

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의 國際的 比較—美國, 日本, 獨逸	21
第 IV 章 우리나라移轉價格課稅制度의 現況	24
第 I 節 海外特殊關係者의 範圍	24
1. 海外特殊關係者의 範圍와 類型	24
2. 所有比率計算方法	25
3. 海外特殊關係者의 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의 去來	38
第 V 章 우리나라移轉價格課稅制度의 問題點과 改善方案	40
第 I 節 移轉價格課稅制度의 問題點	40
1. 特殊關係者의 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 相衝	42
第 II 節 우리나라移轉價格課稅制度의 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와 의 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) 申瓚秀, 法人稅 實務, 租稅通覽社, 1991, p. 803.

2) 申瓚秀, 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방법을 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 탈세 행위로서, 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

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

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의 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,

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⁾

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, 1967년 개정시 公開法人을 제외시켰다가 그후 1974년 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 1965년 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.

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 있는자 와의 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 2-1

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 각 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상의 규정으로 한정하였으므로 特殊關係者의 범위에 대하여도 法人稅法상의 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⁾

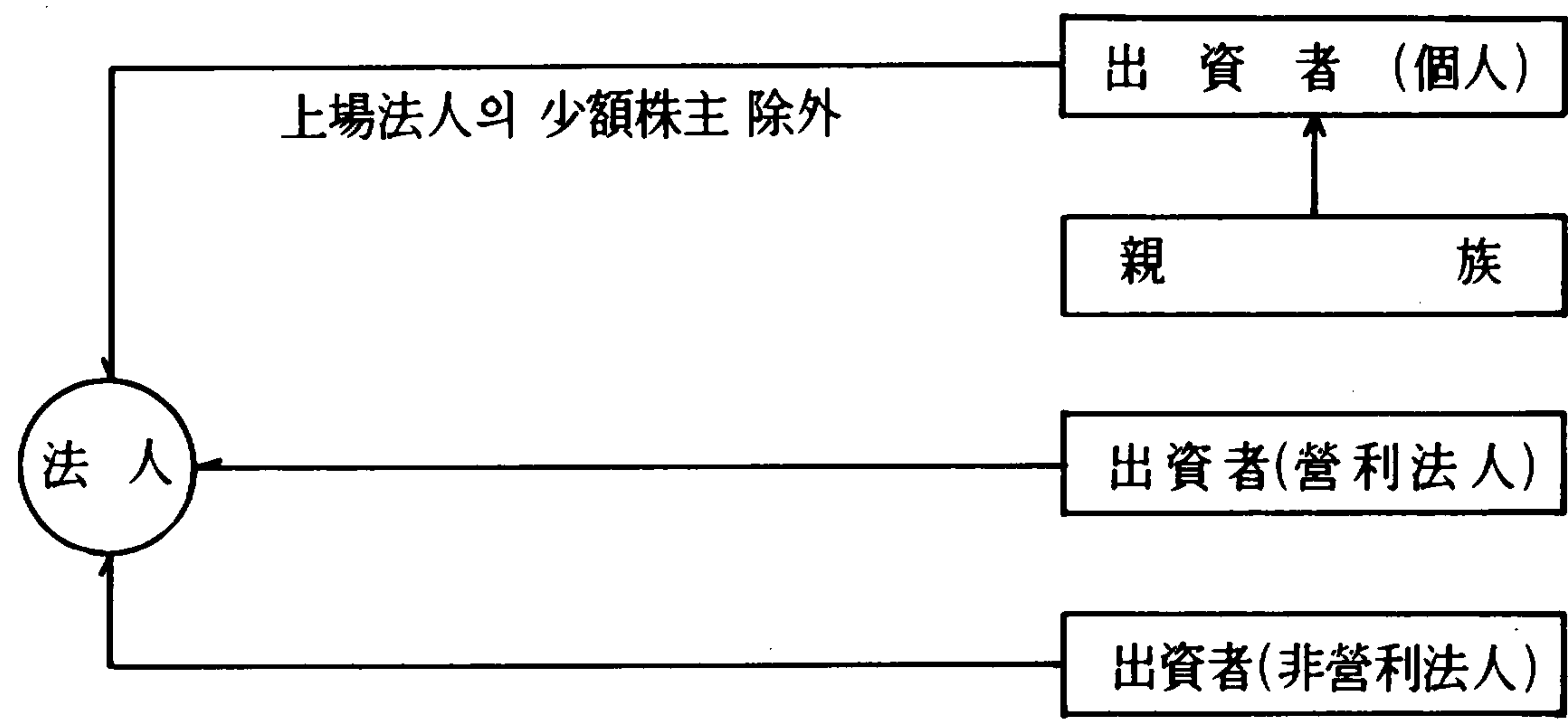
19) 朴玟圭, “特殊關係者의 範圍”, 月刊經理, 月刊經理社, 1986. 3, p. 17.

