



저작자표시-비영리-변경금지 2.0 대한민국

이용자는 아래의 조건을 따르는 경우에 한하여 자유롭게

- 이 저작물을 복제, 배포, 전송, 전시, 공연 및 방송할 수 있습니다.

다음과 같은 조건을 따라야 합니다:



저작자표시. 귀하는 원저작자를 표시하여야 합니다.



비영리. 귀하는 이 저작물을 영리 목적으로 이용할 수 없습니다.



변경금지. 귀하는 이 저작물을 개작, 변형 또는 가공할 수 없습니다.

- 귀하는, 이 저작물의 재이용이나 배포의 경우, 이 저작물에 적용된 이용허락조건을 명확하게 나타내어야 합니다.
- 저작권자로부터 별도의 허가를 받으면 이러한 조건들은 적용되지 않습니다.

저작권법에 따른 이용자의 권리는 위의 내용에 의하여 영향을 받지 않습니다.

이것은 [이용허락규약\(Legal Code\)](#)을 이해하기 쉽게 요약한 것입니다.

[Disclaimer](#)

博士學位論文

國際移轉價格의 課稅當局간
二重課稅에 관한 實證研究



濟州大學校 大學院

貿易學科

邊文泰

2010年 8月

國際移轉價格의 課稅當局간 二重課稅에 관한 實證研究

指導教授 文元錫

邊文泰

이 논문을 經營學 博士學位 論文으로 提出함

2010年 6月

邊文泰의 經營學 博士學位 論文을 確認함

審査委員長 _____

委員 _____

委員 _____

委員 _____

委員 _____

濟州大學校 大學院

2010年 8月

An Empirical Study on Double Taxation
Between Corporation tax and Customs
Arising from the International Transfer Pricing

Mun-Tae Byun

(Supervised by professor Won-Suk Moon)

A thesis submitted in partial fulfillment of the requirement for the degree of
Doctor of Business Administration

2010. 6

This thesis has been examined and approved.

Thesis director, Jung-Bong Hwang, Prof. of International Trade

Myong-Sop Pak

Jong-Sam Park

Yong-Wan Lee

Won-Suk Moon

2010. 8.

Date

Department of International Trade
GRADUATE SCHOOL
JEJU NATIONAL UNIVERSITY

목 차

I. 序論	1
1. 문제제기	1
2. 연구목적	3
3. 연구범위 및 방법	4
II. 移轉價格에 대한 課稅의 理論的 背景	7
1. 이전가격의 개념	7
2. 이전가격의 설정기준	9
1) 시가기준 이전가격	12
2) 비시가기준 이전가격	12
3. 이전가격의 설정요인	15
1) 이전가격설정요인의 선행연구	15
2) 과세당국이 고려하여야 할 이전가격설정요인	18
III. 移轉價格에 대한 課稅當局의 課稅方法	23
1. 이전가격에 대한 관세당국의 과세방법	23
1) 관세평가체제의 연혁	23
2) 이전가격에 대한 관세평가체제 적용요건	29
3) 이전가격에 대한 관세평가방법	42

2. 이전가격에 대한 내국세당국의 과세방법	59
1) 이전가격세제의 연혁	59
2) 이전가격에 대한 이전가격세제 적용요건	63
3) 이전가격에 대한 내국세평가방법	75

IV. 課稅當局간 二重課稅의 概念과 解決方案 考察 94

1. 과세당국간 이중과세의 개념	94
1) 과세당국간 이중과세의 정의	95
2) 과세당국간 이중과세의 발생원인	97
3) 과세당국간 이중과세의 발생영역	98
2. 과세당국간 이중과세의 조정방안	100
1) 이중과세 발생후 조정방안	102
2) 이중과세 발생전 조정방안	105
3. 과세당국간 이전가격과세의 조화방안	113
1) 이전가격과세 적용요건 조화방안	116
2) 이전가격과세 평가방법 조화방안	120
3) 기타 이전가격과세제도 조화방안	128

V. 主要國의 課稅當局간 二重課稅 解決實態 136

1. 주요국의 선정 이유	136
2. 미국	137
1) 미국 관세당국의 이전가격 과세방법	137
2) 미국 내국세당국의 이전가격 과세방법	138
3) 미국의 과세당국간 이중과세 해결실태	139

3. 영국	146
1) 영국 관세당국의 이전가격 과세방법	147
2) 영국 내국세당국의 이전가격 과세방법	147
3) 영국의 과세당국간 이중과세 해결실태	148
4. 캐나다	150
1) 캐나다 관세당국의 이전가격 과세방법	150
2) 캐나다 내국세당국의 이전가격 과세방법	150
3) 캐나다의 과세당국간 이중과세 해결실태	151
5. 호주	153
1) 호주 관세당국의 이전가격 과세방법	153
2) 호주 내국세당국의 이전가격 과세방법	154
3) 호주의 과세당국간 이중과세 해결실태	155
VI. 課稅當局間 二重課稅에 관한 實證分析	158
1. 실증연구 설계와 가설 설정	158
1) 실증연구 설계	158
2) 가설 설정	160
3) 변수의 조작적 정의	168
2. 실증분석의 개요	169
1) 표본 선정	169
2) 자료수집방법	170
3) 설문 구성과 자료 분석방법	170

3. 실증연구결과의 분석	173
1) 표본 특성	173
2) 가설검증 결과	174
3) 분석결과 요약	195
VII. 要約 및 結論	205
1. 연구 요약	205
2. 연구 시사점	209
3. 연구 한계 및 향후 연구방향	211
참고문헌	213
영문초록	221
설문지	228

표 목 차

〈표 II-1〉 이전가격의 설정기준	11
〈표 II-2〉 연구자별 이전가격설정요인의 집계표	16
〈표 II-3〉 이전가격설정요인의 중요도 순위비교	18
〈표 II-4〉 제1방법의 가산요소와 제5방법의 구성요소 비교	54
〈표 IV-1〉 과세당국간 이중과세 해결방안의 분류표	101
〈표 IV-2〉 APA의 신청 및 처리현황	106
〈표 IV-3〉 APR과 ACVA의 신청 및 처리현황	107
〈표 IV-4〉 관세당국과 내국세당국의 이전가격 과세제도 비교	115
〈표 IV-5〉 이전가격과세 조화방안의 구체적 방법	116
〈표 IV-6〉 제2, 3방법과 CUP방법의 비교	122
〈표 IV-7〉 제4방법과 RP방법의 비교	123
〈표 IV-8〉 양 과세당국으로 중복조사를 받은 업체의 애로사항	132
〈표 VI-1〉 설문지 배부 및 회수현황	170
〈표 VI-2〉 설문지 추정항목의 구성	171
〈표 VI-3〉 가설별 척도 및 분석방법	172
〈표 VI-4〉 응답자의 인구통계학적 분포	174
〈표 VI-5〉 이전가격설정기준과 과세당국간 관련성	175
〈표 VI-6〉 이전가격설정요인의 중요도와 과세당국간 관련성	176
〈표 VI-7〉 이전가격 평가의도와 과세당국간 관련성	177
〈표 VI-8〉 산출된 정상가격과 과세당국간 관련성	177
〈표 VI-9〉 이전가격 평가방법과 과세당국간 관련성	178
〈표 VI-10〉 이전가격거래의 고난이 평가분야와 과세당국간 관련성	179
〈표 VI-11〉 이중과세 발생인식의 과세당국간 차이	180
〈표 VI-12〉 이중과세 발생인식의 이전가격경력별 집단간 차이	181
〈표 VI-13〉 이전가격과세의 불일치 경험과 과세당국간 관련성	182

〈표 VI-14〉 이전가격과세의 불일치경험과 이전가격경력별 집단간 관련성	182
〈표 VI-15〉 이전가격과세의 조화에 대한 과세당국간 차이	183
〈표 VI-16〉 이전가격과세의 조화에 대한 이전가격경력별 집단간 차이	184
〈표 VI-17〉 이중과세 해결방안의 과세당국간 차이	185
〈표 VI-18〉 이중과세 해결방안의 이전가격경력별 집단간 차이	185
〈표 VI-19〉 사후조정방안의 과세당국간 차이	186
〈표 VI-20〉 사후조정방안의 이전가격경력별 집단간 차이	186
〈표 VI-21〉 사전조정방안의 과세당국간 차이	187
〈표 VI-22〉 사전조정방안의 이전가격경력별 집단간 차이	188
〈표 VI-23〉 적용요건 조화방안의 과세당국간 차이	189
〈표 VI-24〉 적용요건 조화방안의 이전가격경력별 집단간 차이	189
〈표 VI-25〉 평가방법 조화방안의 과세당국간 차이	190
〈표 VI-26〉 평가방법 조화방안의 이전가격경력별 집단간 차이	191
〈표 VI-27〉 기타 이전가격과세 조화방안의 과세당국간 차이	192
〈표 VI-28〉 기타 이전가격과세 조화방안의 이전가격경력별 집단간 차이	193
〈표 VI-29〉 이전가격 과세시 평가방법의 난이도	194
〈표 VI-30〉 이전가격과세에 대한 이견사례의 발생사유	194
〈표 VI-31〉 이전가격과세에 대한 이견사례의 미발생사유	195
〈표 VI-32〉 가설검증결과의 요약(1)	200
〈표 VI-33〉 가설검증결과의 요약(2)	201
〈표 VI-34〉 과세당국간 이중과세 조정방안의 중요도 순위비교	202
〈표 VI-35〉 과세당국간 이전가격과세 조화방안의 중요도 순위비교	203

그림 목 차

〈그림 I-1〉 연구 설계도	6
〈그림 III-1〉 통계학적 사분위값	75
〈그림 III-2〉 CUP방법에 의한 정상가격 산출방법	77
〈그림 III-3〉 RP방법에 의한 정상가격 산출방법	80
〈그림 III-4〉 CP방법에 의한 정상가격 산출방법	83
〈그림 III-5〉 PS방법에 의한 결합이익 산출방법	87
〈그림 III-6〉 TNM방법에 의한 정상가격 산출방법	89
〈그림 IV-1〉 과세당국간 이중과세의 발생영역	99
〈그림 IV-2〉 ACVA를 통한 APA의 정상가격 인정절차	109
〈그림 VI-1〉 실증연구의 모형	159

I. 序 論

1. 문제제기

최근 세계경제가 개방화, 글로벌화되어 감에 따라 다국적기업의 수가 급격히 증가하고 있고 다국적기업 산하 특수관계기업간 국제거래도 더욱 빈번해지고 있다. 다국적기업은 해외직접투자에 의하여 생성되어 해외직접투자를 주된 활동으로 하는 조직으로, 1900년에는 대략 3천개 정도가 존재하고 있다가 1970년에는 7천개에 근접했고 1990년에는 3만개, 2000년 이후에는 6만3천개 이상이 전 세계를 뒤 덮고 있다(Medard Gabel and Henry Bruner, 2003, p.2).

다국적기업은 가장 값싸게 제품을 만들 수 있는 곳에서 생산을 하고, 가장 값싸게 자본을 차입할 수 있는 곳에서 조달하며, 가장 적게 세금을 낼 수 있는 곳으로 소득을 이전시키며, 가장 큰 환차익과 자본수익을 기대할 수 있는 방향으로 자금을 이동시킨다(안세영, 1998, p.18). 이러한 다국적기업과 그 산하 특수관계기업간 또는 특수관계기업들간에 설정되는 가격을 이전가격(transfer price)이라고 하는데, 다국적기업은 본질적으로 해외특수관계기업들과 이전가격을 적절히 설정하여 기업전체의 세후 순이익을 극대화하고자 한다.

다국적기업의 이전가격은 외부 공개된 시장에서 결정된 시장가격이 아니라 다국적기업이 자의로 설정한 일종의 내부관리가격으로, 다국적기업이 어떤 이전가격을 선택하느냐에 따라 다국적기업의 본사와 해외특수관계 자회사간 이익이 달라질 뿐만 아니라 해외직접투자 본국과 해외직접투자 유치국의 稅入에도 직접적으로 영향을 미친다(UNCTAD, 1999, p.3). 이러한 문제 때문에 각국의 과세당국은 일찍부터 다국적기업의 이전가격에 대하여 관심을 가져 왔다. 이전가격은 각국 과세당국의 입장에서 보면 다국적기업에 대한 과세권 확보 문제이다. 과세당국은 다국적기업이 임의로 혹은 정책적으로 설정한 관리가격인 국제이전가격을否認하고 외부 정상적 시장에서 결정된 시장가격 즉, 특수관계가 아닌 독립기업

간 가격(arm's length price)으로 과세함으로써 과세당국의 과세권을 보호하고자 한다. 그러나 국제이전가격을 부인하고 정상가격으로 과세하려는 각국 과세당국의 입장은 필연적으로 두 가지 측면의 二重課稅(double taxation) 문제를 야기할 수밖에 없다.

첫 번째는 해외직접투자 본국과 해외직접투자 유치국의 내국세당국간 이중과세 문제이다. 조세법적 표현을 빌리자면, 원천지 과세관할권과 거주지 과세관할권의 중복적인 행사에 따른 국제이중과세이다. 두 번째는 물품을 수입하는 국가, 일반적으로 해외직접투자 유치국으로, 해외직접투자 유치국의 관세당국과 내국세당국간 이중과세 문제이다. 후자의 과세당국간 이중과세 문제의 원인은 관세당국의 경우 다국적기업이 판단한 수입이전가격을 부정하고 수입정상가격을 높게 평가하려는 반면, 내국세당국의 경우에는 다국적기업의 수입이전가격을 부인하고 수입정상가격을 낮게 평가하려는 각 과세당국의 상반된 의도에서 비롯된다.

현재 대부분의 선진국과 개발도상국은 자국의 무역상대국과 조세조약을 체결하는 방식으로 전자의 이중과세 즉, 국제 이중과세의 문제를 해결하려고 하고 있다. 현재 전 세계에는 약 2,000여 개의 조세조약이 체결되었으며, 그 숫자는 점점 증가하고 있다(Arnold Brinan J. and McIntyre Michael J., 2002, p.35). 특히, OECD라는 국제기구가 각국 내국세당국에 OECD 모델조세조약과 이전가격지침 등을 제공하여, 국제 이중과세 문제해결은 이제 눈앞에 와 있다고 해도 과언이 아니다. 그러나 후자의 이중과세 즉, 관세당국과 내국세당국간 이중과세의 문제는 일부 선진국에서만 그 해결방안을 모색하고 있을 뿐이다. 2006년과 2007년에 세계 각국의 관세를 관장하는 국제기구인 WCO와 세계 각국의 내국세를 관장하는 국제기구인 OECD가 합동 컨퍼런스를 개최하였으나, 과세당국간 통일된 과세체계가 필요하다는 데에 인식을 같이 했을 뿐 특별한 해결방안을 제시하지 못하였다. 우리나라의 경우도 관세당국과 내국세당국간 통일된 과세체계의 필요성을 인식하고 있지만 아직까지 이러한 문제를 명쾌하게 해결하는 방안을 찾지 못하고 있다. 따라서 관세당국과 내국세당국이 다국적기업의 수입이전가격 거래에 대해 어떻게 과세하기 때문에 과세당국간 이중과세가 발생하는지 그리고 과세당국간 이중과세 해결방안은 무엇인지 등에 대하여 연구가 필요하다.

2. 연구목적

다국적기업의 이전가격을 과세할 목적으로 산정하는 기준으로, 현재 관세당국과 내국세당국은 양자 모두 정상가격을 원칙으로 하고 있다. 다만, 관세당국은 WTO가 정한 관세평가규범에 따라 정상가격을 산출하고 내국세당국은 OECD가 정한 내국세평가규범에 따라 정상가격을 산출한다. 그 정상가격을 산출하는 방법과 각 평가규범에 접근하는 방법 등이 달라 동일한 수입이전가격 거래에 두 가지 정상가격이 존재하게 되는 것이다. 관세당국은 수입물품의 과세가격을 가급적 높게 산정하여 관세수입을 올리려 할 것이므로 고평가된 정상가격을 가지며, 내국세당국은 수입물품의 정상가격을 가급적 낮게 산정하여 과소 산출된 비용으로 과세대상 소득을 많게 할 것이므로 저평가된 정상가격을 가지게 된다. 이러한 상황에서 다국적기업은 항상 관세당국과 내국세당국간 이중과세의 부담을 지닐 수밖에 없다.

따라서 본 연구는 다국적기업의 이전가격에 대한 관세당국과 내국세당국의 상이한 과세방법이 어떠한 이중과세를 발생시키는지 확인하고, 그 관세당국과 내국세당국간 이중과세를 조정할 수 있는 방안 또는 그 과세방법 등을 조화할 수 있는 방안을 적극 모색하였다. 이 연구를 통하여, 납세의무자가 불만을 토로하는 과세당국간 이중과세에 대해 하나의 조정방안을 제공하는 한편, 관세와 법인세가 각각 다른 과세당국에서 취급됨으로써 발생하는 이전가격 과세방법상 불일치 문제에 대해서도 조화할 수 있는 방안이 제공될 수 있을 것으로 기대한다. 이러한 맥락에서 본 연구의 구체적인 목적은 다음과 같다.

먼저, 다국적기업의 이전가격 개념을 알아보고 국내외 선행연구들을 중심으로 이전가격 설정기준과 설정요인을 확인한 후, 본 연구에 사용할 설정기준과 설정요인을 확정한다. 또한 다국적기업의 이전가격설정기준과 설정요인에 대하여 관세당국과 내국세당국이 다르게 인식하는지 혹은 같게 인식하는지 실증분석도 이루어질 것이다.

둘째, 이전가격에 대한 과세방법을 관세당국과 내국세당국으로 나누어 비교 분석한다. 과세당국간 이전가격의 과세요건과 평가방법에 있어서 유사한 점이 많이

있음에도 불구하고, 실제 정상가격 산출결과에서는 다르게 나타나고 있다.

셋째, 과세당국간 이중과세의 발생 원인을 알아보고 그 이중과세를 조정하는 방안과 이전가격과세를 조화하는 방안을 제시하는 동시에 주요국의 과세당국간 이중과세 해결실태를 알아본다. 연구자는 과세당국간 이중과세를 해결할 수 있는 방안으로 20가지를 제시하였는데, 그 20가지 해결방안은 조정방안 5가지와 조화방안 15가지로 나누었다.

마지막으로, 과세당국간 이중과세에 대해 설문조사를 실시하여, 양 과세당국이 이중과세 조정방안과 이전가격과세 조화방안 중 어떠한 방안에 대해 중요도를 보이는지 분석하는 동시에 실증분석을 위해 설정한 연구가설도 검증하였다.

따라서, 본 논문의 연구목적은 국제이전가격의 과세당국간 이중과세 발생 원인과 그 이중과세 발생의 인식정도에 대해 과세당국간 차이를 보이는지 알아보는 동시에, 실증적 연구를 통해 과세당국간 이중과세의 해결방안을 제시하는데 있다.

3. 연구범위 및 방법

본 연구는 최근 국제거래의 주요한 형태인 다국적기업의 본사와 자회사간 또는 산하 자회사간 수입이전가격 거래와 관련된 이중과세의 문제를 다룬다. 다국적기업의 이전가격거래로 발생하는 이중과세의 유형은 두 가지가 있다. 둘 또는 그 이상의 국가가 동일한 납세자의 동일과세기간내 동일과세소득에 대하여, 한 국가는 소득의 원천지가 자국임을 근거로, 다른 국가는 납세자가 자국의 거주자임을 근거로, 각각 과세관할권을 주장하는 경우에 발생하는 “국제 이중과세”는 본 논문에서 제외하고자 한다. 그러나 국제 이중과세의 문제를 해결하는 방법으로서 최근 각광받고 있는 이전가격 사전약정제도(Advance Pricing Arrangement)와 상호합의절차(Mutual Agreement Procedure) 등은 관세당국과 내국세당국간 이중과세의 문제 해결에도 중요한 수단으로 작용할 것이므로 이에 대한 연구는 빼놓지 않았다.

다국적기업의 이전가격에 대한 내국세당국의 과세조정 대상은 유·무형자산,

용역 및 자본 등의 모든 국제거래가 포함되나, 관세당국의 과세조정 대상은 유형 자산 및 유형자산과 관련된 권리사용료 등의 용역에 한정되므로 유형자산과 유형자산 관련 일부 용역의 수입거래를 제외하고는 사실상 이중과세의 위험에 노출되지 않는다. 또한 다국적기업의 이전가격에 관련된 내국세는 여러 가지 세목이 있으나, 이 논문에서는 다국적기업의 수입이전가격 거래에 대한 과세방법의 문제를 주로 다루게 되므로 관세와 법인세를 중심으로 고찰하였다.

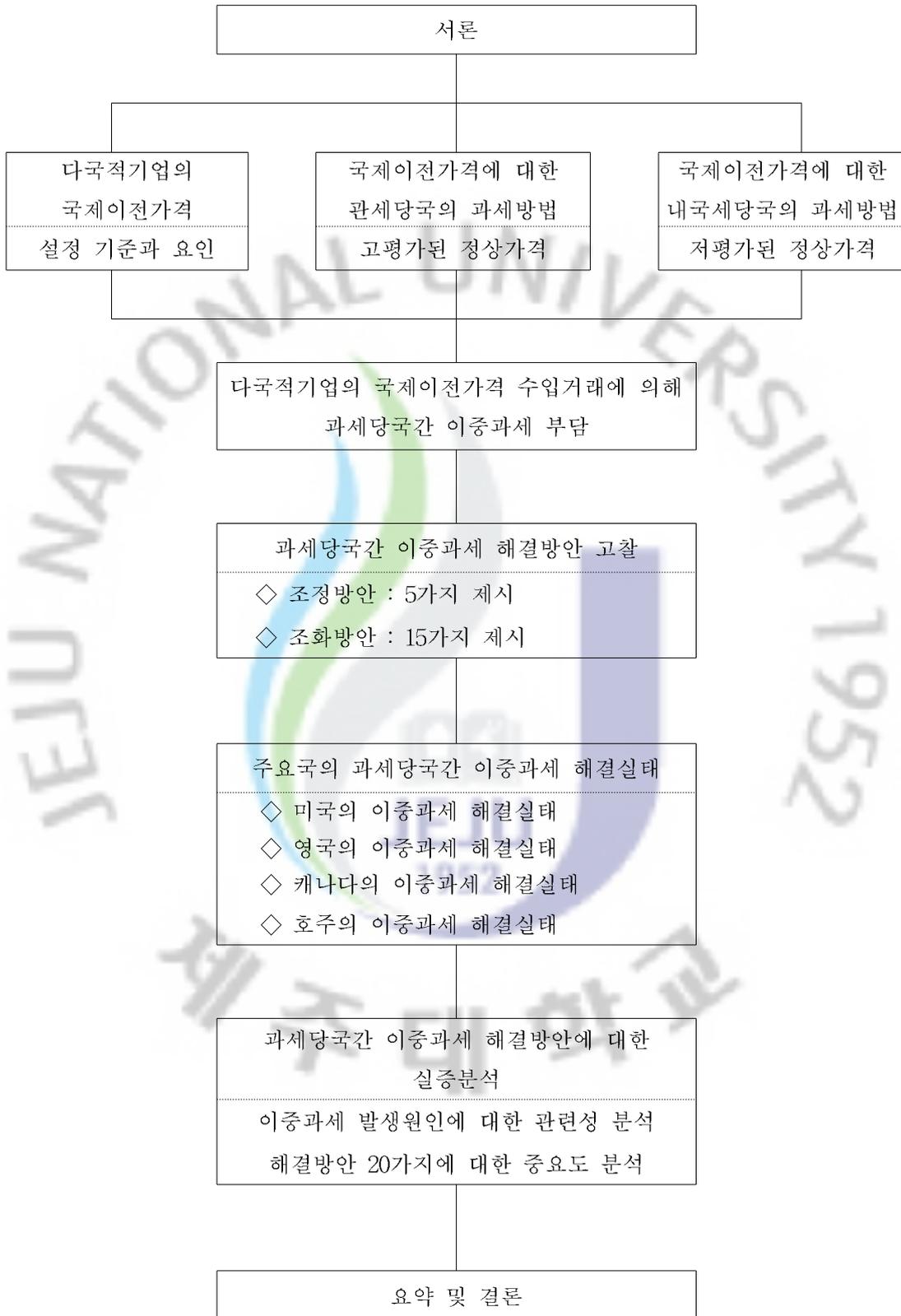
이상에서 제시한 연구대상과 범위를 고찰함에 있어서, 본 논문의 체계는 서론과 결론을 포함하여 모두 7장으로 구성되어 있다. 제1장 서론에서는 문제제기, 연구목적, 그리고 연구범위 및 방법 등에 관하여 기술하였다. 제2장에서는 다국적기업의 이전가격에 대한 과세의 이론적 배경으로써 이전가격 설정기준과 설정요인에 대해 기술하였다. 제3장에서는 관세당국의 관세평가세제와 내국세당국의 이전가격세제를 중심으로 살펴보고 아울러 이 두 가지 제도를 비교함으로써 다국적기업이 과세당국간 이중과세를 부담할 가능성에 대하여 고찰하였다.

이러한 과세당국간 과세방법의 전반적 고찰을 바탕으로 제4장에서는 과세당국간 이중과세 개념과 그 해결방안으로 20가지를 제시하였다. 제5장에서는 미국, 영국, 캐나다, 호주 등 주요 선진국가의 과세당국간 이중과세 해결실태를 소개하였다. 제6장에서는 과세당국간 이중과세 해결방안 등에 대해 설문조사를 실시하여, 어떠한 해결방안에 중요도를 보이는지 분석하는 동시에 8가지 가설에 대해 통계 검증하였다. 마지막으로, 제7장에서는 문헌연구와 실증분석을 바탕으로 관세당국과 내국세당국간 이중과세의 해결방안을 요약 제시하였으며, 연구의 한계와 향후 연구방향에 대해서도 기술하였다.

한편, 본 논문의 연구방법론으로는 이중과세에 대한 문헌연구와 설문조사에 의한 통계분석을 병행하였다. 이전가격에 대한 과세당국의 평가방법에 대해서는 주로 법적 제도적 연구를 실시하였고, 과세당국간 이중과세의 해결방안에 대해서는 조정방안과 조화방안으로 분류한 후 관세당국과 내국세당국에 근무하면서 실제로 이전가격 과세업무를 경험한 이전가격 전문가를 대상으로 설문조사를 실시하였다. 설문조사의 결과분석은 사회과학 통계패키지 SPSS for Windows Release ver. 15.0을 이용하였다.

이상 본 논문의 전체적인 연구 설계도를 보면 <그림 I-1> 과 같다.

〈그림 I -1〉 연구 설계도



II. 移轉價格에 대한 課稅의 理論的 背景

1. 이전가격의 개념

다국적기업의 국제거래 증가로 인하여 본지사간 물품과 용역의 이전은 오늘날 무역에서 흔히 볼 수 있는 일이고, 다국적기업 전체의 공동 목적을 위하여 산하 관계기업간에 이전되는 물품과 용역의 가격을 다국적기업 본사가 기획하는 국제 경영전략도 일상적인 무역관행이 되었다.

이전가격이란 다국적기업 산하 관계기업간 물품 또는 용역을 이전할 때 통상적인 시장거래가격에 의하지 아니하고 다국적기업 전체의 목적을 달성하기 위하여 의도적으로 책정된 가격을 의미한다. 이를 한마디로 요약하면 다국적기업의 내부거래에 적용되는 가격으로 정의된다(D. K. Dolan, 1990, p.212). 다국적기업은 왜 시장거래가격과는 별개로 이전가격을 설정하는 것인가? 이전가격이 시장거래가격과 별개로 성립될 수 있는 근거는 바로 다국적기업들이 생산하거나 판매하는 제품 및 용역이 일반적으로 독점이윤을 낼 수 없는 즉, 완전경쟁시장의 제품 및 용역이 아니기 때문이며, 또한 다국적기업이 수평적으로 수직적으로 유기적인 연관을 갖고 운영될 때에는 그룹을 이루는 개별 기업들이 이루는 성과의 단순한 총합 이상의 효과 즉, 시너지 효과를 내기 때문이다(장덕렬, 1993, p.278).

사실 이전가격의 기원은 관리회계분야의 동일 기업내 사업부 상호간에 적용하는 기업내부가격인 대체가격으로, 그 개념의 연장이 이전가격이 되었다. 이전가격은 원래 한 기업 내에서 사업부 상호간에 재화나 용역을 수수할 때 적용되는 내부가격(intra-company price)을 의미하였으나 최근에는 관련기업간에 재화나 용역의 授受價格인 기업간 가격(inter-company price)으로 사용되고 있다(이용섭, 2005, p.658).

특히, 이전가격 중 일방의 거래당사자가 국경을 넘어 설립된 해외자회사인 경우, 이러한 해외 관련기업간 거래에서 설정된 가격을 국제이전가격이라고 하며

본 논문에서 사용한 이전가격의 개념은 국제이전가격을 의미한다¹⁾.

대체가격은 사업부의 업적평가 등을 목적으로 하는 내부정보이지만, 이전가격은 다국적기업 내 관계기업간의 거래이며 관세의 과세가격, 해외자회사의 과세소득 산정과 결부되는 제도적인 정보이다(矢内一好, 1999, p.7). 즉, 대체가격과 달리 이전가격은 다국적기업이 관세 또는 법인세의 세율을 감안하여 최적의 이전가격을 설정함으로써 다국적기업의 전체적인 조세 부담을 줄이는 것을 가능하게 해 준다. 특히 법인세 측면에서 보면, 다국적기업은 동일기업 집단내 기업간 물품 및 용역의 거래가격을 의식적으로 설정하여 과세소득을 이전함으로써 조세회피가 가능하다. 따라서 세계 각국 내국세당국에서는 일찍부터 법인세 회피를 방지하기 위한 제도의 하나로서 이전가격제도를 채택하였다.

이전가격 문제를 세법에 최초로 입법 조치한 국가는 1915년의 영국이었다(Jill C. Pagan and J. Scott Wilkie, 1993, p.17). 그러나 영국은 탈세방지 차원에서 해외자회사에 대한 소득이전의 억제용으로 대강만 입법해왔고 오히려 다국적기업간의 소득결정 목적으로 수입과 비용의 배분에 관한 사항을 구체적으로 입법화한 나라는 미국이었다(김광운, 1995, p.11). 미국의 이전가격제도와 관련된 최초의 근거규정은 1928년 미국 내국세법(Internal Revenue Code : 이하 “IRC”라고 한다.) 제45조이다. 이 법조항은 1954년 IRC 전면개정으로 IRC 제482조로 변경되어 현재에 이르고 있다.

이 규정은 1917년 미국 재무부 시행령(Treasure Regulation) 제41호에 의해 도입된 연결납세제도를 기원으로 한다. 당시 미국은 제1차 세계대전으로 인한 막대한 재정지출을 보전하기 위해 1917년부터 초과이윤세를 부과하게 되는데 이 때 소득금액에 따른 누진세율이 적용되자 기업들이 회사를 분리시키고 그들 관계회사간에 거래가격을 적절히 조작하여 세액을 최소화하려는 움직임이 있었다. 이에 따라 1917년 재무부시행규칙 제41호가 제정되었고, 그 시행규칙에 근거한 연결초과이윤세의 부과에 위헌소송이 제기됨에 따라 1918년 IRC 제240조로 법률화하였다. 그 후 1921년 초과이윤세가 폐지되고 선택적 연결납세제도 등을 시행하였으

1) 이전가격은 국내 특수관계기업간 거래에서 일어나는 국내이전가격(domestic transfer price)과 해외 특수관계기업간 거래에서 일어나는 국제이전가격(international transfer price)로 구분되나, 본 논문에서는 법인세 측면의 이전가격 뿐만 아니라 관세 측면의 이전가격도 강조하고 있으므로 이전가격의 개념을 국제이전가격으로 통일하여 사용하였다.

나, 1928년 IRC에서는 모·자회사간 이윤조작의 규제장치로 1921년의 회계연결방식 대신에 소득분배방식인 이전가격체제가 도입되었다(井上久彌, 1997, pp.35~40).

현재 이전가격체제는 선진국 내국세당국 뿐만 아니라 다수의 개발도상국도 이 체제를 국내법으로 규정하고 있다. 각국 내국세당국이 체결하는 조세조약에 특수관계기업 조항을 두어 관련자간 이전가격을 규제하는 장치가 마련되어 있다.

또한 각국의 관세당국도 1977년도에 들어서 세계관세기구의 前身인 관세협력이사회에서 다국적기업의 이전가격이 국제무역에 미치는 영향성을 검토하기 시작하였는데, 이러한 思考는 GATT 제7조의 이행에 관한 협정(Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade)으로 이어졌다. 1994년 WTO 출범에 따라 현재 관세당국의 국제이전가격에 대한 과세는 GATT 신평가협정에 의해 이루어지고 있다.

이전가격 거래에 대한 취급과 관련하여 내국세당국과 관세당국의 규범은 공동 목표를 가지고 있다(J. M. Jovanovich, 2002, p.7). 관련자간 거래가격을 제3자간에 동일하거나 또는 유사한 거래가격 즉, 독립기업간 가격²⁾과 비교하여 양자간에 가격차이가 있을 경우, 관련자간 거래가격을 이전가격설정으로 판단하여 그 가격을 부인하고 과세당국이 판단한 시장거래가격으로 과세한다.

2. 이전가격의 설정기준

이전가격을 주체적으로 설정하고 이를 회계 처리하는 것은 처음부터 납세의무자인 다국적기업이고, 그 기업의 이전가격설정기준은 특수관계자 거래에서 항상 초점이 되어 왔다. 그러나 이전가격설정은 다국적기업의 목적과 상황에 따라 다르게 적용하는 것으로서 매우 복잡하고 다양하며, 학문적으로도 여러 학자가 다

2) arm's length price는 fair market value, open market value, price actually paid or payable 등과 같은 개념이지만 혼용되고 있다(Richard T. Ainsworth, 2007), 본 논문에서도 각 세법의 번역상 또는 적절한 의미 전달상 독립기업(간) 가격, 공정시장가격, 시장(거래)가격, 실제지불가격, 정상가격 등을 혼용하였다.

양한 이전가격설정기준을 제시하고 있으나 다국적기업이 실제로 어떤 방법을 적용하는지 정확히 파악하기 어렵다. 따라서 Roger Y. W. Tang(1979, p.9)에서는 다국적기업의 이전가격설정은 전통적으로 비밀스럽다고 하고 있다. 나중에 알게 되겠지만, 과세당국도 다국적기업의 이전가격설정기준을 애써 찾지는 않는다. 납세의무자인 다국적기업이 설정한 이전가격에 대한 과세당국의 조정방법은 기업에 의해 이미 정해진 이전가격이 세무기준에 근거한 가격 즉, 독립기업간 가격과 비교하여 높거나 낮으면 당해기업이 기업회계기준에 따라 작성한 재무제표를 조정하는 것이 아니라 세법상 과세표준을 조정한다. 따라서 다국적기업이 국제경영 전략의 일환으로 채택한 이전가격설정기준을 과세당국이 애써 찾을 필요는 없고, 설정기준에 의해 이미 회계처리된 이전가격이 세무기준에 타당한지 여부만 파악하면 된다.

일반적으로 다국적기업이 채택하고 있는 이전가격 설정기준은 시장가격 기준과 비시장가격 기준으로 구분할 수 있다. 이러한 것은 이전가격의 조작가능성 정도에 따라 구분하는 것으로 일반적으로 시가기준 이전가격은 객관적으로 제3자가 인정할 수 있는 공개시장에서 합리적으로 결정되는데 반하여, 비시장가격 기준은 일정한 기준이 없이 기업이 어느 방법을 사용하느냐에 따라 달라질 수 있으므로 객관성과 합리성이 결여되기 때문에 조작한 것으로 간주하는 것이다(이정기, 1996, p.15). 시장가격 기준을 세분화하면 시장가격, 조정시가(시가-판매비), 재판매가격(시가-통상이윤)으로 나눌 수 있고, 비시장가격 기준은 원가기준, 협의 가격기준, 공헌도기준, 이원가격기준, 수학적 프로그래밍 등의 방법으로 나눌 수 있다. 이전가격 설정기준의 세부사항은 <표 II-1> 과 같다.

〈표 II-1〉 이전가격의 설정기준

1. 시장을 기초로 한 방법(market-oriented methods)
A. 시장가격(market price)
B. 조정된 시가(adjusted price, 시가 - 판매비)
C. 재판매가격(resale price, 시가 - 통상이윤)
2. 원가를 기초로 한 방법(cost-oriented methods)
A. 경제적 원가를 기초로 한 방법(economic cost-oriented methods)
1) 한계원가(marginal cost)
2) 기회원가(opportunity cost)
B. 회계원가 혹은 원가가산방법(accounting cost or cost-plus methods)
1) 증분원가(incremental cost)
2) 표준변동원가(standard variable cost)
+ 원가공헌마진(the cost contribution margin)
3) 원가(cost) + 이익(margin)
3. 협의가격(negotiated price)
4. 공헌도가격(contribution price)
5. 이원가격(dual price)
6. 수학적 프로그래밍(mathematical programming)
A. 분해법(decomposition)
B. 선형프로그래밍(linear programming)
C. 목표프로그래밍(goal programming)
D. 기타 방법(other method)

자료 : Roger Y. W. Tang, Transfer Pricing Practices in the United States and Japan, 1979, p.10 and p.61.

Fortune지가 발표한 미국의 500대 기업을 대상으로 이전가격 설정기준을 조사한 Roger Y. W. Tang(1993, p.71)에 의하면 시가기준이 45.9%, 비시가기준이 54.1%(원가기준 41.4%, 협상가격 12.7%)로 나타났다. 이 연구 결과는 한국의 해외투자기업을 대상으로 조사한 이인재(1992, p.62)에서도 이와 아주 유사하게 밝혀졌다³⁾. 공헌도기준과 수학적 프로그래밍은 공헌도를 산출하거나 업적평가의 방법을 수학적으로 적용하기 곤란하여 실제로는 거의 사용하지 않는 것으로 알려져 있는데, 이들 연구에서도 공헌도기준과 수학적 프로그래밍을 이전가격 설정기준으로 채택하여 활용하는 기업은 없었다.

3) 시가기준이 45.5%, 비시가기준이 54.5%(원가기준 51.5%, 협상가격 3%)로 조사되었다.

1) 시가기준 이전가격

시가기준 이전가격이란 다국적기업이 외부시장을 이용하여 제품(상품)이나 서비스를 제3자와 거래할 경우 형성되는 가격을 의미한다. 즉, 시가란 공개시장에서 팔리는 물품이나 서비스의 거래가격으로 이것은 일반적인 시장거래에서 형성되는 가격을 검토함으로써 확인할 수 있다(G. Shillinglaw, 1983, pp.20~22). 이 기준은 과세당국이 다국적기업의 이전가격을 조정할 때 원칙적으로 사용하는 방법으로, 관세당국의 동종동질물품 또는 유사물품의 거래가격방법 및 내국세당국의 비교가능제3자가격방법과 유사하다.

이전가격 설정기준으로서 시가기준은 Jack Hirshleifer (1956, pp.174~175)에서 처음 주장하였는데, 그는 중간제품 시장이 경쟁적이면 이전가격은 시가기준이어야 하고 그 시장이 완전 경쟁적이지 않으면 한계원가 기준의 이전가격을 채택하여야 한다고 제안하였다.

시가기준으로 국제이전가격을 설정하는 경우 대개는 기업 외부와의 실제거래로 확인된 금액을 국제이전가격으로 사용하나 때때로 시가에서 판매비를 차감한 순실현가능가치(net realizable value : NRV), 즉 판매비차감 시가를 사용하기도 한다. 그 이유는 특수관계회사간 내부거래를 실시하는 경우 외부거래를 하는 경우에 비하여 판매비를 절감할 수 있기 때문이다. 또한 다국적기업은 취득시에 인식된 원가가 측정치로서 무의미하고 최종생산물의 판매가격만이 가장 확실한 물품의 평가기준이 될 경우에는 재판매가격이 도입될 수 있는데, 시가에서 차감하게 되는 기업의 기대이익에는 통상적으로 매출총이익율, 영업이익율, 자본이익율 등이 사용된다. 이 기준들은 이전가격에 대한 관세당국의 평가방법인 공제가격방법 및 내국세당국의 평가방법인 재판매가격방법과 유사하다.

2) 비시가기준 이전가격

비시가기준 이전가격이란 다국적기업이 처해 있는 여러 가지 상황 즉, 기업의 내외부 환경변화에 따라 시가가 아닌 다른 가격으로 거래하는 것을 말한다. 이러한 비시가기준 이전가격은 공개시장의 가격을 토대로 이전가격을 설정하는 것이

아니라 기업에서 필요시 임의적으로 설정하는 가격이므로 과세당국의 이전가격 평가방법과 합치할 가능성이 희박하다.

다국적기업이 비시가기준으로 이전가격을 설정하는 경우, 대체적으로 기업의 원가계산에 의해서 산출된 금액을 사용하지만, 때로는 원가기준이 아닌 협의가격 기준, 이원가격기준 및 기타의 기준을 적용하여 이전가격을 설정하기도 한다.

(1) 원가기준

세계 각국의 과세당국에서는 다국적기업들이 특수관계자거래시 시가기준을 사용하도록 간접적으로 요구하고 있다⁴⁾. 그러나 다국적기업은 다음과 같은 이유 때문에 원가기준을 사용하기도 한다. 우선, 과세당국과 달리 기업에서는 처음부터 간접비 배부, 제조원가명세서 작성 등 원가관련 회계를 처리하므로 기업 입장에서는 원가를 파악하기 쉽고 이해하기 좋으며 사용하기 간단하다. 다음으로, 물품에 대한 외부시장이 존재하지 않아 시가를 형성하지 못하는 경우 비시가기준 중 원가기준이 가장 논리적이고 세무기준과도 어느 정도 합치할 가능성이 있다⁵⁾. 마지막으로, 원가에 일정한 이익을 가산한 가격을 특수관계자 거래시 채택함으로써 해외관계기업의 이익관리나 업적평가를 쉽게 할 수 있다.

그러나 원가기준만을 이전가격설정기준으로 사용하면 공급하는 자회사는 이전되는 물품에서 이익을 인식할 수 없으므로 공급하는 자회사에 별다른 동기를 부여할 수 없다. 따라서 다국적기업은 이러한 원가기준의 문제점을 해소하기 위하여 이익가산 원가기준으로 이전가격을 설정하는 경우가 많다⁶⁾. 하지만 이러한 다국적기업의 자의적 이익가산은 과세당국의 원가평가방법인 산정가격방법이나 원가가산방법에 의해 받아 들여지지 않을 것이라는 데에 문제가 있다.

4) 다국적기업이 세무기준에 적합한 이전가격을 설정하는 경우에는 장기간에 걸친 이전가격의 세무조사(관세당국의 경우에는 관세조사라고 한다)로 인한 세무사·관세사 등의 전문가 조력비용, 조사에 입회하는 사원의 인건비, 가산세 등의 추가적 부담을 절감할 수 있다.

5) 원가기준은 관세당국의 이전가격 평가방법인 산정가격방법(computed value method)과 내국세당국의 이전가격 평가방법인 원가가산방법(cost plus method)과 합치할 가능성이 있다.

6) Roger Y. W. Tang(1993, p.71)에 의하면 비시가기준 54.1% 중 이익가산 원가기준이 26.8%로 나타났고, 이 인제(1992, p.62)에서도 비시가기준 54.5% 중 이익가산 원가기준이 27.3%로 나타났다. 이는 다국적기업이 원가기준 중 이익가산 원가기준을 가장 많이 활용하고 있음을 보여주는 수치이다.

(2) 협의가격기준

협의가격(negotiated price)이란 공급 법인(일반적으로 모회사)와 구매 법인(일반적으로 자회사)이 협의하여 결정하는 가격을 말한다. 이 기준을 사용하면 시가 기준과 마찬가지로 해외자회사의 자율성을 보장할 수 있게 된다. 그러나 협의가격을 이용하여 특수관계자 거래시 모기업과 해외관계기업의 경영진에 의해 자의적으로 이전가격을 설정하게 되므로 공정한 가격결정이라고 볼 수 없으며 현지법인 소재국의 세무조사 또는 관세조사를 받을 가능성이 높다.

(3) 이원가격기준

이원가격(dual price)을 사용하면 모기업과 해외관계기업이 자신의 이익만을 위해 행동하는 문제를 해결할 수 있다. 이원가격을 특수관계자 거래시 사용한다면 구매 법인은 구입물품에 대한 원가를 지불하고, 공급 법인은 원가에 이익 상당에 해당하는 허용치를 가산하여 판매함으로써 하나의 이전가격은 목표일치성을 위하여 사용되고, 다른 하나의 이전가격은 동기부여의 목적으로 사용될 수 있는 장점이 있다. 그러나 이 기준도 협의가격과 마찬가지로 이익에 상당하는 허용치가 자의적으로 결정되었다고 볼 수 있으므로 현지법인 소재국의 세무조사 또는 관세조사를 받을 가능성이 높다.

(4) 기타의 가격기준

기타의 이전가격 설정기준으로는 공헌이익법에 의한 방법과 분해법, 선형프로그래밍, 목표프로그래밍 등과 같은 수학적 프로그래밍이 있는데, 공헌도기준 측정의 어려움과 수리적 프로그래밍의 실제 사용상 계산의 어려움 등으로 인해 기업들은 거의 사용하지 않는 것으로 알려져 있다.

공헌이익법은 기업전체의 공헌이익을 일정한 기준에 의하여 배분하여 이전가격을 설정하는 방법으로, 이 방법을 사용하고자 하는 경우에는 기업의 회계시스템이 표준원가시스템으로서 비용의 차이분석이 가능하며 공헌도를 측정할 수 있

어야 한다. 수학적 프로그래밍은 생산설비가 제한되어 있는 상황에서 자원을 어떻게 배분하여야 할 것인가에 대한 가격설정 방법이다. 이 방법은 기업목표의 최적화, 즉 이용 가능한 한정자원으로 이익의 극대화 및 생산비용의 최소화를 달성하기 위하여 가장 합리적인 생산계획을 결정하는데 이용된다.

3. 이전가격의 설정요인

1) 이전가격설정요인의 선행연구

다국적기업의 이전가격은 시장거래가격에 의해서 결정되는 것이 세법상 원칙이지만, 다국적기업은 실제로 기업의 내부요인과 외부요인을 고려하여 이전가격의 적정 수준을 설정한다. 기업의 내외부 환경변수들은 설정요인을 연구한 학자에 따라 다양하게 나타났으며, 환경변수의 重要度도 시대에 따라 혹은 연구한 학자에 따라 약간의 차이가 있었다.

이전가격설정 환경변수에 관한 대표적인 실증연구로서는 Jeffrey S. Arpan(1972), Roger Y. W. Tang(1979, 1993), Seung H. Kim and Stephen W. Miller(1979), Jane O. Burns(1980), 권의만(1986), 손창남(1989), 박경열(1990), 이인재(1992), 류지호(1995), 이정기(1996), 서광석(1996), 김춘원(1999) 등을 들 수 있다. 이들의 연구에서 다양하게 도출된 환경변수를 유사한 개념끼리 그룹화하는 작업⁷⁾을 거치더라도, 이전가격 설정요인의 제 변수는 국가간 법인세율의 차이, 현지법인 소재국의 관세율과 법규, 현지법인 소재국 통화의 환율변동, 현지법인 소재국의 인플레이션율, 전사적 이익극대화, 해외자회사의 업적평가, 이익 또는 배당금의 송금제한 등 40개 이상인 것으로 조사되었다. 이들의 연구에서 채택한 이전가격 설정에 영향을 미치는 환경변수를 연구자와 함께 표시하면 <표 II-2> 와 같다.

7) 연구자는 손창남(1989)의 “원재료 및 노무비의 가격변동”을 박경열(1990), 이인재(1992)의 “원자재의 안정적 공급 또는 확보”와 동일한 변수로 인식하였고, 손창남(1989)의 “상품의 수요”를 Seung H. Kim and Stephen W. Miller(1979)의 “현지국의 시장조건”과 동일한 변수로 인식하였다. 또한 류지호(1995)의 “현지국의 종교적 갈등”을 박경열(1990)의 “컨트리 리스크(country risk)”와 동일한 변수로 인식하였다.

〈표 II-2〉 연구자별 이전가격 설정요인의 집계표

구 분	연구자												합계
	(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f)	(g)	(h)	(i)	(j)	(k)	(l)	
① 관세율 및 관세법규	√	√	√	√	√	△	√	√	√	△	√	√	11
② 현지국의 수입규제(쿼터규제)		√	√	√	√	△	√	√		√	√	√	9.5
③ 현지국의 환율변동	√	√		√		√	√	√	√	√	√		9
④ 현지국의 인플레이션	√	√			√	√	√	√	√	√	√		9
⑤ 해외자회사의 경쟁력 강화	√	√		√		√	△	√		√	√	√	8.5
⑥ 해외자회사의 적정현금흐름 유지	√	√	√	√				√	√	√	√		8
⑦ 관계기업의 업적평가		√			√		√	√	√	√	√	√	8
⑧ 이익 또는 배당금의 송금제한		√	√		√		√	√	√	√	√		8
⑨ 전사적 이익극대화		√			√		√	√	√	√	√	√	8
⑩ 국가간 법인세율 및 법인세법 차이	√	√			√			√	√		√	√	7
⑪ 반덤핑 법규		√			√			√	√	√	√	√	7
⑫ 국유화 및 몰수위협	√	√				√	√		√	√			6
⑬ 현지국과의 우호적 관계유지		√				√	√	√		√	√		6
⑭ 이전거래 규모		√					√		√	√		√	5
⑮ 반트러스트 법규		√			√			√	√			√	5
⑯ 모기업의 자금사정			√					√	√		√	√	5
⑰ 외환규제	√		√	√					√	√			5
⑱ 현지국의 법인세			√	√		√	√			△			4.5
⑲ 현지국의 정치적 안정(컨트리 리스크)							√		√	√		√	4
⑳ 해외자회사 현지파트너와 이해관계		√				√			√	√			4
㉑ 원자재의 안정적 공급 및 확보						√	√	√			√		4
㉒ 현지국 경제조건(경제안정)				√					√			√	3
㉓ 본국의 법인세			√	√					√				3
㉔ 현지국 합작투자 규제			√		√				√				3
㉕ 현지국의 재무보고 규정		√								√		√	3
㉖ 본국의 수출유인(현지국에대한시장전략)				√	√				√				3
㉗ 해외자회사의 시장(점유율) 확대							△		√	√			2.5
㉘ 본국의 정부보조(수출보조금)	√								√				2
㉙ 로얄티, 수수료 규제		√							√				2
㉚ 정부의 규제(기타 행정적 규제)						√	√						2
㉛ 해외자회사의 적정 이익				√					√				2
㉜ 가격규제				√								√	2
㉝ 현지국 시장조건				√		√							2
㉞ 합작투자 비율									√				1
㉟ 본국의 기타 과세				√									1
㊱ 자본비용						√							1
㊲ 해외자회사의 현지자금조달 필요		√											1
㊳ 본국의 해외직접투자 요건		√											1
㊴ 기술적 조건						√							1
㊵ 조직의 집권화 정도												√	1
㊶ 생산능력의 극대화					√								1

주 : (a) J. S. Arpan(1972), (b) R. Y. W. Tang(1979, 1993), (c) S. H. Kim and S. W. Miller(1979),
 (d) J. O. Burns(1980), (e) 권의만(1986), (f) 손창남(1989), (g) 박경열(1990), (h) 이인재(1992),
 (i) 이정기(1996), (j) 류지호(1995), (k) 서광석(1996), (l) 김춘원(1999), △ = 0.5√

손창남(1989)은 “관세” 환경요인을 “수입쿼터”와 함께 하나의 환경변수로 그룹화하여 “법인세” 환경변수보다도 높은 중요도로 보였다. 류지호(1995)은 “관세” 환경요인을 “현지국의 세법”과 함께 하나의 환경변수로 그룹화하여 18개 환경변수 중 해외투자기업의 경우 “회사전체이익의 증가” 환경변수 다음으로 중요도를 보였고, 외국인투자기업의 경우 “회사전체이익의 증가”와 “자회사의 경쟁력 강화” 환경변수 다음으로 중요도를 보였다. 이전가격설정 환경변수를 연구한 학자 대부분은 “관세” 환경변수를 단일 환경변수로 간주하고 있으며 이전가격설정에 있어서 중요한 요인변수로 분석되고 있다.

사실, 이러한 환경변수에 관한 실증연구 이전에도 이전가격설정 환경요인에 관한 이론적 고찰은 있었지만 그 당시에는 대체적으로 법인세가 가장 큰 고려요인의 하나로 간주되어 왔다. 예를 들어 J. Shulman(1967, pp.69~76)은 국가간 법인세율 차이를 이용하기 위하여 또는 해외자회사의 경쟁지위를 강화하기 위하여 어떻게 이전가격을 사용할 수 있는지를 설명하였다.

그러나 Jeffrey S. Arpan(1972)에 의해서 시작된 환경변수에 관한 실증연구를 통하여 이전가격설정의 환경변수로서 법인세 이외의 다른 요인도 이전가격설정에 많은 영향을 준다는 사실이 입증되었다. 특히, 미국과 일본의 이전가격설정 실태를 연구한 Roger Y. W. Tang(1979)에서는 일본과 미국 소재의 다국적기업 모두가 가장 중요한 변수로 “전사적 이익극대화”를 고려하고 있음을 발견하였다. 과거 이론적 고찰에 의해 가장 중요시되었던 “국가간 세율과 세법의 차이”는 미국 다국적기업의 경우 4위로 고려하는 반면, 일본 다국적기업의 경우는 14위로 중요 요인으로 고려하지 않은 것으로 조사되었다. 이러한 이전가격설정요인의 중요도는 1990년에 다시 20개의 똑같은 환경변수들을 분석한 결과, 변수들의 중요도에 있어 몇몇 변수를 제외하고는 비슷한 양상을 보였다(〈표 II-3〉 참조).

〈표 II-3〉 이전가격 설정요인의 중요도 순위비교

순위		변수	점수	
1990년	1977년		1990년	1977년
1	1	전사적 이익	4.04	3.94
2	4	국가간 법인세율 및 법인세법규의 차이	3.45	3.06
3	2	이익 또는 배당금의 송금제한	3.32	3.24
4	3	해외자회사의 경쟁적 지위	3.31	3.16
5	6	소재국의 관세율과 관세법규	3.04	2.99
6,7,8	8	로얄티 또는 경영자문료에 대한 소재국의 규제	2.90	2.85
6,7,8	11	소재국과의 양호한 관계유지	2.90	2.75
6,7,8	9	해외자회사의 적정한 현금흐름	2.90	2.83
9	7	소재국의 수입규제	2.71	2.89
10	5	해외자회사의 업적평가	2.69	3.01
11	16	해외자회사의 지역자금조달 필요성	2.61	2.40
12	12	소재국 통화의 평가절하 및 재평가	2.44	2.71
13,14	15	소재국의 반덤핑법규	2.38	2.45
13,14	20	소재국의 반트러스트법규	2.38	2.14
15	17	해외자회사 현지파트너와의 이해관계	2.36	2.30
16	10	소재국의 해외자회사에 대한 재무제표 보고규정	2.34	2.78
17	14	해외자회사와 이전거래 규모	2.31	2.53
18	13	소재국의 인플레이션율	2.24	2.57
19	19	소재국의 물수위험	2.01	2.23
20	18	해외직접투자에 대한 본국의 규정	1.94	2.27

자료 : Roger Y. W. Tang, Transfer Pricing in the 1990s - Tax and Management Perspectives, 1993, p.89.

2) 과세당국이 고려하여야 할 이전가격설정요인

과세당국은 다국적기업이 이전가격을 설정할 때 여전히 법인세 이외의 요인으로 의거하여 이전가격을 설정하고 있음을 인정하지 않는 경향이 있다(장덕렬, 1993, p.283). 더 나아가 이전가격설정 그 자체를 조세포탈(tax fraud) 또는 조세회피(tax avoidance)의 문제와 직결된다고 생각하는 경향이 있다⁸⁾. 독립기업 상호

8) 다국적기업 및 내국세당국을 위한 이전가격 지침(Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) 1.2에서는, 이전가격정책을 조세포탈 또는 조세회피의 목적으로 사용되더라도 이전가격설정 자체를 조세포탈 또는 조세회피의 문제로 혼동해서는 아니 된다(The consideration of transfer pricing should not be confused with the consideration of problems of tax

간 거래에서 사용하는 물품 또는 용역의 거래가격은 보통 시장원리에 의해 결정되지만 특수관계기업 상호간 거래에서는 관계기업이 시장원리에 따르고자 하더라도 외부시장의 힘에 직접적으로 영향을 받지 않는 경우가 있다. 예를 들어 다국적기업이 신상품을 개발하여 그 산하 관련기업에 수출하는 경우 사실상 그 상품에 시장원리는 존재하지 않는다. 따라서 과세당국은 특수관계기업이 그들의 이익을 조작하기 위하여 이전가격 거래를 한다고 자동적으로 추정해서는 안 되며 여러 가지 요인에 의하여 다국적기업이 이전가격을 설정하고 있음을 인식하여야 한다.

다국적기업 및 내국세당국을 위한 이전가격 지침(Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations)에서는 다국적기업이 이전가격을 설정할 때 과세당국이 고려할 요인으로 법인세 이외에 관세, 반덤핑관세, 환율, 가격규제, 적정현금흐름 유지, 모기업 수준의 자회사 수익성 등을 예시하고 있다⁹⁾. 이 고려요인은 <표 II-2>를 보면 알 수 있듯이 다수의 연구자들이 채택한 이전가격 설정요인의 범위 내에 있으므로, 연구자는 과세당국이 다국적기업을 관세조사하거나 세무조사할 때 고려하여야 할 이전가격 설정요인으로 7개를 확정하였다.

(1) 국가간 법인세율 및 법인세법규 차이

전사적 이익극대화를 추구하는 다국적기업은 상대적으로 법인세율이 낮은 국가에 가능한 한 많은 이익을 남기도록 이전가격을 설정한다(L. Copithorne, 1972, pp.50~62). 즉, 모기업보다 법인세율이 높은 국가에 소재하는 해외자회사에 대해서는 높은 가격으로 물품을 수출하여 자회사의 이익을 회수하고 법인세율이 낮은 국가에 소재하는 해외자회사에 대해서는 낮은 가격으로 물품을 수출하여 각국 내국세당국으로부터 징수당하는 과세소득을 최소화함으로써 다국적기업 전체의 이익극대화를 달성할 수 있다.

fraud or tax avoidance, even though transfer pricing policies may be used for such purposes)고 내국세당국에 권고하고 있다.

9) Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 1.4

따라서 해외자회사 소재국과 해외투자 본국간에 법인세율 및 법인세법의 차이는 다국적기업진체로서의 조세부담을 최소화하기 위한 유용한 도구로서 사용되기 때문에 이전가격 설정시 매우 중요한 환경변수가 된다. 이전가격설정 환경변수에 대한 실증 연구를 하는 학자들은 약간의 용어 사용상의 차이점을 제외하고 법인세를 항상 이전가격 설정요인으로 채택해 왔다.

(2) 소재국의 관세율 및 관세법규

이전가격설정시 관세 영향의 고려는 이전가격설정 환경변수에 대한 실증 연구를 하였던 학자들 모두가 논의하고 있다. 관세는 기업의 비용을 증가시키고 이익을 감소시킴으로써 소재국내 해외자회사의 경쟁력에 좋지 않은 영향을 줄 수 있다. 이러한 악 영향은 물품의 실제가격 보다 가격을 낮게 책정함으로써 그 효과를 줄일 수 있고 수입관세도 회피할 수 있게 된다. 그러나 관세는 그 국가의 법인세와 밀접한 관계를 갖고 있어, 관세당국에 관세를 적게 내기 위해 모기업이 수출이전가격을 낮게 하면 해외자회사의 이익이 증가하게 되나 해외자회사 소재국 내국세당국에 납부해야 할 법인세는 커지게 된다. 이것은 관세의 크기와 법인세의 크기가 반비례한다는 의미이며, 관세와 법인세를 담당하는 관세당국과 내국세당국의 세수가 상반되어 각 과세당국이 자신의 세목만을 최대로 징수하고자 할 경우에는 다국적기업에 이중과세의 부담을 줄 수도 있다.

국제이전가격이 법인세와 관세에 미치는 영향에 대해서는 많은 학자들에 의해 연구되어 왔다. T. Horst(1971, pp1059~1072)에 의하면 법인세율의 차이가 관세율의 차이보다 작을 때는 국제이전가격은 낮아지는 경향이 있는데 이는 관세부담이 증가하기 때문이라고 주장하였다.

(3) 소재국의 반덤핑 법규

덤핑방지법은 소재국이 자국내에서 물품과 서비스의 공정한 무역질서를 확립하려는 제도이다. 예를 들어 모기업이 해외자회사로 하여금 국제경쟁력을 강화시키고 소재국 시장에 침투하기 위해 물품과 서비스의 가격을 낮게 책정하는 경우

가 있다. 이 때 소재국은 이러한 행위를 규제하기 위해 덤핑방지법 등을 강화하여 자국의 특정산업과 기업들을 보호하기도 한다. 우리나라의 경우 반덤핑 법규는 “불공정무역행위 조사 및 산업피해구제에 관한 법률”과 “관세법”으로 이분화되어 덤핑에 대한 조사와 관정은 무역위원회에서 담당하고 반덤핑관세의 부과는 기획재정부와 관세청에서 하도록 하고 있다.

(4) 소재국의 환율변동

현지국의 환율변동은 이전가격설정 환경변수에 대한 실증 연구를 하였던 학자들 대부분이 이전가격설정 환경변수로 채택하고 있으며 그 중요도는 대체적으로 중간 수준 이하로 조사되었다¹⁰⁾. 그러나 T. Itagaki(1979, pp.437~448)에서는 환율변동이 다국적기업이 이전가격 설정에 중요한 요인으로 작용하는 것으로 나타났다.

최근 다국적기업들은 외환업무에 많은 관심을 갖고 독립된 부서를 설치하여 환율변동에 따른 기업의 이익변화에 관한 대책을 수립하고 있다. 다국적기업은 화폐가 평가 절하되는 추세에 있는 국가로부터 회사이익을 다른 국가로 이전시킴으로써 실질적인 회사이익의 감소를 방지하기 위하여 수출이전가격과 수입이전가격을 설정하려고 할 것이다.

(5) 소재국의 가격규제

소재국의 가격규제는 제조원가나 수입가격에 대해 일정한 이윤부가율로 가격을 제한하는 제도이다. 예를 들어 의약품과 같은 제품에 대해 최고가격이 고시되어 있고 판매가격은 수입가격 또는 제조원가에 의하여 결정되는 경우 다국적기업은 완성품 또는 원재료의 수입원가를 높은 수출이전가격으로 설정함으로써 이윤의 폭을 증대시킬 수 있다. 따라서 소재국에서의 가격규제는 다국적기업의 이전가격설정에 있어서 하나의 요인이 된다.

10) Roger Y. W. Tang(1979, 1993)에서는 채택된 환경변수 20개 중 12위 수준의 중요도를 보였고 Jane O. Burns(1980)에서는 채택된 환경변수 14개 중 12위 수준을 보였으며, 이정기(1995)에서는 채택된 환경변수 25개 중 8위, 서광석(1996)에서는 채택된 환경변수 15개 중 8위의 중요도로 나타났다.

미국에 본사를 두고 있는 다국적기업들이 해외 자회사와 거래할 때 이전가격 설정요인을 연구한 Jane O. Burns(1980)에서는 채택된 환경변수 14개중 8위의 중요도를 보였으며, 한국 해외투자기업의 이전가격설정요인을 연구한 김춘원(1999)에서는 채택된 환경변수 15개중 9위의 중요도를 보여 소재국의 가격규제는 전반적으로 중간수준의 중요도를 가진 것으로 조사되었다.

(6) 적정현금흐름 유지

해외자회사로 하여금 현지 시장침투와 경쟁력을 강화시키기 위해 모기업은 물품과 서비스의 수출이전가격을 정상가격 이하로 설정하여 해외자회사의 현금흐름을 원활히 하는 경우가 있다. 특히 해외자회사가 현지금융기관들로부터 현지금융을 받지 못할 만큼 신용도가 좋지 못하거나 여러 가지 이유로 모기업이 해외 자회사에 대하여 지급보증을 제공하지 못할 경우에는 이전가격 설정을 통해 해외자회사의 자금사정을 원활히 할 수 밖에 없다.

(7) 모기업 수준의 자회사 수익성

국제이전가격 설정전략은 모기업 수준의 자회사 수익성을 보장하기 위해서도 사용된다. 즉, 주식이 상장된 다국적기업의 해외자회사는 주주들로부터 모기업 수준의 높은 수익성을 실현하도록 압력을 받는다. 따라서 해외자회사를 지원하기 위해 모기업은 정상가격 이하로 물품과 서비스에 대한 이전가격을 설정하게 된다. 그러나 해외자회사에서 수익성을 내고 있는 반면 모기업의 수익성이 열악한 경우에는 높은 수출이전가격을 설정하여 이를 해결하고자 하는 경우가 많다.

Ⅲ. 移轉價格에 대한 課稅當局의 課稅方法

1. 이전가격에 대한 관세당국의 과세방법

이전가격에 대한 관세당국의 과세방법은 다국적기업의 이전가격이 통상적인 무역거래경로를 통하여 완전한 경쟁적 조건하에서 판매되거나 판매를 위하여 제의되는 가격인 실제가치(actual value)를 반영한 것이 아니므로 과세가격으로 채택할 수 없다는 것이다. 이는 1947년 GATT설립 당시의 관세평가 정신인 동시에 현재 WTO 관세평가 정신이기도 하다. 물론 그 실제가치가 무엇인가에 대해서는 시대에 따라 약간의 변화가 있었고, 과세가격의 국제 상관행 존중이라는 면에서 구매자와 판매자간의 특수관계가 실제가치를 왜곡하지 않았고 납세의무자인 다국적기업이 그것을 입증한다면 그들간 설정된 이전가격도 과세가격으로 인정되도록 평가협정을 수정하기도 했다. 구매자와 판매자가 특수관계에 있어 그 관계가 그들간의 거래가격에 영향을 주었다면, 그들간에 설정된 이전가격을 부인하고 특수관계가 없는 자들간의 거래가격을 원용해 과세가격으로 사용하는 등 기타 합리적 방법으로 과세가격을 찾아 사용하도록 하는 것이 다국적기업의 이전가격에 대한 관세당국의 관세평가세제이다.

1) 관세평가세제의 연혁

한 국가에서 다른 국가로 물품이 물리적 이동이 이루어진 경우, 물품을 구매하는 기업은 수입국의 관세당국에 관세 과세가격을 신고함으로써 그 물품의 가치를 반영하게 된다. 관세당국은 물품가격에 대한 일정 비율인 종가세율 뿐만 아니라 종가와 종량의 혼합세율도 사용하지만, 세계적 산업화가 진행되면서 각국 관세당국은 종가세(ad valorem duty)에 대한 선호도가 점점 높아지게 되었다. 그 이유는 “물품가격 × 세율”로 세액이 결정되는 종가세 시스템이 수입물품의 가격

변동과 품질평가에 좀 더 융통성 있게 적용되어 각국 정부에 좀 더 확실한 재정적 또는 무역정책적 수단을 제공하기 때문이다.

그러나 각 국가마다 다양하고 자의적인 수입물품에 대한 관세당국의 평가방법 즉, 자의적인 수입물품 과세가격 산정은 국제무역의 글로벌화 또는 자유화로 지속적이고 순조로운 이행에 큰 걸림돌이 되었다. 20세기 초, 이러한 문제점을 개선하기 위해 국제무역업계는 임의적인 평가시스템을 공정하고 중립적인 국제평가시스템으로 대체하는 것을 목표로 여러 가지 연구가 진행되었다¹¹⁾.

(1) 브뤼셀 평가협약

세계 각국은 국가간에 매매되는 물품에 대하여 관세를 인하하여 국제무역을 확대하고자 도모해 왔으며, 또한 수입물품에 대한 과세가격을 결정함에 있어 자의적이고 가공적인 가격을 과세가격으로 결정함으로써 국제 무역의 저해 요인으로 작용되는 것을 방지하기 위한 노력도 지속되어 왔다. 그 결과 1947년 제네바에서 개최된 무역 및 고용에 관한 UN회의(the UN Conference on Trade and Employment)에서 “관세와 무역에 관한 일반협정”(General Agreement on Tariffs and Trade : 이하 “GATT 1947”이라고 한다)이 구체화되었다. 이 GATT 1947 제7조에서는 관세평가에 관한 규정을 두었는데, 제7조의 내용은 기본적으로 관세평가에 적용할 일반원칙을 정한 것으로 그 자체로는 집행력을 가질 수 없었다. 그 이유는 제7조 제1항에서 밝힌 바와 같이 체약국은 제7조 각항에 규정된 평가의 일반원칙을 타당하다는 것으로 인정하고 그 원칙을 실시할 수 있도록 하여야 하는데, 제2항에서 규정하는 “실제가치”의 의미가 너무 추상적이기 때문이다.

GATT 1947 제7조의 제정 이후 관세평가에 관한 국제적인 발전은 유럽관세동맹연구그룹(European Customs Union study group)¹²⁾에 의하여 이루어졌다. 이

11) 국제무역업계는 1927년과 1930년에 국제연맹 주최로 제네바에서 개최된 경제회의에서 특정국가의 평가제도가 공정하지 못한 점에 대하여 어떤 조치를 취해야 한다는 압력을 넣었으나, 이러한 최초의 시도는 보다 상세한 조사가 필요하다는 성명서를 발표하게 하는 정도 이상의 성과를 거두지 못하였으므로 무역업계의 이해관계자들은 조직적인 운동을 계속할 수 밖에 없게 되었다(김기인, 2009, p.10).

12) 이 연구단은 1947년 유럽경제협력위원회(the Committee for European Economic Cooperation)에 참석한 13개 유럽국가들이 연구단을 창설하기로 합의한 데에서 비롯되었다. 1948년 경제위원회와 관세위원회가 설

연구그룹은 1949년 중반 쯤에 GATT 1947 제7조를 구체화하는 평가정의(definition of value)를 완성하였고, 이러한 평가정의를 적용하려는 어떤 국가도 사용할 수 있도록 수정 보완한 후 1950년 12월 15일 브뤼셀에서 “관세목적에 위한 물품의 평가에 관한 협약”(Convention on the Valuation of Goods for Customs Purposes)을 체결하여 1953년 7월 28일부터 발효되도록 하였다. 이 협약을 관세실무에서는 “브뤼셀 평가협약” 또는 “CCC 평가협약”이라고 불리는 데, 이 협약의 부속서로 첨부되어 있는 평가정의¹³⁾가 관세평가에 대한 기본적인 내용을 규정하고 있다. 또한 이 연구단은 브뤼셀 평가협약의 해석과 적용의 통일성을 확보할 목적으로 브뤼셀 평가협약과 같은 날, 같은 장소에서 “관세협력이사회 설립에 관한 협약”(Convention Establishing a Customs Cooperation Council)을 체결하였다.

브뤼셀 평가협약이 제정될 당시 국제무역에 있어서 다국적기업의 이전가격 평가문제는 큰 고려사항이 되지 않았다. 그러나 1970년대에 들어서서는 다국적기업의 수가 7천개에 이르렀고, 본지사간 수출입 거래량도 전세계 무역량에서 차지하는 비중이 높아지기 시작했다. 드디어 1977년에 들어서 관세협력이사회 사무국은 다국적기업의 이전가격이 국제무역에서 있어서 관세의 과세가격에 미치는 영향을 조사하기에 이르렀다(WCO, 2007, p.293).

사실, 브뤼셀 평가협약에 의한 관세당국의 이전가격 평가를 한마디로 말하면 “다국적기업의 본지사간 물품거래는 내부거래로서 공개시장에서 매매된 것이 아니므로 본지사간 가격은 정상가격(normal price)이 아니다”로 표현할 수 있다. 즉, 본지사 관계에 있다는 사실만으로 본지사간 성립된 가격은 과세가격으로 수락할 수 없었다. 더욱이 본지사간 가격을 부인한 후 관세당국이 제시하는 정상가격은 각 국가마다 상이하고 자의적이고 가공된 정상가격 제시로 이어져 국제적 통일성이 결여되었다. 따라서 국제 관세 및 무역업계는 GATT 1947 제7조에 기초하여 좀 더 일률적이고 투명한 국제평가시스템으로 나아가길 희망하였다.

치된 후 경제위원회는 경제협력개발기구(Organization for Economic Cooperation and Development : 이하 “OECD”라고 한다)로 변경되었고, 관세위원회는 관세협력이사회(Customs Cooperation Council : CCC)로 탈바꿈되었다. 이후 관세협력이사회(CCC)는 1995년부터 세계관세기구(World Customs Organization : WCO)라는 working name 사용하기로 하였다.

13) 이를 브뤼셀 평가정의(Brussels Definition of Value : 이하 “BDV”라고 한다)라고 한다.

(2) GATT 평가협정

유럽국가의 주도로 체결된 브뤼셀 평가협약에 의한 관세평가는 인근국가간 경제적 통합관계를 구축할 필요가 있어 자연스럽게 과세가격 기준을 CIF 주의를 채택하였으나 FOB 주의를 사용하는 미국, 캐나다, 호주 등 무역강국은 이 동 협약에 가입하지 않아 관세평가시스템의 국제적인 통일을 기한다는 당초의 취지를 충분히 달성할 수 없었다. 그리고 동 협약의 부속서인 BDV는 가정된 상황에서 평가물품이 팔리게 될 가격을 정상가격으로 사용함으로써 국제 관세 및 무역업계로부터 많은 비판을 받아 왔다.

1973년과 1979년 사이에 관세평가의 역사에 있어 새로운 국면에 접어들게 되었다. 도쿄라운드로 알려진 GATT 제7차 다자간 무역회담이 제네바에서 열리게 된 것이다. 도쿄라운드의 가장 중요한 목표는 “무역장벽의 지속적인 폐지를 통한 국제무역의 확대와 자유화 증대”였다. 이 목표를 성취하기 위한 하나의 방법은 절대적이고 단일한 관세평가 기반위에 좀 더 많은 국가가 사용하는 국제적인 관세평가시스템의 도입이었다.

