

## 관세평가협정과 관세법상 하자보증비용에 관한 연구\* \*\*

김진규

조선대학교 무역학과 조교수

# A Legal Review on the Warranty Charges Clauses of the WTO Customs Valuation Agreement and the Korean Customs Act

Jin-Kyu Kim<sup>a</sup>

<sup>a</sup>Department of International Trade, Chosun University, South Korea

Received 04 October 2022, Revised 27 October 2022, Accepted 30 October 2022

### Abstract

Recently, Korean customs authorities have attempted to impose customs duties on the warranty charges paid by Korean subsidiaries (“the taxpayers”) of multinational corporations to their overseas headquarters, or their affiliates, as indirect payment of the price actually paid or payable for imported goods and services, and the taxpayers’ complaints have been steadily increasing. The key issue of Korean Supreme Court decision, 2018Du56619, revolves around opposing interpretations of the Korea Customs Act and the WTO’s Customs Valuation Agreement in determining who is responsible for paying duties levied on warranty charges. The Supreme Court’s ruling was consistent with its previous interpretations of the WTO agreement on customs valuations. The Supreme Court ruled in favor of the plaintiff, a Korean subsidiary, stating that the overseas corporate headquarters’ payments of warranty charges to Korean dealers are made on behalf of the Korean subsidiary, which is ultimately responsible for covering warranty charges. Thus, the Korean subsidiary’s settlement of the warranty charges to their Korean dealers through the overseas headquarters is effectively the same as a direct payment to the dealers. Therefore, the Korean subsidiary performed warranty services on its liability and account. As such, the court ruled that warranty charges should not include tariffs on the indirect payment for warranty services in such cases. This paper presents the comparative legal implications for the warranty charge clauses in the WTO agreement and the Korean Customs Act and analyzes the Supreme Court’s decisions.

**Keywords:** Warranty Charges, Warranty, WTO Customs Valuation, Korean Customs Act, Administrative Decision

**JEL Classifications:** F13, K33, K34

\* This paper revised and supplemented the academic presentation at the conference of the Korea Trade Research Association on August 26th, 2022.

\*\* This study was supported by research fund from Chosun University(2022-208815-01), 2022.

<sup>a</sup> Author, E-mail: jk.kim@chosun.ac.kr

## I. 서론

최근 관세 당국은 글로벌 다국적 기업의 한국 법인이 해외 본사 또는 관계사에 별도로 지급하는 하자보증비용을 과세가격에 해당하는 실제 지급가격의 간접지급액으로 보아 과세를 시도하고 있으며, 이에 대한 납세자의 과세 불복 사례가 꾸준히 증가하고 있다.

우리나라 관세 법령에 따르면, “수입물품의 거래조건으로 판매자 또는 제삼자가 수행해야 하는 하자보증을 구매자가 대신하고 그에 해당하는 금액을 할인받았거나 하자보증비 중 전부 또는 일부를 지급하는 경우 그 금액”을 그 밖의 간접적인 지급액(간접지급액)으로 보아 실제 지급가격에 포함하여 과세가격을 결정한다.<sup>1)</sup> 다만, 동 시행령에서 “구매자가 자기의 계산으로 한 활동의 비용은 기타 간접지급액으로 보지 않는다.”<sup>2)</sup>라고 규정하여 구매자가 자기의 계산으로 한 활동에 대한 비용은 간접지급액으로 보지 않아 과세가격에 포함되지 않음을 명시적으로 규정하고 있다. 반면, 우리나라가 가입한 WTO 관세평가협정에 따르면, 과세가격 결정 기준인 실제 지급가격(price actually paid or payable)이란 “수입물품에 대하여 구매자가 판매자에게 또는 판매자의 이익을 위하여 지급하였거나 지급하여야 할 총금액”으로 정의하며, “구매자가 자신의 계산으로 수행한 활동은 비록 판매자의 이익이 되는 것으로 간주한다고 할지라도 판매자에 대한 간접 지급으로 인정될 수 없다”라고 규정한다.<sup>3)</sup> 한편 WCO 해설은 하자보증의 성격에 관하여 수입물품의 마케팅 활동으로 해석하고, “판매자가 직·간접으로 하자보증 비용을 부담하고 그 위험을 떠안는 경우, 하자보증 비용이 물품 가격에 포함되어 있든, 별도로 청구되든, 판매자가 하자보증을 이행하도록 약정한 제삼자에게 지급되든지 해당 하자보증 비용(warranty charges)은 실제 지급가격의 일부로 인정한다. 다만, 구매자가 자기 계산으로 하자보증을 수행하는 경우, 하자보증에

대해 구매자가 부담하는 일체 지급액 또는 기타 비용은 실제 지급가격의 일부가 아니고, 마케팅과 관련한 조건 또는 사정으로 거래가격을 부인하도록 하지 않는다.”라고 하여 구매자가 하자보증을 수행하고 해당 하자보증 비용을 자기 계산으로 수행한다면 실제 지급가격으로 볼 수 없다고 예시하고 있다.<sup>4)</sup> 결국 하자보증에 관한 현행 관세법과 WTO 관세평가협정의 해석 차이로 인해 수입자가 수행한 하자보증에 대하여 실제 지급가격을 구성하는 간접지급액 해당 여부에 관한 법 적용 및 해석에 관하여 관세행정에 대해 납세자의 지속적인 불복 및 행정 소송의 대상이 되고 있다. 따라서, 본 연구는 하자보증비용(warranty charges)에 관한 WTO 평가협정과 우리나라 관세 법령의 합치성 분석을 통해 입법적 시사점을 도출하는 것을 목적으로 한다. 본 연구를 위해 국내외 관련 법령, WTO 협정 및 WCO 해설서 등 문헌 조사를 중심으로 하자보증의 개념 및 과세요건 충족을 위한 요건 등을 고찰하고, 최근 국내의 법원 판례 분석을 통해 WTO 관세평가협정 및 국제표준에 부합하는 관세 법령의 개정 방향을 제시하고자 한다.

## II. 이론적 배경

### 1. 관세의 과세가격 결정 원칙

#### 1) 과세가격 결정 원칙

관세법상 수입물품의 과세가격은 <Table 1>과 같이 실제 지급금액에 법정 가산 요소 및 공제 요소를 조정한 가격이다. WTO 관세평가협정은 종가세를 기초로 물품의 과세가격을 결정하는 방법을 관세평가(customs valuation)라고 하며, 관세 평가상 실제 지급금액은 송품장 가격을 기초로 한다. ‘실제 지급금액(price actually paid or payable)’이란 거래 당사자 간 합의된 가격으로 일반적으로 당사자 간 거래가 격인 송품장 가격(invoice value)에 간접 지급

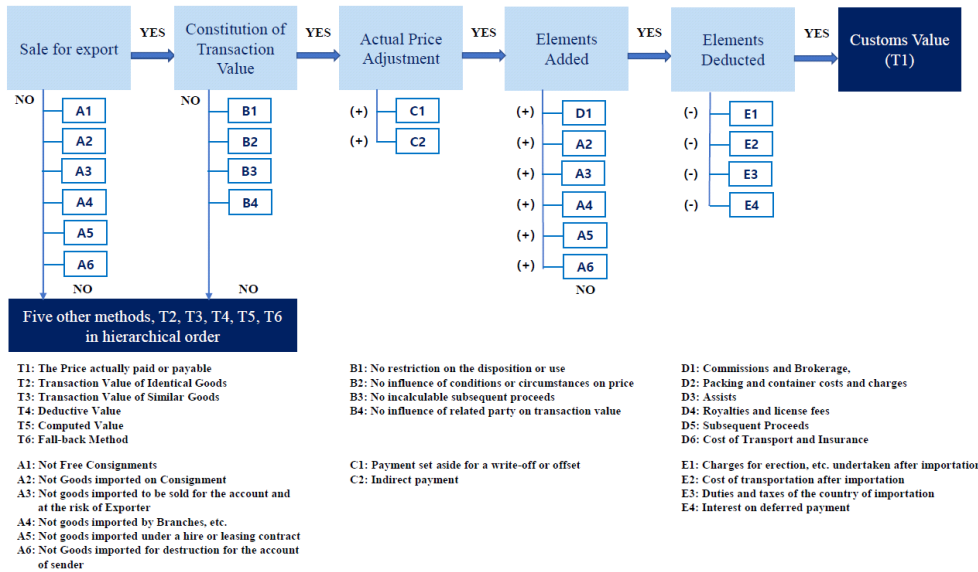
1) 관세법 시행령 제20조의2 제1항 제2호.

2) 관세법 시행령 제20조의2 제2항.

3) WTO Customs Valuation Agreement, Note to Article 1, para. 1-2.

4) WCO Commentary 20.1.

**Table 1. WTO Customs Valuation Mechanism**



Source: Korea Customs Service (2020).

