

# OPINION\_Vol.10

JANUARY 2021

## 관세평가 운영에 관한 고시 개정내용에 대한 실무해석과 운용

- 고시 제21조 및 제22조 권리사용료 관련 개정고시 내용을 중심으로 -

김병수 부대표관세사 | 컨설팅사업부

### I. 들어가는 말

· 2021년 1월 『수입물품 과세가격 결정에 관한 고시』 규정이 개정 예고되었다. 그동안 고시 규정에 대한 부분적인 수정과 개정작업은 있어왔으나 금번 개정과 같이 제목부터 바꾸어 『관세평가 운영에 관한 고시』 (이하 ‘고시 또는 금번고시’ 또는 ‘개정고시’라 함)로 명칭을 변경하고 조문배치의 전반적인 체계와 구조까지 대대적으로 수정하게 된 것은 2014년 1월 시행된 『수입물 품 과세가격 결정에 관한고시』 [관세청고시 제2014-1호, 2014.1.3.] (이하 ‘구.고시’라함) 이후 약 7년만의 개정작업이라고 볼 수 있다.

· 금번 고시 개정의 취지는 크게 4가지로 요약되는데 고시의 일부 규정이 관세법 시행령과 시행규칙으로 상향입법됨에 따라 고시 체계를 관세법·시행령·시행규칙 조항의 순서로 배치하였고 잠정·확정가격신고 시스템 개선사항을 반영하고(‘20년), 동종·동류비율 산출방법의 개선을 통한 가격신고 및 가격산출의 투명성을 제고하며 WTO관세평가협정, WCO 관세평가기술위원회 지침, 타국 법령 등을 적극 수용하여 관세평가 규정 및 절차의 명확화·구체화하였으며 현행 법령으로 운영 가능한 불필요한 조항은 삭제, 어색한 문장구조와 표현 등은 이해하기 쉽도록 용어 등을 정비하는데 있다. [관세청 개정요약서 참조]

· 이의 주요내용을 중심으로 세부적으로 살펴보면 다음의 19개 항목으로 요약된다.

- 다 음 -

1. 과세환율 결정 절차 관련 용어 등 정비 (§3)
2. 잠정가격신고시 서류제출 의무 규정 등 (§6)
3. 가격신고시스템 개선을 반영한 확정가격신고 규정 정비 등 (§8)
4. 확정가격신고와 세액정정 절차를 구분하여 규정 (§9·§10)
5. 가격결정방법 적용순서 및 제1방법 배제사유 총괄 규정 신설 (§13·§14)
6. 수출판매의 범위와 실제지급가격의 의미를 명확하게 규정 (§15·§16)
7. 용기 및 포장비용의 의미를 명확하게 규정 (§18)
8. 생산지원비용 관련 규정 정비 (§19·§20)

9. 권리사용료 관련 규정 정비 (§21·§22)
10. 운임 및 운송관련비용 관련 규정 정비 (§24)
11. 거래가격 배제 사유 관련 규정 정비 (§27·§28·§29)
12. 제2·3방법 가격차이의 조정 기준과 제4방법의 공제율 산출주체 명확화 (§30·§31)
13. 납세의무자의 이윤 및 일반경비율 산출 기준 신설 (§32)
14. 동종·동류비율 산출 방법의 개선 (§33)
15. 동종·동류비율에 대한 이의제기 방법의 개선 (§34)
16. 제6방법 적용물품의 과세가격결정방법 중 일부 규정을 삭제
17. 과세가격 결정방법 사전심사 관련 규정 정비 (§40·§45·§47)
18. 관세평가협의회가 심의 기구임을 명확하게 규정 (§58·§59)
19. 그 밖에 서식 개선 및 보완

· 이하 본 고(稿)에서는 개정내용 중 9번 항목의 권리사용료 관련 규정에 대한 내용만을 추출하여 개정의 배경과 취지를 살펴본 후 이에 대한 실무해석과 운용에 필요한 부분을 검토해보기로 한다. 아직은 <입안예고>의 단계에 있고 필자 역시 개정고시의 정확한 취지를 읽어내지 못하거나 잘못된 평가해석에 근거한 법리해석상 과오를 범할 수 있으므로 혹여나 입안예고의 용어와 문구가 해석상 다툼의 소지가 있거나 일반 납세자나 통관 관련 실무자들의 오해를 불러일으킬 만한 부분이 있다고 하더라도, 이에 대한 보완작업은 향후 업계에 종사하는 다수의 관련 당사자들간 지속적인 문제제기와 논의의 몫으로 남겨두기로 한다.

## II. 「관세평가 운영에 관한 고시」 권리사용료 관련 개정조항에 대한 검토

### 1. 관세평가 운영에 관한고시 제21조(권리사용료) 제②항 제1호~3호 <신설>에 대하여

· 관세평가 운영에 관한 고시 제21조제②항 제1호 ~ 3호

② 규칙 제4조의2 제6호의 그 밖에 실질적으로 권리사용료에 해당하는 지급의무가 있고, 거래조건으로 지급된다고 인정할 만한 사실관계에는 다음 각 호의 어느 하나가 포함된다.

1. 수입물품의 판매자와 권리사용료를 지급받는 자 또는 권리권자가 영 제23조제1항의 특수관계에 해당하는 경우
2. 특허권 등의 권리권자가 수입물품의 판매자를 선정 또는 지정하는 등 구매자에게 수입물품의 구매에 대한 실질적인 선택권이 없다고 인정되는 경우
3. 구매자가 특허권 등(상표권은 제외한다)의 권리권자로부터 수입물품과 관련된 특허권 등에 대한 전용실시(사용)권을 허락받아 판매자에게 그 특허권 등에 대한 통상실시(사용)권을 허락하고 구매자가 해당 권리권자에게 해당 특허권 등에 대한 권리사용료를 지급하는 경우

· 해당 조항은 구.수입물품 과세가격 결정에 관한 고시 제8조 제②항에 규정되어 있던 WTO관세평가협정 지침 예해 25.1의 내용을 관세법 시행규칙 제4조의2(권리사용료의 산출) <2020. 10.7(시행일 2021.1.1.)>의 내용으로 상향 입법한 내용 중 제6호의 『**그 밖에 실질적으로 권리사용료에 해당하는 지급의무가 있고, 거래조건으로 지급된다고 인정할 만한 거래사실이 존재하는지 여부**』에 대한 예시규정을 고시화한 것이다.

· 실제 해당내용은 일본정율법의 사례를 고시에서 수용한 것인데, 주목할만한 것은 고시 제21조 제②항 제3호의 경우 상표권을 제외한 특허권 등을 구체적으로 명시하여 소위 “**특허 3법**”에 해당하는 특허권, 실용신안권, 디자인권에 **만 적용되는 구체적인 예시**라고 해석하는 것이 타당하고 전용실시권과 통상실시권의 계약관계를 전제로 한 라이선스 및 서브라이선스의 계약구조에 바탕을 둔 규정이라고 보는 것이 올바른 해석일 것이다. 원특허권자 등으로부터 전용 실시권을 허여받은 전용실시권자는 그 설정행위로 정한 범위 안에서 업으로서 그 특허발명이나 등록의장 또는 이와

**유사한 의장을 실시할 권리를 독점할 수 있는 자<sup>1)</sup>**를 말하는데 전용실시권자는 실시사업을 이전하는 경우 또는 상속과 그밖의 일반승계의 경우를 제외하고는 특허권자나 의장권자의 동의를 얻지 않으면 전용실시권을 이전할 수 없지만<sup>2)</sup> **법률규정 또는 설정행위를 통하여 정해진 시간적·장소적·내용적 제약의 범위 안에서 특허발명·등록실용신안·등록의장 등을 업으로 실시할 수 있는 채권적 권리로서 통상실시권<sup>3)</sup>**을 제3자에게 다시 허여할 수 있다.

· 해당규정에서 상표권을 제외하는 구체적인 이유는 개정취지에서도 잠깐 언급되었듯이 “상표권 사용료”와 관련한 1심판결[서울행정2018구합8743(2019.8.2.)]에서 상표권자와 특수관계나 상표사용계약관계, 하도급 등의 법적관계가 전혀 없던 수출자가 주문자상표부착생산계약(OEM)에 따라 수입하는 물품(ex.남녀손목시계)에 대하여 영 제 19조 제⑤항 제3호의 규정을 적용하여 거래조건을 충족한다고 처분한 사건에 대하여 당사자간(상표권자와 수출자)의 “관계”뿐만 아니라 수출자를 상대로 그 생산이나 수출행위를 직접 관리·통제할 수 있는 구체적인 근거 그리고 법률상·사실상의 사유에 기초해야 함을 언급한 판결사건이 작용한 탓이다. 해당 판결을 요약하면 영 제 19조 제⑤항 제 3호의 규정은 그 자체로 권리권자와 판매자의 관계를 규정하고 있지 않고 당사자간의 “관계” 또는 “계약”을 포함한 실질적인 거래에서의 구속(Binding)여부를 명시하고 있지 않으므로 특허3법을 포함한 특허권 등에 직접 적용되는 것이고, 특허 3법과 법적성격이 상이한 ‘상표권’의 경우에는 일정한 조건 (‘관계’와 ‘계약’을 근거로 한 법률상·사실상 지배·통제)을 전제로 제한적으로 해석되어야 함을 명시한 규정이라고 보아야 할 것이다.

