

使用料所得 課稅制度 改編의
基本方向

韓國租稅研究院

序 言

최근 들어 經濟의 國際化가 급속하게 진전되면서 財貨·勞動·資本의 국제적 이동이 거의 제한없이 행하여지고 있다. 이와 더불어 국제간에 技術移轉도 활발히 이루어지고 있으며 우리나라의 기술도입 규모도 매년 크게 늘어나고 있다. 이에 따라 최근 使用料所得에 대한 課稅權 문제가 중요한 정책과제로 등장하고 있다.

이는 특히 기술도입자가 技術導入契約에 따라 기술제공자에게 지급하는 對價에 대한 과세는 일반적으로 기술도입자 자신에게 전가되어 技術導入費用에 영향을 미칠 수 있다는 점에서, 또한 우리나라가 OECD가입에 대비하는 시점에서 우리나라의 租稅制度 중에서 OECD국가들의 관행에서 상당히 벗어난다고 지적받고 있는 것 중의 하나가 우리나라의 使用料所得 課稅制度라는 점에서 더욱 그렇다. 이에 本 報告書에서는 使用料所得의 과세제도를 技術導入과 연관지어서 OECD국가들의 주장이 얼마나 타당하며 어느 정도까지 우리가 그들의 주장을 수용하여야 하는가 하는 문제들을 다루고 있다.

本 報告書는 다음과 같이 구성되어 있다. 제 I 장의 序論에 이어서 제 II 장과 제 III 장에서는 우리나라의 技術導入現況과 使用料所得으로부터의 원천징수 규모를 살펴보고 제 IV 장에서는 우리나라의 使用料所得 課稅制度를 국내법과 조세조약상으로 나누어 개관한다. 그리고 제 V 장에서는 OECD국가들(미국·일본·독일)의 使用料所得 課稅制度에 관한 국내법 및 조세조약상의 규정을 비교·분석해 보고 OECD모델조약과 UN모델조약상의 입장 차이를 살펴본다. 제 VI 장에서는 使用料所得 課稅制度가 기술도입에 미치는 효과를 분석한다. 제 VII 장에서는 OECD가입과 관련한 OECD국가들의 우리나라 使用料所得 課稅制度에 관한 비판을 어떻게 수용할 것인가 그리고 우리나라의 使用料所得 과세제도가 어떻게 改編되어야 할 것인가를 다루고 마지막으로 제 VIII 장에서는 政策的 示唆

點 및 結論을 도출해 보고자 한다.

본 보고서는 본 연구원의 金裕燦 專門研究委員의 집필로 완성되었다. 또한 본 보고서를 발간하기까지 여러 사람들의 수고가 많았는데 著者는 특히 法制度的인 측면과 國際租稅 실무상의 문제점들에 관하여 많은 유익한 조언을 해주신 우방종합법무법인의 尹世利 辯護士, 산동회계법인의 金東範 辯護士와 자료제공에 협조하여 준 국세청 국제조세국의 河鳳旻 事務官, 그리고 연구보고서 완성과정에서 많은 조언을 해 주신 淸州大學校의 金聖泰 教授께 감사를 드리고 있다. 그리고 자료정리 및 원고정리에 힘써 준 본 연구원의 康嫻婷 研究員, 張貞順 研究助員과 出版課 직원들의 노고에도 감사하고 있다.

마지막으로 본 보고서에 담긴 내용은 저자의 個人的인 見解이며 본 연구원의 공식적인 입장과는 차이가 있을 수 있음을 밝혀둔다.

1995年 12月

韓國租稅研究院

院長 崔 洸

目 次

I. 序 論	9
II. 우리나라의 技術導入 現況	11
III. 使用料所得으로부터의 稅收規模	19
IV. 우리나라의 使用料所得 課稅制度	22
1. 使用料所得의 課稅體系	22
2. 課稅權의 所在	27
3. 使用料所得의 範圍	29
4. 소프트웨어에 대한 課稅制度	34
5. 使用料所得과 人的用役所得의 區分基準	37
6. 減免對象 使用料所得	41
7. 不當行爲計算 否認條項	43
8. 使用料所得과 關稅 및 附加價値稅 課稅	44
V. OECD國家들의 使用料所得 課稅制度	46
1. 美 國	46
2. 日 本	52
3. 獨 逸	60
4. OECD모델條約과 UN모델條約의 立場	62
5. 主要國의 使用料所得 課稅制度의 比較	67
VI. 技術導入과 使用料所得 課稅制度	69
1. 使用料所得 課稅와 技術導入費用	69

2. 우리나라의 使用料所得 課稅制度上的 技術導入에 대한 支援과 그 效果	79
Ⅵ. OECD加入과 관련한 使用料所得 課稅制度의 改編方案 ...	83
1. 課稅權의 所在	83
2. 課稅對象 使用料所得의 範圍	86
3. 소프트웨어에 대한 課稅問題	89
4. Mixed Contract에 대한 課稅方法	93
5. 關稅賦課 與否	95
Ⅶ. 要約 및 結論	98
〈參考文獻〉	100

表 目 次

〈表 II-1〉 年度別 技術對價支給 推移	11
〈表 II-2〉 年度別 技術導入件數 및 導入比重 推移	12
〈表 II-3〉 業種別 技術導入對價 支給規模	13
〈表 II-4〉 業種別 技術導入對價支給(1994年)	14
〈表 II-5〉 技術導入對價支給의 業種別 比重	14
〈表 II-6〉 國家別 技術導入對價支給 實績(1994年)	15
〈表 II-7〉 國別·業種別 技術導入件數 現況(1993~94年)	15
〈表 II-8〉 國別 租稅減免對象 高度技術導入 分布(1994年)	16
〈表 II-9〉 特許權 및 商標權隋伴 技術導入 推移	18
〈表 III-1〉 非居住者 外國法人의 國內源泉所得 規模 및 源泉徵收 實績	20
〈表 III-2〉 外國人 投資企業의 法人稅 納付實績 規模와 使用料所得에 대한 源泉徵收實績 規模의 比較	21
〈表 IV-1〉 法人事業所得 稅率	24
〈表 IV-2〉 國內源泉所得의 範圍 및 源泉徵收稅率	24
〈表 IV-3〉 使用料所得에 대한 制限稅率	25
〈表 IV-4〉 使用料所得의 範圍	33
〈表 IV-5〉 使用料所得과 人的用役所得의 區分	40
〈表 V-1〉 美國이 締結한 租稅條約에서 使用料所得에 대한 制限稅率	48
〈表 V-2〉 外國法人에 대한 課稅關係의 概要	53
〈表 V-3〉 日本이 締結한 租稅條約에서 使用料所得에 대한 制限稅率	54
〈表 V-4〉 獨逸이 締結한 租稅條約에서 使用料所得에 대한 制限稅率	61

〈表 V-5〉 使用料所得 課稅制度의 國際比較	67
〈表 VI-1〉 導入技術 中 租稅減免對象 高度技術 比重(1993~94年)	79
〈表 VI-2〉 海外支給所得에 대한 有效源泉徵收稅率	80
〈表 VI-3〉 우리나라가 맺은 租稅條約上의 使用料所得 · 利子所得 · 配當所得에 대한 平均制限稅率	80
〈表 VI-4〉 技術貿易收支 推移(1985~94年)	81
〈表 VI-5〉 年度別 · 企業規模別 商標權陪伴 技術導入 (1983~94年)	82
〈表 VII-1〉 OECD國家의 소프트웨어에 대한 使用料所得 課稅 및 關稅 賦課 現況	97

圖 目 次

[圖 IV-1] 外國法人에 대한 課稅體系	23
[圖 VI-1] 技術의 需要 · 供給曲線(完全競爭下)	69
[圖 VI-2] 技術의 需要 · 供給曲線(需要曲線이 非彈力的인 경우)	70

I. 序 論

OECD모델條約 및 UN모델條約에 의하면 使用料(royalties)는 ‘영화필름을 포함한 문학·예술 또는 학술작품의 저작권, 특허권, 상표, 의장이나 모델, 도면, 비밀의 공식이나 공정의 사용 또는 산업상·상업상이나 학술상의 경험에 관한 정보의 對價로서 받는 모든 종류의 지급금’으로 규정되어 있다. 우리나라의 國內稅法은 여기에서 산업상·상업상 또는 과학상의 기계나 설비·장치 또는 용구 등의 使用對價 및 讓渡對價를 포함시키고 있다. 이와 같이 외국으로부터 경제적 가치가 있다고 생각되는 위에서 열거한 자산을 수입하여 국내적으로 이용하며, 이에 대해 지불하는 對價가 使用料이며 이것이 지불받는 사람의 입장에서는 使用料所得이 된다.

이러한 使用料는 마찬가지로 외국으로 지급되는 국내원천소득인 配當이나 利子와 다음과 같은 점에서 구별된다고 볼 수 있다. 즉, 이자와 배당은 이미 이루어진 投資의 결과를 배분하는 것이라고 볼 수 있으나 使用料支拂은 그 자체가 투자의 일부분이며, 따라서 소득을 배분하는 것이 아니라 하나의 투자재를 구입하는 것으로서 단순히 생각한다면 이에 대해 附加價值稅를 과세함으로써 과세를 종료시킬 수 있다는 논리도 가능하다는 것이다.

그러나 일반적인 시각은 저작권이나 노하우 등의 자산은 이미 그 자산이나 권리를 넘겨주는 쪽에서 충분히 사용하였고 또 그 자산의 使用權을 제공한다고 하여 제공자측이 그 사용을 제한받는 것이 아니므로 단순하게 물품의 교역관계로 이해하기 어려우며 이자나 배당과 같은 資產所得으로 해석하는 것이 타당하다고 보고 있다. OECD 및 UN모델條約, 그리고 우리나라와 각국의 稅法들은 이러한 後者의 입장을 수용하여 이자나 배당과 같이 使用料所得에도 비슷한 수준의 源泉所得稅率을 적용하고 있다.

이와 같이 資産所得으로 분류되어 과세되고 있는 使用料所得은 一方 締約國이 기술도입계약에 따라 他方締約國에 지급하는 對價(사용료)로서 이에 대한 과세는 일방계약국의 技術導入者에게 전가되어 技術導入費用을 증가시킬 수 있는 기술도입비용 결정요인이라는 점에서 중요하다.

국내의 人的資源을 바탕으로 수출지향적인 경제발전을 추구하면서도 원자재와 제조기술을 해외로부터 거의 전적으로 수입하여야 하는 형편에 있는 우리나라로서는 이 기술도입과 기술도입 비용을 결정짓는 요인인 使用料所得 課稅制度에 대한 연구는 그 의미가 크다고 볼 수 있다.

본 연구에서는 우선 우리나라의 技術導入 現況(제Ⅱ장)과 使用料所得으로부터의 稅收規模(제Ⅲ장)를 살펴본 뒤 우리나라의 현행 使用料所得 課稅制度를 개관하고(제Ⅳ장) 비교의 준거로서 OECD국가들의 使用料所得 課稅制度和 OECD모델條約과 UN모델條約의 立場(제Ⅴ장)을 살펴본다. 이어서 연구의 결론 부분에서는 우리나라의 현행 使用料所得 課稅制度가 기술도입비용에 구체적으로 어떤 경로를 통하여 어떤 영향을 미치는지를 검토하여 使用料所得 課稅制度 改編의 基本方向을 제시하고자 하며(제Ⅵ장) 이를 통하여 OECD국가들의 우리나라 使用料所得 課稅制度에 대한 비판을 어느 범위 내에서 수용하는 것이 바람직한가 하는 데에(제Ⅶ장) 논의의 중점을 둔다.

II. 우리나라의 技術導入 現況

1994년도의 技術導入¹⁾ 對價支給額은 총 12억 7,650만달러로 1993년도의 대가지급액 9억 4,640만달러보다 34.9%의 증가율을 보여줌으로써 전년도 11.2%의 증가율에서 큰 신장세를 나타내고 있다.

〈表 II - 1〉 年度別 技術對價支給 推移

(單位 : 백만달러)

	1962~1966	1967~1971	1972~1976	1977~1981	1982	1983	1984	1985	1986
기술대가지급	0.8	16.3	96.5	451.4	115.7	149.5	213.2	295.5	411.0
	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	
기술대가지급	523.7	676.3	888.6	1,087.0	1,183.8	850.63	946.41	1,276.56	

資料 : 한국산업기술진흥협회, 『1994년도 기술도입 연차보고서』, 1995. 5.

건수별로 볼 때 1994년도 우리나라의 해외기술도입은 총 430건(정부신고수리분에 한함)으로 1993년도의 351건(정부신고분)보다 22.5% 증가하였다.

이와 같이 技術導入件數가 계속적으로 증가하고 있는 것은 기술도입

1) 技術導入과 관련하여 정부는 1978년 이래 자유화 조치를 꾸준히 진행시켜왔으나, 최근들어 그 자유화의 폭이 대폭 넓어지고 있다. 1993년부터 기존에 지불하는 대가지급액의 규모에 따라 정부신고수리분(계약기간 1년 이상이고 정책기술료가 美貨 30만달러 이상이거나 착수금이 美貨 5만달러 이상이고 경상기술료가 순매출액의 3% 이상인 경우)과 감류외국환은행의 은행인증분(정부신고분 이외의 경우로 은행에서 계약인증을 받아야 함)으로 나누어 신고제도를 실시해 오다가, 1994년 3월 1일부로 은행인증분으로 대체, 1995년 4월 1일부터 방위산업, 반도체, 우주·항공분야 및 고도기술로 租稅減免을 받고자 하는 경우를 제외한 모든 기술도입의 정부신고를 폐지함으로써 技術導入의 대폭적인 자유화를 단행하였다.

건수가 1993년도에 들어 4년만에 증가세로 반전되어 1994년 국내경제가 회복국면에 들어설 것을 예고해 준 이래(정부신고분 및 은행인증분 종합) 1995년에는 세계경제와 더불어 국내경제가 활황국면에 접어들 것임을 先行的으로 나타내고 있었다고 볼 수 있다.

〈表 II - 2〉 年度別 技術導入件數 및 導入比重 推移

(單位: 건, %)

		1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994
도입건수		637	618 (751)	452 (763)	447 (738)	386 (582)	355 (533)	351 (707)	430
증 가 율		23.2	17.9	1.6	△3.3	△21.2	△8.4	32.7	22.5
도입 비중	대 기업	41.4	46.7	55.2	62.3	58.2	64.7	58.1	68.4
	중소기업	57.6	52.8	44.6	36.6	41.2	34.7	38.7	27.7

註: 상기 건수는 정부신고분에 한함. 단 1993년까지 ()안의 수치는 정부신고분과 은행인증분의 합계임. 1994년도 기술도입의 경우, 은행의 계약인증이 폐지됨에 따라 은행인증분에 대한 정보가 포착될 수 없게 되었다. 한편 대가지급액의 경우는 여전히 포착되고 있으나 기술도입대가의 경우 도입기술이 적용된 제품의 판매에 의한 경상기술료가 확정되어 있는 경우가 많고, 상당기간이 지나야 그 결과가 나타나므로(현재의 대가 지급액수는 수년전에 이루어진 도입건으로부터 최근에 이루어진 도입건수까지를 망라한 누적적 결과치임) 당장의 지급액수를 통해 현재의 도입추세를 가늠할 자료로서는 부적합하다고 할 수 있다.

資料: 한국산업기술진흥협회, 『1994년도 기술도입 연차보고서』, 1995. 5.

업종별 對價支給 內容을 살펴보면 전기·전자분야가 7억 6,550만달러(60.0%)로 가장 많고, 그 다음으로 기계분야가 2억 3,490만달러(18.4%), 화학분야가 1억 470만달러(8.2%)로 각각 나타나 전년도와 비슷한 분포를 보여주었다.

〈表 II - 3〉 業種別 技術導入對價 支給規模

(單位: 백만달러)

	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994
농업·축산	0.4	0.2	0.7	1.3	1.9	3.1	1.7	1.20	2.33	1.97
식료품	3.2	6.1	4.3	5.2	8.9	9.5	14.4	8.85	8.33	13.96
펄프·제지	0.3	0.1	0.3	0.4	1.0	1.2	2.3	2.16	1.48	1.62
방직·직물	1.0	2.0	2.1	1.4	0.4	1.3	3.8	0.01	1.05	0.60
화학섬유	3.0	4.6	6.2	6.9	12.8	13.2	21.4	23.78	25.27	28.20
시멘트	4.1	13.0	6.7	6.8	25.7	15.6	18.2	24.32	11.05	9.35
정유·화학	30.0	44.9	61.2	106.5	146.5	210.3	177.5	104.13	113.93	104.74
제약	3.2	6.8	4.2	5.6	5.0	6.8	9.7	6.74	5.09	4.23
금속	8.6	9.5	12.0	6.0	10.5	8.6	6.9	9.20	18.22	10.77
전기·전자	80.0	134.2	190.3	259.6	380.9	461.2	471.2	439.93	492.00	765.53
기계	53.5	89.7	119.7	120.8	154.5	216.4	323.9	126.14	186.72	234.98
조선	32.6	13.6	11.6	6.0	12.4	16.2	34.1	5.04	22.27	40.47
통신	8.3	13.8	6.9	5.4	7.5	6.5	1.4	10.72	21.71	19.52
전력	50.5	60.3	75.0	113.8	88.2	79.9	66.0	68.18	10.12	6.12
건설	3.5	4.0	1.9	1.8	0.5	4.0	3.9	7.35	14.47	15.69
기타	13.3	8.2	20.6	28.8	31.9	33.2	27.4	12.88	12.37	18.71
합계	295.5	441.0	523.7	676.3	888.6	1087.0	1183.8	850.63	946.41	1276.56

資料: 한국산업기술진흥협회, 『1994년도 기술도입 연차보고서』, 1995. 5.

업종별 技術導入 現況을 건수별로 살펴보면 전기·전자분야가 33.8%인 167건으로 가장 많고, 기계분야가 26.7%인 115건, 그리고 화학분야가 50건으로 11.6%를 차지함으로써, 이들 세 분야의 비중이 전체 도입 건수의 72.2%를 점하고 있어 1993년의 75.5%와 대동소이한 양상을 보여주고 있다.

〈表 II -4〉 業種別 技術導入對價支給(1994年)

(單位: 백만달러, %)

조 선	화 학	화학섬유	전기·전자	기 계	기 타	전 체
40.5 (3.2)	104.7 (8.2)	28.2 (2.2)	765.5 (60.0)	234.9 (18.4)	102.7 (8.0)	1,276.5 (100)

註: ()안은 비중임.

資料: 한국산업기술진흥협회, 『1994년도 기술도입 연차보고서』, 1995. 5.

〈表 II -5〉 技術導入對價支給의 業種別 比重

(單位: 백만달러, %)

	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994
화 학	11.3	12.6	12.5	16.6	17.0	20.0	15.0	13.0	12.6	8.2
기 계	29.1	25.1	25.1	18.7	18.8	21.4	27.4	15.4	22.0	18.4
전기·전자	29.9	36.0	37.7	39.2	43.7	43.0	39.8	53.0	54.2	60.0
기 타	29.7	26.3	24.7	25.4	20.5	15.6	17.8	18.6	11.2	13.4
전 체	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
전체규모	295.5	411.0	523.7	676.3	888.6	1,087.0	1,183.8	850.63	946.41	1,276.5

資料: 한국산업기술진흥협회, 『1994년도 기술도입 연차보고서』, 1995. 5.

국별 技術導入對價 支給實績을 보면 미국에의 대가지금액이 6억 9,460만달러로 전체의 54.4%를 차지하였고 일본이 3억 9,910만달러로 전체의 31.3%를 기록했다. 또한 독일 3,710만달러(2.9%), 영국 2,960만달러(2.3%) 그리고 프랑스가 2,620만달러(2.0%)씩의 로열티를 지급 받은 것으로 집계되었다. 기술도입건수와 마찬가지로 기술도입대가 지급의 경우도 美·日에의 집중도가 전년도 대비 4.2%가 증가한 85.7%에 이르러 그 편중도가 심화되었다.

〈表 II - 6〉 國家別 技術導入對價 支給實績(1994年)

(單位: 백만달러, %)

미 국	일 본	독 일	영 국	프랑스
694.6 (54.4)	399.1 (31.3)	37.1 (2.9)	29.6 (2.3)	26.2 (2.0)

註: ()안은 비중임.

資料: 한국산업기술진흥협회, 『1994년도 기술도입 연차보고서』, 1995. 5.

한편 1994년도 국가별 도입기술건수를 보면 美國이 184건으로 전체의 42.8%를 기록해 가장 많고 日本이 124건(28.9%)으로 나타났으나, 은행인증분을 뺀 정부신고분만의 통계숫자이기 때문에 美國으로부터의 기술도입건수가 日本으로부터의 도입건수를 능가했다고 속단할 수는 없다. 단, 비교적 고가인 정부신고수리분(계약기간 1년 이상에 정액기술료가 美貨 30만달러 이상이거나, 착수금이 美貨 5만달러 이상이고 경상기

〈表 II - 7〉 國別 · 業種別 技術導入件數 現況(1993~94年)

(單位: 건, %)

	일본		미국		영국		독일		프랑스		스위스		이탈리아		기타		전체	
	93	94	93	94	93	94	93	94	93	94	93	94	93	94	93	94	93	94
	식품	1	1	4	6	-	-	-	1	-	1	-	-	-	-	-	3	5
섬유	4	3	2	-	1	-	-	-	3	-	-	-	1	-	-	-	11	3
화학	13	13	12	18	4	2	2	5	-	3	1	1	1	1	7	7	40	50
전기·전자	43	36	55	102	1	7	1	3	1	3	-	2	-	1	8	13	109	167
기계	57	51	20	25	5	8	10	23	2	3	1	1	1	-	9	4	105	115
금속	3	5	-	1	-	-	1	1	-	-	-	-	-	-	2	2	6	9
기타	16	15	30	32	6	5	2	1	5	5	2	3	2	2	12	11	75	74
합계	137 (39.0)	124 (28.9)	123 (35.0)	184 (42.8)	17 (4.8)	22 (5.2)	16 (4.6)	34 (7.9)	11 (3.1)	15 (3.5)	4 (1.2)	7 (1.6)	5 (1.5)	4 (0.9)	38 (10.8)	40 (9.2)	351 (100)	430 (100)

註: 상기 건수는 정부신고분에 한함.

資料: 한국산업기술진흥협회, 『기술도입 연차보고서』, 각 연도.

슬료가 순매출액의 3% 이상인 경우)에서 日本보다 美國으로부터 技術導入이 더 많이 이루어지고 있는 것은 美國에서 도입되는 기술이 보다 더 기초적이고 규모가 큰 것임을 반영해 주는 것이라 볼 수 있으며, 반면에 日本이 산업발전의 핵심이라고 할 수 있는 고도의 첨단기술을 우리나라에 양여하는 데 인색했음을 반증해 준다고 볼 수 있다. 또한 獨逸에서의 도입건수가 34건(7.9%), 英國에서의 도입건수가 22건(5.2%), 프랑스로부터의 도입건수가 15건(3.5%) 등의 순이었는데, 아직도 美·日에의 편중현상이 거의 개선되지 않은 것으로 나타났다.

기술도입 기업의 規模別 技術導入 現況을 살펴보면 대기업이 전체의 68.4%(전년도의 경우 57.4%)인 294건을 도입한 데 반해 중소기업의 경우 전체의 27.7%(전년도의 경우 41.2%)인 119건을 도입하였고 기타 연구기관 등에서 3.9%인 17건을 도입하였다. 이는 동 보고서의 분석대상인 고가 첨단고도산업의 기술도입(정부신고분)이 주로 大企業에서 이루어지고 있기 때문으로 분석될 수 있다. 그러나 최근 中小企業을 중심으로 연구소의 설립 붐이 일고 있고 이는 中小企業에서의 기술관심도가

〈表 Ⅱ-8〉 國別 租稅減免對象 高度技術導入 分布(1994年)

(單位: 건)

	미 국		일 본		독 일		영 국		기타국		총 계	
	도입 기술	조세 감면	도입 기술	조세 감면	도입 기술	조세 감면	도입 기술	조세 감면	도입 기술	조세 감면	도입 기술	조세 감면
화 학	19	6	14	5	5	1	2	-	15	5	55	17
전기·전자	119	73	40	12	3	1	8	4	23	10	193	100
기 계	26	14	55	17	24	11	9	7	12	4	126	53
기 타	20	5	15	2	2	1	3	-	16	4	56	12
계	184	98	124	36	34	14	22	11	66	23	430	182

註: 화학분야에서는 정유·화학 및 제약업종이, 전기·전자분야에서는 통신업종이, 기계분야에서는 조선업종이 포함됨.

資料: 한국산업기술진흥협회, 『1994년도 기술도입 연차보고서』, 1995. 5.

