

우리 나라의 移轉價格課稅制度에 관한 연구 - 無形財貨를 中心으로 -

김주택
상지대학교 경상대학 회계학과 교수

.....
기업이 해외특수관계자와의 거래시 정상가격보다 높게 또는 낮게 거래하여 과세소득을 해외에 이전시키는 경우 당해 과세당국은 기업의 조세회피를 불문하고 그 조작된 가격을 부인하고 정상가격으로 과세함으로써 자국의 과세권을 보호하고 국제적인 조세회피를 예방하기 위한 이전가격과세제도를 두고 있다. 지금까지의 연구는 주로 유형재화를 중심으로 이루어져 왔으며 무형재화에 대한 연구는 상대적으로 거의 없는 상태이다. 무형재화도 기업이 보유하고 있는 자산중에서 중요한 부분이기 때문에 OECD와 미국에서는 무형재화의 범위에서부터 무형재화의 이전가격결정방법에 이르기까지 수미일관되게 법으로 규정하고 있으나 우리나라는 무형재화의 이전에 따른 규정이 없는 실정이다. 따라서 과세권을 확보하고 국제화에 대비하기 위하여 무형재화의 이전가격세제에 대한 체계적인 규정이 제정되어야 할 것이다.
.....

1. 서론

기업은 이익의 극대화를 목표로 끊임없이 성장을 추구하기 때문에 기업의 활동이 한국가내의 시장확대에 머무르는 것이 아니라 점차 전 세계로 확대되는 다국적화 현상으로 나타날 수 있다. 세계시장을 무대로 활동하는 다국적기업들은 특성상 독과점위치에 있는 경우가 많고 각국의 조세제도의 허점이나 이점을 최대한 이용하여 동일 계열기업간의 거래시 어느 정도의 가격조작을 통하여 高稅率國家의 기업이윤을 低稅率國家의 기업에 이전시킴으로서 기업전체의 조세부담을 최소화하고 이익을 극대화하도록 노력할 것이다.

이와 같이 기업의 多國籍化에 따라서 국제간의 거래를 통한 조세회피는 조세수입

을 감소시킬 뿐만 아니라 회피된 조세만큼 재화가 해외로 유출되어 결국 國富의 감소로 연결되므로 이를 효과적으로 규제하기 위한 수단으로 각국에서 이전가격세제를 도입하고 있다. OECD는 1979년에 이미 이전가격에 관한 보고서를 발표하였고 1995년 3월에는 무형재화의 이전가격결정 방식을 중심으로 하는 이전가격보고서 제2부를 발표한 바 있으며 1995년 7월에는 개정가이드라인을 확정하였다.

미국은 다국적기업의 이전가격문제를 오래 전부터 연구하여 왔으며 최근에 美國稅廳(Internal Revenue Service : IRS)에서는 독립기업결정방법에 비교 이익법(Comparable Profit method : CP)이라는 새로운 방법이 추가되면서 미국의 이전가격세제에 대한 이해와 미국에 진출한 한국기업의 적절한 세무대책이 필요하게 되었다. 지

금 까지 유형재화의 이전에 대한 연구는 계속되어 왔으나 무형재화는 기업의 장기적 발전에 매우 중요한 부분이나 이에 대한 연구는 거의 없었다. 무형재화는 기업이 보유하고 있는 중요한 자산중의 하나이며 무형재화의 개발 및 이를 상업적으로 이용하게 됨으로서 그 독점적 이익의 기대치가 크므로 무형재화의 이전에 따른 중요성이 더 할 것으로 전망된다.

따라서 본 연구는 이전가격세제에 대한 이론적 고찰을 한 후 무형재화 이전에 관한 연구를 계속하여온 OECD와 미국 그리고 우리 나라의 규정을 살펴보고 이전가격세제에 관한 사항을 규정하고 있는 國際租稅調整에 관한 法律(이하 國租法 이라함)을 검토하여 우리 나라에서의 무형재화 이전에 대한 새로운 방향을 제시하고자 한다.

II. 이전가격세제의 이론적 고찰

2.1 이전가격세제의 의의

이전가격(transfer price)과세제도란 기업이 해외특수관계자와의 거래시 정상가격보다 높은 대가를 지불하거나 낮은 대가를 받아 과세소득을 해외에 이전시키는 경우에 과세당국은 당해 국제거래에 있어서 당해 기업의 조세회피 여부를 불문하고 그 조작된 가격인 이전가격을 부인하고 정상가격으로 과세함으로써 自國의 과세권을 보호하고 국제적인 조세회피¹⁾를 방지하기 위한 제도이다²⁾. 즉 이전과세제도는 정상적인 상업상

의 관행에 따라 정상가격이 적용되기도 하나 기업전체의 이익관리 및 회계방침에 따라 정상가격과는 다른 조작된 가격이 적용되는 경우가 많기 때문에 정상가격으로 과세하기 위한 제도이다. 이와 같이 이전가격의 조작은 조세회피 수단뿐만 아니라 시장 지배력의 획득과 경쟁력 확보등 기업전략의 주요한 목적을 위하여 관련 기업간 이전가격을 통한 내부거래를 증대시키고 있다. 또한 거래내용도 다양해져 상품이나 용역의 거래뿐만 아니라 특허권, know-how, 상품의 이전 및 금전대차의 형태로 이전가격의 조작이 이루어지고 있다. 이와 같이 기업이 해외특수관계자와의 거래시 정상가격보다 높은 대가를 지불하거나 낮은 대가를 받아 과세소득을 국외로 이전시키는 경우에 해당 국가의 과세당국은 해외거래에 있어서 조작된 가격을 부인하고 독립기업가격(Arm's Length Price : ALP)으로 과세하여 과세권을 보호할 필요성이 제기 되었고 이러한 결과로 이전가격세제가 구체화되었다. 이전가격세제가 합리적인 것으로 지지를 받는 가장 큰 논리는 「조세부담의 공평」이다. 조세부담을 회피하려는 특수관계에 있는 기업간의 거래를 부인하고 이를 특수관계가 없는 독립기업간의 거래를 기준으로 하여 과세소득을 재계산할 수 있는 권한을 과세당국에 부여함으로써 조세부담의 공평을 도모하는데 있다. 이전가격세제의 이론적인 배경으로는 경제적 과세설과 법률적 과세설의 두 가지 학설이 있다. 경제적 과세설은 어떠한 거래결과 그 효익이 법률상 귀속하는 자와 경제적 이익을 실제로 향유하는 자가 다른 경우 경제적 이익을 실제로 향유하는 자

1) 조세회피의 유형으로는 크게 經課稅國(Tax Haven), 조세조약을 통한 조세회피(Treaty Shopping), 이전가격세제(Transfer Price)들이 있으며 이 중에서 이전가격과세제도가 가장 많이 사용되고 있다.

2) 김광윤, 세법원론Ⅱ, 박영사, 1997, p.385.

가 납세의무를 저야 한다는 주장이다. 경제적 과세설에 의할 경우 세법상 이전가격세제에 관한 규정이 없더라도 특수관계자간의 거래에서 조세회피가 발생하였다면 당연히 과세가 가능하다고 할 수 있다. 법률적 과세설은 어떠한 거래결과 법률상 형식에 의하여 귀속되는 자와 법률상의 실질에 의하여 귀속되는 자가 다를 경우에는 법률상 실질 귀속자에게 그 거래의 결과가 귀속된다는 주장으로 경제적 실질에 따라 과세한다 하더라도 결국 그 거래의 내용이 법률에 따라 정한 요건에 따라야 한다는 주장이다. 이에 따른 경우 특수관계자등 법률에 정한 요건을 충족하는 경우에만 과세가 가능하게 된다. 각국의 立法例를 보면 특수관계의 판단, 정상가격의 결정기준, 입증책임등의 문제는 경제적 과세설의 입장에서 입법화하여 양설의 문제점을 해결하고 있다.

2.2 이전가격의 조작동기

이전가격의 조작동기란 어느 기업이 특수관계에 있는 해외기업과의 거래시 당해 기업전체의 조세부담을 최소화하기 위하여 가격을 조작함으로써 특수관계기업간의 소득을 이전시키는 것으로서 기업이 이전가격을 조작하는 이유는 다음과 같다.

첫째, 高稅率國家에서 低稅率國家로 과세소득을 이전시켜 조세 부담을 최소화하기 위한 목적이 있다. 다국적기업은 기업전체이익(global interest)에 관심을 갖기 때문에 과세소득을 법인세 등의 세율이 높은 국가에 소재하는 계열기업의 과세소득을 줄이고 반면에 법인세 등의 세율이 낮은 국가에 소재하는 계열기업에 대하여는 과세소득을 많게 하여 기업전체의 이익을 극대화할 수 있다.

둘째, 특정자회사에 대한 부품, 원재료

등의 공급가격을 원가이하로 낮추어 자회사의 제품가격을 인하시킴으로서 자회사의 경쟁대상업체를 이기기 위한 목적이다. 셋째, 기업전체의 가격을 통일시키기 위한 목적이 있다. 넷째, 신설기업의 개업비등을 모회사 또는 관련회사가 부담함으로써 신설기업의 재정운용을 돕기 위한 목적이 있다. 이밖에도 이전가격을 조작하는 이유는 매우 다양하지만 주요한 원인은 기업목적달성을 위한 관리목적 및 경영 능력 향상의 목적의 두 가지로 요약할 수 있다. 관리목적에 포함시킬 수 있는 동기에는 경영성과를 평가하기 위한 일관성 있는 가격제시, 현지관리자(subsidiary manager)에 대한 동기부여, 기업목적의 조화, 換危險에 대한 대비, 인플레이션에 대한 대책 등을 들 수 있으며 경영 능력향상 목적에 포함시킬 수 있는 동기는 소득세, 관세 등의 유인, 수용국(host country)정부와의 마찰회피, 원료구입과 상품판매 등과 같은 신시장 개척등의 목적이 있다. 이와 같이 다양한 조작동기에 의하여 이전가격세제를 결정하고 있음에도 불구하고 조세회피를 위하여 거래가격을 조작하는데 문제점이 있다.

