대법원 2022. 2. 24 선고 2021 두 56152 판결

전 문

원고, 피상고인

AAAA 주식회사

피고, 상 고 인

000 세무서장

원 심 판 결 수원고등법원 2020.10.01. 선고 2020 누 13093 판결

판 결 선 고

2022. 2. 24

주 문

상고를 기각한다.

상고비용은 피고가 부담한다.

이 유

원심판결과 상고이유서와 이 사건 기록에 의하면, 상고이유에 관한 주장은 「상고심절차에 관한 특례법」 제 4 조 제 1 항 각 호에 정한 사유를 포함하지 아니하거나 이유가 없다고 인정되므로, 같은 법 제 5 조에 의하여 상고를 모두 기각하기로 하여, 관여 대법관의 일치된 의견으로 주문과 같이 판결한다.

수원고등법원 2021. 10. 1 선고 2020 누 13093 판결

전 문

원고, 피항소인

소송대리인

피고, 항소인

소송대리인

소송수행자

변 론 종 결 2021. 7. 9.

판 결 선 고 2021. 10. 1.

제 1 심 판 결 수원지방법원 2020. 7. 16. 선고 2019 구합 62131 판결

주 문

1. 제 1 심판결 중 다음에서 취소를 명하는 부분을 초과하는 피고 패소 부분을 취소하고, 그 취소 부분에 해당하는 원고의 청구를 기각한다.

피고가 2017. 3. 14. 원고에게 한 법인세 징수처분 및 가산세 부과처분 중 별지 2 '정당세액 내역' 표 중 '정당세액'란 기재 금액을 초과하는 부분을 취소한다.

2. 피고의 나머지 항소를 기각한다.

3. 소송총비용 중 30%는 원고가, 나머지는 피고가 부담한다.

청 구 취 지 및 항 소 취 지

1. 청구취지

피고가 2017. 4. 13. 원고에게 한 별지 1 목록 기재 법인세 징수처분 및 가산세 부과처분을 모두 취소한다.

2. 항소취지

제 1 심판결을 취소한다. 원고의 청구를 모두 기각한다.

이 유

1. 처분의 경위 및 이 사건 사용료의 수익적 소유자 내지 실질귀속자에 대한 판단

제 1 심판결 중 해당 부분에 관한 판단은 타당하므로 행정소송법 제 8 조 제 2 항, 민사소송법 제 420 조 본문에 의하여 이를 그대로 인용한다.

2. 이 사건 처분 중 2012~2014 사업연도 해당분의 위법성에 대한 판단

가. 쟁점

원고는, 중부지방국세청(이하 '조사청'이라 한다)이 2015. 5.경 이 사건 사용료 소득의 실질귀속자가 이 사건 회사인지 여부 등을 확인하기 위하여 원고에 대해 세무조사를 실시하였음에도, 서울지방국세청이 다시 2016. 말경 중복되는 과세기간 및 동일한 과세요건 사실에 관하여 중복 세무조사를 실시한 후 그에 기초하여 이 사건 처분을 하였으므로 위법하다고 주장한다.

이에 대해 피고는, 2015. 5.경 있었던 선행 조사는 단순히 원고의 외환송금행위와 관련한 해명자료를 받기 위한 것으로 통상적인 세원관리에 불과할 뿐 세무조사에는 해당하지 않는다고 다툰다.

따라서 2015. 5.경 있었던 선행 조사가 법령에서 정하는 세무조사에 해당하여 2016.

말경 이루어진 후행 조사가 법령에서 금지하는 재조사에 해당하게 되는지 여부가 쟁점이 된다.

나. 관련 법리

세무조사는 국가의 과세권을 실현하기 위한 행정조사의 일종으로 국세의 과세표준과 세액을 결정 또는 경정하기 위하여 질문을 하고 장부·서류 그 밖의 물건을 검사·조사하거나 그 제출을 명하는 일체의 행위를 말하며, 부과처분을 위한 과세관청의 질문조사권이 행하여지는 세무조사의 경우 납세자 또는 그 납세자와 거래가 있다고 인정되는 자 등(이하 '납세자 등'이라 한다)은 세무공무원의 과세자료 수집을 위한 질문에 대답하고 검사를 수인하여야 할 법적 의무를 부담한다. 한편 같은 세목 및 과세기간에 대한 거듭된 세무조사는 납세자 등의 영업의 자유나 법적 안정성 등을 심각하게 침해할 뿐만 아니라 세무조사권의 남용으로 이어질 우려가 있으므로 조세공평의 원칙에 현저히 반하는 예외적인 경우를 제외하고는 금지될 필요가 있다.

세무공무원의 조사행위가 재조사가 금지되는 '세무조사'에 해당하는지 여부는 조사의 목적과 실시경위, 질문조사의 대상과 방법 및 내용, 조사를 통하여 획득한 자료, 조사행위의 규모와 기간 등을 종합적으로 고려하여 구체적 사안에서 개별적으로 판단할 수밖에 없는데, 세무공무원의 조사행위가 사업장의 현황 확인, 기장 여부의 단순 확인, 특정한 매출사실의 확인, 행정민원서류의 발급을 통한 확인, 납세자 등이 자발적으로 제출한 자료의 수령 등과 같이 단순한 사실관계의 확인이나 통상적으로 이에 수반되는 간단한 질문조사에 그치는 것이어서 납세자 등으로서도 손쉽게 응답할 수 있을 것으로 기대되거나 납세자 등의 영업의 자유 등에도 큰 영향이 없는 경우에는 원칙적으로 재조사가 금지되는 '세무조사'로 보기 어렵지만, 조사행위가 실질적으로 과세표준과 세액을 결정 또는 경정하기 위한 것으로서 납세자 등의 사무실·사업장·공장 또는 주소지 등에서 납세자 등을 직접 접촉하여 상당한 시일에 걸쳐 질문하거나 일정한 기간 동안의 장부·서류·물건 등을 검사·조사하는 경우에는 특별한

사정이 없는 한 재조사가 금지되는 '세무조사'로 보아야 한다(대법원 2017. 3. 16. 선고 2014 두 8360 판결 등 참조).

다. 판단

앞서 인용한 제 1 심판결에서 적절히 설시한 사실에 더하여 갑 제 4 호증, 을 제 10 호증(가지번호 있는 경우 가지번호 포함, 이하 같다)의 기재에 변론 전체의 취지를 종합하여 알 수 있는 다음과 같은 사실 또는 사정들을 위와 같은 법리에 비추어 살펴보면, 조사청에서 2015. 5.경 이 사건 회사가 이 사건 사용료 소득의 실질귀속자인지 등 법인세 원천징수 대상 여부에 관하여 서면조사(이하 '1 차 조사'라 한다)를 한 것은 단순한 사실관계 확인이나 간단한 질문조사에 그친 정도가 아니라 세무공무원이 법인세법 제 122 조에 근거하여 포괄적으로 질문조사권을 행사하고 과세자료를 획득하는 것으로, 원칙적으로 재조사가 금지되는 '세무조사'에 해당한다고 봄이 옳다.
따라서 그와 같이 이루어진 세무조사 이후 재차 같은 기간에 대하여 동일한 과세요건 사실, 즉 이 사건 회사가 실질귀속자 관련 법인세 원천징수 대상에 해당하는지 여부에 관하여 2016. 말경 이루어진 세무조사(이하 '2 차 조사'라 한다)는 구 국세기본법 제 81 조의 4 제 2 항에 따라 금지되는 재조사에 해당하고, 그에 기초하여 이루어진 이 사건 처분은 위법하다. 이를 지적하는 원고 주장은 이유 있다.