점증하고 있다는 점을 반영한 것이라고 볼 수 있기 때문에 향후 중소기업에서의 技術導入도 보다 활발히 이루어질 것으로 예견할 수 있다.

1994년도 도입기술 중 고도기술로서 租稅減免을 받은 실적을 보면 美國으로부터는 총 184건의 도입건 중 53.3%인 98건이 고도기술로 조세 감면을 받았고, 日本의 경우 총 124건의 도입건 중 29.0%인 36건으로 나타나 일본이 첨단·고도기술분야에 있어서 對韓 技術移轉에 상대적으로 소극적임을 설명해 주고 있다(〈表 II-8〉 참조).

주요 업종별·국별 租稅減免 高度技術의 導入 現況을 살펴보면 美國의 경우 도입된 98건의 조세면제 고도기술 중에 전기·전자분야가 74.5%인 73건, 기계분야는 14.3%인 14건의 분포를 보이고 있어 주로 전기·전자분야에 집중되고 있으나, 日本의 경우 총 36건 중 47.2%인 17건이 기계분야, 33.3%인 12건이 전기·전자분야로 파악되었다. 이를 분야별 전체 도입기술과 비교해 보면 美國의 경우 전기·전자분야 기술도입 총건수인 119건 중 61.3%인 73건이, 기계분야는 총 26건 중 53.8%인 14건이 租稅減免 高度技術에 해당되었으나 日本의 경우는, 전기·전자분야 기술도입 총건수인 40건 중 30.0%인 12건이, 기계분야는 도입기술 55건 중 30.9%인 17건만이 租稅減免 高度技術로 나타나 日本이 우리나라에 고도기술을 이전하는 데 인색했음을 여실히 보여주고 있다.

1994년도의 도입기술 430건 중 특허권을 수반한 계약건수는 250건으로 58.1%를 차지해 전년도의 47.2%(정부신고분 및 은행인증분 포함)보다 약간 증가한 것으로 나타났다. 업종별 특허권수반 기술도입 현황을 보면, 전기·전자분야가 전체 특허권수반 도입기술 250건 중 115건으로 46.0%를 차지하여 가장 많은 것으로 나타났고, 그 다음으로는 기계분야 70건(28.0%), 화학분야 26건(10.4%) 등의 順으로 집계되었다.

이를 각 분야별 총기술도입건수에 대한 特許權階伴 技術導入의 비중을 보면 전기·전자분야가 도입건수 167건 중 115건이 특허권을 수반한 것으로 나타나 그 비중이 68.9%로 전년도에 이어 가장 높았고, 그 다음으로 기계분야가 115건 중 70건(60.7%), 화학분야가 50건 중 26건

(52.0%)으로 나타나고 있다.

〈表 II - 9〉 特許權 및 商標權隨伴 技術導入 推移

(單位: 건, %)

	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994
총 기술도입건수(A)	637	751	763	738	582	533	707	430
특허권수반 기술도입건수(B)	281	325	365	333	266	246	334	250
상표권수반 기술도입건수(C)	160	183	189	157	148	111	175	69
특허권수반 기술도입비중 (B/A)	44.1	43.3	47.8	45.1	45.7	46.2	47.2	58.1
상표권수반 기술도입비중 (C/A)	25.1	24.4	24.8	21.3	24.6	20.8	24.7	16.0

資料: 한국산업기술진흥협회, 『1994년도 기술도입 연차보고서』, 1995. 5.

1994년도 도입기술 중 商標使用權을 수반한 技術導入은 전체 도입기술 430건의 16.0%인 69건으로, 이 가운데 대기업(34건)보다 중소기업(35건)이 더 많은 것으로 나타났는바, 중소기업의 상표권수반 기술도입 비중이 대기업보다 높았다. 이는 기술력에서 떨어지는 중소기업이 제품 화까지 상당한 시간을 필요로 하는 기초기술보다는 기술제공 기업의 브랜드 위력을 활용한 시장확보에 더욱 관심을 갖고 있기 때문인 것으로 풀이된다. 업종별 상표사용권수반에서는 전기·전자분야와 기계분야가 공히 24.6%인 17건으로 가장 높게 나타났다. 국별 상표권수반의 경우 美國에서 전체의 34.8%인 24건, 日本에서 30.4%인 21건을 기술도입하였다.

Ⅲ. 使用料所得으로부터의 稅收規模

세수면에서 볼 때 우리나라는 최근 들어 非居住者 外國法人의 國內源泉所得規模가 급격히 증가하고 있어 使用料所得에 대한 課稅權 문제가 중요한 이슈로 등장하고 있다. <表 Ⅲ-1>을 보면 우리나라에 있는 非居住者 外國法人의 國內源泉所得 規模가 1988년 이후 급격히 증가하였으며 특히 1992년의 경우 전년대비 238.32%의 높은 증가율을 보여 약 2조 9천억원을 기록하였다. 1993년과 1994년에는 증가율이 27.90%와 23.66%로 둔화되기 시작하였으며 1994년에는 국내원천소득 규모가 약 4조 5,500억원에 이르고 있다. 원천징수 실적면에서도 이와 비슷한 양상을 보이고 있다. <表 Ⅲ-1>에서 1988년 이후 계속 증가하던 非居住者 外國法人의 국내원천소득 원천징수 실적이 특히 1992년에는 전년대비 240.49%의 높은 증가율을 보인 3,760억원을 기록하였다. 반면 1993년에는 34.50%가 감소하였다가 다시 1994년에 32.72%로 회복세를 보여 3,270억원 정도를 징수하였다.

그리고 使用料所得의 경우 원천소득 규모나 원천징수 실적이 전체 원천소득 규모와 원천징수 실적에서 차지하는 비율이 1989년 이후부터 1992년까지 감소하는 추세로 각각 35.7% 및 40.0%를 차지하였으나 그 이후에는 다시 증가하여 1994년에는 각각 52.4%, 73.2%에 이르고 있다. 이는 非居住者 外國法人의 국내원천소득은 많은 부분 使用料所得에 기인함을 말해주고 있다.

또한 <表 Ⅲ-1>에서 나타나듯이 법인세 세수규모 중에서 使用料所得이 차지하는 비중을 살펴보면 1988년 0.77% 이후 꾸준한 증가추세를 보이다가 1992년에는 2.53%, 그리고 1994년 현재는 3.24%로 늘어났다. 이는 점차로 使用料所得에 대한 과세의 세수면에서의 비중도 중요성을 더해감을 보여주고 있다.

〈表 Ⅲ - 1〉 非居住者 外國法人의 國內源泉所得 規模 및 源泉徵收 實績

(單位: 억원, %)

		1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994
원천징수실적	규모	2,777.6	3,589.3	5,238.4	8,504.1	28,770.9	36,797.8	45,506.0
	(증가율)		(29.22)	(45.94)	(62.34)	(238.32)	(27.90)	(23.66)
원천징수실적	이자소득	72.1	96.2	98.0	1,721.3	7635.6	1,553.7	1,472.7
	배당소득	407.5	323.3	578.1	763.7	1,988.8	2,660.8	3,837.2
원천징수실적	인적용역소득	198.2	213.5	345.2	609.0	3,161.4	2,815.3	3,543.8
	사용료소득	1,098.1	2,234.6	2,822.9	3,508.7	10,279.1	17,280.4	23,845.2
원천징수실적	(규모대비비중)	(39.5)	(62.3)	(53.9)	(41.3)	(35.7)	(47.0)	(52.4)
	기타소득	1,001.8	721.7	1,394.1	1,901.5	5,706.1	12,487.6	12,807.2
원천징수실적	실적	315.0	505.9	666.4	1,104.3	3,760.1	2,462.9	3,268.8
	(증가율)		(60.59)	(31.73)	(65.71)	(240.49)	(-34.50)	(32.72)
원천징수실적	이자소득	9.4	15.8	13.5	209.3	935.0	15.3	32.2
	배당소득	56.4	37.4	45.4	75.6	217.0	242.9	344.5
원천징수실적	인적용역소득	37.6	41.8	68.2	127.2	621.0	251.5	273.6
	사용료소득(B)	173.7	341.9	417.6	638.1	1,505.9	1,683.9	2,391.8
원천징수실적	(실적대비비중)	(55.1)	(67.4)	(62.7)	(57.8)	(40.0)	(68.4)	(73.2)
	기타소득	37.9	69.7	121.8	54.2	481.2	269.4	226.8
법인세수규모(A)		22,474.3	31,078.4	32,261.3	45,855.47	59,410.5	58,623.3	73,876.0
(B/A)		0.77	1.10	1.29	1.39	2.53	2.89	3.24

資料: 國稅廳, 『源泉徵收稅 集計簿』, 1995.

——, 『國稅統計年報』, 1995.

외국인투자기업에 대한 법인세 납부실적과 使用料所得에 대한 원천징수실적의 규모를 비교해 보면 우리나라가 지급하는 使用料所得의 규모와 그로부터의 징수하는 세수규모가 상대적으로 빠른 속도로 증가하고 있는 것을 볼 수 있다. 使用料所得에 대한 원천징수 실적의 외국인투자기업의 법인세 납부실적 대비비율은 1991년의 16.4%에서 1992년에는 40.2%, 1993년에는 39.2%로 급격히 증가했고 1994년에도 33.1%로 1993년에 비하여 약간 줄어들었으나 대체로 증가추세를 보이고 있다고 보여진다.

〈表 Ⅲ-2〉 外國人 投資企業의 法人稅 納付實績 規模와 使用料所得에 대한 源泉徵收實績 規模의 比較

(單位 : 억원, %)

	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994
외국인투자기업의 법인세 납부실적 (A)	3,109	3,841	3,237	3,888	3,750	4,294	7,221
사용료소득에 대한 원천징수 실적 (B)	174	341	418	638	1,506	1,684	2,392
B/A	5.6	8.9	12.9	16.4	40.2	39.2	33.1

資料 : 國稅廳, 『法人稅 申告資料』, 1995.

——, 『源泉徵收稅 集計簿』, 1995.

Ⅳ. 우리나라의 使用料所得 課稅制度

1. 使用料所得의 課稅體系

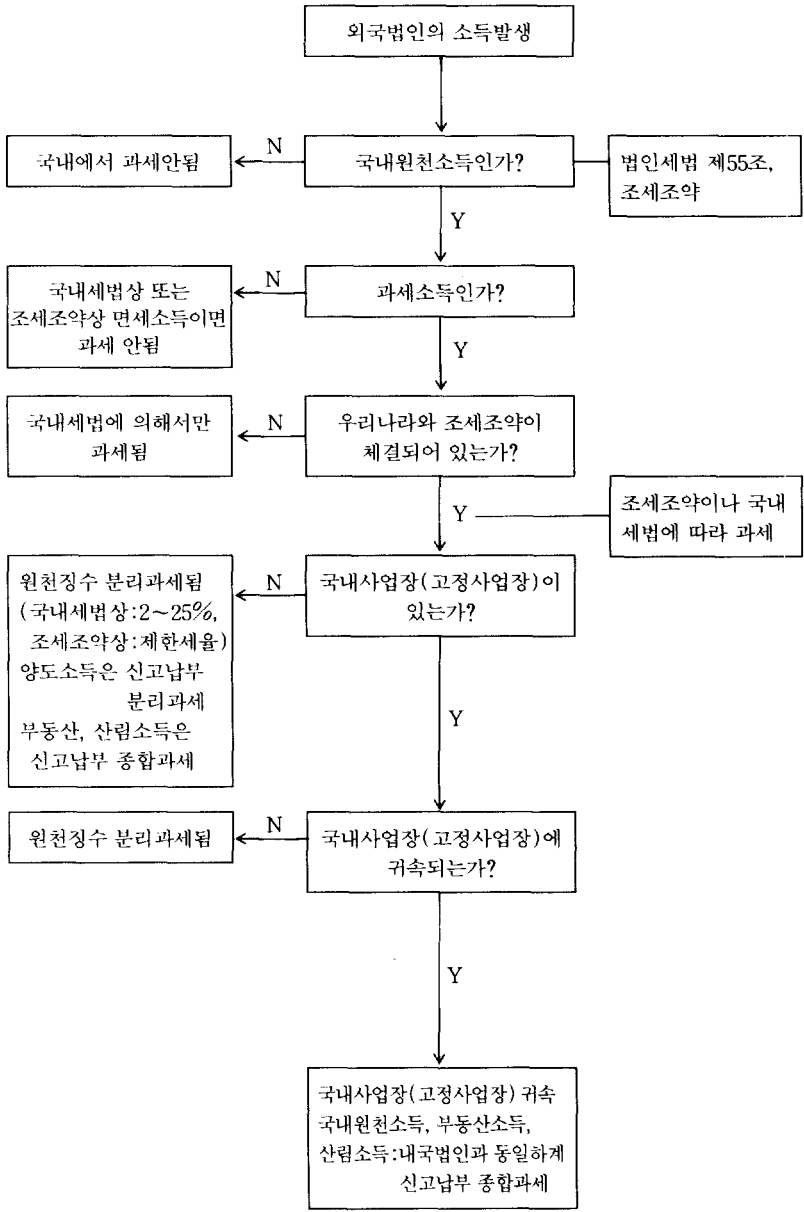
우리나라 거주자가 지급하는(혹은 우리나라 거주자가 이용한 권리에 대한 對價로 지불되는) 使用料에 대한 과세는 非居住者 外國法人의 使用料所得에 해당되거나 혹은 외국법인의 국내사업장에 귀속되는 事業所得으로 구분되는데 이는 당해 외국법인의 소득이 국내 고정사업장²⁾에 귀속되는 國內源泉所得인가의 여부에 달려 있다. 이를 외국법인에 대한 과세체계도에서 살펴보면 [圖 Ⅳ-1]과 같다.

[圖 Ⅳ-1]에서 보는 바와 같이 우리나라와 租稅條約을 체결한 나라의 거주자에게 지급되는 使用料所得은 그 나라의 거주자가 우리나라에 國內事業場(고정사업장)을 가지고 있는 경우(그 국내사업장에 소득이 귀속되는 경우)에는 內國法人과 동일하게 그 법인의 事業所得으로 취급 받게 된다. 그러나 우리나라에 국내사업장을 가지고 있지 않는 경우 조세조약상의 制限稅率로 원천징수 분리과세된다. 국내사업장 발생소득이 당해 고정사업장에 귀속되어 국내에 원천을 둔 事業所得으로 간주되는 경우에는 <表 Ⅳ-1>과 같이 내국법인과 동일한 세율(법인세법 제22조 제1항)로 신고납부 綜合課稅되게 된다.

법인세법 제59조 제1항에 따르면 外國法人의 國內源泉所得 발생시 그것이 국내에 고정사업장을 구성하지 않고 있거나 고정사업장이 있다고

2) 固定事業場이란 외국에 본점 또는 주된 사무소를 둔 법인, 즉 외국법인이 사업의 전부 또는 일부를 영위하는 국내의 고정된 사업장소(예: 지점, 사무소, 작업장 등)로 정의된다. 자세한 개념 정의는 金裕燦, 『韓國의 固定事業場 관련 課稅制度의 問題點과 改編方案』(1994)을 참고하기 바란다.

[圖 IV - 1] 外國法人에 대한 課稅體系



〈表 IV-1〉 法人事業所得 稅率

과 세 표 준 금 액	세 율
1억원 이하	18%
1억원 초과	30%

하더라도 당해 고정사업장에 귀속되지 않는 외국법인의 國內源泉所得에 대한 법인세 원천징수는 내국법인과 같이 원천징수 분리과세되며 국내 법상 이들 국내원천소득에 대한 源泉徵收稅率은 〈表 IV-2〉와 같다.

〈表 IV-2〉 國內源泉所得의 範圍 및 源泉徵收稅率

	원 천 징 수 세 율
인적용역소득	20%
이자·배당·사용료·기타소득	25%
유가증권 양도소득	양도가액의 10%와 양도차액의 25% 중 적은 금액
사업소득, 선박·항공기 등의 임대소득	2%

그러나 우리나라와 租稅條約을 맺고 있는 국가의 법인인 경우에는 〈表 IV-3〉에서와 같이 조세조약상의 制限稅率로써 원천징수 분리과세 된다.

외국법인의 國內事業場에 귀속되지 않는 소득과 국내사업장이 없는 외국법인의 소득에 대한 원천징수는 국내법인에 대한 원천징수 규정 (예납적 원천징수)과는 달리 특별규정인 법인세법 제59조 제1항이 적용되어(완납적 원천징수) 원천징수로 과세가 종결되며 종합과세되지 않는다.

〈表 IV - 3〉 使用料所得에 대한 制限稅率

(1995. 10. 31 기준)

	국 명	제한세율의 종류	제한세율 (%)	차등세율의 조건
1	일	본	단일	
2	태	국	단일	
3	미	국 ¹⁾	차등	저작권·문학·연극·음악 또는 예술작품의 생산 또는 재생산할 권리의 사용료
			15	기타
4	덴	마	차등	산업적 투자 ²⁾
		크	10	기타
5	캐	나	단일	
6	벨	다	차등	산업적 투자 ²⁾
	기	에	10	기타
			15	
7	노	르	차등	산업적 투자 ²⁾
	웨	이	10	기타
			15	
8	호	주	단일	
9	뉴	질	단일	
10	영	랜	차등	산업적 투자 ²⁾
		드	10	기타
		국	15	
11	독	일	차등	산업적 투자 ²⁾
			10	기타
			15	
12	싱	가	단일	
13	네	포	차등	산업적 투자 ²⁾
	덜	르	10	기타
	란	드	15	
14	스	위	단일	
15	핀	스	단일	
16	스	란	차등	산업적 투자 ²⁾
	웨	드	10	기타
	덴	텐	15	
17	말	레이	차등	산업·상업·학술상의 장비사용권 및
	시아		10	경험에 관한 정보, 저작권, 사용권
			15	영화, 라디오, TV 필름과 문학예술상의
				작품 사용권
18	스	리	단일	
19	룩	랑	차등	산업적·상업적·과학적 장비 또는 경
	셈	부	10	험에 관한 정보의 대가
	부	르크	15	기타
20	인	도	단일	
21	방	글	단일	
22	필	라	단일	
23	터	데	단일	
24	파	시	단일	
25	키	키	단일	
26	스	스	단일	
27	오	타	단일	
28	인	리	차등	상표의 사용 및 사용권리
	도	질	25	기타
	네		15	
	시		10	

〈表 IV-3〉의 계속

	국명	제한세율의 종류	제한세율 (%)	차등세율의 조건
29	튀니지	단일	15	
30	헝가리	단일	0	비과세
31	아일랜드	단일	0	비과세
32	폴란드	단일	10	
33	몽골	단일	10	
34	체코	차등	면세	문학·예술·영화필름, 라디오·TV방송용 필름 또는 테이프를 포함하는 저작권 기타
			10	
35	러시아	단일	5	
36	이집트	단일	15	
37	중대국	단일	10	
38	베트남	차등	5	산업·상업·과학적 활동관련 기술, 장비, 정보 기타
			15	
39	루마니아	차등	7	산업적사용료 기타
			10	
40	불가리아	단일	5	
41	피지	단일	10	
42	스페인	단일	10	
43	멕시코	단일	10	
44	프랑스	단일	10	개정전 조약에서는 산업적 투자 이외 사용료는 15% 적용

註 : 1) 미국과 체결한 조세조약에서는 투자회사나 지주회사가 지급받는 사용료에 대하여는 제한세율이 적용되지 아니함.

2) 산업적 투자에 대한 사용료라 함은 산업목적상의 특허·의장·신안·도면·비밀의 공식 또는 공정의 사용 또는 사용할 권리에 대한 대가 및 산업적·상업적·과학적 경험에 관한 정보에 대하여 지급하는 사용료를 말한다(한·독일 조세조약 의정서 제4항). 노르웨이·스웨덴·네덜란드와 체결된 조약의 경우에는 산업상·상업상·과학상 장비의 사용이나 사용할 권리에 관한 대가 역시 10%가 적용된다.

3) 필리핀 투자위원회에 등록되어 있으며 투자촉진법상 투자장려분야에 종사하는 필리핀 법인에 의해 지급되는 사용료는 10%.

資料 : 金裕燦, 『外國資本에 대한 課稅制度』, 연구보고서 94-10, 韓國租稅研究院, 1994.
韓國行政新聞社, 『이중과세조세협약』, 세무회계자료전집 부록, 1994. 11.

2. 課稅權의 所在

가. 國內稅法

국내법에서는 법인세법 제55조 제1항 제9호에서 ‘자산, 정보 또는 권리를 국내에서 사용하거나 그 대가를 국내에서 지급하는 경우’라고 규정하여 使用料所得에 대해 使用地主義와 支給地主義를 동시에 규정하고 있다. 1988년 세법개정 이전의 경우에는 使用地主義만 규정하였는데, 1988년 세법개정에서 국내에서 使用料를 지급하는 경우에도 국내에서 소득이 발생하는 것으로 규정하였다.

나. 租稅條約

우리나라는 대부분의 조세조약에서 使用料所得에 대한 課稅權의 소재를 支給地主義 입장을 택하고 使用地主義를 보완하고 있는데 이는 「UN 모델조약」에 따르는 것이다. 우리나라가 체결하고 있는 조세조약 중 美國을 제외하고는 대부분이 대가를 지급하는 국가에 使用料所得의 원천이 있는 것으로 규정하고 있다³⁾. 따라서 사용료를 발생시키는 자산이 외국에서 사용되었다 하더라도 사용료 지급자가 韓國 거주자인 경우에는 韓國에 소득의 원천이 있다고 보는 것이다. 그러나 韓·美租稅條約은 使用料를 이를 발생시킬 수 있는 자산의 어느 계약국내의 사용(for the use of) 또는 사용할 권리(the right to use)의 대가로 규정하여 使用地를 使用料所得의 원천으로 규정하고 있다. 따라서 국내에서 사용되지 않고 해외에서 권리나 정보가 사용되는 경우에는 대가가 국내에서 지급

3) 좀더 詳述한다면 使用料는 사용료의 지급자가 一方締約國 또는 同 一方締約國의 지방정부, 지방공공단체 또는 거주자일 경우에는 同 一方締約國 내에서 발생한 것으로 본다.

되는 경우에도 국내에서 과세되지 않는 것이 타당하다. 그러나 국내에 있는 본점의 해외지점이 본점이 도입한 기술을 사용하고 그 대가를 본점이나 해외지점이 지급한 경우에는 국내에 소득의 원천이 있다고 본다 (법인세법 통칙 6-1-21의 2...55).

1) 政府가 支給하는 使用料

국가, 그 정치적 하부조직, 지방공공단체가 使用料의 지급자인 경우에는 美國을 포함한 대다수의 국가별 조약에 언급이 없거나 말레이시아와 같이 있다고 하여도 '사용료의 지급자인 一方締約國에서 그 사용료가 발생한 것으로 간주한다'고 규정되어 있는데, 이것은 美國·日本·泰國과 맺은 조세조약 이외에는 과세할 수 없도록 규정되어 있는 정부가 제공하는 人的用役에 비교할 때 상당히 다른 내용이다. 이는 인적용역에 비하여 使用料所得은 고액이며 전기·통신 등 고액의 使用料所得이 발생하는 사업분야를 국가가 관장하는 경우가 흔하기 때문에 그 경우에 노하우 移轉에 대한 과세를 하는 것이 타당하기 때문이다.

2) 固定事業場에 歸屬되는 使用料

우리나라의 조세조약은 고정사업장에 귀속(부담)되는 使用料所得의 發生地國으로 고정사업장의 소재지국을 연결하고 있다. 使用料所得의 지급인이 거주자 여부에 관계없이 一方締約國에 사용료 발생과 실질적으로 관련되는 固定事業場을 가지고 있고, 동 使用料所得이 그러한 고정사업장에 의하여 부담되는 경우 동 고정사업장이 소재하는 締約國에서 발생하는 소득으로 간주한다. 이 경우 사용료의 지급인이 締約國의 거주자가 아닌 제3국의 거주자인 경우에도 적용이 된다. 이는 使用地主義를 따르는 부분이다.

3) 資産·情報·權利의 讓渡로 發生하는 使用料

일본·태국과 맺은 租稅條約의 경우에는 저작권·특허권·기타 자산

을 讓渡함으로써 발생하는 使用料所得은 그 자산 권리·정보 등이 양도된 국가(자산·권리가 사용되어질 국가)에서 소득이 발생한 것으로 본다 고 규정하여 使用地主義를 部分的으로 채택하고 있다.

4) 國際運輸裝備 貨貨를 통한 使用料所得

일본 및 태국과 맺은 조세조약에서도 국제운수에 운용되는 선박이나 항공기를 貨貨함으로써 취득하는 使用料는 그 임차인이 거주자인 계약 국내에 소득의 源泉이 있는 것으로 규정하고 있다.

