

서 울 고 등 법 원

제 1 1 행 정 부

판 결

사 건 2021누37979 관세등부과처분취소

원고, 피항소인 B 주식회사

피고, 항소인 서울세관장

제 1 심 판 결 서울행정법원 2021. 2. 17. 선고 2019구합59462 판결

변 론 종 결 2023. 6. 14.

판 결 선 고 2023. 8. 23.

주 문

- 제1심판결을 취소한다.
- 원고의 청구를 기각한다.
- 소송 총비용은 원고가 부담한다.

청구취지 및 항소취지

1. 청구취지

피고가 2017. 3. 14. 원고에게 한 [별지1] 목록 기재 각 부과처분(관세 합계 3,420,659,770원, 부가가치세 합계 3,789,613,320원, 가산세 합계 2,618,825,780원 총

합계 9,829,098,870원)을 모두 취소한다.

2. 항소취지

주문과 같다.

이 유

1. 처분의 경위

가. 원고, 관계사들의 지위 등

1) 미국 법인인 C(이하 'C'라 하고, 그 계열사 전부를 칭할 때는 'C 그룹'이라 한다. 이에 대비하여 C 그룹과 특수관계가 없는 회사를 '비계열사'라 한다)는 미국을 제외한 전 세계에서 담배, 담배 관련 제품의 제조와 판매 사업을 하는 다국적 기업이다 (이하 C 그룹이 상표를 소유한 담배 브랜드를 'T'라 통칭하고, 그 완제품을 'I 담배 완제품'이라 한다).

2) 원고는 C의 자회사인 D이 100% 투자한 국내 법인으로서, 담배 제조·수출 및 판매업, 제조담배 도·소매업 등을 영위하는 회사이다.

3) 스위스 소재 E(이하 'E'라 한다), 미국 소재 C 계열사인 G(이하 'G'라 한다)¹⁾는 I 브랜드 상표를 보유한 C 계열사로, 미국을 제외한 세계 전 지역에서 I 담배 제품을 제조, 거래할 권한을 소유하고, 제품 연구개발, 담배 제조·유통 등을 하는 계열사이다. E, G 및 스위스 소재 F(이하 'F'라 한다)²⁾(이하 위 3개 회사를 '이 사건 라이선서들'이

1) E는 2011. 1. 1. 일부 브랜드(U, W, X)를 제외한 나머지 I 브랜드 상표에 관한 권리를 G에 이전하였다.

2) F는 E와 Y가 50%씩 출자하여 설립한 회사로, 'Q' 담배 브랜드의 라이선서인 E, 'R' 브랜드의 라인선서인 Y로부터 각각 상표 사용을 허여받은 C 계열사이다.

라 통칭한다)는 뒤에서 보는 바와 같이 원고가 국내에서 I 담배 완제품을 제조·판매하는 데 필요한 상표 등의 사용을 허여하는 라이선스 계약 또는 서브라이선스(sublicense) 계약을 체결한 C 계열사이다.

4) 필리핀 소재 K(이하 'K'라 한다)은 원고에게 각초(刻草)³⁾를 공급한 C 계열사이고, 스위스 소재 J(이하 'J'이라 한다)는 원고에게 I 담배 완제품 제조를 위해 가공된 담뱃잎(가공엽, processed leaf)을 공급한 C 계열사이다.

나. 원고와 이 사건 라이선서들과의 각 라이선스 계약 체결 등

1) 원고는 2002. 6.경 국내에 담배 제조설비를 갖추기 전까지는 E 등 C 계열사로부터 I 담배 완제품을 수입하여 국내에 판매하여 왔다. 이와 관련하여 원고는 2001. 5. 31. E와 사이에 국외의 계열사를 통해 I 담배 완제품을 제조하는 데 필요한 상표 등 권리 를 허여받기 위한 라이선스 계약(갑 제4호증의 1, 이하 '기존 라이선스 계약'이라 한다)을 체결하고 그에 따라 E에 로열티(담배 완제품 순매출액의 5%)를 지급하는 한편, I 담배 완제품을 수입하면서 실제 지급한 가격에 E에 지급한 로열티를 가산·조정한 거래가격에 기초하여 관세 등을 신고·납부하여 왔다. 기존 라이선스 계약의 주요 내용은 아래와 같다.

[E와의 2001. 5. 31.자 기존 라이선스 계약]

전문

E(Licensor)는 원고(Licensee)가 본 계약의 조건에 따라 계열회사(Affiliates)를 통해 계약제품 (Licensed Products)을 제조할 수 있는 권리를 포함하여 본 계약 조건에 따라 본건 상표 (Trademarks)를 사용할 수 있는 권리를 갖기를 바란다.

3) 각초(刻草, cut filler) : 농가에서 수확한 담뱃잎을 건조, 배합, 가향, 열처리, 숙성 등의 공정을 거쳐 가공한 다음 이를 일정한 크기로 절각하는 방법으로 제조된 담배 완제품의 원재료를 말한다.

제1조 정의(DEFINITIONS)

1.01. 정의(Definitions)

다음 용어는 본 계약에서 사용되었을 때 다음과 같은 의미를 가진다:

(b) 어느 일방의 "계열회사(Affiliate)"란 직접 또는 간접적으로 그 당사자를 지배하거나 그 당사자에 의해 지배되거나 그 당사자와 공동으로 지배를 받는 사람 또는 단체를 의미한다 ; 다만, 본 계약의 목적상, 어느 일방도 상대방의 "계열회사"로 간주되지 않는다.

(f) "계약제품(Licensed Products)"이란 품질표준(Quality Standards)과 사양서(Specifications)에 따라 본 계약 부록 A에서 확인되는 담배 브랜드 제품 또는 본 계약 부록 A에서 확인되는 상표로 판매되는 담배 브랜드 제품을 의미한다.

(g) "순매출액(Net Sales Value)"이란 원고가 그의 고객에게 청구한 계약제품의 판매가에서 동 판매가에 부과된 각종 세금, 원고가 부여한 할인액 및 반품액을 제외한 금액을 의미한다.

(k) "계약지역(Territory)"이란 관세가 부과되는 대한민국 시장을 의미한다.

(l) "본건 상표(Trademarks)"란 본 계약 부록 A에 정한 브랜드에 대한 상표, 상표 등록, 상표 적용 및 그러한 상표, 상표 등록, 상표적용의 모든 재적용, 재등록, 갱신을 의미한다.

제2조 라이선스 허여(LICENSE GRANT)

2.01. 허여되는 권리(Rights Granted)

(a) E는 원고에게 본 계약의 조건 및 제한에 따라 계약지역에서 판매와 소비를 위한 계약제품의 제조와 관련하여 본건 상표를 사용할 수 있는 비독점적인 권리를 허여한다.

(b) E는 원고가 현재 대한민국 내에 제조설비를 가지고 있지 않고, 그 설비를 건설하고자 계획하고 있으며, 그 설비가 적어도 1년 동안 가동될 수 없다는 것을 인식하고 있다. 따라서 그 설비가 완전 가동될 동안, 본 계약일로부터 2년을 초과하지 아니하는 범위 내에서, E는 원고에게 원고의 계열회사들("계열 제조회사들")을 통해 계약지역 밖에서 계약제품을 제조할 수 있는 권리를 허여한다 ; 단, 그 계열 제조회사 각각은 E의 사전 승인을 받아야 한다 ; 나아가 원고는 그 계열 제조회사가 제조한 모든 계약제품에 대하여 본 계약 조건에 따라 E에게 항상 직접적인 책임을 부담한다.

제4조 로열티, 세금(ROYALTIES, TAXES)

4.01. 로열티 금액(Royalty Amount)

(a) 본 계약에 따라 본건 상표를 사용하기 위하여 원고에게 허여하는 권리와 라이선스를 고려하여, 원고는 E에게 본 계약에 규정된 방식으로 원고의 계약제품 순매출액(Net Sales)의 5%

를 로열티로 지급한다.

제5조 유효일, 기간, 해지(EFFECTIVE DATE, TERM, TERMINATION)

5.01. 유효일, 기간(Effective Date ; Term)

본 계약은 2001. 3. 28. 또는 그 이후 대한민국 항구에서 양륙되는 계약제품에 적용되고 유효하며 본 계약의 조건에 따라서 조기 종료되지 않는 한 2006. 3. 31.까지 계속 유효하다.

2) 이와 같이 원고는 C 계열사로부터 I 담배 완제품을 수입하여 판매하다가 2002. 10. 14.경 양산시에 담배 제조 공장을 완공한 무렵부터는 국내에서 담배 완제품을 제조하여 판매하고 있는데, 2012. 6.경 각초 제조 설비를 갖추기 전까지는 K로부터 각초를 전량 수입하여 담배 완제품을 제조하다가 2012. 6.경부터는 J 등 계열사로부터 가공업 등 원재료를 수입하여 각초를 자체적으로 제조하고 있다.

3) 원고는 국내에서 I 담배 완제품 제조 및 판매를 위하여, 아래와 같이 이 사건 라이선서들(E, G, F)과 사이에 상표 등의 사용을 허여받기 위한 라이선스 계약 또는 서브라이선스 계약⁴⁾(각 계약을 통칭할 때에는 '이 사건 각 라이선스 계약'이라 한다)을 체결하고, 그에 따라 이 사건 라이선서들에게 담배 완제품 순매출(Net Sales Value) 중 각 브랜드마다 정해진 일정 비율(6~10%)의 금액을 로열티로 지급하여 왔다.

가) E, G와 체결한 각 라이선스 계약(제1 라이선스 계약)

(1) 원고는 2004. 1. 1. E와 사이에, I 담배 완제품의 제조·판매를 위하여 E로부터 '상표 및 기타 지적재산권'을 사용할 비독점적인 권리를 허여받고, 그 대가로 E에 담배 완제품의 순매출액(Net Sales Value)의 일정 비율(6~10%)에 해당하는 금액을

4) F는 I 담배 브랜드 'Q', 'R' 상표의 라이선서인 E, Y와 라이선스 계약을 체결한 라이선시(licensee)이다. 원고는 2011. 8. 1. F와 사이에 위 담배 브랜드에 관한 서브라이선스 계약(재실시권계약)을 체결하였다.

로열티로 지급하기로 하는 내용의 라이선스 계약을 체결하였다(갑 제4호증의 2). 그 주요 내용은 아래와 같다.

[2004. 1. 1. E와 체결한 제1 라이선스 계약]

전문

- A. E는 계약지역 내에서 본건 상표(Trademarks)를 소유하고 있고,
- B. 본 계약 조건에 따라, E는 원고에게 본건 상표와 기타 지적재산권(the Trademarks and certain other intellectual property right)의 사용권(license)을 허여하고자 하며, 원고(Licensee)는 본건 상표와 기타 지적재산권을 사용하고자 한다.

1. 정의(Definitions)

1.4 "순매출액(Net Sales Value)"이란, 원고의 회계장부상 해당 담배 브랜드 제품 판매에 따른 총매출액에서 소비세, 관세, 제품의 생산과 판매에 따른 판매세와 부가가치세, 반품된 상품의 매출액을 제외한 매출액을 의미한다.

1.5. "기타 지적재산권(Other Intellectual Property Rights)"이란, 계약제품과 관련된 본건 상표 이외의 모든 산업 및 지적재산권으로서, E가 본 계약 기간 동안 언제든지 사용권을 허여할 권리 를 보유하고, 계약지역 및/또는 본 계약에 의한 계약제품 제조국의 법령, 법률 또는 형평법에 의하여 보호받는 권리를 의미한다. 계약지역 이외 지역인 경우 작업(works) 또는 기타 관련 사항에 존재하거나 향후 존재할 수 있는 모든 등록 또는 미등록 저작권과 유사한 권리, 발명에 관한 권리(특허 및 특허출원이 포함됨), 노하우, 기밀정보 및 영업비밀에 대한 권리와 디자인(등록 여부를 불문함)에 관한 권리를 포함한다.

1.6. "계약제품(Products)"이란 본 계약에 따라 제조되고 본건 상표가 부착된 모든 담배를 의미한다.

1.7. "사양서(Specifications)"란 E가 수시로 통지하는 계약제품의 제조를 위한 E의 표준, 사양 및 지시를 의미한다.

1.8. "계약지역(Territory)"이란 관세 및 소비세가 부과되는 대한민국 국내시장을 의미한다.

1.9. "본건 상표(Trademarks)"란 본 계약 부록 A에 열거된 상표(본 계약에 따라 수시로 수정되는 내용을 포함한다)를 의미한다.

2. 라이선스 허여(License Grant)

E는 원고에게 본 계약 조건에 따라 계약지역 내에서의 계약제품 제조와 계약지역에서의 계약제품 판매를 위하여 본건 상표 및 기타 지적재산권을 사용할 비독점적인 권리를 허여한다.

4. 품질관리(Quality Control)

원고는 사양서(Specifications)를 엄격하게 준수하여 계약제품을 제조하여야 하고, 그와 같이 제조되지 않는 계약제품은 판매하지 않아야 한다. 원고는 매 분기마다 이전 분기 동안 제조하여 판매한 모든 계약제품의 견본을 E 또는 E가 지명한 자에게 제출한다. E는 본 계약 기간 동안 언제든지 적법하게 수권된 대리인을 통하여 원고에 의해 또는 원고의 계산으로 계약제품이 제조 또는 보관되거나 또는 제조사 사용될 재료가 보관된 장소를 검사할 수 있으며, 그러한 대리인은 그러한 장소의 모든 부분을 자유롭게 출입할 수 있고, 계약제품 또는 재료를 검사하고 시험하며 원고의 관련 장부와 기록을 복사할 수 있다. E는 계약제품이 사양서의 모든 점에 부합되게 제조되도록 하는데 합리적으로 필요한 경우 재료나 제조방법의 변경을 요구할 무제한적인 권리를 가진다. 원고가 광고, 판촉, 판매 또는 관련 재료에 본건 상표를 사용하는 경우 기존의 절차(수시로 변경되는 내용을 포함함)에 따라 E 또는 그 대리인의 사전 승인을 받아야 한다.

5. 로열티(Royalties)

5.1. 원고는 본 계약에 따라 허여된 권리에 대한 대가로 본 계약에 따라 원고가 제조하여 판매한 각 계약제품에 대하여 E에게 로열티를 지급하여야 한다. 계약제품 각 브랜드에 대한 로열티는 원고의 해당 브랜드 순매출액 중 본 계약 부록 A에 기재된 비율에 해당하는 금액으로 한다.

7. 기술지원 및 개량물(Technical Assistance and Improvements)

E는 E가 판단하기에 원고가 사양서에 따라 계약제품을 제조 및 판매할 수 있도록 하는데 필요하거나 적절한 기술지원을 제공한다. 원고는 그러한 기술지원 제공과 관련된 합리적인 출장비와 생활비를 부담한다. 원고는 원고나 그 직원이 만든 기타 지적재산권과 관련된 개량물에 대하여 신속하게 무상으로 E에게 통지하며, 통지 후 해당 개량물은 E의 단독 재산이 된다.

