

## 그룹상표권 사용료 과세에 관한 연구\*

이 동 식\*\*

### 〈국문초록〉

2000년대 들어와서 국내 기업집단이 지주회사체제로 전환하기 시작하면서 지주회사의 주 수입원이 되어지는 상표사용료수입에 대한 과세가 본격화되었다. 지주회사체제로 전환한 그룹의 경우 그룹상표를 대부분 지주회사의 소유로 하면서 계열사와 라이선스계약을 체결하여 사용권한을 부여하고 그 대신 일정한 사용료를 수수하는 구조를 취하고 있다. 지주회사체제로 전환하지 않은 그룹의 경우 그룹 내 일부 회사가 상표사용권한을 가지고 다른 계열사와 사용계약을 체결하고 있는 상황이다. 이 두 경우 과세구조에 있어서는 큰 차이가 없다.

상표사용료과세와 관련하여 논란이 많은 것이 법인세법상 부당행위계산부인제도를 적용하는 것이다. 즉, 상표소유자가 다른 회사에게 상표사용권한을 부여하여 이익을 제공한 경우 그에 대한 대가를 적정하게 수령하지 않은 경우 시가와와 차액 상당액을 익금산입하여 법인세를 과세하고 있다. 이 과정에 등장하는 쟁점으로 이 글은 크게 두 가지를 주목하였다. 첫째는 사용대상 상표가 하나의 기업집단이 그룹 전체의 브랜드차원에서 관리하는 상표인 경우 어느 범위까지 부당행위계산부인제도의 적용대상으로 할 것인지 여부이다. 좀 더 구체적으로는 법인세법 시행령 제88조 제1항 제6호에서 “자산”에 상표법에 의해 보호되는 등록상표(혹은 상표권)에만 해당하는 것으로 해석할지 그룹상표권 혹은 브랜드와 같은 광의의 상표를 모두 포섭하는 것으로 해석할지 여부가 문제될 수 있다. 이에 대해 이 글은 부당행위계산부인제도의 취지상 자산의 범주를 넓게 해석함이 타당하다는 의견을 제시하였다. 둘째는, 브랜드와 같은 광의의 상표가 부당행위계산부인제도의 적용대상이 되는 자산에 해당한다면 적정한 상표사용료율을 결정하는 기준의 확정이다. 이 글은 현재 이에 대한 기준으로 작동해야 하는 법인세법 시행령 제89조는 충분치 않다는 점을 지적하고 나름의 개선안을 제시하였다.

주제어 : 상표권과세, 그룹상표권, 상표사용료과세, 실질과세원칙, 부당행위계산부인제도, 브랜드, 상표

• 투고일 : 2023.12.29. / 심사일 : 2024.01.21. / 게재확정일 : 2024.01.22.

\* 이 논문은 2023학년도 경북대학교 연구년 교수 연구비에 의하여 연구되었음.  
\*\* 경북대학교 법학전문대학원 교수/법학연구원 연구위원

## I. 시작하면서

기업은 영리를 목적으로 하는 단체이다. 이러한 기업을 어떻게 경영할 것인지와 관련하여 경영학의 대가 피터 드러커(Peter F. Drucker)는 혁신과 마케팅이 그 핵심이라고 하였다. 기업이 혁신을 하는 이유는 다양할 수 있지만 기업의 궁극적 목적과 연결해서 생각해보면 적은 비용을 투입하여 잘 팔릴 수 있는 매력적인 상품을 생산하기 위함이라고 할 수 있다. 마케팅은 그렇게 혁신의 과정을 거쳐 생산한 제품을 소비자에게 잘 알려 만족할 만한 매출로 연결시키기 위한 작업이다.

이러한 기업경영과정에 다양한 형태의 무형자산(혹은 지식재산)이 형성된다. 혁신과정에는 특허와 디자인 등과 같은 것이 생겨나고 마케팅과정에서는 브랜드와 상표 등이 생성된다. 오늘날 기업경영에서는 이러한 무형자산이 상품제조 시설, 공장 등과 같은 유형자산보다 더 중요하게 다루어지고 있다<sup>1)</sup>. 기업의 경영성과를 바탕으로 하게 되는 기업회계와 세무상으로도 무형자산 이슈가 점점 더 중요해지고 있다. 특히, 기업들은 오늘날 소위 그룹이라고 하는 하나의 집단을 이루어 경제활동을 하는 경향이 있고 동일한 그룹에 속해 있는 기업 상호간에는 그룹 전체의 이익을 극대화하기 위해 다양한 지원활동을 하게 되는데 그러한 지원활동에도 무형자산거래가 중요한 역할을 하고 있다.

최근에는 이 중 상표(브랜드 포함)의 사용거래와 관련한 과세문제가 많이 논란이 되고 있다. 상표가 기업의 실적을 좌우하는 마케팅에 중요한 역할을 하는 무형자산이기 때문에 그룹은 그룹 차원에서 상표관리를 하고 있고 그러한 상표를 계열회사들로 하여금 사용하게 하는 경우가 많다. 계열회사들이 그룹의 상표를 사용하여 기업경영을 하게 되면 그렇지 않은 경우에 비해 시장에서 보다 더 많은 수익을 낼 수 있게 될 것이다. 그에 대한 대가로 계열회사들은 상표를 보유한 회사에 적절한 사용료를 지불해야 한다.

이 경우 상표사용을 둘러싼 두 기업 모두에게 과세이슈가 등장할 수 있다. 이를 둘러싼 과세가 우리나라에서는 2010년 이후 본격화되었다<sup>2)</sup>. 관련 사건들이 지금까지는 조세심판원의 심판청구와 같은 행정심 단계를 거쳐 하급심

1) 심충진·김진태·권해숙, “기업회계 및 세법상 무형자산 범위 재설정에 관한 연구”, 「유라시아연구」 제18권 제4호(통권 제63호), 아시아·유럽미래학회, 2021, 3면; 권혁준·김종일, “브랜드 자산의 가치 및 사용료를 평가: A지주회사 사례”, 「회계저널」 제31권 제1호, 한국회계학회, 2022년, 264면.

2) 조정환, “그룹브랜드 사용에 대한 세무상 이슈”, [https://www.samili.com/weekly/weekly\\_view.asp?idx\\_no=18517](https://www.samili.com/weekly/weekly_view.asp?idx_no=18517)(2024. 1. 10. 접속).

법원에서 주로 논의되고 있다가 최근 대법원 판결도 몇 건 선고되기에 이르렀다<sup>3)</sup>. 이처럼 다수의 과세사례가 등장하고 있음에도 아쉽게도 이와 관련한 과세논리는 이론적으로 충분히 정립되어져 있지 않은 실정이다. 과세실무적으로도 완전하게 체계가 잡혀있다고 보기에는 부족해 보인다. 그러다보니 상표(권) 사용료 과세와 관련하여 납세자와 과세당국 간에 여러 갈등들이 생겨나고 있다. 앞으로 이러한 과세가 더욱 확대될 것이라는 점을 고려할 때 이에 대한 연구가 시급하다고 할 수 있다. 이 글은 이러한 필요성에 기초하여 그룹계열사의 상표사용과 관련하여 논란이 되는 과세문제를 연구대상으로 하고자 한다.

## II. 그룹상표권 개념의 이해

### 1. 의의

그룹 계열사들의 상표사용에 대한 과세문제를 다루기 위해서는 우선 과세대상에 대한 이해가 선행되어야 한다. 이와 관련한 최근의 대법원 판결문에서는 계열사가 사용한 것은 “상표”이고 그 대가로 지급하는 것은 “상표권 사용료”라고 판시하고 있다<sup>4)</sup>. 상표를 사용하였으면 “상표 사용료”를 지불하는 것으로 이해할 수 있을 것인데 “상표권 사용료”를 지불한다고 보는 이유는 무엇일까? 이와 관련하여 상표개념과 상표권개념의 구분이 필요해 보인다.

상표개념을 설명함에 있어서는 이와 혼용해서 많이 사용하고 있는 브랜드(혹은 브랜드명)에 대한 설명을 함께 할 필요가 있다. 또 상표와 브랜드가 모두 무형자산의 일종이므로 무형자산에 대한 설명도 필요하다. 다음으로, 상표권개념과 관련해서는 최근 법원이 판결문에서 “그룹상표권”이라는 용어를 사용하고 있으므로<sup>5)</sup> 이 개념은 “상표권”과 어떤 관계에 있는지도 설명할 필요가 있다.

3) 대법원 2023. 5. 18. 선고 2018두33005 판결; 대법원 2023. 5. 18. 선고 2022두31570, 2022두31587 판결; 대법원 2023. 6. 1. 선고 2012두30679 판결.

4) 대법원 2023. 5. 18. 선고 2022두31570, 2022두31587 판결.

5) 서울행정법원 2023. 8. 18. 선고 2020구합79400 판결.

## 2. 상표의 이해

### 1) 상표와 브랜드의 개념

“상표”(trademark)를 법적으로 개념정의하는 대다수 문헌들은 상표법상 상표의 정의규정을<sup>6)</sup> 원용한다<sup>7)</sup>. 이는 상표법상 상표의 개념이 일반적인(=사전적인) 상표개념과 크게 다르지 않다는 점에서는<sup>8)</sup> 어느 정도 공감할 수 있는 측면이 있다. 하지만 상표법상 상표개념은 「상표법」이라는 실정법의 보호대상(또는 보호조건)을 규정하는 것이라는 한계가 있다<sup>9)</sup>. 상표가 그 자체로 자산가치를 가지고 있고 또 이를 법적으로 보호하는 것이 상표법을 통해서만 이루어지는 것이 아니라는 측면에서 위와 같은 정의방식은 적절치 않다고 할 수도 있다.

현행법상 보호되는 상표는 ‘등록상표’와 ‘미등록상표’로 나눌 수 있다. 상표법이 정하는 요건과 절차에 따라 등록된 상표를 ‘등록상표’라 한다. 이는 상표법에 따라 보호를 받는다. 그 외 상표 중 법적 보호가치가 있는 것은 ‘미등록상표’라고 하고 이는 「부정경쟁방지 및 영업비밀보호에 관한 법률」(이하 “부정경쟁방지법”이라 함)에 의해 보호를 한다<sup>10)</sup>. 양자를 총괄하는 상표개념은 자신이 판매하는 상품(서비스 포함)을 타인의 그것과 구분하기 위하여 상품에 표시한 것이라고 할 수 있다<sup>11)</sup>.

상표는 기본적으로 영업을 하는 자가 자신의 것을 타인의 그것과 구분하기 위하여 사용하는 표지인데 이러한 유사한 기능을 하는 것이 다수 존재한다<sup>12)</sup>.

#### 6) 상표법 제2조 제1항:

“1. “상표”란 자기의 상품(지리적 표시가 사용되는 상품의 경우를 제외하고는 서비스 또는 서비스의 제공에 관련된 물건을 포함한다. 이하 같다)과 타인의 상품을 식별하기 위하여 사용하는 표장(標章)을 말한다.

2. “표장”이란 기호, 문자, 도형, 소리, 냄새, 입체적 형상, 홀로그램·동작 또는 색채 등으로서 그 구성이나 표현방식에 상관없이 상품의 출처(出處)를 나타내기 위하여 사용하는 모든 표시를 말한다.”

7) 예, 이인종, 「상표법개론」, 선학사, 2015, 56면.

8) 윤선희, 「상표법」(제4판), 법문사, 2016, 5면.

9) 상표법상 상표와 사회통념상 상표가 다를 수 있음을 명시한 문헌으로는 윤선희·이승훈, 「상표법의 이해」, 도서출판 자운, 2023, 36면.

10) 윤선희, 「상표법」(제4판), 법문사, 2016, 105면 이하.

11) 부정경쟁방지법 제2조 제1호는 정당한 사유 없이 타인의 성명, 상호, 상표, 상품의 용기·포장, 그 밖에 타인의 상품임을 표시한 표지(標識)(이하 이 목에서 “타인의 상품표지”라 한다)와 동일하거나 유사한 것을 사용하거나 이러한 것을 사용한 상품을 판매하는 행위 등을 부정경쟁행위로 정의하고 있다. 이 정의는 상표를 타인의 상품표지의 일종으로 이해하고 있다. 상표를 상호, 상품의 용기·포장 그 규정에서 열거된 그 외의 상품표지와 구분해서 이해하면 본문에서의 일반적인 상표개념과 유사하게 된다.

