

韓國 國際租稅制度的 改善方案에 關한 研究

許永道 · 林永仁
經營學科 · 國稅廳

<요 약>

本 研究는 UR 妥結과 WTO의 出帆으로 본격화될 다국적기업의 國內진출에 대비하기 위하여, 그리고 '96년 OECD 가입을 앞두고 국제적 과세기준과의 조화를 도모하기 위하여 현행 우리나라의 국제조세제도가 어떤 방향으로 개선되어야 할 것인가를 분석하는데 그 목적이 있다.

특히 國際的 租稅回避 防止를 위한 移轉價格稅制과 관련된 理論 및 國際的 動向을 分析 하고 이를 바탕으로 現行 우리나라 국제조세제도 체계 및 規程의 改善 方案을 導出하는데 研究의 焦點을 두었다.

A Study for the Improvement of Korean International Tax System

Huh, Young-Doh · Lim, Young-In
Dept. of Business Administration · Office of National Taxation

<Abstract>

The purpose of this study is to find out the direction of improvement for Korean international tax system in order to prevent the leakage of national welfare by foreign multinational enterprises whose rush into domestic market is anticipated in the near future because the WTO era has been started, and to accomodate Korean tax system to the international taxation standards before joining OECD in 1996.

We focused, especially, on reviewing the theories and recent international developments relating the transfer pricing tax system for preventing the interntional

tax avoidance and on the comparative analysis between Korean tax system and international standards.

From the above analysis, we found several problems and shortcomings in Korean tax system concerning the transfer pricing and suggested some desirable direction for improvement.

I. 研究의 目的 및 範圍

오늘날 世界經濟는 우루과이라운드의 妥結과 世界貿易機構(WTO)의 出帆으로 無限競爭 時代를 맞이하고 있으며, 各國은 높은 貿易障壁을 克服하고 自國內의 불리한 생산조건을 해결함과 아울러 市場開拓을 위해 現地投資 등을 통한 企業의 多國籍化를 꾀하고 있다.

多國籍企業은 그 속성상 稅前利益의 조절을 통하여 租稅負擔을 최소화함으로써 稅後利潤의 극대화를 圖謀하고자 한다. 이러한 多國籍企業의 行動樣式으로 인해 많은 國際租稅問題가 惹起되고 있다. 이런 多國籍企業은 世界市場에서 獨寡占의 위치에 있는 경우가 많고 關聯企業間의 價格操作이 용이하고 各國의 租稅虛點을 최대한 이용할 수 있을 뿐만 아니라 稅務問題에도 專門知識이 풍부하다. 때문에 타 企業에 비해 유리하게 租稅回避를 할 수 있게 된다.

國際租稅問題에서 租稅回避의 대표적인 類型으로는 移轉價格操作, 租稅回避地 利用, 租稅條約의 利用, 過多借入金의 利用 등이 있으며, 이들은 서로 독립적인 것이 아니고 相互密接한 關係를 가지고 多國籍企業의 租稅回避의 手段으로 이용되고 있다. 이런 回避手段은 稅源의 國際的 配分을 歪曲시킬 뿐만 아니라 當該國의 稅收의 損失을 招來함으로써 國內的인 租稅行政上의 問題뿐만 아니라 國際的인 通商問題 등 다양한 問題를 惹起시킨다.

최근들어 우리 경제도 世界化되어 감에 따라 國內進出 外國企業의 수가 증가되는 趨勢에 있으며, 정부도 이런 外國企業들이 移轉價格 등의 操作을 통한 租稅回避行爲를 防止하고 海外 特殊關係者와의 去來에 適用할 移轉價格稅制을 改善하는 등 多國籍企業의 租稅回避防止 對策을 整備하여야 할 必要性이 增大되었다.

本 研究의 目的은 現在 우리나라에서 施行되고 있는 국제조세제도의 現況과 問題點 등을 分析하고 合理的 改善方案을 檢討하는데 있다. 本 研究의 主要 焦點을 移轉價格稅制에 맞춘 이유는 OECD¹⁾ 加入을 앞둔 現時點에서 우리의 國際租稅制度를 OECD 國際的 課稅基準과 附合되도록 우리나라 國際租稅制度의 課稅基準 및 制度整備를 하여야 하며, 그 중에서도 가장 시급한 問題가 移轉價格稅制의 確立 및 整備에 있기 때문이다.

本 研究에서는 한국에 진출한 多國籍企業의 移轉價格操作에 의한 조세회피 防止를 위한 조세제도의 확립 및 보완과제를 中心으로 검토하였고 外國進出 우리나라 企業의 移轉價格操作에 관한 研究는 除外하였다.

주요 研究方法으로는 우선 문헌조사를 통해 國際租稅와 移轉價格에 관한 理論을 정리하고, 最近의 國際租稅 環境變化에 따른 OECD 移轉價格指針과 先進國 특히 美國의 移轉價格課稅制度를 우리나라 制度와 比較 分析하여 韓國租稅制度의 問題點을 導出하고 改善方案을 모색하였다.

1) OECD: Organization for Economic Cooperation and Development(경제협력개발기구) 서방 선진국간에 긴밀한 경제협력을 위해 구성된 기구. 1960년 파리에서 개최된 대서양경제회의에서 유럽경제협력기구(OEEC)를 개편, 1961년 9월에 가맹국의 협력으로 경제의 안정성장과 무역확대를 꾀하며, 나아가 개발도상국에 대한 원조 촉진과 조정 도모를 목적으로 한다. 총가맹국은 25개국이며, 본부는 파리에 있다. 우리나라는 1995년 가입신청을 하였으며 1996년 정식 회원국으로 될 예정이다.

II. 國際租稅 및 移轉價格稅制 關聯理論

1. 國際租稅의 概念

國際租稅는 實定法上의 用語는 아니지만, 廣義로는 國際的인 租稅問題를 總稱하는 概念이고, 狹義로는 國際去來와 관련된 租稅로서 2개 이상의 國家間에 聯關되어 發生하는 租稅問題를 일컫는 概念이다.

國際租稅問題에서 가장 論難이 되고 있는 부분은 二重課稅²⁾의 문제이다. 그런데 間接稅는 消費地課稅 내지 生産地課稅原則에 따르는 경우가 많기 때문에 國際的 二重課稅가 문제시 되지 않으나, 直接稅 중에서도 특히 資本, 商品, 및 技術의 國際的 흐름에 중요한 影響을 미치는 所得에 대한 課稅(예컨대 所得稅, 法人稅 등)는 二重課稅를 유발시킬 수 있는 가능성이 크기 때문에 國際租稅問題의 核心을 이룬다.

2 國際租稅의 基本問題

2.1. 國際的 二重課稅(International Double Taxation)

예컨대 國內企業이 外國企業과 營業關係를 맺게 되면, 當該企業은 自國 및 相對國이라고 하는 두 개의 絶對的인 課稅權의 支配下에 놓이게 된다. 이때 두 나라의 稅務當局이 동일한 去來에 대하여 稅金을 徵收하게 되면, 二重課稅가 發生하게 된다.

이러한 二重課稅는 防止되어야만 하는데, 그것은 二重課稅로 인한 財政上의 負擔이 國際市場에서의 企業經營을 위축시키기 때문이다. 또한 二重課稅는 國際的인 經濟交流 및 資本去來뿐만 아니라 國際的인 勞動分業을 阻害하고, 國民經濟의 持續的인 發展에 대한 障礙가 된다. 또한 二重課稅로 인한 追加負擔은 純粹한 國內營業活動과 比較해서 外國에서의 活動을 不利하게 만들기 때문에 二重課稅는 經濟的 給付能力에 相應한 課稅原則과도 矛盾된다.

2.2. 國際的 租稅回避(International Tax Avoidance)

國際的인 經濟交流에 있어서의 또하나의 관심사는 租稅回避 現狀이 發生할 수 있는 것이다. 예컨대, 國家間 租稅體系의 특별한 차이점³⁾이나 移轉價格操作을 이용하여 租稅를 回避하고 稅後純利益을 極大化할 수만 있다면, 國內營業活動에 머무는 것보다는 外國으로 進出하는 것이 보다 유리한 결과를 가져올 수 있다. 이러한 租稅回避 역시 不公正한 方法으로 競爭의 歪曲을 招來하게 되어 經濟的 負擔能力에 따른 課稅原則과 矛盾된다.

주로 多國籍企業을 통해 이루어지는 國際的인 營業活動에서 바람직하지 않은 이러한 二重課稅와 租稅回避는 防止되어야만 한다. 이들의 다양한 企業活動에 있어서 이와 같은 두 가지 현상을 여하히 防止할 수 있는가라고 하는 것이 國際租稅의 基本的인 問題이다.

2) 二重課稅란 2個國 이상의 課稅當局이 동일한 所得者의 동일한 所得에 대하여 과세하므로써 課稅權이 重複 또는 競合되어 租稅負擔이 加重되는 것을 말한다

3) 輕課稅國(Tax Haven)의 이용 및 租稅條約의 이용 등이 있다.

