

碩士學位論文

不當行爲計算否認制度의 問題點과
改善方案에 관한 研究

— 우리나라 移轉價格課稅制度 中心으로 —

1991年

漢城大學校 經營大學院

企業管理 專攻

金 承 鉉

**不當行爲計算否認制度의 問題點과
改善方案에 관한 研究**

— 우리나라 移轉價格課稅制度 中心으로 —

指導教授：崔 明 奎

이 論文을 經營學 碩士學位論文으로 提出함

1991年 月 日

漢城大學校 經營大學院

企業管理 專攻

金 承 鉉

論文認准書

金承鉉의 經營學 碩士學位論文을 認准함

1991年 月 日

審査委員長

姜錫中 

審査委員

崔明奎 

審査委員

朴 柱吉 

감사의 글

먼저 무한하신 사랑과 은혜로 함께 하시는 하나님께 이 모든 영광을 돌립니다.

바쁘신 중에서도 본 논문이 완성될 수 있도록 격려해주시고 지도해 주신 崔明奎교수님께 진심으로 감사드리며 본 논문을 심사하시고 애써주신 姜錫中교수님, 崔松吉교수님께도 감사를 드립니다.

또한 본 논문연구에 귀한 조언을 주신 全載賢회계사님과 주식회사 삼미 경리부직원들께도 감사를 드립니다.

늘 뒤에서 기도로써 힘주시는 어머님과 형제들에게 감사드리며 항상 옆에서 지켜주고 힘든 고비를 이겨낼 수 있도록 용기를 준 사랑하는 아내와 은진이, 태준이, 그리고 주위에서 저를 아껴주시고 격려해주신 모든 분들과 이 기쁨을 나누고 싶습니다.

1991. 6

金 承 鉉 드림

目 次

第 I 章 序 論	1
第 I 節 研究의 目的	1
第 II 節 研究의 範圍와 方法	2
第 II 章 不當行爲計算否認制度의 理論的 接近	3
第 I 節 不當行爲計算否認制度의 本質	3
1. 意 義	3
2. 理論的 根據	4
(1) 公平課稅의 原則	5
(2) 實質課稅의 原則	6
3. 變遷過程	7
第 II 節 現行稅法上 不當行爲計算否認制度	8
1. 課稅要件	8
2. 特殊關係있는 者의 範圍	9
3. 租稅의 負擔을 不當히 減少시키는 去來의 類型	12
第 III 章 移轉價格課稅制度의 一般的 考察	18
第 I 節 移轉價格課稅制度의 一般理論	18
1. 概念과 規制의 必要性	18
2. 移轉價格課稅制度의 沿革	19
3. 移轉價格課稅制度의 理論的 背景	20
4. 우리나라 移轉價格課稅制度의 導入背景	20

第 II 節 移轉價格課稅制度的 國際的 比較—美國, 日本, 獨逸	21
第 IV 章 우리나라移轉價格課稅制度的 現況	24
第 I 節 海外特殊關係者の 範圍.....	24
1. 海外特殊關係者の 範圍와 類型	24
2. 所有比率計算方法	25
3. 海外特殊關係者の 類型別 例示	26
第 II 節 適用對象去來	29
1. 適用對象去來形態	29
2. 適用對象去來類型	30
3. 適用除外去來	33
4. 相計去來.....	34
第 III 節 獨立企業價格 算定方法.....	34
1. 基本的인 構造	34
2. 計算方法.....	35
3. 在庫資産의 賣買以外的 去來	38
第 V 章 우리나라移轉價格課稅制度的 問題點과 改善方案	40
第 I 節 移轉價格課稅制度的 問題點.....	40
1. 特殊關係者の 範圍問題.....	40
2. 立證責任및 資料蒐集問題.....	41
3. 內國稅法과 租稅條約의 相衡	42
第 II 節 우리나라移轉價格課稅制度的 改善方案	44
1. 特殊關係者 範圍의 明確化	44

2. 立證責任의 分擔 및 資料提出의 義務化	45
3. 租稅條約施行法의 制度	46
第Ⅵ章 要約및 結論	48
參 考 文 獻	50
ABSTRACT	52

表 目 次

表 2-1	出資자와 그 親族.....	10
表 2-2	法人과 特殊關係者 (A)	11
表 2-3	法人과 特殊關係者 (B)	12
表 2-4	法人과 特殊關係者 (C)	12
表 4-5	所有比率計算方法 (A)	25
表 4-6	所有比率計算方法 (B)	26
表 4-7	外國人投資企業과 거래한 海外 特殊關係者 (直接所有關係)	26
表 4-8	外國人投資企業과 去來한 海外特殊關係者 (間接所有關係)	27
表 4-9	海外進出企業과 去來한 海外特殊關係者 (直接所有關係)	27
表 4-10	海外進出企業과 去來한 海外特殊關係者 (間接所有關係)	28
表 4-11	外國法人 國內事業場과 去來한 海外特殊關係者 (直接所有關係)	28
表 4-12	外國法人 國內事業場과 去來한 海外特殊關係者 (間接所有關係)	29
表 4-13	海外特殊關係者와의 低價賣出, 高價買入去來 (A)	31
表 4-14	海外特殊關係者와의 低價賣出, 高價買入去來 (B)	32
表 4-15	第3者 介入去來 (A).....	33
表 4-16	第3者 介入去來 (B).....	33
表 4-17	相計去來	34
表 4-18	獨立企業價格差異調整.....	36

第 I 章 序 論

第 I 節 研究의 目的

오늘날의 企業經營에서 租稅가 미치는 영향은 막대한 것으로 租稅는 경영자가 의사 결정을 하는데 있어서 중요한 고려요소가 되고 있다.

不當行爲計算否認制度는 법인의 행위 또는 所得金額의 계산이 特殊關係에 있는 者와의 거래에 있어서 그 법인의 소득에 대하여 租稅의 부담을 不當히 減少시킨 것으로 인정되는 경우에는 그 법인의 行爲또는 所得金額의 계산에 불구하고 정부가 그 법인의 各事業年度의 所得金額을 계산할 수 있도록 하는 제도로써 租稅回避行爲를 防止하고 課稅의 公平을 도모하고자 함에 있다.¹⁾

또한 최근에는 국제거래의 증대와 기업의 해외진출증가로 海外特殊關係者와의 거래를 통한 租稅回避防止問題가 중요시 되어 移轉價格稅制에 대한 다각적인 연구의 必要性이 절실한 실정이다.

現行 不當行爲計算否認制度는 特殊關係者의 범위를 國稅基本法, 法人稅法, 所得稅法 등에 약간의 차이를 두고 규정함으로서 課稅權者나 納稅者의 이해나 해석상에 상충될 수 있는 가능성이 많기때문에 이러한 부분에 대한 정리의 필요가 있다고 생각한다.

海外特殊關係企業과의 거래를 통한 租稅回避를 방지하고자 하는 移轉價格課稅制度는 개념 및 이해의 어려움, 실무상 문제점 등으로 인하여 도입초기부터 문제점이 많으므로 이에 대한 명확한 개념정리를 하고 문제점을 파악하여 차후 개선책을 마련하는 것이 필요하겠다.

현행 우리나라 租稅制度의 理論的 또는 實務的 문제점 중에서 租稅回避에 관한 내용이 중요하지 않을수 없으며 이러한 租稅回避防止의 제도적 방법중의 하나가 不當行爲計算否認制度이다.²⁾ 이러한 不當行爲計算否認制度中에서 國際去來를 이용한 租稅回避

1) 申瓊秀, 法人稅 實務, 租稅通覽社, 1991, p. 803.

2) 申瓊秀, 上揭書, p. 803.

防止規定이 移轉價格稅制라 할 수 있다. 本 研究에서는 不當行爲計算否認制度를 개괄적으로 설명하고 移轉價格稅制의 理論的, 法的基礎를 명확히 하여 이러한 기초를 바탕으로 개념 및 적용방법을 고찰하고 세계각국의 제도와 비교하여 최종적으로 우리나라 移轉價格稅制의 問題點과 이에대한 改善防策을 제시함을 目的으로 한다.

第Ⅱ節 研究의 範圍와 方法

本 論文의 範圍는 不當行爲計算否認制度중 海外特殊關係企業과의 去來를 통한 租稅回避를 防止하기 위한 제도인 移轉價格課稅制度에 研究의 重點을 두었다.

第Ⅱ章에서는 不當行爲計算否認制度의 本質, 現行稅法上 課稅要件등 理論的 接近에 대하여 說明하였고, 第Ⅲ章에서는 移轉價格課稅制度의 概念등 一般理論 및 美國, 日本, 獨逸 등의 移轉價格課稅制度에 대하여 검토하였으며, 第Ⅳ章에서는 우리나라 移轉價格課稅制度의 現況에 대하여 海外特殊關係者의 範圍, 適用對象去來, 獨立企業價格算定方法 등을 說明함으로써, 第Ⅴ章에서 우리나라 移轉價格課稅制度의 問題點과 그에대한 改善方案을 제시하였으며, 第Ⅵ章에서는 이와같은 研究 結果를 要約 結論으로 마무리하였다.

이와같은 研究는 國內外的 文獻과 關聯論文 關聯稅法등 實定法을 중심으로 文獻的 研究方法을 택하였다.

第 II 章 不當行爲計算否認制度的 理論的 接近

第 I 節 不當行爲計算否認制度的 本質

1. 意 義

넓은 의미에서 不當行爲計算否認制度的 否認이라고 하면 “稅法以外の 法 즉, 民法이나 商法等 일반 법률관계에서는 適法, 有效하게 성립된 行爲 또는 計算의 效力을 稅法의 관점에서 否認하고 이를 稅法이 예상하고 있는 정상적인 行爲·計算으로 바로 잡아 이에 따라 課稅하여 租稅負擔의 公平을 기하려는 制度”³⁾라고 개념을 지을수 있으며, 이에 해당되는 行爲는 그 명칭에 관계없이 모두 不當行爲計算否認制度的 개념에 포괄될 수 있다.⁴⁾

현행 稅法上 넓은 뜻에서의 不當行爲計算否認制度에 해당되는 규정에는 가장 代表的인 法人稅法 第20條에 所得稅法 第55條 이외에도 附加價值稅法 第13條 第1項 第3號(부당하게 낮은 대가를 받거나 대가를 받지 아니하는 경우에는 자기가 공급한 財貨 또는 用役의 시가를 課稅標準으로 한다), 特別消費稅法 第8條 1項 1號 및 2號에 대한 同法 施行令 第8條 10號와 11號 酒稅法 第19條 2項에 대한 同法 施行令 第26條 1項 3號 라, 마, 바, 證券去來稅法 第7條 등이 있으며⁵⁾ 특히 중요한 것으로는 相續稅法 第34條의 2(低價讓渡, 高價讓受時 贈與擬制) 同法 第34條의 4(新株引受權의 포기에 관한 贈與)를 들 수 있으며⁶⁾, 法人稅法 第40條 1項 2號(특수관계없는 者에 대한 資産의 低價讓渡 또는 高價讓受時의 寄附金 擬制)도 相續稅法 第34條의 2와 비슷한 내용이다. 不當行爲計算否認에 있어서 그 否認당하는 기초적인 사실행위는 진실하게 존재하고 또 유효한 것에 한한다. 만일 기초적인 사실행위가 존재하지 않거나 허위의 것일 경우에는 부정행위 내지 탈세행위로서, 不當行爲計算否認의 문제가 아니라 이미 그 이전에 허위사실의 부인으로서 法人稅法 第32條의 調査決定權에 의해 당연히 그 행위를 否認할 수 있는 것으로서 사실

3) 李和錫, “不當行爲計算의 否認”, 서울大學校 碩士學位論文, 1986, p. 1.

4) 李和錫, 上揭書, p. 1.

5) 金冕圭, “不當行爲計算否認에 관한 稅務會計”, 會計와 稅務, 1981. 6, p. 11.

6) 金炫彩, “法人의 不當行爲計算否認(上)”, 大韓辯護士協會誌, 1983. 8, p. 23.

인정의 문제에 불과할 뿐이다.⁷⁾

기초적인 사실행위는 不當行爲計算否認 處分이 行하여졌다고 해서 그 일반법상의 효력에 변동이 생기는 것은 아니다. 즉, 不當行爲計算否認 과세관계에 있어서만 否認된 行爲計算에 대신하여 課稅廳이 기준에 따라 적정하다고 인정하는 바에 의하여 課稅標準을 다시 계산하는 것이며, 현실로 행하여진 行爲計算 자체에 어떤 실체적 변동을 발생시키는 것은 아니다.⁸⁾ 따라서 不當行爲計算否認處分을 받았다 하여 당사자간의 거래 내용이 처분 내용대로 변경되는 것은 아님은 물론, 그러한 변경을 거래 상대방에게 청구할 권리가 당사자 일방에게 생기는 것도 아니다.

좁은 뜻에서 不當行爲計算의 否認이라고 하면 이는 現行稅法이 “不當行爲計算의 否認”이라고 이름하고 있는 것 즉, 所得稅法 第55條(同施行令 第111條)와 法人稅法 第20條(同施行令 第46條, 47條)의 규정내용을 의미한다. 이러한 의미에서의 不當行爲計算否認의 개념은 “納稅者의 行爲 또는 計算이 그와 특수관계있는 자와의 거래에 있어서 그 納稅者의 所得에 대한 租稅의 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 경우에 그 納稅者의 行爲 또는 計算에 불구하고 그 納稅者의 所得金額을 정부가 인정하는 바에 따라 計算”하는 것이 된다.

現行 稅法이나 民法 혹은 商法 등의 一般法律에서는 유효하게 성립된 去來行爲나 計算이라 할지라도 稅法의 관점에서 보아 그 行爲 또는 計算을 否認하는 稅法上的 기준, 즉 法人間의 정상적인 거래와 건전한 사회통념 내지 상행위를 기준으로 새로이 所得金額을 計算함으로써 課稅의 公平과 適正을 기하고자 하는데 그 重要性이 있다.⁹⁾

本 論文에서는 不當行爲計算否認制度중 가장 대표적이며 가장 중요한 法人稅法上的 不當行爲計算否認을 그 연구대상으로 하고 있다.

2. 理論的 根據

去來當事者間에는 거래여부에서부터 조건, 방식 등 여러가지 선택의 여지가 있다. 이러한 가능성 모두에 대해 일일이 法的規制를 마련한다는 것은 불가능한 일이다. 그러나

7) 金斗千, “法人稅法의 理論과 實際”, 서울: 經文社, 1975, p. 376.

8) 韓景國, “不當行爲計算의 否認에 관하여” 法院行政處, 司法論集, 第11輯, p. 247.

9) 高智錫, “不當行爲計算의 否認”, 月刊經理, 月刊經理社, 1982.8, p. 5.

이러한 다양한 거래에도 역시 거래의 종류에 따른 전형은 있게 마련이므로, 法的規制 역시, 이러한 전형을 중심으로 法的形式 가능성의 남용에 의해서 회피되어서는 아니된다고 규정하였다. 「法的形式的 남용이 있을 경우에는 그 경제적 사실에 적합한 法的形式에 대한 것과 같은 내용으로 과세한다」라고 규정하여 法的形式 가능성의 남용은 納稅者의 경제적 목적과 법적 수단간에 괴리가 있을때 법적수단이 부적합하다고 본다. 한편 美國에서는 實定法上으로 租稅回避라는 개념을 사용하고 있으며, 課稅特例에 의해서도 租稅遁脫의 구별이 여러 각도에서 설명되고 있으나 명확하지는 않다.

이상에서 살펴본 바와같이 不當行爲計算否認은 우리나라를 비롯한 各國에서 租稅回避를 방지한다는 차원에서 立法化함으로서 生成된 것이다.

