

# 海外關聯企業間 去來의 移轉 價格決定基準에 관한 研究

李 譜 洙\*

Lee, Cham Soo

---

## 目 次

---

### I. 序 論

### II. 國際間 關聯企業의 移轉 價格決定

1. 移轉價格稅制
2. OECD 報告書
3. 美國의 移轉價 格稅制

### III. 우리나라 關聯企業間 移轉 價格決定의 問題點과 改善方向

1. 우리나라 移轉價格稅制
2. 問題點
3. 改善方向

### IV. 結 論

---

\* 江陵大學校 前 社會科學大學 會計學科 教授

## I. 序 論

現代社會의 가장 두드러진 現象중의 하나는 교통,통신의 발달로 모든 분야에서 國際化時代를 맞고 있다는 것이며, 그 중 세계경제 動向에서도 세계각국의 무역장벽 극복과 생산조건의 향상 그리고 새로운 판로개척 등을 위하여 발달된 多國籍企業의 數的인 增大와 질적인 發展에 따라 경제활동의 國際化와 開放化 현상이 나타나고 있다.

多國籍 企業은 外觀상 獨立企業形態를 취하고 있으나 경제적으로는 同一 共同體인 기업군을 형성하여 기업전체의 長期的 利潤極大化의 目標을 위하여 여러나라의 관계자간 内部去來에 있어 移轉價格을 造作하여 상대적으로 低稅率國에 있는 相關기업에 所得移轉을 이룰 수 있으며 이런 현상이 발생하면 課稅權者는 實質課稅를 통한 租稅負擔의 公平이 이루어져야 하는 租稅全般에 適用되는 原則인 租稅公平主義 문제, 課稅權의 不當한 侵害, 國際間的 租稅紛爭 및 自國의 所得이 海外로 流出되는 結果를 招來한다.

따라서 多國籍 企業의 移轉價格 造作에 對處하기 위하여 1970년대 후반에 이르러 OECD 諸國을 위시한 여러나라에서는 移轉價格稅制를 구체적으로 法制化하기에 이르렀다.

우리나라는 1970년대에 정부의 外國人에 대한 投資 誘致政策에 따라 外國인 투자기업에 대하여 租稅減免 惠澤을 부여하던 것이 租稅減免기간이 終了되어 外國인 투자법인에 대한 과세문제의 적극적인 조치와 국제거래의 양적 팽창, 상대국들의 이전가격 과세 규제조치가 제도화 되어감에 따라 이에 대한 대응조치가 필요하게 되었다.

한편, 納稅者도 移轉價格에 대한 실무상의 구체적인 指針이 未備하기 때문에 세금의 賦課, 徵收에 관하여 課稅權者의 恣意的인 處分에 대한 不安등을 防止할 수 있도록 租稅法律主義에 따른 법적 安定性과 豫測可能性이 보장되도록 요구하고 있다.

그리하여 우리나라에서도 1989년 1월 1일부터 法人稅法 施行令 제 46조 제 4항을 신설하여 국제거래의 시가계산방법을 규정하고, 1990년 1월 24일자로 國稅廳訓令 제 1062호를 公表하여 移轉價格 稅制를 施行하게 되었다.

그러나 우리나라 현행세법의 規定은 국내에 진출한 外國기업이나 해외에 진출한 우리 기업의 이전가격조작을 방지하기 위한 規制條項으로서는 未洽하며, 이전가격세제의 조세목적인 국제간의 二重課稅의 防止, 국제간의 조세회피 행위의 방지, 국제간 거래발생 소득의 적정한 배분을 달성하는데도 문제점을 內包하고 있다.

따라서, 본 연구에서는 국제거래상의 이전가격 조작문제에 대하여 이전가격세제의 기본원리가 되고 있는 OECD보고서와 가장 상세하고 과학적으로 대처하고 있는 미국의 경우를 검토하고 우리나라 이전가격과세제도에 따른 문제점들을 분석하여 합리적이고 효율적인 개선 방안을 제시하는데 연구의 목적을 두고자 한다.

## II. 國際間 關聯企業의 移轉 價格決定

### 1. 이전가격과세제도

#### 1) 의 의

기업이 해외특수관계자와의 거래시 독립기업간가격(*arm's length price*, ALP) 보다 높은 대가를 지불하거나 낮은 대가를 받아 과세소득을 국외에 이전시키는 경우에 과세당국은 당해 해외거래에 있어서, 당해기업이 조세회피의 의도를 가지고 있었는지의 여부를 불문하고, 그 조작된 가격 즉 이전가격을 부인하고 독립기업간가격으로 과세함으로써 자국의 과세권을 보호하고 국제적인 조세회피를 방지하는 제도를 말한다.<sup>1)</sup>

#### 2) 목 적

이전가격세제는 내국인 또는 내국법인에 대한 국내과세와는 다른 다음과 같은 과세목적<sup>2)</sup>이 있으며, 이는 첫째 다국적기업의 국제적 거래 메카니즘을 통한 이전가격을 이용하여 행하는 조세회피를 방지하고, 둘째 국제간 거래에 있어서 이전가격은 자국의 과세권이 부당하게 침해될 수 있기 때문에 이에 대한 자국의 과세권 확보, 셋째 동일소득에 대한 국제적 이중과세의 배제이다.

1) 국세청,이전가격과세 실무, 1990, p. 7

### 3) 이론적 배경

이전가격체제의 이론적 배경으로서 경제적 실질설과 법률적 실질설이 있다.<sup>2)</sup>

경제적 실질설은 어떤 거래의 효익이 법률상 귀속되는 자와 경제적 이익을 실제로 향유하는 자가 다를 경우 경제적 이익을 실제로 향유하는 자가 납세의무를 져야 한다는 것이며, 법률적 실질설은 어떤 거래의 결과가 법률상 형식에 의하여 귀속되는 자와 법률상 실질에 의하여 귀속되는 자가 다를 경우에는 법률상 실질귀속자에게 그 거래의 결과가 귀속된다는 것이다.

### 4) 주요개념

이전가격 과세문제에서 야기되는 과세요건상 주요개념은 이전가격 특수관계 독립기업간 가격 조세회피의도 상계 및 대응조정 등이 있다.

#### (1) 이전가격

이전가격(transfer price)이란 원래 동일 기업내의 서로 다른 사업부간이나 동일한 경영권의 지배를 받는 관계회사간의 거래에서 결정되는 원재료, 반제품, 제품, 용역 또는 특허권 등의 가격을 뜻하는 것으로 동일한 경영권의 영향하에서 결정되는 가격을 말하며, 이는 시장원리에 의해서 결정된 독립된 기업간에 형성되는 가격에 대응되는 개념이다. 일반적으로 이전가격에는 국내의 내부거래시의 국내이전가격과 2개국 이상에 걸쳐 국제 경영활동의 수행으로 이루어지는 국제이전가격이 있다.

이전가격에서 문제가 되는 것은 이전가격이 공개시장에서 다국적기업 구성원간의 경우와 동일 내지 유사한 조건하에서 동일 내지 유사한 거래에 종사하는 상호 특별관계에 있지 않는 독립 당사자간 거래가격인 독립기업간 가격(arm's length price)<sup>3)</sup> 과 두드러지게 차이가 발생한다는 것이다.

