



중국 이전가격과세제도의 정책적 함의와 그 유의점에 관한 고찰

A Study on the Present State and Implications of Policy for Transfer Pricing System in China

저자
(Authors) 심종석
Shim Chong-Seok

출처
(Source) [국제회계연구 24](#), 2008.12, 145-168 (24 pages)
[KOREAN INTERNATIONAL ACCOUNTING REVIEW 24](#), 2008.12, 145-168 (24 pages)

발행처
(Publisher) [한국국제회계학회](#)
Korea International Accounting Association

URL <http://www.dbpia.co.kr/Article/NODE01178571>

APA Style 심종석 (2008). 중국 이전가격과세제도의 정책적 함의와 그 유의점에 관한 고찰. 국제회계연구, 24, 145-168.

이용정보
(Accessed) 대구대학교
203.207.31.89
2015/11/26 12:57 (KST)

저작권 안내

DBpia에서 제공되는 모든 저작물의 저작권은 원저작자에게 있으며, 누리미디어는 각 저작물의 내용을 보증하거나 책임을 지지 않습니다.

이 자료를 원저작자와의 협의 없이 무단게재 할 경우, 저작권법 및 관련법령에 따라 민, 형사상의 책임을 질 수 있습니다.

Copyright Information

The copyright of all works provided by DBpia belongs to the original author(s). Nurimedia is not responsible for contents of each work. Nor does it guarantee the contents.

You might take civil and criminal liabilities according to copyright and other relevant laws if you publish the contents without consultation with the original author(s).

논문접수 : 2008. 10. 20
논문수정 : 2008. 12. 04
게재확정 : 2008. 12. 09

중국 이전가격과세제도의 정책적 함의와 그 유의점에 관한 고찰

심 중 석*

< 국문초록 >

이전가격의 조작은 국내 관련기업간에도 발생되고 있지만, 특히 문제가 되는 경우는 국제거래에서 발생하는 기업의 인위적 이전가격 조작이다. 따라서 국제조세 목적상 이전가격의 조작이란 하나의 기업이 국경을 달리하는 특수관계에 있는 다른 기업과의 상거래시 당해 기업그룹 전체로서의 조세부담을 최소화하기 위해 가격 또는 비용부담을 조작함으로써 특수관계기업간 소득을 이전시키는 것을 말한다. 이에 대하여 이전가격과세제도는 기업이 국외 특수관계기업과 상거래시 독립적인 제3자간 상거래가격보다 의도적으로 높은 대가를 지불하거나 또는 낮은 대가로 취득하여 이에 상당한 과세소득을 당해 국외 특수관계기업에 이전하는 경우 당초 조세회피의 의도 여부를 불문하고 세무당국이 그 조작된 가격, 즉 이전가격을 부인하고 독립기업간 가격, 곧 정상가격으로 과세함으로써 자국 과세권을 보호하고 국제적 조세회피를 방지하는 일련의 제도를 총칭한다. 본 고는 특별히 우리나라 해외진출의 주력 대상국으로서 중국의 중화인민공화국기업소득세법 실시조례를 중심으로 이전가격과세제도를 개관하고 그 결정방법과 요인 등에 따른 시사점과 유의점을 도출하였다.

주제어 : 이전가격, 이전가격세제, 이전가격결정방법, 이전가격결정요인, 중국소득세법조례

* 대구대학교 경상대학 무역학과 전임강사

A Study on the Present State and Implications of Policy for Transfer Pricing System in China

Shim, Chong-Seok*

< Abstract >

Transfer pricing refers a system to regulate income transfer which is made in the way of manipulating the transaction prices of asset, service and financial commodities among related companies based on foreign countries. According as the recently growing appearance of Korea companies on China increases the case of overseas tax, measures in tax affairs are being brought in relief as an important matter beyond all comparison. As we known that China has been the world's largest FDI introducer since 2000. Today almost all important MNCs have their subsidiaries in China, making China the factory of the world. China's transfer pricing systems in recent years, related party transactions are becoming an increasingly important type of transfer pricing cases. Against this background, the China state administration of taxation has been trying to build on the OECD Guidelines and successful foreign experiences to establish a set of transfer pricing rules that caters to China's specific conditions. This background was based on the taxation law in Jan. 2008.

Key words : Transfer pricing, Transfer pricing systems, China state administration of taxation, China taxation law in Jan. 2008.

* Professor Department of International Trade in College of Business Administration, Daegu University

I. 서 론

강학상 이전가격(transfer price)이란 광의적으로 동일계열 기업의 그룹 내 산하 기업간 물품 또는 용역의 상거래시 시장의 공정한 경쟁에 위배되는 내부상거래 가격을 임의로 정함으로써 이로부터 세금부담을 최소화하여 동일계열 기업, 곧 국제기업(international company¹⁾) 전체 이익의 극대화를 추구하는 것으로 설명된다.

이 같은 이전가격은 정상적 상관행에 따라 공개시장가격 수준이 적용되기도 하나 계열 기업의 이익관리 및 회계방침에 따라 공개시장과는 다른 조작된 가격이 적용되는 경우가 많다.

이전가격의 조작은 국내 관련기업간에도 발생되고 있지만, 특히 문제가 되는 경우는 국제 거래에서 발생하는 기업의 인위적 이전가격 조작이다. 따라서 국제조세 목적상 이전가격의 조작이란 하나의 기업이 국경을 달리하는 특수관계에 있는 다른 기업과의 상거래시 당해 기업그룹 전체로서의 조세부담을 최소화하기 위해 가격 또는 비용부담을 조작함으로써 특수관계기업간 소득을 이전시키는 것을 말한다.

이에 대응하여 이전가격과세제도(transfer pricing system)는 기업이 국외 특수관계기업과 상거래시 독립적인 제3자간 상거래가격보다 의도적으로 높은 대가를 지불하거나 또는 낮은 대가로 취득하여 이에 상당한 과세소득을 당해 국외 특수관계기업에 이전하는 경우 당초 조세회피(tax avoidance)²⁾의 의도 여부를 불문하고 세무당국이 그 조작된 가격, 즉 이전가격을 부인하고 독립기업간 가격, 곧 정상가격(arm's length price)³⁾으로 과세함으로써

1) 국제기업(international company)은 달리 다국적기업(multinational enterprise), 세계기업(global company), 초국가기업(supernational enterprise) 등으로 명칭을 달리하여 사용된다. 본 고에서는 이전 가격에 주안점을 두고 국가간(inter-national)이라는 의미를 강조하기 위한 취지에서 이하 국제기업으로 특정하여 사용하고자 한다. 개별 용어의 사용에 대한 상세는 전용욱 외, 「국제경영」, 문영사, 2003, 16-17면.

2) 조세회피(tax avoidance)란 조세부담을 감소시키는 기업의 행위가 법령규정에 직접적으로 상충되지는 않으나 조세를 부과하려 의도하는 법의 정신에 위배되는 것으로 설명된다. 따라서 법령을 위반함으로써 조세부담을 감소시키는 탈세(tax evasion)와 구분된다.

3) 정상가격(arm's length price)이란 거주자·내국법인 또는 외국법인 국내사업장과 이들의 국외특수관계자간의 상거래와 동일·유사한 상거래로서 특수관계가 형성되어 있지 않은 자(독립기업)간의 상거래(비교대상 상거래)에서 적용되었거나 적용될 것으로 기대되는 가격을 말한다. 여기서 동일·유사상거래라 함은 상거래된 재화 또는 용역의 종류 및 특성, 계약조건, 상거래 당사자가 수행한 기능 및 부담한 위험, 시장 및 경제여건 등의 측면에서 당해 특수관계 상거래와 비교가능성이 있는 상거래를 총칭한다(국세청, 외국인 투자기업 납세안내, 2007, 149면.). 다만 정상가격은 가격에 한정하는 개념이 아니라 특수관계가 없는 자간의상거래로부터 발생하는 결과 이를테면 이익, 이익률, 과세소득률 등을 의미하는 폭넓은 개념으로 사용되고 있음을 유의하여야 한다(손윤환, 「국제조정에관한법률 해설과 실무」, 조세통람사, 1997, 34면.).

자국 과세권을 보호하고 국제적 조세회피를 방지하는 일련의 제도를 총칭한다.⁴⁾

요컨대 이전가격과세제도는 국제기업이 관련기업 간 물품·용역의 상거래시 상거래 가격을 조작함으로써 상대적으로 세율이 낮은 국가에 진출한 계열기업의 소득을 늘리고 세율이 높은 국가의 기업에 귀속되는 소득을 줄임으로써 국제기업 전체로 보아 세부담을 최소화하려는 경향을 방지하기 위한 것에 그 운용목적을 두고 있다.

