

## 권리사용료의 지급과 관세평가에 관한 연구

이 병 략\* · 임 성 수\*\*

- 
- I. 서 론
  - II. 선행연구
  - III. 국내외 규정 및 시사점
  - IV. 사례분석 및 시사점
  - V. 결 론
- 

주제어 : 권리사용료, 거래조건, 권리보유자, 라이선스협정, 제3자

### I. 서 론

수입물품에 대해 관세를 부과하기 위해서는 먼저 과세가격을 결정하여야 하며 이런 과세가격 결정은 관세평가라는 작업을 통해 이루어진다. GATT 1947 Article VII은 수입물품에 대한 관세목적상의 가격은 해당 수입물품 또는 동종물품의 실제 가격에 기초하여야 하며 국내산 물품의 가격이나 자의적·가공적 가격에 기초해서는 아니 된다고 규정하고 있다. 이를 실행하기 위해 WTO 협정은 제7조의 이행에 관한 협정(Agreement on Implementation of Article VII), 즉 1994년도 관세 및 무역에 관한 일반협정 제7조의 이행에 관한 협정(Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994)(이하 관세평가협정이

---

\* 고려대학교 경상대학 경영학부 교수(제1저자), E-Mail : bllee@korea.ac.kr

\*\* 고려대학교 과학기술대학 응용통계학과 교수(공동저자), E-Mail : rheem@korea.ac.kr

라 한다)을 포함하고 있다. 이 협정상에서 수입물품에 대한 관세의 과세가격을 결정하는 기본적인 방법은 거래가격에 기초하는 방법이며, 이 거래가격은 수입물품에 대해 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 가격(price actually paid or payable)으로 이에 여러 가지 요소가 가산되거나 공제되어 구해진다. 이때 고려하여야 하는 주요한 가산요소 중 하나가 권리사용료이다.

권리사용료는 특허권·실용신안권·디자인권·상표권·저작권·영업비밀 등을 사용하는 대가로 지급되는 것을 말하며, 이런 권리사용료의 가산여부를 결정하는 세 가지 기준이 있다. 하나는 관세평가의 대상이 되는 수입물품과의 관련성 여부이며, 다른 하나는 수입물품의 거래조건으로 지급되었는지 여부이다.<sup>1)</sup> 예를 들면 수입물품이 방법에 관한 특허에 의하여 생산된 물품이거나 특허내용이 구현되어 있는 물품 등인 경우에는 특허권이 관련된 것으로 보며, 수입물품이 해당디자인을 표현하는 물품인 경우에는 디자인권이 관련된 것으로 본다. 또한 수입물품을 구매하기 위해서 구매자가 판매자에게 권리사용료를 지급하거나, 당해 판매자가 아닌 제3자에게 권리사용료를 지급하는 경우에는 해당물품의 거래조건으로 지급된 것으로 본다. 마지막으로, 지급된 권리사용료가 과세가격에 이미 포함되어있지 않아야 한다.<sup>2)</sup>

이 논문의 목적은 관세의 과세가격을 구하기 위해서 실제지급가격에 포함되어야 하는 주요한 요소인 권리사용료의 가산여부를 무역거래 측면에서 체계적으로 고찰하여 보다 정형화되고 일반화된 기준을 제시하는데 있다. 이를 위해 먼저 권리사용료의 가산여부를 판단하는 기준이 되는 국제규정 및 국내규정을 살펴보고 나서, 이미 많은 논의가 이루어져 가산되거나 가산되지 않는 정형화된 상황에 대해 고찰해 볼 것이다. 그리고 나서 권리사용료의 가산여부 및 방법에 대해 실제로 심판이 이루어진 사례를 분석하여 보다 일반화된 시사점과 의미를 도출할 것이다.

1) 관세평가협정 제8조 1(c)에서는 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 가격에 가산되어야 할 금액 중 하나로 ‘평가대상 물품의 거래조건으로 구매자가 직접 또는 간접으로 지급해야 하는 평가대상물품과 관련된 권리사용료’를 규정하고 있다.

2) S. Rosenow and B.J. O’Shea, *A Handbook on the WTO Customs Valuation Agreement*, Cambridge University Press, 2010, pp. 54-58.

## II. 선행연구

관세평가제도의 전반적인 사항에 대한 논의를 살펴보면 다음과 같다. 김중근(1998)은 거래가격을 기초로 한 관세평가방법을 중심으로 우리나라의 관세평가방법과 일본의 관세평가방법을 비교하여 분석하였다. 이명구(2004)도 관세평가의 결정과정과 이와 관련된 사후심사를 중심으로 우리나라 관세평가제도의 운영에 대해 고찰하였다. 강홍중(2006)은 우리나라 관세평가제도의 문제점을 분석하고 이에 대한 개선방안을 제시하고자 하였다. 손정준(2008)은 다국적기업 이전가격의 관세평가제도에 관해 살펴보고 운영상의 문제점을 도출하였으며, 신민호·정재완(2010)도 관세평가상 이전가격의 검증에 대한 사례연구를 하였다. 문상태(2010)는 거래가격에 기초한 과세가격 결정방법을 적용하기 위해서는 먼저 해당물품의 수출판매가 있었는지 파악하여야 한다고 보고 수출판매와 관련된 주요 국가의 관세, 법규, 해석 등을 비교하고 분석하였다. 이병락(2015)은 특히 개발도상국들에서 관세평가를 수행하면서 접하게 되는 문제점과 그에 대한 대책에 관해 살펴보았다. 김병철·김태인(2015)은 관세평가 상 거래가격을 배제해야 하는 여러 사유 중 특히 처분 등의 제한을 중심으로 분석하였다.

관세평가를 수행하기 위해서 가산하거나 공제해야 하는 요소에 대한 논의를 살펴보면 다음과 같다. 관세의 과세가격에 포함되지 않는 공제요소 중 하나인 연불이자와 관련하여 신민호(2005), 이제현(2010)은 무역거래에서 발생하는 금융비용에 대한 법리적 해석과 결정기준에 대해 고찰하였다. 정재완(2007)은 과세가격에 가산되지 않는 구매수수료, 즉 상품을 구매함에 있어서 수입자를 대리하여 행하는 서비스의 대가로 지급하는 수수료의 법적요건에 대해 살펴보았다. 이밖에 정운상(2015)은 하자보증비용의 관세평가 상 문제점을 분석하고, 관세의 과세근거와 과세범위에 대해 고찰하였다.

과세가격을 결정하는데 가산하여야 하는 주요한 요소인 권리사용료에 대한 논의는 다음과 같다. 김태인·최창환(2008)은 국내기업이 관세평가분류원에 권리사용료의 가산여부에 관해 과세가격 사전심사를 청구한 사례에 대해 고찰하였다. 이를 통해 거래조건의 판단기준을 제시하면서도, 다른 한편으로 한 개의 사례분석을 통해 얻은 기준을 일반화하기 어렵다는 한계도 언급하였다. Goldstein(2012)은 판매자가 아닌 제3자에게 권리사용료를 지급하는 경우 유의하여야 하는 사항에 대해 분석하였다. Lux, Cannistra and Cuadros(2012)는 유럽연합 및 미국 등에서 관세평가

협정이 적용되는 경우를 고찰하면서 다음과 같이 분석하였다. 수입 후 수입국 내에서 사용되는 노하우에 대해 지급되는 로얄티는 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 가격에 가산되지 않으며, 수입국 내에서 허여된 물품을 재현하는 권리에 대해 지급된 경우에도 가산되지 않는다. 또한 수입물품을 수입국 내에서 분배하거나 재판매하는 수입업자의 권리에 대해 로얄티를 지급하는 경우에도 해당지급이 거래조건으로 이루어진 것이 아니라면 일반적으로 가산되지 않는다. **Willems and Leys(2012)**는 상표권에 대한 로얄티 지급이 거래조건으로 이루어졌는지 판단하기 위해서는 판매계약 및 로얄티 협정의 조건들이 고려되어야 한다고 보았다.

지금까지 관세평가에 대한 논의는 전반적인 제도에 대해 설명하거나 관세평가 시 가산되거나 공제되어야 하는 일부요소에 관해 이루어지고 있다. 또한 일부 연구는 법리적인 논의에 집중되어 무역거래 측면에서 이를 고찰하는데 어려움이 있다. 특히 주요한 가산요소인 권리사용료는 가산여부를 결정하는데 많은 논란이 있어서, 이것의 지급에 관해 체계적으로 고찰하여 가산여부를 판단하는데 도움이 될 수 있도록 일반화된 기준이 제시될 필요가 있다.

