



상표권 사용료 미수취가 부당행위계산에 해당하는지

Whether non-receipt of royalties for trademark use constitutes
an unfair act calculation

辯護士 윤진규

Yoon Jin Kyu

【사건의 표시】

대법원 2023. 5. 18. 선고 2018두33005 판결

논문요약

대상판결은 부당행위계산 부인의 요건 중 하나인 경제적 합리성 판단 기준과 관련하여, 종전의 확립된 일관된 법리를 다시 한 번 확인하면서, 상표권자가 상표 사용자로부터 상표권 사용료를 지급받지 않았다는 이유만으로 곧바로 그 행위가 경제적 합리성을 결여하였다고 단정할 수 없다고 선언하였다. 나아가 대상판결은, 상표제도의 목적 및 상표 가치의 특성이라는 사회적 현상을 기초로, 경제적 합리성의 판단 기준과 고려 요소를 구체화하여 제시한 데에 의미가 있다. 또한 대상판결은, 상표 사용자가 상표 가치 상승에 기여했는지 여부를 고려하여야 하는지의 문제에 관해 비교적 상세한 기준을 제시하며 구체적 법리를 실시하였는데, 그 과정에서 OECD 이전가격 과세 지침의 내용도 참고하여 글로벌 스탠다드에 부합하기 위해 노력한 것으로 보이고, 이러한 시도는 타당하다고 생각한다.

이처럼 대상판결은 부당행위계산 부인과 경제적 합리성에 관한 일반적 법리를, 상표권



무상사용이라는 국면에서 구체화시켜 법리를 선언한 것으로서, 관련된 여러 사건들의 통일적 해결을 위한 기준을 제시하고, 이러한 기준을 이용한 일관된 과세행정을 통해 국민의 예측가능성 확보를 도모할 수 있다는 점에서 큰 의의가 있다.

〈주제어〉

경제적 합리성, 부당행위계산 부인, 상표권, 사용료, 무상사용

Economic rationality, Denial of unfair act, Trademark, Free use

목 차

[사건의 개요]

[사건의 경과]

1심 판결 (서울행정법원 2016. 10. 28. 선고 2015구합78571 판결) : 원고 승
원심 판결(서울고등법원 2017. 12. 13. 선고 2016누75946 판결) : 원고 패

[대상판결의 판단과 이유]

[연구]

I. 문제의 제기

II. 부당행위계산 부인과 상표권

1. 부당행위계산 부인

2. 상표권

III. 상표권 사용료를 수취하지 않았다는 사정만으로 경제적 합리성이 없다고 단정할 수 있는지

1. 원심 판결의 내용

2. 원심 판결의 문제점

3. 대상판결의 타당성



IV. 상표 사용자가 상표의 가치 상승에 기여하였다는 점을 경제적 합리성 여부 판단에 고려하여야 하는지

1. 원심 판결의 내용과 원심이 기각한 원고의 주장
2. 원심 판결의 문제점
3. 대상판결의 타당성

V. 상표 사용료 미수취 관련 경제적 합리성에 관한 판단 기준 구체화

1. 구체적 판단 기준 제시의 이유와 의미
2. 대상판결이 제시한 구체적 기준에 대한 검토
3. OECD이전가격 과세지침 참고

VI. 대상판결의 의의

[참고문헌]

[사건의 개요]

1. 이 사건 상표와 상표권자

가. 원고(주식회사 문화방송)는 **MBC** 상표 및 **MBC 아카데미** 상표(이하 ‘이 사건 상표’)를 등록한 상표권자이다.

나. 원고의 자회사인 주식회사 엠비씨아카데미(이하 ‘엠비씨아카데미’)는 2007년부터 2011년까지(이하 ‘이 사건 과세기간’) **MBC아카데미** 상표를 문화사업 및 방송교육사업 등에 사용하였고, ‘MBC아카데미 뷰티스쿨’이라는 상호를 제3자에게 사용하게 하고 그 대가로 상호 사용료를 지급받았다.

다. 원고는 엠비씨아카데미로부터 상표권 사용료를 지급받지 않았다.



2. 이 사건 과세처분

가. 피고는, 원고가 이 사건 상표의 상표권자임에도 이 사건 과세기간 동안 엠비씨아카데미로부터 상표권 사용료를 지급받지 않은 것이 구 법인세법 제52조의 부당행위계산 부인 대상에 해당한다고 보았다.

나. 피고는 이러한 이유로, 엠비씨아카데미가 제3자로부터 지급받은 상호 사용료와 엠비씨아카데미의 문화사업 및 방송교육사업 매출액을 기준으로 산정한 금액을 익금에 산입하여 법인세를 부과하였다가, 위 상표권 사용료에 대한 원심 감정인의 시가 감정가액만 익금산입 대상으로 보아 원고의 이 사건 과세기간(2007 사업연도부터 2011 사업연도까지)의 법인세를 감액 결정하였다.

[사건의 경과]

1. 1심 판결(서울행정법원 2016. 10. 28. 선고 2015구합78571 판결) : 원고 승

아래와 같은 사정을 종합하면, 원고가 엠비씨아카데미로부터 상표사용료를 지급받지 않은 것이 법인세법상 부당행위에 해당하지 않거나 시가산정 방법이 잘못되었다고 볼 것이므로, 원고의 주장은 이유 있다.

