

[세 목] 원천 [결정유형] 일부채택

[문서번호] 적부-국세청-2021-0009(2021.05.26)

[전심번호]

[제 목]

조사청이 지적재산권 사용료로 보아 법인(원천)세를 부과한 ‘상품매입대가 중 일부 금액’의 본질적 성격에 대한 판단

[요 지]

조사청은 상품매입대가 중 일부(쟁점금액)를 지적재산권 사용료로 보았으나, 청구법인이 완제품을 수입하고 있는 점, 쟁점금액이 관세의 과세가격을 구성하고 있는 점 등 제반 사정을 고려하면, 쟁점금액은 지적 재산권 사용에 대한 대가라고 보기 어려워, 이에 대해 법인(원천)세를 부과하는 것은 부당하다.

[결정내용]

결정 내용은 불임과 같습니다.

[관련법령] 법인세법 제93조 【외국법인의 국내원천소득】 관세법 제30조 【과세가격 결정의 원칙】 관세법 시행령 제19조 【권리사용료의 산출】

주 문

○○지방국세청장이 2021.1.6. B1 주식회사(청구법인)에게 한 2016.5월부터 2020.2월까지의 귀속분 법인(원천)세 18,550,368,083원, 2016.03사업연도부터 2020.03사업연도까지의 법인세 4,346,929,386원, 2016년 제1기부터 2020년 제1기까지의 부가가치세 645,883,540원 등 총합계 23,543,181,009원을 과세한다는 세무조사결과통지에 대한 과세전적부심사청구에 대하여,

1. 청구법인이 B2(청구외법인)에게 지급한 상품매입대가 중 일부를 지적재산권 사용료로 보아 2016.5월부터 2020.2월까지의 귀속분 법인(원천)세 18,550,368,083원을 부과하겠다는 세무조사 결과와 관련하여서는 **【채택】** 결정하고,

2. 청구법인이 청구외법인에게 제공한 온라인 매출 지원 용역에 대한 대가를 미수취하였다고 보아 정상가격에 의한 과세조정으로 익금산입(소득처분 : 임시유보)한 금액과 관련하여서는, 금액 산정 과정에 적용된 ‘비용의 안분 비율’을 기존 ‘청구법인의 소매매출액과 청구외법인의 kr.B.com (B.com)을 통한 국내 온라인매출액의 비율’로 하던 것을 ‘청구법인의 소매매출액과 청구법인의 매장 내 아이패드 및 아이폰을 통해 발생한 B.com 매출액의 비율’로 변경하여 익금산입액과 법인세를 재계산하는 것으로 **【일부채택】** 결정하고,

3. 청구법인의 임직원에 대한 할인판매에 대해 「법인세법」 제52조 **【부당행위계산의 부인】**에 따라 익금산입(소득처분 : 상여)하고, 「부가가치세법」 제29조 제4항 제1호를 적용하여 재화의 시가를 공급가액으로 보아 부가가치세를 과세한 것과 관련하여서는, 직원할인 구매규정 상 연간구매한도를 초과하지 않은 임직원들에 대해서는 이러한 부당행위계산 부인 규정들을 적용하지 않고, 연간구매한도를 초과한 임직원들에 대해서만 부당행위계산 부인 규정을 적용하여 익금산입액 및 법인세, 부가가치세를 재계산하는 것으로 **【일부채택】** 결정합니다.

이 유

1. 사실관계 및 통지내용

가. 청구법인은 의류 및 악세서리 등의 도매업 및 소매업을 사업 목적으로 하여 2002.3.15. 설립되었으며, 현재 영국 소재 B3의 손자회사이다.

나. 청구법인은 「국제조세조정에 관한 법률」(이하 “국조법”이라 한다) 상의 영국 소재 국외특수관계인인 B2(이하 “청구외법인”이라 한다)로부터 의류 및 악세서리 등을 수입하여 국내 면세점 등에 도매하거나, 백화점 등 직영점을 통해 소비자에게 판매하는 사업을 영위 중이다.

다. 청구외법인은 온라인상의 kr.B.com(이하 “B.com”이라 한다)을 운영 중이며, 이를 통해 한국 내 고객을 대상으로 직접 B 상품을 판매하고 있다.

라. 청구법인은 임직원들이 자사 상품을 40% 할인된 가격으로 구매할 수 있는 제도(이하 “직원할인 제도”라 한다)를 운영하고 있다.

마. ○○지방국세청(이하 “조사청”이라 한다)은 2020.4.21.부터 2020.12.8.까지 청구법인에 대한 법인통합조사를 실시하여 2021.1.6. 세무조사 결과통지를 하였고, 주요 내용은 다음과 같다.

<표>

바. 청구법인은 이에 불복하여 2021.1.27. 다음 세액에 대하여 과세전적부심사청구를 제기하였다.

<표>

2. 청구인 주장

【쟁점①에 대한 사항】

가. 청구법인은 지적재산권 사용 권리를 허여받은 바 없으며, 상품매입대가에는 지적재산권 사용료가 포함되어 있지 않다.

1) 조사청은 청구법인이 B 상품의 국내 배타적 독점판매권한을 보유하고, 지적재산권(상표권, 상호, 디자인 등)을 광고·홍보·마케팅 등 목적으로 사용하였다고 보았고,
- 그 대가가 수입판매계약서 상의 상품 수입가격 구성 내역으로 포함되어 있다고 보고, 상품매입대가의 일부를 지적재산권에 대한 사용료로 보고 있다.

2) 하지만, 수입판매계약에 따르면 모든 지적 재산권은 청구외법인의 귀속으로, 지적 재산권으로 인해 청구법인에게 발생하는 모든 법적·경제적 이익은 청구외법인에 이전하여야 한

다.

- 또한, 재판매를 위해 상품을 구입한 수입판매업자는 당연히 해당 상품의 판매 증진을 위해 당해 브랜드가 부착된 상품을 지적재산권의 사용허여 없이도 홍보할 수 있는 것이므로, 이러한 행위를 지적재산권의 사용으로 볼 수는 없다.

- 지적재산권(상표권) 사용이 되려면 청구법인이 국내에서 직접 B 제품을 생산하거나, 가공·수선을 통해 실질적으로 생산한 것으로 볼 수 있어야 하나, 그러한 활동을 한 사실이 없다.

- 그리고, 청구법인은 상품수입대와 별도로 독점권의 대가를 지불한 것이 아니므로 독점권을 근거로 사용료로 볼 수도 없다.

3) 당해 수입판매계약서 등에 상품 가격의 구성요소로서 기재되어 있는 ‘지적재산권 대가’는 개별 완제품에 포함되어 있는 B 브랜드 가치를 반영한 것이지 지적재산권 사용 대가가 아니다.

- 또한, 계약서상의 상품가격 산정 방식은 상품 가격 산정을 위한 여러 형태의 방식들 중 하나에 불과할 뿐이며, 조사청이 사용료로 보고 있는 상품도매가격의 일정 퍼센티지(25%, 30%)는 실질적으로 청구외법인의 상품판매 ‘이윤’에 해당한다.

【쟁점②, ②-1에 대한 사항】

나. 청구법인의 활동은 청구외법인에 대한 용역 제공이라고 할 수 없어 정상가격에 의한 과세조정 대상이 아니다.

1) 조사청은 청구법인이 청구외법인이 보유하고 있는 웹사이트 B.com에 대한 광고·마케팅·홍보 기능을 수행하고, 당해 사이트를 통한 청구외법인의 매출 활동을 지원하고 있다고 보았다.

2) 하지만, 청구법인이 수행하는 모든 활동은 청구법인의 사업인 청구외법인으로부터 매입한 B 브랜드 상품을 국내에 판매하는 것이 목적이며, 청구외법인에게 사업상 편익을 제공하기 위함이 아니다.

- 이러한 청구법인의 활동 중 일부로부터 B.com 매출지원 및 홍보 효과가 발생할 수 있으나, 이는 다국적기업그룹의 특성상 발생하는 동반효과로서의 부수적 편익일 뿐이며 내부 용역의 제공은 아니다(OECD 이전가격지침 7.13. 참고).

3) 또한, 청구법인은 청구외법인으로부터 ① 상품을 매입하는 거래 및 ② 사업 지원 서비

스를 제공받는 거래에 대해 한국 국세청 및 영국 국세청(HMRC)으로부터 ‘정상가격 산출방법의 사전승인’(APA)을 받았다.

- 조사청이 문제삼고 있는 활동들은 APA에 기 반영되어 있다고 보아야 하며, 청구법인이 당해 APA 승인 내용에 따른 적정이익률을 청구외법인으로부터 보장받고 있는 이상 정상가격에 의한 과세조정이 별도로 필요할 여지는 없다.

4) (쟁점 ②-1 관련) 조사청의 주장대로 청구법인의 활동이 청구외법인에 대한 용역제공이고, 정상가격에 의한 과세조정이 필요한 경우에 해당한다고 하더라도, 조사청의 정상가격 산정 방식에는 오류가 있어 정상가격이 과대 계상되었다.

【쟁점③, ③-1, ③-2에 대한 사항】

다. 직원할인 제도는 법인세·부가가치세법상 부당행위계산 부인 대상이 아니다.

1) 조사청은 직원할인제도가 「법인세법」 제52조 부당행위계산부인 규정이 적용되고 「부가가치세법」 제29조제4항에 따라 시가를 공급가액으로 봐야 할 ‘저가 양도’에 해당한다고 보았고, 법인세 세무조정(익금산입) 과정에서 임직원에 대해 상여 처분도 예고하였다.

2) 그런데, 부당행위계산부인이 적용되기 위해서는 단순히 자산의 저가 양도가 있는 것만으로는 충분하지 않고 거래행위의 제반 사정을 구체적으로 고려해 과연 그 거래행위가 건전한 사회통념이나 상관행에 비추어 경제적 합리성이 없는 비정상적인 것인지의 여부에 따라 판단해야 한다(대법원 2006두13909, 2007.2.22. 참고).

3) 청구법인의 직원할인 제도는 임직원들의 자사 제품 복장 착용을 유도하여 ① 소비자들에 대한 광고선전효과를 유발하고, ② 임직원들의 자사 제품에 대한 이해도를 높이며, ③ 복리후생을 증진하기 위한 것으로서 건전한 사회 통념 및 상거래 관행에 비추어 볼 때 정상적인 거래라고 보아야 한다.

4) (쟁점③-1 관련) 직원할인 제도가 「법인세법」상 부당행위계산부인 규정 등이 적용되는 경우라 보더라도, 조사청과 같이 일반소비자가격을 곧바로 시가로 볼 것이 아니라 도매가격, 판매수수료, 할인율 등을 함께 고려하여, 별도의 시가를 산정하는 것이 타당하다.

5) (쟁점③-2 관련) 직원할인 제도가 적용된 거래에 대해 시가를 부가가치세 과세표준으로 본다 하더라도, 2018.12.31. 직장 문화와 관련된 재화의 저가 양도의 경우에는 시가

와 대가와와의 차액을 과세표준에 포함하지 않도록 개정된 「부가가치세법」을 고려할 때,

- 2019년 이후의 과세기간에 대하여는 직원할인 제도에 따른 할인 금액은 과세표준에 포함되지 않아야 한다.

3. 조사청 의견

【쟁점①에 대한 사항】

가. 청구법인은 쟁점①계약을 통해 지적재산권 사용 권리를 허여 받아 사용하였으며, 상품 매입대가에 이에 대한 사용 대가로서의 사용료를 포함하여 청구외법인에게 지급하였다.

1) 쟁점①계약서에 따르면, B 상품에 대한 국내 배타적 독점판매권한을 부여(제2.6조) 받은 청구법인은 상품 판매(제2.1조) 및 홍보(제2.2조) 등을 위해 필요한 경우 청구외법인의 지적재산권(제1조, 제9조)을 사용할 권한을 허여(제6.1조)받았다.

- 실제로도 청구법인은 청구외법인의 상표·브랜드·로고 등이 포함된 각종 사진·동영상 및 판매 노하우가 포함된 교육매뉴얼 등 다양한 저작물들을 한국 현실에 맞게 현지화하여 상품 판매, 영업, 광고·홍보·마케팅, 교육 등을 위해 활발하게 사용하였음이 조사청이 제출한 여러 자료들을 통해 확인된다.

2) 쟁점①계약서 “목록 2”상의 상품 수입가격 구성 내역 중 ‘지적재산권 대가’ 항목으로 계상된 ‘B 지적 재산이 박음처리된 상품에 대한 도매가격의 일정 퍼센티지’는 바로 청구법인의 이러한 지적재산권 사용에 대한 대가이다.

3) OECD 조세조약모델 제12조(사용료)에 대한 주석 10.2에서 “이미 개발된 기획의 저작권 소유자가 실질적인 추가 작업 없이 이러한 기획을 개선(modify)하거나 모방(reproduce)할 권리를 누군가에게 부여한다면 저작권 소유자가 기획의 사용권을 부여하고 받는 지급대가는 사용료이다.”라고 기술하고 있음을 고려할 때, 청구법인이 지급하는 지적재산권 활용 대가는 사용료에 해당한다.

4) 한·영 조세조약 제7조 제7항과 OECD 조세조약모델 제7조(사업소득) 제4항 및 그에 대한 주석 74에 따라 상품가격에 포함된 지적재산권 대가인 “B 지적 재산이 박음처리된 상품에 대한 도매가격의 일정 퍼센티지”는 기본적으로는 사업이윤의 일부를 구성하지만, 별도로 취급하는 소득항목을 포함하는 경우이므로 한·영 조세조약 제7조보다 제12조(사용료)가 우선 적용되는 것이다.

5) 국세청 해석례(국이22601-82, 1991.02.18.)에 따라 “물품의 수입방식으로 도입되어 그 도입대가에 대하여 관세가 부과되는 경우에도, 그 기술정보 또는 소프트웨어의 대가가 사용료에 해당되는 경우에는 그 대가는 그 관세부과 사실에 불구하고 사용료에 해당”하는 바, 청구법인이 관세과세가격의 가산항목인 권리사용료를 상품가격에 스스로 포함하여 관세과세가격을 산정하였으므로 이는 의당 “사용료”에 해당하는 것이다. 이는 심판청구 결정례(조심2016서2343, 2018.05.18.)에서도 동일하게 확인된다.

6) 국내 외국계 명품업체들은 지적재산권에 대한 사용대가에 대하여 원천징수 하고 있다. 지적재산권 사용에 대하여 별도의 계약을 체결하면 원천징수 대상으로 보지만, 청구법인처럼 별도로 계약을 체결하지 않고 상품가격에 포함하여 지급하는 부자연스러운 거래로 조세를 회피하는 경우는 원천징수 대상이 아니라고 보는 것은 실질과세원칙과 공평과세원칙에도 맞지 않는다.

【쟁점②, ②-1에 대한 사항】

나. 청구법인은 청구외법인에 대해 무상으로 용역을 제공하였으므로 정상가격에 의한 과세조정이 필요하다.

1) 청구법인은 직원들에게 아이패드 등을 자체 비용으로 구입·보급하고, 이를 활용하여 B.com에 대한 영업 및 판매 지원, 배송 관리, 온라인판매 사후 관리(반품·수선 서비스 등)를 하도록 하였으며,

- B.com을 위해 디지털 판매 전략을 수립하고 온·오프라인 마케팅·홍보·광고를 기획하는 등 핵심적인 기능 수행으로 청구외법인의 온라인 매출을 지원하였다.

- 이러한 청구법인의 활동은 청구외법인의 이익을 향상시키기 위한 능동적·적극적 활동에 해당되는 것이며, 이로 인한 청구외법인의 전자상거래 매출 증가는 청구법인이 주장하는 ‘동반효과로서의 부수적 편익’이라고 할 수 없다.

2) 청구법인에 대한 APA는 청구외법인으로부터의 상품매입대가 및 ‘제공받는 사업 지원 서비스’에 대한 정상 가격의 승인이며, 청구법인이 청구외법인에 ‘제공하는 용역’과 관련된 것이 아니다.

- 청구법인은 APA 신청 시 청구외법인에 제공한 용역 제공 관련 자료를 제출하지 않았고, 따라서 당해 APA 체결 과정에서 논의·검토되지 않았으므로, 청구법인의 무상용역 제공 문제는 기존 APA에 반영되지 않은 별개의 것으로 보아야 한다.

- 따라서, 청구법인이 APA를 근거로 정상가격에 의한 과세조정이 부당함을 주장하는 것은 타당하지 않다.

3) (쟁점 ②-1 관련) 조사청은 청구법인의 판매관리비 중 B.com 지원과 관련된 비용을 선별하여 청구법인의 소매 매출액과 B.com 매출액의 비율로 안분하여 후자에 할당된 비용만큼에 조사청이 별도로 산정한 일정 이익률을 곱하여 구해진 이익을 가산하여 정상가격을 산출하였으며 이는 합리적인 방식이다.

【쟁점③, ③-1, ③-2에 대한 사항】

다. 청구법인의 직원할인 제도는 법인세·부가가치세법상 부당행위계산 부인 규정 적용 대상이다.

1) 청구법인의 직원할인 제도의 구체적 운영 행태를 보면, 일반소비자 판매가격(일반소비자에게 할인판매 시에는 할인판매가 기준이 됨) 대비 40% 상시 할인 외에도 각종 추가 할인이 이루어지고 있어 할인판매가격이 취득원가보다 낮은 경우도 발생하는 등 ‘현저하게 낮은 가격’에 의한 판매가 이루어지고 있다.

2) 따라서, 당해 직원할인 제도에 의한 판매 거래는 조세의 부담을 부당하게 감소시키는 특수관계인과의 거래로서 「법인세법」상 부당행위계산부인 규정이 적용되는 전형적인 경우이며, 「부가가치세법」 상으로도 시가를 공급가액으로 보아야 하는 것이다.

3) (쟁점③-1 관련) 「법인세법」 제52조 제2항에 의하면, “시가”는 특수관계인이 아닌 자간의 정상적인 거래에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 가격, 즉, 일반적이고 정상적인 거래에 의하여 형성된 객관적 교환가치를 의미한다.

- 일반 소비자를 대상으로 한 소매가격(일반소비자에게 할인판매 시에는 할인판매가)을 시가로 본 것은 타당하다.

4) (쟁점③-2 관련) 청구법인이 직원할인 제도를 통해 판매하는 상품은 고가의 명품으로서, 「부가가치세법」 제10조 및 같은 법 시행령 제19조의2에서 언급하고 있는 “실비변상적이거나 복리후생적인 목적”으로 제공하는 재화에 해당된다고 할 수 없다.

- 따라서, 할인 금액이 당해 규정들에 의해 과세표준에서 제외된다고는 볼 수 없다.

4. 심리 및 판단

가. 쟁점

- ① 청구법인이 청구외법인에 지급한 상품매입대가에는 지적재산권 사용료가 포함되어 있지 않다는 청구주장의 당부
- ② 청구법인의 청구외법인에 대한 용역 대가 미수취는 정상가격에 의한 과세조정 대상이 아니라는 청구주장의 당부
 - ②-1(② 불채택시) 정상가격 산출이 적정하지 않다는 청구주장의 당부
- ③ 임직원에 대한 할인판매가 법인세·부가가치세법상 부당행위계산 부인 대상이 아니라는 청구주장의 당부
 - ③-1(③ 불채택시) 부당행위계산 부인의 기준이 된 시가가 적정하지 않다는 청구주장의 당부
 - ③-2(③ 불채택시) 2019년 이후 직원할인은 ‘직장문화와 관련된 재화의 공급’으로서 부가가치세 과세대상이 아니라는 청구주장의 당부

나. 관련법령

【쟁점①에 대한 사항】

- 1) 국제조세조정에 관한 법률 제3조 【국제거래에 관한 실질과세】 ([2019.12.31.-16843호] 일부개정)
- ② 국제거래에서 과세표준의 계산에 관한 규정은 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 명칭이나 형식과 관계없이 그 실질 내용에 따라 조세조약을 적용한다.
- 2) 법인세법 제93조 【외국법인의 국내원천소득】 ([2019.12.31.-16833호] 일부개정)
외국법인의 국내원천소득은 다음 각 호와 같이 구분한다.
 - 5. 국내원천 사업소득: 외국법인이 경영하는 사업에서 발생하는 소득(조세조약에 따라 국내원천사업소득으로 과세할 수 있는 소득을 포함한다)으로서 대통령령으로 정하는 소득. 다만, 제6호에 따른 국내원천 인적용역(人的用役)소득은 제외한다.
 - 8. 국내원천 사용료소득: 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 권리·자산 또는 정보(이하 이 호에서 "권리등"이라 한다)를 국내에서 사용하거나 그 대가를 국내에서 지급하는 경우 그 대가 및 그 권리등을 양도함으로써 발생하는 소득
 - 가. 학술 또는 예술상의 저작물(영화필름을 포함한다)의 저작권, 특허권, 상표권, 디자인, 모형, 도면, 비밀스러운 공식 또는 공정(工程), 라디오·텔레비전방송용 필름 및 테이프, 그 밖에 이와 유사한 자산이나 권리
 - 나. 산업상·영업상·과학상의 지식·경험에 관한 정보 또는 노하우
 - 다. 사용지(使用地)를 기준으로 국내원천소득 해당 여부를 규정하는 조세조약(이하 이 조에서 "사용지 기준 조세조약"이라 한다)에서 사용료의 정의에 포함되는 그 밖에 이와 유사

한 재산 또는 권리[특허권, 실용신안권, 상표권, 디자인권 등 그 행사에 등록이 필요한 권리(이하 이 조에서 "특허권등"이라 한다)가 국내에서 등록되지 아니하였으나 그에 포함된 제조방법·기술·정보 등이 국내에서의 제조·생산과 관련되는 등 국내에서 사실상 실시되거나 사용되는 것을 말한다]

3) 한·영 조세조약 제7조 【사업이윤】 ([1996.12.29.] 발효)

1. 일방체약국 기업의 이윤은 그 기업이 타방체약국 안에 소재하는 고정사업장을 통하여 동 타방체약국에서 사업을 영위하지 아니하는 한, 동 일방체약국에서만 과세된다. 그 기업이 상기와 같이 사업을 영위하는 경우, 그 기업의 이윤중 동 고정사업장에 귀속시킬 수 있는 부분에 대하여만 동 타방체약국에서 과세할 수 있다.

7. 이윤이 이 협약의 다른 조항에서 별도로 취급되는 소득항목을 포함하는 경우, 그 다른 조항의 규정은 이 조의 규정에 의하여 영향을 받지 아니한다.

3-1) 한·영 조세조약 제12조 【사용료】 ([1996.12.29.] 발효)

1. 일방체약국에서 발생하여 타방체약국의 거주자에게 지급되는 사용료에 대하여는 동 타방체약국에서 과세할 수 있다.

2. 그러나 이러한 사용료는 그 사용료가 발생하는 체약국에서도 동 체약국의 법에 따라 과세될 수 있다. 다만, 수취인이 사용료의 수익적 소유자인 경우, 그렇게 부과되는 조세는 다음을 초과할 수 없다.

가. 산업적·상업적 또는 학술적 장비의 사용 또는 사용권에 대한 대가로서 지급되는 경우 사용료 총액의 2퍼센트

나. 기타의 모든 경우 사용료 총액의 10퍼센트

3. 이 조에서 사용되는 "사용료"라 함은 영화필름 또는 라디오·텔레비전 방송용 필름이나 테이프를 포함한 문학·예술 또는 학술 작품의 저작권, 특허권, 상표권, 의장(또는 신안)·도면·비밀공식(또는 비밀공정)의 사용이나 사용권, 또는 산업적·상업적 또는 학술적 장비의 사용이나 사용권, 또는 산업적·상업적 또는 학술적 경험관련 정보(노하우)에 대한 대가로서 수취하는 모든 종류의 지급금을 말한다.

4. 제1항 및 제2항의 규정은, 일방체약국의 거주자인 사용료의 수익적 소유자가 그 사용료가 발생하는 타방체약국에 소재하는 고정사업장을 통하여 그곳에서 사업을 영위하거나 동 타방체약국에 소재하는 고정시설을 통하여 그곳에서 독립적 인적용역을 수행하며, 또한 동 사용료의 지급원인이 되는 권리 또는 재산이 동 고정사업장 또는 고정시설과 실질적으로 관련되는 경우에는 적용하지 아니한다. 그러한 경우에는, 사례에 따라 제7조 또는 제14조의 규정이 적용된다.

5. 사용료의 지급인이 일방체약국, 그 정치적 하부조직, 지방자치단체 또는 동 체약국의 거주자인 경우, 그 사용료는 동 일방체약국에서 발생한 것으로 본다. 그러나 사용료의 지급인이 일방체약국의 거주자인지 여부에 관계없이, 동 인이 일방체약국안에 사용료를 지급할

의무의 발생과 관련되는 고정사업장 또는 고정시설을 가지고 있고 또한 그 사용료가 동 고정사업장 또는 고정시설에 의하여 부담되는 경우, 그러한 사용료는 동 고정사업장 또는 고정시설이 소재하는 체약국에서 발생하는 것으로 본다.

6. 지급인과 수익적 소유자간 또는 그 양자와 기타 인간의 특수관계로 인하여 사용료의 지급액이, 그러한 관계가 없는 경우 지급인과 수익적 소유자 간에 합의하였을 금액을 초과하는 경우, 이 조의 규정은 뒤에 언급된 금액에 대하여만 적용한다. 그러한 경우, 그 지급액의 초과부분에 대하여는 이 협약의 다른 규정을 적절히 고려하여 각 체약국의 법에 따라 과세한다.

7. 이 조의 규정은, 사용료의 지급과 관련된 권리의 창설 또는 양도를 통하여 이 조의 혜택을 누리는 것이 동 창설 또는 양도에 관련된 어떤 인의 주된 목적이거나 주된 목적중의 하나인 경우에는 적용되지 아니한다.

8. 일방체약국의 거주자가 이 조 제7항의 규정으로 인하여 타방체약국에서 과세의 경감이 부인되는 경우, 동 타방체약국의 권한있는 당국은 일방체약국의 권한있는 당국에게 통보한다.

4) OECD 조세조약모델 제7조 【사업소득】

1. 한 체약국 기업이 상대방 체약국에 소재한 국내사업장을 통해 사업을 수행하지 않으면 한 체약국 기업의 소득은 한 체약국에서만 과세된다. (이하 생략)

4. 조세조약의 다른 조항에서 별도로 취급하는 소득종류가 소득에 포함되는 경우, 해당 조항의 규정은 이 조항의 규정에 영향을 받지 않는다.

