

세무와회계저널
제7권 제1호 2006년 3월 pp.89~116
한국세무학회

이전가격과세제도의 최근의 국제적인 변화 동향과 한국 및 중국의 과세

김유찬* · 한상국**

〈요 약〉

한중 교역이 두 나라 모두에 매우 중요한 경제적 의미를 가질 정도로 커짐에 따라 두 나라도 다국적기업의 조세회피에 대처하기 위하여 공동 협조할 필요성이 매우 크다. 본 논문은 이러한 의미에서 다국적기업의 조세회피와 관련되는 한국의 이전가격과세제도를 살펴보고 현재 전 세계에서 진행되고 있는 동 규범의 변화와 향후 발전방향을 전망한 다음 한국과 중국의 바람직한 대응방향을 제시하고자 시도한다.

한국과 중국은 공통적으로 외국인투자자들에게서 법적인 안정성이 부족한 나라로 지적받고 있다. 법에서 명시된 것 이상의 요구를 과세당국이 행하고 과세당국이 납세자의 권한을 침해하는 방향으로 재량권을 행사한다는 지적을 받는다. 한국과 중국의 과세당국은 이전가격과세와 관련하여 납세자들이 준비하여야 하는 최대한의 자료를 법에서 제시하고 그 이상 행정당국이 재량적인 요구는 하지 않는 것이 바람직할 것이다.

현재까지 이전가격과세의 가장 근본이 되고 있는 독립기업간원칙(ALP)이 전 세계적으로 학계와 실무에서 거세게 도전받고 있다. 미래에는 단일기업과세제도(FA)가 ALP를 대체할 가능성이 점쳐지고 있다. 한국과 중국의 입장에서는 새로운 논의 주제에 대하여 그 논의가 우리에게 유리하게 진행될 수 있도록 준비하여야 할 것이다. 한국과 중국이 단일기업과세제도를 도입하게 될 경우 고려해야 할 사안들은 무엇인가? 단일기업과세제도의 도입을 위해서는 동 제도에서 고려할 분할요소(apportionment factors)를 잘 선택하여야 한다.

<주제어> 다국적기업, 조세회피, 이전가격과세제도, 독립기업간원칙, 단일기업과세제도, 분할요소

* 계명대학교 경영대학 세무학과 교수, yckim57@kmu.ac.kr, 016-9750-6422, 제1저자

** 한국조세연구원, 연구위원, skhan@kipf.re.kr, 2186-2224, 016-649-0516, 공동저자(교신저자)

I. 서 론

이전가격세제는 최근 수 십 년간 세계 주요 국가들의 세무당국과 다국적 기업들이 가장 관심을 많이 가지는 국제조세문제이다. 다국적기업은 세계시장을 무대로 영업활동을 행하고 있으며, 세계 시장에서 독·과점적 지위에 있는 경우가 많아 그룹 내 관계기업간의 가격조작이 용이하고, 각국의 조세제도의 혜택 또는 허점(loopholes)을 최대한으로 이용할 수 있을 뿐만 아니라, 정밀한 세무계획을 세우는 것이 가능하기 때문에 다른 국내기업들에 비하여 유리하게 조세를 회피할 수 있다. 그러나 조세회피가 개별국가들의 조세수입을 감소시키고 있으므로 국가들이 조세회피방지를 위하여 많은 노력을 기울이고 있다.

다국적기업의 조세회피의 유형으로는 이전가격(transfer pricing)을 이용한 조세회피, 과소자본(thin-capitalization)을 이용한 조세회피, 조세피난처(tax haven)를 이용한 조세회피, 조세조약을 이용한 조세회피(treaty shopping) 등이 많이 알려져 있고 한국의 국제조세관련 규범체계도 이러한 조세회피 행태를 중심으로 편성되어 있다.

이전가격세제란 그 중 한나라의 정부가 다국적기업이 기업내부거래를 통하여 해당 나라의 조세수입을 부당하게 감소시키는 것을 방지하기 위하여 마련한 특수한 규정들이다.

한중 교역이 두 나라 모두에 매우 중요한 경제적 의미를 가질 정도로 커짐에 따라 두 나라도 다국적기업의 조세회피에 대처하기 위하여 공동 협조할 필요성이 매우 크다. 본 논문은 이러한 의미에서 다국적기업의 조세회피와 관련되는 한국의 이전가격과세제도를 살펴보고 현재 전 세계에서 진행되고 있는 동 규범의 변화와 향후 발전방향을 전망한 다음 한국과 중국의 바람직한 대응방향을 제시하고자 시도한다.

본 논문의 구성은 다음과 같다. 우선 서론에 이은 II장에서 우리나라의 이전가격과세제도에 대하여 정리한 다음 III장에서는 미국과 유럽에서의 이전가격과세제도의 최근 동향을 소개한다. 다음으로 IV장에서는 한국과 중국의 이전가격과세와 관련한 제도와 행정을 비교하고 마지막으로 그때까지의 논의를 바탕으로 한국과 중국이 택할 수 있는 이전가격과세와 관련한 적절한 정책방향과 제도개편방향을 도출해 본다.

II. 다국적기업의 조세회피방지를 위한 한국의 이전가격과세제도¹⁾

한국의 경우 1980년대까지만 해도 경제발전을 위해 필요한 외자의 원활한 도입이나 외국인투자기업의 유치 등에 정책의 우선순위를 두어왔기 때문에 이전가격이나 과소자본 등을 이용한 외국기업들의 조세회피에 대한 직접적인 규제제도를 두고 있지 않았다. 그러나 1980년 후반 이후 한국 경제가 급속하게 국제화되고 개방화됨에 따라 다국적기업들이 특수 관계기업과의 국제거래시 가격을

1) 한국의 제도에 대한 설명은 김영근(2003), 홍범교(2004), 이용섭(2003)을 참고로 정리하였음.

조작하여 한국에서의 조세부담을 부당히 감소시키는 사례가 빈번하게 발생하였다. 이에 따라 한국 정부는 1988년 12월 31일에 법인세법 시행령 제46조(법인의 부당한 행위 또는 계산)를 개정하여 국제간 거래에 적용할 이전가격세제를 도입하여 1989년부터 시행한 바 있다. 그러나 동 이전가격과세 제도는 그 규제 내용이 미흡하였을 뿐만 아니라 다국적기업의 다른 조세회피(과소자본이나 조세피난처 등을 이용한 조세회피)에 대하여는 국내법 규정이 없어 효율적인 규제가 곤란하였다. 이에 따라 한국정부는 1995년 말에 「국제조세조정에 관한 법률」(Tax Law for the Coordination of international Tax Affairs)을 제정하여 이전가격·과소자본·조세피난처 등을 이용한 다국적기업의 조세회피에 대한 동 법률을 적용하게 되었다.

1. 이전가격조정의 적용 조건

이전가격과세제도의 적용요건은 첫째, 거래당사자의 일방이 국외특수관계자이어야 하며 둘째, 거래가 국제거래이어야 한다. 마지막으로 그 거래가격이 정상가격에 미달하거나 초과하여야 한다. 이때 거래당사자가 조세를 회피할 의도나 목적이 있었는지를 불문한다.

가. 이전가격과세제도의 적용대상

과세당국이 이전가격세제에 의하여 과세표준과 세액을 조정할 수 있는 대상자는 국외특수관계자와 거래하는 개인거주자 및 내국법인뿐만 아니라 비거주자의 국내사업장과 외국법인의 국내사업장도 포함된다. 종전에는 법인에 한정하여 이전가격세제를 적용하였으나, 1996년부터는 개인까지 확대하였다. 모회사와 자회사간에 적용되는 이전가격과세제도가 본·지점 간에도 적용될 수 있는가에 대하여는 논의가 있을 수 있다. 우리의 경우 국제조세조정에관한법률 제2조 제1항 제9호에서는 이전가격과세제도가 적용되는 국외 특수관계자의 범위에 본점과 국내사업장의 관계를 포함할 수도 있는 것으로 규정하고 있으나, 동 법률 시행령 제2조의 특수관계 범위에서 이를 구체적으로 규정하지 않음으로써 직접적인 적용대상에서 제외하고 있다.²⁾ 그러나 이 경우에도 본지점간의 거래는 독립기업의 원칙 및 관련경비배분의 원칙에 의해 과세소득을 계산하게 되므로, 기본적으로는 이전가격과세제도의 취지가 그대로 적용된다.

나. 특수관계의 범위

거주자 등이 국외특수관계자와 정상가격과 다르게 거래하는 경우 이전가격과세의 조정대상이 되므로 거래당사자간에 “특수관계”가 있는지 여부가 중요하다. 특수관계자의 범위를 규정함에 있어서는 법률적 종속관계(일정비율 이상 주식 소유)에 의해 판단하는 방법과 주식의 지분비율과 같은 외형적 요건에 불구하고 실질적 종속관계(어떤 기업이 다른 기업을 실질적 지배)에 의해 판단하는 방

2) 시행령 제2조 제1항 제4호에서는 지분관계, 거래관계, 자금관계, 무체재산권 제공관계 중의 1의 방법을 사용하는 것을 실질적 지배여부를 판단하는 기준으로 하고 있음.

법이 있는데 국제조세조정에관한법률에서는 특수관계자의 범위에 법률에 의한 종속관계와 실질에 의한 종속관계를 모두 포함하고 있다.

구체적으로 “특수관계”라 함은 우선 거래일 현재 거래당사자의 일방이 타방의 의결권이 있는 주식의 50% 이상을 직접 또는 간접으로 소유하고 있는 관계이다. 또 제3자가 거래당사자 쌍방의 의결권 있는 주식의 50% 이상을 직접 또는 간접으로 소유하고 있는 경우 그 쌍방간의 관계도 해당된다. 마지막으로 거래당사자의 일방이 타방의 사업방침을 실질적으로 결정할 수 있는 관계도 포함된다. 일방이 타방의 사업방침의 전부 또는 중요한 부분을 실질적으로 결정할 수 있는 방법은 다음의 경우가 해당된다.

- ① 일방법인의 대표임원이나 총 임원수의 절반 이상에 해당하는 임원이 타방법인의 임원 또는 종업원의 지위에 있거나 사업연도 종료일부터 소급하여 3년 이내에 타방법인의 임원 또는 종업원의 지위에 있었을 것
- ② 일방이 조합이나 신탁을 통하여 타방의 의결권 있는 주식의 50% 이상을 소유할 것
- ③ 일방이 사업활동의 50% 이상을 타방과의 거래에 의존 할 것
- ④ 일방이 사업활동에 필요한 자금의 대부분을 타방으로부터 차입하거나 타방에 의한 지급보증을 통하여 조달할 것
- ⑤ 일방이 타방으로부터 제공되는 무체재산권에 50% 이상을 의존하여 사업활동을 영위할 것

2. 정상가격의 산출방법

내국법인 또는 외국법인 국내사업장과 이들의 국외특수관계자 간의 거래와 동일·유사한 거래로서 특수관계가 없는 자(독립기업)간의 거래(비교대상거래)에서 적용되었거나 적용될 것으로 기대되는 가격을 정상가격이라 한다. 여기에서 동일·유사한 거래라 함은 거래된 재화 또는 용역의 종류 및 특성, 계약조건, 거래당사자가 수행한 기능 및 부담한 위험, 시장 및 경제여건 등의 측면에서 당해 특수관계거래와 비교가능성이 있는 거래를 말한다. 정상가격의 산출방법에는 전통적인 거래기준법으로 비교가능 제3자 가격법, 재판매가격법, 원가가산법이 있고, 기타 합리적인 방법으로 인정되는 방법으로서 이익분할법, 거래순이익률법, 기타 거래의 실질 및 관행에 비추어 합리적이라고 인정되는 방법 등이 있다.