(1) 公平課稅의 原則

사적자치가 인정되는 資本主義社會에서는 當事者間の 去來行爲는 원칙적으로 자유롭다. 그러나 이러한 다양한 거래에도 역시 거래의 종류에 따른 전형은 있게 마련이므로, 法的規制 역시 이러한 전형을 中心으로 행하여지며 이는 稅法에 있어서도 마찬가지이다.¹⁰⁾

租稅回避는 당사자가 거래방식을 자유로이 선택할 수 있음을 기화로, 稅法이 예상하고 있는 전형에 따라 행위하지 않고 그보다 租稅負擔이 낮은 다른 비정상적인 행위형식을 선택함으로써 동일한 경제적효과를 거두면서도 租稅負擔을 낮춤으로서 일어난다. 이러한 租稅回避를 방지한다면 국가의 세수에 결함이 생김은 물론, 回避行爲를 한 자와 그렇지 아니한 자와의 사이에 不公平이 發生하게 되며, 만약 국가가 부족한 세수를 다른 納稅者에게 追加負擔을 지우는 것으로 보충하려 한다면 이러한 不公平은 더욱 심화되게 된다. 특히 會社와 特殊關係者와의 거래에 있어서는 一般的으로 쌍방의 이해관계가 비교적 일치되고 쌍방의 의사에 의하여 會社의 行爲 또는 計算을 자유로이 할 수가 있기 때문에 租稅負擔을 부당하게 회피할 가능성이 많으므로 이러한 가능성에 대한 대책을 마련함으로써 課稅의 公平을 기할 必要性이 더욱 크게 요청된다.¹¹⁾

10) 金炳湜, “行爲計算의 否認”, 國稅, 稅友會, 1989.5, p. 11.

11) 韓景國, 前揭書, p. 247.

그러므로 국가는 租稅回避를 방지하기 위하여 여러가지 제도를 마련하게 되는데 法人稅法에서는 不當行爲計算否認制度가 그 핵심이다.

不當行爲計算否認規定은 이렇게 원래는 租稅回避를 방지하여 公平課稅를 이룩하려는 目的으로 만들어진 것이다. 그런데 현재의 不當行爲計算否認規定은 租稅回避行爲의 방지에 그치고 있는 것이 아니라 나아가 租稅回避이든 아니든 동일한 經濟的效果를 가져오는 거래간에는 동일한 租稅負擔이 이루어 지도록 하는데까지 이르고 있다.

이와같이 不當行爲計算否認制度는 租稅回避에 대처하기 위하여 만들어졌고 그 역할은 물론 동일한 經濟的 效果를 가져오는 거래간에는 租稅回避意思를 불문하고 동일한 租稅負擔이 이루어지도록까지 하고 있으므로 이 制度의 근거가 公平課稅의 原則에 있다는데에는 異論이 있을수 없다.¹²⁾

(2) 實質課稅의 原則

公平課稅의 原則을 실현하기 위한 실천적 原則인 實質課稅의 原則은 소득의 귀속자나 課稅所得金額을 확정하는데 있어서 外面的 事實에 구애되지 않고 內面的 實質에 따름으로써 경제적 실질을 좇아 課稅事實을 포착하는 것이므로¹³⁾ 거래 당사자가 일반법상 적법 유효하게 선택한 행위를 부인하는 不當行爲計算否認制度는 實質課稅의 原則에 그 始原을 둔 것이라고 할 수 있다. 不當行爲計算에 해당하는 租稅回避行爲인가의 판단은 그 거래의 실질에 따라 행하여 지는 것이기 때문이다.¹⁴⁾

實質課稅의 原則은 소득귀속자의 실질과 소득금액의 실질을 추구하는 바 전자에 대해서는 法人稅法 第3條 1項이, 후자에 대해서는 同條2項이 규정하고 있는데 同條2項은 “法人稅의 課稅所得이 되는 금액의 계산에 관한 규정은 그 명칭여하에 불구하고 거래의 실질내용에 따라 이를 적용한다”라고 하고있어 이를 넓게 해석하면 不當行爲計算否認規定이 주된 目標物로 삼고있는 租稅回避行爲가 이 條項의 규제범위에 포괄된다고도 볼 수 있으므로 不當行爲計算否認規定은 實質課稅原則의 일부를 명문화한 것이라는 견해나 내용에 관한 實質課稅原則의 특수한 한 형태라고 하는 말도 나오고 있다.¹⁵⁾

12) 李和錫, 前掲書, p. 15.

13) 白南海, “實質課稅의 理念과 不當行爲計算의 否認”, 會計와 稅務, 大韓稅務協會, 1981. 9, p. 12.

14) 李泰魯, 判例體系, 고려원, 1985, p. 480.

15) 姜乙成, “法人의 課稅所得에 관한 研究”, 漢陽大 碩士學位論文, 1984, p. 66.

實質課稅의 原則은 公平課稅의 原則을 실현하는 수단이기도 하지만 公平課稅의 原則의 전부가 되는 것은 아니다. 그러므로 不當行爲計算否認制度의 內容이 實質課稅의 原則에 완전히 포괄되어야 할 논리적 필연성은 없는 것이며, 實質課稅의 原則만으로는 충분치 못한 영역을 이 제도가 확보한다면 그 또한 바람직한 것이라 하겠다.

그러므로 不當行爲計算否認規定은 實質課稅의 原則에 그 뿌리를 두고 있는 것이기는 하나, 그속에 완전히 포괄되는 것은 아니고, 그를 넘어서는 면이 不當行爲計算否認規定內에서 차지하는 비중도 무시할수 없다.

3. 變遷過程

우리나라에서의 不當行爲計算否認制度의 변천과정을 요약해 보면 다음과 같이 크게 2가지 점에서 개정의 쟁점이 되어온 것을 알 수 있다.

첫째는 不當行爲計算否認의 대상 부분이다. 제정당시 동족회사만을否認規定의 適用對象으로 하였으나 1960년에는 非公開法人 1961년에는 法人으로 적용범위가 확대되었으며, 1967年 개정시 公開法人을 제외시켰다가 그후 1974年 개정시에 同 除外條項을 삭제함으로써 모든 內國法人에게 적용하게 되어 오늘에 이르고 있다.¹⁶⁾ 이러한 일련의 변천과정을 보면 처음 동족회사에만 적용하던否認規定을 모든 法人에게 확대하여 적용하게 되었다는 점이다.

둘째는 不當行爲要件에 관한 문제이다. 제정당시에는 「租稅逋脫의 目的이 있다고 인정되는 경우」에 不當行爲로써否認되도록 규정되었으나 1965年 12月20日 法律 第1720號에 의한 개정에 의하여 「租稅의 負擔을 부당하게 감소하게 한다고 인정될 때」로 개정하게 되었다. 同 法文의 개정으로 인하여 同否認權의 行爲領域은 확대된 것으로 생각된다.

전자에 있어서는 「租稅逋脫의 目的」을 요건으로 한 바 행위자의 주관적 의사여부가 不當行爲計算否認의 요건이 되었으며 逋脫의 目的 즉, 행위자의 逋脫意思를 處分廳에서 입증하여야만否認權을 행사할 수 있었다고 판단된다.

그러나 후자의 경우에는 행위자의 租稅逋脫意思 有無에 불구하고 일정한 요건 즉 조

16) 財務部, “韓國稅制史(下)”, 農園文化社, 1979, pp. 334~335.

세의 부담을 부당히 감소하게 한다고 인정될 때에는否認權을 행사할 수 있게 된 것이라 하겠다.

다시 말하면 전자는 행위자의 주관적 의사를 處分廳의 객관적 입증을 통하여否認權을 행사하였으나, 후자에 있어서는 행위의 객관적 사실에 준하여 處分廳의 주관적 판단으로否認權을 행사할 수 있도록 개정된 것이라 하겠다.

따라서 不當行爲의 要件에 있어서도 처분청의否認權行사가 용이하도록 不當行爲要件이 확대된 것이라 하겠다. 이러한 法人稅法上의 不當行爲計算否認規定을 요약하면 그 適用對象에서나 그 行爲要件에서나 모두 범위가 점차 확대되는 방향으로 개정되었다는 점이다.

第Ⅱ節 現行稅法上 不當行爲計算否認制度

1. 課稅要件

法人稅法 第20條에 규정된 不當行爲計算否認規定에 의하면 去來內容에 대하여 부당하다고 인정하여否認할 수 있는 경우는 반드시 다음과 같은 2가지 要件이 갖추어진 경우에 限한다.

첫째, 特殊關係者와의 거래이어야 하고 둘째, 그 去來가 租稅의 부담을 부당하게 감소한다고 인정될 때, 또한 이러한 두가지 요건을 모두 갖추지 아니한 때에는 여하한 거래라 할지라도 不當行爲計算으로 하여否認할 수 없으며 따라서 不當行爲計算否認의規定은 행위시 당해 법인과 특수관계 있는자와의 거래에 한하여 이를 적용하는 것이므로 특수관계가 소멸된 후에 발생한 거래에 대하여는 이를 적용할 수 없다.¹⁷⁾

그리고 특수관계 있는 자와의 거래에 있어서 法人의 不當한 行爲 또는 計算은 정상적인 私人間의 去來, 건전한 사회통념 내지 상관행을 기준으로 판정하여야 하며¹⁸⁾ 이러한 不當行爲計算否認의 대상인 사실행위는 진실로 존재하여야 한다.

이는 유추해석이나 확대적용이 허용될 수 없고 조세법정주의와 실질과세의 원칙이 엄격하게 적용된다.

17) 法人稅法 基本通則 2-14-2 20

18) 法人稅法 基本通則 2-14-1 20

2. 特殊關係있는 者의 範圍

特殊關係者라는 용어는 원래 法人稅法 등 租稅法에서 규정한 표현이라고 생각되지만 그간 企業會計 및 稅法 이외에 일반인에게도 널리 사용되어지고 있다.

그러나 租稅關係法들이 각각 개별적으로 다르게 규정하고 있고, 稅法 이외에 企業會計基準 등에서는 또 다른 유사한 용어를 사용하고 있어 會計, 稅務專門家나 一般利害關係者가 혼동하는 경우도 있다.

不當行爲計算否認의 대상은 特殊關係者와의 去來이기 때문에 特殊關係者 以外の 者와의 거래는 그 대상이 될 수 없다. 특수관계있는 자에 대해서는 各 稅法에서 약간의 차이를 두어 설명하고 있는데 이는 당해 稅法의 입법취지에 따라 약간의 내용을 달리하고 있는 것이다.¹⁹⁾

本 論文에서는 不當行爲計算否認規定을 法人稅法上の 규정으로 한정하였으므로 特殊關係者의 범위에 대하여도 法人稅法上の 규정만을 검토하기로 하겠다.

法人稅法에 의하면 “정부는 內國法人의 行爲 또는 所得金額의 計算이 그 법인과 특수관계있는 자와의 거래에 있어서 “그 法人의 소득에 대한 租稅負擔을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 그 法人의 행위 또는 소득금액의 계산에 불구하고 그 法人의 各 事業年度의 所得金額을 계산할 수 있다.”²⁰⁾고 규정하고 있다.

이와같은 不當行爲計算否認의 첫째요건은 법인의 거래행위나 소득금액의 계산이 특수관계없는 자와의 거래에서는 不當行爲計算否認을 할 수 없는 것이다. 法人稅法에서 특수관계 있는 자로 보는 法人을 중심으로 하여 다음에 열거하는 자의 하나에 해당하는 자를 말한다.²¹⁾

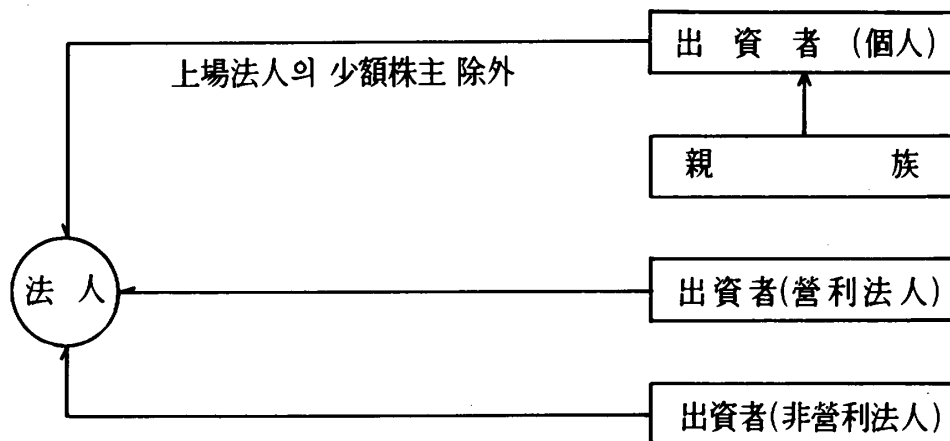
19) 朴玟圭, “特殊關係者의 範圍”, 月刊經理, 月刊經理社, 1986. 3, p. 17.

20) 法人稅法 第20條 參照.

21) 朴玟圭, 前掲書, p. 18.

① 出資者(法人稅法 第31條의 2에 해당하는 少額株主를 제외한다)와 그 親族(親族은 國稅基本法上的의 親族과 同一).

表 2-1 出資者와 그 親族²²⁾

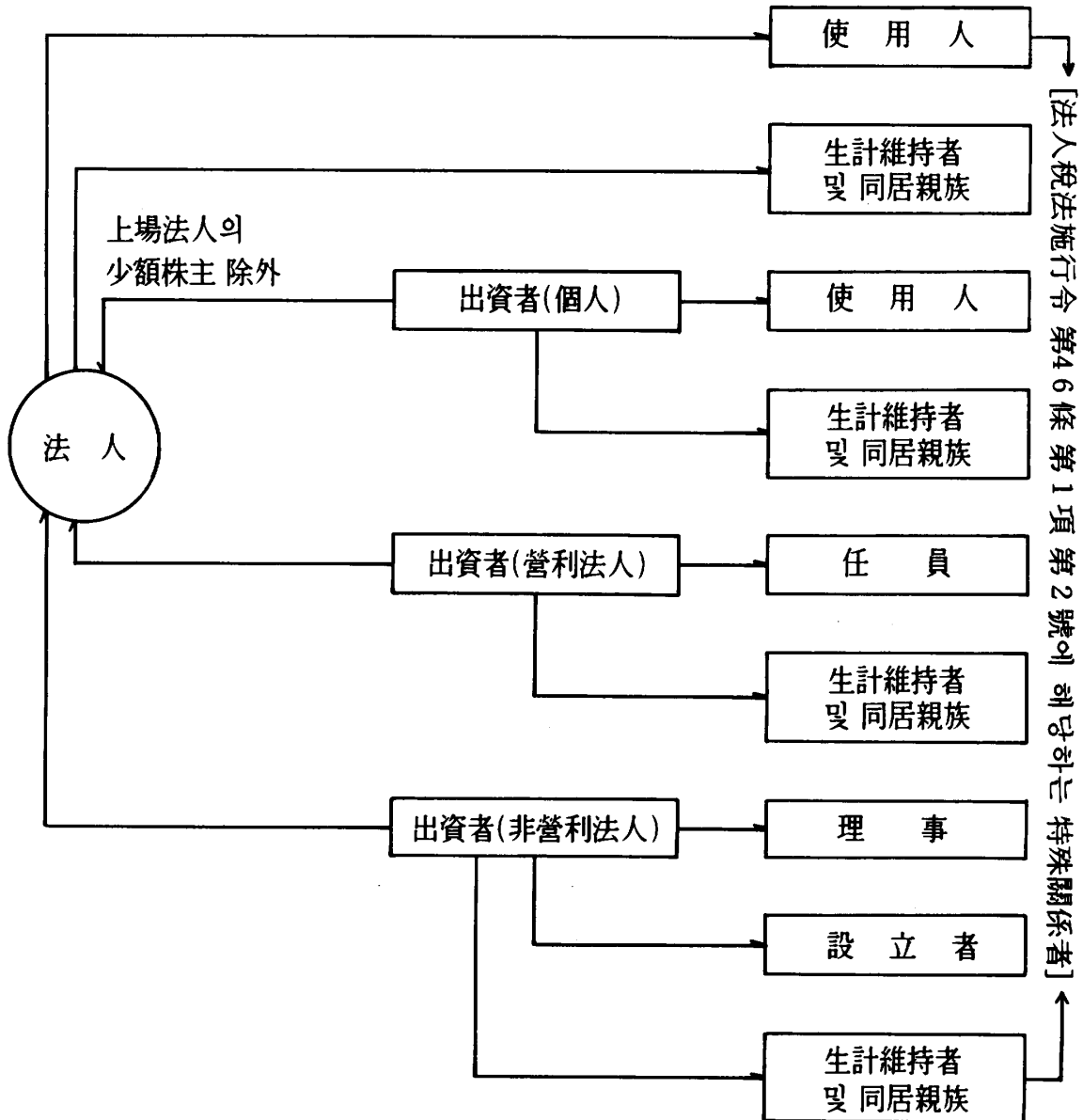


② 法人 또는 出資者의 使用人(出資者가 營利法人인 경우에는 그 法人의 任員에 한하고, 非營利法人인 경우에는 그 非營利法人의 理事 및 設立者에 한한다)이나 使用人 이외의 者로서 法人 또는 出資者의 金錢 기타資產에 의하여 生계를 유지하는 者²³⁾와 이들과 生계를 함께하는 친족.