3. 使用料所得의 範圍

가. 國內稅法

우리나라 법인세법 제55조 제1항 제9호 및 소득세법 제134조 제11호에 따르면 다음에 해당하는 ‘자산·정보 또는 권리를 국내에서 使用하거나 그 대가를 국내에서 지급하는 경우의 당해 대가 및 그 자산·정보 또는 권리의 讓渡로 인해 발생하는 소득’은 使用料所得으로서 국내에서 과세된다고 규정하고 있다⁴⁾.

- ① 학술 또는 예술상의 저작물(영화필름 포함)의 저작권, 특허권, 상표권, 의장, 모형, 도면이나 비밀의 공식 또는 공정, 라디오·텔레비전 방송용 필름 및 테이프 기타 이와 유사한 자산이나 권리
- ② 산업상·사업상 또는 과학상의 지식·경험에 관한 정보 또는 노하우⁵⁾

4) 1988년 12월 26일 세법 개정 이전에는 자산 등이 국내에 사용되는 경우에만 국내원천 소득이 되었으나, 1988년 세법 개정으로 자산 등을 임차하여 국외에서 사용하는 경우에도 동 대가를 국내에서 지급하는 경우에는 국내원천소득이 된다.

5) OECD모델조약 주석서에서는 노하우를 「특허권의 대상이 될 수 있는가의 여부와 관계없이 산업상 어떤 제품의 재생산이나 산업공정에 필요한 공개되지 아니한 모든 기술적인 정보」로 정의하고 있다.

③ 산업상·상업상 또는 과학상의 기계 설비 장치 기타 대통령령이 정하는 용구

법인세법 시행령은 제122조 5항에서 위의 ③의 1에서 규정하는 용구는 운반구·공구·기구와 비품으로 한다고 설명하였다.

과세대상 使用料所得의 범위 규정에 있어서 우리나라의 국내법은 두 가지 분야에서 OECD모델條約보다 使用料所得의 개념을 넓게 규정하고 있는데 우선 사용료를 발생시키는 재산의 使用對價뿐만 아니라 讓渡對價까지 使用料所得의 범위에 포함시키고 있는 것이 한 가지이며, 다른 하나는 설비대여로부터 발생하는 소득은 OECD 모델條約에 따르면 事業所得에 해당되지만 국내세법에서는 산업상·상업상 또는 과학상의 기계·설비·장치 등도 使用料所得으로 규정한다는 것이다.

나. 租稅條約

조세협약에서 使用料所得의 範圍는 체결국에 따라 다르나 다음과 같이 크게 세 가지로 분류할 수가 있다.

1) 문학·예술·학술작품의 저작권·특허권·상표권, 의장, 모형, 도면, 비밀 공식 또는 공정등의 使用對價 또는 사용할 權利의 對價⁶⁾

우리나라가 체결하고 있는 모든 조세조약에서 동 내용을 규정하고 있으며, 다만 스위스와의 조세협약에서는 동 내용을 제외하고 있다. 韓·스위스 조세조약 의정서 제2조에서 '문학·예술작품(영화필름과 라디오나 텔레비전 방송용 필름이나 테이프를 포함함)의 저작권의 사용 또는 사용할 권리에 대한 대가로서 받는 여하한 종류의 지급금에도 제12조

6) 文學·藝術 또는 學術作品에는 映畫필름, 라디오 방송 또는 텔레비전 放映을 위하여 사용되는 필름 및 테이프가 일반적으로 포함된다. 또한 權利 침해에 해당하는 불법복사에 대하여 지급하는 補償金도 여기에 포함된다.

(사용료소득)가 적용되지 않는다'고 규정하여 스위스와의 조세조약에서는 저작권 및 영화필름과 라디오나 텔레비전 방송용 필름 또는 테이프의 使用對價에 대하여 조세조약상의 使用料所得에서 제외하였다⁷⁾.

대부분의 국가와 조세조약에서는 위의 자산의 使用對價만을 使用料所得으로 규정하였으나, 일본·태국·미국·캐나다·싱가포르 등과는 財産의 讓渡로부터 발생하는 소득도 使用料所得으로 규정하였다. 또 미국과 맺은 조세조약에서는 자산의 양도로 발생하는 소득 중 生産性 相應對價가 지불되는 경우에는 이 부분을 使用料所得으로 보고 과세하는 것으로 규정되어 있다.

2) 産業上·商業上·科學上の設備의 使用料

1992년 OECD모델 개정에서 設備貸與(leasing)로부터 발생하는 소득을 事業所得으로 취급하기 위하여 산업상·상업상 또는 학술상의 설비사용 또는 사용의 대가는 使用料所得에서 제외하였다⁸⁾.

그러나 우리나라가 체결한 대부분의 조세조약(미국·태국·이집트는 제외)에서는 위의 소득을 使用料所得으로 규정하고 있다. 미국·이집트·태국과 맺은 조세조약에서는 이를 使用料所得에서 제외시킴으로써 事業所得으로 분류되게 하였다.

장비의 임대료가 아닌 販賣對價의 경우에는 使用料所得이 아니고 事業所得에 해당되며, 판매와 임대가 동시에 이루어지는 경우에도 소득권이 移轉될 것을 전제로 하는 경우 使用料所得에 해당되지 않는 것이 일반적이다. 그러나 소유권이전을 전제로 하지 않고 계약기간중에 임차인

7) 따라서 「韓·스위스 租稅條約」의 경우 文學·藝術作品的 사용대가는 대부분 同條約 제7조의 事業所得에 해당될 것이다.

8) 그 이전의 OECD 모델조약은 장비의 판매로부터 발생된 소득은 소유권이 타인에게 양도되기 때문에 事業所得으로 보고, 賃貸로 인하여 발생한 소득은 使用料所得으로 정의하였었다.

이 당해 자산을 구매할 수 있는 선택권만을 가진 임대계약의 경우 임대료는 使用料所得에 해당시키고 있다. 그러나 일본, 캐나다, 터키와의 조세조약에서는 조약에 규정된 설비가 양도된 경우 이 讓渡對價도 使用料所得에 해당된다고 보고 있다.

3) 産業上·商業上·科學上の 經驗에 관한 情報의 對價

산업상·상업상·과학상의 경험에 관한 정보의 對價는 노하우의 對價를 의미한다. 노하우의 對價는 법에 의하여 등록된 것뿐 아니라 법에 의하여 등록되지 않은 비밀의 공식이나 비밀의 공정도 모두 포함된다.

우리나라가 체결한 모든 조세조약에서는 동 내용이 규정되어 있다. 여기서 문제가 되는 부분은 산업상(industrial)·상업상(commercial)·과학상(scientific)의 경험에 대한 對價의 범위에 기술자나 전문경영인이 제공하는 技術支援(technical assistance), 技術用役(technical services) 및 經營用役(services of managerial)이 포함되느냐 하는 문제이다. 현재 대부분의 국가와의 조세조약에서는 기술지원·기술용역 및 경험용역에 대하여 규정을 두고 있지 않아 동 용역은 使用料所得에 해당되지 않는 것으로 보고 있다. 그러나 일부 국가(브라질·파키스탄·인도·튀니지)와의 조세조약에서는 기술지원·기술용역도 使用料所得에 포함된다고 명백히 규정하고 있다.

그러나 韓·프랑스 조세조약 의정서 제3조(1991년 개정 조세조약)에는 ‘과학적(scientific)·지학적(geological)·기술적(technical) 성격을 가진 특정의 연구나 조사, 특정공학적 용역(specific engineering services) 또는 자문(consultant)이나 감독용역(supervisory services)에 대한 대가로서 수취되는 지급금은 산업적·상업적 또는 과학적 경험에 관한 정보에 대한 지급금으로 간주되지 않는다’고 규정하여 技術用役 등은 使用料所得으로 보지 않음을 명백히 규정하고 있다.

그러나 실무에 있어서 어느 부분이 산업적·상업적·기술적 경험의 對價이고, 어느 부분이 技術支援·技術用役 등의 對價인지가 區分하기

어렵다.

이러한 문제는 국내세법 적용에 있어서도 발생하는데, 使用料所得(법인세법 제55조 ①항 9호 소득)과 人的用役所得(법인세법 제55조 ①항 6호 소득)의 구분이 그것이다.

우리나라가 체결한 조세조약에 나타나는 使用料所得의 범위를 정리해 보면 다음 <表 IV-4>와 같다.

<表 IV-4> 使用料所得의 範圍

(1995. 10. 31 기준)

	저작권·특허권· 상표권·의장·모형· ·도면·비밀공식 또는 공정의 사용대가	산업상· 상업상· 학술상 장비의 사용대가	산업상·상업상· ·학술상 경험에 관한 정보의 대가	기술용역 제공대가	권리의 양도대가
일	본	√	√	√	√
태	국	√		√	√
미	국	√	√		√ ¹⁾
덴	마	√	√	√	
캐	나	√	√	√	√ ²⁾
벨	기	√	√	√	
노	르	√	√	√	
호	웨	√	√	√	
뉴	질	√	√	√	
영	란	√	√	√	
독	국	√	√	√	√ ²⁾
프	랑	√	√	√	
싱	가	√	√	√	√ ³⁾
네	덜	√	√	√	
스	위	√	√	√	
핀	란	√		√	
스	웨	√	√	√	
말	레이	√	√	√	
스	리	√	√	√	
룩	랑	√	√	√	
셈	카	√	√	√	
부	부	√	√	√	√
르크	르크	√	√	√	
인	도	√	√	√	√
방	글	√		√	
클	라	√	√	√	
라	데	√	√	√	
데	시	√	√	√	
필	리	√	√	√	
터	핀	√	√	√	
키	키	√	√	√	
스	스	√	√	√	
탄	탄	√	√	√	

〈表 IV-4〉의 계속

(1995. 10. 31 기준)

	저작권·특허권· 상표권·의장·모형· 도면·비밀공식 또는 공정의 사용대가	산업상· 상업상· 학술상 장비의 사용대가	산업상·상업상· 학술상 경험에 관한 정보의 대가	기술용역 제공대가	권리의 양도대가
오스트리아	√	√	√		
인도네시아	√	√	√		
브라질	√	√	√	√	
이탈리아	√	√	√		
튀니지	√	√	√	√	
헝가리	√	√	√		
아일랜드	√	√	√		
폴란드	√	√	√		
몽골	√	√	√		
체코	√	√	√		
러시아	√	√	√		
이집트	√				
중국	√	√	√		
베트남	√	√	√		
루마니아	√	√	√		
불가리아	√	√	√	√	
피지	√	√	√	√	
스페인	√	√	√		
멕시코	√	√	√		√

註: 1) 매각·교환 또는 기타의 처분에 의해 발생한 소득 중 권리의 생산성, 사용 또는 처분에 상응하는 부분.

2) 권리, 재산 및 정보의 처분으로 발생하는 이득으로 일방체약국의 거주자에 의하여 타방체약국에서의 배타적인 사용을 위해 처분되고 이들에 대한 지급금이 타방체 약국의 기업에 의해 부담되는 경우.

3) 학술작품의 저작권, 특허, 상표, 의장 또는 신안, 도면, 또는 비밀공식 또는 공정의 양도에서 발생하는 수익.

資料: MOF, *Tax Treaties in Korea*(I·II)

4. 소프트웨어에 대한 課稅制度

최근의 정보화, 산업의 자동화 추세에 따라 소프트웨어(software) 산업이 급격히 발전하게 되고, 국가간에 技術移轉이 활발하게 진행되고 있어 소프트웨어의 導入에 대한 課稅問題가 중요한 문제로 대두되고 있다.

가. 소프트웨어의 概念

우리나라의 법인세법 통칙(6-1-13...55)에서는 소프트웨어를 ‘특정의 결과를 얻기 위하여 컴퓨터 등 정보처리능력을 가진 기계장치내에 직접 또는 간접적으로 사용되는 一連의 지시 또는 명령(이하 “프로그램”이라 한다) 및 동 프로그램과 관련되어 사용되는 설명서, 기술서 및 기타 보고서’로 정의하고 있다.

나. 使用料所得 課稅對象 소프트웨어

著作權 使用料所得으로 과세되는 경우와 노하우에 대한 使用料所得으로 과세되는 경우로 나누어 볼 수 있는데 우선 著作權 使用料所得으로 과세되는 경우는 소프트웨어 국내 도입자가 소프트웨어 저작권자인 비거주자·외국법인으로부터 당해 소프트웨어의 저작권을 양수하고 지급하는 對價 및 소프트웨어 국내도입자가 저작권자인 외국공급자와 체결한 소프트웨어의 複製·改作·配布權(the right to distribute)에 대해서 사용계약을 체결하고 지급하는 使用料對價가 해당되며 노하우 등의 使用料所得으로 과세되는 경우는 위의 저작권으로 등록된 경우가 아니라도 어떤 제품이나 생산공정의 산업적 재생산에 필수적인, 공개되지 않은 技術情報를 포함하는 소프트웨어에 대하여 지불되는 對價가 이에 해당되며 구체적으로 이는

- ① 저작권법상 불법복제 등의 금지 이외에 비밀보호 준수의무를 부여하는 경우
- ② 소프트웨어 지급대가가 당해 소프트웨어의 특정한 사용장소나 사용대상·사용빈도·사용기간에 따른 생산성, 생산 또는 처리된 제품 또는 정보의 양 등을 기초로 결정되는 경우
- ③ 해당 소프트웨어의 SOURCE CODE(소프트웨어의 프로그램을 표현하는 언어 배열)을 제공하는 경우

- ④ 기타 어떤 제품이나 생산공정의 산업적 재생산에 필수적인 공개되지 않은 기술정보를 포함한 것이 명백한 경우 등이다.

다. 使用料所得課稅에서 除外되는 소프트웨어

법인세법 통칙(6-1-13...15)에서 使用料所得課稅에서 제외되는 소프트웨어를 다음과 같이 규정하고 있다.

- ① 소프트웨어 使用許與契約이 체결되어 있는 경우로서 그 계약의 형식이 소프트웨어 공급자에 의해 一方的으로 작성된 정형화된 것이며, 同 契約이 소프트웨어의 포장 또는 그 내용 속에 내장되어 있어 불특정 소프트웨어 도입자가 그 포장을 파기 또는 使用開始함으로써 使用許與契約이 자동적으로 체결되어지는 형식의 소프트웨어(예: Shrink-wrap licence) 도입(DOS, Windows, Word Process 등의 운용시스템 소프트웨어 및 오락용·학습용·자료처리용 소프트웨어 등)에 대한 지급대가
- ② 국내도입자가 외국의 공급자로부터 ‘컴퓨터 하드웨어’를 도입하면서 통상적인 거래방식에 따라 당해 소프트웨어가 ‘하드웨어’의 일부(bundled)로서 도입되기 때문에 同 소프트웨어의 對價가 당해 하드웨어 가격과 별도로 구분되지 않고 單一價格으로 도입되는 경우(다만, ‘하드웨어’의 일부로서 도입되는 소프트웨어가 동 소프트웨어의 使用料所得에 대한 원천징수를 면탈할 목적으로 도입되는 경우에는 여기서 말한 통상적인 거래방식에 따라 도입되는 것으로 보지 아니한다.)
- ③ 소프트웨어 도입자가 도입자 본인의 비용과 책임으로 도입자 본인이 원하는 대로 제작 의뢰하여 소프트웨어를 개발·도입하는 경우로서 동 개발 소프트웨어에 대한 포괄적인 所有權(著作權)을 도입자가 原始的으로 취득하는 경우 그 지급대가

라. 소프트웨어 對價의 範圍

源泉徵收對象이 되는 소프트웨어 對價의 범위는 다음과 같다.

- ① 하드웨어와 함께 도입되는 소프트웨어로서 당해 소프트웨어의 가격이 하드웨어의 가격과 分離 可能한 경우는 소프트웨어 對價 부분만 원천징수한다.
- ② 소프트웨어를 담고 있는 매체나 용기의 가격비중이 전체 도입대가에 비하여 미미한 경우는 그 매체나 용기의 가액을 포함한 전체 도입대가에 대하여 원천징수한다.

5. 使用料所得과 人的用役所得의 區分基準

使用料所得과 人的用役所得은 국내세법상 그리고 조세조약상의 취급이 상이하여 조세회피의 수단으로 이용될 소지가 있는 부분인데 우리나라 법인세법 통칙(6-1-12의 2...55)에서는 이를 다음과 같이 구별하고 있다. 즉 기술자가 국내에서 일반화된 산업상·영업상 또는 과학상의 의견을 제공하거나 국내에서 일반화된 기술적 지원을 수행하는 용역으로서 정형화된 전문직업적 용역이나, 정형화되지는 않았으나 그 용역의 성질이 동종의 용역수행자가 통상적으로 보유하는 전문지식이나 기능을 활용하여 수행하는 용역(기술지원용역)은 人的用役의 범주에 포함시키며 기술용역의 제공과 관련한 지급대가의 使用料所得과 人的用役所得의 구체적인 區分을 다음과 같이 마련하였다.

- ① 엔지니어링 기술진흥법 제2조에서 정하는 엔지니어링 활동⁹⁾으로서

9) '엔지니어링활동'이라 함은 과학기술의 지식을 응용하여 사업 및 시설물에 관한 기획·타당성조사·설계·분석·구매·조달·시험·감리·시운전·평가·자문·지도·기타 대통령령이 정하는 활동-시설물의 검사·유지 및 보수(시행령 제2조)-과 그 활동에 대한 사업관리를 말한다.

법인세법상 산업상·상업상 또는 과학상의 지식·경험에 관한 정보 또는 노하우가 포함되어 있어 국내에서는 일반화되어 있지 않아 국내 기술로서는 수행할 수 없기 때문에 외국의 기술용역업자들로부터 도입하는 技術用役에 대한 對價는 使用料所得에 해당한다.

- ② 기술용역 도입자가 동 기술용역 도입과 관련하여 제공받는 기술용역을 제3자에 대하여 배타적으로 이용하는 경우의 그 지급대가는 使用料所得에 해당한다.
- ③ 설계서(Plan), 도면(Drawing), 製品示方書(Product Specification), 공식 및 공정표(Formula and Process Diagram) 그리고 기타 연구보고서 등을 기술용역 제공자로 하여금 작성하게 하여 이를 어떤 용기나 전달매체 등을 통하여 당해 기술용역 제공자로부터 정보 등을 제공받아 이용하는 경우의 지급대가는 使用料所得에 해당한다.

외국법인으로부터 無體財産 등¹⁰⁾을 수록한 전달매체로서 위의 ①~③에 따라 사용료에 해당하는 설계서 등의 지급대가는 그 對價에 대한 관세부과 여부에 불구하고 使用料所得에 해당한다.

그러나 해외의 기술동향, 제품의 판로, 특정품목의 생산량 등에 대한 정보 또는 기계, 장치, 원재료 등의 재질감정 또는 성능조사 및 검사에 대한 對價가 공개적으로 판매되거나 공공장소로부터 수집가능한 정보의 對價에 해당되는 경우에는 위와 같은 無體財産 등의 使用料所得으로 보지 않는다.

그러나 실제로는 앞서 언급한 바와 같이 使用料所得과 人的用役所得의 구분이 애매모호하여 구분하는 데 어려움이 많다고 할 수 있다. 단,

10) '無體財産 등'이란 법인세법 제55조 제1항 제9호에 규정된 학술 또는 예술상의 저작물(영화필름 포함)의 저작권, 특허권, 상표권, 의장, 모형, 도면이나 비밀의 공식 또는 공정, 라디오·텔레비전 방송용 필름 및 테이프 기타 이와 유사한 자산이나 권리는 물론, 산업상·상업상 또는 과학상의 지식·경험에 관한 정보 또는 노하우 등을 나타낸다.

지금까지 例規·通則·判例 등을 종합하여 볼 때 도출할 수 있는 기본 구분기준은 다음과 같다.

- ① 개념상의 구분은, 使用料所得은 無形의 創出된 價値에 대한 對價인데, 人的用役所得은 신체에 부수되어 제공되는 노무·기능·기술 등의 서비스에 대한 對價이다.
- ② 對價의 가격을 보면 人的用役所得은 지출된 비용에 통상이윤을 가산한 금액을 가격으로 책정하는데, 使用料所得은 지출된 비용에 통상이윤을 훨씬 초과하여 가격을 책정한다.
- ③ 의무이행 결과에 대하여 使用料所得을 발생시키는 노하우는 사용 결과에 대하여 반드시 보증채무 의무를 지는 것이 아닌데, 人的用役所得은 의무이행 결과에 대하여 반드시 책임을 져야 한다.
- ④ 설계도면의 사용대가는 使用料所得에 해당되는 경우와 人的用役所得에 해당되는 경우가 있는데, 설계용역이 불특정 다수인을 위하여 작성된 설계도면이 아니고, 공개되지 않은 기술적 정보(노하우)를 포함한 도면이거나 반복사용 및 복제권리에 대한 對價를 지불하는 경우에는 使用料所得에 해당되나, 설계사가 제공하는 용역과 같이 정형화된 전문직업적 용역(통상적으로 보유하는 전문적 지식 또는 특별한 기능)을 제공하는 경우는 人的用役所得에 해당된다.

우리나라 과세당국은 使用料所得과 人的用役所得의 구분기준을 <表 IV-5>와 같이 제시하고 있다.

使用料所得과 人的用役所得이 혼합되어 존재할 경우에 소득계산에 대한 규정은 다음과 같다. 계약상 제공하는 無體財產 등과 技術支援用役 중 어느 부분은 당해 계약의 주된 부분을 구성하고 있고, 다른 부분은 부수적이며 보조적인 부분으로 구성되어 있는 경우에는 당해 계약상의 전체 지급대가를 그 계약의 주된 부분의 소득으로 한다. 이 이외의 경우에는 전체 지급대가를 계약상 제공하는 무체재산 등의 대가의 크기, 작업 시간, 주당임금 등을 기초로 하거나 기타 합리적인 기준에 의하여 무체

〈表 IV - 5〉 使用料所得과 人的用役所得의 區分

	사용료소득	인적용역소득
개념	무형의 가치	신체에 부수되어 제공되는 노무, 기능 및 기술
원천지	사용지국 또는 지급지국	수행지국
소득성격	창출된 가치에 대한 대가	서비스에 대한 대가
제공자의 책임	결과에 대한 보증의무 없음	일정기간 동안 용역결과에 대해 보증의무 있음
대가지급방법	당해 대가가 제공된 기술이나 공업소유권을 사용한 회수, 기간, 생산 또는 사용에 의한 이익에 대응하여 산정되며 창출된 가치를 위해 지출된 비용에 통상이율을 가산한 금액을 훨씬 초과하여 지급	당해용역에 대한 대가가 당해 용역제공을 위하여 지출된 비용에 통상이율을 가산한 실제 가액인 경우는 인적용역소득
인적용역대가와 사용료가 혼합된 경우	인적용역부분이 보조적이며 그 금액이 크지 않은 경우에는 전체를 사용료로 봄	인적용역부분이 합리적으로 구분 가능하고 그 인적용역부분이 사용료 부분에 대하여 보조적 성격이 아니며 금액이 큰 경우에는 분리하여 과세

재산 등의 對價와 기술지원용역의 對價를 구분하여 계산한다.

使用料所得과 人的用役所得의 과세제도상 差異點을 들면 다음과 같다.

- ① 양 소득은 국내법상 원천징수세율이 다르다. 人的用役所得의 세율은 20%인데, 使用料所得은 25%의 세율이 적용된다.
- ② 人的用役所得은 조세협약상 제한세율의 적용을 받지 않고, 使用料所得은 조세협약 체결국간에 제한세율의 적용을 받는다. 따라서 고정사업장이 없는 경우 인적용역소득은 20%의 세율을 적용받는데 使用料所得은 10~15% 사이의 낮은 세율을 적용받게 된다.
- ③ 인적용역소득의 과세지는 用役遂行地國이나, 사용료소득의 과세지는 使用地國 및 對價支給地國이다. 그러므로 인적용역소득은 국내에서

용역이 수행된 경우에 해외에서 對價를 받는 경우에도 과세된다. 그러나 용역수행지가 국외인 경우에는 국내에서 對價를 지급하는 경우에도 과세가 되지 않는다. 使用料所得의 경우에는 미국을 제외하고(미국은 사용자주의) 현재 조세협약상 대부분이 지급지주의를 채택하고 있기 때문에 국내에서 지급이 이루어진 경우에는 국내에서 使用有無와 관계 없이 과세할 수 있다. 즉 해외지점에서 기술·정보 등을 사용하고 국내 본점에서 대가를 지불하는 경우에는 국내에서 과세된다.

- ④ 使用料所得의 경우에는 부가가치세(VAT) 대리납부를 인정하고 있으나, 人的用役所得의 경우 부가가치세법 제12조에 의한 면세용역인 경우에는 납세의무가 없다.
- ⑤ 세금대납의 경우에 使用料所得의 경우에 주무부장관이 인가한 경우 대납세금에 대하여 손금을 인정하고 있으나, 人的用役所得에 대하여는 대납세금의 損金算入에 대하여 규정하고 있지 않다.
- ⑥ 조세협약에서는 使用料所得의 경우에는 免除規定을 두고 있지 않으나, 인적용역소득의 경우에는 단기체재 면제규정이 있으며, 체재국에 고정사업장이 없을 경우 법인의 인적용역을 인정하지 않는 국가(미국·프랑스·독일 등)에서는 事業所得에 해당되어 체재국에서 과세되지 않는 경우가 있다.

