

무역학석사학위논문

다국적기업 이전가격 평가 개선 방안 연구
- 특수관계의 거래가격 영향여부 검증 중심으로

A Study on the Improvement Strategy of the Customs Valuation of
Multinational Enterprises' Transfer Price
- Focused on the Influence Verification of Transfer Price in Special
Relation



2013년 8월

한국해양대학교 대학원

국제관세학과

심 상 표

본 논문을 심상표의 무역학석사 학위논문으로 인준함.

위원장 유일선



위원 나호수



위원 정홍열



2013년 8월 일

한국해양대학교 대학원

목 차

Abstract

제1장 서론	1
1.1 연구의 배경 및 목적	1
1.2 연구의 방법 및 범위	3
1.3 선행연구의 검토	4
제2장 다국적기업 이전가격 과세논리	5
2.1 다국적기업의 경영전략	5
2.1.1 다국적기업 이전가격의 발생배경	5
2.1.2 이전가격 결정요인	10
2.1.3 이전가격 규제의 필요성	11
2.2 이전가격에 대한 과세당국의 평가제도	16
2.2.1 관세평가제도	16
2.2.2 이전가격 과세제도	20
2.2.3 양 제도의 비교	29
제3장 다국적기업 이전가격 관세평가 검증방법	31
3.1 다국적기업 이전가격 관세평가절차	31
3.1.1 특수관계 거래가격 관세평가현황	31
3.1.2 특수관계자간 거래가격 관세평가절차	32
3.2 특수관계 영향여부 입증책임	36
3.2.1 특수관계의 범위	36
3.2.2 특수관계 영향여부에 대한 입증책임	37
3.3 비교가격 검증	38
3.3.1 비교가격 검증 시 고려요소	38
3.3.2 동종·동질물품가격 및 유사물품가격과의 비교	39
3.3.3 역산가격과의 비교	39
3.3.4 산정가격과의 비교	40

3.4 거래상황 분석 검증	40
3.4.1 평가협정상의 검증방법	40
3.4.2 관세법령상의 검증방법	41
3.5 주요국의 검증규정	42
3.5.1 미국	42
3.5.2 호주	43
3.5.3 캐나다	44
3.5.4 일본	47
3.5.5 주요국 검증규정의 비교	49
제4장 이전가격 검증관련 쟁송사례 분석	54
4.1 특수관계 해당여부 및 특수관계의 거래가격 영향여부 입증책임사례	54
4.2 특수관계 해당여부 판단사례	56
4.3 정상적인 가격결정관행	57
4.4 비교가격 근접	59
제5장 다국적기업 이전가격 관세평가제도 개선방안	60
5.1 특수관계 영향여부 입증책임의 문제점 및 개선방안	60
5.1.1 특수관계 영향여부 입증책임의 문제점	60
5.1.2 개선방안	61
5.2 비교가격 검증의 문제점 및 개선방안	62
5.2.1 동종·동질물품 및 유사물품가격과의 비교의 문제점 및 개선방안	62
5.2.2 역산가격과의 비교의 문제점 및 개선방안	63
5.2.3 산정가격과의 비교의 문제점 및 개선방안	65
5.2.4 비교가격 근접여부 판단의 문제점 및 개선방안	66
5.3 거래상황분석 검증의 문제점 및 개선방안	67
5.3.1 거래상황분석 검증의 문제점	67
5.3.2 개선방안	68
제6장 요약 및 결론	77
<참고문헌>	80

표 목 차

<표 1> 세계 다국적기업 현황	5
<표 2> 비금융 다국적기업의 전 세계 순위	6
<표 3> 연도별 다국적기업의 수입건수 및 세액 변화	8
<표 4> 전체 수입 규모 중 다국적기업의 수입 비중	9
<표 5> 재고자산의 매출원가 및 법인세 요인에 따른 이전가격정책사례-1	12
<표 6> 재고자산의 매출원가 및 법인세 요인에 따른 이전가격정책사례-2	12
<표 7> 관세요인에 따른 이전가격정책 사례-1	13
<표 8> 관세요인에 따른 이전가격정책 사례-2	14
<표 9> 2011 국조법 개정 전 후 정상가격 산출방법 적용 순위	23
<표 10> 관세평가와 이전가격세제 비교	29
<표 11> 관세법과 국조법상의 평가방법 비교	30
<표 12> 특수관계기업 수입실적	31
<표 13> 특수관계기업 세수실적	31
<표 14> 특수관계기업 추정실적	32
<표 15> 관세평가협정 및 주요국의 이전가격 관세평가 규정 비교	53

그림 목 차

<그림 1> 재판매가격법 적용예시-1	24
<그림 2> 재판매가격법 적용예시-2	25
<그림 3> 원가가산법 적용예시-1	26
<그림 4> 원가가산법 적용예시-2	26
<그림 5> 거래순이익률법 적용예시-1	28
<그림 6> 거래순이익률법 적용예시-2	28
<그림 7> 특수관계자간 거래가격 관세평가절차	34
<그림 8> 특수관계의 거래가격 영향여부 검토절차	35



A Study on the Improvement Strategy of the Customs Valuation of Multinational Enterprises' Transfer Price - Focused on the Influence Verification of Transfer Price in Special Relation

Shim, Sang Pyo

Major in International Trade
Department of International Trade
Graduate School of Korea Maritime University

Abstract

The transfer price is one of the most representative business strategies of multinational enterprises to maximize their profits. Multinational enterprises transfer their profits to the countries with low tax rate through controlling international transfer price. In case of our country, to prevent this type of tax evasion, the National Tax Service has legislated and administered the 'Adjustment of International Taxes Act'. The Korea Customs Service has also adopted WTO Customs Valuation Agreement and evaluated the propriety of the transfer price.

When these acts are applied, there is possibility for the taxpayer to bear double taxation because the different views between two taxation authorities in terms of transfer price generate conflicts. Thus, it is expected to take considerable time to derive practical and detailed harmonizing plans even though the OECD and the WCO try to find the harmonization between transfer price taxation system of the National Tax Authorities and the customs valuation system of the Customs authorities. So this study focuses on the customs valuation for the transfer price executed by present Customs authorities.

The present customs valuation regulation prescribes that if special relation affects the transaction value in the case of trade between special relations, taxation authorities can estimate and impose the dutiable value after disapproving the declared transfer price. In this case, because the conflicts between tax authorities and taxpayer take place, regardless of what special relations affect or not, they may cause some side effects, such as increase of taxpaying cooperation price for taxpayer and waste of administration for tax authorities. To make reasonable customs valuation on transfer price, this study seeks to verify whether special relations concerned with multinational enterprises affect transfer price or not.

There are two ways of judging its effect on transaction value by applying the WTO Customs Valuation Agreement and the Customs Act. One is to compare between transaction value of concerned goods and that of independent parties without special relation. The other is to implement trade status analysis concerning sale between traders.

Firstly, this study suggests improvement proposals with impartial obligation after reviewing obligations between tax authorities and taxpayer as for whether special relation affects transaction value or not. Then, it suggests problems and improvement proposals after reviewing present regulation on above 2 ways of verification. Also it considers them by comparing verification regulations of major countries, such as America, Australia and Japan.

This study seeks to find problems and to suggest improvement proposals in order to secure propriety and rationality of customs valuation on transfer price of multinational enterprises, focusing on the review whether special relation affects transfer price or not. Next study with more specified and rational verification method is needed to accomodate mutual accept of verification result between taxpayer and customs authorities.

제1장 서론

1.1 연구의 배경 및 목적

WTO체제의 출범으로 세계경제가 자유무역 증대와 개방화 추세로 무역 패러다임이 바뀌게 되었고 FTA체결 확대로 세계 무역량이 급격히 증가하고 있다. 정보통신기술 및 운송수단의 발달 등으로 기업의 경영도 통상 모기업이 소재한 국가에서 수행되던 기업 활동 영역이 해외로 확대되면서 세계 각지에 자회사·지사·합병회사·공장 등을 확보하여 생산·판매활동과 경영의사결정을 국제적 규모로 수행하는 다국적기업(Multinational Corporation)¹⁾이 출현하게 되었다.

세계 교역의 약 60%가 다국적기업 내부에서 발생할 정도로 다국적기업의 거래가 전 세계적으로 급격히 증가하고 있다. 다국적기업은 1970년대에는 7,000여개에 불과하였으나, WTO 출범 이후 급속도로 증가하여 2011년 기준으로 약 103,786개(계열사 892,113개)로 증가하였으며, 국내 특수관계²⁾ 거래 기업 수도 5천여 개에 달하고 있다.

이처럼 급증하는 다국적기업은 기업의 경영 다각화와 원가절감, 자원 활용의 효율성 증대 및 소득의 극대화 등을 위하여 해외지사 설립, 현지공장 이전 등 해외투자를 활발하게 진행하고 있다. 다국적기업은 기본적으로 기업전체의 소득을 극대화하기 위하여 다각적인 경영전략을 수립하여 추진하고 있다. 특히 조세부담이 적은 나라로 소득을 이전시키기 위한 대표적인 방법으로 해외 지사 등 자사의 특수관계기업과의 거래가격을 조정하는 이전가격(移轉價格)³⁾정책을 펼치고 있다. 이들 다국적기업은 수입하는 물품에 대하여 해외 공급자의 정상적인 원가와 이윤 및 경비를 반영한 가격을 적용할 수밖에 없는 독립기업과 달리, 해외 공급자와 특수한 관계를 이용하여 원가와 이윤 및 경비를 충분히 반영하지 않는 등 저가로 왜곡된 이전가격을 적용함으로써 관세를 회피함과 동시에 국내 시장을 불공정하게 침탈할 우려가 있어 과세당국의 주목을 받고 있다.

1) 시사경제용어사전, 2010.11, 기획재정부

2) 관세법 시행령 제23조(특수관계의 범위) 제1항 규정에 해당하는 기업

3) 다국적 기업이 세 부담을 가법게 하기 위하여 국제적으로 조작하는 가격, 네이버 국어사전

현재 우리나라의 경우 국세청에서는 OECD 이전가격지침 및 국제조세조정에 관한 법률(이하 ‘국조법’이라 한다.)에 따라 이전가격의 적정성을 검토하고 있다. 관세청에서는 WTO관세평가협정(이하 ‘평가협정’이라 한다) 및 관세법령에 따라 수입물품의 과세가격의 적정성을 평가하고 있다. 다국적기업의 이전가격을 바라보는 내국세당국과 관세당국의 시각이 상반적이다. 내국세당국의 시각은 기업이 이전가격을 높여(물품대금의 과다지급 가능성) 원가를 증대시킴으로써 상대적으로 이익을 축소하여 세금을 줄이는 방법으로 소득을 이전시킬 우려가 있다는 것이다. 관세당국의 시각은 반대로 이전가격을 낮춰 관세를 탈루할 가능성이 있다는 것이다. 따라서 납세의무자 입장에서는 하나의 이전가격에 대하여 양 과세당국이 상반된 입장에서 과세하는 경우 이중으로 조세부담을 지게 될 수 있다. 현행 관세법에서는 “납세의무자는 국조법 제4조 제1항에 따라 내국세당국이 해당 수입물품의 거래가격을 조정하여 과세표준 및 세액을 결정·경정 처분함에 따라 그 거래가격과 관세법에 따라 신고납부·경정한 세액의 산정기준이 된 과세가격 간에 차이가 발생한 경우 관세당국에 세액 경정을 청구할 수 있다”⁴⁾라고 규정하고 있다.

그러나 내국세당국이 조정한 거래가격을 관세당국이 인정하기에는 현실적으로 한계가 있다. 그 이유는 이전가격과 관련하여 내국세당국이 적용하는 국조법과 OECD 이전가격지침이 관세당국이 적용하는 관세평가규정 및 평가협정과 정상가격(Arm’s Length Price)⁵⁾ 산출방법 등에 차이가 있기 때문이다. 따라서 본 연구에서는 관세법 및 평가협정을 중심으로 이전가격에 대한 관세당국 평가의 개선방안을 도출해보고자 한다. 특히 특수관계에 있는 다국적기업의 이전가격이 특수관계로 인하여 가격에 영향을 받은 경우 관세당국이 당해 이전가격을 부인하고 별도의 방법으로 적정한 과세가격을 산출하고 있다. 이 과정에서 적용하는 현행 관세평가규정이 매우 추상적이고, 관련 제도의 기반이 취약하여 특수관계의 거래가격 영향 여부 판단에 지장을 초래하고 있다. 이로 인해 과세관청과 납세의무자간에 조세마찰이 되풀이되고 있는 실정이다.

따라서 본 연구에서는 관세당국의 다국적기업 이전가격 평가와 관련하여 특수관계의 거래가격 영향 여부 판단을 위한 기준과 검증방법에 대한 문제점을 파악하고 개선방안을 마련함으로써 이전가격에 대한 적정과세를 통해 기업의 경영안정성을 도모하고, 관세당국에게는 안정적인 세수 확보를 하는데 도움이 되고자 한다.

4) 관세법 제38조의4 제1항(수입물품의 과세가격 조정에 따른 경정)

5) 정상가격(Arm’s length price)이란 거주자, 내국법인 또는 국내사업장이 국외특수관계인이 아닌 자와의 통상적인 거래에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 가격, 국조법 제2조 제1항 제10호

1.2 연구의 방법 및 범위

본 연구는 관세법상 특수관계에 해당하는 다국적기업의 이전가격에 대하여 평가협정 및 관세법령에 따라 관세평가를 함에 있어 특수관계로 인하여 이전가격이 영향을 받는지를 판단하기 위한 합리적 기준을 도출하고자 한다.

이런 목적을 달성하기 위해 첫째 평가협정, 관세법령, 외국의 관세법령에 대한 비교 분석방법을 실시한다. 둘째 제도적 측면에서 이전가격 평가를 위한 관세평가제도와 이전가격과세제도의 차이점을 비교분석한다. 셋째 이전가격 관련 쟁송 사례분석 방법을 실시한다.

연구의 범위는 관세법령상 이전가격 관세평가 검증방법에 대한 법적 근거 및 검증논리에 초점을 맞춘다. 이러한 근거와 논리가 국제적으로 이전가격 관세평가에 대한 사례 분석을 통해 입증한다.

본 논문은 서론과 결론을 포함해서 총 6장으로 구성되어 있으며 이를 구체적으로 살펴보면 다음과 같다.

제1장은 서론부분으로 연구의 배경 및 목적, 연구방법과 범위를 제시하고 선행연구에 대한 검토를 통하여 이전가격에 대한 내국세당국과 관세당국의 조화방안 및 특수관계 영향 여부 검증에 대한 연구 성과 및 한계를 살펴보았다.

제2장에서는 선행연구를 토대로 본 연구의 논리적 배경을 설정하기 위해 다국적기업의 경영전략을 살펴보고 이전가격 평가를 위한 관세평가제도와 이전가격과세제도의 차이점을 비교 분석하였다.

제3장에서는 관세법령상 이전가격 관세평가 검증방법에 대한 법적 근거 및 검증논리를 분석하여 비교가격 검증 및 거래상황분석 검증방법을 주요국의 검증규정과 함께 고찰해보았다.

제4장에서는 이전가격 관세평가와 관련하여 승소 및 패소 판례와 미국의 사례 등을 검토하여 특수관계기업 간 거래가격의 관세평가쟁점에 대한 입증책임 소재, 특수관계의 거래가격 영향여부에 대한 검증기준의 논리를 보완하고자 하였다.

제5장에서는 다국적기업의 이전가격 관세평가 시 특수관계가 이전가격에 영향을 주었는지 여부를 판단하기 위한 현행 관세법령 및 평가협정의 검증규정 및 방법을 특수관계의 거래가격 영향여부 입증책임과 비교가격 검증방법, 거래상황분석 검증방법으로 나누어 그 문제점을 도출하고 개선방안을 제시하였다.

1.3 선행연구의 검토

다국적기업 이전가격에 대한 연구는 주로 이전가격에 대한 내국세당국의 정상가격산출방법과 관세당국의 관세평가제도의 조화를 중심으로 연구되어 왔다. 사실 이전가격의 특수관계 영향여부 검증에 대한 연구 실적은 많지 않은 실정이다.

오태영(2009)은 이전가격에 대한 관세평가제도와 이전가격과세제도의 조화에 대하여 연구하면서 양제도의 법령상 차이와 국세청과 관세청의 심사사례를 분석하여 양제도의 부조화요소를 도출하였다. 양 제도의 조화방안으로 세계 주요국의 협력을 위한 시도와 우리나라 양 과세당국간 협력방안을 제시하였으며, 이전가격의 결정내용을 양 제도에서 상호 인정하도록 정상가격 산출방법별로 조화방안을 제시하였다.

변문태(2010)는 국제이전가격의 과세당국 간 이중과세에 관한 실증연구를 실시하였다. 내국세당국과 관세당국 간 이중과세의 발생 원인을 분석하여 과세당국 간 이중과세의 조정방안을 제시하였다. 또한 미국 등 주요국의 과세당국간 이중과세 해결실태를 분석하였으며, 특히 양 과세당국의 이전가격 이중과세에 대한 실증분석을 실시하였다.

정재호(2009)는 미국 내국세법 1059A조를 소개하면서 내국세당국과 관세당국 간에 과세목적 및 과세방법에 차이가 있어 이를 조화시키기 위해서는 국제기구차원의 노력이 필요함을 강조하였다. 국내에서의 조화를 위한 방안으로 우리나라 국세청과 관세청의 상호 협조가 필요하며, 이를 위해 양 과세당국이 다국적기업 이전가격 평가를 위한 정보교환을 활성화하고 공동 사전심사 또는 공동 조사방안 등을 제시하였다. 또한 이전가격은 다른 수입가격처럼 공식에 의한 단일가격이 아니고 내국세와의 조화가 필요한 가격, 즉 조정이 필요한 가격이므로 관세당국이 내국세당국의 정상가격 산출 시 적용하는 정상가격 범위 개념을 도입할 것을 주장하였다.

신민호(2010)는 이전가격의 관세평가 검증방법에 관하여 연구하면서 다국적기업의 이전가격 조작 목적과 이전가격 조작의 영향과 규제의 필요성을 분석하였다. 이전가격의 검증방법을 중점적으로 연구하면서 특수관계의 이전가격 영향여부를 집중분석하여 이전가격 관세평가 검증의 문제점을 도출하고 관세규범측면과 심사행정측면, 기업경영측면에서 이전가격 관세평가 검증의 개선방안을 제시하였다.

제2장 다국적기업 이전가격 과세논리

2.1 다국적기업의 경영전략

2.1.1 다국적기업 이전가격의 발생배경

2.1.1.1 다국적기업의 발생배경

WTO체제의 출범으로 세계경제가 개방화되고 정보통신기술의 발달 등으로 국제무역이 글로벌화 되면서 다국적기업⁶⁾(Multinational Enterprise)이 출현하게 되었다. 전 세계 무역의 약 60%가 다국적기업 내부에서 발생할 정도로 다국적기업의 거래가 전 세계적으로 급격히 증가하고 있다. 우리나라도 해외에 본사를 둔 다국적기업들의 진출이 경쟁적으로 증가하고 있는 실정이다.

다국적기업은 국경과 국적을 초월하여 2개국 이상에서 모회사와 자회사를 설립하여, 생산, 판매, 무역, 유통, 서비스, 연구개발 등 경제활동을 하는 초국적 경제 조직체로서 1970년대에는 7,000여개에 불과하였으나, WTO 출범 이후 급속도로 증가하였으며 그 현황은 아래 <표 1>과 같다.

<표 1> 세계 다국적기업 현황

연도	모기업	자회사
1992	35,000개	147,200개
2011	103,786개	892,114개
증가율	196.5%	506.1%

자료 : UNCTAD, World Investment Report 1992, 2011

6) “다국적기업은 민간, 공공 또는 민간·공공 합작 소유를 포함하여 국적과 소유권에 관계하지 않으며 지분 또는 비지분 연계를 통하여 2개국 이상에서 입지한 모회사와 계열회사들이다. 모회사와 계열회사의 그룹 가운데 한 개 이상의 기업은 여타 기업의 활동에 대해서 특히 지식, 자원, 책임을 공유하면서 상당한 영향력을 행사할 수 있다.”(UNCTAD정의)

① 비금융 다국적기업 규모

<표 2>는 '해외직접투자'(Foreign Direct Investment, 'FDI')기준에 따라 전 세계 20개 비금융권 다국적기업 규모를 보여주고 있다. 제1위는 전체 자산규모가 1조3,000억달러(1,300조원)인 전기전자설비업체인 미국의 GE사이다. 해외자산은 5,500억달러, 국내자산은 7,500억달러 규모이다. 이에 비해 2위는 네덜란드와 영국의 합작회사인 석유회사인 로열더치셸사 전체 5,900억 규모로 GE사의 절반에도 미치지 못하고 있다. 아시아 국가로는 일본의 토요타사가 유일하게 5위로 20위 안에 들어가 있다. 전체적으로 큰 규모의 비금융 다국적 기업은 전기전자 설비, 석유화학부분이 주류를 이루고 있다는 것을 알 수 있다.

<표 2> 비금융 다국적기업의 전 세계 순위 (단위: 백만 달러)

Ranking by: assets	Corporation	Home economy	Industry	Assets	
				Foreign	Total
1	General Electric Co	United States	Electrical & electronic equipment	551,585	751,216
2	Royal Dutch Shell plc	Netherlands/United Kingdom	Petroleum expl./ref./distr.	271,672	322,560
3	BP plc	United Kingdom	Petroleum expl./ref./distr.	243,950	272,262
4	Vodafone Group Plc	United Kingdom	Telecommunications	224,449	242,417
5	Toyota Motor Corporation	Japan	Motor vehicles	211,153	359,862
6	Exxon Mobil Corporation	United States	Petroleum expl./ref./distr.	193,743	302,510
7	Total SA	France	Petroleum expl./ref./distr.	175,001	192,034
8	Volkswagen Group	Germany	Motor vehicles	167,773	266,426
9	EDF SA	France	Utilities (Electricity, gas	165,413	321,431

			and water)		
10	GDF Suez	France	Utilities (Electricity, gas and water)	151,984	246,736
11	Telefonica SA	Spain	Telecommunicatio ns	140,882	173,403
12	E.ON AG	Germany	Utilities (Electricity, gas and water)	135,272	204,277
13	Chevron Corporation	United States	Petroleum expl./ref./distr.	124,411	184,769
14	ArcelorMittal	Luxembourg	Metal and metal products	124,392	130,904
15	Enel SpA	Italy	Electricity, gas and water	121,415	224,548
16	Siemens AG	Germany	Electrical & electronic equipment	114,648	139,939
17	Nestle SA	Switzerland	Food, beverages and tobacco	113,574	118,818
18	Anheuser-Busch InBev NV	Belgium	Food, beverages and tobacco	108,440	114,342
19	Eni SpA	Italy	Petroleum expl./ref./distr.	106,638	176,189
20	Deutsche Telekom AG	Germany	Telecommunicatio ns	104,342	170,780

자료:UNCTAD, Web table 29. The world's top 100 non-financial TNCs, ranked by foreign assets, 2010, 2011

② 국내적 규모

국내에도 외국법인, 외투법인, 외국기업연락사무소 등 다양한 형태의 다국적기업들의 진출이 확대되고 있고, 관련 세액 비중도 매년 증가하는 추세에 있다. 다국적기업의 본·지사 간 거래가 활발해짐에 따라 관세의 과세측면에서 물품의 적정한 과세표준 산정에 대한 위험도도 증가 하고 있는 추세이다. <표 3>, <표 4> 관세청 통계를 바탕으로 연도 별 다국적기업의 수입건수와 세액 변화 및 전체 수입 규모 중 다국적기업의 수입 비중을 계산한 것이다. 다국적 기업의 수입건 수는 2000년 95만 건에서 2011년 현재 185만 것으로 거의 2배 증가했다. 금액면에서 2000년 580억 달러에서 2011년 현

재 1,900억달러로 3배이상 증가하였다. 이에 비해 관세는 동년대비 2.5배, 총세액은 3.0배 정도 되었다.

<표 3> 연도별 다국적기업의 수입건수 및 세액 변화

수리 년도	수입건수	관세과세가격 (미화: 백만불)	관세 (원화: 억원)	세액합계 (원화: 억원)
2000	946,092	58,530	25,715	90,665
2001	939,975	50,764	27,329	94,313
2002	974,072	50,537	27,883	94,098
2003	1,056,628	60,727	29,346	106,998
2004	1,168,587	76,563	29,291	120,219
2005	1,300,744	91,579	29,442	126,593
2006	1,414,056	112,285	31,339	143,506
2007	1,512,834	125,607	33,903	153,997
2008	1,537,101	151,861	42,642	208,764
2009	1,491,775	114,379	48,289	197,599
2010	1,777,408	151,600	59,269	241,512
2011	1,847,826	192,305	67,853	288,361

자료 : 관세청 통계

주: 외국법인, 외투법인 및 외국기업 연락사무소를 다국적기업의 범주로 보아 산출된 수치이다.

현재 국내에 진출에 있는 다국적기업의 비중은 전체 수입비중은 2000년 30.5%에서 2002년 27.3%로 대폭 하락하였다가 이후 완만한 상승세를 나타내고 2011년 32.2%를 기록하였다. 정도를 차지하고 있다. 관세과세가격도 수입비중과 마찬가지로 2002년 하락하였다가 완만한 상승세를 나타내면 2011년 34.1%를 나타내고 있다. 이에 비해 관세비중은 2000년 31.1%에서 2001년 32.4%로 조금 상승하였다가 2002년 다시 31%로 하락하고 그 이후 상대적으로 빠른 속도로 증가하여 2011년 38.6%를 나타내고 있다. 세액측면에서도 비슷한 추세를 보여주고 있는데 2002년 하락하였다가 2003년 이후 점차 증가하는 추세이고, 2011년 까지 총 수입세액 비중의 약 36%를 차지하고 있다.