도쿄라운드의 결과로 “GATT 제7조의 이행에 관한 협정”(Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade : 이하 “GATT 평가협정”이라고 한다)이 1979년 4월 12일 제네바에서 체결되어 1981년 1월 1일 발효되었다. 이 협정의 발효는 브뤼셀 평가협약의 폐지를 의미하는데, GATT 평가협정이 브뤼셀 평가협약과 큰 차이점은 과세가격을 CIF 주의로 하느냐 FOB 주의로 하느냐 하는 것을 각국 국내법이 정하도록 하였고, BDV 상 가격의 관념적 개념¹⁴⁾을 실증적 개념으로 전환한 것이다.

GATT 평가협정에 의한 관세평가는 가능하면 평가될 물품의 실제가격에 기반하고 있어야 한다는 것이다. 이 실제가격은 일반적으로 상업송장(commercial invoice)에 반영되어 있으며 동 협정 제8조에 의한 조정을 받을 수도 있다. 이것

14) 가격의 관념적 개념(notional concept)은 일정한 가정적인 조건(예컨대 구매자와 판매자가 상호 독립되어 있다는 조건) 아래서 평가대상물품이 “판매될 수 있는 가격(price at which goods would be sold)”이 된다. 이에 대해 가격의 실증적 개념(positive concept)은 “실제로 판매된 가격(price at which goods are sold)”을 뜻한다(정정식, 2009, p.81).

이 GATT 평가협정상 과세가격의 제1차적 기초인 거래가격을 의미한다. 거래가격은 평가의 기본적인 방법이며, 전세계 GATT 회원국으로 수입되는 수입물품의 대부분이 이 거래가격 방법을 사용하여 평가되었다. 이 평가협정은 거래가격이 적용될 수 없는 경우, 5가지 대체적 방법이 제공되고 있는데 평가방법은 거래가격과 대체적 방법간에 순서 뿐만 아니라 5가지 대체적 방법간에도 순서대로 고려되어야 한다.

브뤼셀 평가협약에 비해 이 평가협정에 의한 이전가격 관세평가제도가 달라진 것은 본지사 관계에 있다는 사실만으로 본지사간 설정된 가격을 부인하지 말라는 것이다. 좀 더 정확히 표현하면, 본지사간 거래된 물품의 과세가격은 원칙적으로 본지사간의 거래가격으로 하고 만약 실제거래에 있어 그 본지사 관계가 거래가격 결정에 영향을 미쳤다면 거래가격으로 인정하지 않고 5가지 대체적 방법을 순차적으로 적용하라는 의미이다.

(3) WTO 평가협정

GATT 평가협정은 국제적인 관세평가시스템으로서 괄목할 만한 진전이 있었으나 동 협정 가입이 각국 재량에 속하였기 때문에 여전히 가입국의 숫자가 적어 관세평가제도의 국제적 통일을 기한다는 당초 목적에 미흡하였다. 따라서 GATT 체제 아래서의 제8차 다자간 무역협상인 우루과이라운드에서는 GATT 평가협정의 개정문제가 심도 있게 논의되었다. 이 협상과정에서 특히 인도·브라질·케냐 등 개발도상국이 세관의 입증책임을 납세의무자에게 전가하는 문제를 강도 높게 주장하여 입증책임에 관한 결정(decision)¹⁵⁾이 채택되었고 GATT 평가협정도 경미한 내용이지만 일부 개정되는 성과를 이루었다¹⁶⁾. 여기서 중요한 것은 우루과이라운드 결과 탄생한 세계무역기구(World Trade Organization : WTO) 가입을 위하여 “1994년도 관세 및 무역에 관한 일반협정 제7조의 이행에

15) Decision 6.1 Cases Where Customs Administrations Have Reasons to Doubt the Truth or Accuracy of the Declared Value

16) WTO 평가협정은 일반서설(General Introductory Commentary), 24개 조문으로 구성된 4개의 부(Part), 3개의 부속서(Annex)로 구성되어 있다. GATT 평가협정에 비해 달라진 내용은 일반서설 일부와 제19조 내지 제24조의 부분으로, 관세평가협정의 실체인 제1부 관세평가규칙(Rules on Customs Valuation)은 변경된 것이 없다.

관한 협정”(Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade, 1994 : 이하 “WTO 평가협정”이라고 한다)도 동시 가입하도록 하였다는 것이다. 이로써 WTO 평가협정의 가입국이 대폭 증가하여 공정하고 통일되고 중립적인 국제 관세평가시스템이 도입되었다.

WTO 평가협정은 독립된 개별협정인 GATT 평가협정과 달리 WTO 설립협정(Marrakesh Agreement Establishing the World Trade Organization)의 부속협정이라는 점에서 협정으로서의 지위가 다른 뿐 그 구체적인 내용은 이전의 GATT 평가협정과 거의 동일하다. 거래가격은 GATT 평가협정과 마찬가지로 수입물품에 대하여 실제로 지급했거나 지급할 가격을 기반으로 한 기본적인 평가방법이며, 거래가격이 적용할 수 없는 경우에 5가지 대체적 방법이 적용할 수 있다. 5가지 대체적 방법은 동종동질물품의 거래가격, 유사물품의 거래가격, 국내 판매가격 방법, 산정가격 방법, 합리적 방법 등이다.

이전가격에 대한 관세평가 방법도 GATT 평가협정과 동일하다. 즉, WTO 평가협정에서도 본지사 관계에 있다는 사실만으로 이전가격을 부인하지 않고 판매를 둘러싼 상황이 그 본지사간 가격결정 관계에 영향을 미쳤는지를 검토해야 한다. 만약, 다국적기업의 본지사 관계가 거래가격 결정에 영향을 미친 경우에는 거래가격을 과세가격으로 인정하지 않고 동종동질물품의 거래가격, 유사물품의 거래가격, 국내판매가격 방법, 산정가격 방법, 합리적 방법 등을 순차적으로 적용한다.

(4) 우리나라의 관세평가제도

브뤼셀 평가협약은 1968년 4월 16일 국회비준동의를 통과하여 동년 10월 2일부터 우리나라에 발효되었다. 약 16년간 동 협약은 우리나라 관세평가의 헌법적 지위에 있다가 GATT 평가협정의 가입으로 1982년 4월 28일 브뤼셀 평가협약을 탈퇴하였다¹⁷⁾.

GATT 평가협정은 브뤼셀 평가협약에서 동 협정으로 전환됨에 따른 충격을

17) 브뤼셀 평가협약이 조약으로서 우리나라에서 시행된 기간은 1968년 10월 2일부터 1982년 4월 28일까지 약 14년이지만, GATT 평가협정이 관세법에 구체화되어 시행되기 시작한 때는 1984년 7월 1일부터이므로 브뤼셀 평가협약이 실제로 우리나라 관세평가의 헌법적 지위에 있었던 기간은 약 16년이 된다.

완화하기 위하여 5년(GATT 평가협약 제6조는 8년)간의 시행유보 조건으로 1981년 1월 6일 동 협정에 가입하였다. 그러나 우리나라 관세당국은 그 의무시행시기보다 약 1년6개월을 앞당겨 1984년 7월 1일부터 시행¹⁸⁾에 들어갔고 1989년 1월 1일부터 GATT 평가협정 제6조까지 전면 시행¹⁹⁾에 들어갔다.

WTO 평가협약은 1994년 12월 30일 “세계무역기구 설립을 위한 마라케쉬협정”(Marrakesh Agreement Establishing the World Trade Organization)에 가입함으로써 GATT 평가협정이 종료되고 WTO 평가협정이 1995년 1월 1일부터 우리나라에 발효되었다.

우리나라 관세평가제도는 “헌법에 의하여 체결·공포된 조약과 일반적으로 승인된 국제법규는 국내법과 같은 효력을 가진다”는 헌법 제6조 제1항을 굳이 인용할 필요가 없다. 왜냐하면, 관세법이 각 평가협약의 대부분을 그대로 수용하는 과정을 거쳤기 때문이다. 따라서 우리나라 현행 관세법의 과세가격 결정방법은 WTO 평가협정에서 정하는 6가지 방법을 그대로 수용되어 협정 제1조와 제8조는 관세법 제30조(과세가격결정의 원칙)에, 협정 제2조는 관세법 제31조(동종동질물품의 거래가격을 기초로 한 과세가격의 결정)에, 협정 제3조는 관세법 제32조(유사물품의 거래가격을 기초로 한 과세가격의 결정)에, 협정 제5조는 관세법 제33조(국내판매가격을 기초로 한 과세가격의 결정)에, 협정 제6조는 관세법 제34조(산정가격을 기초로 한 과세가격의 결정)에, 협정 제7조는 관세법 제35조(합리적 기준에 의한 과세가격의 결정)에 규정되어 있다.

2) 이전가격에 대한 관세평가세제 적용요건

다국적기업이 관세를 덜 내기 위해 이전가격 설정요인을 적절히 고려하여 특수관계자간 거래시 이전가격을 설정하였다고 모든 이전가격을 부인하고 관세당국이 산출한 정상가격으로 과세하지는 않는다. 즉, 다국적기업의 내부거래에 적용되는 이전가격을 부인하고 관세당국에서 결정한 정상가격으로 과세하기 위해

18) 관세법[법률 제3666호, 1983.12.29, 일부개정] 부칙 제1조(시행일)

19) 관세법[법률 제4027호, 1988.12.26, 일부개정] 부칙 제1조(시행일)

서는 일정한 요건을 충족시켜야만 가능하도록 되어 있다.

관세법에 의하면 구매자와 판매자간에 특수관계가 있어 그 관계가 거래가격 결정에 영향을 미친 경우에 한하여 거래가격을 부인하고 제2방법 이하의 평가방법을 적용하도록 규정하고 있으며²⁰⁾ WTO 평가협정에서는 구매자와 판매자간의 관계가 특수관계에 해당된다는 사실 자체만으로 거래가격을 부인하는 사유가 되어서는 안 되고, 그 특수관계가 거래가격에 영향을 미친 경우에 한하여 거래가격을 채택하지 아니한다고 규정하고 있다²¹⁾. 즉, 거래가격을 부인하기 위해서는 첫째 관세법 및 WTO 평가협정에서 정하는 특수관계자에 해당하여야 하고 둘째 그 특수관계로 인하여 당해 물품의 가격이 영향을 받은 경우이어야 한다.

문제는 위 두 가지 요건의 증명책임자가 누구인가이다. 대법원은 구매자와 판매자 간에 특수관계가 있다는 사실 외에도 그 특수관계에 의하여 거래가격이 영향을 받았다는 점까지 관세당국이 증명하여야 한다고 판결하였다²²⁾. 그러나 WCO 관세평가기술위원회는 예해(Commentary) 14.1 및 사례연구(Case Study) 10.1 등에서 특수관계에 의하여 거래가격이 영향을 받지 않았음을 입증할 책임은 수입자에게 있음을 명확히 하고 있다. 이와 같이 정반대의 법원이 존재하는 이유는 우리나라 관세법규가 WTO 평가협정의 진정한 의미를 받아들이지 못한 원인도 있겠지만 법규 개정과정에서 오류를 범한 사례도 있다²³⁾.

(1) 특수관계에 해당하는지 여부

다국적기업의 이전가격을 부인하고 관세당국이 정상가격을 산출하기 위해서는 수출입거래 당사자가 특수관계에 해당하는지 여부가 시작점이 된다. 특수관계란 거래당사자 일방이 타방을 또는 어느 제3자가 이들 거래당사자를 지배함으로써 거래 쌍방의 이해가 서로 대립적인 상태에 놓이지 않고 어느 공통적인 목표를

20) 관세법 제30조(과세가격결정의 원칙) 제3항 제4호

21) Agreement on Implementation of Article VII of GATT 1994 Article1 2(a)

22) 대법원 2009.5.28. 선고 2007두9303 판결.

23) 현행 관세법시행령 제23조 제2항은 전면개정 전 관세법시행령(대통령령 제16709호, 2000. 2.14) 제3조의 7을 개정한 것으로 그 당시 조문에는 비교가격의 입증책임을 구매자가 하도록 규정하고 있었으나 2001년 1월 1일부터 시행된 관세법시행령에는 구매자 입증책임이 삭제되었다. 이 조항의 개정으로 인해 관세당국에서도 비교가격만으로 특수관계가 영향을 미쳤다고 결정하는 이득을 얻기도 했지만 최근에는 수입자 대부분이 이러한 관세당국의 결정에 불복하고 있으므로 WTO 평가협정과 WCO 지침에 충실한 관세법규 개정이 필요하다고 본다.

위해 협조적인 상태로 놓이게 할 수 있는 관계라고 할 수 있다(이경근, 1998, p.49). 다국적기업은 전세계에 걸쳐 운영되는 종속회사들을 통하여 다국적기업 전체의 이익을 극대화시키려는 경영목표를 달성하기 위해 이전가격 정책을 채택하고 있으므로, 다국적기업 산하 관련기업간은 특수관계의 범위에 해당한다고 볼 수 있다. 구체적으로 관세법 및 WTO 평가협정상 특수관계자의 범위를 판단함에 있어서는 지분소유 비율에 따라 하거나 실질적 지배관계, 기타 관계를 검토하게 된다.

(가) 소유지분 관계에 의한 특수관계

지분의 소유비율은 거래당사자가 일정비율 이상의 자본을 직접 또는 간접 소유하고 있는 경우를 특수관계로 판단하는 외형적 지배관계 기준이다. 지분소유기준에 의해 특수관계를 판단하는 방법은 그 기준이 비교적 명확하여 납세자와의 마찰이나 과세당국의 자의적 판단이 개재할 수 없는 장점이 있으나 외형적인 요소만을 기준으로 판단하게 되어 실질적인 지배관계 여부를 판단할 수 없는 단점이 있다(문상태, 2006, p.33).

지분 소유비율에 의해 특수관계를 판단함에 있어 고려해야 할 점은 첫째 지분 비율 산정시 주식발행총수를 기준으로 하는지 아니면 의결권 있는 주식수를 기준으로 하는지를 검토해야 하며, 둘째 어느 정도의 비율을 과연 지배력에 영향을 미치는 비율로 보는 지를 검토해야 한다. 관세법과 WTO 평가협정은 특정인이 구매자 및 판매자의 의결권 있는 주식을 직접 또는 간접으로 5% 이상 소유하거나 관리하는 경우 이들의 관계를 특수관계로 보고 있다²⁴⁾.

(나) 실질적 지배관계에 의한 특수관계

실질적 지배관계는 “사업방침의 실질적 결정권 기준”이라고 하며 다국적기업의 고도의 조세회피전략에 대응하기 위해서 도입한 것이지만, “지배(control)”에 대

24) 관세법시행령 제23조 제1항 제4호 및 Agreement on Implementation of Article VII of GATT 1994 Article15.4(d)

한 불확정개념은 관세당국에 의하여 지나친 재량권 남용을 초래할 소지가 있다. 따라서 관세당국에게는 WCO 평가기술위원회에서 지배의 개념에 대해 해설 (Explanatory Note) 4.1을 1985년과 1998년²⁵⁾에 발표한 바가 있다. 특히 해설 4.1의 수정발표 배경은 실질적 지배관계로 특수관계 여부를 판단함에 있어서 구매자와 판매자 양 당사자중 일방이 상대방을 지배하고 있는지를 파악해야 하는데, WTO 평가협정 제15조 제4항에 대한 주해에서 지배의 개념을 일방이 상대방에 대해 제약 또는 지시를 법적으로 또는 사실상으로 행사하는 위치에 있는 것으로 정의하여 WTO 평가협정 제15조 제4항의 내용과 다른 의미를 전달하고 있으며, 관세당국에서 자의적으로 특수관계를 확대 적용할 소지가 있어 지배의 개념을 좀 더 정확히 할 필요가 있었기 때문이다. 수정된 해설 4.1에 따르면 WTO 평가협정 제15조 제4항 마목의 주해 표현은 일반적인 구매자 및 판매자 또는 분배계약을 넘어서 타방의 활동에 대한 관리와 관련한 필수적인 측면에 관해서 제약 또는 지시를 할 수 있는 위치에 있는 경우에만 적용되도록 규정하였다. 그러나 제약 또는 지시할 위치에 있는 지 여부는 각 개별적인 상황에서의 제약 또는 지시 사실과 그 정도에 대하여 여러 가지 사항을 검토하여 결정하도록 하여 여전히 지배의 개념에 대한 판단상의 문제는 있는 것이 사실이다²⁶⁾.

WTO 평가협정 제15조 제4항 및 관세법시행령 제23조 제1항에서 규정한 실질적 지배관계를 보면 ① 구매자와 판매자가 상호 사업상의 임원 또는 관리자인 경우 ② 구매자와 판매자가 상호 법률상의 동업자인 경우 ③ 구매자와 판매자가 고용관계에 있는 경우 ④ 일방이 상대방을 직접 또는 간접으로 지배하는 경우 ⑤ 구매자 및 판매자가 동일한 제3자에 의하여 직접 또는 간접으로 지배를 받는 경우 ⑥ 구매자 및 판매자가 동일한 제3자를 직접 또는 간접으로 공동 지배하는 경우 ⑦ 구매자와 판매자가 친족관계에 있는 경우 등 이다.

25) 1998년 해설 4.1은 제6차 WCO 관세평가기술위원회에서 1985년에 발표한 해설 4.1의 제14항과 제15항을 개정한 것이다. 제1차 WCO 관세평가기술위원회 회의시 캐나다가 일방이 타방에 대하여 지배를 하는 경우에는 지배를 받는 측의 계약종결의 자유가 있으면 이를 특수관계로 보기 곤란하다는 해설 4.1 내용을 재검토할 것을 제의함에 따라 제2차 회의부터 제5차 회의까지 지속적으로 토의되어 왔던 사항이다.

26) 대법원 판결(1993.7.13 선고 92누17112호)에 의하면, 인도조건, 재계약여부 등에 관하여 독립적인 지위에서 자유로운 협상을 통하여 결정하고 수입후 국내판매가격 등에 관하여 아무런 간섭을 받지 않는 관계는 직접 또는 간접으로 지배하고 있다고 볼 수 없다고 판단하였다.

(다) 기타 지배관계에 의한 특수관계

기타 지배관계에 의한 특수관계에는 독점대리, 독점분배 또는 독점양허 등과 같은 사업상 제휴 관계가 있을 수 있다. 즉, 과거 브뤼셀 평가협약 시절에는 일방의 타방의 독점대리점(sole agent), 독점분배권자(sole distributor), 독점양허권자(sole concessionaire)로서 사업상 제휴관계에 있는 경우 이들의 관계는 무조건 특수관계가 있는 것으로 판단하였다. 그 이유는 “직접 또는 간접으로 2인중의 1인이 사업 또는 재산에 이해를 가지거나 또는 2인이 함께 어떤 사업 또는 재산에 공동의 이해를 가지거나 또는 제3자가 전기 2인의 사업 또는 재산에 이해를 가지는 경우에, 전기 2인은 상호 사업에 관련을 가지는 것으로 간주된다”라고 규정하여 구매자와 판매자간에 공동의 이해관계가 있는 경우 특수관계로 몰아 그들간에 성립된 가격을 부인하고자 하는 것이 브뤼셀 평가협약의 의도였기 때문이다.

그러나 WTO 평가협정은 독점대리권자 등이 본질적으로 그들의 공급자와 관련있다고 하더라도 그 독점대리 자체만으로는 특수관계자간이 될 수 없음을 명백히 하고 있다²⁷⁾. 따라서 현재의 관세평가제상 공동의 이해관계만으로 특수관계를 판단할 수는 없고, 독점대리권자 등이 고객에 대한 제품설치, 품질보증, 고객에 대한 교육, 마케팅 등을 이유로 수입물품의 할인을 받은 것은 합리적이다.

(2) 특수관계가 거래가격 결정에 영향을 미쳤는지 여부

구매자와 판매자 사이에 특수관계가 존재한다는 사실만으로 관세당국은 다국적기업 산하 관계회사간 설정한 이전가격을 과세가격으로 채택하는 것을 거부할 수는 없고, 특수관계에 있는 수입자는 거래가격방법으로 가격신고할 때에는 그 이전가격이 특수관계에 의해 영향을 받지 않았음을 가능한 한 최대한으로 입증해야 할 의무가 있다²⁸⁾.

27) Agreement on Implementation of Article VII of GATT 1994 Article15.5

28) WCO Commentary 14.1 paragraph 15 and 16

Question No.6

15. Is the importer responsible for ensuring that the price has not been influenced by the relationship

물론 관세당국도 특수관계가 있는 경우 이전가격을 배제하기 위해서는 거래를 둘러싼 상황을 검토하여 그 특수관계가 가격에 영향을 미친 경우에 한하여 그 이전가격을 부인한다. 그렇다고 구매자와 판매자가 특수관계에 있는 경우 그 때마다 거래상황을 조사해야 하는 것은 아니다. 왜냐하면 앞서 살펴본 바와 같이 다국적기업의 약 45% 정도는 시가기준으로 이전가격을 설정하고 있으며 그 설정된 이전가격은 관세당국이 과세가격으로 채택하고자 하는 시장거래가격과 일치할 수도 있기 때문이다. 따라서 WTO 평가협정은 가격의 수락가능성에 관하여 의문이 있을 때에만 거래를 둘러싼 상황을 조사하도록 하고 있다²⁹⁾.

거래상황을 검토하는 방법으로는 세 가지가 있는데, 다국적기업의 이전가격이 ① 특수관계가 없는 자간의 통상적인 가격결정방법으로 가격이 결정된 경우 ② 당해 산업부문의 정상적인 가격결정관행에 부합하는 방법으로 결정된 경우 ③ 모든 비용과 당해 기업의 전반적인 이윤의 회복을 보장하는 가격인 경우 등에 해당하든 때에는 구매자와 판매자간 특수관계가 거래물품의 가격에 영향을 미치지 아니한 것으로 간주하도록 하는 것이다.

그러나 특수관계가 이전가격설정에 영향을 미쳤는지 여부, 관세법적 표현을 빌리자면 특수관계가 거래가격에 영향을 미쳤는지 여부를, 거래상황의 검토방법으로 판단하는 것은 수입자나 관세당국 모두에 매우 번거로운 업무부담이 된다. 따라서 과거 관세당국에 의해 이미 수락된 동종동질 또는 유사물품의 가격과 비교하여 이에 근접함을 수입자가 입증한다면 거래상황을 검토할 필요없이 특수관계가 가격에 영향을 미치지 아니한 것으로 보는 간이한 방법이 WTO 평가협정에 도입되었다.

(가) 비교가격 검토방법

before declaring the goods to be valued under the provisions of Article 1 ?

Answer

16. Yes. When declaring the Customs value under the transaction value method the importer has an obligation to ensure to the greatest extent possible that the price is not influenced. This is placed upon the importer by virtue of Article 1 Which stipulates that the transaction value shall be used provided that the buyer and seller are not related or, where the buyer and seller are related, it can be shown that the relationship did not influence the price.

29) Agreement on Implementation of Article VII of GATT 1994 Note to Article 1 paragraph 2

구매자와 판매자가 특수관계에 있는 경우, 평가하고자 하는 수입물품의 가격이 관세당국에 의해 이미 인정된 사실이 있고 동시 또는 거의 동시에 형성되는 비교가격(test value)과 매우 근접함을 수입자가 입증하는 때에 언제나 관세당국은 이전가격을 거래가격으로 수락하여 제1방법으로 평가하는 것이다. 따라서 수입자가 비교가격에 간이한 입증방법을 사용하려면, ① 비교가격으로 사용할 수 있는 가격이어야 하며 ② 비교되는 양 거래는 동시 또는 거의 동시에 형성되어야 하고 ③ 비교가격은 과거에 관세당국에 의해 인정한 것이어야 하며 ④ 평가물품의 거래가격인 이전가격은 비교가격에 근접해야 한다는 4가지 요건이 충족되어야 한다. 그리고 이 방법을 적용함에 있어서 상업적 단계, 수량수준, WTO 평가협정 제8조에 열거된 요소 및 판매자와 구매자가 상호 관련되지 아니한 경우의 판매시 판매자가 부담하지만 양자가 관련된 경우의 판매시 판매자가 부담하지 아니하는 비용에 있어서의 입증된 차이 등을 적절히 고려하여야 한다.

(ㄱ) 비교가격으로 사용할 수 있는 가격

WTO 평가협정과 관세법은 비교가격에 대해 정의를 내리지 않고 있지만, 동종동질 또는 유사물품을 우리나라에 수출하기 위하여 관련이 없는 구매자에게 판매하는 때의 거래가격과 제4방법 또는 제5방법에 따라 결정되는 동종동질 또는 유사물품의 과세가격은 비교가격으로 사용할 수 있는 가격으로 열거하고 있다³⁰⁾.

일견, 제2방법 내지 제5방법에 따라 결정되는 동종동질 또는 유사물품의 과세가격이 비교가격의 범주에 모두 포함되는 것처럼 보이지만, 제2방법 및 제3방법과 달리³¹⁾ 특수관계가 없는 당사자간 매매가 존재해야 하는 점을 주의해야 한다. 이는 동종동질 또는 유사물품의 거래가격이 특수관계에 의한 영향을 받지 않았고 관세당국에서 제1방법에 의한 거래가격으로 수락된 사실이 있다고 하더라도 수입자가 특수관계에 있는 당사자간 거래의 비교가격으로 선택할 수가 없다는 것을 의미한다. 사실, 동종동질 또는 유사물품을 비특수관계자에게 판매하는 때의 거래가격을 비교가격으로 인정하게 된다는 사고의 기초는 간단하다. 즉, 판매

30) Agreement on Implementation of Article VII of GATT 1994 Article 1.2.(b) 및 관세법시행령 제23조 제2항 제3호 참조.

31) 제2방법과 제3방법은 기본적으로 관세당국에서 인정된 사실이 있는 동종동질물품 또는 유사물품의 거래 가격이면 과세가격으로 결정된다.

자인 다국적기업이 관계기업인 구매자에게만 물품을 판매한 것이 아니라 비특수 관계자에게도 동종동질 또는 유사물품을 판매한 사실이 있는 경우에 그 가격을 수입국의 관세당국에 수입자가 입증한다면 이전가격은 정상거래(arms length)로 여겨질 수 있다는 사고에서 나온 것이다.

(ㄴ) 동시 또는 거의 동시에 형성되는 가격

WTO 평가협정은 비교되는 거래들의 시간요소 동일성을 규정³²⁾하고 있는 반면에 우리나라 관세법규에는 이에 대한 규정이 없다. 그러나 WTO 평가협정은 헌법에 의하여 체결·공포된 조약이므로, 우리나라 헌법 제6조에 의하여 시간요소의 동일성 요건은 우리나라에 당연히 적용된다.

“동시 또는 거의 동시에 발생하는”(occurring at or about the same time) 조건, 즉 시간기준을 WTO 평가협정에서 규정한 이유는 평가대상물품에 영향을 미치는 요소와 비교가격이 되는 물품에 영향을 미치는 요소간의 실질적인 차이가 있어 부적절한 비교결과가 발생할 수도 있다는 염려 때문이다. 즉, 시간요소가 동일하지 않으면 시간요소의 차이로 인한 가격의 차이가 커질 수 있는 가능성이 있기 때문에 시간요소의 동일성 조건을 규정한 것이다.

비교가격 채택과 관련하여 시간기준은, 동종동질 또는 유사물품을 동일한 수입국으로 수출하기 위하여 관련이 없는 구매자에게 판매하는 때의 거래가격을 비교가격으로 하는 경우에는 평가대상물품이 수입국에 수출된 때(time of export), 제4방법에 따라 결정되는 동종동질 또는 유사물품의 과세가격을 비교가격으로 하는 경우에는 평가대상물품이 수입국에서 판매된 때(time of sale), 그리고 제5방법에 따라 결정되는 동종동질 또는 유사물품의 과세가격을 비교가격으로 하는 경우에는 평가대상물품이 수입된 때(time of import)가 적용될 수 있다³³⁾.

(ㄷ) 과거 관세당국에 의해 인정된 사실이 있는 가격

시간요소의 동질성 조건과 마찬가지로, WTO 평가협정은 과거 관세당국에 의해 인정된 가격을 비교가격 방법의 사용 요건으로 규정³⁴⁾하고 있으나 우리나라

32) Agreement on Implementation of Article VII of GATT 1994 Article1.2.(b)

33) WCO Explanatory Note 1.1 paragraph 8

관세법규에는 이에 대한 규정이 없다. 그러나 협약의 이 규정은 우리나라에 그대로 적용된다고 보아야 한다.

“과거 관세당국에서 인정한” 비교가격인 거래가격과 관련하여 WCO 관세평가기술위원회는 동종동질 또는 유사물품의 널리 보급된 시장가격보다 낮은 가격이라도 독립당사자간에 성립된 가격이 WTO 평가협정 제1조에서 정하고 있는 요건을 구비하고 제8조에 따라 필요한 조정이 행해졌으며 관세당국에 의해 거래가격으로 인정된 바가 있다면 비교가격으로 활용될 수 있다고 견해를 표명했고, 또한 가격이 심사 중에 있거나 수리전 반출로 과세가격의 최종결정이 나지 않은 경우에는 비교가격으로 활용할 수 없도록 하였다³⁵⁾.

우리나라 관세평가분류원 관세평가협의회 결정(안건 05-5-2)에 따르면, 특수관계가 거래가격 결정에 영향을 미쳤는지 여부에 대한 구매자가 입증하는 과정에서 평가대상기간(5년) 동안 수입된 모든 수입물품은 각각 당해물품에 해당하나 수입건별로는 당해물품의 수입 이전에 자신이 수입한 동일한 물품은 동종동질물품에 해당하므로 “자신이 수입한 동종동질물품을 국내 판매한 가격에서 통상의 이윤 및 일반경비 등을 공제하여 산출되는 과세가격”을 비교가격으로 사용할 수 있다고 결정한 사례가 있다. 그러나 이 결정은 비교가격이 관세당국에 의해서 이미 과세가격으로 채택된 거래가격 또는 과세가격이어야 함을 간과한 것이다.

(㉔) 비교가격과 근접한 가격

평가물품의 거래가격은 비교가격에 근접하여야 하며, 어느 한 가격이 다른 가격에 “매우 근접”한지의 여부를 결정함에 있어서 다수의 요인을 고려하여야 한다³⁶⁾. 이러한 요인에는 부패하기 쉬운 물품·최첨단 물품·고안품 등의 물품 특성, 최첨단 기술·비디오 게임·장난감·화학물 등의 산업 특성, 과일·야채·의류·스키 등과 같은 계절활동 장비가 수입되는 계절 및 가격차이의 상업적 중요성 여부를 포함한다. 이러한 요인은 경우에 따라서 달라지므로 각각의 경우에 고정된 비율과 같은 획일적인 기준을 적용하는 것은 불가능하다. 예컨대 거래가격

34) Agreement on Implementation of Article VII of GATT 1994 Note to Article 1.2 paragraph 4

35) WCO Advisory Opinion 7.1

36) Agreement on Implementation of Article VII of GATT 1994 Note to Article 1.2.(b)

이 비교가격에 매우 근접한지를 결정함에 있어서 어느 특정형태의 물품가격의 경미한 차이는 수락될 수 없는 반면에 다른 형태의 물품가격에 있어서의 큰 차이는 수락될 수도 있다.

이러한 WTO 평가협정의 규정에도 불구하고 우리나라는 획일적 기준을 정하려고 시도하고 있는데, 수입가격과 비교가격의 차이가 비교가격을 기준으로 하여 10% 이하인 경우 근접한 가격으로 보도록 하고 있다³⁷⁾. 여기서 주의해야 할 사항은 기준으로 정한 10% 값이 통계적으로 분석된 값도 아니며 학문적으로 합리적인 값도 아니라는 사실이다. 따라서 당해 물품의 특성·거래내용·거래관행 등으로 보아 그 수입가격이 합리적이라고 인정되는 때에는 비교가격의 10%를 초과하더라도 비교가격에 근접한 것으로 볼 수 있으며, 수입가격이 불합리한 가격이라고 인정되는 때에는 비교가격의 10% 이하인 경우라도 비교가격에 근접한 것으로 보지 아니할 수 있도록 관세법시행규칙 제5조 제1항 단서에 규정하여 획일적 기준을 보완하고 있다.

당해 수입물품의 거래가격을 비교가격과 근접함을 비교하는 데에 있어 가장 중요한 것은 물품의 특성, 산업의 성격 및 수입시기 등에 따라 근접함이 각각 다르므로 획일적 기준을 정하려고 시도를 해서는 안 된다는 것을 이해하는 것이다.

(나) 거래상황 검토방법

비교가격에 의한 간이한 입증방법은 구매자의 주도로 그리고 비교의 목적으로만 사용되어야 하며 비교가격을 과세가격으로 결정해서는 안 된다. 따라서 수입자가 이러한 간이한 방법으로 이전가격이 비교가격에 근접함을 입증하지 못한 경우에는 반드시 거래를 둘러싼 상황을 조사하여 특수관계가 이전가격 설정에 영향을 미치지 않은 경우에 그 이전가격을 거래가격으로 수락하여야 한다. 물론 관세당국의 거래상황 검토는 수입자가 비교가격에 근접함을 입증하지 못한 경우에 한하여 진행되는 것은 아니며, 가격이 의심스러운 경우에 가능하다.

결론적으로, 관세당국은 거래가격의 채택여부에 관하여 의심을 갖고 있는 경우에는 언제나 수입자에 대한 거래상황을 검토할 수 있고 특수관계가 물품가격에

37) 관세법시행규칙 제5조 제1항

영향을 주지 않은 것으로 결정된 경우에 거래가격을 수락한다. 이 때 수입자는 자신과 판매자와의 특수관계로 물품의 가격에 영향을 미치지 않았음을 가능한 최대한으로 증명해야 한다. 수입자가 가격에 영향을 미치지 않았음을 입증하지 못한 경우에는 거래가격 방법은 적용할 수 없다³⁸⁾.

거래상황 검토방법에 의한, 특수관계가 가격에 영향을 주지 않았음을 파악하는데 사용하는 정보는 다국적기업의 이전가격을 부인하는 잣대임에도 WTO 평가협정 제1조 제2항 가호 주해에서 3가지를 예시하는 정도에 그치고 있다³⁹⁾. 그러나 관세당국에서 특수관계가 거래가격에 영향을 줌으로써 거래가격이 채택할 수 없다고 고려할 만한 근거⁴⁰⁾를 갖고 있다면 서면으로 수입자에게 통보하여 반증할 기회를 제공해야 한다.

(ㄱ) 비특수관계자와의 통상적인 가격결정방법인지 여부

수입물품의 가격이 특수관계가 없는 구매자와 판매자간에 통상적으로 이루어지는 가격결정방법으로 결정된 경우에는 특수관계가 가격에 영향을 미치지 아니한 것으로 본다⁴¹⁾.

이 방법은 다국적기업 본사가 동일한 물품을 해외 관계기업과 해외 비관계기업에 수출하는 경우, 해외 관계기업이 비관계기업과 동일한 물품대가를 다국적기업에 치르고 있음을 입증하거나 판매자인 다국적기업 본사가 그와 관계없는 기업에게 판매가격을 설정하는 것과 같은 방법으로 본지사간에도 거래가격을 설정한다는 것을 입증하는 것이다. 관세당국에 의하면, 첫째 판매자가 특수관계에 있는 구매자에게 판매한 것과 동일한 조건으로 특수관계가 없는 구매자에게 판매를 하고 있는 경우, 둘째 판매된 물품의 가격이 신문, 잡지 등에 공표된 가격으

38) WCO Case Study 10.1 Application of Article 1.2 Paragraph 15

39) 거래상황 검토방법은 가격영향 여부에 따라 거래가격을 부인하거나 수락하는 아주 중요한 잣대임에도 WTO 평가협정이 가격영향(price influence)을 검증하는 방법을 예시하는 정도로 그친 이유는 현재 국제 거래 현실에서 필요한 유연성을 인식하는 동시에 효과적이고 효율적인 방법으로 WTO 평가협정을 운영해야 할 필요성 때문이다. 즉, 판매자와 구매자간의 특수관계가 수입물품의 가격에 영향을 주었는지 여부를 결정하는데 있어 규정된 실제로 강력하고 효과적인 규정은 있을 수 없다(WCO Customs Valuation Control Handbook Part III Chapter 10.3)

40) 근거는 특수관계가 가격에 영향을 미쳤다고 판단하는 합리적 근거이면 충분한 것으로 거래상황 검토방법의 3가지 중 하나를 특정하여 수입자에게 알려 줄 필요는 없다고 사료된다.

41) Agreement on Implementation of Article VII of GATT 1994 Note to Article 1.2.(a) 및 관세법시행령 제23조 제2항 제1호

로서 다른 특수관계가 없는 구매자도 동일한 가격으로 구입할 수 있음을 입증되는 경우, 셋째 특수관계가 있는 구매자에게 판매한 가격과 특수관계가 없는 구매자에게 판매한 가격의 차이가 거래량, 판매조건에 의한 것임이 입증되는 경우 등의 세 가지를 구매자와 판매자간에 통상적으로 이루어지는 가격결정방법으로 보고 있다⁴²⁾.

(ㄴ) 당해 산업부문의 정상적인 가격결정관행 부합하는지 여부

수입물품의 가격이 당해 산업부문의 정상적인 가격결정 관행에 부합하는 방법으로 결정된 경우에는 특수관계가 가격에 영향을 미치지 아니한 것으로 본다⁴³⁾

당해 산업부문의 정상적인 가격결정관행이란 평가대상 수입물품과 “同種 또는 同類의 물품”을 생산하는 산업부문의 정상적인 가격결정관행으로, 특히 금·동·아연·원당·원면·원유 등 국제시세가 있는 물품은 당해 업계의 통상적인 가격결정관행으로 거래된다고 볼 수 있다.

거래상황 조사에 의해 특수관계가 가격에 영향을 미쳤는지 여부를 결정할 때는 비용과 이윤을 합친 금액의 회복을 보장하는 가격으로 거래한 경우와 애써 구분할 실익이 없으므로 그 결정이유를 적시함에 있어서 둘 다, 혹은 거래상황 검토방법으로 예시된 세 가지 전부를 의심사항으로 나열하는 것이 우리나라 관세당국의 일반적인 예규 형태이다. 이러한 형태는 미국 관세당국 사전답변(advance ruling)에서도 찾아볼 수 있다⁴⁴⁾.

우리나라 관세평가분류원 관세평가협의회 결정(안건 08-02-1)에 따르면, 특수관계에 있는 구매자와 판매자가 모든 수입물품의 가격을 구매자가 수입 후 국내

42) 수입물품 과세가격 결정에 관한 고시 제2-3조 제2항

43) Agreement on Implementation of Article VII of GATT 1994 Note to Article 1.2.(a) 및 관세법시행령 제23조 제2항 제2호

44) HQ 546865(1999.8.6)의 원문 일부분을 소개하면 다음과 같다.

Based on the information presented, it has not been demonstrated that the circumstances of sale indicate that the relationship between the parties did not influence the price. Specifically, the evidence presented does not sufficiently demonstrate that the price is determined consistent with industry practice or with the way the seller deals with unrelated buyers. As noted above, the Statement of Administrative Action(SAA) provides that the price will not be considered to have been influenced if it is shown that the price is adequate to ensure recovery of all costs plus a profit that is equivalent to the firm's overall profit realized over a representative period of time in sales of merchandise of the same class or kind. No such comparison of the price to the firm's overall profit has been provided for our review. In the absence of additional information regarding the circumstances of sale, we cannot determine whether the trade discounted prices could form the basis of transaction value.

에서 판매하는 가격의 일정 비율(85%)로 정하는 거래는 어떤 형태로든 모기업의 지위에서 수입 후 국내 판매가격을 사실상 통제하지 않을 수 없는 점 등을 고려할 때 수입물품의 가격이 특수관계가 없는 구매자와 판매자간에 통상적으로 이루어지는 가격결정방법으로 결정된 경우(관세법시행령 제23조 제2항 제1호) 또는 당해 산업부문의 정상적인 가격결정 관행에 부합하는 방법으로 결정된 경우(관세법시행령 제23조 제2항 제2호)에 해당한다고 보기 어렵다고 하였다. 아울러 이 같은 방식으로는 물품가격에 판매자가 소요비용과 적정한 이윤을 반영하는 것이 허용되지 않는다는 점에서 WTO 평가협정 제1조 제2항 가호 주해 3의 규정에 해당하는 것으로도 볼 수 없다고 판단하여 제2방법 이하의 방법으로 과세가격을 결정하도록 하였다.

(c) 비용과 이윤을 합친 금액의 회복을 보장하는 가격으로 거래하였는지 여부 당해 물품의 가격이 그 물품의 생산 및 판매와 관련된 비용과, 대표적인 회계 기간 동안 동종 또는 同類의 물품 판매에서 실현된 당해기업의 전반적인 이윤을 대표하는 이윤을 합친 금액의 회복(recovery)을 보장할 수 있는 만큼 적절하다고 여겨지는 경우에는 특수관계가 가격에 영향을 미치지 아니한 것으로 본다⁴⁵⁾.

이 방법은 평가비교기준(point of reference)으로 사용할 수 있는 비특수관계자에 대한 판매가 전혀 없는 경우에 특히 유용한 방법으로서 거래상황의 검토방법을 충족시키는 가장 객관적인 방법이다(김기인, 2009, p.260). WCO 관세평가기술위원회 사례연구 10.1에서도 특수관계기업에게만 판매되고 동일 수입국으로 수입되는 동일 또는 유사물품이 없는 경우에 모든 비용과 대표 이윤을 합친 금액을 회복하는 가격으로 거래하였음을 확인하여 거래가격을 수락하는 사례를 보여주고 있다.

그러나 우리나라 관세법규에서는 이 방법을 수용하지 않고 있다. 그 이유는 비용과 이윤을 합한 금액을 회복하는 가격인지의 여부를 판단하고 검증하는 기업 회계 지식이 우리나라 관세당국에서는 충분히 갖고 있지 않기 때문이다. 그러나 최근 관세당국은 관세평가 실무차원에서 일부 수용되고 있고⁴⁶⁾, 이전가격관련 관

45) Agreement on Implementation of Article VII of GATT 1994 Note to Article 1.2.(a)

46) 특수관계가 없는 공급자로부터 구매한 물품을 판매하여 얻은 구매자의 매출총이익율(매출총이익/매출액)

세평가체제를 적극 개선하고 있으므로 이에 대한 관세법규 수용이 가까운 장래에 이루어질 것으로 기대되고 있다.

3) 이전가격에 대한 관세평가방법

수입물품의 과세가격을 결정하는 기본적인 방법은 우리나라에 수출하기 위하여 판매되는 물품에 대하여 구매자가 “실제로 지급하였거나 지급하여야 할 가격”에 WTO 평가협정 제8조의 비용요소를 가산하여 조정한 거래가격이다. 그러나 구매자와 판매자간에 특수관계가 있어 그 관계가 당해 물품의 가격에 영향을 미친 경우, 관세당국은 당사자간에 자율적으로 설정된 거래가격을 이전가격으로 판단하고 대체방법으로 정상가격을 찾아 그 정상가격으로 수입물품에 과세한다.

대체방법에는 동종동질물품의 거래가격, 유사물품의 거래가격, 공제가격 방법, 산정가격 방법, 합리적 방법 등 5가지가 있으며, WCO 관세평가핸드북(Customs Valuation Control Handbook)에서는 이 방법을 순차적으로 제2방법, 제3방법, 제4방법, 제5방법 및 제6방법이라고 명명하여⁴⁷⁾ 관세실무에서도 이 명칭을 주로 사용한다.

(1) 제2방법 및 제3방법

수입물품의 과세가격을 WTO 평가협정 제1조 또는 관세법 제30조의 규정에 의한 방법으로 결정할 수 없는 경우에는 평가 대상물품과 동일한 수량으로, 동일한 상업적 단계에서, 동시 또는 거의 동시에 수출판매된 동종동질물품(identical goods)에 대해 관세당국이 이전에 수락한 거래가격을 고려하는 것이 필요하다⁴⁸⁾. 즉, 관세평가상 제2방법이란 제1방법으로 과세가격을 결정할 수 없는 때에 과거

과 특수관계에 있는 판매자로부터 구매한 경쟁물품의 판매에서 얻은 매출총이익율(매출총이익/매출액)이 현저히 다르지 않은 경우 등은 당해 물품의 가격이 관련산업에서 발생하는 이윤 및 일반경비를 적절히 포함하고 있는 경우로 보고 있다.

47) 1999년 7월 개정판 관세평가핸드북에서는 관세평가방법을 제1방법(Method 1) 내지 제6방법(Method 6)으로 명명하였으나 2007년 6월 개정판에서는 WTO 평가협정상의 명칭을 그대로 사용하고 있다. 관세평가핸드북은 WTO 평가협정의 시행을 위한 실무적인 가이드라인의 제공을 목적으로 하는 것으로 전적으로 핸드북만을 근거로 하여 관세평가의 최종적인 결론을 도출해서는 안 된다.

48) Agreement on Implementation of Article VII of GATT 1994 Article 2.1 및 관세법 제31조 제1항

관세당국에서 과세가격으로 인정된 사실이 있는 동종동질물품의 거래가격을 기초로 하여 과세가격을 결정하는 방법을 말한다.

만약 수입물품의 과세가격을 WTO 평가협정 제2조 또는 관세법 제31조의 규정에 의한 방법을 사용하고도 결정할 수 없다면, 그 다음 단계는 평가대상물품과 가능한 실제적으로 동일한 수량으로, 가능한 동일한 상업수준에서, 동시 또는 거의 동시에 수출되며 동일한 수입국에 수출을 위하여 판매되는 유사물품에 대해 관세당국이 이전에 수락한 거래가격을 고려하는 것이 필요하다⁴⁹⁾. 즉, 제1방법과 제2방법으로 과세가격을 결정할 수 없는 경우에는 제3방법을 고려해야 하는데, 제3방법이란 제1방법 또는 제2방법으로 과세가격을 결정할 수 없는 때에 과거 관세당국에서 과세가격으로 인정된 사실이 있는 유사물품의 거래가격을 기초로 하여 과세가격을 결정하는 방법을 말한다.

이 두 가지 평가방법은 제1방법이 광범위하게 적용될 것이기 때문에 빈번하게 적용되지는 않겠지만⁵⁰⁾, 제2방법 또는 제3방법으로 과세가격을 결정하기 위해서는 관세당국과 수입자간에 협의과정이 있어야 한다⁵¹⁾. 왜냐하면 관세당국과 수입자 중 어느 한 쪽이 이러한 가격에 대해 알고 있을 수도 있기 때문이다.

(가) 동종동질물품 및 유사물품의 개념과 범위

동종동질물품(identical goods)이라 함은 평가대상물품과 동일한 국가에서 생산된 것으로서 물리적 특성, 품질 및 평판을 포함하여 모든 면에서 동일한 상품을 의미하는데 색깔, 크기 및 표시 등 외관상 경미한 차이는 인정된다⁵²⁾.

한편, 유사물품(similar goods)은 평가대상물품과 동일한 국가에서 생산된 것으로서 모든 면에서 동일하지는 아니하더라도 동일한 기능을 수행할 수 있고 상업적으로 대체사용 가능할 만큼 유사한 특성과 유사한 구성요소를 갖는 상품을 의미하는데 품질, 평판 및 상표의 존재 등은 유사물품인지 여부를 결정함에 있어서 고려해야 할 요소 중에 하나이다⁵³⁾.

49) Agreement on Implementation of Article VII of GATT 1994 Article 3.1 및 관세법 제32조 제1항

50) WTO 평가협정을 적용하는 국가의 경험상 거래가격이 배제되는 경우는 거의 드물다(WCO, 2007, p.141).

51) Agreement on Implementation of Article VII of GATT 1994 General Introductory Commentary 2

52) Agreement on Implementation of Article VII of GATT 1994 Article 15.2.(a) 및 관세법시행령 제25조

WCO 관세평가핸드북에서는 동종동질물품 또는 유사물품을 정의함에 있어 평가대상물품의 생산자에 의해 생산된 즉, “생산자 동일성”까지 요구하고 있지만, WTO 평가협정 제15조 제2항 마호의 규정은 약간 다르다. 우리나라 관세당국도 WTO 평가협정과 같이 동종동질물품과 유사물품 개념에 대하여 완화된 생산자 동일성을 요구하고 있다. 즉, 수입물품 과세가격 결정에 관한 고시 제4-1조 제6항에 따르면, 당해 물품의 생산자가 생산한 동종동질 또는 유사물품이 없는 경우에 한하여 다른 생산자가 생산한 동종동질 또는 유사물품의 거래가격을 기초로 당해 물품의 과세가격을 결정할 수 있도록 규정하고 있다.

또한 동종동질물품 또는 유사물품의 범위와 관련하여 WTO 평가협정은 수입국에서 행해진 엔지니어링, 개발, 공예, 디자인, 도안 및 스케치 등이 결합되거나 반영된 물품으로서 WTO 평가협정 제8조에 따라 생산지원비⁵⁴⁾를 조정되지 않은 경우에는 동종동질물품 또는 유사물품에 포함하지 아니하도록 규정하고 있다⁵⁵⁾. 본 조항은 우리나라 관세법에 수용되지 아니한 사항이지만 헌법 제6조에 따라 당연히 국내 적용되는 것으로, 그 취지는 수입국에서 행해진 기술용역 지원에 의하여 가격이 낮아진 물품과 그렇지 않은 물품 사이에는 가격차가 발생할 수 있으므로 생산지원비 조정이 이루어지지 않은 물품은 동종동질물품 또는 유사물품의 범주에 포함시키지 않도록 한 것이다.

(나) 동종동질물품 및 유사물품의 거래가격 적용요건

동종동질물품 또는 유사물품이 동 물품의 개념과 범위에 합치되는 물품이라고 하더라도 그 거래가격이 제2방법 또는 제3방법에 의한 과세가격 결정의 기초로 사용되기 위해서는 다음의 요건을 갖춘 것이어야 한다⁵⁶⁾.

첫째, 동종동질물품 또는 유사물품의 거래가격은 관세당국에 의해 과세가격으로 인정된 사실이 있어야 한다. 이는 비교가격에 의한 간이한 입증방법에서도 하

53) Agreement on Implementation of Article VII of GATT 1994 Article 15.2.(b) 및 관세법시행령 제26조

54) 생산지원비란 구매자가 당해 물품의 생산 및 수출거래를 위하여 무료 또는 인화된 가격으로 직접 또는 간접으로 특정의 물품 및 용역을 공급하는 때의 그 가격 또는 인하차액을 말하는데, 당해 수입물품의 실제지급가격에 가산하여야 한다.

55) Agreement on Implementation of Article VII of GATT 1994 Article 15.2.(c)

56) Agreement on Implementation of Article VII of GATT 1994 Article 2, 3 및 관세법 제31조, 제32조

나의 요건으로 사용되고 있는데 그와 같은 개념으로, 가격이 심사 중에 있거나 가격결정이 잠정적이면 인정된 사실에 포함되지 아니하고 관세법 조사에 의하여 확인된 거래가격, 세관장이 과세가격으로 인정한 거래가격 등은 포함된다.

둘째, 동종동질물품 또는 유사물품이 평가대상물품과 동시 또는 거의 동시에 우리나라에 수출된 물품이어야 한다. 시간요소의 동일성 요건도 비교가격에 의한 간이한 입증방법에서 사용한 개념과 같은 것으로, 우리나라 관세법은 제2방법과 제3방법의 시간요소 동일성을 WTO 평가협정보다 더 구체적으로 정하고 있다. 즉, 관세법 제31조 제1항 제1호에 의하면 “당해 물품의 선적일에 선적되거나 당해 물품의 선적일을 전후하여 가격에 영향을 미치는 시장조건이나 상관행에 변동이 없는 기간중에 선적되어 우리나라에 수입된 것”으로 정하고 있다. 또한 여기서 “선적일”이라 함은 수입물품을 수출국에서 우리나라로 운송하기 위하여 선적하는 날을 말하며 선하증권, 송품장 등에 의하여 확인한다⁵⁷⁾.

셋째, 동종동질물품 또는 유사물품의 거래내용과 운송내용이 평가대상물품과 동일하여야 한다. 물품가격은 물품의 거래내용이 운송을 포함하는 경우에는 운송거리와 방법에 의해서 영향을 받게 된다. 따라서 제2방법 또는 제3방법에 의하여 과세가격을 결정하기 위해서는 물품가격에 영향을 미칠 수 있는 거래내용이 동일하지 않으면 안 되며, 양자간에 차이가 있는 때에는 그 가격차를 조정할 가격이어야 한다.

넷째, 동종동질물품 또는 유사물품의 거래가격은 평가대상물품과 동일한 거래단계, 동일한 수량의 것이어야 한다. 거래단계는 도매, 소매, 최종 소비자 등 통상 3가지 단계로 구분되는데 도매업자들은 일반적으로 다른 업체에 재판매를 위해 대량으로 구매한다. 또한 소매업자들은 종종 도매업자로부터 물품을 구매하고 도매업자 보다 높은 가격을 지불하고, 최종 소비자는 판매용이 아닌 소비용으로 소량 구매하여 일반적으로 도매업자 및 소매업자보다 높은 가격을 지불한다. 따라서 당해 수입물품과 동종동질 또는 유사물품간에 이 같은 요소가 다르지 않아야 하며, 만약 양자간에 차이가 있는 경우에는 객관적이고 수량화할 수 있는 자료에 근거하여 그 가격차를 조정할 수 있어야 한다.

57) 수입물품 과세가격 결정에 관한 고시 제4-1조 제1항

(다) 동종동질물품 및 유사물품의 거래가격 적용순위

동종동질물품 또는 유사물품이 동 물품의 개념과 범위에 합치되고 제2방법 및 제3방법의 적용요건을 갖춘 동종동질물품 또는 유사물품의 거래가격이 둘 이상인 경우 어느 것을 먼저 적용할 것 인가하는 문제가 제기될 수 있다. 관세법 제31조 제2항 및 제32조 제2항에서는 거래내용등이 당해 물품과 가장 유사한 것에 해당하는 물품의 가격을 기초로 하고, 거래내용등이 같은 물품이 둘 이상 있는 때에는 가장 낮은 가격을 기초로 하여 과세가격을 결정하도록 규정하고 있다.

(2) 제4방법

제1방법 내지 제3방법은 당해 수입물품, 동종동질물품 또는 유사물품의 거래가격을 기초로 과세가격을 결정하는 방법인데, 이러한 거래가격을 기초로 과세가격을 결정할 수 없는 경우에는 우리나라에서 판매되는 가격에서 수입 후 국내판매까지의 과정에서 더해진 부가가치에 해당하는 비용 또는 금액을 공제하는 방법을 고려하는 것이 필요하고, 수입자가 요청이 있는 경우 산정가격 방법인 제5방법을 먼저 적용할 수 있다⁵⁸⁾. 즉, 제4방법이란 당해 수입물품, 동종동질물품 또는 유사물품이 국내에서 가장 많은 수량으로 판매되는 단위가격(unit price)에 수입 수량을 곱한 총 금액에서 국내부가가치를 공제한 가격을 과세가격으로 하는 방법이다. 이 방법은 수입 후 추가가공을 거치는지 여부에 따라 공제가격방법과 초공제가격방법로 나뉜다.

(가) 공제가격방법

공제가격방법은 “국내판매가격방법” 또는 “역산가격방법”이라고도 하며, 당해 물품, 동종동질물품 또는 유사물품이 수입된 것과 동일한 상태로 당해 물품의 수입신고일 또는 수입신고일과 거의 동시에 특수관계가 없는 자에게 가장 많은 수량으로 국내판매되는 단위가격을 기초로 하여 산출한 금액에서 물품의 수입 및

58) Agreement on Implementation of Article VII of GATT 1994 Article 4

판매로 발생하는 일정한 비용을 차감한 것을 과세가격으로 하는 방법이다⁵⁹⁾.

(ㄱ) 적용요건

당해 물품, 동종동질물품 또는 유사물품의 개념과 범위에 합치된 물품이 국내 판매된 가격을 기초로 하여 과세가격을 결정하는 제4방법이 적용되기 위해서는 다음의 요건을 갖춘 것이어야 한다.

첫째, 당해 물품·동종동질물품 또는 유사물품의 판매는 “수입된 것과 동일한 상태로” 이루어진 것이어야 한다. 왜냐하면 수입된 상태로 판매가 되지 아니하고 추가적인 가공을 거치는 경우 부가가치의 생성에 따른 가격이 변동되어 이를 조정하지 않는다면 과세가격이 왜곡될 수 있기 때문이다(문상태, 2006, p.72). 추가적인 가공을 거친 상태로 판매되는 경우에는 초공제가격방법을 적용해야 한다.

둘째, 당해물품·동종동질물품 또는 유사물품이 수입 후 “최초의 거래단계”에서 국내판매된 가격이어야 한다⁶⁰⁾. 수입물품이 1차 판매되고 다시 전매되는 경우의 가격은 사용할 수 없다(정정식, 2009, p.159). 왜냐하면 수입물품의 판매경로를 정확히 추적하는 것이 현실적으로 어렵고 설령 그 추적이 가능하다고 하더라도 수입 후 여러 거래단계 또는 여러 도소매업자 등에게 판매되는 경우 그 때 마다 각각의 판매가격과 당해업체의 이윤 및 일반경비 등을 파악해 내는 일은 사실상 상당히 어렵기 때문이다. 물론 이 의미는 수입 후 최초의 거래단계에서 판매하면 충분한 것으로, 수입자가 도·소매를 병행하여 국내판매하는 경우 도매판매가격만을 제4방법의 과세가격 기초로 삼는다는 뜻은 아니다⁶¹⁾. 한편, 국내판매가격은 실제로 거래가 이루어지는 사실상의 가격을 기초로 하여야 하므로 수입자가 무상할증, 무상지원, 판매장려금 등을 포함한 금액으로 세금계산서를 발행하고 있는 경우 이들을 모두 포함한 금액을 국내판매가격으로 결정할 수 있다⁶²⁾.

셋째, 평가대상물품의 “수입신고일 또는 수입신고일과 거의 동시”에 판매된 가격이어야 한다. 당해 물품을 평가할 때 대부분의 경우 당해 물품은 국내 판매되

59) Agreement on Implementation of Article VII of GATT 1994 Article 5.1 및 관세법 제33조 제1항

60) Agreement on Implementation of Article VII of GATT 1994 1 Note to Article 5 및 관세법시행령 제27조 제1항

61) 기획재정부 관협 47040-277, 2002.11.16

62) 관세청 평환 47221-83, 1997.3.4

지 않은 것이 일반적으로, 동종동질물품 또는 유사물품의 국내판매가격을 허용하면 제4방법 이용율이 훨씬 증가할 것이다. 해당 물품 외에 동종동질물품 또는 유사물품의 판매가격을 사용하도록 허용하는 주요 이유는 가능한 평가되는 수입물품이 재판매될 때까지 관세평가가 지연되는 것을 방지하기 위한 것이다(Saul L. Sherman and Hindrich Glasshoff, 1988, p.681). 따라서 가능하면 수입신고일 또는 수입신고일과 거의 동시에 판매된 가격을 기초로 하여야 할 것이다. 그러나 당해물품·동종동질물품 또는 유사물품의 어느 것도 평가대상물품의 수입신고일 또는 수입신고일과 거의 동시에 판매되지 아니하는 경우에는 수입 후 90일이 경과되기 전 “가장 빠른 날”의 판매를 허용하고 있다. 여기서 “가장 빠른 날”이라 함은 그 날까지 단위가격을 결정할 수 있을 정도로 당해 수입물품·동종동질물품 또는 유사물품이 충분한 물량으로 판매된 날을 의미한다⁶³⁾.

넷째, 국내 판매에 있어서의 구매자와 판매자간에 특수관계 및 생산지원이 없어야 한다⁶⁴⁾. WTO 평가협정은 거래당사자간에 특수관계가 있다는 사실만으로 거래가격을 부인할 수 없고 거래상황을 검토하여 그 관계가 가격에 영향을 미치지 않은 경우에는 거래가격을 수락할 수 있다고 규정함과 동시에 생산지원이 있는 경우에는 객관적으로 수량화할 수 있는 자료를 근거로 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 가격에 가산하여 거래가격을 수락하는 것이 관세평가의 제1차적 기초임을 천명하고 있다. 그러나 제4방법의 경우에는 국내판매 당사자간에 특수관계 또는 생산지원이 있다는 사실만으로 그들의 거래가격을 과세가격으로 수락해서는 안 되는 것이다. 그 이유는 국내판매에 있어서 구매자는 일반적으로 여러 구매자로 구성되므로, 각 구매자를 대상으로 거래상황을 검토하여 그 관계가 가격에 영향을 미쳤는지 여부를 판단하는 것과 가산요건을 갖춘 생산지원비용을 산출하는 것 등은 현실적으로 거의 불가능하다는 관세당국의 입장을 고려한 것이다.

다섯째, 국내판매가격은 “가장 많은 총계수량으로 판매된 단위가격”이어야 한다. 제2방법 및 제3방법의 적용요건은 당해 수입물품과 동일한 거래수량일 것을

63) Agreement on Implementation of Article VII of GATT 1994 10 Note to Article 5

64) Agreement on Implementation of Article VII of GATT 1994 1 & 5 Note to Article 5 및 관세법시행령 제27조 제1항 제1호 및 제2호

요구하고 그 수량차이로 가격차이가 발생한 경우 조정하여 사용하도록 하는 반면, 제4방법의 적용요건은 무조건 거래수량이 많은 경우의 판매가격을 채택한다.

(ㄴ) 공제요소

당해물품·동종동질물품 또는 유사물품의 국내판매 단위가격을 산출한 후 그 금액으로부터 다음의 공제요소를 차감하여 제4방법의 과세가격을 결정한다.

첫째, 국내판매와 관련하여 통상적으로 지급하였거나 지급하여야 할 것으로 합 의된 “수수료” 또는 동종동류의 수입물품이 국내에서 판매되는 때에 통상적으로 부가되는 “이윤 및 일반경비”는 국내판매가격에서 공제하도록 규정하고 있다. WTO 평가협정 제5조와 동조 주해의 표현을 보면, 동종동류의 수입물품이 수입 국내에서 판매될 때 통상적으로 발생하는 수수료 또는 이윤 및 일반경비를 공제 해야 함을 명백히 하고 있으나 이 둘 중 어느 것을 공제하여야 하는지 결정하는 기준을 두고 있지 않다⁶⁵⁾. 이러한 문제를 다룸에 있어서 과세가격은 상관행에 일 치하는 단순하고도 공정한 기준에 기초하여야 한다고 하는 협정서문을 고려할 때, 수수료 공제는 일반적으로 평가대상물품의 수입국내에서 대리 또는 위탁에 의하여 판매되었거나 판매되는 경우에 이루어 질 것이며, 이윤 및 일반경비에 대 한 공제는 통상적으로 수수료를 수반하지 아니하는 것 내에서 이루어진다. 따라 서 수수료 또는 이윤 및 일반경비 중 한 가지만 공제를 하여야 하는 것으로, 둘 중 어느 것을 공제할 것인지는 국내에서 판매되는 그 물품의 수입자가 어떤 역 할을 하는가에 좌우된다. 보통 수수료는 위탁물품과 관련되고 이윤 및 일반경비 는 구매물품과 관련된다. 다시 말해, 수입자가 단순히 수출자의 국내판매 대리인 으로서 수출자의 책임과 비용으로 국내판매가 이루어진 경우에는 수입자는 단지 수출자로부터 수수료를 수령할 뿐이다. 이에 비해 수입자가 수입물품을 구매하여 국내에서 자기의 책임과 비용으로 재판매하는 경우에는 이윤 및 일반경비가 발 생한다.

한편, 공제요소로서 이윤 및 일반경비는 “일체로 취급”하여야 함에 유의해야 한다. 이는 이윤과 일반경비를 각각 별도로 산출하지 않는다는 의미이며, 기업 회계상 구분이 가능하다고 할지라도 일반경비가 많아지면 이윤이 줄고 이윤이

65) WCO Commentary 15.1 paragraph 12

늘어나면 일반경비가 주는 상반(trade-off)관계에 있으므로 이 둘을 일체로 취급할 때 구분할 실익이 없다. 그리고 일반경비는 해당물품을 판매하기 위한 직접비와 간접비 모두를 포함한다⁶⁶⁾. 이윤 및 일반경비의 계산은 일반적으로 인정된 회계원칙에 따라 작성된 납세의무자의 회계보고서를 근거로 하지만, 납세의무자가 계산한 이윤 및 일반경비가 당해 물품이 속하는 업종에 통상적으로 발생하는 이윤 및 일반경비로서 기준비율 범위에 해당하지 아니하거나 납세의무자가 이윤 및 일반경비를 제시하지 아니하는 경우에는 관세법시행규칙 제6조에 따라 조정한 이윤 및 일반경비를 적용한다. 또한 이윤 및 일반경비는 동종동류의 물품이 국내에서 판매되는 때에 통상적으로 부가되는 금액으로, 동종동질물품 또는 유사물품의 개념을 포함하여 당해 수입물품이 제조되는 특정산업 또는 산업부문에 생산되고 당해 수입물품과 일반적으로 동일한 특정부류 또는 범위에 속하는 물품의 국내 판매로 발생하거나 부가되는 금액이다.

둘째, 수입물품이 수입항에 도착한 후 국내에서 발생된 통상의 운임, 보험료 기타 관련비용은 국내판매가격에서 공제하도록 규정하고 있다. 이러한 비용은 실제적으로 수입이 발생한 후에 국내에서 발생하는 것으로 수입지에서 인도지까지의 운임, 보험료, 화물취급비용, 인도비용 등을 포함하며 동 비용 등은 수입물품과세가격의 일부를 구성하지 않는다. 특히 우리나라 관세당국은 “기타 관련비용”을 당해물품, 동종동질물품 또는 유사물품의 하역, 검수, 검역, 검사, 통관비용 등 수입 및 국내판매와 관련하여 발생한 제비용으로 정의하여 WTO 평가협정의 내용을 구체화하고 있다⁶⁷⁾.

셋째, 당해물품의 수입 및 국내판매와 관련하여 납부하였거나 납부하여야 하는 “조세 기타 공과금”은 국내판매가격에서 공제하도록 관세법에서 규정하고 있으나 WTO 평가협정은 “관세 및 기타 내국세”(customs duties and other national taxes)를 공제하도록 규정하고 있다. 따라서 수입물품의 국내판매를 이유로 지급하는 지방세는 WTO 평가협정 제4방법 공제요소의 하나인 “관세 및 기타 내국세”로 공제할 수 없고 “이윤 및 일반경비” 규정으로 공제한다⁶⁸⁾. 한편, WCO 관

66) Agreement on Implementation of Article VII of GATT 1994 Note to Article 5 Paragraph 7

67) 수입물품 과세가격 결정에 관한 고시 제4-2조 제2항

68) Agreement on Implementation of Article VII of GATT 1994 Note to Article 5 Paragraph 8

세평가기술위원회는 덤핑방지 또는 상계관세는 관세 및 기타 내국세에 해당되므로 국내판매가격에서 공제하도록 권고한 바가 있다⁶⁹⁾. 참고로 이 공제요소와 관련하여 관세실무에서 문제가 되는 것은 당해 물품의 국내판매가격에 의한 제4방법 적용시 공제하여야 할 금액이 그 물품을 수입통관할 때 납부한 금액을 공제할 것인가 아니면 제4방법에 따라 산출한 국내판매가격에서 공제요소를 차감한 금액에 부과될 조세액으로 할 것인가이다. WTO 평가협정 제5조 본문은 분명 수입국에서 “납부하여야 할” 관세 및 기타 내국세로 규정하고 있으므로 부과될 조세액을 공제해야 한다고 보는 것이 타당하다(문상태, 2006, p.80).

(c) 적용순위

WTO 평가협정 제5조 제1항 가호와 그 주해는 당해 평가물품의 수입자가 수입한 당해물품·동종동질물품 또는 유사물품의 판매가 있는 경우에 다른 수입자가 수입한 동종동질물품 또는 유사물품의 판매를 고려하지 못하도록 하고 있는 것 같지는 않지만, 당해 수입자에 의해 수입된 당해물품이나 동종동질물품 또는 유사물품의 판매가 있다면 다른 수입자에 의해 수입된 동종동질물품 또는 유사물품의 판매를 고려할 필요는 없다⁷⁰⁾. 즉, 당해 수입자의 국내판매가격을 우선적으로 적용해야 하는 것이다.

제4방법의 국내판매가격 우선순위와 관련하여 또 다른 문제는 당해 수입자의 당해물품·동종동질물품 또는 유사물품의 판매가 있는 경우, 이들 물품간에 우선순위가 있는 지 여부이다. WCO 예해 15.1 제7항에서는 당해 물품의 판매를 적용할 수 없는 경우에 동종동질물품 또는 유사물품의 판매를 순차적으로 고려하도록 하고 있다. 우리나라 관세당국에서도 이러한 순위 적용을 수용하면서 당해 물품의 국내판매가격이 동종동질물품 또는 유사물품의 국내판매가격보다 현저하게 낮은 경우 등 당해 물품의 적용하지 아니할 합리적인 사유가 있는 경우에는 이를 배제할 수 있도록 하고 있다⁷¹⁾.

69) WCO Advisory Opinion 9.1

70) WCO Commentary 15.1 Paragraph 4

71) 수입물품 과세가격결정에 관한 고시 제4-2조 제1항

(나) 초공제가격방법

수입 후 추가가공을 거친 경우에는 일반 공제가격방법을 적용할 수 없고 초공제가격방법을 적용해야 한다. 초공제가격방법이 일반적인 제4방법과 차이점은 납세의무자의 요청이 있는 경우에 한하여 적용되고 동종동질물품 또는 유사물품의 추가가공 후 재판매가격은 사용되지 않으며 오로지 해당물품의 가공 후 재판매가격만이 사용된다는 점이다. 즉, 초공제가격방법은 당해 수입물품·동종동질물품 또는 유사물품의 어느 것도 수입될 때와 동일한 상태로 판매되지 아니하고 또한 수입자가 요청이 있는 경우에 한하여 당해 물품이 국내에서 가공된 후 특수관계가 없는 자에게 가장 많은 수량으로 판매되는 단위가격을 기초로 하여 산출된 금액에서 수수료 또는 이윤 및 일반경비, 운임·보험료 기타 관련비용, 조세 기타 공과금, 국내가공에 따른 부가가치 등을 공제한 가격을 과세가격으로 하는 방식이다⁷²⁾. 그 국내가공에 따른 부가가치 공제액은 이러한 작업비용에 관련되는 객관적이고 수량화할 수 있는 자료를 기초로 결정되며, 인정된 산업공식, 비법, 건설방법 및 그 밖의 산업관행은 계산의 기초를 구성한다⁷³⁾.

결론적으로 이 방식은, 당해 수입물품이 추가가공 후 판매되었고 또한 수입과 동시 또는 거의 동시에 동종동질물품 또는 유사물품이 수입된 상태로 판매된 경우 추가가공한 당해 물품의 판매는 고려되지 않으며, 수입물품의 추가가공을 행한 결과 동질성이 상실한 경우에는 각 사안별로 검토하되 일반적으로는 초공제가격방법이 적용할 수 없다는 점에 유의해야 한다.

(3) 제5방법

제1방법 내지 제4방법으로 과세가격을 결정할 수 없는 경우 또는 수입자가 제4방법에 앞서 적용 요청하는 경우에는 당해물품의 생산비용에 수출국 생산자의 통상적인 이윤 및 일반경비와 수입항까지의 CIF 비용을 합하는 방법을 고려할 필요가 있다. 즉, 제5방법이란 당해 물품의 생산원가를 기초로, 수출국가로부터

72) Agreement on Implementation of Article VII of GATT 1994 Article 5.2 및 관세법 제33조 제2항

73) Agreement on Implementation of Article VII of GATT 1994 Note to Article 5 Paragraph 11

수입국가로 동종 또는 동류의 물품 판매에 있어 통상적으로 반영되는 이윤 및 일반경비, 수입항까지 운임·보험료 기타 운송관련비용을 합하여 과세가격을 결정하는 방법이다⁷⁴⁾.

이 방법은 앞서 언급된 제1방법 내지 제4방법과 근본적으로 차이가 있는데, 제1방법 내지 제4방법은 국제 판매가격이나 혹은 국내 판매가격이나에 차이가 있을 뿐 공히 물품의 실제 판매가격을 기초로 과세가격을 결정한다. 즉, 이는 시장 가격 기준이다. 그러나 제5방법은 당해 물품의 생산비용 등 과세가격 구성하는 요소 등의 비용을 합산한 가격을 기초로 하므로 비시장가격 기준이다.

제조업자인 판매자가 일반적으로 생산비용을 구체화하기 위해 필요한 정보를 가지고 있기 때문에 수입국의 구매자에게 생산비용 관련정보를 즉시 제공하기 어렵다. 아니 그 보다는 특수관계가 없는 판매자는 제조와 관련된 자세한 사항과 자신의 이윤을 수입자에게 제공하지 않는다. 또한 구매자가 생산비용 정보를 획득하고자 하여도 판매자와 특수관계에 있거나 장기적인 신뢰관계를 구축해 오지 않는 이상 그 정보를 획득하기도 아주 힘들다. 특히 관세당국에서 수입자의 요청으로 제5방법 적용을 위해 외국의 생산자 및 판매자에게 자료제출을 요구해도 자료제출은 통상 이루어지지 않으며, 자료제출을 강제할 수도 없다. 따라서 제5방법의 사용은 일반적으로 구매자와 판매자가 특수관계에 있고 생산자가 필요한 원가계산서 등을 수입국의 관세당국에 제출하고 필요한 경우 이를 확인할 수 있도록 편의를 제공할 준비가 되어 있는 경우에 한정한다⁷⁵⁾.

이 제5방법의 정식 명칭은 산정가격 방법이며, 산정가격이란 다음의 금액을 합한 가격으로 구성된다.