[※ 원가(Cost)적 요소로서 특허권 사용료와 판매관리비(Selling Expense)의 성격의 상표권 사용료에 대한 미국식 해석과 특허권과 상표권의 보호대상과 실시 또는 사용의 대상에 대한 법적성격의 차이에 대한 논의는 일단 별론으로 한다.]

· 해당 고시 제21조 제②항 제2호의 경우 소위 실질적인 구매선택권이 있는지 여부에 대한 판단과는 상관없이 단순히 “특허권 등의 권리권자가 수입물품의 판매자를 선정 또는 지정하는 등”의 경우 이를 거래조건을 충족한다고 판단할 수 있을 것인지에 대한 의문이 제기될 수 있을 것이나 구매선택권에 대한 일반적인 논의의 핵심은 여전히 “권리사용료의 지급없이 수입물품을 구매할 수 있는지”, 조금 더 구체적으로 표현하자면 **“권리사용료의 지급없이 수입물품을 당초의 그 가격(로알티의 지급이 없는 물품가격)으로 구매할 수 있는지”가 핵심이라는 측면이 고려된다면** 권리권자가 수출자(판매자)를 단지 지정하였다는 사실만으로 거래조건(성)이 즉시 충족되는 것으로 해석해서는 안되고, 이를 구매선택권 존부여부에 대한 본질적인 적용문제의 관점에서 해석되어야 한다는 점을 강조한 것이다.

## 2. 관세평가 운영에 관한고시 제22조(권리사용료 산출방법) 제①항제2호에 대하여

· 관세평가 운영에 관한 고시 제22조제①항 제2호

① 영 제19조제6항의 “계산식”이란 다음 각 호를 말한다. (중략)

2. 수입물품이 국내에서 생산될 물품의 부분품, 원재료, 구성요소 등(이하 “수입부분품 등”이라 한다)이라도 해당 권리가 수입물품에만 관련되는 경우에는 이와 관련하여 총지급 권리사용료 전액을 가산한다. 다만, 총지급 권리사용료가 수입부분품 등 뿐만 아니라 국내에서 생산될 완제품 전체와 관련된 경우에는 총지급 권리사용료에 완제품의 가격(제조원가에서 세금 및 권리사용료를 제외한 금액을 말한다) 중 수입부분품 등의 가격이 차지하는 비율을 곱하여 산출된 권리사용료 금액을 가산한다. (중략)

4. 권리사용료의 지급원인이 되는 물품이 장기간 반복하여 수입되는 경우에는 권리사용료의 안분을 위한 조정액과 가산율은 다음 각 목이 정하는 바에 따라 산출한다.

가. 수입물품이 제2호 단서에 해당하는 물품인 경우

$$\cdot \text{조정액} = \text{총지급 권리사용료} \times \frac{\text{수입부분품 등의 가격}}{\text{완제품가격(세금 및 권리사용료 제외)}}$$

1) (특허법 100조 2항, 의장법 47조 2항).

2) (특허법 100조 3항, 의장법 47조 3항).

3) 산업재산권 권리자가 타인에게 일정한 범위 내에서 자신의 권리를 실시(사용)케 하는 권리이며 전용실시(사용)권과는 달리 설정 등록이 없어도 설정 효력이 발생한다.

· 고시 제22조는 권리사용료 산출방법으로서 구. 수입물품 과세가격 결정에 관한 고시 제9조의 내용을 개정된 내용이다. 제2호는 특허권 등의 권리사용료가 지급되는 경우로서 “수입부분품” 등이 수입되는 경우의 권리사용료 산출방법을 적시해 놓았는데, 구 고시 제9조 제2호의 내용과 비교하여 아래의 내용이 달라진 점에 주목해야 한다.

[개정전. 구.고시 제9조 제2호]

2. 수입물품이 국내에서 생산될 물품의 부분품, 원재료, 구성요소 등(이하 "수입부분품 등"이라 한다)이라도 할지라도 해당 권리가 수입물품에만 관련되는 경우에는 이와 관련하여 지급되는 **권리사용료의 전액**을 가산한다. **다만, 지급되는 권리사용료 중 수입부분품 등과 관련이 없는 우리나라에서의 생산, 기타 사업 등의 활동대가가 포함되어 있는 경우에는** 지급되는 권리사용료에 완제품의 가격(제조원가에서 세금 및 권리사용료를 제외한 금액)중 수입부분품 등의 가격이 차지하는 비율을 곱하여 산출된 권리사용료 금액을 가산한다.

[개정후. 고시 제22조 제①항 제2호] <2021.1>

2. 수입물품이 국내에서 생산될 물품의 부분품, 원재료, 구성요소 등(이하 “수입부분품 등”이라 한다)이라도 해당 권리가 수입물품에만 관련되는 경우에는 이와 관련하여 **총지급 권리사용료 전액**을 가산한다. **다만, 총지급 권리사용료가 수입부분품 등 뿐만 아니라 국내에서 생산될 완제품 전체와 관련된 경우에는** 총지급 권리사용료에 완제품의 가격(제조원가에서 세금 및 권리사용료를 제외한 금액을 말한다) 중 수입부분품 등의 가격이 차지하는 비율을 곱하여 산출된 권리사용료 금액을 가산한다.

· 우선 “**총지급 권리사용료 전액**”을 가산한다는 규정으로 용어가 변경되었고, 단서조항에서 안분가산식을 적용하는 경우로서 “총지급 권리사용료가 수입부분품 등 뿐만 아니라 국내에서 생산될 완제품 전체와 관련된 경우”로 개정되었는데, 이는 상당히 중요한 의미를 가지는 개정조항으로 해석된다.

· 해당 의미를 살펴보기 이전에 먼저, “총지급 권리사용료”의 개념이 어디서 연유되었는지와 구.고시에서 소위 “**수입부분품 등과 관련이 없는 우리나라에서의 생산, 기타 사업 등의 활동대가**”라는 문구의 **행방과 그 의미**를 살펴볼 필요가 있는데, 동 내용은 아래와 같이 2020.10.07. 개정된 시행령상 영 제19조 제⑥항으로 상향입법되면서 조문의 조정에서 비롯된 것이기는 하다.

[관세법시행령 제19조 제⑥항] < 2020.10.7. 개정. 2021. 1 시행>

⑥ 제②항을 적용할 때 구매자가 지급하는 권리사용료에 **수입물품과 관련이 없는 물품이나 국내 생산 및 그 밖의 사업 등에 대한 활동 대가가 포함되어 있는 경우에는** 전체 권리사용료 중 수입물품과 관련된 권리사용료만큼 가산한다. 이 경우 관세청장은 필요한 계산식을 정할 수 있다.<개정 2020. 10. 7.>

· 위 내용을 보면 구.고시 제9조 2호의 단서조항에 있던 내용 중 “수입물품과 관련이 없는 물품이나 국내 생산 및 그 밖의 사업 등에 대한 활동 대가”가 포함된 권리사용료 규정이 **영 제19조 제⑥항으로 상향입법**되었고 동 규정에는 “**전체 권리사용료 중 수입물품과 관련된 권리사용료만큼 가산**”하도록 시행령에 명시해두고 있다. 다시 말해 새로 개정된 고시상의 규정과 시행령의 관계를 고려해 보면, 수입물품과 관련된 권리사용료와 국내생산 및 그 밖의 사업 등에 대한 활동대가를 동시에 포함한 권리사용료가 지급되는 경우, 상위법인 시행령에서 먼저 수입물품과 관련이 없는 국내생산이나 그 밖의 사업 등에 대한 활동대가는 수입물품과 관련되지 않은 권리사용료로서 가산될 수 없도록 규정하고 있고, 동 규정에 따라 하위위임규정인 관세청장 고시상의 계산식 등에 의거 **고시 제22조 제①항 제2호의 단서**에 “**총지급 권리사용료가 수입부분품 등 뿐만 아니라 국내에서 생산될 완제품 전체와 관련된 경우**”에는(만) 아래의 산식인 4호의 가 규정을 적용하도록 되어 있는 구조이다. 즉, 상위규정인 영 제19조 제⑥항에서 이미 수입물품과 관