20) 法人稅法 第20條 參照.

21) 朴玟圭, 前掲

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⁾

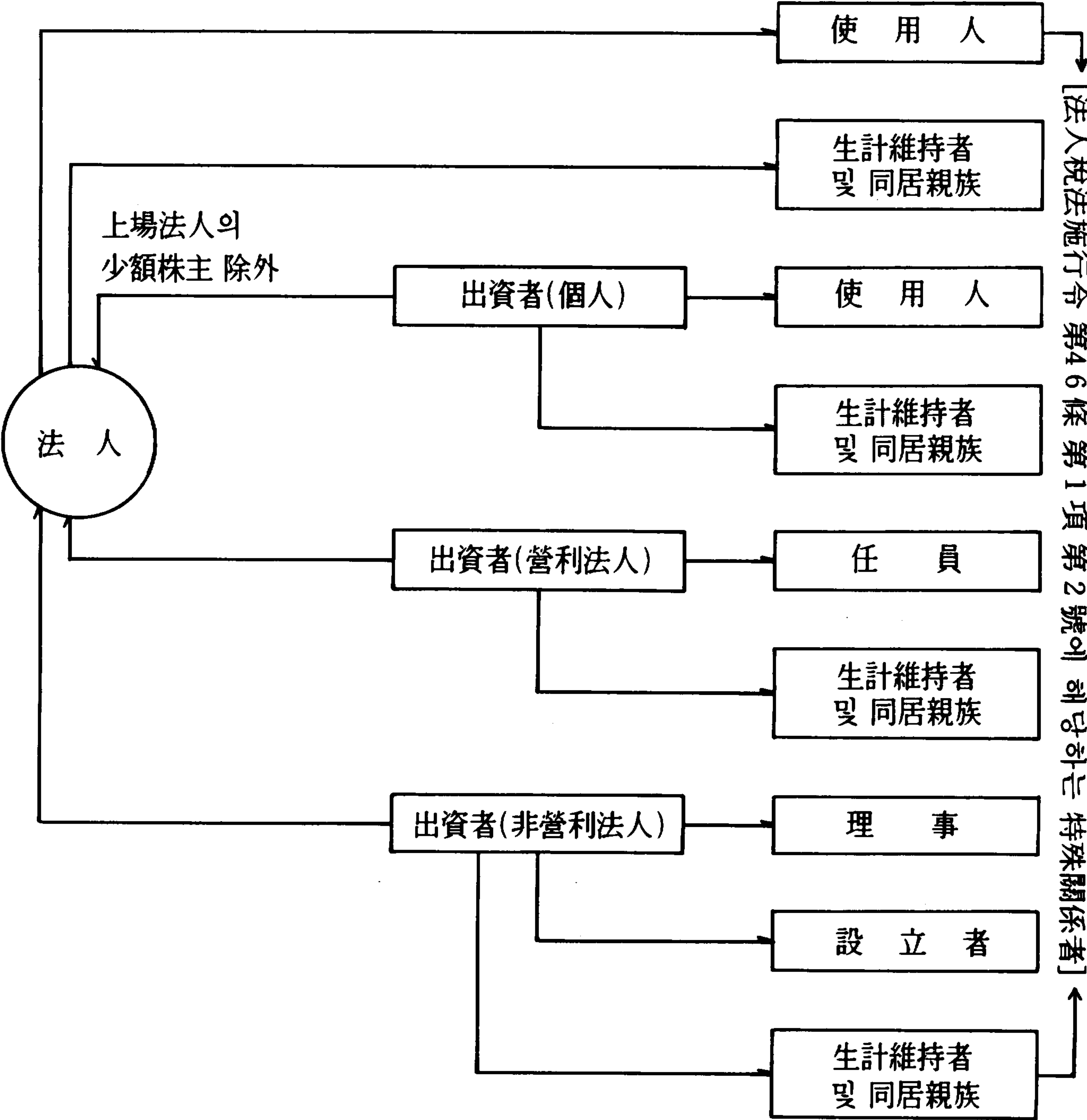


② 法人 또는 出資者의 使用人(出資者가 營利法人인 경우에는 그 法人의 任員에 한하
고, 非營利法人인 경우에는 그 非營利法人의 理事 및 設立者에 한한다)이나 使用人 이
외의 者로서 法人 또는 出資者의 金錢 기타資產에 의하여 生계를 유지하는 者²³⁾와 이들
과 生계를 함께하는 친族.