(가) 당해물품의 생산비용

당해물품의 생산에 사용된 원자재 비용 및 조립 기타 가공에 소요되는 비용 또는 그 가격은 산정가격에 포함하여야 한다. 이러한 비용 또는 가격은 당해 물품의 생산자가 일반적으로 인정된 회계원칙(Generally Accepted Accounting

74) Agreement on Implementation of Article VII of GATT 1994 Article 6.1 및 관세법 제34조

75) Agreement on Implementation of Article VII of GATT 1994 Note to Article 6 Paragraph 1

Principle : GAAP)에 부합되도록 작성되어 제공하는 회계장부 등 생산에 관한 자료를 근거로 산정하는데, 이를 한 마디로 당해 수입물품의 생산비라고 한다. 여기에는 ① 수입물품의 생산에 투입된 재료 ② 수입물품에 대한 조립 또는 기타 가공에 소요되는 비용(직·간접 노무비 및 공장 제조간접비 포함) ③ 당해물품과 동일체로 취급되는 용기의 비용 ④ 당해물품의 포장에 소요되는 노무비 및 자재비 ⑤ 수입에 의거하여 합리적인 방법으로 할당되고 생산자가 부담하는 생산지원비 ⑥ 우리나라에서 개발되고 생산자가 부담하는 기술·설계·고안·의장 또는 공예에 소요되는 비용 등이 포함된다. 이러한 비용 등은 제1방법의 가산요소와 아주 비슷함을 알 수 있는데, 이는 관세평가의 제1차적 기초인 거래가격에 근접시키고자 하는 관세평가 정신이 반영된 결과이다. 즉, 제1방법 과세가격에 가산하는 요소와 제5방법 과세가격에 가산하는 요소를 거의 일치시킴으로써 평가방법간 과세표준 차이를 크지 않게 하려는 것이다. 제1방법의 가산요소와 제5방법의 산정가격 구성요소를 비교해 보면 <표 III-1> 와 같다.

<표 III-1> 제1방법의 가산요소와 제5방법의 구성요소 비교

구 분	제1방법 가산요소	제5방법 산정가격의 구성요소
수수료 및 중개료	구매자가 부담하는 비용 반영	동 비용의 성질상 “이윤 및 일반경비”에 반영
용기 및 포장 비용	구매자가 부담하는 비용 반영	부담 주체와 상관없이 “생산비용”에 반영
생산지원비용	구매자가 공급하는 경우 반영	생산자가 부담하는 경우 “생산비용”에 반영
권리사용료	관련과 거래조건이 있어야 반영	반영하지 않음
사후귀속이익	관련이 있어야 반영	반영하지 않음
운임 및 보험료	수입항까지 운송관련비용 반영	“수입항까지 운송관련비용” 반영

자료 : 관련 자료를 참고하여 연구자가 작성함.

(나) 생산자의 통상 이윤 및 일반경비

우리나라에 수출하기 위하여 수출국내의 생산자가 제조한 당해 물품과 동종 또는 동류의 물품판매시 통상적으로 반영되는 이윤 및 일반경비에 해당하는 금

액은 산정가격에 포함하여야 한다. 여기서 유의해야 할 사항은 당해물품의 생산국이 아닌 “수출국내”에서, 그리고 당해물품에 구체적으로 실현된 이윤 및 일반경비가 아니라 “동종 또는 동류의 물품”을 생산하여 판매하는 때에 “통상적으로 반영하는” 이윤 및 일반경비라는 것이다. 이는 수출국에서 일반적인 생산자들이 우리나라에 수출하기 위하여 제조한 동종 또는 동류의 물품에 반영되는 금액을 의미하는 것으로, 제조국에서 생산자들이 반영하는 금액이나 수출국내 판매 또는 제3국 수출물품에 반영하는 금액은 제외한다. 또한 “통상적으로 반영하는”에 지나친 해석을 가하여 생산자가 직접 제출하거나 또는 생산자를 대신하여 제출되는 수치를 거부해서는 안 되고, 그 수치가 동종 또는 동류의 물품을 생산하는 자가 수입국에 수출판매할 때 통상적으로 반영되는 금액과 불합치하지 아니하는 한, 동 자료에 기초하여 결정되어야 한다.

여기서의 “이윤 및 일반경비의 금액”도 제4방법 공제요소의 이윤 및 일반경비처럼 일체로서 취급되어야 한다. 이것은 어느 특정의 경우에 생산자의 이윤이 낮고 일반경비가 높다 할지라도 이윤과 일반경비를 합한 금액은 동종 또는 동류의 물품판매에 통상 반영되는 것과 합치될 수도 있음을 의미한다. 이러한 상황은 예컨대, 특정제품이 수입국에서 판로 개척 중에 있으며 생산자는 판로개척에 따르는 높은 일반경비를 상쇄할 수 있도록 이윤 없이 또는 아주 낮은 이윤을 취하고 있는 경우 발생할 수 있다. 생산자가 특별한 상업적 상황 때문에 수입물품의 판매로 낮은 수준의 이윤을 실현하고 있음을 증명할 수 있는 경우, 생산자가 실제이윤 수치를 정당화할 수 있는 근거있는 합리성을 가지고 있으며 그의 가격책정방법이 관련 산업계에 있어서의 통상적인 가격책정방법을 반영하고 있는 한 생산자의 실제이윤 수치가 고려되어야 한다. 이러한 상황은 예컨대 예측할 수 없는 수요의 격감 때문에 생산자가 일시적으로 가격을 인하해야 할 경우, 또는 수입국에서 생산되고 있는 범주의 물품을 보완하고 경쟁력을 유지하기 위해 낮은 이윤을 감수하는 경우에 발생할 수 있다⁷⁶⁾.

(다) 수입항까지의 운임·보험료 및 운송관련 비용

76) Agreement on Implementation of Article VII of GATT 1994 Note to Article 6 Paragraph 5

당해 물품의 수입항까지의 운임·보험료 기타 운송에 관련된 비용은 산정가격에 포함하여야 한다. 우리나라는 CIF 주의를 채택하고 있기 때문에 제5방법을 적용할 때 운임, 보험료 및 운송관련비용이 과세가격으로 합산되어야 함을 당연하다.

(4) 제6방법

제1방법 내지 제5방법으로 과세가격을 결정할 수 없는 경우에는 제1방법 내지 제5방법에서의 원칙과 부합되는 합리적인 기준에 따라 과세가격을 결정한다⁷⁷⁾. 즉, 제6방법은 별도의 방법이 존재하는 것이 아니고 더 이상 다른 방법이 없어서 제1방법 내지 제5방법으로 회귀하여 각 방법에서 정하는 원칙과 부합하는 합리적인 기준에 따라 관세의 과세가격을 결정하는 마지막 방법이다.

제6방법의 WTO 평가협정상 정식 명칭은 “합리적 방법”(fall-back method)이라고 하는데, 구체적으로는 WTO 평가협정과 관세법에서 명시적으로 정하고 있는 “제1방법 내지 제5방법의 신축적 적용방식”을 최우선으로 하고, 그래도 과세가격을 결정할 수 없는 경우에는 “금지된 가격이 아닌 범위 내에서 어떤 기준”이건 관세평가를 포기할 수는 것보다 합리적인 것이기에 그 기준을 적용하여 과세가격을 결정하는 방법을 의미한다.

(가) 제1방법 내지 제5방법의 신축적 적용방식

WTO 평가협정 제7조 주해 제3항 및 관세법시행령 제29조 제1항에서는 제1방법 내지 제5방법의 기준을 신축적으로 적용하는 최우선의 합리적 기준에 대하여 다음과 같이 예시하고 있다. 이 합리적 방법을 적용함에 있어, 만약 둘 이상의 방법이 유연하게 적용될 수 있다면 제1방법에서 제5방법까지의 사용에 있어 순차적으로 고려되어야 한다⁷⁸⁾.

첫째, 제2방법 또는 제3방법을 적용함에 있어서 갖추어야 하는 생산국 동일성

77) Agreement on Implementation of Article VII of GATT 1994 Article 7.1 및 관세법 제35조

78) WCO Advisory Opinion 12.2

및 시간요소 동일성에 대한 요건을 “유통성 있게 해석 적용하는” 방법이다. 이에 당해물품의 생산국에서 생산된 것이라는 장소적 요건을 다른 생산국에서 생산된 것으로 확대하여 해석 적용하는 방법과 당해물품의 선적일 또는 선적일 전후라는 시간적 요건을 선적일 전후 90일로 확대하여 해석 적용하는 방법이 있다.

둘째, 공제가격방법 적용시 수입된 것과 동일한 상태로 판매요건을 신축적 적용하는 방법이다. 제4방법의 적용에 있어서 수입된 것과 동일한 상태로 판매되지 않고 수입 후 추가가공을 거친 물품의 단위가격을 기초로 할 때에는 납세의무자의 요청이 있는 경우에 한하여 적용하도록 되어 있으나, 이 요건을 신축적으로 해석 적용하면 납세의무자의 요청이 없어도 추가가공을 거친 물품의 단위가격을 기초로 과세가격을 결정할 수 있다.

셋째, 제4방법 또는 제5방법에 의하여 과세가격으로 인정된 바 있는 동종동질물품 또는 유사물품의 과세가격을 기초로 과세가격을 결정하는 방법이다. 제2방법 또는 제3방법에서는 동종동질물품 또는 유사물품의 거래가격만을 과세가격으로 하는 반면, 제6방법에서는 이를 탄력적으로 적용하여 동종동질물품 또는 유사물품의 역산가격 또는 산정가격을 기초로 과세가격을 결정하는 방법이다.

넷째, 수입후 90일이 경과되기 전 가장 빠른 날의 요건을 신축적 적용하는 방법이다. 제4방법을 적용함에 있어 평가대상물품의 수입신고일 또는 수입신고일과 거의 동시에 판매되지 아니하는 경우에는 수입 후 90일이 경과되기 전 가장 빠른 날의 판매를 허용하고 있다. 제6방법에서는 이 90일의 기간을 유통성 있게 연장하는 방법으로서 수입신고일부터 180일까지 판매되는 가격을 적용하는 방법을 말한다.

(나) 평가방법으로 사용이 금지된 가격

제1방법 내지 제5방법의 신축적 적용으로도 과세가격을 결정할 수 없는 경우에는 금지된 가격이 아닌 범위 내에서 합리적 방법으로 과세가격을 산출해야 한다. WTO 평가협정 제7조 제2항 및 관세법시행령 제27조 제2항에서는 어떠한 경우에도 다음의 금지된 가격을 기준으로 과세가격을 결정해서는 안 되도록 하고 있다.

첫째, 수입국에서 생산된 물품이 수입국 내에서 판매되는 가격을 과세가격의 기준으로 사용해서는 안 된다. 그 이유는 수입물품의 과세가격을 국내산 물품가격을 기초로 과세가격 기준을 사용하게 되면 국내산업보호를 위하여 의도적으로 가격을 높게 평가하게 되어 관세평가 정신에 위배하게 된다.

둘째, 선택 가능한 가격 중 반드시 높은 가격을 과세가격으로 하여야 한다는 기준에 따라 결정하는 가격은 금지된 가격이다. 가격이 둘 이상 있을 때에는 납세의무자 보호를 위하여 가장 낮은 가격을 기초로 하여 과세가격을 결정하는 것이 관세평가의 정신인데, 높은 가격을 기준으로 하는 것은 그 정신에 위배된다.

셋째, 수출국의 국내판매가격도 금지된 가격이다. 수출국의 국내판매가격을 수입국의 과세가격으로 하는 것은 국내판매가격보다 낮은 가격으로 덤핑수입되는 것을 막으려는 것이다. WTO 평가협정 전문에서 명백히 언급하고 있는 바와 같이 평가절차가 덤핑방지를 위해 사용할 수 없도록 하고 있으므로 이 가격의 사용은 협정의 기본정신에 위배되는 것이다.

넷째, 동종동질물품 또는 유사물품에 대하여 제5방법에 의하여 생산비용을 기초로 가격을 결정하는 방법 외에 다른 방법으로 생산비용을 기초로 결정된 가격도 금지된 가격이다. 제5방법은 당해 수입물품에 대한 산정가격에 한정되나, 제6방법의 경우에는 이를 신축적으로 해석 적용하여 동종동질물품과 유사물품의 산정가격도 사용할 수 있되 그 산정가격은 제5방법에 의해서만 산출해야 한다는 것이다.

다섯째, 우리나라 이외의 국가에 수출하는 물품의 가격도 과세가격으로 사용할 수 없다. 그 이유는 수출국의 국내판매가격이 금지되는 이유와 같이 평가절차가 덤핑방지 목적으로 사용될 우려가 있기 때문이다.

여섯째, 특정수입물품에 대하여 미리 설정하여 둔 최저과세기준가격도 과세가격의 기준으로 사용할 수 없다. 이 규정의 취지는 관세평가를 보호무역정책 일환으로 악용하는 것을 방지하기 위한 것이다.

일곱째, 자의적 또는 가공적인 가격을 사용할 수 없다. WTO 평가협정 전문에 자의적이고 가공적인 과세가격을 배제하도록 명백히 규정하고 있으므로 이는 당연한 사항이다.

2. 이전가격에 대한 내국세당국의 과세방법

이전가격에 대한 내국세당국의 과세방법은 관세당국의 평가방법과 마찬가지로, 다국적기업의 이전가격은 정상가격(arm's length price)이 아니므로 과세표준으로 채택할 수 없다는 것이다. 이는 내국세측면의 국제기구인 OECD의 이전가격 평가정신인 동시에, 현재 “소득 및 자본에 대한 모델조세협약” 제9조(특수관계기업)의 내용이기도 하다. OECD 모델조세조약 제9조에 의하면 정상가격을 “독립된 양기업간에 설정된 조건”이라고 규정하고 있으며, 이 모델조약을 국내 수용⁷⁹⁾한 국제조세조정에 관한 법률에서도 정상가격을 거주자·내국법인 또는 국내사업장이 국외특수관계자가 아닌 자와의 통상적인 거래에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 가격으로 정의하고 있다. 따라서 다국적기업이 해외 자회사 등과 거래를 할 때 이전가격을 설정하여 거래했다고 판단하는 세무기준은 관세당국이나 내국세당국 모두에 독립기업가격의 원칙이 적용된다.

1) 이전가격세제의 연혁

OECD 이전가격세제의 기원은 사실 미국의 1928년 IRC 제45조이다. 1928년 IRC에서는 모·자회사간 이윤조작의 규제 장치로 현재의 소득분배방식인 이전가격세제가 도입되었다. 그 후 미국의 국내 이전가격에 대한 세무지식과 경험은 국제연맹(the League of Nations)으로 옮겨와서 1933년 국제연맹 모델조세조약안(사업소득에 관한 모델조세조약)의 특수관계기업 조항이 제정되었다(矢内一好, 1999, p.23). 본 조약은 1933년 6월에 열린 국제연맹 조세위원회(fiscal committee) 본회의에서 사업소득에 관한 협약초안 형태로 제정한 것으로 1935년 6월에 열린 조세위원회에서 이를 개정함으로써 “사업소득의 국가간 배분에 관한 1935년 초안협약”(the 1935 Draft Convention for the Allocation of Business Income

79) 경제협력개발기구에 관한 협약(OECD)의 부속 협정인 대한민국에 대한 경제협력개발기구에 관한 협약 가입조정협정에 대한민국의 경제협력개발기구 회원국 의무수락에 관한 대한민국 정부의 선언문(1996년 10월 9일)을 보면, 소득 및 자본에 대한 모델조세협약에 관한 이사회 권고를 수락하고 있음을 알 수 있다.

between States for the Purposes of Taxation)을 완성하였다. 공식적으로 채택되지 않았기 때문에 국제연맹 모델협약으로 일컬어지고 있지는 않으나 그것이 다루었던 주제의 중요성 때문에 매우 의의가 있는 초안협약으로 평가되고 있다 (이용섭, 2005, p.86).

미국의 이전가격세제를 모델조세조약 형태로 수용한 국제연맹의 사과는 국제연합(UN)에 의해 계승되었고, 국제연합의 경제사회이사회에 의해서 1946년에 설치된 재정위원회가 1954년에 그 기능을 중지함에 따라 그 이후 이전가격세제는 주로 유럽경제협력기구(the Organization for European Economic Cooperation : OEEC⁸⁰)에서 수행되었다. 2차대전 후 OEEC 회원국간의 경제적 상호의존과 협력의 증대는 국제간 이중과세 방지수단의 중요성을 대두시켰다. 따라서 OEEC는 1956년 3월에 재정위원회를 창설하고 1958년 7월에 회원국간에 존재하고 있는 이중과세문제를 효율적으로 해결하고 모든 회원국에게 수용될 수 있는 조세조약의 모델을 작성하고자 하였다.

(1) OECD 모델조세조약

세계경제가 개방화, 글로벌화되어 감에 따라 다국적기업의 수가 급격히 증가하고, 다국적기업의 이전가격 설정 문제는 국가간 과세권 충돌 및 이에 따른 국제적 이중과세 방지문제로 발전하였다. 동시에 이전가격 설정이 다국적기업의 조세 회피 수단을 이용됨에 따라 OECD는 건전한 자유무역을 실현하고 회원국간 경제 협력을 위해 국제적 이중과세 및 이전가격 세제에 대한 통일된 기준을 제정하여 문제를 해결하고자 노력해 왔다. 그 노력의 결과 1963년에 “소득 및 자본에 대한 이중과세 조약초안”(Draft Double Taxation Convention on Income and Capital : 이하 “1963년 조약초안”이라고 한다)을 발표하게 되었다. 그 후 OECD는 조세 조약의 협상과 실제적용에서 회원국이 얻은 경험과 회원국 조세제도의 변화, 국제금융관계의 증가, 국제적 수준의 새로운 사업활동 영역의 확대 및 새로운 복합적 사업조직의 출현을 고려하여, 1977년에 “소득 및 자본에 대한 이중과세방지를 위한 모델협약”(Convention for the the avoidance of double taxation and the

80) 1961년 9월 30일 OEEC를 발전적으로 해체하고 창설한 국제기구가 OECD이다.

prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and capital : 이하 “1977년 모델조세협약”이라고 한다)을 발간함으로써 마무리하였다.

현재 형태의 모델조약은 1992년 “소득 및 자본에 대한 모델조세협약”(Model Taxation Convention on Income and on Capital : 이하 “OECD 모델조세조약”이라고 한다)으로 1963년 조약초안과 1977년의 모델협약처럼 포괄적이고 전면적으로 개정된 것이 아니고 1977년 모델협약과 주석을 일부 수정한 것이다. 또한 손윤환(1995, p.18)에서는 1992년 파리회의에서 이중과세방지 측면보다는 조세회피를 방지하기 위한 토의가 주를 이루어 조세조약의 명칭 중 “이중과세방지를 위한” 문구를 삭제한 것으로 보고 있다.

1992년 모델조세협약은 경제여건 변화와 OECD 회원국의 의견을 적기에 반영하기 위해 주기적 또는 수시로 모델조약의 요약본을 발간하고 있으며, 가장 최근의 것은 2008년 7월에 발간하였다. 그러나 모델조세협약 중 이전가격세제의 전부라고 할 수 있는 특수관계기업 조항(article)과 그 주석(commentary)은 1992년 제정 이후 거의 변경된 것이 없는데, 이전가격세제와 관련된 모델조세협약의 주요 내용을 살펴보면 다음과 같다.

첫째는 다국적기업의 이전가격에 대한 내국세당국의 이전가격세제 적용요건에 관한 사항이다. 일방체약국의 기업이 타방체약국 기업의 경영·지배 또는 자본에 직접 또는 간접으로 참여하거나 동일인이 일방체약국의 기업과 타방체약국의 기업의 경영·지배 또는 자본에 직접 또는 간접으로 참여하는 경우 이들 기업들을 특수관계기업(associated enterprises)이라고 정의하였고, 이들 관계기업간의 상업상, 재무상의 관계로 인하여 독립기업간에 정해지는 조건과 다른 조건이 설정되거나 부과된 경우 그러한 조건 때문에 일방국 기업의 이윤이 되지 아니한 것은 동 기업의 이윤에 가산하여 과세할 수 있다고 규정하였다⁸¹⁾.

둘째는 이전가격세제를 적용하면 근본적으로 이중과세를 유발하기 마련인데 이를 수정하기 위한 대응조정에 관한 사항이다. 일방체약국이 동 일방체약국 기업이윤에 타방체약국에서 과세된 타방체약국 기업이윤에 산입하여 과세할 경우, 그 산입된 이윤이 쌍방의 기업간에 설정된 조건이 독립기업간에 설정된 조건이었다면 동 일방체약국 기업의 이윤으로 되었을 이윤인 경우에는, 동 타방체약국

81) OECD Model Tax Convention on Income and on Capital Article 9.1

은 이들 이윤에 대해서 동 타방계약국에서 부과된 조세에 대해서 적당한 조정을 한다고 규정하였다⁸²⁾.

셋째는 양 계약국의 내국세당국이 대응조정을 위한 상호합의를 한다는 사항이다.⁸³⁾ 이 대응조정은 1992년 모델조세협약 제25조의 상호합의절차범위에 포함되며, 상호합의를 통하여 대응조정이 정당한지를 평가하고 관련 금액을 결정하게 된다.

(2) OECD 이전가격지침

OECD 재정위원회는 이전가격제도의 적용요건과 그 결과, 그리고 정상조건 이외의 조건으로 거래가 이루어졌을 경우 이익조정에 적용될 이전가격 평가방법들을 검토하는데 상당한 시간과 노력을 기울여 왔다. 그 결과는 “다국적기업 및 내국세행정을 위한 이전가격 지침”(Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations : 이하 “OECD 이전가격지침”이라고 한다)으로 명명된 보고서에 설명되어 있는데, 동 지침은 이전가격제도 분야에서 OECD의 작업진행 내용을 반영하기 위하여 정기적으로 수정되고 있다. 최근 개정은 1995년 6월 27일로, 1979년 이전가격지침을 수정하는 OECD 이전가격지침을 1995년 7월 13일 발표하였다. 이 지침은 국제적으로 합의된 정상가격원칙을 이전가격에 대한 내국세평가방법으로 재확인하고 OECD 모델조세조약 제9조에 내재된 “독립기업원칙”의 구체적 적용방법을 설명하고 있는데, 그 구성은 서문, 용어, 여덟 개의 장 및 3개의 부속지침으로 나뉜다.

제1장에서는 정상거래원칙의 의미와 동 원칙의 적용시 주의사항을, 제2장에서는 전통적으로 사용되는 정상가격 산출방법인 전통적 거래접근법의 유형과 적용방법을, 제3장에서는 전통적 거래접근법에 못지 않게 실무적으로 많이 사용되는 기타의 방법에 대한 적용방법을 설명하고 있으며, 제4장에서는 이전가격 분쟁예방 및 해결을 위한 행정적 접근방법으로서 세무조사, 상호합의 및 이전가격 사전약정제도에 대한 설명을, 제5장에서는 내국세당국이 납세자로부터 제출받는 자료

82) OECD Model Tax Convention on Income and on Capital Article 9.2 전단

83) OECD Model Tax Convention on Income and on Capital Article 9.2 후단

에 관한 규칙 또는 절차에 대한 지침을 제공하고, 제6장에서는 무형재화와 관련된 특수관계거래에서 특별히 고려되어야 할 사항을, 제7장에서는 다국적기업 그룹 내 용역제공에 대한 독립기업가격을 설정하는 데에 따른 문제들을 다루고 있으며, 마지막으로 제8장에서는 특수관계기업간에 행해지는 원가분담약정에 있어서 이러한 약정의 조건들이 독립기업원칙에 부합하는지를 판단하는데 적용될 일반적 지침을 제공하고 있다.

(3) 우리나라의 이전가격세제

우리나라는 1988년 12월 31일 법인세법시행령 제46조 제4항과 제5항을 신설하여 국외의 출자자등과의 거래의 경우 시가 계산방법과 거래가격 산정의 기초가 되는 자료제출의무를 규정함으로써 이전가격세제를 1989년 1월 1일부터 시행하였다. 그러나 본질적으로 국내특수관계자간의 부당한 거래행위를 규율하는 법인세법상의 부당행위계산부인 규정의 틀 안에서 국외특수관계자간 소득이전행위를 규율하는 이전가격세제 운용한다는 것이 양자간에 이질적 요소와 제도의 미비점으로 인해 큰 혼선이 초래되었다. 특히, 이전가격세제 운영측면에서도 “내국법인(모회사)의 국외특수관계자(자회사)간 국제거래”에 대해서는 적용한 사례가 거의 없고 “외국 투자법인(국내 자회사)의 국외특수관계자(외국 모회사)간 국제거래”에 대해서만 제한적으로 적용하다보니 반쪽 이전가격세제라는 비판을 받아 왔다. 이에 따라 1995년 말 “국제조세조정에 관한 법률”(이하 “국조법”이라고 한다)을 제정하면서 법인세법과 소득세법에 규정된 이전가격세제에 관한 내용을 보완하여 흡수하였다.

우리나라 이전가격세제는 도입 초기부터 OECD 모델조세조약과 OECD 이전가격지침에 상당부분 영향을 받았고, 1996년 12월에 경제협력개발기구에 관한 협약에 가입함으로써 조세조약 체결시 OECD 모델조세조약을 준수해 왔으며 OECD 이전가격지침에 제시된 원칙을 근거로 이전가격세제를 운영해 오고 있다.

2) 이전가격에 대한 이전가격세제 적용요건

이전가격세제에 의한 과세소득금액의 조정을 위해서는 특수관계에 있을 것과 독립기업가격 거래가 아닐 것의 두 가지 요건을 충족시켜야 한다(손운환, 1995, p.463). 이는 관세당국이 다국적기업의 거래가격을 이전가격으로 판정하여 부인하기 위한 요건, 즉 특수관계에 해당되고 그 관계가 거래가격에 영향을 미친 경우와 아주 유사하다.

국조법에 의하면 내국세당국은 거래당사자의 일방이 국외특수관계자인 국제거래에 있어서 그 거래가격이 정상가격에 미달하거나 초과하는 경우에는 정상가격을 기준으로 과세표준 및 세액을 결정 또는 경정할 수 있다고 규정하고 있다⁸⁴). 또한 OECD 모델조세조약과 이전가격지침에서는 정상가격을 “공개된 시장에서 동일 또는 유사한 조건하에서 동일 또는 유사한 거래에 관여하는 특수관계 없는 자들 간에 합의했을 가격”(the prices which would have been agreed upon between unrelated parties engaged in the same or similar transactions under the same or similar conditions in the open market)으로 정의하며⁸⁵), 정상가격 조건과 다른 조건이 설정되거나 부여된 경우에 정상가격 조건이었다면 그 특수관계기업들 중 어느 하나에 발생되었을 이익이 정상가격조건과 다른 조건으로 인해 발생되지 아니한 경우, 그 이익을 동 기업의 이익에 포함시킬 수 있으며 그에 따라 과세할 수 있다고 규정하고 있다⁸⁶). 따라서 거래가격을 부인하기 위해서는 첫째 국조법과 OECD 모델조세조약에서 정하는 특수관계자에 해당하여야 하고, 둘째 그 특수관계자간 거래가격이 정상가격에 미달하거나 초과하여야 한다.

사실 이 적용요건보다 중요한 실무상 문제는, 이전가격 과세의 요건 성립에 대한 입증책임이 누구에게 있느냐에 있다. 입증책임이 내국세당국에 있는 한 내국세당국은 정상가격을 입증하여야 하고, 입증책임이 납세자에게 있는 한 정상가격 설정의 입증은 납세자가 하여야 한다. 이는 “입증책임의 배분” 문제로, 대부분의 국가에 있어서는 과세당국이 입증책임을 지도록 하고 있으나 몇몇 국가에서는 납세자가 특정 분야에서 입증책임을 지도록 하는 경우가 있다⁸⁷).

84) 국조법 제4조 제1항

85) 1979년 OECD 이전가격지침에서 정의하고 있는 내용으로, 1995년 OECD 이전가격지침에서는 정상가격에 대한 개념정의를 직접적으로 하고 있지 않으나 서문 제13항에 따라 1979년 OECD 이전가격지침의 정상가격 정의를 원용할 수가 있다.

86) Model Taxation Convention on Income and on Capital Article 9.1

87) Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations preface.18

우리나라 국조법상에는 입증책임에 대한 부담을 누가 하느냐에 대한 명문 규정이 없다. 또한 이에 대한 대법원의 판결도 없는 상태이다. 다만, 국조법이 시행되기 전, 국외의 특수관계자와의 이전가격이 과세당국이 합리적으로 산정한 정상가격과 차이를 보이는 경우, 부당행위계산 부인대상에 해당하지 않기 위한 요건사실 및 그 입증책임의 소재는 납세의무자가 부담한다고 대법원이 판결한 바가 있다⁸⁸⁾.

이 판결을 국조법에 원용한 대전지법의 판결⁸⁹⁾을 보면, 일반적으로 과세처분 취소소송에 있어서 과세요건 사실에 관한 입증책임은 과세권자에게 있으므로 과세당국이 거주자와 국외특수관계자 간의 국제거래에 있어서 그 거래가격이 정상가격에 미달하거나 초과한다는 이유로 정상가격을 기준으로 거주자에게 국조법 제4조에 의하여 과세표준 및 세액을 결정하기 위해서는, 과세처분의 기준이 된 정상가격이 국조법 제11조 제2항, 국조법시행령 제19조에 의하여 납세의무자에게 요구하여 얻은 자료 및 증빙서류 등 최선의 노력으로 확보한 자료에 기하여 합리적으로 산정된 것임을 입증하여야 하되, 그 거래가격이 정상가격의 범위를 벗어나는 것까지 입증할 필요는 없다. 한편, 납세의무자는 비교가능성 있는 독립된 사업자 간의 거래가격이 신뢰할 만한 수치로서 여러 개 존재하여 정상가격의 범위를 구성할 수 있고, 당해 국외특수관계자와의 거래가격이 그 정상가격의 범위 내에 들어있어 정상가격에 미달하거나 초과하는 경우가 아님을 입증할 필요가 있다고 판결하였다. 정상가격의 입증책임 부분에 대한 대전지법의 판결은 입증책임의 배분에 있어서 공평성이 있어 보인다⁹⁰⁾.

(1) 특수관계에 해당하는지 여부

특수관계자란 거래자 일방과 타방의 거래행위가 직접 또는 간접으로 지배관계를 이루는 거래당사자를 말하는데, 지배관계에는 주식의 소유비율로 판단하는 외형적 지배관계와 임원의 겸직여부, 거래의 의존여부, 자금의 의존여부 등으로 판

88) 대법원 2001. 10. 23. 선고 99두3423 판결

89) 대전지법 2009.1.14. 선고 2007구합5143 판결 : 항소

90) OECD 이전가격지침 서문 제18항에서는 과세당국과 납세자 중 어느 당사자가 입증책임을 지든 간에 입증책임배분의 공평하도록 요구하고 있는데, 이전가격세계 전반에 대한 당해 국가의 조세체계 특징, 예를 들어 행정벌, 세부조사지침, 조세불복절차, 조세추징과 환급에 관련된 이자에 대한 규정, 소득조정에 대한 불복이전에 조세를 내야 하는지 여부, 제척기간, 사전통지 등을 고려하여 이루어지도록 하고 있다.

단하는 실질적 지배관계, 그리고 제3자 개입거래와 본지점의 관계 등으로 판단하는 기타 지배관계로 구분해 볼 수 있다.

(가) 소유지분 관계에 의한 특수관계

관세당국의 경우에는 특정인이 구매자 및 판매자의 의결권 있는 주식을 직접 또는 간접으로 5% 이상 소유하거나 관리하는 경우를 주식소유비율에 의한 특수관계로 보는 반면, 내국세당국은 50% 이상인 경우를 특수관계로 보고 있다.

국조법상 소유지분비율로 특수관계를 판정하는 외형적 지배관계는, 첫째 거래 당사자의 일방이 타방의 의결권 있는 주식 50% 이상을 직접 또는 간접으로 소유하고 있는 관계, 둘째 제3자가 거래당사자 쌍방의 의결권 있는 주식 50% 이상을 직접 또는 간접으로 각각 소유하고 있는 경우 그 쌍방간의 관계이다.

(나) 실질적 지배관계에 의한 특수관계

실질적 지배관계는 거래당사자 일방이 타방의 사업방침의 전부 또는 중요한 부분을 실질적으로 결정할 수 있는 관계로, 관세당국에서는 WTO 평가협정과 관세법령에서 정한 사유에만 해당하면 실제로 사업방침의 실질적 결정권이 없더라도 실질지배관계에 의한 특수관계로 판단한다. 그러나 내국세당국의 실질지배관계는 “법정 사유”에 해당하면서 “공통의 이해관계”가 있고, “일방이 타방의 사업방침의 전부 또는 중요한 부분을 실질적으로 결정할 수 있는 경우”에 실질지배관계에 의한 특수관계에 있다고 결정할 수 있다고 판결하였다⁹¹⁾. 물론 제3자에 의한 실질지배관계는 관세당국이나 내국세당국 모두가 인정한다.

(ㄱ) 법정 사유

실질지배관계에 의한 특수관계로 판단하는 국조법상 “법정 사유”는 임원겸무 관계, 조합 및 신탁을 통한 지배관계, 거래 의존관계, 자금 의존관계, 무체재산권 의존관계 등이 있다.

91) 대법원 2008.12.11 선고 2008두14364 판결

첫째, 임원겸무 관계에는 일방법인의 대표임원이나 총 임원수의 절반 이상에 해당하는 임원이 타방법인의 임원 또는 종업원의 지위에 있는 경우이다. 또한 실질지배관계의 판단기준일 전에 타방법인에서 임원 또는 종업원을 퇴사시켜 조세를 회피하는 사례를 방지하기 위하여 사업연도 종료일부터 소급하여 3년 이내에 타방법인의 임원 또는 종업원의 지위에 있었던 자도 포함하도록 하였다.

둘째, 조합 및 신탁을 통한 지배관계에는 일방이 조합이나 신탁을 통하여 타방의 의결권 있는 주식의 50% 이상을 소유한 경우이다.

셋째, 거래 의존관계는 일방이 사업활동의 50% 이상을 타방과의 거래에 의존하는 경우 그 일방과 타방을 특수관계자로 보는 것이다. 사업활동의 의존관계를 전체의 수입금액으로 판단할 것인지 아니면 품목별로 판단할 것이냐가 문제가 된다. 특정품목을 상대방에 의존하여 거래하는 경우 이 부분은 상대방에 종속이 되어 실질적인 지배관계가 형성되나 전체 수입금액으로 판단할 경우에 미비할 경우가 있기 때문이다. 이 경우 특정품목이 상대방의 의사에 의하여 전적으로 결정될 경우에는 특수관계자로 보아야 할 것이다(김영근, 2001, p.419). 또한 내국세당국의 예규에 따르면, 거래 의존의 여부는 총거래금액 등 당해 기업의 총체적인 사업내용을 기준으로 판단하는 것이며 내국법인이 행한 외국법인과의 국제거래에 있어서 타방이 매입거래의 전부를 일방과의 거래에 의존하는 경우에는 특수관계에 해당된다고 회신한 사례가 있다⁹²⁾.

넷째, 자금 의존관계는 타방이 사업활동에 필요한 자금(자기자본과 타인자본의 합계금액)의 50% 이상을 일방으로부터 차입하거나 일방에 의한 지급보증을 통하여 조달하는 경우에 일방과 타방을 특수관계로 판단하는 것이다.

다섯째, 무체재산권 의존관계는 타방이 일방으로부터 제공되는 무체재산권에 50% 이상을 의존하여 사업활동을 영위하는 경우 특수관계로 판단하는 것으로 특정 무체재산권의 사용대가가 전체 영업비용의 50% 이상을 차지하는 경우가 이에 해당한다.

(L) 공통의 이해관계

내국세당국의 “공통의 이해관계”란 일방과 타방 간에 자본의 출자관계, 재화·

92) 채국조46017-163, 2001.09.27 및 서면인터넷방문상담2팀-273, 2005.02.11 참조

용역의 거래관계, 자금의 대여 등에 의하여 소득을 조정할 수 있는 공통의 이해 관계를 말한다. 이진가격체제를 적용하면 근본적으로 이중과세가 발생하기 마련인데, 다국적기업의 이진가격 거래로 특수관계자간 소득이 겹치는 영역이 여기에 해당한다.

(c) 일방이 타방의 사업방침을 실질적으로 결정할 수 있는 경우

“일방이 타방의 사업방침의 전부 또는 중요한 부분을 실질적으로 결정할 수 있는 경우”란 그 자구 그대로 사업방침을 실질적으로 결정할 수 있는 경우를 말하며, 이는 구체적인 사실판단에 따라 결정될 수 있다.

(d) 기타 지배관계에 의한 특수관계

기타 지배관계에 의한 특수관계에는 제3자 개입거래와 본지점간 거래 등이 해당되며, 내국세당국은 이러한 거래를 특수관계자간 거래로 간주한다.

(1) 제3자 개입거래

거주자가 국외특수관계자가 아닌 자와 국제거래를 하는 경우에도 그 거래가

- ① 거주자와 국외특수관계자간에 당해 거래에 대한 사전계약(거래와 관련된 증빙에 의하여 사전에 실질적인 합의가 있는 것으로 인정되는 경우 포함)이 있고
- ② 거래조건이 당해 거주자와 국외특수관계자간에 실질적으로 결정되는 경우에는 국외특수관계자와 국제거래를 한 것으로 본다. 이진가격체제는 특수관계자간의 소득이전을 방지하기 위한 제도이기 때문에 특수관계가 없는 제3자의 거래는 당연히 본 세제의 적용이 배제된다. 그러나 제3자의 거래가 실질적으로 제3자 개입이 정상가격 이탈을 위한 수단으로 사용되었을 경우에는 이진가격체제의 근본 취지에 어긋나므로 이진가격을 적용받도록 규정하고 있다(김영근, 2001, p.422).

(2) 본점과 지점간의 거래

본점과 지점간의 거래는 동일 기업내 사업부 상호간에 내부거래(intra-company transactions)로서, 이진가격체제는 원래 본지사간 거래에 대한 정상가격 산출을 위

한 것이라는 점과 지점은 단지 본점의 이익을 창출하기 위한 하나의 인도장소에 불과하고 본점에서 지점으로의 상품 이동은 어떠한 이익도 발생하지 않기 때문에 본점과 지점 사이의 거래에 이전가격세제를 적용할 수 없다는 주장이 있다. 그러나 소득의 이전은 본점과 지점을 통해서도 국외로 이전될 수 있기 때문에 내국세당국은 실질과세 원칙에 입각하여 실무상 특수관계로 보고 이전가격세제를 적용하고 있다.

관세당국도 결론적으로는 내국세당국과 마찬가지로 본지점간 거래의 경우 그들간의 거래가격을 인정하지 않지만, 그 접근법은 상이하다. 관세당국은 제1방법 적용에 있어 판매의 개념이 성립되어야 하며 판매에는 개별적인 두 당사자간의 거래를 필요로 하기 때문에, 개별 법적 사업체가 아닌 지점으로 물품이 인도되는 것은 동일 법적 사업체의 한 지점에서 다른 지점으로 물품이 이동된 것에 지나지 않는다고 보고 있다. 따라서 개별 법적지위를 가지지 않는 지점에 의해 수입되는 물품의 과세가격은 수입 후 수출기업(본점)이 지점과는 별개의 최종 고객에게 판매가 있을 때 비로써 거래가격에 기초할 수 있게 된다.

(2) 독립기업가격 거래가 아닌지 여부

관세당국이 구매자와 판매자 사이에 특수관계가 존재한다는 사실만으로 다국적기업 산하 관계회사간 설정한 거래가격을 이전가격거래로 판단하여 제2방법이 하의 관세평가세제를 적용할 수 없는 것과 마찬가지로, 내국세당국도 구매기업과 판매기업 사이에 특수관계가 있다는 사실만으로 이전가격세제를 적용할 수 없다. 즉, 법인의 해외특수관계자간 거래가격이 독립기업가격을 초과하든지 또는 미치지 않은 경우에 이전가격세제를 적용한다.

특수관계자간 거래가격이 정상가격에 미달하거나 초과하는지 여부는 특수관계자간 거래를 독립기업 사이에 거래된 조건과 비교함으로써 이전가격세제의 적용 여부를 결정하는데, 비교대상 간에는 경제적인 관련 특징 등이 충분히 비교가능성을 지니고 있어야 한다. 또한 이론적으로는 거래상황이 동일한 비교대상거래에 대하여 한 가지 방법을 사용하여 가장 신뢰할 수 있는 하나의 정상가격을 도출할 수 있을 것이나 실무상 정확한 하나의 정상가격을 도출한다는 것은 매우 힘

든 일이다. 따라서 2개 이상의 비교가능한 비특수관계자간 거래로부터 도출한 정상가격을 이용하여 범위를 설정하고 납세자의 실제거래가격이 정상가격범위에 포함되는 경우에는 이전가격의 타당성을 인정한다.

(가) 비교가능성 검토

특수관계자간거래에 적용된 이전가격의 적정성은 비교대상거래로부터 산출한 정상가격과 비교분석을 통해 판단할 수 있기 때문에 정상가격 결정에 있어 가장 중요한 것은 비교가능성이 높은 비교대상거래의 선정이라고 볼 수 있다. 여기서 비교가능성이 높다는 것은 비교되는 상황간의 차이가 비교되는 거래의 가격이나 순이익에 중대한 영향을 주지 아니하는 경우와 비교되는 상황간의 차이가 비교되는 가격이나 순이익에 중대한 영향을 주는 경우에도 동 영향에 의한 차이를 제거할 수 있는 합리적 조정이 가능한 경우이다⁹³⁾.

비교대상거래는 특수관계가 없는 자간에 수행된 거래이어야 하며, 국외특수관계자와 국제거래를 행한 법인이 특수관계가 없는 제3자와 행한 통상적인 거래(내부 제3자 거래) 또는 특수관계가 없는 제3자간의 통상적인 거래(외부 제3자 거래)로 구분할 수 있는데, 비교가능성이 높은 비교대상거래의 선정을 위해서는 가격이나 이윤에 영향을 미칠 수 있는 재화와 용역의 특성, 사업활동의 기능과 거래에 수반되는 위험, 계약조건, 경제적 환경, 사업전략, 경제여건 등의 요소를 분석하여 제 요소의 유사성에 의거하여 판단한다.

(1) 재화와 용역의 특성

재화 및 용역의 특성은 공개된 시장에서 가치의 차이를 초래한다. 따라서 재화 및 용역의 특성 비교는 특수관계기업과 독립기업간의 비교가능성을 결정하는데 중요한 요소가 된다. 특히, 유형자산의 거래에 있어서 재화의 물리적 특성, 품질과 신뢰도, 그리고 공급의 확보가능성 및 공급량 등은 중요하게 고려해야 하는 특징이다.

93) 국조법시행령 제5조 제1항 제1호 단서

(ㄴ) 사업활동의 기능 및 위험부담

두 개의 독립된 기업들 간의 거래에서 가격은 각 기업이 수행하는 기능과 부담하는 위험을 반영하여 결정한다. 각 기업이 수행하는 기능에는 설계, 제작, 조립, 연구개발, 서비스, 구매, 유통, 마케팅, 광고, 운반, 자금조달, 관리 등을 들 수 있는데 이러한 것들은 납세자와 내국세당국이 기능분석(functional analysis)을 통해 비교대상이 된 독립된 기업들이 수행하는 기능과 중대한 차이가 나는 경우에는 조정이 이루어져야 한다.

그리고 위험부담의 정도에 따라 기대수익률이 달라지기 때문에 위험부담도 아울러 고려되어야 한다. 위험부담의 요소에는 매입원가나 매출가격의 변동과 같은 시장위험, 자산·플랜트와 장비에 대한 투자 및 이의 사용과 관련한 손실위험, 연구개발 투자의 성공 또는 실패의 위험, 환율과 이자율의 변동과 같은 금융위험, 수출채권의 미회수와 같은 신용위험 등을 들 수 있다. 공개시장에서는 증가된 위험을 부담하면 반드시 기대수익의 증가에 의해 보상받아야 하는 것이 합리적인 것으로, 예를 들어 분배권자(distributor)가 자신의 재원을 써서 마케팅과 광고 등에 대한 위험을 부담한다면 그 업자는 그에 비례하여 높은 수익을 기대할 수 있으며 비용보전을 받고 분배활동에 상응한 소득을 배분받는 단순한 대리인으로 기능할 때와는 다른 거래조건을 갖게 될 것이다. 따라서 특수관계자간에 어느 일방이 과도한 위험을 부담한다면 그러한 위험을 고려하여 적절한 가격과 소득을 계산하여야 한다.

실무에서의 제조업자 기능분석 사례를 보면 통상 한국산업분류표상 업종별로 분류하여 비교대상을 선정하며, 대분류된 제조업자를 완전한 제조업자(fully fledged manufacturer), 계약 제조업자(contract manufacturer), 순수위탁가공업자(toll manufacturer) 등으로 구분하여 각 업자가 수행하는 사업활동과 부담위험을 분석하여 중대한 차이가 나는 경우에 조정하여 비교한다.

(ㄷ) 계약조건

정상거래에 있어서 계약조건은 통상 책임, 위험, 수익 등이 당사자간에 어떻게 배분될 것인지를 규정하는데 인도조건, 대금결제방법, 매출 및 구매량, 사후보증기간, 신제품으로의 교환 및 변경 요구권, 특허권 등 지식재산권의 존속기간, 지

연지급기간 등이 그 요소가 된다. 일반적으로 독립기업 거래에서는 양 당사자간의 이익이 일치되는 경우에만 계약조건이 수정되지만, 특수관계기업 사이에 그렇지 아니할 수 있으므로 진정한 계약조건이 어떤 것인지 결정하기 위해 추가적인 분석이 필요하다.

(ㄹ) 경제적 환경

동일한 재화 또는 용역의 거래라 하더라도 경제적 환경에 따라 정상거래가격이 달라질 수 있다. 그러므로 비교가능성을 확보하기 위해서는 독립된 기업들과 특수관계기업 들이 활동하는 경제적 환경이 비교 가능해야 한다.

비교가능성을 결정하는데 관련된 경제적 환경으로는 지리적 위치, 시장규모, 경쟁정도, 경쟁에 있어서 구매자와 판매자의 상대적 지위, 거래수량, 거래시기 등이 있는데, 이러한 요소에 차이점이 있다면 그 차이가 가격에 중대한 영향을 미치지 않아야 하며, 만약 중대한 영향을 미친다면 적절한 조정이 이루어져야 한다.

(ㄷ) 사업 전략

독립기업과 특수관계기업간의 가격비교가 이들의 사업전략에 의하여 영향을 받기 때문에 이전가격결정을 위한 비교가능성을 결정하는데 있어서 사업전략은 반드시 검토되어야 한다. 사업전략에는 시장침투, 기술혁신과 신상품개발, 다양화 정도, 새로운 경쟁자 출현, 노동법 등이 고려되어야 한다.

예를 들어, 시장점유율을 확대할 목적으로 일시적으로 낮은 가격을 취하는 사업전략인 시장침투계획은 그 전략과 정상가격보다 낮은 가격 사이에 상관관계가 있어야 하고 내국세당국은 납세자의 행동이 자신이 주장한 사업전략과 일치하는지 검토해야 한다. 그 구체적 사례로, 자동차를 제조하는 제조회사가 시장침투를 위하여 판매업자에게 정상가격 이하의 가격으로 완성된 자동차를 공급하였다면 판매업자가 제조업자로부터 받은 혜택은 소비자 판매가격이나 판매업자의 시장침투를 위한 비용에 반영되어야 하며 과세당국은 그 사실을 검토해야 한다는 것이다.

또 하나는 독립기업간에 받아들여질 수 있는 기간에 한하여 시장침투전략에 따른 손실을 인정할 것인지 하는 適時性 문제이다. 정상적인 독립기업간 거래라

면 무한정 손실을 보며 사업을 영위한다고 볼 수 없기 때문이다. 이런 이유로 내국세당국은 납세자가 그런 사업전략을 따르고 있다는 주장이 맞는지 특별히 검증하길 원할 수 있다.

(b) 기타 가격이나 이윤에 영향을 미칠 수 있는 요소

정부의 가격규제나 사업과 관련한 각종 법적규제는 가격과 이윤에 영향을 미친다. 또한 관세, 운임 및 보험료도 가격과 이윤에 영향을 미칠 수 있다. 따라서 각종 규제와 관세, 운임 및 보험료 부분을 고려하여 비교하는 것이 보다 정상가격에 가깝다.

(나) 정상가격범위의 활용

독립기업가격원칙을 적용한 결과 거래조건들이 독립기업간 거래와 부합하는지 여부를 결정하기 위한 지표(예를 들면 가격이나 이익률)가 단일 숫자로 나타나는 경우가 있다. 그러나 이전가격 결정은 엄밀한 과학이 아니라 가장 신뢰할 수 있는 가정과 자료를 사용하여 가장 합리적인 판단을 요구하는 분야이기 때문에 적절한 방법들을 사용한 결과 독립기업가격 또는 이익률이 동일하게 신뢰할 만한 여러 숫자들의 범위로 나타날 수도 있다. OECD 이전가격지침에서는 이전가격 결정이 이러한 범위를 구성하게 되는 이유는 “일반적으로 정상거래원칙을 적용함으로써 단지 독립기업간에 설정되었을 조건들의 근사치를 구할 수밖에 없기 때문이다”라고 설명하고 있다⁹⁴⁾.

혹자는 여러 개의 비교대상거래에 대하여 완전한 차이조정을 하면 단일한 정상가격을 도출할 수도 있는 것이 아닌가하는 의문을 갖고 있을 수 있다. 그러나 현실적으로 완전한 차이조정은 거의 불가능에 가깝고 비교대상거래 중 어느 것이 더 비교가능성이 높은가를 결정하는 것도 어려운 일이다. 따라서 실무에서는 거래상황의 차이가 없거나 무시할 수 있을 정도로 비교가능성이 높은 경우에는 하나의 비교대상거래만으로 이전가격 결정에 충분하지만, 거의 동일한 비교대상거래를 찾을 수 없거나 완전한 차이조정이 어려운 경우에는 2개 이상의 비교가

94) Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 1.45

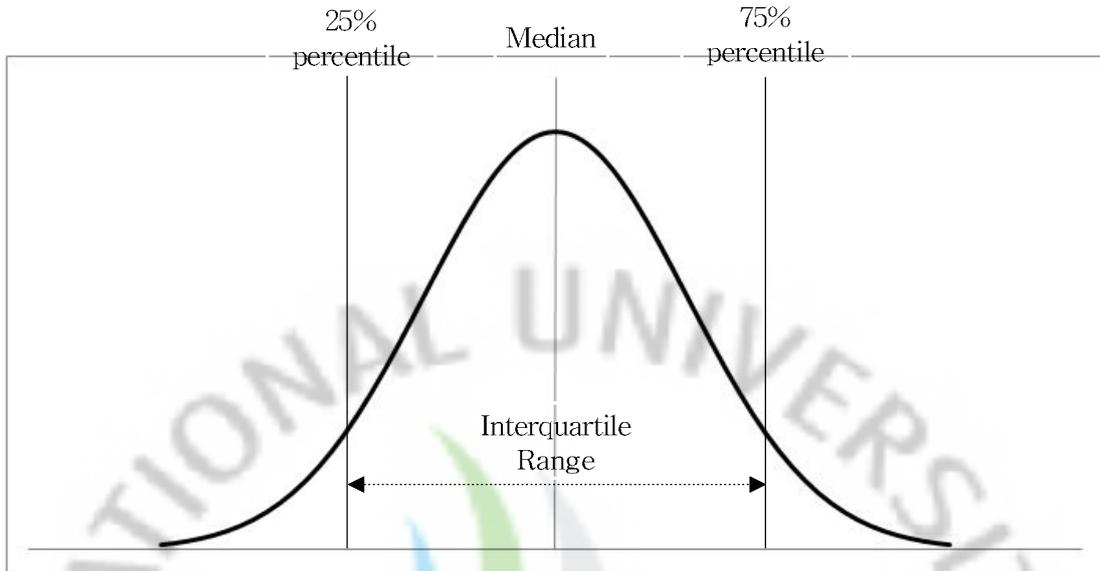
능한 제3자 거래로부터 도출한 정상가격을 이용하여 범위를 설정하고 납세자의 실제거래가격이 정상가격범위에 포함되는 경우에는 이전가격의 타당성이 인정하지만 정상가격범위에서 벗어나는 경우에는 범위내의 적정한 가격을 기준으로 이전가격을 조정할 수 있다.

정상가격범위(arm's length range)는 우리나라의 이전가격세제를 OECD 이전가격지침 좀 더 충실히 부합하도록 하고자 1996년 12월 31일 국조법시행령 제6조 제4항과 제5항을 신설하여 1997년부터 우리나라에서도 시행한 제도이다. 내국세당국은 정상가격범위를 벗어난 거래가격에 대하여 과세조정을 하는 경우에는 당해 정상가격범위안의 거래에서 산정된 평균값·중위값·최빈값 기타 합리적인 특정가격을 기준으로 한다. 평균값은 한쪽으로 치우친 일부 거래에 의하여 영향을 받을 수 있고, 최빈값은 사실상 객관적인 수치를 구하기 어렵기 때문에 실무에서는 중위값이 가장 많이 사용된다고 한다.

국조법 기본통칙에서는 정상가격범위 산정시 실무적으로 가장 많이 활용되는 방법인 사분위 범위에 대하여 설명하고 있다. 사분위범위는 우리나라 이전가격세제의 이론적 근거를 제시하는 OECD 이전가격 지침에서는 규정되어 있지 않지만 이전가격세제가 가장 발달되어 있는 미국의 재무부 시행령⁹⁵⁾에 규정되어 우리나라에 도입된 것으로, 사분위 범위(interquartile range)란 <그림 III-1>과 같이 관측값을 크기의 순서대로 배열하여 “상위 100분의 25에 해당하는 값”(위사분위값)과 “하위 100분의 25에 해당하는 값”(아래사분위값) 사이의 범위를 말하며, 납세자의 실제거래가격이 사분위 범위에 들면 정상가격으로 인정한다.

95) US Treasury regulations §1.482-1(e)(2)(iii)(c)

〈그림 Ⅲ-1〉 통계학적 사분위값



그러나 특수관계자간 거래가격이 사분위범위 밖에 있는 경우에는 일반적으로 정상가격범위 중간점으로 조정하거나 불가능한 경우에는 산술평균값을 주로 사용한다.

3) 이전가격에 대한 내국세평가방법

국의 특수관계자로부터 외국물품을 우리나라에 들여온 수입기업은 관세당국에 특수관계자간 거래가격을 신고하여 관세를 납부하는 것에 추가하여 그 외국물품을 우리나라에서 판매하여 얻은 소득에 대하여 법인의 소득세를 납부해야 한다.

우리나라 관세법상 수입기업이 부담해야 하는 관세는 “관세의 과세가격 × 관세율”로 산출되며, 관세의 과세가격은 특수관계자간 거래가격이 그 특수관계에 의해 영향을 받은 경우에 거래가격을 이전가격으로 판단하여 그 거래가격을 부인하고 제2방법이하로 평가한다. 반면, 법인세법상 법인세는 “사업연도 소득 × 법인세율”로 산출되며, 각 사업연도의 소득은 그 사업연도에 속하는 益金の 총액에서 그 사업연도에 속하는 損金の 총액을 공제한 금액으로 한다. 이러한 손금과 익금을 평가함에 있어서, 내국세당국은 국외 특수관계자간 거래가격이 독립기업

가격 거래가 아닌 경우 그 거래가격을 이전가격으로 판단하여 그 거래가격을 부인하고 비교가능제3자가격방법, 재판매가격방법, 원가가산방법, 이익분할방법, 거래순이익률방법 등 가장 합리적인 방법에 의하여 정상가격을 산출한다. 따라서 관세당국이나 내국세당국 모두는 다국적기업의 이전가격에 대하여 독립기업가격 거래가 아닌 경우 그 거래가격을 부인하고 각 과세당국의 기준에 맞는 평가방법으로 정상가격을 산출한다는 점에서 동일하다고 볼 수 있다.

내국세당국에서 정하고 있는 정상가격 산출방법은 크게 “전통적 거래방법”과 “기타 방법”으로 나누고, 전통적 거래방법에는 비교가능제3자가격방법, 재판매가격방법 및 원가가산방법이 포함되고, 기타 방법에는 이익분할방법, 거래순이익률방법 및 기타 합리적이라고 인정되는 방법이 있다. 전통적 거래방법은 이전가격 세제에서 가장 기본적으로 검토하여야 할 사항이며, 내국세당국의 이전가격 평가 원칙에도 가장 충실한 정상가격 산출방법이다⁹⁶⁾. 따라서 국조법 제5조에서도 가장 우선적으로 적용하도록 규정하고 있다.

(1) 비교가능제3자가격방법

비교가능제3자가격방법(comparable uncontrolled price method)은 흔히 영문을 약칭하여 CUP방법이라고 하며, 거주자와 국외특수관계자간의 국제거래에 있어 당해 거래와 유사한 거래상황에서 특수관계가 없는 독립된 사업자간의 거래가격을 정상가격으로 보는 방법이다⁹⁷⁾. 이는 특수관계자간에 이전된 재화나 용역의 가격을 비교가능상황에 있는 독립기업간 거래에 적용된 “가격”과 비교하게 되므로 가장 직접적인 방법이며 의존할 만한 방법이라고 할 수 있다. 따라서 OECD 이전가격 지침 2.7에서는 결과적으로 비교가능한 거래를 찾을 수 있다면 CUP방법이 다른 방법에 비해 보다 우선 적용하도록 하고 있다. 국조법시행령에서도 이러한 평가방법간에 우선순위를 둔 사례가 있다⁹⁸⁾. 그러나 2000년말 개정된 국조

96) Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2.49

97) Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2.6 및 국조법 제5조 제1항 제1호

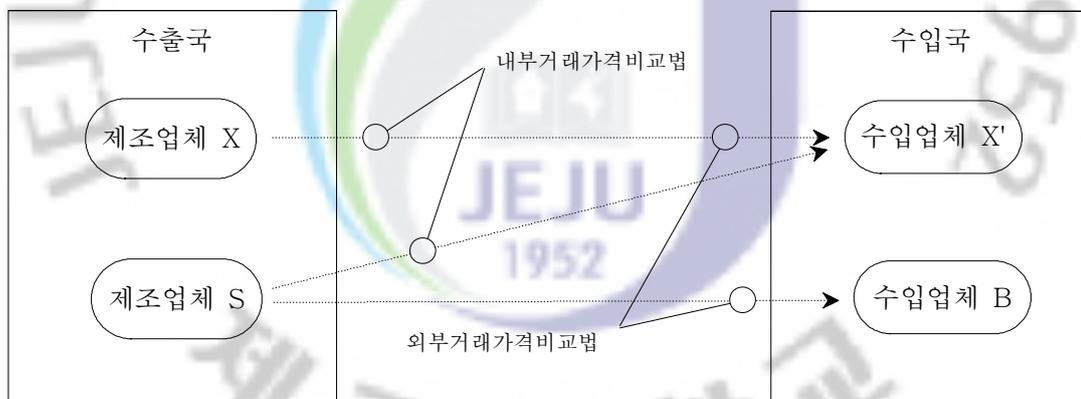
98) 국조법시행령[대통령령 제15970호, 1998.12.31] ③ 특수관계가 없는 자간의 국제거래로서 비교가능성이 높은 거래가 발견되는 경우에는 법 제5조제1항제1호의 규정에 의한 비교가능제3자가격방법을 정상가격산출 방법으로서 우선적으로 고려하여야 한다.

법에서는 특수관계가 없는 제3자간의 거래를 현실적으로 찾는 것이 불가능하여 이러한 우선순위를 삭제하고 전통적 거래방법간에는 우선순위 없이 가장 합리적인 방법을 우선 적용하도록 규정하였다.

(가) 정상가격 산출방법

이 방법에 의한 정상가격 산출방법에는 <그림 III-2> 와 같이 내부거래가격비교법과 외부거래가격비교법으로 구분되는데, 전자는 조사대상업체(수입업체 X')가 특수관계가 없는 자(제조업체 S)와도 비교가능한 재화·용역을 거래하는 경우에 특수관계가 없는 자와 거래한 가격을 정상가격으로 적용하는 방법이고, 후자는 조사대상업체가 아닌 제3자의 독립기업간(제조업체 X와 수입업체 B)에 비교가능한 자산을 거래하는 경우 특수관계 없는 자 사이에 형성된 거래가격을 정상가격으로 보는 방법이다.

<그림 III-2> CUP방법에 의한 정상가격 산출방법



내부거래가격비교법은 거래상황 차이에 대한 조정의 필요성이 적기 때문에 이론적으로 가장 신뢰성이 있는 정상가격 산출방법이지만, 현실적으로 대부분의 다국적기업은 특수관계자끼리 거래를 하므로 동 방법을 실무에 적용할 수 있는 기회는 많지 않다. 그러나 외부거래가격비교법은 내부거래가격비교법에 비해 비교가능한 상황이 많겠지만 제품의 종류, 품질, 거래시기, 거래조건, 거래시장, 결제형태 등에서 차이를 조정해야 하는 경우가 많다.

(나) 차이조정

CUP방법을 이용하여 정상가격을 산출할 때에는 특수관계자간의 거래와 특수관계가 없는 자간의 거래사이에 가격에 중대한 영향을 미치는 경우에는 이를 고려하여 정상가격을 산출해야 한다. 국조법 통칙에 의하면 CUP방법 적용시 고려할 요소로 제품의 동일성(품목, 규격, 사양, 수량), 거래시기의 동일성(계절별 영향에 따른 가격차이 고려 : 스키, 에어컨과 같은 계절적 상품은 계절에 따라 가격차이가 날 수 있음), 거래시장의 동일성(시장수준, 지리적 동일성), 거래조건의 동일성(대금지급조건, 운송조건, 할인정책) 및 기타 비교가능성에 영향을 미치는 요소 등을 규정하고 있다⁹⁹⁾. OECD 조세정책센터 이전가격팀장이었던 Caroline Silberztein(2006)에 의하면 고려요소에는 재화의 특징도 중요하지만 비교가능성 검토의 5가지 요소¹⁰⁰⁾ 모두를 검토하도록 하고 있다. 이러한 차이조정이 이루어져야 하는 이유는 고려 요소가 CUP방법의 비교초점인 “가격”(price)에 영향을 미칠 수 있기 때문이다. 예를 들어, 특수관계자간의 거래와 특수관계가 없는 자간의 거래사이에 한쪽은 FOB 조건으로 인도하고 다른 한쪽은 CIF 조건으로 거래된다면 그 인도조건 간에는 운송료와 보험료가 차이가 있으므로 이를 합리적으로 조정하여 정상가격을 산출해야 할 것이다.

이 방법은 다국적기업의 시가기준 이전가격의 일종으로 관세당국의 측면에서 보면, 관세평가방법의 제2방법 및 제3방법과 아주 유사하다. 예를 들어 물품이 어느 정도 동일성이 있어야 하고 지리적 동일성 측면에서 생산국이 동일¹⁰¹⁾해야 하며 또한 거래시기의 동일성 측면에서 수출일이 거의 동일하여야 하며, 거래가 이루어진 물품의 수량과 거래단계는 가격조정이 가능해야 한다는 점 등이다. 그리고 이미 정당한 것으로 인정된 제3자의 거래가 없으면 적용할 수 없다는 점

99) 국조법 통칙 5-0-1 【비교가능 제3자 가격방법 적용시 고려할 요소】

100) OECD 이전가격 지침에 의하면, 비교가능성을 결정하는 5가지 요소로 재화 또는 용역의 특징(characteristics of property or services), 기능분석(functional analysis), 계약조건(contractual terms), 경제적 환경(economic circumstances), 사업전략(business strategies) 등으로 규정하고 있다.

101) 관세측면에서 동종동질물품 또는 유사물품의 정의상 평가대상물품과 동일한 국가에서 생산된 것이어야 함은 이론이 여지가 없으나, 내국세측면의 CUP방법이 생산국 동일성을 요구하는 것에 대한 명문화된 규정은 없다. 그러나 지리적 시장의 차이(difference in geographic market)는 일반적으로 판매제품의 원가 및 재판매가격에 영향을 미치며, 또한 동 차이는 중요한 차이로 취급되므로 CUP방법하에서는 비교가능거래로 볼 수 없으므로(이경근, 1998, p.89) CUP방법도 생산국의 동일성을 요구한다고 보아야 한다.

등도 유사하다.

(2) 재판매가격방법

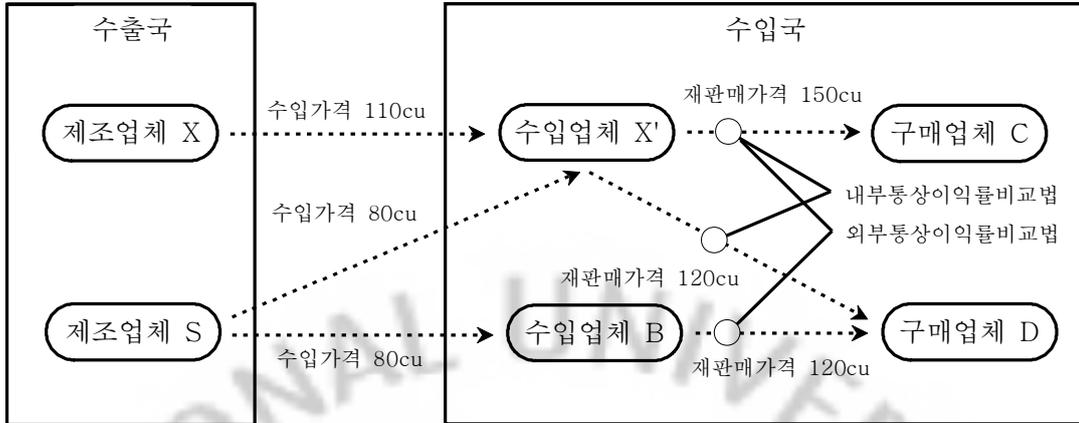
재판매가격방법(resale price method)은 거주자와 국외특수관계자가 자산을 거래한 후 거래 일방인 그 자산의 구매자가 특수관계가 없는 자에게 다시 그 자산을 판매하는 경우 그 판매가격에서 동 구매자의 통상의 이윤으로 볼 수 있는 금액을 차감하여 산출한 가격을 정상가격으로 보는 방법이다¹⁰²⁾. 따라서 이 방법은 특수관계자로부터 자산을 구입하여 특수관계가 없는 자에게 판매하는 경우에 적용하는 것으로 비특수관계자에게 재판매한 가격에서 출발한다. 이는 CUP방법을 적용할 만한 비교가능한 수입가격이 없어서 국내 판매가격을 기초로 한 것으로, 독립기업과의 거래에서 성립되는 재판매가격은 공개시장에서 성립되는 정상가격이기 때문에 이를 기준으로 독립기업 사이에서 형성되는 통상의 이윤을 산출하여 재판매가격에서 통상이윤(통상의 이윤율 × 재판매가격)을 차감하면 특수관계자간의 정상가격을 산출할 수 있다는 논리이다.

(가) 정상가격 산출방법

이 방법에 의한 정상가격 산출방법에는 <그림 III-3> 과 같이 내부통상이익률 비교법과 외부통상이익률비교법으로 구분되는데, 전자는 조사대상업체(수입업체 X')가 특수관계가 없는 자(제조업체 S)로부터 자산을 구입하여 특수관계 없는 자(구매업체 D)에게도 당해 자산을 재판매하였을 경우에 형성되는 통상의 이익률을 비교하는 방법이고, 후자는 당해 조사대상업체와 관계없는 제3자(수입업체 B)가 특수관계없는 자(제조업체 S)로부터 자산을 구입하여 특수관계 없는 자에게 재판매할 때 형성되는 통상의 이익률과 비교하는 방법이다. 전자의 거래로부터 통상이익률을 산출할 수 없는 경우에는 후자의 거래에서 발생한 통상이익률을 사용할 수 있다¹⁰³⁾.

102) Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2.14 및 국조법 제5조 제1항 제2호

〈그림 III-3〉 RP방법에 의한 정상가격 산출방법



실무에서는 내부통상이익률비교법보다는 외부통상이익률비교법이 비교적 많이 쓰인다고 한다. 이는 다국적기업의 국제거래 형태를 보건대 자사제품을 특수관계자와만 거래하는 경우가 대부분이기 때문으로, 다국적기업의 내부화(internalization) 특성상 당연한 것이다. 다국적기업은 그들이 지닌 기업 특유의 우위를 내부화하기 위해 재화와 기술의 “기업내 거래”(intra-firm transaction)를 선호하는 경향이 있다(안세영, 1998, p.33).

재판매가격법에서 말하는 “통상의 이윤”이란 매출총이익을 뜻한다고 국조법시행령 제8조에서 규정하고 있는데¹⁰⁴⁾, 기업회계기준에 따라 작성된 손익계산서에 의하면 매출총이익은 매출액¹⁰⁵⁾에서 매출원가¹⁰⁶⁾를 뺀 금액으로 표시한다. 재판매가격방법의 측면에서 매출총이익을 산출하면 재판매가격에서 매입원가를 차감한 부분으로 판매비와 관리비를 차감한 영업이익을 뜻하는 것이 아니라 판매비와 관리비를 차감하기 전의 이익을 뜻한다. 재판매가격방법에서 판매기준 통상의 이익을 매출액에서 매입원가를 차감한 매출총이익을 기준으로 한 것은 국제거래에 있어서 매출총이익의 비교가 이전가격을 분석하는데 있어서 가장 적합하기

103) 국조법시행령 제8조 제3항

104) 판매기준 통상의 이익은 재판매가격에 판매기준통상이익률을 곱하여 계산된 금액이며, 판매기준통상이익률은 비교대상 거래의 총매출액에서 비교대상 거래의 원가액을 차감한 금액을 비교대상 거래의 총매출액으로 나누어 계산한 금액이 된다. 이를 수식으로 표현하면 판매기준 통상의 이익은 “재판매가격 × (비교대상거래 총매출액 - 비교대상거래 원가액) / 비교대상거래 총매출액”이다.

105) 매출액은 기업의 주된 영업활동에서 발생한 제품, 상품, 용역 등의 총매출액에서 매출할인, 매출환입, 매출에누리 등을 차감한 금액이다(기업회계기준서 제21호 문단 61).

106) 매출원가는 제품, 상품 등의 매출액에 대응되는 원가로서 판매된 제품이나 상품 등에 대한 제조원가 또는 매입원가를 말한다(기업회계기준서 제21호 문단 63).

때문이다(김영근, 2001, p.439).

〈그림 III-3〉과 같은 거래형태와 가격조건에서 재판매가격방법에 의한 정상가격을 산출해 보면, 내부통상이익률비교법과 외부통상이익률비교법은 공히 재판매가격에서 통상의 이윤을 차감하여 그 정상가격을 산출하며 그 공식은 다음과 같다.

$$\text{정상가격} = \text{재판매가격} - \text{재판매가격} \times \frac{\text{비교대상거래총매출액} - \text{비교대상거래원가액}}{\text{비교대상거래총매출액}}$$

이 공식으로부터 내부통상이익률비교법과 외부통상이익률비교법의 정상가격은 모두 100cu가 도출되는데, 조사대상업체는 정상수입가격이 100cu인 물품을 110cu에 구입하여 10cu만큼 소득이 해외특수관계자에게 이전된 것으로 볼 수 있다.

(나) 차이조정

재판매가격법을 이용하여 정상가격을 산출할 때에도 비교대상자산간 유사성이 요구되지만 CUP방법보다는 덜 요구된다. 왜냐하면 재화의 유사성 차이가 CUP방법의 초점인 “가격”에 미치는 영향보다는 재판매가격법의 초점인 “매출총이익”에 미치는 영향이 적기 때문이다. 예를 들어 판매업의 경우 제빵기를 팔 때나 커피제조기를 팔 때나 그 제품의 유사성에서는 차이가 있으나 판매과정에서 수행하는 기능은 동일할 수 있으며 이 때 통상의 이익률은 재화의 유사성보다는 수행기능 등에 영향을 받게 된다. 따라서 국조법 통칙에서는 재판매가격방법에서의 비교가능성은 거래품목의 동질성보다는 기업이 수행하는 기능상의 비교가능성에 중점을 두도록 하고 있다¹⁰⁷⁾. 물론 취급상품의 품질·단가에 상당한 차이가 있는 경우 비교되는 거래의 수행기능도 서로 상이하어 비교가능성이 떨어질 것이기 때문에 재판매가격방법에서도 제품이 유사할수록 보다 정상가격에 가까울 것은 당연하다.

결론적으로 재판매가격방법은 비교되는 거래의 수행기능에 차이가 존재하고 그 차이가 매출총이익률에 영향을 미친다면 이에 대한 조정이 이루어져야 한다.

107) 국조법 통칙 5-0-3 【재판매가격방법의 비교가능성 및 차이 조정사항 예시】 제1항

수행기능상의 차이는 영업비용에 반영되어 있기 때문에 차이조정을 위해서는 수행된 활동과 부담한 위험과 관련하여 발생한 영업비용 항목들에 대한 검토가 필요하다. 국조법 통칙에서도 특수관계자인 재판매업자가 재판매활동 그 자체뿐 아니라 가치있고 독특한 자산(마케팅 조직과 같은 재판매업자의 무형재산권)을 사용한다면 그 차이를 조정하고 또한 비교가능기업과 무형재화가 갖는 초과수익력의 차이가 있거나 영업비용수준 또는 회계처리방식의 차이가 있을 때에는 이를 조정하도록 예시하고 있다¹⁰⁸⁾. 이외에도 재판매가격방법 적용시에 고려해야 할 차이조정 요소로는, ① 당해 자산의 재고수준, 재고회전을 및 재고자산 진부화 위험 ② 대금결제조건, 운송조건, 매입할인 및 하자보증책임 등을 규정한 계약조건 ③ 마케팅 및 광고선전비, 리베이트 등의 부담조건 ④ 도매, 소매 등의 시장 단계 ⑤ 외환변동과 관련하여 현금지급조건(원화지급, 달러지급 등) 등이 있다.

이 방법은 관세당국의 공제가격방법(deductive value method)과 유사하다. 두 방법 모두 특수관계가 없는 당사자들에게 판매한 가격을 기초로 이윤 및 일반경비를 공제하여 정상가격을 산출한다는 논리가 비슷하다.