12) 상호, 디자인, 도메인 이름, 트레이드 드레스 등이 그러한 개념에 해당한다. 상표와 이런

그 중 이 글에서는 브랜드(brand)와의 구분을 특별히 언급하고자 한다. 흔히 브랜드는 상표와 동일한 단어로 사용하는 경우가 많다<sup>13)</sup>. 양자는 어떤 것을 다른 것과 구별시켜주는 단어, 상징 등 표시의 결합체라는 점에서 유사한 점이 있다. 하지만 양자는 다른 것이므로 구분되어야 한다. 일부에서는 브랜드를 “Corporate brand”와 “Product brand”로 구분하고 후자가 상표법상 상표와 거의 동일한 의미라고 설명하는 입장도 있다<sup>14)</sup>. 한국채택국제회계기준(K-IFRS, 이하 “기업회계기준”이라 함)에서도 “브랜드명”이라는 개념을 사용하며 이를 “상표”개념과는 구분하고 있다<sup>15)</sup>.

브랜드를 아직까지 명확하게 법적으로 정의한 규정은 없다. 하지만 대체적으로 여러 마케팅활동의 결과로 형성된 상품에 대한 인지도, 이미지, 품질인식, 그리고 이에 따라 나타나는 고객충성도 등의 총합으로 정의할 수 있다. 소비자들은 브랜드를 통해 하나의 경제적 생산자를 다른 주체와 구분할 수 있게 된다. 상표도 이와 유사한 기능을 하게 되므로 일반적으로 브랜드를 관리하는데 가장 적합한 지식재산을 상표라고 한다<sup>16)</sup>. 하지만 상표 이외에도 회사(혹은 그룹)명, 특정 상품명, 기호, 상표가 아닌 로고나 로고송, 캐릭터, 홍보대사 등 마케팅에 활용하는 인물의 이미지, 디자인 또는 이들의 조합 등 다양한 도구에 의해 브랜드관리가 가능하다<sup>17)</sup>. 상표는 그 단위가 “상품”인 반면 이와 구분되는 브랜드는 “상품을 생산하는 경영활동의 주체”가 될 수도 있다는 점에서도 차이가 있다. 그래서 브랜드는 기업단위로 평가하는 경우가 많지만 기업이 집단을 이루어 활동하는 경우 하나의 그룹 단위로도 브랜드 형성이 이루어진다<sup>18)</sup>.

개념들의 구분에 대해서는 참고, 이인중, 「상표법개론」, 선학사, 2015, 56면.64면~67면.

13) 배효경, “기업집단 내 상표 사용료의 시가 산정과 관련한 법인세법상 문제-계열회사 간 내부거래 매출액 인자의 취급을 중심으로-”, 『조세법연구』 제25집 제3호, 2019, 584면: “오늘날 ‘브랜드’로 대응되는 상표는...”; 윤선희·이승훈, 「상표법의 이해」, 도서출판 자운, 2023, 10면.

14) 조정환, “그룹브랜드 사용에 대한 세무상 이슈”, 3면( [https://www.samili.com/weekly/weekly\\_view.asp?idx\\_no=18517](https://www.samili.com/weekly/weekly_view.asp?idx_no=18517)(2024. 1. 10. 접속).

15) 기업회계기준 제1038호 문단 9.

16) 알렉산더 체르네프지움(오해동 번역), 「전략적 브랜드 경영」, 북코리아, 2022, 327면.

17) 이규호, 「상표법」, 진원사, 2015, 17면~18면.

18) 실제로 우리나라의 경우 소비자들은 개별회사에 대해서 뿐만 아니라 삼성, LG, SK, 두산 등 대기업 그룹별로 하나의 이미지를 형성하고 있다. 각 그룹들은 그룹을 상징하는 심볼, 문자, 슬로건 등을 사용하고 있으며 그것이 그 그룹의 브랜드를 형성하게 된다. 계열회사들은 그룹의 “공동 브랜드”를 공유하며 경영을 한다. 권혁준·김종일, “브랜드 자산의 가치 및 사용료를 평가: A지주회사 사례”, 『회계저널』 제31권 제1호, 한국회계학회, 2022년, 266면.

이러한 브랜드는 그 자체가 기업의 무형자산의 일종이다<sup>19)</sup>. 상표는 법적인 개념이고 브랜드는 경영학에서의 개념에 불과한 것으로 평가하는 입장도 있다<sup>20)</sup>. 하지만 현재 실정법 조문에서 분명하게 상표와 분리되어진 개념으로 브랜드를 사용하는 경우도 있는 점을 염두에 둔다면 브랜드도 법적인 개념이라고 해야 한다<sup>21)</sup>. 실정법 조문에서 상표라는 개념과 브랜드라는 개념을 구분하고 있으므로 법적으로도 양자는 다른 것으로 취급되어야 한다. 브랜드를 형성하는 다수의 요소들은 미등록상표처럼 상표법에 의해 보호를 받지 못하지만 부정경쟁방지법에 의한<sup>22)</sup> 보호의 대상이 될 수는 있다<sup>23)</sup>.

## 2) 상표와 브랜드의 관계

위에서 설명한 바와 같이 상표와 브랜드를 동일한 것으로 이해하는 경우가 다수 존재하지만 양자는 법적으로도 구분해야 하는 개념이다. 상표도 무형자산이지만 브랜드도 그 자체가 하나의 독립된 무형자산에 해당한다. 이처럼 양자를 구분한다고 할 때 브랜드는 상표보다 훨씬 포괄적인 개념이라고 할 것이다<sup>24)</sup>.

앞에서 언급한 바와 같이 상표와 브랜드를 동일하게 이해하는 견해가 다수 존재하며 아래에서 설명하는 바와 같이 상표와 브랜드의 기능이 매우 유사한 점을 고려하여 적어도 세법적 논의를 함에 있어서는 “상표”를 광의와 협의 그리고 최협의로 이해하는 방법을 제안하고자 한다. 광의의 상표는 브랜드의 개

19) 이규호, 「상표법」, 진원사, 2015, 17면. 세계적인 컨설팅 전문회사인 인터브랜드(Interbrand)는 매년 기업의 브랜드가치를 평가하여 공개하고 있다. 2023년 11월 21일 공개된 자료에 따르면 세계 1위 브랜드가치 소유 회사는 애플로 그 가치가 5,027억달러이고, 우리나라 기업 중 가장 가치가 큰 회사는 삼성전자로 브랜드가치순위 5위로 그 가치는 914억달러(118조원)라고 한다. [https://www.newsis.com/view/?id=NISX20231121\\_0002529536&cID=13001&pID=13000](https://www.newsis.com/view/?id=NISX20231121_0002529536&cID=13001&pID=13000)(2024. 1. 10. 접속).

20) 조정환, “그룹브랜드 사용에 대한 세무상 이슈”, 3면([https://www.samili.com/weekly/weekly\\_view.asp?idx\\_no=18517](https://www.samili.com/weekly/weekly_view.asp?idx_no=18517))(2024. 1. 10. 접속).

21) 실정법 조문에서 상표개념과 병렬적으로 브랜드라는 개념을 사용하고 있는 예로는 「국제조세조정에 관한 법률 시행령」 제13조 제1항을 들 수 있다.

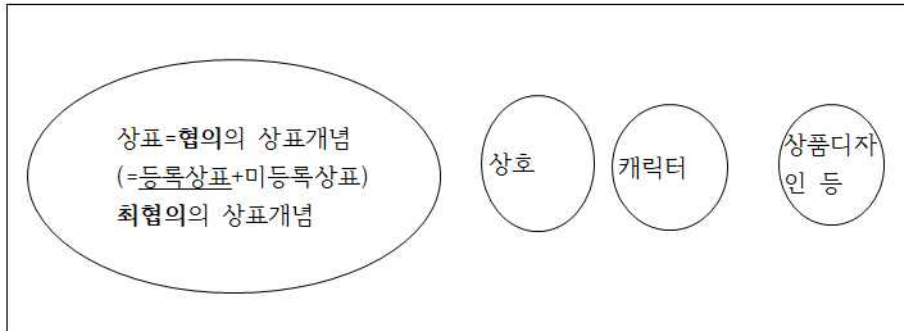
22) 부정경쟁방지법 제2조 제1호에서 “국내에 널리 인식된 타인의 성명, 상호, 상표, 상품의 용기·포장, 그 밖에 타인의 상품임을 표시한 표지(標識)와 동일하거나 유사한 것을 사용하거나 이러한 것을 사용한 상품을 판매·반포(頒布) 또는 수입·수출하여 타인의 상품과 혼동하게 하는 행위”를 부정경쟁행위로 정의하고 있는데 이때 상표와 함께 열거된 것들이 대부분 브랜드를 형성하는 도구들이라고 할 수 있다.

23) 권혁준·김종일, “브랜드 자산의 가치 및 사용료를 평가: A지주회사 사례”, 「회계저널」 제31권 제1호, 한국회계학회, 2022년, 271면.

24) 권혁준·김종일, “브랜드 자산의 가치 및 사용료를 평가: A지주회사 사례”, 「회계저널」 제31권 제1호, 한국회계학회, 2022년, 265면.

념으로, 협의는 브랜드와 구분되는 개념으로서의 상표개념으로 이해하고<sup>25)</sup>, 최협의로는 상표법에 따른 보호를 받는 등록상표만을 의미하는 것으로 이해하는 것이다.

<그림 1> 광의의 상표개념(=브랜드)



### 3) 상표와 브랜드의 기능

일반적으로 상표의 기능은 본질적 기능과 파생적 기능으로 나누어 설명한다. 본질적기능으로는 상품의 식별기능과 이와 밀접한 연관이 있는 출처표시기능과 품질보증기능을 언급한다. 파생적 기능으로 상표는 광고선전기능, 보호적 기능 및 경쟁적 기능, 재산적 기능을 수행한다고 평가한다<sup>26)</sup>.

상표와 브랜드를 구분할 때 브랜드도 거의 유사한 기능을 수행한다. 특히, 과세와 관련하여 문제가 될 수 있는 광고선전기능, 재산적 기능 그리고 고객흡인력을 유지하는 경쟁적 기능을 상표뿐만 아니라 브랜드도 가지고 있다. 문헌에서는 상표와 달리 브랜드는 그 외에도 원가절감기능, 자금조달편익기능, 인재확보유용성, 기타 다양한 측면에서 사업상 유리한 지위를 확보할 수 있는 편익이 있다고 지적하기도 한다<sup>27)</sup>. 그룹의 브랜드를 사용하는 계열사는 특정 계열집단에 속해있다는 것을 자신들과 거래하는 금융회사, 소비자 등에게 알림으

25) 위키피디아에서는 브랜드개념을 광의와 협의로 이해하여 광의로는 “어떤 경제적인 생산자를 구별하는 지각된 이미지와 경험의 집합”으로 정의하고 협의로는 “어떤 상품이나 회사를 나타내는 상표, 표지”로 정의하고 있다. <https://ko.wikipedia.org/wiki/%EB%B8%8C%EB%9E%9C%EB%93%9C>(2024. 1. 10. 접속).

26) 윤선희, 「상표법」(제4판), 법문사, 2016, 170면; 이인종, 「상표법개론」, 선학사, 2015, 70면~72면.

27) 조정환, “그룹브랜드 사용에 대한 세무상 이슈”, 4면([https://www.samili.com/weekly/weekly\\_view.asp?idx\\_no=18517](https://www.samili.com/weekly/weekly_view.asp?idx_no=18517))(2024. 1. 10. 접속).

로 인해 단순히 상표를 통한 제품광고효과를 넘어선 폭넓은 경제적 편익을 현실적으로 누리게 된다<sup>28)</sup>.