① 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 있는데, **MBC아카데미** 중 **MBC** 부분은 원고가 보유하고 있는 상표에 해당하고 **MBC아카데미**는 원고가 상표로 보유하고 있는 것과 유사상표에 해당하는 점을 고려하면 원고가 엠비씨아카데미에 상표사용료를 청구할 수 있을 것으로 보인다.



② 그러나, 엠비씨아카데미의 공익적인 대외 활동으로 인하여 원고의 기업 이미지가 쇠신되고, 원고의 상표 가치가 상승되었다고 보이므로 원고가 엠비씨아카데미로부터 상표사용료를 청구하지 아니한 데에는 경제적 합리성이 인정된다.

③ 원고가 영리활동을 하고 있는 ‘MBC’ 상표를 사용하는 18개의 지역계열사 및 14개 자회사들에게 상표사용료를 청구하고 있지 않은 상황에서 특별히 엠비씨아카데미에게만 상표사용료를 청구하여야 할 사정이 있다고 보이지 아니한다.

④ 피고는, 원고가 ○○과 체결한 에이전트 계약상 ‘ㄴ○○’ 및 ‘대○○’에 대한 상품화 사업과 관련하여 브랜드 총 수입금의 60%를 배분받기로 하였음을 이유로 원고와 엠비씨아카데미 사이에서도 엠비씨아카데미가 ○○○○로부터 받은 수익금의 60%를 원고의 익금으로 산입하였고, ○○이 ○○○나라와 ‘ㄴ○○’ 브랜드 사용계약을 체결하고 출고가의 3%에 해당하는 로열티를 수취하기로 하였음을 이유로 위 사용료를 3%를 그대로 원고와 엠비씨아카데미 사이의 상표 사용료율로 보았다. 그런데, ‘ㄴ○○’ 및 ‘대○○’이라는 특정 방송프로그램의 브랜드 가치와 ‘MBC’라는 특정 기업의 브랜드 가치를 같이 평가하기는 어려운 점, 원고와 ○○은 공동사업을 운영하면서 그 수입을 6:4로 배분하기로 약정한 반면 원고와 엠비씨아카데미는 공동사업을 운영하였다고 보기 어려운 점, 위 사례 외에 피고의 시가산정 방법이 타당하다고 인정할 만한 자료를 찾기 어려운 점 등을 고려하면 피고의 시가산정 방법은 위법하다고 보인다.

2. 원심 판결(서울고등법원 2017. 12. 13. 선고 2016누75946 판결) : 원고 패

가. 부당행위 해당 여부

1) 관련 법리

부당행위계산이라 함은 납세자가 정상적인 경제인의 합리적 거래형식에 의하지 아니하고 이 상한 거래형식을 취함으로써 통상의 합리적인 거래형식을 취할 때 생기는 조세의 부담을 경감

내지 배제시키는 행위계산을 말하고, 법인세법 제52조에서 부당행위계산 부인 규정을 둔 취지는 법인과 특수관계 있는 자와의 거래가 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).

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) 경제적 합리성의 유무에 따른 부당행위 여부

다음과 같은 사정을 앞에서 본 관련 법리에 비추어 살펴보면, 원고가 엠비씨아카데미로부터 상표 사용료를 지급받지 않은 것은 법인세법상 부당행위에 해당한다고 봄이 타당하다.

① **MBC아카데미** 중 **MBC** 부분은 원고가 보유하고 있는 상표에 해당하고 **MBC아카데미**는 원고가 상표로 보유하고 있는 것과 유사상표에 해당한다.

② 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 원고가 엠비씨아카데미에게 원고 소유의 상표 사용을 허락하였으면서도 그 대가 내지 사용료를 지급받지 아니한 것은 합리적이라고 할 수 없다.



③ 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 관한 대가를 지급하는 것이 합리적인 거래행위라고 보아야 한다. 따라서 원고가 엠비씨아카데미로부터 원고 소유의 상표에 대한 사용료를 지급받지 아니한 것은 경제적 합리성이 있다고 볼 수 없다. 설령, 엠비씨아카데미가 원고의 상표를 사용하면서 상표 가치를 상승시키는 데에 일부 기여하는 역할을 하였다고 하더라도 그 대가를 지급하지 아니한 데에 합리성이 있다고 보려면 원고가 상표 사용료를 받는 것보다 엠비씨아카데미의 기여에 따른 상표 가치 상승으로 이익을 더 많이 받았어야 할 것이나, 이러한 점에 대하여는 갑 제34호증의 1 내지 7의 각 기재만으로는 그 증명이 부족하므로 원고가 상표 사용료를 받지 아니한 것이 합리성이 없기는 마찬가지이다. 원고는, 엠비씨아카데미가 무료로 봉사·공익활동을 함으로써 원고의 기업 이미지 쇄신과 원고의 상표 가치 상승에 상당 부분 기여하였고, 엠비씨아카데미의 연 매출액이 평균 〇〇〇억 원인 점을 고려하면 엠비씨아카데미가 원고 소유의 상표 사용에 대한 반대급부로서 그 가치 상승에 기여한 정도가 상표 사용료를 넘어선다고 주장한다. 그러나 을 제16호증의 1 내지 7, 을 제17호증의 1, 2, 3의 각 기재에 의하면, 엠비씨아카데미는 종로구청, 마포구청, 논산시청 등 공공기관과 I 주식회사, 주식회사 J 등 기업 등을 상대로 유상으로 위탁교육을 실시한 사실을 알 수 있을 뿐이고, 단순히 매출액의 규모만으로는 상표 사용에 기여하였는지 및 그 정도를 가늠할 수 없을 뿐 아니라 상표 사용을 허락받은 자로서 통상의 사용에 그치지 않고 상표 가치를 상승시키려는 특별한 활동을 별도로 하였다는 점에 대한 자료도 없으므로, 위 주장은 받아들일 수 없다.