22) 申瓚秀, “法人稅의 實務” 租稅通覽社, 1991, pp. 799-804.

23) 法人稅法 基本通則 2-14-4 …… 20

表 2-2 法人과 特殊關係者(A)

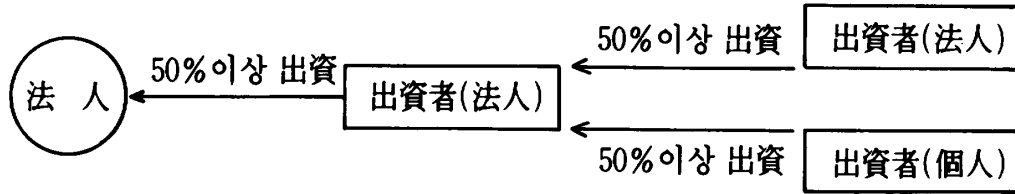


③ 出資者 또는 ① 및 ②에 계기하는 者가 總 發行株式數 또는 總 出資持分의 100分의 30以上을 출資하고 있는 다른 法人.

④ ③에 계기하는 자가 總 發行株式數 또는 出資持分의 100分의 50以上을 出資하고 있는 다른 法人.

⑤ 當該法人에 100分의 50以上을 出資하고 있는 法人에 100分의 50以上을 出資하고 있는 法人이나 個人.

表 2-3 法人과 特殊關係者(B)

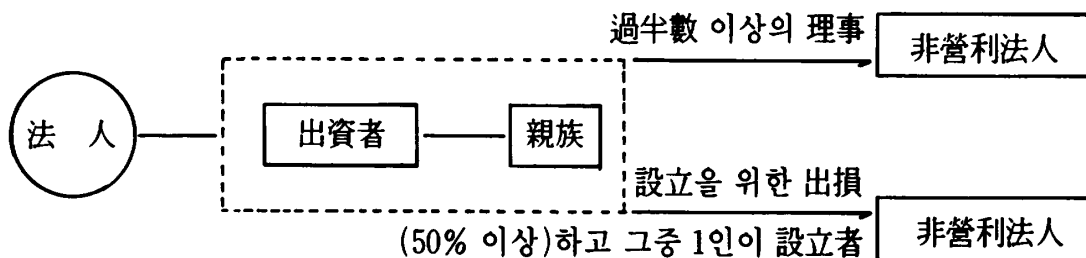


⑥ 法人의 商品 또는 製品을 特約販賣하는 個人 또는 法人.

여기서 特約販賣라 함은 商品 또는 製品을 판매함에 있어 通常의 商去來와는 달리 價格, 代金決濟方法등 거래의 實質內容에 관하여 특별한 契約을 체결하고 거래하는 자를 말한다.

⑦ ① 및 ②에 제기하는 자가 理事의 과반수이거나 出損金(設立을 위한 出損金에 한한다)의 100分の 50以上을 출연하고 그중 1인이 設立者로 되어 있는 非營利法人.

表 2-4 法人과 特殊關係者(C)



이상 法人과 특수관계 있는 자를 기술하였는바, ①②項은 특수관계 있는 자연인을 말하는 것이고, ③④항은 특수관계 있는 營利法人을 말하는 것이고, ⑤⑥項은 個人과 法人이 모두 해당되고 ⑦項은 특수관계의 非營利法人을 규정한 것이다.

3. 租稅의 負擔을 不當히 減少시키는 去來의 類型

法人利益을 분여하여 租稅의 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 경우라 함은 法人稅法 施行令 第46條 2項에서 열거하고 있는 거래의 유형을 의미하며 이를 각 去來類型別로 설명하면 다음과 같다.

(1) 時價를 超過하는 價額으로 現物出資 또는 그 資産의 過大償却

現物出資時에 出資資産을 시가 이상으로 평가하여 교부하게 되면 혼수자본을 유발시킬 뿐 아니라 그 資産의 減價償却時 결과적으로 過大償却이 된다. 따라서 이러한 경우에 세무에서는 시가를 초과하는 부분에 대하여는 資本의 불입이 없는 것으로 간주하여 指定寄附金과 接待費의 限度額 계산시 이 出資否認額에 해당하는 금액만큼이 줄어들게 되며 양도시 特別附加稅의 계산시 出資價額否認額 만큼 줄어들어 讓渡差額을 크게 한다.²⁴⁾

여기서 우선적으로 시가에 대한 개념 정의가 필요하다. 왜냐하면 不當行爲計算否認規定의 모든 去來類型이 시가와 비교되어 판단되므로 이 이후에도 계속적으로 時價라는 용어를 사용하므로 그 개념을 명확히 함으로써 개념상의 혼란을 방지할 필요가 있기 때문이다.

時價라 함은 거래시의 價額을 말하나 時價가 불분명할 경우에는 감정평가에 관한 法律 第6條의 규정에 의한 認可를 받은 鑑定會社가 감정한 價額에 의하고 감정한 價額이 없는 경우에는 相續稅法 施行令 第5條 2項 내지 6項의 규정을 준용하여 평가한 價額을 말한다. 上場株式의 경우에도 객관적인 거래의 실례가 있고 그 去來價額이 불특정다수인 간에 자유로이 거래가 되는 경우에 통상 성립된다고 인정되는 경우에는 그 價額에 의하고, 時價가 불분명한 경우에는 相續稅法 施行令 第5條 5項의 규정에 의하여 평가한다. 그러나 非上場 株式은 相續稅法 施行令 第5條 5項의 규정에 의하여 평가한다. 그리고 개인인 公認鑑定士에 의한 鑑定價額은 時價에 해당되지 아니한다.²⁵⁾ 또한 국외의 出資者 등과의 거래시 적용되는 時價의 개념은 또 다른 方法으로 산출하여야 하는 바 이에 대해서는 移轉價格稅制의 검토시 자세히 살펴보기로 하겠다.

또한 이와같은 거래유형에서 중요한 것은 商法 第298條의 규정에 의하여 법원이 선임한 監査人이라도 이는 法人稅法 施行規則 第16條의 2에 규정하는 감정기관에 해당하지 아니하므로 現物出資資産에 대한 법정 감사인의 鑑定價額은 時價로 보지 아니한다는 것이다.²⁶⁾

24) 申瓚秀, 前掲書, p. 806.

25) 張鉉丘, “時價를 超過하여 買入한 경우”, 月刊經理, 月刊經理社, 1988. 9, p. 66.

26) 李憲永, 法人稅 實務要解, 大韓稅務協會, 1988. 11, p. 666.

(2) 無收益資產을 出資받았거나 그 資產에 대한 費用을 負擔한 때

法人이 無收益 資產을 출자받은 경우에도 상법상의 거래행위는 유효하게 성립된다. 그러나 세법상의 입장에서는 不當行爲 또는 計算의 否認대상이 되므로 無收益 資產을 출자받은 행위를 부인하고 그 자산에 대한 비용부담을 부인한다. 따라서 그 자산의 취득이 없었던 것으로 처리된다.

여기서 無收益 資產의 판단기준은 법에 제시되어 있지 않고 있으나 구체적인 판단은 當該業務와 무관한 자산으로 장래에도 업무와 관련이 없을 것으로 예측되는 자산을 無收益 資產으로 보아야 할 것으로 생각된다.²⁷⁾ 그러나 실무상으로 장래의 收益創出 可能性등을 고려하여 無收益 資產의 여부를 판단하는 것은 쉽지 않을 것이다.

法人이 이와같이 出資가 否認된 無收益 資產에 대하여 諸稅公課金 修繕費 등의 비용을 부담하였을 경우에 해당 비용은 법인의 損費로 인정받지 못하게 된다. 그리고 法人이 同 資產을 양도하는 경우에는 同 讓渡에 의하여 당초 부인된 출자가 비로소 이행된 것으로 본다.

(3) 出資者 기타 特殊關係 있는者로부터 無收益資產을 買入하거나 그 資產에 대한 費用을 負擔한 때

特殊關係者로부터 無收益 資產을 매입하거나 그에 대한 비용을 부담하였다는 것은 다른 收益資產의 買入機會를 상실케 하였으므로 法人의 이익이 유출되었다고 할 수 있는 것이다. 세무에서는 이러한 利益機會가 出資者나 任員과의 去來時 상실되었기 때문에 그들에게 법인의 이익이 부여되었다고 본다. 그런데 同 無收益資產에 따른 否認方法에 대하여는 買入代金 全額을 당해 特殊關係者에 대한 配當 등으로 처분할 것인지 또는 無償 貸與金으로 보아 認定利子를 계산해야 될 것인지에 대하여 의문이 있다.

(4) 出資者 등으로 부터 資產을 時價를 超過하여 買入하거나 時價에 未達하게 讓渡한 때

法人이 出資者등 特殊關係人으로 부터 資產을 時價를 초과하여 買入하거나 出資者

27) 金在喆, “無收益 資產을 出資받은 경우” 月刊經理, 月刊經理化, 1988. 9, p. 75.

등에게 法人의 資產을 時價에 미달하는 價額으로 讓渡한 경우에는 그 時價를 초과하는 금액과 時價에 미달하는 금액에 대하여는 그 買入이나 讓渡價額을 否認하여 法人의 益金에 가산하는 동시에 당해 出資者 등에 대하여 이익 처분에 의한 상여 등으로 처분한다.

즉 시가 이상의 高價買入이나 시가 이하의 低價讓渡는 法人의 소득을 부당하게 감소시키면서 出資者등 거래 상대방인 特殊關係人에게 法人의 이익을 분여한 것이 되므로 그 시가와 차액에 해당하는 금액을 부인하여 法人所得에 가산함과 동시에 거래 상대방에 대한 償與등으로 처분한다.

그러나 高價買入의 경우에는 稅務計算上 時價超過額 만큼 당해 買入資產의 價額이 없는 것으로 처분하는 조정이 필요하며 또한 買入代價의 지급시기에 따라 償與處分도 달라지게 되므로 그에 따른 세무처리 기준을 法人稅法 基本通則(4-4-10)에서 정하고 있다.

(5) 出資者 등으로부터 不良資產을 借換하거나 不良債權을 讓受한 때

法人이 보유한 優良資產과 特殊關係者가 보유한 不良資產을 교환한 경우는 法人이 特殊關係者에게 資產을 高價買入한 것과 같은 결과를 가져온다. 그러나 두 資產의 借換時 그 資產價額의 평가가 실무상 상당히 어려운 문제이므로 그것이 장부 등에 나타나고 적정한 減價償却등을 통해 평가되어 있다면 그러한 객관적인 증빙에 의해 借換하였을 시 不當行爲로 보기가 어렵다. 또한 不良債權을 法人이 임원 및 出資者에게 양도받았다는 것도 그 不良債權의 회수시 발생하는 債權回收費用의 과다 또는 종국적으로 貸損處理하였을 때에 法人에게 그만큼 손실을 주는 동시에 任員 및 出資者에게는 이익을 배푸는 결과가 되므로 法人의 이익이 분여되었다고 보는 것이다.²⁸⁾

(6) 出資者등의 出捐金을 負擔한 때

特殊關係者가 부담하여야 할 出捐金을 法人이 부담한 것은 바로 損金不算入한다. 이것은 實務上 각종 단체나 모임의 出捐金에서 더러 발견되는 경우가 있다.

28) 申瓚秀, 前掲書, p. 807.

(7) 出資者 등에게 金錢 기타 資産 또는 用役을 無償 또는 낮은 利率・料率이나 賃貸料로 貸付 또는 제공한 때

特殊關係者에게 金전을 無利子 또는 低利로 융자해 주었을 때, 또는 法人의 資産을 무료 또는 저렴한 賃貸料로 사용하게 하였을 때, 또는 法人의 用役을 無料 또는 低價로 제공한 경우에는 法人의 이익을 그 特殊關係者에게 분여한 것이 되므로 不當行爲計算否認의 對象이 된다. 이 때에는 적정한 料率, 利率, 賃貸料 등과의 差額을 이익의 분여로 본다. 이러한 차이를 통상 認定利子 등으로 부르는데 金錢貸與에 의한 認定利子가 가장 많이 발생하므로 假支給金認定利子가 일반화되어 있는 것이다. 만약에 任員 등에게 業務와 관련이 없는 金전의 대여 등을 하였다면 이것은 不當行爲計算否認 對象에서 제외되어야 할 것이다. 또한 所得稅法 第147條, 第150條에 의하여 지급이 의제된 未支給 配當 未支給 償與에 대한 소득세를 法人이 대납하고 假支給金 등으로 계상한 경우가 未支給 所得을 실제로 지급할 때까지 認定利子를 계산하지 않는다.

(8) 社宅의 無償 또는 低率 提供時

法人이 社宅을 出資任員(上場法人의 少額株主인 任員 제외)이나 出資任員의 親族에게 無償 또는 低率의 賃貸料로 제공하는 경우에는 適正賃貸料에 미달하는 금액은 利益의 분여로 본다. 따라서 법인의 소득금액 계산상 益金算入하고 당해 出資任員에 대한 賞與로 처분한다. 여기서 適正賃貸料라 함은 다음 산식과 같이 제공한 社宅의 價額을 正常價額으로 평가한 금액에서 그 社宅의 제공과 관련하여 받은 傳賃金 또는 賃貸保證金を 控除한 差額에 年 100分の 12의 率을 곱하여 산출한 금액을 말한다.²⁹⁾ 이 경우 正常價額이 불분명한 경우에는 감정평가에 관한 法律 第6條의 규정에 의한 인가를 받은 鑑定會社가 감정한 가액이나 相續稅法 施行令 第5條의 2項 내지 第6項의 규정을 준용하여 평가한 금액에 의한다.

(9) 其 他

① 法人稅法 基本通則上의 不當行爲計算否認 對象이 되는 去來類型³⁰⁾

29) 法人稅法 施行令 第46條 3項

30) 法人稅法 基本通則 2-14-8…… 20.

- ㄱ. 수개의 特約店 중 일부 特約店에만 賣出割引이나 單價를 인하할 때
- ㄴ. 特殊關係 있는 者로부터 營業權을 適正代價를 초과하여 취득한 때
- ㄷ. 出資者등이 부담하여야 할 성질의 것을 法人이 부담한 때
- ㄹ. 社宅 이외의 資産을 特殊關係人에게 임대하고 받는 賃貸料 價額이 同 자산에 대한 減價償却費 및 그 維持費(當該資産과 직접 관련하여 지출한 公課金, 修繕費와 支給利子 등을 말한다)의 合計額에 미달한 때
- ㅁ. 勤續中에 있는 使用人에게 退職金을 중도 지급한 때
- ㅂ. 株主 또는 出資者인 非營利公益法人에게 株式比率에 따라 寄附金을 지급한 때
- ㅅ. 事業年度 期間中에 假決算에 의하여 中間配當金 등의 명목으로 出資者등에게 금전을 지급한 때
- ㅇ. 代表者의 親知에게 無償으로 금전을 대여한 때
- ㅈ. 連任된 任員에게 退職金을 지급한 때

② 移轉價格稅制

지금까지 논의한 不當行爲計算否認 對象이 되는 去來類型은 국내 特殊關係者와의 거래에 대한 不當行爲計算否認制度인 것이다.

