



저작자표시-비영리-변경금지 2.0 대한민국

이용자는 아래의 조건을 따르는 경우에 한하여 자유롭게

- 이 저작물을 복제, 배포, 전송, 전시, 공연 및 방송할 수 있습니다.

다음과 같은 조건을 따라야 합니다:



저작자표시. 귀하는 원저작자를 표시하여야 합니다.



비영리. 귀하는 이 저작물을 영리 목적으로 이용할 수 없습니다.



변경금지. 귀하는 이 저작물을 개작, 변형 또는 가공할 수 없습니다.

- 귀하는, 이 저작물의 재이용이나 배포의 경우, 이 저작물에 적용된 이용허락조건을 명확하게 나타내어야 합니다.
- 저작권자로부터 별도의 허가를 받으면 이러한 조건들은 적용되지 않습니다.

저작권법에 따른 이용자의 권리는 위의 내용에 의하여 영향을 받지 않습니다.

이것은 [이용허락규약\(Legal Code\)](#)을 이해하기 쉽게 요약한 것입니다.

[Disclaimer](#)

碩士學位論文

과세가격결정방법 사전심사제도(ACVA)에  
관한 연구

- 수입 이전가격을 중심으로 -

濟州大學校 經營大學院

貿易學科

宋宗訓

2010年 8月

# 과세가격결정방법 사전심사제도(ACVA)에 관한 연구

- 수입 이전가격을 중심으로 -

指導教授 金永春

宋宗訓

이 논문을 經營學 碩士學位 論文으로 提出함

2010年 8月

宋宗訓의 經營學 碩士學位 論文을 認准함

審査委員長 \_\_\_\_\_ 印

委 員 \_\_\_\_\_ 印

委 員 \_\_\_\_\_ 印

濟州大學校 經營大學院

2010年 8月

A Study on Advance Customs Valuation  
Arrangement

- Focus on Import Transfer Pricing -

Jong-Hoon Song

(Supervised by professor Young-Choon Kim)

A thesis submitted in partial fulfillment of the requirement for the degree of  
Master of Business Administration

2010. 8.

This thesis has been examined and approved.

Thesis director, Jeong-Bong Hwang, Prof. Department of International Trade

---

Kyung-Pyo Koh

---

Young-Choon Kim

---

2010. 8.

Date

Department of International Trade  
GRADUATE SCHOOL OF BUSINESS ADMINISTRATION  
JEJU NATIONAL UNIVERSITY

# 목 차

I. 서론 .....	1
1. 연구의 목적 .....	1
2. 연구의 범위와 방법 .....	3
II. 이진가격에 대한 과세당국의 평가방법 .....	5
1. 이진가격과세제도의 개괄 .....	5
1) 이진가격 개념 및 결정요인 .....	5
2) 이진가격과세제도의 의의 .....	7
3) 이진가격과세제도의 특징 .....	8
2. 이진가격에 대한 관세당국의 관세평가제도 .....	9
1) 관세평가제도의 목적 및 연혁 .....	9
2) 관세평가제도상의 과세기준 .....	13
3) 관세평가제도상의 과세방법 .....	16
3. 이진가격에 대한 내국세당국의 이진가격 세제 .....	20
1) 이진가격 세제의 목적 및 연혁 .....	20
2) 이진가격 세제의 과세기준 .....	24
3) 이진가격 세제의 과세방법 .....	28

4. 외국 관세평가와 이전가격 세제 조화를 위한 정책적 시사점 .....	35
1) 주요 국가의 관세평가와 이전가격세제의 운영 .....	35
2) 최근 국제기구의 관세평가와 이전가격세제 조화가능성 논의 동향 .....	41
3) 외국사례로 본 정책적 시사점 .....	44
Ⅲ. 현행 APA제도와 ACVA제도 비교 분석 .....	46
1. 정상가격산출방법 사전승인제도(APA) .....	46
1) 의의 .....	46
2) 현황 .....	47
3) APA 적용 절차 .....	48
4) 국세청의 APA 담당조직 .....	52
2. 과세가격결정방법 사전심사제도(ACVA) .....	53
1) 도입배경 .....	54
2) 법적 근거 .....	56
3) ACVA 적용 절차 .....	56
4) 관세청의 ACVA 담당조직 .....	61
3. APA제도와 ACVA제도의 비교 분석 .....	62
1) 적용요건 비교 .....	62
2) 평가방법 비교 .....	63
3) 처리절차 비교 .....	65

IV. 과세가격결정방법 사전심사제도(ACVA) 개선 방안 .....	68
1. 현황 및 문제점 .....	68
2. 법규·절차상 개선 방안 .....	70
1) 외국규정 도입 등 국내법 법제화 .....	70
2) 특수관계자 범위 명확화 .....	71
3) 사전상담 규정 보완 .....	71
4) 사전심사 소급적용 .....	72
5) 비밀유지 의무 강화 .....	73
6) 전문가 조력 확대 .....	73
3. 제도상 개선 방안 .....	74
1) ACVA 및 APA 합의가격 상호인정 .....	74
2) 조세당국간 협력체제 확대 .....	75
3) 공동조사 실시 .....	75
4) 전담부서 설치 및 전문가 양성 .....	76
5) 민관협의회 구성 .....	77
6) ACVA의 적극적인 홍보 .....	78
V. 결론 및 한계 .....	79
참고문헌 .....	82
영문초록 .....	85

## 표 목 차

〈표 II-1〉 관세평가방법 종류와 적용순위 .....	16
〈표 II-2〉 정상가격 산출방법의 비교 .....	35
〈표 III-1〉 APA 신청 및 처리현황 .....	47
〈표 III-2〉 ACVA와 APA 평가방법 유사점 비교 .....	64
〈표 III-3〉 APA와 ACVA 처리절차 유사점 비교 .....	66
〈표 III-4〉 APA와 ACVA 처리절차 차이점 비교 .....	67
〈표 IV-1〉 ACVA 신청 및 처리현황 .....	69





## 그림 목 차

〈그림 Ⅱ-1〉 이전가격세제의 예시 .....	8
〈그림 Ⅱ-2〉 비교가능제3자가격법의 예시 .....	30
〈그림 Ⅱ-3〉 재판매가격법의 예시 .....	31
〈그림 Ⅱ-4〉 원가가산법의 예시 .....	33
〈그림 Ⅲ-1〉 APA 적용 절차 개요도 .....	48
〈그림 Ⅲ-2〉 우리나라 국세청 APA 담당조직 .....	53
〈그림 Ⅲ-3〉 ACVA 도입배경 .....	55
〈그림 Ⅲ-4〉 ACVA 적용 절차 개요도 .....	57
〈그림 Ⅲ-5〉 과세가격결정방법 사전심사신청서 .....	58

# I. 서론

## 1. 연구의 목적

최근 세계경제는 급격한 개방화의 물결을 타고 있으며, 경제적으로는 국가간의 경계에 대한 의미가 없어져 글로벌화 되고 있다. 특히 다국적기업(Multinational Enterprises : MNEs)<sup>1)</sup>의 교역량이 전체 국제거래의 상당부분을 차지<sup>2)</sup>하고 있으며 계속 늘어나는 추세이다. 이러한 다국적기업은 각국 조세제도의 특혜 및 취약점을 활용하여 서로 다른 국가에 있는 특수관계의 기업간에 세부담률이 낮은 국가로 소득을 이전시켜 회사전체의 이익극대화를 추구하는 경향이 있다. 그러나 이러한 다국적기업의 이전가격(transfer pricing)에 대하여 관세당국(관세청)은 관세를 낮게 책정하기 위한 저가신고로 판단하여 수입가격을 높게 책정하려는 경향을 보이며, 내국세당국(국세청)은 매입원가를 높이기 위한 고가신고로 판단하여 수입가격을 낮게 조정하려는 경향이 있다. 이러한 과세당국간 상이한 수입물품 과세가격 평가체계는 다국적기업내 산하 특수관계기업간 국제거래가 급증하는 상황에서 다국적기업의 국제경영에 막대한 애로사항으로 작용하고 있다.

관세와 내국세 양 과세당국이 동일한 수입물품에 대하여 상이한 과세평가체계를 적용하는 이유는 양 과세당국은 다 같이 특수관계자간 거래에 대하여 과세하지만, 관세당국(관세청)은 WTO 관세평가협정<sup>3)</sup>을 「관세법」<sup>4)</sup>으로 국내 수용하였고, 내국세당국(국세청)은 OECD 이전가격지침<sup>5)</sup>을 「국제조세조정에 관한 법

1) 다국적기업이라 용어는 1950년 후반에 최초로 사용되어 졌으며, 그동안 많은 학자가 다국적기업에 대한 정의를 내렸지만 통일된 정의가 확립되어 있지 않고 있다. OECD에서는 “다국적기업 그룹의 일원인 그룹”이라 정의하고, 다국적기업 그룹에 대해서는 “2개 혹은 그 이상의 국가에 사업체를 가지고 있는 특수관계기업의 그룹”이라고 정의하고 있다.

2) 다국적기업의 국외 소재 관련자간의 수출액이 전 세계 무역총액의 1/3을 차지한다(UNCTAD, World Investment Report : WIR, 2005, p.297).

3) 1994년도 관세 및 무역에 관한 일반협정 제7조의 이행에 관한 협정(Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994)으로 1985. 1. 1. 발효되었으며, 1995. 1. 1. 세계무역기구(World Trade Organization : WTO)가 출범하면서 WTO 관세평가협정이라 칭하게 되었다.

4) 관세법은 1949.11.23. 법률 제67호로 제정되었으며, 관세에 관한 일반 법률이다.

5) 1979년에 OECD는 “다국적기업과 과세당국을 위한 Guidelines”(Transfer Pricing Guidelines for

를」6)로 국내 수용하였기 때문이다. WTO, OECD 등 국제기구의 설립목적과 그 과세논리가 상이하기 때문에 관세당국(관세청)과 내국세당국(국세청)이 동일한 수입물품에 대해 다른 평가체계를 유지하고 있는 것이다.

이처럼 관세 및 내국세 양 과세당국이 운영하는 이전가격과세제도는 과세목적이나 과세방법 등이 다르다고는 하지만 납세의무자의 입장에서 보면 다국적기업 간의 동일한 하나의 거래를 놓고 한 쪽은 가격이 너무 낮다고 판단하고, 다른 한 쪽은 너무 높다고 의심하는 등 두 과세기관이 이중의 잣대로 각각 평가를 달리 하게 됨으로써 납세자는 혼란과 고충을 겪고 있다.

이러한 문제를 해결하기 위해 내국세당국(국세청)은 납세의무자와 과세당국 간에 과세가격의 적정성에 대해 갈등이 있는 경우, 합의를 목적으로 하는 협상제도를 두고 있었다. 즉, 내국세당국(국세청)은 국제조세조정에 관한 법률 제6조에 정상가격산출방법 사전승인제도(Advance Pricing Arrangement 또는 Advance Pricing Agreement : APA, 이하 "APA"라 한다)7)를 도입하여 1996. 1월부터 시행 중에 있다. APA를 통하여 일정기간 동안 정상가격산출방법 등에 대해 과세당국과 합의가 이루어지는 경우에는 당해 가격산출방법의 최적성을 인정받게 된다.

최근 관세당국(관세청)은 내국세당국의 정상가격산출방법 사전승인제도를 벤치마킹(benchmarking)하여, '정상가격(arm's length price)'을 '거래가격(transaction value)'으로, '이전가격(transfer pricing)'을 '특수관계자간 거래가격(related parties transaction value)'으로 개념 전환함으로써, 2008년 관세법 개정안에 '특수관계자간 과세가격결정방법 사전심사제도(Advance Customs Valuation Arrangement : ACVA, 이하 "ACVA"라 한다)'를 반영하여 시행하기에 이르렀다.

---

Multinational Enterprises and Administrations : OECD Guidelines)을 발표하여, 국가간 이전가격과세제도의 상이에서 오는 문제점을 줄이고자 하였다.

6) 국내의 특수관계자간의 대외거래에서 거래가격을 조작하는 사례가 늘어남에 따라 이를 방지하고자, 1995년 12월 국제조세조정에관한법률(국조법)을 제정·공포하였다.

7) APA는 납세자가 과세당국과 정상가격 산정을 위한 적절한 이전가격 결정방법에 대해 서로 사전에 합의하는 제도를 말한다. APA는 그 당사자에 따라서 쌍방 APA(Bilateral APA), 다자간 APA(Multilateral APA), 일방 APA(Unilateral APA)로 구분된다. 쌍방 APA 또는 다자간 APA는 정상가격 산출방법에 대하여 신청인, 거래상대방, 둘 또는 그 이상의 관련 국가의 과세당국들이 개입하여 협상하고 동시 합의하는 제도이며, 일방 APA는 정상가격 산출방법에 대하여 신청인과 여타 관련 세무당국의 참여 없이 과세당국과 과세국 소재 납세자간에 합의하는 제도이다. 이전가격관련 과세문제를 완벽히 해결하기 위해서는 쌍방 APA 또는 다자간 APA가 바람직하나, 이는 다른 과세당국 등 여러 관계자들의 협의절차를 거치기 때문에 일방 APA 보다 소요기간이 길어지는 경향이 있다. 본 논문에서는 특수관계자간 과세가격결정방법 사전심사(ACVA)가 관세당국과의 사전협의를 하는 제도이므로 일방 APA와의 비교에 중점을 두었다.

즉, 관세법 제37조를 개정<sup>8)</sup>하여 특수관계자간 거래가격에 대해 사전에 관세청장에게 과세가격결정방법에 대해 심사하여줄 것을 요청할 수 있도록 제도화 하였다.

그러나 내국세당국(국세청)의 APA는 1995년에 제도화되어 15년 동안이나 시행해오고 있기 때문에 충분한 경험에 의하여 현실에 부합한 제도의 개정 등을 통하여 실효를 거두고 있는 반면, 관세당국(관세청)의 ACVA는 제도시행 2년 이상이 되었지만 접수·처리 건수가 지지부진한 상황이다. 따라서 가능한 시행착오를 줄이고 제도의 취지에 맞는 실질적인 효과를 얻기 위해서는 좀 더 적극적인 연구활동과 제도적 개선이 필요한 실정이다.

본 연구는 이진가격 거래에 대해 관세당국(관세청)과 내국세당국(국세청)의 과세평가를 살펴 본 후, 해외 주요 조세 선진국 및 국제기구의 과세평가와 이진가격 세제에 대한 조화 현황 및 논의 동향을 검토한다. 또한 내국세당국(국세청)의 APA와 관세당국(관세청)의 ACVA를 비교 분석 한다. 그리고 나서 현행 ACVA 제도의 현황과 문제점을 파악한 후, ACVA제도의 개선 방안에 대한 연구를 통해 동 제도의 조기 정착 및 발전을 모색하고자 한다.

## 2. 연구의 범위와 방법

본 연구는 우선 이진가격의 개념, 이진가격에 양 과세당국의 과세평가제도, 이진가격에 대한 외국사례를 연구한다. 그리고 내국세당국(국세청)의 APA제도와 관세당국(관세청)의 ACVA제도에 대한 비교분석을 한다. 그리고 나서 현행 ACVA제도의 현황과 문제점을 인식하고, ACVA제도의 법규·절차상 및 제도상 개선 방안을 제시하고자 한다. 그러므로 각국의 관세 및 내국세에 관한 법규, 당국에서 발간하는 각종 자료와 정기·비정기 간행물, 관련서적 및 국내외 연구 논문 등의 문헌조사에 의한 연구 방법을 채택하였다.

8) 2007.12.31. 법률 제8833호로 관세법 제37조를 개정하여 특수관계자간 거래가격에 대한 사전가격심사를 할 수 있도록 하는 제도를 마련하였다.

본 논문은 5개의 장으로 구성되어 있다.

제1장에서는 연구의 목적 및 연구의 범위·방법에 대해서 서술한다.

제2장에서는 이전가격의 개념, 이전가격에 대한 관세당국과 내국세당국의 과세 평가제도, 이전가격에 대한 외국 조화 사례 및 논의 동향을 살펴본다.

제3장에서는 내국세당국(국세청)의 APA와 관세당국(관세청)의 ACVA제도를 비교분석하여 유사점과 차이점 등을 검토한다.

제4장에서는 현행 ACVA제도의 현황과 문제점을 인식하고, 이에 대한 법규·절차상 및 제도상 개선 방안에 대해서 논한다.

마지막으로 제5장에서는 본 논문의 내용에 대한 결론을 도출하고 한계를 밝힌다.



## II. 이전가격에 대한 과세당국의 평가

### 1. 이전가격과세제도의 개괄

#### 1) 이전가격 개념 및 결정요인

이전가격(transfer pricing)을 한마디로 요약하면 다국적기업의 내부거래에 적용되는 가격(D.K.Dolan, 1990, p.212), 즉 동일 계열기업 그룹 내 산하기업간의 원재료·제품 및 서비스 수수시에 적용되는 가격을 말한다. 이전가격은 원래 한 기업 내에서 사업부 상호간에 재화나 서비스를 수수할 때 적용되는 내부가격(intra-company price)을 의미하였으나, 최근에는 관련 기업간에 재화나 서비스의 수수가격인 기업간 가격(inter-company price)으로 사용되고 있다(이용섭, 2003, p.664).

특히 거래 당사자가 국경을 넘어 해외의 특수관계자간 거래에서 일어나는 것을 국제이전가격(international transfer pricing)이라 한다. 다국적기업은 전세계의 이익 극대화를 도모하기 위하여 다각적인 전략을 사용하는데, 그 중에서도 국제 이전가격은 기업의 목적달성과 이익조작의 수단으로 매우 유용하게 사용되고 있다(이정기, 1999, p.374). 즉, 다국적기업은 관련 기업간의 제품·서비스 등의 거래시에 거래가격을 조작함으로써, 상대적으로 세율이 낮은 국가에 진출한 계열기업의 소득을 늘리고, 세율이 높은 국가의 기업에 귀속되는 소득을 줄이는 방법으로 이전가격을 조작하여 다국적기업 전체로 보아 조세부담을 최소화하려는 경향이 있다. 다시 말해 이전가격조작이란 모회사와 해외 자회사, 또는 해외 자회사간에 발생하는 재화와 서비스의 이동에 있어서 그 대가로 지급되는 가격을 조작함으로써 다국적기업 전체의 이익을 극대화하는 것이다(김철, 1999, p.328).

다국적기업이 이전가격을 독립기업간 정상가격과는 다른 이전가격을 결정함에 있어 고려하여야 할 국내외의 결정요인은 다양하다. 이에 대한 대표적인 연구로는 Tang, Walter 및 Raymond<sup>9)</sup>, Kim과 Miller<sup>10)</sup>, Burns<sup>11)</sup>, 손창남<sup>12)</sup>, 박경열<sup>13)</sup>,

이인제<sup>14)</sup> 등이 있다. 이는 다음 몇 가지 사항을 고려함과 동시에 각국의 사회적·경제적·정치적 요인들을 최대한 활용하여 이전가격을 조작함으로써 다국적 기업 전체의 이익을 극대화하려고 노력하고 있다.

#### (1) 법인세

다국적기업은 각국에 소재하는 계열기업에 속할 납세전 이익을 조정하여 세후 그룹이익의 극대화를 추구하려고 하므로, 법인세율이 높은 국가에 소재하는 계열기업의 수입가격은 임의로 상향조정하고, 이와 거래하는 세율이 낮은 국가에 있는 계열기업의 수출가격은 높여 과세소득을 세율이 높은 국가에서 낮은 국가로 이전하려고 한다.

#### (2) 관세

관세는 수입기업의 비용을 증가시켜 그 기업의 이익을 감소시키는 효과가 있다. 따라서 다국적기업은 관세부담을 줄이기 위하여 이전가격(수입가격)을 인하 조정하는 경우도 있다. 단, 관세의 크기와 법인세의 크기는 반비례 하는 부분에 유의하여야 한다.

#### (3) 외환통제

어떤 국가의 국제수지 개선 등을 목적으로 통화와 자본의 거래를 제한한다면, 다국적기업은 이와 같은 통제를 회피하기 위한 수단으로 국외 특수관계기업으로부터의 수입가격은 높이고, 수출가격은 낮추려 할 것이다.

9) Y. W. Tang Roger, C. K. Walter and Robert H. Raymond, "Transfer Pricing Japanese vs. American Style", Management Accounting(January 1979), pp.12~126.

10) Seung H. Kim and Stephen W. Miller, "Constituents of the International Transfer Pricing Decision", Columbia Journal of World Business(Spring 1979), pp.69~77.

11) Jane O. Burns, "Transfer Pricing Decisions in U.S. Multinational Corporations", Journal of International Business Studies(Fall 1980), pp.23~39.

12) 손창남, "해외진출 한국기업의 국제이전가격에 관한 연구", 박사학위논문, 인하대학교대학원, 1989.

13) 박경열, "국제이전가격 결정요인에 관한 실증적 연구 : 우리나라의 외국인투자기업을 중심으로", 박사학위논문, 동국대학교대학원, 1990.

14) 이인제, "국제이전가격의 환경요인이 조세회피성향에 미치는 효과에 관한 연구", 박사학위논문, 부산대학교대학원, 1992.

#### (4) 환율

다국적기업은 실질소득을 증가시키기 위하여 화폐가치가 하락하는 추세에 있는 국가로부터 그렇지 않은 국가로 이익을 이전시킬 목적으로 이전가격을 조정하는 경향이 있다. 이를 위해 다국적기업은 외환업무에 많은 관심을 갖게 되어 독립된 부서를 두고 있으며, 환율변동이 영업손익에 가져오는 결과에 대한 대책을 수립하고 있다.

#### (5) 인플레이션

높은 인플레이션 상태에 있는 국가에서 활동하는 다국적기업은 실질소득이 감소하는 경향이 있다. 따라서 만성적 인플레이션 상태에 있는 국가에서 활동하는 다국적기업은 경제가 안정되고 실질소득이 가장 많이 보장되는 국가에 많은 이익이 발생하도록 이전가격을 조정하려는 경향이 있다.

#### (6) 자회사의 경쟁력 유지

다국적기업의 이전가격정책은 주어진 시장에서 자회사의 경쟁적 지위를 강화하고 경쟁회사와의 치열한 가격경쟁에서 이기기 위한 한 수단으로 이용될 수 있다. 다시 말해서 이전가격은 주어진 시장에서 경쟁회사와의 치열한 가격경쟁에서 이기기 위한 한 수단으로 이용될 수 있으며, 여러 가지 이유로 현지 자회사가 적자를 기록해서는 안될 경우 모기업에 의해 제공되는 상품이나 서비스에 대한 저가격이 자회사에 대한 일종의 보조금 역할을 하기도 한다는 것이다. 이때는 시장 점유율의 확보가 높은 이익보다 중요시 될 때이다.

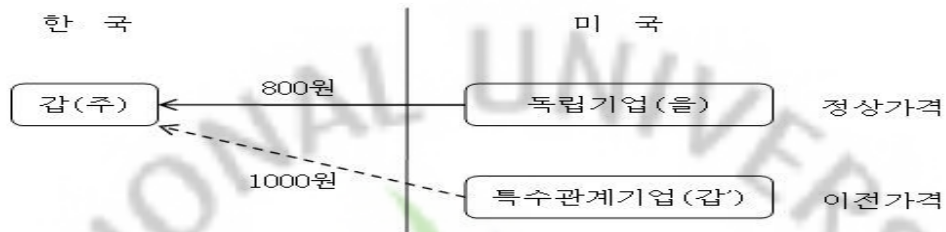
### 2) 이전가격과세제도의 의의

다국적기업이 이전가격조작을 통하여 조세를 회피하는 것을 방지하고자 각국에서는 이전가격과세제도를 운영하게 된다. 이전가격과세제도라 함은 기업이 해외 특수관계자와의 거래시 독립기업간에 거래되는 가격보다 높은 대가를 지급하거나 낮은 대가를 받아 과세소득을 국외에 이전시키는 경우에 조세회피의 의도



가 있었는지 여부를 불문하고 그 조작된 가격, 즉 이전가격을 부인하고 독립기업 간 가격(정상가격)으로 과세함으로써 자국의 과세권을 보호하고 국제적인 조세회피를 방지하는 제도를 말한다(이용섭, 2003, p.668).

〈그림 II-1〉 이전가격 세제의 예시



자료 : 김영근, “국제거래조세”, 세경사, 2001. p.410.

〈그림 II-1〉 과 같이 갑법인이 A라는 제품을 수입하는 경우 정상가격(독립기업인 을에게서 구입하는 가격)이 800원인 제품에 대하여 특수관계자인 갑에게서는 1,000원에 구입하였다면 200원만큼을 고가로 구입함으로써 한국에서의 소득이 200원만큼 미국으로 이전된 것이다. 이 경우에도 한국의 과세당국은 갑법인 A제품 구입가격을 1,000원이 아닌 800원으로 간주하여 200원만큼의 소득을 한국의 소득으로 간주하여 과세하는 것이다.

이처럼 이전가격과세제도는 특수관계기업간의 거래가격을 조작하는 것을 규제하기 위한 제도로써, 과세당국의 입장에서 보면 자국의 조세수입에 중대한 영향을 미치는 다국적기업의 이전가격 조작 문제를 적극적으로 대처하기 위하여 이전가격 세제가 필요하다.

### 3) 이전가격과세제도의 특징

각국의 이전가격 세제는 적용요건으로 적용대상자, 적용대상 거래 등을 규정하여 독립기업간 가격결정방법을 정하고 있다. 이전가격 세제의 특징은 다음과 같다.<sup>15)</sup>

15) 矢内一好(이희균 역), “이전가격세제이론”, UUP, 2002, pp.22~23.

첫째, 이전가격 세제는 자본 등 또는 실질적인 지배관계를 통해 지배·피지배(예를 들어 모·자회사간) 또는 공동지배(예를 들어 형제회사간) 등의 관계가 있는 자의 거래를 대상으로 적용된다.

둘째, 당해 세제는 관련자간의 적용 대상거래에 관해 독립기업간에 행해진 것으로 의제한 거래가격(독립기업간 가격)으로 행할 것을 요구하고 있다. 따라서 당해 세제는 독립기업간 가격 이외의 가격으로 행해진 거래에 대해서는 그 거래가격을 독립기업간 가격으로 수정하게 된다.

