 가까이 논쟁이 이어지고 있었는데, 대법원은 법인세법의 개정에도 불구하고 조세조약을 우선 적용해야 한다는 이유로 국내 미등록 특허 사용료를 외국법인의 국내원천소득으로 볼 수 없다는 입장을 고수해 오고 있고, 과세당국은 이를 국내원천소득으로 과세하기 위하여 외국법인의 국내원천소득에 관한 법인세법 제93조 관련규정을 계속 개정해 왔다. 2019. 12. 31. 개정된 법 제93조 제8호 다목은 국내 미등록 특허 사용에 대한 대가를 사용료소득인 '그 밖에 이와 유사한 재산 또는 권리'로, 같은 조 제10호 차목은 국내미등록 특허 침해에 대한 대가를 기타소득인 손해배상금 등으로 보아 과세하려는 취지이다.[12]

위에서 본 바와 같이 2018. 12. 31. 구 국조법 제28조가 삭제되고, 2019. 12. 31. 법인세법 제93조가 개정되었음에도 불구하고 대법원이 위 다.항에서 본 판결에서 이미 국내 미등록 특허 사용료와 관련하여 '기타 이와 유사한 자산·권리'에 포함되지 않는다는 취지로 판단하였고, 일반적으로 조세조약이 국내법에 우선한다는 원칙에서 볼 때, 한미조세협약이 개정되거나 대법원이 판례를 변경하지 않는 한 2019. 12. 31.자 개정 법률은 기존 대법원 판단에 영향을 미치지 않을 것이라는 견해도 있다.[13][14]

---

11) 대법원 2014. 11. 27. 선고 2012두18356 판결, 대법원 2018. 12. 27. 선고 2016두42883 판결 등.
12) 개정세법 해설, 한국세무학회, 2020, 153-154면.
13) 최용환·이민규, "국내 미등록 특허권 사용대가의 법인세 과세체계 개편안에 대한 분석", 최신법령해설, 로앤비, 2019. 9. 26.
14) 윤준석, "국내 미등록 특허권 사용 대가가 국내원천소득인지 여부", 『국제조세판례연구』(2024) 250면에서는 구 국조법 제28

그러나 위 다.항에서 본 판결들이 근거로 삼았던 구 국조법 제28조의 삭제 및 2019. 12. 31.자 개정 내용에 비추어 보면, 대법원이 종전 판례를 유지할 근거는 미약했다.

바. 대상 판결의 의의

대상 판결이 관련 규정과 법리에 따라 이 사건 조항(구 법인세법 제93조 제9호 단서 후문[15])의 효력을 인정하고 약 33년 동안 유지해 온 종전 판례를 변경하여 미등록 특허권 사용 대가를 국내원천소득인 사용료라고 명확하게 확인해 준 것은 지난 33년간 미등록 특허권 사용 대가가 국내원천소득인지 여부에 대한 국내에서의 치열한 논쟁을 정리해 주었다는 점에서 큰 의미가 있다.

필자는 위 다.항의 ① 판결(대법원 2007. 9. 7. 선고 2005두8641 판결)이 선고된 이후 현재까지 18년 가까이 각종 논문[16]과 판례평석[17]을 통해 국내 미등록 특허 사용 대가가 국내원천소득에 해당되지 않는다고 하는 종전 판례의 문제점과 판례 변경의 필요성을 제기해 왔다. 대법원은 마침내 대상 판결에 이르러서야 필자가 제기하였던 문제점들을 구체적으로 언급하면서 1992. 5. 12. 선고한 최초의 판결 이후 33년간 대법원이 유지해 온 종전 판례를 변경하였다. 2008. 12. 26. 법률 제9267호로 개정된 구 법인세법에 이 사건 조항이 신설되어 2009. 1. 1. 시행된 이후 약 17년이 지나서야 효력을 인정받게 된 것이다. 일찍이 이 사건 조항의 효력이 처음으로 문제되었던 위 다.항의 ③ 판결(대법원 2014. 11. 27. 선고 2012두18356 판결)에서 대법원이 대상 판결과 같은 결론

조의 삭제에 따라 대법원이 그 이후에도 기존 입장을 고수할 수 있을지에 대해서는 향후 선고될 판결을 살펴봐야 할 것이라는 의견을 제시하고 있다.

15) 2010. 12. 30. 법률 제10423호로 개정시 구 법인세법 제93조 제8호로 이동하여 2025. 10. 현재까지 유지되고 있다.

16) 유철형, "2007년도 법인세법 판례 회고",『조세법연구』제14-1집(한국세법학회, 2008) ; 유철형, "국내 미등록 특허와 국내원천소득인 사용료-관련 대법원 판결을 중심으로-",『조세학술논집』제32집 제3호(2016). 119-163면.