④ 원고는 엠비씨아카데미 외에 〇〇MBC, 〇〇MBC, 〇〇MBC 등의 18개 지역계열사 및 MBC〇〇〇〇, MBC〇〇〇〇〇〇 등의 14개 자회사로부터 상표의 사용대가를 지급받지 않았는데, 원고 소유의 상표가 이들 회사의 활동으로 가치가 상승된 측면이 있다고 하더라도, 경제적 합리성 유무는 특수관계인이 아닌 자들과 사이에 이루어진 정상적인 거래를 기준으로 하여야 할 것이나, 이들 회사는 원고와 계열사 및 자회로서 엠비씨아카데미와 유사한 관계에 있어서 원고가 이들 지역계열사 및 자회사들로부터 상표 사용료를 지급받지 아니한 것은 별개의 또 다른 부당행위계산 부인의 대상이 될 수 있을 뿐인 점, 상표권의 가치 창출 및 상승에 대한 기여

자라도 상표권자가 아닌 이상 그 상표를 사용하기 위해서는 상표권자에게 상표 사용에 관한 대가를 지급하여야 하고, 엠비씨아카데미의 활동만으로 원고 소유의 상표 가치가 창출·상승되었는지 및 그 정도가 분명하지 아니한 점 등에 비추어 위와 같은 사정이 엠비씨아카데미로부터 상표 사용료를 받지 아니한 데에 경제적 합리성이 있다는 근거가 되기는 어렵다.

나. 상표 사용료에 대한 시가 산정의 적법 여부

1) 관련 규정 및 법리

구 법인세법(2011. 12. 31. 법률 제11128호로 개정되기 전의 것) 제52조 제1항, 제2항에 의하면 부당행위계산 부인 규정을 적용할 때 시가는 “건전한 사회 통념 및 상거래 관행과 특수관계인이 아닌 자 간의 정상적인 거래에 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 가격”을 기준으로 하여야 한다. 여기에서 시가라 함은 일반적이고 정상적인 거래에 의하여 형성된 객관적인 교환 가치를 의미하고(대법원 2004. 9. 23. 선고 2002두1588 판결 등 참조), 시가에 대한 주장·증명 책임은 과세관청에 있다(대법원 2017. 2. 3. 선고 2014두14228 판결 등 참조). 구 법인세법 시행령(2012. 2. 대통령령 제23589호로 개정되기 전의 것) 제89조는 제1항에서 특수관계인 외의 불특정다수인 또는 제3자간에 거래된 가격이 있는 경우에는 그 실제 거래가격을 시가로 인정할 수 있는 경우를 규정하고 있고, 제2항에서 시가가 불분명한 경우 감정평가액 또는 상속세 및 증여세법에서 규정한 보충적 평가방법에 의한 가격을 시가로 인정할 수 있는 경우도 규정하고 있다.

위 각 규정에 의하면, ‘일반적이고 정상적인 거래에 의하여 형성된 객관적 교환가치’가 있는 경우에는 그 교환가치를 시가로 그대로 인정할 수 있고, ‘특수관계인 외의 제3자들이 일반적으로 거래한 가격’이 있을 경우 그 가격을 시가로 인정할 수 있되, 그러한 교환가치 또는 일반적 거래 가격이 존재하지 않거나 불분명한 경우에는 감정평가액이나 상속세 및 증여세법의 보충적 평가방법에 의한 가격을 시가로 인정할 수 있다고 할 것이다.



2) 감정평가액에 의한 시가 산정의 적법 여부

앞서 본 규정 등에 의하면, 원고 소유의 상표에 대하여는 일반적이고 정상적인 거래에 의하여 형성된 객관적 교환가치가 있다거나 특수관계인 외의 제3자들이 일반적으로 거래한 가격이 있다고 볼 자료가 없거나 그러한 가격의 존재 여부가 불분명하므로 감정평가액을 시가로 인정할 수 있는 경우에 해당한다고 봄이 타당하다.

이 법원 감정인 F의 감정결과¹⁾에 의하면, 원고가 엠비씨아카데미에게 2007년부터 2011년까지 원고 소유의 상표를 사용하게 함으로써 지급받아야 할 적정 사용료는 1,583,739,000원인 사실을 인정할 수 있으므로, 위 감정평가액을 상표 사용료로 보아 익금에 산입한 것은 타당하다.

3) 시가 산정에 엠비씨아카데미의 상표권 가치 상승 기여분을 반영하지 아니한 위법 여부

원고는, 엠비씨아카데미가 G와 H 등을 통하여 매년 20만 명 이상의 수강생을 배출하였고, 다문화 가정 여성들을 위한 네일아트 무료 봉사활동, 공무원들의 스피치역량 강화를 위한 아나운서 교육, 노인요양원에 계시는 어르신들에 대한 발 마사지 등 각종 재능기부를 통한 봉사활동을 하여 원고 소유의 상표에 대한 가치 상승에 기여하였으므로 그 기여분 상당을 반영하여 상표 사용료가 산정되어야 한다고 주장한다.