<표 4> 전체 수입 규모 중 다국적기업의 수입 비중

수리년도	수입건수	관세과세가격	관세	세액합계
2000	30.5%	33.5%	31.2%	32.5%
2001	30.5%	33.5%	32.4%	33.1%
2002	27.3%	31.0%	31.0%	30.4%
2003	27.3%	31.8%	31.5%	31.9%
2004	28.2%	31.9%	31.7%	32.2%
2005	28.9%	32.9%	32.5%	33.1%
2006	29.4%	34.3%	32.4%	33.9%
2007	29.6%	33.5%	32.8%	33.3%
2008	30.8%	33.4%	34.2%	33.9%
2009	30.8%	32.7%	35.8%	34.2%
2010	31.6%	33.0%	36.9%	34.6%
2011	32.2%	34.1%	38.6%	35.9%

자료 : 관세청 통계

2.1.1.2 이진가격의 발생 배경

다국적기업은 일반적으로 전 세계에 걸쳐 영업 내지 제조 거점을 가지고 국가적 내지 정치적 경계에 구애됨이 없이 세계적인 범위와 규모로 기업 전체의 이익을 극대화하기 위해 경영활동을 하는 기업이다. 다국적 기업은 국내기업 활동과 해외활동의 구별이 없으며, 기업 전체 이익 추구를 위해 국경을 초월하여 국제경영전략(international business strategy)을 구사한다. 즉 해외사업을 경영함에 있어서 대규모의 자본과 경쟁우위의 기술력을 바탕으로 막대한 연구개발비 및 광고비의 지출, 고도의 경영관리 및 마케팅기법 사용 등의 강점을 가지고 제품계획·마케팅·생산·재무·연구개발 등의 활동을 수행하는 경영 전략이다.

다국적 기업은 국제경영전략 틀에서 M&A 전략(Global M&A strategy)⁷⁾, 구매-생산전략((Sourcing-production strategy)⁸⁾, 마케팅 전략(International marketing strategy), 전략적 가격전략⁹⁾와 조세전략 등 다양한 전략을 활용하고 있다.

7) 다국적기업은 M&A 투자방식을 선호하며, 1996년 해외투자방식의 50%가 M&A 방식으로 이루어졌다

8) 다국적기업들은 세계시장(시장국, 지역시장)에 수출하고 현지국 및 제3국에서 마케팅하는 다양한 제품을 수많은 국가와 지역에서 생산(가공, 조립, 제조)하여 공급하는 국제분업생산방식(Forms of international production sharing)을 대부분 활용하고 있다.

그 중에서도 다국적기업의 이익에 직결되는 전략으로 조세전략을 들 수 있겠다. 다국적기업은 다양한 경영전략에 의해 획득한 사업소득에 대하여 각 국의 조세제도의 허점과 혜택 등을 최대한 이용하여 조세부담을 회피 또는 감소시켜서 이윤을 극대화하려는 속성이 있다.

다국적기업의 조세회피유형에는 ① 이전가격 조작(조세회피를 위한 조세전략 핵심), ② 조세피난처¹⁰⁾(Tax Haven)이용, ③ 조세협약이용¹¹⁾(Tax Treaty Shopping)이 있다.

이 중 조세회피를 위한 조세전략의 핵심인 이전가격 조작은 다국적기업 내 내부거래 시 사업부나 각 부분 상호간에 재화나 용역에 부과하는 기업간 가격을 국가간의 조세 차이, 현지 자회사의 이익 배당, 본국으로의 송금 규제, 시장점유율 등을 고려하여 다국적기업의 이익이 극대화되도록 결정(조작)하는 것이다.

2.1.2. 이전가격 결정요인

다국적기업의 이전가격정책은 기업의 특성, 산업구조, 시장점유율, 지분비율, 현지 정치·경제상황 등에 따라 상이하다. 1970년대 이전 국제 이전가격의 결정에 영향을 주는 요인은 법인세율과 법인세 법규차이 등과 같은 주로 세무관련 요인이었으나, 1970년대부터는 법인세 이외의 다른 환경요인도 영향을 주는 것으로 밝혀졌다.¹²⁾ 관리회계에서는 법인세가 이전가격 결정 시 중요한 요소로 인식되고 있지만, 시장상황에 따라 시시각각 변화하는 환경에 대처하기 위해서 다국적기업은 이 밖에도 다양한 결정 요인을 고려하여 이전가격을 결정하게 된다.¹³⁾

법인세의 경우 해외 자회사가 소재하는 국가의 법인세율이 모회사가 소재하는 나라의 법인세율과 차이가 크다면, 동 다국적기업은 이전가격을 조작하여 기업전체의 세후 이익을 극대화하려고 한다.

관세는 수입물품에 부과하는 세금으로서 수입기업의 비용 증가를 유발하여 기업의 이

9) 독점시장(특허의약품등) 또는 절대적인 경쟁우위 품목은 제품의 도입기에 높은 이윤을 붙여 판매하는 시장대응 가격(Skimming price policy)과 신규시장에의 진입, 현존시장에서의 점유율 증가, 신상품 소개, 경쟁상대방에 대한 선공 등을 목적으로 저가에 판매하는 시장침투가격(Penetrating price policy)이 있다.

10) 법인의 실제발생소득 전부 또는 상당부분에 대하여 조세를 부과하지 아니하거나 법인의 부담세액이 당해 실제 발생소득의 15% 이하인 국가 또는 지역을 말한다. [네이버 지식백과] 조세피난처 [Tax Haven] (시사경제 용어사전, 2010.11, 대한민국정부)

11) 두 나라 사이에 체결된 조세조약상의 각종 조세혜택을 제3국 거주자인 다국적기업이 이용함으로써 조세부담을 경감 또는 회피하는 것으로 원칙적으로 조약 당사자간의 조약목적과는 위배되는 행위

12) 김경수, “다국적기업의 조세전략에 관한 연구”, 「재무와 회계정보저널」, 2001.

13) 민상기, 정창영, 글로벌 재무전략, 2001.

익을 감소시킨다. 따라서 다국적기업은 관세율이 높은 국가로 재화를 이전할 경우 이전 가격을 인하하여 조정하는 경우가 있다.

기타 요인으로서는 외환 규제¹⁴⁾, 인플레이션, 이자율, 환율 등도 이전가격조작의 요인이 될 수 있으며¹⁵⁾, 해외시장에서 자회사의 가격경쟁력 확보, 신설 자회사 지원 등의 목적을 위해서 이전가격을 낮게 책정하는 경우가 있다.

2.1.3 이전가격 규제의 필요성

2.1.3.1 다국적기업의 이전가격 조작 사례¹⁶⁾

1) 다국적기업 소개

글로벌 제약회사 E사의 네덜란드 지사(이하 "E_N")는 한국의 제약회사와 50대 50의 지분으로 한국지사(이하 "E_K")를 설립하였다. 이후 한국 제약회사의 지분을 모두 인수하여 E_K를 100% 소유하게 되었다. E_K는 당뇨병, 암, 정신질환, 심혈관계 질환, 골다공증, 세균 바이러스성 감염증 등의 치료분야에서 혁신적인 신약들을 개발하여 한국시장에 성공적으로 안착하였다. E_K의 매출은 1999년 374억 원에서 2000년 634억 원으로 69% 성장하였고, 2002년에는 830억 원, 2003년에는 847억 원의 매출을 이루었다.

2) 재고자산의 매출원가 및 법인세 요인에 따른 이전가격정책

2001년에 E_K의 매출원가비율은 전년도의 54% 대비 13% 급증한 66%였다. 매출원가 비율이 증가한 원인은 주력제품의 원가감소 및 신제품 출시 지연에 따른 원가상승 등 여러 이유가 있었다. 이러한 배경을 감안하여, 이전가격정책에 따라 다국적기업의 매출원가 및 법인세가 어떻게 결정될 수 있는지 살펴본다. <표 5>와 <표 6>은 E_K사의 약식 손익계산서를 통해서 Mark-up이 45%와 35%일 경우 조세에 미치는 영향을 보여주고 있다.

14) 통화와 자본거래의 제한 등 외환규제가 심한 나라의 경우 이와 같은 제한을 회피하기 위한 수단으로 국외 특수관계 기업으로부터의 수입가격은 높이고 수출가격은 낮추고자 한다.
15) Ai-Eryani, M.F., P. Aiam and S.H. Akhter, "Transfer Pricing Determinants of U.S. Multinationals", *Journal of International Business Studies*, 1990.; Benvignati, A.M., "An Empirical Investigation of International Transfer Pricing by U.S. Manufacturing Firms", *Multinational and Transfer Pricing*, Edited by A.M. Rugman and L. Eden, NY: St. Martin's Press, 1985.; Burns, J. O., "Transfer Pricing and Profit Maximization in Multinational Enterprises Operations" *Journal of Accounting Research*, 1980; 김진배, 장미애 "다국적기업의 이전가격 결정에 영향을 미치는 요인과 사례분석", 『관리회계연구』, 제5권 제2호 한국관리회계학회 2005 p.144.에서 재인용
16) 상기논문 김진배, 장미애(2005)

가) 원가 + 45% Mark-up 이전가격

<표 5> 재고자산의 매출원가 및 법인세 요인에 따른 이전가격정책 사례-1

(단위: 백만원)

	E_K	E_N	E사 전체
매출액	76,515		76,515
765,150개 X 100,000원			
765,150개 X 57,523원		44,014	
매출원가	(44,014)	(30,355)	(30,355)
매출총이익	32,501	13,660	46,160
판매비와 관리비	(23,694)	(10,500)	(34,194)
영업이익	8,807	3,160	11,967
영업외수익	2,167		2,167
영업외비용	(3,705)		(3,705)
법인세차감전순이익	7,270	3,160	10,429
법인세/ 세율	(2,681)/ 17.6~30%	(695)/ 22%	(3,376)
당기순이익	4,589	2,464	7,054

나) 원가 + 35% Mark-up 이전가격

<표 6> 재고자산의 매출원가 및 법인세 요인에 따른 이전가격정책 사례-2

(단위: 백만원)

	E_K	E_N	E사 전체
매출액	76,515		76,515
765,150개 X 100,000원			
765,150개 X 53,557원		40,979	
매출원가	(40,979)	(30,355)	(30,355)
매출총이익	35,536	10,624	46,160
판매비와 관리비	(23,694)	(10,500)	(34,194)
영업이익	11,843	124	11,967
영업외수익	2,167		2,167
영업외비용	(3,705)		(3,705)
법인세차감전순이익	10,305	124	10,429
법인세/ 세율	(3,615)/ 17.6~30%	(27)/ 22%	(3,643)
당기순이익	6,690	97	6,787

상기 표에서 나타난 바와 같이, 높은 Mark-up으로 이전가격정책을 변경함에 따라 E사 전체 순이익이 67억 8천7백만 원에서 70억 5천4백만 원으로 증가하였다. 여기서 발생하는 순이익의 차이는 [Mark-up 차이 X 단가 X 판매수량 X 국가별 한계 법인세율 차이] 공식에 따라 설명될 수 있다. 따라서 법인세율이 상대적으로 높은 국가에서 경영활동을 하는 지사의 과세표준 금액이 줄어들수록 다국적기업 전체의 순이익이 계속 증가할 것이다. 다국적기업의 이전가격정책 목표가 세후이익의 극대화라면 높은 법인세율 국가의 지사는 높은 Mark-up을 적용하여 이전가격을 결정하게 된다.

3) 관세 요인에 따른 이전가격정책

이전가격정책 시 법인세가 최우선적으로 고려하지만 현실적으로 다양한 이전가격 결정요인이 있으며, 수입관세가 그 중에 하나가 될 수 있다. 수입 시 15%의 관세 및 기타 제비용이 발생하는 경우의 사례를 살펴보면 다음과 같다.

가) 원가 + 45% Mark-up 이전가격+ 관세 15%

<표 7> 관세 요인에 따른 이전가격정책 사례-1

(단위: 백만원)

	E_K	E_N	E사 전체
매출액 765,150개 X 100,000원	76,515		76,515
765,150개 X 57,523원		44,014	
매출원가	(44,014)	(30,355)	(30,355)
수입관세(15%)	(6,602)		(6,602)
매출총이익	25,899	13,660	39,558
판매비와 관리비	(23,694)	(10,500)	(34,194)
영업이익	2,205	3,160	5,365
영업외수익	2,167		2,167
영업외비용	(3,705)		(3,705)
법인세차감전순이익	668	3,160	3,827
법인세/ 세율	(647)/ 17.6~30%	(695)/ 22%	(1,342)
당기순이익	21	2,464	2,485

나) 원가 + 35% Mark-up 이전가격 + 관세 15%

<표 8> 관세 요인에 따른 이전가격정책 사례-2

(단위: 백만원)

	E_K	E_N	E사 전체
매출액	76,515		76,515
765,150개 X 100,000원			
765,150개 X 53,557원		40,979	
매출원가	(40,979)	(30,355)	(30,355)
수입관세(15%)	(6,147)		(6,147)
매출총이익	29,390	10,624	40,014
판매비와 관리비	(23,694)	(10,500)	(34,194)
영업이익	5,696	124	5,820
영업외수익	2,167		2,167
영업외비용	(3,705)		(3,705)
법인세차감전순이익	4,159	124	4,283
법인세/ 세율	(1,722)/ 17.6~30%	(27)/ 22%	(1,750)
당기순이익	2,436	97	2,533

관세를 고려한 경우에 상대적으로 낮은 Mark-up의 이전가격을 적용했을 때 당기순이익이 4천8백만 원 증가하였다. 즉 관세를 고려한 경우 법인세만을 고려한 경우와 다른 결과가 도출될 수 있다는 사실을 확인할 수 있다. 이는 두 국가의 법인세율의 차이가 법인세율이 더 높은 국가에서 부과한 관세율의 순 효과[관세율 X (1-법인세율)]보다 더 낮으면, 더 높은 Mark-up의 이전가격에 부과되는 세액이 증가하여 순이익이 감소하기 때문이다. 따라서 정리하면 아래와 같다.

첫째, 두 국가간의 법인세율의 차이가 법인세율이 높은 국가의 관세율 순효과보다 높은 경우, 이전가격이 높을수록 기업 전체 이익이 증가한다.

둘째, 두 국가간의 법인세율의 차이가 법인세율이 높은 국가의 관세율 순효과보다 낮은 경우, 이전가격이 낮을수록 기업 전체 이익이 증가한다.

두 국가간의 법인세율의 차이가 클수록 또는 법인세율이 높은 국가의 관세율이 낮을수록 의도적으로 높은 이전가격정책을 사용하게 될 것이다.

2.1.3.2 이전가격 규제의 필요성¹⁷⁾

특수관계자 간의 국제거래를 조세법에서 특별히 취급하는 이유는 독립당사자간의 거래보다는 가격조작이 용이하고 그 목적이 뚜렷하다는 점이다. 다국적기업간의 가격조작을 어떻게 하느냐에 따라 법인세 등 내국세와 관세에 영향을 끼치게 되며, 외환유출도 수반하게 된다. 현행 국조법과 관세법 등에서 특수관계자간의 국제거래를 통한 이전가격 조작을 조세회피행위라는 유형으로 분류하여 독립당사자간의 국제거래와 구분하여 특별히 취급하고 있는 것도 이와 같은 이유를 반영한 것이다.

조세회피행위는 사안에 따라 조세전략 또는 조세도피라고도 한다. 또한 납세자의 합법적인 절세행위는 세법상 적법한 행위로 인정되며 위법한 탈세 행위와는 명확하게 구별된다. 각 국의 정부는 이전가격의 영향력을 잘 알고 있기 때문에 다국적 기업을 주시하고, 기업이 특정가격방식을 채택하게 될 때 벌금 등의 제재조치를 사용하여 규칙의 준수를 강제하게 된다. 이런 이유로 정부와 다국적기업 간 때로는 이해관계 충돌이 발생한다. 기업은 이윤 극대화를 추구하지만 각 국의 세무당국은 평균 시장가격에 입각한 이전가격 결정을 요구하고 있다. 대부분의 국가에서는 세무당국이 다국적기업이 이전가격을 통하여 이익을 낮게 보고하고 결과적으로 세금을 적게 내는 지에 대하여 감시하고 있다. 특히 기업의 활동이 서로 다른 세율을 가진 국가에 위치하고 있는 경우가 주된 감시의 대상이 된다. 국제 이전가격은 다국적기업간 이익을 배분하는 수단으로 활용될 수 있기 때문이다.

국내 기업이 해외 특수관계자와 저가 매출, 고가매입의 방법으로 거래를 할 경우 관세 부담이 일부 늘어나지만, 내국세부담이 줄어들며, 이는 동시에 외환의 부당한 유출을 수반하게 된다. 이러한 이전가격 조작에는 국세청이 관여하여 세무조정을 하게 된다. 그러나 반대로 저가수입의 경우에는 관세의 과세표준이 낮아지는 관계로 관세의 부담과 부가세 등 내국세의 부담이 줄게 되지만, 법인세의 부담이 늘어나게 되며, 외환의 지급이 부당하게 줄어든 만큼 국부도 증가하게 된다. 이 경우에는 관세청이 관여하여 과세표준을 바로잡는 세무조정을 하게 된다. 이와 같이 기업이 거래가격을 어떻게 조정하느냐에 따라 내국세, 관세, 외환의 문제가 발생하게 된다. 이러한 이유로 다국적기업이 국제거래에서 가장 고심하는 부분도 바로 이전가격을 어떻게 결정할 것인가 하는 것이며, 그 유형에 따라 조세부담액이 달라진다.

17) 신민호(2010) “이전가격의 관세평가 검증방법에 관한 연구” p.23-24

2.2 이전가격에 대한 과세당국의 평가제도

2.2.1 관세평가제도

2.2.1.1 관세평가의 개념

과세요건은 조세채무 즉 납세의무의 성립에 필요한 법률상의 요건이다. 이 요건은 조세의 종목에 따라 그 내용을 달리하며, 특정한 세종목(稅種目)의 과세요건을 개별적 과세요건이라 한다. 이 개별적 과세요건의 기초 또는 기준이 되는 것을 일반적 과세요건이라 한다. 그 구성요소로는 납세의무자, 과세물건, 과세표준, 세율의 네 가지를 든다.¹⁸⁾

관세평가란 4대 과세요건 중 과세표준인 관세의 과세가격을 결정하는 작업이다. 관세법 제15조에 “관세의 과세표준은 수입물품의 가격 또는 수량”¹⁹⁾으로 하도록 규정하고 있다. 수입물품 중 수량을 과세표준으로 하는 중량세물품은 그 수가 적고 단순히 수량을 확인하는 수준이므로 통상 관세평가라 함은 수입물품의 과세가격을 결정하는 것을 말한다.

2.2.1.2 관세평가제도의 법적 근거

우리나라의 관세법상 관세평가관련규정을 살펴보면 과세가격과 관세의 부과·징수에 대한 사항은 관세법 제14조 내지 제48조에서 규정하고 있다. 특히, 관세평가관련규정은 관세법 제14조 【수입물품에는 관세를 부과한다.】, 같은 법 제15조 【관세의 과세표준은 수입물품의 가격 또는 수량으로 한다.】, 같은 법 제30조 【과세가격 결정의 원칙】 내지 제 35조 【합리적 기준에 따른 과세가격의 결정】에서 규정하고 있다.

국제법규로는 평가협정이 있으며, 우리나라 관세법의 평가규정은 동 협정의 내용을 대부분 수용한 것이다.

2.2.1.3 관세평가제도의 연혁

1947년 제네바에서 GATT협정이 채택됨에 따라 동 협정의 제7조에 포함된 관세평가규정이 국제규범으로서 최초이다. 그 이후 브뤼셀 평가협약, 1979년 GATT평가협정을 거쳐 WTO관세평가협정에 이르게 되었다. GATT평가협정이 브뤼셀 평가협약과 구별되는

18) 과세요건 [課稅要件] (법률용어사전, 2010.1.15, 법문북스)

19) 과세표준(관세법 제15조)

차이점을 살펴보면 브뤼셀 평가협약에서의 가격은 '정상가격'이라는 관념적 가격인데 반해, GATT평가협정에서 채택한 가격은 '실증적 개념의 가격'이라는 것이다. 관념적 가격은 하나의 수입물품은 하나의 '정상가격'을 가지는데(一物一價) 비해, 실증적 개념의 가격은 같은 물품이라도 '실제로 판매된 가격'이 여러 개일 수 있다(一物多價)는 것을 의미한다. 즉, 전자의 경우 어떤 수입물품이든 정상가격을 포착할 수 있는데 반해, 후자의 경우는 '실제로 판매된 가격'이 없는 수입물품이 있을 수 있기 때문에 부차적인 평가방법을 필요로 한다는 점이다.²⁰⁾

평가협정은 1995년 발효된 WTO 설립협정의 부속협정의 지위에 있으나, 협정의 실체인 평가규칙(Rules on Customs Valuation) 자체는 과거 1979년 4월 스위스 제네바에서 1981년 1월부터 각국의 개별적인 수락 또는 가입을 거쳐 시행된 바 있는 GATT평가협정의 평가규칙과 같다. WTO에 가입한 국가는 모두 평가협정의 내용을 자국의 관세법령에 수용하도록 되어 있으며, 우리나라 또한 동 협정의 대부분을 관세법에 수용하고 있다.

2.2.1.4 평가협정의 적용 원칙

수입물품의 과세가격은 원칙적으로 당해 물품의 거래가격이어야 한다. 특수관계의 영향 등으로 거래가격이 과세당국으로부터 부인되거나 거래가격을 기준으로 과세가격을 결정할 수 없을 때 5가지 다른 방법을 적용하여 과세가격을 결정한다. 따라서 현행 평가협정이나 관세법상 평가방법은 6가지가 되며, 통상 제1평가방법 내지 제6평가방법으로 지칭되고 있다.

제1평가방법은 당해 수입물품의 거래가격을 기초로 하여 과세가격을 결정하는 방법이다. 이 방법은 현행 평가협정에서 규정하고 있는 과세가격 결정의 대원칙이다. 제2평가방법과 제3평가방법은 각각 동종·동질물품²¹⁾의 거래가격과 유사물품²²⁾의 거래가격을 기초로 과세가격을 결정한다. 제4평가방법은 당해 물품, 동종·동질물품 또는 유사물품의 수입 후의 판매가격에서 제비용을 공제하여 과세가격을 역산하는 방법이다. 제5평가방법은 당해 물품의 제조원가에 통상의 이윤 및 일반경비를 합산하여 과세가격을 결정하는 방법이고 제6평가방법은 앞의 5가지 방법으로 과세가격을 결정할 수 없을 때 마지막으로 사용하는 방법이다.

20) 관세국경관리연수원 교재, 관세평가 및 협약 2009년

21) 관세법시행령 제25조

22) 관세법시행령 제26조

이들 6가지 방법은 제1평가방법부터 순차적으로 적용해야 하며, 납세의무자의 요청이 있는 경우에는 제4평가방법과 제5평가방법의 적용순위를 바꿀 수 있다.

1) 제1평가방법

수입물품의 과세가격에 대하여 관세법에서는 “수입물품의 과세가격은 우리나라에 수출하기 위하여 판매되는 물품에 대하여 구매자가 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 가격에 다음 각 호의 금액을 가산하여 조정한 거래가격으로 한다.²³⁾”라고 규정하고 있다. 즉, 우리나라에 수입되는 물품의 과세가격은 당해 수입물품의 거래가격을 기초로 결정해야 한다는 것이다. 이는 GATT 제7조 관세목적의 평가규정 및 현행 평가협정에서 ‘실제 거래가격’을 강조하고 있어 관세평가의 최우선 원칙을 강조한 것으로 볼 수 있다.

2) 제2평가방법 및 제3평가방법

제1평가방법에 의하여 과세가격을 결정할 수 없는 물품에 대하여는 과세가격으로 인정된 바 있는 동종·동질물품의 거래가격을 기초로 과세가격을 결정한다.²⁴⁾ 이를 실무상 제2평가방법이라고 한다. 이 제2평가방법으로도 과세가격을 결정할 수 없는 때에는 역시 과세가격으로 인정된 바 있는 유사물품의 거래가격을 기초로 과세가격을 결정²⁵⁾하며 이를 제3평가방법이라 한다.

‘동종·동질물품(Identical goods)이라 함은 평가하고자 하는 당해 수입물품의 생산국에서 생산된 것으로서 물리적 특성, 품질 및 소비자 평판을 포함한 모든 면에서 동일한 물품(외양에 경미한 차이가 있을 뿐 그 밖의 모든 면에서 동일한 물품을 포함한다)을 말하고’²⁶⁾, ‘유사물품(Similar goods)이라 함은 당해 수입물품의 생산국에서 생산된 것으로서 모든 면에서 동일하지는 아니하더라도 동일한 기능을 수행하고 대체사용이 가능할 수 있을 만큼 비슷한 구성요소를 가지고 있는 물품을 말한다.’²⁷⁾

3) 제4평가방법

제1 내지 제3평가방법에 의하여도 과세가격을 결정할 수 없는 경우에는 수입물품이 우리나라에서 판매되는 가격에서 수입 후 국내 판매까지의 과정에서 더해진 부가가치에

23) 관세평가협정 제1조, 관세법 제30조

24) 관세평가협정 제2조, 관세법 제31조

25) 관세평가협정 제3조, 관세법 제32조

26) 관세법시행령 제25조

27) 관세법시행령 제26조

해당하는 비용 또는 금액을 공제하는 방법으로 과세가격을 결정한다.²⁸⁾

즉, 당해 수입물품, 동종·동질물품 또는 유사물품이 국내에서 가장 많은 수량으로 판매되는 단위가격에 수입수량을 곱한 총 금액에서 국내부가가치를 공제한 가격을 과세가격으로 하는 것이다. 이 같이 수입 후 국내에서의 최종 판매가격에서 과세가격을 구성하지 않는 각종 비용을 공제하여 과세가격을 역산한다고 하여 이 방법을 '역산가격방법' 또는 '공제가격방법'이라고도 한다.

일반적인 적용상의 우선순위에도 불구하고, 납세의무자의 요청이 있는 경우에는 이 방법에 앞서 제5평가방법을 먼저 적용할 수 있다.

4) 제5평가방법

산정가격(Computed Value)이란 당해 수입물품의 생산비 등 과세가격을 구성하는 개별적인 요소의 비용 또는 가격을 합산한 가격을 말한다.²⁹⁾ 이 산정가격을 기초로 하는 평가방법을 산정가격방법이라고 한다.

산정가격방법은 해당 물품의 생산에 사용된 원자재비용 및 조립이나 그 밖의 가공에 드는 비용 또는 그 가격, 수출국 내에서 해당 물품과 동종·동류의 물품의 생산자가 우리나라에 수출하기 위하여 판매할 때 통상적으로 반영하는 이윤 및 일반 경비에 해당하는 금액, 해당 물품의 수입항까지의 운임·보험료와 그 밖에 운송과 관련된 비용으로서 제30조 제1항 제6호에 따라 결정된 금액 등 관세법 제34조 제1항 각호에 규정된 금액을 합산하여 과세가격을 산출하는 방법이다.