2) 조중형, 이전가격과세체제의 주요쟁점에 관한 소고, 국세, 1988.2, p.29.

3) O.E.C.D Committee on Fiscal Affairs, Transfer Pricing and Multinational Enterprises, Paris, 1979, p. 7.

이러한 이전가격을 조작하는 동기는<sup>4)</sup> 첫째 조세부담의 극소화로써 이는 다국적 기업에 있어서 소득금액이 일정할 경우 제세율국가에 가능한 많은 소득금액을 이전하여 그룹 전체의 조세부담을 최소화하여 세후 소득을 극대화하려는 것이며, 둘째는 관계의 경감으로 수입국에서 수입하는 재화의 가격을 낮게 설정함으로써 수입국에서의 관세부담을 줄이고자 하는 것이다. 셋째는 시장개척으로써 다국적 기업이 새로운 시장의 개척 또는 기존시장의 독점적 지배를 목적으로 이전가격을 사용하여 현지국가에서의 타기업의 경쟁제품보다 낮은 가격으로 판매할 수 있게 하는 것이다. 기타로는 외환거래제한의 회피, 수용국(host country) 정부와의 마찰회피, 기업그룹 전체의 가격을 통일하기 위한 목적 등이 있다.

## (2) 특수관계 (related party)

이전가격 과세제도의 존재이유는 ‘조세부담의 공평’이며 적용대상은 해외특수관계자 간의 부당한 거래이기 때문에 이전가격과세제도에 있어 제 1차적으로 중요한 것은 특수관계자의 범위를 어떻게 정하느냐 하는 점이다.

특수관계자의 범위문제는 국가마다 상이한 차이를 보이고 있지만 일반적으로 실질적 지배관계와 형식적 지배관계로 나눌 수 있다.

① 실질적 지배관계 : 주식의 지분비율등 외형적 요건에 구애 받음이 없이 그 실질에 있어서 지배하는 관계여부에 따라 판단하는 것으로써 법적 안정성을 저해할 우려가 있다는 단점이 지적되고 있으나, 경제적 실질에 의하여 특수관계를 판단할 수 있으므로 구체적 타당성을 확보할 수 있는 장점이 있다.

② 형식적 지배관계 : 일정한 외형적 요건에 따라 특수관계자 여부를 판단하는 것이다. 이러한 판단방법은 그 판단이 명확하여 납세자와 과세당국간의 마찰의 소지나 과세당국의 자의성이 게재될 여지가 없다는 장점이 있는 반면, 현대 경제사회에서의 기업의 지배관계는 주식의 지분비율 또는 혈족관계 등과 같이 외형적 요건만으로 판단할 수 없다는 단점이 있다.

4) 세화회계법인, 이전가격세제, 1992.8, p. 4.

이용성, 국제조세의 이론과 실무, 세경사, 1991, p.661.

### (3) 독립기업간 가격의 기준

이전가격에 대한 과세는 제 3 자기기업간의 거래기준에 따라서 특수관계 기업간의 거래에 따른 실질과세소득을 계산하여 부과된다. 실질과세소득이란 당해 거래가 제 3 자기기업간의 거래와 동일한 조건과 방법으로 거래하여야 한다는 점을 전제로 하는 것이다. 이와 같이 공개경쟁시장하에서 동일 또는 유사한 제 3자기기업간의 거래 기준이 독립기업간 가격이 된다. 이전가격과세에 있어서의 독립기업간 가격의 결정기준<sup>5)</sup>은 대여금 및 선급금의 이자, 무형자산의 양도 또는 임대, 유형자산의 임대, 서비스의 제공과 유형자산의 판매를 구분하여 정해져 있는 것이 이전가격과세제도의 특징이다.

### (4) 조세회피의 목적유무

이전가격에 대한 과세는 목적의 순수성 여부를 불문하고 과세한다. 즉 부당행위 계산 부인과 달리 “조세부담을 부당히 감소시킬 목적”이 있었는지 여부에 관계없이 과세할 수 있다. 따라서 건전한 사업상의 목적 또는 그 목적의 순수성이 인정된다 하더라도 “소득이전”이 있었다면 과세할 수 있다.

### (5) 상계 및 대응조정

이전가격 과세 있어서는 일반적으로 상계 즉 과세대상이 되는 거래를 상쇄시킬 수 있는 다른 거래가 있는 경우에는 이를 상계 처리 할 수 있다. 이전가격과세는 특수관계기업의 일방의 소득을 세무당국이 임의로 증가시키는 것으로 그 상대방의 소득을 감소시켜주지 않으면 이중과세를 초래하게 된다. 이와 같이 그 상대방의 소득을 세무당국이 임의로 감소시키는 것을 대응조정이라고 한다. 이때 다국적기업에 대한 과세의 경우에는 국가간 과세소득의 변동을 초래하게 되므로 조세협약에 따른 상호협약이 필요하게 된다.

5) 한 예로 1979년 OECD報告書에서는 比較可能 第 3者間 價格法, 再販賣價格法, 原價加算法 그리고 其他의 方法을 提示하고 있다.

### 5) 이전가격세제의 문제점

상기와 같은 내용을 가진 이전가격세제는 다음과 같은 문제점을 내포하고 있다.

첫째, 이전가격세제에 있어서 핵심이라고 할 수 있는 독립기업간가격의 결정문제이다. 이는 어떠한 독립기업간 가격이 결정되느냐에 따라 납세자의 부담이 크게 달라지기 때문에 납세자와 과세당국간의 시각차이로 인하여 마찰의 소지가 있을 수 있기 때문이다.

둘째, 자료수집의 어려움을 들 수 있으며 국제거래에 있어서 거래내용의 부당성을 판정하기 위하여 거래에 관련된 제반자료의 수집이 절대적으로 필요하게 된다. 그러나, 이러한 자료의 입수가 곤란해지는 이유는 ① 가격에 대한 자료가 국외의 특수관계자가 소유하고 있는 경우가 대부분이며 ② 기업의 기밀보호문제 ③ 자료의 방대함을 들 수 있다.

기타로는 각국의 기업회계기준의 차이, 과세요건의 성립여부에 관한 입증책임의 귀속 문제 그리고 특수관계자의 범위문제가 있다.

## 2. OECD 보고서

다국적기업의 출현과 이들의 국제적 조세회피는 각국으로 하여금 자국의 과세권 보호를 위하여 국제거래에 대한 조세강화를 초래하였다. 그러나 국제거래에 대한 과세강화는 국제적 이중과세 문제와 국제적 조세마찰을 야기시키게 되었다.

이러한 문제를 해결하고자 경제협력개발기구(Organization for Economic Cooperation and Development : 이하 OECD)는 1976년 6월 각료이사회에서 “국제투자 및 다국적 기업에 관한 선언”을 채택하여 그 부속서로서 “다국적 기업에 대한 지침”을 제시하고, 이전가격의 조작 등을 중지할 것을 기업 측에 요구하였다. 한편, 1977년 4월 OECD모델조약을 개정하여 정상적인 거래가격을 기초로 하여 각국은 과세권을 행사하여야 하며, 이중과세에 대한 적당한 조정을 행하기 위하여 권한 있는 당국간의 협의요구를 요구하였다. 1979년 5월에는 「이전가격과 다국적기업」이라는 보고서를 공개 이전가격과세에 있어서 각국의 여러 특수사정에 따라 각국이 취하여야 할 기본적이고 공통적인 기준을 설정, 제시하였다.