### 3. 상표권의 이해

#### 1) 상표권

기업이 상표를 개발하고 그 가치를 유지·증대시키기 위해서는 자본투입을 해야 하는데 그렇게 형성된 자산적 가치가 있는 상표를 법적으로 보호하기 위해 입법자는 「상표법」이라는 법을 제정해두고 있다<sup>29)</sup>. 이 법은 일정한 등록절차를 통해 법적 보호요건을 충족한 상표를 국가에 등록하도록 하고 그 등록된 상표에 대해서는 특별한 권리를 부여해서 타인의 침해로부터 보호해주고 있다<sup>30)</sup>. 이처럼 등록된 상표의 경우 상표법에 따른 법적 보호를 받을 수 있는 특별한 자격이 부여되는데 이것이 “상표권”이다. 즉, 상표권은 「상표법」이라는 실정법을 전제한 것이다.

이 법에 따르면 상표등록을 하려는 자는 상표의 적극적 요건과 소극적 요건을 충족한 기호, 문자 등의 상표를 그 상표를 사용할 상품(지정상품)을 지정하여 출원서를 특허청장에게 제출해야 한다. 이렇게 출원서가 제출되면 특허청의 심사관이 상표의 요건에 대해 심사하여 문제가 없으면 출원공고를 하고 이에 대해 이의신청절차를 거쳐 상표등록료 납부 확인후 상표등록을 하게 된다. 이렇게 상표등록이 되면 비로소 법상 권리로서 “상표권”이 발생하게 된다<sup>31)</sup>. 이러한 절차를 거쳐 상표권이 발생하면 상표법은 상표권자에게 지정상품에 관하여<sup>32)</sup> 그 등록상표를 사용할 독점적 권한을 부여하고<sup>33)</sup>, 타인은 그러한 상표를 무단하게 사용하면 침해행위로 제재를 받게 된다.

28) 조정환, “그룹브랜드 사용에 대한 세무상 이슈”, 5면([https://www.samili.com/weekly/weekly\\_view.asp?idx\\_no=18517](https://www.samili.com/weekly/weekly_view.asp?idx_no=18517)(2024. 1. 10. 접속)).

29) 상표법 제1조: “이 법은 상표를 보호함으로써 상표 사용자의 업무상 신용 유지를 도모하여 산업발전에 이바지하고 수요자의 이익을 보호함을 목적으로 한다.”

30) 윤선희, 「상표법」(제4판), 법문사, 2016, 170면; 이인중, 「상표법개론」, 선학사, 2015, 10면.

31) 상표법 제82조 제1항.

32) 상표에 대해 상표법에 따라 등록을 해서 상표권이라는 권리가 발생한다해도 그 권리의 효력범위는 출원시 지정한(혹은 추후 지정상품추가절차를 통해 추가되어진) “지정상품”에 한정된다. 이는 상표법에 의해 보호하는 상표권이라는 배타적이고 독점적인 권리의 범위와 기업이 개발한 상표가 상표권침해로 되는 사례가 어떤 것인지를 명확하게 하는 의미가 있다. 이인중, 「상표법개론」, 선학사, 2015, 437면.

33) 상표법 제89조.



## 2) 그룹상표권

법원은 상표과세 관련 판결문에서 “그룹상표권”이라는 개념을 명시적으로 사용한 바 있다<sup>34)</sup>. 이 개념은 상표권을 규정하는 상표법에는 등장하지 않는 개념이다<sup>35)</sup>. 이 개념을 사용한 법원판결문에서도 그것을 구체적으로 설명하지는 않고 있는 상황이다. 그러다보니 이를 어떻게 이해할지를 두고 논란이 있다. 이에 대한 이해에는 두 가지 입장이 있을 수 있다.

제1설은 그룹상표권을 상표법의 적용을 받는 상표권의 일종으로 이해하는 입장이다. 즉, 이 입장에 따를때 상표법에 따라 등록된 상표만이 그룹상표권에 의해 보호되는 대상이라고 이해한다. 다만 상표가 하나의 그룹에서 그룹차원의 브랜딩 수단으로 활용되고 있는 경우 그러한 등록상표만을 대상으로 하여 “그룹상표권”이라는 별도의 개념을 사용할 수 있다는 입장이다. 제2설은 그룹상표권을 상표법의 적용을 받는 상표만을 대상으로 하는 것이 아니라 브랜드 형성의 수단이 되는 다양한 자산도 그 대상으로 이해하는 입장이다. 이 입장은 기본적으로 상표권은 상표법을 전제한 것인데 그 법에서 그룹상표권이라는 별도의 개념을 사용하지 않고 있으므로 이를 상표법과 연결시킬 수 있는 전제가 성립되지 않는다고 이해한다. 또한 이 입장은 판례가 그룹상표권이라는 개념을 사용한 상황이 상표법에 따른 상표보호를 논의하는 과정이 아니라 계열사들이 그룹브랜딩을 위해 관리하고 있는 상표라는 자산을 사용하여 경제적 이익을 향유한 경우 각 상표사용의 당사자에 대한 법인세 과세를 어떻게 하는 것이 합리적인지를 논하는 과정이었다는 점, 그리고 이 단계에서 세법은 굳이 상표법에 구속되어 상표권을 이해할 필요가 없다는 점을 근거로 한다<sup>36)</sup>.

생각건대, 이 문제는 결국 아래에서 설명하는 상표법과 세법의 관계에 대한 이해가 전제되어야 하는 것으로 보여진다. 개인적으로는 상표과세와 관련하여 그 대상을 상표법에 의해 보호되는 상표로 한정하지 않는 것이 타당하다는 입장이므로 그룹상표권개념과 관련해서는 제2설처럼 해석함이 타당하다고 본다. 이는 결국 상표법에 의해 보호되는 상표, 즉 최협의의 상표만을 그룹 계열사가

34) 서울행정법원 2023. 8. 18. 선고 2020구합79400 판결.

35) 브랜드를 “Corporate brand”와 “Product brand”로 구분하는 입장인 문헌에서 전자를 “그룹 브랜드”라는 용어와 동일한 것으로 이해하고 있다. 이 문헌의 경우 “Product brand”를 상표법상 상표와 거의 동일한 의미로 이해하므로 결국 “brand”를 “상표”로 번역하는 것이므로 “그룹브랜드”는 “그룹상표”를 의미하는 것으로 이해할 수 있다. 조경환, “그룹브랜드 사용에 대한 세무상 이슈”, 3면~4면([https://www.samili.com/weekly/weekly\\_view.asp?idx\\_no=18517](https://www.samili.com/weekly/weekly_view.asp?idx_no=18517)(2024. 1. 10. 접속)).

36) 이는 상표법과 세법의 관계에 대한 문제를 유발하는데 이에 대해서는 본문 아래 IV.에서 별도로 설명하기로 한다.

사용하는 경우 지주회사 등에게 그 대가를 지불하게 할 것인지 아니면 등록상표와 동일하게 광고선전기능, 재산적 기능, 경쟁적 기능을 가지고 있는 그룹의 브랜드, 즉 광의의 상표를 사용하게 한 경우에도 최협의의 상표사용과 동일하게 과세할 것인지의 문제로 연결되어진다<sup>37)</sup>.

#### 4. 무형자산의 이해

상표과세와 관련한 이슈들을 제대로 이해하기 위해서는 상표 내지는 상표권에 대한 이해 이외에 상표와 브랜드를 아우르는 개념으로서 무형자산에 대해서도 제대로 이해를 해야 한다. 무형자산에 대한 논의의 경우 자산법적 논의도 있을 수 있겠지만 지면 관계상 이 글에서는 세법상 논의를 중심으로 하기로 한다.

기업회계기준과 세법은 기업의 자산을 유형자산과 무형자산으로 구분하고 있다. 상표 내지는 상표권 그리고 브랜드는 모두 무형자산에 해당한다. 세법에서 무형자산과세가 논란이 되는 경우로는 법인세법과 「상속세 및 증여세법」(이하 “상증세법”이라 함) 그리고 국외특수관계자간의 자산거래에 대해 정상가격에 의한 조정을 문제삼는 「국제조세조정에 관한 법률」(이하 “국조법”이라 함)을 들 수 있다. 이 법 중 어디에도 무형자산을 직접 정의한 경우는 없다. 이와 달리 기업회계기준(K-IFRS) 제1038호에서는 “무형자산”을 ‘물리적 실체는 없지만 식별할 수 있는 비화폐성자산’으로 정의하고 있고<sup>38)</sup>, “자산”은 ‘과거 사건의 결과로 기업이 통제하고 있고 미래경제적 효익이 유입될 것으로 기대되는 자원’으로 명시적으로 정의하고 있다<sup>39)</sup>. 그래서 무형자산이 되기 위해서는 ①식별가능성<sup>40)</sup>, ②자원에 대한 통제 그리고 ③미래경제적 효익의 유입이

37) 이에 대해서는 추가적인 논의가 필요하므로 본문 아래에서 별도로 언급하기로 한다.

38) 영업권도 이러한 정의에 따르면 무형자산에 해당할 수 있지만 기준서에서는 기업인수등 외부적 거래를 통해 형성된 영업권이 아니라 기업 내부적으로 창출한 영업권은 원가를 신뢰성 있게 측정할 수 없고 기업이 통제하고 있는 식별할 수 있는 자원이 아니기 때문에(즉, 분리가능하지 않고 계약상 또는 기타 법적 권리로부터 발생하지 않기 때문에) 자산으로 인식하지 못하도록 하고 있다. 기업회계기준 제1038호 문단 49.

39) 기업회계기준 제1038호 문단 8.

40) 기업회계기준 제1038호 12문: “자산은 다음 중 하나에 해당하는 경우에 식별가능하다.

(1) 자산이 분리가능하다. 즉, 기업의 의도와는 무관하게 기업에서 분리하거나 분할할 수 있고, 개별적으로 또는 관련된 계약, 식별할 수 있는 자산이나 부채와 함께 매각, 이전, 라이선스, 임대, 교환할 수 있다.

(2) 자산이 계약상 권리 또는 기타 법적 권리로부터 발생한다. 이 경우 그러한 권리가 이전가능한지 여부 또는 기업이나 기타 권리와 의무에서 분리가능한지 여부는 고려하지 아

있어야 한다. 기업회계기준에서는 이러한 무형자산의 예시로 컴퓨터소프트웨어, 특허권, 저작권, 영화필름, 고객목록, 모기지관리용역권, 어업권, 수입할당량, 프랜차이즈, 고객이나 공급자와의 관계, 고객충성도, 시장점유율과 판매권 등을 예시적으로 언급하고 있다<sup>41)</sup>.

세법에서는 무형자산을 정의하는 대신 무형자산에 해당하는 것을 예시하거나(제1유형) 한정적으로 열거하거나(제2유형)<sup>42)</sup> 혹은 아무런 추가적 설명도 없이 “자산”이라는 단어만을 사용하기도 한다(제3유형)<sup>43)</sup>. 특히, 제2유형의 경우 열거되지 않았지만 기업회계기준 등에 의해 무형자산으로 인식될 수 있는 것을 과세상 어떻게 취급할지가 논란이 되고 있다. 아래 표에서는 가장 바람직한 입법방식이라고 생각하는 국조법상 무형자산규정을 소개해 보았다<sup>44)</sup>.

<표 1> 세법상 무형자산 정의규정의 예시

<p>「국제조세조정에 관한 법률 시행령」 제13조(무형자산거래의 정상가격 산출방법) ① 이 조에서 “무형자산”이란 사업활동에 사용가능한 자산(유형자산 또는 금융자산 외의 것을 말한다)으로서 특정인에 의해 소유 또는 통제가 가능하고 특수관계가 없는 독립된 사업자 간에 이전 또는 사용권 허락 등의 거래가 이루어지는 경우 통상적으로 적정한 대가가 지급되는 것을 말하며, 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 것을 포함한다.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 「특허법」에 따른 특허권</li> <li>2. 「실용신안법」에 따른 실용신안권</li> <li>3. 「디자인보호법」에 따른 디자인권</li> <li>4. 「상표법」에 따른 상표권</li> <li>5. 「저작권법」에 따른 저작권</li> <li>6. 서비스표권, 상호, 브랜드, 노하우, 영업비밀 및 고객정보·고객망</li> <li>7. 계약에 따른 권리 및 채취권, 유료도로관리권 등 정부로부터 부여 받은 사업권</li> <li>8. 영업권 및 계속기업가치</li> </ol>
--

무형자산은 권리로서의 무형자산과 가치로서의 무형자산으로 나눌 수 있다<sup>45)</sup>. ‘권리로서의 무형자산’은 위 국조법규정에 나타나듯이 무형자산으로 분류

니한다.”