5) 제6평가방법

제1평가방법 내지 제5평가방법으로 과세가격을 결정할 수 없는 경우에는 제1평가방법 내지 제5평가방법에서의 원칙과 부합되는 합리적인 기준에 따라 과세가격을 결정한다.³⁰⁾ 구체적이고 엄격한 요건을 요구하는 다른 방법의 경우와 달리 이 방법을 적용하기 위한 요건은 앞의 5가지 방법의 원칙과 부합하되 적용 요건을 신축적으로 적용하는 방법이다. 예를 들면 제2평가방법과 제3평가방법 적용 시 당해 물품의 생산국에서 생산된 것이라는 장소적 요건을 다른 생산국에서 생산된 것으로 확대하여 해석·적용하는 방법, 당해

28) 관세평가협정 제5조, 관세법 제33조

29) 관세평가협정 제6조, 관세법 제34조

30) 관세평가협정 제7조, 관세법 제35조

물품의 선적일 또는 선적일 전후라는 시간적 요건을 선적일 전후 90일로 확대하여 해석·적용하는 방법, 제4평가방법 적용 시 수입 후 판매일자를 수입신고일로부터 90일까지의 범위를 180일까지로 확대하여 적용하는 방법 등을 들 수 있다.³¹⁾

이와 같이 현행 관세법시행규칙 제7조에서 앞의 5가지 방법의 적용 요건을 신축적으로 적용하는 방법을 규정하고 있지만 그럼에도 제1 내지 제5평가방법으로 평가할 수 없을 때는 제6평가방법을 적용하여 합리적인 방법으로 평가할 수밖에 없다. 여기서 합리적인 방법의 기준이 다소 추상적이고 모호한 부분이 있으나 관세법시행령 제29조 제2항³²⁾에서 관세평가 시 적용해서는 안 되는 가격을 열거하고 있는 바, 이에 해당되지 않는다면 합리적인 방법을 최대한 찾아 적용하면 되는 것이다.

2.2.2 이전가격 과세제도

2.2.2.1 OECD 이전가격과세지침 원칙

1) 국제 이전가격 적용

‘이전가격’은 동일 계열기업 그룹 내 산업·기업간의 원재료, 제품 및 서비스 거래 시에 부과하는 가격을 말한다. ‘정상가격’은 국조법 제2조에서 정의한 바와 같이 “내국법인 또는 외국법인 국내사업장과 이들의 국외 특수관계자간의 거래와 동일, 유사한 거래로서 특수관계 없는 자(독립기업)간의 거래(비교대상 거래)에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 가격”³³⁾을 의미한다.

한편, ‘이전가격세제’란 기본적으로 다국적기업의 가격정책에 대한 각 과세당국의 규제체도로써 다국적기업이 기업 내부간의 거래가격을 조작하여 조세를 회피하는 행위를 규제하기 위한 제도를 말한다. 즉 다국적기업이 사용하는 이전가격은 내부간의 거래가격

31) 관세법시행규칙 제7조

32) 관세법 제35조의 규정에 의하여 과세가격을 결정함에 있어서는 다음 각 호의 1에 해당하는 가격을 기준으로 하여서는 아니 된다.

1. 우리나라에서 생산된 물품의 국내 판매 가격
2. 선택 가능한 가격 중 반드시 높은 가격을 과세가격으로 하여야 한다는 기준에 따라 결정하는 가격
3. 수출국의 국내 판매 가격
4. 동종·동질물품 또는 유사물품에 대하여 법 제34조의 규정에 의한 방법외의 방법으로 생산비용을 기초로 하여 결정된 가격

5. 우리나라외의 국가에 수출하는 물품의 가격

6. 특정 수입물품에 대하여 미리 설정하여 둔 최저 과세기준가격

7. 자의적 또는 가공적인 가격

33) 국조법 제2조 제1항 제10호

을 최적으로 조세계획화(Tax Planing)하는 것이고, 과세당국은 당해 이전가격이 조세회피를 위해 조작하는 것을 규제하기 위해 이전가격세제를 운용하는 것이라 볼 수 있다.

이전가격이 이전가격세제에 부합하는 것임을 확인 및 판정하는 게 필요한데, 이에 대한 기준을 정상가격으로 두고 동 가격에 해당할 경우 적정한 거래가격(이전가격)으로 보는 것이 국제 이전가격의 적용 기준이라 할 수 있다.

OECD 이전가격과세지침 제10장에서 “다국적기업이 자신들의 조세 부담액(tax liabilities)을 적기에 납부함으로써 진출국의 공공재정에 기여하는 것이 중요하다. 특히 다국적기업은 다국적기업이 활동하고 있는 모든 국가의 조세 법규를 준수하여야 하고, 그러한 법규의 규정 및 정신에 따라 행동하기 위해 모든 노력을 기울여야 한다. 여기에는 기업 활동과 부과되어야 할 정확한 세액의 결정에 필요한 정보를 관계 당국에 제공하는 것과 이전가격관행(transfer pricing practices)을 독립당사자간의 정상가격 원칙(arm’s length principle)에 합치시킬 것 등이 포함된다.”³⁴⁾고 규정한 것처럼 결국, 국제적으로 사용되는 이전가격이란 독립당사자간의 ‘정상가격 원칙’(arm’s length principle, ALP)에 부합한 것이어야 하는 것이다.

2) OECD 이전가격과세지침 현황³⁵⁾

이전가격 과세제도는 미국 등 선진국을 중심으로 발전되어 왔고, 현재는 세계 각국이 도입하여 시행하고 있다. OECD는 이전가격세제에 대하여 심도 있고 광범위한 연구 끝에 1995년 7월에 ‘다국적기업과 조세행정을 위한 이전가격 과세지침’(Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration)을 발표함으로써 이전가격 과세에 대한 국제적 가이드라인을 제정하게 되었다.

2000년대에 들어서면서 1995년 이전가격과세지침에 따른 실제 적용여부를 확인하기 위해 OECD 재정위원회 제6실무그룹은 이전가격세제 실무에서 우선적으로 검토되어야 할 분야를 선정하여 수년간 검토하였다. 특히 비교가능성 분석과 이익분할방법 및 거래 이익분할방법의 적용에 대한 토론 자료를 공개한 바 있다.

구체적으로 2003년부터 비교가능성 분석과 관련하여 회원국들의 조세행정경험과 다국적기업의 이전가격결정방법의 실제 이용실태를 파악하여 2006년에 ‘Comparability : Public invitation to Comment on a Series of Draft issue Notes’라는 보고서를 공표한

34) OECD 이전가격과세지침 제10장

35) 이경근, 서덕원, 김범준, 국제조세의 이해와 실무, 2012.

바 있다. 2006년 2월부터 거래이익방법의 적용에 대해 회원국간의 검토를 시작하고, 2008년 1월에 1차 초안인 'Transactional Profit Methods Discussion Draft for Public Comment'를 공개하고 2008년 4월까지 실무의견을 수렴하였다.

OECD는 2009년 10월에 그 동안의 논의결과를 현 OECD 이전가격과세지침의 Chapter I ~ III에 반영한 'Proposed Revision of Chapter I ~ III of the Transfer Pricing Guidelines'를 공개하였다. 그 후 이에 대한 민간의 의견을 수렴한 OECD 이전가격과세지침 개정판을 2010년 7월에 발간하였다.

우리나라의 경우 1995년 12월 제정·공포된 '국제조세조정에 관한 법률'을 통해 과거 법인세법 시행령에 규정된 이전가격 관련 규정을 국조법령으로 이전하고 OECD 이전가격과세지침의 주요 내용을 적극 수용하여 법제화하여 오늘에 이르고 있다.

3) OECD 이전가격과세지침 적용 원칙

다국적기업 내의 특수관계자간의 거래로 인하여 거래당사자가 획득하는 소득은 각자가 공개된 경쟁시장 내에서 독립적으로 활동하였다면 형성되었을 조건과 가격에 입각해서 결정하여야 한다는 것이 이전가격세제이다. 즉 이전가격세제의 핵심은 정상가격원칙 또는 독립기업원칙(arms's length principle³⁶⁾)이며, 이러한 이전가격세제는 OECD 이전가격과세지침의 기본원리이다.

OECD 이전가격과세지침에서 정상가격산출방법과 관련하여 "정상가격산출방법은 특정한 상황에 맞는 가장 적합한 방법을 선택하여야 한다. 이를 위해 각 방법의 장·단점, 검토되는 특수관계거래의(기능분석을 포함한) 비교가능성 요소의 분석측면에서 각 방법들의 적합성, 선택된 방법을 적용하기 위한 충분히 신뢰할만한 자료(특히 제3자 거래)의 이용가능성, 차이 조정에 대한 신뢰성을 포함한 특수관계거래와 비교대상거래의 비교가능성 수준 등을 검토한다. 또한 이러한 기준들을 고려할 때 전통적 거래방법과 거래이익방법이 모두 동등한 수준의 신뢰성 있는 방법이라고 판명되면 전통적 거래방법이 우선하고, 비교가능 제3자가격방법(CUP방법)과 다른 방법이 모두 동등한 수준의 신뢰성 있는 방법이라고 판명되면 비교가능 제3자방법(CUP방법)이 더 우선하여야 한다."고 규정하여, 동등한 수준의 신뢰성이 있는 경우 전통적 거래방법이 거래이익방법 보다 우선시

36) OECD 모델조세조약 제9조 제1항에서 "독립기업원칙이란 두 개의 특수관계기업들 간의 상업상 또는 자금상의 관계에 있어서 독립기업들 간에 설정되었을 조건과 다른 조건이 설정되어 부과(impose)된 경우 그 조건이 없었더라면 그 특수관계기업들 중 어느 하나에 발생되었을 이익 그러한 조건으로 인해 발생되지 아니한 경우 그 이익을 동 기업의 이익에 포함시킬 수 있으며 그에 따라 과세할 수 있다"고 규정하고 있다.

되는 접근방법(hierarchy approach)을 적용하고 있다. 각 방법에 대한 설명은 2.2.2.2 정상가격 산출방법에서 설명하기로 한다.

우리나라는 2010. 12. 27. 국조법 개정에 의해 정상가격산출방법 중 가장 합리적인 방법을 선택하여 적용 할 수 있도록 '최적방법원칙'(best method approach)을 도입하였다. 2010년 국조법 개정 전 후 정상가격산출방법 적용 순위를 정리하면 아래 <표 9>와 같다.

<표 9> 2010년 국조법 개정 전 후 정상가격산출방법 적용 순위

정상가격산출방법 및 우선순위	2010년 이전 적용 순위			2011년 이후 적용 순위
	전통적 거래가격방법	1 순위	① 비교가능제3자가격방법 ② 재판매가격방법 ③ 원가가산방법	순서와 관계없이 가장 합리적인 방법을 선택하여 적용
거래 이익 방법	2 순위	④ 이익분할방법 ⑤ 거래순이익률방법		
	3 순위	⑥ 기타 합리적인 방법	① 내지 ⑤의 방법을 적용할 수 없는 경우에만 적용	

자료 : 연구자가 작성

2.2.2.2 정상가격 산출방법

1) 비교가능제3자가격방법(Comparable Uncontrolled Price Method, CUP)³⁷⁾

거주자와 국외 특수관계자 간의 국제거래에서 그 거래와 유사한 거래상황에서 특수관계가 없는 독립된 사업자간의 거래가격을 정상가격으로 보는 방법이다. 비교가능제3자가격방법 적용 시 고려할 요소는 다음과 같다.

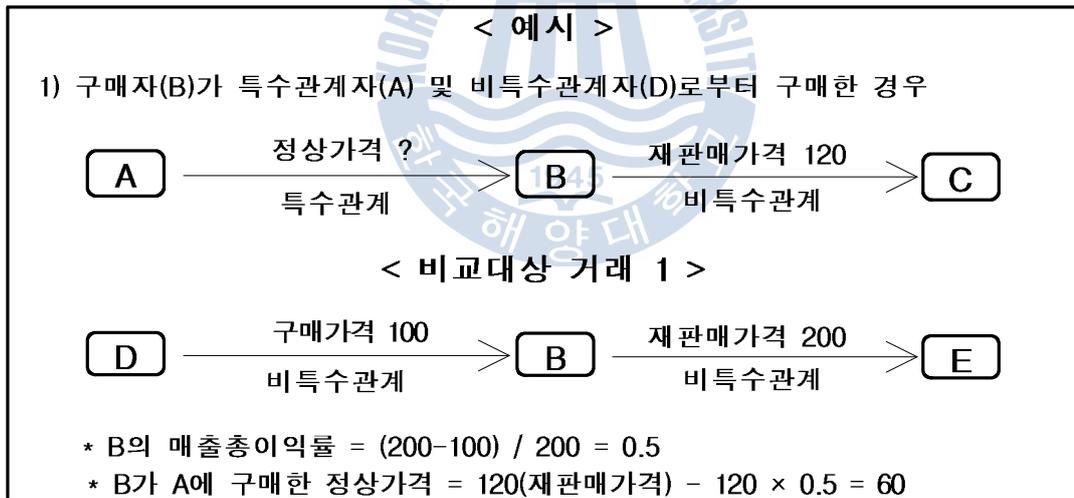
- ① 제품의 동일성(품목, 규격, 사양, 수량)
- ② 거래시기의 동일성(계절별 영향에 따른 가격차이 고려 : 스키, 에어컨과 같은 계절적 상품은 계절에 따라 가격 차이가 날 수 있음)
- ③ 거래시장의 동일성(시장수준, 지리적 동일성)
- ④ 거래조건의 동일성(대금지급조건, 운송조건, 할인정책)
- ⑤ 기타 비교가능성에 영향을 미치는 요소

37) 국조법 §5 ① 1호

2) 재판매가격법(Resale Price Method, RP)³⁸⁾

특수관계 거래의 일방 당사자가 구매한 재고자산을 특수관계 없는 자에게 재판매하는 경우, 동 일방 당사자가 특수관계 없는 자로부터 구입하여 다른 특수관계 없는 자에게 재판매한 거래에서 실현한 매출총이익 또는 특수관계 없는 자로부터 구입하여 다른 특수관계 없는 자에게 재판매하는 제3자가 실현한 매출총이익을 기초로 산출한 가격을 정상가격으로 보는 방법 (관세평가 제4방법 역산가격과 유사)을 말한다. <그림 1>은 구매자(B)가 특수관계자(A) 및 비특수관계자(D)로부터 구매한 경우, <그림 2>는 구매자(B)가 특수관계자(A)에게만 구매하고 비특수관계자로부터 구매한 경우가 없는 경우 재판매가격의 예시를 나타내고 있다.

$$\text{정상가격} = \text{특수관계가 없는 자에 대한 재판매가격} - \text{통상 이윤}(\text{재판매가격} \times \text{매출총이익율})$$

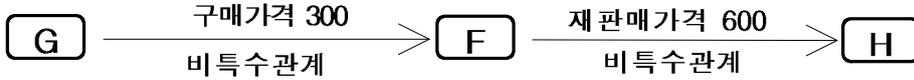


<그림 2> 재판매가격법 적용예시1

38) 국조법 §5 ① 2호

2) 구매자(B)가 특수관계자(A)에게만 구매하고 비특수관계자로부터 구매한 경우가 없는 경우_제3자 매출총이익률

< 비교대상 거래 2 >



* F의 매출총이익률 = $(600-300) / 600 = 0.5$

* B가 A에 구매한 정상가격 = $120(\text{재 판매가격}) - 120 \times 0.5 = 60$

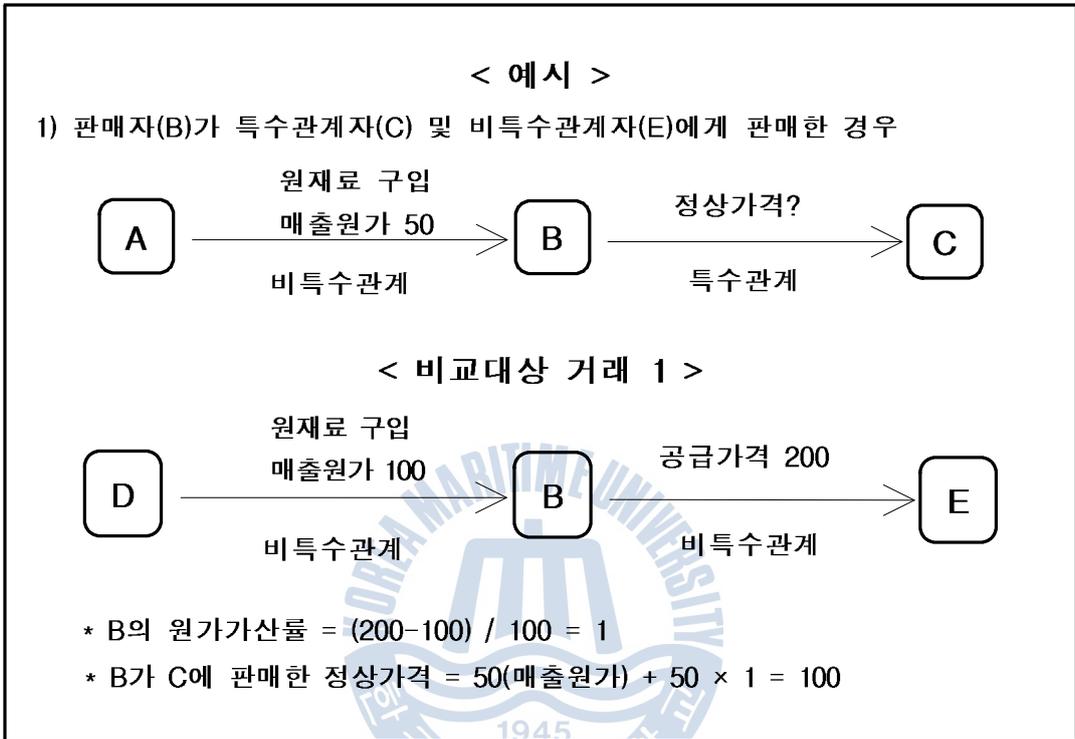
<그림 2> 재판매가격법 적용예시2

3) 원가가산법(Cost Plus Method, CP)³⁹⁾

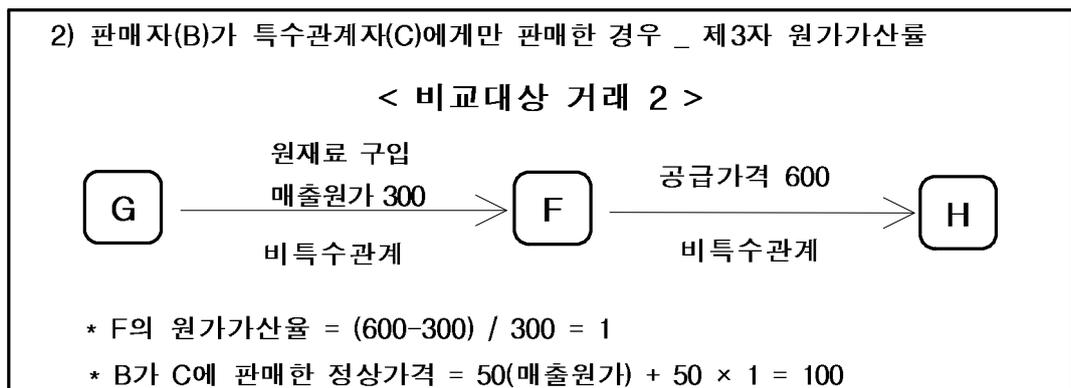
특수관계거래의 일방당사자가 특수관계 없는 자로부터 매입한 원재료 등으로 재고자산을 제조하여 판매하거나, 용역을 제공하는 경우, 동 일방당사자가 특수관계 없는 자와의 거래에서 실현한 원가가산을 또는 특수관계 없는 자로부터 매입한 원재료 등으로 재고자산을 제조하여 다른 특수관계 없는 자에게 판매하거나, 용역을 제공하는 제3자가 실현한 원가가산율을 기초로 산출한 가격을 정상가격으로 보는 방법 (관세평가 제5방법 산정가격과 유사)을 말한다. <그림 4>는 판매자(B)가 특수관계자(C) 및 비특수관계자(E)에게 판매한 경우, <그림 5>는 판매자(B)가 특수관계자(C)에게만 판매한 경우 원가가산법에 의한 정상가격을 계산하는 예시를 보여주고 있다.

39) 국조법 §5 ① 3호

정상가격 = 재화·용역의 제조, 구입 등위 원가 + 통상이윤(원가 × 매출총이익율)



<그림 3> 원가가산법 적용예시1



<그림 4> 원가가산법 적용예시2

4) 이익분할법(Profit Split Method, PS)⁴⁰⁾

거주자(내국법인과 국내사업장을 포함한다)와 국외 특수관계자간의 국제거래에 있어, 거래쌍방이 함께 실현한 거래순이익[제3자와의 거래에서 실현한 매출액에서 매출원가 및 영업비용(판매와 일반관리비를 말한다)을 차감한 금액]을 합리적인 배부기준에 의하여 측정된 거래당사자들 간의 상대적 공헌도에 따라 배부(거래형태별로 거래당사자들의 적절한 기본수입을 우선 배부하는 경우를 포함한다)하고 이와 같이 배부된 이익을 기초로 산출한 거래가격을 정상가격으로 보는 방법이다.

5) 거래순이익률법(Transactional Net Margin Method, TNMM)⁴¹⁾

거주자와 국외 특수관계자간의 국제거래에 있어 거주자와 특수관계가 없는 자간의 거래 중 당해 거래와 유사한 거래에서 실현된 다음에서 정하는 거래순이익률을 기초로 산출한 거래가격을 정상가격으로 보는 방법이다. 다만, 당해 거래와 유사한 거래를 특수관계가 없는 자와 행하지 아니한 경우에는 특수관계가 없는 제3자간의 거래 중 당해 거래의 조건과 상황이 유사한 거래의 거래순이익률을 사용할 수 있다.

- ① 거래순이익의 매출에 대한 비율
- ② 거래순이익의 자산에 대한 비율
- ③ 거래순이익의 매출원가 및 영업비용에 대한 비율
- ④ 매출총이익의 영업비용에 대한 비율
- ⑤ 기타 합리적이라고 인정될 수 있는 거래순이익률

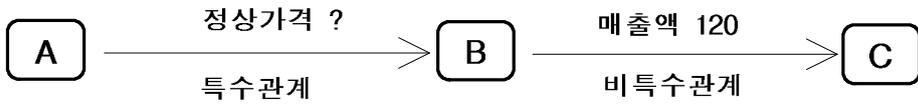
<그림 5>는 구매자(B)가 특수관계자(A) 및 비특수관계자(D)로부터 구매한 경우, <그림 6>은 구매자(B)가 특수관계자(A)에게만 구매하고 비특수관계자로부터 구매한 경우가 없는 경우 거래순이익률법을 통해 정상가격을 계산하는 예시를 보여주고 있다.

40) 국조법 §5 ① 4호

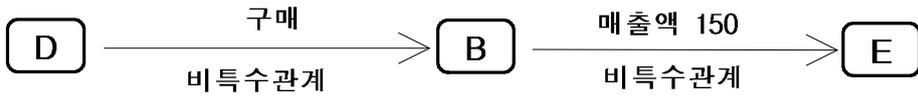
41) 국조법 §5 ① 5호

< 예시 >

1) 구매자(B)가 특수관계자(A) 및 비특수관계자(D)로부터 구매한 경우



< 비교대상 거래 1 >



영업이익 15

- * B의 영업이익률 = $15 / 150 = 0.1$
- * B의 정상 영업이익 = $120(\text{매출액}) \times 0.1 = 12$

<그림 5> 거래순이익률법 적용예시1

2) 구매자(B)가 특수관계자(A)에게만 구매하고 비특수관계자로부터 구매한 경우가 없는 경우_제3자 영업이익률

< 비교대상 거래 2 >



- * F의 영업이익률 = $20 / 200 = 0.1$
- * B의 정상 영업이익 = $120(\text{매출액}) \times 0.1 = 12$

<그림 6> 거래순이익률법 적용예시2

2.2.3 양 제도의 비교

평가협정 및 관세법의 관세과세가격평가방법과 OECD 이전가격지침과 국조법상의 정상가격산출방법은 특수관계가 없는 독립거래자간의 거래를 기준으로 정상가격을 산출한다는 공통점이 있다. 그러나 양 과세규정의 적용방법, 절차 등에 많은 차이가 있다. 정상가격을 산출하는 과정에서 산출방법의 적용순서, 평가시기, 가격조정요소, 기능분석 등 다양한 차이가 있으며, 이들 차이점을 정리해보면 아래 <표 10>과 같다.

<표 10> 관세평가와 이전가격세제 비교

구분	관세	이전가격
국제기준	WTO 관세평가협정 -법적 구속력 있는 규범	OECD 이전가격과세지침 -참고 및 권고사항
특수관계 여부	주식 5% 직·간접적소유 관계자간 실질지배관계 불문	주식 50% 직·간접적소유 관계자간 실질지배관계
독립기업가격의 사용	특수관계자간 거래가격이 독립 기업가격인지 여부 확인	특수관계자간 거래가격과 비교 대상 거래 가격으로 활용
평가방법 적용	평가방법을 순차적으로 적용할 의무 부담	적정한 평가방법을 선택 하여 사용 가능
국내법	관세법	국제조세조정에 관한 법률
과세기관	관세청(세관)	국세청(세무서)
과세객체	수입되는 재화에 대해 과세	발생한 소득에 대해 과세
평가대상	유형의 수입물품 (유형자산)	기업의 전체 거래 (유형 및 무형자산)
평가고려요소	수입물품 가격 -가치평가 -가격	기업의 이윤 -소득평가 -소득
신고가격부인	특수관계가 거래가격에 영향을 미친 경우	정상가격에 미달하거나 초과하는 경우
과세가격	단일 과세가격	적정 범위(정상가격 범위)
평가시기	수입시점	매매(소유권 이전)시점
환율적용시기	수입신고 시점	회계 규정에 따름
비용처리	전부 인정 또는 전부 부인	부분적 반영 가능
가산비용항목	수수료, 권리사용료, 생산지원비용 등을 과세	포함시키지 않음

	가격에 가산	
납세자입장	과세가격 인하	과세가격 인상
과세당국입장	과세가격 인상	과세가격 인하

자료: 신민호, "이전가격의 관세평가 검증방법에 관한 연구", 건국대 국제무역학과 박사학위논문, 2010.