① 1 차 조사의 목적 및 실시경위

앞서 인용한 제 1 심판결 이유에서 보는 바와 같이 원고는 2003 년경부터 미국 법인인 IC 와 이 사건 소프트웨어에 대한 라이선스계약을 체결하고 그 사용료 지급액에 대해 법인세를 원천징수하여 과세관청에 납부하여 오던 중 2012 년경 IC 의 자회사로서 아일랜드 법인인 이 사건 회사와 라이선스계약을 체결함에 따라 한·아일랜드 조세조약에 근거하여 과세관청에 비과세·면제신청서를 제출하고 이후 이 사건 회사에 지급하는 사용료에 대해 원천징수를 하지 않았다. 이에 따라 조사청은 앞서 본 바와 같이 이 사건 회사가 사용료 소득에 대한 과세를 회피할 목적으로 아일랜드에 설립된

도관회사에 불과하고 IC 가 이 사건 사용료 소득의 실질귀속자인지를 조사하고 그와 같이 확인될 경우 그에 대한 과세자료를 획득하기 위해 다음과 같이 2015. 5.경 1 차 조사를 실시한 것으로 보인다.

② 1 차 조사의 대상과 방법

조사청은 2015. 5. 6. 원고에게 법인세법 제 122 조를 근거조문으로 하여 별지 3 기재와 같은 12 개 항목에 관한 해명자료를 2015. 5. 20.까지 제출할 것을 요구하는 공문을 발송하였고(갑 제 4 호증), 원고는 조사청에 관련 자료를 모두 송부하였다. 이에 조사청은 2015. 5. 29. 다시 원고에게 이 사건 회사가 원고로부터 송금받은 금액의 지출내역과 이 사건 회사의 인적・물적 설비에 관한 서류를 2015. 6. 4.까지 추가로 제출할 것을 요구하였고, 원고는 2015. 6. 1. 조사청에 요구사항에 관한 해명자료를 제출하였다.

그 후 조사청은 2015. 6. 29. 재차 원고에게 종전 라이선스계약 및 수정라이선스계약의 한글 번역본, 2012. 4.월경 계약 당사자를 기존 미국 법인에서 아일랜드 법인으로 변경한 사유, 이후 계약서상 당사자에 아일랜드 법인뿐만 아니라 미국 법인도 포함시킨 이유, 원고와 이 사건 회사 사이의 라이선스계약의 대상 특허가 한국 내 등록되어 있는지 여부 등에 대하여 2015. 7. 2.까지 관련 서류를 제출할 것을 요구하였고, 원고는 그에 관한 내용을 다시 작성하여 조사청에 제출하였다(갑 제 67 호증).

③ 1 차 조사 행위의 규모와 기간

이처럼 조사청은 1 차 조사를 위하여 2015. 5.경부터 같은 해 7.경까지 약 2 개월에 걸쳐 별지 3 기재와 같은 12 가지 항목 및 추가 질의 사항에 관한 질문조사권을 행사하였다. 그에 따라 원고는 2015. 6. 1. 조사청이 최초 요청한 12 개의 항목에 관하여 104 쪽에 이르는 방대한 양의 자료를 제출하였고, 이후 조사청이 추가로 요청하는 자료들도 작성하여 조사청에 제출하였다.

④ 질문조사의 내용 및 조사를 통하여 획득한 자료

위와 같이 조사청은 1 차 조사 당시 원고에게 이 사건 회사가 원고로부터 사용료를 직접 수취하였는지 여부(별지 3 제 5 항), 이 사건 회사의 인적・물적 시설(별지 3 제 6, 7, 8, 9 항), 이 사건 회사의 사업활동 내역(별지 3 제 12 항) 및 라이선스계약 당사자 변경 경위 등 실질귀속자 판단을 위하여 필요한 사항에 관하여 구체적으로 질의하였다. 그런데 이러한 내용들은 당시 원고가 손쉽게 응답하기는 어려운 내용들이었을 뿐만 아니라 이러한 의견 청취, 추가질의 및 자료 요청행위를 포함한 일련의 진행 경과, 요청한 자료의 분량, 구체적인 질문의 내용 등을 종합하여 볼 때 이는 원고가 법인세법 제 98 조의 4 에 따라 제출한 비과세・면제신청서와 관련한 단순한 사실관계 확인이나 통상적으로 이에 수반되는 간단한 질문조사의 수준을 넘어 이 사건 회사의 실질귀속자 지위를 전면적으로 조사한 것으로 보인다.

결국 1 차 조사는 조사청이 당시 구 법인세법 제 98 조의 4 제 4 항에 따라 이 사건 사용료 소득의 실질귀속자를 파악하여 비과세・면제 대상에 해당하지 아니하는 경우 원고가 지급한 사용료 소득에 관한 법인세를 부과하기 위해 실시한 것으로 보이는데, 이는 이 사건 2015. 5. 6.자 공문에서 요청된 자료에 사용료 소득을 산정할 수 있는 구체적인 사용료 지급 내역 및 그 계산근거를 확인할 수 있는 자료가 포함되어 있는 것에 비추어 보면 더욱 그러하다.

이에 대해 피고는 원고가 비과세・면제 신청 당시 마땅히 구비했어야 하는데도 그러지 못한 자료를 요청한 것에 불과하다는 취지로 주장하나, 법인세법 제 98 조의 4 에 따라 비과세・면제 신청서에 첨부하여야 하는 서류로서 해당 외국법인의 거주지국의 권한있는 당국이 발급하는 거주자증명서(법인세법 시행령 제 138 조의 4 제 2 항) 이외에 나머지 서류들이 필수적으로 구비하여야 하는 서류에 해당한다고 볼 만한 자료가 없다.

⑤ 원고의 법적 수인의무 존재

더욱이 피고의 1 차 조사는 법인세법 제 122 조에 근거한 것이었으며 당시 시행되

던 구 조세범처벌법(2015. 12. 29. 법률 제 13627 호로 개정되기 전의 것) 제 17 조 제 5 호는 '소득세법, 법인세법 등 세법의 질문・조사권 규정에 따른 세무공무원의 질문에 대하여 거짓으로 진술을 하거나 그 직무집행을 거부 또는 기피한 자'에 대하여 2,000 만 원 이하의 과태료를 부과'하는 규정을 두고 있다. 따라서 원고는 1 차 조사 당시 조사청의 질문에 대답하고 검사를 수인하여야 할 법적 의무를 부담하고 있었다고 보아야 한다.

⑥ 납세자 등의 영업의 자유 등 침해

1 차 조사의 항목은 12 개의 항목으로 구성되어 있는데, 원고가 작성한 계약서, 원고의 금융거래내역 등 원고의 지배영역 내에 있는 자료들과 행정민원서류의 발급을 통해 확보 가능한 자료(등기사항전부증명서 등) 이외에도 원고의 특허기술을 설명하도록 하는 등 원고와 원고 관계회사들의 영업 비밀과 밀접하게 관련된 자료들이 포함되어 있었다. 또한 조사청은 원고에게 계약서의 한글번역본 및 조사청이 요구하는 양식에 맞추어 정리한 매출액, 금융자료 등 그 답변자료 및 제출자료 준비에 상당한 노력이 필요해 보이는 자료의 제출을 요구하기도 하였다.

또한 1 차 조사 당시 조사청이 요청한 자료 중에는 원고가 아닌 이 사건 회사와 관련된 내용(사업장 건물의 임대일자, 설립일부터 현재까지의 자본금, 주주변동사항, 근무직원 내역과 연도별, 유형별 총 매출분석자료)이 포함되어 있는바(별지 3 제 6, 8, 12 항), 이는 원고의 지배영역 내에서 통상적으로 확보할 수 있는 자료들이 아니어서 원고가 쉽게 답할 수 없는 내용이었다. 이 사건 회사의 거래상대방인 원고로서는 이 사건 회사에 자료를 요청하고 확보하는 과정에서 상당한 비용과 시간이 소요되었을 것으로 보인다.

