

세무회계저널
제6권 제3호 2005년 9월 pp.55~82
한국세무학회

우리나라 국제조세관련 과세제도의 개편방안

서희열* · 김영욱**

〈요 약〉

최근 미국을 중심으로 한 선진국의 국제조세관련 동향을 보면 외국계 기업에 대한 과세권을 강화하는 경향에 있어 우리나라도 국제적인 기준에 따라 다국적기업을 효율적으로 관리할 필요성이 커졌다. 따라서 이를 위해서는 다음과 같이 국제조세관련규정을 개편할 필요성이 있다.

첫째로, 이전가격 과세제도에 대하여는 미국의 경우처럼 현행 과태료 한도를 설정하지 않아야 하며, 정확한 정상가격 산정이 어렵기 때문에 정상가격 범위를 설정하여 이용하며, 정상가격 분석과 자료축적 및 사전가격 합의시에 자문을 받을 중립적인 전문가의 양성이 필요하다.

둘째로, 과소자본 과세제도는 외국기업의 과다차입에 대한 규제효과는 유지하면서 외국자본의 유입에 부정적인 영향을 미치지 않기 위하여 고정비율형 과소자본규제제도를 시행하되 적용기준이 되는 출자자본과 차입금의 배수를 적절히 선택 적용할 필요성이 있으며,

셋째로, 조세피난처의 개념을 실제 세 부담 15%이하인 국가 또는 지역에 대한 적용 범위 축소가 필요하며, 경과세 지역에 가공회사를 설립하여 주로 이자, 배당, 부동산소득 등 수동적인 법인의 유보소득에 대하여만 적용하는 것이 바람직할 것으로 보인다.

마지막으로 국외재산 증여사실에 관한 정보를 정기적으로 자동교환 할 수 있도록 각 국 조세조약의 정보교환 규정을 개정하거나 각 국가에 파견된 세무관을 통하여 해당국가 국세청장으로부터 자료를 직접 수집하는 방안 모색과 장기적으로 국제전문 공인감정평가사를 양성하여 적극적으로 활용하는 방안이 필요할 것으로 보인다.

<주제어> 국제조세, 이전가격, 정상가격, 과소자본, 조세피난처

* 강남대학교 세무학과 교수, suhhy810@hanmail.net, 011-724-5351, 주저자

** 신성대학 세무회계과 교수, kyu5601@hanmail.net, 011-9791-2139

I. 서 론

국제조세라 함은 학문적으로 정립된 개념도 아니며 실정법상 규정된 개념도 아니다. 광의로는 국내조세 문제와 대응되는 개념으로서 국가 간에 발생하는 조세문제를 총칭하여 사용하고 있으나, 일반적으로는 국제거래와 관련하여 2개국 이상의 과세권이 행사됨에 따라 국제적으로 이중과세가 발생하는 조세를 총칭하여 편의상 국제조세라고 칭하고 있다.

국제조세에서는 소비지 과세원칙에 따라 국제적 이중과세가 발생하지 않는 부가가치세와 같은 간접세는 제외하는 것이 일반적이다. 국제조세가 핵심적으로 다루는 분야는 직접세분야로서 특히 자본, 상품 및 기술 등의 국제적 이동에 중요한 영향을 미치는 소득에 대한 과세문제이다.(이용섭 2003, 34-35) 따라서 국제조세를 논함에 있어서는 다음에 관한 사항들이 중요한 분야로 취급되고 있다. ① 국가간 인적·물적 교류 시 발생하는 이중과세 방지를 위하여 체결된 조세조약에 관한 내용, ② 외국기업(개인·법인 포함), 외국투자기업에 대한 국내에서의 조세문제, ③ 해외에 투자한 우리나라 기업의 해외 및 국내에서의 조세문제, ④ 각국의 조세제도 차이로 인하여 발생하는 조세회피 및 탈세를 규제하기 위한 이전가격세제, 과소자본세제, 조세피난처(Tax Haven)세제, 조세조약을 이용한 조세회피(Treaty Shopping)방지세제와 이러한 문제들을 효율적으로 해결하기 위한 국가 간 조세행정 협조에 관한 사항이 국제조세의 중요한 분야로서 취급되고 있다.

본 연구의 목적은 현행 우리나라 국제조세과세제도에 대한 개선방안을 제시하는데 있다. 본 연구의 구성은 다음과 같다. 서론 이후 제2장에서는 국제조세의 법률체계를 살펴보고, 제3장에서는 이전가격과세제도, 제4장에 과소자본과세제도, 제5장 조세피난처 과세제도, 제6장 국외증여에 대한 증여세 과세특례에 이어 제7장에서 결론을 제시하였다.

II. 국제조세의 법률체계

1. 의 의

국제조세는 소득세, 법인세 등과 같은 단일세목이 아니고 국제거래와 관련하여 부과되는 조세(법인세, 소득세 등)를 총칭하여 호칭되는 개념이다. 즉 국제조세는 한 국가의 조세법체계 안에서 야기될 수 있는 조세문제 가운데 외국과 관련된 요소를 내포하고 있는 문제를 다루고 있다. 따라서 국제조세 관련 규정은 소득세나 법인세처럼 단일법체계를 가지고 있지 않고 조세조약과 국내세법 등에 분산되어 있는 것이 각국의 입법례이다.

우리나라의 경우에도 1995년 말에 국제조세조정에 관한 법률(이하 ‘국조법’이라 칭한다)이 제정되어 시행되고 있기는 하나, 이 법률에서는 이전가격과세제도·과소자본과세제도·조세피난처과세

제도등 국제조세의 극히 일부분만을 규정하고 있을 뿐이며, 대부분의 내용은 조세조약·국내세법(주로 소득세법·법인세법·조세특례제한법)등에 분산되어 규정되어 있다. 국조법의 적용순위를 보면, 먼저 조세조약이 국내세법에 우선하여 적용되며, 국내세법 중에서는 국제조세조정에 관한 법률이 우선하여 적용된다.(이용섭 2003, 35-36)

2. 국제조세조정에 관한 법률의 구조

가. 제정이유

국조법은 세계무역기구(WTO)의 출범 및 우리나라의 경제협력개발기구(OECD)의 가입추진에 맞추어 국제적으로 일반화되어 통용되고 있는 기준에 따라 특수 관계가 있는 자간의 국제거래에 대하여 조세조정을 할 수 있는 법적 근거를 마련하는 한편, 기업 간의 국제거래에서 발생하는 조세문제의 해결에 관한 국가 간 조세행정협조와 그 절차에 관한 사항을 정하기 위하여 1995년 12월 제정하게 되었다.(국세공무원교육원 2003, 19)

나. 법률체계의 개요

국조법은 총 7장 33개 조문과 부칙 4개 조문으로 구성되어 있으며 이해를 돕기 위하여 개요를 요약하면 다음 <표 1>과 같다.¹⁾

<표 1> 국제조세조정에 관한 법률 개요

구 분	주 요 내 용	비 고
이 법의 목적 및 효력 (제1장 제1~제3조)	• 국가 간 이중과세 및 조세회피를 방지하고 원활한 조세 협력 도모 • 국세 및 지방세에 관한 다른 법률보다 우선하여 적용	• 적용 순서 조세조약>국조법>일반세법
이전가격 과세제도 (제2장 제4~제13조)	• 특수관계자 간의 국제거래가 비정상적으로 높거나 낮은 가격으로 이루어지는 경우에는 이를 인정하지 아니하고 일반적으로 시장에서 거래되는 정상가액을 기준으로 과세	• 법인세법 등에 규정된 내용을 보완하여 규정 • '96. 1. 1부터 시행(이전 가격 사전 승인제도는 '97. 1. 1부터 시행)
과소자본 과세제도 (제3장 제14~제16조)	• 국외지배주주로부터 차입한 금액이 국외지배주주 출자지분의 3배(금융업 6배)를 초과하는 경우 그 초과분에 대한 지급이자를 손비로 인정하지 아니하고 배당으로 봄	• '97. 1. 1부터 시행

1) 국제조세조정에 관한 법률 제1조~제33조

구 분	주 요 내 용	비 고
조세피난처 과세제도 (제4장 제17~제20조)	조세부담이 가벼운 국가(법인의 부담세액이 법인의 실제 발생 소득의 15%이하인 국가)에 가공 회사를 설치하여 소득을 부당하게 유보하는 경우 이를 국내 출자자에게 배당한 것으로 보아 국내에서 과세	'97. 1. 1부터 시행
증여세 과세특례 (제5장 제21조)	거주자가 국외 소재 재산을 비거주자에게 증여하는 경우에 국내증여자에게 증여세를 부과할 수 있도록 하였음. 다만, 당해 자산에 대해 외국의 법령에 의하여 증여세가 부과되는 경우에는 이중과세 방지를 위하여 동 규정을 적용하지 아니함	'96. 1. 1부터 시행
상호합의절차 (제6장 제22~제27조)	국제적 조세분쟁의 해결을 위한 상호 합의 절차 규정	'96. 1. 1부터 시행
국가 간 조세협력 (제7장 제28~제33조)	조세행정 협조에 관한 사항 규정	'96. 1. 1부터 시행

III. 이전가격 과세제도

1. 의 의

이전가격 과세제도가 함은 기업이 해외특수관계자와의 거래 시 독립 기업 간에 거래되는 가격보다 높은 대가를 지불하거나 낮은 대가를 받아 과세소득을 국외에 이전시키는 경우에 조세회피의 의도가 있었는지 여부에 불구하고 그 조작된 가격, 즉, 이전가격을 부인하고 독립기업간 가격인 정상 가격으로 과세함으로써 자국의 과세권을 보호하고 국제적인 조세회피를 방지하는 제도를 말한다. (이용섭 2003, 668)

이전가격 과세 제도를 각국이 도입하고 있는 이유는 경제의 국제화와 기업의 다국적 화에 따라 국제간의 거래를 통한 조세회피를 효과적으로 규제할 필요성이 날로 증가하고 있기 때문이다. 이전가격과세제도의 목적은 내국인 또는 내국법인에 대한 국내과세와는 다른 특별한 목적이 있다(조중형 1988, 6). 첫째로 국제적 거래활동에 있어서의 조세회피를 방지하는데 있다. 이전가격을 이용한 조세회피는 국제적으로 경제발전을 왜곡시키고 조세의 공평내지는 중립성이라는 조세평등의 원칙에 어긋난다. 따라서 이전가격과세제도는 다국적기업의 국제적 거래활동을 통한 이전가격의 의도적 조작과 조세회피를 방지하는데 그 목적이 있다.