9. 기간 및 해지(Term and Termination)

9.1. 본 계약은 2004. 1. 1.에 발효되며, 제9.2.조의 규정에 따라 어느 당사자가 해지할 때까지 무기한 계속된다.

(2) 이후 원고는, I 담배 브랜드의 상표가 추가됨에 따라 E와의 위 라이선스 계약의 부록을 변경하는 계약을 체결하는 한편, 일부 브랜드(U, W, X)를 제외한 나머

지 I 담배 브랜드 상표에 관한 권리가 E에서 G로 이전함에 따라 2011. 1. 1. G와 사이에 라이선스 계약(갑 제4호증의 7)을 체결하였는데, 위 변경 계약이나 G와 체결한 위 라이선스 계약은 라이선서, 관련 브랜드 상표 목록, 로열티 비율 외에는 앞선 E와의 2004. 1. 1.자 라이선스 계약과 그 내용이 크게 다르지 않다[이하 E, G가 원고와 체결한 위 각 라이선스 계약(변경 계약 포함)을 '제1 라이선스 계약'이라 한다].

나) 2011. 8. 1. F와 체결한 서브라이선스 계약(제2 라이선스 계약)

한편 원고는 2011. 8. 1. F와 사이에 I 브랜드 중 'Q', 'R' 브랜드 담배 완제품 제조·판매를 위해 상표 등에 관한 재실시권을 허여받는 내용의 서브라이선스 계약을 체결하였는데(갑 제4호증의 8, 이하 '제2 라이선스 계약'이라 한다),⁵⁾ 제2 라이선스 계약은 원고에게 허여된 권리를 '계약지역 내에서 계약제품의 제조, 판매, 마케팅, 유통을 위해 상표를 사용할 수 있는 권리'로 기재하고 있다(제2.1조). 그 주요 내용은 아래와 같다.

2011. 8. 1. F와 체결한 서브라이선스 계약(제2 라이선스 계약)

전문

- A. E는 계약지역(대한민국) 내 'Q' 상표 소유자 및 출원인이다.
- B. "Y"는 계약지역 내 'R' 상표출원인이다.
- C. F는 E, Y와의 별도 라이선스 계약을 체결한 계약지역 내에서 'Q'와 'R' 상표의 라이선시(Licensee)이다.
- D. F는 원고(Sublicensee)에게 본 건 상표에 관한 서브라이선스를 허여하고, 원고는 아래와 같은 조건에 따라 본건 상표를 사용하고자 한다.

5) F는 E와 'Q' 담배 브랜드의 라이선서인 E, 'R' 브랜드의 라이선서인 Y로부터 각각 상표 사용을 허여 받은 라이선시로, 2011. 8. 1. 원고와 사이에 원고에게 재실시권(서브라이선스)을 부여하는 계약을 체결하였다.

1. 정의(Definitions)

1.2. "기밀정보(Confidential Information)"은 다음에 관계된 정보를 말한다.

(a) 이 계약과 그 명문 조항

(b) 일방 당사자 또는 그 계열회사의 제품, 운영, 연구개발, 발명, 영업비밀, 컴퓨터 소프트웨어, 계획, 전략, 프로세스, 레시피, 제조법(formule), 판매자와 고객의 관계, 재정, 기타 비즈니스 정보

(c) 그 밖에 일방이 특별히 '기밀'이라고 명시한 정보

1.7 "비담배재료(Non-Tobacco Material)"는 계약제품 제조에 이용되는 담뱃잎(tobacco) 외의 재료로서, 퀄련재료(cigarettes manufacturing materials), 필터, 그밖에 포장재(packaging materials)를 포함한다.

1.8. "기타 담뱃잎(OTM)"은 담뱃잎 조각, 팽화엽, 판상엽 등과 같은 기타 담뱃잎 재료(other tobacco materials)를 의미한다.

1.12 "생산재료(Production Materials)"는 담뱃잎(Tobacco, 각초 포함), 비담배재료(Non-Tobacco Material), 가향 및 풍미 성분(casing, flavoring ingredient)를 의미한다.

1.13 "제품(Products)"은, 본건 상표가 표시된 제품으로 이 계약에 따라 생산·판매되는 담배(cigarettes) 또는 그 외 담배 제품(other tobacco products)을 의미한다.

1.14. "사양서(Specification)"는 계약지역 내 각 국가 별로 Y의 기술팀과 C의 기술팀이 승인한 재료(Production Material)를 사용하여 제품을 제조하기 위한 표준, 사양 및 지침과 위 두 기술팀이 협의하고 확정한 바에 따라 개정한 표준, 사양 및 지침을 의미한다.

1.16. "담뱃잎(Tobacco)"은 제품 재료 용도로 특별히 준비된 생엽(raw tobacco), 가공엽(processed tobacco) 및 기타 담배 부산물(OTP, other tobacco materials)을 의미한다.

2. 상표(Trademark); 허여된 라이선스(Licence grant); 라이선스 계약 등록(Registration of the Trademark License Agreement)

2.1. 계약기간 동안 F는 원고에게 다음 항목에 대한 권리를 허여한다.

(a) 계약지역 내에서 판매, 마케팅, 유통을 위해 상표를 사용할 수 있는 독점적 권리,

(b) 계약지역 내에서 계약제품 제조를 위해 상표를 사용할 수 있는 비독점적인 권리. F또는 그 계열회사 역시 해당 국가에서 본건 상표를 사용하여 제품을 제조할 수 있는 권리를 보유하는 것으로 이해한다.

2.5. 원고는 아래 행위를 할 수 없다.

(a) (i) 제품, (ii) 제품 제조, 마케팅, 유통, 판매와 관련한 활동 외에 다른 물품이나 서비스와 관련한 상표 사용

(b) 계약지역 외에서의 상표 사용

(c) F가 서면으로 요구하거나 이 계약에 규정된 경우가 아닌 경우, 제품 패키지상의 상표를 제거하거나 변경하는 것

4. 사양서(Specification), 품질관리(Quality Control), 재료 조달(Sourcing)

4.1. 원고는 사양서를 엄격하게 준수하여 계약제품을 제조하며, 그와 같이 제조되지 않는 계약제품은 판매하지 아니한다.

4.2. F가 서면 요청하는 경우, 원고는 매 분기마다 이전 분기 동안 제조하여 판매한 모든 계약제품의 견본을 F 또는 F가 지명한 자에게 제출하여야 한다. F는 10일 전에 서면 고지하고, 영업시간 동안 직접 또는 적법한 대리인을 통하여 제품이 제조 또는 보관되거나 또는 제품 재료가 보관된 장소를 검사할 수 있다. 위 대리인은 당사자들이 합의한 시간에 제품의 제조 또는 보관에 사용된 모든 장소에 접근할 수 있고, 제품이나 재료를 조사 및 테스트할 수 있다. 당사자들은 제품의 품질감독 절차를 확정하고 커뮤니케이션 및 보고 메커니즘을 구축한다.

4.3. 원고는 제품의 재료(Product Materials)를 다음과 같이 조달하여야 한다. (i) 갑포장지(blank)는 Y 또는 양 당사자가 승인한 신뢰할 수 있는 공급처로부터 조달되어야 하고, (b) 담뱃잎(tobacco leaf), 그 밖의 모든 비담배재료(Non-Tobacco Materials), 가향제(flavor)는 C가 직접적으로든 간접적으로든 별도 계약으로 자격을 인정한 공급처로부터 조달되어야 한다. 공급처와 제품재료는 제품의 품질을 준수할 수 있는 자격을 갖추어야 한다. 원고는 이를 위해 C 기술팀의 지원을 받는 것에 동의한다. 양 당사자는 제품 재료의 가격 인상을 가져오지 않는 한 제품 재료조달처를 대체하는 것에 합의할 수 있다.

4.4 제품 재료는 경쟁력 있는 가격으로 원고에게 공급되어야 한다. Y나 승인된 업체로부터 직·간접적으로 조달되는 제품 재료의 가격은 별도로 협의하여야 하고, 시장 공정가격을 초과하지 않아야 한다.

다. 이 사건 물품 수입(2013~2014년) 등

1) 원고는 국내에서 I 담배 완제품 제조·판매를 위해 2013~2014년도에 아래 표 기재와 같은 16종의 담배 재료(수입신고번호 L 외 2,003건, 이하 '이 사건 물품'이라 한다)를 J 등 C 계열사 또는 C나 그 계열사가 선정하고 검증한 제3자(비계열사)로부터 수입하였다.

6) tobacco materials

7) 티핑종이는, 담배 브랜드에 따라 상표가 표시된 것과 그렇지 않은 것이 있다. 비계열사로부터 수입한

구성	물품명	상표	특성	이 사건 처분 과세액 (원)
① 담뱃잎 재료6)	가공엽 (processed leaf)	×	담배 생엽(green leaf)을 건조하고 종류별로 분류한 후 가공(가습, 제맥, 건조 등)을 거쳐 포장한 담뱃잎	2,536,550,170
	팽화엽(ET)	×	Expanded Tobacco, 부피를 늘리기 위해 과열증기로 튀긴 잎 담배로서 담배의 꽈미와 성분을 결정하는 원재료	832,341,540
	개량줄기(IT)	×	Improved Stem, 균질하게 가공한 주액 또는 담배줄기	86,688,710
	잎담배 조각 (Lamina)	×	제맥(除脈) 작업으로 주액이 제거된 잎담배 조각	5,741,700
	균질화 물질 (Cast leaf)	×	담뱃잎 이외에 담배 줄기 또는 담뱃잎 가공 과정에서 생성된 부산물인 담배 가루 등과 같은 균질화 물질	344,200,450
	균질화 물질 (Reconstituted Leaf)	×	담뱃잎 이외에 담배 줄기 또는 담뱃잎 가공 과정에서 생성된 부산물인 담배 가루 등과 같은 균질화 물질	522,723,950
② 기타 궐련 재료	향료 및 첨가물 (Flavor & Ingredient)	×	멘톨, 코코아 파우더 등을 원재료로 하여 특정 브랜드 담배에 사용되도록 배합 등 공정을 거친 가향제	78,836,640
	티핑종이 (Tipping paper)	△ ⁷⁾	담배 궐련과 필터를 연결하는 미세한 구멍이 뚫려 있는 종이, 제조 방식에 따라 담배 물질이 전달되는 정도가 달라짐	364,449,260
	궐련지 (Cigarette paper)	×	목재펄프, 삼베 또는 마를 원료로 하고 탄산칼슘 등 화학물질을 첨가한 특수종이로, 각초를 말 때 사용함	1,058,270
	필터(Filter)	×	담배연기를 공기와 희석하여 담배성분을 조절하고, 담배 맛과 향기를 개선하는 역할을 하는 담배의 원재료	3,403,033,880
③ 포장재 (상표 부착 재료)	갑포장지 (Blank)	○	담배를 보관하는 포장재(담뱃갑)를 제작하기 위한 종이	1,507,312,870
	BOPP 필름	○	담뱃갑 외부를 감싸는 폴리프로필렌 포장지를 제작하기 위한 룰 형태의 필름	45,215,590
	포장지 (Display carton)	○	담배 1보루를 담는 상자를 제작하기 위한 종이	7,408,750
	포장지 (Inner frame)	○	담뱃갑 내부의 종이 포장지 제작을 위한 룰 형태의 종이	83,783,750
	종이 케이스 (Paper case)	○	담배 완제품 여러 보루를 포장하여 운반하기 위한 종이 상자(박스)	8,419,260
	개봉 테이프 (Tear tape)	○	담뱃갑의 BOPP를 둘러싸고 있는 테이프로, BOPP를 뜯어 담배 완제품을 개봉하는 기능을 하는 원재료	1,334,080
계				9,829,098,870

2) 이 사건 물품은 가공엽 등 궐련을 구성하는 궐련 재료와 상표가 부착된 포장재

(이하 '상표부착 재료'라 한다)⁸⁾로 대별할 수 있다. 궐련 재료는 다시 담뱃잎 또는 가공

것도 있는데, 비계열사로부터 수입한 것에는 상표가 표시되어 있다.

엽[processed leaf, 재배 농장에서 종류별로 분류·건조한 담배 생엽(green leaf)을 가공공장에서 가습, 제맥,⁹⁾ 건조 등 가공을 거쳐 포장된 것으로, 원고는 이를 J으로부터 구매하여 수입하였다. 거기에는 C 그룹에서 I 담배 제조 사양에서 사용하는 로트번호(Lot Number. 제조 단위번호)가 부여되어 있다], 팽화엽 등 담뱃잎을 원재료로 하는 재료(tobacco materials, 이하 '담뱃잎 재료'라 통칭한다)와 티핑 종이, 쿠션지, 필터, 가향제 등 기타 부재료(이하 '기타 쿠션 재료'라 한다)로 분류할 수 있다.

3) 이 사건 물품 중 상표가 부착되지 않은 쿠션 재료는 J 등 C 계열사로부터 수입된 것이고, 상표부착 재료는 대부분 Z 등 C와 특수관계가 없는 비계열사로부터 수입된 것이다. 비계열사인 판매자들은 C의 글로벌 구매정책에 따라 주기적으로 평가 및 인증을 받는 업체이다.

4) 원고는 이 사건 물품을 재료로 하여 다음 공정을 거쳐 담배 완제품을 제조한다.

① 1차 공정(각초 제조) : 배합(blending),¹⁰⁾ 1차 건조, 가습(conditioning) 및 케이싱(casing),¹¹⁾ 열처리(toasting),¹²⁾ 건조(drying), 절각(cutting), 혼합(mixing)¹³⁾ 등의 공정을 거쳐 각초를 제조하는 공정

② 2차 공정(ку션 제조 및 포장) : 각초를 쿠션지로 말아 니코틴과 타르 양의

8) 쿠션 재료인 티핑종이 중 상표가 부착된 것들이 있으나, 이하에서 '상표부착 재료'는 다른 기재가 없는 한 포장재만을 가리키는 것으로 한다.

