

대 법 원

제 3 부

판 결

사 건 2023두54761 원천징수법인세 환급거부처분 취소
원고, 피상고인 ○○○인코퍼레이티드 (△△△ Inc.)
소송대리인 법무법인(유한) 율촌
담당변호사 김동수 외 3인
피고, 상고인 동작세무서장
원 심 판 결 서울고등법원 2023. 9. 1. 선고 2023누31029 판결
판 결 선 고 2026. 4. 9.

주 문

원심판결을 파기하고, 사건을 서울고등법원에 환송한다.

이 유

상고이유를 판단한다.

1. 사안의 개요

원심판결 이유와 원심이 적법하게 채택하여 조사한 증거 등에 의하면, 다음과 같은 사실을 알 수 있다.

가. 원고는 미국법인으로서 2016. 10. 12. 주식회사 □□□(이하 '소외 회사'라 한다)

과 사이에 원고가 연구개발한 간암 표적치료용 화합물에 대한 기술 및 노하우 등(이하 '이 사건 노하우 등')에 관한 기술이전계약을 체결하였다. 원고는 소외 회사로부터 이 사건 노하우 등의 이전 대가로 정액기술료와 이 사건 노하우 등을 이용하여 개발할 완제의약품의 최초 시판일부터 관련 특허기간의 만료일까지 매년 완제의약품 순매출액의 일정 비율에 해당하는 경상기술료를 지급받기로 약정하였다.

나. 소외 회사는 2016. 11. 10. 원고에게 정액기술료 중 계약금에 해당하는 5억 원(이하 '이 사건 소득'이라 한다)을 지급하면서 피고에게 이에 대한 원천징수분 법인세를 납부하였다.

다. 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 2017. 7. 12. 피고에게 원천징수분 법인세의 환급을 구하는 경정청구를 하였다. 피고는 2017. 9. 5. 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 중

류의 지급금'을, 제b호에서 '그러한 재산 또는 권리(선박 또는 항공기는 제외됨)의 매각·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 2021두59908 전원합의체 판결 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, 기능(기술) 등의 재산 등을 매각·교환 또는 기타 유상처분함으로써 얻는 소득 중에서도 특별히 '그 재산 등의 사용으로 양수인에게 발생할 매출액의 일정비율' 등과 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, 그중 '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, 기능(기술) 등 무형자산의 사용 또는 사용권에 대한 대가로서 받는 모든 종류의 지급금'을 규정한 외에 제b호를 별도로 마련한 것은, 외형상으로는 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 소득의 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 노하우 등의 매각 대가로 수취한 확정적인 고정대가일 뿐 이 사건 노하우 등의 생산성·사용 또는 처분 등 장래 일정한 불확정적인 조건의 성취를 전제로 지급이 약정된 '조건부 변동대가'에 해당한다고

볼 수 없음을 근거로, 한미조세협약 제14조 제4항 제b호의 사용료소득이 아니라고 판단하였다. 이러한 원심의 판단은 정당하고 거기에 이 부분 상고이유 주장과 같이 한미조세협약 제14조 제4항 제b호의 해석에 관한 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 잘못이 없다.

3. 한미조세협약 제6조 제9항이 제16조 제1항보다 우선 적용되는지 여부(제4 상고이유) 가. 관련 법리

한미조세협약 제6조는 소득의 원천에 관한 일반조항으로서 제1항부터 제8항까지의 소득유형별로 각각의 소득원천 판정 기준을 정하는 한편, 제9항에서는 '제1항부터 제8항까지의 조문이 적용되지 아니하는 항목의 소득원천은 각 체약국의 법에 따라 그 체약국에 의하여 결정된다'고 규정하고 있다. 한편 한미조세협약은 제8조부터 제26조까지 각 소득유형별로 해당 소득유형의 정의나 과·면세, 제한세율 등에 관한 상세한 개별조항을 두고 있는데, 그중 제16조 제1항은 일방 체약국의 거주자는 부동산의 매각 등 각 호에서 열거한 예외에 해당하지 않는 한 자본적 자산의 매각·교환 또는 기타의 처분으로부터 발생하는 소득에 대하여 타방 체약국에 의한 과세로부터 면제된다고 규정하고 있다. 이러한 한미조세협약의 내용과 체계 등에 비추어 보면, 한미조세협약 제16조 제1항을 비롯한 개별조항이 적용될 경우 제6조 제9항은 같은 조 제1항부터 제8항까지의 조문과의 관계에서와 마찬가지로 적용되지 않는다고 보아야 한다.