**련이 없는 국내생산(①)이나 그 밖의 사업 등에 대한 활동대가(②)는 가산되지 못하므로, 만약 이러한 대가가 총지급하는 권리사용료에 포함되어 있다면 이를 해당규정에 따라 “총지급 권리사용료”에서 ①과 ②를 제거(공제)해야 하고 제거된 권리사용료에 대하여 다시 고시 제22조 제①항 제2호의 단서규정에 따라 수입부분품에(만) 관련된 권리사용료를 안분해내는 산식의 적용과정이 필요한 것이다.**

· 고시원문과 개정취지의 내용을 빌어보면 표현상의 문제이기는 하나, 안분산식의 전제로서 분모값은 제원가를 기준값으로 하고 있어 제조에 소요되는 수입원재료와 기타 원재료 등 재료비, 직접노무비와 제조경비의 합산이라는 점을 감안해보면 “수입물품과 관련이 있는(사용한) 완제품”과 (수입물품이 아닌) “기타 부품 등을 결합하여 국내에서 생산하는 완제품” 그리고 “국내에서 생산에 적용(실시)되는 공정 등 방법에 관한 특허의 내용”을 모두 포함하는 개념이므로 고시의 규정은 결국 **그 밖의 사업 등에 대한 활동대가를 제거한 경우의 산식**이라고 결론지어진다.

· 이러한 내용은 수입물품과 관련이 없는 물품이나 국내생산과 그 밖의 사업 등에 대한 활동의 대가가 구분되는 “총지급 권리사용료”에 가산할 수 없도록 한다는 아래의 개정취지에서도 명확히 드러나 있다.

- 아 래 -

[개정취지] 영 제19조 제⑥항에는“수입물품과 관련이 없는 물품이나 국내 생산 및 그 밖의 사업 등에 대한 활동 대가”는 가산하지 않고, “전체 권리사용료 중 수입물품과 관련된 권리사용료만큼”만 가산하도록 규정하고 있음. 따라서 현행 고시에서 “수입부분품 등과 관련이 없는 우리나라에서의 생산, 기타 사업 등의 활동대가가 포함되어 있는 경우”에 해당하는 대가는 총지급 권리사용료에 가산할 수 없고, 총지급 권리사용료가 국내에서 생산될 완제품 전체와 관련된 경우 완제품 가격 대비 수입부분품 등 가격의 비율로 가산하도록 함

· 결국 수입부분품에 관한 고시 제22조 제①항 제2호의 개정된 고시 규정은 후술할 설비, 기계, 장치의 안분산식의 구조와 동일한 방식의 산식적용을 의미한다. 이 문제는 수입 부분품과 관련된 권리사용료의 산출 문제에 대하여 비록 중복조사금지 원칙에 반하는 처분이 있다고 최종판시하였으나, 권리사용료의 가산방법에 대해서는 권리사용료 중 당해 수입물품과 관련이 있는 금액만을 따로 산출하는 것은 전문적이고 기술적인 사항으로서 그 산출방법을 위임받은 수입 행정기관의 재량권이 있다고 보면서 구. 고시제 3-4조 제2호단서, 제4호 가목에 따른 총지급로알티에 따라 안분가산한 처분에 대해서는 위법하지 않다고 판결한 대법원 판결 [선고 2015두745(2020.2.13.)]에도 불구하고, 유사사건으로서 2020년 9월 고법판결에서 위 결정과는 달리 국내에서 생산되는 담배완제품에 대하여 지급되는 권리사용료 안분문제에 대한 위법성을 지적한 고등법원에서의 판결 취지가 어느 정도 작용한 것으로 보여진다. 해당 판결에서는 『특정한 완제품의 생산에 대한 대가로 권리사용료가 지급되고 그 중 완제품을 생산하는 과정에서 소요될 뿐 부분품, 원재료, 구성요소 등을 수입하는 경우 당해 권리에 대한 완제품의 생산이라는 일련의 제조과정 중 수입부분품 등에 **체화된 제조과정과 국내에서의 제조과정에 대한 대가를 구분하여 완제품의 가격 중 수입부분품 등의 가격이 차지하는 비율의 권리사용료만을 가산하는 취지로 보아야**』 하고 『제2호 단서, 제4호는 당해 권리에 의해 생산되는 완제품의 생산과정에 대한 대가로 권리사용료가 지급되고 그 중 부분품 등을 수입하는 경우에 관하여 규정한 것이므로, 단서의 “**지급되는 권리사용료**”가 특정한 완제품의 생산과정에 대한 대가라는 점에 관하여 **과세관청에서 이를 입증하여야 하고, 권리사용료에 완제품의 생산과정에 대한 대가뿐 아니라 완제품에 부착되어 사용될 ‘상표권’에 대한 대가가 포함되어 있는 이상 구.고시제3-4조 제2호 단서, 제4호를 그대로 적용할 수는 없다**』 [2015누20756(2020.9.11.)]고 판시하고 있는데 고시 제22조 제①항 제2호는 결국 이러한 논제를 모두 반영한 조항으로 해석된다.

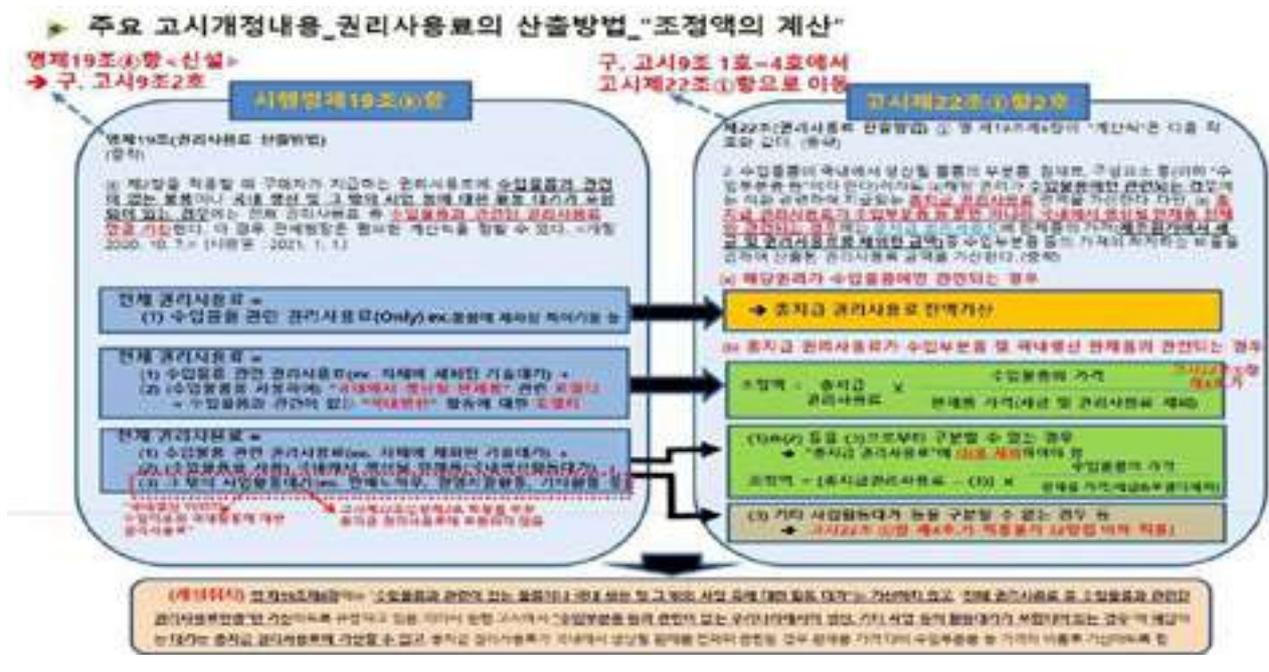
· 다만 후술할 설비 등의 경우에는 수입물품의 특성상 “설비에만 관련된 방법에 관한 특허 등의 대가”와 동 대가 이외에 공정관리, 사업운영 노하우가 총지급 권리사용료에 포함되어 있는 경우를 나누어 2개의 산식을 각각 적용하도록 하고 있고 후자의 경우 공정관리 등 수입이후 국내활동에 대한 권리사용료를 총지급 권리사용료에서 제거한 뒤 해당산식을 적용하도록 하고 있으나, 고시 제22조 제①항 제2호에 대한 동조 동항 **제4호 가의 산식계산규정**은 위의 개정취지에도 불구하고 만약 **국내생산이나 그 밖의 사업 등에 대한 활동의 대가가 구분되는 경우 총지급로알티에서 구분되는 금액을 제외하고 산식을 적용하여야 하는지에 대한 명확한 산식규정이 동조 동항 4호에 제시되지 않았다.** 그리고 개정취지에서

그 밖의 수입이후 사업활동의 대가와 구분가능 여부도 문제지만 “수입물품과 관련이 없는 국내에서의 생산의 대가”의 구분대상 문제도 동시에 제기될 수 있으므로 해당 조항은 그 적용범위에 대한 해석의 문제를 둘러싸고 다툼의 소지를 남기고 있는 측면이 있다.