살피기에 기업의 존립목적이 이윤극대화에 있음을 전제할 때, 국제기업의 이전가격 조작에 따른 조세회피 의도는 기업 측면에서는 응당 당연한 본능적 처세라고 할 수 있으나, 반면에 과세당국 입장에서는 자국의 조세수입을 감소시키는 행위이므로 이에 대한 규제수단으로서 이전가격과세제도는 이와 정면으로 대립한다.

본 고에서는 특별히 우리나라 해외진출의 주력 대상국으로서 중국의 이전가격과세제도를 개관하고 이에 따른 시사점과 유의점을 도출하고자 한다. 이로부터 중국의 이전가격과세제도를 올바르게 이해하여 중국에 진출한 또는 진출을 의도하고 있는 국제기업을 향하여 이에 적극적으로 대응할 수 있는 단초를 제공하고자 한다.

구성체계는 우선 이론적 배경으로서 이전가격의 결정요인과, 아울러 우리나라를 포함한 주요국의 이전가격과세제도 현황과 동 제도에 시행에 대한 유의점을 도출하여 현행 중국 이전가격세제에 대한 비교를 통해 그 문제점과 대응적 차원에서의 개선점을 제시하고자 한다.

II. 선행연구 및 가설설정

1. 이전가격을 통한 이윤극대화의 배경

국제기업의 궁극적 존립목적은 해외 개별자회사 또는 동일계열기업의 집합적 이윤극대화에 있다고 할 수 있다. 이를 수식화하면,

$$P_g = \sum_{i=1}^n P_i \quad - (1)$$

* P_g = (집합적) 이윤극대화

** n = 해외자회사의 수

*** P_i = i 자회사의 이윤

으로 표현할 수 있다. 이 경우 유의점은 개별자회사의 집합적 이윤극대화가 개별자회사의 이윤극대화와 반드시 일치하지는 않는다는 점인데, 곧 집합적 이윤극대화는 n 개 개별자회

4) 이용섭, 「국제조세」, 세경사, 2003, 620-625면.

사의 극대이윤들을 합산한 것이라고는 볼 수 없다는 점이다.

$$P_g = \sum_{i=1}^n P_i \neq \text{Max } P_1 + \text{Max } P_2 + \cdots + \text{Max } P_n - (2)$$

* Max P = 극대이윤
** n = 해외자회사의 수
*** P_i = i 자회사의 이윤

위 수식은 국제기업이 이윤극대화를 위해 어떤 개별자회사의 이윤을 다소 희생시킬 수도 있음을 의미하는데, 이러한 경우는 어떤 자회사가 위치하는 현지국의 세율이 높을 때 발생할 수 있으며, 동시에 현지국 과세당국의 입장에서는 경제적 후생의 유출방지를 위한 특단의 조치를 강구할 수 있는 계기로 작용하게 된다.⁵⁾ 예컨대 R_n을 n번째 개별자회사의 소득이라고 하고 해당국가의 세율을 t_n이라고 할 때, n국으로 갈수록 현지국 정부가 개별자회사의 소득에 대해 높은 세율을 적용한다면, 곧

$$t_1 < t_2 < t_3 \cdots < t_{n-1} < t_n - (3)$$

일 경우라면 국제기업은 가능한 이전가격을 통해 회계처리상 세율이 높은 당해국 개별자회사의 소득 R_n을 줄이고 세율이 낮은 특정국(R₁) 개별자회사의 소득을 높이고자 할 것이다.

$$R_1 > R_2 > R_3 > \cdots R_{n-1} > R_n - (4)$$

결국 국제조세의 목적상 이전가격 조작이란 국제기업이 국경을 달리하는 특수관계에 있는 개별기업과의 상거래시 당해 기업 전체의 조세부담을 최소화하기 위해 가격 또는 비용 부담을 조작함으로써 특수관계기업간 소득을 이전시키고자 하는 집합적 이윤극대화 의도로 부터 비롯된다.⁶⁾

5) 안세영, 「다국적기업의 경제학」, 박영사, 1997, 19-21면.

6) 가상의 사례로 이전가격세제를 이해하면, A국은 소득세가 40%인 고세율 국가이고 B국은 소득세가 20%인 저세율 국가인데, A국에 소재한 개별자회사가 B국 국제기업에 정상가격 \$10,000불의 제품을 \$8,000불로 판매한 경우 개별자회사의 A국내 과세소득은 실제보다 \$2,000불 감소하고 국제기업의 B국내 과세소득은 \$2,000불 증대되어 전체적으로 \$2,000X40%-\$2,000X20%=\$400에 해당하는 세 부담이 감소되게 된다. 반면에 고세율 국가인 A국의 조세수입은 \$2,000X40%에 해당하는 \$800불이 감소되게 된다. 이 경우 A국 과세당국은 특수관계기업간 상거래가격 \$8,000불을 정상가격 \$10,000불로 조정하여 납부세액을 다시 계산하는 것이 이전가격세제라 할 수 있다.

2. 이전가격 결정의 동기⁷⁾

1) 법인세율의 차이

국제기업은 집합적 이윤극대화에 총력을 경주하고 있는 까닭에, 응당 과세소득을 고세율 국가에서 저세율 국가로 이전시키려는 경향을 보인다. 곧 국제기업은 법인세율이 높은 국가에 소재하는 개별자회사의 수입가격은 임의로 상향조정하고 당해 자회사와 상거래시 세율이 낮은 국가에 있는 개별자회사의 수출가격은 높여 과세소득을 이전시키는 성향을 보인다.

2) 관세부담의 회피

관세는 총체적으로 수입비용을 증가시켜 당해 기업의 이익을 감소시키는 효과가 있다. 따라서 국제기업은 경우에 따라 관세부담을 줄이기 위하여 때로는 수입가격을 인하·조정하는 경우도 발생한다. 이 경우 관세와 이익은 상호 대립관계에 있으므로 그 조정에는 별도의 의사결정을 필요로 한다.

3) 외환통제에 대한 대응

국제기업이 진출한 국가가 여하의 목적에서 통화와 자본거래 내지 해외로부터의 물품수입을 제한하는 경우 국제기업은 이 같은 조치를 회피하기 위한 수단으로 당해 개별자회사로부터의 수입가격은 높이고 수출가격은 낮추려는 경향을 보인다. 또한 국제기업이 개별자회사로부터 수수하는 배당의 송금을 제한하는 경우도 국제기업이 이전가격을 조작하는 동기로 작용한다.

4) 신설 개별자회사에 대한 지원 등

신설된 또는 신설코자 하는 개별자회사를 지원하기 위해 국제기업은 개업비, 판매촉진비, 광고·홍보비 등을 그 자신 또는 여타 개별자회사가 부담하기 위한 취지에서 당해 개별자회사에 대한 이전가격을 의도적으로 낮게 책정할 수도 있다. 특히 현지국 개별자회사의 영업력이 위축되어 있는 경우 현지국 금융권으로부터 금융차입에 어려움이 있을 경우, 개별자회사에 대한 보증여력이 담보되어있지 못한 경우 이전가격 조정을 시행하게 된다.⁸⁾

7) 이전가격 결정동기에 대한 상세는 佐藤 正勝, 「移轉價格稅制の理論と適用」, 稅務經理協會, 1997, pp.23-25., 中村 利雄, 「國際企業の海外進出實務」, 2002, pp.236-238., 이용섭, 전게서, 2003, 621-623면.

8) 여타의 동기로는 인플레이션의 지속여부, 은행금리 및 이자율, 환율변동, 현지국 과세당국의 이전가격에 대한 대응강도 등을 열거할 수 있다.

3. 이전가격 조정방법

현행 우리나라 ‘국제조세조정에관한법률’(이하 ‘국조법’) 제5조 제1항에는 정상가격 산출 방법에 대하여 전통적 거래접근 방법인 ‘비교가능 제3자 가격법’(comparable uncontrolled price method : CUPM), ‘재판매가격법’(resale price method : RPM) 및 ‘원가가산법’(cost price method : CPM)을 규정하고 있다. 아울러 비교가능성, 자료의 확보 및 이용가능성, 설정된 가격의 타당성 등을 검토하여 이상의 전통적 방법으로 신뢰할 수 있는 정상가격을 산출할 수 없는 경우 ‘이익분할방법’(profit split method : PSM), ‘거래순이익율방법’(transactional net margin method : TNMM) 및 ‘매출총이익의 영업비용에 대한 비율방법’(berry ratio : BR) 중 합리적 방법을 적용하고, 이들 방법 외에 보충적으로 기타 상거래의 실질 및 관행에 비추어 합리적이라고 인정되는 방법을 적용할 수 있도록 하고 있다.