(3) 원가가산방법

원가가산방법(cost plus method)은 거주자와 국외특수관계자간의 국제거래에 있어 자산의 제조·판매나 용역의 제공 과정에서 발생한 원가에 자산의 판매자나 용역의 제공자의 통상의 이윤으로 볼 수 있는 금액을 가산하여 산출한 가격을 정상가격으로 보는 방법이다¹⁰⁹⁾. 따라서 이 방법은 특수관계 없는 자로부터 매입한 원·부재료 등으로 재고자산을 제조하여 특수관계자에게 판매하거나 용역을 제공하는 경우에 적용되는 방법으로 특수관계자인 구입자에게 재화 또는 용역을 제공하는 공급자에게 발생하는 원가로부터 출발한다.

이 방법은 반제품이 특수관계기업 간에 거래되거나 특수관계기업들이 공동설비계약 또는 장기구매·공급 약정을 맺거나 특수관계거래가 용역의 공급인 경우

108) 국조법 통칙 5-0-3 【재판매가격방법의 비교가능성 및 차이 조정사항 예시】 제2항 및 제3항

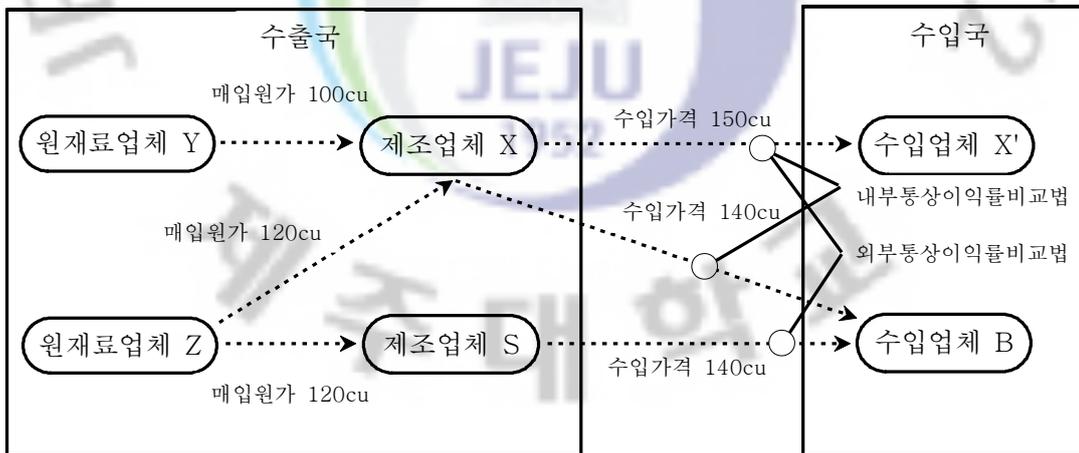
109) Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2.32 전단 및 국조법 제5조 제1항 제3호

아주 유용하다¹¹⁰⁾.

(가) 정상가격 산출방법

이 방법에 의한 정상가격 산출방법에는 <그림 III-4> 와 같이 내부통상이익률 비교법과 외부통상이익률비교법이 있는데, 전자는 조사대상업체(수입업체 X')의 국외특수관계자(제조업체 X)가 특수관계가 없는 자(원재료업체 Z)로부터 자산을 구입·제조하여 특수관계가 없는 자(수입업체 B)에게도 판매하였을 경우에 그 제조과정에서 발생하는 원가기준 통상의 이익을 비교하는 방법이고, 후자는 당해 조사대상업체의 국외특수관계자와 관계없는 제3자(제조업체 S)가 특수관계가 없는 자(원재료업체 Z)로부터 자산을 구입·제조하여 특수관계가 없는 자(수입업체 B)에게 판매하였을 경우에 그 제조업체 S의 제조과정에서 발생하는 원가기준 통상의 이익과 비교하는 방법이다. 전자의 거래로부터 통상이익률을 산출할 수 없는 경우에는 후자의 거래에서 발생한 통상이익률 즉, 원가기준통상이윤율을 사용할 수 있다¹¹¹⁾.

<그림 III-4> CP방법에 의한 정상가격 산출방법



국외 특수관계자가 자산의 구입·제조 과정에서 발생하는 원가총액에 원가기

110) Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2.32 후단

111) 국조법시행령 제8조 제3항

준 통상의 이익을 더함으로써 정상가격을 산출하는 원가가산방법은 자신의 업체에서 발생한 원가에 대하여 원가분석을 통해 쉽게 구할 수 있으나, 비교가능한 특수관계 없는 자 사이의 통상 이익을 파악한다는 것이 결코 쉬운 일이 아니다. 다른 제조기업의 생산비용 정보를 파악하는 것은 거의 불가능에 가깝기 때문에 실무에서 외부통상이익률비교법을 쓰는 일은 극히 제한적일 수밖에 없다.

원가기준 “통상의 이윤”이란 재판매가격법에서 말하는 “통상의 이윤”과 마찬가지로 매출총이익을 뜻한다고 국조법시행령 제8조에서 규정하고 있다. 동 조문 제2항에 의하면, 원가기준통상이익률이라 함은 자산의 판매자나 용역의 제공자와 특수관계 없는 자와의 거래에서 있어 당해 거래와 수행기능, 사용된 자산 및 부담한 위험의 정도가 유사한 거래에서 발생한 “원가에 대한 매출총이익의 비율”¹¹²⁾이라고 규정하고 있으며, 이 때 원가기준 통상이익 산출은 판매자나 용역 제공자가 당해 용역을 제공하는 과정에서 정상가격에 의하여 발생한 원가에 통상의 이익률을 곱하여 산출하도록 하고 있다. 이를 공식으로 나타내면 다음과 같다.

$$\text{원가기준 통상의 이익} = \text{구입·제조 등의 원가} \times \frac{\text{매출총이익}}{\text{비교대상거래의 원가액}}$$

〈그림 III-4〉에서 원가가산방법에 의한 정상가격을 산출해 보면, 내부통상이익률비교법과 외부통상이익률비교법은 공히 구입·제조 등의 원가총액에 통상의 이익을 더함으로써 그 정상가격을 산출되는데, 그 값은 다음과 같다.

$$\text{정상가격} = 100 + \left\{ 100 \times \frac{140 - 120}{120} \right\} = 100 + \{ 100 \times 0.16 \} = 116$$

원가가산방법에 의한 정상가격은 내부통상이익률비교법이나 외부통상이익률비교법이 모두 116cu가 산출되는데, 조사대상업체는 정상수입가격 116cu인 자산을 국외특수관계자에게 150cu에 수입하였으므로 34cu만큼 소득이 해외 특수관계자

112) 매출총이익은 비교대상거래의 수입거래 합계액에서 비교대상거래의 원가액을 차감하여 산출하므로 “원가에 대한 매출총이익의 비율”은 $\frac{\text{매출총이익}}{\text{비교대상거래의 원가액}}$ 이 된다.

에게 이전된 것으로 볼 수 있다.

(나) 차이조정

원가가산방법도 재판매가격방법과 마찬가지로 거래품목의 동일 유사성 보다는 수행하는 기능에 대한 비교가능성을 강조하는 방법이다. 원가기준통상이익률에 영향을 미칠 수 있는 항목 즉, ① 제조·생산·공정기술 또는 조립 등 수행기능의 내용과 복잡성 ② 제조원가와 판매비의 구분기준, 원가계산방법, 재공품 및 재고자산의 평가방법 등의 회계기준의 일관성 ③ 원가구성항목 및 항목별 비중 ④ 보증범위 및 조건, 대금결제조건, 운송조건 등을 규정한 계약조건 ⑤ 환율변동위험 ⑥ 원자재의 구입 및 재고관리 등의 비교가능성을 검토하고 수행기능상 중요한 차이요소가 있는 경우 이를 합리적으로 조정하여야 한다.

이 방법은 관세당국의 제5방법인 산정가격 방법(computed value method)과 유사하다. 두 방법 모두 특수관계자인 수입업체에게 재화를 공급하는 수출업체에서 발생하는 원가를 기초로 하여 통상의 이윤을 가산하여 정상가격을 산출한다는 논리가 비슷하다.

(4) 거래이익방법

비교가능제3자가격방법·재판매가격방법·원가가산방법 등 전통적 거래방법으로 정상가격을 산출할 수 없는 경우에는 이익분할방법·거래순이익률방법 등 거래이익방법(transactional profit methods)을 적용하여 정상가격을 산출한다¹¹³⁾. 거래이익방법이란 특수관계기업간 특정거래에서 발생하는 이익을 검토하는 방법으로, 1979년 이전가격지침을 수정한 1995년 OECD 이전가격지침에서 그 정당성을 인정한 방법이다. OECD가 1995년에 그 거래이익방법을 수용하게 된 배경은 실제 특수관계자간 국제거래의 현실이 매우 복잡하여 전통적 거래방법만으로 다국적기업의 거래를 모두 평가할 수 없다는 현실 때문이다. 즉, 정상거래원칙의

113) Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2.49 및 국조법 제5조 제1항 단서

근간을 이루는 적절한 비교가능한 거래를 현실적으로 찾기에 매우 어렵기 때문에 거래이익방법과 같은 비전통적 거래방법의 적용을 허용한 것이다. 그러나 정상거래원칙은 작동할 수 없는 것이므로 이를 포기하고 그 대안으로 이미 결정된 기계적 공식을 기초로 하는 “전세계 공식배분방법”을 사용하는 것에 대해서는 이중과세를 방지하되 단일 과세를 보장하는 형태로 집행하기가 곤란하다는 등의 이유 때문에 거부하고 있다.

OECD 이전가격지침은 단순히 자료수집상 어려움이 있다는 이유만으로 거래이익방법(이익분할방법과 거래순이익률방법)이 자동적으로 적용될 수 없으며, 거래이익방법이 엄격한 제약하에서 최후에 사용하는 조건인 안전장치를 준수된다면 동 방법을 통해 정상거래원칙에 부합되는 이전가격의 추정이 가능할 것으로 보고 있다. 더욱이 이 방법 즉, 이익을 기초로 하는 방법은 그 이익이 OECD 모델 조세조약 제9조와 양립할 수 있어야만 받아들여질 수 있는데, 그러기 위해서는 특정한 특수관계거래에서 발생하는 이익이 독립된 기업들 간의 비교가능거래에서 발생하는 이익과 비교하는 것이 필요하다고 규정하고 있다¹¹⁴⁾.

(가) 이익분할방법

이익분할방법(profit split method)은 거주자와 국외특수관계자간의 국제거래에 있어 거래쌍방이 함께 실현한 거래순이익의 합계액(결합이익, combined profit)을 합리적인 배부기준에 의하여 측정된 거래당사자간의 상대적 기여도에 따라 배부하고 이와 같이 배부된 이익을 기초로 산출한 거래가격을 정상가격으로 보는 방법이다¹¹⁵⁾. 따라서 이 방법은 특수관계자간 거래당사자의 일방을 분석대상으로 하여 비교대상거래와 비교하는 전통적 거래방법과 달리 특수관계 거래의 당사자 모두를 분석대상으로 한다.

(ㄱ) 결합이익의 측정

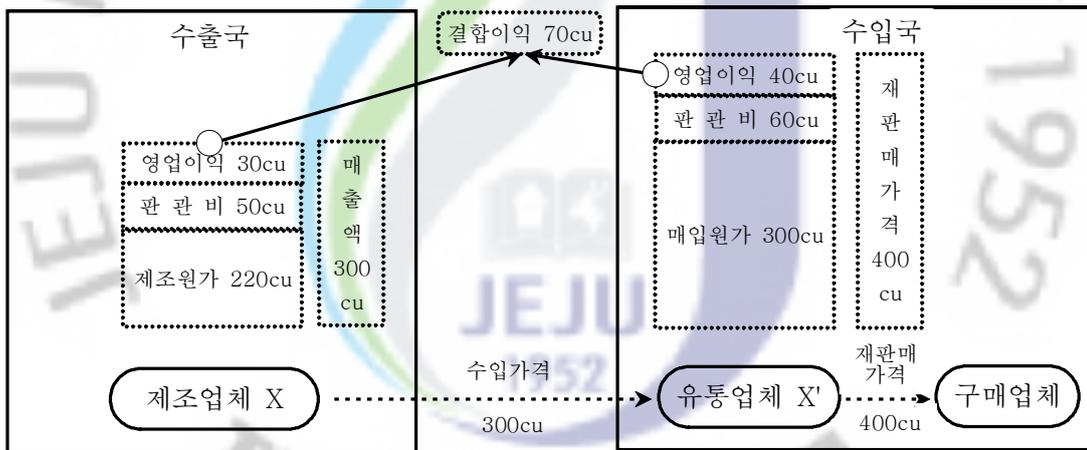
114) Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 3.3

115) Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 3.5 and 3.49 및 국 조법시행령 제4조 제1호

이익분할방법을 적용하기 위해서는 결합이익과 상대적 기여도를 정확하게 측정하여야 한다. 결합이익이란 특수관계자의 이익을 각각 산출하여 합산하는 것을 말하는 것으로 이 때 합산하는 이익은 제3자와의 거래에서 실현한 매출액에서 매출원가 및 판매비를 차감한 금액으로 손익계산서상 영업이익을 뜻하는데, 이익분할방법의 적용에 있어서 “배분대상”이 된다¹¹⁶⁾.

예를 들어, <그림 III-5> 와 같이 제조업체 X와 유통업체 X'가 특수관계자일 경우 X의 영업이익(30cu)은 매출액(300cu)에서 제조원가(220cu)를 차감하고 판매비와 관리비(50cu)를 차감하여 산출하고, X'의 영업이익(40cu)은 재판매가액(400cu)에서 매입원가(300cu)를 차감하고 판매비와 관리비(60cu)를 차감하여 산출하게 된다. 이 경우 결합이익은 X의 영업이익(30cu)과 X'의 영업이익(40cu)을 합한 70cu가 산출된다.

<그림 III-5> PS방법에 의한 결합이익 산출방법



(L) 기여도 분석

결합이익을 분할하기 위해서는 이익을 창출하기 위하여 기여한 요소를 파악하여 그 요소를 중심으로 상대적 기여도를 측정하여야 한다¹¹⁷⁾. 그리고 상대적 기

116) 거래순이익을 기업회계 용어인 “영업이익”으로 보아도 실무상 문제점은 없으나 영업이익은 회계연도를 기준으로 산출하는 반면 거래순이익은 어느 특정거래를 중심으로 한다는 점에서 차이가 있어, 영업이익이라는 단어 대신에 거래순이익이라는 단어를 사용하고 있다(김영근, 2001, pp.451~452).

117) 왜냐하면 대부분 특수관계기업들은 특수관계거래상의 조건들을 이익분할법에 근거하지 않고 자의적 기준에 의해 결정하기 때문으로, 이 경우에 내국세당국은 기업의 실제실현이익(actual profit)을 근거로 하여 그 조건들을 평가한다.

여도는 이익분할방법의 적용에 있어서 "배분기준"이 되는 것으로, 당해 거래상황에서의 개별사실과 여건을 고려하고 독립기업들 간의 비교가능한 거래에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 이익배분에 기초하여 결정하여야 한다. 따라서 상대적 기여도의 측정은 유사한 거래상황에서 정상거래들이 어떻게 이익을 분할했을 것이라는 것을 나타내 주는 외부 시장자료에 의하여 최대한 뒷받침이 되어야 할 것이다. 즉 기여도 분석(contribution analysis)은 각 특수관계자가 수행한 기능의 내용과 성격, 정도에 대한 상대적 비교와 외부시장자료에 기초하여 이루어져야 한다.

국조법시행령 제4조 제1호에서 규정한 공헌도 분석의 주요 요소로는 ① 자산의 매입·제조·판매 또는 용역의 제공을 위하여 지출하였거나 지출할 비용 ② 자산의 개발 또는 용역의 제공을 위하여 소요된 자본적 지출액, 사용된 자산총액 또는 부담한 위험정도 ③ 각 거래단계에서 수행된 기능의 중요도 ④ 기타 측정가능한 합리적인 배부기준 등을 규정하고 있다.

〈그림 III-5〉에서 자산의 매입·제조·판매를 위하여 지출한 비용기준을 제조업체 X와 유통업체 X'간 1 대 6로 가정할 때 국외제조업체에게 배부되어야 할 결합이익 즉, 제조업체 X의 정상영업이익은 $70 \times (1/7) = 10cu$ 가 된다. 따라서 수입의 정상가격은 280cu로 20cu만큼 소득이 해외 특수관계자에게 이전된 것이다.

(나) 거래순이익률방법

거래순이익률방법(transactional net margin method)은 거주자와 국외특수관계자간의 국제거래의 경우에서 거주자와 특수관계가 없는 자간의 거래 중 당해 거래와 비슷한 거래에서 실현된 거래순이익률을 기초로 산출한 거래가격을 정상가격으로 보는 방법이다¹¹⁸⁾. 여기서 "거래순이익(transactional net margin)"은 실무상 매출액에서 매출원가 및 판매비를 차감한 금액인 영업이익으로 보아도 무방한 것으로, 그 거래순이익(영업이익)율의 종류는 ① 거래순이익의 매출에 대한

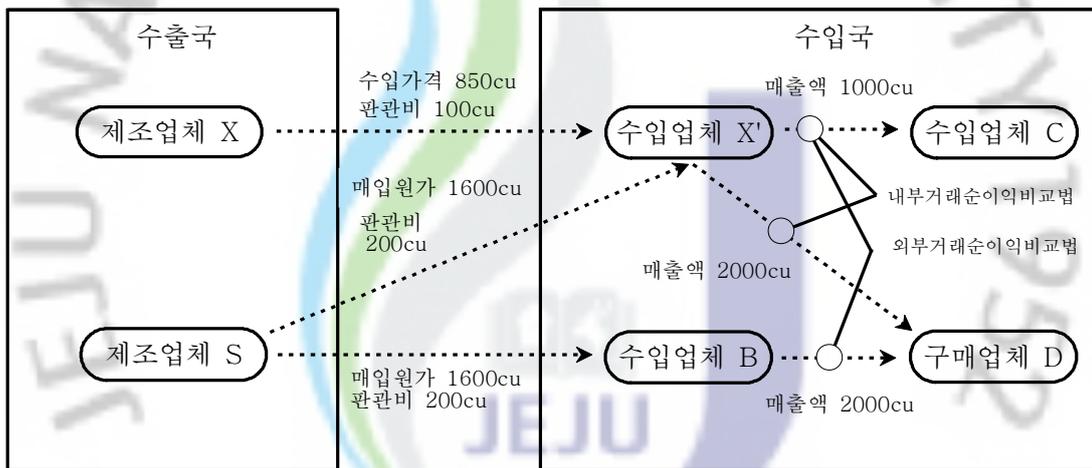
118) Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 3.26 및 국조법시행령 제4조 제2호

비율 ② 거래순이익의 자산에 대한 비율 ③ 거래순이익의 매출원가 및 영업비용에 대한 비율 ④ 매출총이익의 영업비용에 대한 비율(Berry Ratio) ⑤ 기타 합리적이라고 인정될 수 있는 거래순이익률 등이 있다¹¹⁹⁾.

(ㄱ) 정상가격 산출방법

이 방법에 의한 정상가격 산출방법에는 재판매가격방법이나 원가가산방법과 마찬가지로 <그림 III-6> 과 같이 내부거래순이익률비교법과 외부거래순이익률비교법이 있는데, 내부거래순이익률비교법에 해당하는 거래와 비슷한 거래를 행하지 아니한 경우에는 외부거래순이익률비교법을 사용할 수 있다¹²⁰⁾.

<그림 III-6> TNM방법에 의한 정상가격 산출방법



<그림 III-6> 의 경우에서 수입물품의 정상가격을 산출해 보면, 먼저 거래순이익은 내부거래순이익비교법이나 외부거래순이익비교법이나 공히 200cu {매출액 2000cu - (매입원가 1600cu + 관관비 200cu)}임을 알 수 있으며 그 거래순이익률(거래순이익의 매출에 대한 비율 가정)은 10%로 산출된다. 다음으로, 특수관계자간 거래인 당해 거래에서 정상거래순이익을 산출하면 100cu (비교대상 거래순이익률 $10\% \times$ 당해거래 매출액 1000cu)가 되고 수입 정상가격은 당해거래 매출액 1000cu - (당해거래 관관비 100cu + 정상거래 순익 100cu) = 800cu 임을 알

119) 국조법시행령 제4조 제2호 가목 내지 마목

120) 국조법시행령 제4조 제2호 단서

수 있다. 따라서 수입정상가격 800cu인 자산을 이전가격 850cu로 국외특수관계자에게 지불하여 50cu만큼 소득이 국외로 이전된 것이다.

(ㄴ) 차이조정

일반적으로 거래순이익률방법은 이익분할방법과 마찬가지로 CUP방법보다 제품차이에 의한 영향을 적게 받으며 총이익률을 비교하는 재판매가격방법이나 원가가산방법보다 수행기능상의 차이에 의한 영향을 적게 받는 장점이 있다. 따라서 거래순이익률방법은 원가가산방법과 재판매가격방법과 유사하나 전통적인 이전가격 과세방법으로는 신뢰할 만한 수준의 비교가능성을 발견할 수 없는 경우나 필요한 정보가 적절히 수집되지 않는 경우에 주로 사용된다(김영근, 2001, p.456).

그러나 거래순이익 즉, 영업이익은 다른 방법에 비해 영향을 덜 받기는 하지만 자산의 가격이나 기능뿐만 아니라 거래외적인 요인에 의해 영향을 받지 않는다고 할 수는 없다. 예를 들어 시장단계 및 경쟁정도, 진입장벽유무, 대체재 출현가능성, 기업의 사업전략, 자본비용의 차이, 사업의 성숙단계 등에 의하여 영업이익이 달라질 수 있어 이에 대한 합리적인 조정이 필요하다.

이러한 차이조정 요소가 있음에도 불구하고 결론적으로 이 방법은 비교가능한 회사의 검색이 타 방법에 비해 용이하고 사용될 수 있는 이익률이 다양하며 이에 따른 가장 적절한 이익률의 사용이 가능하여 현실적으로 가장 많이 적용하고 있는 방법이다¹²¹⁾.

(5) 기타 합리적인 방법

특수관계 있는 자간의 국제거래와 특수관계 없는 자간의 국제거래 사이에 비교가능성, 자료의 확보 및 이용가능성, 경제여건, 경영상황 등을 고려할 때 CUP 방법, 재판매가격방법, 원가가산방법, 이익분할방법, 거래순이익률방법 등을 적용할 수 없는 경우에 한하여 기타 합리적인 방법을 적용할 수 있다¹²²⁾. 이 방법은

121) 2008년까지 처리된 APA의 건은 106건 중 거래순이익률방법으로 승인된 건은 86건으로 전체의 81%에 해당하며 정상가격 산출방법으로 가장 많이 사용되었다(국세청, 2009, p.42)

별도의 정상가격 산출방법이 존재하는 것이 아니고 더 이상 정상가격을 산출할 다른 방법이 없어서 거래의 실질 및 관행에 비추어 합리적이라고 인정되는 방법으로 정상가격을 산출하는 마지막 방법이다.

“기타 합리적 방법”이란 무엇인가에 대한 구체적인 내용은 OECD 이전가격지침, 국조법, 국조법시행령 및 국조법시행규칙 어디에서도 언급하고 있지 않지만¹²³⁾, OECD 이전가격지침에서 금지된 정상가격 산출방법이 아닌 범위 내에서 어떠한 합리적 방법도 허용한다는 것을 의미한다고 해석해 볼 수 있다. 사실, 기타 합리적인 방법을 최초로 입법 조치한 국가는 미국으로, IRC 제482조를 집행하기 위한 재무부 시행령¹²⁴⁾에서 그 구체적인 내용과 적용 사례를 규정하고 있다.

(가) 불특정방법

IRC 제482조(이전가격세제)의 조문 내용 자체는 일반적 추상적 규정으로서 이전가격 과세에 관한 이 본문을 구체적으로 시행하기 위하여 1968년에 재무부 시행령이 처음 제정되고, 그 후 미국 국세청은 1988년에 이전가격 백서를, 1992년에는 이전가격세제 시행령안을, 1993년에는 이전가격세제 임시시행령을 발표하였고, 1994년 7월에 이전가격 최종시행령을 확정 발표하였다(황옥규, 1995, pp.103~104). 동 최종시행령¹²⁵⁾에 따르면, 유형재화에 대한 정상가격 산출방법에는 비교가능제3자가가격방법, 재판매가가격방법, 원가가산방법, 비교이익방법, 이익분할방법 및 불특정방법(unspecified methods) 등이 있다고 규정하면서¹²⁶⁾, 불특정방법은 다른 특정된 방법과 마찬가지로 불특정방법도 특수관계가 없는 자간의 거래에 대한 현실적 대안을 고려하여 거래조건을 평가하지만, 대안 중 어느 것도 우월한

122) 국조법시행령 제5조 제4항

123) 국조법시행령 제4조 제3호가 삭제되어 동 제2호의 라목으로 신설되기 전까지 Berry Ratio(매출총이익/영업비용)은 합리적 방법의 일종으로 보았다. 그러나 이러한 국조법시행령의 태도에 대해 그간 학계와 조세전문가들은 계속적으로 Berry Ratio를 거래순이익률방법의 일종으로 보아야 한다고 지적해 왔고, 2009년 2월 4일부터 시행된 국조법시행령에서는 동 내용이 반영되었다.

124) US Treasury regulations §1.482-3(e)(1)

125) US Treasury regulations §1.482-3(a)

126) 미국 이전가격세제가 OECD 이전가격지침과 거의 비슷한 이유는 OECD 이전가격지침이 미국 재무부 시행령을 거의 그대로 원용하였기 때문이다.

것이 없는 경우에는 특정거래만을 참고하여야 한다고 규정하고 있다. 이는 특수관계 거래가 정상가격 거래임을 입증함에 있어서, 불특정방법이 특수관계 거래에 대한 현실적인 대안을 선택함으로써 특수관계자 간에 실현할 수 있었을 가격이나 이윤에 대한 정보를 제공한다는 것이다.

최종시행령¹²⁷⁾에 따르면 적용사례도 규정하고 있는데, 그 내용을 보면 불특정방법이 무엇인지 좀 더 명확해진다.

미국 회사인 Amcan社는 미국내 제조설비에서 유독성폐기물을 저장 운송하는 독특한 용기인 toxican을 제조한다. Amcan社는 캐나다 시장에 공급하기 위하여 캐나다의 자회사인 Cancan社와 매년 4,000개의 toxican 공급계약을 체결하기로 합의하였다. Cancan社와 계약을 체결하기 전에 Amcan社는 캐나다의 독립된 폐기물처리회사인 Cando社로부터 toxican의 캐나다 판매상으로 활동하고, 비슷한 수량의 toxican을 개당 5천불의 가격으로 구입하겠다는 정당한 제의를 받았다. 만일 Cancan社와의 공급계약상 여건 및 조건이 Cando社가 제의한 사항들과 상당히 유사하고 이들 조건들 간의 차이에 대한 조정을 충분히 믿을 만하게 할 수 있다면 Cando社사가 제시한 5천불의 가격은 Cancan社와의 계약에서 정상가격이 개당 5천불 미만이 될 수 없음을 알려주는 신뢰할 만한 정보를 제공한다 할 수 있다.

이 적용사례는 수출거래를 수입거래로 가정한다면, 관세당국의 거래상황 검토 방법에 의한 정상가격 인정형태와 아주 유사하다. 즉, 판매자가 특수관계에 있는 구매자에게 판매한 것과 동일한 조건으로 특수관계가 없는 구매자에게 판매를 하는 경우에는 구매자와 판매자간에 통상적으로 이루어지는 가격결정방법으로 보고 그들 간의 거래가격을 정상가격으로 인정한다.

(나) OECD 이전가격지침으로 금지된 정상가격 산출방법

1995년 수정된 OECD 이전가격지침에 따르면 정상가격원칙에 따라 특수관계기업들 간의 이전가격이 평가되어야 한다는 점을 시종일관 강조하고 있는 바, 이는 정상가격원칙에 의한 접근방법이 아닌 “전세계 공식배분방법”(global formulary

¹²⁷⁾ US Treasury regulations §1.482-3(e)(2)

apportionment)은 OECD가 분명히 배척하고 있다는 것을 의미하는 것이다(이경근, 1998, p.69).

전세계 공식배분방법은 미리 결정된 기계적 공식을 기초로 하여 여러 국가에 소재하는 다국적기업그룹의 전세계 이익을 연결기준에 의해 특수관계기업들에게 배분하는 것이다¹²⁸⁾. 전세계 공식배분방법의 적용에는 세가지 기본요소가 있다. 과세될 단위 결정, 즉 다국적기업 그룹내의 어떤 자회사 또는 지점이 과세객체를 구성할 것인지 하는 문제, 전세계 이익을 정확히 결정하는 문제, 그리고 전세계 이익을 배분하는데 사용될 공식을 정하는 문제가 그것으로, 그 공식은 아마도 원가나 자산, 급료 또는 매출액 등의 조합에 기초할 것이다.

이러한 전세계 공식배분방법은 동 방법이 과세행정의 편의와 납세자에 대한 확실성을 제공한다고 주장하는 사람들에 의해 정상거래원칙에 대안으로서 추진되어 왔다. 특히 정상거래원칙을 처음으로 도입했던 미국에서 이에 대한 이론적, 현실적 비판이 점점 증가하고 있는 실정이다. 이론적 비판의 가장 대표적인 것은 정상거래원칙은 특수관계기업들이 기업군으로 영업활동을 함으로써 얻게 되는 시너지 효과를 무시하였다는 비판으로 이는 OECD가 이전가격에 대한 지침을 발표하면서도 인정하였다(Eugene E. Leste, 1995, p.295). 또한 현실적 비판으로 특수관계기업의 다양하면서도 특이한 거래형태와 동일 또는 유사한 거래를 공개경쟁시장에서 찾는 것이 점점 어려워졌으며, 경우에 따라서는 불가능하다는 견해도 제기되고 있다(Dale W. Wickham, 1991, p.32).

그러나 특수관계기업 사이의 거래에서 발생하는 소득을 각각의 구성원에게 배분한다는 측면에서 보면 정상거래원칙은 이론적으로 확실할 뿐만 아니라 상당히 설득력도 갖고 있다. 즉, 특수관계기업 거래에 공개시장에서 제3자간의 거래로 형성되는 가격을 적용하고 전 세계에서 발생된 총소득을 결정된 가격에 따라 분배하여 구성원들의 소득을 할당한다는 것이다. 따라서 전세계 공식배분방법에 사용될 공식과 과세객체의 구성 등에 대한 국제적 협조와 합의가 없는 현재 상황 하에서는 정상거래원칙이 아닌 비정상거래 접근방법 즉, 전세계 공식배분방법은 허용되지 않는다.

128) Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 3.59

IV. 課稅當局간 二重課稅의 概念과 解決方案 考察

1. 과세당국간 이중과세의 개념

법인소득세의 국제이중과세 문제는 세율이 20세기 초반과 같이 낮은 경우에는 국제이중과세가 불러일으키는 비효율성이나 불공정성이 어느 정도 감내할 수 있었으나 현재와 같이 대부분의 국가가 높은 세율을 적용하는 경우에는 국제이중과세는 국제거래를 근본적으로 왜곡시키게 된다(Brian J. Arnold and Michael J. McIntyre, 1995, p.29). OECD 전신인 OEEC가 1956년 3월 조세위원회를 창설하고 1958년 7월 회원국간에 존재하고 있는 국제이중과세 문제를 효율적으로 해결하고자 모든 회원국에게 수용될 수 있는 조세조약의 모델을 작성하고자 한 것이 이 때문이다.

모델조세조약은 국가간의 조세협약에 대한 하나의 모델을 제시하여 회원국가들이 이를 바탕으로 체결국간의 조세조약체결을 원활하게 하고자 하는데 목적이 있는 것으로(손윤환, 1995, p.3), 가장 대표적인 모델조세조약으로는 주로 선진국간 조세조약에 이용되는 OECD 모델조세조약과 선·후진국간 조세조약에 널리 활용되는 UN 모델조세조약이 있다. 이 모델조약에는 공히 제23A조(소득공제방법)와 제23B조(세액공제방법)를 두어 국제이중과세 문제를 해결하고자 하고 있다. 따라서 선진국간이든 선진국과 후진국간이든 법인 소득에 대한 국제이중과세 문제는 어느 정도 회피할 장치가 마련되어 있으며, 이러한 모델조세조약의 덕택으로 국제이중과세의 문제는 어느 정도 해결되는 경향이 보이고 있다¹²⁹⁾.

그러나 최근에는 다국적기업의 등장으로 이전가격을 원인으로 한 관세당국과 내국세당국간 이중과세, 즉 “과세당국간 이중과세”가 새롭게 논의되고 있다.

129) OECD 모델조세조약의 제목은 1977년 당시 “소득 및 자본에 관한 조세의 이중과세 회피 및 탈세방지를 위한 협약”이라고 표현되었으나 1992년 파리에서 있었던 OECD 조세위원회(Committee on Fiscal Affairs) 회의에서는 “소득 및 자본에 관한 모델조세협약”이라고 표현하였다. 이렇게 보았을 때 조세조약의 취지가 이중과세 방지측면에서 조세회피 방지를 위한 방향으로 옮겨 가지 않는가 하는 추측도 해 볼 수 있다(손윤환, 1995, p.11).

1) 과세당국간 이중과세의 정의

우리나라 헌법재판소에 의하면, 이중과세란 동일한 경제적 납세력의 원천에 대하여 중복된 조세부담을 지우는 것이라고 판결하였다¹³⁰⁾. 그리고 OECD 모델조세조약 주석¹³¹⁾에서는 이중과세를 경제적 이중과세(economic double taxation)와 법률적 이중과세(juridical double taxation)로 구분하고 있다.

경제적 이중과세란 서로 다른 두 인이 동일 소득 또는 자본에 대하여 조세를 부담하는 것으로, 법인기업의 소득에 대해 법인단계에서 법인세가 부과되고 법인세차감 후 소득이 주주 또는 출자자에게 배당될 때 개인단계에서 다시 소득세가 부과되는 경우가 대표적인 예로 제시된다. 이러한 종류의 국제이중과세 방지는 해외배당에 대한 간접외국납부세액공제¹³²⁾의 사례에서 찾을 수 있는데, 이는 순수한 국내세법상 문제로 이를 국제조세 차원에서 방지할 실익은 없는 것으로 본다(김준석·한인철, 2009, p.579). 특히, 정문현·이환근(1996, p.3)에서는 경제적 이중과세를 “국내이중과세”라는 새로운 용어를 도입하여 설명하고 있다.

법률적 이중과세는 상이한 과세권이 동일한 납세의무자의 동일과세기간내의 동일과세물건에 대하여 행사되는 경우를 말하며 주로 두 개 이상의 국가사이, 국가와 지방자치단체 사이 또는 지방자치단체 간에 과세관할권이 경합하는 경우를 의미한다(황하현, 1992, p.208). 여기서 과세권이란 일반적으로 국가 과세권이 미치는 범위 또는 과세당국의 권한이 미치는 범위를 의미하는 것으로, 국가간 또는 일국 과세권의 주체¹³³⁾간뿐만 아니라 동일 과세권의 주체 안에 과세당국간 과세관할권이 경합하여도 법률적 이중과세가 발생할 수 있다. 따라서 국제이중과세 및 과세당국간 이중과세는 모두 법률적 이중과세의 일종으로 볼 수 있다.

130) 헌재 2009. 3. 26 2006헌바102

131) OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, Commentary 1 and 2 on Articles 23A and 23B

132) 간접외국납부세액공제란 법인세법 제57조 제4항에 규정된 것으로 내국법인이 외국회사로부터 배당금을 받은 경우 배당금에 대하여 자회사가 납부한 법인세를 외국납부세액으로 보는 제도이다. 부연하자면, 내국법인이 전세계에서 얻은 소득에 대한 법인세의 납세의무를 짐에 따라 내국법인이 국외에서 얻은 소득에 대하여 원천지국과 우리나라에서 각각 법인세를 과세하므로 이중과세 문제가 발생한다. 따라서 우리나라 법인세법은 국외원천소득에 대한 이중과세를 조정하기 위하여 외국납부세액(직접외국납부세액 + 간접외국납부세액 + 간접외국납부세액)공제제도를 두고 있다.

133) 과세권의 주체를 기준으로 국가에서 징수하는 세금을 국세, 지방자치단체에서 징수하는 세금을 지방세라고 한다(헌법재판소 2007. 5. 31. 2006헌마646 전원재판부).

즉, “과세당국간 이중과세”란 一國내 서로 다른 과세당국이 동일한 경제적 담세력의 원천에 대하여 과세관할권을 중복하여 적용하는 것으로 정의할 수 있다. 그 대표적인 예로는 본 논문에서 살펴보고자 하는 다국적기업의 수입이전가격 거래로 발생하는 관세와 법인세간 이중과세이다.

그러나 이러한 정의는 관세와 법인세가 동일한 경제적 담세력의 원천에 부과하는 것인가 하는 의문, 다시 말하면 관세와 법인세가 동일한 과세기간과 과세대상을 갖고 있는가 하는 의심 등이 항상 제기될 수 있다. 또한 이중과세라는 표현은 바로 위헌을 의미하는 것으로 과세당국과 국회가 위헌 법률을 방치하고 있는 양은가 하는 불안함마저 든다. 그러나 다행히도 후자의 문제는 헌법재판소의 판단¹³⁴⁾으로 이중과세라는 용어를 “부당한 과세” 정도의 느낌을 가지고 사용할 수 있게 되었다. 그리고 전자의 문제도 보기에 따라서 충분히 동일한 경제적 담세력의 원천에 부과되는 것처럼 보인다. 법인은 외국물품을 우리나라에 반입하거나 우리나라에서 소비 또는 사용하는 경우에 관세를 납부할 의무가 있고, 또한 그 외국물품을 제조원가 또는 매출원가로 하여 사업소득을 얻은 경우 법인세를 납부할 의무가 있다. 그런데 관세는 법인세 납부의무 주체인 법인에게 법인세 과세대상에 포함된 손금에 대하여 이미 부과되었다는 점에서 동일한 경제적 담세력의 원천에 대하여 중복된 조세부담을 지우는 이중과세에 해당한다고 할 수도 있을 것이다. 따라서 “과세당국간 이중과세”는 충분히 사용가능한 용어이다.

아무튼 과세당국간 이중과세의 연구쟁점은 그 개념의 정의도 중요하지만 납세의무자 입장에서 하나의 수입이전가격 거래를 두고 두 가지 잣대로 평가하려는 과세당국에 대한 불만을 어떻게 해결할 것인가가 더욱 중요하다. 관세 및 내국세 양 과세당국이 운용하는 이전가격과세제도는 세목이 다르고 과세목적, 평가방법 등이 다르다고는 하지만 납세자의 입장에서 보면 하나의 거래를 두고 두 가지 잣대로 평가하려는 과세당국에 대해 불만이 있는 것은 당연할 수 있다(문상태, 2006, p.3). 실제로 이러한 다국적기업 등 업계에서는 특수관계자간 국제거래와 관련한 과세조정 과정에서 관세청과 국세청이 통일된 과세체계를 수립해 줄 것

134) 헌재 2009. 3. 26 2006헌바102의 구체적인 판결문은 다음과 같다.

“청구인들은 위 특별부가세가 이중과세에 해당하여 위헌이라고 주장한다. 그러나 이중과세가 그 자체로 위헌이라고 할 수는 없고, 위와 같은 이중과세 상황이 헌법적으로 용인될 수 있는지 여부를 살펴보아야 할 것인바,”

을 줄기차게 요청해 왔다¹³⁵⁾.

2) 과세당국간 이중과세의 발생원인

다국적기업은 前述한 바와 같이 이전가격을 설정할 때 관세의 영향을 상당히 고려하고 있다. 그 이유는 관세의 부과가 국제적으로 재화나 용역의 거래에 대한 제한수단으로서 자원배분에 중요한 영향을 미치기 때문이다. 더욱이, 관세의 부담과 법인세의 부담이 負의 상관관계에 있으므로 다국적기업에서는 여간 곱끄러운 것이 아닐 수 없다.

한 나라에 있어서의 법인세 경감의 효과는 다른 나라의 과세에 의하여 일부 相計되어 버리는 것과는 달리 관세경감은 그로 인하여 세수를 逸失한 수입국에서 법인소득이 증가할 가능성이 크기 때문에, 다국적기업에서는 법인세와 관세의 총 부담액이 최소화할 수 있는 이전가격을 설정할 필요가 있다. T. Horst(1971, pp.1059~1072)는 수출국과 수입국의 법인세의 상대적 차이¹³⁶⁾가 관세율보다 작을 때에는 관세의 부담을 줄이기 위해 이전가격을 낮출수록 좋다고 주장하였다.

그러나 오늘날과 같이 관세와 내국세 양 과세당국이 정상거래가격원칙으로 이전가격을 평가하는 상황에서 다국적기업은 적극적으로 이전가격정책을 펼치기 보다는 오히려 소극적으로 관세와 내국세 양 과세당국으로부터 이중과세를 피하는 전략을 수립해야 할 상황에 놓여있다. 관세의 크기와 법인세의 크기가 반비례하는 관계는 관세와 법인세를 담당하는 과세당국의 이익이 상반된다는 의미로, 각 과세당국이 자신의 세수만을 최대로 징수하기 위해 노력한다면 다국적기업은 잠재적인 이중과세를 부담할 수밖에 없다. 즉, 다국적기업의 수입이전가격 거래에 대하여 관세당국의 시각은 물품의 정상가격을 낮게 신고하여 관세를 탈루한 것이 아닌가에 초점이 맞추어져 있고, 내국세당국의 시각은 물품의 정상가격을 높게 신고하여 비용을 많이 하는 방식으로 법인세를 탈루한 것이 아닌가에 초점이 맞추어져 있어, 다국적기업의 이전가격설정에 대하여 관세당국은 수입물품의 관세 과세가격을 산정함에 있어 높을 정상가격을 찾음으로써 관세를 극대화하고

135) 조세일보, “관세청·국세청 외투기업 과세방법 단일화된다”, 조세·회계면, 2008. 4. 29.

136) 수출국의 법인세율(t_1)과 수입국의 법인세율(t_2)간의 상대적 차이는 $(t_2-t_1)/(1-t_2)$ 로 측정하고 있다.

내국세당국은 낮은 정상가격을 찾음으로써 법인세를 극대화한다면 다국적기업은 중간에서 착취(squeeze)를 당할 수도 있는 상황에 있다. 이를 Mark K. Neville, Jr. and Steven D. Harris(2001, p.30)는 이중으로 손해보는 납세자(the whipsawed taxpayer)라고 표현했다.

과세당국간 이중과세는 위와 같이 다국적기업 입장에서 관세와 법인세 부담의 반비례관계가 곧바로 과세당국 입장에서 관세당국과 내국세당국 세입의 반비례 관계가 되기 때문에 발생하고 있다. 즉, 과세당국간 이중과세 발생원인은 다국적기업의 이전가격에 대해 별도의 독립된 과세당국이 관세 및 내국세 목적상 평가를 달리하기 때문이다.

그리고, 이러한 과세당국간 이중과세의 원인인 상이한 이전가격 과세관행은 크게 다국적기업의 이전가격설정에 대한 과세당국간 인식 차이로 인해 궁극적으로 과세당국간 이중과세를 발생시키는 요인과 다국적기업의 이전가격설정에 대한 과세방법 차이로 인해 직접적으로 과세당국간 이중과세를 발생시키는 요인으로 나눌 수 있다.

과세당국간 이중과세의 간접적 요인은 다국적기업의 이전가격설정에 대한 관세당국과 내국세당국이 상이한 인식차이에서 비롯된다. 즉, 과세당국은 다국적기업의 이전가격 설정기준과 설정요인을 인식함에 있어서 대개 자신들이 집행하는 과세제도 때문에 다국적기업이 이전가격을 조작할 것이라고 생각하는 경향이 있다. 과세당국간 이중과세의 직접적 요인은 다국적기업의 이전가격설정에 대한 관세당국과 내국세당국이 상이한 과세방법에서 비롯된다. 즉, 과세당국은 각자 자신의 稅目을 더 많이 징수하기 위해 이전가격을 고평가 또는 저평가하려고 하며 그 평가의도에 따라 실제 산출된 정상가격도 높거나 낮게 될 것이다. 또한 과세당국간 평가방법의 상이 또는 이전가격 과세업무의 고난이 분야 인식차이 등도 과세당국간 과세방법의 차이를 발생시키는 주요한 요인으로 작용할 것이다.

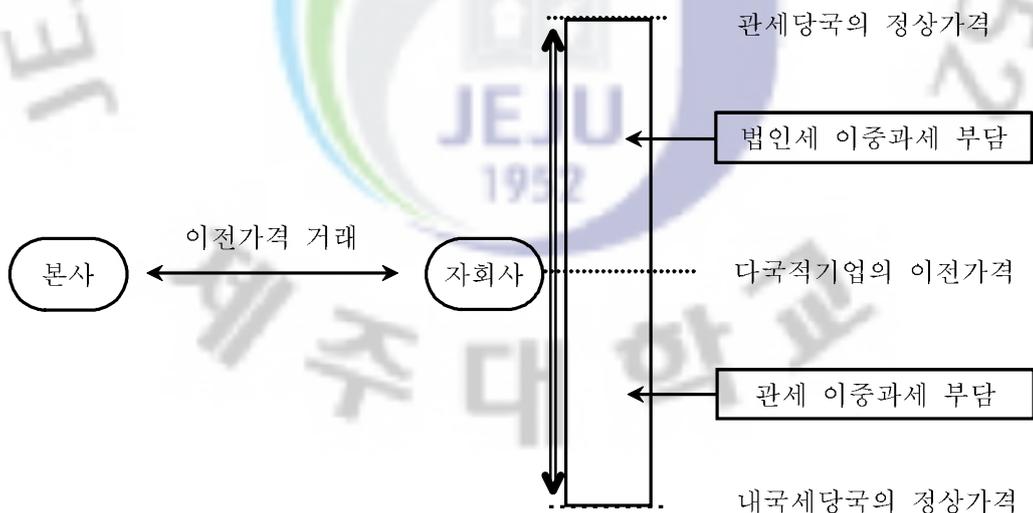
3) 과세당국간 이중과세의 발생영역

관세는 외국물품을 우리나라에서 소비 또는 사용함에 따라 부과되는 반면, 법인세는 일정기간에 있어서 법인의 순자산증가를 소득이라고 보아¹³⁷⁾ 그 소득에

부과하므로 일견 동일한 경제적 담세력의 원천에 대하여 중복된 조세부담을 지우는 이중과세에 해당한다고 볼 수 없다는 반응을 보일 수도 있다. 그러나 다국적기업의 특수관계회사간 이전가격 거래에 대하여, 수입국 관세당국이 특수관계기업의 이전가격을 부인하고 이전가격보다 높은 정상가격으로 관세를 부과하면서 그 가격상승 만큼 수입국 내국세당국이 소득에서 공제해 주지 않는다면 과세당국간 이중과세의 문제를 피할 수 없다. 또한 수입국 내국세당국이 특수관계기업의 이전가격을 부인하고 다국적기업이 설정한 이전가격보다 낮은 정상가격으로 손금 산입하여 법인세를 부과하면서 그 가격하락 만큼 수입국 관세당국이 관세 환급을 해 주지 않는다면 과세당국간 이중과세의 문제가 발생할 것이다.

다국적기업이 설정한 이전가격을 부인하고 각 과세당국이 정상가격을 찾아낸 위치에 따라 과세당국간 이중과세가 발생하는 영역의 크기가 다르다. 다국적기업이 과세당국간 이중과세로 부담해야 하는 관세와 법인세의 이중부담 영역을 표시하면 <그림 IV-1> 과 같다.

<그림 IV-1> 과세당국간 이중과세의 발생영역



137) 법인세법에는 소득의 개념에 관하여 명시적인 규정을 두고 있지 않으나, 법인세법 제14조 제1항에서 '내국법인의 각 사업연도의 소득은 그 사업연도에 속하는 이익의 총액에서 그 사업연도에 속하는 손금의 총액을 공제한 금액으로 한다'고 규정하고, 법인세법 제15조 제1항과 제19조 제1항에서 이익과 손금의 개념에 관하여 포괄적으로 규정하고 있는 것은 순자산증가설에 터잡은 것으로 이해되고 있다(임승순, 2001, p.533).

〈그림 IV-1〉 과 같이 내국세당국에 의해 낮게 평가된 정상가격만큼 관세당국에서 관세환급이 없다면 다국적기업은 관세를 중복하여 부담하게 되고, 관세당국에 의해 높게 평가된 정상가격만큼 내국세당국에서 법인세환급이 없다면 다국적기업은 법인세를 중복하여 부담하게 된다. 연구자는 이러한 하나의 수입이전가격 거래에서 법인세 이중과세와 관세 이중과세가 동시에 발생하는 과세당국간 이중과세 형태를 “극단적 이중과세”라고 하고, 관세 이중과세와 법인세 이중과세 중 하나만 발생하는 과세당국간 이중과세를 “일반적 이중과세”라고 하고 있다. 실무적으로, 과세당국간 이중과세는 극단적 이중과세와 일반적 이중과세가 혼재되어 나타날 것이다.

2. 과세당국간 이중과세의 조정방안

과세당국간 이중과세는 국제이중과세와 마찬가지로 법률적 이중과세의 일종이므로 그 조정방안이 유사하다. 일반적으로 수입국의 관세당국에서는 정상가격을 높게 책정하려하고 수입국의 내국세당국은 정상가격을 낮게 책정하려는 상반된 입장이 과세당국간 이중과세의 문제를 유발하는 반면, 국제이중과세는 판매자와 구매자간 특수관계로 그들 간에 수입이전가격을 설정한 경우 수출국의 내국세당국과 수입국의 내국세당국이 상이한 정상가격을 도출함으로써 발생하는 것이다. 따라서 이 두 가지 형태의 이중과세는 수입국의 관세당국과 내국세당국간 상이한 정상가격 문제인지 아니면 수출국의 내국세당국과 수입국의 내국세당국간 상이한 정상가격 문제인지에서만 다를 뿐 다국적기업의 이전가격을 원인으로 한다는 점에서는 동일하다. 따라서 관세당국과 내국세당국간 이중과세 조정방안으로 “이전가격을 원인으로 한 국제이중과세를 해결하는 방법¹³⁸⁾”을 충분히 원용할 가치가 있다.

138) 이전가격으로 인한 국제이중과세의 문제를 해결하는 방법은 크게 두 가지로 나누어 볼 수 있다. 첫째, 분쟁의 발생이전에 사전 합의에 의하여 분쟁의 발생을 방지하는 것이며, 둘째, 이미 발생한 분쟁을 해결하는 방법이다(박민, 1999, p.133).

사실, 관세당국과 내국세당국간 이중과세는 일국내에서 과세당국간 정상가격을 일치시키는 것이므로 국제이중과세를 조정하는 것보다 오히려 더 쉬워 보인다. 그러나 수출국과 수입국의 내국세당국간 이중과세의 문제는 OECD라는 하나의 국제기구에서 추진하여 어느 정도 해결되고 있지만, 수입국의 관세당국과 내국세당국간 이중과세의 문제는 WCO와 OECD라는 두 개의 국제기구에서 각각 관장하고 있어 아직까지 뚜렷한 해결방안을 제시하지 못하고 있다.

이전가격을 원인으로 한 관세당국과 내국세당국간 이중과세의 문제를 해결하는 방안에는 <표 IV-1> 과 같이 크게 두 가지로 나누어 볼 수 있다. 첫째는 이전가격으로 인한 국제이중과세의 문제를 해결하는 방법에서 원용한 “과세당국간 이중과세 조정방안”이고 둘째는 관세당국과 내국세당국의 평가입장 차이를 축소하는 “과세당국간 이전가격과세 조화방안”이다.

<표 IV-1> 과세당국간 이중과세 해결방안의 분류표

대분류	중분류	구체적 방법의 수
과세당국간 이중과세 조정방안	이중과세 발생 후 조정방안	3
	이중과세 발생 전 조정방안	2
과세당국간 이전가격과세 조화방안	이전가격과세 적용요건 조화방안	4
	이전가격과세 평가방법 조화방안	6
	기타 이전가격과세방법 조화방안	5

과세당국간 이중과세 조정방안에는 이중과세 발생이전에 이중과세 문제를 조정하는 방법과 이미 발생한 이중과세를 조정하는 방법이 있다. 이미 발생한 이중과세를 조정하는 방법에는 과세당국 상호간에 대응조정하는 방식과 과세당국간에 상호합의하는 방식 등 2가지가 있으며, 이중과세 발생을 미연에 조정하는 방법에는 이전가격 사전합의제도(Advance Pricing Arrangement : 이하 “APA”라고 한다)를 각 국가의 자국 실정에 맞게 수용한 제도에 의하여 납세자와 합의한 정상가격을 그 국가의 관세당국과 내국세당국이 상호 인정하는 방식 3가지를 제시해 볼 수 있다. 그리고 과세당국간 이전가격과세 조화방안은 이전가격과세 적용요건을 조화하는 방법, 이전가격과세 평가방법을 조화하는 방법 및 기타 이전

가격과세를 조화하는 방법이 있는데¹³⁹⁾, 그 구체적인 15가지 방법에 대해서는 별도의 節에서 후술하기로 한다.

1) 이중과세 발생후 조정방안

과세당국간 이중과세 조정방안 중 사후 조정방안은 다국적기업의 본지사간 거래로 인하여 이미 발생된 관세와 법인세의 이중과세를 어떻게 更正하여 추정·환급할 것인가 하는 문제이다. 이 방안은 OECD 모델조세조약 제9조 제2항을 인용한 것으로, 일방 과세당국이 다국적기업의 수입이전가격에 대해 타방 과세당국에서 판단한 정상가격을 포함시키고¹⁴⁰⁾, 그 다국적기업의 본지사간 수입거래에 설정된 조건이 독립기업간에 설정된 조건이었다면 그렇게 포함된 가격이 일방 과세당국의 과세가격이 될 경우 다른 과세당국은 그러한 가격에 대하여 자신이 부과한 세액, 즉 관세 또는 법인세를 적절히 조정해야 한다는 것이다. 또한 이 방안은 이러한 조정을 함에 있어 각 과세당국은 상호 협의해야 한다는 것이다.

(1) 관세당국과 내국세당국간 대응조정

前述한 바와 같이 다국적기업의 수입이전가격거래에 대하여 수입국 관세당국이 관세평가체제를 적용하여 수입가격을 높게 평가하고 수입국 내국세당국이 그 가격 상승분만큼 손금처리를 해주지 않는다면 과세당국간 이중과세를 초래한다. 또한 수입이전가격 거래에 대하여 수입국 내국세당국이 이전가격체제를 적용하여 수입가격을 낮게 평가하고 수입국 관세당국이 그 가격 하락분 만큼의 관세를 환급하지 않는다면 과세당국간 이중과세가 발생할 것이다. 이러한 두 가지 상황에서 이중과세 방지를 위하여 관세당국 및 내국세당국은 적절한 대응조정(corresponding adjustment)을 해주어야 한다. 그러나 대응조정은 단순히 한 과

139) 이전가격과세 조화방안을 이전가격과세 적용요건, 이전가격과세 평가방법 및 기타 이전가격과세 조화방안으로 구분한 것은 관세평가의 체계를 감안하여 연구자가 행한 분류방식이다.

140) 따라서 다국적기업이 설정한 수입이전가격에 한 과세당국이 판단한 정상가격으로 상승시키거나 하락시킴으로써 다국적기업이 설정한 수입이전가격을 기준으로 볼 때, 정상가격만큼 높아지거나 낮아지게 된다.

세당국이 수입가격을 증감시켰다고 자동적으로 다른 과세당국에서 이루어져야 하는 것은 아니다. 조정된 수입가격이 각 과세당국의 정상가격과 일치한 경우에만 대응조정이 이루어질 것이다.

우리나라의 경우 관세당국과 내국세당국 상호간 대응조정에 대하여 중요하고도 의미가 있는 기획재정부의 유권해석이 있었다¹⁴¹⁾. 수입통관 및 관세납부가 종료된 수입물품의 수입가격이 사후에 내국세의 과세표준 및 세액의 결정과 관련하여 국조법 제4조에 의거 정상가격을 새로이 산정한 결과에 따라 수입가격을 재조정할 경우 관세의 과세가격도 재조정하여 관세법상의 수정신고 및 환급청구가 가능한지 여부에 대한 질의에 기획재정부는 “내국세의 부과를 목적으로 하는 국조법에 의한 정상가격은 관세의 부과를 목적으로 하는 관세평가규정에 의한 과세가격과 목적 및 산출방법이 상이하므로 국조법에 의하여 관세의 부과는 영향을 받지 아니한다”고 해석하였다. 또한 조세심판원에서도 “내국세의 부과를 목적으로 하는 국조법에 의한 정상가격은 관세의 부과를 목적으로 하는 관세평가규정에 의한 과세가격과 목적 및 산출방법이 상이하므로 국조법에 의한 내국세의 조정에 따라 거래당사자가 당초 수입가격을 조정하더라도 관세의 과세가격 산정에는 영향을 미치지 아니한다”고 판단하였다¹⁴²⁾.

따라서 관세당국과 내국세당국 상호간에 대응조정을 해주기 위해서는 양 과세당국이 추구하는 정상가격 개념의 일치가 선행해야만 가능할 것이다. 관세당국은 WTO 평가협정과 관세법을 근거로 하고 내국세당국은 OECD 이전가격지침과 국조법을 근거로 하므로, 정상가격의 개념 일치는 현재 우리나라 과세당국의 법규해석상 불가능한 것처럼 보인다. 그러나 내국세당국의 정상가격 상향조정으로 인한 추가 관세액의 납부를 허용하고 있고¹⁴³⁾, 또한 내국세실무에서 관세당국의 정상가격 상향 또는 하향 조정으로 인한 법인세 조정을 허용하는 상황에서 유독 내국세당국의 정상가격 하향조정으로 인한 관세환급만을 부정하는 것은 논리적

141) 관협 47040-310, 2001. 12. 29

142) 국심 2007관0071, 2008. 6. 23

143) 기획재정부 유권해석(관협 47040-310)의 단서에 의하면, “관세의 과세가격이 관세법 제31조 내지 제35조의 방법에 의하여 결정되지 않고 제30조에 의하여 결정된 경우 사후에 추가로 수입대가가 실제로 지급되었다면 이는 제30조 제1항 본문의 구매자가 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 가격에 포함된다”고 밝히고 있어, 다국적기업이 실제 이전가격조정을 통해 정상가격을 상향조정(upward adjustment)되었다면 추가 관세를 납부해야 하는 것으로 해석된다.

이지 않다¹⁴⁴). 수입자가 어느 한 과세당국의 판단한 정상가격대로 관세 및 법인세를 정확하게 납부해야 하는 법적 의무를 이행하기 위해 자발적으로 추가 납부하거나 환급 요청한다면 과세당국은 적절히 대응조정을 인정하고 처리할 수 있어야 할 것이다.

(2) 관세당국과 내국세당국간 상호합의

국제이중과세 조정방안의 하나로 사용되는 상호합의절차는 원칙적으로 납세자 거주지국의 권한있는 당국¹⁴⁵에 제기되어야 하며 OECD 모델조세조약에 반하는 과세를 초래할 조치가 최초로 통고된 날로부터 3년이내에 제기되어야 한다¹⁴⁶). 납세자의 신청에 의해 제기된 상호합의절차는 거주지국의 권한있는 당국이 상대국 권한있는 당국에 상호합의를 제기함으로써 진행되는데, 그 상호합의의 결과는 이전가격 조정 및 세금환급과 관련하여 자국법의 제척기간에도 불구하고 시행된다. 제척기간이외 상호합의에 영향을 주는 다른 장애는 “최종법원판결”이 있는데, 계약국은 이러한 장애를 제거하기 위해 별도의 합의를 할 수도 있다.

그러나 이러한 상호합의절차는 세계 각국의 납세자에게 자국법에 의한 조세구제절차 이외에 OECD 모델조세조약에 의해 별도의 조세구제수단을 하나 더 제공하는 국제이중과세 조정의 특유한 제도이다. 따라서 상호합의절차를 과세당국간 이중과세 조정방안으로 사용하기 위해서 약간의 변형이 필요하고 국내 국세구제절차¹⁴⁷의 범위내에서 이루어져야 할 것이다.

과세당국간 이중과세 조정방안으로서 사용할 관세당국과 내국세당국간 상호합의절차는 WTO 관세평가협정과 OECD 이전가격지침에 반하는 과세가 있을 때

144) 이러한 문제점은 WCO(2007, p.313)에서도 밝히고 있는데, “부족한 관세 납부시 수입자가 추가적인 납부를 해야 한다면 과납부시에도 마찬가지로 처리될 필요가 있다”고 하였다. 물론 “그것은 각국 관세당국이 결정할 문제”라고 하여 논란을 회피하는 경향을 보이기도 하였다.

145) 우리나라의 경우 권한있는 당국은 기획재정부장관과 국세청장으로 국조법 제22조(상호합의절차의 개시요건)에 규정되어 있다.

146) OECD Model Tax Convention on Income and on Capital Article 25 paragraph 1

147) 현행 국세구제절차는 필요적 행정심급 1단계(심사청구 또는 심판청구)와 사법심 3단계의 구조로 되어 있다. 필요적 행정심급에는 심사청구와 심판청구가 있다. 이는 2000년 1월부터 선택적 필수주의로 전환되어서 동일한 처분에 대하여 심사청구와 심판청구를 중복하여 제기하지 못한다. 선택적 행정심급으로 “과세전적부심사 → 이의신청 → 심사청구 또는 심판청구”의 3심급을 두고 있다. 사법심의 심급구조는 1심이 서울행정법원 또는 지방법원 본원에서, 제2심이 관할 고등법원에서, 제3심이 대법원에서 이루어진다 (한상국·박훈, 2005, p.23).

납세자의 신청에 의해 그 신청을 받은 일방의 과세당국이 타방의 과세당국에 상호합의를 제기함으로써 진행할 수 있도록 도입되어야 할 것이다.

2) 이중과세 발생전 조정방안

과세당국간 이중과세 조정방안 중 사전 조정방안은 다국적기업의 본지사간 거래에 대하여 관세당국과 내국세당국이 정상가격의 합의를 통해 관세 이중과세와 법인세 이중과세를 발생하지 않도록 하는 것이다. 이 방안은 OECD의 쌍방 APA(Bilateral APA)을 원용한 것으로, “체약상대국의 권한있는 당국” 대신에 관세당국과 상호합의절차를 거쳐 합의된 때에 정상가격 산출방법을 승인하는 것이다. 물론 관세당국의 경우 2007년 12월부터 내국세당국의 일방 APA를 벤치마킹하여 APA와 아주 유사한 관세 과세가격 사전약정제도(Advance Customs Valuation Arrangement : 이하 “ACVA”라고 한다)를 시행하고 있으므로, 관세당국에서 내국세당국과 상호합의절차를 거쳐 합의된 때에는 과세가격 산출방법을 승인할 수도 있을 것이다.

(1) APA에서 승인된 정상가격을 ACVA 심사시 인정

(가) APA와 ACVA의 개념

APA란 거주자가 국외특수관계자와 국제거래하면서 그 거래의 정상가격산출방법에 대해 납세의무자와 내국세당국간에 합의 또는 약정하는 제도를 의미한다. 우리나라는 1996년 1월 1일부터 시행된 국조법에서 이 제도를 도입하여 약 1년간의 유예기간을 걸쳐 1997년 1월 1일부터 발효하였는데, 행정관청과 민원인이 합의 또는 약정을 통해 납부세액을 확정한다는 것이 우리나라 기존 법체계와 부합되지 않아 “납세자의 신청을 기초로 한 과세관청의 승인”의 형식으로 APA를 제도화하여 국조법에 도입하게 된 것이다(이경근, 1998, p.147).

국조법 제6조에 의하면, 거주자는 일정기간의 과세연도에 적용할 정상가격산출방법을 적용하고자 하는 일정기간의 과세연도 중 최초의 과세연도 종료일까지

국세청장에게 승인신청할 수 있도록 규정하고 있다. 이러한 사전승인을 얻은 납세의무자가 승인된 정상가격 산출방법을 적용한 경우에는 사전승인시 당해방법의 전제요건으로 정해진 가정이나 조건이 충족되는 한, 과세당국이 승인된 방법을 최적의 방법으로 인정하게 되는 것이다.

우리나라 내국세당국의 APA는 1997년 5월 미국과 최초로 체결하였으며, <표 IV-2> 에서 보여주는 바와 같이 해마다 사전승인 신청이 지속적으로 증가되는 경향을 보여 2008년말 현재 172건이 신청되어 106건이 종결되었다.

<표 IV-2> APA의 신청 및 처리현황

연 도	일방 APA			쌍방 APA			합계		
	접수	처리	진행	접수	처리	진행	접수	처리	진행
~ 2002	9	-	9	24	10	14	33	10	23
2003	3	2	10	4	3	15	7	5	25
2004	6	7	9	10	3	22	16	10	31
2005	15	4	20	10	3	25	25	7	49
2006	12	8	24	12	16	25	24	24	49
2007	19	13	30	13	7	31	32	20	61
2008	13	16	27	22	14	39	35	30	66
합 계	77	50	-	95	56	-	172	106	-

자료 : 국세청, 2008 APA 연차보고서, p.30.

한편, 관세당국의 ACVA는 2007년 12월 20일 수입물품 과세가격결정에 관한 고시를 개정하여 과세가격 사전심사제도(148)를 특수관계자간 거래에 확대 운용한 것으로, 정식명칭은 “특수관계자간 거래의 과세가격결정방법 사전심사제도”라고 한다. 그러나 ACVA 개념의 모태는 내국세당국의 APA에 있다는 것을 부정할

148) 과세가격 사전심사제도(Advance Price Ruling : 이하 “APR”이라고 한다)는 1991년 1월 1일 시행 관세법(법률 제4286호)에 처음 도입된 것으로 수입신고전에 납세신고를 하여야 할 자가 “과세가격 산정에 있어서 가산되어야 할 금액”과 “제1방법 적용요건을 갖추었는지 여부”에 관하여 의문이 있는 경우에 관세청장 또는 세관장에게 미리 심사하여 줄 것을 신청하면 세관장 등이 미리 심사하여 1월 이내에 사전평가서를 교부하고 그 사전평가서의 내용에 따라 과세가격을 결정하는 제도이다. 그러나 이 제도는 일반질의 회신에 비해 당사자 실명으로 거래계약이 구체적으로 확정된 상태에서 구체적 사실관계를 적시하여 신청하여야 하기 때문에 APR이 도입된 해인 1991년부터 2002년까지 처리실적이 전혀 없었다. 2003년에 들어 관세당국은 다국적기업의 특수관계거래 증가에 따른 APR 보완 차원에서 내국세당국의 APA 요소를 받아들여 처음으로 APR 1건을 승인하였다.

수 없다. 왜냐하면 관세당국의 ACVA는 “납세의무자와 관세당국간에 특수관계거래의 과세가격 산출방법을 사전 합의함으로써 일정기간동안 내국세당국의 세무조사라고 할 수 있는 관세당국의 관세조사를 면제하는 제도”이기 때문이다.

관세당국의 APR과 ACVA 처리실적은 <표 IV-3> 과 같다. APR은 2003년에 관세청에서 처음 승인한 이후 2004년부터는 관세평가분류원에서 전담하여 3건을 접수·처리하였고, 2009년부터는 감소하는 경향을 보이고 있다. 그리고 ACVA는 도입초기 사전심사 신청만 받아오다 2009년도에 처음으로 2건을 처리하였다.

<표 IV-3> APR과 ACVA의 신청 및 처리현황

	2005년		2006년		2007년		2008년		2009년	
	접수	처리								
APR	4	3	4	4	5	5	5	6	2	2
ACVA	-	-	-	-	3	0	1	0	0	2

자료 : 문원석·변문태, 과세가격 사전약정제도의 개선방안에 관한 연구, p.358.

(나) APA의 합의가격을 ACVA에서 인정

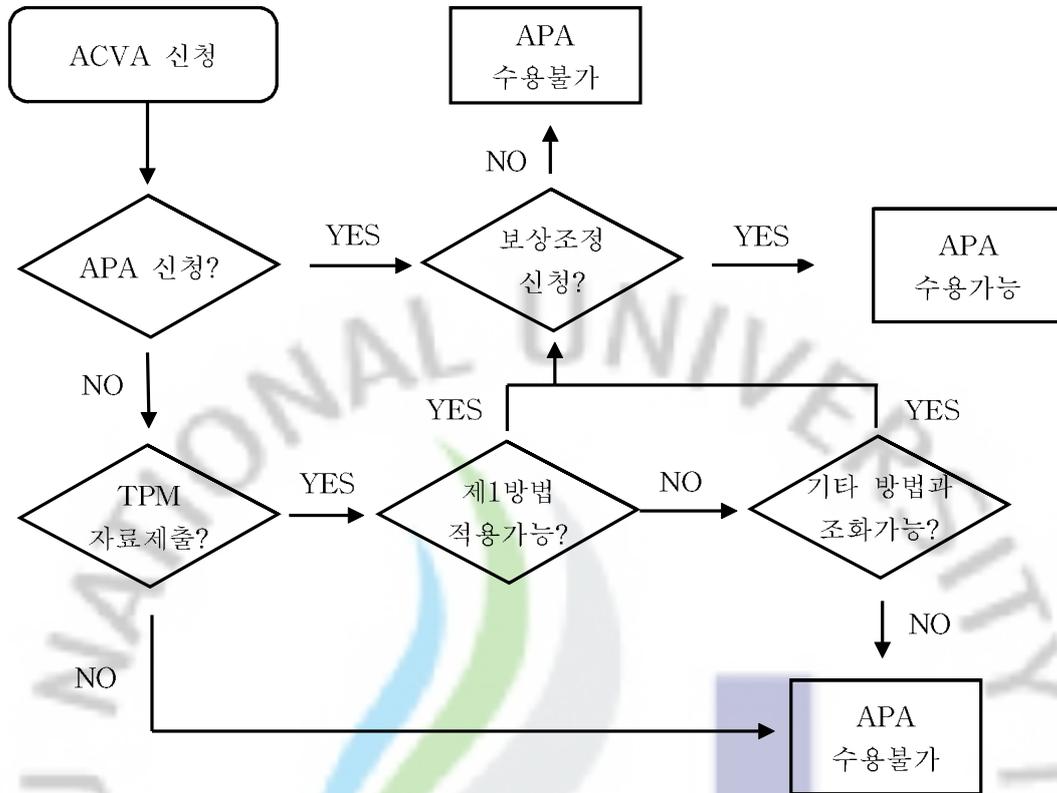
내국세와 관세의 평가상 차이는 세계 각국의 납세자들이 문제점으로 제기하고 있지만 각국은 아직 이러한 문제를 명쾌하게 해결하지 못하고 있고, 우리나라의 경우도 예외는 아니어서 동 문제가 이전가격세제와 관련된 외국인투자자의 가장 큰 불만 중의 하나로 지적되고 있는 실정이다(이경근, 1998, p.201).

WCO와 OECD의 정상가격 평가규범에 따르면 이론적으로 관세당국과 내국세당국간 이중과세가 발생할 수 없으나 양 과세당국이 통합되어 과세당국간 이중과세 해결방안을 실시하고 있는 국가를 제외하고는 모든 국가가 과세당국간 이중과세 현상을 직면하고 있다. 따라서 WCO와 OECD는 관세평가세제와 이전가격세제 평가간의 가능한 통합방법을 찾기 위해 WCO와 OECD간에 합동컨퍼런스(WCO/OECD Conference on Transfer Pricing and Customs Valuation)를 2006년과 2007년에 개최하였으나 과세당국간 이중과세 해결방안을 제시하지 못하였다.

관세조사와 세무조사에 의하여 수입가격이 조정된 경우 조정된 가격을 근거로 다국적기업은 기 납부한 관세 또는 법인세를 환급요청하게 되는데, 이는 OECD 모델조세조약 제9조 제2항에서 규정하는 대응조정 상황과 아주 유사하다. OECD 모델조세조약 제9조 제2항은 이전가격을 원인으로 한 국제이중과세 조정 방안으로서 대응조정을 체약국 내국세당국의 의무로 지우는 것과 대응조정을 하기 위한 권한있는 당국간 상호합의를 규정하고 있다. 즉, 국제이중과세를 부담한 납세의무자가 상호합의절차를 신청하면 권한있는 당국이 OECD 모델조세조약에 위배되는 이중과세를 제거할 수 있을지 협의하게 된다. 그러나 이러한 상호합의 절차는 APA 프로그램이 국제이중과세 해결에 유익한 대안으로 보이게 하는 몇 가지 결함을 가지고 있다. 무엇보다도 상호합의절차는 장기간을 필요로 하는 것이 보통이므로 확정기간이 도과해 버리거나 추가 납부하는 금액이나 환급하는 금액의 이자계산과 관련하여 차이가 생길 수 있고 환율변동의 영향을 받을 수 있는 등의 어려움이 발생한다(박종수, 2003, p.23). 하지만 APA 프로그램은 가격 조정에 이르기 전에 미연에 수출국과 수입국의 내국세당국간 정상가격 합의를 통해 문제를 해결한다.

최근 우리나라 관세당국은 APA가 국제이중과세를 해결하는 작동원리에 주목하고 있다. 즉, 관세당국은 APA가 이전가격을 원인으로 한 국제이중과세에 유익한 해결수단이 되고 있음에 주목하여 ACVA를 도입하였다. 수출국과 수입국의 내국세당국간 정상가격 합의라는 쌍방적 APA의 개념을 우리나라의 내국세당국과 관세당국간 정상가격을 상호협약하는 과세체계로 수용하기 위한 것이 ACVA이다. 현재 ACVA는 관세당국이 판단하는 정상가격과 납세자가 판단하는 정상가격간 사전합의 개념으로 도입하였지만 내국세당국의 APA 승인자료를 어느 정도 ACVA에 수용하려는 상호연계 가능채널이 마련되어 있다. 관세당국에서 그 구체적인 수용방안을 밝히고 있지는 않지만, 관세당국의 ACVA를 통한 APA 수용하는 방안은 <그림 IV-2> 과 같은 형태가 될 것이다.