나. 구체적 판단

원심은, 피고가 한미조세협약 제6조 제9항을 내세워 제16조 등 한미조세협약의 나머지 조항 적용이 배제되어야 한다고 주장하는 데 대하여 판시와 같은 이유로 이를 배척하였다.

앞서 본 규정 및 법리에 의하면, 이 사건 소득이 한미조세협약 제16조 제1항이 규정하는 자본적 자산의 양도소득에 해당할 경우 그 조항이 우선적으로 적용되는 것이지, 그에 대해서 곧바로 제6조 제9항에 따라 우리나라 국내법에 의해 그 소득원천의 유무 및 과세 여부가 결정되는 것은 아니라고 보아야 한다. 이와 같은 취지의 원심의 판단은 정당하고, 거기에 이 부분 상고이유 주장과 같이 한미조세협약 제6조 제9항에 관한 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 잘못이 없다.

4. 이 사건 소득이 한미조세협약 제16조 제1항에 의한 과세 면제 대상인지 여부(제2 상고이유)

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'고 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 계약국이 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 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 재산을 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. 여기에 어느 무형자산이 대중의 취향이나 기타 사회경제적 요인으로 인해 효용을 상실하리라는 점과 그 시점이 언제인지가 합리적으로 증명되는 한 유형자산과 마찬가지로 감가상각의 대상으로 볼 수 있다는 취지의 미국 판례 태도를 보태어 보면, 기술 등 노하우는 미국 내국 세법 제1221조 제2호에서 정한 감가상각의 대상에 해당한다고 볼 수 있다.

따라서 사업에 사용되는 노하우의 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 노하우 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 노하우 등이 한미조세협약 제16조 제1항의 자본적 자산에 해당한다는 잘못된 전제에서, 그 매각으로 인한 이 사건 소득에 관하여 과세가 면제된다고 판단하였다. 이러한 원심의 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 노하우 등이 포함될 여지가 있고, 실제로 그러하다면 이 사건 소득은 위 조항에 따라 그 노하우 등이 매각되는 장소에 원천을 둔 것으로 취급되어야 한다. 따라서

환송 후 원심으로서는 이 사건 노하우 등이 한미조세협약 제6조 제7항의 '무형의 개인 재산'에 해당하는지, 나아가 이 사건 노하우 등이 매각된 장소를 우리나라로 볼 수 있는지에 관하여 추가로 심리하여야 함을 아울러 지적하여 둔다.

5. 그 밖의 상고이유에 대한 판단

가. 제3 상고이유에 대하여

이 부분 상고이유는, 구 법인세법(2018. 12. 24. 법률 제16008호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제93조 제8호와 한미조세협약 제14조 제4항 제b호는 서로 적용되는 국면이 달라 양자 간 모순·저촉을 상정할 수 없는데도, 원심이 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.

그런데 원심판결 이유에 의하더라도, 원심이 구 법인세법과 한미조세협약이 서로 모순·저촉된다는 전제에서 구 국제조세조정법 제28조를 적용한 것이라고 볼 수 없다. 원심이 과세권의 발생과 제한이라는 서로 다른 국면에 적용되는 구 법인세법과 한미조세협약을 두고 후자에 대해 '특별법'이라 표현한 것 자체는 적절하지 아니하나, 구 국제조세조정법 제28조는 조세조약의 소득구분과 법인세법의 소득구분이 서로 다를 때 조세조약의 적용 국면에서는 조세조약상의 소득구분을, 법인세법의 적용 국면에서는 법인세법상의 소득구분을 따라야 한다는 당연한 이치를 확인하는 규정이므로, 원심이 구 국제조세조정법 제28조를 원용하면서 이 사건 소득의 국내원천소득 해당 여부에 관하여 한미조세협약을 기준으로 살펴보아야 한다고 한 것은 결론에 있어 정당하다. 이러한 원심의 판단에 이 부분 상고이유 주장과 같이 구 국제조세조정법 제28조에 관한

법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 잘못이 없다.

나. 제5 상고이유에 대하여

이 부분 상고이유는 '이 사건 소득이 설령 사용료소득에 해당한다고 가정하더라도, 사용료소득은 한미조세협약 제6조 제3항에 따라 그 사용장소에 원천이 있는 것으로 취급되는데, 이 사건 소득 중 국내 사용대가를 과세관청이 특정하여 증명하지 못하였다'는 원심의 가정적·부가적 판단을 탓하는 취지이므로, 그 당부가 판결 결과에 영향을 미칠 수 없어 더 나아가 판단할 필요 없이 받아들일 수 없다.

6. 결론

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

재판장 대법관 이숙연

 대법관 이흥구

주 심 대법관 오석준

 대법관 노경필