OECD보고서는 제 5장으로 구성되어 있다. 즉, 제 1장 『문제점의 요약』, 제 2장 『상품』, 제 3장 『기술, 상표권』, 제 4장 『용역의 제공』, 제 5장 『대여금』이며 그 요지는 다음과

같다.<sup>6)</sup>

첫째, 이전가격의 독립기업간 가격의 결정에 있어서 고려되어야 할 사항 및 일반적으로 인정된 관행을 제시하고, 세무당국 및 다국적기업의 양자에 대한 일반적 지침을 인정하고 있다.

둘째, 독립기업간 가격의 결정을 위한 실사가 가능한 통일적인 방법을 개발하고 세무당국의 과세권익을 보호하며 다국적 기업에 대한 이중 과세를 배제하는 것을 목적으로 하고 있다.

상품의 이전가격에 대해서는 거래의 성실이나 자료 등에 의하여 보다 합리적이고 설득력 있는 방법을 적용할 것을 제안하며 그 방법으로는 비교가능 제3자간 가격법(comparable uncontrolled price method, CUP), 재판매 가격법(resale price method, RP) 및 원가가산법(cost plus method, CP)<sup>7)</sup>을 제시하였으며, 이 3가지 방법의 어느 것도 이용할 수 없을 때에는 합리적인 비율 등에 의한 기타의 방법을 제시하고 있다.

특허권, 특정기술등의 기술사용료등에 대해서도 그것이 얼마만큼의 이익을 초래하고 효과를 발생시키느냐에 따라 대가의 합리성을 판단하며, 특히 관련기업간의 서비스의 대가에 대해서는 그 관련기업이 향유하고 있는 이익에 대해서 공정한 가격에 따라 지출되는 대가이어야 한다고 규정하고 있다. 더우기, 전도금과 외상매출금 등에 의한 신용공여와 기부금에 대해서는 독립기업간의 거래와 같은 이율, 조건 등에 의하도록 규정하고 있다.

한편, OECD모델 조약에서 정하고 있는 특수관계기업은 상당히 광범위하다. 즉 경영지배 또는 자본에 직접 또는 간접적으로 참여하고 있는 모든 경우를 특수관계로 보고 있으며 특수관계를 규정함에 있어서 어떤 형식적 기준을 설정하고 있는 것이 아니라 실질적 관계를 보도록 규정하고 있다.

그리고 OECD모델 조약에서는 이전가격의 결정에 있어서 독립기업간 가격의 결정문제를 가장 중시하고 있고 그 결정방법을 상세히 규정하고 있으며 가장 합리적인 결정에 도달할

6) 재무부세제국, 이전가격과 다국적기업에 관한 연구 - OECD 재무위원 회보지 및 주요국의 이전가격 과세제도., 1982, p.12.

7) ① 비교가능 제3자 가격법 : 이 방법은 독립기업간에 거래되는 동일 또는 유사한 상품의 정상적인 시가를 찾아서 결정하는 방법으로 독립기업간의 정상시가를 찾을 수 있다면 가장 객관적인 방법이다.

② 재판매가격법 : 특정기업이 관계기업에서 구입한 상품을 비관계기업에 재판매한 가격에서 해당기업이 지출한 구입가격이외의 제반비용과 적정이윤을 공제한 금액을 독립기업간 가격으로 인정하는 방법

③ 원가가산법 : 공급하는 재화 또는 용역의 거래가격을 원가에 적정한 이윤이 가산 된 것으로 보고 독립기업간 가격으로 결정하는 방법



수 있도록 상당한 노력을 기울이고 있다. 즉 가능한 한 사정에 적합한 모든 방법을 선택하여 합리적 접근을 시도하고 있다.

이러한 이전가격문제를 규정하고 있는 보고서의 주안점은 이전가격이 독립기업간의 가격결정 방법을 근거로 하는 점과 세무당국과 다국적기업을 동시에 규율한다는 점이다. 한편 OECD모델 조약은 과세당국에서 부인할 수 없는 부인의 한계를 규명하고 있으며, 다국적기업에 대해서는 이전가격에 대한 합리적인 근거자료를 제시하는데 협조할 것을 구성하고 있다.

### 3. 미국의 이전가격과세제도

이전가격문제에 대하여 상세하고도 과학적인 방법으로 대처한 최초의 국가로써, 미국 국세청(Internal Revenue Service, IRS)은 독립기업간 가격 결정방법 등 이전가격세제에 대하여 끊임없는 연구를 하여 오고 있으며 계속하여 새로운 모델을 제시하고 있다.<sup>8)</sup>

#### 1) 근거규정

미국은 내국세입법(Internal Revenue Code ,IRC ) 제 482조<sup>9)</sup>가 조세회피방지의 근거규정이 되고 있다. 미국의 이전가격세제는 1918년에 최초로 제정되어 그 후 수차례의 개정을 거듭한 끝에 1992년 동법에 대한 시행령 개정을 하였으며, 이 개정시행령<sup>10)</sup>은 1993년 4월 20일 이후에 시작되는 사업년도부터 적용되어 시행되고 있다.

8) 국세청, 국제조세 세미나, 1992.3 ,p 4

주요 개정년도와 내용은 다음과 같다.

1918년 : 국세청이 관계기업간 소득 및 손금 조정 권한을 가짐.

1935년 : 이전가격결정시 독립기업간 거래를 근본원칙으로 함.

1964년 : IRC 제 45조가 IRC제 482조로 대체하여 복잡하고 상세한 규정 채택

1986년 : IRC제 482조를 수정, 1988년 : 이전가격백서 발표

1991년 : 이전가격결정방법의 사전합의제도 도입

1991년 : IRC제 482조 시행세칙 개정안 발표

1993년 : IRC제 482조 시행세칙 개정안 폐지하고 임시시행세칙을 제정하여 시행

9) U.S.A,Internal Revenue Code of 1986,Englewood Cliff,Prentice Hall,1987.

10) 임시시행령은 확정시행령과는 법적으로 동일한 효과를 갖는 점에서는 별차이가 없으나 임시시행령은 보통 3년 이내의 기간동안에 한시적으로 적용되는 것이다.

## 2) 적용요건

IRC제 482조의 규정상 내국세입청이 동 규정을 적용하기 위하여는 다음 네가지의 요건을 갖추어야 한다.

첫째, 둘 이상의 조직, 사업 또는 기업이 존재하여야 한다. 이 조직, 사업 또는 기업이란 용어는 광의로 해석되며, 설립지, 영업수행지, 국적, 과세 대상 및 상호관련성 여부등을 불문하고 세법상 독립적인 의미를 갖는 모든 형태의 활동을 포함한다.

둘째, 거래에 관련된 납세자들이 동일한 기업의 소유나 지배하에 있어야 한다. 이는 지배의 사실이 중요한 것이지 법적인 행사의 형식이나 형태가 아니며, 소득 등이 자의적으로 전가되는 경우에는 언제나 지배의 추정이 가능하다.