셋째, 이전가격 세제는 국제간 관련자가 일방을 증액 경정한 경우 타방 관련자의 신고소득을 감액 경정한 것에 따른 대응조정을 필요로 한다. 그 절차는 조세협약에 정해진 상호협약 등에 의해 쌍방 국가의 권한 있는 당국이 협의하게 된다.

넷째, 현재 국제적인 관련자간 거래를 하는 기업들은 과세당국과 이전가격 결정방법 등에 대해 과세당국과 합의하는 방법으로 사전승인제도를 이용할 수 있다.

## 2. 이전가격에 대한 관세당국의 관세평가제도

### 1) 관세평가제도의 목적 및 연혁

#### (1) 관세평가의 목적

일반적으로 관세평가(Customs Valuation)란 '수입물품 중 종가세의 대상이 되는 물품의 과세표준이 되는 수입물품의 가격, 즉 관세의 과세가격을 결정하는 일련의 과정 또는 절차'를 말한다(김기인, 2009. p.7).

수입물품에 부과되는 관세의 과세기준을 과세표준이라 하며, 과세표준은 가격에 기초하는 경우를 종가세라고 하고, 중량·수량에 기초하는 경우를 종량세라고 한다. 종량세 부과대상 물품의 경우라 하더라도 수입물품에 부과되는 내국세(부가가치세 등)의 과세표준은 수입물품의 가격으로 산정하기 때문에 사실상 모든 수입물품이 관세평가의 대상이 된다. 관세평가는 외국으로부터 수입되는 물품에 대하여 세액을 결정하기 전에 해당 세액산출의 근거가 되는 물품의 가치, 즉 과

세표준을 결정하는데 진정한 의미가 있다.

물품의 수입에 부과되는 관세는 국가마다, 품목별로 관세율이 다른 특성이 있지만, 오늘날 관세율이 대폭적으로 인하된 시점에서는 품목분류는 그 중요성이 덜한 상태이다. 그러나 과세가격의 결정을 어떻게 하느냐에 따라 관세의 과세표준이 달라지므로 과세가격의 결정, 즉 관세평가는 ‘제2의 관세율’로 인식될 정도로 관세액 산정에 영향을 미치게 된다(김인창, 2004, pp.14~15).

관세제도는 일반적으로 관세의 징수를 통한 재정수입의 확보와 함께 관세라는 보호막을 통하여 국내산업을 보호하는 산업 정책적 기능을 하고 있으며, 또한 근년에 있어서는 무역당사국들이 관세를 통상협상의 한 수단으로 유효하게 활용하는 현상도 보이고 있다. 이렇게 국경조치(Borders Measure)로서의 관세는 다양한 기능을 지니고 있다. 따라서 관세율의 적정한 책정 및 부과는 그만큼 중요한 임무를 띠고 있다고 할 수 있다(송준호, 2009, p.24).

관세평가의 목적은 수입물품의 저가신고를 방지하여 관세수입을 확보하고, 부정 무역 및 불공정무역을 방지하여 국내산업을 적정히 보호하며, 고가신고로 인한 부당한 외화도피 및 조세회피와 합법적인 무역거래를 가장한 불법자금 세탁행위를 방지함으로써 공평하고 적정한 관세확보를 도모하는 데 있다(이민석, 2006, p.8).

## (2) 관세평가제도의 연혁

### 가) 관세평가에 관한 국제표준의 탄생(GATT 제7조)

관세평가의 국제적인 표준의 필요성에 관한 최초의 공식논의는 일찍이 국제연맹 시절인 1920년대 말에 시작되었으나, 이때에는 필요성만 제기되었을 뿐 가시적인 성과를 얻지 못하다가 1945년 UN 창설을 계기로 논의가 본격화되고, 1947년 제네바에서 ‘관세와 무역에 관한 일반협정’(General Agreement on Tariffs and Trade : GATT) 채택이라는 결실로 완성되었다. 즉, 이 GATT 협정 내용 중 제7조에 관세평가(Valuation for Customs Purpose)에 관한 규정을 둬으로써 관세평가에 관한 최초의 국제표준이 출현하게 된 것이다.

그러나, GATT 제7조 자체는 직접 집행력을 갖는 규범이 아니어서 이를 기준으로 한다 해도 각국의 평가규정이 통일되지 않은 이상 평가제도가 무역장벽이

된다는 종래의 문제가 완전히 해결된 것은 아니었다. 따라서 GATT 제7조의 기준을 바탕으로 세계 모든 나라가 똑 같이 적용할 수 있는 집행규범으로서의 국제표준의 필요성은 여전히 남게 되었다.

#### 나) 브뤼셀 평가협약

GATT 제7조의 기준에 부합하는 세계 최초의 관세평가에 관한 국제규범은 브뤼셀 평가협약이다. 정식명칭은 ‘관세목적의 물품평가 협약’(Convention on the Valuation of Goods for Customs Purposes)」으로, 유럽관세동맹(European Customs Union) 주도하에 1950년 브뤼셀에서 제정되었다. 이 협약은 1953년 7월 발효 이후 1981년 GATT 평가협정이 등장하기까지 관세평가에 관한 최초이자 유일한 국제규범이었다.

브뤼셀 평가협약이 규정하는 관세평가는 수입물품의 과세가격은 ‘정상가격(normal price)’이어야 한다고 하고, 정상가격이란 관세가 부과되는 때에 공개시장에서 상호 독립한 구매자와 판매자간에 판매의 대가로서 지불되는 가격이라고 정의하였다. 다시 말해, 수입물품의 가격을 “판매의 대가로 지불된다고 가정되는 가격(the price which they would fetch .... on a sale ...)”이라고 정의함으로써 수입물품의 과세표준이 되는 과세가격을 관념적 개념으로 파악하였다. 이 같은 관념적 개념의 가격은 소위 ‘CIF주의’와 함께 브뤼셀 평가협약을 특징짓는 핵심요소라고 할 수 있다.

유럽의 여러 선진국을 비롯한 많은 개도국들이 체약국으로서 또는 사실상 브뤼셀 평가를 시행하였으나 정작 미국, 캐나다 등 국제무역의 강국들은 여전히 브뤼셀 평가 시행을 거부하였다. 전통적으로 FOB주의를 채택해 온 미국과 캐나다는 CIF가격을 원칙으로 하는 브뤼셀 평가협약을 수용할 수 없었던 것이다. 이로 인하여 브뤼셀 평가는 관세평가의 국제적인 표준으로서의 실효성에 대하여는 여전히 의문의 여지를 남긴 결과가 되었다.

#### 다) GATT 평가협정

그동안 브뤼셀 평가협약의 수용을 거부해온 나라들은 이 협약을 대체할 새로운 평가협정 제정을 추진하였다. 이 같은 움직임은 1973년도부터 시작된 GATT

의 제7차 다자간 무역협상인 도쿄라운드에서 구체화되기 시작하여 1979년에 이른바 'GATT 평가협정'이 채택됨으로서 최종 타결을 보게 되었다.

GATT 평가협정은 그 정식명칭인 'GATT 제7조의 이행에 관한 협정'(Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade)에서 알 수 있듯이 GATT 제7조 규정의 통일적 이행을 목표로 하는 점은 브뤼셀 평가협약의 경우와 다름이 없다. 그럼에도 불구하고 GATT 평가협정이 브뤼셀 평가협약을 대체하기 위하여 제정된 만큼 양자 사이에는 본질적인 차이가 있다.

GATT 평가협정이 브뤼셀 평가협약과 구별되는 가장 중요한 차이점은 가격(value)의 개념이다. 즉, 브뤼셀 평가협약에서의 과세가격은 '정상가격(normal price)'이라는 관념적 가격인데 반해 GATT 평가협정에서 채택한 '거래가격(transaction value)'은 실증적 개념의 가격이라는 것이다<sup>16)</sup>. 그 결과 GATT 평가협정을 기반으로 하는 평가제도는 복수(複數)의 평가방법을 필요로 하는 등 상대적으로 브뤼셀 평가협약의 경우보다 그 체계가 복잡해졌다. 또한 국제운송비용에 관하여는 CIF주의와 FOB주의 중 어느 쪽을 채택할지를 계약국의 선택에 맡기는 방법으로 해결하였다.

GATT 평가협정은 관세평가제도로써 괄목할 진전을 이루었으나 협약 가입 자체가 각 나라의 재량에 달려 있어 모든 나라가 이 협약에 가입한 것은 아니었으므로 여전히 국제적인 평가표준으로서의 실효성은 충분하다고 할 수 없는 상황이었다.

#### 라) WTO 관세평가협정

제8차 무역협상인 우루과이라운드(1986~94) 결과로 세계무역기구(World Trade Organization : WTO) 체제가 1995년 1월 1일 출범하면서 GATT 평가협정이 WTO 체제에 완전히 편입되었다. 정식명칭은 「Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994」이나 실무상

16) 관념적 가격과 실증적 가격간의 구체적인 차이점은 다음과 같다. 먼저, 관념적 가격체계에서는 하나의 수입물품은 하나의 '정상가격'을 갖는데 비해(일물일가 一物一價) 실증적 가격을 채택하는 경우에는 같은 물품이라도 '실제로 판매된 가격'이 여럿일 수 있다(일물다가 一物多價). 다음으로, 전자의 경우 어떤 수입 물품이든 정상가격을 포착할 수 있는데 비해 후자의 경우는 '실제로 판매된 가격'이 없는 수입물품이 있을 수 있기 때문에 부차적인 평가방법을 필요로 한다는 점이다.

「WTO 관세평가협정」으로 불려진다.

이 협정은 그 정식명칭에서 알 수 있는 바와 같이 그 구체적인 내용은 이전의 GATT 평가협정의 내용과 거의 동일하다. 그러나 GATT 평가협정이 체결국에 한하여 이행의 책임을 지는데 반해 이 협약의 경우는 모든 WTO 회원국이 자동적으로 이행의무를 지게 함으로써 관세평가제도의 국제적인 통일이라는 당초의 목적달성을 했다고 할 수 있다.

따라서 협정을 이행하는 나라의 수가 GATT 평가협정의 경우와는 비교할 수 없을 정도로 많아졌고<sup>17)</sup>, 사실상 국제무역에 참여하는 모든 나라가 협정을 이행하는 결과가 되었다. 이로서 마침내 진정한 의미의 국제적인 관세평가표준이 정립되었다고 할 수 있게 되었다.

마) 우리나라

우리나라는 1968년 7월 브뤼셀 평가협약에 가입한 이래로 16년간 동 협약을 관세법에 구체화하여 운용해 왔다. 그러나 우리나라의 주요 무역상대국인 미국, 캐나다 등이 주도한 GATT 관세평가협정에 의한 신관세평가제도가 시행되게 되자 1981년 1월 6일에 5년간의 시행유보 조건으로 동 평가협정에 가입하였다.

그리고 WTO 관세평가협정에는 1994년 12월 30일 WTO 설립을 위한 마라케쉬 협정에 가입함으로써 동 협정에 자동적으로 가입하게 되었다.

## 2) 관세평가제도상의 과세기준

### (1) 관세평가제도상의 적용요건

WTO 관세평가협정(Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994)을 수용한 우리 관세법은 특수관계자간의 국제거래에 대하여 규율하고 있다.<sup>18)</sup> 즉, 구매자와 판매자간의 특수관계로 인하

17) GATT 평가협정의 체결국은 WTO 출범 직전인 1994년 말 현재 약 30개국이었는데 비해 WTO 출범년도인 1995년 말 현재 WTO회원국은 115개국이었다.

여 거래가격<sup>19)</sup>에 영향을 미친 경우에는 과세가격으로 채택할 수 없도록 하고 있다. 따라서 관세법상의 재화의 수입에 대한 거래가격을 부인하려면, ①거래당사자가 특수관계자여야 하며, ②특수관계로 인하여 당해 물품의 가격에 영향을 미친 경우여야 한다.

그러나 ①가격결정이 특수관계자가 없는 구매자와 판매자간에 통상적으로 이루어지는 방법에 의하거나, ②당해 산업부문의 정상적인 가격결정 관행에 부합하는 방법으로 결정되었거나, 또는 ③거래가격이 동시 또는 거의 동시에 형성되는 비교가격<sup>20)</sup>과 비교하여 그 가격 중 하나와 매우 근접함을 수입자가 입증하는 경우에는 그 특수관계가 당해 물품의 가격에 영향을 미치지 아니한 것으로 본다.<sup>21)</sup>

## (2) 특수관계의 범위

### 가) WTO 관세평가협정상 특수관계의 범위

WTO 관세평가협정 제15조 제4항<sup>22)</sup>에서는 ①각인이 상호의 업체의 임원 또는 관리자, ②법상 동업자로 인정되는 자, ③고용주 및 피고용인, ④양인의 의결권 있는 발행주식 또는 증권의 5% 이상을 직접 또는 간접적으로 소유, 통제 또는 보유하는 자, ⑤타방을 직접적 또는 간접적으로 통제하는 자, ⑥제3자의 직접 또는 간접적인 통제를 받는 양인, ⑦제3자를 직접 또는 간접적으로 공동으로 통제하는 양

18) 나성길, “특수관계자간의 국제거래에 대한 세제 및 세무행정상의 대책 : 국제조세규범과 관세규범과의 비교”, 경희대학교 국제법무대학원, 「국제법무연구」(제4호), 2000.2, pp.78~79.

19) 거래가격이란 단순히 구매자와 판매자간에 실제로 거래된 가격의 개념이 아니라 관세평가협정 제1조 및 관세법 제30조에 의하여 우리나라로 수출판매되는 경우로서 거래가격의 성립요건을 충족한 경우에 구매자가 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 가격에 가산요소와 공제요소를 조정한 가격을 의미한다.

20) 가. 특수관계가 없는 우리나라의 구매자에게 수출되는 동종·동질물품 또는 유사물품의 거래가격 나. 관세법 제33조 및 제34조의 규정에 의하여 결정되는 동종·동질물품 또는 유사물품의 과세가격

21) 관세법 시행령 제23조 제2항

22) <ARTICLE 15.4> :

For the purposes of this Agreement, persons shall be deemed to be related only if :

- (a) they are officers or directors of one another' businesses;
- (b) the are legally recognized partners in business;
- (c) the are employer and employee;
- (d) any person directly or indirectly owns, controls or holds 5 percent or more of the outstanding voting stock or shares of both of them;
- (e) one of them directly or indirectly controls the other;
- (f) both of them are directly or indirectly controlled by a third person;
- (g) together they directly or indirectly control a third person; or
- (h) they are members of the same family.

인, ⑧동일가족의 구성원인 양인을 특수관계에 해당된 자로 규정하고 있다.

또한 제5항23)에서는 “일방이 타방의 독점대리인, 독점판매권자 또는 독점영업권자이거나 기타 표현 여하에 관계없이 상업상 상호 관련이 있는 자가 상기(제4항) 특수관계자의 기준에 포함되는 경우에는 이 협약의 목적상 관련이 있는 것으로 인정되어야 한다.”고 규정하고 있다.

나) 관세법령상의 특수관계의 범위

관세법에서 규정하고 있는 특수관계는 기본적으로 WTO 관세평가협정에 명시되어 있는 범위를 크게 벗어나지 않고 있으며, 관세법 제30조 제3항 제4호의 수권을 받은 관세법 시행령 제23조에서는 특수관계의 범위에 대하여 다음과 같이 규정하고 있다.

- ① 구매자와 판매자가 상호 사업상의 임원 또는 관리자인 경우
- ② 구매자와 판매자가 상호 법률상의 동업자인 경우
- ③ 구매자와 판매자가 고용관계에 있는 경우
- ④ 특정인이 구매자 및 판매자의 의결권 있는 주식을 직접 또는 간접으로 5% 이상 소유하거나 관리하는 경우
- ⑤ 구매자 및 판매자 중 일방이 상대방에 대하여 법적으로 또는 사실상으로 지시나 통제를 할 수 있는 위치에 있는 등 일방이 상대방을 직접 또는 간접으로 지배하는 경우
- ⑥ 구매자 및 판매자가 동일한 제3자에 의하여 직접 또는 간접으로 지배를 받는 경우
- ⑦ 구매자 및 판매자가 동일한 제3자를 직접 또는 간접으로 공동 지배하는 경우
- ⑧ 구매자와 판매자가 「국세기본법 시행령」 제20조 제1호 내지 제8호의 1에 해당하는 친족관계<sup>24)</sup>에 있는 경우

23) <ARTICLE 15.5> :

Persons who are associated in business with one another in that one is the sole agent, sole distributor or sole concessionaire, however described, of the other shall be deemed to be related for the purposes of this Agreement if they fall within the criteria of paragraph 4.

24) 그 내용은 다음과 같다.

1. 6촌 이내의 부계혈족과 4촌 이내의 부계혈족의 아내
2. 3촌 이내의 부계혈족의 남편 및 자녀
3. 3촌 이내의 모계혈족과 그 배우자 및 자녀



### 3) 관세평가제도상의 과세방법

#### (1) 과세가격의 결정방법

WTO 관세평가협정 및 관세법은 과세가격의 결정방법을 6가지로 규정하고 있으며, 적용순위와 과세가격 결정방법 적용시 해당되는 기초가격에 대하여도 규정하고 있다.

협약을 수용한 관세법은 제1방법을 우선적으로 적용하고 나머지 방법은 선순위 방법을 적용하기 곤란할 때 순차적으로 적용하도록 하고 있다.

〈표 II-1〉 관세평가방법 종류와 적용순위

평가방법	관련 규정		정의	순위
	WTO 평가협정	관세법		
제1방법	제1조	제30조	당해 물품의 거래가격을 기초로 한 과세가격 결정방법	1
제2방법	제2조	제31조	동종·동질물품의 거래가격을 기초로 한 과세가격 결정방법	2
제3방법	제3조	제32조	유사물품의 거래가격을 기초로 한 과세가격 결정방법	3
제4방법	제4조	제33조	국내판매가격을 기초로 한 과세가격 결정방법	4
제5방법	제5조	제34조	산정가격을 기초로 한 과세가격 결정방법	5
제6방법	제6조	제35조	합리적 기준에 의한 과세가격 결정방법	6

자료 : 손정준, 관세평가제도의 성과요인에 관한 실증적 연구, 2007, p.32 ; 관련 법령 등을 참조

4. 아내의 2촌 이내의 부계혈족 및 그 배우자
5. 배우자(사실상의 혼인관계에 있는 자 포함)
6. 입양자의 생가의 직계존속
7. 출양자 및 그 배우자의 출양자의 양부의 직계존속
8. 혼인 외의 출생자의 생모

가) 제1방법

제1방법은 당해 물품의 거래가격을 기초로 한 과세가격 결정방법으로서 가장 기본적이고 원칙적인 방법이다. 이 경우 거래가격이라 함은 수입국에 수출판매되는 물품에 대하여 구매자가 판매자에게 또는 판매자를 위하여 직접 또는 간접으로 실제 지급하였거나 지급할 금액에 수입항까지의 운임·보험료 등의 가산요소와 연불이자 등의 공제요소를 조정한 가격을 말한다.<sup>25)</sup>

그러나 다음의 경우에는 거래가격을 당해물품의 과세가격으로 하지 아니하고 보충적 과세가격 결정방법인 제2방법 내지 제6방법에 의해 과세가격을 결정하게 된다.

- ① 우리나라에 수출·판매되는 물품이 아닌 경우
- ② 당해물품의 처분 또는 사용에 제한이 있는 경우
- ③ 당해물품의 거래나 가격에 영향을 미친 조건이나 사정이 있는 경우
- ④ 금액으로 확인할 수 없는 사후귀속이익이 있는 경우
- ⑤ 판매자와 구매자의 특수관계가 가격에 영향을 미친 경우

나) 제2방법

제2방법은 과세가격으로 인정된 사실이 있는 동종·동질물품(identical goods)의 거래가격을 기초로 한 과세가격의 결정방법으로 수입물품이 수입자에게 수출 판매된 것이 아니거나 계약상의 어떤 조건이나 사정에 영향을 받은 경우 등 제1방법을 적용할 수 없는 경우에 차 순위로 적용되는 방법이다. 제2방법으로 과세가격을 결정하기 위해서는 2가지 요건이 충족되어야 한다. ①당해물품의 수출일과 동시에 또는 거의 동시에 우리나라에 수출된 물품이어야 하며, ②거래시기·거래단계·거래수량 등 거래내용이 당해물품과 동일하여야 하며 양자간에 차이가 있는 경우에는 객관적이고 수량화할 수 있는 자료에 근거하여 가격차이를 조정할 수 있어야 한다.

제2방법에서 말하는 ‘동종·동질물품’이라 함은 당해 수입물품의 생산국에서 생산된 것으로서 물리적 특성, 품질 및 소비자 등의 평판을 포함한 모든 면에서 동일한 물품을 말한다. 또한 동종·동질물품의 거래가격이 둘 이상 있는 때에는 생

25) Agreement on Implementation of Article VII of the GATT 1994, Article 1.1

산자·거래시기·거래단계·거래수량 등이 당해물품과 가장 유사한 것에 해당하는 물품의 가격을 기초로 하고, 거래내용 등이 같은 물품이 둘 이상 있고 그 가격이 둘 이상 있는 때에는 가장 낮은 가격을 기초로 하여 과세가격을 결정한다.

#### 다) 제3방법

제3방법은 위의 제1방법 및 제2방법으로 과세가격을 결정할 수 없는 경우 과세가격으로 결정된 바 있는 유사물품(similar goods)의 거래가격을 기초로 과세가격을 정하는 방법이다. 제2방법으로 과세가격을 결정하기 위해서는 2가지 요건이 충족되어야 한다. ①당해물품의 수출일과 동시에 또는 거의 동시에 우리나라에 수출된 물품이어야 하며, ②거래시기·거래단계·거래수량 등 거래내용이 당해물품과 동일하여야 하며 양자간에 차이가 있는 경우에는 객관적이고 수량화할 수 있는 자료에 근거하여 가격차이를 조정할 수 있어야 한다.

제3방법에서 말하는 ‘유사물품’이란 동일국가 내에서 생산된 것으로서 모든 면에서 동일하지 않더라도 동일한 기능을 수행하고 대체사용이 가능한 정도로 비슷한 특성과 구성요소를 가진 물품을 말한다. 또한 유사물품의 거래가격이 둘 이상 있는 때에는 거래내용 등이 당해물품과 가장 유사한 것에 해당하는 물품의 가격을 기초로 하고, 거래내용 등이 같은 물품이 둘 이상 있고 그 가격이 둘 이상 있는 때에는 가장 낮은 가격을 기초로 하여 과세가격을 결정한다.

#### 라) 제4방법

제4방법은 위의 제1방법 내지 제3방법에 의거 과세가격을 결정할 수 없는 때에 그 당해 수입물품, 동종·동질물품 또는 유사물품이 국내에서 판매되는 가격에서 제 비용을 공제한 가격을 과세가격으로 결정한다. 여기에서 계산의 기초가 되는 국내 판매가격은 수입 후 90일 이내에 수입자가 판매한 가격 중 가장 많은 수량으로 판매된 단가를 전체 수입수량으로 곱한 금액이 된다. 다만, 외국의 수출자 또는 수입자 본인과 특수관계에 있는 자에게 판매한 단가는 인정하지 아니한다.

국내 판매가격이 결정되면 그 금액에서 수입한 도착 후에 소요된 비용(하역비, 검역비, 국내운입, 보험료, 보세창고 보관료 등의 비용)과 통상의 이윤 및 일반 경비를 공제하고 납부할 관세 등을 공제한 금액을 과세가격으로 결정하는 방법이다.

제4방법은 제2방법 및 제3방법에 비하여 실제 적용가능성이 상당히 높으나 수입자가 국내 판매 관련 회계자료를 비치하지 않거나 수입 후 추가가공이 너무 복잡하여 원가계산이 어려운 경우는 적용상 어려움이 따르는 단점이 있다(박종열, 1999.4, p.57).

마) 제5방법

제5방법은 제1방법 내지 제4방법으로도 과세가격을 결정할 수 없는 때에 당해 물품의 생산에 사용된 원자재비용 및 조립·기타 가공에 소요되는 비용 또는 그 가격, 즉 제조원가에 가산할 금액<sup>26)</sup>을 합한 가격을 기초로 하여 과세가격을 결정하는 방법이다.

이는 당해물품의 수출국에서 외국제조업자가 제시한 제품의 원가계산서를 검토하여 생산하는데 소용된 비용을 산정하여 산출한 가격(computed value)으로 과세가격을 결정하는 방법이므로, 산정가격의 자료를 제공하여야 할 외국의 생산자가 순순히 자료를 제공하지 않을 가능성이 많고 허위로 작성한 원가계산서를 제출할 가능성이 많아 그 실용성이 떨어진다고 할 수 있다.

바) 제6방법

제6방법은 제1방법 내지 제5방법으로 과세가격을 결정할 수 없는 경우 관세평가에 관한 기본원칙에 부합되는 합리적인 기준에 의하여 과세가격을 결정하는 방법이다. 이는 제1방법 내지 제5방법에서 정하는 내용을 신축적으로 적용하여 과세가격을 결정하는 것으로 그 합리적 기준의 예는 다음과 같다. 첫째 동종·동질물품 또는 유사물품의 평가대상인 당해물품과 동일국에서 생산된 것이 아니라도 동종·동질물품 또는 유사물품으로 보는 신축적 적용, 둘째 동종·동질물품 또는 유사물품의 평가대상인 당해물품의 선적일 또는 선적일과 거의 동시에 선적되어야 한다는 요건을 신축적으로 적용, 셋째 제4방법 적용시의 요건인 ‘수입된 것과 동일한 상태로 판매되어야 한다’는 요건을 신축적으로 적용, 넷째 동

26) 관세법 제34조 제2호~제3호, 그 내용은 다음과 같다.

1. 우리나라에 수출하기 위하여 수출국내의 생산자가 제조한 당해물품과 동종·동류의 물품 판매시 통상적으로 반영되는 이윤 및 일반경비에 해당하는 금액
2. 당해물품의 수입항까지의 운임·보험료 기타 운송에 관련된 비용

종·동질 또는 유사물품의 제4방법 또는 제5방법에 의한 과세가격에 기초한 과세가격 결정, 다섯째 제4방법 적용시 수입신고일부터 90일이 경과된 후에 판매되는 가격을 제외한다는 요건의 적용 제외 등이 있다.