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

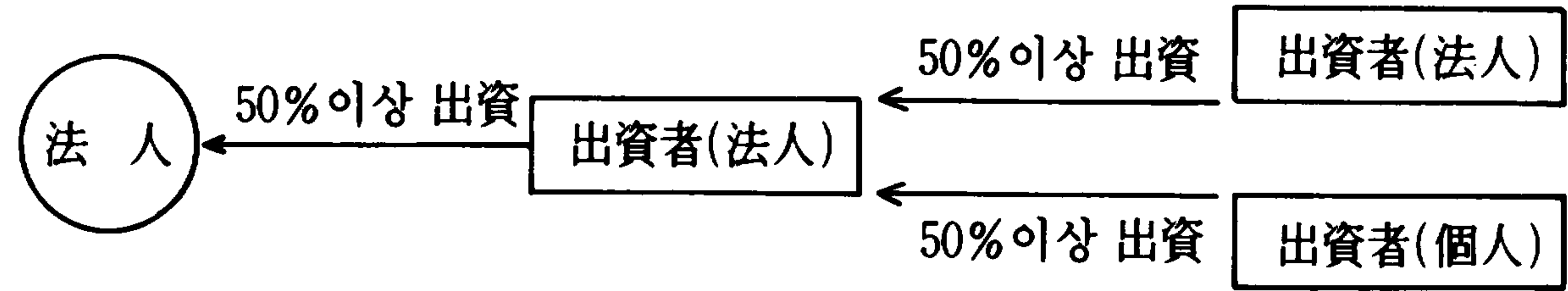
23) 法人稅法 基本通則 2-14-4 20

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 출자하고 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)

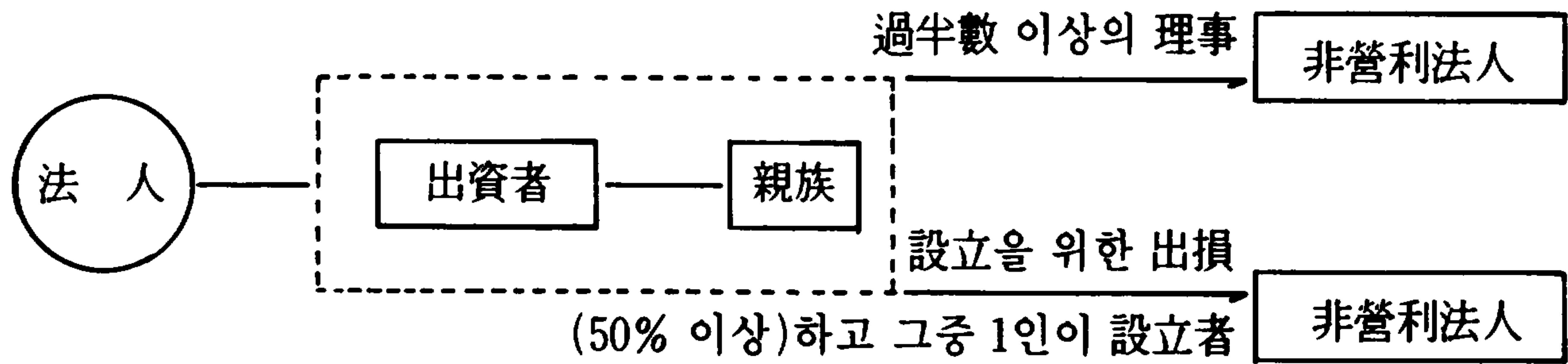


⑥ 法人의 商品 또는 製品을 特約販賣하는 個人 또는 法人.