둘째로 동일한 소득에 대한 국제적 이중과세를 배제하는데 있다. 동일한 소득에 대한 국제적 이중과세는 자본잠식과 인적, 물적 자본의 국제적 편재와 그 배분의 혼란을 초래하고 국제적 조세마찰

을 야기시킬 수 있다. 각국은 국제적 이중과세를 배제하기 위하여 조세조약을 체결하고 이전가격과 세제도에 있어서 상계 및 대응조정방법을 채택하고 있다.

셋째로 국가 간 거래에 있어서 각국의 세수를 확보하기 위하여 자국의 세법을 정비하고 조세조약을 체결하여 과세권의 확보를 위하여 노력하고 있다.

2. 도입배경

1980년 후반 이후 우리나라 경제가 급속하게 국제화되고 개방화되면서 다국적기업들이 해외특수관계 기업과의 국제거래 시 가격을 조작하여 우리나라에서의 조세부담을 부당하게 감소시키는 사례가 늘어나게 되었다. 이를 규제하기 위하여 정부는 지난 1988년 12월 31일자로 법인세법 시행령 제 46조와 소득세법 제55조를 개정하여 국제간 거래에 적용할 이전가격과세 제도를 도입하여 1989년부터 이 제도를 시행해 왔으나, 내국법인에게 적용되는 법인세법 제20조의 부당행위계산 부인규정의 틀 안에서 운용되어 옴에 따라 양자 간의 실질적 요소와 제도의 미비점으로 인하여 운용의 혼선이 초래되었다. 부당행위계산 부인제도는 국내 특수관계인간의 부당한 거래행위를 규율하는 제도인 반면, 이전가격 과세제도는 국외특수관계자간의 소득이전행위를 규율하는 제도이므로 별도의 과세체계를 갖출 필요가 있었다. 그리하여 정부는 1995년 말에 국조법을 제정하면서 법인세법과 소득세법에 규정된 이전가격세제에 관한 규정을 보완하여 흡수하였다.(이용섭 2003, 685)

3. 우리나라 이전가격 과세제도의 내용

가. 국외특수관계자와의 거래에 대한 과세조정

과세당국은 거래당사자의 일방이 국외특수관계자와의 국제거래에 있어서 그 거래가격이 정상가격에 미달하거나 초과하는 경우에는 정상가격을 기준으로 거주자(내국법인·비거주자와 외국법인의 국내사업장 포함)의 과세표준 및 세액을 결정 또는 경정할 수 있다.²⁾

나. 특수관계의 범위

국조법의 특수관계자의 범위에는 법률에 의한 종속관계와 실질에 의한 종속관계를 특수관계의 요건으로 하고 있다.³⁾

(1) 법률에 의한 종속관계

첫째, 거래당사자의 일방이 타방의 의결권 있는 주식의 50% 이상을 직접 또는 간접으로 소유하고 있는 다음의 관계를 말한다.

2) 국제조세조정에 관한 법률 제4조제1항

3) 국제조세조정에 관한 법률 제2조제1항8호

- (가) 외국주주가 내국법인 또는 국내사업장을 두고 있는 외국법인의 의결권 있는 주식의 50% 이상을 직접 또는 간접으로 소유한 경우 당해 내국법인·국내사업장과 외국주주와의 관계
- (나) 거주자·내국법인 또는 국내사업장을 두고 있는 외국법인의 의결권 있는 주식의 50% 이상을 직접 또는 간접으로 소유한 경우에 그 거주자·내국법인 또는 국내사업장과 다른 외국법인과 의 관계

둘째, 내국법인 또는 국내사업장을 두고 있는 외국법인의 의결권 있는 주식의 50% 이상을 직접 또는 간접으로 소유하고 있는 자가 제3자 외국법인의 의결권 있는 주식의 50% 이상을 직접 또는 간접으로 소유한 경우에 그 내국법인 또는 국내사업장과 제3의 외국법인과의 관계를 말한다.

(2) 실질에 의한 종속관계

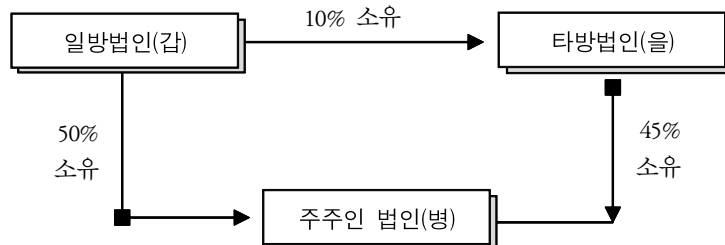
한 기업이 다른 기업의 사업방침을 실질적으로 결정할 수 있을 때는 특수관계가 있는 것으로 본다. 이에 대한 구체적인 사례는 다음과 같다.

- (가) 타방 법인의 대표임원이나 총임원수의 절반 이상에 해당하는 임원이 일방법인의 임원 또는 종업원의 지위에 있거나 사업연도 종료일부터 소급하여 3년 이내에 일방법인의 임원 또는 종업원의 지위에 있었을 것
- (나) 일방이 조합이나 신탁을 통하여 타방의 의결권 있는 주식의 50% 이상을 소유할 것
- (다) 타방이 사업 활동의 50% 이상을 일방과의 거래에 의존할 것(예 : 독점거래 등)
- (라) 타방이 사업 활동에 필요한 자금의 50% 이상을 일방으로부터 차입하거나 일방에 의한 지급보증을 통하여 조달할 것
- (마) 타방이 일방으로부터 제공되는 무체재산권에 50% 이상을 의존하여 사업 활동을 영위 할 것(예 : 상표권 사용등)(김인근 2005, 963-966)

주식소유비율 계산방법 사례를 표로 나타내면 다음과 같다

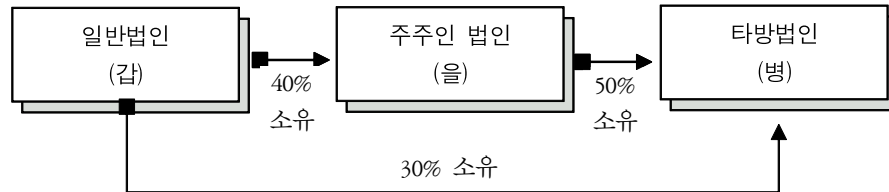
〈표 2〉 주식보유비율 계산방법

① 50%이상 소유시 계산사례



- 직접 소유비율 : 10%
- 간접 소유비율 : 45%
- * 직접 또는 간접소유비율 : $10\% + 45\% = 55\%$

② 50%미만 소유시 계산사례



- 직접 소유비율 : 30%
- 간접 소유비율 : 20% (= 40% × 50%)
- * 직접 또는 간접소유비율 : 30% + 20% = 50%

다. 정상가격 산출방법

(1) 전통적 거래접근방법

이전가격과세시에는 다음과 같은 전통적 거래접근방법이 우선적으로 고려되는 것을 원칙으로 하고, 이들 방법을 적용할 수 없는 경우에만 제한적으로 이익개념을 이용한 정상가격기준을 적용할 수 있도록 하고 있다.

전통적 거래접근방법 중에서도 비교가능 제3자 가격방법이 이론상으로는 가장 합리적인 방법에 해당하므로, 비교가능성이 높은 거래가 발견되는 경우 우선적인 고려 대상이 되어야한다고 규정하였다. 이러한 비교가능 제3자 가격방법 우선적용 원칙은 OECD 이전가격세제 가이드라인의 취지를 반영한 것이다.

전통적 거래접근방법에 의한 정상가격산출방법에는 다음의 3가지가 있다.⁴⁾

1) 비교가능 제3자 가격방법(Comparable Uncontrolled Price Method)

이 방법은 거주자와 국외특수관계자간의 국제거래와 유사한 거래상황에서 특수관계가 없는 독립된 사업자간의 거래가격을 정상가격으로 보는 방법이다. 이 방법은 비교가능한 제3자간 거래시 형성되는 가격을 정상가격으로 보는데, “비교가능 제3자 거래”가 성립되기 위해서는 다음의 2가지 요건이 충족되어야 한다.

첫째, 특수관계가 없는 “독립”된 사업자간의 거래일 것. 둘째, 독립된 자간의 거래가 당해 거주자와 국외특수관계자간 거래와 “유사”할 것. 유사한 상황의 판단을 함에 있어서는 거래자산의 유사성이 가장 중요한 요소가 되겠으나, 거래수량, 거래조건, 거래시기, 거래시장, 거래단계 등을 종합적으로 고려하여야 한다. 이 방법은 이론적으로는 우수하나 독립된 자간의 유사한 거래를 찾기가 어렵기 때문에 실무적인 적용에는 한계가 있다.