· 결론적으로 영 제19조 제⑥항 규정과 고시 제22조 제①항 제2호 규정을 요약하자면 (1) **첫째**, 전체권리사용료가 전적으로 수입물품(부분품)에 체화된 특허기술의 대가라면 “총지급 권리사용료 전액”을 가산하고 (2) **둘째**, 전체 권리사용료가 ①수입부분품에 체화된 특허기술 등의 대가 이외에 ②방법에 관한 특허 등 국내에서 생산될 완제품과 관련된 경우에는 4호에서 제시된 산식을 적용하여 총지급 권리사용료에 제조원가에서 수입부분품(CIF가액)이 차지하는 비율을 곱하여 산출한 금액을 가산하며 (3) **셋째**, 만약 전체 권리사용료가 위 ①과 ②이외에 ③그 밖의 국내에서 **사업 등에 대한 활동대가 (ex. 판매노하우, 마케팅 전략, 경영지원활동 및 기타 활동 노하우 등)를 포함한 경우에는 총지급 권리사용료에서 ③을 제외한 권리사용료에** 제조원가에서 수입부분품(CIF가액)이 차지하는 비율을 곱하여 산출한 금액을 가산하도록 해야 할 것이다.

· 그런데 만약 **총지급 권리사용료에서 ③의 대가를 구분하지 못하는 경우에는 해당 안분산식을 그대로 적용해서는 안되고 합리적 방법에서 동 ③의 금액을 구분해내는 작업을 수행해야 할 것이고** 이가 불가능하다면 법 제30조에 의한 제1방법을 적용하지 못한다고 보아야 할 것이다. [이하 아래 그림 참조]

[그림 1. 영 제19조 제⑥항과 고시 제22조 제①항 제2호 및 제4호의 관계도해도]



### 3. 관세평가 운영에 관한고시 제22조(권리사용료 산출방법) 제①항 제3호에 대하여

#### 3.1 고시 개정내용

· 관세평가 운영에 관한 고시 제22조 제①항 제3호

① 영 제19조 제6항의 “계산식”이란 다음 각 호를 말한다. (중략)

3. 수입물품이 방법에 관한 특허를 실시하기에 적합하게 고안된 설비, 기계 및 장치(그 주요특성을 갖춘 부분품 등을 포함한다)인 경우에는 이와 관련하여 총지급 권리사용료 전액을 가산한다. 다만, 총지급 권리사용료는 특정한 완제품을 생산하는 전체방법이나 제조공정에 관한 대가이고, 수입하는 물품은 그 중 일부공정을 실시하기 위한 설비 등인 경우에는 다음 각 목이 정하는 금액을 가산한다.

가. 총지급 권리사용료가 설비에만 관련된 방법에 관한 특허 등의 대가인 경우: 권리사용료와 관련이 있는 전체 설비 등의 가격 중 권리사용료와 관련이 있는 수입설비 등의 가격이 차지하는 비율을 총지급 권리사용료에 곱하여 산출된 금액

나. 총지급 권리사용료가 설비에만 관련된 방법에 관한 특허 등의 대가 외에, 공정관리·사업운영 노하우 등 수입 이후의 국내활동에 관한 대가 등을 포함하는 경우: 총지급 권리사용료에서 수입 이후의 국내활동에 대한 대가 등을 공제한 금액에 권리사용료와 관련이 있는 전체 설비 등의 가격 중 권리사용료와 관련이 있는 수입설비 등의 가격이 차지하는 비율을 곱하여 산출된 금액. 다만, 수입 이후의 국내활동에 대한 대가 등을 객관적이고 수량화할 수 있는 자료에 근거하여 계산할 수 있는 경우에 한정한다.

(중략)

· 관세평가 운영에 관한 고시 제22조 제①항 제4호

4. 권리사용료의 지급원인이 되는 물품이 장기간 반복하여 수입되는 경우에는 권리사용료의 안분을 위한 조정액과 가산율은 다음 각 목이 정하는 바에 따라 산출한다.

나. 수입물품이 제3호 가목에 해당하는 물품인 경우

$$\cdot \text{조정액} = \text{총지급 권리사용료} \times \frac{\text{수입설비 등의 가격}}{\text{전체 설비 등의 가격}}$$

$$\cdot \text{가산율} = \frac{\text{조정액}}{\text{수입설비 등의 가격}}$$

(중략)

다. 수입물품이 제3호 나목에 해당하는 물품인 경우

$$\cdot \text{조정액} = (\text{총지급 권리사용료} - \text{공정관리 등 수입 이후의 국내활동에 대한 권리사용료}) \times \frac{\text{수입설비 등의 가격}}{\text{전체 설비 등의 가격}}$$

$$\cdot \text{가산율} = \frac{\text{조정액}}{\text{수입설비 등의 가격}}$$

#### 3.2 고시 개정내용에 대한 실무해석과 운용

· 개정고시 제22조(권리사용료 산출방법) 제①항 제3호는 수입물품이 방법에 관한 특허를 실시하기에 적합하게 고안된 설비, 기계 및 장치가 수입되는 경우의 권리사용료 규정을 정해놓은 것이다. 해당 고시내용에서 관련성의 문제는 물품 자체가 특허발명품이거나 등록된 특허가 적용·응용되어 생산, 제조된 물품 또는 등록된 특허 또는 특허에 준하는 어떤 기술(노하우 등)에 의하여 국내에서 생산, 제조될 물품에 공해질 부분품 또는 구성품의 적용 규정과 마찬가지로 결국 『기술(Technology)의 체화(Embodiment)』된 설비 또는 기계, 장치가 수입되는 경우의 적용규정에 대한 것이다. 국내에서 제조방법 또는 공정특허에 의하여 생산<sup>4)</sup>될 물품을 제조하도록 당초부터 디자인되거나 만들어

진(설계되어진) 특정한 설비, 기계 및 장치가 모두 권리사용료 지급대상으로서 “기술이 구현되거나 적용된 객체”에 해당되는 것이다.

· 설비, 기계 등을 포함하여 특허권 등의 대상이 되는 소위 “관련된 물품”은 『특허 등 기술과 이러한 기술이 적용·응용된 물품은 모두 “기술(Technology)”과 “물품(Goods)”이 불가분의 일체관계(inextricably intertwined with the imported merchandise)를 가지고 있는 것』으로서 “기술이 대상물품의 일부를 구성”하고 있다고 해석되어야 한다. 시행령 제19조 제③항 제1호의 첫째, 둘째, 셋째의 규정 모두 “해당 물품에 구현된 기술”을 전제로 하고 있고 법령상 규정된 네 번째의 “설비, 기계 및 장치”조차도 공정특허 등을 국내에서 수행할 수 있도록 『당초부터 고안된 (designed) 설비』를 말하는 것이므로 『그 자체에 공정특허를 수행하도록 어떠한 기술이 기계 및 장치 내에 구현』되어 있고 수입되는 설비 자체에 공정특허를 수행하도록 디자인 또는 설계된 기술의 대가로 권리사용료가 지급되는 경우에 한하여 ‘유형의 물품’에 ‘무형의 권리’를 결합하여 수입물품의 가치(Value)를 산출해 내는 것이다. 그러한 가치의 일부로서 물품에 체화된 권리의 내용은 쟁점수입물품이 ‘수입되는 때(when sold for export)’에 이미 체화되어 있어야 하며 만약 수입이후 체화되는 어떤 성격의 것이라면 수출하기 위하여 판매되는 물품의 Value를 구성할 수 없게 될 것이다. 즉, 관세법에서 특허권 등의 권리사용과 관련한 ‘로얄티’ 또는 “기술사용료” 지급에 대한 과세여부 판단에 있어 “관련성을 충족한다”고 함은 특허 또는 이에 준하는 『기술의 내용이 수입제시당시의 물품에 무형의 구성요소로서 불가분의 일체를 이루고 있어야 함』을 대전제로 하고 있는 것이다.

### 3.3 설비에 대한 방법에 관한 특허 등 권리사용료의 안분문제

#### 1) 해당고시의 개정 배경과 관련 대법원 판결

· 위 개정고시 제22조(권리사용료 산출방법) 제①항 제3호의 산식이 2가지로 구분된 고시개정의 배경은 2019년 2월 일본소재의 A사와 우리나라 소재 B사가 합작설립한 외국인투자기업이 소판유리를 제조, 연마, 가공하여 LCD 유리기판을 생산·판매하기 위하여 수입한 연마설비, 소판제조설비 등에 대한 라이선스료에 대한 대법원 판결이 이루어진 것과 무관하지 않다.