III. 각국의 이전가격세제

3.1 OECD보고서

3.1.1 OECD보고서(초안 제1부, 1994)

다국적기업의 어떤 국가에서의 조세회피는 타 국가와 밀접한 관련성을 가지고 있기 때문에 특정국가만의 노력으로 이를 방지하는 데에는 한계가 있어 국제적인 협력의 필

요성이 제기되어 경제발전기구(Organizational for Economic Cooperation and Development : OECD)에서 1979년 5월 「移轉價格操作과 多國籍企業」(Transfer Pricing and Multinational Enterprise)의 보고서³⁾를 발표하였다. 이는 각국의 이전가격 세제의 변화를 OECD차원에서 전체적으로 수용한 것에 불과 하였으나 각국의 유형재화 및 무형재화 등의 거래가 증가하고 기술 발전에 따라 이전가격과세제도의 조정이 필요하게 되었다.

1984년에는 “이전가격조작 대응 조정 및 상호합의절차”라는 보고서⁴⁾에서 1979년에 발표한 내용을 수정하였다. OECD에서 1979년과 1984년에 발표한 보고서들은 대부분 시기 적절하지 못하고 그 당시의 조세환경에 맞지 않기 때문에 의미가 없다는 주장이 되었다⁵⁾. 1994년 6월 OECD 이전가격보고서⁶⁾ 초안 제1부를 발표하여 정상가격원칙의 준수를 강조하고 거래접근법의 비교가능성 요건을 완화하였으며 소득접근법은 제한적으로 사용할 것을 강조하였다.⁷⁾

1) 정상가격원칙(Arm's Length Principle)

OECD보고서에서 정상가격원칙을 제시하고 있으나 다국적기업의 국제거래에 있어서는 정상가격을 산정하기 어려운 경우가 많

이 발생한다. 특수관련기업간의 거래가 아닌 독립된 기업과의 거래였다면 산정 되었을 정상가격의 적용은 특수관련기업과 독립된 기업과의 비교를 전제로 하고 있으며 이러한 비교가 유용하기 위해서는 관련거래상황의 특성에 대한 비교가능성분석(Comparability Analysis)이 필수적이다. 이러한 비교가능성을 결정하는 요소로서 재화와 용역의 특성, 기능분석, 계약조건, 경제적 상황, 사업상 전략을 들고 있다. 여기서 기능분석이란 거래와 관련된 위험부담정도, 무형재화의 관련 여부 등이 거래가격에 영향을 미치게 되므로 핵심기능이 무엇인가를 파악하고 발견된 기능에서의 주요차이점에 대한 조정이 필요하게 된다. 경제적 상황이란 재화나 서비스가 거래되는 시장이 비교가능성에 있어야 한다. 즉 시장의 지리적 위치, 시장의 규모, 경쟁의 정도, 대체상품의 존재여부와 위험정도 그리고 소비자의 구매력 등이 분석되어야 한다. 시장가격이 존재하지 않는 특수 재화 등의 예외적인 거래를 제외하고 원칙적으로 특수관계기업간의 거래가격은 특수관계가 존재하지 않는 독립된 기업간 거래되는 정상가격을 기초로 산정 하도록 권고하고 있다. 독립기업가격은 동일한 재화 또는 용역에 관한 거래라도 시장이 다른 경

3) OECD, "Transfer Pricing and Multinational Enterprises", Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs, 1979.
 4) OECD, Transfer Pricing Corresponding Adjustment and their Mutual Agreement Procedure, Paris, 1984.
 5) G. Maisto, Transfer Pricing in the Absence of Comparable Market Prices, IFA, Netherland, 1992, p. 2.
 6) 1994년 이전가격보고서는 ① 1979년과 1984년의 보고서를 통합할 목적 ②각국의 기술발전과 국제화 진전을 반영할 목적 ③이익접근방식이 실제로 적용되어 왔고 ④각국들이 자국의 법령과 시행세칙을 수정한 것에 대응하기 위하여 제정되었다.
 7) OECD, "Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration", OECD, 1995.

우 가격이 다를 수 있다. 이러한 경우 비교 가능성이 있는지를 확인하기 위해서는 독립 기업들이 거래를 하는 시장과 관련기업들이 거래를 하는 시장이 유사한지 여부와 시장의 차이가 가격에 영향을 미치는지 여부 그리고 그에 따라 적절한 조정을 할 수 있는지 여부를 판단하는 것이 중요하다.

정상가격은 각 거래별로 이전가격 결정 방법을 적용해야 한다. 그러나 재화·용역 또는 무형재화 사용권에 대하여 장기계약을 체결하는 경우와 같이 개별거래들이 상호 밀접하게 연계된 경우에는 개별거래를 통합하여 이전가격을 결정할 수 있게 하였다. 또한 당해 연도 이전의 사업 연도에 있어서 서로 다른 경제적 조건 등이 관련기업간 거래가격에 중요한 영향을 미쳤는지를 조사하여 분석자료의 비교가능성을 높이기 위하여 복수연도의 자료를 사용하도록 인정하고 있다.

2) 정상가격 결정방법

정상가격의 결정방법으로는 가격을 직접 비교하는 거래기준법(transaction-based method)과 회계학적 이익을 객관적 기준으로 비교하는 이익기준법(profit-based method)이 있다.

① 거래기준법

발생한 거래를 기준으로 가격을 산정하는 거래기준법에는 비교가능 제3자 가격법(Comparable Uncontrolled Price method : CUP), 재판매가격법(Resale Price method : RP), 원가가산법(Cost Plus method : CP)이 있다.

a. 비교가능 제3자 가격법

비교가능 제3자가격법은 관련기업간 거래와 제3자 독립기업간의 거래대상 재화가 동일하고 거래당시의 사실 및 상황이 본질적으로 동일한 경우 독립기업간 거래에서

적용된 가격을 특수관계 거래의 가격으로 정하는 방법이다. 이 방법은 관련기업간 거래와 독립기업간의 거래상의 차이가 없거나 차이가 있더라도 합리적인 범위 내에서 명확하게 차이조정을 할 수 있는 경우에는 다른 어떠한 방법보다도 신뢰할 수 있다. 그러나 관련 기업간의 거래와 유사한 독립기업간의 거래를 발견하기가 어려운 경우가 있을 수 있다. 즉 비교대상의 제품이 동일하여야 하며, 판매조건 및 판매시장이 동일하여야 하는데 이러한 조건을 충족시키는 거래를 발견하기가 쉽지가 않다. 결국 비교가능 제3자간 거래를 찾을 수 있는 경우에는 동방법이 정상가격원칙을 적용하는데 있어 가장 직접적이고 믿을 만한 방법이므로 그러한 경우에는 비교가능 제3자 가격법을 다른 방법들보다 우선적으로 적용되어야 한다.

b. 재판매가격법(Resale Price method : RP)

관련기업으로부터 구입한 상품을 독립된 제3자에게 판매한 가격에서 통상적인 이익액을 차감하여 계산한 금액을 관련기업 상호간에 행한 거래에 있어서의 정상가격으로 하는 방법이다.

재판매가격법은 판매기능의 가치를 측정하여 판매상이 재판매 전에 유형재화에 물리적인 개량을 하거나 무형재화를 사용함으로써 재화에 상당한 가치를 추가하지 않는 경우에 적용되며 포장, 재 포장, 상표부착이나 부수적인 조립은 일반적으로 물리적 개량으로 보지 않는다. 재판매가격법은 동일 또는 유사업종의 범위가 모호하고 그 마진률이 보편적으로 적용될 수 없다는 논리적 모순을 내포하고 있거나 비교가능제 3자가격법에 비하여 적용이 간편하다는 장점이 있다.

c. 원가 가산법

원가 가산법은 재화나 용역을 공급자에게 발생한 원가에 공급자가 부담한 비용, 수행한 기능 및 시장조건 등을 감안하여 적정 이익을 가산한 가격을 독립기업가격으로 산정하는 방법이다. 이 방법은 비교가 되는 두 기업의 적정원가 가산률이 동일하다는 가정하에 이루어지고 있으므로 근본적으로 두 기업이 수행하는 제조기능 뿐만 아니라 사용되는 자본의 양, 부담하는 위험수준이 동일해야 높은 신뢰도를 얻을 수 있기 때문에 모 기업 또는 관련기업에게 제품의 생산·판매·경영등의 여러 측면에서 종속되어 있는 경우에는 독립기업거래가격에 적용되는 것이 이상적이라 할 수 있다.

② 이익기준법

전통적인 거래기준법만을 적용하게 되면 신뢰성이 부족하거나 거래기준법을 전혀 적용할 수 없는 경우에 이익접근법에 따라 정상가격을 산정할 수 있다. 회계학적 이익을 근거로 하는 방법은 이익분할법과 거래순이익률법이 있다.

a. 이익분할법(Profit-Split method : PS)

이익분할법은 관련 거래로부터 얻어진 합산이익을 관련 기업 각자가 당해 거래에 기여한 기여도에 따라 이익을 분할하는 방법이다. 여러 거래가 상호 연결되어 있어서 개별거래로 분리하기 어려운 경우에 우선 합산 이익을 계산한 후 관련기업에서 나타난 효과를 배제하여 독립기업간이라면 이루어졌을 거래조건을 상정하여 이익을 분할하게 된다. 이익분할법의 구체적인 유형으로는 공헌분석법(contribution analysis)과 잔여소득법(residual analysis)이 있다.