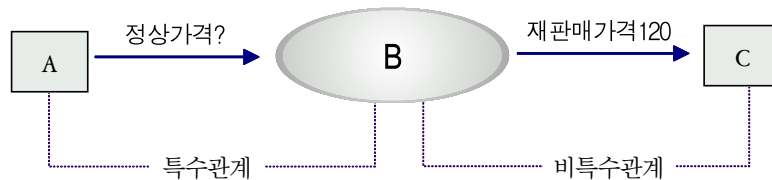
4) 국제조세조정에 관한 법률 제5조

2) 재판매가격방법(Resale Price Method)

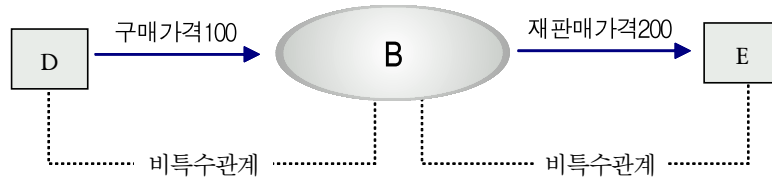
재판매가격방법이라 함은 거주자와 국외특수관계자가 자산을 거래한 후 거래 일방인 그 자산의 구매자가 특수관계가 없는 자에게 다시 그 자산을 판매할 경우 그 판매가격에서 동구매자의 통상이윤을 차감하여 산출한 가격을 정상가격으로 보는 방법이다. 이 방법은 특성상 자산거래에 적용하는 것을 원칙으로 하나, 필요한 경우에는 용역거래 및 기타 국제거래에 있어서도 이를 적용할 수 있다.⁵⁾ 여기에서 “구매자의 통상이윤”이라 함은 구매자가 특수관계가 없는 자에게 자산을 판매한 금액에 판매기준 통상이익률을 곱하여 계산된 금액으로 한다. 이 방법은 특수관계자로부터 자산을 매입한 구매자가 매입한 자산에 대하여 제조·가공 등을 행하지 아니하고 이를 단순히 재판매하는 경우에 주로 이용된다. 이를 표로 나타내면 다음과 같다.

〈표 3〉 재판매가격 계산방법

① 재판매거래법의 특수관계거래

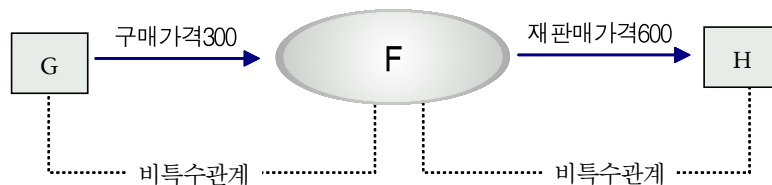


② 재판매거래법의 비교대상거래 1



- B의 매출총이익률 : $(200 - 100) / 200 = 0.5$
- 정상가격 : $120(\text{재판매가격}) - 120 \times 0.5 = 60$

③ 재판매거래법의 비교대상거래 2



- F의 매출총이익률 : $(600 - 300) / 600 = 0.5$
- 정상가격 : $120(\text{재판매가격}) - 120 \times 0.5 = 60$

5) 국제조세조정에 관한 법률 시행령 제6조 제3항

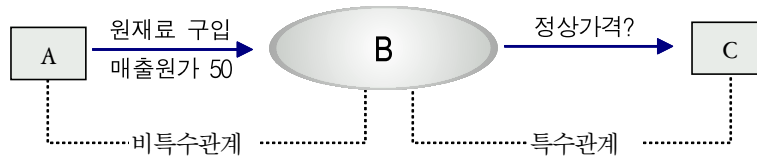
3) 원가가산방법(Cost Plus Method)

원가가산방법이라 함은 거주자와 국외특수관계자간의 거래에 있어 자산의 제조·판매나 용역의 제공과정에서 발생한 원가에 자산의 판매자나 용역의 제공자의 통상이윤을 가산하여 산출한 가격을 정상가격으로 보는 방법이다.

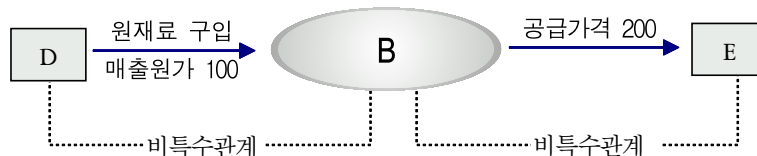
앞의 재판매가격방법은 당해 거래의 구매자를 기준으로 하는데 비해서 원가가산방법은 당해 거래의 판매자를 기준으로 정상가격을 산출한다. 이를 표로 나타내면 다음과 같다.

〈표 4〉 원가가산방법

① 원가가산법의 특수관계거래

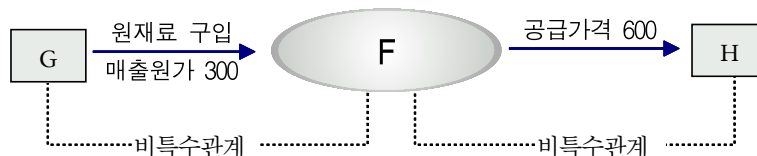


② 원가가산법의 비교대상거래 1



- B의 원가가산율 : $(200 - 100) / 100 = 1$
- 정상가격 : $50(\text{매출원가}) + 50 \times 1 = 100$

③ 원가가산법의 비교대상거래 2



- F의 원가가산율 : $(600 - 300) / 300 = 1$
- 정상가격 : $50(\text{매출원가}) + 50 \times 1 = 100$

(2) 기타방법

전통적 거래접근방법을 이용하여 정상가격을 산출할 수 없는 경우에는 이익분할방법과 거래순이익율방법을 이용할 수 있도록 하였다.

이는 비교대상기업의 이익률과 비교하여 정상가격을 산정하는 원리이다. 비교이익율을 산정하기 위해서 특수관계자간 거래 중 조사대상거래에 한정하여 비교가능성이 가장 큰 비교대상기업의 비교

대상거래를 산정하여 이와 관련한 이익률을 구분계산하고 동 이익률과 특수관계자간 거래로부터 발생한 이익률을 비교하는 것이다. 한편 국조법에서는 이익분할방법이 거래순이익율방법보다 우선적으로 적용될 것을 규정하고 있다.

라. 정상가격 산출방법의 사전승인제도

(1) 의 의

거주자 등은 정상가격 산출방법을 확정신고시에 제출하여야 하나 국세청장의 승인을 받아 미리 결정할 수도 있다. 정상가격 사전승인제도(Advanced Pricing Agreement : APA)는 납세자와 과세당국간 마찰의 소지를 제거하고 과세의 안정성을 제공하는 장치로서, 이는 이전가격과세로 인한 납세자의 부담감과 이전가격 조사를 담당하는 과세당국의 업무 부담을 동시에 줄여 주기 위해 도입된 선진화된 제도로써 과세당국과 납세자간의 세액을 사전 합의하는 제도인 것이다.(이용섭 2003, 705) 일명 사전가격합의제도라 불리는 동 제도는 특수관계자간의 거래가 발생하기 전에 미리 장래의 일정기간 동안 거래의 이전가격을 결정하기 위해 여러 가지 조건(정상가격 산출방법, 비교대상기업 및 거래, 차이조정, 조건 및 가정)을 결정하는 것으로 이전가격문제와 관련하여 조세조약·세무행정·법적측면에서의 해결방안을 보완하기 위한 제도이다. 사전가격합의는 납세자의 청구에 의해서 시작되며, 하나 또는 둘 이상의 과세당국 사이의 합의를 필요로 한다.(김인근 2003, 1078)

사전가격합의제도의 장점은 다음과 같다.(이호균 1997, 40-42)

첫째, 사전가격합의는 국제조세분야의 예측가능성을 확보하며, 불확실성을 제거할 수 있어 납세자에게 도움을 줄 수 있다. 둘째, 조세불복사례의 감소로 납세자와 과세당국의 소송부담을 줄일 수 있다. 셋째, 쌍무합의 또는 다자간 합의를 통해 관련국간의 이중과세를 방지할 수 있다.

(2) 거주자 등의 사전승인신청

거주자 등은 일정기간의 과세연도에 정상가격산출방법을 적용하고자 하는 경우에는 그 적용하고자 하는 일정기간의 과세연도 중 최초과세연도 종료일까지 국세청장에게 승인신청을 할 수 있다. 사전승인신청대상 기간은 납세자가 정상가격 산출방법의 사전승인을 받고자하는 기간으로 한다. 이와 같이 신청한 정상가격 산출방법이 승인된 경우에는 국세청장과 거주자는 특정한 요건에 해당하지 아니하는 한 승인된 방법을 준수하여야 한다.

(3) 사전승인신청의 심사

국세청장은 사전승인신청을 심사함에 있어 납세지 관할세무서장 및 지방국세청장의 검토의견을 참고하여야 한다. 또한 신청인의 동의가 있는 경우에는 신청인과 중립적 관계에 있는 전문가를 지정하여 신청된 정상가격 산출방법에 관한 전문가의 검토의견을 참고할 수 있다.

그러나 납세자의 비밀보호를 위하여 전문가는 사전승인신청과 관련된 정보를 신청인 및 그 대리인과 국세청장을 제외하고는 타인에게 제공하거나 공개 할 수 없도록 하고 있다.

마. 국제거래에 대한 자료제출 의무

이전가격과세제도는 과학적인 판단보다 주관적인 판단이 게재될 소지가 많은 제도이므로 가급적 가능한 모든 자료를 이용하여 신뢰성 있고 합리적인 판단을 하여야 한다.

따라서 이전가격 과세제도가 효율적으로 운용되기 위해서는 보다 정확하고 완벽한 자료에 기초하여 이전가격 분석이 이루어져야 한다. 이에 따라 국조 법에서는 기존에 없던 납세자의 자료제출의무 조항을 규정하고 이행하지 않는 경우 불이익을 주어 납세자의 협조의무를 강조하고 있다.