9) 제맥: 담뱃잎을 엽편(lamina)과 주맥(stem)을 분리하는 것

10) 배합(blending): 다양한 품종(Virginia, Burley, Oriental 등)과 등급의 담뱃잎(엽편, 주맥)을 고유한 혼합비율, 배합식 또는 배합공법(recipe)에 따라 배합하는 공정

11) 케이싱(casing): 건조된 담뱃잎을 수증기로 불린 후 당, 글리세린 등의 보습제, 향신료 등 각종 화학 성분을 혼합한 혼합물(케이싱)을 첨가하여 실린더에 저장하는 작업

12) 열처리(toasting): 암모니아 등의 제거를 위해 담뱃잎을 가열하는 공정

13) 혼합(mixing): 앞선 공정을 거친 엽편, 주맥과 함께 니코틴과 타르 양을 조절하고 담배 용량을 충족시키기 위하여 팽화엽, 개량줄기, 잎담배 조각 등을 혼합하는 공정

흡착 등을 조절하는 필터와 접착하여 퀘련을 만들고, 이를 한 갑(pack)으로 만든 후 이를 10개들이 보루(cartoon)로 포장하는 등의 공정

라. 이 사건 처분 및 전심절차

1) 피고는 2015년부터 약 2년간 원고에 대한 기업심사(심사대상기간 2012. 11. 26. ~ 2014. 12. 31.)를 실시한 결과, 원고가 2013~2014년에 이 사건 라이선스들에게 지급한 로열티(2013년 총 66,910,223,036원, 2014년 총 67,300,948,276원, 이하 '이 사건 로열티'라 한다)는 이 사건 물품과 관련되고 그 거래조건으로 지급된 권리사용료에 해당한다고 보고, 구 관세법(2014. 12. 23. 법률 제12847호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 관세법'이라 한다) 제30조 제1항 제4호, 구 관세법 시행령(2020. 10. 7. 대통령령 제31088호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 관세법 시행령'이라 한다) 제19조 제6항, 구 「수입물품 과세가격 결정에 관한 고시」(관세청 고시 제2014-88호, 2015. 10. 14. 관세청 고시 제2015-50호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 과세가격 결정고시'라 한다) 제9조 제2호 단서, 제4호 가목에 따라, 이 사건 로열티에 담배 완제품의 가격(제조원가에서 세금 및 총지급로열티를 제외한 금액) 중 이 사건 물품의 가격(수입물품가격)이 차지하는 비율을 곱하여 산출된 금액을 조정액¹⁴⁾으로 산정하고, 이 사건 물품의 가격 중 조정액이 차지하는 비율을 가산율¹⁵⁾로 산정하는 방법으로 2013년도 가산율을 24.02%, 2014년도 가산율을 23.18%로 산정하고, 이를 토대로 이 사건 물품의 거래가격에 가산할 권리사용료를 산정하여, 2017. 3. 14. 원고에게 [별지 1] 목록 기재와 같이 증액된 관세 등(관세 합계 3,420,659,770원 + 부가가치세 합계 3,789,613,320원 + 가산세 합계

14) 조정액 = 총지급로열티 × $\frac{\text{수입물품가격}}{\text{완제품가격(세금 및 권리사용료 제외)}}$

15) 가산율 = $\frac{\text{조정액}}{\text{수입물품가격}} = \frac{\text{총지급로열티}}{\text{완제품가격(세금 및 권리사용료 제외)}}$

2,618,825,780원 = 총 9,829,098,870원)을 부과하였다(이하 '이 사건 처분'이라 한다).

2) 원고는 이 사건 처분에 불복하여 2017. 6. 9. 조세심판원에 심판청구를 하였으나, 조세심판원은 2018. 12. 19. 원고의 심판청구를 기각하였다.

[인정근거] 다툼 없는 사실, 갑 제1 내지 4, 61호증, 을 제1 내지 3, 12, 13, 14, 17, 34, 35, 44호증의 각 기재 내지 영상(가지번호 있는 것은 가지번호 포함, 이하 같다), 변론 전체의 취지

2. 원고 주장의 요지

이 사건 처분은 아래와 같은 점에서 위법하므로 취소되어야 한다.

가. 관련성 및 거래조건성의 결여

이 사건 로열티와 이 사건 물품과의 관련성 및 거래조건성을 인정할 수 없으므로 이 사건 로열티를 이 사건 물품의 거래가격에 가산할 수 없다.

1) 이 사건 로열티는 원고가 '국내에서 I 담배 완제품을 제조하여 판매하는 것'과 관련하여 이 사건 라이선서들이 보유한 '담배 완제품에 관한 상표, 기타 지적재산권'을 사용하는 것에 대한 대가로 지급한 것이지, 국외에서 제조되어 수입된 담배 완제품 원재료인 이 사건 물품과는 아무런 관련이 없다.

2) 이 사건 각 라이선스 계약에 의하면, 원고가 지급할 로열티 액수는 담배 완제품 재료인 이 사건 물품의 가격이 아니라 담배 완제품의 국내 순매출액에 따라 결정되고, 실제 이 사건 로열티는 담배 완제품의 국내 매출액을 기초로 산정되었으므로, 이 사건 물품 중 수출된 담배 완제품 재료로 사용된 것에 대해서는 로열티가 지급되었다고 볼 수 없다. 그리고 이 사건 각 라이선스 계약에 의하면, 원고가 국내에서 재료를 모두 조달하여 담배 완제품을 제조·판매하더라도 로열티를 지급하여야 한다. 이에 비추어 보

더라도 이 사건 로열티는 이 사건 물품과 관련 없이 지급된 것이라고 보아야 한다.

3) 수입물품이 구매자와 특수관계가 없는 제조자가 제조·가공한 물품일 경우, 권리보유자와 제조자 사이에 권리보유자가 제조사로 하여금 권리보유자의 노하우, 영업비밀 등을 이용하여 물품을 제조하고, 이를 권리보유자가 지정하는 자에게만 권리보유자에 대한 권리사용료 지급을 조건으로 판매할 수 있도록 하는 내용의 위탁생산계약이 체결된 경우에 한하여 관련성 및 거래조건성을 인정할 수 있다. 그런데 이 사건 물품을 제조하거나 가공한 업체는 원고와 특수관계가 없고, 이 사건 라이선서들과 위와 같은 위탁생산계약을 체결한 바 없다.

4) 이 사건 물품을 개별적으로 보더라도 다음과 같은 이유에서 C의 노하우, 영업비밀 등이 체화되어 있다고 볼 수 없다. 그렇지 않더라도 노하우, 영업비밀 등에 대한 대가는 이미 이 사건 물품의 수입가격에 반영되어 있다고 보아야 한다.

가) 가공엽 등 담뱃잎 재료(tobacco materials)

(1) 담뱃잎은 세계 각국에서 표준화된 방법으로 재배되는 농작물에 불과하다. 원고가 수입한 가공엽은, 가습, 제맥, 건조 등의 간단한 가공 과정을 거쳐 포장된 담뱃잎에 불과하다. 그 가공 및 포장은 J(판매자)이 아니라 C와 특수관계가 없는 농장이나 도매업자가 하였을 뿐만 아니라, 누구나 쉽게 확인할 수 있는 일반적인 공정에 불과하다. 원고에게 가공엽을 판매한 J은 원고와 가공업자 사이의 거래를 중개하는 역할만 하였을 뿐이고, 이 사건 라이선서들과 담뱃잎 가공업자 사이에 위탁생산계약이 체결된 바도 없다. 한편 J에 가공엽을 공급한 가공업자나 도매업자는 C 그룹의 경쟁사에게도 담뱃잎을 공급하는 업체이고, 원고는 국내에서 담뱃잎을 조달하여 I 담배 완제품을 제조할 수도 있었다. 따라서 가공엽에 어떤 노하우나 영업비밀이 투입되어 있다

고 볼 수 없다.

(2) 다른 담뱃잎 재료들은 담뱃잎의 부산물에 불과하다.

나) 기타 퀄런 재료(필터, 퀄런지, 향료 등 부재료)¹⁶⁾의 경우

필터, 퀄런지, 향료 등 기타 퀄런 재료의 경우, 원고는 그때그때의 필요에 따라 판매자를 선택하여 왔다. 원고는 비계열사로부터도 동종 재료를 구매하여 왔다. 특히 필터의 경우, 원고는 그 대부분을 국내 업체로부터 구매하고 있으므로, 원고의 구매 선택권이 제한되어 있다고 볼 수 없다. 원고에게 위 수입물품을 판매한 비계열사들은 원고의 경쟁사인 M에도 동종 물품을 판매하고 있고, 위 비계열사들과 이 사건 라이선서들 사이에 위탁생산계약이 체결되어 있지도 않고, 로열티 지급이 판매조건이 되지도 않았다.¹⁷⁾ 따라서 기타 퀄런 재료에 C 그룹의 노하우나 영업비밀 등이 체화되어 있다고 볼 수 없고, 이 사건 로열티 지급이 그 거래조건이 되었다고 볼 수 없다.

다) 상표부착 재료(포장지, 필름, 케이스 등)의 경우

(1) 상표는 자기의 '상품'과 타인의 '상품'을 식별하기 위하여 사용하는 표장을 의미하므로(상표법 제2조 제1항), 상표권은 소비자에게 판매되는 '상품'을 전제로 하는 지적재산권이다. 한편 구 관세법 시행령 제19조 제3항 제3호는 제1호와 달리 상표가 '부분품 · 원재료 · 구성요소'와 관련성이 있는 경우에 관한 내용을 규정하지 않고 있다. 이러한 규정을 종합하면, 상표권은 소비자에게 판매되는 '상품'(완제품) 자체에 상

16) 원고는 이를 '특허공보 등록 원재료'라고 칭하고 있다.

17) 앞서 인정한 바와 같이 이 사건 물품 중 상표가 부착되어 있지 않은 퀄런 재료는 모두 C 계열사로부터 수입한 것이고, 원고도 이를 인정하고 있는 것으로 보인다(2022. 10. 24.자 서면). 원고의 이 부분 주장은, 원고가 담뱃잎 외 퀄런 재료의 상당 부분을 비계열사로부터 조달하고 있는 점에서 볼 때, 해당 물품에는 C 그룹의 노하우나 영업비밀이 체화되어 있다고 보기 어렵다는 취지의 주장으로 이해된다.

표가 표시되어야 비로소 그에 대한 권리사용료와 수입물품의 관련성이 인정될 수 있다. 그런데 이 사건 상표부착 재료는 I 담배 브랜드의 상표가 인쇄된 포장재에 불과하고, 이 사건 라이선서들이 보유한 등록상표의 '지정상품'이 아니다. 이 사건 각 라이선스 계약을 통해 원고가 허여받은 권리도 원고가 '담배 완제품을 국내에서 판매하는 데 필요한 상표의 사용'이다. 담배 완제품이 아닌 포장재에 불과한 재료에 상표를 부착하였다 하여 이를 두고 이 사건 로열티 지급대상인 '상표의 사용'이라 할 수도 없어 이 사건 로열티와 상표부착 재료 사이에 관련성을 인정할 수 없다.

(2) 판매자 대부분은 비계열사로서, C의 경쟁사에게도 동종의 제품을 공급하고 있다. 이 사건 라이선서들과 판매자들 사이에 위탁생산계약 관계도 존재하지 않고, 그 구매계약에 로열티 지급이 구매조건이 된다는 내용이 명시되어 있지도 않다.

나. 권리사용료 가산방법의 위법

1) 지급된 권리사용료에 당해 수입물품과 관련이 없는 권리의 대가가 포함되어 있는 경우에는 구 과세가격 결정고시 제9조 제2호 단서에 따른 안분방식을 그대로 적용하면 안 되고, 위 안분방식을 적용하기에 앞서 지급된 권리사용료에서 수입물품과 관련이 없는 권리의 대가를 공제하여 수입물품의 거래가격에 가산할 권리사용료를 산정하여야 한다.

2) 그런데 이 사건 로열티에는 이 사건 물품과 관련 없는 '담배 완제품의 생산·제조에 관한 노하우, 영업비밀'과 '담배 완제품에 부착될 상표에 관한 권리'에 대한 대가도 포함되어 있다. 즉, ① 이 사건 물품 중 상표가 부착되어 있지 않은 물품(담뱃잎 재료 및 기타 궐련 재료)에 관련된 로열티에는 위 물품에 관한 노하우, 영업비밀 외에도 위 물품이나 담배 완제품 생산과 관련이 없는 '담배 완제품에 부착되어 사용될 상표권' 또

는 '담배 완제품의 판매, 마케팅 등 생산 이외의 활동에 사용되는 상표권'에 대한 대가가 포함되어 있고, ② 상표부착 재료에 관련된 로열티에 상표권, 디자인권에 대가가 포함되어 있다고 보더라도, 상표부착 재료와 무관한 '담배 완제품 제조를 위한 노하우, 영업비밀'에 대한 대가 역시 포함되어 있다.

3) 따라서 구 관세가격 결정고시 제9조 제2호 단서에 따라 이 사건 로열티를 안분하기에 앞서, 이 사건 로열티에서 이 사건 물품과 관련 없는 권리에 대한 대가 부분을 공제하여야 하는데, 이 사건 로열티에서 이를 구분해낼 수 없으므로, 결국 이 사건 처분은 전부 취소되어야 한다.

3. 관련 법령

별지 2 '관계 법령' 기재와 같다.

4. 이 사건 처분의 적법 여부

가. 관련성 및 거래조건성 층족 여부

1) 관련 규정 및 법리

가) 구 관세법 제30조 제1항 본문은 '수입물품에 대한 관세의 관세가격은 우리나라에 수출하기 위하여 판매되는 물품에 대하여 구매자가 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 가격에 다음 각 호의 금액을 더하여 조정한 거래가격으로 한다'고 규정하고, 제4호에서 '특허권, 실용신안권, 디자인권, 상표권 및 이와 유사한 권리를 사용하는 대가로 지급하는 것으로서 대통령령이 정하는 바에 따라 산출된 금액'을 들고 있다.

나) 구 관세법 제30조 제1항 제4호의 위임에 따라, 구 관세법 시행령 제19조 제1항은 "법 제30조 제1항 제4호에서 '이와 유사한 권리'라 함은 다음 각 호의 1에 해당하는 것을 말한다"라고 규정하면서 제1호에서 '저작권 등의 법적 권리'를, 제2호에서

'법적 권리에는 속하지 아니하지만 경제적 가치를 가지는 것으로서 상당한 노력에 의하여 비밀로 유지된 생산방법·판매방법 기타 사업활동에 유용한 기술상 또는 경영상의 정보 등(이하 '영업비밀'이라 한다)'을 들고 있다. 구 관세법 시행령 제19조 제2항은 "법 제30조 제1항의 규정에 의하여 당해 물품에 대하여 구매자가 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 가격에 가산하여야 하는 특허권·실용신안권·디자인권·상표권 및 이와 유사한 권리를 사용하는 대가(이하 '권리사용료'라 한다)는 당해 물품에 관련되고 당해 물품의 거래조건으로 구매자가 직접 또는 간접으로 지급하는 금액으로 한다"고 규정하여 권리사용료와 물품 사이의 관련성과 거래조건성을 권리사용료를 수입물품의 관세과세가격에 가산·조정하기 위한 요건으로 규정하고 있다.

다) 수입물품의 과세가격을 결정함에 있어서, 구 관세법 제30조 제1항 제4호, 구 관세법 시행령 제19조가 당해 수입물품에 대하여 구매자가 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 가격(이하 '실제지급가격'이라 한다)에 권리사용료(당해 물품에 관련되고 당해 물품의 거래조건으로 구매자가 직접 또는 간접으로 지급하는 금액)를 더하여 조정한 금액을 거래가격으로 하는 취지는, 그러한 권리사용료는 그 명목에도 불구하고 실질적으로는 당해 수입물품의 대가의 일부에 해당하고, 그럼에도 불구하고 실제지급가격만을 기초로 수입물품의 과세가격을 결정하는 것은 구매자와 판매자가 통정하여 수입물품에 대한 실제지급가격을 통상적인 상거래에서의 경쟁거래가격보다 부당하게 낮추어 결정하고 그 대신 차액을 권리사용료의 명목으로 지급하는 등의 방식으로 관세를 포탈하는 것을 용인하는 결과가 되므로, 실제지급가격에 권리사용료를 가산하여 조정한 거래가격을 기초로 하여 수입물품의 과세가격을 결정함으로써 공평하고 합리적인 과세를 도모하려는 데에 있다.