공헌 이익법은 관련기업이 거래를 위하여 수행한 기능, 투자한 자산, 부담한 위험 등 상대적가치를 기준으로 하여 외부시장자료와 각 기업의 기여도를 비교하여 결정한다.

다. 잔여 소득법은 먼저 유사한 거래에서 얻은 시장수익률을 기초로 기본수익률을 결정한 다음 합산소득에서 기본소득을 차감하여 배분대상소득을 결정하는 2단계 구분하여 관련기업에 귀속시킬 소득을 결정하게 된다.

b. 거래순이익법(Transaction Net Margin method : TNM)

거래순이익법은 비교가능분석 및 영업환경분석을 통하여 제3자 기업이 실현하였을 이익을 자산이익률, 판매액대비, 영업이익, 자본 이익률 등의 다양한 指標를 사용하여 특수관계기업간의 거래에 있어서 개별기업의 이익을 계산하는 것으로 거래기준법의 보조방법으로만 사용할 것을 권고하고 있다. 한편 OECD의 보고서에서는 가능한 이익기준법 보다는 거래기준법을 적용할 것을 권장하고 있다.

3.1.2 OECD보고서 (초안 제2부, 1995)

무형재화의 중요성을 인식하여 무형재화의 정상 가격결정시 고려할 요소는 무형재화의 기대수익(Net Present Value)결정, 사용지역범위, 수출제한, 이전권리의 배타적 사용여부, 설비 등 자본투자 수반여부 등을 제시하고 있다. 거래당시 무형재화의 가치가 불확실하고 비교가능성이 없어 정상가격결정이 곤란한 때에는 유사상황에서 독립기업이 취했을 것으로 인정되는 것을 고려하도록 하였으며, 비교가능거래가 있는 경우에는 소비자의 인지도, 시장점유율, 판매량 등을 고려하여 제3자 가격비교방법을 사용하도록 권고하고 있다. 그러나 고가의 무형재화 또는 유일한 재화에 대하여 비교가능성을 찾기 어려운 때에는 이익분할법을 사용하도록 권고하고 또한 정상가격의 결정시 무형재화의 양도자와 양수자 모두의 입장을 고려하

도록 하였다.⁸⁾ 거래당시에 무형재화의 가치가 불확실하여 정상가격산정이 어려운 경우에는 유사한 상황에서 독립기업이 취했을 것으로 인정되는 조치를 고려하여 이전가격을 산정하도록 하였다.

3.2 미국의 이전과세제도

3.2.1 무형재화이전에 대한 접근방법

무형재화는 기업이 보유하고 있는 자산 중에서 중요한 부분이 된다. 무형재산권의 개발이야말로 한 국가의 경제발전을 위하여 대단히 중요시되며 특히 세계적인 다국적기업이 무형재화의 개발에 성공하는 경우 그 개발효과를 극대화할 수 있는 장점이 있기 때문에 일반적으로 세계적인 대기업에 있어서 최종승리는 무형재화의 개발에 있다고 해도 과언이 아닐 것이다. 무형재화를 개발하여 상업적으로 활용할 수 있다면 무형재화를 개발한 기업들은 무형재화를 사용하는 동안은 취급제품에 대하여 독점적인 위치를 차지하여 완전경쟁시장에서의 정상이윤을 초과하는 독점이윤을 낼 수 있기 때문에 중요성이 강조되고 있다. 또한 무형재화와 유형재화가 함께 기업의 소득창출에 기여하는 정도를 파악하여 그 이전대가를 결정하지 않고는 관련기업간 거래에 따른 진정한 소득을 반영할 수 없게 된다. 세계적인 다국적기업들이 상당기간 동안 잠재적으로 高 收益을 낼 수 있는 무형재화를 개발할 경우, 비교 가능한 무형재화를 제3자 독립기업에게 이전하는 것이 드물기 때문에 관련기업간 무형재화 이전에 따른 정확한 대가 결정

이 매우 중요한 관심사항이 되었다.

1) 所得相應의 원칙(1986)

미국은 1986년의 세계개혁에서 무형재화 및 유형재화가 기업의 소득창출에 매우 중요한 역할을 수행할 것으로 인식하고 특히 무형재화에 대한 정상가격결정방법으로는 유형재화이전과 같은 방법으로 정상대가를 결정하였기 때문에 무형재화에서 발생하는 소득을 미국의 자회사에 적절히 배분하는 데 실패할 수 있다고 주장하였다. 즉 무형재화의 이전에 대하여 독립기업거래에 근거하는 방법을 적용하고자 할 때 비교가능성이 있는 거래가 존재하지 않는 경우가 많기 때문에 기존의 이전가격세제는 동종산업에서 가장 유사한 재화를 거래하는 독립기업간 거래와 특수관계거래를 비교할 수밖에 없었다. 1986년의 세계개혁에서 관련기업간의 거래에 있어서 무형재화(intangible property)가 이전되는 경우에 그 무형재화의 이전에 대하여 지급하는 대가는 당해 무형재화로 인해서 이전 받는 관련기업이 얻게 되는 소득에 상응하여야 한다는 소득상응의 원칙(commensurate with the income standard)을 주장하였다. 소득상응의 원칙이란 관련기업간 무형재화가 이전될 경우에 그 무형재화를 이전 받을 관련기업이 무형재화를 사용해서 일정한 기간에 상당한 이익을 낼 경우 무형재화에 대한 이전대가는 최초 관련기업간 이전거래당시의 가격을 기준으로 정상가격을 판단하기보다는 그후에 무형재화가 실질적으로 소득창출에 기여하는 만큼의 대가를 정확하게 반영하여야 한다는 것이다. 즉 무형재화가 기업의 소득창출에 매우 중요한 역할을 수행하게 되므로

8) OECD, "Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations : Part II Applications", OECD, 1995.

무형재화가 소득창출에 기여하는 정도를 정확히 파악하여 그 이전대가를 결정하지 않고는 관련기업간 거래에 대한 진정한 소득을 반영할 수 없다는 것이다. 따라서 미국은 무형재화의 가치는 동 무형재화 사용으로부터 발생하는 소득과 직접적으로 연관되어야 한다는 소득상응의 원칙을 규정하고 이 원칙을 적용하기 위해 거래 후 무형재화의 소득에 변화가 생긴다면 무형재화의 대가도 조정할 수 있다는 입장을 취하고 있다.

2) 移轉價格 白書(White Paper, 1988)

1988년 이전가격 백서에서는 소득상응의 원칙 아래 무형재화의 정당한 대가를 결정하는 방법으로 가격접근방법(pricing approach) 과 소득접근방법(income-based approach) 제시하였다. 가격접근방법에는 다시 진정비교가능방법과 불 진정 비교가능방법으로 구분하였고 소득접근방법은 기본정상자산 수익률법과 기본정상 자산 수익률법에 이익 배분 법을 병용하는 방법을 제시하였다.⁹⁾

① 진정비교가능방법(exact comparable method)

진정비교가능방법은 유형재화의 이전에 따르는 방법 중 비교가능 제3자 가격법과 같은 것으로 볼 수 있다. 이 방법을 적용하기 위한 조건으로는 첫째, 당해 무형재산이 동일하여야 하며 둘째, 외부적 조건이 유사하여야 하며 셋째, 내부적 조건이 비교되는 거래와 체결되는 계약내용이 실질적으로 유사하여야 한다. 여기서 외부적 조건이라 함은 제품을 취급하는 시장의 규모나, 시장의 수준, 동업자간의 경쟁도가 유사한 것을 의미하고 내부적 조건은 무형재화의 이전에 따른 지급대가의 형식과 관련되는 유사성을

말한다. 진정비교가능거래는 내부조건이나 외부조건이 상당한 정도로 유사하여야 하며 이런 경우는 일반적으로 이전되는 무형재산이 高 收益 또는 유일한 무형재화에서는 해당하지 않고 대중화된 기술관련 제품에서만 적용될 수 있어서 이 방법의 적용범위는 매우 제한적일 수 있다.

② 불 진정 비교가능방법 (inexact comparable method)

진정비교가능방법이 적용되지 못하는 경우에 불 진정 비교가능방법을 적용하도록 규정하였다. 이 방법의 적용조건은 이전된 무형자산과는 동일하지 않으나 상당히 유사하며 그 차이를 정확히 정의할 수 있고 확인할 수 있어야 한다. 일반적으로 널리 알려진 무형자산으로서 각 당사자가 다른 중요하고 복잡한 무형자산을 사용하는 경우에 적용될 수 있으며 또한 내부적 조건 및 외부적 조건이 잠재적으로 비교할 수 있는 거래와 상당히 유사하여야 한다.

③ 기본 정상 자산수익률법 (Basic Arm's Length Return method : BALR)

기본 정상 자산수익률법은 관련기업간 무형재화 이전거래시 한 당사자가 측정할 수 있는 자산이나 기타 생산요소를 사용해서 경제적 기능을 수행하나 그 자원이 개발한 중요한 무형자산을 이용하지 않는 경우에 적용할 수 있다. 이 방법은 정례화 된 기능들을 수행하는 관련기업에게 귀속시킬 수 있는 소득을 관련기업과 유사한 경제적 위험을 부담하고 유사한 기능을 수행하는 제3자 기업들의 자산 또는 기타 생산요소에 대한 수익률을 적용함으로써 산정하게 된다. 즉 관련기업의 수익률이 결정되고 나면 총 이익 중에서 남은 부분은 관련기업의 다른

9) 장덕열, 다국적기업과 조세 전략, 조세통람사, 1993, p. 2.

