

주류시장의 거래질서 정상화를 위한 리베이트 지급 관련 국세청 고시의 합리적 해석 등에 대한 연구

전병욱*

〈요 약〉

주류를 거래할 때 주류유통 정상화를 위한 주류 제조업자 및 수입업자의 준수사항과 관련한 주류 거래질서 고시 제2조 제6호는 “제공함으로써”를 전후한 동호의 전체적 체계를 어떤 구조의 인과관계로 해석할 것인지(쟁점①)와 함께 동호에서 규정한 “할인”의 범위에 매입할인이 포함되는 것인지의 여부(쟁점②)에 대한 실무상 논란이 제기되고 있다. 또한, 출고감량 기준 고시 제2조에서 규정한 주류 거래질서 고시 위반으로 주세법에 따라 처분을 받은 불성실 제조자·수입업자에 대한 10%~20%의 출고량 감량기준이 과중하지 않은 수준인지의 여부(쟁점③)에 대한 실무상 논란이 제기되고 있다.

먼저, 쟁점①과 관련해서 “으로써”가 특정행위 간의 원인과 결과를 연결하는 조사에 해당하기 때문에 주류 거래질서 고시 제2조 제6호의 체계도 금품 등 제공을 문란행위의 원인으로 보는 것이 타당한 문언상 해석이라고 판단할 수 있고, 다른 세법상 규정에서도 이러한 해석을 보편적으로 확인할 수 있다. 이와 함께 주류 거래질서 고시의 시행취지를 고려하더라도 주세법 제40조에서 비정상적이고 불법적인 주류거래에 대한 불이익 부과를 마련한 점을 고려하면 동(同)고시 제2조 제6호는 비정상적·불법적 주류거래에 대해 포괄적으로 적용되는 것으로 해석하는 것이 타당하다.

쟁점②와 관련해서 “할인”은 대청적 개념의 매출할인과 매입할인을 포괄하는 개념이기 때문에 주류 거래질서 고시 제2조 제6호의 경우에도 “할인”이 매입할인을 포함하는 개념이고, “할인”을 특별히 매출할인이나 매입할인으로 한정하지 않는 경우에는 두 가지 개념을 모두 포괄하는 것으로 보는 것이 타당한 해석이라고 판단할 수 있는데, 다른 세법상 규정에서도 이러한 해석을 보편적으로 확인할 수 있다. 이와 함께 동(同)고시의 시행취지를 고려하더라도 주류의 매출거래와 함께 매입거래에 걸쳐서 모두 문란행위를 방지함으로써 비정상적이고 불법적인 주류거래에 대한 불이익을 부과할 수 있는 근거를 마련하기 위해서는 “할인”에 매출할인과 함께 매입할인도 포함되는 것으로 해석하는 것이 타당하다.

쟁점③과 관련해서 출고감량 기준 고시를 통한 제조업자 및 수입업자의 최종적인 경제적 불이익(전체 매출액의 0.08%~0.5%)이 문란행위의 규모에 비해 충분하지 않을 가능성을 고려하면 동(同)

* 서울시립대학교 세무전문대학원 교수, bwjun@uos.ac.kr

고시에서 규정한 10%~20%의 “출고 감량률”은 주류 거래질서 고시의 시행효과를 보장하기 위한 과중하지 않은 수준이라고 보는 것이 타당하다.

〈주제어〉 국세청 고시, 주류 시장, 리베이트, 인과관계, 매입할인, 출고감량

I. 연구의 배경

2019.11.15.자로 개정되어 시행되고 있는 “주류 거래질서 확립에 관한 명령위임 고시”(국세청 고시 제2019-24호, 이하 편의상 “주류 거래질서 고시”)는 제1조에서 주세법 제40조¹⁾ 및 동법 시행령 제45조²⁾, 제47조³⁾ 및 제51조에서⁴⁾ 국세청장에게 위임한 바에 따라 “주류 거래질서 확립을 위한 준수사항을 규정”함에 그 목적이 있다고 규정하였다. 동(同)고시 제2조는 주류를 거래할 때 주류유통 정상화를 위한 주류 제조업자 및 수입업자의 준수사항을 각 호에서 규정하고 있는데, 이들 중 제6호는 “주류거래와 관련하여 장려금, 수수료, 애누리, 할인, 외상매출금 경감 등 그 명칭이나 형식에 관계없이 금품(대여금 제외) 및 주류를 제공함으로써 무자료거래를 조장하거나 주류거래질서를 문란하게 하는 행위를 하여서는 안 된다.”고 규정하였다.

주류 거래질서 고시 제2조 제6호의 구체적 시행과 관련해서는 “제공함으로써”를 전후한 동호의 전체적 체계를 어떤 구조의 인과관계로 해석할 것인지(이하 “쟁점①”)와 함께 동호에서 규정한 “할인”의 범위에 매입할인이 포함되는 것인지의 여부(이하 “쟁점②”)에 대한 실무상 논란이 제기되고 있다⁵⁾.

- 1) 주세법 제40조(주세 보전명령) ① 국세청장은 주세 보전을 위하여 필요하다고 인정되면 대통령령으로 정하는 바에 따라 주류·밀술 또는 술덧의 제조자나 주류 판매업자에게 제조, 저장, 양도, 양수, 이동, 설비 또는 출고 수량에 관한 명령을 할 수 있다.
② 제1항의 명령을 하는 경우에는 그 목적 달성에 필요한 최소한의 범위에서 하여야 하고, 주류·밀술 또는 술덧의 제조자나 주류 판매업자에 대하여 합리적인 이유 없이 차별하거나 부당하게 이익을 침해하여서는 아니 된다.
- 2) 주세법시행령 제45조(주세보전명령의 범위) 국세청장은 법 제40조에 따른 주세 보전명령을 하려는 경우에는 기획재정부장관과 협의를 거쳐야 하며, 제46조, 제46조의2, 제47조부터 제49조까지 및 제51조에서 정하는 바에 따라야 한다.
- 3) 주세법시행령 제47조(원료·품질등에 관한 명령) 국세청장은 주류·밀술이나 술덧의 제조자 또는 주류 판매업자에 대하여 주류·밀술 또는 술덧의 제조·저장·양도·양수 또는 이동에 있어서 원료·품질·수량·시기·방법·상대방 기타의 사항에 관하여 필요한 명령을 할 수 있다.
- 4) 주세법시행령 제51조(명령 및 신고사항의 위임) 국세청장은 제47조부터 제50조까지의 규정에 따른 사무의 일부를 관할지방국세청장 또는 관할세무서장으로 하여금 취급하게 할 수 있다.
- 5) 주류 거래질서 고시의 개정과 관련해서는 국세청이 당초 2019년 5월에 행정예고했던 동(同)고시의 개정안과 관련해서 쟁점① 및 쟁점② 등에 대한 실무상 논란이 제기됨에 따라 2019년 9월에 재행정예고

또한, 주류 거래질서 고시와 동일하게 2019.11.15.자로 개정되어 시행되고 있는 “불성실 주류 제조업자·수입업자·판매업자의 출고감량 기준 고시”(국세청 고시 제2019-25호, 이하 편의상 “출고감량 기준 고시”)는 제2조에서 주류 거래질서 고시 위반으로 주세법에 따라 처분을 받은 불성실 제조자·수입업자에 대한 출고량 감량기준을 <표 1>과 같이 적용하되, 처벌횟수는 처벌 받은 날부터 2년 기준으로 산정하고, 감량기간의 출고량은 “{감량기간 전년 동기 출고량×(1+감량 직전 3개월의 전년 동기 대비 신장률⁶⁾)×(100%-출고감량률)}”으로 산정하며, 제조자의 일부 제조장 또는 직매장이 처분을 받은 경우 처분받은 해당 제조장 또는 직매장의 전체 출고량에 감량률을 적용하면서 출고량 감량을 사유로 타 제조장 또는 직매장의 출고량을 증가시키거나 이와 유사한 행위를 하는 것을 금지한다고 규정하였다.