4-1) OECD 조세조약모델 제7조에 대한 주석 - 사업소득의 과세 관련

4항

71. 조세조약에서 소득(profits)을 정의할 필요는 없지만, 그럼에도 불구하고 조세조약 7조 및 다른 조항에서 사용하는 이 용어는 기업을 운영하면서 수취하는 모든 소득을 포함하는 넓은 의미로 이해해야 한다. 이러한 넓은 의미의 정의는 대부분 국가의 세법에서 정의된 용어의 사용과 일맥상통한다.

74. 다른 유형의 소득과 관련하여 문제가 발생할 수 있으므로 특정소득 종류에 적용되는 조항이 7조에 우선한다는 것을 확인하는 해석원칙을 포함하였다. 이러한 해석은 7조는 다른 조항에서 다루는 소득종류에 속하지 않는 사업소득에 적용되며, 이에 더하여 10조 및 11조 4항, 12조 3항 및 21조 2항에 따라 7조에 해당하는 소득에 적용된다는 원칙에서 비롯된다. (이하생략)

5) OECD 조세조약모델 제12조 【사용료】

2. 이 조문에서 사용되는 ‘사용료’라 함은 영화필름을 포함한 문학·예술 또는 학술작품의 저작권, 특허권, 상표권, 의장이나 신안, 도면, 비밀공식이나 비밀공정의 사용 및 사용권, 또는 산업적·상업적 및 학술적 경험에 관한 정보의 대가로서 받는 모든 종류의 지급금을

의미한다.

5-1) OECD 조세조약모델 제12조에 대한 주석 - 사용료 과세 관련

8. 2항은 “사용료”의 정의를 포함하고 있다. 이 정의는 통상 다양한 형태의 문학적, 예술적 자산이나 권리, 또는 산업, 상업, 학술적 경험관련 서류나 정보상 특정되는 지적자산과 관계가 있다. 이 정의는 공인등록기관 등록이나 등록필요 여부와 상관없이 위 언급된 종류의 권리를 사용하거나 사용할 권리에 대한 지급금에 적용된다. 이 정의는 라이선스 (license)에 따른 지급이나, 부정출판 또는 권리침해로 지급해야 할 보상을 모두 포함한다.

8.2 정의에서 언급하는 자산요소(element of property)의 소유권 전부를 양도하는 대가인 경우, 지급대가는 자산의 ‘사용 혹은 사용권(use or the right to use)’에 대한 대가가 아니며 따라서 사용료가 아니다. ... (중략) ... 일반적으로 개별적이고 구체적인 재산에 대한 권리(사용기간제한 권리보다는 사용지역제한 권리인 경우가 대부분)의 양도로 대가가 지급되는 경우 이러한 지급대가는 사용료(12조)보다는 사업소득(7조) 혹은 양도소득(13조)이 될 가능성이 많다. 이는 권리의 소유권이 양도되었다는 사실로부터 추론되는데, 양도대가는 권리사용대가가 될 수 없다.

10.1 특정지역에서 제품이나 용역의 독점판매권을 갖기 위한 대가는 정의에 있는 재산요소의 사용 혹은 사용권에 대한 대가가 아니므로 사용료에 해당하지 않는다. 이러한 지급대가는 판매수입을 증가시키기 위해 이루어지는 것으로 보는 것이 합리적이므로 사업소득(7조)에 해당한다. 이러한 지급대가의 사례는 한 체약국 거주자인 의류판매자가 다른 체약국 거주자인 제조자가 해외에서 만든 상표있는 의류를 판매자 거주지국에서 독점판매할 수 있는 권리에 대한 대가로서 제조자에게 일정금액을 지급하는 경우이다. 이 경우, 한 체약국 거주자인 판매자는 의류를 판매하는 상표(trade name or trade mark)의 사용권에 대한 대가를 지불하는 것이 아니다. 판매자는 단지 제조자로부터 구입한 의류를 거주지국에서 팔 수 있는 독점권을 취득한 것이다.

10.2 존재하지 않는 디자인, 모델(model) 및 기획(plan)에 대한 대가를 지급한다면, 디자인, 모델 기획을 사용하거나 사용할 권리에 대한 대가를 지급하는 것이 아니다. 이 경우, 디자인, 모델 및 기획의 개발을 위한 용역대가를 지급한 것이므로 사업소득(7조)에 해당한다. 이는 디자인, 모델 및 기획(건축)의 창안자(designer)가 이들 디자인, 모델 및 기획에 대한 저작권 등 모든 권리를 소유하는 경우에도 마찬가지이다. 그러나 이미 개발된 기획의 저작권소유자가 실질적인 추가작업 없이 이러한 기획을 개선(modify)하거나 모방(reproduce)할 권리를 누군가에게 부여한다면 저작권소유자가 기획의 사용권을 부여하고 받는 지급대가는 사용료이다.

11. 산업적, 상업적 또는 학술적 경험관련 정보에 대한 대가로 수취된 지급액을 사용료로 분류함에 있어 2항은 “노하우(know-how)”를 언급한다. 다양한 전문가단체나 저자(authors)들이 노하우의 정의를 하였다. ‘산업적, 상업적 또는 학술적 경험관련 정보에 대한

대가'라는 용어는 특허가 없고 일반적으로 지적재산권의 범위에 해당하지 않는 일정한 정보의 이전과 관련하여 사용된다. 이는 일반적으로 과거경험으로부터 발생하는 산업적, 상업적 또는 학술적 성격의 미공개정보에 해당하는데, 기업운영에 있어 실질적으로 적용되며 정보공개로 경제적 이익을 얻을 수 있다. 노하우의 정의는 과거경험(previous experience)에 대한 정보와 관련되므로, 대가지급자의 요청에 따른 용역수행결과 획득된 새로운 정보에 대한 지급대가는 제외된다.

11.6 실제 사업에 있어, 노하우와 기술적 지원을 모두 포함하는 계약이 체결되고 있다. 여러 계약 중 한 가지 실례는 가맹권(franchising)계약이다. 가맹권 공여자는 가맹권 계약자에게 자신의 지식과 경험을 나누어주고, 이에 더하여 다양한 기술적 지원을 하는데, 어떤 경우에는 재정적 지원과 제품공급 등의 뒷받침을 한다. 혼합계약(mixed contract)을 적절히 다루는 방법은 원칙적으로 계약에 포함된 정보를 기준삼아 혹은 합리적 배분에 따라, 전체적으로 기재된 대가를 계약에 규정된 여러 부분으로 분해한 후, 결정된 각 부분에 대한 적절한 과세취급을 적용하는 것이다. 그러나, 계약내용의 한 부분이 계약상 훨씬 더 중요한 목적이 되고 나머지 계약내용들은 단지 보조적이고 크게 보아 중요치 않은 성격이라면 이때 주요 부분에 적용되는 소득구분은 일반적으로 대가의 전부에 적용되어야 한다.

14.4 소프트웨어 저작권자와 중간판매인 간의 계약으로 중간판매인은 프로그램 복제권을 제외한 복제프로그램 판매권을 취득하기도 한다. 이러한 거래에서, 저작권과 관련되어 취득한 권리는 상업적 중간판매인이 소프트웨어 프로그램을 판매하는데 필요한 정도로 제한된다. 이 거래에서, 소프트웨어 복제물의 취득대가를 지급할 뿐 소프트웨어 저작권과 관련된 어떠한 권리도 이용하지 않는다. 따라서 중간판매인이 소프트웨어 복제권 없이 소프트웨어 복제물을 취득하고 판매하는 거래에서 세무목적상 거래 성격을 분석함에 있어 이러한 판매 활동과 직접적 연관이 없는 복제권은 고려할 필요가 없다. 이러한 거래유형의 지급대가는 사업소득(7조)에 해당된다. 이는 판매되는 복제물을 유형매체로 운반하든 혹은 전자적으로 판매하든 상관없으며, 또한 소프트웨어를 고객컴퓨터에 깔기 위해 약간 조정하는 경우에도 마찬가지이다.

17. 소프트웨어 대가지급이 혼합계약하에 이루어질 수 있다. 이런 계약의 예에는 내장소프트웨어와 함께 컴퓨터를 판매하고, 용역제공규정에 함께 포함된 소프트웨어 사용권을 이전하는 경우가 있다. 특허권 사용료나 노하우와 관련된 문제를 다루기 위해 위 11항에 언급된 방법은 똑같이 컴퓨터소프트웨어에도 적용될 수 있다. 필요할 경우 어떤 계약 하에 지급될 대가총액은 계약에 포함된 정보를 기준으로 나뉘지거나 합리적 배분방식에 의해 각 부분에 적용될 적절한 과세취급에 따라 나누어져야 한다.

6) 관세법 제30조 【과세가격 결정의 원칙】 ([2019.12.31.-16838호]일부개정)

① 수입물품의 과세가격은 우리나라에 수출하기 위하여 판매되는 물품에 대하여 구매자가 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 가격에 다음 각 호의 금액을 더하여 조정한 거래가격

으로 한다. 다만, 다음 각 호의 금액을 더할 때에는 객관적이고 수량화할 수 있는 자료에 근거하여야 하며, 이러한 자료가 없는 경우에는 이 조에 규정된 방법으로 과세가격을 결정하지 아니하고 제31조부터 제35조까지에 규정된 방법으로 과세가격을 결정한다.

1. 구매자가 부담하는 수수료와 중개료. 다만, 구매수수료는 제외한다.
2. 해당 수입물품과 동일체로 취급되는 용기의 비용과 해당 수입물품의 포장에 드는 노무비와 자재비로서 구매자가 부담하는 비용
3. 구매자가 해당 수입물품의 생산 및 수출거래를 위하여 대통령령으로 정하는 물품 및 용역을 무료 또는 인하된 가격으로 직접 또는 간접으로 공급한 경우에는 그 물품 및 용역의 가격 또는 인하차액을 해당 수입물품의 총생산량 등 대통령령으로 정하는 요소를 고려하여 적절히 배분한 금액
4. 특허권, 실용신안권, 디자인권, 상표권 및 이와 유사한 권리를 사용하는 대가로 지급하는 것으로서 대통령령으로 정하는 바에 따라 산출된 금액
5. 해당 수입물품을 수입한 후 전매·처분 또는 사용하여 생긴 수익금액 중 판매자에게 직접 또는 간접으로 귀속되는 금액
6. 수입항(輸入港)까지의 운임·보험료와 그 밖에 운송과 관련되는 비용으로서 대통령령으로 정하는 바에 따라 결정된 금액. 다만, 기획재정부령으로 정하는 수입물품의 경우에는 이의 전부 또는 일부를 제외할 수 있다.

6-1) 관세법 시행령 제19조 【권리사용료의 산출】 ([2019.9.24.-30087호]일부개정)

① 법 제30조제1항제4호에서 "이와 유사한 권리"라 함은 다음 각호의 1에 해당하는 것을 말한다.

1. 저작권 등의 법적 권리
2. 법적 권리에는 속하지 아니하지만 경제적 가치를 가지는 것으로서 상당한 노력에 의하여 비밀로 유지된 생산방법·판매방법 기타 사업활동에 유용한 기술상 또는 경영상의 정보 등(이하 "영업비밀"이라 한다)

② 법 제30조제1항의 규정에 의하여 당해 물품에 대하여 구매자가 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 가격에 가산하여야 하는 특허권·실용신안권·디자인권·상표권 및 이와 유사한 권리를 사용하는 대가(특정한 고안이나 창안이 구현되어 있는 수입물품을 이용하여 우리나라에서 그 고안이나 창안을 다른 물품에 재현하는 권리를 사용하는 대가를 제외하며, 이하 "권리사용료"라 한다)는 당해 물품에 관련되고 당해 물품의 거래조건으로 구매자가 직접 또는 간접으로 지급하는 금액으로 한다.

③ 제2항의 규정을 적용함에 있어서 다음 각호의 1에 해당하는 경우에는 권리사용료가 당해 물품과 관련되는 것으로 본다.

1. 권리사용료가 특허권에 대하여 지급되는 때에는 수입물품이 다음 각목의 1에 해당하는 물품인 경우

가. 특허발명품

나. 방법에 관한 특허에 의하여 생산된 물품

다. 국내에서 당해 특허에 의하여 생산될 물품의 부분품·원재료 또는 구성요소로서 그 자체에 당해 특허의 내용의 전부 또는 일부가 구현되어 있는 물품

라. 방법에 관한 특허를 실시하기에 적합하게 고안된 설비·기계 및 장치(그 주요특성을 갖춘 부분품 등을 포함한다)

2. 권리사용료가 디자인권에 대하여 지급되는 때에는 수입물품이 당해 디자인을 표현하는 물품이거나 국내에서 당해 디자인권에 의하여 생산되는 물품의 부분품 또는 구성요소로서 그 자체에 당해 디자인의 전부 또는 일부가 표현되어 있는 경우

3. 권리사용료가 상표권에 대하여 지급되는 때에는 수입물품에 상표가 부착되거나 희석·혼합·분류·단순조립·재포장 등의 경미한 가공후에 상표가 부착되는 경우

4. 권리사용료가 저작권에 대하여 지급되는 때에는 수입물품에 가사·선율·영상·컴퓨터 소프트웨어 등이 수록되어 있는 경우

5. 권리사용료가 실용신안권 또는 영업비밀에 대하여 지급되는 때에는 당해 실용신안권 또는 영업비밀이 수입물품과 제1호의 규정에 준하는 관련이 있는 경우

6. 권리사용료가 기타의 권리에 대하여 지급되는 때에는 당해 권리가 수입물품과 제1호 내지 제5호의 규정중 권리의 성격상 당해 권리와 가장 유사한 권리에 대한 규정에 준하는 관련이 있는 경우

④ 제2항을 적용할 때 컴퓨터소프트웨어에 대하여 지급되는 권리사용료는 컴퓨터소프트웨어가 수록된 마그네틱테이프·마그네틱디스크·시디롬 및 이와 유사한 물품[법 별표 관세율표 번호(이하 "관세율표 번호"라 한다) 제8523호에 속하는 것으로 한정한다]과 관련되지 아니하는 것으로 본다.

⑤ 제2항의 규정을 적용함에 있어서 다음 각호의 1에 해당하는 경우에는 권리사용료가 당해 물품의 거래조건으로 지급되는 것으로 본다.

1. 구매자가 수입물품을 구매하기 위하여 판매자에게 권리사용료를 지급하는 경우

2. 수입물품의 구매자와 판매자간의 약정에 따라 구매자가 수입물품을 구매하기 위하여 당해 판매자가 아닌 자에게 권리사용료를 지급하는 경우

3. 구매자가 수입물품을 구매하기 위하여 판매자가 아닌 자로부터 특허권 등의 사용에 대한 허락을 받아 판매자에게 그 특허권 등을 사용하게 하고 당해 판매자가 아닌 자에게 권리사용료를 지급하는 경우

⑥ 제1항 내지 제4항의 규정외에 권리사용료의 산출에 필요한 세부사항은 관세청장이 정한다.

【쟁점②, ②-1에 대한 사항】

7) 국제조세조정에 관한 법률 제4조 【정상가격에의한 과세조정】 ([2019.12.31. -16843호]일부개정)

① 과세당국은 거래 당사자의 어느 한 쪽이 국외특수관계인인 국제거래에서 그 거래가격이 정상가격보다 낮거나 높은 경우에는 정상가격을 기준으로 거주자(내국법인과 국내사업장을 포함한다. 이하 이 장에서 같다)의 과세표준 및 세액을 결정하거나 경정할 수 있다. 다만, 제5조에 따른 정상가격 산출방법 중 동일한 정상가격 산출방법을 적용하여 둘 이상의 과세연도에 대하여 정상가격을 산출하고 그 정상가격을 기준으로 일부 과세연도에 대한 과세표준 및 세액을 결정하거나 경정하는 경우에는 나머지 과세연도에 대하여도 그 정상가격을 기준으로 과세표준 및 세액을 결정하거나 경정하여야 한다.

② 납세자가 제2조제1항제8호 다목 및 라목에 따른 특수관계에 해당하지 아니한다는 명백한 사유를 제시한 경우에는 제1항을 적용하지 아니한다.

7-1) 국제조세조정에 관한 법률 제5조 【정상가격의 산출방법】 ([2019.12.31. -16843호]일부개정)

① 정상가격은 국외특수관계인이 아닌 자와의 통상적인 거래에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 재화 또는 용역의 특성·기능 및 경제환경 등 거래조건을 고려하여 다음 각 호의 방법 중 가장 합리적인 방법으로 계산한 가격으로 한다. 다만, 제6호의 방법은 제1호부터 제5호까지의 방법으로 정상가격을 산출할 수 없는 경우에만 적용한다.

1. 비교가능 제3자 가격방법: 거주자와 국외특수관계인 간의 국제거래에서 그 거래와 유사한 거래 상황에서 특수관계가 없는 독립된 사업자 간의 거래가격을 정상가격으로 보는 방법

2. 재판매가격방법: 거주자와 국외특수관계인이 자산을 거래한 후 거래의 어느 한 쪽인 그 자산의 구매자가 특수관계가 없는 자에게 다시 그 자산을 판매하는 경우 그 판매가격에서 그 구매자의 통상의 이윤으로 볼 수 있는 금액을 뺀 가격을 정상가격으로 보는 방법

3. 원가가산방법: 거주자와 국외특수관계인 간의 국제거래에서 자산의 제조·판매나 용역의 제공 과정에서 발생한 원가에 자산 판매자나 용역 제공자의 통상의 이윤으로 볼 수 있는 금액을 더한 가격을 정상가격으로 보는 방법

4. 이익분할방법: 거주자와 국외특수관계인 간의 국제거래에 있어 거래 쌍방이 함께 실현한 거래순이익을 합리적인 배부기준에 의하여 측정된 거래당사자들 간의 상대적 공헌도에 따라 배부하고 이와 같이 배부된 이익을 기초로 산출한 거래가격을 정상가격으로 보는 방법

5. 거래순이익률방법: 거주자와 국외특수관계인 간의 국제거래에 있어 거주자와 특수관계가 없는 자 간의 거래 중 해당 거래와 비슷한 거래에서 실현된 통상의 거래순이익률을 기초로 산출한 거래가격을 정상가격으로 보는 방법

6. 대통령령으로 정하는 그 밖에 합리적이라고 인정되는 방법

(이하 생략)

7-2) 국제조세조정에 관한 법률 제6조 **【정상가격 산출방법의 사전승인 등】**
([2019.12.31.-16843호]일부개정)

① 거주자는 일정 기간의 과세연도에 대하여 정상가격 산출방법을 적용하려는 경우에는 대통령령으로 정하는 바에 따라 정상가격 산출방법을 적용하려는 일정 기간의 과세연도 중 최초의 과세연도 개시일의 전날까지 국세청장에게 승인 신청을 할 수 있다.

② 국세청장은 거주자가 제1항에 따라 정상가격 산출방법에 대한 승인을 신청하는 경우 대통령령으로 정하는 바에 따라 채약상대국의 권한 있는 당국과의 상호합의절차를 거쳐 합의하였을 때에는 정상가격 산출방법을 승인할 수 있다. 다만, 대통령령으로 정하는 경우에는 상호합의절차를 거치지 아니하고 정상가격 산출방법을 사전승인(이하 이 조에서 "일방적 사전승인"이라 한다)할 수 있다.

③ 국세청장은 거주자가 승인신청 대상기간 이전의 과세연도에 대하여 정상가격 산출방법을 소급하여 적용해 줄 것을 신청하는 때에는 승인신청 대상기간 직전의 5년 이내에서 소급하여 적용하도록 승인할 수 있다. 다만, 일방적 사전승인의 경우에 정상가격 산출방법을 소급하여 적용하여 줄 것을 신청하는 때에는 승인신청 대상기간 직전의 3년 이내에서 소급하여 적용하도록 승인할 수 있다.

④ 국세청장과 거주자는 제2항과 제3항에 따라 정상가격 산출방법이 승인된 경우에는 그 승인된 방법을 준수하여야 한다. 다만, 대통령령으로 정하는 경우에는 그러하지 아니하다.

⑤ 거주자는 제2항과 제3항에 따라 정상가격 산출방법이 승인된 경우에는 이에 따라 산출된 정상가격 및 그 산출 과정 등이 포함된 보고서를 대통령령으로 정하는 바에 따라 국세청장에게 제출하여야 한다.

8) OECD 이전가격지침(2017) 7장 **【그룹내부용역에 대한 특별검토】**

7.6 정상거래원칙에 따라, 그룹의 한 구성원이 다른 구성원을 위하여 활동을 수행한 경우 내부용역이 제공되었는지 여부는 그 활동이 다른 구성원에게 사업상 지위를 향상시키거나 유지시키는 경제적 또는 상업적 가치를 제공하였는지 여부에 달려있다. 비교가능상황에서 독립기업이라면 다른 독립기업이 그러한 활동을 수행하는 경우 기꺼이 대가를 지급할 것인지, 또는 자체적으로 그러한 활동을 수행할 것인지를 생각해 봄으로써 이 문제를 판단할 수 있다. 독립기업이 기꺼이 대가를 지급하지 않거나, 또는 자체적으로 수행하지 않을 활동이라면, 정상거래원칙에 따라서 그 활동을 내부용역으로 볼 수 없다.

7.13 마찬가지로, 관계기업이 받는 부수편익이 수행되는 특정활동으로 인한 것이 아니고 그 기업이 보다 큰 그룹의 구성원이라는 사실 때문인 경우에는 그 기업이 내부용역을 제공 받는 것으로 보아서는 안 된다. 예를 들면, 관계기업이 관계로 인하여 독립거래인 때보다 높은 신용등급을 얻은 경우에는 내부용역이 없는 것으로 보지만 높은 신용등급이 그룹 내 다른 기업의 보증 때문이거나 그 기업이 전세계적 마케팅이나 광고전략에서 생겨난 그룹명

성으로 인하여 혜택을 보는 경우에는 일반적으로 내부용역이 있는 것으로 본다. 이러한 점에서, 수동적 관련(passive association)을 그룹의 특정기업의 이익을 능동적으로 향상시키기 위한 다국적기업그룹이 기여하는 적극적 활동과 구분해야 한다. 1장 D.8의 다국적기업 그룹 동반효과 참조.

8-1) OECD 이전가격지침(2017) 1장 【정상거래원칙】

D.8. 다국적기업그룹의 동반효과(Synergies)

1.158 7.13항은 오로지 다국적기업에 속하기 때문에 얻게 되는 부수편익(incidental benefits)에 대해서는 대가를 지급할 필요가 없다고 명시한다. 이 경우, '부수'라는 의미는 오로지 그룹의 일원으로서 얻게 되는 편익을 의미하며, 그 이익을 얻기 위해 어떤 의도적 그룹공동행위나 거래가 없는 상황을 말한다. '부수'라는 용어는 편익의 양을 말하는 것은 아니며, 편익이 작거나 상대적으로 중요하지 않아야 한다는 의미는 아니다. 그룹의 구성원에게 부수되는 편익에 대한 일반적 견해에서 볼 때, 그룹구성원들의 의도적 공동행위나 그룹 구성원들의 용역 또는 다른 기능수행 없이 오로지 다국적기업그룹 구성원이기 때문에 동반효과와 편익이나 부담이 발생하는 경우, 다국적기업그룹 구성원들 간에 별도로 보상되거나 특별히 배분될 필요는 없다.

【쟁점③, ③-1, ③-2에 대한 사항】

9) 법인세법 제52조 【부당행위계산의 부인】 ([2019.12.31.-16833호] 일부개정)

① 납세지 관할 세무서장 또는 관할지방국세청장은 내국법인의 행위 또는 소득금액의 계산이 특수관계인과의 거래로 인하여 그 법인의 소득에 대한 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 그 법인의 행위 또는 소득금액의 계산(이하 "부당행위계산"이라 한다)과 관계없이 그 법인의 각 사업연도의 소득금액을 계산한다.

② 제1항을 적용할 때에는 건전한 사회 통념 및 상거래 관행과 특수관계인이 아닌 자 간의 정상적인 거래에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 가격(요율·이자율·임대료 및 교환 비율과 그 밖에 이에 준하는 것을 포함하며, 이하 "시가"라 한다)을 기준으로 한다.

③ 내국법인은 대통령령으로 정하는 바에 따라 각 사업연도에 특수관계인과 거래한 내용에 관한 명세서를 납세지 관할 세무서장에게 제출하여야 한다.

④ 제1항부터 제3항까지의 규정을 적용할 때 부당행위계산의 유형 및 시가의 산정 등에 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.

9-1) 법인세법 시행령 제88조 【부당행위계산의 유형 등】 ([2020.2.11.-30396호] 일부개정)

① 법 제52조제1항에서 "조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우"란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우를 말한다.

3. 자산을 무상 또는 시가보다 낮은 가격으로 양도 또는 현물출자한 경우. 다만, 제19조제

19호의2 각 목 외의 부분에 해당하는 주식매수선택권등의 행사 또는 지급에 따라 주식을 양도하는 경우는 제외한다.

(중략)

③ 제1항제1호·제3호·제6호·제7호 및 제9호(제1항제1호·제3호·제6호 및 제7호에 준하는 행위 또는 계산에 한한다)는 시가와 거래가액의 차액이 3억원 이상이거나 시가의 100분의 5에 상당하는 금액 이상인 경우에 한하여 적용한다.

(이하 생략)

9-2) 법인세법 기본통칙 52-88...3 【조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되지 아니하는 경우의 예시】

다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 것은 “조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우”에 포함되지 아니하는 것으로 한다.

8. 사용인에게 자기의 제품이나 상품 등을 할인판매하는 경우로서 다음에 해당하는 때
가. 할인판매가격이 법인의 취득가액 이상이며 통상 일반 소비자에게 판매하는 가액에 비하여 현저하게 낮은 가액이 아닌 것

나. 할인판매를 하는 제품 등의 수량은 사용인이 통상 자기의 가사를 위하여 소비하는 것 이라고 인정되는 정도의 것

9-3) 법인세법 시행령 제89조 【시가의 범위 등】 ([2020.2.11.-30396호] 일부개정)

① 법 제52조제2항을 적용할 때 해당 거래와 유사한 상황에서 해당 법인이 특수관계인 외의 불특정다수인과 계속적으로 거래한 가격 또는 특수관계인이 아닌 제3자간에 일반적으로 거래된 가격이 있는 경우에는 그 가격(주권상장법인이 발행한 주식을 한국거래소에서 거래한 경우 해당 주식의 시가는 그 거래일의 한국거래소 최종시세가액)에 따른다.

(이하 생략)

9-4) 법인세법 제67조 【소득처분】 ([2019.12.31.-16833호] 일부개정)

다음 각 호의 법인세 과세표준의 신고·결정 또는 경정이 있는 때 익금에 산입하거나 손금에 산입하지 아니한 금액은 그 귀속자 등에게 상여(賞與)·배당·기타사외유출(其他社外流出)·사내유보(社內留保) 등 대통령령으로 정하는 바에 따라 처분한다.