특히 조사청은 '이 사건 회사가 원고로부터 수취한 사용료 전부에 대한 지출 및 송금 내용을 알 수 있는 금융거래 내역 및 근거서류' 등 원고의 지배하에 있지 않은 방대한 자료를 요청하기도 하였고, 통상 그와 같은 자료에는 이 사건 회사와 다른 업체들과의 영업비밀 등에도 관계되어 있는 자료도 다수 포함되게 되어, 원고로서는 이를

요청하는 과정에서 상당한 영업상 부담을 안게 되어 영업의 자유에도 적지 않은 영향을 미쳤을 것으로 보인다.

⑦ 서면조사와 세무조사

피고는, 1 차 조사는 방문조사가 아닌 서면조사에 불과할 뿐만 아니라 세무조사계획의 수립 등 관계규정이 정한 세무조사의 형식을 갖추지 않았으므로 세무조사에 해당하지 아니한다는 취지로도 주장한다. 그러나 앞서 본 사실에 비추어 알 수 있는 다음과 같은 사정들 즉, 국세기본법에서는 세무조사를 국세의 과세표준과 세액을 결정 또는 경정하기 위하여 질문을 하거나 해당 장부, 서류 또는 그 밖의 물건을 검사, 조사하거나 그 제출을 명하는 활동을 의미한다고 하여 방문조사는 물론 서면조사 등 모든 형식의 조사가 포함되는 것으로 규정하고 있는 점, 구 조사사무처리규정(시행 2012. 7. 1., 국세청 훈령 제 1945 호, 2012. 6. 29. 일부 개정) 제 3 조는 간접조사에 관하여 '납세자가 제출한 신고서 등의 서류나 과세자료 등의 분석을 통해 신고사항의 적정 여부를 검증하거나 특정거래의 사실관계를 확인하기 위하여 납세자 또는 그 관련인으로부터 우편질문 등을 통해 증빙자료를 수집하고 거래내용을 조회하는 등 실질조사 이외의 방법으로 실시하는 세무조사'라고 규정함으로써 우편질문을 통하여 행하는 간접조사 역시 세무조사의 한 종류로 규정하고 있는 점, 이와 같이 과세요건 사실에 관한 조사가 국세기본법 제 81 조의 2 제 2 항 제 1 호 또는 구 조사사무처리규정 제 3 조 제 1 호 소정의 실질을 갖추었다면 그 형식 여하를 떠나 법령상의 '세무조사'로 보아야 하는 점, 통신기술 및 세무조사 기술이 발달한 현대사회에서 방문조사와 서면조사를 구별할 합리적인 이유가 없는 점, 형식적 기준으로 세무조사 해당 여부가 결정된다거나 세무조사시 요구되는 절차적 규정을 준수하지 않았다는 이유만으로 해당 조사를 세무조사에서 제외할 경우 오히려 중복조사 금지에 관한 제한 및 세무조사시 요구되는 절차를 회피하는 조사권의 남용으로 이어질 우려가 있는 점 등에 비추어 보면, 서면조사의 형식으로 이루어진 1 차 조사 역시 앞서 본 실질에 따라 세무조사

에 해당한다고 봄이 옳다.

⑧ 재조사가 허용되는 예외사유 해당 여부

피고는, 설령 1 차 조사가 세무조사에 해당한다고 보더라도 2 차 조사는 거래상대방에 대한 추가조사를 위한 것이므로 국세기본법 제 81 조의 4 제 2 항에서 규정하는 재조사가 허용되는 예외사유에 해당한다고 주장한다.

그러나 피고가 제출한 증거들만으로는 2 차 조사가 국세기본법 제 81 조의 4 제 2 항 각 호에서 정한 재조사가 허용되는 예외사유에 해당한다고 보기 어렵고, 달리 이를 인정할 증거가 없다. 이 부분 피고 주장은 받아들일 수 없다.

3. 이 사건 처분 중 2015, 2016 사업연도 해당분에 관한 위법성에 대한 판단

가. 인정사실

앞서 인용한 제 1 심판결에서 거시한 증거와 갑 제 40, 58 호증의 기재 및 변론 전체의 취지를 종합하면 다음과 같은 사실이 인정된다.

① 이 사건 특허는 이 사건 기술에 대한 기술적 사상으로서, 미국에 등록되어 있고 국내에는 등록되어 있지 않다. 이 사건 소프트웨어는 궁극적으로 이 사건 특허기술을 구현하는 기능을 수행하는 소프트웨어로서, 사용자가 휴대전화 화면이나 키(key)를 터치하면 진동모터(H/W)를 호출시키도록 휴대전화의 부품을 제어하는 역할을 한다.

② 원고는 2012 사업연도까지는 종전 라이선스계약에 따라 IC 에게 이 사건 소프트웨어를 탑재하여 판매한 휴대전화 수량에 사용료 단가 1 대당(이하 생략) 0.06USD ~ 0.15USD(이 사건 소프트웨어 중 터치센스 3000 소프트웨어가 주로 적용되었고, 그 사용료 단가는 0.06USD 이다)를 곱하는 방식으로 금액을 산정하여 이 사건 사용료를 지급하였다.

③ 원고와 IC 가 2013. 1. 1. 이 사건 수정라이선스계약을 체결하였는데(그 계약당사자에 IC 뿐만 아니라 이 사건 회사가 기재되어 있으나, 이 사건 회사의 실질귀속자 지위를 부정하므로, 이하 'IC'로만 지칭한다), IC 는 원고에게 이 사건 특허에 대한 사용

료를 추가로 지급하여 달라고 요청하였다.

이에 원고와 IC 간의 협상 과정에서, 원고는 이 사건 소프트웨어가 탑재된 휴대전화 판매시 소프트웨어 사용료 단가를 0.06USD(~0.15USD), 소프트웨어 외에 이 사건 특허 사용료 단가를 0.02USD 로 제안하였고, 이에 대해 IC 는 이 사건 소프트웨어 단가를 0.1USD, 이 사건 특허의 사용료 단가를 0.08USD 로 제시하며 가격 협상을 하였으나, 양자 간의 입장 차이가 현저하여 결국 원고와 IC 는 이 사건 소프트웨어 및 특허 사용료에 관하여 이 사건 소프트웨어의 휴대폰에의 탑재 여부를 고려하지 않고 1 년간 2,000 만 USD 정액으로 산정하기로 약정하였다.

원고는 2012~2016 사업연도에 IC(이 사건 회사의 계좌)에 위와 같은 약정에 따라 산정된 사용료를 지급하였는바, 그 내역은 ④항 기재 표 중 '사용료 지급 총액'란 기재와 같다.

④ 한·미 조세조약이 적용되는 이 사건에서 이 사건 소프트웨어에 대한 사용료는 과세대상이다. 그런데 이 사건 특허는 앞서 본 바와 같이 국내에 등록되어 있지 않아 한·미 조세조약상 그 사용료 소득이 비과세 대상에 해당함은 당사자 사이에 다툼이 없다. 따라서 지급된 사용료에 소프트웨어 사용료 외에 이 사건 특허 사용료가 포함되어 있다면 정당한 과세를 위해서는 지급된 사용료에서 특허 사용료를 제외하여야 한다.

⑤ 서울지방국세청(같은 항에서는 이하 '조사청'이라 한다)은 2 차 조사 당시, 원고가 지급한 2012 사업연도분 사용료에는 특허 사용료가 포함되지 않고 오로지 소프트웨어 사용료만이 포함되어 있다고 판단하였다.

