『서울대학교 法學』 제54권 제4호 2013년 12월 179～214면
Seoul Law Journal Vol. 54 No. 4 December 2013. pp. 179～214

〈논문〉

비거주자 · 외국법인의 사용료소득에 대한 과세*

李 昌 熙**

요 약

이 글은 비거주자나 외국법인이 받는 사용료소득의 과세문제를 소득의 구분과 원천판정 문제를 중심으로 살펴본다. 국내사업장의 존부 및 귀속여부도 문제되지만 이 글의 범위 밖이다.

제II절은 사용료소득에 관한 법령 및 조약규정의 개관으로서, 우리 법인세법과 소득세법에서 비거주자 · 외국법인의 사용료소득과 인적용역소득을 구분하는 기준이 지식재산 내지 무형 재산의 제공이 있었는가라는 점을 살핀다.

제III절은 소득구분 문제를 다룬다. 사용료소득의 과세에 관해서는 법령이나 조약상 사업소득, 인적용역소득, 양도소득 혹은 기타소득 등이 모두 문제될 수 있다. 저작자가 받는 소득은 미국법에서는 인적용역소득이 되지만 우리나라에서는 사용료소득으로 구분하여야 한다. 업무상 저작물 개념의 범위에 차이가 있기 때문이다. 기술용역계약과 같이 노하우의 전수와 통상적인 용역의 제공이 함께 이루어지는 경우, 즉 사용료소득과 다른 소득의 성격이 혼합되어 있는 경우라면 양 소득이 주종관계가 아닌 이상 각 부분을 구분해 내어야 한다. 소프트웨어 사용료와 관련하여서도 소득구분에 어려운 문제가 생기고, 이 문제는 근본적으로는 소득구분이라는 제도 자체의 한계에서 오는 것이다.

제IV절에서는 사용료소득의 원천판정을 검토한다. OECD 모델조약은 사용료소득에 대한 과세권을 거주지국에 주고 있지만 현실의 조약례들은 오히려 원천지 과세권을 정하고 있는 경우가 많기에 원천판정 문제가 생긴다. 가장 널리 쓰이는 것은 사용지 기준인데, 이 기준은 본질적으로 이자소득이나 배당소득의 과세에서 원천지국이 추적과세를 하는 것과 마찬가지로 자국법을 역외적용하는 것이다. 미국이 이자소득이나 배당소득에서 자국법의 역외적용을 포기한 역사를 생각해 본다면 사용료소득의 과세에서 사용지주의가 계속 유지될 수 있을지는 의문이다.

주제어: 비거주자 · 외국법인 사용료소득, OECD 모델조세조약, 사용지주의

---

* 이 논문은 서울대학교 법학발전재단 출연 법학연구소 기금의 2013학년도 학술연구비 지원을 받았다. 초안을 검토해 주신 서울대학교 법과대학/법학대학원의 박준석 교수와 자료정리 및 교정을 도와준 양한희 변호사에게 감사드린다.

** 서울대학교 법과대학/법학대학원 교수.

Ⅰ. 논　　점

이 글은 비거주자나 외국법인이 받는 사용료소득의 과세문제를 소득의 구분과 원천판정 문제를 중심으로 살펴본다. 국내사업장의 존부 및 귀속여부도 문제되지만 이 글의 범위 밖이다.

이하 제II절은 사용료소득에 관한 국내법령 및 조약규정의 개관이다. 제III절은 소득구분 문제를 다룬다. 사용료소득의 과세에 관해서는 법령이나 조약상 사업소득, 인적용역소득, 양도소득 혹은 기타소득 등이 모두 문제될 수 있다. 또 사용료소득과 다른 소득의 성격이 혼합되어 있어 이를 구분해 내어야 하는 경우도 있다. 소프트웨어 사용료에 관련하여서도 소득구분에 어려운 문제가 생기고, 이 문제는 근본적으로는 소득구분이라는 제도 자체의 한계에서 오는 것이다. 제IV절에서는 사용료소득의 원천판정을 검토한다. OECD 모델조약은 사용료소득에 대한 과세권을 거주지국에 주고 있지만 현실의 조약례들은 오히려 원천지 과세권을 정하고 있는 경우가 많기에 원천판정 문제가 생긴다. 가장 널리 쓰이는 것은 사용지기준이지만 뒤에 보듯 이 기준은 중복과세(cascading tax)라는 문제를 일으킬 수 있다. 마지막 제V절은 조세조약상의 수익적 소유자 규정 가운데 사용료소득에 특유한 부분만을 간단히 덧붙인다. 제VI절은 이 글의 분석을 통해 얻은 새로운 명제 중 중요한 것만을 요약하고 있다.

II. 사용료소득 과세의 틀

지식재산[1]에 관련하여 외국법인이 받는 소득[2]의 과세에 관해 법인세법[3]은 경제적

---

1) Intellectual property. 종래의 번역은 '지적재산(권)'이지만 2011년 입법된 지식재산기본법(2011. 5. 29. 법률 제10629호)에 맞추어 '지식재산'이라는 말을 쓰기로 한다. 용어의 변천에 관해서는 박준석, "무체재산권・지적소유권・지적재산권・지식재산권 – 한국 지재법 총칭 변화의 연혁적・실증적 비판 –", **서울대학교 법학**, 제53권 제4호(2012. 12), 109-160면.

2) 지식재산권 관련 소득을 자연인 비거주자가 한국에서 받는 경우도 없지는 않겠지만, 현실적 중요성이 없으므로 논외로 한다. 또, 그런 경우가 있다 하더라도 국제조세 문제에 관한 한 개인과 법인은 원칙적으로 같은 방법으로 과세된다.

3) 본문에서는 법인세법만 언급하고 있지만, 지식재산권의 과세 문제는 법인세법과 소득세법이 마찬가지이다. 또 다른 나라에서는 법인의 소득이든 개인의 소득이든 이를 합쳐서 한 개의 소득세법으로 과세하는 경우가 많다. 본문에서 "소득세"라는 말은 경우에

성질에 따라 소득의 종류를 나누고 서로 달리 과세하고 있다. 국내법상 지식재산권의 양도나 사용과 관련된 소득의 종류를 찾아보면, 사업소득,[4] 인적용역소득,[5] 사용료소득,[6] 기타의 소득[7]이 있다. 이들 소득은 그 소득을 받는 외국법인이나 비거주자가 국내에 사업장을 두고 있고, 그 소득이 국내 사업장과 실질적으로 관련되거나 국내 사업장에 귀속되는 경우에는 국내원천소득을 총합계하여 과세한다.[8] 여기에서 국내원천소득이란 필요경비를 제외한 순소득을 말한다.[9] 결국 국내 사업장에 귀속되는 소득은 순소득을 모두 모아 과세하고, 과세방법으로 당해 외국법인이나 비거주자가 내국법인이나 거주자와 마찬가지 방법으로 신고 납세하게 하고 있다.[10]

어느 외국법인이나 비거주자가 받는 소득에 대해 조세조약이 적용되는 경우에는 위와 같은 국내법 규정보다 조약이 우선적용되게 된다.[11] 조세조약 역시 소득을 경제적 성질에 따라 분류하고 소득의 종류별로 과세주권의 제한 형태를 달리하고 있다.[12] 조세조약상의 소득구분은 조약마다 다르지만, 대개는 OECD 모델조약에 터 잡아 비슷한 구분을 따르고 있다.

비거주자나 외국법인이 지적재산권이나 기술도입계약 등과 관련하여 사용료, 기술료, 실시료, 기술용역대가 등의 명목으로 받는 소득에 관련된 우리 법인세법과 OECD 모델의 규정은 다음 정도이다.

> **법인세법 제93조(국내원천소득)** 외국법인의 국내원천소득은 다음 각 호와 같이 구분한다.
>
> 1-3호. (생략)
>
> 4. 거주자, 내국법인 또는 외국법인의 국내사업장이나 … 비거주자의 국내사업

따라서는 '소득을 과세객체로 하는 조세'라는 뜻으로 쓴 곳도 있고 '우리나라의 소득세법에 의한 소득세'라는 뜻으로 쓰고 있는 곳도 있다.

4) 법인세법 제55조 제1항 제5호.

5) 같은 조항 제6호.

6) 같은 조항 제9호.

7) 같은 조항 제11호.

8) 법인세법 제53조 제1항.

9) 법인세법 제53조 제1항.

10) 법인세법 제58조 제1항, 제26조, 제31조.

11) 헌법 제6조 제1항의 해석에 관한 통설.

12) 국제조세에서 소득의 구분과 원천에 관한 일반적인 내용은 이창희, **세법강의**(제11판), 제18장 제1절 V. 참조.

장에 … 산업상·상업상·과학상의 기계·설비·장치 … 용구를 임대함으로써 발생하는 소득

5. 외국법인이 경영하는 사업에서 발생하는 소득…
6. 국내에서 … 인적용역을 제공함으로써 발생하는 소득…
7. (생략)
8. 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 권리·자산 또는 정보(이하 이 호에서 "권리등"이라 한다)를 국내에서 사용하거나 그 대가를 국내에서 지급하는 경우 그 대가 및 그 권리등을 양도함으로써 발생하는 소득. 다만, 소득에 관한 이중과세 방지협약에서 사용지(使用地)를 기준으로 하여 그 소득의 국내원천소득 해당 여부를 규정하고 있는 경우에는 국외에서 사용된 권리등에 대한 대가는 국내 지급 여부에도 불구하고 국내원천소득으로 보지 아니한다. 이 경우 특허권, 실용신안권, 상표권, 디자인권 등 권리의 행사에 등록이 필요한 권리(이하 이 호에서 "특허권등"이라 한다)는 해당 특허권등이 국외에서 등록되었고 국내에서 제조·판매 등에 사용된 경우에는 국내 등록 여부에 관계없이 국내에서 사용된 것으로 본다.
   가. 학술 또는 예술상의 저작물(영화필름을 포함한다)의 저작권, 특허권, 상표권, 디자인, 모형, 도면, 비밀스러운 공식 또는 공정(工程), 라디오·텔레비전 방송용 필름 및 테이프, 그 밖에 이와 유사한 자산이나 권리
   나. 산업상·상업상·과학상의 지식·경험에 관한 정보 또는 노하우

법인세법 제98조(외국법인에 대한 원천징수 또는 징수의 특례) ① 외국법인에 대하여 제93조 … 제4호부터 제10호까지의 규정에 따른 국내원천소득 … 을 지급하는 자는 … 그 지급을 할 때에 다음 각 호의 구분에 따른 금액을 … 원천징수하여 … 관할 세무서등에 납부하여야 한다. (단서 생략)

1. 제93조 제4호 및 제5호에 따른 소득 : 그 지급액의 100분의 2.
2. 제93조 제6호에 따른 소득 : 그 지급액의 100분의 20.
3. 제93조 … 제8호에 따른 소득 : 그 지급액 … 의 100분의 20. (하략)

국제조세 조정에 관한 법률 제29조(…사용료에 대한 세율의 적용 특례) ① 조세조약의 규정상 비거주자 또는 외국법인의 국내원천소득 중 … 지식재산권 등의 사용대가(조세조약에서 … 법인세법 제93조 제4호에 따른 산업상·상업상·과학상의 기계·설비·장치 등을 임대함으로써 발생하는 소득을 지식재산권 등의 사용대가로 구분하는 경우 그 사용대가를 포함한다)에 대해서는 조세조약상의 제한세율과 다음 각 호의 … 세율을 적용한다. (하략)

1. 조세조약의 대상 조세에 지방소득세 소득분이 포함되지 아니하는 경우에는

… 법인세법 제98조 제1항 제3호에서 규정하는 세율.

OECD 모델조세조약 제7조 (사업소득)

1. 한 체약국 기업의 사업소득에 대한 과세는 그 체약국에서만 할 수 있다. 다만 그 기업이 다른 체약국에서 사업을 영위하면서 그 안에 있는 고정사업장을 통하여 하는 경우는 예외로 한다. 그 기업이 이런 식으로 사업을 영위한다면 사업소득으로서 고정사업장에 귀속하는 것은 제2항의 규정에 따라서 상대방 체약국도 과세할 수 있다.

2-3항. (생략)

4. 사업소득에 포함되는 소득 항목을 이 조약 다른 조항이 따로 다루고 있는 경우에는 그런 조항의 규정은 이 조의 규정에 영향 받지 않는다.

제12조 (사용료)

1. 사용료로서 한 체약국에서 발생하고 상대방 체약국의 거주자가 실수익자인 것에 대한 과세는 상대방체약국에서만 할 수 있다.
2. 이 조에서 '사용료'라는 말은 영화필름을 포함하여 문학, 예술 또는 과학적 작업에 대한 저작권,[13] 특허권, 상표권, 디자인이나[14] 모형, 도면, 비밀 공식이나 공정의 사용이나 사용권에 대한 대가로서 받거나 산업상, 상업상 또는 과학상 경험에 관한 정보의 대가로 받는 모든 종류의 지급금을 말한다.
   (생략)

제13조 (양도차익)

1-4항. (생략)

5. 양도차익으로서 1항, 2항, 3항, 4항에 나온 것 외의 다른 재산에서 생기는 것에 대한 과세는 양도인이 거주하는 체약국에서만 할 수 있다.

