[판례 평석] 특수관계인으로부터 상표권 사용료를 지급받지 않거나 경영관리수수료에 포함하여 지급받은 것이 부당행위계산부인 대상인지

(대법원 2023. 6. 1. 선고 2021두30679 판결)

유철형 변호사

1. 사실관계

가. 원고는 관광호텔업 등을 영위하는 법인으로, B상표(이하 ‘이 사건 제1상표’라 한다) 및 L면세점 상표(이하 ‘이 사건 제2상표’라 하고, 이 사건 제1상표와 합하여 ‘이 사건 상표들’이라 한다)를 등록한 상표권자이다.

나. 원고의 계열회사인 D 주식회사(2017. 6. 30. ‘주식회사 L’에서 현재의 상호로 변경되었다. 이하 ‘D’라 한다)는 2008 내지 2012 사업연도(이하 ‘이 사건 과세기간’이라 한다)에 이 사건 제1상표를 사용하였으나, 이에 대하여 원고는 D로부터 상표권 사용료를 지급받지 않았다.

다. 원고의 계열회사인 I 주식회사, J 주식회사, 주식회사 K(이하 위 법인들을 합하여 ‘이 사건 면세법인’이라 하고, D와 이 사건 면세법인을 합하여 ‘이 사건 사용자법인’이라 한다)는 이 사건 과세기간 동안 이 사건 제2상표를 사용하였다. 그런데 원고는 이 사건 면세법인과 사이에 경영관리 용역제공계약 및 경영관리 컨설팅제공계약(이하 ‘이 사건 경영관리계약’이라 한다)을 체결하고 그에 따라 이 사건 과세기간 동안 이 사건 면세법인으로부터 경영관리수수료를 지급받아 온 것 이외에 상표권 사용료 명목의 금원을 별도로 지급받지 않았다.

라. 피고는 원고가 이 사건 상표들의 상표권자임에도 이 사건 과세기간 동안 이 사건

사용자법인으로부터 상표권 사용료를 지급받지 않은 것이 구 법인세법(2018. 12. 24. 법률 제16008호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제52조의 부당행위계산부인 대상에 해당한다고 보아 이 사건 사용자법인의 순매출액에 일정한 상표 사용료율을 곱하여 산정한 금액을 익금에 산입하여 원고에게 2008 내지 2012 사업연도 법인세를 경정·고지하였다.

마. 이후 피고는 조세심판원의 결정에 따라 이 사건 제1상표에 대해서는 D 햄버거 영업부문의 순매출액을 기준으로 상표권 사용료를 재산정하고, 이 사건 제2상표에 대해서는 사용료율을 낮추어 상표권 사용료를 재산정하여 2008 내지 2012 사업연도 법인세를 감액경정·고지하였다(당초 처분 중 위와 같이 감액되고 남은 부분을 '이 사건 처분'이라 한다).

2. 쟁점

이 사건의 쟁점은 특수관계인으로부터 상표권 사용료를 지급받지 않거나 상표권 사용료 명목의 금원을 별도로 지급받지 않고 경영관리수수료에 포함하여 지급받은 것이 부당행위계산부인 대상인지 여부이다.

3. 원심판결의 요지(서울고등법원 2020. 11. 27. 선고 2019누31633 판결)

가. 관련 법리

구 법인세법 제52조 제1항은 '과세관청은 내국법인의 행위 또는 소득금액의 계산이 대통령령으로 정하는 특수관계인과의 거래로 인하여 그 법인의 소득에 대한 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 그 법인의 행위 또는 소득금액의

계산(이하 ‘부당행위계산’이라 한다)에 관계 없이 그 법인의 각 사업연도의 소득금액을 계산할 수 있다.’고 규정하고 있고, 구 법인세법 시행령 제88조는 ‘법인세법 제52조 제1항의 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우란 다음 각호의 어느 하나에 해당하는 경우를 말한다.’고 규정하면서 제6호에서 ‘자산 또는 용역을 시가보다 낮은 이율·요율이나 임대료로 대부하거나 제공한 경우’를, 제9호에서 ‘그 밖에 제1호 내지 제7호, 제7호의2, 제8호 및 제8호의2에 준하는 행위 또는 계산 및 그 외에 법인의 이익을 분여하였다고 인정되는 경우’를 들고 있다.

한편, 부당행위계산이라 함은 납세자가 정상적인 경제인의 합리적 거래형식에 의하지 아니하고 이상한 거래형식을 취함으로써 통상의 합리적인 거래형식을 취할 때 생기는 조세의 부담을 경감 내지 배제시키는 행위계산을 말하고, 구 법인세법 제52조에서 부당행위계산부인 규정을 둔 취지는 법인과 특수관계 있는 자와의 거래가 구 법인세법 시행령 제88조 제1항 각 호에 정한 제반 거래형태를 빙자하여 남용함으로써 경제적 합리성을 무시하였다고 인정되어 조세법적인 측면에서 부당한 것이라고 보일 때 과세권자가 객관적으로 타당하다고 인정되는 소득이 있었던 것으로 의제하여 과세함으로써 과세의 공평을 기하고 조세회피행위를 방지하고자 하는 것인바, 경제적 합리성의 유무는 거래행위의 제반 사정을 구체적으로 고려하여 그 거래행위가 건전한 사회통념이나 상관행에 비추어 경제적 합리성을 결한 비정상적인 것인지의 여부에 따라 판단하여야 한다(대법원 1997. 5. 28. 선고 95누18697 판결, 대법원 1998. 7. 24. 선고 97누19229 판결 등 참조).

나. 이 사건 제1상표 관련 부당행위계산의 존재 여부

⑴ 살피건대, 상표권자는 상표를 사용할 독점적·배타적 권리를 가지고 있으므로, 그 상표가 경제적으로 전혀 가치 없는 상표가 아닌 한 상표권 사용 허락에 따른 사용료를

수령하는 것이 경제적 합리성이 있는 거래라고 할 수 있고, 아무 대가 없이 상표사용을 허락하는 것은 합리성을 결한 비정상적 거래행위에 해당한다고 볼 여지가 크다고 할 것인데, 원고가 1993. 11. 16. 이 사건 제1상표를 등록한 소유자이고, D가 이 사건 과세기간 동안 이 사건 제1상표를 사용한 사실, 원고가 이 사건 과세기간 동안 D로부터 이 사건 제1상표의 사용에 따른 사용료를 지급받지 않은 사실은 위에서 본 바와 같다.

⑵ 그러나 상표권의 대상이 되는 상표에는 상표권자가 상당한 자본과 노력, 시간을 투여하여 형성해 온 신용이 화체되어 있어 우리 법제도 상표법과 부정경쟁방지 및 영업비밀보호에 관한 법률 등을 통해 널리 알려진 재산적 가치가 있는 상표권을 보호하고 있다고 할 것인바, 위 인정사실 및 변론 전체의 취지에 의하여 인정되는 아래와 같은 사정들을 종합하면, 위와 같은 사실만으로 원고가 이 사건 과세기간 동안 D로부터 이 사건 제1상표의 사용료를 지급받지 않은 것이 경제적 합리성을 결여한 비정상적인 거래로서 구 법인세법 제52조 제1항에서 말하는 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우에 해당한다고 보기 어렵고, 달리 이를 인정할 만한 증거가 없다.

① ‘D’는 본래 일본 L그룹이 패스트푸드 사업을 위하여 1972년에 설립한 일본 D의 상호이자 상표였는데, D가 그보다 늦은 1979년에 한국에 설립되면서 일본어를 그대로 한글로 바꾼 ‘D’를 상호로 하고, ‘D’가 포함된 이 사건 기존 상표들을 일본 L그룹 창업자인 회장과 L제과 등의 명의로 등록한 뒤 이를 영업에 사용하면서 그 관리에 필요한 비용을 직접 지출하여 왔다.

② 원고가 1993년에 이르러 이 사건 기존 상표들의 후속 상표 중 ‘D’가 포함된 이 사건 제1상표를 등록하여 보유하게 되었으나, 원고는 D와 영위하는 사업의 영역을 달리하고 있어 위 등록 이후에도 이 사건 제1상표를 영업에 이용하거나 이를 알리고 그

가치를 높이기 위한 어떠한 노력을 한 것으로 보이지 않고, 계속하여 D가 이 사건 제1상표를 영업에 이용하고 있으며, 원고는 이 사건 제1상표의 등록 및 유지를 위한 비용 외에는 위 상표와 관련한 비용도 지출한 바 없는 것으로 보인다.

③ 특히 D는 1993년 이후 계속하여 이 사건 제1상표를 사용하면서 매년 상당한 액수의 광고선전비를 지출하고 있는데, 이는 D가 생산한 제품의 판매를 위한 것이기도 하지만 이 사건 제1상표의 가치와도 직접 관련되어 있어, 위 상표가 가지는 경제적인 가치는 대부분 D에 의해 형성된 것으로 보이므로, 원고가 D로부터 이 사건 제1상표의 사용료를 지급받지 않은 것에 경제적 합리성이 없다고 보기 어렵다고 할 것이다.

④ 또한 상표권은 특허권 등과 달리, 상표 사용자의 업무상 신용 유지를 도모하기 위한 것으로서(상표법 제1조), ㉮ 상표권자나 상표사용권자가 등록상표를 일정 기간 사용하지 않는 경우 등록이 취소될 수 있으며(상표법 제119조 참조), ㉯ 등록상표를 타인이 사용하였다는 것만으로 반드시 통상 받을 수 있는 상표권 사용료 상당액이 손해로 인정되는 것은 아니고 상표권자가 상표를 영업 등에 실제 사용하고 있었음에도 상표권 침해행위가 있었다는 등 구체적 피해 발생이 전제되어야 한다(대법원 2016. 9. 30. 선고 2014다59712, 59792 판결)는 등의 특성을 가진다. 이는 상표권에 있어 그 실제 사용 여부가 중시되는 경우로서, 원고가 자신의 영업에 이 사건 제1상표가 사용되지 않음을 감안해 상표사용료를 수취하지 않은 것이 경제적 합리성을 결여한 비정상적인 것이라고 보기 어렵게 하는 사정이다

⑤ 나아가 법인세법 소정의 부당행위계산부인에 있어 법인과 특수관계에 있는 자 사이의 거래행위가 경제적 합리성을 무시한 비정상적인 것인지 여부를 판단함에 있어서는 당해 거래행위의 대가관계만을 따로 떼어내어 단순히 특수관계가 아닌 자와의 거래형태에서는 통상 행하여지지 아니하는 것이라 하여 바로 경제적 합리성이 없다고 볼 것

이 아니라, 거래행위의 제반 사정을 구체적으로 고려하여 그 거래행위가 건전한 사회통념이나 상관행에 비추어 경제적 합리성을 결한 것인지 여부에 따라 판단하여야 하는 것이므로, 위에서 인정한 사정들에도 불구하고, 원고가 D와 달리 특수관계인이 아닌 자에게 이 사건 제1상표를 무상으로 사용하도록 허락하지 않을 것이라는 등의 사정만으로 원고가 D로부터 이 사건 제1상표에 대한 상표사용료를 수취하지 않은 것이 경제적 합리성이 없는 거래행위에 해당한다고 할 수는 없다.

다. 이 사건 제2상표 관련 부당행위계산의 존재 여부

⑴ 살피건대, 원고가 이 사건 제2상표를 등록한 소유자이고, 이 사건 면세법인이 이 사건 과세기간 동안 이 사건 제2상표를 사용한 사실, 원고가 이 사건 과세기간 동안 이 사건 면세법인으로부터 이 사건 제2상표의 사용과 관련하여 상표사용료 명목의 금원을 지급받지 않은 사실은 위에서 본 바와 같다.