또한 조사청은 1 년에 2,000 만 또는 1,900 만 USD 로 정액 사용료가 지급된 2013~2016 사업연도분 사용료에 대하여는, 장부 등에 의해서는 지급된 사용료 총액 중 소프트웨어 사용료를 산정할 수 없었기 때문에 이 사건 수정라이선스 계약 협상 과정에서 원고와 IC 가 소프트웨어 사용료 단가로 제시한 금액 중 낮은 금액(결과적으로 원고가 제시한 단가)에 이 사건 소프트웨어를 탑재하여 판매된 휴대전화 수량을 곱하여 2013~2016 사업연도분 소프트웨어 사용료를 산정한 다음, 이 사건 사용

료 총액(1 년 2,000 만 또는 1,900 만 USD)에서 소프트웨어 사용료를 차감한 나머지를 특허 사용료로 산정하는 방식으로 추계하였다.

결과적으로 조사청이 2012~2016 사업연도분 이 사건 사용료 중 소프트웨어의 사용료로 산정한 내역은 다음 표 중 '소프트웨어 사용료 지급액'란 기재와 같고, 조사청은 그 해당 금액에 제한세율 15%를 적용하여 법인세를 원천징수하였다. 그 구체적 내역은 다음 표 기재와 같다.

지급의무 발생연도	지급일	사용료				비고
		사용료 지급 총액 (단위: USD)	소프트웨어 사용료 (단위: USD)	환율 (원/1USD)	소프트웨어 사용료 지급액(원)	
2012	2012. 8. 30.	1,478,662	1,478,662	1,134.0	1,676,803,173	정률 지급방식
	2012. 9. 28.	1,888,097	1,888,097	1,118.6	2,112,025,025	
	2012. 12. 28.	2,158,619	2,158,619	1,072.5	2,315,118,942	
	2013. 4. 12.	2,071,823	2,071,823	1,129.0	2,339,088,133	
	2013. 6. 28.	100,294	100,294	1,149.7	115,308,173	
2013	2013. 3. 28.	20,000,000	7,346,207	1,109.9	8,153,555,438	정액 지급방식
2014	2014. 1. 29.	20,000,000	8,841,288	1,079.2	9,541,517,621	
2015	2015. 2. 6.	20,000,000	11,530,725	1,089.2	12,559,265,768	
2016	2016. 7. 13.	19,000,000	2,351,252	1,149.3	2,702,293,418	
합계		86,697,495	37,766,967		41,514,975,691	

나. 추계과세의 합리성에 관한 판단

1) 관련법리

실지조사결정에 의한 과세표준과 세액의 결정이 불가능하여 추계조사를 할 사유가 있는 경우라 하더라도 합리적이고 타당성 있는 방법에 의하여야 하며, 법인세법령에 규정된 방법으로 추계하였다면 그 추계방법의 합리성은 일단 입증되었다고 할 것이지만(대법원 1997. 10. 24. 선고 97 누 10192 판결 등 참조), 그렇지 않다면 그와 같은 추계방법의 합리성과 타당성에 관하여는 처분의 적법성을 인정받고자 하는 과세관청

이 이를 주장・증명할 책임이 있다(대법원 2008. 9. 11. 선고 2006 두 11576 판결 등 참조).

다만 과세표준이 될 소득금액에 관하여 과세권자가 주장하는 과세표준액의 존재를 합리적으로 수긍할 수 있는 일응의 증명이 있는 경우에는 그 과세처분은 정당한 것이고, 그와 같은 합리적으로 수긍할 수 있는 증거와 반대되는 사정이 있는지 여부에 관하여는 납세의무자가 주장・증명할 책임이 있다(대법원 1967. 5. 23. 선고 67 누 22 판결참조).

2) 추계과세의 적법성에 관한 판단

피고는 원고가 이 사건 회사에 지급한 소프트웨어 수수료를 추계로 산정하면서, 법인세법령에 규정된 방법에 의하여 산정하지 않고 '종전 2012 년 라이선스계약에서 정한 소프트웨어 사용료 대가이자 이 사건 수정라이선스계약 체결 당시 원고가 IC 에 제시한 최저 단가인 1 대당 0.06~0.07USD × 휴대전화 판매대수'의 방식으로 산정하였다. 앞서 인정한 사실관계 및 을 제 2, 8 호증의 기재에 변론 전체의 취지를 종합하여 인정되는 다음과 같은 사실 또는 사정에 비추어 보면, 피고가 원고에 대한 법인세의 과세표준과 세액을 결정하면서 세금계산서, 장부나 그 밖의 증명자료가 없어 위와 같은 방식에 따른 추계에 의하여 결정한 것은 합리성과 타당성이 있으므로 적법하다. 이를 다투는 원고 주장은 받아들이지 않는다.

가) 이 사건 추계과세의 산정방식

이 사건 수정라이선스계약에 따른 사용료의 경우, 과세대상인 소프트웨어 사용료와 비과세대상인 특허 사용료를 합하여 정액으로 정하고 있을 뿐 각각의 산정비율을 별도로 정하고 있지 않아 장부나 그 밖의 증명서류에 의하여 과세대상인 소프트웨어 사용료만을 계산할 수 없는 경우에 해당한다.

피고는 법인세법령에 규정되어 있는 방법으로 과세표준을 산정하지 아니하였으나 법인세법령은 추계결정의 방법을 제한적으로 열거하고 있는 것이 아니고, 그 방법이 일반적으로 용인될 수 있는 객관적이고 합리적이며, 그 결과가 개연성과 진실성을 가진 것이라면 그와 같은 방법에 의한 추계도 허용된다고 봄이 옳다.

조사청은 앞서 본 바와 같이 종전 라이선스계약에 따른 소프트웨어 사용료가 0.06USD~0.07USD 임을 전제로 이 사건 수정라이선스계약 체결 당시 원고(다음 표 ①)와 IC(다음 표 ②)가 제시한 협상안에 따라 소프트웨어와 특허 사용대가를 산출하였고, 그에 따라 소프트웨어 사용대가와 특허 사용대가를 산정하였다(다음 표 ③). 이후 피고는 2 차 조사 당시 원고로부터 제출받은 휴대전화 판매대수에 관한 자료를 근거로 해당 단가에 연도별 소프트웨어 탑재 휴대전화 판매대수를 곱하여 이 사건 소프트웨어만의 사용료 대가를 산정하였는바, 그 구체적 내용은 다음 표 기재와 같다.

① 청구법인 제시 협상안 (단위 : 대, &, %)

연도	소프트웨어 대가				특허 대가			
	대수	단가	금액	비율	대수	단가	금액	비율
2013	118,249,998	0.06~0.07	7,346,207	66.89	181,819,730	0.02	3,636,395	33.11
2014	143,569,788	0.06~0.07	8,841,288	82.56	93,349,468	0.02	1,866,989	17.44
2015	179,812,196	0.06~0.15	11,530,725	73.30	210,018,349	0.02	4,200,367	26.70
합계	441,631,982		27,718,220	74.07	485,187,547		9,703,751	25.93

* 단가 : 사용하는 소프트웨어 종류별로 쌍점계약1에 따른 단가 적용

② IC 제시 협상안 (단위 : 대, &, %)

연도	소프트웨어 대가				특허 대가			
	대수	단가	금액	비율	대수	단가	금액	비율
2013	118,249,998	0.10	11,825,000	44.84	181,819,730	0.08	14,545,578	55.16
2014	143,569,788	0.10	14,356,979	65.78	93,349,468	0.08	7,467,957	34.22
2015	179,812,196	0.10	17,981,220	51.70	210,018,349	0.08	16,801,468	48.30
합계	441,631,982		44,163,198	53.22	485,187,547		38,815,004	46.78

③ 조사청 과세 당시 산정 (단위 : 대, &, %)

연도	소프트웨어 대가				특허 대가(사용료 총액-SW 대가)			
	대수	단가	금액	비율	대수	단가	금액	비율
2013	118,249,998	0.06~0.07	7,346,207	36.73	181,819,730	-	12,653,793	63.27
2014	143,569,788	0.06~0.07	8,841,288	44.21	93,349,468	-	11,158,712	55.79
2015	179,812,196	0.06~0.15	11,530,725	57.65	210,018,349	-	8,469,275	42.35
합계	441,631,982		27,718,220	46.20	485,187,547		32,281,780	53.80

한편 조사청은 다음과 같은 방식으로 그 적정성을 검토하였다.