당사자에게로 귀속시키게 된다. 여기서 자산 수익률은 영업비용 대 매출총이익율(Berry Ratio)¹⁰⁾과 매출원가와 영업비용에 대한 영업이익률 등을 적용할 수 있다.

④ 기본 정상자산수익율법에 이윤분할법을 병용한 방법(BALR with Profit Split)

이 방법은 관련기업 각 당사자가 비교적 복잡한 기능을 수행하며 상당한 정도의 위험을 부담하고 각자가 개발한 가치있는 무형자산을 가지고 있을 때 적용된다. 즉 관련기업 거래로 인하여 발생한 전체소득을 산출한 다음 기본정상자산 수익률(BALR)법에 의해서 거래 각 당사자에게 귀속시킬 수 있는 소득을 산출하고 무형자산의 사용으로 인하소득을 이익분할법에 의해서 나누게 되며 이러한 배분기준은 각 당사자의 독특한 무형재화의 상대적 가치가 된다.

3) 1차 수정안(1992)

무형재화의 이전가격결정방법을 부합거래법, 비교조정거래법, 그리고 비교 이익법으로 수정하여 제시하였다.

부합거래법(matching transaction method)은 종전의 비교가능 제3자 가격법과 거의 동일하며 거의 같은 경제적 조건 및 계약조건하에서 동일한 무형재화를 제3자 독립기업이 거래하는 경우에 적용되며 이전가격책서에서의 진정가능방법과 같은 것이다. 비교조정거래법(comparable adjustable transaction method)은 동일하거나 유사한 무형재화를 독립기업과 관련기업거래상의 차이점을 조정할 수 있는 경우에 적용하는

방법으로서 이전가격책서에서의 불진정 가능 방법과 같은 것이다.

비교 이익법(comparable profits method)은 관련기업이 실제 세무상보고한 영업이익을 유사한 제3자 독립기업의 세무상보고 영업이익과 비교하는 방법이며 이는 이전가격책서에서의 소득접근법과 같은 방법이다.

4) 이전가격 시행령(1994)

시행령 482조의 목적은 관련기업간 거래로 인하여 발생하는 진정한 소득을 결정함으로써 제3자 독립기업과의 課稅衡平을 유지하는데 있다. 1992년 제482조는 소득접근법에 의존함으로써 각국의 과세당국으로부터 정상거래 가격기준을 현저히 이탈한 것으로 미국기업 또는 미국상대국으로부터 많은 비판이 제기되어 각국의 의견을 수렴하고 OECD보고서 제안을 받아 개정을 하였다. 시행령 482조는 관련기업간의 진정한 소득을 반영하기 위하여 준거하여야할 기준은 비교가능 제3자 가격법, 비교이익법, 이익분할법을 제시하였다. 미국의 정상가격결정방법의 변화과정은 <표 1>과 같다.

시행령 제 482조의 중요한 특징은 다음과 같다.

① 무형재화의 범위

IRS에서 규정한 무형재화는 개개의 용역이 상당히 독립적인 가치를 갖고 있는 것으로 무형재화를 다음과 같이 정의하고 있다¹¹⁾.

· 특허권, 발명권, 특정 공식, 디자인, 형 또는 know-how(patents, inventions,

10) Berry ratio = 순 매출액 - 매출원가 / 영업비용

순 매출액 = 매출총액 - 일정기간 동안의 현금 매출 할인액

매출원가 = 제품원가 + 운송료

영업비용 = 판매직 급여 및 수당 + 광고 및 시장 개척비 + 소모품비 + 감가상각비 + 사무직 급여 + 기타 비용

11) IRS 1.482 - 4T(b).

<표 1> 미국의 정상가격결정방법의 변화

세 제 개 혁	이전가격책서 (1988)	1차수정안 (1992)	시행령(1994)
· 소득상용의 원칙 · 상세한 이전 가격 결정 방법 없었음	· 가격접근법 <ul style="list-style-type: none"> 진정가능조정방법 불진정가능조정방법 	· 부 합 거 래 법 · 비 교 조 정 거 래 법	· 비 교 가 능 제 3 자 거 래 법 · 비 교 이 익 법 · 이 익 분 할 법 (새로 추가함) · 기 타 불 특 정 방 법
	· 소득접근법 <ul style="list-style-type: none"> 기본정상자산수익률법 기본정상자산수익률법 + 이익배분법 	· 비 교 이 익 법	

- formula, process, design, patterns)
- 저작권 및 문학, 음악 또는 예술적 창작품 (copy rights and literary, musical or artistic compositions)
- 상표권, 상호권 또는 제품명권(trade marks, trade names or brand names)
- 독점판매권, 특허실시권 또는 계약권 (franchises, licenses or contracts)
- 방법, 프로그램, 시스템, 절차, 자료조사, 연구물, 예측방법, 추정방법, 고객명단 또는 기술적 자료(methods, programs, systems, procedures, surveys, studies, forecasts, estimates, customer, lists or technical data)
- 기타 유사한 항목(other similar items)

② 무형재화의 정상가격 결정방법

a.비교가능 제3자 거래법(comparable uncontrolled transaction method)

비교가능 제3자 거래법은 특수관계자가 무형재화 이전시 정상가격의 결정은 반드시 비 특수관계자와 적용된 금액으로 하는 것을 말한다. 이는 유형재화 이전시 비교가능 제3자 가격법과 유사한 방법이다. 그러나 무형재화는 유형재화와는 달리 거래되는 재화의 약간의 차이에 따라서도 무형재화의 가

치에 많은 차이가 발생할 수 있으므로 비교 가능성의 검토를 신중히 하여야한다. 비교가능 제3자 거래법을 적용하기 위한 조건으로는 첫째, 관련기업 거래 당시에 비교가능 제3자 거래가 있어야 하며 둘째, 비교 가능한 거래와 차이가 있는 경우 그 차이에 대하여 확인할 수 있고 가격에 미치는 효과를 계량화할 수 있어야 하며 셋째, 비교가능 제3자 기업간 거래에 수반되는 무형재화는 관련기업간 거래에서 이전되는 무형재화와 비교 가능하여야 하는데 동일 유형의 무형재화이어야 하며 동일한 일반 사업이나 시장내에서 동일한 유형의 제품, know-how, 또는 공정과 관련되어야 한다. 이 방법은 1992년 시행령의 1차 수정안에서 제시한 부합거래법과 비교조정거래법을 합한 개념이다.

b.비교이익법(comparable profit method)

비교 이익법은 비교 가능한 특수관계가 없는 기업이 존재하지 않거나 존재하더라도 그 비교가능성의 정도가 낮아 도출한 정상대가의 신뢰도가 상당히 떨어지는 경우에 적용할 수 있는 방법이다. 측정대상자들의 신고영업이익이 비교가능한 비특수관계자들의 추정영업이익에서 산출한 정상대가 범위 내에 있는 경우에는 특수관계자 거래를 비

교 이익법에 의하여 결정된 정상대가로 간주한다. 추정영업이익은 利益水準指標(profit level indicators)¹²⁾가 귀속되는 기간동안 측정대상자의 재무자료에 비교대상자로부터 추출한 利益水準指標를 적용하여 산출한다¹³⁾. 이 방법에서 이익수준지표의 유형으로는 자본수익률과 재무비율의 두 가지 유형을 들고 있다. 자본수익률은 사업용 자산이 관련기업의 측정대상자와 비교대상대상 기업인 제3자 독립기업 모두에 있어서 영업이익창출에 중요한 영향을 할 때 신뢰성이 높은 지표로 볼 수 있다. 영업이익률 또는 영업비용에 대한 매출총 이익률 등은 자본수익률보다는 관련기업과 비교대상인 제3자 독립기업과의 기능상의 차이에 민감하기 때문에 독립기업가격을 산출하기 위해서는 가급적 기능상의 유사성이 요구된다.

c. 이익분할법(comparable profit split method)

여러 거래가 서로 밀접하게 연관되어 각 거래를 구별하기 어렵거나 무형재화 또는 유형재화가 동시에 이전된다면 무형재화의 정상대가를 결정하기 어려운 경우에는 이익분할법을 사용할 수 있다. 따라서 이 방법은 관련기업거래로부터 발생하는 모든 손익을 합산하여 각각의 총수익에 대한 기여도에 따라서 분할하는 것을 말한다. 이익분할법을 적용하기 위해서는 첫째, 각 특수관계기업이 가치있고 비 통상적인 무형재화를 가지고 있으며 둘째, 무형재화가 특수관계거래에 귀속되는 관련사업활동의 합산이익을 얻는데

상당히 공헌하여야 하며 셋째, 특수관계기업 간 거래비중이 높고 각 특수관계 기업들의 활동이 관련사업활동에서 발생된 합산이익이나 손실에 상당히 공헌하여야 한다.¹⁴⁾ 이익분할법은 잔여소득배분방법(residual allocation rule), 투자자본 비율배분방법(capital employed allocation rule), 비교이익분할방법(comparable profit split), 및 기타 이익분할방법으로 구분할 수 있다.

③ 비교가능성(comparability)

특수관련자의 거래가 정상가격에 해당하는가의 여부는 특수관계자간 거래결과만을 가지고 정상가격에 해당하는가를 판정할 수 없기 때문에 제3의 기업과 비교분석을 하는 것이 필요하다. 이 경우 제3의 기업거래와 특수관련기업 간의 거래는 유사하고 동일한 조건에서 이루어지는 것이 가장 신뢰성이 있을 것이다. 즉 거래자체와 거래가 형성된 조건의 비교가능성이 높아야 하며 비교가능성의 분석을 위하여 가격과 이익에 영향을 주는 여러 요인을 비교·검토하여 평가하여야 한다.¹⁵⁾

특수관련자간의 거래가 정상가격에 해당하는가를 판정하기 위하여 비교가능성이 높은 특수관련이 없는 자가의 거래가 필요하더라도 반드시 양 거래가 동일해야 하는 것은 아니다. 그러나 양 거래는 상당한 유사성이 있어서 비교 가능하여야 하며 그 결과로 특수관련자간 거래에 대하여 가장 신뢰성이 높은 정상가격을 산출할 수 있도록 하여 비교가능성 조건에 유연성을 두었다.

