대 법 원

제 3 부

판 결

사 건	2019두50946 경정거부처분취소
원고, 상고인	1. 마이크로소프트 코포레이션 (Microsoft Corporation)
원고, 피상고인	2. 마이크로소프트 라이센싱 지피 (Microsoft Licensing GP)
	소송대리인 법무법인(유한) 율촌 담당변호사 강석훈 외 5인
피고, 상고인 겸 피상고인	
	동수원세무서장
	소송대리인 법무법인 한누리 외 2인
원 심 판 결	수원고등법원 2019. 7. 24. 선고 2019누10395 판결
판 결 선 고	2022. 2. 10.

주 문

원심판결을 파기하고, 사건을 수원고등법원에 환송한다.

이 유

상고이유(상고이유서 제출기간이 지난 다음 제출된 상고이유보충서들은 이를 보충하는 범위에서)를 판단한다.

1. 사안 개요

가. 원고들(이하 원고 마이크로소프트 코포레이션은 '원고 코포레이션'이라 하고, 원고 마이크로소프트 라이센싱 지피는 '원고 라이센싱 지피'라 한다)은 미합중국(이하 '미국'이라 한다) 법률에 따라 설립된 미국법인으로 2011년 삼성전자 주식회사(이하 '삼성전자'라 한다)와 '삼성전자와 그 자회사가 제조·판매하는 안드로이드 운영체계 기반 스마트폰과 태블릿에 대하여 기기당 일정액(이하 '이 사건 사용료'라 한다)을 지급받기로 하는 계약'을 체결하였다(이하 '이 사건 계약'이라 한다).

나. 삼성전자는 2012 사업연도부터 2015 사업연도까지 이 사건 계약에 따라 원고 라이센싱 지피 명의의 계좌로 이 사건 사용료를 지급하고, 피고에게 그에 따른 원천징수분 법인세를 납부하였다.

다. 원고들은 이 사건 사용료에는 국내원천소득이 아닌 '국외에서 등록되었으나 국내에는 등록되지 않은 특허권'(이하 '국내 미등록 특허권'이라 한다)에 대한 사용대가가 포함되어 있다는 이유로 2016. 6. 29. 피고에게 그에 관한 원천징수분 법인세의 환급을 구하는 경정청구를 하였다. 피고는 원고들의 경정청구에 대하여 아무런 통지를 하지 않았다(이하 '이 사건 처분'이라 한다).

2. 원고 코포레이션의 상고이유에 관한 판단

가. 구 국세기본법(2018. 12. 31. 법률 제16097호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제45조의2 제1항, 제4항 제3호는 '법인세법 제93조 제8호 등에 해당하는 국내원천소득이 있는 원천징수대상자는 원천징수의무자가 원천징수한 법인세를 납부하고 그에 따른 지급명세서를 제출기한까지 제출한 경우 원천징수영수증에 기재된 과세표준 및 세액의 경정을 청구할 수 있다.'고 정한다. 그런데 원천징수의무자는 특별한 사정이 없는 한

실질과세의 원칙에 따라 국내원천소득의 실질귀속자를 기준으로 해당 소득에 대한 법인세를 원천징수할 의무가 있으므로(대법원 2017. 12. 28. 선고 2017두59253 판결 등 참조), 소득의 실질귀속자는 구 국세기본법 제45조의2 제1항, 제4항 제3호에 따라 과세표준과 세액의 경정을 청구할 수 있다고 보아야 한다.

나. 그런데도 원심은 삼성전자가 이 사건 계약에 따라 원고 라이센싱 지피 명의의 계좌로 이 사건 사용료를 지급한 이상 원고 라이센싱 지피에 경정청구권이 있고, 설령 원고 코포레이션이 이 사건 사용료를 실질적으로 관리한다고 하더라도 원고 코포레이션에는 별도의 경정청구권이 인정되지 않는다는 이유로, 원고 코포레이션의 소를 각하하였다.

다. 원심판결에는 구 국세기본법 제45조의2 제4항 제3호에서 정한 원천징수대상자의 의미에 관한 법리를 오해하여 원고 코포레이션이 이 사건 사용료 소득의 실질귀속자인지 여부에 관하여 필요한 심리를 다하지 않아 판결에 영향을 미친 잘못이 있다. 이를 지적하는 원고 코퍼레이션의 상고이유 주장은 정당하다.

3. 피고의 상고이유에 관한 판단

가. 국내 미등록 특허권에 대한 사용료가 국내원천소득에 해당하는지 여부(상고이유 제5, 7점)

(1) 구 법인세법(2015. 12. 15. 법률 제13555호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 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 제93조는 "외국법인의 국내원천소득은 다음 각호와 같이 구분한다."라고 정하면서, 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 정한다.

한편 「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 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 체약국 내의 동 재산의 사용 또는 사용할 권리에 대하여 지급되는 경우에만 동 체약국 내에 원천을 둔 소득으로 취급된다."라고 정한다.

(2) 구 법인세법 제93조 제8호 단서 후문은 외국법인이 특허권 등을 국외에서 등록하였을 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」(2018. 12. 31. 법률 제16099호로 개정되기 전의 것) 제28조는 "비거주자 또는 외국법인의 국내원천소득의 구분에 관하여는 소득세법 제119조 및 법인세법 제93조에도 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 한미조세협약에 따라 판단해야 한다.

