

대 법 원

제 3 부

판 결

사 건 2022두66002 경정거부처분취소 청구의 소  
원고, 피상고인 ○○○ 인코퍼레이트 (△△△, Inc.)  
소송대리인 법무법인(유한) 율촌 담당변호사 김동수 외 3인  
피고, 상고인 동수원세무서장  
소송대리인 법무법인 더위즈 담당변호사 송동진  
원 심 판 결 수원고등법원 2022. 11. 11. 선고 2021누15102 판결  
판 결 선 고 2026. 4. 9.

주 문

원심판결을 파기하고, 사건을 수원고등법원에 환송한다.

이 유

상고이유(상고이유서 제출기간이 지난 후에 제출된 서면의 기재는 상고이유를 보충하는 범위에서)를 판단한다.

1. 사안의 개요

원심판결 이유와 원심이 적법하게 채택하여 조사한 증거 등에 의하면, 다음과 같은

사실을 알 수 있다.

가. 원고는 미합중국(이하 '미국'이라 한다)의 법률에 따라 설립된 회사로, 2014. 11. 26. □□□ 주식회사에 자율주행차 관련 특허 7개 및 출원 중 발명 7개(이하 이를 통틀어 '이 사건 특허 등'이라 한다)를 미화 270만 달러에 양도하였다. □□□ 주식회사는 그 무렵 원고에게 그 돈(이하 '이 사건 소득'이라 한다)을 지급하면서 피고에게 이에 대한 원천징수분 법인세를 납부하였다.

나. 원고는 이 사건 소득이 「대한민국과 미합중국 간의 소득에 관한 조세의 이중과세 회피와 탈세방지 및 국제무역과 투자의 증진을 위한 협약」(이하 '한미조세협약'이라 한다)에 따른 국내원천소득이 아니라는 이유로, 2015. 12. 31. 피고에게 납부된 원천징수분 법인세의 환급을 구하는 경정청구를 하였다. 그러나 피고는 2016. 3. 4. 위 경정청구를 거부하였다.

2. 이 사건 소득이 한미조세협약 제14조 제4항 제b호의 사용료소득에 해당하는지 여부  
(제1 상고이유)

가. 관련 법리

한미조세협약 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(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, 제b호에서 '그러한 재산 또는 권리(선박 또는 항공기는 제외됨)의 매

각·교환 또는 기타의 처분에서 발생한 소득 중에서 동 매각·교환 또는 기타의 유상 처분으로 취득된 금액이 그러한 재산 또는 권리의 생산성·사용 또는 처분에 상응하는 부분'을 각 들고 있다.

조약은 전문·부속서를 포함하는 조약문의 문맥 및 조약의 대상과 목적에 비추어 그 조약의 문언에 부여되는 통상적인 의미에 따라 성실하게 해석되어야 한다(대법원 2018. 10. 30. 선고 2013다61381 전원합의체 판결, 대법원 2025. 9. 18. 선고 2021두 59908 전원합의체 판결 등 참조). 한미조세협약의 문언과 체계, 취지 등에 의하면, 한미조세협약 제14조 제4항 제b호에서 말하는 '생산성·사용 또는 처분에 상응하는 부분'의 통상적인 의미는, 같은 항 제a호에서 열거한 특허 등 재산 등을 매각·교환 또는 기타 유상처분함으로써 얻은 소득 중에서도 특별히 '그 재산 등의 사용으로 양수인에게 발생할 매출액의 일정 비율'과 같이 장래 일정한 불확정적인 조건의 성취를 전제로 지급을 약정한 '조건부 변동대가'만을 가리킨다. 구체적인 이유는 다음과 같다.