3. 移轉價格稅制의 理論

3.1. 移轉價格의 概念

移轉價格이란 원래 동일 기업내의 서로 다른 事業部간이나 동일한 經營權의 지배를 받는 수개의 關係會社間의 去來에서 결정되는 원재료, 반제품, 제품, 용역 또는 특허권 등의 가격을 뜻하는 것으로 동일한 經營權의 영향하에서 人爲的으로 決定되는 價格이라는 점에서 시장원리에 의하여 결정된 독립된 기업간에 형성되는 價格에 對應되는 概念으로 형성된 것이다.

오늘날 移轉價格의 概念은 國際貿易이 활발해지고 대형화된 多國籍企業들이 世界의 곳곳에 子會社를 설립하여 國際貿易에서의 集團內部去來의 비중이 높아지면서 移轉價格의 操作을 통한 國際的 租稅回避가 國際的인 問題로 등장하였고, 그 概念도 國內去來에서는 사용하지 않고 國際去來에서만 사용되는 概念으로 정립되기에 이르렀다. OECD 보고서는 “이전가격을 어떤 기업이 특수관계에 있는 기업들에 대해 상품, 무형자산 또는 용역을 제공할 때에 적용되는 가격을 말한다”라고 정의한다. 여기서 특수관계에 있는 기업이란 어느 한 기업이 다른 기업의 경영이나 통제 또는 자본에 직·간접으로 참여하는 경우를 말한다.

한편 우리나라 稅法에서는 移轉價格이라는 用語를 보다 狹義로 海外 特殊關係者와의 去來의 경우에 限定하여 사용하고 있는데, 移轉價格稅制의 운영에 관한 規程인 국제조세사 무처리규정⁴⁾ 제2조에 의하면 “移轉價格이라 함은 法人과 海外 特殊關係者 相互間에 행하여지는 在庫資産, 用役 및 其他의 去來時에 적용되는 價格을 말한다.”라고 定義하고 있다.

이하 本 論文에서는 Transfer Price라는 용어를 移轉價格으로 번역하고, 이를 海外 特殊關係者間의 去來에서 수수되는 價格으로 사용하여 이 用語의 사용범위를 한정하고자 한다.

3.2. 移轉價格稅制의 概念

多國籍企業이 移轉價格을 이용하는 目的은 租稅를 回避하거나 特定地域에서 市場競爭을 排除하는 등 窮極의 目的으로 集團 전체의 利益을 극대화하려는데 있다. 이 경우 移轉價格去來에 대한 價格은 위와 같은 戰略的 意圖에서 시장경쟁을 무시하고 결정되므로 一國의 課稅所得을 他國으로 移轉시키게 된다. 따라서 課稅當局은 衡平課稅를 실현하며 移轉價格의 操作을 통한 租稅回避를 阻止하고 二重課稅를 防止하며 궁극적으로는 국가간에 課稅所得이 적절히 배분되도록 하기 위한 租稅制度를 立法·施行하고 있는데 이것을 移轉價格稅制라 한다. 즉, 企業이 海外 特殊關係者와의 거래시 獨立企業價格보다 높은 대가를 지불하거나 낮은 대가를 지불하여 課稅所得을 國外로 移轉시키는 경우에 該當國의 課稅當局은 當該 海外去來에 있어서 그 操作된 價格을 否認하고 獨立企業價格(Arm's Length Price, ALP)으로 課稅하여 自國의 課稅權을 보호하는 법규가 필요하게 되었는데 이러한 노력이 各國의 移轉價格稅制로 구체화되었다.

3.3. 移轉價格稅制의 目的

移轉價格稅制는 內國人 또는 外國法人에 대한 國內課稅와는 다른 특별한 課稅目的이 있다. 移轉價格 課稅制度의 一次的 目的은 多國籍企業의 國際的 租稅回避 防止이며, 二次的 目的은 國際去來時 발생한 所得의 적정한 배분과 國際間 二重課稅의 배제를 통한 國際的 조세분쟁의 防止등의 세가지로 압축된다.

4) 國稅廳 訓令 第1188號, 1994. 9.8. 개정

(1) 國際的 去來活動에 있어서의 租稅回避防止

國際去來에 있어서 租稅回避行爲가 가능하게 되면 소위 “稅金の 眞空地帶”가 발생하게 되어 人的·物的資源의 國際的 交流를 저해하여 國際的 經濟發展을 크게 저해하게 된다. 또한 이러한 國際的 租稅回避行爲의 放置는 租稅平等主義에 근본적으로 배치된다. 즉, 移轉價格을 이용한 租稅回避行爲는 國際的으로 經濟發展을 왜곡시키며 稅法上 基本原則의 観点에서 볼 때는 租稅의 公平性 내지 中立性이라는 租稅平等原則에도 어긋난다. 따라서 移轉價格課稅制度는 多國籍企業의 國際的 去來 메커니즘을 이용한 移轉價格의 意圖의 操作과 租稅回避를 防止하고자 함에 一次의 目的을 두고 있다

(2) 國際的 去來에 있어서 各國의 稅收의 適正한 確保

國際間 去來에 있어서 各國은 自國의 稅收를 確保하고자 하는 바 各國의 課稅權의 확보 노력은 당연한 主權行使의 일부라 하겠다. 各國은 稅法을 整備하고 나아가 租稅條約을 체결하여 課稅權의 確保를 公고히 하고 있다. 自國의 國際去來上 稅收確保를 위한 各國의 稅制로는 租稅天國(Tax Haven) 對策稅制와 移轉價格稅制가 있다.

(3) 同一所得에 대한 國際的 二重課稅의 排除

同一한 所得에 대한 國際的 二重課稅는 단순한 資本蠶食現像만을 招來하는 것이 아니라 人的·物的資源의 國際的 交流를 저해한다. 이러한 弊害는 人的·物的資源의 世界的 偏在 現象을 초래하고 그 配分의 混亂을 가져오며 國際的 租稅摩擦을 惹起시켜 國際的 經濟發展을 歪曲시킨다. 各國은 이러한 國際的 二重課稅를 排除하고자 租稅條約을 체결하고 國際的 協議를 시도하고 있다.

3.4. 獨立企業價格 決定의 필요성

多國籍企業의 內部에는 企業集團의 구성단위인 個別企業間에 많은 去來가 行하여지고 있는 것이 일반적이다. 이렇게 이루어진 價格이 모두 個別企業들의 자유로운 交渉의 結果로써 결정되는 것은 아니다. 多國籍企業은 當該 企業全體로서 추구하려는 바람직한 目標에 적합하다고 판단되면 어떠한 價格도 책정할 수 있기 때문에 多國籍企業은 전체기업집단의 租稅負擔額을 최소화하기 위해 低稅率國家에 소재하는 關聯企業에 高所得을 발생시키기 위하여 移轉價格을 낮게 설정하는 일도 자주 하게 된다. 이처럼 多國籍企業의 구성단위인 關聯企業間의 去來가 獨立企業價格⁵⁾으로 인정될 수 없는 價格으로 행해지는 경우, 利益이 한나라의 關聯企業에서 다른 나라의 關聯企業으로 移轉되는 結果를 초래하며, 이러한 利益의 移轉은 關聯企業의 課稅利益에 큰 영향을 주게 되고 또 課稅額에도 큰 영향을 주게 된다. 그래서 各國의 課稅當局은 自國의 課稅管轄權內에서 營業하고 있는 關聯企業의 課稅利益의 적정한 수준을 결정할 때 또는 輸入品의 關稅額을 결정할 때 多國籍企業이 채용한 國際移轉價格의 妥當性에 대해 검토할 필요가 생기게 된다⁶⁾.

5) 獨立企業價格이란 正常價格, 公正價格(Fair Market Price)이라고도 하는데 特殊關係가 없는 완전히 獨立된 企業間의 通常의인 去來에서 適用되거나 適用될 것으로 判斷되는 價格을 意味하며, 移轉價格을 決定함에 있어서 多國籍 企業과 課稅當局이 準據하여야 할 國際的 基準이다.

6) 金井澤·孫昌男·金燐洪, 「多國籍企業의 移轉價格操作과 租稅條約에 關한 研究」, 國立稅務大學 租稅問題研究所, 1986, 45面.

3.5. 獨立企業價格原則(The Arm's Length Principle)

移轉價格決定方法의 기본은 獨立企業價格原則 또는 正常價格原則이다. 이 獨立企業價格原則은 移轉價格稅制를 시행하는 대부분의 국가에서 채택하고 있으며, OECD모델⁷⁾과도 일치하는 國際的 基準이다.

獨立企業價格原則은 比較可能한 狀況에서의 比較可能 去來에 대하여 獨立된 企業들 간에 設定되었을 條件을 참고한 利益調整을 模索함으로써, 多國籍企業그룹내의 한 企業을 分離할 수 없는 하나의 統合된 事業體의 一部로 보는 것이 아니라 獨立된 企業이 활동하는 것으로 취급하는 接近方法을 따르고 있다.