라) '관련성' 요건과 관련하여, 권리사용료가 수입물품과 관련되었다(related to the goods)고 함은, 권리사용료의 지급대상인 무형재산권이 수입물품에 체화 또는 구현되어(embodied or incorporated) 수입물품과 일체화되거나 수입물품의 일부를 이루는 경우를 말하는 것으로서, 결국은 권리사용료의 지급이 수입물품의 일부에 대한 대금지급이라고 간주될 수 있다는 의미이다. 이와 관련하여 구 관세법 시행령 제19조 제3항은 "제2항의 규정을 적용함에 있어서 다음 각 호의 1에 해당하는 경우에는 권리사용료가 당해 물품과 관련되는 것으로 본다"고 규정하면서 각 호에서 관련성이 있는 것으로 보는 경우로 다음을 예시하고 있다.

(1) 권리사용료가 특허권에 대하여 지급되는 때에는(제1호), 특허발명품(가목), 수입물품이 방법에 관한 특허에 의하여 생산된 물품인 경우(나목), 국내에서 당해 특허에 의하여 생산될 물품의 부분품·원재료 또는 구성요소로서 그 자체에 당해 특허의 내용의 전부 또는 일부가 구현되어 있는 물품(다목)

(2) 권리사용료가 디자인권에 대하여 지급되는 때에는 수입물품이 당해 디자인을 표현하는 물품이거나 국내에서 당해 디자인권에 의하여 생산되는 물품의 부분품 또는 구성요소로서 그 자체에 당해 디자인이 전부 또는 일부가 표현되어 있는 경우(제2호)

(3) 권리사용료가 상표권에 대하여 지급되는 때에는 수입물품에 상표가 부착되거나 희석·혼합·분류·단순조립·재포장 등의 경미한 가공 후에 상표가 부착되는 경우(제3호)

(4) 권리사용료가 실용신안권 또는 영업비밀에 대하여 지급되는 때에는 당해 실용신안권 또는 영업비밀이 제1호의 규정에 준하는 관련이 있는 경우

(5) 권리사용료가 기타의 권리에 대하여 지급되는 때에는 당해 권리가 수입 물품과 제1호 내지 제5호의 규정 중 권리의 성격상 당해 권리와 가장 유사한 권리에 대한 규정에 준하는 관련이 있는 경우(제6호)

마) '거래조건성' 요건과 관련하여, 권리사용료가 해당 물품의 거래조건(condition of sale)으로 지급된다고 함은, 권리사용료 지급을 조건으로 하여 해당 거래가 성립된다는 의미로, 수입물품의 구매와 권리사용료의 지급이 분리될 수 없으면 거래조건이 되는 것으로 판단된다. 구 관세법 시행령 제19조 제2항은 권리사용료를 '당해 물품의 거래조건으로 구매자가 직접 또는 간접으로 지급하는 금액'이라고 규정하여 거래조건으로 간접적으로 지급하는 경우를 포함하고 있고, 같은 조 제5항은 "제2항의 규정을 적용함에 있어서 다음 각 호의 1에 해당하는 경우에는 권리사용료가 당해 물품의 거래조건으로 지급되는 것으로 본다"고 규정하여 각 호에서 거래조건성이 있는 것으로 보는 경우로, ① 구매자가 수입물을 구매하기 위하여 판매자에게 권리사용료를 지급하는 경우(제1호), ② 수입물의 구매자와 판매자간의 약정에 따라 구매자가 수입물을 구매하기 위하여 당해 판매자가 아닌 자에게 권리사용료를 지급하는 경우(제2호), ③ 구매자가 수입물을 구매하기 위하여 판매자가 아닌 자로부터 특허권 등의 사용에 대한 허락을 받아 판매자에게 그 특허권 등을 사용하게 하고 당해 판매자가 아닌 자에게 권리사용료를 지급하는 경우(제3호)를 예시하고 있다.

구매자와 판매자 사이의 직접적인 약정에 따라 구매자가 판매자 아닌 자에게 권리사용료를 지급하는 경우가 아니라 하더라도, 구매자, 판매자 및 권리보유자 사이의 관계와 그들 사이의 관련 약정의 내용 등에 비추어 볼 때 구매자가 판매자 아닌 자에게 권리사용료를 지급하지 않으면 판매자로부터 수입물을 구매할 수 없다고 볼 수 있는

경우에는 특별한 사정이 없는 한 권리사용료가 수입물품의 거래조건으로 지급되는 경우에 해당한다고 보아야 한다(대법원 2016. 10. 27. 선고 2014두13362 판결 등 참조).

바) 한편 세법 중 과세표준의 계산에 관한 규정은 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 명칭이나 형식에 관계없이 그 실질내용에 따라 적용하여야 하고(국세기본법 제14조 제2항), 이는 관세법을 해석·적용할 때도 마찬가지이다. 따라서 구매자가 상표권자에게 지급한 금액이 수입물품 과세가격의 가산조정요소가 되는 '상표권 및 이와 유사한 권리의 사용 대가'(권리사용료)에 해당하는지는 지급한 금액의 명목이 아니라 그 실질내용이 상표권 등 권리를 사용하는 대가로서의 성격을 갖는 것인지 여부에 따라 판단하여야 한다(대법원 2016. 8. 30. 선고 2015두52098 판결, 대법원 2017. 10. 12. 선고 2017두44879 판결, 대법원 2018. 10. 27. 선고 2016두34059 판결 등 참조).

2) 이 사건 로열티의 지급대상인 권리

가) 원고의 주장은, 이 사건 로열티 지급대상인 권리의 유형을 구별하여 그중 '노하우나 영업비밀 등'은 '국내에서의 담배 완제품 제조 과정 내지 공정과 관련된 노하우나 영업비밀'에 국한되고, '상표권'은 '담배 완제품에 부착되어 사용될 상표권 사용'이나 '담배 완제품에 상표를 부착하는 행위'에 국한됨을 전제로 하는 것으로 보인다. 따라서 이 사건 처분의 적법 여부를 판단하기에 앞서, 이 사건 로열티의 지급대상이 된 권리, 즉 이 사건 로열티를 지급한 대가로 허여받은 권리가 무엇인지에 본다.

나) 앞서 인정한 사실, 앞서 채택한 증거 및 변론 전체의 취지에 의하여 알 수 있는 다음과 같은 사정을 종합하면, ① 이 사건 로열티의 지급대상은 국내에서 I 담배 완제품을 제조·판매하기 위해 필요한 이 사건 라이선서들이나 C의 상표, 특히, 디자인, 노하우, 영업비밀 등 일체의 무형재산권을 사용할 수 있는 권리이고, 그 권리에는 I

담배 완제품에 관한 상표, 노하우, 영업비밀 등 일체의 무형재산권의 전부 또는 일부가 체화·구현된 재료나 부분품을 이용하여 담배 완제품을 제조·판매할 수 있는 권리, 제3자(계열사 또는 비계열사)로 하여금 그러한 상표 등 무형재산권을 사용하여 재료나 부분품을 제조할 수 있게 하는 권리가 포함되어 있다고 봄이 타당하다. ② 나아가 이 사건 로열티의 지급대상인 권리가 '국내에서 이루어지는 담배 완제품 제조공정 자체에 관한 노하우나 영업비밀'('I 담배 완제품 제조에 관한 노하우나 영업비밀' 등 관련), '완제품 제조 이후의 상표 사용'이나 '상표가 부착된 담배 완제품을 판매할 수 있는 권리'('상표권' 관련)에 국한된다고 볼 수 없고, 그러한 권리가 원고의 I 담배 완제품과 무관하다고 볼 수도 없다.¹⁸⁾

(1) C는 세계 각지의 계열사를 통해 I 담배 제품의 생산과 판매 활동을 하는 다국적 기업이다. E, G는 미국을 제외한 세계 전 지역에서 I 브랜드 상표를 보유하면서 I 담배 제품을 제조, 거래할 권리를 보유하고 있다. 그리고 E는 스위스국 AA센터를 운영하면서 제조 공정과 품질수준 유지를 위한 활동을 하여 상표의 가치를 높이고, 제품이 C 기준 및 전 세계적인 규제 수준을 충족하도록 하며, 같은 상표로 판매되는 I 담배 제품이 동일한 품질을 유지하여 전 세계적으로 동일한 제품 특성을 가질 수 있도록 하는 역할을 수행하고 있다. 위 연구개발센터에서 개발된 영업비밀, 제품, 기타 영업상 비법 등에 대하여 미국 이외의 지역에서는 E가 배타적 사용권을 가진다.

(2) 원고와 E, G 사이에 체결된 제1 라이선스 계약은, 원고에게 허여하는 권리를 '담배 완제품과 관련된 상표, 기타 지적재산권'이라고 기재하면서 '기타 지적재산

18) 따라서 권리사용료 가산방식과 관련하여, 뒤에서 보는 바와 같이 이 사건 로열티에서 '국내에서 이루어지는 담배 완제품 제조공정 자체에 관한 노하우나 영업비밀', '완제품 제조 이후의 상표 사용'이나 '상표가 부착된 담배 완제품을 판매하기 위한 상표권'에 대한 대가를 우선 공제하여야 할 것은 아니다.

'권'을 '계약제품과 관련된 본 건 상표 이외의 모든 산업 및 지적재산권'으로 명시하고, 그러한 권리에는 '계약지역(대한민국) 외에서 작업(works) 또는 기타 관련 사항에 존재하거나 향후 존재할 수 있는 모든 등록 또는 미등록 저작권과 권리, 발명에 관한 권리, 노하우, 기밀정보 및 영업비밀에 대한 권리와 디자인에 권리'를 포함한다고 명시하고 있다(제1.5조).

(3) 원고와 F와 사이에 체결된 제2 라이선스 계약의 경우, 제1 라이선스 계약과 달리 로열티 지급대상인 권리를 '계약제품의 제조, 판매, 마케팅, 유통을 위해 상표를 사용할 수 있는 권리'로 기재하고, '기타 지적재산권'과 같은 상표권 이외의 권리 를 별도로 명시하고 있지는 않다. 그러나 다음과 같은 점에 비추어 볼 때, 제2 라이선스 계약에서 원고에게 그 사용을 허여한 권리 역시 '상표권'에 국한된다고 볼 수 없고, 제1 라이선스 계약과 마찬가지로, 상표¹⁹⁾를 포함하여 해당 상표의 담배 완제품에 관한 특허, 디자인, 노하우, 영업비밀 등 일체의 무형재산권이라고 봄이 타당하다.

① 구매자가 상표권자에게 지급한 금액이 수입물품 과세가격의 가산조정요소가 되는 '상표권 및 이와 유사한 권리의 사용 대가'(권리사용료)에 해당하는지는 지급한 금액의 명목이 아니라 그 실질내용이 상표권 등 권리의 사용하는 대가로서의 성격을 갖는 것인지 여부에 따라 판단하여야 함은 앞서 본 바와 같다. 권리사용료가 어떤 권리를 대상으로 지급된 것인지를 판단할 때에도 관련 계약의 문구나 형식에 관계없이 그 실질 내용에 따라 판단하여야 한다. ② C는 세계 각지에서 생산되는 I 담배 제품의 특징과 품질이 유지되도록 E 등을 통해 담뱃잎 구매 단계부터 완제품으로 제조되기까지 엄격한 품질 관리 · 통제를 하고 있다. ③ 제2 라이선스 계약은 기밀정보에 관한 조항(제1.2

19) 'R', 'Q' 브랜드

조)에 발명, 영업비밀 등을 명시하는 한편, '사양서, 품질관리, 재료조달(Sourcing)'에 관한 조항(제4항)을 두어 C가 정한 사양서를 엄격하게 준수하여 제조되어야 하고 그와 같이 제조되지 않은 제품은 판매할 수 없으며, 담배 완제품 제조에 필요한 각종 재료를 검사할 수 있고, 제조 방법이나 재료의 변경을 요구할 수 있음을 명시하고 있을 뿐만 아니라 담뱃잎, 가향제, 그 밖의 포장재 등 담배 완제품 제조에 필요한 각종 재료의 조달처 및 조달가격에 관한 C 그룹의 관리와 통제 등에 관하여도 구체적으로 명시하고 있는바, 그 조달처는 C 그룹이 승인하거나 C가 별도 계약을 통해 자격을 인정한 업체여야 하고 원고가 임의로 변경할 수 없다고 명시하고 있다.

(4) 다음과 같은 이유에서, 원고가 이 사건 로열티를 지급하고 그 사용을 허여받은 '계약지역(대한민국)에서 I 담배 완제품의 제조·판매를 위해 계약제품에 관한 상표, 특허, 디자인, 노하우, 영업비밀 등 일체의 무형재산권'에는 그러한 권리의 전부 또는 일부가 체화·구현된 재료나 부분품을 사용하여 담배 완제품을 제조·판매할 수 있는 권리가 포함되어 있다고 봄이 타당하고, 위 권리가 '국내에서 이루어지는 담배 완제품 제조공정 자체에 관한 노하우나 영업비밀'(I 담배 완제품 제조에 관한 노하우나 영업비밀 등 관련), '완제품 제조 이후의 상표 사용'이나 '상표가 부착된 담배 완제품을 판매할 수 있는 권리'(상표권 관련)에 국한된다고 볼 수 없다. 이와 다른 취지의 원고의 주장은 받아들일 수 없다.

(가) 어떤 물품에 관한 상표, 특허, 디자인, 노하우, 영업비밀 등 무형의 권리는 통상 그러한 무형의 권리의 전부 또는 일부가 체화·구현된 재료나 부분품이 유기적으로 결합됨으로써 구현된다. 완제품 제조·판매에 필요한 상표, 특허, 디자인, 노하우, 영업비밀 등의 무형의 권리와 완제품의 재료나 부분품에 체화·구현되는 상표,

특허, 디자인, 노하우, 영업비밀 등의 무형의 권리가 다른 종류라고 볼 수는 없다.

구 관세법 시행령 제19조 제3항 제1호 다목, 제2호 등이 수입물품이 국내에서 생산될 물품의 부분품이나 원재료인 경우, 권리사용료의 지급대상인 권리가 '국내에서 생산될 물품'에 관한 것인지, 수입한 부분품이나 원재료에 관한 것인지 구별하지 않고, '국내에서 당해 특허에 의하여 생산될 물품의 부분품·원재료 또는 구성요소로서 그 자체에 당해 특허의 전부 또는 일부가 구현되어 있는 경우', '수입물품이 당해 디자인을 표현하는 물품이거나 국내에서 당해 디자인권에 의하여 생산되는 물품의 부분품 또는 구성요소로서 당해 디자인의 전부 또는 일부가 표현되어 있는 경우' 등을 권리사용료가 당해 물품과 관련되는 것으로 본다고 규정한 것도 위와 같은 점이 당연히 전제되어 있기 때문일 것으로 보인다.