1) 한미조세협약 제14조 제4항 제b호는 그 문언 그대로 '매각·교환 또는 기타의 유상처분에서 발생한 소득' 전부를 사용료로 취급하겠다는 것이 아니라, 이 중 '그러한 재산 또는 권리의 생산성·사용 또는 처분에 상응하는 부분'만을 사용료로 취급하겠다는 취지이다. 이는 영문본의 'contingent on(…에 의존하는, 좌우되는) the productivity, use, or disposition of such property or rights'라는 표현에도 잘 드러나 있다. 한미조세협약 제14조 제4항 제a호에 열거된 재산 등의 양도대가 전부가 제b호의 사용료에 해당한다는 주장은 이러한 문언에 배치된다.

2) 한미조세협약 제14조 제4항이 사용료소득으로 제a호에서 '특허 등 무형자산의 사용 또는 사용권에 대한 대가로서 받는 모든 종류의 지급금'을 규정한 외에 제b호를 별

도로 마련한 것은, 외형상으로는 사용의 대상이 되는 무형자산 자체의 양도대가일지라도 실질적으로 그 자산의 사용대가와 동일한 성격의 금원 부분 즉, 양도 후 해당 재산 등의 장래 생산성·사용 또는 처분에 상응하는 부분에 한하여는 사용대가와 동일하게 취급하기 위함이다.

3) 한미조세협약 제6조는 소득의 원천 판정 기준을 열거하고 있는데, 그중 제3항은 사용료소득의 원천 판정 기준을, 제7항은 제14조 제4항 제b호에 의한 사용료로 규정된 이득을 제외하고 '무형 또는 유형의 개인재산(personal property) 매매로부터 얻는 소득'의 원천 판정 기준을 각 정하고 있다. 비록 우리나라 법에는 '개인재산'이라는 개념이 별도로 마련되어 있지 않지만, 미국법에서는 위 용어가 부동산을 제외한 모든 재산을 가리키는 의미로 쓰이는 것으로 보인다. 그런데 만일 한미조세협약 제14조 제4항 제a호에 열거된 재산 등의 양도대가 전부가 제b호의 사용료에 해당한다고 보게 되면, 위 재산 등의 매매로 인한 소득은 전부 사용료소득으로 취급되어 제6조 제3항에 따라 원천이 결정될 것인데, 이러한 결론은 '무형 또는 유형의 개인재산 매매로부터 얻는 소득'의 원천 판정 기준에 관하여 제6조 제7항이 별도로 마련된 협약의 체계와 부합하지 않는다.

#### 나. 구체적 판단

원심은 판시와 같은 이유로, 이 사건 소득이 이 사건 특허 등의 매각 대가로 수취한 확정적인 고정대가일 뿐 이 사건 특허 등의 생산성·사용 또는 처분 등 장래에 일정한 불확정적인 조건의 성취를 전제로 지급이 약정된 '조건부 변동대가'에 해당한다고 볼 수 없음을 근거로, 한미조세협약 제14조 제4항 제b호의 사용료소득이 아니라고 판단하였다. 이러한 원심 판단은 정당하고 거기에 이 부분 상고이유 주장과 같이 한미조세협

약 제14조 제4항 제b호의 해석에 관한 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 잘못이 없다.

3. 이 사건 소득이 한미조세협약 제16조 제1항에 의한 과세 면제 대상인지 여부(제4상고이유)

가. 관련 법리

한미조세협약 제16조 제1항은 "일방 체약국의 거주자는, 타방 체약국에 소재하는 부동산의 매각 등으로부터 발생하는 소득 등에 해당되지 아니하는 한, 자본적 자산의 매각·교환 또는 기타의 처분으로부터 발생하는 소득에 대하여 타방 체약국에 의한 과세로부터 면제된다."라고 규정하고, 제2조 제2항 전문은 "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 있다.

한미조세협약 제16조 제1항에 따르면 미국 거주자는 자본적 자산의 매각으로부터 발생하는 소득에 대하여 원칙적으로 우리나라에 의한 과세로부터 면제된다. 그런데 여기서 말하는 '자본적 자산'에 관하여 한미조세협약은 별도로 정의하고 있지 않다. 한미조세협약 제2조 제2항 전문에 따르면, 이처럼 협약에서 정의되지 않은 용어는 달리 문맥에 따르지 아니하는 한 그 조세가 결정되는 우리나라의 법에 따라 해석하여야 하는데, 우리나라 법 어디에서도 '자본적 자산'(영문본상 capital asset)이라는 개념을 찾을 수 없다. 그렇다면 결국 이러한 '자본적 자산'의 의미는 한미조세협약의 '문맥'(context)에 따라 파악하는 수밖에 없다.