그러나 앞서 본 바와 같이 원고가 제출한 증거만으로는 엠비씨아카데미가 원고 소유의 상표 가치를 상승시키는 데에 기여를 하였다고 보기에 부족하고, 달리 이를 인정할 증거가 없다.

1) 피고는 이 법원에서 B가 2007년부터 2011년까지 무상으로 사용한 원고 소유의 상표 사용료에 대한 감정을 신청하였고, 그 감정평가결과 2007년부터 2011년까지 상표사용료가원으로 산정되자 당초 상표 사용료로 평가하여 익금에 산입한원 중에서 감정평가에 따른 상표 사용료원만을 익금에 산입하여, 2017. 11. 1. 2007 내지 2011 사업연도 법인세에 대하여 감액징정하였다.



[대상판결의 판단과 이유]

대법원은 아래와 같이 종전의 확립된 법리를 토대로 새로운 구체적 법리를 선언하면서, 원심 판결에 법리오해 등의 위법이 없다고 보아 원심의 결론을 수긍하였다. (아래에서는 이해의 편의를 위하여, 임의로 문단과 행을 나누고 논리 구조를 정리하여 이탤릭체로 추가 기재하였다)

『부당행위계산 부인과 경제적 합리성 판단에 관한 확립된 법리』

1) 구 법인세법(2011. 12. 31. 법률 제11128호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제52조에서 정한 부당행위계산 부인이란, 법인이 특수관계에 있는 자와 거래할 때 정상적인 경제인의 합리적인 방법에 의하지 아니하고 구 법인세법 시행령(2012. 2. 2. 대통령령 제23589호로 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 참조).

[상표제도의 목적 및 상표 가치의 특성]

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 화제된 업무상의 신용이나 고객흡인력 등 무형의 가치는 상표권자나 상표 사용자가 상표의 사용과 관련하여 투여한 자본과 노력 등에 의하여 획득되고 상표 사용의 정도, 거래사회의 실정, 상표의 인지도 등에 따라 변동될 수 있다.



[경제적 합리성 여부 판단 기준]

따라서 상표권자가 상표 사용자로부터 상표권 사용료를 지급받지 않았다는 이유만으로 곧바로 그 행위가 경제적 합리성을 결여하였다고 단정할 것은 아니고,

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 한다.

2) 원심은, 엠비씨아카데미가 사용한 상표는 이 사건 상표의 일부이거나 유사한 상표에 해당하고 엠비씨아카데미가 상표권 사용료의 가치를 넘어설 만큼 이 사건 상표의 가치 상승에 기여하였다고 볼 수도 없다는 등 그 판시와 같은 사정을 들어, 원고가 엠비씨아카데미로부터 상표권 사용료를 지급받지 않은 것은 경제적 합리성을 결여한 비정상적인 거래행위에 해당한다고 판단한 다음, 이 사건 상표권 사용료에 대한 객관적 교환가치 또는 일반적 거래 가격이 존재하지 않거나 불분명한 경우에 해당하는 등 그 판시와 같은 사정에 비추어 피고가 원심 감정인의 감정가액을 이 사건 상표권 사용료의 시가로 보아 원고의 2007 사업연도부터 2011 사업연도까지의 익금에 산입한 것은 적법하다고 판단하였다.

3) 앞서 본 사실관계를 관련 법리와 기록에 따라 살펴보면, 원심의 이러한 판단에 상고이유 주장과 같이 부당행위계산 부인에서의 경제적 합리성, 상표권 사용료의 산정 방법 및 감정결과에의 신빙성 판단에 대한 법리를 오해하는 등의 잘못이 없다.』



[연구]

I. 문제의 제기

이 사건에서는 국가보조금의 손금산입, 대손금의 손금산입 요건, 부가가치세법상 사업의 포괄적 양도, 부가가치세 과세대상²⁾ 등에 관한 다른 쟁점이 있지만, 이에 대해서는 본 발표에서 다루지 않는다.

본고에서는, 상표권자가 특수관계에 있는 상표 사용자로부터 상표권 사용료를 지급받지 않은 경우 부당행위계산에 해당하는지 여부에 관하여 논의한다.

먼저, 부당행위계산 부인과 상표권에 관하여 간략히 살펴본 후, 상표권자가 특수관계에 있는 상표 사용자로부터 상표권 사용료를 지급받지 않은 경우 그러한 사정만으로 경제적 합리성이 없다고 단정할 수 있는지, 상표 사용자가 상표의 가치 상승에 기여하였다는 점을 경제적 합리성 여부 판단에 고려하여야 하는지, 상표 사용료 미수취 관련 경제적 합리성에 관한 구체적 판단 기준은 무엇인지 검토한다.

II. 부당행위계산 부인과 상표권

1. 부당행위계산 부인

가. 의의

납세자가 특수관계인에게 정상적인 거래형식에 의하지 않고 경제적 이익을 분여함으로써, 통

2) 대법원은 부가가치세 부과와 관련하여, 신탁재산을 처분하면서 재화를 공급하는 경우 부가가치세 납세의 무자는 수탁자이므로, 부가가치세 납세의무자가 수익자인 원고임을 전제로 한 부과처분은 위법하다는 이유로 원심 판결 중 부가가치세 부분을 파기·환송하였다.