41) 기업회계기준 제1038호 문단 9.

42) 국조법은 예시적으로 규정하고 있고(국조법 시행령 제13조 제1항) 법인세법상 감가상각규정등은 한정적 열거방식으로 규정하고 있다(법인세법 시행령 제24조 제1항 제2호). 상중세법에서는 개별적 권리를 열거하고 “등”이라는 복수접미사를 사용하고 있으므로 예시의 의미로 이해할 수 있다(상중세법 시행령 제59조).

43) 법인세법 시행령 제88조 제1항 제1호 등.

44) 세법상 무형자산규정 중 국조법의 관련 규정이 가장 이상적인 것으로 평가하는 다른 문헌으로는, 심충진·김진태·권해숙, “기업회계 및 세법상 무형자산 범위 재설정”에 관한 연구”, 「유라시아연구」 제18권 제4호(통권 제63호), 1면 이하.

되는 것 중 실정법체계에서 하나의 특별한 권리로 보호하는 것을 의미한다. 이 글에서 논의되는 상표권이 그러한 예에 해당한다. 이러한 권리로서의 무형자산을 세법에서 언급하는 방식에도 두 유형이 있다. 국조법상 무형자산규정에서는 “「상표법」에 따른 상표권”이라는 표현을 사용하고 있지만 법인세법과 상속세법에서는 상표법을 언급하지 않고 “상표권”이라는 개념만을 언급하고 있다. 디자인권, 실용신안권, 특허권 등도 같은 방식으로 규정하고 있다<sup>46)</sup>. 상표권은 상표법을 전제하는 것이므로 두 방식의 내용상 차이는 없다고 할 것이다.

‘가치로서의 무형자산’은 무형자산으로 인정할 자산적 가치가 존재하지만 실정법체계에서 이에 대해 하나의 권리를 설정해서 보호하지는 않고 있는 경우를 말한다. 상표권과 같은 특별한 별도의 권리가 설정되어 있지 않아도 법적 보호가치가 있는 자산이면 그 자체로 보호받을 수 있는 것은 당연하다. 이 글에서 언급한 것 중 미등록상표와 브랜드를 그 예로 들 수 있다<sup>47)</sup>.

무형자산을 이처럼 권리로서의 무형자산과 가치로서의 무형자산으로 나눌 수 있는 것은 무형의 자산적 가치가 있는 것에 대해 특별한 권리를 부여하여 보호하고 있는 실정법의 존재여부 때문이다. 그러한 실정법이 존재하지 않는다고 하여 자산적 가치가 있는 것의 자산성 자체가 부인되는 것은 아니다.

이 글에서 다루고 있는 상표를 예로 들어 좀 더 구체적으로 설명해 볼 필요가 있다. 상표 중 등록상표에 대해 상표권을 보호하는 이유는 그 권리에 화체된 무형자산으로서의 상표 자체를 보호하기 위함이다<sup>48)</sup>. 미등록상표나 브랜드는 그 자체가 무형자산이 될 수 있다. 무형자산으로서 상표의 자산적 가치가 등록상표의 경우에는 상표권이라는 권리의 가치로 평가될 뿐이고 미등록상표나 브랜드는 별도의 상표권이 부여되지 않으므로 그 자체의 가치로 평가되어지는 차이가 있을 뿐이다<sup>49)</sup>.

45) 심충진·김진태·권해숙, “기업회계 및 세법상 무형자산 범위 재설정에 관한 연구”, 「유라시아연구」 제18권 제4호(통권 제63호), 4면. 이 논문에서는 상표권 등은 권리로서의 무형자산으로, 영업권을 가치로서의 무형자산으로 분류하고 있다.

46) 법인세법 시행령 제24조 제1항 제2호; 상속세법 시행령 제59조.

47) 등록상표라 할지라도 상표법에 따른 보호요건(예, 지정상품)을 충족하지 못한 경우에는 상표법에 따른 상표권이 인정되지 못하는데 이 경우에는 등록상표라 할지라도 브랜드처럼 ‘가치로서의 무형자산’으로 이해될 수 있는 여지가 있다.

48) 상표법 제1조.

49) 상표를 보호해야 하는 이유를 설명하는 이론으로 “희석화 이론”이 있다. 이 이론은 상표의 재산적 가치를 보호하기 위해 상표를 보호해야 하는 것으로 설명한다. 이러한 희석화 이론에 따라 때 상표를 침해하는 행위를 “희석행위”라고 한다. 반면 상표를 보호해야 하는 이유로 상표의 표시기능에 중점을 두는 “오인·혼동이론”이 있다. 이 이론에 따라 때 상표를 침해하는 행위는 “혼동조래행위”라고 한다. “오인·혼동이론”은 소비자의 혼동을

### III. 그룹상표권 사용에 대한 법인세 과세 일반

#### 1. 의의

상표는<sup>50)</sup> 마케팅에 결정적 역할을 할 수 있다. 판매하는 제품의 질이 유사하다고 할지라도 어떠한 상표로 경영을 하는지에 따라 기업매출규모는 상당히 다를 수 있다. 따라서 기업들은 기업의 브랜딩능력을 향상시킬 수 있는 다양한 활동에 자금을 투입한다. 이렇게 해서 만들어진 상표는 상표를 개발한 기업이 직접 사용하기도 하지만 다른 기업에게 사용하게 하는 경우도 있다. 그룹의 경우 내부적으로 개발한 상표 등을 그룹차원의 동의하에 계열사들에게 광범위하게 사용토록 하여 효율을 극대화시키려 할 것이다. 이러한 경우 상표의 사용권한을 넘겨받은 기업은 자신이 상표를 개발하지 않았지만 그 경제적 효익의 상당부분을 누릴 수 있는 혜택을 받게 된다. 그 상표가 삼성, LG등과 같이 소비자들에게 널리 알려진 대기업이 그룹브랜딩 차원에서 관리하고 있는 것이라면 그 효과는 더욱 커질 수밖에 없다<sup>51)</sup>. 그래서 상표사용권한을 넘겨받은 기업은 이를 넘겨준 기업에게 사용료를 지불한다. 이러한 경제적 거래는 상표사용을 둘러싼 두 당사자 모두에게 법인세 변동요인이 된다. 아래에서는 이와 관련한 일반론을 설명해 보고자 한다.

#### 2. 상표사용의 법률관계

타인이 개발한 상표를 사용하기 위해서는 상표사용권한을 가진 자와 상표 라이선스계약(license agreement)을 체결해야 한다. 이때 라이선스의 대상은 실무상으로는 대부분 등록상표이지만 그 외에 이론적으로 미등록상표 혹은 브랜드에 해당하는 것도 될 수 있을 것이다. 라이선스대상이 등록상표인 경우 한

---

방지하여 소비자를 보호하는데 중점을 두는 것이고 희석화 이론은 상표의 재산적 가치를 보호하여 상표 소유자의 재산적 가치를 보호하는 것을 중점으로 한다. 상표법과 부정경쟁방지법 모두 희석화 이론에 기초하여 입법을 하고 있다고 평가하고 있다(상표법 제34조 제1항 제11호, 제13호; 부정경쟁방지법 제2조 제1호 다목). 윤선희, 「상표법」 제4판, 법문사, 2016, 106~107면.

50) 본문 III.장 이하에서 “상표”개념은 기본적으로 II.장 〈그림 1〉에서 광의의 상표개념을 전제로 한 것이다. 다만, 문장에서 좀 더 명확하게 할 필요가 있는 경우에는 “최협의의 상표” 혹은 “광의의 상표”라는 표현을 사용하기로 한다.

51) 조정환, “그룹브랜드 사용에 대한 세무상 이슈”, 4면~5면([https://www.samili.com/weekly/weekly\\_view.asp?idx\\_no=18517\(2024. 1. 10. 접속\)](https://www.samili.com/weekly/weekly_view.asp?idx_no=18517(2024. 1. 10. 접속))).

쪽 당사자는 “상표권자”가 될 것이지만 미등록상표나 브랜드가 라이선스대상인 경우 당사자가 엄밀한 의미에서 “상표권자”가 될 필요는 없다<sup>52)</sup>. 그룹의 경우 상표권자가 되는 회사는 해당 그룹이 지주회사체제를 취하고 있는 경우에는 지주회사가 될 것이고 그렇지 않은 경우에는 그룹 자체적으로 상표를 관리하고 있는 계열회사가<sup>53)</sup> 될 것이다.

이 계약의 핵심적 내용은 사용대상인 상표(계약상표)를 특정하고 이 상표에 대해 지주회사처럼 법적 보호를 받을 자격이 있는 자가 계약 상대방에게 상표를 사용할 수 있는 권한을 부여하고 대신 일정한 수수료를 수수한다는 것이다<sup>54)</sup>. 상표를 개발하고 관리하지 않은 계열사가 상표를 영업에 사용하는 경우 상표법 혹은 부정경쟁방지법에 따른 제재대상이 되지 않기 위해서는 이러한 라이선스계약을 체결해야 한다<sup>55)</sup>.

### 3. 상표사용에 대한 법인세 과세의 변천<sup>56)</sup>

상표사용에 대한 법인세과세가 본격화된 것은 2000년대 들어와서이다. 우리나라는 지주회사제도를 금지하다가 외환위기 이후 1999년에 기업의 구조조정과 지배구조 투명성 확보를 위해 「독점규제 및 공정거래에 관한 법률」(이하 “공정거래법”이라 함)을 개정하여 순수지주회사의 설립을 허용하였다. 이에 따라 2000년 이후 일부 그룹의 경우 지주회사체제로의 전환을 위해 지주회사를 설립하였다. 이 경우 상표를 포함한 그룹의 브랜드는 지주회사가 관리하고 계열사와는 라이선스계약을 체결하여 사용권한을 부여하는 대신 수수료를 받고

52) 상표사용과세 관련 최근 대법원 판결문에서 등장하는 표현들을 보게 되면 대법원은 라이선스계약의 대상은 상표권으로 이해하고 따라서 그 계약의 한쪽 당사자는 상표권자로 이해하고 있는 것으로 보인다. 대법원 2023. 5. 18. 선고 2018두33005 판결: “상표권자인 갑 주식회사가 자회사에 상표를 사용하도록 하면서 상표권 사용료를 지급받지 않자..”.

53) 이 계열회사는 대부분 해당 그룹에서 가장 매출이 큰 주력회사인 경우가 많다.

54) 일반적으로 사용되는 상표 라이선스 계약서에는 계약상표특정, 사용권부여내용, 재사용권 허용여부, 사용권의 양도가능성, 로열티산정 대상 및 사용료를, 사용료정산절차, 상표와 관련한 분쟁발생시 절차와 협조의무 등에 대한 규정이 포함되어 있다.

55) 이러한 라이선스계약이 명시적으로 존재하지 않는 경우임에도 계열사가 이를 사용하고 있고 이에 대해 지주회사 등이 별도의 문제제기를 하지 않고 있는 경우 상표권침해에 따른 손해배상 이외에 지주회사 등에게 상표사용료에 대한 과세를 할 수 있을 것인지가 문제될 수도 있다. 이는 본문 아래에서는 설명하는 상표법과 세법의 관계에 대한 문제로도 이해할 수 있다.

56) 아래내용은 조경환, “그룹브랜드 사용에 대한 세무상 이슈”, 1면~3면을([https://www.samili.com/weekly/weekly\\_view.asp?idx\\_no=18517](https://www.samili.com/weekly/weekly_view.asp?idx_no=18517)(2024. 1. 10. 접속) 참조하여 작성하였다.

있었다. 과세당국은 대기업에 대한 세무조사시 사용료를 적정하게 책정하여 주고 받는지를 점검하여 과세내용에 반영하기 시작하였다.