【종합 : 조사청의 소프트웨어 산정대가의 적정성 검토】

연도	구분	사용료 전체 금액($)	소프트웨어 대가		특허 대가	
			비율	금액($)	비율	금액($)
2013	청구인 협상안 기준	20,000,000	66.89%	13,377,900	33.11%	6,622,100
	이미전 협상안 기준	20,000,000	44.84%	8,968,328	55.16%	11,031,672
	과세 내역	20,000,000	36.73%	7,346,207	63.27%	12,653,793
2014	청구인 협상안 기준	20,000,000	82.56%	16,512,998	17.44%	3,487,002
	이미전 협상안 기준	20,000,000	65.78%	13,156,491	34.22%	6,843,509
	과세 내역	20,000,000	44.21%	8,841,288	55.79%	11,158,712
2015	청구인 협상안 기준	20,000,000	73.30%	14,659,790	26.70%	5,340,210
	이미전 협상안 기준	20,000,000	51.70%	10,339,178	48.30%	9,660,822
	과세 내역	20,000,000	57.65%	11,530,725	42.35%	8,469,275
합계	청구인 협상안 기준	60,000,000	74.07%	44,441,625	25.93%	15,558,375
	이미전 협상안 기준	60,000,000	53.22%	31,933,590	46.78%	28,066,410
	과세 내역	60,000,000	46.20%	27,718,220	53.80%	32,281,780

나) 소프트웨어 판매수량

조사청이 2 차 조사 과정에서 원고로부터 제출받은 자료를 바탕으로 2015 년도(179,812,196 대), 2016 년도(39,187,520 대) 휴대전화 판매대수를 산정한 사실, 이 사건

소프트웨어가 탑재된 휴대전화의 판매대수가 곧 이 사건 소프트웨어 판매대수에 해당하는 사실은 당사자 사이에 다툼이 없거나 을 제 8 호증의 기재에 의하여 이를 인정할 수 있다.

이에 대하여 원고는, 2015 년경 재확인한 휴대전화 판매대수는 130,328,274 대이므로 이를 초과하는 판매대수 부분은 위법하다고 주장한다.

먼저 2015 년도 휴대전화 판매대수에 관하여 보건대, 갑 제 17 내지 21 호증, 을 제 8 호증의 기재에 변론 전체의 취지를 종합하여 인정되는 다음의 사실 및 사정들, 즉 ① 원고는 당초 2015 년경 판매대수를 179,812,195 대라고 조사청에 신고하였으나 이는 착오로 잘못 산정한 것이고 실제 130,328,274 대라고 주장하고 있는 점, ② 원고가 주장하는 130,328,274 대는 이 사건 회사에 2015. 6.경부터 2016. 4.경까지 송부한 이메일에 첨부된 자료를 바탕으로 산정한 것인데, 그 자료는 2 차 조사 전 해당 휴대전화를 판매할 무렵 이 사건 수정라이선스계약에 따라('2015 년 한 해 동안 각 분기 종료 후 45 일 또는 그 이전에 원고는 당사자가 합리적으로 지정한 형식으로 라이선스가 부여된 장치의 개별 단위 수를 기재한 보고서를 이 사건 회사에 제공한다.', 이 사건 수정라이선스계약 제 5. 3.항) 작성된 것으로 그 내용도 구체적이고, 달리 허위로 작출되었다고 볼 만한 사정이 없어 신빙성 있는 자료로 보이는 점, ③ 조세부과처분 취소소송에서 과세요건 사실에 대한 증명책임은 과세관청에 있는 점(대법원 2016. 6. 10. 선고 2015 두 60341 판결 등 참조) 등에 비추어 보면, 원고가 2015 년경 판매한 휴대전화 판매대수는 130,328,274 대로 봄이 옳고, 피고가 제출한 증거들만으로는 원고가 이를 초과하여 판매하였다는 점을 인정할 자료가 없다. 이를 지적하는 원고 주장은 이유 있다.

한편 원고는, 2016 년도 휴대전화 판매대수에 대하여도 재검증이 필요하다는 취지로 주장하나, 앞서 본 인정사실에 더하여 알 수 있는 다음과 같은 사정, 즉 원고가 2 차 조사 당시 2016 년도 해당분 휴대전화 판매대수에 대한 자료를 직접 제출하였고, 그 내역은 비교적 구체적인 것으로 보이는 점, 원고가 제출한 2016 년도 휴대전화 판매대수에 관한 자료는 납세의무자인 원고의 지배영역 안에 있는데, 2015 년도 해당분과

달리 세무조사 당시 제출한 휴대전화 판매대수와 실제 판매대수가 다르다는 점에 관하여 원고가 구체적으로 주장하거나 자료를 제출하고 있지 아니한 점 등에 비추어 보면, 2016 년도 휴대전화 판매대수는 원고가 제출한 자료에 따른 수량(39,187,520 대)과 일치하는 것으로 보이고, 달리 그 수량 산정에 오류가 있다고 보기 어렵다. 이 부분 원고 주장은 받아들일 수 없다.

다) 소프트웨어 사용료 단가

원고는 소프트웨어 사용료 단가와 관련하여, 종전 라이선스계약이 종료될 무렵 IC 에 소프트웨어 사용료 단가로 종전 라이선스계약이 정한 소프트웨어 사용료 단가인 0.06USD~0.07USD 를 제안하였고, IC 는 원고에게 0.1USD 를 제안하였다. 피고는 이와 같이 제시된 금액 중 가장 낮은 단가인 원고가 제시한 금액을 소프트웨어 사용료 단가로 보아 소프트웨어 사용료를 산정하였는바, 이는 종전 라이선스계약에 따른 소프트웨어 사용료 중 최저 사용료이기도 하였다.

이에 대하여 원고는, 종전 라이선스계약에는 소프트웨어 사용료 외에 특허사용료가 포함되어 있으므로, 종전 라이선스계약에 따른 사용료 단가를 기초로 소프트웨어 사용료만을 산정할 수는 없다고 주장한다.

앞서 인용한 제 1 심판결 이유에서 인정한 사실관계를 비롯하여 변론 전체의 취지를 종합하여 알 수 있는 다음과 같은 사실 및 사정들을 비롯하여 종전 라이선스계약 및 수정라이선스계약의 문언과 계약의 목적, 수정라이선스계약이 체결된 경위 등을 종합하여 보면 종전 라이선스계약에 따른 사용료(0.06USD~0.07USD)는 소프트웨어 사용료만을 의미할 뿐이고, 거기에 특허 사용료가 포함되어 있다고 볼 수는 없다. 원고 주장은 받아들이지 않는다.

① 당사자 사이에 계약의 해석을 둘러싸고 이견이 있어 처분문서에 나타난 당사자의 의사해석이 문제되는 경우에는 문언의 내용, 그와 같은 약정이 이루어진 동기와 경위, 약정에 의하여 달성하려는 목적, 당사자의 진정한 의사 등을 종합적으로 고찰하여 논리와 경험칙에 따라 합리적으로 해석하여야 한다. 그러나 처분문서는 그 성립의 진정성이 인정되는 이상 법원은 그 기재 내용을 부인할 만한 분명하고도 수긍할 수 있는

반증이 없는 한 그 처분문서에 기재되어 있는 문언대로의 의사표시의 존재 및 내용을 인정하여야 한다(대법원 2002. 6. 28. 선고 2002 다 23482 판결 등 참조).