한편 실제 조약 가운데에는 독립적 인적용역소득에 대한 규정을 일반적 사업소득 규정에서 갈라내어 따로 둔 것이 많고, 그런 조약은 다시 원칙적으로 원천지국에서 과세할 수 없게 한 것도 있고 있게 한 것도 있다. 이런 조약에서는 사용료소득과 독립적 인적용역소득의 구분이 문제될 수 있다.

---

13) '문학, 예술 또는 과학적 작업에 대한'이라는 말은 저작권까지만 걸리는 말이다.
14) 종래의 의장권법은 디자인보호법으로 바뀌었다.

III. 사용료소득과 다른 소득의 구분

1. 국내법상 사용료 v. 인적용역소득

우리 법인세법과 소득세법에서는 소득구분에 따라 소득의 지역적 원천이 달라질 수 있고 원천징수세율도 달라질 수 있다. 비거주자나 외국법인이 인적용역을 제공함으로써 얻는 소득(인적용역소득)의 원천구분은 용역제공 장소가 국내인가 국외인가에 따르고 저작권, 특허권, 산업상의 정보 등 법에 정한 권리·자산 또는 정보의 사용대가나 양도대가(사용료소득[15])의 원천구분은 사용장소나 대가의 지급장소가 국내인가 국외인가에 따른다. 또한 인적용역소득에 대한 원천징수세는 총지급액의 2%이지만 사용료소득에 대한 원천징수세는 총지급액의 20%이다.

인적용역소득과 사용료소득을 구분하는 전통적 기준은 재산과 노무의 구별(property/service dichotomy)이다. 지식재산권이나 노하우 같은 재산을 제공하는 대가라면 사용료소득이고 인적 용역 내지 노무를 제공하는 대가라면 인적용역소득이다. 이 기준은 일찍이 미국의 1932년 판결인 Ingram v. Bowers 판결에서 유래한 것이다. 이 판결과 그 뒤의 후속판결을 하나 보자.

Ingram v. Bowers[16]

카루소는 미국의 Victor 레코드 회사 스튜디오에서 노래를 불러 원판(matrix)[17]에 취입하고 Victor사가 파는 음반의 판매량에 따라서 개당 일정금액(최소한 연 10만불)[18]을 받기로 했다. Victor사는 그 뒤 이 원판을 해외 레코드사에 다시 양도했다(기실 양도인지 라이센스인지는 불분명하나 논점과 무관하다). 쟁점은 원고가 Victor사에서 받은 돈이 용역소득인가 또는 사용료소득인가 하는 점이다. 원고는 사용료소득이므로 제 소득 중 미국 내 판매분 만이 미국원천이라고 주장하였으나 국세청은 인적용역소득이고 용역제공 장소가 미국이므로 소득 전액이 미국원천소득이라고

---

15) 일단 사용대가와 양도대가 두 가지를 합쳐서 사용료소득이라 부르기로 하지만 뒤에 조약을 따질 때에는 용례가 달라질 수 있다. 사용대가만을 사용료라고 부르는 조약이 보통이기 때문이다.

16) 47F.2d 925, aff'd, 57 F.2d 65 (2d Cir. 1932). 원고의 이름이 Ingram인 것은 이 사건 원고가 카루소의 유산재단이고 그 관리인이 카루소의 처였던 Dorothy Caruso Ingram이기 때문이다.

17) 당시의 기술로는 애초 녹음은 왁스에 하고 이 왁스에 주물을 부어 금형을 만들었다. 이것이 matrix, 곧 원판이다. 레코드는 이 원판에서 복사해내었다.

18) 카루소가 받은 돈은 그 뒤 평생에 걸쳐 해마다 10만 불을 훨씬 넘었다고 한다. 47 F.2d 925, 특히 926면.

주장한다. 법원은 국세청 승소 판결을 내렸다. 계약서는 카루소가 받은 돈의 명목을 'royalty'라고 부르고 있지만 법원은 당사자가 지은 이름은 의미가 없다고 보고, 무엇을 대가로 돈을 받는가를 검토한다. 카루소가 부른 노래는 원판에 다 들어갔고 원판 및 저작권은 애초부터 레코드 회사에 귀속했다. 카루소는 레코드 회사에 아무런 재산을 양도한 것이 없고 레코드사가 버는 돈에 대한 아무런 권리가 없었다. 그는 그저 노무를 제공했을 뿐이므로 그가 받은 소득은 용역의 대가이고 따라서 소득의 원천은 미국 내라고 법원은 판시했다.[19] 또한 Victor사가 원판을 해외 다른 회사에 양도했다는 사실은 카루소가 받은 소득의 원천에 아무 영향을 주지 않는다고 판시했다.

Karrer v. United States[20]

K는 스위스 태생의 화학자로서 비타민 B와 E를 발견하고 화학구조를 해명한 공로로 1937년에 노벨상을 받은 인물이다. 바젤 대학 교수인 K는 스위스 회사인 Hoffman-La Roche와 맺은 계약에 따라 비타민 B-2와 E의 화학구조를 해명하여 이를 HLR에 제공하였다. K와 HLR의 관계가 스위스 법상 고용에 해당했기에 K의 연구성과는 직무발명에 해당했다. HLR은 비타민의 화학구조에 대한 특허를 세계 여러 나라에서 등록하고 합성비타민을 판매하기 시작했고 K는 그에 따른 판매액의 일정비율을 받기로 하였다. 한편 미국처럼 자연인만이 특허를 출원할 수 있는 나라에서는 K의 이름으로 특허를 출원하되 등록 직후 K가 HLR에게 특허권을 양도하기로 하였다. HLR는 미국에서는 제품을 직접 생산하지 않고 Nutley라는 미국회사에게 특허(정확히는 출원상태에 있는 특허를 받을 권리)를 양도하였고 그 뒤 K는 N의 제품판매액 가운데 일정비율을 받았다.

쟁점은 N이 K에게 지급한 돈이 용역의 대가인가 또는 사용료인가이다. 용역대가라면, 용역제공 장소가 스위스 바젤 대학이므로 소득 전체가 국외원천소득이 되어 미국의 과세권을 벗어난다. 사용료라면 미국 특허권의 사용대가 부분은 미국원천소득이 된다. 법원은 납세의무자의 편을 들어 용역소득으로 판시하였다. 판시이유는 Ingram v. Bowers 사건에서와 마찬가지로 K가 아무런 재산을 양도한 바 없다는 것이다. N이 특허권을 양도받았지만 그 권리는 HLR이 준 것이고 K는 애초부터 특허권자가 아니었다는 것이다. 결국 K가 받은 돈은 재산의 대가일 수가 없고 용역소득이라는 것이다.[21]

---

19) 이 판결에 대한 주석은 Robert L. Williams, "Foreign Operations-Source of Income", A-18, (*BNA Tax Management Portfolio*, No. BO-5th) 및 Joseph Isenbergh, *International Taxation*, Para 4.44-4.45.2. 참조.

20) 152 F. Supp. 66 (Ct. Cl. 1957).

21) 이 판결에 대한 주석은 Isenbergh, 앞의 책 4.44절.

두 판결의 사실관계를 그대로 우리나라 법에 적용한다면 어떤 결론이 나올까? 먼저 Karrer 사건에서는 아마 같은 결론이 나올 것이다. 특허권이 처음부터 회사에 귀속한 이상 K의 보수가 이른바 경상 로열티 방식으로 제품매출액의 일정비율이었다고 하더라도 K가 받은 보수는 인적용역의 대가로 받았다고 보아야 한다. 한편 Ingram 판결에서 카루소와 Victor사 사이의 관계는 우리 법에서는 자못 달라진다. 우리 현행 저작권법에서는 카루소의 노래를 담은 원판이나 음반을 애초부터 V사가 저작권을 가지는 업무상 저작물로 보기는 어렵다. 업무상 저작물이란 '사용자의 기획 하에 [그]의 업무에 종사하는 자가 업무상 작성하는 저작물'이다.[22] 여기에서 사용자라는 말은 고용관계를 의미한다고 보아야 한다.[23] 카루소와 V사의 관계를 고용이라고 보기는 어려우므로 원판이나 음반의 저작자는 카루소이고, 저작권 전체가 일단 카루소에게 속한다.[24] 둘의 관계는 카루소가 저작권 가운데에서 저작재산권, 구체적으로는 복제권과 배포권을 V사에 양도한 것으로 보아야 한다. 설사 저작권이 애초부터 V사에게 귀속한다는 특약이 있다 하더라도 이 사건에서 저작인격권은 카루소에게 남아 있다고 보아야 할 것이다. 가령 V사가 카루소의 음반을 다른 사람이 노래한 것이라고 표시한다든가 그 노래를 다른 사람의 노래와 섞어서 동일성을 훼손하는 것은 불가능하다고 보아야 한다. 이처럼 저작인격권이 카루소에게 남아 있다는 것은 애초 저작권 자체는 카루소의 것이라고 전제해야 가능하다. 결국 카루소가 V사에게서 받은 돈은 저작재산권의 양도대가로서 우리 법에서는 사용료소득에 해당한다.

법령에 따라 등록된 특허권, 상표권 같은 지식재산권의 사용대가나 양도대가는 사용료소득이다. 등록된 지식재산권이 없고 기술용역이 제공되는 경우에도 '산업상·상업상·과학상의 지식·경험에 관한 정보나 노하우'의 대가는 사용료소득이다. 대법원 판결[25]은 "원고(원천징수의무자)가 소외 회사(미국법인)로부터 제공받은 용역은 미공개된 특별한 지식이나 경험을 전수하는 이른바 노하우(know-how)가 아니라 동종의 용역업자들이 통상적으로 수행할 수 있는 성질의 것으로 국내 기술진만으로도 조사가 가능한 것이고 … 소외회사가 제공한 이 사건 용역이 이른바 노하우가 아니고 동종의 용역업체들이 통상적으로 수행할 수 있는 성질의 것이라면

22) 저작권법 제2조 제31호.
23) 정상조 편, **저작권법 주해**(박영사, 2007), 293면(박성호 집필).
24) 저작권법 제10조.
25) 대법원 1987. 3. 10. 선고 86누225 판결.

이는 … 인적용역소득에 해당한다"고 판시한 바 있다. 이 판결은 통상적인 용역의 대가는 사업소득 내지는 인적용역소득이지만 know-how는 재산의 성격을 가진다는 뜻이다.

현실세계에서 기술용역 계약은, 어느 정도 know-how가 전수되기도 하면서 동시에 상당한 부분은 통상적 용역으로 이루어지고 있다. 이 같은 혼합계약 중 어느 한 쪽이 훨씬 중요해서 두 가지가 주종관계가 된다면 소득구분은 어떻게 되는가?

대법원 1989.5.9. 선고 87누1050 판결

외국법인이 내국인에게 제공한 기술전수교육훈련용역이 동종의 용역수행자가 통상적으로 보유하는 전문적 지식 또는 특별한 기능으로 임무를 수행하는 기술용역에 불과하고, 그 용역도입에 다소의 기술적 정보(Know-How)가 전수된다 하더라도 전체적으로 보아 기술적 정보의 전수가 주된 목적이 아니고, 그 법인이 미8군에 원격조정 모형 항공 목표물을 군납하는데 필수적으로 부수하는 것에 불과하며, 내국인이 지급한 대가도 기술용역제공과 관련된 파견교관의 왕복항공료, 국내체재중의 숙박비, 일당 등 실비 변상적 성질의 것으로 기술적 정보에 대한 보상적 성질을 띠지 않는다면, 그 법인이 지급받은 소득은 「대한민국과 미합중국간의 소득에 관한 조세의 이중과세회피와 탈세방지 및 국제무역과 투자의 증진을 위한 협약」 제14조 제4항 소정의 "사용료"에 해당하는 것이 아니라 법인세법 제55조 제1항 제6호 소정의 "인적용역소득"에 해당한다.

재산의 대가부분과 용역대가부분 두 가지 모두가 중요한 경우에는 구분계산이 필요하다.[26] 미국 조세법원의 2011년 판결을 보자.

Retief Goosen[27]

남아프리카 출신이지만 영국거주자인 프로 골프선수가 미국의 광고주들에게서 받은 돈의 성격이 문제된 사건이다. 원고는 시합 때 광고주들의 상호나 상품(명)이 들어가 있는 복장을 입을 의무를 지고, 광고주들은 광고에 원고의 이름과 초상을 쓸 권리를 받기로 하는 계약을 맺었다. 쟁점은 원고가 받은 돈이 지정복장을 입고 시합에 임한다는 인적용역의 대가인가 아니면 광고주들에게 원고의 성명권과 초상권을 사용하게 허락한 대가인가이다. 법원은 두 가지가 다 똑같이 중요하다고 보고 원고의 소득 가운데 50%는 인적용역소득 50%는 사용료소득이라고 판시하였다.[28]

---

26) Rev. Rul. 55-17, 1955-1 CB 388, superceded by Rev. Rul. 64-56, 1964-1 CB 133.
27) 136 T.C. 547 (2011).
28) 한편, 동 법원은 또 다른 유명 골퍼가 맺은 유사한 계약에서 인적용역보다는 골퍼의

2. 조약상 사용료 v. 인적용역소득・사업소득

사용료와 인적용역소득의 구분에 관한 논의는 조약에서도 필요한 경우가 보통이다. 현행 OECD 모델에서는 인적용역소득이라는 구분은 따로 없이 사업소득의 일종이므로 문제는 사용료와 사업소득의 구분이 되지만 기실 이 구분은 필요가 없다. 어느 쪽 소득이든 고정사업장에 귀속하는 소득만 원천지국이 과세할 수 있고,[29] 그렇지 않은 소득은 원천지국에 과세권이 없기 때문이다.[30] 그러나 현실세계의 조약, 특히 우리나라의 조약은 거의 모두 오히려 UN 모델에 가까워서[31] 고정사업장에 귀속하지 않는 기술료에 대해서도 원천지국에 과세권을 주고 있다.[32] 이런 조약례에서는 사용료로 구분된다면 과세대상이 되지만 사업소득으로 구분된다면 대개는 과세대상이 아니게 된다. 또 독립적 인적용역소득 조문이 따로 있다면 사용료와 독립적 인적용역소득의 구별이 문제된다. 이 구별 기준은 기본적으로는 앞 항에서 본 그대로이다.