1. 제60조에 따른 신고
2. 제66조 또는 제69조에 따른 결정 또는 경정
3. 「국세기본법」 제45조에 따른 수정신고

10) 부가가치세법 제29조 【과세표준】 ([2019.12.31.-16845호] 일부개정)

④ 제3항에도 불구하고 특수관계인에게 공급하는 재화 또는 용역에 대한 조세의 부담을 부당하게 감소시킬 것으로 인정되는 경우로서 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 공급한 재화 또는 용역의 시가를 공급가액으로 본다.

1. 재화의 공급에 대하여 부당하게 낮은 대가를 받거나 아무런 대가를 받지 아니한 경우

10-1) 부가가치세법 제10조 【재화 공급의 특례】 ([2019.12.31.-16845호] 일부개정)

④ 사업자가 자기생산·취득재화를 사업과 직접적인 관계없이 자기의 개인적인 목적이나 그 밖의 다른 목적을 위하여 사용·소비하거나 그 사용인 또는 그 밖의 자가 사용·소비하는 것으로서 사업자가 그 대가를 받지 아니하거나 시가보다 낮은 대가를 받는 경우는 재화의 공급으로 본다. 이 경우 사업자가 실비변상적이거나 복리후생적인 목적으로 그 사용인에게 대가를 받지 아니하거나 시가보다 낮은 대가를 받고 제공하는 것으로서 대통령령으로 정하는 경우는 재화의 공급으로 보지 아니한다. <개정 2018.12.31.>

10-2) 부가가치세법 시행령 제19조의2 【실비변상적이거나 복리후생적인 목적으로 제공해 재화의 공급으로 보지 않는 경우】 ([2020.2.11.-30397호] 일부개정)

법 제10조제4항 후단에서 "대통령령으로 정하는 경우"란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우를 말한다. 이 경우 시가보다 낮은 대가를 받고 제공하는 것은 시가와 받은 대가의 차액에 한정한다.

1. 사업을 위해 착용하는 작업복, 작업모 및 작업화를 제공하는 경우
2. 직장 연예 및 직장 문화와 관련된 재화를 제공하는 경우
3. 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 재화를 제공하는 경우. 이 경우 각 목별로 각각 사용인 1명당 연간 10만원을 한도로 하며, 10만원을 초과하는 경우 해당 초과액에 대해서는 재화의 공급으로 본다.

가. 경조사와 관련된 재화

나. 설날·추석, 창립기념일 및 생일 등과 관련된 재화

다. 사실관계 등

【쟁점①에 대한 사항】

1) 청구법인 주요 현황

가) 회사의 개요

(1) 청구법인은 의류 및 악세서리 등의 도매업 및 소매업을 사업 목적으로 하여 2002.3.15.에 설립되었으며, 2002.6.30. 사업양수도 계약에 의거하여 AAA주식회사로부터 의류판매사업부문과 관련된 자산과 부채를 인수하였다.

(2) 설립시 자본금은 50백만원이었으나 이후의 증자를 거쳐 당기말 현재 자본금은 3,788백만원이며, 영국법인인 B4가 발행주식의 100%를 소유하고 있다.

(3) 2020.12월 기준 청구법인 관련 지배 구조도는 다음과 같다.

<그림>

나) 법인등기부등본 주요 내용

법인등기사항증명서를 통해 확인되는 청구법인 관련 주요 사항들은 다음과 같다.

<표>

2) 세무조사결과통지 및 과세전적부심사청구 내역

조사청은 2020.4.21.부터 2020.12.8.까지 청구법인에 대한 세무조사를 실시하고, 2021.1.6. 청구법인에게 지적재산권에 대한 사용료 관련 원천(법인)세 19,874,823,370원을 예상고지세액으로 하여 세무조사결과를 통지하였다.

- 조사청은 청구법인이 청구외법인으로부터 의류상품을 구매하는 거래의 구매가격 중 도매가의 25% 또는 30% (ACVA 결정서에 따라 2019.2월까지는 25%, 2019.3월 이후부터는 30%를 적용)에 해당하는 금액을 지적재산권 사용료로 보고, 한·영 조세조약 제12조에 따른 한도세율 10%(가산세 포함)를 적용하여 당해 원천세를 산정한 것이다.

청구법인은 이에 불복하여, 2016년 5월부터 2020년 2월분까지의 원천세 합계 18,550,368,083원에 대해 과세전적부심사청구를 제기하였으며, 구체적 내역은 다음과 같다.

<표>

3) 수입판매계약 관련 주요 내용

청구법인과 청구외법인은 2011.10.1.을 ‘계약의 발효일’로 하여 수입판매계약을 작성하였다. 당해 계약서에 의하면 상품 가격은 4가지 구성 요소의 합계이며, 그 중 1가지 요소가 ‘상품에 내재된 B 지적 재산권에 대한 대가로서 도매가의 17%인 정상요금(an arm’s-length charge of 17% of their wholesale price for the B Intellectual Property embedded in the Products)’이다. 이 외 계약서의 주요 내용을 발췌하면 다음과 같다.

<그림>

4) 관세 과세가격 결정방법 사전심사(ACVA) 결정 내용

가) 청구법인과 청구외법인간의 수입판매계약과 관련하여 관세평가분류원장이 2019.3.6. 교부한 「과세가격 결정방법 사전심사 결정서(특수관계자용)」에는 다음과 같은 내용들이 기재되어 있다.

<그림>

나) 이러한 결정의 전제가 된 ACVA 관련 성명서(조사청 제출)는 다음과 같다.

<그림>

다) 조사청이 제출한 “청구인의 ACVA신청서” 발췌본에는 다음과 같은 내용이 기재되어 있다.

<그림>

라) 조사청이 제출한 “청구인의 ACVA신청서” 발췌본에는 다음과 같이 IP가 정상가격의 범위에 포함되어 있음을 확인하는 내용들이 기재되어 있다.

<그림>

5) 사업지원 서비스 계약(Business Support Services, BSS)

청구법인은 2011.10.1. 청구외법인으로부터 마케팅 및 홍보 서비스, 전략 서비스, 운영지원서비스 등을 제공받기로 하는 사업지원 서비스 계약을 체결하였다.

6) 청구법인 개별기업보고서 주요 내용

CCC가 작성한 청구법인의 2018.03사업연도 개별기업보고서의 주요 내용을 발췌하면 다음과 같다.

<그림>

6) 청구법인의 청구외법인간의 거래 내역 - 감사보고서 등에서 발췌

청구법인의 2016사업연도~2020사업연도 감사보고서(재무제표 주석) 등으로부터 확인되는 청구외법인과의 거래 내역은 다음과 같다.

<표>

7) 조사청이 “사용료”로 보고 있는 금액의 매출액 대비 규모

조사청이 ‘청구법인이 청구외법인에게 지급한 지적재산권 사용료’로 보고 있는 금액의 매출액 대비 비율은 다음과 같다.

<표>

8) 사용료의 개념

가) 국세법령시스템의 용어사전에 따르면, “사용료” 및 “로열티”에 대해 다음과 같이 설명되어 있다.

<그림>

나) 사용료 소득의 '원천'에 대한 기술(記述)로는 다음과 같은 설명들이 확인된다.

<그림>

9) 양측의 상세주장

가) 청구법인 주장

(1) 청구법인은 2011.9.7. 「국제조세조약에관한법률」상 청구법인의 국외특수관계인에 해당하는 청구외법인과 제품 구매를 위한 수입판매계약(Distribution Agreement)을 체결하였다.

- 위 계약의 대상은 B 상표가 장착된 옷과 액세서리 기타 상품을 대상으로 하고 있으며(수입판매계약 1-1조), 청구법인이 위 상품을 청구외법인으로부터 구매할 수 있는 권리(The right of purchase)를 보유하는 것을 내용으로 한다(2-1조). 위 상품을 구입하기 위해 청구법인은 공급자의 미리 정하여진 공급조건에 따라 표준 주문양식을 작성하는 방식으로 주문을 하게 되고, 공급자는 상품 현물을 직접 청구법인에게 인도하게 된다(2-5조).

- 수입판매계약은 상품 구입 및 판매를 내용으로 하는 것이므로, 청구외법인은 상품의 구매자인 청구법인에게 상품 판매를 위한 목적으로 예외적으로 상표를 활용할 수 있도록 하고 있고(6-1조). B 상표는 전적으로 청구외법인에게 귀속되어 있으며, 청구법인은 상표권을 포함한 지적재산권의 청구외법인으로의 귀속을 인정한다고 약정하였다(9조).

- 요약하면, 청구법인은 수입판매계약을 체결하여 청구외법인으로부터 B 상표가 부착된 의류상품 등을 수입할 수 있게 되었다. 다만, B 상표는 청구외법인에게 전적으로 귀속되며, 청구법인은 수입한 상품 홍보를 위한 예외적인 상황 이외에는 B 상표를 일체 사용할 수 없으며, 그 외 별도로 상표권을 사용할 수 있는 권리도 부여 받은 바 없다.

- 위 수입판매계약에서는 상품 가격을 결정하는 방식도 정하고 있는데, 상품 가격은 아래 4가지의 합계로 결정된다.

- ① 해당 상품의 제작에 대한 정상요금
- ② B 지적 재산이 박음 처리된 상품에 대한 도매가의 17%인 정상요금
- ③ 원가가산 5%인 상품의 대외구매 및 공급망 상관요소에 대한 정상요금
- ④ 수출지사로 상품을 수송하는데 소요되는 관련 화물운송, 물류 및 가공 비용 일체

(2) 청구법인은 청구외법인으로부터 마케팅 및 홍보 서비스, 전략 서비스, 운영지원 서비스 등을 제공받고 그 대가로 용역수수료를 지급하였다.

- 청구법인과 청구외법인간 국제거래와 관련하여, 청구외법인은 B 브랜드의 주요 사업 전략 수립, 지적재산권 보유, 글로벌 공급망 관리, 마케팅 전략 수립 및 집행 등 B 그룹의 중추적인 역할을 수행하고 의사결정 권한을 보유한 사업주관자에 해당한다. 또한, 청구외법인은 B 그룹의 핵심 운영 회사로서 글로벌 경영팀을 보유하고 있으며, B 그룹 내 모든 법인에 본사 차원에서 사업지원 서비스를 제공하고 있다. 한편, 청구법인은 청구외법인의 지침에 따라 국내에서 B 브랜드 상품의 재판매 기능(도·소매)을 수행하고 제한적인 위험을 부담하는 재판매업자이다.

- 청구법인은 2011.8.10. 위 수입판매계약 및 사업지원 서비스거래에 대하여 정상가격 산출방법의 쌍방 사전승인(Bilateral advance pricing agreement, 이하 “APA”라 한다)을 신청하였으며, 2019.12. 한국 및 영국의 권한 있는 당국으로부터 다음과 같은 내용으로 APA 승인을 받아 이전가격정책을 운용하고 있다[정상가격 산출방법 사전승인 통지(국세청 상호 합의담당관-972, 2019.12.13.)].

(3) 쟁점거래는 상품매매거래에 해당하므로, 청구법인은 상표권 사용권을 별도로 허여받거나 그에 대한 대가를 지급하겠다는 약정을 한 사실이 없다.

- 조사청은 수입판매계약에 상품 가격의 구성 중 도매가 상당액의 25% 또는 30% 상당의 지적재산권 대가가 포함되어 있다는 이유를 들어 위 25% 또는 30% 금액을 지적재산권 사용의 대가, 즉, 사용료로 보고 있다.

- 수입판매계약은 청구법인이 B 제품을 청구외법인으로부터 구매할 수 있는 권리를 보유하는 것을 내용으로 한다. 즉 계약의 대상은 B 상표가 장착된 옷 및 액세서리 기타 상품이며, 청구법인은 위 상품을 청구외법인으로부터 구매할 수 있는 권리를 가지게 된다.

- 수입판매계약에 따라 모든 지적 재산권은 청구외법인의 것이므로, 만약 청구법인이 지적 재산권에 대한 어떠한 권리를 취득하게 되면 그에 대한 모든 법적·경제적 이익은 청구외법인에게 이전할 의무를 부담한다. 즉 청구법인은 상표권에 대한 별도의 권한을 가지고 있지 않고 그 대가를 지급할 의무도 없다.

- 즉 쟁점 거래는 단순한 상품 매매거래(물대 거래)이므로, 청구법인에게 지적재산권 사용 권한이 있음을 전제로 사용료를 지급하였다고 본 세무조사결과통지는 잘못된 사실관계에 근거한 결정에 해당한다.

(4) 재판매를 위해 상품을 구입한 수입업자는 당연히 그 상품의 판매를 증진시키기 위해서 해당 브랜드가 부착된 상품을 홍보하고 판매할 수 있는 것이며, 이러한 행위에는 지적재산권의 사용 허여가 필요하지 않고, 수입업자는 대가를 지급할 의무도 없다.

- 조사청은 청구법인이 청구외법인이 보유한 상표 등 지적재산권의 이용을 허여받아 상품 판매를 위한 홍보 등에 사용하였고, 청구법인은 그에 대한 대가를 지급하였다고 주장한다.

- 이러한 조사청의 주장은 완제품을 수입하여 판매하는 유통업자에 적용되는 상표권의 법리와는 배치되는 잘못된 주장이다. 청구법인은 청구외법인으로부터 완제품을 수입하여 이를 재판매하는 수입유통업자로서, 완제품 판매를 위해서 상표권자의 청구외법인의 승낙이 필요하지 않고, B 상품이라는 점을 홍보하면서 판매하더라도 청구외법인에게 대가를 지급할 의무도 없다. 즉 재판매를 위해 상품을 구입한 수입업자는 당연히 그 상품의 판매를 증진시키기 위해서 해당 브랜드가 부착된 상품을 홍보하고 판매할 수 있는 것이며, 이러한 행위에는 지적재산권의 사용 허여가 필요하지 않은 것이다.

(5) 완제품과 관련된 상표권에 대해서는 상표법 상 권리소진의 원칙이 적용된다(통설, 판례). 권리소진의 원칙(the rule of exhaustion)이란 상표권, 특허권 또는 저작권 등의 행사로 인해 제작된 물품이 시장에 유통되는 경우 해당 권리자가 이에 대하여 재차 권리를 행사할 수 없다는 상표법상의 법리이다. 원칙적으로는 상품이 유통되는 각 단계에서도 상표권은 유효한 것이어서 유통과 관련하여 해당 상품에 대한 상표권자의 허락이 필요하다고 보아야 할 것이지만, 상표권자가 일단 상품을 판매하였다면 상표권은 완전히 행사된 것으로 소진되고 이후 상표권자는 특별한 사정이 없는 한 그 상품의 유통과 관련해서는 더 이상 상표권을 주장할 수 없다는 것이 권리소진의 원칙이다.

- 위 권리소진의 원칙은 우리나라가 체결·비준한 조약인 ‘세계무역기구 설립을 위한 마라케쉬 협정’(WTO)의 부속서인 ‘무역관련 지적재산권에 관한 협정’(TRIPs) 제6조(Article 6 Exhaustion)에 근거한다. 조약은 국내법과 동일한 효력을 가지므로(헌법 제6조 제1항) 위 권리소진의 원칙은 우리나라의 상표권에 대해 법률에 근거하여 일반적으로 적용되는 법리이다.

- 대법원도 유통업자가 특정 채널로만 상품을 판매하기로 상표권자와 합의하였는데, 이를 위반하여 인터넷으로 상품을 판매한 것이 상표권자의 상표권을 침해한 것인지 문제된 사안에서, 상표권자가 피고인에게 상품을 공급함으로써 해당 상품에 대한 상표권은 그 목적을 달성한 것으로서 소진되고, 그로써 상표권의 효력은 해당 상품을 사용, 양도 또는 대여한 행위 등에는 미치지 않는다고 판시하여, 권리소진의 원칙에 근거하여 판단하고 있다(대법원 2020. 1. 30. 선고 2018도14446 판결).

- 이러한 권리소진의 원칙은 수입유통업자와 관련된 관세 실무에서도 당연한 원칙으로 정립되어 있다.

- 병행수입은 해외에서 수입한 제품을 판매하는 방식 중의 하나로서, 해외 브랜드의 한국 지사나 수입 대리점이 아닌, 제3의 수입업자가 정식의 경로가 아닌 별도의 경로로 물건을 들여와 판매하는 방식이다. 병행수입업자는 단순히 물건을 수입하였을 뿐, 해외 상표권자와 정식으로 상표 등에 대한 계약을 한 자가 아니므로, 당연히 상표 사용에 대한 권한이 없는 자이다. 그럼에도 불구하고, 위 권리소진의 원칙에 따라 병행수입업자는 수입한 물건에 대

해서 상표를 사용하여 물건을 판매할 수 있고, 이는 상표권 침해에 해당하지 않는다.

- 관세청이 제정한 ‘지식재산권 보호를 위한 수출입통관 사무처리에 관한 고시’는 바로 이러한 내용을 정하고 있는데, 수입업자가 해외에서 정품을 구입하고 이를 수입하여 국내에서 판매하는 경우에는, 비록 상표권자 또는 수입대리점 등이 국내에 상품을 수입하여 판매하고 있는 경우에도 수입업자는 상표권을 침해하지 않는 것으로 보고 있다(지식재산권 보호를 위한 수출입통관 사무처리에 관한 고시 제5조).

- 위 고시에 따라 국내, 국외에 각각 상표권자가 있고 양자가 동일인(같은 사람, 계열회사, 수입대리점 관계)인 경우에는 국내 상표권자가 해외에서 수입 또는 국내에서 제조를 하더라도 병행수입이 허용된다. 다만, 국내 상표권자가 동일인이 아니면서 국내에서 ‘제조’를 하는 경우에는 병행수입이 허용되지 않는다.

- 위 관세청 고시는 상품 수입 후 상표소진 원칙에 따라 재판매가 허용되는 것을 분명하게 밝히고 있고, 다만 국외 상표권자와 동일인 관계가 아닌 자가 상표권에 기반한 제조행위가 있는 경우에는 국내의 상표권을 보호하기 위해서 병행수입이 허용되지 않는다고 보는 것이다. 이 고시를 보아도 보호되어야 하는 상표권 사용은 완제품 거래가 아니라 상표를 부착한 제조행위라는 것을 확인할 수 있다.

- 판례도 병행수입업자가 상표권자의 상표를 부착한 상태에서 상품을 판매하는 행위는 당연히 허용되고, 상표를 소극적으로 사용하는 것에 그치지 아니하고 나아가 적극적으로 상표권자의 상표를 사용하여 광고·선전행위를 하더라도 그로 인하여 위와 같은 상표의 기능을 훼손할 우려가 없고 국내 일반 수요자들에게 상품의 출처나 품질에 관하여 오인·혼동을 불러일으킬 가능성도 없다면, 이러한 행위는 상표권 침해에 해당하지 않는다고 판시하였다. 이에 따라 병행수입업자가 선전광고물, 명함, 포장지, 쇼핑백, 내·외부 간판에 부착 또는 표시하여 적극적으로 사용한 행위는 상표권 침해가 아니라고 판단하였다(대법원 2002. 9. 24. 선고 99다42322 판결).

- 다른 판례들도 일관하여 상표권자 등이 국내에서 등록상표가 표시된 상품을 양도한 경우에는 당해 상품에 대한 상표권은 그 목적을 달성한 것으로서 소진되고, 그로써 상표권의 효력은 당해 상품을 사용, 양도 또는 대한 행위 등에는 미치지 않는다고 판시하면서도, 해당 상품을 가공 또는 수선하여 원래의 상품과 동일성을 해할 정도가 되는 경우(대법원 2003. 4. 11. 선고 2002도3445 판결, 대법원 2009. 10. 15. 선고 2009도3929 판결 등 다수)에는 실질적으로 생산행위를 하는 것과 마찬가지로 상표권을 침해한 것으로 보고 있다. 즉 판례는 판매자가 완제품을 구입하여 재판매하는 경우에는 상표권이 불필요하고, 제품을 생산하는 경우에는 상표권 사용허여를 받아야 한다는 전제에서, 구입한 완제품을 일정 범위 이상 가공하여 실질적으로 생산행위라고 볼 만한 정도에 이르면 상표권 사용허여가 필요하다는 입장이다.

- 본래 법률에서 상표권, 특허권 등 지적재산권을 인정하는 취지는 지적재산의 권리자에

게 적절한 보상 내지 동기부여를 함으로써 궁극적으로 관련 산업을 발전시키겠다는 것인데, 그런 보상 내지 동기부여가 이미 특정 물품의 유통과정에서 권리자에게 한번 주어졌다면 이후 당해 물품의 유통과정에서는 재차 지적재산권 침해를 주장하지 못하도록 하겠다는 것이 권리 소진 원칙이 정립된 근거이다.

- 따라서, 지적재산권 소유자가 자신의 권리를 행사하여 어떤 제품을 생산하고 그 제품을 판매하는 순간 해당 지적재산권은 완전히 행사되어 더 이상 지적재산권은 해당 제품에 존재하지 않게 되는 것이며, 판례도 정확하게 위와 동일한 내용으로 설명하고 있다.

(6) 한국 및 영국 과세관청간에 체결된 정상가격 산출방법의 쌍방 사전승인(APA)에서도 쟁점 거래가 사용료가 아닌 물대 지급거래임이 확인된다.

- 청구법인은 청구외법인과의 상품구매 거래에 대해 APA 결과를 통보받았는 바, 이는 쟁점 거래가 APA가 적용되는 거래(Covered Transaction)로서, 한국과 영국 국세청이 법인세 신고서와 보고된 손익계산서를 신고내용대로 인정한다는 내용이다. 이로서 청구법인이 청구외법인으로부터 완제품(finished products)을 구매하는 거래에 대해서, 청구법인이 사용한 정상가격 산출방법이 승인되었다는 것을 의미한다.

- APA를 통해 청구법인의 법인세 신고서와 손익계산서가 인정된 이상 조사청은 청구법인이 청구외법인에게 사용료를 지급한 것으로 보지 아니하고 상품만을 구매한 것으로 처리한 회계처리를 인정하는 것으로 보는 것이 타당하다.

(7) 수입판매계약서 및 ACVA에서 기재되어 있는 IP 대가는 청구법인이 상표권을 사용한 대가를 의미하는 것이 아니라, 청구법인이 수입한 개별 완제품의 값어치 중 중 일정 부분은 B라는 상표의 가치가 반영되어 있다는 것을 의미한다.

- 조사청은 수입판매계약에서 B 상품의 수입가격 구성요소 중 IP가 17%로 구성되어 있고, 관세 과세가격 결정방법 사전심사(ACVA) 결정서에서 IP가 상품 도매가격의 25%, 30%라고 되어 있다는 점을 들어 해당 금액은 청구법인이 B 상표권을 사용한 대가로 약정한 금액이라고 주장하고 있다.

- 그러나 위와 같은 조사청의 주장은 청구법인이 B의 상표를 사용함으로써 지급하는 대가(사용료)와, 청구법인이 B 가방을 구매할 때 일반 가방 대비 지급하는 브랜드 프리미엄(사업소득)을 구분하지 못한 잘못된 주장이다.

- 예를 들어, 유명 제화업체인 DDD의 경우 원가절감을 위해서 대부분의 제품을 베트남 현지 공장에서 생산한다. 그런데 만약 해당 공장에서 DDD와 동일한 생산 절차를 거쳐 제품을 생산하여 시중에 판매하는 경우에, 여기에 DDD 브랜드가 부착되어 있지 아니하다면 당연히 그 제품의 가격은 나이키와 비교할 때 매우 낮은 금액일 수밖에 없다. 이 차이가 브랜드의 가치에 해당하고, 그런 점에서 제품의 가격의 구성 요소에는 크든 작든 브랜드

가치가 반영되어 있다. 그래서 B 역시 청구법인과의 수입판매계약을 체결하면서 ‘B 지적 재산이 박음 처리된 상품에 대한 도매가의 17%인 정상요금’이라고 명시하고 B 제품의 프리미엄적인 성격을 고려해 제품 가격의 17%를 IP로 설정한 것이다. 즉, 해당 IP 대가는 상표권을 사용하기 때문에 발생한 것이 아니라, B라는 브랜드가 부착됨으로서 해당 제품의 가치가 올라갔기 때문에 해당 제품의 원가 중 브랜드 프리미엄이 반영되어 있다고 보아 산정되어 있는 것이다. 다시 말해 수입판매계약 상 IP 대가는 물대이다.

- 마찬가지로 「관세법」에서도 위 ACVA의 25% IP 대가는 물품 대가에 해당한다. 「관세법」에 따르면, 수입물품의 과세가격은 우리나라에 수출하기 위하여 판매되는 물품에 대하여 구매자가 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 가격에 일정 금액을 더하거나 공제하여 조정한 거래가격이라고 정하고 있다(「관세법」 제30조).

- 관세의 과세가격을 구성하는 요소는 크게 ‘실제지급금액’ 과 ‘가산요소’로 구분할 수 있다. 이 중 실제지급금액은 물품의 가격을 구성하는 요소이고, 가산요소는 수입자가 실제지급금액 외에 별도로 지급하는 금액으로서 송품장(Invoice) 가격 상에는 포함되어 있지 않으나, 물품과 관련이 있는 비용이라고 할 수 있다. 가산요소 중에는 권리사용료가 있는데, 여기에는 상표권, 특허권 사용 대가 등 지적재산권 사용대가가 포함된다. 따라서 조사청이 주장하는 ACVA 25% 금액이 원천징수의 대상이 되는 사용료라고 하기 위해서는, 위 권리사용료에 해당하여야 하는 것이다.

- 그런데 청구법인의 ACVA 25% 금액은, ① 송품장의 금액으로 물품의 대가(실제지급금액) 안에 포함되어 있고(즉 위 관세 과세가격 구성요소 중 실제지급금액에 해당), ② 청구법인은 물품 대가 외에 청구외법인에 별도로 지급하는 로열티 비용이 없으며, ③ 물품 매매 거래 외에 청구외법인과 로열티 지급 계약을 별도로 체결하지 않았으므로, 관세 과세가격 중 ‘가산요소’가 아니라 ‘실제지급금액’에 해당한다. 즉, ‘물품의 대가’를 구성하는 하나의 요소로서 권리사용료가 아닌 물대라는 의미다.