移轉價格稅制란 法人이 국외에 소재하는 特殊關係者와 거래를 함에 있어서 독립된 第3者間에 형성될 수 있는 시가보다 높은 대가를 지급하거나 낮은 대가를 받음으로서 當該法人의 課稅所得이 국외로 移轉되는 것을 막기 위한 制度로 企業의 國際化 추세에 비추어 향후 그 중요성이 증대될 것으로 전망된다.

第Ⅲ章 移轉價格課稅制度의 一般的 考察

第Ⅰ節 移轉價格課稅制度의 一般理論

1. 概念과 規制의 必要性

移轉價格(Transfer Price)이라 함은 원래 獨立採算制로 운영되고 있는 동일기업내의 수개 事業本部間이나 동일한 경영권에 의하여 지배를 받는 수개의 관계회사간에 거래에서 결정되는 原材料, 半製品, 製品, 用役 또는 特許權, 商標權 등 無形資產의 가격을 뜻하는 것으로 동일한 경영권 내부에서 인위적으로 결정되는 가격이라는 점에서 市場競爭原理에 의하여 독립된 기업간에 형성되는 가격에 대응되는 개념으로 형성된 것이다.

移轉價格을 결정하는 데 있어서는 여러가지 요소가 고려되는 바, 關係企業 또는 同一企業의 각 事業部別 經營成課의 평가를 주목적으로 할 수도 있고, 정부의 價格統制를 회피하기 위한 목적, 경쟁기업에 비하여 原價優位를 주어 市場占有率을 높이기 위한 目的, 또는 綜合的인 조세부담을 최소화 하기 위한 목적에 主眼點을 둘 수도 있다.

이러한 사정은 關係企業間 國際去來에 있어서도 다를 바 없다. 즉 세계 각국에 現地法人이나 지점을 운영하고 있는 多國籍企業은 일반적으로 단일한 經營權에 의하여 지배를 받고 있으며 이들 기업군 내부의 去來價格은 母企業 또는 本店이 여러가지 요인을 고려하여 결정하는 것이 상례이다.

資本主義國家의 기업은 이윤 극대화원리에 입각하여 운영되고 있으며 多國籍企業이 전 세계 稅後所得을 극대화하기 위해서는 租稅負擔을 최소화하는 것이 필요하다. 전세계 租稅負擔을 최소화하기 위해서는 所得金額이 일정할 경우 가능한 많은 所得金額에 대하여 세 부담이 낮은 국가에서 과세를 받으려고 할 것이고, 여기에 多國籍企業이 移轉價格의 조작을 통하여 高稅率國에서 低稅率國으로 이전시키려는 동기가 있는 것이다.

한편, 이러한 상황을 高稅率國의 입장에서 볼때 多國籍企業의 移轉價格造作에 의하여 課稅權이 부당히 침해되고 國富가 低稅率國으로 이전되는 결과가 초래된다.

2. 移轉價格課稅制度的沿革

移轉價格에 대한 課稅制度는 獨逸 조세기본의 주도자인 Enno Becker의 「經濟的 觀察 方法」에서 그 이론적 연원을 찾을수 있는 것으로서 「숨은이익」 즉 거래상대방이 「특수 관계가 없는 第三者였다면 부여하지 않을 이익」을 稅法上 否認하는 것이다.³¹⁾ 이 개념은 獨逸의 1919年 Reich 租稅基本法에 최초로 도입되었으며, 그 후 日本과 우리나라의 租稅法上 實質課稅原則 및 不當行爲計算否認規定으로 발전하였고, 美國에서는 1921年 特殊關係企業間の 收入所得, 費用 또는 資本을 정확하게 배분하기 위하여 그들 기업의 會計處理 內容을 종합할 수 있는 權限(authority to consolidate the accounts)을 國稅廳長에게 부여함에 있어 이론적 뒷바침이 되었다.

그 후 이 條項은 1928年 美國 內國稅法 第45條(納稅者間 所得과 費用의 配分)을 거쳐 1954年 오늘날의 같은 法 第482條로 변천되었다. 이 조항은 美國의 稅務行政實務에서 國際去來에 대하여 거의 適用되지 않았으나, 1960年 “國益保護를 위한 稅務行政確立에 관한 Kennedy 敎書”가 발표되고 國際稅務調查 要員團(International Examiners Group)이 발족됨에 따라 비로소 적용되기 시작하여 移轉價格에 대한 활발한 調查 및 課稅가 이루어지게 되었다.

한편, 1980年 5月 OECD(經濟協力開發機構) 理事會는 「移轉價格과 多國籍企業 (Transfer Pricing and Multinational Enterprises)」이라는 보고서를 승인하고, 각 가맹국 정부에 대하여 이를 참고하도록 권유하게 되었고 英國, 프랑스, 獨逸, 캐나다, 日本 등 거의 모든 나라들이 移轉價格課稅制度를 도입하기에 이르렀다.

이와같이 移轉價格課稅制度를 각국이 도입하고 있는 이유는 經濟의 國際化와 企業의 多國籍化에 따라 국제간 거래를 통한 租稅回避를 효과적으로 규제할 필요성이 날로 증가하고 있기 때문이라고 보아야 할 것이다. 물론 移轉價格課稅制度가 그 시초가 국제간 거래에 따른 조세회피를 규제하기 위한 목적보다는 국내의 特殊關係企業간의 부당한 所得移轉을 규제하기 위한 제도로 발전된 것이었으나 오늘날에 와서는 국제거래에 따르는 租稅回避를 규제하기 위한 제도로써 「Tax Heaven 대책세제」와 아울러 아주 중요한 위치를 차지하기에 이르렀다.

31) 金榮圭, “우리나라 移轉價格 課稅制度의 改善方案에 관한 研究”, 西江大 碩士學位論文, 1985, p. 9.

3. 移轉價格課稅制度的 理論的 背景

移轉價格課稅制度가 합리적인 것으로 지지를 받는 가장 큰 논리적 근거는 租稅負擔의 公平性이다.

特殊關係者間의 부당한 거래를 부인하고 이를 특수관계가 없는 第3者間의 거래를 기준으로 하여 課稅所得을 재 계산할 수 있는 권한을 課稅當局에 부여함으로써 租稅負擔의 公平을 도모한다는데 이 移轉價格稅制의 제도적 의의가 있는 것이다. 이는 Enno Becker의 經濟的 觀察方法과 맥락을 같이하는 것이며 우리나라 세법의 實質課稅의 原則과도 그 기본정신을 같이하는 것이다.³²⁾

所得에는 그것을 실제로 번 사람에게 課稅되어야 한다는 전제에서 살펴보면 法的으로 有效한 契約에 의하여 자신의 所得을 他人에게 支給하도록 하였더라도 자신의 課稅所得이 될수 밖에 없는 것이다. 왜냐하면 果實은 그것이 자란나무 이외의 다른 나무에 속할 수 없기 때문이다.

즉, 移轉價格稅制는 세법상 정당한 거래라 하더라도 그 거래가 特殊關係者間의 거래로서 租稅負擔을 부당히 감소시켰다면 세법상 그 거래를 부인하고 課稅所得을 再計算함으로써 租稅負擔의 公平을 실현하기 위한 것이다. 바꾸어 말하면 實質課稅를 통한 租稅負擔의 公平性實現이 移轉價格稅制의 이상인 동시에 그 존립의 근거라고 말할 수 있다.

4. 우리나라 移轉價格課稅制度的 導入背景

우리나라의 경우에는 1980년대 초반까지 移轉價格의 造作에 의한 租稅의 回避를 심각하게 고려하지 않았으며 또한, 그러한 必要性도 느끼지 못하였다.

이에 대해서는 몇가지 이유가 있는바 그 이유들은 다음과 같은 것들이다.

첫째, 60年代의 外資導入法施行 후 국내에 진출한 多國籍企業에 대하여는 外資導入法에 따라 法人稅 감면혜택이 주어졌으므로, 70年代初에 진출한 다국적 기업에게는 移轉價格造作에 대한 규제가 70년대말까지는 사실상 효과가 없었다.

32) 金榮圭, 上揭論文, p. 14.

둘째, Royalty 등에 대한 用役代價支給에 있어서는 支給事由 自體가 經濟企劃院 認可事項이었으므로 그에 대한 별도의 규제를 요하지 않았다는 점을 들 수 있다.

다시 말하면 지금까지는 多國籍企業의 移轉價格 造作에 대하여 세법상 立法規制措置가 크게 요구되지 않았다는 점이다.

그러나 지금에 이르러서는 移轉價格 課稅問題가 현실적 문제로 대두되게 된바, 이의 배경을 살펴보면

첫째, 70年代 초반의 국내에 진출한 多國籍企業의 租稅減免期間이 완료된 바 外國人 投資企業에 대한 課稅問題에 적극적 조치가 요구되게 되었으며 이에 따라 移轉價格 造作에 대한 課稅規制 措置가 현실적 문제로 등장하게 된 것이다.

둘째, 국제거래의 양적팽창과 상대국들의 移轉價格 課稅規制 措置가 제도화되어 가고 있다는 점이다. 전술한 바와 같이 OECD諸國에서는 이미 1979년에 移轉價格 課稅問題에 대한 보고서를 발표하였으며, 美國에서는 1982年 세법개정시 美聯邦稅法 第6038A條를 制定하여 外國인의 지배를 받고있는 법인에 대하여 그 관계법인과의 일정거래내용을 보고하도록 조치하였으며 日本에서도 1986年 4月 1日부터 移轉價格稅制를 실시하고 있다. 이러한 국제적 여건에 비추어 볼때 우리나라에서도 현재 移轉價格 課稅問題를 구체적으로 검토하여야 할 시기에 이른 것으로 판단된다.

이러한 배경하에 우리나라에서는 1989년부터 移轉價格稅制에 대한 規制 및 資料提出이 강화되기 시작한 것이다.

第Ⅱ節 移轉價格課稅制度의 國際的 比較—美國, 日本, 獨逸

美國, 日本, 獨逸등 선진국들의 移轉價格課稅制度에 대하여 살펴보면 다음과 같다.

美國은 個人 및 法人 모두에게 移轉價格課稅制度를 적용하며 特殊關係企業의 범위는 동일한 이해관계에 의하여 직·간접적으로 소유지배하고 있는 경우에 해당된다. 여기에서의 지배란 실질적인 지배력을 행사하는 모든 경우를 포함한다.

所得移轉의 고의성 여부는 주관적 의도에 관계없이 租稅負擔을 감소시킬 경우 이전된 소득을 재분배할 수 있도록 규정하였다. 근거규정은 內國稅入法 第482條 財務性規則

§1482-1 및 2에서 볼수 있다.³³⁾

日本은 美國과 약간의 차이가 있다. 우선 適用對象法人이 法人에 한정하며 개인은 적용대상에서 제외된다. 法人은 모든 國內法人 및 恒久的 施設이 있는 外國法人과 不動產 所得이 있는 外國法人이 포함된다.

特殊關係企業의 범위를 보면

첫째, 2個의 法人 중 當該 法人이 다른 법인의 總 發行株式數 또는 總 出資持分の 50% 이상을 직접, 또는 간접으로 보유하는 경우

둘째, 2個의 法人이 동일한 자에 의해 각각 總 發行株式 또는 總 出資持分の 50% 이상이 직접 또는 간접으로 보유되는 관계

셋째, 다음의 사실에 의해 2個의 法人중 當該法人이 다른 法人의 사업방침의 전부 또는 일부에 대하여 실질적으로 결정할 수 있는 관계

① 다른 法人의 임원의 과반수 이상 또는 대표임원이 當該의 任員 또는 使用人으로 있었던 경우

② 다른 法人이 그 사업활동의 상당부분을 當該法人과의 거래에 의존하여 행하고 있는 경우

③ 다른 法人이 그 사업활동에 필요한 자금의 상당부분을 當該法人으로부터 借入하거나 保證에 의해 조달한 경우

上記의 사항으로 特殊關係 企業의 범위를 한정하였으며 所得移轉의 고의성 여부는 주관적 租稅回避 意圖를 고려하지 않는다. 根據規定으로는 租稅特別措置法 第66條의 5에 근거한다.

獨逸의 경우는 적용대상법인은 美國과 동일하게 법인 및 개인 모두에게 적용하고 所得移轉의 고의성여부는 日本과 동일하게 주관적 租稅回避 意圖를 고려하지 않는다. 特殊關係 企業의 범위는

첫째, 資本參加와 유사한 權利가 있는 경우

둘째, 2個 이상의 기업이 통일적 지휘하에서 총괄되고 있는 경우 및 契約이 체결되고 있는 경우

33) 趙中衡, “移轉價格稅制의 주요 쟁점에 대한 小考”, 國稅, 稅友會, 1988. 2, p. 33.

세제, 相互資本參加가 있는 경우

네제, 2個 企業의 지휘 또는 감독에 동일한 자가 직접 또는 간접 참가하고 있는 경우

다섯제, 2個의 企業에 第3의 기업이 지배적 영향력을 행사하는 경우에 한한다.

근거규정은 國際去來課稅法 第1條 獨逸法人稅法 第8條 3項에 근거한다.

上記와 같이 美國, 日本, 獨逸의 課稅制度를 살펴보면 美國의 制度에 비해 日本이나 獨逸이 더 구체적인 근거를 가졌음을 알 수 있다.

第Ⅳ章 우리나라 移轉價格課稅制度的 現況

第Ⅰ節 海外特殊關係者の 範圍

1. 海外特殊關係者の 範圍 및 類型

우리나라의 移轉價格稅制의 적용을 받는 海外特殊關係者는 法人稅法 第46條 1項 各號에 계기하는 특수관계있는 자 중 移轉價格 管理對象法人(對象法人)과 海外去來가 있는 者로서 다음 各號의 1에 해당하는 자를 말한다.³⁴⁾

① 外國人 投資企業과 거래한 海外特殊關係者

해외 거래일 현재 外國人投資企業의 總 發行株式 또는 總 出資持分の 100分の 50以上을 직접 또는 간접으로 소유하고 있는 法人

② 海外 子會社를 설치한 海外進出企業과 거래한 海外特殊關係者

해외거래일 현재 內國法人이 總 發行株式 또는 總 出資持分の 100分の 50以上을 직접 또는 간접으로 소유하고 있는 경우 그 外國法人

③ 外國法人 國內事業場과 거래한 海外特殊關係者

法人稅法 第53條 第1項의 규정에 의한 外國法人의 경우 海外去來日 현재 本社의 總 發行株式 또는 總 出資持分の 100分の 50以上을 직접 또는 간접으로 소유하는 관계에 있는 해외의 다른 법인 단, 外國法人 國內事業場의 本社 및 海外 他支店은 移轉價格稅制上 海外 特殊關係者の 범위에 속하지 아니한다.

그러나 法人이 法人稅課稅標準時 海外特殊關係者 등과의 去來明細書를 작성 첨부시에는 外國法人 國內事業場과 本社 및 海外 他支店과의 去來分도 當該去來 明細表에 작성대상이 되나, 法人이 國稅廳 告試 第90-4號(90.1.24)에 의한 “海外特殊關係者와의 要約損益計算書”를 작성 첨부시에는 外國法人 國內事業場의 本社 및 海外 他支店은 當該 要約損益計算書 作成對象이 아님을 유의하여야 한다. 왜냐하면 “海外特殊關係者 등과의 去來明細書”는 이 移轉價格稅制 뿐만 아니라 法人稅法 施行令 第122條 第1項 및 同 施行規則 第59條의 12에 의한 外國法人 國內事業場의 國內源泉所得計算을 위해서도

34) 英和콘설팅, 移轉價格稅制 解説, 1990, p. 5.

세무관서가 당해법인으로부터 제출받아야 하기 때문이다.