<표 1> 주류 거래질서 고시 위반에 따라 주세법상 처분을 받은 불성실 제조자·수입업자에 대한 출고량 감량기준

처벌 횟수	출고 감량률	감량 기간
1회	총 출고량의 10%	1개월
2회	총 출고량의 15%	2개월
3회 이상	총 출고량의 20%	3개월

출고감량 기준 고시 제2조와 관련해서는 불성실 제조자·수입업자에 대한 출고량 감량기준이 과중하지 않은 수준인지의 여부(이하 “쟁점③”)에 대한 실무상 논란이 제기되고 있다.

이하에서는 문란한 주류 거래질서의 원인으로 지적되는 거래단계의 리베이트 지급에 관한 이론적 고찰 및 실태 분석을 바탕으로 이를 규제하기 위해 최근에 개정된 주류 거래질서 고시 및 출고감량 기준 고시의 구체적 시행과 관련한 이상의 실무상 쟁점에 대하여 합리적 규정 해석이 어떻게 이루어져야 할 것인지 등에 대한 분석을 수행하였다. 본 연구의 분석은 규제 개선을 통해 주류시장의 거래질서를 정상화하려는 과세관청의 정책적 노력에서 근거규정의 타당성 여부 및 합리적 해석과 관련한 다양한 실무상 논의에 도움이 될 것으로 기대할 수 있다.

이루어졌다. 본 연구는 주류 거래질서 고시의 행정예고 이후에 이들 쟁점들에 대한 실무상 논란이 제기 되는 것을 2019.7.10.자 연합뉴스 기사(주류 거래질서 고시 개정안 대폭 완화...쌍벌제는 유지) 등을 통해 인식한 후에 과세관청 및 유관기관 담당자에 대해 개별적으로 문의해서 구체적 내용을 확인했고, 동(同) 고시의 개정 이후에도 이러한 논란의 가능성이 계속될 수 있는 것으로 보고 이들 쟁점들을 분석하였다.

6) 전년 동기 대비 신장률이 100% 미만일 경우 신장률은 “0”으로 한다.

II. 주류시장의 리베이트 지급 실태 및 규제 필요성

1. 리베이트의 이론적 분석 및 규제 필요성

리베이트(rebate)는 수령인이 단골거래처 등의 지급인에게 돌려주는 지급액의 일부를 의미하는데, 결제와 즉시 거래대금의 일부에 대한 감액이 이루어지는 에누리나 할인과 구분해서 리베이트는 지급액의 수령 이후 별도로 이루어진다.

리베이트는 기본적으로 판매자와 구매자 간의 자율적인 가격 결정과정에서 정해지기 때문에 공정한 거래질서나 사회규범을 위반하지 않는 경우에는 정당한 의사결정으로 취급되는데, 공정한 가격 결정과 관련해서는 고대 그리스에서 시작된 경제윤리 관련 논쟁도 깊은 관련성을 가지고 있다.

일반적으로 리베이트는 기업의 판매 촉진활동의 수단으로 제공되는데, 가장 일반적인 충성 리베이트(loyalty rebate)는 일정기간 동안 고객이 구매량, 구매비율 및 구매증가율 등의 요건을 충족하는 경우 제공되는 가격 할인을 의미한다(조성국 2010). 즉, 일반적인 할인(discount)이 모든 고객에 대해 비차별적으로 적용되는 반면 리베이트는 구매물량에 따라 거래대금의 일부를 사후에 환급해주거나 사전에 정한 기준을 초과하는 거래대금에 대해 할인을 적용하는 방식으로 제공되는데, 특히 이들 리베이트를 각각 소급형 리베이트(retroactive rebate) 및 증분형 리베이트(incremental rebate)라고 한다(조성국 2011).

충성 리베이트 약정은 거래당사자 간의 합의를 바탕으로 한다는 점에서 수직적 거래제한에 해당하는 것으로 볼 수 있지만, 미국이나 EU에서는 시장지배적 사업자의 단독행위(unilateral conduct)에 의한 남용행위와는 구분되는 별도 유형의 경쟁제한 행위로 인식되고 있다. 특히, 미국에서는 약탈적 가격설정 등과 같은 예외가 아닌 경우에는 경쟁제한 효과가 없다고 보는 것이 일반적이고, 제조원가 이상의 판매가격을 유지하면 위법성이 없다는 판례도 있다. 즉, 리베이트가 판매장려금에 해당하는지 또는 경쟁제한적 효과가 있는지에 따라 위법성을 판단해야 하는데, 이를 위해서는 이윤 희생(profit sacrifice) 및 동등한 효율적 경쟁기업의 배제 여부 및 소비자 후생효과(consumer welfare effect) 등에 대한 고려도 필요한 것이다.

리베이트의 사회적 문제는 거래비용 이론(transaction costs theory)과 자원기반 이론(resource-based theory)의 측면에서 분석할 수 있다. 먼저, 거래비용 이론은 기업의 활동이 일련의 거래와 계약으로 구성된 것으로 보는데(Williamson 1999), 이를 위해 발생하는 정보비용, 계약체결 비용 및 계약이행 비용 등의 합계가 거래비용이 된다. 이와 같은 거래비용에 대해 제한된 합리성

7) Barry Wright Corp. v. ITT Grinnell Corp. 사건(724 F.2d 227, 1st Cir. 1983)에서 연방항소법원은 가격-비용 테스트(price-cost test)를 바탕으로 리베이트를 감안한 가격수준이 원가(incremental and average costs) 이하인 아니라는 이유로 약탈적 가격설정의 법리를 적용해야 한다는 원고의 주장을 수용하지 않았다.

(bounded rationality)으로 인해 나타나는 기업이 기회주의적(opportunism) 행동이 리베이트의 사회적 불법성과 연결될 수 있다고 보는 것이다(Williamson 1985). 이에 반해 자원기반 이론은 리베이트가 기업의 자유로운 자원 활용을 제약해서 기업의 다변화를 저해할 수 있다고 보는 것이다(Montgomery and Hariharan 1991).

리베이트의 위법성 여부는 형태 기반 접근(form-based approach)인지 또는 효과 기반 접근(effects-based approach)인지의 여부에 따라 판단이 달라질 수 있다(Gorecki 2006). 먼저, 형태 기반 접근은 리베이트가 특정한 형태이거나 평균변동비용에 미달하는 수준이면 그 자체로 시장 지배적 지위의 남용으로 규제의 대상이라고 보는 것이다. 이에 반해 효과 기반 접근은 효율적 경쟁기업의 배제효과나 소비자 피해 등의 효과가 발생하는 경우에만 리베이트가 규제의 대상이라고 보는 것이다.

이와 관련해서 대부분의 국가에서는 형태 기반 접근에 의한 오류 개입(false positive) 가능성을 고려해서 효과 기반 접근을 보완적으로 채택함으로써 시장에 대한 부정적 효과가 구체적으로 확인되는 경우에만 리베이트를 금지해야 방식으로 시행하고 있고(OECD 2008 ; Waelbroeck 2006), 부정적인 소비자 후생효과는 경쟁제한에 대한 개입의 충분조건이 아닌 필요조건으로 인식하고 있다.

리베이트로 인해 유통과정에서 가격할인과 같은 효과가 발생해서 최종적으로는 소비자들이 더욱 낮은 가격으로 상품을 구매할 수 있는 긍정적 효과가 발생할 수 있다. 이와 관련해서 영국의 공정거래국(Office of Fair Trading, OFT)은 리베이트나 가격할인이 모두 가격경쟁의 중요한 방식이기 때문에 기본적으로 규제가 아닌 장려의 대상이라고 규정했는데(OFT, 2004), 특히 과점시장에서는 리베이트가 사업자들의 암묵적 담합을 억제하고 가격경쟁을 활성화시킬 수 있는 것이다. 이와 함께 신제품의 시장 성공이 불확실한 경우 리베이트를 통한 가격할인을 통해 위험 분산의 효과가 발생할 수도 있다(이민호 2010).