(1) 국제거래명세서의 제출의무

국외특수관계자와 국제거래를 행하는 납세의무자는 국제거래명세서를 신고기한 내에 납세지 관할 세무서장에게 제출하여야 한다.⁶⁾

(2) 자료제출 요구

과세당국은 납세의무자에게 정상가격에 의한 이전가격의 과세조정을 위하여 필요한 자료의 제출을 요구할 수 있다. 과세당국이 납세의무자에게 요청할 수 있는 자료의 범위는 국조법 시행령 제19조에서 열거하고 있다.⁷⁾

(3) 자료제출의무 불이행에 대한 제재

납세의무자가 자료제출의무를 불이행한 경우의 제재로는 첫째, 자료제출을 요구 받은 자가 정당한 사유 없이 자료를 기한 내에 제출하지 아니하고 불복청구 또는 상호합의절차시 자료를 제출하는 경우에 과세당국 및 관련 기관은 당해 자료를 과세자료로 이용하지 아니할 수 있다. 둘째, 과세당국은 자료제출을 요구 받은 자가 정당한 사유 없이 자료를 기한 내에 제출하지 아니하거나 허위의 자료를 제출하는 경우에는 3천만원이하의 과태료를 부과, 징수한다. 셋째, 과세당국으로부터 이전가격 조사를 받을 위험이 상대적으로 높아지게 된다. 넷째, 과실이 없는 경우 과소신고가산세를 부과하지 않는 특례를 적용받을 수 없게 된다.

4. 이전가격 과세제도의 문제점 및 개선방안

가. 문제점

이전가격 과세제도의 문제점으로는 첫째, 이전가격세제의 효율적인 운영을 위해서는 납세자의 성실한 자료제출이 요구된다. 그런데 국조법에서는 자료제출을 요구받은 자가 요구받은 자료를 제출하지 않는 경우에는 3천만원 이하의 과태료를 부과하는 것으로 되어 있다. 물론 과태료를 높게 부과하는 것이 능사는 아니지만 현행의 과태료 규정으로 과연 납세자의 성실한 자료제출 협조가 이루어

6) 국제조세 조정에 관한 법률 제11조 제1항

7) 국제조세 조정에 관한 법률 제11조 제2,3항

질지가 의문시된다. 둘째, 이전가격과세를 위해서는 정상가격의 산정이 매우 중요하다. 그러나 현실적으로 하나의 정상가격을 정확히 추정한다는 것은 거의 불가능하다고 생각된다.

셋째, 납세자의 정상가격 분석을 위해서는 납세자의 자료이외에도 이를 비교분석하기 위한 자료를 축적하는 것이 필요한데, 현재 국세청에는 이에 대한 자료가 충분하지 못하여 이전가격세제를 운영하는 데 많은 어려움이 있다. 넷째, 이전가격과세는 세법의 단순한 기계적인 적용이 불가한 기존의 일반세무조사와는 달리 합리적인 정상가격 산출을 위하여 기업 활동의 기능 등 경영학적 측면, 통계학적 측면, 경제학적 측면에서 검토하여야 하는데 이전가격 분석을 위한 전문가가 그렇게 많지 않아 이전가격세제 운영에 어려움이 있다. 다섯째, 사전가격 합의제도는 고도의 전문적인 지식을 필요로 하는 분야이기 때문에 경제학자 및 경영학자, 통계학자 등의 중립적 전문가가 필요한데 이에 대한 전문가가 없어 효율적인 사전가격 합의제도가 운용될지 의문시된다.

나. 개선방안

이에 대한 개선방안으로는 첫째, 납세자의 성실한 자료제출 의무를 담보하기 위하여 미국의 경우 처럼 현행 과태료의 한도를 설정하지 않아야 한다고 생각한다.⁸⁾ 둘째, 이전가격 과세를 위해서는 정상가격의 산정이 매우 중요한데 정확한 정상가격을 산정한다는 것은 현실적으로 어려우므로 정상가격 범위를 설정하여 이용하는 것도 좋을 것이다. 셋째, 이전가격세제의 효율적인 운영을 위하여 정상가격 분석을 위한 자료축적 및 이전가격분석 전문가와 사전가격 합의 시에 자문을 받을 중립적인 전문가의 양성이 필요하다.

IV. 과소자본 과세제도

1. 개 념

과소자본(Thin Capitalization) 과세제도가 함은 차입금에 대한 지급이자 손금으로 인정되는 세법 규정을 활용하여 회사가 자본금 대신 차입금을 과다하게 계상함으로써 과세소득을 부당하게 줄이는 것을 방지하기 위하여 자본금에 비하여 지나치게 과다한 차입금에 대한 이자를 배당으로 간주하여 과세하는 제도를 말한다. 따라서 과소자본 과세제도는 특수관계자간의 차입거래 자체는 인정되 독립기업간 정상이자율에 의해 이자를 재계산하여 과세하는 이전가격 과세제도와는 구분되는 개념이다. 그러나 현실적으로는 조세회피 목적이 아닌 다른 이유로 기업이 자기자본형태보다 차입의 형태로 자금을 도입하는 경우도 많이 있다.

8) 미국의 경우 납세자가 요구받은 자료를 제출하지 않는 경우에는 요구받은 날로부터 30일이 경과하면 \$10,000을 부과하고 그 이후에도 제출하지 않는 경우에는 제출할 때까지 매 30일 경과 시마다 다시 \$10,000을 부과하고 있다.

기업의 과소자본 의사결정에 영향을 주는 요소로는 과세소득 계산시 비용으로 인정되는 문제 외에도 자본세의 부과 여부, 이자소득에 대한 감면여부, 배당에 대한 감면 및 경제적 이중과세 해소여부, 자회사 소재지국의 외환규제 여부, 국제간 자금이동의 편의성 등을 들 수 있다.

2. 도입배경

미국·영국·일본·독일 등 주요 선진국은 이미 과소자본 규제제도를 운용 중에 있어 그동안 이들 국가에 진출한 우리 기업은 외국에서 과소자본세제의 적용대상이 되는 반면, 우리나라에 진출한 외국기업에게는 국내제도의 미비로 인하여 우리나라의 과세기반을 잠식하는 비정상적 자본거래에 대해서도 규제할 수 없는 실정이었다. 또한 외환거래 및 외국인의 국내투자가 자유화되면 외국자금의 유출·입이 현재보다 자유로워질 것이므로 과소자본을 이용한 외국계 기업의 조세회피 소지도 커지게 되었다. 이에 따라 우리나라는 1995년말 제정된 국조법에서 과소자본과세 제도를 도입하여 1997. 1. 1부터 시행하게 되었다. (이용섭 2003, 724-728)

3. 우리나라 과소자본 과세제도의 내용

가. 국외지배주주에게 지급하는 이자에 대한 과세조정

내국법인(외국법인의 국내사업장 포함)의 차입금 중 국외지배주주로부터 차입한 금액과 국외지배주주의 지급보증에 의하여 제3자로부터 차입한 금액이 그 국외지배주주가 주식 등으로 출자한 출자지분의 3배(금융업 6배)를 초과하는 경우에는 그 초과분에 대한 지급이자 및 할인료는 법인세법 제 67조의 규정에 의한 배당 또는 기타사외유출로 보고 그 내국법인의 손금에 산입하지 아니한다.⁹⁾ 그리고 내국법인이 국외지배주주가 아닌 제3자로부터 차입한 경우라 하더라도 당해 내국법인과 국외지배주주간에 사전계약이 있고 차입조건이 당해 내국법인과 국외지배주주에 의하여 실질적으로 결정되는 경우에는 이를 국외지배주주로부터 직접 차입한 금액으로 보아 과소자본 과세 제도를 적용한다.¹⁰⁾ 여기에서 “국외지배주주”라 함은 내국법인 또는 외국법인의 국내사업장을 실질적으로 지배하는 다음의 자를 말한다.

- (가) 내국법인의 경우에는 외국의 주주·출자자(이하“외국주주”라 함) 및 당해 외국주주가 출자한 외국법인
- (나) 외국법인의 국내사업장의 경우에는 외국법인의 본점·지점(국외에 소재한 지점을 말함), 당해 외국법인의 외국주주 및 당해 외국법인·외국주주가 출자한 외국법인¹¹⁾

9) 국제조세 조정에 관한 법률 제14조제1항

10) 이 경우 이자를 배당으로 간주하여 손금불산입 한다.

11) 국세청, 「외국인 투자기업 납세안내」, 2005. pp.200-201. (2003세법개정시 형제회사도 국외지배주주로 추가되었다.)

① 내국법인의 경우

내국법인의 국외지배주주범위는 각사업연도 종료일 현재 다음에 해당하는 자로 한다.

- ㉠ 내국법인의 의결권 있는 주식의 50%이상의 주식을 직접 또는 간접으로 소유하고 있는 외국주주
- ㉡ 위1호 규정에 의한 외국주주가 의결권 있는 주식의 50%이상을 직접 또는 간접으로 소유하고 있는 외국법인
- ㉢ 내국법인의 사업방침의 전부 또는 중요한 부분을 실질적으로 지배하는 외국주주¹²⁾

② 외국법인 국내사업장의 경우

외국법인의 국내사업장에 대한 국외지배주주의 범위는 다음에 해당하는 자로 한다.