(나) '상표권'의 경우, 구 관세법 시행령 제19조 제3항 제3호는 같은 항 제1호 다목이나 제2호와 달리, '부분품', '구성요소'와 같은 문구를 명시하고 있지는 않으나, 뒤에서 보는 바와 같이 ① 구 관세법 시행령 제3항 제3호의 '수입물품'을 '완제품' 또는 '소비자에게 최종 판매되는 상품' 등으로 제한하여 해석할 근거는 없는 점, ② 상표권은 물품에 상표를 부착 내지 표시하는 방식으로 구현되는 점, ③ 상표의 사용에는 상품 또는 상품의 포장에 상표를 표시하는 행위, 상품 또는 상품의 포장에 상표를 표시한 것을 양도 · 인도하거나 이를 목적으로 수입하는 행위도 당연히 포함되는 점(상표법 제2조 제1항 제11호) 등에 비추어 볼 때, 이 사건 각 라이선스 계약에 따라 원고에게 허여된 '계약제품의 제조 · 판매를 위해 상표를 사용할 권리'에는 담배 완제품 제조에 사용할 목적으로 상표가 부착된 재료를 수입할 수 있는 권리가 당연히 포함되어 있다고 봄이 타당하다.

(다) 또한, 다음과 같은 사정을 종합하여 보면, 이 사건 로열티의 지급 대상인 권리가 '이 사건 물품 수입 후 국내에서 이루어지는 담배 완제품 제조 공정에 관한 노하우나 영업비밀'에 국한된다고 볼 수도 없다(다만, 국내에서의 담배 완제품 제조 공정에 관한 노하우, 영업비밀 등은 담배 완제품의 재료에 해당하는 이 사건 물품 자체에 구현·체화되어 있는 것은 아니므로 이 사건 로열티 중 그에 관한 부분은 이 사건 물품의 거래가격에 가산되어야 할 것은 아니나, 뒤에서 보는 바와 같이 그 부분은 이 사건 물품을 재료로 하여 제조·생산되는 담배 완제품의 생산 활동에 대한 대가에 해당하므로, 구 과세가격 결정고시 제9조 제2호 단서, 제4호 가목이 정한 바에 따라 이 사건 로열티를 안분하는 방법으로 거래가격에 가산할 권리사용료를 산출하면 되는 것이지, 위 고시 규정에 따라 이 사건 로열티를 안분하기 전에 이 사건 로열티에서 국내에서의 담배 완제품 제조 공정에 관한 노하우, 영업비밀 등에 대한 대가 부분을 우선 공제하여야 할 것은 아니다).

① 이 사건 각 라이선스 계약에서 '계약지역'을 대한민국으로 한정한 것은, 원고가 계약제품(I 담배 완제품)을 제조·판매할 수 있는 지역을 한정한 것으로 해석될 뿐이지, I 담배 완제품의 재료나 부분품으로 사용될 용도로 국외에서 제조된 담배 완제품 재료나 부분품을 담배 완제품 제조에 사용할 목적으로 수입하는 것을 금지하는 취지라고 해석할 수는 없다. ② 제1 라이선스 계약은 '기타 지적재산권'을 '계약제품과 관련된 본 건 상표 이외의 모든 산업 및 지적재산권'을 의미한다고 명시하면서, '계약지역 이외 지역인 경우 작업(works) 또는 기타 관련 사항에 존재하거나 향후 존재할 수 있는 모든 등록 또는 미등록 저작권과 유사한 권리, 발명·특허에 관한 권리, 노하우, 기밀정보 및 영업비밀에 대한 권리와 디자인에 관한 권리'를 포함한다고 명시하고도 있

다(제1.5조). ③ 제2 라이선스 계약 역시, 담배 완제품 제조를 위한 재료의 품질과 그 조달처의 자격에 관하여 규정하면서, 반드시 계약지역(대한민국) 내에서 재료를 조달하여야 한다고 제한하고 있지 않다.

3) 관련성 요건 충족 여부

가) 이 사건 로열티가 이 사건 물품에 관련되어 지급된 것인지 여부는, 이 사건 로열티의 지급대상인 권리, 즉 I 담배 완제품 제조·판매에 필요한 상표, 특허, 디자인, 노하우, 영업비밀 등 제반 무형재산권의 전부 또는 일부가 이 사건 물품에 체화·구현되었는지에 따라 판단하여야 한다.

나) 앞서 인정한 사실, 앞서 채택한 증거 및 변론 전체의 취지에 의하여 인정되는 아래와 같은 사정을 종합하여 보면, 이 사건 로열티의 지급대상인 I 담배 완제품에 관한 상표, 디자인, 특허, 노하우, 영업비밀 등의 제반 무형재산권의 전부 또는 일부가 이 사건 물품에 체화 또는 구현되어 이 사건 물품의 일부를 이루고 있음을 인정할 수 있다. 따라서 이 사건 로열티는 이 사건 물품에 관련되어 지급된 것이라고 봄이 타당하다. 이와 다른 전제에 선 원고의 주장은 받아들일 수 없다.

(1) 담배 완제품은, ① 농장에서 수확한 담뱃잎을 분류하여 적당한 온도와 습도에서 건조하여 가습, 제맥, 건조 등 가공(leaf processing)을 거친 담뱃잎(가공엽, leaf processed)을, 배합, 1차 건조, 가습 및 케이싱, 열처리, 건조, 절각, 혼합 등의 공정을 거쳐 각초를 제조한 후, ② 각초를 쿨런지로 말아 니코틴과 타르 양의 흡착 등을 조절하는 필터와 접착하여 쿨런을 만들고, 이를 한 갑(pack)으로 만든 후 이를 10개를 이 보루(cartoon)로 포장하는 등의 공정을 거쳐 완성된다.

(2) C는 세계 각지의 계열사를 통해 담배 제품의 제조·판매 활동을 하는

다국적 기업으로, E 등 계열사를 통해 연구개발센터를 설치하여 제품 개발 등 연구개발 활동(담뱃잎을 포함하여 퀼련지, 향료, 필터 등 제품 재료, 제품에 상응하는 상표, 포장, 디자인 등에 관한 연구개발 포함)을 하는 한편, 세계 각지에서 제조·판매되는 I 담배 제품의 특징과 품질이 일관되게 유지될 수 있도록, 담배 재배농장의 선정, 담뱃잎 구매 단계 등의 단계부터 담배 완제품 제조 단계에 이르기까지 세밀하게 관리·통제하고 있다. 원고와 같이 I 담배 완제품을 제조하는 계열사들은 C의 제조 사양서(Specification)를 준수하여 담배 완제품을 제조하여야 하고, 이를 위해 C 계열사나 C가 그 자격을 인정한 제3자로부터 제조 사양서에 맞게 가공·제조된 재료를 사용하여야 한다. 이 사건 라이선서들은 원고와 같은 계열 제조회사들의 영업장소에 자유롭게 출입하여 재료와 담배 완성품을 검사할 수도 있다.

(3) 이 사건 물품은 I 담배 완제품을 구성하는 재료 또는 부분품으로서 I 담배 완제품 제조에 사용될 목적으로 C의 사양, 레시피에 따라 가공·제조된 것들로 I 담배 브랜드의 특징(상표, 디자인 포함)을 나타내고, 그 품질을 좌우하는 기능을 수행한다. 모두 I 브랜드 제품 용도로만 사용되고, 그 밖의 다른 브랜드 제품의 용도로 사용될 수 있는 범용품이 아니다.

(4) 이 사건 물품을 개별적으로 살펴보아도 아래와 같이 I 담배 완제품에 관한 상표, 특히, 디자인, 노하우, 영업비밀 등의 전부 또는 일부가 구현·체화되어 있음을 확인할 수 있다.

(가) 가공엽 등 담뱃잎 원재료(tobacco materials)의 경우

① 원고가 J으로부터 수입한 가공엽(processed leaf)은, 재배 농장에서 종류별로 분류·건조한 담뱃잎을 도매업자의 공장에서 가습, 제맥, 건조 등 가공

(leaf processing)을 거쳐 포장된 것이다. J는 가공엽을 구매하여 원고 등 전 세계 각지의 C 계열사에 공급하는 역할을 하는바, I 담배 브랜드별 예상 판매량을 기준으로 매년 담뱃잎의 글로벌 구매계획과 구매전략을 수립하는 한편 C의 품질기준에 맞는 재배농장을 선정하는 단계부터 담뱃잎을 가공하는 단계에 이르기까지 재배농장, 가공업자 등에게 기술적 지원을 하며 품질관리를 하고 있다.

② 원고가 가공엽을 수입하여 각초를 제조하기까지의 과정은 다음과 같다. ① 담배 재배농장은 수확한 담뱃잎을 분류, 건조하여 J이 지정한 도매업자 또는 가공업자에게 공급한다. ② 도매업자 또는 가공업자는 담뱃잎의 등급을 J가 사용하는 등급 부여방식에 맞게 다시 지정하고 품질을 검토한 후 담뱃잎을 구매한다. ③ 가공업자는 구매한 담뱃잎을 C의 담뱃잎 가공 매뉴얼 등에서 정한 방식에 따라 가습, 제맥, 건조 등 가공을 거쳐 포장한 후 J에 판매한다. C 그룹은 가공공정에 관한 세부사항을 비밀로 관리하고 있다. ④ J은 도매업자로부터 구매한 가공엽을 공급망 관리 전략에 따라 원가절감에 최적화된 곳에 위치한 보관창고(주로 네덜란드, 벨기에, 필리핀에 소재)에 보관하고, 원고 등 I 담배를 제조하는 계열 제조회사에 판매·공급한다. ⑤ J은 구매한 가공엽에 경작지역, 수확시기, 품종, 등급, 니코틴·타르 함량 정도 등 가공엽의 이력을 식별할 수 있는 로트번호(Lot No.)²⁰⁾를 부여하는데, 원고는 이러한 로트번호가 부착되어 포장된 상태의 가공엽을 수입한다. C 그룹은 반제품, 담뱃잎을 원재료로 한 재료(tobacco material) 제조를 위해 통일된 등급 부여기준(착엽위치, 품질, 색 등을 기준으로 구분)을 사용하고 있고, C 그룹은 등급 부여기준을 포함하여 로트번호의 부여

20) 로트번호(제조단위번호): 단일 생산자가 동일한 조건에서 제조하거나 조립하여 동일한 특성을 가진다고 판단되는 제품군을 식별하고 추적성을 부여하기 위하여 붙이는 고유 기호로, 이것으로 제조와 유통 이력을 판정한다.

방식을 비밀로 취급하고 있다. ⑨ 원고는 C의 생산지시서에 따라 담배 완제품을 생산하는데, 위 생산지시서에는 각초, 필터, 퀘런지 등 재료의 종류가 특정되어 있고, 각초 'BOM'(Bill of Materials, 재료명세서)에는 해당 각초 제조에 필요한 가공업의 종류와 수량이 로트번호별로 특정되어 있다. 원고는 J에 생산지시서에 정해진 로트번호의 가공업을 주문·구매하고, 이를 이용하여 각초를 생산한다. 한편 J와 원고 사이에 체결된 가공업 판매계약서(을 제13호증)에 의하면, 해당 가공업은 C의 글로벌 사양(Philip Morris International global leaf specification)에 부합하고, C의 담뱃잎 가공 매뉴얼(Philip Morris International Quality System Leaf Processing Manual)에 따라 가공된 것이어야 함을 명시하고 있다.²¹⁾

③ 이와 같은 담배 완제품 제조 과정, 담뱃잎 재배부터 수입한 가공업으로 각초를 제조하기까지의 과정 등에 비추어 보면, 원고가 수입한 가공업은 I 담배 완제품 제조에 적합하도록 가공된 것으로, 그 단계에서 이미 C 그룹의 영업비밀이 상당히 구현·체화되어 있다고 봄이 타당하다. 그러한 이상 국내에서의 각초 제조 공정이 담배 완제품 제조를 위한 주요 공정이고, 그 단계에서 담배 브랜드의 향, 맛 등 특성이 대부분 완성된다 하더라도, 그러한 사정이 이 사건 로열티와 담뱃잎 재료 사이의 관련성을 인정하는 데에 방해되는 사정이라고 볼 수 없다.

④ 팽화업, 개량줄기, 잎담배 조각, 균질화 물질 등 기타 담뱃잎 원재료 역시 C 그룹이 비밀로 유지하고 있는 사양서에 따라 일정한 비율로 배합하여 각초 제조에 적합하도록 가공된 것이다. E는 균질화 물질의 제조 방법에 관하여, 우리나라

21) 로트번호 부여나 그 방식 자체가 독자적 재산가치가 있는 영업비밀이라고 단정하기는 어려우나, 원고가 수입한 가공업에는 그 이력을 식별할 수 있고, 다음 생산 단계에 활용할 수 있게 하는 로트번호가 부여되어 있다는 점은 원고가 수입한 가공업 단계에서 이미 담배 완제품 제조를 위한 상당한 노하우, 영업비밀이 구현되어 있음을 뒷받침한다.

라에 특허 출원을 한 사실도 확인된다. 따라서 기타 담뱃잎 재료에도 C 그룹의 노하우, 영업비밀 등이 체화 내지 구현되어 있다고 봄이 타당하다.

(나) 기타 웰런 재료(가향제, 필터, 웰런지, 필름 등)의 경우

① 위 각 재료는 다음과 같은 기능과 특징을 갖고 있다. ㉠ 웰런지는 목재펄프, 삼베 등으로 만든 종이에 화학물질을 첨가한 특수한 종이로, 담배가 그 깍지를 유지하며 적절한 비율로 연소할 수 있게 하는 기능을 한다. ㉡ 필터는 입 안으로 빨려 들어오는 연기를 공기와 희석하여 담배 성분을 조절하는 등의 기능을 하는 재료로, 적절한 강도가 요구된다. 필터 제조 공정 역시 상당한 기술을 요하는 공정이다. ㉢ 티핑종이는 각초를 만 종이와 필터를 연결하는 미세한 구멍이 뚫려 있는 종이로, 제조 방식에 따라 흡연자에게 담배 물질이 전달되는 정도가 달라진다. ㉣ 가향제(향료)는 가향 공정의 재료로 담배의 기본적인 맛과 향을 결정한다.

② 담배 브랜드 고유한 특징은 담뱃잎뿐만 아니라 향료, 필터, 웰런지 등 다른 부재료와의 조합으로 완성된다. E는 담뱃잎뿐만 아니라 웰런지, 향료, 필터 등 부재료의 연구개발 활동을 수행하고, 전 세계에서 생산되는 I 담배 브랜드의 고유한 특징과 품질을 통일적으로 유지하기 위해 엄격한 품질관리를 실시하고 있다. 이 사건 각 라이선스 계약도 원고가 제조·판매하는 담배 완제품의 품질관리의 일환으로 이 사건 라이선서들이 원고가 계약제품과 재료를 보관하는 장소에 출입하여 계약제품과 재료를 검사하고, 재료나 제조방법의 변경을 요구할 수 있고, C가 그 자격을 인정한 업체한테서 구매하여야 한다는 등의 내용을 명시하고 있다.