· 해당사건에서는 쟁점수입물품인 설비매매계약과 라이선스 계약체결은 각각 이루어졌으나 설비에는 라이선서 소유 19건의 특허가 적용되어 있고 4차례의 라이선스 계약체결 내용상 그 특허의 실시·허여 대상은 연마노하우와 사업 운영 노하우로서 계약상 적시된 구체적 내용은 라이선스의 주요내용으로서 유리기판 가공기술(1차계약)은 後공정으로서 소판유리의 절면, 연마, 세정 및 검사공정을 포함하고 유리기판 소판제조 기술 허여내용(2차계약)은 前공정으로서 소판유리의 제조 및 검사공정을 포함하며 유리기판 플롯트 연마 관련 기술(3차계약)은 소판유리를 제조하여 다시 절면, 연마, 세정가공을 한 완성품을 제조하는 전체공정(前공정 및 後공정 전체)를 말하고 그리고 4차 라이선스 계약에는 라이선서가 LCD 유리기판을 제조하여 판매하기 위하여 보유하고 있는 사업운영 일체에 관한 노하우로서 소판 노하우 및 연마노하우 이외의 “사업운영노하우”가 포함되어 있다고 계약상 정의되어 있었는데, 대법원은 이 사건 설비와 권리사용료 지급의 관련성과 거래조건(성)에 대해서는 라이선스 계약의 특허 및 노하우를 고려할 때 라이선서는 공법에 관한 특허 등을 보유한 자로서 설비제작과 직접 관련된 특허와 노하우가 포함되어 있고 라이선서 이외에 다른 업체로부터 해당 설비를 조달할 수 없고 라이선서 이외의 업체들로부터 구매한 설비도 라이선서의 검토와 의견에 따른 것으로서 구매자에게 설비 구매선택권이 없으므로 거래조건성이 충족된다고 판시하였으나, 설비와 권리사용료의 안분에 대해서는, **첫째**, 권리사용료의 구성 측면에서 제공되는 특허, 소판노하우, 연마노하우가 열거되어 있고 설비제작에 관한 특허와 노하우도 기재되어 있으며 계약상 설비 제작 이외에 공정관리 노하우, 사업운영 노하우도 함께 제공되었다는 점을 감안하였고 **둘째**, 권리사용료의 안분가능성에 대해서는 권리사용료가 설비에 관한 특허와 노하우에만 지급되었고 공정관리 노하우에 대한 대가는 포함되지 않았다고 해석하여 권리사용료 전액을 가산하였으나 설비, 공정관리 및 사업운영에 관한 특허와 노하우에 대한 대가이므로 설비에 관한 권리사용료를 분리, 산정하여야 함에도 이를 과세관청이 구분하지 못하여 제출된 증거로 구분할 수 없어 처분을 전부 취소한 사건판결이다.

4) 비단 생산, 제조뿐만 아니라 검사, 테스트 등도 포함될 수 있을 것이다.

2) 관련 판결에 대한 검토 : 대상판결에 대한 권리사용료의 재산정 및 재처분 내용

· 해당 판결이후 해당처분청은 로얄티 지급 대상기간의 설비의 감가상각자료 등 회계자료를 바탕으로 생산공정 중 설비가 차지하는 비율을 산정하여 총지급 로얄티 중 설비와 관련된 조정액을 도출하였다. 또한 이 사건 라이선스 계약상 열거된 특허 총 485개 중 실제로 원고가 수입한 설비에 체화·구현된 특허는 19개로 이 사건 수입설비 중 로얄티 관련 수입설비를 특정하였다.

∴ 조정액 = 총지급로얄티 × [(총 설비 감가상각액) / (제조원가 - 세금 - 로얄티)] × [로얄티 관련 수입설비 / 총설비]  
※ 전단 : 사업운영노하우 등 제외산식, 후단 : 19개 특허관련 설비 과세산식

[주 해]

- ① 설비 자체에 체화된 기술 : 설비제작과 직접 관련된 특허와 노하우
- ② (설비에 관한 특허, 노하우와 관련이 없는) 공정관리 노하우 : 원재료를 조성하는 기술, 설비를 (생산)운전하는 기술<sup>5)6)</sup> 등 오퍼레이션(Operation)관리, Maintenance관리, 투입원료(연소) 관리 부분
  - (수입물품인) 설비(자체)와 공정관리노하우는 서로 관련이 있다. 다만, 수입신고시점에 (이러한 공정관리 노하우 등의) 특허 등이 설비에 체화·구현되어 있는 것은 아님
- ③ (설비와 무관한) 사업운영 노하우 : 생산공정 이외의 기타 국내에서의 사업활동과 관련된 노하우 등<sup>7)</sup>

\* 해당판결은 “권리사용료의 지급원인이 수입설비 외 제조공정, 노하우 등이 혼재되어 있어 가산하여야 할 권리사용료가 객관화·수량화할 수 없는 경우 제2방법 이하로 과세가격을 결정” [제2019-28호(2019.7.1.)]하도록 한 내용과 맞닿아 있다.

4. 관세평가 운영에 관한고시 제22조(권리사용료 산출방법) 제②항 제1호 및 제2호에 대하여

- 관세평가 운영에 관한 고시 제22조 제②항 제1호 및 제2호
- ② 제1항에 따라 총지급 권리사용료를 계산하려는 경우에는 다음 각 호에 따른다.
  1. 권리사용 계약에 따라 지급하여야 할 권리사용료에 대한 원천징수세액을 포함한다.
  2. 권리사용료가 수입물품을 사용하여 생산된 제품의 생산량 또는 판매량에 따라 장기간에 걸쳐 지급되는 경우에는 해당 수입물품의 사용연수, 생산능력 및 생산되는 제품의 수요 상황 등을 고려하여 객관적이고 수량화할 수 있는 자료를 근거로 합리적으로 산출할 수 있다.

· 먼저, 관세평가 운영에 관한 고시 제22조 제②항 제1호의 내용은 “구매자가 별도 부담한 원천징수세액은 권리사용 대가의 일부로 관세법 제30조 제①항 및 관세법 시행령 제19조 제②항의 가산대상인 권리사용료에 해당된다.” [협의 회 결정09-04-01(2009.9.23.)]는 내용을 반영한 조항이다.

· 권리사용료의 원천징수문제와 관련하여 WTO관세평가협정에서는 권고의견 4.16을 통해 “협정의 어떠한 조항도 라이선서가 수령하는 로얄티 조정에 대한 언급은 없다”고 하면서 로얄티는 **첫째**, 라이선서가 최종적으로 수령하는 로

5) 법정공제요소적 성격을 가질 수 있으며 거래유형과 제공되는 용역기술의 난이도에 따라 국내에서 실시되는 교육훈련 등의 개념으로 해석될 수 있을 것임.

6) 실제 대상판결의 계약내용에는 연마설비와 소판설비 등에 대한 각 출장지도 비용이 공정의 난이도에 따라 차등지급되는 등 순수히 공정관리 노하우가 인적용역에서 비롯된 것이 아니라면 공정관리노하우가 사실상 수입시점에 각각 설비별로 구분되어 체화되어 있다고 볼 수 있는 것이 아닌가에 대한 논의가 있었음. 【대법원 2019. 2.14. 선고 2016두34110, 서울고등법원 2016.1.14. 선고2015누36395】 및 【수입물품(설비)과 관련없는 노하우 등 대가가 혼재된 권리사용료 가산방법(최임정 외, 대구세관 납세심사과) (2020.12,관세평가 판례평석 공모 우수작)】

7) 실제 대상판결에서는 차별화할만한 특별한 방법 등에 대한 언급은 없고 사업운영 노하우 등이 포괄적으로 명시되어 있었음

알티라고 규정하지 않는다는 점, 둘째, 라이선서가 최종적으로 수령하는 금액이 아니라 수입자가 지급(불)하는 금액으로서 권리사용료 ‘총액’이 수입물품의 실제지급가격에 가산되어야 한다는 점을 기술한 바 있다. 아울러 수입이후 제세액 등(“수입국의 관세 및 제세”)의 공제요소로서의 검토가 가능한지 여부에 대해서도 권리사용료에 대한 원천징수액은 로얄티 소득에 대해 적용되는 조세로서 물품의 수입에 대해 부과되는 국내 조세와 관련이 있는 것이 아니라는 해석을 전제한 뒤 수입국에서 원천징수액이 공제되어 지급된 권리사용료에 대하여 수입국에서 적용 가능한 제1조에 대한 주해 제3항 (c)에 규정된 형태의 조세 금액이 아닌, 라이선서와 라이선시 간에 합의된 로얄티 금액을 포함하자는 WTO관세평가협정의 내용을 고시에 반영한 것이다. [권고의견 4.16] & [일본정율법사례 303]

- 다음, 고시 제22조 제②항 제2호의 규정은 수입설비 등이 수입되는 경우 “수입물품을 사용하여 생산된 제품의 생산량 또는 판매량에 따라 장기간에 걸쳐 지급되는 경우에는 해당 수입물품의 사용연수, 생산능력 등을 고려한 객관적이고 수량화할 수 있는 자료에 근거한 합리적으로 산출”된 권리사용료 금액이 가산되도록 금번 고시 개정내용에 그 내용을 반영하였다.

