

세법연구 08-04

외국법인의 자회사와 국내사업장 간의 거래에 대한 이전가격세제 연구

2008. 9

전병목 · 구자은 · 조진권 · 마정화

세 법 연 구 센 터

 한국조세연구원

목 차

I. 서론	7
II. 국내사업장에 대한 우리나라의 이전가격과세제도	10
1. 이전가격세제 적용 여부	10
가. 정의	10
나. 적용대상자	11
다. 특수관계자	11
라. 대상거래	12
마. 이전가격세제 적용 여부	12
2. 이전가격조정과 대응조정	16
가. 일차조정(primary adjustment)	16
나. 대응조정(corresponding adjustments)	17
다. 소 결	19
III. 외국의 이전가격과세제도	21
1. 미 국	21
가. 이전가격세제 적용 여부	21
나. 이전가격조정과 대응조정	28
다. 적용사례	32
2. 영 국	35
가. 이전가격세제 적용 여부	35
나. 이전가격조정과 대응조정	40
3. 일 본	42
가. 이전가격세제 적용 여부	42

나. 이전가격조정과 대응조정	49
4. 독 일	52
가. 이전가격세제 적용 여부	52
나. 이전가격조정과 대응조정	56
5. 프랑스	59
가. 이전가격세제 적용 여부	59
나. 이전가격조정과 대응조정	63
6. 호 주	64
가. 이전가격세제 적용 여부	64
나. 이전가격조정과 대응조정	70
7. 외국제도 요약 및 분석의 시사점	72
IV. 결 론	79
참고문헌	84
〈부록〉 이전가격조정 및 대응조정 사례	85

표목차

〈표 Ⅲ-1〉 IRC §482 규정과 관련된 미재무부 소득세 규정 내용(미국).....	22
〈표 Ⅲ-2〉 IRC §482의 대응조정과 외국납부세액공제.....	30
〈표 Ⅲ-3〉 예시(이전가격조정 전)(미국).....	33
〈표 Ⅲ-4〉 예시(이전가격조정 후)(미국).....	33
〈표 Ⅲ-5〉 배당면제 예시.....	34
〈표 Ⅲ-6〉 이전가격세제와 관련된 예규(호주).....	65
〈표 Ⅲ-7〉 국제거래에 대한 판정 Matrix(호주).....	68
〈표 Ⅲ-8〉 국가별 이전가격 대상 거래에 대한 관점.....	73
〈표 Ⅲ-9〉 대상 거래의 이전가격세제 적용 여부.....	75
〈표 Ⅲ-10〉 국가별 이전가격조정과 대응조정 비교.....	76
〈표 Ⅳ-1〉 속인주의, 속지주의의 장단점.....	79
〈표 Ⅳ-2〉 속인주의, 속지주의에 따른 유형별 이전가격 적용대상.....	81

그림목차

〈그림 Ⅱ-1〉 본 보고서의 검토대상 거래	13
〈그림 Ⅲ-1〉 본지점 거래(미국)	25
〈그림 Ⅲ-2〉 모회사와 자회사 거래(미국)	27
〈그림 Ⅲ-3〉 자회사와 국내사업장 거래(미국)	27
〈그림 Ⅲ-4〉 내국법인간 거래(미국)	28
〈그림 Ⅲ-5〉 지점과 계열회사 거래(영국)	38
〈그림 Ⅲ-6〉 자회사와 국내사업장 거래(영국)	38
〈그림 Ⅲ-7〉 지점관련거래(일본)	46
〈그림 Ⅲ-8〉 자회사와 국내사업장 간의 거래(일본)	47
〈그림 Ⅲ-9〉 해외지점과 외국 자회사 간의 거래(일본)	48
〈그림 Ⅲ-10〉 본지점간 거래(호주)	69
〈그림 Ⅲ-11〉 자회사와 국내사업장 거래(호주)	69
〈그림 Ⅲ-12〉 국내거래와 이전가격세제(호주)	70

I. 서론

- 이전가격세제에서 국제적 조화의 중요성
 - 이전가격세제는 그 목적이 국제적인 조세회피를 방지하고자 하는 것으로 국제거래를 대상으로 하고 있음.
 - 이에 비하여 다른 세제는 개별 기업에 대한 적정한 소득을 결정하기 위한 것으로 국내거래를 대상으로 하고 있음.
 - 따라서 이전가격세제는 다른 세제에 비하여 국제적인 조화가 중요한 세제임.

- 이전가격세제는 현재 많은 국가들이 이를 도입·강화하고 있어서 중요성을 더해 가는 세제라고 할 수 있음.
 - 한국을 포함한 많은 나라들이 이전가격세제를 적용하고 있음¹⁾.
 - 이전가격세제는 국제거래를 대상으로 하므로 항상 상대국가가 존재하게 마련이고 이에 따른 분쟁의 소지도 있음. 따라서, 국제적으로 공통된 틀을 만들어 나가는 것이 중요한 세제임.
 - 이전가격세제는 그 적용에 따라 국제적으로 이중과세가 발생할 수 있음. 따라서, 한 나라가 자국의 제도를 일방적으로 결정하지 않고 국제간의 논의에 근거하여 자국의 제도를 구축한다는 특징이 있음.
 - 최초의 논의는 OECD 조세위원회에서 출발
 - 1972년 이후로 다국적기업의 과세문제를 논의하여 1976년 6월 21일에는 ‘국제투자 및 다국적기업에 관한 OECD 가맹국 정부의 선언’을 채택. 여기에서 각국

1) 아르헨티나, 대만, 오스트리아, 호주, 아제르바이잔, 벨기에, 브라질, 캐나다, 칠레, 중국, 콜롬비아, 체코, 덴마크, 에콰도르, 핀란드, 프랑스, 독일, 헝가리, 인도, 인도네시아, 아일랜드, 이탈리아, 일본, 카자흐스탄, 룩셈부르크, 말레이시아, 멕시코, 네덜란드, 뉴질랜드, 노르웨이, 페루, 필리핀, 폴란드, 포르투갈, 러시아, 싱가포르, 슬로바키아, 남아프리카공화국, 한국, 스페인, 스웨덴, 스위스, 대만, 태국, 우크라이나, 영국, 미국, 베네스엘라의 47개국

의 이전가격 조사시에 정보제공 등 요구를 명문화

- 1979년 5월 16일에는 ‘이전가격과 다국적기업’이라는 보고서를 채택. 여기에서 상품의 이전, 기술 및 상표의 이전, 용역의 제공, 자금의 대여에 대한 독립기업 간 가격의 산정방법을 상세하게 분석하고 각국이 정상가격을 산정하는 방법을 결정할 때 보고서의 내용을 고려할 것을 권고
- 1984년에는 대응적 조정, 상호 합의, 다국적 은행 과세 등의 문제에 대하여 ‘이전가격과 다국적기업, 3개의 과세문제’라는 보고서를 공표
- 1995년 7월에 1979년의 보고서를 대폭 개정한 ‘다국적기업 및 세무당국을 위한 이전가격 산정에 관한 지침(OECD 이전가격 가이드라인)’을 1장부터 5장까지 공표하고 1996년 4월에 6장과 7장, 1997년 9월에 8장을 추가
- OECD 조세위원회는 현재까지 10년 이상에 걸쳐서 국내사업장의 소득귀속에 관한 과세문제를 검토하여 2006년 12월에 일반원칙, 전통적 은행업, 글로벌 무역, 보험업으로 과세문제를 나누고 보험업을 제외한 논의에 대한 성과를 공표
- 최근에는 국내사업장(permanent establishment)²⁾의 소득귀속에 대한 최종 보고서를 정리하고 있음.

□ 본 보고서는 이전가격세제의 내용 중에서 특히 특수관계에 있는 내국법인과 외국법인 국내사업장 간의 거래에 대하여 살펴보고자 함.

- 이전가격세제는 일반적으로 적용대상자를 내국법인과 특수관계가 있는 외국법인으로 하고 있고 적용대상 거래를 적용대상자간의 국제거래로 하고 있음.
- 외국법인의 국내사업장이 법적 실체로서는 외국법인과 동일한 실체에 해당하고 경제적 실체로서는 별도의 장소에서 독립적인 역할을 수행하는 다른 실체에 해당한다는 점에 주목하여 내국법인과 국내사업장 간의 거래를 이전가격 적용대상으로 하고 있는지를 파악함.
- 이를 위하여 주요국의 이전가격세제 중 이전가격세제의 적용대상자, 국외특수

2) 국내사업장은 ‘Permanent Establishment’에 대한 번역으로 국내문헌에서 고정사업장, 항구적 시설, P·E 등의 용어로 혼용되지만, 본 보고서에서는 국내사업장으로 용어를 통일함.

관계자에 국내사업장이 포함되는지 여부, 이전가격 적용대상 거래를 장소를 기준으로 파악하는지, 인(人)을 기준으로 파악하는지를 살펴봄.

○ 또한, 각 주요국이 이전가격을 조정하기로 결정한 후에 이를 어떻게 조정하는지, 상대국과의 이중과세를 조정하기 위하여 어떤 절차를 취할 수 있는지 등에 대한 보다 구체적인 논의를 함.

- 특히 내국법인과 국내사업장 간의 거래를 이전가격과세대상으로 포함하는 경우에 각 주요국의 이전가격 조정을 구체적으로 설명

□ 각 주요국에 대한 내국법인과 국내사업장 간의 거래에 대한 이전가격세제 적용 여부에 대한 판단 및 이전가격 조정 등에 대한 자료를 참고로 하여 우리나라에 대한 외국법인의 국내사업장에 대한 통일성 있는 이전가격제도 구축을 위한 고려사항을 정리하고자 함.

○ 어떤 실체가 국내사업장에 해당하는지에 대한 논의는 국제거래에 대한 과세에서 중요한 부분을 차지하고 있는 문제이지만, 우리가 다루고자 하는 거래에 대한 이전가격 적용 여부를 판단함에 있어서는 문제의 초점을 흐리게 할 수 있으므로 본 보고서에서는 어떤 실체가 국내사업장인지 여부에 대한 판단은 제외하고 일단 어떤 실체가 해당 국가에서 국내사업장으로 판단되었다는 전제 하에 논의를 전개함.

Ⅱ. 국내사업장에 대한 우리나라의 이전가격과세제도

1. 이전가격세제 적용 여부

가. 정 의

1) 이전가격세제의 도입 배경

□ 1980년대 후반 이후 우리나라 경제가 급속하게 국제화되고 개방화되면서 다국적 기업들이 해외특수관계기업과의 국제거래시 가격을 조작하여 우리나라의 세부담을 부당하게 감소시키는 사례가 늘어남.

○ 이에 1988년 12월 31일자로 구법인세법 시행령 제46조와 소득세법 제55조를 개정하여 국제간 거래에 적용할 이전가격과세제도를 도입함.

○ 그러나, 해당 제도는 내국법인에 적용되는 법인세법 제20조의 부당행위계산부인의 틀 안에서 운용되었던 것으로 이전가격제도로 운용하기에는 미흡하고 운용상의 혼선이 많았음.

□ 이전가격제도에 대하여 별도의 과세체계를 갖추고자 OECD 이전가격과세지침을 바탕으로 이전의 제도를 보완하여 1995년 12월에 ‘국제조세조정에 관한 법률’을 제정하고 이전에 법인세법과 소득세법에 규정된 이전가격세제의 내용을 보완·흡수함.

2) 이전가격세제의 의의

□ 이전가격과세제도는 기업이 해외특수관계자와의 거래시 독립기업간에 거래되는

가격보다 높은 대가를 지불하거나 낮은 대가를 받아 과세소득을 국외로 이전시키는 경우에 조세회피의 의도가 있었는지를 불문하고 그 조작된 가격, 즉 이전가격을 부인하고 정상가격으로 과세함으로써 자국의 과세권을 보호하고 국제적인 조세회피를 방지하는 제도임.

나. 적용대상자

- 과세당국은 거래당사자의 일방이 국외특수관계자인 국제거래에 있어서 그 거래가격이 정상가격에 미달하거나 초과하는 경우에 정상가격을 기준으로 거주자(내국법인과 국내사업장을 포함)의 과세표준 및 세액을 결정 또는 경정할 수 있다고 규정함³⁾.
- 이전가격의 대상자를 거주자(내국법인과 국내사업장을 포함)로 규정하고 있으므로 거주자가 되는 개인, 내국법인, 외국법인의 국내사업장, 비거주자의 국내사업장이 이전가격의 대상자가 됨.
- 종전에는 법인에 한정하였으나 1996년부터는 개인까지 그 적용대상을 확대

다. 특수관계자

- 이전가격의 적용대상이 국제거래에 한정되기 때문에 이전가격이 적용되는 특수관계자는 국외특수관계자를 의미
- 특수관계란, 다음의 1에 해당하는 관계를 말함.
 - 거래당사자의 일방이 타방의 의결권 있는 주식의 100분의 50 이상을 직접 또는 간접으로 소유하고 있는 관계
 - 제3자가 거래당사자 쌍방의 의결권 있는 주식의 100분의 50 이상을 직접 또는 간접으로 각각 소유하고 있는 경우 그 쌍방간의 관계
 - 자본의 출자관계, 재화·용역의 거래관계, 자금의 대여 등에 의하여 거래당사자

3) 국제조세조정에 관한 법률 제4조 제1항

사이에 공통의 이해관계가 있고 거래당사자의 일방이 타방의 사업방침을 실질적으로 결정할 수 있는 관계

- 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 관계

- 국외특수관계자란 거주자·내국법인 또는 국내사업장과 특수관계에 있는 비거주자·외국법인(국내사업장을 포함) 또는 이들의 국외사업장을 말함.

라. 대상거래

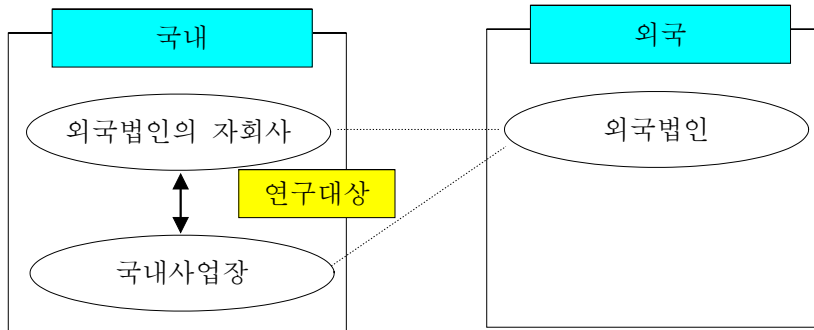
- 국제거래가 이전가격과세제도의 대상이 됨.
 - 국제거래란 거래당사자의 일방 또는 쌍방이 비거주자 또는 외국법인인 거래로서 유형자산 또는 무형자산의 매매·임대차, 용역의 제공, 금전의 대부·차용 기타 거래자의 손익 및 자산에 관련된 모든 거래를 말함.
 - 거래당사자의 일방 또는 쌍방이 비거주자 또는 외국법인이므로 거래당사자가 거주자-비거주자인 경우나 비거주자-비거주자인 경우에 국제거래가 될 수 있으나 거주자-거주자인 경우에는 국제거래라고 볼 수 없음.
 - 자산의 증여·업무와 관련 없는 비용의 지출·무수익자산의 매입 또는 현물출자, 불공정 자본거래 등의 경우에는 이전가격세제를 적용하기 어려워서 부당행위계산 부인을 통하여 국제거래를 이용한 조세회피를 방지해야 할 것으로 보임.

마. 이전가격세제 적용 여부

- 본 보고서에서 대상으로 하는 거래는 내국법인과 국내사업장 간의 거래이기는 하지만, 각 주요국이 국내사업장을 어떤 관점에서 파악하고 있는지를 간접적으로 파악하기 위하여 국내사업장에 포함되면서 본점에 귀속되는 실체인 지점을 중심으로 과세관계를 파악하는 것을 논의의 출발점으로 함.

- 따라서 본·지점 간 거래를 출발점으로 하여 본 보고서의 중심이 되는 내국법인과 국내사업장 간 거래를 정리함.

〈그림 II-1〉 본 보고서의 검토대상 거래



□ 국제조세조정에 관한 법률 정리

- 국제조세조정에 관한 법률 제2조 제1항 제11호에서 “외국법인의 국내사업장에 대한 국외지배주주”는 외국법인의 본·지점, 당해 외국법인의 외국주주, 당해 외국법인·외국주주가 출자한 외국법인으로 규정
- 국제조세조정에 관한 법률 제2조 제1항 제9호에서 “국외특수관계자”는 내국법인 또는 국내사업장과 특수관계에 있는 비거주자·외국법인(국내사업장을 포함한다) 또는 이들의 국외사업장이라고 규정
- 국제조세조정에 관한 법률 제2조 제1항 제1호에서 “국제거래”는 거래당사자의 일방 또는 쌍방이 비거주자 또는 외국법인인 거래로서 유형자산 또는 무형자산의 매매·임대차, 용역의 제공, 금전의 대부·차용 기타 거래자의 손익 및 자산에 관련된 모든 거래를 말함.

