

과세가격 사전약정제도의 개선방안에 관한 연구

문 원 석* · 변 문 태**

-
- I. 서 론
 - II. 과세가격 사전약정제도의 개념과 도입배경
 - III. 과세가격 사전약정제도와 정상가격 사전약정제도의 비교
 - IV. 과세가격 사전약정제도의 개선방안
 - V. 결 론

주제어 : 과세가격 사전약정제도, 정상가격 사전약정제도, 이전가격, 정상가격

I. 서 론

다국적기업은 그 특성상 국경을 달리하는 특수관계 자회사와의 거래시 전사적 이익을 극대화하기 위해 저세율국에 있는 자회사에 더 많은 소득을 이전시키는 정책에 매료되기 마련이다. 그러나 이러한 다국적기업의 이전가격설정

* 제주대학교 경상대학 무역학과 교수 (주저자)

** 제주대학교대학원 무역학과 박사과정수료, 제주세관(교신저자)

(transfer pricing)에 대하여 관세당국은 수입물품의 관세 과세가격을 산정함에 있어 높은 정상가격을 찾음으로써 관세를 극대화하고, 내국세당국은 매출원가(COGS)의 핵심인 구매가격이 낮아져야 높은 법인세 과세표준을 구성하므로 낮은 정상가격을 선호한다¹⁾. 이러한 과세당국간 상이한 이전가격과세는 다국적기업내 산하 특수관계기업간 국제거래가 급증하는 상황에서 다국적기업의 국제경영에 막대한 애로사항으로 작용해 오고 있다.

따라서 우리나라 내국세당국은 자신들이 판단하는 정상가격(arm's length price)과 다국적기업, 즉 납세자가 판단하는 정상가격간의 괴리를 축소하고자 정상가격 사전약정제도(Advance Pricing Arrangement, APA)를 도입하여 법인세 과세표준과 세액 결정에 안정성을 제공해 왔던 것과는 달리, 관세당국은 납세자가 판단하는 정상가격은 물론 내국세당국이 판단하는 정상가격과도 그 차이를 축소하려는 노력을 하지 않았었다. 그러나 최근 관세당국은 내국세당국의 APA를 벤치마킹(benchmarking)하여 2008년부터 시행되는 관세법에 “과세가격 사전약정제도(Advance Customs Valuation Arrangement, ACVA)”를 도입하였다. 또한 이 제도는 관세와 내국세간 이전가격과세 조화(convergence)를 통한 다국적기업의 애로사항을 해소하기 위한 한국의 조세제도로 WCO와 OECD에 소개되기도 하였다²⁾.

관세당국이 추진하고 있는 ACVA는 관세당국이 판단하는 정상가격과 수입자가 판단하는 정상가격간의 차이를 과세 전에 축소하고자 하는 사전 과세가격합의제도로, 관세당국과 납세자가 합의를 통해 납세액을 확정한다는 것이 기존 관세법조문과 부합하지 않아 “납세자의 사전심사 신청을 기초로 관세당국이 심사결과 통보” 형식으로 사전가격합의제를 제도화하여 관세법 제37조에 도입하게 된 것이다. 이 제도가 성공하기 위해서는 관세 과세가격을 평가함에 있어 법인세 목적을 위한 OECD 이전가격지침과 국제조세조정에 관한 법률(국조법)에 규정한 이전가격과세제도상의 정상가격산출방법론을 합리적인 지침과 포용성을 가지고 어느 정도까지 수용하느냐에 달려 있다고 한다³⁾.

1) Neville, Mark K. Jr and Harris, Steven D. "The Customs/IRS Intersection on Transfer Pricing", *The Journal of International Taxation*, vol.12, 2001, p.30.

2) Berger, Frank and Methenitis, Bill, *2nd Annual WCO/OECD Conference on Transfer Pricing and Customs Valuation*, Second Joint WCO/OECD Conference on Transfer Pricing and Customs Valuation, 2007, PC CD-ROM.

그런데, 관세 내국세 양 과세당국이 동일한 수입물품에 대하여 상이한 평가 체제를 유지하는 이유는 어디에 있는 것일까? 양 과세당국은 다 같이 특수관 계자간 수입이전가격 거래에 대하여 과세하지만, 관세당국은 WTO 관세평가 협정을 관세법에 수용하였고 내국세당국은 OECD 이전가격지침을 국조법에 수용하였기 때문이다. 즉 WTO, OECD 등의 이전가격과세 접근방법이 상이 하기 때문에 관세당국과 내국세당국이 동일한 수입물품에 대해 상이한 두 개의 정상가격이 발생하고 있는 것이다.

본 연구는 관세당국의 ACVA가 다국적기업의 수입이전가격 거래에 대한 관 세당국과 내국세당국간 이전가격과세 조화방안으로 자리 잡을 수 있도록 하기 위해, 선행 연구된 내국세당국의 일방APA와 비교 연구를 통해 ACVA의 개선 방안을 제공하고자 한다.

II. 과세가격 사전약정제도의 개념과 도입배경

1. 과세가격 사전약정제도의 개념

ACVA는 과거의 과세가격 사전심사제도(Advance Price Ruling, APR)를 특 수관계자간 거래에 대하여 확대 운용하는 것으로, 관세법상 명칭은 “특수관계 자간 과세가격결정방법의 사전심사제도”라고 한다. 그러나 ACVA 개념의 모태 는 내국세당국의 APA에 있다는 것을 부정할 수 없을 것이다. 따라서 이 개념 은 APA 개념의 탄생지인 일본·미국 등에서 논의와 OECD 이전가격지침을 통해서 제대로 파악할 수 있다.

정상가격 산출방법에 대하여 사전에 납세의무자와 내국세당국이 합의를 할 수도 있다는 아이디어를 처음 법규화한 나라는 일본이다⁴⁾. 일본 정부는 “독립 기업간 가격산정방법 등의 확인에 관해”라는 통달에 의하여, 사전합의의 아이

3) 문상태, “관세 과세가격 사전약정제(ACVA)의 이전가격세제 적용가능성에 관한 연구”, 관세학회지, 한국관세학회, 제9권 제3호, 2008, p.3.

4) 矢内一好, “移轉價格稅制の理論”, 中央經濟社, 1999, pp.24~25.

디어를 법규화하였고 1987년 4월 24일부터 시행에 들어갔다. 이른바 “事前確認制(pre-confirmation system)”라고 불리는 이 제도는, 납세의무자가 스스로 채택하는 가장 합리적인 독립기업간 가격의 산정방법에 대하여 내국세당국에 확인을 요청하면 내국세당국에서 이를 검토하여 확인해 주는 것으로, 사전확인을 받은 납세의무자는 내국세당국으로부터 세무조사나 과세가격 경정과 같은 일련의 부담을 면할 수 있을 뿐만 아니라 사업수행에 있어 소득세에 대한 예측이 가능하게 되었다. 그러나 이 제도는 대륙법계에 영향을 받은 일본의 경우 내국세당국과 납세의무자가 합의를 통해 납부세액을 확정한다는 것이 기존의 세법체계와는 부합하지 않았다.

한편 미국에서는 미국진출 외국계 기업의 급속한 성장, 미국기업의 상대적인 국제경쟁력 약화와 이에 따른 미국의 대외 무역적자 누적 등이 간접적인 원인이 되어 재정적자가 누적되어 있었다⁵⁾. 미국 의회는 재정적자를 줄이려는 대안의 하나로 외국계 기업에 대한 과세를 강화하도록 국세청(Internal Revenue Service, IRS)에 촉구하였고, IRS는 1986년 이후 외국계 기업인 다국적기업에 대한 이전가격 세무조사를 점차 확대하였다⁶⁾. 외국계 기업들에 대한 세무조사의 실효성은 원활한 자료 입수에 있음을 착안한 IRS는, 1990년 6월 일본의 사전확인제를 모방하여 사전결정제도(advance determination ruling)에 관한 세입절차 초안을 공표하였다. 그 후 납세의무자, 회계실무자 및 학자 등의 검토를 거쳐 IRS의 일방적인 “결정(determination)”이 아닌 납세자와의 “합의(agreement)” 또는 외국의 권한있는 과세당국과의 “합의(agreement)”라는 성격이 강조되어 제도명칭을 APA(Advance Pricing Agreement)로 변경하고 세입절차(revenue procedure) 91-22가 제정되어 1991년 3월 18일부터 시행되었다⁷⁾. 이 APA는 미국 연방세법(Internal Revenue Code) 제482조가 지니고 있

5) 미국 연방재정적자(Federal Budget Deficit) 규모는 1980년도에 약 500억 달러미만이었으나 1984년 이후에는 약 1500억 달러 이상으로 급격히 재정적자가 늘어나고 있는 상황이었다. <http://www.ustreas.gov/> 참조

6) 미국 의회는 미국내에서 영업하고 있는 외국기업들이 과연 공정한 몫의 세금을 내고 있느냐에 대하여 상당한 회의적 반응을 보여왔고, 이 결과 연방세법(Internal Revenue Code)에 대한 세계개혁을 1986년에 단행하여 IRC 제482조를 수정, 이전가격세제를 강화하였다.