- 우리나라에서도 해외의 유수 브랜드 상품들을 수입하여 국내에 가공 없이 그대로 판매하는 많은 회사들이 있다. 예를 들어, EEE나 FFF와 같은 자동차의 경우 해외에서 제조된 상품을 국내에서 그대로 판매하는데, 해당 자동차들은 높은 명성을 가지고 있으므로 상품 가격에 브랜드 가치가 포함되어 있음은 분명하다. 그럼에도 이러한 상품 거래의 대금지급은 브랜드 가치를 별도로 고려하지 않고 물대로만 지급되는데, 그 이유는 위 거래가 브랜드 가치를 사용함이 없이 물건을 사고 파는 거래에 불과하기 때문이다.

- 마찬가지로, GGG, HHH 등 내국기업들이 브랜드가치 등 지적재산권이 내재된 휴대폰이나 자동차를 국외로 판매하면서도 브랜드 가치에 대해서는 원천징수함이 없이 물대만을 수취하고 있는 것도 위와 동일한 이유에서이다.

(8) 조사청이 물대 중 사용료라고 주장하는 부분은 청구외법인의 실질적인 상품판매 이윤

에 해당하는 것으로, 실질에 있어서도 사업소득에 해당한다.

- 앞서 언급한 것처럼 청구법인과 청구외법인은 수입판매계약을 체결하면서 물대의 구성요소를 ① 제조원가 정상가격, ② B 지적 재산이 박음 처리된 상품에 대한 도매가의 17%인 정상요금, ③ 원가가산 5%인 상품의 대외구매 및 공급망 상관요소에 대한 정상요금, ④ 물류비용 합계로 정하고 있었다.

- 그런데 위 구성요소 중 ① 상품 제조원가, ④ 물류비용은 청구외법인이 청구법인에게 상품을 제공하기 위해서 반드시 지출하여야 하는 실비에 해당하고, ③ 원재료, 물류 기능에 대한 cost-plus 5%는 물류와 구매기능에 대한 것으로 전체 물대에 있어 미미한 금액이므로, 나머지 ② 계약상 도매가의 17% (2016년 이후 귀속분의 경우 관세청의 과세가격 결정 방법 사전심사 결정에 따른 적용률인 25%와 30%), 즉 브랜드 가치에 상당하는 부분만이 청구외법인이 상품을 판매하고 얻는 실질적 이윤에 해당한다.

- 청구외법인은 청구법인에게 B 브랜드 등의 지적재산권 사용을 허여하면서 청구법인에게 B 제품을 생산하게 하는 형태로 사업활동을 하는 회사가 아니고, B 브랜드 제품을 청구법인에게 직접 판매하는 형태로 사업을 영위하는 회사이다. 그러므로 조사청에서 사용료에 해당한다고 본, 도매가의 25% 또는 30%에 상당하는 금액은 청구외법인이 제품을 판매하고 얻는 이윤에 해당하므로 실질적인 성격도 사용료 소득이 아닌, 사업소득에 해당하는 것이다.

- 이는 청구법인이 지급한 금액이 물건을 구매함에 따른 대가라는 것을 청구외법인의 측면에서 본 것으로, 위 금액이 사용료가 아니라는 것을 잘 보여주고 있다.

(9) 청구법인은 제한된 위험을 부담하는 유통업자로서 본사가 마케팅 자산을 보유하고 영업에 대한 위험을 부담하므로 청구법인이 별도의 사용료를 지급할 필요가 없다.

- 청구법인은 제한된 위험을 부담하는 판매업자(Limited Risk Distributor, LRD)로서 이러한 청구법인의 특징은 청구법인과 대조되는 영업구조를 가진 일반 판매업자(Full Risk Distributor, FFD)와의 비교를 통해 잘 이해될 수 있다.

<그림>

- 이와 같은 FFD와 LRD의 기능을 도식화하면 아래와 같다.

<그림>

<표>

- 한편 B 글로벌 정책에 대해 B 본사에 확인한 바에 따르면, B의 글로벌 정책은 각 국의 B 자회사들이 LRD의 역할을 수행하고, 자회사들은 현지에서 제품을 생산, 디자인하는 권한(라이선스)을 부여받은 바 없다고 한다.

- B 제품 중 화장품 등 일부 품목에 대해서는 B 본사가 제 3자 업체에 라이선스를 부여한 사례가 있으나, 이러한 품목조차도 B 본사가 일괄적으로 수입한 다음, 이를 각 국 LRD

유통업자들에게 배급하여 판매하고 있으므로 B 글로벌 정책은 일관하여 LRD임이 확인된다.

(10) 청구법인과 동종의 명품업계에서는, 모두 본사가 상표권을 보유하면서 국내 업체는 단순히 완제품 유통만 하는 구조이므로, 국내에서 제조, 디자인을 하면서 사용료를 지급하는 일반 브랜드 업체들과 분명하게 구별된다.

- 3대 명품이라고 알려진 III, JJJ, KKK을 비롯한 초고가 명품 업체들은 모두 청구법인과 동일한 영업구조를 가지고 있다. 국내에서 제조, 가공함이 없이 완제품을 수입하여 도소매업을 영위하고 있고, 상표권 등 지적재산권을 해외에서 보유하고 있는 구조이다. 그래서 로열티(사용료)를 지급하는 사례를 찾아볼 수 없으며, 이는 전자공시에서도 모두 확인되는 사항이다.

- 반면, 명품업체들 이외에는 외투 브랜드 업체들이 본사에 사용료를 지급하고 있는 사례들도 있는 것으로 확인된다. 해당 업체들은 대부분 제3자 OEM (Original Equipment Manufacturer) 방식으로 제품을 생산하거나, 경우에 따라서는 브랜드 사용 허여를 받아 국내에서 제품 디자인까지 수행하면서 적극적으로 상표권을 사용하고 있다는 점에서 위 명품업체들과 차이가 있다.

- 즉, 명품판매업체 등 청구법인과 동일한 거래구조를 가진 업체들은 상품 공급자에게 지급하는 금액을 물대로 인식하고 있고 상표권 사용료를 지급하는 것으로는 보지 않는 것이 일반적이다. 따라서 해외관계사의 상품판매 대가를 사업소득으로 보고 이에 대해 법인(원천)세를 원천징수하지 않고 있다.

- 일례로 명품의류 판매업체 중 LLL는 해외관계사로부터 상품을 수입하여 국내에서 판매하는, 청구법인과 유사한 거래구조를 가지고 있었음에도 상품수입 대가 외에 별도로 사용료를 해외관계사에 지급하고 있었다.

- 그런데 청구법인에 대한 세무조사 기간이 속하는 2020년 조사청은 위 LLL에 대해서도 세무조사를 실시하였는데, 해당 세무조사에서 조사청은 해외관계사에 대한 LLL의 상품수입 대가 지급 거래는 물대 거래에 해당하는데 이러한 거래에서는 상표권 사용료를 지급하는 것이 타당하지 않음에도 LLL가 사용료를 지급하고 있다는 이유를 들어 위 사용료를 손금부인하는 결정을 하였다.

- 이처럼 물대 거래에 대해 상표권 사용료를 지급하던 회사가 세무조사에서 사용료 지급이 부인된 바 있는데, 이는 국세청에서도 유통업체의 물대 거래에서는 사용료가 지급될 수 없다고 보고 있는 사례이다.

(11) 조사청이 동종 명품업계 사용료율이라고 주장하며 제시한 <표>는 회사명, 회사의 기능, 실제 지급하는 사용료가 전혀 확인되지 않아 믿을 수 없는 자료이다.

- 앞서 살펴본 바와 같이 청구법인은 3대 명품(III, JJJ, KKKK)을 비롯하여 국내 주요 명품 업체들이 해외 본사에 사용료를 전혀 지급하고 있지 않음을 밝힌 바 있다.

- 그런데 조사청은 보통의 명품업체들은 모두 사용료를 지급하고 있다고 주장하며, '국내 명품업체 사용료 지급 및 원천징수 현황표'라는 자료(<표>)를 제시하고 있다. 그런데 해당 자료는 수 차례의 촉구에도 불구하고 조사청이 구체적인 회사명을 밝히고 있지 않을 뿐만 아니라, 그 구체적인 내용을 살펴봐도 세율이나 지급금액에서 믿을 수 없는 부분이 많아 전혀 신뢰할 수 없는 자료로 보여진다.

- 우선, <표>에서 L, M, N, O, P, Q는 청구법인과 비교할 때 매우 규모가 작은 영세한 회사이므로 청구법인과 비교할 수 없는 회사이다. 위 회사들의 사용료 지급금액이 매출액의 10%라고 가정하더라도 이 회사들의 한 해 매출은 적게는 1,650만원, 많아봐야 수 십억 원 수준에 불과한 회사이다. 이에 비해 청구법인은 2020년 한 해 매출액만 2,489억원에 달하는 회사로서 비교대상이 되지 않는다. 참고로 2020년 3대 명품의 매출은 III가 4,190억원, JJJ이 9,295억원, KKK은 1조467억원이다. L, M, N, O, P, Q 정도의 영세한 회사가 명품회사가 맞는지조차 의문이다.

- 나머지 R, S, T도 청구법인에 비해서 규모가 많이 작은 것은 마찬가지이다. 그런데 이를 차치하고서라도 또 다른 문제는 사용료 세율이 어떤 근거로 산정된 것인지 알 수 없다는 것이다. R사는 2015년부터 2019년까지 20%의 세율이 적용되어 있는데, 우리나라가 체결한 조세조약 상 20%로 제한세율이 적용되는 경우는 없다. 조세조약이 적용되지 않는 경우라면, 조세조약이 체결되어 있지 않는 경우일 것인데, 명품업체가 소재한 나라 중 우리나라와 조세조약이 체결되어 있지 않는 경우는 없다. 그 외에 S는 2%, 4%, 5%, 9%, 11% 등 제각각의 사용료 세율이 적용되고 있는데, 칠레, 이스라엘, 우즈벡, 오스트리아가 2%의 세율이 적용된 적이 있을 뿐이고(장비사용료), 4%, 9%, 11% 등은 어떤 근거로 산출된 것인지 도저히 알 수가 없다. 이는 T의 4%, 9%도 마찬가지이다.

- 이처럼, 조사청이 제시한 <표>는 청구법인과 비교하기 어려운 영세한 업체이고, 사용료 세율도 납득할 수 없는 요율을 적용하고 있어서 과연 <표>의 회사들이 실제로 존재하는 회사인지조차도 의문이다.

<표>

(12) 청구법인과 동종의 명품업계에서는, 모두 본사가 상표권을 보유하면서 국내 업체는 단순히 완제품 유통만 하는 구조이므로, 국내에서 제조, 디자인을 하면서 사용료를 지급하는 일반 브랜드 업체들과 분명하게 구별된다.

- 위 FFD 및 LRD의 정의 및 명품업체와 브랜드 업체들의 상표 사용료 지급 현황을 보면, 사용료란 국내에서 제조활동(OEM 포함)을 하거나 자체적으로 디자인하여 제품을 개발하는 등 국내에서 적극적으로 상표를 활용하여 부가가치를 창출하는 경우에 그 대가로 지급하는 것임을 확인할 수 있다.

- 즉 UUU(조심 2016서2343, 2018.05.18.사건의 청구법인으로 과세관청이 로열티 근거로 내세운 주요 사례임)나 WW의 경우에는 국내에서 제품을 직접 디자인하고, 생산한 다음 해당 브랜드를 부착하여 국내에서 판매하는 업체들이다. 물론 해당 제품들의 판매에 따른 위험을 국내법인들이 전적으로 부담하므로 수익도 국내법인에게 귀속된다. 국내법인이 영업 활동에 공하고 시장상황이 좋아 큰 이익이 발생할 경우 국내법인이 그 이익을 누리고, 만약 영업이 원활하지 않고 시장상황이 좋지 않으면 그 손실 역시 국내법인이 부담하는 것이다. 이 경우 해외 법인들은 매출액 대비 일정 비율의 브랜드 사용료만 수취할 뿐이다.

- 이처럼 LRD의 본질은 낮은 위험을 부담하고 낮은 수준의 안정적인 수익을 거두는 것이므로, 초과이익의 창출을 위해서 사용료를 지급하면서 상표를 이용해 적극적인 영업활동을 하는 행위와는 본질적인 차이가 있다. 즉 사용료는 국내에서 제조를 하여 상표를 부착시키거나, 사업 위험을 부담하면서 높은 손익을 거두기 위한 형태에서 발생할 수 있는 것이다.

- 한편 앞서 본 병행수입업자는 순수한 의미의 FFD와 유사하다고 볼 수 있다. 즉 스스로 마케팅을 수행하여 적극적으로 영업활동을 하고 시장상황의 변동에 따른 이익과 손실을 모두 책임진다. 해당 과정에서 병행수입업자는 상표를 적극 사용하게 되는데, 앞서 언급한 권리소진 판례는 ‘제조/가공’ 없이 단순 완제품을 수입하는 병행수입업자는 완제품의 구입으로 상표권이 소진되었으므로 상표권 사용에도 불구하고 상표권의 침해가 없다고 판단한 것이다.

- 반면, 청구법인은 영업에 대한 책임을 대부분 청구외법인이 부담하고, 일정 수준의 영업이익(7%)를 보장받는 LRD에 해당하므로 낮은 위험에 따른 낮은 이익과 손실을 책임지는 자이다. 적극적인 영업활동을 하는 병행수입업자도 상표권 대가의 지급의무를 부담하지 아니하는데, 병행수입업자와 동일한 완제품 유통업자이면서 더 낮은 위험을 부담하는 청구법인은 당연히 상표권 대가 지급의무가 없다고 보는 것이 타당하다.

(13) Hero Assets은 청구외법인이 청구법인에게 제공하는 별도의 계약에 근거한 인적용역의 결과물로, 지적재산권과는 무관하여 청구법인이 청구외법인의 지적재산권을 사용하였다는 근거가 되지 않는다.

- 청구법인은 상품을 판매하는 업자로서 판매촉진을 위해 인터넷 등에서 B 상품에 대한 광고를 집행하고 있고, 그 과정에서 B 로고가 노출되어 있는 사진 등 소위 ‘Hero Assets’을 사용하고 있다. 예를 들어 WWW 홈페이지 초기화면 상단에 광고를 집행하려면 WWW 광고 규격에 맞는 사진이어야 함과 동시에, 그 내용물은 B 특유의 고급스러운 컨셉이 반영되어 있는 것이 필요하다. 그런데 청구법인은 청구외법인과 사업지원용역을 체결하고 있는 바, 청구법인이 청구외법인에 WWW 광고 집행에 필요한 사진의 규격, 컨셉 등을 설명하고, 이에 부합하는 광고 자료를 제공할 것을 요구하게 되고 청구외법인은 자신이 가진 사진, 동영상 자료를 가공하여 청구법인의 필요에 맞는 결과물을 청구법인에게 전달하는 것이다.

- 그런데 조사청은 청구법인이 판촉활동을 위해 사용하는 사진, 동영상 등인 위 Hero Assets을 청구외법인으로부터 제공받아 홍보를 위해 사용하였다는 점을 들어 청구법인이 지적재산권 허여를 받았다고 주장하고 있다.

- 청구법인은 청구외법인과 수입판매계약 외에 사업지원용역(Business Support Services) 계약을 별도로 체결하고 있는데, 이에 따라 청구법인은 청구외법인으로부터 판촉목적의 다양한 마케팅자료 및 디자인 등을 용역을 제공받고, 위 사업지원용역에 근거하여 용역대가를 지급한다. 위 사업지원용역 계약으로 제공받는 서비스에는 청구법인의 국내 마케팅을 위한 광고자료 제공, 매장 디자인·상품진열 및 판촉재료의 디자인 제공, 그리고 이러한 전반적인 판촉활동을 위한 자문들이 모두 포함되는 것이고, 이는 상품구매대가와는 구별되는 별도 계약에 해당한다.

- 청구법인은 수입유통업자로서 판매를 위해 상표권을 자유롭게 사용할 수 있는 권한이 있으므로, Hero Assets은 지적재산권과는 무관하다. 반면, 청구외법인은 Hero Assets을 제작하기 위해서 자신의 사진, 동영상을 적절하게 편집하는 등 자신의 노무를 투입하여 하나의 용역 결과물을 완성하여 청구법인에게 제공하고 청구법인은 위 인적용역에 대가를 지급하고 획득한 것이므로 지적재산권의 허여를 받아서 사용하는 것이 아니다.

- 조사청은 상품의 대가에 사용료가 포함되어 있다고 주장하고 있으나, 오히려 Hero Asset은 청구법인이 청구외법인에게 정당한 대가를 지불하고 받은 인적용역의 결과물로서 상품대가와는 무관하여 청구법인이 지적재산권을 사용하고 있지 않다는 것에 대한 유력한 증거에 해당한다.

(14) 청구법인이 국내에서 제품을 생산하고 상표를 부착하는 제조자인지, 단순히 완제품을 수입하는 유통업자인지의 여부는 청구법인이 상표권을 사용하였는지를 가르는 매우 중요한 요소이다.

- 조사청은 본 사건의 쟁점은 청구법인이 완제품을 수입하여 국내에서 가공을 거치지 않고 판매하였는지 여부가 문제되는 것이 아니라, 청구법인이 마케팅 등 기능을 수행하면서 지적재산권을 적극적으로 사용하였는지가 쟁점이라고 주장하고 있다.

- 그러나 실제로는 청구법인이 국내에서 생산 또는 가공을 하였는지, 아니면 완제품을 수입하여 그대로 판매하였는지는 지적재산권 사용 판단에 있어서 매우 중요한 기준이다. 대표적으로 소프트웨어의 사례가 그것인데, 매수인의 소프트웨어를 사는 목적이 자신의 이용이 아닌 다른 사람에게 대한 재판매 목적이라면 이는 완제품을 구매하였다가 어떠한 가공도 없이 그대로 타인에게 양도하는 것이므로 사업소득에 해당한다(OECD 모델조세조약 주석 14.4). 반면, 소프트웨어에 대한 대가가 국내에서 생산되는 소프트웨어에 대한 것일 때는 '재생산량의 규모 등 소프트웨어의 사용과 관련된 일정한 기준에 기초하여 결정되는 경우'에 사용료 소득이라고 해석된다(법인세법 기본통칙 93-132...8.).

- 위 법리를 우리 사례에 적용해 보면, 단순히 해외에서 상품을 구입하여 이를 그대로 고객에게 판매하는 경우에는(≒범용 소프트웨어를 재가공 없이 그대로 고객에게 판매), 국내에서 어떠한 재가공이나, 생산을 한 사실이 없으므로 이는 사업소득에 해당한다. 반면, 국내에서 상표 사용을 허여 받아 직접 또는 위탁하여 제품을 만들고 여기에 상표를 부착하는 경우에는(≒원시코드를 이용하여 소프트웨어를 창조하거나, 소프트웨어 복제권을 받아 국내에서 복제 후 판매하는 경우) 상표사용에 대한 대가, 즉 사용료에 해당하는 것이다.

- 이에 대해 조사청은 소프트웨어 복제물(software copies)을 판매하는 행위만을 하기 때문에 해당 거래를 사업소득으로 보는 것이고, 청구법인은 상품 판매에 상표권 등 지적재산권을 적극적으로 사용하는 경우로서 차이가 있다는 취지로 주장하나, 소프트웨어 복제물의 경우에도 판매자는 권리 소진된 상표권을 적극 홍보하여 판매하고 있다는 점에서 청구법인과 아무런 차이가 없다. 조사청의 주장이 유효하려면 소프트웨어 판매자들은 제품과 관련된 아무런 상표 표시가 없는 상태로 판매하는 사례여야 할 것인데, 이는 지극히 비현실적인 가정이다.

(15) 조사청이 제시한 사례들은 청구법인의 경우와 차이가 있어, 본 건에 원용할 수 없다.

- 조사청에서 제시한 심판례(조심2016서2343, 2018.05.18.)는 수입업자가 외국 본사에게 사용료를 지급하다 사용료를 지급하지 않는 대신 물품대를 인상하고 이후 다시 사용료를 지급하는 것으로 거래가 변경된 건에 대해 아무런 거래구조 등의 변경 없이 조세회피 효과를 누렸다고 보아 사용료를 지급하지 않은 중간 기간에도 사실상 사용료를 지급한 것으로 본 사례로서, 합리적 사유 없이 거래형태를 변경하여 일정기간동안 조세회피가 있었다고 인정한 예외적인 사례를 일반화하여 별도 사용료 지급 없이 통상적인 상품수입 대가만을 지급하는 모든 업체들에 적용하는 것은 타당하지 않다.

- 또 다른 조세심판원 심판례(조심2012중4766, 2014.10.27.)의 경우는 수입업자에게 상품을 판매하는 외국모회사가 내국법인의 매출액까지 집계하여 이를 근거로 제3자에게 로열티를 지급한 점, 수입업자가 직접 자신의 매출액에 대한 로열티를 산정하고 대가에 포함하여 지급한 점, 수입업자가 제조·판매에 대한 라이선스를 획득하였다고 보이는 점 등을 근거로 수입업자가 사실상 로열티를 지급하였다고 결정한 사례이다.

- 위 사례는 라이선스계약에 의해 모뎀카드 등을 ‘제조·판매’할 수 있는 지적재산에 대한 라이선스를 획득한 것으로 본 것이므로, 청구법인이 ‘제조·판매’할 수 없는, 상표권 사용권한이 없는 본 건 사례에 적용할 수 없는 사례이다.

- 또한 이 사례는 수입업자의 매출액에 따른 로열티가 제3자에게 실제 지급되었으므로 수입업자가 사실상 로열티를 직접 지급한 것이라 본 사례로, 청구법인과 청구외법인 그리고 또 다른 제3자간의 사용료거래가 전혀 개입되지 않은 본 건과는 사실관계 및 논리에 차이가 많은 사례이다.

- 이와 달리 청구법인이 제시한 심판례(국심2006서2789, 2007.12.27., 2013서4296, 2018.05.31. 등)에서는 수입된 상품의 경우 제조 당시에 이미 특허권이 사용되었거나 이미 상표가 부착된 상태로 국내에 반입되어 국내에서 사용료가 사용된 것으로 볼 여지가 없다고 판단하고 있어 권리 소진의 원칙을 인정한 결정들이라고 할 것이나, 조사청은 단지 특허권은 상표권과 차이가 있다는 점 등만을 내세우며 이러한 심판례들을 본 건에 적용할 수 없다며 주장하고 있다.

- 그럼에도 판례는 상표권, 특허권을 불문하고 권리 소진의 원칙을 일관되게 적용하고 있는 바, 이는 무역관련 지적재산권에 관한 협정(TRIPs)에 근거하여 지적재산권에 일반적으로 적용되는 원칙이다(대법원 2003.4.11. 선고 2002도3445 판결 등 다수). 오히려 판례의 태도를 고려하면 권리 소진의 원칙은 특허권보다 상표권에 전면적으로 적용된다고 평가된다.

(16) 설령 청구법인이 지적재산권을 사용하고 있는 것이라고 가정하여 사용료 소득을 산정하여야 한다고 보더라도, 청구법인의 사용료 금액은 별도의 약정에 의해서, 정상가격 산정방법에 따라 산정된 금액이어야 한다.

- 앞서 살펴본 것처럼 청구법인은 완제품을 수입한 자로서, 상표권에 대한 대가를 지급할 의무가 없으며, 당연히 지적재산권의 사용료를 지급하고 있지도 않다. 그런데 설령 조사청의 주장과 같이 청구법인이 지적재산권을 사용하고 있다고 가정하더라도, 해당 사용료를 산정하기 위해서는 지적재산권 대가 지급의 근거가 되는 별도의 계약이 체결되었다는 전제하에서, 정상가격 산출방법에 따라 산정된 사용료에 대해 과세되어야 한다.

- 조사청의 주장처럼, APA는 상품매입대가에 대한 정상가격을 인정한 것이므로 청구외법인과 청구법인 사이의 거래에서 별도의 지적재산권 거래가 있는 경우에는 당연히 지적재산권 거래에 대한 과세도 가능하다. 그러나, 지적재산권 거래는 어디까지나 상품 매매거래와는 별개의 거래이므로 상품매매와는 독립적으로 지적재산권 사용에 대한 계약이 체결되어야 하고, 역시 상품매매계약과는 무관하게 정상가격의 기준에 따라 대가가 산정되어야만 사용료의 과세가 가능하다.

- 조사청이 사용료 대상의 예시로 주장한 독점사용권의 경우에도 해석례들은 상품의 수입 대가와와는 별도로 내국법인을 국내의 독점적 유통업자로서 권리를 부여한 경우에만 비로서 사용료의 대상이 되는 것으로 보고 있다.

- 예를 들면, 현재 당사자 사이에서 상품매매가격이 100으로 결정되어 있고, 100이라는 금액이 APA에 의하여 상품의 정상가격으로 인정받고 있는 상황에서, 청구법인과 청구외법인 간의 지적재산권 거래가 있다면 위 100과 무관하게 계약이 체결되어 대가가 산정되어야 하고 그 대가에 대해서 과세될 수 있는 것이다. 지적재산권 대가의 정상가격이 30이라면 청구법인은 상품매매대가 100에 더하여 30의 지급의무가 있는 것이고, 그 30을 지급한 경

우에 한해서 사용료 소득의 원천징수가 문제되는 것이다.

- 그런데 조사청은 실질에 있어 상품매매계약에 지적재산권 거래가 포함되어 있다고 본 다음, 위 계약을 실질과세의 관점에서 재구성하여, 계약서상 물대의 일부를 사용료의 대가로 보아 원천세를 과세한 것이다. 그런데, 계약을 실질에 따라 재구성하면서 위 인정받은 상품의 정상가격 100에 자의적인 지적재산권 대가 17(또는 25, 30)를 빼는 방식으로 산정하게 된 결과, 1) 상품의 실질적인 가격이 83 등으로 바뀌게 되어 APA에서 인정받은 정상가격 100과 차이가 발생하게 되었으며, 2) 조사청이 사용료 금액을 계약서상 지적재산권 대상으로 기재된 17를 기준으로 막연하게 산정한 결과 이전가격세제 측면에서 정상가격 산출방법과 전혀 무관한 금액이 산정되었다.

- 이러한 문제는 조사청이 상품가격 100과 별개로, 청구법인이 청구외법인에게 지급하여야 하는 사용료 대가를 따로 산정한 다음 청구법인이 청구외법인에게 상품가격 100과 정상가격의 사용료를 지급하여야 하는 것으로 재구성하여야 했음에도, 조사청은 오히려 상품가격에 사용료가 포함되어 있다는 것으로 잘못 이론 구성하였기 때문에 발생한 결과이다. 참고로, 조사청이 사용료 대가를 상품가격과 별도로 산정하였다면, 청구법인은 사용료를 지급하여야 함에도 지급하지 아니한 것이므로 애초부터 원천세가 발생하지도 않았을 것이다.