### Ⅲ. 국내의 규정 및 시사점

#### 1. 국제규정

일반적으로 WTO의 관세평가협정만으로는 관세평가의 세부적인 사항을 판단할 수 없어서, WTO 관세평가위원회(Committee on Customs Valuation)가 합의하여 발표한 사항인 결정(Decisions), 그리고 세계관세기구(World Customs Organization, WCO) 관세평가기술위원회(Technical Committee on Customs Valuation)의 견해를 밝힌 권고의견(Advisory Opinions), 예해(Commentary), 해설(Explanatory Notes), 사례연구(Case Studies), 연구(Studies)에 기초하여 관세평가 및 이와 관련된 사항을 해석하며 결정하고 있다. 위와 같은 권고의견, 예해, 해설 등에 기초하여 볼 때 권리사용료가 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 가격에 가산되기 위해서는 첫째, 가격에 포함되어 있지 않아야 하고, 둘째, 해당 수입물품과 관련되어야(related) 하며, 셋째, 구매자가 해당 수입물품의 거래조건(condition of sale)으로 지급하여야 한다.<sup>3)</sup>

3) Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994

위의 예해 및 해설 등은 지식재산권에 대한 권리사용료가 수입물품의 판매자가 아닌 제3자(third party)에게 지급되는 경우에 대해서도 의견을 제시하고 있다. 이와 같이 제3자에게 지급되는 경우에는 보통 구매자가 판매자 또는 제조자와 판매계약(sales contract)을 체결하고 동시에 제3의 권리보유자(licensor)와 라이선스협정(license agreement)을 체결하며, 경우에 따라서는 권리보유자와 판매자 또는 제조자 사이에도 라이선스협정이 체결된다.<sup>4)</sup> 이런 경우에도 역시 권리사용료가 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 가격에 가산되는지 여부를 판단하는데 위에서 살펴본 세 가지 기준이 적용된다. 권리사용료가 과세가격에 포함되어있지 않다는 가정 하에서 관련성 및 거래조건이 충족되는 상황을 살펴보면 다음과 같다. 수입물품에 상표가 결합되어 있는 경우처럼 수입물품이 해당 지식재산권과 결합되어 있거나 해당 지식재산권을 사용하여 제조될 경우 권리사용료가 해당 수입물품과 관련이 있다고 볼 수 있다. 거래조건이 충족되었는지 여부를 판단하기 위한 주요 고려사항은 구매자가 권리사용료를 지급하지 않고도 해당 수입물품을 구매할 수 있는지 여부이다. 수입물품의 판매자와 특수 관계가 있는 제3자에게 권리사용료가 지급되는 경우가 특수 관계가 없는 제3자에게 지급되는 경우보다 거래조건으로 지급되었을 가능성이 더 크다. 또한 판매계약 상에 구매자가 거래조건으로 권리사용료를 지불해야한다는 명확한 문구가 있는 경우 거래조건이 충족되는 매우 분명한 상황이다. 즉, 거래조건이 충족될 가능성이 높은 경우는 다음과 같다. 첫째, 판매계약에서 권리사용료에 대해 언급하고 있다. 둘째, 라이선스협정에서 물품의 판매에 관해 언급하고 있다. 셋째, 권리사용료를 권리보유자에게 지급하지 않을 경우 판매계약이 종료될 수 있다. 넷째, 라이선스협정에 권리사용료를 지급하지 않으면 해당물품을 제조하여 판매할 수 없다는 조건이 포함되어 있다. 다섯째, 라이선스협정에서 권리보유자가 품질관리를 넘어서서 생산관리나 판매관리를 할 수 있도록 허용하고 있다.<sup>5)</sup> 예해는 또한 수입물품을 재현하는 권리(right to reproduce)에 대해서도 언급하고

제8조 1(c) 참조 ; 관세평가협정에 대한 Commentary 25.1 참조.

4) 기술이전계약 및 지식재산권 라이선싱에 대해서는 다음을 참조.

서정두, “국제기술이전계약상의 불공정조항에 관한 연구”, 무역상무연구 제12권, 한국무역상무학회, 1999, pp. 109~118.

오원석·정희진, “국제기술이전계약에서 라이선서의 실시권 부여와 라이선서의 실시료 지급의무에 관한 연구”, 한국무역상무학회지 제61권, 한국무역상무학회, 2014. 2, pp. 47~51.

오원석·정희진·김종권, “국제라이선스계약상 경쟁제한조항에 관한 연구”, 한국무역상무연구 제64권, 한국무역상무학회, 2014. 12, pp. 51~58.

이규창·박종삼·김재성, “국제가맹계약시 당사자의 주요의무에 대한 소고”, 한국무역상무학회지 제51권, 한국무역상무학회, 2011. 8, pp. 467~482.

5) 관세평가협정에 대한 Commentary 25.1 참조.

있는데, 이에 따르면 수입국 내에서 수입물품을 재현하는 권리사용료는 과세가격에 가산되지 않는다고 규정하고 있다. 이런 재현하는 권리에는 물리적 재현을 하는 권리와 수입물품에 체화된 발명·창작·사고·아이디어를 재현하는 권리가 포함되며, 과학적 성과물의 원본 및 복제품·모형·시제품·동식물의 종자에도 적용된다. 유보된 권리가 포함된 물품을 획득하였다는 자체만으로 이들 물품을 재현하는 권리가 항상 부여되는 것이 아니며, 대부분의 경우 특별계약을 통해서 취득할 수 있다고 밝히고 있다.<sup>6)</sup>

## 2. 국내규정

WTO의 관세평가협정을 수용한 국내 관세법도 권리사용료에 대해 규정하고 있다. 즉, 수입물품의 과세가격을 구하기 위하여 해당물품에 대해 구매자가 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 가격에 가산할 요소 중 하나로 특허권, 실용신안권, 디자인권, 상표권, 저작권, 영업비밀 등을 사용하는 대가로 지급하는 권리사용료를 규정하고 있다.<sup>7)</sup> 하지만 앞에서 살펴 본 것처럼 이런 권리사용료가 가산되기 위해서는 이것이 과세가격에 포함되어있지 않다는 가정 하에서 두 가지 조건, 즉 관련성 및 거래조건을 충족시켜야 한다.<sup>8)</sup> 즉, 가산되는 권리사용의 대가는 해당물품에 관련되고 해당물품의 거래조건으로 구매자가 직접 또는 간접으로 지급하는 금액이어야 한다. 그러나 이런 권리사용료에는 특정한 고안이나 창안이 구현되어 있는 수입물품을 이용하여 우리나라에서 이를 다른 물품에 재현하는 권리를 사용하는 데 따른 대가는 제외된다.

우리나라 관세법은 다음과 같은 경우 권리사용료가 해당물품과 관련이 되는 것으로 본다. 첫째, 권리사용료가 특허권에 대해 지급되는 때는 (i) 특허발명품인 경우, (ii) 방법에 관한 특허에 의하여 생산된 물품인 경우, (iii) 국내에서 해당특허에 의하여 생산된 물품의 부분품·원재료 또는 구성요소로서 그 자체에 해당특허 내

6) 관세평가협정에 대한 Commentary 19.1 참조.

7) 영업비밀은 법적 권리에는 속하지 아니하지만 경제적 가치를 가지는 것으로서 상당한 노력에 의하여 비밀로 유지된 생산방법·판매방법 기타 사업 활동에 유용한 기술상 또는 경영상의 정보 등을 말한다.

컴퓨터소프트웨어에 대해 지급되는 권리사용료는 컴퓨터소프트웨어가 수록된 마그네틱테이프·마그네틱디스크·시디롬 및 이와 유사한 물품(관세율 번호 제8523호)과 관련되지 아니하는 것으로 본다(관세법 시행령 제19조 제4항 참조).

8) 권리사용료의 가산여부를 판단하는 경우 권리사용료가 지급되는 장소 또는 권리보유자의 소재지는 고려하지 않는다(‘수입물품 과세가격 결정에 관한 고시’ 제8조 제1항 참조).

용의 전부 또는 일부가 구현되어 있는 물품인 경우, (iv) 방법에 관한 특허를 실시하기에 적합하게 고안된 설비·기계 및 장치인 경우이다(그 주요특성을 갖춘 부분품 등을 포함한다). 둘째, 권리사용료가 디자인권에 대해 지급되는 때는 수입물품이 해당디자인을 표현하는 물품이거나, 국내에서 해당 디자인권에 의해 생산되는 물품의 부분품 또는 구성요소로서 그 자체에 해당디자인의 전부 또는 일부가 표현되어 있는 경우이다. 셋째, 권리사용료가 상표권에 대해 지급되는 때에는 수입물품에 상표가 부착되거나, 희석·혼합·분류·단순조립·재포장 등의 경미한 가공 후에 상표가 부착되는 경우이다. 넷째, 권리사용료가 저작권에 대해 지급되는 때는 수입물품에 가사·선율·영상·컴퓨터소프트웨어 등이 수록되어 있는 경우이다. 다섯째, 권리사용료가 실용신안권 또는 영업비밀에 대해 지급되는 때는 해당 실안신용권 또는 영업비밀이 수입물품과 첫번째의 네 가지 규정에 준하는 관련이 있는 경우이다. 여섯째, 권리사용료가 기타의 권리에 대해 지급되는 때는 해당권리가 위의 첫째부터 다섯째까지의 규정 중 권리의 성격상 해당권리와 가장 유사한 권리에 대한 규정에 준하는 관련이 있는 경우이다.)<sup>9)</sup>

우리나라 관세법은 다음과 같은 경우 권리사용료가 해당물품의 거래조건으로 지급된 것으로 본다. 첫째, 구매자가 수입물품을 구매하기 위하여 판매자에게 권리사용료를 지급하는 경우이다. 둘째, 수입물품의 구매자와 판매자 간의 약정에 따라 구매자가 수입물품을 구매하기 위하여 해당 판매자가 아닌 제3자에게 권리사용료를 지급하는 경우이다. 셋째, 구매자가 수입물품을 구매하기 위해 판매자가 아닌 자로부터 특허권 등의 사용에 대한 허락을 받아 판매자에게 그 특허권 등을 사용하게 하고 해당 판매자가 아닌 제3자에게 권리사용료를 지급하는 경우이다. 이처럼 구매자가 수입물품과 관련하여 판매자가 아닌 제3자에게 권리사용료를 지급하는 경우 다음과 같은 검토를 통해 거래조건외의 충족여부를 판단한다. 첫째, 물품의 판매계약에 권리사용료에 대해 기술한 내용이 있는지 여부를 검토한다. 둘째, 권리사용계약에 물품의 판매에 대하여 기술한 내용이 있는지 여부를 검토한다. 셋째, 판매계약 또는 권리사용계약의 조건에 따라 권리사용료를 지급하지 않는 경우 판매계약이 종료될 수 있다는 내용이 있는지 여부를 검토한다. 넷째, 권리사용료를 지급하지 않는 경우 해당권리가 결합된 물품을 제조·판매하는 것이 금지된다는 조건이 권리사용계약에 있는지 여부를 검토한다. 다섯째, 권리보유자가 품질관리 수준을 넘어서 판매되는 물품의 생산 또는 판매 등을 관리할 수 있는 조건이 권리사용계약에 포함되어 있는지 여부를 검토한다. 여섯째, 그 밖에 실질적으로 권리사

9) 관세법 시행령 제19조 제3항 참조.