6. 減免對象 使用料所得

현행법상 우리나라에서는 외자도입법·엔지니어링기술진흥법, 외국환관리법에 의거한 절차에 따라서만 국외로부터 기술을 들여올 수 있다. 이 중에서 租稅減免을 받을 수 있는 것은 外資導入法에 의하여 들여오는 技術對價만으로서 해당되는 기술도입대가에 대하여 기술도입계약의 신고수리일로부터 5년간 100% 課稅免除하도록 되어 있다. 외자도입법 제24조 제1항에서는 국내산업의 國際競爭力 強化에 긴요한 고도기술을 도입하는 계약으로서 대통령령이 정하는 기준에 해당하는 경우로 租稅減

免對象을 국한시켰고 외자도입법 시행령 제24조의 2에서 대통령령이 정하는 기준을 다음에 해당하는 기술로서 재정경제원장관이 외자사업심의위원회의 심의를 거쳐 정하는 기준에 해당하는 것을 도입하는 경우라고 규정하였다.

- ① 국민경제에 대한 경제적 또는 기술적 파급효과가 크고 산업구조의 고도화와 産業競爭力 強化에 긴요한 기술
- ② 국내에 최초로 도입된 날(당해 기술을 수반하는 외국인투자의 신고수리일·인가일 또는 기술도입계약의 신고수리일을 말한다)부터 4년이 경과하지 아니한 기술이거나 4년이 경과한 기술로서 이미 도입된 기술보다 경제적 효과 또는 기술적 성능이 뛰어난 기술
- ③ 당해 기술이 소요되는 공정이 주로 국내에서 이루어지는 기술

또 외자도입법 시행령 제23조의 2 제1항에 따라 「技術導入契約에 관한 規定」 제11조에서는 기술도입계약에 관한 규정 <별표 3>을 두어 租稅減免對象 고도기술 소요산업¹¹⁾을 기계·전자공업 등 8개 분야로 열거하였다.

11) <별표 3> 조세면제대상 고도기술 소요산업

1. 기계공업

㉓시험계측기 ㉔광학기계 ㉕정밀금속가공기계 ㉖정밀금속공작기계 ㉗정밀사출기 ㉘자동차 ㉙산업용 로봇 ㉚정밀기계금형 ㉛자동차 부품(엔진 포함) ㉜자동차 기기 및 그 부품(유공압기기·치공구·센서류 포함) ㉝기계식 및 전자식 의류기기 및 그 부품 ㉞반도체 제조장비 및 그 부품 ㉟건설중장비 ㊱절삭공구 ㊲시계구동부 ㊳조선용 기자재 ㊴발전설비 및 핵연료 주기시설 ㊵디젤 및 전기전동차 부품 ㊶초고압 전기기기류 및 그 부품 소재 ㊷특수전동기(리니어모터) 및 그 부품 ㊸자기부상열차

2. 전자공업

㉓전자교환기 ㉔광통신케이블 및 장치 ㉕반송통신장치 ㉖자동자료처리 및 그와 연결되는 단위기기(개인용/컴퓨터 및 그와 연결되는 터미널 모니터 디스크 드라이브 제외) ㉗자동제어장치 ㉘계측장비 ㉙뉴미디어 산업용 전자기기 ㉚컴퓨터 프로그램 매체 ㉛컴퓨터 조직 및 프로그램 개발 ㉜광섬유 ㉝ 소형 전동기(스테핑모터 및 서브모터에 한함) ㉞자기헤드 ㉟반도체 및 관련부품(설계 및 테스트 포함) 전자관(20"이하의 TV용 제외) 및 그 부품 ㊱전원 변환장치

3. 항공공업

7. 不當行爲計算 否認條項

使用料는 이미 설명한 바와 같이 發生地國에서 ‘지급액’의 一定比率(제한세율)을 한도로 과세할 수 있다. 그러나 사용료의 지급자와 수취자간 또는 이들 양자와 제3자간의 특수관계로 인하여 사용료의 지급금액이 조작되어 독립된 자 사이의 거래였다면 지급되었을 금액과 다른 경우가 있다. 不當行爲計算 否認規定은 이러한 경우에 사용료 원천지국의 과세 당국이 지급인과 수취인 간에 특수관계가 없었더라면 지급하였을 금액에 대하여만 과세하고 초과부분에 대해서는 실제대로 과세하도록 규정하고 있다.

근래에 들어 다국적기업들은 기업 전체로서의 稅後純利益을 極大化하기 위하여 기업내부 이전가격을 조작함으로써 고세율국가로부터 저세율국가로 과세소득을 이전시키려는 노력을 강화하고 있는데 使用料所得의 과세의 경우 노하우나 著作權 등이 특히 독립기업간 가격산정이 까다로운 부분이므로 다국적기업의 입장에서 이전가격조작이 용이한 분야라 할 수 있다.

4. 방위산업

5. 석유정제공업 및 정밀화학

㉔석유의 분해·탈황 및 개질시설 ㉕윤활기유 및 윤활유정제 ㉖합성 고분자 원료 ㉗원료 의약품 ㉘연료 및 안료 ㉙농약원재 ㉚감광재료 ㉛향료 ㉜식품 첨가물 ㉝식품 포장재

6. 생명공학

㉞생물학적 제제 ㉟의료화학물 및 생약제제 ㊱유전공학제품 ㊲식품용 효소정제

7. 신소재 공업

㊳철강·금속·전자·화학제품 신소재 ㊴고분자 및 유기신소재 ㊵정밀요업(fine ceramics) ㊶초전도재료 및 부품과 초전도 응용제품 ㊷의료용 봉합사 ㊸의료용 감자 ㊹인조 인체 대체품 ㊺카테타

8. 대체에너지 기술개발 사업

㊻태양에너지·풍력·소수력·해양에너지·지열 ㊼바이오 에너지·연료전지·폐기물·에너지·석탄액화 및 가스화·수소에너지·석탄에 석탄 외의 물질을 혼합한 유동상 연료

使用料가 발생한 국가의 과세당국이 이 규정에 따라 사용료의 지급자와 수익자간의 거래금액을 부인하기 위하여는 다음의 조건이 구비되어야 한다.

- ① 사용료의 지급자와 수익자간에 특수관계가 있거나, 이들 양자와 제3자간에 특수관계가 존재할 것.
- ② 특수관계로 인하여 독립된 자 사이의 거래금액보다 초과하여 지급할 것.

우리나라는 지금까지 체결한 모든 조세조약에서 이러한 부당행위計算否認規定을 가지고 있고 국내법에서는 법인세법 제20조에 같은 내용을 규정하고 있다. 법인세법 시행령 제46조 제4항 제2호에서는 유형자산뿐만 아니라 無形의인 用役に 대하여도 이를 적용시키고 있다.

8. 使用料所得과 關稅 및 附加價値稅 課稅

수입물품의 과세가격 결정은 우리나라에 수입판매되는 물품에 대하여 구매자가 '실제로 지급하였거나 지급하여야 할 가격'에 당해 물품에 관련된 특허권·실용신안권·상표권 및 이와 유사한 권리를 使用하는 對價로서 당해 물품의 거래조건으로 구매자가 직접 또는 간접으로 지급하는 금액을 가산하여야 한다(관세법 제9조의 3 제1항 제4호)라고 규정하였다. '실제로 지급하였거나 지급하여야 할 가격'이라 함은 당해 수입물품의 대가로서 구매자가 판매자에게 지급하여야 할 總金額을 말한다.

또 관세법 시행령 제3조 3의 ①에서는 「관세법 제9조의 3 제1항 제4호에서 '이와 유사한 권리'라 함은 저작권 등의 법적 권리와 법적 권리에는 속하지 않지만 경제적 가치를 가지는 것으로서 상당한 노력에 의하여 비밀로 유지된 생산·판매방법 기타 사업활동에 유용한 技術上 또는 經營上의 情報 등을 말한다」고 하여 著作權뿐만 아니라 노하우도 포함시켰다.

따라서 우리나라에서는 輸入物品과 관련이 되어 지급되는 使用料所得

은 관세 및 부가가치세 과세대상이 된다. 다만 수입물품과 관련이 없는 (즉 통관절차를 거치지 않고 수입되는) 著作權이나 노하우의 경우에는 현실적으로 관세부과 대상이 되지 않는다. 그러나 이 경우에도 附加價值稅를 부담하여야 하는데 과세행정상으로는 「국내에 사업장이 없는 非居住者 또는 外國法人으로부터 용역을 공급받는 경우에는 비거주자가 부가가치세를 징수하여 국내에서 납부할 수 없기 때문에 과세편의상 용역의 對價를 지급하는 내국인이 부가가치세를 징수하여 납부하도록」 규정하고 있는데 이것을 代理納付라 한다(부가가치세법 제34조).

V. OECD國家들의 使用料所得 課稅制度

1. 美 國

가. 使用料所得 課稅制度의 概觀

외국 사용권 제공자의 국내 使用料所得에 대한 과세는 당해 소득이 ‘국내에서의 去來 또는 事業行爲와 실제적인 관련이 있는지’의 여부에 따라 달라지게 된다. 일반적으로 使用料所得은 외국 사용권 제공자가 소득을 발생시키는 事務所(고정사업장)를 국내에 가지고 있지 않을 경우에는 ‘실제적인 관련이 있는’ 것으로 간주되지 않는다.

租稅條約을 맺고 있지 않을 경우 국내에서의 지불된 使用料는 사용료 소득 총액의 30%가 源泉課稅되게 된다. 이러한 源泉稅率은 사용권 제공자가 개인, 합명회사, 기업, 또는 기타 법인체에 해당되는지의 여부에 관계없이 적용된다.

그러나 외국 사용권 제공자가 固定事業場을 통해 국내사업에 관여하고 있을 경우에는 사용권 제공자의 법적 지위가 중요한 요인이 된다. 외국 사용권 제공자가 개인일 경우 국내에서의 去來所得 또는 事業所得에 대한 연방소득세의 최고세율은 31%이다. 그리고 합명회사일 경우에는 국내 소득세법의 원칙에 따라 사용권 제공자로서의 합명회사가 직접적으로 연방소득세 과세대상이 되지 아니하고 소득은 합명회사의 출자자들에게 이윤이 배당된 것으로 간주하여 출자자들의 個人所得으로 과세된다.

만일 이러한 합명회사가 固定事業場을 통해 국내사업을 영위할 경우에 그 출자자들 모두는 각각 그러한 사업활동을 하는 것으로 간주되는 것이다.

특정 기업의 해외 사용권 제공자는 국내에서의 순사업소득에 기초하여 최고 34%의 연방소득세가 과세된다. 또 연방소득세 과세분을 제한 국내사업소득 부분 중 당해 사용권 제공자의 세후수입이 국내에 재투자되지 않은 부분에 대해 30%의 지점이윤세가 추가로 부과된다. 이러한 30%의 세율은 租稅條約에 의거하여 경감 또는 비과세될 수도 있다. 또한 국내사업과 실제적인 관련을 맺고 있는 것으로 간주되는 외국 사용권 제공자의 이자비용에 대해서는 30%의 지점차원 이자세(30% branch-level interest tax)가 있게 된다. 이 지점차원 이자세도 조세조약에 의거하여 경감 또는 비과세될 수 있으며 최근에 제정된 earnings-stripping-rule에 의해 영향을 받을 수 있다.

외국 사용권 제공자가 이들로부터 제공받은 사용료와 전혀 무관한 지점을 국내에 두고 있는 경우에는 'force of attraction' 규칙이 적용되지 않으며 오히려 使用料는 조세조약에 의거하여 경감 또는 비과세되지 않을 경우 使用料所得 總額에 대해 30%의 源泉稅가 부과되게 된다.

特許나 노하우가 海外에서 개발되어 왔을 경우에는 개발주체가 사용권 제공자인지 아닌지가 별로 문제가 되지 않는다. 그리고 국내에서 개발되어 왔다고 하더라도 해외 사용권 제공자와 계약을 맺은 바 없는 측에서 개발해 왔을 경우에는 외국이 아닌 국내에서 개발되어 왔다는 사실 자체로서 문제가 되지는 않는다. 그러나 이런 자산이 국내에서 사용권 제공자에 의해 개발되어 왔을 경우에는 使用料所得이 국내에서의 去來行爲 또는 事業行爲와 실제적인 관련을 맺고 있다고 간주되어야 함을 나타낸다.

나. 租稅條約上 制限稅率

美國이 주요국들과 맺은 租稅條約에 따르면 美國 내의 사용권 이용자가 외국 거주자에 대해 지불하는 使用料에 대한 制限稅率은 다음과 같다.

〈表 V-1〉 美國이 締結한 租稅條約에서 使用料所得에 대한 制限稅率

(單位 : %)

제한세율	국 가
0	영국, 독일, 프랑스, 오스트리아, 벨기에, 네덜란드, 룩셈부르크, 덴마크, 아일랜드, 노르웨이, 스웨덴, 스위스, 캐나다(0, 15) ¹⁾
5, 8	스페인 ²⁾
10	한국 ³⁾ , 일본, 호주, 이탈리아
20	인도

註 : 1) 영세율은 사용료 지불이 거래대상 자산을 생산 또는 재생산하는 경우에 적용되며, 15%는 이를 사용권 이용자 자신이 고유하게 사용하는 경우에 적용됨. 이때, 원천세 면제는 일반적으로 저작권 사용료 및 이와 유사한 지불에 대해 이루어짐.

2) 5%는 문학·예술·과학적 작품에 대한 저작권의 사용이나 사용권 획득에 따른 使用料所得이며, 8%는 산업·상업·과학장비와 과학작품에 대한 저작권의 사용이나 사용권 획득에 따른 使用料所得임.

3) 사용권·특허권·상품, 비밀공정 및 방식, 노하우·영업권·독점권의 사용 및 사용권리 대가는 15%가 적용됨.

資料 : KPMG, *Royalty Taxation*, 1995.

다. 使用料所得 課稅權의 所在地

IRC 861조(a)(4)에 따르면 특허권·저작권·영업권·상표권·상호권·프랜차이즈권·기타 여러 자산의 賃貸料(rental)와 使用料所得은 미국 내에서 사용되거나 사용될 권리의 對價로 지급된 경우 美國 內에 소득의 원천이 있다고 규정하고 있다. 따라서 자산이 어디에 위치하고 어디에서 사용되었는가에 따라 所得發生地를 결정한다. 즉 라이선스계약에 의한 경우 미국에서 사용되었다면 그에 대한 使用料는 미국 원천소득이 되어 30%의 세율로 源泉徵收對象이 된다. 그러나 이러한 無形資產¹²⁾이

12) IRC(Internal Revenue Code) 865조에 의하면 無形資產이란 상표권, 기술 노하우, 저작권, 특허권, 공장 등 기타 여러 가지 자산을 말한다.

讓渡되는 경우 그 대가가 생산성, 사용 또는 사용권의 양도에 연계되지 않은 경우에는 그 讓渡利益은 使用料所得으로 정의되지 않고 資本利益이 된다. 이때 이 자본이익은 使用料所得과 마찬가지로 30% 세율 또는 조세조약상의 제한세율에 의해 원천징수된다(IRC 881조(a)(4)).

非居住者 外國法人의 경우에는 조세조약상 미국 내에 고정사업장을 가지고 활동을 하는 경우에는 원칙적으로 연방세의 과세대상이 된다(IRC 882조). 그러나 만약 외국법인이 미국 내에 固定事業場을 통한 경우가 아니라면 연방과세의 과세대상이 되지 않는다.

라. 使用料所得의 範圍

연방세법(ITR¹³⁾ 61-8)에서의 使用料所得이란 서적, 문학, 저작권, 상표권, 비밀공정·방식, 특허권의 사용과 광산, 유전, 가스천, 채석장 혹은 목재와 같은 천연자원의 채취로부터 받는 대가를 말하며, 이 중 사용권, 특허권, 상표, 비밀공정 및 방식, 노하우, 영업권, 독점권 등의 권리를 사용하거나 사용권리를 갖게 하는 對價로 지급하는 對價를 산업로 열타라 한다. 이의 使用對價는 韓美租稅條約上 15%의 세율로 원천징수되며, 문예창작, 예술, 라디오, TV·영화필름의 사용 및 사용권리의 대가에 대해서는 10%의 원천징수 세율이 적용된다. 그리고 이외의 기타 저작권, 취입·녹화권 등도 10%로 원천징수된다. 그러나 저작권·특허권·기타 자산을 양도함으로써 발생하는 소득은 資本利得으로 30% 세율로 징수된다¹⁴⁾.

13) Income Tax Regulation.

14) 미국은 순수한 무형자산에 대해서만 使用料를 징수하는 반면, 한국은 무형자산 移轉에 부수된 技術支援 등의 用役費까지도 로열티에 포함하여 원천징수대상으로 보고 있다.

美·日租稅條約(제14조)에서 사용료의 대상이 되는 재산(비국제운송업자에 의한 선박 또는 항공기를 포함) 및 권리가 미국 내에서 사용되고 있는 경우는 10%의 制限稅率로 원천징수한다.

外國法人에 대해서는 미국 내의 고정사업장에 歸屬되는 영업상 소득 및 미국을 원천으로 하는 使用料所得은 과세대상이 되지만 특허를 전 세계시장에서 사용하기로 계약한 다음 미국시장에 진입한 경우 使用料를 미국시장에 분할하여 미국원천징수를 계산하느냐 하는 문제가 있다.

마. 소프트웨어에 대한 課稅

특별한 환경에서 소프트웨어가 판매, 사용권 제공 또는 임대(rental) 되어 왔는지의 여부는 국내 所得稅法上 미해결된 분야이다. 사용권의 제공이 수반되는(shrink-wrap) 마이크로컴퓨터 소프트웨어의 경우에는 그 사용권 제공이 실제로는 판매를 의미한다는 것이 일반적인 견해이다. 즉 소프트웨어는 어디에서 사용하는지를 결정하는 것 자체가 쉽지 않은 경우도 있다. 예를 들어 日本에서 개발한 소프트웨어를 로열티契約에 의해 美國에 가지고 가서 고객이 원할 때마다 복사판매한다고 가정하자. 이때 캐나다고객이 프로그램을 복사해 구입한 다음 캐나다에 가서 사용한다면 로열티는 미국 원천소득인가, 캐나다 원천소득인가의 구분이 모호하다.

따라서 외국 소프트웨어회사가 마이크로컴퓨터 디스켓을 美國으로 직접 선적하고 美國 국내 固定事業場의 사업에 관여하지 않을 경우에는 외국 소프트웨어 회사가 美國 내에서 획득한 과실에 대해서는 비록 조세조약을 체결하지 않은 국가라고 할지라도 美國의 국내 소득세를 부과할 수 없다고 하는 견해가 많다. 그럼에도 불구하고 조세조약에 의거한 免稅條項이 없을 경우 미국 판매자는 잠재적인 원천세 납부자의 대리인(withholding agent)으로서의 자신의 위치를 보호하기 위해서 외국 소프트웨어 회사에 지불된 금액에 대한 소득세 원천징수 절차를 밟아야 한다.

어떤 경우에는 외국의 소프트웨어 사용권 제공자에게 지불된 금액이 使用料가 아닌 賃貸料(rent)로 간주되기도 한다. 그러나 이 경우 대부분은 국내 소득세에 미치는 효과가 별로 없다. 조세조약이 체결되어 있지 않을 경우 외국인에게 지불된 금액에 대한 源泉稅率은 국내에 원천을 둔 임대료와 사용료 모두 30%이다. 많은 경우 조세조약에서 언급되는 낮은 원천세율은 賃貸料와 使用料所得에 있어서 비슷하다.

그리고 만일 사용료 지불이 生産性, 使用 또는 使用權의 讓渡(productivity, use, or disposition of the rights)에 연계된(contingent) 경우에는 국내 원천세 과세대상이 되게 된다.

바. 기 타

美國은 연방판매세제도가 마련되어 있지 않으며 각 州는 저마다 재량적인 판매세제도를 갖추고 있다. 게다가 州 내에서도 몇 개 권역별로 판매세를 따로 부과하고 있다. 판매세율은 일반적으로 4~8%이다.

그러나 외국 사용권 제공자에게 미국 내의 컴퓨터 소프트웨어 사용권 이용자로부터 판매세를 徵收하도록(collect) 요구할 수는 있다. 판매세를 징수하도록 요구할 수 없을 경우 국내 사용권 이용자에 대해 그에 상응하는 '사용세'(use tax)를 납부하도록 요구할 수 있다.

부과된 어떠한 판매세나 사용세도 디스켓 수입시 지불한 관세에서 稅額控除될 수는 없다. 또 이는 사용권 이용자로부터도 보상되지 않을 것이다. 판매세는 最終使用者에게 부과된다. 보급자와 같은 중간업자에 대해서는 재판매, 재방출, 재사용권 제공을 위해 획득한 상품에 대해 판매세를 免除한다.

2. 日 本

가. 使用料所得 課稅制度의 概觀

國內法人에 대해서는 소득의 發生地에 관계없이 모든 소득을 종합과세하지만(法人稅法 제5조) 外國法人의 경우에는 국내원천소득만이 과세대상이 된다(法人稅法 제9조).

국내원천소득에 대하여는 法人稅法 제138조(1호~11호)에서 11종류로 열거하고 있으며 외국법인에 대해서는 국내에 있는 固定事業場 형태에 의해 제141조에서 4종류(1호~4호)로 구분하여 국내원천소득의 범위를 <表 V-2>와 같이 규정하고 있다.

국내세법상 使用料所得의 경우에 使用地主義 입장을 취하고 있으며 조세조약상에서는 일반적으로 支給地主義를 채택하고 있다. 그리고 국내법과 조세조약 사이에 규정이 다를 경우에는 租稅條約에서 규정하는 내용을 우선으로 하여 적용한다.

國內稅法에 따르면 국내 고정사업장이 없는 외국법인에게 지불한 使用料所得은 소득세법상 20%의 세율로 원천과세된다. 그러나 국내에 고정사업장이 있는 경우에는 20% 원천세가 면제되나 그 전부에 대해 52%의 유효세율로 法人稅가 과세된다.

나. 租稅條約上 制限稅率

日本은 43개국(1995년 2월 現在)과 조세조약을 체결하고 있다. 이 중 아일랜드, 미국, 인도, 한국, 스리랑카, 태국, 뉴질랜드, 방글라데시, 프랑스, 불가리아, 말레이시아 등 11개국과는 使用地主義를 채택하고 있고 그 이외의 국가는 支給地主義를 채택하고 있다. <表 V-3>에서는 일본이 체결한 조세조약에서 使用料所得에 대한 제한세율을 볼 수 있다.

〈表 V-2〉 外國法人에 대한 課稅關係의 概要

國內源泉所得 (法人稅法 第138조)	外國法人 區分 (法人稅法141조)	國內事業場이 있는 外國法人		國內에 固定 事業場이 없는 外國法人 (141조 第4호)	所得稅 源泉徵收
		事業을 하는 一定場所를 가진 外國法人 (141조 第1·2호)	一定要件 가진 代理人이 있는 外國法人 (141조 第3호)		
1호	事業에서 發生한 所得				否
	資產讓渡所得			不動產 讓渡 所得 및 施行令187조 ¹⁾	否 ²⁾
	資產運用 保有所得				否
	기타 國內源泉所得 (施行令 第178조)				否
2호	人的用役 提供事業所得				20%
3호	不動產 賃貸料				20%
4호	公社債 貯蓄 利子		國內事業에 귀속되는 것은 법인세 과세대상 소득세 과세대상 귀속되지 않는 것은		15%
5호	配當金			20%	
6호	貸付金 利子			20%	
7호	使用料			20%	
8호	廣告賞金			20%	
9호	生命保險契約에 의한 年金			20%	
10호	金融類似商品에 의한 收益			15%	
11호	組合員10인 이상의 組合 契約에 의한 利益分配			20%	

종합과세(법인세) 분리과세(소득세)

註: 1) 法人稅法 施行令 第141조 第4호에서 규정하는 國內원천소득은 不動產上의 權利·鑛業權, 採石權의 讓渡所得, 山林採伐所得, 國內法人 株券讓渡所得, 株式 및 出資權利讓渡所得를 칭함.

2) 資產讓渡所得 중 國內에 있는 토지·토지에 관한 권리·건물·부속설비·건축물의 양도대가(所得稅法 施行令 第281조 規程에 의해 除外)는 소득세 10%로 원천징수됨.

資料: 島谷博·吉川愔·小堺克己, 『外國法人課稅의 實務と理論』, 1993.