금액 및 거래조건 지급금액 등 요소를 조정한 가격이다(김기인, 2009). 현행 관세법은 실제 지급가격에 포함되는 간접지급금액에 대하여 예시 주의를 취하는 반면, 법정 가산 요소와 공제 요소에 대해서는 열거주의를 채택하여 조세법률주의에 따라 법정 과세요건을 충족해야 과세가격에 포함할 수 있도록 규정하고 있다. 우리나라는 WTO 회원국으로서 WTO 관세평가협정의 관세평가 조항을 관세법에 수용하여 국내법과 같은 지위와 효력을 부여하고 있다.<sup>5)</sup>

## 2) 간접 지급금액의 개관

WTO 관세평가협정(‘협정’)에 따르면, 간접 지급(indirect payment)이란 구매자가 판매자에게 수입물품의 판매 조건으로 판매자의 이익을 위해 지급하는 총금액 중 간접적인 형태의 지급이다. 간접 지급의 형식은 송금뿐만 아니라, 신용장 또는 유통성 지급수단의 형식도 가능하다. 협정은 간접 지급에 대하여 구매자가 판매자 채무의 전부 또는 일부를 변제하는 것<sup>6)</sup>

5) 헌법 제6조 제1항.

또는 구매자가 판매자와의 의무 이행을 위해 제삼자에게 지급하는 금액을 예를 들고 있다.<sup>7)</sup> 이처럼 간접 지급은 구매자가 물품 구매의 대가를 판매자에게 직접 제공하지 않고 제삼자 또는 다른 방법을 통하여 대가의 제공이 이루어지는 효과를 유발한다(박형래, 2020).

한편, 관세법은 수입물품의 과세가격에 관하여 “실제 지급가격에 법정 가산 요소와 공제 요소를 조정한 금액으로, 실제 지급가격이란 수입물품의 대가로서 구매자가 판매자에게 지급하였거나 지급하여야 할 총금액(total payment)으로 간접지급액을 포함한다.”라고 규정하고 있다.<sup>8)</sup> 현행 관세 법령은 수입물품의 실제 지급가격에 포함되는 간접 지급금액에 대한 명시적 정의가 없고, 단지 간접 지급금액에 해당하는 예시적 조항을 두고 있어 간접 지급금액의 성격에 대한 불명확성으로 과세가격 여부 및 해석 적용에 논란이 있다.<sup>9)</sup>

6) WTO 평가협정 제1조(1) 주해.

7) WTO 평가협정 부속서 III, 제7항.

8) 관세법 제30조 제1항 및 제2항.

9) 관세법 제30조 제2항; 관세법 시행령 제20조의2 제1항 각호.

무역계약의 거래 당사자는 계약에 따라 판매자 또는 구매자가 될 수 있다. 만일 판매자의 행위를 구매자의 책임으로 대신 수행하게 하고 그 과정에서 투입된 비용이 있다면, 그 비용이 물품의 대가로 지급된 간접지급액 여부를 검토해야 한다. 즉, 판매 조건으로 구매자에 의해 판매자 또는 제삼자에게 비용이 지급되었다면 간접지급액으로 보아 실제 지급금액에 조정 및 합산된다(김태인, 2022). 반면, 실제 지급가격 중 구매자가 자신의 계산으로 한 활동은, 판매자에게 이익이 되는 행위라 할지라도 판매자에 대한 간접지급액으로 보지 않는다.<sup>10)</sup> 구매자는 간접지급인 판매자의 채무 상계 행위 이외에도 수입물품과 관련한 광고 활동, 하자보증, 관측, 물품검사 등 구매자 자신뿐 아니라 판매자에게도 이익이 되는 활동을 자신의 계산으로 비용을 지급할 수 있다. 이러한 비용을 어디까지 간접 지급으로 볼 것인지가 실무에서 문제가 될 수 있다. WCO 예해는 법정 가산 요소를 제외한 구매자가 자신의 계산으로 한 활동은 판매자의 이익으로 귀속되어도 간접 지급에 해당하지 않는다고 명시하고 있다.<sup>11)</sup> 따라서, 간접 지급금액이란 우리나라에 수출하기 위해 판매된 물품에 대하여 구매자가 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 가격 중 수입물품의 대가로 구매자가 간접적으로 지급하였거나 지급하여야 할 금액으로 유추해석 할 수 있다. 이러한 간접 지급금액은 수입물품의 실제 지급가격에 별도 지급한 금액(예: 채무변제, 상계액, 할인 또는 금융비용)과 함께 실제 지급금액의 조정 요소로서, <Table 1>의 법정 가산 요소(elements added) 또는 공제 요소(elements deducted)와는 구분된다. 간접지급액은 법정 가산 요소와 더불어 관세의 과세가격을 형성한다는 점에서는 구별의 실익은 없으나, 하자보증과 같이 지급액의 성격이 분명하지 않으면 그 지급액이 법정 공제 요소에 해당하거나, 또는 간접지급액의 요건을 충족하지 않는다면 관세의 과세가격에서 제외된다는 특징을 갖는다.

## 2. 하자보증과 관세평가

### 1) 하자보증의 개관

#### (1) 하자보증의 개념

하자보증(warranty)은 물품의 제조과정에서 숨겨져 있던 잠재적 하자를 치유하기 위한 보증이며, 우리 민법의 담보책임(warranty liabilities)과 유사하다.<sup>12)</sup> 현행 관세법에서는 하자보증에 대한 명확한 정의의 규정이 없고, 우리나라의 대법원판결에서 하자보증과 하자보증비용의 의미를 판시한 사례가 있다. 대법원에 따르면 “하자보증이란 수입물품에 대한 하자에 대하여 물품의 종류나 성질에 따라 상관행에서 통상 요구되는 ‘일정 기간’ 동안 수출자의 책임으로 보상하는 것이고, ‘하자보증비’는 그것이 당해 수입물품의 거래조건으로 지급된 경우에만 과세가격에 포함된다.”라고 판시하였다.<sup>13)</sup> 또한, WCO 해설서는 “상업적 거래에서 ‘하자보증’이란 자동차와 전자기기 등 물품의 품질 보증으로, 보증서 소유자가 하자의 구체적 발생 등 일정 조건을 충족하는 경우, 보증책임자가 당해 물품의 하자보수 비용 또는 물품교환 비용을 부담하는 것이다. 만약 보증서 소유자가 일정 조건이 충족되지 않는 경우, 하자보증은 무효가 될 수 있다. 하자보증은 물품에 내재한 잠재적 하자(implied warranties)를 치유하는 것으로, 하자란 물품에 존재해서는 안 되는 것으로서 물품 사용을 방해하거나, 물품의 유용성을 감소시키는 것을 말한다.”<sup>14)</sup>라고 정의하고 있다. 하자보증과 품질 보증과의 차이에 관하여 “품질 보증(guarantee)은 포괄적 약속으로 유형의 상품뿐만 아니라 무형의 가치에 대해서 환불, 교환, 수리 등 실질적이고 포괄적인 보증을 의미하지만, 하자보증은 상품에 대해 보증기간 내 수리 또는 교환 등이 가능한 제한적인 보증이며 품질 보증 일부이다.”<sup>15)</sup> 하자보증 조항은 구매자와 판매자 간의 관련 상거래의 일부라는 전제하에 매매 계약과 관련된

10) 협약 부속서 1, 주해 제1조 제2항; 관세법 시행령 제20조의2 제2항.

11) WTO Customs Valuation Agreement, Note to Article 1; WCO Commentary 16.1. para. 2.

12) 민법 제581조, 제580조 및 제575조.

13) 대법원 2006. 1. 27. 선고(2004두11305 판결).

14) WCO Commentary 20.1. para. 4.

15) WCO Explanatory Note 6.1, para. 5.

**Table 2.** Comparison of Warranty and Maintenance

	Warranty	Maintenance
Concept	Warranty is a form of guarantee on goods, such as motor vehicles and electrical appliances, which covers costs of correcting defects (parts and labor) or replacement subject to certain conditions being met by the warranty holder.	Maintenance is a form of preventative care on goods such as industrial facilities and equipment to ensure the upkeep of those facilities and equipment to a standard which enables them to perform the function for which they were acquired.
Characteristics	warranty is only a contingency measure which might be invoked in the case of failure or under-performance of goods.	Maintenance must always be performed.
Dutiable Value	In case the seller directly or indirectly bears the cost and undertakes the risk of warranty, the provision of which is reflected in the price for the goods. But, if the buyer bears the warranty charge on their own account and undertakes the risk of warranty, any payments incurred by the buyer for warranty, are not part of the price actually paid or payable by application of the Note to Article 1.	Maintenance does not include warranty and also does not include dutiable value.

Sources: WCO Explanatory Note 6.1; WCO Commentary 20.1.

별도의 계약서 형식으로 존재할 수 있다.<sup>16)</sup> 예컨대, 물품 매매에서 판매자 또는 구매자는 하자보증 지급을 분리하고자, 하자보증에 대한 계약서를 별개로 작성하는 경우가 있다. 이처럼 물품 매매 계약과 하자보증 계약을 별도로 체결하여 판매자가 물품에 대한 판매 조건으로 구매자에게 하자보증의 의무를 부담시킨다면 이러한 하자보증비용은 과세가격에 포함된다.<sup>17)</sup> 따라서, 물품의 '판매'와 '하자보증'에 대한 계약 내용 및 거래 상황을 면밀하게 검토해야 한다.