용료에 해당하는 지급의무가 있고, 거래조건으로 지급된다고 인정할만한 사실이 존재하는지 여부를 검토한다.<sup>10)</sup>

위에서 살펴본 수입물품과의 관련성 및 거래조건을 입증하는 책임이 납세자에게 있는지 또는 과세관청에 있는지에 대한 논의가 있을 수 있다. 이에 대해서 우리나라 대법원은 판결을 통해 입증책임이 과세관청에게 있다고 밝히고 있다.<sup>11)</sup>

### 3. 정형화된 상황

권리사용료가 실제지급가격에 가산되는지 여부는 앞에서 살펴본 기준에 따라 결정할 수 있다. 이를 WCO 관세평가기술위원회의 의견에 기초하여 가산되는 상황과 가산되지 않는 상황으로 분류하면 다음과 같다.

#### 1) 권리사용료가 가산되는 상황

실제로 지급하였거나 지급하여야 할 가격에 가산되는 첫 번째 상황은 다음과 같다. 특허권 하에서 생산된 물품이 해당특허권의 권리사용료가 포함되지 않은 가격으로 수출판매 되었고, 판매자가 수입자에게 제3자인 해당특허의 권리보유자에게 권리사용료를 지급하도록 요구하고 있다. 이 경우 권리사용료가 가격에 포함되어 있지 않고, 해당특허권이 수입물품과 관련되며, 권리사용료를 지급하도록 요구하고 있으므로 거래조건이 된다. 따라서 이 경우 권리사용료는 가산되어야 한다. 두 번째 상황에서는 해당특허권을 보유한 제조자로부터 특허물품(예를 들면 농축물)을 구입한 수입자가 이 농축물을 단순히 희석하여 소매포장한 후 수입국에서 재판매한다. 제조자는 특허물품을 재판매하기 위해 사용할 때 거래조건으로 권리사용료를 지불하도록 요구하고 있다. 이 경우 권리사용료는 수입물품과 관련되며 거래조건으로 지급하여야 하므로 가산된다. 세 번째 상황에서 수입자는 상표권을 보유하고 있는 외국의 제조자로부터 물품(예를 들면 농축물)을 두 가지 별개의 형태로 구매한다. 하나는 구매한 물품을 희석한 후 상표를 부착하지 않고 재판매하면서 상표의 권리사용료를 지급할 필요가 없는 형태이다. 다른 하나는 상표를 부착하여 재판매하면서 거래조건으로 상표의 권리사용료를 지급해야 하는 형태이다. 후자의 경우 거래조건으로 상표의 권리사용료를 지급하였기 때문에 가산된다.<sup>12)</sup>

10) 관세법 시행령 제19조 제5항 및 '수입물품 과세가격 결정에 관한 고시' 제8조 제2항 참조.

11) 대법원 91누 10763(1992. 7. 14.) 참조.

12) 관세평가협정에 대한 Advisory Opinion 4.1, 4.4, 4.6 참조.

네 번째 상황은 음반의 로얄티에 관한 것으로 음악가와 음반제작사는 모두 수출국에 소재하며, 음악가는 전 세계에서 음반의 복제권 및 배포권을 음반제작사에 양도하고 대가로 소매로 판매되는 음반마다 로얄티를 받는 협정을 체결하였다. 이어서 음반제작사는 수입자와 판매계약을 체결하였는데 이를 통해 해당음반의 배포권을 재양도하였으며 대가로 수입국내에서 판매된 음반에 대해 로얄티를 지급하도록 요구하였다. 이 경우 로얄티 지급은 수입물품, 즉 음반의 판매 및 배포에 대해 이루어진 것이기 때문에 수입물품과 관련된다. 또한 수출국의 음반제작사는 수입자가 요구조건에 동의하지 않았다면 음반을 판매하지 않았을 것이므로 음반에 대한 로얄티 지급은 거래조건이 된다. 따라서 이 경우의 권리사용료는 가산된다. 다섯 번째 상황은 연재만화 등장인물과 관련된 상표권에 대한 것으로 제조자는 만화 등장인물과 관련된 상표권을 보유하며 의류를 생산한다. 수입자는 이 제조자와 라이선스협정을 체결하였다. 이에 따르면 제조자는 해당수입자만을 위해서 의류를 생산하고, 수입이 이루어지기 전에 만화등장인물 및 상표를 부착하여 수출하며, 수입자를 이런 의류를 자국 내에서 재판매한다. 라이선스협정에 따라 수입자는 해당 복의 가격 외에 만화등장인물 및 상표권에 대한 권리사용료를 지급하여야 한다. 이 경우 수입물품은 만화등장인물 및 상표가 부착되지 않으면 수입하여 재판매가 이루어지지 않을 것이므로, 권리사용료의 지급은 거래조건이 되며 가산된다.<sup>13)</sup>

여섯 번째 상황은 수입자, 제조자, 이들의 모기업이 특수 관계에 있는 경우로 제조자와 수입자는 (예를 들면 스포츠의류)상표권을 보유하고 있는 모기업과 특수한 관계에 있다. 제조자와 수입자사이에 체결된 판매계약에는 로얄티의 지급에 관한 조항이 없지만, 수입자는 모기업과 체결한 별도의 협정에 의거하여 상표사용에 따른 로얄티를 지급하여야 한다. 이 경우 상표사용에 따른 로얄티의 지급은 수입물품과 관련이 있으며, 판매계약상에 명시적인 조항은 없지만 수입물품을 구매한 결과로 인해 모기업에게 로얄티를 지급하므로 거래조건이 된다. 따라서 이 경우의 권리사용료는 가산된다. 일곱 번째 상황은 판매자가 권리사용료를 받아서 해당권리의 보유자에게 양도하는 경우이다. 수입자와 판매자가 체결한 판매계약에 의거하여 공급되는 장비에는 이 장비가 수행할 특허공법과 관련된 기술이 체화되어 있다. 수입자는 장비가격 외에 특허공법 사용에 대한 권리사용료를 지급하며, 판매자는 수입자로부터 수령한 권리사용료 전액을 권리보유자에게 양도한다. 이 경우 특허공법은 수입물품과 관련이 있으며, 권리사용료는 특허공법을 수행할 수 있게 하는 장비에 체화된 기술에 대해 지불하는 대가이므로 거래조건이다. 따라서 권리사용료는 실제지급가격에 가산된다.<sup>14)</sup>

13) 관세평가협정에 대한 Advisory Opinion 4.7, 4.10 참조.

여덟 번째 상황은 권리보유자의 소재지에 관한 것으로 수입국에 소재하는 권리보유자에게 권리사용료가 지급되는 경우이다. 관세평가협정에서는 수입국 이외의 국가에서 지급되는 권리사용료와 수입국에서 지급되는 권리사용료를 구별하지 않고 있다.<sup>15)</sup> 즉, 권리사용료가 지급되는 장소에 관하여 어떤 조건을 두지 않고 있으며, 권리사용료 지급금액의 국가 간 이전도 요구하고 있지 않다. 따라서 권리보유자의 소재지나 권리사용료의 지급장소는 권리사용료의 가산여부에 영향을 미치지 않는다. 아홉 번째 상황은 권리보유자가 수입자 및 제조자에 대한 통제를 강화하는 경우이다. 이 경우 권리보유자, 수입자, 제조자 사이의 관계는 다음과 같다. (i) 권리보유자와 수입자는 특수 관계이며, 이들은 라이선스협정을 체결하여 해당물품의 제조 및 수입과 관련된 상표의 사용에 대해 수입자가 권리보유자에게 권리사용료를 지불한다. 또한 권리보유자는 수입자가 권리사용료를 지급하지 못할 경우 해당협정을 종료시킬 수 있는 권한을 보유한다. (ii) 제조자는 권리보유자 또는 수입자와 특수 관계가 아니며, 권리보유자는 제조자로 하여금 자신의 상표를 부착한 물품을 제조하여 수입자에게 판매할 수 있도록 제조자와 물품공급협정을 체결한다. 이에 따르면 제조자는 권리보유자가 제공하는 품질·디자인·기술과 관련된 명세사항을 따라야 하고, 제조자는 권리보유자의 상표를 부착한 물품을 제조하여 권리보유자가 결정한 업체들에게만 공급할 의무를 진다. (iii) 수입자와 제조자는 판매계약을 체결하고 이에 따라 제조자가 권리보유자의 상표가 부착된 물품을 수입자에게 공급한다. 이 판매계약은 권리사용료의 지급을 요구하고 있지 않으며, 수입자가 제조자에게 지급하는 가격에는 권리사용료가 포함되어있지 않다. 위의 경우 수입물품은 권리보유자의 상표를 사용하기 때문에 지급된 권리사용료와 수입물품은 관련이 있다. 또한 권리사용료의 지급은 다음과 같은 이유로 인해 수입물품의 거래조건이 된다. 권리보유자는 물품공급협정에 따라 제조자에게 해당물품의 제조권한을 부여하고 이들이 판매할 수 있는 업체를 결정한다. 또한 디자인 및 기술을 직접 제공하여 자신의 상표가 부착된 물품의 생산을 통제한다. 권리보유자는 라이선스협정에 따라 수입자에게 해당물품의 제조 및 수입과 관련된 자신의 상표를 사용할 수 있는 권리를 부여함으로써 수입자를 통제한다. 수입자가 권리보유자에게 권리사용료를 지급하지 못하면 해당수입물품을 구매할 수 없기 때문에 권리사용료는 거래조건으로 지급된 것이다. 따라서 권리사용료는 실제지급가격에 가산된다.<sup>16)</sup>