이 문제에 대한 한미조세협약에 관한 판례는 다음과 같다. 한미조세조약의 문맥과 그 문언의 통상적 의미를 고려할 때, 한미조세협약 제6조 제3항, 제14조 제4항은 특허권의 속지주의 원칙상 특허권자가 특허물건을 독점적으로 생산, 사용, 양도, 대여, 수입하거나 전시하는 등의 특허실시에 관한 권리는 특허권이 등록된 국가의 영역에서만 그 효력이 미친다고 보아 미국법인이 국내에 특허권을 등록하여 국내에서 특허실시권을 가지는 경우에 특허실시권의 사용대가로 지급받는 소득만을 국내원천소득으로 정하였을 뿐이고(대법원 2007. 9. 7. 선고 2005두8641 판결 등 참조), 특허권이 등록된 국가 외에서는 특허권의 침해가 발생할 수 없어 이를 사용하거나 그 사용의 대가를 지급한다는 것을 상정할 수 없다. 따라서 미국법인이 특허권을 국외에서 등록하였을 뿐 국내에는 등록하지 않은 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).

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

나. 국내 미등록 특허권에 대한 사용료가 기타소득에 해당하는지 여부(상고이유 제6점)

피고는 이 사건 사용료 중 국내 미등록 특허권에 대한 부분이 구 법인세법 제93조 제10호 (차)목의 기타소득으로서 국내원천소득에 해당한다고 주장하였으나, 원심은 다음과 같은 이유로 이를 배척하였다. 이 사건 계약의 내용에 비추어 보면 위 사용료는 구 법인세법 제93조 제8호의 사용료소득에 해당함이 명백하고, 이와 달리 기타소득의 요건을 구비하였다고 인정할 증거가 없다.

원심판결 이유를 관련 법리와 기록에 비추어 살펴보면, 원심의 이러한 판단에 상고이유 주장과 같이 법인세법상 기타소득에 관한 법리를 오해한 잘못이 없다.

다. 법원의 심리대상(상고이유 제2점)

(1) 피고는 이 사건 사용료에는 국내원천소득으로서 원천징수대상인 저작권, 노하우, 영업상의 비밀 등의 사용대가가 포함되어 있다고 주장하였다. 이에 대하여 원심은 피고가 원고들의 경정청구에 대하여 아무런 답변을 하지 않은 이상 이 사건은 실질적으로 부작위위법확인소송의 성격을 가지므로 법원의 심리대상은 피고의 처분의무 위반 여부에 한정되고, 설령 이 사건을 경정거부처분 취소소송으로 보더라도 피고가 이를 처분사유로 특정하지 않았으므로, 피고가 주장하는 위 내용은 법원의 심리대상이 될 수 없다고 판단하였다.

(2) 그러나 원심의 이러한 판단은 다음과 같은 이유로 받아들일 수 없다.

처분권주의에 관한 민사소송법 제203조가 준용되는 행정소송에서 심판 대상은 원고의 의사에 따라 특정되고, 법원은 당사자가 신청한 사항에 대하여 신청 범위 내에서 판단하여야 한다. 원고들은 자신들의 경정청구에 대하여 피고가 아무런 답변을 하지 않음으로써 이를 거부하였다고 보고, 삼성전자가 납부한 원천징수분 법인세 중 정당세액을 초과하는 부분의 환급을 구하는 경정거부처분 취소의 소를 제기하였으므로, 법원은 이 사건을 부작위위법확인소송으로 보아 그 심리대상을 피고의 처분의무 위반 여부로 한정할 수 없다.

경정거부처분 취소소송의 소송물은 정당한 세액의 객관적 존부이다. 과세관청으로서는 소송 도중이라도 사실심 변론종결 시까지는 해당 처분에서 인정한 과세표준 또는 세액의 정당성을 뒷받침할 수 있는 새로운 자료를 제출하거나 처분의 동일성이 유지되는 범위에서 그 사유를 교환·변경할 수 있고, 반드시 처분 당시의 자료만으로 처분의 적법 여부를 판단하여야 하거나 당초의 처분사유만을 주장할 수 있는 것은 아니다(대법원 2002. 9. 24. 선고 2000두6657 판결, 대법원 2009. 5. 14. 선고 2006두17390 판결 등 참조).

원고들은 이 사건 사용료에 특허권 이외의 다른 권리의 사용대가는 포함되어 있지 않다는 전제에서 경정청구를 하였고, 이에 대하여 피고는 원심에서 이 사건 사용료에는 국내원천소득으로서 원천징수대상인 저작권, 노하우, 영업상의 비밀 등의 사용대가가 포함되어 있다고 주장함으로써 처분의 동일성이 유지되는 범위에서 그 사유를 추가하거나 변경하였다고 볼 수 있다. 따라서 원심으로서는 피고의 위 주장에 관하여 심리·판단했어야 한다.

(3) 그런데도 원심은 이와 다른 전제에서 피고의 위 주장이 법원의 심리대상이 아니라고 판단하였다. 원심판결에는 법원의 심리대상 등에 관한 법리를 오해하여 필요한 심리를 다하지 않아 판결에 영향을 미친 잘못이 있다. 이를 지적하는 피고의 상고이유 주장은 정당하다.

4. 결론

원고 코포레이션과 피고의 상고는 모두 이유 있으므로 피고의 나머지 상고이유에 관한 판단을 생략한 채 원심판결을 파기하고 사건을 다시 심리·판단하도록 원심법원에 환송하기로 하여, 대법관의 일치된 의견으로 주문과 같이 판결한다.

재판장 대법관 노정희

주 심 대법관 김재형

대법관 안철상

대법관 이흥구