이 獨立企業價格原則을 채택하는 이유는 이 원칙이 多國籍企業과 獨立企業들간의 課稅上 衡平을 가져다 주기 때문이며 企業間的 經濟的 意思決定에서 이러한 課稅上의 問題點들을 제거함으로써 國際交易과 投資의 增大를 促進한다는 이유 때문이다. 그러나 規模의 經濟와 統合된 事業體 내에서 새로이 나타나는 다양한 활동들의 相互關聯性을 잘 설명하지 못한다는 점에서 이 원칙의 缺點을 指摘하는 이도 있다.

이러한 缺點은 特殊關係企業들이 獨立企業들이라던 時말지 않을 거래들을 하고 있다는 점에서 찾을 수 있다. 그러한 거래들은 반드시 租稅回避를 목적으로 하는 것이 아닐 수 있으며, 多國籍企業그룹내의 기업들이 상호간 거래를 할 때 獨立企業들이 처한 상업적 상황과는 틀리는 상황에 직면하기 때문에 일어날 수 있는 것이다. 또 어떤 경우의 獨立企業價格은 납세자와 과세당국에 대해 대단히 많은 수와 형태의 국가간 거래를 평가해야 하는 行政的 負擔으로 작용하기도 한다. 사업활동의 지리적 차이, 특수관계기업의 다수, 취득가능한 정보의 불충분 등으로 獨立企業價格을 적용하기 위한 적절한 정보를 얻는데 難點이 있을 수 있다.

그러나, 獨立企業價格原則은 특수관계기업들 간의 財貨와 用役의 이전의 경우 경쟁시장에 의한 가격결정을 가장 잘 반영할 수 있다는 점에서 理論的 長點이 있다. 동 방법의 실제 적용이 언제나 쉬운 것은 아니지만 일반적으로는 다국적기업그룹내의 기업들 간에 오고가는 課稅當局이 首肯할 만한 適正한 水準의 所得을 算出해 낼 수 있다. 동 방법은 경제적 실질면에서 다국적기업그룹내 기업들의 특정사항이나 상황 등을 반영하며 또한 시장이 정상적으로 운영된다는 것을 基本前提(benchmark)로 삼고 있다.

이 원칙을 벗어나게 되면 위의 理論的 基盤을 拋棄하고 國際的 合意를 위협하며 二重課稅의 危險을 높게 한다. 따라서 獨立企業價格原則은 業계와 과세당국사이에서의 상당한 共通分母를 形成하고 있으며, 이 공통분모는 각 국가내에서의 適切한 課稅所得을 確保하고 二重課稅를 回避하는데 매우 큰 價値를 지닌다.

3.6. 獨立企業價格 決定方法

獨立企業價格을 결정하기 위한 전통적인 방법으로는 比較可能 第三者 價格法, 再販賣價格法, 原價加算法 등이 있다.

(1) 比較可能 第三者價格法(Comparable Uncontrolled Price Method)

7) OECD모델 租稅條約 제9조에서는 “두 特殊關係企業들 간의 商業的, 金融的 關係에 있어서 獨立企業들 간에 設定되었을 條件과 다른 條件이 設定되거나 賦與(impose)된 경우에, 그 다른 조건들이 부여되지 않았다면 그 特殊關係企業들 중 어느 하나에 發生(accumulate)되었을 利益이 그 條件으로 인해 發生되지 아니한 경우, 그 利益을 동 企業의 利益에 포함시킬 수 있으며 그에 따라 課稅할 수 있다” 라고 규정하고 있다.

比較可能 第三者價格法이란 法人과 海外特殊關係者 사이에 이루어진 去來에 관련된 在庫資産과 동종의 在庫資産이 그 去來條件, 去來數量 등에 있어서 法人과 그 海外特殊關係者間에 이루어진 去來와 동일 또는 類似한 상황에서 特殊關係가 없는 獨立된 企業間에 賣買한 價格에 상당하는 금액을 獨立企業價格으로 보는 방법이다 즉, 이 방법은 特殊關係가 없는 獨立된 企業間에 행하여지는 比較可能한 第三者 去來에서 실행된 가격을 獨立企業價格으로 보는 것이다.

比較可能 獨立去來를 찾을 수 있다면 CUP方法이 獨立企業價格原則 적용을 위한 가장 바람직한 방법이며 두 특수관계기업간에 판매된 동일한 재화를 독립기업이 판매하는 경우 에 특히 依存할 만한 방법이다.

그러나 特殊關係去來와 충분히 類似하면서도 가격에 실질적 영향을 미칠만큼 특별한 차이가 없는 獨立企業間 去來를 찾는 것은 어려울 것이다. 예를 들어 비록 동일한 이유를 가져오 만큼 事業活動의 성격이 충분히 類似하다 하더라도, 특수관계거래에서 이전된 재화와 독립기업거래에서 이전된 재화간의 사소한 차이는 가격에 실질적 영향을 미칠 수 있다. 이러한 경우 약간의 조정이 필요하다

(2) 再販賣價格法(Resale Price Method)

再販賣價格法이란 일반적으로 生産者가 關係會社에게 제품을 판매하고 그 關係會社는 追加工程없이 제3자에게 판매하는 경우에 사용하는 방법으로 당해 再販賣價格에서 一定利潤을 控除함으로써 독립기업간 가격을 算定하는 방법이다.

특수관계거래에서의 재판매자의 재판매이윤은 동일한 재판매자가 比較可能 獨立企業去來에서 구입하고 판매한 물품에서 벌어들이는 재판매이윤을 참고로하여 결정될 수 있다. 마찬가지로 비교가능 독립기업거래에서 독립기업이 벌어들이는 재판매이윤도 활용될 수 있다. 재판매가격 적용을 위한 비교를 함에 있어서 CUP방법 보다는 財貨의 差異에 대한 調整이 적게 要求된다. 세화의 차이가 가격에 미치는 영향보다는 이윤에 미치는 영향이 적을 것이기 때문이다. 비록 再販賣價格法에서 현격한 제품차이가 허용되긴 하지만 특수관계거래에서 이선되는 제품은 독립기업거래에서 이진되는 제품과 비교되어야 한다. 현격한 차이가 있다면 그것은 특수관계거래와 독립기업거래에서 양 당사자간에 수행되는 기능상의 차이에 보다 많이 반영될 것이다. 재판매자가 제품의 가치를 크게 증가시키지 않는 경우에 적정 재판매이윤을 결정하기가 가장 쉬운 것이다 對照的으로 再販賣 前에 그 제품들이 追加的인 工程을 거치거나 보다 복잡한 제품에 投入되어 그 동일성이 없어지거나 변형된 경우에는 再販賣價格法을 사용하여 獨立企業價格을 결정하는 것이 어려워질 것이다 따라서 再販賣價格法도 公開市場價格에 대한 자료가 없고 買入된 商品에 대해 追加的인 加工등이 행해지지 않는 경우에 適用될 여지가 많다.

(3) 原價加算法(Cost Plus Method)

원가가산법은 주로 生産者가 關係會社에게 제품을 판매하고 그 관계회사가 追加工程을 통해 附加價値를 상당히 증가시켜 제3자에게 재판매하는 경우 사용되는 방법으로 生産原價에 適正利潤을 加算함으로써 正常價格을 算定하는 방법이다.

특수관계거래에서 원가에 공급자의 原價加算 利益率을 더할 때에 그 이익율은 동일한 공급자가 比較可能 獨立企業去來에서 벌어들이는 원가가산 이익율을 參考로 하여 계산하는 것도 한 방법일 것이다.

원가가산법을 적정하게 적용하기에는 약간의 어려움이 있는데, 특히 原價決定에 있어서 그러하다 기업이 경쟁력을 갖기위해 장기간에 걸쳐 비용을 감당하는 것이 사실이긴 하나

그 비용이 特定年度の 特定事例에서의 직정이윤을 결정하는 비용이 아닐수도 있으며 어떤 경우-예를 들면 아주 적은 開發費用으로 매우 價値있는 發見을 하였을때-에는 발생한 비용과 시장가격사이에는 특별한 관계가 없을 수도 있다.

원가가산법 적용시에는 比較可能原價를 기본으로 하여 비교가능 이익율을 적용하도록 注意를 기울여야 한다. 원가에 영향을 주는 특수관계거래와 독립기업거래간의 차이를 분석하여 특수거래에서의 원가에 가산되는 이익율과 하나 이상의 독립기업거래에서의 원가에 가산되는 이익율을 비교하여 적절한 조정이 필요하다.

Ⅲ. 國際租稅制度的 最近動向과 國際比較

1 OECD의 最近 動向

OECD財政委員會는 1979년 “移轉價格과 多國籍企業”이라는 제목의 移轉價格報告書를 발표한 바 있으며 이어서 1984년에는 “移轉價格과 多國籍企業 - 세 가지 중요한 課稅問題 (Transfer Pricing and Multinational Enterprise : Three Taxation Issues)”라는 제목으로 課稅當局者間 相互合意節次 및 對應調整, 多國籍 金融機關에 대한 課稅, 母企業의 中央管理費用의 配賦基準에 대하여 실증적으로 다룬 1984년도 移轉價格報告書를 발표하였다.