② 종전 라이선스계약은 '원고가 IC 로부터 터치센스 3000 및 추가적인 소프트웨어 제품(및 이와 관련한 특정 구성도)의 라이선스를 취득하는 것을 목적으로 체결된 것으로, 계약서 제 2. 1.항은 라이선스 허여대상을 '터치센스 시스템, 터치센스 툴, 리눅스 모듈' 등 소프트웨어, 소프트웨어 디자인 툴 또는 모듈만을 열거하고 있을 뿐 특허권을 그 대상으로 삼고 있지 아니함은 문언상 명백하다.

③ 종전 라이선스계약은 제 2. 5.항에서 'IC 는 본 계약에서 원고에게 명시적으로 부여되지 않은 모든 권리를 갖는다. 본 계약에 따라 또는 본 계약과 관련하여 원고에게 어떠한 묵시적인 라이선스로 허여되지 않는다'고 정하고 있다. 앞서 본 바와 같이 종전 라이선스계약이 특허를 라이선스 허여대상으로 정하지 않았음에도 소프트웨어 라이선스 안에 특허 라이선스가 묵시적으로 당연히 포함되어 있다고 해석하는 것은 이 규정에 위반된다.

④ 한편, 이 사건 수정라이선스계약은 '추가적인 소프트웨어 라이선스 및 특허 라이선스를 포함하도록 2010 년 종전 라이선스계약을 수정하기 위한 것'이라고 그 계약 목적을 명시하고 있다. 그리고 이 사건 수정라이선스계약은 종전 라이선스계약에 포함되어 있지 않던 '2. 1. 기본 햅틱 특허 라이선스'를 허여대상으로 추가하였다.

또한 이 사건 수정라이선스계약은 제 2. 2.항에서 '이 사건 수정라이선스계약 체결 시점 이전에 원고에 의하여 판매되거나 배포된 이 사건 기술이 적용된 단말기에 대하여 IC 가 특허에 기반을 둔 청구를 면제한다'는 취지로 정하고 있다.

이와 같은 일련의 규정에 비추어 보면, 종전 라이선스계약 당시 그 계약대상에 이 사건 특허는 포함되어 있지 않았던 것으로 보이고 이 사건 수정라이선스계약 체결 과정에서 이 사건 특허가 라이선스 허여대상으로 추가된 것으로 봄이 옳다.

⑤ 원고의 직원은 조사청 2 차 조사 당시 이 사건 수정라이선스계약 체결 경위에 관하여 '특허에 대하여 클레임이 들어와 그 지급에 대한 협상을 진행 중이었고,

소프트웨어 라이선스에 대하여 2012 년말에 종료되므로 갱신계약을 생각하고 있었는

데, IP 센터에서 통합하여 진행하는 것은 어떤지 제안하여 통합하여 진행하게 되었다. IC 에서는 소프트웨어 라이선스에 대한 로열티를 올려달라고 계속 제안하고 있는 상황이었다. 6 센트를 고수하려고 했으나 IC 는 다른 업체들에게 주는 가격이 15 센트 이상이라며 우리에 대해서도 최소 10 센트 이상은 주어야 한다고 했다. 특허에 대해서는 (원고)는 1~2 센트를 제안하였으나 IC 는 8 센트를 제안한 것으로 알고 있다'라는 취지로 진술하였다. 이에 비추어 보면 이 사건 수정라이선스계약 체결 당시 종전 라이선스계약에서 특허 사용료가 배제되었음이 문제되어 이를 보완하기 위하여 종전 라이선스계약의 갱신계약이 아니라 수정계약의 형태로 계약이 새롭게 체결된 것으로 보이고, 그 과정에서 1 대당 6 센트의 소프트웨어 사용료 인상이 요구되어 소프트웨어 사용료 인상안과 특허 사용료 책정에 대한 협상이 이루어졌던 것으로 보인다.

따라서 원고 주장과 같이 이 사건 소프트웨어의 사용에 이 사건 특허 사용이 전제가 된다는 것만으로 종전 라이선스계약의 문언에 반하여 종전 라이선스계약 내용에 이 사건 특허에 대한 사용료 지급 약정이 당연히 포함된다고 단정할 수는 없다.

라) 추계과세 방식의 합리성 및 타당성

앞서 본 사실관계에 의하여 알 수 있는 다음과 같은 사정, 즉 피고가 추계한 방식은 원고와 IC 사이에 적용되던 기존 소프트웨어 사용료를 기준으로 하여 원고가 제시한 가장 낮은 소프트웨어 사용료 단가를 기초로 산정한 것인 점(종전 라이선스계약에 따른 소프트웨어 사용료 단가에 특허 사용료 단가가 포함되지 아니함은 앞서 본 바와 같다), 원고와 IC 는 정액의 사용료에서 소프트웨어 사용료와 특허 사용료의 비율을 정하지 아니하여 원고 주장과 같이 안분할 비율을 별도로 산정할 구체적 근거가 없는 점, 다만 수정라이선스계약 체결을 위한 협상 당시 IC 는 원고에게 제공할 소프트웨어 사용료 단가와 특허 사용료 단가를 약 5:4 의 비율로 파악하고 있었던 것으로 보이는바(IC 가 제시한 소프트웨어 사용료 단가 0.1USD, 특허 사용료 단가 0.08USD), 그 비율에 따르면 원고가 IC 에 지급해야 하는 소프트웨어 사용료는 2015 년 약 11,111,111USD(= 월 20,000,000USD × 5/9), 2016 년 약 10,555,555USD(= 월

19,000,000USD × 5/9)에 달한다고 볼 것인데, 이는 피고가 앞서와 같은 방법으로 산정한 각각의 사업연도의 금액과 유사한 수준이거나 그보다 높은 수준으로 원고에게 특별히 불리하지 아니한 점, 피고는 앞서 본 방식에 따라 소프트웨어 사용료를 산정한 이후에도 원고와 IC 가 제시한 협상안을 기준으로 소프트웨어 사용료가 차지하는 비율을 고려하여 그 적정성을 검토하기도 한 점, 원고 주장과 같이 휴대전화 판매대수가 증가하여 소프트웨어 사용료를 곱한 금액이 이 사건 수정라이선스계약에서 정한 정액을 초과하게 되는 상황이 발생하더라도 원고와 IC 가 제시한 협상안을 기준으로 하여 소프트웨어가 차지하는 비율 등을 고려하여 조정하는 것이 가능할 것으로 보이는 점 등에 비추어 보면, 피고가 채택한 이 사건 추계과세 방식은 합리적이고 타당한 것으로 보인다.

다. 소프트웨어 사용료 적용세율에 관한 판단

1) 당사자들 주장

원고는, 소프트웨어에 대한 사용료는 법인세법 제 93 조 제 8 호 및 한·미 조세조약 제 14 조 제 2 항에 의한 저작권에 대한 사용료에 해당하여 10%의 세율로 원천징수하여야 하나 피고가 일괄하여 15%의 세율로 원천징수하였으므로 위법하다고 주장한다.

이에 대하여 피고는, 소프트웨어 사용료는 한·미 조세조약 제 14 조 제 2 항에서 규정하고 있는 '저작권 등의 사용료'와는 구별되는 '노하우(know-how) 또는 영업비밀 사용료 등'에 해당하는 것이므로 적용되는 법인세 원천징수 제한세율은 15%라고 주장한다.

2) 관련 법령 등

구 법인세법(2016. 12. 20. 법률 제 14386 호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 법인세법'이라 한다) 제 93 조와 한·미 조세조약 제 14 조는 사용료 소득에 관하여 다음과 같이 규정하고 있다.

■ 구 법인세법

제3조(납세의무자)

① 다음 각 호의 법인은 이 법에 따라 그 소득에 대한 법인세를 납부할 의무가 있다.