- 설비 또는 기계 등을 일정한 계약기간을 두고 장기간 사용하거나 몇 년에 걸쳐 장비를 수차례 수입하면서 해당 설비를 사용하면서 해당 설비 또는 기계 등을 통해 생산된 라이선스 제품의 순판매액의 일정비율을 경상로얄티로 지급하는 경우 일반적으로 수입물품의 수입횟수, 수입기간 또는 수입물품의 생산사용 가능년수(경제적 내구연한이든 법정 내용연수이든 상관없이)와 해당 설비, 기계 등에 체화된 특허·기술 또는 국내에서 실시(사용)되는 방법 등의 특허의 대가로 지급되는 로얄티의 지급대상기간이 서로 불일치하거나 상당한 괴리가 발생하는 경우 “수입물품의 가격에 가산되어야 하는 로얄티의 조정액을 얼마로 계산해야 하는지”의 문제는 전통적인 평가쟁점이었다. 왜냐하면 권리사용료의 지급형태가 1대의 수입물품에 일회성의 고정로얄티의 지급으로만 계약된 형태가 아니라면 수년동안 또는 수차례(설령 단 한차례의 수입이더라도) 수입 또는 사용하면서 지급되는 로얄티는 Lumpsum방식의 로얄티가 아닌 수년동안 경상로얄티(Running Royalty)의 형태 지급되는 경우가 대부분일 것인데, 이 경우 수입물품에 대한 수입시점 및 사용기간이 로얄티의 지급시기 및 지급기간과 불일치가 발생할 수밖에 없기 때문이다. 과세관청 입장에서는 특히 관세 부과 제척기간이라는 과세부과의 타임라인이 존재하므로 사용연수 또는 경제적 내구연한이 관세부과 제척기간을 초과하는 경우에는 가산대상이 명백한 지급 로얄티에 대한 과세여부가 해결하지 않으면 안되는 숙제로 남아있기 때문이다.<sup>8)</sup>

- 이러한 점에서 금번 개정고시상 고시 제22조 제②항 제2호의 규정은 로얄티의 지급방식과 거래형태가 다양하고 상이할 수 있으므로 특정사례에 예외 없이 적용되는 구체적인 산출방법을 제시한 것은 아니지만, 로얄티의 지급방식과 도입되는 수입설비의 유형에 따라 로얄티의 지급 계약기간과 안분 로얄티의 지급은 수년동안 이루어지지만 수입설비는 수차례만 도입되거나 심지어 1차례 수입되는 경우 등에 객관적이고 수량화할 수 있는 자료에 근거하여 “합리적인 방법과 수단”을 사용할 수 있도록 그 방식을 열어놓았다고 볼 수 있다.

- 즉, 해당규정은 “모든 합리적인 방법과 수단”을 사용할 수 있고 미래에 지급될 로얄티는 수입물품의 경제적 내구연한(Economic Useful Life), 계약기간 등을 고려하여 결정하되, 일반적으로 인정된 회계원칙에 따라 작성된 회계장부와 감가상각 방법 등을 고려할 수 있도록 한 것<sup>9)</sup>이라고 볼 수 있다. 해당규정은 일본정율법 사례와 미국 CBP의 예규(ex. 석유가스 시추용 설비 사례 등)등을 참조하여 입법화한 것으로 보이는데, 수입물품과 관련된 로얄티와 국내 생산과정에서 사용되는 노하우 관련 로얄티가 구분되어 있지 않은 경우에 적용될 수 있는 별도 규정은 없지만, 계약내용 등에 근거하여 개별 사안별로 객관적인 자료에 근거해야 할 것이고 이러한 로얄티의 구성내역을 정확히 구분

8) 이와 관련하여 “권리사용료의 합리적 배분방법에 대한 연구”에 의하면, 수입후 설비 등의 장기 사용시 경상 권리사용료의 관세부과 제척기간 적용의 문제를 야기시킨다. (중략) 라이선스계약에 의거 실시하여된 완제품을 국내생산하기 위하여 수입되는 생산설비와 관련된 로얄티의 거래가격 조정방식 등을 제시하면서도 수입설비가 가동되는 동안 발생될 경상로얄티를 어느범위까지 과세해야 하는지의 문제가 그것이다. [권리사용료의 합리적 배분방법에 대한 연구 [김덕기, 2019년 제34차 관세평가포럼]]

9) 미래 지급될 로얄티 - 동 설비의 경제적 내구연한 및 계약기간 고려 산출한다는 의미는 수입설비에 대해 경제적 내구연한 확정 & 납세자 작성 사업계획보고서 상 기재된 년도별 예상매출액과 영업이익을 등을 근거로 예상지급로얄티를 산출 후 총지급로얄티(실제지급+향후예상 로얄티)를 수입설비에 가산하고 만약 향후 해당금액이 실제 불일치하는 경우에는 경정청구 또는 수정신고 등의 조치를 통해 최종적으로 평가처리하여야 할 것이다.

· 산출할 수 없는 경우 등에는 제2방법 이하를 적용하거나 수입자와 과세관청의 판단에 따라 전액가산하는 방법도 고려하는 것이 필요할 것이다.<sup>10)</sup>

## 5. 관세평가 운영에 관한고시 제22조(권리사용료 산출방법) 제③항 제1호 및 제2호에 대하여

· 관세평가 운영에 관한 고시 제22조제③항제1호 및 제2호

③ 제1항에 따라 권리사용료를 계산할 때 수입물품의 가격은 다음 각 호에 따른다.

1. 수입물품의 가격은 가산하려는 **권리사용료를 제외**하고 법 제30조제1항 각 호의 금액을 더한 거래가격을 말한다.
2. 제1항제4호가목의 수입부분품 등의 가격은 일반적으로 인정된 회계원칙에 따라 작성된 회계보고서 등에 따라 일정기간 동안 완제품의 가격에 포함된 수입원재료의 가격을 말한다.

· 고시 제22조 제③항 제1호의 경우 명확하게 수입물품의 가격은 실제지급가격에 법정 가산요소를 조정한 거래가격으로 하는 것임을 분명히 규정하고 있다. 다만 생산지원금액의 가산방법 관련 규정인 고시 제20조의 개정취지에서도 확인할 수 있듯이 영 제18조의2 제①항의 ‘거래가격’은 법 제30조 제①항에 정의된 **가산요소를 더한 가격과 혼동**을 일으키므로 이를 방지하기 위해 ‘가격(인하차액의 의미도 함께 포함)으로 통일하고, 문장을 수정한 것이라는 점에서 생산지원금액에 대한 조정액 안분산식에서의 “수입물품 가격”과는 달리 권리사용료의 조정액 안분산식의 “수입물품 가격”은 거래가격으로서 CIF가액임을 명확히 규정하고 있다. [관세평가분류원 70-2016-12호(2016.7.26.)<sup>11)</sup>] 다만, 조정액 산출의 중요한 목적이 총지급 권리사용료 금액 중 당해 수입물품이 차지하는 비율을 구하려는 것이 목적이므로 **분모 값의 완제품가격을 제조원가에서 세금과 권리사용료를 제외한 것이라면 분자값의 권리사용료에도 권리사용료를 제외하여야 조정액 수치의 왜곡이 발생하지 않을 것**이므로 분자값에도 권리사용료를 제외하도록 해당규정은 이를 명시하고 있는 것으로 해석된다.

[결정04-02-02(2004.9.10.) 내용 참조]

· 고시 제22조 제③항 제2호의 경우 조정액 산출시 수입물품의 가격은 해당년도에 수입된 원재료 금액이 아니라 GAAP에 따라 작성된 회계보고서상에 반영된 실제 완제품 가격 중 수입된 원재료 금액을 의미한다고 명시적으로 규정하고 있다. 이는 특정년도를 기준으로 해당 대상 기간동안 완제품의 재고가 수입수량 대비 상당히 많이 발생하거나 수입된 물품의 총수량은 적지만 당해연도 이월된 완제품의 판매수량이 과다하게 발생한 경우 해당년도의 실제 수입 원재료 등의 수입금액과 실제 판매가 이루어진 완제품 가격에서 차지하는 수입원재료의 가격비율간의 간극이 현저하게 존재할 수 있을 것인데 조정액 산출시의 수입물품 가격은 해당년도에 수입된 원재료 금액이 아니라 일반적으로 인정된 회계원칙에 따라 작성된 회계보고서 등을 근거로 산출된 완제품의 가격 중 수입된 원재료 금액을 말하는 것으로 고시상 명시해놓은 것이라고 볼 수 있다.