⑵ 그러나 위 인정사실 및 변론 전체의 취지에 의하여 인정되는 아래와 같은 사정들을 종합하면, 원고가 이 사건 경영관리계약에 따라 이 사건 면세법인으로부터 지급받은 경영관리수수료에는 이 사건 제2상표에 대한 상표사용료가 포함되어 있는 것으로 봄이 상당하므로, 위에서 인정한 사실만으로 원고가 이 사건 면세법인으로부터 이 사건 제2상표의 사용료 명목의 금원을 별도로 지급받지 않은 것이 경제적 합리성을 결여한 비정상적인 거래행위로서 구 법인세법 제52조 제1항에서 말하는 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우에 해당한다고 보기 어렵고, 달리 이를 인정할 만한 증거가 없다.

① 원고는 시내면세점과 공항면세점 등 국내외 14개 면세점을 대부분 지점의 형태로 운영하고 있으나, 부산면세점과 2010년 인수한 K면세점의 경우 그 지리적 위치 내지

운영 경위 등으로 인하여 별개의 독립된 법인인 이 사건 면세법인이 운영하고 있는데, 위 각 면세점에 대하여도 일관된 경영정책을 적용하기 위해 이 사건 면세법인과 이 사건 경영관리계약을 체결하여 경영관리 용역 등을 제공하고, 그 대가로 경영관리수수료를 지급받고 있다.

② 원고는 이 사건 과세기간 동안 이 사건 면세법인과 체결한 이 사건 경영관리계약에 기해 이 사건 면세법인으로부터 그 영업이익의 약 10%에 해당하는 금액을 경영관리수수료로 지급받았는데, 위 경영관리계약에서는 이 사건 면세법인이 운영하는 면세점이 'L면세점'으로 불릴 수 있도록 하고, 'L면세점'으로서의 동질성을 유지할 수 있도록 하는 것을 원고의 주된 의무로 정하고 있다.

③ 또한 이 사건 경영관리계약서에는 '표지물 · 광고 · 홍보 · 판촉물 등을 사용함에 있어 L면세점 체인으로서의 동질성이 일반에 인식될 수 있도록 하기 위하여 필요한 경우에는 원고의 판단에 따라 원고가 소유하고 있는 서비스표 등을 사용하게 한다.', '이 사건 면세법인은 원고로부터 사용권을 부여받은 한도 내에서 면세점의 영업과 관련하여서만 서비스표 등을 사용할 수 있으며, 이 사건 면세법인이 서비스표 등에 관한 별도의 권리를 취득하는 것은 아니다.'라는 내용이 포함되어 있다.

④ 위와 같은 이 사건 경영관리계약의 목적과 내용 등을 고려할 때 위 경영관리계약은 원고가 이 사건 면세법인에게 L면세점의 운영을 위해 필요한 용역과 자산을 포괄적으로 제공하기 위한 것으로서, 이 사건 면세법인이 이 사건 제2상표를 사용하는 것을 당연한 전제로 하고 있다고 보이므로, 위 경영관리계약에 따른 경영관리수수료에는 이 사건 제2상표의 사용 대가 역시 포함되어 있다고 봄이 상당하고, 계약의 명칭이 경영관리용역 내지 컨설팅의 제공계약으로 되어 있다거나 경영관리수수료가 매출액이 아닌 영업이익을 기준으로 산정된다는 등 피고가 주장하는 사정만을 이유로 위 경영관리계

약의 내용이 서비스표 등의 사용에 관한 가이드라인을 제공하는 정도에 그치는 것이라고 보기는 어렵다.

⑤ 나아가 이 사건 경영관리계약 체결 당시 원고와 이 사건 면세법인의 합리적인 의사를 고려하여 보더라도, 원고와 이 사건 면세법인이 원고가 보유하고 있는 이 사건 제2상표의 사용을 당연히 전제로 하는 위 경영관리계약을 체결하면서 이 사건 제2상표의 사용료를 고려하지 않았다거나 이를 무상으로 사용하기로 한 것이라고 해석하기보다는, 위 경영관리계약에서 지급하기로 한 경영관리수수료에 이 사건 제2상표의 사용에 따른 대가까지 포함시켜 지급하기로 하였다고 해석하는 것이 계약당사자들의 합리적인 의사에도 부합한다고 할 것이다.

⑥ 이 사건 경영관리계약은 원고가 이 사건 면세법인에게 L면세점의 운영을 위해 필요한 용역과 자산을 포괄적으로 제공하기 위한 계약이고, 이 사건 제2상표는 애초에 L면세점 영업을 위한 상표이다. 이에 이 사건 경영관리계약에 의하여 원고는 이 사건 면세법인에게 서비스표 등 L면세점 체인으로서의 동질성 유지를 위한 업무를 제공하고 그가 소유하고 있는 서비스표 등을 사용하게 할 수 있다는 점을 보태어보면, 이 사건 경영관리계약은 이 사건 면세법인이 이 사건 제2상표를 사용하는 것을 당연히 전제하고 있어 그 계약상 급부 대상에 이 사건 제2상표의 사용도 포함되어 있다고 봄이 상당하다. 그렇다면, 위 계약에 따라 반대급부로서 지급되는 경영관리수수료에는 이 사건 제2상표의 사용 대가 역시 포함되어 있다고 봄이 자연스럽다.

⑦ 또한 원고가 이 사건 면세법인으로부터 경영관리수수료로 지급받은 금액은 영업이익[(매출액 + 임대수입, 수수료) - (매출원가 + 비용 + 판매비, 일반관리비)]의 약 10%에 해당하는 금액인데, 이 사건 제2상표의 사용료율은 피고 주장에 의하더라도 순매출액(= 매출액 - 광고선전비)의 0.25%이므로 경영관리수수료의 액수만으로 위 수수료에

상표사용료가 포함되어 있지 않다고 단정할 수도 없다.

4. 대상 판결의 요지

가. 상표권 사용료를 지급받지 않은 것이 부당행위계산부인 대상인지

(1) 구 법인세법 제52조에 정한 부당행위계산부인이란, 법인이 특수관계에 있는 자와 거래할 때 정상적인 경제인의 합리적인 방법에 의하지 아니하고 구 법인세법 시행령(2013. 2. 15. 대통령령 제24357호로 개정되기 전의 것) 제88조 제1항 각호에 열거된 여러 거래형태를 빙자하여 남용함으로써 조세부담을 부당하게 회피하거나 경감시켰다고 하는 경우에 과세권자가 이를 부인하고 법령에 정하는 방법에 의하여 객관적이고 타당하다고 보이는 소득이 있는 것으로 의제하는 제도로서, 경제인의 입장에서 볼 때 부자연스럽고 불합리한 행위계산을 함으로써 경제적 합리성을 무시하였다고 인정되는 경우에 한하여 적용되는 것이다. 경제적 합리성의 유무에 대한 판단은 거래행위의 여러 사정을 구체적으로 고려하여 과연 그 거래행위가 건전한 사회통념이나 상관행에 비추어 경제적 합리성을 결한 비정상적인 것인지의 여부에 따라 판단하되, 거래 당시의 특별한 사정 등도 고려하여야 한다(대법원 2019. 5. 30. 선고 2016두54213 판결 등 참조).

상표는 자기의 상품과 타인의 상품을 식별하기 위하여 사용하는 표장으로, 상표제도는 상표를 보호함으로써 상표 사용자의 업무상 신용 유지를 도모하여 산업발전에 이바지함과 아울러 수요자의 이익을 보호함을 목적으로 한다. 상표에 화체된 업무상의 신용이나 고객흡인력 등 무형의 가치는 상표권자가 상표 사용자가 상표의 사용과 관련하여 투여한 자본과 노력 등에 의하여 획득되고, 상표 사용의 정도, 거래사회의 실정, 상표의 인지도 등에 따라 변동될 수 있다. 따라서 상표권자가 상표 사용자로부터 상표권 사용료를 지급받지 않았다는 이유만으로 곧바로 그 행위가 경제적 합리성을 결여하였

다고 단정할 것은 아니고, 상표권 사용의 법률상·계약상 근거 및 그 내용, 상표권자와 상표 사용자의 관계, 양 당사자의 상표의 개발, 상표 가치의 향상, 유지, 보호 및 활용과 관련하여 수행한 기능 및 그 기능을 수행하면서 투여한 자본과 노력 등의 규모, 양 당사자가 수행한 기능이 상표를 통한 수익 창출에 기여하였는지 여부 및 그 정도, 해당 상표에 대한 일반 수요자들의 인식, 그 밖에 상표의 등록 사용을 둘러싼 제반 사정 등을 종합적으로 고려하여 상표권자가 상표권 사용료를 지급받지 않은 행위가 과연 경제적 합리성을 결여한 비정상적인 것인지 여부를 판단하여야 한다.

(2) 원심은 이 사건 제1상표의 경우 D가 이를 영업에 사용하면서 그 관리에 필요한 비용을 직접 지출하여 온 반면, 원고는 이 사건 제1상표를 등록한 이후에도 이를 영업에 사용하거나 가치를 높이기 위한 노력을 하지 않았고, 이 사건 제1상표가 가지는 재산적인 가치는 대부분 D에 의하여 형성되었다는 등 그 판시와 같은 이유로, 원고가 이 사건 과세기간 동안 D로부터 이 사건 제1상표에 대한 상표권 사용료를 지급받지 않은 것이 경제적 합리성을 결여한 비정상적인 거래행위로서 부당행위계산부인의 대상에 해당하지 않는다는 취지로 판단하였다. 앞서 본 사실을 관련 법리와 기록에 비추어 살펴보면, 원심의 이러한 판단은 정당하다.

나. 상표권 사용료를 경영관리수수료에 포함하여 지급받은 것이 부당행위계산부인 대상인지

원심은 그 판시와 같은 이유를 들어, 원고가 이 사건 경영관리계약에 따라 이 사건 면세법인으로부터 지급받은 경영관리수수료에는 이 사건 제2상표에 대한 상표권 사용료가 포함되어 있다고 봄이 상당하므로, 원고가 이 사건 과세기간 동안 이 사건 제2상표에 대한 상표권 사용료 명목의 금원을 별도로 지급받지 않은 것이 경제적 합리성을 결여한 비정상적인 거래행위로서 부당행위계산부인의 대상에 해당하지 않는다는 취지로

판단하였다. 원심판결 이유를 관련 법리와 기록에 비추어 살펴보면, 원심의 이러한 판단은 정당하다.

5. 대상 판결에 대하여

가. 상표권(브랜드 또는 상호) 사용료와 부당행위계산부인 관련 사례

(1) 관련 대법원 판결

법인세법상 특수관계에 있는 법인 사이에 상표를 사용하는 경우 실무상 부당행위계산부인 문제로서 사용료의 미수취 또는 저가의 사용료 수령이 부당행위계산부인 대상이 되는지 여부와 그 대상이 되는 경우 사용료의 산정방법이 주요 쟁점으로 논의되고 있는데, 전자에 대해서는 대법원 2023. 5. 18. 선고 2018두33005 판결, 대법원 2023. 5. 18. 선고 2022두31570, 2022두31587(병합) 판결과 대상 판결이 관련 법리를 제시하였으나, 후자인 사용료의 산정방법과 관련해서는 일반적인 시가 관련 법리를 밝힌 것 외에 위 판결들은 물론이고 사용료 산정방법에 관한 구체적인 법리를 제시한 대법원 판결을 찾아보기 어렵다.