## (2) 과세가격 결정방법의 적용순위

상기에서 보는 바와 같이 과세가격 결정방법의 적용은 순차적이다. 즉 제1방법을 가장 먼저 적용하여야 하고, 제1방법을 적용할 수 없을 때에는 제2방법을, 제2방법으로 적용할 수 없는 때에는 제3방법을 적용하는 방법으로 과세가격을 결정할 수 있을 때까지 순차적으로 평가방법을 적용해 나간다. 예컨대, 제2방법과 제4방법이 다 가능한 경우 설사 제4방법이 제2방법 보다 더 간편하게 처리할 수 있다고 해도 반드시 제2방법을 먼저 적용해야 한다는 것이다. 다만, 납세의무자가 원하는 경우에는 제4방법과 제5방법의 적용순위를 변경하여 적용할 수 있다. 그러나 납세의무자의 요청에도 불구하고 제5방법에 의한 과세가격 결정이 불가능한 때에는 도로 제4방법을 적용하여야 한다.

## 3. 이전가격에 대한 내국세당국의 이전가격 세제

### 1) 이전가격 세제의 목적 및 연혁

#### (1) 이전가격 세제의 목적

이전가격 세제의 목적은 특수관계자간 이전가격거래에 대해서 거래당사자에게 당연히 귀속되어야 할 과세소득이 얼마인가를 밝히는 데 있다. 이렇게 함으로써 특수관계자 위치에 있는 납세자와 독립기업으로서의 납세자를 과세목적상 같은 위상에 올려놓을 수 있으며, 또한 특수관계자라는 지위를 이용하여 조세를 회피하려는 납세자의 의도를 억제할 수 있다(김준석, 2008, p.784).

이전가격거래는 동일한 세율을 적용하는 국가 간에도 이루어질 수 있으며, 이

전가격세제가 반드시 조세회피 거래 또는 부정한 거래에만 적용되는 것은 아니며 이전가격 세제의 기본목적도 공정한 과세소득 계산에 있다(송준호, 2009, p.7).

## (2) 이전가격 세제의 연혁

내국세에 대한 이전가격 세제는 국제연맹(the League of Nations)에 의해 시작되었다. 그 이후 경제협력개발기구, 국제연합(United Nations) 등에 의해서 추진되어 조세협약모델 또는 초안이라는 형태로 구체화되어 왔다(이용섭, 2003, pp.84~96).

현재는 경제협력개발기구(Organization for Economic Cooperation and Development : OECD)<sup>27)</sup>에 의해 1977년 모델협약으로 채택되어 이후 수시로 개정되고 있는 'OECD 모델협약'<sup>28)</sup>이 주로 선진국간 조세협약에 이용되고 있으며, 유엔에 의해 1979년 모델협약으로 채택된 'UN 모델협약'<sup>29)</sup>은 선·후진국간 조세협약에 널리 활용되고 있다.

세제와 관련해서는 각국 간에 상이한 운영에서 오는 문제점을 해결하고자 OECD에서 이전가격지침을 마련하여 사용토록 하고 있다.

### 가) OECD 모델협약

세계 경제발전에 따라서 다국적기업이 등장하고 국제거래가 활발함에 따라 다국적기업의 이전가격 조작성의 문제가 국가간의 이해 대립 및 이에 따른 국제적인 이중과세 문제로 발전하고, 이전가격이 다국적기업의 조세회피 수단으로 사용됨에 따라 OECD는 건전한 자유무역을 실현하고 국가간의 경제협력에 위해 이중과세 및 이전가격 세제에 대한 통일된 기준을 제정하여 문제를 해결하고자 노력하여 왔다. 그 노력의 일환으로 1963년 OECD 재무위원회의 보고서로 '소득 및 자본에 대한 이중과세의 회피를 위한 OECD 협약초안'<sup>30)</sup>을 발표하였으며, 이를 수정·보완하여 1977년에 'OECD 모델협약'을 발표하였다.

27) OECD는 미국, 영국, 독일을 비롯한 서구 주요 선진공업국들이 경제성장, 저개발국 원조, 세계무역의 확대를 추구하기 위하여 1961년 9월 30일 유럽경제협력기구(OEEC)를 발전적으로 해체·창설한 국제기구로서 프랑스 파리에 사무국을 두고 있다. 우리나라는 1996년 12월 21일에 가입하였다.

28) OECD Model Double Taxation Convention on Income and Capital, 1977.

29) UN Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries, 1979.

30) OECD Draft Double Taxation Convention on Income and Capital, 1963.

#### 나) UN 모델협약

OECD 모델협약이 OECD 회원국간, 즉 선진국간 조세협약을 대상으로 작성한 것이기 때문에 선진국과 후진국간 조세협약에는 적합하지 않았던 이유로 유엔경제사회이사회(UNESCO)는 선진국과 개발도상국간의 조세협약에 관한 국제연합특별그룹(UN Ad-Hoc Group of Experts on Tax Treaties between Developed and Developing Countries)을 조직하여 새로운 모델협약의 작성을 추진하였다. 1979년 12월 제네바에서 개최된 제8차 회의에서 동 그룹은 선·후진국간 조세협약 체결시에 이용되는 'UN 모델협약'을 완성했다.

또한 동 그룹은 제1차(1981. 12.) 및 제2차(1983.12.) 회의를 거쳐 “탈세 및 조세회피 방지를 위한 국제적 협력 가이드라인(Guidelines for International Cooperation Against the Evasion and Avoidance of Taxes)을 작성 완료하여 유엔의 이름으로 1984년에 발표하였는데, 이 가이드라인은 각국의 다국적기업의 조세회피 방지를 위한 정책 수립하는데 중요한 역할을 하고 있다.

#### 다) OECD Guidelines

국가간 이전가격과세제도의 상이에서 오는 문제점을 줄이고자 1979년에 OECD는 “다국적기업과 과세당국을 위한 이전가격지침”(Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Administrations : OECD 이전가격지침)을 발표하였다. 이후 수차례 수정·보완하고, 1995년 7월 27일 OECD는 수정된 이전가격과세지침(The 1995 Transfer Pricing and Multinational Enterprises and Tax Administrations)을 발표하였다. 새로운 가이드라인은 전문과 5장의 본문으로 구성되어 있는데, 다음과 같은 특징을 가지고 있다(문상태, 2006, pp.17~18).

첫째, 다국적기업 등 기업그룹의 규모의 경제를 달성하기 위해 단일 목적을 갖고 유기적으로 결합되어 있다는 전제하에 일정한 공식에 의하여 이익을 배분하는 방법을 배척함으로써 정상가격을 기준으로 한 독립기업의 원칙을 따랐다.

둘째, 비교가능제3자가격법, 재판매가격법 및 원가가산법 등 전통적인 이전가격 결정방법을 존중하고 기타 방법은 그 최후의 수단으로서 인정하였다.

셋째, 이전가격 결정방법을 적용함에 있어 비교가능한 기업 또는 거래를 어떻

게 해석할 것인지 비교가능법의 기준, 요소, 조건 등을 제시하였다. 또 이전가격의 결정이 과학이 아닌 만큼 어느 정도 융통성을 가질 수 있으며, 일정한 범위에서는 세무당국이 세액경정에 나서지 말 것을 촉구하였다. 세무당국이 납세자가 두 가지 이상의 방법을 적용하여 분석할 필요는 없으며, 어느 방법에 결정적이지 못한 거래상황에 있어서는 관련 사실과 정황, 증빙자료, 각종 방법의 신뢰도 등을 고려하여 독립기업의 원칙에 맞는 결론에 이르도록 가이드하고 있다.

넷째, 이전가격조사에 있어서 단기간의 자료에 의존하지 않고 다년간의 자료를 사용함으로써 합리적인 판단이 되도록 하였다. 납세자의 일시적·경제적 환경의 변화로 인하여 발생하는 결과를 가지고 이전가격 조작여부를 판단하지 않고, 자의적인 측면에서 그 이유를 과약함으로서 불필요한 이전가격조사가 납세의무자의 비용과 결제활동에 방해가 되지 않도록 하였다.

#### 라) 우리나라

우리나라는 1988년까지 법인세법상에 다국적기업의 이전가격 조작문제에 대응할 수 있는 별도의 규정을 두지 아니하였다. 다만 구 법인세법 제20조 및 소득세법 제55조의 부당행위계산 부인규정으로 내국법인과 외국법인을 불문하고 특수관계에 있는 자와의 거래에서 조세의 부담을 부당히 감소시킨 경우에 적용하여 왔다. 그러나 법인세법 시행령 제46조 제1항 및 제2항 규정한 특수관계의 범위, 적정성의 판단기준을 국외 특수관계자간의 거래에 이를 적용하기에는 부적합하였다. 이러한 필요성에 따라 1988년 12월 31일 법인세법 시행령 제46조 제4항을 신설하여 국외의 출자자 등과의 거래의 경우 시가계산 방법을 규정함으로써 해외거래를 규제하는 최초의 조항, 즉 이전가격 과세제도를 도입하였다. 또한, 1990년 1월 24일자로 국세청은 훈령 제1062호 「이전가격세제의 운영에 관한 규정」을 공포하였다.

경제의 개방정책으로 글로벌 기업이 증가하여 이런 다국적기업의 국내진출과 국내기업의 해외진출이 늘어나게 되고 국내외 특수관계자간의 대외거래에서 거래가격을 조작하는 사례가 늘어남에 따라 1995년 12월에는 단일체계 및 법제화된 ‘국제조세조정에 관한 법률’을 제정·공포하게 되었다. 또한 1995년 12월 30일에는 ‘국제조세조정에 관한 법률 시행령’이, 1996년 3월 30일에는 ‘국제조세조정



에 관한 법률 시행규칙'이 각각 제정되었다.

## 2) 이전가격 세제의 과세기준

### (1) 이전가격 세제의 과세요건

이전가격 세제는 국제거래시 국외 특수관계자 간 거래가격이 정상가격에 미달하거나 초과하여 과세소득을 국외로 이전시키는 경우 기업의 조세회피 의도를 불문하고 정상가격으로 과세하는 세제로서, 이전가격세제의 적용요건은 다음과 같다.<sup>31)</sup>

첫째, 거래당사자의 일방 또는 쌍방이 비거주자이거나 또는 외국법인인 국제거래이어야 한다. 여기에는 상품 등의 유형자산 또는 무형자산의 매매·임대차, 용역의 제공, 금전의 대부·차용 기타 거래자의 손익 및 자산에 관련된 모든 국제거래가 포함된다.

둘째, 거래당사자가 직접·간접으로 지배관계를 이루는 특수관계자 이어야 한다. 즉, 거주자·내국법인 또는 국내사업장과 특수관계 있는 비거주자·외국법인 또는 이들의 국외사업장 등 국외 특수관계자와의 거래이어야 한다.

셋째, 거주자·내국법인 또는 국내사업장이 국외 특수관계자가 아닌 자와의 통상적인 거래에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 정상가격에 비하여 당해 거래가격이 미달하거나 초과하는 경우이어야 한다.

그러나 실질적 지배나 공통의 이해관계가 특수관계에 해당하지 아니한다는 명백한 사유를 제시하는 경우에는 이를 적용하지 아니한다.

### (2) 특수관계의 범위

#### 가) OECD 모델조세협약상 특수관계의 범위

OECD 모델조세협약 제9조에서는 특수관계(계열)기업에 대한 범위를 ①일방체

31) 국제청, “이전가격세제의 이해와 과세실무”, 2005, p.5.

약국의 기업이 타방채약국의 기업의 경영, 통제 또는 자본에 직접 또는 간접으로 참여하거나, 또는 ②동일인이 일방채약국의 기업과 타방채약국의 기업의 경영·통제 또는 자본에 직접 또는 간접으로 참여하는 경우, ③상기 둘 중 어느 경우이든, 양 기업간에 상업상 또는 자금상의 관계에 있어 독립적인 양기업간에 인정되었을 조건과 다른 조건이 설정되거나 부관된 경우, ④일방채약국이 그 국가 거주 기업의 이윤에 타방채약국 기업이 타방국에서 과세된 이윤을 포함하여—그에 따라 과세하고—그렇게 포함된 이윤이 그 2기업간에 설정된 조건이 독립적인 기업간에 설정되었을 조건이었다면 그 일방채약국 기업에 발생했을 이윤인 경우로 규정<sup>32)</sup>하고 있다.

나) 국제조세조정에 관한 법률상 특수관계의 범위

(가) 국제조세조정에 관한 법률

국제조세조정에 관한 법률 제2조 제1항 제8호에서는 특수관계자의 범위를 다음과 같이 규정하고 있다.

- ① 거래당사자의 일방이 타방의 의결권 있는 주식의 100분의 50 이상을 직접 또는 간접으로 소유하고 있는 관계
- ② 제3자가 거래당사자 쌍방의 의결권 있는 주식의 100분의 50 이상을 직접 또는 간접으로 각각 소유하고 있는 경우 그 쌍방간의 관계
- ③ 자본의 출자관계, 재화·용역의 거래관계, 자금의 대여 등에 의하여 거래당사자 사이에 공통의 이해관계가 있고 거래당사자의 일방이 타방의 사업방침

32) ARTICLE 9. <ASSOCIATED ENTERPRISES> :

1. Where

- a) an enterprise of an Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or
- b) the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State.

and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises.

- 2. where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State—and taxes accordingly—profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises

을 실질적으로 결정할 수 있는 관계

- ④ 자본의 출자관계, 재화·용역의 거래관계, 자금의 대여 등에 의하여 거래당사자 사이에 공통의 이해관계가 있고 제3자가 거래당사자 쌍방의 사업방침을 실질적으로 결정할 수 있는 경우 그 거래당사자 쌍방간의 관계를 특수관계자로 본다고 규정하고 있다.

(나) 국제조세조정에 관한 법률 시행령 제2조 제1항

국제조세조정에 관한 법률 시행령 제2조 제1항에서는 특수관계자의 범위에 대하여 좀 더 상세하게 다음과 같이 규정하고 있다.

- ① 외국에 거주하거나 소재하는 자(주주 및 출자자를 포함하며, 이하 “외국주주”라 한다)가 내국법인 또는 국내사업장을 두고 있는 외국법인의 의결권 있는 주식(출자지분을 포함한다. 이하 같다)의 100분의 50 이상을 직접 또는 간접으로 소유한 경우 당해 내국법인·국내사업장과 외국주주와의 관계
- ② 거주자·내국법인 또는 국내사업장을 두고 있는 외국법인이 다른 외국법인의 의결권 있는 주식의 100분의 50 이상을 직접 또는 간접으로 소유한 경우에 그 거주자·내국법인 또는 국내사업장과 다른 외국법인과 관계
- ③ 내국법인 또는 국내사업장을 두고 있는 외국법인의 의결권 있는 주식의 100분의 50 이상을 직접 또는 간접으로 소유하고 있는 자가 제3의 외국법인의 의결권 있는 주식의 100분의 50 이상을 직접 또는 간접으로 소유한 경우에 그 내국법인 또는 국내사업장과 제3의 외국법인(그 외국법인의 국내사업장을 포함한다)과의 관계
- ④ 거주자·내국법인 또는 국내사업장과 비거주자·외국법인 또는 이들의 국외사업장과의 관계에서 일방과 타방 간에 자본의 출자관계, 재화·용역의 거래관계, 자금의 대여 등에 의하여 소득을 조정할 수 있는 공통의 이해관계가 있고 일방이 다음 각 목의 어느 하나의 방법에 의하여 타방의 사업방침의 전부 또는 중요한 부분을 실질적으로 결정할 수 있는 경우 그 일방과 타방과의 관계
- ㉞ 타방법인의 대표임원이나 총 임원수의 절반 이상에 해당하는 임원이 일방법인의 임원 또는 종업원의 지위에 있거나 사업연도 종료일부터 소급

하여 3년 이내에 일방 범인의 임원 또는 종업원의 지위에 있었을 것

- ㉠ 일방이 조합이나 신탁을 통하여 타방의 의결권있는 주식의 100분의 50 이상을 소유할 것
- ㉡ 타방이 사업활동의 100분의 50 이상을 일방과의 거래에 의존할 것
- ㉢ 타방이 사업활동에 필요한 자금의 100분의 50 이상을 일방으로부터 차입하거나 일방에 의한 지급보증을 통하여 조달할 것
- ㉣ 타방이 일방으로부터 제공되는 무체재산권에 100분의 50 이상을 의존하여 사업활동을 영위할 것
- ⑤ 거주자·내국법인 또는 국내사업장과 비거주자·외국법인 또는 이들의 국외사업장과의 관계에서 일방과 타방 간에 자본의 출자관계, 재화·용역의 거래관계, 자금의 대여 등에 의하여 소득을 조정할 수 있는 공통의 이해관계가 있고 제3자·일방 및 타방 간의 관계가 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 경우 그 일방과 타방과의 관계
  - ㉠ 거주자·내국법인 또는 국내사업장이 의결권 있는 주식의 100분의 50 이상을 직접 또는 간접으로 소유하는 일방과 그 거주자·내국법인 또는 국내사업장과 제4호<sup>33)</sup> 각 목의 어느 하나에 해당하는 관계에 있는 타방과의 관계
  - ㉡ 비거주자·외국법인 또는 이들의 국외사업장이 의결권 있는 주식의 100분의 50 이상을 직접 또는 간접으로 소유하는 일방과 그 비거주자·외국법인 또는 이들의 국외사업장과 제4호 각 목의 어느 하나에 해당하는 관계에 있는 타방과의 관계
  - ㉢ 「독점규제 및 공정거래에 관한 법률 시행령」 제3조<sup>34)</sup> 각 호의 어느 하나에 해당하는 기업집단에 속하는 계열회사인 일방과 그 기업집단 소속의 다른 계열회사가 의결권 있는 주식의 100분의 50 이상을 직접 또는 간접으로 소유하는 타방과의 관계
  - ㉣ 제3자가 거래당사자 쌍방의 사업방침을 제4호 각 목의 어느 하나의 방법

33) 국제조세조정에 관한 법률 시행령 제2조 제1항 제4호를 의미한다.

34) 독점규제 및 공정거래에 관한 법률 시행령 제3조에는 기업집단의 범위(제3조), 기업집단으로부터의 제외(제3조의2), 동일인관련자로부터의 제외(제3조의3)를 규정하고 있다.

에 의하여 전부 또는 중요한 부분을 실질적으로 결정할 수 있는 경우 그 거래 당사자 쌍방간의 관계

### 3) 이전가격 세제의 과세방법

#### (1) 정상가격(arm's length price)의 개념

정상가격은 「거주자, 내국법인 또는 국내사업장이 국외특수관계자가 아닌 자와의 통상적인 거래에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 가격을 말한다.」<sup>35)</sup> 이는 거래당사자의 일방이 국외 특수관계자인 국제거래에 있어서 그 거래가격이 정상가격에 미달하거나 초과하는 경우에는 과세당국이 거주자의 과세표준 및 세액을 결정 또는 경정할 수 있는 기준이 되는 가격이다. 이를 통상적으로 독립기업가격이라고 한다.

이전가격과세제도에서의 정상가격, 즉 독립기업가격은 원칙적으로 당해 거주자 등이 국외특수관계자가 없는 자와 행한 국제거래에서 형성된 가격으로 한다. 그러나 현실적으로는 이러한 가격을 찾아내거나 입증하기가 상당히 곤란하다.. 그러므로 국제조세조정에 관한 법률에서 정상가격을 “적용되거나 적용될 것으로 판단되는 가격”이라 정의하였고, 이는 가장 합리적인 기준에 의하여 판단한 가격을 정상가격으로 사용할 수 있게 한 것이다.

또한 OECD 모델조세협약 제9조 제1항에서 “두 특수관계 기업들 간의 상업적·금융적 관계에 있어서 독립기업들 간에 성립되었을 조건과 다른 조건이 설정되거나 부여된 경우에 그 다른 조건이 아니었다라면 그 특수관계기업들 중 어느 한 기업에 발생되었을 이익이 다른 조건으로 인해 발생되지 아니한 경우 그 이익은 그 기업의 이익에 포함 될 수 있으며 그에 따라 과세될 수 있다.”라고 하여 독립기업의 원칙을 규정하고 있다.

따라서 정상가격은 “특수관계가 없는 자간의 거래를 상정하고 이들 간의 정상적인 거래가격”으로 정의되는 것이므로 이전가격적용대상자가 국외특수관계자간의 국제거래에 있어서 정상가격은 “거래당사자가 특수관계가 없는 경우에 통상

35) 국제조세조정에 관한 법률 제2조 제1항 제10호

적인 거래에서 형성되는 가격”이므로 이전가격 조사대상 법인이 비특수관계자와의 거래가격이 있다면 당해 가격이 원칙적인 정상가격이 되는 것이다(김인근, 2007, p.1059).

## (2) 정상가격(arm's length price)의 산출방법

국제조세조정에 관한 법률에서 이전가격의 적용은 거래당사자 일방이 국외특수관계자와의 거래에 있어서 거래가격이 정상가격에 미달하거나 초과하는 경우에는 정상가격을 기준으로 과세표준 및 세액을 결정하거나 경정할 수 있다고 규정하고 있다.<sup>36)</sup> 이에 따라 우선 정상가격을 어떻게 산출하는가가 우선시된다.

국제조세조정에 관한 법률에 규정한 정상가격 산출방법으로는 전통적 거래가격방법인 비교가능제3자가격법, 재판매가격법, 원가가산법과 거래이익방법인 이익분할법, 거래순이익률법, 기타 거래의 실질 및 관행에 비추어 합리적이라고 인정되는 방법이 있다.

전통적인 정상가격 산출방법은 이전가격 과세에서 가장 기본적으로 검토하여야 할 사항이며, 이전가격 기본원칙에도 가장 충실한 정상가격 산출방법이다. 정상가격 산출방법 선정에 있어서 세 가지 방법간에 우선 순위는 없으며 가장 합리적인 방법으로 판단되는 방법을 선택하면 된다. 그러나 우선적으로 동 방법을 적용한 정상가격을 산출하여야 하며, 산출할 수 없는 경우에 거래이익방법과 기타 합리적인 방법이 고려되어야 한다.<sup>37)</sup>

### 가) 비교가능제3자가격법(Comparable Uncontrolled Price Method : CUP)

비교가능제3자가격법은 정상가격결정의 가장 원칙적인 방법으로서 독립된 제3자간 거래가격을 비교하는 방법이다. 국제조세조정에 관한 법률 제5조 제1항 제1호에서 “거주자와 국외특수관계자간의 국제거래에 있어 당해 거래와 유사한 상황에서 특수관계가 없는 독립된 사업자간의 거래가격”을 비교가능제3자가격법으로 규정하고 있다.

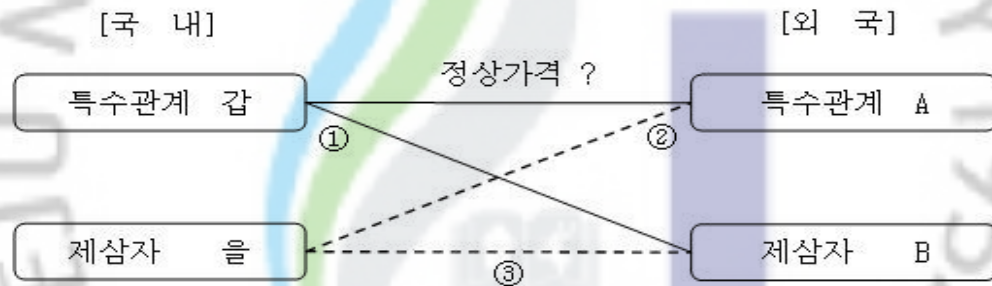
36) 국제조세조정에 관한 법률 제4조

37) 국제조세조정에 관한 법률 제5조 제1항

비교가능제3자가가격법을 적용하기 위해서는 독립사업자간의 거래와 특수관계자간의 거래가 동일·유사한 거래상황 이어야 하므로 두 거래가 비교가능성<sup>38)</sup>이 높아야 이 방법을 적용할 수 있다. 여기에서 비교가능성이 높다는 것은 ①비교되는 상황간의 차이가 비교되는 거래의 가격이나 순이익에 중대한 영향을 주지 아니하는 경우, ②비교되는 상황간의 차이가 비교되는 거래의 가격이나 순이익에 중대한 영향을 주는 경우에도 동 영향에 의한 차이를 제거할 수 있는 합리적 조정이 가능한 경우를 말한다.<sup>39)</sup>

비교가능제3자가가격법은 이전가격과세방법의 가장 충실한 방법이나 동 방법에 의한 과세는 가장 많은 조건을 요구하고 있고 독립된 제3자간의 유사한 거래를 찾기가 어려워 현실적으로 적용하기가 가장 까다롭고 실무상 적용에 한계가 있다.

〈그림 II-2〉 비교가능제3자가가격법의 예시



자료 : 김준석, “국제조세 실무”, 삼일입포마인, 2008 ; 김인근, “국제조세의 이론과 실무”, 광교이텍스, 2007 ; 관련 법령 등을 참조

〈그림 II-2〉에서 보는 바와 같이 특수관계 ‘갑’과 ‘A’의 거래에서 정상가격은 다음과 같이 산출할 수 있다.

정상가격 = 내부가격 ‘①’과 외부가격인 ‘②, ③’이 있으며, ‘①’의 경우 조정해야 할 차이가 적으므로 ‘②, ③’보다는 우선 적용된다.

38) 국제조세조정에 관한 법률 기본통칙 5-0-1에 따르면 비교가능성 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.

39) 국제조세조정에 관한 법률 제5조 제1항 제1호

나) 재판매가격법(Resale Price Method : RPM)

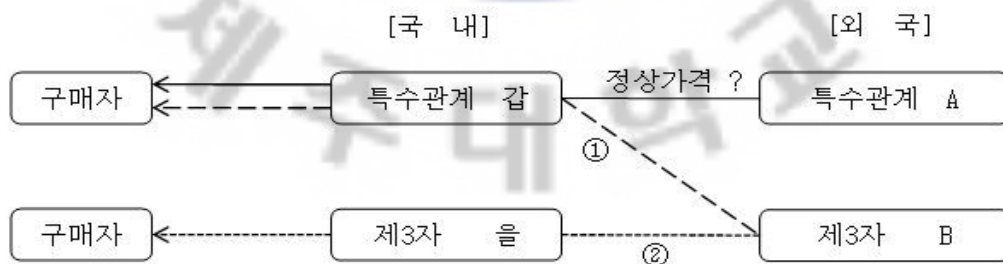
재판매가격법이란 거주자와 국외특수관계자가 자산을 거래한 후 거래 일방인 그 자산의 구매자가 특수관계가 없는 자에게 다시 그 자산을 판매하는 경우 그 판매가격에서 동 구매자의 통상의 이윤으로 볼 수 있는 금액을 차감하여 산출한 가격을 특수관계자간의 거래에 대한 정상가격으로 보는 방법<sup>40)</sup>으로 해외에서 상품을 수입하여 국내에서 판매하는 경우 가장 효과적으로 적용할 수 있다.