17) 유철형, 2015. 2. 2.자 로앤비 천자평석, "국외에서 등록되었을 뿐 국내에는 등록되지 아니한 미국법인의 특허권 등이 국내에서 제조·판매 등에 사용된 경우, 미국법인이 내국법인으로부터 사용 대가로 지급받는 소득을 국내원천소득으로 볼 것인지 여부" ;『유철형의 판세4』(2020), "국내 미등록 특허권 사용 대가 국내원천소득으로 볼 수 있나?", 184-201면 ;『유철형의 판세7』(2023), "발명, 기술 등 비공개 정보 사용료 국내원천소득일까?", 144-158면 ; 같은 책, "OO전자의 국내 미등록 특허 사용대가와 국내원천소득의 범위", 159-180면.

을 내주었다면, 지난 17년 동안의 세수 누락도 방지할 수 있었을텐데 하는 아쉬움이 있다. 이 사건 조항이 신설된 지 약 17년이 지나서야 대법원에서 그 효력을 인정받은 것은 늦었지만 그나마 다행이다.

다만, 2019. 12. 31. 법률 제16833호로 개정된 법인세법 제93조 제8호의 경우 대상 판결의 내용과 불일치하는 문제가 있어 2019. 12. 31. 개정 이후의 과세연도에 있어서 납세의무자와 과세관청 사이에 다툼이 생길 수 있다. 위 당시 그와 같이 개정한 이유는, 대법원이 계속하여 이 사건 조항의 효력을 부정하였으므로 사용료 규정인 한미조세협약 제14조 (4) (a)항[18]의 '특허'로는 더 이상 국내 미등록 특허권 사용 대가를 국내원천소득으로 과세할 수 없다고 판단되어 같은 항에 있는 '기타 이와 유사한 재산 또는 권리'로 과세하고자 법인세법 제93조 제8호 다목[19]과 같이 개정하게 된 것이다. 그런데 대상 판결은 위 4.항에서 보는 바와 같이 국내 미등록 특허권의 사용 대가를 한미조세협약 제14조 (4) (a)항의 '기타 이와 유사한 재산 또는 권리'의 사용 대가로 본 것이 아니라, 같은 항의 '특허'의 사용 대가로 본 것이다. 즉, 대상 판결은, '한미조세협약은 '사용'의 의미를 별도로 정의하고 있지 않으므로 한미조세협약 제2조 제2항 전문에 따라 '사용'의 의미는 조세가 결정되는 체약국인 우리나라의 법에 따라 해석하여야 하는데, 구 법인세법 제93조 제8호 단서 후문은 국내 미등록 특허권이 국

---

18) (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

19) 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·상업상·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·상업상·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]

내 제조·판매 등에 사용된 경우에는 국내 등록 여부에 관계없이 국내에서 사용된 것으로 본다고 규정하고 있고, 여기서 '사용'은 독점적 효력을 가지는 특허권 자체를 사용하는 것이 아니라 그 특허권의 대상이 되는 제조방법·기술·정보 등(이하 '특허기술'이라 한다)을 사용한다는 의미로 보아야 한다. 따라서 국내 미등록 특허권의 특허기술이 국내에서 사용되었다면 그 대가인 사용료소득은 국내원천소득에 해당한다.' 고 판단하였다. 따라서 2019. 12. 31. 법률 제16833호로 개정된 법인세법 제93조 제8호를 그대로 유지하는 경우에는 '사용'의 의미가 위 제8호 가목의 '특허'가 아니라 같은 호 다목의 '그 밖에 이와 유사한 재산 또는 권리'로 한정되게 되어 국내 미등록 특허 사용료에 대해 과세할 수 없게 될 가능성도 있다. 따라서 이러한 문제를 해결하기 위해서는 아래와 같이 이 사건 조항[20]을 2008. 12. 26. 법률 제9267호로 개정된 구 법인세법 제93조 제9호 단서 후문과 마찬가지로 현행 법인세법 제93조 제8호 본문의 후문으로 이동시키고, 같은 호 다목은 삭제하는 것을 고려해 볼 수 있다.

법인세법 제93조 (외국법인의 국내원천소득)

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·상업상·과학상의 기계·설비·장치 등을 임대함으로써 발생하는 소득을 조세조약에서 사용료소득으로 구분하는 경우 그 사용대가를 포함한다. 또한 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.

가. 학술 또는 예술상의 저작물(영화필름을 포함한다)의 저작권, 특허권, 상표권, 디자

20) 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.

인, 모형, 도면, 비밀스러운 공식 또는 공정(工程), 라디오·텔레비전방송용 필름 및 테이프, 그 밖에 이와 유사한 자산이나 권리

나. 산업상·상업상·과학상의 지식·경험에 관한 정보 또는 노하우

다. (삭제)