(17) 조사청이 쟁점① 사용료에 해당한다고 주장하는 금액은 조사청이 관세 과세가격 결정방법 사전심사(이하 “ACVA”) 결정을 근거로 하여, 청구법인의 도매 판매가격 상당액에 25%(또는 30%)를 곱하여 구한 금액이다.

그런데 위 도매 판매가격 상당액의 25%(또는 30%)의 금액은 브랜드 가치에 대한 이전가격으로, 상표권 사용료 기준에서는 이전가격 검토 없이 산정된 것으로 이를 청구법인이 산정하였다거나 그 산정방법에 대하여 청구법인과 조사청 간에 이견이 없다고 보는 것은 사실이 아니다. 앞서 언급한 것처럼, 청구법인은 조사청이 사용료를 산정하여 과세하려면 해당 사용료를 정상가격 산정방법을 통해서 산출하여야 한다는 입장이다.

- 그리고, 조사청은 APA 신청서와 관련하여 여러 차례 자료제출요구를 하였음에도 청구법인이 이를 제출하지 않았다고 주장하나, APA 결과에 대해서는 청구법인이 세무조사 초기에 제출하였으며(과세전적부심사 청구이유서 별첨서류 2.), APA와 관련하여 청구법인이 국세청에 기제출한 자료를 조사청이 세무조사 과정에서 청구법인에게 요청하는 것 자체가 관련규정들에 따라 부당한 행위에 해당한다((구) 「국제조세조정에 관한 법률」 시행령 제9조, 「국제조세사무처리규정」 제73조).

(18) 조사청은 최초 의견서에서는 상표 등 지적재산권을 상품 판매를 위한 홍보 등의 활동에 사용하였다는 이유로 본 건 과세가 된 것으로 설명하고 있다.

- 그런데 사전열람자료에 나타난 조사청의 추가의견을 통해서도 상표 뿐만이 아니라 청구

법인이 청구외 법인으로부터 제공받은 ‘직원의 판매기술 향상교육을 위한 매뉴얼 제공과 고객관리 노하우’ 등에 대해서도 청구법인의 지적재산권 사용 대상으로 삼아 과세의 정당성을 주장하고 있다.

- 즉 조사청의 최초 주장은 청구법인이 상품을 판매함에 있어서 브랜드를 사용하였으므로 그에 대한 사용료를 지불하여야 하는 것이고, 따라서 상품 가격안에는 사용료가 포함되어 있다는 취지의 주장이었으나 조사청의 추가 의견에서는 청구법인이 사용한 지적재산권의 범위가 더욱 넓어져서 청구법인이 청구외법인으로부터 제공받고 있는 사업지원서비스 항목까지 사용료 대상으로 삼고 있다.

- 그 결과 조사청의 과세는 다음과 같은 구조가 되었다.

<그림>

- 조사청이 사용료 지급 근거로 들고 있는 Hero Assets 및 기타 노하우 등은 상품과는 별도로 청구법인이 사업지원서비스 계약을 체결하고 청구외법인으로부터 제공받고 있는 인적용역으로서 청구법인은 청구외법인에게 그에 대한 대가를 지급하고 있다. 그런데 조사청은 위와 같은 사업지원서비스에 근거한 용역을 갑자기 이와 별개의 계약인 상품매매계약에 끌고 와서 마치 상품의 대가에 Hero Assets 및 기타 노하우의 대가가 포함되어 있으며 해당 대가는 사용료라는 주장을 하고 있는 것이다.

- 청구법인은 완제품을 수입한 자로서, 상표권에 대한 대가를 지급할 의무가 없으며, 당연히 지적재산권의 사용료를 지급하고 있지도 않다. 또한 완제품 수입계약과는 별개의 사업지원서비스 계약을 통해 Hero Assets 등을 제공받고 있음에도 이를 무시하고 Hero Assets 등에 대한 대가를 상품대가 중 일부로서 치르고 있다고 과세가 된 것이다.

(19) 조사청은 추가 의견을 통해서 ‘국내 명품업체 사용료 지급 및 원천징수 현황표’라는 자료를 제시하면서 명품업체들이 사용료를 지급하고 있으므로, 청구법인의 동종 명품업체가 별도의 사용료를 지급하지 않는 것이 통상적이라는 주장은 명품업체를 잘못 일반화하는 오류를 범하고 있다고 주장한다.

- 우선 LLL사의 경우 LLL사가 해외로부터 완제품을 수입하면서, 해외의 같은 업체에 사용료를 지급하다가 과세된 건이어서 과연 청구법인과 어떤 점이 다르다고 할 것인지 의문이다. 또한 조사청이 ‘국내 명품업체 사용료 지급 및 원천징수 현황표’에서 제시하는 각 명품업체의 사례는 조사청이 모두 확보하고 있는 자료인바 조사청은 LLL사나 타 업체에서는 사용료를 지급하고 있다고 주장할 것이 아니라 해당 업체들이 단순히 수입유통하는 업자인지, 아니면 제조·제가공 등을 영위하고 있기에 사용료를 지급하는 것인지 그 사실관계를 분명하게 밝히고 주장의 근거로 삼아야 할 것이다.

나) 조사청 주장

(1) 쟁점계약은 실질적으로 청구법인의 B 상품 판매와 홍보 활동의 핵심인 B 지적 재산의 사용 권리·의무 부여 계약이다.

(가) 청구법인은 2011.9.7. 영국법인인 청구외법인과 수입판매계약(Distribution Agreement, 이하 쟁점①계약)을 체결하였다. 쟁점①계약을 통해 청구외법인은 2011. 10. 1.부터 청구법인에게 국내에서 B 상품을 판매 및 홍보를 담당하는 지위를 인정하였는데, 쟁점①계약은 여기서 말하는 상품의 의미에 대해 B의 지적 재산이 표시된 남녀 기성복, 아동복, 장신구 및 양측이 계약한 기타 여러 상품들이라 정확하게 정의 내리면서, B의 지적 재산을 전제로 한 개념임을 밝히고 있는 바 이는 통상적인 의미의 상품의 개념과 구분된다(제1조).

(나) 또한 청구법인은 B 상품의 판매 및 홍보외에는 B 지적 재산 또는 그를 구성하는 요소와 동일하거나 혼동되기 쉬운 그 어떤 것도 사용할 수 없도록 하는 의무를 부담하기도 하는데(제6조), 이는 쟁점①계약이 실질적으로 청구법인의 B 상품 판매와 홍보 활동의 핵심인 B 지적 재산의 사용 권리·의무 부여 계약임을 뒷받침해주는 증거이다.

(다) 쟁점계약의 문언의 내용을 보면 청구법인과 청구외법인은 B 지적 재산 사용을 전제한 여러 규정들을 두고 있다.

쟁점①계약에서 B 지적 재산의 개념에는 상표권 이외에도 전 세계 각지에 B의 명칭으로 등록된 상호 및 디자인 일체, 등록여부와 관계없이 B가 소유하거나 사용한 상표, 브랜드 명칭, 상표권 일체 및 널리 알려진 B 고유의 체크무늬 트레이드 마크 및 상표류 일체, 크기나 재료와 상관없이 B의 권한으로 그가 소유하거나 사용한 디자인 일체, 저작물 일체, 특허 및 특허 출원 일체를 망라하고 있다(제1조 제1항).

- 무엇보다도 쟁점①계약에서의 청구법인과 청구외법인은 B 상품 그 자체에 대해서도 B의 지적 재산이라 인식하며 이를 계약서에 분명히 명시하였고, 이러한 상품 판매, 홍보의 결과로 발생·존속하는 모든 지적 재산권과 모든 영업권을 B에 귀속시키기로 약속하였다.(제9조).

- 또한 쟁점①계약의 목록2에는 상품의 수입가격 구성이 상세히 기재되어 있는데, 청구법인과 청구외법인은 상품 가격을 해당 상품의 제작에 대한 정상가격(제조원가 + 정상이윤), 지적 재산이 부착된 상품 도매가격의 17%인 정상가격(지적재산권 대가 + 정상이윤), 상품의 대외구매 및 공급망 관련 원가에 5% 가산한 정상가격(외주 및 공급망 관련 원가 + 5%의 정상이윤), 수출지점까지 상품을 수송하는데 소요되는 관련 화물운송, 물류 및 가공비용 일체(운반원가)의 합계액으로 각 원가별로 정상이윤을 산정한 사실이 확인된다.

- 이는 청구법인과 청구외법인은 B 상품 수입가격 중에 지적재산권의 사용대가를 분명하게 구분표시하고 있음을 잘 보여주는 대목이다.

(2) 명품의 브랜드 가치와 사용료 개념

(가) 마케팅이론에서는 일반적으로 기업이 시장 진입 초기단계에서는 브랜드를 널리 알리기 위한 막대한 광고비와 재능 있는 인재고용 등 마케팅프로그램투자단계에서는 영업손실이 발생하며, 다음으로 마케팅 활동의 효과는 점점 고객에게 스며들어 브랜드 인지도가 생기고, 고객의 관심과 애착이 생겨 구매활동이 활발하게 일어나는 브랜드이미지구축단계(Brand Image)에 돌입하면서 손실이 축소되거나 이익이 발생하게 된다. 계속되는 마케팅 투자가 쌓이면 브랜드에 대한 가격 프리미엄, 시장점유율 확장 및 고객 충성도가 생겨 시장에서 브랜드자산 형성단계(Brand Equity)에 이른다. 나아가 계속된 마케팅 노하우가 쌓이게 되면 높은 고객평가를 받고, 가격 프리미엄이 생기며, 브랜드 가치에 반영되는 지적재산이 형성되어 시장을 지배하는 경제적 가치 창출단계(Economic Value)에 이른다.

(나) 세계적인 명품 브랜드들은 이러한 브랜드 가치 창출단계를 거쳐 특허권, 저작권, 상표권, 디자인권 등 다양한 지적재산을 소유하게 되며 이로 인해 초과수익력이 생기고, 이를 토대로 시장 지배력을 확대 및 강화해 간다.

- 소비자들은 높은 브랜드 가치를 위해서 상당히 높은 금액을 망설임 없이 지불한다. 브랜드의 이미지는 브랜드 성공의 핵심가치이다. 명품 브랜드의 이미지는 지적재산과 불가분의 관계에 있다.

(다) 사용료는 이렇게 브랜드 가치와 관련된 지적재산을 이용해 수익창출을 한 자가 그 지적 재산을 사용할 권리를 허락해 준 권리소유자에게 지불하는 대가이며, 이는 지적재산을 사용해서 얻은 초과수익의 공유성격을 가진다.

- B 브랜드 가치에 사용되는 B 지적재산의 개념을 쟁점①계약서 개념정의부분과 제9조에서 찾으면, “등록여부, 크기나 재료와 관계없이, B 상호, 디자인, 상표, 브랜드 명칭, 체크 무늬 트레이드 마크, 저작물 일체와 특허 등으로 포괄되며, 홍보 및 마케팅 자료에 사용되는 사진자료, 스케치, 디자인, 삽화 및 글귀 등의 저작물은 물론 상품 그 자체까지”이며, 이는 모두 청구외법인의 소유이다.

(라) 따라서 청구외법인은 B 브랜드 상품을 한국 내에서 더 많이 팔기위해 판매하고 홍보하는 용도에 B 지적재산을 청구법인이 사용하도록 허용하였으며,

- 청구법인의 B 상품의 판매와 홍보활동에 B 지적 재산을 사용한 결과는 한국 고객에게

B 브랜드 제품의 B스러움, 고급스러운 명품 이미지와 품격 등을 인식시켜 고객의 충성도를 이끌면서, 가격 프리미엄과 한국 내 시장점유율 제고 그리고 가파른 수익 증가로 나타났다.

(마) 궁극적으로, 청구법인이 한국 내에서 B 지적재산을 판매 및 홍보활동에 사용하여 얻은 초과수익이 청구외법인에게 지급되는 사용료의 원천이다.

- 청구법인의 각 연도별 개별기업보고서에 따르면, 청구외법인은 B 그룹 내 모든 해외 법인들에게 B의 매출 및 이익의 지속적인 성장을 위해 이러한 무형자산의 사용을 허여하고 있다.

- 청구법인은 개업이후 AAA(주)로부터 한국 내 영업권을 인수하여 정상계도에 오른 2007년경부터 아래 표와 같이 각 연도별 영업이익률은 11.7%~20.4%에 이른다.

<표>

- 그러나 2차 APA 개시(2012년)시점과 1차 ACVA 개시(2013년)시점을 전후하여 영업이익률은 아래 표에서 보는 바와 같이 급감하였는데, 그 이유는 상품가격에 포함되어 있던 지적재산 사용료율이 도매가격의 17%(순매출액 기준 7.2%)이던 것을 도매가격의 25%(순매출액 기준 10.6%)로 조정하고, 지적재산 사용대가의 일부를 사업지원서비스수수료(이하 "BBS FEE"라고 한다)로 분리하였기 때문이다.

<표>

- 청구법인의 2차 ACVA 신청이후 매출총이익률이 계속 높아진다. 2013.7월 법무법인 XXX이 2018.10월 작성 제출한 청구법인의 2차 ACVA 신청서 상 아래의 「특수관계 사전심사 관련 추가 분석 자료」에 따르면, 그 이유는 "GBP(영국 파운드화) 가치가 폭락하여 원화판매가격을 기준으로 산정되는 IP 마진 상당액 또한 사업연도가 경과함에 따라 감소하는 결과를 초래하였고, 이에 따라 청구외법인의 청구법인에 대한 제품 이전가격 또한 감소하게 되었기 때문임을 알 수 있다.

<그림>

그러나 영업이익률은 계속 낮게 나타나고 있는데, 그 이유는 BSS FEE로 청구외법인의 이전가격을 보전하기 때문에 청구법인의 매출액대비 청구외법인에게 지급하는 비용합계의 비율은 비슷하다.

청구법인의 ACVA 신청서 p.13에서는 아래와 같이 BSS FEE가 청구외법인의 이전가격을 보전하기 위한 목적이 확인되는 바, 결국 BSS FEE도 사용료의 성격이 포함되었으나, 청구법인은 그 소득의 구분을 표시하지 않았을 뿐이다.

<그림>

- 아래 표는 B 중국 자회사의 손익계산서 분석표로서 영업이익률이 최하 20.4%~최고 28.2%(평균 24.1%)이다. 동일한 도매업을 영위하고 있는 B 중국 자회사의 영업이익률에 비해 청구법인의 영업이익률은 6.4%~11.1%(평균 9.2%)로 현저히 낮다. 그럼에도 불구하고

고 청구법인은 지적재산 사용료 지급에 대하여 조차 APA에서 원천징수 면제받았다고 오해하여 원천징수하지 않은 잘못이 있다.

<표>

(3) 청구인이 산출한 정상가격 산출방법에 의한 사용료율을 인정하여 산출한 사용료소득에 대하여 한 원천징수처분은 정당하다.

(가) 조사과정에서 조사청은 청구법인의 쟁점①계약서 상 사용료를인 도매가격의 17%, 관세 ACVA 상의 사용료율인 도매가격의 25% 또는 30%를 그대로 과세처분에 적용하고자 청구법인과 조사 대리인에게 그 의사를 타진한 바, 청구법인과 조사 대리인은 사용료율이 가장 합리적인 방법으로 산출된 정상가격이므로 그대로 적용하는 것에 이의가 없다고 수긍하였다. 단지, 청구법인이 APA 승인을 받았기 때문에 원천징수처분 대상이 아니라고 주장하였었다.

- 그런데 과세전적부심사청구의 과정에서 돌연 조사청이 사용료율에 대한 적절한 검토 없이 과세하였다는 청구법인의 주장은 신의성실의 원칙 위반이며, 청구법인 스스로 산출한 정상가격 산정방법이 잘못되었다는 주장은 그동안 국세청과 관세청을 동시에 속였다고 스스로 인정하는 것이다.

(나) 관세청 ACVA 신청서 곳곳에서 아래와 같이 청구법인의 수입상품가격에는 지적재산 사용대가인 사용료가 포함되어 있으며 그 산출방법 또한 OECD 이전가격지침에 의거 정상가격 산출방법으로 산출한 합리적인 방법임을 강조하고 있다.

<그림>

(다) 청구법인의 ACVA 신청서의 첨부서류에서 아래와 같이 B가 적용한 로열티는 정상가격범위에 포함되는 것을 확인하였으므로 조사청이 그대로 수용한 것은 전혀 잘못이 없다.

① 청구법인은 비교 가능한 무형자산을 검색하기 위해 B 의류 및 액세서리와 동일하거나 유사한 산업에 종사하는 회사들을 검토하였다. 비교가능성을 높이기 위해 질적 기준이 적용되었다.

- B의 제품IP와 비교 가능한 계약을 찾기 위해 RoyaltyStat 데이터베이스에서 지적재산 라이선스 계약 중 각 계약에 대한 설명을 검토하여 총161개의 잠재적 비교가능계약을 확인하였다.

- 여기서 아래 네 가지 기준을 적용하여 56개의 잠재적 비교가능 라이선스 계약서를 입수하였다.

(i) 낮은 가치의 브랜드/상표, (ii) 비교가능하지 않은 제품, (iii)유통만을 위한 계약, (iv) 디

자이너 서비스 계약

- 다시 계약내용을 검토하여 B2의 특수관계자에게 판매되는 브랜드 제품에 내재 되어있는 제품IP와 비교가능하지 여부를 확인하여 51개의 계약거래를 아래와 같은 이유로 제외하였다.

(i) 비교 가능하지 않은 상품, (ii) 비교 가능하지 않은 시장, (iii) 연관성이 없는 기능, (iv) 비교 가능하지 않은 로열티 적용 기준 (v) 제품배치 계약, (vi) IP 권리/IP를 구매할 수 있는 선택권 양도

- 최종적으로 아래 5개의 비교가능한 라이선스 계약을 선택하였다.

<표>

② 정상가격 범위

이전가격지침서에 근거하여 전체범위는 로열티의 정상가격을 나타낸다.

③ 전반적인 결과

- 선정된 계약에서 다루는 제품은 B 라이선스 계약에서 다루는 제품과 마찬가지로 럭셔리 브랜드이며, 제품 IP가 매우 중요한 자산을 구성하기 때문에 비교가능하다고 판단된다.

- 외부 CUP(Comparable Uncontrolled Price method) 계약을 검토하여 산출된 정상가격 범위는 6.0%에서 19.5%이다. 사분위 범위는 8.0%에서 12.6%이며, 중위값은 11.0%이다.

④ 제품 IP에 관한 결론

- B의 제품 IP비율이 포함되어야 할 가장 적절한 정상가격범위를 선정함에 있어 다음과 같은 요소가 고려되어야 한다.

- B 브랜드는 III, YYY, KKK과 같이 최고급 럭셔리 브랜드 중 하나이며, 최종적으로 선정된 브랜드들보다 더욱 높은 가치를 지니고 있을 수 있다.

- B는 한국이나 홍콩과 같은 아시아 시장에서 굉장히 성공적이다. 따라서 최종적으로 선정된 계약 중에서 3번, 즉 아시아 태평양 시장을 위한 ZZZ 라이선스 계약은 다른 계약들보다 B와 비교가능성이 높다고 할 수 있다.

⑤ 청구법인의 로열티율은 도매가격의 17%, 25%, 30%이며, 이는 순매출액 기준으로 환산 시 7.2%, 10.6%, 12.7%에 상당한다. 따라서 모두 청구법인의 외부 비교가능 제3자 거래가격 방법의 정상가격범위 안에 있다.

- 따라서 조사청이 청구법인이 산출한 사용료율을 그대로 적용한 것은 전혀 잘못이 없다.

(라) 오히려 사업지원서비스 수수료가 상품수입거래와 무관함을 주장하는데 상당한 분량을 할애하고 있는 바, 이는 관세청이 사업지원서비스 수수료를 지적재산 사용료로 간주하여 관세 과세가격에 가산할 것을 우려하여 펼친 논리인 것이다.

(마) 소득구분은 계약서 명칭, 형식이 아닌 세무조사를 통해 수집된 증거에 따라 실제적으

로 판단하는 것이다.(대법원 2016.8.30. 선고 2015두52098 등 다수)

- 본건 ACVA 신청서 및 결정서 등 증거들에는 상품가격에 지적재산 사용료 포함이 명시되어 있고, 금액도 특정되어 사용료 소득을 전제로 한 본 건 처분은 적법하다.

(4) 청구법인은 수입유통업자가 지급한 물대의 일부를 사용료로 보아 과세한 것으로 전례를 찾아볼 수 없고, 이러한 과세 유지 시 국내 모든 수입업자는 물대의 일부에 대해 원천세 과세의 위험에 노출된다는 주장은 타당하지 않다.

- 아래 와 같이 국내 명품업체 사용료 지급 및 지적재산 사용 현황표를 통해 상당수의 완제품 수입판매 업체들이 사용료를 지불하고 있는 것을 보아도 물대의 일부를 지적재산권 사용 대가로 보아 과세한 사례는 찾아볼 수 없다는 청구법인의 주장은 사실이 아니다.

- 청구법인이 주장하는 LLL사의 경우는 제3자 매출 시 동일한 가격을 적용하면서 국외 특관자에게만 사용료를 별도로 수취한 것으로 청구법인과 전혀 거래 사실관계가 다르다.

(5) 명품 브랜드 업체들의 공통점과 차이점

(가) (공통점) 아래 명품 브랜드 회사들은 공통적으로 의류 및 가죽제품, 액세서리 등을 주로 해외 특수관계회사들로부터 수입하여 한국 내 독점 또는 비독점적으로 판매하고 있으며, 판매형태도 백화점, 면세점 및 아울렛을 통해 전통적인 방법으로 영업하고 있으며,

최근에는 온라인사이트를 통한 판매에도 적극적으로 참여하고 있으나, 아직까지는 VIP 고객들을 주로 대상으로 하는 전통적 판매가 주를 이루고 있어 마케팅·광고·홍보활동도 전통적 매체인 잡지나 옥외광고 등의 비중이 아직까지는 더 크며, 최근 들어 유명인들을 이용해 SNS나 온라인 활동 영역이 확대되고 있다.

(나) (차이점) 또한, 각 회사들은 시장에서 서로 경쟁관계에 있으므로 각자 상품의 디자인이나 품질개발, 마케팅 전략 등을 차별화 하고 있으며, 각 회사마다 광고선전비, 홍보마케팅비 등의 지출규모나 인재 채용비, 직원 수에서 큰 차이를 보이고, 마케팅 성공 여부에 따라 영업이익의 차이를 보이고 있다.

- 일부 회사들은 경영지원서비스, 광고선전비 등의 대가를 해외특수관계사에 지급하는 방법으로 영업이익률을 축소하여 한국 내 세부담을 회피하는 문제점이 있다.(경영지원 서비스는 증빙없는 경우 과세 중)

<표>

(6) 2020.8.27. 국세청 보도자료의 요지

2020.8월 이후 현재까지 각 지방청별 사용료를 상품가격에 포함시키는 방법으로 거래구조

를 조작하는 해외 브랜드사를 지속적으로 세무조사가 진행 중인 바,

- 본 건의 경우 상품가격 내 지적재산 사용료를 구분 표시하고, 상품대가와 함께 지급한 사실이 계약서와 관세청 ACVA 신청서 및 결정서, 사용료율 변경 합의서(Statement Letter) 등 증빙에 의해 확인되므로, 한·영 조세조약 제7조 제7항, 제12조에 의거 사용료가 구분되는 경우로서 사용료 소득의 원천지국에서 제한세율로 원천징수 과세권이 있으므로 대한민국에 과세권이 있다.

- 법인세법, OECD 조세조약모델 제7조 제4항 및 동 주석 문단74, 조세심판원, 국세청 예규도 모두 같은 입장이다.

- 본 건이 과세되지 않을 경우, 모든 다국적 브랜드 회사들은 사용료 소득을 물품대가에 포함시키는 방법으로 거래구조를 변경하여 원천징수를 회피하게 될 것이 자명하므로 국세청은 상당한 세수일실의 결과가 초래될 것이다.

(7) 한·영 과세관청 간에 체결된 정상가격 산출방법의 쌍방사전승인(APA)에서 쟁점①거래가 사용료가 아닌 물대의 지급거래임을 확인하였다는 주장은 전혀 사실무근이다.

(가) 조사청은 조사기간 중 청구법인의 주장을 신뢰하기 위하여 APA 신청서 상 사용료에 대한 원천징수면제여부 포함에 대한 확인을 위해 청구법인에게 여러 차례 자료제출요구를 하였으나, 청구법인은 제출하지 아니하였다.

(나) 2020.7.14. 일시보관 과정에서 조사청이 확보한 청구법인과 특수 관계자 간 관세 과세가격 결정방법 사전심사(Advance Customs Valuation Arrangement, 이하 “ACVA”라고 한다) 신청서 및 결정서 상 지적재산권 사용대가에 대하여 “IP제품에 대한 경제분석-외부 비교가능 제3자거래분석 선정전략”에 의거 상품 도매가격의 25%, 30%으로 선정하였음이 확인되었다.

- 또한, 청구법인과 청구외법인은 쟁점①계약에 대하여 2014.3월과 2019.3월 각각 지적재산권 사용대가를 도매가격의 25%(2014.3.8부터 적용), 30%(2019. 3.6.부터 적용)로 변경하는 Statement Letter(합의서)에 서명하여 관세평가분류원에 제출하였다.

(다) 청구법인은 쟁점①계약에 대하여 사용료율을 2번이나 변경하는 합의서를 체결하였음에도 불구하고, 그 변경계약 사실을 국세청에는 밝히지 않고, 당초 계약서 상 지적재산권 사용대가(도매가격×17%)가 포함된 수입가격으로 한국과 영국 국세청 간에 APA를 신청하여 2019.12.13.일자로 승인받은 사실이 있다.

(라) 국조법 및 OECD 이전가격지침은 APA 적용범위를 “정상가격산출방법 및 전제조건

또는 가정”으로 한정하여 기술하고 있으며, 본건 APA 합의서도 이전가격에 한정하여 판단하고 있을 뿐, 쟁점① 지적 재산 사용료에 대한 원천징수에 대해 아무런 언급이 없음이 아래 그 원문에서 확인되므로 한·영 조세조약과 법인세법에 따라 원천징수하여야 한다.

- 정상가격산출방법 사전합의제도(APA)와 국내원천소득에 대한 원천징수제도는 전혀 별개의 제도로 개별 과세요건에 따라 처분의 적법성이 판단되어야 한다.

- 따라서 APA로 인해 사용료의 원천징수의무가 없다고 확인받았다는 청구법인의 주장은 APA의 내용을 대단히 오해한 것이며, 당연히 사용료 소득에 대하여 원천징수하는 것이 타당하다.