셋째, 납세자들이 실제로 소득 등을 전가하여야 한다. 다수의 회사가 동일인의 지배하에 있는 경우 그것만으로 IRC 제 482조의 재분배 근거로 삼을 수는 없는 것이다.

넷째, 납세자의 소득 등이 전가행위로 인하여 조세회피나 소득왜곡의 결과가 발생하여야 한다. 그러나 납세자의 고의나 부주의를 요하지는 않는다.

## 3) 적용권한

제 482조의 적용은 세무당국의 판단에 따라 행해지는 것으로써 납세자 측에서 그 적용을 신청할 수 있는 것은 아니다.

## 4) 특수관계자

동일한 이해관계자에 의해서 직접 또는 간접적으로 지배되고 있는 자를 특수 관계자로 한다. 여기서 지배란 법적으로 인정되는지의 여부는 불문하고 실질적으로 지배하는 모든 경우를 의미한다. 따라서 상당수 이상의 주식의 보유에 의한 지배를 기준의 지배 이외에 임원의 임명권에 영향 또는 다액의 대부에 의한 실질적 지배력에 의한 지배 등도 포함되고 그 지배가 실제로 행해지고 있는 가를 불문한다. 즉 “지배”란 그것이 직접, 간접을 불문하고 어떠한 형태의 지배도 포함하여 지배의 존부의 판단은 그 형식이나 실시방법이 아닌 그 사실에 착안하여 결정하도록 하고 있다.

또한 개개의 사실에서 지배관계의 유무를 판단하는 것은 아니고 거래의 조건이 일반적이거나 정상적이 아니고 그 결과 수익 또는 비용이 의도적으로 조작되어 있고 소득이 자의적으로 배분되어 있다고 인정될 경우에는 그 소득의 자의적 배분이라는 결과만으로서 그 거래 당사자간에 지배관계가 있다고 추정하도록 되어 있다.

### 5) 입증책임

법 제 482조의 적용은 세무당국의 판단에 따라 행해지는 것으로서, 특수관계기업 즉 납세자 측에서 그 적용을 신청할 수 있는 것은 아니며, 특수관계법인이 과세권자로 하여금 동조의 규정을 적용하도록 강요할 수는 없다.

따라서 모든 입증책임은 납세자에게 있으며 어느 기업이 동일한 이해관계하에 있는지, 또는 독립기업간 가격에 의하여 거래가 이루어졌는지 등은 모두 납세자가 자기의 주장을 입증하여야 하며 입증할 수 없는 경우에는 과세권자의 주장이 옳은 것으로 간주된다.

### 6) 소득배분의 적용

소득배분은 『재무장관은 소득금액, 공제금액, 세액공제금액, 그외 조세상의 이익을 이들 조직, 사업, 또는 기업간에 배분, 할당, 배부할 수가 있다』는 조항에 근거를 두고 있으며 다음의 방법에 의하여 이루어진다.

#### (1) 대응조정

법 제 482조는 특수관계기업의 일방기업에 대하여 소득배분을 실시한다면 그 거래의 상대기업에 대해 그에 관련하여 대응하는 소득수정을 할 것을 전제로 하고 있다.

#### (2) 상쇄

납세자는 제 482조의 적용을 받을 때 문제가 되고 있는 상대기업간에 부의 소득이전이 되는 등의 거래가 별도로 존재할 경우, 이를 상쇄하여 줄 것을 주장할 수 있다.

### (3) 송금 불가능소득

외환정책 또는 법령의 규제 등으로 인하여 미국에 송금하는 것을 제한하고 있는 국가에 특수관계기업으로부터 미국법인에게 소득의 이전이 있었다고 하여 법 제 482조를 적용할 경우에는 그 송금제한이 해제되기까지 당해 소득을 이연처리하여 송금제한이 해제되는 시점에서 과세소득으로 계상할 수 있다.

### 7) 독립기업간 가격의 결정방법

미국의 독립기업간 가격 산정을 1993년의 임시시행세칙안의 규정에서는 이전의 규정에서 나타났던 산정방법의 적용순위를 폐지하고, 첫째 정확하고 신빙성 있는 자료의 유무, 둘째 비교가능 제 3자간의 거래의 유무, 셋째 비교가능 조건의 조정여부 및 정도를 고려하여 최적의 방법을 선정하는 최적방법(best method)규칙개념이 도입되었다.

한편 어떠한 방법을 적용하든 일반적으로 독립기업가격은 비교가능 제 3자 회사들 및 그들간의 거래를 근거로 하여 산출된다. 특수관계회사간의 거래나 그 여건이 독립기업간의 거래 및 그 여건과 비교가능한지를 결정하기 위하여는 ① 기능(functions) ② 위험부담(riksks) ③ 계약조건(contractual terms) ④ 일반 경제여건(economic condition) ⑤ 거래되는 상품이나 서비스의 유사성 등의 요소가 검토되어야 한다고 규정하고 있다.

한편, 독립기업간 가격결정 방법에는 비교가능 제 3자 가격법, 재판매가격법, 원가가산법, 비교가능이익법(comparable profit method, CPM), 이익분할법(profit split method, PSM)<sup>11)</sup> 과 기타의 방법<sup>12)</sup> 이 있다

### 8) 자료의 보고 및 제출

미국세청은 최근 미국에 진출한 외국계 기업들이 국내법인에 비해 영업실적이 그 규모나 내용에 있어서 꾸준한 상승을 보이고 있는 반면에 이에 상응하는 조세부담을 하지 않는다는

11) 1993년 IRS의 임시시행세칙의 발표시 제안된 방법으로 구체적으로 다음의 네가지 방법을 나열하고 있다.

① 잔존이익배분법 ② 투자비율배분법 ③ 비교가능이익분할법 ④ 기타 경제적으로 유효한 방법

12) 주로 통계적인 방법이 많이 이용되고 있음

분석하에 외국계 기업에 대한 세무조사를 강화하고 있다. 특히 외국관계기업과의 거래(이전가격)에 대한 적정성 여부를 놓고 외국관계 기업의 거래와 관련된 장부기록의 제출 및 자료획득의 어려움이 있었음을 감안하여 자료의 보고 및 제출 근거규정으로 1982년의 제 6038A조, 1985년 6038A조의 시행규칙 제 1.6038A-1조 그리고 위의 규정들을 1991.6.14일자로 신설, 강화시켜 외국계 기업에 대한 조사를 이전보다 더 유리한 위치에서 할 수 있도록 하였다.

### 9) 사전확인제도(Advance Pricing Agreement, APA)<sup>13)</sup>

IRS는 외국계 진출기업이 과소소득 신고를 하고 있다는 인식하에 과세권 강화의 일환으로 강화된 조치<sup>14)</sup>를 취하는 동시에 납세자의 자발적인 참여와 정보제공을 하도록 유인하는 규정을 마련하였는데 이것이 APA제도이다. 이 APA제도는 특수관계기업간의 국제거래에 있어 납세자가 적용하고자 하는 이전가격결정방법에 따라서 결정된 가격을 독립기업간 가격으로 간주함으로써 이전가격세제의 적정·원활한 집행을 기하여 대응조정 및 이중과세 방지를 위한 것이다. 따라서 납세자는 IRS 제 482조가 기본적으로 갖는 주관성으로 인한 이전가격에 대한 불확실성을 어느 정도 배제시킴으로써 세무보고상의 이전가격이 세무감사에 의해 조정되는 가능성을 축소시키고 동시에 과세권자의 입장에서는 이전가격에 대한 세무감사를 진행하는 데 따른 난점을 감소시킬 수 있다는데 의의가 있다.