□ 본·지점 간 거래

- 본·지점 간 거래가 이전가격 적용대상이 되는지에 대한 핵심은 지점이 본점과 별도의 실체로서 이전가격 적용대상자가 되는가 하는 점임.
- 우리나라의 경우 국제조세조정에 관한 법률 제2조 제9호의 국외특수관계자의 범

위에 외국법인을 포함하여 특수관계에 포함하는 것처럼 규정하였으나 구체적인 특수관계자에 대한 설명인 동법 시행령 제2조 제1항에서는 이를 구체적으로 규정하지 않아서 이전가격세제의 직접적인 적용에서는 제외하는 것으로 보임.

- 본지점 거래를 이전가격세제에서 제외하는 근거는 본점과 지점 간의 거래가 내부거래로서 단지 지점은 본점의 이익을 창출하기 위한 재화의 인도장소에 불과하고 본점에서 지점으로의 재화의 이동은 어떠한 이익도 발생하지 않기 때문에 본·지점 사이의 이전가격과세는 부당하다는 주장

○ 그러나, 법의 해석에 따라 본점과 지점의 관계는 국제조세조정에 관한 법률 제2조 제1항 제9호와 동 시행령 제2조 제1항 제4호 다목의 '타방이 사업활동의 50% 이상을 일방과의 거래에 의존하는 경우'에 해당한다고 보아 이전가격을 적용할 수 있는 가능성이 있다고 판단됨.

- 국외특수관계자에 국내사업장과 특수관계에 있는 외국법인이 포함됨.
- 본지점 거래에서 지점은 사업활동의 50% 이상을 본점과의 거래에 의존하게 되므로 시행령 제2조 제1항 제4호 다목에 의하여 이전가격세제가 적용될 가능성이 있음.
- 본지점 거래가 이전가격 거래규정에서 제외된다고 하여도 본지점간 거래는 독립기업원칙 및 관련경비배부의 원칙(OECD모델협약 제7조 제2항 및 제3항)에 의해 과세소득을 계산하므로 기본적으로는 이전가격과세제도의 취지가 적용
- 또한 지점의 사업소득 계산시 이전가격과세시의 정상가격 산출방법을 준용하도록 하고 있으므로 이 또한 이전가격과세의 취지가 적용됨.

○ 결론적으로 본지점 거래에 대한 이전가격세제의 적용은 국제조세조정에 관한 법률상으로는 명확하지 않음. 단, 국제조세조정에 관한 법률에 의하여 이전가격세제가 적용되지 않더라도 지점의 소득을 계산함에 있어서 국제조세의 정상가격 산출방법을 준용하도록 하고 있어 국제적인 조세회피가 있는 경우에도 대응은 가능할 것으로 판단됨.

□ 외국법인의 국내사업장과 특수관계를 가진 외국법인의 자회사 간의 거래

○ 국내사업장-자회사 간의 거래가 이전가격세제의 적용대상이 되는지에 대한 핵

심은 국내사업장이 자회사의 국외특수관계자가 되는가 하는 점과 국내사업장-자회사 간의 거래를 국제거래로 볼 수 있는가 하는 점임.

- 국내사업장이 자회사의 국외특수관계자가 되는가와 관련하여 국제조세조정에 관한 법률 제2조 제1항 9호에서 내국법인과 특수관계에 있는 국내사업장은 국외 특수관계자가 될 수 있도록 하고 있음.
 - 즉, 해당 조문을 문리적으로 해석하면 국내사업장은 국외특수관계자가 될 수도 있고 국외특수관계자의 상대방인 국내의 특수관계자가 될 수도 있음.
 - 이전가격 적용대상자와 국외특수관계자의 관점에서 보면 국내사업장이 국외 특수관계자에 포함될 수 있도록 하고 있으므로 이전가격 적용대상이 될 수 있음.
- 국내사업장-자회사 간의 거래를 이전가격 적용대상인 국제거래로 판단할 수 있는지에 대한 검토가 필요함.
 - 국제조세조정에 관한 법률 제2조 제1항 제1호는 “국제거래”의 개념에는 거래 당사자의 일방 또는 쌍방이 비거주자 또는 외국법인이어야 한다는 조건과 유형자산의 거래 등 거래 유형만을 제시하고 있고 이전가격이 적용되는 “국제”의 개념을 장소적 개념으로 파악할 것인지(속지주의), 인(人)적 개념으로 파악할 것인지(속인주의)에 대한 언급이 없음.
 - 따라서 국내사업장을 본점과 동일한 실체로 보아 비거주자 또는 외국법인으로 볼 것인가(속인주의), 지점 등이 속해 있는 장소를 중심으로 거주자 또는 내국법인으로 볼 것인가(속지주의)에 따라 이전가격의 적용 여부가 달라질 수 있음.
- 국내사업장-자회사 간의 거래가 이전가격세제의 적용대상이 되는지에 대한 검토에서 국내사업장이 자회사의 국외특수관계자가 될 수 있다고 판단되지만, 국내사업장-자회사 간의 거래를 국제거래로 볼 수 있는가에 대해서는 법에 명확히 규정되어 있지 아니하여 판단하기 어려움.

2. 이전가격조정과 대응조정

가. 일차조정(primary adjustment)⁴⁾

- 일차조정은 어느 일방 세무당국이 자국 소재 기업과 타방 과세관할권 내의 특수관계기업과의 거래에 대해 독립기업원칙을 적용하여 자국 소재 기업의 과세이익을 상향조정하는 것을 의미함⁵⁾.
 - 즉, 어느 일방 세무당국의 자국 소재 기업에 대한 조정을 의미하며 외국의 관련 기업에 어떠한 조정이 있었는지에 관계없이 자국 내에서 발생하는 조정임.
 - 일차조정을 할 필요성을 줄이기 위하여 납세자로 하여금 특수관계기업간 실제 거래된 가격이 아니더라도 그 특수관계거래에 대해 독립기업간 가격이라고 생각되는 가격을 과세목적상 이전가격으로 신고하는 것을 허용하기도 하는데 이를 ‘보상조정(compensate adjustment)’이라고 하며 이는 세무신고 이전에 이루어짐⁶⁾.
 - 일반적으로 정상가격에 의한 과세조정은 과세당국이 하는 것이 원칙인데, 국제조세조정에 관한 법률 시행령 제7조 제2항의 특례조치에 의하여 ‘보상조정’을 통하여 납세의무자 스스로 정상가격에 의한 과세조정을 할 수 있도록 함.
 - 그러나 대부분의 OECD회원국들은 세무신고를 실제거래를 반영해야 한다는 이유에서 보상조정을 받아들이지 않고 있으며, 이러한 보상조정이 특수관계기업 중 어느 하나가 소재하는 국가에서만 허용된다면, 일차조정이 이루어지기 전에 대응조정을 할 수 없어 이중과세가 발생할 가능성이 있음⁷⁾.

4) 일차조정은 주된 조정, 이전가격조정 등의 용어로도 쓰이고 있으나, 용어를 일차조정으로 통일함.

5) OECD, “Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations” 4.32

6) OECD, “Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations” 4.38

7) OECD, “Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations” 4.39

나. 대응조정(corresponding adjustments)

- 대응조정은 타방 세무당국이 타방국 소재 특수관계기업의 납세의무를 하향조정함으로써 이루어짐⁸⁾.
 - OECD 가이드라인에 따르면 조세협약에 대응조정에 대한 조항이 없는 경우에도 대응조정을 위하여 상호합의가 이용될 수 있다는 점에 대개의 국가가 동의하고 있고, 대응조정을 위해서 상호합의가 권장되고 있음⁹⁾.
 - 일차조정에 대하여 상호합의와 대응조정을 통하여 이전가격조정에 의한 분쟁을 해소하고 있지만, 이전가격 결정의 복잡성 등으로 인하여 분쟁이 해소되지 않을 경우에 대안으로 제3자로부터의 의견 청취, 재정위원회에 질의, 중재 등을 이용

- 우리나라의 경우 계약상대국이 거주자와 국외특수관계자의 거래가격을 정상가격으로 조정하고 이에 대한 상호합의 절차가 종결된 경우에는 과세당국이 그 합의에 따라 거주자의 각 과세연도 소득금액 및 결정세액을 조정하여 계산할 수 있다고 규정함.
 - 대응조정을 받고자 하는 경우에는 신청이 필요하고 상호합의 절차에 의한 경우만 인정
 - 대응조정의 결과 내국법인의 소득이 감액조정된 금액 중 국외특수관계자에게 반환되지 아니하고 사내유보되는 금액은 이월익금으로 보아 내국법인의 익금에 산입하지 아니함.
 - 국외특수관계자의 과세소득이 조정되는 사업연도별로 나누어서 대응조정할 것인지 또는 국외에서 이전가격과세가 행해진 사업연도에 일시에 대응조정할 것인지를 결정하여야 하는데 우리나라는 각 사업연도별로 대응조정하고 있음.

- 대상거래의 이전가격세제 적용은 내국법인을 이전가격 적용대상자로 하고 국내사

8) OECD, "Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations" 4.32

9) OECD, "Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations" 4.33

업장을 국외특수관계자로 하는 경우에만 적용가능하고 반대의 경우에는 내국법인이 국외특수관계자가 될 수 없어 적용 불가능함.

- 따라서 여기서는 내국법인이 이전가격 적용대상자가 되고 국내사업장이 국외특수관계자가 된 경우로 가정하여 설명함.

□ 국외이전소득이 내국법인에 반환되지 않은 경우

- 소득처분 및 세무조정은 내국법인에 한하여 적용되며 국외이전소득이 내국법인에 반환된 경우에는 적용되지 않음.

- 과세당국은 당해 익금에 산입되는 금액이 내국법인에 반환되었는지 여부를 확인하기 전까지는 이를 '임시유보'로 처분하고 납세자에게 통지

- 거래일부터 반환확인서의 제출일까지 예외없이 이자를 징수

- '반환된 것임이 확인되지 아니하는 경우'라 함은 임시유보처분통지서를 받은 날부터 90일 이내에 국외특수관계자가 '이전소득금액반환확인서'를 과세당국에 제출하지 아니한 경우임.

- 국외특수관계자에 따라 소득처분을 달리 함.

- 내국법인의 주주인 경우 '배당' 처분하며 보유비율에는 관계없음.

- 내국법인의 자회사인 경우 출자의 증가로 하여 '사내유보'로 처분

- 외국법인의 국내사업장인 경우 '기타사외유출'로 처분

- 내국법인의 기타특수관계자인 경우 '배당' 처분

- 대상거래에서는 이전가격 적용대상자를 내국법인으로 하고 국외특수관계자를 외국법인의 국내사업장으로 하였으므로 세무조정하는 경우에 '기타사외유출'로 처분됨.

- '배당'으로 소득처분된 경우 내국법인은 '이전소득금액변동통지서'를 받은 날에 배당소득을 지급한 것으로 보아 원천징수하고 그 징수일이 속하는 달의 다음 달 10일까지 원천징수세액을 납부

□ 국외이전소득이 내국법인에 반환되는 경우

- 조정소득에 대한 소득처분 및 세무조정을 추가적으로 하지 않음.

다. 소 결

- 위에서 설명한 우리나라 이전가격세제를 중심으로 본 보고서의 연구과제인 외국 회사의 자회사인 한국 내 법인과 외국회사의 한국 내 국내사업장 간에 거래가 이전가격세제의 적용대상인지를 판단해 보면, 첫째 이전가격 적용대상자에 해당하는지와 둘째 이전가격 거래에 해당하는지의 두 가지 관점에서 설명이 가능함.
 - 이전가격 적용대상자에 해당하는지와 관련해서는 외국회사의 국내사업장이 우리 세법상 이전가격의 적용대상자 및 이전가격 적용대상의 특수관계자 양자에 다 포함되므로 내국법인을 이전가격 적용대상자로 보고 외국회사의 한국 내 국내사업장을 내국법인의 국외특수관계자로 본다면 이전가격 적용대상에 해당한다고 판단
 - 이전가격 거래에 해당하는지는 해당 거래가 국제거래에 해당하는지 판단하는 것으로 우리 세법에서는 국제거래를 거래당사자의 일방 또는 쌍방이 비거주자 또는 외국법인인 거래로 하고 있음.
 - 따라서, 대상거래가 이전가격 적용대상 거래가 되기 위해서는 외국법인의 국내사업장이 비거주자 또는 외국법인이 되어야 하는 것임.
 - 외국법인의 국내사업장은 이전가격세제의 취급상 이전가격의 적용대상자가 된다는 점에서는 개별 실체로 인정되지만, 특수관계자를 정의하면서도는 외국회사 본점에 포함하여 국외특수관계자가 될 수 있다는 점에서 본점과 동일한 실체로 보고 있음.
 - 이에 따라 국내사업장을 국내의 개별실체로 볼 것인지 국외의 특수관계자로 볼 것인지에 따라 국내사업장이 비거주자 또는 외국법인이 되는지가 결정됨.
 - 이러한 결정을 바탕으로 대상거래가 국제거래가 되는지 여부를 결정할 수 있다는 점에서 현재의 세법상으로는 명확한 해석이 어려움.
 - 따라서, 해당 거래가 이전가격세제를 적용할 수 있을지에 대해서는 논란이 있을 수 있음.
- 해당 거래가 이전가격 적용대상 거래가 되는 경우에 내국법인에 대한 소득처분을

하는 경우에는 국제조세조정에 관한 법률 시행령 제16조 제1항 제3호에 따라 ‘기타 사외유출’이 됨.

- 이전가격세제의 적용은 내국법인을 이전가격세제의 적용대상자로 외국법인의 국내사업장을 국외특수관계자로 보아 이전가격세제를 적용한 것으로 반대의 경우, 즉 외국법인의 국내사업장을 이전가격세제의 적용대상자로 하는 경우에 내국법인은 국내법인으로 국외특수관계자가 되지 못함.
- 이에 따라 한국 내에서 거래되는 동일한 거래당사자간의 거래임에도 불구하고 어느 쪽을 이전가격세제의 적용당사자로 하느냐에 따라 이전가격세제가 적용되기도 하고 적용되지 않기도 하는 결과를 초래함.

Ⅲ. 외국의 이전가격과세제도

1. 미 국

가. 이전가격세제 적용 여부

1) 정 의

□ 내국세입법(Internal Revenue Code; IRC) 제482조에 의하면 “공통의 이해(common interests)를 위해 직·간접적으로 소유(owned) 또는 지배(controlled)되고 있는 둘 이상의 개인·조직·거래 혹은 사업(trade or business)의 탈세를 방지하거나 진실된 과세소득을 계산하기 위해서 재무부장관은 사업체 등의 총소득, 비용공제, 세액공제 혹은 소득공제 등을 분배(distribution)·할당(apportionment)·배분(allocation)할 수 있으며, 무형재산의 이전의 경우 이러한 분배·할당·배분은 무형자산에 귀속되는 소득에 비례하여야 한다”고 규정하고 있음.

○ IRC §482의 제정 목적은 특수관계자(controlled taxpayer)과 비특수관계자(uncontrolled taxpayer) 사이의 조세일관성(tax parity)을 유지하기 위한 것으로 조작적(操作的)인 소득이전을 막기 위한 것임¹⁰⁾.

○ 조세경감 목적을 요건으로 하는 IRC §269¹¹⁾(조세경감 목적으로서의 기업지배권 취득의 부인규정)나 IRC §1551¹²⁾(특수기업간 부당행위계산 부인규정)과는 달리 IRC §482 규정은 조세부담을 회피하려는 의사를 요구하지 않음¹³⁾.

10) Tres, Regulation §1.482-1(b)(1)

11) IRC §269. Acquisitions made to evade or avoid income tax

12) IRC §1551. Disallowance of the benefits of the graduated corporate rates and accumulated earnings credit

13) 김병택 외 2인(1986), 『다국적기업의 이전가격 조정과 조세규약에 관한 연구』, p. 138.

□ 관련법규

- IRC §482 규정과 관련된 미재무부 규칙(U.S. Treasury's Income Tax Regulations; Tres. Regulation)은 다음과 같음.

〈표 III-1〉 IRC §482 규정과 관련된 미재무부 소득세 규정 내용(미국)

미재무부 소득세규정	내 용
1.482-1	납세자가 최적방법규칙(best method rule)에 따라 준수해야 할 일반원칙 및 지침을 규정(용어의 정의, 범위 및 목적, 적용과 배분방법)
1.482-2	납세자의 과세소득 결정을 거래유형별로 구분 규정
1.482-3	유형자산의 이전거래와 관련하여 과세소득 결정시 (1)비교가능 제3자 가격법, (2)재판매가격법, (3)원가가산법, (4)기타가격방법의 적용규칙 설명
1.482-4	무형자산의 이전거래시 과세소득 산정을 위한 (1)비교가능 제3자 가격법, (2)기타가격방법 적용규칙 설명
1.482-5	비교이익법 적용규칙 규정
1.482-6	이익분할법 적용규칙 규정
1.482-7	비용부담조항 규정
1.482-8	최적방법규칙을 적용하는 개략적인 사례

자료: 노영훈, 『이전가격과세제도의 국제적 추이 분석과 정책적 시사점-미국관례 중심으로』, 한국조세연구원, 2003. p. 20.