12) 利益水準指標란 이익, 발생 비용 및 사업에 제공한 제반 자원과의 관계를 측정하는 재무비율을 말한다.

13) IRS 1.482-5T(d).

14) IRS 1.482-6T(b).

15) IRS 1.482-1T(c)

이러한 비교가능성에 영향을 미치는 요소로서 기능적 분석, 위험분석, 계약조건 및 경제적 여건을 들고 있다.¹⁶⁾

a. 기능분석(functional analysis)

특수관련자와 특수관련 없는 거래가 비교가능한지를 검토하기 위하여 각자가 수행한 기능을 비교하여야 한다. 기능분석이란 관련기업간 거래를 통한 경제적 이익을 정확히 배분하기 위해서는 경제적으로 가치창출을 위해서 필요한 제반기능을 분석하고 그 기능을 관련기업 중 누가 얼마나 수행하였는가를 파악하는 것이다. 이러한 기능분석¹⁷⁾을 하기 위해서는 특수관련거래와 특수관련이 없는 거래에서 실제로 수행되었거나 수행될 주요활동을 파악하고 비교하는 것이 필요하다. 즉 거래결과 제3자 독립기업의 거래결과와 같다고 할지라도 거래를 하기 위해서 꼭 있어야 할 기능을 누가 수행하였는가는 가치창출을 위한 비용과 위험부담을 누가 부담 하였는가 하는 것으로 연결되므로 투입비용과 소득귀속을 상응시킨다는 데에 목적이 있다. 관련기업이 속해 있는 산업이나 거래유형에 따라서 기능분석의 대상이 되는 기능은 다음과 같다.¹⁸⁾

연구개발기능, 제조 또는 공정기능, 구매 및 원자재관리, 판매 및 유통관리(재고관리, 광고 및 판촉기능포함), 운송 및 창고관리, 일반관리 (법무, 회계, 인사관리), 포장 및 상표부착기능, 인력개발 및 교육기능, 관리정보체계개발 및 유지 등이다.

b. 위험분석(analysis of risk)

특수관련거래와 특수관련이 없는 거래를 비교 할 때에는 각 거래에 포함된 위험의 성격과 위험의 정도를 비교하여 그 비교가능성을 결정하도록 하고 있다. 즉 과세당국은 어느 특수관련기업이 거래와 관련된 위험을 부담하며 그 위험에 상응하는 소득을 얻고 있는가를 먼저 결정하고 그 특수관련기업이 부담한 위험과 비교할 수 있는가를 결정하여야 한다. 위험 분석시 고려해야할 요소는 다음과 같다.¹⁹⁾

시장위험요인(원가변동, 수요변동, 가격변동, 재고변동), 연구 및 개발의 성공, 재무적 위험(환율변동, 이자율변동), 신용 및 회수위험, 제품하자위험, 자산 등과 관련한 일반적 사업활동의 위험

c. 계약조건(contractual terms)

특수관련거래와 특수관련 없는 거래가 비교가능하기 위해서는 가격이나 두 거래에서 얻게될 이익에 영향을 줄 수 있는 중요한 계약조건을 비교하여야 한다.²⁰⁾ 대금결제형태, 매출 및 구매량, 신용 및 지급기간의 연장 등의 요인을 검토하여야 한다.

d. 경제적 조건(economic conditions)

특수관련거래와 특수관련 없는 거래가 비교가능한지 여부의 결정은 청구 또는 지불되었을 가격이나 두 거래에의 지리적 시장의 유사성, 각 사업장의 상대적 규모 및 용역의 상대적 시장점유비, 시장의 수준과 같은 중요한 경제적 요소의 비교가 필요로

16) IRS 1.482 - 1T (c) (1).

17) 기능분석을 위하여 제출하여야 할 서류 : · 연구개발 계획서, 관련기업간 개발비용 분담계약서
· 제조 공정도, 제조 기술서, 품질관리 공정도 · 판매 및 유통기능을 수행하는데 따른 계약서
· 관련기업 조직도, 각 조직별 직무기술서 · 임직원 배치표 및 봉급지급 명세서 등

18) IRS 1.482 - 1T (c) (3) (i).

19) IRS 1.482 - 1T (c) (3) (ii).

20) IRS 1.482 - 1T (c) (3) (iii).

한다²¹⁾.

우리 나라 국조법에서도 비교가능성이 높은지의 여부를 평가하는 경우에는 가격이나 이윤에 영향을 미칠 수 있는 사업활동의 기능, 계약조건, 거래에 수반되는 위험, 재화나 용역의 종류 및 특성, 시장여건의 변화, 경제여건 등의 요소를 분석하여야 한다²²⁾고 규정하고 있다.

④ 특수상황의 고려

관련기업 거래와 비교가능 제3자 독립기업 거래와의 비교가능성을 고려하는 것 이외에도 특수 상황을 고려하여야 한다. 이러한 일정한 경제적 특수상황이 있는 경우에는 정상거래가격 또는 정상수익률 이하로 거래하는 것을 예외로 인정하여야 한다. 시행령에서는 경제적 특수 상황으로서 고려하여야 할 사항은 다음과 같다²³⁾.

a. 시장점유정책(market share strategy)

일정기간동안 관련기업이 시장점유전략을 추진하기 위하여 기업은 일시적으로 광고 및 판매촉진 등의 방법으로 과도한 영업비용 등을 지출할 수 있으며 유사한 다른 제품보다 저렴한 가격으로 판매하기도하는 경우가 있다. 정상가격 보다 다르게 할 수 있는 경우는 첫째, 새로운 시장을 개척하는 경우와 기존시장에서의 확보된 시장 점유율을 상실치 않기 위해서 둘째, 새로운 경쟁기업의 시장진입에 대한 방어적 차원에서 시장 전략을 추진할 경우 및 기존시장에서의 시장점유율을 높이기 위한 경우이다.

b. 지리적으로 서로 다른 시장(different geographic markets)

지리적 시장이 서로 다른 경우에는 판매

와 관련된 경비가 중요한 차이가 발생하기 때문에 관련기업거래와 비교 가능한 거래는 동일한 지리적 시장에서 비교하는 것이 원칙이다. IRS에서는 동일한 시장에서의 비교 가능한 자료가 없는 경우에도 서로 다른 위치에 있는 지리적 시장간의 차이에 대하여 조정을 할 수 있는 경우에는 다른 시장에 있는 비교가능한 제3자 독립기업거래와 비교할 수 있다.

3.1.2 일반적인 규정

1) 최적방법규칙(best method rule)

1994년 시행령에서는 이전가격결정방법간의 적용상 우선순위를 두고 상위 방법을 적용하기 불가능한 경우에 한하여 차 순위 방법을 적용할 수 있도록 하였다. 즉 비교가능 제3자가격법, 재판매가격법, 원가가산법, 그리고 제4의 방법을 순차적으로 적용하도록 하였다. 그러나 특수관계자간의 정상대가 결과는 거래와 관련된 여러 상황 및 여건에 따라서 정상대가 결과를 가장 신뢰할 수 있는 방법으로 측정할 수 있는 최적의 방법으로 선택할 수 있도록 변경하였다. 이러한 규정의 변경으로 납세자에게 이전가격결정방법을 스스로 선택할 수 있는 신축성을 부여하는 것이며 자신의 이전가격 결정방법이 최적방법임을 거래당시의 자료를 기초로 입증하도록 하는 의무를 부과함으로써 납세자와 과세당국간에 조세분쟁을 줄일 수 있게 되어 종전의 규정보다 세련된 접근방법(sophisticated approach)이라고 할 수 있다. 최적방법을 선택할 시 고려하여야 할 요소

21) IRS 1.482 - 1T (c) (3) (iv).

22) 국조법 제5조.

23) IRS 1.482 - 1T (c) (4).

는 다음과 같다.²⁴⁾

- ① 사용될 자료의 완전성 및 정확성
- ② 특수 및 비 특수관계기업간 비교가능성의 정도
- ③ 이전가격 결정방법을 적용하기 위해서 필요한 가격조정의 정도

최적방법을 적용하기 위한 절차는 첫째, 납세자로서 사전에 특수관계기업간 거래에 대하여 정상거래 가격에 가장 근접한 결과를 낼 수 있는 이전가격 결정방법을 철저히 검토하여야 하고 둘째, 이에 따른 제반 증빙 자료의 작성 및 준비와 비교가능 대상 기업들의 선정 및 그 비교대상 거래와의 차이점을 파악하고 그에 따른 적절한 조정을 하는 등의 일련의 의무를 지운다. 셋째, IRS에서는 최적방법원칙에 규정하는 제반요건을 납세자가 충분히 검토하였는지 여부를 현행 규정보다 용이한 가를 검토한다. 넷째, 납세자가 최적방법상 요구되는 제반요건을 충분히 검토하지 않는 경우에는 비록 납세자가 최적방법에 의하여 정상가격방법을 선택하였다더라도 IRS는 그 상황을 파악하여 가장 최적의 방법임을 결정한다.