그 이후 各國의 有形財貨 및 用役 등을 수반한 國際交易의 증가 및 技術發展(무형재화의 등장)에 따라 그간의 移轉價格 課稅와 관련한 여러가지 기준의 조정이 필요하게 되었고, 최근 일련의 美國의 移轉價格稅制의 改編方向이 자국의 課稅權 確保라는데 지나치게 치중하자 1994년 6월 OECD 財政委員會는 正常價格原則(Arm's Length Principle)의 遵守 필요성을 재강조하고 去來接近法の 比較可能性 要件을 緩和하고 소득에 기초한 접근법의 制限的 使用을 상조한 移轉價格 報告書 草案 제1부를 작성하여 공표하였으며, 1995년 3월에는 無形財貨의 移轉價格 결정 방식을 중심으로 하는 移轉價格 報告書 草案 제2부를 작성 公布하였다.

1995년 7월에는 國家間 貿易의 促進과 二重課稅의 防止를 위한 노력의 一環으로 移轉價格에 대한 世界共通基準을 마련코자 “移轉價格 課稅指針”을 制定하였다. 동 지침은 OECD의 지난 2년간에 걸친 연구작업의 結算으로서 주로 1979년, 1984년, 1987년에 각각 발표된 移轉價格關聯 OECD 보고서를 修正·編輯하는 형식을 취하고 있으나, 去來純利益率法(Transactional Net Margin Method)을 새로이 채택하는 등 여러 새로운 勸告事項을 담고 있다. 그 構成은 제1장 獨立企業價格原則(The Arm's Length Principle), 제2장 傳統的 去來方法(Traditional Transaction Methods), 제3장 기타의 方法(Other Methods), 제4장 移轉價格 紛爭豫防 및 解決을 위한 行政的 接近方法, 제5장 資料提出(Documentation)로 되어 있다. 또한 1996년 6월 완성목표로 固定事業場 判定 및 過少資本 問題를 다룬 제3부가 작성될 예정이다. 그러나 현재 各國의 異異調整으로 인해 당초 기한인 1996년 6월까지의 移轉價格 報告書案의 확정은 미정이다.

2. 美國의 最近 動向

우리나라의 최대 輸出市場인 美國의 移轉價格稅制는 날로 강화되고 있으며 최근엔 同種

8) 92년에도 OECD 모델協約의 註釋을 발표하였으나 註釋 第1項 第2號에서 過少資本에 대한 內國法の 適用可能性등을 언급할 뿐 새로운 내용은 없었다.

業種平均利益率을 基準으로 하는 比較可能利益法(CPM)을 무기로 美國進出 國內企業⁹⁾을 위협하고 있다. 美國은 移轉價格稅制를 가장 활발히 適用·研究하고 있는 國家이며 계속하여 새로운 모델을 제시하고 있다 美國의 경우에는 IRC 第482條에서 租稅回遑防止에 대한 規程을 발견할 수 있다¹⁰⁾.

IRC 第482條는 特殊關係企業間의 所得의 移轉을 막기 위하여 制定된 것이다. 그러므로 脫稅나 租稅回遑의 目的이 아니고 健全한 事業목적 또는 목적의 순수성이 인정된다 하더라도 所得의 移轉이 있다면 同 條의 적용을 받는다. 同 條文은 特殊關係에 있지 아니한 企業間에 이루어졌다면 발생했을 課稅所得, 즉 獨立企業間 去來基準에 의하여 實質課稅所得을 계산할 수 있는 法的 根據를 稅務當局에 제공하고 있다¹¹⁾.

그러면 第482條의 沿革을 살펴보고 94년 7월 1일사 발표한 移轉價格 最終施行令(Final Regulations) <표 III-1>의 내용을 살펴보기로 하자.

2.1 美國 移轉價格 課稅制度의 沿革

1986년에 美 議會에서는 聯邦內國稅法(IRC) 제482조-移轉價格課稅-를 改正하였다. 즉, “特殊關係人間의 無形財貨의 거래가격은 동 社會에 의해 實現되는 利益에 相應하여야 한다(commensurate standard)”는 super-royalty規程을 신설하게 되었다. 이와 더불어 多國籍企業의 移轉價格 거래형태 및 효과적인 移轉價格 결정방법을 研究·報告하도록 하고, 이에 의거 既存 施行令의 개정여부를 결정하도록 행정부에 지시하였다. 1988년 10월에는 移轉價格 白書(White Paper)를 발표하였으며 이 白書에는 無形財貨에 대한 課稅權을 더욱 강화하였다.

또한 1993년 1월에는 移轉價格 臨時施行令을 발표하고 4월부터 發效하였으며 그해 12월에는 美財務省 稅政擔當官과 IRS廳長의 공동발표로 美國의 向後 國際租稅政策의 방향을 밝혔다 이 발표문에 따르면 外國系 企業의 移轉價格 問題와 過多한 利子費用問題의 해결을 가장 중요한 문제로 잡고 있었다 1994년 2월 초에는 移轉價格 罰過金 規程에 관한 臨時施行令을 발표하였다. 이 시행령은 1993년 12월 이후에 시작되는 회계연도부터 시행되는 것으로 모든 納稅者가 避稅를 피하기 위해서는 반드시 최선의 方法에 의한 移轉價格을 設定해야 하며 그 최선의 方法에 관하여는 記錄과 證憑文書를 保存하여야 한다고 규정하였다. 이같은 臨時施行令은 1994년 7월에 移轉價格 施行令으로 확정 발표되었으며 10월이후 개시사업연도부터 적용하도록 하고 있다.

9) 우리나라 美國投資現況은 95年 6月 30日 現在 636件에 12,826,352千달러이다
- 韓國銀行外換業務部, 海外投資 現地法人 現況, 1995.6.30, 16-19面 參照.

10) USA, *Internal Revenue Code of 1986*, Prentice - Hall, Englewood Cliff 1987, 482wh.

11) 李庸燮, 「國際租稅의 理論과 實務」, 世경사, 1994.

<표 III-1> 美國 稅法 第482條 最終施行令의 主要內容

항 목		내 용
이전가격 결정방법	유형 새화거래	비교가능제삼자가격법, 재판매가격법, 원가가산법, 비교이익법, 이익분할법, 기타방법
	무형 새화거래	비교가능제삼자가격법, 비교이익법, 이익분할법, 기타방법
	용역	사업적 제공 : 이익포함 정상대가, 비사업적 제공 : 원가
	비교가능성분석시 고려요소	계약조건, 부담위험, 수행기능, 경제상황, 거래대상 제화 또는 용역
이전가격결정방법 선정원칙		최적방법 규정 · 비교대상거래 또는 기업의 비교가능성 정도 · 이용된 자료 또는 방법상 가정의 질
정상대가범위		복수년도의 자료를 이용하는 경우 각 비교대상별 평균치 사용 · 비교대상과 차이가 없거나 차이가 조정된 경우 ⇒ 전체 적용결과 · 비교대상과의 차이가 있으나 이를 조정할 수 없는 경우 ⇒ 전체 적용결과의 4분위 편차
조정의 크기 (실과가 정상대가 범위 밖에 있을 때)		정상대가범위가 전체 적용결과로 구성된 경우 ⇒ 통상 산출평균까지 조정(정상대가 범위설정에 복수년도평 균치를 이용하는 경우에도 조정은 비교년도의 평균치 사용) 정상대가범위가 4분위 편차로 구성된 경우 ⇒ 통상 중앙값까지 조정(정상대가 범위설정에 복수년도평균치 를 이용하는 경우에도 조정은 비교년도의 중앙값 사용)

資料 : 국제청, 법인·조사·국제조세분야 직무교재 (I), 1994, p.102.

2.2. 移轉價格施行令 改正에 대한 評價

去來接近 方法에 있어서의 比較可能性을 폭넓게 인정하고 利益接近方法의 限界를 序文에서 明示的으로 밝히는 등 OECD의 移轉價格報告書 등 國際的 基準을 수용하려는 노력을 엿볼 수 있다. 특히, 韓美租稅政策會議의 合意事項(比較利益法의 使用制限 및 利益分割法의 適用對象 擴大 및 前提條件의 廢止)등 우리의 要求事項이 대부분 받아들여진 것으로 볼 수 있으나 使用可能한 獨立企業價格決定方法의 選擇問題는 여전히 最適方法規則(Best Method Rule)이란 다분히 抽象的이고 理論的인 原則에 맡겨져 있는바 去來接近方法의 相對的 優越性을 인정한 最終施行令의 정신이 實際的으로 實現될 수 있을지는 IRS가 同原則을 어떻게 적용하는가에 달려 있다.