〈그림 IV-2〉 ACVA를 통한 APA의 정상가격 인정절차



납세자가 관세당국에 ACVA를 신청한 경우, 관세당국은 우선적으로 당해 납세자가 내국세당국으로부터 APA 승인을 받았는지 여부를 파악하여 APA 승인을 받은 경우에 한하여 APA 결정 내용대로 보상조정을 하도록 한 후 APA의 정상가격을 인정할 것이다. APA 승인을 받지 아니한 납세자인 경우에는 정상가격산출방법(Transfer Pricing Method : 이하 “TPM”이라고 한다)에 대한 관세당국의 충분한 자료 입수를 전제로 하여 1차적으로 제1방법의 적용가능 여부 즉, 특수관계가 가격결정에 영향을 미쳤는지 여부를 심사한다. 특수관계가 가격결정에 영향을 미친 경우에는 납세자의 TPM을 제2방법 내지 제6방법과의 조화가능성을 검토하여 관세당국이 인정할 수 있는 경우에 한하여 APA를 수용하게 될 것이다.

(다) APA의 합의가격을 관세당국의 정상가격으로 인정한 미국 사례

미국 관세당국(Customs and Border Protection : 이하 “CBP”라고 한다)은 우

리나라 관세당국의 ACVA와 같은 제도를 도입하지 않았지만, HQ 546979가 발표된 2000년 8월 30일부터 미국내국세당국(Internal Revenue Service : 이하 “IRS”라고 한다)의 APA에서 합의된 가격을 관세의 정상가격으로 인정해오고 있다. HQ 546979는 미국의 한 수입업체가 국외특수관계자인 일본 소재 공급업체로부터 물품 수입에 따라 자신이 동 공급업체에게 지불한 거래금액을 정상가격으로 인정할 수 있는지 여부에 대하여 IRS와 일본 내국세당국에 쌍방적 APA를 신청하여 합의한 가격을 CBP에서 정상가격으로 인정할 수 있는지를 질의함(request a ruling)에 따라 CBP에서 답변한 것이다. 수입자는 자신과 IRS간의 APA 사전상담(prefiling conference)에 CBP 직원을 참여할 수 있도록 하였고 APA 절차에 있어서도 본인이 IRS에 제출한 서류를 CBP에서도 볼 수 있도록 하여 CBP로 하여금 그 거래의 특수관계에 대한 검토 결론을 내릴 수 있도록 하였다. 이에 CBP는, 거래상황 검토방법의 목적상 그 특수관계는 가격에 영향을 미치지 않았음을 수입자가 증명하고 있다고 결정하였다. 따라서 거래가격은 그 수입자와 특수관계자간의 거래에서 적절한 평가방법이 되었다.

사실, 미국에서 내국세당국의 APA에 의해 합의된 가격을 관세당국에서 정상가격으로 받아드릴 수 있는 방안은 이전가격에 대한 관세평가방법 중 제1방법으로 수용하는 방법 외에는 다른 방법이 없다¹⁴⁹⁾. 왜냐하면 APA 합의가격은 내국세당국과 납세자가 사전에 합의를 본 정상가격인데, 이 정상가격을 관세당국에서 정상가격이 아니라고 부인하게 되면, 같은 말로 제1방법을 적용할 수 없다고 판단하게 되면 내국세당국과 관세당국간 정상가격 개념의 충돌이 피할 수 없기 때문이다. 따라서 관세당국이 APA에서 합의된 가격을 ACVA 정상가격으로 인정하기 위해서는 수입자가 관세당국을 APA 프로그램에 적극적으로 참여하도록 요청하고 그 정상가격 산출방법(transfer pricing methodology)을 설명하는 외에도 관세당국에서 평가방법상 제1방법으로 APA 합의가격을 수용할 수 있어야 한다¹⁵⁰⁾.

149) CBP(2007, p.15)에 의하면, 관세당국은 APA 또는 이전가격설정연구(transfer pricing study)에서 도출된 기본적인 사실과 결론이 거래상황(circumstances of sale)에 대한 일부 관련정보를 포함할 수 있으며 거래상황 검토방법을 적용하는데 고려될 것이라고 밝히고 있다.

150) 일방적 APA 및 쌍방적 APA 외에 기업의 요청에 의해 APA에 있어서 관세당국을 포함하는 APA를 새로운 유형의 APA라고 하였다(Jean-Philippe Lacroix and Monique van Herksen, 2007).

HQ 546979로 APA 합의가격을 우리나라 관세당국의 ACVA에서 인정하기 위한 조건을 도출해 볼 수 있는데, 다음과 같은 세가지 사항이 선행되어야 할 것이다. 첫째, 납세의무자는 APA 사전상담에 관세당국의 참여를 적극적으로 요청해야 한다. 납세자는 비공식적으로 APA의 적합성을 탐색하기 위해 한 번 또는 그 이상의 제출진 회의, 즉 사전상담을 요청할 수 있는데, 그 사전상담에서 관세당국과 내국세당국간 합의가능성 등을 충분히 예측할 수 있기 때문이다. 둘째, 납세의무자가 내국세당국에 제공한 모든 자료와 정보를 관세당국에서도 이용할 수 있도록 해야 한다. 현재 국조법규에서는 비밀보호로 다루어지고 있는 APA 자료 등을 관세당국에 한하여 포기(waiver)해야 할 것이다. 셋째, 납세의무자가 당해 특수관계자와 거래하는 모든 수입물품을 대상으로 하는 APA이어야 한다. 일부 물품이 제외된다면 제외물품에 대하여 별도로 정상가격을 산출해내야 하고, 가령 제외물품이 APA 대상이 된 물품에 가격결정에 영향을 미쳤다면 APA에서 합의한 가격은 ACVA에서 인정할 수 없기 때문이다.

(2) ACVA에서 승인된 정상가격을 APA 심사시 인정

우리나라의 경우 내국세당국에서 먼저 인정한 정상가격을 관세당국에서 수용할 수 있는지 여부를 검토하는 추세이지만, 미국은 이와 정반대이다. 즉, 미국의 경우는 IRS에서 먼저 관세의 과세가격을 인정하도록 법제화하였는데, IRC 제 1059A조가 그것이다. 우리나라 관세당국은 ACVA 제도가 정상 제도에 오르면 양 과세당국의 ACVA 또는 APA 결정시 상대방 과세당국의 의견을 최대한 수렴하여 반영하도록 법제화할 계획이다(관세청, 2007, p.15).

미국은 우리나라에 비해 약 30년 전부터 특수관계자간 이전가격에 대한 관세 평가세제의 결과를 인정할 것인가에 대하여 고민해 왔다. IRC 제1059A조 도입의 직접적 원인이 된 1979년 Robert M. Brittingham 사건에서 IRS는 내국세 목적상 정상가격을 산출하기 위하여 관세의 과세가격 사용을 시도하였다¹⁵¹). IRS에 의하면, 미국 수입자는 멕시코에 있는 관계회사로부터 세라믹 타일을 수입하면서 정상가격보다 높은 가격을 지급하였다고 주장하였다. 그러나 조세법원(United

¹⁵¹) Brittingham v. Commissioner, 598 F.2d 1375 (5th Cir. 1979)

States Tax Court)은 평가대상자의 수입물품이 경쟁자들의 물품과 유사하다는 잘못된 가정에 근거한 가격평가라는 점을 들어 IRS의 주장을 기각했다.

비록 IRS에서는 관세당국의 평가가격을 인정하여 사용하고자 한 시도가 조세 법원에 의하여 기각되기는 하였지만, 이 사건을 계기로 미국 의회는 수입자들이 내국세 과세소득을 감소시킬 목적으로 수입물품의 가격을 높게 신고하고 관세 목적으로는 낮게 신고하고 있는 무역관행에 관심을 가지게 되었다(Joint Committee on Taxation, 1987, pp.1061-1062).

우리나라의 내국세당국도 관세당국의 조사가격을 내국세 목적상 CUP방법에 의한 정상가격으로 사용하고자 시도한 사례가 있다¹⁵²⁾. 그러나 서울고등법원에서는 내국세당국이 비교가능 제3자 가격을 수집하기 위한 노력을 다하였거나 제3자 가격자료의 입수가 용이하지 않다는 점을 인정할 자료가 없어 세관조사가격을 정상가격으로 볼 수 없다고 판단하였다. 이에 내국세당국은 세관조사가격이 “기타 합리적 방법”에 의한 정상가격에 적합한지 여부를 대법원에 상고하였고 대법원은 원심이 그러한 판단하지 아니하였다고 하여 범리오해 등의 위법이 없다고 최종 판결하여 내국세당국이 관세당국의 과세가격을 사용할 수 있는 지 여부에 대해서는 불완전하게 일단락되었다. 그러나 이 판결은 ACVA에서 합의된 가격을 우리나라 내국세당국의 APA에서 충분히 정상가격으로 인정할 수 있음을 보여주는 사례이다.

(3) APA와 ACVA를 통합한 공동 APA 프로그램 도입

관세당국의 ACVA제도와 내국세당국의 APA제도는 납세의무자가 사용하던 과세가격 결정방법과 정상가격 산출방법을 계속 사용할 수 있는 편리한 제도이나, 관세의 과세가격 결정방법은 ACVA로, 내국세의 정상가격 산출방법은 APA로, 각각 그 정상가격의 정당성을 입증하기 위한 비용과 노력이 소모되기를 기업은 원치 않을 것이다.

물론 관세당국과 내국세당국간 ACVA와 APA의 상호연계는 결코 쉬운 일이 아니다. 양 과세당국이 서로의 정상가격 개념과 산출방법 등을 정확히 이해되어

¹⁵²⁾ 대법원, 2006. 7. 13, 선고 2004두4239 판결

야 하고, 많은 법률적 제도적 보완이 있어야만 가능한 것이 사실이다. 그러나 시간이 지날수록 각국의 과세당국이 조화를 향한 움직임이 있으며, 관세의 위험 영역에 대해서 좀 더 많은 주의가 필요하다고 인식하는 기업이 증가하고 있다 (Frank Berger and Bill Methenitis, 2007). 사실 기업경영에 있어서 관세와 같은 간접세는 종종 잊어버리는 조세이다. 최고 재무관리자들은 간접세를 기업 이익에 직접 부과되는 것이 아니라 절차비용 정도로 종종 보고 있다(Ernst & Young, 2005, p.1). 이러한 기업의 관세에 대한 잘못된 인식이 내국세와 이중과세를 용인케 한 것으로 최근에는 이러한 기업의 인식이 변화하고 있다. 즉, 기업들이 법인세만큼이나 관세의 위험성에 관심을 기울이게 되었으며 이러한 관심은 미국의 경우 APA 과정에 관세당국의 참여를 적극적으로 요청하는 형태로 나타나고 있다.

우리나라는 현재 관세의 과세가격결정방법을 사전에 승인받기 위해서는 ACVA로, 내국세의 정상가격 산출방법은 APA로, 양 과세당국에 거의 유사한 회계자료를 각각 제출해야 한다. 한 과세당국에서 정상가격을 입증하는데 소요되는 시간과 노력이 거의 소송과 유사한 수준인데¹⁵³⁾, 기업의 부담을 감소시켜 주기 위해서는 ACVA와 APA가 결합된 공동 APA 프로그램이 도입되어야 할 것이다.

3. 과세당국간 이전가격과세 조화방안

이전가격설정과 관련하여 특수관계자간 수입물품의 거래가격과 이전가격이 동일해야 한다는 법적 요건은 없지만 수입자의 직접세와 간접세 의무 측면에서 이전가격설정을 다룰 때 그 두 가지가 서로 반대방향에서 즉, 관세 의무는 버스의 맨 앞쪽에서 법인세 의무는 버스의 맨 뒤쪽에서 끌어당기는 것처럼 보인다 (WCO, 2007, p.309). 그러나 이전가격설정에 대한 관세 및 법인세의 규범이 추구하고자 하는 최종 목표는 정상가격이라는 데에 대체적으로 뒤틀림을 제시하지 않

153) 최초 APA가 체결된 1997년부터 2008년까지 일방 APA의 경우 접수로부터 종결까지 평균 1년 8개월이 소요되었으며, 쌍방 APA의 경우는 평균 2년 6개월이 소요되었다(국세청, 2009, p.32)

는다.

부연하자면 다국적기업의 과세당국간 이중과세 문제는 수입자가 특수관계 아닌 자와의 통상적인 거래에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 가격, 즉 정상가격을 양 과세당국이 각자의 평가규범에 맞게 찾아냄으로써 발생한다고 볼 수 있다. WCO와 OECD의 정상가격 평가이론에 따르면 양 과세당국간에는 정상가격에 대한 차이를 보일 수 없으나 양 과세당국이 각자의 이전가격 과세방법을 집행하는 과정에서 정상가격의 범위 또는 이전가격에 대한 평가방법 등이 상이하여 과세당국간 이중과세가 발생한다. 따라서 이러한 과세당국간 이중과세를 올바르게 해결하기 위해서는 과세당국간 대응조정이나 APA와 ACVA의 상호연계 등의 과세당국간 이중과세 조정방안과 병행하여, 관세법과 국조법의 이전가격 과세방법간 교차점을 찾고 관세당국과 내국세당국이 그 교차점을 향해 접근해 가는 이른바, “이전가격과세 조화방안”을 통한 과세당국간 이중과세를 해결할 필요가 있다.

물론 관세와 내국세당국의 이전가격 과세제도는 다음의 <표 IV-4>와 같이 차이가 있다. 따라서 수입물품의 이전가격 평가시 평가가격의 불일치 문제는 <표 IV-4>와 같은 사유 때문에 관세와 법인세를 독립기관에서 다루는 대부분의 국가에서 발생하는 일반적인 현상이므로 조화할 수 없다는 인식이 최근까지도 일반적 경향이었다¹⁵⁴⁾. 또한 우리나라 양 과세당국 내에서는 조화할 필요성이 없다고 또는 조화의 가능성이 낮다고 보는 이전가격 전문가의 견해가 여전히 존재한다.

154) WCO와 OECD가 관세당국과 내국세당국의 이전가격에 대한 과세조화방안을 적극적으로 모색한 2006년과 2007년 합동컨퍼런스가 열리기 전까지 몇몇 학자들만이 관세와 법인세의 조화방안을 주장하였다.

〈표 IV-4〉 관세당국과 내국세당국의 이전가격 과세제도 비교

구 분	관세당국	내국세당국
근거법령	WTO 평가협정 및 관세법	OECD 모델조세조약 및 국조법
제도취지	수입물품에 대한 정확한 가치를 평가	특수관계자간 적절한 소득분배로 정당한 과세권 확보
평가대상	수입물품의 가격. 단, 용역은 수입물품과 관련된 경우에 한함	수출입 물품과 용역의 과세소득
특수관계자	소유지분의 5% 이상 등	소유지분의 50% 이상 등
과세가격	거래가격(transaction value)	정상가격(arm's length price)
수입에 대한 주요관점	거래가격보다 낮은 가격으로 신고하였는지 여부	정상가격보다 높은 가격으로 신고하였는지 여부
평가 중점논리	특수관계가 가격결정에 영향을 미쳤는지 여부	독립기업간 거래에 따른 정상가격 산출
평가자료 신고시점	수입신고를 하는 때	사업연도의 종료일이 속하는 달의 말일부터 3개월 이내
평가방법	제1방법에서 제6방법까지 순차적으로 적용. 단, 제5방법은 제4방법보다 우선적용 가능	전통적 거래방법을 우선 적용하고 이익분할방법과 거래순이익률방법을 그 다음 적용하며, 기타 합리적인 방법은 최종적으로 사용

자료 : 관련 자료를 참고하여 연구자가 작성함.

그러나 관세평가제도와 이전가격제도의 조화방안을 모색하는 WCO와 OECD는 2005년 관세평가기술위원회의 Theme Meeting, 2006년도의 1차 합동컨퍼런스, 2007년도의 2차 합동컨퍼런스 등이 개최되어 OECD 이전가격 지침과 WTO 평가협정 주해의 개발을 포함한 규정(rules)과 협력적 접근방법(coordinated approaches)에서 조화 가능한 영역을 확인하고 있다(Ian Cremer and Caroline Silberztein, 2007). 이전가격과세 조화를 통한 과세당국간 이중과세를 해결하는 방법에는 “이전가격과세 적용요건을 조화하는 방안”, “이전가격과세 평가방법을 조화하는 방안” 및 “기타 이전가격과세 방법을 조화하는 방안” 등으로 나눌 수 있다. 각 방안의 구체적 방법은 〈표 IV-5〉와 같다.

〈표 IV-5〉 이전가격과세 조화방안의 구체적 방법

이전가격과세 조화방안	구체적인 이전가격과세 조화방안
적용요건을 조화하는 방안	① 특수관계자 범위 조화
	② 거래상황검토시 비교가능성 검토방법 수용
	③ 사분위개념을 비교가격 검사에 도입
	④ 다년간 자료를 비교가격 검사에 도입
평가방법을 조화하는 방안	① 제2, 3방법과 CUP방법을 조화하는 방안
	② 제4방법과 RP방법을 조화하는 방안
	③ 제5방법과 CP방법을 조화하는 방안
	④ 거래상황검토와 TNM방법의 대표적 이윤 조화
	⑤ 거래상황검토와 Berry Ratio법의 대표적 이윤 조화
	⑥ 제6방법과 기타 합리적인 방법을 조화하는 방안
기타 과세방법을 조화하는 방안	① 가격조정약관 범위에 이전가격조정을 포함하는 방안
	② 수입물품 원가를 관세가격보다 높을 수 없도록 하는 방안
	③ 과세당국간 상호 조사면제 또는 합동조사하는 방안
	④ 이전가격 정보교환협의체를 구성하는 방안
	⑤ 국제기구 등과 평가조화를 위하여 업무협조하는 방안

1) 이전가격과세 적용요건 조화방안

다국적기업의 내부거래에 적용되는 이전가격을 부인하고 과세당국에서 결정한 정상가격으로 과세하기 위해서는 일정한 요건을 충족시켜야만 가능하도록 되어 있는데, 이를 “이전가격과세의 적용요건”이라고 한다. 이러한 이전가격과세 적용요건에는 구매자와 판매자간의 특수관계자일 것뿐만 아니라 그 특수관계가 가격 결정에 영향을 미칠 것 또는 정상가격 거래가 아닐 것 등을 필수적 요건으로 하는데, 이를 조화(convergence)한다면 양 과세당국이 찾고자 하는 정상가격의 차이를 줄일 수 있으며, 이는 중국적으로 과세당국간 이중과세를 해결하는 방안이 된다. 이전가격과세 적용요건을 조화하는 구체적 방법은 4가지로 다음과 같다.

(1) 특수관계자 범위 조화방안

특수관계란 거래당사자 일방이 타방을 또는 어느 제3자가 이들 거래당사자를 지배함으로써 거래 쌍방의 이해가 협조적인 상태로 놓이게 할 수 있는 관계를 의미한다. 수출자와 수입자가 특수관계에 해당되면 과세당국은 일차적으로 그들 간에는 정상가격에 의한 거래를 하지 않은 것으로 의심할 가능성이 높는데, 관세 평가규범과 내국세평가규범이 정하고 있는 특수관계자의 범위가 지분소유비율 또는 실질적 지배정도 차이 등에 따라 서로 상이하여 이전가격과세에 혼란이 있다.

관세평가 규범인 WTO 평가협정과 관세법은 소유지분 관계에 의한 특수관계를 판단함에 있어서 공히 의결권 있는 주식의 5% 이상을 직접 또는 간접으로 소유하거나 관리하는 경우 이들의 관계를 특수관계로 보고 있어 내국세평가 규범인 OECD 모델조세조약 및 국조법 등과는 규정의 일치를 보지 못하고 있다. OECD 모델조세조약에서는 주식소유비율에 대한 명확한 규정은 없고, 단지 일방체약국의 기업이 타방체약국 기업의 경영, 통제 또는 자본에 직접 또는 간접을 참여하거나 또는 동일인이 일방체약국의 기업과 타방체약국의 기업의 경영, 통제 또는 자본에 직접 또는 간접으로 참여하는 경우 특수관계에 해당하는 것으로 보고 있다. 한편, 우리나라 국조법에서는 일본이나 영국과 마찬가지로 주식소유비율을 50% 이상으로 정하고 있다.

실질적 지배관계에 의한 특수관계에 있어서도 관세평가 규범과 내국세평가규범은 상이하다. 관세평가 규범은 비록 수정된 해설(explanatory note) 4.1에 의해 지배(control)의 개념을 과거 보다 좀 더 명확히 하고 있기는 하지만 여전히 제약(restraint) 또는 지시(direction)에 대한 개념이 모호하다. 내국세평가 규범인 국조법은 그 기준이 비교적 명확하나 사업방침의 실질적 결정권을 증명해야 하는 문제를 떠 않고 있다.

그리고 기타 지배관계에 의한 특수관계에 있어서도 양 규범간 차이가 있다. 국조법은 제3자 개입거래의 경우 특수관계로 보고 있으나 관세 규범은 이를 특수관계의 범위로 보지 않고 있다.

이렇듯 동일한 판매자와 구매자간 수입거래에서 관세평가 규범하에서는 특수관계에 해당되나 내국세평가 규범하에서는 특수관계에 해당되지 않는 경우가 발생할 수 있고 또한 그 반대의 경우도 종종 있게 된다. 조화방안으로 나성길(2003, p.125)에 의하면 OECD나 WTO에서 통일화를 이루어야 할 것이나 세무당국과

세관당국간에 법의 운용·적용에 있어서 상호 조정을 통하여 통일하려는 노력이 필요하다고 주장하고 있고, 문상태(2006, pp.166~167)에 의하면 제3자 개입거래의 경우 관세법상 특수관계자간 거래로 인식하여 법규 개정을 할 필요가 있다고 지적하고 있다. 이와 더불어 비교적 구체적으로 정하고 있는 내국세평가 규범의 실질적 지배기준을 관세당국에서 수용하는 방안이 검토되어야 할 것이다.

(2) 관세당국이 거래상황 검토시 내국세당국의 비교가능성 검토방법 수용

관세당국은 수출자와 수입자간에 특수관계가 있는 경우 그 특수관계자간의 이전가격을 배제하기 위해서는 거래를 둘러싼 상황을 검토하여 그 특수관계가 가격에 영향을 미친 경우에 한하여 그 이전가격을 부인한다. 또한 내국세당국도 특수관계에 있는 수출자와 수입자간의 거래가격이 정상가격을 초과하거나 미달하는 경우에 이전가격세제를 적용하는데, 독립기업 사이에 거래된 조건과 비교함으로써 그 세제의 적용여부를 결정한다. 그러나 관세당국의 거래상황 검토에 의한 비교대상기업 선정과 내국세당국의 비교가능성 분석에 의한 비교대상기업 선정간에는 방식이 상이하다. 관세당국의 거래상황 검토에 있어서 비교대상기업의 선정은 우선 평가대상 물품과 유사한 物品群을 선정하고 한국표준산업분류표상 업종을 검색하지만, 내국세당국의 비교가능성 분석에서는 바로 한국표준산업분류표상 업종을 검색한다.

또한 관세평가세제의 경우에는 관세평가하고자 하는 상품의 특성에 중점을 두어 사업기능 분석, 경제적 환경 비교, 사업전략 분석 등을 하지 않지만, 이전가격세제는 기업이 수행하는 기능상 비교에 중점을 두므로 비교대상기업이 달리 선정되어 상이한 정상가격이 도출될 가능성이 있다. 조화방안으로 이전가격세제에서 적용하는 비교가능성 검토를 관세당국의 거래상황 검토시 수용하는 방안이 모색되어야 할 것이다. 특히 WTO 평가협정 제1조 제2항 가호 주해(interpretative notes)에서는 국제거래의 다양화에 따른 유연성과 효율적인 협정운동을 위하여 거래상황 검토방법을 고정하지 않고 예시(as an example of this)하는 형태로 규정하고 있으므로 충분히 특수관계의 영향 유무 판단시 수용할 수 있을 것으로 보인다.

(3) 사분위범위 개념을 관세당국의 비교가격 검사에 도입

내국세당국의 이전가격세제는 다국적기업이 설정한 이전가격이 정상가격범위 내에 있으면 이를 조정하지 아니하므로, 관세당국의 관세평가세제에서도 제2방법 이하로 산출한 정상가격이 정상가격범위 내에 있으면 과세가격을 조정하지 않겠다는 것이 관세당국에서 이전가격에 대한 내국세당국과의 중복조사 해결을 위한 방안으로 제시한 내용이다¹⁵⁵⁾.

특수관계자간의 거래조건들이 특수관계가 없는 자간의 정상거래원칙에 부합하는지의 여부를 결정하기 위한 지표(예를 들면, 가격이나 이익률)가 단일 숫자로 나타나는 경우도 있으나, 이전가격의 설정 과정은 엄밀한 과학이 아니기 때문에 적절한 방법들을 사용한 결과 그 지표가 상대적으로 동일한 비중을 지니는 숫자들의 범위로 나타날 수도 있다¹⁵⁶⁾. 이 범위내에 있는 어떠한 숫자도 정상거래원칙을 충족시킨다고 할 수 있으며 우리나라 내국세당국은 사분위범위를 사용하여 상하위 25%를 제거하고 정규분포의 평균값에서 상하위 25% 범위를 사용한다. 그러나 관세당국은 수입물품의 신고가격과 구매자와 판매자간의 특수관계가 없을 때의 동종동질물품 또는 유사물품의 과세가격과 비교를 통하여 매우 근접한, 즉 수입신고가격과 비교가격의 차이가 10%이하임을 보임으로써 그 신고가격을 정상가격으로 수락할 수 있다.

이러한 정상가격범위의 차이를 조화할 수 있는 방안으로서는 관세당국에서 비교가격(test value) 검사할 때 내국세당국의 사분위범위를 수용하자는 견해가 있다. 문상태(2006, p.195)에 의하면 이전가격에 대한 과세가격의 산정은 과학이 아니듯, 어느 정확한 과세과격을 도출하려는 핀 포인트(pin point) 방식의 관세과세 방법을 지양하고 적정 정상가격범위 개념을 도입하여 유연성을 두는 방법도 검토할 필요가 있다고 주장하고 있다. WTO 평가협정은 우리나라 관세당국의 비교가격 기준 10% 범위에 한하여 정상가격을 인정하는 기준에 대하여 어떠한 근거도 제공하지 않고 있다. 관세당국에서 사분위범위를 사용하여 이전가격의 정상가

155) 관세청 보도자료, “외투기업 지원을 위한 관세행정 설명회 개최 -이전가격 관세평가제도 개선을 중심으로-”, 2008. 4. 29.

156) Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 1.45

격거래 인정범위를 확대하는 것은 과세당국간 이전가격과세 조화방안으로 충분히 도입할 필요가 있다.

(4) 다년간 자료를 관세당국의 비교가격 검사에 도입

특수관계거래를 둘러싼 여건과 사실을 완전히 이해하기 위해서는 당해 과세연도뿐 아니라 과거 과세연도의 자료까지 모두 조사하는 것이 유용할 수 있다. 그러한 정보의 분석은 이전가격의 결정에 영향을 미칠 수 있었던 사실들을 노출시킬 수 있다¹⁵⁷⁾. 따라서 이전가격세제에서는 정상가격을 산출할 때 과거연도의 자료를 활용하여 납세자의 어떤 거래에 대한 손실이 과거 유사한 거래에서의 손실의 일부분인지, 그 거래가 있는 연도의 비용까지 증가시키는 전년도의 특별한 경제적 여건으로 인한 것인지, 아니면 그 제품이 제품수명주기의 끝단계에 와 있기 때문인지를 파악할 수 있게 한다. 그러나 관세당국의 비교가격 산출시에는 비교되는 거래들의 시간요소의 동일성을 규정하고 있다¹⁵⁸⁾.

조화방안으로는 내국세당국의 다년간 자료 활용방안을 관세당국의 비교가격 검사시에 도입하는 방안이 주장될 수 있으나 WTO 평가협정의 개정이 필요하므로 장기적으로 검토가 필요하다. 다만, 다국적기업의 이전가격이 내국세당국의 다년간 자료 활용으로 정상가격범위 내에 있는 경우 관세당국에서 특수관계에 영향이 없는 것으로 판단하여 제1방법에 의한 정상가격으로 인정하는 방안을 단기적으로 검토해야 할 것이다.

2) 이전가격과세 평가방법 조화방안

양 과세당국 모두는 다국적기업의 이전가격에 대하여 과세방법의 적용요건을 충족하는 경우 그 기업의 내부가격을 부정하고 각 과세당국의 정상가격 산출기준에 맞는 방법으로 새롭게 수입물품의 가치를 평가하게 된다. 이러한 평가방법을 조화할 수 있다면 양 당국이 찾고자 하는 정상가격을 비슷한 수준에서 도출

157) Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 1.49

158) Agreement on Implementation of Article VII of GATT 1994 Article 1.2.(b)

할 수 있게 된다. 이전가격과세 평가방법을 조화하는 구체적 방법으로 6가지를 제시하였는데, 그 내용은 다음과 같다.

(1) 제2, 3방법과 CUP방법을 조화하는 방안

前述한 바와 같이 내국세평가방법의 일종인 CUP방법은 관세평가방법의 제2방법 및 제3방법과 아주 유사하므로 CUP방법에 의해 산출된 정상가격을 제2방법 또는 제3방법에 의하여 산정한 가격과 동일시하는 理論이 발생하고, 내국세당국의 정상가격을 관세당국의 정상가격으로 수용하는 방법은 특수관계가 가격결정에 영향을 미치지 않았다고 하여 제1방법으로 수용하는 방안 밖에 없으므로 CUP방법에 의한 정상가격을 제1방법의 거래가격으로 인정하자는 주장이 대두되고 있다.

그러나 비교가능 제3자가격방법과 동종동질물품 및 유사물품의 거래가격방법은 비교가능성 검토요소와 관련하여 차이점을 보이고 있다. 내국세평가방법은 기본적으로 통제된 수입거래와 통제되지 아니한 수입거래간 차이를 조정하여 합리적인 조정이 이루어질 수 있다면 그 조정을 행하여 정상가격을 산출하고 합리적인 조정이 이루어질 수 없다면 다른 또는 하위의 평가방법으로 정상가격을 산출해 내는 것이므로, CUP방법도 비교거래에 대한 비교분석이 필수적이다. 비교분석을 함에 있어서 CUP방법이 제품의 동질성을 강조하다보니 단지 제품의 특성 측면에서만 비교가능성을 분석하려는 경향이 있으나 OECD 이전가격지침에서 규정하는 비교가능성 요소 5가지 모두를 검토하여 가격에 미치는 효과에 대해 주의를 기울려야 한다(Caroline Silberztein, 2006). 하지만 제2방법과 제3방법은 원칙적으로 비교거래에 대한 비교분석을 하지 않지만 평가대상 물품을 생산한 국가에서 생산되지 않은 물품은 동종동질물품 또는 유사물품으로 간주되지 아니하므로 거래시장의 동일성 등을 비교하게 된다. 또한 CUP방법은 평가대상거래의 가격이 2개 이상의 비교가능한 거래로부터 도출한 정상가격범위(arm's length range) 내에 있는 경우 조정이 불필요하나, 제2방법은 동종동질물품의 거래가격이 둘 이상 있는 경우 그 중 가장 낮은 가격을, 제3방법은 유사물품의 거래가격이 둘 이상이 있는 그 중 가장 낮은 가격을 과세가격으로 삼아야 한다¹⁵⁹⁾. 이외

에도 CUP방법과 관세평가방법의 제2방법 및 제3방법을 비교해 보면 <표 IV-6> 과 같은 차이점이 있다.

<표 IV-6> 제2, 3방법과 CUP방법의 비교

구분	CUP방법	제2,3방법
비교거래 초점	유사물품의 가격	동종동질물품 또는 유사물품
비교거래 시기	거의 동일한 시점에 판매하는 때	동시 또는 거의 동시에 우리나라에 수출된 때
비교가능성 분석	비교가능성 결정요소 5가지 모두 검토해야 하나 물품의 동질성에 중점	원칙적으로 무관하나 물품의 동질성 검토필요
정상가격 채택	정상가격범위 안에 있는 경우 조정 불필요	적용가능한 가격 중에서 낮은 가격
내·외부 거래가격 우위	비교가능성이 높은 거래 우선 (내부거래가격 우선 가능)	동일 생산자의 물품 우선
동종동질물품 우위	규정 없음	동질동질물품 우선

자료 : 관련 자료를 참고하여 연구자가 작성함.

이러한 평가방법간의 차이를 조화할 수 있는 방안으로서는 CUP방법에 의하여 산출된 정상가격을 관세평가방법의 제1방법인 거래가격으로 인정하는 방안과 제2방법 또는 제3방법에 의하여 산출된 거래가격을 CUP방법에 의한 정상가격으로 인정하는 방안이 있을 수 있다. 그러나 내국세 평가실무에서는 CUP방법에 의하여 정상가격을 산출하는 경우가 극히 미미하므로 CUP방법에 의한 정상가격을 제1방법의 거래가격으로 인정하는 방안은 실효성이 없어 보인다. 오히려 제2방법 또는 제3방법에 의하여 산출된 관세의 과세가격을 CUP방법에 의한 정상가격으로 사용하는 방안이 검토되어야 할 것이다.

(2) 제4방법과 RP방법을 조화하는 방안

내국세평가방법인 RP방법은 관세평가방법의 제4방법과 정상가격을 산출하는

159) Agreement on Implementation of Article VII of GATT 1994 Article 2.3 and Article 3.3

방식이 아주 유사하므로 RP방법에 의해 산출된 정상가격을 관세당국의 정상가격으로 인정하자는 주장이 있다.

그러나 재판매가격방법과 공제가격방법은 <표 IV-7> 과 같이 국내판매의 시간조건, 수량조건 및 공제요소 등에서 차이점을 보이고 있다.

<표 IV-7> 제4방법과 RP방법의 비교

구분	RP방법	제4방법
국내판매가격 시간조건	수입된 후 판매가 일어날 시점	수입신고일로부터 90일 이내
국내판매가격 수량조건	제한 없음	가장 많은 총계수량으로 판매된 단위가격
공제요소	통상의 이윤	통상의 이윤 및 일반경비 통상 운임·보험료 기타 관련비용 조세 기타 공과금
차이조정	비교대상거래의 수행기능에 차이가 매출총이익율에 영향을 미친다면 차이조정	관련 없음
외부통상이익률 사용	사용함	사용하지 않음

자료 : 관련 자료를 참고하여 연구자가 작성함.

먼저, 재판매가격방법과 공제가격방법은 국내판매의 시기와 수량에서 차이점을 보이고 있다. 재판매가격방법은 물품이 수입된 후 판매가 일어날 시점에서의 판매가격을 기준으로 하는 데 반해 관세평가의 공제가격방법은 수입신고일로부터 90일이 경과되기 전에 가장 많은 수량으로 판매된 단위가격을 기초로 한다.

또한 재판매가격방법과 공제가격방법은 공제요소 중 “통상의 이윤”에서 차이점을 보이고 있다¹⁶⁰⁾. 특히, RP방법과 제4방법에서 각각 공제하고 있는 “통상의 이윤”과 “통상의 이윤 및 일반경비”를 모두 수입자의 매출총이익이 보고 있음에도 불구하고 그 각 방법에 따라 매출총이익이 상이하게 도출된다면 납세자들은 이

160) 제4방법의 공제요소 중 통상 운임·보험료 기타 관련비용과 조세 기타 공과금은 수입이후의 비용으로 관세의 과세가격 산출방식인 CIF주의에 따른 것으로, RP방법에서는 이를 공제하지 않아도 제4방법과 차이가 발생하지 않는 이유는 제4방법의 경우에 그러한 공제요소를 국내판매가격에 포함시킨 후 공제하는 형태로 비교하는 반면, RP방법의 경우는 비교대상거래와 차이조정하는 과정에서 그러한 공제요소를 당초 국내판매가격에 포함시키지 않기 때문으로 결론적으로 그러한 공제요소로 인한 차이는 없다.

러한 방법에 상당히 불만을 제기할 것이다. 이러한 논란의 중심에는 관세법시행규칙 제6조가 있다. 동 조문에 의하면 납세의무자가 제출한 회계보고서를 근거로 계산한 이윤 및 일반경비의 비율이 기준비율의 120%을 초과하는 때에는 당해 기준비율의 120%에 해당하는 금액을 이윤 및 일반경비로 인정하며, 납세의무자가 이윤 및 일반경비를 제시하지 아니하는 때에는 당해 기준비율에 해당하는 금액을 이윤 및 일반경비로 인정하도록 규정하고 있다. 기준비율은 내국세당국에서 제공하는 “업종별 매출액 대 총이익률” 자료에 기초하여 비교가능업체들의 매출 이익율을 가중평균하여 매년 기준비율을 공시하지만, 어떤 업체가 비교가능업체에 포함되어져 있는지에 대해 전혀 발표가 되지 않아 기준비율 산정의 투명성 등에 의문이 제기되고 있으며, 정작 그 기준비율을 적용하여 과세가격을 산출하여도 내국세당국에서 그 가격을 정상가격으로 보지 않고 있다. 즉, 관세청에서 제1방법이 배제되는 경우 대부분 제4방법에 의한 평가를 하게 되는데 이 경우 업종평균 매출총이익률을 적용하게 되나 차후 국세청으로부터 부인을 당할 우려가 많다(문상태, 2006, p.85). 국세청이 동 방법을 수용할 수 없는 이유는 OECD 이전가격지침이 단순한 업종평균이익률을 통상이익률로 채택하지 못하도록 권고를 하고 있기 때문이다(이경근, 1998, p.199).

이외에도 외부통상이익률의 사용가능 여부에서 차이점을 보이고 있다. 재판매가격방법에 있어서는 특수관계가 없는 제3자간의 국제거래 중 당해거래의 수행가능 등이 유사한 거래에서 발생한 통상이익률을 판매기준 통상이익률로 사용하는 경우도 있는데, 이는 WTO 평가협정의 기본원칙에 위배된다(이경근, 1998, pp.198-199). 기본적으로 관세평가의 공제가격방법은 수입자가 당해물품·동종동질물품 또는 유사물품을 수입한 후 국내판매된 가격을 기초로 하는 것으로, 수입자가 아닌 제3자가 국내판매한 가격을 기초로 할 수 없기 때문이다.

이러한 평가방법간의 차이를 조화할 수 있는 방안으로, RP방법에 의해 산출된 정상가격을 관세당국의 정상가격으로 인정하는 방안과 제4방법에 의해 산출된 가격을 내국세당국의 정상가격으로 인정하는 방안이 있을 수 있다. 먼저, RP방법을 관세당국에서 정상가격으로 수용하는 구체적 방안은 관세당국의 경우 특수관계가 영향을 받은 경우 주로 제4방법을 사용하므로 “통상의 이윤 및 일반경비” 산출방식을 내국세당국의 “통상의 이윤” 산출방식과 동일하게 이루어지도록 검

토하는 것이고 또 다른 하나는 RP방법에 의해 산출된 정상가격을 관세당국의 비교가격으로 보고 비교가격범위에 포함된다면 거래가격으로 인정하는 방안이다. 다음으로, 제4방법에 의해 산출된 과세가격을 내국세당국이 정상가격으로 수용하는 구체적 방안으로 업종 평균이익률에 의하지 않고 산출한 관세의 과세가격에 한하여 정상가격으로 인정하는 방안이 있을 수 있다.

(3) 제5방법과 CP방법을 조화하는 방안

내국세평가방법인 CP방법은 관세평가방법의 제5방법과 정상가격을 산출하는 논리가 유사하므로 CP방법에 의해 산출된 정상가격을 관세당국의 정상가격으로 인정하자는 주장이 제기되고 있다.

그러나 원가가산방법과 산정가격방법의 차이점은 RP방법과 제4방법의 차이점과 마찬가지로 “통상의 이윤”에 있다. 내국세평가방법인 원가가산방법은 수출국 소재 특수관계 수출기업의 제조원가에 그 특수관계기업의 통상 이윤을 합하여 조사대상업체와 비교하는 내부통상이익률비교법과 수출국 소재 제3자 수출기업의 제조원가에 그 제3자 기업의 통상 이윤을 합하여 조사대상업체와 비교하는 외부통상이익률비교법이 있으나, 관세평가방법인 산정가격방법은 수출국내 수출기업의 제조원가에 동종 또는 동류의 물품을 생산하여 판매하는 때에 통상적으로 반영되는 이윤 및 일반경비를 합하는 방법 밖에 없다. 따라서 외부통상이익률비교법에 의한 원가가산방법은 제3자의 매출총이익을 이용한다는 점에서 관세평가의 산정가격방법과 유사하지만¹⁶¹⁾, 내부통상이익률비교법에 의한 원가가산방법은 당해 특수관계 수출기업의 매출총이익을 이용하므로 산정가격방법과 차이가 있으며 오히려 이 방법은 WTO 평가협정 제1조 제2항 주해의 거래상황 검토방법과 유사하다. WTO 평가협정 제1조 제2항은 구매자와 판매자가 상호 관계가 있을 경우 거래를 둘러싼 상황을 조사하여 이러한 관계가 가격에 영향을 미치지 않았다면 거래가격을 과세가격으로 수락해야 함을 규정하고 있으며, 동 조항의

161) 관세평가의 산정가격방법은 제3자의 통상 이윤 및 일반경비만을 기초로 하는 것이 아니라 제조자의 통상이윤 및 일반경비도 통상적으로 반영되는 이윤 및 일반경비의 금액과 불합치하지 아니하는 한 제조자의 손익계산서상 이윤도 반영된다는 점은 주의해야 한다.

주해는 당해 물품의 가격이 그 물품의 생산 및 판매에 관한 비용과 당해기업의 대표 이윤을 합한 금액을 보장하는 가격으로 거래한 경우에 특수관계가 가격에 영향을 미치지 아니한 것으로 보도록 규정하고 있다.

이러한 평가방법간의 차이를 조화할 수 있는 구체적 방안으로는, CP방법의 내부통상이익률비교법에 의해 산출된 정상가격을 관세당국에서 거래상황 검토방법으로 수용하는 방안, CP방법의 외부통상이익률비교법에 의해 산출된 정상가격을 관세당국에서 제5방법에 의해 산출된 가격과 동일시하여 관세당국의 정상가격으로 수용하는 방안 그리고 제5방법에 의해 산출된 가격을 내국세당국의 정상가격으로 인정하는 방안 등이 검토될 수 있다.

(4) 거래상황 검토방법과 TNM방법을 조화하는 방안

실무적으로 상당수의 도소매업체가 정상가격 산출방법으로서 “거래순이익률방법”을 이용하고 있는데, 거래순이익률방법의 거래순이익을 관세당국의 거래상황 검토방법에서 사용하고 있는 “대표적인 이윤”으로 인정하자는 주장이 제기되고 있다.

그러나 거래순이익률방법의 거래순이익과 거래상황 검토방법의 대표적인 이윤은 그 개념에서 일치를 보지 못하고 있다. 거래순이익은 실무상 매출액에서 매출원가 및 판매비를 차감한 금액인 영업이익으로 수입기업의 영업이익을 의미하지만, 대표적인 이윤(representative of the firm's overall profit)은 WCO 사례연구 10.1 및 CBP 예규 HQ 546211과 HQ 546998 등을 보면 제조원가에 일정한 마진(margin)을 추가하는 비율로 이해되고 있어 실무적으로 매출총이익으로 보아도 무방하며 이는 수출기업의 매출총이익을 의미한다.

조화방안은 거래순이익률방법의 거래순이익과 거래상황 검토방법의 대표적인 이윤의 개념이 조화되어야 할 것이나, 수출자의 손익계산서상 이익을 수입자의 손익계산서상 이익으로 혹은 그 반대의 경우로 간주해야 한다는 점에서 사실상 조화의 가능성은 낮아 보인다. 하지만 Juan Martin Jovanovich(2002, p.55)는 관세평가에 있어서 대표적 이윤은 구매자의 것으로 생각하고 있다. 따라서 그의 이론에 의하면 거래상황 검토방법과 TNM방법을 조화하는 방안도 충분히 이전가격과세 조화방안으로 도입될 필요가 있다.

(5) 거래상황 검토방법과 Berry Ratio법을 조화하는 방안

매출총이익의 영업비용에 대한 비율, 즉 Berry Ratio는 다른 영업이익률로 쉽게 전환될 수 있으므로 Berry Ratio법의 영업이익을 관세당국의 거래상황 검토방법에서 사용하고 있는 “대표적인 이윤”으로 인정하자는 주장이 최근 외국인투자기업의 경영지원 차원에서 제기되고 있다.

그러나 Berry Ratio법의 영업이익과 거래상황 검토방법의 매출총이익은 前述한 바와 같이 하나는 수입자의 이윤이고 또 다른 하나는 수출자의 이윤이라 조화가능성이 낮아 보이는 것이 사실이다. 하지만 Juan Martin Jovanovich(2002, pp.11-42)에서는 WTO 평가협정 제1조 제2항과 관련 주해, 즉 거래상황 검토방법이 OECD 이전가격지침을 특수관계자간의 관세평가에 기본적이고 광범위하게 수용할 수 있게 하고 있다고 주장하였다. 그의 주장에 따르면, 수입자가 OECD 이전가격지침의 거래순이익률방법에 의해 이전가격설정 회계자료를 관세당국에 제공한다면 관세당국은 수입자가 특수관계로 인해 가격결정에 영향을 받지 않았음을 가능한 한 최대한으로 입증한 것으로 보아야 한다는 결론에 도달한다. 이를 조화방안의 측면에서 본다면, 거래상황 검토방법의 대표적인 이윤을 수입자의 매출총이익으로 간주하여 Berry Ratio법과 거래상황 검토방법을 조화하는 방안이 검토되어 질 수 있다. 문상태(2008, p.21)에 의하면, Berry Ratio법은 정상가격 산출과정에서 비교가능회사들의 매출액과 매출총이익이 산출되어 있어 Berry Ratio는 손쉽게 영업이익률로 전환될 수 있으므로 거래순이익률방법이 이전가격과세 조화방안으로 수용가능한 경우에는 Berry Ration법도 역시 수용가능하다고 보고 있다.

(6) 기타 합리적인 방법과 제6방법을 조화하는 방안

관세당국의 제2방법 내지 제5방법은 특수관계가 특수관계자간 가격결정에 영향을 미친 경우 그들간에 설정된 이전가격을 부정하고 새롭게 정상가격을 산출하는 방법이라고 볼 수 있다. 제2방법과 제3방법은 내국세당국의 정상가격 산출방법 중 비교가능제3자가격방법과 정상가격 산출원리가 비슷하고, 제4방법은 제

판매가격방법과, 제5방법은 원가가산방법과 정상가격 산출원리가 유사하여 이전 가격과세 조화론자들은 최근 WCO 관세평가기술위원회를 중심으로 이러한 유사한 관세와 내국세의 평가방법간 서로 근접할 수 있는 방안 등을 모색하고 있다.

그러나 우리나라 관세당국은 이전가격과세를 조화할 필요성은 인식하고 있음에도 불구하고 내국세의 부과를 목적으로 하는 국조법에 의한 정상가격은 관세의 부과를 목적으로 하는 관세평가규정에 의한 과세가격과 목적 및 산출방법이 상이하므로 이전가격과세를 통일할 의무는 없다는 것이 현재 관세당국의 공식적인 입장이다. 내국세당국도 세관조사가격을 비교가능 제3자 가격으로 수용하려는 시도는 있었으나 관세당국의 제2방법 내지 제5방법으로 평가한 가격을 적극적으로 내국세당국의 정상가격으로 수용하려는 입장도 아니다.

이러한 상황에서 양 과세당국의 가장 최종적인 평가방법에 주목할 필요가 있다. 내국세당국이 비교가능제3자가격방법, 재판매가격방법, 원가가산방법, 이익분할방법 및 거래순이익률방법으로 정상가격을 산출할 수 없는 경우에는 기타 합리적인 방법 중 불특정방법을 적용해서 정상가격을 산출하여야 할 것이나 그 방법마저도 사용이 불가능하다면 내국세평가를 포기하는 것보다는 관세당국의 평가방법을 수용하는 방안이 모색될 필요가 있다. 그리고 관세당국도 제1방법 내지 제5방법을 순차적으로 적용했음에도 불구하고 과세가격을 산정할 수 없는 경우에는 제6방법 중 제1방법 내지 제5방법의 신축적 적용방식을 사용하여 과세가격을 산출하여야 할 것이나 이 방식마저도 사용이 불가능하다면 관세평가를 포기하는 것보다는 내국세당국의 평가방법을 수용하는 방안이 검토될 필요가 있다.

이 조화방안은 양 과세당국이 가지고 있는 모든 평가방법으로도 정상가격을 산출할 수 없음을 증명하는 경우에는 보충적으로 다른 과세당국의 평가방법을 수용하여 평가함으로써 양 과세당국의 평가방법간 차이를 줄이자는 것이다.

3) 기타 이전가격과세제도 조화방안

과세당국의 이전가격 과세방법 중 적용요건과 평가방법을 조화하는 이외의 기타 방법으로 이전가격과세를 조화하는 방안으로 연구자는 5가지를 제시하였는데, 그 내용은 다음과 같다.

(1) 가격조정약관에 이전가격조정을 포함하는 방안

다국적기업은 이전가격 계약서(transfer pricing agreements)를 전세계 자회사를 대상으로 작성하는데, 다양한 이전가격 설정요인을 고려하여 수입신고 후에 6개월마다 혹은 1년마다 정기적으로 이전가격을 조정하는 것이 일반적이다. 현재 관세당국 내에서 이러한 이전가격조정을 관세당국이 인정하는 가격조정약관(price review clauses)의 범위에 포함하자는 의견이 논의되고 있다.

수입자는 수입물품에 대한 가격신고를 한 이후에 수출자의 요청, 특히 특수관계자간 거래일 경우 모기업의 가격정책 또는 국내 마케팅전략상 당초 관세당국에 신고한 수입가격을 사후에 수정할 필요가 있게 된다. 상거래관행으로 어떤 계약에는 가격이 단지 잠정적으로 결정되고 최종 가격결정은 계약조항에 합의되어 있는 특정요인에 따르는 경우가 있는데, 이러한 상거래를 가격조정약관이 있는 거래라고 한다¹⁶²⁾.

현재 우리나라 관세당국의 가격조정약관에 대한 공식 입장은 관세평가분류원 관세평가과-1368(2009.6.18)을 보면 알 수 있다. 그 예규에 의하면, 물품의 수입 이전에 체결된 계약서에서 정한 가격조정약관에 따라 최종가격이 확정되고 확정된 금액을 기초로 정산하여 동 정산금액을 실제로 구매자가 판매자에게 지급하거나 수령한다면 원칙적으로 “정산 후 최종가격”을 기초로 과세가격을 결정하여야 하지만 “정산 후 최종가격”을 “실제로 지급하였거나 지급하여야 할 가격”으로 인정하기 위해서는 가격조정약관이 수입 당시에 이미 확정되어 있어야 하며, 구매자 또는 판매자 중 일방에 의하여 임의적으로 적용될 여지가 없어야 한다고 판단하였다. 다만, 이러한 판단은 제3자간 거래의 경우 일반적인 내용으로서, 특수관계자간 거래에 있어서 특수관계가 가격결정에 영향을 미쳤는지 여부에 대하여는 별개의 문제임을 분명히 하고 있다. 따라서 현재 우리나라 관세당국은 이전가격 조정 형태의 가격조정약관이 계약된 거래에 대해서 제2방법 내지 제6방법

162) WCO 예해 4.1에서 규정하고 있는 가격조정약관의 형태는 ① 물품인도가 최초 발주시기보다 상당기간이 지나 이루어지는 물품(예 : 특별히 주문된 플랜트 및 자본설비)에서 볼 수 있는데 계약서상에 최종가격 결정이 노무비, 재료비, 제조간접비 및 기타 동 물품 생산에 투입된 요소 등과 같은 요인에 따라 증가되거나 감소될 수 있는 합의된 산식(formula)에 따르도록 한 경우 ② 주문된 상품 총량이 일정기간에 걸쳐 제조되고 인도되는 경우 ③ 물품가격이 잠정적으로 책정되지만 판매계약 조항에 따라 최종정산은 인도할 때 차차 행해지는 경우(예 : 식물성 오일의 산도, 광석의 금속함유량, 양모의 청결도) 등이다.

으로 평가될 여지가 크다.

그러나 Juan Martin Jovanovich(2002, pp.118~119)에서 WTO 평가협정 제1조 및 제13조에 따라 최종 결정의 지연인 가격설정공식(pricing formulae) 및 가격조정약관(price review clauses)의 목적은 제1방법에 의하여 수입물품의 최종평가를 가능하게 해주며, 제6방법을 적용해서는 안 된다고 주장하고 있다. 또한, 가격설정공식 또는 가격조정약관을 통하여 이루어진 거래가격의 조정은 수입신고시 적정하게 신고되었다면 거래가격을 부인할 어떠한 이유도 없으며, 사실 조정 후 신고된 가격은 정상가격이며, 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 가격이며, 관세당국에 확정적으로 신고한 거래가격이라고 하고 있다.

문상태(2006, p.188)에서도 약정에 따라서 최초 가격신고를 하는 경우 잠정신고가 이루어지도록 하고, 최후 조정이 되는 경우 확정신고를 받도록 하는 제도적 장치가 마련되어야 할 것을 주장하며, 이렇게 함으로써 신고가격의 최종결정을 연기할 수 있음을 나타내며 이렇게 하는 목적은 “WTO 평가협정 제1조에 따라서 과세가격이 결정된다는 것을 허용하는 것이다”라고 하고 있다.

WTO 평가협정에서는 가능한 한 평가대상물품의 거래가격을 과세가격 결정기초로 삼아야 할 것이라고 권고하고 있으며, 제13조에서는 비록 수입시점에서 지불할 금액을 확정하지 못하는 경우라도 최종과세가격 결정을 연결시킬 수 있는 가능성을 규정하고 있으므로 가격조정 약관은 그 것 자체로서 WTO 평가협정 제1조에 근거하여 평가를 배제할 수 있는 사유가 되지 않은 것이다. 또한 관세청 질의에 대한 WCO의 회신내용에 의하면 세관에 신고된 수입물품가격을 통계적 분석결과를 기초로 그 거래가격을 거절할 수는 없는 것이라는 내용의 회신(95.V-8, 95.5.31)을 하고 있어 특단의 사유가 없는 한 수출자와 구매자의 협상결과 책정된 거래가격을 WCO에서도 인정하고 있음을 알 수 있으므로 일방 과세당국의 수입가격 조정에 대하여 타방 과세당국이 대응조정한다는 차원에서 즉, 내국세당국이 정상가격으로 보상조정한 가격을 관세당국에서 거래가격으로 인정한다는 취지에서 이전가격 형태의 가격조정약관도 수입신고시 잠정가격신고를 하였다면 관세당국에서는 최종결정가격을 거래가격으로 인정해야 할 것이다.

(2) 특수관계자간 수입원가를 관세가격보다 높게 신고하지 못하도록 하는 방안

우리나라 관세청(2007, p.15)은 이전가격 평가의 일관성 확보를 위하여 관세당국에 신고한 수입가격보다 높게 법인세 또는 소득세를 신고하지 못하도록 법적 화할 계획이다. 이는 미국 IRC 제1059A조¹⁶³⁾ 참조한 것이다.

IRC 제1059A조는 관세와 내국세 평가규범간 어떤 일관성이 요구되도록 하기는 하지만 관세당국과 내국세당국간 이전가격 과세 조화방안으로 완벽한 것은 아니다. 사실, IRC 제1059A조는 단지 관세 신고 목적보다 법인세 신고 목적으로 높은 가격을 사용하는 것을 방지할 뿐이다. 미국 의회는 관세목적의 평가가 항상 법인세 목적의 평가로 결정되도록 하기 위해 IRC 제1059A조를 입법한 것도 아니며, 특수관계자간 거래가 정상거래인지 여부를 결정함에 있어 내국세당국과 관세당국이 불일치하지 못하도록 납세자에 의해 사용되기 위해 동 법조문을 제정한 것도 아니라고 하고 있다. 그럼에도 불구하고 이 조항이 이전가격과세 조화방안으로 사용되는 것은 관세와 내국세의 과세표준(tax base)에 차이가 있는 경우 관세의 과세가격 조정을 다루고 있기 때문이다. 특수관계자간 수입원가를 관세 과세가격보다 높게 신고하지 못하도록 하는 방안은 현재 미국 IRS Form 5472를 통해 수입물품의 관세평가 금액보다 원가 또는 재고비용이 높은지 여부를 묻고 있으며 가격차이가 있는 경우에는 그 차이를 설명하는 재무제표를 첨부하도록 하여 관리하고 있다.

(3) 중복 조사를 받지 않도록 피조사업체에 대한 조사면제 또는 합동 조사 실시

양 과세당국이 각각 산출한 정상가격을 상호 조화롭게 인정해주지 않는 상황에서 동일업체에 관세당국과 내국세당국이 관세조사 또는 세무조사가 이루어지는 경우 과세당국간 이중과세를 뛰어 넘는 더 큰 문제를 발생시킬 것이다. 즉,

163) IRC 제1059A조의 원문은 다음과 같다.

§1059A(Limitation on taxpayer's basis or inventory cost in property imported from related persons)

If any property is imported into the United States in a transaction (directly or indirectly) between related persons (within the meaning of section 482), the amount of any costs—

(1) which are taken into account in computing the basis or inventory cost of such property by the purchaser, and

(2) which are also taken into account in computing the customs value of such property, shall not, for purposes of computing such basis or inventory cost for purposes of this chapter, be greater than the amount of such costs taken into account in computing such customs value.

동일한 수입거래에 대해 관세당국에서는 이전가격이 낮게 신고되었다고 정상가격을 높게 평가하여 관세를 추가징수하고, 내국세당국에서는 관세당국에서 낮게 신고되었다고 판단한 이전가격에 대해 높게 신고되었다고 정상가격을 낮게 평가하여 법인세를 추가징수한다면 다국적기업은 그 중간에서 착취당할 것이다.

관세청(2008, P.5)에 의하면 2005년부터 2007년 사이 내국세당국과 관세당국으로부터 동시 조사를 받은 기업은 23개로, 실제 중복조사를 받은 업체들의 양 과세당국에 대한 애로사항은 <표 IV-8> 과 같은 유형인 것으로 파악되고 있다.

<표 IV-8> 양 과세당국으로 중복조사를 받은 업체의 애로사항

구분	애 로 사 항
A사	① 내국세당국은 비교기업보다 매출총이익률이 낮음을 이유로 재판매가격방법을 사용하여 조정하였으나 관세당국은 이를 불인정 ② 양 과세당국이 보는 시각이 달라 자료준비에 곤란함 ③ 조사시기가 다르고 예측곤란(세무조사 직후에 관세당국의 관세조사 시작)
B사	① 양 과세당국이 모두 제3자 비교법을 적용* ② 그러나 수입가격의 적정성 입증에 어려움이 있었음(내국세당국에는 수입가격이 높지 않음을, 관세당국에는 그 가격이 낮지 않음을 입증해야 함)
C사	① 비슷한 시기에 내국세당국과 관세당국의 조사를 함께 받았으며 관세당국이 내국세당국에서 결정한 가격을 수용하여 큰 문제가 없었음 ② 그러나 이를 설명하고 입증하는데 어려움을 겪음
D사	① 물품과 직접 관련된 이전가격문제는 없었음 ② 그러나 항상 양 과세당국의 조사에 대한 부담을 가지고 있음

* 내국세당국에서는 비교가능제3자가격방법을 사용하고 관세당국에서는 제2방법 내지 제3방법을 사용하였으나, 업체에서는 그 평가논리가 유사하여 제3자 비교법이라고 칭하고 있음.

자료 : 관세청, 이전가격과 관세평가의 조화 및 개선방안, 2008, p.5

이러한 애로사항을 해결하는 방안으로, 일방 과세당국이 이전가격 추정업체에 대하여 타방 과세당국의 조사 면제를 해 주거나 이전가격 조사업체를 양 과세당국이 합동으로 조사하는 방식을 검토할 필요가 있다. 전자의 경우는 한 과세당국의 이전가격에 대한 과세논리를 다른 과세당국에서 무조건적으로 수용하는 방법

이기 때문에 수용하는 과세당국 내에서 상당한 반발이 예상된다. 예를 들어 “물품가격 산정방법으로는 관세평가방법이 우월한데도 수입물품에 대한 이전가격 평가도 없이 내국세의 정상가격산출방법을 수용해야 하는 가?”하는 관세당국의 내부 불만, 또한 “관세당국의 관세평가방법은 현실적으로 다국적기업의 상거래 방식에 적용하기 힘든 단순하고 낡은 제도인데 이를 내국세 평가에서 인정해야 하는 가?”하는 내국세당국의 내부 불만이 있을 수 있다. 후자의 경우는 양 과세당국이 이전가격에 대한 정보나 자료에 대한 교환 등을 통해서 손쉽게 도입될 수 있는 방안으로, 양 기관이 동시에 조사를 하게 되면 이전가격에 대한 이해와 과세문제를 공정성 있게 다룰 수 있을 것이다. 특히 문상태(2006, p.159)에서는 합동조사를 함으로써 양 기관간 조사기술의 상호 전수가 가능하고, 조사인력의 상호교환 및 조사에 관한 공동교육 실시를 통해 이전가격에 대한 전문가 양성으로 세계 발전에도 기여할 수 있을 것으로 기대하고 있다.

우리나라 관세당국은 2009년 2월 25일 수입물품 과세가격 결정에 관한 고시를 개정하여 관세당국과 내국세당국의 상호 요청에 의해 공동조사가 가능하도록 하였다¹⁶⁴. 그러나 현재까지 공동조사를 실시한 사례는 없다.

(4) 양 과세당국간 이전가격 정보교환 협의체 구성

국제이중과세 조정방안으로 이전가격 과세결과 대응조정의 금액과 성격에 관해 관련 당사자 사이에 분쟁이 있으면 상호합의절차가 진행되어야 하는 것파 마찬가지로, 관세당국과 내국세당국 상호간 대응조정에 문제가 있는 경우 상호합의절차가 진행될 필요는 있다. 다만, 납세자의 이의제기로 시작되어 관세당국과 내국세당국간 합의로 최종판결의 효력을 갖도록 하는 상호합의절차는 위헌의 소지를 갖고 있으므로 국제법적 근거없이 도입하기에는 여간 부담스러운 것이 아

164) 수입물품 과세가격결정에 관한 고시 제10-2조(공동조사) ① 관세청장은 다음 각 호의 어느 하나에 해당 하는 경우 국세청장에게 공동조사를 요청할 수 있다.

1. 특정 납세자가 수입한 물품의 이전가격을 조사하기 위하여 공동조사가 필요하다고 판단하는 경우
2. 특정 납세자의 이전가격 조사시 사안에 따라 과세관청간 협력이 필요하다고 판단하는 경우
- ② 관세청장은 특정 납세자의 이전가격 조사와 관련하여 국세청장이 공동조사를 요청하는 경우 특별한 사정이 없는 한 공동조사에 협력한다.
- ③제1항 및 제2항에 따라 공동조사를 하는 경우 공동조사 개시 10일 전까지 조사대상 납세자에게 공동 조사 사실을 통지한다.

닐 수 없다.

그러나 상호합의절차 수준은 아니더라도 다국적기업의 이전가격 평가시 관세당국과 내국세당국간 협조는 필수 불가결한 일이 되었다. 관세평가규범과 내국세평가규범을 하나의 기관에서 관장하는 국가인 경우 본질적으로 관세당국과 내국세당국간 이중과세의 문제를 발생하지 않지만, 대부분의 국가에서 내국세와 관세당국 양 조직이 분리되어 있고 독립적인 기관이라는 것이 업무의 통합이나 공동수행을 하는데 있어서 어려움이 있다.

따라서 OECD 이전가격지침 1.67에서는 “한 국가내에서 이전가격 평가시 내국세당국과 관세당국간 협조는 점점 일반화되어 가고 있으며 이러한 현상은 관세평가가 과세목적상 받아들이기 곤란한 경우 또는 그 반대의 경우를 줄이는데 도움이 될 것이다”라고 규정하면서 정보교환분야에서 협조를 늘리는 것이 특히 유용하다고 보여지며, 내국세행정과 관세행정이 분리된 국가들은 서로간에 정보가 보다 쉽게 통용되도록 정보교환규정을 수정하는 것을 권고하고 있다.

우리나라 관세당국의 경우 1998년 7월 처음으로 내국세당국과 이전가격 정보교환을 시도하였으나 실무협의 과정에서 중단되었고, 2002년 8월에도 외국인투자기업에 대한 과세정보 교환을 추진하였지만 내국세당국의 납세자 비밀보호 등을 이유로 정보교환에 소극적 태도를 보여 관세당국에서 내국세당국에 통관 Data Base를 제공하고 내국세당국으로부터 매입매출세금계산서집계표를 제공받는 수준에서 중단되었다. 그러나 최근에는 관세사, 세무사 등 조세전문가와 학자, 그리고 주한 미국 상공회의소 등 외국인 투자관련 업체 등의 건의로 2009년 1월 “이전가격과 관세평가의 조화를 위한 기획재정부와 국세청·관세청간 업무협력에 관한 양해각서”를 체결하여 관세당국은 이전가격에 대한 관세평가와 관련된 자료를 내국세당국에 요청할 수 있게 되었고 내국세당국도 이전가격에 대한 조사와 관련된 자료를 관세당국에 요청할 수 있게 되었다.

이제는 양 과세당국의 이전가격 정보를 교환하고 누적·보관할 협의체를 만들 필요가 있다. 이 협의체는 관세평가제도와 이전가격제도의 교차점을 찾는 활동과 양 과세당국의 과세논리를 중재하는 역할을 수행해 할 것이다. 특히 합동조사를 실시할 대상업체를 선정하고 피조사업체에 대한 조사면제 등을 적극적으로 실시하는 동시에 APA와 ACVA가 결합된 공동 APA프로그램의 운영도 이 협의체에

서 이루어지는 것이 납세자의 비밀보호에 도움이 될 것이다.

(5) 외국 또는 WCO, OECD 등의 국제기구와 긴밀한 업무협조

최근 새로운 무역환경하에서 다국적기업간 이전가격거래에 대한 관세와 내국세 양 과세당국의 접근방법의 불일치로 납세자들의 불편을 초래되고 있어 이에 대한 조화방안 논의의 필요성이 커지고 있다. WCO 및 OECD 등 국제기구에서 보다 적극적인 조화방안을 찾고자 노력하고 있으며, 그 노력의 일환으로 WCO 관세평가기술위원회는 2005년 4월 제20차 회의에서 이전가격을 주제로 Theme meeting을 개최하여 이전가격관련 관세평가문제를 심층 논의하였다. 또한 2006년 5월 3일과 4일 양일간 WCO와 OECD가 합동으로 “관세평가와 이전가격”이라는 주제의 첫 번째 국제적 컨퍼런스를 개최하였고 2007년에도 5월 22일과 23일 양일간 제2차 “관세평가와 이전가격”에 대한 합동컨퍼런스를 열어 양 과세당국의 접근방법의 조화방안을 모색한 바가 있다.

세계 각국의 관세당국은 WTO 관세평가협정을 자국 관세법으로 수용하였고 내국세당국은 OECD 이전가격지침을 자국 내국세법으로 수용하였기 때문에, 관세당국과 내국세당국이 동일한 수입이전가격 거래에 대하여 상이한 두 개의 정상가격이 발생하고 있다. 과세당국간 이전가격과세를 조화하기 위해서는 WCO, OECD 등 이전가격과세를 직접 전달하는 국제기구 등과 긴밀한 업무협조를 하여야 한다. 사실, 과세당국간 이전가격과세 조화방안이 세계적으로 공론화된 배경에는 WCO와 OECD의 합동컨퍼런스에 있다는 것을 부정할 수 없을 것이다.

V. 主要國의 課稅當局간 二重課稅 解決實態

본 논문에서 외국의 과세당국간 이중과세 해결실태를 검토하는 주된 이유는 연구자가 앞 장에서 제시한 20가지 과세당국간 이중과세 해결방안이 아이디어(idea) 수준이 아니라 실제로 사용할 수 있는 현실적인 조세제도임을 보이하고자 하는데 있다.

관세당국과 내국세당국, 두 정부기관의 서로 다른 평가규범과 조화하고자 하는 노력의 부족으로, 다국적기업은 과세당국간 이중과세를 부담해야 하는 상황에 놓이게 되었다. 따라서 최근에 들어 세계 각국, 특히 OECD 회원국을 중심으로 이러한 이중과세의 난제를 해결하기 위한 가능한 방법을 찾기 위하여 노력이 이루어지고 있다. 일부 OECD 국가에서는 이미 2006년 WCO와 OECD간 이전가격과 관세평가에 관한 합동회의가 개최되기 전부터 자국내 관세당국과 내국세당국간 공조된 접근, 즉 이전가격 정보교환 등으로 과세당국간 이중과세를 해결하고자 고군분투하고 있다.

1. 주요국의 선정이유

다국적기업의 이전가격 문제를 세법에 최초로 입법 조치한 국가는 1915년 영국이었다(Jill C. Pagan and J. Scott Wilkie, 1993, p.17). 그러나 영국은 탈세방지 차원에서 해외자회사에 대한 소득이전의 억제용으로 대강만 입법해 왔고 현재와 같은 이전가격거래에 대한 정상가격원칙을 규정한 나라는 사실상 미국이다. 미국의 이전가격세제와 관련된 최초의 근거규정은 1928년 IRC 제45조이다. 이 조항은 1954년 IRC 전면개정으로 현재의 IRC 제482조로 변경되었다.

관세측면에서 다국적기업의 이전가격 문제를 고려한 시기는 내국세보다 약 60년 이후에 나타난다. 1977년 브뤼셀에 위치한 관세협력이사회(Customs Cooperation

Council) 사무국에서 다국적기업의 국제무역에서 이전가격이 과세가격에 미치는 영향을 조사하고 있었다(WCO, 2007, p.293). 당시 다수 국가에 자리잡고 있던 관세평가세제는 브뤼셀 평가협약이었다. 그러나 이 협약은 동 협약에 가입하지 않았던 미국, 캐나다, 호주 등이 주축이 되어 GATT 평가협정으로 재편되기 이루었고, 그 GATT 관세평가협정은 WTO 관세평가협정으로 계승되었다. 다국적기업의 이전가격에 대한 WTO 관세평가협정의 내용은 GATT 관세평가협정의 내용과 동일하다.

정부차원에서 양 세제의 조화를 위해 노력을 하고 있는 국가는 미국, 영국, 캐나다, 호주 등 4개국 정도로 다른 국가는 아직 구체적인 진전이 없다(문상태, 2006, p.102). 또한 Franck Berger and Bill Methenitis(2007)에 의하면, 영국의 경우 양 과세당국간 합동 프로그램이, 호주의 경우 양 과세당국간 동시 대화가, 캐나다의 경우 관세당국이 내국세당국의 이전가격 자료를 지속적 수용한다는 사실 등이 과세당국간 이전가격과세 조화를 향한 움직임으로 보이고 있다고 하였다. 따라서 다국적기업의 수입이전가격 거래 평가에 관하여 양 세제 측면에서 선진국이라 할 수 있는 이들 4개국에 대한 과세당국간 이중과세 해결실태를 연구하고자 한다.

2. 미국

1) 미국 관세당국의 이전가격 과세방법

미국의 수입물품에 대한 관세평가관련 법령은 법률로서 1930년 관세법(Tariff Act) 제402조를 개정한 1979년 무역협정법(Trade Agreements Act), 19 U.S.C §1401a와 시행령으로서 CBP 시행령 Part 152가 있다(Lorrie Rodbart, 2007). 이 중에서 “이전가격에 대한 관세평가세제 적용요건”과 관련된 평가법령은 19 U.S.C. §1401a(b)(2)(A) 내지 (C), 19 U.S.C. §1401a(g)(1), 19 CFR §152.102(g), 19 CFR §152.103(j)(2), 19 CFR §152.103(1) 및 19 CFR §152.103(m) 등이며, “이전가격

에 대한 관세평가방법”과 관련된 평가법령은 19 U.S.C. §1401a(a)(1), 19 U.S.C. §1401a(c) 내지 (f), 19 CFR §152.104 내지 108 등이다.

이전가격에 대한 미국 관세당국의 평가방법은 19 U.S.C. §1401a(b)(2)(A)에 의하면, 구매자와 판매자가 특수관계가 있고 그 관계가 거래가격을 수용할 수 없도록 하는 경우에 한하여 동질동질물품의 거래가격(the transaction value of identical merchandise)방법 이하의 방법으로 수입물품을 평가하도록 규정하고 있다. 특수관계자간 거래에서 거래가격의 수용가능성 여부 결정기준은 19 U.S.C. §1401a(b)(2)(B)에서 제시하고 있으며 그 구체적인 내용은 2007년 4월 CBP 자율적 법규준수 공고(an Informed Compliance Publication) “특수관계자간 거래를 위한 거래가격 수용가능성 여부 결정(Determining the Acceptability of Transaction value for Related Party Transaction)”에서 발표되고 있다. 그 공고에 따르면, 특수관계에 있는 구매자와 판매자 사이에 거래가격은 수입이 판매상황(circumstances of sale) 또는 비교가격(test values) 둘 중 어느 하나와 일치할 때 이용가능하도록 하고 있다.

2) 미국 내국세당국의 이전가격 과세방법

미국의 수입물품에 대한 내국세평가관련 법령은 법률로서 IRC 제482조와 시행령으로서 재무부 시행령 26 CFR §1.482가 있다. 이 법령의 각 조문들은 모두 이전가격에 대한 내국세평가방법을 규정하고 있다.

이전가격에 대한 미국 내국세당국의 평가방법은 IRC 제482조에 의하면 동일한 이해관계자가 직접 또는 간접으로 소유하거나 지배하고 있는 조직(organizations), 영업(trades), 사업(businesses)에 대하여 재무부장관은 탈세를 방지하기 위하여 또는 당해 조직, 영업이나 사업의 각 소득을 명확히 계산하기 위하여 그 사업체의 총소득, 비용공제, 세액공제 혹은 소득공제를 분배하거나 배부 또는 배분할 수 있도록 규정하고 있다. 또한 시행령 §1.482-3에서는 유형재화의 정상가격 산출 방법에 대하여 규정하고 있는데, 비교가능제3자가격방법(comparable uncontrolled price method), 재판매가격방법(resale price method), 원가가산방법(cost plus method), 비교이익방법(comparable profits method), 이익분할방법(profit split

method) 및 불특정방법(unspectified methods) 중에서 하나로 산정하여야 한다고 규정하고 있다.