1) 비교가능 제3자 가격법(CUPM)

CUPM은 국제기업과 국외특수관계자간 국제상거래에 있어 당해 상거래와 유사한 상황에서 동 특수관계상거래 일방 당사자와 특수관계가 없는 자간 상거래 가격 또는 상호 특수관계가 없는 제3자간 상거래 가격을 정상가격으로 보는 방법이다.⁹⁾

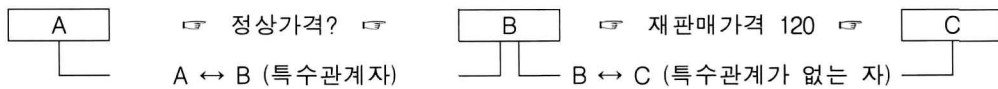
이 방법 적용시 고려요소는 물품의 동일성(품목·규격·사양·수량), 상거래 시기의 동일성, 상거래 시장의 동일성(시장수준·지리적 동일성), 상거래 조건의 동일성(대금지급조건·운송조건·물품할인여부) 등이며, 구체적 조정방법은 물품규격(규격별 원가·물품 구성비의 원가차이), 사양(추가사양 포함여부), 수량(수량할인에 따른 차이), 계절적 상품여부, 시장활성화여부, 시장수준(도매시장과 소매시장 가격차이) 등이다.

2) 재판매가격법(RPM)

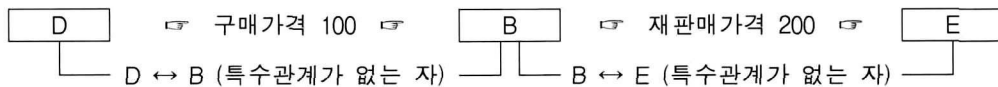
거주자와 국외특수관계자가 자산을 상거래한 후 상거래 일방 당사자인 동 자산의 구매자가 특수관계가 없는 자에게 다시 동 자산을 판매하는 경우 일방 당사자가 특수관계가 없는 자로부터 구입하여 다른 특수관계 없는 자에게 재판매한 상거래에서 실현한 매출총이익 또는 특수관계가 없는 자로부터 구입하여 다른 특수관계 없는 자에게 재판매하는 제3자가 실현한 매출 총이익을 기초로 산출한 가격을 정상가격으로 보는 방법을 말한다.¹⁰⁾

9) 국조법, 제5조 제1항 제1호.

10) 국조법, 제5조 제1항 제2호.

[표 II-1] 특수관계 상거래의 재 판매가격법¹¹⁾

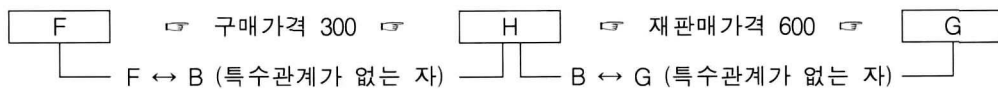
[표 II-2] 재 판매가격법의 비교대상 상거래 ①



※ B의 매출총이익률 : $(200-100)/200=0.5$

※ 정상가격 : $120(\text{재 판매가격})-120 \times 0.5=60$

[표 II-3] 재 판매가격법의 비교대상 상거래 ②



※ H의 매출총이익률 : $(600-300)/600=0.5$

※ 정상가격 : $120(\text{재 판매가격})-120 \times 0.5=60$

재 판매가격법은 구입재화에 대하여 가치를 증가시키는 추가가공을 하지 않고 이를 단순히 재 판매하는 경우에 적용하는 방법이다. 이 경우 추가가공이란 구입한 재화의 물리적 형태나 화학적 구성을 변화시키는 본질적인 변경을 가하는 행위를 의미하며, 다만 포장·재포장·상표부착 등과 같은 행위는 가치를 증대시키는 가공으로 보지 않는다는 점을 유의하여야 한다.

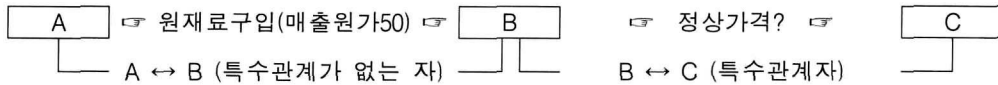
3) 원가가산법(CPM)

국제기업과 국외 특수관계자간 국제상거래에 있어 당해 특수관계 상거래 일방당사자가 특수관계가 없는 자로부터 매입한 원재료 등으로 재고자산을 제조하여 판매하거나 용역을 제공하는 경우 동 당사자가 특수관계없는 자와의 상거래에서 실현한 원가가산율 또는 특수관계가 없는 자로부터 매입한 원재료 등으로 재고자산을 제조하여 다른 특수관계가 없는 자에게 판매하거나, 용역을 제공하는 제3자가 실현한 원가가산율을 기초로 산출한 가격을 정상가격으로 보는 방법이다.¹²⁾

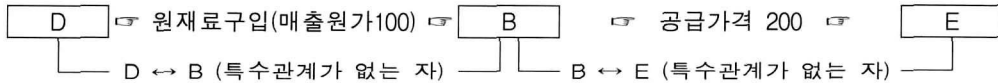
11) 이하 도표는 국세청, 전제서, 150-155면을 재구성한 자료임.

12) 국조법, 제5조 제1항 제3호.

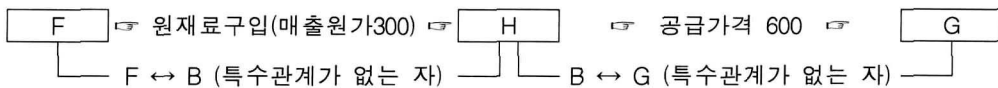
[표 II-4] 특수관계 상거래의 원가가산법



[표 II-5] 원가가산법의 비교대상 상거래 ①

※ B의 원가가산율 : $(200-100)/100=1$ ※ 정상가격 : $50(\text{매출원가})+50 \times 1=100$

[표 II-6] 원가가산법의 비교대상 상거래 ②

※ H의 원가가산율 : $(600-300)/300=1$ ※ 정상가격 : $50(\text{매출원가})+50 \times 1=100$

이 방법은 반제품이 특수관계기업간에 상거래되거나 특수관계기업들이 공동설비계약 또는 장기구매공급약정을 맺거나 특수관계 상거래가 용역의 공급인 경우 유용하게 활용된다. 원가가산법에서의 비교가능성은 재판매가격법과 마찬가지로 상거래 품목의 동질성에 대하여는 그다지 엄격하지 않으며 기업활동, 곧 기능상 비교가능성에 주안점을 두고 있는 특징이 있다.

4) 전통적인 방법 이외의 정상가격 산출방법

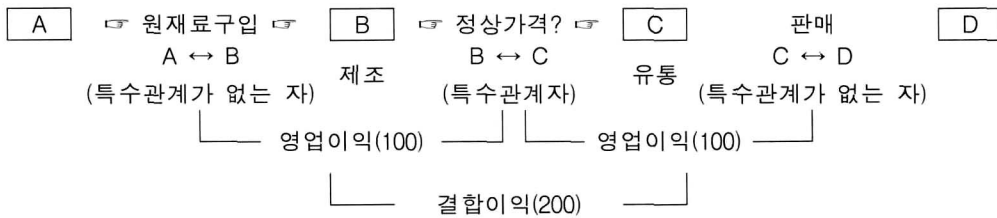
① 이익분할법(PSM)

특수관계 상거래 당사자가 당해 상거래로 인하여 실현한 영업이익의 합계액, 곧 결합이익을 당사자 각각의 상대적 공헌도에 따라 배부한 결과를 토대로 산출된 가격을 정상가격으로 보는 방법이다. 이 경우 상대적 공헌도는 당해 상거래와 관련하여 발생한 비용, 활용된 자산가액, 수행한 기능 및 부담한 위험 등의 배부기준에 의하여 유사한 상황에서 특수관계가 없는 자간의 상거래시 일반적으로 행하여지는 공헌도에 의하여 측정하게 된다.

② 거래순이익율법(TNMM)

특수관계 상거래 일방이 특수관계 없는 자와 행한 상거래에서 실현한 영업이익 또는 서로 특수관계 없는 제3자간 행한 상거래에서 실현된 영업이익을 기초로 산출한 가격을 정상가격으로 보는 방법이다.