위 대법원 2018두33005 판결은 상표권자인 법인이 자회사에게 무상으로 상표를 사용하게 한 행위를 부당행위로 보고 사용료를 산정함에 있어서 브랜드사업과 관련하여 제3자와 거래한 가격을 시가로 보아 과세처분을 한 이후 해당 과세처분 취소소송의 항소심에서 사용료 감정평가를 한 사안에서, ‘해당 상표권 사용료에 대한 객관적 교환가치 또는 일반적 거래가격이 존재하지 않거나 불분명한 경우에 해당하므로 구 법인세법 시행령(2012. 2. 2. 대통령령 제23589호로 개정되기 전의 것) 제89조 제2항에 따라 감정가액을 상표권 사용료의 시가로 보아 익금에 산입한 것은 적법하다.’고 판단함

으로써 과세처분 취소소송 중 법원에서 실시한 감정가액을 상표권 사용료의 시가로 판단하였다.

또한 위 대법원 2022두31570 판결은 공동상표권자인 법인이 계열사들에게 무상으로 상표를 사용하게 한 행위를 부당행위로 보고 사용료를 산정함에 있어서 계열사의 각 사업연도별 순매출액에서 광고선전비를 공제한 금액에 일정한 사용료율(금융법인 0.1%, 일반법인 0.23%)을 곱한 금액 중에서 상표권의 공동 등록명의자인 해당 법인의 수취액을 1/10로 한정하여 산정한 사안에서, ‘원고가 OO그룹 계열사들로부터 이 사건 상표권 사용료를 지급받지 않은 것은 경제적 합리성을 결여한 비정상적인 거래행위에 해당하고, 피고가 위 계열사들의 각 사업연도별 순매출액에서 광고선전비를 공제한 금액에 일정한 사용료율을 곱하는 방법으로 산정한 7,247,131,508원은 객관적이고 합리적인 방법으로 평가한 가액으로서 이 사건 상표권 사용료의 시가에 해당한다.’고 판단하였다.

(2) 관련 하급심 판결

특수관계법인 사이에 상표권 사용료의 미수취를 부당행위계산부인 대상으로 보아 과세한 사안에서 하급심 법원은 상표권 사용료의 미수취에 대해서는 대상 판결과 동일한 법리에 따라 부당행위계산부인 대상 여부를 판단하였으나, 그 경우 상표권 사용료의 시가 산정방법에 대해서는 아래에서 보는 바와 같이 다양한 판단을 하였다.

(가) 인천지방법원 2022. 11. 17 선고 2017구합54634 판결

원고는 커피 등 식음료 등의 제조 판매 및 농산물처리 가공 등을 주된 사업으로 하는 법인으로 ㈜AA(이하 ‘AA’라 한다)와 B가 각각 50%씩의 지분을 소유하고 있고,

AA는 식품사업, 포장사업, 다류(茶類)사업, 수출 · 입 구매대행업 등을 주요 사업으로 영위하는 법인으로, 원고를 포함한 계열사들의 지주회사 역할을 하는 회사이다(이하 AA를 포함하여 그 계열사들을 ‘AA그룹’이라 한다). 원고는 1984. 9.경부터 ○○모양의 AA식품 상표 등을 원고가 생산하는 커피, 다류(茶類) 제품 등 상품의 상표로 등록하였으나(이하 “이 사건 상표”라 한다), ‘AA’라는 상호를 사용하고 있는 「㈜AA, AA유지㈜, AA물산㈜, AA음료㈜」 등 AA의 계열사들로부터 이 사건 상표 사용에 대한 대가를 수취하지 않았고, 과세관청이 이에 대해 법인세법상 부당행위계산부인 대상이라는 이유로 법인세를 부과한 사안에서, 인천지방법원은 아래와 같이 판결하였다.

「가. 부당행위계산부인 대상인지 여부

1) 관련 법리

구 법인세법(2010. 12. 30. 법률 제10423호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제52조에 정한 부당행위계산 부인이란, 법인이 특수관계에 있는 자와 거래할 때 정상적인 경제인의 합리적인 방법에 의하지 아니하고 구 법인세법 시행령(2010. 12. 30. 대통령령 제22577호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제88조 제1항 각 호에 열거된 여러 거래형태를 빙자하여 남용함으로써 조세부담을 부당하게 회피하거나 경감시켰다고 하는 경우에 과세권자가 이를 부인하고 법령에 정하는 방법에 의하여 객관적이고 타당하다고 보이는 소득이 있는 것으로 의제하는 제도이다. 따라서 부당행위계산부인은 경제인의 입장에서 볼 때 부자연스럽고 불합리한 행위계산을 함으로써 경제적 합리성을 무시하였다고 인정되는 경우에 한하여 적용되고, 이때 경제적 합리성의 유무에 대한 판단은 거래행위의 여러 사정을 구체적으로 고려하여 과연 그 거래행위가 건전한 사회통념이나 상관행에 비추어 경제적 합리성을 결한 비정상적인 것인지의 여부에 따라 판단하되, 비특수관계자 간의 거래가격, 거래 당시의 특별한 사정 등도 고려하여야 한다(대법원 2018. 10. 25. 선고 2016두39573판결 등 참조).

한편 상표권자는 상표를 독점적 · 배타적으로 사용할 권리를 가지고 있으므로, 그 상표가 경제적으로 전혀 가치 없는 것이 아닌 한 상표 사용에 따른 사용료를 수령하는 것이 일반적이고, 건전한 사회통념이나 상관행에 비추어 아무런 대가 없이 상표 사용을 허락하는 것은 합리성을 결한 비정상적 거래행위에 해당한다고 볼 여지가 크다. 상표를 독점적 · 배타적으로 사용할 권리는 상표권자에게 있으므로, 상표를 사용하기 위해서는 상표권자로부터 사용허락을 받아야 하고, 특별한 사정이 없는 한 그 상표 사용에 관한 대가를 지급하는 것이 합리적인 거래행위인 것이다.

나아가 국내에 널리 인식된 타인의 성명, 상호, 상표, 상품의 용기 · 포장, 그 밖에 타인의 상품임을 표시한 표지와 동일하거나 유사한 것을 사용하거나 이러한 것을 사용한 상품을 판매 · 반포 또는 수입 · 수출하여 타인의 상품과 혼동하게 하는 행위(부정경쟁방지 및 영업비밀보호에 관한 법률 제2조 제1호 가목), 국내에 널리 인식된 타인의 성명, 상호, 표장, 그 밖에 타인의 영업임을 표시하는 표지(상품 판매 · 서비스 제공방법 또는 간판 · 외관 · 실내장식 등 영업제공 장소의 전체적인 외관을 포함한다)와 동일하거나 유사한 것을 사용하여 타인의 영업상의 시설 또는 활동과 혼동하게 하는 행위(같은 호 나목), 가목 또는 나목의 혼동하게 하는 행위 외에 비상업적 사용 등 대통령령으로 정하는 정당한 사유 없이 국내에 널리 인식된 타인의 성명, 상호, 상표, 상품의 용기 · 포장, 그 밖에 타인의 상품 또는 영업임을 표시한 표지(타인의 영업임을 표시하는 표지에 관하여는 상품 판매 · 서비스 제공방법 또는 간판 · 외관 · 실내장식 등 영업제공 장소의 전체적인 외관을 포함한다)와 동일하거나 유사한 것을 사용하거나 이러한 것을 사용한 상품을 판매 · 반포 또는 수입 · 수출하여 타인의 표지의 식별력이나 명성을 손상하는 행위(같은 호 다목)는 부정경쟁행위로서 금지되고, 위와 같은 행위를 적법하게 하기 위해서는 주지의 상표 등의 권리자에게 사용에 따른 사용료를 지불하는 것이 타당하며, 건전한 사회통념이나 상관행에 비추어 아무런 대가 없이 위와 같은 행위를 하도록 허락하는 것은 특별한 사정이 없는

한 합리성을 결한 비정상적 거래행위로 보아야 한다.

2) 이 사건에 관하여 보건대, 위 각 증거 및 을 제4 내지 10호증의 각 기재 및 영상에 변론 전체의 취지를 보태어 알 수 있는 다음과 같은 사정들을 종합하여 보면, 원고가 이 사건 상표를 사용하는 AA로부터 상표권 사용료를 수취하지 않고 이를 무상으로 사용하게 한 것은 경제적 합리성 없이 조세부담을 부당하게 감소시킨 행위로서, 구 법인세법 제52조, 구 법인세법 시행령 제88조 제1항 제6호, 제9호의 부당행위계산부인 대상에 해당한다.

① 원고는 1968. 1.경에 설립되어 1974. 12.경 커피크림 프리마를 발매하였고, 1976. 12.경 세계 최초로 커피믹스(인스턴트커피)를 개발·발매함으로 인해 1970~1980년대에 관련 업계에서 상당한 우월적 지위를 차지하게 되어 이 사건 상표에 관한 재산적 가치나 국내에 널리 인식된 원고 상품 내지 원고의 영업시설 또는 영업임을 표시하는 표장 또는 표지로서의 식별력과 명성이 적어도 상표권 등록 무렵부터 사건 당시까지 관련 업계에서 높은 수준으로 형성된 것으로 보이고, AA는 1996. 6.경 상호를 종전 'OO기업 주식회사'에서 현재의 '주식회사 AA'로 변경한 이후 이 사건 상표의 재산적 가치 등이 형성되는 데 별다른 기여함이 없이 이 사건 상표를 대가 없이 사용하였으므로, 이 사건 상표의 상표권자인 원고가 AA로부터 그 사용료를 수령하지 않은 것은 특별한 사정이 없는 한, 경제적 합리성을 결한 행위로 보아야 한다.

② 원고가 믹스커피 부분 국내 판매 1위 등 식음료 분야에서 차지해온 우월적 지위, AA와의 관계, 원고와 AA가 AA그룹에서 차지하는 위치, AA가 이 사건 상표를 사용하게 된 경위 등에 비추어 보면, 이 사건 상표는 AA가 이 사건 상표를 사용할 당시 AA그룹을 나타내는 그룹상표로서의 지위를 상당 부분 획득했다고 보이고, AA가 원고의 상호(AA식품)와 'AA 로고'가 포함된 이 사건 상표를 사용함으로써 AA와 거래하는 자들이나 구매자들은 AA가 원고와 같은 계열의 회사임을 인지할 수 있어 AA로서는 이 사건 상표의 재산적 가치와 원고의 표장 내지 표지로서의 식별력 등을

이용할 수 있었다고 보이며, 이러한 이용에 따른 AA의 경제적 편익은 소비자들의 기업에 대한 신뢰도 증가, 회사 이미지 및 지명도 상승, 광고효과, 매출증대, 새로운 사업영역에서 시장침투 유리 등 다양한 상황이 예상되고, 이는 결국 AA의 초과수익력으로 이어졌다고 보는 것이 자연스럽다. AA가 이 사건 상표를 동종 상품이나 유사상품에 직접 사용하지 아니하고, 회사 임원 등의 명함이나 홈페이지, 회사 간판, 채용공고 등에 간접적으로 사용하였다고 하여 달리 볼 것은 아니다.

그러므로 AA가 이 사건 상표를 제한적 · 개별적 · 파편적으로 사용하였고 이 사건 상표가 아닌 다른 상표를 통하여 영업활동 등을 하고 있으므로 이 사건 상표 사용으로 인하여 초과수익력을 얻고 있었다고 볼 수 없다는 취지의 원고의 주장은 받아들이기 어렵다.

③ 2019. 12. 10.자 공정거래위원회 보도자료(갑 제15호증)에 의하면, 59개 공시대상 기업집단 중 37개의 기업집단이 유상으로, 22개 기업집단이 무상으로 그룹상표를 사용하고 있고, 무상사용의 경우는 ‘상표권 개발 및 비용부담을 직접 하였거나, 매출액이 발생하지 않거나, 상표권 사용으로 얻는 효익이 없는 등’의 경우에 한정된 것으로 확인되어, 공시대상 기업집단을 비롯한 여러 그룹들의 계열사들이 그룹상표의 사용으로 그 재산적 가치와 영업 표지로서의 식별력 등을 이용하는 행위를 하거나 이에 대한 사용료를 수취하는 행위가 업계에 보편화되어 있음을 알 수 있으므로, 이러한 사정도 위와 같은 판단에 부합한다고 할 것이다.