상의 합리적인 거래형식을 취할 때 생기는 조세의 부담을 경감, 배제시키는 행위계산을 부당행위계산이라고 하며, 이를 세법상 부인하는 것을 부당행위계산 부인이라고 한다.³⁾

법인세법이 부당행위계산 부인 규정을 둔 취지는, 법인과 특수관계 있는 자와의 거래가 동법 시행령이 규정하는 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 데에 있다.⁴⁾

나. 경제적 합리성

위와 같은 취지를 고려할 때, 부당행위계산 부인은, 경제인의 입장에서 볼 때 부자연스럽고 불합리한 행위계산을 함으로써 경제적 합리성을 무시하였다고 인정되는 경우에 한하여 적용된다. 그리고 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.⁵⁾

2. 상표권

상표란, 자기의 상품(지리적 표시가 사용되는 상품의 경우를 제외하고는 서비스 또는 서비스의 제공에 관련된 물건을 포함한다)과 타인의 상품을 식별하기 위하여 사용하는 표장(標章)을 말한다.⁶⁾ 여기에서 말하는 표장이란, 기호, 문자, 도형, 소리, 냄새, 입체적 형상, 홀로그램·동작

3) 임승순·김용택, 조세법(제22판), 박영사, 2022, 제659면 참조.

4) 이준봉, 조세법총론(제5판), 삼일인포마인, 2019, 제154면 참조. 대법원 2005. 4. 29. 2003두15249, 대법원 2006. 11. 10. 선고 2006두125 판결 등 참조.

5) 대법원 2019. 5. 30. 선고 2016두54213 판결 등 참조.

6) 상표법 제2조 제1호 참조.



또는 색채 등으로서 그 구성이나 표현방식에 상관없이 상품의 출처(出處)를 나타내기 위하여 사용하는 모든 표시를 말한다.⁷⁾

우리 상표법은 “상표권은 설정등록에 의하여 발생한다”고 규정하여 등록주의를 채택하고 있다.⁸⁾ 이러한 상표권이란, 설정등록을 받은 상표를 법인 정한 범위 내에서 독점배타적으로 사용할 수 있는 권리를 말한다.⁹⁾ 이는 상표권자만이 등록상표를 지정상품 또는 지정서비스에 독점적으로 사용할 수 있는 권리이다.¹⁰⁾

III. 상표권 사용료를 수취하지 않았다는 사정만으로 경제적 합리성이 없다고 단정할 수 있는지

1. 원심 판결의 내용

원심 판결의 내용을 보면, 상표권자는 상표를 사용할 독점적이고도 배타적인 권리를 가지고 있기 때문에, 그 상표의 가치가 “0”에 수렴하지 않는 이상, 당연히 상표권 사용료를 받는 것이 경제적 합리성이 있는 행위라고 판단하고 있는 것으로 보인다.

이러한 면에서 원심 판결은, 원고가 자회사인 엠비씨아카데미에 상표 내지 유사상표를 사용하도록 허락하였으면서도 그에 대한 대가를 받지 않은 것은 경제적 합리성을 결여한 것으로 보았다. 그리고 이러한 원심의 판단은, 다른 사정을 고려하지 않고도, 상표 사용료를 지급받지 않은 이상, 그 자체만으로 경제적 합리성을 결여한 행위에 해당한다는 취지로 이해된다.

7) 상표법 제2조 제2호 참조.

8) 윤선희, 상표법(제5판), 법문사, 2018, 제16면 참조.

9) 윤선희, 상표법(제5판), 법문사, 2018, 제492면 참조.

10) 윤선희, 상표법(제5판), 법문사, 2018, 제492면 참조.



2. 원심 판결의 문제점

원심 판결의 접근 방식에는 근본적인 문제가 있다고 생각한다.

가. 먼저, 이 사건에서 원고가 엠비씨아카데미로 하여금 자신이 등록한 상표 내지 유사상표를 사용하도록 허락하였으므로, 이는 법인세법 시행령 제88조 제1항 제6호 규정 중 ‘금전, 그 밖의 자산 또는 용역을 무상으로 대부하거나 제공한 경우’ 내지 이에 준하는 행위에 해당한다고 할 수는 있다. 즉, 법인세법 시행령이 열거하고 있는 부당행위계산의 유형에 해당한다고는 할 수 있다.

그리고 원심 판결의 설시 내용을 보면, 법인세법 시행령 제88조 제1항이 규정한 부당행위계산의 유형에 해당하기 때문에, 이를 이유로 경제적 합리성이 없는 비정상적 거래행위라고 단정한 것으로 보인다.

나. 그러나 위 시행령 규정의 모법인 법인세법 제52조 제1항은 “내국법인의 행위 또는 소득 금액의 계산이 특수관계인과의 거래로 인하여 그 법인의 소득에 대한 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우”에만 부당행위계산을 부인할 수 있도록 규정하고 있다.

따라서, 원고가 엠비씨아카데미에 무상으로 상표 사용을 허락했고 이러한 행위가 법인세법 시행령 제88조 제1항이 규정한 행위 유형에 해당한다고 하더라도, 이러한 사정만으로 바로 부당행위계산 부인의 적용 대상이라고 할 수 없을 뿐 아니라, 부당행위계산 부인의 적용 요건인 “경제적 합리성 결여”가 바로 인정된다고는 볼 수 없는 것이다.