[표 II-7] 특수관계 상거래의 이익분할법



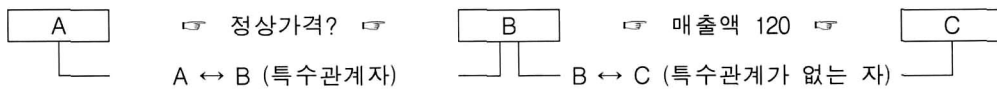
※ 비용·자산기준(동일가중치) 이익분할법의 예시

※¹ 비용비율 → B:C = 50:10 = 10:2 ※² 자산비율 → B:C = 200:100 = 10:5

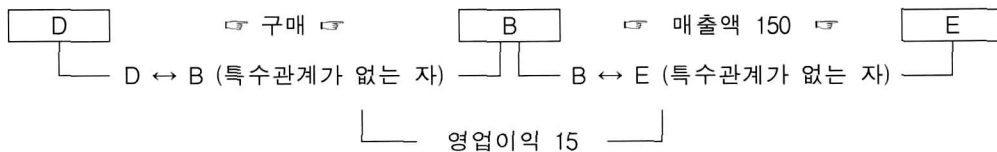
※³ 결합비율 → B:C = (10+10):(2+5) = 20:7 ※⁴ B의 영업이익 → 200X(20/27)

※⁵ C의 영업이익 → 200X(7/27)

[표 II-8] 특수관계 상거래의 거래순이익율법



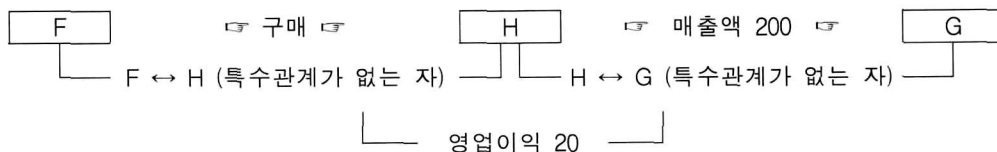
[표 II-9] 거래순이익율법의 비교대상 상거래 ①



※ B의 영업이익율 : 15/150=0.1

※ 정상 영업이익 : 120(매출액)X0.1=12

[표 II-10] 거래순이익율법의 비교대상 상거래 ②



※ H의 영업이익율 : 20/200=0.1

※ 정상 영업이익 : 120(매출액)X0.1=12

③ 매출총이익의 영업비용에 대한 비율방법(BR)

BR이란 영업비용에 대한 매출총이익의 비율을 말하는데, 이는 거래순이익율의 단편으로 이용된다. 예컨대 BR이 1이라는 것은 기업이 손익분기점에 있음을 의미하며, 1.3이라는 것

은 영업비용에 대한 수익이 30%라는 것을 뜻한다. 요컨대 BR은 기업이 수행하는 기능을 영업비용이 정확히 반영할 경우 적용할 수 있는 용역에 대한 일종의 원가가산법이라고 할 수 있다.

[표 II-11] 이전가격 조정방법의 비교

방법		비교가능 수준	적용대상 유형	비교가능 지표	비교가능성 결정요소의 예시
전 통 적 상 거 래 접 근 법	비교가능 제3자 가격법	매우 높음	제조, 용역	상거래 가격	- 재화, 용역의 특징 - 시장수준 - 계약 및 지불조건 - 수량할인여부 - 시장전략
	재 판매가격법	높음	유통, 단순가공	매출총이익/매출	- 재화, 용역의 특징 - 수행기능, 부담위험 - 독점판매권 등
	원가가산법	높음	제조, 용역	매출총이익/매출원가	- 재화, 용역의 특징 - 제조효율 - 무형자산유무 - 시장전략, 판매지역
기 타 방 법	이익분할법	보통 또는 낮음	관계없음	이익분할비율	- 수행기능, 부담위험 - 부담비용, 자본투자 - 무형자산 소유여부
	거래순이익율법	보통 또는 낮음	관계없음	영업이익/매출	- 수행기능, 부담위험 - 기업경쟁력 상태 - 경영능률 - 사업기(창업, 성숙)
	Berry Ratio	보통 또는 낮음	용역 (유통, 중계)	매출총이익/영업비용	- 수행기능, 부담위험 - 영업비용의 구성 - 경영능률

III. 주요국의 이전가격과세제도

1. 미국

1) 개요

미국의 이전가격세제는 ‘내국세입법’(internal revenue code : IRC) 제482조에 그 법적 근거가 마련되어 있다.¹³⁾ 동 조항 자체는 짧은 조문으로 추상적·일반적 규정이라 할 수 있고, 이와 관련한 실제적용에 대한 세칙은 미국 ‘재무성규칙’(US treasury regulations : 1993) §1, 482-1, 482-2이다.¹⁴⁾

IRC 제482조는 납세자가 관련자간 상거래에 귀속하는 소득을 명확히 반영시키는 것을 확보하고 당해 상거래에 관한 조세회피를 방지하는 것에 그 취지를 두고 있다. 동 조는 관련 납세자의 실제 과세소득이 어느 정도인지 결정하는 것에 주안점을 두고 관련 납세자를 비 관련 납세자와 동등한 위치에 두고자 함을 목적으로 한다.

요컨대 동 조는 조세회피방지 근거규정으로서 주된 골자는 복수 이상의 조직사업에 속하는 것으로서 동일한 이해관계자에 의해 직·간접적으로 소유하고 있는 경우 조세회피를 방지하기 위하여 또는 이들의 조직, 사업 및 기업의 소득을 정확하게 계산하기 위하여 필요하다고 인정될 때 재무장관 또는 그의 대리인이 소득금액·공제금액·세액공제금액·충당금 공제금액 등을 이들 조직, 사업 또는 기업간에 배분, 할당 및 배부할 수 있다는 것이다.

한편 납세자에 따른 동 조 적용과 관련, 납세자는 독립기업간 실적치를 반영하기 위해 필요한 경우 관련자간 상거래에 대해 실제 청구된 가격과 차이가 있는 가격으로의 신고가 가능하다.

그러나 이는 동 조를 관련 납세자가 임의로 적용할 수 있는 권리를 인지하는 것은 아니

13) IRC, Sec. 482, "In any case of two or more organizations, trades, or businesses (whether or not incorporated, whether or not organized in the United States, and whether or not affiliated) owned or controlled directly or indirectly by the same interests, the Secretary may distribute, apportion, or allocate gross income, deductions, credits, or allowances between or among such organizations, trades, or businesses, if he determines that such distribution, apportionment, or allocation is necessary in order to prevent evasion of taxes or clearly to reflect the income of any of such organizations, trades, or businesses. In the case of any transfer (or license) of intangible property (within the meaning of section 936(h)(3)(B)), the income with respect to such transfer or license shall be commensurate with the income attributable to the intangible." 동 조의 연관규정으로 Sec. 845, 857, 901, 936, 941, 994, 1059A, 1505, 6038A, 6038B, 6662 등을 참조.

14) 동 규칙 상세는 「www.access.gpo.gov/nara/cfr/waisidx_07/26cfr1f_07.html」. 이하 본 고에서 인용한 웹페이지[URL]는 본 고 제출시까지 웹상에 표시되어 있음을 참고로 한다. 기술편의상 프로토콜명(http://)은 생략하였다.

고, 또한 동 조 적용을 과세당국에 강제하는 것을 인지하고 있는 것도 아님을 유의해야 한다.

다른 한편 관련자간 상거래에 대해 감액할 목적으로 배분 등을 행하기 위한 기한 후 신고 및 수정신고도 인지될 수 없다. 다만 납세자가 독립기업간 실적치를 신고할 필요가 있는 경우 납세자의 장부 또는 기록에 기장되어 있는 가격과 다른 가격, 즉 독립기업간 실적치로써 신고를 당초 신고에 대응해서 행하는 것은 인정된다.

2) 특징 및 유의점

미국 이전가격세제 특징을 요약하면 우선 이전가격산정방법에 대하여 최종규칙제정 전에는 CPUM, RPM, CPM의 순으로 적용되어야 하는 우선순위가 정해져 있었으나, 재무성 규칙 제정 이후에는 당해 우선순위가 폐지되고 개별사안에 따라 독립기업간가격(*arm's length price*)을 정확히 반영하는 가격산정법을 사용하고 있다는 점이다.

둘째 특별히 최적방법규칙(*best method rule*)을 채용하고 있다는 점인데, 여기서 최적방법규칙은 우선순위의 폐지, 이를테면 개별사안에 대한 가격산정방법의 채용을 의미한다. 다만 어떤 가격산정방법을 채용하느냐에 따라 다른 가격산정방법이 적용될 수 있는 것에 대한 입증은 불필요하다. 곧 세무당국은 사용가능한 방법 중 적합한 것을 선택하여 산정할 수 있는 권한이 있으나 납세자측에서 보다 정확한 방법 및 정보를 제출하는 것에 따라 그 제시한 방법이 채용될 수 있는 여지를 남겨두고 있다. 최적방법규칙을 선택함에 있어 고려되는 요소로는 정보의 완전성 및 정확성, 관련자간 상거래와 비관련자간 상거래의 비교가능성의 정도, 각 방법의 적용상 필요한 조정의 수와 크기 및 정확성 등이다.