이는 특수관계자로부터 자산을 매입한 구매자가 매입한 자산에 대하여 제조·가공 등을 거치지 아니하고 단순히 재판매하는 경우에 적용하는 것으로 정상가격 산정의 기준은 재판매시 가격에서 출발한다.

재판매가격방법을 적용하기 위하여는 비교가능성 및 차이조정이 가능하여야 한다. 재판매가격방법에서 비교가능성은 거래품목의 동질성보다는 기업이 수행하는 기능상의 비교가능성에 중점을 두어야 하며, 재판매업자가 마케팅 조직과 같은 독특한 무형 재산을 사용하거나, 무형재화가 갖는 초과수익력의 차이가 있거나, 영업비용수준, 회계처리 방식의 차이가 있을 때는 차이조정을 하여야 한다고 규정하고 있다.<sup>41)</sup>

재판매가격법은 비교가능제3자가격법에 비하여 자산의 유사성을 비교적 덜 요구한다. 그러나 재판매가격법도 기능상에 현격한 차이가 있다든가 상표권 같은 무형자산의 포함된 경우에는 매출총이익에 커다란 영향을 미치기 때문에 비교가능성이 떨어져 매출총이익의 차이를 그대로 이전가격으로 과세하기 어려우며, 적절한 차이조정을 하여 비교하여야 한다.

〈그림 II-3〉 재판매가격법의 예시



자료 : 김준석, “국제조세 실무”, 삼일임포마인, 2008 ; 김인근, “국제조세의 이론과 실무”, 광고이텍스, 2007 ; 관련 법령 등을 참조

40) 국제조세조정에 관한 법률 제5조 제1항 제2호

41) 국제조세조정에 관한 법률 통칙 5-0-3



<그림 II-3>에서 보는 바와 같이 특수관계 ‘갑’과 ‘A’의 거래에서 정상가격은 다음과 같이 산출할 수 있다.

정상가격 = 재판매가격 - 통상이윤

통상이윤 = 재판매가격 × 판매기준통상이익률

위에서 갑의 통상이윤은 갑의 제3자거래(B)분 혹은 을의 매출총이익률을 사용하여 다음과 같이 산정된다. 비교가능성을 고려할 때 ‘①’이 우선적으로 사용된다.

① 내부 통상이익률 : 갑의 B품목 매출총이익 ÷ 갑의 B품목 매출액

② 외부 통상이익률 : 을의 B품목 매출총이익 ÷ 을의 B품목 매출액

#### 다) 원가가산법(Cost Plus Method : CPM)

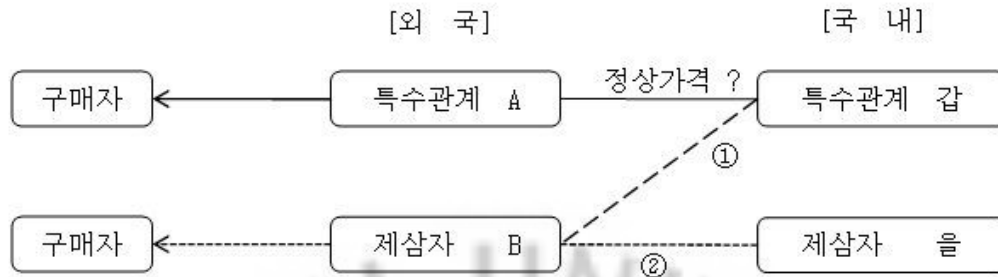
원가가산법이란 거주자와 국외특수관계자간의 국제거래에 있어 자산의 제조·판매나 용역의 제공과정에서 발생한 원가에 자산의 판매자나 용역제공자의 통상이윤으로 볼 수 있는 금액을 가산하여 산출한 가격을 정상가격으로 보는 방법이다.<sup>42)</sup>

이 방법은 국내의 제조업체가 해외 특수관계기업 및 제삼자에게 제품을 판매하는 경우 주로 적용되는 방법이다. 따라서 이 방법을 적용하여 정상가격을 결정하는 데는 상품의 원가를 계산한 후 동 원가에 합리적인 이윤을 가산하는 두 단계의 절차를 거쳐야 한다. 이 방법은 특수관계자간의 반제품거래 또는 설비계약 및 장기공급계약을 맺거나, 용역을 거래하는 경우 아주 유용하게 적용할 수 있다.

재판매가격법이 당해 거래의 구매자를 기준으로 하는 점에 비해서, 원가가산법은 당해 거래의 공급자를 기준으로 정상가격을 산출한다. 원가가산법도 비교가능여부가 검토되어야 하며, 비교가능 정도는 재판매가격법에서 언급한 정도의 유사성을 요구하며 차이가 발생하는 경우 조정을 해주어야 한다. 따라서 원가가산법에서 비교 검토되어야 할 요소는 제품차이가 아닌 위험부담의 정도, 무형자산의 포함여부 등 기능상의 차이에 중점을 두어야 한다.

42) 국제조세조정에 관한 법률 제5조 제1항 제3호

〈그림 II-4〉 원가가산법의 예시



자료 : 김준석, “국제조세 실무”, 삼일임포마인, 2008 ; 김인근, “국제조세의 이론과 실무”, 광고이텍스, 2007 ; 관련 법령 등을 참조

〈그림 II-4〉에서 보는 바와 같이 특수관계 ‘갑’과 ‘A’의 거래에서 정상가격은 다음과 같이 산출할 수 있다.

정상가격 = 구입·제조 취득원가 + 통상이윤

통상이윤 = 구입·제조 취득원가 × 원가기준통상이익률

위에서 갑의 통상이윤은 갑의 제삼자거래(B)분 혹은 을의 매출총이익률을 사용하여 다음과 같이 산정된다. 비교가능성을 고려할 때 ‘①’이 우선적으로 사용된다.

- ① 내부 통상이익률 : 갑의 B품목 매출총이익 ÷ 갑의 B품목 원가
- ② 외부 통상이익률 : 을의 B품목 매출총이익 ÷ 을의 B품목 원가

#### 라) 이익분할법(Profit Split Method : PSM)

이익분할법은 거주자와 국외특수관계자간의 국제거래에 있어, 거래쌍방이 함께 실현한 매출액에서 매출원가 및 판매비와 일반관리비를 차감한 금액인 거래순이익을 거래 당사자들 간의 상대적 공헌도에 따라 배분하고 이와 같이 배분된 이익을 기초로 산출한 거래가격을 정상가격으로 보는 방법이다.<sup>43)</sup>

이 방법을 사용하기 위해서는 결합이익이 산출되어야 하고, 그 결합이익을 합리적으로 배분할 수 있는 공헌도분석이 합리적으로 이루어져야 한다. 결합이익과 상대적 공헌도를 측정하기 위해서는 분석대상에 포함된 특수관계자들로부터 다양한 자료를 확보하여야 한다.

43) 국제조세조정에 관한 법률 시행령 제4조 제1호

국외특수관계자의 자료를 확보하기 어렵거나 그 정확성을 평가하기 곤란한 경우에는 이익분할법을 적용하기 곤란하며, 제출한 자료도 다양한 자료를 상호 비교·분석하여 그 신뢰성을 검증해야 할 것이다.

또한 이 방법은 전통적인 이전가격 과세방법에 비하여 비교적 독립기업간의 유사거래를 필요하지 않는 점에서 전통적인 이전가격 과세방법을 사용할 수 없는 경우에 사용할 수 있으며, 특수관계자간의 두 당사자를 동시에 평가함으로써 어느 한 당사자의 불리한 배분을 방지할 수 있는 장점이 있다(김영근, 2003, p.492).

마) 거래순이익률법(Transaction Net Margin Method : TNMM)

거래순이익률법은 거주자와 국외특수관계자간의 국제거래의 경우에 있어 거주자와 특수관계가 없는 자간의 거래 중 해당거래와 비슷한 거래에서 실현된 거래순이익률을 기초로 산출한 거래가격을 정상가격으로 보는 방법이다.<sup>44)</sup>

거래순이익률의 의미는 거래순이익의 매출에 대한 비율, 거래순이익의 자산에 대한 비율, 거래순이익의 매출원가 및 판매비와 일반관리비에 대한 비율, 기타 합리적이라고 인정될 수 있는 거래순이익률을 의미한다. 여기서 거래순이익률이란 매출액에서 매출원가 및 판매비와 일반관리비를 제외한 영업이익을 뜻하며, 거래순이익률법은 전통적인 이전가격 과세방법으로는 거래당사자 중 하나가 복잡한 거래를 하고 여러 상호 관련활동을 하거나 한 당사자에 대하여 신뢰할 만한 수준의 정보를 수입하기 어려운 경우에 유용한 방법이다.

일반적으로 비교가능제3자가가격법보다 제품차이에 의한 영향을 적게 받으며, 총이익률을 비교하는 재판매가격법이나 원가가산법보다 수행기능상의 차이에 의한 영향을 적게 받는다.

44) 국제조세조정에 관한 법률 제4조 제2호

〈표 II-2〉 정상가격 산출방법의 비교

산출방법		비교가능 기준	대표적 적용대상	비교가능성 지표	비교가능성 결정요소 예시
전통적 거래접근법	비교가능 제3자가격법 (CUP)	매우 높음	제조, 용역제공	거래가격	재화 또는 용역의 특징, 시장 수준, 판매지역, 거래일시, 상표, 특허, 계약 및 지불조건, 판매수량, 시장전략 등
	재판매 가격법 (RP)	높음	유통, 단순가공	매출총이익 /매출	재화 또는 용역의 특징, 수행 기능 및 부담위험, 독점판매권 혹은 무형자산 유무, 시장 전략, 판매지역
	원가 가산법 (CP)	높음	제조, 용역제공	매출총이익 /매출원가	재화 또는 용역의 특징, 수행 기능 및 부담위험, 제조효율, 무형자산 유무, 시장전략, 판매지역
거래이익방법	이익 분할법 (PSM)	보통or 낮음	모든업종	이익분할비율 (공헌도)	수행기능 및 부담위험, 부담 비용 및 자본투자, 무형자산 소유여부
	거래순 이익률법 (TNMM)	보통or 낮음	모든업종	영업이익 /매출(원가), 자산,판관비	수행기능 및 부담위험, 기업의 경쟁력 상태, 경영능률, 사업단계

자료 : 김인근 “전계서” ; 국세청 “이전가격과세제도 해설”, 1997 ; 관련 법령 등을 참조

바) 기타 거래의 실적 및 관행에 비추어 합리적이라고 인정되는 방법

국제조세조정에 관한 법률 제4조 제4호에서 규정한 기타 합리적인 방법은 규정으로 명시만하고 있을 뿐 구체적인 내용에 대해서 언급하고 있지 않다. 기타 합리적인 방법은 앞에서 설명하고 있는 방법들로는 합리적인 정상가격을 산출할 수 없는 경우에만 적용할 수 있으며, 납세자나 과세관청이 이 방법을 적용하려면 해당자가 이 방법이 가장 합리적이라는 것을 입증하여야 하는 문제점이 있다.

#### 4. 외국 관세평가와 이전가격 세제 조화를 위한 정책적 시사점

##### 1) 주요 국가의 관세평가와 이전가격 세제의 운영

###### (1) 미국

#### 가) 법적 근거

미국의 관세평가는 관세법(Customs Act) 제402조를 따르고 있는데, 관세평가 시 가장 우선되는 방법은 거래가격에 의한 방법으로 거래가격은 “미국으로 수출하기 위해 판매되는 때에 당해 물품에 대하여 실제로 지급하였거나 지급할 금액에 관세법 제402조 제2항 제4호에 열거된 가산항목을 가산한 금액”으로 정의하고 있다.

미국 국세청(Income Revenue Service : IRS)에서의 이전가격 평가는 연방소득세법(Internal Revenue Code : IRC) 제482조를 따르고 있다. 이에 의하면 “동일한 이해관계자가 직접 또는 간접으로 소유하거나 지배하고 있는 조직, 영업, 사업에 대하여 재무부장관은 탈세를 방지하기 위하여 또는 당해 조직, 영업이나 사업의 각 소득을 명확히 계산하기 위하여 그 사업체의 총소득, 비용공제, 세액공제 혹은 소득공제를 분배하거나 배부 또는 배분할 수 있도록 규정”하고 있다.

#### 나) 조화 실태

미국에서는 내국세당국(Internal Revenue Service : IRS)이 외국계 기업들에 대한 세무조사의 실효성은 원활한 자료 입수에 있음을 착안하여, 1990년 사전결정제도(Advance Determination Ruling : ADR)에 관한 세입절차(revenue procedure) 초안을 공표하였다. 그 후 납세의무자, 회계실무자 및 학자 등의 검토를 거쳐 IRS의 일방적인 ‘결정(determination)’이 아닌 납세의무자 및 외국 과세당국과의 ‘합의(agreement)’라는 성격이 강조되어 제도명칭을 APA(Advance Pricing Agreement)<sup>45)</sup>로 변경하고 세입절차(revenue procedure) 91-22가 제정되어 1991년 3월 18일부터 시행되었다. 이 APA는 미국 연방세법(Internal Revenue Code) 제482조<sup>46)</sup>로 인한 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.

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

46) 미국 의회는 미국내에서 영업하고 있는 외국기업들이 공정한 몫의 세금을 내고 있는지에 대하여 상당한 회의적 반응을 보여왔고, 이 결과 연방세법(Internal Revenue Code)에 대한 세제개혁을 1986년에 단행하여 IRC 제482조를 수정, 이전가격체제를 강화 하였다.

미국은 IRC 제1059A조 도입의 직접적 원인이 된 1979년 Robbert M. Brittingham 사건<sup>47)</sup>에서 IRS는 내국세 목적상 정상가격을 산출하기 위하여 관세의 과세가격 사용을 시도하였다. 이후 미 의회는 다국적기업은 관계자간 물품거래에서 관세 및 내국세를 적게 납부하기 위해 수입 신고가격은 낮게 신고한 후, 재고자산의 회계처리는 높게 하는 무역관행에 관심을 갖게 되어 1986년 세계개혁법으로 내국세의 과세표준과 세관 신고가격을 조정하기 위해 IRC에 제1059A조를 제정하여 특수관계자간 거래에서 미국 관세당국(Customs and Border Protection : CBP)에 의해 평가된 물품가격보다 높은 가격으로 물품의 내국세 목적상의 과세표준으로 신고하는 것을 금지했다.

APA와 같은 합의제도를 거쳐 수출국 및 수입국 양국의 내국세 당국에서 인정한 정상가격을 수입국의 관세청에서도 인정할 수도 있으나 실제로 인정되는 경우는 드물다. 미국도 마찬가지로 상황이었으나, 한 미국의 수입자가 일본 소재 관계회사로부터 물품을 수입하면서 수입하는 물품에 대한 자신이 지급한 거래금액을 정상가격으로 인정할 수 있는지에 대해 미국 국세청과 일본 국세청에 쌍방APA를 신청하였고, 동시에 합의한 가격을 CBP에도 거래가격으로 인정해 줄 것을 요청하는 예규신청을 하였다. 그 결과 CBP는 다국적기업이 겪는 법적 갈등의 해소차원에서 수입물품의 과세평가에 기념비적인 예규를 발표하였다.<sup>48)</sup> 즉 해외특수관계자로부터 수입하는 물품의 가격을 쌍방APA에 의해 인정된 가격을 기초하여 신고하는 것을 인정하도록 한 것이다.<sup>49)</sup>

납세신고를 각각의 과세당국에 하기 때문에 납세정보의 상호교환 및 정보교류가 없는 이상, 실효성 확보는 한계가 있다. 이에 미국의 양 과세당국은 1992년 “국제무역 법규준수와 수입거래에 대한 상호지원협정”을 체결하여 기관간 정보, 자료교환 및 상호지원의 제공에 관한 일반적인 기틀을 마련하였다. 이후 양 과세당국간 과세에 관한 정보를 주고받는데 대한 근거와 절차를 마련하여 정보자료

47) IRS는 미국 수입자가 멕시코에 있는 관계회사로부터 세라믹 타일을 수입하면서 정상가격보다 높은 가격을 지급하였다고 주장하였다. 그러나 조세법원은 평사 대상자의 수입물품이 경쟁자들의 물품과 유사하다는 잘못된 가정에 근거한 가격평가라는 점을 들어 IRS의 주장을 기각했다.

48) HRL 546979, 2000. 8. 30

49) APA가 진행되는 동안 CBP는 관계 세관원이 APA 협상과정에 직접 참석을 했고, APA 과정에서 실질적으로 관련 자료를 검토하였다. 그 결과 거래상황 검토방법의 목적상 당해 거래가격이 특수관계에 의해 영향을 받지 않았음을 수입자가 충분히 입증하였다고 보고 거래가격으로 인정한 것이다.

를 공유하여 활용하고 있다. 즉 IRS와 CBP는 관계법령 허용 및 국제조세협약을 침해하지 않는 범위에서 상호간 정보공유와 시사점을 교환하는 것에 노력하고 있다.

## (2) 호주

### 가) 법적 근거

호주의 관세평가는 관세법 1901(Customs Act 1901)에 의거 결정하고 있으며, 평가에 관한 규정은 WTO 관세평가협정에 기초를 두고 있다. 또한 호주의 이진가격제도는 소득세평가법(Income Tax Assessment Act 1963 : ITAA)의 Division 13 및 호주정부가 각국과 체결한 조세협약상에 이를 규정함으로써 시작되었다.

### 나) 조화 실태

호주 관세당국(Australian Customs and Border Protection Service : ACBS)과 호주 내국세당국(Australian Taxation Office : ATO)간에는 다국적기업의 가격 정보에 대한 데이터베이스를 포함한 이진가격 문제에 관한 정보를 자유롭게 상호 교환하는 약정을 체결하고 있다.

관세과세가격이 제1방법에서 제5방법에 의하여 결정될 수 없을 때, APA 정보가 제6방법에 의해 과세가격을 결정하는데 가장 유용한 정보인 경우, APA 관련자가 관세당국의 APA 정보사용을 허락하는 경우는 정보를 이용토록 했다. 마찬가지로 내국세당국도 관세당국이 보유하고 있는 정보를 사용하기를 원하는 경우, 예를 들어 통상의 결정방법을 사용할 수 없다든가 특정한 가격의 도출을 원하는 때에는 정보를 이용할 수 있다. ACBS와 ATO는 이진가격에 대한 공통적 접근의 가능성에 대해 오랫동안 논의를 해 온 결과 2004년에 결국 ACBS는 ATO에서 APA를 통하여 내국세 과세표준으로 수년 동안 인정한 특정 업계의 수입가격은 관세의 과세가격으로 결정할 수 있다는 결론을 내렸다.

호주 ACBS에서는 관세평가상담제도(Valuation Advice Service)를 두고 있다. 이 제도는 자신이 수입하는 물품의 적정한 과세가격을 결정해주도록 세관에 요청할 수 있는 제도로 수입자가 과세가격 평가와 관련된 특정사안에 대해 세관에

문의하면 세관이 답변을 해 주는 서비스이다. 통상 질의 후 30일 이내에 답변을 하도록 되어 있다.

호주 ATO는 민관협력체를 운영하여 이전가격 관련 조세전문가, 관련 당사자 등으로부터 조언을 듣고 정책에 반영을 하고 있다. 국세교섭단체(National Tax Liaison Group : NTLG) 이전가격소위원회(Transfer Pricing sub-committee : NTLG-TP)가 그것으로, 동 위원회는 이전가격문제와 관련한 행정적, 해석적인 해법을 찾는 데 주안점을 두고 있다. 또한 APA나 이전가격 조정과 관련된 관세 절차상의 문제점도 다루고 있다.

### (3) 일본

일본은 1986년 세제개정으로 조세특별조치법 제7절의 2 국외관련자와 거래에 관한 과세특례를 도입하였다(박종수, 2003, p.61). 일본은 OECD 회원국으로서 OECD 이사회가 제시한 1979년 다국적기업의 이전가격 결정의 개념과 방법의 도입 권고를 수용한 것이다.

정상가격산출방법에 대하여 사전에 납세의무자와 내국세당국이 합의를 할 수 있다는 아이디어를 처음 법규화한 나라는 일본이다. 일본 정부는 '독립기업간 가격산정방법 등의 확인에 관해'라는 행정규칙인 통달에 의하여, 사전합의의 아이디어를 법규화하였고 1987년 4월 24일부터 시행에 들어갔다. 이른바 사전확인 제도(Pre-Confirmation System : PCS)라고 불리는 것이다.

사전확인을 받은 납세의무자는 내국세당국으로부터 세무조사나 과세가격 결정과 같은 일련의 부담을 면할 수 있을 뿐만 아니라 사업수행에 있어 소득세에 대한 예측이 가능하게 되었다. 그러나 PCS는 단지 하나의 가격에 대한 내국세당국과 납세의무자간의 합의사항을 규정하는 것이지 미국의 APA에서와 같이 가격결정방법이나 정상가격 범위에 대하여 규정하는 것과는 다소 차이가 있다. 결국 이 PCS가 APA로 진화하였다.

일본 관세당국에서는 내국세 분야에서 결정된 독립기업간의 가격을 관세평가의 과세가격에 사용한 사례 및 통일된 기준은 없으나, 내국세당국의 이전가격 조정을 관세평가에 활용하는 방안을 적극적으로 검토하고 있는 실정이다.<sup>50)</sup>



#### (4) 중국

중국은 1978년 개혁개방 후에 외자의 도입과 외국인 투자유치를 위해 이전가격 등 외국투자 다국적기업의 조세회피에 대한 직접적인 규제제도를 두지 않고 있었다. 이후 다국적기업의 이전가격세제는 1987년 심천경제특구의 조세회피방지 규정으로부터 발전하고 있다(손정준, 2007, p.99).

이후 2004년 '특수관계기업간 업무거래 사전협의 실시 규칙'에 의해 이전가격에 대한 사전협의제도를 도입하였는데, 이는 조세회피방지에 대한 사후심사조정에서 사전약정으로 변경한 것이다. 즉, 사전에 조세문제에 대해 명확히 하고 추적하여 문제를 발견하면 확인하고 해결함으로써 과도한 심사를 피하고 인적·물적 자원의 낭비를 방지하기 위한 것이다.

#### (5) EU 및 기타국가

EU 등 양 과세당국이 통합되어 있는 나라(영국, 스웨덴, 스페인, 캐나다, 멕시코 등)는 평가방법의 상이에 따른 혼란 및 문제점이 크게 발생하지 않고 있다.

양 과세당국이 분리되어 있는 일부 국가에서도 양 당국간 협정을 체결하고, 조화된 평가방법을 찾고자 하는 시도가 있다. 노르웨이의 경우 1997년 양 과세당국간 상호협력 협정을 체결하였으나, 현재까지 합동심사 등은 이루어지지 않고 있다. 또한 벨기에 세관은 신고가격이 OECD 이전가격 지침을 따르고 있는 경우 전통적인 가격결정방법(비교가능제3자가격법, 재판매가격법, 원가가산법)을 수용하도록 하고 있으며, 이익에 기초한 가격결정방법(이익분할법, 거래순이익률법)은 관세평가 목적으로 수용하지 않고 있는 것이 특징이다.<sup>51)</sup>

50) 관세청, 과세가격 사전약정제 도입계획, 2007, p.11.

51) 관세청, 과세가격 사전약정제 도입계획, 2007, pp.10~11.

## 2) 최근 국제기구의 관세평가와 이전가격 세제 조화가능성 논의 동향

이전가격에 대해서 관세당국과 내국세당국간 평가불일치 문제는 관세와 내국세를 별도 기관에서 관장하는 대부분의 국가에서 나타나는 문제이며, 최근 다국적기업의 국제거래 증가에 따라 이전가격과세가 더욱 중요해지면서 평가불일치 문제도 세계적 관심사로 부각되고 있다.

이에 대응하여 과거 세계관세기구(WCO)와 경제협력개발기구(OECD)는 통합된 평가방법을 제시하지 못하고 양 과세당국의 긴밀한 협조를 요구하는 수준에 그쳤으나, 최근 WCO/OECD는 양 당국의 상이한 기준이나 규칙으로 인한 혼란과 비용이 발생하므로 통합과 조정의 필요성에 대하여 공감대가 커지고 있는 실정에서 두 국제기구가 공동으로 관세평가와 이전가격 조정을 통합하는 과세방법을 논의하게 되었다.

WCO와 OECD는 2차례에 걸쳐 동 문제에 관한 공동회의를 개최·논의하여, 평가방법의 통일에 대해서는 찬·반 의견<sup>52)</sup>이 있으며, 문제 완화를 위한 양 과세당국간 상호협력방안이 검토되어야 한다고 권고하였다.

### (1) 제1차 WCO/OECD간 이전가격 및 관세평가에 대한 합동 컨퍼런스<sup>53)</sup>

WCO와 OECD가 합동으로 2006.5.3~2006.5.4 2일간에 걸쳐 벨기에 브뤼셀 WCO 본부에서 “관세평가와 이전가격의 융합적 접근”의 주제로 회의를 개최하였다. 양 기관은 회의 기간 중에 관세평가와 이전가격의 융합 시도에 대해 바람직하다는 견해와 보다 신중을 기해야 한다는 견해를 인식하였다.

‘융합시도가 바람직하다는 견해’는 한 거래에 대해서 두 가자의 다른 접근법과 다른 정상가격이 존재할 수 없으며, 관세평가와 이전가격의 상이한 두 가지 분야에 대해 납세자는 신고·납부관련 비용과 노력이 많이 소요되고, 정부 입장에서도 행정비용과 노력이 많이 소요된다. 또한 WTO 관세평가협정 반드시 개정하기 보

52) 찬성하는 입장은 납세자 신뢰보호 및 납세순응비용 감소를 위해 필요하다고 하며, 미국이 대표적이다. 반대하는 입장은 이론적 기초가 상이한 두 평가방법을無理하게 통합하면 오히려 현재보다 더 많은 비용을 초래한다고 하며, 아르헨티나가 대표적이다.