즉, 리베이트는 가격 인하 및 비효율적 경쟁 사업자의 배제 등의 긍정적 효과가 있기 때문에 비용 이하 가격 설정 등의 약탈적 측면이 없는 경우에는 사업자 간 경쟁의 과정에서 발생하는 자연적 현상으로 인식되고 있다. 특히, 사업자 간의 경쟁을 통한 고객확보 노력은 기본적으로 배제적(exclusionary) 성격이 있기 때문에 이러한 성격만으로 리베이트를 위법하게 취급할 수는 없는 것이다. 즉, 리베이트를 통한 시장지배적 사업자에 대한 남용 규제는 단순한 경쟁상 보호 대신 사업자 간의 경쟁을 통해 비효율적 사업자를 시장에서 배제시키는 경쟁정책 측면의 순기능이 있는 것이다.

이에 반해 리베이트에 대한 부정적 입장은 과도한 가격할인이 다른 사업자를 경쟁에서 배제시키는 수단으로 활용되어서 경쟁성이 아닌 배타성을 강화시킬 수 있다는 입장에서 출발하는 것이다. 이와 관련해서 Greenlee and Reitman(2005)는 시장형태 및 구조에 따라 리베이트의 성격을 경쟁성과 배타성으로 다르게 구분할 필요가 있다고 주장하였다.

배타성을 강화시킬 수 있는 과도한 리베이트는 사업자의 의도와 무관하게 경쟁 사업자를 배제시켜서 시장의 독과점을 심화시킬 수 있는 문제점이 있다. 특히, 다양한 제품을 생산해서 판매하는 사업자가 시장지배력이 있는 상품을 반대의 상품과 함께 묶어팔기 또는 끼워팔기를 할 경우에는 전환비용의 상승 및 흡입효과(suction effect) 등과 같은 바람직하지 않은 결과가 발생할 수 있는 것이다(김준범과 고인혜 2009). 본 연구에서 분석하는 주류시장의 리베이트에 대한 규제정책의 개입논리는 이러한 리베이트 부정론에서 제기되는 문제점을 해결하기 위한 것이라고 할 수 있다.

2. 주류 리베이트의 실태 분석

주류 유통시장은 “제조·수입업체 → 도매상 → 소매점 → 소비자”의 구조로 형성되어 있는데, 국세청은 과거부터 이러한 유통단계에서 지급되는 리베이트를 불법으로 규정하고, 이를 위반할 경우 출고량 감량 등의 제재를 부과하고 있다.

그러나, 주류 제조업체 및 수입업체가 일부 대규모 도매상 및 대형 유통업체를 대상으로 판매장려금 등의 리베이트성 가격할인을 음성적으로 제공해서 주류 유통구조가 문란해지는 문제점이 실무계에서 지속적으로 제기되고 있다. 구체적으로, 실무계에서 제시하는 주류 불법 리베이트의 유형은 킨맨수당, 광고선전비, 매출지원, 금품지원 및 결제할인 등의 방식으로 이루어지는데, 여기서 “킨맨수당”은 유통주점 등에서 위스키 구매수량에 비례해서 판매장려금을 지급하는 것이고, 광고선전비 방식은 노래방기기 화면송출비용, 배너 및 포스터 부착비용 등으로 주류매입량에 비례해서 광고비용의 지급을 요구하는 것이다. 또한, 매출지원 방식은 유통주점 등의 구매량을 기준으로 각종 회식이나 접대 등을 위해 해당 업소를 이용하는 것이고, 금품지원 방식은 시설집기, 인테리어 시설, 제빙기 등과 같은 고가의 소모품을 요구하는 것이며, 결제할인 방식은 선결제할인, 매입할인 등을 통해 결제금액을 낮추는 것이다⁸⁾.

정헌배(2018)와 같이 리베이트의 속성상 실제로 거래당사자 간의 구체적 거래내용이나 세부적 가격할인을 집계해서 분석하는 것은 매우 어렵기 때문에 통상적 거래조건에서 일반적으로 적용되는 가격할인이나 실제 거래사례를 바탕으로 리베이트의 수준을 추정할 수 있다.

비교적 리베이트의 제공자와 수혜자가 제한적인 위스키 시장을 대상으로 도매업체의 위스키 매입시 적용되는 리베이트 비율을 정헌배(2018)가 인용한 2개 업체의 내부자료를 통해 살펴보면 제조업체 및 수입업체의 구분에 따라 기본구조가 달라지고, 가격할인에 대한 기준도 중복적으로 적용되는 것으로 나타났다.

먼저, <표 2>의 A업체의 사례는 위스키의 구매금액에 따라 리베이트 비율이 차등적으로 적용되는 경우인데, 기본 리베이트 비율에 1.5%의 현금할인⁹⁾ 비율까지 포함하면 17년산이나 21년산

8) 이상의 세부 주류 리베이트의 유형별 내용은 한국주류산업협회의 실무자로부터 확인한 것이다.

9) “현금할인”은 제조업체 및 수입업체가 도매업체의 거래처 등에 판매장려 활동용 기업카드 등으로 가공

위스키의 구매금액이 8,000만원 이상인 경우에는 최대 9.5%의 리베이트 비율이 적용되는 것으로 나타났다. 이에 반해 B업체의 사례에서는 전체 리베이트 비율의 범위가 0%—15%로 훨씬 크게 나타났다¹⁰⁾.

〈표 2〉 위스키의 구매금액에 따른 리베이트 비율(A업체)

제품종류	12년산					17년산 · 21년산				
	1천만원	2천만원	4천만원	6천만원	8천만원	1천만원	2천만원	4천만원	6천만원	8천만원
공급가격 (이상)										
기본 리베이트 비율	1%	5%	5%	6%	7%	4%	5%	6%	7%	8%
현금할인 비율	1.5%	1.5%	1.5%	1.5%	1.5%	1.5%	1.5%	1.5%	1.5%	1.5%
계	2.5%	6.5%	6.5%	7.5%	8.5%	5.5%	6.5%	7.5%	8.5%	9.5%

리베이트성 가격할인은 소매업체에 제조·수입업체가 도매업체를 대신해서 현금할인을 통해 가공매출을 발생시키는 방식으로 도매업체와 소매업체 간의 정상적인 거래관계의 외형에도 불구하고 양자 간의 거래에서 실질적으로 제공되는 것으로 나타났다¹¹⁾.

매출을 발생시켜서 결과적으로 가격할인의 효과가 나타나도록 하는 것이다.

- 10) B업체의 경우에는 도매업체의 구매단계에서 0%—15%의 리베이트가 발생하는 것과 함께 소매업체의 구매단계에서 추가적으로 5%—8%의 마진율이 발생해서 소매업체의 유형에 따라 최종소비자에게 대한 판매가격의 편차가 아래와 같이 매우 크게 나타났다.