상표사용에 대한 과세내용은 2010년을 전후로 하여 일부 변화하게 된다. 이 시점을 전후로 하여 사업자회사의 해외계열사 매출 부분에 대한 과세가 문제되기 시작하였다<sup>57)</sup>. 또한 과거에는 단순히 상표의 법적 소유권을 기초로 하여 사용료수취여부가 결정되었지만 이때부터는 실질적으로 상표에 대한 관리와 투자를 한 주체가 누구인지에 따라 사용료수취의 적정성 여부를 판단하였다<sup>58)</sup>. 그리고 2015년을 전후하여 그 전에는 주로 지주회사를 설립한 그룹을 대상으로 하여서만 상표사용료 과세문제를 점검하다가 이 이슈가 지주회사체제로 전환하지 않은 그룹의 경우에도 동일한 문제가 있음을 인지하고 과세대상을 확대하였다.

#### 4. 상표 제공자와 사용자에 대한 법인세 과세내용

일반론적으로 상표사용과 관련한 과세내용은 상표를 사용하게 한 기업은 그 수수료 수익을 법인세 과세기 익금으로 인식하게 되고, 상표사용권한을 부여받은 회사는 그 사용료로 지급한 금액을 비용으로 손금처리하게 된다. 이러한 과세를 하기 위해서는 다음과 같은 점들이 결정되어야 한다.

첫째, 라이선스계약의 대상이 무엇인지를 확정해야 한다. 왜냐하면 그것이 최협협의 상표인지 광의의 상표(브랜드)인지 혹은 특정 기업이 아닌 그룹차원의 브랜드인지에 따라 무형자산의 가치가 달라 사용금액에도 영향을 줄 것이고, 아래에서 설명하는 과세당사자를 결정하는데도 영향을 줄 수 있다<sup>59)</sup>. 이는 기본적으로 라이선스계약의 해석에 따라 결정할 문제이다. 하지만 계약문언상 거래대상과 실제 당사자가 사용허락하고 있는 대상이 다를 경우 경제적 실질을 중시하는 세법에서는 후자에 따라 과세해야 한다.

57) 당시 일부 그룹의 경우 지주회사가 국내 사업자회사로부터 상표사용료를 수취할 때 기준을 사업자회사의 개별매출액으로 하었는데 이는 그 사업자회사에 해외계열사가 존재하는 경우 그 해외계열사로 부터는 상표사용료를 수수하지 않는 것이 되어 이 부분이 과세상 논란이 되었다.

58) 법적으로는 상표가 지주회사소유일지라도 그 상표에 대한 관리와 투자를 실질적으로 계열사가 한 경우 계열사는 지주회사에 지불한 사용료의 전액 또는 일부에 대한 손금을 부인당하는 문제가 발생한다.

59) 예를 들어 등록상표가 그 대상이라고 한다면 상표법에 따른 상표권자가 누구인지, 그 상표가 상표법에 따라 보호되는 지정상품의 범위가 어떻게 되는지 여부가 과세에 영향을 미친다. 하지만 그것이 브랜드라고 볼 경우 그러한 요소들이 결정적으로 중요하지 않다.

둘째, 세법적으로 상표사용료를 수수할 당사자가 정해져야 한다. 보통의 경우 라이선스계약을 기초로 하여 그 계약에 따라 상표를 사용하게 한 자는 상표사용권한을 넘겨받는 기업으로부터 사용수수료를 받게 된다. 다만, 앞에서 설명한 것처럼 과거에는 상표의 법적 소유권자가 누구인지를 기준으로 수수료 지급의 타당성을 검토하였지만 현재는 경제적으로 그 상표를 관리하고 가치를 유지하기 위해 투자를 하는 주체가 누구인지에 따라 결정해야 한다.

셋째, 적정한 상표사용료율이 결정되어야 한다. 이를 위해서는 사용대상 자산의 시가를 결정하고 그 시가에 일정요율을 곱하는 방식으로 산출함이 원칙이다. 세부적인 내용은 기본적으로 라이선스계약에 기재된 내용을 바탕으로 하겠지만 그 수준이 법인세법상 시가로 받아들여지지 않을 때에는 부당행위계산부인제도에 의해 조정될 수 있다. 현재 당사자가 상표 라이선스계약을 체결함에 있어서 상표 사용료율을 결정하는 구조는 대체적으로 총매출액에서 OEM매출액과 특수관계자간의 매출액을 공제한 뒤 다시 언론매체에의 광고선전비로 지출한 금액을 공제한 것에 대해 일정비율을 곱하는 방식으로 산출하고 있다.

#### IV. 그룹상표권 사용과 법인세법상 부당행위계산부인제도

##### 1. 의의

법인세법상 부당행위계산부인제도는 법인세과세에서 항상 논란이 되는 주제이다. 이는 상표 사용료과세에 있어서도 마찬가지이다. 상표사용권한이 있는 회사가 다른 회사로 하여금 자신의 상표를 사용하게 하고 적정한 수준의 상표 수수료를 수수하지 않으면 부당행위계산부인제도에 의해 추가적인 익금산입요소가 발생하게 된다. 상표사용료과세가 논란이 되는 사례 중 이러한 부당행위계산부인제도가 적용되는 사례가 다수 존재한다. 특히, 이러한 상표가 그룹 브랜드차원에서 관리하는 것인 경우에는 일반적인 상표사용관계와는 다른 특수한 문제도 발생한다. 아래에서는 이러한 문제들에 대해 설명해 보고자 한다.

##### 2. 법인세법상 부당행위계산부인제도

###### 1) 의의



법인세과세와 관련한 부당행위계산부인제도는 법인세법 제52조에 규정되어 있다. 유사한 규정이 소득세법 제41조와 제101조에도 입법되어 있다. 이 제도는 특수관계인에게 정상적인 거래형식에 의하지 않고 경제적 이익을 분여함으로써 통상의 합리적인 거래형식을 취할 때 생기는 조세의 부담을 경감, 배제시키는 대외적 행위 또는 내부적 계산을 세법상 부인하는 것이다<sup>60)</sup>. 이 제도는 조세회피행위를 방지하여 과세형평을 도모하고자 하는 취지에서 도입된 제도이며<sup>61)</sup>, 일반적으로 실질과세원칙에 근거를 두고 있는 것으로 이해하고 있다<sup>62)</sup>.

## 2) 사법과 세법의 관계

법인세법상 부당행위계산부인제도가 이론적으로 그리고 실무적으로 많이 논란이 되는 이유는 이로 인해 다른 법과 세법이 충돌하는 결과를 초래하기 때문이다. 그 중에서도 주로 민법과 같은 사법과 세법의 관계가 문제된다. 과세 대상이 되는 거래행위가 주로 민법과 같은 사법에 의해 실체적으로 규율되는데 부당행위계산부인제도를 적용하면 적법한 사법상 행위를 세법적용에서 “부인”하는 셈이 되기 때문이다<sup>63)</sup>.

이러한 현상은 세법상 매우 중요한 의미를 가지는 여러 제도에서도 나타난다. 대표적으로 조세회피행위방지를 이론적으로 설명하려고 하는 경우 그리고 실질과세원칙에서의 실질을 경제적 실질에 따라 적용하는 경우에 이러한 현상이 나타난다<sup>64)</sup>. 그리고 이러한 현상은 우리나라 세법에만 등장하는 것이 아니고 미국, 독일 등 선진국가의 세법에서도 보편적으로 나타나고 있다<sup>65)</sup>. 하나의 법체계 내에서 이처럼 사법과 세법이 충돌하는 듯한 모습을 보이는 것이 정당화되는 이유로 들 수 있는 것은 세법의 독자성이다. 사법은 거래행위에 있어서 권리귀속을 통한 개인간의 사익조정을 목적으로 하는 법이지만 공법인 세법은

60) 임승순·김용택, 「조세법」 제22판, 박영사, 2022, 659면.

61) 이동식, “조세회피행위 방지와 부당행위계산부인제도”, 「세무학연구」 제25권 제2호, 한국세무학회, 2008, 66면.

62) 김완석, 「법인세법」, 광교이텍스, 2006, 497면; 임승순·김용택, 「조세법」 제22판, 박영사, 2022, 659면.

63) 세법적용시만 거래관계를 달리 이해한다는 것이지 해당 거래행위의 사법상 유효성을 부인하는 것은 아니다.

64) 이동식, 「일반조세법」 준커뮤니케이션즈, 2023, 173~177면(실질과세원칙), 200면(조세회피행위).

65) 이동식, “미국 세법상 실질과세원칙의 의미와 역할”, 「공법연구」 제39집 제4호, 한국공법학회, 2011, 332~334면; 이동식, “독일의 일반규정을 통한 조세회피행위 방지”, 「공법연구」 제31집 제4호, 한국공법학회, 2003, 349~350면.

공평한 조세분배를 통해 과세권자인 국가 등과 전체 국민과의 관계에서의 공익적 이해관계조정을 목적으로 하므로 동일한 행위에 대해서도 서로 다른 법적 평가가 가능하다는 것이다<sup>66)</sup>. 즉, 두 개의 법이 추구하는 목적이 다르므로 한 개 법 영역에서의 법률구성을 다른 법 영역에서 반드시 따를 필요가 없다고 보는 것이다.

### 3) 요건

법인세법 제52조 제1항은 “납세지 관할 세무서장 또는 관할지방국세청장은 내국법인의 행위 또는 소득금액의 계산이 특수관계인과의 거래로 인하여 그 법인의 소득에 대한 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 그 법인의 행위 또는 소득금액의 계산(이하 “부당행위계산”이라 한다)과 관계없이 그 법인의 각 사업연도의 소득금액을 계산한다”라고 규정하고 있다. 이 규정이 적용될 수 있기 위한 요건으로 첫째, 내국법인의 행위 또는 계산을 그 대상으로 하고<sup>67)</sup>, 둘째 부인대상이 특수관계인과의 거래행위이어야 하며, 셋째 그 거래로 인해 그 법인의 소득에 대한 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되어야 한다. 그 중 두 번째와 세 번째 요건이 주로 문제되는 데<sup>68)</sup> 특히 세 번째 요건이 더 중요하다. 이때 행위나 거래의 “부당성”은 경제적 합리성이 결여되었다는 것으로 이해한다<sup>69)</sup>. 판례는 거래행위의 경제적 합리성 유무를 거래행위의 제반 사정을 구체적으로 고려하여 그 거래행위가 건전한 사회통념이나 상관행에 비추어 경제적 합리성을 결한 비정상적인 것인지 여부를 판단하되, 거래당시의 특별한 사정도 고려해야 한다고 보고 있다<sup>70)</sup>. 이 요건을 적용함에 있어서 법인세법은 건전한 사회 통념 및 상거래 관행과 특수관계인이 아닌 자 간의 정상적인 거래에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되

66) 이동식, “사법질서의 세법에서의 의미”, 『공법연구』 제31집 제2호, 한국공법학회, 2002, 462면~464면.

67) 외국법인의 경우 법인세법 제92조에 의해 제52조가 준용되고 있다. 다만, 국조법은 제3조에서 국제거래에도 실질과세원칙이 적용된다고 하고 제4조 제2항에서는 국제거래의 경우 법인세법 제52조가 대통령령이 정하는 일부 거래를 제외하고는 적용하지 않는 것으로 규정하고 있다.

68) 두 번째 요건은 법령에 명시적으로 규정하고 있어서 실제 사례에서는 그러한 관계에 해당하는지를 판단하는 문제만 남게 된다. 법인세법 제2조 제12호, 법인세법 시행령 제2조 제5항.

69) 이동식, “조세회피행위 방지와 부당행위계산부인제도”, 『세무학연구』 제25권 제2호, 한국세무학회, 2008, 82면.

70) 대법원 2023. 5. 18. 선고 2018두33005 판결; 대법원 2019. 5. 30. 선고 2016두54213 판결; 대법원 1997. 5. 28. 선고 95누18697 판결.

는 가격을 시가로 보고<sup>71)</sup> 법인세법 시행령은 아래 <표 2> 처럼 이를 기준으로 하여 저가이거나 고가인 경우를<sup>72)</sup> 부당행위로 규정하고 있다.