다. 우리 판례와 학설의 입장도 이와 같다. 즉, 부당행위계산 부인규정은 경제인의 처지에서 볼 때 부자연스럽고 불합리한 행위계산을 함으로 인하여 경제적 합리성을 무시하였다고 인정되는 경우에 한하여 적용되고, 경제적 합리성의 유무를 판단할 때에는 해당 거래행위의 대가관계만을 따로 떼어 내어 단순히 특수관계인이 아닌 자와의 거래형태에서는 통상 행하여지지 아니



하는 것이라고 하여 바로 경제적 합리성이 없다고 보아서는 아니되며, 거래행위의 제반 사정을 구체적으로 고려하여 과연 그 거래행위가 건전한 사회통념이나 상관행에 비추어 경제적 합리성이 없는 비정상적인 것인지의 여부에 따라 판단하여야 한다.¹¹⁾

이러한 면에서 원심 판결의 논리 구성은, 확립된 대법원 판례의 입장에 배치되는 면이 있다고 생각한다.

3. 대상판결의 타당성

가. 대법원은 종전의 경제적 합리성 유무에 대한 확립된 법리를 인용하면서, 상표와 상표제도의 의의 및 특성을 실시한 후, 상표권자가 사표 사용자로부터 상표권 사용료를 지급받지 않았다는 이유만으로 곧바로 그 행위가 경제적 합리성을 결여하였다고 단정할 것은 아니라고 판시하였다.

나. 이러한 대상판결의 판시내용은, 위에서 살펴본 원심 판결의 문제점을 분명히 지적하면서, 종전 판례의 확립된 일반적 법리를 상표권에 대한 것으로 구체화하여 선언하였다고 볼 수 있다.

즉, 상표권자가 상표 사용자로부터 상표권 사용료를 지급받지 않고 상표 사용을 허락하는 것이 특수관계가 없는 자들 사이에서 통상적으로 이루어지지 않는 거래라고 하더라도, 이러한 이유만으로 바로 경제적 합리성이 없는 거래라고 볼 수 없다는 것이다.

다. 대상판결은 원심의 결론을 수긍하기는 하였지만, 이와 같은 법리를 명확히 실시함으로써, 원심 판결의 논리 구성 중 적절하지 않은 부분을 잘 지적하여 명확히 하였다는 점에서 타당하다.

11) 대법원 2006. 5. 11. 선고 2004두7993 판결, 대법원 2007. 2. 22. 선고 2006두13909 판결, 대법원 2018. 12. 27. 선고 2017두47519 판결, 이준봉, 조세법총론(제5판), 삼일인포마인, 2019, 제156, 157면 참조



이러한 대상판결의 구체적 설시는, 다른 관련사건이나 과세행정에서 대법원의 입장을 명확히 이해하여 결론을 낼 수 있도록 하는 것으로서 매우 적절하다고 생각한다.

만일 이러한 사건에서 만일 구체적인 법리를 선언하지 않고 원심의 결론을 수긍하는 형태로만 판결을 했다면, 대법원 판결의 의미가 외부로 충분히 전달되지 않아, 마치 원심 판결의 논리 구조 자체가 대법원에서 받아들여진 것처럼 오해를 사게 될 위험이 있었을 것이다.

Ⅳ. 상표 사용자가 상표의 가치 상승에 기여하였다는 점을 경제적 합리성 여부 판단에 고려하여야 하는지

1. 원심 판결의 내용과 원심이 기각한 원고의 주장

가. 원심 판결은, 상표권의 본질인 배타적·독점적 권한만을 이유로, 누구든 상표를 사용하기 위해서는 그 상표 사용에 관한 대가를 지급하여야만 합리적인 거래라고 판단하였다.

나. 이 사건에서 원고는, 이 사건 상표의 가치는 상표권자인 원고뿐 아니라 엠비씨아카데미를 포함한 전 계열사들이 공동으로 이루어낸 것이고, 특히 엠비씨아카데미가 영위하는 ‘방송 관련 교육 사업’에서 상표의 가치는, 오히려 엠비씨아카데미의 각종 활동을 통해 상승하였다고 보는 것이 타당하다는 취지로 주장했다.

다. 그런데 원심 판결은, 원고가 상표 사용자인 엠비씨아카데미로부터 사용료를 받지 않았다는 점을 이유로 하여 곧바로 경제적 합리성을 부인한 데 이어, 위 원고의 주장에 대해 판단하면서, 엠비씨아카데미가 상표 가치 상승에 기여함으로써 원고가 얻은 이익이 원고가 받을 수 있는 상표 사용료보다 높다는 점을 원고가 증명하여야 한다고 실시하면서, 이에 관하여 원고가 제출한 증거만으로 인정할 수 없다고 판단하였다.



2. 원심 판결의 문제점

가. 이러한 원심 판결은, 우리 대법원의 확립된 판례에 위배되는 것으로 보인다. 즉 대법원은, 거래행위의 여러 사정을 구체적으로 고려하여 과연 그 거래행위가 건전한 사회통념이나 상관행에 비추어 경제적 합리성을 결한 비정상적인 것인지의 여부에 따라 판단하여야 한다는 입장이다.

나. 따라서 상표 사용자가 상표 가치 상승에 기여하였는지, 어느 정도로 기여하였는지의 문제는, 마땅히 경제적 합리성 판단의 여러 요소 중 하나로 고려되어야 하는 것이고, 특히 상표와 상표제도의 특성에 비추어, 그중에서도 중요한 요소로 고려되는 것이 타당하다.