53) 1th Joint WCO/OECD Conference On Transfer Pricing & Customs Valuation

다는 현 규정의 실행을 장려하고, 보완하는 것이 더 바람직하다는 논거를 제시했다. 관련 권고사항으로는 특수관계가 거래가격에 영향을 미쳤는지 여부를 판단함에 있어 OECD 이전가격지침상의 기능분석 내용을 원용할 것을 권고하였고, 관세평가 관련 규정도 장점이 있으므로 이를 내국세당국에서도 고려할 필요가 있다고 논의하였다.

‘융합시도에 좀 더 신중을 기해야 한다는 견해’는 관세평가와 이전가격은 수입물품의 가격에 대한 견해가 기본적으로 다르다. 즉, 관세평가 목적으로는 수입자가 수입가격을 낮추어 한다는 견해에서 출발하는 반면, 이전가격 목적으로는 수입자가 해당국에서의 과세소득을 줄이기 위해서 수입가격을 높이려 한다. 그런데 관세평가는 수입시점 거래를 기준으로 판단하는 반면, 이전가격은 사업연도 말에 연간 총체적 거래를 기준으로 그 정상가격 여부를 판단하므로 양 제도의 융합시도는 신중하여야 한다는 것이다.

그러므로 국가차원에서 관세당국과 내국세당국 간 대화가 필요하고, 납세자들 당국의 의견을 구해야 한다는 점, 그리고 국제적으로는 WCO와 OECD가 공동회의, 연구, 학술대회 등을 개최할 것이며, 이때 WTO 당국도 초대할 것이 권고되었다.

#### (2) 제2차 WCO/OECD간 이전가격 및 관세평가에 대한 합동 컨퍼런스<sup>54)</sup>

WCO와 OECD가 합동으로 2007.5.22부터 23일까지 벨기에 브뤼셀에서 “관세평가와 이전가격”이란 주제로 2차 합동 컨퍼런스를 개최하였다. 2차 합동회의에는 171개 국가가 가입한 WCO의 주요 회원국 세관공무원 뿐만 아니라 세계 굴지의 외국계 투자업체 및 법무법인 등 230여명이 참석하여 높은 관심을 표명하였다.

동 컨퍼런스에서는 관세당국이 수입물품의 가격평가시에 따라야 하는 규범인 WCO 관세평가협정과 내국세분야의 OECD 이전가격지침의 통합과 조정이 가능하고 필요한지 여부가 주요의제가 되었다. 특히 WCO, WTO 및 OECD 같은 국제기구의 역할은 어떻게 해야 하는지 등에 관한 광범위한 논의가 있었다.

주요토의 안건은 다음과 같다.

54) 2th Joint WCO/OECD Conference On Transfer Pricing & Customs Valuation

- ① 양 과세당국이 이전가격에 대해 적용하는 서로 다른 접근방법에 대한 차이점과 유사점 및 조화로운 접근과 집중을 위한 동향과 발전방향
- ② 표준화와 조화로운 행정상 접근이 바람직한지와 실행 가능한지 여부
- ③ 논쟁 예방을 위한 무형자산, APA, 정보교환 및 행정협력과 같은 특별한 이슈였다.

토의결과 양 기구는 관세평가와 이전가격간 공통의 목적과 유사한 개념이 있음에도 불구하고 중대한 상이점이 존재한다는 상호인식을 바탕으로, 조화와 통합을 찾고자 하는 공감대 조성이 필요하다고 인식하였다.

따라서 제2차회의에서는 회의권고사항으로 다음사항을 의결하였다.

- ① 주제에 대한 밀접한 협의 및 양 과세당국 간 긴밀한 연락기구설치가 필요하다.
- ② 양 과세당국 간 상호업무교류 등 소위 정부차원의 접근방식이 필요하다.
- ③ 세관은 이전가격설정을 제시하기 위하여 특정한 전략과 절차, 전문기술을 개발할 필요가 있으며, 조사와 납세행정에서 합동접근을 채택하는 것이 도움이 될 것이다. 합동조사지휘 또는 합동조사과를 설치하는 것은 하나의 일례일 수 있다.
- ④ 세관은 APA 교섭에 참가하거나 내국세당국과 함께 합동APA를 할 수 있으며, 이러한 APA는 확실히 발전되고 납세비용을 감소시킬 수 있다.
- ⑤ WCO, WTO 및 OECD 등 국제기구는 대화를 위한 적절한 합동 공개토론, 연구 및 연락기구, 사업 및 학문기관 등을 창설해야 하며, 상호 긴밀한 협력을 위한 정책, 행정노력 및 투자가 절대 필요하다.

회원국 동향으로 지역적 발전내용 중 한국의 과세가격결정방법 사전심사제도 (ACVA) 도입준비에 대하여 관심을 표명하였으며, 양 제도의 조화모색을 2006년부터 시행한 호주는 17개 업체에 대하여 상호조정을 시작한 사례를 들었다.

### (3) 이전가격과 관세평가에 관한 Focus Group Meeting

제2차 WCO/OECD 합동 컨퍼런스(2007.5.22~23.)의 연장으로서 제25차 관세평가기술위원회가 2007.10.26. 벨기에 브뤼셀에서 개최되었으며, 제2차 WCO/OECD 합동 컨퍼런스 결과보고 형태였다.

Price Waterhouse Coopers 회계법인의 Rudd Tusveld는 관세목적 상 무형자산 (협정 제8조의 가산요소)에 대한 정의, 관세와 내국세의 무형자산 개념의 차이점 등에 대한 「무형자산」 의제발표를 하였으며, OECD 이전가격지침의 정상가격을 과세가격으로 수용가능성 등에 대한 Group Discussion이 시행되었다. 그 밖에 기업 환경의 확실성 제고를 위한 방안으로서 관세영역에서의 APA수용가능성 등이 논의되었다.

회의 참가자들은 이전가격이 대부분 국가들의 중요 관심사항으로, 이전가격의 조작은 세무, 외환, 반덤핑 등 불공정거래와도 직·간접적인 관련이 있으며, 다국적 거래의 증가로 이에 대한 연구 및 제도개선에 WCO, WTO 및 OECD 등 국제적 노력이 필요하다는 현실인식을 하였다. 그룹 미팅에서는 제1·2차 합동 컨퍼런스에서 제기된 문제의식을 토대로 구체적 조화 사례<sup>55)</sup>와 부조화사례에 대한 검토를 하였고, 관세목적상 로열티의 평가와 내국세 목적상 무형자산을 동시에 조망하였다는 점에서 의의가 있었다. 그렇지만 이전가격과 관세평가에 관한 합의된 기준을 마련하기는 쉽지 않을 전망이다.

### 3) 외국사례로 본 정책적 시사점

주요 국가 및 국제기구의 이전가격에 대한 관세당국과 내국세당국의 조화사례에서 얻을 수 있는 시사점을 정리하면 다음과 같다.

미국은 1990년 과세당국과 납세의무자간의 이전가격 산정방법에 대한 사전합의제도를 도입한 후 1996년에 이를 확대하여 적극 활용하고 있다. 미국 내국세당국은 관세법상 과세가격 결정기준과 내국세법상 이전가격 조정기준의 차이를 인정하고 국제규범의 준수와 수입문제에 관한 상호지원과 정보교환을 위한 협약을 체결하여 상호협조하고 있다. 동 협약에 따라 내국세 목적의 APA 결과를 세관 신고가격으로 적용할 수 있도록 하였으며, 내국세법에 따라 내국세 목적의 이전가격을 관세 목적의 신고가격보다 높을 수 없도록 하였다.

호주는 이전가격 산정방법에 대한 사전합의제도를 도입하여 활용하고 있으며,

55) Juan Martin Jovanovich의 「Case Study」 외 2개

내국세당국과 관세당국간 다국적기업의 가격정보를 상호 교환하는 약정을 체결하여 내국세당국에서 수년간 인정한 특정업체의 수입가격은 관세청에서 관세의 과세가격으로 인정하고 있다.

일본은 1987년 이전가격 산정방법에 대해 과세당국의 일방적인 합의인 사전확인체도를 도입하였으나, 2001년에 과세당국과 납세자간의 동등한 사전합의체도로 발전시켰으며, 내국세당국의 이전가격 조정을 관세평가에 활용하는 방안을 검토 중에 있다.

중국은 2004년 사후심사조정에서 이전가격 산정방법에 대한 사전합의체로 전환하여 과도한 심사를 피하고 인적·물적 자원 낭비를 방지하고 있다.

EU 등의 경우, 관세당국과 내국세당국의 기능이 통합되어 있는 국가는 관세와 내국세분야에서 이전가격에 대한 평가방법의 차이에 따른 혼란이 거의 없으며, 양 과세당국이 분리되어 있는 국가도 양 당국 간에 협정을 체결하여 조화된 평가방법을 찾고 있다.

WCO, WTO 및 OECD는 관세평가와 이전가격세제간 공통의 목적과 유사한 개념이 있음에도 불구하고 중대한 상이점이 존재한다는 상호인식을 바탕으로, 조화와 통합을 찾고자 하는 공감대 조성이 필요하다고 인식하였다. 이를 위해서 국가차원에서 관세당국과 내국세당국 간 대화가 필요하고, 납세자는 이들 당국의 의견을 구해야 하고, 세관은 APA교섭에 참가하거나 내국세당국과 함께 합동 APA를 할 수 있어야 하며, 국제적으로는 WCO와 OECD가 공동회의, 연구, 학술대회 등을 개최하여야 한다고 하였다.

따라서 이전가격에 대한 효율적인 과세행정을 집행하기 위해서는 사전합의체도의 도입 및 관세당국과 내국세당국간의 협조가 매우 중요하다는 시사점을 인식해야 한다. 미국의 내국세 목적의 APA를 관세 목적의 세관신고가격으로 적용하는 것이나 내국세 목적의 이전가격을 세관신고가격보다 높일 수 없도록 하는 제도 등을 주목할 필요가 있고, 호주 관세당국과 내국세당국간 다국적기업의 가격정보를 상호 교환하는 약정을 체결하여 내국세당국에서 수년간 인정한 특정업체의 수입가격은 관세당국에서 관세의 과세가격으로 인정하는 제도의 도입 등이 필요하다. 특히 OECD와 WTO에서는 이전가격에 대한 통일된 지침의 마련이 필요하고, 이를 위해서 공동회의, 연구, 학술대회 등을 개최하여야 한다고 판단된다.

### III. 현행 APA제도와 ACVA제도 비교 분석

#### 1. 정상가격산출방법 사전승인제도(APA)

##### 1) 의의

정상가격산출방법 사전승인제도(Advance Pricing Arrangement 또는 Advance Pricing Agreement : APA)는 납세의무자가 국외 특수관계자와의 거래에 적용할 정상가격산출방법에 따른 이전가격에 대해서 과세관청에 사전승인을 얻는 제도를 말하는데 현재 특수관계자의 이전가격에 대한 세무조사시 발생하는 문제점을 해결 할 수 있는 방안으로 사용되어지고 있다.<sup>56)</sup>

APA는 국제거래관련 양국 과세당국간 협의가 필요한 쌍방 APA와 이러한 협의 없이 한쪽 과세당국과만 체결하는 일방 APA가 있다.

APA는 국외 특수관계자와의 거래가 발생하기 전에 미리 과세당국들간에 정상가격 산출방법을 합의함으로써 이중과세에 대한 위험을 제거할 수 있고, 이전가격에 대한 세무조사 위험이 없어 세무조사시 부담되는 조사대응 비용과 시간을 줄일 수 있을 뿐 아니라 세무조사에 따른 소송비용을 부담해야 하는 위험을 제거할 수 있게 된다. 또한 향후 부과될 이전가격 세액과 관련 비용을 미리 예측가능하게 하여 사업 진행시 보다 유리한 위치를 차지할 수 있다.

국제청장의 사전승인을 얻은 납세의무자 대상기간 동안 승인된 정상가격산출방법을 적용한 경우에는 사전승인시 당해 방법의 전제요건으로 정해진 가정이나 조건이 충족되는 한 과세당국이 승인한 방법을 최적의 방법으로 인정하게 된다.

납세의무자가 적용하고자 하는 정상가격산출방법에 관하여 거래상대방을 관할하는 국가의 과세당국과의 상호합의를 함께 신청하고, 이에 따라 양국 과세당국간의 상호합의가 이루어진 경우에는 우리나라에서 뿐만 아니라 상대국에서도 당해 방법의 적정성을 인정받을 수 있게 된다.

56) 이창희/백제흠, 한국의 이전가격세제의 현황과 방향, 한국조세연구원 심포지움, 2005.9, p.18.

이러한 장점으로 인하여 미국, 캐나다, 영국, 일본은 물론 중국 등에서 이전가격 과세문제의 발생을 미연에 방지하여 과세취급상의 안정성을 높이고 더 나아가 납세의무자와 과세당국간의 공감대를 형성하여 인식의 차이를 줄임으로써 행정집행의 효율화를 얻기 위해 제도화하여 활용해 오고 있다.

우리나라에서는 국제조세조정에 관한 법률 제6조 및 시행령 제9조 내지 제14조에서 APA에 대한 근거 규정을 마련하였으며, 세부적인 절차는 국세청 국제조세사무처리규정 제5장에서도 다루고 있다.

## 2) 현황

우리나라는 1996년 29번째 OECD 회원국으로 가입하면서, 1996년 1월 1일부터 국제조세조정에 관한 법률에서 이 제도를 도입하였다. 1997년 5월 미국과 최초로 APA를 체결하였으며, 이후 일본, 호주, 캐나다, 유럽 등의 국가와 활발히 APA를 진행하였다. 또한 2007년에는 중국과 최초로 우리기업에 대한 APA 2건을 체결하였다.<sup>57)</sup> <표 III-1>에서 보여주는 바와 같이 2008년말 현재 172건이 신청되어 106건이 종결되었고, 최근에는 해마다 신청이 지속적으로 증가하고 있다.

<표 III-1> APA 신청 및 처리현황

연도	일방 APA				쌍방 APA			
	이월	접수	처리	진행	이월	접수	처리	진행
2002 이전		9		9		24	10	14
2003	9	3	2	10	14	4	3	15
2004	10	6	7	9	15	10	3	22
2005	9	15	4	20	22	10	3	29
2006	20	12	8	24	29	12	16	25
2007	24	19	13	30	25	13	7	31
2008	30	13	16	27	31	22	14	39
합계		77	50			95	56	

자료 : 국세청, 2007~2008 APA 연차보고서 참조

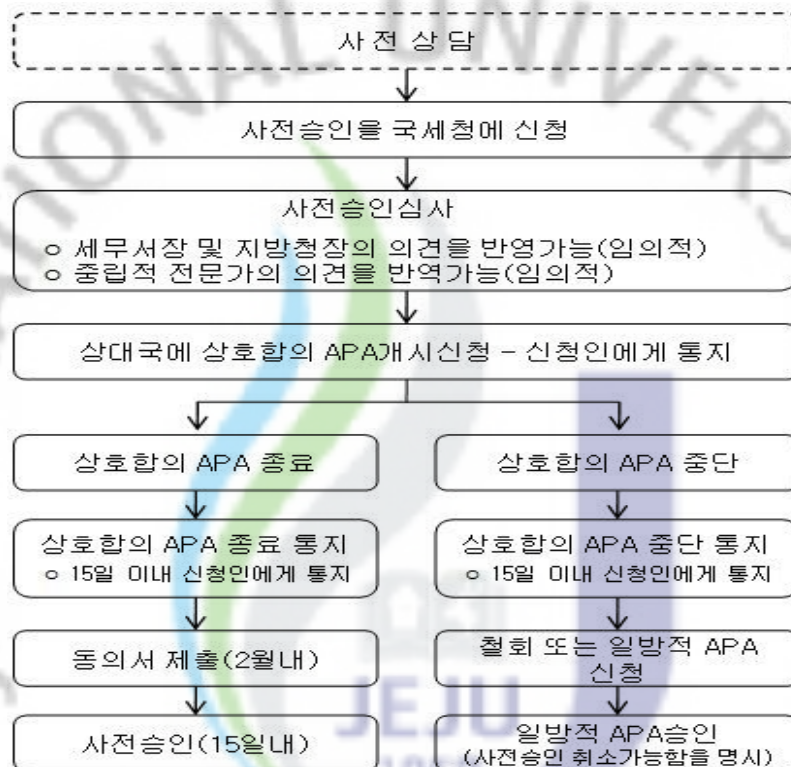
57) 국세청, 2008 APA 연차보고서(APA Annual Report), p.30.



### 3) APA 적용 절차

국제조세조정에 관한 법률, 시행령, 국제조세사무처리규정에서 정상가격결정방법 사전승인제도(APA) 업무처리절차는 다음과 같이 정하고 있다.

〈그림 III-1〉 APA 적용 절차 개요도



자료 : 국세청, 2008 APA 연차보고서 ; 관련 자료 등을 참조하여 연구자가 재구성함.

#### (1) 사전상담

국세청장(국제협력담당관)은 사전승인을 받으려는 신청인으로부터 정상가격산출방법 등에 대하여 신청 전에 상담요청이 있는 경우에는 이에 응할 수 있다. 이 경우 신청인은 자신의 이름을 공개하지 아니할 수 있다.<sup>58)</sup> 사전상담은 APA를 공식적으로 신청하기 전에 APA 신청가능 여부 등에 관해 납세자와 APA 실무팀간 비공식적으로 진행하는 회의이다.

58) 국제조세사무처리규정 제66조

## (2) 사전승인 신청 등

국제청장에게 정상가격산출방법의 사전승인을 신청하고자 하는 거주자는 국제거래의 전부 또는 일부에 대하여 아래의 서류 각 4부를 정상가격산출방법 신청대상기간의 최초 과세연도 종료일까지 국제청장에게 제출하여야 한다.<sup>59)</sup>

- ① 대상기간·대상국제거래·거래당사자 및 정상가격산출방법 등을 기재한 정상가격산출방법의 사전승인신청서
- ② 거래당사자의 사업연혁·사업내용·조직 및 출자관계 등에 관한 설명자료
- ③ 거래당사자의 최근 3년 동안의 재무제표, 세무신고서 사본, 국제거래에 관한 계약서 사본 및 이에 부수되는 서류
- ④ 신청된 정상가격의 세부산출방법을 구체적으로 설명하는 자료
- ⑤ 보상조정(제7조 제2항의 규정을 적용)의 경우에는 실제거래가격과 정상가격의 차이를 조정하는 방법에 관한 설명자료
- ⑥ 승인신청된 정상가격산출방법에 관하여 관련계약상대국과의 상호합의를 신청하는 경우에는 상호합의절차개시신청서
- ⑦ 기타 사전승인 신청된 정상가격산출방법의 적정성을 입증하는 자료

정상가격산출방법의 사전승인신청 대상기간은 납세자가 정상가격 산출방법의 사전승인을 얻고자 하는 기간으로 한다.<sup>60)</sup>

신청인은 국제청장의 사전승인을 얻기 전까지는 당초의 사전승인신청 내용을 변경하거나 사전승인신청을 철회할 수 있다. 신청의 철회가 있는 때에는 제출된 모든 자료를 신청인에게 반환하여야 한다.<sup>61)</sup>

제출된 자료는 사전승인의 심사 및 사후관리 외의 용도로는 사용할 수 없다.<sup>62)</sup>

## (3) 사전승인신청의 심사

국제청장은 사전승인신청을 심사함에 있어서 신청인의 납세지 관할세무서장 및 지방국제청장의 검토의견을 참고할 수 있다.<sup>63)</sup>

59) 국제조세조정에 관한 법률 시행령 제9조 제1항

60) 국제조세조정에 관한 법률 시행령 제9조 제3항

61) 국제조세조정에 관한 법률 시행령 제9조 제4항

62) 국제조세조정에 관한 법률 시행령 제9조 제5항

63) 국제조세조정에 관한 법률 시행령 제10조 제1항

국세청장은 사전승인신청을 심사함에 있어 신청인의 동의를 있는 경우에는 신청인과 중립적 관계에 있는 전문가를 지정하여 신청된 정상가격산출방법에 관한 전문가의 검토의견을 참고할 수 있다. 이 경우 국세청장은 신청인의 동의가 있는 경우에는 그 비용의 일부를 신청인에게 부담하게 할 수 있다.<sup>64)</sup>

전문가는 사전승인신청과 관련된 정보를 신청인 및 그 대리인과 국세청장을 제외하고는 타인에게 제공하거나 공개하여서는 아니된다.<sup>65)</sup>

#### (4) 사전승인 절차의 진행

국세청장은 신청인이 사전승인신청시에 상호합의절차의 개시신청을 한 경우에는 계약상대국의 권한 있는 당국에게 상호합의절차의 개시를 요청하고 이를 신청인에게 통지하여야 한다.<sup>66)</sup> 다만, 신청인이 당초 신청시 상호합의 절차를 요구하지 않거나 상호합의에 의한 사전승인이 일정한 사유로 상호합의 절차가 중단되어 납세자가 일방사전승인을 얻고자 하는 경우 국세청장은 상호합의 절차에 의하지 않고 사전승인을 하게 된다(일방적 사전승인).<sup>67)</sup>

여기에서 언급하는 상호합의 중단사유는 다음과 같다.<sup>68)</sup>

- ① 사전승인신청의 접수일부터 3년이 경과할 때까지 상호합의가 이루어지지 아니하여 국세청장이 직권으로 상호합의절차를 중단하는 경우
- ② 상호합의절차에 의한 합의가 불가능하여 계약상대국과 상호합의절차를 종료하기로 한 경우

국세청장은 사전승인신청이 부적절하다고 판단하여 사전승인을 하지 아니하는 경우에는 제출된 모든 자료를 신청인에게 반환하여야 한다.<sup>69)</sup>

#### (5) 사전승인

국세청장은 상호합의절차에서 계약상대국과 합의가 이루어진 경우에는 상호합의절차의 종료의 다음 날부터 15일 이내에 합의내용을 신청인에게 통지하여야

64) 국제조세조정에 관한 법률 시행령 제10조 제2항  
65) 국제조세조정에 관한 법률 시행령 제10조 제3항  
66) 국제조세조정에 관한 법률 시행령 제11조 제2항  
67) 국제조세조정에 관한 법률 시행령 제11조의2 제2항  
68) 국제조세조정에 관한 법률 시행령 제11조 제7항  
69) 국제조세조정에 관한 법률 시행령 제11조 제1항

한다. 이 경우 신청인은 합의내용을 통지받은 날부터 2월 이내에 그 동의여부를 국세청장에게 서면으로 제출하여야 한다.<sup>70)</sup>

신청인이 기한 내에 동의여부를 국세청장에게 통보하지 아니한 때에는 동의하지 아니한 것으로 보고 당초의 사전승인신청은 신청인에 의하여 철회된 것으로 본다.<sup>71)</sup>

상호합의절차에 의한 합의내용과 당초의 사전승인신청내용이 동일하지 아니하더라도 신청인이 합의내용에 동의하는 경우에는 신청인이 그 내용을 당초부터 신청한 것으로 본다.<sup>72)</sup>

국세청장은 상호합의내용의 동의여부를 신청인으로부터 제출받은 경우 그 제출을 받은 날부터 15일 이내에 정상가격산출방법에 대하여 사전승인하고 이를 신청인에게 통지하여야 한다.<sup>73)</sup>

국세청장은 납세자가 정상가격산출방법의 사전승인신청시 상호합의절차를 요구하지 아니하거나 과세당국간 정상가격산출방법의 상호합의절차가 중단된 경우에는 상호합의절차에 의하지 아니하고 정상가격산출방법을 사전승인(일방적 사전승인)할 수 있다. 이 경우 국세청장은 상호합의절차가 개시되는 경우에는 일방적사전승인이 취소될 수 있다는 내용의 조건을 붙일 수 있다.<sup>74)</sup>

국세청장은 신청인이 일방적 사전승인을 신청하는 경우 신청일부터 2년 이내에 사전승인 여부를 결정하여야 한다.<sup>75)</sup>

일방적 사전승인에 관하여 상호합의에 의한 사전승인의 제출된 서류의 반환, 사전승인의 결정내용 통지 및 동의여부, 사전승인 신청의 철회, 사전승인 변경승인의 효력 및 사전승인의 통지에 관한 규정이 준용된다.<sup>76)</sup>

#### (6) 연례보고서의 제출

거주자는 정상가격산출방법의 사전승인을 받은 경우에는 매년 소득세 또는 법

70) 국제조세조정에 관한 법률 시행령 제11조 제3항

71) 국제조세조정에 관한 법률 시행령 제11조 제4항

72) 국제조세조정에 관한 법률 시행령 제11조 제5항

73) 국제조세조정에 관한 법률 시행령 제11조 제6항

74) 국제조세조정에 관한 법률 시행령 제11조의2 제2항

75) 국제조세조정에 관한 법률 시행령 제11조의2 제4항

76) 국제조세조정에 관한 법률 시행령 제11조의2 제5항

인세 신고기간 내에 납세지 관할세무서장에게 승인내용을 반영하여 신고하여야 하며, 동 신고기한의 다음 날부터 6월 이내에 국세청장에게 다음 사항이 포함된 연례보고서 4부를 제출하여야 한다.<sup>77)</sup>

- ① 사전승인된 정상가격산출방법의 전제가 되는 근거 또는 가정의 실현여부
- ② 사전승인된 정상가격산출방법에 의하여 산출된 정상가격 및 그 산출과정
- ③ 실제의 거래가격과 정상가격이 다른 경우에는 그 차이에 대한 처리내역
- ④ 기타 사전승인시에 연례보고서에 포함하도록 정한 사항

국세청장은 연례보고서를 검토함에 있어 추가적인 자료가 필요한 경우에는 이를 당해 거주자에 요구할 수 있다.<sup>78)</sup>

#### (7) 사전승인의 취소 등

국세청장은 다음의 경우에는 사전승인을 취소 또는 철회할 수 있다.<sup>79)</sup>

- ① 자료의 중요한 부분이 제출되지 아니하거나 허위로 작성된 경우
- ② 거주자가 사전승인내용 또는 그 조건을 준수하지 아니한 경우
- ③ 사전승인된 정상가격산출방법의 전제가 되는 조건이나 가정의 중요한 부분이 실현되지 아니한 경우

④ 관련법령 또는 조세조약의 변경으로 사전승인내용이 적절하지 아니하게 된 경우  
국세청장은 사전승인을 취소 또는 철회하는 경우에는 관련된 계약상대국의 권한 있는 당국에게 그 사실을 지체없이 통보하여야 한다.<sup>80)</sup>

#### 4) 국세청의 APA 담당조직

우리나라에서 APA의 접수, 심사 및 승인관 관련한 업무는 국세청 국제조세관리관 소속의 국제협력담당관실에서 담당하고 있다.<sup>81)</sup>

77) 국제조세조정에 관한 법률 시행령 제12조 제1항

78) 국제조세조정에 관한 법률 시행령 제12조 제2항

79) 국제조세조정에 관한 법률 시행령 제13조 제2항

80) 국제조세조정에 관한 법률 시행령 제13조 제4항

81) 국세청, 2008 APA 연차보고서(APA Annual Report), p.50.