## (2) 하자보증의 성격

WCO 해설서는 하자보증의 성격을 전형적인 '마케팅 활동' 중의 하나로서, 하자보증의 책임 주체와 비용부담 주체에 따라 다음과 같이 구

분한다. 판매자가 직·간접으로 하자보증 비용 및 책임을 부담하는 경우, 하자보증 비용이 물품 가격에 포함되어 있든, 별도로 청구되든, 판매자가 하자보증을 이행하도록 약정한 제삼자에게 지급되든지 해당 하자보증 비용은 간접지급액으로 보아 과세가격에 포함한다. 반면, 구매자가 자기 계산으로 하자보증을 수행하는 경우 하자보증에 대해 구매자가 부담하는 일체 지급액 또는 기타 비용은 실제 지급가격의 일부가 아니며, 이는 마케팅과 관련한 조건 또는 사정으로 거래가격을 부인하지 않도록 한다.<sup>18)</sup> 한편 미국 관세 당국은 하자보증과 유사한 연장보증(extended warranty)의 성격에 대하여 "연장보증은 생산지원비용이 아니며, 연장 보증서를 구매하기로 한 구매자의 계약은 해당 상품의 구매 거래가 완료된 후 해당 상품이 미국으로 수입된 후에 체결되었기 때문에, 수입

16) WCO Commentary No. 2; Application of Article 132 of the UCC IA, Para 3.

17) WCO Commentary 20.1. para. 10.

18) WTO Valuation Agreement, Annex I, Note to Article 1, Para. 1(b)(2).

된 기어 박스의 실제 지급가격에 포함되지 않는다. 따라서 연장보증에 대한 지급은 수입 상품의 과세가격 일부에 포함되지 않는다.”<sup>19)</sup>라고 유권해석하였다.

### (3) 하자보증과 유지와의 관계

하자보증과 유사하지만, 법정 공제 요소로서 ‘유지(maintenance)’라는 개념이 있다. 유지의 개념에 대해 WTO 평가협정에서는 명시적 정의는 없으나, WCO 해설서에서 “산업 설비와 장비가 취득 목적의 기능을 수행할 수 있도록 이들 산업 설비와 장비에 대해 일정 기준을 유지하도록 보증하기 위한 물품에 대한 예방적 조치이다.”<sup>20)</sup>라고 정의한다. 또한 우리나라 대법원은 “‘유지’는 하자보증기간이 지난 이후 물품의 내구연한 동안 당해 구매 목적에 부합하는 기능을 달성할 수 있도록 보장하기 위해 수시로 이루어지는 수리가 포함된다.”<sup>21)</sup>라고 판시하였다. 하자보증과 유지의 차이점은 (Table 2)와 같다.

첫째, 하자보증은 해당 수입물품의 대가로서 구매자가 지급하였거나 지급하여야 할 총금액인 실제 지급 비용 중 법정 과세요건에 충족하는 경우 간접 지급 비용에 해당한다.<sup>22)</sup> 반면, 유지는 수입 후 해당 수입물품의 건설, 설치, 조립, 정비, 유지 또는 해당 수입물품에 관한 기술 지원에 필요한 비용으로 법정 공제 요소이다.<sup>23)</sup> 따라서 양자의 개념은 근본적인 차이가 있으며 협약 제1조 주해의 ‘유지’에는 하자보증이 포함되지 않는다.<sup>24)</sup> 둘째, 하자보증은 물품의 제조과정에서의 잠재적 하자(implied warranties)에 대하여 보증서의 조건에 따라 비용 또는 대체품을 보증하여 물품의 고장 또는 성능저하에 대해 실시되는 우발적인 조치이다. 반면, 유지는 물품 수입 후 해당 수입물품에 관한 지속적인 기술지원에 필요한 비용으로 산업 설비, 장비와 같은 장기간 사용되는 산업재 등

에서 발생한다. 따라서, 관세평가의 공제 요소 중 특히 산업 설비, 기계류 또는 장비와 같은 수입물품에 대해 수입 후 수행된 유지비용은 수입물품이 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 가격과 구분될 때는 과세가격에 포함되지 않아야 한다고 규정하고 있다.<sup>25)</sup> 우리나라 관세법도 “수입 후 수입물품의 건설, 설치, 조립, 정비, 유지 또는 물품의 기술지원 비용을 명백히 구분할 수 있는 경우 그 금액을 관세의 과세가격에서 공제한다.”<sup>26)</sup>라고 규정한다.

## 2) 하자보증의 책임 유형

하자보증의 책임은 통상 물품의 판매자에게 있으나, 실제로는 계약 당사자 간 특약으로 판매자 또는 구매자가 수행할 수 있다. WCO 예해 및 해설에 따르면 하자보증의 책임 유형을 다음과 같이 예시하고 있다.<sup>27)</sup>

### (1) 판매자가 수행하는 하자보증

판매자가 직접 또는 간접으로 하자보증 비용 및 위험을 부담하는 경우, 하자보증비용이 실제 지급가격과 구분된다고 하더라도 거래가격 일부로 보아, 실제 지급가격의 일부로서 물품의 과세가격에 반영된다. 즉, 판매자가 하자보증 책임을 부담하는 경우, 판매자는 물품 가격과 별도로 하자보증 비용을 청구할 수 있다. 이와 관련하여 국제심판원의 판결을 살펴보면, “하자보증 비용이 소비자로부터 하자보수 요구가 실제 발생하는지와 관계없이, 판매자에게 비용이 지급된 것이면 판매 조건으로 지급된 것이며, 그 서비스의 내용이 고장 또는 이상이 있을 때 수리, 교체 및 기술지원이라면 이는 물품이 일정 기능을 수행하도록 수행되고 예방적 조치인 ‘수입 후 유지를 위한 활동비’와 구분되는 것으로 수입물품의 판매 대가에 포함되어야 한다.”<sup>28)</sup>라고 결정하였다. 한편, 판매자가 구매자에게 판매자와 하자보증 이행을 약정한 제삼

19) USCBP. H253493, dated Sep. 14, 2014.

20) WCO 해설 6.1(3).

21) 대법원 2006. 1. 27. 선고 2004두11305 판결.

22) 관세법 시행령 제20조의2 제1항 제2호.

23) 관세법 제30조 제2항 제1호.

24) WCO Explanatory Note 6.1, para 6.

25) WCO Explanatory Note 6.1(1).

26) 관세법 제30조 제2항 제1호.

27) WCO Commentary 20.1, para. 5; WCO Explanatory Note 3.1.

28) 국제심판원 2002. 12. 3. 판결(2001판 0101).

**Table 3.** Comparison of Warranties undertaken by the seller and the buyer

	Warranty undertaken by the seller	Warranty undertaken by the buyer
Situations	the seller directly or indirectly bears the cost and undertakes the risk of warranty, the provision of which is reflected in the price for the goods.	the buyer directly or indirectly bears the cost and undertakes the risk of warranty and the price for the goods takes this into account.
Cases	<p>- When the seller provides a warranty to a customer, the seller will take this into account when pricing the goods. Any extra cost attributable to the warranty will be part of the price and will be paid as a condition of the sale. In this case, the Agreement does not allow any deduction, and the cost of the warranty is part of the transaction value even if it is distinguished from the price actually paid or payable for the goods.</p> <p>- Where the seller imposes warranty on the buyer, the seller may choose to invoice the warranty separately from the goods. In such a case, the warranty cost nevertheless remains a condition of the sale for exportation and is considered part of the price actually paid or payable, i.e. the total payment.</p> <p>- Consequently, where the seller requires the buyer to make a payment to a third party with whom the seller has contracted to provide warranty cover, the payment must be included in the transaction value of the imported goods.</p>	There may be cases where the buyer may decide to bear the cost of warranty on his own account. In these circumstances, any payments, or other costs incurred by the buyer for warranty, are not part of the price actually paid or payable by application of the Note to Article 1, since this is an activity undertaken by the buyer on his own account.

Sources: WCO Commentary 20.1(5) to (9).

자 또는 판매자의 특수관계인에게 하자보증비용을 지급하도록 요구하는 경우가 있다. 이것은 제삼자가 수행한 어떠한 하자보증 위험도 판매자의 요청에 의한 것이고, 판매자의 이익을 위한 것이므로 해당 지급은 간접지급액으로 보아 수입물품의 실제 지급가격에 포함한다(박철구, 2019).

## (2) 구매자가 수행하는 하자보증

구매자가 자신의 계산으로 수입물품에 대한 하자보증의 책임 위험 및 비용을 부담하기로

하는 경우, 하자보증에 대하여 구매자가 부담하는 모든 직접 또는 간접지급액은 구매자 자신의 계산으로 수행한 활동이므로 실제 지급가격에 포함되지 않는다. 즉, 평가협정에 따르면 구매자가 하자보증 비용 및 하자보증의 책임 위험을 부담하는 상황에서 하자보증에 대해 구매자가 부담하는 모든 지급액 또는 기타 비용에 관한 하자보증은 구매자가 자기 계산으로 수행하는 활동이기 때문에, 실제 지급가격의 일부가 아니다.<sup>29)</sup> 한편, 판매자가 당사자 간 약

29) WTO Customs Valuation Agreement, Note to

정에 따라 구매자에게 하자보증 책임 및 구매 의무를 부과하였다면, 판매자는 물품과 별도로 하자보증비용을 청구하는 방안을 선택할 수 있다. 이 경우 하자 보증 비용은 수출하기 위한 판매 조건이고, 실제 지급가격을 형성하므로 과세가격에 포함된다.<sup>30)</sup>

따라서, 하자보증의 책임 또는 비용부담의 주체가 누구냐에 따라 관세평가 상 하자보증 비용이 간접지급액 여부가 달라질 수 있으며 양자의 차이점은 <Table 3>과 같다.