2) 적용대상자

- IRC §482의 적용을 받는 거래당사자는 개인, 조직(organization), 거래 혹은 사업(trade or business)¹⁴⁾으로 거래당사자의 설립지, 영업이행지, 국적, 과세대상 여부를 불문하기 때문에 외국법인과 비과세법인에도 IRC §482가 적용될 수 있음.

14) 미국의 이전가격세제 적용대상자는 개인과 법인 간의 거래를 불문하고 모든 형태의 거래나 사업활동을 포함하는 개념임. Reg. §1,482-(a)(2)에 의하면, trade or business의 개념은 다음과 같다.

The term "trade" or "business" includes any trade or business activity of any kind, regardless of whether or where organized, whether owned individually or otherwise, and regardless of the place where carried on.

즉, 세법상 독립적 의미를 가지는 과세단위인 회사(corporation), 재단(estate), 파트너십(partnership), 신탁(trust), 협회(association), 개인사업자(sole proprietorship) 등이 모두 포함

- 미국의 연결납세대상 법인간의 거래에도 이전가격세제가 적용
- 회사의 주주가 별개 사업체의 소유자 자격에서 행하는 것이 아닌 한, 법인과 주주간 거래는 IRC §482의 규정을 적용받지 않음¹⁵⁾.
- 미국 국내세법¹⁶⁾상 본점과 지점은 하나의 법인체(same entity)로 간주되나 조세 조약에 따라 국내사업장(Permanent establishment; PE)의 소득을 결정하는 경우, 지점을 독립된 개별실체(separate and distinct enterprise)로 보는 경우에는 이전가격세제가 적용됨.
 - 미국 재무부는 조세조약에 의한 PE의 소득을 결정하는 경우 독립기업간의 이전가격을 적용할 것임을 공식적으로 발표¹⁷⁾

3) 특수관계자

- IRC §482 규정에서 의미하는 특수관계자(controlled taxpayer or related party)의 적용범위는 매우 포괄적이어서 ‘소유(owned)’와 ‘지배(controlled)’에 해당하면 특수관계로 규정할 수 있음. 그러나, 특수관계로 규정할 수 있는 ‘소유(owned)’와 ‘지배(controlled)’에 대한 요건을 법에서 명문화하고 있지 않음.
- 이러한 규정은 특수관계 여부 판정에 있어서 국세청(IRS)과 납세자 간에 다툼이 있는 경우 법원의 판결에 따라 결정되어야 하는 번거로움이 있지만, 법으로 요건을 규정함으로써 초래할 수 있는 loophole을 원초적으로 배제할 수 있음¹⁸⁾.
- ‘지배(control)’를 확인할 수 있는 중요한 요소는 지배의 형태, 행사하는 방식이 아니라, 공동의 이익(same interest)을 위해 임의적으로 거래당사자간에 소득이

15) Tres. Regulation §1.482-1(a)(3)

16) IRC §882(c)(1)(A)

17) “Business Profits Article of Proposed U.K.-U.S. tax treaty to apply arm’s-length standard,” 2002 TNT 46-7*March 7, 2002),

18) Robert Feinschreiber, Vol, 1(2001), pp. 5~24

나 비용을 이전시킬 수 있는 관계라면 지배관계가 있다고 간주¹⁹⁾.

- 법원에서 구체적인 개별사건에 따라 판정하게 되는데, 법원의 판단을 보면 법정 소유비율이 높은 경우에도 지배개념이 성립되지 않는 경우가 있을 수 있고, 소유비율이 객관적으로 낮은 경우에도 지배가 성립되는 경우도 있음.
 - 두 개의 자회사(A,B)를 소유하고 있는 모회사(C)는 A의 주식을 100%, B의 주식을 51% 취득하고 있는 경우 A와 B 간의 사용료 지급거래는 C의 지배를 받고 있지 않은 것으로 법원은 판단. 그 이유로 B의 49%를 소유하고 있는 소액주주들과 C가 공동의 이익을 위해 담합한 것으로 보기 어렵고, B가 A에게 정상가격보다 비싼 사용료의 대가를 지급하는 것에 대하여 소액주주가 동의한 것으로 보기 어렵다는 판단 때문임(R.T. French Co., 60 T.C. 836(1973)).
 - 두 형제가 D사의 주식을 소유하고 있고 E사의 주식을 하나도 소유하고 있지 않지만, 두 형제는 E사의 이사회에 과반수를 차지하면서 공히 E사의 임원으로 있다면 D사와 E사는 지배관계가 존재하는 것으로 봄(Charles Town, Inc.(25 T.C.M. 77)).

4) 대상거래

- 이전가격 대상거래는 특수관계자간 금전의 대여, 용역의 제공, 유형자산의 사용 또는 판매와 무형자산의 사용 또는 양도로 구분됨²⁰⁾.
 - 대상거래를 판단함에 있어 국내거래와 국제거래에 대하여 차별을 두지 않음.
 - IRC §482가 적용되기 위해 대상거래는 사기(fraudulent), 또는 허위 내지 위장(sham)거래 또는 조세회피(tax avoidance)거래에 한정되지 않고 비특수관계자와 정상적인 조건에서 발생하였을 거래와 다른 모든 거래를 의미²¹⁾

19) Tres. Regulation §1,482-1(a)

20) Tres. Regulation §1,482-2

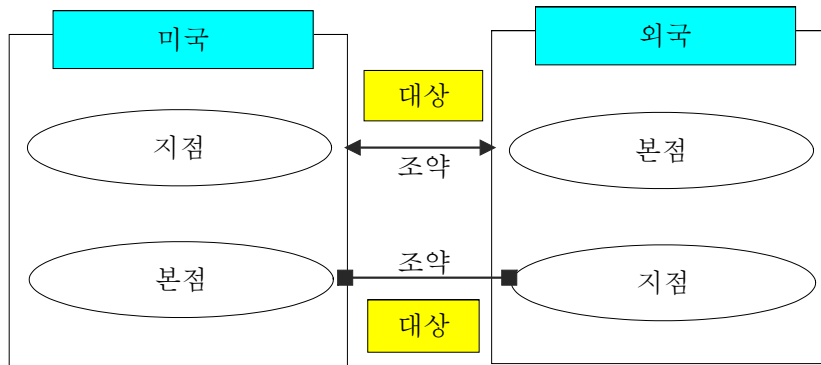
21) Tres. Regulation §1,482-1(c)

5) 이전가격세제 적용 여부

□ 본지점 거래

- 본지점 거래인 경우 외국회사와 미국 지점(U.S. branch) 간 또는 미국 본점과 외국 지점(foreign branch) 간의 거래는 이전가격세제가 적용됨.
 - 그러나, 미국 내국법인(domestic company)의 본지점 거래는 하나의 법인체(same entity)로 간주되기 때문에 IRC §482가 적용되지 않음.
- 조세조약에서는 일반적으로 국내사업장을 독립된 납세자로 간주하는데, 법원도 이와 견해를 같이 하고 있음.
 - 영국의 National Westminster 은행²²⁾과 캐나다의 North West Life 보험회사²³⁾가 제기한 소송에서 미국 국세청이 모두 패소하면서, 조세조약에 따라 외국회사의 미국 내 사업장을 별도의 독립된 법인(separate and distinct enterprise)으로 간주

〈그림 Ⅲ-1〉 본지점 거래(미국)



- 지점간 거래(interbranch dealings)가 내부거래가 아닌 독립된 개별 납세자간의 거래로서 이전가격세제가 적용되기 위해서는 Global Dealing Operation(GDO)

22) Nation Westminster Bank plc v. U.S. 44 Fed. Cl. 120(1999), appeal denied, 232 F.3d 906(Fed. App. 2000)

23) North West Life Assurance Co. of Canada v. Comr. 107 T.C. 363(1996)

제도가 도입되어야 함²⁴⁾.

- GDO는 금융상품 또는 파생상품을 최종소비자와 거래하는 관계사(affiliates)와 중개인(dealers) 간의 거래를 지칭하는데²⁵⁾, 거래당사자가 미국에 소재하는 지점(U.S. branch)과 외국회사의 다른 지점인 경우 각 지점을 개별적인 납세자로 보아 과세소득을 산정하는 제도임²⁶⁾.
- 1998년 이래로 법률안이 제기되고 있으며 2007년 10월 국세청(IRS)에서는 역할분석(function analysis)과 금융사업장(Qualified Business Unit)의 존재 여부를 파악하여 자본제공자에게 귀속되는 금융이익이 자본사용지국에서 이익분할법(profit-split method)²⁷⁾에 따라 과세될 수 있는 법안을 준비 중에 있음²⁸⁾.

□ 외국 모회사와 미국 내 자회사(foreign-controlled U.S. subsidiaries)

- 외국 모회사와 미국 내 자회사의 거래는 IRC §482의 적용²⁹⁾을 받음과 동시에 1996년 미국 모델조세협약 9조와 OECD 모델조세협약 9조에 의한 독립기업의 원칙이 적용됨³⁰⁾.
- 국외특수관계자와 자회사 모두 모회사와 지배관계에 있다면, 자회사와 국외특수관계자 간 거래도 이전가격세제가 적용됨.

24) John P. Warner(2002), p. 6.

25) Robert Feinschreiber Vol, 1(2001), p. 51-3~7

26) Pro. Tres. Regulation §1,863-3(h)

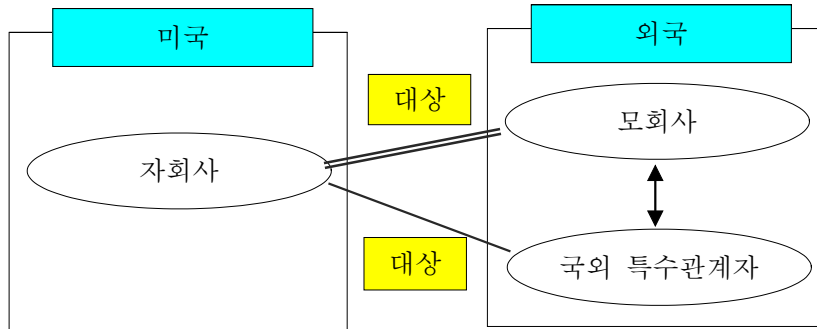
27) 이익분할법이란 특수관계거래의 당사자가 특수관계거래로 인하여 실현한 영업이익의 합계액(결합이익)을 거래당사자 각각의 상대적 공헌도에 따라 배부한 결과를 토대로 산출된 가격을 정상가격으로 보는 방법임

28) 한국조세연구원, 『주요국의 조세동향』, 2008, p. 101.

29) Tres. Regulation §1,482-1(b)

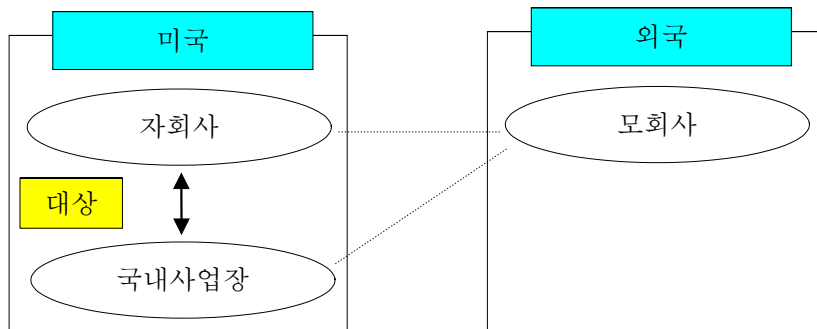
30) John P. Warner(2002), p. 20. 미국모델조세조약에 대한 재무성 주석 내용에 따르면 조세조약에 의한 특수관계기업간 이전가격 평가에 대한 표준기준이 IRC §482의 정상가격기준을 구체화한 것으로 보고 있음.

〈그림 Ⅲ-2〉 모회사와 자회사 거래(미국)



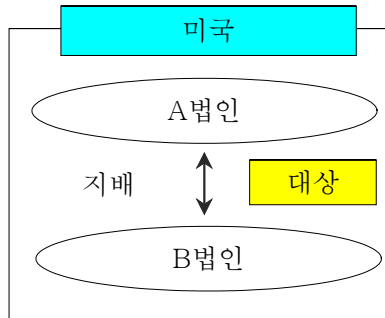
- 자회사인 내국법인(foreign-controlled U.S. subsidiaries)과 국내사업장(PE)
 - 외국 모회사의 지배 관계에 있는 미국 내 자회사와 국내사업장 간의 거래는 국내 거래에 해당되지만, 이전가격세제가 적용됨.

〈그림 Ⅲ-3〉 자회사와 국내사업장 거래(미국)



- 내국법인간 거래
 - IRC §482에서는 적용대상 거래는 국제거래로 한정하지 아니하므로 국내거래도 내국법인(domestic company)간 지배관계가 존재한다면 이전가격 대상거래가 됨.
 - 미국의 이전가격세제는 내국세법을 중심으로 발전되었기 때문에 국·내외 거래 구분없이 이전가격세제를 적용하는 것으로 다른 국가와 차이를 보임.

〈그림 Ⅲ-4〉 내국법인간 거래(미국)



6) 소 결

- 미국의 이전가격세제 적용은 국제거래뿐만 아니라 국내거래에도 적용됨.
 - 미국의 이전가격세제에서 국내사업장(PE)이 독립된 개별실체(separate and distinct enterprise)로 간주되기 위해서는 조세조약과 결부되어야 함.
 - 미국 내 본점과 미국 내 지점 간의 거래인 국내 본·지점 거래는 동일한 실체(same entity)로 간주하므로 이전가격세제가 적용되지 않음.
- 외국회사의 미국 내 자회사와 외국회사의 미국 내 국내사업장 간의 거래는 미국의 이전가격세제가 국내외 거래를 구분하지 아니하고, 대상거래가 본·지점 거래도 아니기 때문에 이전가격세제의 적용대상이 됨.

나. 이전가격조정과 대응조정

1) 일차조정(Primary adjustment)

- 특수관계자간 거래가 독립적인 당사자간의 거래조건과 달라 소득 등에 대한 이전이 발생한 경우, 국세청(Internal Revenue Service; IRS)은 독립적으로 특수관계자간의 소득을 산정하기 위해 소득, 경비공제, 세액공제 및 기타공제를 조정하는데 이를 일차조정(primary adjustment)³¹⁾이라고 함.

- 이전가격에 의한 소득조정은 소득을 창출(creation of income)시켜 국세청(IRS)이 과세³²⁾할 수 있으므로 소득의 조기실현귀착(acceleration of income)이라는 부수효과를 발생시킨다는 비판이 있음³³⁾.
 - 가령 X회사가 연결납세그룹에 속하는 Y회사에 정상가격(arm's length price)보다 낮은 가격에 상품을 판매하였으나, Y회사는 제3자에게 판매하지 않은 경우 결과적으로 회사그룹 전체의 관점에서 창출된 소득이 없어도 국세청(IRS)은 X사의 정상가격을 기준으로 과세를 할 수 있음.
- 일차조정(primary adjustment) 결과 증가되는 소득은 의제배당(deemed dividend), 자본출자(deemed capital contribution), 대여금(deemed loan)의 3가지로 구분됨.
 - 미국 자회사가 외국 모회사에 자금을 대여하고 실제 이자를 \$1,000 수취하였음. 국세청이 해당 이자소득의 정상가격을 \$1,300으로 결정하면, 국세청은 IRS §482에 따라 미국 자회사의 소득을 \$300만큼 증액함. 이 경우 소득증액은 의제배당(deemed dividend)의 성격임.
 - 동일한 사례에서 대여자인 미국법인이 모회사이고 차입자인 외국법인이 자회사라면 소득증액은 자본출자(deemed capital contribution)의 성격임³⁴⁾.
- 납세자는 스스로 소득을 재조정할 수 없으며, 국세청(IRS)의 이전가격세제에 대한 소득조정이 자의적이고 일관성이 없고 비합리적이라는 것을 납세자가 입증하지 못하는 한 국세청의 소득조정은 정당하고 합리적인 것으로 간주됨.

□ IRC §482에서는 이중과세문제를 해결하는 보완장치로 소득배분으로 수령하는 금

31) Tres, Regulation §1.482-1(d)

32) 미실현소득에 대한 소득배분에 대하여 미재무부 소득세규칙과 법원의 판결은 과거 엇갈렸음. 즉 법원의 입장에 따르면 IRC §482 규정은 국세청(IRS)에 소득을 배분할 권한만 부여한 것이지, 존재하지도 않는 소득을 만들어 낼 권한까지 부여한 것은 아니라는 것이었음. 이러한 입장 차이는 1977년 고등법원의 판결(Latham park manor Inc. Case(1977))로 국세청의 견해를 지지하면서 미실현소득에 대한 소득배분 논쟁은 종결됨

33) 김병택 외 2인(1986), p. 151.