가. 비교가능 제3자 가격법

비교가능 제3자 가격법(comparable uncontrolled price method)은 특수관계거래의 일방당사자와 특수관계가 없는 자간의 거래가격 또는 서로 특수관계가 없는 제3자간의 거래가격을 정상가격으로 보는 방법이다. 이 방법은 이론적으로 우수하나 독립된 자간의 유사한 거래를 찾기가 어렵기 때문에 실무적인 적용에는 한계가 있다.

나. 재판매가격법

재판매가격법(resale price method)은 특수관계거래의 일방당사자가 구매한 재고자산을 특수관계가 없는 자에게 재판매하는 경우, 동 일방당사자가 특수관계가 없는 자로부터 구입하여 다른 특수관계가 없는 자에게 재판매한 거래에서 실현한 매출총이익 또는 특수관계가 없는 자로부터 구입하여 다른 특수관계가 없는 자에게 재판매하는 제3자가 실현한 매출총이익을 기초로 산출한 가격을 정상가격으로 보는 방법이다.

다. 원가가산법

특수관계거래의 일방당사자가 특수관계가 없는 자로부터 매입한 원재료 등으로 재고자산을 제조하여 판매하거나, 용역을 제공하는 경우, 동 일방당사자가 특수관계가 없는 자와의 거래에서 실현한 원가가산율 또는 특수관계가 없는 자로부터 매입한 원재료 등으로 재고자산을 제조하여 다른 특수관계가 없는 자에게 판매하거나, 용역을 제공하는 제3자가 실현한 원가가산율을 기초로 산출한 가격을 정상가격으로 보는 방법을 원가가산법(cost plus method)이라 한다.

라. 이익분할법

이익분할법(profit split method)은 특수관계거래의 당사자가 특수관계거래로 인하여 실현한 영업이익의 합계액(결합이익)을 거래당사자 각각의 상대적 공헌도에 따라 배부한 결과를 토대로 산출된 가격을 정상가격으로 보는 방법이다. 거래당사자의 상대적 공헌도는, 당해 거래와 관련하여 발생한 비용, 활용된 자산가액, 수행한 기능 및 부담한 위험 등을 토대로 측정한다.

마. 거래순이익률법

특수관계거래의 일방당사자가 특수관계가 없는 자와 행한 거래에서 실현한 영업이익 또는 서로 특수관계가 없는 제3자간에 행한 거래에서 실현된 영업이익을 기초로 산출한 가격을 정상가격으로 보는 방법을 거래순이익률법(transactional net margin method)이라 한다.

바. Berry ratio법

기타 거래의 실질 및 관행에 비추어 합리적이라고 인정되는 방법으로는 Berry ratio를 사용할 수 있다(국제조세조정법 통칙 5-4-1). Berry ratio법은 영업비용에 대한 매출총이익의 비율(매출총이익 / 영업비용=Berry ratio)을 이용하여 정상가격을 산출하는 방법으로 그 적용이 간단하기 때문에 우리나라에서 많이 이용하고 있는 방식이다.³⁾ 이러한 Berry ratio가 정상가격 산출방법으로 인정되는 이유는

3) 경제적 위험을 고려해 볼 때 자회사가 적정한 이익을 벌어들였는지의 여부를 결정하기 위하여 자회사의 매출총이익 / 영업비용을 비교하는 것이 합리적이라는 바탕 하에 Charles Berry 교수가 제안한 방법이다. 홍범교(2004).

일반적으로 매출총이익은 기업이 용역을 수행한 대가로 받는 수수료라고 할 수 있으며 수행된 용역의 정도는 영업비용 수준에 의해 측정된다고 보기 때문이다.

Berry ratio는 손쉽게 적용할 수 있는 장점이 있으나, 모든 업종에 사용될 수 있는 것이 아니기 때문에 아래의 사항에 유의하여 적용하여야 한다.

- ① 대상기업은 용역을 수행하는 기업이어야 한다. 따라서 제조업체의 경우에는 적절하지 못하며 유통업에 적용하기 적절한 방법이다. 제조업의 경우에는 공장의 자동화 정도나 대량생산 여부 등에 따라 매출총이익과 영업비용이 반드시 비례한다고 볼 수 없기 때문이다.
- ② 영업비용이 수행된 용역의 정도를 어느 정도 정확히 반영할 수 있어야 한다.
- ③ 대상기업의 영업비용 구성이 비교대상 기업의 영업 구성과 유사할 경우 비교가능성이 더 높아진다.
- ④ Berry ratio는 영업비용 증가에 대응하여 이익이 증가하는 것을 전제로 하고 있다. 따라서 대상기업 또는 비교대상 기업이 비능률적으로 영업비용을 사용함으로써 타기업에 비해 영업비용의 사용효과가 떨어지는 경우 비교가능성이 떨어진다.
- ⑤ 기업체의 자본필요량(자산)이 영업비용에 비례하여 증가하여야 하며 비교대상 기업의 매출 혹은 영업비용 대비 영업자산의 비율이 대상기업의 것과 비슷하여야 한다.

사. 비교 정리

이상에서 살펴본 각 정상가격 산출방법을 비교하여 보면 <표 1>과 같다.

<표 1> 각 정상가격 산출방법의 비교

방 법		비교가능 기 준	대 표 적 적용대상	비교가능 지 표	비교가능성 결정 요소 예시
전통 적거 래접 근법	비교가능 제3자가격법 (CUP)	매우 높음	제조, 용역 제공	거래가격	재화 또는 용역의 특징, 시장수준 (도매, 소매 등), 판매지역, 거래일 시, 상표, 특허, 계약 및 지불조건, 운송·보험료 포함 여부, 수량할 인(volume discount)여부, 시장전략
	제판매가격 법(RP)	높음	유통, 단순가공	매출총이익/ 매출	재화 또는 용역의 특징, 수행기능 및 부담위험, 독점판매권 혹은 무 형자산(예 : 마케팅 무형자산) 유 무, 시장전략, 판매지역
	원가가산법 (CP)	높음	제조, 용역 제공	매출총이익/ 매출원가	재화 또는 용역의 특징, 수행기능 및 부담위험, 제조효율, 무형자산 유무, 시장전략, 판매지역

방 법		비교가능 기 준	대 표 적 적용대상	비교가능 지 표	비교가능성 결정 요소 예시
기타 합리 적인 방법	이익분할법 (PSM)	보통 혹은 낮음	모든 업종	이익분할비율	수행기능 및 부담위험, 부담비용 및 자본투자, 무형자산소유 여부
	거래순이익률법 (TNMM)	보통 혹은 낮음	모든 업종	영업이익 / 매출영업이익 / 영업자산	수행기능 및 부담위험, 기업의 경 쟁력 상태, 경영능률, 사업단계(창 업단계, 성숙단계 등)
	Berry ratio	보통 혹은 낮음	용역제공 (유통, 중계)	매출총이익 / 영업비용	수행기능 및 부담위험, 영업비용 의 구성, 경영능률

자료 : 김영근(2003)

3. 정상가격 산출방법의 선택기준 및 우선순위

가. 선택기준

국제조세조정에 관한 법에서는 최적방법원칙을 규정하고 있다. 이는 선택되는 정상가격 산출원칙이 구체적으로 특수관계자가 있는 자간의 국제거래와 특수관계가 없는 자간의 국제거래 사이에 비교 가능성이 높을 것, 사용되는 자료의 확보 및 이용가능성이 높을 것, 특수관계가 있는 자간의 국제거래와 특수관계가 없는 자간의 국제거래를 비교하기 위하여 설정된 경제여건, 경영환경 등에 대한 가정이 현실에 부합하는 정도가 높을 것, 그리고 사용되는 자료 또는 설정된 가정의 결함이 산출된 정상가격에 미치는 영향이 적을 것 등을 의미한다.

그 중 거래의 비교가능성이 높은지를 평가하는 것이 가장 어려운 문제에 속하는데 이 과정에서는 가격이나 이윤에 영향을 미칠 수 있는 사업 활동의 기능, 계약조건, 거래에 수반되는 위험, 재화나 용역의 종류 및 특성, 시장 여건의 변화, 경제 여건 등의 요소를 분석하여야 한다. 여기에서 비교가능성이 높다는 것은 비교되는 상황간의 차이가 비교되는 거래의 가격이나 순이익에 중대한 영향을 주지 아니하는 경우를 말하며 설령 비교되는 상황간의 차이가 비교되는 가격이나 순이익에 중대한 영향을 주는 경우에도 동 영향에 의한 차이를 제거할 수 있는 합리적 조정이 가능한 경우에는 비교가능성이 높은 경우로 본다.

나. 정상가격 산출방법간의 우선순위

국제조세조정에 관한 법에서 최적방법원칙을 규정하고 있으므로 정상가격 산출에 있어서 절대적인 우선순위는 없으나 동법에서는 또 일정한 요건 하에서 전통적 거래가격방법을 우선적으로 고려하도록 규정하고 있다. 따라서 이익분할방법, 거래순이익률방법, 기타 합리적인 방법은 전통적 거래가격방법으로 정상가격을 산출할 수 없는 경우에 한하여 적용한다. 정상가격은 특수관계자 간의 거래 전체에 대해서 평균개념으로 접근하는 것이 아니라 특정거래에 대해서 적용되므로 전통적 거래

가격방법을 우선적으로 고려하도록 한 것이다. 전통적 거래가격방법 이외의 방법을 적용하는 경우에는 그 순서는 이익분할방법과 거래순이익률방법을 적용하고 기타 거래의 실질 및 관행에 비추어 합리적이라고 인정되는 방법을 그 다음의 순으로 적용하도록 하고 있다. 그리고 이익분할방법, 거래순이익률방법, 기타 거래의 실질 및 관행에 비추어 합리적이라고 인정되는 방법은 전통적 가격방법을 보완하기 위하여 보조적으로 사용할 수 있다. 이는 현실적으로 하나의 방법만을 사용하여 정상가격을 산출할 경우 신뢰성 검증이 되지 않으므로 전통적 거래가격방법에 의해 산출한 정상가격의 타당성 검증을 통해 신뢰성을 높이기 위해 이들 방법을 보완하여 사용할 수 있도록 하는 것이다.⁴⁾

4. 정상가격산출방법 사전승인제도

정상가격 산출방법 사전승인제도 (APA: Advanced Pricing Arrangement)는 납세의무자가 향후 국외특수관계자와의 거래에 적용하고자 하는 정상가격산출방법에 관하여 국세청장의 사전승인을 얻는 제도이다. 국세청장의 사전승인을 얻은 납세의무자가 대상기간동안 승인된 정상가격산출방법을 적용한 경우에는, 사전승인시 당해 방법의 전제요건으로 정해진 가정이나 조건이 충족되는 한 과세당국이 승인된 방법을 최적의 방법으로 인정하게 된다. 납세의무자가 적용하고자 하는 정상가격산출방법에 관하여 거래상대방을 관할하는 국가의 과세당국과의 상호합의를 함께 신청하고, 이에 따라 양국 과세당국간의 상호합의가 이루어진 경우에는 우리나라에서 뿐만 아니라 상대국에서도 당해 방법의 최적성을 인정받을 수 있게 된다.