〈위스키의 종류 및 소매업체의 유형에 따른 단계별 거래금액(B업체)〉

제품종류		12년산	17년산
용량		500ml	450ml
출고가		26,334원	40,062원
도매업체 구매가격 ^{*A}		22,384원—26,334원	34,053원—40,062원
소매업체 구매가격 ^{*B}		23,503원—28,441원	35,756원—43,267원
최종소비자 판매가격	룸살롱·클럽	150,000원—200,000원	200,000원—250,000원
	단란주점	150,000원	200,000원
	마트	34,500원	44,500원
	편의점	35,500원	54,000원

^{*A} 0%—15%의 리베이트 비율 적용

^{*B} 5%—8%의 마진율 적용

- 11) 정헌배(2018)에 의하면 종합주류 도매업체 및 수입주류 도매업체를 통해 공급되는 위스키의 소매업체 유형별 마진율 및 최종 소비자 판매가격(출고가에 대한 배율 또는 최종 소비자 판매단계의 추가적 마진율)은 아래와 같다. 유흥업소, 카페·바, 호프·식당 및 대형할인매장의 경우 수입주류 도매업체를

위스키의 유통단계별 리베이트 지급 관행은 최종판매가격을 통해 소비자 후생에 중요한 영향을 미치게 된다. 제조·수입업체→도매상→주류전문점·유통업소(소매점)→소비자의 일반적인 유통구조에서 출고가격을 100이라고 하면 도매단계에서는 가격이 115가 되고, 소매단계인 소매점 및 유통업소에서는 가격이 120 및 560이 되는 것으로 알려져 있는데, 단계별 가격 형성을 통한 리베이트 지급액의 실질적 수혜자가 소비자에게 최종적으로 판매하는 유통업소 등의 소매점인 것을 고려하면 최소한의 소비자 후생을 보장하기 위해 과도한 리베이트 지급을 규제할 필요성이 있다고 할 수 있다.

위스키와 구분해서 맥주의 경우에는 소매업체의 구매시 병맥주 상자당 1,000원-5,000원의 리베이트를 기증주류나 상품권 등으로 제공하고, 병맥주의 경우에는 소매업체가 도매업체로부터 생맥주를 매입했다는 증빙을 제시하면 제조업체가 해당 소매업체에 생맥주 현물을 무상으로 지급하면서 가공매출을 발생시키는 현금할인의 방식이 일반적으로 사용되는 것으로 알려져 있는데, 특히 현금할인의 경우에는 가공매출의 계상을 통한 회계부정이 수반되는 점에서 특히 문제점이 큰 것으로 볼 수 있다.

소주의 경우에도 맥주와 유사한 방식의 리베이트 제공이 이루어지는데, 이를 통해서 유통업소에 공급하는 맥주와 소주의 경우에는 제조업체로부터 각각 출고가의 20% 및 16% 정도의 리베이트가 제공되는 것으로 알려져 있다¹²⁾.

통해 공급받는 경우는 저마진 전략과 함께 수입업체로부터 제공받는 리베이트를 반영해서 마진율이 상대적으로 낮은 것으로 알려져 있다. 이에 반해 종합주류 도매업체를 통해 공급받는 경우는 마진율이 상대적으로 높지만 소량판매로 인한 비가격적 측면의 거래상 차별로 인해 실제 마진율은 10% 미만인 것으로 알려져 있다. 또한, 대형할인매장이 소매업체인 경우에는 대량판매의 특성을 반영해서 가장 낮은 수준인 1.5%-2.5%의 마진율을 나타내지만 제조업체 및 수입업체로부터 광고선전비 명목으로 2% 정도의 리베이트를 별도로 지급받기 때문에 최종적인 마진율은 5%에 근접하는 것으로 알려져 있다. <종합주류 도매업체 및 수입주류 도매업체를 통해 공급되는 위스키의 소매업체 유형별 마진율 및 최종 소비자 판매가격>

도매업체 유형 소매업체	종합주류 도매업체		수입주류 도매업체	
	마진율	최종소비자 판매가격	마진율	최종소비자 판매가격
유통업소	10%-20%	5배-6배 ^{*A}	0%-10%	5배-6배 ^{*A}
카페 및 바	10%-20%	4배-5배 ^{*A}	0%-10%	4배-5배 ^{*A}
호프 및 식당	10%-15%	3배-4배 ^{*A}	5%-10%	3배-4배 ^{*A}
대형할인매장	1.5%-2.5%	10%-20% ^{*B}		
백화점	3%-5%	20%-30% ^{*B}	3%-5%	20%-30% ^{*B}
주류전문점	3%-5%	20%-25% ^{*B}	3%-5%	20%-25% ^{*B}
소매점	3%-5%	10%-20% ^{*B}		

^{*A} 출고가에 대한 비율

^{*B} 최종 소비자 판매단계의 추가적 마진율

12) 구체적으로, 한국주류산업협회로부터 수집한 아래의 내부자료와 같이 맥주와 소주의 경우 각각 출고가

III. 주류시장 리베이트 지급 관련 국세청 고시의 합리적 해석방안

이번 장에서는 전술한 주류시장의 거래질서 정상화를 위한 리베이트 지급 관련 국세청 고시(주류 거래질서 고시 및 출고감량 기준 고시)와 관련한 개별 쟁점에 대하여 실무상 제기되는 상반된 주장들 중 어떤 방식의 합리적 해석이 타당한지에 대해 분석하였다.

1. 주류 거래질서 고시 제2조 제6호의 전체적 체계의 해석 문제

전술한 바와 같이 국세청은 2019.11.15.자 주류 거래질서 고시 개정을 통해 종전에 모호하게 규정된 금품제공 금지 조항을 보다 구체화시켜서 그 동안 해석상 논란을 이유로 주류 제조업자·수입업자 및 도매업체가 리베이트 규제를 회피한 것을 방지하기 위해 동(同)고시를 구체화하였다. 즉, 종전에는 동(同)고시 제2조 제6호에서 “주류공급과 관련하여 장려금 또는 수수료 등의 명목으로 금품 및 주류제공 또는 외상매출금을 경감함으로써 무자료거래를 조장하거나 주류 거래질서를 문란시키는 행위를 하여서는 안 된다.”라고 규정했는데, 동호의 개정규정에서는 “...장려금 또는 수수료 등의 명목으로 금품 및 주류제공 또는 외상매출금을 경감함으로써...”를 “...장려금, 수수료, 예누리, 할인, 외상매출금 경감 등 그 명칭이나 형식에 관계없이 금품(대여금 제외) 및 주류를 제공함으로써...”로 구체화한 것이다¹³⁾.

본 연구의 쟁점①은 주류 거래질서 고시 제2조 제6호의 전체적 체계와 관련해서 “...함으로써... 행위를 하여서는 안 된다.”에서 “함으로써”의 앞 부분인 “...금품 및 주류를 제공”(이하 “금품 등 제공”, ㉠)과 뒷부분인 “무자료거래를 조장하거나 주류거래질서를 문란하게 하는 행위”(이하 “문란행위”, ㉡) 간의 관계가 문란행위를 금품 등 제공의 필요조건인 관계(㉠→㉡, 이하 “관계

의 19.7% 및 16.4% 수준의 리베이트가 제조업체로부터 유통업소에 평균적으로 제공되는데, 소주의 경우에는 100상자 이상 구매시 1상자당 10,000원의 리베이트가 지급되어서 리베이트 비율이 32.8%에 이르는 경우도 있는 것으로 알려져 있다. 또한, 제조업체가 지급하는 아래의 리베이트와 별도로 도매업체가 유통업소에 제공하는 리베이트도 있기 때문에 유통업소가 제공받는 전체 리베이트의 비율은 훨씬 높다고 알려져 있다.

〈제조업체가 유통업소에 지급하는 리베이트 비율〉

주종	출고가*	도매업체 공급가격	제조업체 지급 리베이트	출고가 대비 리베이트 비율
소주(360ml)	30,480원	35,000원	5,000원	16.4%
맥주(330ml)	25,379원	30,000원	5,000원	19.7%

* 30병 상자 기준

- 13) 이와 함께 “...주류거래질서를 문란시키는 행위를 하여서는 안 된다.”를 “...주류거래질서를 문란하게 하는 행위를 하여서는 안 된다.”로 개정된 것은 단순한 표현의 수정이라고 할 수 있다.