3. OECD 移轉價格報告書와 美國의 IRC 제482조 比較

<表 III-2> OECD보고서, 미국 및 한국 세법의 비교

정상가액원칙에서 주요 논쟁	미 국	OECD	한 국
정상가액원칙 준수의 재확인	○	○	○
특정공식에 의한 전세계소득의 배분금지	○	○	○
비교가능성의 완화 및 구체화	○	○	×
거래에 기초한 방법(transaction- based method)의 우위성 인정	○	○	규정없음
이익에 기초한 방법(profit-based method)을 최후의 방법으로 규정	○	○	규정없음
최적 원칙의 도입 (the best method rule)	○	○	○
적절한 자료 있을시 비교가능제3 자가격법(CUP)이 최선의 방법임	○	○	규정없음
정상대가 범위의 사용 (arm's length range)	제한적으로 사용	탄력적으로 사용	규정없음
다년간 자료의 사용	○	○	규정없음
거래 실체파악을 위한 분리 및 결합평가	○	○	규정없음
신질시배력 기준	○	○	규정없음
이전가격 사전 합의제	허 용	대체로 긍정적임	규정없음
상호합의 실차상 납세자 권이확대	○	○	△

OECD 移轉價格 報告書案과 미국의 移轉價格 관련 IRC 제482조 최종안 및 현행 韓國稅法을 비교해 보면 다음 <表 III-2>와 같다 표에서 알수 있는 바와 같이 正常價格原則과 관련된 대부분의 주요 論點에 대해 미국이나 OECD 보고서에서 詳細히 規定되고 있는데 반해 韓國稅法에는 規程이 없거나 具體化 되지 않고 있는 것이 대부분이다.

IV. 韓國 國際租稅制度의 問題點 및 改善方案

1. 國際租稅制度의 概要

1.1. 概要

WTO 出帆 및 OECD 加入을 앞두고 외환규제 완화, 외국인의 국내투자 및 우리기업의 해외투자의 자유화로 인하여 다국적기업의 국내진출 및 우리 나라 기업의 국외진출이 급격히 늘어나고 있다.

이들 다국적기업들은 移轉價格을 操作함으로써 우리 나라에서의 租稅負擔을 부당히 감소시키는 것이 확인되고 있다¹²⁾.

1988년까지 우리 나라 세법에서는 다국적기업의 移轉價格 操作問題에 대해서는 別途의 規程을 두지 아니하였다. 단, 법인세법 제20조 不當行爲 計算否認規程이 조세회피 방지의 일반적 규제조항으로서 적용되었다. 그러나 移轉價格 課稅制度의 導入과 關聯 法規程 마련의 필요성이 제기되어 오던 중, 1989년 1월1일자로 법인세법시행령 제46조 제4항 「國外的 出資者등과의 去來의 경우 時價計算方法」 조항을 신설하여 처음으로 移轉價格課稅 關連조항을 규정하게 되었다. 또한, 국세청에서는 移轉價格稅制의 구체적 신시도입에 필요한 「移轉價格稅制의 運營에 關한 規程」을 訓令 제1062조로 制定하고 1990년 1월25일 이를 시행하였으며 이후 1994년 9월8일 國稅廳 訓令 제1188호로 기존의 이전가격세제의 운영에 관한 규정 및 조세협약에 의한 정보교환자료 관리규정(국세청훈령 제1108호, 1992.12.31)등을 통합하여 국제조세 사무처리규정을 개정하여 실시하고 있다

1.2 關聯規程

우리 나라는 1970년 3월3일 서명된 韓 · 日租稅條約을 嚆矢로 1995년 6월30일 현재 39개 국과 조세조약을 체결하여 시행하고 있으며, 모든 租稅條約에는 移轉價格稅制 즉 해외특수관계기업간 거래에 대한 不當行爲計算 否認規程을 두고 있다. 우리 나라의 移轉價格稅制의 기본들은 미국 등과 類似하다. 즉, 국제적 기준인 獨立企業價格原則을 채용하고 獨立企業價格 算定方法도 이에 준하고 있다.

우리 나라의 국내법상 이전가격세제의 法體系를 要約하면 다음과 같다.

- ① 法人稅法 . 부당행위계산의 부인 (제20조)
- ② 法人稅法 施行令 (제46조)
 - (1) 특수관계사의 범위 (제1항)
 - (2) 조세부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정하는 범위 (제2항)
 - (3) 국외의 출자사 등과의 거래시 시가의 계산방법 (제4항)
 - (4) 시가조사를 위한 자료 및 증빙서류의 제출 (제5항)
- ③ 法人稅法 施行規則
 - (1) 해외거래의 시가산정방법 정의 (제22조의 2)
 - (2) 국외의 출자사가 보유한 자료 및 증빙서류의 제출범위 (제22조의 3)
 - (3) 신고서에 첨부 제출할 서류의 범위 (제45조 제3항, 제34,35,36호)
 - (4) 주식 · 출자지분의 간접소유의 정의 (제45조 제9항)
- ④ 國稅廳 訓令 및 告示
 - (1) 국제조세사무처리규정 (국세청훈령 제1188호, 1994.9.8)
 - (2) 법인세 신고시 제출할 서류 지정고시 (국세청고시 제90-4호, 1990.1.24)

12) 조윤제, 「외국인 투자기업 과세제도와 소득이전 분석」, 세정신문사, 1995. 5~7월 연재

1.3. 移轉價格課稅 適用範圍

(1) 對象企業

持分所有比率이 50%이상 直·間接出資關係에 있는 다음 법인만이 移轉價格稅制의 對象이 된다.

- ① 외국인 투자기업과 거래한 해외특수관계자
- ② 해외 자회사를 가진 해외신출기업과 거래한 해외특수관계자
- ③ 외국법인 국내사업장과 거래한 해외특수관계자

특수관계자란 법인세법시행령 제46조 1항에 규정된 자를 말한다.

(2) 去來要件¹³⁾

移轉價格稅制의 適用對象이 되는 去來要件으로는 다음의 세가지가 있다.

- ① 국내거래가 아닌 해외거래인 것
- ② 해외에 있는 특수관계자와의 거래일 것
- ③ 독립기업가격 거래가 아닐 것 (이선가격 거래일 것)

(3) 對象去來¹⁴⁾

移轉價格稅制는 對象法人과 그 海外特殊關係者 사이에 이루어지는 去來를 대상으로 한다 本支店間의 去來 예컨대 美國法人의 本店과 그 韓國支店과의 去來에는 移轉價格稅制가 적용되지 않는다 왜냐하면 본지점간의 去來는 동일기업의 내부거래로서 국적이 서로 다른 법인간의 所得移轉 問題가 발생하지 않기 때문이다.

제3자간의 거래가격(Arm's length price)과 차이가 있는 거래 즉, 관세회사간의 거래가격이 獨立企業價格(市場價格)보다 높거나 낮은 경우, 課稅所得을 故意로 移轉시키려는 意圖의 有無에 不拘하고 독립가격을 기준으로 조정하도록 한다. 각각의 예를 들면 다음과 같다.

① 低價賣出: 法人이 海外特殊關係者와의 去來시 당해 해외특수관계자로부터 지불받는 대가가 獨立企業價格에 미달하는 경우

② 高價買入: 法人이 海外特殊關係者와의 去來시 당해 해외특수관계자로부터 支拂하는 對價가 獨立企業價格을 超過하는 경우

③ 第3者 介入去來¹⁵⁾: 對象法人이 海外特殊關係者와의 去來를 特殊關係가 없는 타인을 통하여 행하는 경우에 當該法人과 非特殊關係者와 去來에 대해 移轉價格稅制를 적용한다. 이는 對象法人과 非特殊關係者와의 거래대상인 資產 또는 用役 등이 海外特殊關係者에게 讓渡·貸貸 또는 提供되도록 當該去來를 행할 당시 계약 또는 기타 방법에 의해 미리 성해져 있고 그 去來對價까지도 實質적으로 결정되어 있다고 보는 경우이다.

④ 相計去來¹⁶⁾: 對象法人이 海外特殊關係者와 去來를 행함에 있어서, 當該海外去來의 일부에 적용된 實際去來價格과 獨立企業間價格이 서로 다른 경우에도 동일한 去來相對方인 海外特殊關係者와 동일한 사업년도중에 별개의 거래에서 그 差額을 調整하는 相計去來를 約定하고 있음이 客觀적으로 立證되는 경우에는 동거래를 하나의 거래로 보아 相計할 수 있다.

13) 國際租稅事務處理規程 제33조.

14) 國際租稅事務處理規程 제34조.

15) 國際租稅事務處理規程 제35조.

16) 國際租稅事務處理規程 제40조.

(4) 獨立企業價格(Arm's Length Price) 計算方法¹⁷⁾

獨立企業價格은 법인세법시행령 제46조 4항과 동 시행규칙 제22조의 2에 규정되어 있는 다음의 방법 중 가장 합리적인 방법에 의하여計算한金額으로 한다.