이 APA제도는 전문 13개조로 되어 있고 효력발생은 1991.3.18일부터이다. 중요요소로는 이전가격 결정방법, 중요 전제조건, 유효기간, APA과정에서 권한 있는 과세당국의 참여 그리고 합의에 따른 조정 등을 들 수 있다.

### 10) 중소납세자에 대한 Safe Harbor의 규정

1993년의 임시시행세칙안은 새로운 규정으로써 매출액이 일정액<sup>15)</sup>을 초과하지 않는

13) 국세청, 미국의 이전가격 사전확인제도 요약, 1991.

14) 강화된 보고의무 및 장부비치의무, 과소신고소득에 대한 벌과금 강화, 납세자가 IRS에 제출하지 아니한 해외관계회사 보존서류의 증거능력 불인정 등

15) 납세자의 매출액이 천만달러 미만이거나 거래상대방인 특수관계자의 매출액이 천만달러 미만이어야 한다.

소규모기업의 현지법인은 미국세청이 앞으로 발표할 이익수준지표에 따라 특수관계자간 거래로 인한 과표를 계산 신고하면 이전가격에 대한 조정을 면제하도록 규정하고 있다.

### Ⅲ. 우리나라 關聯企業間 移轉 價格決定의 문제점과 개선방향

#### 1. 우리나라 이전 세제가격

우리나라 경제가 급속하게 국제화되고 개방화됨에 따라 91년도 우리나라의 전체대외거래 규모가 국민 총생산에 대하여 차지하는 비율이 79%에 이르고 있으며 또한 한국에 진출한 외국의 다국적 기업체수가 2,500여개에 이르고 있고 해외에 진출한 우리 기업체의 수도 2,800여개에 이르고 있는 실정이다.

이런 상황에서 기업들이 해외특수관계자간에 재화, 용역 등의 거래를 이용하여 소득을 해외로 이전하거나, 조세를 회피하려는 사례가 증가하고 있다. 그러므로 이에 대한 방지 대책의 필요성이 증대되어 우리나라에서도 1989. 1 부터 법인세법 시행령 제 46조 제 4항 『국외의 출자자 등과의 거래의 경우 시가 계산방법』 조항을 신설하여 처음으로 이전가격세제를 도입하여 시행하게 되었다. 한편 국세청에서는 이전가격세제의 구체적 실시 도입에 필요한 『이전가격세제의 운영에 관한 규정』을 훈령 제 1062호로 제정하고 1990년 1월 25일 부터 이를 시행하고 있다.

#### 1) 근거규정

이전가격세제를 시행할 수 있는 근거로 조세조약, 법령 및 규칙 그리고 훈령과 고시가 있으며 그 내용은 다음과 같다.

## (1) 조세조약

1992. 6. 1 현재 우리나라가 미국등 36개국과 체결한 모든 조세조약상 이전가격세제 즉 해외특수관계기업간 거래에 대한 부당행위 계산부인 규정을 두고 있는바 그 요건으로는 ① 거래의 당사자인 양 기업이 특수관계가 있는 자이어야 하고 ② 거래의 내용이 기업의 이윤을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되어야 한다.

## (2) 법령 및 규칙

내국법인 형태로 국내에 진출한 다국적기업과 해외특수관련법인 및 내국법인과 해외 특수관련법인등과의 이전가격 조작거래에 대하여는 법인세법 제 20조 『부당행위 계산부인규정』이 규제의 법적근거가 되고 있다.

한편 법인세법 제 54조에 의하면, 외국법인의 국내지점 형태로 국내에 진출하고 있는 다국적기업에 대해서 법인세법 제 20조를 준용할 수 있으므로 이전가격 조작에 대하여는 법인세법 제 20조를 준용하여 적용할 수 있다.

또한 법인세법 제 20 조 2에 『외국법인 등과의 거래에 대한 소득금액 계산의 특례』를 규정하고 있고, 동법 시행령 제 46조 제 4항에서 『국외의 출자자등과의 거래의 경우 시가 계산방법』을 규정하고 있다.

동 조항은 국외의 출자등과의 거래시 시가의 계산방법 및 정의, 주식 출자지분의 간접소유의 정의 등에 관하여 규정하고 있다.

## (3) 훈령

국세청 훈령 제 1062호 『이전가격세제의 운영에 관한 규정』은 내국법인과 국내사업장이 있는 외국법인이 국외의 출자자등과 거래를 통하여 당해 대상법인의 소득에 대한 조세의 부담을 감소시킨 것으로 인정되는 경우에 해당 대상법인에 대하여 법인세법 제 20조의 부당행위 계산 부인규정을 적용함에 필요한 사항을 규정하려고 제정하였다. 동 훈령은 대상법인과 대상거래, 과세특례, 해외특수관계자의 범위, 이전가격과 독립기업가격의 정의와 결정방법, 상계거래, 자료의 제출과 미제출시의 조치, 해외이전 소득금액의 처분방

법등을 제시하고 있다. 이밖에 국세청 훈령 제 1061호 『이전가격규제를 위한 사무처리규정』와 국세청 고시 제 90-4호 『법인세 신고시 제출할 서류 지정 고시』가 있다.

## 2) 적용조건

부당행위계산부인의 요건으로는 법인세법 제 20조에 의하면 법인의 행위 또는 소득금액 계산이 특수관계가 있는 자와의 거래인 것과 그로 인하여 조세부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되어야 한다. 따라서 이 중 하나를 결하게 된 거래에 대하여는 부당행위 계산부인의 규정을 적용할 수 없다.<sup>16)</sup>

## 3) 적용대상법인

우리나라 이전가격세제의 적용대상은 법인이다. 여기서 법인이라 함은 외국인 투자기업을 포함한 내국법인, 국내 사업장이 있는 외국법인 등 법인세법 제 1조에 규정하는 납세의무가 있는 모든 법인을 포함한다. 따라서 법인세법 시행령 제 46조 제 1항 각호에 규정하는 해외특수관계자와 거래를 행한 모든 법인은 이전가격세제의 적용을 받게 된다.

## 4) 적용대상의 거래형태

이전가격세제는 법인이 해외특수관계자와 행한 거래를 통해 국내소득을 국외로 이전시키는 것을 규제하려고 하는 세제이므로 법인의 각사업년도 소득계산에 관계되는 모든 거래를 그 대상으로 한다. 따라서 이전가격세제의 적용대상 거래형태는 법인세법 시행령 제 46조 제 4항에 규정하는 재고자산<sup>17)</sup>의 양도 또는 매입과 용역의 제공 및 기타거래<sup>18)</sup>이다.

16) 신찬수, 법인세의 실무, 조세통람사, 서울, 1986, p.731.