### Ⅲ. 하자보증비용의 관세평가 사례 분석

#### 1. 하자보증비용의 국내 사례

##### 1) 하자보증비용의 과세요건을 불인정한 관세청 적부심사<sup>31)</sup>

###### (1) 사실관계

국내 자회사인 청구법인은 2014. 9. 28. 본사와 Distribution Agreement (이하 '공급계약')을 체결하고 2015. 6. 1.부터 2019. 1. 31.까지 휴대전화, 태블릿 PC 등 전자기기(이하 '쟁점 물품')를 수입하면서, 청구법인이 하자보증을 수행하고 쟁점 물품의 거래가격에서 할인받은 금액(이하 '쟁점 하자보증비용')을 누락 한 채, 쟁점 물품의 과세가격을 신고하였고 통관지 세관장은 이를 수리하였다. 이후 과세 관청은 청구법인에 대한 관세조사를 실시한 결과, 수출자가 수행하여야 하는 하자보증을 청구법인이 대신하고 그에 해당하는 금액을 쟁점 물품의 거래가격에서 할인받았으므로 쟁점 하자보증 비용이 관세법 제30조 제2항에 따른 간접 지급 금액에 해당한다고 보아 청구법인이 실제 지출한 하자보증비용을 쟁점 물품의 거래가격에 포함하여 2020. 3. 2. 청구법인에 관세, 부가가치세 및 이들의 가산세를 과세 전 통지(이하 '쟁점

통지')하였고, 청구법인은 이에 불복하여 2020년 4월 과세전적부심사 청구를 제기하였다.

#### (2) 쟁점 사항

본 사건의 쟁점은 하자보증비용을 간접 지급 금액으로 보아 쟁점 하자보증비용이 관세법상 간접 지급금액에 해당하여 쟁점 물품의 과세가격에 포함 여부이다.

#### (3) 심리 및 판결

본 쟁점 사건과 관련하여 관세청은 다음과 같이 판단하였다. 첫째, 보증기간 내 하자보증은 공급계약서 제14조에 규정되어 있는데, 그 내용을 보면 회사(수출자)는 판매대리점 (청구법인)에게 계약제품이 "(a) 상품성을 갖추고 있으며, (b) 디자인 · 소재 · 기술상 결함이 없고

(c) 인도일 당시 회사(수출자)의 공표된 제품 명세에 실제로 부합한다"라는 내용의 보증을 하면서, 그 보증기간에 대하여 "계약제품에 동봉되어 제공되는 당시 표준보증에 규정된 보증기간"으로 명시하고 있고, 계약제품에 동봉된 품질보증서에는 "○○○ Ltd.는 최종 사용자인 구매자가 최초로 소매 구매한 날로부터 1년 (보증기간) 동안 정상적으로 사용 중에 발생한 재료 및 제조상의 결함을 보증한다."라고 기재되어 있다. 아울러 공급계약 제14조에는 "회사(수출자)는 계약제품이 본 보증과 부합하지 않는다는 사실로부터 발생한 손해 및 손실로부터 판매대리점(청구법인)을 면책하고 해를 입히지 아니한다."라고 규정되어 ① 무상보증기간(1년) 동안 발생한 하자에 대해서는 청구법인이 국내 소비자에게 이를 보증하고 청구법인이 국내 소비자에게 한 보증에 대해서는 수출자가 다시 청구법인에 이를 보증하고 있어 국내 소비자에 대한 하자 보증책임은 수출자가 최종적으로 부담한다는 점, ② 2017년도 통합기업보고서에는 보증위험에 대해 "○○○ Inc.와 ASA(수출자)는 해당 법인들이 제품 매입 시부터 적용되는 표준 국제 보증의 제공 의무를 지기 때문에 최종적인 보증위험을 부담한다"라고 기재되어 있다. 2017년 개별기업보고서에 따르면 "제품보증 위험은 회사(수출자)가 결함 제품

Article 1; WCO Commentary 20.1. para. 9.

30) WCO Commentary 20.1, para. 7.

31) 관세청 적부심사 2020. 12. 23. 결정(제2020-10호).



을 교환하는 데 발생하는 비용을 부담할 위험이다(중략). AKL(청구법인)은 승인한 위탁업체에서 발생한 제품보증 비용을 부담하며, 제품보증 기간에는 국내에서 판매한 모든 온라인 및 오프라인 제품에 대하여 [부품 및 공임(labor)] 제품보증 위험을 부담한다. 그러나, 국내 제삼자 고객의 제품보증 클레임은 ASA(수출자)에 전가한다. 따라서 AKL(청구법인)이 부담하는 제품보증 위험은 제한적이다.”라고 기재되어 있는 점을 보면 국내 소비자에 대한 하자 보증책임을 수출자가 부담하는 것이라는 점, ③ 앞서 본 바와 같이 청구법인은 다른 나라들에 비해 유리한 수준의 품질 보증을 국내 소비자에게 제공하고 있는데, 이러한 무상 서비스 제공을 위해 별도의 신품을 수출자로부터 수입하고 있으나 재생품과 같은 가격으로 공급받고 있는 사실을 고려해 볼 때 국내에서 유리한 수준의 품질 보증 제공에 따른 추가 비용 또한 청구법인의 주장과 달리 수출자가 부담하는 것으로 보이는 점, ④ 쟁점 물품에 대한 실제 하자보증은 수출자를 대신하여 청구법인이 직영점 또는 청구법인이 승인한 위탁업체를 통해 하자보증을 진행하고 그에 따른 비용을 청구법인이 부담하면서 공급계약 제14조에 규정된 것과 달리 실제 발생한 하자보증비용을 수출자로부터 환급받지 아니하고 매 분기 쟁점 물품의 거래가격을 산정하면서 하자보증 예상 비용을 ‘기타 매출원가’에 포함하여 거래가격을 결정하는 방법으로 쟁점 물품의 대가와 상계한 결과, 외관상 쟁점 물품의 거래가격에서 상계금액에 해당하는 만큼이 할인된 것으로 보이는 점 등을 종합해 보면, 수출자가 수행하여야 하는 국내 소비자에 대한 하자 보증책임을 청구법인이 대신하는 조건으로 그에 해당하는 금액(판매자의 하자보증비용 지급채무)을 쟁점 물품의 거래가격에서 할인(쟁점 물품의 대가와 상계)으로 보았다. 다만, 관세청은 수입자인 청구법인이 쟁점 물품의 수출자를 대신하여 하자보증 책임을 수행하였다 하더라도 쟁점 하자보증비용이 쟁점 물품의 과세가격에 포함되기 위해서는 간접 지급금액에 해당하는 할인금액(상계금액)이 확정되어야 한다고 판단하였다. 또한 관세청은 수출자가 할인금액(상계금액)을 제

출하지 않아 이를 확정할 수 없자 청구법인이 실제 지출한 하자보증비용이 할인금액(상계금액)과 사실상 같다고 보아 실제 지출한 하자보증비용으로 쟁점 통지하였으나, 분기마다 쟁점 물품의 거래가격을 산정하면서 실제 발생한 하자 보증비와 하자보증 예상 비용을 모두 반영하는 쟁점 물품의 거래가격 구조상 할인금액(상계금액)과 실제 발생 하자보증비용이 같다고 볼 수 없으므로 객관적으로 확인되는 할인금액(상계금액)을 재조사한 후 관세법 제30조부터 제35조까지에 규정된 방법을 순차적으로 적용하여 과세가격을 결정하고 그 결과에 따라 과세표준 및 세액을 산정하는 것이 타당하다고 판단하였다.

#### (4) 시사점

본 사건은 하자보증비용의 간접 지급 여부에 관하여 쟁점 하자보증비용이 관세법 제30조 제2항 및 관세법 시행령 제20조 제6항 제2호에 따른 간접 지급금액에 해당 여부를 검토하였다. 관세청은 청구법인이 쟁점 물품의 거래조건으로 수출자가 수행하여야 하는 하자보증을 대신하고 그로 인해 발생한 판매자의 하자 보증비 지급채무를 외관상 쟁점 물품의 거래가격에서 상계금액에 해당하는 만큼 할인하는 형식으로 쟁점 물품의 대가와 상계하는 경우 이를 하자보증비용으로 보아 과세가격에 포함한다고 판단하였다. 다만, 관세청은 수입자인 청구법인이 쟁점 물품의 수출자를 대신하여 하자보증 책임을 수행하였다 하더라도 쟁점 하자보증비용이 쟁점 물품의 과세가격에 포함되기 위해서는 간접 지급금액에 해당하는 할인금액(상계금액)이 확정되어야 한다고 보았다. 따라서, 처분청은 청구법인이 실제 지출한 하자보증비용이 할인금액(상계금액)과 사실상 같다고 보아 실제 지출한 하자보증비용을 기초로 관세, 부가가치세 및 이들의 가산세를 과세 전 통지 처분하였으나, 관세청은 분기마다 쟁점 물품의 거래가격을 산정하면서 실제 발생한 하자 보증비와 하자보증 예상 비용을 모두 반영하는 쟁점 물품의 할인금액(상계금액)과 실제 발생 하자보증비용이 다르다고 판단하였다. 따라서 관세청은 하자보증 비용의 성격을 수입자인 청구

법인이 쟁점 물품의 수출자를 대신하여 하자보증 책임을 수행하였다고 보아 과세가격에 포함하는 처분청의 결정을 인정하면서도 하자보증비용이 쟁점 물품의 과세가격에 포함되기 위해서는 할인금액(상계금액)이 확정되어야 함에도 처분청이 청구법인이 실제 지출한 하자보증비용을 과세가격으로 과세 통지한 것은 잘못으로 보아 과세가격을 재산정하도록 결정하였다.