① 比較可能 第三者價格法: 내국법인이 국외의 특수관계자와 거래한 在庫資產의 時價는 당해거래와 類似한 去來狀況에서 당해 재고자산과 동종의 재고자산을 특수관계가 없는 독립된 사업자간에 賣買한 價格으로 한다. 다만, 당해거래와 독립된 사업자간에 거래한 재고자산의 품질, 거래단계(소매 또는 도매단계), 거래수량, 거래시기, 기타 거래조건 등에 차이가 있고 또한 그 차이로 인하여 발생한 거래가격의 차이를 합리적으로 調整할 수 있는 경우에는 그 가격의 차이를 조정한 후의 가격을 時價로 한다.

② 再販賣價格法: 내국법인이 국외의 특수관계자와 당해 재고자산을 거래하고, 동 재고자산의 구매자가 특수관계가 없는 자에게 다시 동 재고자산을 판매하는 경우, 그 販賣價格에서 通常의 利潤을 差減하여 산출한 가격을 내국법인과 특수관계자가 거래한 當該 在庫資產의 時價로 한다.

③ 原價加算法: 내국법인과 특수관계자 사이에 재고자산을 판매한 자가 동 재고자산을 취득하거나 제조하는 과정에서 발생한 원가에 동 판매자의 通常의 利潤을 加算하여 산출한 가격을 當該 在庫資產의 時價로 한다.

1.4. 對應的 調整¹⁸⁾

우리 나라가 대상법인의 移轉價格을 수정하여 增額課稅한 경우에는 동일 소득이 우리 나라와 상대국에서 과세되는 二重課稅가 발생하게 된다. 따라서 이론적으로는 우리 나라가 대상법인의 課稅所得을 移轉價格의 調整에 따라 증가시키는 경우 상대국은 自國에 있는 관계기업의 과세소득을 그 增額分만큼 減額調整하여야 하는 바, 이를 對應調整이라 한다.

우리 나라는 호주, 모로코, 인도네시아 등과의 租稅條約에서 이와같은 不當行爲計算否認에 따른 조정에 관하여 규정하고 있다. 그러나 대응조정에 관하여 조세조약에서 특별히 규정하고 있지 않으며, 상대국의 국내법에서도 對應調整 規程이 없는 경우에는 사실상 대응조정이 어렵게 된다. 우리 나라의 경우도 상대국에서 移轉價格을 調整時 增額한 課稅所得을 우리 나라에서 이에 대응하여 減額調整할 義務가 있는가의 여부와 관련하여 그동안 論難이 있어 왔다.

이에따라 1990년 12월 법인세법을 개정하여 우리 나라가 체결한 租稅條約의 相對國과 당해 租稅條約의 相互合意 規程에 따라 내국법인이 국외에 있는 지점, 비거주자 또는 외국법인과 행한 거래의 거래금액에 대하여 권한있는 당국간에 합의를 하는 경우에는 그 합의에 따라 內國法人의 所得金額을 調整할 수 있도록 규정하였다.

2. 國際租稅法 體系上的 問題點 및 改善方案

移轉價格 課稅制度의 租稅法上 目的은 國際間的 租稅衡平 維持를 根幹으로 하고 있으며, 이 租稅法上 目的은 租稅法律主義와 租稅平等主義의 原理가 相互調和되어 그 운용이 효율적일 경우에 가장 理想的인 모습이라고 할 수 있다. 우리의 移轉價格稅制의 改善을 위한 基本方向도 이러한 租稅法上의 目的達成에 그 目標을 두어야 할 것이다.

17) 法人稅法 施行規則 제22조의 2.

18) 法人稅法 제20조의 2.

21. 새로운 國際租稅法 體系의 導入

先進國은 國際租稅에 關聯된 稅法을 따로 保有하고 있으나, 우리 나라는 移轉價格稅制를 적용함에 있어서 그 根據法을 法人稅法 第20條에 두고 있으며, 法人稅法 施行令 第46條, 施行規則 第22條의 2에는 “海外 去來에서의 價格算定方法”만이 規定되어 있으며, 課稅對象·課稅要件·課稅範圍 등에 관한 主要事項들은 國稅廳 訓令에 規定하고 있다. 이와 같이 중요한 課稅要件 등을 訓令에 規定하고 있음으로 해서, 단지 國稅行政施行을 위한 訓令에 불과하다는 점에서 國際去來의 적절한 規制를 할 수 있을지 의문스럽다.

WTO 출범과 OECD 가입추진 등 우리 經濟與件이 날로 변화되고 있으며 국제거래 또한 증가추세이다. 최근 선진국은 移轉價格稅制 등을 통하여 外國系企業에 대한 課稅權을 강화하는 경향이 있는데, 우리의 稅法에 移轉價格稅制를 우리가 도입하지 않을 경우, 國際去來에 대한 課稅時 相對國家와의 衝突은 물론 特定課稅에 대하여 법적 근거의 미비로 우리의 과세권을 포기하는 경우를 조래하게 될 것이다. 뿐만 아니라, 기업들이 국내에서 동세도를 접하지 못한 결과 해외에서의 대처능력이 부족해지고, 國家間의 國際租稅 協力時 相互主義가 重視되므로 우리 세법에 동일한 세도가 없을 경우에 協商力 등 對應力에도 문제가 발생할 수 있다.

이와 함께 二重課稅防止를 위한 制度인 相互合意節次 및 國家間 租稅協力에 대한 사항도 함께 규정해 둘 필요가 있다. 국제거래에 관한 사항을 기존의 세법에 포함할 경우에는 여러 법에 중복 규정하여야 하는데, 別途 法을 制定함으로써 國際的 課稅의 共通基準과 國內制度의 相衝을 피하면서 법 적용 및 해석 등의 一貫性을 유지할 수 있을 것이다.

22. 租稅回避防止를 위한 包括的 規程의 新設

現行 法人稅法에서는 法施行令에 海外去來時의 獨立企業間 去來價格의 계산방법만을 規定하였을 뿐이며, 移轉價格稅制의 운영에 관한 사항 일체를 國稅廳 訓令에서 規定하고 있다. 訓令은 法令에 規定된 사항을 實施 適用하기 위하여 필요한 사항을 規定할 수 있을 따름이며, 새로운 規程의 制定이나 範圍의 擴大·縮小는 가능하지 않다고 보아야 한다. 訓令에 規定된 細部事項의 대강이 먼저 法令에 規定하고, 當該法令에 根據하여 訓令에 規定하는 것이 法令體系의 節次라 하겠다.

이런 점에서 우리 나라의 移轉價格稅制에 관한 國稅廳訓令은 法令에 規定되어 있지 아니한 사항을 創設의으로 規定하여 法的 委任根據 및 필요한 사항의 範圍離脫이라는 法的 效力의 논란을 가져오게 될 것으로 보인다.

國稅에 관한 基本的이고 共通的인 事項을 規정한 법이 國稅基本法이라고 한다면, 總則法으로서의 國稅基本法上에 國際租稅에 관하여 租稅回避防止를 위한 明文 規程을 新設하여 租稅回避防止에 관한 一般的이고 共通的인 規程을 新設하여 租稅回避防止의 根據條項으로 삼아야 할 것이다. 이로서 각 개별 세법의 租稅回避防止規程에 대한 根據와 範圍의 基本條項이 마련될 수 있다.

3. OECD 移轉價格課稅 指針과의 調和

31 實質支配力 基準에 대한 規程 未備

현행 법인세법의 특수관계는 株式所有比率 등 形式的 支配關係를 위주로 하여 규정되어

있어 各國과 맺은 租稅條約上 특수관계자의 범위보다 더 좁게 규정되어 있고, 그 결과 우리의 課稅權 行使가 상당히 制約되어 온 것이 사실이다.

形式的 支配關係와 對稱되는 개념인 實質支配關係는 OECD 등에서 국제적으로 통용되는 기준으로서 移轉價格稅制가 多國籍企業의 國際間 租稅回避의 防止를 목적으로 한다는 점을 감안할때 경제적 실질을 중시하는 실질시배력 기준의 도입은 필수적인대도 불구하고 현행 세법상의 한계로 만미안아 移轉價格稅制를 국제적으로 인정되는 실질적 지배기준에 의거하여 운용하기에는 매우 곤란한 실정이다.

株式의 所有比率 등 形式的 支配關係를 규정하고 있는 국가들도 아울러 實質的 支配關係를 규정함으로써 사실상 實質的 支配關係에 따라 特殊關係者인가의 여부를 판단하도록 규정하고 있다 그러나 현행 법인세법의 特殊關係者規程은 지나치게 주식의 소유비율을 기준으로 하고 있어 實質的 支配與否보다는 外形的 基準에 치우쳐 있다는 비판이 있다 따라서 주요국의 입법례의 경향과 移轉價格稅制의 본래의 趣旨에 합당하도록 實質的 支配關係를 특수관계자에 포함하여 규정하여야 할 것이다.

32 獨立企業價格 算定時 比較可能性에 대한 規程 未備

正常價格原則을 適用함에 있어서 가장 중요한 概念은 比較可能性이라고 할 수 있는데 우리의 세법에는 이를 충분히 반영하고 있지 않아 다음과 같은 문제점이 있다.