정상가격 산출방법과 관련하여 평가협정과 OECD 이전가격과세지침에서 제시한 평가방법을 비교해 볼 때, 개념상 유사한 평가방법이 있다. 관세평가에서의 제2평가방법과 제3평가방법은 비교가능제3자가격방법과 유사하고, 관세평가에서의 제4평가방법은 재판매가격법과 유사하다. 또한 관세평가에서의 제5평가방법과 원가가산법이 유사하다고 볼 수 있으며 이를 정리하면 아래 <표 11>과 같다. 그러나 실제 평가방법 적용 시 양 과세당국이 상호 수용하기 어려운 차이점이 많아 평가방법별 구체적인 비교는 생략하기로 한다.

<표 11> 관세법과 국조법상의 평가방법 비교

구분	관세법의 평가방법	국제조세조정에관한법률의 평가방법	
유사	1. 신고가격 (실제 거래가격)	신고가격 (실제 거래가격)	
	2. 동종·동질 수입물품의 거래가격	1. 비교가능제3자가격	전통적 가격방법
	3. 유사 수입물품의 거래가격		
	4. 국내 판매가격을 기초로 한 과세가격	2. 재판매가격	
	5. 산정가격을 기초로 한 과세가격	3. 원가가산	
차이	이익률법은 사용안함	4. 이익분할법	
		5. 거래 순이익률법	
기타	6. 기타 합리적방법에 의한 과세가격	6. 기타 합리적방법	

자료: 정재호, "관세평가와 이전가격 조화방안 연구", 한국조세연구원, 2008.

제3장 다국적기업 이전가격 관세평가 검증방법

3.1 다국적기업 이전가격 관세평가절차

3.1.1 특수관계 거래가격 관세평가현황⁴²⁾

국내 특수관계기업에 대한 관세청의 관세평가현황을 살펴보면, 국내 특수관계 거래 기업 수는 5천여 개에 불과한 반면 최근 5년 수입비중은 33%, 세액비중은 41%, 추정 비중이 전체의 65%를 차지하고 있으며 그 상세현황을 살펴보면 아래 표와 같다.

<표 12> 특수관계기업 수입실적(금액)

단위 : 억불

구분	'08	'09	'10	'11	'12	합계
특수관계기업	1,432	1,070	1,431	1,834	1,599	7,366
[비중 %]	[33]	[33]	[34]	[35]	[31]	[33]
일반기업	2,920	2,160	2,821	3,410	3,596	14,907
계	4,352	3,230	4,252	5,244	5,195	22,273

자료 : 관세청 통계

<표 13> 특수관계기업 세수실적

단위 : 억원

구분	'08	'09	'10	'11	'12	합계
특수관계기업	203,569	192,354	235,637	281,578	250,332	1,163,470
[비중 %]	[40]	[39]	[42]	[44]	[38]	[41]
일반기업	309,768	306,172	323,223	360,653	408,671	1,708,487
계	513,337	498,526	558,860	642,231	659,003	2,871,957

자료 : 관세청 통계

42) 관세청 특수관계 심사현황통계

<표 14> 특수관계기업 추징실적(금액)

단위 : 억원

구분	'08		'09		'10		'11		'12		합계	
	업체	금액	업체	금액								
특수관계기업	114	523	52	794	66	2,725	44	2,852	55	971	331	7,865
[비중 %]	[16]	[43]	[11]	[44]	[11]	[83]	[10]	[76]	[23]	[49]	[19]	[65]
일반기업	401	685	299	1,030	308	555	213	894	183	1,003	1,404	4,167
계	515	1,208	351	1,824	374	3,280	257	3,746	238	1,974	1,735	12,032

자료 : 관세청 통계

3.1.2 특수관계자간 거래가격 관세평가절차

특수관계자간의 거래가격에 대한 관세평가는 먼저 거래당사자가 관세법 제30조 제3항에서 규정하는 특수관계자의 범위에 해당하는 지에 대하여 과세관청이 판단하게 되는데 거래당사자간 상업적 지분, 지배, 역할, 통제 여부 등을 확인한다. 확인결과 특수관계자로 판명되면 다음으로 특수관계의 거래가격 영향여부를 검토하게 된다.

만일 특수관계자에 해당되지 않는 것으로 판명되면 거래가격은 수용될 것이며, 특수관계자로 확인되더라도 과세관청이 가격의 변동추이, 매출총이익률 등을 검토한 결과 거래가격에 대하여 의심이 들지 않는다면 거래가격은 역시 수용된다. 그렇지 않은 경우 평가협정 제1조 제2항 및 관세법시행령 제23조의 규정에 의거 특수관계의 거래가격 영향 여부를 검토하게 된다.

특수관계의 거래가격 영향 여부 검토는 ① 당해 산업부문의 정상적인 가격결정 관행에 부합하는지 ② 특수관계 없는 구매자에 대한 판매가격 결정방법에 따라 가격이 결정되었는지 ③ 당해물품의 가격이 수출자의 모든 비용에 대표기간동안 동종·동류물품의 판매에서 얻는 수출자의 전반적 이윤이 포함되었는지 등을 검토하게 된다.

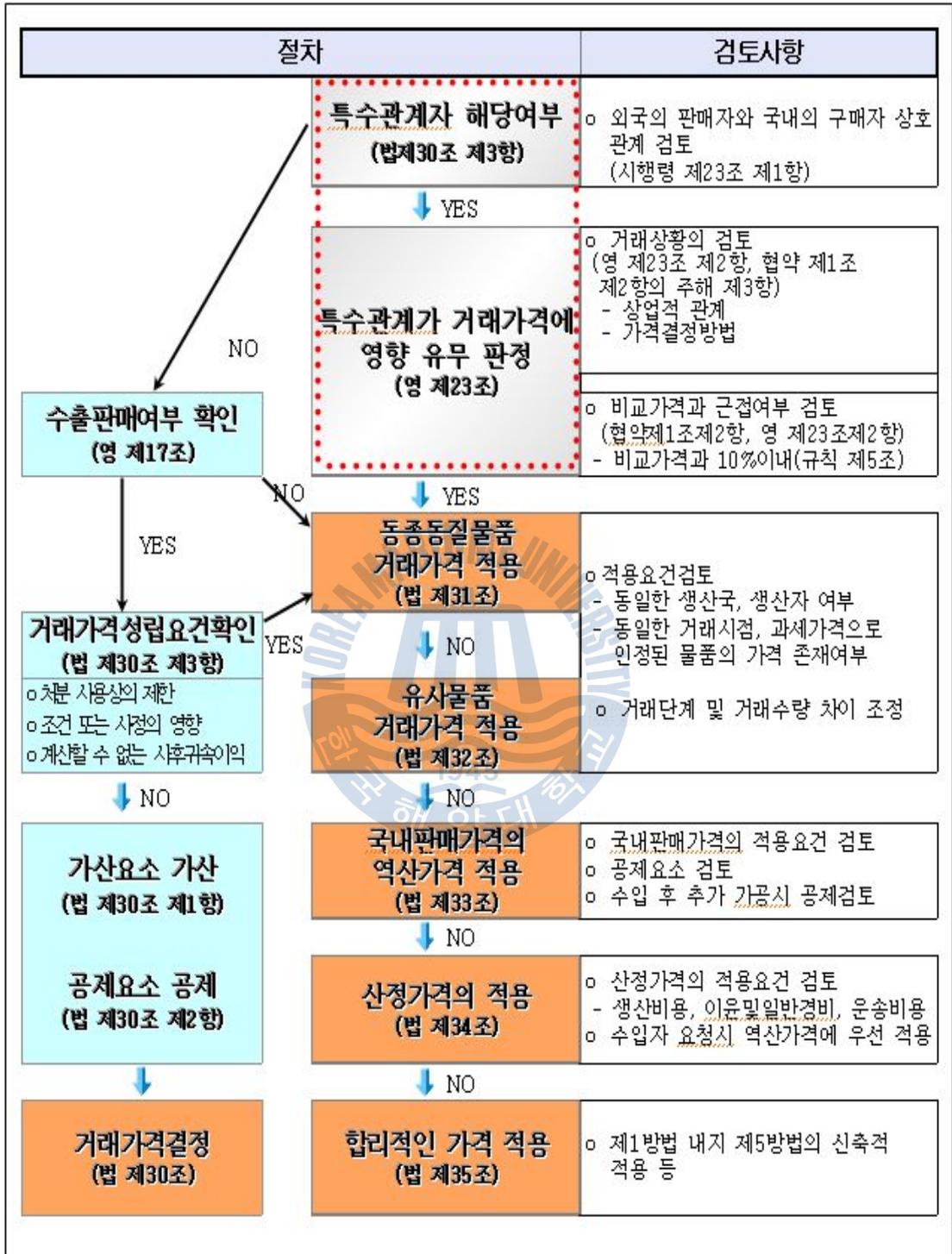
또 다른 방법으로는 당해 물품의 가격이 동일 수입국의 특수관계가 없는 구매자에게 수출판매되는 동종·동질 또는 유사물품의 거래가격에 근접하거나, 제4평가방법 또는 제5평가방법에 따라 결정되는 동종·동질 또는 유사물품의 과세가격에 근접하는지를 비교하여 특수관계의 거래가격 영향 여부를 검토하게 된다. 그 절차를 정리하면 아래 <그림 7>, <그림 8>과 같다.

<그림 7>은 다국적기업의 이전가격 평가 시 수입자와 수출자가 관세법시행령 제23조 제1항에 해당하는 특수관계에 해당하는지 여부를 판단하여 특수관계에 해당하지 않는다면 양 당사자가 상호 독립적인 위치에서 거래하는 것으로 볼 수 있으므로 특수관계의 거래가격 영향여부는 판단하지 않는다. 이 경우에는 당해 거래가 관세법시행령 제17조에서 규정하는 수출판매여부인지, 관세법 제30조 제3항의 거래가격성립요건을 충족하는지 여부 등을 확인하여 거래가격 수용 여부를 판단하게 된다.

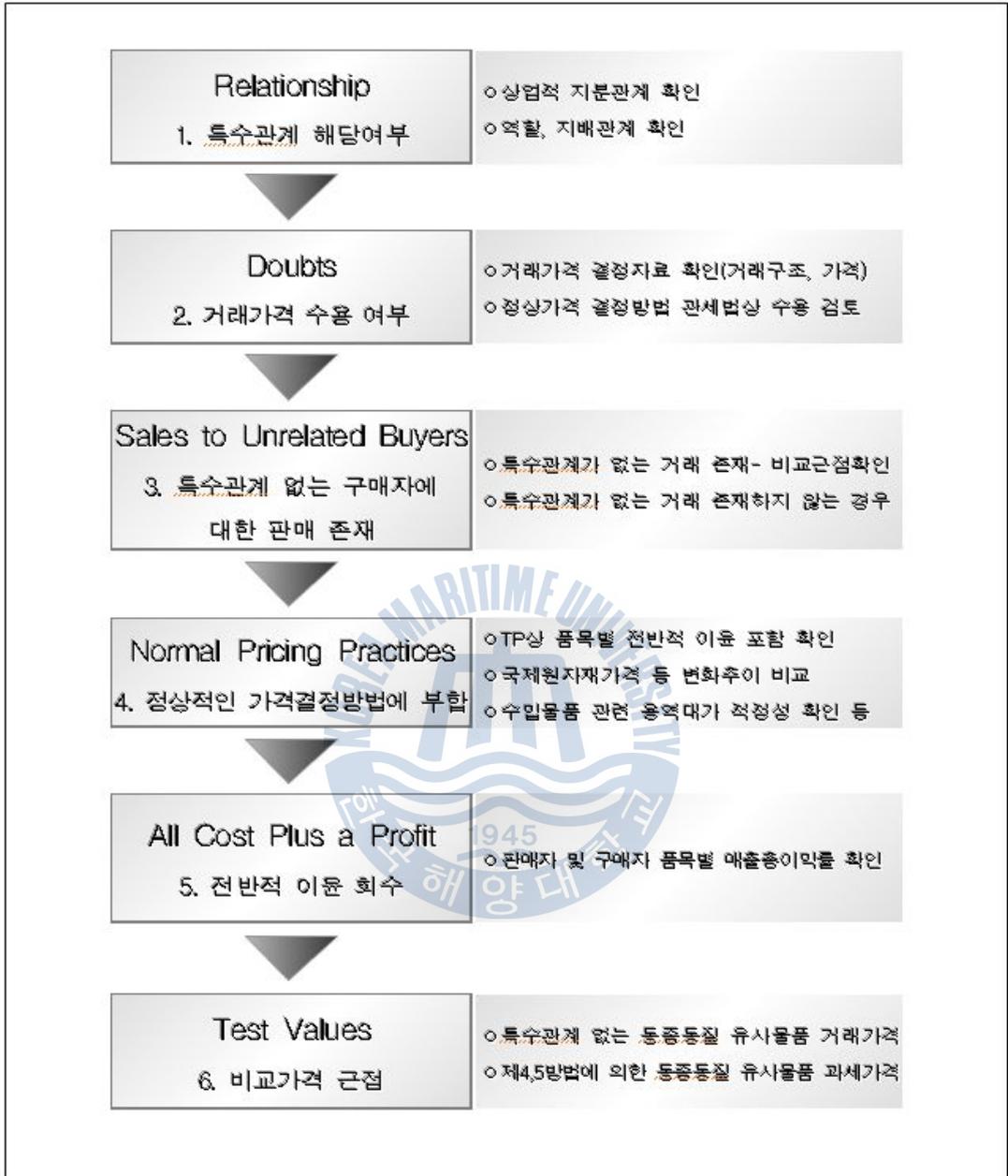
만일 양 당사자가 특수관계에 해당한다면 다음으로 그 특수관계로 인하여 거래가격이 영향을 받았는지 여부를 확인해야 한다. 거래가격이 영향을 받았다면 거래가격은 수용되지 않고 관세법 제31조이하의 규정을 순차적으로 적용하여 과세가격을 결정하게 됨을 보여주고 있다.

<그림 8>은 <그림 7>의 절차 중 구매자와 판매자가 특수관계에 해당하는지 여부와 특수관계에 해당하는 경우 그 특수관계로 인하여 거래가격이 영향을 받았는지 여부를 확인하는 절차를 보여준다. 먼저 거래당사자가 관세법시행령 제23조 제1항에 해당하는 특수관계에 해당하는지 여부를 상업적 지분관계 또는 당사자간의 역할, 지배, 통제관계 등을 확인하여 판단한다. 특수관계에 해당한다면 거래가격의 수용여부를 거래가격 결정자료 등을 확인하여 판단하게 되는데 먼저 판매자가 구매자 소속국의 특수관계가 없는 구매자에게 판매한 실적이 있는 경우 그 판매가격과 당해 거래가격을 비교하여 양 가격이 상호 근접하는지를 확인하는 절차를 진행하게 된다. 만일 판매자가 구매자 소속국의 특수관계가 없는 구매자에게 판매한 실적이 없는 경우에는 당해 거래가격이 정상적인 가격 결정 방법에 부합하도록 결정되었는지를 확인하게 되는데 이 때 거래품목에 따라 국제원자재가격과의 비교, 수입물품 관련 용역대가의 적정성 등 판매를 둘러싼 거래상황을 종합적으로 검토하여 정상적 거래여부를 판단하게 된다.

만일 구매자가 제출한 자료를 근거로 정상적인 가격결정방법 여부를 확인하지 못할 경우에는 판매자 및 구매자의 매출총이익률을 근거로 판매자의 수출가격(구매자의 수입가격)이 판매자가 당해 물품과 동종·동류의 물품 판매 시 대표기간(1년)동안 수출자의 전반적인 이윤을 충분히 포함하는지 여부를 확인한다. 마지막으로 당해 거래가격과 특수관계 없는 동종동질물품 또는 유사물품가격과의 비교를 통하여 특수관계 영향 여부를 판단하게 된다. 이러한 절차는 반드시 단계적으로 이루어질 필요는 없으며 각 단계를 종합적으로 판단할 필요가 있다.



<그림 7> 특수관계자간 거래가격 관세평가절차



※ 특수관계 영향 유무 판단은 1~6단계를 종합적 판단 필요

<그림 8> 특수관계 영향여부 검토절차

3.2 특수관계 영향여부 입증책임

3.2.1 특수관계의 범위

특수관계자의 범위에 대하여는 관세법시행령 제23조 제1항에서 평가협정 제15조 (5)의 규정을 대부분 수용하여 평가협정과 관세법령의 불일치 문제는 특별히 없는 것으로 분석된다.

관세법상 특수관계자의 범위는 다음과 같다.⁴³⁾

- 특정인이 구매자 및 판매자의 의결권 있는 주식을 직접 또는 간접으로 5퍼센트 이상 소유하거나 관리하는 경우
- 구매자와 판매자가 상호 사업상의 임원 또는 관리자인 경우
- 구매자와 판매자가 상호 법률상의 동업자인 경우
- 구매자와 판매자가 고용관계에 있는 경우
- 구매자 및 판매자 중 일방이 상대방에 대하여 법적으로 또는 사실상으로 지시나 통제를 할 수 있는 위치에 있는 등 일방이 상대방을 직접 또는 간접으로 지배하는 경우
- 구매자 및 판매자가 동일한 제3자에 의하여 직접 또는 간접으로 지배를 받는 경우
- 구매자 및 판매자가 동일한 제3자를 직접 또는 간접으로 공동 지배하는 경우
- 구매자와 판매자가 「국세기본법 시행령」 제20조 제1호 내지 제8호의 1에⁴⁴⁾ 해당하는 친족관계에 있는 경우

위 특수관계 범위 중 지배를 받거나 지배하는 행위에 대하여 평가협정과 관세법에서 구체적으로 정의하고 있지 않아 실질적 지배관계를 파악해야 하는 어려움이 예상된다.

43) 관세법시행령 제23조

44) 1. 6촌 이내의 부계혈족과 4촌 이내의 부계혈족의 처
2. 3촌 이내의 부계혈족의 남편 및 자녀
3. 3촌 이내의 모계혈족과 그 배우자 및 자녀
4. 처의 2촌 이내의 부계혈족 및 그 배우자
5. 배우자(사실상 혼인관계에 있는 자를 포함한다)
6. 입양자의 생가의 직계존속
7. 출양자 및 그 배우자와 출양자의 양가의 직계비속
8. 혼인외의 출생자의 생모

또한 통제라는 개념도 “일방이 타방에 대해 제약이나 지시를 법적으로 또는 사실상으로 행사하는 위치에 있는 것을 말한다.”라고 평가협정 부속서 주해 15조 4(e)에서 규정하고 있어 당해 평가 건별로 사실관계를 파악하여 통제여부를 판단해야 할 것이다.

3.2.2 특수관계 영향여부에 대한 입증책임

수입물품의 관세의 과세가격은 거래가격이 되어야 한다. 따라서 특수관계가 있다는 사유만으로 해당 거래가격을 배제할 수는 없으며, 다국적기업 이전가격도 특수관계로 인하여 영향을 받았을 경우에 거래가격을 부인하고 제2평가방법이하의 방법으로 평가하게 된다.

평가협정 제1조 2항 (a)에서 “거래가격이 수용되는지 여부를 결정함에 있어서 구매자와 판매자가 특수관계에 있다는 사실 그 자체가 거래가격을 수용할 수 없는 근거가 되지 않아야 한다. 특수관계가 있는 경우 판매를 둘러싼 상황이 검토되어야 하고 거래가격은 특수관계가 가격에 영향을 미치지 않았다면 수용되어야 한다. 수입자가 제공한 정보이거나 다른 방법으로 제공된 정보의 견지에서 관세당국이 특수관계가 가격에 영향을 미쳤다는 검토에 대한 근거를 가지고 있다면, 수입자에게 그 근거를 통지해야 하고 답변할 수 있는 상당한 기회를 제공해야 한다. 수입자가 요청하는 경우, 그 근거는 서면으로 통지되어야 한다.”⁴⁵⁾라고 규정하고 있다.

또한 “특수관계자간 판매에 있어, 수입자가 동시 또는 거의 같은 시기에 수입자의 가격이 비교가격에 매우 근접함을 증명하는 경우에는 언제든지 거래가격은 수용되어야 한다.”⁴⁶⁾라고 평가협정 제1조 2항 (b)에서 규정하고 있다.

일반적인 국제 상거래에서는 매도인과 매수인 간의 대립된 이해관계라고 하는 시장매커니즘에 의해서 진정한 가격정보의 현출을 기대하기 어렵지 않지만 특수관계자간 거래가격의 경우, 과세자료의 대부분이 납세자의 지배영역 내에 존재하고 있거나, 과세관청의 조사권이 미치지 않는 국경을 넘은 곳에 존재하는 경우가 많다. 특수관계자간의 국제거래의 경우, 이와 같은 정보비대칭 상황이 존재함으로 인해 과세관청과 납세자간에 입증책임의 분배문제가 발생하게 된다.

공정한 조세부담과 적정한 재정수입 확보를 위해서는 자율적 납세순응에 대한 장애요인의 제거가 필요하다. 판례의 추세는 과세관청에게 대부분의 입증 책임을 부담시키고

45) 관세평가협정 제1조 2항 (a)

46) 관세평가협정 제1조 2항 (b)

있는데 이는 공정한 조세부담과 재정수입을 원활하게 확보하는데 문제가 있으므로 입증 책임에 대한 과세관청과 납세자간의 합리적인 분배가 필요하다.

3.3 비교가격 검증

3.3.1 비교가격 검증 시 고려요소

관세법시행령 제23조 제2항에서는 구매자와 판매자간에 특수관계가 있다 하더라도 거래가격이 “(1)특수관계가 없는 우리나라의 구매자에게 수출되는 동종·동질물품 또는 유사물품의 거래가격, 또는 (2)법 제33조 및 법 제34조의 규정에 의하여 결정되는 동종·동질물품 또는 유사물품의 과세가격 중 어느 하나의 가격에 근접하는 가격으로서 기획재정부령이 정하는 가격에 근접하는 경우 그 특수관계가 당해 물품의 가격에 영향을 미치지 아니한 것으로 본다.”고 규정하고 있다.

관세법시행령 제23조 제3항은 비교가격을 산정하여 특수관계 거래가격을 검증함에 있어 평가협정 제1조 제2항 (b)의 규정 중 상업적 단계, 수량수준 및 가산요소는 수용하여 고려하도록 규정하고 있지만 ‘판매자와 구매자가 상호 특수관계가 없는 경우의 판매 시 판매자가 부담하지만 양자가 특수관계가 있는 경우의 판매 시 판매자가 부담하지 아니하는 비용’은 수용하지 않고 있다.

또한 평가협정 부속서 I 협정 제1조 제2항 (b)에 대한 주해의 ‘수입상품의 성격’, ‘산업 자체의 성격’, ‘상품이 수입되는 계절 및 가격차이의 상업적 중요성’ 여부를 포함한 다수의 요소들을 고려하여야 한다는 규정도 수용하지 않고 있다.

평가협정에서는 거래가격에 대한 비교가격 근접 여부 판단에 대하여 구체적으로 명시하지 않고 ‘거의 근접’으로만 규정하고 있다. 따라서 관세법시행규칙 제5조에서 비교가격에 근접하는 여부의 판단기준으로 비교가격의 +10% 및 -10% 범위를 규정하고 있으나 비교가격과 거래가격의 차이에 대한 합리성을 판단하여 인정범위를 신축적으로 적용하도록 하고 있어 실무적으로 합리성을 판단해야 하는 어려움이 있다.

인정범위와 관련하여 국조법에서는 신고가격이 정상가격의 상하 25% 범위에 포함되는 경우 신고가격으로 인정하고 있으며, 미국 관세청에서도 4분위 방법을 사용하여 비교가격에 근접 여부를 검토하고 있다.

3.3.2 동종·동질물품가격 및 유사물품가격과의 비교

이전가격이 특수관계 영향을 받았는지에 대하여 검증하는 방법으로 이전가격이 동종·동질물품가격 및 유사물품가격에 근접하는지를 비교하여 검증하는 방법이다. 이 경우 고려해야 할 사항으로는 비교대상물품이 동종·동질물품과 유사물품요건을 갖추어야 한다.

관세법시행령 제23조 제2항 제3호 가목에서 규정하고 있는 비교가격은 “특수관계가 없는 우리나라의 구매자에게 수출되는 동종·동질물품 또는 유사물품의 거래가격”이다.

3.3.3 역산가격과의 비교

이전가격이 관세법 제33조에 의거 아래 제①호의 금액에서 제②호부터 제④호까지의 금액을 공제하여 산출된 역산가격에 근접하는지를 비교하여 검증하는 방법이다.

① 평가대상 물품, 동종·동질물품 또는 유사물품이 수입된 것과 동일한 상태로 해당 물품의 수입신고일 또는 수입신고일과 거의 동시에 특수관계가 없는 자에게 가장 많은 수량으로 국내에서 판매되는 단위가격을 기초로 하여 산출한 금액

② 국내판매와 관련하여 통상적으로 지급하였거나 지급하여야 할 것으로 합의된 수수료 또는 동종·동류의 수입물품이 국내에서 판매되는 때에 통상적으로 부가되는 이윤 및 일반경비에 해당하는 금액

③ 수입항에 도착한 후 국내에서 발생한 통상의 운임·보험료와 그 밖의 관련 비용

④ 해당 물품의 수입 및 국내 판매와 관련하여 납부하였거나 납부하여야 하는 조세와 그 밖의 공과금

또한 평가대상 물품, 동종·동질물품 또는 유사물품이 수입된 것과 동일한 상태로 국내에서 판매되는 사례가 없는 경우 납세의무자가 요청할 때에는 해당 물품이 국내에서 가공된 후 특수관계가 없는 자에게 가장 많은 수량으로 판매되는 단위가격을 기초로 하여 산출된 금액에서 다음 각 호의 금액을 뺀 가격을 과세가격으로 한다.

① 상기 제②호부터 제④호까지의 금액

② 국내 가공에 따른 부가가치

3.3.4 산정가격과의 비교

이전가격이 관세법 제34조 규정에 따라 다음 각 호의 금액을 합한 가격을 기초로 하여 산출된 산정가격에 근접하는지를 비교하여 검증하는 방법이다.