〈그림 III-2〉 우리나라 국세청 APA 담당조직



자료 : 국세청, 2008 APA 연차보고서, p.50.

APA는 국제APA 처리를 위해 2007년 까지 국가별로 미국팀, 일본팀, 유럽1팀, 유럽2팀 4개팀을 운영하고 있었으나, 2007년에 중국과 우리기업에 대한 APA 2건을 체결하게 된 것을 계기로 미국팀, 일본팀, 중국팀, 유럽팀 4개팀을 개편하여 운영하고 있다. 4개팀의 구성원은 이전가격 조사경험이 풍부하고 국제조세에 관한 세법이론과 외국어능력, 국제협상능력을 갖춘 전문가들로 구성되어 있다.

또한, 각종 OECD 회의에 참석하여 모델협약과 이전가격지침서 등의 개정을 논의하는 등 우리나라의 의견을 반영하는 업무를 담당하고 있다.

## 2. 과세가격결정방법 사전심사제도(ACVA)

과세가격결정방법 사전심사제도(Advance Customs Valuation Arrangement : ACVA)는 과거의 과세가격 사전심사제도(Advance Price Ruling : APR)<sup>82)</sup>를 특수관계자간 거래에 대하여 확대 운용<sup>83)</sup>하는 것으로, 해외 모회사와 국내 지사 등

82) 과세가격 사전심사제도는 특수관계자간 거래에 있어서 거래가격 배제요건에 해당하는지의 판단을 심사하도록 하고 있으나 정상가격 산출방법, 거래가격의 적정성 여부에 대한 심사규정이 없었다.

특수관계자간에 거래된 수입물품의 과세가격(결정방법)을 납세자의 신청에 따라 과세당국과 상호합의를 통하여 사전에 결정하고, 약정기간 동안 사후심사를 면제 또는 유예하는 제도를 말한다.<sup>84)</sup> 내국세당국(국세청)의 이전가격 정상가격산출방법 사전승인제도(APA)가 이전가격 자체의 결정이 아닌 정상가격 결정을 위한 방법을 사전에 신청하고 승인받고자 하는 제도인 것처럼, 엄밀히 말하면 ACVA 또한 관세 산출의 근거가 되는 과세가격 자체를 구하는 것이 아니라 특정과세가격을 도출하기 위한 과세가격 결정방법을 사전에 구하는 것이다.

### 1) 도입배경

기업 입장에서 특수관계자간 수입거래에 대한 과세가격을 사후세액심사<sup>85)</sup>의 결과에 따라 추징 당하는 경우 세액 이외에도 가산세에 대한 부담이 생긴다. 그리고 관세는 전가되는 특성이 있기 때문에 가격의 왜곡 등 판매 전략에도 영향을 미쳐 기업의 경영에 불편을 초래한다. 더군다나 관세 및 내국세의 평가체계의 불일치로 인하여 특수관계자간 동일 수입거래에 대해 이중의 잣대로 평가를 하게 됨으로써 혼란을 겪게 되고 납세자의 불평과 민원발생의 빌미가 되고 있다 (문상태, 2008, p.3).

관세당국(관세청)이 사후심사 결과 수입가격이 과소하다고 판단하여 관세부과를 하더라도 내국세당국(국세청)은 이를 인정하지 아니하여 이전가격 소득조정으로 인한 법인세 환급을 불허하고 있고, 반대로 국세청이 법인세 조사결과 이전가격(수입가격)이 과다하다고 판단하여 법인세 증액 경정처분을 하더라도 관세청에서는 이를 인정하지 아니하여 관세환급을 해주지 않고 있다.

이에 납세자들은 양 과세당국간 협의를 통하여 관세법상 수입물품의 과세가격을 평가함에 있어 OECD 이전가격지침 및 국제조세조정에 관한 법률상의 정상가

83) 관세법 제37조를 개정하여 특수관계자간 거래가격에 대해 사전에 관세청장에게 과세가격의 적정성 여부에 대해 심사하여 줄 것을 요청할 수 있도록 제도화 한 것으로, 과세가격결정방법 사전심사 신청방식을 이원화하여 비특수관계자간 거래와 특수관계자간 거래에 대한 신청요건 및 절차를 별도로 두고 있다.

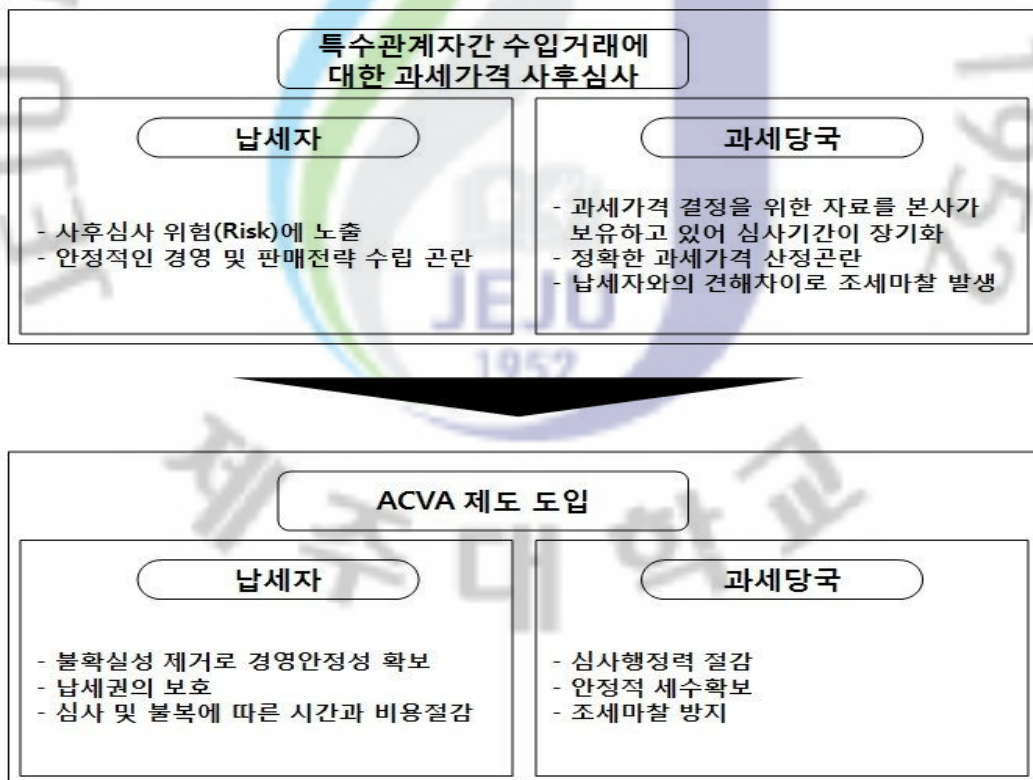
84) 관세청·관세평가분류원, 외국인 투자기업 경영지원을 위한 ACVA 이용 가이드, 2008.

85) 관세목적상 세액심사는 납세의무자가 법에서 정하는 바에 따라 과세물건과 과세표준·세율을 정하여 스스로 납세신고 또는 신고납부한 세액에 대하여 정확성 여부를 세관이 심사하는 것을 말하며, 심사 시기에 따라 “사전세액심사”와 “사후세액심사”로 구분한다. “사후세액심사”는 수입신고 수리 후에 세액의 정확성을 확인하는 것을 말한다.

격 원칙과의 조화 및 더 나아가 국제청의 APA결과를 인정해 줄 것을 원하고 있고, 반대로 관세청이 인정한 과세가격을 법인세 목적상으로도 인정할 수 있는 통일된 과세체계의 수립을 요청하고 있다. 따라서 ACVA제도의 도입은 관세청과 납세자간의 상호협의를 통한 과세가격(결정방법) 결정이라는 기능뿐만 아니라 관세와 내국세 당국간 상호 인정할 수 있는 통일된 과세지침 마련의 필요성이 제기된 것이다.

이에 따라 관세당국은 기업 경영안정성과 예측가능성을 높이고, 납세자와의 조세마찰 방지, 법인세측면의 이전가격세제와의 조화 등을 목표로 해외 모회사와 국내 자회사 등 특수관계자간에 거래되는 수입물품의 과세가격을 납세자의 신청에 따라 과세당국과 납세자의 상호협의를 통해 사전에 결정하여 주는 제도를 마련하게 된 것이다.

〈그림 III-3〉 ACVA 도입배경



자료 : 관세평가분류원, “외국인투자기업 경영지원을 위한 ACVA이용 가이드”, 2009



## 2) 법적근거

특수관계자간 과세가격결정방법 사전심사는 관세법 제37조 제1항 제3호에 따라 특수관계자가 있는 자들 간에 거래되는 물품의 과세가격결정방법에 대하여 의문이 있는 경우 관세청장에게 미리 심사하여 줄 것을 신청할 수 있다(관세법 제37조 제1항). 신청을 받은 관세청장은 1년 이내에 과세가격의 결정방법을 심사한 후 그 결과를 신청인에게 통보하도록 하고 있다(관세법 제37조 제2항). 납세의무자는 관세청장이 통보해준 과세가격의 결정방법에 따라 납세신고를 한 경우 일정요건<sup>86)</sup>을 갖춘 경우 그 결정방법에 따라 과세가격을 결정하여야 한다(관세법 제37조 제3항).

특수관계자간 과세가격결정방법 사전심사에 관한 실무적 절차는 수입물품과세가격결정에 관한 고시 제7장 제2절에 규정하고 있다. 본 실무 절차는 최초 2007년 12월 20일 관세청고시 2007-62호에 운영하려고 하였으나 관련 업계 및 기관들에 의한 운영상 문제점 지적에 의해 실질적 운영이 곤란하여, 이전가격과 관련하여 우리나라 관계 부처 협력 조항 신설, 사전심사 신청내용 변경 및 철회 절차 추가, 사실관계 확인을 위한 현장방문 등 운영상 문제점이 개선된 개정 고시(수입물품과세가격결정에 관한 고시 2009-77호, 2009.8.20)가 시행되고 있다.

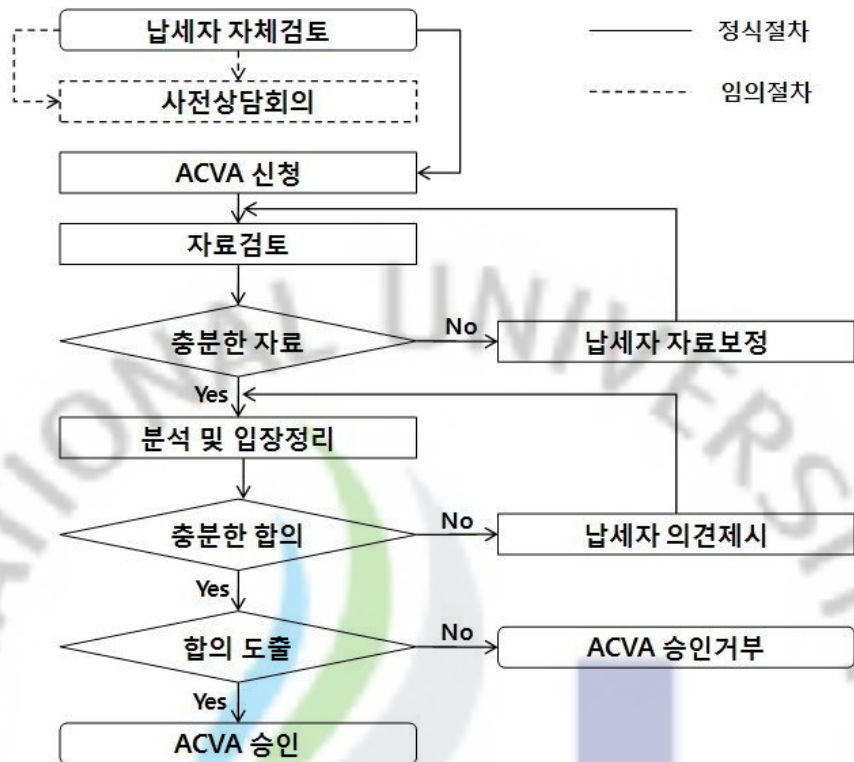
## 3) ACVA 적용 절차

관세법령 및 수입물품과세가격결정에 관한 고시에서 과세가격결정방법 사전심사제도(ACVA) 업무처리절차는 다음과 같이 정하고 있다.

86) 관세법시행령 제31조 제4항. 내용은 다음과 같다.

1. 신청인과 납세의무자가 동일할 것
2. 제출된 내용에 거짓이 없고 그 내용이 가격 신고된 내용과 같을 것
3. 사전심사의 기초가 되는 법령이나 거래관계 등이 달라지지 아니하였을 것
4. 사전심사결과의 통보일로부터 3년 이내에 신고될 것

〈그림 III-4〉 ACVA 적용 절차 개요도



자료 : 관세평가분류원, “전세서” ; 관련 법령 등을 참조

(1) 사전상담

사전심사를 신청하고자 하는 자는 관세평가분류원장에게 사전심사에 관하여 상담을 신청할 수 있으며, 관세평가분류원장은 상담신청일로부터 1개월 이내에 상담기회를 제공하여야 한다.<sup>87)</sup> 사전상담에서 납세자는 제출준비서류 및 절차 등에 대하여 의논을 하게 된다.

(2) 사전심사 신청

관세법 제30조 제3항 제4호에 의한 특수관계에 해당하고 관세법 제37조 제1항의 규정에 의한 과세가격결정방법 사전심사(이하 “특수관계 사전심사”)를 신청하고자 하는 자는 과세가격결정방법 사전심사신청서를 심사에 필요한 서류와 함께 관세평가분류원장에게 제출한다.<sup>88)</sup>

87) 수입물품과세가격결정에 관한 고시 제7-10조

〈그림 III-5〉 과세가격결정방법 사전심사신청서

과세가격결정방법 사전심사신청서 【특수관계자용】			
신청인	① 법인명(상호)		② 대표자
	③ 주소	(전화번호)	
관련기업	④ 법인명(상호)		⑤ 대표자
	⑥ 신청인과의 관계	<input type="checkbox"/> 모자관계(지분율 %) <input type="checkbox"/> 본지사관계 <input type="checkbox"/> 기타(관계: )	
	⑦ 국가 및 주소		
⑧ 수입 예정 물품			
⑨ 수입 예정 시기		⑩ 통관 예정 세관	
⑪ 거래내용 및 수입가격 결정방법			
관세법 제37조 제1항 제3호 및 같은 법 시행령 제31조 제1항의 규정에 의하여 위와 같이 과세가격결정방법 사전심사를 신청합니다.  년 월 일  신청인 (인)  관세평가분류원장 귀하			
<구비서류>			

자료 : 관세청, 수입물품과세가격결정에 관한고시

- 88) 수입물품과세가격결정에 관한 고시 제7-9조, 제출서류는 다음과 같다.
1. 거래당사자의 사업연혁·사업내용·조직 및 출자관계 등에 관한 설명자료
  2. 거래당사자의 최근 3년 동안의 재무제표, 정상가격산출신고서 (세무신고서)
  3. 수입물품거래에 관한 계약서 및 이에 부수되는 서류 (투자계약서, 대리점계약서, 기술용역계약서, 기술도입계약서 등)
  4. 수입물품의 가격결정의 근거자료
  5. 국제청의 APA 승인을 받은 경우 이를 입증하는 서류
  6. 회계법인이 작성한 이전가격보고서가 있는 경우 보고서
  7. 특수관계가 거래가격에 영향을 미쳤는지 여부를 확인할 수 있는 자료 (관세법 시행령 제23조 참조)
  8. 기타 과세가격결정방법 확인에 필요한 서류

### (3) 의견질술 및 사실관계 확인

관세평가분류원장은 자료의 정확한 해석 등을 위하여 신청인의 설명이 필요한 경우 신청인에게 보충설명을 요청할 수 있다.<sup>89)</sup> 관세평가분류원장은 신청인이 제출한 자료만으로는 사실관계 등의 확인이 곤란하여 현장방문이 필요하다고 판단되는 경우에는 신청인의 협조를 얻어 현장방문을 할 수 있다.<sup>90)</sup>

### (4) 심사결과 통보

관세평가분류원장은 신청일로부터 1년 이내에 특수관계가 거래가격에 영향을 미쳤는지 여부, 법 제30조 제1항 내지 제2항에 의거 가산 또는 공제요소 해당여부, 법 제31조 내지 제35조에 의한 과세가격결정여부 등에 대한 심사결과를 기재한 과세가격결정방법 사전심사서를 신청인에게 교부하고, 이를 통관예정지 세관장에게 통보하여야 한다.<sup>91)</sup>

### (5) 연례보고서 제출

관세평가분류원장은 제7-13조 규정에 의하여 사전심사서를 교부하는 경우 매년 신청인의 기업회계 결산일 이후 3월 이내에 다음 사항이 포함된 연례보고서를 제출하게 할 수 있다.<sup>92)</sup>

### (6) 사전심사의 취소·변경

관세평가분류원장은 신청인이 연례보고서를 제출하지 않는 경우, 연례보고서 자료 중 중요한 부분이 제출되지 아니하여 보완자료의 제출을 요구하였으나 보완자료를 제출하지 아니한 경우, 연례보고서 자료 중 중요한 부분이 허위로 작성된 경우에 해당하는 경우에는 승인한 사전심사 내용을 취소할 수 있다.<sup>93)</sup> 또한

89) 수입물품과세가격결정에 관한 고시 제7-12조 제1항.

90) 수입물품과세가격결정에 관한 고시 제7-12조 제2항.

91) 수입물품과세가격결정에 관한 고시 제7-13조 제1항, 제2항.

92) 수입물품과세가격결정에 관한 고시 제7-14조 제1항. 연례보고서에 포함된 사항은 다음과 같다.

1. 사전심사결과 승인된 과세가격 결정방법의 전제가 되는 근거 또는 가정의 실현 여부
2. 사전심사결과 승인된 과세가격 결정방법으로 산출된 과세가격 및 그 산출과정
3. 사전심사결과 승인된 과세가격 결정방법에 의거 산출된 과세가격과 실제의 거래가격이 다른 경우에는 그 차이에 대한 처리내역
4. 기타 관세평가분류원장이 연례보고서에 포함하도록 정한 사항

93) 수입물품과세가격결정에 관한 고시 제7-14조 제2항.

관세평가분류원장은 사전심사 결과 승인된 과세가격 결정방법의 전제가 되는 조건이나 가정의 중요한 부분이 변경된 경우, 신청인의 사전심사 결과 승인된 과세가격 결정방법의 내용 또는 조건을 준수하여 과세가격을 신고하지 아니한 경우, 관련 법령 또는 국제협약의 변경으로 사전심사 결과 승인된 과세가격 결정방법이 적절하지 아니하게 된 경우에 해당하는 사실을 확인한 경우에는 이미 승인한 사전심사 내용을 취소 또는 변경할 수 있다.<sup>94)</sup>

(7) 기타 참고절차

가) 대리인 선임

신청인은 사전심사를 위하여 관세사를 대리인으로 선임할 수 있다.<sup>95)</sup>

나) 제출된 자료의 용도 제한

관세평가분류원장은 신청인이 제출한 자료를 비밀로 유지하여야 하며, 사전심사 목적 이외의 용도로 사용할 수 없다.<sup>96)</sup>

다) 사전심사 신청내용의 변경 또는 철회

신청인은 관세평가분류원장이 사전심사를 완료하기 전까지는 신청내용을 변경(거래의 내용 등이 변경된 경우에 한함)하거나 신청을 철회할 수 있다. 이 경우 관세평가분류원장은 신청의 철회가 있는 때에는 제출된 모든 자료를 신청인에게 반환하여야 한다.<sup>97)</sup>

라) 관세조사의 유예

관세법 제110조 제2항 제2호의 관세조사는 특수관계 사전심사 신청에 의하여 중단되지 아니한다. 다만, 관세조사 대상자로 선정되었더라도 관세조사가 시작되기 전에 특수관계 사전심사를 진행하고 있는 경우에 신청인은 세관장에게 관세

94) 수입물품과세가격결정에 관한 고시 제7-14조 제3항.

95) 수입물품과세가격결정에 관한 고시 제7-1조 제3항.

96) 수입물품과세가격결정에 관한 고시 제7-2조 제3항.

97) 수입물품과세가격결정에 관한 고시 제7-5조.

조사의 유예를 요청할 수 있다.<sup>98)</sup>

마) 이전가격과 관련한 기관 간 업무협력

관세청장은 이전가격에 대한 관세와 내국세간 평가체계의 불일치 문제를 해결하기 위하여 체결한 「이전가격과 관세평가의 조화를 위한 기획재정부와 국세청·관세청간 업무협력에 관한 양해각서(‘09.1.13)」의 결과를 관세청 고시 제10장에 반영하여(2009.2.25) 상호협력, 공동조사, 정보제공, 기타 협력사항의 4가지 사항을 규정하고 있다.<sup>99)</sup>

4) 관세청의 ACVA 담당조직

관세 과세가격결정방법 사전심사에 대하여는 관세법 시행령 제288조 제2항에 의거 관세평가분류원장에 위임하고 있다. 관세평가분류원은 관세과세가격의 기초가 되는 관세평가제도 연구 및 민원질의를 전담하는 “관세평가과”, 다양한 상품의 품목분류 연구 및 사전심사 등을 전담하는 “품목분류1과, 품목분류2과”, 위험관리업무를 전담하는 “정보분석과” 4개 부서로 운영되고 있다.

그러나 특수관계 과세가격결정방법 사전심사에 대하여는 관세평가과장을 반장으로 관세평가담당(2명), 기업심사담당(1명), 기업회계담당(1명), 제도담당(1명)으로 구성된 「특수관계 사전심사반」을 편성하여 운영중이다.<sup>100)</sup> 현재는 관세청, 관세평가분류원, 세관에서 차출되어 임시조직형태로 운영하고 있으나, 향후 1개 팀을 정식 조직으로 관세평가분류원에 설치할 예정이다. 또한 관세평가분류원장이 사전심사를 결정함이 곤란한 경우에는 관세청장에게 질의할 수 있으며,<sup>101)</sup> 관세청장은 관세평가자문위원회의 의결을 거쳐 결정할 수 있다.<sup>102)</sup>

98) 수입물품과세가격결정에 관한 고시 제7-15조.

99) 수입물품과세가격결정에 관한 고시 제10장.

100) 수입물품과세가격결정에 관한 고시 제7-11조.

101) 수입물품과세가격결정에 관한 고시 제7-13조 제3항.

102) 수입물품과세가격결정에 관한 고시 제9장.

### 3. APA제도와 ACVA제도의 비교 분석

우리나라의 APA와 ACVA는 과세당국과 납세자의 상호합의를 위해서 서로에게 모두 이익을 주는 제도로서 기본적으로는 납세자와 과세관청간 상호 이익을 유도하고 있다. 즉, 납세자의 입장에서 보면 본 제도는 세무상의 불확실성을 제거하여 세무조사의 위험성을 감소시켜 경제적으로 이전가격 문제를 해결할 수 있도록 도와주며, 과세관청의 입장에서도 납세자와의 조세마찰을 방지할 수 있도록 해준다.

그런데 우리나라 관세당국의 ACVA는 APA를 벤치마킹(benchmarking)하였으나 그 수준은 아이디어(idea)와 처리절차(processing)에 불과하다. 즉, ACVA의 적용요건과 평가방법은 OECD 이전가격지침을 따라야 하는 것이 아니라 여전히 WTO 관세평가협정과 관세법을 따라야 한다. 또한 처리절차는 거의 동일하나 APA와 ACVA는 두 사전심사제도의 근간이 되는 모법의 과세유인에 대한 근본적인 차이로 인하여 절차상 몇 가지 차이점이 발생한다. 이하에서는 APA와 ACVA 간에 과세요건, 평가방법 및 처리절차에 있어서 유사점과 차이점을 알아보고자 한다.

#### 1) 적용요건 비교

##### (1) 유사점

내국세당국의 APA 또는 관세당국의 ACVA를 적용하기 위해서는 거래에 대해 특수관계가 있고, 독립기업간 정상가격 아닐 것이라는 두 가지 적용요건을 가지고 있다.

특수관계자간 거래에 있어서 이전가격을 부인하기 위해서는 먼저 판매자와 구매자가 특수관계에 해당하는지 여부를 판단하여야 한다. 왜냐하면 국제조세조정에 관한 법률 및 관세법에서 정한 특수관계의 범위에 해당하지 아니하는 경우에는 양 당사자간의 거래가격이 정상적인 과세가격으로 수락되기 때문이다.

내국세당국과 관세당국은 특수관계에 해당되었다고 곧바로 그 이전가격을 부

정하고 과세당국이 판단하는 정상가격으로 과세하지는 않는다. 판매자와 구매자 간 특수관계 외에 그들 간에 설정된 이전가격이 독립기업간 정상가격(*arm's length price*)이 아닌 경우에 이전가격을 부인하게 된다.

## (2) 차이점

판매자와 구매자가 특수관계에 해당하는지 여부를 판단하는 구체적인 기준은 양 과세당국간 다르다. 첫째, 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 평가협약과 관세법령에서 정한 사유에 해당하면 사업방침의 실질적 결정권이 없더라도 실질지배관계에 의한 특수관계로 판단하는 반면 내국세당국은 법정사유에 해당하면서도 '공통의 이해관계가 있고 일방이 타방의 사업방침의 전부 또는 중요한 부분을 실질적으로 결정할 수 있는 경우'<sup>103)</sup>에 실질지배관계에 의한 특수관계에 있다고 판단한다.