셋째 독립기업간가격폭(*arm's length range*)을 채용하고 있다는 점이다. 독립기업간가격폭은 복수의 비교대상 상거래, 곧 각각 독립기업간 실적치를 반영하는 것에 단일 가격산정방법을 적용하는 것에 따라 얻을 수 있는 독립기업간실적치의 폭을 말한다. 관련자와 상거래 결과가 독립기업간가격폭에 들어 있지 않은 경우에는 원칙적으로 과세가 행해지지 않는다. 이 경우 과세당국은 당해 폭 가운데 임의의 어떤 점으로부터도 과세가 가능하다는 점을 유의하여야 한다.¹⁵⁾ 아울러 과세당국이 단일의 독립기업간가격에 따라 과세해 온 경우 과세자측으로부터 그간 독립기업간가격 내에서 해결해 온 것을 입증한 경우 과세는 부인된다.

한편 대응적 차원에서의 유의점으로 미국 과세당국은 이전가격 세무조사 중점관리 대상 기업의 유형을 제시하고 있는 바, 그 내용은 생산경영과 관련한 의사결정이 특수관계기업의 통제를 받는 기업, 특수관계기업과의 상거래가 비교적 큰 기업, 연속 2년 이상의 장기 결손 기업, 장기간 이익도 적고 손실도 적으나 계속하여 경영규모를 확대하는 기업, 이윤과 결손을 격년으로 실현하는 기업, 조세피난처에 위치한 관련기업과 거래하는 기업, 이익수준이 동종업종 이익수준과 비교하여 낮은 기업, 기업집단내 특수관계기업과 비교하여 이익률이

15) 통상은 당해 폭의 중심점으로부터 과세한다.

낮은 기업, 갖가지 명목으로 특수관계기업에 각종 불합리한 비용을 지급하는 기업, 정기 세 수감면기간 경과 후 축소신고를 통해 조세를 회피하는 기업 등이다.¹⁶⁾

2. 일본

1) 개요

일본의 이전가격세제는 1986년에 도입되었다. 도입배경은 기업활동의 글로벌화가 급속히 전개되어 기업이 자회사 등 특수관계 기업인수를 통해 소득을 국제적으로 이전하는 이전가격의 문제가 국제과세 분야에서 중요한 문제가 되었기 때문이다.¹⁷⁾ 곧 관련자 사이에 결정된 가격이 비관련자 사이에 상거래되어 성립한 가격과 차이가 있는 결과, 소득이 일방의 법인으로부터 타방의 법인에게 이전하는 사실을 조세법의 측면에서는 관련기업의 조세채무가 왜곡되어 있는 것으로, 이 경우 적정한 납세의무의 이행을 확보할 수 없기 때문이다. 따라서 문제의 상거래를 정상적 상태로 고쳐 과세소득을 결정할 필요에 따라 도입된 것이 일본의 이전가격세제이다.¹⁸⁾

일본의 이전가격세제의 골자는 법인이 국외관련자와 자산의 판매 및 구입, 용역의 제공, 기타 상거래를 행한 경우 당해 상거래에 대해 그 법인이 국외 관련자로부터 지급받을 대가가 독립기업간 가격에 충족되지 않을 경우, 또는 그 법인이 국외관련자에 지불하는 대가가 독립기업간 가격을 초월하는 경우, 그 법인의 소득에 관한 법인세법 등 법령의 적용에 대해서, 그 국외관련 거래는 독립기업간 가격에서 행하여진 것으로 간주한다는 것이다.

이전가격세제는 상거래의 일방이 당사자의 상거래가격을 수정하는 것에 따라 당사자 소득을 증액하는 것이기 때문에 국제 이중과세 배제의 견지와 동시에 상거래 상대방 소득의 감액이 필요하다. 이 감액은 일방 당사자가 존재하는 국가와 그 상대방이 존재하는 국가의 이전가격에 관한 세제방식이 다른 경우 당사국간 상호협의를 조건으로 감액을 행할 수 있다.¹⁹⁾ 독립기업간 가격과 대응적 조정(correlative adjustment)이라는 것은 불가분의 관계라 할 수 있는데, 일본의 제도에 있어서도 이전가격세제 도입에 동반해 대응적 조정제도도 도입되어 운영중에 있다.

2) 특징 및 유의점

이전가격세제 목적은 해외에 있는 관련기업간 상거래를 통해 소득의 해외이전에 대처하고, 적정한 과세의 실현을 목적으로 하고 있다. 일본 세무당국도 이를 위해 이전가격조사에

16) 국세청, “미국 국세청과 공동 APA 설명회 보도자료”, 2008. 09. 09.

17) 清水 孝 外, 「移轉價格の稅務と管理」, 稅務經理協會, 1996, pp.107-117.

18) 清水 孝 外, 상계서, 107면.

19) 이 경우 감액처분을 ‘대응적 조정’(correlative adjustment)이라고도 한다.

관해서 채용하고 있는 방침을 다음과 같이 공표하고 있다.²⁰⁾

우선 이전가격세제는 종래의 세제와는 다른 독립기업간 가격이라고는 하는 개념을 가지고 있는 것이며, 아울러 국제적 과세규칙에의 배려도 필요한 것으로 일본의 과세당국 본청이 일원관리 하에 통일적인 집행을 확보하고 있다. 실제로 실지조사의 지시, 조사결과와 분석, 과세처분의 결정 등에 대해 본청이 적극적으로 관계하고 있다. 이를테면 법인세 조사시 이전가격상의 상거래 현황을 파악하는 것, 법인의 가격설정, 국외 관련자간 소득분배상황 등의 정보를 수집하는 것, 이전가격세제상 문제가 있다고 생각되는 사안에 대한 심도있는 조사를 실시하는 것 등에 국제적인 과세규칙에 의거하여 정밀히 시행하고 있다. 특히 당사 국간 상호협의를 전제한 사전확인(bilateral advance pricing arrangement : BAPA)을 통해 공통의 이해를 얻는 등 관계국간 적극적으로 이전가격세제를 추진하고 있다.²¹⁾

요컨대 일본세무당국은 무역 및 조세마찰의 회피, 제조비용의 삭감을 목적으로 하는 제조 기능의 해외이전이 현재까지 꾸준히 진행되고 있는 것과 함께 일본경제의 글로벌화의 진전을 도모하기 위한 취지에서 이전가격세제의 적정한 집행확보의 중요성을 제고하고 있다.²²⁾

3. 한국

1) 개요

1988년까지 우리나라는 다국적 기업의 이전가격문제에 대응할 수 있는 일련의 규정체계를 마련치 못하고, 다만 현행 법인세법 제52조 ‘부당행위계산부인규정’에 의거 조세회피 방지 일반적 규제조항만이 적용되었다.²³⁾

그러나 1989년 1월 1일부로 법인세법 시행령 제46조 제4항에서 ‘국외출자자등과의거래의 경우시가계산방법’ 규정을 신설하여 처음으로 이전가격과세 관련조항을 마련하였다. 그 후

20) 若泉征也, 「法人調査の現象と今後の課題」, 税務通信, 2002, 2410號 16-17項.

21) 若泉征也, 상계서, 2410號 17項.

22) 中田謙司 外, 「國際稅務入門：二重課稅を避け節稅をはかみ」, 日本經濟新聞社, 2001, pp.88-91.

23) 규정내용은 다음과 같다. ① 납세지 관할세무서장 또는 관할지방국세청장은 내국법인의 행위 또는 소득금액의 계산이 대통령령이 정하는 특수관계에 있는 자(이하 ‘특수관계자’)와의 상거래로 인하여 그 법인의 소득에 대한 조세의 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 경우 당해 법인의 행위 또는 소득금액의 계산(이하 ‘부당행위계산’)에 관계없이 그 법인의 각 사업연도의 소득금액을 계산할 수 있다. ② 제1항의 규정을 적용함에 있어 건전한 사회통념 및 상관행과 특수관계가 없는 자간 정상적 상거래에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 가격(요율·이자율·임대료 및 교환비율 기타 이에 준하는 것을 포함하며, 이를 ‘시가’라 한다.)을 기준으로 한다. ③ 내국법인은 대통령령이 정하는 바에 따라 각 사업연도에 특수관계자간 상거래 내역이 기재된 명세서를 납세지 관할세무서장에게 제출하여야 한다. ④ 제1항 내지 제3항의 규정을 적용함에 있어서 부당행위계산의 유형 및 시가의 산정 등에 관하여 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.

국세청에서는 이전가격세제의 구체적 실시 도입에 필요한 ‘이전가격세제의운영에관한규정’을 훈령 제1062호로 제정하고 1990년 1월 25일부터 이를 시행하고 있다.

한편 법인세법시행령 및 동 시행규칙에 의거한 독립기업가격의 계산방법은 CUPM, RPM, CPM 및 기타 합리적이라 인정되는 방법을 적용하도록 하였다. 재고자산 양도 또는 매입의 경우 그 계산방법을 상술하면 다음과 같다.