- ① 해당 물품의 생산에 사용된 원자재비용 및 조립이나 그 밖의 가공에 드는 비용 또는 그 가격
- ② 수출국 내에서 해당 물품과 동종·동류의 물품의 생산자가 우리나라에 수출하기 위하여 판매할 때 통상적으로 반영하는 이윤 및 일반 경비에 해당하는 금액
- ③ 해당 물품의 수입항까지의 운임·보험료와 그 밖에 운송과 관련된 비용

3.4 거래상황분석 검증

3.4.1 평가협정상의 검증방법

평가협정 제1조 2. (a)에서는 “관세목적상 거래가격이 수용되는지 여부를 결정함에 있어서 구매자와 판매자가 특수관계에 있다는 사실 그 자체가 거래가격을 수용할 수 없는 근거가 되지 않아야 한다.”고 규정하고 있다. 또한 “특수관계가 있는 경우 판매를 둘러싼 상황이 검토되어야 하고 거래가격은 특수관계가 가격에 영향을 미치지 않았다면 수용되어야 한다. 수입자가 제공한 정보이거나 다른 방법으로 제공된 정보의 견지에서 관세당국이 특수관계가 가격에 영향을 미쳤다는 검토에 대한 근거를 가지고 있다면, 수입자에게 그 근거를 통지해야 하고 답변할 수 있는 상당한 기회를 제공해야 한다. 수입자가 요청하는 경우, 그 근거는 서면으로 통지되어야 한다.”고 규정하고 있다.

또한 평가협정 부속서 I 주해 제1조 2호에서는 “거래를 둘러싼 상황 검토 시 구매자와 판매자가 특수관계에 있는 모든 상황을 검토해야 한다는 것을 의도하는 것은 아니며 이러한 검토는 해당 가격의 수용에 대하여 의심이 있는 경우에만 요구되는 것이다. 관세당국이 해당 가격의 수용에 대해 전혀 의심이 없는 경우에는 수입자에게 더 이상의 정보를 요구하지 않고 거래가격을 수용해야 한다. 예를 들면, 관세당국이 특수관계를 미리 검토하였거나 또는 구매자와 판매자에 관련한 상세한 정보를 이미 가지고 있어서, 이러한 검토 또는 정보에 의하여 특수관계가 가격에 영향을 미치지 않았다는 것을 이미 납득하고 있을 수 있다.”⁴⁷⁾고 규정하고 있다.

47) 관세평가협정 부속서 I 주해 제1조 2호

평가협정 부속서 I 주해 제1조 3호에서는 “관세당국이 추가적인 조사 없이는 해당 거래가격을 수용할 수 없을 때에는, 관세당국이 판매를 둘러싼 상황을 검토하는 것이 가능하도록 필요한 추가적인 상세한 정보를 제공하는 기회를 수입자에게 주어야 한다. 이러한 맥락으로 관세당국은 특수관계가 가격에 영향을 미쳤는지 여부를 결정하기 위하여 구매자와 판매자가 그들의 상업적 관계를 조직하는 방법과 해당 가격이 결정된 방법을 포함한 거래의 관련 측면을 검토할 준비가 되어 있어야 한다. 구매자와 판매자가 특수관계라 하더라도 특수관계가 없는 것처럼 상호간에 판매하고 구매하는 것을 입증할 수 있는 경우에는, 가격이 특수관계에 영향을 받지 않았다는 것을 증명하는 것이다. 이러한 일례로, 해당 가격이 해당 산업의 정상적인 가격결정 관행에 부합하는 방법으로 결정되었거나, 판매자가 자기와 특수관계에 있지 않는 구매자에게 판매가격을 결정하는 방법으로 해당 가격이 결정된 경우 및 당해 가격이 모든 비용에 대표적인 기간(예 : 1년 기준)동안에 동종 또는 동류의 물품판매에서 실현된 기업의 전반적 이윤을 나타내는 이윤을 합한 금액을 회수할 수 있을 만큼 적절하다는 것이 입증되는 경우에는 가격이 영향을 받지 않았음이 증명된다.”⁴⁸⁾라고 규정하고 있다.

평가협정 부속서 I 주해 제1조 4호에서는 “수입자가 해당 거래가격이 동 협정 제1조 제2항 (b)호에 규정된 비교가격에 거의 근접함을 입증하는 때에는 동 협정 제1조 제2항 (a)호에 따른 거래상황 검토가 필요가 없으며, 만약에 관세당국이 이미 납득할만한 충분한 정보를 갖고 있다면, 더 이상의 구체적인 조사 없이 동 협정 제1조 제2항(b)호에서 규정된 비교 기준 중의 하나가 충족되므로 수입자에게 비교 기준이 충족될 수 있음을 입증하도록 요구할 이유가 없다.”⁴⁹⁾라고 규정하고 있다.

3.4.2 관세법령상의 검증방법

관세법시행령 제23조 제2항에서는 “구매자와 판매자가 특수관계에 있는 경우 당해 물품의 가격이 특수관계가 없는 구매자와 판매자간에 통상적으로 이루어지는 가격결정방법으로 결정되거나 당해 산업부문의 정상적인 가격결정 관행에 부합하는 방법으로 결정된 경우에는 그 특수관계가 당해 물품의 가격에 영향을 미치지 아니한 것으로 본다.”고 규정하고 있다.

현행 관세법시행령에서는 평가협정상에 규정되어 있는 검증요건인 “당해 가격이 모든

48) 관세평가협정 부속서 I 주해 제1조 3호

49) 관세평가협정 부속서 I 주해 제1조 4호

비용에 대표적인 기간(예 : 1년 기준)동안에 동종 또는 동류의 물품판매에서 실현된 기업의 전반적 이윤을 나타내는 이윤을 합한 금액을 회수할 수 있을 만큼 적절하다는 것이 입증되는 경우에는 가격이 영향을 받지 않았음이 증명된다.”⁵⁰⁾는 규정은 반영되지 않았으며, 단지 수입물품과세가격결정에관한고시 제2-3조 제2항 제4호⁵¹⁾에서 규정하고 있다.

3.5 주요국의 검증규정⁵²⁾

주요국의 이전가격 검증규정을 살펴보기로 한다. 여기에서는 주요 외국 사례로 미국, 캐나다, 일본, 호주, EU 등을 살펴보기로 한다. 이전가격세제에 대해 미국은 1921년 내국세입법전 제482조, 영국은 1970년 소득세법인세법 제485조, 독일은 1972년 국제거래과세법 제1조, 프랑스는 1933년 일반조세법전 제57조에 도입하였다.

3.5.1 미국

미국 수입물품에 대한 관세평가는 실제 지급하였거나 지급할 금액에 가산항목을 가산한 금액을 거래가격으로 한다. 특수관계자간 거래에 대한 평가는 거래상황분석방법(Examination of the Circumstance)과 비교가격방법(test value)이 있다.

거래상황분석방법은 당해산업의 정상가격의 결정방법 관행과 일치하거나, 특수관계가 없는 구매자간의 통상적인 가격결정방법이거나, 모든 원가나 일정한 이익을 보상하기 충분하다면 당해거래가격을 인정한다. 즉 평가협정 내용과 같이 특수관계에 있는 자들간의 거래에도 특수관계가 없는 거래처럼 매매된다면 당해가격은 수용된다.

거래상황분석기준으로는 ①비특수관계자간 통상적인 가격 결정 방법에 대한 미국 관세청의 기준(예규HQ 542261,1981년)으로 ㉠공개적으로 제시된 가격존재와 ㉡공개적으로 제시된 가격을 다른 수요자와 공급자가 계약과 관련하여 사용할 때를 제시하고 있다. ②당해 산업부문의 정상적인 가격결정관행에 부합하는 방법에 대한 미국 관세청의 기준(예규HQ 5435191985년, HQ 5549991989년)으로 ㉠특수관계가 없는 것과 같이 거래된 서류 제시 ㉡제시된 가격에 불만족하여 거부하고 다른 공급자로부터 물품을 구매하거나 혹은 수입업자가 미국 내 판매가격을 결정하고 경영과 관련된 결정을 자체적으로 수행할 때가 제

50) 평가협정 부속서 I 주해 제1조 제2항 제3호

51) 4. 해당물품의 가격이 그 물품의 생산 및 판매에 관한 모든 비용과 대표적인 기간 동안에 동종 또는 동류의 물품 판매에서 실현된 기업의 전반적인 이윤을 충분하게 포함하고 있는 경우

52) 이하의 내용은 신민호(2010)의 논문을 주로 참조, p.76-94

시되어 있다. ③전반적인 이윤을 보장하는 가격에 대한 미국 관세청의 기준은 가격은 모든 비용을 충족하기에 충분하고, 이윤은 대표적 기간 동안 동일한 혹은 유사한 종류의 물품판매에서 얻을 수 있는 총이윤과 대등할 때라고 규정하고 있다.

비교가격방법은 특수관계가 없는 구매자에게 수출판매한 동종·동질물품이나 유사물품의 거래가격, 제4방법이나 제5방법에 의해 결정된 가격에 당해 거래가격이 근접함을 증명하는 방법이다.

거래가격과 비교가격의 근접함을 결정하기 위한 고려요소는 수입물품, 산업, 수입한 계절, 운송비 등이 포함된다. 수입자가 판매상황 테스트를 충족할 수 있는 충분한 정보를 제공함으로써 특수관계 당사자간의 매매가 정상가격에 의해서 이루어진 것임을 밝히게 된다. 판매상황 테스트는 특수관계의 당사자간의 매매가 그들의 관계에 의해서 영향을 받지 않는다는 것을 증명해야 한다. 수입자는 특수관계가 있거나 특수관계가 없는 당사자들 모두와 함께 일관된 방식으로 가격을 결정한다는 것을 입증함으로써 이를 증명할 수 있다. 판매상황 테스트에서는 수입자의 가격 수준이 특수관계자간 또는 특수관계가 없는 당사자들과의 일관성이 있어야 할 뿐 아니라, 가격설정에서 비교가능한 기법도 따라야 한다.

3.5.2 호주

호주의 이전가격세제는 소득세평가법에 OECD 보고서상의 원칙을 대부분 수용하고 각국과 체결한 조세협약에 규정하고 있다. 즉, 이전가격이 정상가격에 어긋나면 조세협약에 따라 국세청장이 그 가격을 조정할 수 있다. 이전가격결정방법은 OECD 이전가격과세지침에 제시한 비교가능 제3자가가격법, 재판매가가격법, 원가가산법 등을 적용하고 있다.

호주 관세청(Australian Customs Service : ACS)의 관세평가규정은 평가협정을 기초로 한다. 구매자와 판매자가 특수관계에 있으나 특수관계가 가격결정에 영향을 미치지 않았다면 거래가격을 적용한다. 특수관계자간 거래에서 특수관계가 가격결정에 영향을 미쳤다고 판단되는 경우에는 납세의무자에게 지정된 기일 내에 증명자료를 제출할 것을 서면으로 통지한다.

호주 ACS는 대부분의 특수관계자간 거래에 대하여 제2평가방법 또는 제3평가방법에 의하여 과세가격을 결정한다. ACS는 이전가격이 대부분을 차지하고 있는 수입물품의 과세가격을 결정하는데 부족한 정보를 확보하기 위해 APA의 정보를 사용한다. ACS는

관세평가 목적으로 호주국세청(Australian Tax Office : ATO)에 납세자가 세관당국에 완전한 APA를 제출하도록 협조를 요청하며, 이후 세관은 APA가 수입물품의 과세가격결정을 위해 사용될 수 있는지 여부에 대한 공식적인 입장을 납세자에게 제공한다.

다음과 같은 경우 ACS는 APA를 활용할 수 있는데, 첫째, 과세가격이 제1평가방법 내지 제5평가방법으로 결정할 수 없는 경우, 둘째, 제6평가방법 적용 시 APA가 최상의 정보를 나타내는 경우, 셋째, APA 관련 당사자가 세관당국이 APA 정보를 이용할 수 있도록 허용하는 경우 등이다.

특수관계가 거래가격에 영향을 미친 경우, 호주세관당국은 보통 제2평가방법 또는 제3평가방법을 적용하여 과세가격을 결정한다. 그리고 제6평가방법을 적용하여 과세가격을 결정하는 것이 필요한 경우, 호주 세관당국은 ATO가 제공한 정보가 가장 유용한 정보인지 여부에 대하여 심사를 하게 된다.

ACS는 관세평가상담제도(Valuation Advice Service)를 운영하여 수입자가 과세가격에 대해 질의하면 세관에서 답변해 주는 서비스를 시행하고 있다. 또한 수입자는 이전가격 조정이 있는 경우에는 세관당국에 반드시 신고하여야 한다. ATO와 ACS는 수입물품에 대한 평가방법에 대해 관세법과 국세규정의 상호 연계를 위해 상호 검토를 하고 있다.

3.5.3 캐나다⁵³⁾

캐나다는 관세 목적상 특수관계자 간 거래가격의 정상여부를 판단함에 있어서 OECD 이전가격 과세지침에서 정하고 있는 독립기업 간 정상가격 원칙을 사용할 수 있으며, 관세당국은 거래가격에 관해 보다 직접적인 관련정보가 가능하지 않으면 OECD 이전가격 과세지침에 규정된 방법 중의 하나로부터 도출된 지급했거나 지급할 가격을 관세평가 목적으로 사용할 수 있다고 규정하고 있다.

캐나다 관세법은 평가협정의 규정을 수용하여 특수관계자 간 거래에 있어 거래가격의 수용여부를 결정하는 접근방법들의 하나를 규정하고 있고, Section 48의 (3)과 Section 3의 관세평가규정에 규정된 대로 수입자는 수입물품의 거래가격이 비교가격의 하나에 매우 근접하는 것을 입증할 의무가 있다고 규정하고 있다. 비교가격으로 Section 48의 (3)에 규정된 가격들 중의 하나를 사용하기 위해서는 비교가격이 관련된 물품이 평가물품과 같은 시기 또는 실질적으로 거의 같은 시기에 수출되어야 하고, 사용되는 비교가격은

53) 캐나다 관세법 Section 48 & Memorandum D13-4-19 제16조

그것이 관련된 물품에 대한 관세가격이어야 한다고 규정하고 있다.

캐나다의 관세법 Section 48의 규정과 동 조항에 대한 메모랜덤의 제16조에서 특수관계자 간 거래가격이 특수관계에 영향을 받지 않았다는 것을 입증하는 여러 가지 방법을 다음과 같이 예시하면서, 예시된 방법들은 관련 정보의 유용성 때문에 가장 많이 사용될 것으로 생각되는 방법의 순서로 예시하며, 동 메모랜덤에서 예시된 방법들은 특수관계 업체 간의 가격 수락을 입증할 수 있는 모든 방법을 망라하고 있는 것이 아니며, 캐나다 관세청이 이에 한정하고자 하는 의도는 아니라는 점을 밝히고 있다.

○ 수출판매자가 특수관계 구매자가 구입하는 것과 기본적으로 같은 조건으로 캐나다의 비특수관계 고객에게 판매를 하는 것을 입증하는 방법이다. 판매자가 캐나다의 비특수관계 구매자에게 판매하는 가격이 특수관계 수입자에게 판매하는 가격과 동일하며, 비특수관계자는 당해 수입자와 동일한 거래단계이고, 거의 동일수량을 구매하며, 동일한 거래조건 아래서 거래한다는 증거를 가지고 있다. 여기서 사용되는 판매자의 비특수관계 고객에게 판매하는 가격은 과거에 세관당국에 의해 채택된 가격이 아니라는 점을 제외하고는, 이 방법은 제4항(a)에 규정한 첫 번째 비교가격방법(동종동질물품 및 유사물품의 거래가격을 비교가격으로 하는 방법)과 유사하다.

○ 수출판매자가 판매하는 물품이 구리·아연·설탕과 같은 상품의 경우와 같이 자유시장경제의 작용에 의하여 결정되는 가격을 확인할 수 있는 물품인 경우에, 수입자는 무역관계 정기간행물 등에서 획득할 수 있는 가격정보를 제시할 수 있으며, 수입자는 이 가격에 수입하였으며 다른 사람도 이 가격에 구매할 수 있음을 입증하는 방식이다.

○ 수출판매자가 특수관계자와 다른 판매조건으로 캐나다에 있는 비특수관계자에게 판매하는 경우 그 가격 차이는 이러한 조건상의 차이로 인한 것을 입증하는 방법이다. 예컨대 특수관계 구매자는 총판매상(distributor)의 거래지위에 있는 반면에, 캐나다의 비특수관계 구매자는 도매상(wholesaler)의 거래지위에 있으면서 특수관계 구매자에 비하여 구매수량이 적은 경우이다. 이 사례에서 수입자는 비록 도매상에게 판매하는 가격이 더 높지만 속달비용·대량생산공급·판매비용·간접비·부실채권비용 등에서 판매자에 의하여 절감되는 부분과 같은 차이점에 대한 증거를 제시할 수 있을 것이다. 이러한 입증자료는 수입자가 판매자로부터 입수할 필요가 있다.

○ 수출판매자가 판매자의 국내시장을 포함하여 캐나다 이외의 국가의 비특수관계자

에게 판매하는 경우에, 캐나다의 특수관계자에게 판매하는 경우와 같은 가격 또는 같거나 유사한 거래조건으로 판매하는 것을 입증하는 방법이다.

○ 수출판매자가 캐나다의 특수관계자에게 판매하는 조건과는 다른 조건으로 비특수관계자에게 판매를 하고, 두 거래에서의 가격 차이는 이러한 거래조건의 차이인 것으로 증명하는 방법이다. 수입자는 비록 판매자의 가격과 비특수관계자에게 판매한 가격이 다르지만 이러한 가격의 차이는 속달비용·대량생산공급·판매비용·간접비·부실채권비용·보증비용 등의 차이에 기인한다는 내용의 증거를 추가로 제시할 필요가 있다. 이러한 입증자료는 수입자가 판매자로부터 입수할 필요가 있다.

○ 캐나다의 특수관계 구매자는 독립된 영리기업으로 운영되고 수입물품 또는 이를 대체할 물품을 비특수관계 공급자로부터 자유롭게 구매하며 공급자를 결정하는 주요 요인은 가격임을 입증하는 방법이다. 이러한 입장은 구매자는 공급자를 결정하기 전에 종종 또는 항상 여러 견적들을 받고 제품의 품질과 판매조건을 고려하여 가장 좋은 조건을 제시하는 공급자로부터 실제로 구매하고 있다는 증거로 뒷받침될 수 있다.

○ 캐나다에서 캐나다 구매자가 특수관계자로부터 구입한 물품과 비특수관계자로부터 구입한 물품을 판매할 때에 실현한 매출총이익율이 큰 차이가 없음을 입증하는 방법이다. 이 방법의 경우에 수입자는 특수관계자 공급자로부터 구매한 물품의 매출총이익율이 비특수관계자 공급자로부터 수입한 비교가능 물품에서 실현하는 매출총이익율에 근접하였다는 것을 설명한다. 이 방법을 사용할 경우의 매출총이익율은 동일한 거래조건과 시장조건 하에서 실현된 것을 사용하도록 주의해야 한다.

○ 수출판매자가 캐나다의 특수관계 구매자에 대한 판매에서 실현한 순이익률이, 캐나다 또는 제3국의 비특수관계 구매자에게 동등한 물품을 판매할 때 실현한 순이익율과 동등함을 입증하는 방법이다.

○ 특별한 조건의 경우에 기타 방법을 사용해야 할 경우가 있는데, 예컨대 캐나다의 특수관계 제조업체에 중간재를 판매하는 경우로서 판매자의 전체 생산품이 특수관계 구매자에게 판매되는 경우이다. 투자 자본금액, 상대적인 위험부담 수준, 발생한 비용의 수준, 순이익률 기대치에 대한 산업별 평균의 사용 등의 요소를 감안하여 각 단계의 특수관계자의 이익수준을 검토함으로써 판매가격의 적정성을 입증하는 방법이다.

○ 판매자가 특수관계 구매자에게만 판매하는 경우에, 수입자가 진정한 가격 협상과정이 있었음을 입증하는 방법이다. 이 경우에는 통상적으로 거래조건을 강요할 수 있는

지위에 있는 특수관계자가 당초에 제시한 가격이 가격협상과정에서 조정되었다는 점과 총이익이 당사자간에 합리적으로 배분되었다는 점을 입증하는 증거를 밝힐 것이다. 가격이 단순히 논의되었다는 것을 입증하는 자료만으로는 그 가격이 특수관계에 영향을 받지 않았다는 것을 입증하는데 충분한 자료가 되지 못한다. 동등한 물품의 다른 공급원이 존재한다면 이런 다른 공급원의 가격과 실질적으로 큰 차이가 없어야 한다.

3.5.4 일본

일본 관세정율법 4조에서는 특수관계자간의 거래가격의 관세평가방법에 대하여 “② 수입물품과 관련한 수입거래에 대하여 다음에 제기하는 사정이 있는 경우에 당해 수입물품의 과세가격 결정은 다음 조문부터 제4조의 4까지에 정하는 바에 따라 결정한다. 다만, 제4호에 해당하는 경우에 있어서, 당해 수입 물품의 수입거래가 당해 수입물품과 동종동질 또는 유사물품(당해 수입물품의 국내로의 수출일 또는 이에 근접한 날에 국내로 수출된 것으로 당해 수입물품의 생산국에서 생산된 것에 한한다(이하, 이 항에서 같다))에 관련한 전항 또는 제4조의 3의 규정에 의거 계산된 과세가격(당해 수입물품과의 사이에 거래단계, 거래수량 또는 동항 각호에 제기하는 운임 등의 차이 기타 정령에서 정하는 비용의 차이로 발생한 가격차에 관하여 정령에서 정하는 바에 따라 필요한 조정을 행한 후의 가격으로, 동항의 규정에 의거 계산된 과세가격에 있어서는 제4호에 규정하는 특수관계가 없는 판매자와 구매자간에 수입거래가 이루어진 당해 수입물품과 동종동질 또는 유사물품의 과세가격에 한한다) 과 동일한 금액 또는 근접한 금액임을 당해 수입물품을 수입하고자 하는 자가 정령에서 정하는 바에 의거 증명한 경우를 제외한다.”⁵⁴⁾고 규정하고 있다.

또한 기본통달 4-19에서 특수관계의 거래가격 영향여부 판단과 관련하여 “수입자가 법 제4조제2항 단서의 규정에 의해 당해 특수관계가 수입화물의 거래가격에 영향을 미치고 있지 않음을 증명한 경우에는 당해 심사는 요하지 아니한다.

(1) 수입자로부터 제출된 자료, 기타의 자료를 참고로 하여 당해 수입화물의 가격성립 구조, 거래관계 실태, 기타 당해 수입거래 종류의 측면에 대하여 필요한 검토를 함으로서 당해 특수관계의 거래가격에 대한 영향의 유무에 대하여 심사하는 것으로 한다. 이 경우에 수입거래의 판매자와 구매자가 특수관계가 아닌 듯한 상태에서 당해 수입거래를

54) 일본 관세정율법 4조

하고 있음이 판명된 때에는 당해 특수관계에 의한 거래가격에의 영향이 없는 것으로서 취급한다. 예를 들면 다음과 같은 경우에는 여기에 해당된다.

가. 수입화물에 관련된 산업에서의 통상의 가격설정에 관한 관행에 적합한 방법으로 당해 수입화물의 가격이 설정되어 있는 경우

나. 수입화물의 판매자가 이와 특수관계가 없는 일본의 구매자에게 판매하는 경우의 가격설정방식에 적합한 방법으로 당해 수입화물의 가격이 설정되어 있는 경우

다. 수입화물의 가격이 당해 수입화물에 관련된 모든 비용에 판매자에 의한 이와 동류의 화물의 판매에 관련된 통상의 이윤을 추가한 금액을 회수하기에 충분한 가격인 경우

라. 수입화물의 가격이 구매자와 특수관계가 없는 다른 제조자 등으로부터 구입하는 당해 수입화물과 동종 또는 유사 화물의 가격과 동일 또는 근사(近似=근접)하다고 인정되는 가격인 경우

마. 구매자의 해외현지법인(독자의 법인격을 보유한 지점을 포함한다.)이 특수관계가 없는 제조자 등으로부터 구입한 화물을 구매자가 당해 해외현지법인으로부터 수입하는 경우에 수입화물의 가격이 당해 제조자 등으로부터의 구입가격에 당해 해외현지법인의 판매에 관련된 통상의 이윤이 가장 잘 적용되어 있는 경우

바. 구매자와 판매자가 특수관계이고, 당해 판매자가 제조자 등으로부터 구입한 화물을 당해 구매자가 수입하는 경우에 수입화물의 가격이 당해 제조자 등으로부터 다른 판매자를 경유하여 이와 특수관계가 없는 다른 구매자가 수입하는 당해 수입화물과 동종 또는 유사 화물의 가격과 동일 또는 근사(近似=근접)해 있다고 인정되는 가격인 경우

(2) 특수관계가 수입화물의 거래가격에 영향을 미치고 있다는 심증을 획득한 경우에는 그 이유를 수입자에게 통지하는 것으로 하고, 또한 수입자에게는 당해 통지에 대하여 의견을 진술할 기회를 부여하는 것으로 한다. 또한 수입자가 요청하는 경우에는 이유의 통지는 서면으로 한다.“⁵⁵⁾고 규정하고 있다.

55) 일본 관세징율법 기본통달 419

3.5.5 주요국 규정의 비교

3.5.5.1 특수관계 거래가격에 대한 수입자의 증명 의무

평가협정은 특수관계자 간 이전가격에 대하여 수입자의 입증 의무를 규정하고 있다. 미국의 경우 관세 및 국경관리청의 특수관계자 거래에 대한 거래가격 인정에 대한 지침에서 수입구매자가 이전가격에 대하여 관세 목적의 비교가격 또는 거래상황 분석 등의 방법을 통해 관세가격이 특수관계에 의해 영향을 받지 않았음을 별도로 입증하여야 한다고 명시하고 있다.

캐나다의 경우도 관세법에서 수입자는 수입물품의 거래가격이 비교가격의 하나에 매우 근접하는 것을 입증할 의무가 있다고 규정하고 있다. 일본도 관세정율법 기본통달에서 수입화물의 거래가격이 동항 단서에 규정된 과세가격과 동일한 금액 또는 근접한 금액이라는 사실을 수입자가 증명해야 하는 것으로 규정하고 있다. 호주는 관세법에서 세관장이 구매자와 판매자간의 특수관계가 수입물품의 가격에 영향을 미칠 가능성이 있다고 통지한 경우 수입자의 증명의무를 규정하고 있다.

우리나라의 경우 관세법 시행령 제23조 제4항에서 특수관계가 당해 물품의 가격에 영향을 미치지 아니한 것으로 인정받고자 하는 자는 관세청장이 정하는 바에 따라 가격신고를 하는 때에 그 증명에 필요한 자료를 제출하여야 한다고 규정하고 있는데, 평가협정 및 미국, 캐나다, 일본, 호주의 경우와 같이 특수관계자 간 거래가격에 대한 수입자의 증명 의무를 명시한 규정으로 볼 수 있는지 의문이 있고, 특수관계가 이전가격에 영향을 미치지 않은 여부에 대한 1차적인 입증책임을 수입자가 부담하는 것인지 불명확하다.