14) 관세평가협정에 대한 Advisory Opinion 4.11, 4.12 참조.

15) 관세평가협정 제8조 1(c) 참조.

이를 수용하여 ‘수입물품 과세가격 결정에 관한 고시’ 제8조 제1항은 유사하게 규정하고 있다.

16) 관세평가협정에 대한 Advisory Opinion 4.14, 4.15 참조.

## 2) 권리사용료가 가산되지 않는 상황

권리사용료가 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 가격에 가산되지 않는 첫 번째 상황은 저작권에 대한 로열티를 제조자에게 판매계약에 따른 의무로 지급할 필요가 없는 경우이다. 수입자는 음악 레코드판을 제조자로부터 구매하여 수입국 내에서 재판매를 하고 있으며, 수입국의 법률에 따라 해당저작권을 보유한 제3자인 작곡가에게 로열티를 지급하고 있다. 로열티에서 제조자에게 직·간접적으로 귀속되는 금액은 없으며, 판매계약에 따른 의무로 지급할 금액도 없다. 이 경우 저작권에 대한 권리사용료의 지급은 거래조건이 아니라 수입국의 법률상 의무에서 비롯된 것이므로 실제지급가격에 가산되지 않는다. 두 번째 상황에서 수입자는 특정물품의 제조를 위해 필요한 특허공법의 사용권한을 취득하고, 이를 사용하여 생산한 물품의 수에 따라 해당특허권의 보유자에게 로열티를 지급한다. 또한 별개의 계약을 통해 수입자는 해당 특허공법을 수행하기 위한 기계를 설계하고 해외의 제조업체로부터 이를 구매한다. 이 경우 특허권에 대한 권리사용료의 지급이 해당기계에 체화된 공법에 대한 대가이기는 하지만 수입국으로 수출된 기계의 거래조건은 아니므로 가산되지 않는다.<sup>17)</sup>

세 번째 상황은 상표권에 관한 것으로 수입자는 외국의 제조자가 보유하고 있는 상표에 의거해서 물품(예를 들면 화장품)을 제조하여 판매하고 로열티를 지급한다. 수입자는 수입국 내에서 얻어진 원료로 제조자의 제조법에 따라 해당물품을 제조하지만, 핵심원료에 해당하는 하나는 통상적으로(normally) 제조자로부터 구매한다. 이 경우 상표에 대한 권리사용료는 제조자의 원료를 사용하던 수입국의 원료를 사용하던 상관없이 지급하여야 하므로 거래조건이 될 수 없다. 따라서 이 권리사용료는 실제지급가격에 가산되지 않는다. 네 번째 상황은 수입자, 제조자, 상표권의 권리보유자 사이에 특수 관계가 없으면서 라이선스협정이 체결되는 경우이다. 수입자와 상표권의 권리보유자는 라이선스협정을 체결하였다. 이에 따르면 수입자는 권리보유자의 상표가 부착된 물품(예를 들면 신발)을 수입하면서 물품 한 단위당 로열티를 권리보유자에게 지불하며, 권리보유자는 상표와 관련된 공예 및 디자인을 수입자와 판매계약을 체결한 제조자에게 제공한다. 수입자는 권리보유자의 상표가 부착된 물품을 구매하기 위해서 권리보유자가 소재한 국가에 있는 이 제조자와 판매계약을 체결하였다. 권리보유자는 제조자에게 상표권 사용을 인가하지 않았고, 수입자와 제조자 사이에 체결된 판매계약에도 로열티 지급에 관한 사항이 없다. 수입자, 제조자, 권리보유자는 모두 특수 관계에 있지 않다. 이 경우에 수입

17) 관세평가협정에 대한 Advisory Opinion 4.2, 4.3 참조.

자는 판매와 관련이 없는 라이선스협정에 따라 로얄티를 지급하고 해당 상표를 사용할 권리를 취득하였다. 또한 물품은 판매계약에 따라 제조자로부터 구매한 것으로 로얄티 지급은 이 물품의 거래조건이 아니다. 따라서 이 권리사용료는 실제지급 가격에 가산되지 않는다.<sup>18)</sup>

다섯 번째 상황은 특허조제물질을 제3자로부터도 구입할 수 있는 경우이다. 동물용 조제물질의 상표권을 보유하고 있는 제조자는 수입자와 라이선스협정을 체결하여, 수입자에게 특허조제물질을 수입국 내에서 제조·사용·판매할 수 있는 독점권을 부여하고 이와 관련하여 상표를 사용할 수 있는 독점적 라이선스를 부여하였다. 이 특허물질은 동물용에 적합한 형태로 된 스테로이드계통의 유기화합물인 코르티손 성분을 포함하고 있으며, 이는 제조자 또는 제조자를 대신하는 제3자가 수입자에게 제공한 벌크형태의 코르티손으로부터 제조된다. 코르티손은 다른 제조자들로부터도 구입이 가능한 표준형의 비특허된 항염제로서 특허조제물질의 주요 구성성분 중 하나이다. 반면에 수입자는 제조자에게 로얄티를 지급하는데, 협정에서 규정하고 있는 여러 가지 상황에 따라 두 당사자는 수입자의 독점적인 권리를 독점적이지 않은 권리로 전환시킬 수 있다. 이 상황에서 수입자가 제조자에게 지급하는 권리사용료는 수입물품에 함유되어있는 특허조제물질을 제조하는 권리에 대해 지급하는 것으로, 궁극적으로는 특허조제물질의 상표사용에 대해 지급하는 것이다. 그런데 수입물품은 표준형의 비특허된 항염제이므로 해당상표를 사용하는 것은 수입물품과 관련이 없다. 또한 권리사용료를 지급하는 것은 수입물품을 수출하기 위한 거래조건이 아니라 수입국 내에서 특허조제물질을 제조하고 판매하기 위한 조건이다. 따라서 이 권리사용료는 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 가격에 가산되지 않는다. 여섯 번째 상황에서 수입자는 다른 공급자들뿐만 아니라 외국의 제조자로부터 물품(예를 들면 스포츠 백)을 구매하며, 수입자·공급자·제조자는 모두 특수 관계가 없다. 반면에 수입자는 상표권을 보유하고 있는 어떤 기업 예를 들면 기업A와 특수 관계에 있다. 이들 사이의 협정에 따라 기업A는 로얄티를 지급받는 조건으로 상표사용권을 수입자에게 양도한다. 이에 따라 수입자는 외국의 제조자 및 공급자에게 수입이 이루어지기 전에 물품에 부착될 상표가 붙은 라벨을 제공한다. 이 경우 수입자가 상표를 사용하기 위해서 권리사용료를 지급하지만 이는 해당물품의 수출판매와 관련이 없는 별도의 협정에서 기인된 것이다. 수입물품은 서로 다른 계약에 따라 여러 공급자로부터 구매된 것이므로 권리사용료의 지급은 이들 물품에 대한 거래조건이 되지 않는다. 따라서 이 권리사용료는 실제지급가격에 가산되지 않는다.<sup>19)</sup>

18) 관세평가협정에 대한 Advisory Opinion 4.5, 4.8 참조.