- ㉠ 국내사업장이 있는 외국법인의 본점·지점(국외소재 지점포함)
- ㉡ 위 제1호 규정에 의한 외국법인의 의결권 있는 주식의 50%이상을 직접 또는 간접으로 소유하는 외국주주
- ㉢ 위 제1, 2호의 규정에 의한 본점 또는 외국주주가 의결권 있는 주식의 50%이상을 직접 또는 간접으로 소유하는 외국법인

나. 손금불산입의 계산

손금에 산입되지 아니하는 금액은 다음과 같이 산정한다.¹³⁾

지급이자할인료 곱하기 내국법인의 지배주주 총차입금 적수에서 국외지배주주내국법인총차입금 적수의 3배(금융업 6배)를 차감한 금액을 내국법인국외지배주주총차입금적수로 나누어 계산한 금액으로 한다. 위에서 지급이자할인료는 내국법인이 국외지배주주(국외지배주주의 지급보증에 의하여 내국법인에게 금전을 대여하는 제3자 포함)에게 지급하여야 할 이자 및 할인료로 한다.

구체적인 과소자본과세제도 계산 사례는 주석과 같다.¹⁴⁾

12) 국제조세조정에 관한 법률 제2조제1항 제4호 각목

13) 국제조세조정에 관한 법률 시행령 제25조

14) 미국법인 “ABC”는 2002. 1. 1일 한국에 100% 출자, 자회사 “ABC Korea”(금융업이 아님)를 설립하였음. ABC Korea는 다음과 같이 자금을 차입하고 해당 이자를 지급함.

- ① 2004. 1. 1일 ABC로부터 직접 ₩600,000,000 차입하고 국내은행에서 ABC의 지급보증에 의하여 ₩400,000,000 추가 차입
- ② 각 차입금에 대한 이자율은 연 10%로 동일하고 지급이자자는 ₩100,000,000
- ③ 2004연도말 ABC Korea의 대차대조표

자	산	1,200,000,000	부 자 주 식 발 행 이 익	본 금 조 성 과 여	채 금 금 금	1,000,000,000 100,000,000 50,000,000 50,000,000						
자	산	합	계	1,200,000,000	부	채	와	자	본	합	계	1,200,000,000

다. 지급이자의 손금불산입 예외

국외지배주주로 부터의 차입금이 국외지배주주가 출자한 자본금의 3배(금융업 6배)를 초과하는 경우일지라도 차입금의 규모 및 차입조건이 특수관계가 없는 자간의 통상적인 차입규모 및 조건과 동일 또는 유사한 것임을 입증하는 경우에는 그 차입금에 대한 지급이자 및 할인료에 대하여는 손금으로 인정된다.¹⁵⁾ 즉 우리나라의 과소자본에 대한 규제형태는 고정비율형 규제방법을 원칙으로 하면서 독립기업원칙형 규제방법을 가미하고 있다.

〈표 5〉 각국의 과소자본 규제제도

구 분	규 제 형 태	과소자본 지분비율	특수 관계 자의 범위	보증 채무 포함 여부
미 국	고정 비율형	1.5배	50%	포함
독 일	원칙 : 고정비율형 예외 : 독립기업원칙형	3배	25%	
일 본	고정비율형	3배	50%	제외
영 국	독립기업원칙형	1~6배	75%	포함
불 란 서	고정비율형	1.5배	50%	
스 위 tm	독립기업원칙형	2~6배	50%	
카 나 다	고정비율형	3배	25%	포함
호 주	원칙 : 고정비율형 예외 : 독립기업원칙형	2배	15%	원칙적으로 포함

이 경우 과소자본세제 적용에 따른 지급이자 손금불산입액을 계산하면 아래와 같다.

① 차입금의 자기자본비율 계산

$$= \frac{\text{차입금적수}}{\text{자기자본 적수}} = \frac{1,000,000,000 \times 365}{200,000,000 \times 365} = 5\text{배}$$

※ 갑의 국외지배주주인 ABC로부터 차입한 금액이 ABC의 출자금의 3배를 초과하므로 과소자본세제 적용대상임

② 손금불산입 지급이자 계산

$$\begin{aligned}
 &= \text{지급이자} \times \frac{\text{차입금적수} - \text{자기자본적수} \times 3\text{배}}{\text{차입금적수}} \\
 &= 100,000,000 \times \frac{1,000,000,000 \times 365 - 200,000,000 \times 365 \times 3\text{배}}{1,000,000,000 \times 365} \\
 &= 40,000,000 \text{ 즉, 지급이자 중 } \text{₩}40,000,000\text{을 손금불산입 한다.}
 \end{aligned}$$

15) 국제조세조정에 관한 법률 제14조제3항

라. 과소자본 과세제도와 법인세법상 지급이자 손금불산입의 적용순서

과소자본 과세제도에 의한 손금불산입규정은 국조법 제4조(정상가격 과세조정), 법인세법 제28조(지급이자의 손금불산입) 및 조세특례제한법 제135조(차입금과다법인의 지급이자 손금불산입)보다 우선하여 적용한다.¹⁶⁾

마. 손금불산입된 금액의 소득처분

국외지배주주로부터 차입한 금액에 대한이자 중 손금불산입된 금액은 법인세법 제67조의 규정에 의한 배당으로 처분된 것으로 본다. 그러나 국외지배주주의 지급보증에 의하여 제3자로부터 차입한 금액에 대한이자 중 손금불산입된 금액 또한 법인세법 제67조의 규정에 의한 기타사의유출로 처분된 것으로 본다.(이용섭 2003, 732)

바. 원천징수세액의 조정

과소자본 과세 제도를 적용받는 내국법인이 각 사업년도 중에 지급한 이자 및 할인료에 대하여 국외지배주주에 대한 소득세 또는 법인세를 미리 원천징수한 경우에도 배당에 대한 소득세 또는 법인세를 계산함에 있어서 원천징수한 세액과 상계하여 조정한다.¹⁷⁾

4. 과소자본 과세제도의 문제점 및 개선방안

가. 문제점

과소자본 과세제도의 문제점으로는 다음 두 가지를 들 수 있다. 첫째, 과소자본세제는 외국기업이 과다한 차입금을 활용하여 과세를 회피하고자 하는 것을 방지하는 제도인데 출자지분의 3배(금융업 6배)를 초과하는 타인자본의 지급이자에 대한 손금산입을 인정하지 않을 경우 취약한 재무구조를 가지고 있는 우리나라 기업들에게 큰 부담으로 작용하여 오히려 재무구조를 악화시키는 결과를 가져올 수 있으며 또한 급격한 세 부담 증가를 가져올 수 있다.

둘째, 현행 국조법에서는 과소자본 규제제도로서 고정비율형 제도에다 독립기업간 원칙형제도를 가미한 형태의 제도를 도입하였는데, 이 제도의 도입으로 외국기업의 과다차입에 대한 규제 효과를 얻을 수 있으나 잘못 운영할 경우에는 외국인 투자를 억제하는 부작용도 있을 수 있다.¹⁸⁾

16) 국제조세조정에 관한 법률 제16조

17) 국제조세조정에 관한 법률 제14조제4항

18) 과거 일본이 이 방안을 채택하여 기업의 재무구조가 오히려 더 취약하게 되었던 경험에 있다.(손원익, 「기업의 재무구조와 세제」, 한국조세연구원, 1996. p. 79)

나. 개선 방안

문제점에 대한 개선방안으로는 첫째, 과소자본에 대한 규제는 자기자본과 타인자본에 대한 과세상의 취급을 동일하게 하도록 하는 제도이다. 그런데 출자지분의 일정비율(금융업 6배, 기타 3배)을 초과하는 차입금에 대한 지급이자를 손금인정하지 않을 경우 예상되는 재무구조 취약, 세 부담 증가를 완화시키기 위해서 자회사의 법인세부담을 외국의 모회사의 세 부담에 공제해주는 간접외국납부세액공제를 허용해주는 방안을 모색할 수 있다. 이 제도가 도입될 경우에는 자기자본에 대한 자회사와 모회사의 세 부담 합계가 타인자본의 경우와 비교해도 큰 차이가 없을 것이다.

둘째, 과소자본 과세 제도를 통하여 외국기업의 과다차입에 대한 규제효과는 유지하면서 외국자본의 유입에 부정적인 영향을 미치지 않기 위해서는 고정비율형 과소자본규제제도를 시행하되 적용기준이 되는 출자자본과 차입금의 배수를 적절히 선택하여야 할 것이다.

V. 조세피난처 과세제도

1. 개 념

조세피난처는 Tax Haven을 의미한다. Tax Haven은 그 동안 조세피난처 외에도 조세회피지·조세도피국·경과세국 또는 조세천국 등 여러가지 용어로 번역되어 사용되어 왔으나, 1995년말에 제정된 국조법에서는 “조세피난처”로 규정하고 있다.

조세피난처의 개념은 다양한 의미로 사용되고 있으나, 일반적으로 기업에 대하여 소득에 대한 조세가 없거나 저율의 조세 및 기타의 특수한 혜택이 제공되기 때문에 다국적기업에 의하여 조세회피 및 조세절약의 수단으로 이용되는 국가 및 지역을 의미하며, 또한 외국기업들을 적극적으로 유치하기 위하여 전반적 또는 부분적으로 면세하거나 저율과세를 제도적으로 보장하고 있는 국가 또는 지역을 의미하기도 한다. 이러한 국가 또는 지역들은 조세상의 혜택뿐만 아니라 통화의 교환성과 안정성, 금융의 비밀보장 및 기타 외환거래상의 자유가 보장되고 있어 국제투자 및 국제금융 중심지로서의 역할도 하고 있다. 다국적기업의 조세피난처 이용은 탈세와는 구분되는 개념이다. 탈세는 위법적 행위인데 반하여 Tax Haven의 이용은 합법적 방법이라는 점에서 다국적기업이 국제적 세무대책(International Tax Planning) 수립시 고려하여야 할 중요한 수단중의 하나이다.(이용섭 2003, 734-735)

2. 도입배경

조세피난처에 대한 과세제도는 다국적기업이 법인세 부담이 낮은 지역(조세피난처)에 가공회사를 설립하여 조세를 회피하고자 하는 경우 이를 규율하기 위한 과세제도로서 미국, 영국, 일본, 독일 등 주요 선진국은 이미 오래 전부터 시행되고 있다.