3) 미국의 과세당국간 이중과세 해결실태

미국 관세법과 내국세법 관련 조항의 궁극적 목적, 예를 들어 특수관계자간 거래는 정상가격이어야 한다는 점 등에서 동일하지만, 법률적 필요조건에 있어서 본질적인 차이가 있다고 미국 과세당국은 판단해 오고 있다(CBP, 2007, p.14). 따라서 APA나 이전가격연구(transfer pricing study)¹⁶⁵⁾ 자체로 특수관계자간 거래가격을 관세 목적상 수용하기에 불충분하다고 보고 있다. 부연하자면 수입자가 IRC 제482조에서 인정한 최적의 정상가격 산출방법으로 도출한 정상가격을 특수관계자간 거래가격으로 인정하여 줄 것을 주장하면서 APA 또는 이전가격연구의 사본을 주장의 근거로 관세당국에 제출하여도 관세당국은 여전히 그 정상가격을 거래가격으로 인정하지 않는다는 의미이다.

그러나 APA 또는 이전가격연구에서 도출한 근본적인 사실과 결론들은 관세평가의 판매상황(circumstances of sale)과 관련된 정보를 포함하기도 하며 그러한 APA 및 이전가격연구는 판매상황 검토의 적용에 있어서 고려될 수 있다고 미국 과세당국은 인식하고 있다(CBP, 2007, p.15). 예를 들어 APA 및 이전가격연구는 어떻게 특수관계자간에 사업거래를 하는지에 대한 적절한 정보를 포함하기도 하고 특수관계자가 아닌 구매자에 대한 유사물품 판매에 대한 정보를 포함하기도 한다. 판매상황 또는 정상가격산출방법의 설명에 많은 부분을 할당한 APA 또는 이전가격연구에는 그 사실과 결론에 무게를 두어야 한다. 일례로 CUP방법에 기초한 APA는 관세평가 목적상 가장 관련성이 크다. 그리고 그러한 APA에는 관세평가 목적상 가장 관련성이 적은 비교이익방법(comparable profits method)을 기초로 한 APA보다 좀 더 무게를 두어야 한다.

수입자가 APA 또는 이전가격연구에 포함된 정보 또는 사실이 관세평가의 판

165) 이전가격연구(transfer pricing study)는 일반적으로 내국세 목적상 이전가격이 정상가격이라는 것을 입증해 보이기 위해서 납세의무자가 비교가능한 자료를 이용하여 본인의 가격과 비교하여 정당함을 과세당국에 보고하는 것을 말하는데, 다국적기업들의 경우 종종 자신의 이전가격설정 관행을 주장하기 위하여 IRC 제482조 원칙의 적용에 기초한 자신의 이전가격설정연구를 준비해 둔다.

매상황 검토를 하는데 관련성이 있다고 생각되는 경우, 수입자는 그 정보를 알아볼 수 있게 해주어야 하고, 왜 관련성이 있는지를 설명해야 하며, 뒷받침하는 서류를 CBP에 제출해야 한다. 수입자가 추가 설명 또는 서류 없이 단지 APA 또는 이전가격연구의 사본을 제출한다면 판매상황 검토요청은 거절될 것이다. 그러나 그와 반대로 APA 또는 이전가격연구의 사본과 함께 관세평가의 판매상황 검토가 가능하도록 설명과 서류제출 등이 이루어진다면 CBP에서는 내국세당국이 인정한 정상가격을 인정하여 특수관계자간 거래가격으로 수용할 것이다.

(1) 과세당국간 이중과세의 조정실태

미국에서 시행하고 있는 과세당국간 이중과세 조정방안은 일방 과세당국에서 정상가격을 조정한 경우 타방 과세당국에서 그 정상가격을 인정하여 대응조정해주는 제도와 APA에서 합의된 정상가격을 CBP에서 인정하는 제도가 있는 것으로 보여지는데, 그 제도들 중에는 최근에 들어 시행하고 있는 것과 아직도 시행 여부를 검토 중에 있는 것이 있다.

(가) 관세당국이 내국세당국의 정상가격 조정 인정

현재 CBP가 IRS의 정상가격 조정에 따라 대응조정해 주는 경우는 수입자가 APA를 위해 보상조정(compensating adjustments)을 해야 하는 경우에 한하며, 상향이든 하향이든 CBP에 보고하여 CBP에서 추정 또는 환급이 이루어지고 있다. 그러나 이전가격의 수입 후 정상가격 조정에 대한 처리에 대해서는 CBP에서 정책 검토 중에 있다(Lorrie Rodbart, 2007). 즉, 이전가격 조정(transfer price adjustments)을 관세당국에서 인정할 것인지 여부는 아직 최종결론을 유보하고 있다.

모든 가격조정(price adjustments)이 CBP에 보고되지만, 수입 후 가격의 증감은 19 U.S.C. §1401a에 의해 다르게 적용되고 있다. 19 U.S.C. §1401a(b)(4)(B)에 의하면 미국으로 수입 이후 구매자와 판매자 사이에 이루어진 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 가격의 리베이트(rebate)나 하락(decrease)은 거래가격 결정

과는 관계가 없다고 규정하고 있다¹⁶⁶⁾. 하지만 가격의 증가 측면에서는 이와 유사한 조항이 없다. 따라서 수입 후 이전가격의 상향조정(upward)으로 CBP에서 관세조정이 있어야 하는가에 대한 논란이 있기는 하지만 이전가격의 하향조정(downward)은 異論이 여지없이 CBP에서 수입물품에 대한 관세의 과세가격을 정정하지 않는다. 문제는 리베이트나 가격하락이 수입 전에 이미 객관적 산식(objective formula)에 의해 이루어진 것이라면 19 U.S.C. §1401a(b)(4)(B)의 조항을 적용할 수 없으며, 가격조정약관이 있는 수입계약의 형태로 별도의 관세평가가 요구된다.

상거래 관행으로 어떤 계약에는 가격이 단지 잠정적으로 고정되고 최종 가격 결정은 계약조항에 합의되어 있는 특정한 요인에 따르는 경우가 있다. 특히 가격조정약관에 이전가격 조정이 포함되는 있는 경우, 특수관계자간 거래의 관세 과세가격 산정문제는 미국에서도 정확한 해답을 내리지 못하고 있는 실정이다. 그 사고의 핵심은 “객관적 산식 기준(objective formula criteria)이 이전가격 조정산식을 포함하기 위하여 확장되어야 하는 가?”이다. 다른 말로 표현하면, 이전가격 조정산식이 CBP에서 인정하는 가격조정약관(price review clauses)의 범위, 즉 객관적 산식 기준에 포함될 수 있는 가이다. 현재 정책하에서 많은 이전가격설정 산식은 객관적 산식으로 보이지 않으며, 많은 이전가격에 대한 수입 후 리베이트나 가격인하는 고려될 수 없다고 본다(Lorrie Rodbart, 2007).

더욱이 제3자간 거래에서 있어서 노무비, 재료비, 제조간접비 및 기타 물품 생산에 투입된 요소 등에 따라 증감되도록 합의된 산식에 의한 가격조정은 거래가격 거래로 인정될 수 있지만, 특수관계자간 거래에 있어서 이전가격 조정산식은 판매상황 또는 비교가격 검토를 통하여 수용이 가능하다고 판단되었을 때 특수관계자간 거래가격을 인정한다. 물론 거래가격이 적용되지 않는 경우라면 가치평가의 다른 방법, 즉 제2방법이하의 평가방법을 순차적으로 적용해야 한다.

(나) 내국세당국이 관세당국의 과세가격 조정 인정

166) 19 U.S.C. §1401a(b)(4)(B)의 원문은 다음과 같다.

Any rebate of, or other decrease in, the price actually paid or payable that is made or otherwise effected between the buyer and seller after the date of the importation of the merchandise into the United States shall be disregarded in determining the transaction value under paragraph (1).

미국은 1979년 *Brittingham v. Commissioner of Internal Revenue* 사건을 계기로 수입업자들이 내국세 과세표준을 결정할 때 그 수입가격을 부풀리는 반면 관세목적상 수입신고할 때는 낮은 가격으로 신고하고 있음을 인식하였고 “1986년 조세개혁법(Tax Reform Act of 1986)”의 한 부분으로 IRC §1059A를 도입하였다. IRC 제1059A조는 특수관계자간 거래에 있어서 미국으로 수입되는 자산의 경우, 관세의 과세가격을 산정함에 있어서 계산한 금액보다 구매자가 원가 또는 재고비용을 산정함에 있어서 계산한 금액이 많아서 안 된다고 규정하고 있다. 따라서 미국의 경우 관세당국에서 정상가격을 상향 또는 하향 조정하면 내국세당국에서 그 정상가격을 인정하여 매입비용을 낮추거나 높이는 과세가격 정정이 있어야 되는 것으로 오해할 여지가 충분히 있다. 실제로 많은 미국의 수입자들은 IRC 제1059A조가 수입물품에 대한 내국세의 과세표준과 관세의 과세표준이 동일할 것을 요구한다고 잘못 이해하고 있다(Jerrold E. Anderson, 1994, p.10).

그러나 IRC 제1059A조 입법과정을 보면, 미국 의회는 관세와 내국세간 평가규정 차이를 변경할 의도는 없었고 단지 특수관계자간 거래에 있어서 관세와 내국세간 과세가격의 불법적인 조작을 방지하는 데 도움을 주고자 하였다. 따라서 동법조 시행령인 26 CFR §1.1059A-1에 의하면, IRC 제1059A조는 내국세당국이 IRC 제482조에 따라 신고된 원가 또는 재고비용을 증감하는 것을 제한하지 않고 있다. IRC 제1059A조가 과세당국간 이중과세 조정방안으로 의미가 있는 것은 납세의무자가 수입물품의 내국세 과세표준을 높이기 위해 관세 과세표준을 조정하는 것을 허용하고 있다는 데에 있다. 내국세당국이 이전가격에 대한 관세당국의 과세가격 조정을 인정하여 IRC 제482조의 매입비용을 조정해야 하는 것은 분명히 아니지만, IRS(1999)에 의하면 IRC 제1059A조는 관세목적상 과세가격을 산출하는 금액으로 과세할 수입물품의 IRC 제482조 비용을 제한하고 있다고 하였다.

(타) APA에서 합의된 정상가격을 관세당국이 인정

전술한 바와 같이 현재 미국은 과세당국간 이중과세를 조정하기 위하여 내국세당국의 APA에서 승인된 가격을 관세의 과세가격으로 인정하고 있다. 즉, APA에서 특수관계자간 이전가격을 부인하고 정상가격이 상향도출한 경우 관세

당국은 관세의 과세가격이 상향된 것으로 간주하여 관세를 추가 징수하는 반면 APA에서 특수관계자간 이전가격을 부인하고 정상가격이 하향도출된 경우 관세 당국은 관세의 과세가격이 하향된 것으로 간주하여 관세를 환급하고 있다.

이러한 과세당국간 이중과세 조정방안이 시작되기까지 아주 중요한 CBP 사전 답변(Ruling)¹⁶⁷⁾ 두 개가 있었다. CBP는 사전답변 HQ 546979가 발표된 2000년 8월 30일부터 쌍방적 APA(bilateral APA)에서 합의된 가격을 관세가격의 기초로 사용하고 있다. 물론 특수관계자간 거래가격은 신고가격이 정상가격임을 판매상황 검토를 통해 증명되는 경우에 한하여 CBP에서 받아들여진다(Steven Wrappe and Damon V. Pike, 2007).

그러나 첫 번째 사전답변이후 많은 납세의무자들이 보상조정(compensating adjustments)이 불명확하다고 언급했다. HQ 546979에 의하면 “수입자가 APA의 제7항에 따라 보상조정을 해야 한다면 관세당국에 즉시 보고하고 조정의 결과인 추가 관세를 관세당국에 납부해야 한다¹⁶⁸⁾.”고 답변하여 이전가격의 상향조정에 대해서는 추가 관세를 납부해야 함을 명확히 하였으나 이전가격의 하향조정에 대해서는 언급이 없었다. 따라서 이전가격 하향조정을 명확히 하기 위해 또 다른 CBP의 사전답변이 요구되었다.

두 번째 사전답변 HQ 548233은 2003년 11월 7일 발표되었다. 동 사전답변에 의하면 “수입자가 APA의 제6항에 따라 보상조정을 해야 한다면 상향이든 하향이든 그 조정은 즉시 관세당국에 보고되어야 한다¹⁶⁹⁾.”고 발표하여 이전가격의 하향조정의 경우 수입자는 통상적인 CBP 메커니즘인 화해(Reconciliation), 이의 제기(Protest), 사후요약조정(Post Summary Adjustments)을 통하여 관세 환급을 요청하기 시작했다.

167) 관세법해석 사전답변(ruling)이란 19 CFR Part 177에 따라 미국으로 수입되거나 미국에 도착된 물품 또는 운송수단을 CBP에서 어떻게 처리할 것인지를 사전답변 신청인에게 알려주는 편지형식의 서면결정서이다(CBP, 2009, p.8).

168) 원문의 내용은 다음과 같다.

We note that if the Importer must make compensating adjustments to comply with paragraph 7 of the APA, the adjustments must be reported to Customs immediately and any additional duties resulting from the adjustments must be tendered to Customs.

169) 원문의 내용은 다음과 같다.

In the event that the importer should make compensating adjustments, whether upward or downward, pursuant to paragraph 6 of the APA, the adjustments must immediately be reported to Customs.

(2) 과세당국간 이전가격과세 조화실태

미국에서 시행하고 있는 과세당국간 이전가격과세 조화방안으로서 이전가격거래로 수입한 물품의 원가를 관세의 과세가격보다 높을 수 없도록 법규화 하는 방안, 과세당국간 이전가격 정보교환을 위하여 협의체를 구성하는 방안 및 과세당국간 이전가격 정보교환을 법제화 하는 방안 등이 고려되고 있는 것으로 보여진다.

(가) IRC 제1059A조의 제정

미국은 특수관계자간 수입거래를 할 때 CBP에서 의해 평가된 물품가격보다 높은 가격으로 물품의 내국세목적상의 과세표준으로 신고하는 것을 금지하기 위하여 IRC 제1059A조를 제정하였다.

이러한 신고금액에 대한 정확성 여부는 IRS Form 5472(Rev. December 2007)의 Part VI 2a에서 수입물품의 관세평가 금액보다 원가 또는 재고비용이 높은지 여부를 묻고 있으며 가격차이가 있는 경우에는 그 차이를 설명하는 재무제표를 첨부하도록 하여 관리하고 있으며, Form 5472를 작성하지 않은 경우에는 미화 10,000불의 벌금에 처한다.

(나) 과세당국간 이전가격 정보교환 협의체 구성

미국의 경우, 이전가격거래로 수입한 물품의 원가를 관세의 과세가격보다 높을 수 없도록 법제화하는 노력에도 불구하고 관세와 법인소득세의 납세신고를 각각 다른 과세당국에 하기 때문에 이전가격 과세정보의 상호교환 및 정보교류가 없는 이상, 이전가격과세를 조화하는데 한계가 있음을 인식하였다. 이에 따라 양과세당국은 1992년 “국제무역 법규준수와 수입거래에 대한 상호지원협정 (Working Arrangement for Mutual Assistance and Exchange of Information between the U.S. Department of the Treasury U.S. Customs Service and the Internal Revenue Service Regarding International Compliance and Importation

Issue)”를 체결하는 동시에 “내국세당국과 관세당국간 정책위원회(IRS/Customs Policy Board and Working Groups)”를 두었다.

IRS는 이 정책위원회를 통하여 이전가격 업무를 보다 더 조화시킬 목적으로 관세당국과 좀 더 근접하는 활동을 수행해 왔다(IRS, 1999). 그 활동으로는 ① 관세당국에서 특별 관세조사팀과 함께 수입통관자료를 IRS에 보내면 국제조세 전문조사요원(International Examiners)들이 직접 내부전산망을 통해 관세당국 데이터베이스에 접근하고 ② 양 과세당국의 조사요원은 기업의 법규준수도 평가, 법규위반패턴의 확인 및 조사기법 개발 등의 필요성을 인식하게 된다. 이러한 목적을 위하여 관세당국은 산업의 통상 이윤을 밝혀줄 수 있는데 도움이 된다는 차원에서 당해 회계연도의 심사 및 법류준수도 점검계획을 IRS에 제공한다. 양 과세당국 조사요원은 정보교류를 증가시키는 노력 차원에서 산업목록 및 특별이슈 등을 공유한다. ③ 관세당국은 IRS 사무실내에서 시현을 포함하여 수입 분석시 사용하는 소프트웨어 개발을 공유한다. 이러한 소프트웨어는 IRS의 조사준비기간을 단축시켜 주며 컴퓨터 감사요원(Computer Audit Specialist)의 지원을 최소화하는데 도움을 준다. ④ 관세당국은 IRS가 운송주선 산업의 조사사안을 개발하는데 도움을 주기 위하여 운송주선인과 관련된 정보를 IRS에 제공하였다. ⑤ 관세당국의 간부들은 멕시코 국경 문제를 설명하기 위하여 남서부 국경지역의 세무서장들과 6개월마다 회의를 가졌다. ⑥ 본청 조사분석실 및 남서부 지방청 조사분석실은 멕시코 수입과 관련한 관세당국 데이터를 갖고 있으며 그러한 데이터를 다른 업무수행과 관련하여 분석하고 있다.

(다) 과세당국간 이전가격 정보교환을 법제화하는 방안

다국적기업간 하나의 거래를 놓고 그 거래가격의 적정성을 판단하는데 있어서 과세자료를 공유하는 것은 매우 중요하다. 각각의 과세당국에 제출하는 서류 및 가격정보가 다르거나 왜곡될 수 있기 때문이다(문상태, 2006, p.110).

이전가격의 최고 선진국이라고 할 수 있는 미국에서도 내국세당국과 관세당국간에 특수관계자간 수입거래에 대한 정상가격을 결정하는데 수년 동안 때로는 불필요한 투쟁을 해왔다. 그러나 합법적인 규정 및 과세당국간의 협조로 수입자

의 수입물품 평가에 대해 일원화된 힘으로 대처할 수 있는 분위기를 조성하게 되었다(Dennis I. Meyer and William D. Outman, 2001, pp.30~40). 그것은 IRC 제 6103(1)(14)조가 IRC에 추가되면서 부터이다.

IRC 제6103조에 따르면, IRS가 다른 연방기관이 합법적인 법집행 목적임에도 불구하고 납세신고 정보를 공개하는 것을 일반적으로 금지하고 있다(IRS, 1999). 특히 1992년 “내국세당국과 관세당국간 정책위원회”를 구성한 후에도 관세당국에 납세신고 정보를 제공하는 것을 금지해 왔다. 따라서 미국 의회는 북미자유무역협정이행법(NAFTA Implementation Act)의 제522조에 따라 IRC 제6103(1)(14)조를 성문화하여 관세당국에는 예외적으로 IRS의 납세정보를 제공하도록 하였다. 이 법조문의 추가로, 관세조사에 있어서 수입신고의 정확성을 확인하기 위하여 필요한 경우 및 관세조사의 결과 관세, 내국세, 부담금을 징수하거나 세수 누락분을 보전하기 위하여 기타의 조치가 필요한 경우 등에는 관세당국의 서면요청에 의하여 재무부장관은 과세정보를 관세당국에 제공할 수 있으며 필요한 사항을 시행령으로 정할 수 있도록 하였다¹⁷⁰⁾. 관련 재무부 시행령으로 임시시행령의 경우는 1994년 8월에 제정·발표되었고 최종 시행령의 경우는 1996년 12월에 발표되었다.

2. 영국

170) IRC 제6103(1)(14)조의 원문 내용은 다음과 같다.

(14) Disclosure of return information to United States Customs Service

The Secretary may, upon written request from the Commissioner of the United States Customs Service, disclose to officers and employees of the Department of the Treasury such return information with respect to taxes imposed by chapters 1 and 6 as the Secretary may prescribe by regulations, solely for the purpose of, and only to the extent necessary in—

(A) ascertaining the correctness of any entry in audits as provided for in section 509 of the Tariff Act of 1930 (19 U.S.C. 1509), or

(B) other actions to recover any loss of revenue, or to collect duties, taxes, and fees, determined to be due and owing pursuant to such audits.

1) 영국 관세당국의 이전가격 과세방법

영국의 관세평가 규정은 다른 EU 회원국과 마찬가지로 WTO 평가협정을 직접적으로 적용가능한 유럽공동체 關稅立法(customs legislation)으로 바꾸어 사용하고 있다. 관세평가에 관한 부분은 유럽공동체 관세법 조문(Customs Code of the European Communities)¹⁷¹⁾ 제28조부터 제36조까지에서 규정하고 있으며, 그 관세법 조문을 시행하기 위한 시행령 조문(Implementing Provisions to the Customs Code)¹⁷²⁾으로는 제141조부터 제181a조까지와 부속서로 23부터 29까지가 관세평가를 규정하고 있다.

특수관계자간 이전가격거래에 대한 관세평가는 구매자와 판매자사이에 특수관계가 없어야 하며, 만약 그들이 특수관계에 해당할 경우에는 특수관계가 비교가격 검사 또는 거래상황 검토 등을 통하여 가격결정에 영향을 미치지 않았다는 조건으로 거래가격이 적용될 수 있다¹⁷³⁾.

2) 영국 내국세당국의 이전가격 과세방법

이전가격 문제를 세법에 세계 최초로 입법 조치한 국가는 1915년의 영국이었으나 영국은 탈세방지 차원에서 해외자회사에 대한 소득이전의 억제용으로 대강만 입법해 왔고 오히려 다국적기업산하 관계기업간의 소득결정 목적으로 수입과 비용의 배분에 관한 사항, 즉 이전가격세제를 입법화한 나라는 미국이었다. 영국에서도 1961년에 정상가격원칙(arm's length principle)으로 한 이전가격세제가 도입되었고 여러 차례의 개정을 통해 현재는 소득 및 법인세법(Income and Corporate Taxes Act)의 5개 조항에서 동 사항을 규정하고 있다¹⁷⁴⁾. 즉, 소득 및 법인세법 제74조 및 제770조 내지 제774조에서 이전가격세제를 규정하고 있으며 관련 시행령 및 행정규칙으로는 TA 1988과 TA 1988, Sch28AA, FA 1998 ss109

171) Reg. (EC) Nr. 2913/92

172) Reg. (EC) Nr. 2454/93

173) Customs Code(Reg. (EC) Nr. 2913/92) Article 29.2.(a) and 29.2(b)

174) 영국의 조세는 영구세(permanent tax)와 연간세(annual tax)로 구분할 수 있다. 간접세는 대부분 영구세이며 세율이 매년 변화되지 않는 것을 원칙으로 한다. 반면에 소득세, 법인세 등은 연간세이며, 경제여건이나 조세정책에 따라서 세율과 구간, 감면한도 등이 매년 바뀌게 된다(박정수, 2004, p.27).

to 111을 시행하는 s770A 및 Finance Bill 1999 Clauses 76-77에 있어서의 APA에 대한 법 체계(statutory framework) 등이 있다.

영국은 약 50년 전에 정상가격원칙이 영국 내국세법에 소개된 이래로 1998년과 1999년에 가장 활발히 이전가격체제를 현대화하는 작업을 진행하였다. 그 원인은 미국이 1994년에 이전가격 시행령이 완성되고 1995년에는 OECD가 OECD 이전가격지침 개정으로 그 뒤를 잇는 세계적 흐름에 영향을 받은 탓이다(Jonathan S. Schwarz). 새로운 입법조치는 이전가격 규정을 OECD 이전가격지침에 일치하는 방식으로 적용되길 요구하고 있다. 그 결과 정상가격의 결정은 OECD 이전가격지침에서 밝히고 있는 원칙에 따라서 결정되고 있다.

3) 영국의 과세당국간 이중과세 해결실태

관세당국과 내국세당국이 통합되어 있는 나라에서는 과세당국간 이중과세 문제가 분리되어 있는 나라에 비해 좀 더 원활히 해결되는 경향이 있다. 그 이유는 두 과세당국이 하나의 정부기관으로 됨으로써 각 기관의 엄격한 납세정보 비밀 유지 규정을 초월하여 관세당국과 내국세당국간 이전가격 정보교환이 수월해지고, 국가에 따라서는 법인세 및 관세를 합동조사(joint audits)할 수 있는 제도를 손쉽게 만들 수 있기 때문이다.

영국은 관세당국인 HM Customs and Excise와 내국세당국인 Inland Revenue를 2005년 4월 18일 통합하여 HM Revenue & Customs(이하 “HMRC”라고 한다)를 출범시켜 특수관계자간 수입을 관세와 내국세의 양쪽 측면에서 법률적 검토가 가능하게 되었다.

(1) 과세당국간 이중과세의 조정실태

영국에서 시행하고 있는 과세당국간 이중과세 조정방안은 이전가격조정을 관세당국에서 인정하는 것이다. 이는 내국세당국이 이전가격체제에 의해 수입가격을 조정할 경우, 관세당국에서 대응조정이 없다면 이중과세의 문제가 발생할 것이기 때문에 이 문제를 관세당국의 대응조정에 의해 관세추징 또는 관세환급으

로 관세당국간 이중과세를 해결하는 방식이다.

다국적기업의 이전가격에 의한 수입거래를 처리할 때, 모회사가 그 수입가격에 대해 전세계적으로 조정(adjustment)을 했을 수 있다는 것에 관세당국은 관심을 가져야 한다. 이러한 조정을 이전가격 조정이라고 하는데, 이러한 조정은 분기마다, 6개월마다 혹은 매년마다 이루어질 수 있다. 조정으로 인해 그 다국적기업의 전세계 무역에서 당해 수입업체가 차지하는 위치에 따라 관세당국에 원래 신고한 가격에 변동이 생길 수 있다. 따라서 관세당국은 이러한 “수입후 조정”(post importation adjustments)을 다루기 위한 절차를 마련하여야 한다.

이전가격조정이 HMRC에 의미하는 것은 수입신고할 때 관세를 납부하기 위한 최종 가격이 확정되지 않았다는 것이다. 이러한 상황에서 납세자는 수입신고할 때 어떠한 가격조정도 HMRC에 통보할 의무를 부담하고 잠정가격으로 신고하여야 한다. 가격이 상향조정된 경우, HMRC는 구매자가 판매자에게 지불한 수입물품에 대한 총금액의 일부로써 과세 처리하게 된다. 또한 HMRC는 부족 관세액의 이자를 계산하기 위하여 관련서류(form C18)를 작성 제출하도록 요구한다. 가격이 하향조정된 경우, 납세자는 관세환급 신청서를 제출할 수 있다. 그 환급신청서에는 공급자로부터 받은 할인(rebates) 및 공급자가 발행한 대변표(credits notes) 뿐만 아니라 구체적인 계약서의 내용을 포함한 적절한 증빙서류가 첨부되어야 한다. 가장 중요한 증빙서류는 구매자와 판매자간의 계약이다. HMRC는 서면계약 뿐만 아니라 구두계약도 인정하지만 구두계약인 경우 구매자와 판매자간의 회의보고서(reports of meetings), 서신(correspondence) 등 대체증빙서류를 요구할 것이다. 의심이 있는 경우에는 HMRC는 구두계약에 대한 양 당사자의 진술서(affidavit)를 요구할 수도 있다(HMRC, 2009, pp.62~63).

HMRC에서 가격인하가 수입신고할 때에 약정된 계약에 의해 유래된 것으로 인정하면 적절한 관세환급(refund of duty)은 통상적인 환급절차에 따라 이루어질 것이다. 특히 환급신청서(refund claim)는 관련 수입신고건의 신고일로부터 3년이내에 제출되어 지도록 하고 있다.

(2) 관세당국간 이전가격과세 조화실태

영국에서 시행하고 있는 과세당국간 이전가격과세 조화방안으로는 관세당국과 내국세당국을 통합하여 각 과세당국의 엄격한 납세정보 비밀유지 규정을 초월하여 HMRC 내에서 관세와 내국세측면의 이전가격 정보를 공유하는 것이다.

영국 세법(UK tax law)과 유럽 관세법(EC customs law)은 각각 내국세 및 관세 평가목적상 다국적기업 산하 관계기업간 가격이 마치 특수관계가 없는 기업간 가격처럼 결정되길 요구한다(HMRC, 2009, p.62). 따라서 이미 관세당국과 내국세당국간 통합이 이루어진 영국의 경우에는 이전가격 정보교환 분야에 있어 보다 긴밀한 협력이 이루어지고 있다¹⁷⁵⁾.

3. 캐나다

1) 캐나다 관세당국의 이전가격 과세방법

수입물품에 대한 캐나다의 관세평가는 관세법(Customs Act) Part 3, 관련 시행령(regulations)과 D13 시리즈(D13-series Memoranda)에 의하여 결정된다. 특히 특수관계자간 수입거래에 대한 관세평가방법은 캐나다 관세법 제48조에서 규정하고 있는데, 캐나다에 수출판매할 때 구매자와 판매자간의 특수관계가 없어야 하며 만약 그들이 그 때에 특수관계가 있다면 그 관계가 실제 지불하거나 지불할 가격에 영향을 미치지 아니하거나 비교가격 검사 또는 거래상황 검토를 통하여 거래가격이 인정할 수 있는 경우에 거래가격을 적용할 수 있고, 거래가격을 적용할 수 없는 경우에는 2방법 이하를 순차적으로 적용하도록 하고 있다.

2) 캐나다 내국세당국의 이전가격 과세방법

이전가격에 대한 내국세 평가는 소득세법(Income Tax Act) 제247조와 정보회

175) HMRC로 관세당국과 내국세당국이 통합하기 전 영국에서는 HM Customs and Excise와 Inland Revenue간에 재정법(Finance Act 1972) 제127조에 따라 정보교환이 이루어지고 있었다.

람(Information Circular) 87-2R, IC06-1 및 특수관계자간 이전가격을 결정하기 위한 지침 등에 의하여 결정된다.

캐나다는 1998년 6월 18일 국왕제가(Royal Assent)를 얻은 소득세법에 의해 이전가격세제를 도입하였고, 이러한 소득세법은 기본적으로 OECD 이전가격지침을 국내 수용한 것이다. 소득세법 제247조를 보면, 제1항에서는 정상가격배분(arm's length allocation), 정상이전가격(arm's length transfer price)과 이전가격(transfer price) 등에 대하여 구체적으로 정의하고 있으며, 제2항에서는 이전가격조정(Transfer pricing adjustment)을 다루고 있는데, 그 내용은 정상가격원칙에 의하여 비정상거래가격에 대한 조정을 할 수 있도록 하고 있다.

3) 캐나다의 과세당국간 이중과세 해결실태

캐나다는 2002년부터 2004년까지 관세당국과 내국세당국이 통합되어 있는 나라였다. 캐나다 통합 과세당국인 CCRA(Canada Customs and Revenue Agency)에서는 소득세 및 관세에 대한 합동조사를 하였다(Martine Milliet-Einbinder, 2006). 그러나 캐나다 과세당국은 그 때에도 내국세목적상 사용하는 이전가격과 관세목적상 사용하는 이전가격이 일치할 필요는 없다고 하였다. IC87-2R Part 12(Customs Valuations)를 보면, 관세법에 의한 이전가격 과세방법들은 이 회람에서 기술한 내국세의 이전가격세제와 닮아 있으나 차이점이 남아 있고¹⁷⁶⁾, CCRA는 비정상 수입거래의 소득세 영향을 고려할 때 관세 과세가격을 수용할 의무는 없다는 입장이다.

2003년 12월부터 CCRA의 관세업무는 CBSA(Canada Border Service Agency)로, 내국세업무는 CRA(Canada Revenue Agency)로 분리하게 된 캐나다에서는 이전가격 납세정보의 공유와 합동조사에 있어 일부 제약이 발생하게 되어 관세

176) 관세 목적으로 산출된 과세가격과 내국세 목적으로 산출된 과세가격에 있어서 차이를 발생시키는 많은 요인들이 있으나 주요한 요인으로 11가지를 들고 있다(CRA, 2006, pp2.~3). 그 원문의 내용은 다음과 같다. ① Legislation versus Guidelines ② Application of Different Methodologies ③ One Result versus a Range of Results ④ Bundled transactions ⑤ Customs and income tax are members of different international standard setting bodies ⑥ Taxpayers themselves may have competing incentives in setting values for customs and income tax purposes ⑦ Disallowing expenses ⑧ Timing of valuation ⑨ Timing of exchange rates ⑩ Retroactive price adjustments ⑪ Reassessment period.

당국과 내국세당국간 이중과세 해결을 위한 노력이 더욱 필요하게 되었다.

(1) 과세당국간 이중과세의 조정실태

캐나다에서 시행하고 있는 과세당국간 이중과세에 대한 조정방안은 APA에서 합의된 가격을 CBSA에서 인정하는 것이다. CBSA는 내국세당국과 납세자간에 협상인 APA를 통해 결정된 이전가격을 “지불하였거나 지불하여야 할 가격”(a price paid or payable)으로 인정한다. 그러나 관세법 제48조 제5항에 따라 필수적으로 가산요소와 공제요소는 조정하여야 한다(CBSA, 2006, p.14). 따라서 CBSA는 APA에서 합의된 가격에 필수적인 조정 즉, 가산요소와 공제요소의 조정이 없다면 APA를 수용하지 않을 것이다. 또한 CBSA(2006, p.14)는 수입될 물품의 관세평가와 관련하여 사전답변(ruling)을 제공하기 위해서는 APA 절차에 CBSA가 좀 더 참여할 가능성이 있다고 보고 있다.

캐나다의 과세당국간 이중과세 조정방안에서의 문제점은 CBSA가 수입 후 이전가격 하향조정을 인정하지 않는 데에 있다. 관세목적상, 캐나다 구매자가 외국의 공급자에게 “지불하였거나 지불하여야 할 가격”의 인하(reduction)는 허용되지 않는다. 그 이유는 관세법 제48조 제5항 제c호에서 “수입 후 지불하였거나 지불하여야 할 가격의 리베이트 또는 기타 인하는 무시한다.”라고 규정하고 있기 때문이다¹⁷⁷⁾. 반면, 내국세 측면에서 물품 거래를 위하여 이전가격을 설정한다면 정상가격원칙이 적용되어야 한다. 가격인하(price reduction)는 특수관계자가 서로 정상가격으로 거래한다는 조건에 일치되는 수준에서 인정이 가능하다고 한다(CRA, 2006, p.9). 따라서 수입후 가격인하는 내국세 목적상 고려될 수 있으나 관세목적상으로 고려될 수 없다고 본다. 이는 내국세당국에서 이전가격제에 의해 수입가격을 하향조정을 한 경우, 관세당국에서 관세를 환급하는 대응조정이 불가능하다는 의미이다.

177) 원문의 내용은 다음과 같다.

(5) The price paid or payable in the sale of goods for export to Canada shall be adjusted
(c) by disregarding any rebate of, or other decrease in, the price paid or payable for the goods that is effected after the goods are imported.

(2) 과세당국간 이전가격과세 조화실태

캐나다에서 시행하고 있는 과세당국간 이전가격과세 조화방안으로는 관세당국과 내국세당국의 통합 경험을 활용하여 이전가격 정보교환을 지속적으로 공유하도록 하는 양해각서(Memorandum of Understanding : MOU) 체결이다. CRA가 CBSA에 제공하는 정보를 활용하여 CBSA는 관세법의 집행과 법규준수도를 확보하기 위해서 사용될 수 있으며 특히 수입물품의 관세 과세가격을 결정하는데 주로 사용한다. 반면, CBSA가 CRA에 제공하는 정보를 활용하여 CRA는 특수관계자간 이전가격이 만일 그들이 정상가격으로 서로 거래를 했을 때 기대되었을 그러한 가격인지 여부를 결정하는데 사용한다(Martine Millet-Einbinder, 2006).

CBSA는 2003년 12월부터 독립된 과세당국이 되었지만, CRA와 공유된 세입원장(revenue ledger) 시스템에 지속적으로 세입절차를 기록하고 보고한다. 더욱이 CRA의 IC06-1과 CBSA의 MEMORANDUM D13-3-6을 보면¹⁷⁸⁾ 양 과세당국이 이전가격에 대한 평가에 대하여 거의 같은 내용을 동일한 입장에서 설명하고 있어, 캐나다 과세당국간 이전가격 정보교환 및 정보공유는 상당한 수준에 있는 것으로 보인다.

4. 호주

1) 호주 관세당국의 이전가격 과세방법

수입물품에 대한 호주 관세당국의 관세평가는 WTO 평가협정을 반영한 관세법 1901(Customs Act 1901)의 제154조 내지 161L조에 의하여 결정하고 있다. 호주 관세당국인 ACBS(Australian Customs and Border Protection Service)에 의

178) CBSA의 Memorandum D13-3-6과 CRA의 Information Circular 06-1은 모두 “법인세 목적으로 사용된 동일한 이전가격이 관세목적으로 왜 사용할 수 없는가?”라는 납세자의 의문을 다루기 위한 것이라고 밝히고 있다.

하면 FOB 거래가격 수준을 기초로 관세평가를 하고 있는데, 구매자와 판매자가 특수관계에 있고 그 관계가 가격결정에 영향을 미친 경우 거래가격을 적용하지 않고 동종동질물품의 거래가격(transaction value of identical goods)방법 이하의 평가방법으로 관세의 과세가격을 산정한다. John Arndell(2005)에 의하면, ACBS는 특수관계자간 수입거래의 대부분을 제2방법 또는 제3방법에 의해 평가하고 있다고 한다.

2) 호주 내국세당국의 이전가격 과세방법

이전가격에 대한 호주 내국세당국 ATO(Australian Taxation Office)의 내국세 평가는 소득세평가법(Income Tax Assessment Act 1936 : 이하 “ITAA”라고 한다)의 Division 13과 조세조약의 특수관계기업(Associated Enterprises) 조항에 따라 다루어진다. ATO는 OECD 이전가격지침을 자국에 수용한 많은 지침서들과 행정규칙 등을 발간하고 있다¹⁷⁹⁾.

특히 ATO 행정규칙 TR 97/20은 ITAA와 호주 이중과세방지협정(Australia's comprehensive Double Tax Agreements)의 특수관계기업 조항에 있는 별개의 법적 실체간 국제거래에 어떻게 정상가격원칙을 적용할 것인가를 설명하고 있는데, 동 규칙이 호주의 이전가격세제 규정을 집합적으로 언급하고 있다고 보아야 한다. 비교가능제3자가격방법, 재판매가격방법, 원가가산방법, 이익분할방법, 거래순이익률방법 등을 정상가격방법으로, 전세계공식배분(Global formulary apportionment) 방법은 비정상가격방법으로 언급하고 있다. ATO는 이 방법들 중에서 특정한 상황에 가장 적절한 또는 최선의 방법을 채택하고 있다. John Arndell(2005)에 의하면, ATO가 국외특수관계자간 국제거래에 가장 보편적으로 사용하는 내국세평가방법은 거래순이익률방법(transaction net margin method)이라고 한다.

179) ATO에 따르면 호주의 이전가격세제 또는 조세조약 등에 대하여 좀 더 많은 정보를 알고자 할 경우에는 ① International transfer pricing : introduction to concepts and risk assessment ② International transfer pricing : advance pricing arrangements ③ International transfer pricing : applying the arm's length principle 등을 참조하고 행정규칙으로는 ① TR 94/14 ② TR 97/20 ③ TR 98/11 ④ TR 2000/16 등을 읽어보도록 권고하고 있다.

3) 호주의 과세당국간 이중과세 해결실태

호주는 다른 어느 나라보다도 이전가격이 과세당국간 이중과세를 유발할 것을 명확히 인식하고 이에 대한 해결방안을 모색하고 있다. ACBS(2007)에 의하면 대규모 이전가격심사는 틀림없이 관세측면에서 이중과세(double taxation)의 문제를 야기한다고 하였다. 높은 이전가격(high transfer pricing)은 수입업체에게 낮은 이익, 낮은 법인세, 높은 관세가격 및 높은 관세를 의미하는 반면, 낮은 이전가격(low transfer pricing)은 수입업체에게 높은 이익, 높은 법인세, 낮은 관세가격 및 낮은 관세를 의미하여 내국세당국의 이전가격 하향조정과 관세당국의 이전가격 상향조정은 필연적으로 법인세와 관세간에 이중과세 문제로 귀결된다.

(1) 과세당국간 이중과세의 조정실태

수년 동안 호주의 특정 산업계에서는 ATO에서 법인세 과세표준으로 인정된 수입가격(import prices)을 ACBS에서 관세의 과세가격으로 인정되어야 한다고 주장해 옴에 따라 ATO와 ACBS는 이전가격에 대하여 동일한 방법으로 접근할 수 있는지 여부에 대하여 논의하였다(John Arndell, 2005). 그 논의결과 ACBS는 APA를 적용받은 수입물품에 대하여 APA 정보를 이용하여 WTO 평가협정의 제1방법에 기초하여 과세가격을 결정할 수 없다는 입장을 한 동안 취해왔다. 그 이유는 구매자와 판매자가 특수관계에 있고 그 특수관계가 가격에 영향을 미치기 때문이며 또 하나의 이유는 구매자와 판매자가 특수관계에 있고 판매자가 판매가격을 자발적으로 소급 조정에 응할 가능성이 거의 없는 상황에서 호주에 있는 구매자가 ATO와 합의한 이익률을 실현할 수 있기 때문이다. 또한 ATO에서 가장 보편적으로 사용되고 있는 거래순이익률법은 개별 수입건에 대해 심사를 하는 것이 아니라 회사 전체의 경영이익에 대하여 심사하는 것이기에 ACBS는 ATO의 이전가격 접근방법을 인정하지 않은 이유이다.

그러나 2004년에 내국세당국과 관세당국의 최고책임자들이 회의를 가졌고, ATO에서는 ATO가 APA를 개발한 절차, ATO가 납세자의 수용가능한 이익률을 산출하기 위한 정보 등을 ACBS에 설명하였다(ACBS, 2007). 상기 회의를 통

해 ACBS는 수입물품의 과세가격이 APA 상의 정보를 기초로 결정될 수 있는 사례가 있을 수 있다는 결론에 도달했다(John Arndell, 2005). 따라서 현재 호주에서 시행하고 있는 과세당국간 이중과세 조정방안은 APA 보상조정(compensating adjustments)을 ACBS에서 인정하여 관세와 수입제세를 환급하거나 추정하는 것이다¹⁸⁰⁾.

ACBS에서 APA 정보를 심사하는 과정을 보면, 먼저 관세심사 목적으로 ATO에 납세자가 세관당국에 완전한 APA를 제출하도록 협조 요청하고, 그 다음 ACBS는 APA가 수입물품의 과세가격결정을 위해 사용될 수 있는지 여부에 대한 공식적인 입장을 납세자에게 제공한다. ACBS는 ① 관세 과세가격이 제1방법 내지 제5방법으로 결정할 수 없는 경우 ② APA가 제6방법을 적용하는 경우 최상의 정보를 나타내는 경우 ③ APA 관련 당사자가 ACBS에 의해 APA 정보를 이용할 수 있도록 허용하는 경우 등에 한하여 APA를 활용할 수 있다. ACBS의 APA 활용실적을 보면, 2006년에 20개 수입업체가 ACBS에 관세평가사전답변(valuation ruling)을 신청하였다. 신청한 대부분의 업체들이 정상가격결정방법으로 거래순이익률방법 또는 Berry ratio를 사용했고 17개 업체가 ACBS의 APA에 동의한 반면 3개 업체가 거부했다. 동의한 17개 업체 중 4개 업체는 ATO의 APA도 함께 가지고 있었다(ACBS, 2007).

(2) 과세당국간 이전가격과세 조화실태

호주에서 시행하고 있는 과세당국간 이전가격과세 조화방안은 관세와 내국세 측면의 이전가격 정보를 공유하는 것이다. ACBS가 ATO의 APA 정보를 이용하지만 세무당국도 관세당국이 보유하고 있는 정보를 사용하기를 원하는 경우, 예를 들어 세무당국이 통상의 결정방법을 사용할 수 없다거나 특정한 가격의 도출을 원하는 경우 등에는 정보를 이용할 수 있다. 양 세무당국은 관계사간 거래가격이 일관되게 적용되었는지에 대한 확인을 위해 활발하게 정보를 공유하고 있

180) WCO와 OECD 합동컨퍼런스 발표자료에 2004년 당시 관세청장은 전직 국세청장이었다고 다소 불필요한 것까지 언급하고 있는 점을 비추어보면, 관세당국 CEO와 내국세당국 CEO를 같이 경험한 것이 ACBS에서 ATO의 APA를 수용하게 된 결정적인 요인으로 보는 듯하다.

다(문상태, 2005, p.136).

특히, 국세교섭단체(National Tax Liaison Group : 이하 “NTLG”라고 한다) 산하 이전가격소위원회(Transfer Pricing sub-committee : 이하 “NTLG-TP”라고 한다)는 호주의 과세당국간 이전가격과세 조화에 아주 중요한 역할을 수행하고 있다. NTLG는 국세청장의 후원을 받고 있으며 그 의장도 국세청장이 하고 있다. NTLG-TP는 NTLG를 지원하는 소위원회로서 특별히 이전가격문제(transfer pricing issues)에 집중한다. 그 소위원회의 구성은 ATO의 이전가격 담당국장(Assistant Commissioner of the Transfer Pricing Practice, International Strategy and Operations)이 의장이 되고 조세협회, 공인회계사협회, 변호사협회, 은행연합회, 연방자동차산업협회, 호주광물협회, 호주알루미늄협회, 재무부, ACBS 등 여러 관련단체의 소속 직원으로 구성된 위원회로서 이전가격에 대한 조세정책, 행정절차, 법적 문제 등을 논의하고 NTLG에 정기적으로 최신정보를 제공한다. 동 소위원회는 1994년에 설립되었고 1년 2~3회의 포럼(forum)을 갖는다.

2007년 7월 25일 동 소위원회 회의록에 따르면, ACBS는 2006년 12월에 이전가격설정과 관련하여 관세평가 가이드라인을 초안형태로 발행하였다고 한다. ACBS는 2006년에 20개가 넘는 많은 관세평가 사전답변(valuation rulings)을 기업들에게 제공하였는데, 그 몇몇 기업들은 ATO와 APA를 체결한 상태였다. 호주에서 이러한 흐름이 계속되기를 기대하고 있으며, 최근에는 ATO와 ACBS간 법률적 정보 교환권한 및 양해각서 내에서 어떻게 합동업무를 수행할 것인가 논의하고 있다고 한다. ACBS는 세관직원들이 이전가격업무에 전념하는 동시에 연구하길 기대하고 있으며, ATO와 ACBS간에 합동 이전가격 교육을 계획하고 있다고 하였다¹⁸¹⁾.

181) NTLG Transfer Pricing Sub-committee minutes - 25 July 2007 참조

VI. 課稅當局간 二重課稅에 관한 實證分析

1. 실증연구 설계와 가설설정

1) 실증연구 설계

지금까지 과세당국간 이중과세에 관한 이론적 배경으로서 다국적기업의 이전가격설정 기준과 요인, 과세당국의 수입이전가격에 대한 과세방법, 그리고 과세당국간 이중과세 발생에 따른 해결방안을 검토하였다. 본 장에서는 관세당국과 내국세당국간 이중과세 발생원인과 그 해결방안의 차이를 조사하기 위해 다음과 같은 분석의 틀 내에서 전개하고자 한다.

첫째, 다국적기업의 이전가격설정 기준과 요인에 대한 과세당국간 상이한 인식과 수입이전가격에 대한 상이한 과세당국의 과세방법은 과세당국간 이중과세 발생 원인으로 작용한다.

둘째, 다국적기업이 채택하고 있는 이전가격설정 기준은 시장가격기준과 비시장가격기준으로 구분할 수 있으므로, 과세당국의 이전가격설정 기준에 대한 인식도 시가기준과 비시가기준으로 2분화한다.

셋째, 이전가격설정 요인에 대한 선행연구 분석을 통해 알아 본 환경변수는 41개로 조사되었지만 OECD 이전가격지침에서 대표적으로 예시하고 있는 환경변수는 7개이므로, 과세당국이 인식하는 이전가격설정요인을 7개로 확정한다.

넷째, 다국적기업의 이전가격설정 기준과 요인에 대한 과세당국간 상이한 인식 외에 과세당국간 상이한 이전가격과세방법도 과세당국간 이중과세 발생원인으로 작용하게 되는데, 과세당국간 상이한 이전가격과세방법에는 평가의도 상이, 산출된 정상가격 상이, 평가방법 상이 및 高難易 평가분야 상이 등으로 한정한다.

다섯째, 이중과세 해결방안은 이중과세 조정방안과 이전가격과세 조화방안으로 大別하되, 이중과세 조정방안은 사후조정방안 2가지와 사전조정방안 3가지로 분

류하고 이전가격과세 조화방안은 적용요건 조화방안 4가지, 평가방법 조화방안 6가지, 기타 과세방법 조화방안 5가지로 확정한다.

마지막으로, 이전가격 전문가 표본을 과세당국별이 아닌 이전가격관련 심사·조사 경력별로 추출된 값은 관세와 법인세의 부과·징수업무를 하나의 조직으로 통합된 假定狀況에서 나타나는 수치로 해석한다.

한편, 본 논문에서는 이중과세 발생원인에 대한 과세당국간 인식차이, 이중과세 발생 인정정도에 대한 과세당국간 차이, 이중과세 해결의 필요성과 가능성에 대한 과세당국간 인식차이 그리고 이중과세 해결방안에 대한 과세당국간 중요도 차이를 분석하기 위해 <그림 VI-1> 과 같이 연구모형을 설정하였다.

<그림 VI-1> 실증연구의 모형



2) 가설 설정

(1) 과세당국간 이중과세의 발생원인

과세당국간 이중과세의 발생원인으로는 관세의 크기와 법인세의 크기가 반비례하는 관계에 주목하고 있다. 법인세와 관세의 관계가 이전가격에 미치는 영향에 대해서는 많은 학자들에 의해 연구되어 왔다. T. Horst(1971, pp.1059~1072)에 의하면 법인세율의 차이가 관세율의 차이보다 작을 때는 이전가격이 낮아지는 경향이 있는데, 이는 관세부담이 증가하기 때문이라고 주장하였다. 또한 D. Fowler(1978, pp.9~26)는 법인세와 관세가 국제이전가격에 영향을 준다는 것을 실증분석을 통하여 입증한 바가 있다.

사실, 관세의 크기와 법인세의 크기가 반비례한다는 것은 관세와 법인세를 담당하는 양 과세당국의 이익도 상반된다는 것을 의미한다. 즉, 과세당국은 관세의 과세가격을 높이기 위해서 수입물품의 정상가격을 가급적 높게 책정하려고 할 것이고, 그 반면에 내국세당국은 가급적 비용을 축소하여 과세소득을 높이려고 할 것이므로 정상가격을 낮게 책정하려고 할 것이다. 이러한 상반된 과세당국의 이익을 발생시키는 근본적인 원인은 다국적기업의 이전가격설정에 대한 과세당국간 인식의 차이가 있고, 관세평가세제와 이전가격세제간에 차이가 있기 때문이다. 따라서 본 연구에서는 이전가격설정기준 차이, 이전가격설정요인 차이 및 과세방법 차이로 나누어 과세당국간 이중과세의 발생원인에 관한 가설을 설정한다.

(가) 과세당국간 이전가격설정기준의 인식차이 가설

H_1 : 다국적기업의 이전가격설정기준에 대한 인식과 과세당국은 관련성이 있을 것이다.

다국적기업이 채택하고 있는 이전가격 설정기준은 크게 시장가격 기준과 비시

장가격 기준이 있다. 시장가격 기준을 세분화하면 시장가격, 조정시가(시가 - 판매비), 재판매가격(시가 - 통상이윤)으로 나눌 수 있고, 비시장가격 기준은 원가 기준, 협의가격기준, 공헌도가격기준, 이원가격기준, 수학적 프로그래밍 등의 방법이 있다. 이와 같은 국제이전가가격 설정기준 중에서 공헌도기준, 이원가격기준 및 수학적 프로그래밍은 공헌도를 산출하거나 업적평가의 방법을 수학적으로 적용하기 곤란하여 실제로는 거의 사용하지 않는 것으로 알려져 있다.

실제 다국적기업이 이전가격설정기준으로 사용하는 방법은 관세당국의 제2, 3 방법 및 내국세당국의 CUP방법과 유사한 시장가격기준, 관세당국의 제4방법 및 내국세당국의 RP방법과 유사한 재판매가격기준, 그리고 관세당국의 제5방법 및 내국세당국의 CP방법과 유사한 원가가준 등이다. Roger Y. M. Tang(1993, p.71)에 의하면 시가기준이 45.9%, 원가기준이 41.4%, 협의가격 12.7%로 나타났다.

과세당국은 관세조사나 세무조사시 다국적기업의 이전가격설정기준을 적극적으로 파악하려고 할 것이며, 그 다국적기업이 채택한 이전가격설정기준을 각자 자신의 세무기준과 차이점을 비교하여 조세 추징의 타당성을 높이려 할 것이다. 따라서 이전가격설정기준에 관한 관세당국과 내국세당국의 인식차이는 존재할 것으로 예상되어 위와 같은 가설을 설정하였다.

(나) 과세당국간 이전가격설정요인의 인식차이 가설

- H₂ : 다국적기업의 이전가격설정요인에 대한 인식은 과세당국에 따라 차이가 있을 것이다.
- H_{2.1} : 관세에 대한 중요도는 과세당국에 따라 차이가 있을 것이다.
- H_{2.2} : 법인세에 대한 중요도는 과세당국에 따라 차이가 있을 것이다.
- H_{2.3} : 반덤핑법규에 대한 중요도는 과세당국에 따라 차이가 있을 것이다.
- H_{2.4} : 환율변동에 대한 중요도는 과세당국에 따라 차이가 있을 것이다.
- H_{2.5} : 수입가격규제에 대한 중요도는 과세당국에 따라 차이가 있을 것이다.
- H_{2.6} : 적정현금흐름유지에 대한 중요도는 과세당국에 따라 차이가 있을 것이다.
- H_{2.7} : 자회사 수익성에 대한 중요도는 과세당국에 따라 차이가 있을 것이다.

다국적기업이 이전가격을 설정할 때 고려하는 환경요인은 그 요인을 연구한 학자에 따라 다양하게 나타났으며, 설정요인의 重要度도 시대에 따라 혹은 연구한 학자에 따라 약간의 차이가 있어 왔다. OECD 이전가격지침에 의하면, 과세당국이 고려하여야 할 이전가격설정요인으로 법인세, 관세, 반덤핑법규, 환율, 가격규제, 적정현금흐름 유지, 모기업수준의 자회사 수익성 등 7개 요인을 예시하고 있다.

관세당국과 내국세당국은 각자 자신의 稅收를 최대로 징수하기 위해 자신의 稅目과 관련된 설정요인의 중요도를 더 높게 평가할 경향이 있을 것이다. 또한 조직내 교육프로그램에 의해 일부 설정요인에 대해서는 낮은 중요도를 보일 것이다. 예를 들어, 관세당국의 경우 “관세평가절차는 덤핑 방지를 위해서 사용되어서는 아니 된다”는 WTO 관세평가협정 일반서설(General Introductory Commentary) 때문에 반덤핑관세와 이전가격 평가는 영향성이 없는 것으로 판단할 것이다. 따라서 관세당국과 내국세당국간에는 이전가격설정요인에 대한 인식 차이가 존재할 것으로 예상되어 위와 같은 가설을 설정하였다.

(다) 과세당국간 이전가격 과세방법의 차이 가설

- H₃: 과세당국과 이전가격 과세방법은 관련성이 있을 것이다.
- H_{3.1}: 과세당국과 이전가격 평가의도는 관련성이 있을 것이다.
- H_{3.2}: 과세당국과 산출된 정상가격은 관련성이 있을 것이다.
- H_{3.3}: 과세당국과 이전가격 평가방법은 관련성이 있을 것이다.
- H_{3.4}: 이전가격 평가분야 난이도는 과세당국에 따라 차이가 있을 것이다.

관세당국과 내국세당국의 이전가격 과세방법은 이전가격의 평가의도 또는 산출된 정상가격에서 확연한 차이를 보이지만, 적용요건과 평가방법에 있어서는 유사성이 존재하면서도 구체적인 내용에 있어서는 상이하다.

평가의도와 산출된 정상가격에 있어서, 관세당국은 과세가격을 가급적 높이기

위해서 정상가격을 높게 책정하려고 할 것이고, 그 반면에 내국세당국은 가급적 비용을 축소하여 소득을 높이려 하므로 정상가격을 낮게 책정하려고 할 것이다. 즉, 관세당국과 내국세당국은 이전가격 평가의 출발점인 평가의도에서 서로 상반되어 있어 그 결과물인 정상가격도 고평가되거나 저평가될 것이다.

적용요건과 평가방법은 큰 틀에서 유사한 면을 보이지만 그 구체적인 내용에 있어서는 관세평가세제와 이전가격세제 간에 결정적인 차이가 존재한다. 이전가격과세방법은 양 과세당국 공히 특수관계자 입증, 이전가격거래 입증, 평가방법 순위 준수, 평가방법 적용 등 일련의 유사한 절차를 따라야 하지만 각 절차의 내용은 상이하다. 따라서 과세당국의 이전가격전문가가 인식하는 고난이 이전가격과세분야도 과세당국에 따라 차이가 있을 것이다.

관세당국과 내국세당국의 이전가격 과세방법을 종합해 보면, 관세당국과 내국세당국간에는 평가의도, 산출된 정상가격, 평가방법, 고난이 이전가격과세분야 등에서 차이를 보일 것이 예상되어 위와 같은 가설을 설정하였다.

(2) 과세당국간 이중과세 발생인식 및 이중과세 해결의 필요성과 가능성

최근까지도 관세당국과 내국세당국이 이전가격에 대한 각기 다른 원칙하에 운용되고, 서로 일치하지 않는 과세처분이 있더라도 이를 “이중과세”(double taxation)라고 인식하지 않았었다. J. M. Jovanovich(2002, p.16)에 의하면 관세당국과 내국세당국이 상반된 이익을 추구함으로써 수입자 즉, 납세자는 그 중간에서 “착취”(squeeze)당하고 있다고 하였고, Neville and Harris(2001, p.30)에 의하면 이러한 상황의 납세자를 “이중으로 손해를 보는 납세자”(whipsawed taxpayer)라고 칭하였다. 또한 문상태(2006, p.3)에서도 이를 이중과세라고 표현하지 않고 “두 가지 잣대로 평가하려는 과세당국에 대한 납세자의 불만”정도로 표현하였다.

2006년과 2007년 2차례에 걸쳐 WCO와 OECD가 합동회의를 가진 후 관세평가세제와 이전가격세제의 불일치 문제는 명확히 “과세당국간 이중과세”의 문제로 다루기 시작하였다. 2009년 1월 13일 브뤼셀에서 열린 WCO 제30차 관세평가기술위원회에서는 양 과세당국의 서로 상이한 규정과 공조된 노력의 부재로 이중과세(double taxation)를 야기하고 있다고 하였다¹⁸²⁾.

이처럼 과세당국간 이전가격과세 불일치 문제가 명확히 이중과세의 문제로 변화되고 있는 상황에서, 관세당국과 내국세당국내 이전가격 전문가들이 이중과세의 발생에 대해 어떻게 인지하고 또한 그 이중과세의 해결에 대해서는 어떠한 태도와 어떠한 차이점을 보이는지 파악할 필요가 있다. 따라서 본 연구에서는 과세당국간 이중과세 발생인식 및 이중과세 해결의 필요성과 가능성에 관한 가설을 설정한다.

(가) 과세당국간 이중과세 발생의 인식차이 가설

H₄ : 이중과세 발생 인식은 과세당국 및 이전가격경력에 따라 다를 것이다.

H_{4.1} : 일반적 이중과세 발생 인식 및 극단적 이중과세 발생 인식은 과세당국에 따라 다를 것이다.

H_{4.2} : 일반적 이중과세 발생 인식 및 극단적 이중과세 발생 인식은 이전가격경력에 따라 다를 것이다.

과세당국간 이중과세는 관세 이중과세와 법인세 이중과세 중 하나만 발생하는 “일반적 이중과세”와 둘 다 발생하는 “극단적 이중과세”로 나눌 수 있다. 관세당국이 수입이전가격을 고평가함으로써 발생하는 법인세 이중과세는 수입물품의 판매에는 거의 영향을 미치지 않고 재무상태에는 직접적인 영향을 미칠 것이다. 한편, 내국세당국이 수입이전가격을 저평가함으로써 발생하는 관세 이중과세는 수입물품의 판매에 직접적인 영향을 미치고 업체의 재무상태에는 간접적 영향을 미칠 것이다.

과세당국간 이중과세의 본질적으로 주된 쟁점은 관세부분에 있다. 왜냐하면 다국적기업내에 이전가격거래를 관세조사할 때 신고된 관세의 과세가격이 법인세 목적을 위하여 이미 인정된 이전가격에 기초하고 있는 상황에 직면하는 경우가

182) 그 원문의 내용은 다음과 같다.

Different rules of both agencies and absence of coordinated efforts could also lead to double taxation, which might create barriers to trade and investment against the objectives of international organizations and national governments concerned.

점점 증가하고 있기 때문이다. 물론 이에 대한 반대 의견도 있다. 내국세당국에 서는 관세당국의 조사시기가 자신들의 세무조사 시기보다 너무 빨라 관세당국이 판단한 정상가격을 납세자와의 분쟁을 피하기 위해 인정하는 경우도 있다고 한다. 따라서 관세당국과 내국세당국간에는 과세당국간 이중과세 발생의 인식에 대한 차이가 존재할 것으로 예상되어 위와 같은 가설을 설정하였다.

(나) 과세당국간 이중과세 해결의 필요성과 가능성에 대한 인식차이 가설

H₅ : 이중과세 해결에 대한 인식은 과세당국 및 이전가격경력에 따라 다를 것이다.

H_{5.1} : 이전가격과세 이견경험은 과세당국 및 이전가격경력과 관련성이 있을 것이다.

H_{5.2} : 이중과세 해결의 필요성과 가능성은 과세당국 및 이전가격경력에 따라 다를 것이다.

과세당국간 이중과세 해결에 대한 인식은 관세당국과 내국세당국간에 이전가격과세 異見경험이 있을 때 비롯되며, 이중과세 해결의 필요성과 가능성이 충분히 높다면 과세당국간 이중과세 문제해결은 시기상의 문제일 뿐이다. 향후 관세 평가세제와 이전가격세제간 차이를 줄어줄 방법을 지속적으로 모색한다면 과세당국간 이중과세는 반드시 해결될 것이다.

따라서 관세당국과 내국세당국간에 이전가격과세 異見경험이 있는 지 또는 이중과세 해결의 필요성과 가능성 측면에서 차이를 보이는지 파악해 볼 필요성이 있어 위와 같은 가설을 설정하였다.

(3) 과세당국간 이중과세 해결방안

과세당국간 이중과세 해결방안은 크게 두 가지 측면에서 접근해 볼 수 있다. 먼저, 이전가격 과세를 원인으로 한다는 점에서 “국제 이중과세”와 동일하다. 박

민(1999, p.133)에서는 이전가격으로 인한 국제 이중과세의 문제를 해결하는 방법으로, 분쟁의 발생이전에 사전 합의에 의하여 분쟁의 발생을 방지하는 방법과 이미 발생한 분쟁을 해결하는 방법으로 구분하여 그 해결방안을 모색하고 있다.

또한, 과세당국간 이중과세는 이전가격에 대한 관세당국과 내국세당국의 접근 방법의 차이에서 발생하므로 “관세평가세제와 이전가격세제의 조화문제”이기도 하다. 문상태(2006, pp.152~189)에서는 이전가격과세 조화방안으로 행정적 측면에서의 발전방향과 제도적 측면에서의 발전방향을 제시하고 있다.

따라서 본 연구자는 선행연구를 참고하여 과세당국간 이중과세 해결방안에서 대하여 중복된 조세부담을 조정해주는 방안 5가지와 상이한 이전가격과세 접근 방법을 조화하는 방안 15가지로 나누어 이중과세 해결방안을 제시하고 있다. 그 해결방안의 구체적 방법에 대해서는 관세당국과 내국세당국간에 선호하는 重要度 차이를 나타낼 것으로 추론을 할 수 있어, 이중과세 해결방안의 중요도 차이, 이중과세 조정방안의 중요도 차이 그리고 이전가격과세 조화방안의 중요도 차이 등에 관한 가설을 설정한다.

(가) 과세당국간 이중과세 해결방안의 중요도 차이 가설

H₆ : 이중과세 해결방안은 과세당국 및 이전가격경력에 따라 다를 것이다.

H_{6.1} : 이중과세 해결방안의 중요도는 과세당국에 따라 다를 것이다.

H_{6.2} : 이중과세 해결방안의 중요도는 이전가격경력에 따라 다를 것이다.

과세당국간 이중과세 해결방안은 크게 조정방안과 조화방안으로 대별할 수 있고, 그 조정방안은 과세당국간 이중과세가 발생한 후에 과세당국 상호간에 발생된 관세 이중과세와 법인세 이중과세를 추정·환급해 주는 방안과 과세당국간 이중과세가 발생하기 전에 과세당국이 판단하는 정상가격을 일치시켜주는 방안이 있다. 따라서 과세당국이 관세당국과 내국세당국간 이중과세를 해결하는 방안으로 선택가능한 제안은 그 특성상 크게 세 가지 방향, 즉 사전조정, 사후조정, 또는 과세조화 등을 통해 접근해 볼 수 있다.

관세당국과 내국세당국은 자신들이 추구하는 정책방향 또는 다국적기업에 대한 유리한 과세의 이점을 얻기 위하여, 과세당국간 이중과세 해결방안에 대한 중요도 차이를 보일 것이므로 위와 같은 가설을 설정하였다.

(나) 과세당국간 이중과세 조정방안의 중요도 차이 가설

- H₇ : 이중과세 조정방안은 과세당국 및 이전가격경력에 따라 다를 것이다.
H_{7.1} : 이중과세 사후조정방안의 중요도는 과세당국에 따라 다를 것이다.
H_{7.2} : 이중과세 사전조정방안의 중요도는 이전가격경력에 따라 다를 것이다.

과세당국간 이중과세 조정방안은 前述한 바와 같이 사전조정방안과 사후조정방안으로 구분할 수 있다. 사후조정방안은 관세당국과 내국세당국간에 상호조정하는 방안과 상호합의하는 방안으로 구분되며, 사전조정방안은 ACVA시 APA의 정상가격을 인정하는 방안, APA시 ACVA의 정상가격을 인정하는 방안 그리고 APA와 ACVA를 통합한 공동 APA 프로그램을 도입하는 방안으로 구분된다.

관세당국과 내국세당국은 구체적인 과세당국간 이중과세 조정방안에 대하여 선호하는 중요도 차이가 보일 것이 예상되므로 위와 같은 가설을 설정하였다.

(다) 과세당국간 이전가격과세 조화방안의 중요도 차이 가설

- H₈ : 이전가격과세 조화방안은 과세당국 및 이전가격경력에 따라 다를 것이다.
H_{8.1} : 적용요건 조화방안의 중요도는 과세당국 및 이전가격경력에 따라 다를 것이다.
H_{8.2} : 평가방법 조화방안의 중요도는 과세당국 및 이전가격경력에 따라 다를 것이다.
H_{8.3} : 기타 조화방안의 중요도는 과세당국 및 이전가격경력에 따라 다를 것이다.

과세당국간 이전가격과세 조화방안은 적용요건을 조화하는 방안, 평가방법을 조화하는 방안 그리고 기타 이전가격과세제도를 조화하는 방안으로 나눌 수 있다. 적용요건 조화방안은 특수관계자 범위를 조화하는 방안, 거래상황 검토시 비교가능성 분석방법을 수용하는 방안, 비교가격 10% 범위를 확대하는 방안, 다년간 회계자료를 활용하는 방안 등 4가지이고, 평가방법 조화방안은 제2,3방법과 CUP방법을 조화하는 방안, 제4방법과 RP방법을 조화하는 방안, 제5방법과 CP방법을 조화하는 방안, 거래상황검토시 TNM방법의 대표적 이윤과 조화하는 방안, 거래상황검토시 Berry Ratio법의 대표적 이윤과 조화하는 방안, 그리고 제6방법과 기타 합리적인 방법을 조화하는 방안 등 6가지이며, 기타 조화방안은 가격조정약관 인정 범위에 이전가격조정을 포함하자는 방안, 매입원가의 상한선을 규제하자는 방안, 조사면제 또는 합동조사하자는 방안, 이전가격 정보교환을 활성화하자는 방안, WCO·OECD 등 국제기구와 평가규범 조화를 위하여 업무협조하자는 방안 등 5가지이다.

관세당국과 내국세당국은 구체적인 과세당국간 이전가격과세 조화방안에 대하여 선호하는 중요도 차이가 존재할 것으로 예상되므로 위와 같은 가설을 설정하였다.

3) 변수의 조작적 정의

수입이전가격에 대한 이전가격과세방법은 관세당국과 내국세당국간에 유사점도 있지만 다수의 차이점도 있다. 사실, 관세목적으로 사용되는 평가방법과 법인세목적으로 사용되는 평가방법은 상이한 결과를 산출할 수 있다(CRA, 2006, p.1). 이는 수입이전가격에 대한 과세당국간 상이한 과세방법이 과세당국과 관련성이 있음을 굳이 어려운 통계분석을 하지 않더라도 그 자체로서 증명된다는 의미이다.

따라서 “과세당국과 이전가격 과세방법은 관련성이 있을 것이다”라는 가설 3이 의미가 있는 실증분석이 되기 위해서는 과세당국의 평가방법과 평가분야에 관련된 변수들을 약간 조작할 필요성이 있다. 우선, 이전가격과세 적용요건 분야에서 특수관계가 가격결정에 영향을 미쳤는지 여부를 판단하는 관세당국의 검토는 내

국제당국의 비교가능성이 높은 거래를 선정하는 것과 같은 것으로 간주한다. 그 이유는 양자 모두 특수관계자간 설정된 가격이 이전가격임을 입증하는 툴(tool)에 관한 것이기 때문이다. 두 번째로, 이전가격과세 평가분야에서 관세당국의 제2방법과 제3방법은 내국세당국의 비교가능 제3자가격 방법과 같은 것으로, 관세당국의 제4방법은 내국세당국의 재판매가격방법과 같은 것으로, 관세당국의 제5방법은 내국세당국의 원가가산방법과 같은 것으로, 관세당국의 제6방법은 내국세당국의 기타 합리적인 방법과 같은 것으로 간주하는 것이다. 그 이유는 내국세당국의 정상가격원칙이 관세당국에 의해 평가원칙으로 받아들여진 상황에서 내국세평가방법 중 전통적 거래방법이 거래이익방법보다 관세평가방법에 더 유사하여 위와 같은 관세와 내국세의 평가방법들 간에 유사성을 비교하기 때문이다¹⁸³⁾.

2. 실증분석 개요

1) 표본 선정

본 연구는 다국적기업의 이전가격설정 요인과 기준에 대한 과세당국의 상이한 인식과 수입이전가격에 대한 관세당국간 상이한 과세방법이 발생하고 있음을 실증적으로 검증하고, 이에 따른 관세당국과 내국세당국간 이중과세 인식차이를 분석하여 과세당국간 이중과세 해결방안을 제시하고자 관세당국과 내국세당국 두 집단에 대해 설문조사를 실시하였다. 각 과세당국을 대표하는 응답자는 우리나라 관세청과 국세청에서 이전가격 과세업무를 기획하거나 일선 본부세관과 지방국세청에서 다국적기업의 수입이전가격거래에 대하여 관세와 법인세를 실제로 부과·징수하고 있는 세관공무원과 세무공무원으로서 다국적기업의 이전가격거래에 대한 과세당국의 평가방법을 전문적으로 파악하고 과세당국간 이중과세의 문

183) 실제 많은 이전가격 전문가들(예: Ian Cremer, 문상태)이 제23방법과 CUP방법을, 제4방법과 RP방법을, 제5방법과 CP방법을 비교하여 유사성을 언급하고 있으며, 캐나다인 경우에는 Information Circular 06-1과 Memorandum D13-3-6에서 유사성을 비교하고 있다.

제점을 직접 경험한 전문가이어야 한다. 또한 이전가격거래는 수입기업이 직접투자를 통하여 해외 관계기업을 설립하여야만 비로소 시작할 수 있는 거래형태로 통상적으로 다국적기업이 주도되고 있는데, 우리나라의 경우 그 다국적기업의 한국지사 소재지 대부분은 서울에 있다. 따라서 이 연구의 목적에 맞는 표본을 선정하기 위해서 관세당국의 경우 서울본부세관 심사국 소속직원을 중점적으로, 내국세당국의 경우 서울지방국세청 국제조사국 소속직원을 중점적으로 하여 각 과세당국당 130명씩 총 260명을 대상으로 하였다.

2) 자료수집방법

자료수집은 설문서를 이용한 현장연구를 통하여 약 2개월(2010.2.1~2010.3.26)간 수집하였다. 각 과세당국의 특수성과 응답자에 따라 측정상 오류와 판단 혼란이 발생할 수 있는 변수 확인을 위하여 주요한 설문응답 대상자를 사전에 조사하여 전화인터뷰를 통해 설문서의 용어 수정과 실제 해당 과세당국에서 사용하는 실무용어로 변환한 후, 가급적 직접 방문하여 응답 대상자들에게 직접 배포하고 설문서를 우편 회송하도록 한 결과 총 배포설문 260개 중 159개의 설문서가 회수되었으며 이 중 응답의 성실도가 부족한 4개를 제외한 155개 설문서를 분석에 이용하였다. 설문서의 배부 및 회수현황은 <표 VI-1>과 같다.

<표 VI-1> 설문지의 배부 및 회수현황

구분	배포수	회수수	회수율(%)
세관공무원	130	84	64.62
세무공무원	130	71	54.62
합계	260	155	59.62

3) 설문 구성과 자료 분석방법

과세당국간 이중과세 해결방안을 제시하고자 관세당국과 내국세당국 두 집단에 대하여 동일 내용의 질문을 당해 과세당국에서 주로 사용하는 용어에 맞게

변경하여 질문을 하였고, 그 설문서의 내용은 <표 IV-2>와 같이 구성하였다. 설문지 측정 항목은 가급적 서술하는 내용을 피하고 응답자가 쉽게 응답할 수 있도록 선택형 혹은 5점 리커트 등을 사용하여 응답할 때 부담감이 없도록 배려하였다.