〈表 V-3〉 日本이 締結한 租稅條約에서 使用料所得에 대한 制限稅率

(單位: %)

제한세율	국 가
0	스리랑카, 체코슬로바키아 ¹⁾ , 헝가리 ¹⁾ , 파키스탄, 폴란드 ¹⁾
10	아일랜드, 미국, 영국, 이탈리아, 인도네시아, 오스트레일리아, 오스트리아, 네덜란드, 캐나다, 잠비아, 싱가포르, 스위스, 스웨덴, 스페인, 중국, 덴마크, 독일, 노르웨이, 방글라데시, 핀란드, 프랑스, 불가리아, 벨기에, 말레이시아, 룩셈부르크, 루마니아 ²⁾ , 이스라엘
12	한국
12.5	브라질 ³⁾
15	이집트, 태국
20	인도
25	필리핀 ⁴⁾
규정 없음	뉴질랜드 ⁵⁾

註: 1) 工業的 使用料는 10%

2) 工業的 使用料는 15%

3) 商標權 25%, 映畫필름 15%

4) 映畫필름 15%, 創始企業에 대한 支給의 경우 10%

5) 各國 國內法에 依함

資料: 大藏省, 『租稅條約關係法規集』, 1994.

다. 使用料所得 課稅權의 所在地

1) 日本 國內法

원천이 국내에 있는 使用料所得에 대해서는 法人稅法 제138조 제7호와 所得稅法 제161조 제7호에서 “국내에서 업무를 행하는 자로부터 받는 使用料로 당해업무에 관한 것”으로 규정하며 이는 使用地主主義에 의거하여 과세한다.

2) 租稅條約

일본이 체결한 조세조약에서 使用料는 지급자가 일방체약국의 지방정

부, 지방공공단체 또는 거주자인 경우에는 그 계약국에서 발생한 것으로 보고 英國, 獨逸 등과 체결한 대부분의 조세조약이 支給地主義를 채택하고 있다.

그러나 美國 등 일부 租稅條約에서는 소득세법과 같이 使用地主義를 채택하고 있다. 美·日租稅條約(제6조 제3항)의 규정에 의하면 공업소유권, 저작권 등의 사용료는 이들 자산의 매각, 교환, 기타 처분에 대한 수익 그리고 그 자산의 生産性, 使用에 연계된 부분은 使用地主義에 입각하여 과세된다.

또한 讓渡所得의 경우에 그 對價가 이전되는 자산의 생산성, 사용에 연계되지 않은 부분은 美·日租稅條約 제16조의 자본이득조항이 적용되어 원천지인 日本에서의 과세는 免除된다.

이와 같이 국내법과 조세조약 사이에 원천이 다를 경우에는 租稅條約에서 규정하는 원천을 우선으로 하여 적용한다(법인세법 제139조).

라. 使用料所得의 範圍

1) 國內稅法

법인세법 제138조 제7호와 소득세법 제161조 제7호에서 국내에서 업무를 行하는 者로부터 받은 使用對價로 다음 세 가지를 규정하고 있다. 첫째, 공업소유권이나 기타 기술에 관한 권리, 특별기술에 의한 생산방식이나 이에 준하는 것의 使用 및 讓渡對價를 말한다. 둘째, 저작권 사용 및 양도대가로 이는 所得稅基本通達 161-23(기술 및 저작권의 사용료의 의의)에서 저작물(저작권법 제2조 제1항 제1호에서 定義한 저작물을 말한다)의 複製, 上映, 演奏, 放送, 展示, 上演, 編曲, 脚本, 映畫化 기타 저작물의 사용대가를 말한다. 셋째, 기계장치, 기타 시행령(법인세법 시행령 제181조¹⁴⁾)으로 정한 용구의 사용료를 말한다. 이들의 사용 및 양도의 대가는 원천소득세의 대상이 되며 所得稅法上 20% 세율로 원천과세(소득세법 제212조 1호) 된다.

또한 일본법인이 기술의 現物出資를 받는 경우에는 출자보다 출자자가 취득한 주식 또는 지분이 권리양도대가 또는 사용료에 해당된다. 이 경우 現物出資를 하는 것이 (1) 공업소유권 또는 출원권인 경우는 이들 권리의 양도대가 되며, (1)이외의 경우(예를 들면 특별한 기술에 의한 생산방식)에는, 그 출자를 할 권리 또는 기술의 사용료가 된다. 양도대가인가 사용대가인가의 구별없이 사용지주의로 과세되므로 國內法上의 구별은 의미가 없다. 그러나 조세조약에서는 讓渡差益과 使用料의 과세방법이 다르다.

2) 租稅條約

대부분의 조세조약에서 사용료는 「공업적 사용료」¹⁵⁾와 「문화적 사용료」¹⁶⁾로 나누어 과세상 다른 취급을 하고 있다. 예를 들면 日本과 체코 슬로바키아간의 조세조약 제12조에서 공업적 사용료는 10% 이하의 원천세가 부과되고 문화적 사용료는 원천지국의 과세가 면제된다. 日本과 헝가리간의 조세조약 제12조도 같은 규정을 가지고 있다.

美國의 경우를 보면 일방체약국의 거주자가 타방체약국 내의 원천에서 취득한 사용료에 대해 동 타방체약국이 과할 수 있는 세율은 10%를 넘지 못하도록 되어 있다(美·日租稅條約 제14조 (2)항 및 (3)항). 또한 국제운수업 이외의 사업을 하는 미국법인이 일본에 固定事業場을 가지고 이를 통하여 항공기를 대부할 경우에 받는 사용료는 美·日租稅條約 제14조 제4항에 해당하므로 제한세율의 적용을 받지 않고 산업상, 상업

14) 法人稅法 제138조 제7호에서 규정하는 施行令으로 이를 따를 경우 용구는 車輛, 運搬具, 工具, 器具 및 備品으로 한다.

15) 공업소유권의 사용료란 공업소유권의 實施, 使用, 採用, 提供이나 傳授 또는 공업소유권에 관한 사용권리의 대가를 뜻한다.

16) 문화적 사용료란 문학·미술상 또한 학술상 저작물(영화필름 및 라디오 방송용 또는 TV 방송용의 필름, 테이프 포함)의 저작권 사용 또는 사용권리의 對價로서 받는 지불금을 말한다.

상이득(美·日租稅條約 제8조)으로 종합과세된다. 이 조약에서 기계설비의 사용료는 과세대상에 포함되지 않는다.

이탈리아와의 조세조약 제12조 제4항에서는 소득의 원천에 대하여 支給地主義를 채택하고 있으며 英·日租稅條約 제13조 제3항은 사용료의 정의를 ① 문학·미술·학술상 저작물의 저작권·특허권·상표권 등의 사용대가로 ② 산업상·상업상 또는 학술상 설비사용 또는 사용권리의 대가로 받은 모든 종류의 지불금으로서 이에 대한 원천징수세율은 10%로 규정하고 있다.

마. 소프트웨어에 대한 課稅

국외로부터 수입된 컴퓨터소프트웨어 구입대가가 소득세법상 使用料所得으로서 源泉所得對象이 되는가 하는 논쟁이 실무상 중요한 문제가 되고 있다. 예를 들면 美國의 컴퓨터소프트웨어회사로부터 판매대리권을 취득하고 패키지소프트웨어를 수입하여 日本 사용자에게 판매할 경우 美國會社에 대한 지불대가가 미국세법상 저작권의 사용료에 해당되면 원천징수의무를 가지게 된다. 반면 저작권사용료에 해당하지 않는 경우, 특히 다른 종류의 소득(예를 들면 사업소득)으로 분류되는 경우에는 원천징수의무의 대상이 되지 않는다.

최근 日本에서도 마스타테이프복제를 국내에서 하지 않을 경우에는 패키지소프트웨어의 수입판매를 서적의 수입판매와 동일시하여 著作權使用料에 해당하지 않는다고 주장하며 컴퓨터소프트웨어 대가에 대해서는 이미 원천징수한 세무서에 납부한 금액의 환불을 세무당국이나 재판소에 요구하는 상황도 발생하고 있다.

1) 소프트웨어의 課稅體系

현행 세법상 소프트웨어가 학술상의 著作物에 해당하므로¹⁷⁾ 그에 대한 권리는 著作權法의 보호를 받는다. 세법상 저작권 판매에 따른 모든

대가(그에 따른 모든 자본이득 포함)는 使用料所得의 범위에 포함하므로 그 대가에 대해서 源泉徴收된다. 단, 日本과 조세조약을 체결하고 있는 나라의 사용권 제공자가 소프트웨어를 판매할 경우와 국외에서 使用權을 再讓渡 받은 자가 소프트웨어를 사용하는 경우에는 그 판매대가가 使用料所得으로 간주되지 아니한다. 그리고 외국법인으로부터 데이터처리 장치에 관한 여러 종류의 프로그램의 복사본을 개별적으로 수입하여 판매할 경우 그것은 판매대가로 분류되며 使用料所得으로 원천징수되지 않는다. 하지만 프로그램의 복제권을 취득하기 위해 동 법인과 라이선스 계약을 체결하여 그 대가로 지급할 경우는 기존의 저작권에 해당하므로 著作權使用料에 해당한다. 또한 소프트웨어가 들어있는 플로피디스크나 자기테이프를 구매해서 사용할 경우 그것이 저작권보호를 받을지라도 그것은 판매대가로 사용료에 해당하지 않는다. 다만 대리점이 마스타 플로피디스크나 자기테이프를 수입, 복제하여 그것을 판매할 경우에는 대리점의 마스타 플로피디스크에 대한 대가 지급에 대하여 저작권사용료로서 과세할 수 있는 여지는 있다. 기본적으로 국내에서 복제권의 유무에 의해 원천징수 여부를 결정한다고 볼 수 있다.

바. 人的用役所得과의 區分

공업소유권을 제공 또는 전수하기 위해 圖面, 型紙, 見本과 인적용역 제공·전수 대가가 혼합된 계약의 경우에 다음에 해당하는 것은 법인세 법시행령 제138조 제7호(사용료소득)에 언급한 使用料에 해당한다.

- ① 당해대가로 지불을 받은 금액이 제공 또는 전수한 공업소유권을 사용한 回數, 期間, 生産量 또는 그 사용수익에 의하여 算定되는 것.
- ② ①에 언급한 것 외에 당해 대가로서 지불한 금액이 당해 圖面物의

17) 岡本勝秀, 「非居住者を 둘러싼 國內源泉所得의 事例檢討」, 『國際稅務』, Vol. 15, No. 2.

작성 또는 인적용역 제공을 위해 요구한 경비액에 통상이윤액을 加算한 금액에 상당하는 금액을 넘는 것.

그리고 人的用役所得은 法人稅法 제138조 제2호에서 국내에서 인적용역 제공을 주된 내용으로 하는 사업으로서 施行令(제179조)으로 정하는 것을 행하는 법인이 받은 人的用役對價로 정의하고 있다. 즉 法人稅法 施行令 제179조(제1호~제3호)에 언급한 영화나 연극배우, 음악가 기타 예능인 또는 직업운동가의 용역제공과 변호사·공인회계사·건축사 기타 자유직업자의 인적용역, 그리고 과학기술, 경영관리 기타 분야에 관한 전문적 지식 또는 특별한 기능이 있는 자의 당해지식 또는 기능을 활용하여 행하는 용역제공을 주된 내용으로 하는 사업¹⁹⁾은 인적용역 제공의 대가에 포함된다. 當該物 또는 人的用役 提供의 對價에 해당하는 것은 圖面이 작성되거나 人的用役 提供이 행해진 장소에 원천이 있는 소득이 된다.

사. 기 타

디스켓 또는 기타 물체에 대해서는 3%의 소비세(부가가치세)가 부과되지만, 해외 허가자에게 지급되는 使用料所得은 소비세가 과세되지 않는다. 또 소프트웨어 디스켓은 수입관세를 부담하지 않는다.

-
- 19) ① 기계설비의 판매업자가 기계설비의 판매에 따라 그 판매처에 설치·조립·시운전 등을 위해 기술자를 파견하는 행위.
 ② 공업소유권, 노하우의 권리자가 그 권리의 제공을 주된 내용으로 하는 업무를 행하는 것에 따라 그 제공처에 대해 그 권리의 실시를 위해 기술자를 파견하는 행위.

3. 獨 逸

가. 使用料所得 課稅制度의 概觀

獨逸은 비거주 외국법인²⁰⁾의 국내 고정사업장에 귀속되는 使用料所得에 대해서는 50%의 法人稅率로써 과세한다. 외국계 기업의 국내 고정사업장이 국내에서 사업을 하는 경우 국내에서 발생한 使用料所得은 국내 고정사업장의 것으로 간주된다. 이 경우 使用料所得은 당해 고정사업장의 과세이윤에 포함된다. 과세이윤은 국내 법인세 과세대상이며, 따라서 使用料所得에 부과되는 국내 원천세액은 법인세액에서 稅額控除된다. 그러나 비거주 외국법인이 국내에 고정사업장을 갖고 있지 않을 경우에는 국내원천 使用料所得에 대해서 조세조약에서 특별히 규정되어 있지 않는 한 25%의 세율로 원천과세함으로써 과세를 종결시킨다²¹⁾ 이는 이자 및 배당소득의 경우에도 마찬가지이다.

또 비거주 외국법인의 국내 고정사업장의 事業所得은 법인세에 부가하여 5%의 세율로 영업세(Gewerbsteuer)가 부과된다.

나. 租稅條約上 使用料所得에 대한 制限稅率

獨逸이 외국과 맺은 조세조약상에는 국내에 고정사업장이 없거나 고정사업장이 있다고 하더라도 당해사업장으로 귀속되지 않는 비거주 외국법인의 使用料所得에 대해 다음의 制限稅率로써 과세한다고 규정하고 있다.

20) 독일세법이 규정하는 비거주 외국법인은 국내에 본점을 두고 있지 않거나 경영의 중심을 두고 있지 않는 법인이다.

21) 독일 소득세법(Einkommenssteuer) 제50a조 (4)3.

대부분의 이중과세방지협약에 따르면 使用料所得은 경감세율 또는 영세율의 적용을 받는다.

〈表 V-4〉 獨逸이 締結한 租稅條約에서 使用料所得에 대한 制限稅率

(單位 : %)

제한세율	국 가
0	오스트리아, 벨기에, 덴마크, 프랑스, 그리스, 아일랜드, 이탈리아, 네덜란드, 노르웨이, 스웨덴, 스위스, 영국, 미국
5	룩셈부르크 ¹⁾ , 스페인, 핀란드
10	캐나다, 포르투갈
26.875	리히텐슈타인

註 : 1) 사용료수취자가 지주회사일 경우에는 정규세율 26.875%의 적용을 받음.

資料 : IBFD, *Taxation of Patent Royalties, Dividends, Interest in Europe*, Vol. 1, Amsterdam, 1992.

다. 使用料所得 課稅權의 所在地

獨逸의 국내세법에서는 使用料所得 課稅權의 所在地 행방에 관하여 使用地國이나 發生地國에 대한 언급이 없다.

라. 使用料所得의 範圍

獨逸 所得稅法(Einkommenssteuer) 제50a조 (4)3에서는 使用料所得의 범위를 「저작권이나 기타 산업적으로 보호되는 권리 또는 산업적·기술적·학술적이나 이와 유사한 경험, 지식 혹은 완성품(예를 들어 설계·건본·공정)의 使用이나 使用할 權利에 대한 對價」로 정의하고 있다.

마. 소프트웨어에 대한 課稅制度

소프트웨어의 판매는, 그 구매자가 특정 기간에만 소프트웨어에 대한 使用權을 지닐 경우에는 使用權 제공자로 간주되는 반면, 그 기간이 한정되어 있지 않을 경우에는 無形資產의 取得으로 간주된다.

바. 기타

일반적인 소프트웨어의 경우와 마찬가지로 관세가 부과된 소프트웨어에 대한 사용료는 14%의 세율로 獨逸의 부가가치세를 납부해야 한다.

4. OECD모델條約과 UN모델條約의 立場

가. 課稅權의 所在

OECD모델條約은 一方締約國에서 발생하여 他方締約國 거주자에게 지급되는 사용료는 그 타방국에서만 과세된다고 하여 거주지국의 배타적 과세권을 규정하였고 반면 UN모델條約은 일방체약국에서 발생하여 타방체약국의 거주자에게 지급된 使用料에 대하여 양체약국이 과세할 수 있다고 하였다. 단 使用料所得이 발생된 체약국 내에서의 과세액은 사용료 지급총액의 一定比率을 초과할 수 없고 그 비율은 개별국가간의 조세조약에서 합의하여 정할 수 있다고 하였다.

1) 政府가 支給하는 使用料

정부와 그 정치적 하부조직·지방공공단체가 使用料의 지급자인 경우에 대하여 UN모델조약에서는 그 정부 등이 속하는 체약국에서 발생한 것으로 간주한다고 규정하였고 OECD모델조약에서는 언급이 없었다. 그러나 그 경우에도 同 締約國 내에서 使用料가 발생한 것으로 받아들여

는 데 무리가 없다.

2) 固定事業場과 關聯되는 使用料所得

UN 및 OECD모델조약은 모두 고정사업장과 관련이 되는 使用料所得에 대한 과세에 관하여는 이 條의 使用料所得 과세조항이 적용되지 않음을 밝혔다.

3) 固定事業場에 歸屬되는 使用料所得

OECD모델조약에는 언급이 없으나 UN모델조약에서는 고정사업장에 귀속(부담)되는 使用料所得의 發生地國으로 고정사업장의 所在地國을 연결하고 있다. 使用料所得의 지급인이 거주자 여부에 관계없이 일방체 약국에 사용료 발생과 실질적으로 관련되는 고정사업장을 가지고 있고, 同 使用料所得이 그러한 고정사업장에 의하여 부담되는 경우 동 고정사업장이 소재하는 체약국에서 발생하는 소득으로 간주한다. 이 경우 사용료의 지급인이 체약국의 거주자가 아닌 제3국의 경우에도 적용이 된다.

나. 使用料所得의 範圍

OECD모델條約에서는 使用料所得의 범주에 학술 또는 예술상의 저작물(영화필름 포함)의 저작권, 특허권, 상표권, 의장, 모형, 도면이나 비밀의 공식 또는 공정, 라디오·텔레비전 방송용 필름 및 테이프 기타 이와 유사한 자산이나, 권리 그리고 산업상·상업상 또는 과학상의 지식·경험에 관한 정보 또는 노하우의 사용에 대한 對價나 사용할 권리에 대한 對價를 들고 있는데 UN모델條約은 여기에 산업적·상업적·학술적 장비의 사용 또는 사용할 권리에 대한 對價를 첨가시키고 있다.

이 산업적·상업적·학술적 장비의 사용 또는 사용할 권리의 대가는 1977년의 OECD모델조약의 使用料所得 개념에는 포함되어 있었으나 1992년의 OECD모델조약에서 이 부분을 제외시켰다. 이러한 장비의 賃

貸所得은 컨테이너 임대소득과 함께 事業所得으로 분류되어 OECD모델條約 제5조와 제7조에서 다루는 것이 타당하다고 1992년의 개정된 OECD모델조약 주석서(제12조에 대한 주석서 제9항)는 보고 있다.

다. 소프트웨어에 대한 課稅制度

최근 컴퓨터 기술의 급속한 발전과 국가간의 技術移轉으로 소프트웨어에 대해 지불하는 使用料에 대한 과세가 중요한 문제로 부각되고 있다. 그래서 1992년 OECD모델條約 제12조 주석서에서 소프트웨어 과세 문제에 대해 심도있게 다루고 있다. 소프트웨어란 특정의 결과를 얻기 위하여 컴퓨터 등 정보처리능력을 가진 기계장치 내에 직접 또는 간접적으로 사용되는 一連의 지시 또는 프로그램 및 同 프로그램과 관련되어 사용되는 설명서, 기술서 및 기타보고서 등이라고 정의하고 있다. 소프트웨어의 권리는 知的資產으로 그 복제가 용이하므로 著作權法上的 보호를 받는다. 그러나 소프트웨어의 使用對價인지 販賣對價인지의 구분이 모호하며 그 대가지불도 다양한 형태이다. 그래서 OECD모델條約 제12조 주석서(사용료소득)에서 외국으로부터 소프트웨어 도입시 세 가지 형태로 나누어 그 課稅方法을 달리하고 있다.

첫째, 소프트웨어 권리의 一部를 讓渡하고 대가로 받을 경우 使用權을 허가받은 자가 著作權者에게 계약상의 저작권 권리를 주장할 수 있으며 이를 使用料所得으로 보고 있다. 단 구매자의 個人用·業務用을 목적으로 구입할 경우 이는 OECD모델조약 제7조와 제14조에 의해 事業所得으로 분류된다.

둘째, 소프트웨어 권리의 全部를 讓渡하는 경우로 著作權者로부터 프로그램을 복제·개작·번역·배포 그리고 발행할 수 있는 권리의 전부를 양도하는 것으로 동시에 저작권자는 그러한 권리를 상실하게 된다. 이는 제12조 使用料所得으로 보지 않고 제7조, 제14조 그리고 제13조의 事業所得 또는 讓渡所得으로 분류하고 있다.

셋째, 混合契約으로 소프트웨어 對價와 컴퓨터 하드웨어의 對價가 단일가격을 형성하는 경우를 말한다. 이 때는 가능한 한 對價를 분리하여 과세하되 분리기준은 계약에 담긴 정보나 기타 합리적인 방법이 되어야 한다고 규정한다.

라. 使用料所得과 人的用役所得 區分基準

국가간 경제 및 문화교류가 활발해짐에 따라 인적교류도 격증하고 있다. 이에 따라 人的用役對價에 대한 課稅問題가 중요한 문제로 부각되고 있다. 그러나 OECD모델조약 제12조에 따르면 使用料所得은 「산업상·상업상·학술상 경험에 관한 정보의 대가로 받는 모든 종류의 지급금」으로 보고 있으나 이를 使用料所得인지 人的用役所得인지 구분하기가 어렵다. UN 및 OECD모델條約에 의하면 使用料所得은 一方은 他方에게 공개되지 않은 특별한 지식이나 경험을 제공함으로써 그 他方은 독자적으로 이를 활용할 수 있는 것으로 제공자는 피허가자에 제공된 방법을 적용함에 있어서 아무 역할을 할 필요도 없고 그 결과를 보증하는 것도 아닌 것으로 보며 人的用役 提供契約과 구별하고 있다. 그리고 인적용역 제공계약은 一方이 他方を 위하여 그 직업상의 기술을 이용하여 업무를 수행하는 것을 말한다. 이 같이 판매후 서비스, 판매자의 구매자에 대한 보증에 따라 이루어진 서비스, 단순한 기술지원 또는 기술자·변호사·회계사 등의 조연에 대한 지급대가는 使用料에서 제외된다.

즉, 人的用役所得이란 一方締約國 거주자가 의사·변호사·기술자·건축가·치과의사 및 회계사 등의 활동 이외에 學術·文學·美術·教育 또는 教授活動을 포함하는 전문직업적 용역과 관련하여 획득한 소득을 뜻한다.

人的用役 提供對價에 대해 선진국 입장을 배경으로 원천지국(용역수행지국)의 과세권을 최대한 제한하는 데 역점을 둔 OECD모델조약은 固定施設의 有無를 과세권 행사 여부의 기준으로 삼고 있고 이러한 고정

시설로는 의사의 진료실 또는 건축가나 변호사의 사무실 등을 들 수 있다. 그리고 UN모델조약은 專門職業的 技術用役의 원활한 도입을 목적으로 하고 있는 개발도상국의 입장을 배경으로 다음 3가지로 나누어 이중 어느 하나에만 해당되는 경우에도 用役遂行地國에서 과세할 수 있도록 규정하고 있다.

