

대 법 원

제 3 부

판 결

사 건 2016두42883 법인세징수및부과처분취소

원고, 피상고인 겸 상고인

삼성전자 주식회사

소송대리인 법무법인(유한) 광장

담당변호사 김경태 외 4인

피고, 상고인 겸 피상고인

동수원세무서장

소송대리인 법무법인(유한) 화우 외 2인

원 심 판 결 서울고등법원 2016. 5. 24. 선고 2015누47043 판결

판 결 선 고 2018. 12. 27.

주 문

상고를 모두 기각한다.

상고비용은 각자 부담한다.

이 유

상고이유(상고이유서 제출기간이 지난 후에 제출된 각 상고이유보충서의 기재는 상고이유를 보충하는 범위 내에서)를 판단한다.

#### 1. 원고의 상고이유에 대하여

가. 국세기본법 제14조 제1항이 규정하는 실질과세의 원칙은 소득이나 수익, 재산, 거래 등의 과세대상에 관하여 그 귀속 정의와 달리 실질적으로 귀속되는 자가 따로 있는 경우에는 형식이나 외관을 이유로 그 귀속 정의자를 납세의무자로 삼을 것이 아니라 실질적으로 귀속되는 자를 납세의무자로 삼겠다는 것이므로, 재산의 귀속 정의자는 이를 지배·관리할 능력이 없고, 그 정의자에 대한 지배권 등을 통하여 실질적으로 이를 지배·관리하는 자가 따로 있으며, 그와 같은 정의와 실질의 괴리가 조세를 회피할 목적에서 비롯된 것인 경우에는, 그 재산에 관한 소득은 그 재산을 실질적으로 지배·관리하는 자에게 귀속된 것으로 보아 그를 납세의무자로 삼아야 하고, 이러한 원칙은 법률과 같은 효력을 가지는 조세조약의 해석과 적용에 있어서도 이를 배제하는 특별한 규정이 없는 한 그대로 적용된다(대법원 2012. 10. 25. 선고 2010두25466 판결 등 참조).

나. 원심은 그 판시와 같은 사실을 인정한 다음, 아일랜드 법인인 Intellectual Ventures International Licensing(이하 'IV IL'이라 한다)의 설립목적과 운영현황, 인적·물적 설비, 거래에 관한 의사결정 과정, 사용료 소득의 지배·관리 등 그 판시와 같은 사정에 비추어 볼 때, IV IL은 형식상 거래당사자의 역할만을 수행하였을 뿐, 원고가 2010년에 IV IL에 지급한 이 사건 사용료 소득의 실질귀속자는 IV IL의 지배회사로서 미국법인인 Intellectual Ventures Global Licensing, L.L.C(이하 'IV US'라 한다)이고, 이러한 형식과 실질의 괴리는 오로지 「대한민국과 아일랜드간의 소득 및 양도소득

에 대한 조세의 이중과세회피와 탈세방지를 위한 협약」을 적용받아 조세를 회피할 목적에서 비롯된 것으로 볼 수 있다는 이유로, 이 사건 사용료 소득에 대하여 위 조세협약을 적용할 수 없다고 판단하였다.

다. 원심판결 이유를 앞서 본 법리와 기록에 비추어 살펴보면 원심의 그 이유설시에 부적절한 부분이 있기는 하나, 이 사건 사용료 소득에 대하여 위 조세협약을 적용할 수 없다고 본 결론은 정당하고, 거기에 상고이유의 주장과 같은 실질귀속자의 판단 기준 및 그 증명책임에 관한 법리오해, 채증법칙 위반, 이유모순 등의 위법이 없다.

## 2. 피고의 상고이유에 대하여

가. 구 법인세법(2010. 12. 30. 법률 제10423호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 법인세법'이라 한다) 제2조 제1항 제2호 등은 외국법인에 대하여는 국내원천소득이 있는 경우에만 법인세 납세의무가 있는 것으로 규정하고, 제2조 제5항, 제98조 제1항은 외국법인에 대하여 제93조 제9호 등의 일정한 국내원천소득의 금액을 지급하는 자는 해당 법인세를 원천징수할 의무가 있다고 규정하고 있다.

그런데 구 법인세법 제93조는 "외국법인의 국내원천소득은 다음 각 호와 같이 구분한다."라고 하면서, 제9호에서 "다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 권리·자산 또는 정보(이하 이 호에서 '권리 등'이라 한다)를 국내에서 사용하거나 그 대가를 국내에서 지급하는 경우의 당해 대가 및 그 권리 등의 양도로 인하여 발생하는 소득. 다만, 소득에 관한 이중과세방지협약에서 사용지를 기준으로 하여 당해 소득의 국내원천소득 해당 여부를 규정하고 있는 경우에는 국외에서 사용된 권리 등에 대한 대가는 국내지급 여부에 불구하고 이를 국내원천소득으로 보지 아니한다. 이 경우 특허권, 실용신안권, 상표권, 디자인권 등 권리의 행사에 등록이 필요한 권리(이하 이 호에서 '특허권 등'이

라 한다)는 해당 특허권 등이 국외에서 등록되었고 국내에서 제조·판매 등에 사용된 경우에는 국내등록 여부에 관계없이 국내에서 사용된 것으로 본다."라고 규정하고 있다.

한편 「대한민국과 미합중국간의 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 하면서 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 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. 구 법인세법 제93조 제9호 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, 국제조세조정에 관한 법률 제28조는 "비거주자 또는 외국법인의 국내원천소득의 구분에 관하여는 소득세법 제119조 및 법인세법 제93조에도 불구하고 조세조약이 우선하여 적용된다."라고 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. 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).

다. 원심이 같은 취지에서, IV US에 실질적으로 귀속된 이 사건 사용료 중 국내에 등록된 특허권의 사용료에 해당하는 부분만 구 법인세법 제93조 제9호가 정한 외국법인의 국내원천소득에 해당하고 나머지 사용료는 국내원천소득에 해당하지 아니하므로 이 사건 처분 중 위 나머지 사용료에 대응하는 부분은 위법하다고 판단한 것은 정당하고, 거기에 상고이유의 주장과 같이 특허권의 사용대가로 지급받는 소득의 국내원천소득 해당 여부에 관한 법리를 오해하는 등의 위법이 없다.

### 3. 결론

그러므로 상고를 모두 기각하고, 상고비용은 각자 부담하도록 하여 관여 대법관의

일치된 의견으로 주문과 같이 판결한다.

재판장      대법관      김재형

                  대법관      민유숙

주    심      대법관      이동원