한미조세협약의 '문맥'은 기본적으로 조약 체결 당시 쌍방 체약국이 인식한 바와 그 의도에 따라 결정되어야 할 것인바, 이를 파악하기 위해서는 경우에 따라 조약 체결

당시 계약상대국 법률의 내용을 살펴야 할 필요도 있다. 특히 이 사건에서 문제가 되는 한미조세협약 제16조 제1항의 '자본적 자산'이라는 개념이 계약상대국인 미국법에서만 쓰이는 용어인 점을 감안하면, 한미조세협약에서의 '자본적 자산'의 의미를 파악하기 위해 부득이 조약 체결 당시 해당 용어의 미국 세법상 일반적 의미를 참고하지 않을 수 없다.

1976년 한미조세협약 체결 당시 미국 내국세법(Internal Revenue Code) 제1221조는 '자본적 자산의 정의'(capital asset defined)라는 제목 아래 '자본적 자산이란 납세자가 보유한 다음의 것을 제외한 모든 재산을 의미한다'고 정하면서, 자본적 자산의 개념에서 제외되는 재산으로 '재고자산 또는 납세자가 주로 판매할 목적으로 보유하는 재산 등(제1호), 사업 또는 영업에 사용되는 재산으로서 제167조에 의한 감가상각의 대상이 되는 재산 등(제2호), 납세자가 창작한 저작권, 문학·음악·미술 창작물 등(제3호), 재고자산 등 판매로 인해 취득한 매출채권 등(제4호), 미국이나 그 하위 행정 구역 등이 발행한 채무증서(제5호)'를 열거하고 있다. 이에 따르면, 한미조세협약 제16조 제1항에서 말하는 '자본적 자산'이란 조약 체결 당시의 미국 내국세법 제1221조 각 호에 열거된 자산을 제외한 납세자의 모든 재산을 가리킨다고 이해할 수 있다.

그리고 1976년 한미조세협약 체결 당시 미국 내국세법 제167조는 감가상각(depreciation)이라는 제목 아래 제a항에서 '(1) 사업 또는 영업에 사용되거나 (2) 수익 창출을 위해 보유되는 재산의 소모(exhaustion), 마모(wear), 파손(tear) 또는 진부화(obsolescence)에 관하여 합리적인 감가상각 공제를 허용한다'고 규정하고 있다. 이에 따르면 특허(출원 중 발명 포함)는 위 제167조에 의한 감가상각의 대상에 해당한다고 볼 수 있다. 미국 내국세법 제1235조는 일부 특허의 이전을 자본적 자산의 매각 등으

로 간주하도록 규정하고 있으나, 이러한 간주는 양도차익, 양도차손 계산을 위한 특별 규정에 불과하고 한미조세협약상 소득구분에 관하여 제16조 제1항이 규율하는 본래적 의미의 자본적 자산과는 달라 참고의 대상이 될 수 없다.

따라서 사업에 사용되는 특허의 경우에는 한미조세협약 체결 당시의 미국 내국세법 제1221조 제2호를 참고로 하였을 때, 한미조세협약 제16조 제1항이 규정하는 '자본적 자산'의 범위에서 일반적으로 제외된다고 봄이 타당하다.

#### 나. 구체적 판단

앞서 본 사실관계를 위 법리에 비추어 살펴본다.

이 사건 특허 등은 원고가 사업에 사용하는 재산으로서 감가상각 공제가 허용되는 재산이라 할 수 있으므로, 한미조세협약 체결 당시의 문맥에 따르면, 한미조세협약 제16조 제1항의 자본적 자산에 해당한다고 볼 수 없다.