## 2) 수입자가 지급한 하자보증비용을 간접지급액으로 불인정한 대법원판결<sup>32)</sup>

### (1) 사실관계

원고(A)는 해외 본사(B)의 계열사(C)로부터 물품을 수입하여 국내 판매회사(D)를 통해 판매하는 국내 현지법인이다. 판매 물품에 대한 하자 보증수리는 원고와 매매 및 서비스계약을 체결한 판매회사가 담당하였고 판매회사가 하자 보증수리 후 해외 본사의 비용 청구 시스템(E)을 통해 그 수리 비용을 청구하면, 해외 본사가 이를 먼저 정산하여 지급한 후 원고가 해외 본사에 상환하였다. 관세 당국은 원고를 대상으로 법인 심사를 한 결과, 하자 보증수리 비용은 원고의 계산과 책임으로 부담한 비용이 아니라 물품을 수입하기 위해 지급하는 총대가 중 일부로서 관세법상 간접 지급금액에 해당한다고 판단하고 하자 보증수리 비용에 대하여 관세 등을 경정·고지하였다.

### (2) 쟁점 사항

이 사건의 하자보증 비용과 관련하여 원고가 해외 본사(B)에 지급한 금원(金員)이 수입물품의 과세가격의 일부인 간접 지급금액으로 인정하기 위한 ① 하자보증이 원고의 계산으로 수행되었는지 여부, ② 하자 보증수리 비용의 지급이 수입물품의 수입에 관한 거래조건 충족 여부 및 ③ 원고가 하자보증비용의 전부 또는 일부를 별도로 판매자 또는 제삼자에게 지급 여부에 대한 요건을 충족하였는지 검토하는 것이다.

### (3) 심리 및 판결

첫째, 대법원은 하자보증이 원고의 계산으로 수행되었는지를 검토한 결과 “납세의무자는 특정 경제적 목적을 달성하기 위해 어떠한 법적 형식을 취할 것인지를 임의 선택할 수 있고, 과세 관청은 가장(假裝)행위 또는 조세회피 목적 등 특별한 사정이 없으면 납세의무자가 선택한 법적 형식에 따른 법률관계를 존중하여야 한다.”<sup>33)</sup>라고 판시하여 하자보증 책임이 원고에게 있다고 규정한 계약서상의 법률관계를 존중해야 한다고 판단하였다. 대법원은 이번 사건에서 “계산(account)이란 명의와 대비되는 개념으로, 자기 명의로 행위를 한다는 것은 법률적 효과(권리와 의무)의 귀속 주체가 된다는 것이고, 자기의 계산으로 행위를 한다는 것은 해당 활동에 드는 비용을 출연하고 경제적 효과(이익과 손실)의 귀속 주체가 된다는 것을 의미한다.”<sup>34)</sup>라고 기존 판례를 인용하면서, “수입자(원고)와 수출자(본사)가 같은 모회사의 자회사들로서 물품 수입 및 공급거래의 과정 및 수입 물품에 관한 경제적 위험을 분담하는 과정에서 모회사의 개입 등 일반적인 제삼자 간 거래와는 다른 점이 있다 하더라도, 그것이 사회적 거래 통념상 자회사 간 이루어지는 일반적인 거래방식이라면, 당사자 간 합의에 따른 계약 내용을 무시하거나 그 계약의 실제 내용이 그와 다르다고 쉽게 단정할 것은 아니다.”<sup>35)</sup>라고 판단하였다. 또한 대법원은 위 법리에 비추어 “본 사건의 원고는 계열사(C)로부터 이 사건 물품을 수입하는 과정에서 원고가 하자보증에 관한 내용을 결정하고 그 비용을 부담하기로 약정하였다고 볼 수 있고, 원고가 본사(B)를 통하여 국내 판매회사들에 실제 발생한 하자 보증수리 비용을 지급한 것은, 위 약정 및 국내 판매회사들과의 이 사건 서비스계약에 따라 원고의 국내 판매회사들에 대한 하자 보증수리 비용의 지급 의무를 이행한 것에 불과하므로, 이 사건 하자보증은 원고의 계산으로 수행된 것이다.”

33) 대법원 1991. 5. 14. 선고 1990누3027 판결; 대법원 2009. 4. 9. 선고 2007두26629 판결.

34) 대법원 2003. 5. 16. 선고 2001다44109 판결.

35) 대법원 2017. 4. 7. 선고 2015두49320 판결.

32) 서울고등법원 2018. 8. 22. 선고 2017누69375 판결; 대법원 2021. 5. 6. 선고 2018두56619 판결.

라고 판결하였다.

둘째, 하자 보증수리 비용의 지급이 물품의 수입에 관한 거래조건 충족 여부를 살펴보면 다음과 같다. 이 사건 지급계약에 따라 본사(B)는 국내 판매회사들에 대한 이 사건 하자보증비용의 지급과 관련하여 어떠한 경제적 손익도 부담하지 않고, 원고가 이 사건 하자보증비용의 지급과 관련하여 자신의 계산으로 경제적 손익을 부담하기로 약정하였으며, 원고는 국내 판매회사들과의 이 사건 서비스계약에 따라 국내 판매회사에 대하여 하자보증 의무를 부담하기로 약정하였다. 대법원은 “수입물품의 과세가격은 수입신고 당시를 기준으로 확정되어야 하므로 이 사건 하자보증 수리 비용은 수입신고 당시 그 액수가 확정되지 않는다는 점에서도 그 밖의 간접적인 지급액에 해당한다고 볼 수 없다.”<sup>36)</sup>라는 중전의 판례를 인용하면서, 국내 판매회사들에 대하여 하자보증 의무를 부담하는 원고가 본사(B)와 이 사건 지급계약에 따라 실제 발생한 하자 보증 비용을 상환해 주기 위해 본사(B)가 국내 판매회사들에 해당 금액을 지급한 것은 원고와 계열사(C) 사이의 이 사건 물품의 수입에 관한 거래조건에 따라 이 사건 차량의 수입 대가로서 지급된 것이라고 보기 어렵다고 판결하였다.

셋째, 원고가 하자보증비용의 전부 또는 일부를 별도로 판매자 또는 제삼자에게 지급하였는지 관련하여 법원은 원고가 본사(B)에 이 사건 하자 보증수리 비용을 지급한 사실이 인정된다고 하더라도, 그 실질은 원고가 자기 계산으로 부담한 것으로 본사(B)가 원고를 대리하여 국내 판매회사들에 지급한 하자 보증수리 비용을 그대로 보전하여 주기 위하여 지급한 것에 불과하다고 판단하였다. 또한 피고가 제출한 증거들만으로는 피고의 주장과 같이 원고가 실제 발생한 이 사건 하자 보증수리 비용을 본사(B)에 상환한 것이 수입물품의 거래조건으로서 하자보증 비용 중 전부 또는 일부를 판매자 등에게 별도로 지급한 상황에 해당한다고 보기에는 부족하고, 이를 인정할 증거가 없다고 보았다. 법원은 “관세는 수입물품에 부과되

는 대물세(對物稅)이고 간접 지급금액으로서 과세가격에 합산되기 위해서는 원칙적으로 수입신고 당시를 기준으로 그 가액이 확정되어 있어야 한다. 만일 당해 수입물품이 수입된 이후 상당한 기간에 걸쳐 발생하는 하자보증 수리 비용 역시 관세의 과세가격에 포함된다고 해석하면, 수입하는 구매자가 수입물품을 수입할 당시 하자보증 수리 비용이 얼마나 발생할지 금액을 실제 예측하기 어렵다. 또한 그에 따른 관세를 얼마나 부담해야 하는지조차 알 수 없는 상태에서 납세신고를 하는 것은 수입자에게 과도한 부담을 지우게 되는 결과를 초래한다. 관세법 시행령 제20조 제6항 제2호에서 규정한 구매자가 당해 수입물품의 거래조건으로 판매자 또는 제삼자가 수행하여야 하는 하자보증을 대신하고 해당 금액을 할인받았거나 하자보증비용 전부 또는 일부를 별도로 지급하는 경우 해당 금액에서의 ‘할인금액’ 또는 ‘별도 지급된 하자보증 비용’은 수입물품의 거래조건에 따라 수입신고 당시를 기준으로 확정할 수 있는 금액을 의미하는 것이지, 수입 이후 상당한 기간에 걸쳐 개별적·산발적으로 발생하는 실제로 발생한 하자 보증수리 비용 액수를 의미한다고 보기는 어렵다.”라고 판시하였다. 따라서 항소심 법원과 대법원은 이 사건의 쟁점 물품에 대해 발생한 하자 보증수리 비용을 개별 물품에 대하여 별도로 지급한 하자 보증비용으로 보기 어렵다고 판결하였다.