다. 그럼에도 원심 판결은, 사용료 미수취자란 사정만으로 경제적 합리성을 결여한 행위라고 보았기 때문에, 이러한 사정에 대해 심도있게 심리하지 않고, 상표 사용자인 엠비씨아카데미가 상표 가치 상승에 기여함으로써 원고가 얻은 이익이 원고가 받아야 하는 상표 사용료보다 크다는 점을 원고가 증명하여야 한다는 너무나도 높은 수준의 기준을 세우고 이에 관한 증명책임을 모두 원고에게 돌리고 있어 부당하다.

실제로 이러한 사정을 납세의무자가 어떻게 증명할 수 있을지, 특히 만일 위와 같은 점을 구체적인 수치로 산출하여 법원을 납득시켜야 한다면 그에 관한 객관적인 평가가 가능할지도 문제이다.

3. 대상판결의 타당성

가. 대상판결에서 대법원은, 경제적 합리성 판단에 관한 종전의 논리를 그대로 인용한 후, 상표제도의 목적과 상표 가치의 특성에 대해 실시하였다.

대법원이 어떠한 법리를 실시하면서, 이처럼 법률적인 논거가 아니라, 상표 가치의 특성이라



는 어떠한 사회적 현상을 설시하는 경우는 그리 많지 않은 것으로 보인다. 대상판결에서는 왜 이러한 내용을 설시했을까?

나. 이러한 설시가 들어간 이유에 대해 추측해보면, 상표 사용자가 상표 가치 상승에 기여하였는지, 어느 정도로 기여하였는지의 문제가 왜 경제적 합리성 판단의 여러 요소 중 하나로 고려되어야 하는지, 나아가 이러한 요소가 왜 여러 요소 중 중요한 것으로 고려되어야 하는지에 관한 이유를 논증하고자 하는 것으로 보인다.

대법원 판례에 의하면, 경제적 합리성이 있는지 여부에 대한 판단 그 자체가, 건전한 사회통념이나 상관행에 비추어 이루어질 수밖에 없는 것이고, 그때 고려되는 여러 사정이라는 것도 결국 사회통념이나 상관행에 비추어 정해질 수밖에 없는 것이기 때문에, 우리 현실에서 나타나는 상표 가치의 특성을 충분히 인식하여야만 경제적 합리성 판단 기준을 구체화할 수 있기 때문이다.

다. 결국 대상판결은, 상표에 화체된 무형의 가치는 상표권자 뿐 아니라 상표 사용자가 상표의 사용과 관련하여 투여한 자본과 노력 등에 의하여 획득된다는 점, 그리고 상표 사용의 정도, 거래 사회의 실정 등에 따라 변동될 수 있다는 점을 밝힘으로써, 이러한 사회적 현상을 토대로 하여, 상표 사용자가 상표 가치 상승에 기여하였는지, 나아가 어느 정도 기여하였는지를 경제적 합리성 판단의 주요 기준으로 제시한 것이라고 이해할 수 있다.

V. 상표 사용료 미수취 관련 경제적 합리성에 관한 판단 기준 구체화

1. 구체적 판단 기준 제시의 이유와 의미

대상판결은 경제적 합리성에 관한 일반 법리를 구체화하여, 상표권자가 상표 사용자로부터 상표권 사용료를 지급받지 않은 경우에 관한 경제적 합리성의 판단 기준을 매우 구체적으로 선언하였다. 이는 아마도 2010년 무렵부터 시도되고 있는 상표 사용료 관련 일련의 과세처분과

관련 사건들을 염두에 두고, 국민들의 예측 가능성을 확보하기 위해 분명한 구체적 기준을 세워 제시한 것으로 보인다.

대상판결에 대해서는, 대법원이 2018년에 접수된 사건을 약 5년이나 심리하면서 결과적으로 원심 판결의 결론을 수긍하는 판단을 하였다는 점에서 아쉬움을 가지는 견해도 있는 것으로 보이지만, 개인적인 생각으로 대상판결은 이러한 명확한 기준을 제시했다는 점에서 충분한 의미가 있다고 보인다.

2. 대상판결이 제시한 구체적 기준에 대한 검토

가. 대상판결이 제시한 기준 중, ‘상표권 사용의 법률상계약상 근거와 그 내용’, ‘상표권자와 상표 사용자의 관계’는 종전 대법원 판례의 법리에서 쉽게 끌어낼 수 있는 고려 요소로 보인다.

나. 다만 그 뒷부분에 제시된 고려 요소는 상표 무상 사용에 대한 다소 특이한 것으로 이해된다.

즉 이 사건의 원고 주장처럼, 상표 사용자가 상표 가치 상승에 기여했는지를 고려해야 한다는 점을 분명히 하기 위해 “상표권자와 상표 사용자 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”를 명시한 것으로 보인다. 그리고 그 뒷 부분에 실시한 “해당 상표에 대한 일반 수요자들의 인식”은 상표의 가치가 상표의 인지도에 따라 변경될 수 있다는 현실의 모습을 반영한 것으로 이해할 수 있다.

3. OECD 이전가격 과세지침 참고

가. 특히 대상판결은, 이 사건에서 문제된 상표 사용자의 상표 가치 향상에 관한 기여와 관련하여, “양 당사자가 상표의 개발, 상표 가치의 향상, 유지, 보호 및 활용과 관련하여 수행한



기능”이라는 표현을 사용하고 있다.