3.5.5.2 비교가격 검증가능 시 특수관계 거래가격 조사 종료

평가협정은 WCO평가기술위원회의 관세평가에 관한 예해 14. 1에서 거래가격이 비교가격 중 어느 하나에 근접한 경우 당해 신고가격을 거래가격의 기초로 채택할 수 있으며 이 경우 당해 수입물품의 거래상황에 대하여 특수관계 거래가격 조사의 필요성을 배제하는 것이라고 명시적으로 규정하고 있다.

미국 관세법은 평가협정의 위 예해를 수용하여 비교가격 중 하나가 적절하다는 것이 입증된다면, 세관장은 구매자와 판매자간의 특수관계가 가격에 영향을 주었는지 여부를 결정하려고 하지 않아야 하고, 비교가격 중 하나가 적절하다는 점에 대해서 추가적인 세

부 의문이 없이 세관장이 납득할만한 충분한 정보를 이미 가지고 있는 경우에는, 세관장은 수입자에게 비교가격이 적절하다는 것을 증명할 것을 요구하여서는 아니 된다고 명시하고 있다.

그러나 캐나다, 호주 및 우리나라의 경우 이전가격에 대한 비교가격 검증이 가능한 경우 이전가격과 관련한 특수관계 거래상황에 대한 추가적인 조사의 필요성이 배제된다는 명시적인 규정을 두고 있지는 않다.

3.5.5.3 비교가격 검증 시 조정을 위한 고려요소

평가협정 제1조의 2. (b)(iii)은 비교가격을 산정하여 특수관계 거래가격을 검증함에 있어 상업적 단계, 수량수준, 협정 제8조에 열거된 가산요소, 그리고 판매자와 구매자가 상호 특수관계가 없는 경우의 판매 시 판매자가 부담하지만 양자가 특수관계가 있는 경우의 판매 시 판매자가 부담하지 아니하는 비용에 대하여 판매에 관한 차이들을 고려하여야 한다고 규정하고 있다.

평가협정 부속서 I 주해 2(b)에서는 어느 한 가격이 다른 가격에 매우 근접한지의 여부를 결정함에 있어 수입상품의 성격, 산업자체의 성격, 상품이 수입되는 계절 및 가격차이의 상업적 중요성 여부를 포함한 다수의 요소들을 고려하여야 한다고 규정하고 있다.

미국 관세법도 평가협정 제1조의 2(b)의 규정을 수용하여 비교가격 산정 시 고려해야 하는 요소들을 규정하고 있다. 일본 관세정율법 기본통달의 경우도 과세가격과 근사한지 여부를 판단은 당해 수입화물의 종류, 수입시기, 산업의 종류, 쌍방의 가격차이의 상업상의 중요성 등을 감안하여 판단하여야 한다고 규정하고 있다.

캐나다, 호주 관세법의 경우 이전가격에 대비하여 비교가격 검증 시 고려요소에 대한 명시적인 규정이 없다.

한편 우리나라 관세법 시행령의 제23조 제3항에는 비교가격 검증 시 고려요소로 당해 물품의 거래단계 및 거래수량, 관세법 제30조 제1항의 가산요소의 차이 등을 참작하여야 한다고 규정하고 있으나, 평가협정 부속서 I 주해 2(b)에서 명시하고 있는 수입상품의 성격, 산업자체의 성격, 상품이 수입되는 계절 및 가격차이의 상업적 중요성 여부를 포함한 다수의 요소들에 대한 규정은 없다. 관세법 시행규칙 제5조에서 비교가격에 근접하는 여부를 판단기준으로 비교가격의 +10% 및 -10%의 비율을 명시하고 있는 것은 다른 나라에서 찾아 볼 수 없는 규정이다.

3.5.5.4 비교가격 산정 시 적용할 이윤경비율

캐나다 관세법 Section 48의 (1)(d)(ii)은 비교가격인 역산가격 또는 산정가격을 산정하기 위하여 사용되는 이윤 및 일반경비에 대한 비율이 캐나다 관세청에 의하여 공식적으로 승인받아야 하며, 역산가격을 위하여 사용되는 이윤 및 일반경비율은 평가대상물품과 동종 또는 동류의 물품의 캐나다에서의 판매와 관련하여 일반적으로 반영된 비율이었어야 하며, 산정가격에 대하여는 평가대상 물품과 동종 또는 동류의 물품의 캐나다로의 수출판매와 관련하여 일반적으로 반영된 비율이었어야만 한다고 구체적인 규정을 두고 있다.

평가협정, 미국, 호주 및 일본은 비교가격 중 역산가격과 산정가격을 산출하는데 적용할 이윤 및 경비율에 대한 구체적인 규정이 없다. 우리나라 관세법도 비교가격 중 역산가격과 산정가격을 산출하는데 적용할 이윤 및 경비율에 대한 구체적인 규정이 없으며, 관세법 제33조의 과세가격 결정과 관련하여 관세청장이 인정하는 동종·동류비율에 대한 규정이 있고, 관세법 제34조의 과세가격 결정과 관련하여 이윤 및 경비율에 대한 관세청장 또는 세관의 인정에 관한 구체적인 규정은 없다.

3.5.5.5 거래상황 분석 기준

1) 비특수관계자 간 통상적인 가격결정 방법

미국의 경우 비특수관계자 간 통상적인 가격결정 방법에 대한 거래상황 분석 기준과 관련하여 미국 관세청은 ㉠ 공개적으로 제시된 가격 존재와 ㉡ 공개적으로 제시된 가격을 다른 수요자와 공급자가 계약과 관련하여 사용할 때를 예시하고 있음은 앞에서 살펴본 바와 같다. 캐나다의 경우 캐나다의 관세법 Section 48의 규정과 동 조항에 대한 메모랜덤의 제16조에서 구체적인 입증방법을 예시하고 있다. 일본의 경우도 두 가지 입증방법의 예시를 추가적으로 제시하고 있다. 그러나 평가협정, 호주 및 우리나라는 비특수관계자 간 통상적인 가격결정방법을 구체적으로 예시하고 있지는 않다.

2) 당해 산업의 정상적인 가격결정 관행에 부합하는 방법

미국의 경우 거래상황 판단 시 당해 산업부문의 정상적인 가격결정 관행에 부합하는 방법과 관련하여 미국 관세청은 ㉠ 특수관계가 없는 것과 같이 거래된 서류 제시 ㉡ 제시된 가격에 불만족하여 거부하고 다른 공급자로부터 물품을 구매하거나 혹은 수입업자

가 미국 내 판매가격을 결정하고 경영과 관련된 결정을 자체적으로 수행할 때를 예시하고 있다.

캐나다의 경우 메모랜덤에서 구체적인 입증방법을 예시하고 있으며, 일본의 경우도 입증방법을 추가적으로 예시하고 있다. 그러나 관세평가협정, 호주 및 우리나라는 구체적인 입증방법을 예시하고 있지는 않다.

3) 전반적인 이윤을 보장하는 가격

거래상황 판단 시 전반적인 이윤을 보장하는 가격에 대하여 평가협정, 미국, 캐나다, 호주, 일본은 명문 규정을 두고 있으나, 우리나라의 경우 이와 관련한 규정이 2011년 3월에 개정된 '수입물품 과세가격 결정에 관한 고시'(제2-3조 제2항 제4호)에만 규정되어 있고, 관세법령에는 직접 규정되어 있지 않다.

4) 기타 거래상황 분석 기준

캐나다의 경우 관세법 Section 48의 규정과 동 조항에 대한 메모랜덤의 제16조에서 구체적인 입증방법을 예시하고 있으나, 관세평가협정, 미국, 일본, 호주, 우리나라의 경우 기타의 입증방법에 대한 예시 규정을 두고 있지는 않다.

5) OECD 이전가격 과세지침의 수용

캐나다는 관세 목적상 특수관계자 간 거래가격의 정상 여부를 판단함에 있어서 OECD 이전가격 과세지침에서 정하고 있는 독립기업간 정상가격 원칙을 사용할 수 있다고 규정하고 있으나, 평가협정, 미국, 호주, 일본 및 우리나라의 경우 OECD 이전가격 과세지침의 수용 가능성에 대한 규정이 없다.

3.5.5.6 국가별 비교 분석

- 위에서 고찰한 비교 분석 내용은 아래 표와 같이 요약할 수 있다.

<표 15> 평가협정 및 주요국의 이진가격 관세평가 규정 비교

협정 및 국가	관세평가 협정	미국	캐나다	일본	호주	한국
수입자의 증명 의무	규정 있음	규정 있음	규정 있음	규정 있음	규정 있음	-
비교가격 검증 시 이진가격 조사 종료	규정 있음	규정 있음	-	규정 있음	-	-
비교가격 검증 시 조정을 위한 고려 요소	규정 있음	규정 있음	-	규정 있음	-	규정 있음
비교가격 산정시 적용할 이윤경비율	-	-	규정 있음	-	-	-
거래상황 분석 두 가지 방법 구체적 기준	-	예시 있음	상세 규정 있음	규정 있음	-	-
거래상황 분석 전반적 이윤 규정	규정 있음	규정 있음	규정 있음	규정 있음	규정 있음	-
기타 거래상황 분석기준 예시	-	-	상세 규정 있음	-	-	-
OECD이진가격과세 지침 수용규정	-	-	규정 있음	-	-	-
관세 및 내국세 당국간 협조	-	가능	가능	가능 (이진가격소위원회)	-	양해각서 체결
정보공유	-	가능	가능	가능	-	양해각서 체결

제4장 이전가격 검증관련 쟁송사례 분석

4.1 특수관계 해당여부 및 특수관계의 거래가격 영향여부 입증책임사례

o 대법원 판례 92누 0000호
수입자는 수입신고시 특수관계 거래에 대하여 관세법 제27조 제1항(구법 제9조의2 제2항)의 규정에 의한 가격신고를 하여야 할 의무가 있으며 (예해 14.1 제15항, 제16항), 세관은 구매자와 판매자가 특수관계인지의 여부에 대한 입증책임이 있다.
o 대법원 판례 90누 0000호
수입자는 수입신고시 특수관계 거래에 대하여 관세법 제27조 제1항의 규정에 의한 가격신고를 하여야 할 의무가 있으며 (예해 14.1 제15항, 제16항), 구매자와 판매자가 특수관계인지의 여부에 대한 입증책임은 세관에 있다고 하겠다.
o 대법원 판례 90누 0000호
수입자는 수입신고시 특수관계 거래에 대하여 관세법 제27조 제1항의 규정에 의한 가격신고를 하여야 할 의무가 있으며 (예해 14.1 제15항, 제16항), 구매자와 판매자가 특수관계인지의 여부에 대한 입증책임은 세관에 있다고 하겠다. 하지만 특수관계가 거래가격에 영향을 미쳤는지의 여부에 대한 입증책임은 이에 대한 판단과정(수입자의 신고⇒세관의 의심⇒수입자의 답변⇒세관의 근거제시⇒수입자의 재답변)에서 세관 및 수입자에게 반복적으로 전가되는 것이며, 세관 또는 수입자 중에서 어느 한 편만이 일방적으로 입증책임을 지는 것이 아님을 유의하여야 한다. 즉 수입자가 “특수관계가 거래가격에 영향을 미치지 않았음”을 적극적으로 입증하지 않았다는 이유만으로 “특수관계가 가격에 영향을 미쳤다”고 단정해서는 아니 될 것이며, 반대로 수입자가 가격결정과정에서 자료를 제출하지 않거나, 세관의 『영향 미쳤음』의 근거 통보에도 아무런 답변 없이 세관에서 무조건 입증하여야 한다고 주장할 수도 없는 것이다.

○ 대법원 판례 2007누 0000호

수입자 한국○○(주)의 특수관계자간 거래하는 의약품 가격이 특수관계에 영향을 받았는지 여부를 입증함에 있어서 구매자와 판매자 간에 특수관계가 있다는 사실 외에도 그 특수관계에 의하여 거래가격이 영향을 받았다는 점까지 과세관청이 증명하여야 한다.

○ 행정법원 판례 2008구합 0000호

일반적으로 과세요건사실의 존재에 대한 입증책임이 과세관청에 있으나, 구체적인 소송과정에서 경험칙에 비추어 과세요건사실이 추정되는 사실이 밝혀지면 상대방이 문제의 당해 사실이 경험칙 적용의 대상이 아니라는 사정을 입증하지 않는 한, 그 세금부과 처분에 대하여 과세요건을 충족시키지 못한 위법이 있는 처분이라고 할 수 없다. 이 사건에서, 반제품을 원재료보다 더 낮은 가격에 수입하였음에도, 원고는 비아그라의 반제품이 원재료의 가격보다도 더 낮게 된 경위, 가격협상의 과정 등에 관하여 아무런 설명을 못하고 있다.

그러나 시행령 제46조 제5항에 규정된 바와 같이 국외 특수관계자와의 거래의 경우 납세의무자로서는 과세관청이 정상가격을 조사하기 위하여 요구하는 자료 및 증빙서류를 성실하게 제출할 의무가 있고, 과세관청이 스스로 위와 같은 정상가격의 범위를 찾아내어 고려해야만 하는 것은 아니므로, 국외의 특수관계자와의 이전가격이, 과세관청이 납세의무자에게 시행령 제46조 제5항 소정의 자료 및 증빙서류의 제출을 요구하는 등의 최선의 노력으로 확보한 자료에 기하여 합리적으로 산정한 정상가격과 차이를 보이는 경우에는, 비교가능성 있는 독립된 사업자 간의 거래가격이 신뢰할 만한 수치로서 여러 개 존재하여 정상가격의 범위를 구성할 수 있다는 점 및 당해 국외 특수관계자와의 이전가격이 그 정상가격의 범위 내에 들어있어 경제적 합리성이 결여된 것으로 볼 수 없다는 점에 관하여 그 입증의 필요가 납세의무자에게 돌아간다고 보아야 할 것이다.

○ 대법원 판례 99두 0000호

국외 특수관계자와의 거래의 경우 납세의무자로서는 과세관청이 정상가격을 조사하기 위하여 요구하는 자료 및 증빙서류를 성실하게 제출할 의무가 있고, 과세관청이 스스로 위와 같은 정상가격의 범위를 찾아내어 고려해야만 하는 것은 아니므로, 국외의 특수관계자와의 이전가격이, 과세관청이 납세의무자에게 시행령 제46조 제5항 소정의 자료 및 증빙서류의 제출을 요구하는 등의 최선의 노력으로 확보한 자료에 기하여 합리적으로 산정한 정상가격과 차이를 보이는 경우에는, 비교가능성 있는 독립된 사업자 간의 거래가격이 신뢰할 만한 수치로서 여러 개 존재하여 정상가격의 범위를 구성할 수 있다는 점 및 당해 국외 특수관계자와의 이전가격이 그 정상가격의 범위 내에 들어있어 경제적

합리성이 결여된 것으로 볼 수 없다는 점에 관하여 그 입증의 필요가 납세의무자에게 돌아간다고 보아야 할 것이다.

여기서는 위와 같은 법원판례를 전반적으로 살펴보고 그 시사점을 유추하고자 한다.

특수관계자간의 거래가격에 대한 관세평가에 있어 우선 검토되어야 하는 사항은 양 당사자가 관세법시행령 제23조에서 규정하고 있는 특수관계에 해당하는지 여부를 검토해야 한다. 그 다음으로 양 당사자가 특수관계에 해당하는 경우 특수관계가 거래가격에 영향을 미쳤는지 여부를 검토하게 된다.

상기 예시 판례에서는 특수관계 해당여부와 특수관계가 거래가격에 영향을 미쳤는지의 여부에 대한 입증책임이 주로 과세관청에 있다고 판시하고 있다. 통상 납세의무자가 과세관청에 신고한 내용에 대하여 과세관청이 의심을 가지는 경우 그 근거를 납세의무자에게 통보하면 납세의무자가 소명하고, 의심이 해소되지 않는 경우 다시 납세의무자에게 반증을 제시하는 과정이 반복되면서 최종 결론에 도달하게 된다.

따라서 의심사항에 대한 입증책임은 과세관청 및 납세의무자에게 반복적으로 전가되는 것이며, 어느 일방이 전적으로 입증책임을 지는 것이 아니다. 그러나 입증에 필요한 구체적 정보나 자료를 통상 납세의무자가 보유하고 있어 과세관청이 요구하는 자료를 납세의무자가 제출하지 않는 경우 과세관청이 입증하기에는 현실적으로 불가능하다. 즉 입증책임의 소재를 가리기엔 과세관청과 납세의무자간에 심각한 정보비대칭이 존재하므로 향후 입증책임과 관련하여 납세의무자의 자료제출 여부가 관건이며 이에 따라 입증책임 소재가 가려질 것으로 예상된다.

4.2 특수관계 해당여부 판단사례

o 조세심판원 결정 2006관0000호

위 사실관계 및 관련규정을 종합하면, 청구법인이 직접 쟁점물품의 제조자와 물품공급계약을 체결하고, ○○○의 경영서비스계약에 따라 제품을 공동개발하여 OEM방식 또는 이와 유사한 방법으로 쟁점물품을 제조하여 청구법인이 제조자로부터 직접수입한 점, 청구법인 또는 ○○○는 제품에 대한 라벨표시와 포장 등의 목적으로 ○○○사 등 제조자에게 로열티 없이 상표권사용을 허용한 점, ○○○는 매출규모가 더 큰 ○○○사를 통제하는 것이 사실상 어려워 보이는 점, WCO 관세평가협약 주해(15조) 및 해설(4.1)에는 특수관계와 관련하여 일방이 타방에 대하여 제약 또는 지휘를 법적으로나 실질적으로

행사하는 위치에 있는 경우에 일방이 타방을 통제하는 것으로 인정하고, 국내법상 집행권리나 의무가 있다하여 모든 계약을 특수관계자로 몰고자 하는 것이 협약의 의도가 아니라고 하는 점 등을 감안할 때, ○○○의 자회사인 청구법인과 ○○○는 특수관계에 있다고 할 것이나, ○○○는 ○○○사 등의 제조업체를 지시나 통제할 수 있는 지위에 있지 않는 것으로 보이고, 또한 이에 대한 처분청의 입증은 부족한 것으로 보이므로 청구법인(구매자)과 ○○○사 등 수출자(제조자)는 특수관계에 해당되지 않는 것으로 판단된다.

본 사례는 특수관계로 판단하여 거래가격을 부인하였으나 특수관계에 해당하지 않는다고 판단한 사례로서, 과세관청은 특수관계의 거래가격 영향 조사에 앞서 특수관계 해당 여부에 대하여 충분히 검토해야 할 것이다.

4.3 정상적인 가격결정 관행

<p>○ 조세심판원 결정 2000관 0000호 - 본사의 일방적 가격 결정</p>
<p>판매자는 구매자가 100% 투자한 해외현지법인으로서 특수관계는 해당됨. 특수관계자간의 거래에서 구매자가 생산물품에 대한 가격을 일방적으로 결정, 통보하고 있으며, 환율변동에 따른 조정약관이나 상호 합의하에 계약서를 갱신한 근거자료를 제시하지 못하고 있고, 쟁점물품의 신고가격은 가격협상에 의하여 조정된 가격으로 원가계산 자료에 의하여 산정된 가격보다 낮게 수입신고한 것은 판매자가 독립적인 위치에서 우리나라에 수출판매되는 물품의 가치가 제대로 반영되었다고 보기 어렵고 판매자에게 일방적으로 수입가격을 결정하고 판매자에게 통보하는 것으로 보여 특수관계가 가격에 영향을 준 것으로 판단</p>
<p>○ 대법원 판례 2010두 0000호 - 목표이익률 유지 위해 수입가격 조정</p>
<p>수입자 (주)○○코리아는 특수관계자간 장난감 가격을 결정하면서 해외본사와 국내영업계약을 체결하고 수입자의 목표 당기순이익률(2%)을 유지하기 위하여 수입물품 가격을 조정하기로 하고, 이익률이 2%이하인 경우 수입가격을 낮추고, 2%초과하는 경우 수입가격을 높이면서도 국내 판매 시에는 권장소비자가격을 변동 없이 유지하였고, 일부 품목의 경우 제조원가보다 낮은 가격으로 조정한 것은 특수관계가 거래가격에 영향을 미친 것으로 판단할 수 있음</p>
<p>○ 관세청 기업심사 사례 관리번호 0000 - 영업손실 보전을 위해 원가이하로 수입가격을 인하</p>

(결과) 휴대폰을 수입하면서 국내 영업 손실 보전을 위하여 수입가격을 조정 한 것은 정상적인 상거래관행에 해당하지 않으므로 신고가격을 부인

① 목표이익률: 한국N(주)와 해외본사는 회사의 목표이익률(정상가격이익률, 영업이익/매출액, 예시 2%)을 해당 연도의 영업이 시작되기 전에 결정

② 원가예측 : 현지 시장 상황에 맞추어 판매장려금, 보증수리비, 광고선전비, 급여 등 판매비와 관리비의 원가를 예측 계산하여 매입가격 즉, ITP 적용률 결정

③ 판매장려금: 한국N(주)는 ○○전자 등 경쟁사와 다르게 스마트폰을 출시하지 않아, 치열한 한국 휴대폰 시장에서 판매가 부진하게 되었고, 한국N(주)폰의 판매촉진을 위해 판매대리점에 공격적인 판매장려금(매출액 1/3 수준) 지급

③ 공장출고가격: 한국N(주)와 해외본사는 해당연도 손실보전을 위해 ITP적용률을 변경하여 수입가격의 약 50~70% 수준으로 공장출고가격 보다 낮게 거래가격을 인하

○ 미국 사례 HRL548482, 548095, '07.7.23 유사기능기업의 영업이익률과 비슷한 수준 기업들이 동종동류물품을 판매하지 않는 경우 기능이 유사한 기업은 당해산업의 일부로 간주하지 않으며 이러한 유사기능기업의 영업이익률과 비슷한 수준이라는 주장만으로는 당해 업계의 통상적인 가격결정관행 뿐만 아니라, 특수관계자가 거래가격이 당해업계의 통상적인 가격결정관행에 따른다고 인정할 수는 없음

○ 대법원 판례 2007두 0000호 - 거래가격 저가 사유만으로 특수관계 영향이 입증되지는 않음

한국○○(주)이 수입하는 의약품의 매출원가율이 다른 의약품에 비하여 낮고 다른 업체의 평균치에 미치지 못한다거나 그 재판매가격이 수출자의 가격정책에 부합되지 않는 사정만으로 통상의 완제의약품 수입거래가격의 결정방식과 달리 특수관계에 영향을 받은 것이라고 단정할 수 없음. 거래가격이 저가라는 사유만으로는 특수관계가 가격에 영향을 미쳤음이 소송단계에서 입증되지 못함. 이와 같이 단편적인 이례적 사실만으로 특수관계 영향을 판단해서는 안 되고 특수관계 영향 여부 판단은 가격의 적정성뿐만 아니라 가격구조 등을 종합적으로 판단하여 정상적인 가격결정방법 관행에 부합하는지 검토를 거쳐야 함

○ 조세심판원 결정 2003관 0000호 - 시장환율 아닌 자의적 환율 적용
특수관계자간의 거래에서 결제통화 환산 시 시장환율을 반영하지 아니하고 적용환율

을 의도적으로 낮게(또는 높게) 책정하여 수출자가 자의적으로 환차손(또는 환차익)을 입게 되므로 특수관계가 거래가격에 영향을 미친 것으로 볼 수 있음

특수관계 없는 독립당사자간의 정상적인 가격결정관행에 대하여는 평가협정이나 관세 법령에서 명확하게 그 기준이 정의된 바 없다. 단지 타 업체에 비하여 매출총이익률이 높다거나, 거래가격이 낮다는 이유만으로 특수관계가 거래가격에 영향을 미쳤다고 볼 수는 없으며, 개별 거래건별로 거래가격의 변동추이, 가격결정방법, 금액으로 환산할 수 없는 조건이나 사정, 사후가격조정 여부 등 판매를 둘러싼 거래상황을 종합적으로 판단해야한다는 것이 판례의 취지이다.

4.4 비교가격 근접

○ 미국 사례 545272, '97.8.18 판매자와 제3자간 송장가격
“비교가격”이라는 용어는 수입물품의 실제평가에 관하여 이전에 결정된 바 있는 가격을 의미하는 바, 판매자와 제3자간 송장가격은 수입물품의 거래가격으로 사용되었으며 판매자가 특수관계에 있는 구매자에게 판매한 동일물품에 대한 가격과 매우 근접하므로 거래가격으로 인정
○ 미국 사례 545274, '95.3.9 특수관계 없는 거래가격과 근접
제출된 증거로 판단하건대 판매자와 구매자간 특수관계가 가격에 영향을 주었다는 것을 발견할 수 없고, 특수관계 없는 거래의 가격과 매우 근접하므로 거래가격으로 인정
○ 미국 사례 HQ546211, '96.6.10 비교가격이 없는 경우
이전에 수용된 비교가격이 없으므로 거래상황 검증법에 의해 특수관계 영향여부 판단 필요
○ 미국 사례 H037375, '09.12.11 비교가격의 의미
비교가격은 실제 수입물품의 과세가격 결정에 적용된 가격을 의미

제5장 다국적기업 이전가격 관세평가제도 개선방안

5.1 특수관계 영향여부 입증책임의 문제점 및 개선방안

5.1.1 특수관계 영향여부 입증책임의 문제점

평가협정 제1조는 “구매자와 판매자간에 특수관계가 성립된다는 사실만으로 거래가격이 부인되지 않아야 하며, 동 특수관계가 거래가격에 영향을 미치지 않았음이 입증된다면 거래가격은 수용되어야 한다.”고 규정하고 있다. 또한 “특수관계자간 판매에 있어, 수입자가 수입자의 거래가격이 비교가격에 근접함을 증명하는 경우에는 거래가격은 수용되어야 하며 비교는 수입자의 주도로 사용되어야 한다.”고 규정하고 있다.

WCO 평가기술위원회의 관세평가에 관한 예해 14.1 Question No.6에서 “거래가격 방법에 따른 관세의 과세가격을 신고할 때, 수입자는 해당 가격이 특수관계에 의해 영향받지 않았음을 최대한 입증할 의무가 있다. 이러한 입증의무는 구매자와 판매자가 특수관계에 있지 않거나 특수관계에 있는 경우에 특수관계가 해당 가격에 영향을 미치지 않았음을 입증할 수 있다면 거래가격이 사용되어야 한다고 규정하고 있는 협정 제1조 규정에 따라 수입자에게 그 입증 책임이 있다.”⁵⁶⁾라고 규정하고 있다.