가. 사전승인신청서의 제출

대상 특수관계거래, 적용기간(통상 3년 내지 5년), 정상가격산출방법의 명칭을 기재한 정상가격산출방법의 사전승인신청서를 적용기간 중 최초 사업연도가 개시되기 전까지 국세청장에게 제출한다. 정상가격산출방법 승인신청은 정상가격산출방법 신청대상기간의 최초의 과세연도 종료일까지 가능하다. 이 경우 정상가격산출방법 신청대상기간이라 함은 납세자가 정상가격 산출방법의 사전승인을 받고자 하는 기간을 말한다.

4) 그런데 합리적이라고 보는 것은 접근하는 이해 당사자의 관점에 따라 다르게 파악될 수 있는 것이므로 이러한 상태로 국제조세조정에 관한 법의 해당규정을 두는 것은 납세의무자들에게 많은 불확실성을 야기하는 것이고 납세순응비용을 높이는 것이다. 특히 이전가격과세제도에서는 납세의무자들에게 특별히 많은 증빙자료를 요구(법 제11조 및 시행령 제19조)하며 이들 증빙자료에는 해당되는 정상가격 결정방식을 채택한 사유의 적절성을 입증하는 자료도 많이 요구되고 있는바 이런 점에서 정상가격 결정에 대한 일차적인 소명 책임이 납세자에게 있다고 하겠다. 따라서 산업별 특성이나 거래의 성격(제조업, 서비스업, 금융업, 무형재화의 거래 등)을 감안하여 각각 다르게 구체적인 지침을 준다면 글로벌 스탠다드에 보다 부합되는 제도의 개선이 이루어질 수 있을 것으로 본다. 홍범교(2004).

나. 사전승인신청의 심사

국세청은 신청된 정상가격 산출방법의 적정성을 심사하는 과정에서 추가자료의 제출 및 제출된 자료의 소명, 정상가격산출방법의 수정, 비교대상기업 또는 거래의 교체를 요구할 수 있고, 정상가격산출방법적용의 전제가 되는 가정이나 조건을 달수도 있다. 국세청장은 거주자가 승인신청대상기간 이전의 과세연도에 대하여 정상가격산출방법을 소급하여 적용하여 줄 것을 신청하는 경우 계약 상대국의 권한 있는 당국과의 상호합의 절차를 거쳐 합의한 때에는 국세부과의 제척기간이 경과하지 아니한 범위 안에서 이를 소급하여 적용하도록 승인할 수 있다. 국세청은 사전승인 신청의 심사와 관련하여 신청인의 동의를 있는 경우에는 중립적 전문가의 검토의견을 구하고 이에 따른 비용을 신청인과 분담할 수 있다.

다. 상호합의절차의 진행

국세청은 사전승인신청의 심사결과, 신청된 정상가격산출방법이 적정하다고 판단하는 경우에는, 통상 상대국 과세당국과 상호합의절차를 진행하게 된다. 그러나 심사결과 신청된 정상가격산출방법이 부적절하다고 판단하는 경우에는, 바로 승인신청을 거절하고 납세의무자가 제출한 자료일체를 반환하게 된다.

라. 사전승인

국세청은 상대국 과세당국과의 상호합의절차에서 정상가격산출방법에 관한 합의가 이루어진 경우에는 이를 토대로 사전승인을 하게 된다. 이 경우 상호합의절차에서 합의된 정상가격산출방법이 당초 신청된 또는 국세청의 심사과정에서 납세자가 수용하여 변경된 방법과 다른 때에는 납세의무자가 동 방법의 적용을 거부할 수 있으나, 양 과세당국이 이미 합의하였음을 감안하면 적어도 조세 목적상으로는 이를 거부할 이유는 없다. 납세자가 정상가격산출방법의 사전승인 신청시 상호합의절차를 요구하지 아니하는 경우나 정상가격산출방법의 상호합의절차가 중단된 경우는 상호합의절차에 의하지 아니하고 정상가격산출방법을 승인할 수 있다. 상호합의절차에서 정상가격산출방법에 관한 합의를 이룰 수 없는 것으로 결론이 나거나, 납세의무자의 사전승인 신청일로부터 3년이 경과할 때까지 상호합의절차가 종료되지 않아 국세청장이 직권으로 상호합의절차를 중단한 경우에는, 납세의무자는 국세청으로부터만 사전승인을 얻을 것인지의 여부를 선택하여야 한다.

마. 연례보고서의 제출

국세청으로부터 사전승인을 얻은 납세의무자는 대상 사업연도의 과세표준 신고기한의 다음날부터 6개월 이내에 다음 사항을 포함한 연례보고서 4부를 국세청에 제출하여야 한다.

- i) 사전승인된 정상가격산출방법의 전제가 되는 근거 또는 가정의 실현여부
- ii) 사전승인된 정상가격산출방법에 의하여 산출된 정상가격 및 그 산출과정

iii) 실제의 거래가격과 정상가격이 다른 경우에는 그 차이에 대한 처리내역

iv) 기타 사전승인시에 연례보고서에 포함하도록 정한 사항

납세의무자가 사전승인을 신청하였으나, 적용대상 사업연도 중 일부의 연도가 종료될 때까지 상호합의절차의 진행으로 국세청의 최종적인 사전승인이 나지 않은 경우에도, 상호합의절차가 개시되기 직전단계까지의 국세청 심사결과 정해진 정상가격산출방법을 토대로 연례보고서를 제출하여야 한다. 이 경우 차후에 상호합의절차에서 합의되어 사전승인 된 정상가격산출방법이 종전의 방법과 다른 경우에는 사전승인 후 최초로 제출하는 연례보고서에 경과한 사업연도의 연례보고서 사항 중 조정이 필요한 사항을 포함하여 제출하여야 한다.

바. 사전승인의 취소 등

다음의 사유가 발생한 경우에 국세청장은 사전승인을 취소하거나, 철회할 수 있다.

i) 연례보고서가 제출되지 않거나 사전승인신청시의 제출서류 또는 연례보고서의 내용 중 중요한 사항이 허위로 밝혀진 경우

ii) 신청인에게 보상조정(실제거래가격과 승인된 정상가격산출방법에 의한 정상가격의 차이에 대한 조정)의 구체적 방법 등 특별한 사항을 조건으로 부여한 사전승인에 있어, 신청인이 그 조건을 이행하지 않은 경우

iii) 사전승인 된 정상가격산출방법의 전제가 되는 중요한 조건이나 가정이 실현되지 않은 경우

iv) 관련법령이나 조세조약의 변경으로 사전승인내용이 적절하지 않게 되는 경우

국세청으로부터 사전승인을 얻은 납세의무자도 정상가격산출방법의 조건이나 가정이 실현되지 않았거나, 관련법령이나 조세조약의 변경이 있을 경우에도 그러한 사유가 발생한 사업연도를 포함한 이후의 적용대상사업연도에 대하여 국세청에 당초 사전승인 내용의 변경을 신청할 수 있다.

사. 납세의무자의 권리

사전승인 신청을 위한 납세의무자의 준수 사항이 매우 많은 편이라고 하겠으나, 납세의무자의 편에서는 다음과 같은 조치를 취할 수 있다. 첫째, 납세의무자가 사전승인신청을 한 경우에도 국세청의 승인결정이나 승인거부결정이 이루어지기 전까지는 승인신청의 내용을 변경하거나, 승인신청을 철회할 수 있다. 둘째, 사전승인 신청시에 적용하고자 하는 정상가격산출방법에 사용되는 비교대상 거래 또는 기업의 구체적 가격 또는 영업성과 자료를 확보할 수 없는 경우에는 그러한 비교대상의 명칭이나 요건만을 제시할 수 있다. 셋째, 국세청의 사전승인신청 심사시에 검토의견을 제출하는 중립적 전문가도 세무공무원과 동일한 비밀보장의무를 부담하게 된다. 넷째, 사전승인신청에 관한 승인이 이루어지지 않게 되는 경우에도 신청내용에 포함되거나 국세청과의 협의과정에서 납세의무자가 진술한 비사실적 사항에 대한 의견만을 근거로 추후 이전가격조사의 대상으로 삼지는 않게 된다.

5. 기 타

가. 상계거래의 인정

과세당국은 국제거래의 가격이 정상가격과 다른 경우에도 동일한 국외특수관계자와의 동일한 과세연도 내의 다른 국제거래에 있어서 그 차액이 상계된다고 거주자가 입증하는 때에는 그 상계되는 모든 국제거래를 하나의 국제거래로 보아 정상가격에 의한 과세조정 및 정상가격 산출방법 등을 적용한다. 그러나 그 경우도 상계는 거주자가 입증하는 거래에 대하여만 적용하고 동일한 국외특수관계자와의 거래이며 상계되는 거래가 동일한 과세연도에 발생해야 한다.

나. 소득금액 조정에 따른 소득처분 및 세무조정

이전가격과세제도에 의하여 소득조정을 하게 되면 소득증가에 해당하는 만큼 자산이 증가하는 것이 당연하나, 실제로는 자산이 증가하지 않는 경우도 있다. 이에 대하여는 사외유출로 보아 처리하는 등의 소득처분 및 세무조정이 있어야 한다. 익금에 산입되는 금액이 반환되지 아니하는 경우에는 국외특수관계자에 대한 배당 및 출자, 대여금 등으로 처리하고 정상가격에 의한 과세처분을 받아 익금산입을 당한 내국법인이 국외특수관계자로부터 익금에 산입되는 금액을 반환받을 것임을 증명하는 경우 소득처분 및 세무조정을 피할 수 있다.