첫째, 우리나라에 진출하고 있는 多國籍企業들은 거의 대부분이 國內에 설립한 子會社나 支店을 통하여 거래를 수행하고 있다 그리고 多國籍그룹은 각 구성기업 마다 고유한 조직과 특유의 價格政策을 가지고 있으므로 第三者와 比較可能한 去來를 찾기 어려울 뿐만 아니라, 설령 同一業種이라 하더라도 價格決定方法 등의 차이로 인하여 單純對比가 곤란하여 상당한 調整을 거친 후에야 비로소 비교가 가능하다. 이러한 調整過程에서의 歪曲으로 말미암아 정확한 移轉價格을 계산하기가 곤란하다.

둘째, 合理的인 移轉價格을 결정하기 위해서는 사전에 市場要件 등 價格에 영향을 미칠 수 있는 요인에 대한 충분한 情報가 蓄積되어 있어야 하지만, 아직 이러한 情報를 충분히 蓄積하지 않은 상황에서 단순히 平均率 概念에 의한 賣出總利益率이나 其他 比率分析方法에 의한 獨立企業間價格의 算定方法은 적절하지 못하다.

셋째, 모두 동일한 형태의 내부거래를 하면서도 去來價格이 서로 달라서, 選擇可能한 獨立企業間價格이 여러 가지 존재하는 경우 어떤 가격을 기준으로 할 것인지에 대해 명확한 基準이 없다.

독립기업가격 산정을 위한 비교가능 거래를 발견하기는 상당히 어렵다 그러므로 거래 유형 또는 가격결정방법별로 비교가능한 기준을 개발하되 이전가격조작의 가능성이 특히 큰 특정부문에 대해 구체적인 기준을 마련할 필요성이 있다.

그 한 예로 1995년 7월에 개정·발표된 OECD 移轉價格課稅指針에 포함되어 있는 거래순이익율법을 우리의 課稅體系內에 導入하는 것이 바람직하겠다. 여기서 거래순이익율법이란 기능분석, 比較可能性분석, 營業환경분석 등을 통하여 규모 및 여건이 유사한 제3자 기업이 示現하였을 利益을 다양한 指標(자산이익율, 판매액 대비 영업이익, 자본이익율 등)를 바탕으로 추정하여 특수관계기업간의 거래에 있어서 개별기업의 이익을 계산하는 방법으로서 미국에서 採擇하고 있는 比較可能 利益方法(Comparable profit method)과 유사하나 對象去來別로 純利益率을 구하고 이를 前述한 利益指標와 比較한다는 점이 동 방법의 특징이라 하겠다.

3.3. 事前價格合意制(Advance Pricing Arrangement)의 導入

移轉價格 事前合意制(APA)란 독립기업가격 또는 정상가격(Arm's length price)을 과세당국과 납세자가 事前에 合意하여 設定하는 제도이다. 즉, 어느 일정기간에 대한 과세가 개시되기 전에 특수관계자와 행한 移轉價格 決定에 관한 適切한 基準(Appropriate set of criteria)을 해당 납세자와 과세당국이 합의하고 특별한 이유가 없는 한 이를 지켜나가는 제도를 말한다.

이러한 제도의 장점은 첫째, 移轉價格에 대한 조세마찰을 사전에 제거할 수 있고 둘째, 납세자가 과세과정에 자발적으로 참여함으로써 能動的인 情報提供을 誘導할 수 있으며 셋째, 납세자에게는 課稅에 대한 不確實性을 除去할 수 있으며 과세당국에게는 사후에 세무조사에 따른 行政力의 浪費를 防止할 수 있다는 것이다. 현재 우리의 법인세법이나 소득세법으로는 이와 같은 제도를 시행할 수 없는 바 移轉價格稅制의 원활한 시행을 위해 이의 도입을 검토할 필요가 있다.

3.4. 相互合意節次規程의 散在

移轉價格稅制의 효율적인 運用을 위해 相互合意節次는 必需不可缺한 것인데, 이에 대한 규정은 법인세법, 소득세법 등에 그 節次가 散在되어 있어서 이를 體系적으로 이해하는데 어려움이 있다. 우리 나라 법령에 규정되어 있는 내용도 OECD등 國際적으로 認定되는 基準에 비해 未洽한 點이 많다.

3.5 對應調整의 問題點

不當行爲에 대한 課稅處分의 형태는 크게 두 가지로 大別된다. 美國과 英國에서는 關聯去來者와 반드시 對應調整할 것을 要件으로 하고 있으나, 獨逸, 日本에서는 一方 否認으로 그치고 있다. 前者는 不當行爲에 대하여 수정한다는 입장, 즉 課稅所得의 再分配라는 태도이며, 後者는 不當行爲에 대하여 過罰的 立場에 있다.

後者 중 獨逸에서는 '숨겨진 利益處分'에 대하여는 認定配當課稅를 하지만 동시에 法人課稅에서는 輕課稅로 課稅하고 있다. 그러나 日本에서는 損金을 부인하고 重加算稅를 적용하며, 밝혀진 去來相對 行爲者에 대하여는 賞與 또는 配當으로 처분하지만, 國際去來에 있어서는 相互合意節次를 거쳐 對應調整을 해주고 있다.

우리 나라의 現行制度는 日本의 制度와 비슷하지만, 歸屬이 불분명할 경우에도 대표이사에 대한 상여 또는 배당으로 처분하는 점은 지나치다고 하겠다. 이러한 不當行爲를 어떻게 규제할 것이냐 하는 것은, 그 사회의 제반여건에 따라 다를 수밖에 없다고 하겠으나, 현행 우리의 不當行爲에 대한 課稅處分制度는 부당하고 가혹한 것으로 생각되며, 국민경제 총괄적 입장에서 본다면 二重課稅임에는 틀림이 없다. 그러므로 美國의 제482조에서와 같이 對應調整을 합리성의 要件으로 하는 것이 필요하다. 이는 우리 나라 不當行爲計算否認制度의 全般的 改善方案이라 하겠다.

不當行爲計算 否認規程에 의한 과세처분을 대응조정을 要件으로 하도록 규정하게 되면, 移轉價格課稅에서도 당연히 대응조정을 행하여야 할 것이며, 이는 租稅條約上 相互合意節次에 따라 요구되고 있는 相互合意條項과도 一致하기 때문이다.

3.6 法人稅法上的 「不當行爲計算否認」規程의 限界

우리 나라의 法人稅法 제20조와 同 施行令 제46조 제2항 제4호의 規定에는 “所得에 대한 租稅의 負擔을 부당히 감소시킨 경우”라고 되어 있다. 이 경우 所得移轉에 있어서 고의적인 사실이 확인될 때에만 移轉價格課稅를 할 수 있다고 規定하고 있으나, 이와 같은 移轉價格의 故意性을 證明하는 것은 상당한 어려움이 따른다. 또한 국제적 공통기준에서는 동 規定을 적용함에 있어서 移轉價格의 故意性 與否를 不問하고 과세하는 것으로 되어 있으므로 우리 나라에서도 故意性 與否에 관계없이 동일한 행위에 대해서 동일한 과세를 부과한다는 원칙을 따라서 이 條項을 海外去來와 關係해서는 “所得에 대한 租稅의 負擔을 감소시킨 경우”라고 代替하는 것이 바람직하다.

3.7. 資料提出義務의 法的 根據 未洽

課稅當局은 稅務申告時點에서 移轉價格決定의 適正性을 證明할 모든 資料提出을 要求하는 안되며 特定企業에 대한 稅務調査가 필요한지의 여부를 判斷할 정도의 자료면 충분하다.

그러나 이 資料提出은 移轉價格稅制의 효율적 운용을 위해서 必需不可缺한데 現행 법인 稅法상의 資料提出規程은 너무 미흡하여 移轉價格稅制의 원활한 운용을 기대하기가 어렵다. 先進稅制를 檢討하여 법규를 정비할 필요가 있다.

移轉價格稅制의 원활한 운용을 위해 법규에 국제거래 關係자료의 제출의무를 명확히 하고 납세의무자가 동 의무불이행시 는 상당한 정도의 과태료를 부과하는 것이 바람직하다. OECD의 개정 移轉價格報告書에 따르면 자료제출의 중요성도 강조하고 다음과 같은 자료를 유용한 정보로서 例示하고 있다.

① 사업개요 ② 조직구조 ③ 다국적기업 그룹내의 소유관계 ④ 거래성립전 수년간의 판매금액과 영업결과 ⑤ 외국소재 특수관계기업과 납세자간의 거래수준 즉, 재고자산의 판매금액, 용역의 제공금액, 유형자산 임대료, 무형자산의 사용과 이전금액, 대부이자금액 등 한편, 美國의 경우 소득세법 6038 A조에서 資料提出義務 違反者에 대한 制裁規程을 다음과 같이 두고 있다.

① 非居住者가 直接 또는 間接으로 25%이상을 지배하고 있는 법인은 특수관계자간 거래에 대하여 資料備置 및 提出義務가 있음.