- ① 他方締約國에 固定施設을 가지고 있는 경우
- ② 當該 課稅年度中에 총 183일 이상의 기간 동안 他方締約國에 체재할 경우
- ③ 타방체약국에서 제공된 獨立的 人的用役에 대한 對價가 同 他方締約國의 居住者에 의하여 지불되거나 동 타방체약국에 소재하는 固定事業場에 의하여 당해 課稅年度中에 그 대가가 일정금액(이 금액은 각 개별조세 협약에서 정한다)을 초과하는 경우

5. 主要國의 使用料所得 課稅制度의 比較

〈表 V-5〉 使用料所得 課稅制度의 國際比較

		(單位: %)						
		OECD 모델조약	UN 모델협약	미 국	일 본	독 일	한 국	비 고
세율체계	사용료소득에 대한 원천징수세율			30	20	50	25	
	조세조약상의 평균 제한세율			3	10	2	11.1	
과세권 소재지				사용지주의	사용지주의		사용지주의와 지급지주의	
사용료소득의 범위	권리의 양도대가	×	○	○ ²⁾	○		○	
	장비의 임대	×	○	×	○	×	○	
소프트웨어에 대한 과세방법	과세·비과세대상 소프트웨어의 정의				과세 ⁴⁾ 비과세 ⁵⁾		과세 ⁸⁾ 비과세 ⁹⁾	
	개인용·사업용 소프트웨어	사용료소득에 포함하지 않음		사용료소득에 포함			사용료소득에 포함	캐나다, 스페인 등은 사용료 소득에 포함
	소프트웨어에 관한 권리 전부의 양도	사용료소득에 포함하지 않음					사용료소득에 포함	스페인도 사용료 소득에 포함
	하드웨어와 함께 판매되는 소프트웨어에 대한 과세방법					註 ¹⁰⁾		
인적용역과 구별방법		註 ¹⁾	註 ¹⁾		註 ⁶⁾		註 ¹¹⁾	
관세과세 여부				매체에만 부과	매체에만 부과 ⁷⁾	구입시에는 부과 안함	○	

註 : 1) 인적용역 제공대가는 一方이 他方을 위하여 그 직업상의 기술을 이용하여 업무를 수행한 것에 대한 지급대가를 말하며 일방이 타방에게 제공되지 않은 지식이나 경험을 제공하므로 타방이 獨自的으로 이를 활용할 수 있는 경우에 지급되는 대가는 使用料所得으로 간주함.

2) 무형자산의 양도대가가 생산성·사용·사용권의 양도에 연계되지 않은 경우에는 그 양도이익은 資本利益으로 간주함.

3) 國內法上에서는 자세한 규정이 없음.

4) 판매대리권을 취득하고 소프트웨어를 판매하는 경우.

5) 소프트웨어가 국외에서 라이선스계약에 따라 사용될 경우.

6) 기계설비 판매, 노하우의 권리자가 權利提供에 따라 그 제공처에 그 권리의 실시를 위해 기술자를 파견하는 행위.

7) 소프트웨어의 구입에는 관세를 부과하지 않음.

8) 소프트웨어 저작권을 양수·지급하는 경우와 소프트웨어의 복제, 개작, 배포권에 대한 사용 계약의 경우 그리고 저작권을 등록하지 않더라도 생산공정에 공개되지 않는 기술정보를 포함하는 소프트웨어.

9) 소프트웨어 공급자에 의해 一方的으로 작성되는 경우로 使用許與契約이 소프트웨어 포상 또는 그 내용 속에 내장되어 있어 불특정도입자가 그 포장을 파기함으로써 계약이 자동적으로 체결되는 경우.

10) 소프트웨어가 하드웨어의 一部로서 도입되는 경우 동 소프트웨어 가격이 가격과 별도로 구분되지 않는 경우에 하드웨어의 價格比重이 미미하다면 전체를 使用料所得으로 과세함.

11) 개념상 無型의 창출된 가치로 그 결과에 대한 보증의무가 없으며 사용지국과 지급지국에 원천이 있는 경우는 使用料所得으로 인정.

資料 : 大藏省, 『租稅條約關係法現集』, 1994.

島谷博·吉川稔·小塚克己, 『外國法人課稅の實務と理論』, 1993.

IBFD, *Taxation of Patent Royalties, Dividends, Interest in Europe*, Vol. 1, Amsterdam, 1992.

KPMG, *Royalty Taxation*, 1995.

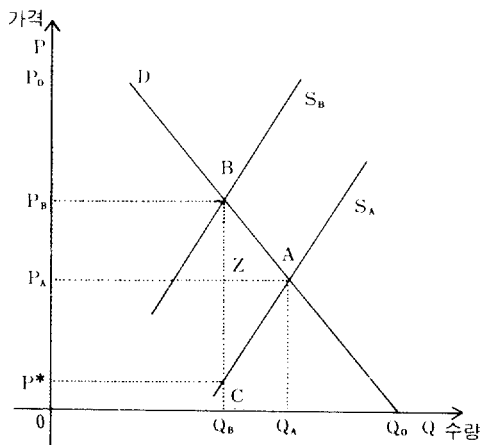
VI. 技術導入과 使用料所得 課稅制度

1. 使用料所得 課稅와 技術導入費用

가. 使用料所得 稅率調整과 技術導入費用

기술지급대가에 대하여 원천지국에서 과세하는 경우에 기술이전시장이 경쟁상태하에 있다면 이 과세효과는 [圖 VI-1]과 같이 기술도입비용을 상승시키는 효과를 가지고 올 것이다.

[圖 VI-1] 技術의 需要·供給曲線(完全競爭下)



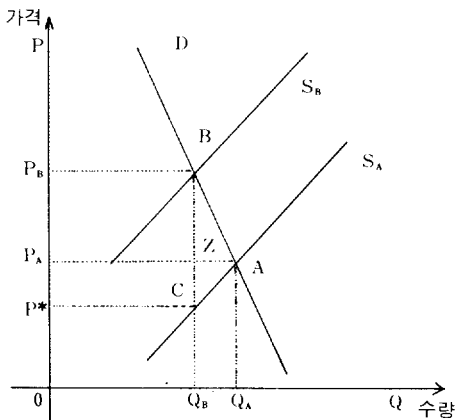
D: 기술에 대한 수요곡선
S: 기술에 대한 공급곡선

과세 전의 균형상태인 A에서 과세 후의 시장균형이 B로 이동하게 됨에 따라 기술도입국 정부의 財政收入은 $CBP_B P^*$ 가 되며 技術導入價格은

P_A 에서 P_B 로 上昇하고 기술도입규모는 Q_A 에서 Q_B 로 줄어들게 된다. 따라서 기술도입국의 기술수요자의 소비자 편익은 P_0AP_A 에서 P_0BP_B 로 감소하며 기술도입국 전체로 보아서는 P_AABP_B 보다 CP^*P_B 가 $CP^*P_AZ - AZB$ 의 크기만큼 크므로 厚生增進效果를 가져온다고 볼 수 있다. 다만 기술수요자 입장에서는 P_AP_B 만큼의 비싼 기술도입비용을 감수해야 한다.

그러나 기술이전시장의 구조가 경쟁이 극심한 시장이라고 보는 것은 그다지 현실적인 타당성을 가지고 있지 않은 것으로 보인다. 그보다는 기술공급자가 기술수요자보다 우월한 시장에서의 위치를 가지고 있다고 보는 것이 타당할 것이다. 이 경우 기술수요곡선이 가격에 대하여 보다 비탄력적인 경우를 상정하여야 하며 이때의 使用料所得 課稅 효과는 아래의 그림에서와 같이 기술도입비용을 더 강하게 상승시키는 효과를 가져올 것이다.

[圖 VI-2] 技術의 需要·供給曲線(需要曲線이 非彈力的인 경우)



D: 기술에 대한 수요곡선
S: 기술에 대한 공급곡선

技術導入費用은 P_A 에서 P_B 로 크게 상승하고 기술도입규모는 Q_A 에서 Q_B 로 소폭 감소하게 된다. 따라서 기술도입국 전체의 사회적 후생은 使用料所得 課稅에도 불구하고 AZB 와 $CP \cdot P_A Z$ 의 규모의 크기에 따라 긍정적일수도 혹은 부정적일수도 있으며 기술수요자에 대한 기술도입비용의 상승효과는 몹시 크다. 따라서 기술이전시장의 경쟁이 심하지 않고 첨단기술시장처럼 공급자의 독점적 위치가 강한 경우에는 使用料所得에 대한 과세는 결국 대부분 내국인 기술수요자에게 전가되며 국내의 후생 증진에는 기여하지 못하므로 稅率을 낮추는 것이 유리할 것으로 보인다.

위 두 경우에서 모두 원천지국에서의 使用料所得에 대한 과세는 技術導入費用을 증가시키는 것으로 나타난다. 그러나 위의 단순모델에서 현실로 한발짝 가까이 다가서는 경우 위에서 아주 당연하게 도출할 수 있었던 결론의 방향이 바뀌어질 수 있다는 것을 알 수 있다.

우선 첫번째로 使用料所得에 대한 원천과세 후에 기술공급자에게 돌아가는 세후소득은 기술수출국, 즉 技術供給者의 居住地國에서 또한번 과세된다. 기술공급자가 개인인 경우 所得水準에 따라 그 세율은 차이가 날수도 있으나, 기술공급자가 법인인 경우 일반적으로 一定한 稅率의 과세부담을 하게 된다. 기술도입국과 기술수출국이 조세조약 관계를 가지지 않은 경우 문제가 될 수도 있으나 조세조약 관계를 가지는 경우가 일반적이며 이 경우 기술도입국에서 원천징수된 세액은 技術輸出國에서 控除되며 따라서 기술도입국의 使用料所得에 대한 원천징수 세율이 기술수출국의 기술공급자의 소득세율(혹은 법인세율)보다 높지 않은 경우 기술공급자의 입장에서 볼 때 기술수출국, 즉 거주지국과 기술도입국에서 부담해야 하는 전체적 조세부담은 기술도입국의 원천징수세율의 높이에 상관없이 일정하다. 즉, 기술도입국의 원천과세는 기술공급자에게 추가적인 세부담을 야기시키지 않으며 따라서 기술수요자에게 전가시킬 세부담도 발생하지 않는다.

따라서 기술도입국의 원천과세가 기술도입비용에 영향을 미치지 않는다는 것이다. 여기에서 예외가 되는 경우로는 기술도입국이 使用料所得

에 대하여 租稅減免을 제공하고 이 감면된 세액에 대하여 기술수출국이 看做外國稅額控除制度)²²⁾로서 처리하는 경우가 될 것이다. 다시 정리하면 ① 기술도입국과 기술수출국간에 조세조약이 체결되어 있지 않은 경우, ② 조세조약상의 使用料所得에 대한 원천징수 제한세율이 기술수출국의 기술공급자에 소득세(법인세)세율보다 높은 경우, ③ 기술도입국이 使用料所得에 대하여 조세감면을 제공하고 이를 기술수출국에서 看做外國稅額控除制度로서 처리하는 경우의 세 가지 경우를 제외하고는 기술수입국의 使用料所得에 대한 원천과세가 기술도입비용에 영향을 미치지 않는다는 것이다. 그러면 위 ①, ②, ③의 경우가 현실에서 어느 정도 갖추어진 조건인지 살펴보자.

우선 技術導入國과 技術輸出國 사이에 조세조약이 체결되어 있지 않은 경우는 그다지 현실적 의미가 없는 것으로 보인다. 우리나라의 경우 우리나라에게 기술을 수출할 수 있는 정도의 경제력을 갖춘 모든 나라와 조세조약 관계를 맺고 있다.

두번째로 조세조약상의 使用料所得에 대한 원천징수 제한세율이 기술수출국의 기술공급자의 소득(법인세)세율보다 높은 경우도 현실적으로 큰 의미가 없음은 제Ⅳ장의 <表Ⅳ-3>을 통하여 볼 수 있다. 우리나라와 맺은 브라질을 제외한 모든 나라와의 조세조약이 15% 이하의 使用料所得에 대한 제한세율을 규정하고 있는바, 대부분의 나라의 국내법상의 법인세율이 15% 보다 높기 때문이다²³⁾.

22) 간주외국세액공제제도(tax sparing credit system)란 외국에 투자된 자본의 소득에 대하여 源泉地國(사용료소득의 경우 기술도입국)이 租稅減免을 제공할 때 居住地國(사용료소득의 경우 기술수출국)에서 稅額控除時 이 감면된 세액을 과세된 것으로 간주하여 控除해 주는 제도이다. 이를 통하여 원천지국의 과세상의 감면혜택이 당해 투자기업에 귀속되게 됨으로써 投資支援效果가 생긴다.

23) 우리나라에서 외국으로 지급하는 대부분의 使用料所得이 외국의 법인에게로 가는 것이며 個人이 지급대상이 되는 것은 예외적인 경우이다.

마지막으로 기술도입국이 使用料所得에 대하여 租稅減免을 제공하며 이에 대하여 기술수출국이 看做外國稅額控除制度로서 대처하는 경우를 살펴보자. 우리나라의 경우 제Ⅳ장에서 살펴본 바와 같이 조세조약과 상관없이 국내법적으로 外資導入法上에서 고도기술에 대하여는 使用料所得에 대하여 租稅減免을 허용하고 있다. 이때 상대체약국에서 간주외국 세액공제제도를 채택하는지의 여부에 따라 使用料所得에 대한 조세감면이 기술도입비용을 낮추어 주어서 실지로 기술도입 촉진효과를 볼 수 있는지가 결정된다.

看做外國稅額控除制度는 1995년 10월 말 현재 우리나라가 46개국과 체결한 조세조약²⁴⁾ 가운데 34개국이 우리나라에서 발생한 소득에 대하여 看做外國稅額控除制度를 허용하고 있으므로 현실적으로 위의 세번째 조건은 부분적으로 타당성을 가진다. 그러나 그 역시 우리나라에 가장 중요한 技術輸出國인 美國이 우리나라에 간주외국세액공제제도를 허용하지 않고 있는 까닭에 그 實現領域은 상당히 좁다²⁵⁾.

24) 그 중 44개국과는 租稅條約이 시행중에 있으며 2개국과는 조세조약의 내용이 확정되고 서명을 마친 상태이다.

25) 이러한 제한적인 의미에서의 使用料所得에 대한 課稅輕減의 기술공급비용에 미치는 긍정적 영향은 국내기술개발과 수입기술의 관계가 補完的이나 代替的이냐에 따라 더 증폭될 수 있고 상쇄될 수도 있다.

J. R. Hines에 의하면 國內開發技術과 輸入技術은 높은 대체적인 성격을 가지기 때문에 使用料所得에 대한 重課稅는 자국의 R&D 투자를 촉진하는 긍정적인 효과를 가진다는 것이다(J. R. Hines, Jr., Taxes, "Technology Transfer and the R&D Activities of Multinational Firms," *NBER Working Paper* No. 4932, Nov. 1994.). 이 경우 使用料所得에 대한 과세경감의 기술공급비용에 미치는 긍정적 영향은 自國의 R&D 투자를 저해하는 부정적인 효과로 상쇄되는 것이다. 그러나 우리나라의 연구에서는 해외로부터의 技術導入과 국내의 R&D 투자는 상호보완적인 것으로 實證分析의 결과가 나타났다(김성태·배형·홍병수, 「外國技術導入과 國內 技術導入 사이의 代替 및 補完關係와 對外技術依存度에 대한 影響」, 『計量經濟學報』(1992)). 따라서 우리나라의 경우 使用料所得에 대한 과세경감의 技術供給費用에 미치는 긍정적 영향은 국내의 R&D 투자도 촉진시킨다는 또다른 긍정적 효과도 수반한다고 볼 수 있다. 그러나 이는 이미 위에서 언급한대로 使用料所得에 대한 기술수입국의 과세가 기술수출국에서 稅額控除되기 때문에 극히 제한적인 경우에만 이런 긍정적 영향이 나타날 수 있다.

1994년에 美國으로부터 도입한 기술에 대한 技術導入 對價支拂이 6억 9,460만달러로 이는 1994년 우리나라의 전체 技術導入對價의 54.4%에 이른다. 당해의 미국으로부터의 도입기술건수가 184건이고 이 중 98건이 租稅減免 대상이었다. 이를 통하여 추정할 수 있는 것이 1994년의 미국으로부터 도입한 기술의 건당 평균 사용료 지급규모가 약 377만 5천달러이며 약 3억 7천만달러 규모의 기술도입 대가가 조세감면 혜택을 받으며 미국으로 이전되었다는 것이다. 韓·美租稅條約에서 使用料所得 중 저작권·문학·연극·음악 또는 예술작품의 생산 또는 재생산할 권리의 사용료는 10%의 제한세율로 원천지국에서 과세되고 기타의 사용료는 15%의 세율로 과세되도록 규정되어 있다. 이러한 예술활동에 대한 사용료는 외자도입법에서 규정하는 감면대상 使用料所得에 해당되지 않으므로 우리나라가 조세감면 혜택을 주며 미국에 지급한 3억 7천만달러 규모의 使用料는 조세감면제도가 없었다면 15%의 세율로 과세되었을 使用料所得이며 이는 총 5,550만달러, 즉 400억원 정도의 세수규모를 의미한다. 즉 400억원 정도의 세수규모가 看做外國稅額控除制度를 채택하지 않는 美國으로 지급되는 使用料所得에 대한 조세감면으로 제공되며 이는 전혀 技術導入費用을 낮추어 주는 효과를 가져오지 못하고 단순히 우리나라 정부의 稅收損失만을 야기시킨다는 것이다²⁶⁾.

26) 조세조약의 상대체약국에서 看做外國稅額控除制度를 채택하지 않는 경우에 기술도입에 제공하는 租稅減免이 전혀 技術導入費用을 낮추어 주는 효과를 가지지 못한다는 논지에 대한 한가지 비판은 기술도입국에서 납부한 세액에 대한 技術輸出國의 稅額控除가 불완전하다는 것이다. 여기서 不完全하다는 의미는 여러가지가 될 수 있는데 첫째, 세액공제제도가 일반적으로 一括限度制가 아니라 國別限度制를 택하거나 또는 외국인원천소득과 국내원천소득을 분리하여 세액공제를 제공하는 형태로 되어 있기 때문에 한쪽에서 稅額控除限度를 넘어서는 경우 다른 쪽에서 한도가 남아 있더라도 더 이상 세액공제가 불가능하다는 것이다. 둘째, 技術提供者 입장에서는 세액공제가 가능할 지의 여부가 기술제공 당시에 알 수 있는 것이 아니라 사후에 여러 절차를 거쳐서 결정되는 것이기 때문에 예측이 불가능하고 신청절차 자체에 업무부담이 생긴다는 것이다. 稅額控除가 이처럼 불완전하기 때문에 기술공급자는 세액공제를 계산에 넣지 않고 기술도입국의 使用料所得에 대한 세율이 낮으면 이를 선호한다는 것이다.

나. 使用料所得의 範圍調整과 技術導入費用

어떤 종류의 소득은 그것을 使用料所得에 포함시킬 것인가 事業所得이나 人的用役所得 혹은 讓渡所得에 포함시킬 것인가에 대하여 국제적으로 의견을 달리하는 경우가 많다. 어떤 종류의 소득으로 分類되느냐에 따라서 일반적으로 稅負擔이 달라진다. 따라서 使用料所得의 범위를 정의하기에 따라서 동일한 종류의 거래로부터의 소득에 대한 세부담이 달라질 수 있으므로 이는 技術導入費用에도 영향을 줄 수 있다는 것이 일반적인 견해이다.

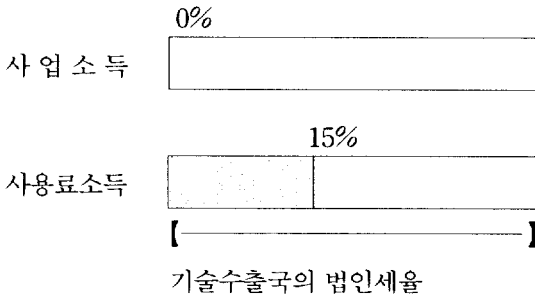
1) 使用料所得과 事業所得

어떤 종류의 소득이 事業所得으로 분류되는 경우 비거주자의 사업소득에 대한 源泉稅率이 국내세법상은 2%로 규정되어 있으나 우리나라가 체결한 모든 조세조약에서 非課稅되는 것으로 되어 있다.

그러나 非居住者의 사업소득이나 使用料所得 모두 결국에는 技術輸出國의 法人稅率로 과세되며 기술수입국에서 납부한 세액은 控除되므로 전체적인 세부담은 동일하며 기술도입 비용에 영향을 미치지 않는다. 다만 事業所得으로 분류되는 경우 기술수입국의 세수는 크게 줄어들게 된다.

賃貸所得의 경우에 事業所得과 같이 과세되므로 使用料所得과 임대소득의 관계는 使用料所得과 사업소득과의 관계에 준한다.

그러나 이러한 비판은 엄밀히 따져 본다면 그 根據가 빈약하다. 어느 기술공급자가 기술공급시점에 볼 때 지불받은 使用料所得에 대하여 원천지국에서 납부한 세액에 대한 稅額控除가 가능할지의 여부가 예측불가능하다는 것은 그 기술공급자가 다른 事業所得에 대한 세액공제를 이미 너무 많이 사용하였기 때문이며 해당 使用料所得에 관한 문제가 아니다. 기술공급자가 세액공제에도 불구하고 기술도입국의 使用料所得에 대한 낮은 원천징수세율을 선호하는 까닭 중의 하나는 기술공급자가 기술도입국으로부터 송금받은 技術導入對價에 대하여 기술수출국에서 과세소득으로 신고하지 않을 수 있는 가능성, 즉 탈세를 염두에 두고 있기 때문이라고 보인다.



□ : 기술수입국의 세수입

□ : 기술수출국의 세수입

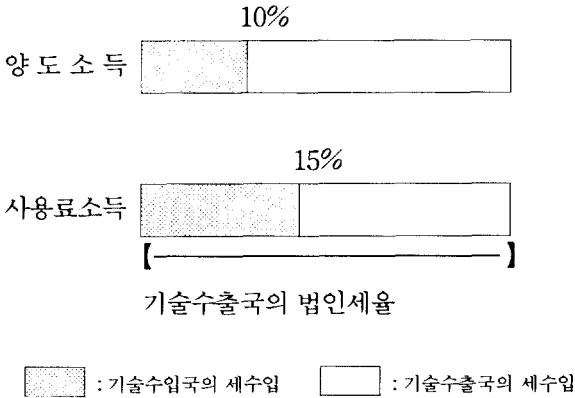
2) 使用料所得과 人的用役所得

어떤 소득이 人的用役所得으로 분류되는 경우 비거주자의 인적용역소득에 대한 원천세율이 국내세법상 20%의 세율로 과세되도록 되어 있다. 우리나라가 체결한 조세조약에서는 인적용역에 대하여 制限稅率이 없다. 따라서 使用料所得의 경우 국내세법상 25% 과세되도록 되어 있으나 조세조약상의 제한세율에 따라 10~15%의 낮은 세율로 우리나라에서 과세되거나 인적용역의 경우 20%로 과세된다.

두 가지 소득 모두 기술수출국에서 기술공급자의 소득세나 법인세 과세대상이며 이때 기술수입국, 즉 우리나라에서 납부한 세액은 공제되므로 이 경우에도 使用料所得으로 분류되느냐 혹은 人的用役所得으로 분류되느냐에 따른 技術導入費用에 미치는 효과는 없다(A의 경우)²⁷⁾. 다

27) 우리나라가 미국·프랑스·독일·호주 등과 체결한 租稅條約에서는 개인에 한해 獨立的 人的用役을 허용하고 있으므로 이들 국가의 법인이 그의 직원을 통하여 한국에서 인적용역을 제공하고 받는 소득은 事業所得에 해당된다. 따라서 이 경우에는 위의 1)항에서와 같이 事業所得과 使用料所得을 비교하는 경우와 내용이 같다. 그러나 우리나라가 영국·싱가포르·벨기에·덴마크·캐나다·스위스·말레이시아·룩셈부르크·스리랑카와 체결한 조세조약에서는 개인뿐만 아니라 法人에 대하여도 獨立的 人的用役을 인정하고 있다.

25% 중 적은 금액을 기준으로 원천징수하도록 되어 있고 租稅條約上으로는 使用料所得에 대하여는 10~15%의 낮은 제한세율이 적용되나 讓渡所得에 대하여는 제한세율이 없다. 따라서 양도가액 기준으로 양도소득으로 과세되는 경우 10%, 使用料所得으로 과세되는 경우 10~15%이므로 일반적으로 양도소득으로 분류될 때 원천지국의 세부담이 使用料所得으로 분류될 때보다 낮다. 비거주자의 거주지국인 기술수출국에서 외국세액 공제제도를 시행할 것이므로 이 경우 역시 技術導入費用에 미치는 영향은 없고 기술도입국 입장에서는 使用料所得으로 분류되는 것이 稅收確保에 유리할 것이다.



다. 使用料所得 課稅와 技術導入費用

전체적으로 보아 使用料所得 세율을 낮추거나 使用料所得의 범위를 좁게 해석하는 것이 기술도입 비용을 낮추는 데 도움이 되지 않는 것으로 분석된다. 그러나 이는 기술도입국의 세수확보에 지장을 초래할 수 있으므로 우리나라와 같은 기술도입국 입장에서는 使用料所得 세율과 使用料所得의 범위를 그대로 유지하는 것이 바람직할 것이다. 다만 상대 계약국이 看做外國稅額控除制度를 채택한다는 전제하에서 기본세율은 유지하되 감면혜택을 주는 것은 바람직하다.

2. 우리나라의 使用料所得 課稅制度上의 技術導入에 대한 支援과 그 效果

우리나라는 外資導入法에서 외국에서 수입하는 기술도입에 대한 租稅減免을 제공하고 있는데 外자도입법 제24조 제1항에서 감면대상을 국내 산업의 國際競爭力 強化에 必要한 고도기술을 도입하는 경우로 제한시키고 있다.