다. 국제 거래에 대한 자료제출의무

이전가격과세제도는 과학적인 판단보다 주관적인 판단이 개재될 소지가 많은 제도이므로 가급적 가능한 모든 자료를 이용하여 신뢰성 있고 합리적인 판단을 하여야한다. 따라서 이전가격과세제도가 효율적으로 운영되기 위하여는 보다 정확하고 완벽한 자료에 기초하여 이전가격 분석이 이루어져야한다. 이에 따라 국제조세조정에 관한 법에서는 납세자의 자료제출의무를 규정하고 있다. 국외특수관계자와 국제거래를 행하는 납세의무자는 국제거래명세서를 신고기한 내에 납세지 관할 세무서장에게 제출하여야한다. 납세의무자는 국제거래명세서를 제출함에 있어 국제거래명세서를 증명할 수 있는 국외특수관계자의 거래손익을 요약한 명세서를 함께 제출하지 않는 경우에는 이전가격 산정에 관한 불성실 판정을 받아 국제거래에 대한 이전가격조사를 받을 위험이 상대적으로 높아지게 될 것이다.

과세당국은 납세의무자에게 정상가격에 의한 이전가격의 과세조정을 위하여 필요한 자료의 제출을 요구할 수 있다. 따라서 납세자는 특수관계자와의 거래에 대한 이전가격 산정에 사용된 모든 자료를 작성하여 보관하고 있어야한다. 왜냐하면 과세당국의 자료 제출요구에 대한 기한 내에 자료를 제출하지 못하는 경우 이전가격조사의 우선 대상으로 선정될 가능성이 높아지기 때문이다.

이외에 과세당국은 납세의무자에게 정상가격에 의한 이전가격의 과세조정을 위하여 필요한 자료의 제출을 요구할 수 있도록 규정하고 있다(국제조세조정법 제11조 제2항). 따라서 납세자는 특수관계자와의 거래에 대한 이전가격 산정에 사용된 모든 자료를 작성하여 보관하고 있어야한다. 국제조

세조정법 시행령 제19조 1항에서는 과세당국이 제출을 요구할 수 있는 자료의 범위를 규정하고 있는데 이에에는 각종 거래관련 계약서, 원가계산서, 법인의 조직도, 상호출자현황 등이 포함된다.

라. 대응조정

우리나라 거주자 등과 국외특수관계자 간의 거래 가격을 계약상대국이 정상가격으로 조정하고 이에 대한 상호합의절차가 종결된 경우에는 과세당국은 그 합의에 따라 거주자 등의 과세연도 소득 금액 및 결정세액을 조정하여 계산할 수 있다. 대응조정을 받고자 하는 자는 국제조세조정에관한법을 시행령 제 17조에 따라 신청을 하여야한다. 계약상대국이 국외특수관계자에 대하여 정상가격을 기준으로 먼저 소득금액을 증액조정하여 과세한 경우 우리 과세당국이 이에 대응하여 우리 거주자 등의 과세소득을 감액조정하지 않으면 동일 소득에 대하여 이중과세가 발생하기 때문에 대응조정 규정을 둔 것이다.

6. 최근의 한국의 이전가격 및 국제적 조세회피 관련 제도의 변화(2004년의 세법개정 내용을 중심으로)

국제조세조정법에서 이전가격과세제도의 적용을 위한 비교대상거래의 범위를 확대하여 동 제도의 적용이 다소 쉽게 되었다. 대부분의 기업들이 국제거래와 국내거래를 동시에 수행하므로 국제 거래만을 비교대상 거래로 하는 경우 자료의 확보가 곤란한 경우가 많으므로 국제거래에 대한 과세표준 및 세액의 결정과정을 합리화하여 납세자의 부담을 완화하자는 것이다. 개정안은 종전 정상가격의 산출방법에서 정상가격 산출시 비교대상거래를 특수관계가 없는 제3자간의 국제거래로 한정하였으나 비교대상거래에 국내거래도 포함하도록 하였다.

이 외에 투자한 외국인 기업에 대한 과세의 관리를 강화하는 몇 가지 조치가 있었다. 고도기술 수반사업 영위 외국인투자 기업 등의 경우 외국인투자신고 금액을 장기간 불입하지 아니하는 경우에도 추징이 불가능하였다. 외국인투자 신고금액을 충족시키지 못하는 경우에는 외국인투자지역 지정 해제 및 기존 감면세액을 추징하는 외국인투자지역에 입주한 외국인투자기업과의 형평성을 도모하고 외국인 투자 금액을 조기에 유치토록 하기 위해 추징사유를 추가하였다. 종전에는 외국인투자에 대한 법인세 등 감면분에 대한 추징사유가 등록말소·폐업·내국인에게 소유지분 양도, 조세감면기준 미충족, 외국인투자 시정명령 미이행 등이었으나 이에 외국인투자신고 후 3년 내에 외국인 투자 금액이 조세감면 기준에 미달하는 경우를 추징 사유에 추가 하였다.

또 외국인투자기업 세제지원제도를 악용하여 유상증자 직후 증자액 만큼의 감자를 실시하여 투자금액의 순증가 없이 조세감면 기간이 연장되는 조세회피사례 발생이 가능하므로 유상증자 후 7년 내에 감자를 실시하는 때에는 최근 유상증자한 자본금부터 역순으로 감자한 것으로 간주하여 감면 연장 효과를 차단하였다.

또 거주자인 개인의 해외투자는 지속적으로 증가하고 있으나 거주자의 국외 원천소득 파악을 위

한 시스템 미비로 부당한 자본유출 규제에 어려우므로 거주자에게도 법인과 같이 해외투자에 관한 자료제출의무(해외현지법인 명세서, 해외현지법인 재무상황표, 해외지사 명세서)를 신설하여 세원관리를 강화하고 해외로의 부당한 자본유출 방지하고자 하였다.

III. 미국과 유럽의 이전가격과세의 최근 동향

이전가격과세제도의 최근의 변화 동향을 크게 보면 우선 개별국가들에서 이전가격과세제도를 강화하여 다국적기업의 조세회피에 대한 어렵게 하려는 의지를 강하게 표현하는 것을 볼 수 있다. 독일이 대표적인 경우로 이전가격과세와 관련하여 납세자가 제출하거나 준비하여야 하는 자료에 대한 의무를 대폭 강화하였다(아래 1절). 물론 많은 국가들이 이전가격사전합의제도 등을 도입하면서 동 이전가격과세제도를 신축적으로 운영하려는 움직임도 보여지고 있다.⁵⁾

이러한 변화방향과 함께 더 두드러진 특징은 전세계적으로 전통적인 방식의 이전가격과세제도의 효율적인 운용과 그 미래에 대하여 회의적인 시각이 매우 증가하고 있다는 것이다. Globalization과 ICT의 발달로 국경을 넘어서는 거래가 더 늘어가는 추세이지만 관계기업간에 적절한 이익배분(profit allocation)을 위하여 전통적인 방법인 독립기업간 과세원칙(ALP: Arm's Length Principle)의 성공적인 적용가능성은 더 어려워진다는 것이다. 이는 기업활동에서 인적자원과 무형재화의 중요성이나 기여도가 더 커지고 기업의 국제적 협력형태도 다양화되면서 기업간의 ALP의 적용을 위한 비교가능한 거래를 찾기가 매우 힘들다는 점 때문이다. 많은 연구자들은 ALP 보다 FA(Formulary Apportionment)가 더 적절한 이익배분 방법으로 평가되는 추세를 지적하고 향후에는 더 큰 역할을 수행 할 것으로 예측하고 있다.⁶⁾

연구자들의 견해는 미국 등 여러 나라의 동 제도의 운영경험(아래 2절)과 OECD에서 집중적으로 논의된 독립기업원칙의 적용상의 문제점(아래 3절), 그리고 또 EU의 통합과정의 회계 및 세무관련 제도 변화(아래 4절)에서 비롯되고 또한 뒷받침되고 있다.

1. 독일의 이전가격과세제도의 강화⁷⁾

독일은 2003년에 국세기본법을 개정하여 증빙자료와 관련한 의무규정을 명확히 하고 이를 위반하는 경우에 대한 벌칙규정을 두었다. 또 연방재무성은 국세기본법 제90조 3항의 의미의 기장의무의 이행과 관련하여 종류, 내용 및 범위에 대한 시행령을 제정하였다.

국세기본법에는 이제까지 제90조 2항에서 요구하는 과세당국에 대한 일반적인 협조의무이외에

5) 중국도 2004년에 APA 시행 규정을 마련하였음.

6) Jacobs a.o.(2004).

7) 김유찬(2005).

그를 넘어서는 특별한 증빙자료의 작성의무가 존재하지 않았으나 동 법령의 제정과 함께 해외의 관련기업과의 사업관계에 대하여 증빙자료의 작성과 관련한 규정이 매우 엄격하게 되었다. 국제기본법 제90조 3항은 향후의 독일 내 납세의무자와 해외의 관련기업 사이에 이전가격에 대한 기장 및 증빙자료 작성의무의 법적인 토대를 창설한 것이다.⁸⁾

가. 국제기본법 개정 내용

동 조항은 납세의무자에게 (대외조세법 제1조 2항의 의미의) 특수관계기업과의 거래관계의 형식과 내용에 대한 증빙의무를 부여하고 있다. 여기에서 증빙의무는 가격설정이나 다른 조건에 대한 관련기업과의 독립기업간 원칙에 입각한 계약의 사업적 그리고 법적 기반을 포함한다. 비정상적인 거래에 대한 증빙의무는 조속한 시일 내에 이행되어야 하며 증빙의무는 또 국내적 과세의 목적으로 자신의 소득을 국내사업 해외의 고정사업장에 분할하여야 하는 납세자와 해외사업의 국내고정사업장에 소득을 결정하여야 하는 납세자에게도 적용된다.

과세당국은 세무감사의 목적으로만 동 증빙자료를 요청할 수 있으며 요청이 있는 뒤 60일 이내에 제출되어야 한다.

납세의무자가 증빙자료를 만들지 않거나, 준비된 증빙자료가 내용이 부실하거나, 혹은 조속한 시일 내에 준비되지 않는 등 납세자가 협조의무를 이행하지 않는 경우에는 동 증빙자료의 도움으로 계산될 독일내의 정당한 과세소득이 그들이 신고한 소득에 비하여 높을 것으로 추정한다. 이러한 경우 과세당국이 소득을 추정하여야 하고 또 상/하한선 결정만이 가능하도록 일정한 범위 내에서 소득이 추정되어야한다면 이때 소득의 추정은 납세자에게 불리한 방향으로 그 한도가 소진되어야한다.

나. 연방재무성 시행령에 나타난 납세의무자의 기장 및 증빙자료 작성의무

(1) 납세의무자의 기장 및 증빙자료 마련의 기본 원칙(동 시행령 제1조)

동 시행령 제1조에는 국제기본법 제90조 3항에 따라 작성되는 기장 및 증빙자료에서는 납세의무자가 특수관계자(대외조세법 제1조 2항에서 규정)와 자신이 가지는 사업관계(대외조세법 제1조 4항에서 규정)의 범위 내에서 어떠한 내용이 실현되었는지, 그리고 그가 이 사업관계에서 독립기업간원칙(제3자 비교원칙)이 존중되었다는 것을 알아볼 수 있는 조건이나 가격을 기초로 하였는지 혹은 어느 정도로 기초로 하였는지가 파악되어질 수 있어야 한다고 규정되어 있다. 기장자료는 특수관계자와의 사업관계를 독립기업간원칙(제3자 비교원칙)을 존중하면서 수행하려는 납세의무자의 진지한 노력을 담고 있어야 한다. 전반적으로 사용이 어려운 것으로 여겨지는 기장자료(국제기본법 제 162조 3항 및 4항)는 마련되지 않은 것으로 취급된다.

