

대 법 원

제 3 부

판 결

사 건 2024두65607 법인세경정거부처분취소
원고, 피상고인 ○○○ 엘엘씨 (△△△ LLC) 외 1인
원고들 소송대리인 법무법인(유한) 화우 담당변호사 박정수 외 2인
피고, 상고인 이천세무서장
소송대리인 법무법인 가온 담당변호사 강남규 외 2인
원 심 판 결 수원고등법원 2024. 11. 27. 선고 2023누10293 판결
판 결 선 고 2026. 4. 9.

주 문

원심판결을 파기하고, 사건을 수원고등법원에 환송한다.

이 유

상고이유를 판단한다.

1. 사안의 개요

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

가. 원고들은 미합중국(이하 '미국'이라 한다) 델라웨어주 법률에 따라 설립된 유한책임회사(Limited Liability Company, 이하 'LLC'라 한다)이다. 원고 ○○○ 엘엘씨(△△△ LLC, 이하 '원고 1 유한책임회사'라 한다)의 1인 사원은 □□□ 엘엘씨(◇◇◇ LLC)이고, □□□ 엘엘씨의 1인 사원은 ☆☆☆ 엘엘씨(▽▽▽ LLC)이며, ☆☆☆ 엘엘씨의 1인 사원은 ◎◎◎ 엘엘씨(◁▷▷ LLC)이고, ◎◎◎ 엘엘씨의 1인 사원은 ▷▷▷ 엘엘씨(♠♠♠ LLC, 이하 '소외 1 유한책임회사'라 한다)이다. 원고 ♥♥♥ 엘엘씨(●●● LLC, 이하 '원고 2 유한책임회사'라 한다)의 1인 사원은 ▲▲▲ 엘엘씨(■ ■ ■ LLC)이고, ▲▲▲ 엘엘씨의 1인 사원은 ◆◆◆ 엘피(★★★ LP, 이하 '소외 2 유한파트너십'이라 한다)이다.

나. 소외 2 유한파트너십과 소외 1 유한책임회사는 ▼▼▼ 엘엘씨(◀◀◀ LLC)의 구성원 중 하나이다.

다. 원고들은 2014. 12. 24.과 2015. 12. 11. 두 차례에 걸쳐 ▶▶▶ 주식회사(이하 '소외 3 회사'라 한다)에 반도체 기술에 관한 특허(이하 '이 사건 특허'라 한다)를 함께 미화 640만 달러에 양도하였다(이하 위 계약을 '이 사건 계약'이라 한다). 소외 3 회사는 2015. 1. 22.과 2016. 1. 7. 두 차례에 걸쳐 원고들에게 그 돈(이하 '이 사건 소득'이라 한다)을 지급하면서 피고에게 이에 대한 원천징수분 법인세를 납부하였다.

라. 원고들은 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. 11. 12.과 2016. 5. 31. 피고에게 납부된 원천징수분 법인세의 환급을 구하는 각 경정청구를 하였다. 그러나 피고는 2019. 2. 21. 위 각 경정청구를 거부하였다.

2. 제1 상고이유에 대한 판단(원고들을 미국 거주자로 보아 이 사건 소득 전부에 대하여 한미조세협약을 적용할 수 있는지 여부)

가. 관련 법리

한미조세협약 제3조 제1항 제b호는 "'미국의 거주자'라 함은 다음의 것을 의미한다."라고 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 발생하는 소득은 거주자의 소득으로서 미국의 조세에 따라야 하는 범위에 한한다'를 들고 있다. 그리고 한미조세협약 제2조 제1항 제e호 (ii)목은 "'미국법인' 또는 '미국의 법인'이라 함은 미국 또는 미국의 제 주 또는 콜롬비아 특별구의 법에 따라 설립되거나 또는 조직되는 법인, 또는 미국의 조세 목적상 미국법인으로 취급되는 법인격 없는 단체를 의미한다."라고 규정하고 있다.