①”)인지 또는 금품 등 제공과 문란행위 간에 인과관계가 성립하지 않을 수도 있는 관계(이하 “관계②”)인지에 대한 것이다. 즉, 과세관청에서 주장하는 관계①의 경우에는 금품 등 제공의 행위만으로 주류거래질서 문란행위로 간주되어서 주세법상 처벌규정을 적용할 수 있는 반면 주류업계에서 주장하는 관계②의 경우에는 금품 등 제공의 행위가 주류거래질서 문란행위로 이어진 제한적 상황에서만 동(同)처벌규정을 적용할 수 있기 때문에 동(同)처벌규정을 적용하기 위해서는 과세관청이 적극적으로 입증책임을 부담해야 하는 것이다.

쟁점①을 판단하기 위한 “...으로써”의 정확한 의미와 관련해서 국립국어원의 표준국어대사전에서는 “으로써”를 “(주로 ‘-ㅁ/-음’ 뒤에 붙어) 어떤 일의 이유를 나타내는 격 조사”로 설명했고¹⁴⁾, 예문으로는 “감금죄는 다른 사람의 신체적 활동의 자유를 제한함으로써 성립하는 범죄이다.”와 “그는 우스갯소리를 툭툭 던짐으로써 딱딱한 분위기를 풀어 주었다.”를 제시하였다.

이와 같이 “으로써”가 특정행위 간의 원인과 결과를 연결하는 조사에 해당한다면 주류 거래질서 고시 제2조 제6호의 체계도 금품 등 제공을 문란행위의 원인으로 보는 관계①이 타당한 문언상 해석이라고 판단할 수 있다. 즉, 관계②에서는 금품 등 제공이 문란행위의 원인이 될 수도 있지만, 그렇지 않은 경우도 가능하기 때문에 “으로써”의 문언상 해석에는 부합하지 않는 것으로 볼 수 있는 것이다.

이러한 “...으로써”의 표현은 국세기본법 및 개별 세법에서도 빈번하게 사용되는데, 대부분의 조문에서 역시 “으로써”가 특정행위 간의 원인과 결과를 연결하는 의미로 사용되기 때문에 관계①이 일관성 있는 세법 해석의 관점에서도 타당하다고 판단할 수 있다. 예컨대, 국세기본법, 법인세법 및 부가가치세법에서 “...으로써”가 사용된 표현을 예시하면 <표 3>과 같은데¹⁶⁾, 수단이나 도구의 의미로 사용된 부가가치세법 제3조의2의 본문을 제외하면 모두 특정행위 간의 원인과 결과를 연결하는 의미로 사용된 것을 확인할 수 있다.

14) <https://stdict.korean.go.kr/search/searchView.do>

15) “으로써”의 다른 의미는 아래와 같이 설명하였다. ① 어떤 물건의 재료나 원료를 나타내는 격 조사(격 조사 “으로”보다 뜻이 분명하다.) (예문) 그가 하는 말이라면 콩으로써 메주를 쏜다고 해도 믿지 않는다. ② 어떤 일의 수단이나 도구를 나타내는 격 조사(격 조사 “으로”보다 뜻이 분명하다.) (예문) 그는 진실해야 한다는 이념으로써 나라를 다스렸다. ③ 시간을 셈할 때 셈에 넣는 한계를 나타내거나 어떤 일의 기준이 되는 시간임을 나타내는 격 조사(격 조사 “으로”보다 뜻이 분명하다.) (예문) 운전면허 시험에 떨어진 것이 이번으로써 세 번째다. 금년으로써 내 오랜 소원을 풀었다.

16) 개별 세법에서 “...으로써”의 표현이 사용된 순서에 따라 처음 3개씩을 인용하였다. 주세법, 동법시행령 및 동법시행규칙에는 “...으로써”의 표현이 사용되지 않는다.

〈표 3〉 국세기본법 및 개별 세법상 “... 으로써”가 사용된 표현

법	“... 으로써”가 사용된 표현
국세기본법	제1조(목적) 이 법은 국세에 관한 기본적인 사항과 납세자의 권리·의무 및 권리구제에 관한 사항을 <u>규정함으로써</u> 국세에 관한 법률관계를 명확하게 하고, 과세를 공정하게 하며, 국민의 납세의무의 원활한 이행에 이바지함을 목적으로 한다. 제26조의2(국세 부과와 제척기간) ④ 납세자가 부정행위로 상속세·증여세를 포탈하는 경우로서 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 제1항 제4호에도 불구하고 해당 재산의 상속 또는 증여가 있음을 안 날부터 1년 이내에 상속세 및 증여세를 부과할 수 있다. (이하 생략) 2. 계약에 따라 피상속인이 취득할 재산이 계약이행기간에 상속이 <u>개시됨으로써</u> 등기·등록 또는 명의개서가 이루어지지 아니하고 상속인이 취득한 경우 제35조(국세의 우선) ④ 세무서장은 납세자가 제3자와 짜고 거짓으로 재산에 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 계약을 하고 그 등기 또는 등록을 하거나 주택임대차보호법 제3조의2 제2항 또는 상가건물 임대차보호법 제5조 제2항에 따른 대항요건과 확정일자를 갖춘 임대차 계약을 <u>체결함으로써</u> 그 재산의 매각금액으로 국세나 가산금을 징수하기가 곤란하다고 인정할 때에는 그 행위의 취소를 법원에 청구할 수 있다. (이하 생략)
법인세법	제1조(목적) 이 법은 법인세의 과세 요건과 절차를 <u>규정함으로써</u> 법인세를 공정하게 과세하고, 납세의무의 적절한 이행을 확보하며, 재정수입의 원활한 조달에 이바지함을 목적으로 한다. 제16조(배당금 또는 분배금의 의제) ① 다음 각 호의 금액은 다른 법인의 주주 또는 출자자(이하 “주주등”이라 한다)인 내국법인의 각 사업연도의 소득금액을 계산할 때 그 다른 법인으로부터 이익을 배당받았거나 잉여금을 분배받은 금액으로 본다. 2. 법인의 잉여금의 전부 또는 일부를 자본이나 출자에 <u>전입함으로써</u> 주주등인 내국법인이 취득하는 주식등의 가액 (이하 생략) 제18조의2(내국법인 수입배당금액의 익금불산입) ① 내국법인(괄호 생략)이 해당 법인이 출자한 다른 내국법인(괄호 생략)으로부터 받은 이익의 배당금 (중략) 중 제1호의 금액에서 제2호의 금액을 뺀 금액은 각 사업연도의 소득금액을 계산할 때 익금에 산입하지 아니한다. (이하 생략) ② 제1항은 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 수입배당금액에 대해서는 적용하지 아니한다. 1. 배당기준일 전 3개월 이내에 취득한 주식등을 <u>보유함으로써</u> 발생하는 수입배당금액

〈표 3〉 국세기본법 및 개별 세법상 “... 으로서”가 사용된 표현 (계속)

법	“... 으로서”가 사용된 표현
부가가치세법	제1조(목적) 이 법은 부가가치세의 과세 요건 및 절차를 <u>규정함으로서</u> 부가가치세의 공정한 과세, 납세의무의 적정한 이행 확보 및 재정수입의 원활한 조달에 이바지함을 목적으로 한다.
	제3조의2(신택 관련 수탁자의 물적납세의무) 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 부가가치세·가산금 또는 체납처분비(이하 “부가가치세등”이라 한다)를 체납한 제3조에 따른 납세의무자에게 대통령령으로 정하는 신택재산(이하 “신택재산”이라 한다)이 있는 경우로서 그 납세의무자의 다른 재산에 대하여 체납처분을 하여도 징수할 금액에 미치지 못할 때에는 그 <u>신택재산으로서</u> 신택법 제2조에 따른 수탁자(괄호 생략)는 이 법에 따라 납세의무자의 부가가치세등을 납부할 의무가 있다.
	제5조(과세기간) ⑤ 간이과세자가 제70조에 따라 간이과세자에 관한 규정의 적용을 <u>포기함으로서</u> 일반과세자로 되는 경우 다음 각 호의 기간을 각각 하나의 과세기간으로 한다. (이하 생략)

이와 함께 주류 거래질서 고시의 시행취지를 고려하더라도 동(同)고시 제2조 제6호는 금품 등 제공을 문란행위의 원인으로 보는 관계①이 타당한 해석이라고 판단할 수 있다.