제2항에서는 위의 제1항의 기장 내용이 국제기본법 제90조 3항 1절에 따라 이루어지는 한 사업관계

8) 그러나 이러한 해외의 관련기업과의 사업관계에 대한 증빙자료 작성의무가 EU treaty 위반이라는 지적이 있다. 동일한 수준의 의무를 국내거래에도 요구하지 않는 한 이는 차별적이라는 것이다. Raedler(2004).

의 종류, 범위, 전개 및 법적인, 그리고 경제적인 틀에 대하여 기장되고 작성되어야한다고 규정한다.

제3항에서는 납세의무자가 특수관계자와 자신이 가지는 사업관계에서 규정의 범위 내에서 어떠한 내용이 실현되었는지, 그리고 그가 이 사업관계에서 독립기업간원칙(제3자 비교원칙)이 존중되었는지 여부가 국제기본법 제90조 3항 2절에 따라 이루어지는 한 납세의무자의 활동과 합의된 조건 등에 의미를 가지는 시장상황과 경쟁관계가 설명되어야 한다고 규정한다. 납세의무자는 자신의 기장 및 증빙자료 작성에서 그가 선택한 방식에 합당한 비교자료를 결부시켜야 한다. 여기에 사용되고 또 필요한 경우에 자료의 작성에 요구되는 정보에는 무엇보다도 제3자간의 비교가능한 거래에 대한 자료와 납세의무자나 특수관계인이 제3자와 체결한 비교가능한 거래가 포함된다. 여기에는 예를 들어 가격과 거래조건, 비용분할, 이윤율, 총마진율, 순마진율, 이익분할 등이 해당된다.

(2) 증빙자료의 종류, 내용 및 규모(동 시행령 제2조)

제2조 제1항에서 기장 및 증빙자료 작성은 서면이나 전자적으로 가능하다고 하였다. 동 자료는 전문가적으로 작성되고 보존되어야한다. 동 자료는 전문가인 제3자가 적절한 시간 내에 납세의무자가 자신의 사업관계 속에서 특수관계인과 어떠한 사업내용을 실현시켰는지, 그리고 그 과정에서 납세의무자가 어느 정도로 제3자 비교원칙을 준수하였는지를 파악하는 것이 가능하도록 작성되어야 한다고 규정한다.

제2항에서는 증빙자료의 종류, 내용 및 규모는 개별적인 상황, 특히 납세자가 적용하는 이전가격 방법에 따라 결정된다고 규정한다. 납세의무자는 왜 자신의 거래의 종류나 기타의 관계에 비추어 그가 적용하는 이전가격방법이 적절하다고 보는지를 기록하여야한다. 납세의무자는 하나 이상의 적절한 방법에 대하여 자료를 작성하여야 할 의무는 없다.

제3항에서는 기장은 기본적으로 개별거래별로 작성되어야 한다고 하고 있다. 기능과 리스크가 비교할 만한 개별거래들은 한 그룹으로 기장될 수도 있다. 단 이 때 그룹합산이 사전에 확정되고 사후에 실행 가능한 규칙에 의하여 이행되는 경우, 개별거래들이 같은 종류이거나 같은 가치를 가지는 경우, 그리고 이러한 그룹합산이 제3자간에서도 통상적인 경우에 한한다. 그 외에 그룹합산은 본래 개별거래가 연관이 되어있거나 전체거래의 부분인 경우에 그 적절성에 대한 조사가 개별 거래보다 전체거래에 대한 판단에 보다 의존하게 될 때에도 허용된다. 개별거래들이 한 그룹으로 기장되어지는 경우 그룹합산의 기준과 합산진행의 규칙에 대하여 기록되어야 한다. 하나의 관계기업 그룹에 제3자 비교원칙을 충족하는 내부거래의 이전가격지침이 존재하는 경우, 그리고 그것이 개별기업에게 하나나 그 이상의 적절한 방법을 허용한다면 이 지침은 기장이나 증빙자료의 한 부분으로 사용이 가능하다. 이러한 지침이 가격조사를 규정하고 실제로 준수된다면 개별 거래에 적용되는 개별 기장은 포기되어질 수 있다.

(3) 비정상적인 종류의 거래에 대한 시간적으로 적절한 기장 및 자료작성(동 시행령 제3조)

동조 1항에서는 비정상적인 거래에 대한 기장 및 증빙자료는 거래와 밀접한 시간적 관계에서 작성되는 경우 시간적으로 적절한 기장으로 보고 있다. 동 거래가 발생한 사업연도의 종료후 6개월 이

내에 작성되면 시간적으로 적절한 것으로 인정한다.

(4) 일반적으로 필요한 기장 및 자료 작성(동 시행령 제4조)

납세의무자는 다음과 같은 기장 및 자료작성을 이행하여야 한다.

가) 지분관계, 사업 활동, 조직구조 등에 대한 일반적인 정보

여기에는 우선 먼저 세무조사대상연도의 시작 시점을 기준으로 납세의무자와 그와 직간접으로 사업관계를 가지는 특수관계자 사이의 지분관계에 대한 설명 및 세무조사대상연도의 끝 시점까지의 변화, 다음으로 특수관계자를 증빙할 수 있는 기타 정황에 대한 설명, 그리고 고정사업장과 개인기업에의 지분참여를 포함한 연결기업의 조직상의 그리고 사업상의 구조와 그 변화에 대한 설명, 마지막으로 납세의무자의 활동범주에 대한 설명. 예를 들어, 서비스, 재화의 생산과 판매, 연구개발등이 포함된다.

나) 특수관계자와의 사업관계

여기에는 우선 특수관계자와의 사업관계에 대한 설명, 이러한 거래관계의 종류 및 규모에 대한 요약(예를 들어 상품구매, 서비스, 부채관계, 다른 종류의 혜택제공, 비용분담)과 사업관계의 기초를 이루는 계약과 그 변화에 대한 요약, 다음으로 납세의무자에게 속하며 그가 특수관계자와의 사업관계의 틀 속에서 이용하거나 이용하게 제공하는 주요한 무체자산의 목록이 포함된다.

다) 기능과 리스크분석

이 분야에는 우선 먼저 납세의무자가 그리고 특수관계자가 각각 사업관계의 틀 속에서 수행하는 기능과 짝어지는 리스크, 그리고 그 변화, 투입되는 주요 경제재, 합의된 계약들의 조건, 선택된 사업 전략, 그리고 의미 있는 시장 및 경쟁상황에 대한 정보, 다음으로 가치창출고리에 대한 묘사와 사업관계를 가지는 특수관계자와의 관계 속에서 납세의무자의 가치창출기여분에 대한 설명이 포함된다.

라) 이전가격분석

여기에는 우선 적용되는 이전가격방법에 대한 설명, 다음으로 적용되는 방법의 적정성에 대한 증명, 그리고 선택된 이전가격방법의 적용에서 계산근거자료, 마지막으로 비교를 위하여 수집한 독립된 기업의 자료 가격이나 채무자료의 준비 및 계획하고 조정계산의 자료가 요구된다.

(5) 특별한 경우에 필요한 기장 및 자료작성

특별한 상황이 납세의무자가 합의한 사업관계에 의미가 있을 경우나 납세의무자가 체결한 사업 조건이 제3자간의 보편적인 것이라는 증명이 특별한 상황에 근거를 두는 경우 이러한 특별한 상황에 대한 기장이나 자료작성 의무는 위의 언급된 동 시행령 1-3조에 규정한 바와 같이 수행되어야 한다. 개별적인 사안별로 다음과 같은 기장이나 자료작성이 요구된다.

- ① 사업전략의 변화(예를 들어 시장지분전략, 판매경로에 대한 선택, 경영전략)와 이점 상쇄에 대한 조처(이것이 납세의무자의 이전가격 결정에 영향을 미치는 한)와 같은 다른 특별한 상황에

대한 정보

- ② 비용분담의 경우 계약서(필요한 경우 주석, 부록, 추가적 합의사항과 함께), 분배기준의 적용과 모든 참여자들에게 기대되는 효용의 증가에 대한 자료 및 회계감사의 종류 및 범위, 변화된 (지분)관계에 대한 조정, 서비스를 제공하는 기업의 자료에 대한 접속권한 및 이용권의 귀속에 대한 최소한의 자료
- ③ 납세의무자와 특수관계자 사이의 사업관계와 관련된 외국의 세무당국의 이전가격의 승인이나 합의 혹은 외국에서 신청되거나 합의된 상호합의나 조정심판 절차에 대한 정보
- ④ 납세의무자의 가격조정에 대한 기장 및 자료 작성(이는 이것이 이전가격의 조정이나 납세의무자의 특수관계인이 속한 외국 세무당국의 사전적 안내에 기인한 것이라도 마찬가지 임)
- ⑤ 납세의무자가 3년 이상 연속적으로 특수관계자와의 거래관계에서 세무 상의 손실을 가지는 경우, 손실의 원인과 납세의무자나 특수관계자의 손실상황 극복을 위한 조처에 대한 기장 및 자료 작성

2. 미국의 입장⁹⁾

국제세계에서 이전가격과세제도의 도입은 미국의 선도적 역할에 기인한 바가 크다. OECD의 1979년 보고서 *Transfer Pricing and Multinational Enterprise*는 미국세법을 기초로 하여 작성된 것으로서 국제적인 이전가격과세제의 규범이 되었다. 그러나 미국은 자신의 주도로 다른 나라들이 독립기업원칙의 내용을 구체화하는 사이에 이 원칙이 자국의 경제적 이해에 부합되지 않음을 인식하게 되었고 이에 따라 이를 자국의 이익에 맞게 수정하려는 노력을 기울이게 되었다.

완전경쟁시장에서 기업은 초과이윤을 얻을 수 없다. 따라서 이론적으로 완전경쟁시장에서는 과세당국이 원하는 정상가격 혹은 비교가능 제3자 가격은 존재할 수 있다. 그러나 다국적 기업이 초과이윤을 벌어들이는 현실 상황에서는 엄밀한 의미에서 비교가능 제3자 가격 혹은 정상가격이란 있을 수 없다. 다만 정상가격의 범위만 있을 뿐이다. 따라서 독립기업의 원칙은 필연적으로 납세의무자를 담보로 관련국가들 사이의 세수분쟁을 일으키게 된다.