#### 4. 시사점

국내외 규정 및 정형화된 상황에 비추어 볼 때 권리사용료를 실제지급가격에 가산하느냐 여부를 결정하는 기준은 세 가지, 즉 비포함성, 관련성, 거래조건성으로 요약할 수 있다. 비포함성은 해당권리사용료가 수입물품의 실제지급가격에 이미 포함되어있지 않아야 한다는 뜻이며, 관련성은 가산되는 권리사용료가 해당수입물품과 관련이 있어야 한다는 의미이다. 거래조건성은 권리사용료를 지불하지 않고는 해당수입물품을 구매할 수 없다는 의미로 구매자에게 구매선택권이 없다는 뜻이다. 이 세 가지 중에서 권리사용료가 실제지급가격에 가산되기 위해서 충족시켜야 하는 핵심기준은 거래조건성이다. 판매계약 상에 구매자가 거래조건으로 권리사용료를 지급해야한다는 문구가 명확히 있는 경우 분명히 이는 충족된다. 또한 수입물품의 판매자와 특수 관계가 있는 제3자에게 권리사용료가 지급되는 경우 거래조건으로 지급되었을 가능성이 크다. 나아가 다음과 같은 경우 거래조건이 충족될 가능성이 높다. 판매계약에서 권리사용료에 대해 언급하고 있거나 또는 라이선스협정에서 물품의 판매에 관해 언급하고 있는 경우, 권리사용료를 지급하지 않으면 판매계약이 종료되거나 해당물품을 제조하여 판매할 수 없다는 규정이 있는 경우, 나아가 권리보유자가 품질관리를 넘어서서 생산관리나 판매관리를 할 수 있도록 하는 규정이 있는 경우에 거래조건이 충족될 가능성이 높다.

이런 거래조건은 기본적으로 유사한 경우이지만 상이한 상황에 따라 충족될 수도 있고, 충족되지 않을 수도 있다. 정형적인 예를 들면, 동일하게 특허공법을 수행하는 기계와 관련된 경우이지만 상황에 따라 지급된 권리사용료가 실제지급가격에 가산될 수도 있고 또는 가산되지 않을 수도 있다. 첫 번째 상황에서 판매자는 판매계약에 의거하여 특허공법과 관련된 기술이 체화된 장비를 수입자에게 공급하고 있으며, 수입자는 해당 장비가격 외에 특허공법 사용에 대한 권리사용료를 지급한다. 이 경우 특허공법은 수입물품과 관련이 있으며, 권리사용료는 해당 장비에 체화된 기술에 대해 지불하는 대가이므로 거래조건이 충족된다. 따라서 이 권리사용료는 실제지급가격에 가산된다. 두 번째 상황에서 수입자는 특허공법의 사용권한을 취득하고, 이를 사용하여 생산한 물품의 수에 따라 권리사용료를 지급한다. 또한 별개의 계약에 따라 수입자는 해당특허공법을 수행하기 위한 기계를 해외 제조업체로부터 구매한다. 이 경우 권리사용료는 해당기계에 체화된 공법에 대한 대가이기는 하지만 수입자가 구매한 기계의 거래조건이 아니므로 가산되지 않는다.

19) 관세평가협정에 대한 Advisory Opinion 4.9, 4.13 참조.

수입자, 제조자, 권리보유자 사이에서 수입자가 (예를 들면, 상표권) 권리보유자에게 권리사용료를 지급하고 상표권을 사용할 수 있는 경우지만, 상황에 따라 지급된 권리사용료가 실제지급가격에 가산될 수도 있고 또는 가산되지 않을 수도 있다. 첫 번째 상황에서 권리보유자와 수입자는 특수 관계이며 권리보유자와 제조자는 특수 관계가 아니다. 권리보유자는 수입자가 권리사용료를 지급하지 못하면 라이선스협정을 종료시킬 수 있는 권한이 있다. 또한 제조자와 물품공급협정을 체결하여 자신의 상표를 부착한 물품을 자신이 결정한 업체들에게만 공급하게 한다. 이 경우 권리보유자는 상표권을 통해 수입자 및 제조자를 통제하고, 수입자는 권리사용료를 지불하지 않으면 수입물품을 구매할 수 없으므로 거래조건이 충족된다. 따라서 이 권리사용료는 실제지급가격에 가산된다. 두 번째 상황에서 수입자, 제조자, 권리보유자 사이에 특수 관계가 없으며, 수입자는 라이선스협정에 따라 권리사용료를 지불하고 상표권을 사용할 수 있는 권리를 취득하였다. 권리보유자는 제조자에게 상표권의 사용을 허가하지 않았고, 수입자와 제조자 사이에 체결된 판매계약에도 권리사용료 지급에 관한 규정이 없다. 이 경우 수입자는 물품을 판매계약에 따라 제조자로부터 구매한 것으로 권리사용료는 거래조건이 아니다. 따라서 이 권리사용료는 실제지급가격에 가산되지 않는다.

## IV. 사례분석 및 시사점

### 1. 사례분석

여러 가지 종류의 사례를 분석할 수 있지만 상대적으로 다양한 경우를 보여주면서, 권리사용료의 가산여부 및 방법에 대해 처분을 내린 측과 이에 대해 부당함을 지적하고 반대주장을 하는 측의 논리 및 의견이 명확히 구별되는 심판사례를 중심으로 살펴 볼 것이다. 즉, 위에서 살펴본 국제규정, 국내규정, 정형화된 상황에 기초하여 권리사용료의 지급에 관해 우리나라에서 이루어진 심판사례를 분석하면 다음과 같다. 첫째, 보세공장으로 반입하여 가공해서 완성된 물품을 국내구매자에게 납품한 경우와 비보세공장에 반입하여 후 공정 작업을 거쳐 생산된 물품을 국내구매자에게 납품한 경우의 사례를 살펴보면 다음과 같다. 법인A는 외국 업체B로부터 공정을 거친 물품(즉, 반입물품)을 보세공장에 반입하여 가공한 제품(이하

쟁점물품1 이라 한다)을 만들어 제품과세를 신청하고 통관을 거쳐 국내 구매자에게 판매한다. 또한 법인A는 동일한 외국 업체로부터 쟁점물품2를 일반 수입통관하여 가공을 거쳐 제조한 물품(즉, 허락제품)을 국내 구매자에게 판매하였다. 법인A는 이 외국 업체와 기술원조계약 및 기술지원계약을 체결하고 권리사용료를 지급한다. 쟁점물품1의 경우 보세공장에서 국내 구매자에게 반출시 국내 판매가격으로 신고하였고, 판매자는 법인A이며 구매자는 국내 구매자C로 수입신고 하였다. 쟁점물품2의 경우 판매자는 외국 업체B이고 구매자는 법인A로서 권리사용료를 가산하지 아니하고 송품장가격 그대로 수입신고하여 통관하였다.

관세행정당국은 다음과 같은 논리로 권리사용료가 쟁점물품 1 및 2와 관련되며 거래조건으로 지급되었다고 보아 이를 과세가격에 가산하도록 하였다. 기술원조계약에 따르면 기술정보가 단지 후 공정만이 아닌 전체 공정과 관련된다고 명시하고 있으며 반입물품과 쟁점물품은 일련의 제조공정 상에 놓여 있다. 따라서 권리사용료는 반입물품에만 관련되는 것이 아니라 쟁점물품1에도 관련된다. 기술원조계약에 따르면 계약제품이 판매될 시 순판매가격의 3%-5%의 권리사용료를 법인A가 외국 업체에게 지급하도록 되어 있으며 이 계약제품에는 쟁점물품1이 포함된다. 따라서 법인A가 지급한 권리사용료는 쟁점물품1의 판매조건으로 지급된 것이다. 쟁점물품2는 허락제품의 제조공정상에 있는 물품으로서 허락제품의 생산에 있어서 필수적인 재료이므로 권리사용료는 쟁점물품2에만 관련되는 것이 아니라 허락제품2에도 관련된다. 이 건의 기술이전계약서에 따르면 허락된 기술정보는 허락제품의 전체 공정에 관련된다고 명시하고 있다. 또한 외국 업체B는 허락제품을 제조하는데 필요한 제조설비, 공구, 완제품, 원재료를 법인A에게 공급하는데 동의한다고 약정하고 있어 구매처를 제한받고 있으며 법인 A는 제3자로부터 쟁점물품2를 구매한 적도 없다. 따라서 법인 A가 지급한 권리사용료는 쟁점물품2의 판매조건으로 지급된 것이다.

반면에 법인A는 다음과 같은 논리로 권리사용료를 가산하는 것에 반대하였다. 쟁점물품1의 경우 국내 구매자C가 법인A에게 지급하지도 않은 권리사용료를 쟁점물품1의 수입가격에 가산하여 처분한 것은 타당하지 않다. 또한 법인A는 이 건의 권리사용료를 손익계산서 상의 판매비 및 일반관리비 계정으로 관리하고 있으며, 국내 구매자에게 판매한 가격에는 판매관리비, 개발비 등을 반영하고 있으므로 이 건의 권리사용료는 이미 쟁점물품1의 수입가격에 가산되어 있다. 쟁점물품2의 경우에 대해서는 다음과 같은 주장을 하였다. 이 건의 권리사용료는 후 공정 기술에 대한 대가이지 물품에 관련되어 지급되는 것이 아니다. 쟁점물품2에는 기술이나 특허 등이 구현되어 있지 않으므로 구매처 제한은 없으며 다른 구매처로부터도

구매가 가능하다. 따라서 쟁점물품2의 권리사용료는 관련성 및 거래조건에 충족되지 않는다.