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 계약을 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 자

(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 분여되었다고 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, 1

등에게 法人의 資産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 買入資産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 不良資産을 借換하거나 不良債權을 讓受한 때

法人이 보유한 優良資産과 特殊關係者가 보유한 不良資産을 교환한 경우는 法人이 特殊關係者에게 資産을 高價買入한 것과 같은 결과를 가져온다. 그러나 두 資産의 借換時 그 資産價額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.

(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 부여한 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 傳貰金 또는 賃貸保證金을 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 基本通則上の 不當行爲計算否認 對象이 되는 去來類型³⁰⁾

- 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 第三者間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 無形資産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 주안점을 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.

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 외국인의 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.

세째, 相互資本參加가 있는 경우

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

다섯째, 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.

세무관서가 당해법인으로부터 제출받아야 하기 때문이다.

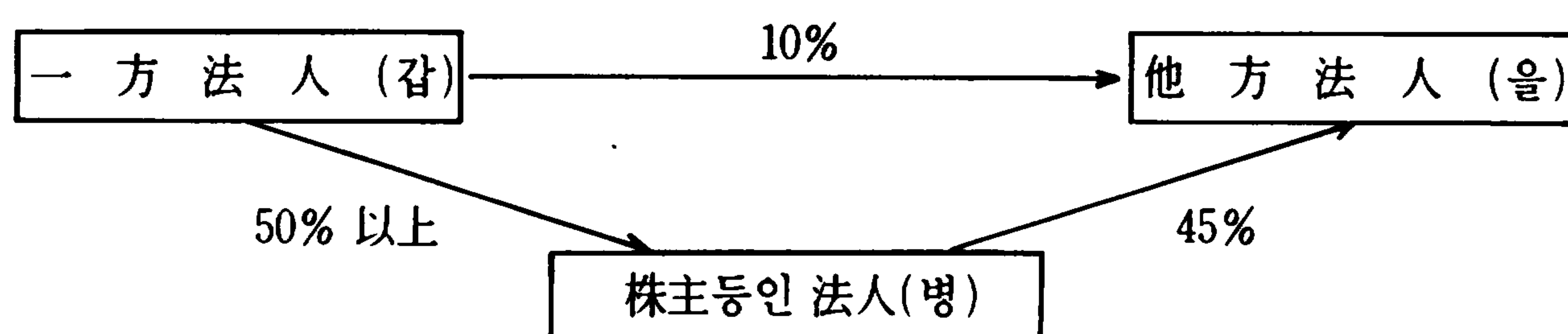
여기서 상기 ①내지 ③의 發行株式에는 그 주식의 發行價額의 전부 또는 일부가 불입되지 않은 주식도 포함하되 당해 法人이 소유하고 있는 자기주식은 포함하지 않는다.