그 밖에도 조약의 구체적 글귀에 따라서는 두 가지를 구별할 필요가 있는 다른 이유가 있을 수도 있다. 특별히 조약을 다루고 있는 미국 조세법원의 1984년 사건으로 Boulez 판결을 보자. 이 사건에서 문제된 옛 미국-독일 조약은 OECD 모델과 마찬가지로 사용료소득에 원천징수세를 물리고 있지 않았다. 그렇다면 사용료인가 아닌가라는 문제는 왜 생기는가? 이 조약은 현행 OECD 모델과 달리 독립적 인적용역소득에 관한 조문을 따로 두고 있었고, 또 그 내용도 고정시설이 없더라도 일정 범위에서 원천지국의 과세권을 인정하는 것이었다. 이 사건에서는 원고의 소득이 인적용역이라면 미국에서 과세대상이 되었고 사용료라면 과세대상이 아니었다는 점에서 원・피고의 입장은 Karrer 사건과는 정반대이고 Ingram 사건과 같아진다.

이미지에 대한 대가가 더 중요성을 띤다고 보아 소득 가운데 65%가 사용료소득이고 35%가 인적용역소득이라고 하였다. Garcia v. Commissioner, 140 T.C. No.6, 2013 WL 999377. 두 판결을 비교한 글로, Seth William Stern, "The IRS' Double-Bogey : Goosen v. Commissioner remains a fairway to characterize endorsement income for nonresident alien atheletes in Garcia v. Commissioner", *Villanova Sports and Entertainment Law Journal*, Vol. 20, No. 605, 2013.

29) OECD 모델조약 제7조 제1항, 제12조 제3항.

30) OECD 모델조약 제7조 제1항, 제12조 제1항.

31) UN 모델조약 제12조 제2항.

32) OECD 회원국들 중에서도 약 절반 가량이 원천지국에서 과세할 수 있게 하고 있다고 한다. Lee A. Sheppard, "News Analysis : Should Licensee Countries Withhold on Royalties?", *Tax notes Int'l* (Nov. 26, 2007), p.822.

Pierre Boulez[33]

원고인 Boulez는 프랑스 출신이지만 독일에 살았던 세계적 지휘자로서 미국에서도 뉴욕필 등을 지휘한 바 있다. 원고는 CBS Record와 녹음계약을 맺으면서 음반판매액의 일정비율을 받기로 했다. 원판이나 음반에 대한 저작권은 모두 CBS에 귀속하는 것으로 약정했고 저작권 등록 역시 CBS가 자기 이름으로 신청했다.[34] 미국국세청은 1975년 이 약정에 따라 Boulez가 받은 돈 약 40,000불이 인적용역소득으로 미국에서 과세대상이라고 보았으나 독일 정부는 사용료이므로 미국에 과세권이 없다고 보았다. 두 나라는 권한당국간 협의를 했으나 합의에 이르지 못했고 원고는 이 사건 소송에 이르게 된 것이다. 사건의 사실관계는 Ingram v. Bowers 판결과 거의 비슷하지만 그 판결과 다른 점으로 원고는 미국의 저작권법(1909년 법)이 1971년의 Sound Recording Amendment Act로 개정되었다는 점을 지적한다. 1909년 법에서는 지휘자나 연주자에게 저작권이 없었지만 1971년 법이 이를 신설했다는 것이다.[35] 법원은 이 지적은 옳지만, 이 사건 원판이나 음반은 모두 업무상 저작물이므로 애초부터 CBS에 저작권이 있다고 판시한다. 미국법에서는 업무상 저작물의 범위는 고용계약만이 아니라 도급계약도 포함한다는 것이다. 따라서 소득의 성격은 인적용역소득이고 미국에서 과세대상이다.

조약에 따라서는 산업상 · 과학상 장비의 사용료를 사용료소득에 포함하기도 한다. UN 모델[36]이 그렇고 개발도상국 상호 간의 조약 가운데에는 이를 좇는 경우가 많다.[37] 우리나라의 실제 조약 가운데에 2000년대 이전에 체결된 조약에는 그런 예가 있다.[38] 그런 조약이 있는 경우라면 국내법상의 원천징수세율이 2%에서 20%로 올라

---

33) 83 TC 594 (1984).

34) 저작권은 반드시 등록할 필요는 없지만 저작재산권의 양도 등 일정한 행위는 등록하지 않으면 제3자에게 대항할 수 없다. 저작권법 제54조. 미국의 등록기관은 U.S. Copyright Office이다.

35) 우리 법 개념으로 저작인격권 정도로 생각하면 되지만 미국법에서는 인격권이라는 개념이 없으므로 재산권의 일종이다.

36) UN 모델조약 제12조 제3항.

37) 1963년 OECD 모델조약안과 1977년 모델조약에서는 산업상 · 과학상 장비의 사용료를 사용료소득에 포함시키고 있었으나 1992년 모델조약부터 삭제되었다. 장비임대에서 발생하는 마진이 낮다는 점을 생각하면 총수입금액 기준의 사용료소득세 과세가 맞지 않다는 생각에서이다. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (3rd ed.), p.789.

38) 예를 들어, 한-독 조세조약 제12조 제3항. 1978년에 체결된 조약의 같은 항에서는 장비의 사용에 명시적으로 '나용선 계약에 의하여 임차한 선박 및 항공기'를 포함시키고 있었으나 2000년에 체결된 개정의정서에서는 이 부분은 삭제되었다. 한-일 조세조약 제12조 제3항에는 여전히 나용선 계약에 의한 사용료가 포함되어 있다.

가고 사용료소득에 대한 조약상 세율상한에 걸린다.[39] 또 인적용역도 기술에 관련된 것이라면 사용료에 포함하거나 별도의 규정을 두어 사용료처럼 과세할 수 있다는 규정을 두는 조약도 있다(이를 보통 'Technical Service Fee'라고 한다).[40] 우리나라가 맺은 조약 가운데에는 인도조약이 "경영, 기술, 상담 성격의 용역에 대한 대가"는 사용료와 마찬가지로 원천지국에서 과세할 수 있지만 조약상 세율상한(15%)에 걸린다고 정하고 있다.[41] 한편 같은 조약은 독립적 인적용역에 대한 조문을 따로 두고 있어서[42] 소득구분 문제가 생긴다.

Chadbourne[43]

이 사건의 쟁점은 기술도입계약 체결과 관련하여 미국 변호사가 받은 법률자문료가 인도-미국 조약상 독립적 인적용역소득인가 또는 기술용역소득인가이다. 이 조약 제12조는 '기술이나 상담 용역에 대한 대가'로서 사용료를 낳는 권리, 재산 또는 정보를 적용하거나 누리는데 관계되거나 기술적인 지식, 경험 등을 이용하게 하는 것은 사용료와 마찬가지로 원천지국에서 세율상한 안에서 과세할 수 있다고 정하고 있다.[44] 한편 제15조에 따르면, '의사, 변호사…를 포함하는 전문직업적 용역이나 유사한 성격의 기타 독립적 활동'에서 얻는 소득은 원천지국내의 고정시설을 통해서 버는 소득이거나 인도에 머무는 기간이 90일을 넘어야 과세할 수 있다.[45] 이 사건 원고의 법률자문은 기술도입계약에 관련된 것이었고 원고는 인도에 고정시설을 두거나 90일 이상 머무른 적이 없다. 따라서 쟁점은 이 법률자문이 제12조의 '상담용역'인가 아니면 제15조의 '전문직업적 용역'인가가 된다. 법원은 변호사 보수는 전문직업적 용역이라고 명시되어 있고, 일단 전문직업적 용역으로 구분되면 제12조의 상담용역에서는 벗어난다고 판시하였다. 따라서 원고 승소 판결을 내렸다.

OECD 모델로 돌아가면 기술용역소득에 대한 규정이 따로 있지는 않고 문제는 일반적인 사업/인적노무 소득과 사용료의 구분문제가 된다. OECD 모델은 사용료

---

39) 국제조세조정에 관한 법률 제29조.

40) 일부 조약에서는 Technical Service Fee를 지급받는 자가 순소득을 기준으로 할 것인지 총액을 기준으로 할 것인지 선택할 수 있도록 정하고 있다. Jonathan Schwarz, *Schwarz on Tax Treaties*, Ch.8, pp.150-151.

41) 한국-인도 조세조약 제13조 제1항, 제2항, 제4항. 인도가 체결한 많은 조약이 그렇다.

42) 같은 조약 제15조.

43) Deputy Comr. v. Chadbourne and Parke LLP, 93 TTJ Mum 734 (2005. 1. 25).

44) 인도-미국 조세조약 제12조.

45) 미국-인도 조세조약 제15조 제1항.

라는 말을 글이나 예술품 또는 과학의 작업 성과(영화필름 포함)에 대한 저작권의 사용이나 사용권에 대한 대가, 특허, 상표, 도안이나 모형, 계획, 비밀의 공식이나 공정의 사용이나 사용권에 대한 대가, 또는 산업적, 상업적 또는 과학적 경험에 관한 정보에 대한 대가라고 정의하고 있다.[46] 이 정의는 지식재산권 또는 법적 보호를 받는 권리는 아니더라도 재산가치가 있는 정보가 이전되어야 사용료(로열티) 소득으로 구분한다는 말이다. 독일어판 OECD 모델에서는 이 사용료라는 말 대신 애초 실시권대가(Lizenzgebühren)라는 말을 쓰고 있다. 저작권, 특허권 등 법적보호를 받는 지식재산권의 사용대가가 사용료소득이 된다는 점에는 별 의문의 여지가 없다. 영화필름 역시 저작권의 보호를 받으므로 사용료가 된다. OECD 주석서는 영화필름의 사용료를 사업소득으로 할 수도 있다고 적고 있지만,[47] OECD 모델 그 자체에서는 사업소득과 사용료는 구별의 실익이 없다. 아마도 원천지국에 사용료 과세권을 인정하는 조약을 염두에 두고서 한 말일 것이다.

실제로 문제가 되는 것은 지식재산권은 없지만 무엇인가 재산이라 볼만한 것이 이전된다고 볼 수 있는가라는 문제이다. 법적 재산권이 없는데 무언가 재산이라 볼만한 것이 이전된다고 본다는 것은 애초에 모순 아닐까? 문제는 지식재산권의 속성에서 비롯한다. 신기술을 개발한 사람은 반드시 특허권을 신청하지는 않는다. 특허권을 얻어야 보호를 받는데, 특허권을 신청하지 않을 이유가 있는가? 있다. 특허권이 있어야 보호를 받는 것은 옳지만, 역으로 특허권을 얻고 일정기간이 지나면 특허 받은 기술은 온 세상에 공개되는 까닭이다. 애초 특허라는 제도가 독점권을 주자는데 목적이 있는 것이 아니라 기술개발을 촉진해서 온 세상에 득이 되도록 하자는 목적으로 있기 때문이다. 그렇다면 남이 자신의 신기술을 적어도 상당기간 쫓아오지 못할 것이라 생각한다면 특허를 신청하지 않고 자신의 신기술이나 정보를 비밀로 유지하고 싶은 사람이 생기게 마련이다. 이처럼 특허 받지 않은 신기술도 일정한 범위 안에서 법의 보호를 받는다. 부정경쟁방지법의 보호를 받는 영업비밀은 아예 지식재산권의 일종으로 본다. 부정경쟁방지법의 보호를 받지 못하더라도 특별한 사유가 있다면 민법상 불법행위 제도의 보호를 받고 금지청구권까지 행사할 수 있는 가능성도 있다.[48] 이런 의미에서 지식재산권이 없더라도 재

---

46) 이 부분은 글귀가 어법에 맞지 않아서 정확한 번역이 불가능하나 영어, 독어, 불어를 모두 읽으면 위와 같은 뜻으로 번역하는 것이 옳다.

47) OECD 모델조약 제12조 주석 10문단.

48) 대법원 2010. 8. 15.자 2008마1541 결정. 상세는 박성호, "지식재산법의 비침해행위와 일반불법행위", **정보법학**, 제15권 제1호, 191면.

산이라 볼만한 기술이나 정보라는 개념이 생겨난다.