34) http://www.bna.com/tm/intl_tax_forum.htm에서 사례(Grant of loan at a reduced interer rate)

액에 대한 외국납부세액공제³⁵⁾와 회계처리³⁶⁾를 통한 대여금(interest-bearing accounts receivable), 상계(set-off)³⁷⁾의 방법을 두고 있음.

- 대여금 설정방식은 소득배분액을 거래상대방으로부터 수취할 때까지 이자를 계상하고, 실제 수취할 때 상계하는 방법임.
- 간접외국납부세액공제(IRC §902)는 미국 내국법인이 외국법인의 의결권 있는 주식 10% 이상을 소유하고 있는 경우 외국법인으로부터 수령한 배당금수익이 내국법인의 총소득금액에서 차지하는 비율에 외국법인의 소득에 부과되는 세액을 곱한 금액을 세액공제가 가능하도록 하는 것임.
 - 가령 외국 자회사로부터 미국 모회사로 소득조정이 발생하는 경우 외국자회사의 순이익(earnings and profits; E&P)에서 동 금액이 감소한 것으로 보아 간접외국납부세액(indirect foreign tax credit)공제액은 증가하게 됨(표 III-2 참조).
- 상계(set-off)는 소득배분의 결정을 받았을 때 상대기업과 동일한 과세기간에 다른 거래가 있는 경우 30일 이내 국세청에 신청하는 경우 상계 가능.

〈표 III-2〉 IRC §482의 대응조정과 외국납부세액공제

조정 전)	
미국 모회사가 외국 자회사의 의결권 주식을 100% 소유하고 있는데, 외국 자회사의 순이익(E&P)은 \$6,000이고, 외국조세는 \$4,000임. 외국 자회사는 \$3,000을 미국 모회사에 송금함.	
☞ 간접외국납부세액	공제금액 \$2,000 = 4,000 × 3,000/6,000
조정 후)	
일자조정 : 국세청(IRS)은 IRC §482에 따라 외국 자회사의 소득 \$3,000을 미국 모회사의 소득으로 배분함(외국자회사의 E&P에서 감소).	
☞ 간접외국납부세액	1) 소득조정만큼 외국 자회사 순이익 감소 : \$3,000 2) 공제금액 \$4,000 = 4,000주 × 3,000/(6,000-3,000)

주: 사례에서는 외국조세가 변하지 않는 것으로 가정했지만, 많은 경우 IRC §482 조정으로 외국조세 금액이 감소하게 됨.

자료: Robert Feinschreiber, *Transfer pricing handbook 3rd Vol 2*, 2001 p. 80-9~10

35) Robert Feinschreiber Vol, 2(2001), p. 80-5

36) Revenue Procedure 99-32. 이 제도를 적용받기 위해서는 다음의 기준을 충족하여야 함
1) 납세자와 국세청(IRS)은 IRC §482에 의한 소득조정금액에 동의하여야 하고 2) 소득조정의 주요한 발생원인이 조세회피가 아니어서 IRC §6662(e)(1)(b) 또는(h)에 의한 20~40%의 가산세가 적용되지 않아야 하고 3) 납세자의 신청(request)으로 최종합의서(closing agreement)를 제출해야 함

37) Tres, Regulation §1.480-1T(e)(5)

2) 대응조정(Correlative adjustment)

- 거래당사자인 특수관계자 그룹의 한 구성원에 대해 일차조정(primary adjustment)을 하면 배분과 관련된 그룹의 다른 구성원의 소득에 대해서 대응조정(correlative adjustment)을 수행하여 이중과세를 방지³⁸⁾
 - 거래상대방이 외국에 있는 경우 외국정부가 관련 상대방의 소득을 IRC §482에 따라 대응조정(correlative adjustment)하는 것을 동의해야 이중과세 문제가 해결될 수 있음.
 - 국가간 대응조정은 조세협약상 규정되어 있는 상호합의제도(Mutual Agreement Procedure; MAP)를 통해 해결해야 하고, 미국의 납세자가 미국의 권한 있는 과세당국의 상호합의(MAP)과정을 통한 지원을 요청하는 절차와 요건은 Revenue Procedure 96-13에 규정되어 있음.

3) 기 타

- 배당소득면제(dividend offset method)³⁹⁾는 외국 자회사가 미국 모회사에 지급한 배당금으로 IRC §482에 의한 소득배분액을 상계하는 방법임.
 - 소득조정 금액을 배당으로 과세처분하지 않음으로써 미국 모회사로 원할한 송금을 유인하고자 함⁴⁰⁾.
 - 배당소득면제(dividend offset method)의 경우 미국 모회사의 국외원천소득에서 외국 자회사의 소득조정액이 배제되므로, 간접외국납부세액(indirect foreign tax credit) 공제액이 감소되는 효과 발생.

38) Tres. Regulation §1.480-1T(e)(3)

39) Revenue Procedure 99-32.

40) 장덕열(1993) p. 537.

4) 소 결

- 미국의 국내사업장과 외국법인의 미국 내 자회사(foreign-controlled U.S. subsidiaries) 간의 거래에 대하여 IRS §482를 적용하여 국내사업장의 소득이 증액되는 경우 자회사의 소득이 국내사업장으로 이전되었다고 봄.
 - 실제 소득이 이전되지 않는 경우 소득이전금액이 자회사의 E&P 범위까지 배당(deemed dividend)으로, E&P를 초과하는 금액은 출자의 환급(return of capital)으로 볼 가능성이 있음.

- 이와는 반대로 IRS §482의 적용으로 미국 내 자회사의 소득이 증액되는 경우 국내사업장의 소득이 자회사로 이전된 것으로 봄.
 - 실제 소득이 이전되지 않은 경우 소득이전금액은 자회사에 대한 자본출자(deemed capital contribution)로 볼 것으로 판단됨.
 - 본점과 국내사업장은 소득계산에 있어서 동일한 실체(same entity)로 보기 때 문임.

다. 적용사례

- 일차조정(primary adjustment)⁴¹⁾
 - 미국 모회사는 2001년 과세소득 \$300,000를 신고하고, 외국 자회사는 과세소득으로 \$200,000(외국세율 40%)를 신고 납부하였음. 미국 모회사의 과세소득에는 외국 자회사의 배당소득 \$50,000가 포함되어 있고 30% 세율로 원천징수되었음. 국세청(IRS)은 미국 모회사와 외국 자회사 간의 거래에 대하여 IRC §482에 의한 배분에 따라 미국 모회사의 소득을 \$100,000 증액시키고, 외국 자회사의 소득을 \$100,000 감액하였음. 미국 모회사는 외국 자회사의 의결권 주식을 100% 보유하고 있음. 외국 자회사는 소득조정에 대한 \$100,000를 송금은 하지 않음.
 - 국세청(IRS)의 소득조정이 발생하기 전의 미국 모회사와 외국 자회사의 산출세

41) 장덕열(1993) p. 541.

액과 외국세액공제에 대한 내용은 다음과 같음.

〈표 Ⅲ-3〉 예시(이전가격조정 전)(미국)

(단위: 달러)

배분 전(before allocation)	미국 모회사	외국 자회사
1. 신고서상		
(a)국내원천소득	250,000	200,000
(b)국외원천소득(배당소득)	50,000	-
(c)과세대상 신고소득	300,000	200,000
2. 산출세액	150,050	80,000
3. 외국납부세액공제 ¹⁾	25,083	-
4. 신고세액(=2-3)	125,417	80,000

주: 1) 외국납부세액공제의 계산근거 = Min(3, 4)
 간접외국납부세액 : $80,000 \times 50,000/200,000 = 20,000$
 직접외국납부세액(원천징수세액) : $50,000 \times 30\% = 15,000$
 공제가능세액[= 1)+2)] = 35,000
 공제한도액 : $150,050(\text{산출세액}) \times 50,000(\text{국외원천})/300,000(\text{총소득})=25,083$

○ 소득조정으로 인한 산출세액과 외국세액공제의 내용은 다음과 같이 변동.

〈표 Ⅲ-4〉 예시(이전가격조정 후)(미국)

(단위: 달러)

배분 후(after allocation)	미국 모회사	외국 자회사
1. 최초신고소득	300,000	200,000
2. 배분(allocation)	100,000	(100,000)
3. 배분 후 소득	400,000	100,000
4. 배분 후 산출세액	202,500	40,000
5. 외국납부세액공제 ¹⁾	25,313	-
6. 배분 후 납부할 세액(=4-5)	177,187	-
7. 최초 납부세액	125,417	80,000
8. 추가 납부(환급)세액(=6-7)	51,770	(40,000)
9. 상쇄하는 경우 납부세액	11,770	-

주: 1) 외국납부세액공제의 계산근거 : Min (3, 4)
 간접외국납부세액 : $40,000 \times 50,000/(200,000-100,000) = 20,000$
 직접외국납부세액(원천징수세액) : $50,000 \times 30\% = 15,000$
 공제가능세액[= 1)+2)] = 35,000
 공제한도액 : $202,500(\text{산출세액}) \times 50,000(\text{국외원천})/400,000(\text{총소득})=25,313$

□ 배당면제방법(dividend offset method)⁴²⁾

- 2001년 미국 모회사인 Y가 스위스에 소재하는 외국 자회사 S로부터 \$1,000 배당을 받고 \$200의 외국세액공제를 신청함. 또한 Y는 캐나다에 소재하는 외국 자회사 C로부터 \$400의 배당수입을 계상하고 외국세액공제 \$200를 신청함. 국세청(IRS)의 이전가격 세무조사 결과 Y의 소득은 \$500만큼 증액되고 S의 소득을 같은 금액만큼 감액하는 일차조정(primary adjustment)이 있었음. 이에 대하여 Y는 S로부터 받은 배당금으로 조정금액을 상계하기로 결정하고 국세청(IRS)에 상계를 신청함.

〈표 III-5〉 배당면제 예시

(단위: 달러)

Y모회사	배분 전	배분 후
1. 과세소득 합계	1,800	1700
(a) S의 배당소득	1,000	500 ²⁾
(b) S의 gross-up	200	100 ³⁾
(c) C의 배당소득	400	400
(d) C의 gross-up	200	200
(e) 소득조정	-	500
2. 산출세액(48%)	864	816
3. 외국납부세액공제 ¹⁾	400	300
4. 납부세액(=2-3)	464	516

주: 1) 외국납부세액공제는 S와 C의 gross-up 금액

2) 수취한 배당금액을 한도로 조정금액을 차감(=1,000-500)

3) 소득조정된 금액은 배당에서 제외되므로 외국납부세액공제도 감소

42) 장덕열(1993) p. 541.

2. 영 국

가. 이전가격세제 적용 여부

1) 정 의

□ 영국의 이전가격세제는 일방 당사자가 상대방을 지배하거나 양 당사자가 공동의 지배하에 있고 이러한 특수관계자들간에 하나의 거래 또는 일련의 거래에 의한 계약조건(provision⁴³)이 성립된 경우에 적용됨.

□ 관련법규

○ 영국의 이전가격세제는 1988년 소득세법 및 법인세법(Income and Corporate Tax Act 1988) schedule 28AA⁴⁴)에 규정되어 있음.

- 2004년 법 개정으로 영국의 이전가격세제는 거래당사자 중 한 쪽이 외국법인(또는 외국인)인 거래뿐만 아니라 거래당사자 모두가 내국법인(또는 내국인)인 거래에도 적용하게 되었는데, 국내거래를 하는 중소기업에 중대한 행정적인 부담을 지울 수 있기 때문에 중소기업은 이전가격의 적용을 받지 않음.

2) 적용대상자

□ 영국의 이전가격세제는 ‘인(persons)’에 적용되기 때문에 회사, 파트너십뿐만 아니라 회사나 파트너십과 관련 있는 개인, 신탁에도 적용될 수 있음.

○ 회사와 주주 간의 거래는 이전가격세제를 적용할 수 있지만, 배우자간의 거래 또는 개인과 신탁 간의 거래에는 적용하지 않음.

○ 이전가격세제는 ‘특수관계자인 회사의 지점’에도 적용됨⁴⁵).

43) 법문에서 ‘provision’의 정의를 규정하고 있지 않지만, 영국 국세청은 OECD 모델조세협약 제9조에서 언급된 계약조건(conditions made or imposed)과 유사하고 거래에 수반된 제반 제한규정과 조건들을 포함하는 것으로 해석함.

44) 1998년 재정법 제108조 및 schedule 16에 의해 도입된 규정임.

3) 특수관계자

- 이전가격규정이 적용되려면 거래당사자 중 일방은 상대방의 지분을 직·간접적으로 보유하거나 직·간접적으로 상대방의 경영권 또는 지배권(control)을 행사할 수 있어야 함.
 - 회사에 대한 지배권은 주식 또는 의결권을 보유하거나 정관 또는 회사를 규율하는 다른 문서상에서 어떠한 권한을 부여받는 방식으로 발생하며 회사의 업무가 지배권을 가진 자의 의도에 따라 수행되는 경우를 뜻함.
 - 파트너십에 대한 지배권은 자산이나 파트너십 소득의 50% 이상의 지분에 대한 권리를 의미함.

- 특수관계를 판단할 때 지배권(control) 여부는 다음과 같은 기준으로 판단함.
 - A회사가 B회사를 지배하거나 A, B 두 회사가 동일한 지배권 하에 있는 경우에는 A, B 두 회사는 특수관계자임.
 - 50%를 초과하는 의결권을 확보하는 경우에 지배권을 가지는 것으로 보며, 간접 소유도 허용함.
 - 예를 들어 X가 A유한회사의 주식을 51% 소유하고 A유한회사는 B유한회사의 주식을 51% 소유한다면, X는 B유한회사의 '지배권'을 가진다고 봄⁴⁶⁾.

4) 대상거래

- 영국의 이전가격세제는 특수관계자로부터 (비정상)이익이 발생하는 모든 거래 또는 공급을 대상으로 삼고 있음.
 - 재화나 용역의 제공뿐만 아니라 자금조달, 유형 무형자산의 이전을 포함하며, 물적 재산이나 인적 재산의 사용에 따른 간접적인 이익의 제공도 포함
 - 그러나 주식발행이나 배당금 지급에는 적용되지 않음.

45) 영국 국세청, INTM431060

46) ICLG, Corporate Tax 2006 – Chapter 2 UK Transfer Pricing, p. 6

□ 대상거래는 하나의 거래뿐만 아니라 ‘일련의 거래(series of transactions)’가 포함될 수 있음⁴⁷⁾.

- 거래는 준비, 합의, 이행의 과정을 거치게 되는데, 영국 국세청은 이러한 과정을 고려하여 대가의 정함이 없는 거래를 판단하게 됨.
- ‘일련의 거래’는 여러 개의 거래가 포함된 것이므로, 각각의 거래를 모두 고려하게 됨.

5) 이전가격세제 적용 여부

□ 지점을 거래당사자로 하는 거래⁴⁸⁾

- 이전가격세제는 지점과 계열회사 간의 거래에 적용되는데, 다음과 같은 경우를 예로 들 수 있음.
 - 미국 회사의 영국 지점과 미국 회사의 외국 계열회사 사이의 거래
 - 영국 회사의 국외 지점과 영국 회사의 외국 계열회사 사이의 거래
 - 영국 회사의 국외 지점과 영국 계열회사 사이의 거래
- 지점은 독립적인 법적 실체가 아니라 한 회사의 구성부분에 불과하지만, 한 회사의 지점과 그 회사의 계열회사 간의 거래에 대해서 이전가격을 적용할 경우 해당 지점은 회사의 구성부분이 아닌 독립된 실체로 보아야 함.
- 한 회사의 본점과 지점 사이 또는 동일한 회사의 다른 지점들 사이의 거래는 독립한 실체 사이의 거래로 보지 않아 이전가격세제를 적용하지 않음.

□ 외국법인의 국내 자회사와 국내사업장 간의 거래

- 외국법인의 국내 자회사와 외국 계열회사의 국내 지점(법인세 납세의무 있는 경우) 간의 거래에 대해서는 이전가격세제를 적용함⁴⁹⁾.