(8) 청구법인은 B 지적 재산을 아래와 같이 사용하였다.

(가) 청구법인은 아래와 같이 브랜드네임, 상표권, 저작권, 디자인권, 특허권 등이 결합된 다양한 지적 재산인 사진, 동영상, 상품 등을 B 상품의 홍보를 위해 일반 옥외광고(OOH, Out Of Home, Outdoor Advertising), 디지털과 결합된 옥외광고(DOOH, Digital Outdoor Advertising), 신문이나 잡지 등 전통적 출판매체(Prints), 온라인 플랫폼 등 다양한 매체에서 활발하게 사용하였고, 이러한 지적 재산 사용 비용은 모두 청구법인이 부담하였다.

(나) 청구법인은 SNS, 인터넷 배너, 잡지, 옥외광고, 디지털옥외광고 등 다양한 매체에서 상호, 브랜드네임, ☆☆무늬 디자인 등이 포함된 사진, 동영상 등 일명 Hero Assets 이라는 지적재산을 청구외법인으로부터 글로벌 포지션의 IT 매니저이자 디지털 매니저인 장○○ 또는 R○○를 통해 제공받아 Retail & Digital팀과, 마케팅&커뮤니케이션팀에서 종합적으로 상품의 마케팅, 홍보, 광고활동 수행에 사용하였다.

(다) 부연컨대, 청구법인은 전자매체 등을 이용한 B 상품 판촉활동(DOOH, WWW 등) 시, Hero Assets 등 기본적인 스트럭처를 청구외법인으로부터 제공받아 한국 시장 현실과 한국 고객 니즈에 맞도록 현지화하여 사용하기 위해 매체선택부터 광고 등 문안작성, 사용할 사진이나 동영상의 크기·시간·컨셉의 선택, 비용, 고객유입 및 구매연결에 대한 결과분석까지, 구체적인 내용과 방법에 대하여 매 건마다 청구외법인과 긴밀하게 문의하고 조율하여 결정하고 공유한다.

(라) 이러한 사실은 아래의 선우은영이사의 인터뷰 내용, 마케팅&커뮤니케이션 팀의 J○○가 작성한 HFH Media contact point(연락처), 인계인수서 등에서 확인된다.

<그림>

<표>

(마) 또한, 이러한 지적재산과 고객관리 및 판매 노하우가 포함된 교육매뉴얼을 제작하여 직원대상으로 판매 제고를 위한 교육훈련에 사용하였다.

(바) 결론적으로 청구법인은 상품판매 및 홍보를 위해서 청구외법인 소유의 B 지적재산을 제한 없이 사용하였다.

(사) 조사관서 제 1-1호증 청구법인의 개별기업보고서에서도, B2는 B 그룹 내 모든 해외 법인들에게 B의 매출 및 이익의 지속적인 성장을 위해 이러한 무형자산(상표, 브랜드, 로고, ☆☆무늬패턴 등의 지적재산권과 판매 및 마케팅 경험, 패션디자인 전문가, 시장조사 및 지식 관련 지적자본 및 품질 표준 등)의 사용을 허용하였고,

- 청구법인은 B2가 소유하고 있는 상표, 브랜드, 로고, 프로세싱, 기술데이터, 운영, 품질 표준 등을 사용하고 있고, 이로 인해 기대되는 부가적인 수익은 청구법인의 매출액 또는 영업이익에 반영된다고 기술하여 스스로 이미 인정하였다.

(9) 청구법인이 주장하는 사업지원서비스수수료에 포함된 지적재산 제공대와 상품가격에 포함된 지적재산 대가에 대하여 ACVA 신청서의 내용을 통해 그 본질을 파악해 보면 다음과 같다.

(가) 관세의 과세가격은 청구법인 주장한 바와도 같이 실제 지급하는 상품가격에 가산요소와 공제요소를 가감하여 산정한다. 청구법인은 사업지원서비스수수료가 가지는 사용료 성격을 은폐하여 쟁점①계약과 사업지원서비스계약을 별개로 체결한 후, 국세청에는 APA를 신청하고, 관세청에 ACVA를 신청하여 관세와 국세(원천세)를 동시에 회피하였다.

(나) 청구법인은 Hero Assets은 청구외법인이 청구법인에게 제공하는 별도의 사업지원서비스 계약에 근거한 인적용역의 결과물로, 지적재산권과는 상관이 없다는 주장을 하고 있다.

그러나 기업의 회계처리 상, Hero Assets 등 B 지적재산의 형성을 위해 투입되는 인적용역 등 노무비, 재료비, 경비는 모두 제조원가에 포함되는 것이며, 쟁점①계약서 목록2의 “상품가격”에도 이미 “제조원가와 그 정상이윤”이 정상가격으로 포함되어 있다.

따라서 Hero Assets의 제공대가가 사업지원서비스수수료라고 주장하는 청구법인의 주장은 어불성설이다.

(다) 청구법인은 지적 재산 사용허여계약(License Agreement)의 계약 구성요건 중 계약

대상물인 ‘지적 재산’을 사업지원서비스계약서에 기재하고, 지적재산 사용하여 규정과 지적 재산 사용대가에 관한 규정은 쟁점①계약서에 기재하는 방식으로 일명 “계약 쪼개기”를 통해 관세와 국세(원천세)를 모두 회피하고 있으면서도, 지적재산 사용하여계약이 없으므로 사용료를 지급할 의무가 없다고 말도 안 되는 주장을 하고 있다.

(라) 사업지원서비스수수료에 사용료 성격의 소득이 포함되어 있음은 분명한 사실이므로 조사청이 조사과정에서 BSS FEE의 지출성격을 구분하여 제출할 것을 요구하였음에도 불구하고, 청구법인은 그 성격을 구분하지 않았다면서 아무런 자료도 제출하지 않았다.

(마) 참고로, 청구법인이 수행하는 홍보활동은 청구외법인 주도의 글로벌 홍보활동과 청구법인 자체주도의 로컬홍보활동으로 구분된다.

- 글로벌 홍보활동은 청구외법인이 직접 자신의 지적재산을 사용하여 수행하며, 청구법인은 그 비용을 광고선전비 등의 명목으로 청구법인에게 받아간다. 반면, 로컬 홍보활동에서 청구법인이 청구외법인 소유의 지적재산을 사용한 대가는 쟁점①계약서 상 상품가격에 포함하여 청구외법인에게 지급하며, 조사청은 이 부분을 사용료로 본 것이다.

(10) 청구법인은 소프트웨어 해석례 및 심판례를 예시로 들면서, 청구외법인으로부터 완제품인 상품을 수입한 다음 국내에서 어떠한 가공도 거치지 않고 고객에게 그대로 판매하였다는 이유를 들어 지적재산권을 사용하지 않았다고 주장하나,

- 조사청이 지적재산권 사용으로 보고 있는 이유는 상품에 가공을 거쳤기 때문이 아니라, 영업·광고·홍보·마케팅·교육 등의 기능을 수행하는 과정에서 지적재산권을 한국 사정에 맞게 현지화하여 적극적으로 사용하였기 때문이므로 청구법인의 주장은 논점에서 벗어난 주장이다.

- 또한, 청구법인이 주장하는 권리소진의 원칙과 관련 판례는 청구법인이 청구외법인의 지적재산권을 침해한 제3자를 대상으로 수행한 소송의 결과물과 이론일 뿐이며, 청구법인과 청구외법인 간에는 지적 재산의 사용허여와 대가지급에 관해 합의하였고, 서로 다툼이 없으므로 본 건과는 관련성이 없는 논리이다.

(11) 청구법인은 국내에서 제품을 생산하고 상표를 부착하는 제조자의 경우에는 상표권 사용료를 지불하여야 하고, 의류·잡화류 등과 같은 완제품인 상품을 판매하는 경우에는 브랜드 등 지적재산권을 사용하여 홍보 등을 하더라도 사용료를 지불하지 않아도 된다는 주장은 타당하지 않다.

- 앞서 언급한 바와 같이 청구법인은 신규고객과 기존고객의 유지(Retention)를 위한 직원교육 매뉴얼, 전 직원 세일즈 스킬, 고객관리스킬과 KPI(Key Performance Indicator, 핵

심 성과 지표) 향상을 위한 직원교육매뉴얼 등 노하우에 해당하는 정보를 청구외법인으로 부터 제공받아 편집 및 수정하여 사용하였고,

- 영업실적 제고를 위해 마케팅·광고·홍보 등에 브랜드네임, 상표, 도안, 디자인, 사진이나 동영상 등의 저작권을 제공받아 한국시장 여건에 맞게 수정 또는 편집하여 사용함으로써 청구법인의 영업이익을 증가시키고 있으며, 이는 개별기업보고서에서도 확인된다.

- OECD 조세조약모델 제12조(사용료)에 대한 주석서 10.2에서는 “이미 개발된 기획의 저작권 소유자가 실질적인 추가 작업 없이 이러한 기획을 개선(modify)하거나 모방(reproduce)할 권리를 누군가에게 부여한다면 저작권 소유자가 기획의 사용권을 부여하고 받는 지급대가는 사용료이다.”라고 기술하고 있다.

- 이는 쟁점① 대가가 사용료에 해당한다는 핵심적 근거이다. 즉, 청구법인이 지급한 상품가격에 포함된 지적재산권 대가는 한·영 조세조약 제12조에 따른 사용료로서 원천징수 대상이라는 명백한 근거이다.

(12) 청구법인이 제시한 조세심판원 심판례들(국심2006서2789, 2007.12.27., 조심2013서 4296, 2018.05.31.)는 다음과 사유로 청구법인의 경우와 전혀 다르다.

당해 결정에서 쟁점이 된 특허권은 상품 제조 당시에 사용되는 원천기술을 뜻하는 것으로 상표권을 포함한 모든 B 지적재산권과는 사용 용도면에서 다른 성질의 지적재산권이며,

- 당해 심판을 청구한 수입상품 판매 법인은 일반 대중을 상대로 하여 영업을 하지 않는 등 대외적으로 대가를 지급할 정도로 지적재산권을 사용하지 않았던 반면,

- 청구법인은 대외적으로 브랜드 마케팅, 광고, 홍보 등 판촉활동에 상표권을 포함한 모든 지적재산권을 한국 현지상황에 맞게 수정하는 등 현지화하여 활발히 사용하고 있다.

(13) 반면, 조사청이 제시한 조심2016서2343, 2018.05.18. 결정은 “사용료와 유사한 금액이 기존 물품대금에 더하여 추가적으로 지불된 것으로 보이는 점, 청구법인이 물품 수입 시 가산한 금액을 사용료 소득으로 본다하더라도 수입물품의 관세 과세표준에서 차감되지 않으므로 청구법인은 소득형태 변경을 통해 조세회피 효과를 누렸다고 볼 수 있고,

브랜드 사용권을 독점적으로 부여받아 물품을 국내에서 판매하고 수입상품에 원가의 21%를 가산한 상당액을 사용료 대신 로열티의 형태로 물품가액에 포함하여 지급한 경우, 해당 가산액을 사용료로 보고 있는 심판례로 청구법인의 사례에 적용할 수 있다.

- 즉, 청구법인은 사용료에 대하여 별도로 계약하지 않았을 뿐, 쟁점①계약서에 지적재산권의 사용허여 및 사용조건에 관하여 구체적으로 약정하고 있고, 사용료를 상품대가에 포함하여 지급한 점이 유사한 사례에 해당한다.

- 또한, 국세청 해석례(국이22601-82, 1991.02.18.)에 따라 “물품의 수입방식으로 도입되어 그 도입대가에 대하여 관세가 부과되는 경우에도, 그 기술정보 또는 소프트웨어의 대

가가 사용료에 해당되는 경우에는 그 대가는 그 관세부과 사실에 불구하고 사용료에 해당” 하는 바, 청구법인이 관세과세가격의 가산항목인 권리사용료를 상품가격에 스스로 포함하여 관세과세가격을 산정하였으므로 이는 의당 “사용료”에 해당하는 것이다.

(14) 결론

상기에서 상세히 설명한 바와 같이 청구법인의 쟁점 계약서 상품가격목록에 지적재산권 사용료의 정상가격이 명확히 구분 표시되어 있는 점, 사용료의 정상가격은 OECD 이전가격 지침에 의거 외부 제3자 가격방법으로 산출된 점, 청구법인이 청구외법인으로부터 B 지적 재산을 사용하고 초과수익의 효과를 누린 점, 청구법인이 쟁점 지적재산 사용료를 상품가격에 포함하여 청구외법인에게 지급한 점 등이 계약서, Statement Letter, 관세청 ACVA 신청서 및 결정서, 청구법인의 연도별 개별기업보고서, 그리고 각종 광고·마케팅·홍보자료들에서 명확하게 확인되고, 또한 APA 합의문에서 사용료에 대한 원천징수의무 면제에 관하여 합의한 사실이 없는 점 등에 비추어,

조사청이 한·영 조세조약 제7조(사업이윤) 제7항, 제12조(사용료), 법인세법 제98조(외국 법인에 대한 원천징수 또는 징수의 특례)에 의거 쟁점 사용료소득에 대하여 원천징수처분한 것은 적법하고 타당하므로 본 건 과세전적부심사청구는 불채택되어야 한다.

【쟁점②, ②-1에 대한 사항】

10) 청구법인 법인세 신고 내역

청구법인은 4.1.부터 3.31.까지를 사업연도로 하고 있으며, 2015.4.1.~2020.3.31. 최근 5개 사업연도에 대한 법인세 신고 내역을 요약하면 다음과 같다.

<표>

11) 세무조사결과통지 및 과세전적부심사청구 내역

조사청은 2020.4.21.부터 2020.12.8.까지 청구법인에 대한 세무조사를 실시하고, 2021.1.6. 청구법인에게 법인세 5,208,414,718원을 예상고지세액으로 하여 세무조사 결과통지를 하였다.

이 중 쟁점②와 관련된 법인세는 2,725,833,873원으로, 이는 청구법인이 청구외법인의 온라인(B.com)매출 관련 용역을 무상으로 지원하였다고 보아 정상가격에 의한 과세조정으로 2016~2020사업연도 합계 9,398백만원을 익금산입(소득처분 : 임시유보)함에 따른 것이다.

청구법인은 이에 불복하여, 쟁점② 관련 법인세에 대해 과세전적부심사청구를 제기하였다. 당해 세액의 구체적 내역은 다음과 같다.

<표>

12) 청구법인의 APA 내역

청구법인은 2019.12.13. 청구외법인과의 국제거래와 관련하여 정상가격 산출방법 사전승인(Advance Pricing Agreement, APA)을 통지받았다. APA 문서의 주요 내용은 다음과 같다.

<그림>

13) 청구법인의 기업개황자료 - 금융감독원 전자공시시스템 참조

2020.7.10. 현재 공시된 청구법인의 기업개황자료를 요약하면 다음과 같다.

<표>

14) 양측의 상세주장

가) 청구법인 주장

(1) 조사청은, 청구법인이 청구외법인이 운영하고 있는 B 공식 온라인스토어 B.com에 대한 광고·마케팅·홍보 기능을 수행하고 있으며, 한국 고객을 대상으로 각 매장에 보유하고 있는 아이패드 및 아이폰을 통해 고객의 주문을 접수하고, 상품배송관리, 상품의 보관 및 인도, 상품의 교환·환불·반송관리, 그리고 수선서비스 등 판매 후 관리 등 용역을 제공하고 있다고 판단한 것으로 추정된다.

- 이에 따라 조사청은 아래의 방법으로 산출한 금액을 청구법인이 위 쟁점활동과 관련하여 청구외법인으로부터 미수취한 금액으로 판단하여 익금산입하고 임시유보로 처분하겠다는 세무조사결과를 통지하였다.

① 청구법인의 본사 및 소매사업 관련 판매관리비를 기준으로 [청구법인의 소매 매출액과 B.com를 통한 국내 매출액의 합] 대비 [B.com를 통한 국내 매출액]의 비율로 재배분하여 청구외법인에 제공하는 용역 관련 비용을 집계

② Tested Party(이하 “분석대상기업”이라 한다)를 청구법인으로 하고 정상가격 산출방법으로 거래순이익률방법, 수익성지표로 총원가가산율을 적용하여 선정된 비교대상기업들의 정상가격 사분위 범위의 중위값을 용역관련 비용에 곱하여 미수취 용역 대가 산정

(2) 청구법인의 쟁점 활동은 청구법인의 사업인 B 브랜드 상품의 국내 오프라인 판매를 위함일 뿐 내부 용역거래에 해당되지 아니하고, 설사 청구외법인의 편익이 일부 존재하더라도 이는 다국적기업그룹의 동반효과에 따른 부수 편익으로서 대가를 지급할 필요가 없다고 보는 것이 타당하다.

- 조사청이 지적한 쟁점 활동은 모두 청구법인의 고유 업무인 고객관리를 위한 활동이며, 청구법인은 재판매법인으로 청구외법인으로부터 매입한 B 브랜드 상품을 국내 오프라인 매장에서 판매하기 위한 업무만을 수행한다.

- 그룹 내부 용역에 대하여 OECD 이전가격 지침 7.13 및 1.158에서 기술하고 있는 바와 같이, 쟁점 활동으로 인하여 청구외법인이 인식하는 편익(매출의 증가 등)이 일부 존재하더라도 그 이익 제공을 위한 의도적 행위나 거래가 없으므로 이는 OECD 이전가격지침 상 부수 편익에 해당한다.

(3) 조사청은 청구외법인이 국내 소비자를 대상으로 전자상거래업을 영위함에 청구법인이 핵심적인 기능을 수행한다고 판단하고 있으나 청구법인의 주된 활동은 매출의 대부분을 차지하는 오프라인 매출을 위한 것이다.

- 고가의 상품을 취급하는 명품 산업 특성을 반영하여 청구법인에는 오프라인 매출이 대부분 발생하고 있으며 청구법인의 기능 또한 오프라인 판매 활동을 중심으로 이루어져 있다. 조사청은 특정 활동을 제시하면서 청구법인이 청구외법인의 전자 상거래업을 위한 핵심 기능을 수행하였다고 주장하나, 조사청이 제시한 청구법인의 활동들은 청구법인이 오프라인 매출을 위해 수행한 활동이다.

- 또한, B 그룹의 디지털 마케팅 관련 비용은 모두 청구외법인이 부담하며, 청구법인은 청구외법인의 지시, 전략 등에 따라 국내에서 제한적인 판매 및 마케팅 활동만을 수행하므로, 오히려 청구외법인의 디지털 마케팅 효과를 청구법인이 향유하는 것이지 청구법인이 청구외법인의 매출 증대를 위해 적극적이고 높은 수준의 판매 및 마케팅 활동을 수행했다고 보기 어렵다.

(4) 청구법인은 체약상대국과의 재협의를 등 특별한 사정이 없는 한 APA 승인 내용을 준수하여야 하는 바, 쟁점 결정은 과세의 실익이 없으며 정상가격 과세조정 대상에서 제외하는 것이 타당하다.

- 청구법인은 청구외법인과 상품 매입거래 및 사업지원 서비스거래에 대하여 2019.12. 한국 및 영국의 권한 있는 당국으로부터 APA 승인을 받았으며, 2012~2019 사업연도에 대하여는 당초 법인세 신고내용대로(As-Filed), 2020~2022 사업연도에 대하여는 거래순이익률방법을 적용하여 영업이익률 7%를 유지하는 것으로 승인을 받아 이전가격정책을 운영해오고 있다.

- 한편 조세심판원에서는 “APA가 타결된 법인에 대해서는 정상가격(영업이익률)은 쟁점 상표권 사용료가 계상된 이후의 가격이기 때문에 동 사용료는 과세조정 대상으로 볼 수 없으며, 설령 국세청장이 승인한 정상가격 결정 과정에서 동 수수료를 반영하지 못하였다 하더라도 체약상대국과의 재협의를 등 특별한 사정이 없는 한 한번 승인된 정상가격산출방법은

준수되어야 함”이라고 결정한 바 있다 (조심2018서1617, 2019.12.26.).

- 청구법인은 청구외법인과의 거래에 대해 청구법인의 전체손익을 대상으로 APA를 승인 받았으므로, 청구법인과 청구외법인 간 거래에 대한 추가 이전가격 과세처분은 불합리하다.

- 청구법인과 같이 여러 특수관계 거래가 존재하는 다국적 그룹 내 기업은 일반적으로 전체손익을 대상으로 APA를 신청·승인 받는다. 이는 APA 신청 시 대상 거래의 특징이 어려운 경우가 많으며, 권한 있는 당국이 APA 대상거래를 불문하고 분석대상법인의 수행기능이나 부담위험을 포괄적으로 고려하여 분석대상법인이 소재한 국가에 귀속시킬 적정 이익 수준을 결정하는 것이 중요하다고 판단하기 때문이다.

- 계약상대국과의 재협의 등 특별한 사정이 없는 한 APA 승인 내용을 준수하여야 하는 바, 정상가격 과세조정 대상에서 제외되어야 한다.

- 설령, 쟁점 용역거래에 대한 대가를 추가로 수익(또는 익금)으로 인식한다 하더라도, 청구법인은 승인 받은 APA를 준수하기 위해 비용(또는 손금)을 추가로 인식하여야 하므로 과세의 실익이 없다.

(5) 설령 조사청의 주장대로 쟁점 용역대가를 수취해야 한다고 할지라도 쟁점 용역대가 산정 과정에서 아래와 같이 큰 오류가 있어 조사청의 정상가격 조정금액은 타당하지 않으므로 재산정되어야 한다.

- 쟁점 활동이 B.com을 통한 국내 매출액 전체에 대해 효익을 제공하는 것이 아니라는 점(가령, B.com 매출 중 한국 고객이 스스로 온라인에서 상품을 구매함에 따라 발생한 매출은 청구법인의 활동과 관련이 없으며, 아이패드 매출 외의 B.com 매출에 대해서는 직원 인센티브도 존재하지 않음)을 감안한다면, B.com을 통한 국내 매출액 전체가 아니라 국내 매장 내 아이패드 등을 통한 매출액을 기준으로 배분 비율을 산정하는 것이 합리적이며, B.com 매출과 관련한 직접적인 비용을 안분 대상 비용으로 하는 것이 합리적이다.

- 또한, 조사청은 안분 대상 비용을 청구법인의 본사 및 소매사업의 인건비성 비용과 광고선전비 전체를 대상으로 하였으나, 아이패드 등을 통한 매출과 관련한 직접적인 비용을 안분 대상 비용으로 하는 것이 합리적인 것으로 판단되며, 만약 합리적인 비용 추정이 어렵다면 아이패드 등을 통한 매출의 7% (청구법인이 APA에서 승인받은 영업이익률)를 적정 영업이익 수준으로 보는 것이 합리적이다.

(6) 조사청은 청구법인에게 구분손익자료를 여러 차례 요청하였으나 청구법인이 자료 제출을 모두 거부하였다고 주장하나, 청구법인의 쟁점 용역 거래는 존재하지 않는 거래로서 제출할 수 있는 구분손익자료가 존재하지 아니하였다.

나) 조사청 주장

(1) 청구법인은 청구외법인이 한국 고객을 대상으로 직접 B 상품 판매할 목적으로 2012년 개설한 공식온라인스토어(B.com) 상의 B 상품을 청구법인의 매장 등에서 판매하고, 광고·홍보·마케팅, 판매 후 서비스 및 경영지원서비스 등 전반적인 활동을 수행한다.

- 이와 관련, 청구법인은 청구외법인과 별도의 계약을 체결한 사실도 없이 B.com에 대하여 전반적인 용역을 제공하고 있으며, 청구외법인으로부터 그 대가를 전혀 수취하지 않았음이 조사과정에서 확인되었다.

(2) 청구법인은 대부분의 부서 직원들을 통해 청구외법인이 운영하는 B.com 매출 신장을 위하여 디지털 판매 전략을 수립하고, 온·오프라인 마케팅·홍보·광고를 기획하여 실행하였다.

- 또한, 청구법인은 2015년부터 전국 모든 매장에 아이패드 및 아이폰을 도입하여 B.com 매출을 위해 활용하였음이 직원 인터뷰와 일시보관서류를 통해 확인되었다. 아이패드 등에 B.com 전용 앱을 탑재시키고, 임직원들에게 그 사용법을 교육하여 B.com에서의 상품 판매, 배송 관리, 판매 후 관리서비스, 재고확인, 고객관리, 직원판매실적관리 등에 다양하게 활용함으로써, B.com의 매출이 2016년 70억원에서 2019년 107억원으로 급성장하고 있다. 이와 관련, Retail Operation팀 차장 B○○의 메일에서 청구법인이 매장 판매직원들에게 적극적으로 B.com 영업 및 판매를 독려하고 있음이 확인된다.

- 청구법인은 연도별·반기·분기·월별·주별·일별 B.com 매출실적에 대한 평가를 통해 직원들에게 청구법인의 비용으로 인센티브를 지급하고 있다.

(3) 청구법인의 CE(Client Engagement)팀, RO(Retail Operation)팀은 개별 사전할인판매 대상 고객 선별기준을 설정하고, 고객명단을 선정하여 각 매장의 판매직원들에게 배부하면, 매장의 판매직원들은 각자 담당하는 BPC 고객들에게 신제품 출시 또는 마크다운 개시 4일 전부터 직접 연락하거나 개별 사전할인링크를 이메일 등으로 전송하여 고객과 개별적인 매장방문 예약을 잡고, 매장을 방문한 고객에게 B.com 상의 재고수량·사이즈 및 디자인, 정상가격 대비 할인구매가능가격까지 니즈에 맞도록 상품을 코디해 준다.

- 판매직원들은, 고객이 수신한 개별 사전할인링크로 매장 내 아이패드나 고객의 휴대폰으로 직접 링크에 접속하고 구매하도록, 주문입력방법부터 카드결제 및 사후관리까지 모든 온라인 계약의 체결과정에서 고객과 세부사항을 적극적으로 협의하고 조율하는 기능을 업무 매뉴얼에 따라 수행한다.

(4) 청구법인은 고객의 주문판매·고객정보관리·판매상품 매장 수령서비스·반품서비스·수선서비스 등 콜렉트 인 스토어 서비스를 청구외법인에 제공한다.

- 청구법인은 B.com을 통해 상품을 구매한 고객을 위해 별도의 공간(BOH, Back Of

House)을 전국 각 매장 내에 두고, 매장에서 고객의 상품을 수령하여 보관하며, 상품수령을 위해 매장을 찾은 고객에게 또 다른 판매로 연결시킬 수 있도록 직원교육을 실시하고, 아이패드 상 고객관리앱을 이용해 배송관리서비스를 제공하며, 고객이 B.com에서 구매한 상품에 대하여 고객의 불만이 있을 경우, 그 요구에 맞도록 반품, 교환, 환불, 수선 등 판매 후 서비스 기능도 수행한다.