(다) 상표부착 재료(갑포장지 등)의 경우

① 상표부착 재료는 담배 웰런을 담는 패키지와 포장재로 담배 완제

품을 구성하는 부분품 내지 재료에 해당하고, '담배 완제품을 포장하는 단순한 포장재'에 불과하다고 할 수 없다. E는 해당 담배 브랜드에 상응하는 상표, 포장재 등에 대해서도 지속적으로 연구개발 업무를 수행하고, 포장 패키지에 브랜드별로 통일된 디자인을 적용하고 상표를 표시한다. 이 사건 상표부착 재료도 그러한 디자인, 노하우 등이 반영되어 제조된 것이고, 거기에 상표까지 부착되어 있으므로, 구 관세법 시행령 제9조 제3항 제2호, 제3호에 따라 이 사건 로얄티가 이 사건 상표부착 재료와 관련성이 있는 것으로 간주된다.

② 원고는 구 관세법 시행령 제9조 제3항 제3호의 적용과 관련하여, 완제품이나 등록상표의 지정상품에 상표가 부착된 경우라야 위 조항을 적용할 수 있고, 이 사건 상표부착 재료와 같이 그 부분품이나 재료에 상표가 부착된 경우에는 위 조항을 적용할 수 없다는 취지로 주장하기도 하나, 위 주장은 다음과 같은 이유에서 받아들일 수 없다. ㉠ 우선 구 관세법 시행령 제3항 제3호의 '수입물품'을 '완제품' 또는 '소비자에게 최종 판매되는 상품' 등으로 제한하여 해석할 근거가 없고, 원고 주장과 같은 해석은 문언에 반한다. 이 사건 상표부착 재료가 거래의 대상이 되어 원고가 이를 수입한 것인데도 이를 수입물품이 아니라 할 수는 없다. ㉡ 상표권은 통상 상품이나 상품의 포장에 상표를 부착 내지 표시하는 방식을 통해 상품 등에 체화·구현되고, 상표의 사용에는 상품 또는 상품의 포장에 상표를 표시하는 행위, 상품 또는 상품의 포장에 상표를 표시한 것을 양도·인도하거나 이를 목적으로 수입하는 행위도 상표의 사용에 당연히 포함된다(상표법 제2조 제1항 제11호). 원고는 담배 완제품을 제조·판매할 목적으로 이 사건 상표부착 재료를 구매하여 수입하였고, 이를 다른 재료와 결합하여 담배 완제품을 제조·판매하여 왔다. ㉢ 그리고 구 관세법 시행령 제9조 제3항

제3호는 '희석·혼합·분류·단순조립·재포장 등의 경미한 가공 후에 상표가 부착되는 경우' 역시 관련성이 있다고 보는 경우로 들고 있는바, 그 문언에 비추어 보더라도 수입 물품이 부분품인 경우에도 당연히 위 규정이 적용됨을 전제로 하고 있다고 볼 수 있다.

(5) 한편 원고는, ① 이 사건 물품 중 상표부착 재료의 경우 그 판매자는 C의 경쟁사에게도 동종의 물품을 공급하는 비계열사이고, ② 계열사로부터 공급받은 물품(담뱃잎 재료 및 기타 궤련 재료)도, 비계열사를 통해서 동종의 재료를 구매·조달할 수 있었고, 실제로 원고는 일부 물품(필터)의 경우에는 필요량의 상당 부분을 국내 업체로부터 조달하여 왔다는 점 등을 들어 이 사건 로열티와 이 사건 물품의 관련성을 인정할 수 없다고 주장하나, 다음과 같은 이유에서 원고가 주장하는 위와 같은 사정은 관련성을 인정하는 데에 아무런 방해가 되지 않는다.

① 우선 앞서 본 바와 같이 관련성 요건 충족 여부는, 이 사건 물품에 I 담배 완제품에 관련된 상표, 특히, 노하우, 영업비밀 등 제반의 무형재산권 중 전부 또는 일부가 이 사건 물품에 구현·체화되었다고 볼 수 있는지에 따라 판단하여야 하는데, 앞서 본 바와 같이 이 사건 물품은 모두 담배 완제품의 주요 재료들로, 그 자체에 C 그룹의 상표, 디자인, 노하우, 영업비밀 등이 구현·체화되어 있다. ② C 그룹은 원고가 조달하는 담배 완제품 재료의 검사, 그 조달처에 대한 승인 등을 통해 엄격한 품질 통제를 하고 있다. 이 사건 각 라인선스 계약에 따르면, 원고는 C가 그 자격을 인정한 회사로부터 재료를 구매하여야 하고, C의 동의나 승인 없이 임의로 담배 완제품 제조에 필요한 재료의 조달처를 변경할 수 없다. ③ 이 사건 물품 중 일부 물품의 경우 그 판매자가 원고의 경쟁사에게도 동종의 재료를 판매·공급하는 비계열사라 하더라도, 그 재료

가 이 사건 물품과 동일한 것도 아니고, 원고가 수입한 이 사건 물품이 누구나 자유로이 구매할 수 있는 범용품도 아니다.

(6) 위탁생산계약에 관한 원고의 주장, 즉 수입물품이 구매자와 특수관계가 없는 제조자가 제조·가공한 물품일 경우, '권리보유자와 제조자 사이에 권리보유자가 제조사로 하여금 권리보유자의 노하우, 영업비밀 등을 이용하여 물품을 제조하고, 이를 권리보유자가 지정하는 자에게만 권리보유자에 대한 권리사용료 지급을 조건으로 판매할 수 있도록 하는 내용의 위탁생산계약이 체결된 경우'에 한하여 '관련성 및 거래조건성'을 인정할 수 있다는 원고의 주장은 다음과 같은 이유에서 받아들일 수 없다.

① 상표권 및 이와 유사한 권리가 수입물품에 체화 또는 구현되어 수입물품과 일체화되거나 수입물품의 일부를 이루고 있고, 권리사용료의 지급이 당해 물품을 구매하기 위한 조건이 되는 경우에는 결국은 권리사용료의 지급은 그 명목에도 불구하고 그 실질은 어디까지나 수입물품의 대가이기 때문에 이를 가산하여 수입물품의 과세가격을 산정하려는 것이 구 관세법 제30조 제1항 제4호, 구 관세법 시행령 제19조의 취지이다. 앞서 본 바와 같이 구매자가 상표권자에게 지급한 금액이 위 규정에서 말하는 상표권 및 이와 유사한 권리의 사용 대가(권리사용료)에 해당하는지는 지급한 금액의 명목이 아니라 그 실질내용이 상표권 등 권리를 사용하는 대가로서의 성격을 갖는 것인지 여부에 따라 판단하여야 한다. ② 거래조건성과 관련하여, 구매자, 판매자 및 상표권자 사이의 특수관계는 그 직접적인 요건이 아니다. 구 관세법 시행령 제19조 제2항은 당해 물품의 거래조건으로 '간접으로' 지급한 경우도 포함한다고 명시하고 있고, 같은 조 제5항 제3호는 '구매자가 수입물을 구매하기 위하여 판매자가 아닌 자로부터 특허권 등의 사용에 대한 허락을 받아 판매자에게 그 특허권 등을 사용하게 하고, 당

해 판매자가 아닌 자에게 권리사용료를 지급한 경우'를 권리사용료가 당해 물품의 거래조건으로 지급되는 것으로 보는 경우로 예시하고 있다. ③ 원고(구매자)와 이 사건 물품의 판매자 사이에 이 사건 로열티 지급을 거래조건으로 명시한 계약이 있는지는 확인되지 않으나, 이 사건 물품은 모두 I 담배 브랜드 제품 제조 용도로 가공·제조된 것으로 C의 상표, 노하우, 영업비밀 등이 체화된 것이다. 이 사건 라이선서들이나 C의 승인이 없었다면, 이 사건 물품을 구매할 수 없었을 것임은 분명하다(이와 달리 본다면, 이 사건 물품의 제조자나 판매자는 물론 이를 수입한 원고 역시 C나 이 사건 라이선서들의 상표권, 영업비밀 등을 침해하는 것이다).

(7) 한편 원고는, 이 사건 각 라이선스 계약에서 원고에게 허여된 권리를 '계약지역(대한민국) 내에서의 담배 완제품 제조와 판매를 위하여 상표 및 기타 지적재산권을 사용할 비독점적인 권리'(제1 라이선스 계약) 또는 '계약지역 내에서 판매, 마케팅, 유통을 위해 상표를 사용할 수 있는 독점적 권리, 계약지역 내에서 계약제품 제조를 위해 상표를 사용할 수 있는 권리'(제2 라이선스 계약)로 기재되어 있으므로 '계약 지역 밖에서 제조된 이 사건 물품을 수입하는 것은 원고에게 허여된 권리에 포함되어 있지 않고, 따라서 이 사건 로열티는 이 사건 물품과 관련이 없다는 취지의 주장도 하 는 듯하다. 그러나 이 사건 각 라이선스 계약에서 '계약지역'을 대한민국으로 한정한 것은, 원고가 담배 완제품 담배를 제조·판매할 수 있는 지역을 한정한 것으로 해석될 따름이고, 원고가 허여받은 권리에 국내에서 담배 완제품 제조·판매를 하기 위해 '국 외에서 제조된 재료를 수입하여 담배 완제품을 제조하는 것'이 제외된다고 볼 수 없으 므로, 위 주장은 받아들일 수 없다.

(8) 이 사건 로열티 산정 방식에 관한 원고의 주장, 즉 이 사건 로열티 금액

은 담배 완제품 재료의 실제거래가격과 무관하게 담배 완제품의 국내 순매출액에 따라 결정되고, 실제로 이 사건 로열티 역시 원고의 담배 완제품의 국내 매출액을 기준으로 산정되었으며, 이 사건 물품 중 상당 부분은 원고가 해외로 수출한 담배 완제품의 재료로 사용되었으므로 이 사건 로열티와 이 사건 물품 사이에 관련성을 인정할 수 없거나, 적어도 이 사건 물품 중 해외에 수출한 담배 완제품에 사용된 물품에 관해서만큼은 관련성을 인정할 수 없다는 취지의 주장은, 다음과 같은 이유에서 받아들일 수 없다.

① 우선 특허권·실용신안권·디자인권·상표권 등 권리를 사용하는 대가(권리사용료)를 어떠한 방식으로 산정하여 지급할 것인지는 당사자 사이의 내부적인 약정에 불과하므로 권리사용료 산정방식과 관련성 요건 인정 여부는 직접 상관이 없다. 권리사용료를 거래가격에 가산하기 위한 요건인 관련성은 권리사용료 지급대상 권리가 수입물품에 체화 또는 구현되어 수입물품과 일체화되거나 수입물품의 일부를 이루고 있는지를 기준으로 판단하는 것이지, 권리사용료가 어떤 방식으로 산정되었는지에 따라 판단할 것은 아니다. ② 그리고 관세법령이 해당 수입물품과 관련되어 있고, 그 지급이 거래조건이 된 권리사용료를 가산·조정한 거래가격을 수입물품의 과세가격으로 한다고 규정한 취지는, 그와 같은 권리사용료의 지급은 그 명목에도 불구하고 그 실질은 어디까지나 수입물품의 대가이기 때문에 이를 가산하여 수입물품의 과세가격을 산정하려는 것이다. ③ 설령 이 사건 라이선서들에게 지급된 로열티가 담배 완제품의 국내 매출액만을 기준으로 산정되었다 하더라도, 이는 중간재 제조·거래에 관련 단계에서 받지 않고 최종 매출 단계에서 로열티를 부과하는 C 그룹의 이전가격 정책에 따른 것으로 보이고, 로열티 산정의 기준이 된 국내 매출액에 담배 완제품이 아닌 다른 제품을 공급하

거나 용역을 제공한 데에 따른 매출액은 포함되어 있지 않고 이 사건 물품을 재료로 한 담배 완제품 매출액만 포함되어 있으며, 이 사건 로열티는 그와 관련된 순매출액의 일정 비율 상당액으로 계산된 것인 점에 비추어 볼 때, 국내 매출액을 기준으로 원고가 지급할 로열티가 산정되었다는 사정만으로 이 사건 물품과 이 사건 로열티의 관련성이 없다고 볼 수는 없다.

(9) 이 사건 물품과 관련된 기술적 정보의 대가는 이미 수입가격에 포함되어 있다는 취지의 원고의 주장은, 그 주장을 인정할 만한 자료가 없으므로 받아들일 수 없다.

4) 거래조건성 인정 여부

앞서 인정한 사실, 앞서 든 증거 및 변론 전체의 취지를 종합하여 인정할 수 있는 다음과 같은 사정을 종합해 보면, 원고가 이 사건 로열티를 지급하지 않으면 이 사건 물품을 구매할 수 없었을 것으로 보인다. 따라서 이 사건 로열티는 이 사건 물품의 거래조건으로 지급되었다고 봄이 타당하다. 이와 다른 전제에 선 원고의 주장은 받아들일 수 없다.

가) C는 E를 통해 담배 제품과 관련한 연구개발을 총괄 수행하게 하면서, 세계 각지에서 제조·판매되는 I 담배 제품의 특징과 품질이 일관되게 유지될 수 있도록, 담배 재배농장의 선정, 담뱃잎 구매 단계 등의 단계부터 담배 완제품 제조 단계에 이르기까지 세밀하게 관리·통제하고 있다.

나) 그 일환으로 C는 원고와 같이 담배 완제품을 제조하는 계열사로 하여금 C의 기준과 사양에 따라 담배 제품을 제조하고, C 그룹이 승인한 제조사가 생산·가공하거나 공급한 재료만을 담배 완제품 제조에 사용하도록 하고 있다. 이 사건 각 라이

선스 계약은 품질관리에 관한 조항(이 사건 각 라이선스 계약 제4조)에서 원고에게 사양서를 엄격하게 준수하여 계약제품을 제조할 의무, 매 분기마다 이전 분기 동안 제조하여 판매한 모든 계약제품의 견본을 제출할 의무 등을 부과하는 한편, 이 사건 라이선서들은 원고가 계약제품(담배 완제품)을 제조·보관하는 장소, 재료를 보관하는 장소를 출입하여 검사할 수 있고, 원고에게 재료나 제조방법의 변경을 요구할 수 있다는 등의 내용을 명시하고 있다.

다) 원고와 이 사건 라이선서들은 모두 C의 계열사로 특수관계에 있다. 이 사건 물품의 판매자들 중 상표가 부착되지 않은 궐련 재료(담뱃잎 재료, 기타 궐련 재료)의 판매자들 역시 모두 C 계열사이다.

라) 상표부착 재료의 판매자들은 대부분 비계열사이나, 위 판매자들은 C의 글로벌 구매정책에 따라 주기적으로 평가 및 인증을 받는 업체이다. 앞서 본 바와 같이 상표의 사용에는 '상품 또는 상품의 포장에 상표를 표시하는 행위, 상품 또는 상품의 포장에 상표를 표시한 것을 양도할 목적으로 수입하는 행위'를 포함하고, 원고는 상표가 표시된 담배 완제품을 제조·판매할 목적으로 상표부착 재료를 포함하여 이 사건 물품을 수입하였는바, 원고가 이 사건 로열티를 지급하지 않고서는 담배 완제품 제조에 적합하도록 C의 디자인, 상표, 노하우 등이 구현되어 있는 상표부착 재료를 수입할 수 없었을 것으로 보인다.