지식재산권이 아닌 노하우를[49] 다른 사람에게 제공하고 받는 돈은 사용료인가? 일단 긍정할 수 있을 것이다. 그러나 이것을 긍정한다면 다시 곤란한 소득구분 문제가 생긴다. 기술에 관한 일을 무엇인가 하고서 받는 돈이라면 언제나 이것이 무엇인가 노하우를 제공하고 받는 대가로서 사용료인가, 아니면 단순한 노무의 대가로서 사업소득인가(옛 모델에서는 독립적 인적노무일 수도 있다)라는 문제가 생기게 마련이다. OECD 모델 주석은, 노하우 자체를 가르쳐주면서 비밀유지 의무를 계약에 정하는 것이라면 사용료이고 노무제공 과정에서 노하우를 사용할 뿐이라면 사업소득(노무소득)일 뿐이라고 말하면서, 전자라면 정보를 넘겨주는 것 외에는 따로 할 일이 별로 없지만 후자에서는 일 자체가 주내용이 된다고 적고 있다.[50] 이리하여 단순한 기술지원의 대가나 엔지니어, 법률가, 회계사 등의 의견에 대한 대가는 노무소득이라고 한다.[51] 이 두 가지가 섞인 계약에서는 두 가지를 구분할 필요가 있지만 두 가지가 주종의 관계에 있다면 계약의 주된 목적에 맞추어 대가 전체를 어느 한 쪽 소득으로 구분할 수 있다고 적고 있다.[52] 앞에서 국내법상 같은 쟁점에 관련하여 살펴본 우리 대법원의 94누15653 판결이나 미국조세법원의 Retief Goosen 판결이나 마찬가지이다.

3. 조약상 사용료 v. 양도소득

재산권 내지 재산의 대가로 받는 소득이라고 해서 언제나 사용료소득인 것은 아니다. 법령이나 조약의 글귀에 따라서는 양도소득이 될 가능성이 있기 때문이다. 미국대법원의 고전적인 판결에서부터 이야기를 풀어보자.

Commissioner v. Wodehouse[53]

이 사건 납세의무자인 Pelham G. Wodehouse는 20세기 전반에 주로 활동한 세계적 유명작가로서 영국출신이지만 프랑스에 살고 있었다. 원고는 미국의 몇몇 잡지사와 소설 연재계약을 맺었다. 계약 당시 작품은 아직 쓰지 않은 상태였지만 장차 해당 잡지사에 독점적 출판권을 주기로 하고 정액 원고료로 1938년에 40,000불, 1941년에

---

49) OECD 모델조약 제12조 주석 11문단.
50) OECD 모델조약 제12조 주석 11.3문단.
51) OECD 모델조약 제12조 주석 11.4문단.
52) OECD 모델조약 제12조 주석 11.6문단.
53) 337 U.S. 369 (1949).

40,000불을 미리 받았다. 당시의 미국법(1936년 법)에서는 미국 내 사업이 없는 비거주자라면 원천이 미국인 FDAP 소득[54]만을 총소득의 일정금액을 원천징수하는 방식으로 과세하고 있었고[55] 동산 양도소득은 FDAP 소득에 들어가지 않았다.[56] 국세청은 이 사건 정액원고료는 미국 내 저작권의 사용료이므로 FDAP 소득에 해당한다고 보고 과세하였다. 이에 대해 Wodehouse는 원고료는 FDAP 소득이 아니고 따라서 과세대상이 아니라고 주장하였다. 구체적으로는 1) 이 사건 원고료는 저작권의 양도대가이므로 동산 양도소득이다, 2) 돈을 한 번에 받았으므로 fixed or determined annual or periodical이라는 글귀에 해당하지 않는다, 이 두 가지 주장을 내세웠다. Frankfurter 대법관 등의 소수의견은 Wodehouse가 출판사에 독점적인 처분권한과 방해배제권한을 넘겨준 이상 이는 양도에 해당하므로 과세대상이 아니라고 보았다.[57] 그러나 다수의견은 이를 정면으로 논박하지는 않은 채 저작권의 대가로 받는 이상 이는 FDAP 소득에 해당한다고 판시하였다. 입법사를 찾아보면 비과세할 의도가 없었다는 것이다. 다수의견은 제2) 쟁점에 대해서도 국세청 편을 든다. FDAP라는 말이 생겨난 역사가 납세의무와 원천징수의무의 범위를 맞추자는 것이었다는 것이다. 그렇게 보면 이 말은 글귀 그대로 계속적 반복적이라는 뜻은 아니고 원천징수의무자가 손쉽게 원천징수할만한 소득이라는 뜻일 뿐이라고 판시한다.

양도소득과 사용료 사이의 경계선에 관한 그 뒤의 판례로 1946년 사건인 Myers v. Commissioner 판결[58]이 있다. 미국조세법원의 판시 요지는 i) 특허실시권이 특정지역 내에서 전속적인 것이고, ii) 실시권의 기간이 특허권의 잔존기간과 같다면, 그런 실시권의 부여는 세법상은 양도로 보아야 한다는 것이다.[59] 그 뒤 Coplan v.

---

54) Fixed or Determined Annual or Periodical Income. FDAP 소득은 미국 내 사업이 없더라도 과세대상이다. FDAP라는 소득을 직역하자면 금액이 특정되거나 특정할 수 있는 기준이 있는 정기적 반복적 소득이 되지만 미국법에서 이 말은 반드시 그런 뜻은 아니다. 본문의 Wodehouse 판결은 FDAP라는 말의 뜻을 이렇게 넓혀 풀이한 효시이다. 오늘날에는 가령 도박에서 딴 돈도 FDAP 소득이다. Barba v. U.S., 2 Ct. Cl. 674 (1983). Rosenbloom, “Source-Basis Taxation of Derivative Financial Instruments”, 50 *U. Miami L. Rev.* 597 (1997), 특히 608-609면.

55) 1936 Revenue Act, Sec. 211 and Sec. 143.

56) 명문규정은 없으나 그렇게 해석하고 있었다. 337 U.S. 369, 특히 407면. 당시의 재무부 규칙 111, Sec. 29.211-7, 29.143-2.

57) 같은 판결 420면.

58) 6 T.C. 258 (1946). 이 사건은 기술료를 매출액의 일정 비율로 받는 경우 이를 사용료로 취급하는 미국세법 규정이 생기기 전의 사건이다. 미국세법 861(a)(4), 865(a), (d), 881(a) 참조.

59) Boris I. Bittker & Lawrence Lokken, *Fundamentals of International Taxation* (2003/2004 ed.), Research Institute of America, pp.73-21, 73-22. 같은 취지로 Pickren v. U.S. (378

Comr[60] 사건에서 조세 법원은 Myers 판결이 제시한 두 가지 요건이 만족된다면 실시권의 부여는 세법상 양도로 본다는 해석을 다시 확인하였다. Coplan 판결은 실시권자가 파산하거나 최소판매량을 달성하지 못하는 경우에는 실시계약을 해지할 수 있다 하더라도, Myers 판결의 두 가지 요건이 만족된다면 세법상은 양도로 본다고 판시하였다. 그 뒤 미국 국세청은 전속성이라는 요건을 더 명확히 하여, 실시권자의 권리가 법률적으로 보호받는 것이어야 한다, 즉 실시권이 부여된 지역에서 제3자의 특허침해가 있는 경우 실시권자가 그에 대한 침해배제청구권을 가지고 있는 경우에만 양도로 본다는 점을 명확히 하고 있다.[61] 상표권[62] 및 know-how[63]에 대해서도 마찬가지이다.

AMP Inc. v. United States[64]

이 판결은 미국법인이 해외 계열회사에서 특허권 전용실시권의 대가로 받은 경상기술료(매출액의 일정비율)가 외국납부세액 공제 목적상 미국원천소득인가 국외원천소득인가를 다룬 사건이고, 다시 이 쟁점은 전용실시권 대가를 사용료로 볼 것인가 또는 양도소득으로 볼 것인가에 달려 있다. 이 사건 원고인 AMP는 전기접속장비 및 관계응용기계 등을 제조하는바, 쟁점기간 중 멕시코, 오스트리아 및 푸에르토리코 소재 계열회사를 통하여 영업을 하였다. 원고는 원고 및 해외 계열회사들이 제작하고 판매하는 제품들에 관한 수많은 국내 및 국외 특허를 가지고 있었고, 1962. 12. 31 각국의 계열회사들에게 각각 해당국 특허에 관한 전용실시권을 부여하고 해당 특허를 이용하여 생산한 제품에 대한 순매출액의 일정비율(통상 5%)을 지급받는 계약을 맺고 그에 따라 대가를 받았다. 위 계열회사들이 약정한 대가를 지급하지 못하거나 지급불능 또는 파산에 이를 경우 계약을 해지할 수 있다. 계약체결 장소는 원고의 본점소재지인 미국 펜실베니아였고 계약의 준거법 역시 펜실베니아 법이다.

원고는 쟁점 대가를 받을 때 해당 각국의 원천징수세를 징수당하였고 특허를 해외에서 사용하는 대가는 국외원천소득이라는 미국법 규정[65]에 따라 이 대가를 국외

F.2d 595, 598 (5th Cir. 1967))판결은 25년의 기간을 정해 전용실시권을 준 사안에서, 비밀기술이 법적 보호를 받는 기간이 25년 이후에도 남아 있으므로 양도가 아니라 라이센스 부여로 보았다.

60) 28 T.C. 1189(1957).

61) Rev. Rul. 71-564, 1971-2 CB 179.

62) Rev. Rul. 68-443, 1968-2 CB 304.

63) Rev. Proc. 69-19, 1969-2 CB 301.

64) AMP Inc. v. U.S., 492 F. Supp. 27 (1979).

원천소득으로 신고하였다. 그러나 국세청은 원고의 신고를 경정하면서 이 대가를 특허권이라는 재산의 양도소득으로 구분하고, 양도장소가 미국(양도계약 체결 장소)이라는 이유로 국내원천소득으로 보았다. 미국법에서 동산양도소득의 원천은 소유권의 이전장소가 미국 안인가 밖인가에 달려있기 때문이다.[66] 특허권실시대가가 사용료가 아니라 양도소득이라는 국세청 주장의 논거는 실시권의 성격이 전용실시권이라는 것과, 원고가 세율적용 목적으로 쟁점 소득을 고정자산 양도소득(capital gain[67])으로 신고하였다는 것이다. 법원은 세율결정상 경상소득인가 고정자산양도소득인가라는 문제와 외국납부세액 공제 목적상 소득구분 문제는 서로 다른 문제라고 판시하고,[68] 또 전용실시권과 통상실시권을 준별할 이유를 찾기 어렵다고 판시하였다.

나아가 법원은 쟁점 소득을 양도차익이라 보더라도 소득의 원천은 국외라고 판시하였다. 특허권이란 등록된 국가에서 효력을 갖는 것이고, 그 국가에서만 존재하는 것이다. 따라서 본건 외국특허권들은 모두 해외에 존재할 뿐이다. 모든 제품들은 해외에서 제조, 판매되고 그 대가도 위 각 회사들로부터 지급된다. 미국과의 유일한 연결점은 원고가 미국에 있고 그 계약이 공식적으로 미국에서 체결되었다는 것뿐이다. 계약체결장소에 근거한 명의이전기준은 전적으로 인위적인 것이므로 이 사건에는 적용할 수가 없고, 결국 쟁점 소득을 양도차익이라고 보더라도 여전히 국외원천소득이라는 것이다.

주석가들은 AMP 판결에서 전용실시권임에도 불구하고 실시료를 사용료소득으로 본 것에 대해서는 매출액의 일정비율을 지급받는 경상기술료 방식이었다는 점이 중요했다고 보고 있다.[69] 미국 국세청은 기술료가 정액인가 경상기술료인가는 소득구분에 중요하지 않다고 보고 있고[70] 같은 취지의 판결도 있다.[71] 미국 현행법에서는 비거주자나 외국법인이 받는 것이라면 지식재산권 등의 양도대가도, 경상

---

65) 현행법으로 미국세법 862조(a)(4).

66) Balanaovski, 236 F.2d 298 (2nd Cir., 1956). cert. denied, 352 U.S. 968, 77 S. Ct. 357. 현행법에서는 재고자산만 그렇다. 미국세법 제862조(a)(6). 그 밖의 동산은 양도자의 거주지에 따라 원천을 구분하는 것이 원칙이지만, 여러 예외가 있고 가령 본문과 같이 지식재산권 양도대가의 금액이 그 뒤의 판매량 등에 달려있다면 로열티의 원천규칙에 따라 원천을 정한다. 미국세법 제865조(a), (d).

67) Capital gain이라는 말은 우리 용어로는 고정자산이나 투자자산 양도소득 정도에 해당한다.

68) Rohmer v. C.I.R., 153 F.2d 61 (2nd Cir.), cert. denied, 328 U.S. 862 (1946).

69) Kuntz and Peroni, *U.S. International Taxation*, A2.03[7][d]절.

70) Rev. Rul. 60-226, 1960-1 CB 26.

71) Comr. v. Celanese Corp., 140 F2d 339 (DC cir. 1944).

기술료 방식으로 매출액의 일정비율 등 사후적 조건에 따라 금액이 정해지는 것은 FDAP 소득이나 마찬가지로 총지급금액의 30%라는 원천징수세를 물린다.[72] 소득의 원천이 미국이어야 하고 또 미국 내 사업에 속하지 않는 것이어야 함은 물론이다.