우리나라의 경우 그동안은 국내기업이 선진국 기업에 비하여 상대적으로 영세하고, 또한 해외진출 촉진에 정책의 우선순위를 둔 결과 조세피난처를 이용한 국내기업의 조세회피가 중요한 문제로 서 부각되지 못하였다. 그러나 외환 및 자본자유화가 이루어지는 단계에서는 정상적인 해외투자가 아닌 자본도피목적의 해외진출이 우려되고 또한 우리나라 기업도 다국적화 되면서 조세피난처를 이용한 국외원천소득의 조세회피 소지도 커짐에 따라 이를 규제하기 위하여 지난 1995년도 말 국조법 제정시 도입하게 되었다.

3. 조세피난처의 유형

Tax Haven의 유형을 보면 다음과 같다.

〈표 6〉 Tax Haven의 유형

유 형	내 용	지역 또는 국가
제1유형 완전조세회피지역, 무세국(Tax Paradise)	전형적인 Tax Haven으로서 직접세(소득세, 상속세, 증여세, 부유세 등)가 없는 지역·국가	Bahamas, Bermuda, Cayman islands, Nauru, New Hebrides, Turks and Calicos, Green land the Faerie Islands, New Caledonia, St. Pierre et, Michelson, Somalia
제2유형 저세율국, 경과세국 (Low-tax Havens)	소득·자본에 대하여 부분적으로 과세하거나, 저세율로 과세하는 지역·국가, 특히 해외사업에 대하여는 특별한 조세혜택 부여	Cyprus, Bahrain, Israel, Jamaica, Monaco, Lebanon, Macao, Netherlands antilles, Singapore, Switzerland, Gibraltar, Antiqua, Barbados, Angula, British Virgin Islands, Campione, Guemsey, Isle of Man Jersey, St. Helena, MontSerrat, St. vincent, Sark, Spitsbergen, Liechtenstein
제3유형 국외소득 면세국 (Tax shelters)	일반적으로 정상과세를 하나 해외 원천소득에 대하여 면세하는 지역·국가	Costarica, Hongkong, Liberia, Panama, Malaysia
제4유형 특정법인 또는 사업소득 면세국(Tax Resorts)	일반적인 정상과세를 하나 특별한 경우(예 : 지주회사·특정사업활동)에 조세혜택을 부여하는 지역·국가	Canada, Greece, Ireland, Netherlands, Luxembourg, Philippines, Unites kingdom

자료 : 이용섭, 「앞의 책」, pp.735-736

최근 조세피난처와 관련된 국제거래 현황은 다음과 같다.¹⁹⁾

19) 국세청, “조세피난처를 이용한 조세회피 실태와 규제 대책”, 보도자료, 2002. 8

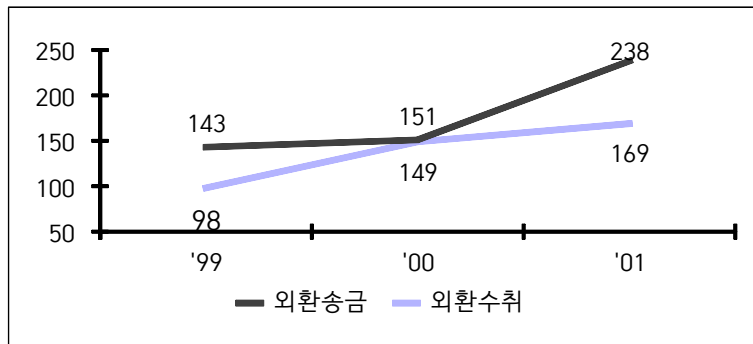
〈표 7〉 조세피난처와의 국제거래 규모

(단위 : 억불)

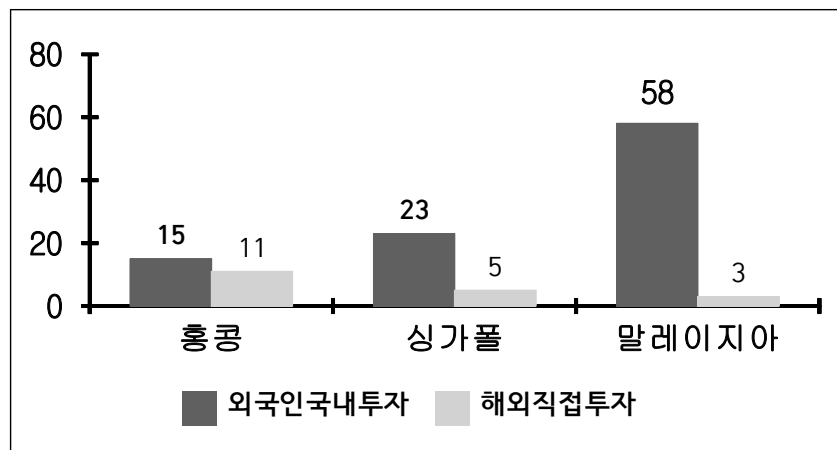
구 분	'99	'00	'01
무역(수출입)거래	318	400	351
무역외거래	43	70	74
자본거래	130	121	160
계	491	591	585

※ 조세피난처는 OECD 지정국가(35) 및 홍콩·말레이시아 등 조세회피성 9개 국가 포함
 - 실물거래보다는 무역외거래·자본거래가 급증하고 있는 추세

〈그림 1〉 조세피난처와의 외환거래(송금 및 수취) 규모 (억불)



〈그림 2〉 동남아 주요3국과의 투자관련 거래규모(2001년 신고수리기준)(억불)



※ 말레이시아로부터의 국내투자액이 타국에 비해 월등히 높음

4. 우리나라 조세피난처 과세제도의 내용

가. 특정외국법인²⁰⁾의 유보소득의 배당 간주

법인의 실제발생소득의 전부 또는 상당부분에 대하여 조세를 부과하지 아니하거나²¹⁾ 그 법인의 부담세액이 당해 실제발생소득의 100분의 15 이하인 국가 또는 지역(이하“조세피난처”라 함)에 본점 또는 주사무소를 둔 외국법인에 대하여 내국인이 출자한 경우에는 그 외국법인 중 내국인과 특수관계가 있는 법인의 각 사업년도말 현재 배당 가능한 유보소득 중 내국인에게 귀속될 금액은 내국인이 배당받은 것으로 본다.²²⁾

나. 배당간주금액의 계산

배당간주금액은 특정외국법인의 배당가능 유보소득 곱하기 내국인 보유주식수를 특정외국법인의 총발행주식수로 나누어서 계산한다.

다. 배당금액의 익금귀속시기 및 실제배당금액의 익금불산입

내국인이 배당소득으로 간주된 금액은 특정외국법인의 당해 사업 연도 종료일의 다음날부터 60일이 되는 날이 속하는 내국인의 과세연도의 익금에 산입한다.

이와 같이 특정외국법인의 유보소득이 내국인의 익금으로 산입된 후 그 법인이 당해 유보소득을 실제로 배당한 경우에는 당해 과세연도 개시일 부터 소급하여 5년간 배당으로 간주된 금액의 합계액을 한도로 하여 이월익금 또는 이월된 소득금액으로 본다.²³⁾

라. 조세피난처 과세제도의 적용배제

조세피난처 과세제도는 내국법인 등이 해외 조세피난처에 가공회사 등을 설립하여 소득을 부당히 유보하는 경우 등 유보소득을 등 내국법인 등의 배당소득으로 보아 과세하는 것이며, 정상적인 해외진출기업(적극적 사업활동을 통한 소득)에게는 적용되지 않는다.

즉, 특정외국법인이 조세피난처에 사업을 위하여 필요한 사무소·점포·공장 등의 고정된 시설을 가지고 있고 그 시설을 통하여 사업을 실질적으로 영위하고 있는 경우에는 특정외국법인의 유보소득을 배당으로 간주하지 아니한다. 다만, 다음과 같이 주로 특수관계자와 거래하거나 소득이 주로 이자·배당·부동산소득 등 수동적인 소득을 얻는 특정외국법인의 경우에는 조세피난처에 대한 과세제도를 적용한다.

20) 조세피난처에 본점 또는 주사무소를 둔 외국법인으로서 내국인이 20%이상 출자하고 있는 법인

21) 실제발생소득의 전부 또는 상당부분에 대하여 조세를 부과하지 아니한다는 것은 비과세하거나 동소 등에 대하여 50%이상에 대하여 감면하는 경우를 말한다.