이러한 표현을 사용하게 된 이유에 대해 정확히 알 수는 없고, 이 대상판결의 사안에서 어떠한 논의가 있었는지 분명하지는 않다. 하지만 관련된 조세심판원 결정(예를 들어, 조심2021서 4649, 2021. 11. 23.)에 기재된 청구인의 주장을 기초로 추측해보면, 아마도 OECD 이전가격 과세지침의 내용을 참고한 것이 아닌가 추측된다.

나. 물론 이 사건은 순수한 국내 거래이기 때문에, OECD 이전가격 과세지침이 어떠한 직접적 전거나 참고자료가 되기는 어렵겠지만, 간접적인 참고자료는 될 수 있을 것으로 보인다. 구체적으로 보면 다음과 같다.

1) 문단 6.42에서는 “법적 소유권을 결정하는 것은 정상거래원칙에 부합하는 대가보상의 문제와는 구별된다. 법적 소유자가 궁극적으로 향유하는 수익은 법적 소유자의 수행기능, 사용자 자산 및 부담위험과 다국적기업그룹 구성원들의 수행기능, 사용자 자산 및 부담위험에 따른 기여도에 의해 결정된다.”고 기재하고 있다.

2) 문단 6.48에서는 “관계거래의 정상가격을 확인할 때, 무형자산가치의 창출과 관련된 그룹 구성원들의 기여를 고려하여 적절히 보상하여야 한다. 다국적기업그룹의 모든 구성원들은 무형자산의 개발, 향상, 유지, 보호 및 사용과 관련하여 그들의 수행기능, 사용자 자산 및 부담위험에 대하여 적절한 보상을 받아야 한다.”고 규정하고 있다.

3) 문단 6.52에서는 “법적 소유자가 아닌 관계회사들이 무형자산의 가치에 기여하는 활동을 수행하는 경우 그들이 수행한 기능에 대하여 ... 원칙들에 따른 정상대가를 보상하여야 한다.”고 규정하고 있다.

다. 아마도 대상판결에서는, 무형자산의 일종인 상표권과 관련하여 경제적 합리성에 관한 법리를 구체화하면서, 위와 같은 OECD 이전가격 과세지침의 내용과 표현을 참고하여 글로벌 스탠다드에 부합하기 위해 노력한 것이 아닌가 추측된다.

라. 개인적인 생각으로 이러한 시도는 적절하다고 생각한다. OECD 이전가격 과세지침과 같이 다양한 의견을 취합하여 오랜 기간 논의되어 국제적으로 인정받게 된 기준을 적극적으로 검토해보고, 이를 우리나라의 판단 기준으로 끌어오는 것은, 오류의 가능성을 줄이고 다양한 사안에 대한 실효성 있는 기준을 세우는 데에 도움이 되기 때문이다. 다만 이는 어디까지나 국제적 기준의 타당성에 대한 엄밀한 검토를 전제로 해야 할 것이다.

VI. 대상판결의 의의

가. 1) 대상판결은 부당행위계산 부인의 요건 중 하나인 경제적 합리성 판단 기준과 관련하여, 종전의 확립된 일관된 법리를 다시 한번 확인하면서, 상표권자가 상표 사용자로부터 상표권 사용료를 지급받지 않았다는 이유만으로 곧바로 그 행위가 경제적 합리성을 결여하였다고 단정할 수 없다고 판단하였다.

2) 나아가 대상판결은, 상표제도의 목적 및 상표 가치의 특성이라는 사회적 현상을 기초로, 경제적 합리성의 판단 기준과 고려 요소를 구체화하여 제시한 데에 의미가 있다.

3) 또한 대상판결은, 이 사건에서 문제된, 상표 사용자가 상표 가치 상승에 기여했는지 여부를 고려하여야 하는지에 관해 비교적 명확한 법리를 실시하였는데, 그 과정에서 OECD 이전가격 과세지침의 내용도 참고하여 글로벌 스탠다드에 부합하기 위해 노력한 것으로 보이고, 이러한 시도는 타당하다고 생각한다.

나. 이처럼 대상판결은 부당행위계산 부인과 경제적 합리성에 관한 일반적 법리를, 상표권 무상사용이라는 국면에서 구체화시켜 법리를 선언한 것으로서, 관련된 여러 사건들의 통일적 해결을 위한 기준을 제시하고, 이러한 기준을 이용한 일관된 과세행정을 통해 국민의 예측가능성 확보를 도모할 수 있다는 점에서 큰 의의가 있다고 생각한다.



[참고문헌]

윤선희, 상표법(제5판), 법문사, 2018년

이준봉, 조세법총론(제5판), 삼일인포마인, 2019년

임승순·김용택, 조세법(제22판), 박영사, 2022년

- ▶ 발표일시 : 2023. 06. 28.(수) 07 : 30
- ▶ 사 회 : 김재승 변호사
- ▶ 참석회원 : 구진주, 김대휘, 김시연, 김영민, 김용태, 김재승, 박용석, 서장원, 신용간, 엄정숙, 오세욱, 오승원, 윤진규, 윤찬열, 이남진, 이선희, 이영실, 이재용, 이정일, 임동국, 정재웅, 최수진, 홍영호, 홍재영 변호사(이상 24명)