4. 소프트웨어

재산과 노무라는 구별을 기준으로 사용료소득과 인적용역을 구분해온 것은 이미 오랜 문제인데 비해, 기술이 고도화하면서 비교적 새로 생긴 문제가 소프트웨어 도입대가를 당해 소프트웨어의 사용대가로 볼 것인가 또는 소프트웨어를 담고 있는 상품의 판매대가(사업소득)로 볼 것인가 하는 문제이다.

대법원 1997. 12. 12. 선고 97누4005 판결

구 법인세법(1994. 12. 22. 법률 제4804호로 개정되기 전의 것, 이하 '법'이라고 한다) 제55조 제1항은, 제53조에서 '국내원천소득'이라 함은 다음 각 호에 게기하는 소득을 말한다고 규정하고, 같은 항 제9호는 다음 각 목의 1에 해당하는 자산·정보 또는 권리를 국내에서 사용하거나 그 대가를 국내에서 지급하는 경우의 당해 대가 및 그 자산·정보 또는 권리의 양도로 인하여 발생하는 소득이라고 규정하며, 같은 호 (나)목은 산업상·상업상 또는 과학상의 지식·경험 또는 숙련에 관한 정보를 규정하고 있는바, 위 (나)목 소정의 사용료라 함은 통상 노하우라고 일컫는 발명, 기술, 제조방법, 경영방법 등에 관한 비공개 기술정보를 사용하는 대가를 말하므로, 내국법인이 외국법인으로부터 도입한 소프트웨어의 기능과 도입가격, 특약내용 등에 비추어 그 소프트웨어의 도입이 단순히 상품을 수입한 것이 아니라 노하우 또는 그 기술을 도입한 것이라면, 그 기술도입 대가를 그 외국법인의 국내원천소득인 사용료소득으로 보고 법 제59조에 정한 원천징수의무자인 내국법인에 대하여 법인세를 징수할 수 있다 할 것이다(대법원 1995. 4. 11. 선고 94누15653 판결 참조).

원심판결 이유에 의하면, 원심은 원고가 1991. 9. 4.부터 1992. 4. 8.까지 사이에 미국의 인터그래프사(Intergrap Corporation)로부터 원심판시 별지목록 기재 워크스테이션(Work Station)용 소프트웨어 및 마이크로스테이션(Micro Station)용 소프트웨어를 수입·판매하면서 위 미국 법인에게 지급한 금원이 법 제55조 제1항 제9호 (나)목 및 대한민국과미합중국간의소득에관한조세의이중과세회피와탈세방지및국제무역과투자의증진을위한협약 제14조에서 정한 사용료소득에 해당한다고 하여 피고가 법 제59조에 정한 원천징수의무자인 원고에 대하여 한 이 사건 징수처분에

72) 미국세법 제871조(a)(D). 기술적으로는 양도소득이라는 구분 자체는 유지한 채 과세방법을 바꾼 것이다.

대하여, 소프트웨어 수입이 노하우 또는 그 기술을 도입한 것인지 여부를 판단함에 있어서는 특별한 사정이 없는 한 외국의 소프트웨어 공급자로부터 복제판매권 등을 수여받지 아니한 채 외국 공급자가 스스로 복제하여 만든 소프트웨어 복제물을 그대로 수입하여 사용하거나 판매하는 경우에는 소프트웨어를 상품으로 수입하는 것으로 볼 것이고, 그 밖에 해당 소프트웨어의 비공개 원시코드(Source Code)가 제공되는 경우, 원시코드가 제공되지 않더라도 국내도입자의 개별적인 주문에 의해 제작·개작된 소프트웨어가 제공된 경우 및 소프트웨어의 지급대가가 당해 소프트웨어의 사용형태 또는 재생산량의 규모 등 소프트웨어의 사용과 관련된 일정기준에 기초하여 결정되는 경우 등에는 노하우 또는 기술을 도입하는 것으로 볼 수 있다고 전제하고, 그 거시 증거에 의하여 이 사건 소프트웨어는 그 기능과 성질상 구입회사들의 토지·건물의 전산화나 설계업무 자동화를 보조하는 역할을 수행하는 것으로 별도의 독립적 기능이 있는 것은 아닌 사실, 따라서 이 사건 소프트웨어의 구입회사들도 이를 내부업무의 편의를 위한 도구로서 구입하였고 구입하는 과정에서 원고 회사의 직원들로부터 운영방법에 관하여 간단한 설명을 들었을 뿐 별도의 기술지원이나 기술전수는 없었으며, 당해 소프트웨어의 작동원리를 알 수 있는 비공개 원시코드를 제공받은 적도 없는 사실, 이 사건 소프트웨어에 대하여는 이미 많은 경쟁제품들이 있고 가격이 정형화되어 있어서 구입회사들은 소개책자 등을 통하여 제품들을 비교 선택한 후 원고가 인터그래프사로부터 수입한 것을 수입시 현상대로 구입한 것이고, 개별적인 주문에 의하여 제작되거나 개작된 소프트웨어를 제공받은 적이 없는 사실, 또한 이 사건 소프트웨어의 종류별 단위가격이 미화 1,000 내지 2,000불 정도로 도입당시 일정액으로 확정되었던 사실을 인정한 다음, 이 사건 소프트웨어는 범용 소프트웨어로서 외국의 소프트웨어 공급업자가 스스로 소프트웨어를 복제하여 판매한 상품에 불과하다고 봄이 상당하다 할 것이고 달리 이 사건 소프트웨어의 도입이 노하우의 전수라고는 보기 어렵다 할 것이므로 그 각 도입대가를 판매업체의 국내원천소득인 사용료소득으로 보고서 한 피고의 이 사건 처분은 위법하다고 판단하였다.

기록과 앞서 본 법리에 비추어 살펴보면 원심의 위와 같은 인정·판단은 정당하고, 거기에 소론 주장과 같은 심리미진, 사용료소득 또는 노하우에 관한 법리오해 등의 위법이 있다고 할 수 없다.[73]

하드웨어와 소프트웨어가 분리 가능한 경우, 전형적 문제를 들자면 개인용 컴퓨

---

73) 이 판결의 선행판결인 대법원 1995. 4. 11. 선고 94누15653 판결에 대한 평석으로 이철송, "컴퓨터 소프트웨어의 공급대가의 과세에 관한 연구", **조세학술논집**, 제14집, 한국국제조세협회(1998. 4), 150-151면.

터에 쓰는 범용 소프트웨어의 대가에 대해서는 그 자체를 놓고 사용료인가 사업소득(재고자산 판매대가)인가라는 문제가 생긴다. 얼핏 이 문제는 저작권의 일부 양도나 사용이 있는가라는 저작권법상 문제라고 생각할 수도 있지만 OECD 모델 주석은 달리 생각하고 있다. 저작권법이 나라마다 다를 수 있기 때문이다. 가령 어떤 나라의 저작권법이 프로그램을 사서 쓰는 사람과 공급자의 관계를 저작권의 이용허락(라이센스)으로 보고 있더라도 조세조약에서는 공급자의 소득은 사용료가 아니라 사업소득으로 구분해야 한다는 것이다.[74] 프로그램을 사용하려면 응당 하드디스크나 적어도 램에 복제해서 사용하기 마련이고, 저작권법이나 두 당사자 사이의 약정에서 이를 복제 및 사용이라고 보더라도 세법에서는 그에 관계없이 프로그램의 매매에서 사업소득이 생기는 것으로 보아야 한다는 것이다.[75][76] 프로그램을 사는 방법이 디스크가 아니라 다운로드 받는 경우에도 마찬가지로 매매로 보아야 하고[77] site license로 매수인의 기업조직 내부 여러 곳에 복제할 권리가 있더라도 마찬가지라는 것이다.[78] 기실 위와 같은 해석론은 우리 저작권법과는 애초 아무런 충돌이 없다. 우리 법에서는 단순한 프로그램 사용자라면 애초 공급자로부터 아무런 저작권법상의 권리를 받는 것[79]이 없고 그저 프로그램을 용도대로 사용하는 것이 저작자의 권리를 침해하지 않는다는 정도의 보호를 받을 뿐이다.[80] 따라서 프로그램 매매대가

---

74) OECD 모델조약 제12조 주석 14문단.

75) 같은 조 주석 17.3문단.

76) 핀란드 회사가 한국, 일본, 중국, 베트남의 고객들에게 CD-ROM형식으로 소프트웨어를 판매하였는데, 구매자는 제공받은 CD-ROM에서 소프트웨어를 컴퓨터에 설치하여 사업에 사용할 수 있었고, 프로그램을 재판매하거나 재배포할 권리는 없었다. 구입회사들은 모두 사용료소득으로 원천징수세를 징수납부하였다. 핀란드 회사가 이 원천징수된 세액을 자국에서 세액공제 받으려 하자 핀란드 대법원은 이를 사업소득으로 보고 한국, 일본, 중국의 세금은 고정사업장이 없어서 납부할 필요가 없는 세금이라 세액공제가 허용되지 않는다고 판시하였다. 핀란드와 이 세 국가들은 1972년부터 1987년 사이에 조세조약을 체결하였다. 다른 한편 2002년 체결한 핀란드-베트남 조세조약에는 컴퓨터 소프트웨어 사용권리에 대한 대가를 특별히 사용료소득으로 포함시키고 있어서 세액공제를 허용하였다고 한다(KHO 2011:101). Seppo Penttilä, “Country Digest : Finland, Court Denies Tax Credits for Software Royalty Taxes”, 65 *Tax Notes Int'l*, p.183 (Jan. 16, 2012).

77) 같은 조 주석 14.1문단.

78) 같은 조 주석 14.2문단.

79) 저작권법 제45조에 따른 양도나 제46조에 따른 이용허락.

80) 한 가지 난점으로는 사용자가 프로그램을 일시적으로 램에 복제하는 것에 대해서는 저작권법 제35조의2에 이용자를 보호하는 규정이 있지만 하드디스크 복제에 대해서는 아무런 규정이 없다는 점이다. 하드디스크에 복제해 넣는 것이 저작권 침해가 아니라

를 사업소득으로 구분하더라도 저작권법과 부딪히지 않는다.

매수인이 그저 프로그램만 받는 것을 넘어서 로직, 알고리듬, 프로그래밍 언어나 기법처럼 프로그램 아래 깔려 있는 원리까지 받는 것은 정보나 노하우의 대가이므로 사용료소득이 된다.[81]

매수인이 소프트웨어를 사는 목적이 제 자신의 이용이 아니라 다른 사람에 대한 재판매라면 공급자가 받는 대가는 무슨 소득인가? 소프트웨어를 담은 디스크를 매매하는 경우라면 이용자가 한 개를 사는 경우나 판매업자가 다수를 사는 경우나 법률적 성질에 차이가 없고 사업소득이 될 것이다.[82] 공급업자에게서 산 디스크는 하나이지만 그 뒤 이것을 복제해서 다음 단계의 이용자들에게 팔면서 하나 팔 때마다 일정금액을 공급자에게 지급한다면 어떻게 될까? 이용자들로 하여금 판매업자의 웹사이트에서 프로그램을 다운로드받게 한다면 어떻게 될까? 이런 경우라면 판매업자는 복제권[83]이나 공중송신권[84]을 취득하는 것이고, 공급업자가 받는 대가는 이런 복제권이나 공중송신권의 대가로 보아야 하고 따라서 사용료소득이 될 것이다.[85] 우리나라의 행정해석은 대가가 '재생산량의 규모 등 소프트웨어의 사용과 관련된 일정한 기준에 기초하여 결정되는 경우' 사용료소득이라고 풀이하고 있다.[86] 미국법 같은 명문규정[87]이 없는 이상 대가의 지급방식 그 자체는 소득구분

는 결론을 선험적으로 먼저 내려놓고 거꾸로 본문과 같은 기존이론으로 설명하자면, 이용자는 저작권법 제45조의 양도나 제46조의 이용허락을 받는 것은 아니고 권리소진 원칙의 효과로서 보호받거나 제35조의2에 준하는 보호를 받는다고 할 수밖에 없을 듯하다. 또한 이용자는 무권리자이지만 저작권을 침해하는 것은 아니라는 설명에 맞추자면 저작권법 제124조 제1항 제3호의 불법이용은 애초에 저작권을 침해하는 것이므로 구태여 간주규정을 둘 필요가 없게 된다.

81) OECD 모델조약 제12조 주석 14.3문단. 우리나라 행정해석으로 법인세법기본통칙 93-132...8 (2001. 11. 1. 개정) 서울고등법원 1997. 1. 14. 선고 95구5495 판결은 "①해당 소프트웨어의 비공개 원시코드가 제공되는 경우 ②원시코드가 제공되지 아니하는 경우에도 국내도입자의 개별적인 주문에 의해 제작·개작된 소프트웨어가 제공된 경우, ③소프트웨어의 지급대가가 당해 소프트웨어의 사용형태 또는 재생산량의 규모 등 소프트웨어의 사용과 관련된 일정기준에 기초하여 결정되는 경우에는 노하우 또는 기술을 도입하는 것으로 일응 볼 수 있을 것"이라고 한다.

82) OECD 모델조약 제12조 주석 14.4문단.

83) 저작권법 제16조.

84) 저작권법 제18조.

85) OECD 모델조약 제12조 주석 14.4문단.