즉, 동(同)고시의 제1조(목적)은 “이 고시는 주세법 제40조, 같은 법 시행령 제45조, 제47조 및 제51조에서 국세청장에게 위임한 바에 따라 주류거래질서 확립을 위한 준수사항을 규정함에 그 목적이 있다.”고 규정했고, 상위 법령인 주세법 및 동법시행령의 해당 규정에서 동(同)고시의 “주류거래질서 확립”(제1조) 및 “주류거래질서를 문란시키는 행위”(제2조 제6호)에17) 대해 별도로 규정하지 않았지만, 동법 제40조(주세 보전명령)에서 주류의 제조 등에 대한 과세관청의 예외적인 직접적 개입 및 통제를 규정해서 비정상적이고 불법적인 주류거래에 대한 불이익 부과와 근거를 마련한 점을 고려하면 동(同)고시 제2조 제6호는 이와 같은 비정상적·불법적 주류거래에 대해 포괄적으로 적용되는 것으로 해석하는 것이(관계①로 해석하는 것이) 타당한 것이다. 이와 반대로 동(同)고시 제2조 제6호의 전체적 체계와 관련해서 관계②로 해석할 경우에는 이러한 비정상적·불법적 주류거래에 해당하는 “금품 등 제공”도 주세법상 규제의 대상인 “문란행위”에 해당하지 않는 경우에 해당할 수 있다고 보는 것인데, 이러한 규정 해석은 비정상적·불법적 주류거래에 대한 포괄적 불이익 부과의 필요성에는 배치되는 것이라고 할 수 있는 것이다.

2. 주류 거래질서 고시 제2조 제6호의 “할인”에 매입할인의 포함 문제

다음으로, 주류 거래고시 제2조 제6호에서 규정한 “할인”에 매입할인이 포함되는지의 여부에

17) 주류 거래질서 고시에서는 “주류거래질서를 문란하게 하는 행위”이다.

대한 쟁점②에 대해 검토하기로 한다. 즉, 과세관청은 “금품 등 제공”에 해당하는 “할인”의 범위에 매출할인과 함께 매입할인도 포괄적으로 포함된다고 보는 반면 주류업계에서는 리베이트의 일반적 지급자가 제조업체·수입업체 및 도매업체인 것을 고려하면 이러한 거래관계와 무관한 매입할인은 해당하지 않고 매출할인만 “할인”의 범위에 포함되는 것으로 보는 것이다.

“할인”은 개념상 매출할인과 매입할인으로 구분할 수 있는데, 매출할인(sales discount)은 외상매출금을 약정기일 전에 회수함으로써 회수일로부터 그 기일까지의 일수에 따라 일정한 금액을 할인하는 것이고, 매입할인(discounts on purchase)은 외상매입금을 그 약정기일 전에 지급함으로써 지급일부터 약정기일까지의 일수에 따라 일정액의 할인을 받는 것이다¹⁸⁾.

매출할인과 관련해서 기업회계기준에서는 매출액 계산시 상품의 총매출액에서 매출에누리과 환입 및 매출할인을 차감하고, 법인세법은 법인의 각사업연도소득금액 계산시 외상매출금을 결제하는 경우의 매출할인을 익금에서 차감하며¹⁹⁾, 부가가치세법은 과세표준 계산시 매출할인을 공급가액에 포함하지 않는다. 매입할인과 관련해서 기업회계기준에서는 매출원가 계산시 상품의 총매입액에서 매입에누리과 환출 및 매입할인을 차감하고, 법인세법은 법인의 각사업연도소득금액 계산시 외상매입금을 결제하는 경우의 매입할인을 손금에서 차감하며²⁰⁾, 부가가치세법은 매입할인을 차감해서 공제가능한 매입세액을 계산한다.

이와 같이 “할인”은 대칭적 개념의 매출할인과 매입할인을 포괄하는 개념이기 때문에 주류거래질서 고시 제2조 제6호의 경우에도 “할인”이 매입할인을 포함하는 개념으로 보는 것이 타당한 해석이라고 판단할 수 있다.

즉, 사업자들간의 외상거래에서 당초 약정한 양자 간의 결제금액에서 회수실적에 따라 사후적으로 감액된 금액은 매출자의 매출할인이면서 동시에 매입자의 매입할인에 해당하기 때문에 “할인”을 특별히 매출할인이나 매입할인으로 한정하지 않는 경우에는 두 가지 개념을 모두 포괄하는 것으로 보는 것이 타당한 해석인 것이다. 법인세법령, 소득세법령 및 부가가치세법령에서는 모두 이러한 외상거래의 사후적 결제금액 감액과 관련해서 “매출할인”과 “매입할인”의 용어를 구분해서 사용하고, “할인”으로 포괄해서 사용하는 경우는 발견할 수 없는 것은 이러한 해석을 뒷받침하는 것이라고 할 수 있다. 단, 부가가치세법 제29조 제5항은 공급가액에 포함하지 않는 금액들을 열거하면서 제6호에 “공급에 대한 대가를 약정기일 전에 받았다는 이유로 사업자가 당초의 공급가액에서 할인해 준 금액”을 규정했는데, 동(同)규정이 매출자인 사업자에게는 매출할인에 해당하지만 “할인해 준 금액”을 통해 순매입액이 감소하는 사업자인 매입자에게는 매입할인에 해당하기 때문에 “할인”에 이와 같이 매출할인과 매입할인의 개념이 모두 포괄적으

18) (주)조세통합의 “조세통합 TAXNET”(www.taxnet.co.kr)의 “용어사전”에서 검색한 결과를 인용하였다.

19) 소득세법도 개인사업자의 사업소득금액 계산시 외상매출금을 결제하는 경우의 매출할인을 총수입금액에서 차감한다.

20) 소득세법도 개인사업자의 사업소득금액 계산시 외상매입금을 결제하는 경우의 매입할인을 필요경비에서 차감한다.

로 포함된 것으로 해석할 수 있는 것이다²¹⁾.

주류 거래질서 고시의 시행취지를 고려하더라도 동(同)고시 제2조 제6호에서 규정한 “할인”에는 매출할인과 함께 매입할인도 포함되는 것으로 해석하는 것이 타당한 해석이라고 판단할 수 있다. 즉, “할인”에 매출할인만 포함하고 매입할인을 포함하지 않는 경우에는 주류제조업자와 수입업자가 매출거래에서 판매촉진을 위해 문란행위에 해당하는 과도한 결제단계의 할인을 제공하는 경우(매출할인)에는 규제가 가능한 반면 매입거래에서 우월적 지위를 이용해서 지급액을 축소하기 위해 문란행위에 해당하는 과도한 결제단계의 할인을 적용받는 경우(매입할인)에는 규제가 불가능한 시행상 문제점이 발생할 수 있는 것이다. 따라서, 주류의 매출거래와 함께 매입거래에 걸쳐서 모두 문란행위를 방지함으로써 비정상적이고 불법적인 주류거래에 대한 불이익을 부과할 수 있는 근거를 마련하기 위해서는 “할인”에 매출할인과 함께 매입할인도 포함되는 것으로 해석하는 것이 타당할 것이다.