최적방법을 적용하기 위해서는 우선 납세자가 비교가능성이 있는 거래를 찾는 것이 중요하며 우리나라 이전가격세제에서도 비교가능 제3자 가격법, 재판매가격법, 원가산법 중에서 최적의 방법을 사용하여 결정할 수 있도록 규정하고 있으며 기타의 방법을 사용하는 경우에는 이익분할방법과 거래순이익률방법을 순차적으로 적용할 수 있도록 규정하고 있다. 그러나 이러한 최적방법의 규정에도 불구하고 자료의 이용가능성, 비교가능성의 정도 등의 납세자가 자의적으

로 판단할 수 있는 문제가 있다면 최종적으로는 최적방법에 따라 납세자와 과세당국간에 결정한 방법이 다른 경우 추가적인 자료가 필요하게 될 것이다.

2) 중소기업세자들에 대한 안전조항 (safe harbor) 규정

중소규모 납세자들이 1년 동안 매출액이 1천만 불 미만인 납세자가 (또한 1천만 불 미만인 관계회사와 거래하는 납세자)가 일정한 이익수준지표(profit level indicator)를 기준으로 세무보고를 하는 경우 이전가격에 대한 조정을 면제받을 수 있다²⁵⁾. 이때 매출액이 1천만 불 초과하는지의 여부는 미국 내에 있는 모든 관련기업들의 매출액을 연결하여 동일 납세자로 간주하고 계산한 금액을 기준으로 한다. 납세자의 연간 매출액이 1천만 불 초과하는 연도에는 자동적으로 안전조항을 적용하지 않지만 그 다음 연도에 매출액이 요건을 충족할 때에는 자동적으로 안전조항을 적용할 수 있다.

3) 이전가격사전협의 제도(Advance Pricing Arrangement : APA) 운영

납세자와 과세당국간에 이전가격과세문제에 대한 이견이 발생할 시 조정할 수 있는 이전가격 사전협의 제도를 운영하고 있다. 이는 납세자와 과세당국이 사전협의에 의하여 이전가격 결정방법을 결정하는 것으로 합의된 방법으로 적용하는 기간은 3년 동안이다. 이러한 제도는 납세자와 과세당국과의 조세마찰을 최소화할 수 있는 규정이 된다.

4) 유형재화의 이전가격결정방법

특수관계기업에 유형자산을 판매하는 경우에 특수관계가 없는 제3자간에 동일 또는

24) IRS 1.482 - 1T (b) (2) (iii).

25) IRS 1.482 - 1T (f) (1).

유사한 거래조건하에서 거래하였다면 형성되었을 가격 즉 정상가격을 결정하는 방법을 사용하도록 하였다.

- ①비교가능 제3자 가격법(Comparable Uncontrolled Price method : CUP)
- ②재판매가격법 (Resale Price method : RP)
- ③원가가산법 (Cost Plus method : CP)
- ④기타의 방법(Others method)

비교가능 제3자 가격법, 재판매가격법 및 원가가산법과 같은 전통적인 거래기준법만을 사용하게 되면 신뢰성이 부족하거나 거래기준법을 적용할 수 없는 경우에 한하여 예외적으로 사용할 수 있는 방법으로 비교이익법 (Comparable Profit method : CP) 과 이익분할법 (Profit Split method : PS) 의 사용을 규정하고 있다. 미국에서의 무형재화 및 유형재화의 정상가격결정방법은 <표 2>와 같다.

<표 2>미국의 유형재화와 무형재화의 정상가격 산출방법

산출방법	유형재화	무형재화
비교가능 제3자 가격(거래)법	0	0
재판매가격법	0	×
원가가산법	0	×
비교이익법	0	0
이익분할법	0	0
기타불특정방법	0	0

IV. 우리 나라의 이전가격세제

국제거래에 관한 조세의 조정에 관한 사

항과 국가간의 조세행정협조에 관한 사항을 규정함으로써 국가간의 이중과세 및 조세회피를 방지하고 원활한 조세협력을 도모하기 위한 목적으로 國際租稅調整에 관한 법률을 제정하였다. 또한 국제거래라 함은 거래당사자의 일방 또는 쌍방이 비거주자 또는 외국법인인 거래로서 유형자산 또는 무형자산 매매·임대차, 용역의 제공 금전의 대부·차용 기타 거래자의 손익 및 자산에 관련된 모든 거래를 말한다. 과세당국은 거래당사자의 일방이 국외특수관계자인 국제거래에 있어서 그 거래가격에 미달하거나 초과하는 경우에는 정상가격을 기준으로 거주자의 과세표준 및 세액을 결정 또는 경정할 수 있다²⁶⁾ 여기서 국외특수관계자란 거주자·내국법인·국내사업장과 특수관계에 있는 비거주자·외국법인 또는 이들의 국외사업장을 말한다. 또한 거래가격이 정상가격에 미달하거나 초과하여야 한다. 정상가격이란 국외특수관계자가 아닌 자와의 통상적으로 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 가격으로 독립기업가격과 같은 의미가 된다. 이러한 정상가격은 원칙적으로 특수관계가 없는 자와 행한 국제거래에서 형성된 가격으로 하고 이런 가격이 없을 때에는 특수관계가 없는 제3자간의 비교대상 거래에서 형성되는 가격을 기준으로 한다.

4.1 무형재화에 대한 정상가격의 산출방법

우리 나라 이전가격세제에서는 유형자산과 무형자산에 대한 구분 없이 동일한 방법으로 정상가격을 산출하고 있다. 현행 국조법에서의 정상가격의 산출방법은 전통적 거래가격 방법인 ①~③중에서 납세자가 가장

26) 국조법 제4조.

27) 국조법 시행령 제5조 ③.

합리적인 방법에 따라서 선택할 수 있도록 하였다. 다만 특수관계가 없는 자간의 국제거래로서 비교가능성이 높은 거래가 발견되는 경우에는 비교가능 제3자 가격방법을 정상가격산출방법으로 우선적 고려하도록 하였다.²⁷⁾

이익기준방법인 ④~⑤중에서 전통적 거래가격방법으로는 정상가격을 산출할 수 없는 경우에 한하여 적용하도록 하여 ①~③의 방법을 보완하기 위하여 사용할 수 있도록 하였다.²⁸⁾ 또한 이익분할법과 순이익거래율법을 적용하는 경우에는 이익분할법을 먼저 적용하고 거래순이익률방법을 순차적으로 적용할 것을 규정하고 있다.²⁹⁾

①비교가능제3자 가격법

②재판매가격법

③원가가산법

④비교이익법

⑤이익분할법

⑥기타 거래의 실질 및 관행에 비추어 합리적이라고 인정하는 방법

4.1.1 비교가능 제3자 가격법

거주자와 국외특수관계자간의 국제거래에 있어 당해 거래와 유사한 거래상황에서 특수관계가 없는 독립된 사업자간의 거래가격을 정상가격으로 보는 방법이다. 비교가능 제3자 가격법은 이론적으로는 우수하나 현실적으로 당해 기업만 독립적으로 제품을 판매하거나 제품이 극히 세분화된 상품의 경우에는 완전경쟁시장에서 거래가 이루어

질 가능성이 적으므로 비교 가능한 제3자간의 거래 자료를 수집하기가 어렵게 될 수 있다. 따라서 비교가능 제3자 가격법을 적용하는 경우에는 무형제화의 이전시 비교가능한 독립가격이 존재하지 않을 수도 있을 수 있다. 특히 高 收益을 내는 무형제화일수록 이런 현상은 지배적이며 국가마다 경제 사회적 관습 지리적 위치 및 소비자의 행태에 따라서 동일한 제품에 대하여 공급과 수요가 다르고 유사한 시장을 찾기가 어려운 점이 있기 때문에 비교가능제3자 가격법을 적용하기는 쉽지 않다.

4.1.2 재판매가격법

거주자와 국외특수관계자가 자산을 거래한 후 그 자산의 구매자가 특수관계가 없는 자에게 다시 그 자산을 판매하는 경우 그 판매가격에서 동 구매자의 통상이윤으로 볼 수 있는 금액을 차감하여 산출한 가격을 정상가격으로 보는 방법이다³⁰⁾. 여기서 구매자의 통상임금이라 함은 구매자가 특수관계 없는 자에게 자산을 판매한 금액에 판매기준 통상이윤을 곱하여 계산된 금액으로 하고 판매기준 통상이익율³¹⁾은 구매자와 특수관계가 없는 자와의 거래 중 당해 거래와 수행기능, 사용된 자산 및 부담한 위험의 정도가 유사한 거래에서 실현된 매출총이익율을 말한다. 재판매가격법은 특수관계기업으로부터 구입한 물품이 독립기업에 재판매되는 가격에서 출발하며 특수관계자로부터 매입한 구매자가 매입한 자산에 제조·가공등

27) 국조법 시행령 제5조 ③.

28) 국조법 시행령 제6조 ①

29) 국조법 시행령 제5조 ④.

30) 국조법 제5조 ①.

31) 정상가격=재판매가격-통상이윤, 통상이윤=재판매가격×통상이익률

을 하지 아니하고 다른 독립기업에 제품을 재판매하는 경우에 동일하거나 유사한 기능을 수행하는 독립기업이 존재한다면 이 독립기업간 거래에서 얻는 총이익율을 비교하여 정상대가를 구한다. 그러나 재판매가격법은 특수관계자가 유형자산에 중요한 가치를 증대시키기 위하여 무형재산을 사용하는 경우에는 사용하지 않는 것이 보통이며 또한 무형재화가 재판매되는 경우는 거의 없으므로 현실적으로 적용하기는 불가능하게 된다.