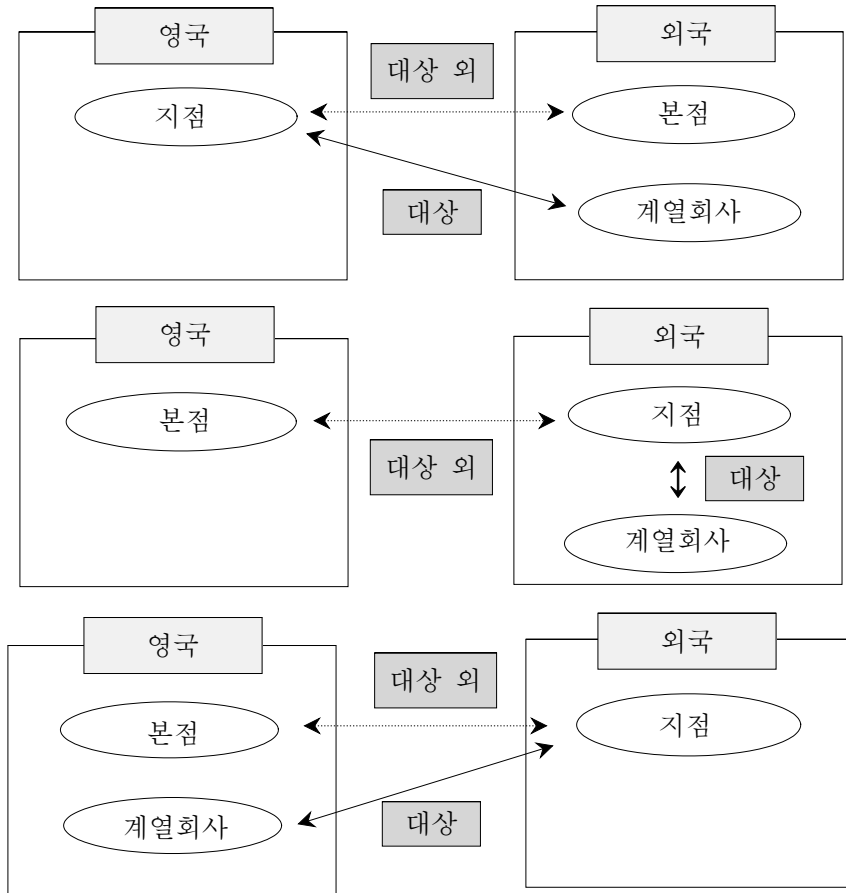
47) www.ibfd.org

48) 영국 국세청, INTM432080

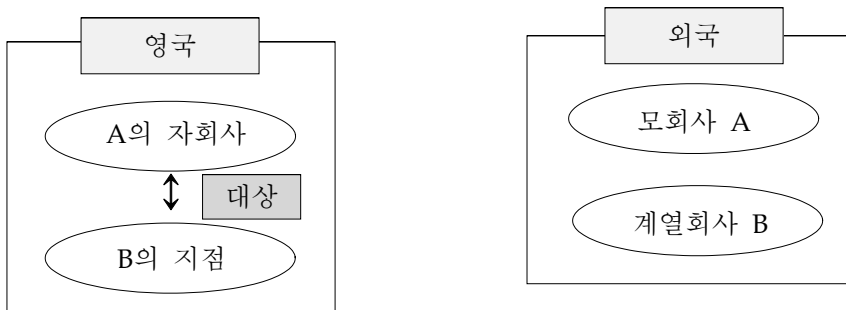
49) 2004년 4월 이전에 발생한 소득은 이전가격세제를 적용하지 않고, 2004년 4월 1일 이후에 발생한 소득부터 이전가격세제를 적용.

기존에는 국내법인과 외국법인의 국내 지점 간의 거래는 ‘국내거래’로서 이전가격세제가 적용되지 않았지만, 2004년 세법 개정으로 이러한 거래도 이전가격세제가 적용되었음. 영국 정부는 이전가격과 과소자본제도는 공정한 조세제도 운영에 필수적이라고 보고 있는데, 유럽재판소가

〈그림 III-5〉 지점과 계열회사 거래(영국)



〈그림 III-6〉 자회사와 국내사업장 거래(영국)



영국의 이전가격세제 적용상의 불확실성을 지적하자 영국 정부는 이러한 법 개정을 하게 됨. 영국 국세청 홈페이지, INTM432080 - Schedule 28AA: how it works

6) 소 결

- 영국은 본·지점 거래에 대해서 지점을 본점과 동일한 실체로 보기 때문에 본점과 지점이 장소적으로 국내·국외로 구분되어 있더라도 이전가격세제를 적용하지 아니함.
 - 다만, 지점과 계열회사 간의 거래에서 일방이 국내이고 타방이 국외에 실체가 존재하는 경우에는 지점을 본점과 독립된 실체로 판단하여 이전가격세제를 적용
 - <그림 Ⅲ-5>를 두 번째 거래의 경우에는 지점과 계열회사 모두 국외에 존재하므로 본·지점 거래의 일반기준을 적용하여 본점과 동일한 실체로 보아 이전가격 대상에 포함하는 것으로 판단됨.
 - 영국은 본·지점 거래에 대하여 이전가격세제를 적용하지 아니하고 해외 지점과 해외 자회사의 거래를 이전가격세제의 대상에 포함한다는 점에서 인적기준을 가지고 있는 것으로 판단됨.

- 본 보고서에서 살펴보고자 하는 외국법인의 국내 자회사와 국내사업장 간의 거래는 영국의 2004년 법 개정시 대상거래에 대하여 이전가격세제를 적용하도록 함으로써 이전가격세제의 대상이 됨.
 - 해당 거래에 대하여 본점과 동일한 실체로 보아 국내 자회사-외국 본점의 거래로 파악하였다면 이전가격세제의 적용대상이 되지만 2004년 법 개정 이전에는 이전가격세제를 적용하지 않았던 점에서 인적기준이 적용되지 않은 것으로 판단됨.
 - 다른 형태의 거래가 인적기준의 일관성이 있는 방향을 가짐에도 불구하고 대상 거래의 경우에는 장소적 기준에서 파악함에 따라 이전가격세제의 불확실성을 나타내고 있었다고 판단되며 이에 따라 개정을 통해 해당 거래를 이전가격세제에 포함한 것으로 판단됨.

- 영국의 경우에는 인적 개념과 장소적 개념이 혼용되어 사용되고 있어 일관성 있게 해당기준을 적용한 것은 아니라고 생각됨.

나. 이전가격조정과 대응조정

1) 일차조정

- 영국의 이전가격세제에서 일차조정은 오직 과세소득을 증가시키거나 세수손실을 감소시키는 방향(one way street)으로만 가능함⁵⁰⁾.
 - 정상가격을 초과하는 부분에 대해 2차 거래로 간주하여 대여금이나 출자로 처리하는 다른 나라들과는 달리 영국은 2차조정(secondary adjustment)을 하지 않음⁵¹⁾.

- 이전가격조정이 이루어지고 난 후, 정상가격으로 거래되었을 때의 현금상태(cash position)로 회복시키기 위해 정상가격을 초과하는 금액('초과분 지급액')을 지급할 수 있음(balancing payment)⁵²⁾.
 - (세무상) 불리한 당사자(disadvantaged person)는 (세무상) 유리한 당사자⁵³⁾ (advantaged person)에게 조정된 금액을 한도로 (차액을) 지급할 수 있음.
 - 예를 들어, A회사가 B회사로부터 정상가격을 초과하여 이자를 받았는데 B회사의 과세소득 계산시 초과지급액을 비용공제받을 수 없는 경우, A회사가 초과이자분을 B회사에 환급할 수 있음.
 - '초과분 지급액'은 조정된 금액을 넘지 않는다면, 소득세나 법인세에 영향을 미치지 않음.

- '초과분 지급액' 대신에 (세무상) 불리한 당사자는 '세무상 유리한 자(tax advantaged

50) 영국 국세청, INTM432040

51) BNA, 22-III, p. 4

52) 영국 국세청 홈페이지, INTM470030 - Transfer pricing : addressing double taxation; 영국 국세청, Compliance cost review - Reform of rules on transfer pricing and thin capitalisation(2004)

53) '유리한 당사자'는 당해거래에서 정상가격으로 거래한 경우에 비해 과세소득이 과소계상되거나 공제가능한 손실이 과대계상된 자, 즉 가격조작으로 인해 세금이 축소된 자를 말함 (INTM470030).

person)’의 세금을 지급하는 방안을 선택할 수 있음⁵⁴⁾.

2) 대응조정

- 국제거래에 있어서 외국 세무당국이 이전가격조정을 한 결과 발생한 이중과세는 상호합의에 따라 대응조정(corresponding adjustment)됨⁵⁵⁾.
- 국제거래에 대해 이전가격세제가 적용될 경우 당사국간의 이중과세방지조약에 따라 이중과세가 조정되지만, 국내거래는 조약의 적용을 받을 수 없기 때문에 국내법에서 이중과세를 제거하는 제도, 즉 보상조정(compensating adjustment)을 두고 있음⁵⁶⁾.
 - 보상조정은 ‘세무상 불리한 자’에만 허용되는데, ‘세무상 유리한 자’⁵⁷⁾의 소득을 정상가격으로 거래했을 때를 기준으로 증가시키는 조정을 하면 이에 상응하여 ‘세무상 불리한 자’의 세액을 계산할 때 같은 기준으로 보상조정을 하게 됨⁵⁸⁾.
 - 보상조정은 세무신고서에 정상가격과 실제 거래금액의 차이를 미리 신고한 경우에만 허용됨.

3) 소 결

- 외국법인의 국내사업장과 동 법인의 국내 자회사 간에 이전가격세제가 적용되어 영국 국세청에서 일차조정을 하게 되면 2차조정은 없으며 거래당사자의 선택에 따라 ‘초과분 지급’ 방식이나 초과분에 대한 세금을 대신 지급하는 방식을 따를 수 있음.

54) ICLG, Corporate Tax 2006 – Chapter 2 UK Transfer Pricing, p. 9

55) 영국 국세청, INTM470030

56) 영국 국세청, Compliance cost review – Reform of rules on transfer and thin capitalisation (2004)

57) ‘유리한 당사자’는 당해거래에서 정상가격으로 거래한 경우에 비해 과세소득이 과소계상되거나 공제가능한 손실이 과대계상된 자, 즉 가격조작으로 인해 세금이 축소된 자를 말함 (INTM470030).

58) 영국 국세청, INTM470030

- 또한 위 거래는 ‘국내거래’이기 때문에 국세청의 조정이 있기 전에 거래당사자의 합의에 따라 세무신고시에 보상조정방식을 따를 수 있음.

3. 일 본

가. 이전가격세제 적용 여부

1) 정 의

- 법인이 각 사업연도에 국외관련자(외국법인으로 당해 법인과 ‘특수한 관계’를 가지는 자)와 한 자산의 판매, 자산의 구입, 용역의 제공, 기타의 거래(이것을 ‘국외관련거래’라고 함)에 대하여 국내법인이 국외관련자로부터 받은 대가가 정상가격에 미치지 못한 경우나 국내법인이 국외관련자에게 지불한 대가가 정상가격을 초과하는 경우에는 해당 국외관련거래는 독립기업간 가격으로 행해진 것으로 보아 거래가격을 재계산함.

- 징수 확보가 목적이므로 당해법인이 국외관련자에게 수취한 대가가 정상가격을 초과하거나, 지불대가가 정상가격에 미치지 못하여 내국법인이 소득을 외국으로 이전시켜야 하는 경우에는 이전가격의 대상이 되지 않음.

□ 관련법규

- 일본의 이전가격과세에 관한 법령 체계는 개별법인에 대한 것과 연결법인에 대한 것으로 나누어져 있음.

- 개별법인에 대한 이전가격은 조세특별조치법 제66조의 4, 조세특별조치법 시행령 제39조의 12, 조세특별조치법 시행규칙 제22조의 10, 조세특별조치법 관련 통칙(세무직원이 한 세법 해석의 통일을 기하기 위한 직무상의 명령) 제66의 4(1)-1~66의 4(8)-2, 이전가격사무운영지침(업무지침을 제시하는 직무상의 명령)으로 구성

2) 적용대상자

- 이전가격 적용대상자는 법인에 한정하고 개인은 적용대상에서 제외
 - 이전가격 적용대상을 법인에 한정하지 않은 미국과 달리 일본은 적용대상을 법인에 한정하는 것이 대조적

- 적용대상법인은 일본에서 소득에 대한 법인세 및 청산소득(청산중인 사업연도의 소득 및 잔여재산을 일부 배분한 경우에 청산소득으로 보는 금액도 포함)에 대한 법인세의 납세의무가 있는 법인을 지칭
 - 대표자나 관리인을 정한 인격이 없는 단체 등도 포함되고 일본에 지점 등의 국내 사업장을 가진 외국법인 및 부동산의 양도소득 등을 가진 외국법정도 포함되며 연결법정도 대상이 됨⁵⁹⁾.
 - 특정신탁의 국제거래, 즉 외국신탁회사의 특정신탁에 대해서도 이전가격세제의 적용대상이 됨⁶⁰⁾.

3) 특수관계자

- 국외관련자는 외국법인(내국법인 이외의 법인) 중 법인과 ‘특수한 관계’를 가진 자를 말한다고 규정하고 있는데, 여기서 ‘특수한 관계’란 다음의 경우를 말함⁶¹⁾.
 - 두 법인 중 어느 한 쪽 법인이 다른 법인의 발행주식 수나 출자(자기주식과 출자는 제외)액의 50%를 직·간접적으로 보유하고 있는 관계(모자관계)
 - 두 법인이 동일한 자에 의하여 각각 그 발행주식 수나 출자액의 50% 이상을 직·간접적으로 보유하고 있는 경우에 해당 두 법인(형제관계)
 - 다음에 열거하는 사실 기타 이와 유사한 사실이 존재함에 따라 둘 이상의 법인 중 어느 한 쪽의 법인이 다른 법인의 사업방침의 전부나 일부에 대하여 실질적으

59) 租稅特別措置法 第68の88

60) 租稅特別措置法 第68の3 第5項

61) 租稅特別措置法 第39の12 第1項

로 결정할 수 있는 관계(실질지배력관계)

- 해당 법인의 임원이 다른 법인의 임원 1/2 이상이거나 해당 법인의 임원 혹은
사용인을 겸임하고 있는 자나 해당 법인의 임원 혹은 사용인이었던 자가 다른
법인의 대표 권한을 가진 임원에 해당하는 경우
 - 다른 법인이 그 사업활동의 상당부분을 해당 법인과의 거래에 의존하고 있는
경우
 - 다른 법인이 그 사업활동에 필요한 자금의 상당부분을 해당 법인으로부터 차
입하거나 해당법인의 보증으로 받아 조달하고 있는 경우
- 어떤 법인과 다음의 서술하는 법인과의 관계(형식기준과 실질기준의 연쇄)
- 어떤 법인이 다른 법인과 발행주식 등의 50% 이상의 주식 등을 직·간접으로
보유하는 관계가 연속되는 경우
 - 어떤 법인이 다른 법인과 발행주식 등의 50% 이상의 주식 등을 직·간접으로
보유하는 관계와 실질지배력관계를 가지는 관계가 연속되는 경우
 - 어떤 법인이 다른 법인에 대하여 실질지배력을 가지는 관계가 연속되는 경우
 - 어떤 법인이 다른 법인에 대하여 실질지배력을 가지는 관계와 발행주식 등의
50% 이상의 주식 등을 직·간접으로 보유하는 관계가 연속되는 경우
- 두 법인이 각각 다음에 서술하는 어느 한 쪽의 법인에 해당하는 경우에 당해 두
법인의 관계(동일인이 동시 지배하는 경우 형식기준과 실질기준의 연쇄)
- 동일자(법인)가 두 법인의 발행주식 수나 금액의 50% 이상을 직·간접으로 보
유하고 해당 법인들이 특정사실이 존재함에 따라 해당 사업의 방침의 전부 혹
은 일부를 실질적으로 결정가능한 관계에 있는 다른 법인
 - 동일자(법인)가 두 법인의 발행주식 수나 금액의 50% 이상을 직·간접으로 보
유하고 해당 법인들이 발행주식 수나 금액의 50% 이상을 직·간접으로 보유
하는 다른 법인
 - 동일자(법인)가 특정사실이 존재함에 따라 해당 사업의 방침의 전부 혹은 일부
를 실질적으로 결정가능한 관계에 있는 두 법인이 발행주식 수나 금액의 50%
이상을 직·간접으로 보유하는 다른 법인
 - 동일자(법인)가 특정사실이 존재함에 따라 해당 사업의 방침의 전부 혹은 일부

를 실질적으로 결정가능한 관계에 있는 두 법인이 특정사실이 존재함에 따라 해당 사업의 방침의 전부 혹은 일부를 실질적으로 결정가능한 관계에 있는 다른 법인

4) 대상거래

- 자산의 판매, 자산의 구입, 용역의 제공, 기타 거래(국외관련거래)
 - 대가성이 없는 자본 등 거래는 물론 단순한 금전의 증여나 채무의 면제에 대해서는 적용대상거래에 포함되지 않지만, 이것이 기부금에 해당한다면 국외관련자에 대한 기부금으로 포함⁶²⁾
 - 국제간의 거래만으로 한정되기 때문에 국내거래는 적용대상에서 제외됨.
 - 영국이나 미국은 국내거래에 대해서도 이전가격세제를 적용

- 법인이 국외관련자와의 거래를 비관련자를 통해서 한 경우에는 당해법인과 비관련자와의 거래는 국외관련거래로 의제함⁶³⁾.