<표 2> 법인세법 시행령상 부당행위 유형<sup>73)</sup>

1. 자산을 시가보다 높은 가액으로 매입 또는 현물출자받았거나 그 자산을 과대상각한 경우
2. 무수익 자산을 매입 또는 현물출자받았거나 그 자산에 대한 비용을 부담한 경우
3. 자산을 무상 또는 시가보다 낮은 가액으로 양도 또는 현물출자한 경우. 다만, 제19조제19호의2 각 목 외의 부분에 해당하는 주식매수선택권등의 행사 또는 지급에 따라 주식을 양도하는 경우는 제외한다.  
3의2. 특수관계인인 법인 간 합병(분할합병을 포함한다)·분할에 있어서 불공정한 비율로 합병·분할하여 합병·분할에 따른 양도손익을 감소시킨 경우. 다만, 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제165조의4에 따라 합병(분할합병을 포함한다)·분할하는 경우는 제외한다.
4. 불량자산을 차환하거나 불량채권을 양수한 경우
5. 출연금을 대신 부담한 경우
6. 금전, 그 밖의 자산 또는 용역을 무상 또는 시가보다 낮은 이율·요율이나 임대료로 대부하거나 제공한 경우. 다만, 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 경우는 제외한다.  
가. 제19조제19호의2 각 목 외의 부분에 해당하는 주식매수선택권등의 행사 또는 지급에 따라 금전을 제공하는 경우  
나. 주주등이나 출연자가 아닌 임원(소액주주등인 임원을 포함한다) 및 직원에게 사택(기획재정부령으로 정하는 임차사택을 포함한다)을 제공하는 경우  
다. 법 제76조의8에 따른 연결납세방식을 적용받는 연결법인 간에 연결법인세액의 변동이 없는 등 기획재정부령으로 정하는 요건을 갖추어 용역을 제공하는 경우
7. 금전, 그 밖의 자산 또는 용역을 시가보다 높은 이율·요율이나 임차료로 차용하거나 제공받은 경우. 다만, 법 제76조의8에 따른 연결납세방식을 적용받는 연결법인 간에 연결법인세액의 변동이 없는 등 기획재정부령으로 정하는 요건을 갖추어 용역을 제공받은 경우는 제외한다.  
7의2. 기획재정부령으로 정하는 파생상품에 근거한 권리를 행사하지 아니하거나 그 행사기간을 조정하는 등의 방법으로 이익을 분여하는 경우
8. 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 자본거래로 인하여 주주등(소액주주등은 제외한다. 이하 이 조에서 같다)인 법인이 특수관계인인 다른 주주등에게 이익을 분여한 경우  
가. 특수관계인인 법인간의 합병(분할합병을 포함한다)에 있어서 주식등을 시가보다 높거나 낮게 평가하여 불공정한 비율로 합병한 경우. 다만, 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제165조의4에 따라 합병(분할합병을 포함한다)하는 경우는 제외한다.  
나. 법인의 자본(출자액을 포함한다)을 증가시키는 거래에 있어서 신주(전환사채·신주인수권부사채 또는 교환사채 등을 포함한다. 이하 이 목에서 같다)를 배정·인수받을 수 있는 권리의 전부 또는 일부를 포기(그 포기한 신주가 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제9조제7항에 따른 모집방법으로 지정되는 경우를 제외한다)하거나 신주를 시가보다 높은 가액으로 인수하는 경우  
다. 법인의 감자에 있어서 주주등의 소유주식등의 비율에 의하지 아니하고 일부 주주등의 주식등을 소각하는 경우  
8의2. 제8호 외의 경우로서 증자·감자, 합병(분할합병을 포함한다)·분할, 「상속세 및 증여

71) 법인세법 제52조 제2항.

72) 아래 표에서 제1호·제3호·제6호·제7호 및 제9호가 적용되는 사례 중 제1호·제3호·제6호 및 제7호에 준하는 행위 또는 계산의 경우에는 시가와 거래가액의 차액이 3억원 이상이거나 시가의 100분의 5에 상당하는 금액 이상인 경우에 한하여 부당행위로 판단한다. 법인세법 시행령 제88조 제3항.

세법」 제40조제1항에 따른 전환사채등에 의한 주식의 전환·인수·교환 등 자본거래를 통해 법인의 이익을 분여하였다고 인정되는 경우, 다만, 제19조제19호의2 각 목 외의 부분에 해당하는 주식매수선택권등 중 주식매수선택권의 행사에 따라 주식을 발행하는 경우는 제외한다.  
9. 그 밖에 제1호부터 제3호까지, 제3호의2, 제4호부터 제7호까지, 제7호의2, 제8호 및 제8호의2에 준하는 행위 또는 계산 및 그 외에 법인의 이익을 분여하였다고 인정되는 경우

#### 4) 효과

법인의 행위가 세법상 부당행위부인규정의 요건을 충족한 경우 세무당국은 그 법인의 행위와 관계 없이 법인의 각 사업연도 소득금액을 계산하게 된다<sup>74)</sup>. 예를 들어 저가로 자산을 양도한 경우 시가와의 차액 상당액을 익금산입한다<sup>75)</sup>. 대응조정은 원칙적으로 하지 않되 외국법인의 경우 일부 대응조정이 이루어질 여지가 있다<sup>76)</sup>. 이처럼 사법상 유효한 행위를 세법상 부인한다고 하여도 이는 단순히 세금계산만을 세법의 취지에 부합하게 재조정한다는 것일 뿐 해당 행위의 사법상 효력에 영향을 주지는 않는다<sup>77)</sup>.

### 3. 그룹상표사용에 대한 법인세법상 부당행위부인규정 적용가능여부

#### 1) 의의

상표 등을 소유한 그룹의 지주회사 등은 이를 계열회사가 아닌 제3자에게 사용허락을 하였다면 당연히 대가를 받았을 것이므로 계열회사로부터 그 대가를 받지 않았다면 원칙적으로 경제적 합리성이 결여된 행위라고 해야 한다. 따라서 이러한 경우 과세당국은 부당행위계산부인제도에 의거하여 사용료의 시가 상당액을 상표 등을 소유한 회사의 익금에 가산하여 법인세를 과세할 수 있을 것이다.

상표 등 자산을 소유한 회사가 내국법인이고 그 법인이 상표를 사용하는 회사와 동일한 그룹에 속하면 법인세법상 특수관계가 인정되므로 부당행위계산부인제도의 요건 중 부당행위성만 인정되면 이러한 과세는 적법해질 가능성이 크다. 상표(혹은 상표권)는 무형자산이므로 경제적 가치가 있는 자산을 대가를 받지 않거나 혹은 저렴한 대가를 받고 사용하게 하면 보통의 경우 위 <표

73) 법인세법 시행령 제88조 제1항.

74) 법인세법 제52조 제1항.

75) 법인세법 시행령 제89조 제5항.

76) 법인세법 제53조.

77) 임승순·김용택, 「조세법」 제22판, 박영사, 2022, 676면.

2) 에서 제시한 법인세법 시행령 제88조 제1항 제6호에 따라 부당행위성이 인정될 수 있다<sup>78)</sup>.

이러한 설명은 상표권의 대상인 최협의의 상표를 라이선스한 경우에는 아무런 문제가 없이 타당하다. 하지만 협의 혹은 광의의 상표를 라이선스한 경우에는 논란의 여지가 있을 수 있다. 그룹차원에서 관리하는 상표는 이러한 경우가 많이 있을 수 있다. 예를 들어 하나의 그룹이 그룹상표라고 할 수 있는 브랜드를 관리하고 있는데 그 브랜드가 등록상표는 아닌 경우 혹은 등록상표일지라도 지정상품의 범위가 제한적으로 정해진 경우, 그 범위를 벗어나서 사용하여도 계열사는 현실적으로 상표사용에 따른 매출증가 뿐만 아니라 특정기업집단에 소속되어 있음으로 인해 금융 등 다양한 경제적 편익을 향유하게 될 것이다<sup>79)</sup>. 이러한 경우 부당행위계산부인제도를 적용하여 과세하는 것이 가능할 것인지가 논란이 될 수 있는데 아래에서는 이러한 논란의 원인이 무엇인지 그리고 이론적으로 어떠한 논리에 의해 과세의 가능여부가 결정되어야 하는지를 검토해 보고자 한다. 이 문제는 기본적으로 상표법과 세법의 관계에 대한 문제이기도 하다. 그래서 본격적으로 부당행위계산부인제도의 적용여부를 검토하기에 앞서 이 주제를 먼저 다루기로 한다.

## 2) 상표법과 세법의 관계

상표과세와 관련하여 지금까지 대법원판결은 대부분 “상표권 사용료”를 과세대상 수익으로 인식하고 있다<sup>80)</sup>. 이는 대법원이 상표사용료 과세의 경우 상표권을 전제하고 있다는 것으로 이해할 수 있다. 그런데 상표권은 상표법을 전제한 것이므로 상표권(혹은 상표) 사용료 수입에 대한 부당행위계산부인제도의 적용은 상표법과 세법의 관계에 대한 논란을 야기할 수 있다.

상표법과 세법의 관계는, 지주회사등이 상표법상 상표권을 가지고 있는 경우 그리고 그 상표권의 보호범위 내에 있는 경우에만 계열회사로부터 상표수수료수입을 수수할 권한이 있다고 보아, 그러한 경우에 한하여 법인세법상 부당행위계산부인 제도를 적용하여야 하는지 여부에 대한 논의로 연결된다. 제1설은 이를 긍정하는 것이고 제2설은 이를 부정하는 것이다. 제1설은 상표권이

78) 그러한 거래가 예외적으로 경제적 합리성이 인정되면 상표 사용료를 수수하지 않아도 법인세법 시행령 제88조 제1항 제6호에 따라 부당행위성이 인정되지 않는다. 대법원 2023. 6. 1. 선고 2012두30679 판결.

79) 조정환, “그룹브랜드 사용에 대한 세무상 이슈”, 5면([https://www.samili.com/weekly/weekly\\_view.asp?idx\\_no=18517](https://www.samili.com/weekly/weekly_view.asp?idx_no=18517)(2024. 1. 10. 접속)).

80) 대법원 2023. 5. 18. 선고 2018두33005 판결 등.

라는 권리가 존재해야만 권리를 사용하게 하고 대가를 수수할 권리도 명확하게 발생하는 것으로 이해할 수 있다는 것을 그 근거로 할 수 있다. 제2설은 실제적으로 계열회사가 상표사용을 통해 이익을 향유한 것으로 볼 수 있는 경우 상표권이 전제되지 않아도 대가를 지불하게 하고 상대방회사는 대가를 수수한 것으로 하여 과세해야만 형평성있는 과세가 될 것이라는 것을 그 근거로 들 수 있다.

개인적으로는 사법과 세법의 관계에 대한 논의와 유사하게 이 논의에 있어서도 제2설이 타당하다고 본다. 상표법은 상표보호를 1차적 목적이자 근본적 목적으로 하는 법이다<sup>81)</sup>. 이 법은 이를 위해 일정한 요건을 충족하는 경우에 상표를 등록하게 하고 그렇게 해서 등록된 상표에 대해서는 등록자에게 독점적이고 배타적인 상표 사용권한을 부여하고 타인이 그것을 부당하게 사용하는 행위는 제재할 수 있도록 하고 있다. 상표법은 이처럼 상표의 이용을 둘러싼 법률관계를 규율하기 위해 제정된 법이다. 즉, 상표법의 주요 관심사는 누가 어떤 상표에 대한 상표권을 언제부터 언제까지 보유하고 있는지, 그리고 어떠한 경우에 상표침해행위가 되는 것인지를 다룬다.