독립기업간 정상가격 아닐 것이라는 적용요건에서 양 과세당국간의 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, 비교대상 거래를 선정하려고 한다.

## 2) 평가방법 비교

### (1) 유사점

양 과세당국 모두는 정상거래원칙(*arm's length principle*)에 의한 과세원리가 거의 유사하기 때문에 과세가격을 결정하는 평가방법은 기본적으로 유사하다. 즉 관세법상 제1방법(실제거래가격)은 국제조세조정에 관한 법률상의 정상가격에 대

103) 국제조세조정에 관한 법률 시행령 제2조 제1항 제4호·제5호



응되고, 관세평가방법 중 제2방법~제5방법은 국제조세조정에 관한 법률상의 비교가능제3자가가격법, 재판매가격법, 원가가산법에 대응되고, 제6방법은 국제조세조정에 관한 법률상의 거래이익방법 등 합리적 방법에 대응된다.

〈표 III-2〉 ACVA와 APA 평가방법 유사점 비교

ACVA (과세과격결정방법 사전심사제도)	APA (정상가격 산출방법의 사전승인제도)
제1방법-거래가격	비교가능제3자가가격법(CUP)
제2방법-동종동질수입물품의 거래가격	
제3방법-유사물품가격	
제4방법-국내판매가격	재판매가격법(RP)
제5방법-산정가격	원가가산법(CP)
제6방법-합리적 방법	이익분할법(PS) 거래순이익률법(TNMM) 기타 합리적 방법

자료 : 관련 자료·법령 등을 참조하여 연구자가 작성함.

(2) 차이점

WTO 관세평가협정 및 관세법에 의하면 특수관계가 거래물품가격에 영향을 미친 경우 제1방법의 적용이 배제되고, 제2방법~제6방법을 순차적으로 적용한다(단, 납세의무자가 요청하는 경우 제4방법에 우선하여 제5방법을 사용할 수 있다). 한편, OECD 이전가격지침 및 국제조세조정에 관한 법률에서 정하고 있는 정상가격 산출 방법은 비교가능제3자가가격법, 재판매가격법, 원가가산법, 이익분할법, 거래순이익률법, 기타 거래의 실질 및 관행에 비추어 합리적이라고 인정되는 방법 등이 있는데, 각 방법간에는 순차적용원칙<sup>104)</sup>의 제약하에 최적방법원칙<sup>105)</sup>을 혼용하여 사용하고 있다.

대응되는 각 방법간 차이점은 다음과 같다.

제2·3방법상 비교가격은 평가대상물품과 동시 또는 거의 동시에 수입된 물품이

104) 국제조세조정에 관한 법률 제5조에 의하면 전통적인 거래접근방법인 비교가능제3자가가격법, 재판매가격법, 원가가산법으로 정상가격을 산출할 수 없는 경우에 한하여 기타 방법을 사용할 수 있도록 하고 있으며, 시행령 제5조에 의하면 기타 방법 중 이익분할법, 거래순이익률법 등을 적용할 수 없는 경우에 한하여 기타 거래의 실질 및 관행에 비추어 합리적이라고 인정되는 방법을 사용하도록 하고 있다.

105) 국제조세조정에 관한 법률 제5조에 의하면 전통적인 거래접근방법인 비교가능제3자가가격법, 재판매가격법, 원가가산법간에는 순서에 관계없이 가장 합리적인 방법에 의하여 정상가격을 산출하는 것이다.

어야 하나, 비교가능제3자가격과 비교가능제3자가격법에서는 물품의 수입시점과는 상관없이 특수관계거래와 정상거래가 거의 동일한 시점일 것을 요구하고 있다.<sup>106)</sup>

제4방법은 단위당 가장 많이 팔린 최대총량으로 판매되는 단위가격을 산정하는 반면 내국세의 이전가격세제에는 그러한 제한이 없다. 게다가 관세평가에서는 재판매시점에 대한 시간적인 규제가 있다. 즉 평가되는 물품이 수입된 시점 또는 거의 같은 시점(수입후 90일 이내)에 발생한 것이어야 한다.<sup>107)</sup>

제5방법은 매출총이익률 산출시 수입국에 수출하기 위하여 통상적으로 발생하는 수출국 생산자의 이익률이라는 전제조건을 사용하나, 원가가산법은 당해거래와 유사기능을 수행하는 업체의 이익률을 사용한다.<sup>108)</sup>

제6방법은 별도의 방법이 존재하는 것이 아니라 제1방법 내지 제5방법을 신축성 있게 동 방법들을 확장 적용하는 것으로, 내국세의 이익분할법 등과는 다른 점이 없어서 비교의 의미는 없다

### 3) 처리절차 비교

#### (1) 유사점

절차에 있어서 양제도 모두 사전상담 절차가 마련되어 있으며, 유관기관 혹은 관할 국세청장 및 세관장에게 의견을 조회하여 참고할 수 있도록 하였으며, 사전승인을 받은 자는 연례보고서를 제출하도록 규정하고 있다.

한편 신청인의 동의가 있을 경우 중립적인 관계 전문가를 지정하여 이들의 검토 의견을 참고할 수 있고, 신청인은 사전승인 완료 전에 신청 내용을 변경 또는 철회할 수도 있으며, 신청 내용의 변경이나 철회시에는 과세당국이 서류를 반환하도록 하는 동시에, 관련 정보는 타 용도로 사용할 수 없도록 비밀 준수 의무를 규정하고 있다. 주요 유사점을 비교 검토한 결과는 <표 III-3>과 같다.

106) 관세청, 과세가격 사전약정제 도입계획, 2007, p.4 ; OECD 이전가격지침 2.11. 등 참조

107) 관세청, 과세가격 사전약정제 도입계획, 2007, p.4 ; 문상태, 다국적기업의 이전가격에 대한 과세평가제도 연구, 성균관대학교 대학원, 박사학위논문, p.83. 등 참조

108) 관세청, 과세가격 사전약정제 도입계획, 2007, p.4

〈표 III-3〉 APA와 ACVA 처리절차 유사점 비교

구분	APA (정상가격산출방법 사전승인제도)	ACVA (과세과격결정방법 사전심사제도)
법적근거	○ 국제조세조정에 관한 법률 제6조 ○ 국제조세사무처리규정 제5장	○ 관세법 제37조 제1항 제3호 ○ 수입물품과세가격결정에 관한 고시 제7장
사전상담	○ 사전상담 가능 - 익명신청 가능 (국제조세사무처리규정 제66조)	○ 사전상담 가능 - 상담신청 후 1월 이내에 상담실시 (수입물품과세가격결정에관한고시 제7-10조)
제출자료의 보정	○ 보정가능 (국제조세사무처리규정 제65조)	○ 보정가능 - 15일 이내 보완 가능 (수입물품과세가격결정에관한고시 제7-2조)
의견조회	○ 의견조회 가능 - 신청인의 납세지 관할세무서장 및 지방국세청장의 검토 의견 참고 (국조법 시행령 제10조 제1항)	○ 의견조회 가능 - 신청인의 관할지 또는 통관지 세관장, 국세청장 등 유관정부기관의 의견 참고 (수입물품과세가격결정에관한고시 제7-4조 제2항)
전문가조력	○ 가능 - 신청인의 동의가 있는 경우 중립적인 관계전문가 지정 및 검토 의견 참고 (국조법 시행령 제10조 제2항)	○ 가능 - 신청인의 동의가 있는 경우 중립적인 관계 전문가 지정 및 검토 의견 참고 (수입물품과세가격결정에관한고시 제7-4조 제2항)
신청내용변경	○ 변경 및 철회 가능 - 신청인은 사전승인까지 신청 내용을 변경 또는 철회 (국조법 시행령 제9조 제4항)	○ 변경 및 철회 가능 - 신청인은 심사완료 전에 신청내용을 변경 또는 철회 (수입물품과세가격결정에관한고시 제7-5조)
서류반환	○ 가능 - 신청 철회 시 - 사전승인을 하지 아니한 경우 (국조법 시행령 제9조 제4항, 제11조 제1항)	○ 가능 - 신청 철회 시 (수입물품과세가격결정에관한고시 제7-5조)
연례보고서	○ 의무제출 - 소득세 또는 법인세 신고기한 다음날부터 6월이내 (국조법 시행령 제10조 제1항)	○ 의무제출 - 매년 신청인의 기업회계 결산일 이후 3월이내 제출 (수입물품과세가격결정에관한고시 제7-14조)
비밀유지	○ 의무규정 - 승인심사 및 사후관리 외 타용도 사용금지 - 전문가도 비밀준수의무 규정 (국조법 시행령 제9조 제5항, 제10조 제3항)	○ 의무규정 - 승인심사 및 사후관리 외 타용도 사용금지 - 전문가도 비밀준수의무 규정 (수입물품과세가격결정에관한고시 제7-2조 제3항, 제7-4조 제3항)

자료 : 관련 자료·법령 등을 참조하여 연구자가 재구성함.

## (2) 차이점

우선 신청대상면에서 APA는 국제거래로서 이전가격세제에 적용되는 모든 국제거래가 그 대상임에 반해서, ACVA는 특수관계에 해당하고 특정사안 중 가산 및 공제요소인지 여부, 거래가격성립요건, 2방법~6방법에 해당하는지의 여부 등에 대하여 신청하는 것에 대하여 한정된다.

신청시기면에 있어서도 APA는 과거, 현재, 미래에 예상되는 모든 거래에 대하여 신청이 가능하지만, ACVA는 수입신고 전에만 신청가능하므로 심사서 교부전 수입신고 되는 건에 대하여는 반려가 가능하게 된다. 또한 사전승인 결정기간에 대하여 APA는 2년 이내, ACVA는 1년 이내로 달리 적용하고 있고, APA의 경우 사전심사서의 효력은 소급 적용되지만, ACVA의 경우는 소급 효력이 없어 향후의 신고분에 대하여만 적용된다.

마지막으로 허위로 작성된 경우 등 일부 요건에 해당되는 때에 APA는 사전승인을 취소 또는 철회할 수 있도록 규정하고 있으나, ACVA는 취소만 가능하다. 주요 차이점을 비교한 결과는 다음의 <표 III-4>와 같다.

<표 III-4> APA와 ACVA 처리절차 차이점 비교

구분	APA (정상가격산출방법 사전승인제도)	ACVA (과세과격결정방법 사전심사제도)
신청대상	○ 이진가격제 대상이 되는 모든 국제거래 (국조법 시행령 제9조)	○ 특수관계(관세법 제30조 제3항 제4호)에 해당하고 사전심사를 신청하고자 하는자 (관세법 제37조 제1항)
신청대상기간	○ 과거, 현재, 미래에 예상되는 거래 모두 신청 가능 (국조법 시행령 제9조 제3항)	○ 수입신고 전에만 신청가능 - 미래예상거래, 심사서 교부전 수입신고시 반려 가능 - 사실상 제출되는 자료는 과거자료
신청시기	○ 정상가격산출방법 신청대상기간의 최초 과세연도 종료일까지 (국조법 시행령 제6조 제1항)	○ 가격신고 전 (관세법 제37조 제1항)
사전심사 결정기간	○ 2년 이내 (국조법 시행령 제11조의2 제4항)	○ 1년 이내 (관세법 제37조 제2항)
사전심사 효력	○ 사전승인내용에 적합한 신고를 행한 경우 동 신고는 독립기업간 정상가격으로 간주 ○ 소급적용 가능 (국조법 제6조 제3항, 국제조세사무처리규정 제80조)	○ 사전심사결과에 따라 납세신고를 한 경우 대통령령으로 정하는 요건을 갖춘 때에는 그 결정방법에 따라 과세가격을 결정 ○ 결정일로부터 3년 이내에 수입신고 되는 건에 효력 (관세법 제37조 제3항 시행령 제31조 제4항)
세무/관세조사와 관계	○ 세무조사는 사전승인신청에 의하여 중단 되지 아니함 - 사전승인이 신청된 경우 사전승인신청 대상기간의 해당 거래에 대한 이진가격 부문에 한하여 조사를 유예할 수 있음 (국제조세사무처리규정 제78조)	○ 관세조사는 사전심사 신청에 의하여 중단 되지 아니함 - 관세조사가 시작되기 전에 심사를 진행하고 있는 경우에 신청인은 세관장에게 관세조사 유예를 요청할 수 있음 - 사전심사를 받은 과세가격은 관세조사 면제(수입물품과세가격결정에 관한고시 제7-7조, 제7-15조)
사전승인의 취소/철회	○ 취소 및 철회 가능 - 자료의 중요한 부분이 제출되지 아니하거나 허위로 작성된 경우 등 취소 또는 철회 가능 (국조법 시행령 제13조 제2항)	○ 취소만 가능 - 연례보고서 보완자료 미제출 및 허위작성시 취소 - 사실관계확인결과에 따라 취소 및 변경 가능 (수입물품과세가격결정에 관한고시 제7-14조 제2항, 제3항)

자료 : 관련 자료·법령 등을 참조하여 연구자가 재구성함.

## IV. 과세가격결정방법 사전심사제도(ACVA) 개선 방안

### 1. 현황 및 문제점

글로벌 경제 체제하에서 다국적기업들의 교역량이 증가함에 따라 이들 국내의 본·지사간 특수관계자간의 이전가격(transfer pricing)정책과 수입물품에 대한 과세가격 평가를 조화롭게 운영하는 문제가 새로운 이슈로 대두되었다. 최근 들어 WCO와 OECD에서도 다국적기업의 관세평가와 이전가격의 조화를 어떻게 이루어 나갈 것인가에 대한 지속적인 논의를 통해 환경변화에 선제적으로 대응할 수 있는 선진 제도를 개발하고 있다.

우리나라 내국세당국은 1995년 OECD 이전가격지침을 반영하여, 1995년 12월 ‘국제조세조정에 관한 법률’을 신설하여 이전가격 과세제도의 기반을 마련하였다. 또한 ‘국제조세조정에 관한 법률’에서 납세자의 불복을 최소화하기 위해 향후 적용할 정상가격산출방법에 대해 과세당국의 사전승인을 얻는 정상가격산출방법 사전승인제도(APA)를 도입하였다. 이 APA제도도 시행 초기에는 그 이용실적 등이 미비하였으나 다양한 보완책에 대한 연구 및 개선과 홍보활동을 통해 지금은 활발히 운영되고 있다.

우리나라 관세당국의 경우는 WTO 및 WCO에서 관세평가 목적으로 이전가격 문제를 별도로 취급하지 않고 단지 특수관계자간 거래에 대한 평가방법에 포함하여 규정하고 있어, 이전가격에 대한 규범 및 제도가 미흡하다. 또한 수출입 기업이 다국적기업화하면서 글로벌 아웃소싱(Global Outsourcing)과 관세탈루를 위한 이전가격책정이 일반화되어 가고 있는데도, 이를 정확히 심사할 수 있는 전문 심사인력 및 기법개발도 매우 미흡한 실정이다(손정준, 2007, pp.88~89).

비록 관세당국은 과세가격 사전심사제도(Advance Price Ruling, APR)를 운영하여 관세평가와 이전가격세제간의 부조화 문제를 시도하려고 하였으나, 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 과세가격결정방법에 대한 사전합의가 아니므로 내국세당국의 APA 자료 등을 관세당국에서 제출받도록 규정하지 못함으로써 내국세와의 조화 가능성도 제고시키지 못하였다. 따라서 관세당국은 다국적기업의 특수관계 거래증가에 따른 APR의 확대 운용 및 이전가격세제와의 조화 등을 사유로 ACVA를 도입하게 되었다.

이 제도를 도입한 후 2008.4.29. 미국상공회의소(AMCHAM), 유럽상공회의소(EUCCK), 외투기업을 대상으로 설명회를 개최하였고, 기획재정부·관세청·국세청 등 관계부처와 3차(3월, 4월, 7월)에 걸쳐 협의한 끝에 이전가격과 관세평가의 조화를 위한 구체적이고 실질적인 이행방안을 상호 추진하기로 합의하였다. 또한 특수관계 관세평가제도 개선을 위한 민관 T/F팀을 구축하여 WCO, OECD 및 여러 국가에서 논의되고 있는 이전가격세제와 관세평가제도의 조화방안, 이전가격에 대한 관세평가제도 개선 사항 및 통일 규범 마련을 모색하기 위해 2008년 5월부터 9월까지 5개월간 활동하였으며, 이전가격과 관세평가 조화방안을 위한 내외부 전문가 컨퍼런스(2008.9.27)도 개최하였다. 납세자가 이해하기 쉽도록 작성한 외국인투자기업 경영지원을 위한 'ACVA(Advance Customs Valuation Arrangement) 이용가이드'도 2회에 걸쳐 발간·배포(2008.10, 2009.6)하였다. 외국인투자기업의 이전가격세제 적용과 과세가격 심사의 협력방안으로서 관세청·국세청 양해각서(MOU)가 2009.1.13. 체결되기도 하였다.

그러나 상기와 같은 ACVA 도입 및 발전방안에도 불구하고 그 이용·처리 실적은 국세청의 APA 이용·처리 실적에 비해 상당히 미미하다(본 논문 <표 IV-1>과 비교).

<표 IV-1> ACVA 신청 및 처리현황

	2007년		2008년			2009년			2010년(5월까지)		
	접수	처리	이월	접수	처리	이월	접수	처리	이월	접수	처리
ACVA	3	-	3	1	-	4	-	2	4	6	-

자료 : 관세평가분류원 자료를 참조하여 연구자가 재구성함.

또한 특수관계기업간의 거래에 해당하는 외국투자기업 및 다국적기업의 수입 거래시 관세에 대한 세무상의 불확실성을 제거하여 예측가능성을 높이고 저렴한 비용으로 이전가격 문제를 해결해주는 장점에도 불구하고, 세계에서 처음으로 관세당국의 주도하에 사전합의제도를 도입함에 따라 법규·절차 및 제도상의 문제점이 존재한다. 좀 더 구체적인 부분에 대해서는 이하 개선방안을 통해 다루고자 한다.

## 2. 법규·절차상 개선 방안

### 1) 외국규정 도입 등 국내법 입법화

WCO와 OECD는 특수관계자간 이전가격에 대하여 관세당국과 내국세당국이 서로 다르게 평가하는 것은 양 조세의 과세원리와 목적이 다르게 나타나는 세계의 일반적인 현상으로 보면서, 다만 관세당국과 내국세당국이 단일의 가격을 정하고 조정하는 문제는 각국 정부에 일임하고 있다. 따라서 WTO 관세평가협정과 OECD 이전가격지침을 크게 벗어나지 않는 범위내에서 국내 입법화를 통해서만 이를 해결할 수 있을 것이다.

예를 들어 이전가격세제와 관련된 미국의 규정을 차용하여 국제조세조정에 관한 법률에 신설하는 방안 등이 있겠다. 미국의 ‘특수관계자로부터 수입한 물품의 매입원가가 관세의 과세가격을 초과하지 못하도록 하는 규정(IRC 제1059A조)’이 있다. 이는 우리나라 관세당국과 내국세당국간의 상호협정 MOU(2009.1.13)체결 전 실무자 회의시에도 동 규정(일종의 성실신고 의무조항)과 유사한 조문을 국제조세조정에 관한 법률에 신설하는데 찬성하였던 사실이 있다.

미국 규정을 차용한 조문신설시 이전가격 조사과정에서 특별히 문제되는 점은 없으며, 과세가격을 통일할 수 있는 방안으로도 우수하다고 평가된다. 다만, 상기 미국조항의 도입배경 및 운용실태 등을 추가 검토하여 우리나라의 상황에 맞게 입법화되어야 한다.

이처럼 WTO 관세평가협정과 OECD 이전가격지침의 통일이 현재까지 요원한 현실에서 우리나라에 맞는 타당성 검토후 외국의 규정 등을 법제화를 통해 실효성을 확보해야 하겠다.

## 2) 특수관계자 범위 명확화

관세평가제도와 이전가격세제에서 정의하고 있는 특수관계자의 범위는 본 논문에서 살펴보았듯이 차이가 나고 있다. 각각의 제도하에서 특수관계자 범위판정을 지분소유기준과 실질지배기준으로 나누어 규정하고 있으나, 구체적인 정의에 있어서 차이를 두고 있다. 따라서 이전가격세제에서는 특수관계자에 해당하지 아니하나 관세평가제도하에서는 특수관계자에 해당하는 경우가 있을 수 있으며 그 반대의 경우가 있을 수도 있다.

양 제도에서는 지분비율에 있어 국제조세조정에 관한 법률은 지분소유비율을 50% 이상으로 정하고 있는 반면, 관세법에서는 5% 이상의 지분소유를 특수관계로 보면서 친족관계에 있는 양 당사자를 특수관계로 정의하는 등 범위를 넓게 규정하고 있다. 실질적 지배 기준에 있어서도 국제조세조정에 관한 법률은 그 기준이 비교적 명확하나, 관세법에서는 지배 통제에 대한 개념이 모호하다.

따라서 특수관계의 범위에 대해 구체적으로 형식적인 요건과 실질적인 요건을 보다 명확하게 제도화하여 과세를 둘러싼 주관적 해석의 소지를 배제하여야 할 것이다. WTO나 OECD에서 통일화를 이루는 것이 가장 바람직할 것이나 관세당국과 내국세당국간 법의 운용 및 적용에 있어서도 상호 조정을 통하여 통일하려는 노력이 필요하다.

## 3) 사전상담 규정 보완

사전상담은 특수관계 거래의 개요, 재무현황, 비교가능회사들 간 차이에 대한 합리적인 조정 방법 등을 간략하게 설명하고 관세청의 기본적인 입장 청취를 하



는 절차이다. 이는 법적 구속력 없는 임의절차이나 납세자가 ACVA 승인가능성을 가늠할 수 있다는 점에서 ACVA제도의 활용가능성을 제고할 수 있다. 사전상담 시 신청인이 의문사항에 대한 충분한 상담이 이루어지도록 하여야 할 것이며, 사전상담을 통하여 납세자는 올바른 정보를 바탕으로 ACVA를 신청함으로써 시행착오를 줄일 수 있고, 이는 납세자뿐 아니라 ACVA 심사 진행의 효율성을 가져올 수 있다. 관세청장은 상담결과에 대한 기록을 유지하도록 하며, 납세자가 제공한 정보에 대하여 비밀을 유지할 의무가 있다. 사전상담을 통한 정보유출로 세관의 사후심사를 받을 수 있는 위험부담을 갖고 있기 때문이다. 이를 위해서는 사전상담 규정에 비밀유지의무를 규정하고, 사전상담의 범위를 미리 마련하고, 익명의 사전상담신청 또한 허용되어야 한다. APA관한 국제조세사무처리규정 제 66조에서도 익명신청을 허용하고 있다.

#### 4) 사전심사 소급적용

ACVA는 내국세당국의 APA와 다르게 소급적용을 할 수 없게 되어 있다. 관세당국의 계획대로 ACVA에 의해 APA 합의가격을 인정하는 체계를 만들려고 한다면 ACVA에도 소급적용조항이 도입되어야 할 것이다. 즉 사업연도 단위로 결산이나 조정이 이뤄지는 내국세와 조화를 위해서는 계약내용 및 거래구조 등이 승인된 가격결정방법과 같은 경우에는 ACVA도 소급적용이 허용되어야 한다는 것이다. 이때 신고한 과세가격과 사전승인 받은 과세가격이 상이할 경우 납세자가 수정신고나 경정청구할 수 있는 통로도 같이 마련하여야 한다. 특히 증액 경정되어 수정신고를 하여야 하는 경우에 있어서는 가산세 부과 특례 규정을 두어 가산세 부과 방지나 경감이 이루어질 수 있도록 제도를 보완해 나가야 할 것이다. 이 특례규정이 있어야 납세자의 가산세 위험 부담을 줄이고, 적극적으로 ACVA에 참여할 것이다.

그러나 현재까지 관세당국은 소급적용에 대한 미묘한 시각차이로 인해 공식적인 입장표명을 하지 않고 있다. ACVA의 설립취지에 부합하기 위해서는 이 문제에 대한 조속한 해법을 표명해야 할 것이다.

## 5) 비밀유지 의무 강화

비밀유지의무는 ACVA제도의 도입 및 활성화를 위한 필수 전제조건 중의 하나로서, 만약 ACVA 신청시 제출한 자료나 정보로 인하여 기업의 비밀의 공개되고, 일선 세관의 심사부서에서 신청인에 대한 사후심사자료로 이용되는 등 불이익을 당할 가능성이 존재한다면 ACVA는 유명무실한 제도가 될 것이다.

관세평가분류원장은 신청인이 제출한 자료는 비밀로 유지하며, 사전심사 목적으로만 이용되어야 함을 규정하고는 있으나, 제출된 자료가 관세평가분류원에서만 검토되어지는 것은 아니다. 즉, 관세평가분류원장은 유관정부기관의 의견 참고 또는 전문가의 자문을 받을 수 있고, 과세가격결정방법을 확정하기 어려운 경우에는 관세청장에게 질의를 할 수도 있다. 이런 절차를 거치는 과정에서 참여하게 되는 관계자들에 대한 자료제공 및 정보공유 자체가 비밀유지를 해하는 것이 될 수 있다. 그리고 일선 세관 심사나 조사부서에서의 자료 요구 등에 의해서도 자료유출이 될 수도 있다. 또한 인사이동으로 인해 담당자 보직변경에 의한 자료가 공유되어질 수 있는 위험성도 존재한다. 따라서 비밀유지 의무라는 선언적인 규정으로는 미흡하고 보다 강화된 규정 신설 등이 요구된다.

일부에서 ACVA의 확대를 위하여 본부세관별로 ACVA담당조직을 설치하여야 한다는 주장이 있으나, 비밀유지의 실효성을 확보를 위해서 이러한 주장은 타당하지 않다고 본다.

내국세당국의 경우 APA 도입 당시 비밀유지의무가 지켜지지 않음으로 인하여 초창기 APA제도의 침체를 가져왔었으나, 그후 납세자들에게 관련 정보에 대한 비밀이 유지될 것이라는 확신을 여러 차례 줌으로써 비로서 APA제도가 활성화된 바 있다. 국정감사 자료 제출도 일부 제한적인 경우에만 제출하는 실정이다.