(5) 청구법인은 B.com에서 구입 가능한 신제품을 24시간동안 한정판매한다는 광고를 ABC, BCD, CDE 및 DEF 등을 통해 직접 수행하고 있고, 불특정고객이 B 키워드를 WWW 등에서 검색 시 B.com 링크가 상위에 노출되도록 광고활동을 수행하고 이에 대한 광고비를 지출한다.

(6) 청구법인의 이러한 사업 활동들은 청구외법인이 영위하는 B.com 사업의 핵심활동에 해당하고, 쟁점② 용역거래는 청구법인이 청구외법인에 경제적 또는 상업적 가치를 제공하는 거래로 독립기업이었다면 당연히 대가를 수령하였을 거래에 해당한다.

- 청구법인이 제출한 통합기업보고서상 B 그룹의 중요한 사업이익 창출 요소 중 하나는 ‘고객경험’으로 청구외법인은 이를 실현하기 위하여 디지털 기술을 중요하게 여기고 있으며,

- 청구법인의 온·오프라인을 통한 고객 경험은 B 사업의 핵심요소로서, B.com 판매 등 거래와 관련하여, 이러한 고객경험을 포함하여 청구법인이 청구외법인을 위해 제공하는 일련의 용역은 청구외법인의 이익을 높이는데 매우 중요한 역할을 하고 있다.

(7) 한편 청구법인은 청구외법인으로부터 사업지원서비스 용역을 제공받고 그에 대한 대가로 매출액의 10%가 넘는 금액을 지급하고 있다.

청구법인의 통합기업보고서에 따르면, 해당 사업지원서비스 용역에는 청구외법인이 B.com을 이용하여 청구법인의 매출 촉진에 기여하는 부분에 대해서는 비교적 과도한 금액을 지불하고 있음에도 불구하고,

청구법인이 청구외법인의 매출 촉진에 기여하는 부분에 대해서는 아무런 대가도 수취하고 있지 않아 쟁점② 용역거래를 정상적인 거래로 볼 수 없는 것이다.

(8) 참고로, 청구법인이 주장하는 ‘동반효과에 따른 부수 편익’이란 OECD 이전가격지침 7.12에 정의된 내용으로 ‘그룹 내의 한 기업이 수행하는 내부 용역이 그룹 내 일부 기업에만 관련되지만, 우발적으로 다른 기업에게도 편익을 주는 경우’를 말하는 것으로 청구법인의 쟁점② 용역 활동과는 전혀 맞지 않는 내용이다.

(9) 청구법인이 APA 승인 받은 거래는 청구외법인으로부터 제공받는 사업지원서비스에 대해 지급할 수수료의 정상가격에 관한 것이지, 쟁점② 용역과 관련하여 청구법인이 수취할 수수료에 관한 것이 아니다.

- 청구법인이 한·영 과세당국에 신청하여 승인받은 APA의 대상거래는 쟁점①의 상품거래, 청구외법인으로부터 청구법인이 제공받는 사업지원서비스 거래이다.

- OECD 이전가격지침에서는 APA 상호합의는 서면서류 형식으로 작성되며, 내용 및 형식 등은 참여하는 권한 있는 당국들에 의해 정해지며 상호합의의 명확한 기록을 제공하고 합의내용의 효과적인 집행을 위해 상호합의는 최소한 “대상거래, 합의내용, 과세연도나 회계연도”와 “가능한 경우 부차적인 문제들에 대한 세무처리의 합의” 등의 정보를 포함하거나 APA 상호합의 신청서의 증빙서류 어디에 이 정보가 들어있는지 적시하도록 규정하고 있다.

- 청구법인이 만일 APA 신청 시 쟁점② 용역 거래에 대해서도 승인을 받고자 하였다면, 해당 거래와 관련된 설명 자료와 정상 수수료 산출근거 등을 과세당국에 제출하였어야 하나, 그러한 자료는 어디에도 제출된 적이 없는바, 청구법인이 신청한 APA를 검토하는 과정에서 쟁점② 용역거래는 논의되지 않은 것이 명백하다.

(10) 조사청이 수행한 쟁점② 용역거래 수수료 산정 방법은 가장 합리적인 수준에서 결정된 것이다.

- 우선, 조사청이 쟁점② 용역의 안분 대상거래로 선정한 비용은 절대 과다한 수준에서 결정된 것이 아니다.

- 청구법인이 청구외법인에 제공한 쟁점② 용역에 대하여 조사청이 안분대상 비용으로 본 것은 B.com의 매출 증진과 관련된 활동으로 한정하여, 광고료, 소매 판매 관련 활동비용, 청구법인의 본사에서 수행하는 활동비용으로 제한하였다. 간접적인 비용으로 볼 수 있는 접대비, 판매 촉진비, 견본비 등은 그 대상에서 제외하였다.

- 청구법인은 온라인 광고료만 안분 대상이 되어야 한다고 주장하나, 온라인이든 오프라인이든 광고효과는 온라인 및 오프라인 매출 모두에 영향을 미친다.

- 그리고, 광고료 등에 대한 효익을 가장 잘 반영할 수 있도록, 청구법인의 소매 매출액 대비 B.com 매출액의 비율을 안분 비율로 하였으며, 이는 가장 합리적인 방법이다.

(11) 조사청이 용역대가 안분 대상이라고 본 비용은 청구법인 전체 판매관리비의 약 27%에 해당하고, 안분대상 비용 중 B.com 매출과 직접 관련이 있어 최종 청구대상 비용으로 산정한 금액은 청구법인 전체 판매관리비의 약 1%에 해당하는 금액이다.

- 청구법인은 디지털 기술 투자 비용을 포함한 사업지원서비스 수수료 명목으로 청구법인 판매관리비의 10%가 넘는 금액의 금액을 지급하고 있으면서, 청구법인이 정당하게 수취했어야 할 약 1%에 해당하는 쟁점 비용이 과다하다는 청구법인의 주장은 타당하지 않다.

(12) 청구법인이 관리하는 B1의 매출 실적에는 다음과 같이 온라인 매출이 포함되어 관리되고 있으며, 관리 항목은 매출액(Revenue), 트래픽(Traffic), 거래성사건수(Transactions), 거래성사비율(Conversion %) 등이다.

<그림>

- 트래픽은 오프라인 매출에서는 매장방문자 수를 의미하며, 온라인 매출에서는 B의 고객이 온라인사이트에 접속한 숫자이고, 해당 고객이 온라인에서 B 제품을 구입하는 경우 거래성사비율(Conversion %)이 올라간다.

- 이러한 거래성사비율(Conversion %)은 청구법인의 KPI 산출 시 포함되며, KPI를 높이기 위한 방법을 직원들에게 교육하는 자료에서도 디지털 매출을 활용하여 거래성사비율(Conversion %)을 높이도록 독려하고 있다. (“Use B.com to drive sales(Digital sales count to your conversion rate)”)

- 한편 청구법인은 온오프라인을 통합한 구매 실적을 기준으로 VIP 고객등급을 부여하고 있으며, 해당 VIP 담당 직원들은 ‘사전 판매 썸머 모노그램’ 행사 시 B.com으로 연결되는 사전 판매 링크를 VIP 고객들에게 개별적으로 발송하고 있으며, 아이패드 판매와 B.com 판매에 동일한 인센티브가 제공된다는 내용의 자료를 직원들에게 배포하여 교육하고 있다.

- 이처럼 청구법인은 온라인 매출 증진을 위하여 아이패드 판매와 B.com 판매를 구분하지 않고 다양한 활동들을 수행하고 있으므로, 아이패드 매출에 해당하는 비율만을 쟁점금액으로 선정하여 정상가격을 산정해야 한다는 주장은 타당하지 않다.

- 특히, 청구법인이 수행하는 온라인 광고 활동은 다음과 같이 온라인 매출만을 위한 광고가 다수 포함되어 있다. 이러한 활동과 관련한 비용들은 온라인 매출과 직접 관련된 비용은 전액 정상가격에 의한 보상대상임에도 불구하고, 모든 비용을 세밀하게 조정하여 정확한 비용을 산정하여 계산하는 것은 불가능하므로 이러한 직접비용을 포함한 조사청이 최선의 노력으로 확보한 자료에 근거하여 산출한 본 건 쟁점금액은 합리적이고 타당하며, 이에 오류가 있다는 청구법인의 주장은 타당하지 않다.

【쟁점③, ③-1, ③-2에 대한 사항】

15) 세무조사결과통지 및 과세전적부심사청구 내역

조사청은 2020.4.21.부터 2020.12.8.까지 청구법인에 대한 세무조사를 실시하고, 2021.1.6. 청구법인에게 법인세 5,208,414,718원, 부가가치세 771,256,783원을 예상고지세액으로 하여 세무조사 결과통지를 하였다.

이 중 쟁점③ 관련 세액은 법인세 1,621,095,513원(익금산입 및 인정상여 처분액 5,932백만원), 부가가치세 645,883,540원이다. 이는 청구법인의 직원할인 제도가 특수관계인(임직원)에 대한 저가 양도에 해당하여, 「법인세법」 제52조 【부당행위계산의 부인】가 적용되고,

「부가가치세법」 제29조 제4항에 따라 ‘공급한 재화의 시가를 공급가액으로 보아야 하는’ 경우라고 보았기 때문에 발생한 세액이다.

청구법인은 이에 불복하여, 쟁점③ 관련 법인세 및 부가가치세에 대해 과세전적부심사청구를 제기하였다. 당해 세액의 구체적 내역은 다음과 같다.

<표>

16) 직원할인제도 관련 주요 내용

청구법인이 시행하고 있는 직원할인제도와 관련하여 ‘B 직원할인 구매규정’을 두고 있음이 확인된다. 당해 규정은 문답 형식으로 되어 있으며, 주요 내용은 다음과 같다.

<그림>

17) 청구법인 임직원 수

2020.7.10. 현재 공시된 청구법인의 기업개황자료에 따르면 임직원 수는 552명이다.

18) 양측의 상세주장

가) 청구인 주장

(1) 청구법인은 청구법인의 임직원을 대상으로 하여 직원할인 제도를 운영하고 있는데, 그 내용은 청구법인의 임직원들이 청구법인의 자사 제품을 기본적으로 40% 할인된 가격으로 살 수 있는 것이다. 다만 임직원들이 이러한 할인판매의 혜택을 받기 위해서는 다음과 같은 몇 가지 조건이 있다.

- ① 할인 연간한도는 400만원(결제금액 기준)으로 본사 플래그쉽과 3곳의 아울렛 매장에서만 구매 가능하며(백화점 매장에서는 구매 불가),
- ② 대금 결제는 반드시 임직원 본인의 신용카드로 하여야 하고,
- ③ 구매한 상품은 타인에게 재판매할 수 없으며,
- ④ 패밀리세일과 마크다운(Mark-down, 할인) 시작 후 첫 금·토·일요일은 구매가 제한되고, 고객구매가 우선되므로 재고여부를 판단하여 직원할인은 거절 또는 제한될 수 있음
 - 청구법인의 임직원이 이러한 직원할인 규정을 위반하여, 구매한 상품을 재판매하거나 동일 상품을 과다하게 구매하는 경우 청구법인은 해당 직원의 구매에 제한을 두거나 징계를 할 수도 있도록 정하여져 있다.

(2) 이 사건의 경우 부당행위계산부인 중 자산의 저가 양도가 쟁점이 될 것인데, 판례는 법인이 특수관계자에게 ‘금전 기타 자산 또는 용역을 무상 또는 시가보다 낮은 이율·요율이

나 임대료로 대부하거나 제공한 경우' 부당행위계산의 유형에 해당할 수 있는 가능성은 있다고 보고 있으며, 이 경우 부당한 행위 또는 계산은 정상적인 사인간의 거래, 건전한 사회 통념 내지 상관행을 기준으로 판단하고 있다(대법원 1996. 7. 26. 선고 95누8751 판결 참조).

즉 부당행위계산부인이 적용되기 위해서는 단순히 자산의 저가 양도가 있는 것만으로는 충분하지 않고 거래행위의 제반 사정을 구체적으로 고려해 과연 그 거래행위가 건전한 사회통념이나 상관행에 비추어 경제적 합리성이 없는 비정상적인 것인지의 여부에 따라 판단해야 한다(대법원 2006.5.11. 선고 2004두7993 판결, 대법원 2007.2.22. 선고 2006두13909 판결). 따라서 '저가 양도' 등 부당행위계산 거래유형에 해당하더라도 경제적 합리성이 없는 비합리적인 거래에 해당하지 않는다면 부당행위계산부인이 적용되지 않는 것이다.

(3) 앞서 살펴본 바와 같이 청구법인의 직원할인은 청구법인의 영업에 지장이 없는 범위에서 임직원이 1년간 구매할 수 있는 금액을 정하고 그 범위 안에서 임직원 본인이 청구법인의 제품을 구매할 수 있는 제도이다.

- 그런데 임직원 할인제도는 임직원의 사기진작과 성실한 업무수행 등을 위해 일반소비자보다 낮은 가격으로 임직원이 자사의 상품을 구입할 수 있도록 하는 제도로서 국내뿐만 아니라 전 세계적으로도 일반적으로 실시되고 있고, 우리나라의 경우에도 의류·전자제품·식품 등의 소비재를 제조·판매하는 다수의 기업들이 실시하고 있는 제도로서, 청구법인이나 특정 업체만이 운영하는 독특하거나 비정상적인 제도가 아니다.

- 청구법인이 직원할인 제도를 운영하는 목적은 다른 소비재 판매회사들과 마찬가지로 기본적으로 청구법인의 거래상대방에 대한 광고선전효과, 자사제품에 대한 이해, 복리후생 등의 목적에서 실시하는 것이다.

- 또한 청구법인은 연간 할인한도액(400만원)을 두고 쟁점 직원할인을 운영하고 있으며, 재판매를 금지하고 있고 과다한 직원구매 또는 동일 상품 구매에 대해서는 제한을 두어 운영하고 있으므로 이는 자신의 가사를 위한 소비 수준을 넘어서지 않는 것이라 볼 수 있을 것이다.

- 이러한 제반 사정을 고려할 때 청구법인의 직원할인 제도는 법인세법 기본통칙 52-8 8·3의 부당행위계산부인에 해당하지 않는 것이라고 판단된다.

(4) 심판청구 결정례 중에서는 피자판매업을 영위하는 업체가 임직원의 사기진작 및 근무의욕 고취의 목적으로 자사 제품에 대한 50% 할인쿠폰을 지급한 것이 있었는데, 이에 대해 과세관청은 해당 할인 상당액에 대해 ① 부당행위계산부인을 적용해 법인세를 과세하고, ② 할인 상당액에 대해 부가가치세도 과세하는 처분을 한 바 있다. 그러나 조세심판원은 이에 대해 해당 할인액이 직원후생복지제도로써 직원들의 사기진작 및 근무의욕 고취를

목적으로 지급되었다는 이유를 들어 부당행위계산부인의 대상에 해당하지 않는다고 판단하여 법인세 과세처분을 취소하는 것으로 결정하였다(국심2004서1167, 2005.06.27, 같은 사건 상급심으로 서울행정법원 2006. 4. 25. 선고 2005구합29365 판결, 대법원 2007. 6. 14. 선고 2007두2364 판결).

- 한편 최근 조세심판원도 도·소매를 겸업하는 시계 판매법인의 직원 할인판매가 쟁점이 된 사례에 대해 직원 할인액이 자가소비에 적합한 정도에 해당한다는 점 등을 근거로 부당행위계산부인 규정을 적용하기 어려운 것으로 판단(조심2019소2305, 2019.9.19.)한 바가 있다.

(5) 앞서 살펴본 유사사례에서 나타난 조세심판원과 법원의 판단기준을 살펴보면, 직원할인이 사회통념상 경제적 합리성을 갖추지 못한 거래인지 여부에 따라 판단되어야 하고 있음을 확인할 수 있다.

- 먼저 청구법인과 같은 해외 명품업체의 경우에는 유통채널이 타 업체에 비하여 매우 제한적으로, 백화점이나 면세점과 같은 고급 유통채널을 통하여 판매되는 것이 보통인데, 청구법인의 경우 소매로 운영하는 백화점 매장에서 상품을 판매하는 경우 평균적으로 매출액의 약 25%에 상당하는 판매수수료를 백화점에 지급해야 하며, 청구법인이 도매가격으로 상품을 판매하는 면세점의 경우에는 소매가격의 42.5% 상당액(소매가격×85%×50%)으로 면세점에 상품을 판매하고 있다.

- 따라서, 외형적으로는 일반판매에 비해서 직원판매의 가격이 낮은 것으로 보일 수 있으나, 실제로는 ① 유통 수수료의 절감, ② 마케팅 비용의 절감, ③ 고객관리비용 감소, ④ 각종 부대비용의 절감 및 ⑤ 직원 사기진작에 따른 복리후생 증대 편익 등의 효과가 있어, 이를 경제적 합리성이 없는 비정상적인 거래로서 부당성이 있다고 보기는 어려울 것이다.

(6) 조사청은 부당행위계산부인의 기본적인 요건 검토 및 임직원별 거래금액 등에 대한 개별 검토 없이 시가만을 기준으로 판단하여 부당행위계산부인을 적용하는 오류를 범하였다.

조사청에서는 제시한 직원할인판매 관련 현황이 어떠한 자료를 근거로 작성되었는지는 알 수 없으나, 청구법인이 임직원들에게 할인판매한 내역을 근거로 확인되는 내용을 정리하면 아래와 같다.

<표>

이를 통해 보면 구매내역이 있는 청구법인의 임직원들 중 약 90%의 직원들이 연간 구매 한도 이하의 금액으로 자사 상품을 구매하였으며, 연간 1인당 평균 구매금액이 2,465천원으로 이는 명품브랜드인 B 상품의 특성 및 단가수준을 보면 과도한 금액이라 보기 힘들며 대부분 자신의 가사를 위해 소비하는 것 정도라 볼 수 있을 것이다.

그럼에도 조사청은 직원할인판매의 실시 목적과 상관행 등에 대한 검토는 생략한 채 1인당 연평균 구매액 및 임직원별 구매금액의 과다여부와는 무관하게 전체 임직원할인판매 금액에 대해 부당행위계산부인을 적용하였으므로 이러한 점은 타당하지 않고, 설령 과세를 하더라도 일부 직원(연간한도를 초과 구매한 10% 이하의 직원) 상당분에 대해서만 과세하였어야 할 것이다.

(7) 청구법인의 직원할인 제도는 타 업계에서 운영되는 할인제도에 비해서도 혜택이 과도하지 아니하므로 사회통념에도 부합하는 제도이다.

- 청구법인이 운영하는 직원할인제도는 청구법인만의 특유한 제도가 아니고, 업종을 불문하고 다양한 기업들에서 시행되고 있다. 직원할인으로 가장 널리 알려진 회사가 HHH인데, HHH는 2년에 1회 자사 □□을 할인가구매했을 수 있는 제도를 운영하고 있으며, 근속기간 기준으로 최대 30% 할인을 제공한다고 알려져 있다.

- HHH는 중후장대 산업으로 매출원가가 높아 매출총이익률이 20%가 되지 않는 기업이다(아래 표 참조). 앞서 본 청구법인의 매출총이익률을 크게 하회하는 수치이다. 그럼에도 직원에게 30%를 할인할 경우 매출원가조차도 미치지 못하는 낮은 금액으로 판매하는 것이며, 판매관리비까지 고려하게 되면 회사는 직원할인으로 인하여 오히려 손해가 발생하는 구조라고 보아도 무방할 것이다. 그럼에도 HHH의 직원할인 금액은 사회통념 및 상거래 관행에 비추어 현저하게 낮은 금액으로 보고 있지 않은 상황이다.

<표>

- 게다가, HHH의 경우 B의 상품에 비해 훨씬 고가인 □□을 직원할인대상으로 제공하고 있다. 예를 들어, HHH의 고급 □□인 SCH □□은 최고 8,000만원을 넘는 금액인데, HHH 직원할인에 따라 공장출고가 기준 30%를 할인하면 2,400만원이라는 금액이 할인액이 되는 것이고 이는 청구법인 연간 할인한도의 수 배에 달하는 금액이다.

- 종합하면, 청구법인의 직원할인은 원가가 낮아 직원할인의 할인율이 정당화될 수 있고(반면, HHH는 낮은 이익률로 인해 직원할인의 손실 가능성이 있다), 직원할인의 절대금액도 HHH 등에 비해 현저히 낮아 사회적 통념 및 상관행 상 경제적 합리성이 있는 행위로 판단된다.

(8) 조사청은 청구법인의 직원할인제도가 특수관계인 사이의 거래로서 부당행위계산 부인의 대상에 해당하므로, 해당 금액을 청구법인의 익금에 산입함과 동시에 임직원에게 할인혜택을 제공하였다는 점을 들어 상여로 처분하겠다는 세무조사결과를 통지하였다.

- 그런데 앞서 살펴본 것처럼 청구법인의 할인제도는 합리적이고 정상적인 범위의 할인이라고 판단되므로 법인세를 과세하겠다는 세무조사결과 통지는 취소되어야 하며, 조사청은 쟁점 할인판매금액이 익금에 산입되는 것을 전제로 하여 위 소득처분을 하겠다고 한 것이

므로 익금산입의 대상이 아닌 이상 소득처분을 하겠다는 세무조사 결과통지도 역시 취소되어야 한다.

(9) 앞에서 언급한 직원 할인판매가 쟁점이 된 최근 심판청구 결정례(조심2019소2305, 2019.9.19.)에서는, 매출경로별 일반소비자가격 대비 공급률(1-할인율, 평균 할인율 43.65%)을 사내할인판매 공급률과 비교하여 할인액이 과다하다고 보기 어렵다는 점을 인용 결정의 판단근거로 하였다.

- 따라서 이러한 조세심판원의 판단 및 부당행위계산부인의 적용과 시가의 판정은 청구법인을 기준으로 해야 하는 것이라는 점을 근거로 한다면, 설령 쟁점 직원할인이 부당행위계산부인 적용대상에 해당한다 하더라도 일반소비자가격을 바로 시가로 볼 것은 아니므로, ①도매(면세점 매출) 판매가격 및 ②소매 판매의 경우 일반 판매가격에서 백화점에 지급하는 판매수수료를 차감한 후의 가격, 두가지 가격을 고려한 일반소비자가격에 공급률(1-할인율)을 곱한 가격을 시가로 보고 익금산입액을 산정하여야 할 것이다.

(10) 사업자가 자기가 취득한 재화를 실비변상적이거나 복리후생적인 목적으로 사용인에게 시가보다 낮은 대가를 받고 제공하는 것으로서 그 재화가 직장 문화와 관련된 경우에는, 시가와 받은 대가의 차액을 개인적 공급으로 보지 않도록, 즉 그 차액을 과세표준에 포함하지 않는 것으로 2018.12.31. 부가가치세법이 개정되었다.

그러므로 설령 쟁점 할인액이 부가가치세법 제29조 【과세표준】 제4항 제1호의 규정에 따라 과세표준에 해당한다 하더라도, 2019년 이후의 과세기간에 대해서는 과세표준에 포함되지 않는 것이 타당하다.

- 그리고 2018년 이전의 과세기간에 대해서는, 설령 쟁점 직원할인이 법인세법상 부당행위계산부인 적용대상에 해당한다 하더라도 일반소비자가격을 바로 시가로 볼 것이 아니라 ①도매 판매가격 및 ②소매 판매의 경우 일반 판매가격에서 판매수수료를 차감한 후의 가격, 두가지 가격을 고려하여 익금산입액을 산정하는 것으로 결정된다면, 부가가치세 과세표준에 포함할 금액 역시 동일한 방식을 적용하여 산정하여야 할 것이다.

나) 조사청 주장

(1) 청구법인은 모든 임직원을 대상으로 40%의 할인율을 적용하여 국내의 플래그십 매장 및 3개의 아울렛 매장 등 지정매장(이하 “국내 지정매장”이라 한다)에서 구매금액한도를 정하여 직원할인 구매규정을 두고 시행하고 있다.

- 청구법인은 임직원의 국내 지정매장에서의 구매한도에 대한 기준을 할인금액기준 600만원 → 할인금액기준 400만원 → 지급금액기준 400만원으로 변경하였으며, 그 기준산출 근거와 변경사유를 소득세법에 두고 있는 것으로 직원들에게 개별 고지하였다.(B.com을

포함하면 인당 연간11백만원~59백만원) 그러나 구체적인 근거는 제시하지 않았다.

- 직원들은 직원구매한도 기준금액 산출 개념인 할인한도와 지급한도의 정의가 불분명하므로 연도별로 변경되었다는 사실에 대하여 인식하지 못하고 있었다.

- 또한, 25년 이상 장기 재직 직원에게는 60% 이상 개인별 차등할인 적용, 모든 직원을 대상으로 연도별 2회 총 6개월간 50% 할인하여 판매함으로써 규정상 할인을 40%를 초과하여 할인 판매하고, 소비자 대상 할인 기간에는 할인된 판매가격에 직원할인율을 추가로 적용하여 판매한다.

- 상기와 같은 구매금액한도 규정이 있음에도 불구하고, 별다른 조치 없이 많은 직원들이 구매금액 한도(할인을 포함)를 초과하여 구매하고 있음이 확인되었다.

- 청구법인은 아래와 같이 고객을 구매금액에 따라 4등급으로 분류(Customer Segmentation)하여 관리하고 있는데, 청구법인이 제출한 직원구매내역 상 고객번호가 있는 직원은 모두 Explorer(탐색가) 이상의 등급을 보유하고 있는 것으로 확인된다.

<표>

(2) 「법인세법 시행령」 제88조 제3항에 따르면, 시가와 거래가액의 차액이 3억원 이상이거나 시가의 100분의 5에 상당하는 금액 이상인 경우에 대하여 부당행위계산 부인 규정을 적용하는 것으로 규정하고 있으므로, 청구법인이 특수 관계자인 임직원에게 자사 상품을 40% 이상 할인 판매한 본 건은 법인세법상 부당행위계산부인 적용대상이다.

- 특히, 일반 소비자의 생활 필수 소비재로 볼 수 없는 국제적 럭셔리 명품 브랜드 B상품은 할인에 인색한 명품 특성상 최종 소비자가(할인 적용 시는 할인 후 가격)에 40~60% 할인율을 적용하는 것은 법인세법 규정 및 불특정 다수인과의 거래 시가에 비추어 볼 때 특수 관계자에게 현저히 낮은 가격으로 판매하는 행위로서 부당행위계산의 부인 적용대상임이 더욱 분명하다.