[관세평가과-2561호(2014.8.27.)]

10) 유사한 뜻 발췌【권리사용료의 합리적 배분방법에 대한 연구 [김덕기, 2019년 제34차 관세평가포럼] 내용 참조】

11) 해당지침에서는 권리사용료 조정액 산출을 위한 수입설비가격에 대해서도 수입물품의 거래가격을 말한다 고시제22조제①항제2호의 “수입부분품 또는 원재료 등”과는 달리 3호의 “설비 등”의 경우 해당규정과 같은 산식을 적용하게 되면 생산지원금액의 가산방법에서의 조정액 산출시의 결과값과 상이하게 도출되는 상황이 발생하는데 만약 “생산지원요소”와 “권리사용료”의 지급이 동시에 발생하는 경우로서 생산지원금액이 별도로 확정되고 가산요소로서 권리사용료의 조정액 안분이 동시에 필요한 거래상황에는 고시제20조의 조정액 안분산식과 제22조③항제4호의 나 또는 다호의 조정액 안분산식 규정이 상충되는 경우가 발생할 수 있을 것이다.

## 6. 관세평가 운영에 관한고시 제22조(권리사용료 산출방법) 제④항 제1호~제3호에 대하여

### · 관세평가 운영에 관한 고시 제22조제④항제1호 ~ 제3호

④ 제1항에 따라 권리사용료를 계산할 때 제1항제2호 및 제4호가목에 따른 완제품의 가격은 다음 각 호에 따른다.

1. 완제품가격에서 제조원가는 직접재료비(수입원재료와 국내원재료를 포함한다)에 직접노무비 및 제조간접비를 더한 금액으로 판매비와 관리비, 이윤 등은 포함되지 않는다.
2. 완제품가격에서 제외되는 세금에는 관세, 부가가치세 등을 포함한다. 다만, 완제품의 제조원가에 세금이 포함되어 있는 경우에만 해당한다.
3. 제1항제4호가목에 따른 조정액을 계산할 때 완제품가격에서 제외되는 권리사용료는 일반적으로 인정된 회계원칙에 따라 제조원가에 반영된 권리사용료를 말한다.

· 고시 제22조 제④항 제1호의 경우 조정액 산출시 완제품가격은 제조원가(재료비+노무비+경비) - 제외금액(총지급 권리사용료+세금)을 의미하는데 기업회계기준서상 제조원가는 위 해당규정의 요소를 말하고 무형자산인 로얄티 회계처리의 경우 로얄티가 제조와 관련된 것은 제조원가에 계상하고 그 밖의 경우에는 판매비와 관리비에 계상하도록 규정하고 있으므로 지급되는 권리사용료가 수입물품에 체화된 특허 등 기술 등을 포함하고 당해 수입부분품 등과 관련없는 우리나라에서의 생산 등의 대가를 포함하여 지급되는 경우로서 수입부분품 등을 사용하여 국내에서 특허공법 등을 적용한 후 라이선스 완제품에 대한 국내생산이 이루어진다면 결국 총지급 로얄티에 대한 조정액 산출시 완제품 가격은 국내생산과 관련하여 관여되는 일체의 요소로서 수입원재료 및 국내원재료를 포함한 직접재료비와 직접노무비 그리고 제조간접비에 국한하여 분모값이 산출되어야 할 것이고 기타 판매비와 관리비 및 이윤은 분모값의 구성요소를 이루어서는 안될 것임을 명확히 규정하고 있다고 볼 수 있다. [결정04-02-02 (2004.9.10.) 외 내용 참조]

· 고시 제22조 제④항 제2호의 경우 완제품가격에서 제외되는 세금의 범위는 관세, 부가가치세 등의 세금이 포함되는데 일반적으로 인정된 회계원칙상 제조원가에는 부가가치세가 포함되어 있지 않는 것이며 권리사용료는 세금과 관련이 없는 것이므로 기존 고시규정에서 괄호안의 규정을 독립된 조항으로 분리하여 해당 개념의 정의를 명확하게 하고 있다. [관세청 종합심사 47400-436호(2002.10.3.)]

· 고시 제22조 제④항 제3호의 경우 “조정액 계산시 분모에서 제외하는 권리사용료”는 회계처리상 제조원가에 포함된 로얄티를 제외하도록 하고 있는데 이는 실제지급가격에 가산할 조정액 계산시 안분기준이 되는 **분모값이 완제품 가격이 회계처리상 제조원가**이어야 하고 판매관리비 항목으로 회계처리되는 특허권 사용료 또는 상표권 등 권리사용료 등은 당초부터 제조원가에 반영될 여지가 없는 것이므로 결국 **제조원가에서 제외되는 권리사용료는 회계처리상 제조원가에 반영된 권리사용료**이어야 하는 것은 당연하다는 점을 금번 고시에서 명확하게 규정한 것이다. [관세평가 분류원 관세평가-80호(2011.1.11.) 외 참조]

## III. 보론

· 이상 금번 개정고시내용 중 제21조 및 제22조의 권리사용료와 권리사용료 산출방법에 대하여 개정취지와 배경을 중심으로 살펴보았다. 개정내용 중 한가지 덧붙여 이하의 내용에서는 고시 제22조 제①항 제4호[구.고시 제9조 제4호]의 조정액 산출을 위한 안분산식의 개정을 가져왔던 대법원 판결에서의 쟁점물품은 특허 등의 내용이 체화된 수입설비와 관련된 내용인데, 생산지원금액의 가산방법을 규정한 고시 제20조 제2호의 대상물품 또한 수입설비와 관련된 부분이라 이를 개정고시의 규정을 적용하여 조정액의 산출값의 차이를 비교해보기로 한다.

1. 고시 제20조(생산지원금액의 가산방법)에 따른 수입설비에 대한 조정액 산출 [설비 등의 경우]

· 고시 제20조(생산지원금액의 가산방법)에는 영 제18조의2에 따라 생산지원 물품 및 용역의 가격(인하차액을 포함한다)을 배분할 때에는 다음 각 호의 방법에 따른다. (중략)

2. 생산지원 용역이 생산지원 용역에 의해 생산된 수입물품과 국내생산물품에 함께 관련된 때에는 생산지원 용역의 가격에 생산지원 용역에 의해 생산된 **전체물품의 가격** 중에서 **해당 수입물품의 가격**이 차지하는 비율을 곱하여 산출한 금액(이하 “조정액”이라 한다)을 해당 수입물품의 가격에 가산한다. (중략)

5. 조정액 산출시에 적용하는 물품가격은 수입물품에 대하여는 실제지급가격으로 하고 국내생산물품에 대하여는 부가가치세가 포함되지 아니한 가격으로 한다.

※ **【개정취지】** 영 제18조의2제1항의 ‘거래가격’은 법 제30조제1항에 정의된 가산요소를 더한 가격과 혼동을 일으키므로 이를 방지하기 위해 ‘가격’(인하차액의 의미도 함께 포함)으로 통일하고, 문장 수정

· 기존 고시 제7조 제6호를 배제하고 제2호 규정에 따른 “거래가격”이라는 용어에 맞추어 조정액을 산출하면 운임, 보험료 또는 안분가산대상으로서 조정액 산출의 대상이 되는 생산지원을 제외한 기타 생산지원금액은 거래가격에 포함하여야 하므로 안분비율의 산출을 위한 분모값과 분자값에 운임 등을 포함한 기타가산요소를 각각 포함되어 계산되어야 할 것이다. [아래 그림의 오른쪽 위]

· 그러나 개정고시 제20조 제2호에서 각각 분모값에는 전체물품의 가격, 분자값에서는 해당수입물품의 가격을 규정하고 있고 다시 제5호에서 수입물품에 대해서는 “실제지급가격”이라고 명확히 규정되어 있으므로 안분산식의 분모값과 분자값에는 모두 “가산요소”를 제외한 값을 적용하여야 함을 용어의 통일을 통해 명백히 규정하고 있다. 구·고시의 잘못된 계산적용산식<sup>12)</sup>과 새로운 개정고시상의 계산산식을 비교해보면 다음과 같다.