17) 재고자산의 종류(법인세법 시행령 제 85조 제 3항): 제품 및 상품, 반제품 및 재공품, 원재료, 저장품.

18) 기타의 거래로서 재고자산의 임대차, 재고자산 이외의 유형자산의 양도, 매입, 임대차, 무형자산의 양도, 매입, 사용, 금전의 대부, 차용, 기타 기업의 손익과 관련되는 모든 거래를 말한다.



### 5) 특수관계자의 범위

특수관계자의 범위는 법인세법 시행령 제 46조 제1항에 나타나 있는 “특수관계 있는 자”중 대상법인과 해외거래가 있는 자로서 다음에 해당하는 자를 말한다.

#### ① 외국인투자기업과 거래한 해외특수관계자

해외거래일 현재 내국법인의 총 발행주식 또는 총 출자지분의 100분의 50이상을 직접 또는 간접으로 소유하고 있는 외국법인

#### ② 해외자회사를 설치한 해외진출기업과 거래한 해외특수관계자

해외거래일 현재 내국법인이 총 발행주식 또는 총 출자지분의 100분의 50이상을 직접 또는 간접으로 소유하고 있는 경우 그 외국법인

#### ③ 외국법인 국내사업장과 거래한 해외특수관계자

법인세법 제 53조 제 1항의 규정에 의한 국내사업장이 있는 외국법인의 경우 해외거래일 현재 본사의 총발행주식 또는 총출자지분의 100분의 50 이상을 직접 또는 간접으로 소유하는 관계에 있는 해외의 다른 외국법인

### 6) 독립기업간 가격 결정방법

독립기업간 가격의 결정방법은 법인세법 시행령 제 46조 제4항 및 동법시행규칙 제22조의 2에서 재고자산의 매매거래와 그 이외의 거래로 나누어서 규정되어 있으며 그 내용은 첫째, 재고자산의 양도 또는 매입에 ① 비교가능 제 3자 가격법 ② 재판매가격법 ③ 원가가산법 ④ 기타 합리적이라고 인정되는 방법으로 결정하도록 규정하고 있고, 둘째 용역제공 및 기타의 거래는 ① - ④에 준하여 계산하는 방법으로 규정하고 있다. 한편, 이전가격과 세제도의 운영에 관한 규정에서는 재판매가격법과 원가가산법에서의 통상의 이윤의 계산방법과 기타의 합리적이라고 인정되는 방법의 계산방법을 규정하고 있다.

### 7) 자료의 제출

법인세법 제 26조, 법인세법 시행령 제 46조 제 5항, 법인세법 시행규칙 제 22조의 3, 동 시행규칙 제 45조 제 3항 제 3,4호, 이전가격세제의 운영에 관한 규정, 국세청 고시 제

90-4호등에서 법인세 신고시에 해외특수관계자등과의 거래명세서와 해외특수관계자의 요약손익계산서를 제출하도록 규정하고 있고, 세무공무원이 당해 해외거래와 관련된 자산 등의 독립기업간 가격을 산출하기 위하여 서면분석과 조사 및 심리업무 진행 시에 제반 관련서류의 제출을 요구할 수 있도록 규정하고 있다.

만약, 대상법인이 요구하는 자료를 제출하지 않았을 때는 다음의 조치를 취하고 있는 바, 첫번째는 당해법인을 세무서장(지방국세청장)이 정밀서면 분석대상법인으로 우선 선정하고, 다음에는 정밀서면 분석대상법인중 제반관련서류 제출요구에 응하지 아니한 법인을 조사대상법인으로 우선 선정하도록 규정하고 있다. 그리고 대상법인에 대한 실지 조사업무를 집행과정에서 관련자료를 선정기한내에 제시하지 아니하였을 경우, 법인세법 시행령 제 46조 제 4항에서 정하는 방법중 가장 합리적이라고 인정되는 방법에 따라 독립기업가격을 산출하여 당해법인에 대한 법인세 과세표준 및 세액을 결정할 수 있도록 규정하고 있다. 이는 납세자의 자료제출에 대한 협력을 담보하고 이전가격세제의 적정·공평한 집행을 확보하기 위한 것이다.

#### 8) 해외이전 소득금액의 처분

대상법인이 해외특수관계자의 해외거래시 독립기업가격보다 높은 대가를 지불하거나 낮은 대가를 받아 당해법인의 과세소득을 감소시켜 소득을 해외에 이전시킨 것으로 인정되는 경우, 당해 해외거래시 성립된 이전가격과 독립기업간 가격과의 차이로 인하여 발생하는 차액(해외이전소득)은 당해법인의 각 사업년도소득금액 계산상 당해거래가 행하여진 날이 속하는 사업년도의 익금에 산입하거나 손금에 불산입하고, 당해법인의 소득이 사외로 유출된 것으로 보아 법인세법 시행령 제 94조의 2 제 1항 제 1호 각 목의 규정에 따라 처분하도록 규정하고 있다. 한편 예외사항으로 당해법인이 이전가격거래에 의해 해외에 이전된 것으로 인정된 소득금액을 국세기본법 제 45조의 규정에 의해 수정신고 기한 내에 당해거래의 해외특수관계자로부터 회수하기로 약정을 하고 있고, 또한 동 해외이전소득을 회수한 것이 객관적으로 입증된 경우에는 소득의 사외유출로 처리하지 아니하고 해외특수관계자에 대한 가지급금으로 계상할 수 있다.

## 2. 문 제 점

현행 우리나라의 이전가격세제는 그 근거규정을 법인세법 제 20조의 부당행위계산부인규정에 두고 있으며 1989년 세법 개정시 국제 조세환경의 변화에 능동적으로 대처한다는 취지에 따라 시행령 및 시행규칙의 일부 개정으로 많은 진전이 있었으며 국세청에서도 이에 대한 구체적이고 명확한 이전가격세제의 운영에 관한 규정을 제정하였다.

그러나 이러한 각종 규정의 제정 및 정비에도 불구하고, 다국적 기업의 이전가격에 의한 조세회피를 방지하기에는 너무나 추상적이며 많은 제약과 한계를 가지고 있다.

### 1) 법령체계상의 문제점

#### (1) 국내세법과 조세협약의 규제범위 불일치

조세조약의 규제범위와 국내세법의 규제범위가 일치하지 않을 경우에는 조세조약의 무차별 원칙<sup>19)</sup> 때문에 일치되는 범위내에서만 과세권을 행사할 수 있다. 따라서 국내세법이 정비되지 않는 한 현재 제외국과 체결한 조세조약이 그 규제범위가 국내세법보다 넓기 때문에 조세조약만으로는 구제의 실효를 거둘 수 없다.

#### (2) 법령체계상 기형문제

법령체계상 훈령에 규정된 세부사항의 대강이 먼저 법령에 규정되고, 해당 법령에 근거하여 훈령이 규정되는 적법한 절차라 하겠다. 그러나 우리나라의 이전가격세제는 그 근거 법조항을 법인세법 제 20조에 두고 있으나, 그 적용대상, 적용요건, 적용범위 등에 관하여는 법령이 아닌 국세청 훈령의 특례규정에 따르도록 하고 있는 바, 이는 단지 국세행정 시행을 위한 훈령에 불과하다는 점에서 앞으로 많은 문제점이 제기될 가능성이 있다.