22) 국제조세조정에 관한 법률 제17조 제1항

23) 국제조세조정에 관한 법률 제19조

- ① 도매 및 보험업, 부동산·임대 및 사업서비스업을 영위하는 특정외국법인으로서 상기업종의 수입금액 또는 매입원가의 합계액이 총수입금액 또는 총매입원가의 50%를 초과하고, 특수 관계있는 자와의 거래금액이 상기 업종의 수입금액 또는 매입원가의 합계액의 50%를 초과하는 법인
- ② 주된 사업(총수입금액 중 50%를 초과하는 수입금액을 발생시키는 사업)이 주식 또는 채권의 보유, 지적재산권의 제공, 선박·항공기·장비의 임대, 투자신탁 또는 기업에 투자한 법인(이용섭 2003 757)

5. 조세피난처 과세제도의 문제점 및 개선방안

가. 문제점

조세피난처 과세제도의 문제점으로는 첫째, 현행 국조법에서 조세피난처에 대한 개념을 법인의 실제 발생소득의 전부에 대하여 비과세 하거나 동 소득의 50%이상에 대하여 감면하는 제도를 가진 국가 또는 지역과 법인세 부담세액이 당해 실제 발생소득의 15%이하인 국가 또는 지역으로 규정하고 있어 조세피난처에 대한 과세제도의 적용범위가 넓어 자칫 우리기업의 해외진출에 불리한 영향을 미칠 소지가 있다. 둘째, 이 제도는 내국법인 등이 해외 조세피난처에 가공회사 등을 설립하여 소득을 부당히 유보시키는 경우 수동적인 소득(이자, 배당, 부동산소득)에 대하여 과세하는 것이 근본 취지임에도 불구하고 국조법 제18조에 의한 도매업, 부동산업, 임대업 등 일부 적극적인 사업활동을 통하여 얻어지는 소득에 대하여도 과세하도록 규정되어 있어 그 적용 범위가 넓은 편이다.

나. 개선방안

이에 대한 개선방안으로는 첫째, 현행 우리나라 조세감면규제법에 의하면 조세감면이 과다한 경우에는 최소한 10%²⁴⁾의 법인세를 납부하도록 규정하고 있으므로 우리나라도 다른 국가의 조세피난처가 될 수 있는 것이다. 따라서 조세피난처의 개념은 실제 세 부담 15%이하인 국가 또는 지역으로 규정하고 있는 현행 규정을 개정하여 그 적용 범위를 축소하고 우리나라 기업의 해외진출에 불리한 영향을 주지 않는 방향으로 개선하는 것이 바람직하다. 둘째, 조세피난처에 대한 과세제도가 경과세 지역에 가공회사를 설립하여 주로 이자, 배당, 부동산소득 등 수동적인 소득을 획득하는 법인의 유보소득에 대하여만 적용되도록 적용 범위를 축소하는 것이 바람직한 것이다.

24) 최저한세율은 과세표준 1,000억 원까지 13%, 초과 15%, 중소기업 10%

VI. 국외증여에 대한 증여세 과세특례

1. 도입배경

이 규정이 제정되기 전 상속세 및 증여세법에서는 수증자가 국내에 주소를 두고 있거나 증여재산이 국내에 있는 경우에만 증여세를 과세할 수 있도록 규정되어 있어 내국인이 국외에 주소를 둔 수증자에게 국외에 있는 재산을 증여할 경우에는 증여세를 과세할 수 없었다.

오늘날 국가간에 자본이동 등을 통하여 고액재산의 증여가 손쉽게 발생할 수 있으므로 증여세의 국제적인 이중비과세를 이용한 조세회피를 방지하기 위한 보완책으로서 국조법에서 상속세및증여세법의 규정에 불구하고 거주자인 증여자에게 증여세를 부과할 수 있도록 하였으며, 또한 증여자 과세원칙을 채택하고 있는 OECD의 「상속·증여에 관한 이중과세 모델협약」의 수용을 용이 하도록 할 필요가 있어 이 규정을 제정하게 되었다.(김인근 2005, 917-918)

2. 국외증여에 대한 증여세 과세특례의 내용

가. 납세의무자

거주자가 비거주자에게 국외에 있는 재산을 증여하는 경우에는 상속세 및 증여세법 제4조 제2항 규정에 불구하고 증여자는 이 법에 의하여 증여세를 납부할 의무가 있다. 다만, 외국의 법령에 의하여 증여세가 부과되는 재산의 경우에는 그러하지 아니한다.

나. 증여재산의 범위, 과세가액, 세율 등

증여재산의 범위, 과세가액, 세율 등은 현행 상속세 및 증여세법의 규정을 준용하여 적용한다.

다. 증여재산가액의 평가

증여재산의 가액은 증여재산이 소재하는 국가의 증여 당시의 현황을 반영한 시가에 의하되 다음의 가액이 확인되는 경우에는 이를 시가로 한다.

① 증여재산의 증여일 전후 6개월 이내에 이루어진 실제 매매가액 ②증여재산의 증여일 전후 6개월 이내에 평가된 공신력 있는 감정기관의 감정가액 ③ 증여재산의 증여일 전후 6개월 이내에 수용 등을 통하여 확정된 증여재산의 보상가액 다만, 시가를 산정하기 어려울 때에는 당해 재산의 종류, 규모, 거래상황을 참작하여 상속세 및 증여세법 제61조 내지 제65조의 규정을 준용하여 증여재산가액을 평가하며, 동규정의 적용이 적절하지 아니한 경우에는 부동산가격및감정평가에 관한법률에 의하여 설립된 감정평가법인의 평가액을 기준으로 과세할 수 있다.²⁵⁾

25) 국제조세조정에 관한 법률 제21조제2,3항 및 동법시행령 제38조제1,2항

3. 증여세 과세특례규정의 문제점 및 개선방안

가. 문제점

증여세 과세특례규정의 문제점으로는 첫째, 위에서 살펴본 바와 같이 국내에 주소를 둔 자가 국외에 주소를 둔 자에게 국외에 있는 재산을 증여하는 경우 증여자에게 증여세 납세의무가 있는데, 이 경우 국내에 주소를 둔 자의 국외에 있는 재산을 과세당국이 파악하기 어려울 뿐 만 아니라 재산의 증여사실을 포착하는데 어려움이 있다. 둘째, 국조법의 증여재산 평가규정을 살펴보면 증여재산의 가액은 증여재산이 소재하는 국가의 증여 당시의 현황을 반영한 시가에 의하여 평가되 시가를 산정하기 어려운 경우 상속세 및 증여세법 제61조 내지 제65조에서 정하는 방법으로 평가하도록 규정되어있는데, 우리나라 과세당국이 국외에 있는 재산의 시가를 파악하는데 어려움이 있을 뿐만 아니라 국외재산을 평가함에 있어 국내 상속세 및 증여세법을 적용하는 것도 문제가 있다고 생각된다. 예를 들면, 갑이라는 거주자가 미국에 있는 자녀에게 미국소재 주택을 증여하였는데 시가를 파악하기 어려운 경우, 현행 국조법에 의하면 토지·건물의 평가는 상속세 및 증여세법 제61조 규정에 따라 토지는 개별공시지가로, 건물은 국세청장이 산정고시한 가액으로 평가하여야 하는데 미국 소재 부동산에 대하여 우리나라의 세법으로 평가한 가액을 과세표준으로 적용한다는 것은 모순된다고 생각된다. 셋째, 현행 국조법에 따라 국외재산에 대하여 증여세를 과세할 경우 현재 과세당국에서는 국외재산 평가를 할 수 있는 직원이 거의 없는 실정이므로 전문 평가기관에 의뢰하여야 하는 바 우리나라에는 재산을 평가하는 전문기관으로는 20여 개의 감정평가법인과 한국감정원이 있으며 이들 법인 중 한국감정원만이 미국, 일본에 해외지사를 설치하여 운영하고 있으나 국외재산을 평가할 만큼 전문성을 갖추지 못하고 있는 실정이므로 국외재산의 증여사실을 포착하였다 하더라도 적절한 증여세를 과세하기는 어려운 실정이라고 할 수 있다.

나. 개선방안

이에 대한 개선방안으로는 첫째, 국내 거주자의 국외재산 증여사실 파악 및 증여 당시 증여재산의 시가를 파악하기 위해서는 조세조약 등의 규정에 따라 국외재산 증여사실에 관한 정보를 정기적으로 자동 교환할 수 있도록 각국 조세조약의 정보교환 규정을 개정하거나 각 국가에 파견된 세무관을 통하여 해당국가 국세청으로부터 자료를 직접 수집하는 방안을 모색할 수 있다고 생각된다. 둘째, 우리나라 국민이 많이 거주하는 국가에 국내 재산평가기관의 지사를 설치·운영하게 하여 「국제전문 공인감정평가사」를 장기적으로 양성하여 이들을 적극적으로 활용하는 방안을 생각할 수 있다.

VII. 결 론

우리나라 국제조세관련과세제도의 개선방안에 대하여 간략히 요약하면 다음과 같다. 특히 최근에는 세계무역기구(WTO)의 출범, 우리경제의 개방화·국제화에 따라 국제거래가 급격하게 증가하고 해외다국적기업의 국내진출과 우리기업의 해외진출이 크게 늘어남에 따라 다국적기업의 조세회피 문제를 더 이상 방치할 수 없게 되었다. 또한 미국을 중심으로 한 선진국의 최근 동향을 보면 외국계 기업에 대한 과세권을 강화하는 경향에 있어 우리나라도 국제적으로 일반화되어 통용되고 있는 기준에 따라 다국적기업을 효율적으로 관리할 필요성이 커졌다. 이에 따라 1995년말에 「국제조세조정에 관한 법률」(The Law for the Coordination of International Tax Affairs)을 제정하여 이전가격·과소자본·조세피난처 등을 이용한 다국적기업의 조세회피에 대한 과세제도를 이 법률에 규정하게 된 것이다.

이 법률을 제정하게 된 배경에는 다국적기업의 조세회피를 규제하는 목적 이외에도 최근 증가하고 있는 다국적기업들에 관한 조세분쟁을 국가간에 효율적으로 해결하기 위해 국가간 조세행정 협조와 그 절차에 관한 사항을 규정하기 위한 목적도 있다고 할 수 있다.

그러나 선진 외국세제를 처음으로 도입·제정하는 과정에서 국조법에서 반영하지 못한 미비점에 대한 개선방향을 제시하면 다음과 같다.

먼저, 이전가격 과세제도에 대한 개선방안은 다음과 같다.