#### (4) 시사점

이번 사건에서 항소심과 대법원은 하자 보증책임의 주체는 경제적 실질에 따라 판단해야 하므로 원고가 수입물품의 거래조건으로 판매자가 수행하여야 하는 하자보중에 대한 하자보증수리 비용을 별도로 지급한 경우 관세법상 간접 지급으로 판단한 1심 법원 판결<sup>37)</sup>과는 달리, 하자보증 책임이 원고에게 있다고 규정한 계약서상 법률관계를 존중하여 형식상 해외 본사가 국내 판매회사에 하자 보증수리 비용을 지급한 것은 원고의 의무를 대행 또는 대리한 것에 불과하고, 원고가 해외 본사를 통하여 국

36) 대법원 2021. 5. 6. 선고 2018두56619 판결.

37) 서울행정법원 2017. 8. 11. 선고 2016구합81246 판결.

내 판매회사들에 하자 보증수리 비용을 지급한 것은 국내 판매회사에 그 비용을 직접 지급한 것과 경제적 실질이 같다고 보았다. 따라서 대법원은 이 사건의 하자보증의 주체를 원고로 보아 원고가 해외 본사에 지급한 하자 보증수리 비용은 물품의 거래조건으로 지급되었다고 볼 수 없다고 판단하였다. 그 결과 계약 당사자가 약정한 법률관계를 중심으로 원고가 수입물품에 대한 하자보증의 주체인 이상, 원고가 지급한 하자 보증수리 비용은 관세법상 간접 지급금액에 해당하지 않는다고 판시하였다. 위의 판결은 사실관계 판단을 위해서는 거래 당사자 간 체결된 계약서의 법률관계를 존중하여야 하고, 하자 보증수리 비용을 관세법상 간접 지급금액으로 과세가격에 포함하기 위해서는 하자 보증의 책임이 판매자에게 있음이 명확히 입증해야 한다고 판결한 사례라는 점에서 의의가 있다.

## 2. 하자보증의 국외 사례

### 1) WCO 사례

구매자가 자신의 계산으로 한 활동 중 구매자와 판매자 모두에게 이익을 주는 경우가 있다, 비록 이러한 활동이 판매자의 이익이 된다고 하더라도 간접 지급으로 볼 수 없고 과세가격에서 제외된다(김기인, 2015, p. 117). 구매자가 판매자와의 합의에 의하더라도 구매자 자신의 계산으로 수입물품의 마케팅 활동과 관련한 광고, 하자보증, 판촉 활동 등을 통해 수입물품의 판매가 촉진된다면, 이러한 활동 비용은 과세가격 일부를 형성하지 않는다.<sup>38)</sup> 상업적 관행에서 물품 구매 후 수입 전에 구매자가 수행할 수 있는 활동은 다양하다. WTO 평가협약 제1조 및 제8조와 이들 주해를 살펴보면, 상기 활동은 수입국 내에서 물품 판매 및 유통을 촉진하기 위한 목표로 수행되는 활동을 포함한다. 이러한 활동에 대한 비용이 구매자 자신의 계산으로 수행된다면 그 결과 비록 판매자의 이익을 위한 것이라 할지라도 판매자에 대한

간접 지급으로 보지 않는다. 이와 관련하여 WCO 예해는 다음과 같은 사례를 제시하고 있다. “A사는 I 국의 전기제품 판매인이다. A사는 A사와 가맹점 계약(franchise agreements)에 따라 운영하는 I 국의 유통 판매망을 통하여 이들 물품을 판매한다. A사는 새로운 형태의 전기기기 공급을 위하여 외국 제조사 S와 장기 계약을 체결한다. 계약 조건에 따라 기기는 S의 상표로 판매되어야 하고, A는 수입국 내의 모든 마케팅 비용을 자신의 계산으로 부담한다. A사는 해당 기기의 최초 구매분(initial stock)에 대하여 주문하고 수입하기 전에 광고 활동을 수행한다.”<sup>39)</sup> 위의 사례와 같이 광고 활동에 대한 비용은 수입물품의 과세가격 일부가 아니며 협정 제1조에 대한 주해 제1항(b)에서 설명하는 바와 같이 수입물품의 마케팅과 관련된 활동이 거래가격을 부인하는 결과가 되게 해서는 안 된다. 이처럼 규정한 이유는 과거 브뤼셀 평가 정의에서는 ‘정상가격’이라는 관념적 가격을 적용하여 수입자가 수행하는 마케팅 비용을 과세가격에 포함하는 것이 타당한 논리였지만, 실증적 가격 개념을 사용하는 현행 WTO 평가협약에서는 적용될 수 없는 논리이기 때문이다(김기인, 2015, pp. 112-113).

### 2) EU 사례

EU 집행위원회의 조세 관세 동맹총국(Directorate-General for Taxation and Customs Union)에서 발표한 관세평가의 하자보증에 관한 사례(transaction value in warranty situation(RECALLS))<sup>40)</sup>를 살펴보면 다음과 같다. EU 역외국에 있는 제조업체 M과 EU 역내 수입업자 D는 하자보증 조항이 포함된 판매 및 유통계약을 체결하고 자동차 매매 계약을 체결하였다. M으로부터 수입한 각 자동차에는 고유 식별 번호가 부착되어 있으며, M은 하자보증 계약을 기초로 모든 신차를 대상으로 차량등록일로부터 일정 기간 마일리지 보증을 제공한다. 이러한 판매 및 보증 약정에 따라 M은 최대 100,000km의 주행 거리

39) WCO Commentary 16.1, para. 4.

40) Commentary No 2, Application of Article 132 of the UCC IA, Case study B, pp. 28-29.

38) WTO Customs Valuation Agreement, Annex I, Note to Article 1, Para. 1(b).

내에 부품, 제조 또는 설계 결함의 결과로 인한 하자가 발생할 경우, M은 최초 지급된 가격을 조정하여 D에게 제품 하자에 대한 금전을 보상한다. 하자보증의 절차는 수입물품의 고장이 발견되면 D는 고장을 수리하고 발생한 비용을 기준으로 보증 청구를 준비한다. 만일 물품이 제조 결함과 관련이 있다면 D는 M에게 조정을 요청한다. M은 D가 요청한 물품에 하자가 있다고 판단한 경우, 최초 지급한 가격의 조정을 통하여 하자보증비용을 D에 보상한다. 본 사건은 주요 쟁점은 세관 당국이 UCC 제70조 및 UCC IA 제132조에 따른 수입물품의 과세가격 결정에 있어서 가격조정이 고려될 수 있는지의 여부이다.

관세평가의 과세가격은 거래 당사자들은 보증조건이 포함된 거래 물품에 대해 실제 지급된 총가격을 기초로 산정한다. EU 신관세법에 따르면, 과세가격의 근거는 유럽연합에 판매될 때 실제로 지급되었거나 지급될 총가격을 기초로 법정 가산 또는 공제 요소를 조정한 가격이다. 즉, EU 관세영역에 들어오기 직전 수입물품의 판매가격(last sale for export)을 과세가격의 기준으로 산정한다. 물품 매매 계약서에는 거래 물품이 특정 품질 조건을 충족하는 것을 요구하는 판매 조건이 명시되어 있다. EU 관세당국은 하자보증이 차량에 적용될 수 있는 특정 조건에 따라 달라질 수 있다는 점, 제조자가 예방적 조치를 통해 시정 조치의 승인 여부를 검토하였으며, 결과적으로 실제 하자가 발생한 차량만이 하자보증 조항의 혜택을 받을 수 있으므로 관세의 과세가격에 포함하지 않는다고 판단하였다. 이는 하자보증의 성격을 예방적 조치로 보아, 실제 결함이 있는 차량만이 계약서의 하자보증 조항을 적용받으므로 UCC IA 제132조를 적용할 수 없다고 보았다.

### 3) 호주 사례

구매자가 자신의 책임과 계산으로 수입물품과 관련한 하자보증 및 비용을 수행하였을 때 하자보증 비용이 수입물품의 과세가격 해당 여부에 관한 호주 연방지방법원(Federal Court of Australia)의 판례가 있다.<sup>41)</sup> Chief Executive

Officer of Customs v. A.M.I. Toyota Ltd. 사건의 사실관계를 살펴보면 다음과 같다. 도요타 일본(‘도요타 본사’)과 도요타 호주법인(‘호주법인’)은 자동차 매매 계약을 체결하고 도요타 호주법인이 구매자로서 호주 내에서 자동차를 독점 수입 판매하였다. 이후 계약에 따라 각 차량 소유주는 구매한 차량과 관련하여 보증기간 내 보증을 받게 되며, 보증은 도요타 보증 및 절차 안내서(‘도요타 보증 정책’)에 정의된 대로 보증 수리 비용을 포함한다. 호주 현지 판매대리점은 차량을 수리하고 수리 비용을 호주법인에 청구하여 지불받는다. 이후 호주법인은 도요타 본사에 하자보증 비용을 청구하며, 계약에 따라 호주법인은 일본 도요타 본사로부터 이러한 보증에 따라 수행된 작업 비용에 대해 보상받는다.