이들 둘 사이의 쟁점은 권리사용료가 쟁점물품1 및 쟁점물품2에 관련되어 거래조건으로 지급된 것인지 여부이다. 이에 대해 조세심판원은 다음과 같이 판단하였다. 쟁점물품1의 경우 국내 구매자C는 쟁점물품의 거래조건으로 권리사용료를 법인A에게 직접 또는 간접으로 지급한 사실이 없으므로 권리사용료를 가산하기 힘들 것으로 보인다. 또한 법인A는 국내 구매자C에게 판매 시, 외국 업체B에게 순판매가격의 3%-5%를 권리사용료로 지급하였으므로 권리사용료가 수입가격에 반영되지 않았다고 보기 어렵다. 따라서 쟁점물품1의 경우 수입가격에 권리사용료를 가산하여 과세한 처분은 잘못이 있는 것으로 판단된다. 쟁점물품2의 경우 법인A가 체결한 기술이전계약에 따르면 허락된 기술정보에는 허락제품의 설계·제조·가공·조립에 필요한 모든 기술 노하우가 포함된다고 규정하고 있으므로 관련 기술정보는 허락제품의 후 공정만이 아닌 전체 공정과 관련되는 것으로 보인다. 또한 법인A는 국내 순판매가격의 3%에 해당하는 권리사용료를 지급하고 있다. 나아가 쟁점물품2는 허락제품의 생산을 위해 필수적인 원재료이며 이를 외국 업체B가 공급하기로 약정하였고 법인A는 이를 외국 업체B로부터만 구매하고 있다. 따라서 쟁점물품2의 경우 권리사용료는 쟁점물품2와 관련되어 거래조건으로 지급되는 것으로 보이므로 권리사용료를 가산하여 과세한 것은 잘못이 없다고 판단된다.<sup>20)</sup>

둘째, 영화의 국내배급과 관련하여 발생한 비용을 권리사용료로 보아 실제지급가격에 가산하여야 하는지 여부에 관한 사례를 살펴보면 다음과 같다. 국내 업체D는 외국 업체C가 100% 투자하여 설립한 국내 현지법인이며, 외국 업체B는 외국 업체A가 100% 투자한 회사로서 외국 업체C 및 국내 업체D를 자회사로 두고 있다. 국내 업체D는 외국 업체A와 영화필름 및 비디오(이하 쟁점물품이라 한다)에 대한 한국 내 배급활동과 관련하여 라이선스협정을 체결하였으며, 외국 업체A는 권리보유자로서의 지위를 외국 업체C에게 양도하였다. 이에 따라 국내 업체D는 총매출액에서 배급수수료 및 국내배급비용을 차감한 금액을 권리사용료로 하여 권리보유자에게 송금하였다. 배급수수료는 국내매출액의 일정률을 적용하여 배급사에 할당되는 금액으로서 배급사, 즉 현지법인D의 수익에 해당한다. 국내배급비용은 영화필름 및 비디오의 가격, 수입관련비용, 국내채처리비용(예를 들면 번역료, 국내편집비용 등), 국내운반비용, 극장관객 수 확인비용, 국내 광고대행업체에 지급한 광고비 등 국내배급사업과 관련하여 사용된 비용이다.

20) 조심 2014관 0199(2014. 7. 1.) 참조.

이에 대해 관세행정당국은 다음과 같이 하였다. 국내 현지법인D의 로알티 계산서에서는 총매출액에서 배급수수료를 차감한 금액을 총로알티라 하고, 여기에서 국내배급비용을 공제한 금액을 순로알티로 표현하고 있으므로 과세대상 로알티는 배급수수료만을 차감한 총로알티라고 본다. 따라서 국내배급비용은 권리사용료에 포함되어야 한다. 반면에 국내 현지법인D는 권리보유자와 체결한 라이선스협정에 따르면 매출액에서 배급수수료를 공제한 금액으로부터 국내에서 지출한 배급비용을 차감하여 산출된 금액이 권리보유자에게 지급하여야 할 로알티로 정의하고 있다고 주장한다. 따라서 실제 로알티로 지급한 금액만을 과세대상으로 보아야하므로 국내배급비용은 수입신고가격에 가산되어서는 아니 된다.

이들 둘 사이의 쟁점은 국내배급과 관련하여 발생한 쟁점비용을 과세대상 로알티, 즉 권리사용료로 보고 수입신고가격에 가산하느냐 여부이다. 이에 대해 조세심판원은 다음과 같이 판단하였다. 먼저 국내배급비용 중 영화필름 및 비디오 수입가격은 해당수입물품의 가격으로 수입신고 당시에 신고 되었으므로 이를 권리사용료로 보아서 과세가격에 다시 가산한 것은 타당하지 않다. 국내배급비용 중 국내재처리비용, 국내운반비용, 극장관객 수 확인비용 등은 쟁점물품이 내국물품이 된 후 발생한 비용으로 이를 로알티, 즉 권리사용료로 보아 과세가격에 다시 가산하는 처분도 타당하지 않다. 다만 국내배급비용 중 국내 광고대행업체 등에 지급한 광고비의 경우 해당 라이선스협정에 따르면 권리보유자의 승인이 필요하고 필요에 따라 권리보유자가 직접 상환해주도록 약정하고 있다는 사실에 비추어 볼 때 간접지급액으로 보아 과세가격에 포함시키는 것이 타당하다.<sup>21)</sup>

셋째, 지급을 면제받은 권리사용료를 실제지급가격에 가산하여야 하는지 여부에 관한 사례를 살펴보면 다음과 같다. 국내 업체A는 특정 레스토랑에서 소요되는 식품자재의 수입, 판매, 배송 등을 수행하기 위해 설립된 업체로서 국내에 소재하는 B사와 수입위탁 및 배송계약을 맺고 있다. B사는 외국의 C사가 본사이며 특정 레스토랑의 운영시스템을 사용하는 대가로 로알티, 즉 권리사용료를 지급하는 라이선스협정을 C사와 체결하였다. 하지만 B사의 경영이 악화되자 본사인 C사는 권리사용료의 지급을 일시적으로 면제하여 주었다. A사는 식자재(이하 쟁점물품이라 한다)를 수입신고하면서 B사가 C사에게 지급하는 권리사용료를 가산하였다가 권리사용료의 지급을 일시적으로 면제받은 기간에 대해서는 환급정산처리 하였다.

이에 대해 관세행정기관은 다음과 같이 하였다. B사는 라이선스협정을 통해 권리사용료를 지급하기로 하였으며 이는 해당제품의 국내 판매시점에서 구체적으로

21) 조심 2005판 225(2010. 2. 25.) 참조.

확정되었다. C사가 B사에게 권리사용료를 일시적으로 면제해 주었더라도 B사의 권리사용료 지급의무는 유효하므로, 지급여부와 관계없이 면제받은 권리사용료는 쟁점물품의 실제지급가격에 가산하여야 한다. 이는 실제가격은 송장가격에 정당한 비용에 포함되지 않은 부담액을 가산하고, 통상적인 경쟁가격으로부터 비정상적으로 이루어진 할인액 또는 경감액을 가산하여 나타낼 수 있다는 규정에 비추어 볼 때도 타당하다고 주장하였다.<sup>22)</sup> 반면에 A사는 권리사용료를 실제지급가격에 가산하려는 경우 구매자가 직접 또는 간접으로 지급하는 금액이어야 하는데 그렇지 않으므로 가산하지 않아야 한다고 주장하였다.<sup>23)</sup>

이들 둘 사이의 쟁점은 권리보유자로부터 지급을 면제받은 권리사용료가 실제 지급가격에 가산되는지 여부에 관한 것이다. 이에 대해 조세심판원은 다음과 같이 결정하였다. B사는 일시적으로 지급을 면제받은 권리사용료가 본사인 C사가 B사에게 제공한 재정지원에 해당하며, 이는 비정상적으로 이루어진 경감액이므로 가산되어야 한다고 주장하였으나 지급을 면제받은 권리사용료까지 경감액으로 보고 가산하는 것이 타당한 것처럼 보이지 않는다. 또한 해당물품에 관련되고 거래조건으로 구매자가 직접 또는 간접으로 지급하는 권리사용료를 수입물품의 과세가격에 가산하도록 규정하고 있으므로,<sup>24)</sup> B사가 일시적으로 지급을 면제받아 지급하지 않은 권리사용료를 쟁점물품의 실제지급가격에 가산할 수는 없다.<sup>25)</sup>

넷째, 지급한 권리사용료가 특정물품의 거래조건으로 지급한 것인지 또는 관련 기술의 독점사용에 대한 대가로 지급한 것인지에 관한 사례를 살펴보면 다음과 같다. 외국인 투자기업 A는 기술도입계약을 체결하여 특정물품의 제조기술정보, 독점판매, 영업비밀 등에 관한 라이선스를 제공받는 대가로 권리사용료를 지급한다. 기업 A는 이들 기술정보를 수행하기 위해 필요한 핵심적 설비인 용해설비, 성형설비, 가공설비 등(이하 쟁점물품이라 한다)을 수입신고하였다. 관세행정당국은 다음과 같은 논리로 권리사용료를 실제지급가격에 가산하도록 하였다. 기업 A가 체결한 기술도입계약에 따르면 제공되는 기술은 특정물품 제조상의 영업비밀, 노하우, 특허, 발명, 설계, 제조정보를 포함한 기술정보 및 경험으로 구성된다. 쟁점물품은 기술도입계약에 따라 제공된 공법을 실시하기에 적합하게 고안된 설비·기계·장치에 해당하며, 기업A에 합작 투자한 외국업체 B로부터만 구매하여 구매선택권이 없다. 이처럼 기업 A는 특허 및 공법에 대한 대가로 권리사용료를 지급하였으므로

22) GATT 1947 Annex I (Notes and Supplementary Provisions) Ad to Article VII Paragraph 2(1) 참조.

23) 관세법 제30조 제1항 및 관세법 시행령 제19조 제2항 참조.