CUPM은 당해 재고자산과 동종의 재고자산을 상거래조건, 상거래수량 등이 유사한 상황에서 특수관계가 없는 독립된 사업자간에 매매한 금액에 상당하는 금액을 독립기업가격으로 의제한다. 다만 당해 거래와 독립된 당사자간의 상거래에 있어서 상거래조건, 상거래수량 등의 차이가 있는 경우에는 그 차이에 의하여 가격을 조정할 수 있다면 그 조정한 후의 금액을 독립기업가격으로 의제한다. RPM은 재고자산의 구매자가 특수관계가 없는 자에게 당해 재고자산을 판매한 금액에서 통상의 이윤은 차감해서 가산한 금액을 독립기업가격으로 의제한다. CPM은 재고자산을 판매한 자가 당해 재고자산을 취득 또는 제조함에 소요되는 원가에 통상의 이윤을 가산한 금액을 독립기업가격으로 의제한다.

기타 합리적이라고 인정되는 방법은 해외특수관계자와의 상거래에 따른 독립기업가격을 계산함에 있어서 비교가능한 거래형태가 존재하지 않거나, 기타의 사유로 CUPM, RPM 및 CPM을 적용하는 것이 불가능하거나 불합리하다고 인정되는 경우에 독립기업가격을 산출하는 방법이다.

2) 특징 및 유의점

현재 우리나라 이전가격세제는 근거규정을 법인세법 제52조의 부당행위부인규정에 두고 있는 바, 실제로 상술한 바와 같이 이러한 각종 규정의 제정 및 정비에도 불구하고, 다국적 기업의 이전가격조작에 의한 조세회피를 방지하기에는 너무나 추상적이며 많은 제약과 한계를 가지고 있다고 판단된다.

요컨대 우리나라 이전가격 과세제도 개선을 위한 기본방향은 동제도의 본래의 조세법상 목적을 달성하는데 두어야 할 것인데, 이는 이전가격 과세제도의 조세법상 목적이 국제간의 조세균형 유지, 국제간의 조세회피행위의 방지, 국제간 거래발생소득의 적정한 배분 및 국제간 이중과세의 배제에 두고 있음에 기인한다. 따라서 기본방향은 국제조세평등주의를 실현할 수 있는 합리적이고 공평한 내용을 담은 실정법 체계의 구성, 조세법률주의에 합당한 동 실정법체계의 계속적 개선 및 보안으로 요약될 수 있다.²⁴⁾

24) 이전가격 과세문제에 대한 사례총람의 상세는 국세청, “국제거래와 과세문제”, 국제조세정보, 2008. 03. 09.

4. 주요국의 이전가격과세제도 적용상의 비교

1) 공통점

첫째 적절한 소득과세의 실현을 도모하고 있다는 점이다. 곧 한국과 일본은 관련기업간 상거래를 통한 소득의 해외이전에 대처한 적정과세 실현에, 그리고 미국은 국제상거래에 관한 이전가격의 분야에 있어서 조세회피 방지에 동 제도 적용상 주안점을 두고 있는 바, 당사국 공히 적정과세 실현을 목적으로 하고 있다는 점에서 공통점이 있다고 판단된다.

둘째 ‘OECD 가이드라인’(transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations) 등 국제과세규칙의 우선적용을 표방하고 각국 제도의 상이에서 비롯된 국제적 이중과세의 배제를 고려하고 있다.

셋째 국가경제의 글로벌화의 중요성 인식하고 새로운 환경하에서 유효한 세무행정을 지향하기 위해 날로 복잡다단해 지고 있는 조세문제에 능동적으로 대처하려는 새로운 능력의 필요성을 인식하고 있다는 점이다.

넷째 한국과 일본은 이전가격상의 상거래실태를 파악하고 법인의 가격설정, 국외관련자와의 소득 배분상황 등의 정보를 수집하는 것이 동 제도의 적용상 중요하고, 미국 또한 IRC 6662조 문서작성의무 및 이것의 집행통일화를 위한 감시위원회의 설치, 제3자 소환 및 활용을 통한 정보수집의 검토 등을 행하는 등 정보수집의 중요성이 공히 인식하고 있다는 점이다.

다섯째 한국과 일본은 과세당국 본청의 일원관리하에 통일적인 집행을 확보하는 것을 정책의 중요한 요소로 두고 있고, 미국 또한 감시위원회, 사전확인제도(advanced pricing agreement : APA) 시행에 따른 정책위원회의 설치 등 집행의 통일화를 위해 노력하는 자세를 보이고 있다는 점이다.

여섯째 한국과 일본은 양국간 사전확인에 예측가능성을 보다 높이고 가격산정방법에 충분히 심사가능한 등의 이점이 있고 또한 사전확인에 대한 납세자의 관심이 높아져 가고 있기 때문에 이에 적극적으로 대응하는 방침을 채용하고 있다. 한편 미국은 납세자의 자발적 납세신고에 따른 세수확보 향상책으로써 사전확인제도를 최선으로 하고, 이에 따라 정책위원회의 설립, 조약상대국과의 사이에서 초기단계부터 교섭에 임하는 과정 등을 명확히 하고 있어 양국 모두 사전확인제도에 역량을 집중하고 있다는 점이다.

결국 이전가격과세 문제가 국제과세 분야에서 가장 큰 문제가 될 수 있다고 하는 개연성을 고려하면 이상의 논점은 당사국 공히 중요한 관심사인 까닭에, 이에 당사국의 동 제도 운영상 중요한 과제로 다루어지고 있다.

2) 차이점 및 시사점

무엇보다도 과세소득의 산정이라고 하는 실체법의 집행, 곧 가격산정방법의 집행내용에 있어 미국은 기본 3법 가운데 CPM법을 주로 적용하고 있는 반면에, 일본에는 이익법으로

서는 PS법이 결정되고 있지만, 소위 CPM법은 일본의 법령의 해석으로써 인지되고 않고 있다는 점이다.²⁵⁾ 이는 한국도 마찬가지이다. 이에 관한 차이점을 분석하면 다음과 같다.

첫째 상기 시각으로부터 필연의 결과로써, PSM법은 문제의 납세자와 그 관련자 쌍방을 심사의 대상으로 하는 것임에 반하여, CPM법은 기본적으로 관련자를 심사대상으로 하지 않는 방법으로 이론적으로는 별개로 실제상 다른 한편의 관련자 정보를 고려치 않는 경우가 많다는 문제가 발생한다.²⁶⁾

둘째 PS법이 사용되는 대상사업은 위험이 없는 판매회사에 한하는 제조를 포함한 복잡한 상거래에도 적용가능성이 있지만 CPM법은 통상 위험이 없는 판매회사 등에 적용가능성이 있다.

셋째 PS법을 사용하기에는 각국의 회계기준, 실행의 공통화 및 각국 법인세제와의 조화 등이 필요하지만 이 점이 반드시 달성되지는 않는다는 것이 문제로 지적된다.

넷째 CPM법을 사용하는 경우에도 독립의 제3자 비교가능성이 검증 가능한 정도로 충분히 재무정보가 공표되어 있는가 하는 것과 반드시 현재단계에서는 이러한 상황은 아니라고 하는 점에서 유사문제가 우려된다.

다섯째 상기의 것으로부터 PS법의 분석작업은 꽤 복잡하고 광대한 경우가 있고 CPM법의 경우 실무적으로 공표재무정보를 수집하는 것이 반드시 그렇지는 않다고 하는 점이다.

여섯째 PS법은 내부정보에 근거한 것으로부터 주관적 방법이라는 비판이 있지만 한편으로 CPM법은 실제 비교가능성의 정도문제는 별론으로 하더라도 독립의 제3자의 정보를 사용하는 것으로부터 객관적이라고 보여진다.

결론적으로 미국의 이전자가격세제 강화추이에 비추어 과세당국이 사기업의 정확한 경영실태나 소득을 비롯해서 각 경영지표를 법적·행정적으로 포착하는 것이 어디까지 가능한가 또는 그러한 행정이나 법률을 통해서 시장이라는 것을 추산해 가는 것이 근본적으로 가능한 것인가라는 논리적인 문제를 포함해서 국가의 권한과 기업의 의사결정이 정면으로 충돌하는 것이 실제로 매우 중요한 문제로 부각될 수 있다고 판단된다.

25) 河原茂晴・八田陽子, 「移轉價格税制の考察-調査と事前確認を中心に」, 國際稅務, 2001, 17-25면.