나. 이 사건 상표 사용료 산정방법의 적법 여부

1) 부당행위계산부인 시 시가 산정방법

구 법인세법 제52조 제2항은 “부당행위계산 부인을 적용할 때에는 건전한 사회통념 및 상거래 관행과 특수관계인이 아닌 자 간의 정상적인 거래에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 가격(이하 ‘시가’라 한다)을 기준으로 한다.”고 규정하고 있고, 구 법인세법 시행령 제89조 제1항은 ‘시가’를 ‘해당 거래와 유사한 상황에

서 해당 법인이 특수관계인 외의 불특정다수인과 계속적으로 거래한 가격 또는 특수관계인이 아닌 제3자 간에 일반적으로 거래된 가격이 있는 경우에는 그 가격'에 의한다고 규정하고 있으며, 제2항에서는 "시가가 불분명한 경우 감정평가액 또는 상속세 및 증여세법에서 규정한 보충적 평가방법에 의한 가격을 시가로 한다."고 규정하고 있다. 한편 부당행위계산 부인 제도의 취지 등에 비추어 보면, 관계 법령에서 시가의 계산방법을 따로 규정하고 있지 않더라도 객관적이고 합리적인 방법에 의하여 그 시가를 산정할 수 있다(대법원 2009. 11. 26. 선고 2007두5363 판결 등 참조).

2) 구체적 판단

앞서 본 바와 같이 피고는 원고가 이 사건 상표를 사용하는 AA로부터 이 사건 상표 사용에 대한 대가를 수취하지 않은 것을 법인세법상 부당행위계산부인 규정의 적용 대상이라고 판단하고, 2011년부터 2015년까지 사업연도 계열사 매출액에서 계열사간의 거래를 포함한 특수관계인 간의 거래 및 직수출금액을 차감한 금액의 0.2%에 해당하는 금액을 이 사건 상표 사용료로 산정한 다음, 이를 원고에 대해 익금산입한 후 이 사건 처분을 하였다. 위 각 증거 및 기록에 의하여 알 수 있는 다음과 같은 사정들을 종합하면, 피고가 한 위와 같은 상표 사용료 산정은 이 사건 상표의 사용료에 관한 시가를 객관적이고 합리적인 방법으로 적정하게 반영한 것으로 볼 수 있고, 단순한 통계치를 활용한 것에 불과하여 부적법하다고 보기 어렵다.

① 국내 기업들의 상표권 사용료 산정 형태를 보면, 대부분의 경우 상표권에 대한 평가 없이 시중에서 형성되는 일정 사용요율 등을 근거로 관련 매출액에 일정 사용요율을 곱하여 산정(삼성, LG 등)하고 있고, 일부의 경우는 전문평가기관을 통해 상표권을 평가한 후 법인세법상 시가 평가규정(법인세법 시행령 제89조 제4항, 법인세법 시행규칙 제25조 제2항 제4호)에 의하여 산정(신한 등)하는 경우가 있다. 피고는 원고의 이 사건 상표 사용료를 산정함에 있어서 대부분의 기업이 사용하는 방법 곧,

AA 매출액을 기반으로 시중에서 형성된 일정 사용요율을 적정 시가로 보아 이를 근거로 상표 사용료를 계산하는 방법을 이용하였다.

② 피고가 이 사건 처분을 할 당시 아래 '국내기업 브랜드 사용료율 현황' 자료와 같이 국내 주요기업들은 자신의 그룹브랜드를 사용하고 있는 개별 계열사 매출액의 0.06%~0.8%를 브랜드 사용료로 징수하고 있었다. 피고는 위와 같은 방법으로 상표 사용료를 산정하면서 기업 브랜드 사용료율 사분위 범위 내의 중위값인 0.2%를 원고에 대한 사용료율의 적정 시가로 보았으며, 이는 아래 비교대상 그룹들의 약 80%가 사용료율로 사용하고 있는 값이다.

③ 피고는 원고가 해외인지도가 낮음을 원인으로 AA의 해외직수출금액을 이 사건 상표 사용료 대상에서 제외하였고, 특수관계법인 간 거래 수입금액 역시 그룹상표의 식별력이나 영향력이 미치지 못하는 것으로 판단하여 이 사건 상표 사용료 대상에서 제외하였다.

④ 그룹상표에 대한 사용료율이 다른 무형자산의 사용료율에 비해 일반적으로 낮은 원인 중 하나는 각 계열사들이 자신들의 노력 등으로 그룹상표에 기여하거나 상품광고 시 그룹상표가 노출되어 같이 광고가 되는 간접광고 효과로 각 계열사 표지 등의 식별력이나 명성이 그룹상표에 기여하고 있다는 사정 때문인 것으로 보이는데, 이 사건의 경우 원고가 대부분의 광고를 진행하고 AA를 비롯한 특수관계 법인들이 그룹상표에 기여한 바 없음은 원고도 인정하고 있고, 그럼에도 피고는 비교대상 그룹들의 80%가 사용하고 있는 중위값인 0.2%를 시가로 적용하였으므로, AA가 이 사건 상표권에 기여한 사정 등 특별한 사정을 피고가 고려하지 않아 원고에게 부당하게 높은 사용료율을 적용하였다고 보기는 어렵다.

⑤ 그룹상표는 그 대외적인 이미지로 인해 사용 법인의 대고객 신뢰도 상승 등 그룹상표의 식별력이나 영향력을 공유하는 것으로 업종별 특성에 따른 비교차이가 크지 않아 일반적인 비교가능성이 높아 보이고, 피고는 대부분의 기업들이 이용하는 '매출액에 적정요율을 곱하여 상표사용료를 산정하는 방법'을 선택하여 국내기업

들의 그룹상표 사용료율의 사분위 범위 내 중위값인 0.2%를 이 사건 상표 사용료 계산 시 적정요율로 사용하였으므로, 이러한 방법은 다른 국내기업들의 그룹상표 사용료율 등과 비교해 볼 때 사회통념이나 상관행에 반하지 아니하고, 경제적 합리성도 갖춘 것으로 보인다.

⑥ 위 2019. 12. 10.자 공정거래위원회 보도자료(갑 제15호증)인 '기업집단별 상표권 사용료 수입현황'을 보면 0.2%의 사용료율이 가장 많이 사용되는 사용료율로 보이고, 원고와 같은 업종인 식품 제조·판매업을 하는 다른 그룹들의 것과 이 사건 상표 사용료율을 비교하여 보아도 0.2%의 사용료율이 비합리적이거나 원고에게 불리하다고 보이지 않는다(씨제이 그룹은 0.4%, 하림 그룹 0.3%~0.4%).」

(나) 서울행정법원 2021. 2. 17. 선고 2014구합56543 판결

서울행정법원은 등록상표권자인 법인이 특수관계에 있는 국내 15개의 계열사 및 국외 35개의 계열사에 해당 상표를 사용하게 하고도 상표권 사용료를 지급받지 않은 것이 부당행위계산부인 대상이라고 하여 법인세를 과세한 사안에서, 아래와 같이 판단하였다.

「2) 부당행위계산부인 요건이 충족되는지(상표권 사용료 수취의 필요성)

가) 관련 법리

(1) 구 법인세법(2014. 1. 1. 법률 제12166호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제52조 제1항은 '과세관청은 내국법인의 행위 또는 소득금액의 계산이 대통령령으로 정하는 특수관계인과의 거래로 인하여 그 법인의 소득에 대한 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 그 법인의 행위 또는 소득금액의 계산(이하 '부당행위계산'이라 한다)에 관계없이 그 법인의 각 사업연도의 소득금액을 계산할 수 있다.'고 규정하고 있고, 구 법인세법 시행령(2013. 2. 15. 대통령령 제24357호로 개정되기 전의

것, 이하 같다) 제88조 제1항은 ‘구 법인세법 제52조 제1항의 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우를 말한다.’고 규정하면서 각 호의 하나로 ‘자산 또는 용역을 시가보다 낮은 이율·요율이나 임대료로 대부하거나 제공한 경우’(제6호)와 ‘그 밖에 제1호 내지 제7호, 제7호의2, 제8호 및 제8호의2에 준하는 행위 또는 계산 및 그 외에 법인의 이익을 분여하였다고 인정되는 경우’(제9호)를 들고 있다.

부당행위계산이라 함은 납세자가 정상적인 경제인의 합리적 거래형식에 의하지 아니하고 이상한 거래형식을 취함으로써 통상의 합리적인 거래형식을 취할 때 생기는 조세의 부담을 경감 내지 배제시키는 행위계산을 말하고, 구 법인세법 제52조에서 부당행위계산부인 규정을 둔 취지는 법인과 특수관계 있는 자와의 거래가 구 법인세법 시행령 제88조 제1항 각 호에 정한 제반 거래형태에 해당함으로써 경제적 합리성을 무시하였다고 인정되어 조세법적인 측면에서 부당한 것이라고 보일 때 과세권자가 객관적으로 타당하다고 인정되는 소득이 있었던 것으로 의제하여 과세함으로써 과세의 공평을 기하고 조세회피행위를 방지하고자 하는 것이다. 따라서 경제적 합리성의 유무는 거래행위의 제반 사정을 구체적으로 고려하여 그 거래행위가 건전한 사회통념이나 상관행에 비추어 경제적 합리성을 결한 비정상적인 것인지의 여부에 따라 판단하여야 한다(대법원 1998. 7. 24. 선고 97누19229 판결 등 참조).

(2) 구 국제조세조정법 제4조 제1항은 거래당사자의 일방이 국외특수관계인인 국제거래에서 그 거래가격이 정상가격보다 낮거나 높은 경우에는 정상가격을 기준으로 거주자의 과세표준 및 세액을 결정하거나 경정할 수 있도록 규정하고 있는데, 이는 현행 세법상 부당행위계산부인제도의 일종으로 기업이 국외특수관계인과의 국제거래에서 정상가격보다 높게 대가를 지불하거나 낮은 대가를 받아 과세소득을 국외로 이전시키는 경우 과세당국이 이전가격을 부인하고 정상가격으로 과세함으로써 자국의 과세권을 보호하고 국제적인 조세회피를 방지하려는 제도이다. 따라서 거래당사자의 일방이 국외 특수관계인인 국제거래에 있어 그 거래가격이 정상가격에 해당하는지 여부를 판단함에

있어서는 법인세법상 부당행위계산에서와 같이 경제적 합리성의 유무가 판단기준으로 적용될 수 있다(피고는, 원고가 국외 계열사로부터 상표권 사용료를 수취하지 않은 것에 구 국제조제조정법 제4조 제1항을 적용하여 정상가격에 의한 과세조정을 하였다. 이에 대하여 원고는 구 국제조세조정법 제3조 제2항 단서, 같은 법 시행령 제3조의2 제1호를 근거로 이 부분에 대하여는 구 법인세법 제52조의 부당행위계산부인 규정만이 적용될 수 있다는 취지로 주장하기도 하나, 위 구 국제조세조정법 제3조 제2항 단서 등 규정은 구 법인세법 제52조의 적용이 가능하다는 취지일 뿐 구 국제조세조정법의 적용을 배제하는 취지는 아니므로, 위 주장은 옳지 않다).