24) 관세법 시행령 제19조 제2항 참조.

25) 국심 2007판 89(2009. 3. 23.) 참조.

수입물품과 관련이 있고, 업체 B로부터만 수입을 하여 판매조건이 성립되므로 실제지급가격에 가산되어야 한다. 반면에 외국인 투자기업 A는 다음과 같이 주장하였다. 기술계약서에 따르면 권리사용료를 지급하는 조건으로 제조·판매와 관련된 독점적 라이선스를 기업 A에게 제공하고, 권리사용료를 지급하지 않는 경우 허여한 권리 및 라이선스를 해지한다고 약정하고 있다. 기업 A가 지급한 권리사용료는 쟁점물품의 구매조건으로 지급하는 것이 아니며 특정물품의 제조·판매와 관련한 특허 또는 노하우의 사용대가로 지급한 것이다. 따라서 이 경우의 권리사용료는 실제지급가격에 가산되지 않아야 한다.

이들 둘 사이의 쟁점은 권리사용료가 실제지급가격에 가산되어야 하는지 여부에 대한 것이다. 조세심판원은 WCO 관세평가기술위원회가 제시한 다음과 같은 권고의견에 기초하여 권리사용료를 가산하는 것은 타당하지 않다고 결정하였다.<sup>26)</sup> 즉, 특허공법을 사용하여 제조된 물품의 수에 따라 권리사용료를 지급하는 계약을 체결하고, 별도의 계약에 의거해서 해당 특허공법을 수행하기 위해 특별히 고안된 기계장치를 해외제조자로부터 구매하는 경우 거래조건이 아니기 때문에 해당권리사용료는 가산되지 않는다고 권고하고 있다.<sup>27)</sup>

다섯째, 가격이 변경된 경우 소급이 되는 기간과 구매선택권의 존재여부에 관한 사례를 살펴보면 다음과 같다. 외국의 본사가 100% 투자하여 설립한 국내 현지법인 A는 특수 관계에 있는 본사로부터 쟁점물품을 수입하여 국내에서 독점판매하고 있다. 이 쟁점물품은 처음에 가격표에 따라 가격이 결정되었지만 원가가산법으로 변경되면서 가격이 인상되었고 변경된 시점으로부터 약 1년 전까지의 수입분에 소급 적용되었다. 또한 본사와 라이선스협정을 체결하여 특허, 상표, 서비스마크, 영업소유권을 사용하는 대가로 권리사용료를 지급한다.

관세행정당국은 가격변경 전에 쟁점물품에 대해 본사에 지급하고 수입신고한 가격은 실제로 지급한 가격(price actually paid)만 신고한 것이며 지급하여야 할 가격(price payable)은 누락되었으므로 가격변경 전 전체기간에 대해 변경된 가격을 과세가격으로 보아야 한다고 하였다. 또한 쟁점물품은 본사의 상표를 부착하고 있으며, 특허발명품으로 현지법인 A는 본사이외의 업체로부터 자유롭게 구매할 수 없으므로 상표권 등의 대가로 권리사용료가 지급되고 있는 것이다. 또한 수입가격에 상표권의 대가가 포함되어 있다면 별도로 권리사용료를 지불할 필요가 없는데도 이를 지불하고 있으므로 해당권리사용료는 과세가격에 포함되어야 한다. 반면에 현지법인 A는 다음과 같이 주장하였다. 인상된 가격은 변경된 시점으로부터 약

26) 국심 2006관 38(2008. 6. 25.) 참조.

27) 관세평가협정에 대한 Advisory Opinions 4.3 참조.

1년 전까지의 수입분에만 소급 적용되었으므로 그 이전의 수입분에 대해서는 당초의 수입신고가격을 정당한 과세가격으로 인정하여야 한다. 또한 본사에 지불하는 권리사용료는 상표의 사용대가로 지불하는 것이 아니라 영업을 수행하는 과정에서 본사의 상표를 사용하기 때문에 지불하는 것이므로 과세가격에 가산해서는 아니 된다.

이들 둘 사이의 쟁점 중 하나는 변경된 가격을 적용하는 적정성에 관한 것이고, 다른 하나는 권리사용료를 쟁점물품의 과세가격에 포함시키는 여부에 관한 것이다. 이에 대해 조세심판원은 다음과 같이 결정하였다. 국내 현지법인 A가 본사에게 실제로 소급하여 지급한 부분에 대해서는 수입신고가격에 포함시키는 것이 타당하지만, 실제로 소급하여 지급하지도 아니한 부분까지 지급하여야 할 가격으로 보아 과세가격에 포함시키는 것은 타당하지 않다. 현지법인 A가 본사와 체결한 라이선스 협정에 따르면 협정에 규정된 경우를 제외하고는 어떤 상품과 연계시켜 상표를 사용할 수 없다고 명시하고 있으며, 쟁점물품은 특허제품으로 본사 이외의 자로부터 자유롭게 구입할 수 없으므로 구매선택권도 없다. 따라서 본사에 지급한 권리사용료는 쟁점물품의 거래조건으로 지불한 것으로 보여서 수입신고가격에 가산되는 것이 타당하다.<sup>28)</sup>

마지막으로 권리사용료를 수입가격에 균등분할 가산하는 경우에 대해 살펴보면 다음과 같다. 국내 제약업체 A는 외국 업체 B로부터 쟁점물품을 수입하면서 이 쟁점물품의 완제품 독점권자로 지명 받고, 완제품의 제조 및 판매에 필요한 특허권, 상표권, 정보 등을 허여 받는 대가로 권리사용료를 지급하기로 라이선스협정을 체결하였다. 이에 따르면 국내 제약업체 A는 필요한 화합물 모두를 외국 업체 B로부터만 구입하여야 하고 협정기간은 최초 10개 마케팅 연도 또는 특허만료일 중 더 뒤의 것까지로 하여야 한다. 국내 제약업체 A는 권리사용료를 3회에 걸쳐 지급하였으나 해당금액을 쟁점물품의 과세가격에 포함시키지 아니하고 수입신고하였다. 이에 대해 관세행정당국은 1개 수입신고건의 과세가격에 일괄 가산하여 관세 등을 부과하였다. 이후 조세심판원의 안분 과세결정에 따라 안분은 하였으나 라이선스협정기간의 쟁점물품 수입분에 대해 권리사용료를 안분한 것이 아니라 협정기간의 일부에 해당하는 3년여에 걸쳐 수입한 쟁점물품에 권리사용료를 안분하였다. 이에 대해 국내 제약업체 A는 법원에 소송을 제기하여 취소판결을 받았다. 이에 따라 관세행정당국은 쟁점권리사용료를 라이선스 협정기간동안 연도별로 안분한다고 재정정하였다. 이 경우의 쟁점은 권리사용료를 수입물품에 가산함에 있어서

28) 국심 2007판 66(2008. 7. 30.) 참조.

규정의 해석에 관한 것이며, 해당 규정을 엄격하게 해석하여야 한다는 결론을 내렸다. 이에 따라 쟁점물품의 경우 라이선스 협정기간의 쟁점물품 수입분에 안분하여야 하며, 이루어지지 않은 수입에 대해 부과시점을 앞당겨 관세를 부과하는 것은 규정을 유추 해석한 잘못된 것이라는 사실을 보여주고 있다.<sup>29)</sup>

## 2. 시사점

위에서 분석한 사례가 갖는 시사점을 다음과 같이 요약할 수 있다. 첫째, 권리보유자에게 실제로 지급한 권리사용료만이 실제지급가격에 가산될 수 있다. 국내 업체는 외국 업체로부터 공정을 거친 물품을 보세공장에 반입하여, 가공을 거쳐서 제조된 물품을 국내 구매자에게 판매하였다. 보세공장에서 국내 구매자에게 반출시 권리사용료가 가산되지 않은 국내 판매가격으로 신고하였으며, 국내 업체를 판매자로 하고 국내 구매자를 구매자로 하여 수입신고하였다. 이에 대해 관세행정당국은 국내 업체가 외국에 지불한 권리사용료는 전체 공정과 관련된다고 보아 가산하였다. 그러나 조세심판원은 국내 구매자가 국내 업체에게 지급한 사실이 없는 권리사용료를 가산하는 것은 타당하지 않다고 결정하였다. 또한 면제받은 권리사용료에 대해서도 동일한 결정을 하였다. 외국 업체의 국내 자회사는 운영시스템의 사용에 대한 권리사용료를 외국 본사에게 지불하고 있는데, 국내 자회사의 경영이 악화되자 권리사용료의 지급을 일시적으로 면제해 주었다. 이에 대해 관세행정당국은 지급여부와 관계없이 권리사용료의 지급의무는 유효하다고 보아 가산하였으나, 조세심판원은 지급을 면제받아 지급하지 않은 권리사용료를 가산하는 것은 타당하지 않다고 결정하였다.

둘째, 내국물품이 된 후 발생한 비용을 권리사용료로 보아 실제지급가격에 가산할 수 없다. 외국 업체가 투자하여 설립된 국내 현지법인은 본사와 영화필름 등의 국내배급과 관련된 라이선스협정을 체결하고 권리사용료를 지급하며, 이 권리사용료는 총매출액에서 배급수수료 및 국내배급비용을 차감하여 계산하였다. 배급수수료는 국내 현지법인의 수익이며, 국내배급비용은 영화필름가격·번역료·국내편집비용·국내운반비용·국내광고비 등으로 구성된다. 이에 대해 관세행정당국은 총매출액에서 배급수수료만을 차감한 금액이 권리사용료라고 하였으나, 조세심판원은 국내배급비용 중 영화필름가격은 수입신고 당시에 신고하였으므로 다시 포함시키는 것은 타당하지 않으며, 번역료·국내편집비용·국내운반비용 등도 내국물

29) 조심 2009관 133(2010. 3. 31.) 참조.