“...미국이 독립기업의 원칙을 흔들기 시작한 것은, 독립기업의 원칙이 낳는 정상가격대가 미국에 불리하게 작용한다고 생각한 때문이다. 미국의 자본이 해외에 공장을 두어 생산한 물건을 미국의 소비자에게 판다면, 공장소재지국은 미국 내 판매활동에 대해서 정상이윤만을 남기고 나머지 초과이윤 모두를 과세하면서 자기 입장을 독립기업의 원칙으로 정당화할 수 있다. 재판매가격법을 적용하면 되는 까닭이다. 다른 한편 미국기업이 미국 안에서 생산한 물건을 다른 나라에 현지법인을 거쳐 파는 경우, 물건의 수입국은 미국 내 제조활동에 정상이윤만을 귀속시키고 나머지 이윤을 모두 과세할 수 있다. 원가가산법을 적용하면 되는 까닭이다. 특히 1980년 무렵 이후로는 외국기업의 미국에 대한 투자가 늘어나게 됨에 따라, 문제는 외국기업이 세금을 빼먹는다라는 감정적 성격을 띠게 되었

9) 이창희(2004), 667-671쪽.

다.”¹⁰⁾ 이른바 최적방법원칙(best method rule)의 도입이 그 논리적 귀결인바 이를 통하여 결국 미국의 세수를 최대화하는 방법으로 제도가 적용되게 되는 것이다. 이러한 최선의 방법의 하나로서 미국이 새롭게 도입한 것이 이익분할법이다. 이익분할법은 특수관계자들의 소득을 모두 합한 금액의 일부를 납세의무자의 소득으로 삼는 것으로 단일기업과세방식(FA)에 가깝다. 미국이 초과이익을 차지하려는 이러한 시도에 대하여 유럽의 국가들은 당연히 반발하였고, 결과적으로 미국은 1994년 개정 시행규칙을 통하여 제3자와의 소득비교를 우선 하려던 생각을 포기하고 종래의 전통적인 방법 모두가 대등하다는 것을 인정하였다. 1995년 OECD의 이전가격지침(Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration)은 이러한 양측의 입장을 절충한 것으로서 독립기업가격원칙을 이전가격 결정을 위한 가장 효과적인 수단으로 보고 계속 유지하지만, 한편으로는 독립기업가격 원칙의 뜻을 보다 넓게 풀이하여 이익분할법이나 거래순이익률법 등 비전통적 방법들을 보충적으로 인정하였다. 물론 비전통적 방법에는 철저한 비교가능성 분석이 전제되어야 한다는 조건이 달려있다. 국제적 규범으로서 자리 잡은 독립기업 원칙은 이익기준법을 포함함으로써 그 의미가 상당히 확장되었다.

3. 독립기업간원칙의 적용상의 구체적 문제점들(OECD에서 논의된 내용을 중심으로)¹¹⁾

독립기업간원칙의 적용은 일반적으로 특수관계자 간의 거래의 제 조건과 독립기업간 거래의 제 조건을 비교하는 것이다. 비교가 유용하기 위하여는 비교되는 조건이 차이가 없거나 차이를 제거할 수 있는 합리적 조정이 가능하여야 한다. 따라서 비교가능거래를 찾아 비교가능성을 분석하는 것이 독립기업간원칙 적용의 핵심이라 할 수 있다. 독립기업원칙의 적용을 위한 비교가능성 기준의 관점에서 납세자가 이를 적용하는 데 있어 당면하는 문제점은 다음과 같다.

가. 거래별 자료가 아닌 기업별 자료의 이용 증가

현행 OECD 가이드라인에서 규정된 모든 이전가격 결정방법은 원칙으로 독립기업원칙을 거래별로 적용토록 하고 있다.¹²⁾ 다만 개별거래가 서로 밀접하게 연관되어 있어 개별거래 평가가 부적절한 경우에 예외적으로 전체거래를 하나의 거래로 보아 독립기업 원칙을 적용할 수 있도록 하고 있다. 그러나 실제로 납세자가 비교대상 독립기업의 거래별 정보를 찾고자 하는 경우 외부에 공개되는 독립기업의 정보는 거래별 자료는 통상 비밀로 취급되어 쉽게 얻을 수 없다. 이러한 문제로 인하여 납세자는 독립기업원칙에 따른 비교가능성 분석 시 거래별 접근방법 보다는 기업별 접근방법을 많이 사용하고 있는 실정이다.

10) 이창희(2004), 668쪽.

11) 오광태(2004).

12) OECD/CFA, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration, 1995.

나. 비교가능성 결정요소를 충분히 고려한 비교분석자료의 수집이 어려움

비교대상 거래와의 비교가능성 판단을 위하여 재화(용역)의 특징, 기능분석, 계약조건, 경제적 상황, 그리고 사업전략의 5가지 요소를 모두 고려하여야 하는 실무적인 측면에서 위 요소를 모두 충분히 비교분석할 수 있는 자료의 수집이 어렵다.

다. 차이조정

비교가능성이 있다는 것은 비교되는 상황간의 어떠한 차이도 가격이나 이익률에 실질적인 영향을 미치지 못하거나 차이가 있는 경우에도 차이를 제거할 수 있는 합리적 조정이 가능한 경우를 말한다. 그러나 실제 납세자의 상황과 동일한 상황은 거의 찾아보기 어렵다 해도 과언이 아니므로 어느 정도의 비교되는 상황간의 차이 조정은 필요하다 하겠다. 차이조정은 주로 회계상 차이조정, 자산 차이조정, 계약조건 차이조정 등의 차이조정 등이 있는 데, 차이조정 시 합리적이고 신뢰성이 있도록 하여야 할 것이다. 현행 가이드라인에서는 어떠한 차이조정이 필요한지, 차이조정을 어떻게 할 것인지에 대하여 구체적인 언급이 없다. 따라서 합리적이고 신뢰성 있는 차이조정을 어떻게 할 것인지에 대한 기준이 명확하지 않다.

라. 객관적인 비교대상기업 선정 및 수집 방법, 수집자료의 해석 방법 등의 문제 등

비교대상기업을 선정하는 방법에는 일반적으로 두 가지가 있다. 하나는 납세자가 비교대상기업으로 판단되는 기업을 스스로 파악하고 실제 비교대상기업에 해당하는지 여부를 확인하는 것이다. 또 다른 방법은 상업용 데이터베이스 등을 이용하여 납세자와 동일한 산업에 속해 있는 기업을 다수 선택한 다음 취급제품, 외형, 경제환경, 사업전략 등과 같은 양적 및 질적 기준을 적용하여 비교대상기업을 단계적으로 추려내는 방법이다. 현행 가이드라인에서는 비교대상 선정 방법에 대하여 명확히 기술하고 있지 않아서 혼란스럽다.

또 납세자가 독립기업간 거래 자료를 수집하는 과정에 다양한 종류의 자료가 있는데, 기업이 연례보고서 등 법령에 따라 공개하는 자료, 재무분석가에 의한 산업분석 자료, 납세자가 개별적으로 수집한 자료 그리고 상업용 데이터베이스 등이 주로 이용되고 있다. 연례보고서의 경우 그룹 전반의 사업 현황을 확인할 수 있다는 측면에서는 유용할 수 있으나 개별기업 자료를 수집 하고자 하는 경우에는 크게 도움이 되지 못하다. 재무분석가에 의한 특정 산업분석자료는 해당 산업에 대한 전반적 이해 및 잠재적 비교 대상기업 선정에 유용한 정보를 제공하지만 동 보고서는 주로 특정 산업전반에 관한 내용으로서 개별기업에 대한 정보는 포함되어 있지 않은 것이 보통이다. 그리고 납세자는 자기가 속한 산업에 대하여 나름대로 정보를 축적할 수 있고 경쟁회사의 사업전략이나 기술수준 등을 어느 정도 파악할 수 있으나 이러한 정보는 부분적이고 충분한 정보가 될 수 없을 가능성이 있다. 최근에는 상업용 데이터베이스에 의존하는 경우가 증가하고 있는데 일부 상업용 데이터베이스는 수집된 원시자료를 특정 목적에 맞게 재분류하거나, 공개되는 자료가 이전가격 측면을 고려하여

제공되는 것이 아니므로 동 자료의 신뢰성에 의문이 있을 수 있다. 현행 가이드라인에는 비교대상기업의 자료 수집과 관련하여 별도 언급이 없다.

이 외에 수집된 자료를 해석하는 방법에도 많은 의문이 존재한다. 선정기업에서 산출된 결과를 모두 범위에 포함시키는지 혹은 극한값은 제외하는지의 문제, 비교대상기업이 손실이 이 있는 경우 제외하는지 등은 그 중 일부 예에 지나지 않는다. 이와 같이 독립기업간 원칙의 충실한 적용을 위하여 해결할 과제가 많이 남아있다.

4. EU에서의 논의

EU의 제도적 통합과정에서, 이는 OECD의 회원국이 대부분 유럽국가인 것을 생각하면 다소 역설적일 수 있으나, OECD의 공식적인 입장과는 달리, 역내에서의 기업통합의 정도가 심해짐에 따라 다국적기업에 대하여 더 이상 독립기업간원칙에 입각한 이전가격과세제도에 연연할 것이 아니라 단일과세베이스로 과세하는 것이 나을 것(consolidated accounts rather the combined report)이라는 의견이 힘을 얻고 있다. 이것은 미국 등 다른 선진국을 포함하는 OECD라는 국제적인 포럼과 EU 경제통합이라는 차원은 서로 다른 것이기 때문으로 짐작된다.¹³⁾

2001년 European Commission 연구에 의하여 유럽 역내시장에서의 이전가격과세 개선을 위한 네 가지 방안이 제시되었는데, 조화(harmonization)의 정도가 가장 낮은 것부터 시작하여 궁극적으로 단일기업과세제도를 지향하고 있다. 처음에는 각국의 세율을 일정 한도 내에서 조절하고 궁극적으로 단일 법인세율을 설정하는 것이다.¹⁴⁾

- ① Home State Taxation (HST); 다국적기업이 모국의 조세제도에 의하여 세금계산, 상대국은 상호 인정의 형태로 이를 받아들여 분배
- ② Common Consolidated Base Taxation (CCBT); 다국적기업의 과세대상 소득이 전체 EU에서 새롭게 채택된 운영세법(operational code)에 의하여 계산. 회원국들이 일종의 공통 규정에 대하여 동의. 이 경우에도 세율은 각 회원국에 의하여 결정
- ③ European Union Company Income Tax (EUCIT); 전 회원국에 적용될 새로운 법인세법(단일 세율 포함)의 제정을 필요로 함. 따라서 회원국들은 재정적인 독립성을 잃게 됨.
- ④ Single Compulsory Harmonized Tax Base (CHTB); 단일 세법이 각 회원국의 법인세법을 대신하고, 역내의 전체 기업에게 적용

단일기업과세로 가기위해서는 무엇이 단일기업인가를 결정하는 문제와 소득 배분의 기준이 되는 요소를 결정하는 문제가 해결되어야 한다. 그런데 이러한 과정은 필연적으로 정치적인 문제이기도 하기 때문에, 단일기업과세에 대한 주된 반대논리는 국제적 정치적 프로세스가 이러한 문제들을 해

13) 홍범교(2004).