이러한 기술도입에 대한 外資導入法上의 조세감면제도를 통하여 우리나라에 도입되는 기술 중 고도기술로서 租稅減免을 받은 실적을 보면 다음과 같다.

〈表 VI-1〉 導入技術 中 租稅減免對象 高度技術 比重(1993~94年)

(單位: 千, %)

	1993			1994		
	도입기술	조세감면	비 중	도입기술	조세감면	비 중
화 학	91	18	19.8	55	17	30.9
전기·전자	238	67	28.2	193	100	51.8
기 계	206	35	17.0	126	53	42.1
기 타	172	8	4.7	56	12	21.4
계	707	128	18.1	430	182	42.3

資料: 한국산업기술진흥협회, 『1994년도 기술도입 연차보고서』, 1995. 5.
 _____, 『1993년도 기술도입 연차보고서』, 1994. 5

使用料所得에 대하여 행하여진 조세감면이 실제로 그러면 얼마나 유효세율을 낮추어 주는 역할을 수행하였는지를 다음 〈表 VI-2〉에서 配當所得과 利子所得에 대한 경우와 비교해 보기로 한다. 표에서 볼 수 있는 바와 같이 使用料所得에 대한 유효세율이 배당소득과 이자소득보다 높은 것을 볼 수 있다. 이것은 우리나라가 맺은 49개 조세조약상의 제한

〈表 VI-2〉 海外支給所得에 대한 有效源泉徵收稅率

(單位: 백만원, %)

	지 급 액			원천징수세액			유효세율		
	사용료 (A ₁)	이 자 (A ₂)	배 당 (A ₃)	사용료 (B ₁)	이 자 (B ₂)	배 당 (B ₃)	사용료 (B ₁ /A ₁)	이 자 (B ₂ /A ₂)	배 당 (B ₃ /A ₃)
1988	109,811	7,208	40,748	17,369	944	5,644	15.8	13.1	13.9
1989	223,459	9,615	32,332	34,119	1,576	3,743	15.3	16.4	11.6
1990	282,292	9,802	57,813	41,761	1,346	4,540	14.8	13.7	7.9
1991	350,870	172,127	76,369	63,806	20,926	7,562	18.2	12.2	9.9
1992	1,027,908	763,562	198,877	150,592	93,500	21,699	14.7	12.2	10.9
1993	1,728,043	155,371	266,076	168,393	1,526	24,288	9.7	1.0	9.1
1994	2,384,516	147,268	383,715	239,181	3,217	34,450	10.0	2.2	9.0
전체	6,106,899	1,264,953	1,055,930	715,221	123,035	101,926	11.7	9.7	9.7

資料: 國稅廳, 『원천징수세 집계부』, 1995.

세율의 평균을 고려해 보아도 使用料所得에 대한 조세감면이 아주 약한 정도라는 것을 시사한다고 볼 수 있다. 이자소득이나 배당소득은 화폐자산으로부터의 소득이며 使用料所得은 정신적 자산으로부터의 소득이라는 점에서 이자소득이나 배당소득이 과세상 우대를 더 받을 이유는 없는 것이다.

〈表 VI-3〉 우리나라가 맺은 租稅條約上的 使用料所得·利子所得·配當所得에 대한 平均制限稅率

(單位: %)

	사용료소득	이자소득	배당소득	
			법인간 배당	기타 배당
평균제한세율	11.01	10.44	9.93	14.48

資料: 金裕燦 (1994)

우리나라가 대외로부터 수입되는 이전기술에 대하여 얼마나 의존적인가를 살펴보기 위하여 技術導入額과 技術輸出額을 비교해 보기로 하자.

우리나라의 技術導入額과 技術輸出額 현황을 다음 <表 VI-4>에서 볼 수 있다. 1990년 이후 이 技術貿易收支는 점차 나아지고 있으나 아직도 도입기술의 10%에도 미치지 못하는 수준의 기술을 수출하고 있어서 우리나라가 아직도 기술에 관하여 얼마나 대외의존적인가 하는 것을 알 수 있다.

<表 VI-4> 技術貿易收支 推移(1985~94年)

(單位: 백만달러, %)

	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994
기술도입액 (A)	295.5	411	523.7	676.3	888.6	1,087.00	1,183.80	850.63	946.41	1,276.50
기술수출액 (B)	11.3	11.7	9.1	8.9	10.5	21.8	35.2	32.5	45.1	110.8
B/A	3.8	2.8	1.7	1.3	1.2	2.0	3.0	3.8	4.7	8.7

資料: 한국산업기술진흥협회, 『1994년도 기술도입 연차보고서』, 1995. 5.

그렇다면 아직도 기술에 관하여 對外依存度가 심한 한국의 기업을 지원한다는 의미에서 기술도입비용을 낮추어 주기 위하여(상대편 국가에서 간주외국세액공제제도를 채택한다는 전제하에서) 租稅減免을 전반적으로 확대하는 것이 바람직한가 하는 문제를 고려할 필요가 있다. 이 문제에 앞서서 외국으로 지급되는 使用料所得 중 상당한 부분이 외국의 상표권의 사용에 대한 對價로 지급된다는 것을 염두에 둘 필요가 있다.

우리나라의 전체 기술도입에서 商標權階伴 技術導入의 비중을 살펴보면 다음 <表 VI-5>과 같다. 전체적으로 商標權階伴 技術導入 比重이 커지다가 1990년을 기점으로 다시 줄어드는 경향을 보이며 여기서 볼 수 있는 다른 하나의 추세는 1983년 이래로 계속 중소기업의 상표권수반 기술도입 비중이 大企業의 상표권수반 기술도입 비중보다 크다는 것을 볼 수 있다.

이러한 商標權의 輸入은 단순히 외국기업의 브랜드의 위력을 빌려 매출신장을 늘리려는 소비제품 분야에서 이루어진다고 보여지고 또 특별한 기술도입을 수반하지 않는 것이다. 따라서 이 분야에 대한 使用料所得의 지불까지도 포함하여 租稅減免을 확대할 필요는 없으며 기존지원 분야를 유지하는 것이 바람직하다.

〈表 VI-5〉 年度別·企業規模別 商標權隋伴 技術導入(1983~94年)

(單位: 千, %)

	1983			1984			1985			1986		
	기술 도입 (A)	상표권 수반 (B)	B/A	기술 도입 (A)	상표권 수반 (B)	B/A	기술 도입 (A)	상표권 수반 (B)	B/A	기술 도입 (A)	상표권 수반 (B)	B/A
대 기업	193	34	17.6	239	40	16.7	227	41	18.1	224	30	13.4
중소기업	169	43	25.4	198	56	28.3	224	63	28.1	292	78	26.7
기 타	-	-	-	-	-	-	3	-	-	1	-	-
계	362	77	21.3	437	96	22.0	454	104	22.9	517	108	20.9
	1987			1988			1989			1990		
	기술 도입 (A)	상표권 수반 (B)	B/A	기술 도입 (A)	상표권 수반 (B)	B/A	기술 도입 (A)	상표권 수반 (B)	B/A	기술 도입 (A)	상표권 수반 (B)	B/A
대 기업	264	40	15.2	351	51	14.5	423	68	16.1	467	67	14.3
중소기업	367	119	32.4	397	132	33.2	340	121	35.6	270	90	33.3
기 타	6	3	50	-	-	-	-	-	-	1	-	-
계	637	162	25.4	748	183	24.5	763	189	24.8	738	157	21.3
	1991			1992			1993			1994		
	기술 도입 (A)	상표권 수반 (B)	B/A	기술 도입 (A)	상표권 수반 (B)	B/A	기술 도입 (A)	상표권 수반 (B)	B/A	기술 도입 (A)	상표권 수반 (B)	B/A
대 기업	339	61	18.0	345	53	15.4	406	74	18.2	294	34	11.6
중소기업	240	82	34.2	185	57	30.8	291	100	34.4	119	35	29.4
기 타	3	-	-	3	1	33.3	10	1	10	17	-	-
계	582	143	24.6	533	111	20.8	707	175	24.8	430	69	16.0

資料: 한국산업기술진흥협회, 『1994년도 기술도입 연차보고서』, 1995. 5.

Ⅶ. OECD加入과 관련한 使用料所得 課稅制度의 改編方案

1. 課稅權의 所在

使用料所得의 課稅에 관한 문제에서 가장 먼저 제기되는 것이 어느 나라에서 使用料所得을 과세할 수 있는 권한을 가지느냐 하는 것이다. 使用料所得에 대한 課稅權의 所在에 관한 문제는 주로 두 가지 차원에서 논의된다. 먼저 원천지국과 거주지국 간의 使用料所得의 과세권에 대한 상반된 입장이 그 하나이며, 使用料所得의 원천을 使用地主義와 支給地主義의 두 가지 입장 중 어느 쪽에서 보느냐가 그 다른 하나이다.

가. 課稅地(源泉地國 對 居住地國)

源泉地國과 居住地國 간의 상반된 입장은 租稅條約이 조정하여야 하며 개별국가들간의 조세조약의 조문은 동 소득에 대한 과세권을 원천지국과 거주지국 간에 여하히 배분할 것인가를 규정하고 있다. 技術對價로 일컬어지는 使用料所得의 경우에도 배당·이자 등과 마찬가지로 사용료 소득 발생지국과 사용료소득 수취인의 거주지국에서 각각 과세하는 경우 國際的 二重課稅 問題가 발생하게 되므로 이를 조정해야 할 필요성이 대두된다.

사용료 발생지국과 사용료 수취인의 거주지국이 使用料所得에 대한 課稅權을 주장하는 논거는 다음과 같다. 우선 OECD모델條約에 바탕을 둔 거주지국 과세권 주장논거는 첫째, 기술도입국은 기술도입으로 投資增大, 生産性 向上, 雇傭의 增大를 시현하게 됨에 따라 장기적으로는 조세수입이 증대하게 되므로 원천지국에서 비과세되는 것이 타당하다. 또

使用料所得에 대한 원천지국에서의 원천징수는 발생총액에 대해 이루어지고 이 경우 기술도입으로 인한 소득이 없는 경우에도 과세되므로 國際間 技術交流의 障礙要因으로 등장한다는 것이다.

이에 비해 UN모델條約에 바탕을 둔 원천지국 과세권 주장의 논거는 첫째, 使用料所得을 발생시키는 技術, 特許權 등은 개발된 국가에서 충분히 사용된 후 개도국들에게 이전되는 것이 보통이어서 개발비용은 이미 보상된 것으로 보아야 하기 때문에 개도국은 개발비용을 고려하며 과세할 필요는 없다. 또한 使用料所得이 발생되기 위해서는 기술도입국도 공장, 설비, 훈련된 노동력 등 일정수준의 경제요소를 제공해야 하므로 源泉地國 課稅權을 포기할 수 없다는 것이다.

기술수출국인 先進國의 입장을 배경으로 하여 使用料所得 수취인의 거주지국에서만 과세하도록 규정하고 있는 OECD모델條約의 입장은 거주지국의 배타적 과세권(exclusive right to tax)이 기술수입국들의 입장과는 정면으로 상치되는 것이기 때문에 현실적으로 채택되기 어려우며, 대부분의 나라들이 채택하고 있는 조세조약은 UN모델조약과 OECD모델조약의 절충안으로서 兩國課稅를 채택하고 있다.

우리나라는 그동안 체결한 조세조약에서 배당·이자와 마찬가지로 使用料所得에 대해서도 원천지국 과세를 일부 制限하고, 거주지국에서 이중과세를 조정하도록 하는 절충안을 채택하고 있다. 이와 같이 使用料所得의 경우에도 조세조약에서 가장 중요한 내용은 원천지국에서 使用料所得을 몇 %로 과세할 것인가의 문제, 즉, 制限稅率의 수준으로 귀착되며 이중과세를 어떻게 배제할 것인가의 문제는 일반적으로 외국세액 공제제도를 통하여 해결되고 있으며 큰 문제를 야기시키지 않고 있다.

적절한 使用料所得에 대한 제한세율 수준은 앞 章에서 본 바와 같이 원천지국에서의 使用料所得課稅가 기술도입비용을 상승시키지 않는 관계로 이론적으로는 使用料所得에 대한 원천지국의 세율이 거주지국의 법인세율의 높이를 초과하지 않는 범위 내에서 가능한 한 높이는 것이 세수확보차원에서 바람직할 것이다. 다만 조세조약상의 제한세율에 관

하여는 일방적으로 결정할 수 없는 문제이며 이 제한세율의 높이에 의하여 원천지국과 거주지국 간의 적절한 稅源配分 문제가 해결되고 있는 것이므로 현재 우리나라가 채택하고 있는 제한세율 수준의 國際比較를 통해서 평가하는 것이 타당할 것이다. 제 V 장의 <表 V-5>를 통하여 볼 때 우리나라가 맺은 조세조약상의 使用料所得에 대한 제한세율의 평균은 일본을 제외한 비교대상 국가들보다 훨씬 높다. 그러나 이들 국가들이 기술수출국가들이며 우리나라가 아주 심한 技術貿易收支 赤字를 기록하는 기술수입국이라는 점에서 이러한 수준의 制限稅率 水準은 계속 유지하는 것이 바람직할 것이다.

나. 所得源泉地(使用地主義 對 支給地主義)

다른 한편 使用料所得의 발생지국을 바라보는 시각은 사용에 대한 대가를 지불하는 국가에 使用料所得의 원천이 있다고 보는 시각과 使用料所得으로 구입되는 정보 등의 사용지를 使用料所得의 원천지국으로 보는 시각의 두 가지로 나누어진다. 韓·美租稅條約의 경우에는 사용 또는 使用할 權利의 對價로 규정하여 使用地를 使用料所得의 원천으로 규정하고 있고 국내법에서는 법인세법 제55조 제1항 제9호에서 ‘자산, 정보 또는 권리를 국내에서 사용하거나 그 대가를 국내에서 지급하는 경우’라고 규정하여 使用地主義와 支給地主義를 동시에 규정하고 있다. 1988년 세법개정 이전의 경우에는 사용지주의만 규정하였는데, 1988년 세법개정에서 국내에서 使用料所得을 지급하는 경우에도 국내에서 소득이 발생하는 것으로 규정하였다. 따라서 우리나라는 조세조약이 체결되지 않은 국가에 대하여는 사용지주의와 지급지주의를 모두 적용하여야 한다. 이에 대하여 OECD국가들로부터 使用料所得 範圍를 너무 擴大 解析하는 것으로 자주 지적받고 있다.

또한 租稅協約에서 우리나라와 支給地主義를 채택하고 있는 국가는 비록 권리가 국내에서 사용되었을 경우에도 그 對價가 제3국에서 지불될

경우에는 국내에서 과세할 수 없는 문제가 발생한다. 使用地主義를 채택하고 있는 미국과는 당해 권리가 국내에서 사용되는 경우에만 국내에서 과세할 수 있다. 따라서 국내에서 사용되지 않고 해외에서 권리나 정보가 사용되는 경우에는 對價가 국내에서 지급되는 경우에도 과세되지 않는다.

지급지주의와 사용지주의 중 택일하여 使用料所得 課稅權의 所在地를 결정하는 것이 바람직하다는 OECD국가들의 주장은 타당한 것으로 보인다. 따라서 어느 방법을 택하여야 하느냐 하는 것이 문제가 된다. 어느 방법을 택하는 것이 우리나라에 유리할 것인가 하는 판단은 쉽게 내리기 어려우나 지급지주의를 택하는 것이 使用地主義를 택하는 것보다 徵稅費用의 측면에서 유리하다고 보여진다. 해외에서 사용된 使用權이 국내에서 지급된 것은 과세하기가 어렵지 않으나 국내에서 사용된 使用權의 對價가 해외에서 지급된 경우 이를 과세하기는 용이하지 않다.

2. 課稅對象 使用料所得의 範圍

使用料所得의 課稅에 있어서 우리나라 제도는 저작권이나 노하우 등의 使用對價뿐만 아니라 讓渡對價까지 使用料所得의 범위에 포함하고 있는데, OECD모델조약에서는 使用對價에 대한 지급금만 규정하고 讓渡對價에 대한 지급금은 使用料所得의 범위에서 제외하고 있어서 OECD국가들로부터 使用料所得의 범위를 확대 해석하고 있다고 지적받고 있다.

1992년의 OECD모델條約 改正에서는 산업상·상업상 또는 학술상의 설비 사용 또는 사용의 對價는 제외하였는데, 이는 使用料所得에서 設備貸與로부터 발생하는 소득을 제외하기 위한 것이다. 따라서 설비대여로부터 발생하는 소득은 모델조약에 따르면 使用料所得이 아니라 事業所得에 해당된다. 국내세법에서는 운수장비의 대여는 貸貸所得(법인세법 제55조 제1항)으로 규정하였으며, 기타의 경우에는 使用料所得으로 규

정함으로써 使用料所得의 범위를 OECD모델조약보다 넓게 해석하고 있다.

따라서 과세대상 使用料所得의 範圍와 관련하여서는 다음 사항들이 검토되어야 한다.

- ① 使用料所得에 자산, 정보, 권리의 讓渡對價를 포함시킬 것인지 또는 사용 또는 사용할 권리에 대한 대가만을 포함시키는 방향으로 개정되어야 할 것인지의 여부.
- ② 위에 양도대가가 자산, 정보, 권리의 再讓渡도 포함시키는지의 여부.
- ③ 양도대가가 生産性에 연계된(contingent) 경우만을 使用料所得에 포함시키는지의 여부.
- ④ 特許權 등의 침해대가(penalty에 해당하는 소득)를 使用料所得으로 간주할 것인지의 여부.
- ⑤ 그리고 設備貸與로부터 발생하는 소득을 使用料所得에 포함시킬지의 여부

가. 資産 情報 權利의 讓渡對價 및 再讓渡對價

제VI장에서 살펴본 바와 같이 使用料所得으로 분류하여 과세하는 것이 우리 정부 입장에서는 讓渡所得으로 분류하는 것보다 세수확보면에서 유리하고 또 민간부분의 技術導入費用을 상승시키지도 않는다. 따라서 양도대가는 讓渡所得에 포함시켜야 한다는 OECD모델조약의 입장을 수용하여야 하는가의 문제에 있어서는 이에 대하여 OECD회원국들이 어떤 입장을 취하고 있느냐 하는 것과 우리나라 국내세법과 조세조약이 어떤 역할 분담을 해야 할 것인가 하는 점을 고려하여야 할 것이다.

우선 모든 OECD회원국들이 자산·정보·권리의 양도대가를 讓渡所得으로 분류하는 것이 아니라는 것이다. 日本의 경우 이 양도대가를 우리나라의 현재 입장과 같이 使用料所得으로 분류하고 있으며 美國도 양

도대가가 生産性에 連繫된 경우에는 使用料所得에 포함시키고 있다. 그리고 현재 우리나라의 국내세법은 이 양도대가를 使用料所得으로 분류하고 있으며 우리나라가 맺은 조세조약에서 일본과의 조약에서는 양도대가를 使用料所得에 포함시키고 있으며 미국과의 조약에서는 양도대가가 생산성과 연계되거나 사용 또는 처분에 상응하는 부분만을 使用料所得으로 보며 유럽의 OECD 국가들(영국·벨기에 등)과 맺은 조약에서는 양도대가를 使用料所得에 포함시키지 않고 있다.

따라서 우리나라 국내세법에서 양도대가를 使用料所得에서 제외한다면 일부 조세조약들보다 국내세법이 使用料所得의 範圍를 더 좁게 정의하는 것이라고 볼 수 있다. 이 경우에 해당되는 조세조약의 규정보다 관대한 규정을 가진 국내세법이 우선 적용되게 되어 이는 미국이나 일본에 지급되는 使用料所得의 경우에 해당된다. 제Ⅵ장에서 설명된 바와 같이 미국이나 일본으로 지급되는 使用料所得(기술도입 대가)은 1994년 기준 우리나라가 지급하는 총 技術導入費用의 85%를 점하는 중요한 의미를 가지고 있으며 이 두 나라는 양도대가를 使用料所得에서 제외하여야 한다는 강한 입장을 가지고 있는 것이 아니다.

이는 이들 나라 역시 국내법에서 양도대거나 양도대가의 일부(생산성과 연계된 부분)는 使用料所得에 포함시키는 입장을 취하고 있기 때문이다. 다만 이 문제에 대하여 강한 입장을 취하는 나라들은 유럽의 OECD국가들이다. 따라서 우리나라는 국내세법으로는 자산·정보·권리의 양도대가를 포괄적으로 使用料所得에 포함시키는 입장을 계속 유지하며 유럽의 OECD국가들에 대하여는 개별적으로 그 나라들의 요구를 租稅條約에서 수용하도록 하는 것이 바람직할 것이며 이미 대부분의 조세조약에 그 입장이 수용되어 있다. 또 자산·정보·권리의 재양도 대가와 생산성과 連繫된 경우만을 使用料所得에 포함시키는지의 여부 및 특허권 등의 침해대가를 使用料所得으로 간주할 것인지의 여부 등에 관하여도 個別 租稅條約에 위임하는 것이 바람직할 것이다.

나. 設備貸與로부터 發生하는 所得

설비대여로부터 발생하는 賃貸所得도 위의 讓渡所得의 경우와 마찬가지로 使用料所得으로 분류되는 것보다 우리나라 정부의 세수확보라는 면에서 분리하며 기술도입비용을 낮추어주는 역할을 하지도 못한다. 따라서 우리나라 입장에서는 되도록 이를 使用料所得으로 과세하는 것이 타당하나 이는 OECD모델條約과는 방향이 정면으로 충돌된다. 주요 OECD국가 중에 일본만이 이 설비대여로부터의 賃貸所得을 국내세법에서 使用料所得으로 포함시키고 있을 뿐 미국 및 유럽의 대부분 국가들은 이를 使用料所得에서 除外하고 있다. 그러나 우리나라는 체결하고 있는 거의 모든 조세조약에서 이를 使用料所得에 포함시키고 있어서 이를 국내세법으로 使用料所得에서 제외시킨다면 거의 모든 조세조약의 해당규정을 개정하여야 한다. 따라서 국내세법에서는 이를 포괄하는 使用料所得 개념을 유지하는 것이 바람직할 것이다.

3. 소프트웨어에 대한 課稅問題

최근의 정보화, 산업의 자동화 추세에 따라 소프트웨어의 도입에 대한 課稅問題가 중요한 문제로 대두되고 있다. 소프트웨어는 그 복제가 용이하기 때문에 그 보호가 중요시되고 있는데, 일반적으로 著作權法的인 차원에서 보호되는 것으로 보고 있다. 즉, 타인의 프로그램을 사용하고자 하는 자는 원칙적으로 저작권자로부터 사용허락을 받아야 하며 저작권자는 이에 대한 대가를 받게 된다. 稅法上으로는 저작권법적인 차원에서 보호되는 것과 無體財產權으로 취급되는 것으로 구분하여 규정하고 있다. 일반적으로 불특정 다수인이 사용하는 범용화된 소프트웨어는 노하우를 포함하지 않고 사용료과세대상이 아닌 것으로 보며 우리나라 세법도 이를 따르고 있다.

OECD 모델조약의 주석서를 따를 경우 그 과세기준은 소프트웨어 소

유자가 권리의 일부를 양도하면서 양수자로 하여금 동 소프트웨어를 공급하거나 개발할 권리를 허용하는 경우 이를 使用料所得으로 보고, 소프트웨어가 구입자의 개인용 또는 사업용으로 사용되는 경우 이를 事業所得으로 보며, 그리고 소프트웨어 소유자가 권리를 전부 양도할 경우에는 이를 사업소득, 인적용역소득 또는 양도소득으로 본다는 것이다³⁰⁾.

우리나라의 國內稅法에서는 이 점에 대하여는 OECD와 다른 立場을 취하고 있다. 즉 ① 소프트웨어 권리의 일부를 양도하고 대가를 받는 경우에는 사용권을 許與받은 자가 저작권자에게 계약상의 著作權 權利를 주장할 수 있다. 이러한 요건에 해당되는 경우에는 국내세법에서도 OECD모델조약 주석서와 마찬가지로 이를 使用料所得으로 보고 있으나 ② 소프트웨어의 권리 전부를 양도하는 경우로서 저작권의 권리(재산권) 자체가 동일성을 유지하면서 본래의 權利主體(외국법인)로부터 다른 주체(내국법인)로 이전하는 것을 의미하는 것으로 讓受人은 저작권자로부터 프로그램을 복제·개작·번역·배포 그리고 발행할 수 있는 권리의 전부를 讓渡할 수 있으며 동시에 讓渡者는 그러한 권리를 상실하게 된다. 이러한 경우 OECD모델조약 주석서에서는 使用料所得으로 보지 않고 事業所得이나 獨立의 人的用役所得 및 讓渡所得으로 보는데 이는 권리의 사용대가가 아니라 양도로 발생된 소득으로 보기 때문이다. 그런데 국내세법에서는 자산·정보 또는 권리의 양도에 의한 소득도 使用料所得으로 규정하고 있기 때문에 조세협약에서 특별히 제한하고 있지 않는 한 노하우가 포함된 소프트웨어는 현재 우리나라 제도상 使用料所得으로 과세할 수 있다³¹⁾.