7) 세입절차 91-22는 1996년에 Rev. Proc. 96-53으로 개정되었고, 1998년에는 Notice 98-65로 APA 신청 범위를 중소기업 납세자까지 확장하였으며 2004년에 Rev. Proc. 2004-40로, 2006년에 Rev. Proc. 2006-09로, 2008년에는 Rev. Proc. 2008-31로 개

는 가격산정방법의 주관적인 요소를 사전에 배제시켜 자진신고한 이전가격이 세무조사에 의하여 부인 조정될 소지를 축소시키고, 이전가격 과세강화에 따른 외국계 기업과의 마찰을 예방할 수 있을 뿐만 아니라 경험이 부족한 세무조사 요원이 고도의 전문성이 요구되는 이전가격에 대한 세무조사를 실시하는데 따른 부담을 줄이고자 하는데 근본취지가 있었다.

이 미국식 APA는 일본식 APA와는 달리 쌍방적(bilateral) APA를 상정하고 있었으므로 미국과 조세조약을 체결한 일본 등 여러 선진국들이 1991년 이후 APA 절차에 참여하였다. 그리고 그 선진국을 회원국으로 하는 OECD는 1995년에 미국 내국세당국의 아이디어를 수용하여 새로운 이전가격지침을 발표하였고, 1999년 10월에는 APA에 관한 특별한 가이드라인⁸⁾이 추가하였다. OECD 이전가격지침에 의하면 “APA⁹⁾는 특수관계거래 전에, 일정기간에 걸친 특수관계거래의 이전가격결정을 위해 적정한 기준(예: 정상가격 산출방법, 비교가능계산, 적정 조정 및 미래에 대한 주요 가정)을 결정하는 약정이다. APA는 공식적으로 납세의무자의 제안으로 시작되고, 하나 또는 하나 이상의 특수관계자와 하나 또는 하나 이상의 내국세당국간 협상이 요구된다¹⁰⁾”고 정의하고 있다.

이상의 논의를 종합해 보면, 현재 APA¹¹⁾는 납세의무자가 스스로 과세가격을 결정하여 납세신고를 하면 내국세당국에서 필요한 경우 세무조사 등을 통하여 사후적으로 과세가격을 새롭게 산정하는 전통적인 이전가격제도가 아니라 처음부터 납세의무자와 내국세당국이 최선의 방법에 의해 합의를 하고 또한 세무조사도 면제되고 있음을 알 수 있다. 이로써 APA를 모델로 한 우리나라 관세당국의 ACVA를 정의해 보면, “납세의무자와 관세당국간에 특수관계거래의 과세가격 산출방법을 사전 합의함으로써 일정기간동안 내국세당국의 세

정되어 현재 시행중이 세입절차는 Rev. Proc. 2008-31이다(IRS, Announcement and Report concerning Advance Pricing Agreements, 2010, pp.1 ~ 2).

8) 정식명칭은 “Guidelines for Conducting Advance Pricing Arrangements under the Mutual Agreement Procedure(“MAP APAs”)이다.

9) OECD는 APA full name을 미국식 용어와 달리 Advance Pricing Arrangement로 사용하고 있다.

10) OECD 이전가격지침 4.124 참조.

11) 본 연구에서는 ACVA가 관세당국과 납세자간의 사전합의하는 제도이므로 APA 중 일방적 APA 즉, 내국세당국과 납세자간의 사전 합의하는 제도를 중심으로 비교하였다.

무조사라고 할 수 있는 관세당국의 관세조사를 면제하는 제도”로 볼 수 있다.

2. 과세가격 사전약정제도의 도입배경

다국적기업은 국경을 달리하는 특수관계자간 거래시 기업전체의 이익을 극대화하기 위하여 저세율국에 있는 특수관계자에게 더 많은 소득을 이전시키는 정책에 매료되고, 이 같은 이전가격 거래에 대하여 관세, 내국세 양 과세당국은 서로 상반된 방향으로 과세할 유인을 갖는 것이 사실이다¹²⁾. 다국적기업의 특수관계자간 수입물품 거래에 대하여 관세당국은 저가신고로 판단하여 관세의 과세가격을 높이고 내국세당국은 고가신고로 판단하여 매입비용을 낮게 손금처리해 준다면, 사업수행에 있어서 조세 예측가능성이 상실되어 마케팅전략 및 재무전략을 수립하는데 애로사항으로 작용할 것이다. 더욱이 한 과세당국에서 인정한 가격을 다른 과세당국에서 부인한다면 다국적기업의 불만은 더욱 고조될 것이다.

우리나라의 관세, 내국세 양 과세당국은 이러한 이전가격과세 문제에 대해 관심은 있었으나, 관세당국은 WTO 관세평가협정을 과세논리로 하고 내국세당국은 OECD 이전가격지침을 과세논리로 하기 때문에 관세와 내국세간 평가상의 차이는 오히려 당연한 것으로 인식하였다. 그러나 내국세당국이 1995년에 APA를 국내 수용하여 1997년부터 법인세에 한정된 조세예측 가능성을 납세의무자에게 제공하면서부터, 납세의무자는 내국세당국과 사전 합의한 정상가격을 관세당국에서 인정하여 줄 것을 지속적으로 요구하고 있다¹³⁾.

관세당국은 관세와 내국세간에 상이한 과세논리 및 평가방법 등으로 양자간에 어느 정도 괴리는 불가피하다고 할지라도 그 차이를 줄일 수 있는 방안을 모색하는 차원에서 1998년 7월 내국세당국과 이전가격 정보교환을 시도하였고 2002년 8월에도 재차 과세정보 교환을 추진한 사례가 있으나 실무협의회과정에서 모두 중단되었다. 그 중단사유는 납세의무자의 비밀보장에 있었다. APA를 위해 납세의무자가 생산하여 내국세당국에 제공된 정보는 아주 민감하고 비밀

12) OECD 이전가격지침 1.67 참조.

13) 주한미국상공회의소(Amcham)는 2002년 12월에, 주한유럽상공회의소(EUCCK)는 2004년 6월에, 양 과세당국간 협의를 통하여 내국세당국의 APA 정상가격 및 관세당국이 평가한 과세가격을 상호 인정할 수 있는 통일된 과세체계 수립을 요청하였다.

스러운 사업정보와 거래비밀에 관한 자료로 APA 목적이외의 용도로 사용하는 것이 철저히 제한되었기 때문이다.

2003년 11월 관세당국은 관세평가제도 등의 연구에 전담할 조직인 관세평가분류원을 신설하면서 APR를 1990년도의 도입취지와는 달리 운영하여 관세평가와 이전가격세제간의 부조화 문제를 해결하려고 시도하였다¹⁴⁾. 그러나 APR은 수입거래 계약이 구체적으로 확정되어 있는 상태에서 당해 물품의 수입신고전에 과세가격 등을 납세의무자의 요청에 의해 세관장이 미리 검토하는 수준이기 때문에 관세에 대한 예측가능성을 제공하지 못했고, 또한 APR은 과세가격에 대한 사전심사의 개념이지 과세가격 결정방법에 대한 사전합의가 아니므로 내국세당국의 APA 자료 등을 관세당국에서 제출받도록 규정하지 못함으로써 내국세와의 조화가가능성도 제고시키지 못하였다. 따라서 관세당국은 다국적기업의 특수관계 거래증가에 따른 APR의 보완 및 이전가격세제와의 조화 등을 사유로 ACVA를 도입하게 되었다.

3. 과세가격 사전약정제도의 처리실적

ACVA는 APR과 같은 법조문인 관세법 제37조에 규정되어 있는데, 제1방법의 가산금액과 공제금액 그리고 제1방법의 적용요건에 관한 사전심사는 APR로 하도록 되어 있으며, 이전가격거래로 인한 과세가격산출방법에 관한 사전심사는 ACVA로 하도록 규정하고 있다. 그 처리실적을 보면 <표 1> 과 같다.

14) 1991년 1월 1일 시행된 관세법(법률 제4286호)상 APR은 거래계약이 구체적으로 확정되어 있는 상태에서 당해 물품의 수입신고전에 납세신고를 하여야 할 자가 “과세가격산정에 있어서 가산되어야 할 금액”과 “거래가격 적용요건을 갖추었는지 여부”에 관하여 의문이 있는 경우에 세관장에게 미리 심사하여 줄 것을 신청하면 1월이내에 사전평가서를 교부하고 그 사전평가서의 내용에 따라 과세가격을 결정하는 제도이다. 그러나 이 제도는 일반질의회신제도에 비해 당사자 실명으로 구체적 사실관계를 적시하여 신청하여야 하기 때문에 APR이 시행된 1991년부터 2002년까지 APR처리실적이 전혀 없었다. 따라서 관세당국은 기존의 APR을 달리 운용하기 위해 내국세당국의 APA 요소를 받아드리기 시작하여 2003년에 본청에서 처음으로 APR 1건을 심사 승인하였다.