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 他方法人に 대한 주식의 직접 또는 간접소유비율〉



○ 直接所有 比率 : 10%

○ 間接所有 比率 : 45%

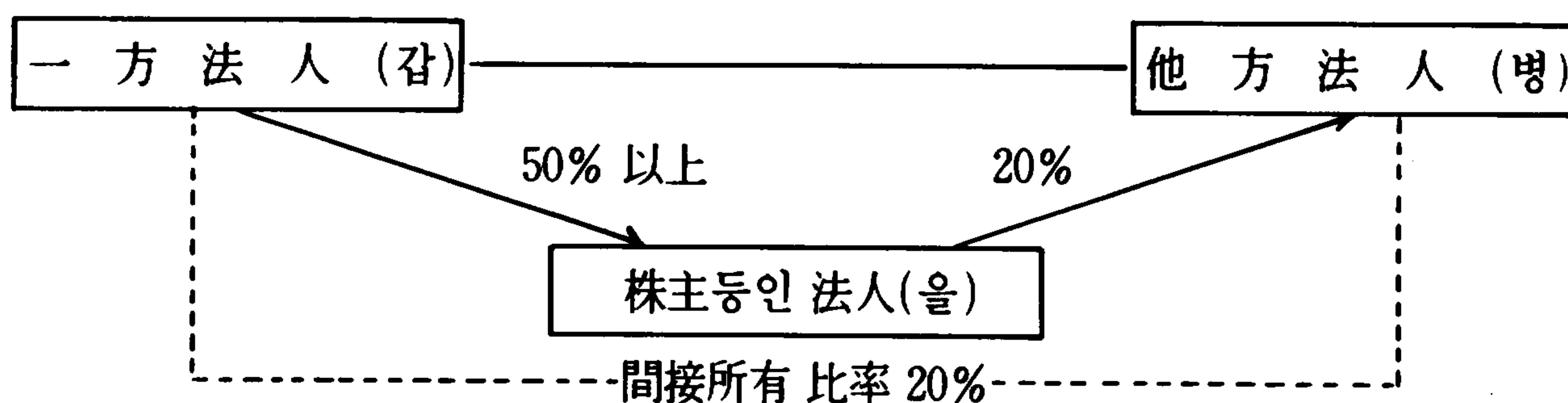
* 直接 또는 間接所有 比率 : 55%

또

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%

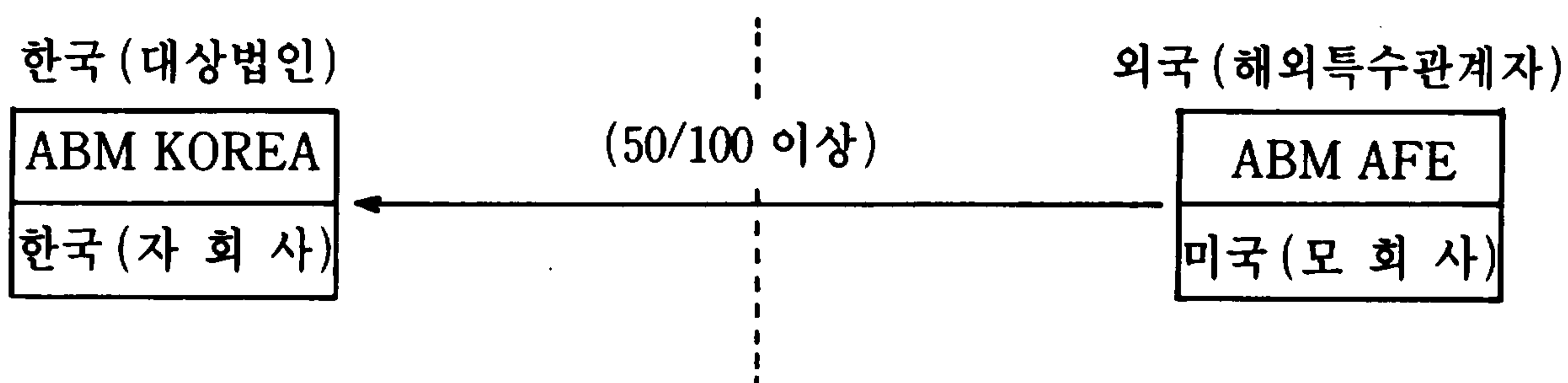