<표 VI-2> 설문지 측정항목의 구성

구분	질문의 초점	문항번호	측정척도
Case ID	관세당국과 내국세당국 구분	구분 배포	선택형
Part I	이전가격설정 기준과 요인	문1, 문2	선택형, 5점 척도
Part II	이전가격과세 의도와 과세방법	문3 내지 문7	선택형, 5점 척도
Part III	이중과세의 발생 인식과 조정방안	문7 내지 문11	5점 척도
Part IV	이전가격과세 조화방안	문12 내지 문17	선택형, 5점 척도
Part V	인구통계학적 특성	문18 내지 문21	선택형

본 실증분석의 자료특성은 빈도분석(Frequency)을 통해 빈도와 비율로써 파악하였고, 이전가격설정요인, 이중과세 인식정도, 이중과세 조정방안의 중요도, 이전가격과세 조화방안의 중요도 등에 대한 차이검증은 독립변수로 사용된 과세당국 및 이전가격경력 변수의 수에 따라 T-검증이나 일원변량분석(Oneway ANOVA)을 통해 유의적 차이를 검증하며, 다중집단간 차이는 각 집단의 분산을 고려하여 등분산이 가정될 경우 집단의 사례가 같거나 또는 다르거나 상관없이 사용할 수 있는 Scheffé나 집단간 차이를 민감하게 구분해 내는 최소유의차(LSD: Least Significant Difference)방식으로 사후검증(Post hoc)하였고, 등분산이 가정되지 않을 경우에는 Tamhane's T2를 사후검증방법으로 활용하였다.

한편 이전가격 설정기준, 과세당국의 평가의도, 산출된 정상가격, 평가방법, 이전가격 과세제도의 이견사례의 유무 등이 과세당국 및 이전가격경력과 관련성이 있는지 파악하기 위해 교차분석(Crosstabs)을 하였으며, 이들 분석에는 사회과학 통계패키지(SPSS Ver.15.0)를 이용하였다.

이상의 분석방법을 가설별로 정리하면 <표 VI-3>과 같다.

〈표 VI-3〉 가설별 척도 및 분석방법

구분	독립변수		종속변수			척도	분석방법		
	변수	변수내용	범주	변수	변수내용				
H1	id2	과세당국	이전가격 설정기준	v1	수입업체의 이전가격설정	명목	χ^2		
H2	2_1	id2	과세당국	이전가격 설정요인	V2_1	관세	5점	t검증	
	2_2				V2_2	법인세	5점		
	2_3				V2_3	반덤핑	5점		
	2_4				V2_4	환율	5점		
	2_5				V2_5	가격규제	5점		
	2_6				V2_6	적정현금흐름	5점		
	2_7				V2_7	자회사 수익성	5점		
H3	3_1	id2	과세당국	이전가격 과세방법	v3	평가의도	명목	χ^2	
	3_2				v4	평가결과	명목		
	3_3				v5	이용한 평가방법	명목		
	3_4				v6	어려운 평가분야	5점	t검증	
H4	4_1	id2/ v21	과세당국/ 심사경력	이중과세 인식정도	v8	일반적 이중과세	5점	t/F검증	
	/2				v9	극단적 이중과세	5점		
H5	5_1	id2/ v21	과세당국/ 심사경력	이중과세 해결	v12	이건경험 여부	명목	χ^2	
	5_2				v15	해결의 필요성	5점		t/F검증
					v16	해결의 가능성	5점		
H6	6_1	id2	과세당국	이중과세 해결방안	v10	대응조정, 사전조정 및 과세조화에 대한 중요도	5점	t/F검증	
	6_2								v21
H7	7_1	id2/ v21	과세당국/ 심사경력	이중과세 조정방안	V11_1,2	사후조정방안 중요도	5점	t/F검증	
	7_2				V11_3 ~5	사전조정방안 중요도	5점		
H8	8_1	id2/ v21	과세당국/ 심사경력	이전가격 과세 조화방안	V17_1 ~4	적용요건 조화방안 중요도	5점	t/F검증	
	8_2				V17_5 ~10	평가방법 조화방안 중요도	5점		
	8_3				V17_11 ~15	기타 조화방안 중요도	5점		

3. 실증연구결과의 분석

1) 표본 특성

연구를 위하여 과세당국에서 이전가격 과세관련 업무에 종사하는 관세공무원과 세무공무원 각각 130명씩을 표본대상으로 하였다. 이에 대하여 159개의 설문서를 얻었지만 응답이 불성실한 4개의 설문지를 제외한 155개 설문지를 실증분석에 최종적으로 이용하였다.

실증분석에 이용된 155개 표본의 일반적 특성을 살펴보면 성별로 관세당국이냐 내국세 당국 모두 남성의 구성비가 더 높지만, 남성의 경우 내국세 당국이 관세당국보다 다소 많고, 여성은 관세당국에서의 비율이 더 높게 구성되어 있다. 연령별로는 관세당국은 30~40대 연령층이 대다수를 차지하지만, 30대 연령층의 경우 관세당국의 구성비가 높고, 40대의 경우에는 내국세 당국의 응답자가 관세당국의 응답자비율보다 높게 구성되었다.

근무경력별로 보면 5년 이상의 근무경력을 가진 응답자가 주류이지만, 5년미만의 응답자는 관세당국에서 내국세 당국의 비율보다 다소 높고, 5~10년미만은 내국세 당국의 응답자가 관세당국보다 다소 높게 구성되어 있다. 한편 이전가격관련 근무경력에 따른 구성비를 보면, 관세당국은 1~3년미만이 가장 많고, 이를 중심으로 3~5년미만, 1년미만의 응답자가 주류를 이루는데 반해 내국세 당국은 1~3년미만 응답자가 관세당국의 구성비보다 훨씬 높게 구성되고, 3~5년미만, 5~10년미만의 응답자가 15%, 9%를 차지하고 있다. 구체적인 구성비는 <표 VI-4>에 나타난 바와 같다.

〈표 VI-4〉 응답자의 인구통계학적 분포

구분		관세당국		내국세당국		전체	
		빈도 (명)	비율 (%)	빈도 (명)	비율 (%)	빈도 (명)	비율 (%)
성별	남자	61	72.62	64	90.14	125	80.65
	여자	23	27.38	7	9.86	30	19.35
연령	20대	1	1.19	3	4.23	4	2.58
	30대	52	61.90	35	49.30	87	56.13
	40대	23	27.38	31	43.66	54	34.84
	50대이상	8	9.52	2	2.82	10	6.45
근무경력	2년미만	4	4.76	1	1.41	5	3.23
	2-5년미만	15	17.86	8	11.27	23	14.84
	5-10년미만	23	27.38	26	36.62	49	31.61
	10-20년미만	28	33.33	24	33.80	52	33.55
	20년이상	14	16.67	12	16.90	26	16.77
이전가격 경력	1년미만	20	23.81	5	7.04	25	16.13
	1-3년미만	28	33.33	39	54.93	67	43.23
	3-5년미만	22	26.19	15	21.13	37	23.87
	5-10년미만	11	13.10	9	12.68	20	12.90
	10년이상	3	3.57	3	4.23	6	3.87
전체		84	100	71	100	155	100

2) 가설검증 결과

(1) 다국적기업의 이전가격 설정기준

가설1은 다국적기업의 이전가격설정기준과 과세당국간 관련성이 있는지를 검증한 것이다. 〈표 VI-5〉에 나타난 바와 같이 교차분석을 통해 χ^2 분석을 한 결과 통계적으로 유의한 정도($p < 0.1$)로 나타났다. 즉, 과세당국에 따라 이전가격설정기준이 다소 다르게 나타나고 있음을 의미하는데, 관세당국은 이전가격설정기준이 시가기준인 경우가 15.48%인데 반해 내국세당국은 8.45%로 관세당국은 시가기준설정이 내국세당국보다 높고, 반면 비시가기준은 내국세당국(91.55%)이 관세당국(84.52%)보다 더 높게 나타났다. 그러나 비시가기준 중에서는 관세당국은 원가기준(54.76%)을 설정하는 경우가 많은데 반해 내국세당국은 원가기준(45.07%)과 협상가격기준(46.48%)에 설정비중이 비슷한 것으로 나타났다.

〈표 VI-5〉 이전가격설정기준과 과세당국간 관련성

이전가격설정기준		과세당국				전체	
		관세당국		내국세당국			
		빈도 (명)	비율 (%)	빈도 (명)	비율 (%)	빈도 (명)	비율 (%)
시가기준		13	15.48	6	8.45	19	12.26
비시가기준	원가기준	46	54.76	32	45.07	78	50.32
	협상가격	25	29.76	33	46.48	58	37.42
	소계	71	84.52	65	91.55	136	87.74
전체		84	100.00	71	100.00	155	100.00
통계치		$\chi^2=5.141^*$ (df=2, p=0.076)					

주) * p<0.1

(2) 다국적기업의 이전가격 설정요인

가설2는 다국적기업의 이전가격설정요인에 대한 중요도 인식이 과세당국에 따라 차이가 있는지 검증하기 위한 것이며, 이전가격 설정요인은 관세, 법인세, 반덤핑법규, 환율, 수입가격규제, 적정현금흐름유지, 자회사수익성 등을 포함하고 있으며, 차이분석결과는 〈표 VI-6〉에 나타난 바와 같다.

표에 나타난 바와 같이 7개 이전가격 설정요인중 중요도가 가장 높은 요인은 국가간 법인세율 및 법규 차이(4.039)이며, 다음은 모기업 수준의 자회사 수익성, 수입국의 관세율 및 관세법규 등의 순으로 나타났다. 반면, 중요도가 가장 낮은 요인은 수입국의 환율변동(2.742)이었으며, 이어 수입국의 수입가격규제, 수입국의 반덤핑 법규 등의 순이었다.

과세당국간 중요도 인식의 차이가 나는 설정요인을 보면, 수입국의 관세율 및 관세법규(p<0.01), 수입국의 반덤핑 법규(p<0.05), 수입국의 환율변동(p<0.01), 수입국의 수입가격규제(p<0.01), 자회사의 적정현금흐름유지(p<0.01) 등의 설정기준의 중요도는 관세당국이 내국세당국보다 더 크고, 반면, 국가간 법인세율 및 법규 차이(p<0.01) 및 모기업 수준의 자회사 수익성(p<0.05)에 대한 중요도는 내국세당국이 관세당국보다 더 중요시하고 있다.

〈표 VI-6〉 이전가격설정요인의 중요도와 과세당국간 관련성

이전가격 설정요인	과세당국별 평균			표준편차		통계량	
	관세 (n=84)	내국세 (n=71)	합계 (n=155)	관세 당국	내국세 당국	t (d.f=153)	p.
수입국의 관세율	3.643	3.183	3.432	0.771	1.046	3.143***	0.002
국가간 법인세율 차이	3.786	4.338	4.039	0.879	0.877	-3.900***	0.000
수입국의 반덤핑법규	3.060	2.676	2.884	0.961	0.922	2.520**	0.012
수입국의 환율변동	3.262	2.127	2.742	0.880	1.055	7.306***	0.000
수입국의 수입가격규제	3.167	2.479	2.852	0.903	0.808	4.955***	0.000
적정현금흐름유지	3.488	3.113	3.316	0.843	0.803	2.823***	0.005
자회사 수익성	3.512	3.859	3.671	0.898	0.990	-2.288**	0.023

주) *** p<0.01, ** p<0.05

(3) 수입이전가격의 평가

가설3_1~가설3_3은 과세당국과 수입이전가격 평가간 관련성이 있는지 검증하기 위한 것이며, 구체적인 관련성은 수입이전가격 평가의도, 정상가격, 수입이전가격의 평가방법 등이 검증 대상이다. 한편 가설3_4와 가설3_5는 수입이전가격의 평가난이도가 과세당국 및 이전가격 심사경력의 각 집단간 차이가 있는지 검증하기 위한 것이다.

(가) 과세당국과 수입이전가격 평가의도간 관련성

이전가격에 의한 수입거래 심사시 평가의도와 과세당국간의 관련성 검증결과, 통계적으로 유의(p<0.01)하게 나타났다. 즉, 관세당국은 수입가격을 높이는 쪽(88.10%)의 비율이 현저히 높은 반면, 내국세당국은 수입가격을 낮추는 쪽(95.77%)의 비율이 현저히 높게 응답하였다. 한편 수입가격과 신고가격을 동일하게 하는 쪽은 관세당국(11.90%)이 내국세당국(4.23%)보다 다소 높게 나타났다.

〈표 VI-7〉 이전가격 평가의도와 과세당국간 관련성

평가의도	과세당국				전체	
	관세당국		내국세당국			
	빈도(명)	비율(%)	빈도(명)	비율(%)	빈도(명)	비율(%)
고평가	74	88.10	0	0.00	74	47.74
저평가	0	0.00	68	95.77	68	43.87
평가의도 없음	10	11.90	3	4.23	13	8.39
합계	84	100.00	71	100.00	155	100.00
통계치	$\chi^2=145.704^{***}$ (df=2, p=0.000)					

주) *** p<0.01

(나) 과세당국과 수입이전가격의 정상가격간 관련성

이전가격에 의한 수입거래 심사결과와 과세당국간의 관련성 검증결과, 통계적으로 유의(p<0.01)하게 나타났다. 즉, 관세당국은 수입신고가격보다 정상가격을 높여 산출(80.95%)하는 비율이 현저히 높은 반면, 내국세당국은 수입신고가격보다 정상가격을 낮게 산출(88.73%)하는 비율이 현저히 높게 나타났다. 한편 과세당국이 판단한 정상가격이 다국적기업 신고한 이전가격과 일치하는 쪽은 관세당국(15.48%)이 내국세당국(11.27%)보다 다소 높게 나타났다.

〈표 VI-8〉 산출된 정상가격과 과세당국간 관련성

구분	과세당국				전체	
	관세당국		내국세당국			
	빈도(명)	비율(%)	빈도(명)	비율(%)	빈도(명)	비율(%)
고평가된 정상가격	68	80.95	0	0.00	68	43.87
저평가된 정상가격	3	3.57	63	88.73	66	42.58
신고가격 = 정상가격	13	15.48	8	11.27	21	13.55
합계	84	100.00	71	100.00	155	100.00
통계치	$\chi^2=123.514^{***}$ (df=2, p=0.000)					

주) *** p<0.01

(다) 과세당국과 이전가격 평가방법간 관련성

이전가격에 의한 수입거래 심사결과, 가장 많이 이용한 평가방법과 과세당국간의 관련성 검증결과, 통계적으로 유의(p<0.01)하게 나타났다. 즉, 관세당국은 제1방법(53.57%)과 제4방법(33.33%)을 가장 많이 이용한 반면, 내국세당국은 거래순이익률방법(73.24%)을 가장 많이 이용하여, 과세당국과 평가방법간에 긴밀한 관련성이 있는 것으로 나타났다.

〈표 VI-9〉 이전가격 평가방법과 과세당국간 관련성

평가방법 (관세당국-내국세당국)	과세당국				전체	
	관세당국		내국세당국			
	빈도(명)	비율(%)	빈도(명)	비율(%)	빈도(명)	비율(%)
제1방법-방법무	45	53.57	0	0.00	45	29.03
제2,3방법-CUP방법	7	8.33	4	5.63	11	7.10
제4방법-RP방법	28	33.33	3	4.23	31	20.00
제5방법-CP방법	3	3.57	3	4.23	6	3.87
제6방법-합리적인 방법	1	1.19	5	7.04	6	3.87
방법무-PS방법	0	0.00	4	5.63	4	2.58
방법무-TNM방법	0	0.00	52	73.24	52	33.55
합계	84	100.00	71	100.00	155	100.00
통계치	$\chi^2=124.431^{***}$ (df=6, p=0.000)					

주) *** p<0.01

(라) 이전가격거래의 고난이 평가분야와 과세당국간 차이

가설3_4는 다국적기업의 이전가격에 의한 수입거래 심사의 어려움이 과세당국에 따라 차이가 있는지 검증하기 위한 것이며, 차이분석결과는 〈표 VI-10〉에 나타난 바와 같다.

표에 나타난 바와 같이 관세당국은 특수관계가 가격에 미치는 영향여부를 판단(4.143)하는 것이 가장 어렵고, 내국세당국은 비교가능성이 높은 거래선정(4.211)이 가장 어려운 것으로 나타났다. 이외에도 관세당국이나 내국세당국 평가

방법 그 자체, 평가방법 우선순위 준수, 특수관계자 입증 순으로 어려움 순위를 나타냈다. 그러나 특수관계자 입증외에는 두 과세당국간 어려움의 차이가 발생하는 평가분야는 나타나지 않았다. 즉, 특수관계자 입증이 두 과세당국 모두 가장 난이도가 낮지만, 내국세당국(2.324)이 관세당국(2.869)보다 특수관계자 입증이 더 쉽다고 평가하였으며, 이는 통계적으로 유의($p < 0.01$)하였다.

〈표 VI-10〉 이전가격거래의 고난이 평가분야와 과세당국간 관련성

수입거래 평가분야 (관세-내국세)	과세당국별 평균			표준편차		통계량		
	관세 (n=84)	내국세 (n=71)	합계 (n=155)	관세 당국	내국세 당국	d.f	t	p.
특수관계 입증	2.869	2.324	2.619	1.117	1.204	153	2.920***	0.004
가격영향 판단- 비교가능성 판단	4.143	4.211	4.174	0.880	0.827	153	-0.495	0.620
평가방법 순위	3.250	3.239	3.245	0.790	0.597	151	0.094	0.924
평가방법 자체	3.417	3.521	3.465	0.921	1.012	153	-0.672	0.502

주) *** $p < 0.01$

(4) 과세당국간 이중과세 발생에 대한 인식

(가) 이중과세 발생인식의 과세당국간 차이

가설4_1은 일반적 이중과세 및 극단적 이중과세의 인식이 과세당국에 따라 다른지 검증하기 위한 것이며, 차이분석결과는 〈표 VI-11〉에 나타난 바와 같다.

먼저 표에 나타난 평균을 보면, 이전가격을 심사하여 관세를 추징한 업체의 수입거래에 대하여 내국세당국에서 그 수입가격 상승분만큼 매입원가를 인정해 주지 않는 경우, 동 업체가 부당한 과세를 부담할 수 있다는 주장에 관세당국 응답자들의 동의하는 정도가 3.583으로 중간을 상회하고, 반면, 이전가격 조사하여 법인세를 추징한 업체(수입가격이 높다고 판단하여 수입정상가격을 낮춤)에 대하여, 관세당국에서 그 정상가격하락을 인정해 주지 않는 경우, 동 업체가 부당한 과세를 부담할 수 있다는 주장에 내국세당국 응답자들의 동의정도는 3.831로 관세당국 응답자들보다 더 높게 동의하고 있다.

한편 이전가격을 심사하여 관세를 추징한 업체의 수입거래에 대하여 내국세당국에서 그 수입가격이 고가수입되었다고 법인세를 추징한다면, 동 업체가 부당한 과세(동일한 수입이전가격에 관세와 법인세 동시추징)를 부담할 수 있다는 주장에 대해서 관세당국 응답자들의 동의하는 정도가 3.940으로 일반적 과세당국간 이중과세 발생인정도보다 더 높게 동의하고 있고 반면, 이전가격을 조사하여 법인세를 추징한 업체(수입가격이 높다고 판단하여 수입정상가격을 낮춤)에 대하여 관세당국에서 그 수입가격이 오히려 높다고 판단하여 수입정상가격을 높여 관세를 추징한다면, 동 업체가 부당한 과세를 부담할 수 있다는 주장에 내국세당국 응답자들의 동의정도는 4.085로 매우 높게 동의하고 있다.

그러나 관세당국이나 내국세 당국 모두 각각의 주장에 대한 동의정도가 높지만 극단적 과세당국간 이중과세 발생 인정도에서는 통계적인 차이가 나타나지 않았고, 일반적 과세당국간 이중과세 발생 인정도에서 유의적인 차이(p<0.1)가 나타났다. 즉, 관세당국에서 정상가격하락을 인정해 주지 않는 경우, 업체가 부당한 과세를 부담할 수 있다는 주장에 대한 내국세당국 응답자들의 동의정도(3.831)가, 내국세당국에서 수입가격 상승분만큼 매입원가를 인정해 주지 않는 경우, 업체가 부당한 과세를 부담할 수 있다는 주장에 대한 관세당국 응답자들의 동의정도(3.583)보다 더 높게 나타났다.

〈표 VI-11〉 이중과세 발생인식의 과세당국간 차이

이중과세 인식	과세당국별 평균			표준편차		통계량	
	관세 (n=84)	내국세 (n=71)	합계 (n=155)	관세 당국	내국세 당국	t (d.f=153)	p.
일반적 이중과세 발생 인정도	3.583	3.831	3.697	0.881	0.910	-1.717*	0.087
극단적 이중과세 발생 인정도	3.940	4.085	4.006	0.961	0.890	-0.961	0.337

주) * p<0.1

(나) 이중과세 발생인식의 이전가격 경력별 집단간 차이

가설4_2는 과세당국간 일반적 이중과세 및 극단적 이중과세 인식이 이전가격

심사·조사 경력별 집단간에 통계적인 차이가 있는지 검증하기 위한 것이며, 차이분석결과는 <표 VI-12>에 나타난 바와 같다.

표에 나타난 바와 같이 일반적 과세당국간 이중과세 발생인정도에서 유의적인 차이($p < 0.01$)가 나타났다. 즉, 1년 미만(3.200) 보다 1-3년 미만(3.851)과 3-5년 미만(3.973)의 심사경력을 가진 집단이 일반적 과세당국간 이중과세 발생인정도가 더 높았으며, 극단적 과세당국간 이중과세 발생인정도에서는 1-3년 미만(4.149)과 3-5년 미만(4.351)의 심사경력을 가진 집단이 5년 이상(3.423)된 집단보다 더 동의정도가 높게 나타났다.

<표 VI-12> 이중과세 발생인식의 이전가격경력별 집단간 차이

이중과세 인식	이전가격경력별 평균				통계량	
	1년미만 (n=25) (a)	3년미만 (n=67) (b)	5년미만 (n=37) (c)	5년이상 (n=26) (d)	F (d.f=3/151)	p.
일반적 이중과세 발생 인정도	3.200	3.851	3.973	3.385	5.912***	0.001
Post hoc	a-b,c				-	
극단적 이중과세 발생 인정도	3.720	4.149	4.351	3.423	7.211***	0.000
Post hoc	b,c-d				-	

주) *** $p < 0.01$

(5) 이전가격과세의 조화방안

(가) 이전가격 과세방법에 대한 異見 여부

내국세당국의 이전가격 과세방법과 관세당국의 이전가격 과세방법에 대한 異見 경험이 각 과세당국과 관련이 있는지 가설5_1을 검증한 결과, 통계적으로 유의($p < 0.01$)하게 나타났다. 즉, 관세당국 응답자들은 내국세 당국의 이전가격세제와 의견을 달리한 경험이 없다는 비율(64.29%)이 높게 나타난 반면, 내국세당국 응답자들은 관세당국의 관세평가세제와 의견을 달리한 경험이 있다는 비율(56.34%)이 높게 나타났다. 이는 이전가격 과세방법에 대한 의견에서 관세당국과

내국세당국 상호간 異見이 없어야 바람직하지만, 관세당국(35.71%)이나 내국세당국(56.34%) 모두 상당한 이견을 가지며, 특히 내국세당국의 이견비율이 더 높다고 할 수 있다.

〈표 VI-13〉 이전가격과세의 불일치 경험과 과세당국간 관련성

구분		과세당국				전체	
		관세당국		내국세당국			
		빈도(명)	비율(%)	빈도(명)	비율(%)	빈도(명)	비율(%)
이전가격과세 불일치 경험여부	없었다	54	64.29	31	43.66	85	54.84
	있었다	30	35.71	40	56.34	70	45.16
	전체	84	100.00	71	100.00	155	100.00
통계치		$\chi^2=6.608^{***}(df=1, Sig.=0.010)$					

주) *** p<0.01

한편, 〈표 VI-14〉에 나타난 바와 같이 세제 의견불일치 경험여부와 이전가격 심사경력간에 관련이 있는지 검증한 결과, 통계적으로 유의(p<0.01)하게 나타났다. 즉, 1년 미만(76.00%) 및 1-3년 미만(65.67%)은 세제의견 불일치의 경험이 없다는 비율이 높게 나타나는 반면, 3-5년 미만(67.57%) 및 5년 이상(61.54%)은 의견불일치 경험이 있다는 비율이 높게 나타났다. 이는 이전가격관련 근무경력에 길면 양 기관의 이전가격과세방법에 대한 이견경험도 많아지는 것으로 볼 수 있다.

〈표 VI-14〉 이전가격과세의 불일치 경험과 이전가격경력별 집단간 관련성

구분		이전가격관련 근무경력				전체	
		1년미만	1-3년미만	3-5년미만	5년이상		
이전가격 과세 불일치 경험	없었다	빈도(명)	19	44	12	10	85
		비율(%)	76.00	65.67	32.43	38.46	54.84
	있었다	빈도(명)	6	23	25	16	70
		비율(%)	24.00	34.33	67.57	61.54	45.16
	전체	빈도(명)	25	67	37	26	155
		비율(%)	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00
통계치		$\chi^2=18.011^{***}(df=3, Sig.=0.000)$					

주) *** p<0.01

(나) 이전가격과세 조화의 필요성과 가능성

(ㄱ) 과세당국간 차이

가설5_2는 이전가격과세 조화의 필요성과 가능성이 과세당국 및 이전가격 심사경력별 집단간 통계적 차이가 있는지 검증하기 위한 것이며, 과세당국별 분석 결과는 <표 VI-15>에 나타난 바와 같다.

먼저 이전가격과세 조화의 필요성(4.232)은 매우 높게 나타나고 조화의 가능성(3.168)은 필요성만큼 높지는 않지만 5점 만점에서 중간을 상회하고 있다.

그러나 이와같은 이전가격과세 조화의 필요성과 가능성은 과세당국에 따라 유의적인 통계적 차이를 보였다. 즉, 이전가격과세 조화의 필요성($p < 0.05$)과 가능성($p < 0.01$) 모두 차이가 나타나고 있는데, 이전가격과세 조화의 필요성과 가능성 모두 관세당국에서 내국세당국보다 더 높게 인식되고 있다.

<표 VI-15> 이전가격과세의 조화에 대한 과세당국간 차이

이중과세 해결	과세당국별 평균			표준편차		통계량	
	관세 (n=84)	내국세 (n=71)	합계 (n=155)	관세 당국	내국 세	t (d.f=153)	p.
필요성	4.369	<u>4.070</u>	4.232	0.708	0.931	2.266**	0.024
가능성	3.405	<u>2.887</u>	3.168	0.983	0.887	3.412***	0.000

주) *** $p < 0.01$, ** $p < 0.05$

(ㄴ) 이전가격 경력별 집단간 차이

이전가격과세 조화의 필요성과 가능성이 이전가격 심사·조사 경력별 집단간 통계적 차이가 있는지 검증한 결과는 <표 VI-16>에 나타난 바와 같다.

즉, 이전가격과세 조화의 필요성($p < 0.01$)은 이전가격 경력별 집단간에 유의적인 차이를 보이지만 이전가격과세 조화의 가능성은 이전가격 경력과 관련 없이 모두 같은 것으로 나타났다. 구체적으로 살펴보면, 이전가격과세 조화의 필요성은 이전가격 경력이 3-5년 미만인 응답자 집단(4.595)이 가장 높고, 이들은 1년 미만, 3년 미만 그리고 5년 이상인 응답집단보다 이전가격과세 조화의 필요성을

더 크게 느끼고 있는 것으로 나타났다.

〈표 VI-16〉 이전가격과세의 조화에 대한 이전가격경력별 집단간 차이

이중과세 해결	이전가격경력별 평균				통계량	
	1년미만 (n=25) (a)	3년미만 (n=67) (b)	5년미만 (n=37) (c)	5년이상 (n=26) (d)	F (d.f=3/151)	p.
필요성	4.080	4.209	4.595	3.923	4.101***	0.008
Post hoc	c-a,b,d				-	
가능성	3.080	3.045	3.486	3.115	1.802	0.149

주) *** p<0.01

(6) 과세당국간 이중과세 해결방안에 대한 중요도

(가) 이중과세 해결방안의 과세당국간 차이

가설6_1은 이중과세 해결방안에 대해 과세당국간 통계적 차이가 있는지 검증하기 위한 것이며, 분석결과는 〈표 VI-17〉에 나타난 바와 같다.

먼저 과세당국간 이중과세 해결방안으로써 그 중요도가 가장 높은 것은 ACVA 또는 APA를 통해 양 과세당국 모두가 인정할 수 있는 정상가격을 사전에 도출해 주는 사전조정(4.006)이었으며, 다음은 이전가격에 대한 관세당국과 내국세당국간 상이한 과세방법을 조화하는 과세조화(3.923), 일방 과세당국에서 정상가격을 조정할 경우 상대방 과세당국에서 그 정상가격을 인정하여 대응조정해주는 사후조정(3.516) 순이었다.

한편 과세당국별로 사후조정 방안을 제외하고 각 해결방안에 대한 중요도 차이를 나타냈다. 즉, 사전조정(p<0.05)과 과세조화(p<0.1)가 과세당국에 따라 유의적인 차이를 보였는데, 사전조정의 경우 내국세당국(4.141) 응답자들이 답한 중요도가 관세당국(3.893)의 그것보다 더 높게 나타난 반면, 과세조화는 관세당국(4.036)의 응답자들이 답한 중요도가 내국세당국(3.789) 응답자들의 중요도보다 더 높게 나타났다.

〈표 VI-17〉 이중과세 해결방안의 과세당국간 차이

이중과세 해결방안	과세당국별 평균			표준편차		통계량		
	관세 (n=84)	내국세 (n=71)	합계 (n=155)	관세 당국	내국세 당국	d.f	t	p.
사후조정	3.536	3.493	3.516	0.937	0.924	153	0.284	0.776
사전조정	<u>3.893</u>	4.141	4.006	0.822	0.616	150	-2.143**	0.033
과세조화	4.036	<u>3.789</u>	3.923	0.842	0.909	153	1.754*	0.081

주) ** p<0.05, * p<0.1

(나) 이중과세 해결방안의 이전가격 경력별 집단간 차이

가설6_2는 이중과세해결방안에 대해 이전가격 심사·조사 경력별 집단간 통계적 차이가 있는지 검증하기 위한 것이며, 분석결과는 〈표 VI-18〉에 나타난 바와 같다.

이전가격 심사경력별 집단간에는 사후조정과 사전조정에 대한 중요도 차이가 없었으며, 과세조화(p<0.05)에 대해서만 유의적인 차이를 보였다. 즉, 과세조화에 대해 이전가격 경력이 1년 미만(3.680)보다 3-5년 미만(4.135)과 5년 이상(4.192)인 응답자들이 더 중요시하였고, 1-3년 미만(3.791)보다 5년 이상(4.192)인 응답자들이 더 중요시 한 것으로 나타났다.

〈표 VI-18〉 이중과세 해결방안의 이전가격경력별 집단간 차이

이중과세 해결방안	이전가격경력별 평균				통계량	
	1년미만 (n=25)	3년미만 (n=67)	5년미만 (n=37)	5년이상 (n=26)	F (d.f=3/151)	p.
사후조정	3.320	3.403	3.676	3.769	1.736	0.162
사전조정	3.840	3.985	3.973	4.269	1.563	0.201
과세조화	<u>3.680</u>	<u>3.791</u>	4.135	4.192	2.761**	0.044
Post hoc	a-c, d / b-d				-	

주) ** p<0.05

(7) 과세당국간 이중과세 조정방안에 대한 중요도

(가) 사후조정방안의 차이

가설7_1은 이중과세 조정방안 중 사후 조정방안이 과세당국 및 이전가격 심사·조사 경력별 집단간에 통계적 차이를 보이는지 검증하기 위한 것이며, 과세당국별 분석결과에는 <표 VI-19>에 나타난 바와 같다.

사후 조정방안 중 상호합의절차 도입(3.755) 방안의 중요도가 높게 조사되었고, 대응조정(3.516)이 뒤를 따른다. 이들 두 가지 사후조정방안은 모두 과세당국간 유의적인 차이를 보이고 있는데, 표에 나타나 바와 같이 대응조정($p < 0.1$) 방안과 상호합의절차 도입($p < 0.05$) 모두 관세당국이 내국세당국보다 더 중요시하고 있다.

<표 VI-19> 사후조정방안의 과세당국간 차이

사후조정방안	과세당국별 평균			표준편차		통계량		
	관세 (n=84)	내국세 (n=71)	합계 (n=155)	관세 당국	내국세 당국	d.f	t	p.
대응조정	3.667	<u>3.338</u>	3.516	0.974	1.170	136	1.879*	0.062
상호합의	3.893	<u>3.592</u>	3.755	0.728	0.950	129	2.184**	0.030

주) ** $p < 0.05$, * $p < 0.1$

한편 사후조정방안이 이전가격 경력에 따른 집단 간에 통계적 차이가 있는지를 검증한 결과, <표 VI-20>에 나타난 바와 같이 이전가격 경력에 따른 사후조정방안의 중요도에 대한 통계적 차이는 나타나지 않아 이전가격 경력과 사후 조정방안에 대한 중요도는 관련이 없게 나타났다.

<표 VI-20> 사후조정방안의 이전가격경력별 집단간 차이

사후조정방안	이전가격경력별 평균				통계량	
	1년미만 (n=25)	3년미만 (n=67)	5년미만 (n=37)	5년이상 (n=26)	F (d.f=3/151)	p.
대응조정	3.520	3.567	3.514	3.385	0.176	0.912
상호합의	3.920	3.776	3.811	3.462	1.433	0.235

(나) 사전조정방안의 차이

가설7_2는 이중과세 조정방안 중 사전 조정방안이 과세당국 및 이전가격 심사·조사 경력별 집단간에 통계적 차이가 있는지 검증하기 위한 것이며, 과세당국별 분석결과는 <표 VI-21>에 나타난 바와 같다.

사전 조정방안 중 공동 APA 프로그램(3.974)의 중요도가 가장 상위를 차지하며, 이어 ACVA시 APA 정상가격 인정, APA시 ACVA 정상가격 인정 등의 순이다. 이들 사전 조정방안은 부분적으로 과세당국간 유의적인 차이를 보이고 있는데, 표에 나타난 바와 같이 ACVA시 APA 정상가격 인정방안은 관세당국과 내국세 당국간에 차이가 나타나지 않았으나, APA시 ACVA 정상가격 인정($p<0.01$) 방안과 공동 APA 프로그램($p<0.05$) 방안은 과세당국간 유의적 차이가 나타났다. 즉, APA시 ACVA 정상가격의 인정방안은 관세당국(3.560)이 내국세 당국보다 더 중요시하는 반면, 공동 APA 프로그램 방안에 대해서는 내국세당국(4.127)이 관세당국보다 더 중요시하고 있다.

<표 VI-21> 사전조정방안의 과세당국간 차이

사전조정방안	과세대상별 평균			표준편차		통계량		
	관세 (n=84)	내국세 (n=71)	합계 (n=155)	관세 당국	내국세 당국	d.f	t	p.
ACVA시 APA 정상가격 인정	3.488	3.563	3.523	0.898	0.890	153	-0.522	0.602
APA시 ACVA 정상가격 인정	3.560	<u>3.028</u>	3.316	0.936	0.828	152	3.750***	0.000
공동 APA 프로그램	<u>3.845</u>	4.127	3.974	0.938	0.773	153	-2.015**	0.045

주) *** $p<0.01$, ** $p<0.05$

한편 사전 조정방안이 이전가격 심사·조사경력에 따른 집단간에 통계적 차이가 있는지를 검증한 결과, <표 VI-22>에 나타난 바와 같이 심사경력에 따른 사전 조정방안의 중요도는 공동 APA 프로그램 방안($p<0.1$)에 대해서만 부분적으로 유의적 차이가 나타났다. 즉, 사후검증결과로 보면, 1-3년 미만과 3-5년 미만

의 이전가격과세 심사경력을 가진 응답자들이 5년 이상의 심사경력을 가진 사람들 보다 공동 APA 프로그램 방안을 더 중요시하고 있다.

〈표 VI-22〉 사전조정방안의 이전가격경력별 집단간 차이

사전조정방안	이전가격경력별 평균				통계량	
	1년미만 (n=25) (a)	3년미만 (n=67) (b)	5년미만 (n=37) (c)	5년이상 (n=26) (d)	F (d.f=3/151)	p.
ACVA시 APA 정상가격 인정	3.520	3.478	3.784	3.269	1.841	0.142
APA시 ACVA 정상가격 인정	3.480	3.224	3.486	3.154	1.175	0.321
공동 APA 프로그램	3.920	4.015	4.189	<u>3.615</u>	2.342*	0.075
Post hoc	b,c-d				-	

주) * p<0.1

(8) 이전가격과세 조화방안에 대한 중요도

(가) 적용요건 조화방안의 차이

(1) 과세당국간 차이

가설8_1은 이전가격과세 조화방안 중 적용요건 조화방안에 대한 중요도가 과세당국 및 이전가격 심사·조사 경력별 집단간에 통계적 차이가 있는지 검증하기 위한 것이며, 과세당국별 분석결과는 〈표 VI-23〉에 나타난 바와 같다.

먼저, 적용요건 조화방안으로 거래상황 검토시 비교가능성 분석방법의 수용(3.523)이 가장 좋은 방안으로 나타났고, 이어 정상가격범위 확대, 다년간 자료 활용 도입 그리고 특수관계자 범위 조화 등의 순으로 나타났다.

적용요건 조화방안 중 거래상황 검토시 비교가능성 분석방법 수용(p<0.01) 및 다년간 자료 활용 도입(p<0.01) 등은 관세당국과 내국세 당국간 중요도의 차이를 보이고 있다. 즉, 다년간 자료 활용 도입방안은 관세당국이 그 중요성을 내국세 당국보다 더 높게 평가하고 있으며 반면, 거래상황 검토시 비교가능성 분석방법

수용방안은 내국세당국이 관세당국보다 더 중요시하고 있는 것으로 나타났다.

〈표 VI-23〉 적용요건 조화방안의 과세당국간 차이

적용요건 조화방안	과세당국별 평균			표준편차		통계량	
	관세 (n=84)	내국세 (n=71)	합계 (n=155)	관세 당국	내국세 당국	t (d.f=153)	p.
특수관계자 범위 조화	3.048	2.873	2.968	0.981	1.068	1.058	0.291
거래상황 검토시 비교 가능성 분석방법 수용	<u>3.345</u>	3.732	3.523	0.898	0.632	-3.137***	0.002
정상가격범위 확대	3.262	3.451	3.348	0.958	0.907	-1.252	0.212
다년간 자료 활용 도입	3.321	<u>2.817</u>	3.090	0.946	1.046	3.150***	0.001

주) *** p<0.01, * p<0.1

(L) 이전가격 경력별 집단간 차이

한편 적용요건 조화방안의 중요도가 이전가격 심사경력별 집단간에 통계적 차이가 있는지 검증한 결과 〈표 VI-24〉에 나타난 바와 같이, 특수관계자 범위 조화방안(p<0.1)에 대해서만 유의적 차이가 나타났는데, 심사경력별로 비교해 보면, 특수관계자 범위 조화방안에 대해서 3-5년 미만(3.324)의 응답자가 1-3년 미만이나 5년 이상의 근무경력을 가진 응답자보다 더 중요시하고 있으며, 거래상황 검토시 비교가능성 분석방법 수용, 정상가격범위 확대 그리고 다년간 자료 활용 도입방안 등은 이전가격 심사경력에 따라 다르게 평가하지 않았다.

〈표 VI-24〉 적용요건 조화방안의 이전가격경력별 집단간 차이

적용요건 조화방안	이전가격경력별 평균				통계량	
	1년미만 (n=25) (a)	3년미만 (n=67) (b)	5년미만 (n=37) (c)	5년이상 (n=26) (d)	F (d.f=3/151)	p.
특수관계자 범위 조화	2.960	<u>2.866</u>	3.324	<u>2.731</u>	2.243*	0.086
Post hoc	c-b,d				-	
거래상황 검토시 비교가능성 분석방법 수용	3.560	3.478	3.730	3.308	1.524	0.211
정상가격범위 확대	3.360	3.358	3.514	3.077	1.116	0.344
다년간 자료 활용 도입	3.200	3.164	2.919	3.038	0.577	0.631

주) ** p<0.05, * p<0.1

(나) 평가방법 조화방안의 차이

(ㄱ) 과세당국간 차이

가설8_2는 이전가격과세 조화방안 중 평가방법 조화방안의 중요도가 과세당국 및 이전가격 심사·조사 경력별 집단간에 통계적 차이가 있는지 검증하기 위한 것이며, 과세당국별 분석결과는 <표 VI-25>에 나타난 바와 같다.

먼저 평가방법 조화방안으로 6방법과 기타 합리적인 방법 조화(3.490)이 가장 상위의 방안으로 나타났고, 이어 거래상황검토시 TNM방법의 대표적 이윤 조화, 2,3방법과 CUP방법 조화 및 4방법과 RP방법 조화 등의 순으로 나타났다.

통계적으로 2,3방법과 CUP방법 조화 및 거래상황검토시 Berry Ratio법의 대표적 이윤 조화방법과 같은 평가방법 조화방안의 중요도가 양 과세당국간 차이가 나타나지 않지만 나머지 평가방법 조화방안의 중요도는 유의적인 차이를 보이고 있다.

즉, 4방법과 RP방법 조화($p < 0.1$), 5방법과 CP방법 조화($p < 0.1$), 거래상황검토시/TNM방법의 대표적 이윤 조화($p < 0.1$) 그리고 6방법과 기타 합리적인 방법 조화($p < 0.1$) 등은 관세당국과 내국세 당국간 중요도의 차이를 보이고 있다. 즉, 4방법과 RP방법 조화, 5방법과 CP방법 그리고 거래상황검토시/TNM방법의 대표적 이윤 조화방안은 관세당국이 그 중요성을 내국세당국보다 더 높게 평가하고 있으며, 반면, 6방법과 기타 합리적인 방법 조화 등은 내국세당국이 관세당국보다 더 중요시하고 있는 것으로 나타났다.

<표 VI-25> 평가방법 조화방안의 과세당국간 차이

평가방법 조화방안	과세당국별 평균			표준편차		통계량	
	관세 (n=84)	내국세 (n=71)	합계 (n=155)	관세 당국	내국세 당국	t (d.f=153)	p.
2,3방법과 CUP방법 조화	3.429	3.479	3.452	0.664	0.714	-0.453	0.650
4방법과 RP방법 조화	3.560	<u>3.324</u>	3.452	0.855	0.732	1.823*	0.070
5방법과 CP방법 조화	3.560	<u>3.310</u>	3.445	0.827	0.785	1.916*	0.057
거래상황검토시 TNM방법 대표적이윤 조화	3.571	<u>3.338</u>	3.465	0.909	0.827	1.659*	0.099
거래상황검토시 Berry Ratio법 대표적이윤 조화	3.274	3.113	3.200	0.841	0.747	1.250	0.213
6방법과 기타 합리적인 방법 조화	<u>3.357</u>	3.648	3.490	0.940	1.016	-1.849*	0.066

주) * $p < 0.1$

(L) 이전가격 경력별 집단간 차이

한편 이전가격과세 평가방법 조화방안의 중요도가 이전가격 심사경력별 집단간에 통계적 차이가 있는지 검증한 결과는 <표 VI-26>에 나타난 바와 같다.

표에 나타난 바와 같이 2,3방법과 CUP방법 조화방법 등 모든 평가방법 조화방안이 이전가격 심사경력별 집단간에 유의적인 차이가 나타나지 않고 있다. 즉, 이전가격 심사경력별 집단 모두 평가방법 조화방안에 대해 동일한 평가를 하고 있음을 의미한다.

<표 VI-26> 평가방법 조화방안의 이전가격경력별 집단간 차이

평가방법 조화방안	이전가격경력별 평균				통계량	
	1년미만 (n=25) (a)	3년미만 (n=67) (b)	5년미만 (n=37) (c)	5년이상 (n=26) (d)	F (d.f=3/151)	p.
2,3방법과 CUP방법 조화	3.520	3.448	3.378	3.500	0.263	0.851
4방법과 RP방법 조화	3.720	3.403	3.459	3.308	1.285	0.281
5방법과 CP방법 조화	3.280	3.448	3.514	3.500	0.463	0.708
거래상황검토시 TNM방법의 대표적 이윤 조화	3.360	3.537	3.514	3.308	0.582	0.627
거래상황검토시 Berry Ratio법의 대표적 이윤 조화	3.240	3.134	3.351	3.115	0.703	0.551
6방법과 기타 합리적인 방법 조화	3.160	3.552	3.514	3.615	1.181	0.319

(대) 기타 과세방법 조화방안의 차이

(ㄱ) 과세당국간 차이

가설8_3은 적용요건 조화방안과 평가방법 조화방안 외에 기타 이전가격 과세방법의 조화방안에 대해 과세당국 및 이전가격 심사·조사 경력별 집단간에 통계적 차이가 있는지 검증하기 위한 것이며, 과세당국별 분석결과는 <표 VI-27>에 나타난 바와 같다.

먼저, 기타 조화방안 중 이전가격과세 조화방안으로 이전가격 정보교환(4.058)

이 가장 상위의 기타 방안으로 나타났고, 이어 외국 또는 국제기구와 업무협조, 상호 조사면제 또는 합동조사, 가격조정약관에 이전가격조정 포함 그리고 매입원가의 상한선 규제 등의 순으로 나타났다.

그러나 기타 조화방안의 경우 양 당국간 통계적 차이가 나타나지 않아 특정 기타조화방안에 대하여 관세당국이나 내국세 당국이 특별히 더 중요시하는 방안은 없는 것으로 나타났다.

〈표 VI-27〉 기타 이전가격과세 조화방안의 과세당국간 차이

기타 조화방안	과세당국별 평균			표준편차		통계량	
	관세 (n=84)	내국세 (n=71)	합계 (n=155)	관세 당국	내국세 당국	t (d.f=153)	p.
가격조정약관에 이전가격 조정 포함	3.214	3.366	3.284	0.970	0.914	-0.997	0.320
매입원가의 상한선 규제	3.333	3.085	3.219	0.910	1.052	1.579	0.116
조사면제 또는 합동조사	3.405	3.507	3.452	0.983	0.998	-0.640	0.522
이전가격 정보교환	4.024	4.099	4.058	0.836	0.636	-0.631	0.528
국제기구와 업무협조	3.643	3.704	3.671	0.845	0.885	-0.440	0.659

(L) 이전가격 경력별 집단간 차이

한편 이전가격과세의 기타 조화방안의 중요도가 이전가격 심사경력별 집단간에 통계적 차이가 있는지 검증한 결과는 〈표 VI-28〉에 나타난 바와 같다.

이전가격심사경력에 따른 집단간 기타 조화방안의 중요도 차이를 보이는 방안은 가격조정약관에 이전가격조정 포함(p<0.05), 매입원가의 상한선 규제(p<0.05) 그리고 상호 조사면제 또는 합동조사(p<0.05) 등이며, 심사경력별로 비교해 보면, 가격조정약관에 이전가격조정 포함 방안에 대해서는 3-5년 미만(3.541)의 응답자가 5년 이상의 근무경력을 가진 응답자보다 더 중요시하고 있으며, 매입원가의 상한선 규제방안에 대해서는 5년 이상(3.692)의 응답자가 3-5년 미만의 근무경력을 가진 응답자보다 더 중요시하고 있고, 상호 조사면제 또는 합동조사 방안에 대해서는 1년 미만(3.640), 1-3년 미만(3.507), 3-5년 미만(3.595)의 응답자가 5년 이상의 근무경력을 가진 응답자보다 더 중요시하고 있다.

〈표 VI-28〉 기타 이전가격과세 조화방안의 이전가격경력별 집단간 차이

기타 조화방안	이전가격경력별 평균				통계량	
	1년미만 (n=25) (a)	3년미만 (n=67) (b)	5년미만 (n=37) (c)	5년이상 (n=26) (d)	F (d.f=3/151)	p.
가격조정약관에 이전가격조정 포함	3.160	3.358	3.541	<u>2.846</u>	3.18**	0.026
Post hoc	c-d				-	
매입원가의 상한선 규제	3.280	3.134	<u>3.000</u>	3.692	2.93**	0.036
Post hoc	c-d				-	
조사면제 또는 합동조사	3.640	3.507	3.595	<u>2.923</u>	3.247**	0.024
Post hoc	a,b,c-d				-	
이전가격 정보교환	3.960	4.000	4.216	4.077	0.828	0.480
국제기구와 업무협조	3.520	3.642	3.919	3.538	1.524	0.210

주) ** p<0.05

(9) 기타 분석

(가) 수입이전가격 과세시 평가방법별 난이도

수입이전가격 과세시 관세당국과 내국세당국의 평가방법의 난이도를 조사한 결과 〈표 VI-29〉에 나타난 바와 같다.

관세당국은 제5방법(4.214)이 가장 어려운 것으로 조사되었고, 이어 제4방법, 제6방법 등의 순으로 나타났으며, 제2방법(3.095)이 상대적으로 가장 난이도가 낮게 조사되었다. 한편, 내국세당국에서는 관세당국의 제2, 3방법에 해당하는 비교 가능 제3차 가격방법(4.183)이 가장 어려운 것으로 나타났고, 이어 이익분할방법, 원가가산방법, 재판매가격방법 등의 순으로 조사되었고, 거래순이익률방법(2.887)은 상대적으로 가장 쉬운 쪽으로 조사되었다.

〈표 VI-29〉 이전가격 과세시 평가방법의 난이도

관세당국			평가방법		내국세당국		
순위	점수	표준편차	관세당국	내국세당국	순위	점수	표준편차
5	3.095	0.845	제2방법	비교가능 제3자가격방법	1	4.183	1.032
4	3.202	0.788	제3방법				
2	3.881	0.870	제4방법	재판매가격방법	4	3.563	0.579
1	4.214	0.808	제5방법	원가가산방법	3	3.746	0.626
3	3.595	0.880	제6방법	기타 합리적인 방법	5	3.127	0.970
-	-	-	-	이익분할방법	2	3.958	0.818
-	-	-	-	거래순이익률방법	6	2.887	0.785

(나) 과세당국간 과세방법 이전사례 발생의 주요 이유

이전가격에 대한 과세방법 이전사유는 주로 양 과세당국이 찾고자 하는 정상가격이 상이(34.29%)하기 때문으로 조사되었다. 관세당국은 주요검토사항이 상이하고, 과세대상이 상이하기 때문에 이전가격 과세방법에 대한 이전사례가 발생하는 것으로 보는 반면, 내국세당국은 평가방법이 상이하고, 이전가격에 대한 정보교환이 없기 때문에 이전가격 과세방법에 대해 이전사례가 발생하는 것으로 보고 있다.

〈표 VI-30〉 이전가격과세에 대한 이전사례의 발생사유

의견불일치 사유	과세당국				전체	
	관세당국		내국세당국			
	빈도(명)	비율(%)	빈도(명)	비율(%)	빈도(명)	비율(%)
정상가격 상이	12	40.00	12	30.00	24	34.29
특수관계자범위 상이	1	3.33	0	0.00	1	1.43
주요검토사항 상이	7	23.33	3	7.50	10	14.29
평가방법 상이	4	13.33	10	25.00	14	20.00
이전가격정보교환부재	1	3.33	8	20.00	9	12.86
과세대상 상이	5	16.67	7	17.50	12	17.14
합계	30	100.00	40	100.00	70	100.00

(다) 과세당국간 과세방법 이견사례 미발생의 주요이유

이전가격 과세방법에 대한 과세당국간 이견이 없는 이유로는 전체적으로 보면 양 과세당국이 서로 다른 사유로 추정하였기 때문(30.23%)으로 조사되었다.

이외에도 관세당국은 내국세당국이 관세당국의 정상가격 인정(36.36%)했기 때문에 의견의 불일치가 없었으며, 내국세당국은 내국세당국에서 추정한 부분에 대하여 심사하지 않았기 때문(41.94%)에 이전가격과세방법에 대한 이견사례가 발생하지 않은 것으로 조사되었다.

〈표 VI-31〉 이전가격과세에 대한 이견사례의 미발생 사유

의견불일치 미발생이유	과세당국				전체	
	관세당국		내국세당국			
	빈도(명)	비율(%)	빈도(명)	비율(%)	빈도(명)	비율(%)
관세당국이 내국세당국의 정상가격 인정	6	10.91	0	0.00	6	6.98
내국세당국이 관세당국의 정상가격 인정	20	36.36	0	0.00	20	23.26
추정사유 상이로 의견 불일치 없었음	18	32.73	8	25.81	26	30.23
상대방 과세당국이 추정한 분야 조사기피	7	12.73	13	41.94	20	23.26
기타 (과세경험 미흡 등)	4	7.27	10	32.26	14	16.28
합계	55	100.00	31	100.00	86	100.00

3) 분석결과의 요약

(1) 가설검증 결과요약

본 연구는 과세당국간 이중과세 해결방안 등에 관한 23개 가설을 검증하였다. 가설검증 결과를 중심으로 분석내용을 요약하면 다음과 같다.

첫째, 가설1의 검증결과, 다국적기업의 이전가격설정기준에 대한 인식과 과세당국

은 관련성이 있으며($p < 0.1$), 관세당국은 이전가격설정기준이 시가기준인 경우가 내국세당국보다 더 많고, 비시가기준은 내국세당국이 관세당국보다 더 높다. 이러한 수치가 의미하는 바는 관세당국이 내국세당국보다 시가기준으로 이전가격을 설정하는 다국적기업을 더 많이 조사한다는 의미로, 관세당국의 기업심사 방식을 이해한다면 당연한 것이다. 관세당국은 이전가격 심사시 시가기준으로 이전가격을 설정한 다국적기업에 대해 제1방법의 가산요소 누락여부를 심사하기 위해 종종 관세조사 대상으로 선정한다.

둘째, 가설2의 검증결과, 수입국의 관세율 및 관세법규($p < 0.01$), 수입국의 반덤핑 법규($p < 0.05$), 수입국의 환율변동($p < 0.01$), 수입국의 수입가격 규제($p < 0.01$), 자회사의 적정 현금흐름유지($p < 0.01$) 등의 설정기준 중요도는 관세당국이 내국세당국보다 더 높고, 반면, 국가간 법인세율 및 법규 차이($p < 0.01$) 및 모기업 수준의 자회사 수익성($p < 0.05$)에 대한 중요도는 내국세당국이 관세당국보다 더 중요시 된다. 또한 이전가격 설정요인 중 중요도가 가장 높은 요인은 국가간 법인세율 및 법규 차이이며, 중요도가 가장 낮은 요인은 수입국의 환율변동이다. 이 가설검증에서 흥미로운 사실은 관세당국에서는 내국세당국보다 관세요인을 중요하게 평가하는 반면, 내국세당국에서는 관세당국보다 법인세요인을 중요하게 평가한다는 사실이다.

셋째, 가설3의 검증결과, 수입이전가격 평가의도($p < 0.01$), 정상가격($p < 0.01$), 수입이전가격의 평가방법($p < 0.01$) 등은 관세당국과 관련성이 있으며, 수입이전가격의 고난이 분야에서는 특수관계자입증($p < 0.01$)이 관세당국간 유의적 차이가 있다. 요약하면, 관세당국은 수입가격을 높이는 쪽의 비율이 높고, 내국세당국은 수입가격을 낮추는 쪽의 비율이 높으며, 관세당국은 수입가격보다 정상가격을 높여 산출하는 비율이 높고, 내국세당국은 수입가격보다 정상가격을 낮게 산출하는 비율이 높으며, 관세당국은 제1방법과 제4방법을, 내국세당국은 거래순이익률방법을 많이 이용한다. 또한 관세당국은 특수관계가 가격에 미치는 영향여부의 판단이 가장 어렵고, 내국세당국은 비교가능성이 높은 거래선정이 가장 어려움을 겪는다.

넷째, 가설4의 검증결과, 극단적 관세당국간 이중과세 발생 인정도는 통계적인 차이가 없고, 일반적 관세당국간 이중과세 발생인정도($p < 0.1$)는 유의적이며, 심사

경력별 집단간에는 모두 유의적인 차이($p < 0.01$)가 있다. 즉, 일반적 과세당국간 이중과세 발생인정도는 내국세당국이 관세당국보다 더 높고, 이전가격 심사경력별 집단별로는 이전가격 심사경력이 1년 미만인 응답자 보다 1-3년미만과 3-5년미만의 심사경력을 가진 집단이 더 높았으며, 극단적 과세당국간 이중과세 발생인정도에서는 1-3년미만과 3-5년미만의 심사경력을 가진 집단이 5년 이상된 집단보다 더 동의정도가 높다.

다섯째, 가설5_1의 검증결과, 내국세 당국의 이전가격세제와 관세당국의 관세평가세제에 대한 이견경험이 각 과세당국과 관련($p < 0.01$)되며, 이전가격 심사경력간에도 관련($p < 0.01$)이 있다. 즉, 관세당국 응답자들은 내국세 당국의 이전가격세제와 의견을 달리한 경험이 없다는 비율이 높고, 내국세당국 응답자들은 관세당국의 관세평가세제와 의견을 달리한 경험이 있다는 비율이 높다. 또한 심사경력별로는 1년미만 및 1-3년미만은 세제의견 불일치의 경험이 없다는 비율이 높고, 3-5년미만 및 5년이상은 의견불일치 경험이 있다는 비율이 높다.

가설5_2의 검증결과, 이전가격과세 조화의 필요성($p < 0.05$)과 가능성($p < 0.01$) 모두 차이가 있으며, 이전가격 경력별로는 이전가격과세 조화의 필요성($p < 0.05$)만 통계적 차이가 있다. 즉, 이전가격과세 조화의 필요성과 가능성 모두 관세당국이 내국세당국보다 더 높게 인식하고, 이전가격과세 조화의 필요성은 이전가격 심사경력이 3-5년미만인 응답자 집단이 1년미만, 1-3년미만 그리고 5년이상인 응답 집단보다 이전가격과세 조화의 필요성을 더 크게 느낀다.

여섯째, 가설6_1의 검증결과, 이중과세 해결방안 중 사전조정($p < 0.05$), 과세조화($p < 0.1$)는 과세당국간 유의적 차이가 있으며, 가설6_2의 검증결과, 이전가격 심사경력별로 과세조화($p < 0.05$)에 대해서만 유의적 차이가 있다. 즉, 사전조정의 경우 내국세당국 응답자들이 관세당국의 중요도보다 더 높고, 과세조화는 관세당국이 내국세당국 보다 더 높으며, 과세조화에 대해 이전가격 심사경력이 1년미만보다 3-5년미만과 5년이상인 응답자들이 더 중요시하고, 1-3년미만보다 5년이상인 응답자들이 더 중요시 한다.

일곱째, 가설7_1의 검증결과, 대응조정($p < 0.1$) 방안과 상호합의절차 도입($p < 0.05$) 모두 관세당국이 내국세 당국보다 더 중요시 하며, 심사경력에 따른 사후조정방안의 중요도 차이는 없다. 사후 조정방안 중 상호합의절차 도입(3.755)의

중요도가 가장 높고, 다음은 대응조정 방안으로 조사되었다.

가설7_2의 검증결과, ACVA시 APA 정상가격 인정방안에 대한 차이는 없고, APA시 ACVA 정상가격 인정($p<0.01$) 방안과 공동 APA 프로그램($p<0.05$) 방안은 과세당국간 차이가 유의적인데, APA시 ACVA 정상가격의 인정방안은 관세당국(3.560)이, 공동 APA 프로그램 방안은 내국세당국(4.127)이 관세당국보다 더 중요시 한다. 또한 이전가격 심사경력에 따라서는 공동 APA 프로그램 방안($p<0.1$)에 대해서만 유의적인데, 1-3년미만과 3-5년미만의 이전가격과세 심사경력을 가진 응답자들이 5년이상의 심사경력을 가진 사람들 보다 공동 APA 프로그램 방안을 더 중요시한다. 한편 사전 조정방안 중 공동 APA 프로그램(3.974)의 중요도가 가장 상위를 차지하며, 이어 ACVA시 APA 정상가격 인정, APA시 ACVA 정상가격 인정 등의 순이다.

여덟째, 가설8_1의 검증결과, 거래상황 검토시 비교가능성 분석방법 수용($p<0.01$) 및 다년간 자료 활용 도입($p<0.01$) 등은 과세당국간 차이가 있는데, 다년간 자료 활용 도입방안은 관세당국이, 거래상황 검토시 비교가능성 분석방법 수용방안은 내국세당국이 관세당국보다 더 중요시 한다. 또한 이전가격 심사경력 별로 보면 특수관계자 범위 조화방안($p<0.1$)에 대해서만 유의적 차이가 있는데, 심사경력별로 3-5년미만(3.324)의 응답자가 1-3년미만이나 5년이상의 근무경력을 가진 응답자보다 특수관계자 범위 조화방안을 더 중요시하고 있다. 한편 적용요건 조화방안으로 거래상황 검토시 비교가능성 분석방법의 수용(3.523)이 가장 상위의 방안으로 나타났고, 이어 정상가격범위 확대, 다년간 자료 활용 도입 순으로 조사되었다.

가설8_2의 검증결과, 4방법과 RP방법 조화($p<0.1$), 5방법과 CP방법 조화($p<0.1$), 거래상황검토시/TNM방법의 대표적 이윤 조화($p<0.1$) 그리고 6방법과 기타 합리적인 방법 조화($p<0.1$) 등은 과세당국간 중요도의 차이가 있는데, 4방법과 RP방법 조화, 5방법과 CP방법 그리고 거래상황검토시/TNM방법의 대표적 이윤 조화방안은 관세당국이, 반면, 6방법과 기타 합리적인 방법 조화 등은 내국세당국이 관세당국보다 더 중요시하고 있다. 한편 이전가격 심사경력별 집단간에는 통계적 차이가 나타나지 않았다. 평가방법 중요도 순위를 보면, 6방법과 기타 합리적인 방법 조화(3.490)이 가장 상위의 방안으로 나타났고, 이어 거래상황검토

시/TNM방법의 대표적 이윤 조화 순으로 조사되었다.

가설8_3의 검증결과, 기타 조화방안의 과세당국간 차이는 나타나지 않았고, 이전가격심사경력에 따라 가격조정약관에 이전가격조정 포함($p<0.05$), 매입원가의 상한선 규제($p<0.05$) 그리고 상호 조사면제 또는 합동조사($p<0.05$) 등에 대한 차이가 나타났는데, 심사경력별로 가격조정약관에 이전가격조정 포함 방안에 대해서 3-5년미만(3,541)의 응답자가 5년이상의 근무경력을 가진 응답자보다 더 중요시하고 있으며, 매입원가의 상한선 규제방안에 대해서는 5년이상(3,692)의 응답자가 3-5년미만의 근무경력을 가진 응답자, 그리고 상호 조사면제 또는 합동조사방안에 대해서는 1년미만(3,640), 1-3년미만(3,507), 3-5년미만(3,595)의 응답자가 5년이상의 근무경력을 가진 응답자보다 더 중요시 한다. 한편 기타 조화방안 중 이전가격과세 조화방안으로 이전가격 정보교환(4,058)이 가장 상위의 기타 방안으로 나타났고, 이어 외국 또는 국제기구와 업무협조, 상호 조사면제 또는 합동조사 순으로 조사되었다.

아홉째, 기타 분석결과, 수입이전가격 과세시 평가방법에서 관세당국은 제5방법이 가장 어려운 것으로 조사되었고, 내국세당국에서는 비교가능 제3자 가격방법이 가장 어렵게 조사되었다.

이전가격 과세방법에 대한 과세당국의 異見사유는 주로 양 과세당국이 찾고자 하는 정상가격이 상이하기 때문이며, 관세당국은 주요 검토사항이 상이하고, 내국세당국은 평가방법이 상이하기 때문에 세제에 대해 이견사례가 발생하는 것으로 보고 있다. 한편 이전가격 과세방법에 대한 과세당국의 異見이 없는 이유로는 양 과세당국이 서로 다른 사유로 추정하였기 때문이며, 관세당국은 내국세당국이 관세당국의 정상가격을 인정했기 때문에, 내국세당국은 내국세당국에서 추정한 부분에 대하여 심사하지 않았기 때문에 이견사례가 발생하지 않은 것으로 조사되었다.

이상의 가설검증 결과를 표로 요약하면 <표 VI-32> 및 <표 VI-33> 과 같다.

〈표 VI-32〉 가설검증결과의 요약(1)

가설	독립변수	종속변수	$\chi^2/t/F$	채택여부	
H1	과세당국	이전가격설정기준	5.141*	채택	
H2	과세당국	2-1	수입국의 관세율 및 관세법규	3.143***	채택
		2-2	국가간 법인세율 및 법규 차이	-3.900***	
		2-3	수입국의 반덤핑 법규	2.520**	
		2-4	수입국의 환율변동	7.306***	
		2-5	수입국의 수입가격규제	4.955***	
		2-6	자회사의 적정현금흐름유지	2.823***	
		2-7	모기업 수준의 자회사 수익성	-2.288**	
H3	과세당국	3-1	수입이전가격 평가의도	145.704***	부분채택
		3-2	수입이전가격의 정상가격	123.514***	
		3-3	수입이전가격의 평가방법	124.431***	
		3-4	특수관계자 입증	2.920***	
			특수관계의 가격영향여부-비교가능성이 높은 거래선정	-0.495	
			평가방법 우선순위 준수	0.094	
			평가방법 그 자체	-0.672	
H4	과세당국	4-1	일반적 과세당국간 이중과세 발생인정도	-1.717*	부분채택
		극단적 과세당국간 이중과세 발생인정도	-0.961		
	심사경력	4-2	일반적 과세당국간 이중과세 발생인정도	5.912***	
		극단적 과세당국간 이중과세 발생인정도	7.211***		
H5	과세당국	5-1	세제의견불일치 경험여부	6.608***	채택
		심사경력	세제의견불일치 경험여부	18.011***	
	5-2	과세당국	이전가격과세 조화의 필요성	2.266**	부분채택
			이전가격과세 조화의 가능성	3.412***	
		심사경력	이전가격과세 조화의 필요성	4.101***	
			이전가격과세 조화의 가능성	1.802	
H6	과세당국	6-1	사후조정	0.284	부분채택
		사전조정	-2.143**		
		과세조화	1.754*		
	6-2	심사경력	사후조정	1.736	
			사전조정	1.563	
			과세조화	2.761**	

주) *** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1

〈표 VI-33〉 가설검증결과의 요약(2)

가설	독립변수	종속변수	$\chi^2/t/F$	채택여부		
H7	7-1	과세당국	대응조정	1.879*	부분채택	
			상호합의절차 도입	2.184**		
		심사경력	대응조정	0.176		
			상호합의절차 도입	1.433		
	7-2	과세당국	ACVA시 APA 정상가격 인정	-0.522		부분채택
			APA시 ACVA 정상가격 인정	3.750***		
			공동 APA 프로그램	-2.015**		
		심사경력	ACVA시 APA 정상가격 인정	1.841		
			APA시 ACVA 정상가격 인정	1.175		
			공동 APA 프로그램	2.342*		
H8	8-1	과세당국	특수관계자 범위 조화	1.058	부분채택	
			거래상황 검토시 비교가능성 분석방법 수용	-3.137***		
			정상가격범위 확대	-1.252		
			다년간 자료활용 도입	3.150***		
		심사경력	특수관계자 범위 조화	2.243*		
			거래상황 검토시 비교가능성 분석방법 수용	1.524		
			정상가격범위 확대	1.116		
			다년간 자료 활용 도입	0.577		
	8-2	과세당국	제2,3방법과 CUP방법 조화	-0.453	부분채택	
			제4방법과 RP방법 조화	1.823*		
			제5방법과 CP방법 조화	1.916*		
			거래상황검토시 TNM방법의 대표적 이윤 조화	1.659*		
			거래상황검토시 BerryRatio법의 대표적이윤조화	1.25		
			제6방법과 기타 합리적인 방법 조화	-1.849*		
		심사경력	제2,3방법과 CUP방법 조화	0.263		
			제4방법과 RP방법 조화	1.285		
			제5방법과 CP방법 조화	0.463		
			거래상황검토시 TNM방법의 대표적 이윤 조화	0.582		
			거래상황검토시 BerryRatio법의 대표적이윤조화	0.703		
			제6방법과 기타 합리적인 방법 조화	1.181		
	8-3	과세당국	가격조정약관에 이전가격조정 포함	-0.997	부분채택	
			매입원가의 상한선 규제	1.579		
			상호 조사면제 또는 합동조사	-0.64		
			이전가격 정보교환	-0.631		
			외국/국제기구와 업무협조	-0.44		
		심사경력	가격조정약관에 이전가격조정 포함	3.18**		
			매입원가의 상한선 규제	2.93**		
			상호 조사면제 또는 합동조사	3.247**		
이전가격 정보교환			0.828			
외국/국제기구와 업무협조			1.524			

주) *** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1

(2) 과세당국간 이중과세 해결방안에 대한 중요도 순위 분석

본 연구에서는 과세당국간 이중과세 해결방안을 이중과세 조정방안 5가지와 이전가격과세 조화방안 15가지로 나누어, 관세당국과 내국세당국의 이전가격 전문가를 대상으로 그 세부 해결방안의 중요도를 분석하였다.

먼저, 과세당국간 이중과세 조정방안에 대한 과세당국의 중요도를 분석한 결과는 <표 VI-34>에 나타난 바와 같다.

<표 VI-34> 과세당국간 이중과세 조정방안 중요도 순위비교

관세당국		과세당국간 이중과세 조정방안	내국세당국	
순위	점수		순위	점수
3	3.667	대응조정	4	3.338
1	3.893	상호합의	2	3.592
5	3.488	ACVA시 APA 정상가격 인정	3	3.563
4	3.560	APA시 ACVA 정상가격 인정	5	3.028
2	3.845	공동 APA 프로그램 도입	1	4.127

과세당국간 이중과세 조정방안에 대한 전체 중요도 평균은 관세당국(3.690)이 내국세당국(3.529)에 비해 약간 높은 편이다. 조정방안 중 관세당국은 상호합의(3.893) 절차 도입을, 내국세당국은 공동 APA프로그램(4.127) 도입을 가장 중요하게 생각하고 있다. 다른 말로 표현하면, 관세당국은 사후조정방안의 일종에 내국세당국은 사전방안의 일종에 상당한 관심을 두고 있다. 이는 내국세당국의 정상가격 조정에 따라 대응 조정을 허용해야 할지 말지 고민하는 관세당국의 입장에서 대응조정으로 발생하는 문제점¹⁸⁴⁾을 내국세당국과 상호합의를 통해 해결하길 원하며, APA를 이미 도입한 내국세당국의 입장에서는 내국세와 관세의 평가상 차이 문제를 공동 APA 프로그램 도입으로 해결하려는 각 과세당국의 입장이 반영된 결과이다. 흥미

184) 관세당국에서 전면적으로 대응조정(corresponding adjustment)을 허용해야 하는 경우에는 수입자가 모든 관련 정보를 기입한 수정 세관신고서(amending customs entry or declaration)와 상향가격조정(upwards price adjustment) 또는 하향가격조정(downwards price adjustment)으로 인한 추가 관세 납부 또는 관세 환급을 세관에 요청하여 관세업무가 무분별하게 혼잡해지는 문제점뿐만 아니라 관세당국이 판단하는 정상가격과 내국세당국이 판단하는 정상가격이 불일치한 경우 조정절차가 없으므로 납세자에게 더 큰 혼란을 제공할 것이다.

로운 사실은 관세당국의 경우 ACVA로 APA의 합의가격을 수용하기 보다는 APA에서 ACVA의 합의가격을 받아들이길 원하며, 내국세당국의 경우 APA로 ACVA의 합의가격을 수용하기 보다는 ACVA에서 APA를 받아들이길 원한다는 것이다. 즉, 양 과세당국 모두 상대방에서 먼저 자신의 납세자와 합의한 가격을 인정해 주길 선호하고 있다.

한편, 과세당국간 이전가격과세 조화방안에 대한 과세당국의 중요도를 분석한 결과는 <표 VI-35>에 나타난 바와 같다.

<표 VI-35> 과세당국간 이전가격과세 조화방안의 중요도 순위비교

관세당국		과세당국간 이전가격과세 조화방안	내국세당국	
순위	점수		순위	점수
15	3.048	특수관계자 범위 조화	14	2.873
9	3.345	거래상황검토시 비교가능성 분석방법 수용	2	3.732
13	3.262	사분위개념을 비교가격 검사에 도입	8	3.348
11	3.321	다년간자료를 비교가격 검사에 도입	15	2.817
6	3.429	제2, 3방법과 CUP방법을 조화하는 방안	6	3.479
4	3.560	제4방법과 RP방법을 조화하는 방안	10	3.324
4	3.560	제5방법과 CP방법을 조화하는 방안	11	3.310
3	3.571	거래상황검토방법과 TNM방법의 대표적 이윤 조화	9	3.338
12	3.274	거래상황검토방법과 Berry Ratio법의 대표적 이윤 조화	12	3.113
8	3.357	제6방법과 기타 합리적 방법을 조화하는 방안	4	3.648
14	3.214	가격조정약관 범위에 이전가격조정을 포함하는 방안	7	3.366
10	3.333	수입물품 원가를 관세가격보다 높을 수 없도록 하는 방안	13	3.085
7	3.405	과세당국간 상호 조사면제 또는 합동조사하는 방안	5	3.507
1	4.024	이전가격 정보교환 협의체를 구성하는 방안	1	4.099
2	3.643	국제기구 등과 평가조화를 위하여 업무협조하는 방안	3	3.704

과세당국간 이전가격과세 조화방안에 대한 전체 중요도 평균은 관세당국(3.423)이 내국세당국(3.382)에 비해 약간 높은 편이다. 양 과세당국 모두가 이전가격과세 조화방안 중 이전가격 정보교환 협의체를 구성하는 방안을 가장 중요하게 생각하였다. 관세당국이 가장 덜 중요하게 생각하는 조화방안은 특수관계자 범위 조화로 나타났으며, 내국세당국이 가장 덜 중요하게 생각하는 조화방안은

다년간 자료를 비교가격 검사에 도입하는 방안으로 나타났다. 이는 관세당국의 경우 내국세당국에 비해 특수관계자 범위가 넓고 특수관계자 입증에 법정 사유만을 충족하면 특수관계자 입증이 충분하므로 내국세당국과 조화하기를 꺼려한다는 의미이며, 내국세당국의 경우 다년간자료 활용하는 방안은 비록 OECD 이전가격지침에 명시되어 있기는 하지만 시장변화가 급격한 경우 등을 제외하고 실제로 아주 소극적으로 활용하는 실태이기 때문에 관세당국에서 다년간자료 활용을 원하지 않는다는 것을 의미한다¹⁸⁵⁾.