〈표 1〉 ACVA 및 APR의 신청 및 처리실적

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

자료 : 관세평가분류원 자료를 참고하여 연구자가 재구성함.

APR은 2003년에 관세청 본청에서 처음 처리한 이후 2004년도에 관세평가분류원에서 3건을 접수·처리하여 대폭 증가하는 모습을 보이다가 2009년부터는 감소 추세에 있다. 현재 APR의 실적은 연간 3건 내지 5건 정도로 운영 실적이 상당히 미미한 편이다. 그리고 ACVA도 2007년 12월 20일 “수입물품 과세가격결정에 관한 고시” 개정을 통해 2008년 관세법 제37조 시행 전에 도입하였으나 사전심사 신청만 받아오다 2009년에 비로소 2건 처리하였다. 반면 내국세당국의 APA 신청은 2003년 이후 해마다 꾸준히 증가하고 있는데 그 처리실적은 〈표 2〉와 같다.

〈표 2〉 APA의 신청 및 처리실적

	2003년		2004년		2006년		2007년		2008년	
	접수	처리	접수	처리	접수	처리	접수	처리	접수	처리
일방APA	3	2	6	7	12	8	19	13	13	16
쌍방APA	4	3	10	3	12	16	13	7	22	14

자료 : 2008 APA 연차보고서를 참고하여 연구자가 재구성함.

이는 납세자의 이전가격에 대한 인식증가와 국세청의 적극적인 APA 홍보에 기인한 것으로 판단하고 있다¹⁵⁾. 따라서 관세당국은 ACVA에 대한 적극적인 홍보와 APA 요소를 적극적으로 ACVA에 도입하여야 할 것이다.

15) 국세청, “2008 APA 연차보고서”, 국세청 국제조세관리관실, 2009, p.30.

Ⅲ. 과세가격 사전약정제도와 정상가격 사전약정제도의 비교

관세 내국세 양 과세당국은 다국적기업 이전가격거래의 적정성 여부에 대하여 상시 분석하며 조세부과의 제척기간 내에서 조사하여 세액경정할 수 있다. 납세의무자인 다국적기업 입장에서는 이전가격설정의 적정성 여부에 대하여 조사를 받고 정상가격(*arm's length price*)이 아닌 경우 과세당국으로부터 추징을 당하게 되어 있다. 따라서 다국적기업은 최선의 정상가격 결정방법에 대하여 적극적으로 관세당국과 ACVA에 의하여 사전 합의하고, 내국세당국과는 APA에 의하여 사전 합의하게 된다.

우리나라 관세당국의 ACVA는 WTO 관세평가협정에 사전합의 개념이 없는 관계로 OECD의 APA를 모방하였으나 그 모방 수준은 아이디어(*idea*)와 처리절차(*processing*)에 불과하다. 즉, ACVA의 적용요건과 평가방법은 OECD 이전가격지침을 따라야 하는 것이 아니라 여전히 WTO 관세평가협정과 관세법을 따라야 한다는 것이다. 이하에서는 ACVA와 APA 간에 적용요건, 평가방법 및 처리절차에 있어서 유사점과 차이점을 알아보려고 한다.

1. 적용요건 비교

관세당국은 다국적기업이 특수관계자간에 이전가격을 설정하였다고 모든 이전가격을 부인하고 관세당국이 산출한 정상가격으로 과세하지는 않는다. 즉, 다국적기업의 이전가격을 부인하고 관세당국에서 결정한 정상가격으로 과세하기 위해서는 일정한 요건을 충족시켜야만 한다. 이는 내국세당국의 경우에도 마찬가지이다.

관세당국의 ACVA 또는 내국세당국의 APA를 적용하기 위해서는 공히 수입 이전가격 거래가 특수관계에 있을 것 그리고 독립기업가격이 아닐 것의 두 가지 적용요건을 가지고 있다. 그러나 그 적용요건의 구체적인 기준은 과세당국간에 달리하는 경우가 많다.

(1) 특수관계에 있을 것

1) 유사점

특수관계자간 거래에 있어서 이전가격을 부인하기 위해서는 먼저 외국의 판매자와 우리나라의 구매자간의 관계가 특수관계에 해당하는지 판단하는 것이 중요하다. 왜냐하면 관세법 및 국조법에서 정한 특수관계의 범위에 해당하지 아니하는 경우에는 양 당사자간의 거래가격이 정상적인 과세가격으로 수락되기 때문이다. 판매자와 구매자가 특수관계에 해당되는지 여부를 판단하는 기준으로는 지분소유관계, 실질지배관계, 기타 지배관계 등이 있다.

2) 차이점

먼저, 지분의 소유관계로 볼 때 관세당국은 판매자와 구매자가 의결권 있는 주식의 5%이상 직접 또는 간접적으로 소유하거나 관리하는 경우는 특수관계로 보고 있는 반면 내국세당국은 50% 이상인 경우를 특수관계로 보고 있다. 둘째, 실질적 지배관계로 볼 때 관세당국에서는 WTO 평가협정과 관세법령에서 정한 사유에만 해당하면 사업방침의 실질적 결정권이 없더라도 실질지배관계에 의한 특수관계로 판단하는 반면, 내국세당국은 “법정 사유”에 해당하면서도 “공통의 이해관계”가 있고 “일방이 타방의 사업방침의 전부 또는 중요한 부분을 실질적으로 결정할 수 있는 경우”에 실질지배관계에 의한 특수관계에 있다고 판단하여야 한다¹⁶⁾. 셋째, 기타 지배관계로 판단하는 특수관계는 관세당국의 경우 과거 브뤼셀 평가협약 시절 독점대리점(sole agent) 등이 존재하였으나 현재 WTO 관세평가협정상에는 없으며, 내국세당국의 경우 제3자 개입거래와 본지점간 거래 등이 이에 해당한다.

(2) 독립기업가격이 아닐 것

1) 유사점

관세, 내국세 양 과세당국은 다국적기업이 특수관계자간 이전가격을 설정하였다고 곧바로 그 이전가격을 부정하고 과세당국이 판단하는 정상가격으로 과세하지는 않는다. 국내 구매자와 국외 판매자간 특수관계 외에 그들 간에 설정된 이전가격이 독립기업가격이 아닌 경우에 이전가격을 부인하게 된다.

16) 대법원 2008.12.11 선고 2008두14364 판결 참조.

2) 차이점

독립기업가격이 아닐 것이라는 적용요건에서 양 과세당국의 차이점은 확연하다. 관세당국은 다국적기업이 특수관계자간 설정한 가격이 그 특수관계로 인해 영향을 받았는지 여부를 심사하지만, 내국세당국은 특수관계자간 설정한 가격을 바로 이전가격으로 간주하고 특수관계 없는 자간의 거래 즉, 비교대상거래를 선정하려고 한다. 부연하자면, 관세당국은 독립기업가격인지 아닌지 여부를 판별하는 기준이 존재하여 엄격히 그 판별하는 과정을 거치고 나서야 ACVA를 논할 수 있으나 내국세당국은 특수관계자간 거래를 비특수관계자간에 거래된 조건과 바로 비교함으로써 APA의 적용여부를 결정하게 된다.

관세당국의 “독립기업가격이 아닐 것”의 판단기준은 거래상황(circumstances of sale) 기준과 비교가격(test values) 기준이 있으며, 두 기준 중 어느 하나의 기준에 충족하게 되면 특수관계자간 이전가격은 관세당국에서 부인할 수 없다.

내국세당국은 특수관계자간 거래가격이 정상가격에 미달하거나 초과하는지 여부는 비교대상 간에 경제적인 관련 특징 등이 충분히 비교가능성을 지니고 있는지 검토하여, 납세자의 실제거래가격이 정상가격범위(the arm's length range)에 포함되는 경우 그 다국적기업의 이전가격을 부정할 수 없다.

2. 평가방법 비교

관세당국에 의하면, 판매자와 구매자가 특수관계에 해당되고 그 특수관계가 당해 거래물품의 가격에 영향을 미친 경우 그 거래가격은 관세의 과세가격으로 수락하지 않는다. 또한 내국세당국도 판매자와 구매자 사이에 특수관계가 있고 정상가격에 미달되거나 초과하여 거래하는 경우 그 이전가격은 인정되지 않는다. 양 과세당국 모두는 정상거래원칙(arm's length principle)에 의하여 “특수관계에 의해 수입된 물품가치”와 “정상거래에 의해 수입된 유사물품의 가치”를 비교하고 있다¹⁷⁾. 그러나 비교의 목적은 확연히 다르다. 관세당국의 특수관계거래와 정상거래의 비교는 단순히 특수관계가 거래가격에 영향을 미쳤는지 여부를 분석하여 제2방법이하로 관세평가하기 위한 것이라면, 내국세당국의 비교는 직접 정상가격(arm's length price)을 산출하고자 하는 데에 있

17) OECD 이전가격지침 1.65 참조.