26) 일본의 PS, 즉 그룹내부의 재무정보를 사용하는 방법과 미국 CPM을 검토하면, 우선 과세소득의 배분기준으로 사용하는 정보의 원천에 있어 일본 PS는 관련자 그룹의 내부 재무지표(이들테면 비용, 고정자산 등) 및 그 기타 소득발생에 기여한 정도를 추측하기에 족한 요인을 사용하고, 미국의 CPM은 비교가능한 독립의 제3자 정보를 사용하고 있다는 점이다. 따라서 PS의 경우 소득발생에 기여한 요인으로써 어떻게 적절한 배분범위를 사용하는가가 문제시 되고, CPM의 경우 납세자와 비교 가능한 제3자 선택 및 차이가 있는 경우 어떻게 이것을 적절히 조정하는 것이 가능한가 하는 것이 문제시 될 수 있다고 보인다. 아울러 CPM의 경우 소득 창조가 실무상 문제가 되고 있지만 PS의 경우는 그룹 전체를 통한 합산이익이 불변하기 때문에 이러한 문제는 발생하지 않는다.

IV. 중국의 이전가격과세제도

1. 중국의 이전가격과세제도의 개요

중국은 ‘외국기업소득세법및시행세칙’ 제6장에서 ‘특별납세조정에서관련기업간상거래에관한조항’을 두고 당해 상거래에 적용될 관련기업간 상거래 기준을 제시하고 있다.²⁷⁾ 또한 우리나라에 관하여는 ‘한·중조세협약’에 의거 관련기업간의 비정상거래에 대한 과세를 명문화하고 있다.

중국의 이전가격과세문제는 국제조세분야에서 항상 거론되는 부분으로 매우 복잡하며, 일단 문제가 제기되면 해결하는데 상당한 비용과 시간이 소요되므로 중국이 비록 당장은 이러한 과세문제를 선진국과 같은 수준으로 제기하고 있지는 않더라도 중국이 이를 별도의 장으로 규정해 놓은 점으로 보아, 이에 대한 과세문제를 깊이 인식하고 있다고 보인다. 따라서 대중국 진출기업으로서는 이에 대한 대책수립이 긴요한 실정이다.

최근 중국 과세당국은 가격정보에 관한 광범위한 정보원을 구축하고 있으며, 이 분야에 대한 조사를 본격화하고 있다. 중국의 조례 등에서 규정하는 관련기업간 업무거래란 관련기업, 곧 특수관계자간 국제상거래에 대해서 각급 주관세무기관의 전담기구 또는 전담인원이 관련기업간 유형자산의 매매·사용, 무형자산의 이전 또는 사용, 용역의 제공, 독립기업간 상거래에 있어 대금 또는 비용을 의도적으로 수취 또는 지급하지 않아 과세소득 또는 납부할 소득액을 줄이는 경우 등 조례에 의거하여 조사하는 한편 관할세무기관이 정상가격을 산정하여 그 정상가격에 따라 산정된 소득에 대하여 정밀하게 과세하는 제도를 말한다.

현재 특수관계자간 업무거래과세는 과세기술상 매우 복잡하며, 조사기간이 길뿐만 아니라 기업에 대하여 많은 자료를 요구하고 일반적으로 과세액도 큰 것이 특징이다. 조례에 대한 주요 골자를 요약하면 위의 표와 같다.

27) 중국인민공화국국무원령 제512호로 공포된 ‘중화인민공화국기업소득세법실시조례’를 말하며, 이는 2007년 11월 28일 국무원 제197차 상무회의를 통과하여 2008년 1월 1일부로 발효된 것을 말한다. 이하 ‘조례’라 한다.

[표 III-1] 중화인민공화국기업소득세법실시조례 제6장의 주요 골자

구 분	조항내용	주요 골자
제 109조	특수관계자	자금, 경영, 판매에 있어 직·간접 통제관계, 제3자를 통제하는 경우, 이익관계상 서로 관련있는 기타 관계 포함
제 110조	독립거래원칙	특수관계가 없는 자간 공평가격원칙 및 영업상식에 따라 상거래하는 원칙
제 111조	기타 합리적 방법	CUPM, RPM, CPM, PS, TNMM 및 기타 방법
제 112조	원가배분협의 체결	독립거래원칙에 따라 공동으로 원가를 배분하고 원가배분협의 체결할 수 있다.
제 113조	이전가격사전합의	기업이 장래 관련 상거래에 대한 가격결정원칙과 계산방법을 세무기관과 협상하고 합의에 도달할 수 있다.
제 114조	관련자료의 내용	가격비용 제정기준과 계산방법 및 설명, 재판매가격 또는 최종판매가격 관련자료, 비교가능상품가격, 기타 자료
제 115조	소득금액 조사결정	유사기업의 이윤율수준, 기업원가계산에 대한 합리적인 방법, 관련기업집단의 합리적인 이윤, 기타 방법
제 116조	중국공민의 기준	중국 국경내외에서 취득한 소득에 대해 중국에서 개인소득세를 납부하는 개인
제 117조	특별 통제의 기준	중국공민이 직·간접으로 외국기업의 10% 이상 의결권 주식 보유 또는 50% 이상 주식 공동보유 및 실질적 통제
제 118조	실제조세부담 미달	규정세율의 50%에 미달하는 경우
제 119조	채권성투자	기업이 관련 상거래로 획득한 것으로 이자상환의 경우, 기타 이자지급 성격의 방식으로 보상해야 하는 용자 포함
제 120조	상업목적의 불비	세액을 감소 또는 면제시키거나 늦게 납부하는 것을 주목적으로 하는 것
제 121조	추징세액 및 이자	당해 세액이 귀속되는 과세연도 다음해 6월 1일부터 세액을 추징하는 날의 기간까지 일수에 따라 추가이자 징수
제 122조	규정이자율	세액이 귀속되는 과세연도에 중국인민은행이 공포한 추징기간의 인민폐 대출기준이자율에 5%를 가산하여 계산
제 123조	소급조정	당해 상거래가 발생한 납세연도부터 기산하여 10년간 소급하여 조정할 권한이 있다.

2. 중국의 이전가격과세제도의 현황

우리나라 기업들은 2008년 6월말 기준 중국 산동성을 포함 26개 지역에 총 투자실적 누계로 약 248억불을 투자하고 있으며, 이는 투자건수로는 66,757건, 신규법인수로는 18,827개의 투자실적을 보유하고 있다.²⁸⁾

중국에 진출한 우리기업들이 중국의 세무행정에 대하여 우려하고 있는 주요 내용은 외국

28) 「www.koreaexim.go.kr/kr/oeis/m03/s01_0402.jsp」, “중국 해외투자현황”, 2008.

투자기업의 수출물품에 대한 부가가치세의 환급지연 문제와 중국의 이전가격 과세제도 및 이를 운용하는 세무행정의 일관성 내지는 예측가능성 문제로 대별되고 있는 실정이다.

이에 반하여 중국 과세당국은 이전가격 조사대상자 선정기준 및 관련제도에 관하여 외국 법인의 상거래금액이 크거나 상거래내용이 복잡할 경우에는 중국내에 소재하는 당해 외국 기업의 계열기업 모두를 일괄 조사대상자로 선정할 수 있고, 그 구체적 시안으로서 장기간 또는 연속 2년 이상 결손을 내거나 이윤과 결손을 격년으로 실현하여 비정상적 경영이익을 보이는 기업, 동종업종에 비하여 마케팅 비용, 로열티 및 경영자문료 등을 많이 지출하면서 영업이익률은 상대적으로 낮은 외국기업을 이전가격 조사대상자로 우선 선정하고 있는 상황이다.

실례로 중국의 이전가격 세무조사는 조사통지서를 송달한 날로부터 3년 이내에 종결되며, 특수한 경우 예컨대 자료미제출, 복잡한 사안 등에 관하여는 이를 5년까지 연장할 수 있도록 제도화하고 있다. 또한 중국 과세당국의 이전가격과세에 대하여 이의가 있을 경우에는 먼저 관련 세액을 관할 세무관서에 납부하고 세액납부증명서를 발급받은 날로부터 60일 이내에 상급기관에 불복청구를 신청할 수 있다고 배려하고 있으나 그 시행에 대하여는 진출 기업에 상당한 부담을 제공하고 있는 실정이다.

한편 중국 과세당국은 이전가격조사에 대비할 수 있는 가장 효과적 방법으로서 정상가격 사전승인제도(APA)의 적극적인 활용을 제안하고 있기도 한데, 이는 APA 활성화를 통해 이전가격과세 분쟁을 사전에 방지하고, 대외기업의 대중국 투자를 안정적으로 확보하기 위한 방편으로 인식되고 있다.