4.1.3 원가가산법

거주자와 국외특수관계자간의 국제거래에 있어 자산의 제조판매나 용역의 제공과정에서 발생한 원가에 자산의 판매자나 용역의 제공자의 통상의 이윤으로 볼 수 있는 금액을 가산하여 산출한 가격을 정상가격으로 보는 방법이다. 여기서 자산의 판매자나 용역의 제공자의 통상의 이윤은 자산의 판매자가 당해 자산을 정상가격으로 구입·건설 또는 제조하는데 소요되는 원가나 용역의 제공자가 당해 용역을 제공하는 과정에서 정상가격에 의하여 발생된 원가에 원가 기준통상이익률을 곱하여 계산한 금액으로 한다. 이 경우 원가기준 통상이익률³²⁾은 자산의 판매자나 용역의 제공자와 특수관계가 없는 자와의 거래에 있어 당해 거래와 수행 기능, 사용된 자산 및 부담한 위험의 정도가 유사한 거래에서 발생한 원가에 대한 매출 총이익의 비율을 말한다.³³⁾ 원가가산법은 비교가 되는 두 기업의 적정 원가가산율이 동일하다는 가정에 근거하고 있으므로 근본적으로 두 기업이 수행하는 제조기능이 동일

해야 비교가능성이 높게되고 사용하는 자본의 양과 부담하는 위험수준이 동일해야 비교가능성을 높일 수 있게된다. 따라서 이 방법은 제조업체가 그의 특수관계기업에게 부품을 납품하고 그 특수관계기업이 이를 조립하여 제품을 생산 판매하는 경우에 주로 이용된다. 그러나 무형재화를 개발하는데 소요되는 비용을 계산하는 것은 매우 어렵고 일단 개발한 무형재화도 장기간 동안 사용되기 때문에 무형재화 개발을 위한 비용을 개발당시의 비용으로 인식할 것인가 또는 현재의 동일한 방법으로 무형재화가 개발된다면 지출되는 비용으로 인식할 것인가의 문제가 대두될 수 있다. 이와 같이 원가계산 및 통상의 이윤액 또는 통상이익률의 계산에 많은 문제점이 포함되어 있어 무형재화의 이전에는 사용하기가 적당하지 않게 된다.

4.1.4 이익분할방법

거주자와 국외특수관계자간의 국제거래에 있어 거래 쌍방이 함께 실현한 거래순이익을 다음에서 정하는 배부기준에 의하여 측정된 거래당사자들간의 상대적 공헌도에 따라 배부하고 이와 같이 배부된 이익을 기초로 산출한 거래가격을 정상가격으로 보는 방법이다. 이 경우 상대적 공헌도는 유사한 상황에서 특수관계가 없는 독립된 사업자간의 거래시 일반적으로 행하여지는 다음과 같은 공헌도에 의하여 측정한다.

첫째, 자산의 매입·제조·판매 또는 용역의 제공을 위하여 지출하였거나 지출할 비용 둘째, 자산의 개발 또는 용역의 제공을

32) 정상가격=국외특수관계자의 거래의 대상이 되는 재고자산의 구입·제조등의 원가 + 통상의 이윤

33) 국조법 시행령 제8조 ②

위하여 소요된 자본적 지출액, 사용된 자산 총액 또는 부담한 위험정도 셋째, 각 거래단계에서 수행된 기능의 중요도 넷째, 기타 측정 가능한 합리적인 배부기준.

4.1.5 거래순이익률 방법

거주자와 국외특수관계자간의 국제거래에 있어 거주자와 특수관계자가 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 국제거래 중 당해 거래의 조건과 상황이 유사한 거래의 거래순이익률을 사용할 수 있다³⁴⁾.

- ①거래순이익의 매출에 대한 비율
- ②거래순이익의 자산에 대한 비율
- ③거래순이익의 매출원가 및 판매와 일관관리비에 대한 비율
- ④기타 합리적이라고 인정될 수 있는 거래순이익률

4.1.6 정상가격산출방법의 선택기준

현행 국조법에서는 비교가능 제3자 가격법, 재판매가격법, 원가가산법, 이익분할방법 및 거래 순이익률방법중에서 어느 것을 선택할 것인가는 다음과 같은 기준을 고려하여 가장 합리적인 방법을 선택하도록 하고 있다.

①특수관계가 있는 자간의 국제거래와 특수관계가 없는 자간의 국제거래 사이에 비교가능성이 높아야 한다. 이때 비교가능성

이 높다는 것은 비교되는 상황간의 차이가 비교되는 거래의 가격이나 순이익에 중대한 영향을 주지 아니한 경우와 비교되는 상황간의 차이가 비교되는 가격이나 순이익에 중대한 영향을 주는 경우에도 동 영향에 의한 차이를 제거할 수 있는 합리적인 조정이 가능한 경우이다.

②사용되는 자료의 확보·이용가능성이 높을 것

③특수관계가 있는 자간의 국제거래와 특수관계가 없는 자간의 국제거래를 비교하기 위하여 설정된 경제여건 경영환경 등에 대한 가정이 현실에 부합하는 정도가 높을 것

④사용되는 자료 또는 설정된 가정의 결합이 산출된 정상가격에 미치는 영향이 작을 것

V. 우리 나라 이전가격세제의 검토

국제거래에 대한 과세는 필연적으로 2개 이상의 과세관할권이 개입되고 어느 한나라의 독자적인 과세체계만을 주장할 수는 없게 된다. 各國은 조세협약을 체결하여 각국의 상충되는 조세문제를 해결하기 위하여 국내 세법도 국제적으로 인정된 과세 규범에 따라 정비되어야 한다. 최근 선진국들은 이전가격세제를 통하여 외국계 기업에 대한 과세권을 강화하는 경향이 대두되고 있어 국내조세법을 국제적 규범에 따르지 않을 때 국제거래에 대한 과세시 상대국과의 세제상의 충돌은 물론 특정과세에 대한 법적 근거가 미비하여 과세권을 포기하여야 하며 해외에서의 대처능력이 부족하게 되는 결과

34) 국조법 시행령 제4조

도 초래할 수 있을 것이다. 이와 같이 최근에 변화하는 국제 조세환경에 능동적으로 대처하기 위하여 국제조세조정에 관한 법률을 제정하였다.

5.1 일반적 규정

우리 나라 국조법에서 규정하고 있는 정상가격의 결정방법을 요약하면 다음과 같다.

첫째, 전통적인 거래가격방법인 비교가능 제3자 가격법, 재판매가격법, 원가가산법과 기타 합리적이라고 인정되는 방법들 중에서 가장 합리적이라고 인정하는 방법을 선택할 수 있도록 하고 있으나 특수관계 없는 자간의 국제거래로서 비교가능성이 높은 거래가 발견되는 경우에는 비교가능 제3자 가격법을 정상가격산출 방법으로서 우선적으로 고려하도록 규정하고 있다.

둘째, 거래가격방법으로 정상가격을 산출할 수 없다고 인정하는 경우에는 소득을 기준으로 하는 방법에는 이익분할방법과 거래순이익률방법과 기타 거래의 실질 및 관행에 비추어 합리적이라고 인정되는 방법을 적용하는 경우에는 우선 이익분할방법, 거래순이익률방법 그리고 기타 합리적인 방법의 순서로 적용하도록 규정하고 있다³⁵⁾.

셋째, 이익분할방법, 거래순이익률방법, 기타 거래의 실질 및 관행에 비추어 합리적이라고 인정하는 방법들은 거래가격방법을 보완하기 위하여 사용할 수 있다.

이와 같이 우리나라에서는 부분적인 최적방법을 적용하는 결과가 된다. 최적방법을 적용하는 목적은 이전가격의 조사대상이 되는 관련기업간 거래가 사실과 상황에 따라 가장 정확하고 신뢰성 있게 측정할 수 있는

방법으로 결정하기 위함이다. 이전가격세제는 자연과학과 같이 일정한 원칙하에서 이루어지는 것이 아니라 정상가격을 결정하는 것은 그 거래의 상황과 비교가능성의 정도에 따라 신뢰도가 가장 높은 방법으로 선택되어야 할 것이다. 따라서 비교가능 제3자 가격법, 재판매가격법, 원가가산방법 중에서 우선 순위를 두지 않고 납세자가 선택할 수 있도록 하고 이익분할방법과 거래순이익률 방법중에서도 납세자의 선택에 의하여 결정되도록 하여야 하며 나아가서는 거래가격방법과 소득을 기준으로 하는 방법의 구분을 두지 않고 모든 가능한 방법중에서 납세자가 선택에 의하여 결정할 수 있도록 하여야 할 것이다. 즉 정상가격결정은 납세자 스스로 선택하게 하여 기업의 정상가격결정이 최적방법임을 거래당시의 자료를 기초로 입증하도록 하는 의무를 부과하여 납세자와 과세당국과의 조세분쟁을 줄일 수 있을 것이다.

또한 최적방법의 규정을 부분적으로 적용하고 있지만 이에 따른 구체적인 지침이 마련되어 있지 않고 있어 기업은 조세부담을 적게하려는 측면에서 기업측에 유리한 방법을 선택하게 될 것이며, 과세 당국은 조세수입을 확보하는 측면에서 또 다른 방법을 선택할 수 있을 것이다. 따라서 기업과 과세당국의 자의적인 선택을 막고 성실한 납세와 徵稅를 유도하기 위하여 각 방법을 적용하기 위한 세부적 조건과 지침을 제시함으로써 기업과 과세당국사이에 발생할 수 있는 조세마찰을 미연에 방지하여야 할 것이다.

5.2 비교가능성이 세부지침 결여

35) 국조법 시행령 제5조 ②.