다.

WTO 관세평가협약 및 관세법에 의하면 특수관계가 거래물품가격에 영향을 미친 경우 제1방법의 적용이 배제되어, 제2방법 내지 제6방법에 따라 순차적으로 결정한다¹⁸⁾. 한편, OECD 이전가격지침 및 국조법에서 정하고 있는 정상가격 산출방법은 비교가능 제3자 가격방법, 재판매가격방법, 원가가산방법, 이익분할방법, 거래순이익률방법, 기타 거래의 실질 및 관행에 비추어 합리적이라고 인정되는 방법 등이 있는데, 각 방법간에는 순차적용원칙¹⁹⁾의 제약하에 최적방법원칙²⁰⁾을 혼용하여 사용하고 있다.

(1) 제2, 3방법과 비교가능제3자가격방법

1) 유사점

관세당국의 제2방법(transaction value of identical goods)과 제3방법(transaction value of similar goods)은 정상거래원칙에 의해 특수관계자간 거래가격을 인정할 수 없는 경우에 우선적으로 고려된다는 의미에서 내국세당국의 비교가능제3자가격방법(comparable uncontrolled price)과 유사한 개념으로 이해되고 있다. 관세평가에서의 제2방법과 제3방법은 제1방법으로 과세가격을 결정할 수 없을 때에 과거 관세당국에서 과세가격으로 인정된 사실이 있는 동종동질물품(identical goods) 또는 유사물품(similar goods)의 거래가격을 기초로 하여 과세가격을 결정하는 방법을 의미하고, 비교가능 제3자 가격방법은

18) 납세의무자가 요청하는 경우에 한하여 제4방법에 우선하여 제5방법을 사용할 수 있다 (WTO 관세평가협정 Article 5 및 관세법 제33조 제1항 단서 참조).

19) 순차적용의 원칙은 국제조세조정에 관한 법률 제5조에 의한 것과 동법시행령 제5조에 의한 것이 있다. 법률 제5조에 의하면, 소위 전통적인 거래접근방법(traditional transaction methods)이라 할 수 있는 비교가능제3자가격방법, 재판매가격방법, 원가가산방법으로 정상가격을 산출할 수 없는 경우에 한하여 기타 방법을 사용할 수 있도록 하고 있다. 또한 시행령 제5조에 의하면, 기타 방법 중 이익분할방법, 거래순이익률방법등을 적용할 수 없는 경우에 한하여 기타 거래의 실질 및 관행에 비추어 합리적이라고 인정되는 방법을 사용하도록 하고 있다.

20) 최적방법원칙(best method rule)은 1993년 1월 미국 재무부 임시시행령(Temporary Regulations)에서 처음 시작되었는데, 동 임시시행령에 따르면 CUP, RP, CP, 기타 방법의 순서를 완전폐지하고 거래상황과 여건을 고려하여 최적방법을 시행하도록 규정하였다. 우리나라는 국제조세조정에 관한 법률 제5조로 부분 수용하였는데, 그 내용은 비교가능 제3자 가격방법, 재판매가격방법, 원가가산방법간에는 순서에 관계없이 가장 합리적인 방법에 의하여 정상가격을 산출하는 것이다.

거주자와 국외특수관계자간의 국제거래에 있어 당해 거래와 유사한 거래상황에서 특수관계가 없는 독립된 사업자간의 거래가격을 정상가격으로 보는 방법으로 특수관계자간 이전된 재화나 용역의 가격을 비교가능상황에 있는 독립기업간 거래에 적용된 가격과 비교하는 방법이다.

2) 차이점

제2, 3방법과 비교가능제3자가격방법의 차이점은 비교가능성의 결정 요소²¹⁾에 있다. 우선, 제2, 3방법상 비교가격은 평가대상물품과 동시 또는 거의 동시에 수입된 물품이어야 하나, 비교가능제3자가격방법에서는 물품의 수입시점과는 상관없이 특수관계거래와 정상거래가 거의 동일한 시점을 일 것을 요구하고 있다²²⁾. 둘째, 제2, 3방법을 적용하는 경우에 있어서 동종동질물품 또는 유사물품의 거래가격이 둘 이상 있을 경우 그 중 가장 낮은 가격을 과세가격으로 삼아야 하나, 비교가능제3자가격방법은 비교대상 가격이 정상가격 범위 내에 있는 경우는 조정할 필요가 없다.

(2) 제4방법과 재판매가격방법

1) 유사점

관세당국의 제4방법(deductive method)과 내국세당국의 재판매가격방법(resale price method)은 유사하다²³⁾. 제4방법은 수입물품이 우리나라에서 판매되는 가격에서 수입후 국내 판매과정에서 더해진 부가가치에 해당하는 금액을 공제하는 방법으로 과세가격을 결정하는 것을 의미하고²⁴⁾, 재판매가격방법

21) 비교가능 제3자 가격방법을 사용하기 위해서는 우선 비교가능성에 대한 검토를 하여야 하는데, 그 요소로는 제품의 동일성(품목, 규격, 사양, 수량), 거래시기의 동일성(계절별 영향에 따른 가격 차이 고려 : 스키, 에어컨과 같은 계절적 상품은 계절에 따라 가격차이가 날 수 있음), 거래시장의 동일성(시장수준, 지리적 동일성), 거래조건(대금지급조건, 운송조건, 할인정책), 기타 비교가능성에 영향을 미치는 요소 등이 있다.

국제조세조정에 관한 법률 기본통칙 5-0...1(비교가능 제3자 가격방법 적용시 고려할 요소) 참조.

22) OECD 이전가격지침 2.11 참조.

23) Canada Border Services Agency, *MEMORANDUM D13-3-6*, Printed in Canada, 2006, p.12.

24) WTO 관세평가협정 Article 5.1 및 관세법 제33조 참조.

은 거주자와 국외특수관계자가 자산을 거래한 후 거래일방인 구매자가 특수관계가 없는 자에게 다시 그 자산을 판매하는 경우 그 판매가격에서 동 구매자의 통상의 이윤으로 볼 수 있는 금액을 차감하여 산출한 가격을 정상가격으로 보는 방법이다²⁵⁾.

2) 차이점

두 방법간에는 몇 가지 차이점이 있다. 첫째, 관세평가에는 단위당 가장 많이 팔린 최대총량(in the greatest aggregate quantity)으로 판매되는 단위가격을 산정하는 반면 내국세의 이전가격세제에는 그러한 제한이 없다. 게다가 관세평가에서는 재판매시점에 대한 시간적인 규제가 있다. 즉 평가되는 물품이 수입된 시점 또는 거의 같은 시점에 발생한 것이어야 한다²⁶⁾. 둘째, 관세는 물품에 대한 마케팅 제비용을 포함한 “이윤 및 일반경비(profit and general expenses)”를 재판매가격(resale price)에서 차감하나, 내국세는 판매·일반관리비와 같은 “이윤 및 영업비(profit and operating expenses)”를 재판매가격(resale price)에서 차감한다. 이는 관세목적의 일반경비로 인식하는 원가군(cost pool)과 내국세목적의 영업비로 인식하는 원가군(cost pool)이 차이가 있기 때문에 그러한 것이다. 게다가 관세는 특별비용(specific expenses)²⁷⁾도 공제하나, 내국세의 경우 이러한 비용은 영업비에 포함되지 않았다면 고려하지 않는다²⁸⁾.

(3) 제5방법과 원가가산방법

1) 유사점

관세당국의 제5방법(computed method)과 내국세당국의 원가가산방법(cost plus method)은 비슷하다²⁹⁾. 제5방법은 우리나라에 수출하기 위하여 수출국내

25) OECD 이전가격지침 2.14 및 국제조세조정에 관한 법률 제5조 참조.

26) 문상태, “다국적기업의 이전가격에 대한 과세평가제도 연구”, 성균관대학교대학원, 박사학위논문, p.83.

27) 수입국내에서 발생하는 통상적인 운임, 보험료 및 관련비용을 말한다(WTO 관세평가협정 Article 5.1 참조).

28) Canada Border Services Agency, *MEMORANDUM D13-3-6*, Printed in Canada, 2006, p.12.

의 생산자가 제조한 당해 물품과 동종 또는 동류의 물품판매시 통상적으로 반영되는 물품원가, 이윤 및 일반경비, 수입항까지의 운임 등을 합하여 과세가격을 결정하는 방법이고³⁰⁾, 원가가산방법은 거주자와 국외특수관계자간의 국제거래에 있어 자산의 제조·판매과정에서 발생한 원가에 자산의 판매자의 통상의 이윤으로 볼 수 있는 금액을 가산하여 산출한 가격을 정상가격으로 보는 방법이다³¹⁾.