86) 법인세법기본통칙 93-132...8.

87) 미국세법 제865조(d). 이 조항도 엄밀히는 소득구분을 정한 것은 아니고, 경상기술료 방식의 지급금은 소득의 지역적 원천을 판정할 때 사용료와 마찬가지 기준으로 판정

에서 결정적 기준이 될 수는 없고 법적 성질을 결정하는 단초 가운데 하나일 뿐이지만, 대가가 재판매량에 따라 결정된다는 말은 그 대가가 복제권이나 공중송신권에 대한 대가라는 말과 논리적 동치라고 보아야 할 것이다.

마지막으로 한 가지 문제만 던져보자. 1) 국내의 판매업자가 외국의 공급업자에게서 프로그램 디스크 백만장을 장당 만원에 사오는 것, 2) 국내의 판매업자가 프로그램을 백만장을 복사하거나 백만 번 다운로드 시킬 권리를 사오되 한 장 복사하거나 다운로드 시킬 때마다 만원씩 지급하기로 하는 것, 이 두 가지 사이에 실질적 차이가 있는가? 없다. 일찍이 20세기 말에 제기된 이 문제는[88] 십수년이 지난 지금도 여전히 풀리지 않고 남아 있다. 애초 문제 자체가 따로 풀어낼 수 있는 작은 문제가 아니고 소득구분이라는 기존의 법제 자체가 시대에 뒤떨어진 것이라는 큰 문제의 일부이기 때문이다.

IV. 사용료소득의 원천

AMP 판결은 특허권 사용료소득의 지역적 원천은 특허권이 등록된 나라라고 판시하고 있다.[89] 미국 국내법상 사용료소득의 원천은 사용료를 낳는 재산의 사용장소가 어디인가에 따라 내외를 구분하지만, 특허권처럼 법에 의해 창설되는 권리는 그 법이 효력을 미치는 범위 안에만 존재할 수 있기 때문이다. 한편 OECD 모델에는 사용료소득의 원천을 판정하는 기준이 없다. 거주지국에만 과세권이 있다고 정하고 있기에 원천을 판정할 필요가 없기 때문이다.[90] 미국모델도 마찬가지이다.

한다고 정하고 있을 뿐이다.

88) Chang Hee Lee, “Impact of E-Commerce on Allocation of Tax Revenue between Developed and Developing Countries”, 18 *Tax Notes International* 2569 (1999).

89) 이에 대한 평석으로는 Kingson, “The Source of Royalty Income”, *Tax Notes* (2008. 5. 5).

90) Niv Tadmore, “Source Taxation of Cross-Border Intellectual Supplies – Concepts, History and Evolution into the Digital Age”, *Bulletin for International Taxation* (Jan. 2007)에서는 OECD가 거주지국 과세를 지지하는 논리로 내세우는, 사용료소득이 전체적으로 거주지국과 더 밀접한 관련이 있다는 점이 꼭 옳은 것은 아니라고 지적하고 있다. 사용료소득은 1) 관련 자산을 사용하게 해줌으로써 가치가 하락하는 것에 대한 대가, 2) 정기적으로 대가를 지급하는 경우에서 전체 기간 동안 관련자산의 위험을 보유하는 것에 대한 대가, 3) 라이센스된 자산에 대한 대가, 이 세 가지로 나눌 수 있고 그 가운데 3)은 licensor의 나라가 아니라 licensee의 나라에서 지식재산권을 보호하기 때문에 생겨나는 가치라는 것이다.

이에 비해 UN 모델처럼 원천지국에 사용료 과세권이 있는 조약에서는 소득의 원천을 판정하는 기준이 필요하다.[91]

1. 국내법

우리 국내법상 사용료소득의 원천은 어떻게 판정하는가?

대법원 2007. 9. 7. 선고 2005두8641 판결

… 특허권의 속지주의 원칙상 특허권자가 특허물건을 독점적으로 생산, 사용, 양도, 대여, 수입 또는 전시하는 등의 특허실시에 관한 권리는 특허권이 등록된 국가의 영역 내에서만 그 효력이 미치는 것이므로, 구 법인세법 제93조 제9호 (가)목에서 외국법인의 국내원천소득의 하나로 규정하고 있는 '특허권을 국내에서 사용하는 경우에 당해 대가로 인한 소득'이나 한미조세협약 제6조 제3항, 제14조 제4항에서의 '특허권에 대한 사용료는 어느 체약국 내의 동 재산의 사용 또는 사용할 권리에 대하여 지급되는 경우에만 동 체약국 내에 원천을 둔 소득으로 취급된다'는 규정의 의미는 외국법인 혹은 미국법인이 대한민국에 특허권을 등록하여 대한민국 내에서 특허실시권을 가지는 경우에 그 특허실시권의 사용대가로 지급받는 소득을 의미한다고 할 것이고(대법원 1992. 5. 12. 선고 91누6887 판결 참조), 구 법인세법 제93조 제9호 (나)목에서의 '산업상 · 상업상 또는 과학상의 지식 · 경험에 관한 정보 및 노하우'를 사용하는 대가란 지적재산권의 대상이 될 수 있는지 여부에 관계없이 발명, 기술, 제조방법, 경영방법 등에 관한 비공개 정보를 사용하는 대가를 말한다고 할 것이다(대법원 2000. 1. 21. 선고 97누11065 판결 참조).

원심은 그 채용증거들을 종합하여, 원고의 자(자)회사로서 미국 현지법인인 Daewoo Electronics Corporation of America (이하 'DECA'라 한다)가 원고로부터 원고가 생산한 TV, VTR 및 컴퓨터 모니터를 수입하여 미국에서 판매하던 중, 원고가 위 제품의 제조과정에서 사용한 일부 기술이 미국법인인 I.P. Global Ltd (이하 'I.P. Global'이라 한다)가 미국 내에서 보유하고 있는 특허실시권을 침해하였다는 이유로 I.P. Global과 사이에 특허분쟁이 발생하자, 그 해결을 위하여 DECA는 I.P. Global과 사이에 위 특허실시권의 침해 및 사용에 따른 대가로 I.P. Global에게 특허실시료 및 화해금을 지급하기로 하는 약정을 체결하는 한편, 원고는 DECA와 사이에 DECA가 I.P. Global에게 지급하는 위 실시료 및 화해금 상당액을 모두 부담하기로 약정한 후, DECA를 통하여 I.P. Global에게 위 각 약정에 따른 실시료 등으로 미화 총 524만 달러(원화 67억 8,512,000원 상당)를 지급한 사실을 인정한 다음, I.P.

---

91) UN 모델조약 제12조 제5항.

Global이 특허실시권을 보유하고 있는 이 사건 특허기술이 대한민국에 특허권으로 등록되지 아니한 이 사건에서, 원고가 DECA를 통하여 I.P. Global에게 지급한 위 실시료 및 화해금 상당액은 DECA가 원고로부터 수입하여 미국 내에서 판매하는 전자제품이 I.P. Global의 미국 내에서의 위 특허실시권을 침해 또는 사용한 데에 기인한 것이지 원고가 위 특허실시권 내지 특허기술을 대한민국에서 사용한 대가로 지급된 것은 아니고, 또한 미국 내에서 특허등록되면서 공개된 이 사건 특허기술이 구 법인세법 제93조 제9호 (나)목 소정의 '정보 및 노하우'에 해당하지 않는다고 판단하였는바, 앞서 본 법리와 기록에 비추어 살펴보면, 이러한 원심의 사실인정 및 판단은 정당하고, 거기에 상고이유에서 주장하는 바와 같은 구 법인세법 제93조 제9호 및 한미조세협약 제6조 제3항, 제14조 제4항의 국내원천 사용료소득의 범위에 관한 법리오해나 채증법칙 위배 등의 위법이 없다.

현행법은 이 판결을 뒤집기 위하여 "특허권 … 등 권리의 행사에 등록이 필요한 권리는 해당 특허권 등이 국외에서 등록되었고 국내에서 제조·판매 등에 사용된 경우에는 국내등록 여부에 관계없이[92] 국내에서 사용된 것으로 본다"는 단서를 덧붙였다.[93] 결국은 같은 사용지주의라고 하더라도 우리 법과 미국법 사이에는 원천판정 규칙에 차이가 생긴 것이다.[94][95] 또한 우리 국내법은 사용료소득의 원천판정 규칙으로 사용지주의에 더하여 '그 대가를 국내에서 지급'하는가 국외에서 지급하는가에 따라 원천을 판정하고 있다.[96] 여기에서 '대가를 국내에서 지급'한다는 말은 돈을 주고 받는 장소라는 뜻은 아니다. 그런 장소는 완전히 임의로 정할 수 있기

---

92) 다자조약인 특허협력조약(Patent Cooperation Treaty)에 가입되어 있는 국가의 출원인은 1회의 국제출원으로 모든 체약국의 특허청에 직접 출원한 효과가 발생한다.

93) 2008. 12. 26. 법률 제9267호로 개정된 법인세법 제93조 제9호 단서 제2문. 현행법으로는 동조 제8호.

94) 이에 관련해서 미국의 논자 가운데에는 우리 개정 법인세법이 조약을 배제하고 있다고 말하는 사람도 있다. Philip R. West & Brian R. Symington, "The Korean Position on Royalty Sourcing", *Tax Notes* (2012. 4. 23).

95) 미국세법 제862조(a)(4)는 미국 특허, 저작권이 없는 지적재산의 사용으로부터 받는 사용료는 국외원천소득이라고 정하고 있다. Rev. Rul. 68-443은 미국의 제조업자가 외국회사에게 상표사용료를 지급하고 미국에서 제품을 만들어 해외 수입업자들에게 판매한 사안에서, 미국 제조업자가 지급한 상표사용료의 원천은 국외라고 하였다(사용료소득의 원천을 end-use location으로 판단).

96) 법인세법 제98조 제8호. "다만, 소득에 관한 이중과세 방지협약에서 사용지(使用地)를 기준으로 하여 그 소득의 국내원천소득 해당 여부를 규정하고 있는 경우에는 국외에서 사용된 권리등에 대한 대가는 국내 지급 여부에도 불구하고 국내원천소득으로 보지 아니한다"는 단서 규정은 있으나 없으나 결과에 아무 차이가 없는 확인규정이다.

때문이다. 이 말은 사용지주의와 나란히 많은 나라가 쓰고 있는 기준인 지급지주의, 곧 지급자가 우리나라 거주자이던가 외국법인의 국내사업장이라는 뜻으로 읽어야 한다.

2. 원천판정 규칙의 차이와 중복과세

원천판정 규칙이 나라마다 다르면 국제적 중복과세의 문제가 생길 수 있다.

Procter & Gamble Co. and Subsidiaries v. United States[97]

P&G는 생활잡화의 제조판매사로서 널리 알려진 미국법인이다. P&G는 동북아의 영업을 맡은 자회사로서 P&G NEA라는 회사('NEA')를 두었다. NEA의 설립준거법은 싱가포르 법이지만 주사무소는 일본에 있었고 따라서 일본세법상 일본법인이다. P&G는 일본 및 한국에 상표권을 등록해 두었고 NEA는 이 상표권에 대한 실시권자로서 일본 및 한국 시장에서 제품을 판매하면서 판매액의 일정비율을 P&G에 대한 사용료로 지급했다. 일본은 사용료소득의 원천을 지급지주의로 정하고 있으므로[98] P&G가 받는 사용료는 일본원천소득이지만 미국-일본 조약의 세율상한 10%에 걸리고[99] NEA는 그에 따라 원천징수세를 일본 정부에 납부했다. 한편 우리 법인세법에 따를 때 이 사용료 가운데 우리나라 판매분은 우리나라에 원천이 있다. 우리나라에 등록된 상표권의 사용대가이므로 사용지가 우리나라이기 때문이다. NEA는 우리나라에 아무런 사업장을 두고 있지 않았지만 우리 국세청은 이 사용료에 대한 원천징수세를 NEA에 물렸다. 물린 금액은 한국-미국 조약상 상한에 따라서 지급금액의 15%이다. P&G는 NEA에 이 세금을 지급하고, 일본의 원천징수세에 더하여 우리나라 원천징수세를 미국에서 외국납부세액으로 공제했으나 미국 국세청은 이를 거부했고 법원 역시 국세청 편을 들었다. 이유는 P&G는 가능한 불복절차를 다 밟지 않았기 때문에 일본에 납부한 세금은[100] 자발적 기부금이라는 것이다. P&G는 애초 법무법인 율촌의 의견서를 받았는데 그 의견서는 우리 국세청의 원천징수세 징수처분이 정당하다고 적고 있었고 그에 따라서 불복절차를 밟지 않았다. 그러나 미국법원은 율촌의 의견서를 미국-일본 조약상 권한당국간 합의절차를 밟지 않은 이유로 원용할 수는 없다고 보았다. 권한당국간 합의절차에도 불구하고 우리나라와 일본이 모두 세금을 매긴다면 미국에서 두 가지를 다 공제

97) U.S. District Court (Southern District of Ohio), Doc 2010-16268 (July 6, 2010).
98) 일본 法人稅法 제138조 제7호.
99) 미국-일본 조세조약 제14조.
100) 판결문의 글귀로는 공제를 부인한 부분이 우리나라 세금인지 일본세금인지 자명하지는 않지만.