- 국외관련자와의 거래라고 하더라도 일본에 지점 등의 국내사업장을 가진 국외관련자와 지점 등의 국내사업장과의 거래로 해당 거래가 국외관련자의 법인세 과세 대상소득(국내원천소득)이 되는 거래에 대해서는 적용대상에서 제외함⁶⁴⁾.

5) 이전가격세제 적용 여부

- 본지점 거래
 - 이전가격세제의 적용대상이 되는 거래는 국외관련거래로 규정하고 있는데, 국외관련거래에는 본점과의 거래는 포함되지 않음(본지점간 거래).

62) 租稅特別措置法 第66の4 第3項

63) 租稅特別措置法 第66の4 第4項

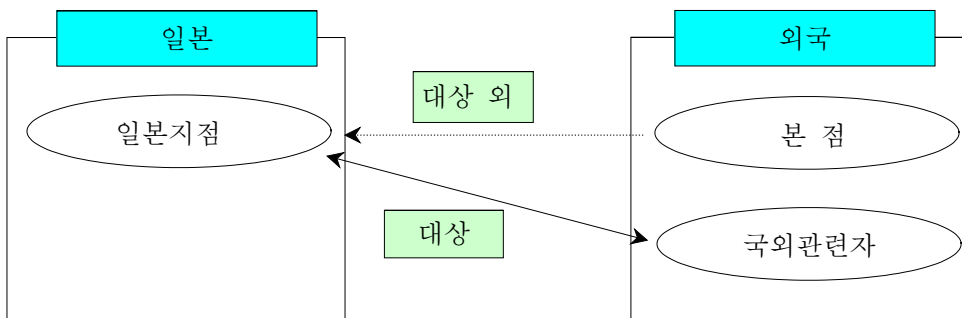
64) 租稅特別措置法 第66の4 第1項, 租稅特別措置法 施行令 第39の12 第5項

- 본·지점은 법률적으로는 한 개의 기업체이므로 본·지점의 거래는 단순한 내부거래임.
- 이 경우 소득을 해외 이전할 가능성이 남아 있으므로 본지점간 거래에 대한 국내원천소득의 계산에 있어서 독립기업원칙을 일부 취하여 이에 대응하고 있음⁶⁵⁾. 따라서 실질적으로 이전가격세제를 적용했던 것과 동일한 결과를 얻게 됨.

□ 지점과 국외관련자와의 거래

- 지점은 이전가격 적용대상자에 포함되므로 원칙적으로는 이전가격세제의 적용 대상이 됨.
- 다만, 국외관련자와의 거래라고 하더라도 국외관련자가 지점이나 국내사업장의 본점으로 일본의 법인세 과세대상소득이 되는 거래를 하는 경우에는 이전가격세제의 적용대상이 되지 않음.
 - 따라서 국외관련자와 행한 거래로 일본에서 과세대상이 되지 않는 소득(예를 들어 재일지점 등이 국외 본점과 다른 지점을 위한 매입부대업무 등)이나 일본에서 과세대상이 되지만 조세조약에 따라 과세가 면제되는 거래(이자, 로열티 등)에 대해서는 이전가격세제의 적용을 받을 가능성이 있음.

〈그림 Ⅲ-7〉 지점관련거래(일본)

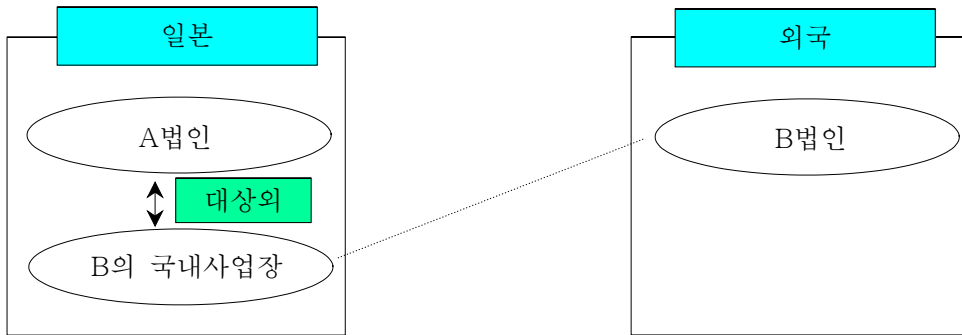


65) 法人税法 施行令 第176條 第1項 第7号

□ 외국법인의 국내자회사와 국내사업장 간의 거래

- 조세특별조치법 제66조의 4 제1항 및 조세특별조치법 시행령 제39조의 12 제5항에 따르면 법인이 그 특수관계자와 행한 거래, 즉 해당 거래가 국외관련자의 재일지점 등의 국내사업장과의 거래인 경우라도 결과적으로 일본 국내원천소득이 되는 거래에 대해서는 이전가격세제의 적용을 배제

〈그림 Ⅲ-8〉 자회사와 국내사업장 간의 거래(일본)



- 이런 종류의 거래는 실질적으로 국내거래와 동일시하여 이전가격세제의 적용 대상에 포함하지 아니하더라도 폐해가 없다고 인정했기 때문임.
- A법인이 법인의 국외관련자 B의 일본자회사가 되는 경우에는 역시 위와 같은 논리로 이전가격 적용대상에서 제외되는데, 이는 A법인에 소득이 배분되든, B의 일본지점에 소득이 배분되든 일본 국내에 과세대상소득이 되기 때문임. 따라서, 해당 거래가 비관련자간의 거래와 비교하여 비정상적인 경우에는 ‘동족회사의 행위계산부인규정’에 근거하여 양자간의 소득배분을 수정하게 됨⁶⁶⁾.

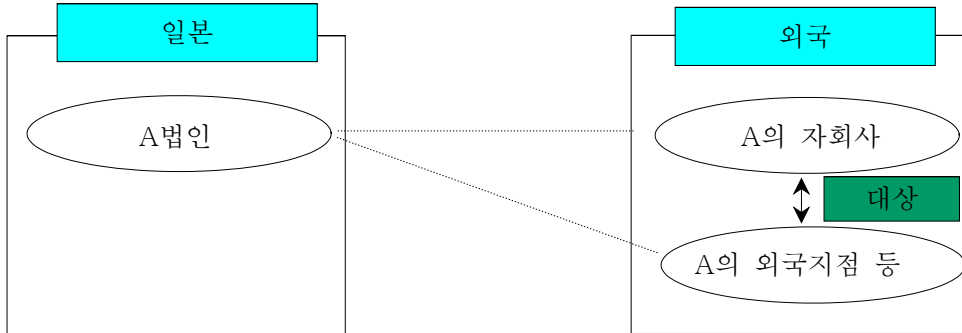
□ 내국법인의 해외지점과 외국법인(내국법인의 자회사)의 거래

- 해외지점의 소재지는 외국이지만 어디까지나 본점인 일본회사의 일부이므로 자기의 일부인 해외지점을 통하여 본점의 국외관련자인 해외 자회사와 행한 거래

66) 法人税法 第132條

는 이전가격세제의 대상에 포함됨.

〈그림 III-9〉 해외지점과 외국 자회사 간의 거래(일본)



- 이 거래에 대하여 이전가격세제를 적용하지 아니하는 경우에는 본점이 해외 자회사와의 거래 전체를 해외지점으로 변경하여 이전가격세제를 회피할 가능성이 있음.

6) 소 결

- 일본은 본·지점 거래에 대해서는 동일 실체로 보아서 이전가격세제를 적용하지 않으므로 인적 개념을 적용한다고 판단됨.
 - 이는 일본회사의 해외지점과 일본회사의 해외 자회사 간의 거래에 대하여 동일 외국지역에 있다고 하더라도 해외지점을 본점과 동일한 실체로 보아 이전가격세제를 적용하고 있다는 점으로 미루어 판단할 수 있음.
- 대상거래인 일본 내 자회사와 국내사업장 간의 거래에 대하여 본지점과 같이 법적 실체의 관점에서 보면 일본 내 국내사업장은 외국본점과 동일한 실체가 되고 일본 내 자회사는 법적으로 다른 실체가 되어 이전가격 적용대상이 되어야 하지만, 시행령에 해당 거래에 대해 이전가격세제의 적용을 제외하는 특례를 두고 있음.
 - 이는 해당 거래의 실질이 국내거래와 같고 조세회피 등의 경우에는 ‘동족회사의

행위계산부인규정'에 의한 과세처분이 가능하기 때문임.

- 특히 내국법인의 해외 자회사와 내국법인의 해외지점 간의 국외거래는 이전가격 대상에 포함하도록 함.

- 결과적으로 일본은 이전가격의 적용대상 및 적용거래를 파악함에 있어서 장소적 기준이 아닌 국내사업장과 본점이 동일한 실체라는 개념에 입각하고 있는 것으로 파악되며 해당 거래의 경우에는 그 실질이 국내거래와 같고 다른 형태로 조세회피를 방지할 수 있다고 보아 이전가격 적용대상거래에서는 제외하고 있는 것으로 판단됨.

나. 이전가격조정과 대응조정

1) 일차조정(Primary adjustment)

- 국외관련자가 해당 소득을 반환했는지 여부에 관계없이 그 전체의 이익에 대하여 익금산입 '기타사외유출'이 됨.
 - 조세특별조치법 제66조의 4 제4항에서는 국외관련자에게 이전된 소득에 대해서는 익금에 산입(손금불산입)하고 내국법인에 대한 소득처분은 익금산입 '기타사외유출'이 됨.
 - 일차조정금액 및 소득처분의 내용은 국외관련자가 해당 소득을 반환했는지 여부에 영향을 받지 아니함.
 - 법인이 일정기간 내에 소정의 사항을 기재한 후 관할 세무서장(또는 국세청장)에게 반환을 받을 것이라는 뜻의 신고서를 제출하는 경우에는 해당 신고서에 기재된 금액이 실제로 반환될 때는 익금에 산입하지 아니함⁶⁷⁾.
 - 이는 이미 일차조정으로 익금에 산입된 경우에 해당하므로 반환되는 경우에 다시 익금에 산입되면 이월익금이 되기 때문으로 판단됨.
 - 반환신고서는 납세지, 법인명, 대표자명, 국외관련자명 및 소재지, 반환을 받

67) 租稅特別措置法 通則 第66の 4 (7)-2

을 예정일, 반환을 받을 금액 등이 기재된 서면으로 함.

- ‘기타사외유출’로 처분하기 때문에 배당 등으로 보아 원천징수하는 등의 제2차 조정은 행하지 않음.
- 상대국에서 제2차 조정을 하여 징수당한 외국의 원천징수세는 외국납부세액공제의 대상이 되지 아니하고 손금산입으로 처리됨.

2) 대응조정(Corresponding adjustment)

- 상대국이 이전가격과세를 행한 경우
 - 조약상대국의 세무당국에 의한 이전가격과세에 근거하여 일본과의 상호합의를 행하고 일본이 당해 이전가격과세에 대응하여 일본납세자의 소득을 감액하는 합의가 성립된 경우에는 일본에서 당해 합의에 근거하여 감액경정처분(대응적 조정)을 하게 됨.
 - 대응조정은 조세조약실시특례법 제7조에 규정되어 있으며 이는 확인적 규정으로 직접적인 법적 근거는 조세조약의 특수관련기업조항 및 상호협의조항에 있음.
 - 대응적 조정이 이루어지기 위해서는 다음의 조건을 충족해야 함.
 - 외국에서 이전가격과세가 존재하거나 예상되어야 함. 즉, 일본의 거주자나 내국법인과 조약상대국의 거주자와의 거래에 관해서 조약상대국이 이전가격과세를 행하거나 행할 것이 예상되어야 함.
 - 상호협약에 의한 합의가 성립되어야 함. 즉, 해당 거래의 대가에 대해 일본과 조약상대국의 권한 있는 당국간에 조세조약에 근거한 합의가 성립되어야 함.
 - 경정청구서 제출, 즉 일본의 납세자가 권한 있는 당국간의 합의를 받아들여서 경정의 청구를 하여야 함.
 - 대응적 조정의 방법은 다음과 같음.
 - 조약상대국에서 증가된 소득과 동액의 소득을 일본기업의 소득으로부터 감액⁶⁸⁾

- 소득조정은 조약상대국에서 증액된 과세연도에 대응되는 일본 기업의 과세연도 소득에서 감액하고 있음⁶⁹⁾.
- 소득조정은 이전소득의 반환에 관계없이 행해지는데, 이는 대응적 조정이 조세조약에 근거한 합의에 의해 경제적 이중과세를 배제하기 위한 세무상의 조정일 뿐 당사자간의 사법상의 권리·의무에는 영향을 미치지 않기 때문임.
- 단, 일본의 납세자가 이전소득을 반환하지 않은 경우에는 납세자의 이익적립금에 반환되지 않는 소득이 포함되어 동족회사의 유보금과세시 유보금액에 포함됨⁷⁰⁾.

□ 일본이 이전가격과세를 행한 경우

- 상호합의에 따라 해당 이전가격과세의 일부나 전부를 취소하게 된 경우에 국내 처리는 다음과 같음.
 - 상대국이 이전가격과세를 한 경우에 상호협약에 의한 대응적 조정은 조세조약 실시특례법 제7조 제1항의 규정에 따르는 데 반하여 일본이 이전가격과세를 한 경우에 상호협약에 의한 대응적 조정은 국내통칙법 제71조를 적용
 - 상호합의에 의하여 일본의 과세를 일부 혹은 전부 취소해야 할 필요성이 발생한 경우에 납세자로부터 해당 합의에 대한 동의를 구하기는 하지만 납세자가 경정청구를 할 필요는 없음.
 - 이 경우에는 세무서장이 직권으로 상호합의에 근거한 감액경정을 함.
 - 직권에 의한 경정과 경정청구에 의한 경정의 경우에는 환급가산금의 계산에 차이가 발생

68) 조약상대국에서 부과한 세액을 공제하는 세액조정도 있을 수 있으나, 일본은 소득조정방법을 택하고 있음.

69) 증액된 과세연도에 대응하여 조정한다는 의미에서 이러한 조정을 '소급연도조정'이라 하고 이에 대응하여 일본기업의 진행되고 있는 과세연도 소득에서 조정하는 '진행연도조정'이 있으나, 일본은 소급연도조정을 택하고 있음.

70) 租稅條約實施特例法 第7條 第2項

3) 소 결

- 일본의 경우에는 일차조정은 전부 '기타사의유출'로 조정되고 이에 대한 2차조정이 없다는 특징이 있으며 대응조정은 상호합의를 전제로 하되 일차조정이 발생된 국가가 일본인지 외국인지에 따라 적용되는 법에 차이가 남.
- 여기서는 일반적인 경우에 이전가격조정에 따른 일차조정 및 대응조정의 내용을 정리하였으며 본 보고서의 해당거래인 외국회사의 자회사와 국내사업장 간의 거래는 시행령에서 제외거래로 열거하였으므로 조정의 대상에 해당하지는 아니함.

4. 독 일

가. 이전가격세제 적용 여부

1) 정 의

- 납세의무자의 소득이 해외에 있는 관련 당사자간의 사업관계(business relations)에서 감소되었고 해당거래와 동일 또는 유사한 상황에 있는 비관련당사자간의 계약조건을 벗어난 조건에 납세의무자가 동의한 경우, 납세의무자의 소득은 제3자간의 거래조건을 기준으로 증가되어야 함.
- 관련법규
 - 독일에서 정상가격원칙을 명시적으로 언급한 규정은 국제조세법(Auß ensteuergesetz) 제1조가 유일함.
 - 국제조세법 제1조의 입법의도는 비정상가격으로 거래한 계약에 있어서 국내 납세의무자의 소득을 상향조정(upward adjustment)할 국내법적 근거를 마련하는 것임.

- 비정상가격으로 거래한 국제거래를 규율하는 규정은 국제조세법 이외에도 법인세법(Körperschaftsteuergesetz)상 은폐배당(hidden profit distribution), 은폐출자(hidden capital distribution)⁷¹⁾를 들 수 있는데, 규정이 먼저 적용되고 해당 규정이 적용되지 않는 경우에만 국제조세법 규정이 적용됨⁷²⁾.
 - 정상가격원칙에 대한 대부분의 판례는 법인세법이 적용된 사건임.
- ‘은폐배당’은 주주관계에 의한 회사의 자본 감소로서 회사의 과세소득에 영향을 미치고 정상적인 배당처분과 관련없는 것을 의미함.
 - 이러한 경우 회사가 주주나 주주와 밀접한 관련이 있는 자에게 이익을 제공한 것으로 추정함.
- ‘은폐출자’는 회사가 주주나 주주와 밀접한 관련이 있는 자로부터 직·간접적으로 출자대상인 사업자산을 수령한 것으로서 그러한 출자가 주주관계에 기한 것이고 적정한 가격에 의하지 않은 경우를 의미함.
- 이전가격에 대한 소득조정과 이전가격 계산방법 등에 대한 세부규정은 국제조세법 행정규칙(Grundsätze zur Anwendung des Aussensteuergesetzes)과 이전가격 행정규칙(Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen: Transfer Pricing Circular)이 있음.