(3) 상표에는 상표권자가 상당한 자본과 노력, 시간을 투여하여 형성해 온 신용이 화체되어 있어 우리 법제도 상표법과「부정경쟁방지 및 영업비밀보호에 관한 법률」(이하 '부정경쟁방지법'이라 한다) 등을 통해 등록된 상표, 널리 알려진 재산적 가치가 있는 상표를 보호하고 있다. 상표법 제82조 제1항은 '상표권은 설정등록에 의하여 발생한다.'고, 제89조 본문은 '상표권자는 지정상품에 관하여 그 등록상표를 사용할 권리를 독점한다.'고, 제96조 제1항 제1호는 '상표권의 이전·변경 등은 등록하지 않으면 그 효력이 발생하지 아니한다.'고 각 규정하고 있고, 부정경쟁방지법은 제2조 제1호 가목에서 '국내에 널리 인식된 타인의 상표, 그 밖에 타인의 상품임을 표시한 표지와 동일하거나 유사한 것을 사용하거나 이러한 것을 사용한 상품을 판매·반포 또는 수입·수출하여 타인의 상품과 혼동하게 하는 행위'를 금지청구, 손해배상청구, 형사처벌 대상이 되는 부정경쟁행위로 규정하고 있다.

나) 구체적 판단

앞서 인정한 사실을 통해 알 수 있는 다음과 같은 사정들을 종합하여 보면, 원고는 이 사건 상표의 상표권자로서 국내·외 계열사들로부터 이 사건 상표 사용에 대한 사용료를 수취할 필요가 있었음에도 경제적 합리성 없이 사용료 수취를 포기하였고, 이는 구 국제조세조정법 제4조 제1항에 의한 정상가격 과세조정의 대상 내지 구 법인세법 제52

조 제1항에 의한 부당행위계산부인의 대상에 해당한다고 봄이 타당하다. 원고의 이 부분 주장은 이유 없다.

(1) 원고는 2002. 9. 24. 이 사건 상표를 출원·등록한 후 현재까지 이 사건 상표의 상표권자로 단독으로 등록되어 있다. 그런데 상표권자는 상표를 사용할 독점적·배타적 권리를 가지고 있으므로, 그 상표가 경제적으로 전혀 가치 없는 상표가 아닌 한 타인의 등록상표를 사용한 그 자체로 경제적 이익을 얻었다고 보아야 하고(과세관청인 피고가 원고의 계열사들이 이 사건 상표 사용으로 경제적 이익을 얻었음까지 증명하여야 할 필요는 없다) 상표권자로서는 상표권 사용 허락에 따른 대가를 수령하는 것이 경제적 합리성이 있는 행위이며, 아무 대가 없이 상표 사용을 허락하는 것은 합리성을 결한 비정상적 거래행위라고 보아야 한다. 따라서 원고가 국내·외 계열사들에게 이 사건 상표의 사용을 허락하였으면서도 그 대가 내지 사용료를 지급받지 아니한 것은 합리적이라고 할 수 없다.

(2) 원고는 실질과세원칙 등을 근거로 '실질적으로는 원고를 포함한 OO그룹 계열사들이 이 사건 상표의 상표권을 공동으로 소유·관리해 왔으므로, 원고가 계열사로부터 상표권 사용료를 반드시 수취하여야 한다고 볼 수 없다.'고 주장한다. 그러나 원고의 위 주장은 등록이 없으면 상표권이 발생, 이전, 변경하지 아니한다고 한 상표법 규정에 정면으로 반하고, 실질과세원칙 적용의 한계를 벗어나 조세법률관계의 명확성과 안정성을 해치는 것이어서 받아들일 수 없다(원고는 원고 계열사들이 광고선전비를 지출한 것이 이 사건 상표의 가치를 향상시키는 데 기여한 것을 위 주장의 근거로 들고 있는바, 원고 1개 회사가 지출한 광고선전비가 원고의 국내 계열사들 전체가 지출한 광고선전비보다 압도적으로 많을뿐더러, 계열사들이 광고선전비를 지출하여 수행한 판촉활동은 이 사건 상표의 가치를 증대시키기 위한 활동이라기보다 본질적으로 각 계열사의 상품판매로 인한 매출을 증대시키기 위한 활동으로 보인다).

(3) 원고 스스로도 2009년경 국내·외 계열사들로부터 상표권 사용료를 수취하여야 한다는 내용을 검토한 바 있다(이 사건 각 보고서 참조).

3) 상표권 사용료 시가 산정이 적법한지

가) 관련 법리

구 법인세법 제52조 제2항은 ‘부당행위계산을 부인할 때에는 건전한 사회통념 및 상거래 관행과 특수관계인이 아닌 자 간의 정상적인 거래에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 가격(이하 ‘시가’라 한다)을 기준으로 한다.’고 규정하고 있다. 구 법인세법 시행령 제89조는 제1항에서 ‘시가’를 ‘해당 거래와 유사한 상황에서 해당 법인이 특수관계인 외의 불특정다수인과 계속적으로 거래한 가격 또는 특수관계인이 아닌 제3자 간에 일반적으로 거래된 가격이 있는 경우에는 그 가격’이라고 정의하고 있고, 제2항에서는 ‘시가가 불분명한 경우 감정평가액(제1호) 또는 상속세 및 증여세법에서 규정한 보충적 평가방법에 의한 가격(제2호)을 시가로 한다.’고 규정하고 있으며, 제4항에서는 ‘제88조 제1항 제6호의 규정에 의한 자산(금전을 제외한다)의 제공에 있어서 제1항 및 제2항의 규정을 적용할 수 없는 경우에는 당해 자산시가의 100분의 50에 상당하는 금액에서 그 자산의 제공과 관련하여 받은 전세금 또는 보증금을 차감한 금액에 정기예금이자율을 곱하여 산출한 금액(제1호)을 시가로 한다.’고 규정하고 있다. ‘시가’라 함은 원칙적으로 정상적인 거래에 의하여 형성된 객관적인 교환가치를 말하는 것으로서, 그와 같은 시가를 확인하기 어려울 때에는 객관적이고 합리적인 방법으로 평가한 가액도 시가로 볼 수 있으나, 부당행위계산부인의 적용기준이 되는 시가에 관한 증명책임은 부당행위계산부인을 주장하는 과세관청에 있다(대법원 1991. 4. 23. 선고 90누7302 판결, 1994. 12. 22. 선고 93누22333 판결, 2005. 5. 12. 선고 2003두15287 판결 등 참조).

나) 구체적 판단

앞서 본 관련 규정과 법리를 기초로 앞서 인정한 사실을 통하여 알 수 있는 다음과 같은 사정들을 종합하여 보면, 피고가 이 사건에서 취한 상표권 사용료 산정방법은 구 법인세법상 부당행위계산부인의 적용기준이 되는 시가 내지 구 국제조세조정법상의 정

상가격 산정을 위한 객관적이고 합리적인 방법에 해당한다고 봄이 타당하다. 원고의 이 부분 주장도 이유 없다.

(1) 피고는 국내·외 법인 간 상표사용료 거래사례, 원고의 내부 검토자료, 원고 내부의 거래 사례 등을 토대로 마련된 [계열사의 연간 순매출액(= 전체 매출액 - 내부거래 매출액) - 광고선전비] × 사용료율(원칙적으로 0.2%)이라는 산식을 통해 이 사건 상표사용료의 시가를 산정하였다. 피고가 위와 같은 산식을 통해 상표권 사용료의 시가를 산출한 것은, 시가 산정방법을 규정한 구 법인세법 시행령 제89조에서 명시한 방법으로는 적정한 시가를 산정하기 어렵기 때문이다[다만, 국외 계열사에 대한 상표권 사용료의 정상가격은 구 국제조세조정법 제5조 제1항 제6호, 같은 법 시행령 제4조 제3항('법에서 정한 산출방법 외에 거래의 실질 및 관행에 비추어 합리적이라고 인정되는 방법')에 근거한 것이다]. 즉, ① 이 사건 상표 사용은 특수관계가 없는 제3자와의 비교대상거래가 없는 사실상의 독과점 거래이기 때문에 구 법인세법 시행령 제89조 제1항을 따를 수 없고, ② 부동산이나 주식 등 같은 조 제2항 각 호의 평가방법이 예정한 자산이 아니므로 해당 조항에서 규정한 방법으로 시가를 정확하게 산정하기 어려우며, ③ 같은 조 제4항 각 호도 부동산 임대차거래(제1호)나 건설 기타 용역 제공거래(제2호)를 예정한 규정으로서 이 사건 상표권 사용거래에 적용하기 어렵다. 이에 피고는 국내 기업들이 상표 사용대가를 산정하는 과정에서 흔히 사용하는 방식인 '순매출액에 일정 사용료율을 곱하는 방식'을 선택하는 동시에 원고와 유사업종에 있는 국내·외 기업들 간, 유사한 계열조직을 갖춘 국내 기업집단 내부간 상표권 사용료 수취 현황을 파악한 뒤, 그 하위 사분위값과 동일하거나 그보다 하회하는 0.2%를 사용료율로 정하였다.

구 법인세법 제89조가 부당행위계산부인의 적용기준이 되는 시가를 객관적이고 합리적인 방법으로 도출하는 데 그 취지가 있는 점에 비추어, 피고가 채택한 위와 같은 상표권 사용료 산정방법은 비록 그 법령상 명시적인 근거가 없더라도 충분히 적절한 방법으로 평가할 수 있다(앞서 본 대법원 93누22333 판결의 취지 참조).

(2) 원고가 들고 있는 갑 제124호증의 상표권 사용료 수취율(평균 0.37%)이라는 것은, 지주회사인 상표권자의 전체 매출 중 상표권 사용료 매출의 비중을 나타낸 것에 불과하므로 적정 사용료율 산출 시 고려할 만한 자료가 될 수 없다.
(3) 원고는 2009년에 국내·외 계열사들로부터 수취하여야 할 적정 상표권 사용료에 관하여, 국내 계열사는 [(매출액 -광고선전비) × (0.1~0.2%)]가, 국외 계열사는 (매출액 × 1%)가 적정하다고 내부 검토를 하였는바, 피고가 채택한 산정방법 및 사용료율과 크게 다르지 않다(국외 계열사의 경우 원고가 검토한 사용료율이 훨씬 높다. 이 사건 각 보고서 참조). 또한 원고는 이 부분 과세처분 후인 2018. 6.경부터 현재까지 국내 12개 계열사로부터 상표권 사용료로 [(매출액 - 광고선전비 - 내부매출액 - 기타매출차감액) × 사용료율 0.4%]에 따라 산출된 금액을 수취해 오고 있는바, 현재 원고가 채택한 사용료율은 피고가 결정한 사용료율인 0.2%의 2배에 달한다.」

(다) 서울행정법원 2020. 5. 1. 선고 2018구합80391 판결

원고 주식회사 CC은행(이하 '원고 은행'이라 하며, 이하 법인명에 대해서는 '주식회사' 기재를 모두 생략한다)은 2001. 11. 1. 구 CC은행과 구 GG은행의 합병으로 설립되어, 은행법에 따른 은행업, 자본시장과 금융투자업에 관한 법률에 따른 신탁업무 및 이에 부수하는 업무를 영위하고 있는 법인이고, 원고 AA금융지주(이하 '원고 지주회사'라 한다)는 2008. 9. 29. 설립되어 원고 은행 등 원고 지주회사의 계열회사(이하 원고 지주회사와 각 계열회사를 통칭하는 경우 'AA금융그룹'이라 한다)에 대한 지배·경영관리·종속회사에 대한 자금 지원 등의 업무를 영위하고 있는 법인이며, 원고 은행은 종래 상장법인이었는데, 2008. 9. 29. 주식의 포괄적 이전에 의하여 원고 지주회사의 완전종속기업이 되었고, 원고 은행은 2002. 5. 16. 아래와 같은 상표(이하 '이 사건 상표'라 한다)를 출원·등록하였으며, 현재까지 이 사건 상표의 상표권자로 등록되어 있으나, 2002. 5. 16. 이 사건 상표를 출원·등록한 이후

2008 내지 2012 사업연도에 원고들의 해외 자회사, 원고 지주회사 및 그 계열회사로부터 이 사건 상표 사용에 대한 사용료를 받지 아니하자 이에 대해 과세관청이 법인세를 부과한 사안에서, 서울행정법원은 아래와 같이 판결하였다.