## 6) 전문가 조력 확대

사전심사를 위해 신청인은 관세사를 대리인으로 선임할 수 있도록 하고 있으나, ACVA의 경우 국제조세조정에 관한 법률 이전가격세제와의 연계성이 높으

며, 해당거래를 포함한 경제환경 등에 대한 재무적 분석 등이 요구되므로 관련 지식이 없는 일반 신청인의 경우 조세 및 회계전문가의 도움이 필수적일 것이다. 사전심사 신청시 신청서에 국세청의 APA 승인을 받은 서류, 회계법인이 작성한 이전가격보고서 등을 첨부하도록 하고 있어, 이를 이해하고 설명할 수 있는 전문가의 조력이 필요한 것이다. 관세에 관한 업무에 대해 관세사가 전문가인 것은 사실이나, 특수관계자간 거래에 대한 부분은 국제조세에 대한 이해, 회계에 대한 지식, 통계학 등 전반적인 부문에서 조력할 수 있는 해당분야의 전문지식이 필요한 것이다.

관세당국은 사전심사를 함에 있어 관세평가, 법률, 기업회계, 국제조세 등의 분야에 대한 전문가의 자문을 받을 수 있도록 하고 있으나, 정작 신청인은 이러한 분야의 전문가로부터 조력을 받을 수 없도록 하고 있다. 납세의무자의 입장에서도 회계전문가, 조세전문가 등의 조력을 받을 수 있는 권리를 법제화시킬 필요가 있다.

### 3. 제도상 개선 방안

#### 1) ACVA 및 APA 합의가격 상호인정

미국 관세당국(CBP)은 우리나라 관세당국의 ACVA와 같은 제도를 도입하지 않았지만 내국세당국의 APA와 같은 합의제도에 CBP 직원이 참여하여 특수관계가 가격에 영향을 미치지 않았음을 검토 결론 되어진 경우에는 그 합의가격을 거래가격(transaction value)으로 인정해오고 있다. 캐나다의 경우도 “내국세당국과 납세자간 협상된 APA를 통하여 결정된 가격은 관세목적상 지급하였거나 지급하여야 할 가격으로 인정하나, 추후에 관세법에 따라 필수적으로 가산 또는 공제를 통한 조정을 하여야 한다.”라고 하고 있다. 또한 미국은 IRC 제1059A조를 통하여 관세의 과세가격을 인정하도록 법제화하였다.

어렵사리 관세 및 내국세 목적상 ACVA 및 APA에서 정상가격결정방법에 대

해 인정을 받았다 하더라도 합의된 가격에 대해 각각 부인한다면 또 다른 비용과 시간이 소요될 수 밖에 없고, 이에 따라 이중의 고통과 부담이 될 수 있다.

따라서 양 과세당국의 ACVA 또는 APA 결정시 관계 직원이 각 제도 협상과정에서 참여하여 관련 자료를 검토하는 등 일정한 요건을 갖춘 경우에는 상대방 과세당국의 합의된 가격을 인정할 수 있도록 제도적인 개선이 필요하다.

## 2) 조세당국간 협력체제 확대

납세신고는 각각의 과세당국에 하기 때문에 납세정보의 상호교환 및 정보교류가 없는 이상 실효성 확보는 한계가 있다.

미국은 양 과세당국의 “국제무역 법규준수와 수입거래에 대한 상호지원협정”을 체결하여 기관간 정보, 자료교환 및 상호지원의 제공에 관한 일반적인 기틀을 마련하였다. 호주 관세당국과 내국세당국간에는 다국적기업의 가격정보에 대한 데이터베이스를 포함한 이전가격 문제에 관한 정보를 자유롭게 상호 교환하는 약정을 체결하고 있다.

우리나라는 본 논문에서 언급한 외국인투자기업의 이전가격세제 적용과 관세가격 심사의 협력방안으로서 관세청과 국세청 양해각서(MOU)가 2009.1.13. 체결되었다. 이로서 큰 틀에서 양 과세당국간의 이전가격 공동조사와 정보제공의 길이 열렸다. 이를 더욱 발전시켜 나가기 위해서는 양 과세당국간 대화를 위한 연락기구 설치, 양 과세당국간 과세방법에 대한 실무지식 공유 필요, 양 과세당국간 이전가격심사결과에 대한 상호 정보교류 등이 필요하다. 또한 별개의 독립된 기관이기 때문에 발생할 수 있는 애로사항은 양 과세당국의 상급기관인 기획재정부의 조정 및 중재 역할을 할 수 있는 ‘조정협의회’ 설치 등이 방안도 필요하다 하겠다.

## 3) 공동조사 실시

다국적기업의 국제거래 증가와 각 국의 이전가격 심사강화로 우리나라에 진출

한 외국기업들도 정상가격산출방법 사전승인(APA) 신청이 증가하고 있다. 반면 관세청에도 납세자가 특수관계자와의 거래에 대하여 수입신고 전에 신청하는 경우, 사용되는 관세평가방법을 관세청이 사전에 결정하여 주는 제도인 과세가격결정방법 사전심사(ACVA)가 있다.

그러나 양 과세당국에 이전가격평가와 관련한 사전심사제도가 시행되고 있으므로 납세자가 양 과세당국에 공동심사를 요청하거나, 한쪽 과세당국에 먼저 신청한 경우에도 양 기관이 상호정보교환을 통해 공동심사과정을 거친다면, 동일한 거래에 대한 양 과세당국입장이 상충되는 경우에는 해소될 것이다. 또한 동일거래에 대하여 관세당국과 내국세당국이 ACVA와 APA를 동시 진행함으로써 중복심사로 인한 피심사대상 업체의 이중부담을 덜고, 이전가격에 대한 이해와 과세문제를 공정성 있게 다룰 수 있을 것이다. 이렇게 함으로써 양 기관간 조사기술의 상호 전수가 가능하고, 조사인력의 상호교환 및 조사에 관한 공동교육 실시를 통해 이전가격에 대한 전문가 양성으로 세계 발전에도 기여할 수 있을 것이다.

물론 이르기 위해서는 양 과세당국이 ACVA 및 APA 합의가격을 상호 인정하는 의식이 전제되어야 할 것이다.

관세청의 과세가격결정방법 사전심사제도(ACVA)가 정착되고, 국세청의 이전가격결정방법 사전승인제도(APA)와의 조화가 달성되면, 이전가격조사 대상인 국제거래납세자는 사후추징과 가산세 부담이 완화돼 경영안정성이 높아지고, 과세당국은 안정적 세수확보와 조세마찰 방지를 달성할 수 있어 상호 Win-Win이 가능할 것이다.<sup>109)</sup>

#### 4) 전담부서 설치 및 전문가 양성

관세 과세가격결정방법 사전심사에 대하여는 관세법 시행령 제288조 제2항에 의거 관세평가분류원장에 위임하고 있다. 그러나 ACVA업무는 국세청처럼 전담부서를 설치하여 운영하고 있는게 아니라, 관세청, 관세평가분류원, 세관에서 차출되어 「특수관계 사전심사반」이라는 형태의 임시조직형태로 운영되고 있다.

109) 연합뉴스보도자료, 2008.4.29. “관세청 외투기업 지원을 위한 관세행정 설명회” 개최

ACVA 실시 2년 넘게 실시되는 상황에서 아직까지 전담부서가 설치되지 않았다는 것은 관세청이 ACVA 시행 의지에 대한 의심을 품게 한다. 따라서 조속히 전담부서를 설치하여야 한다.

ACVA는 어떤 형태의 국제거래를 하는 납세의무자가 ACVA를 신청할 지에 대한 예측이 어려워 관세당국이 고려하지 못한 지식과 경험을 요구하는 경우가 많을 수 있다. 이런 국제거래에 대한 정당성 판단은 단순히 한 가지만을 고려해야 하는 것이 아닌 여러 분야를 다각적으로 고려하여야 한다. 따라서 외국어능력, 국제조세에 관한 세법이론, 국제협상능력, 회계학 등의 능력을 갖춘 전문가의 양성이 시급하다. 그러기 위해서는 능력배양을 위해 연수기회 등 적극적인 투자를 하고, 인사이동으로 인한 능력배양 손실을 줄여야 한다. 관세청도 국제거래조세를 담당하는 공무원은 극히 제한되어 있고, 인사이동도 유사한 보직의 범위내에서만 실시하고 있다. 또한 비밀유지의무의 실효성을 거두기 위해서라도 인사이동의 제한이 필요한 것 같다. 물론 사기진작을 위해 인사제한에 상응하는 프리미엄도 필요할 것이다.

##### 5) 민관협의회 구성

다국적기업간의 이전가격 문제는 이제 당해 기업간의 문제만은 아니다. 다국적기업이 소재하고 있는 국가간의 문제이고, 납세자와 과세당국, 같은 국가내의 관세 및 내국세당국 등 과세기관간의 문제로 확대되어 그 이해관계가 상당히 복잡해졌다. 따라서 이제는 납세의무자와 과세당국과의 전통적이고 단순한 관계에서 다각적이고 복잡한 관계로 확대되고 있다. 또한 세제나 관련 법조문에 대한 각기 다른 해석이나 판단으로 세무업무가 복잡해졌고, 불복사례 등을 중심으로 법조계, 학계 등 각계에서도 점차 관심을 보이게 됨으로써 이해관계자의 폭이 점차 확대되어가고 있다. 이런 이해관계 당사자가 참여하는 중립적 협의회를 구성하여 세제 발전은 물론 현안 문제 등을 협의하고 해결해 가는 것이 필요하다. 즉, 관세당국, 내국세당국, 학자, 변호사, 회계사, 세무사, 관세사 등 세제에 관한 전문가, 관련업계 종사자 등으로 구성되는 민관협의회를 구성하여 이전가격세제의 문

제점, 개선방안 등에 대해 연구를 하고 정책방향을 제시할 수 있는 기구가 필요하다. 본 논문에서 언급한 바 있는 호주의 국세교섭단체(National Tax Liaison Group : NTLG) 이전가격소위원회(Transfer Pricing sub-committee : NTLG-TP) 등을 참고로 제도화 할 필요가 있다.

#### 6) ACVA의 적극적인 홍보

ACVA는 과세가격 사전심사제도를 확대 운용하고, 일방 APA를 벤치마킹하는 방식으로 관세법에 도입하였다. ACVA의 도입은 우리나라 관세제도에 획기적이고 기념비적인 사건이고, 세계 관세당국제도로써 유례를 찾기 힘든 것으로 WCO/OECD에서도 관심을 표명하고 있는 제도라고 한다.

이러한 ACVA 제도의 활성화를 위해 관세청은 시행 초기 간담회 혹은 설명회를 개최했으나 최근에는 미흡한 실정이다. 사실 ACVA는 상당한 전문적인 지식을 요하는 제도로서 해당 관청에서 ACVA에 대해 적극적인 홍보활동을 하지 않는다면, 많은 다국적기업들은 ACVA의 의의와 필요성에 대한 인식이 부족하게 됨으로써, 궁극적으로 ACVA의 여러 장점에도 불구하고 제도만 있고 사용자에게 환영받지 못하는 유명무실한 제도로 전락하게 될 수 있다.

내국세당국의 APA도 초창기에는 신청실적이 저조하였으나 내국세당국의 적극적인 홍보로 국제거래를 하는 납세자들이 적극적으로 APA를 신청하여 증가하고 있다.<sup>110)</sup> 관세당국이 ACVA를 홍보해야 하는 이유도 여기에 있다.

110) 국세청, 2008 APA 연차보고서, 2008, p.30.

## V. 결론 및 한계

WTO체제 출범 후 세계경제의 개방화와 글로벌화로 다국적기업수의 급속한 증가와 함께 이들의 국제거래도 함께 증가하고 되었다. 이러한 다국적기업은 각국 조세제도의 특혜 및 취약점을 활용하여 서로 다른 국가에 있는 특수관계의 기업간에 세부담률이 낮은 국가로 소득을 이전시켜 회사전체의 이익극대화를 추구하는 경향이 있다. 그러나 이러한 다국적기업의 이전가격(transfer pricing)에 대하여 관세당국(관세청)은 관세를 낮게 책정하기 위한 저가신고로 판단하여 수입가격을 높게 책정하려는 경향을 보이며, 내국세당국(국세청)은 매입원가를 높이기 위한 고가신고로 판단하여 수입가격을 낮게 조정하려는 경향이 있다. 이러한 과세당국간 상이한 수입물품 과세가격 평가체계는 다국적기업내 산하 특수관계기업간 국제거래가 급증하는 상황에서 다국적기업의 국제경영에 막대한 애로사항으로 작용하고 있다.

우리나라의 관세평가제도와 이전가격과세제도가 국제적인 협약인 “WTO 관세평가협정”과 OECD의 모델협약인 “다국적기업과 과세당국을 위한 이전가격지침”을 근거로 규정되어 있기에, 우리나라에서도 이를 반영한 관세당국(관세청)과 내국세당국(국세청)의 관세법과 국제조세조정에 관한 법률로 특수관계인 다국적기업에 대해 과세를 하고 있다. 그러나 다국적기업간의 단일 거래를 놓고 두 가지 제도에 의해서 거래가격을 결정해야 하기 때문에 각각의 과세결정 방법의 차이로 인한 문제점이 발생하고 있다. 즉 관세당국은 너무 낮다, 내국세당국은 너무 높다는 상반된 시각으로 접근하게 됨으로써 납세의무자는 혼란스러운 상황에 처할 수 밖에 없다. 사실 수입국의 입장에서 관세당국은 결정가격이 높을수록 많은 관세를 거두어 들일 수 있고, 내국세당국은 결정가격이 낮을수록 많은 세수를 걷을 수 있다는 단순한 논리로 과세가격 결정을 인식하려고 하는 경향이 있기 때문에 단일 거래에 대한 과세가격 결정이 이중 잣대로 평가되고 있는 것이 현실이다. 이로 인해 납세의무자의 불만 및 불복사례가 증가하고 있으며, 더불어 우리나라 조세행정에 대한 불신도 커지고 있는 실정이다.



이와 같은 문제해소를 위해 우리나라의 양 조세당국은 내국세당국에서 APA를 도입하였고, 관세당국에서는 ACVA를 도입하여 운영 중에 있다. 그러나 국제청의 APA는 1995년 제도화되어 15년 동안이나 시행해오고 있기 때문에 충분한 경험과 현실에 부합한 제도 개정 등을 통하여 실효를 거두고 있는 반면, 관세청의 ACVA는 2007년 12월에 제도화된 후 2년여가 지났지만 그 운용실적이 지리부진한 상태이다. 이는 세계에서 처음으로 관세당국의 주도하에 과세가격결정방법을 사전에 심사하는 제도를 마련하였고, 유효성을 입증할 수 있을 만큼 충분한 도입기간을 갖지 못하였기 때문에 어쩌면 당연한 결과일지도 모른다.

그러나 제도의 제정 취지에 맞는 실질적인 효과를 얻기 위해서는 다음과 같은 법규·절차상 및 제도적 개선이 수반되어야 한다.

우선 법규·절차상 개선 방안을 제시하였다.

첫째, 우리나라 법체계 및 현실에 맞는 외국 규정을 타당성 검토 후 법제화를 통해 실효성을 확보해야 한다.

둘째, 특수관계의 범위에 대해 구체적으로 형식적인 요건과 실질적인 요건을 보다 명확하게 규정하여야 한다.

셋째, ACVA제도의 활용가능성을 제고할 수 있는 사전상담에 대한 규정을 보완하여 실시해야 할 필요가 있다.

넷째, 사업연도 단위로 결산이나 조정이 이루어지는 내국세와의 조화를 위해서는 계약내용 및 거래구조 등이 승인된 가격결정 방법과 같은 경우에는 ACVA도 소급적용이 허용되어야 한다.

다섯째, 비밀유지 규정의 신뢰성 확보를 위하여 사전상담을 포함하여 심의전체에 대한 비밀유지 조항을 명문화하고, 절차적으로도 비밀유지 유지될 수 있도록 강화된 규정을 신설해야 한다.

여섯째, 관련 지식이 없는 납세의무자에게 도움을 줄 수 있는 전문가의 범위를 넓히고 그 권리를 법제화 할 필요가 있다.

다음으로 제도상 개선 방안을 제시하였다.

첫째, WTO 관세평가협정 및 OECD 이전가격지침의 원칙을 해하지 않는 범위 내에서 ACVA 및 APA 합의가격을 상호인정하여야 한다.

둘째, 양 과세당국간 체결한 양해각서(MOU)를 더욱 발전시켜 실무지식 공유,

상호 정보교류의 장이 마련될 수 있도록 과세당국간 협력체제의 확대가 필요하다.

셋째, 동일한 거래에 대해 양 과세당국이 ACVA와 APA를 통해 동시에 사전 심사를 한다면 납세의무자나 과세당국 모두 Win-Win이 가능할 것이다.

넷째, ACVA에 대한 전담조직을 조속히 설치하고, 이를 운영할 전문가양성이 시급하다.

다섯째, 이전가격에 대한 이해관계자의 폭이 확대해 가는 추세에 맞춰 세제에 관한 전문가 및 관련업계를 아우르는 민관협의회를 구성하여야 한다.

여섯째, ACVA를 적극적으로 홍보하여 국제거래를 하는 납세자들이 적극적으로 ACVA를 신청할 수 있도록 하여야 한다.

본 논문에서는 이전가격에 대한 관세당국과 내국세당국의 현황과 비교를 통하여 우리나라가 최근 도입한 ACVA의 실효성을 확보하여 관세당국과 납세의무자가 상호이익이 될 수 있는 개선방안을 제시하였다. 그러나 자료 접근성 한계, 선행연구 자료의 부족 등으로 문헌적인 연구의 한계가 있었다. 또한 제도시행 초창기인 이유로 실제 분쟁사태에 대한 연구 및 자료가 부족하여 실증적 분석이 이루어지지 못한 한계점도 있다.

WCO/OECD 같은 국제기구 및 조세 선진국들은 국가 또는 납세의무자와의 조세마찰을 피하면서 과세권을 확보하기 위해 이전가격에 대한 양 과세당국의 평가불일치 문제를 인식하고 실무적으로 양 제도의 조화로운 일치방안을 모색하기 위해 많은 노력을 하고 있다. 우리나라 관세당국(관세청)과 내국세당국(국세청)도 양 제도의 근거규범인 WTO 및 OECD의 규범차이로부터 발생하는 문제들을 국내 법제화 및 실무적으로 해결하고, 대외적으로는 이전가격에 대하여 상호 협력하여 국제기구에서도 양 당국의 통일된 방안을 제시할 수 있도록 지속적인 협력과 노력이 수행되어야 할 것이다.

## 【참 고 문 헌】

### 1. 국내문헌

- 관세청, 『과세가격 사전약정제 도입계획』, 관세청 심사정책국, 2007.
- \_\_\_\_\_, 『외국인투자기업 경영지원을 위한 ACVA이용 가이드』, 관세청 관세평가분류원, 2009.
- \_\_\_\_\_, 『관세평가』, 관세청 관세국경관리연수원, 2009.
- 국세청, 『2007 APA 연차보고서』, 국세청 국제조세관리관, 2008.
- \_\_\_\_\_, 『2008 APA 연차보고서』, 국세청 국제조세관리관, 2009.
- 김기인, 『관세평가정해』, 한국관세무역개발원, 2009.
- 김부희, 「수입물품 과세가격결정에 관한 연구 : 제4방법을 중심으로」, 『건국대학교 대학원 석사학위 논문』, 2009.
- 김영근, 『국제거래조세』, 세경사, 2001, p.410.
- 김인근, 『국제조세의 이론과 실무』, 광교이텍스, 2007, p.1059.
- 김인창, 「이전거래가격에 대한 내국세 및 관세의 조화가가능성에 관한 연구」, 『경희대학교 경영대학원 석사학위 논문』, 2004, pp.14-15.
- 김준석, 『국제조세 실무』, 삼일임포마인, 2008, p.784.
- 김 철, 『多國籍企業論』, 법문사, 1999, p.328.
- 문상태, 「다국적기업의 이전가격에 대한 과세평가제도 연구」, 『성균관대학교 대학원 박사학위 논문』, 2006.
- \_\_\_\_\_, 「과세가격사전약정제(ACVA) 활성화 방안 연구」, 『관세무역연구』, 제8권, 2008.
- 박종수, 『이전가격 사전합의(APA)에 관한 조세법제 연구』, 한국법제연구원, 2003, p.61
- 변문태, 「관세 과세가격 사전약정제의 현황과 개선방안」, 『한국무역상무학회』, 제46권, 2010.

- 박종열, 「특수관계자간의 국제거래에 대한 관세과세가격 결정」, 『월간조세』, 조세통람사, 1999.4, p.57.
- 송준호, 「다국적기업의 국제거래가격 조정에 관한 연구 : 내국세 이전가격세제와 관세 평가제도의 상충을 중심으로」, 『한양대학교 행정·자치대학원 석사학위 논문』, 2009.
- 손정준, 「관세평가제도의 성과요인에 관한 실증적 연구」, 『건국대학교 대학원 박사학위 논문』, 2007. p99.
- 이명식, 「국가간 국제 이전가격세제 비교를 통한 우리나라 이전가격세제의 발전 방안연구」, 『고려대학교 행정대학원 석사학위 논문』, 2009.
- 이용섭, 『국제조세』, 세경사, 2003.
- 이정기, 「국제이전가격결정과 조세대응에 관한 연구」, 『세무학연구』, 제13호, 1999, p.374.
- 이민석, 「이전가격에 대한 우리나라의 관세평가 대응방안 연구」, 『건국대학교 대학원 석사학위논문』, 2006.
- 윤선미, 「특수관계기업간 국제거래시 관세과세가격 결정에 관한 연구」, 『고려대학교 법무대학원 석사학위논문』, 2009.
- 장덕렬, 『미국세무의 이론과 실제』, 조세통람사, 1993.
- 한성수, 『OECD모델조세협약의 해석 및 해설』, 세경사, 2004.

## 2. 국외문헌

- Dolan, D. K, *"Intercompany Transfer Pricing for the Layman"*, 49 Tax Notes 211, 1990, p.212.
- Jane O. Burns, *"Transfer Pricing Decisions in U.S. Multinational Corporations"*, Journal of International Business Studies(Fall 1980), pp.23-39.
- Jovanovich, Juan Martin, *Customs Valuation and Transfer Pricing : Is it Possible to Harmonize Customs and Tax Rules?*, Kluwer Law International, 2002, pp.7-126.
- Kim and Miller, *"Constituents of the International Transfer Pricing Decision"*, *Columbia Journal of World Business*(Spring 1979), pp.69-77.
- Tang, Walter and Raymond, *"Transfer Pricing Japanese vs. American Style"*, Management Accounting(January 1979), pp.12-126.
- UNCTAD, *"World Investment Report : WIR"*, 2005, p.297.
- WCO, *WCO Valuation Training Module : The Basic Valuation Training Module*, 관세청 심사정책국, 2007.
- \_\_\_\_\_, *WCO Valuation Training Module : WCO Intermediate/Advanced Valuation Training Module*, 관세청 심사정책국, 2007.
- 1th Joint WCO/OECD Conference on Transfer Pricing and Customs Valuation*, 2006 전문
- 2th Joint WCO/OECD Conference on Transfer Pricing and Customs Valuation*, 2007 전문
- 矢内一好(이희균 역), *"이전가격세제이론"*, UUP, 2002, pp.22-23.

## Abstract

A Study on Advance Customs Valuation Arrangement  
- Focus on Import Transfer Pricing -

Jong-Hoon Song

Department of International Trade  
Graduate School of Business Administration  
Jeju National University

Supervised by professor Young-Choon Kim

Customs valuation and Transfer pricing system of Korea are stipulated based on international agreements as WTO Customs valuation and transfer pricing guidelines for multinational enterprises and Customs authority of OECD.

It is reflected to Customs and National tax laws to tax multinational enterprises of special relationship but it has problemed different ways to decided on market price for a single trade of multinaional enterprises.

In other words, Customs authority's idea which the market prcie is too low but National tax authority's idea is too high because of being contrary to each other which caused obligators of tax to confused situation.

In fact, Customs authority try to take more tax making the market price high but National tax authority intend to lower the market price for taking more tax.

Recent days, Decision of the assessed value is evaluated as double standard for a single trade which has increased disobedience cases and dissatisfactions of obligators of tax.

Solving the problems, National tax authority operate the APA system which is institutionalized in 1995 to has good results by the experience and revised stipulation.

On the other hands, Customs authority made the ACVA system in 2007 but the process of the ACVA system is unsatisfied.

If the ACVA system takes actual effectiveness, it will be attended with improvements of law and process.

Now Present the improvements of law and process as below ;

Firstly, The security of the effectiveness through feasibility study on foreign regulations.

Secondly, Clearly define the range of special relationship on formal and actual requisite.

Thirdly, Make up for the advance consulting stipulation which can boost the ACVA system.

Fourthly, Harmonizes with an inland duty which take meditation or settling under a business year if approved market price is same as business structure, contract, ACVA also allow to apply retrospectively.

Fifthly, Set up and enforce the secrecy stipulation for the security of reliability including advance consulting.

Sixthly, Extend the experts who can help unfamiliar obligators of tax and need to regulate the right of obligators of tax.

Next, Present the improvements of system.

Firstly, Both ACVA and APA try to acknowledge agreement on a price within the "WTO Customs valuation" and "transfer pricing guidelines."

Secondly, Extend the cooperation for both authorities to improve the MOU which can share the knowledge, mutual exchange of opinions.

Thirdly, If try to advance evaluation on a single trade through the ACVA and APA at the same time, it will be win-win situation.

Fourthly, Install exclusive organization for the ACVA which needs the experts who can manage it as soon as possible.

Fifthly, Organize the public-private committee with experts of tax system in expanding width of interested parties on transfer price.

Sixthly, Try to use the ACVA system which international trading companies apply by promoting aggressively.

WCO, OECD and developed countries over tax system try to avoid tax problems, secured the taxation.

They have cognized evaluation discordance about both sides, tried to solve the consensus response.

Customs authority and National tax authority also solve the problems with regulation and both working-side talks because difference of WTO and OECD regulation systems.

They will perform cooperation and effort for transfer pricing to united plan over international organizations.