받을 수도 있지만, 그런 절차를 밟지 않은 이상 이중공제는 안된다는 것이다. 결과적으로 우리나라 원천징수세가 이미 공제받은 일본의 원천징수세를 넘는 5% 부분만 추가공제를 인정했다.

3. 사용지주의와 중복과세

앞에서 본 판결처럼 사용료의 지역적 원천에 대한 판정규칙이 달라서 여러 나라에서 중복과세가 생기기도 하지만 기실 사용지주의는 그 자체로 중복과세 문제를 낳을 수 있다. 아래 SDI Netherlands 판결은 원천지국 국세청이 비거주자 사이의 거래를 과세했다는 점에서 Proctor & Gamble Co. 판결과 마찬가지이다. 차이점은 SDI Netherlands 사건에서는 지식재산 실시권자가 재실시권을 설정해 주었기에 사용료의 흐름이 두 번 나타난다는 점에 차이가 있다.

SDI Netherlands[101)]

이 사건 원고인 SDI N은 네덜란드 법인으로, 버뮤다 법인인 SDI B의 자회사이다. 원고는 다시 미국에 SDI USA라는 자회사(B의 입장에서는 손회사)를 거느리고 있었다. SDI N은 SDI B가 소유한 전 세계에 걸친 컴퓨터 소프트웨어의 실시권을 설정받았고, 이 실시권에 터잡아 미국내 소프트웨어 재실시권을 SDI USA에게 설정해 주었다. SDI USA는 SDI N에게 실시료를 지급하였고, 다시 SDI N은 SDI B에게 실시료를 지급하였다. 원고가 지급한 실시료는, 원고가 받은 실시료에 93% 내지 98% 정도의 사전 약정비율을 적용한 금액이다. SDI USA가 지급한 실시료는 원고의 전세계소득 가운데 약 40% 내지 60% 정도의 비중을 차지하고 있었다. 쟁점은 네덜란드 법인인 원고가 SDI B에 지급한 실시료에 관하여 미국법상 미국원천소득으로 원천징수의무를 지는가이다.

이 쟁점은 미국-네덜란드 조약이, 미국거주자가 네덜란드 거주자에게 지급하는 로열티에 대한 미국의 과세권을 부인하고 있다는 점을 배경으로 한다. 이 규정 탓에 미국국세청은 원고가 받은 실시료에 원천징수세를 매길 수 없었고, 그렇게 되자 원고가 SDI B에 지급한 실시료를 그 대신 과세하겠다고 나선 것이다. 법원은 이 문제를 조약남용 사건으로 보고 풀어나간다. SDI B가 원고를 통하지 않고 SDI USA에 바로 실시권을 설정해주었더라면, 미국과 버뮤다 사이에는 조약이 없으므로 미국은 국내법에 따라 원천징수세를 걷었을 것이다. 그렇다면 원고를 가운데 끼워서 미국의 세금을 회피할 수 있는가? 이 문제는 가운데 낀 원고를 한갓 도관이나 대리인으로 볼 수 있는가로 정리된다. 법원은 그렇지 않다고 판시한다. SDI B-원고

101) SDI Netherlands B.V. v. Commissioner, 107 T.C. 161 (1996).

관계와 원고-SDI USA 관계는 하나로 묶기 어려운 개별적 관계이고 원고는 매개 행위에서 자신의 소득을 얻었으므로 Aiken 판결의 사실관계보다는 Nothern Indiana의 사실관계에 가깝다는 것이다. 따라서 원고가 SDI B에 지급한 실시료는 미국내 원천소득이 아니다.[102]

이 사건과 Aiken 사건[103]이나 Northern Indiana 사건[104]과의 차이점은 국세청으로부터 원천징수세 부과처분을 받은 자가 미국법인이 아니라 가운데 낀 네덜란드 법인이라는 점이다. 그런데 여기에서 법원의 논리에 한 가지 문제점이 있다는 것이 바로 눈에 띌 것이다. 가운데 낀 원고가 도관인가 아닌가라는 문제는 거래형식에 불구하고 로열티 계약의 실질적 당사자가 SDI USA와 SDI B라는 주장이 옳은지 그른지 따지는 것이다. 그런데 이 사건에서는 애초 처분상대방이 SDI USA가 아니었고 판결문에 나오듯 소송과정에서도 국세청은 실질적 당사자가 SDI USA와 SDI B라는 주장은 내세우지 않았다. 국세청은 SDI USA와 원고 사이의 거래가 진실한 거래이고 원고와 SDI B 사이의 거래도 진실한 거래라는 전제 하에서, SDI B가 미국법에 따라 납세의무를 지고 원고도 미국법에 따라 원천징수의무를 진다고 주장하였다.[105] 그럼에도 불구하고 법원은, 이 사건을 조약남용 사건으로 보고 원고가 가운데 낀 형식이 실질에 부합하는가를 따져서 판단을 내리고 있다. 논리적으로

---

102) 이 판결에 대한 대표적 평석으로 Cunningham, "Sourcing Royalties Paid by Foreign Intermediaries", 76 *Tax Notes* 959 (1997). Beneficial Ownership 관점에서 이 판결 및 Aiken, Northern Indiana 사건을 분석한 글로 Saurabh Jain, *Effectiveness of the Beneficial Ownership Test in Conduit Company Cases* (2013), IBFD, pp.19-21, p.38, pp.91-93, pp.172-180. 참조.

103) Aiken Indus., Inc. v. Comm, 56 TC 925 (1971). 미국법인인 납세의무자가 자회사 및 손회사 구조를 통하여 미국-온두라스 조세조약의 혜택을 받아 미국의 이자소득 원천징수세를 회피한 사건이다. 미국조세법원은 중간에 낀 온두라스 회사가 이자를 '받았다'고 볼 수 없고 이자소득에 대한 완전한 지배권과 통제권은 바하마 회사에 있으므로 이 바하마 회사가 온두라스 조약에 편승할 수 없다고 보았다. 이창희, "조세조약과 실질과세", **사법**, 제25호(2013. 9).

104) Northern Indiana Public Service Co. v. Commissioner, 56 T.C. 925 (1971). 이 사건은 네덜란드 자회사를 통해 사채이자를 지급한 미국법인인 원고의 미국 내 원천징수의무가 문제된 사건이다. 미국조세법원은 자회사가 중간에 낀 것은 자회사를 통해 사채를 발행할 때 모회사보다 싼 금리로 자금을 조달할 수 있고, 여기에 자회사의 정당한 사업목적이 있다고 보았다. 자회사는 사채권자와 모회사 사이에서 1%의 마진을 남기고 있었고 여기서 생긴 돈을 모회사의 간섭 없이 독자적으로 투자하였다.

105) 정확하게 이 문제를 다룬 행정해석으로 Rev. Rul. 80-362, 1980-2 CB208이 있으나 법원은 이를 그대로 내쳤다.

보자면 이것은 분명 틀린 판결이다.[106][107] 그렇다면 법원은 왜 이런 무리수를 두고 있는가? 판결문은 속내를 다음과 같이 적고 있다.

> 우리의 이런 결론을 떠받치는 논거로 들 수 있는 것은 피고[국세청]처럼 법을 해석한다면 cascading royalties 문제가 생긴다는 것, 곧 똑같은 사용료의 흐름이 실시권자의 사슬을 따라서 흘러갈 때 거기에 원천징수세를 중복해서 물릴 수 있다는 점이다. … 미국-네덜란드 조약이 없다면 SDI USA가 지급하는 사용료 역시 원천징수 대상으로 되어 두 번 과세한다는 것이 피고의 논리가 된다. … 국회의 입법의도가 cascading을 허용하는 것이라고 결론지을 수는 없다.[108]

Cascading이라는 말은 여러 단계로 이루어진 폭포수를 말한다. 앞 판결에서 사용료가 SDI USA에서 SDI Netherlands로 흐르고, 다시 SDI Netherlands에서 SDI B로 흐르는 폭포가 있으면 미국 국내법은 두 단계 모두 세금을 매긴다는 것이다.[109] 이런 중복과세는 사용료의 원천을 재산의 사용장소를 기준으로 판정하기 때문이다. 어떤 외국법인 FC가 미국 특허실시권을 설정받고 스스로는 물품을 생산하지 않은 채 다른 비거주자 NRA에 재실시권만 부여하였다고 하자. 사용장소 기준에 따른다면 본래의 실시권료나 재실시권료나 두 가지가 모두 미국법에 따른 과세대상이므로 각 총수입금액의 30%라는 세금을 내야 한다. 특허권자는 그가 받는 로열티 전체금액의 30%를 세금으로 낸다. 과세표준이 총수입금액이므로 실시권자는 자기가 지급한 실시권료를 공제할 여지도 없이 재실시권료의 30%를 세금으로 내야 한다. 이것은 분명 이상한 결과이다.[110] 이 문제점 때문에 법원은 사용료소득의 원천이

---

106) Kuntz and Peroni, 앞의 책, A2.03[7][a]절 주석 297.

107) 이 판결은 많은 비판의 대상이 되었는데, 판결의 결론이 사용지 기준을 정하고 있는 미국세법 861(a)(4) 조문에 정면으로 반한다는 점과 법원의 판결에 따르면 사용료소득의 원천을 임의로 바꿀 수 있게 된다는 문제가 있다는 것이다. Michael J. McIntyre, “The Royalty Source Rule, Treaty Shopping, Cascading Effects, and the U.S. Tax Court’s Indefensible Decision in SDI Netherlands”, 15 *Tax Notes Int’l* 2031 (1997).

108) SDI Netherlands, 107 T.C. 176면.

109) 이런 뜻에서는 도관회사를 이용한 조약남용은 거의 언제나 cascading이라고 부를 수도 있다. 그러나 뒤에 보듯 이자소득이나 배당소득에 대해서는 cascading이 있더라도 중복과세 문제는 생기지 않으므로 구태여 그런 말을 쓰지 않고 있고 cascading이라는 말이 나오면 으레 중복과세를 뜻한다. 현행 미국법상 사용료에 대한 중복과세나 매입세액 공제를 하지 않는 경우 중복과세를 낳는 매출세(우리나라의 옛 영업세 같은 turnover tax)를 cascading tax라고 부른다.

110) 이 예는 American Law Institute, *Federal Income Tax Project: International Aspects of*

어디인가라는 문제를 조약남용이 있는가라는 문제로 돌려 풀고 있는 것이다.

눈을 크게 뜨고 본다면 사용료소득의 원천을 사용지주의로 판정한다는 것은 이자소득이나 배당소득의 과세에서 원천지국이 자국법을 역외적용하는 것, 이른바 추적과세와 같은 문제이다.[111] 미국은 1986년 이전에는 비거주자・외국법인이 다른 비거주자・외국법인에게 지급하는 이자이더라도 차주의 사업에서 미국 내 사업이 차지하는 비중이 소득금액 기준으로 50%를 넘는다면(정확히는 미국원천소득이 총소득의 50%를 넘는 비거주자라면) 꾼 돈이 미국 내 사업과 해외사업에 골고루 사용되었다고 보고 지급이자를 안분하여 미국 내 사업에 속하는 금액을 대주의 미국원천소득으로 과세했다.[112] 보기를 들어 총소득금액 기준으로 미국원천소득이 300 국외원천소득이 100인 외국법인이 자국 내 은행에 지급하는 이자가 20이 있다면 꾼 돈 그 자체는 전액 자국 내 사업에 쓰인 것으로 추적이 가능하다 하더라도 지급이자 가운데 15의 원천은 미국이 되고, 은행은 미국원천의 FDDP 소득을 버는 비거주자로서 미국에서 납세의무를 지게 된다. 차입금으로 조달한 현금 가운데 3/4은 사용지가 미국이고 그렇다면 이자소득 중 15의 원천은 미국이라는 것이다. 배당소득에 대해서도 마찬가지이다. 외국법인이 다른 비거주자・외국법인에게 지급하는 배당금이더라도 미국 내 사업에서 번 소득을 배당하는 것이라면 그 원천은 미국이다.[113] 돈의 사용지가 미국인 이상 배당소득의 원천은 미국이라는 것이다. 따라서 배당금을 지급받는 비거주자・외국법인은 미국원천의 FDAP 소득에 대한 납세의무를 부담하고, 배당금을 지급하는 외국법인은 이른바 secondary withholding tax를 원천징수해서 납부해야 했다. 그러나 이른바 추적과세 내지 역외적용은 다른 나라의 반발을 불렀고 또 실제로 집행하기가 어려웠다. 이리하여 1986년의 개정법은 이자소득과 배당소득의 추적과세 대신 지점이자세와 지점세라는 제도를 들여왔다.

지점이자세란 외국법인의 미국 내 지점에서 손금산입하는 이자는 지점이 직접 지급하는 것(좁은 뜻의 branch interest)이든 해외지급이자를 미국 내 지점에 안분해 온 것(초과이자 : excess interest)이든 모두 미국 내 지점이 원천징수세에 상당하는

United States Income Taxation (1987), 138-139면의 예를 간추린 것이다.

111) 이자소득에서 추적과세에 대해서는 이창희, "비거주자・외국법인의 이자소득에 대한 과세", **조세법연구**, 제18집 제3호(2012. 12), 배당소득에서 추적과세 문제에 대해서는 이창희, "비거주자・외국법인의 배당소득에 대한 과세", **서울대학교 법학**, 제50권 제4호(2009. 12) 참조.