정상가격을 산출하기 위하여 독립기업간의 거래와 특수관계자간의 거래를 유사한 상황에서 비교가능성이 있는 여러 지표를 사용하여 결정하게 된다. 현행 국조법 시행령 제5조 제2항에서 비교가능성을 높이기 위하여 사업활동의 기능, 계약조건, 거래에 수반되는 위험, 재화나 용역의 종류와 특성, 시장여건의 변화, 경제여건등의 요소를 들고 있다. IRS482조에서는 비교가능성의 지표는 물론 각각의 비교대상별로 반드시 제출해야 할 필요한 서류의 종류까지도 상세하게 제시하도록 규정하고 있어 납세자와 과세당국의 자의적인 판단이 되지 않도록 하고 업무의 통일성을 위하여 세부적인 지침이 필요할 것이다.

5.3 납세자의 특수한 상황을 고려하는 규정의 필요성

납세자의 특수한 사정을 고려하여 이전가격을 결정하는 경우 합리적인 근거가 있는 한 제3자 거래기준가격과 차이가 있더라도 적절한 가격으로 인정해 줄 수 있는 특수한 상황을 고려하여야 할 것이다. 예를들면 신시장의 개척, 기존시장에서 경쟁력을 확보를 위한 목적으로 경영정책상 일시적으로 책정된 가격을 정상대가로 인정하려고 하는 납세자들의 특수한 상황을 고려하여야 할 것이다. IRS 1.482-1T(c)에서는 시장점유정책, 다른 지리적 시장, 고립거래(isolated transactions), 광물거래(mineral transactions)을 들고 있다. 따라서 과세당국은 납세자들의 이러한 상황에 대비하여 해당하는 자료제출을 요구하고 실지거래가 계약조건과 동일한지를 확인함으로써 납세자의 자의적인 판단이 배제될 것이다.

4. 무형재화이전에 대한 규정

최근에 국제거래의 형태가 더욱 다변화됨에 따라 유형재화이전 못지 않게 무형재화의 이전이 소득창출에 기여하는 정도가 중요시되고 있다. 무형재화는 유형재화에 비하여 상대적으로 그 가치를 계량화하기가 어렵기 때문에 관련회사간에 이전가격조작의 가능성이 더욱 크다고 할 수 있다. 또한 무형재화는 최초 개발시 많은 연구개발비가 투입되고 연구개발비의 일시적인 배분을 통한 조세회피의 가능성도 유형재화보다 많기 때문에 무형재화이전에 대한 중요성이 있게 된다. 우리나라 국조법에서의 무형재화에 대한 규정의 미비점은 첫째, 무형재화의 범위 규정이 없기 때문에 납세자와 조세분쟁이 발생할 수 있다.

IRS 1.482-4T(b)에서는 무형재화의 범위를 자세하게 규정하고 있다. 과세당국은 조세부과에 따른 업무의 통일성을 이루고 납세자와의 조세분쟁을 일으키지 않기 위하여 이에 대한 구체적인 규정의 제정이 필요할 것이다. 둘째, 현행 우리나라의 이전가격세제에서 무형재화에 대한 정상대가의 결정방법이 없기 때문에 유형재화의 이전시 사용되는 방법을 그대로 적용하고 있다. 즉 비교가능 제3자 가격법, 재판매가격법, 원가가산법과 기타 합리적인 방법인 이익분할법, 거래순이익율법과 기타의 방법을 적용하도록 하고 있다. 무형재화와 유형재화는 그 재화의 속성상 동일한 방법으로 이전가격을 결정하는 것은 바람직하지 않다. 무형재화의 이전에 따른 정상가격결정방법에서 재판매가격법과 원가가산법의 문제점이 많이 제시되고 있기 때문에 IRS에서는 <표 2>와 같이 무형재화에 대한 정상대가의 결정방법을 유형재화이전과는 별도로 규정하고 있다. 유형재화와 무형재화는 그 재화의 속성상 동일한 방법으로 정상가격을 결정하게 되면

과세권의 확보가 어려우며 나아가서 조세의 회피를 용인하는 결과가 되기 때문에 국제화에 대비하여 무형재화의 정상대가결정방법을 유형재화와 구별하여 규정하여야 할 것이다.

VI. 결 론

현대적인 기업은 이익의 극대화를 위하여 세계시장을 무대로 활동하게 되고 각국의 조세제도의 허점이나 이점을 최대한 활용하여 관련기업간의 거래시 가격조작을 통하여 高 稅率國家의 이윤을 低 稅率國家에 이전시킴으로서 기업전체의 조세부담을 최소화시키려는 노력을 하고 있다. 이러한 이전가격의 조작으로 당해 국가의 조세수입을 감소시키고 나아가서 공평과세에도 어긋나게 될 수 있어 OECD와 미국을 비롯한 많은 국가에서는 이를 규제하기 위한 제도를 마련하였다. 특히 기업이 소유하고 있는 무형재화는 개발 및 상업적으로 이를 이용하게 됨으로서 그 독점적 이익의 기대치가 크기 때문에 그 중요성이 클 것으로 예상되고 있다.

본 연구의 목적은 이전가격세제에 대한 체계적인 연구와 무형재화의 중요성이 더 커짐에 따라 OECD와 미국에서 무형재화의 이전가격세제에 대한 규정을 살펴보고 우리나라 국조법의 규정과 비교하여 문제점에 대한 검토를 하였다.

연구결과를 요약하면 다음과 같다.

OECD에서는 무형재화이전의 중요성을 인식하고 정상가격을 결정할 때 비교가능성을 찾기 어려운 경우에는 이익분할법을 사용할 것을 권고하고 있다.

IRS에서는 무형재화의 범위규정에서부터 정상가격결정방법까지 자세하게 규정하고 있다. 유형재화이전시 비교가능 제3자가격법, 재판대가격법, 원가가산법, 기타의 방법을 사용하도록 하였고 무형재화이전시는 비교가능 제3자 거래법, 비교이익법과 1995년에는 이익분할법을 추가하여 사용하도록 하였다.

우리나라 국조법에서의 무형재화이전의 규정 중에서 첫째, 무형재화의 범위규정이 필요하며 또한 비교가능성에 관한 상세한 규정이 필요하다. 국조법에서는 유형재화이전에 관한 규정은 많이 있지만 무형재화에 관한 내용은 거의 없는 실정이다. 무형재화의 개발 및 이를 상업적으로 이용하게 됨으로서 독점적 이익의 기대치가 클 수가 있으므로 추가적인 규정이 필요하다. 비교가능성의 범위도 상세하게 규정함으로써 납세자의 자의적인 판단을 배제하고 조세분쟁도 줄일 수 있을 것이다. 둘째, 납세자가 신시장의 개척 경쟁력 확보등의 생존전략차원에서 정상가격으로 이루어지지 않는 특수한 상황을 고려하여 정상가격을 결정하여야 할 필요성이 있을 것이다. 이러한 납세자의 상황을 고려하는 경우에는 객관성을 확보하기 위하여 이에 따른 추가적인 자료제출을 요구할 수도 있을 것이다. 셋째, 무형재화의 이전에 따른 정상대가의 결정방법이 유형재화의 방법과 동일하게 사용되고 있다. IRS에서도 무형재화의 재산상의 특징을 인식하고 <표 2>와 같이 무형재화의 정상대가의 결정방법을 별도로 규정하고 있는 것과 같이 과세권을 확보를 하고 국제화에 대비하기 위하여 무형재화의 정상대가의 결정방법이 검토되어야 할 것이다.

참고 문헌

- 김주택외, 「새 세무회계」, 조세통람사, 1997.
- 장덕열, 「미국세무의 이론과 실제」, 조세통람사, 1993.
- 장덕열, 「다국적 기업과 조세 전략」, 조세통람사, 1994.
- 이태노, 「조세법개론」, 조세통람사, 1991.
- 김광윤, 「세법원론II」, 박영사, 1997.
- 신찬수, 「최신세무회계」, 세학사, 1998.
- 박근석, “다국적기업의 조세회피와 대책에 관한 연구”, 서강대학교, 1993.
- 이인제, “국제이전가격의 결정요인과 조세회피성향의 관계에 관한 실증연구”, 한국세무학회, 1995.
- 임원현, 「국제적 이중과세에 대한 고찰」, 삼일저널, 1995.
- 손운환, 「국제조세의 이론과 적용」, 조세통람사, 1994.
- 강성은, “다국적 기업의 국제적 조세회피행위에 대한 법적 규제”, 전남대학교, 1994.
- OECD, “Transfer Pricing and Multinational Enterprises”, Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs, 1979.
- OECD, “Transfer Pricing Corresponding Adjustment and Their Mutual Agreement Procedure”, 1984.
- OECD, “Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration”, 1995.
- Internal Revenue Service, Temporary Regulation 1.482T.
- Berry. C. H. “A Study of Intercompany Pricing” Princeton, 1988.
- Burns, Jane, “Transfer Pricing Decisions in U.S. Multinational Corporations” Journal of International Business Studies Vol.” 1980.
- Robert, G. Eccles, 「The Transfer Pricing Problem」, Lexington Books, 1985.

A Study on Transfer Pricing Taxation Regulations - Laying Focus on Intangibles -

Ju-Teak Kim*

Abstract

Transfer pricing is a process for determining the prices of products, technology and services among affiliated companies. Although taxation problems arising from international investment are not now, they have become more important in recent years as a consequence of the growing internationalization of economic activities.

So, trans pricing to shift their income and expenses from one country to another has made it difficult for tax administrations to impose tax collectly.

Our government also applies arm' length methods to decide equitable tax. In the case of intangibles, because of the characteristics of the market, it is not easy to find the comparable uncontrolled transactions and it is almost impossible to apply cost=plus method or resale price method.

This paper treats these problem, examining U.S. regulations and OECD guidelines and analysing the practice of transactions and the application of other methods.

* Professor, Department of Accounting, Sangji University.