14) 김유찬(2005).

결할 수 있을 만큼 충분히 발전되어 있지 않다는 점이다. 결국 이러한 것을 판단할 수 있는 중립적인 중앙기구의 설립이 필요한 것인데, 이런 측면에서 본다면 유럽연합이 가장 가능성이 높다고 하겠다. 또한 각국의 소득금액 계산방식이 서로 다른 것을 통일하기 위해서는 회계기준의 통일이 필요하기도 하다. 유럽에서는 늦어도 2005년까지 자본시장에 참여하는 모든 기업에게 연결재무제표 작성 시 의무적으로 국제회계기준(IAS)을 충족하도록 함으로써 이러한 측면에서도 유럽연합이 다른 지역보다 단일기업과세제도 도입의 실현 가능성이 높다고 하겠다.¹⁵⁾

IV. 한국과 중국의 이전가격과세제도 및 행정의 비교¹⁶⁾

우선 한국과 중국의 이전가격과세와 관련한 제도를 비교해 보면 동 제도의 적용 대상이 되는 관련기업의 범위를 중국의 제도는 한국의 제도보다 폭 넓게 잡고 있다. 일방기업과 타방기업간의 특수관계 존재여부를 판단하는 직간접 지분소유비율의 판단기준을 한국은 50%로 보는 반면 중국은 25%로 보아 훨씬 그 대상 영역이 넓다.

정상가격산출방법은 두 나라가 거의 동일한 방법을 채택하고 있다. 이 것은 두 나라가 모두 동 방법들을 OECD의 기준에서 차용하였기 때문이다. 다만 동 방법을 적용하는 순서의 우선순위는 두 나라가 다소 다르게 규정하고 있으나 그 차이가 실무적으로 큰 중요성을 가지고 있는 것으로 보여지지는 않는다.

실무적으로 납세자에게 매우 중요한 의미가 있는 것이 정상가격산출과 관련하여 납세의무자가 제출하여야 하는 증빙서류의 수준이다. 중국의 경우 명시적으로 법에서 요구하는 증빙서류의 종류는 많지 않은 것으로 보인다. 중요한 자료는 관련기업간 거래의 내용에 대한 표 (한국의 국제거래명세서가 이에 해당됨) 정도이다. 이에 비하여 한국의 과세당국이 요구하는 증빙서류는 이보다 폭이 넓다. 법에서 명시한 것은 국제거래명세서이나 통상적으로 여기에는 국외특수관계자와의 거래손익에 대한 요약 명세서가 포함되는 것으로 본다. 이외에 과세당국은 납세의무자에게 정상가격에 의한 이전가격의 과세조정을 위하여 필요한 자료의 제출을 요구할 수 있도록 규정하고 있다(국제조세조정법 제11조 제2항). 따라서 납세자는 특수관계자와의 거래에 대한 이전가격 산정에 사용된 모든 자료를 작성하여 보관하고 있어야 한다. 국제조세조정법 시행령 제19조 1항에서는 과세당국이 제출을 요구할 수 있는 자료의 범위를 규정하고 있는데 이에 는 각종 거래관련 계약서, 원가계산서, 법인의 조직도, 상호출자현황 등이 포함된다.¹⁷⁾

15) 김유찬(2003) 참조.

16) 중국의 이전가격과세제도는 한상국(2004)과 Daniel Chan(2004)에서 정리된 내용을 중심으로 한국의 제도와 차이를 비교하였음.

17) 국제조세조정법 시행령 제19조 1항에서는 과세당국이 요구하는 제출자료의 범위를 납세의무자 또는 그의 국외특수관계자의 다음 각호의 1에 해당하는 자료로 규정하고 있다.

1. 자산의 양도·매입 등에 관한 각종 관련계약서

따라서 한국의 납세의무자가 중국에 비하여 훨씬 광범위한 자료제출의무가 존재한다고 보여지나 두 나라 모두 최근 자료제출의무를 대폭 강화한 독일의 경우에 비하면 자료제출의무는 그다지 강하지 않다. 독일의 경우 납세의무자가 위의 한국의 경우에서 요구되는 모든 자료의 수준에 추가하여 특수관계자와의 거래에 있어서 각각 사업관계의 틀 속에서 수행하는 기능과 짝어지는 리스크, 가치 창출고리 및 가치창출 기여분에대한 정보를 제공하고 또 납세자가 선택하는 이전가격방법(정상가격)의 적정성에 대한 증명 및 계산근거자료, 비교를 위하여 수집된 독립기업의 가격 자료 등을 제출하여야 한다.

중국은 최근 2004년에 이전가격사전합의제도(APA: Advanced Price Agreement)를 도입하였으며 한국은 이미 오래전에 동 제도가 도입되었다.

다음으로 한국과 중국의 이전가격과세관련 행정을 비교해 보면 최근 중국 과세당국이 외자기업의 이전가격에 대하여 과세를 강화하고 있는 것으로 보인다. 이에 비하여 한국 과세당국 최근 특별한 과세강화의 움직임은 보여주지 않고 있다. 중국은 최근 관련기업간 거래누적액 약 10,000 불 이상의 경우, 서류감사에 기초하여 조정된 증가된 과세소득이 50,000 불 이상의 경우, 조세피난처에 소재하는 기업과 거래하는 경우, 그리고 관련기업과의 거래를 공개하지 않거나 허위신고의 경우, 정상가격기준을 제시하지 않는 경우 등에 대하여는 10년을 소급하여 이전가격에 대한 조사를 하겠다고 발표하였는바 이는 외국인기업입장에서 볼 때 상당히 부담스러운 조치라고 보여지며 외국기업의 입장에서 볼 때 중국 과세당국이 납세자에게 법적인 안정성이라는 중요한 공공재를 공급할 의사가 있는지 의심하게 하는 대목이다.

-
2. 제품의 가격표
 3. 제조원가계산서
 4. 특수관계가 있는 자와 특수관계가 없는 자를 구별한 품목별 거래명세표
 5. 용역의 제공이나 기타 거래의 경우에는 제1호 내지 제4호에 준하는 서류
 6. 법인의 조직도 및 사무분장표
 7. 국제거래 가격결정자료
 8. 특수관계가 있는 자간의 가격결정에 관한 내부지침
 9. 당해 거래와 관련된 회계처리기준 및 방법
 10. 당해 거래와 관련된 자의 사업활동내용
 11. 특수관계가 있는 자와의 상호출자현황
 12. 법인세 및 소득세 신고시 누락된 서식 또는 항목
 13. 기타 적정가격 산출을 위하여 필요한 자료..

V. 한국과 중국의 이전가격과세제도의 개편 방향

1. 외국인자본에 대한 적절한 세무조사정책

소국개방경제(Small Open Economy)의 틀에서 볼 때 다국적기업의 조세회피에 대한 자본수출국의 적절한 세무조사정책은 세무조사를 강화하는 것이다.¹⁸⁾ 다국적기업의 조세회피는 두 가지 측면에서 국민소득에 영향을 주기 때문이다. 즉 국내투자를 감소시키고 해외투자를 증대시키는 방향으로 투자재원의 배분을 왜곡시켜 국가경제의 효율성을 저해하고 동시에 조세회피비용을 부담시킨다.¹⁹⁾ 이에 비하여 자본수입국의 적절한 세무조사정책은 반드시 세무조사를 강화하는 방향이 아니다. 자본수입국에서의 다국적기업의 성공적인 조세회피는 자본수출국의 경우와 달리 국내투자를 증가시키는 방향으로 작용한다. 그러나 해당 국가에 조세회피비용을 부담시킨다는 점은 동일하다.²⁰⁾

한국의 경우 현재 직접투자자만 보면 자본수출이 자본수입을 초과하므로 통계적으로는 순자본수출국에 해당한다. 그러나 간접투자(외국인의 국내주식투자와 해외자금의 차입)를 같이 감안하면 자본수출국이라고 말하기 어렵다. 한국의 국가경제가 외국인투자의 증감에 의하여 큰 영향을 받으므로 자본수출과 자본구입규모의 비교와 관계없이 자본수입국의 입장이 더 중요하다고 보여진다.

중국의 경우 기본적으로 자본수출국보다 자본수입국으로서의 입장이 더 뚜렷하다고 보여진다. 그러나 중국의 세계자본시장에서의 위치는 소국개방경제의 모형에 담기에 적합하지 않으므로 위의 결과를 중국의 경우에 적용시키기에는 다소 조심스러운 접근이 필요하다.

이러한 제약에도 불구하고 위의 분석 결과를 한국과 중국에 적용시킨다면 다국적기업의 이전가격조작을 통한 조세회피에 대한 한국과 중국의 적절한 세무조사정책은 다음과 같이 요약될 수 있을 것이다. 한국과 중국 모두 자본수입국의 입장에서 고려하는 것이 국가경제에 중요하므로 다국적기업의 이전가격조작을 통한 조세회피 행위에 대하여 강력하게 세무조사를 행하여 외국인투자가 감소하게 될 정도가 되면 국가경제에 불리하다. 반면에 다국적기업의 조세회피비용은 궁극적으로는 국내 거주자에게 귀착되므로 다국적기업의 조세회피 행위에 대하여 인내하는 정책이 바람직한 것도 아니다.

18) 그러나 다국적기업의 조세회피동기를 완전히 제거할 정도로 많은 비용을 들여 세무조사를 강화하는 것은 최적정책은 아니다.

19) 조세회피비용은 외국인투자자가 세부담을 감소시키기 위하여 지불한 것으로 명목상 국민소득 계정에는 나타나지 않으나 궁극적으로 외국인 투자자가 요구하는 수익률의 변화를 통하여 국내거주자에게 귀착된다.

20) 안중석/최준욱(2003)에서 분석된 결과임. 동 저자는 소국개방경제의 이론적 틀에서 다국적기업의 조세회피 및 이에 대한 조세제도의 변화와 세무조사의 변화가 국민경제에 미치는 효과를 분석함.

2. 한국과 중국의 이전가격과세제도의 개편방향

앞에서 살펴본 바와 같이 전세계적으로 전통적인 이전가격과세제도의 적용에 대한 회의가 점점 하고 있으나 단기적인 미래에 전통적인 이전가격과세제도를 FA로 대체하게 될 수 있을 만큼 국제간에 합의가 이루어질 수 있을 것으로 보이지 않는다. 따라서 한국과 중국은 단기적으로는 전통적인 이전가격과세 방식인 독립기업간원칙의 적용상의 문제점을 보완하고 장기적으로는 FA에 도입에 대한 대비가 있어야 할 것이다.