2) 차이점

두 방법에 있어서 차이점은 이익(mark-up)이 관세와 내국세가 서로 다른 방식으로 계산되고 서로 다른 요소로 구성되기 때문에 나타난다³²⁾. 정확한 회계기준과 용어를 규정하기는 어렵지만, 한 기업의 일반적인 원가와 비용(costs and expenses)은 원재료와 같이 제품생산에 드는 직접원가(direct cost), 생산과정과 밀접한 관련은 있지만 여러 제품에 공통으로 소요되는 간접원가(indirect cost), 판매·일반관리비와 같은 기업 전체적인 영업비용(operating expenses) 등으로 크게 세가지 범주로 나눌 수 있다. 내국세는 직접원가와 간접원가 후 산출된 이익(mark-up)을 사용하고 그 이익은 직접원가와 간접원가에 추가한다. 한편 관세는 이윤 및 일반경비(profit and general expenses)와 특별비용도 이익(mark-up)으로서 추가된다. 즉, 관세당국에서 사용되는 이익(mark-up)은 내국세목적상 직접원가 및 간접원가로 고려되는 것 이상의 비용을 구성하는 일반경비(general expenses)를 포함한다.

(4) 기타 평가방법

1) 유사점

관세는 제1방법 내지 제5방법에 의하여 과세가격을 결정할 수 없는 경우에는 제6방법(fall-back method)인 합리적인 기준에 의한 방법을 사용하게 된

29) Canada Border Services Agency, *MEMORANDUM D13-3-6*, Printed in Canada, 2006, p.13.

30) WTO 관세평가협정 Article 6.1 및 관세법 제34조 참조.

31) OECD 이전가격지침 2.32 및 국제조세조정에 관한 법률 제5조 참조.

32) Canada Border Services Agency, *MEMORANDUM D13-3-6*, Printed in Canada, 2006, p.13.

다³³⁾. 한편, 내국세는 전통적인 거래접근방법을 적용할 수 없는 경우에 합리적인 방법으로 이익분할법, 거래순이익률방법, 기타 거래의 실질 및 관행에 비추어 합리적이라고 인정되는 방법 등을 사용한다³⁴⁾.

2) 차이점

관세당국의 제6방법은 별도의 방법이 존재하는 것이 아니라 제1방법 내지 제5방법으로 회귀하여 신축성 있게 동 방법들을 확장 적용하는 것으로 내국세의 이익분할법 등과는 닮은 점이 없어서 비교의 의미는 없다³⁵⁾. 다만, 국제조세조정에 관한 법률에서는 전통적인 거래접근방법으로 정상가격을 산정하기가 어려운 경우 매출총이익률, 영업이익률, Barry Ratio 등을 사용할 수 있도록 추가적인 산정방식을 정해놓고 있어 관세보다는 신축성이 있다고 볼 수 있다³⁶⁾.

3. 처리절차 비교

ACVA 처리절차는 근본적으로 APA 처리절차를 벤치마킹하였으므로 동일할 수 밖에 없다. ACVA는 일반적으로 사전합의신청(필요한 경우 사전상담), 신청인의 의견진술 및 사실관계 확인, 심사결과 통보, 연례보고서 제출 등의 처리절차를 거쳐 관세조사를 면제받게 된다. 각 단계별 APA와의 유사점과 차이점은 다음과 같다.

(1) 사전심사 신청

1) 유사점

납세의무자가 ACVA 또는 APA를 신청하고자 한다면, 과세당국이 지정하는 신청요건에 따라 과세당국의 관련부서에 상세한 신청안을 제출할 필요가 있다.

33) WTO 관세평가협정 Article 7.1 및 관세법 제35조 참조.

34) OECD 이전가격지침 3.1 및 국제조세조정에 관한 법률 제5조 참조.

35) Canada Border Services Agency, *MEMORANDUM D13-3-6*, Printed in Canada, 2006, p.13.

36) 문상태, “다국적기업의 이전가격에 대한 과세평가제도 연구”, 성균관대학교대학원, 박사학위논문, p.95.

또한 정식적인 ACVA 또는 APA를 신청하기 전에 준비회의를 가질 수 있다. 이 사전상담에서는 납세자가 과세당국과 더불어 ACVA 또는 APA의 적합성, 요구되는 정보 형태나 분량 및 ACVA 또는 APA를 성공적으로 완수하기 위한 분석들을 논의한다. 모든 사례가 ACVA 또는 APA에 적합한 것은 아니다. 만일 적합한 경우라 하더라도 모든 ACVA 또는 APA 신청서가 똑같은 수준의 거래사실 정보공개와 경제적 혹은 법적 분석을 필요로 하지 않는다. 그러므로 납세자는 비공식적으로 ACVA 또는 APA의 적합성 등을 탐색하기 위해 ACVA 또는 APA 신청서를 제출 전에 사전상담을 요청할 수 있다.

2) 차이점

납세자가 사전상담을 신청한 경우 ACVA나 APA 모두 이에 응할 수 있으나 ACVA는 상담신청일로부터 1개월 이내에 상담기회를 제공하여야 하며 APA는 그 기한을 명시하지 않은 대신에 납세자의 익명성을 보장한다³⁷⁾. 또한 정식적인 ACVA 또는 APA 신청서의 붙임 자료에 있어서도 대체적으로 비슷한 자료를 요구하고 있으나 ACVA의 경우 “국세청의 APA 승인을 받은 경우 이를 입증하는 서류” 등을 요구하고 있다³⁸⁾.

(2) 신청인의 의견진술 및 사실관계 확인

1) 유사점

37) 수입물품 과세가격 결정에 관한 고시 제7-10조 및 국제조세사무처리규정 제68조 참조.

38) ACVA를 신청하고자 하는 자는 ACVA신청서에 ①거래당사자의 사업연혁·사업내용·조직 및 출자관계 등에 관한 설명자료 ②거래당사자의 최근 3년 동안의 재무제표, 정상가격산출신고서(세무신고서) ③수입물품거래에 관한 계약서 및 이에 부수되는 서류(투자계약서, 대리점계약서, 기술용역계약서, 기술도입계약서 등) ④수입물품의 가격결정의 근거자료 ⑤국세청의 APA 승인을 받은 경우 이를 입증하는 서류 ⑥회계법인이 작성한 이전가격보고서가 있는 경우 보고서 ⑦특수관계가 거래가격에 영향을 미쳤는지 여부를 확인할 수 있는 자료 ⑧기타 과세가격 결정방법 확인에 필요한 서류 등을 첨부하여 관세평가분류원장에게 제출한다. 한편, APA를 신청하고자 하는 자는 APA신청서에 ①거래당사자의 사업연혁·사업내용·조직 및 출자관계 등에 관한 설명자료 ②거래당사자의 최근 3년 동안의 재무제표, 세무신고서 사본, 국제거래에 관한 계약서 사본 및 이에 부수되는 서류 ③신청된 정상가격의 세부산출방법을 구체적으로 설명하는 자료 ④실제거래가격과 정상가격의 차이를 조정하는 방법에 관한 설명자료 ⑤쌍방향 APA신청서 ⑥기타 APA 신청된 정상가격산출방법의 적정성을 입증하는 자료 등을 첨부하여 국제협력담당관에게 제출한다

ACVA 또는 APA 신청안을 검토함에 있어, 과세당국은 ACVA 또는 APA 진행과정상 상황에 따라 필요하다고 생각하는 어떠한 조치도 취할 수 있다. 이러한 조치에는 납세자 신청안 검토·평가와 관련된 추가정보의 요청, 현장조사의 수행(예 : 납세자의 시설방문, 직원 인터뷰, 재무·관리운영의 검토) 및 필요한 전문가의 참여가 있을 수 있다.

2) 차이점

ACVA를 사전심사함에 있어 관세당국은 국세청장의 의견을 참고할 수 있도록 명시되어 있는 반면 APA를 사전심사함에 있어 내국세당국은 관세당국의 의견을 참고할 수 있는 명시된 규정이 없다. 또한 내국세당국은 신청인이 제출한 자료를 APA 사전승인의 심사 및 사후관리 외의 용도로는 사용할 수 없도록 하여 APA와 ACVA간 이전가격 정보교환이 사실상 차단된 상태이다³⁹⁾.

(3) 심사결과 통보

1) 유사점

ACVA 또는 APA를 심사한 결과 이러한 사전승인의 결정내용을 납세의무자에게 통보하도록 하고 있다.