3. 海外特殊關係者の 類型別 例示

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

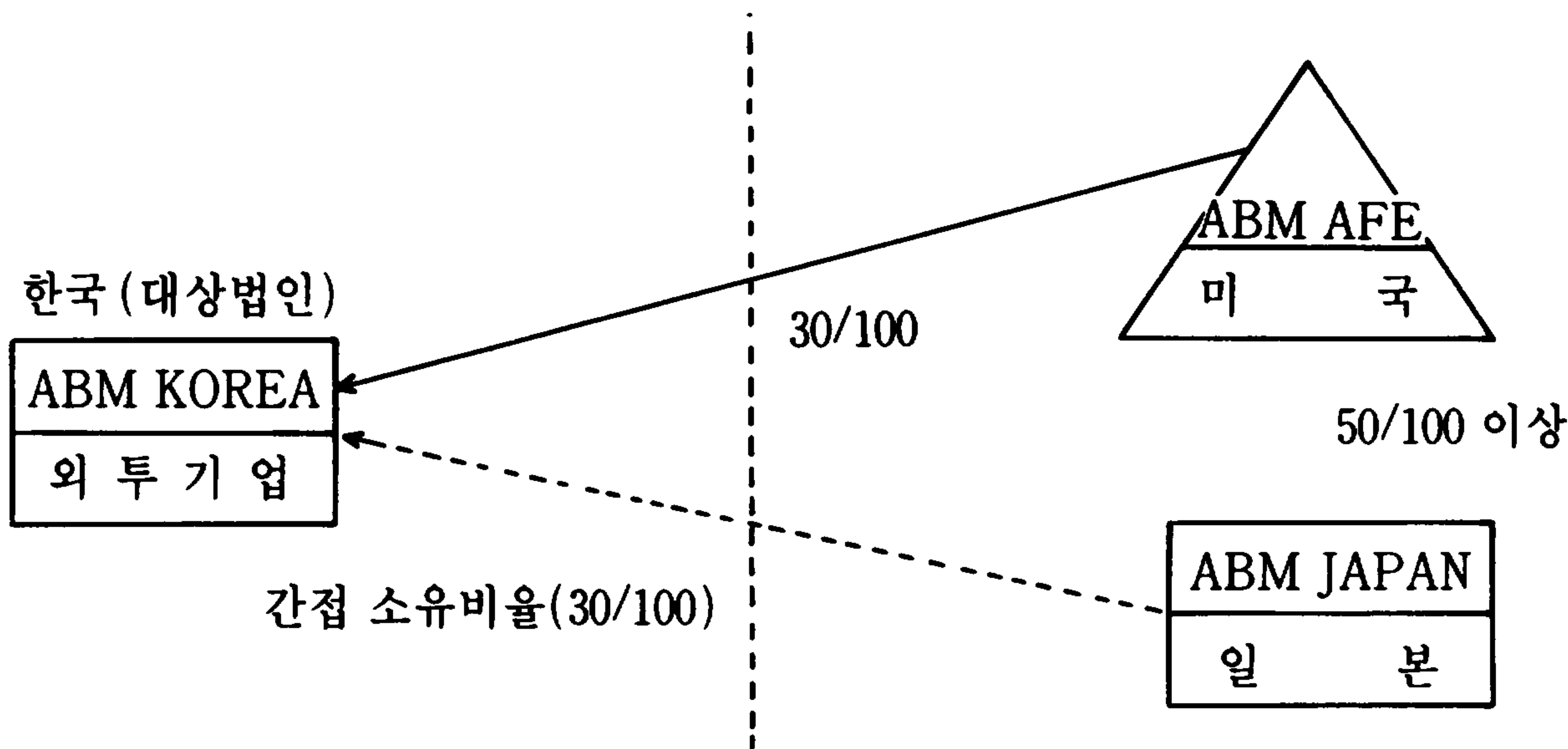
ㄱ. 직접 소유관계

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)



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)