3. 출고감량 기준 고시 제2조의 적절성 문제

전술한 바와 같이 출고감량 기준 고시 제2조는 주류 거래질서 고시를 위반한 불성실 제조자·수입업자에 대한 출고량 감량기준의 구체적 적용과 관련해서 “처벌 횟수”는 처벌받은 날부터 2년의 기준을 적용해서 계산하고, 감량기간의 출고량은 {감량기간 전년 동기 출고량 $\times$ (1+감량 직전 3개월의 전년 동기 대비 신장률) $\times$ (100%-출고 감량률)}로 산정하며, 제조자의 일부 제조장 또는 직매장이 처분을 받은 경우에는 제조자의 전체 출고량에 대해 감량률을 적용한다고 규정하였다. 특히, 제조자의 일부 제조장 또는 직매장이 처분을 받은 경우에는 처벌받은 해당 제조장 또는 직매장의 전체 출고량에 대해 감량률을 적용하되, 2019.11.15.자 개정에서는 출고량 감량을 사유로 타 제조장 또는 직매장의 출고량을 증가시키거나 이와 유사한 행위를 하는 것을 금지하도록 추가적으로 규정해서 다수의 사업장을 보유한 불성실 제조자·수입업자가 우회적 방식으로 처벌규정을 회피할 수 있는 시행상 문제점을 보완하였다.

출고감량 기준 고시 제2조와 관련해서는 <표 1>과 같이 처벌 횟수에 따라 총 출고량의 10%-20%로 규정한 “출고 감량률”이 과중하지 않은 수준인지에 대해 과세관청은 주류 거래질서 고시의 시행효과를 보장하기 위한 최소한의 수준이라는 보는 반면 주류업계에서는 동(同)고시의 시행효과를 통한 사회적 편익에 비해 사업자들이 부담할 수 있는 잠재적 처벌위험이 과중하기 때문에 적절한 수준을 벗어났다고 보는 것이다.

출고감량 기준 제2조의 적절성에 대한 쟁점³⁾과 관련해서 주세법 제56조 제1호 가목은 동법 제40조에 따른 주세 보전명령을 위반한 자에게는 2,000만원 이하의 과태료를 부과하는 것으로

21) 사업자간의 거래가 아니라 최종소비자를 대상으로 한 매출도 고려할 수 있지만, 이 경우에는 결제조건에 따른 회수금액 차감의 조건이 적용될 수 없기 때문에 매출할인 및 매입할인과는 무관한 것이다.

규정하였다. 즉, 주류 거래질서 고시 제2조 제6호에서 규정한 “문란행위”를 상위 법령인 주세법 40조의 주세 보전명령을 위반한 것으로 볼 수 있는지의 여부는 별론으로 하더라도 주세 보전명령의 위반으로 보는 경우에는 제조업자 및 수입업자가 최대 2,000만원의 과태료 부과와 함께 출고감량 기준 고시 제2조에 의한 출고량 감량의 불이익을 받을 수 있는 것이다.

여기서 “금품 등 제공”을 통한 “문란행위”의 결과 제조자 및 수입업자가 얻을 수 있는 경제적 이익을 고려하면 행정벌에 해당하는 최대 2,000만원의 과태료 부과는 실효성 있는 처분으로 보기는 어렵다고 판단할 수 있다. 단, 이러한 주세법상 처분을 바탕으로 2019.11.15.자로 개정된 출고감량 기준 고시 제2조에서 해당 제조장·직매장의 출고량을 10%~20% 감량하면서 다른 제조장·직매장의 출고량 증가를 통해 감량을 우회적으로 회피하지 못하도록 규정한 것은 과태료 부과에 비해 보다 실질적으로 문란행위를 한 제조자 및 수입업자에 대한 불이익으로 작용해서 주류 거래질서의 정비에 공헌할 수 있다고 볼 수 있을 것이다.

쟁점③의 판단과 관련해서 1회의 처벌 횟수에 대하여 총 출고량의 10%를 1개월간 감량하는 것은 연간 기준으로 전체 매출액의 0.83%(10%×(1개월÷12개월))를 감액하는 것이기 때문에 문란행위의 규모가 충분히 클 경우에는 실효성 있는 행정상 제재가 되지 못할 가능성이 있다고 할 수 있고, 2회의 처벌 횟수에 대해 전체 매출액의 2.5%(15%×(2개월÷12개월))를 감액하고, 3회 이상의 처벌 횟수에 대해 전체 매출액의 5%(20%×(3개월÷12개월))를 감액하는 것도 역시 마찬가지라고 할 수 있다.

즉, 출고감량 기준 고시를 통한 제조업자 및 수입업자의 최종적인 경제적 불이익은 이러한 매출액 감액분에 매출총이익율을 곱한 금액인데, 외부감사 대상인 16개 주류제조업체의²²⁾ 2012년~2016년의 전체 매출총이익율이 10.03%인 것을(한국재정학회, 2017) 고려하면 이러한 경제적 불이익(전체 매출액의 0.08%(0.83%×10.03%)~0.5%(5%×10.03%))은 문란행위의 규모에 비해 충분하지 않을 가능성도 있는 것이고, 이러한 측면을 고려하면 동(同)고시에서 규정한 10%~20%의 “출고 감량률”은 주류 거래질서 고시의 시행효과를 보장하기 위한 과중하지 않은 수준이라고 보는 것이 타당할 것이다.

추가적으로, 문란행위를 통한 주류 거래질서의 훼손을 방지하기 위해서는 현행 출고감량 기준 고시와 같은 단순한 출고량 감량 대신 주세법 제56조 또는 동(同)규정의 구체적 위임을 통해 동(同)고시에서 제조자 및 수입업자가 문란행위를 얻는 경제적 이익에 비례해서 과태료를 부과하도록 제재규정을 마련하는 것이 바람직하다고 할 수 있다. 구체적으로, 개별 문란행위를 통한 매출액 증가금액에 해당 제조자 및 수입업자의 과거 5년간의 (법인세비용차감전순이익÷매출액)의 비율을 곱한 금액으로 과태료를 계산해서 부과되, 이를 통해 계산된 과태료 금액이 해

22) 페르노리카코리아임페리얼(주), 대선주조(주), 보해양조(주), 하이트진로(주), (주)무학, 디자이오코리아(주), 오비맥주(주), (주)금북주, (주)맥키스컴퍼니, (주)골든블루, (주)국순당, (주)진로소주, (주)한라산, 롯데칠성음료(주), 경주법주(주) 및 (주)충북소주

당 제조자 및 수입업자가 얻는 실제 경제적 이익에 비해 큰 경우에는 개별적 입증을 통해 소명하는 조건으로 감액을 허용하도록 규정하는 것을 고려할 수 있을 것이다. 단, 외부감사의 대상이 아닌 소규모 제조자 및 수입업자의 경우에는 해당 사업자의 재무제표 대신 전체 제조자 및 수입업자의 손익계산서상 매출액 및 법인세차감전순이익의 합계액을 기준으로 동(同)비율을 계산하도록 규정하는 것으로 회계처리의 적절성과 관련한 시행상 문제점에 대비할 수 있을 것이다.

IV. 결 론

2019.11.15.자로 개정되어 시행되고 있는 “주류 거래질서 확립에 관한 명령위임 고시”(주류 거래질서 고시)의 제2조는 주류를 거래할 때 주류유통 정상화를 위한 주류 제조업자 및 수입업자의 준수사항과 관련해서 제6호에서 “주류거래와 관련하여 장려금, 수수료, 에누리, 할인, 외상 매출금 경감 등 그 명칭이나 형식에 관계없이 금품(대여금 제외) 및 주류를 제공함으로써 무자료거래를 조장하거나 주류거래질서를 문란하게 하는 행위를 하여서는 안 된다.”고 규정했는데, 동호의 구체적 시행과 관련해서 “제공함으로써”를 전후한 동호의 전체적 체계를 어떤 구조의 인과관계로 해석할 것인지(쟁점①)와 함께 동호에서 규정한 “할인”의 범위에 매입할인이 포함되는 것인지의 여부(쟁점②)에 대한 실무상 논란이 제기되고 있다.