(3) 또한, 쟁점 할인액은 청구법인의 주장과는 달리 법인세법기본통칙 52-88...3에서 규정하는 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되지 아니하는 경우에 해당하지 않는다.

- 청구법인은 면세점 도매판매가격이 소매판매가격의 42.5%[소매가격×85%×50%]이므로, 청구법인의 임직원 할인판매 가격은 상품 취득가액 이상이라고 주장하나,

- 청구법인이 제출한 임직원 할인판매 내역에 따르면, 기본적으로 일반소비자 판매가격에 40%만 상시 할인적용해 준 것이 아니라, 시즌할인 매년 2회(연간 총 6개월 간) 50% 추가 할인, 장기근속직원은 항시 60% 이상 추가 할인하여 사내 할인 판매제도의 규정(40% 할인율, 구매한도금액 등)을 어기고 초과하여 할인하여 주고 있다.

- 또한, 일반소비자에게 할인판매 하는 기간에는 최종 할인된 소비자 판매가격에다 40%

~60% 이상 추가로 직원 할인을 적용하여 판매하고 있다.

- 이러한 사유로 인해 청구법인의 직원 할인판매가격은 취득원가보다 낮게 판매하는 경우가 발생하고 있다.

- 청구법인의 2020년 임직원 1인당 평균 급여액이 38백만원 수준인 반면, 2020.3월 회계연도 지급액 기준 직원 그룹별 할인 구매한도가 각 11백만원, 22백만원, 59백만원 적용받고 있어, 이는 임직원 평균 급여 수준에 비추어 “통상 자기의 가사를 위하여 소비하는 것”이라고 인정되는 정도의 것”으로 보기 어렵다.

(4) 결론적으로, 청구법인의 임직원 할인판매는 현저히 낮은 대가를 받아 조세의 부당한 감소를 가져오는 경우에 해당한다고 판단되어 부당행위계산 부인계산 규정을 적용하여 할인금액에 대해 익금산입하여 상여 처분한 것은 정당하다.

(5) 이 경우, 당해 할인금액은 부가가치세 과세표준에도 포함되어야 한다.

(6) 법인세법 시행령 제52조 제2항에서 “시가”란 건전한 사회 통념 및 상거래 관행에 따라 특수 관계인 외의 불특정다수인과 계속적으로 거래한 가격 또는 특수 관계인이 아닌 제3자간에 일반적으로 거래된 가격이 있는 경우 그 가격을 “시가”로 보고 있다. 따라서, 일반 소비자를 대상으로 한 소매가격(일반소비자에게 할인판매 시에는 할인 판매가)을 시가로 보는 것이 타당하며, 청구법인이 언급한 도매거래처 면세점과의 거래 가격은 시가가 될 수 없다.

(7) 쟁점 직원할인은 ‘직장 문화와 관련된 재화의 공급’으로 볼 수도 없다.

- 청구법인의 임직원들은 대부분 “탐험가” 이상의 높은 고객등급을 보유하고 있어 그 구매금액이 실비 변상적이거나 복리후생적인 목적으로 시가보다 낮은 대가를 받고 제공하였다고 볼 수 없다.

- 청구법인이 판매하는 상품은 고가의 명품으로서 「부가가치세법 시행령」 제19조의2 각호에 따른 임직원이 사업을 위하여 상시 착용하는 작업복, 작업모 및 작업화의 제공 또는 직장문화와 관련된 재화의 제공, 기념일 관련하여 제공하는 재화 등으로 볼 수도 없다.

(8) 직원 부당행위계산 부인 관련 다른 사례들은 어느 선까지 용인되었는지에 대한 추가 의견

(가) (파격할인율로 인한 공정거래 위반) 청구법인은 연간 총6개월간 50%할인행사를 실시하며, 이때 임직원은 인별로 추가로 40%, 50%, 60%의 할인을 받으므로 궁극적으로 임직

원 할인율은 70%, 75%, 80%가 되므로 30%, 25%, 20%의 금액만 지불하고 B 상품을 구매하고 있다. 청구법인의 도매판매가격이 일반판매가격의 42.5%인 것을 감안하면 이는 대한민국 어느 기업에도 없는 할인율이고 취득가액 이하로 판매하는 사례로 이어진다.

그럼에도 불구하고, 청구법인은 임직원 할인액의 40%, 50%, 60%의 자료만 제출하였고 연도별 50% 할인분은 과세되지 않고 용인되었으며, 당초 인별 추가할인금액에 대하여만 과세표준으로 확정하게 되었으므로 과세금액이 과다하지 않다.

(나) (법인세와 부가가치세 탈루) 임직원에게 할인하는 것을 나쁘다고 할 수는 없다. 그러나 자본주의 시장은 자유경쟁시장이 원칙이며, 다른 기업들과 동등 또는 유사한 환경에서 판매 경쟁을 하여야 할 것이나, 동종 경쟁업체들에서는 전혀 찾아볼 수 없는 파격적인 할인판매로 청구법인의 법인세와 부가가치세가 부당하게 탈루되고 있다는 점을 간과해서는 안 될 것이다.

① 부당행위계산부인규정 적용 시, 법인세법시행령 88조에 따르면 시가와 거래가액의 차액이 5% 이상인 경우에 한하여 적용한다고 규정하고 있고, 상증세법 제35조(저가양수 및 고가양도에 따른 이익의 증여) 및 동법 시행령 제26조에 따르면 시가와 대가의 차액이 30% 이상인 경우에 고저가 양수도 증여세를 과세하고 있으며, 법인세법 제24조 및 동법 시행령 제35조에 따르면 정상가액보다 30% 저가양도한 경우 의제기부금으로 과세하고 있고, 「법인세법」과 「상증세법」이 하나의 조세법 질서 내에서 운용되므로 조세의 부담을 부당하게 감소시키는 현저하게 낮은 가액은 두루 같은 개념이며 최소 30%를 기준으로 적용하고 있다.

② 또한, 법인세법기본통칙 52-88-3 [조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되지 아니하는 경우의 예시]에 따르면,

1. 할인판매가격이 취득가액 이하이거나,
2. 통상 일반 소비자에게 판매하는 가액에 비하여 현저하게 낮은 가액이거나,
3. 할인판매수량이 사용인의 통상 자기의 가사를 위하여 소비하는 것이라고 인정되지 않는 경우. 부당행위부인 규정상 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 보고 있다.

③ 기재부 법인세제과-787(2014.10.2), 국세청 법인세과-235(2011.3.29.)에 따르면, 종업원 할인판매가 부당행위계산부인 적용대상인지 여부는 법인세법기본통칙 52-88-3을 적용하여 할인판매 가격수준, 판매수량 규모 등 구체적인 사실관계에 따라 사실판단할 사항이라고 회신하고 있다.

④ 결론

청구법인의 경우, 최대할인율 30%를 적용하는 HHH 사례와 달리, 할인율과 할인구매한도 금액에 대한 사내규정을 위반하여 초과 할인하였고, 할인시즌에 추가로 60%까지 일반할인율에 더하여 중복 할인한 바 있어 상당수 취득가액 이하로 현저히 낮은 가액으로 판매하고

있다.(HHH 임직원은 일반 소비자가 할인받는 타겟할인은 적용받을 수 없으나, 청구법인은 일반소비자 할인 후 가액에 추가로 60%까지 규정 초과 할인하여 그 사실관계가 다름)

결국, 임직원할인제도에 대하여 부당행위계산을 적용할 지는 정상적인 사인 간 거래, 건전한 사회통념 및 상관행을 기준으로 판단하고, 법인세법기본통칙 52-88-3에 위반하는지 사실판단할 사항이나, 청구법인의 최저할인율 40%는 법인세법 및 상증세법 과세기준인 30%를 초과하므로 현저히 낮은 대가에 해당하므로 과세대상이다.

라. 판단

1) 쟁점①에 대하여

가) 관련 법리

(1) 국조법 제3조 제2항에 따르면 국제거래에서 과세표준의 계산에 관한 규정은 소득, 수익, 거래 등의 명칭이나 형식과 관계없이 그 실질 내용에 따라 조세조약을 적용한다.

(2) 한·영 조세조약 제12조 【사용료】에 따르면, 일방체약국에서 발생하여 타방체약국의 거주자에게 지급하는 사용료에 대하여는 동 타방체약국에서 과세할 수 있는 외에, 사용료가 발생하는 체약국에서도 동 체약국의 법에 따라 과세될 수 있다. 다만, 그렇게 부과되는 조세는 사용료 총액의 10%를 초과할 수 없다.

- 여기서 “사용료”라 함은 저작권, 특허권, 상표권, 의장 등의 사용이나 사용권, 산업적·상업적 또는 학술적 경험관련 정보(노하우)에 대한 대가로서 수취하는 모든 종류의 지급금을 말한다.

(3) 한편, 「관세법」 제30조 제1항 및 같은 법 시행령 제19조 제2항에 따르면, 수입물품의 과세가격은 우리나라에 수출하기 위하여 판매되는 물품에 대하여 구매자가 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 가격에 “특허권, 실용신안권, 디자인권, 상표권 및 이와 유사한 권리를 사용하는 대가(권리사용료)로 지급하는 것으로서 “당해 물품에 관련되고 당해 물품의 거래조건으로 구매자가 직접 또는 간접으로 지급하는 금액” 등을 더하여 조정한 거래가격으로 하고 있다.

- 특히, 같은 시행령 같은 조 제3항에 따르면, 권리사용료가 상표권에 대하여 지급되는 때에는 “수입물품에 상표가 부착되거나 희석·혼합·분류·단순조립·재포장 등의 경미한 가공후에 상표가 부착되는 경우” 권리사용료를 당해 물품과 관련되는 것으로 보고 있다.

- 이처럼 수입물품에 대한 관세의 과세가격은 물품에 대한 수입신고를 하는 시점(같은 법

제16조 참조)의 당해 물품과 관련된 대가들을 그 구성요소로 하고 있는 것으로 해석된다.

나) 조사청이 지적재산권 사용료로 보아 법인(원천)세를 부과한 ‘상품 매입대가 중 일부 금액’의 본질적 성격에 대한 판단

(1) 조사청이 ‘청구법인이 청구외법인에게 지급한 지적재산권 사용료’로 본 ‘ACVA 상의 IP(상표사용료)’는 ‘사용료’라는 표현 내지 명칭에 불구하고, 국조법 제3조 제2항에 따라 그 실질 내용에 따라 법인(원천)세 과세 여부가 결정되어야 할 것이다.

(2) 당해 IP는 수입 물품 관련 관세의 과세가격을 구성하고 있는 점을 고려할 때, ‘청구외 법인이 영국에서 상표를 부착함으로써 인해 비로소 상품에 내재되게 된(embedded in the Products) 지적 재산의 가치’에 대한 대가로 보여진다. 즉, 이는 상품 매입대가의 일부일 뿐, ‘국내에서 발생한 청구법인의 지적재산권 사용에 대한 대가’라고 보기 어렵다.

- 다시 말해서 ‘지적 재산권의 사용’은 영국에서 청구외법인에 의해 발생되었다고 보아야 한다.

(3) 이를 다른 관점에서 보면, 조사청의 주장대로 당해 IP가 상표·브랜드·로고 등을 현지화 하여 상품판매 및 광고·홍보·마케팅 등의 목적으로 활발하게 사용하고 노하우 등을 제공받은 대가라고 보게 되면, 당해 IP는 상품의 수입 단계에서 발생하는 대가가 아니어서 관세의 과세표준에 포함되지 않아야 하는 모순이 발생한다는 것이다.

- 부연컨데, 상표의 부착이 포함된 제조 행위 등의 경우가 아닌 이러한 판매 촉진 활동 등이 ‘지적재산권 사용’의 범주에 포함된다고 볼 법리적 근거도 미약하고, 조사청이 사용료라고 보고 있는 연간 400억원을 초과하는 금액(연 매출액의 약 18%)이 이처럼 광고·홍보·마케팅 등을 위한 상표·브랜드·로고의 활용 대가라고 보기에 는 무리가 있다.

(4) 일반적으로, ‘지적재산권 사용’이라고 하기 위해서는 지적재산권을 사용함으로써 창출되는 부가가치로 인한 이익을 향유할 수 있어야 하고, 이러한 경우에 지적재산권 보유자에게 사용료 내지 로열티를 지불하게 된다.

- 그런데, 청구법인은 B 브랜드 가치에 의존하여 상품 매출과 이에 따른 영업 이익을 창출하지만, 청구외법인과 상품매입계약 및 사업지원서비스계약, 또한 이를 근거로 통지받은 APA(정상가격 산출방법 사전승인)의 내용으로 볼 때, 청구법인은 영업이익률 7% 수준의 안정적인 정상수익만 취할 뿐, 시장위험 등 거의 모든 위험(손익 변동성)은 청구외법인(FFD; Full Fledged Distributor)에 귀속된다.

- 따라서, 청구법인은 LRD(Limited Risk Distributor)로서 ‘지적재산권 사용’을 통한 초과

이익을 향유하지 못하고 있으므로 청구외법인에게 (조사청이 제시한 만큼의 고액의) 사용료 내지 로열티를 지불할 이유가 없다고 보여진다.

(5) 이상을 종합하면, 수입판매계약서에 표기된 “B 지적 재산이 박음 처리된 상품에 대한 도매가의 17%인 정상요금(an arm’s-length charge of 17% of their wholesale price for the B Intellectual Property embedded in the Products)” 내지 ACVA에 기재된 “IP(상표 사용료) : 도매가 × 25%~30%”를 청구법인의 지적재산권 사용료로 보아 법인(원천)세를 부과하겠다는 이 건 세무조사결과통지에는 잘못이 있다고 판단된다.

2) 쟁점② 및 ②-1에 대하여

가) 관련 법리

(1) 국조법 제4조 제1항에 따르면, 과세당국은 거래 당사자의 어느 한 쪽이 국외특수관계인인 국제거래에서 그 거래가격이 정상가격보다 낮은 경우에는 정상가격을 기준으로 내국 법인의 과세표준 및 세액을 경정할 수 있다.

(2) 같은 법 제5조 제1항에 따르면, 정상가격은 국외특수관계인이 아닌 자와의 통상적인 거래에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 거래조건을 고려하여 가장 합리적인 방법으로 계산한 가격으로 한다.

(3) 같은 법 제6조 제4항에 따르면, 국세청장과 거주자는 정상가격 산출방법이 승인된 경우(APA)에는 그 승인된 방법을 준수하여야 한다.

나) 청구법인이 B.com을 위해 무상 용역을 제공하였는지 여부 및 정상가격(익금산입액)이 적정한지에 대한 판단

(1) 조사청은 청구법인이 청구외법인이 보유하고 있는 웹사이트 B.com에 대해 영업 및 판매 지원(마케팅·홍보·광고 포함), 배송 관리, 온라인 판매 사후 관리(반품·수선 서비스 등) 등 무상 용역을 제공한 것으로 보아

- 청구법인의 본사 및 소매 관련 인건비(급여, 퇴직급여, 복리후생비, 여비교통비, 교육훈련비)와 광고선전비의 합계액을 청구법인의 소매 매출액과 B.com 매출액의 비율로 안분하여 후자에 할당된 비용 만큼에 조사청이 별도로 산정한 일정 이익률을 곱하여 구해진 이익을 가산하여 산출한 정상가격을 익금산입(소득처분 : 임시유보)하였다.

- 이러한 조사청의 익금산입 산정 방식을 보면, 청구법인의 소매 매출액과 마찬가지로 B.com 매출액 역시 전액 청구법인의 기여에 의한 것이라는 전제에 기초해 있는 것으로 보여진다.

(2) 하지만, B.com을 통한 일반적인 온라인 매출은 기본적으로 B.com을 보유하고 있는 청구외법인의 주도 하에 이루어지는 것이지 청구법인이 주도하는 매출로 볼 수 없어, 이와 관련하여 청구법인이 청구외법인에게 무상용역을 제공한다고 보기 어렵다.

- 이는 청구법인이 수행하는 B.com 관련 활동들(반품·수선 서비스, 온라인 광고 등)이 궁극적으로 고객들을 청구법인의 오프라인 매장으로 유인하여 청구법인의 상품을 판매하기 위한 목적에서 이루어지는 것이라는 청구인의 주장이 설득력이 있다는 점에서도 그러하다.

(3) 다만, B.com 매출 중 청구법인의 매장 내 아이패드 및 아이폰을 통해 발생한 매출은 청구법인의 직원들을 통한 매출 발생 형태 및 청구법인이 매출을 발생시킨 직원에 대해 인센티브를 제공하는 점 등을 고려할 때 청구법인이 주도한 매출로 보는 것이 타당하다.

- 즉, 청구법인은 B.com 매출 중 아이패드 등을 통한 매출에 대해서만큼은 무상용역 제공을 한 것으로 보여지며, 이에 대해서는 정상가격에 의한 과세조정 대상이라고 보아 익금산입하여야 할 것이다.

(4) 이러한 점을 고려하면, 조사청이 기존 적용한 정상가격 산정 방식 중 ‘비용의 안분 비율’을 청구법인의 소매 매출액과 ‘청구법인의 매장 내 아이패드 및 아이폰을 통해 발생한 B.com 매출액’의 비율로 변경하는 것이 타당하다.

(5) 청구법인은 아이패드 등을 통한 B.com 매출액과 관련한 직접적인 비용을 안분 대상 비용으로 삼는 것이 합리적이라고 주장하고 있으나, 만일 이러한 비용이 추출 가능하다면 이는 ‘안분의 대상’이라기보다는 오히려, 전액 정상가격 산정 과정에서 가산되어야 할 비용이라고 보아야 할 것이다.

- 안분의 대상이 되는 비용은 두 가지 이상의 서로 다른 요소들에 대해 공통적으로 발생하는 ‘공통비’들이며, 조사청이 선정한 비용들은 청구법인의 소매 매출액과 ‘청구법인의 매장 내 아이패드 및 아이폰을 통해 발생한 B.com 매출액’에 공통적으로 기여하였다고 보기에 무리가 없는 공통비에 해당한다.

(6) 청구법인에 대한 APA는 청구외법인으로부터 상품을 매입하는 거래 및 사업지원 서비스를 제공받는 거래에 대한 정상가격의 승인으로서, 청구법인이 청구외법인에게 ‘제공하는 용역’에 대한 것이 아니므로, 당해 APA를 근거로 무상용역 제공에 대한 별도의 익금산입을

부당하다고 할 수는 없고,

- 당해 APA에서 승인받은 영업이익률(7%)을 근거로 정상가격을 산정하는 것이 특별히 합리적이라고 보기도 어렵다.

(7) 이상을 종합하면, 무상 용역 제공과 관련하여서는, 조사청이 기존 적용한 정상가격 산정 방식 중 ‘비용의 안분 비율’만을 청구법인의 소매 매출액과 ‘청구법인의 매장 내 아이패드 및 아이폰을 통해 발생한 B.com 매출액’의 비율로 변경하는 것이 타당하다.

3) 쟁점③, ③-1 및 ③-2에 대하여

가) 관련 법리

(1) 「법인세법」 제52조 【부당행위계산 부인】에 따르면, 내국법인의 행위 또는 소득금액의 계산이 특수관계인과의 거래로 인하여 그 법인의 소득에 대한 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 당해 부당행위계산과 관계없이 그 법인의 각 사업연도의 소득금액을 계산한다.

- 이 경우 ① 건전한 사회통념 및 상거래 관행과 ② 특수관계인이 아닌 자 간의 정상적인 거래에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 가격(시가)을 기준으로 한다. 같은 법 시행령 제88조는 “자산을 시가보다 낮은 가액으로 양도한 경우”를 부당행위계산 유형으로 예시하고 있다.

- 이러한 부당행위계산 부인 규정은 경제인의 입장에서 볼 때 부자연스럽고 불합리한 행위계산을 함으로 인하여 경제적 합리성을 무시하였다고 인정되는 경우에 적용되는 것이고, 경제적 합리성의 유무에 대한 판단은 당해 거래 행위의 대가관계만을 따로 떼어 내어 단순히 특수관계자가 아닌 자와의 거래형태에서는 통상 행하여지지 아니하는 것이라 하여 바로 이에 해당되는 것으로 볼 것이 아니라, 거래행위의 제반 사정을 구체적으로 고려하여 과연 그 거래행위가 건전한 사회통념이나 상관행에 비추어 경제적 합리성을 결한 비정상적인 것인지의 여부에 따라 판단하여야 하는 것이다(대법원 2006.5.11. 선고 2004두7993 판결 등 참조).

- 법인세법 기본통칙 52-88...3 【조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되지 아니하는 경우의 예시】은 사용인에게 자기의 제품이나 상품 등을 할인판매하는 경우로서 “① 할인판매가격이 법인의 취득가액 이상이며 통상 일반 소비자에게 판매하는 가액에 비하여 현저하게 낮은 가액이 아닌 것, ② 수량은 사용인이 통상 자기의 가사를 위하여 소비하는 것이라고 인정되는 정도의 것”에 해당되는 경우 부당행위계산이 아니라고 보고 있다. 이는 부당행위계산 부인 규정이 적용되지 않는 경우를 예시하고 있는 내용으로, 이러한 조건

이 충족되지 않는다고 하여 곧바로 부당행위계산 부인 규정이 적용된다고 볼 것은 아니라고 해석된다.

(2) 「법인세법 시행령」 제89조 【시가의 범위】에 따르면, 부당행위계산 부인 규정을 적용할 때, 해당 거래와 유사한 상황에서 해당 법인이 특수관계인 외 불특정다수인과 계속적으로 거래한 가격 또는 특수관계인이 아닌 제3자간에 일반적으로 거래된 가격이 있는 경우에는 그 가격에 따른다.

(3) 「법인세법」 제52조 【부당행위계산 부인】에 따라 익금에 산입한 금액은 같은 법 제 67조 【소득처분】규정에 따라 그 귀속자에게 상여 등으로 처분하게 된다. 귀속자가 법인의 임직원이면 일반적으로 상여로 처분하게 된다(인정상여).

(4) 「부가가치세법」 제29조 제4항은 실질적으로 ‘「부가가치세법」상의 부당행위계산 부인 규정’으로 해석되며, 당해 규정에 따르면, 특수관계인에게 공급하는 재화 또는 용역에 대한 조세의 부담을 부당하게 감소시킬 것으로 인정되는 경우로서 재화의 공급에 대하여 부당하게 낮은 대가를 받은 경우에는 공급한 재화의 시가를 공급가액으로 본다.

나) 청구법인의 임직원에 대한 할인 판매가 「법인세법」 및 「부가가치세법」상 부당행위계산 부인 규정 적용 대상인지 여부 등에 대한 판단

(1) 조사청은 청구법인이 운영하고 있는 직원할인 제도의 구체적 운영 행태가 일반소비자 판매가격(일반소비자에게 할인판매 시에는 할인판매가가 기준이 됨) 대비 40% 상시 할인 외에도 각종 추가 할인이 이루어지고 있어 할인판매가격이 취득원가보다 낮아지는 경우도 발생하는 등 ‘현저하게 낮은 가격’에 의한 판매가 이루어지고 있으므로,

- 청구법인의 직원할인 제도가 「법인세법」 제52조 부당행위계산 부인 규정이 적용되는 ‘저가 양도’에 해당한다고 보았고, 이에 따른 법인세 세무조정(익금산입) 과정에서 임직원들에 대해 상여 처분도 예고하였다. 또한, 「부가가치세법」 제29조 제4항에 따라 시가를 공급가액으로 보아 부가가치세 과세표준을 증액하였다.

(2) 하지만, 부당행위계산부인 규정을 적용하기 위해서는 단순히 자산의 저가 양도가 있는 것만으로는 충분하지 않고, 거래행위의 제반 사정을 구체적으로 고려해 과연 그 거래행위가 건전한 사회통념이나 상관행에 비추어 경제적 합리성이 없는 비정상적인지의 여부에 따라 판단해야 한다.

(3) 그런데, 청구법인의 직원할인 제도는 상품에 대한 광고선전 효과를 유발하고, 임직원들의 자사 제품에 대한 이해도를 높이는 등 기업 경영상의 목적에서 실시하는 것이라는 청구법인의 주장이 설득력이 있고, 전세계 B 그룹 계열사에게 공통적으로 적용되는 직원할인 구매규정에 따른 할인 한도 및 제약 조건 하에서 운영되는 등 경제적 합리성이 결여되었다고 보기 힘들다.

(4) 다만, 일부 임직원들의 경우, 직원할인 구매규정 상 연간구매한도를 초과한 과다 구매 내역이 존재하며, 이러한 직원들의 경우에 까지 건전한 사회통념이나 상관행에 비추어 경제적 합리성을 갖춘 거래라고 보기는 어려워, 이들 임직원의 구매에 대해서는 부당행위계산 부인 규정이 적용된다고 보아야 할 것이다.

(5) 조사청은 직원할인제도에 의해 판매하는 자사 상품의 일반소비자가격(일반소비자에게 할인판매 시에는 할인 판매가)을 시가로 보고 있다. 이는 특수관계인이 아닌 자 간의 정상적인 거래에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 가격, 즉, 일반적이고 정상적인 거래에 의하여 형성된 객관적 교환가치로서의 “시가”임을 부인하기는 어렵다.

(6) 청구법인은 직원할인제도 관련, 2019년 이후의 과세기간에 대하여는 「부가가치세법」 제10조 제4항 및 같은 법 시행령 제19조의2 【실비변상적이거나 복리후생적인 목적으로 제공해 재화의 공급으로 보지 않는 경우】에 따른 “직장 문화와 관련된 재화를 제공하는 경우”에 해당하는 것으로 보아 부가가치세 과세표준에서 제외될 것을 주장하고 있으나,
- 「부가가치세법」 제10조 제4항이 ‘사업과 직접적인 관계없이’ 사용·소비가 이루어짐을 전제로 한 규정이라는 점과 청구법인이 직원할인 제도에 대해 ‘상품에 대한 광고선전 효과를 유발하고, 임직원들의 자사 제품에 대한 이해도를 높이기 위한 목적’이라고 주장하는 점은 서로 상충되므로 당해 규정이 적용될 여지는 없다고 보여진다.

(7) 이상을 종합하면, 청구법인의 직원할인 제도 상 연간구매한도를 초과하여 구매한 임직원들에 대해서만 「법인세법」 및 「부가가치세법」상 부당행위계산부인 규정을 적용하되, 기존 조사청이 적용한 ‘시가’는 그대로 유지하는 것이 타당하다.

5. 결론

이 건 과세전적부심사청구는 청구주장이 일부 이유 있으므로 「국세기본법」 제81조의15 제5항 제2호에 의하여 주문과 같이 결정한다.