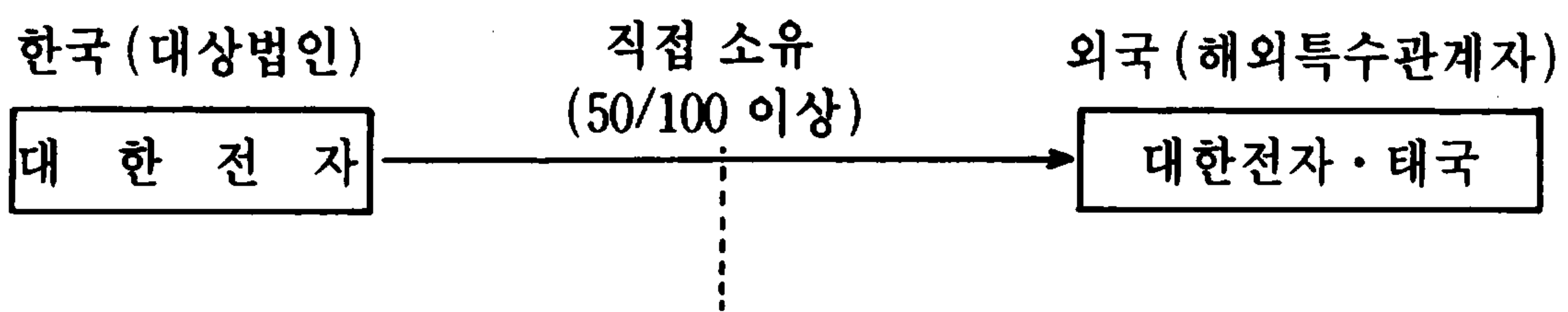


상기 도식은 當該法人(ABM JAPAN)의 總 發行株式의 100分の 50以上을 소유하고 있는 다른 法人(ABM AFE)를 통하여 우리나라의 外投企業(對象法人 ABM KOREA)의 總 發行株式의 100分の 30을 間接所有하는 관계를 나타내고 있다. 따라서 ABM JAPAN은 ABM KOREA의 總 株式의 100分の 30을 間接所有하는 관계를 가지며 만약 ABM KOREA의 株式의 ABM JAPAN이 100分の 20以上 소유하면 ABM JAPAN은 ABM KOREA의 總 株式의 100分の 50以上을 直・間接所有하게 되어 ABM KOREA의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

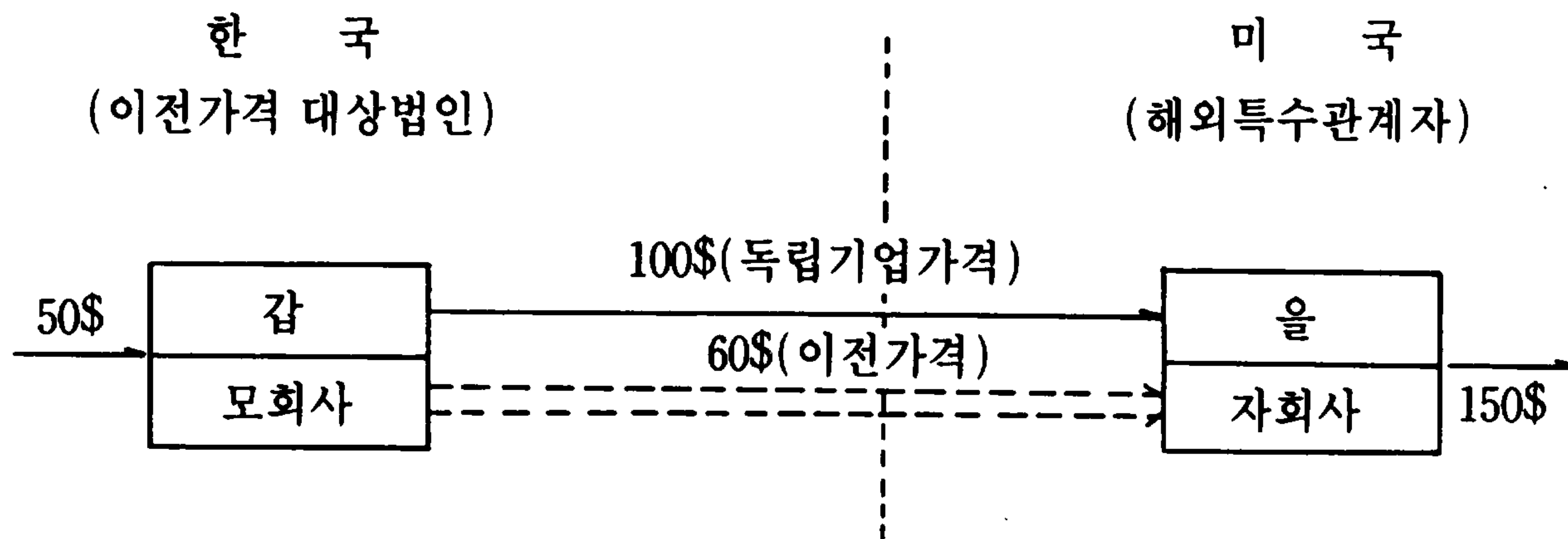
ㄱ. 直接所有關係

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)



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,

둘째, 納稅者와 課稅當局者間에 立證責任을 명확히 하여 課稅當局의 差의적 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의 괴리를 조정하고 租稅條約施行 節次上的의 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.

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과 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.