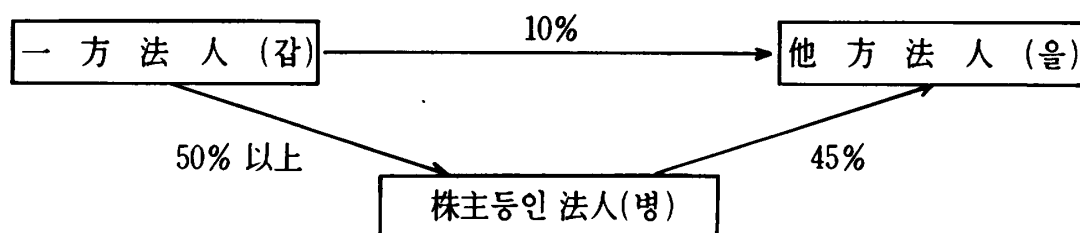
여기서 상기 ①내지 ③의 發行株式에는 그 주식의 發行價額의 전부 또는 일부가 불입되지 않은 주식도 포함하되 당해 法人이 소유하고 있는 자기주식은 포함하지 않는다.

2. 所有比率 計算方法

상기 1의 ①②③유형의 海外特殊關係者를 판정함에 있어서, 總 發行株式 또는 總 出資持分の 100分の 50 以上을 직접 또는 간접으로 소유하는지의 여부는 一方法人이나 他方法人에 대하여 직접적으로 소유하는 株式 또는 出資持分(이하 株式 등이라 한다)의 所有比率와 간접적으로 소유하는 株式 등의 所有比率를 합계한 비율에 의하여 판정한다.³⁵⁾

表 4-5 所有比率 計算方法(A)

〈一方法人の他方法인에 대한 주식의 직접 또는 간접소유비율〉



○ 直接所有 比率 : 10%

○ 間接所有 比率 : 45%

* 直接 또는 間接所有 比率 : 55%

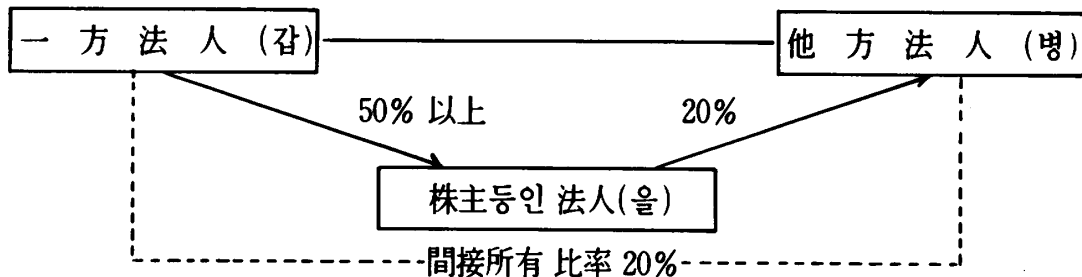
또한 상기 1의 ①②③에서 규정하는 간접적으로 소유하는 株式등의 所有比率, 즉 一方法人の他方法人の 株主 또는 出資者인 法人(이하 “株主등인 법인”이라 한다)의 株主등을 100分の 50以上 所有하고 있는 경우의 당해 一方法人の他方法인에 대한 간접소유 비율은 당해 株主등인 法人이 소유하고 있는 당해 他方法人の 株式등의 수가, 他方法人の 總 發行株式 또는 出資持分에서 占有하는 比率(당해 株主등인 법인이 그 이상인 경우 각 법인별로 계산한 비율의 合計比率)을 말한다.

35) 國稅廳, 法人稅 申告案内(移轉價格稅制), 1990, p. 15.

도식으로 표시하면 다음과 같다.

表 4-6 所有比率 計算方法(B)

〈一方法人の 他方法人に 대한 株式의 間接 所有比率〉



* 一方法人の 他方法人に 대한 株式의 所有比率 : 20%

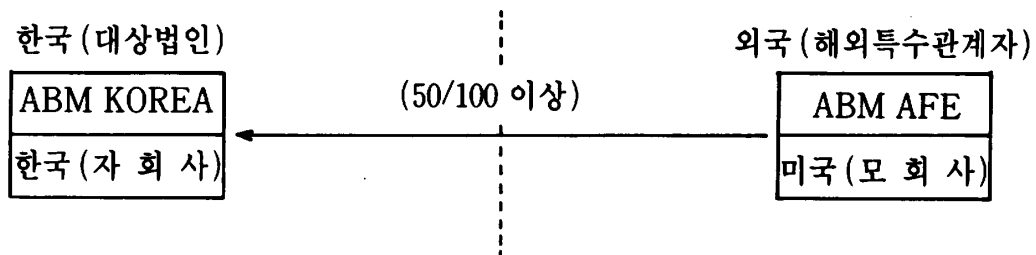
3. 海外特殊關係者の 類型別 例示

상기 1 海外特殊關係者の 範圍에서와 같이 우리나라의 法人稅 納稅義務가 있는 外國人投資企業, 海外에 子會社를 설치한 海外進出企業 및 外國法人 國內事業場의 海外特殊關係者를 移轉價格 管理對象法人 즉, 外國人投資企業, 海外進出企業 및 外國法人 國內事業場別로 株式등을 直接所有 形態로 분류하여 예시 설명하면 다음과 같다.

가. 外國人投資企業과 去來한 海外特殊關係者

ㄱ. 직접 소유관계

表 4-7 外國人投資企業과 去來한 海外特殊關係者(直接所有關係)



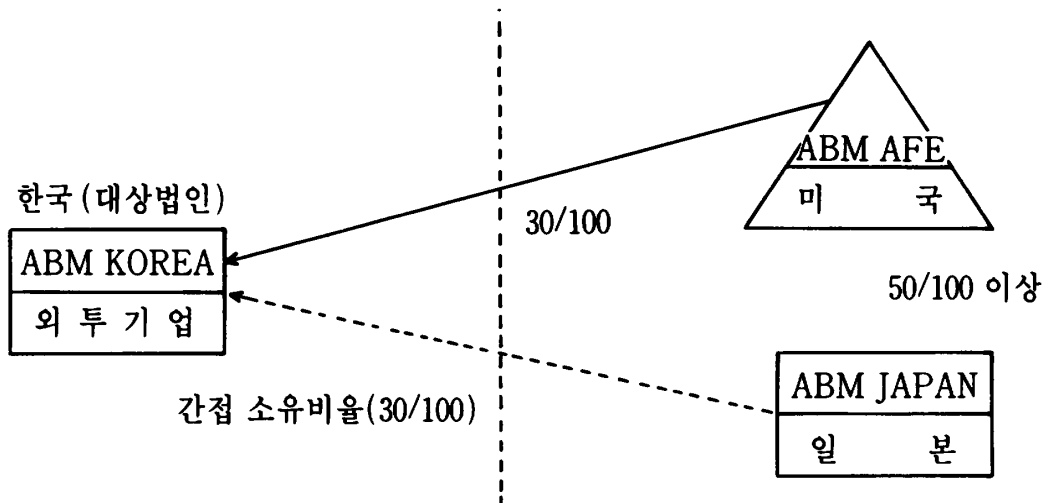
우리나라에 納稅義務가 있는 外國人投資企業인 ABM KOREA의 出資者인 母會社 ABM AFE(美國法人)는 同 外投企業 ABM KOREA에 總資本金의 100分の 50以上 출자하고 있으므로, 同 外投法人은 海外特殊關係者에 해당한다..

ㄴ. 間接所有關係

當該法人(海外特殊關係者)의 總發行株式 또는 總出資持分の 100分の 50 이상을 소

유하고 있는 다른 법인을 통하여 對象法人(外投企業)을 소유하는 관계이다.

表 4-8 外國人 投資企業과 去來한 海外特殊關係者(間接所有關係)

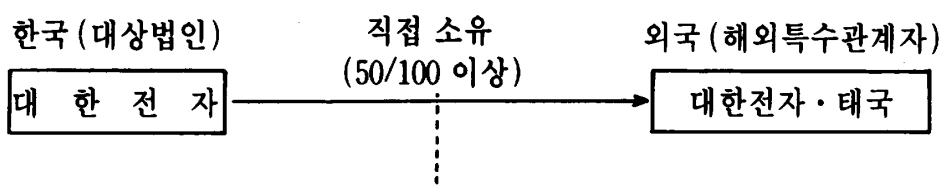


상기 도식은 當該法人(ABM JAPAN)의 總 發行株式의 100分の 50以上을 소유하고 있는 다른 法人(ABM AFE)를 통하여 우리나라의 外投企業(對象法人 ABM KOREA)의 總 發行株式의 100分の 30을 間接所有하는 관계를 나타내고 있다. 따라서 ABM JAPAN은 ABM KOREA의 總 株式의 100分の 30을 間接所有하는 관계를 가지며 만약 ABM KOREA의 株式의 ABM JAPAN이 100分の 20以上 소유하면 ABM JAPAN은 ABM KOREA의 總 株式의 100分の 50以上을 直・間接所有하게 되어 ABM KOREA의 海外特殊關係者에 해당한다.

나. 海外進出企業과 去來한 海外特殊關係者

ㄱ. 直接所有關係

表 4-9 海外進出企業과 去來한 海外特殊關係者(直接所有關係)



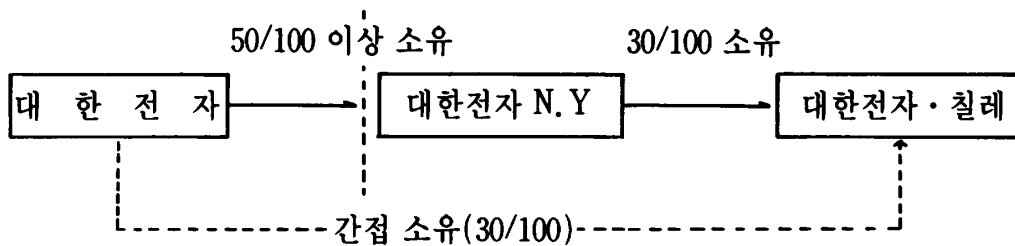
大韓電子는 泰國에 子會社인 大韓電子·泰國의 總 株式의 100分の 50以上을 직접 해외에 투자하고 있으므로 大韓電子·泰國은 대한전자의 海外特殊關係者에 해당한다.

ㄴ. 間接所有關係

表 4-10 海外進出企業과 去來한 海外特殊關係者(間接所有關係)

한국(대상법인)

외국(해외특수관계자)



當該法人이 總發行株式의 100分の 50이상을 소유하고 있는 다른 법인을 통하여 海外特殊關係者를 소유하는 관계 즉 大韓電子는 大韓電子 N.Y의 總株式의 100分の 50以上을 투자하고, 大韓電子 N.Y는 大韓電子·칠레의 100分の 30을 투자한 경우, 大韓電子는 大韓電子·칠레 總株式의 100分の 30을 間接所有하는 관계가 되는 것이다. 만약 大韓電子가 大韓電子·칠레의 總株式의 100分の 20以上을 直接投資한 경우에는, 大韓電子는 大韓電子·칠레의 100分の 50 이상을 直·間接所有하게 되어, 大韓電子·칠레는 大韓電子의 海外特殊關係者가 되는 것이다.

다. 外國法人 國內事業場과 去來한 海外特殊關係者

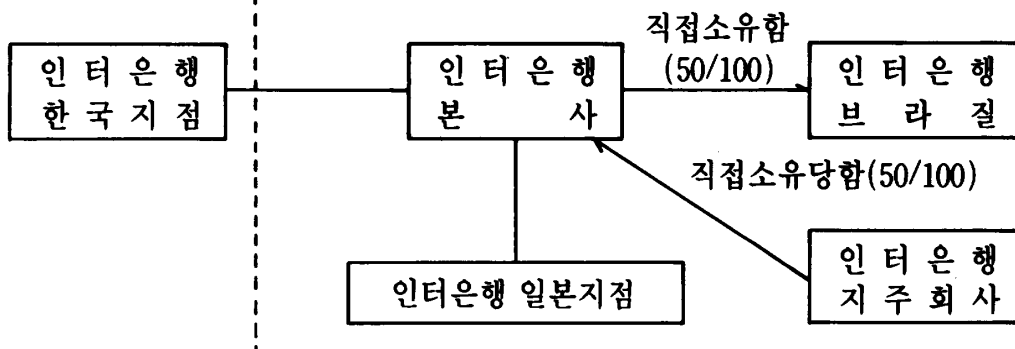
ㄱ. 直接所有關係

外國法人 國內事業場의 本社, 海外의 他支店, 本社가 總株式의 100分の 50 이상을 소유한 外國法人 및 本社의 總株式의 100分の 50 이상을 소유한 外國法人을 말한다.

表 4-11 外國法人 國內事業場과 去來한 海外特殊關係者(間接所有關係)

한국(대상법인)

외국(해외특수관계자)

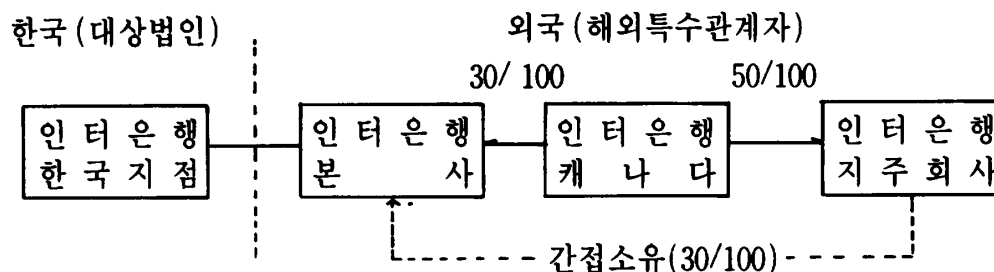


인터銀行(本社)은 인터銀行브라질의 總株式의 100分の 50 이상을 직접 소유하고 있으며, 인터銀行·持柱會社에 의해 인터銀行(本社)의 總株式의 100分の 50 이상이 직접 소유당하고 있어, 인터銀行브라질 및 인터銀行持柱會社は 인터銀行 國內事業場의 海外特殊關係者에 해당하는 것이다.

ㄴ. 간접 소유관계

당해법인이 總發行株式의 100分の 50 이상을 소유하고 있는 다른법인을 통하여 외국 법인의 국내사업장의 본사를 소유하는 것을 말한다.

表 4-12 外國法人 國內事業場과 去來한 海外特殊關係者(間接所有關係)



인터銀行 持主會社は 인터銀行 캐나다의 總發行株式의 100分の 50을 인터銀行 本社의 總發行株式의 100分の 30을 각각 소유하고 있다. 따라서 인터銀行 캐나다는 인터銀行 持主會社를 통하여 인터銀行 本社의 總發行株式의 100분의 30을 間接所有하고 있다. 이 경우 인터銀行 캐나다가 인터銀行 本社의 總發行株式의 100分の 20 이상을 直接所有하고 있다면, 인터銀行캐나다는 인터銀行 한국지점의 特殊關係者가 된다.

第Ⅱ節 適用對象 去來

1. 適用對象去來形態

移轉價格稅制는 法人이 海外特殊關係者와 행한 거래를 통해 國內所得을 國外로 이전시키는 것을 규제하려고 하는 稅制이므로 法人의 各事業年度所得計算에 관계되는 모든 거래를 대상으로 한다. 따라서 移轉價格稅制의 거래형태는 法人稅法 施行令 第46條 第4項에 규정하는 在庫財産의 讓渡 또는 買入과 用役의 提供 및 기타 去來로서 예를 들면 다음과 같다.

① 在庫資産의 讓渡 또는 買入

在庫資産의 種類³⁶⁾

② 用役의 提供

③ 기타 去來

기타의 거래로서 在庫資産의 賃貸借 在庫資産 이외의 有形資産의 讓渡, 買入, 賃貸借, 無形資産의 讓渡, 買入, 使用, 金錢의 貸付, 借用, 기타 企業의 損益과 관련되는 모든 거래를 말한다.

2 適用對象 去來類型

① 海外特殊關係者와의 去來

ㄱ. 海外去來

移轉價格稅制는 법인이 그 特殊關係者와 행한 거래이다. 따라서 特殊關係에 있지 아니한 해외의 第3者와 행한 거래는 移轉價格稅制가 적용되지 아니한다. 다만, 海外特殊關係者와 직접 행한 거래는 아니지만 특수관계 없는자를 통하여 海外特殊關係者와 이루어진 第3者 介入去來는 移轉價格稅制의 적용을 받는다.