19) 무차별 원칙 : 타국의 기업인 국내기업과 조세법 적용상 차별적으로 취급되어서는 아니된다는 원칙

## 2) 법령조항과 훈령에 나타난 문제점

### (1) 부당성의 판단

조세법은 국민의 재산권과 직접적인 관련이 있으므로 과세요건을 명확히 규정하여 조세의 예측성을 높여 주어야 할 것이다.

그러나 근거규정인 법인세법 제 20조에는 이러한 불확실 개념을 내포하고 있으며 이점을 보완하기 위하여 동법 시행령 제 46조에서 부당행위 유형에 대하여 열거하고 있지만 결국은 사실판단의 문제가 될 소지가 많다.

한편 법인세법 제 20조와 훈령 제 1조에 나타난 적용요건의 불일치에서도 문제점이 발생할 수 있을 것이다. 즉 법인세법 제 20조에서는 “부당히 감소시킨 것”으로 되어 있지만 훈령에서는 단지 부당히 삭제된 “감소시킨 것”으로 규정되어 있다는 점이다. 따라서 법령체계상 조세의 부담을 감소 시켰을 지라도 정당성이 입증되면 이전가격세제가 적용되지 못 한다는 해석이 나온다.

### 3) 청산소득에 대한 과세규정

법인세법 제 2조 2항에서는 외국법인에 대하여 청산소득에 대한 법인세를 부과하지 아니한다고 규정하고 있는데 반하여 국세청 훈령 제 1062호 제 2조 『해외특수관계자와의 거래에 대한 과세특례』에서는 청산소득에 대하여 이전가격과세를 적용할 것을 규정하고 있다. 이와 같이 법령에서 과세하지 아니하는 규정을 훈령에서 특례조항을 넣어 과세할 수 없는 것이다.

### 4) 해외특수관계자의 범위

법인세법 시행령 제 46조 및 훈령 제 6조에 의하면 해외관계자의 범위를 총발행주식 또는 총출자지분의 50% 이상을 직접 또는 간접으로 소유하고 있는 외국법인 또는 내국법인이라고 규정함으로써, 해외특수관계자의 범위를 50% 이상의 소유를 요건으로 하는 형식적 소유관계를 중시한 규정이다.

따라서 동 범위에서 벗어난 실질지배자들의 이전가격 조작행위에 대하여는 규제할 수

없다.

### 5) 독립기업간 가격의 조정

이전가격세제에 있어서 핵심은 독립기업간 가격을 결정하는 것이다. 그러나 이 가격을 산정하기 위하여 넘어야 할 문제점은 객관적 독립기업간 가격의 결정, 자료수집의 어려움과 집행비용 및 이행비용의 과다가 있다.

우리나라 법인세법 시행령 제 46조 4항, 시행규칙 제 22조의 2 그리고 훈령 제 7조, 8조, 9조에서는 유형자산의 매매에 대해서는 구체적인 계산방법을 규정하고 있으나, 용역거래 및 기타거래에 대해서는 유형자산의 매매에 준하라고 규정되어 있어 해석상의 문제점이 발생할 수 있다.

## 3. 개 선 방 안

우리나라 이전가격세제의 전술한 문제점을 유형별로 나누어, 현존의 제도와 국제적 공통기준에 비추어 바람직한 개선방안을 제시하고자 한다.

### 1) 법령체계상 개선방안

#### (1) 조세회피 방지를 위한 일반적, 포괄적 규정의 신설

이전가격과세제도의 근거규정인 법인세법 제 20조가 불충분하므로 먼저 조세회피방지 제도의 전반적 개선이 선행되어, 국세기본법상에 조세회피 방지를 위한 명문 규정을 신설하여 근거규정으로 삼아야 할 것이다.

#### (2) 별도의 개별법 제정

조세의 예측가능성을 높이기 위하여 하나의 법률로 제정하여 특수관계자의 범위에 관한 문제, 부당행위의 요건과 그 유형, 시가의 평가에 관한 제문제 등을 명확하게 규정하는 것이 좋을 것이다.

## 2) 적용요건에 대한 개선방안

부당행위 계산부인규정과 이전가격과세의 적용요건은 서로 부합되어야 할 것이다. 따라서 법인세법 제 20조를 개정하여 조세부담의 감소사실 만으로 동 부인규정을 적용할 수 있도록 하여 혼령과 일치함은 물론 국제적 조류에 일치 시킬 수 있다.

## 3) 청산소득 과세조항의 개선방안

청산소득에 계상되어야 할 이전소득에 대하여 과세하려면 ① 법인세법 제 2조를 개정하여 외국법인의 청산소득에 대한 비과세조항에 제한을 두던가 ② 이전가격 과세조항을 정비 신설하여 청산소득에 포함되어야 할 이전소득에 대한 과세조항을 규정하여야 할 것이다.

## 4) 특수관계자의 범위조정

현행 법인세법 제 20조와 동법 시행령 제 46조 제 1항에서는 특수관계자의 범위를 형식적 요건위주로 열거규정하고 있으나, 다국적기업들은 주식의 직접소유 뿐 아니라 간접소유 등을 통하여 그룹기업 전체가 통일된 의사 밑에 운영되고 있으나 현행규정으로는 기업집단 전체의 거래행위 및 계산을 부당행위계산부인의 대상으로 삼기에는 불가능한 실정이다.

따라서 특수관계자의 범위는 형식적 요건과 실질적 요건을 아울러 규정하되 실질적 요건을 구체화하여 논쟁의 여지를 가능한 한 줄여야 할 것이다.

## 5) 입증책임의 분담 및 자료제출의무의 강제

이전가격에 대한 과세는 특수관계의 성립, 소득의 이전, 이전된 소득금액의 확정이라는 세 가지 단계를 거쳐 이루어진다. 이는 각 단계별 입증책임을 누구에게 분담시키느냐 하는 문제와 관련하여 중요성을 가진다.

현행 법인세법 시행령은 입증책임에 대하여 아무런 규정을 두고 있지 않다. 과세권의 적정한 행사를 위해서는 과세요건에 대한 입증의 곤란을 입법적으로 해결하여야 할 것이다. 이를 위하여 입증책임을 납세자와 세무당국간에 분배하여 특수관계의 성립 및 소득이전에

대하여는 세무당국에 독립기업간 가격의 부당성에 대한 입증책임을 납세자에게 있도록 하는 것이 세무당국의 자의적 과세로부터 세무자를 보호하는 점에서 좋을 것이다.

또한 국외거래에 대한 자료제출 의무를 제도적으로 보완하여야 한다. 다국적기업은 이윤의 추구에 그 목적이 있으므로, 자료제출의 해태, 지연제출 또는 허위자료의 제출자료 가능성이 높다. 이러한 자료수집은 과세당국의 가장 중요한 과세근거의 추적이므로 기업이 해외특수관계자와 거래한 내용에 대하여 필수적인 사항과 증빙을 기록, 보관하도록 하고 중요사항에 대하여는 그 내용을 법인세 신고시 요약, 보고하도록 하여 이전가격의 타당성에 대한 일반적이고 종합적인 검토를 용이하게 할 수 있다.