2) 적용대상자

- 법인세법상 은폐배당 및 은폐출자가 적용되는 경우에는 거래당사자의 법적 형태에 제한이 없으므로, 법인, 개인 등이 모두 적용대상자가 되는 것으로 판단됨.
- 국제조세법 규정이 적용되는 인적 범위는 거주자뿐만 아니라 비거주자도 해당함⁷³⁾.

71) 독일 세법에서 은폐배당과 은폐출자는 우리나라의 ‘부당행위계산부인’에 해당하는 규정이다.

72) BNA, 23-Ⅱ, p. 11

73) BNA, 23-Ⅱ, p.10-11

- 따라서 비거주자의 독일 내 국내사업장에 대한 소득이 과소보고된 경우 국제조세법에 따라 소득이 조정됨.
- 거래당사자의 법적 형태를 제한하지 않기 때문에 거래당사자는 법인, 파트너십, 자영업자 등이 모두 가능

3) 특수관계자

- 이전가격은 특수관계자간의 거래에 적용되는데, 특수관계자 요건은 이전가격의 근거 규정에 따라 다르게 판단됨⁷⁴⁾.
 - 은폐배당(hidden profit distribution)이나 은폐출자(hidden capital distribution)가 거래에 포함되어 있다면, 지분의 크기에 상관없이 관련성이 있는 것으로 봄.
 - 실무상 독일 세무당국은 독일 기업의 지분을 25% 이상 보유하는 경우 관련성이 있는 것으로 추정함.
 - 국제조세법상 이전가격 규정을 적용받으려면 국제조세법상의 특수관계자 요건을 충족해야 함.
 - 그러나 대부분의 이전가격 사건들이 은폐배당이나 은폐출자에 대한 규정에 근거하고 있으므로, 국제조세법에 따라 특수관계자 여부를 판단하는 경우는 매우 적음.
- 거래당사자간에 다음 세 가지 중 하나에 해당하면 국제조세법상 특수관계자 요건을 충족한 것으로 봄.
 - 거래당사자 중 일방이 직·간접적으로 상대방의 지분을 25% 이상 보유(실질적 참가)하거나 일방이 직·간접적으로 상대방에 지배권(controlling influence)을 행사할 수 있는 경우
 - 제3자가 거래당사자 쌍방의 지분을 25% 이상 보유하거나 직·간접적으로 거래당사자 쌍방에 지배권(controlling influence)을 행사할 수 있는 경우
 - 거래당사자가 사업관계(business relationship)에 대한 조건에 합의함에 따라 사

74) BNA, 23-Ⅱ, p. 4-5

업관계 이외의 사실관계에 근거해 거래당사자에 영향력을 행사할 수 있는 경우 또는 거래당사자 일방이 개인적으로 상대방의 소득에 이해관계가 있는 경우

4) 대상거래

- 독일의 이전가격세제는 주로 법인세법 규정에 근거하여 국제거래뿐만 아니라 국내거래(intra-Germany transaction)에도 적용되며, 회사의 ‘내부거래’(intra-company transaction)에도 예외적으로 적용되는 경우가 있음⁷⁵⁾.
 - ‘내부거래’는 한 회사의 지점들 간의 거래 또는 본점과 지점 간의 거래로서 이들 거래는 통상 독립된 거래로 보지 않지만 예외적으로 지점을 한 회사의 구성부분이 아닌 독립된 실체로 보고 이전가격세제를 적용하는 경우가 있는 것으로 판단됨.
 - 이전가격에 대한 판례의 대부분은 국내거래에 대한 것인데, 법인과 지배주주의 거래 또는 지배주주집단의 구성원들 간의 거래를 대상으로 함.

- 또한 국제조세법 규정은 거주자(또는 내국법인)와 비거주자(또는 외국법인) 간의 사업관계(business relations)⁷⁶⁾에서 발생하는 거래만을 이전가격대상으로 함.
 - 따라서 거래당사자 쌍방이 모두 독일 거주자이거나 쌍방 모두 독일 거주자가 아닌 경우에는 적용되지 않음.

- 독일에서 이전가격원칙의 적용을 받는 거래의 예는 다음과 같음⁷⁷⁾.
 - 출자, 처분, 리스 또는 일시적인 사용을 위한 유형자산의 이전
 - 출자, 처분, 인가 또는 일시적인 사용을 위한 특허, 상표, 공식(formulas), 노하우, 비밀보호(secret process), 영업권 등 무형자산의 이전
 - 행정, 감독, 기술, 마케팅 또는 유사 서비스의 제공
 - 팩토링, 헷징계약, 보증 또는 담보 방식의 재정지원과 같은 재무조정과 론(loan)

75) BNA, 23- I, p. 3

76) A business relationship is any contractual arrangement other than arrangements governed by corporate law.(국제조세법 §1(4))

77) BNA, 23- II, p. 1-2

- 연구개발비 또는 서비스비용의 분담에 관한 원가배부협정
- 시장진출 및 유지에 관한 협정

5) 이전가격 적용 여부 및 소결

- 독일의 이전가격세제는 국제거래와 국내거래에 모두 적용되는 법인세법 규정(우리나라의 부당행위계산부인과 유사)과 국제거래에만 적용되는 국제조세법 규정에 근거하고 있는데, 법인세법의 대상이 되는 유형에 있어서는 법인세법이 국제조세법에 우선 적용된다는 점에서 외국법인의 국내 자회사와 동 법인의 국내사업장 간의 거래에 대해 국제거래인지 국내거래인지 구분할 필요 없이 이전가격세제가 적용된다고 판단됨.
- 만일 외국법인의 국내 자회사와 동 법인의 국내사업장 간의 거래가 법인세법상 은폐배당이나 은폐출자의 요건을 충족하지 않는다면 법인세법을 적용할 수 없게 되고 이 때 국제조세법이 적용되는지를 검토하기 위해 대상거래가 국제거래인지 여부를 판단해야 할 것임.
- 그러나 국제조세법 규정만으로는 국제거래 여부를 속지주의에 의해 판단하는지 속인주의에 의해 판단하는지 알 수 없으며, 국제조세법 규정이 적용된 판례에서 대상거래와 같은 사례를 찾기 어려워 이 부분에 대한 판단은 유보함.

나. 이전가격조정과 대응조정⁷⁸⁾

1) 일차조정

- OECD 모델조세협약에 따르면 일차조정(primary adjustments)은 이전가격이 정상가격이 아니라고 판단하는 세무당국이 행하는 소득조정을 말함.
- 일차조정은 국내법에 따라 행해지므로, 독일의 이전가격세제에서 일차조정은 은

78) www.ibfd.org

폐배당, 은폐출자, 국제조세법 제1조에 근거한 조정을 의미함.

- 위의 세 가지 종류(은폐배당, 은폐출자, 국제조세법 제1조의 이전가격)의 조정이 동시에 요건을 충족할 수도 있는데, 그러한 경우 은폐배당이나 은폐출자에 대한 소득세 행정규칙에 따라 조정금액이 결정됨⁷⁹⁾.

□ 은폐배당 규정에 의한 일차조정은 다음과 같이 두 단계로 이루어짐.

- 해외로 소득을 이전한 독일 회사에 대해서는 이전한 소득의 가치만큼 과세소득을 증가시키는데, 이 증가된 추가소득에 대해 25% 법인세, 지방거래세(municipal trade tax), 법인세에 대한 5.5% 부가금을 추가로 부담해야 함.
- 이 때 이전한 소득의 가치만큼 은폐배당이 성립하게 되고, 은폐배당이 인정된 시점에 외국인 주주는 독일정부에 20%의 원천징수세와 원천징수세에 대한 5.5% 부가금을 부담해야 함.
 - 조세조약에 따라 배당금에 대해 낮은 세율을 적용받을 수 있는 경우 또는 회사가 EU 지역 내에 존재하고 EU 지침상의 요건을 충족할 경우 외국인 주주는 환급받을 수 있음.

□ 은폐출자의 경우, 특별장부(particular balance sheet entry)에 기입하여 독일 모 회사의 외국 자회사에 대한 지분의 장부가액을 증가시킴.

- 증가된 금액은 자회사의 투자주식에 대한 장부가액을 증가시키면서 소득조정에 반영되어 자동적으로 해당 소득에 대한 세금을 부담하게 됨.

□ 국제조세법에 의하여 일차 조정을 하게 되는 경우에는 대차대조표상의 계정을 조정하지 않고 이익(profit)을 추가하는 방식으로 조정을 함⁸⁰⁾.

□ 상호합의절차(mutual agreement procedure)에 따라 조정방식을 변경할 수 있음.

- 은폐배당의 결과에 대해 은폐배당에 대한 원천징수세 등을 부담하는 것이 아니

79) Transfer Pricing Circular 1.1.3.

80) Transfer Pricing Circular 8.1.1. c)

라 납세자가 매출채권 계정에 기입하여 해외로 이전한 소득에 대하여 특수관계자에게 지급을 주장할 수 있음.

- 이 경우에는 국내회사의 과세소득이 상향조정(upward adjustment)된 부분에 대하여 외국인 주주는 독일에서의 원천징수세를 부담하지 않게 됨.

□ 특수관계자가 차액지급(balancing payment) 방식에 따라 일차조정을 통한 과세소득 증가분과 다른 거래에서 발생한 과세소득 감소분을 상계(offset)한 경우에는 정상가격으로 거래한 상황과 동일하게 되는 것이므로 기존에 상계하지 않았을 경우에 은폐배당, 은폐출자, 이익추가부분은 다음과 같이 환원시키는 조정을 하여야 함⁸¹⁾.

- 은폐배당으로 처분되었던 경우에는 ‘은폐출자’로 환원처리됨.
- 은폐출자로 처분되었던 경우에는 ‘자본의 환급’으로 환원처리됨.
- 국제조세법상 이전가격의 경우 이익이 추가되었던 부분에 대해서는 대차대조표 외에서 제외함.

2) 대응조정

□ 상대국이 이전가격조정을 한 결과 발생한 이중과세는 상호합의에 따라 대응조정됨.

□ 상대국이 이전가격조정을 하게 되어 독일 세무당국이 하향조정(downward adjustment)을 해야 하는 경우에는 이중과세를 방지하기 위해 다음과 같이 소득을 구분하여 조치를 취함.

- 해외에서 조정한 금액을 독일회사가 반환하는 경우와 반환하지 않는 경우로 나눌 수 있으며 반환하는 경우에는 매입채무를 설정하는 경우에 해당하고 반환하지 않는 경우는 독일회사가 모회사인가 자회사인가에 따라 다른 형태로 처리됨.
- 독일 모회사가 이전가격조정차액을 반환하지 않는 경우에는 모회사가 반환해야 하는 소득(current earning)은 배당으로 재분류됨.

81) Transfer Pricing Circular 8.3.1.

- 독일 자회사가 이전가격조정차액을 반환하지 않는 경우에는 자회사가 반환받아야 하는 소득은 외국 모회사의 '자본출자(capital contribution)'로 재분류됨.
- 소득이 반환되는 경우에 납세자는 매입채무(AP)를 설정할 수 있는데, 이는 외국 기업이 독일 자회사에 자본출자로 취급되지 않는 소득을 이전하는 경우에 적용하는 전형적인 방식임.
 - 예를 들어, 일반적인 이자보다 낮은 수준으로 펀드를 사용하거나 정상가격보다 낮은 수준으로 노하우를 이용하는 경우
 - 이러한 경우 하향조정을 허용하는 국내법 규정이 없기 때문에 상대국 절차에 따르게 됨.

3) 소 결

- 정상가격에 의하지 않고 외국법인의 국내사업장에서 동 법인의 국내 자회사에 소득을 이전한 경우에는 모회사에서 자회사에 대한 은폐출자로 해석될 수 있으며, 외국법인의 국내 자회사에서 동 법인의 국내사업장으로 소득을 이전할 경우에는 자회사의 모회사에 대한 은폐배당으로 해석할 수 있음.

5. 프랑스

가. 이전가격세제 적용 여부

1) 정 의

- 내국법인과 외국관련자간 거래는 독립기업가격으로 행해져야 한다고 규정
 - 대상이 되는 거래는 특별하게 한정되어 있지 않고 유형자산, 무형자산, 서비스 등 모든 국외관련자간 거래가 당해 세제의 대상이 됨.
 - 국외관련자를 정의하는 지배·의존관계에 대해서는 명확하게 법령에서 정하고

있지 않지만 과거 사례로 판단해 보면 형식적 자본관계뿐 아니라 사실상의 지배 관계도 포함하고 있음. 또한 일반적으로 지점을 포함하는 국내사업장이 행한 거래도 대상에 포함하고 있음.

- 과세당국이 ① 거래당사자가 지배·의존관계에 있을 것과 ② 거래가 독립기업원칙에 근거하지 않았을 것을 입증해야 함.
 - 그러나, 거래상대가 조세피난처(tax heaven)⁸²⁾인 경우에는 ①에 대한 입증은 불필요함.

□ 관련법규

- 프랑스의 이전가격은 프랑스 일반세법 제57조와 제238A조, 프랑스 절차법 제13B에 규정
 - 프랑스 일반세법 제57조는 1935년에 도입된 해외거래에 대한 가격조작에 의한 국내소득의 유출이 인정되는 경우에 과세소득을 조정하는 규정을 개정하여 1956년에 제정된 것임.
 - 1996년에 프랑스 절차법 제13B에 이전가격과세에 대한 입증책임을 과세당국에 둔다는 규정 및 세무조사시 요구되는 이전가격 문서의 내용이나 그 제출기한 등을 정하면서 이전가격세제가 엄격하게 적용되기 시작함.

□ 이전가격과세에 대한 납세의무

- 현장 조사 후 과세당국으로부터 가경정통지가 납세자에게 송부되는데, 이것에 합의할 수 없는 경우에 납세자의 대항수단으로서 국내 소송을 하거나 상호합의를 신청할 수 있고, EU권내 거래인 경우에는 EU중재의 방법을 이용 가능
- 이전가격 경정에 대한 납세의무는 세무당국에 대한 이의신청이 기각된 시점 또는 상호합의나 EU중재가 성립된 시점에 발생하고 납세자가 이 시점보다 빨리 세무당국으로부터 제시된 가경정내용에 합의하는 경우에는 그 합의시점에 발생함.

82) 세율이 16.66% 미만인 국가

2) 적용대상자

- 이전가격의 적용대상자를 소득세 및 법인세의 적용을 받는 기업활동(enterprises)으로 규정
 - 따라서, 개인도 그 적용대상에 포함
 - 법적으로는 기업활동(enterprises)의 개념이 명확하지 않지만 판례에 따르면 폭넓게 해석하고 있는 것으로 이해됨.
 - 기업을 법적 실체라는 개념이 아니라 이익을 목적으로 하는 활동(profit-orientated activity)이라는 개념으로 판단
 - 이에 따라 외국법인의 국내사업장은 프랑스 내의 내국법인은 아니라고 하더라도 이익을 목적으로 하는 기업활동(enterprises)을 수행할 수 있기 때문에 이전가격세제의 적용대상자가 됨.
 - 장소적 기준을 적용하여 외국에 위치한 프랑스법인의 국내사업장은 특정한 경우를 제외하면 프랑스세제의 적용을 받지 않음.
 - 프랑스 일반세법 제57조에서 포함된 국내사업장의 이전가격 적용대상은 다음과 같음.
 - 프랑스 내의 국내사업장과 그 국내사업장의 해외 본점과의 거래
 - 프랑스 내의 본점과 그 본점의 해외 국내사업장과의 거래
 - 프랑스 내의 국내사업장과 프랑스 외에 위치한 국내사업장, 기업, 기업활동(enterprises)과의 거래

3) 특수관계자

- 특수관계자의 범위
 - 법적 의존성(legal dependence)
 - 두 법인 중 어느 한 쪽 법인이 다른 법인을 통제
 - 두 법인이 동일한 자에 의하여 통제되는 경우
 - 법에 의한 규정에서 통제는 직·간접적인 지분, 의결권의 지배적인 확보, 제3

자를 통한 의사결정권을 포함

- 모회사와 자회사의 관계인 경우에는 의존성(dependence)이 있는 것으로 판단하지만, 자회사인지의 여부는 사실판단에 따름. 즉, 단순히 지분만으로 판단하는 것이 아님.
- 판례에서는 독립성을 판단할 때 재무상, 사업활동상 독립적이라도 이사회 의 구성원으로 의존성이 있거나 자본의 대부분이 의존적인 경우에 의존성이 있다고 판단한 예가 있음.

○ 실질적 의존성(de facto dependence)

- 법규에는 정황에 따른 사실판단이라는 원칙적인 언급만 있을 뿐 구체적인 기준을 규정하고 있지는 않음.
- 다음과 같은 판례가 있었음.