한미조세협약 제3조 제1항 제b호 (ii)목 단서는 위와 같은 문언과 체계상 미국 세법에 따라 조합과 같이 미국법인에 이르지 아니하는 단체의 활동으로 얻은 소득에 관하여 단체가 아니라 그 구성원이 납세의무를 부담하는 이른바 '투과과세단체'(Fiscally Transparent Entity)의 경우, 원칙적으로 한미조세협약의 적용을 받을 수 있는 미국의 거주자가 될 수 없으나, 그 구성원이 미국에서 납세의무를 지는 경우 예외적으로 그 단체에 조세협약의 혜택을 부여하려는 특별규정으로 이해할 수 있다. 그리고 유한책임회사 등 조합의 형식을 취하지 아니한 단체도 미국 세법상 투과과세단체로서 취급이 같은 이상 위 단서 규정의 적용대상에 해당한다. 그러므로 위 단서가 규정한 '미국의 조세 목적상 미국에 거주하는 기타의 인' 중 '조합원으로서 행동하는 인'이란 미국 세

법상 조합원 등의 구성원으로 이루어진 단체의 활동으로 얻은 소득에 대하여 그 구성원이 미국에서 납세의무를 부담하는 단체를 뜻한다고 보아야 한다. 나아가 '그러한 인에 의하여 발생하는 소득은 거주자의 소득으로서 미국의 조세에 따라야 하는 범위에 한한다'는 의미는 그러한 단체의 소득에 대하여 그 구성원이 미국에서 납세의무를 부담하는 범위에서 그 단체를 한미조세협약상 미국의 거주자로 취급한다는 뜻으로 해석함이 옳다.

따라서 우리나라의 사법(私法)상 외국법인에 해당하는 미국의 어떠한 단체가, 우리나라에서 소득을 얻었음에도 미국에서 납세의무를 부담하지 않는 경우, 그 구성원이 미국에서 납세의무를 부담하는 범위에서만 한미조세협약상 미국의 거주자에 해당하여 조세협약을 적용받을 수 있고, 그 단체가 원천지국인 우리나라에서 얻은 소득 중 그 구성원이 미국의 거주자로 취급되지 아니하는 범위에 대하여는 한미조세협약을 적용할 수 없다(대법원 2014. 6. 26. 선고 2012두11836 판결 등 참조).

나. 원심의 판단

원심은, ▼▼▼ 엘엘씨의 신청으로 미국 국세청(Internal Revenue Service)이 발급한 각 거주자 증명서(갑 제24, 25호증, 이하 '이 사건 거주자 증명서'라 한다)에 '아래 열거된 각 구성원은 미국 과세 목적상 미국 거주자임을 증명한다'[I certify that (...) each partner listed below is a resident of the United States of America for purpose of U.S. taxation]는 기재와 함께 그 구성원 명단에 소외 2 유한파트너십과 소외 1 유한책임회사가 기재되어 있는 사실을 근거로, 원고들의 각 구성원인 소외 2 유한파트너십과 소외 1 유한책임회사가 미국에서 포괄적 납세의무를 부담한다는 점을 인정한 다음, 이를 토대로 이 사건 소득 전부에 대하여 한미조세협약을 적용할 수 있다고 판단하였다.

다. 대법원의 판단

1) 그러나 원심의 판단은 다음과 같은 이유로 수긍할 수 없다.

(가) 원심판결 이유에 의하면, 원고들은 유한책임회사로서 원칙적으로 그 자신이 아니라 구성원이 납세의무를 부담하는 투과과세단체이다. 그리고 원고 1 유한책임회사와 소외 1 유한책임회사 사이에 위치한 각 1인 사원인 □□□ 엘엘씨, ☆☆☆ 엘엘씨, ◎◎◎ 엘엘씨 역시 모두 유한책임회사로서 투과과세단체이고, 원고 2 유한책임회사와 소외 2 유한파트너십 사이에 위치한 1인 사원인 ▲▲▲ 엘엘씨도 유한책임회사로서 투과과세단체이다. 이를 앞서 본 법리에 비추어 보면, 원고들을 미국 거주자로 보아 이 사건 소득 전부에 대하여 한미조세협약을 적용하기 위해서는 소외 2 유한파트너십과 소외 1 유한책임회사 스스로가 또는 그 구성원들 전부가 미국에서 포괄적 납세의무를 부담한다는 전제가 충족되어야 한다.