한편 자료제출의무를 강제하며, 자료제출의 해태, 허위자료의 제출시 과태료 부과 또는 조세범 처벌법에 의한 형사책임을 지우며, 허위자료의 제출로 인한 조세소송시 반대의 자료에 의한 입증은 그 효력을 제한하는 방안이 검토되면 좋을 것이다.

## 6) 이전가격의 사전확인제도

독립기업간 가격의 결정시 많은 시간과 노력을 필요로 할 뿐 아니라 가격결정에 많은 문제점이 발생한다. 이러한 문제점을 해결하기 위한 방안으로 이전가격사전확인제도의 도입을 고려하는 것이 좋을 것이다.

이전가격 사전확인제도란 ① 납세자와 국외특수관계자와 거래할 경우 사전에 가장 적절한 독립기업간 가격의 산출방법을 결정하고 ② 납세자는 결정된 산출방법에 대해 세무당국의 확인을 구하며 ③ 납세자와 세무당국이 동일한 자료를 근거로 하여 납세자가 산출한 방법의 타당성을 검토한 후 ④ 세무당국이 그 산출방법의 합리성여부를 확인하여 주는 제도를 말한다.<sup>20)</sup>

이 방법의 장점은 납세자의 예측가능성을 높이고, 보다 적은 비용과 시간을 들여서 보다 독립기업간 가격에 가까운 결과를 얻을 수 있도록 납세자의 자발적인 참여와 정보제공을 하도록 유인할 수 있으며, 양국의 과세당국 상호간의 가격결정방법에 대한 합의를 전제함으로써 대응조정이 용이해 진다. 한편 과세당국은 행정의 효율성을 제고할 수 있다는

20) 五味雄治, 移轉價格의 稅務, 財經詳報社, 1987, pp.11-12.

국세청, 미국의 이전가격 사전확인제도 요약, 1991.

점 뿐 아니라 세무당국과 납세자의 신뢰감을 높여 이전가격세제를 안정적으로 운영할 수 있다는 점이다. 그러나 APA제도를 성공적으로 운영하기 위하여 갖추어야 할 사항으로는 이전가격 과세방법에 대한 충분한 연구, 가격결정방법에 대한 합리적·과학적 분석기법, 세무·회계·경제분석등에 대한 전문지식을 갖추고 어학에 능통한 세무인력확보 등이 있어야 할 것이다

#### IV. 결 론

우리나라 경제가 급속하게 국제화되고 개방화됨에 따라 91년도 우리나라의 전체대외거래 규모가 국민총생산에 대하여 차지하는 비율이 79%, 또한 한국에 진출한 외국의 다국적 기업체수가 2,500여개 업체에 이르고 있으며 해외에 진출한 우리 기업체의 수도 2,800여개에 이르고 있는 실정이다. 이런 상황에서 기업들이 해외특수관계자간에 재화, 용역등의 거래를 이용하여 소득을 해외로 이전하거나, 조세를 회피하려는 사례가 증가하고 있으며 이에 대한 방지대책의 필요성이 증대되어 가고 있으며 우리나라에서도 1989. 1부터 이전가격 세제를 도입시행하게 되었다.

이제까지 이전가격과세제도에 대하여 검토하였고, 선진각국과 우리나라의 이전가격과세제도를 살펴보았다.

그러나 우리나라 현행 이전가격과세제도의 법규규정은 타국의 동제도의 운영실태와 그에 바탕을 둔 국제적 공통기준에 비추어 크게 미흡한 상태이다.

이러한 점을 보완하기 위하여 다음과 같은 방안이 필요한 것이다.

첫째로 조세조약과 국내법체계의 괴리를 조정하기 위하여 해당 조세조약을 보완 개정하거나 국내법상의 개별법의 제정이 있어야 할 것이다.

둘째 우리나라 이전가격세제는 근거법조항에 대한 법령체계상 기형을 나타내고 있어 실정법체계의 전반적인 개정이 있어야 한다.

세제 법령조항과 훈령에 나타난 불일치인 “부당한 감소”와 “청산소득에 대한 과세규정”에 대한 개선



넷째 특수관계의 범위를 형식적 지배관계 뿐만 아니라 실질적 지배관계도 엄격하게 규제하여야 할 것이다.

다섯째 독립기업간 가격 결정에 대한 규정을 정비보완하고

여섯째 과세요건에 대한 입증책임을 납세자와 과세당국간에 분배하여 특수관계의 성립 및 소득이전에 대하여는 과세당국에 독립기업간가격의 부당성에 대한 입증책임은 납세자에게 부여하기 위한 규정을 명문화하여야 할 것이다.

끝으로 자료의 수집에는 현행규정에 한계가 있으므로 강력한 자료수집방안이 입법화 되어야 한다.

## 參 考 文 獻

### 〈國內文獻〉

국세청, 「국제조세 세미나」, 1992.3.

국세청, 「다국적기업의 조세회피에 관한 연구」, 1984.

국세청, 「미국의 이전가격 사전확인제도 요약」, 1991.

국세청, 「이전가격과세 실무」, 1991.

국세청, 「주요국의 이전가격과세제도」, 1982.

권의만, 「다국적기업의 이전가격 결정」, 홍익대학교, 박사학위논문, 1988.

김완순, 정태인, “국제적 탈세 및 조세회피의 방지대책 : 한국세제의 합리화에 관한 연구”, 한국조세연구소 「연구보고서」, 제 6집. 한국 재무회계 1988.

김창훈, “이전가격과 대응조정”, 「세무사」 제 7권 제 3호, 한국세무사회, 1988.

서울경제신문, “국세청 이전가격과세 도입의 의미”, 1990.2.1.

세화회계법인, 「이전가격세제」, 1992.8.

신찬수, 「법인세의 실무」 ('86 개정증보), 서울 : 조세통람사, 1984.

안성렬, “이전가격세제 고찰”, 「회계와 세무」 1992. 7월호.

안승찬, “일본의 이전가격세제 연구”, 「세무사」, 6권, 1988.

이용성, 「국제조세의 이론과 실무」, 세경사, 1991.

재무부세제국, 「이전가격과 다국적기업에 관한 연구」, - OECD 재무위원회보고서 요지 및 주요국의 이전가격 과세제도-, 1982.

정주환, 「내부자거래의 비교법학적 연구」, 고려대학교, 박사학위논문, 1990.

조중형, “이전가격과세제도의 주요쟁점에 관한 소고”, 「국세」, 1988.2.

### 〈外國文獻〉

O.E.C.D Committee on Fiscal Affairs, *Transfer Pricing and Multinational Enterprises*, Paris, 1979.

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

Alworth J.S., *The Finance, investment and Taxation wecisions of Multinationals*, Basil Backwell, 1988.

五味雄治, 「移轉價格の稅務」, 財經詳報社, 1987.

皆川芳右軍, 「國際振替價格と課稅」, 日本會計學會, 1990,

居林次雄, 「移轉價格稅制의 問題點」, 東京: 第一法規出版(株)會計 Journal, 1988年 10月號,

渡邊直文, 「移轉價格稅制의 實務上の 問題點」, 東京: 第一法規出版(株)會計 Journal, 1988年, 10月號.