물론 特殊關係者間의 國內去來를 통하여서도 缺損法人에게 소득을 이전시킬 수는 있다. 그러나 국내거래의 경우에는 거래의 양 당사자가 우리나라의 課稅管轄內에 있으므로 국제관계에 있어 우리의 課稅權이 침해된다고 볼 수 없으며, 기본적으로 국내소득의 국외이전에 대한 규제를 대전제로 하는 移轉價格稅制의 대상은 될 수 없다.

ㄴ. 特殊關係者間의 去來

移轉價格稅制는 그 對象法人과 海外特殊關係者 사이에 이루어지는 거래를 대상으로 한다. 소위 본지점간의 거래는 해당이 되지 아니한다.

ㄷ. 低價賣出 및 高價買入 去來

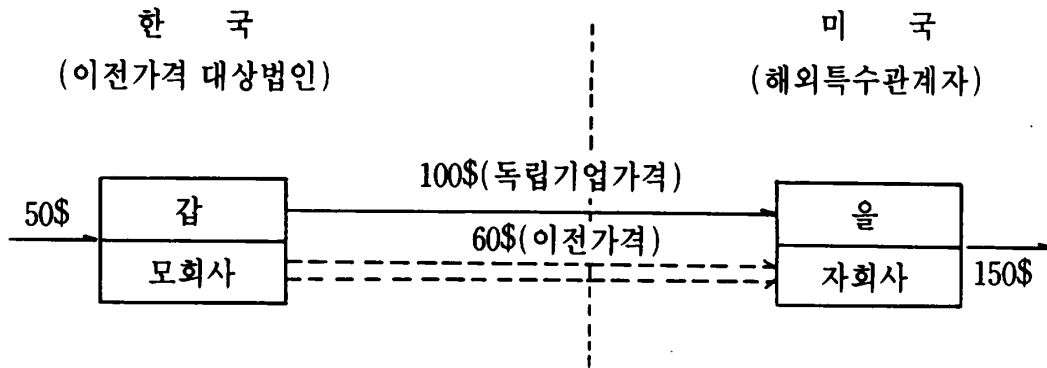
法人의 海外特殊關係者間의 去來價格이 獨立企業價格을 초과하거나 또는 미치지 않는 거래가 移轉價格稅制의 對象이다.

이를 거래의 방향에 따라 둘로 나누어 설명하면 다음과 같다.

36) 法人稅法施行令 第85條 ③項 參照.

첫째, 海外特殊關係者와의 去來時 當該 海外特殊關係者로부터 지불받은 댓가가 獨立 企業價格에 미치지 않는 경우,

表 4-13 海外特殊關係者의 低價賣出, 高價買入去來(A)



〈소득분석〉

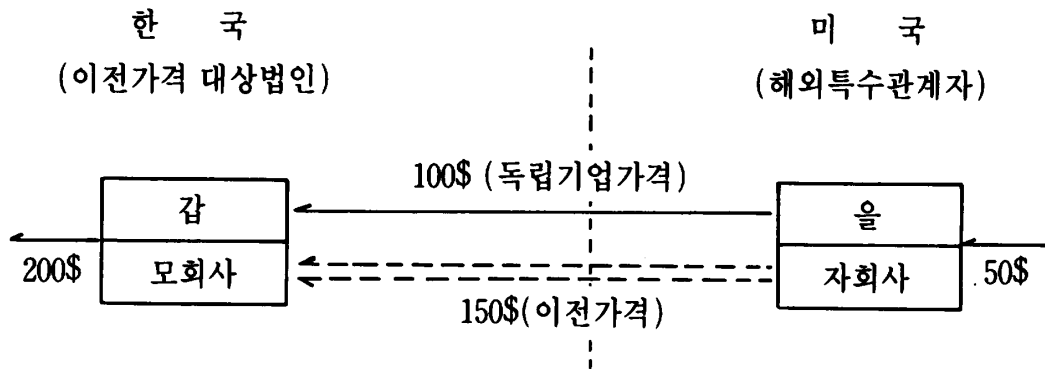
(단위 : \$)

	갑 (한 국)	을 (미 국)
독립기업가격 거래	50	50
이전가격 거래	10	90
소 득 이 전	-40	+40

* 이전가격거래에 의해 갑(모회사)의 소득이 을(자회사)에 40\$만큼 이전됨

둘째 法人이 海外特殊關係者와의 去來時 當該 特殊關係者에게 支拂하는 대가가 獨立 企業價格을 초과하는 경우,

表 4-14 海外特殊關係者の 低價賣出, 高價買入去來(B)



〈소득분석〉

(단위 : \$)

	갑 (한 국)	을 (미 국)
독립기업가격 거래	100	50
이전가격 거래	50	100
소 득 이 전 (이전가격 거래시)	-50	+50

* 이전가격거래에 의해 갑(모회사)의 소득이 을(자회사)의 소득으로 50\$만큼 이전됨

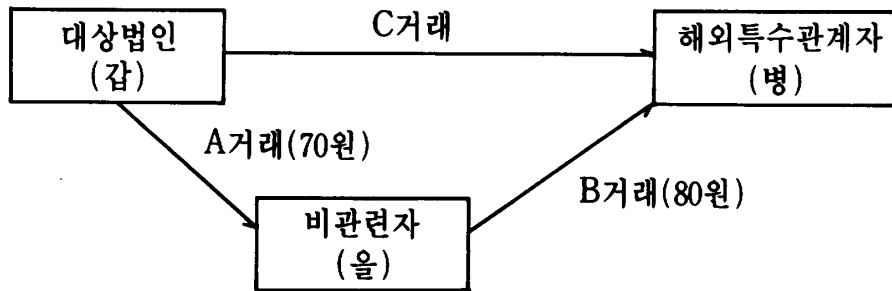
따라서 첫째, 둘째의 경우 모두 한국의 대상법인에 귀속시켜야 할 소득을 해외로 이 전시키는 결과가 되어 移轉價格稅制 대상이 된다. 반대로 법인의 海外特殊關係者間の 去來에 따라 우리 法人의 課稅所得을 증가시키는 경우도 생각할 수 있다. 그러나 이 경 우에는 移轉價格의 범주에는 해당이 되지만 우리나라의 소득이 국외로 이전, 유출되지 않으므로 한국의 移轉價格稅制의 적용대상은 아니다. 그러나 이 경우 移轉價格稅制를 채택 시행하고 있는 외국에서는 移轉價格 課稅對象이 될 수도 있다.

② 第三者 介入 去來

對象法人이 海外特殊關係者와의 去來를 特殊關係가 없는 他人(이하 非關聯者라 한 다)을 통하여 행하는 경우로서 다음중 하나의 요건이 해당되는 경우에는 當該法人과 非 關聯者와의 去來를 移轉價格稅制의 적용을 받는 거래 즉 제3자 介入去來로 본다.

ㄱ. 法人이 非關聯者를 통하여 海外特殊關係者에게 在庫資産 등을 販賣하는 去來(對象法人→非關聯者→海外特殊關係者).

表 4-15 第3者 介入去來(A)

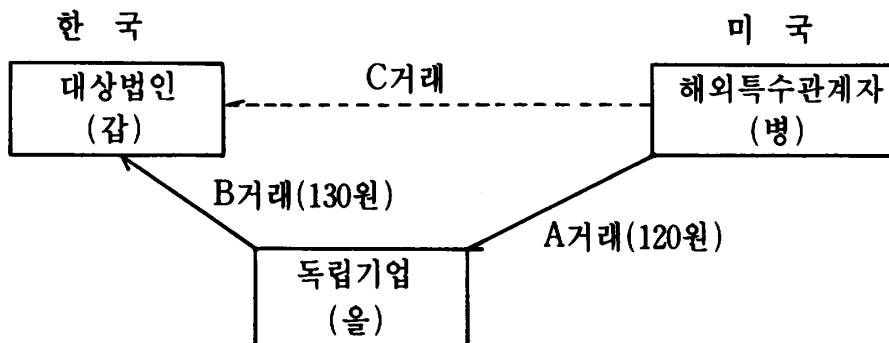


* C거래의 독립기업가격은 100원임

ㄴ. 對象法人이 非關聯者를 통하여 海外特殊關係者로부터 在庫資産등을 買入하는 去來

(海外特殊關係者→非關聯者→當該法人)

表 4-16 第3者 介入去來(B)



* C거래의 독립기업가격은 100원임

3. 適用除外去來

다음과 같은 去來는 移轉價格稅制의 適用對象에서 제외된다.

- ㄱ. 對象法人이 國內法人의 海外支店과 行한 去來
- ㄴ. 對象法人이 海外特殊關係 없는 外國法人과의 去來
- ㄷ. 對象法人의 本・支店間의 去來
- ㄹ. 對象法人이 特殊關係者와 行한 國內去來

㉔. 原價加算法

㉔. 기타 합리적이라고 인정되는 방법

② 用役提供 및 기타의 去來

①의 ㄱ~ㄴ에 준하여 계산하는 방법

2. 計算方法

在庫資産의 讓渡 또는 買入에 관한 去來를 예로하여 비교가능 第3者價格法, 再販賣價格法, 原價加算法을 설명하면

① 비교가능 第3者價格法

ㄱ. 概 念

比較可能 第3者 價格法이란 법인과 그 海外特殊關係者 사이에 이루어진 거래와 관련된 在庫資産과 同種의 在庫資産을 去來條件, 去來數量 등이 유사한 상황에 있는 특수관계가 없는 독립된 사업자간에 매매한 금액에 상당하는 금액을 獨立企業價格으로 보는 방법이다. 이 방법은 특수관계가 없는 독립된 사업자간에 행하여지는 비교가능한 第3者 去來에서 성립된 가격을 獨立企業價格으로 보는 것이다.

ㄴ. 要 件

비교가능한 第3者 去來란 다음의 3가지 요건을 충족하는 경우에 해당하는 거래를 말한다.

첫째, 特殊關係가 없는 賣買者 사이의 거래일것.

둘째, 海外特殊關係者間 去來에 관련된 在庫資産과 同種의 在庫資産 去來일것.

셋째, 海外特殊關係者間 去來와 去來段階, 去來數量 기타 去來條件이 같은 상황하에서 이루어진 거래일것.

ㄷ. 考慮要素

따라서 비교가능한 第3者 去來의 선택시, 가격에 영향을 미치는 동일 또는 유사한 상황의 판단에 있어서는 在庫資産 등의 種類(形象, 品質에 있어서 同種) 去來時期, 去來段階, 去來量, 去來市場, 引渡條件, 支拂條件, 商標등이 종합적으로 고려되어야 한다.

ㄴ. 가격차이 조정

特殊關係 없는 賣買者 사이의 거래로서 同種의 在庫資産을 海外特殊關係者間 去來와

去來段階, 去來數量, 기타에 차이가 있는 상황에서 매매한 거래에 대하여 그 차이에 의하여 생긴 가격의 차이를 조정한 후의 가격을 獨立企業價格이라 볼 수 있다.

〈差異調整 例〉

○ 去來段階가 다른 경우

만약 小賣業者의 價格 및 適正受益을 알고 있으며, 小賣業者의 가격에서 그 수익을 공제하면 都賣段階에서 비교가 가능할 것이다.

○ 引渡條件이 다른 경우

CIF·FOB 등의 引渡條件의 차이는 運賃·保險料 등에 대한 조정에 의해 해결될 수 있다.

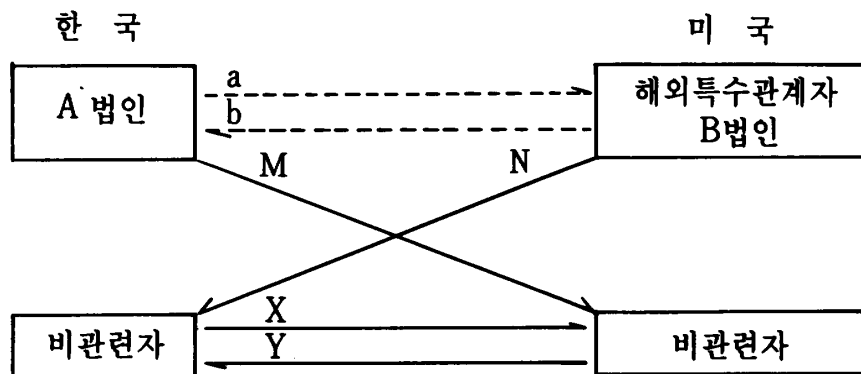
○ 支拂條件이 다른 경우

先拂·延拂 등 支拂條件의 차이는 利子相當分の 調整에 의해 극복될 수 있다.

○ 割引, 애누리의 경우

割引 또는 애누리 差額의 조정에 의해 獨立企業價格을 산정할 수 있다.

表 4-18 獨立企業價格差異 調整



이 경우 한국의 A법인이 美國의 B법인에 輸出하는 가격 a의 獨立企業價格은 X 또는 M이 되며, 輸入價格 b는 Y 또는 N이 된다.

② 再販賣價格法

再販賣價格法이란 對象法人과 海外特殊關係者 상호간에 행한 거래의 대상인 在庫資產을 同 在庫資產의 去來對象者인 買入者가 特殊關係가 없는 자에게 판매한 금액에서 통상의 이윤을 차감하여 계산한 금액을 獨立企業價格으로 보는 방법이다. 여기서 통상의 이윤이라 함은 對象法人과 海外特殊關係者 상호간에 在庫資產의 거래가 행하여질

경우 同 在庫資産의 거래당사자인 매입자가 특수관계없는 자에게 당해 在庫資産을 판매한 금액에 통상이윤을 곱하여 계산된 금액을 말한다.

通常利益率이라 함은

$$(A) - (A)의 賣出原價$$

비교대상 기간중 비교대상거래에서 발생한
비교대상 재고자산의 총 매출액(A)

이 경우 通常의 利益率은 일정기간의 거래를 일괄하여 계산한 이익율이다.

일반적으로 문제가 된 再販賣去來가 이루어진 시기와 가까운 시기의 분기, 반기, 또는 1년 등의 일정기간을 기준으로 해야 할 것이다.

再販賣價格法上 通常利益率의 계상에 있어서는 比較可能 第3者 價格法에서와 같이 在庫資産의 엄밀한 유사성을 요하지 않는다. 예를들면 가전제품의 도매상은 통상 몇%의 이익율을 취득하는 파악이면 충분하므로 比較可能 第3者價格法에서와 같은 “어떠한 기능을 가진 TV”하는 것과 같은 식의 엄밀한 유사성을 요하는 것은 아니다.

再販賣價格法에서 在庫資産의 엄밀한 유사성을 요구하지는 않으나 去來類似性의 판정에 있어서는 다음과 같은 점이 중요한 요소가 된다.

- * 在庫資産의 再販賣者가 행하는 機能
- * 再販賣者가 사용하는 무채재산이 再販賣價格法에 미치는 影響
- * 再販賣業者의 市場

③ 原價加算法

原價加算法이란 對象法人과 海外特殊關係者와의 거래에 관계되는 在庫資産을 同 在庫資産의 거래당사자인 판매자가 특수관계없는 자로부터 취득하거나 또는 그 판매한 재고자산을 제조함에 소요된 原價에 通常의 利潤을 가산하여 계산한 금액을 獨立企業價格으로 보는 방법이다.

原價加算法은 먼저 당해거래의 取得原價 또는 購入原價를 계산하고, 통상의 이윤액을 당해 購入原價에 가산하여 獨立企業價格을 계산하는 방법이다. 즉 再販賣價格法은 당해거래의 매입자의 판매가격은 알 수 있으나 당해거래의 판매자의 매입가격을 모르는 경우에 적용하며, 原價加算法은 당해거래의 판매자의 매입가격은 알 수 있으나 매입자의 판매가격을 모르는 경우에 적용된다.

算式은 다음과 같다.