(나) 그런데 원심판결 이유를 기록에 비추어 살펴보면, 소외 2 유한파트너십과 소외 1 유한책임회사는 각각 유한책임회사(LLC)와 유한파트너십(Limited Partnership, LP)으로서 미국 세법에 따라 법인과세와 구성원과세 중 후자를 선택한 투과과세단체에 해당함을 알 수 있으므로, 그들 스스로가 미국에서 포괄적 납세의무를 부담한다고 바로 단정할 수는 없다. 그렇다면 앞서 본 선택지 중 남아 있는 소외 2 유한파트너십과 소외 1 유한책임회사의 구성원들이 모두 미국에서 포괄적 납세의무를 부담한다는 전제가 충족되어야만 원고들의 이 사건 소득 전부에 대하여 한미조세협약이 적용될 수 있고, 만일 그 구성원들 중 일부라도 미국에서 포괄적 납세의무를 부담하지 않는 경우에는 원고들은 미국에서 포괄적 납세의무를 부담하는 나머지 구성원들의 범위에서만 미국의 거주자에 해당한다고 보아 한미조세협약을 적용받을 수 있을 따름이다.

(다) 이와 같이 투과과세단체에 불과한 소외 2 유한파트너십과 소외 1 유한책임회사가 '미국에서 포괄적 납세의무를 부담한다'는 원심의 판단은 그 자체로 타당하지 않다. 설령, 원심의 이 부분 판시를 소외 2 유한파트너십과 소외 1 유한책임회사의 구성원들 전부가 미국에서 포괄적 납세의무를 부담한다는 사실을 인정할 수 있다는 취지라고 선해해 보더라도, 이 사건 거주자 증명서만으로는 그러한 사실이 충분히 증명되었다고 보기 어렵다. 즉, 이 사건 거주자 증명서의 구성원 명단에는 ▼▼▼ 엘엘씨의 구성원과 그 상위 구성원들이 기재되어 있고 그중에는 소외 2 유한파트너십과 소외 1 유한책임회사의 구성원 및 그 상위 구성원들이 포함되어 있으나, 해당 내용이 소외 2 유한파트너십과 소외 1 유한책임회사의 구성원 전부가 미국에서 포괄적 납세의무를 부담한다는 취지인지, 아니면 소외 2 유한파트너십과 소외 1 유한책임회사의 구성원 중 미국에서 포괄적 납세의무를 부담하는 자만을 선별하여 확인한다는 취지인지 분명하지 않다. 이 사건 거주자 증명서의 취지가 후자에 속할 가능성을 배제하기 어려운 이상, 그것만으로 원고들의 구성원 전부가 미국에서 포괄적 납세의무를 부담함을 전제하여 이 사건 소득 전부에 대하여 한미조세협약을 적용할 수 있다고 단정할 수는 없다.

2) 그런데도 원심은 판시와 같은 이유만으로 소외 2 유한파트너십과 소외 1 유한책임회사가 미국에서 포괄적 납세의무를 부담함을 전제로 이 사건 소득 전부에 대하여 한미조세협약을 적용할 수 있다고 판단하였다. 이러한 원심의 판단에는 한미조세협약상 미국 거주자성에 관한 법리를 오해한 나머지 필요한 심리를 다하지 아니하여 판결에 영향을 미친 잘못이 있다.

3. 제2 상고이유에 대한 판단

가. 이 사건 계약으로 이 사건 특허에 관한 권리가 소외 3 회사에 실질적으로 이전

되었는지 여부

원심은 판시와 같은 이유로, 이 사건 계약으로 이 사건 특허에 관한 권리가 소외 3 회사에 실질적으로 이전되었고, 달리 이 사건 계약 후에도 여전히 원고들이 이 사건 특허에 관한 권리를 사실상 행사한다거나 이 사건 소득의 실질이 이 사건 특허의 양도 대가가 아닌 사용대가에 불과하다고 보기 어렵다고 판단하였다.