반면, 세법은 공평한 세금배분을 위한 객관적 규범기준을 마련하는 것을 가장 중요한 목적으로 한다. 이러한 세법을 지배하는 여러 법원칙이 존재하는데 그 중 실질과세원칙이 부당행위계산부인제도와 밀접한 연관이 있다<sup>82)</sup>. 실질과세원칙에서의 실질을 경제적 실질로 이해하게 되면<sup>83)</sup> 상표법상 적법한 상표권이 존재하는 상표를 계열회사로 하여금 사용하게 하고 있는지 여부는 지주회사 등에 대한 상표수수료과세에 있어서 결정적이지 않고, 상표법상 상표권 사용(=최협의의 상표 사용)과 경제적 실질이 유사한 혜택을 계열사에게 제공하고 있는지 여부가 중요하다고 해야 한다. 또한, 위법행위로 인한 소득에 대해 실질과세원칙에 근거하여 적법행위와 같은 세부담을 지우는 것<sup>84)</sup>과 동일한 논리로 상표권자가 본문 위에서 설명한 상표 라이선스계약 없이 암묵적으로 계열사의 상표사용을 묵인하고 있는 경우 계열사가 적법한 상표사용권한을 가지고 있는지에 대한 상표법상 결론과 무관하게 실제로 계열사들이 상표를 사용하여 경제적 이익을 향유하였다면 이와 관련된 세금부과는 할 수 있다고 할

81) 상표법 제1조: 윤선희·이승훈, 「상표법의 이해」, 도서출판 자운, 2023, 15면; 이인중, 「상표법개론」, 선학사, 2015, 47면.

82) 임승순·김용택, 「조세법」 제22판, 박영사, 2022, 659면; 이태로·한만수, 「조세법강의」 신정6판, 박영사, 2010, 492~493면.

83) 이동식, 「일반조세법」 준커뮤니케이션즈, 2023, 173면~177면.

84) 이동식, 「일반조세법」 준커뮤니케이션즈, 2023, 191면~195면.

것이다<sup>85)</sup>.

### 3) 그룹상표사용과 부당행위성

계열사에게 그룹의 상표를 사용하게 한 것과 관련하여 지주회사등에게 부당 행위계산부인제도에 의해 법인세 과세를 하는 경우 그 거래의 부당성판단을 위해서는 법인세법 시행령 제88조 제1항 제6호와 제9호가 중요하다.

우선적으로는 제6호가 적용될 것이다. 이 호는 “금전, 그 밖의 자산 또는 용역을 무상 또는 시가보다 낮은 이율·요율이나 임대료로 대부하거나 제공한 경우”를<sup>86)</sup> 부당행위로 규정하고 있다. 상표등사용과 관련하여 이 규정을 적용함에 있어서 논란이 되는 것은 이 규정에서 “자산”을 어떻게 해석할 것인지 여부이다. 이때 자산에는 유형자산 이외에 무형자산도 당연히 포함되는 것으로 해석해야 한다. 상표법에 의한 보호대상이 되는 등록상표 혹은 그러한 상표를 대상으로 하는 상표권이 무형자산의 범주에 포함되는 것에 대해서는 이론이 없는 상황이다.

문제는 그 외 이와 유사한 기능을 하는 것, 즉 협의의 상표 혹은 광의의 상표사용이 문제된 경우 어떻게 할 것인가가 논란이 될 여지가 있다. 이에 대해서는 부정설과 긍정설의 견해대립이 있을 수 있다. 부정설은 법인세법상 감가상각규정처럼 세법에서 상표를 언급하는 경우에는 “상표권” 혹은 “「상표법」에 따른 상표권”이라고 규정하고 있는데 이러한 것들을 고려했을 때 상표권에 의해 보호되는 상표만을 세법에서는 그 대상으로 인식하고 있는 것으로 이해해야 한다는 논거를 들 수 있다<sup>87)</sup>. 이와 달리 긍정설은 세법상 무형자산을 명시적으로 규정한 조문은 없으므로 문제가 되는 각 영역별로 그 취지에 부합하게 해석하면 되는데 감가상각의 대상이 되는 무형자산의 범주결정과 부당행위계산부인제도에서의 그것은 두 제도의 취지상 동일할 필요가 없다는 것을<sup>88)</sup> 그

85) 반대로 상표법상 상표권자라고 할지라도 그러한 상표를 개발하고 관리하는데 특별한 역할을 하지 않고 오히려 그 상표를 사용하는 다른 (계열)회사들이 상표관련 비용을 지출하고 있는 상황이라면 특별한 사정이 없는한 상표법상 상표권자라고 하여 세법상 상표사용료를 수수하여야 할 지위에 있다고는 보기 어렵다.

86) 법인세법 시행령 제88조 제1항 제6호.

87) 이러한 부정설은 부당행위계산부인제도와 관련하여 법인세법 시행령 제88조 제1항 제6호에서 단순히 “자산”이라고만 규정하고 있는 것을 매우 축소해석하는 것인데 이러한 해석은 “자산”의 범주에 대한 일반적 해석과 패리가 있음에도 명시적인 법적인 근거가 없는 것이 되어지는 한계점이 있다. 감가상각관련 규정에서의 무형자산규정을 그 근거로 이해하는 것은 그러한 규정이 세법상 무형자산관련 일반규정이라고 할 수 없는 것이고 부당행위계산부인제도에서도 아무런 준용규정을 두고 있지 않으므로 타당한 논거가 될 수 없다.

88) 기간손익계산원칙에 있어서 중요한 요소가 되는 감가상각대상자산은 그 범주를 명확하게

근거로 할 수 있다.

#### 4) 소결

법인세법 시행령 제88조 제1항 제6호에서의 “자산”의 범주에 상표법에 따른 상표권보호대상이 되는 상표, 즉 최협의의 상표 뿐만 아니라 이와 경제적으로 유사한 기능을 가지는 무형자산에 해당하는 광의의 상표 모두를 포섭하는 것으로 해석함이 타당하다. 최협의의 상표나 광의의 상표, 즉 브랜드는 기능면에서 매우 유사하다. 오히려 브랜드의 경우 자금조달편익, 원가절감 등 상표보다 더 다양한 측면에서 계열회사들에게 경제적 효익을 부여하고 있다<sup>89)</sup>. 이런 측면을 고려할때 실질과세원칙에 기초하여 공평한 세금배분을 하려는 부당행위 계산부인제도의 취지상 위와 같은 해석이 타당하다고 할 것이다.

만일 제6호상 ‘자산’의 범주에 최협의의 상표만이 포함되는 것으로 해석한다면, 그룹상표권과 같이 협의 내지 광의의 상표개념에 해당하는 것들은 제9호의 “제6호에 준하는 행위 또는 계산” 내지 제6호에 준하지 않아도 “법인의 이익을 분여하였다고 인정되는 경우”에 해당하는 것으로 보아야 한다<sup>90)</sup>. 왜냐하면 그룹브랜드 혹은 그룹상표권에 해당하는 것이 상표법에 따라 등록된 상표의 보호범위에 속하지 않아도 그러한 상표와 유사한 경제적 이익을 계열사에게 준다는 것은 명백하기 때문이다<sup>91)</sup>.

### 4. 그룹상표 사용에 있어서 적정사용요율 논란

#### 1) 의의

그룹상표사용거래가 법인세법상 부당행위계산부인제도의 적용대상이라고 한

---

해주어야 할 필요가 있는 반면, 부당행위계산부인제도는 공평과세를 위해 가능한 한 대상 무형자산의 범주를 넓게 이해하는 것이 더 바람직하다고 할 수 있다.

89) 이 글 “II. 2 3) 상표와 브랜드의 기능” 부분 참조.

90) 법인세법 시행령 제88조 제1항: “법 제52조제1항에서 “조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우”란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우를 말한다.

...

6. 금전, 그 밖의 자산 또는 용역을 무상 또는 시가보다 낮은 이율·요율이나 임대료로 대부하거나 제공한 경우.

...

9. 그 밖에 제1호부터 제3호까지, 제3호의2, 제4호부터 제7호까지, 제7호의2, 제8호 및 제8호의2에 준하는 행위 또는 계산 및 그 외에 법인의 이익을 분여하였다고 인정되는 경우“

91) 조정환, “그룹브랜드 사용에 대한 세무상 이슈”, 5면([https://www.samili.com/weekly/weekly\\_view.asp?idx\\_no=18517\(2024. 1. 10. 접속\)](https://www.samili.com/weekly/weekly_view.asp?idx_no=18517(2024. 1. 10. 접속))).



다면 이를 경무상으로 혹은 저가로 계열사로 하여금 사용하게 한 지주회사 등은 그 거래의 경제적 합리성이 특별히 정당화되는 경우를 제외하고는 법인세 계산시 실제 수령한 액수가 아닌 적정 상표사용요율에 상응하는 금액을 수령한 것으로 간주하여 익금산입하게 된다. 이를 위해서 상표의 적용 사용요율을 결정하는 객관적 기준이 중요하다.

## 2) 법인세법상 상표의 적정사용요율 결정기준

법인세법상 적정 상표사용료율은 1차적으로는 “해당 거래와 유사한 상황에서 해당 법인이 특수관계인 외의 불특정다수인과 계속적으로 거래한 가격 또는 특수관계인이 아닌 제3자간에 일반적으로 거래된 가격이 있는 경우에는 그 가격에 따른다”<sup>92)</sup>고 할 것이다. 이것은 시가에 관한 일반규정이다. 만일 이러한 시가가 불분명하다면 2차적으로 감정평가법인등이 감정한 가액이 있는 경우 그 가액이나 상증세법상 보충적 평가방법에 의해 평가한 가액이 있는 경우 그 가액을 기준으로 하게 된다<sup>93)</sup>. 이러한 가액마저 존재하지 않는 경우 법인세법은 3차적으로 “당해 자산시가의 100분의 50에 상당하는 금액에서 그 자산의 제공과 관련하여 받은 전세금 또는 보증금을 차감한 금액에 정기에금이자율을 곱하여 산출한 금액”<sup>94)</sup>(=[상표 및 브랜드의 시가×50%-보조금 등]×정기에금이자율)을 시가로 한다고 규정하고 있다. 만일 세법적으로 상표사용료를 수수해야 할 지위에 있는 자가 복수인 경우에는<sup>95)</sup> 위 기준에 따라 결정된 사용료를 약정 지분비율이나 상표를 등록하고 관리하는 과정에서 차등적 부담을 한 사실이 입증되는 경우에는 그 비율에 따라 나누면 되고<sup>96)</sup>, 그러한 비율이 존재하지 않는 경우에는 각 지분비율이 동일한 것으로 하여 수익배분을 하면 될 것이다<sup>97)</sup>.

92) 법인세법 시행령 제89조 제1항.

93) 법인세법 시행령 제89조 제2항.

94) 법인세법 시행령 제89조 제4항.

95) 상표법상 공동상표권자가 대표적으로 이러한 경우에 해당할 것이다. 공동상표권자들의 법적 지위에 대해서는 참고, 대법원 2004. 12. 9. 선고 2002후567 판결. 하지만 공동상표권자라고 할지라도 세법적으로 상표수수료를 수수할 지위에 있는 자가 단수인 경우도 있을 수 있고, 전혀 없는 경우도 존재할 수 있을 것이므로 단순히 공동상표권자라고 하여 모든 경우가 이에 해당하는 것은 아니다.

96) 이에 대한 입증책임은 공동상표권자에게 있다고 할 것이다.

97) 상표권자가 복수인 경우 공동상표권자 상호간의 상표사용료 수수가 논란이 될 수도 있다. 하지만 상표권 공유의 성질상 공동상표권자 상호간에는 상표사용료 수수료의무가 없는 것이고 이는 라이선스계약에 의하여 상표를 사용할 수 있는 자격을 부여받은 제3자와의 관계에서만 발생하는 것으로 이해해야 한다. 윤선희, 「상표법」(제4판), 법문사,

## 3) 과세실무상의 기준

실무적으로는 상표 관련 총매출액에서 주문자 상표 부착생산(OEM) 매출액과 특수관계자간의 매출액을 공제한 뒤 다시 광고선전비로 지출한 금액을 공제한 것에 대해 일정비율(30대그룹의 경우 0.2%~0.4%구간, 중견그룹사의 경우 0.3~0.6%구간)을 곱하여 사용료율을 산출하는 방식이 가장 빈번하게 사용되고 있다<sup>98)</sup>. 이는 상표와 같은 무형자산의 가치를 추정하는 방법 중 하나인 시장접근법에 의해 시가를 확정하는 방식이라고 할 수 있다<sup>99)</sup>. 이 경우는 상표자산의 가치 자체를 분리해서 먼저 확정하지는 않는다. 그 외에 소송제기후 감정기관의 감정을 통해 사용료의 시가를 확정하는 경우도 있고<sup>100)</sup>, 전문감정기관을 통해 상표자산의 가치를 평가한 후 법인세법 시행령이 정하는 산식을<sup>101)</sup> 적용하여 가액을 계산하기도 한다<sup>102)</sup>.