- 독립기업가격=해외특수관계자와의 거래의 대상이 되는 재고자산의 구입, 제조 등의 원가+통상의 이윤액
- 통상의 이윤=구입, 제조 등의 취득원가×통상이익률
- 통상 이익률=

$$\frac{\text{비교대상기간중 비교대상거래에서 발생한 비교대상 재고자산의 총매출액(A)} - (B)}{(A)의 취득원가 합계액(B)}$$

比較對象 去來過程에서 판매자가 수행한 기능 및 費用負擔條件 등이 상기 거래과정에서 판매자가 수행하고 있는 기능 및 비용부담조건 등과 상이한 경우에는 그 차이로 인하여 생기는 비율의 차에 대하여 필요한 조정을 하여 通常利益率을 계산할 수 있다.

④ 기타 합리적이라고 인정되는 방법

기타 합리적이라고 인정되는 方法은 海外特殊關係者와의 去來에 따라 獨立企業價格을 計算함에 있어서 比較可能한 去來形態가 존재하지 않거나, 기타의 사유로 比較可能 第三者比較法, 再販賣價格法 및 原價加算法을 적용하는 것이 불가능하거나 불합리하다고 인정되는 경우에 獨立企業價格을 산출하는 방법이다.

기타 합리적이라고 인정되는 방법은 比較可能 第三者 價格法 등에 준하는 방법과 법인과 海外特殊關係者가 각각 소득의 발생에 기여한 정도에 비례하여 所得을 配分하는 방법 등이 있다.

3. 在庫資産의 賣買以外の 去來

用役의 提供, 資産 및 金錢의 賃貸 등 在庫資産의 賣買去來 이외의 去來에 대해서도 比較可能 第三者 價格法, 再販賣價格法, 原價加算法 또는 기타 방법을 적용하여 當該去來의 獨立企業價格을 계산할 수 있다.³⁷⁾

37) 國稅廳, 前掲書, p. 29.

① 用役의 提供

用役의 提供에 대해서는 기본적으로 在庫資産의 賣買와 같은 방법에 의한다.

즉 같은 상황에서 同種의 去來가 있으면, 그 대가액을 獨立企業價格으로 하는 것이 되고, 또 유사한 役務提供 去來가 있으면 그 去來의 利益率을 사용하여 役務提供의 原價에 通商의 利潤額을 가산하여 獨立企業價格을 계산할 수 있다. 海外特殊關係者間의 用役提供 去來는 用役提供을 主業으로 하는 경우 이외에 주된 營業活動에 부수되는 經營, 管理, 技術서비스제공 등 여러가지 類型의 用役提供이 있을 수 있다. 이 경우에도 非關聯企業간의 유사한 去來의 대가가 獨立企業價格 계산의 기준이 된다.

이의 계산이 곤란한 경우에는 費用을 要素로 하여 계산하는 것이 유용한 방법이 되며, 적어도 직접 간접으로 소요된 모든 비용을 전부 고려한 대가액으로 해야 한다.

② 技術提供

特許權, 意匠權, 實用新案權, 工業權 등 무체재산의 이전에 대한 댓가의 계상에 있어서 대부분의 경우 비교 가능한 대가를 발견하는 것이 불가능하다.

따라서 比較可能的 去來가 없는 경우에 실제로 채택 가능한 방법은 당해기업의 장기적 이익추세를 當該企業의 活動과 동일 또는 유사한 활동을 하거나 동일 분야에서 사업을 하고 있는 非關聯者의 장기적 이익추세와 비교하는 것이다.

③ 融 資

融資去來의 獨立企業價格은 동일한 상황에서 비관련자에게 수수되는 利率이 적용된다.

銀行業과 같은 금전대부를 주업으로 하는 법인의 경우에는 比較可能的 第三者價格法을 사용하는 것이 통상적인 計算方法이 될 것이다. 은행업을 주업으로 하지 않는 법인의 경우에는 資金의 調達金利를 기준으로 통상의 마진을 가산하여 獨立企業價格을 계산하는 것이 타당할 수도 있다. 이것은 原價加算法의 한 유형이라 할 수 있다.

第 V 章 우리나라 移轉價格課稅制度的 問題點과 改善方案

第 I 節 移轉價格 課稅制度的 問題點

우리나라는 法人稅法 第20條 不當行爲計算否認規定에 의하여 國際間 特殊關係企業 사이의 移轉價格 造作을 통한 租稅回避問題를 규제하고 있다.

不當行爲計算否認規定은 西獨 法人稅法 第8條 3項의 “숨은이익처분” 규정 및 日本法人稅法 第132條 “同族會社의 行爲計算否認” 규정과 맥을 같이하고 있다.³⁸⁾

그러나 이들 국가는 내국기업간의 조세회피를 규제하기 위한 국내법상의 일반적 규정에 의해, 국제거래를 통한 移轉價格 造作問題를 규제할 경우 나타나는 稅法適用上의 곤란성 때문에 特別法을 제정하여 이 문제를 규제하고 있다.

經濟규모의 확대와 국제화 추세에 따라 우리企業도 海外에 子會社, 支店 등을 설치하는 경우가 늘어나고 있으므로 이들 海外進出企業들이 세제상의 미비로 인하여 과세상의 불이익을 당하지 않도록 하기 위해서는 일반적이고 추상적으로 규정되어 있는 현행 不當行爲計算否認 규정을 보다 구체적이고 명확하게 정비하여야 할 것이다.

비록 신설된 法人稅法施行令 第46條 第4項 및 同條 第5項에 의거하여 獨立企業價格 算定方法 및 納稅者의 資料提出義務가 보완 되었지만 아직 개선되어야 할 점이 많다고 생각한다. 다음에서는 이에대한 문제점을 고찰하기로 한다.

1. 特殊關係者의 範圍問題

우리나라가 체결한 모든 租稅條約은 企業의 經營, 統制 또는 자본에 직접 간접으로 投資하는 경우 이들을 特殊關係人으로 간주하도록 규정하고 있으며 특히 韓·美租稅條約에서는 지배라는 용어를 사용하여 “지배는 法的實施可能性 여부에 관계없이 또한 여하이 행사 되었는가 또는 행사 할 수 있는가를 불문하고 모든 종류의 지배를 포함한다.”고 규정하여 特殊關係者의 범위를 매우 포괄적으로 규정하고 있다.

조세조약은 국내법보다 특별법의 위치에 있으므로 내국법보다 우선적용할 수는 있으

38) 金榮圭, 前揭論文, p. 65.

나 규정이 추상적이며 포괄적으로 이루어져 있고 적용방법, 시행절차 등의 세부사항이 규정되어 있지 않기 때문에 租稅條約상의 규정을 집행하기 위하여는 국내법의 규정에 의존할 수 밖에 없다.³⁹⁾

法人稅法施行令 第46條 第1項에서는 친족뿐만아니라 사용인 생계유지자, 생계를 함께하는 친족, 相互出資關係의 法人 및 特約販賣者 등을 不當行爲計算否認 대상이 되는 特殊關係者로 규정하고 있다. 그러나 關聯회사間 移轉價格造作을 통한 國際租稅回避의 측면에서 파악해 보면 특수관계자의 범위는 법인세법 시행령 第46條 1項에 규정된 一定率 以上の 株式 또는 出資持分을 소유하는 경우에 해당하는 형식기준에 의해서만 판정될 수 있다. 따라서 이 조건을 충족하지 않는한 간접출자관계 또는 형식적 영향력을 행사할 수 있는 實質的 지배관계에 있는 企業間의 去來에 대하여는 不當行爲計算否認規定을 적용할 수 없게되어 결국 外國法人에게는 租稅回避를 허용하게 되는 결과가 된다.

2. 立證責任 및 資料蒐集問題

課稅要件의 成立여부에 관한 立證責任이 課稅 當局에 있느냐 아니면 納稅義務者에게 있느냐 하는 문제는 租稅소송단계에서 뿐만 아니라 課稅段階에서도 重要한 문제이다. 특히 移轉價格稅制에 있어서는 課稅要件의 成立에 관한 입증 또는 그 반증이 쉽지않은 경우가 많으므로 그 입증책임을 어느쪽에 두느냐 하는 것은 중요한 의미를 갖는다.⁴⁰⁾

不當行爲計算否認規定은 법인세법시행령 第46條 第2項에 열거된 特殊關係者와 去來行爲 등으로 인하여 租稅의 부담을 부당하게 감소시키는 결과가 되면 적용된다. 그러나 부당한 조세부담의 감소라고 하는 부당성의 판정과 입증에 있어서 이 규정을 國際去來에 적용하는 데에는 많은 어려움이 따르며 극단적인 경우밖에 규제할 수 없을 것이다.

예를들면 無形固定資產의 양도 또는 使用權제공의 경우는 객관적인 獨立企業價格을 결정하기 가장 어려운 분야이며 이에따라 조세의 부담을 부당히 감소시켰는지의 여부에 대한 입증에 어려움이 수반된다.

國際去來에 있어서 去來內容의 부당성 여부를 판정하기 위해서는 去來에 관련된 제 반자료의 수집이 절대적으로 必要하다. 특히 移轉價格의 調査를 위해서는 國內企業의

39) 李庸燮, “租稅條約의 理論과 實務”, 서울: 稅經社, 1986.

40) 趙中衡, 前掲書, p. 33.

자료뿐만 아니라 國內企業과 특수관계에 있는 外國企業의 자료도 필요하지만 한 나라 課稅當局의 조사권은 자국내에서만 행사될 수 있다는 제약 때문에 자료입수에 어려움이 가중되고 있다.

과세자료의 제출에 관하여는 國稅基本法 第85條의 “과세자료의 제출과 그 모집에 관한 협조”규정에 근거하여 법인세법 시행령 第46條 第4項에서 구체적으로 정하고 있다. 동 규정에 의하면 稅務公務員이 國外特殊關係者와의 去來가 獨立企業價格에 의해 이루어졌는지의 여부를 조사함에 있어서 調查對象企業에게 當該企業의 國外 特殊關係者가 보관하고 있는 계약서, 가격표, 제조원가계산서 등의 자료제출을 요구할 수 있도록 규정하고 있다. 이와같은 稅務公務員의 질문·조사에 대해 정당한 사유없이 거부한 자는 租稅犯處罰法 第13條 第9號에 따라 처벌을 받도록 규정하고 있으나 질문조사권에 의한 세무조사는 실력으로 강제할 수 없는 것이어서 간접적 심리적 강제에 의해 그 실시가 담보되고 있음에 불과하다.⁴¹⁾ 따라서 조사당국의 자료제출요구에 대해 調查對象企業이 國內 特殊關係者가 보관하고 있는 자료를 企業의 비밀 등을 이유로 제출하지 아니할 경우에 어떻게 자료제출을 강요할 것인가 하는 문제가 대두된다.

3. 內國稅法과 租稅條約의 相衝

① 對應調整을 위한 규정이 미흡하다.

法人稅法 第20條의 규정에 의해 特殊關係者의 不當行爲計算이 부인되면 이전된 所得金額은 당해 법인의 課稅所得에 合算되고 법인세법시행령 第94條의 2에 의거 配當, 賞與, 기타 所得 또는 기타 社外流出로 처분된다. 이때 내국법인의 경우에 그 否認의 效果는 當該法人의 課稅, 所得, 計算에 국한된다고 보고 거래 상대방의 과세소득에 미치는 영향을 고려하지 않고 부당성 여부만을 판정한다. 그러나 거래상대방의 과세소득을 부인된 금액만큼 감액대응조정을 하지 않으므로 特殊關係者의 同一소득에 대하여 이중으로 課稅하게 된다는 문제가 된다. 또한 국제간 移轉價格課稅 문제에 있어서도 우리의 과세당국이 국내기업의 課稅所得을 獨立企業價格에 의해 증액수정하였을 경우 去來相對方의 課稅所得金額을 감액 수정하지 않고 同 소득을 거래상대방에 대한 배당으로 처

41) 李泰魯, “稅法上 實質課稅에 관한 研究”, 韓國經濟研究院, 1985, p. 63.

분함에 따라 國際的 二重課稅의 문제가 발생하게 된다.⁴²⁾

國際間 移轉價格 問題에 있어 현행 부당행위 계산부인의 규정은 다음과 같은 두가지 점에서 문제점을 가지고 있다.

첫째, 동일한 소득에 대하여 課稅權을 달리하는 양 국가에서 二重課稅하게 된다.

둘째, 不當行爲計算否認으로 增額修正된 金額을 배당으로 처분하게 될 경우에 국외의 상대기업에 대하여는 우리나라의 과세권이 행사될 수 없으므로 租稅債權의 확보가 現實적으로 불가능하다.

移轉價格造作에 따른 國際的 二重課稅를 방지하기 위하여 OECD 및 UN모델 협약에서는 所得再分配에 따른 대응조정을 권고하고 있으며 우리나라가 호주·인도네시아와 체결한 租稅條約에서도 대응조정을 규정하고 있다. 그러나 조세조약에서는 대응조정에 구체적인 방법을 규정하지 않고 있으므로 그 방법은 내국법에 따라야 할 것이나 稅法에는 이와같은 방법을 정하지 않고 있음에 문제점이 있다.

② 異意申請節次가 마련되어 있지 않다.

國際的 二重課稅를 당하는 納稅者를 구제하기 위한 수단으로 조세조약에는 이의신청 제도를 마련하고 있다.

우리나라가 체결한 조세조약에서도 납세자가 조세조약의 규정에 위배되는 과세를 당했거나 당할 우려가 있다고 인정되는 경우에 납세자는 자기의 거주지국에 이의신청을 할 수 있도록 규정하고 있다. 그러나 조세조약에는 이의신청에 대한 구체적인 방법을 규정하고 있지 않으므로 내국법의 규정을 따라야 할 것인바 國稅基本法에서는 국내법상의 異意申請·審査請求·審判請求 등의 租稅不服節次에 대하여 규정하고 있지만 조세조약과 관련된 이의신청절차에 대하여는 규정이 없는 실정이다.

그러므로 해외에 진출한 國內企業이 당해 국가로 부터 조세조약에 위배되는 과세를 당하여도 國內法에서는 조세조약의 실시를 위한 이의신청절차가 마련되어 있지 않아서 이중과세의 불이익을 당할 수 밖에 없다. 동일한 소득에 대하여 課稅權을 달리하는 양 국가에서 二重課稅하게 된다.

이제까지 法人稅法 第20條 不當行爲計算否認規定을 移轉價格造作을 통한 國際租稅回

42) 金性南, “移轉價格 課稅制度에 관한 考察”, 成均館大, 碩士學位論文, 1989, pp. 96-98.

避를 방지하기 위하여 준용하였을 경우에 발생할 수 있는 문제점에 대하여 살펴보았다.

그동안 우리경제는 정책의 優先順位를 外國資本을 보다 많이 유치하여 경제발전에 기여하도록 하는 점에 두었다. 더욱이 대폭적인 租稅減免 등으로 外資導入을 촉진시켜 왔던 현실에서 特殊關係企業 사이의 所得, 移轉을 통한 조세회피에 대한 상세한 규정을 마련해 적용하는 것이 소망스럽지 못했다고 말할 수 있겠다.

그러나 外換收支가 黑字로 전환되고 國內企業의 海外進出이 증가함에 따라 國外 特殊關係者와의 去來도 증가하고 있다. 따라서 國際租稅回避를 방지하고 海外에 진출한 企業이 불합리하게 과세상 불이익을 당하지 않도록 하며, 그동안 포기되었던 課稅權의 회복과 외국기업의 國內稅法 적용에 대한 예측가능성을 높이기 위하여 현행 不當行爲 計算否認規定을 國際去來에 준용하여오던 단계여서 移轉價格課稅制度를 도입하여야 할 필요성이 더욱 증대되어 왔다.

살펴본 바와 같이 美國에서는 대응조정을 전제로 한 所得 및 費用의 配分이라는 國內稅法의 一般規定에 의하여 國際去來上의 移轉價格造作을 규제하고 있는 반면, 日本 및 獨逸에서는 特別立法을 통하여 移轉價格造作問題를 규제하고 있다. 이것은 기존의 國內稅法體系를 유지하면서 移轉價格稅制의 실효성을 확보하려는 의도로 판단되어진다.