2) 차이점

관세당국은 ACVA를 1년이내에 심사하여 특수관계가 거래가격에 영향을 미쳤는지 여부, 제1방법의 가산 또는 공제요소에 해당하는지 여부, 제2방법 내지 제6방법에 의한 과세가격결정여부 등을 기재한 “과세가격결정방법 사전심사서”를 납세자에게 교부한다. 한편, 내국세당국은 납세의무자가 일방적 APA를 신청하는 경우 신청일로부터 2년이내에 사전승인 여부를 결정하여야 한다.

(4) 연례보고서의 제출

1) 유사점

ACVA 또는 APA 대상이 되는 과세연도 혹은 회계기간 동안 당해 연도의

39) 국조법시행령 제9조 제5항 및 국제조세사무처리규정 제71조 참조.

실제영업을 설명하고 중요가정이나 기타 기준이 지켜지고 있는지 판단하는데 필요한 정보 등 ACVA 또는 APA 조건 준수를 확인시켜 주는 연간보고서(annual report)를 제출해야 한다. 이 연간보고서는 납세의무자가 과세당국에 제공하도록 하고 있다.

2) 차이점

관세당국은 ACVA 심사서를 교부하는 경우 매년 신청인의 기업회계 결산일 이후 3월 이내에 연례보고서를 제출하게 할 수 있는⁴⁰⁾ 반면, 내국세당국은 납세의무자와 APA를 한 경우에는 매년 APA 내용을 반영하여 정해진 기한내에 납세지 관할세무서장에게 승인내용을 반영하여 신고하도록 하며, 동 신고기한의 다음날부터 6월 이내에 연례보고서를 제출하게 할 수 있다⁴¹⁾.

IV. 과세가격 사전약정제도의 개선방안

APA가 관세에서도 작동할 수 있다는 아이디어로 우리나라 관세당국은 ACVA를 도입하였다. 그러나 현재 관세당국이 도입한 ACVA로는, 다국적기업이 요구하고 있는 '내국세당국의 APA 정상가격과 관세당국이 평가한 과세가격을 상호 인정할 수 있는 통일된 과세체계'를 기대할 수 없다. 왜냐하면, 이미 관세당국에서 밝히고 있듯이 ACVA는 관세부문에 한정된 사전합의와 관세 분쟁회피 메커니즘만을 제공하기 때문이다. 혹자들은 납세의무자가 관세당국과 사전합의할 때 납세자로부터 내국세당국과 합의한 APA자료를 받을 예정이므로 관세와 내국세의 조화를 어느 정도 기대할 수 있다고 주장하기도 하지만 현재 관세당국은 내국세당국이 인정한 가격을 어떻게 또는 어느 수준으로 수용할 것인지에 대한 구체적인 방안을 제시하지 못하고 있는 실정이다.

따라서 관세당국이 추진하고 있는 ACVA가 정착이 되어 성공을 하기 위해서는 관세 과세가격을 평가함에 있어 법인세 목적을 위한 OECD 이전가격지

40) 수입물품 과세가격 결정에 관한 고시 제7-14조 참조.

41) 국조법시행령 제12조 및 국제조세사무처리규정 제76조 참조.

침 및 국조법에 규정한 이전가격과세제도상의 정상가격산출방법론을 합리적인 지침과 포용성을 가지고 어느 정도까지 수용하느냐에 달려 있다. 또한 미국식 APA 요소인 정상가격산출방법의 소급적용(rollback of TPM)도 ACVA에 도입되어야 ACVA를 신청하는 기업이 늘어날 것이다. 이외에도 ACVA와 APA를 통합한 공동 APA프로그램 도입 및 ACVA의 적극적인 홍보 등이 있어야 ACVA가 APA만큼 성공한 조세제도로 평가받을 수 있을 것이다.

1. 내국세당국의 정상가격판단론 수용

WTO 관세평가협정 및 관세법상에서 거래가격 부인요건 중 특수관계가 거래가격에 영향을 미쳤는지 여부에 대해 판단하는 방법론 속에서 이전가격세제상의 정상가격판단론을 일부 수용할 여지가 있다고 판단하고 있다⁴²⁾.

특수관계가 거래가격 결정에 영향을 미쳤는지 여부를 판단하는 방법에는 거래상황 검토방법과 비교가격 검토방법이 있다⁴³⁾. 우선, 거래상황 검토방법에서 내국세당국의 비교가능성 검토방법을 수용할 수 있는지에 대해 논의가 필요하고, 다음으로 비교가격 검토방법에서 내국세당국의 정상가격범위 개념을 수용할 필요가 있다.

WTO 관세평가협정상 거래상황 검토방법의 세 번째 예시는 “당해 물품의 가격이 그 물품의 생산 및 판매에 관한 비용과 대표적인 회계기간동안 동종 또는 동류의 물품 판매에서 실현된 당해기업의 전반적인 이윤을 대표하는 이윤을 합친 금액을 보장할 수 있는 만큼 적절하다고 여겨지는 경우에는 특수관계가 가격결정에 영향을 미치지 아니한 것으로 본다”는 규정으로 ACVA를 심사할 때 내국세당국의 비교가능성 검토방법 중 재화의 동질성 개념을 도입하는 것이다. 위의 거래상황 검토방법은 평가비교기준으로 사용할 수 있는 비 특수관계자에 대한 판매가 전혀 없는 경우에 사용하는 방법으로서 내국세당국이 이전가격세제 적용을 위해 처음부터 찾고자 하는 “비교대상거래”와 같은 상황이다. 부연하자면, 내국세당국의 비교대상거래는 특수관계가 없는 자간에

42) 문상태, “관세 과세가격 사전약정제(ACVA)의 이전가격세제 적용가능성에 관한 연구”, 관세학회지, 한국관세학회, 제9권 제3호, 2008, p.3.

43) WTO 관세평가협정 Article 1.2 참조.

수행된 거래이며 비교가능성이 높은 비교대상거래의 선정을 위해서는 가격이나 이윤에 영향을 미칠 수 있는 재화와 용역의 특성, 사업활동의 기능 및 위험부담, 계약조건 등 제 요소의 유사성에 의거 판단하도록 되어 있는데⁴⁴⁾, 그 재화의 동질성 개념이 관세당국의 “동종 또는 동류의 물품” 개념과 거의 유사하여 내국세당국의 비교가능회사 선정방식을 관세당국에서 수용할 필요가 있다고 본다.

다음으로 관세당국의 비교가격 검토방법에서 내국세당국의 정상가격범위 개념을 수용할 필요가 있다. 비교가격 검토방법은 관세평가하고자 하는 수입물품의 가격이 관세당국에 의해 이미 인정된 사실이 있고 동시 또는 거의 동시에 형성되는 비교가격(test value)과 매우 근접함을 수입자가 입증하는 때에 언제나 그 특수관계가 가격결정에 영향을 미치지 아니한 것으로 보는 방법이다. 다국적기업의 특수관계자간에 설정한 가격이 비교가격에 “매우 근접”(closely approximates)한지를 판단함에 있어서 다수의 요인을 고려하여야 하며 획일적 기준을 정하는 것은 불가능하다고 WTO 관세평가협정은 규정하고 있다⁴⁵⁾. 그러나 우리나라 관세법에서는 수입가격과 비교가격의 차이가 비교가격을 기준으로 10% 이하인 경우 근접한 가격으로 보도록 하는 획일적 기준을 정하려고 시도하고 있다. 물론 관세법시행규칙 제5조 제1항 단서 규정을 두어 획일적 기준을 보완하고 있는 것도 사실이다. 여기서 중요한 것은 내국세당국의 정상가격범위 개념이 관세법상 비교가격 기준 10% 개념 보다 훨씬 합리적이고 통계학적으로도 인정받을 수 있다는 것이다. 이전가격 결정은 엄밀한 과학이 아니라 가장 신뢰할 수 있는 가정과 자료를 사용하여 가장 합리적인 판단을 요구하는 분야이기 때문에 적절한 방법을 사용한 결과 독립기업가격 또는 이익률이 동일하게 신뢰할 만한 여러 숫자들의 범위로 나타날 수가 있다. 특히, 이 범위를 통계학상 정규분포로 가정하여 산출한 사분위 범위(interquartile range)는 관세당국의 비교가격 검토방법시 충분히 도입될 가치가 있으며, 그 결과 다국적기업의 ACVA 신청에 따른 관세당국의 ACVA 처리실적은 대폭 증가할 것이다.

44) 국조법 통칙 5-5...1 【비교대상거래 선정에 있어서 검토해야 할 제 요소】 참조

45) WTO 관세평가협정 Note to Article 1 paragraph 2(b) 참조

2. 내국세당국의 정상가격산출방법론 수용

관세당국이 내국세당국의 정상가격산출방법을 수용해야 한다고 주장은 일반적으로 이전과세과세 조화 차원에서 논의되고 있으며 ACVA와 APA간 조화방안으로는 충분히 원용할 수 있다. 관세당국의 과세가격결정방법과 내국세당국의 정상가격산출방법은 <표 3>와 같이 유사한 평가방법을 상호 비교할 수 있다.