「가) 부당행위계산부인 요건 충족 여부에 관한 판단

(1) 관련 규정 및 법리

구 법인세법 제52조 제1항은 '과세관청은 내국법인의 행위 또는 소득금액의 계산이 대통령령으로 정하는 특수관계인과의 거래로 인하여 그 법인의 소득에 대한 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 그 법인의 행위 또는 소득금액의 계산(이하 '부당행위계산'이라 한다)에 관계없이 그 법인의 각 사업연도의 소득금액을 계산할 수 있다.'고 규정하고 있고, 구 법인세법 시행령(2013. 2. 15. 대통령령 제24357호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제88조는 '법인세법 제52조 제1항의 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우란 다음 각호의 어느 하나에 해당하는 경우를 말한다.'고 규정하면서 제6호에서 '자산 또는 용역을 시가보다 낮은 이율·요율이나 임대료로 대부하거나 제공한 경우'를, 제9호에서 '그 밖에 제1호 내지 제7호, 제7호의2, 제8호 및 제8호의2에 준하는 행위 또는 계산 및 그 외에 법인의 이익을 분여하였다고 인정되는 경우'를 들고 있다.

그런데 부당행위계산이라 함은 납세자가 정상적인 경제인의 합리적 거래형식에 의하지 아니하고 이상한 거래형식을 취함으로써 통상의 합리적인 거래형식을 취할 때 생기는 조세의 부담을 경감 내지 배제시키는 행위계산을 말하고, 구 법인세법 제52조에서 부당행위계산부인 규정을 둔 취지는 법인과 특수관계 있는 자와의 거래가 구 법인세법 시행령 제88조 제1항 각 호에 정한 제반 거래형태를 빙자하여 남용함으로써 경제적 합리성을 무시하였다고 인정되어 조세법적인 측면에서 부당한 것이라고 보일 때 과세권자가 객관적으로 타당하다고 인정되는 소득이 있었던 것으로 의제하여 과세함으로써 과세의 공평을 기하고 조세회피행위를 방지하고자 하는 것이다. 따

라서 경제적 합리성의 유무는 거래행위의 제반 사정을 구체적으로 고려하여 그 거래행위가 건전한 사회통념이나 상관행에 비추어 경제적 합리성을 결한 비정상적인 것인지의 여부에 따라 판단하여야 한다(대법원 1997. 5. 28. 선고 95누18697 판결, 대법원 1998. 7. 24. 선고 97누19229 판결 등 참조)

이와 관련하여 구 국제조세조정법 제4조 제1항은 거래당사자의 일방이 국외특수관계자인 국제거래에서 그 거래가격이 정상가격보다 낮거나 높은 경우에는 정상가격을 기준으로 거주자의 과세표준 및 세액을 결정하거나 경정할 수 있도록 규정하고 있는데, 이는 현행 세법상 부당행위계산부인제도의 일종으로 기업이 국외특수관계자와의 국제거래에서 정상가격보다 높게 대가를 지불하거나 낮은 대가를 받아 과세소득을 국외로 이전시키는 경우 과세당국이 이전가격을 부인하고 정상가격으로 과세함으로써 자국의 과세권을 보호하고 국제적인 조세회피를 방지하려는 제도이다. 따라서 거래당사자의 일방이 국외특수관계자인 국제거래에 있어 그 거래가격이 정상가격에 해당하는지 여부를 판단함에 있어서는 법인세법상 부당행위계산에 관한 판단기준인 경제적 합리성의 유무가 적용될 수 있다고 할 것이다.

한편, 상표권이란 상표권자의 독점적 · 배타적 권리로서, 그 상표에는 상표권자가 상당한 자본과 노력, 시간을 투여하여 형성해 온 신용이 화체되어 있어 우리 법제도 상표법과 부정경쟁방지 및 영업비밀보호에 관한 법률 등을 통해 널리 알려진 재산적 가치가 있는 상표권을 보호하고 있다.

(2) 구체적인 판단

위와 같은 관련 규정 및 법리에 비추어 앞서 인정한 사실을 통하여 알 수 있는 다음과 같은 사정들을 종합하여 보면, 원고 은행은 이 사건 상표의 상표권자로서 이 사건 계열회사들로부터 이 사건 상표 사용에 대한 사용료를 수취할 필요가 있었음에도 경제적 합리성 없이 사용료 수취를 포기하였고, 이는 구 법인세법 및 구 국제조세조정법상의 부당행위(정상가격보다 거래가 낮게 이루어진 경우)에 해당한다고 봄

이 타당하다. 따라서 이와 다른 전제에 선 원고들의 이 부분 주장은 이유 없다.

① 원고 은행은 이 사건 상표를 2002. 5. 16. 출원 · 등록한 이후 현재까지 이 사건 상표의 상표권자로 등록되어 있다. 원고들은 이 사건 상표를 원고 은행을 포함한 이 사건 계열회사들이 공동으로 소유 · 관리하는 형태라고 주장하나, 이는 이 사건 상표 등록 현황과도 배치되며, 이 사건 계열회사들이 원고들의 주장처럼 이 사건 상표의 가치 증진과 관련 있다고 볼 수 있는 이 사건 공동광고비를 일부 지출했다는 사정을 제외하고는, 내부적인 공동사용 약정 등의 계약서는 전혀 존재하지 않는다.

더욱이 이 사건 공동광고비 지출 내역 등을 살펴보더라도, 이 사건 계열회사들이 매출액에 정확히 대응하여 이 사건 공동광고비를 분담했다고 보이지도 않으며, 이 사건 상표를 사용하는 계열회사 전부가 일정 부분 공동광고비를 지출하는 형태도 아니었다.

② 그런데 상표권자는 상표를 사용할 독점적·배타적 권리를 가지고 있으므로, 그 상표가 경제적으로 전혀 가치 없는 상표가 아닌 한 상표권 사용 허락에 따른 사용료를 수령하는 것이 경제적 합리성이 있는 거래라고 할 수 있고, 아무 대가 없이 상표 사용을 허락하는 것은 합리성을 결한 비정상적 거래행위라고 보아야 한다. 따라서 원고 은행이 이 사건 계열회사들에게 이 사건 상표의 사용을 허락하였으면서도 그 대가 내지 사용료를 지급받지 아니한 것은 합리적이라고 할 수 없다.

③ 또한 상표권의 가치 창출 및 상승에 대한 기여자가 누구인지와 관계없이 그 상표를 사용할 배타적·독점적 권한은 상표권자에게 있으므로, 누구든 그 상표를 사용하기 위해서는 상표권자로부터 허락을 받아야 함은 물론 그 상표 사용에 대한 대가를 지급하는 것이 합리적인 거래행위라고 보아야 한다. 즉, 설령 원고들의 주장처럼 이 사건 계열회사들이 이 사건 상표를 사용하면서 그 가치를 상승시키는 데에 일부 기여하였다고 하더라도, 이는 원고 은행이 수취할 사용료에서 해당 가치 상승 기여분을 차감할 필요가 있는 사정으로 볼 수 있을지언정 그와 같은 사정만으로, 원고 은행이 이 사건 상표 사용에 대한 사용료를 지급받지 않은 것에 경제적 합리성이 있

다고 볼 수는 없다.

④ 원고들은 원고 은행이 이 사건 상표 사용에 대한 사용료를 수취하는 것은 은행업무를 제한적으로 규정한 은행법에 반하여 위법하다는 취지로 주장하나, 실제 위와 같은 사용료 수취행위가 은행법에 위반되어 원고들의 주장처럼 과태료 등의 제재대상에 해당하는지 여부가 불분명할 뿐만 아니라, 오히려 원고들 주장과 같이 본다면, 원고 은행은 적어도 원고 지주회사가 설립된 2008년경부터는 이 사건 상표의 상표권자를 원고 지주회사로 변경하거나, 또는 원고들 주장처럼 이 사건 계열회사들이 이 사건 상표를 공동·소유하는 형태로 변경하는 등 이에 대한 조치를 취할 필요가 있었다고 보인다. 그럼에도 원고 은행은 현재까지 이 사건 상표의 상표권자 지위를 계속 유지하여 왔으며, 사용료 수취를 위한 어떠한 조치도 취하지 않고 있는데, 이는 원고들과 같은 금융업계에서 이루어지는 각 계열회사 간 상표 사용 및 이에 대한 사용료 수취 거래 모습과 비교해 보더라도 상당히 이례적이다.

나) 사용료 시가 산정의 적법성 판단

(1) 관련 규정 및 법리

구 법인세법 제52조 제2항은 '부당행위계산부인을 적용할 때에는 건전한 사회통념 및 상거래 관행과 특수관계인이 아닌 자 간의 정상적인 거래에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 가격(이하 '시가'라 한다)을 기준으로 한다.'고 규정하고 있다. 구 법인세법 시행령 제89조 제1항은 '시가'를 '해당 거래와 유사한 상황에서 해당 법인이 특수관계인 외의 불특정다수인과 계속적으로 거래한 가격 또는 특수관계인이 아닌 제3자 간에 일반적으로 거래된 가격이 있는 경우에는 그 가격'이라고 정의하고 있고, 제2항에서는 '시가가 불분명한 경우 감정평가액 또는 상속세 및 증여세법에서 규정한 보충적 평가방법에 의한 가격을 시가로 한다.'고 규정하고 있으며, 제4항에서는 '제88조 제1항 제6호 및 제7호의 규정에 의한 유형 또는 무형의 자산(금전을 제외한다)을 제공하거나 제공받는 경우에 있어서 제1항 및 제2항의 규

정을 적용할 수 없는 경우에는 당해 자산시가의 100분의 50에 상당하는 금액에서 그 자산의 제공과 관련하여 받은 전세금 또는 보증금을 차감한 금액에 정기예금이자율을 곱하여 산출한 금액을 시가로 한다.’고 규정하고 있다.

그런데 ‘시가’라 함은 원칙적으로 정상적인 거래에 의하여 형성된 객관적인 교환가치를 말하는 것이지만, 그와 같은 시가를 확인하기 어려울 때에는 객관적이고 합리적인 방법으로 평가한 가액도 시가로 볼 수 있으나, 부당행위계산부인의 적용기준이 되는 시가에 관한 입증책임은 부당행위계산부인을 주장하는 과세관청에게 있다(대법원 2005. 5. 12. 선고 2003두15287 판결 등 참조).