지금까지 과세당국간 이중과세 해결방안의 중요도 분석을 종합해 보면, 20가지 과세당국간 이중과세 해결방안 중에서 우선 도입해야 할 방안은 “양 과세당국이 그 인식에 있어서 차이가 거의 없어야 하며” 동시에 “양 과세당국 모두가 중요하게 인식하여야 하는 방법”이어야 할 것이다. 이전가격과세 조화방안 중 이전가격 정보교환 협의체를 구성하는 방안, 국제기구 등과 평가조화를 위하여 업무 협조하는 방안, 제2, 3방법과 CUP방법을 조화하는 방안 순으로 최우선 도입하고¹⁸⁶⁾, 과세당국간 이중과세 조정방안 중 ACVA시 APA 정상가격을 인정하는 방안과 이전가격과세 조화방안 중 과세당국간 상호 조사면제 또는 합동조사하는 방안, 제6방법과 기타 합리적 방법을 조화하는 방안, 거래상황 검토방법과 TMN 방법의 대표적 이윤을 조화하는 방안 등이 2순위로 도입하여야 할 것으로 조사되었다¹⁸⁷⁾.

185) 실제 미국 내국세당국의 경우 비교가능제3자가격방법에서는 일반적으로 여러 사업연도의 자료를 사용하지 않는다(김준석·한인철, 2009, p.951).

186) 최우선적으로 도입하고자 하는 과세당국간 이중과세 해결방안은 <표 IV-33> 및 <표 IV-35> 을 보면 알 수 있듯이 양 과세당국간 인식의 차이가 거의 없으면서 동시에 양 과세당국 모두가 중요하게 인식하는 변수이다.

187) 2순위로 도입하고자 하는 과세당국간 이중과세 해결방안은 <표 IV-33>, <표 IV-34> 및 <표 IV-35> 를 보면 알 수 있듯이 양 과세당국간 인식의 차이가 거의 없으나 다른 해결방안에 비해 상대적 중요도가 약간 떨어지는 변수이다.

V. 要約 및 結論

1. 연구요약

관세당국과 내국세당국이 다국적기업의 이전가격설정을 부정하며 찾고자 하는 정상가격의 개념은 결코 경제학에서 말하는 완전경쟁 균형가격일 것을 요구하는 것이 아니라, 비교를 통해 국제거래 상대방, 국제거래 대상물, 그리고 국제거래 상황의 차이가 반영되어 실제 나타날 것으로 간주되는 가격을 합리적으로 도출해 나가는 것이라고 할 수 있다.

다국적기업의 본사와 자회사간 또는 산하 자회사간에 설정된 이전가격을否認하고 과세당국이 새로이 산출하는 정상가격은 여러 국가에서 활동하는 특수관계 기업들의 수입가격과 매입비용 그리고 그 외의 과세소득 대부분을 결정하기 때문에 납세의무자와 과세당국 모두에게 중요한 문제이지만, 최근까지 한 국가내에서 이전가격으로 발생하는 “과세당국간 이중과세” 문제는 고려되지 않았다. 단지, 지금까지의 연구의 대부분은 이전가격으로 발생하는 국제 이중과세 문제에 초점을 맞추어 왔다. 왜냐하면 국제 이중과세 문제는 어느 한 국가에서 이전가격 조정에 따라 다른 국가에서 그에 따른 대응조정을 동의하지 않는다면, 다국적기업은 동일한 과세소득에 대해 이중과세를 부담하게 된다는 국제적 인식이 있었기 때문이다. 그러나 사실은 한 국가 내에서도 어느 한 과세당국의 이전가격 조정이 곧바로 다른 과세당국의 대응조정이 없다면, 다국적기업은 동일한 수입물품 이전가격 거래에 대하여 필연적으로 이중과세를 부담하게 된다.

실제 과세당국에서 이전가격 과세업무를 담당하는 이전가격전문가의 과세당국간 이중과세 발생 동의정도를 5점 尺度로 조사해 본 결과, 관세 이중과세와 법인세 이중과세 중 하나만 발생하는 일반적 이중과세의 경우 관세당국은 3.583의 동의정도를 보였고 내국세당국은 3.831의 동의정도를 보여, 비교적 높게 과세당국간 이중과세 발생에 대해 동의하였다. 더욱이 관세 이중과세와 법인세 이중과세

가 동시 발생하는 극단적 이중과세의 경우에는 관세당국은 3.940의 동의정도를, 내국세당국은 4.085의 동의정도를 보여 상당히 높게 과세당국간 이중과세 발생에 대해 인정하였다. 2006년과 2007년 2회에 걸친 WCO와 OECD간 합동 컨퍼런스는 관세평가세제와 이전가격세제의 불일치 문제를 명확히 “과세당국간 이중과세”의 문제로 인식하는 계기를 제공하였다. 2009년 1월 13일 벨기에 브뤼셀에서 열린 WCO 제30차 관세평가기술위원회에서는 두 정부기관의 서로 다른 규정과 공조된 노력의 부족으로 국제이전가격 거래를 하는 다국적기업에 과세당국간 이중과세의 문제를 발생시킬 수 있다고 하였다.

과세당국간 이중과세 발생의 근본적 원인은 국제거래에 있어서 부과·징수되는 관세액의 크기와 법인세액의 크기가 반비례하기 때문이다. 이러한 관세액의 크기와 법인세액의 크기가 반비례하는 관계는 관세와 법인세를 관장하는 관세당국과 내국세당국의 稅收 이익에도 반비례하는 관계로 이어져, 각 과세당국이 자신의 세수를 최대화 하고자 한다면 과세당국간 이중과세는 필연적으로 발생할 수밖에 없다. 여기에 추가하여 다국적기업의 이전가격설정에 대해 과세당국간에 인식의 차이가 있다면 관세당국과 내국세당국간 공조된 협력과 공동 접근이 어려워지게 되어, 이 또한 과세당국간 이중과세 발생 원인으로 작용하게 된다.

실증분석의 결과, 다국적기업의 이전가격 설정기준과 설정요인에 대한 각 과세당국의 인식은 차이를 보였다. 또한 실제로 과세당국은 자신의 稅收를 최대화 하고자 하였는데, 관세당국은 수입이전가격을 고평가하려고 하였고 반면 내국세당국은 저평가하려고 하였다. 그 산출된 정상가격에서도 관세당국은 고평가된 정상가격을, 내국세당국은 저평가된 정상가격을 보여, 국제이전가격 거래를 하는 다국적기업은 과세당국간 이중과세를 부담할 수밖에 없다.

과세당국간 이중과세를 해결하는 방안은 과세당국간 이중과세를 조정하는 방안과 과세당국간 이전가격과세를 조화하는 방안으로 나누어 제시할 수 있다. 과세당국간 이중과세는 국제 이중과세와 마찬가지로 이전가격을 원인으로 한 이중과세이므로, 국제 이중과세 조정방안을 과세당국간 이중과세 조정방안으로 충분히 원용할 수 있는 반면, 一國내 관세당국과 내국세당국간 국제이전가격에 대한 과세 접근방법이 상이하여 발생하는 이중과세이기 때문에 국제 이중과세 조정방안은 달리 양 과세당국간에 국제이전가격에 대한 과세를 조화하는 방안이 도입

되어져야 한다.

구체적인 과세당국간 이중과세 조정방안은 다국적기업의 국제이전가격 거래로 인하여 이미 발생된 관세와 법인세의 이중과세를 어떻게 更正하여 추징·환급할 것인가 하는 사후조정방안과 양 과세당국간에 정상가격의 합의를 통해 미연에 과세당국간 이중과세를 발생하지 않도록 하는 사전조정방안으로 분류할 수 있다. 관세당국과 내국세당국간에 대응조정하거나 상호합의절차를 도입하는 것은 사후 조정방안의 일종이고, APA에서 승인된 정상가격을 ACVA 심사시 인정하거나 ACVA에서 승인된 정상가격을 APA 심사시 인정하는 것 또는 APA와 ACVA를 통합한 공동 APA 프로그램을 도입하는 것은 사전조정방안의 일종이다.

과세당국간 이중과세 조정방안에 대하여 5점 尺度로 실증분석해 본 결과, 관세당국은 상호합의절차 도입에 3.893, 공동 APA 프로그램에 3.845, 대응조정에 3.667, APA시 ACVA 인정에 3.560, ACVA시 APA 인정에 3.488의 중요도를 보였고, 내국세당국은 공동 APA 프로그램 도입에 4.127, 상호합의절차 도입에 3.592, ACVA시 APA 인정에 3.563, 대응조정에 3.338, APA시 ACVA 인정에 3.028의 중요도를 보였다. 이중과세 조정방안의 중요도를 종합해 보면, 관세당국은 사후조정방안을 상대적으로 선호하였고, 내국세당국은 사전조정방안을 상대적으로 선호하였다. 이는 내국세당국의 정상가격 조정에 따라 대응조정을 허용해야 할 것인지 여부를 검토하는 관세당국의 입장에서 대응조정으로 발생하는 문제점을 내국세당국과 상호합의를 통해 해결하길 원하며, APA를 일찍이 도입한 내국세당국의 입장에서는 법인세와 관세의 평가상 차이 문제를 공동 APA 프로그램 도입으로 어느 정도 납세자의 요구를 무마하려는 각 과세당국의 의도가 반영된 결과이다.

한편, 과세당국간 이전가격과세 조화방안은 조화할 수 있는 평가분야에 따라 적용요건을 조화하는 방안, 평가방법을 조화하는 방안, 그리고 기타 이전가격과세를 조화하는 방안으로 분류하였고, 각 방안의 구체적 내용에 대해서도 자세히 제시하였다. 양 과세당국의 이전가격 전문가들이 이전가격 과세업무 중 가장 어렵게 생각하는 평가분야는, 관세당국의 경우 특수관계가 가격에 영향을 미쳤는지 여부를 판단하는 것이고 내국세당국의 경우는 비교가능성을 분석하는 것이다. 가장 덜 어려운 평가분야는 양 과세당국이 공히 특수관계자를 입증하는 것이라고

하였다. 평가방법 자체는 내국세당국이 관세당국보다 약간 어렵게 느꼈으며, 평가방법의 순위준수에 있어서는 관세당국이 내국세당국보다 약간 더 어렵게 인식하였다. 평가방법의 난이도에서는 관세당국의 경우 제5방법을 가장 어렵게 인식하였으며 다음으로 제4방법, 제6방법, 제3방법, 제2방법 순으로 어려움의 순위를 보였다. 내국세당국은 관세당국과 정반대로 비교가능제3자가격방법이 가장 어렵다고 답했으며, 그 다음으로 이익분할방법, 원가가산방법, 재판매가격방법, 기타 합리적인 방법, 거래순이익률방법 순으로 어려움의 순위를 보였다.

이러한 국제이전가격에 대한 과세의 적용요건과 평가방법 등의 측면에서 관세 평가세제와 이전가격세제간 차이를 이어줄 방안이 검토되어야 하며, 그 구체적인 내용을 제시해보면, 먼저 특수관계자 범위를 조화하는 방안, 둘째 거래상황 검토시 내국세당국의 비교가능성 분석방법을 수용하는 방안, 셋째 비교가격기준 10% 정상가격범위 대신에 내국세당국의 사분위범위를 도입하는 방안, 넷째 비교가격 검토시 내국세당국의 다년간자료 활용을 도입하는 방안, 다섯째 제2, 3방법과 CUP방법을 조화하는 방안, 여섯째 제4방법과 RP방법을 조화하는 방안, 일곱째 제5방법과 CP방법을 조화하는 방안, 여덟째 거래상황 검토시 대표적인 이윤과 TNM방법의 대표적인 이윤을 조화하는 방안, 아홉째 거래상황 검토시 대표적인 이윤과 Berry Ratio법의 대표적인 이윤을 조화하는 방안, 열번째 제6방법과 기타 합리적인 방법을 조화하는 방안, 열한번째 이전가격조정을 관세당국에서 인정하는 방안, 열두번째 특수관계자간 수입물품 원가를 관세가격보다 높을 수 없도록 법규화하는 방안, 열세번째 중복조사를 받지 않도록 조사면제 또는 합동조사하는 방안, 열네번째 이전가격 정보교환 협의체를 구성하는 방안, 마지막으로 국제기구 등과 관세·내국세 평가규범이 조화되도록 업무 협조하는 방안 등이다.

과세당국간 이전가격과세 조화방안에 대한 실증분석의 결과, 관세당국은 이전가격 정보교환 협의체를 구성하는 방안에 4.024의 중요도를, 국제기구 등과 평가조화를 위하여 업무 협조하는 방안에 3.643의 중요도를, 그리고 거래상황검토 방법과 TNM방법의 대표적 이윤 조화에 3.571의 중요도를 보여 “기타 이전가격과세 조화방안”과 “평가방법 조화방안”에 상대적 중요도를 보였다. 내국세당국은 이전가격 정보교환 협의체를 구성하는 방안에 4.099의 중요도를, 거래상황검토시 비교가능성 분석방법 수용에 3.732의 중요도를, 그리고 국제기구 등과 평가조화

를 위하여 업무 협조하는 방안에 3.704의 중요도를 보여, “기타 이전가격과세 조화방안”과 “적용요건 조화방안”에 상대적 중요도를 보였다. 이는 양 과세당국 모두가 실제적 평가규범의 조화보다는 과세당국간 긴밀한 공감대 형성을 더 중시한다는 것을 의미한다. 즉, 국내적 수준에서는 관세당국과 내국세당국간에 한층 더 많은 이전가격 정보교환이 이루어지길 희망하며, 국제적 수준에서는 WCO와 OECD를 통해 관세당국과 내국세당국간 공조된 접근을 희망한다는 것이다.

과세당국간 이중과세 해결방안으로 이전가격 전문가가 중요도를 높게 평가한 방법들은 실제 주요국의 과세당국간 이중과세 해결책으로 사용하고 있는 조세제도이다. 영국의 경우 내국세당국의 이전가격조정에 대해 관세당국에서 대응조정을 하고 있고, 미국과 호주의 경우 APA에서 납세자간 합의시 관세당국의 참여를 허용하는 동시에 그 합의된 정상가격을 관세당국이 인정하여 관세를 추정하거나 환급하고 있으며, 캐나다는 APA에서 합의된 정상가격이 수입가격을 상향조정할 경우 관세당국이 인정하고 있다. 또한 이전가격과세 조화방안에 있어서는 당해 모든 국가가 양 과세당국간 이전가격정보를 적극적으로 교환 또는 공유하고 있으며, 특히 이들 국가들은 WCO, OECD 등 국제기구와 긴밀한 업무협조로 관세와 내국세간 평가규범의 조화에 선도적인 역할을 하고 있다.

2. 연구시사점

본 연구는 설문조사와 가설검증의 결과를 토대로 다음과 같은 과세당국간 이중과세 해결방안에 대한 전략적 시사점을 제시할 수 있다.

먼저, 관세당국과 내국세당국은 다국적기업의 이전가격설정기준에 대한 인식을 달리하는 것으로 나타났다. 이는 관세당국의 경우 이전가격을 시가기준으로 설정한 다국적기업에 대해서도 적극적으로 관세조사를 하여 정상가격에 포함되어야 할 제1방법의 가산요소 적발에 주력하고 있다면, 내국세당국의 경우는 주로 비시가기준으로 이전가격을 설정한 다국적기업에 대하여 자신이 판단한 정상가격과 비교하는 세무조사에 주력한다고 볼 수 있다. 또한 이는 내국세당국이 판단한 정

상가격을 관세당국의 정상가격으로 충분히 수용할 수 있다는 것을 의미하기도 한다. 부연하자면 관세당국은 CUP방법, RP방법, CP방법, PS방법 또는 TNM방법에 기초한 내국세당국의 정상가격을 제1방법 내지 제3방법으로 수용할 여지가 있다는 것이다.

둘째, 관세당국은 주로 법인세와 관세요인 때문에 다국적기업이 이전가격을 설정하는 것으로 파악하는 반면, 내국세당국은 주로 법인세와 모기업수준의 자회사 수익성 요인 때문에 다국적기업이 이전가격을 설정하는 것으로 인식하고 있다. 이는 과세당국간에 다국적기업이 어떤 설정요인에 의하여 이전가격을 설정하는지 그 인식이 다르다는 것으로, 과세당국간 이중과세 해결방안을 근본적으로 모색하기 위해서는 그 요인 인식을 어느 정도 동일하게 하는 전략이 요구된다. 특히, 내국세당국의 관세요인에 대한 인식을 높여주는 이전가격 공동 교육프로그램이 과세당국에 도입되어야 할 것이다.

셋째, 실제로 관세당국은 수입이전가격을 고평가하려고 하는 반면, 내국세당국은 수입이전가격을 저평가하려고 하였다. 이는 수입이전가격 거래를 하는 다국적기업은 양 과세당국에서 조사를 받는다면 필연적으로 과세당국간 이중과세를 부담한다는 의미로, 과세당국간 이중과세를 방지하기 위해서는 이중과세 조정방안과 이전가격과세 조화방안이 반드시 도입할 필요성이 있다.

넷째, 관세당국과 내국세당국은 이중과세 인식에 있어서 관세와 법인세 중 하나의 이중과세가 발생하는 일반적 이중과세에 대해서는 차이를 보였지만 하나의 수입이전가격거래에 대해 관세 이중과세와 법인세 이중과세가 동시에 발생하는 극단적 이중과세에 대해서는 차이를 보이지 않았다. 실무적으로 과세당국간 이중과세의 본질적으로 주된 쟁점은 관세부분에 있음에도 불구하고, 관세당국이 내국세당국보다 일반적 이중과세 발생 인정도가 확연히 낮다는 것은 문제이다. 장기적으로 관세당국은 과세당국간 이중과세 발생인식을 제고하고 그 이중과세를 해결하는 특별한 전략과 절차를 모색할 필요가 있다. 단기적으로 관세당국은 내국세당국이 과세당국간 이중과세 조정방안으로서 중요도를 높게 평가하는 공동 APA 프로그램 도입에 좀 더 적극적일 필요가 있다.

마지막으로, 과세당국간 이중과세 해결방안으로서 우선적으로 도입해야 할 방안은 양 과세당국 모두가 중요하게 인식하면서 동시에 그 인식의 차이가 거의

없는 방법이어야 한다. 그 구체적인 방법으로는 이전가격 정보교환 협의체를 구성하는 방안, 국제기구 등과 평가조화를 위하여 업무 협조하는 방안, 관세당국의 제2, 3방법과 내국세당국의 CUP방법을 조화하는 방안 순으로 최우선 도입하고, ACVA시 APA 정상가격을 인정하는 방안, 과세당국간 상호 조사면제 또는 합동 조사하는 방안, 제6방법과 기타 합리적 방법을 조화하는 방안 및 거래상황 검토 방법과 TMN방법의 대표적 이윤을 조화하는 방안 등을 2순위로 도입하여야 할 것이다.

3. 연구한계 및 향후 연구방향

본 연구는 다국적기업이 국제이전가격에 의한 수입거래로 부담하게 되는 과세당국간 이중과세에 대하여 해결방안을 제시하고자 문헌연구와 실증분석을 실시하였으나, 편의적 추출방법에 의해 납세의무자를 배제하고 양 과세당국만을 표본으로 추정되었다는 점에서 한계가 있다. 이는 관세당국의 경우 수입가격을 높게 평가하여 관세수입을 올리려 하고 내국세당국의 경우 수입가격을 낮게 평가하여 과세소득을 높게 하려는 양 과세당국의 이전가격 과세실태가 실제로 국제거래에서 발생하는가에 대한 호기심을 느낀 연구자가 양 과세당국의 견해만을 의도적으로 연구의 중심에 둔 때문이다.

현재까지 이전가격 과세는 주로 내국세당국이 판단하는 정상가격과 납세의무자가 판단하는 정상가격간의 괴리를 축소하여 납세협력비용을 줄이고자 하는 방향으로 발전되어 왔던 측면이 있었다. 앞으로는 그러한 방향에 추가하여 관세당국이 판단하는 정상가격과의 괴리도 축소하여야만 과세당국간 이중과세를 완전하게 해결할 토대가 마련될 것이다. 따라서 향후 연구 과제를 살펴보면 다음과 같다.

첫째, 양 과세당국의 과세당국간 이중과세에 대한 인식뿐만 아니라 납세의무자의 과세당국간 이중과세에 대한 인식을 연구할 필요가 있다. 실제 이중과세를 부담하는 것은 국제이전가격설정에 의해 수입 거래한 다국적기업으로, 이들이 제시

하는 과세당국간 이중과세 해결방안은 상당히 중요할 것이다.

둘째, 관세당국과 내국세당국은 국제이전가격에 대한 상반된 과세 시각을 갖고 있으나 본질적으로 정확한 세수 징수라는 같은 목적을 갖고 있으므로, 양 과세당국이 상호 만족할 수 있는 정상가격산출방법 등을 지속적으로 발굴하는 연구가 수행되어야 할 것이다.

끝으로, 최근 들어 다국적기업의 주 거래대상인 권리사용료(royalties and license fees)에 대한 양 과세당국의 정상가격산출방법과 이와 관련된 과세당국간 이중과세 해결방안 등을 연구해 보는 것도 좋은 연구방향이 될 것이다.



참 고 문 헌

1. 국내문헌

1) 단행본

- 관세평가분류원, 『관세평가와 이진가격 논의 동향』, (주)협동문고, 2010, pp.21-125
- 관세청, 『알기쉬운 관세심사제도 해설』, 관세청, 2005, p.18
- 국세청, 『2008 APA 연차보고서』, 국세청 국제조세관리관, 2009.
- 김기인, 『관세평가정해』, 한국관세무역개발원, 2009, pp.10-349.
- 김영근, 『국제거래조세』, 세경사, 2001, pp.408-488.
- 김준석·한인철, 『국제조세 실무』, 삼일인포마인, 2009, pp.578-951
- 박정수, 『주요국의 조세제도 - 영국편』, 한국조세연구원, 2004.
- 박종수, 『이진가격 사전합의(APA)에 관한 조세법제 연구』, 한국법제연구원, 2003.
- 손윤환, 『국제조세의 이론과 적용』, 조세통람사, 1995, pp.3-463
- 안세영, 『다국적기업 경제학』, 박영사, 1998, pp.17-34
- 이경근, 『국제조세조정에 관한 법률의 이론과 실무』, 세경사, 1998, pp.43-202
- 이용섭, 『국제조세』, 세경사, 2005, pp.86-658
- 임승순, 『조세법』, 박영사, 2001, pp.533-981
- 장덕렬, 『미국세무의 이론과 실제 -해외진출기업의 종합세무 GUIDE-』, 조세통람사, 1993.
- 정정식, 『기획심사(I) : 관세평가』, 관세국경관리연수원, 2009, pp.73-181.
- 한상국·박훈, 『조세구제제도의 개선방안에 관한 연구』, 2005, p.23.
- 황하현, 『재정학강의』, 박영사, 1994, pp.200-208.

2) 논문 및 자료

- 관세청, 「과세가격 사전약정제 도입계획」, 『관세청 심사정책국』, 2007.
- 관세청, 「외국인투자기업의 경영지원을 위한 이전가격과 관세평가의 조화 및 개선방안」, 『관세청』, 2008.
- 권의만, 「다국적기업의 이전가격과 조세문제」, 『한국조세연구』, 제2권, 한국조세학회, 1986.
- 김광윤, 「國際移轉價格稅制의 現況과 發展方向研究」, 『세무학연구』, 제6호, 1995, pp.5-22.
- 김춘원, 「한국기업들의 수출이전가격 결정요인」, 『한양대학교 대학원 박사학위 논문』, 1999.
- 나성길, 「국제물품거래에서 활용되는 특수관계자간 국제거래에 관한 세무관리상의 제문제 및 개선방안 모색」, 한국관세포럼, 『관세무역연구』, 제3권, 2003.
- 류지호, 「다국적기업의 대체가격결정에 관한 실증연구」, 『충남대학교 대학원 박사학위 논문』, 1995.
- 문상태, 「다국적기업의 이전가격에 대한 과세평가제도 연구」, 『성균관대학교 대학원 박사학위 논문』, 2006.
- _____, 「관세 과세가격 사전약정제(ACVA)의 이전가격세제 적용가능성에 관한 연구」, 『관세학회지』, 제9권 제3호, pp.173-195.
- 문원석·변문태, 「과세가격 사전약정제도의 개선방안에 관한 연구」, 『무역상무학회지』, 제45권 제2호, pp.351-380.
- 박경열, 「국제이전가격 결정요인에 관한 실증적 연구 : 우리나라의 외국인 투자기업을 중심으로」, 『동국대학교 대학원 박사학위 논문』, 1990.
- 박민, 「국제이중과세에 관한 연구」, 『연세대학교 대학원 박사학위논문』, 1999.
- 서광석, 「해외투자기업의 조세회피에 관한 실증적 연구 : 이전가격결정의 환경요인과 조작동기를 중심으로」, 『경기대학교 대학원 박사학위 논문』, 1996.

- 세계관세기구, 『WCO 관세평가핸드북 : 1999년 7월 개정』, 관세평가분류원, 2007.
- _____, 『WCO 관세평가핸드북 : 2007년 6월 개정』, 관세평가분류원, 2008.
- 손창남, 「해외진출 한국기업의 국제대체가격 결정에 관한 연구」, 『인하대학교 대학원 박사학위 논문』, 1989.
- 이인재, 「國際移轉價格의 環境要因이 租稅回避 性向에 미치는 效果에 관한 研究」, 『부산대학교 대학원 박사학위 논문』, 1992.
- 이정기, 「多國籍企業의 移轉價格決定에 따른 租稅對應戰略에 관한 研究」, 『中央大學校 大學院 박사학위 논문』, 1996.
- 정문현·이환근, 「이중과세 문제에 대한 연구 : 국제조세상 이중과세조정문제를 중심으로」, 『경영·경제연구』, 제15권 제1호, 1996, pp.301-328.
- 최현돌·서종상, 「우리 나라 이진가격체제의 현황과 개선방안」, 『사회과학연구』, 제6집 제2호, 1999, pp.99-119.
- 황옥규, 「미국세법상 이진가격 산정에 관한 연구」, 『승실대학교 대학원 박사학위논문』, 1995.

2. 외국문헌

1) BOOKS

- Arnold, Brian J. and McIntyre, Michael J., *International Tax Primer*, Kluwer Law International, 2002, pp.29-35.
- Aarpan, J. S., *International Intra-corporate Pricing : Non-American Systems and Views*, Praeger, 1972.
- Gabel, M. and Bruner, H., *Global Inc. An Atlas of the Multinational Corporation*, The New Press, 2003, pp.2-33.

- IRS, *Report on the Application and Administration of Section 482*, IRS, 1999.
- Joint Committee on Taxation, *General Explanation of the Tax Reform Act of 1986(H.R. 3838, 99th Congress : Public Law 99-514)*, 1987, pp.1061-1062
- Jovanovich, Juan Martin, *Customs Valuation and Transfer Pricing : Is it Possible to Harmonize Customs and Tax Rules?*, Kluwer Law International, 2002, pp.7-126.
- OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD PUBLICATIONS, 2001.
- _____, *Model Tax Convention on Income and on Capital Condensed Version*, OECD PUBLICATIONS, 2008.
- Shillinglaw, G., *Divisional Reporting and Transfer Pricing*, edited by James Bulloch ; Donal E. Keller and Loui Vlasho, *Accountant's Cost Handbook*, Ronald Press, 1983, pp.20-22.
- Tang, Roger Y. W., *Transfer Pricing Practises in the United States and Japan*, Praeger Publishers, 1979, pp.9-61.
- _____, *Transfer Pricing in the 1990s - Tax and Management Perspectives*, 1993, pp.89-
- UNCTAD, *TRANSFER PRICING*, United Nations Publication, 1999, p.3
- WCO, *WCO Valuation Training Module : The Basic Valuation Training Module*, 관세청 심사정책국, 2007.
- _____, *WCO Valuation Training Module : WCO Intermediate/Advanced Valuation Training Module*, 관세청 심사정책국, 2007.
- _____, *WTO Agreement and Texts of The Technica Committee on Customs Valuation*, WCO, 2007.
- 矢内一好, 『移轉價格稅制の 理論』, 中央經濟社, 1999, pp.7-23.
- 井上久彌, 『企業集團稅制の 研究』, 中央經濟社, 1997, pp.35-40.

2) ARTICLES

- ACBS, "Transfer Pricing/Customs Duty, The Australian Experience", *WCO Second Joint WCO/OECD Conference on Transfer Pricing and Customs Valuation*, 2007, PC CD-ROM
- Ainsworth, Richard T., "Exploring Convergence : The debate continues ...", *WCO Second Joint WCO/OECD Conference on Transfer Pricing and Customs Valuation*, 2007, PC CD-ROM
- Anderson, J. E., "Related Party Transactions : A primer on Internal Revenue Code Sections 482 and 1059A for Customs Attorneys", *The International Lawyer*, Vol.28 No.1, 1994, pp.1-20.
- Arndell, J., "Customs valuation and Transfer Pricing", *Theme meeting 20th Session WCO Technical Committee on Customs Valuation*, April 2005.
- ATO, "NTLG Transfer Pricing Sub-committee minutes", *Australian Taxation Office*, 25 July 2007.
- Berger, F. and Methenitis, B., "Transfer Pricing and Customs Valuation", *WCO Second Joint WCO/OECD Conference on Transfer Pricing and Customs Valuation*, 2007, PC CD-ROM
- Burns, Jane O., "Transfer Pricing Decisions in U.S. Multinational Corporations", *Journal of International Business Studies*, 11(fall), pp.23-30.
- CBP, "What Every Member of the Trade Community Should Know About : U.S. Customs & Border Protection Rulings Program", *An Informed Compliance Publication*, 2009.
- ___, "What Every Member of the Trade Community Should Know About : Determining the Acceptability of Transaction Value for Related Party Transactions", *An Informed Compliance Publication*, 2007.
- CBSA, "MEMORANDUM D13-3-6, Income Tax Transfer Pricing and Customs Valuation", *Canada Border Services Agency*, October 18, 2006.

- CRA, "IC06-1, Income Tax Transfer Pricing and Customs Valuation", *Canada Revenue Agency*, October 5, 2006.
- Copithorne, L., "International Corporate Transfer Pricing and Government Policy", *Canadian Journal of Economics*, Vol. IV, 1972, pp.50-62
- Cremer, I. and Silberztein, C. "Customs Valuation and Transfer Pricing", *WCO Second Joint WCO/OECD Conference on Transfer Pricing and Customs Valuation*, 2007, PC CD-ROM.
- Dolan, D. Kevin, "Intercompany Transfer Pricing for the Layman", *49 Tax Notes 211*, 1990, p.212.
- Ernst & Young, "The Growing Burden? The impact of VAT/GST around the World", *EYGM Limited*, 2005, p.1
- Fowler D., "Transfer Prices and Profit Maximization in Multinational Enterprise Operations", *Journal of International Business Studies*, Vol.9 No.3, Winter 1978, pp.9-26.
- Hirshleifer, J., "On the Economics of Transfer pricing", *The Journal of Business*, July, 1956, pp.174-175.
- HMRC, "Notice 252 Valuation of imported goods for customs purposes, VAT and statistics", *HMRC*, June 2009.
- Horst T., "The Theory of the Multinational Firm : Optimal Behavior under Different Tariffs and Tax Rates", *Journal of Political Economy*, September 1971, p.1059-1072.
- Itagaki, T., "Theory of the Multinational Firm : An Analysis of Effects of Government Policies", *International Economic Review*, Vol.20, June 1979, pp.437-438.
- Kim S. H and Miller, J. S., "Constituents of the International Transfer Pricing Decision", *Columbia Journal of World Business*, Spring, 1979, pp.69-76.
- Lacroix, Jean-Philippe and Herksen, Monique van, "Administrative cooperation for better dispute prevention", *WCO Second Joint WCO/OECD Conference on Transfer Pricing and Customs Valuation*, 2007, PC CD-ROM

- Leste, Eugene E., "International Transfer Pricing Rules : Unconventional Wisdom", 2 *ILSA L. Int'l & Comp. L.*, 1995, pp.283-295.
- Martine, Milliet-Einbinder, "Bridging the gap : Desirability and feasibility of coordinated administrative approaches", *WCO first Joint WCO/OECD Conference on Transfer Pricing and Customs Valuation*, 2006, PC CD-ROM
- Meyer, D. I. and William, D. O., "U.S. Tax and Customs Consequences of Dealing with a Related Foreign Supplier", *Journal of International Taxation*, Vol.12 No.11, 2001, pp.30-40.
- Neville, Mark K. Jr. and Harris, Steven D., "Customs · IRS Intersection on Transfer Pricing", *Journal of International Taxation*, 2001, pp.28-38.
- Pagan, Jill C. and Wilkie, J. Scott, "Transfer pricing strategy in a global economy", *IBFD Publications*, 1993, p.17
- Richard T. Ainsworth, "Exploring Convergence", *WCO Second Joint WCO/OECD Conference on Transfer Pricing and Customs Valuation*, 2007, PC CD-ROM
- Rodbart, L., "Determining Transaction Value in Related Party Transactions", *WCO Second Joint WCO/OECD Conference on Transfer Pricing and Customs Valuation*, 2007, PC CD-ROM
- Shulman, J. "When the transfer price is wrong -by design", *Columbia Journal of World Business*, May-June, pp.69-76.
- Silberztein, C. "What is transfer Pricing?", *WCO first Joint WCO/OECD Conference on Transfer Pricing and Customs Valuation*, 2006, PC CD-ROM
- Wickham, Dale W., "The New U.S. Transfer Pricing Penalty : A Solution, or a Symptom of the Cause of the International Transfer Pricing Puzzle", 18 *International Tax Journal* 1, 1991, p.32.
- Wrappe, S. and Pike, D. V., "U.S. Customs Rulings and Transfer Pricing : Past, Present, Future", *WCO Second Joint WCO/OECD Conference on Transfer Pricing and Customs Valuation*, 2007, PC CD-ROM

3. Internet Homepage URL

<http://rulings.cbp.gov/>

<http://www.ato.gov.au/>

<http://www.cbp.gov/>

<http://www.cbsa.gc.ca/>

<http://www.cra.gc.ca/>

<http://www.customs.gov.au/>

<http://www.irs.gov/>

<http://www.hmrc.gov.uk/>

<http://www.law.cornell.edu/uscode/>



Abstract

An Empirical Study on Double Taxation Between Corporation tax and Customs Arising from the International Transfer Pricing

Mun-Tae Byun

Dept. of International Trade

The Graduate School

Jeju National University

With the rapid globalization and the proliferation of multinational enterprises(MNE), the number of international transactions between related parties(between a parent company and its affiliates or between affiliates of the same MNE) has been increasing dramatically. When goods, intangibles and services are transferred across borders within one MNE, transfer pricing becomes an important issue. Accordingly, transfer pricing has engaged the attention of MNE as well as tax and Customs authorities over recent years.

Transfer pricing is the term used to describe how MNE set prices for their intragroup transactions, for example the transfer of goods, services and assets between related companies situated in different jurisdictions. By taking advantage of differences in taxation rates (for example, Customs and corporate income tax), MNE in practice might distribute their taxation liability to reduce their overall tax burden. The long-term effect of this practice could be that it might effectively reduce the tax and customs revenue collected at a national level in some countries.

In other words, the MNE will benefit by the transfer price by minimising or maximising the price of the imported goods in order to take advantage of the most favourable tax or duty rate. From the basis of the Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994(WTO Valuation Agreement) and the Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations(OECD Guidelines), this can be seen as an over or undervaluation methodology.

Customs authorities want to set the arm's length price as high as possible to get higher dutiable value for customs purpose, while the tax authorities prefers lower arm's length price to get higher value for corporate income tax purpose by cutting costs. Both of the two tax authorities impose taxes on transactions between related parties, but there is a tendency to impose taxes in different directions. It is apparent that when dealing with transfer pricing from the perspective of the importer's direct and indirect tax obligations, that the two types pull in opposite directions, that is, the customs duty obligation at the front end of the bus and the corporation tax obligation at the back end of the bus. Under this circumstance, the importer/taxpayer could be squeezed, namely double taxation between corporate tax and Customs, in the middle, if neither Customs nor tax authorities seek the solution for this double taxation.

Therefore, this study suggests the solutions for double taxation between corporate tax and Customs in terms of adjustment(for example, making an appropriate adjustment so as to relieve the double taxation) and convergence(for example, bridging the gap between customs valuation and transfer pricing methods) aspects. The following issues are related to the adjustment aspect :

Firstly, both tax and Customs authorities should avoid the double taxation by means of corresponding adjustment. This corresponding adjustment is one that the already paid customs duty or corporate tax be refunded based on the adjusted value, in case dutiable value of the imported goods is decided though the Korea Customs Service(KCS)'s post-audit or the adjustment of the Korea National Tax Service(NTS).

Secondly, both of the two authorities should make every effort to relieve the double

taxation by means of mutual agreement procedure between KCS and NTS. Both Customs and tax authorities shall endeavor, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with both of the two tax authorities, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with the WTO Valuation Agreement and the OECD Guidelines. It could be expected that the mutual agreement will be relieved the double taxation between corporate income tax and Customs.

Thirdly, the Advance Customs Valuation Arrangement(ACVA) can resolve the double taxation caused to tax payers when dutiable value of the goods imported between related parties is decided through the post audit. The ACVA is an arrangement that determines the customs value of imported goods traded between related parties, that is, a foreign parent company and its domestic subsidiary, in advance, at the request of a tax payer, through the mutual agreement with the tax payer and Customs authorities, and give it exemption or waive of the post audit during the specified period. The KCS's ACVA should be accepted the arm's length price approved by the Advance Pricing Arrangement(APA).

Fourthly, the APA can relieve a double taxation caused to tax payers when the arm's length price of the goods imported between related parties is decided through the tax audits. The APA is an arrangement that determines, in advance of controlled transactions, an appropriate set of criteria (e.g. method, comparables and appropriate adjustments thereto, critical assumptions as to future events) for the determination of the transfer pricing for those transactions over a fixed period of time. The APA is formally initiated by a taxpayer and requires negotiations between the taxpayer and the tax authorities. The NTS's APA should be accepted the arm's length price approved by the ACVA.

Lastly, a common APA approved by both tax authorities and Customs will reduce incoherent decisions with the double taxation. In case the Customs authorities participates in the APA at the request of the company and the tax authorities participates in the ACVA at the request of the tax payer, namely joint APA, both of

the two authorities can mutually accept the result of the counterpart authorities's APA or ACVA.

The following issues are related to the convergence aspect : Firstly, it may be necessary to compare the definition of "related parties" with the definition of "associated enterprises". The use of the term "associated enterprises" in the OECD Guidelines would be equivalent to that of the term "related parties" in the WTO Valuation Agreement. But the scope of "associated enterprises" in the OECD Guidelines and under the Adjustment of International Taxes Act(AITA) wouldn't be equivalent to that of "related parties" in the WTO Valuation Agreement and under the Customs Act. There is a distinct difference between the two. It is necessary to solve the inconsistent results.

Secondly, It is under WTO Valuation Agreement Article 1.2(a), where the OECD Guidelines may be primarily and broadly applied. As we will see, they can provide rules and principles for determining whether the transaction value has been influenced by the relationship and guide the examination of the circumstances surrounding the sale.

Thirdly, since Customs valuation on the transaction between unrelated parties cannot be science, it is unreasonable to appraise the imported goods by the pin point Customs valuation, which is aimed at deriving on accurate Customs valuation. It is necessary to consider having flexibility by adopting the concept of the arm's length range in the Customs valuation.

Fourthly, In order to obtain a complete understanding of the facts and circumstances surrounding the controlled transaction, it generally might be useful to examine data from both the year under examination and prior years. Multiple year data will also be useful in providing information about the relevant business and product life cycles of the comparables. It is necessary to accept the concept of the use of multiple year data under the OECD Guidelines in Customs valuation.

Fifthly, there are similarities in the Comparable Uncontrolled Price method(CUP method) used by corporate income tax to determine transfer prices and transaction

value of identical or similar goods method(the 2nd/3rd method) used by Customs authorities to determine the value for duty. The starting points are more alike in this situation, that is, looking at the comparable price versus the transaction value of identical or similar goods. As well, the adjustments being made to the transaction value of the identical or similar goods are more alike to the adjustments that tend to be made to the comparable price. Therefore, it is necessary to recognize the necessity of the integration of the both CUP method and the 2nd/3rd method.

Sixthly, it may be necessary to compare the deductive value method(the 4th method) with the Resale Price method(RP method). There are several similarities between these methods. The first is that the starting point for each calculation is the resale price to an unrelated party. As well, an amount meant to cover profit and operating cost is deducted from the resale price. Therefore, we should recognize the fact that the RP method can do harmonize with the 4th method.

Seventhly, there are similarities in the Cost Plus method(CP method) used by NTS to determine transfer prices and the computed value method(the 5th method) used by KCS to determine the value for duty. First, the starting point for both calculations is the cost of production. As well, an amount for profit is added to that cost of production. Therefore, it is necessary to recognize the necessity of the integration of the both CP method and the 5th method.

Eighthly, it is under WTO Valuation Agreement Article 1.2(a) and its Note, where the Transaction Net Margin method(TNM method) in the OECD Guidelines may be primarily and broadly applied. The TNM method examines the net profit margin relative to appropriate base (e.g. costs, sales, assets) that a taxpayer realizes from a controlled transaction. It may be necessary to compare "representative of the firm's overall profit" under WTO Valuation Agreement Article 1.2(a) and its Note with "net margin" under the TNM method. The TNM method appears to be consistent with the second example provided by the Note to WTO Valuation Agreement Article 1.2.

Ninthly, the Berry Ratio is the ratio of a company's gross profits to operating expenses. This ratio is used as a kind of net margin under the TNM method.

Therefore, the Berry Ratio appears to be consistent with the second example provided by the Note to WTO Valuation Agreement Article 1.2.

Tenthly, it may be necessary to compare "the fall-back method"(the 6th method) with "other methods deemed rational in view of the substance and practice of trades"(Unspecified method). If the customs value of the imported goods cannot be determined under the 1st through 5th, the customs value shall be determined using reasonable means consistent with the principles and general provisions of WTO Valuation Agreement. Namely, this method is the 6th method. On the other hand, In cases where the method of computing arm's length price is applied in accordance with the OECD Guidelines, the Unspecified method shall be applied only when the methods under the CUP method, RP method, CP method, Profit Split method and TNM method are not applicable. There are several similarities between the 6th method and Unspecified method. Although each method has different rules on reasonable means, all two methods require that two tax authorities must use the 6th method and Unspecified method as a counsel of despair, for example. Both of the two methods should mutually accept the result of the counterpart method.

Eleventhly, transfer pricing agreements should be accepted by the customs administrations as a kind of price review clauses. What must be remembered by Customs administrations is that when dealing with transfer priced importations, ultimately there is likely to be a global adjustment made to that price by the parent company. This may occur quarterly, bi-annually or annually. The adjustments may result in an increase or decrease in the price originally declared to Customs depending on the global position of the importing company in the worldwide trade of that MNE. So, in effect, Customs administrations should have a procedure in place to deal with such post importation adjustments.

Twelfthly, two tax authorities should introduce Section 1059A of the Internal Revenue Code of the United States in Korea. Section 1059A prevents the use of higher values for tax than for customs declaration purposes. This could be viewed as an effort to harmonize corporate income tax and customs transfer pricing regimes.

Thirteenthly, tax and Customs administrations need to audit together MNE's transfer pricing. The party (NTS or KCS) should notify immediately the other of the request of the joint income tax and customs audits. Transfer pricing audits by NTS can arguably result in double taxation with respect to customs duty. Transfer pricing audits by KCS can arguably result in double taxation with respect to corporate income tax, too. Therefore, two tax authorities need to work together.

Fourteenthly, it is necessary to consider greater cooperation in the area of exchange of information between KCS and NTS. The KCS signed a Memorandum of Understanding with the NTS in January 2009 for mutual cooperation and consultation. Accordingly, two tax agencies need to arrange the time and subjects of post audit on transactions between related parties and settle conflicts on tax issues.

Lastly, two tax authorities need to make an active response to the discussion between the WCO and the OECD on the integration of customs valuation and transfer price adjustment methods. Customs and tax administrations through the WCO and the OECD should create an appropriate joint forum for dialogue, study and possible liaison, with invitations being extended to the WTO, business and academics.

Taken together, tax authorities use the arm's length principle under the OECD Guidelines and the Customs addresses transfer pricing through the provision of related party transactions under the WTO Valuation Agreement. Different rules of both agencies and absence of coordinated efforts could also to double taxation, which might create barriers to trade and investment against the objectives of international organizations and national governments concerned.

The Customs community has recognized that transfer pricing is an increasingly important issue in the field of customs valuation. Even though there are some key differences between the two systems, there are also some similarities between customs valuation and transfer pricing methodologies. Consequently, these similarities would lead to the discussion on exploring the possible adjustment or convergence between the customs valuation and transfer pricing in order to prevent double taxation.

Case ID	관세당국
Study No.	

과세당국간 이중과세 해결방안에 관한 설문서

안녕하십니까?

귀하의 무궁한 발전을 기원합니다.

본 설문지는 “국제이전가격 거래로 발생하는 과세당국간 이중과세 해결 방안”에 대하여 알아보기 위해 학술연구의 일환으로 수행되는 설문지입니다.

귀하께서 응답해 주시는 내용은 무역학의 발전에 귀중한 자료가 되오니 바쁘시더라도 응답해 주시면 감사하겠습니다. 본 조사의 모든 설문은 익명으로 통계 처리되며, 모든 응답내용은 통계법 제33조(비밀의 보호)의 규정에 의하여 통계작성 외의 목적으로는 어떠한 경우에도 사용되지 않을 것입니다.

매우 바쁘시겠지만 본 설문에 성실히 답변해 주시면 관세와 법인세의 이중과세 연구에 큰 도움이 될 것입니다. 대단히 감사합니다.

2010년 2월

제주대학교 대학원 무역학과
지도교수 : 문원석
박사과정 : 변문태

◇ 연락처 : 우 690-823 제주특별자치도 제주시 공항로 2번지 제주세관
☎ (064)797-8823, HP 010-7288-0812 FAX (064)797-8839

☞ 응답요령 : 이 설문지 질문에는 정답이 없습니다. 각 질문의 답과 가장 유사하다고 생각하는 곳에 표시하여 주십시오.

본 설문에서 사용된 용어들의 정의는 다음과 같습니다.

- ① “대응조정”(corresponding adjustment)이란 내국세당국에서 수입물품 정상가격을 낮게 평가하여 법인세를 추징한 경우 관세당국에서 그 가격 하락분만큼 관세를 환급하는 것을 뜻합니다.
- ② “상호합의절차”(mutual agreement procedure)란 관세당국이 내국세당국에서 산출한 정상가격에 대한 납세자의 이의제기를 대리하여 내국세당국과 합의하여 과세당국간 이중과세를 해결하는 절차를 뜻합니다.
- ③ “APA”(advance pricing arrangement)란 내국세당국의 정상가격산출방법 사전승인을 의미하며 관세당국의 과세가격결정방법 사전심사(ACVA)와 비슷합니다.
- ④ “조화”(convergence)란 관세법과 국조법의 평가규범간에 교차점을 찾고 관세당국과 내국세당국이 그 교차점을 향해 접근해 가는 것을 뜻합니다.

I. 다국적기업의 이전가격 설정기준 및 설정요인에 관한 사항입니다.

문1. 귀하의 심사경험에 따르면, 국내 수입업체들이 국외특수관계자와 수입거래할 때 주로 어떤 기준에 의하여 이전가격을 설정하는 것으로 파악되었는지 해당되는 것에 표시(✓)하여 주십시오.

- ① 시가기준(예 : 제3자간거래가격, 시가 - 통상이윤)
- ② 원가기준(예 : 실제원가 + 통상이윤, 표준원가 + 통상이윤)
- ③ 기타기준(예 : 본지사 협상가격, 수학적 프로그래밍)

문2. 귀하의 심사경험에 따르면, 국내 수입업체들이 국외특수관계자와 수입거래할 때 어떤 요인 때문에 이전가격을 설정하고 있다고 생각하십니까? 귀하가 생각하시는 중요도를 표시(✓)하여 주십시오.

구분	전혀 중요하지않음	←	보통	→	매우중요함
1 수입국의 관세율 및 관세법규	<--①-----②-----③-----④-----⑤-->				
2 국가간 법인세율 및 법규 차이	<--①-----②-----③-----④-----⑤-->				
3 수입국의 반덤핑 법규	<--①-----②-----③-----④-----⑤-->				
4 수입국의 환율변동	<--①-----②-----③-----④-----⑤-->				
5 수입국의 수입가격규제	<--①-----②-----③-----④-----⑤-->				
6 자회사의 적정현금흐름유지	<--①-----②-----③-----④-----⑤-->				
7 모기업 수준의 자회사 수익성	<--①-----②-----③-----④-----⑤-->				

II. 과세당국의 관세조사 또는 세무조사에 관한 사항입니다.

문3. 귀하는 이전가격에 의한 수입거래 심사시 주요 관심은 어디에 두십니까?

- ① 수입가격을 높이는 쪽
- ② 수입가격을 낮추는 쪽
- ③ 수입가격을 수입업체가 신고한 가격과 동일하게 하고자 하는 쪽

문4. 귀하는 이전가격에 의한 수입거래를 심사한 결과, 평가결과는 어떠하였습니까?

- ① 수입업체가 신고한 수입가격보다 정상가격을 높게 산출하였다
- ② 수입업체가 신고한 수입가격보다 정상가격을 낮게 산출하였다
- ③ 수입업체가 신고한 수입가격과 정상가격을 동일하게 산출하였다

문5. 귀하는 이전가격에 의한 수입거래를 심사한 결과 과세가격을 결정한 방법중 가장 많이 이용하신 평가방법에 표시(√)하여 주십시오.

- ① 제1방법 ② 제2방법 ③ 제3방법 ④ 제4방법 ⑤ 제5방법 ⑥ 제6방법

문6. 귀하가 이전가격에 의한 수입거래를 심사할 때 다음 분야별 난이도는?

구분		매우쉽다	←	보통	→	매우어렵다
1	특수관계자 입증	<--①-----②-----③-----④-----⑤-->				
2	특수관계가 가격에 영향을 미쳤는지 여부 판단	<--①-----②-----③-----④-----⑤-->				
3	순차적 평가방법 준수	<--①-----②-----③-----④-----⑤-->				
4	평가방법 그 자체	<--①-----②-----③-----④-----⑤-->				

문7. 수입업체가 이전가격 거래한 것으로 판단되어 이전가격 심사함에 있어 다음 방법들의 난이도는?

구분		매우쉽다	←	보통	→	매우어렵다
1	제2방법	<--①-----②-----③-----④-----⑤-->				
2	제3방법	<--①-----②-----③-----④-----⑤-->				
3	제4방법	<--①-----②-----③-----④-----⑤-->				
4	제5방법	<--①-----②-----③-----④-----⑤-->				
5	제6방법	<--①-----②-----③-----④-----⑤-->				

Ⅲ. 관세당국과 내국세당국간 이중과세 조정방안에 관한 사항입니다.

문8. 귀하가 이전가격 심사하여 관세를 추징한 업체(수입가격이 낮다고 판단하여 과세가격을 높임)에 대하여, 내국세당국에서 그 수입과세가격상승을 인정(즉, 법인세환급)해 주지 않는 경우, 동 업체가 부당한 과세를 부담할 수 있다는 주장에 어느 정도 동의하는지 표시(√)하여 주십시오

전혀 동의하지 않는다 ← 보통 → 전적으로 동의한다
 <--①-----②-----③-----④-----⑤-->

문9. 귀하가 이전가격을 심사하여 관세를 추징한 업체(수입가격이 낮다고 판단하여 과세가격을 높임)에 대하여 내국세당국에서 그 수입가격이 오히려 높다고 판단하여 매입비용을 낮추어 법인세를 추징한다면, 동 업체가 부당한 과세를 부담할 수 있다는 주장에 어느 정도 동의하는지 표시(√)하여 주십시오.

전혀 동의하지 않는다 ← 보통 → 전적으로 동의한다
 <--①-----②-----③-----④-----⑤-->

문10. 다국적기업들은 관세당국과 내국세당국의 상이한 정상가격 및 평가방법에 불만이 많은데, 이에 대한 해결방안으로서 귀하가 생각하시는 중요도를 표시(√)하여 주시기 바랍니다.

구분		전혀 중요하지 않음 ← 보통 → 매우 중요함
1	일방 과세당국에서 정상가격을 조정할 경우 타방 과세당국에서 그 정상가격을 인정하여 대응조정해 주는 방안	<—①—②—③—④—⑤—>
2	ACVA 또는 APA를 통해 양 과세당국 모두가 인정할 수 있는 정상가격을 사전에 도출해 주는 방안	<—①—②—③—④—⑤—>
3	이전가격에 대한 관세당국과 내국세당국간 상이한 접근방법을 조화하는 방안	<—①—②—③—④—⑤—>

문11. 관세당국과 내국세당국간 이중과세 조정방안 중 귀하가 생각하시는 중요도를 표시(√)하여 주십시오.

구분		전혀 중요하지 않음 ← 보통 → 매우 중요함
1	관세당국과 내국세당국간 대응조정 도입	<—①—②—③—④—⑤—>
2	관세당국과 내국세당국간 상호합의절차 도입	<—①—②—③—④—⑤—>
3	APA에서 승인된 정상가격을 ACVA심사시 인정	<—①—②—③—④—⑤—>
4	ACVA에서 승인된 정상가격을 APA심사시 인정	<—①—②—③—④—⑤—>
5	ACVA와 APA를 통합한 공동 APA프로그램 도입	<—①—②—③—④—⑤—>

IV. 관세당국과 내국세당국간 이전가격과세 조화방안에 관한 사항입니다.

문12. 귀하의 이전가격 심사경험상 내국세당국의 이전가격세제와 의견을 달리한 사례가 있었는지 여부를 표시(√)하여 주십시오.

- ① 있었다(문13번으로) ② 없었다(문14번으로)

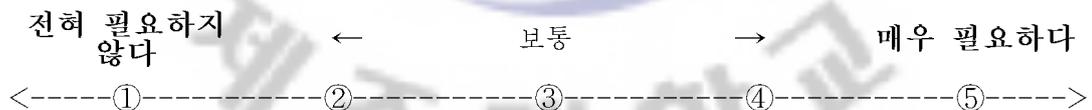
문13. 내국세당국의 이전가격세제와 의견을 달리하게 된 사례가 있었다면 가장 큰 이유는 무엇입니까?

- ① 양 과세당국이 찾고자 하는 정상가격이 상이하기 때문이다.
- ② 양 과세당국이 인정하는 특수관계자범위가 상이하기 때문이다.
- ③ 관세당국은 특수관계가 가격에 영향을 미쳤는지 여부를 검토하는 반면에 내국세당국은 비교가능성을 검토하기 때문이다.
- ④ 양 과세당국의 정상가격산출방법이 상이하기 때문이다.
- ⑤ 양 과세당국간 이전가격 정보교환이 없기 때문이다.
- ⑥ 관세와 법인세는 과세대상이 다르므로 의견 차이는 당연하다.
- ⑦ 기타 ()

문14. 내국세당국의 이전가격세제와 의견을 달리한 사례가 없었다면 가장 큰 이유는 무엇입니까?

- ① 귀하가 내국세당국에서 결정한 정상가격을 인정하였기 때문이다.
- ② 내국세당국에서 귀하가 결정한 정상가격을 인정하였기 때문이다.
- ③ 양 과세당국이 서로 다른 사유로 추정하였기 때문이다.
- ④ 내국세당국에서 추정한 부분에 대하여 심사하지 않았기 때문이다.
- ⑤ 기타 ()

문15. 귀하는 관세당국과 내국세당국간 이전가격과세 조화의 필요성에 대해 어떻게 생각하십니까?



문16. 귀하는 관세당국과 내국세당국간 이전가격과세가 조화될 가능성에 대해 어떻게 생각하십니까?



문17. 관세당국과 내국세당국간 이전가격과세 조화방안 중 다음사항에 대한 중요도를 표시(√)해 주십시오.

구분	진히 중요하지 않음 ← 보통 → 매우 중요함
1 특수관계자 범위가 상이하므로 이를 조화하는 방안	<--①--②--③--④--⑤-->
2 관세당국의 거래상황 검토시 내국세당국의 비교 가능성 분석방법을 수용하는 방안	<--①--②--③--④--⑤-->
3 관세당국의 비교가격 검사시 비교가격기준 10% 정상가격범위 대신에 내국세당국의 사분위 범위를 도입하는 방안	<--①--②--③--④--⑤-->
4 관세당국의 비교가격 검사시 내국세당국의 다년간 자료 활용을 도입하는 방안	<--①--②--③--④--⑤-->
5 관세당국의 동종동질 또는 유사물품 거래가격방 법과 내국세당국의 비교기능제3자가격방법을 조화 하는 방안	<--①--②--③--④--⑤-->
6 관세당국의 공제가격방법과 내국세당국의 재 판매가격방법을 조화하는 방안	<--①--②--③--④--⑤-->
7 관세당국의 산정가격방법과 내국세당국의 원가가산방법을 조화하는 방안	<--①--②--③--④--⑤-->
8 관세당국 거래상황검토시 대표적인 이윤과 내 국세당국 거래순이익률방법의 대표적인 이윤을 조화하는 방안	<--①--②--③--④--⑤-->
9 관세당국 거래상황검토시 대표적인 이윤과 내 국세당국 Berry Ratio법의 대표적인 이윤을 조화하는 방안	<--①--②--③--④--⑤-->
10 양 과세당국의 최종 평가방법인 합리적인 방 법을 조화하는 방안	<--①--②--③--④--⑤-->
11 관세당국이 인정하는 가격조정약관의 범위에 이전가격 조정도 포함하는 방안	<--①--②--③--④--⑤-->
12 이전가격거래로 수입한 물품의 원가를 관세의 과세가격보다 높을 수 없도록 규정하는 방안	<--①--②--③--④--⑤-->
13 관세당국과 내국세당국으로부터 중복 조사를 받지 않도록 피조사업체에 대한 상호 조사면 제 또는 합동조사하는 방안	<--①--②--③--④--⑤-->
14 과세당국간 이전가격 정보교환을 위해 협의 체를 구성하는 방안	<--①--②--③--④--⑤-->
15 관세평가규범과 내국세평가규범이 조화되도록 외국 또는 국제기구와 업무협조를 하는 방안	<--①--②--③--④--⑤-->

V. 귀하에 관한 일반사항으로 인구통계학적 특성에 관한 질문입니다.

문18. 귀하의 성별은 다음중 어디에 해당되십니까?

- ① 남자 ② 여자

문19. 귀하의 연령대는 다음중 어디에 해당되십니까?

- ① 20대 ② 30대 ③ 40대 ④ 50대이상

문20. 귀하의 관세당국 근무경력은 다음 중 어디에 해당되십니까?

- ① 2년미만 ② 2년-5년미만 ③ 5년-10년미만
④ 10년-20년미만 ⑤ 20년이상

문21. 귀하의 이전가격관련 심사경력은 다음중 어디에 해당되십니까?

- ① 1년미만 ② 1년-3년미만 ③ 3년-5년미만
④ 5년-10년미만 ⑤ 10년이상

♡ 설문에 응해 주셔서 대단히 감사합니다 ♡

Case ID	내국세당국
Study No.	

과세당국간 이중과세 해결방안에 관한 설문서

안녕하십니까?

귀하의 무궁한 발전을 기원합니다.

본 설문지는 “국제이전가격 거래로 발생하는 과세당국간 이중과세 해결 방안”에 대하여 알아보기 위해 학술연구의 일환으로 수행되는 설문지입니다.

귀하께서 응답해 주시는 내용은 무역학의 발전에 귀중한 자료가 되오니 바쁘시더라도 응답해 주시면 감사하겠습니다. 본 조사의 모든 설문은 익명으로 통계 처리되며, 모든 응답내용은 통계법 제33조(비밀의 보호)의 규정에 의하여 통계작성 외의 목적으로는 어떠한 경우에도 사용되지 않을 것입니다.

매우 바쁘시겠지만 본 설문에 성실히 답변해 주시면 법인세와 관세의 이중과세 연구에 큰 도움이 될 것입니다. 대단히 감사합니다.

2010년 2월

제주대학교 대학원 무역학과
지도교수 : 문원석
박사과정 : 변문태

◇ 연락처 : 우 690-823 제주특별자치도 제주시 공항로 2번지 제주세관
☎ (064)797-8823, HP 010-7288-0812 FAX (064)797-8839

☞ 응답요령 : 이 설문지 질문에는 정답이 없습니다. 각 질문의 답과 가장 유사하다고 생각하는 곳에 표시하여 주십시오.

본 설문에서 사용된 용어들의 정의는 다음과 같습니다.

- ① “대응조정”(corresponding adjustment)이란 관세당국에서 수입물품 정상가격을 높게 평가하여 관세를 추징한 경우 내국세당국에서 그 가격 상승분만큼 법인세를 환급하는 것 또는 손금산입을 인정해 주는 것을 뜻합니다.
- ② “상호합의절차”(mutual agreement procedure)란 내국세당국이 관세당국에서 산출한 정상가격에 대한 납세자의 이의제기를 대리하여 관세당국과 합의하여 과세당국간 이중과세를 해결하는 절차를 뜻합니다.
- ③ “ACVA”(advance customs valuation arrangement)란 관세당국의 과세가격산출방법 사전심사를 의미하며 내국세당국의 정상가격산출방법 사전승인(APA)와 비슷합니다.
- ④ “조화”(convergence)란 국조법과 관세법의 평가규범간에 교차점을 찾고 내국세당국과 관세당국이 그 교차점을 향해 접근해 가는 것을 뜻합니다.

I. 다국적기업의 이전가격 설정기준 및 설정요인에 관한 사항입니다.

문1. 귀하의 조사경험에 따르면, 국내 수입업체들이 국외특수관계자와 수입거래할 때 주로 어떤 기준에 의하여 이전가격을 설정하는 것으로 파악되었는지 해당되는 것에 표시(✓)하여 주십시오.

- ① 시가기준(예 : 제3자간거래가격, 시가 - 통상이윤)
- ② 원가기준(예 : 실제원가 + 통상이윤, 표준원가 + 통상이윤)
- ③ 기타기준(예 : 본지사 협상가격, 수학적 프로그래밍)

문2. 귀하의 조사경험에 따르면, 국내 수입업체들이 국외특수관계자와 수입거래할 때 어떤 요인 때문에 이전가격을 설정하고 있다고 생각하십니까? 귀하가 생각하시는 중요도를 표시(✓)하여 주십시오.

구분	전혀 중요하지않음	←	보통	→	매우중요함
1 수입국의 관세율 및 관세법규	<--①-----②-----③-----④-----⑤-->				
2 국가간 법인세율 및 법규 차이	<--①-----②-----③-----④-----⑤-->				
3 수입국의 반덤핑 법규	<--①-----②-----③-----④-----⑤-->				
4 수입국의 환율변동	<--①-----②-----③-----④-----⑤-->				
5 수입국의 수입가격규제	<--①-----②-----③-----④-----⑤-->				
6 자회사의 적정현금흐름유지	<--①-----②-----③-----④-----⑤-->				
7 모기업 수준의 자회사 수익성	<--①-----②-----③-----④-----⑤-->				

II. 과세당국의 세무조사 또는 관세조사에 관한 사항입니다.

문3. 귀하는 이전가격에 의한 수입거래 조사시 주요 관심은 어디에 두십니까?

- ① 수입가격을 높이는 쪽
- ② 수입가격을 낮추는 쪽
- ③ 수입가격을 수입업체가 신고한 가격과 동일하게 하고자 하는 쪽

문4. 귀하는 이전가격에 의한 수입거래를 조사한 결과, 평가결과는 어떠하였습니까?

- ① 수입업체가 신고한 수입가격보다 정상가격을 높게 산출하였다
- ② 수입업체가 신고한 수입가격보다 정상가격을 낮게 산출하였다
- ③ 수입업체가 신고한 수입가격과 정상가격을 동일하게 산출하였다

문5. 귀하는 이전가격에 의한 수입거래를 조사한 결과 정상가격을 산출한 방법중 **가장 많이 이용하신 정상가격산출방법**에 표시(√)하여 주십시오.

- ① 비교가능제3자가격방법 ② 재판매가격방법 ③ 원가가산방법
 ④ 이익분할방법 ⑤ 거래순이익률방법 ⑥ 기타 합리적인 방법

문6. 귀하가 이전가격에 의한 수입거래를 조사할 때 다음 분야별 **난이도**는?

구분		매우쉽다 ←	보통	→ 매우어렵다
1	특수관계자 입증	<--①-----②-----③-----④-----⑤-->		
2	비교가능성이 높은 비교대상거래 선정	<--①-----②-----③-----④-----⑤-->		
3	정상가격산출방법 우선순위 준수	<--①-----②-----③-----④-----⑤-->		
4	정상가격산출방법 그 자체	<--①-----②-----③-----④-----⑤-->		

문7. 수입업체가 이전가격 거래한 것으로 판단되어 이전가격 조사함에 있어 다음 방법들의 **난이도**는?

구분		매우쉽다 ←	보통	→ 매우어렵다
1	비교가능제3자가격방법	<--①-----②-----③-----④-----⑤-->		
2	재판매가격방법	<--①-----②-----③-----④-----⑤-->		
3	원가가산방법	<--①-----②-----③-----④-----⑤-->		
4	이익분할방법	<--①-----②-----③-----④-----⑤-->		
5	거래순이익률방법	<--①-----②-----③-----④-----⑤-->		
6	기타 합리적인 방법	<--①-----②-----③-----④-----⑤-->		

III. 내국세당국과 관세당국간 이중과세 조정방안에 관한 사항입니다.

문8. 귀하가 이전가격 조사하여 법인세를 추징한 업체(수입가격이 높다고 판단하여 수입정상가격을 낮춤)에 대하여, 관세당국에서 그 **정상가격하락을 인정(즉, 관세환급)해 주지 않는 경우, 동 업체가 부당한 과세를 부담할 수 있다는 주장에 어느 정도 동의하는지** 표시(√)하여 주십시오

전혀 동의하지 않는다 ← 보통 → 전적으로 동의한다
 <-----①-----②-----③-----④-----⑤----->

문9. 귀하가 이전가격을 조사하여 법인세를 추징한 업체(수입가격이 높다고 판단하여 수입정상가격을 낮춤)에 대하여 관세당국에서 그 수입가격이 오히려 **높다고 판단하여 수입정상가격을 높여 관세를 추징한다면, 동 업체가 부당한 과세를 부담할 수 있다는 주장에 어느 정도 동의하는지** 표시(√)하여 주십시오.

전혀 동의하지 않는다 ← 보통 → 전적으로 동의한다
 <-----①-----②-----③-----④-----⑤----->

문10. 다국적기업들은 내국세당국과 관세당국의 상이한 정상가격 및 평가방법에 불만이 많은데, 이에 대한 해결방안으로서 귀하가 생각하시는 중요도를 표시(√)하여 주시기 바랍니다.

구분		전혀 중요하지 않음 ← 보통 → 매우 중요함
1	일방 과세당국에서 정상가격을 조정할 경우 타방 과세당국에서 그 정상가격을 인정하여 대응조정해 주는 방안	<—①—②—③—④—⑤—>
2	ACVA 또는 APA를 통해 양 과세당국 모두가 인정할 수 있는 정상가격을 사전에 도출해 주는 방안	<—①—②—③—④—⑤—>
3	이전가격에 대한 관세당국과 내국세당국간 상이한 접근방법을 조화하는 방안	<—①—②—③—④—⑤—>

문11. 내국세당국과 관세당국간 이중과세 조정방안 중 귀하가 생각하시는 중요도를 표시(√)하여 주십시오.

구분		전혀 중요하지 않음 ← 보통 → 매우 중요함
1	내국세당국과 관세당국간 대응조정 도입	<—①—②—③—④—⑤—>
2	내국세당국과 관세당국간 상호합의절차 도입	<—①—②—③—④—⑤—>
3	APA에서 승인된 정상가격을 ACVA심사시 인정	<—①—②—③—④—⑤—>
4	ACVA에서 승인된 정상가격을 APA심사시 인정	<—①—②—③—④—⑤—>
5	ACVA와 APA를 통합한 공동 APA프로그램 도입	<—①—②—③—④—⑤—>

IV. 내국세당국과 관세당국간 이전가격과세 조화방안에 관한 사항입니다.

문12. 귀하의 이전가격 조사경험상 관세당국의 관세평가제도와 의견을 달리한 사례가 있었는지 여부를 표시(√)하여 주십시오.

- ① 있었다(문13번으로) ② 없었다(문14번으로)

문13. 관세당국의 관세평가세제와 의견을 달리하게 된 사례가 있었다면 가장 큰 이유는 무엇입니까?

- ① 양 과세당국이 찾고자 하는 정상가격이 상이하기 때문이다.
- ② 양 과세당국이 인정하는 특수관계자범위가 상이하기 때문이다.
- ③ 관세당국은 특수관계가 가격에 영향을 미쳤는지 여부를 검토하는 반면에 내국세당국은 비교가능성을 검토하기 때문이다.
- ④ 양 과세당국의 정상가격산출방법이 상이하기 때문이다.
- ⑤ 양 과세당국간 이전가격 정보교환이 없기 때문이다.
- ⑥ 관세와 법인세는 과세대상이 다르므로 의견 차이는 당연하다.
- ⑦ 기타 ()

문14. 관세당국의 관세평가세제와 의견을 달리한 사례가 없었다면 가장 큰 이유는 무엇입니까?

- ① 귀하가 내국세당국에서 결정한 정상가격을 인정하였기 때문이다.
- ② 내국세당국에서 귀하가 결정한 정상가격을 인정하였기 때문이다.
- ③ 양 과세당국이 서로 다른 사유로 추정하였기 때문이다.
- ④ 내국세당국에서 추정한 부분에 대하여 심사하지 않았기 때문이다.
- ⑤ 기타 ()

문15. 귀하는 내국세당국과 관세당국간 이전가격과세 조화의 필요성에 대해 어떻게 생각하십니까?



문16. 귀하는 내국세당국과 관세당국간 이전가격과세가 조화될 가능성에 대해 어떻게 생각하십니까?



문17. 내국세당국과 관세당국간 이전가격과세 조화방안 중 다음사항에 대한 중요도를 표시(√)해 주십시오.

구분	진히 중요하지 않음 ← 보통 → 매우 중요함
1 특수관계자 범위가 상이하므로 이를 조화하는 방안	<--①--②--③--④--⑤-->
2 관세당국의 거래상황 검토시 내국세당국의 비교 가능성 분석방법을 수용하는 방안	<--①--②--③--④--⑤-->
3 관세당국의 비교가격 검사시 비교가격기준 10% 정상가격범위 대신에 내국세당국의 사분위 범위를 도입하는 방안	<--①--②--③--④--⑤-->
4 관세당국의 비교가격 검사시 내국세당국의 다년간 자료 활용을 도입하는 방안	<--①--②--③--④--⑤-->
5 관세당국의 동종동질 또는 유사물품 거래가격방 법과 내국세당국의 비교기능제3자가격방법을 조화 하는 방안	<--①--②--③--④--⑤-->
6 관세당국의 공제가격방법과 내국세당국의 재 판매가격방법을 조화하는 방안	<--①--②--③--④--⑤-->
7 관세당국의 산정가격방법과 내국세당국의 원가가산방법을 조화하는 방안	<--①--②--③--④--⑤-->
8 관세당국 거래상황검토시 대표적인 이윤과 내 국세당국 거래순이익률방법의 대표적인 이윤을 조화하는 방안	<--①--②--③--④--⑤-->
9 관세당국 거래상황검토시 대표적인 이윤과 내 국세당국 Berry Ratio법의 대표적인 이윤을 조화하는 방안	<--①--②--③--④--⑤-->
10 양 과세당국의 최종 평가방법인 합리적인 방 법을 조화하는 방안	<--①--②--③--④--⑤-->
11 관세당국이 인정하는 가격조정약관의 범위에 이전가격 조정도 포함하는 방안	<--①--②--③--④--⑤-->
12 이전가격거래로 수입한 물품의 원가를 관세의 과세가격보다 높을 수 없도록 규정하는 방안	<--①--②--③--④--⑤-->
13 관세당국과 내국세당국으로부터 중복 조사를 받지 않도록 피조사업체에 대한 상호 조사면 제 또는 합동조사하는 방안	<--①--②--③--④--⑤-->
14 과세당국간 이전가격 정보교환을 위해 협의 체를 구성하는 방안	<--①--②--③--④--⑤-->
15 관세평가규범과 내국세평가규범이 조화되도록 외국 또는 국제기구와 업무협조를 하는 방안	<--①--②--③--④--⑤-->

V. 귀하에 관한 일반사항으로 인구통계학적 특성에 관한 질문입니다.

문18. 귀하의 성별은 다음중 어디에 해당되십니까?

- ① 남자 ② 여자

문19. 귀하의 연령대는 다음중 어디에 해당되십니까?

- ① 20대 ② 30대 ③ 40대 ④ 50대이상

문20. 귀하의 내국세당국 근무경력은 다음 중 어디에 해당되십니까?

- ① 2년미만 ② 2년-5년미만 ③ 5년-10년미만
④ 10년-20년미만 ⑤ 20년이상

문21. 귀하의 이전가격관련 조사경력은 다음중 어디에 해당되십니까?

- ① 1년미만 ② 1년-3년미만 ③ 3년-5년미만
④ 5년-10년미만 ⑤ 10년이상

♡ 설문에 응해 주셔서 대단히 감사합니다 ♡