호주 법원은 해당 수입물품과 관련하여 구매자에 의해 또는 구매자를 대신하여 직접 또는 간접적으로 지급된 금액과 관련하여 “구매자 자신의 계정으로 수행하는 활동과 관련된 모든 비용(상품과 관련하여 광고 또는 판매 촉진, 보증 또는 보증과 관련된 구매자의 모든 활동을 포함한다)은 수입물품의 과세가격과 관련이 없다.”<sup>42)</sup>라는 호주 관세법 조항을 인용하여, 구매자가 자신의 책임과 계산으로 수입물품과 관련한 하자보증 및 비용을 수행하였을 때 그 하자보증 비용은 수입물품의 과세가격에 해당하지 않는다고 판결하였다. 호주 관세법에 따르면 구매자는 자기 비용으로 광고, 판촉 또는 하자보증을 수행하는 경우 그 비용은 수입물품의 과세가격에 포함하지 않도록 규정하고 있다. 호주 평가 실무상 수출자가 하자보증 포함 여부에 따른 두 종류의 가격표를 기준으로 물품을 판매할 때 수입자가 하자보증을 자신이 수행하면서 하자보증이 포함되지 않은 가격으로 구매하면 하자보증에 대해서는 과세하지 않도록 규정한다(정운상, 2015, p. 71). 따라서, 본 사건은 호주 연방지방법원이 사건 당사자들의 평균 하자보증 비용이 사실상 물품의 구성요소에 포함된다는 처분청의 주장에 대하여 이러한

41) Chief Executive Officer of Customs v AMI Toyota Ltd [2000] FCA 1343; 102 FCR 578.

42) Australian Customs Act 1901 (Cth), s154(1).

평균 하자 보증 비용은 과세요건으로 명확하지 않다고 판단하고, 처분청에 쟁점 물품의 과세 가격 요소를 재산정하도록 판결한 사례이다.

#### IV. 하자보증비용의 과세요건

관세 평가상 하자보증 비용은 관세 법령 및 WTO 평가협약의 규정에 따라 수출 판매된 물품이 거래가격 성립 요건 및 다음의 간접지급액 요건을 충족하는 경우, 과세가격에 포함할 수 있다. 첫째, 당해 지급금액이 수입물품의 대가 또는 판매 조건으로 지급될 것, 둘째, 하자보증 비용이 판매자의 이익을 위해 지급될 것, 셋째, 구매자의 계산으로 지급된 것이 아니어야 하는 요건을 충족하여야 한다. 이를 구체적으로 정리해보면 다음과 같다.

### 1. 수입물품의 대가성 또는 판매 조건으로 지급되는 하자보증비용

#### 1) 수입물품의 대가성

관세평가 협약에 따르면 수입물품의 과세가격은 “수입국으로 물품을 수출하기 위해 판매된 때에 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 가격을 협약 제8조에 따라 조정한 것이어야 한다.”<sup>43)</sup>라고 규정하여, 실제 지급가격은 수입물품의 대가로서 지급된 것이어야 함을 의미하고 관세법도 이를 수용하고 있다.<sup>44)</sup> 수입물품의 관련성이란 수입물품의 대가를 의미하며, ‘대가’란 수입신고 시점의 물품 가격으로 수입물품의 소유권을 이전받는 급부를 의미이다(김기인, 2009, pp. 100-101). 평가협약 주해에 따르면 실제 지급하였거나 지급하여야 할 가격이란 “수입물품에 대하여 구매자가 판매자에게 또는 판매자의 이익을 위하여 지급하였거나 지급하여야 할 총금액”이다.<sup>45)</sup> 수입물품에 대한 총지급금액은 구매자가 수입물품과 관련하여 판매

자에게 직접 지급한 금액뿐만 아니라, 제삼자 또는 법정 공제 요소를 제외한 기타의 방법으로 지급한 간접 지급금액을 포함하는 것이며, 이를 관세의 과세가격으로 본다. 따라서, 과세가격은 수입물품과 관련하여 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 가격이며, “수입물품과 관련이 없는 구매자로부터 판매자에게 배당금 또는 기타 지급 이전은 과세가격 일부가 아니다.”라고 규정하고 있다.<sup>46)</sup>

#### 2) 수입물품의 판매 조건

평가협약 부속서에 따르면, “실제로 지급하였거나 지급하여야 할 가격”은 수입물품의 판매 조건(condition of sale)으로서 구매자가 판매자에게, 또는 구매자가 판매자의 의무를 대신 이행하기 위해 제삼자에게 실제로 행하였거나 행할 모든 지급을 포함한다.”라고 규정한다.<sup>47)</sup> 이는 수입물품의 대가라는 개념이 협의로 해석되어 물품에 대한 대가만을 과세가격에 포함하고, 수입물품과 불가분의 일체성을 형성하는 포장 또는 서비스에 대한 대가를 배제하는 결과가 발생하지 않기 위해 추가로 규정한 것이다(김기인, 2009, pp. 101-102). 현행 관세 법령은 수입물품의 거래조건과 관련하여 거래조건으로 지급되는 각종 지급금액을 간접 지급금액으로 예시하고 있다.<sup>48)</sup> 따라서, 수출자가 판매 조건으로 수입자에게 수입물품에 대한 하자보증 책임을 수행하도록 의무를 부과했다면, 하자보증비용은 과세가격에 포함되는 것이 일반적이다.

### 2. 판매자의 이익을 위해 지급된 하자보증비용

평가협약 및 관세법에 따르면 실제 지급가격은 수입물품에 대한 대가로 구매자가 판매자에게 또는 판매자를 위하여 지급했거나 지급할 총지급금액으로 정의한다.<sup>49)</sup> 즉, 구매자에 의

43) WTO Customs Valuation Agreement, Article 1.1.  
44) 관세법 제30조 제2항.

45) WTO Customs Valuation Agreement, Annex I, Note to Article 1.1.

46) WTO Customs Valuation Agreement, Annex I, Note to Article 1.4.

47) WTO Customs Valuation Agreement, Annex III, 7.

48) 관세법 시행령 제20조의2 제1항 각호.

하여 지급된 금액이 수입물품의 대가성 및 판매 조건을 충족하고, 판매자의 직접 또는 간접적인 이익을 위하여 지급되었다면 그 금액은 실제 지급금액에 포함된다. 예컨대, 판매자가 하자보증 책임을 제삼자에게 양도하고, 수입자가 제삼자에게 하자보증 비용을 지급한 경우, 판매자의 이익을 위한 거래조건으로 지급된 것이므로, 간접지급액으로 보아 실제 지급가격에 포함된다. 그러나, 만일 판매자의 이익을 위한 거래조건으로 물품 구매 후 구매자가 하자보증 비용을 부담한다면 이는 평가협정 제8조에 의한 조정 요소에 해당하지 않는 한, 실제 지급금액에 가산되어서는 안 된다.<sup>50)</sup>

### 3. 구매자의 계산으로 수행된 하자보증 비용

사업적 행위에 있어 물품 구매 후 구매자는 수입 전 수입국 내에서 물품 판매 및 유통을 촉진하기 위한 관행적인 활동을 할 수 있다. 구매자가 자기 계산으로 수행된 비용이란 자기 자신의 이익을 위한 활동을 수행하면서 부담한 비용을 의미한다. 예를 들어, 구매자가 자기 계산으로 부담한 비용 중 간접지급액에서 제외되는 것은 수입국 내의 마케팅을 위한 판매 활동비이다. 비록 이러한 활동에 대한 비용이 판매자와 합의를 기초로 판매자의 이익을 위한 것이라 할지라도 구매자가 그 자신의 계산으로 마케팅에 관련되는 활동을 수행하고 부담한 비용은 간접지급액으로 간주하여서는 안 된다.<sup>51)</sup> 이와 관련하여 WCO 예해에 따르면 “구매자가 기계를 구매한 후 그 기계가 계약의 조건대로 제작되었는지를 확인하기 위하여 전문가에게 선적 전 시험검사를 의뢰하고 그 대가로서 검사 비용을 지급하였다면 이는 계약 물품의 제조과정 일부로 인정되는 검사 비용이 아니고 판매자의 이익을 위한 비용 또한 아니므로 간접지급액에 해당하지 않는다.”<sup>52)</sup>라고 예시하고

있다.

## V. 결론 및 시사점

본 연구는 수입물품의 하자보증비용에 관한 WTO 관세평가협정과 관세법의 과세가격에 대한 입법 차이로 발생하는 다른 해석에 관하여 국내외 문헌 및 판례를 중심으로 문헌 연구를 통한 비교 검토하였으며, 연구 결과의 요약 및 시사점은 다음과 같다.