3. 중국 이전가격과세제도 적용에 대한 유의점

1) 중국 세법상 이전가격 적용 대상 특수관계자 해당 여부

국내 국제기업과 중국 현지 개별자회사간 중국 세법상 특수관계자에 해당하기위한 요건은 일방기업이 타방기업의 출자지분의 25% 이상을 직·간접적으로 소유 또는 지배하는 경우, 제3자가 일방기업과 타방기업 쌍방의 출자지분의 25% 이상을 직·간접적으로 소유 또는 지배하는 경우, 일방기업의 타방기업에 대한 채권이 동 타방기업 총자본의 50%에 달하거나 일방기업이 타방기업 채무의 10% 이상을 지급 보증한 경우, 일방기업의 최고 경영층의 절반 이상 또는 1인 이상의 이사가 다른 기업에서 위임 파견된 경우, 일방기업의 경영이 타방기업의 독점적 기술에 의존하는 경우, 기업이 생산경영을 위하여 구입하는 원자재·부품·가격 및 상거래조건 등이 다른 기업에서 공급하고 지배하는 경우, 기업이 생산한 제품 또는 물품의 판매, 가격 및 상거래조건 등이 다른 기업이 지배하는 경우, 기업의 생산경영, 거래를 실질적으로 지배하거나 또는 이익상 관련이 있는 기타의 관계 예컨대 가족, 친척관계 등에 있는 경우 등이다.

2) 이전가격의 분석

앞서 살핀 바와 같이 중국 과세당국은 장기 결손법인, 동종업종 비하여 많은 마케팅 비용, 로열티 또는 경영자문료를 지출하면서 낮은 영업이익률을 실현하는 기업 등에 대해 이전가격 조사대상자로 주시하고 있다.

구체적으로 중국 과세당국의 이전가격세무조사 중점관리 대상기업의 해당여부는 생산경영과 관련한 의사결정이 특수관계기업의 통제를 받는 기업, 특수관계기업과의 거래가 비교적 큰 기업, 장기 또는 연속 2년 이상 결손기업, 장기간 이익도 적고 손실도 적으나 계속하여 경영규모를 확대하는 기업, 이윤과 결손을 격년으로 실현하여 비정상적 경영이익을 취득하는 기업, 조세피난처에 위치한 관련기업과 거래하는 기업, 동종업종 이익수준과 비교하여 낮은 기업, 기업집단의 구성기업과 비교할 경우 이익률이 낮은 기업, 여하의 명목으로 특수관계기업에 각종 불합리한 비용을 지급하는 기업, 정기 세수감면기간 경과 후 축소 신고를 통해 조세를 회피하는 기업 등이다. 또한, 중국현지법인간 및 현지법인과 국외특수관계자간 거래금액이 크고 거래가 복잡할 경우에는 당해 외국기업의 계열기업 모두를 일괄 조사대상으로 선정될 수 있음을 유의하여야 한다.

일괄 조사대상자로 선정되면 각 현지법인 소재 지역 세무기관이 중국 과세당국 본청의 지휘를 받아 각각의 현지법인들을 합동으로 조사하게 되며 조사대상거래는 국내거래와 국제거래가 모두 포함되게 된다.

3) 중국의 이전가격 세무조사

중국 이전가격 세무조사 과정은 차례로 조사대상자 선정, 조사대상자에 대한 정보수집, 재무제표 기준으로 매출이익률, 매출 안정성, 지출비용의 합리성 등의 서면조사, 실지조사, 조사법인과 협의, 세무기관 내부토론과 확인, 세무기관 세무조사확인서 발급, 기타 세목에 대한 조사의 순으로 진행된다.

한편 주목할 점으로 이전가격 세무조사는 통상 1년 이상 실시되며 조사기간 동안 많은 양의 자료를 준비하여야 하고, 또한 고액의 세무대리인 사용 수수료를 부담하여야 하기 때문에 많은 인력과 비용 소요가 수반된다.

4) 이전가격 분쟁해결 절차

앞서 살핀 바와 같이 중국현지법인이 중국 과세당국의 이전가격조정에 대하여 이의가 있을 경우 우선 법률규정에 따라 관련 세액을 납부하여야 하며, 주관 세무기관이 세액납부증명서를 발급한 날로부터 60일 이내에 상급기관에 재심을 신청하여야 한다. 이에 대하여 상급 과세당국은 재심신청을 받은 날로부터 60일 이내 재심결정을 내려야 하며, 재심결과에 불복할 경우 재심결정서를 받은 날로부터 15일 이내 인민법원에 소송을 제기할 수 있다.

5) 이전가격 사전승인제도(APA)

APA는 대중국 진출기업 뿐만 아니라 국제기업의 과세정책 수립에 있어 가장 효율적인 제도로 평가되고 있다. APA의 장점은 무엇보다도 세무조사 대응비용 절감 및 안정적 영업 가능하다는 점인데, 곧 초기투입비용이 있으나 세무조사 대응 비용보다 저렴하다고 하는 것과 이전가격 과세의 불확실성에서 벗어나 안정적 사업을 지속할 수 있다는 장점이 수반된다.

V. 요약 및 결론

현재 대중국 진출 국제기업은 지금까지 계속 진행되고 있는 중국 과세당국의 세제개혁에 직면하여 상당한 어려움에 직면해 있다. 이에 국제기업은 중국의 세제개혁에 확대 또는 변화에 시의적으로 대응하여 이전가격의 상황과 대책을 평가해야 할 것이다. 중국에서 경영전략과의 조화, 적절한 이전가격 관련서류를 정비하여 이전가격 합리성의 증명, APA를 통한 관할 과세당국과의 이전가격에 대한 인식 공유 등을 효율적인 대응방안일 수 있다.

최근 중국은 그동안 국가정책의 기조로 유지해 온 외자유치를 적극적으로 추진하면서도 동시에 국가 조세권익을 보호하기 위하여 이전가격세제를 적극적으로 적용해 나가고 있는 추세에 있다. 곧 중국은 이전가격세제의 기본 골격을 마련하고 이를 지속적으로 정비해 가면서 대체로 국제기준에 부합하는 근거규정을 존치해 나가고 있다.

그렇지만 한편으로 중국의 이전가격세제에 관련한 운영체계는 근거규정의 안전성이나 이전가격결정방법의 자의적 적용 등의 면에 있어서 이전가격세제의 합목적성이 미약한 실정이다. 그럼에도 불구하고 중국 과세당국으로부터 탈세기업으로 지적된 경우에는 강력한 제재가 수반되는 상황이라 이에 대한 각별한 유의가 요구된다.

특히 현재까지 납세자의 예측가능성을 확보하고 이전가격세제의 공정한 집행을 목적으로 주요국은 APA를 적극 추천하고 있고 또한 기업들도 이에 호응하고 있는 실정이나, 중국의 경우에는 APA의 철회, 변경 또는 취소와 관련한 요건, 절차, 효력 등 명시적인 근거규정이 불비한 상태인 바, 이에 대한 각별한 대비가 요구된다.

본고는 이상에서 이전가격 결정요인을 통해 주요국의 이전가격과세제도를 검토하고, 이로부터 현재 우리나라 해외진출의 주력국으로서 중국의 이전가격과세제도에 대한 특징과 그 유의점을 분석해 보았다. 이상의 결과가 중국에 진출하였거나 진출을 의도하고 있는 국제기업에 대하여 대중국 이전가격과세제도에 대한 주의를 환기할 수 있는 단초가 될 수 있기를 기대한다.

참 고 문 헌

- 국세청, “국제거래와 과세문제”, 국제조세정보, 2008.
- , “미국 국세청과 공동 APA 설명회 보도자료”, 2008.
- , “외국인 투자기업 납세안내”, 2007.
- 안세영, 「다국적기업의 경제학」, 박영사, 1997.
- 이용섭, 「국제조세」, 세경사, 2003.
- 손운환, 「국제조정에관한법률 해설과 실무」, 조세통람사, 1997.
- 수출입은행, “중국 해외투자현황”, 2008.
- 전용욱 외, 「국제경영」, 문영사, 2003.
- 若泉征也, 「法人調査の現象と今後の課題」, 稅務通信, 2002.
- 佐藤 正勝, 「移轉價格稅制の理論と適用」, 稅務經理協會, 1997.
- 中田謙司 外, 「國際稅務入門：二重課稅を避け節稅をはかる」, 日本經濟新聞社, 2001.
- 中村 利雄, 「國際企業の海外進出實務」, 2002.
- 清水 孝 外, 「移轉價格の稅務と管理」, 稅務經理協會, 1996.
- 河原茂晴・八田陽子, 「移轉價格稅制の考察-調査と事前確認を中心に」, 國際稅務, 2001.
- ‘국제조세조정에관한법률’(2008)
- ‘중화인민공화국기업소득세법실시조례’(2008)
- ‘OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations’(2000)
- ‘US Internal Revenue Code’(1986)
- ‘US Treasury Regulations’(1993)
- 「www.access.gpo.gov/nara/cfr/waisidx_07/26cfr1f_07.html」.
- 「www.koreaexim.go.kr/kr/oeis/m03/s01_0402.jsp」.