<표 3> 관세 및 내국세당국의 평가방법 비교

관세당국	평가방법				
	제2방법	제3방법	제4방법	제5방법	제6방법
내국세당국	비교가능 제3자가격방법		재판매 가격방법	원가 가산방법	기타 합리적인 방법 등

내국세당국이 비교가능제3자가격방법으로 산출한 정상가격은 관세당국이 제 2, 3방법으로 산출한 과세가격과 유사할 가능성이 높기 때문에 비교가능거래의 가격을 입수할 수 있고 거래단계나 제품의 동일성 등 조정요소에 대한 적절한 조정이 가능하다면 관세당국에서 충분히 이용가능하다고 본다. 미국 관세당국도 비교가능제3자가격방법에 의해 체결된 APA인 경우 관세평가의 목적과 가장 관련성이 있으므로 수용하는데 무게를 두어야 한다고 하고 있다⁴⁶⁾.

내국세당국의 재판매가격방법은 제4방법과 유사하므로 이전가격세제에서 재판매가격방법을 사용하는 경우 비교가격방법으로 사용가능하다⁴⁷⁾. 원가가산방법도 제5방법과 유사하므로 충분히 거래상황검토방법으로 사용가능할 것이다⁴⁸⁾. 이러한 방법외의 정상가격산출방법에 대해서도 관세당국은 거래상황검

46) CBP, *What Every Member of the Trade Community Should Know About : Determining the Acceptability of Transaction Value for Related Party Transactions*, An Informed Compliance Publication, 2007, p.15.

47) 문상태, “관세 과세가격 사전약정제(ACVA)의 이전가격세제 적용가능성에 관한 연구”, 관세학회지, 한국관세학회, 제9권 제3호, 2008, p.17

48) 미국 관세청은 원가가산방법으로 산출한 정상가격이 특수관계가 가격결정에 영향을 미치지 않았다는 것을 보여주는 것으로 받아들였다(HQ 546211, June 10, 1996 참조).

토방법 또는 비교가격검토방법으로 수용가능성 여부를 계속 모색해야 ACVA 실적이 증가할 것이다.

결론적으로 현재 WTO 관세평가협정상 관세당국이 내국세당국의 정상가격 산출방법론을 수용할 수 있는지 여부는 “특수관계자 거래에 있어서 제1방법의 채택가능성 결정”이다. 그 이유는 내국세당국에서 판단한 정상가격이 관세당국에서도 정상가격으로 판단해야 하는데, 관세당국의 정상가격은 제1방법인 거래가격(transaction value)이기 때문이다.

3. APA의 소급적용조항 도입

정상가격산출방법의 소급적용은 미국 세입절차 91-22에서도 지난 연도에 소급적용을 긍정하고 있었으나 세입절차 96-53에서 이 점을 명확히 하고 있다⁴⁹⁾. 미국 국세청의 방침은 실행이 가능하다면, 정상가격산출방법(transfer pricing method, TPM)을 지난 연도에 소급적용하여 이전가격문제의 해결에 사용되어야 한다는 것이다.

우리나라 내국세당국도 2006년 5월 24일 이후 최초 신청분부터 납세자의 비용절감을 위하여 일방적 APA의 경우에도 소급적용을 허용하고 있다⁵⁰⁾. 다만 일방적 사전승인이 이루어진 경우에는 국세기본법 제45조의 2 제1항의 규정에 따른 기한이 경과하지 아니한 범위 안에서 이를 소급하여 적용하도록 승인할 수 있다. 실무적으로, 정상가격산출방법의 소급적용을 받고자 하는 납세자는 “정상가격산출방법의 사전승인신청서”(국조법시행규칙 별지 제3호 서식)를 작성할 때 승인신청기간 이전의 과세연도를 적용기간으로 기재하여 소급적용 받고자 하는 의사를 내국세당국에 표시하여야 한다.

이러한 정상가격산출방법의 소급적용조항은 다국적기업의 APA를 신청하는데 확실한 유인책으로 작용하고 있다. APA는 납세자가 사용하던 정상가격산출방법을 계속 사용할 수 있는 편리한 제도로 그 적용방법 등에서 고도의 합리성이 요구되어, 그 승인을 얻는데 소요되는 시간과 경비가 웬만한 조세소송

49) 박종수, 이전가격 사전합의(APA)에 관한 조세법제 연구, 한국법제연구원, 2003, p.119.

50) 국조법 제6조 제3항 단서

에 버금가는 게 현실인데⁵¹⁾, 소급적용조항은 일정한 정상가격산출방법의 사용기간을 늘여주기 효과가 있기 때문에 납세자들이 선호하고 있다.

관세당국은 현재 ACVA에서 과세가격산출방법의 소급적용을 허용하지 않고 있다. 그러나 2006년 관세평가분류원에서는 수입물품의 APR 활성화를 위하여 “과세가격사전심사시행세칙” 제정방안을 검토할 당시 소급적용조항을 도입하려고 한 사례가 있었다. 현재 관세당국의 계획대로 ACVA에 의해 APA 합의가격을 인정하는 체계를 만들려고 한다면 ACVA에도 소급적용조항이 도입되어야 할 것이다.

4. ACVA와 APA를 통합한 공동 APA프로그램 도입

관세와 내국세에 ACVA 또는 APA를 이용하여 조세에 대한 예측가능성을 확보할 수 있다는 측면에서 기업은 반기고 있다. 그러나 관세 예측가능성은 ACVA로 내국세 예측가능성은 APA로, 각각 그 정상가격 산출방법에 정당성이 있음을 입증하기 위한 비용과 노력이 소모되기를 기업은 원하지 않을 것이다.

물론 관세와 내국세간의 조화는 결코 쉬운 일이 아니다. 특수관계자의 범위, 평가방법, 양 과세당국의 상호 평가가격 인정후의 세액조정 등 관세와 내국세간에 조화가 필요한 분야는 상당히 많고 그 관세와 내국세의 과세논리도 서로 탄탄하다. 이미 알고 있는 바와 같이 이전가격체제를 관할하는 양대 국제기구인 OECD와 WCO가 나서서 관세평가와 이전가격의 조화방안을 2006년 5월, 2007년 5월에 합동 컨퍼런스 형태로 모색한 사실이 있으나 그 곳에서도 마땅한 해결방안을 찾지 못했다. 단지 시간이 지날수록 각국의 과세당국이 조화를 향한 움직임이 있었으며, 관세의 위험 영역에 대해서 좀 더 많은 주의가 필요하다는 기업들의 인식이 증가하고 있는 것은 사실이다⁵²⁾.

51) 참고로 APA 처리기간을 보면, 최초 APA가 체결된 1997년부터 2008년까지 일방 APA의 경우 접수로부터 종결까지 평균 1년 8개월이 소요되었고, 쌍방 APA의 경우는 평균 2년 6개월이 소요되었다(국세청, “2008 APA 연차보고서”, 국세청 국제조세관리관실, 2009, p.32).

52) Berger, Franck and Methenitis, Bill, *2nd Annual WCO/OECD Conference on Transfer Pricing and Customs Valuation*, Second Joint WCO/OECD Conference on Transfer Pricing and Customs Valuation, 2007, PC CD-ROM.

사실 기업경영에 있어서 관세와 같은 간접세(indirect tax)는 종종 잊어버리는 조세이다. 최고재무관리자들은 간접세를 기업 이익에 직접 부과되는 것이 아니라 절차비용 정도로 종종 보고 있다⁵³⁾. 이러한 기업의 관세에 대한 잘못된 인식이 내국세간 부조화를 용인케 한 것으로 최근에는 이러한 기업의 인식이 변화하고 있다. 즉, 기업들이 법인세만큼이나 관세에 대한 예측가능성에 관심을 기울이며 이러한 관심이 미국의 경우 APA 과정에 관세당국의 참여를 요청하는 형태로 나타났다⁵⁴⁾.

우리나라는 현재 관세에 대한 예측은 ACVA로 내국세에 대한 예측은 APA로 각각 분리되어 있어 양 과세당국에 따로 회계서류를 제출해야 한다. 한 과세당국에서 정상가격 산출방법에 정당성을 입증하는데 소요되는 시간과 노력이 거의 소송과 유사한 수준인데, 기업에 대한 부담을 감소시켜 주기 위해서는 ACVA와 APA가 결합된 공동 APA 프로그램이 반드시 있어야 할 것이다.

5. ACVA의 적극적인 홍보

관세당국의 아직 공식적 견해는 아니지만, 최근 관세당국에서는 내국세당국의 APA 합의가격을 인정하는 방안이 유력하게 검토되고 있다⁵⁵⁾. ACVA 사전심사 신청시 APA 관련 자료를 요구하는 것도 이 때문이다. 관세당국의 APA 수용형태는 내국세당국의 APA 결정내용을 참고하여 정상가격이 높아진 경우 다국적기업이 스스로 APA 보상조정조항에 의하여 관세당국에 관세를 추가납부하고, 정상가격이 낮아진 경우에는 관세당국이 자발적으로 관세 환급이 되어야 할 것이다.