또한, 주류 거래질서 고시와 동일하게 2019.11.15.자로 개정되어 시행되고 있는 “불성실 주류 제조업자·수입업자·판매업자의 출고감량 기준 고시”(출고감량 기준 고시)는 제2조에서 규정한 주류 거래질서 고시 위반으로 주세법에 따라 처분을 받은 불성실 제조자·수입업자에 대한 10%~20%의 출고량 감량기준이 과중하지 않은 수준인지의 여부(쟁점③)에 대한 실무상 논란이 제기되고 있다.

본 연구의 분석결과 먼저, 쟁점①과 관련해서 “으로써”가 특정행위 간의 원인과 결과를 연결하는 조사에 해당하기 때문에 주류 거래질서 고시 제2조 제6호의 체계도 금품 등 제공을 문란행위의 원인으로 보는 것이 타당한 문언상 해석이라고 판단할 수 있고, 다른 세법상 규정에서도 이러한 방식의 해석을 보편적으로 확인할 수 있다. 이와 함께 주류 거래질서 고시의 시행취지를 고려하더라도 주세법 제40조에서 주류의 제조 등에 대한 과세관청의 예외적인 직접적 개입 및 통제를 규정해서 비정상적이고 불법적인 주류거래에 대한 불이익 부과와 근거를 마련한 점을 고려하면 동(同)고시 제2조 제6호는 비정상적·불법적 주류거래에 대해 포괄적으로 적용되는 것으로 해석하는 것이 타당할 것이다.

다음으로, 쟁점②와 관련해서 “할인”은 대칭적 개념의 매출할인과 매입할인을 포괄하는 개념이기 때문에 주류 거래질서 고시 제2조 제6호의 경우에도 “할인”이 매입할인을 포함하는 개념이고, “할인”을 특별히 매출할인이나 매입할인으로 한정하지 않는 경우에는 두 가지 개념을 모

두 포괄하는 것으로 보는 것이 타당한 해석이라고 판단할 수 있는데, 다른 세법상 규정에서도 이러한 방식의 해석을 보편적으로 확인할 수 있다. 이와 함께 주류 거래질서 고시의 시행취지를 고려하더라도 주류의 매출거래와 함께 매입거래에 걸쳐서 모두 문란행위를 방지함으로써 비정상적이고 불법적인 주류거래에 대한 불이익을 부과할 수 있는 근거를 마련하기 위해서는 “할인”에 매출할인과 함께 매입할인도 포함되는 것으로 해석하는 것이 타당한 것이다.

마지막으로, 쟁점③과 관련해서 출고감량 기준 고시를 통한 제조업자 및 수입업자의 최종적인 경제적 불이익(전체 매출액의 0.08%–0.5%)이 문란행위의 규모에 비해 충분하지 않을 가능성을 고려하면 동(同)고시에서 규정한 10%–20%의 “출고 감량률”은 주류 거래질서 고시의 시행효과를 보장하기 위한 과중하지 않은 수준이라고 보는 것이 타당한 것이다. 추가적으로, 문란행위를 통한 주류 거래질서의 훼손을 방지하기 위해서는 현행 출고감량 기준 고시와 같은 단순한 출고량 감량 대신 주세법 제56조 또는 동(同)규정의 구체적 위임을 통해 동(同)고시에서 제조자 및 수입업자가 문란행위를 얻는 경제적 이익에 비례해서 과태료를 부과하도록 제재규정을 마련하는 것이 바람직하다고 할 것이다.

본 연구의 분석은 규제 개선을 통해 주류시장의 거래질서를 정상화하려는 과세관청의 정책적 노력에서 근거규정의 타당성 여부 및 합리적 해석과 관련한 다양한 실무상 논의에 도움이 될 것으로 기대할 수 있다.

참고문헌

- 김준범 · 고인혜. 2009. “로열티 리베이트에 대한 비용-가격 테스트의 한계”. 경쟁저널 제145호 : 22-35.
- 이민호. 2010. “시장지배적 지위 남용으로서의 조건부 리베이트”. 공정거래법의 쟁점과 과제 : 서울대학교 경쟁법센터. 법문사.
- 정헌배. 2018. “주류시장 리베이트규제 개선방안에 관한 연구”. 국가정책연구 제32권 제2호 : 139-161.
- 조성국. 2010. “시장지배적 사업자의 리베이트와 남용규제”. 법학논문집 제34권 제1호 : 165-184.
- 조성국. 2011. “시장지배적 사업자의 Loyalty Rebate(충성리베이트)의 법리에 관한 연구”. 법학 논문집 제35권 제1호 : 281-300.
- 한국재정학회. 2017. 주류제조업 판매법인 설립의 경제성 분석 연구.
- Gorecki, P.K. 2006. Form-Versus Effects-Based Approaches to the Abuse of a Dominant Position : The Case of Ticketmaster Ireland. *Journal of Competition Law and Economics* 2(3) : 533-548.
- Greenlee P. and D. Heitman. 2005. Distinguishing Competitive and Exclusionary Uses of Loyalty Discounts. *Antitrust Bulletin* 50 : 441-463.
- Montgomery, C.A. and S. Hariharan. 1991. Diversified Expansion of Large Established Firms. *Journal of Economic Behavior and Organization* : 71-89.
- OECD. 2008. Fidelity and Bundled Rebates and Discounts. Policy Roundtables DAF/COMP 2008-29. Paris : OECD.
- OFT. 2004. Draft Guidelines on Assessment of Conduct.
- Waelbroeck, D. 2005. Michelin II : A Per Se Rule Against Rebates by Dominant Companies?. *Journal of Competition Law and Economics* 1(1) : 149-171.
- Williamson, O.E. 1985. Transaction-Cost Economics : The Governance of Contractual Relations. *Journal of Law and Economics* 22 : 233-261.
- Williamson, O.E. 1999. Strategy Research : Governance and Competence Perspectives. *Strategic Management Journal* 20 : 1087-1108.
- 국세청. www.nts.go.kr.
- 삼일인포마인. www.samili.com.
- 조세통합 TAXNET. www.taxnet.co.kr
- Westlaw. www.westlaw.com.

How to Rationally Interpret the Practice Rulings of the National Tax Service on Rebates Regulation in Liquor Markets

Byung Wook Jun *

〈Abstract〉

The practice rulings of the National Tax Service on rebates regulation, which liquor manufacturers and importers should abide by, is highly controversial in that its general interpretation structure is ambiguous and its penalty provisions is much overloaded compared with entrepreneurs' violation of the regulation.

Regarding the former controversy, it is said that a specific sentence structure in the regulation, which can be regarded as a double entendre, causes entrepreneurs' predictability to decline in their business environments, and the expression of "discount" in the penalty provisions of the regulation is a too extensively interpretable articulate which covers various accounting concepts to suppress entrepreneurs' business activities.

Regarding the latter controversy, it is said that the penalty level of the regulation which forces entrepreneurs' product release to be cut down as high as by 20 percent makes their sales conditions excessively unfavorable.

Considering various aspects of liquor industry and its business characteristics, the analysis of this study implies that the practice rulings of the National Tax Service on rebates regulation in liquor markets should be interpreted that first, the causality between unfair marketing methods and liquor market disorder be that of the necessary and sufficient condition. Second, the "discount" in the practice rulings, which is one of unfair marketing methods, should be interpreted to include both sales discount and discounts on purchase. It also can be understood that the administrative intents of the practice rulings also support those interpretations.

Last, the penalty of factory release reduction on liquor market disorder can be regarded as to be not excessive, but appropriate to back up the effectiveness of the practice rulings, and other administrative fines might as well be enforced to provide pervasive disorder behaviors in liquor market.

〈Key words〉 Practice rulings of the National Tax Service, Liquor markets, Rebates, Causality, Discounts on purchase, Factory release reduction

* Professor, Graduate School of Science in Taxation, University of Seoul, bwjun@uos.ac.kr