한편, 과세관청이 거주자의 국외 특수관계자와의 거래에 대하여 구 국제조세조정법 제4조 제1항을 적용하여 정상가격을 기준으로 과세처분을 하기 위해서는 납세의무자에 대한 자료제출 요구 등을 통하여 수집한 자료를 토대로 비교가능성 등을 고려하여 가장 합리적인 정상가격 산출방법을 선택하여야 하고, 비교되는 상황 간의 차이가 비교되는 거래의 가격이나 순이익에 중대한 영향을 주는 경우에는 그 차이를 합리적으로 조정하여 정상가격을 산출하여야 하며, 과세처분의 기준이 된 정상가격이 이와 같은 과정을 거쳐 적법하게 산출되었다는 점에 대한 증명책임은 과세관청에 있다(대법원 2012. 12. 26. 선고 2011두6127 판결 참조). 다만, 구 국제조세조정법 제11조, 제12조 및 그에 따른 시행령 규정 등에 의하면, 국외 특수관계자와 국제거래를 행하는 납세의무자는 국제거래명세서를 제출할 의무, 가장 합리적인 정상가격 산출방법을 선택하고 선택된 방법 및 이유를 과세표준 및 세액의 확정신고시 제출할 의무, 정상가격 산출방법과 관련하여 필요한 자료를 비치·보관할 의무 등을 부담한다. 따라서 과세관청이 스스로 위와 같은 정상가격의 범위를 찾아내 고려해야만 하는 것은 아니므로, 국외 특수관계자와의 이전가격이 과세관청이 최선의 노력으로 확보한 자료에 기초하여 합리적으로 산정한 정상가격과 차이를 보이는 경우에는 비교가능성이 있는 독립된 사업자 간의 거래가격이 신뢰할 만한 수치로서 여러 개 존재하여 정상가격의 범위를 구성할 수 있다는 점 및 당해 국외 특수관계자와의 이전가격이

그 정상가격의 범위 내에 들어 있어 경제적 합리성이 결여된 것으로 볼 수 없다는 점에 관한 증명의 필요는 납세의무자에게 돌아간다고 할 것이다(대법원 2014. 9. 14. 선고 2012두1747 판결 등 참조).

(2) 구체적인 판단

(가) 먼저 앞서 살펴본 바와 같이 조사청은 이 사건 상표 사용료의 시가를 산정함에 있어 이 사건 계열회사들 별 순매출액에 일정 사용료율(0.2%)을 곱하여 계산하였는데, 위와 같은 방식이 구 법인세법령이나 구 국제조세조정법령에서 명시적으로 규정하고 있는 시가 내지 정상가격 산정방식 그 자체에 해당하지는 않는다.

(나) 그러나 앞서 본 관련 규정 및 법리에 비추어 앞서 인정한 사실을 통하여 알 수 있는 다음과 같은 사정들을 종합하여 보면, 조사청이 이 사건 상표 사용료의 시가를 이 사건 계열회사들 별 순매출액에 일정 사용료율(0.2%)을 곱하여 계산하는 방식을 통해서 산정한 것은, 구 법인세법상 부당행위계산부인의 적용기준이 되는 시가 내지는 구 국제조세조정법상의 정상가격 산정을 위한 객관적이고 합리적인 방법에 해당한다고 봄이 타당하다. 따라서 이 사건 상표 사용에 대한 시가 산정에 위법이 있다는 원고들의 이 부분 주장 역시 이유 없다.

① 조사청은 이 사건 세무조사 과정에서 원고 은행이 소유한 이 사건 상표가 특수관계가 없는 제3자와의 비교대상거래가 없는 사실상의 독과점 거래이기 때문에 구 법인세법 시행령 제89조 각 항에 따른 방식으로는 시가를 산정하는 것이 불가능하다고 보고, 이에 시가 산정의 방식으로 국내 기업들이 상표 사용대가를 수취하는 과정에서 사용하는 방식인 ‘순매출액에 일정 사용료율을 곱하는 방식’을 선택하였다.

그리고 위와 같은 시가 산정 방식에 있어 가장 중요한 사용료율을 산정하기 위해 일반적인 상표권과 같은 무형자산의 가치를 추정하는 방법 중 하나인 시장접근법을 적용하였으며, 그에 따라 원고와 같은 금융업계를 포함한 여러 국내 기업들의 상표

권 사용료율 수취 현황을 파악한 뒤, 동종업종으로 자산 규모가 가장 근접한 SH금융지주회사의 상표 사용료율의 최저값을 이 사건 상표에 대한 사용료율로 정하였다.
즉, 조사청이 이 사건 상표의 사용료 시가를 산정하기 위해 선택한 방식 그 자체는 비록 구 법인세법령 등에서 예정하고 있는 방식은 아니나, 일반적으로 국내 지주회사 및 각 계열사들 간의 상표 사용료 수취 과정에서 활용되는 방식에 해당함은 분명하다. 또한 그 과정에서 조사청은 원고 은행에게 최대한 유리하게 적용될 수 있는 사용료율을 역시 적용한 것으로도 보여, 일응 그와 같은 방식으로 계산된 이 사건 상표의 사용료 가액은 구 법인세법 제52조 제1항에서 규정하는 시가에 해당한다고 볼 여지가 충분하다.
② 다만, 위와 같은 방식이 구 법인세법령이나 구 국제조세조정법령에서 명시적으로 규정하는 시가 내지 정상가격 산정방식에 해당하지 않는다는 점이 문제가 될 여지는 있다.
그러나 이 사건 상표의 사용료를 구 법인세법 시행령 제89조 제2항에 따른 감정평가 방식이나 상속세 및 증여세법에서 규정한 보충적 평가방법에 의하여 이를 정확하게 산정할 수 있을지 의문이고, 제4항에 따라 '당해 자산시가의 100분의 50에 상당하는 금액에서 그 자산의 제공과 관련하여 받은 전세금 또는 보증금을 차감한 금액에 정기예금이자율을 곱하여 산출한 금액'으로 계산하는 것 역시 적절한 방식은 아니라고 보인다. 이는 구 국제조세조정법령에 따른 정상가격 산정 규정 내용 등을 통해 보더라도 마찬가지이다. 더욱이 이 사건 상표의 사용료 산정과 관련하여 감정의 필요성이 인정된다고 하더라도, 원고들은 단지 시가 내지 정상가격 산정에 위법이 있다고 주장하고만 있을 뿐, 입증책임이 모두 과세관청에게 있다는 이유만을 들어 이 사건 상표의 사용료 산정을 위한 구체적인 방안 등에 대해서는 전혀 제시하지 않고 있다.
오히려 피고가 이 사건 상표의 사용료 산정과 관련하여 선택한 방식인 시장접근법은 감정평가에 관한 규칙 제11조에 열거되어 있는 원가방식, 비교방식, 수익방식 중에

서 ‘비교방식(거래사례비교법 등)’과 유사하다고 보이는데, 이 경우 원고 은행의 사용료 미수취 기간, 이 사건 계열회사들의 규모 등에 비추어 보면, 조사청이 이 사건 세무조사 과정에서 감정평가와 유사한 결과가 나올 수 있는 방식을 선택하여 이 사건 상표의 사용료를 산정한 것은 어느 정도 합리적인 방법이라고 할 수 있다.

③ 한편, 원고들은 사용료율을 0.2%로 산정한 것에 합리성이 없다거나 해당 사용료율은 특수관계자 사이의 거래에 따른 사용료율이므로, 비특수관계자 사이의 거래에 따른 사용료율이 적용되어야 한다고도 주장한다.

그러나 앞서 살펴본 이 사건 상표 사용의 특수성 등을 고려할 때, 이 사건 상표 사용에 대하여 일반적이고 정상적인 거래에 의하여 형성된 객관적인 교환가치가 있다거나 특수관계인 외의 제3자들이 일반적으로 거래하는 가격이 있다고 보기는 어려우므로, 비록 특수관계자 사이의 거래이기는 하나 동종업계의 상표 사용료율이 적용되는 것에는 별다른 문제가 없다고 보인다.」

(3) 상표권(브랜드) 사용료 사례

(가) 국내법인 중 비특수관계인 간의 상표권 사용료 수수사례

국내법인이 비특수관계인인 상표권 사용자로부터 사용료를 수취한 사례에서 확인되는 사용료율은 아래 표 기재와 같이 0.2~1% 정도이다.

상표권자	사용료율	비고
[redacted]산업	0.2%	하위 사분위값: 0.25% 중위값: 0.65% 평균값: 0.63% 상위 사분위값: 1%
[redacted]인터네셔널	0.3%	
[redacted]중공업	1%	
[redacted]전자	1%	

(나) 국내법인 중 특수관계인 간의 상표권 사용료 수수사례

국내법인이 특수관계인인 상표권 사용자로부터 사용료를 수취한 사례에서 확인되는 사용료율은 아래 표 기재와 같다. 이들 법인은 특수관계인인 다양한 업종의 여러 계열사를 보유하면서 상표권 사용료를 수취하였다.

상표권자	사용료율	비고
[redacted]중공업홀딩스	0.15%	하위 사분위값: 0.2% 중위값: 0.2% 평균값: 0.27% 최빈값: 0.2% 상위 사분위값: 0.3%
[redacted]홀딩스	0.15%	
[redacted]	0.20%	
[redacted]홀딩스	0.20%	
[redacted]홀딩스	0.20%	
[redacted]홀딩스	0.20%	
[redacted]산업	0.20%	
[redacted]전자	0.20%	
[redacted]	0.25%	
[redacted]	0.27%	
[redacted]	0.30%	
[redacted]	0.30%	
[redacted]홀딩스	0.40%	
[redacted]물산	0.80%	

(다) 공정거래위원회가 공개한 2018년 기준 국내기업집단의 상표권 사용현황

공정거래위원회가 2019년 공개한 자료에 따르면, 국내기업집단의 상표권 사용료는

대부분 ‘해당 사용자의 매출액에서 광고선전비를 차감한 다음 사용료율을 곱하는 방식’으로 산정되고 있고, 그 사용료율은 아래 표 기재와 같이 현대자동차, 세아를 제외하고는 대부분 0.1~1.2% 수준이다.

기업집단명	상표권자	지급회사수	산정기준	2018년 수입금액 (백만원)
삼성	삼성물산 주식회사 등	11	관련매출액 × 0.5% × (상표공동소유권 회사간 분배기준율)	10,560
현대자동차	현대자동차 주식회사 등	11	(전체 매출액 - 특수관계인 간 매출액 - 개별 광고선전비) × 0.002%~0.0014%	43,826
에스케이	에스케이 주식회사	64	(직전년도 매출액 - 광고선전비) × 0.1%~0.2%	233,291
엘지	주식회사 엘지	14	(매출액 - 광고선전비) × 0.2%	268,439
롯데	롯데지주 주식회사	49	(매출액 - 광고선전비)× 0.15%	103,294
포스코	주식회사 포스코	10	(매출액 - 관계사 매출액 - 광고선전비) × 0.1%~0.5%	8,953
한화	주식회사 한화	23	(매출액 - 광고선전비) × 0.15%~0.3%	152,965
지에스	주식회사 지에스	21	(매출액 - 광고선전비) × 0.2%	91,936
케이티	주식회사 케이티	22	Max[Min{(매출액 × 0.17% × 조정계수), 영업이익 + 감가상각비(무형자산 상각비) × 1%}]	2,309
씨제이	씨제이 주식회사	16	(매출액 - 광고선전비) × 0.4%	97,876
두산	주식회사 두산	6	(매출액 - 매출조정항목) × 0.3%	35,343
부영	주식회사 부영	7	연매출액 × 0.1%	1,792
엘에스	주식회사 엘에스	14	(매출액 - 광고선전비) × 0.1%~0.2%	24,768
미래에셋	미래에셋자산운용 주식회사	7	(영업수익 - 광고선전비) × 0.007%~0.542%	10,155
에쓰-오일	에쓰-오일 주식회사	1	매년 75,000$	84
하림	주식회사 하림지주	7	(매출액 - 상표무관매출액 - 광고선전비) × 0.3%~0.4%	2,679
금호아시아나	금호산업 주식회사	11	연결 연 매출액 × 0.2%	14,768
코오롱	주식회사 코오롱	16	(외부매출액 - 광고선전비) × 0.35%~1.2%	26,280
카카오	주식회사 카카오	9	(상품의 손익계산서상 매출액) × 0.3%	4,062
에이치디씨	에이치디씨 주식회사	12	(1) 사용연도 매출액 3천억 원 이상 시 매출액의 0.04%, 사용연도 매출액 3천억 원 미만 시 매출액의 0.02% + (2) 사용연도 세전이익의 1%	7,589
SM	주식회사 우방	3	직전 사업연도 건설 매출액 × 0.1%~0.2%	1,072