ACVA는 과세가격 사전심사제도의 조항을 개정하는 방식으로 관세법에 도입함으로써 2008년 시행 관세법 개정안의 제안이유나 주요내용에 전혀 언급되지 못했지만, ACVA의 도입은 우리나라 관세제도에 획기적이고 기념비적인

53) Ernst & Young, *The Growing Burden? The impact of VAT/GST around the World*, EYGM Limited, 2005, p.1.

54) 미국 관세청 직원이 APA 사전상담에 참여를 했고 APA 신청인은 미국 국세청에 제출한 문서에 접근할 수 있도록 권리포기각서를 국세청에 제공하였다(HQ 546979, August 30, 2000 참고)

55) 조세일보, 2008. 4. 29, 조세·회계면

사건이다. 그동안 관세당국은 다국적기업의 특수관계자간 거래에 대해 과세가 격을 높게 책정하려하고 내국세당국은 가급적 비용을 축소하고 과세소득을 높이는 방향으로 가격을 낮게 책정하려는 상반된 입장을 견지해 왔다. 따라서 다국적기업은 특수관계자간 국제거래와 관련한 과세조정 과정에서 관세당국과 내국세당국이 통일된 과세체계를 수립해 줄 것을 줄기차게 요청해 왔고 ACVA가 그 구체적인 해결방안이 되는 것이다.

내국세당국의 APA도 초창기에는 신청실적이 저조하였으나 내국세당국의 적극적인 홍보로 국제거래를 하는 납세자들이 적극적으로 APA 신청하여 일방적 APA도 증가추세에 있다⁵⁶⁾. 관세당국이 ACVA를 홍보해야 하는 이유도 여기에 있다.

V. 결 론

우리나라 관세당국이 2008년부터 도입한 ACVA에는 납세의무자가 사전심사 신청할 때 내국세당국과 APA한 서류를 제출하도록 할 예정이므로 어느 정도 ACVA와 APA간에 조화를 추구하려는 자세가 관세당국에는 있다고 할 것이다. 그러나 그 구체적인 APA 수용방안을 제시하지 못하고 있다. 따라서 본 연구에서는 APA를 적극적으로 수용하기 위한 ACVA 개선방안을 제시하였는데, 첫째로 내국세당국의 정상가격판단론을 ACVA에 수용할 것을 강조했다. 관세당국의 이전가격분석은 특수관계가 거래가격에 영향을 미쳤는지 여부를 심사하는 데에서 출발하는 반면, 내국세당국의 이전가격분석은 비교대상거래 선정에서 출발한다. WTO 관세평가협정 및 관세법상 특수관계가 거래가격에 영향을 미쳤는지 여부에 대해 판단하는 출발선에서 내국세당국의 정상가격판단론인 비교대상거래 선정방식을 수용한다면 확실히 ACVA 성공확률을 높일 것이다. 또한 수입자의 주도로 그리고 비교의 목적으로만 사용되는 비교가격검토방법에서 정상가격범위 개념수용도 APA 정상가격을 ACVA 정상가격으로 인정할 수 있는 여지를 높일 것이다. 둘째, 내국세당국의 정상가격산출방법론

56) 국세청, “2008 APA 연차보고서”, 국세청 국제조세관리관실, 2009, p.30.

을 수용할 것을 제시하였다. 관세당국은 내국세당국의 정상가격산출방법에 산출된 정상가격을 관세당국의 제1방법인 거래가격으로 보다 많이 채택되도록 지속적으로 모색해야 할 것이다. 셋째, 소급적용조항이 ACVA에도 도입되어야 한다. 소급적용조항은 납세자가 일정한 평가방법을 지속적으로 사용하는 기간을 연장해 주는 제도로 ACVA 신청을 확실히 유도할 수 있을 것이다. 넷째, 관세청 산하든 국세청 산하든 아니면 기획재정부 산하든 이전가격정보 협의기구를 신설하여 공동 APA 프로그램을 실시할 필요가 있다. 현재 ACVA든 APA든 소송에 버금가는 자료의 생산이 요구되고 있으며 관세사, 세무사 등 조세분야 전문가의 조력 없이는 합의가 이루어질 수 없을 것처럼 보인다. 기업의 비용 부담완화를 위해서는 ACVA와 APA의 통합이 필요할 것이다. 다섯째, ACVA를 적극적으로 홍보해야 한다. ACVA는 관세당국과 내국세당국이 통일된 과세체계를 수립하기 위해 도입된 조세제도로 납세자와 사전 합의함으로써 조세마찰을 상당히 감소시킬 것이다.

ACVA는 국제조세분야의 첨단영역인 APA와 조화를 추구하는 아주 어렵고 전문적인 분야이다. APA를 포함한 내국세의 이전가격세계 분야에 대한 연구는 현재 아주 활발하게 진행되고 있으나, ACVA를 포함한 이전가격 관세평가 분야는 소수의 관세전문가에 의해서만 연구되고 있다. 특히 관세와 내국세간 평가방법 조화방안에 대한 연구는 거의 전무한 실정이다. 향후 조세 또는 무역관련 전문가와 실무자들이 이러한 분야를 연구하길 기대한다.

참 고 문 헌

- 관세청, 수입물품 과세가격 결정에 관한 고시, 관세청, 2009. 8. 20.
- 국세청, 국제조세사무처리규정, 국세청, 2006.12.15.
- 국세청, “2008 APA 연차보고서”, 국세청 국제조세관리관실, 2009.
- 문상태, 다국적기업의 이전가격에 대한 과세평가제도 연구, 박사학위논문, 성균관대학교대학원, 2006.
- _____, “관세 과세가격 사전약정제(ACVA)의 이전가격세제 적용가능성에 관한 연구”, 관세학회지, 제9권 제3호, 2008.
- 박종수, 이전가격 사전합의(APA)에 관한 조세법제 연구, 한국법제연구원, 2003.
- 矢内一好, 移轉價格稅制の理論, 中央經濟社, 1999.
- Berger, Franck and Methenitis, Bill, *2nd Annual WCO/OECD Conference on Transfer Pricing and Customs Valuation*, Second Joint WCO/OECD Conference on Transfer Pricing and Customs Valuation, 2007, PC CD-ROM.
- Canada Border Services Agency, *MEMORANDUM D13-3-6*. Printed in Canada, 2006.
- CBP, *What Every Member of the Trade Community Should Know About : Determining the Acceptability of Transaction Value for Related Party Transactions*, An Informed Compliance Publication, 2007.
- Ernst & Young, *The Growing Burden? The impact of VAT/GST around the World*, EYGM Limited, 2005.
- IRS, Announcement and Report concerning Advance Pricing Agreements, *IRS*, 2010.
- Neville, Mark K. Jr and Harris, Steven D. "The Customs/IRS Intersection on Transfer Pricing", *The Journal of International Taxation*, vol.12, 2001,
- OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD PUBLICATIONS, 2001.
- WCO, *Compendium : Customs Valuation*, WCO, 2007.

[웹사이트]

<http://www.cbp.gov/> (미국 관세청)

<http://rulings.cbp.gov/> (미국 관세청 CROSS 시스템)

<http://www.ustreas.gov/> (미국 재무부)

<http://www.irs.gov/> (미국 국세청)

ABSTRACT

A Study on Advance Customs Valuation Arrangement between Multinational Enterprises and Korea Customs Service

Moon, won Suk

Byun, Mun Tae

Multinational Enterprises set the prices for transactions between affiliates based principally on their global interest. But the customs authority in Korea wants to set the arm's length price as high as possible to get higher dutiable value for customs purpose, while the internal tax authority in Korea prefers lower arm's length price to get higher value for corporation tax purpose by cutting costs. Problem caused by the inconsistent valuation methods on the same imported goods of the two tax authorities is the single most important tax issue facing multinational enterprises.

In the meantime, the customs authority in Korea has thought that it is a universal trend worldwide for the Customs and Internal tax authorities to adopt different methods of valuation on transfer prices between related parties, so KCS couldn't accept APA prices. But the internal tax authority in Korea has taken the initiative in APA program so NTS provided taxpayer with safe-harbor.

Recently, KCS created the Advance Customs Valuation Arrangement(ACVA) provisions in the 2008 revision bill of the Customs Act through benchmarking APAs program. Can APAs work for customs? Neither WCO or OECD presents any recommendation on the integration of the valuation methods, but calls for close cooperation between two authorities, which still leaves taxpayers very unstable. We will start to seek ways to integrate the customs valuation and transfer pricing in this study.

Key Words : Advance Customs Valuation Arrangement, APA, transfer price, the arm's length price