[그림 2. 고시 제20조(생산지원금액의 가산방법)에 따른 수입설비에 대한 조정액 산출의 예시]

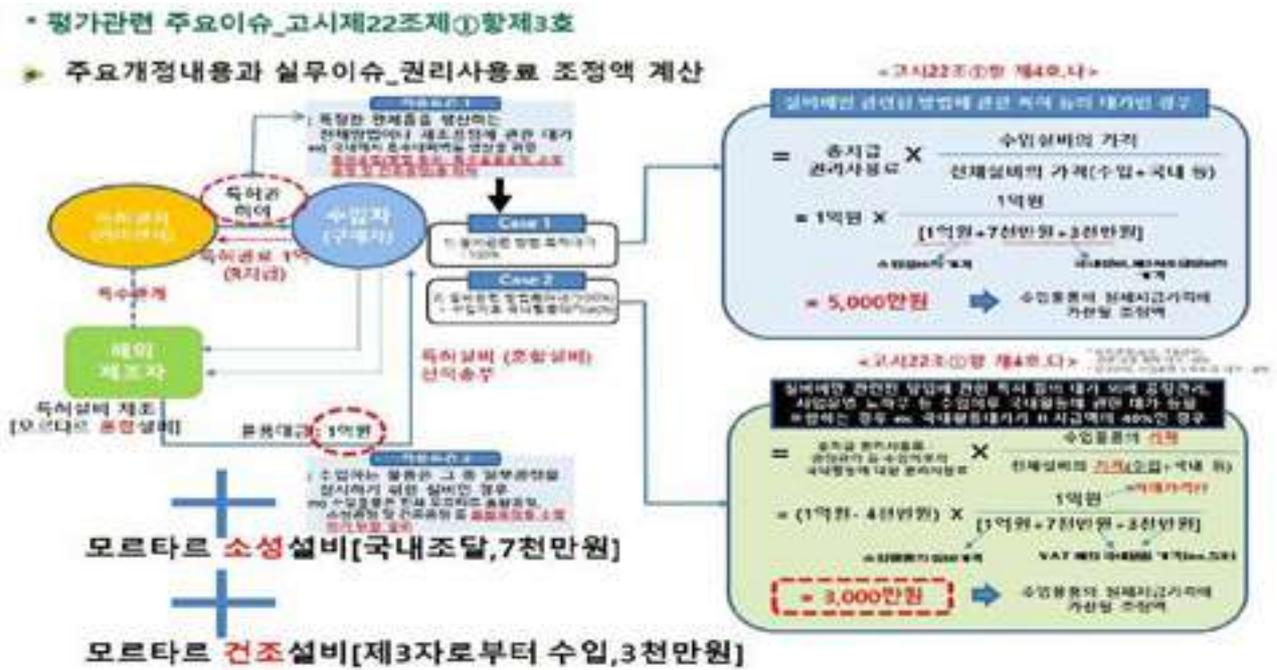


12) 물론 구·고시규정에서도 개정고시의 규정에 따라 제6호에서 실제지급가격을 규정하고 있으므로 기존의 규정이 명백히 잘못되었다고 볼 수는 없을 것이다.

2. 고시 제22조 제①항 제3호 및 제4호(권리사용료 산출방법)에 따른 조정액 산출[설비 등의 경우]

- 제22조(권리사용료 산출방법) ① 영 제19조제6항의 “계산식”이란 다음 각 호를 말한다.(중략)
- 3. 수입물품이 방법에 관한 특허를 실시하기에 적합하게 고안된 설비, 기계 및 장치(그 주요특성을 갖춘 부분품 등을 포함한다)인 경우에는 이와 관련하여 총지급 권리사용료 전액을 가산한다. 다만, 총지급 권리사용료는 특정한 완제품을 생산하는 전체방법이나 제조공정에 관한 대가이고, 수입하는 물품은 그 중 일부공정을 실시하기 위한 설비 등인 경우에는 다음 각 목이 정하는 금액을 가산한다.
  - 가. 총지급 권리사용료가 설비에만 관련된 방법에 관한 특허 등의 대가인 경우: 권리사용료와 관련이 있는 전체 설비 등의 가격 중 권리사용료와 관련이 있는 수입설비 등의 가격이 차지하는 비율을 총지급 권리사용료에 곱하여 산출된 금액
  - 나. 총지급 권리사용료가 설비에만 관련된 방법에 관한 특허 등의 대가 외에, 공정관리·사업운영 노하우 등 수입 이후의 국내활동에 관한 대가 등을 포함하는 경우: 총지급 권리사용료에서 수입 이후의 국내활동에 대한 대가 등을 공제한 금액에 권리사용료와 관련이 있는 전체 설비 등의 가격 중 권리사용료와 관련이 있는 수입설비 등의 가격이 차지하는 비율을 곱하여 산출된 금액. 다만, 수입 이후의 국내활동에 대한 대가 등을 객관적이고 수량화할 수 있는 자료에 근거하여 계산할 수 있는 경우에 한정한다.

[그림 3. 고시 제22조 제①항 제3호(권리사용료 산출방법)에 따른 조정액 계산 예시]



· 개정고시 제22조 제①항 제3호 및 제4호에 따르면 권리사용료의 조정액 산출시에는 수입물품의 가격은 CIF가액 이되, 권리사용료는 제외한다고 되어 있으므로 안분대상이 되는 권리사용료는 제외한 기타 가산요소를 모두 합한 금액으로서 변형된(?) 거래가격이 되어야 한다. 이때 전체물품의 가격은 결국 수입물품을 말하는 것이므로 분자값과 분모값 모두에 수입물품의 가격이 포함되는 것이므로 안분산식의 분모값과 분자값에는 모두 “권리사용료”를 제외한 가산요소를 합산한 거래가격의 금액이 적용하여야 한다는 점에서 이는 생산지원금액의 조정액 산출식과는 다르다고 보아야 할 것이다.

3. 고시 제20조(생산지원금액의 가산방법)와 고시 제22조 제①항 제3호 및 제4호(권리사용료 산출방법)에 따른 조정액 산출의 비교

· 따라서, 고시 제20조(생산지원금액의 가산방법)와 고시 제22조 제①항 제3호 및 제4호(권리사용료 산출방법)에 따른 조정액 산출값을 비교해보면 생산지원요소의 조정액 산출의 방식과 권리사용료 조정액 산출의 방식은 설비 등의 가격구성요소가 각각 달라 산출되는 결과값도 다소 차이가 발생하는 문제점이 있을 수 있다. 문제는 사례연구 8.1 또는 사례연구 8.2에서 보여지는 바와 같이 모든 “권리사용료”의 지급이 생산지원요소를 취득하기 위한 요소비용으로 평가되는 것이 아니고, 권리사용료의 지급만이 고려되는 수입설비 등의 수입과 생산지원요소만이 고려되는 수입설비 등의 수입이 있을 수 있을 것인데 설비 등에 대한 안분산식의 본질을 고려한다면 해당 고시에 대한 안분산식의 기준을 일치시키는 작업이 이루어지는 바람직하지 않을까 하는 생각이 든다. 더군다나 일견 위 언급한 내용과 같이 사례연구 8.1과 사례연구 8.2의 경우와 같이 “권리사용료”의 지급이 계약상 확인되는 거래로서 해당 권리사용료의 지급대상이 궁극적으로 수입되는 설비에 대한 생산지원요소 금액으로 평가되는 경우에는 이를 1차적으로 생산지원요소의 안분산식을 적용하여야 할 것인데 이 경우 권리사용료의 안분산식을 적용하는 경우에 비추어 가산요소 금액이 더 늘어나게 되는 결과가 초래될 것 이므로[아래 그림 4 참조] 행정집행상의 운용의 묘를 고려한다고 하더라도 납세자 입장에서는 과세가격이 늘어난다는 점에서 충분히 이익제기 등의 소지를 남기게 되는 결과를 유발할 수도 있기 때문이다.

[그림 4. 고시 제20조와 고시 제22조 제①항 제3호 적용계산 예시의 비교]



## | Contact



김병수 부대표관세사

T. 02.6929.3459  
E. bskim@esein.co.kr

- 한국관세사회 제도발전위원 역임
- 관세청 갱송시스템, TFT위원 역임
- 한국관세사회 FTA 전문위원 역임
- 관세사 연수원 강사 역임
- 저서 : 관세평가
- 관세청장 표창

# SEIN

| 세인 홈페이지 | Newsletter 더보기 | 구독신청 |

세인관세법인의 뉴스레터는 정보제공을 목적으로 발행된 것으로 공식적인 견해나 법률의견을 포함하지 않습니다. 보다 구체적인 사항은 세인관세법인의 홈페이지 또는 위의 컨설턴트에게 연락하시어 확인 바랍니다.

The newsletter of SEIN Customs & Auditing Corp. is published for the purpose of providing general information and does not include any official views or legal opinions. For more details, please check our website or contact the consultants mentioned above.

Copyright 2020 SEIN Customs & Auditing corp. All rights reserved.