이하에서는 우리나라가 日本, 獨逸의 경우와 같이 국외관련자와의 거래를 통한 租稅回避를 特別法을 마련하여 규제하는 경우에 신설·보완되어야 할 내용에 대해서 연구해 보자.

第Ⅱ節 우리나라 移轉價格課稅制度의 改善方案

1. 特殊關係者 範圍의 明確化

特殊關係者의 범위를 규정한 法人稅法施行令 第46條 第1項의 규정은 出資關係, 雇傭關係 및 特約販賣者關係와 같은 外形的 支配關係에 한정하고 있다.

移轉價格課稅制度의 근본정신이 實質에 근거한 公平課稅에 있다면 外形的 支配關係뿐만 아니라 실질적 지배관계도 규제하여야 할 것이다. 이것은 業務上 密接性, 技術商品의 獨寡占, 資金의 貸與등에 의하여 어느企業이 他企業의 실질적 지배하에 있다면 이로 인하여 獨立企業價格이 형성되어질 수 없다고 판단되기 때문이다.

따라서 特殊關係者의 범위는 外形的 支配關係와 實質的 支配關係를 함께 규제하되 실질적 지배관계를 명확히 규정하여야 할 것이다. 실질적 지배관계를 명확히 규제하여야만 租稅法律主義의 지향하는 法的安定性 및 豫測可能性을 해치지 않을 것이며 또한 과세당국에 의한 차의적 과세를 막을 수 있기 때문이다.

2. 立證責任의 分擔 및 資料提出의 義務化

移轉價格에 대한 課稅는 첫째 特殊關係의 成立, 둘째 所得의 移轉, 셋째 移轉된 所得金額의 確定이라는 세가지 단계를 거쳐 이루어진다. 이는 각 段階別 입증책임을 누구에게 분담시키느냐 하는 문제와 관련하여 중요성을 가진다.

課稅權의 적정한 행사를 위해서는 課稅要件에 대한 입증의 곤란함을 법적으로 해결하여야 할 것이다.

이와 관련하여 美國에서는 1988年 發表된 재무성 “Intercompany Pricing”자서에서 移轉價格 산정기준을 문서화하여 年例稅務報告에 첨부할 것을 권고하고 있는 것으로 보아 앞으로 移轉價格 결정에 대한 立證責任을 納稅者에게 두도록 하기 위한 방향으로의 법률개정이 뒤따를 것으로 예상된다.⁴³⁾

또한 移轉價格 과세제도를 효율적으로 운영하기 위해서는 國外特殊關係者와의 去來資料 입수에 중점을 두어야 한다.

美國, 日本에서는 자료를 효율적으로 입수하기 위한 방안으로서 法人으로 하여금 特殊關係者와 去來할때 去來明細를 제출하도록 하고 있다. 美國에서는 國外特殊關係者와의 去來明細書를 제출하지 않는 경우에 過怠料가 부과되며 허위자료를 제출하는 경우에는 刑事責任 문제도 發生하고, 稅務調査時 제출하지 않은 자료에 대하여는 訴訟上 證據能力을 제한하고 있다. 日本에서도 國外特殊關係者와의 去來明細書를 제출하지 않는 경우 課稅當局이 追計課稅 할 수 있도록 규정하고 있다.

外國의 立法例에 비추어보건데 法人稅法施行令 第46條 第4項에 의한 자료제출 協力の무만으로는 효율적인 자료수집에 한계가 있을 것으로 판단되며 강제적인 자료수집방법이 입법화되어야 할 것이다.

43) 金秉俊, “多國籍企業과 移轉價格課稅”, 會計와 稅務, 大韓稅務協會, 1988. 4, p. 38.

이와 관련하여 현재 日本에서 시행중인 移轉價格課稅制度의 도입을 고려해 볼 수도 있다.

移轉價格課稅制度란 1) 納稅者가 國外特殊關係者와 去來할때 사전에 가장 적절한 독립기업간 價格算定方法을 결정하고 2) 납세자는 결정된 가격산정 방법에 대하여 事前承認을 구하고 3) 納稅者와 稅務當局이 동일한 자료를 근거로 하여 納稅者가 산출한 방법의 타당성을 검토한 후 4) 課稅當局이 그 산출방법의 합리성 여부를 판정해 주는 제도이다.⁴⁴⁾

이 방법의 장점은 納稅者의 豫測可能性을 높이고 行政의 효율성을 제고할 수 있을뿐 아니라 稅務當局과 納稅者의 신뢰성을 높여 移轉價格課稅制度를 안정적으로 운영할 수 있다는 점이다.

3. 租稅條約施行法の 制定

租稅條約施行節次の 未備, 租稅條約과 內國法體制上の 괴리를 조정하기 위해서는 租稅條約을 改正, 補完하거나 國內법상의 個別法の 제정을 생각할 수 있다.

그러나 租稅條約의 改正, 補完은 租稅條約 相對國과의 外交交渉을 필요로 하며 個別稅法을 개저하는 것은 동일한 내용을 중복하여 규정하여야 하는 문제점이 있다.

따라서 기존의 國內法과 租稅條約 施行法の 제정을 검토할 수 있으며 이 법을 제정할 경우에는 다음과 같은 효과를 얻을 수 있을 것이다.⁴⁵⁾

첫째, 租稅條約과 國內법과의 법체계가 명확하며 納稅義務者의 이해가 상대적으로 용이하다.

둘째, 상대국과의 外交交渉이 필요없이 기존 租稅條約의 테두리에서 법규의 미비, 불합리를 제거하고 경제적 상황변화에 신속히 대처할 수 있다.

셋째, 租稅條約에 대한 해석상의 기준을 통일적으로 마련할 수 있다.

넷째, 納稅者에게 예측가능성과 법적 안정성이 확보되고 課稅權者의 차의성, 임의성이 배제될 수 있다.

44) 五味雄治, “移轉價格の稅務”, 東京: 財務詳報社, 1987, pp. 181-182.

45) 金完淳, “多國籍 脫稅 및 租稅回避防止에 관한 研究”, 韓國租稅研究所, 1988, pp. 413-414.

租稅條約施行法을 시행할 경우 여기에는 다음의 사항을 명확히 규정하여 國內法이나 租稅條約을 집행하는데 혼란을 초래해서는 안될 것이다.

우리나라가 호주 및 인도네시아와 체결한 租稅條約에서는 一方條約國의 기업에 所得이 가산되었을 경우 他方企業國 所得도 이에 상응하여 조정하도록 되어있다. 그러나 對應調整은 자동적으로 이루어지는 것이 아니므로 이것을 시행하기 위해서는 이에 상응하는 國內法의 조치가 필요하다. 美國, 日本 등은 移轉價格課稅에 따라 去來相對國의 기업에 대해서도 對應調整을 실시하도록 하고 있다. 日本의 경우에는 거래상대국에서 移轉價格稅制를 시행하고 있는 경우에 한하여 對應調整을 인정하고 있다.

해외로 진출하는 우리기업이 稅制上的 미비로 인하여 불이익을 당하지 않도록 하기 위하여 우리도 對應調整에 대한 규정의 제정이 필요하며 조세조약시행법을 제정할 경우에는 첫째 對應調整의 範圍, 둘째, 對應調整을 實際去來가 發生한 事業年度로 소급조정할 것인가 아니면 事業年度에 一括調整할 것인가의 與否, 셋째, 租稅條約上的 異議申請에 대한 명확한 규정을 두어야 한다.

우리나라가 外國과 체결한 租稅條約에서는 納稅者는 租稅條約에 위배되는 課稅를 당했거나 당할 우려가 있다고 인정되는 경우에 자기 居住地國의 課稅當局에 租稅條約에 근거한 異議申請을 제기할 수 있도록 규정하고 있다. 따라서 租稅條約 施行法을 제정할 경우에는 異議申請 提出期限, 申請節次, 申請方法, 申請을 접수한 課稅當局이 취하여야 할 措置 등을 명확히 규정하여 租稅節次法의 결여로 인한 불이익을 초래하지 않도록 하여야 할 것이다.

第Ⅵ章 要約 및 結論

本 論文에서는 不當行爲計算否認規定의 理論的 根據 및 一般的인 不當行爲計算否認規定이 상용되는 去來類型에 대하여 살펴보았다. 또한 海外特殊關係者와의 去來에서 발생하는 移轉價格課稅制度에 대하여 國際的인 立法例 등을 비교하여 심층적으로 分析하였다.

검토의 결과에 의하면 우리나라 法人稅法 第20條 不當行爲計算否認規定은 移轉價格課稅制度의 측면에서 다음과 같은 문제점을 가지고 있다.

첫째, 不當行爲計算否認規定에 適用對象이 되는 特殊關係者의 범위를 法人稅法施行令 第46條 第1項에서 포괄적으로 정하고 있으나 國際去來의 課稅라는 관점에서 파악해 보면 株式所有比率이라는 형식적인 기준에 의해서만 판정 가능하다.

둘째, 國際間의 租稅回避를 효율적으로 방지하기 위하여 필요한 納稅者와 稅務當局의 立證責任이 명확히 규명되어 있지 않다.

셋째, 稅務公務員의 質問調查權에 의한 자료입수방법은 강제력이 약하므로 國際間 租稅回避를 방지하는데 효율적이지 못하다.

넷째, 現行 不當行爲計算否認規定은 對應調整을 인정하지 않으므로 인하여 동일 所得에 대하여 課稅權을 달리하는 두개의 국가에서 이중으로 과세될 수 있다.

다섯째, 우리나라가 체결한 租稅條約에서는 租稅條約의 規程에 위배되는 과세를 당했거나 당할 우려가 있다고 認定되는 경우에 納稅者가 保護手段으로 異議申請制度를 活用하도록 규정하고 있으나 國內法에는 이것을 시행하기 위한 규정이 제정되어 있지 않다.

以上과 같은 移轉價格課稅制度의 측면에서 나타나는 문제점에 대해 本 論文에서는 우리나라가 日本이나 西獨과 같이 별도의 特別法을 통해 移轉價格稅制를 보완할 것을 전제로 다음과 같은 개선방안을 제시하였다.

첫째, 特殊關係者의 範圍는 外形的 支配關係뿐 아니라 實質的 支配關係를 함께 규정하되 실질적 지배관계를 명확하게 규정하여 法的安定성과 豫測 可能性을 높이도록 한다.

둘째, 納稅者와 課稅當局者間에 立證責任을 명확히 하여 課稅當局의 차의적 과세를 막고 移轉價格稅制의 실효성을 높인다.

셋째, 特殊關係者와의 去來資料를 효율적으로 입수할 수 있도록 資料提出義務를 강화한다.

넷째, 租稅條約과 國內法上的 괴리를 조정하고 租稅條約施行 節次上的 미비점을 보완하기 위하여 租稅條約 施行法을 制定하고, 이 法에는 對應調整의 範圍 및 方法 租稅條約에 근거한 異議申請節次 등을 명확히 규정 하도록 하여야 할 것이다.

參 考 文 獻

1. 國內文獻

- 姜乙成, 「不當行爲計算否認에 관한 研究」, 漢陽大 碩士學位論文, 1980.
- _____, 「法人의 課稅所得에 관한 研究」, 漢陽大 碩士學位論文, 1984.
- 金翼來, 「稅務會計實務」, 韓國稅務經營社 1991.
- 金斗千, 「法人稅法の 理論과 實際」, 서울 經文社, 1975.
- 金榮圭, 「우리나라 移轉價格課稅制度의 改善方案에 관한 研究」, 西江大 碩士學位論文, 1985.
- 金性南, 「移轉價格課稅制度에 관한 考察」, 成均館大 碩士學位論文, 1989.
- 徐泰植, 「三逸叢書」, 三逸會計法人, 1991.
- 申瓚秀, 「法人稅實務」, 租稅通覽社, 1991.
- 李憲永, 「法人稅 實務要解」, 大韓稅務協會, 1988.
- 李和錫, 「不當行爲計算의 否認」, 서울大 碩士學位論文, 1986.
- 이대락, 「不當行爲計算否認類型에 관한 研究」, 漢南大 碩士學位論文, 1989.
- 李泰魯, 「稅法上 實質課稅에 관한 研究」, 韓國經濟研究院, 1985.
- _____, 「租稅法概論」, 租稅通覽社, 1989.
- 李庸燮, 「租稅條約의 理論과 實務」, 稅經社, 1985.
- 趙中衡, 「移轉價格稅制의 主要爭點에 대한 小考」, 稅友會, 1988.
- 趙容玉, 「稅法上 不確定概念에 관한 研究」, 慶熙大 碩士學位論文, 1984.
- 韓景國, 「不當行爲計算의 否認에 관하여」, 法院行政處, 可法論集 第11輯.

2. 國外文獻

- 五味雄治, 「移轉價格の稅務」, 財務詳報社, 1987.
- 市川 深, 「稅務會計要論」, 中央經理社, 1984.

3. 其他文獻

財務部, 「韓國稅制史下」, 農園文化社, 1979.

國稅廳, 「移轉價格稅制實務」, 1991.

_____, 「法人稅申告案內(移轉價格稅制)」, 1990.

財務部, 「多國籍企業의 移轉價格」, 1982.

_____, 「外國稅制研究資料」, 1984.

稅務大學, 「世界租稅動向研究」, 租稅問題研究所, 1985.

ABSTRACT

Controversial Moots and Remedies of an Institutions for the Calculation Denial of the Unfair Practice ; based on the Taxation for a Transfer Price

Seung Hyeon, Kim

Major in Business Management

Graduate School of Business Admin.

Han Sung University

This thesis generalizes 'Provisions for the Calculation Denial of the Unfair Practice' stipulated by Section 20 under the Corporation Tax Law, and focuses on 'the Taxation for a Transfer Price', the international institution for the Calculation Denial of the Unfair Practice.

Controversial moots and remedies are presented here, and they are derived from a series of advices by experts from C.P.A., Tax Bureau, and the Finance Ministry etc., and made by the study of treatises, tax laws and the other documents on the Taxation for Transfer Price which prevents the special persons concerned from tax evasins in the recent incresing international transactions and overseas ventuers by our enterprises.

Here are summaries of this thesis

Capter 1 : The purpose of this essay

Capter 2 : Of the current institution for the Calculation Denial of the Unfair Practice.

- the notion, theoretical bases, and the process of changes.
- the conditions of taxation, the extent of the special persons concerned, and the patterns of transactions to deduct taxes unfairly.

Capter 3 : Of the Taxation for Transfer Price.

- the notion, the necessity of regulation, theoretical background, and the background of introduction in our country.
- the comparision of developed countries' the taxation for Transfer Price(America, Japan, and West Germany).

Capter 4 : Of the present Conditions of the Taxation for Transfer Price

- the pattern and extent of the special persons concerned in foreign countries.
- the dealing with the object of application.
- the method of calculation for the indepondent company price.

Capter 5 : Controversial moots and remedies of the Taxation for Transfer Price.

Capter 6 : Summaries and arrangements of the conclusion.

Controversial Moots and Remedies

As the institution of the Calculation Denial of the Unfair Practice tightens the criterion for taxation regardless of the legal effect in the commercial transactions, there is a reason to change in the direction of interpretation of it by taxation authorities. That is, the institution lacks definition and clearness.

1. The problem of the special persons concerned is comprehensively defined on Sub-section 1 of Section 46 under the Corporation Tax Law, but in terms of the taxation in the international transactions, it is possible to judge only by a formal standard, the stock-ownership-rate.
— not only a formal standard but also the substantial dominating relationship should be defined.
2. The responsibilities of taxpayers and taxation authorities should be clear to prevent frictions by subulating the arbitrary interpretation of taxation authorities.
3. Improvement of the insufficient method of obtaining materials should tighten the duty of submitting materials.
4. The insufficiency of the protective method caused by differences between the domestic tax law and Taxation Treaty - the method to protect advantages from double taxation should be clear through the establishment of enforcement laws for Taxation Treaty.