이에 대하여 관세법령에는 수입자의 특수관계 거래가격에 대한 신고 시 입증의무에 대한 규정이 없으며, 관세법시행령 제23조 제4항에서 “특수관계가 당해 물품의 가격에 영향을 미치지 아니한 것으로 인정받고자 하는 자는 관세청장이 정하는 바에 따라 가격 신고를 하는 때에 그 증명에 필요한 자료를 제출하여야 한다.”⁵⁷⁾고 규정하고 있을 뿐이다.

즉, 협정에서는 특수관계가 거래가격에 영향을 미치지 않았음을 수입자가 입증하도록 규정하고 있으나 관세법령에는 이를 명시적으로 규정하지 않고 있다. 우리나라의 조세소송에서도 제4장에서 살펴본 바와 같이 과세관청에 원칙적으로 입증책임을 묻고 있다. 문

56) WCO 평가기술위원회의 관세평가에 관한 예해 14.1

57) 관세법시행령 제23조 제4항

제는 입증에 필요한 증빙자료들을 대부분 수입자가 가지고 있다는 것이며, 수입자는 자신에게 불리하다고 생각되는 경우 해당 자료를 숨기거나 폐기하는 등 제출하지 않을 수 있다. 이처럼 과세관청과 수입자간에 심각한 정보비대칭이 존재하는 상황에서 과세관청에 입증의무를 과도하게 부담시킨다면 수입자의 고의적인 조세회피를 유발할 수 있고, 과세관청은 통상적인 관세평가과정이 아닌 강제조사절차 등을 고려하게 될 수도 있다.

5.1.2 개선방안

협정은 특수관계가 거래가격에 영향을 미치지 않았음을 수입자가 주도적으로 입증하도록 규정하고 있으므로 관세법령에도 입증주체를 명확히 할 필요가 있다.

관세법시행령 제23조 제2항 1호 내지 2호의 거래상황 검증에 대하여는 관련 자료의 제출의무가 납세의무자에게 있고, 입증에 필요한 모든 자료를 납세의무자가 보유하고 있으므로 납세의무자가 입증주체가 되어야 할 것으로 사료된다. 즉 과세관청이 거래가격에 대하여 의심을 가지고 부인하는 경우 특수관계가 거래가격에 영향을 미치지 않았음을 납세의무자가 입증하도록 규정화할 필요가 있다.

한편 동 시행령 제23조 제2항 3호의 비교가격 근접여부에 대하여는 과세관청이 동종·동질물품가격, 유사물품가격 등의 가격신고자료와 제4 내지 제5평가방법에 의하여 결정된 과세가격정보를 가지고 있으므로 과세관청이 입증하는 것이 타당하다고 본다. 즉 과세관청이 주도적으로 거래가격이 비교가격에 근접하는지 여부를 테스트하여 근접하는 경우에는 거래상황 분석단계로 진행할 필요 없이 거래가격을 수용하면 되는 것이다.

따라서 관세법시행령 제23조 제5항을 신설하여 거래가격 수용기준별로 입증주체를 명시하여 규정할 필요가 있다.

납세의무자의 자료제출의무와 관련하여 현행 관세법 제277조(과태료)에서 “특수관계에 있는 자가 정당한 사유 없이 관세법 제37조의3 제2항에서 정한 기한까지 자료를 제출하지 아니하거나 거짓의 자료를 제출하는 경우에는 1억 원 이하의 과태료를 부과한다.”⁵⁸⁾고 규정하고 있다. 그럼에도 불구하고 예상되는 납세금액이 크거나 자료 제출로 인하여 향후 기업경영상 어려움이 예상된다는 이유 등으로 여전히 자료제출을 거부하는 경우가 많아 그 실효성에 의문점이 있으므로 자료제출 거부행위에 대하여 과태료 부과와 더불어 통관절차상 행정제제조치를 병행하는 것이 더 현실적인 효과를 거둘 것으로 사료된다.

58) 관세법 제277조(과태료)

5.2 비교가격 검증의 문제점 및 개선방안

5.2.1 동종·동질물품 및 유사물품가격과의 비교의 문제점 및 개선방안

5.2.1.1 동종·동질물품 및 유사물품가격과의 비교의 문제점

평가협정 제1조 2.(b)에서는 “특수관계자간 판매에 있어, 수입자가 동시 또는 거의 같은 시기에 수입자의 가격이 비교가격에 매우 근접함을 증명하는 경우에는 언제든 지 거래가격은 수용되어야 한다.”⁵⁹⁾고 규정하고 있다. 또한 비교가격은 동일한 수입국의 특수관계가 없는 구매자에게 수출판매되는 동종·동질 또는 유사물품 판매에 적용하는 거래가격이어야 한다.

또한 동 협정 해설 1.1 시간적 요소 6.에서 “‘동시 또는 거의 같은 시기에 발생하는’조건을 단지 참고사항으로만 고려하게 되면, 어떤 경우에는 평가대상 물품에 영향을 미치는 조건과 비교가격을 제공하는 물품에 영향을 미치는 조건 사이에 실질적인 차이가 있을 수 있고, 그래서 부적절한 비교 결과가 될 수 있다. 이러한 원리들로부터 출발하여 ‘동시 또는 거의 같은 시기’는 가능한 수출일에 근접한 것으로서 가격에 영향을 미치는 상업적 관행 및 시장조건이 동일한 범위내의 기간을 포함하는 것으로 보아야 한다. 결국, 쟁점은 협정 제2조 및 제3조의 적용에 대한 전체적인 맥락 안에서 사안별로 결정되어야 한다.”⁶⁰⁾라고 규정하고 있다.

그러나 관세법시행령 제23조 제2항 제3호에서는 “가. 특수관계가 없는 우리나라의 구매자에게 수출되는 동종·동질물품 또는 유사물품의 거래가격”⁶¹⁾으로만 규정되어 있을 뿐 시간적 요소에 대한 명확한 규정이 없다.

5.2.1.2 개선방안

현행 관세법 제31조 및 제32조에서는 동종·동질물품 또는 유사물품의 거래가격에 대한 요건은 ‘과세가격으로 인정된 사실이 있어야 하고, 평가대상물품의 생산국에서 생산된 것으로서 해당 물품의 선적일(船積日)에 선적되거나 해당 물품의 선적일을 전후하여 가격에 영향을 미치는 시장조건이나 상관행(商慣行)에 변동이 없는 기간 중에 선적되어 우리나라에 수입된 것일 것, 거래 단계, 거래 수량, 운송 거리, 운송

59) 관세법 제277조(과태료)

60) 관세평가협정 해설 1.1 시간적 요소

61) 관세법시행령 제23조 제2항 제3호

형태 등이 해당 물품과 같아야 하며, 두 물품 간에 차이가 있는 경우에는 그에 따른 가격 차이를 조정한 가격일 것, 또한 그 가격의 정확성과 진실성을 의심할만한 합리적인 사유가 없어야 하며, 이러한 요건을 충족하는 동종·동질물품 및 유사물품의 거래가격이 둘 이상 있는 경우에는 생산자, 거래 시기, 거래 단계, 거래 수량 등이 해당 물품과 가장 유사한 것에 해당하는 물품의 가격을 기초로 하고, 거래내용 등이 같은 물품이 둘 이상이 있고 그 가격도 둘 이상이 있는 경우에는 가장 낮은 가격을 기초로 하여 과세가격을 결정한다.⁶²⁾고 규정하고 있어 상기 협정의 시간적 요건 및 조정요소를 거의 수용하였다고 볼 수 있다.

따라서 동종·동질물품 및 유사물품 거래가격을 비교가격으로 채택 시 그 기준을 명확히 규정할 수 있도록 관세법시행령 제23조 제2항 3호 가목 규정을 “가. 특수관계가 없는 우리나라의 구매자에게 수출되는 동종·동질물품으로서 제31조의 규정에 의하여 결정되는 가격”, “나. 특수관계가 없는 우리나라의 구매자에게 수출되는 유사물품으로서 제32조의 규정에 의하여 결정되는 가격”으로 개정할 필요가 있다.

5.2.2 역산가격과의 비교의 문제점 및 개선방안

5.2.2.1 역산가격과의 비교의 문제점

특수관계자간의 거래가격 심사 시 ‘국내 판매가격을 기초로 한 가격’은 과세가격 산정 또는 비교가격 검증 시 자주 이용되는 방법이다. 현행 관세법 제33조에서는 역산가격 산출방법으로 다음 1)호의 금액에서 2)호 내지 4)호의 금액을 공제하여 산출하도록 규정되어 있다.

1) 해당 물품, 동종·동질물품 또는 유사물품이 수입된 것과 동일한 상태로 해당 물품의 수입신고일 또는 수입신고일과 거의 동시에 특수관계가 없는 자에게 가장 많은 수량으로 국내에서 판매되는 단위가격을 기초로 하여 산출한 금액

2) 국내판매와 관련하여 통상적으로 지급하였거나 지급하여야 할 것으로 합의된 수수료 또는 동종·동류의 수입물품⁶³⁾이 국내에서 판매되는 때에 통상적으로 부가되는 이윤 및 일반경비에 해당하는 금액

62) 관세법 제31조 및 제32조

63) "동종·동류의 수입물품"이라 함은 당해 수입물품이 제조되는 특정산업 또는 산업부문에서 생산되고 당해 수입물품과 일반적으로 동일한 범주에 속하는 물품(동종·동질물품 또는 유사물품을 포함한다)을 말한다.(관세법시행령 제27조 제3항)

3) 수입항에 도착한 후 국내에서 발생한 통상의 운임·보험료와 그 밖의 관련 비용

4) 해당 물품의 수입 및 국내판매와 관련하여 납부하였거나 납부하여야 하는 조세와 그 밖의 공과금

위 공제금액 중 2)호의 동종·동류의 수입물품이 국내에서 판매되는 때에 통상적으로 부가되는 이윤 및 일반경비에 해당하는 금액을 산출하는 과정에서 2012.2.2. 이전에는 국세청의 직전 2년 전의 매출액 대 매출총이익률표를 그대로 차용하여 관세청장이 고시하는 기준비율(한도비율)을 적용해오다가 수입물품의 특성과 수입자의 기능을 반영하지 못하는 문제점이 있어 폐지되고 현행 관세법시행령 제27조 제5항이 신설되었다.

동 규정에 의하면 세관장은 관세청장이 정하는 바에 따라 해당 수입물품의 특성, 거래 규모 등을 고려하여 동종·동류의 수입물품을 선정하고 이 물품이 국내에서 판매되는 때에 부가되는 이윤 및 일반경비의 평균값을 기준으로 '동종·동류비율'⁶⁴⁾을 산출하도록 규정되어 있다. 납세의무자는 세관장이 산출한 동종·동류비율이 불합리하다고 판단될 때에는 해당 납세의무자의 수입물품을 통관하였거나 통관할 세관장을 거쳐 관세청장에게 이의를 제기할 수 있다. 이 경우 관세청장은 해당 납세의무자가 제출하는 자료와 관련 업계 또는 단체의 자료를 검토하여 동종·동류비율을 다시 산출할 수 있도록 규정하고 있다.

그러나 동종·동류비율을 산출하는 구체적 절차나 방법이 법령에 규정되어 있지 않고, 세관장이 산출하는 동종·동류비율도 당해 물품의 관세평가부서에서 산출함에 따라 통상성(通常性)이 요구되는 동 비율이 산출하는 기관이나 부서마다 달라질 수 있어 비교대상역산가격이 동종·동류비율에 따라 다르게 산출될 우려가 있다. 특히, 일부 소비재의 경우 물품과 산업의 특성상 동종·동류의 수입물품을 수입하는 업체가 대부분 수출자와 특수관계인 경우가 많아 이들의 회계자료를 근거로 동종·동류비율을 산출하는 경우 결과가 통상성(通常性)을 벗어날 수도 있다.

5.2.2.1 개선방안

특수관계기업들이 동종·동류의 수입물품을 거래함에도 이를 평가하는 평가기관 또는 평가부서마다 각기 다른 동종·동류비율을 산출하게 되면 특수관계의 거래가격 영향여부에 대한 판단도 평가기관 또는 부서마다 다르게 되는 결과를 초래할 수 있다.

64) 납세의무자가 제출한 회계보고서를 근거로 계산한 이윤 및 일반경비의 비율이 관세법시행령 제27조 제5항 또는 제7항에 따라 산출한 이윤 및 일반경비의 비율(관세법시행령 제27조 제4항 1호)

따라서 동 비율 산출방법 및 절차를 기획재정부령 또는 고시로 정하여 통일시킬 필요가 있으며, 특히 동종·동류물품을 수입하는 수입자가 모두 특수관계에 해당하는 경우 통상성(通常性) 확보를 위한 방안도 포함되어야 할 것이다. 또한 특정 기관 또는 부서에서 동종·동류물품에 대한 동종·동류비율이 산출되는 경우 타 평가기관이나 부서에서도 참조할 수 있도록 데이터베이스를 구축하는 등 동종·동류비율 관리방안이 검토되어야 할 것이다.

5.2.3 산정가격과의 비교의 문제점 및 개선방안

5.2.3.1 산정가격과의 비교의 문제점

비교가격으로 산정가격을 채택한 경우 관세법 제34조의 규정에 의거 다음 각 호의 가격을 합산하여 비교대상 산정가격을 정확하게 산출해야 한다.

1) 해당 물품의 생산에 사용된 원자재 비용 및 조립이나 그 밖의 가공에 드는 비용 또는 그 가격

2) 수출국 내에서 해당 물품과 동종·동류의 물품의 생산자가 우리나라에 수출하기 위하여 판매할 때 통상적으로 반영하는 이윤 및 일반 경비에 해당하는 금액

3) 해당 물품의 수입항까지의 운임·보험료와 그 밖에 운송과 관련된 비용으로서 제 30조제1항 제6호에 따라 결정된 금액

납세의무자가 상기 각 호의 금액을 확인하는데 필요한 자료를 제출하지 않은 경우에는 산정가격을 산출할 수 없게 되므로 산정가격은 납세의무자가 수출자로부터 산정가격 산출에 필요한 자료를 입수하여 과세관청에 제출해야 한다. 수출국 내에서 해당 물품과 동종·동류의 물품의 생산자가 우리나라에 수출하기 위하여 판매할 때 통상적으로 반영하는 이윤 및 일반 경비에 해당하는 금액은 통상 과세관청에서 관련 자료를 확보하여 산출한다. 그런데 현행 관세법령 및 관세청 예규 어디에도 수출국 생산자의 통상의 이윤 및 일반경비의 산출방법이나 절차에 대하여 규정된 곳이 없다. 또한 납세의무자가 과세관청이 산출한 수출국 생산자의 통상의 이윤 및 일반경비에 대하여 불합리하다고 생각할 경우 이의를 제기할 근거 규정이 없다.

5.2.3.2 개선방안

현행 관세법령 또는 관세청 예규 등에 수출국 생산자의 통상의 이윤 및 일반경비의

산출방법이나 절차에 대하여 규정할 필요가 있으며, 비교가격 검증을 위한 산정가격 산출의 합리성 확보를 위해 납세의무자가 과세관청이 산출한 수출국 생산자의 통상의 이윤 및 일반경비에 대하여 불합리하다고 생각할 경우 이의를 제기할 수 있도록 근거 규정을 마련할 필요가 있다. 이를 위해 역산가격 산출과정에서 동종·동류비율 산출 시 납세의무자의 이의제기규정을 산정가격 산출규정에 도입하는 것도 한 방안이 될 수 있을 것이다.

5.2.4. 비교가격 근접여부 판단의 문제점 및 개선방안

5.2.4.1 비교가격 근접여부 판단의 문제점

비교가격 근접여부 판단에 관하여 현행 관세법 시행규칙 제5조(특수관계의 영향을 받지 아니한 물품가격)에서는 “관세법시행령 제23조 제2항 제3호 각 목외의 부분에서 기획재정부령이 정하는 가격이란 수입가격과 영 제23조 제2항 제3호 각 목의 가격(비교가격)과의 차이가 비교가격을 기준으로 하여 비교할 때 100분의 10 이하인 경우를 말한다. 다만, 세관장은 해당 물품의 특성·거래내용·거래관행 등으로 보아 그 수입가격이 합리적이라고 인정되는 때에는 비교가격의 100분의 110을 초과하더라도 비교가격에 근접한 것으로 볼 수 있으며, 수입가격이 불합리한 가격이라고 인정되는 때에는 비교가격의 100분의 110 이하인 경우라도 비교가격에 근접한 것으로 보지 아니할 수 있다.”⁶⁵⁾라고 규정하고 있다.

그러나 과세관청에서 실무적으로 규정을 적용함에 있어 합리성 여부에 대한 명확한 판단기준이 없어 수입가격의 합리성 여부를 판단하기 곤란하다는 이유로 실무적으로는 비교가격의 100분의 110을 기준으로 비교가격 근접여부를 판단하는 경향이 있어 규정 본래의 의미가 적용되지 않고 있는 문제점이 있다.

5.2.4.2 개선방안

국조법에서는 신고가격이 계산된 정상가격의 상하 25% 범위 내에 있는 경우 신고가격으로 인정하고 있고, 미국 관세청에서도 4분위 방법을 사용하여 비교가격에 근접 여부를 검토하고 있으므로 비교가격에 근접하는 가격의 인정범위와 관련하여 국조법과 동일하게 4분위 방법의 사용도 고려해 볼 수 있겠으나 국조법상 정상가격의 인정범위는 평가협정상 이전가격 검증방법과 여러 면에서 차이가 있어 관세 목적상 비교가격 검증에

65) 관세법 시행규칙 제5조(특수관계의 영향을 받지 아니한 물품가격)

적용하는 것은 곤란하다고 생각한다.

따라서 현행 규정을 유지하되 해당 물품의 특성·거래내용·거래관행에 평가협정 제1조 2(b)에 대한 주해에 규정되어 있는 산업의 성격, 상품이 수입되는 계절 및 가격차이의 상업적 중요성 등을 추가적으로 고려하여 합리성을 판단할 수 있도록 규정을 구체화할 필요가 있다.

5.3 거래상황 분석 검증의 문제점 및 개선방안

5.3.1 거래상황 분석 검증의 문제점

평가협정 부속서 I 주해 제1조의 제2항의 3에서는 거래상황을 조사하여 특수관계의 영향을 판단하는 것에 관련하여 “구매자와 판매자가 제15조에서 정한 특수관계라 하더라도 특수관계가 없는 것처럼 상호간에 판매하고 구매하는 것을 입증할 수 있는 경우에는, 가격이 특수관계에 영향을 받지 않았다는 것을 증명하는 것이다. 이러한 일례로, 해당 가격이 해당 산업의 정상적인 가격결정 관행에 부합하는 방법으로 결정되었거나 판매자가 자기와 특수관계에 있지 않는 구매자에게 판매가격을 결정하는 방법으로 해당 가격이 결정된 경우, 특수관계가 가격에 영향을 미치지 않았다는 것을 증명하는 것이다. 또 하나의 사례로 당해 가격이 모든 비용에 대표적인 기간(예 : 1년 기준)동안에 동종 또는 동류의 물품판매에서 실현된 기업의 전반적 이윤을 나타내는 이윤을 합한 금액을 회수할 수 있을 만큼 적절하다는 것이 입증되는 경우에는 가격이 영향을 받지 않았음이 증명된다.”⁶⁶⁾고 밝히고 있다.

이에 대하여 관세법시행령 제23조 제2항에서는 구매자와 판매자가 특수관계에 있는 경우 당해 물품의 가격이 특수관계가 없는 구매자와 판매자간에 통상적으로 이루어지는 가격결정방법으로 결정된 경우와 당해 산업부문의 정상적인 가격결정 관행에 부합하는 방법으로 결정된 경우에는 그 특수관계가 당해 물품의 가격에 영향을 미치지 아니한 것으로 본다고 규정하고 있다.

그러나 평가협정 부속서 I 주해 제1조의 주해 제2항의 3에서는 위 두 가지 기준 외에도 ‘당해 가격이 모든 비용에 더하여 동종·동류물품 판매에서의 대표적인 기간(예 : 1년 기준) 동안에 실현된 기업의 전반적인 이윤을 대표하는 특정 이윤을 합한 금액을 충분히 포괄할 수 있을 만큼 적절함이 인정되는 경우’⁶⁷⁾를 추가로 예시하여 해설하고 있으

66) 평가협정 부속서 I 주해 제1조의 주해 제2항의 3

며, 동 규정은 위에서 언급한 두 가지 판단기준보다 비교적 명확하여 오히려 위 두 가지 기준보다 특수관계 영향 여부 판단에 유용한 기준이나 현행 관세법령에서는 특수관계 거래상황에 대한 판단기준에 포함되지 않았다.

또한 특수관계가 없는 구매자와 판매자간에 통상적으로 이루어지는 가격결정방법 및 당해 산업부문의 정상적인 가격결정 관행에 부합하는 방법이 구체적으로 명시되지 않아 이전가격의 특수관계 영향여부 판단기준이 추상적이고 모호함으로 인하여 과세관청과 납세의무자간에 이전가격의 특수관계 영향여부를 판단함에 있어 마찰이 예상된다.

5.3.2 개선방안

5.3.2.1 관세법령상의 개선방안

평가협정 제1조에 대한 주해 제2항에서는 “관세당국이 추가적인 조사 없이는 해당 거래가격을 수용할 수 없을 때에는, 관세당국이 특수관계가 없는 구매자와 판매자간에 통상적으로 이루어지는 가격결정방법 및 당해 산업부문의 정상적인 가격결정 관행에 부합하는 방법으로 거래가 이루어지는 지를 포함하여 판매를 둘러싼 상황을 종합적으로 검토해야 한다.”⁶⁸⁾라고 규정되어 있다.

판매를 둘러싼 상황은 구매자와 판매자의 상업적 관계 구성방법을 검토하는 것으로 이는 특수관계 해당 여부뿐만 아니라 구매자와 판매자의 역할, 가격결정권의 한계, 지배·피지배관계, 비용·원가분담 등을 종합적으로 검토해야 한다.

특수관계가 없는 구매자와 판매자간에 통상적으로 이루어지는 가격결정방법 및 당해 산업부문의 정상적인 가격결정 관행에 부합하는 방법은 업종, 품목, 국가, 업체별 특성에 따라 다양한 가격결정방법 방법이 존재할 수 있으므로 단편적 요소만으로 적정성이 검토될 수 없고, 종합적인 판단이 필요하므로 판단기준을 구체적으로 명시하기 어려울 수 있으나 미국과 캐나다의 경우처럼 예시적으로 관세법 시행령 제23조 제2항에 다음 각 호를 참조하여 추가할 수 있을 것이다.

① 특수관계가 없는 구매자와 판매자간에 통상적으로 이루어지는 가격결정방법

- 공개적으로 제시된 가격이 존재하고 공개적으로 제시된 가격을 다른 수요자와 공급자가 계약과 관련하여 사용할 때

67) 평가협정 부속서 I 주해 제1조의 주해 제2항의 3

68) 평가협정 제1조에 대한 주해 제2항

- 수출판매자가 특수관계 구매자가 구입하는 것과 기본적으로 같은 조건으로 우리나라의 비특수관계 고객에게 판매를 하는 것을 입증할 때
- ② 당해 산업부문의 정상적인 가격결정관행에 부합하는 방법
 - 특수관계가 없는 것과 같이 거래된 서류 제시
 - 국제원자재가격이나 원부자재 등 변화추이를 반영하여 가격을 결정하는 경우
 - 제시된 가격에 불만족하여 거부하고 다른 공급자로부터 물품을 구매하거나 혹은 수입업자가 국내 판매가격을 결정하고 경영과 관련된 결정을 자체적으로 수행할 경우
- ③ 당해 가격이 모든 비용에 더하여 동종·동류의 물품판매에서의 대표적인 기간(예 : 1년 기준) 동안에 실현된 기업의 전반적인 이윤을 대표하는 특정 이윤을 합한 금액을 충분히 포괄할 수 있을 만큼 적절함이 인정되는 경우'
 - 당해물품 가격이 판매자의 비용과 동종동류물품 판매에 실현될 이윤을 회수할 수 있을 만큼 적절한 경우
 - 구매자가 특수관계자로부터 구입한 물품과 비특수관계자로부터 구입한 물품을 판매할 때에 실현한 매출총이익율이 큰 차이가 없음을 입증하는 경우

5.3.2.2 내국세당국의 이전가격 보고서 활용 방안

수입자가 내국세당국에 제출한 이전가격 정책(TP Policy) 또는 이전가격 보고서(TP Study)상 품목별로 적정이윤을 포함하여 가격을 결정하는 경우 거래가격을 수용하는 방안이다. 평가협정 예해 23.1에서도 TP Study는 관세목적상 협정에서 표현하는 “판매를 둘러싼 상황”을 검토하는 중요한 정보원으로 활용 가능하다고 기술하고 있어 이를 이전가격 결정방법별로 살펴보기로 한다.

1) 원가가산법 (Cost Price Method)

원가가산법은 수출판매자의 제조원가에 통상의 이윤(Mark up)을 더하여 거래가격을 결정하였다면 통상이윤의 적정성 여부를 검토하여 특수관계가 거래가격에 영향을 미쳤는지 여부 확인하는 방법이다. 평가협정 주해 제1조 제2항 3호에서 규정하고 있듯이 당해 물품의 가격이 그 물품의 생산 및 판매에 관한 모든 비용과 대표적인 기간(예: 1년)에 동종 또는 동류의 물품의 판매에서 실현된 당해기업의 전반적인 이윤을 대표하는 이

윤을 합친 금액의 회복을 보장할 수 있는 경우에는 특수관계가 당해 물품의 가격에 영향을 미치지 않은 것으로 본다.

즉, 특수관계자인 수출자가 우리나라에 판매하는 물품(평가대상 물품)의 통상이윤(Mark up)과 동종·동류물품 판매에서 실현한 통상이윤(Mark up)을 비교하여 평가대상 물품의 통상이윤(Mark up)보다 동종·동류물품 판매에서 실현한 통상이윤(Mark up)이 높은 경우(평가대상 물품의 수입가격을 낮게 결정) 특수관계가 거래가격에 영향을 미쳤다고 볼 수 있으며, 반대로 평가대상 물품의 통상이윤(Mark up)보다 동종·동류물품 판매에서 실현한 통상이윤(Mark up)이 비슷하거나, 낮은 경우 특수관계가 거래가격에 영향을 미치지 않았다고 볼 수 있을 것이다.