2. 국내원천소득이 있는 외국법인

제4조(과세소득의 범위)

④ 외국법인에 법인세가 과세되는 소득은 다음 각 호의 소득으로 한다.

1. 각 사업연도의 국내원천소득

제93조(외국법인의 국내원천소득)

외국법인의 국내원천소득은 다음 각 호와 같이 구분한다.

8. 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 권리·자산 또는 정보(이하 이 호에서 '권리 등'이라 한다)를 국내에서 사용하거나 그 대가를 국내에서 지급하는 경우 그 대가 및 그 권리 등을 양도함으로써 발생하는 소득. 다만, 소득에 관한 이중과세 방지협약에서 사용지를 기준으

로 하여 그 소득의 국내원천소득 해당 여부를 규정하고 있는 경우에는 국외에서 사용된 권리 등에 대한 대가는 국내 지급 여부에도 불구하고 국내원천소득으로 보지 아니한다. 이 경우 특허권, 실용신안권, 상표권, 디자인권 등 권리의 행사에 등록이 필요한 권리(이하 이 호에서 '특허권 등'이라 한다)는 해당 특허권 등이 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, 라디오·텔레비전방송용 필름 및 테이프, 그 밖에 이와 유사한 자산이나 권리

나. 산업상·상업상·과학상의 지식·경험에 관한 정보 또는 노하우

제98조(외국법인에 대한 원천징수 또는 징수의 특례)

① 외국법인에 대하여 제93조 제1호·제2호 및 제4호부터 제10호까지의 규정에 따른 국내원천소득으로서 국내사업장과 실질적으로 관련되지 아니하거나 그 국내사업장에 귀속되지 아니하는 소득의 금액(국내사업장이 없는 외국법인에 지급하는 금액을 포함한다)을 지급하는 자(제93조 제7호에 따른 소득의 금액을 지급하는 거주자 및 비거주자는 제외한다)는 제97조에도 불구하고 그 지급을 할 때에 다음 각 호의 구분에 따른 금액을 해당 법인의 각 사업연도의 소득에 대한 법인세로서 원천징수하여 그 원천징수한 날이 속하는 달의 다음 달 10일까지 대통령령으로 정하는 바에 따라 납세지 관할 세무서등에 납부하여야 한다. 다만 제93조 제5호에 따른 소득 중 조세조약에 따라 국내원천사업소득으로 과세할 수 있는 소득은 제외한다.

3. 제93조 제1호·제2호·제8호 및 제10호에 따른 소득: 그 지급액(제93조 제10호 다목의 소득에 대해서는 대통령령으로 정하는 금액)의 100분의 20. 다만 제93조 제1호의 소득 중 국가, 지방자치단체 및 내국법인이 발행하는 채권에서 발생하는 이자소득의 경우에는 그 지급액의 100분의 14로 한다.

■ 한·미 조세조약

제14조(사용료)

(1) 타방 체약국의 거주자에 의하여 일방 체약국내의 원천으로부터 발생되는 사용료에 대하여 동 일방 체약국이 부과하는 조세는, 하기 (2)항 및 (3)항에 규정된 경우를 제외하고는, 그 사용료 총액의 15퍼센트를 초과해서는 아니된다.

(2) 저작권 또는 문학, 연극, 음악 또는 예술작품의 생산 또는 재생산권으로부터 일방 체약국의 거주자에 의하여 발생되는 사용료와, 라디오 또는 텔레비전방송용필름과 테이프를 포함하여 영화필름의 사용 또는 사용권에 대한 대가로 받는 사용료는, 동 사용료 총액의 10퍼센트를 초과하는 세율로써 동 타방 체약국에 의하여 과세될 수 없다.

(4) 본 조에서 사용되는 '사용료'라 함은 다음의 것을 의미한다.

(a) 문학·예술·과학작품의 저작권 또는 영화필름·라디오 또는 텔레비전 방송용 필름 또는 테이프의 저작권 특허, 의장, 신안, 도면, 비밀공정 또는 비밀공식, 상표 또는 기타 이와 유사한 재산 또는 권리, 지식, 경험, 기능(기술), 선박 또는 항공기(임대인이 선박 또는 항공기의 국제운수상의 운행에 종사하지 아니하는 자인 경우에 한함)의 사용 또는 사용권에 대한 대가로서 받는 모든 종류의 지급금.

(b) 그러한 재산 또는 권리(선박 또는 항공기는 제외됨)의 매각, 교환 또는 기타의 처분에서 발생한 소득 중에서 동 매각, 교환 또는 기타의 유상처분으로 취득된 금액이 그러한 재산 또는 권리의 생산성, 사용 또는 처분에 상응하는 부분 사용료에는 광산, 채석장 또는 기타 자연자원의 운영에 관련하여 지급되는 사용료, 임차료 또는 기타의 금액은 포함되지 아니한다.

이와 같은 관련 규정들을 종합하여 보면, 저작권 또는 이와 유사한 재산 또는 권리의 사용 또는 사용권에 대한 대가로서 받는 지급금은 한·미 조세조약 제 14 조 제 2 항에 따라 10%의 제한세율이 적용된다.

3) 판단

앞서 인용한 제 1 심판결에서 인정한 사실관계와 을 제 14 호증의 기재에 변론 전체의 취지를 종합하여 인정되는 다음과 같은 사실 및 사정들을 종합하여 보면, 이 사건 사용료 소득은 저작권 사용료에 해당하여 한·미 조세조약이 정한 10%의 제한세율이 적용된다고 봄이 옳다. 피고가 제출한 증거들만으로는 이 사건 사용료 소득에 법인세법이 정한 15%의 제한세율이 적용된다고 볼 만한 사정을 인정하기 부족하고, 달리 이를 인정할 증거가 없다. 피고 주장은 받아들이지 아니한다.

① 법인세법 제 93 조 제 9 호 가목에 의하면 외국법인의 국내원천소득 중 사용료에 관하여 '학술 또는 예술상의 저작물의 저작권, 특허권 등 그 밖에 이와 유사한 자산이나 권리(가.호)'에 대한 사용료(이하 '저작권 사용료'라 한다)와 '산업상·상업상·과학상의 지식·경험에 관한 정보 또는 노하우(나.호)'에 대한 사용료(이하 '노하우 사용료'라 한다)로 구별되는바, 한·미 조세조약 제 14 조에 따라 저작권 사용료의 경우 10%의 제한세율(2 호)이 우선 적용되고, 노하우 사용료의 경우 앞서 살핀 법인세법 규정에 따라 15%의 제한세율(1 호)이 적용된다.

여기에서 '노하우 사용료'라 함은 통상 '노하우'라고 일컫는 발명, 기술, 제조방법, 경영방법 등에 관한 비공개 기술정보를 사용하는 대가를 말한다(대법원 2000. 1. 21. 선고 97 누 11065 판결 참조).

한편 저작권법 제 2 조 제 16 호에 따르면 '컴퓨터프로그램저작물'이란 특정한 결과를 얻기 위하여 컴퓨터 등 정보처리능력을 가진 장치 내에서 직접 또는 간접으로 사용되는 일련의 지시·명령으로 표현된 창작물을 말한다.

② 이 사건 수정라이선스계약에 따르면 IC 가 원고에게 이 사건 소프트웨어를 사용·복제하고 이를 탑재한 휴대전화 단말기를 개발, 제작, 사용, 시연, 판촉, 판매, 배포 등을 할 수 있는 권한을 허여하고 있다(갑 제 40 호증, 이 사건 수정라이선스계약 제 2.