첫째, 우리나라의 관세 법령은 과세가격의 요소인 간접지급액에 관하여 제삼자 지급, 하자보증비용, 외국 훈련비, 금융비용 등을 조문에서 예시하고 있을 뿐, 간접지급액의 정의 및 범위에 관한 상세한 규정을 두고 있지 않아 과세 행정관청과 납세자 간 과세 불복이 빈번하게 발생하고 있다. 입법적 개선 방안으로는 관세법 시행규칙 등 법령에서 간접지급액의 범위, 관세법 시행령 제20조의2 제1항 제2호에서 규정한 ‘할인금액’과 ‘별도 지급 하자 보증금’에 대한 구체적 정의, 하자보증비용의 과세 또는 비과세 요건, 하자 물품의 거래조건 충족 요건, 특수거래 관계자 간의 하자보증 비용의 산출 방법 등 구체적인 조항의 신설이 필요하다. 이와 관련하여 EU는 2016년 6월 개정된 신관세법(Union Customs Code, UCC) 제70조 및 실행 규정(Implementing Act, IA) 제132조에서 하자 물품의 과세가격 조정에 관한 조항(Price adjustments for defective goods)을 근거로 하자보증 비용을 간접지급액으로 포함하는 규정을 별도의 조항으로 마련하였다. 또한 앞서 살펴본 대법원 판례와 같이 하자보증 수리 비용을 관세법상 간접 지급금액으로 과세가격에 포함하기 위해서는 하자보증의 책임이 판매자에게 있음이 명확히 입증해야 하고, 납세자의 성실성을 추정받을 권리를 인정하여 계약 당사자 간 계약서에 규정된 법률관계를 존중하여 판단하는 것이 필요하며 대법원 판례 및 관세행정 선진 국가의 입법 내용을 검토하여 입법에 반영하는 것이 요구된다.

둘째, 우리나라는 WTO 회원국으로서 WTO

49) WTO Customs Valuation Agreement 주해 제1조.

50) WCO Commentary 16.1, para. 2.

51) WTO Customs Valuation Agreement, Annex I, Note to Article 1, Para. 1(b).

52) WCO Commentary 16.1, Para 3.

협약 준수 및 협약이 국내법적 효력을 갖기 위한 국내 법령을 제정할 의무가 있으며, 하자보증 비용과 관련한 국내 관세 법령과 WTO 관세 평가 협정이 불일치되는 조항에 관한 법 개정 작업이 필요하다. 본 연구 주제인 수입물품 하자보증비용 항목의 과세가격 조항과 관련하여 WTO 평가협정 및 WCO 해설에서는 하자보증을 구매 계약 후 마케팅 활동으로 보아 판매자와의 약정에 따라 구매자가 자신의 계산으로 수행하는 경우 과세가격에 불포함하는 반면, 현행 관세 법령은 구매자가 수입물품에 대한 하자보증을 수행하기로 약정하여 수행한 것에

대하여 하자 보증책임의 주체가 누구냐에 따라 수입물품의 하자보증비용 항목의 간접지급액 여부를 판단하고 있다. 이는 수입물품에 대한 같은 항목에 대해 WTO 관세평가 협약과 국내 관세 법령이 불일치하여 조문 해석의 문제를 유발함에 따라 헌법 제6조 제1항, 상위법 우선의 원칙의 법리 위반 소지 및 과세 관청과 납세 의무자 간 조세 마찰 및 불복으로 행정 소송 등 납세자의 권리 침해 및 관세행정의 낭비가 발생하고 있다. 따라서, 국내 관세 법령의 내용을 국제 협약인 WTO 관세평가협정에 일치하도록 입법 개정 작업을 하는 것이 바람직하다.

## References

- Customs Valuation & Classification Institute (2017), *Customs Value Archer* (3rd. ed.), Daejeon, Korea: Author, 46-57.
- European Union (2015), *REGULATION (EU) No 2447/2015 OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 29 December 2015*, The Union Customs Code (Webpage). Available from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A02013R0952-20200101> (accessed September 23, 2022).
- European Commission (2022), *COMPENDIUM OF CUSTOMS VALUATION TEXTS, Taxation and Customs Union* (Webpage). Available from <https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2022-07/2022%20EU%20Valuation%20Compendium%20EN.pdf> (accessed September 23, 2022).
- Federal Court of Australia (2000), *AMI Toyota Ltd v Chief Executive Officer of Customs [2000] FCA 121; 43 ATR 743* (Webpage). Available from <https://jade.io/article/101241> (accessed September 2, 2022).
- Grigorova, J. A., Willems (2018), “Determination of Customs Value and Warranties: Lessons from the Recent Case Law of the European Court of Justice”, *Global Trade and Customs Journal*, 13(6), 235-238. Available from <https://kluwerlawonline.com/journalarticle/Global+Trade+and+Customs+Journal/13.6/GTCJ2018025>(accessed September 21, 2022).
- Jung, Un-Sang (2015), “A Study on Customs Valuation Related to Warranty Cost”, *The Journal of Korea Research Society for Customs*, 16(2), 53-74. Available from <https://www.kci.go.kr/kciportal/ci/sereArticleSearch/ciSereArtiView.kci?sereArticleSearchBean.artilId=ART001995383>
- Kim, Ki-in (2009), *Customs Valuation Explanation (2nd ed.)*, Seoul: The Korea Customs and Trade Development Institute, 70-135.
- Kim, Tae-in and Jae-Wan, Jung (2021), *Korea Customs Law*, Seoul: Chungnam, 242-304.
- Kim, Yong-il (2016), *Customs Valuation: Case Study*, Seoul: Darby and Joan, 245.
- Korea Customs Service (2015), *Guidebook to Customs Valuation & Transfer Pricing*, Daejeon, Korea: Korea Customs Service, 180-183.



- Korea Customs Service (2020), *Guidebook to ACVA Program*, Seoul: Korea Customs Service, 12-85.
- Korea Customs Service (2020), *Korea Customs Agency Decision 2020-10* (Decided Dec 23, 2020). Available from <https://unipass.customs.go.kr/clip/index.do>(accessed September 20, 2022).
- Korea Customs Service (2022), *Korea Customs Acts* (Webpage). Available from <https://unipass.customs.go.kr/clip/index.do>(accessed September 23, 2022).
- Korea Ministry of Government Legislation (2015), Australian Customs Act 1901 (Webpage). Available from [http://world.moleg.go.kr/cms/commonDown.do?DLD\\_CFM\\_NO=XCP4E22YHS6T93Q4LMQ1&FL\\_SEQ=33393](http://world.moleg.go.kr/cms/commonDown.do?DLD_CFM_NO=XCP4E22YHS6T93Q4LMQ1&FL_SEQ=33393)(accessed September 12, 2022).
- Lee, Jong-Ik and Byung-Mok, Park (2021), *Customs Law (21st ed.)*, Seoul: Sekyungsa, 137-158.
- Park, Cheol-Gu (2019), *Key Issues of the Korea Customs Act*, Seoul: The Korea Customs and Trade Development Institute, 172-214.
- Supreme Court of Korea (2012), *Supreme Court of Korea Decision 2004Du11305* (Decided January 27, 2006). Available from [https://glaw.scourt.go.kr/wsjo/intesrch/sjo030.do?q=%EB%8C%80%EB%B2%95%EC%9B%90%202006.%201.%2027.%20%EC%84%A0%EA%B3%A0\(2004%E B%91%9011305%20%ED%8C%90%EA%B2%B0\)&tabGbnCd=#1664794844947](https://glaw.scourt.go.kr/wsjo/intesrch/sjo030.do?q=%EB%8C%80%EB%B2%95%EC%9B%90%202006.%201.%2027.%20%EC%84%A0%EA%B3%A0(2004%E B%91%9011305%20%ED%8C%90%EA%B2%B0)&tabGbnCd=#1664794844947) (accessed September 4, 2022).
- Supreme Court of Korea (2003), *Supreme Court of Korea Decision 2001Da44109*. (Decided May 16, 2003). Available from [https://glaw.scourt.go.kr/wsjo/panre/sjo100.do?contId=2059840&q=2001%EB%8B%A444109&nq=&w=trty&section=trty\\_tot&subw=&subsection=&subId=&csq=&groups=&category=&outmax=1&msort=&onlycount=&sp=&d1=&d2=&d3=&d4=&d5=&pg=0&p1=&p2=&p3=&p4=&p5=&p6=&p7=&p8=&p9=&p10=&p11=&p12=&sysCd=&tabGbnCd=&saNo=&joNo=&lawNm=&hanjaYn=N&userSrchHistNo=&poption=&srch=&range=&daewbyn=N&smpryn=N&idgJyul=&newsimyn=&trtyNm=&tabId=&dsort=](https://glaw.scourt.go.kr/wsjo/panre/sjo100.do?contId=2059840&q=2001%EB%8B%A444109&nq=&w=trty&section=trty_tot&subw=&subsection=&subId=&csq=&groups=&category=&outmax=1&msort=&onlycount=&sp=&d1=&d2=&d3=&d4=&d5=&pg=0&p1=&p2=&p3=&p4=&p5=&p6=&p7=&p8=&p9=&p10=&p11=&p12=&sysCd=&tabGbnCd=&saNo=&joNo=&lawNm=&hanjaYn=N&userSrchHistNo=&poption=&srch=&range=&daewbyn=N&smpryn=N&idgJyul=&newsimyn=&trtyNm=&tabId=&dsort=) (accessed September 2, 2022).
- United States Customs & Border Protection (2021), *The U.S. Customs and Border Protection Valuation Encyclopedia (1980 - 2021) Revision 5* (Publication No.1804-0622), Washington, DC: Author, 27.
- World Customs Organization (2011), *Valuation, List of instruments of the Customs Valuation Technical Committee* (Webpage). Available from <http://www.wcoomd.org/en/topics/valuation/instruments-and-tools/advisory-opinions.aspx>(accessed September 14, 2022).
- World Trade Organization (1995), *Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994* (Webpage). Available from [https://www.wto.org/english/docs\\_e/legal\\_e/20-val\\_01\\_e.htm](https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/20-val_01_e.htm)(accessed September 3, 2022).