30) OECD 모델조약 제12조에 대한 주석서 제13조~제15조.

31) 우리나라가 일본·미국·태국·싱가포르·캐나다와 맺은 租稅條約에서는 양도대가도 사용료소득으로 과세하므로 國內稅法이 그대로 적용될 수 있으나 그외 국가들과의 조세조약에서는 讓渡對價를 사용료소득의 범위에서 제외하고 있으므로 이처럼 所有權의 讓渡인 경우에는 使用料所得으로 보기 어렵다.

가. 個人用 또는 事業用 소프트웨어

개인용 또는 사업용 소프트웨어는 使用料所得 과세대상이 아니라는 OECD모델조약의 입장은 개인용 또는 사업용으로 사용되는 소프트웨어라도 산업상의 지식·경험에 관한 정보나 노하우를 함유하여 커다란 사업상의 실적 향상을 꾀할 수 있는 여지가 있음을 간과하고 있다고 보여진다. 범용소프트웨어가 使用料所得 과세대상에서 제외되어야 한다는 점에서 우리나라 國內稅法의 입장은 확실하며 범용소프트웨어의 예로서 shrink-wrap 소프트웨어와 bundled 소프트웨어, 그리고 도입자의 비용과 책임으로 특정 목적에 맞도록 주문 제작되어 도입하는 소프트웨어의 경우를 들고 있는데 이는 타당하다고 보여진다. 다만 著作權만 포함하고 있는 경우에는 구입자의 개인용 또는 사업용으로 사용되는 소프트웨어는 使用料所得이 아니라 事業所得으로 분류하여 과세하는 방향으로 나가야 할 것이다. 스페인과 미국도 개인용 또는 사업용 소프트웨어를 使用料所得에서 제외한다는 관점에 유보를 표명하고 있으며 캐나다도 Source Code나 프로그램의 비밀유지를 요구하는 계약에 따르는 대가 지급은 소프트웨어가 개인용·사업용으로 사용되는 경우에도 使用料에 해당하는 것으로 보고 있다.

나. 소프트웨어에 관한 權利全部의 讓渡

소프트웨어에 관한 권리의 양도에 관하여도 일반적인 재산·권리·정보의 양도의 경우와 마찬가지로 국내세법에서도 包括적으로 양도대가가 포함하는 使用料所得 개념을 유지하는 것이 일면으로는 바람직할 것이다. 다만 일반적인 재산·권리·정보의 양도대가의 경우와 다른 점은 소프트웨어에 관한 使用料所得課稅는 최근에 문제점으로 부각되었기 때문에 국내세법에서 포괄적인 使用料所得 개념을 사용하는 경우 소프트웨어의 양도대가는 실제로 모든 나라와의 거래에서 그대로 적용된다. 따

라서 OECD모델조약에서 보는 바와 같이 권리전부의 양도는 그 대가가 使用料所得보다 讓渡所得으로 과세되는 것이 적당하다는 시각 자체가 타당하다면 그 자체를 우리가 수용하는 것도 좋을 것이다. 이러한 OECD모델조약의 입장에 대하여 스페인만이 유보를 표시하고 있다.

다. 하드웨어와 함께 販賣되는 소프트웨어

소프트웨어가 내장된 하드웨어의 사용 및 판매의 대가로 받는 대가 중에서 소프트웨어가 하드웨어의 일부분으로 완전히 부착되어(bundled) 분리가 불가능한 단일가격으로 거래되는 경우에는 여기에 저작권이 포함되어 있지 않다면 상품거래로 보아 사업소득으로 분류하는 것이 타당하며 우리나라도 이를 따르고 있다. 그러나 소프트웨어와 하드웨어의 대가가 분리가 가능하며 노하우나 저작권을 포함하고 있다면 이 부분을 적절히 나누어서 해당부분은 使用料所得으로 과세하는 방향으로 나아가야 할 것이다. 다만 이때 소프트웨어 가격이 하드웨어 가격보다 월등히 높더라도 知的 用途로 쓰이는 것이 아니라 단순한 기계장비인 하드웨어의 일부로서 쓰이는 경우에는 소프트웨어를 사용료소득으로 과세하지 않는 것이 타당하다.

라. 著作權과 노하우를 含有한 소프트웨어에 대한 差等稅率

미국과의 조세조약에서는 著作權 등의 대가에 대하여는 10%의 낮은 제한세율을 적용하고 기타의 산업적 노하우에 대하여 15% 과세하도록 되어 있으나 다른 거의 모든 차등세율을 적용하고 있는 국가들과의 조세조약에서는 산업적 투자와 관련된 노하우에 관하여는 낮은 10%의 制限稅率을 적용하고 기타 저작권관련 使用料所得에 관하여는 15%의 세율로 과세하도록 되어 있다. 일반적으로 著作權 관련 使用料所得보다는 산업적 투자와 관련된 노하우를 우리나라가 필요로 하고 산업기술을 함유

할 가능성이 높으므로 대부분의 우리나라 租稅條約이 채택하고 있는 산업적 투자와 관련된 노하우에 대하여 낮은 세율을 적용하는 差等稅率制度는 그대로 유지하는 것이 바람직하다. 다만 미국과의 조세조약은 앞으로 이에 대하여 單一稅率化하는 방향으로 개정하는 것이 우리나라에게 유리할 것이다.

4. Mixed Contract에 대한 課稅方法

전문직업적 인적용역에 노하우가 포함된 Mixed contract의 경우, 노하우의 대가에 대한 과세문제에 있어서 노하우와 人的用役을 어떻게 구별하여 과세하느냐 하는 것이 문제이다³²⁾.

현실적으로 使用料所得과 人的用役所得의 구분이 상당히 어렵기 때문에 이는 흔히 조세회피의 수단으로 사용되고 있다. 사실상 使用料所得에 해당됨에도 불구하고 미국·프랑스·독일 등의 국가는 국내에 고정사업장이 없으며 단기체제 면제규정에 해당하는 경우에는 인적용역소득은 과세가 안되는 점 및 인적용역소득은 부가가치세(VAT) 대리납부³³⁾가 없는 점에 착안하여 使用料所得을 人的用役所得으로 신고하는 경우가 많으며, 조세협약이 체결되지 않은 홍콩이나 법인의 인적용역소득을 인정하는 일본의 경우, 그리고 단기체제 면제규정에 해당하지 않는 경우 등에는 使用料所得의 경우 제한세율의 적용을 받기 때문에 人的用役所得을 使用料所得으로 신고하는 경우가 있다.

32) 예컨대, 1993년 12월의 韓·美諒解覺書에 따르면, 의사·법률가·기사·건축가·치과의사 및 회계사와 같은 전문직업인이 직업상 일상적인 기술이나 지식을 단순히 사용하는 용역의 제공대가로서 수취하는 금액은 使用料所得에 포함되지 않으나, 이러한 용역이 노하우를 포함할 경우에는 동 用役對價 중 노하우 귀속분은 사용료소득으로 취급한다고 되어 있는데 이러한 조항을 현실적으로 적용하는 데에 큰 어려움이 있다.

33) 제Ⅳ장 제8절의 설명을 참조할 것.

우리나라 세법에서는 일반적으로 人的用役所得은 과학기술·경영관리·기타 분야에 관한 전문적 지식 또는 특별한 기능을 가진 자가 당해 지식 또는 기능을 활용하여 제공하는 용역이며(법인세법 시행령 제122조 ④항 제4호), 使用料所得은 산업상·상업상 또는 과학상의 지식·경험 또는 숙련에 관한 정보로 규정되고 있다(법인세법 제55조 ①항 제9호). 이러한 규정상으로만 보아서는 어떤 용역이 人的用役이고 어떤 용역이 使用料所得에 해당하는 용역인지의 구분이 어렵다. 즉, 해당소득에 따라서 세부담이 달라지기 때문에 과세당국이나 납세자는 여기에 대하여 지대한 관심을 가지고 있으나, 그 성격상 아직까지도 여기에 대한 명쾌한 해답을 얻지 못하고 있는 실정이다. 따라서 이제까지의 구분의 기준은 例規·審判例·判例 등에 의하여 사안별로 구분되고 있는 형편이다.

우리나라는 최근의 세법 개정에서 使用料所得과 人的用役所得에 대한 25%와 20%로 차이가 나는 국내법상의 원천징수세율을 20%로 단일화 함으로써 과세상의 차이 때문에 기인하는 租稅回避 誘引要因을 없애려고 시도한 바 있으나 이는 효력을 발휘할 수 있는 조처라고 볼 수 없다. 왜냐하면 단순한 국내세법상의 동일취급으로서 使用料所得과 인적용역 소득에 대한 실제과세상의 동일취급이 보장되지 않으며 개별국가들과의 조세조약에서 使用料所得과 人的用役所得에 대한 과세규정을 同一하게 하여야 한다. 그러나 우리나라가 개별국가와 맺은 조세조약을 전부 개정하는 것은 거의 불가능한 작업이므로 현실적으로는 使用料所得과 人的用役을 쉽게 구별할 수 있는 방법을 개발하고 이 방법이 외국 과세당국이나 외국 납세자들에게 커다란 반대없이 수용될 수 있는가 하는 것을 검토해 보아야 할 것이다.

우리나라 국세청은 使用料所得과 人的用役의 구별을 위하여 앞의 제Ⅳ장 제5절에서 언급된 〈表Ⅳ-6〉과 같은 내부지침을 가지고 있어 이에 근거하여 과세하고 있는데 이 내부지침이 가지는 問題點을 살펴보기로 한다. 우선 제공자의 책임에서 결과에 대한 보증의무가 없는 경우를 使用料所得으로 보고 일정 기간 동안 용역결과에 대한 보증의무가 있는

경우를 인적용역소득으로 보고 있는데 使用料所得에 대한 對價가 생산성과 연계되어 지급되는 경우에도 어떤 의미에서는 결과에 대한 보증의 무가 있는 것이라고 볼 수도 있다. 두번째는 창출된 가치를 위해 지출된 비용에 통상이윤을 가산한 금액을 훨씬 초과하여 지급한 경우에 使用料所得, 그리고 용역제공을 위하여 지출된 비용에 통상이윤을 加算한 실제 가액인 경우는 人的用役所得으로 분류한다고 규정되어 있는데 노하우를 포함하지 않은 인적용역이라도 전문직업적으로 숙련도나 저명도가 있는 인적용역제공자는 통상적인 액수보다 훨씬 높은 액수를 요구할 수도 있는 것이다. 그러므로 人的用役所得 與否에 대한 판단에 있어서 과다하게 임금이 책정되어 있다고 보여지는 경우에는 기술이나 人的用役輸出國內의 시간당 임금수준에 대한 자료를 요구함으로써 문제를 해결할 수도 있을 것이다.

개념상으로 보아 使用料所得과 人的用役을 구별하는 것은 技術의 熟練度라고 볼 수 있다. 어떤 용역이 제공되었는데 이를 제공받은 사람이 이 용역을 전수받은 후 생산의 복제가 가능하다면 이는 使用料所得 지불의 대상이지만 이를 제공받은 사람이 생산복제가 불가능하다면 이는 숙련도가 떨어지기 때문이며 이 경우는 人的用役所得에 해당한다.

다른 한편 지금까지 우리나라 국세청의 과세관행 중 개선되어야 할 점으로 들 수 있는 것은 人的用役과 使用料所得의 混合契約에 대하여 어느 부분의 비중이 크가에 따라 그 큰 부분에 전체가 속하는 것으로 간주하여 과세하는 것이다. 앞으로 이러한 관행은 어느 부분이 더 큰 부분인가 하는 것을 떠나서 적절하게 배분하여 각기 使用料所得과 人的用役所得 과세방법에 의하여 과세하는 방향으로 나아가야 할 것이다.

5. 關稅賦課 與否

1986년 이전까지 소프트웨어는 使用料所得으로서 과세되었으나 당시에는 명확한 규정이 없어서 관세가 과세되면 동시에 내국세인 使用料所

得에 대한 원천징수를 할 수 있는가 하는 문제에 대하여 혼란이 야기되었다. 이에 1989년 당시 재무부는 “외국으로부터 소프트웨어를 도입하는 경우... 使用料所得에 대하여는 관세의 부과여부와 관계 없이 소득세 또는 법인세를 과세하여야 한다”라고 유권해석을 내렸다.

그 논리적 근거로서는 첫째, 使用料所得 課稅는 노하우 등이 국내에서 사용됨으로써 발생하는 소득에 대한 과세임에 비해 관세는 輸入物品에 대한 對價이기 때문이며, 둘째, 前者는 납세의무자가 使用料所得을 받는 외국인임에 비해 관세는 물품을 수입하는 內國人이 납세의무자이라는 점을 들 수 있다. 따라서 소프트웨어의 도입대가에 대해서 현재에는 관세의 과세 여부와 관계없이 使用料所得에 대한 원천징수가 되고 있는바, 업계에서는 이를 二重課稅로 해석하고 있다.

현재 OECD국가들에서 소프트웨어에 대해 使用料所得課稅와 關稅의 과세 현황을 살펴보면 다음 <表 Ⅳ-1>과 같다.

소프트웨어 이외의 使用料所得 과세대상이 되는 권리의 거래에서도 使用料所得課稅와 關稅가 동시에 적용되는 예는, 즉 노하우 등을 동반한 기계장비 도입의 경우에도 기계장비에 해당하는 가격과 노하우에 해당하는 가격의 구분이 명확하지 않은 경우가 많아 기계장비와 노하우 전체에 대하여 관세가 부과되면서 이에 내재하는 노하우의 이전에 대하여는 별도로 使用料所得課稅가 될 수 있다.

따라서 관세 신고시 장비나 소프트웨어의 매체에 대하여는 관세가 부과되고 使用料所得은 여기에서 노하우나 著作權 해당 부분에만 과세되어야 한다. 따라서 소프트웨어나 기타 장비의 도입시 매체와 여기에 내재된 노하우의 가치를 분리시키는 방안을 강구해야 할 것이다. 최근 들어 관세법의 개정에서 소프트웨어에 대한 관세적용 여부는 이러한 내용을 수용하여 無稅化하는 방향으로 결정되었다.

〈表 VII-1〉 OECD國家의 소프트웨어에 대한 使用料所得 課稅
및 關稅 賦課 現況

	사용료소득 과세	관세	비고
미 국	○	△	관세는 매체에만 부과
프 랑 스	○	△	표준 소프트웨어는 전액 관세 부과하며 주문에 의한 소프트웨어는 매체에만 관세 부과
독 일	○	△	로열티만 사용료소득으로 과세하며 소프트웨어의 구입에는 부과 안됨
이탈리아	○	△	관세는 매체에만 부과
일 본	○	△	관세는 매체에만 부과
룩셈부르크	○	△	관세는 매체에만 부과
호 주	○	△	관세는 매체에만 부과
덴 마 크	×	△	관세는 매체에만 부과
벨 기 에	△	△	사용료소득 과세는 licence fee에만 해당되고 관세는 매체에만 부과
네덜란드	×	△	관세는 매체에만 부과
노르웨이	×	△	관세는 매체에만 부과
스 위 스	×	△	관세는 매체에만 부과
영 국	×	△	관세는 매체에만 부과
캐 나 다	△	△	모든 rental payments는 사용료소득 과세대상이나 소프트웨어의 구입에는 부과되지 않으며 관세는 매체에만 부과

註: ○는 과세, △는 일부 과세, ×는 비과세.

資料: IBFD, *Taxation of Patent Royalties, Dividends, Interest in Europe*, Vol. 1, Amsterdam, 1992.

VIII. 要約 및 結論

우리나라에서 필요한 고도기술의 도입을 위하여 기술도입비용을 낮추어 준다는 의미에서의 使用料所得에 대한 세율 인하나 使用料所得의 범위의 조정 등은 큰 실효성이 없는 것으로 나타났다. 이는 使用料所得에 대한 기술도입국의 원천과세 후에 기술공급자에게 돌아가는 세후소득은 기술수출국, 즉 기술공급자의 거주지국에서 또한번 과세되기 때문이다. 이 경우 기술도입국에서 원천징수된 세액은 기술수출국에서 공제되며 따라서 기술도입국의 使用料所得에 대한 원천징수 세율이 기술수출국의 기술공급자의 소득세율(혹은 법인세율)보다 높지 않은 경우 기술공급자의 입장에서 볼 때 기술수출국, 즉 거주지국과 기술도입국에서 부담해야 하는 전체적 조세부담은 기술도입국의 원천징수세율의 높이에 상관없이 일정하다. 따라서 이미 언급된 바와 같이 상대국가에서 看做外國稅額控除制度를 택하지 않음에도 불구하고 우리나라에서 使用料所得에 대한 租稅減免 혜택을 제공하는 것은 단순한 국고낭비에 지나지 않으므로 외자도입법에서 使用料所得에 대한 租稅減免을 제공하는 조건으로서 상대체약국과의 조세조약에서 看做外國稅額控除制度를 채택하고 있는 경우에만 한한다는 점을 첨가하는 것이 필요할 것이다.

또 우리나라의 使用料所得 과세제도가 OECD加入과 더불어 改編되어야 할 사안으로는 우선 국내세법에서 使用料所得에 대한 과세권을 使用地主義와 支給地主義를 동시에 규정하고 있는데 이에 대하여 OECD국가들로부터 使用料所得 範圍를 너무 擴大 解析하는 것으로 자주 지적받고 있다. 따라서 지급지주의와 사용지주의 중에서 택일하여 使用料所得 課稅權의 所在地를 결정하는 것이 바람직하다고 보이나 어느 방법을 택하여야 할 것인지가 문제이다. 이에 대한 판단은 쉽게 내리기 어려우나 支給地主義를 택하는 것이 使用地主義를 택하는 것보다 徵稅費用의 측

면에서 유리하다고 보여진다. 해외에서 사용된 사용권이 국내에서 지급된 것은 과세하기가 어렵지 않으나 국내에서 사용된 사용권의 對價가 해외에서 지급된 경우 이를 과세하기는 용이하지 않다.

국내법에서 使用料所得의 범위에 포함시키고 있는 使用權의 讓渡對價 및 장비 및 시설에 대한 貸與對價는 OECD모델조약의 입장과는 차이가 있어도 그대로 유지하는 것이 바람직하며 개별 조세조약에서 이를 조정하는 것이 타당할 것이다. 우리나라 국내세법에서 양도대가를 使用料所得에서 제외한다면 일부 조세조약들보다 국내세법이 使用料所得의 範圍를 더 좁게 정의하는 것이라고 볼 수 있다. 이 경우 해당되는 조세조약의 규정보다 관대한 규정을 가진 국내세법이 우선 적용되게 되는데 이는 미국이나 일본에 지급되는 使用料所得의 경우에 해당된다. 제Ⅱ장에서 설명된 바와 같이 미국이나 일본으로 지급되는 使用料所得(기술도입 대가)은 1994년 기준으로 우리나라가 지급하는 총 技術導入費用의 85%를 점하는 중요한 의미를 가지고 있다. 그런데 두 나라는 양도대가를 使用料所得에서 제외하여야 한다는 강한 입장을 가지고 있는 것이 아니다. 이는 이들 나라 역시 국내법에서 양도대거나 양도대가의 일부(생산성과 연계된 부분)는 使用料所得에 포함시키는 입장을 취하고 있기 때문이다. 다만 이 문제에 대하여 강한 입장을 취하는 나라들은 유럽의 OECD 국가들이다. 따라서 우리나라는 국내세법으로는 자산·정보·권리의 讓渡對價를 포괄적으로 使用料所得에 포함시키는 입장을 계속 유지하며 유럽의 OECD국가들에 대하여는 개별적으로 그 나라들의 요구를 租稅條約에서 수용하도록 하는 것이 바람직할 것이며 이미 대부분의 조세조약에 그 입장이 수용되어 있다.

다만 소프트웨어에 대한 권리 전부를 양도하는 경우 이 양도대가를 OECD모델조약의 입장에 따라 讓渡所得으로 과세하는 것이 바람직할 것으로 보인다. 專門人的用役과 使用料所得이 혼합된 Mixed Contract의 경우 지금까지는 그 비중의 대소에 따라 주된 부분을 차지하는 소득 종류에 따라 과세하였으나 이를 합리적으로 배분할 수 있는 방안을 마련하여 별도 과세하는 방향으로 나가야 할 것이다.

參 考 文 獻

- 김성태·배형·홍병수, 「外國技術 導入과 國內技術 導入 사이의 代替 및 補完關係와 對外技術依存度에 대한 影響」, 『計量經濟學報』 제3권, 1992.
- 金永根, 『國際關聯去來 租稅 實務』, 稅經社, 1993.
- 金裕燦, 『外國資本에 대한 課稅制度의 現況 및 改編方案』, 研究報告書 94-10, 韓國租稅研究院, 1994.
- , 『韓國의 固定事業長 關聯 課稅制度의 問題點과 改編方案』, 韓國租稅研究院, 1994.
- 李京根, 「各國의 소프트웨어 課稅制度」, 『月刊租稅』, 1993. 7.
- 李庸燮, 『國際租稅의 理論과 實務』, 稅經社, 1994.
- 孫閏煥, 「外國法人에 支給한 特許權 使用代價의 源泉所得에 관한 檢討에 대한 意見」, 『月刊租稅』, 1993. 1.
- 岡本藤秀, 「非居住者をめぐる國內源泉所得の事例檢討—使用料關係—」, 『國際稅務』, 1995. 1.
- , 「非居住者をめぐる國內源泉所得の事例檢討—使用料關係—」, 『國際稅務』, 1995. 2.
- 島谷博·吉川捻·小堺克巳, 『外國法人課稅の實務と理論』, 1993.
- 藤枝 純, 「コンピュータ·ソフトウェアの對價の支拂いと源泉所得に對する一考察」, 『國際稅務』, 1995. 3.
- 石家洋, 「アジア·太平洋地域諸國におけるロイセルイー課稅にかか
る諸問題」, 『國際稅務』, 1994. 5.
- 失内一好, 『國際課稅と租稅條約』, きょうせい, 1992.
- Helmut, K., *Die Besteuerung der Lizenz und Know-How-Verträge*, 1992.

- KPMG International Tax Centre, *Taxation of Cross-Border Software Licensing*, Amsterdam, 1992.
- OECD, *Model Tax Convention: The Tax Treatment of Software*, OECD Issues in International Taxation 4, 1992.
- , *Model Tax Convention: Attribution of Income to Permanent Establishments*, OECD Issues in International Taxation 5, 1994.
- Ault, H. J., "The 1992 OECD Model Treaty Treatment of Computer Software," October 1993.
- Bischel, J. E., "Exportation of Intangible Industrial Property and Technical Assistance," *Tax Management Journals*, 1986.
- Delap, R. D., "Pre-Packed Software: Royalties or Sales of Goods?," *International Tax Journal*, Vol. 21, No. 3, Summer, 1995.
- Govind, H., "Recent Court Decision Affecting Non-Residents," *Bulletin for IBFD*, Vol. 47, No. 1, January 1993.
- Hagen, K. P. and V. Kannianen., "Optimal Taxation of Intangible Capital," *European Journal of Political Economy*, Vol. 11, 1995.
- Hall, C. D., "Renting Ideas," *Journal of Business*, Vol. 64, No. 1, January 1991.
- James, R. H., "Taxes, Technology Transfer and the R&D Activities of Multinational Firms," *NBER Working Paper*, No. 4932, November 1994.
- Jones, J. F. and D. Ward, "Agents as Permanent Establishments under the OECD Model Tax Convention," *European Taxation*, May 1993.

- Levey, M. M., "Price Waterhouse's Sec 482 Software Provides Computer Tool to Taxpayers," *Issues in International Taxation*, Vol. 6, No. 9, September 1995.
- McLure, C. E., "U. S. Taxation of International Income," *Journal of Economic Literature*, Vol. 32, No. 1, May 1994.
- Spector, P. H., "United States 'Triangular Problem' Settled in U. S. - Netherlands Treaty Protocol," *Bulletin for IBFD*, December 1993.
- Schmidt, T., "An Analysis of Intrabrand Competition in the Franchise Industry," *Review of Industrial Organization*, June 1994.
- Schneider, E. A., "Taxation of Income Derived from the Export of Technology," *Bulletin for IBFD*, October 1995.
- Sprague, G. D., E. T. Whatley and R. L. Weisman., "An Analysis of the Proper Tax Treatment of International Payments for Computer Software Products," *Asia-Pacific Bulletin*, Vol. 1, No. 6, June 1995.