마) 이상과 같은 사정을 종합해 보면, 원고가 이 사건 로열티를 지급하지 않았다면 C의 상표, 디자인, 노하우, 영업비밀 등 무형의 권리가 체화·구현된 이 사건 물품을 구매할 수 없었을 것으로 보인다. 나아가 이 사건 라이선서들의 승인 없이 임의로 제3자 등 공개시장에서 이 사건 물품의 대용품을 구매할 수 없었을 것으로 보인다.

나. 권리사용료 가산방식의 적법 여부

1) 관련 규정 및 법리

가) 구 관세법 제30조 제1항 제4호에 따라 거래가격에 가산하는 권리사용료의 산출방식과 관련하여, 구 관세법 제30조 제1항 제4호의 위임에 따른 구 관세법 시행령 제19조 제2항은 구 관세법 제30조 제1항의 규정에 의하여 가산하여야 하는 대가는 '당해 물품에 관련되고 당해 물품의 거래조건으로 구매자가 직접 또는 간접으로 지급하는 금액(거래조건성 요건)으로 한다'고 규정하고, 구 관세법 시행령 제19조 제6항은 '제1항 내지 제4항의 규정 외에 권리사용료의 산출에 필요한 세부사항은 관세청장이 정한다'고 하여 관세청장에게 위임하고 있다.

나) 구 관세법 시행령 제19조 제6항의 위임에 따라 구 과세가격 결정고시 제9조 제2호는 본문에서 "수입물품이 국내에서 생산될 물품의 부분품, 원재료, 구성요소 등(이하 '수입부분품 등'이라 한다)이라 할지라도 당해 권리가 수입물품에만 관련되는 경우에는 이와 관련하여 지급되는 권리사용료의 전액을 가산한다"고 규정하면서, 단서에서 "지급되는 권리사용료 중 당해 수입부분품 등과 관련이 없는 우리나라에서의 생산, 기타 사업 등의 활동대가가 포함되어 있는 경우에는 지급되는 권리사용료에 완제품의 가격(제조원가에서 세금 및 당해 권리사용료를 제외한 금액) 중 당해 수입부분품 등의 가격이 차지하는 비율을 곱하여 산출된 권리사용료 금액을 가산한다"고 규정하고 있다. 그리고 같은 조 제4호는 권리사용료의 지급원인이 되는 물품이 장기간 반복하여 수입되는 경우에 권리사용료의 안분을 위한 조정액과 가산율에 관하여 정하고 있다.

다) 이와 같이 구 관세법 시행령 제19조 제2항은 수입물품의 실제지급가격에 가산하는 금액은 권리사용료 중 수입물품과 관련성 및 거래조건성이 인정되는 부분에 한

정되어야 한다는 점을 분명히 하고 있고, 구 관세법 시행령 제19조 제6항은 위 제2항이 정한 외의 세부사항을 정하도록 위임하고 있으므로 구 관세법 시행령 제19조 제6항의 위임에 따라 관세청장이 구 과세가격 결정고시 제9조 제2호 단서에서 정한 사항은, 권리사용료 중 수입물품과 관련성 및 거래조건성이 인정되는 금액을 산출하는 데에 필요한 세부사항으로 해석하여야 한다.

라) 따라서 구 과세가격 결정고시 제9조 제2호 단서는 권리사용료가 당해 수입부분품 등을 포함하여 국내에서 생산될 완제품과 관련되어 지급된 경우에 권리사용료 중 당해 수입부분품과 관련된 부분만을 산출하여 거래가격에 가산하기 위한 규정으로, 완제품의 가격 중 수입부분품 등의 가격이 차지하는 비율의 권리사용료만을 가산한다는 취지로 보아야 한다. 만일 지급된 권리사용료에 국내에서 생산되는 완제품과 관련이 없는 국내에서의 그 밖의 사업 활동 대가가 포함되어 있는 경우, 권리사용료 중 그 부분은 해당초 수입물품과 관련성 및 거래조건성이 있다고 볼 수 없으므로 이를 거래가격에 가산하여야 할 권리사용료에 포함시켜서는 아니 된다[대법원 2019. 2. 14. 선고 2016두34110, 2016두34127(병합) 판결의 취지 참조, 한편 2020. 10. 7. 대통령령 제31088호로 개정된 관세법 시행령 제19조 제6항은, "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."고 개정하였고, 관세법 시행령 제19조 제6항의 위임에 따라 「관세평가 운영에 관한 고시」(2021. 3. 30. 관세청고시 제2021-41호로 개정된 것) 제22조는 제1항에서 "관세법 시행령 제19조 제6항의 '계산식'은 다음 각 호를 말한다"고 규정하면서 제2호 본문에서 "수

입물품이 국내에서 생산될 물품의 부분품, 원재료, 구성요소 등(이하 '수입부분품 등'이라 한다)이라도 해당 권리가 수입물품에만 관련되는 경우에는 이와 관련하여 총지급 권리사용료 전액을 가산한다"고 규정하고, 단서에서 "다만, 총지급 권리사용료가 수입부분 품 등뿐만 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"고 규정하는 한편, 제2항 제1호에 본문에서 "제1항의 총지급 권리사용료는 관세법 시행령 제19조 제6항에 따라 수입물품과 관련이 없는 그 밖의 사업 등에 대한 활동 대가를 공제한 금액을 말한다"라는 규정이 추가되었다].

2) 구체적 판단

그런데 이 사건의 경우, 아래와 같은 이유에서 ① 이 사건 로열티에 이 사건 물 품이나 이를 재료로 하여 제조되는 I 담배 완제품과 관련이 없는 '국내에서의 그 밖의 사업 등에 대한 활동대가'가 포함되어 있다고 볼 수 없다. ② 그리고 이 사건 로열티의 지급대상인 권리(I 담배 완제품의 제조·판매를 위한 제반 무형재산권) 중 상표에 관한 권리 역시 이 사건 물품을 포함한 I 담배 완제품과 관련이 있으므로 구 과세가격 결정 고시 제9조 제2호 단서 및 제4호 가목을 적용하기에 앞서 이 사건 로열티에서 '상표권에 대한 대가'를 공제하여야 할 것도 아니다. ③ 나아가 이 사건 로열티의 지급대상인 권리에 '이 사건 물품 수입 후 국내에서 이루어지는 담배 완제품 제조 공정에 관한 노하우나 영업비밀'이 포함되어 있더라도, 이는 이 사건 물품을 재료로 하여 생산되는 담배 완제품의 생산 활동에 대한 대가에 해당하므로 구 과세가격 결정고시 제9조 제2호 단서가 정한 바에 따라 이 사건 로열티를 안분하는 방법으로 거래가격에 가산할

권리사용료를 산출하면 되는 것이지, 위 고시 규정을 적용하기에 앞서 이 사건 로열티에서 국내에서의 담배 완제품 제조 공정에 관한 노하우, 영업비밀 등에 대한 대가 부분을 공제하여야 하는 것은 아니다. ④ 그밖에 피고가 구 과세가격 결정고시 제9조 제2호 단서 및 제4호 가목에 따라 이 사건 로열티 전부에 완제품 가격에서 이 사건 물품의 가격이 차지하는 비율을 곱하는 방식으로 이 사건 물품의 거래가격에 가산할 권리사용료를 산출한 것에 어떠한 위법이 있다고 볼 만한 자료가 없다. 이와 다른 전제에 서 있는 원고의 이 부분 주장도 받아들일 수 없다.

가) 앞서 본 바와 같이 이 사건 로열티의 지급대상인 권리는 I 브랜드 담배 완제품 제조·판매에 필요한 이 사건 라이선서들의 상표, 특허, 디자인, 노하우, 영업비밀 등 일체의 무형재산권이다. 상표권을 포함한 제반 권리가 유기적으로 결합하여 담배 완제품에 체화·구현된다. 그리고 상표부착 물품을 포함한 이 사건 물품은 서로 결합하여 원고가 판매하는 담배 완제품의 일부를 이룬다. 구 관세법 제30조 제1항 제4호, 구 관세법 시행령 제19조 제1항에서 규정한 '특허권·실용신안권·디자인권·상표권 및 이와 유사한 권리'는 예시에 불과하다. 따라서 이 사건 물품에 이 사건 로열티 지급대상인 권리가 체화·구현되어 있는 한, 이 사건 물품 각각에 담배 완제품 제조·판매에 필요한 일체의 무형재산권 전부가 체화·구현된 것이 아니라는 이유로, 즉 이 사건 물품 각각에 담배 완제품 제조·판매에 필요한 일체의 무형재산권 중 체화·구현되어 있지 않아 보이는 권리가 일부 있다는 이유로 거래가격에 가산할 권리사용료를 산출함에 있어서 해당 권리에 관한 로열티 부분을 가려내어 공제하여야 할 것은 아니다.

나) '상표권'과 관련하여, 원고는 이 사건 로열티에는 이 사건 물품 수입 이후 '담배 완제품에 부착되어 판매, 마케팅 등 생산 이외의 활동에 활용되는 상표권' 내지

'완제품 제조 이후 상표 사용'에 대한 대가가 포함되어 있고, 이는 담배 완제품 생산과 무관하므로, 구 과세가격 결정고시 제9조 제2호 단서를 적용하기에 앞서 이 사건 로열티 중 그에 관한 부분은 공제하여야 한다고 주장하나, 아래와 같은 점에 비추어 볼 때, 원고가 주장하는 상표 사용 역시 상표부착 재료에 체화 · 구현된 상표권에 당연히 포함된 것이거나 예정된 사용이고, 이는 담배 완제품과 관련이 있으므로, 구 과세가격 결정고시 제9조 제2호 단서 및 제4호 가목을 적용하기에 앞서 이 사건 로열티에서 '상표권에 대한 대가'를 공제하여야 할 것은 아니다.

상표권은 물품에 상표를 부착 내지 표시하는 방식으로 구현된다. 그리고 상표의 사용에는 상품 또는 상품의 포장에 상표를 표시하는 행위, 상품 또는 상품의 포장에 상표를 표시한 것을 양도 · 인도하거나 이를 목적으로 수입하는 행위도 당연히 포함된다(상표법 제2조 제1항 제11호). 상표부착 재료를 결합하여 담배 완제품을 제조한 후 그 판매 시 담배 완제품에 부착된 상표를 활용하였더라도 이는 통상적인 상표의 사용일뿐더러 이 사건 로열티에 이 사건 라이선서들이나 그 밖의 C 계열사가 제공하는 별도의 마케팅 활동 등에 대한 대가가 포함되어 있는 것도 아니다(원고 주장도, 이 사건 로열티에 C 그룹이 별도의 광고, 마케팅 활동을 하는 것에 대한 대가가 포함되어 있다는 취지는 아니다).

다) 나아가 이 사건 로열티에 '이 사건 물품 수입 후 국내에서 이루어지는 담배 완제품 제조공정 자체에 관한 노하우나 영업비밀'에 대한 대가가 포함되어 있다고 볼 여지가 있고, 위 노하우나 영업비밀은 이 사건 물품 자체에 구현 · 체화되어 있는 것은 아니므로 이 사건 로열티 중 그에 관한 부분은 이 사건 물품의 거래가격에 가산되어야 할 것은 아니나, 이는 이 사건 물품을 재료로 하여 제조 · 생산되는 담배 완제품

의 생산활동에 대한 대가에 해당하므로, 구 과세가격 결정고시 제9조 제2호 단서가 정한 바에 따라 이 사건 로열티를 안분하는 방법으로 거래가격에 가산할 권리사용료를 산출하면 되는 것이지, 위 고시 규정에 따라 이 사건 로열티를 안분하기 전에 이 사건 로열티에서 국내에서의 담배 완제품 제조 공정에 관한 노하우, 영업비밀 등에 대한 대가 부분을 공제하여야 할 것은 아니다.

라) 한편 대법원 2019. 2. 14. 선고 2016두34110, 34127(병합) 판결은, 외국의 모회사로부터 방법에 관한 특허를 실시하기에 적합하게 고안된 설비를 수입한 구매자가 모회사 특허·노하우를 이용하여 위 설비로 제품을 생산하고, 라이선서인 모회사에게 권리사용료를 지급한 사안에서, 구 「수입물품 과세가격 결정에 관한 고시」(2014. 1. 3. 관세청 고시 제2014-1호로 개정되기 전의 것) 제3-4조 제3호 단서(구 과세가격 결정고시 제9조 제3호 단서에 해당한다)는, 권리사용료가 당해 수입설비 등을 포함한 전체설비 등과 관련되어 지급된 경우에 전체설비 등의 가격 중 당해 수입설비 등의 가격이 차지하는 비율의 권리사용료만을 가산한다는 취지라는 등의 이유로, 해당 권리사용료에 '수입설비 중 일부와 관련되어 지급된 특허·노하우의 대가' 외에도 '전체설비 등과 관련이 없는 공정관리에 관한 노하우의 대가', '사업 운영에 관한 노하우의 대가'가 포함되어 있음이 인정되는 한 구 「수입물품 과세가격 결정에 관한 고시」(2014. 1. 3. 관세청 고시 제2014-1호로 개정되기 전의 것) 제3-4조 제3호 단서(구 과세가격 결정고시 제9조 제3호 단서에 해당한다)를 그대로 적용할 수 없다고 판단한 원심을 수긍하였다. 이에 반하여 이 사건에서는, 원고가 I 담배 완제품과 무관한 국내 사업 활동에 해당한다고 주장하는 '국내에서의 담배 완제품 제조 및 판매를 위한 상표권 사용에 관한 권리', '이 사건 물품 수입 후 국내에서 이루어지는 담배 완제품 제조 공정에 관한 노

하우나 영업비밀' 등은 앞서 본 바와 같이 I 담배 완제품과 관련된 것이라 할 것이고, 그밖에 이 사건 로열티에 이 사건 물품을 포함한 I 담배 완제품과 관련성이 없는 국내 사업활동의 대가가 포함되어 있다고 볼 수는 없다.

5. 결론

그렇다면 원고의 청구는 이유 없어 이를 기각하여야 한다. 제1심 판결은 이와 결론을 달리하여 부당하므로, 피고의 항소를 받아들여 제1심 판결을 취소하고 원고의 청구를 기각하기로 하여 주문과 같이 판결한다.