가. 독립기업간원칙 적용을 위한 제도적 보완

다국적기업의 이전가격조작을 통한 조세회피에 대한 한국과 중국의 적절한 세무조사정책은 가능하면 조세회피를 억제하도록 하되 세무조사로 인하여 외국인투자가 감소하게 될 정도의 세무조사는 하지 않는 것이다. 이러한 측면에서 이전가격과세제도와 관련하여 시사하는 바는 이전가격과세 분야에서 한국과 중국에서 외국인투자자에게 법적인 안정성을 제공하는 것이 시급하다는 것이다.

한국과 중국은 공통적으로 외국인투자자들에게서 법적인 안정성이 부족한 나라로 지적받고 있다. 법에서 명시된 것 이상의 요구를 과세당국이 행하고 과세당국이 납세자의 권한을 침해하는 방향으로 재량권을 행사한다는 지적을 받는다. 앞에서 살펴 본바와 같이 독일과 같은 나라는 법에서 과세당국이 요구할 수 있는 자료를 상세히 명시하고 있다. 그 자료의 범위는 한국과 중국의 과세당국이 요구할 수 있는 자료의 범위를 훨씬 넘어서는 것이다. 반면에 독일의 과세당국은 이 범위를 넘어서서 재량적으로 납세자에게 추가적인 자료를 요구하지는 않는다. 이에 비하여 한국과 중국은 법에서 규정한 제출자료의 범위는 넓지 않으나 납세자들은 과세당국의 재량적인 요구로 인한 어려움을 자주 호소하고 있다. 따라서 독일에서 납세자들이 누리는 법적인 안정성이라는 공공재의 수준이 한국과 중국보다 높은 것으로 보인다. 이 수준이 외국인 납세자들에게는 투자여부를 결정하는데 매우 중요할 수 있다.

중국의 경우에는 이외에도 법적인 안정성을 부정적으로 평가하게 하는 다른 측면이 존재한다. 일정한 조건이 충족되는 거래나 기업에 대하여 과거 10년에 대하여 소급하여 이전가격과세를 조사하겠다는 정책이 과연 법적인 근거가 가능한 것인지 의심스럽다.

따라서 한국과 중국의 과세당국은 납세자들이 준비하여야 하는 최대한의 자료를 법에서 제시하고 그 이상 행정당국이 재량적인 요구는 하지 않는 것이 적절하다. 중국이 최근에 도입한 APA제도 는 외국인투자자에게 최소한의 법적인 안정성 보장을 위한 장치로서 긍정적으로 평가할 수 있다.

나. 미래의 FA 도입에 대한 준비

현재 우리나라의 국제조세조정에 관한 법률에서 규정하고 있는 독립기업간 원칙이 전세계적으로 학계와 실무업계에서 거세게 도전받고 있다. 정상가격 원칙의 실현을 위한 비교가능한 거래를 찾기가 힘들고 비교가능한 거래를 찾아도 정상가격이라는 것은 특정한 가격이 아니라 필연적으로 일정

한 범위로서 존재하는 것이다. 따라서 이 범위 내에서 정상가격은 납세자와 과세당국간의 일종의 협상과정을 거쳐서 한 특정한 정상가격으로 확정되어야 하는 것이다. 이렇게 본다면 이제까지 OECD에서 애써 무시하여 오던 이익분할법 같은 방법에 비하여 적용이 훨씬 복잡하고 징수 및 납세비용이 높은 것에 비하여 개별거래에 적합하게 과세하여야 한다는 기본적인 취지를 제대로 살리지 못하고 있다고 할 수 있다.

앞으로 국제거래 분야에 대한 단일기업과세제도(formulary apportionment)의 도입 가능성에 대하여 검토해 볼 필요가 있다. 단일기업과세제도는 미국, 캐나다, 독일에서 지방정부차원에서 사용되며 독립가격원칙처럼 현재 국가들 사이에서 과세표준을 분배하는 역할을 수행하지는 않는다. 이는 지금까지 OECD가 단일기업과세제도에 대하여 임의적이고 시장상황을 무시하며, 기업의 개별적 상황에 적절하지 않다고 거부해왔던 탓에 기인한다. 그러나 단일기업과세제도는 이미 OECD에서 인정한 이익분할법과 유사한 제도이다. 경제통합이 활발하게 이루어진 유럽에서는 이러한 필요성에 동감하고, 이를 위하여 단일기업과세제도에 대한 논의가 다시 활발하게 이루어지고 있다. 다만 단일기업으로의 판정, 결정 요소의 선택, 가중치의 결정 등 실무적인 문제부터 과세당국의 입장에서는 재량권의 포기라는 정치적인 의미까지 담고 있어 단기간 안에 국제적으로 적용될 것을 예상하기는 힘들다.

간과할 수 없는 것은 단일기업과세제도가 기업을 위하여 순응비용을 줄여준다는 점에서 의미 있는 개혁이라고 보여지나 이것이 세제경쟁을 야기하고 과세표준을 조작하도록 조장할 수 있다는 점도 놓쳐서는 안 될 것이다. 단일기업과세제도하에서 이전가격문제가 사라진다고 보아서도 곤란하다.²¹⁾ 독립가격원칙 하에서는 개별 국가들은 한계투자(marginal investment)를 유치하려고 경쟁하게 되며 그 투자로부터의 한계수익(marginal return)은 해당국가의 과세표준을 넓혀준다. 그에 비하여 단일기업과세제도하에서는 한계투자의 유치로 인한 혜택은 통합된 소득을 나누기로 한 기준(예를 들어 창출된 부가가치)에 따라 나누어진다. 창출된 부가가치에 따라 나눈다고 하면 개별국가들은 수익성이 낮고 노동집약적인 활동이 부가가치를 많이 창출할 것이므로 이를 유치하려고 애를 쓸 것이다.

또한 단일기업과세제도는 분할요소에 부가가치나 판매액 등이 포함되는 경우 이전가격의 문제를 제거할 수 없다. 법인세 징수행정이 기업의 본부가 있는 나라에서 이루어진다면 그 국가는 세수극대화를 위하여 자국 내에서 가치창출이나 판매액을 극대화시키려고 할 것이다. 이는 관계기업으로부터 원자재나 기타 구매에서 단가를 낮추는 방향으로, 그리고 관계기업으로 판매하는 경우에는 단가를 높이는 방향으로 노력하는 것을 의미한다.

국제사회에서 FA에 대한 논의가 진행되고 미래에 FA가 ALP를 대체할 가능성이 존재하는 이상 한국과 중국의 입장에서는 새로운 논의 주제에 대하여 그 논의가 우리에게 유리하게 진행될 수 있도록 준비하고 진력을 다해야 할 것이다.

한국과 중국이 단일기업 과세제도를 도입하게 될 경우 고려해야 할 사안들은 무엇인가? 단일기업과세제도의 도입을 위해서는 동 제도에서 고려할 분할요소(apportionment factors)를 잘 선택하여야 한다. 현재 분할요소로 제시되는 기준은 자산규모, 부가가치창출, 판매액 및 지불임금 등이 있다. 자산

21) Sunley(2002).

규모(특히 무형재화 등)의 경우 기업활동에서의 기여도와 중요성은 인정받고 있으나 적절한 평가(valuation)의 문제가 존재한다. 부가가치창출에 대해서는 EU위원회를 제외하고는 이를 적절하게 보는 시각은 드물다. 한편 판매액에 대해서는 평가(evaluation)가 상반되며 그에 비하여 지불임금액은 상대적으로 좋은 기준으로 평가를 받고 있다.²²⁾ 어떠한 기준이 선택되느냐에 따라 그리고 개별 국가의 국제사회에서의 위치에 따라 과세수입의 배분이 달라지게 된다.

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

22) Jacobs et al(2004), Weiner(2002), Raedler(2004) 참조.

참고문헌

- 국세청, 2005. “개정세법해설”.
- 김영근, 2003. “국제거래조세”, 세경사.
- 김유찬, 2005. “독일의 최근 국제조세분야의 규범변화”, 『조세학술논집』, 제21집 제1호.
- 김유찬, 2003-06. “독일 및 EU의 회계동향”, FES-Information-Series.
- 안종석/최준욱, 2003. “국제조세 회피의 행태 및 경제적 효과 분석”, 한국조세연구원.
- 오광태, 2004년 8월. “OECD 이전가격 가이드라인에 대한 개정논의 동향”, 『국세월보』.
- 이용섭, 2003. “국제조세”, 세경사.
- 이창희, 2004. “세법강의”, 박영사.
- 한상국, 2004. “중국 조세제도와 대중국 투자기업의 조세문제에 대한 연구”, 한국경제연구원.
- 홍범교, 2004. “국제금융거래에 따른 소득과세의 정책과제와 제도정비”, 한국조세연구원.
- R. Amann/M. Goettsche/F. Stockmann, Summary of Changes in German International Tax Law in 2003, in: *Intertax*, Vol. 32, Issue 5, 2004, 223-231.
- Daniel Chan, Chinese Tax Developments, in: *International Tax Law for Foreign Trade and Investment*, KFA, 2004. 10.15.
- O. H. Jacobs/C. Spengel/A. Schaefer, ICT and Profit Allocation within Multinational Groups, in: *Intertax*, Vol. 32, Issue 6/7, 2004, 268-283.
- KPMG, *Verordnung zu Art, Inhalt und Umfang von Zeichnungen im Sinne des Artikel 90 Abs. 3 der Abgabenordnung*, 28. Okt. 2003.
- J. Owens, Tax Administration in the new Millenium, in: *International Tax Review*, 2002.
- A. J. Raedler, Recent Trends in European and International Taxation, in: *Intertax*, Vol. 32, Issue 8/9, 2004, 365-376.
- E. M. Sunley, *The Pros and Cons of Formulary Apportionment*, Cesifo Forum, Spring 2002, 36-37.

Recent International Experiences and Optimal Transfer Pricing Tax Policy of Korea and China

Kim, Yu-Chan* · Han, Sang-Kook**

—〈Abstract〉—

With the increasing transaction volume between Korea and China it is also increasingly important that these two countries must cooperate in order to fight against tax avoidance of multinational enterprises. In this article we show the Korean Transfer Pricing System and international trends in this area and we try to draw the optimal policy direction.

Korea and China, both of them are the countries, which criticized from foreign investors because of their legal unstability. In some cases in the past the Korean and Chinese Tax Authorities have played their discretionary powers more strongly than the tax codes clearly mean. In the future the Korean and Chinese Tax Authorities have to show clearly in the tax codes what is the maximum of documents taxpayers to deliver and the Tax Authorities have not to abuse their discretionary powers.

The Arm's Length Principle was and is still the Basics of Transfer Pricing Systems in the world but the challenge is strong too. Sooner or later in the future the Arm's Length Principle is likely to be replaced by Formulary Apportionment System. From the perspective of Korea and China what would we do for this new subject and what is better for Korean and Chinese economic interest? In the process of introducing the Formulary Apportionment System the most important thing is to choose the best apportionment factors.

<Key words> tax avoidance, multinational enterprises, transfer pricing system, arm's length principle, formulary apportionment system, apportionment factors.

* Professor, Keimyung University

** Fellow, Korea Institute of Public Finance