112) 1986년 이전 미국세법 제861조(a)(1)(B), 제861조(a)(1)(C).

113) 미국세법 제861조(a)(2)(B).

세금을 물어야 한다는 것이다.[114] 법은 좁은 뜻의 branch interest는 미국법인이 지급하는 이자로 간주한다.[115] 따라서 이런 이자는 미국원천소득이 되고[116] 이자를 지급받는 자는 미국원천의 이자소득을 받는 자로서 납세의무를 지며 이자를 지급하는 외국법인(미국 내 지점)은 원천징수의무를 진다. 초과이자는 미국법인이 미국 내 지점을 둔 바로 그 외국법인에게 지급한 것으로 본다.[117] 말하자면 미국지점을 자회사로 본점을 모회사로 의제하는 것이다. 따라서 외국법인(본점)은 원천이 미국이 이자소득에 대한 납세의무를 지게 되고 미국지점은 원천징수의무를 지게 된다. 최종 결과는 1986년 이전의 역외적용이나 별 차이는 없다. 다만 비거주자 사이의 거래까지 추적과세하는 대신에 국내지점에다 원천징수세를 물림으로써 역외적용이라는 시비를 피하고 있는 것이다.

배당소득에 대한 secondary withholding tax를 대체한 제도는 지점세이다. 지점세란 미국 내 지점이 해외로 보내는 이익송금액을 계산해서 그것을 배당소득이나 마찬가지로 과세하는 제도이다. 종전의 제도에서는 미국 내 원천소득이 배당될 때 미국의 세금을 물렸지만 1986년 개정법에서는 미국 내 지점이 이익을 송금해 나갈 때 배당소득과 같은 세금을 물리고[118] secondary withholding tax는 포기했다.[119] 지점세의 효과는 추적과세와 똑같지는 않다. 추적과세에서는 미국지점의 이익을 해외송금하지 않았더라도 이익상당액을 주주에게 배당한다면 이는 과세한다. 이에 비해 지점세 제도에서는 실제 배당이 있더라도 해외송금 전에는 과세하지 않고, 역으로 실제배당이 없더라도 해외송금이 있으면 과세한다. 이처럼 정확히 일치하지는 않지만 큰 틀에서는 미국에서 번 돈이라면 회사 단계만이 아니라 주주 단계에서도 세금을 물린다는 점은 마찬가지이고 역외적용 시비를 피하려는 것이다.

이처럼 이자소득과 배당소득에 대해서 사용지주의를 관철하는 것은 결국 택하기 어려운 대안이다. 자국법의 역외적용이기 때문이다. 그렇다면 유달리 사용료소득에 대해서만 사용지주의를 관철한다는 것은 도대체 가능한가? 필요한가? 기실 역외적용에 따르는 부작용은 사용료 쪽이 훨씬 더 크다. 이자소득이나 배당소득에서는

---

114) 미국세법 제884조(f).
115) 미국세법 제884조(f)(1)(A).
116) 이 간주조항이 없으면 미국법인이 지급하는 이자라야 미국원천소득이다. 미국세법 제861조(a)(1).
117) 미국세법 제884조(f)(1)(B).
118) 미국세법 제884조(a).
119) 미국세법 제884조(e)(3)(A).

법인격이 다른 회사 사이에서 이자나 배당이라는 자금흐름의 다단계 폭포가 있는 경우 이를 추적해 들어가서 각 단계에 모두 세금을 물리지는 않는다. 그러나 사용료소득의 원천을 사용지주의로 정하는 경우에는 각 단계에 모두 세금을 물리는 결과가 된다. 이것이 SDI Netherlands 판결이 보여주고 있는 고민의 본질인 것이다. 입법으로 풀어야 할 문제를 해석으로 덮으려 했다는 치명적인 방법론적 오류는 벗을 수 없지만.

V. 수익적 소유자

OECD 모델 제12조 제1항의 0% 세율 규정은 사용료를 지급받는 수익적 소유자(beneficial owner)의 거주지가 다른 체약국일 것을 전제로 한다. 수익적 소유자란 무엇을 말하는가? OECD 주석은 "이 말은 맥락에 따라서 또 조약의 목적에 따라서 넓게 해석해야 한다"고 얼버무리고 있다.[120] 구체적 지침으로는, 대리인(agent나 nominee)이 중간에 끼어서 돈을 받는다면 대리인은 수익적 소유가 아니라고 밝히고 있다.[121] 앞서 Boulez 판결에서도, 미국에서 돈을 직접 받은 사람은 Boulez가 아니라 그 대리인인 Beacon Concerts Ltd라는 회사였다. 이 회사는 영국법인이었지만 미국-영국 조약은 이 사건에서 적용되지 않았다. 영국법인인 대리인은 그저 돈을 받아 실수익자인 Boulez에게 넘겨주는 역할만 맡았기 때문이다. 그 대신 실제 본인인 Boulez의 거주지국인 독일과 미국 사이의 조약이 적용되었다. OECD 모델 주석도 이자소득을 지급받는 자가 대리인일 뿐이라고 보아 대리인의 거주지국과 원천지국 사이의 조약을 배제하더라도, 수익적 소유자의 거주지국과 원천지국 사이에 조약이 있다면 그 조약은 적용해야 한다고 한다.[122] 수익적 소유자의 개념은 사용료소득에 특유한 문제가 아니므로 이 글의 범위 밖이다.[123]

---

120) OECD 모델조약 제12조 주석 4문단.
121) OECD 모델조약 같은 조 주석 4.1문단.
122) OECD 모델조약 같은 조 주석 11문단.
123) 상세는 이창희, "조세조약과 실질과세", **사법**, 제25호(2013), 3면, 특히 20-29면 참조.

VI. 결　　론

이상의 논의에서 중심적인 결론들을 요약하자면 다음과 같다:

1. 우리 법인세법과 소득세법에서 비거주자·외국법인의 사용료소득과 인적용역소득을 구분하는 기준은 지식재산 내지 무형 재산의 제공이 있었는가이다.
2. 미국법에서는 업무상 저작물에 관련하여 원저작자가 받는 소득은 인적용역소득으로 구분하지만 우리나라에서는 사용료소득으로 구분해야 옳다. 우리 저작권법이 저작인격권이라는 개념을 저작자의 일신전속적 권리로 보는 데에 맞추자면, 저작물에 관한 권리는 원래는 다 저작자에게 속하는 것이고 그 가운에 재산권 부분을 양도하는 것으로 보아야 하기 때문이다.
3. 현실의 기술용역계약은 대개 사용료소득의 성질을 가진 노하우의 전수와 동시에 상당 부분 통상적인 용역의 제공이 함께 이루어지는데, 이 경우 두 가지가 주종관계가 되는 경우라면 전부를 한쪽 소득으로 볼 수도 있고, 두 가지 다 중요하다면 소득을 구분계산하여 사용료 부분과 용역대가 부분을 갈라야 한다.
4. 법인세법과 소득세법에서 사용료소득의 원천판정 기준으로 삼고 있는 '그 대가를 국내에서 지급'한다는 말은 돈을 주고 받는 장소라는 뜻은 아니고 지급지주의, 즉 지급자의 거주지국을 기준으로 원천을 판단한다는 뜻으로 읽어야 한다.
5. 사용료에 관한 소득구분의 현실적 어려움은 소득구분이 기존의 법개념에 의존하는데 비해 기술의 발전은 한 걸음 더 빨리 나아간다는 근본적 난점에서 오는 것이다.
6. 사용료소득의 원천판정 규칙이 나라마다 다르다면 이중과세 가능성이 생기는 것은 당연하지만, 사용지주의는 그 자체로 이중과세의 가능성을 낳는다.
7. 사용지주의는 본질적으로 이자소득이나 배당소득의 과세에서 원천지국이 추적과세를 하는 것과 마찬가지로 자국법을 역외적용하는 것이다. 미국이 이자소득이나 배당소득에서 자국법의 역외적용을 포기한 역사를 생각해본다면 사용료소득의 과세에서 사용지주의가 앞으로도 쭉 살아남을지는 의문이다.

투고일 2013. 11. 4　　**심사완료일** 2013. 11. 22　　**게재확정일** 2013. 11. 29

참고문헌

박성호, “지식재산법의 비침해행위와 일반불법행위”, **정보법학**, 제15권 제1호.

박준석, “무체재산권 · 지적소유권 · 지적재산권 · 지식재산권 – 한국 지재법 총칭 변화의 연현적 · 실증적 비판 –”, **서울대학교 법학**, 제53권 제4호(2012. 12).

이창희, “고정사업장의 과세”, **조세법연구**, 제13집 제2호, 한국세법학회(2007. 8).

_____, “비거주자 · 외국법인의 배당소득에 대한 과세”, **서울대학교 법학**, 제50권 제4호(2009. 12).

_____, “비거주자 · 외국법인의 이자소득에 대한 과세”, **조세법연구**, 제18집 제3호, 한국세법(2012. 12).

_____, “조세조약과 실질과세”, **사법**, 제25호, 사법발전재단(2013. 9).

_____, **세법강의**, 제11판, 박영사, 2013.

이철송, “컴퓨터 소프트웨어의 공급대가의 과세에 관한 연구”, **조세학술논집**, 제14집, 한국국제조세협회(1998. 4).

정상조 편, **저작권법 주해**, 박영사, 2007.

American Law Institute, *Federal Income Tax Project: International Aspects of United States Income Taxation*, 1987.

Bittker, Boris I & Lawrence Lokken, *Fundamentals of International Taxation* (2003/2004 ed.), Research Institute of America.

Isenbergh, Joseph, *International Taxation*.

Jain, Saurabh, *Effectiveness of the Beneficial Ownership Test in Conduit Company Cases*, IBFD, 2013.

Kuntz and Peroni, *U.S. International Taxation*, WG&L.

Lee, Chang Hee, “Impact of E-Commerce on Allocation of Tax Revenue between Developed and Developing Countries”, 18 *Tax Notes Int’l* 2569, 1999.

McIntyre, Michael J., “The Royalty Source Rule, Treaty Shopping, Cascading Effects, and the U.S. Tax Court’s Indefensible Decision in SDI Netherlands”, 15 *Tax Notes Int’l* 2031, 1997.

Penttilä, Seppo, “Country Digest: Finland, Court Denies Tax Credits for Software Royalty Taxes”, 65 *Tax Notes Int’l*, Jan. 16, 2012.

Rosenbloom, H. David, “Source-Basis Taxation of Derivative Financial Instruments”,

50 *U. Miami L. Rev.* 597 (1997).

Sheppard, Lee A., "Should Licensee Countries Withhold on Royalties?", *Tax Notes Int'l*, Nov. 26, 2007.

Stern, Seth William, "The IRS' Double-Bogey: Goosen v. Commissioner remains a fairway to characterize endorsement income for nonresident alien atheletes in Garcia v. Commissioner", *Villanova Sports and Entertainment Law Journal*, Vol. 20, No. 605, 2013.

Schwarz, Jonathan, *Schwarz on Tax Treaties*, CCH Wolters Kluwer Law & Business.

Tadmore, Niv, "Source Taxation of Cross-Border Intellectual Supplies — Concepts, History and Evolution into the Digital Age", *Bulletin for International Taxation* (Jan. 2007), IBFD.

West & Symington, "The Korean Position on Royalty Sourcing", *Tax Notes* (2012. 4. 23).

Williams, Robert L., "Foreign Operations-Source of Income", *BNA Tax Management Portfolio*, No. BO-5th.

<Abstract>

Taxation of Royalty Income Derived by a Non-resident or a Foreign Corporation

Lee, Chang Hee*

This article addresses Korean taxation of royalty income derived by non-resident aliens or foreign corporations, covering Korean domestic law as well as tax treaties. The main focus is on classification of income and source rules.

Chapter II is an overview of domestic legislation and treaty provisions that could potentially apply to income from intangible property or a technology contract. Besides royalty provisions, provisions on business income, capital gains, personal service income and other income could be relevant.

Chapter III analyzes the distinction between personal service income on one hand and royalty and capital gain from property on the other hand. Most importantly, income earned by an author or writer from his or her work for hire must be classified as royalty in Korea though they may be classified as personal service income in the United States. The tax difference results from the difference in Korean and the U.S. intellectual properties in that the Korean law recognizes the personality right. For a technical service contract consisting of both know-how and personal services, total income from the contract must be allocated between royalty and personal service income, unless one characteristic overwhelms the other. Classification of income raises thorny difficulties for computer softwares, which emanate from the fundamental anachronism of the exisitng legal concepts outdated by digital technology.

Chapter IV is about source of royalties. The OECD model permits only resident country taxes for royalty income, in the real world, treaties do permit source country taxation more often than not, and the most common sourcing rule in royalties is the

* Professor, College of Law/School of Law, Seoul National University.

‘place of use’. However, this criterion has an inherent flaw - ‘cascading taxation’. In essence this double or multiple tax issue is comparable to the extra-territorial taxation of tracing the foreign flow of interest or dividend income to a domestic source. Given that the U.S. eventually abandoned extraterritorial taxation for interests and dividends, the future of ‘place of use’ criterion is also questionable.

Keywords: non-resident/foreign corporation, royalties, royalty income, OECD Model Convention, place of use