재판장 판사 최수환

판사 이은혜

판사 배정현

[별지 1]

부과처분 목록 생략(원심판결과 동일)

[별지 2]

관계 법령

■ 구 관세법(2014. 12. 23. 법률 제12847호로 개정되기 전의 것)

제30조(과세가격 결정의 원칙)

- ① 수입물품의 과세가격은 우리나라에 수출하기 위하여 판매되는 물품에 대하여 구매자가 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 가격에 다음 각 호의 금액을 더하여 조정한 거래가격으로 한다. 다만, 다음 각 호의 금액을 더할 때에는 객관적이고 수량화할 수 있는 자료에 근거하여야 하며, 이러한 자료가 없는 경우에는 이 조에 규정된 방법으로 과세가격을 결정하지 아니하고 제31조부터 제35조까지에 규정된 방법으로 과세가격을 결정한다.
4. 특허권, 실용신안권, 디자인권, 상표권 및 이와 유사한 권리를 사용하는 대가로 지급하는 것으로서 대통령령으로 정하는 바에 따라 산출된 금액
 5. 해당 수입물을 수입한 후 전매·처분 또는 사용하여 생긴 수익금액 중 판매자에게 직접 또는 간접으로 귀속되는 금액
- ② 제1항 각 호 외의 부분 본문에서 "구매자가 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 가격"이란 해당 수입물품의 대가로서 구매자가 지급하였거나 지급하여야 할 총금액을 말하며, 구매자가 해당 수입물품의 대가와 판매자의 채무를 상계(相計)하는 금액, 구매자가 판매자의 채무를 변제하는 금액, 그 밖의 간접적인 지급액을 포함한다. 다만, 구매자가 지급하였거나 지급하여야 할 총금액에서 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 금액을 명백히 구분할 수 있을 때에는 그 금액을 뺀 금액을 말한다.
1. 수입 후에 하는 해당 수입물품의 건설, 설치, 조립, 정비, 유지 또는 해당 수입물품에 관한 기술지원에 필요한 비용
 2. 수입항에 도착한 후 해당 수입물을 운송하는 데에 필요한 운임·보험료와 그 밖에 운송과 관련되는 비용
 3. 우리나라에서 해당 수입물품에 부과된 관세 등의 세금과 그 밖의 공과금
 4. 연불조건((延拂條件)의 수입인 경우에는 해당 수입물품에 대한 연불이자

■ 구 관세법 시행령(2020. 10. 7. 대통령령 제31088호로 개정되기 전의 것)

제19조(권리사용료의 산출)

- ① 법 제30조 제1항 제4호에서 "이와 유사한 권리"라 함은 다음 각호의 1에 해당하는 것을 말한다.

1. 저작권 등의 법적 권리
 2. 법적 권리에는 속하지 아니하지만 경제적 가치를 가지는 것으로서 상당한 노력에 의하여 비밀로 유지된 생산방법·판매방법 기타 사업활동에 유용한 기술상 또는 경영상의 정보 등 (이하 "영업비밀"이라 한다)
- ② 법 제30조 제1항의 규정에 의하여 당해 물품에 대하여 구매자가 실제로 지급하였거나 지급 하여야 할 가격에 가산하여야 하는 특허권·실용신안권·디자인권·상표권 및 이와 유사한 권리 를 사용하는 대가(특정한 고안이나 창안이 구현되어 있는 수입물품을 이용하여 우리나라에 서 그 고안이나 창안을 다른 물품에 재현하는 권리를 사용하는 대가를 제외하며, 이하 "권 리사용료"라 한다)는 당해 물품에 관련되고 당해 물품의 거래조건으로 구매자가 직접 또는 간접으로 지급하는 금액으로 한다.
- ③ 제2항의 규정을 적용함에 있어서 다음 각호의 1에 해당하는 경우에는 권리사용료가 당해 물품과 관련되는 것으로 본다.
1. 권리사용료가 특허권에 대하여 지급되는 때에는 수입물품이 다음 각목의 1에 해당하는 물 품인 경우
 - 가. 특허발명품
 - 나. 방법에 관한 특허에 의하여 생산된 물품
 - 다. 국내에서 당해 특허에 의하여 생산될 물품의 부분품·원재료 또는 구성요소로서 그 자 체에 당해 특허의 내용의 전부 또는 일부가 구현되어 있는 물품
 - 라. 방법에 관한 특허를 실시하기에 적합하게 고안된 설비·기계 및 장치(그 주요특성을 갖 춘 부분품 등을 포함한다)
 2. 권리사용료가 디자인권에 대하여 지급되는 때에는 수입물품이 당해 디자인을 표현하는 물 품이거나 국내에서 당해 디자인권에 의하여 생산되는 물품의 부분품 또는 구성요소로서 그 자체에 당해 디자인의 전부 또는 일부가 표현되어 있는 경우
 3. 권리사용료가 상표권에 대하여 지급되는 때에는 수입물품에 상표가 부착되거나 희석·혼합· 분류·단순조립·재포장 등의 경미한 가공후에 상표가 부착되는 경우
 4. 권리사용료가 저작권에 대하여 지급되는 때에는 수입물품에 가사·선율·영상·컴퓨터소프트 웨어 등이 수록되어 있는 경우
 5. 권리사용료가 실용신안권 또는 영업비밀에 대하여 지급되는 때에는 당해 실용신안권 또는 영업비밀이 수입물품과 제1호의 규정에 준하는 관련이 있는 경우
 6. 권리사용료가 기타의 권리에 대하여 지급되는 때에는 당해 권리가 수입물품과 제1호 내지 제5호의 규정중 권리의 성격상 당해 권리와 가장 유사한 권리에 대한 규정에 준하는 관 련이 있는 경우

- ⑤ 제2항의 규정을 적용함에 있어서 다음 각호의 1에 해당하는 경우에는 권리사용료가 당해 물품의 거래조건으로 지급되는 것으로 본다.
1. 구매자가 수입물품을 구매하기 위하여 판매자에게 권리사용료를 지급하는 경우
 2. 수입물품의 구매자와 판매자간의 약정에 따라 구매자가 수입물품을 구매하기 위하여 당해 판매자가 아닌 자에게 권리사용료를 지급하는 경우
 3. 구매자가 수입물품을 구매하기 위하여 판매자가 아닌 자로부터 특허권 등의 사용에 대한 허락을 받아 판매자에게 그 특허권 등을 사용하게 하고 당해 판매자가 아닌 자에게 권리 사용료를 지급하는 경우
- ⑥ 제1항 내지 제4항의 규정 외에 권리사용료의 산출에 필요한 세부사항은 관세청장이 정한다.

■ 관세법 시행령(2020. 10. 7. 대통령령 제31088호로 개정된 것)

제19조(권리사용료의 산출)

- 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.

■ 구 수입물품 과세가격 결정에 관한 고시(2015. 10. 14. 관세청고시 제2015-50호로 개정되기 전의 것)

이 고시는 다음 각 호에 따라 관세청장에게 위임된 사항과 수입물품의 과세가격 결정을 위하여 필요한 세부지침을 정함을 목적으로 한다.

3. 「관세법」 제30조부터 제35조까지, 같은 법 시행령 제17조부터 제29조까지, 같은 법 시행 규칙 제3조의2부터 제7조까지 및 「1994년도 관세 및 무역에 관한 일반협정 제7조의 이행에 관한 협정」 제1조부터 제8조까지의 과세가격 결정에 관한 사항

제8조(권리사용료)

- ① 영 제19조 제2항에 따라 권리사용료의 가산여부를 판단하는 경우 권리사용료가 지급되는 장소 또는 권리허여자의 소재지는 고려하지 아니한다.
- ② 구매자가 수입물품과 관련하여 판매자가 아닌 제3자에게 권리사용료를 지급하는 경우, 다음 각 호에 따라 거래조건 해당여부를 판단한다.
 1. 물품판매계약 또는 물품판매계약 관련자료에 권리사용료에 대하여 기술한 내용이 있는지

여부

2. 권리사용계약에 물품 판매에 대하여 기술한 내용이 있는지 여부
3. 물품판매계약 또는 권리사용계약의 조건에 따라 권리사용료를 지급 하지 않는 경우 물품 판매계약이 종료될 수 있다는 내용이 있는지 여부
4. 권리사용료가 지급되지 않는 경우 해당 권리가 결합된 물품을 제조·판매하는 것이 금지된다는 조건이 권리사용계약에 있는지 여부
5. 권리허여자가 품질관리 수준을 초과하여 수출판매물품의 생산 또는 판매 등을 관리할 수 있는 조건이 권리사용계약에 포함되어 있는지 여부
6. 그 밖에 실질적으로 권리사용료에 해당하는 지급의무가 있고, 거래조건으로 지급된다고 인정할만한 거래사실이 존재하는지 여부

제9조(권리사용료 산출방법)

영 제19조 제6항의 "권리사용료의 산출에 필요한 세부사항"은 다음 각 호와 같다.

1. 수입물품이 완제품(수입후 경미한 조립, 혼합, 희석, 분류, 가공 또는 재포장 등의 작업이 이루어지는 경우를 포함한다)인 경우에는 이와 관련하여 지급되는 권리사용료 전액을 가산한다.
2. 수입물품이 국내에서 생산될 물품의 부분품, 원재료, 구성요소 등(이하 "수입부분품 등"이라 한다)이라 할지라도 해당 권리가 수입물품에만 관련되는 경우에는 이와 관련하여 지급되는 권리사용료의 전액을 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.
3. 수입물품이 방법에 관한 특허를 실시하기에 적합하게 고안된 설비, 기계 및 장치(그 주요 특성을 갖춘 부분품 등을 포함한다)인 경우에는 이와 관련하여 지급되는 권리사용료의 전액을 가산한다. 다만, 지급되는 권리사용료는 특정한 완제품을 생산하는 전체방법이나 제조공정에 관한 대가이고, 수입하는 물품은 그 중 일부공정을 실시하기 위한 설비 등인 경우에는 지급되는 권리사용료에 전체설비 등의 가격 중 수입설비 등의 가격이 차지하는 비율을 곱하여 산출된 권리사용료를 가산한다. 이 경우, 지급하는 권리사용료에 수입물품 거래와 관련 없는 수입 이후의 국내 활동에 대한 대가 등이 포함되어 있는 때에는, 구매자가 자료 제출 등을 통하여 수입 이후 활동에 해당하는 금액을 증명하는 경우 해당 금

액을 총지급로얄티에서 공제한다.

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

수입물품가격

$$\cdot \text{조정액} = \frac{\text{총지급로얄티}}{\text{완제품가격(세금 및 권리사용료 제외)}}$$

조정액

$$\cdot \text{가산율} = \frac{\text{수입물품가격}}{\text{수입물품가격}}$$

나. 수입물품이 제3호 단서에 해당하는 물품인 경우

수입설비가격

$$\cdot \text{조정액} = \frac{\text{총지급로얄티}}{\text{총설비등 가격}}$$

조정액

$$\cdot \text{가산율} = \frac{\text{수입설비가격}}{\text{수입설비가격}}$$

■ 구 수입물품 과세가격 결정에 관한 고시(2014. 1. 3. 관세청고시 제2014-1호로 개정되기 전의 것)

제3-4조(권리사용료의 산출방법)

영 제19조 제6항의 규정에서 "관세청장이 정하는 권리사용료의 산출방법"이라 함은 다음 각 호와 같다.

1. 수입물품이 완제품(수입후 경미한 조립, 혼합, 희석, 분류, 가공 또는 재포장 등의 작업이 이루어지는 경우를 포함한다)인 경우에는 이와 관련하여 지급되는 권리사용료 전액을 가산한다.
2. 수입물품이 국내에서 생산될 물품의 부분품, 원재료, 구성요소 등(이하 "수입부분품 등"이라 한다)이라 할지라도 당해 권리가 수입물품에만 관련되는 경우에는 이와 관련하여 지급되는 권리사용료의 전액을 가산한다. 다만, 지급되는 권리사용료 중 당해 수입부분품 등과 관련이 없는 우리나라에서의 생산, 기타 사업 등의 활동대가가 포함되어 있는 경우에는 지급되는 권리사용료에 완제품의 가격(제조원가에서 세금 및 당해 권리사용료를 제외한 금액) 중 당

해 수입부분품 등의 가격이 차지하는 비율을 곱하여 산출된 권리사용료 금액을 가산한다.(2008.10.6 개정)

3. 수입물품이 방법에 관한 특허를 실시하기에 적합하게 고안된 설비, 기계 및 장치(그 주요특성을 갖춘 부분품 등을 포함한다)인 경우에는 이와 관련하여 지급되는 권리사용료의 전액을 가산한다. 다만, 지급되는 권리사용료는 특정한 완제품을 생산하는 전체방법이나 제조공정에 관한 대가이고, 수입하는 물품은 그 중 일부공정을 실시하기 위한 설비 등인 경우에는 지급되는 권리사용료에 전체설비 등의 가격 중 당해 수입설비 등의 가격이 차지하는 비율을 곱하여 산출된 권리사용료를 가산한다.
4. 권리사용료의 지급원인이 되는 물품이 장기간 반복하여 수입되는 경우에는 권리사용료의 안분을 위한 조정액과 가산율은 다음 각목이 정하는 바에 따라 산출한다.

가. 수입물품이 제2호 단서에 해당하는 물품인 경우

- 조정액 = 총지급로얄티 × $\frac{\text{당해 수입물품가격}}{\text{완제품가격(세금 및 당해 권리사용료 제외)}}$
- 가산율 = $\frac{\text{조정액}}{\text{당해 수입물품가격}}$

나. 수입물품이 제3호 단서에 해당하는 물품인 경우

- 조정액 = 총지급로얄티 × $\frac{\text{당해 수입설비가격}}{\text{총설비등 가격}}$
- 가산율 = $\frac{\text{조정액}}{\text{당해 수입설비가격}}$

■ 관세평가 운영에 관한 고시(2021. 3. 30., 관세청고시 제2021-41호로 개정된 것)

제22조(권리사용료 산출방법)

① 영 제19조제6항의 "계산식"이란 다음 각 호를 말한다.

1. 수입물품이 완제품(수입후 경미한 조립, 혼합, 희석, 분류, 가공 또는 재포장 등의 작업이 이루어지는 경우를 포함한다)인 경우에는 이와 관련하여 총지급 권리사용료 전액을 가산한다.
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 산

출된 권리사용료 금액을 가산한다.

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 총지급 권리사용료에 권리사용료와 관련이 있는 전체 설비 등의 가격 중 권리사용료와 관련이 있는 수입 설비 등의 가격이 차지하는 비율을 곱하여 산출된 금액을 가산한다.
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

수입부분품 등의 가격

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

조정액

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

나. 수입물품이 제3호 단서에 해당하는 물품인 경우

수입설비 등의 가격

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

조정액

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

② 제1항에 따라 총지급 권리사용료를 계산하려는 경우에는 다음 각 호에 따른다.

1. 제1항의 총지급 권리사용료는 영 제19조제6항에 따라 수입물품과 관련이 없는 그 밖의 사업 등에 대한 활동 대가를 공제한 금액을 말한다. 다만, 객관적이고 수량화할 수 있는 자료에 근거하여 계산할 수 있는 경우에 한정한다.
 2. 권리사용 계약에 따라 지급하여야 할 권리사용료에 대한 원천징수세액을 포함한다.
 3. 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.
- ③ 제1항에 따라 권리사용료를 계산할 때 수입물품의 가격은 다음 각 호에 따른다.

1. 수입물품의 가격은 가산하려는 권리사용료를 제외하고 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.
- 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 등을 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.

-끝-