중흥건설	중흥건설 주식회사 등	16	(매출액 - 광고선전비 - 관계사 매출액) × 0.1%	2,412
한국타이어	한국테크놀로지그룹 주식회사	1	(연결매출액 - 연결광고비) × 0.75%	49,202
세아	주식회사 세아홀딩스 등	9	(매출액 - 그룹 내 매출액 - 광고선전비) × 0.06% × 50%	2,686
태광	흥국생명주식회사	1	직전 사업연도 감사보고서상 영업수익의 0.00065%	28
넥슨	주식회사 엔엑스씨	2	(총매출액 - 특수관계인 매출액 - 광고선전비) × 0.35%	2,779
동원	주식회사 동원엔터프라이즈	16	(공표 매출액 - 내부 매출액) × 0.1%~0.2%	10,455
한라	주식회사 한라홀딩스	4	(연결매출액 - 광고선전비) × 0.2%~0.4%	26,194
아모레퍼시픽	주식회사 아모레퍼시픽그룹	4	매출액 × 0.03%~0.18%	6,777
유진	유진기업 주식회사 등	13	직전 회계연도 매출액의 0.2%	3,454
하이트진로	하이트진로홀딩스 주식회사	2	(매출액 - 광고선전비 등) × 0.08%~0.3%	4,297
애경	에이케이홀딩스 주식회사	19	[매출액 - 계열회사 내부매출액 - 광고선전비(브랜드 무관 제품 판촉비 제외)] × 0.17%	4,465
다우키움	키움증권 주식회사 등	9	(직전연도 감사보고서상 영업수익 - 광고선전비) × 0.1%	451

(라) 외국계 법인의 상표권 사용료 수수 사례

외국계 법인이 외국의 상표권자에게 상표권 사용료를 지급한 사례에서 확인되는 사용료율은 아래 표 기재와 같다.

법인명	사용료율	비고
[redacted]	1%	하위 사분위값: 2.9% 중위값: 5% 평균값: 6% 상위 사분위값: 10%
[redacted]	2.10%	
[redacted]	3.75%	
[redacted]	4%	
[redacted]	5%	
[redacted]	6%	
[redacted]	10%	
[redacted]	10%	
[redacted]	12%	

(4) 결어

부당행위계산부인 대상인 상표권 사용료 미수취의 경우 상표권 사용료의 시가 산정방법과 관련하여, 위 대법원 2022두31570 판결은 상표를 사용한 특수관계 법인들의 각 사업연도별 순매출액에서 광고선전비를 공제한 금액에 일정한 사용료율을 곱하는 방법으로 산정한 가액을 시가로 인정하였고, 위 대법원 2018두33005 판결은 감정평가액을 시가로 보았다. 한편, 하급심 판결인 인천지방법원 2022. 11. 17 선고 2017구합54634 판결은 식음료 제조회사가 계열사들로부터 상표권 사용료를 지급받지 아니한 사안에서 사용료의 시가를 사업연도 계열사 매출액에서 계열사간의 거래를 포함한 특수관계인 간의 거래 및 직수출금액을 차감한 금액의 0.2%에 해당하는 금액으로 보았으며, 서울행정법원 2021. 2. 17. 선고 2014구합56543 판결은 등록상표권자인 법인이 특수관계에 있는 국내외 계열사에 해당 상표를 사용하게 하고도 상표권 사용료를 지급받지 않은 사안에서 [계열사의 연간 순매출액(= 전체 매출액 - 내부거래 매출액) - 광고선전비] × 사용료율(원칙적으로 0.2%)이라는 산식으로 사용료의 시가를 산정하였

고, 서울행정법원 2020. 5. 1. 선고 2018구합80391 판결은 금융지주회사가 계열사들로부터 상표권 사용료를 지급받지 아니한 사안에서 상표권 사용료의 시가를 계열사들의 순매출액에서 일정 사용료율(0.2%)을 곱하여 계산하는 방식으로 산정한 것이 적법하다고 판단하였다. 하급심 판결에서는 국제조세조정법에서의 정상가격 산정과 관련해서도 부당행위계산부인에서와 동일한 방식으로 정상가격을 산정하였다.

나. 대상 판결의 의의

대상 판결은 대법원 2023. 5. 18. 선고 2018두33005 판결, 대법원 2023. 5. 18. 선고 2022두31570, 2022두31587(병합) 판결에 이어서 상표권자가 상표 사용자로부터 상표권 사용료를 지급받지 않았다는 이유만으로 곧바로 경제적 합리성을 결여하여 부당행위계산부인 대상이 된다고 할 수 없고, 여러 사정을 종합적으로 고려하여 경제적 합리성이 결여되었다고 판단된 경우에 한하여 부당행위계산부인 대상이 된다는 법리를 다시 한번 확인해 주었다. 또한 대상 판결은 상표권자가 상표 사용자로부터 상표권 사용료를 지급받지 않은 경우와 상표권 사용료 명목의 금원을 별도로 지급받지 않고 경영관리수수료에 포함하여 지급받은 경우에도 경제적 합리성이 있다고 하여 부당행위계산부인 대상이 되지 않는다고 판단한 판결로서 의미가 있다.

특수관계에 있는 법인 사이에 상표를 사용하는 경우 실무상 부당행위계산부인 문제로서 ① 사용료의 미수취가 부당행위계산부인 대상인지 여부와 ② 그 대상인 경우 사용료의 산정방법이 주요 쟁점이 되고 있다. 먼저 ① 사용료의 미수취가 부당행위계산부인 대상인지 여부의 쟁점에 대해서는 대상 판결과 위 대법원 2018두33005 판결, 위 대법원 2022두31570 판결이 구체적인 법리를 제시해 주었다. 즉, 상표권자가 상표 사용자로부터 상표권 사용료를 지급받지 아니한 행위가 경제적 합리성을 결여한 경우에 한하여 부당행위계산부인 대상이 되는데, 상표권자가 상표 사용자로부터 상표

권 사용료를 지급받지 않았다는 이유만으로 곧바로 그 행위가 경제적 합리성을 결여하였다고 단정할 것은 아니고, 경제적 합리성이 있는지 여부는 상표권 사용의 법률상·계약상 근거와 그 내용, 상표권자와 상표 사용자의 관계, 양 당사자가 상표의 개발, 상표 가치의 향상, 유지, 보호 및 활용과 관련하여 수행한 기능 및 그 기능을 수행하면서 투여한 자본과 노력 등의 규모, 양 당사자가 수행한 기능이 상표를 통한 수익 창출에 기여하였는지 여부 및 그 정도, 해당 상표에 대한 일반 수요자들의 인식, 그 밖에 상표의 등록·사용을 둘러싼 제반 사정 등을 종합적으로 고려하여 상표권자가 상표권 사용료를 지급받지 않은 행위가 과연 경제적 합리성을 결여한 비정상적인 것인지 여부를 판단하여야 한다는 것이 대법원의 입장이다.

한편, ② 상표권 사용료의 산정방법 쟁점에 대해서는 위 대법원 2018두33005 판결과 위 대법원 2022두31570 판결이 관련 법리를 제시하지 아니한 채 서로 다른 산정방법을 채택한 원심판결을 확정함으로써 앞으로도 실무에서 많은 논란이 발생할 것으로 보인다. 즉, 사용료의 산정방법과 관련하여, 위 대법원 2018두33005 판결은 해당 상표권 사용료에 대한 객관적 교환가치 또는 일반적 거래 가격(시가)이 존재하지 않거나 불분명한 경우에 해당한다는 이유로 법원에서의 감정평가액을 시가로 판단하였는데, 위 대법원 2022두31570 판결은 상표를 사용한 특수관계 법인들의 각 사업연도별 순매출액에서 광고선전비를 공제한 금액에 일정한 사용료율을 곱하는 방법으로 산정한 가액이 객관적이고 합리적인 방법으로 평가한 가액으로서 상표권 사용료의 시가에 해당한다고 판단하였다.

대상 판결의 원심은 가정적 판단으로 사용료 미수취가 부당행위계산부인 대상이 되는 경우의 사용료 산정방법에 대해 다음과 같이 판단하였다. 즉, 원심은, 이 사건의 경우 원고는 상표권자로서 단순히 상표권의 명의만 보유하였고, 해당 상표를 실제로 사용하는 자가 상표의 가치 향상을 위한 비용을 전적으로 지출한 사정(이 사건 제1

상표의 경우)과 원고가 이 사건 면세법인과 이 사건 제2상표의 사용과 관련한 내용이 포함된 이 사건 경영관리계약을 체결하고 이 사건 면세법인으로부터 경영관리수수료를 지급받고 있는 사정(이 사건 제2상표의 경우) 등을 고려하지 아니한 채 피고가 단지 매출액에서 광고선전비를 차감한 순매출액에 국내외 그룹공동브랜드 사용료율 현황을 기준으로 이 사건 제1상표의 경우 0.2%, 이 사건 제2상표의 경우 0.25%를 적용하여 산정한 상표사용료는 객관적이고 합리적인 방법으로 평가한 가액에 해당한다고 볼 수 없다고 판단하였다. 대상 판결은 상표권 사용료의 미수취가 부당행위계산부인 대상이 되지 아니한다고 판단하였으므로 상표권 사용료 산정방법에 대해서는 별도로 판단하지 아니하였다.

대법원이 실무상 납세의무자와 과세관청 사이에 분쟁이 많은 상표권 사용료 산정방법에 관하여 일반적인 시가 관련 법리 외에 구체적인 법리를 제시하지 아니한 점은 문제이다. 위 가.항에서 보는 바와 같이 위 대법원 2018두33005 판결과 위 대법원 2022두31570 판결, 그리고 인천지방법원 2022. 11. 17 선고 2017구합54634 판결, 서울행정법원 2021. 2. 17. 선고 2014구합56543 판결, 서울행정법원 2020. 5. 1. 선고 2018구합80391 판결, 대상 판결의 원심은 상표권 사용료의 시가 산정방법에 대해 모두 다른 방법을 사용하고 있다. 따라서 실무상 분쟁을 줄이기 위해서는 대법원이 부당행위계산부인 시 상표권 사용료의 시가 산정방법(기준)을 구체적으로 제시해 줄 필요가 있다.

위 대법원 2018두33005 판결과 위 대법원 2022두31570 판결의 결론만 놓고 보면, 대법원은 상표권 사용료 산정방법으로 감정평가방법(위 대법원 2018두33005 판결)과 사업연도별 순매출액에서 광고선전비를 공제한 금액에 일정한 사용료율을 곱하는 방법(위 대법원 2022두31570 판결)을 모두 인정한 것으로 보이는데, 납세의무자나 과세관청에게 위 두 가지 방법에 대한 선택권이 인정되는 것도 아니고, 어느 방법으로 하

든 그 방법이 객관적이고 합리적인 시가 산정방법인지 여부는 다시 판단을 받아야 한다. 또한 감정평가방법의 경우 위 대법원 2018두33005 판결에서는 항소심에서 이루어진 감정평가 결과를 시가로 인정하였는데, 개개의 사건에서 법원이 당사자의 감정평가신청을 받아줄 것인지 여부는 예측하기 어렵고, 법원에서 이루어진 감정평가만 인정할 것인지, 소송 이전 단계에서 이루어진 감정평가도 인정할 것인지도 불분명하다. 결국 상표권 사용료의 미수취가 부당행위계산부인 대상인 경우 사용료의 산정방법(시가)에 대해서는 최종적으로 사안별로 법원의 판단을 받아볼 수밖에 없다.