그런데도 원심은, 이 사건 특허 등이 한미조세협약 제16조 제1항의 자본적 자산에 해당한다는 잘못된 전제에서, 그 매각으로 인한 이 사건 소득에 관하여 과세가 면제된다고 판단하였다. 이러한 원심 판단에는 한미조세협약 제16조 제1항의 자본적 자산의 범위에 관한 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 잘못이 있다.

한편 앞서 언급한 것처럼 한미조세협약 제6조 제7항의 '개인재산'은 그 문맥상 부동산을 제외한 모든 재산을 가리키는 의미라 할 것이므로, 여기서의 '무형의 개인재산'에 이 사건 특허 등이 포함될 여지가 있고, 실제로 그러하다면 이 사건 소득은 위 조항에 따라 그 특허 등이 매각되는 장소에 원천을 둔 것으로 취급되어야 한다. 따라서 환송 후 원심으로서 이 사건 특허 등이 한미조세협약 제6조 제7항의 '무형의 개인재산'에 해당하는지, 나아가 이 사건 특허 등이 매각된 장소를 우리나라로 볼 수 있는지에 관

하여 추가로 심리하여야 함을 아울러 지적하여 둔다.

#### 4. 그 밖의 상고이유에 대한 판단

##### 가. 제2 상고이유에 대하여

이 부분 상고이유는, 한미조세협약 제6조 제3항과 구 법인세법(2018. 12. 24. 법률 제16008호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제93조 제8호 단서는 서로 저촉되지 않는 데도, 원심이 양자가 서로 저촉됨을 전제로 구 「국제조세조정에 관한 법률」(2018. 12. 31. 법률 제16099호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 국제조세조정법'이라 한다) 제28조에 따라 구 법인세법보다 한미조세협약을 우선 적용하여 판단한 것에 잘못이 있다는 취지이다.

이 사건 소득이 한미조세협약 제14조 제4항 제b호의 사용료소득에 해당한다고 볼 수 없음은 앞서 본 바와 같으므로, 이 사건에 사용료소득의 원천 판정 기준에 관한 한미조세협약 제6조 제3항이 적용됨을 전제로 한 원심의 판시는 적절하지 아니하다. 더욱이 '이 사건 특허 등이 등록되지 않은 국내에서는 그 사용으로 인한 소득이 발생할 수 없다'는 판시는, 대법원 2025. 9. 18. 선고 2021두59908 전원합의체 판결에 따라 변경된 종전 판례 법리에 근거한 것에 불과하다.

다만 구 국제조세조정법 제28조는 조세조약의 소득구분과 법인세법의 소득구분이 서로 다를 때 조세조약의 적용 국면에서는 조세조약상의 소득구분을, 법인세법의 적용 국면에서는 법인세법상의 소득구분을 각기 따라야 한다는 당연한 이치를 확인하는 규정으로서, 원심이 구 국제조세조정법 제28조를 원용하면서 이 사건 소득의 국내원천소득 해당 여부에 관하여 한미조세협약을 기준으로 살펴보아야 한다고 본 것은 결론에 있어 정당하다. 이러한 원심 판단에 이 부분 상고이유 주장과 같이 구 국제조세조정법

제28조에 관한 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 잘못이 없다.

나. 제3, 5 상고이유에 대하여

이 부분 각 상고이유는, '이 사건 소득이 설령 사용료소득에 해당한다고 가정하더라도, 국내 미등록 특허의 경우에는 국내 사용을 상정할 수 없다'는 원심의 가정적·부가적 판단을 탓하는 취지이므로, 그 당부가 판결 결과에 영향을 미칠 수 없어 더 나아가 판단할 필요 없이 받아들일 수 없다.

#### 5. 결론

그러므로 원심판결을 파기하고, 사건을 다시 심리·판단하도록 원심법원에 환송하기로 하여, 관여 대법관의 일치된 의견으로 주문과 같이 판결한다.

재판장            대법관            오석준

                  대법관            이흥구

                  대법관            노경필

주 심            대법관            이숙연