[미국 사례]⁶⁹⁾

가. 거래사실

- 수입자 X와 수출자 Y는 상호 특수관계 (X : 모회사, Y : 자회사)
- X는 Y가 생산·판매하는 가정용 기기·부품을 수입하여 미국 내 판매
- Y는 소재국의 특수관계 없는 자에게도 판매하나 미국에는 X에게만 수출
- 물품 가격은 양자 간에 설정한 이전가격결정공식(Transfer Pricing Formula)에 따라 결정

나. 이전가격결정공식

- 표준생산원가(Standard manufacturing cost) + 표준매출총이익(Standard gross margin)
- 수출국내 판매에는 수출판매에 소요되지 않는 창고·판매망 유지, 광고, 하자보증 등 비용(국내판매 고유 원가)이 추가로 발생하므로 양자 간에는 원가(cost) 상 차이가 존재함을 전제
- 따라서 수출판매가격은 수출국내 판매의 표준매출총이익에서 국내판매 고유 원가를 차감하여 산출한 수출판매 표준매출총이익률 상당액을 생산원가에 더한 금액으로 결정
 - $\text{이전가격} = \text{표준원가} \times (1 + \text{표준매출총이익률})$
- 결과적으로 수출국내 판매와 수출판매 각각에서 실현할 순이익(net margin)이 동일하도록 공식 설정
- 이 공식은 X가 Y로부터 수입하는 모든 품목에 일률적으로 적용하며, 그 입증을 위하여 다음 자료 제출
 - 외부감사 받은 Y의 1993회계연도 재무제표와 내부 관리계정 기록 (internal management accounts)

- 회계계산 및 작성이 일반적으로 인정된 회계원칙(GAAP)에 부합하고, 연도 말 재무상태가 적정하다는 회계감사기관의 감사의견서
- 특수관계자와 특수관계 없는 자에 대한 각 판매별 원가 및 비용의 배분 요약서 (summary of the allocation of costs and expenses)
 - 수출국내 창고운영비, 하자보증비, 판매수당 등 국내판매 직접비용은 국내판매비에 배분
 - 인건비 등 국내판매와 수출판매에 공통으로 소요된 비용은 각각의 판매에의 기여 정도에 상응하게 배분
 - 귀속처가 불분명한 비용은 양 판매의 순매출 비율에 따라 배분
- X에게 판매하는 주종 품목 8개 모델의 가격결정 관련 자료 제출
 - 모델 번호별 생산원가, 환급세액 및 이윤
 - 생산원가, 일반비용, 이윤 등에 관한 분석표 및 Y의 내부 표준원가계산서
 - 수출판매 가격이 표시된 해당 모델별 품목의 송품장

다. 결론

- 이전가격결정 방식(formula)과 그에 따른 판매원가 배분방식이 타당하고 그 판단에 필요한 충분한 자료가 제출됨
- Y가 X에게 판매한 이전가격에는 특수관계 없는 자에게 판매하는 가격에 반영된 것과 같은 수준의 원가가 반영되었으므로 실현하는 이익 또한 같을 것으로 볼 수 있음
- Y의 영업활동 중 X에 대한 판매가 가장 수익성이 높은 사실 확인
- 따라서 당해 가격에 동종동류물품의 판매 시에 반영되는 총비용과 이윤이 반영된 것으로 볼 수 있어 이전가격은 특수관계가 영향을 미치지 않은 것으로 결정함

이 사례의 이전가격결정 공식(Formula) 즉, 생산원가에 판매자의 매출총이익(Gross margin)을 더한 값으로 결정하는 방법은 정상가격산출방식의 원가가산법과 원리상 유사하며, 미국 세관당국은 그 공식의 합리성과, 그 공식을 적용한 실제의 결과를 보여주는 회계자료의 타당성을 기초로, 원가가산법으로 산정한 이전가격에 대한 특수관계 영향 유무를 결정함에 있어 이전가격이 일정 기간 중의 동종동류 물품의 판매에 소요된 총 비용과 이윤을 회수하기에 충분한 수준인지 여부로 판단함

69) 미국 관세청 ruling HQ 546211(1996.6.10.) 사례.

2) 재판매가격방법 (Resale Price Method)

재판매가격법은 수입물품을 수입국내에서 특수관계가 없는 자에게 재판매가격에서 통상 이윤(매출총이익율)을 차감한 가격으로 거래가격을 결정하였다면 비교대상 업체 선정의 적정성, 재판매가격법에 적용된 통상의 이윤(매출총이익율)의 적정성 여부를 검토하여 특수관계가 거래가격에 영향을 미쳤는지 여부를 확인하는 방법이다.

즉, 수입자가 재판매가격법에 의하여 거래가격을 결정하면서 적용한 통상의 이윤(매출총이익율)이 동종·동류물품을 수입하고 있는 비교가능성이 있는 업체가 실현하고 있는 통상의 이윤(매출총이익율)과 비교하여 수입자의 통상의 이윤(매출총이익율)이 비교업체의 통상의 이윤(매출총이익율)보다 높은 경우 통상적인 가격결정 관행에 부합하지 않으므로(평가대상 물품의 거래가격을 낮게 결정) 특수관계가 거래가격에 영향을 미친 것으로 볼 수 있다. 반대로 수입자의 통상 이윤(매출총이익율)이 비교업체의 통상 이윤(매출총이익율)과 일치하거나 근접한 경우 통상적인 가격결정 관행에 부합하므로 특수관계가 거래가격에 영향을 미친 것으로 볼 수 있을 것이다.

[미국 사례]⁷⁰⁾

가. 거래사실

- 수입자 I는 수출자 X가 생산한 주사기 등 일회용 의료용품 수입
I와 X는 의료용품을 생산·판매하는 다국적기업 P의 자회사인 특수관계자
- 수입물품의 가격은 I의 수입 후 국내 판매가격에서 일정 금액을 할인하여 결정
- 할인액은 I의 매출총이익(gross margin)
- 모회사인 P가 최근 3년간 개발·제조·판매한 의료 용품·기기 전반(I와 X 간 거래물품 포함)에 대하여 독립회계법인 A가 수행한 Transfer Pricing Study 제출

나. 정상가격 산출

- 정상가격 산출은 재판매가격방법(Resale Price Method; RPM)을 사용
- 정상가격은 특수관계 없는 구매자(Non-related customer)에 대한 수입 후 재판매가격에서 정상 매출총이익(Gross margin)을 공제하여 결정
- 정상 매출총이익은 I의 판매이익(Distribution margin)을 내부비교거래와 외부비교거래에서 각각 실현한 판매이익을 비교, 결정

70) 미국 관세청 ruling HQ H037375(2009.11.11.) 사례.

- 내부비교거래 : 그룹소속사 C가 특수관계 없는 자로부터 구입하여 특수관계 없는 구매자에게 재판매한 거래
 - 외부비교거래 : 그룹소속사 아닌 제3자의 정상거래(Arm's Length Transaction)
- 외부비교거래 업체 선정
- 일차로 I의 수입물품과 비교가능한 의료용품 판매자 113개 업체를 선정
 - 113개 업체를 대상으로 1) 그룹소속사 제외, 2) 판매업자(Distributor), 3) 부품 제조 및 소매업자 제외, 4) 최소 2~3년간의 이윤 확인 가능한 업체 등을 기준으로 I와 직접적인 경쟁관계에 있는 6개 업체를 최종 선정
- 비교결과 I의 매출총이익은 2가지 비교거래 매출총이익의 4분위범위 중 정상범위(중간 50% 범위) 내에 해당

다. 결론

- 이전가격 결정방식은 해당 산업의 통상적인 가격결정 관행에 부합
 - 비교거래의 물품은 평가대상 물품과 동종동류 물품에 해당
 - I의 매출총이익은 의료용품 판매업체 내 경쟁대상 업체인 비교거래 업체의 매출총이익과 같은 수준
- 특수관계의 영향이 미치지 않은 가격이므로 거래가격으로 과세가격 결정

이 사례는 평가대상 물품 수입자가 국내 판매에서 실현한 매출총이익이 동종산업(의료용품)의 동종업종(판매업)에 종사하는 상호 경쟁관계인 개별기업의 정상거래 매출총이익과 같고, 따라서 이전가격이 정상가격과 차이가 없다는 사실을 근거로 이전가격이 특수관계의 영향이 미치지 않았다고 결정한 것임

3) 거래순이익률방법 (Transactional Net Margin Method)

거래순이익률방법으로 거래가격을 결정한 경우 비교거래에서 실현된 거래순이익이 평가 대상 물품과의 관련성(동종·동류물품 또는 당해 물품이 속한 산업), 영업비용의 적정성을 관세평가 기준으로 검증하여 특수관계가 거래가격에 영향을 미쳤는지 여부 확인하는 방법이다.

거래순이익률에 의한 이전가격은 해당 거래와 비슷한 거래에서 실현된 거래순이익을 기초로 산출하는데 이에 비해 관세평가의 '거래상황 검증'은 당해 평가대상 물품의 가격은 '동종·동류 물품'의 판매에서 실현되는 총매출이익이 반영된 가격이거나, '당해 물품이 속한 산업'의 통상의 가격결정 방법과 일치하는 방법으로 결정된 가격 동일 것이 요구되므로 이전가격 산출에 반영된 거래순이익이 '동종·동류 물품' 또는 '당해 물품이 속한 산업'과 무관하게 결정된 경우에는 이전가격을 '거래상황 검증'의 기준으로 사용하기 어려움이 있다.

거래순이익률법은 유형자산거래인 수입물품의 거래뿐만 아니라 무형자산거래인 로열티, 경영지원비 등의 거래를 포함하여 판정하고 있으므로 영업이익이 적정한 것으로 판정되었다면 영업비용의 지출도 관세평가상 적정한 것인지 확인해야 한다. 이로써 특수관계가 없는 자에게 판매한 매출에서 영업이익과 영업비용(매출총이익)을 제외한 매출원가(수입가격)이 적정한 것으로 판단 할 수 있을 것이다.

영업비용에는 관세평가상 수입물품의 처분, 사용 및 판매에 따른 이익이 수출자나 제3자에게 지급되는 비용이 발생할 수 있으며, 수출자가 이행하여야 할 의무를 수입자가 대신 수행하거나 제3자에게 수행하게 하고 이에 대한 보상금을 지급하는 비용이 포함될 수 있기 때문에 이에 대한 검토가 필요하며, 영업비용이 과다하게 반영되면 정상거래의 거래순이익률이 낮아지게 되고 결과적으로 정상가격도 과소하게 산출될 수 있다.

예컨대, 수출자가 제공한 경영지원 서비스의 대가 명목으로 수입자가 지급한 일정 금액의 Royalty가 영업비용으로 처리된 경우, 실제로 그 대가에 상응하는 경영지원이 있었는지 여부가 확인되어야 하며 경영지원의 실체가 없고, 그 Royalty가 명목과 달리 사실상 수입자가 실현한 이익을 수출자가 회수하는 것에 불과하다면 이를 영업비용으로 처리하는 것은 타당하지 않다.

최근 미국 관세청은 거래순이익률법에 의한 거래가격이 결정되는 경우, TP Study에 의거 사전에 결정된 공식(Formula)이 결정되었고, 수출자가 제품군별(Segment) 영업이익률을 제시하였으며, 그 이익률이 동종·동류의 것에 상당할 경우 특수관계자간 거래가격을 인정할 수 있는 것으로 판단함 【HRL H032883 (2010.3.31)】

[미국 사례]⁷¹⁾

가. 거래사실

- 수입자 I와 수출자 X는 그룹기업 내 자매회사
- I는 X로부터 물품 G를 수입, 미국시장에 판매

나. 이전가격결정

- I로 하여금 수입·판매에 따른 합리적 수준의 영업이익을 얻을 수 있도록 물품 G의 원가를 조정할 수 있음
 - I의 영업이익이 I가 제3자에게 판매할 때 실현하는 순매출의 일정률 (%)이 되도록 조정

다. Transfer Pricing Study 주요 내용

- I의 수익성(profitability)을 기능이 동일한 12개 업체와 비교
- 최적방법으로 비교가능이익법(Comparable Profit Method; CPM)⁷²⁾ 사용
- CPM 적용결과, I와 X 간 거래는 정상거래(Arm's Length transaction)로 확인
 - I의 3년간 평균 영업이익률이 12개 비교대상 업체 영업이익률의 4분위 범위 중 정상범위(중간 50% 범위)에 해당
- 따라서 이전가격은 특수관계가 영향을 미치지 않았다고 결론

라. 결정

- 다음 이유로 이전가격에 특수관계의 영향이 미치지 않았음을 입증 하지 못함
- 영업이익이 동일한 기능을 수행하는 비교대상 업체의 그것과 같은 수준이라는 사실이 이전가격이 “당해 산업의 통상적인 가격결정관행에 부합되는 방식으로” 결정된 것임을 보이는 것은 아님
- 당해 이전가격에 “동종·동류 물품의 판매 시에 반영되는 총비용과 이윤”이 반영된 것으로 볼 수 없음
 - 특수관계 영향 검증 기준에서의 “총비용과 이윤”(all costs plus a profit)은 판매자의 것인데 비해 Transfer Pricing Study에서의 영업이익은 수입자(I)의 것
 - 비교대상 업체의 수행기능, 마케팅 활동, 부담하는 위험의 정도 등이 비교가능하다는 사실이 당해 비교대상 업체가 “동종·동류물품을 판매”한 것을 의미하는 것은 아님

71) 미국 관세청 ruling HQ 548482(2004.7.23.) 사례.

72) OECD Guideline이나 국조법 상의 거래순이익률법(TNMM)과 내용 상 동일.

이 사례는 정상가격 그 자체가 아니라 정상가격을 산출하는 과정과 적용 기준, 비교대상 등이 특수관계 영향 검증기준에 적합하여야 한다는 것임

이 사례의 경우처럼, 비교대상 업체 선정시 정상가격산출방법 상 기능비교가 우선한다 하더라도 비교대상 업체가 동종·동류 물품을 판매하지 않고는 그 업체의 영업 이익을 당해 수입물품과 동종·동류 물품 판매 시에 반영되는 총비용과 이윤이라고 볼 수 없다는 것임



제6장 요약 및 결론

세계경제가 글로벌화되고 정보통신기술 및 운송수단의 발달에 따라 다국적기업의 수가 급격하게 증가하고 있다. 이에 따라 다국적기업간의 무역거래 규모가 증가하고 이들 기업의 경영전략도 점차 복잡해지고 다양한 형태를 보이고 있다.

다국적기업은 국제경영전략의 일환으로 조세회피를 통한 이윤극대화를 위하여 국제 이전가격정책을 수행하고 있다. 그런데 문제는 다국적기업이 이전가격조작을 통해서 내국세(법인세)를 회피하는 경향이 두드러졌다. 이것을 방지하기 위한 규제규정인 국조법상 이전가격과세제도를 살펴봄과 동시에 이중과세 개연성을 살펴보기 위해 관세평가제도와의 공통점과 차이점을 법적 근거 및 세부 평가방법별로 분석하여 이전가격에 대한 양 제도의 조화가능성을 모색해 보았다.

다국적기업의 이전가격에 대한 내국세당국의 이전가격과세제도와 관세당국의 관세평가제도의 조화방안은 현재 OECD와 WCO에서 논의단계이며 향후 실질적이고 구체적인 조화방안이 도출되기까지는 상당한 시일이 소요될 것으로 예상된다. 여기서는 현재까지 국제적으로 통용되고 있는 명확한 조화방안이 없는 상태에서 우리나라 관세당국이 실시하고 있는 이전가격 관세평가 중심으로 연구를 진행하였다.

첫째 이전가격에 대한 관세평가의 핵심은 다국적기업과 같은 특수관계기업들이 특수관계를 이용하여 이전가격을 조작하였는지를 관세평가기법을 활용하여 밝혀내는 것이다. 현행 관세평가규정상 특수관계가 이전가격에 영향을 미친 경우 관련 법률을 분석하였다.

둘째 관세당국의 이전가격 관세평가절차와 특수관계의 범위 및 특수관계의 이전가격 영향여부의 입증책임에 대하여 관세당국과 납세의무자간의 입증책임의 배분에 대하여 살펴보았다.

셋째 특수관계의 이전가격 영향여부를 검증할 수 있는 비교가격 검증방법, 거래상황분석 검증 방법과 현행 관세법령상의 검증방법이 차이점을 살펴보았다.

넷째 미국, 호주, 캐나다, 일본 등 해외사례를 통해서 주요국의 검증규정을 비교분석하였다.

다섯째 사례분석을 시도하였다. 이전가격 검증에 대한 관련 쟁송사례를 가지고 특수관계 영향여부 입증책임관련 사례, 특수관계 해당여부 사례 및 정상적인 가격결정 관행여부에 대한 쟁송사례를 수집하여 승소원인 및 패소원인을 분석하였다.

이러한 연구를 바탕으로 다음과 같은 개선방안을 제시하고자 한다.

첫째 특수관계 영향여부에 대한 입증책임에 대하여는 납세의무자와 관세당국 간에 정보비대칭 문제가 발생한다. 관세당국에 과도하게 치우쳐 있는 입증책임을 입증관련 정보의 접근가능성을 기준으로 입증책임을 조정하는 것이다. 즉, 비교가격 검증에 대한 입증책임은 비교가격정보를 가지고 있는 관세당국이 우선적으로 입증하고, 거래상황에 대한 검증은 거래관련정보를 보유하고 있는 납세의무자가 입증하도록 관련 규정을 개정할 것을 제안하였다.

둘째 동종·동질물품 및 유사물품과의 가격비교를 통한 비교가격 검증방법에 대하여는 평가대상 수입물품과 비교대상 동종·동질물품 및 유사물품의 선적 시기 등 현행 관세법령에 반영되지 않은 시간적 요소를 고려하고, 기타 조정요소를 반영하도록 관세법시행령 제23조를 개정하도록 제안하였다.

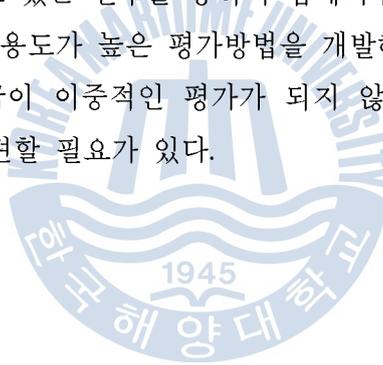
셋째 역산가격과의 비교를 통한 검증을 위하여 관세법 제33조에 따른 역산가격 산출시 필요한 통상의 이윤 및 일반경비(동종·동류비율)의 산출방법 및 산출절차에 대한 규정 미비 문제점과 동종·동류물품에 대한 동종·동류비율이 과세부서별로 상이하게 산출되는 문제점을 도출하여 동종·동류물품에 대하여는 통일된 비율이 적용될 수 있도록 비율관리의 개선안을 제시하였다.

넷째 산정가격과의 비교를 통한 검증을 위하여 관세법 제34조에 따른 산정가격 산출시 필요한 수출국 생산자의 통상의 이윤 및 일반경비율의 산출방법 및 산출절차에 대한 규정 미비 문제점과 산출된 비율에 대한 납세의무자의 이의제기 규정 미비의 문제점을 적시하고 그에 대한 개선안을 제시하였다.

다섯째 비교가격 검증시 평가대상물품의 비교가격 근접여부에 대한 현행 규정의 $\pm 10\%$ 범위 근접기준에 대한 합리성 예외기준의 문제점을 살펴보고 근접기준 적용시 현행 관세법령상 추가적으로 고려해야 할 사항을 제시하였다.

끝으로 거래상황분석을 통한 검증방법과 관련하여 현행 관세법령에 포함되지 않은 수출자의 전반적인 이윤보장규정(평가협정규정)을 추가하도록 제안하였다. 정상적 관행의 가격결정방법 및 특수관계가 없는 거래당사자간의 가격결정방법에 대한 구체적인 예시를 제시하여 동 규정의 적용이 용이하도록 개선안을 제시하였다. 또한 평가협정 예해 23.1을 참고하여 납세의무자가 내국세당국에 제출한 이전가격 정책(Transfer Pricing Policy) 및 이전가격 보고서(Transfer Pricing Study)를 활용하여 거래상황을 검증할 수 있는 방안도 제시하였다.

본 연구 특수관계의 이전가격 영향여부 검증을 중심으로 다국적기업의 이전가격에 대한 관세평가의 적정성과 합리성 확보를 위한 방안 마련을 모색해 보았다. 다국적기업의 이전가격 문제는 납세의무자 수용성, 납세의무자의 성실한 자료제출과 관세당국의 객관적 증거에 입각한 과세논리 정립이 전제이지만 현실적으로는 여러 가지 이유로 한계가 있다. 따라서 향후 더욱 심도 있는 연구를 통하여 납세의무자와 관세당국이 상호 수용할 수 있는 보다 객관적이고 수용도가 높은 평가방법을 개발해야 한다. 또한 이전가격에 대하여 관세당국과 내국세당국이 이중적인 평가가 되지 않도록 현실적이고 실현 가능성 있는 조화된 평가방안을 마련할 필요가 있다.



<참고문헌>

- 관세청, 「심사업무행정규칙집」, 2011.
- _____, 「WCO 관세평가 교육모듈」, 2007.
- _____, 「다국적기업 간 이전가격에 대한 합리적 과세방안에 관한 연구」, 2006.
- _____, 「이전가격과세제도」, 2004.
- 관세국경관리연수원, 「과세가격평가기법」, 2009
- _____, 「관세평가 및 협약」, 2009
- _____, 「기업심사 (I),(II),(III)」, 2013
- _____, 「특수관계평가기법」, 연도미상
- 관세평가분류원, 「Customs Valuation and Transfer Pricing/관세평가와 이전가격」, 2011.
- _____, 「관세평가업무관련 규정집」, 2011.
- _____, 「브뤼셀 평가정의와 GATT 평가협정의 비교」, 2011.
- _____, 「관세평가와 이전가격 논의 동향」, 2010.
- 대한상공회의소, 「GATT관세평가규정 해설집」, 1991.
- 한국관세학회, 「관세평가제도 선진화 방안」, 2011.
- 김경수, “다국적기업의 조세전략에 관한 연구”, 「재무와 회계정보저널」, 2001.
- 민상기, 정창영, 「글로벌 재무전략」, 명경사, 2001.
- 이경근, 서덕원, 김범준, 「국제조세의 이해와 실무」, 영화조세통람, 2012.
- 딜로이트 안진회계법인, “관세평가제도 개편 방안 연구-이전가격과의 조화를 중심으로”, 관세청, 2011.
- 변문태, “국제이전가격의 과세당국간 이중과세에 관한 실증연구”, 제주대학교 무역학과 박사학위논문, 2010.
- 정재호, “관세평가와 이전가격 조화방안 연구”, 한국조세연구원, 2008.
- 신민호, “이전가격의 관세평가 검증방법에 관한 연구”, 건국대 국제무역학과 박사학위논문, 2010.

오태영, "이전가격과세제도와 관세평가제도의 조화에 관한 연구", 한남대 무역학과 박사학위논문, 2009.

정재호, "관세평가와 이전가격제도의 조화를 위한 정책방안", 「재정포럼」, 2009.

김진배·장미애, "다국적기업의 이전가격결정에 영향을 미치는 요인과 사례 분석", 「관리회계연구」, 2005.

관세평가정보검색시스템 (<http://10.132.1.81:8100/kcsass/index.jsp>)

국세법령정보시스템 (<http://taxinfo.nts.go.kr/>)

국가법령정보센터 (<http://www.law.go.kr/>)

네이버지식사전 (<http://terms.naver.com>)



감사의 글

입사이후 줄곧 대전과 경인지역에서만 근무하다 2010년 7월 부산으로 발령을 받아 싱그러운 바다내음속에 부산생활을 시작할 무렵 한국해양대학교에서 대학원생을 모집한다는 소식을 들었습니다. 10여 년 전에 나이 들어 만학으로 대학을 졸업한 터여서 대학원은 생각지도 않았었기에 기대보다도 두려움이 앞섰습니다. 과연 해낼 수 있을까하고 망설이던 차에 대학원에 먼저 다니고 있던 동료들의 격려에 힘입어 마침내 다시 오지 않을 거라 믿었던 배움의 길을 힘차게 내딛을 수 있었습니다. 이 자리를 빌어 힘을 실어 주신 당시 세관장님이셨던 김철수 전 차장님과 서운원세관장님 그리고 이돈현세관장님께 감사드립니다.

논문을 써 본 경험이 없어 처음 논문 작성을 위한 자료수집단계에서부터 어떤 자료를 어떻게 수집해야 할지 대단히 막막하고 방향을 잡지 못해 한 동안 방황하며 세월만 보내야 했습니다. 사실 논문작성을 거의 포기해야 할까도 생각 중이었는데 끝까지 포기하지 않으시고 훌륭한 가르침으로 이끌어 주시고 마음고생 많이 하신 우리 정홍열 지도교수님께 이 글을 빌어 진심으로 감사말씀 드립니다. 그리고 여러모로 부족한 논문에 대하여 심사위원장을 맡아주시고 세심한 지도와 향후 학문 정진의 나침반을 보여주신 유일선 교수님과 나호수 교수님께 진심으로 감사드립니다.

논문의 기틀을 잡아주시고 진정으로 조언을 해주신 신용존 교수님, 곽규석 교수님, 김환성 교수님과 남다른 관심을 보여주신 신한원 교수님께도 이 자리를 빌어 감사말씀 드립니다.

아울러 이 세상에서 누구보다도 묵묵히 옆에서 믿음의 눈으로 바라보는 영원한 동반자 사랑하는 아내 인영, 고3 수험생으로 머지않아 대학생이 될 사랑하는 큰 딸 수정이와 장래 미술의 대가 될 이제 곧 고등학생이 되는 둘째 딸 건희, 그리고 게임을 좋아하고 목표를 세우면 목표에 올인하는 막내 창연이와 기쁨을 함께하고 싶고 고맙고 감사한 마음을 전합니다. 그리고 시골에서 홀로 지내시면서 항상 큰 아들의 건강을 걱정해 주시고 기운을 불어 넣어주시는 어머님께 금년 8순을 맞아 다시 한 번 감사드리고 건강하시길 기원합니다. 끝으로 논문을 쓰면서 얻은 소중한 깨달음을 깊이 간직하면서 항상 긍정적이고 적극적이면서 겸손을 잃지 않는 사람이 되도록 노력하겠습니다. 감사합니다.

2013년 8월 심 상 표