이 부분 상고이유는 사실심인 원심의 전권사항에 속하는 사실인정을 다투는 취지에 불과하여 적법한 상고이유에 해당하지 아니한다. 나아가 원심판결 이유를 관련 법리와 기록에 비추어 살펴보더라도, 원심의 판단에 필요한 심리를 다하지 않은 채 논리와 경험의 법칙을 위반하여 자유심증주의 한계를 벗어나는 등으로 판결에 영향을 미친 잘못이 없다.

나. 이 사건 소득이 한미조세협약 제14조 제4항 제b호의 사용료소득에 해당하는지 여부

1) 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 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 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 기타의 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.

가) 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.

나) 한미조세협약 제14조 제4항이 사용료소득으로 제a호에서 '특허 등 무형자산의 사용 또는 사용권에 대한 대가로서 받는 모든 종류의 지급금'을 규정한 외에 제b호를 별도로 마련한 것은, 외형상으로는 사용의 대상이 되는 무형자산 자체의 양도대가일지

라도 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.

다) 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. 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 것인바, 이러한 결론은 '무형 또는 유형의 개인재산 매매로부터 얻는 소득'의 원천 판정 기준에 관하여 제6조 제7항이 별도로 마련된 협약의 체계와 부합하지 않는다.

2) 구체적 판단

원심은 판시와 같은 이유로, 이 사건 소득이 이 사건 특허의 매각 대가로 수취한 확정적인 고정대가일 뿐 이 사건 특허의 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 한미조세협약 제14조 제4항 제b호의 해석에 관한 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 잘못이 없다.

다. 이 사건 소득이 한미조세협약 제16조 제1항에 의한 과세 면제 대상인지 여부

1) 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 체약국이 인식한 바와 그 의도에 따라 결정되어야 할 것인바, 이를 파악하기 위해서는 경우에 따라 조약 체결 당시 체약상대국 법률의 내용을 살펴야 할 필요도 있다. 특히 이 사건에서 문제가 되는 한미조세협약 제16조 제1항의 '자본적 자산'이라는 개념이 체약상대국인 미국법에서만 쓰이는 용어인 점을 감안하면, 한미조세협약에서의 '자본적 자산'의 의미를 파악하

기 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.

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 있는바, 이에 따르면 특허는 위 제167조에 의한 감가상각의 대상에 해당한다고 볼 수 있다. 미국 내국세법 제1235조는 일부 특허의 이전을 자본적 자산의 매각 등으로 간주하도록 규정하고 있으나, 이러한 간주는 양도차익, 양도차손 계산을 위한 특별규정에 불과하고 한미조세협약상 소득구분에 관하여 제16조 제1항이 규율하는 본래적 의미의 자본적 자산과는 달라 참고의 대상이 될 수 없다.

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

2) 구체적 판단

앞서 본 사실관계를 위 법리에 비추어 살펴본다.

이 사건 특허는 원고들이 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 특허가 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'에는 이 사건 특허가 포함될 여지가 있고, 실제로 그러하다면 이 사건 소득은 위 조항에 따라 그 특허가 매각되는 장소에 원천을 둔 것으로 취급되어야 한다. 따라서 환송 후 원심으로서 이 사건 특허가 한미조세협약 제6조 제7항의 '무형의 개인재산'에 해당하는지, 나아가 이 사건 특허가 매각된 장소를 우리나라로 볼 수 있는지에 관하여 추가로 심리하여야 함을 아울러 지적하여 둔다.

4. 결론

그러므로 원심판결을 파기하고, 사건을 다시 심리·판단하도록 원심법원에 환송하기

로 하여, 관여 대법관의 일치된 의견으로 주문과 같이 판결한다.

재판장 대법관 오석준

 대법관 이흥구

 대법관 노경필

주 심 대법관 이숙연