품이 된 후 발생한 비용이므로 이를 포함시키는 것은 타당하지 않다고 결정하였다.

셋째, 권리사용료가 수입물품의 거래조건이 아니라 관련된 권리의 사용대가로 지급된 경우 실제지급가격에 가산되지 않는다. 국내의 외국인 투자기업은 권리보유자와 라이선스협정을 체결하고 제조기술정보·영업비밀 등을 제공받는 대가로 권리사용료를 지급하며, 이 기술정보를 수행하기 위해 필요한 장비를 이 외국인 투자기업에 투자한 외국 업체로부터만 구입하였다. 또한 이 기업은 지급한 권리사용료가 제조 및 판매와 관련된 특허 또는 노하우의 사용대가로 지급한 것이라 보고 관세의 과세가격에 포함시키지 않았다. 이에 대해 관세행정당국은 투자한 외국 업체로부터만 구매하여 거래조건이 성립되므로 가산되어야 한다고 보았다. 조세심판원은 권리사용을 허용한 라이선스협정과 별개로, 허용된 제조기술을 수행하기 위해 고안된 장치를 해외의 제조자로부터 구매하는 경우 해당 권리사용료는 가산되지 않는다고 결정하였다.

마지막으로, 권리사용료를 실제지급가격에 가산하는 경우 유추해석은 허용되지 않는다. 국내 제약업체는 외국 업체와 라이선스협정을 체결하고 특허권 및 상표권 등을 하여 받는 대가로 권리사용료를 지급하였으며, 협정기간은 최초 10개 마케팅 연도 또는 특허만료일 중 더 뒤의 것까지로 하였다. 관세행정당국은 협정기간의 일부에 해당하는 기간에 대해 권리사용료를 안분하였으나, 조세심판원은 엄격하게 해석하여 협정기간 전체의 수입분에 안분하여야 한다고 보았다. 즉, 이루어지지 않은 수입에 대하여 부과시점을 앞당겨 관세를 부과하는 것은 규정을 유추 해석한 잘못된 것이라고 하였다.

## V. 결 론

이 논문은 권리사용료가 관세의 과세가격에 가산되는지 여부를 보다 체계적으로 알아보기 위해 이를 판단하는 기본규정인 WTO 관세평가협정에 대해 살펴보았다. 또한 이를 수용한 우리나라 관세법을 권리사용료가 해당물품과 관련되는지 여부 및 거래조건으로 지급된 것인지 여부에 중점을 두어 고찰하였다. 나아가 WCO 관세평가기술위원회의 권고의견에 기초하여 권리사용료가 실제지급가격에 가산되는 상황과 가산되지 않는 상황으로 나누어 설명하였다. 이런 논의에 기초하여 권리사용료가 가산되는지 여부를 결정하는 기준으로 비포함성, 관련성, 거래조건성을 제시하였다. 특히 권리사용료를 지급하지 않으면 판매계약이 종료되거나 해

당제품을 제조하여 판매할 수 없다고 규정하거나, 권리보유자가 품질관리를 넘어서서 생산관리나 판매관리를 할 수 있도록 규정한다면 거래조건이 충족될 가능성이 높다는 점을 살펴보았다. 또한 유사한 경우처럼 보이더라도 특수 관계인지 여부 또는 라이선스협정의 내용 등 상황에 따라 권리사용료가 실제지급가격에 가산될 수도 있고 가산되지 않을 수도 있다는 사실을 고찰하였다.

분석한 사례연구에 기초하여 다음과 같은 결과를 추론하였다. 먼저 라이선스협정을 통해 권리보유자에게 실제로 지급된 권리사용료만이 실제지급가격에 가산되며, 면제 등으로 인해 실제로 지급이 이루어지지 않은 권리사용료는 가산되지 않는다. 내국물품이 된 후에 발생한 비용을 권리사용료로 간주하여 가산할 수는 없다. 또한 권리사용료가 수입물품의 거래조건이 아니라 관련된 권리의 사용대가로 지급된 경우 실제지급가격에 가산될 수 없다. 마지막으로 권리사용료를 가산하는 경우 이를 엄격하게 적용하여야 하며 유추해석은 허용되지 않는다.

## 참 고 문 헌

- 강홍중, “우리나라 관세평가제도 운용의 주요 쟁점 및 개선방안에 관한 연구”, 관세학회지 제7권 제2호, 한국관세학회, 2006.
- 김병철·김태인, “관세평가상 거래가격 배제 사유에 관한 연구: 처분 등 제한과 조건 또는 사정을 중심으로”, 무역연구 제11권 제5호, 한국무역연구원, 2015. 10.
- 김중근, “과세가격 결정원칙의 관세평가”, 산업경제연구 제11권 제3호, 한국산업경제학회, 1998. 7.
- 김태인·최창환, “권리사용료의 과세를 위한 거래조건의 판단기준”, 관세학회지 제9권 제2호, 한국관세학회, 2008.
- 문상태, “관세평가상 ‘수출판매’에 관한 고찰”, 관세학회지 제11권 제2호, 한국관세학회, 2010. 6.
- 서정두, “국제기술이전계약상의 불공정조항에 관한 연구”, 무역상무연구 제12권, 한국무역상무학회, 1999.
- 손정준, “이전가격에 대한 관세평가제도의 개선 방안에 관한 연구”, 관세학회지 제9권 제4호, 한국관세학회, 2008.
- 신민호, “포페이팅(forfiting) 금융비용의 관세평가에 관한 연구”, 조세연구 제5집, 한국조세연구포럼, 2005. 10.
- 신민호·정재완, “관세평가상 이전가격 검증에 관한 사례연구”, 관세학회지 제11권 제3호, 한국관세학회, 2010.
- 오원석·정희진, “국제기술이전계약에서 라이선서의 실시권 부여와 라이선서의 실시료 지급의무에 관한 연구”, 무역상무연구 제61권, 한국무역상무학회, 2014. 2.
- 오원석·정희진·김종권, “국제라이선스계약상 경쟁제한조항에 관한 연구”, 무역상무연구 제64권, 한국무역상무학회, 2014. 12.
- 이규창·박종삼·김재성, “국제가맹계약시 당사자의 주요의무에 대한 소고”, 무역상무연구 제51권, 한국무역상무학회, 2011. 8.
- 이명구, “한국 관세평가(CVA)제도의 운영에 대한 고찰”, 관세학회지 제5권 제3호, 한국관세학회, 2004.
- 이병락, “Clean Report of Findings의 발급과 수출업체의 권리”, 무역상무연구 제66권, 한국무역상무학회, 2015. 5.

- 이제현, “금융비용의 관세평가에 관한 연구”, 관세학회지 제11권 제2호, 한국관세학회, 2010.
- 정운상, “하자보증비용(Warranty Cost) 관세평가에 대한 연구”, 관세학회지 제16권 제2호, 한국관세학회, 2015. 5.
- 정재완, “수입자가 지불하는 구매수수료의 관세평가에 대한 연구”, 무역학회지 제32권 제2호, 한국무역학회, 2007. 4.
- Goldstein, B., “Potential Impact under US Customs Laws of the World Customs Organization Recent Publication of Commentary 25.1 to the World Valuation Agreement Relating to the Dutiable Status of Third-Party Royalties and License Fees”, *Global Trade and Customs Journal*, vol. 7 issue 2, 2012.
- Lux, M., Cannistra, D. and Cuadros, R., “The Customs Treatment of Royalties and License Fees with Regard to Imported Goods”, *Global Trade and Customs Journal*, vol.7 issue4, 2012.
- Rosenow, S. and O’Shea, B.J., *A Handbook on the WTO Customs Valuation Agreement*, Cambridge University Press, 2010.
- Willems, A. and Leys, D., “Changes in the Treatment of Trademark Royalties in EU Customs Law: The Example of 3D Printing”, *Global Trade and Customs Journal*, vol. 10 issue 5, 2012.

## ABSTRACT

### A Study on Payments of Royalty & License Fee and Customs Valuation

Byung-Lak LEE · Sung-Sue RHEEM

This study tries to conduct a systematic analysis on whether adding up the royalties and license fees or not in measuring the taxable amount of tariff. We have confirmed that three main criteria to decide whether it is yes or not are non-inclusion, relatedness and condition of sale. We also have realized that whether satisfying a condition of sale or not depends on license agreement, sales contract, special relationship and so on.

Furthermore, we have made case studies of bonded factory, film's domestic distribution, exempt royalty and license fee, price for exclusive use of relevant technology, retroactive application of price change and strict interpretation. Based on the case studies we have derived the following conclusions: First, the royalties and license fees only actually paid to the licensors may be added to taxable amount. Second, the royalties and license fees incurred after the imported goods are made into domestic goods may not be added up. Third, the royalties and license fees paid as a price for use may not be added up. Fourth, the analogical interpretation of relevant codes is not accepted.

Keywords : Royalties and License Fees, Condition of Sale, Licensor, License Agreement, Third Party