② 이와같은 義務 違反時 벌과금은 1만\$이며 30일 초과시마다 1만\$씩 增額 됨.

3.8. 過少申告加算稅 適用의 特例條項 新設

OECD 대부분의 국가는 移轉價格 調査와 關係하여 추후에 判정되는 過少申告分에 대하여 납세자의 과실이 없다고 判定되는 경우에는 別途의 加算稅가 賦課되지 아니하는 소위 No-fault, No-penalty原則을 採擇하고 있으나, 우리의 경우에는 이와 같은 제도가 마련되어 있지 않아 國際間 租稅調整에 있어 마찰요인으로 작용하고 있다.

納稅者가 正當한 事由(최선의 노력)에 의하여 移轉價格 申告를 하였음에도 불구하고 동 移轉價格에 대하여 課稅當局이 更定決定을 하는 경우에는 外國 先進國에서는 벌과금 성격의 加算稅 適用을 排除하고 있다. 改正된 OECD 移轉價格課稅指針에 따르면 善意(Good Faith)에 따라 移轉價格을 신고하는 경우에는 벌과금을 부과하지 않는다고 規定하고 있다.

우리도 이와같은 國際的 課稅基準에 맞추어 移轉價格稅制 운용시 납세자의 과실이 없다

고 판정되는 경우에는 過少申告 加算稅 適用을 排除하는 규정을 두는 것이 바람직하다고 하겠다.

4. 國際租稅上 未備된 規程의 新設

4.1 過少資本 課稅制度의 新設

多國籍企業이 외국에 자회사를 설립하여 진출할 때 資本金을 적게 하고 借入金을 많게 하여 진출국에서의 課稅所得을 최소화하려는 경향이 있다. 이에 대하여 特殊關係者間的 과다한 借入金 利子를 配當으로 看做하여 支給利子を 損金否認하고 과세하는 제도가 過少資本 課稅制度이다.

美國, 日本, 英國, 프랑스, 獨逸 등은 過少資本 課稅制度를 운영하고 있어 해외에 진출한 우리기업은 적용대상이 되고 있으나 우리 나라에 진출한 외국기업에게는 국내제도의 미비로 적용하지 못하고 있는 실정이다 이 제도를 도입하여 효율적으로 활용할 경우, 借入金 中心으로 運用하는 外國資本을 資本化하도록 유도하여, 歪曲된 투자흐름을 바로잡고 外國資本導入의 實質의 效果를 提高시킬 수 있으며 租稅回避를 防止하여 우리 나라의 과세권을 확립할 수 있다.

4.2. 租稅避難(Tax Haven) 防止稅制의 導入

내국법인들이 海外 租稅避難處¹⁹⁾에 架空會社등을 설립하여 여기에 소득을 부당히 溜保하는 경우에는 동 溜保所得을 동 내국법인의 配當所得으로 보아 과세할 수 있는 세법상의 근거조항을 시급히 도입해야 하겠다. 이와같은 租稅避難 防止稅制는 현재 OECD 회원국 중 12개국²⁰⁾이 도입하여 시행하고 있는 바 우리 나라의 기업도 최근들어 해외신출이 활발히 증가되고 있으므로 이에대한 租稅次元의 대책마련이 필요한 실정이라 하겠다²⁰⁾.

새로운 제도를 도입하는 경우 先進諸國의 制度를 면밀히 검토하여 과세대상 거주자, 소유 최저한도, 저세율 과세의 기준, 주주에게 귀속시킬 소득유형에 대해 상세한 규정을 마련해야 할 것이다.

4.3 租稅條約 施行을 위한 規程의 新設

현재 국내세법에는 조세조약 시행을 위한 방법·실차를 규정하지 않아 조약의 합리적 시행에 차질이 발생되고 있으며, 조세조약이 국내세법과 상충되거나 국내세법규정에 조세조약과 관련된 부분이 없어 상충시 문제 해결에 어려움이 있다.

租稅條約의 施行이 基本的으로 解釋에 依存하고 있으므로 租稅條約의 法的 確實性 및 法的 安定性을 위하여 施行規程은 新設해야 한다.

19) 조세피난처란 과세대상소득에 대하여 비과세 또는 경과세하는 국가 또는 지역을 가리키며, 다음 4가지 유형으로 나눌 수 있다. 제Ⅰ유형·소득세 또는 자본이득세, 상속·증여세가 전혀 없는 조세피난처로서 바하마, 비류다, 케이만군도 등이 있다 제Ⅱ유형·세금은 부과하나 매우 낮은 세율을 적용하는 조세피난처로서 브리티쉬 버진 아일랜드, 네델란드령 안틸레스 등이 있다. 제Ⅲ유형·국내원천 소득에 대해서는 과세하나 국외원천소득에 대해서는 면제를 하는 조세피난처로서 홍콩, 파나마 등이 있다. 제Ⅳ유형·특정 형태의 사업에 대해서만 조세피난처를 제공해 주는 조세피난처로서 싱가포르, 북셈부르크 등이 있다.

20) 우리나라 기업의 경과세(Tax Haven) 지역 투자 현황은 1994. 12. 31 현재 홍콩에 196건 160,776달러 동 343건에 360,929천달러이다.(자료·한국은행)

4.4. 同時 稅務調查의 根據 未備

企業의 多國籍化에 따라 調查의 實效性을 圖謀하기 위해 “同時調查에 관한 OECD 모델 協定”에 따른 同時調查가 必需的이다. 同時調查란 동일한 事案에 대해 該當 國家別로 그 국가의 課稅管轄權이 미치는 關聯會社를 동시에 조사하고 그 결과를 서로 교환함으로써 調查의 實效性을 提高하는 방법인데, 租稅條約에는 규정되어 있으나 現行 稅法上的 未備로 운영할 수가 없다.

따라서 當事國에서 동시에 稅務調查를 할 필요가 있는 경우 또는 派遣調查가 필요한 경우 兩國의 相互主義에 따라 세무조사를 할 수 있는 규정을 신설하여야 하겠다.

V. 要約 및 結論

1. 研究結果의 要約

本 研究에서는 우리 나라에서 시행되고 있는 國際租稅制度의 現況과 問題點을 분석하고, 現행 이전가격세제의 合理的 改善方案을 검토해 보았다. 이를 위해 전반부에서는 문헌 연구에 의해 國際租稅 關聯理論과 移轉價格稅制 및 국제적 동향에 관해 검토하였으며, 후반부에서는 우리 나라의 國際租稅 關聯稅法의 概要 및 現行 稅法의 問題點을 導出하고 이에 대한 改善方案을 언급하였다. 전반부에서 검토한 이론적 배경 및 國際的 動向을 바탕으로 우리 나라의 現행 세법을 비교·분석한 결과 ① 國際租稅法 體系上的 問題點 및 개선 방안 ② OECD 移轉價格 課稅制度 指針과의 調和造化方案 ③ 國際租稅上的 未備된 制度의 新設方案 등을 제시하였으며 그 구체적인 내용은 다음 <그림 V-1>과 같다.

2. 結論 및 提言

최근 先進國은 移轉價格稅制를 통하여 外國系企業에 대한 課稅權을 強化하고 있는데 우리 나라는 移轉價格稅制가 國稅廳 訓令에 규정되어 있어 法的 安定性에 문제가 있을 뿐만 아니라 그 내용도 OECD 移轉價格 課稅指針 등 國際的 課稅基準에 상당히 未洽하다. 이로 인하여 국제거래에 대한 과세시 特定課稅에 대하여는 法的 根據가 未備되어 우리의 課稅權을 拋棄하는 등 國富의 海外流出이 증가하고 있으며, 外國企業 課稅와 관련하여 外國政府 및 企業으로부터의 公式的인 抗議에 대하여 能動的이지 못하여 多國籍企業 課稅에 대한 不服爭訟이 증가하고 있는 實情이다.

또한 우리 나라는 1996년에 OECD 加入을 推進하고 있으나 국제적 과세기준의 미흡으로 OECD 會員國의 反撥이 적지 않다.

그러므로 OECD 移轉價格 課稅指針과 先進國, 특히 美國의 移轉價格課稅에 대한 共通基準을 시급히 受用하여 國內稅法을 整備하여야 할 것이다.

整備하므로써 期待되는 效果로는 첫째, 국고수입의 증대와 國內資本의 海外 流出을 防止할 수 있고, 둘째, 상대국 과세당국에서도 OECD 과세기준을 따르도록 함으로써 海外 進出 우리기업을 間接的으로 지원하는 效果가 있으며, 셋째, 外國人 投資企業에게 예측가능성과 安全性을 줌으로써 대한 投資 與件 改善에 間接的으로 도움이 될 수 있고,

the OECD Committee on Fiscal Affairs, Paris, 1979.

O.E.C.D., "Transfer Pricing and Multinational Enterprises", Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs, Paris, 1984.

O.E.C.D., "Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations", Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs, Paris, 1995.

U.S.A. *Internal Revenue Code of 1986*, Prentice Hall, Englewood Cliffs, 1987.