## 4) 소결

그룹상표사용이 부당행위계산부인대상이 된다고 할 경우 적정사용료율결정이 과세내용결정에 중요하다. 그런데 현재까지 그 사용료율을 결정하는 법리가 확립되어져 있지 않은 실정이다. 대법원도 아직까지는 이에 대해 구체적인 법

2016, 515면.

98) 6인천지방법원 2022. 11. 17. 선고 2017구합54634 판결; 조정환, “그룹브랜드 사용에 대한 세무상 이슈”, 9면([https://www.samili.com/weekly/weekly\\_view.asp?idx\\_no=18517](https://www.samili.com/weekly/weekly_view.asp?idx_no=18517)(2024. 1. 10. 접속)).

99) 서울행정법원 2020. 5. 1. 선고 2018구합80391 판결. 판례상 이러한 시가확정방식이 법령에 명시적 근거가 없는 것이 아닌가 하는 논란이 있다. 실무적으로는 대법원이 별도의 명시적 근거가 없어도 이러한 방식으로 상표사용료를 확정하는 것은 법인세법 제52조 제2항에서 정하고 있는 시가를 찾아가는 방법으로 충분히 적절한 평가방법으로 인정할 수 있는 것으로 보고 있다고 인식하고 있다(서울행정법원 2021. 2. 17. 선고 2014구합56543 판결). 대법원 1994. 12. 22. 선고 93누22333 판결: “법인세법시행령 제40조 제1항 제2호 소정의 시가라 함은 일반적인 거래에 의하여 형성된 객관적 교환가치를 의미하므로, 시장성이 적은 자산의 시가는 객관적 교환가치를 적정하게 반영하였다고 인정되는 거래의 실례가 있거나 또는 그러한 실례가 없더라도 당해 거래가 일반적이고 정상적인 방법으로 이루어져 당시의 객관적 교환가치를 적정하게 반영하고 있다고 볼 수 있는 등의 특단의 사정이 없는 한, 구 법인세법시행규칙(1991.12.28. 재무부령 제1866호로 개정되기 전의 것) 제16조의2에 의하여 지가공시및토지등의평가에관한법률에 의한 감정평가법인의 감정가격에 의하거나 구 상속세법시행령(1990.5.1. 대통령령 제12933호로 개정되기 전의 것) 제5조 제2항 내지 제6항을 준용하여 평가한 가액에 의하고, 그 각 규정에 의하더라도 그 가액을 평가할 수 없는 경우에는 객관적이고 합리적인 방법으로 평가한 가액에 의하여야 할 것이다.”

100) 법인세법 시행령 제89조 제2항 제1호.

101) 법인세법 시행령 제89조 제4항.

102) 인천지방법원 2022. 11. 17. 선고 2017구합54634 판결.

리를 제시해주지 못하고 있는 것으로 평가되고 있다<sup>103)</sup>.

상표사용료 과세가 앞으로 증가할 것임을 고려할 때 상표사용료를 결정과 관련한 법인세법 시행령 제89조를 개정하여 이에 대한 직접적이고 명시적 규정을 신설할 필요가 있다. 위에서 언급한 법인세법상 적정 상표사용료를 결정하는 1차적 기준과 2차적 기준은 상표에 특화된 규정은 아니고 3차적 기준을 정하고 있는 법인세법 시행령 제89조 제4항은 그나마 무형자산에 관한 특화규정이긴 하지만 상표사용료를 계산하는 데는 적절치 않은 규정이다. 적어도 과세실무상 가장 보편적으로 활용되고 있는 적정사용료율의 산식을 법인세법 시행령 제89조에 추가하여 법적 근거를 명확하게 하는 것이 필요해 보인다.

## V. 결론

오늘날 기업경영에서 무형자산관리의 중요성이 점점 증대하고 있다. 이는 개별기업 뿐만 아니라 그룹이라고 흔히 칭하는 기업집단의 경우도 마찬가지이다. 무형자산에는 다양한 종류가 있지만 이 글은 상표를 그 대상으로 하였다.

국세청은 2000년대 이후 국내 기업집단이 지주회사체제로 전환하기 시작하면서 지주회사의 주 수입원이 되어지는 상표사용료수입에 대한 과세를 본격화하고 있다. 지주회사체제로 전환한 그룹의 경우 그룹상표를 대부분 지주회사의 소유로 하면서 계열사와 라이선스계약을 체결하여 사용권한을 부여하고 그 대신 일정한 사용료를 수수하는 구조를 취하고 있다. 지주회사체제로 전환하지 않은 그룹의 경우 그룹 내 일부 회사가 상표사용권한을 가지고 다른 계열사와 사용계약을 체결하고 있는 상황이다. 이 두 경우 과세구조에 있어서는 큰 차이가 없다.

상표사용료과세와 관련하여 논란이 많은 것이 법인세법상 부당행위계산부인 제도를 적용하는 것이다. 즉, 상표소유자가 다른 회사에게 상표사용권한을 부

103) 일부 대법원 판결(대법원 2018두3305 판결)에서는 원심이 상표사용료에 대한 시가가 불분명한 경우로 보아 법원에서의 감정가액을 시가로 판단한 것에 대해 원심의 판단이 타당하다고 인정하였고, 다른 경우는(대법원 2022두31570, 2022두31587 판결) 원심이 상표 관련 순매출액에서 광고선전비를 공제한 금액에 일정한 사용료율을 곱하여 사용료를 계산한 과세관청의 처분이 문제가 없다고 한 판단을 적절하다고 인정하였다. 두 대법원 판결에 대해서는 상표사용료의 산정방법에 대한 법리를 구체적으로 실시하지 않은 부분에 대한 비판이 있다. 유철형, “특수관계법인 간 상표권 사용료의 미수취가 부당행위계산부인 대상인지 및 상표권 사용료의 시가”, 2023. 6. 21, 25면(LaWnB 천자평석).

여하여 이익을 제공한 경우 그에 대한 대가를 적정하게 수령하지 않은 경우 시가와의 차액 상당액을 익금산입하여 법인세를 과세하고 있다. 이 과정에 등장하는 쟁점으로 이 글은 크게 두 가지를 주목하였다. 첫째는 사용대상 상표가 하나의 기업집단이 그룹 전체의 브랜딩차원에서 관리하는 상표인 경우 어느 범위까지 부당행위계산부인제도의 적용대상으로 할 것인지 여부이다. 좀 더 구체적으로는 법인세법 시행령 제88조 제1항 제6호에서 “자산”에 상표법에 의해 보호되는 등록상표(혹은 상표권)에만 해당하는 것으로 해석할지 그룹상표권 혹은 브랜드와 같은 광의의 상표를 모두 포섭하는 것으로 해석할지 여부가 문제될 수 있다. 이에 대해 이 글은 부당행위계산부인제도의 취지상 자산의 범주를 넓게 해석함이 타당하다는 의견을 제시하였다. 둘째는, 브랜드와 같은 광의의 상표가 부당행위계산부인제도의 적용대상이 되는 자산에 해당한다면 적정한 상표사용료율을 결정하는 기준의 확정이다. 이 글은 현재 이에 대한 기준으로 작동해야 하는 법인세법 시행령 제89조는 충분치 않다는 점을 지적하고 나름의 개선안을 제시하였다.

상표사용료에 대한 과세는 아직 이에 대한 이론적 연구도 충분치 않은 상황이고 과세실무도 충분히 체계화되어 있지 않은 측면이 있다. 하지만 기업의 마케팅활동의 중요도를 고려할 때 계열사간의 상표사용관계는 앞으로는 더 빈번해질 수밖에 없을 것이므로 과세사례는 앞으로도 계속 증가할 여지가 있다. 이에 대한 연구가 시급한 이유가 바로 여기에 있다. 이 글이 앞으로 연구자들이 상표사용료과세에 대한 연구를 함에 있어서 하나의 참고자료로 나름의 역할을 할 수 있기를 기대해 본다.

[참고문헌]

- 권혁준·김종일, “브랜드 자산의 가치 및 사용료를 평가: A지주회사 사례”, 「회계저널」 제31권 제1호, 한국회계학회, 2022년.
- 김완식, 「법인세법」, 광고이텍스, 2006.
- 배효정, “기업집단 내 상표 사용료의 시가 산정과 관련한 법인세법상 문제-계열회사 간 내부거래 매출액 인자의 취급을 중점으로-”, 「조세법연구」 제25집 제3호, 2019.
- 심충진·김진태·권해숙, “기업회계 및 세법상 무형자산 범위 재설정에 관한 연구”, 「유라시아연구」 제18권 제4호(통권 제63호), 아시아·유럽미래학회, 2021.
- 유철형, “특수관계법인 간 상표권 사용료의 미수취가 부당행위계산부인 대상인지 및 상표권 사용료의 시가”, 2023. 6. 21, LaWnB 천자평석.
- 윤선희·이승훈, 「상표법의 이해」, 도서출판 자운, 2023.
- 윤선희, 「상표법」(제4판), 법문사, 2016.
- 이규호, 「상표법」, 진원사, 2015.
- 이동식, 「일반조세법」 준커뮤니케이션즈, 2023.
- , “미국 세법상 실질과세원칙의 의미와 역할”, 「공법연구」 제39집 제4호, 한국공법학회, 2011.
- , “조세회피행위 방지와 부당행위계산부인제도”, 「세무학연구」 제25권 제2호, 한국세무학회, 2008.
- , “독일의 일반규정을 통한 조세회피행위 방지“, 「공법연구」 제31집 제4호, 한국공법학회, 2003.
- , “사법질서의 세법에서의 의미“, 「공법연구」 제31집 제2호, 한국공법학회, 2002.
- 이인중, 「상표법개론」, 선학사, 2015.
- 이태로·한만수, 「조세법강의」 신정6판, 박영사, 2010.
- 임승순·김용택, 「조세법」 제22판, 박영사, 2022.
- 조정환, “그룹브랜드 사용에 대한 세무상 이슈”, [https://www.samili.com/weekly/weekly\\_view.asp?idx\\_no=18517](https://www.samili.com/weekly/weekly_view.asp?idx_no=18517)(2024. 1. 10. 접속).
- 천경훈, “기업집단법제에 관한 연구-기업집단 소속회사의 손익판단을 중심으로-”, 「기업법연구」(제29집 제3호), 한국기업법학회, 2015.

[Abstract]

## Study on taxation of group trademark royalties

Dongsik Lee\*

In the 2000s, domestic business groups began to convert to a holding company system as the holding association system was legalized. Then, the tax authorities began taxation on trademark royalties, which is the main income source for the holding company.

One of the most controversial aspects of trademark royalty taxation is the application of the Denial of Transactions between Special Related Taxpayers under the Corporate Tax Act(“DT system”). This article focuses on two major issues that arise in the process of applying DT sysem to taxation on trademark royalties.

The first issue concerns the extent to which DT sysem will be applied. There is no controversy over the fact that registered trademarks protected by the Trademark Act are subject to this system if it is used free or at a low price without justifiable reason. The controversy is whether other elements managed by the group at the brand management level can be applied to this system. This article presented the opinion that it is not necessary to apply only trademarks registered under the Trademark Act to the purpose of DT system to realize fair taxation according to the economic substance.

The second issue is the determination of the criteria for determining the appropriate trademark royalty rate required for the application of DT system. This article pointed out that Article 89 of the Enforcement Decree of the Corporate Tax Act, which should currently operate as a standard for this, is insufficient and suggested its own improvement plan.

---

\* Law School Professor of Kyungpook National University

Keywords : taxation on trademark royalties, the principle of the substance over form, economic substance, the Denial of Transactions between Special Related Taxpayers, brand, trademark