첫째, 납세자의 성실한 자료제출 의무를 담보하기 위하여 미국의 경우처럼 현행 과태료의 한도를 설정하지 않아야 한다고 생각한다. 둘째, 이전가격 과세를 위해서는 정상가격의 산정이 매우 중요함만큼 정확한 정상가격을 산정한다는 것이 현실적으로 어려우므로 정상가격 범위를 설정하여 이용하는 것도 좋다고 본다. 셋째, 이전가격세제의 효율적인 운영을 위하여 정상가격 분석을 위한 자료축적 및 이전가격분석 전문가와 사전가격 합의시에 자문을 받을 중립적인 전문가의 양성이 필요하다.

다음, 과소자본 과세제도 개선방안으로는

첫째, 출자자본의 일정비율(금융업 6배, 기타 3배)을 초과하는 차입금에 대한 지급이자를 손금인정하지 않을 경우 예상되는 재무구조 취약, 세부담 증가를 완화시키기 위해서 자회사의 법인세부담을 외국 모회사의 세부담에서 공제해주는 간접외국납부세액공제를 허용해주는 방안을 모색할 수 있다. 이 제도가 도입될 경우에는 자기자본에 대한 자회사와 모회사의 세부담 합계가 타인자본의 경우와 비교해도 큰 차이가 없을 것이다. 둘째, 과소자본 과세제도를 통하여 외국기업의 과다차입에 대한 규제효과는 유지하면서 외국자본의 유입에 부정적인 영향을 미치지 않기 위해서는 고정비율형 과소자본규제제도를 시행하되 적용기준이 되는 출자자본과 차입금의 배수를 적절히 선택하여야 할 것이다. 그 다음, 조세피난처 과세제도의 개선방안은 다음과 같다.

첫째, 현행 우리나라 조세특례제한법에 의하면 조세감면이 과다한 경우 중소기업의 경우 최소한 10%의 법인세를 납부하도록 규정하고 있으므로 우리나라도 다른 국가의 조세피난처가 될 수 있는 것이다. 따라서 조세피난처의 개념을 실제 세부담 15%이하인 국가 또는 지역으로 규정하고 있는 현

행 규정을 개정하여 그 적용 범위를 축소하고 우리나라 기업의 해외진출에 불리한 영향을 주지 않는 방향으로 개선하는 것이 바람직하다. 둘째, 조세피난처에 대한 과세제도가 경과세 지역에 가공회사를 설립하여 주로 이자, 배당, 부동산소득 등 수동적인 소득을 획득하는 법인의 유보소득에 대하여만 적용되도록 적용범위를 축소하는 것이 바람직한 것이다.

마지막으로 증여세과세특례 과세제도의 개선방안은 다음과 같다.

첫째, 국내 거주자의 국외재산 증여사실 파악 및 증여 당시 증여재산의 시가를 파악하기 위해서는 조세조약 등의 규정에 따라 국외재산 증여사실에 관한 정보를 정기적으로 자동 교환할 수 있도록 각 국 조세조약의 정보교환 규정을 개정하거나 각 국가에 파견된 세무관을 통하여 해당국가 국세청장으로부터 자료를 직접 수집하는 방안을 모색할 수 있다고 생각된다. 둘째, 우리나라 국민이 많이 거주하는 국가에 국내 재산평가기관의 지사를 설치·운영하게 하여 「국제전문 공인감정평가사」를 장기적으로 양성하여 이들을 적극적으로 활용하는 방안을 생각할 수 있다.

본 논문은 우리나라 현행 국제조세제도의 실태를 실무적 상황 하에서 연구하였다. 따라서 외국의 사례와 선행연구 등에 대한 심도 있는 연구가 계속되기를 기대해 본다.

“ 본 논문은 다른 학술지 또는 간행물에 게재되었거나 게재 신청되지 않았음을 확인함.”

참고문헌

- 국세청, 「외국인 투자기업 납세안내」, 2005. 2
- _____, “조세피난처를 이용한 조세회피 실태와 규제대책”, 보도자료, 2002. 8
- _____, “국제조세관리관실 발족 1년의 성과와 향후 발전방향”, 보도자료, 2002.11
- 강동구, “우리나라 법인세제도의 개선방안에 관한 연구”, 한국조세연구원, 1995. 12
- 김광윤, “국제이전가격세제의 현황과 발전방향연구”, 세무학연구 제6호, 1995. 7
- 김유찬, “과소자본 규제제도의 개편방향”, 한국조세연구원, 1996. 8
- 김인근, 「국제조세의 이론과 실무」, (주)광교TNS, 2005. 3
- 배두용, “이전가격 과세제도에 관한 연구”, 서울대학교 행정대학원 석사학위청구논문, 1995. 10
- 백제흠, “조세피난처를 이용한 조세회피의 법적 구조” (국세월보 2005. 4월호)
(주)영화조세통람, 「조세편람」, 2005.
- 손원익, “기업의 재무구조와 세제”, 한국조세연구원. 1996. 12
- 안창남, 「국제조세론」, 세학사, 2004. 12
- _____, “특수관계자 범위 고찰(학술연구논문)”, 사단법인 한국세무학회, 1996. 6
- 이용섭, 「국제조세」, 세경사, 2003. 8
- 이호균, “이전가격세제에 관한 연구”, 경희대학교 경영대학원 석사학위청구논문, 1997. 2
- 조중형, “이전소득과 과세소득의 주요쟁점에 관한 고찰”, 「조세학술 논집」, 한국국제재정협회, 1988.
- 최용선·손윤환, “이전가격세제와 다국적기업의 방어전략”, 한국조세연구원, 1996. 3
- 안종석·최준욱, “국제조세회피 형태 및 경제적 효과분석”, 한국조세연구원, 2003.12
- 한도숙, “국제적인 조세경쟁과 조세회피에 대응한 조세협력방안”, 한국조세연구원, 2000.12

International Tax System in Korea : The Reform Proposal

Suh, Hi-young* · Kim, Young-uk**

International tax is neither exactly defined science area nor established in the positive law. In a broad sense, it is a comparable concept to internal tax and it usually cares the double taxation problems between nations.

Accordingly, the following subjects are handled in international tax area:

1. tax treaties concluded to prevent double taxation problems arising from personal and capital transactions between nations,
2. the domestic tax problems concerning foreign enterprises,
3. the foreign and domestic tax problems arising from outbound investment of Korean enterprises,
4. Transfer Pricing Taxation system, Thin Capitalization rule, Controlled Foreign Companies rule and Anti-Treaty-Shopping system to regulate tax evasion and tax avoidance of multinational enterprises, and
5. cooperation between national tax authorities to resolve above mentioned tax avoidance problems.

In this study we tried to identify the problems relating to the transfer pricing taxation system, thin capitalization rule, controlled foreign companies rule and gift tax exemption system for foreign asset and to propose reform direction.

In Korea, the transfer pricing taxation system was implemented in Corporation Tax Law in 1988. In this initial period the Korean TP taxation system was just in the framework of denying the calculation of unfair practices and its availability is also limited to domestic enterprises. Consequently the efficient regulation on tax avoidance of multinational firms was relatively unsatisfactory.

In the recent years international transactions have sharply increased with the launching of WTO and globalization of Korean economy. The inbound investment of foreign multinationals into Korea and at the same time outbound Investment of Korean firms have rapidly increased.

As the majority of advanced countries including the USA in the last 20 years has strengthened their sovereign position concerning taxation of foreign firms, Korea also had the strong need to tax multinational firms effectively. The Law for the Coordination of International Tax Affairs(LCITA)

* Professor, Department of Tax science, Kangnam University

** Professor, Tax accounting, Shinsung College

was enacted in the late 1995 and provided for such taxation systems against tax avoidance by multinational firms: transfer pricing system, thin capitalization rule, controlled foreign companies rule etc.

The background for enactment of LCITA is not only for effective regulating tax avoidance of multinational firms but also for tax administration cooperation between nations and for providing the tax dispute procedures related to multinational firms between nations.

In this study we suggest the following reform directions for LCITA.

Concerning the transfer pricing taxation system :

1. The current limit of fines should be removed to secure the taxpayer's bona-fide obligation to submit evidence materials, as the case of the USA.
2. Even though it is impossible to make an accurate computation of arm's length prices, it is very important for effective transfer pricing taxation. Thus it would be desirable to set and apply the range of arm's length prices.
3. It is necessary to accumulate comparable transactions materials to compute arm's length prices and to instruct transfer pricing experts.

Concerning thin capitalization rule :

It is necessary to implement thin capitalization rule with a fixed safe haven ratio so as not to have a negative effect on capital import while maintaining the control effect on the excessive borrowing of foreign firms. More consideration should be given to a proper choice of debt/capital ratio.

Concerning the CFC legislation :

1. According to current Korean Special Tax Exemption Limit Law 13% of corporate income should be paid as minimum tax. So it is necessary to revise the current 15% of actual tax burden provision of LCITA that categorizes the countries of less than this rate as tax haven.
2. It is desirable to reduce the application scope so that CFC rule may apply only to the retained income of the firm acquiring passive income such as interests, dividend, real estate income etc. by establishing the processing company in tax havens.

Finally, concerning the special gift tax exemption :

1. For the levying on foreign gift it is inevitable to identify the fact that the overseas property is transferred and the market price of the property. For doing that, it is necessary to revise the provisions on information exchange in tax treaties so that information on property transfer and their market prices may be regularly and automatically exchanged.
2. It is considerable to establish branch office of domestic property valuation body in countries of large Korean populations and to instruct international specialized public- certified appraisers.

<Key words> International Tax, Transfer Pricing, Arm's Length Price, Thin Capitalization, Tax Haven