3.항). 이 사건 수정라이선스계약에 따르면 IC 는 원고에게 이 사건 소프트웨어의 목적코드(object code) 뿐만 아니라 원시코드(source code)도 제공하고 있기는 하나, 해당 원시코드의 사용은 이 사건 수정라이선스계약에 따라 허여된 소프트웨어장치에 소프트웨어 솔루션을 통합하기 위한 용도로만 사용할 수 있고[같은 계약 제 2. 3. (b)항], 원고는 원시코드에 대해 특별한 보안절차를 시행할 의무가 있으며, 원시코드를 이용하고자 하는 원고의 직원은 이를 '알아야 될 필요(need to know)'를 가진 자에 제한되고, 원시코드에 대한 보안수칙 위반이 발생한 경우 IC 에 즉시 통보할 의무가 있으며[같은 계약 제 2. 4. (e)항], 소프트웨어를 분해하거나 허여된 소프트웨어의 내부적 작동 및 디자인을 확인하기 위한 시도가 금지되는 것으로 규정하고 있다(같은 계약 제 8 항). 한편 IC 의 기존 기술, 허여된 소프트웨어 등에 대한 소유권은 여전히 IC 에 유보되어 있는 것으로 정하고 있다.

③ 이와 같은 이 사건 수정라이선스계약상 일련의 규정들에 비추어 보면, IC 가 원고에게 일부 원시코드를 제공하였다고 하더라도 그 원시코드의 접근 및 이용이 매우 제한되어 있어 원시코드의 제공을 통하여 IC 의 기술상 노하우가 원고에게 이전되었다고 보기 어렵다. 또한 IC 는 홈페이지 등을 통해 이 사건 소프트웨어의 스펙, 기능 등을 설명하고, 원고를 제외한 다른 제조업체에도 동일한 소프트웨어를 공급하고 있는 것으로 보이는 점, 이 사건 소프트웨어가 원고의 개별적인 주문에 의하여 제작·개작된 것에 해당하지 않는 것으로 보이는 점 등을 종합하여 볼 때 이 사건 소프트웨어에 대한 사용대가는 노하우 사용료가 아닌 저작권 사용료에 해당한다고 봄이 옳다.

이 사건 수정라이선스계약에서 IC 의 설치의무(같은 계약 제 4. 1.항), 어플리케이션 지원(같은 계약 제 4. 2.항) 및 업그레이드, 업데이트 및 오류 수정(같은 계약 제 4. 3.항) 등 서비스지원 협력의무를 규정하고 있기는 하나, 이는 소프트웨어 사용시 부수적으로 지원되는 서비스에 해당할 뿐 이를 통하여 IC 가 기술적 노하우를 원고에게 이전해 주는 수준에 이른다고 볼 수는 없다.

④ 피고는 IC 가 원시코드를 알기 어려운 목적코드만을 원고에게 제공하였는데, 이는

원고가 원시코드를 이용하여 독자적으로 이 사건 특허기술을 적용한 소프트웨어를 개발하여 사용하는 것을 방지하기 위한 것이므로 사용료의 대상은 저작권이 아니라 영업비밀이나 비공개정보로 보아야 한다고 주장한다. 그러나 이 사건 사용료는 이 사건 소프트웨어의 사용에 대한 것임이 명백하고 그것이 목적코드 형태로 존재한다고 하더라도 저작권의 대상이 되는 것이며 목적코드로 제공됨에 따라 사용자가 그 구체적인 내용을 파악하지 못한다고 하더라도 그러한 사정만으로 사용료의 대상이 저작권이 아니라 영업비밀이나 비공개정보로서 노하우에 해당한다고 할 수는 없다.

4. 정당세액에 관한 판단

앞서 본 바와 같이 이 사건 처분 중 2012~2014 사업연도 해당분은 위법한 중복 세무조사에 기초하여 이루어진 것으로 위법하여 취소되어야 하고, 2015, 2016 사업연도 해당분은 세액을 일부 잘못 계산한 위법이 있으므로 일부 취소되어야 한다.

과세처분취소소송에서 세액의 산출과정에 잘못이 있어 과세처분이 위법한 것으로 판단되는 경우라도 사실심 변론종결 당시까지 제출된 자료에 의하여 적법하게 부과될 세액이 산출되는 때에는 법원은 과세처분 전부를 위법한 것으로 취소할 것이 아니라 과세처분 중 정당한 산출세액을 초과하는 부분만을 위법한 것으로 보아 그 위법한 부분만을 취소하여야 한다(대법원 2000. 9. 29. 선고 97 누 19496 판결 등 참조).

앞서 본 바와 같이 2015 사업연도 휴대전화 판매대수 오류를 수정하고(갑 제 5, 21 호증의 기재에 변론 전체의 취지를 종합하면 오류를 수정한 판매대수에 휴대전화 사용료 단가를 곱한 소프트웨어 사용료 지급금은 8,837,871USD 이다), 법인세 제한세율 10%를 적용하여 계산한 정당세액의 구체적 내역은 다음 표 기재와 같다(이하 모든 계산에서 원 미만은 버린다).

귀속 연도	소프트웨어 사용료 지급금 (USD)	소프트웨어 사용료 지급금(원)	법인세 본세(원)	법인세 가산세(원)	가산세 종류	정당세액 합계 (원)
2015	8,837,871	9,626,209,093	962,620,909	96,262,090	납부 불성실 가산세	1,058,882,999
2016	2,351,252	2,702,293,418	270,229,341	21,483,232		291,712,573
2015	-			100,000,000	지급명세서 불성실 가산세	100,000,000
2016	-			54,045,868		54,045,868

① 소프트웨어 사용료 지급금(원)

= 소프트웨어 사용료 지급금(USD)[= 해당연도 휴대전화 판매대수 × 원고가 제시한 소프트웨어 사용료 최저 단가(0.06USD~0.07USD) × 환율]

② 법인세 본세 = 소프트웨어 사용료 지급금(원) × 제한세율 10%

③ 납부 불성실 가산세

• 2015 귀속연도 96,262,090 원 = 법인세 본세 962,620,909 원 × 10%[구 국세기본법(2019. 12. 31. 법률 제 16841 호로 개정되기 전의 것) 제 47 조의 5 제 1 항 제 1 호에 따라 계산한 226,408,437 원(= 962,620,909 원 × 784 일 × 0.03%)이 위 금액을 초과]

• 2016 귀속연도 21,483,232 원 = 법인세 본세 270,229,341 원 × 265 일 × 0.03%[같은 법 제 47 조의 5 제 1 항에 따라 계산한 27,022,934 원(= 270,229,341 원 × 10%)의 한도 내 금액]

④ 지급명세서 불성실 가산세

• 2015 귀속연도 100,000,000 원: 구 국세기본법(2018. 12. 31. 법률 제 16097 호로 개정되기 전의 것) 제 49 조 제 1 항 제 2 호에 따른 지급명세서 불성실 가산세 연간 한도액

• 2016 귀속연도 54,045,868 원: 2016 사업연도 소프트웨어 사용료 지급금 2,702,293,418 원 × 구 법인세법(2016. 12. 10. 법률 제 14386 호로 개정되기 전의 것) 제 76 조 제 7 항에 따른 2/100, 앞서 본 법에 따른 지급명세서 불성실 가산세 연간 한도액 100,000,000 원의 범위 내]

결국 이 사건 처분은 별지 2 정당세액 내역 표 중 '정당세액'란 기재 세액을 초과하는 부분에 한하여 위법하므로 취소되어야 한다.

5. 결론

원고의 청구는 위와 같은 인정범위 내에서 이유 있어 인용하고, 나머지 청구는 이유 없어 기각하여야 한다. 제 1 심판결은 이와 결론을 일부 달리하여 부당하므로 제 1 심판결 중 주문에서 취소를 명하는 부분을 초과하는 피고 패소 부분을 취소하고, 그 취소 부분에 해당하는 원고의 청구를 기각한다. 피고의 나머지 항소는 이유 없어 기각한다.

재판장 판사 판사 판사