- ① 한 회사가 다른 회사의 구매가나 판매가를 결정하거나 다른 회사의 상표권에 대하여 상당한 대가를 지불하는 경우에는 해당 행위에 대한 정당성을 설명하여야 함.
- ② 한 회사가 다른 회사가 제공한 중개서비스에 대하여 이익이 많이 났다는 이유로 과도한 수수료를 지불하거나 중개서비스를 제공하지 않은 계약에 대해서 수수료를 지불한 경우에 대하여 설명이 필요
- ③ 동일한 법인명을 사용하거나, 동일한 대표부를 공유하거나 동일한 생산품을 생산하는 것에 대해 실질적 의존성이 있다고 판단한 사례가 있음.

○ 그러나, 거래상대가 조세피난처(tax heaven)인 경우에는 통제되고 있는지에 대한 입증은 필요로 하지 않음.

○ 통제에 대해서는 법에서 특별히 명시적으로 규정한 바가 없고 다양한 판례를 고려하여 결정함.

4) 소 결

- 프랑스의 경우에 지점이나 국내사업장과 본점이 장소적으로 분리되어 한 쪽이 국외에 있는 경우에 예외없이 이전가격제제가 적용되고 나아가 고정사업장간의 거

래라고 하더라도 한 쪽이 국외에 있는 경우에는 이전가격세제를 적용하고 있음.

○ 즉, 프랑스는 이전가격세제의 적용대상에 대하여 속지주의를 따르고 있음.

- 본 보고서의 해당 거래인 자회사와 국내사업장 간의 거래인 경우에 국내사업장이 국외관련자가 되어야 하는데, 프랑스의 경우에는 일단 국외관련자는 국외에 있는 자가 되어야 하는바, 본 보고서의 해당 거래인 자회사와 국내사업장 간의 거래는 국내사업장이 국외관련자가 될 수 없어서 이전가격의 대상이 아닌 것으로 판단됨.

나. 이전가격조정과 대응조정

1) 일차조정

- 이전가격경정금액에 대해서 거래상대방과 실질적인 자금수수를 하지 않는 경우에는 배당으로 간주하여 원천세를 부과함.

- 일차조정을 행한 후에 프랑스 내국법인에 대한 소득처분에 대하여 프랑스는 프랑스 외부 제3자에게로 지급되는 납득이 되지 않는(non-justified) 모든 지급을 프랑스 과세 목적상 배당으로 간주함.

○ 따라서 다른 주요국이 프랑스 내국법인의 지분관계 등에 따라 상대방의 소득을 어떻게 취급하느냐가 달라지는 데 비하여 프랑스의 경우에는 지분관계 등에 따라 소득처분이 달라지지 않음.

- 소득이전이 모회사에서 자회사로 되었더라도 배당으로 간주함.

○ 원칙적으로 배당으로 간주된 금액에 대하여 원천징수되어야 함.

- 단, 프랑스와 배당으로 간주된 금액을 수취한 수취자의 거주지국 간에 조세조약이 체결되어 있고 해당 조세조약의 배당의 범위에 해당 간주배당이 포함되어 있지 않다면 조세조약의 목적상 다른 소득으로 간주되어 원천세가 적용되지 않을 수 있음.

2) 대응조정

- 프랑스는 프랑스 회사에 대한 상대국의 소득처분에 대해서는 무시함. 즉, 대응조정을 하지는 않음.
- 단, 기본적인 이전가격조정의 결과 발생하는 이중과세에 대처하기 위한 면제는 적용할 수 있음.

3) 소 결

- 일반적인 경우에 이전가격조정에 따른 소득처분을 정리하였으며 본 보고서의 해당 거래인 자회사와 국내사업장 간의 거래는 장소적으로 이전가격 적용대상을 파악한다는 프랑스의 관점에서는 이전가격 적용대상에서 제외됨.

6. 호 주

가. 이전가격세제 적용 여부

1) 정 의

- 소득과세법(Income Tax Assessment Act 1936; ITAA)의 Division 13에 의하면 “① 특수관계(any connection)가 있는 둘 이상의 납세자(tax payer)가 ② 국제계약(international agreement)에 따른 재화 또는 용역을 ③ 비정상가격(non-arm's length price)으로 거래하는 경우 국세청(ATO)은 납세자에게 필요한 처분을 할 수 있다”고 규정하고 있음⁸³⁾.

○ Division 13의 제정 목적은 비정상가격(non-arm's length price)의 거래 또는

83) ITAA §136AD

국제적 소득이전(international profit shifting)을 방지하여 조세수입을 보호하는 데 있음⁸⁴⁾.

- 호주의 이전가격세제는 일반적으로 국경한계원칙(the doctrine of territorial limitation)과 독립된 개별실체 접근법(separate entity approach)을 적용하고 있음.

□ 관련 법규

- 호주의 이전가격세제와 관련되어 국세청(Australian Tax Office; ATO)이 발표한 예규(Taxation Rulings; TR)는 다음과 같이 살펴볼 수 있음.

〈표 Ⅲ-6〉 이전가격세제와 관련된 예규(호주)

예규	내 용
TR 92/11	Division 13(이전가격세제)의 자금대여와 대출계약
TR 94/14	이전가격세제 적용과 관련한 기본적인 개념 규정 특히 독립한 법적 실체(separate legal entity)간 거래에 중점
TR 95/23	일방적 또는 쌍방적 사전승인제도(Advanced Pricing Arrangements; APA)의 절차
TR 97/20	국제거래와 관련한 정상가격(arm's length transfer pricing)의 방법론
TR 98/11	이전가격 관련 문서종류·제출·관리·보관에 대한 규정 동일한 실체의 사업장(PE)간 거래 또는 본지점간 거래에 이전가격세제가 적용되며, 개인과 파트너십, 신탁도 포함.
TR 98/16	이전가격세제의 가산세 지침
TR 1999/1	기업내부 간 용역거래와 관련된 이전가격세제
TR 2000/16	이전가격 소득재조정(profit reallocation adjustment)과 이중과세 면제와 상호합의절차(Mutual Agreement Procedure; MAP) 규정
TR 2000/16A	TR 2000/16에 대한 부록
TR 2001/11	호주의 국내사업장(PE)에 대한 귀속규정
TR 2004/1	Cost contribution arrangement에 대한 규정
TR 2005/11	다국적 은행에 대한 지점(branch)에 대한 규정

자료: ATO, Introduction to concepts and risk assessment, 2005, p. 2

84) TR 94/14 para.10

- 일반적 조세회피 방지규정(General Anti-Avoidance Rule; GAAR)은 호주의 개별세법인 소득과세법(ITTA)에 규정⁸⁵⁾되어 있는데, 이 규정은 특정 거래 실행의 유일한 목적 또는 지배적인 목적이 조세혜택(tax benefits)의 향유인 것으로 판단되는 경우 국세청(ATO)이 그 특정 거래로부터 납세자가 향유하는 혜택을 취소할 수 있는 규정임⁸⁶⁾.
 - 동일한 국제거래에 대하여 국세청(ATO)이 이전가격세제(Division 13)에 따라 과세처분하는 경우와 일반적 조세회피 방지규정(GAAR)에 따라 과세처분하는 경우의 결과가 상이한 경우 후자가 우선하며, 일반적 조세회피 방지규정의 적용이 이전가격세제 (Division 13)보다 광범위함⁸⁷⁾.

2) 적용대상자

- 이전가격세제가 적용되는 대상자는 호주의 조세에 귀속되는 모든 납세의무자(tax payer)를 지칭하고 있음.
 - 개인, 회사, 파트너십, 신탁뿐만 아니라 외국법인도 포함되며 납세의무가 있는 경우 비거주자와 거주자에 대한 차별이 없음⁸⁸⁾.
 - 호주세법은 지점(branch or PE)과 본점의 거래에 대하여 동일한 실체(single entity)로 간주하고 있지만, 국제거래(international dealings)를 하는 지점은 독립된 개별실체(separate entity)로 보아 이전가격세제가 적용됨⁸⁹⁾.
 - 다국적기업(Multinational enterprises; MNE)의 구성원(members)은 경제적 실질에서 보면 분리될 수 없지만 이전가격세제를 적용할 경우에는 독립된 개별실체(separate entity)로 간주

85) ITTA Part IVA (§177A to 177H)

86) 안경봉 · 오윤 · 이동식(2007), p. 67

87) Pricewaterhousecoopers(2006), p. 179

88) TR 94/14 para. 211

89) TR94/14 para. 172~173

3) 특수관계자

- 특수관계자(related party)는 공통의 관계(any connection between) 또는 다른 관련된 상황(any other relevant circumstances)에 있는 거래당사자를 의미
 - 공통의 관계(any connection between)에서 지배(control)와 지분보유(share ownership)에 대한 요건을 법으로 명시하지는 않고, 상황에 따라 넓게 해석하는데 아래와 같은 사례를 ‘공통의 관계’로 예시하고 있음⁹⁰⁾.
 - 한 회사의 지분을 직·간접적으로 소유한 다른 회사
 - 자회사간 직·간접적인 지분관계가 없는 경우라도 공통의 소유관계가 성립된 경우
 - 선택계약(option agreement), 전환사채(convertible notes) 또는 전환우선주(convertible preference shares)를 통해 한 회사가 다른 회사의 이익(interests)을 얻을 수 있는 경우
 - 둘 이상의 회사에 동일한 이사, 경영진이 존재하는 경우
 - 카르텔에 관여된 당사자
 - 다른 관련된 상황(any other relevant circumstances)에 대해서는 개별적인 사안에 따라 법원에서 사실관계를 파악하여 적용을 하고 있음.

4) 대상거래

- 국제거래(international dealings)의 여부를 판단하는 것은 Division 13의 적용 여부를 판단함에 있어 중요한 기준임.
 - 국내사업장(PE)의 경우 국제거래 해당 여부를 나타내는 표임⁹¹⁾.

90) TR 94/14 para.274

91) TR94/14 para. 172~173

〈표 III-7〉 국제거래에 대한 판정 Matrix(호주)

공급자 수요자	국내의 거주자	국내 PE 통한 비거주자	국내 PE 없는 비거주자	국외의 거주자	국외의 비거주자
국내의 거주자	No	No	Yes	Yes	Yes
국내 PE 통한 비거주자	No	No	Yes	Yes	Yes
국내 PE 없는 비거주자	Yes	Yes	Yes	Yes	Yes
국외의 거주자	Yes	Yes	Yes	Yes	Yes
국외의 비거주자	Yes	Yes	Yes	Yes	Yes

자료: ATO, Taxation Ruling 94/14, p. 66.

- 다음의 표에서 국제거래에 해당한다고 하여 전부 이전가격세제를 적용하는 것은 아니며 이 표는 단순히 해당 거래가 국제거래에 해당함을 나타내는 표임.
- 재산(property)의 공급(supply)과 취득(acquisition)거래로 재산의 범위에는 재화, 용역, 권리, 지분 등으로 폭넓게 규정하고 있음.

5) 이전가격세제 적용 여부

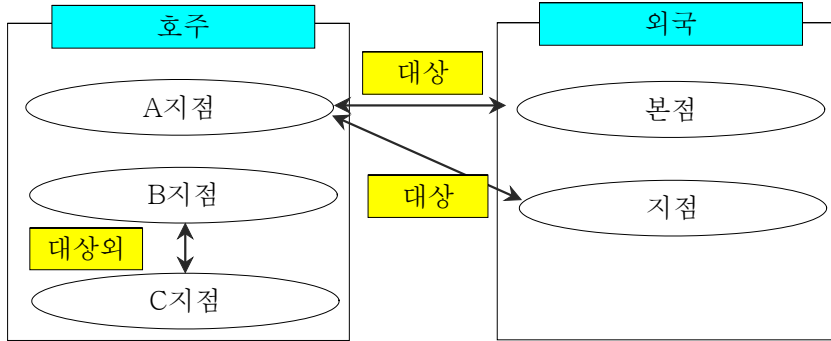
□ 본지점 또는 국내사업장 거래

- 본점과 지점, 외국법인과 외국법인의 국내사업장 또는 국내사업장간 거래는 하나의 내부거래로 보아 동일한 실체(same entity)로 볼 수 있지만, 동 거래가 국내거래에 해당되지 않는다면 독립된 개별실체(separate entity)로 보아 이전가격세제(Division 13)가 적용됨.

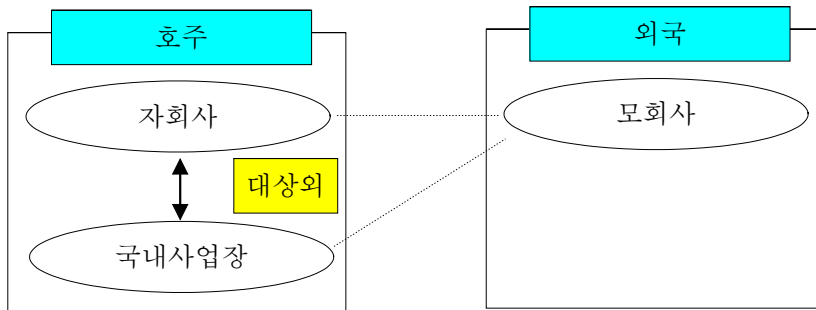
□ 국내 자회사와 국내사업장(PE)

- 외국 모회사의 지배에 있는 호주 내 자회사와 국내사업장간의 거래는 국내 거래에 해당되어 이전가격세제가 적용될 여지가 없음.

〈그림 Ⅲ-10〉 본지점간 거래(호주)

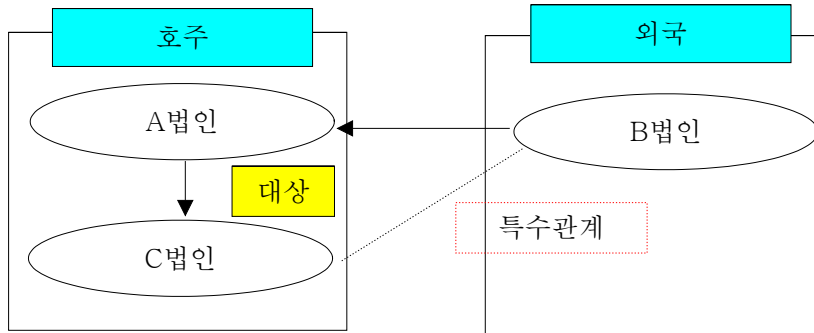


〈그림 Ⅲ-11〉 자회사와 국내사업장 거래(호주)



- 국내거래임에도 불구하고 이전가격세제가 적용되는 거래
 - 호주의 A법인이 특수관계 없는 외국법인 B로부터 원재료를 정상가격(가령 100)보다 고가(120)로 구입하였음. A법인이 정상가격보다 원재료를 고가로 구입한 이유는 A법인의 완제품이 외국법인 B의 관계회사인 호주의 C법인에 동일한 가격(120)으로 제공해야 하는 계약관계가 있었기 때문임. 이 경우 C법인의 매입거래에 대하여는 이전가격세제(Division 13)가 적용됨.
 - A와 C의 거래는 비특수관계자간 국내거래(domestic transaction)에 해당되나 공통의 관계(any connection between)에서 B법인이 우회적으로 특수관계가 없는 A법인을 이용한 거래임.

〈그림 III-12〉 국내거래와 이전가격세제(호주)



6) 소 결

- 일반적으로 특수관계자가 있는 국제거래에 대해서는 이전가격세제(Division 13)가 적용되고, 국내거래에 대해서는 국경한계원칙(the doctrine of territorial limitation)에 따른 속지주의에 따라 이전가격세제가 적용되지 않는 것임.
- 호주의 국내사업장이 관련된 거래가 이전가격세제의 적용을 받기 위해서는 호주의 국내사업장이 국제거래의 국내당사자가 되어야 함.

나. 이전가격조정과 대응조정

1) 일차조정(primary adjustment)

- 저가양도(less than arm's length consideration), 무상공급(no consideration) 또는 고가매입(excessive consideration) 거래를 하는 경우 호주 국세청장은 익금산입(손금불산입) 조정을 수행할 수 있음.⁹²⁾
- 일차조정으로 인한 호주 내국법인에 대한 소득처분의 내용은 국세청 예규(TR

92) ITAA §136AD과 TR 94/14, p. 48.

2007/1)에 따르면 1995 OECD 보고서(다국적기업과 과세당국을 위한 이전가격 지침서)⁹³⁾를 준용하여 간주배당(deemed dividend), 간주출자(deemed capital contribution), 간주대여(deemed loan)로 나누어짐.

2) 대응조정(Corresponding adjustment)

- 호주의 대응조정은 일반적으로 호주와 조세조약이 체결된 국가의 거래상대방에 한하여 상호합의제도(MAP)를 통해서만 가능⁹⁴⁾.
- 조세조약이 체결되지 않은 국가의 거래상대방과 호주의 납세의무자 간 이전가격 조정으로 인한 이중과세 문제는 조정되지 않음.

3) 보상조정(Consequential adjustment)

- 일차조정으로 거래당사자(taxpayer)의 소득이 증액된 경우, 호주 국세청장은 거래당사자와 특수관계 있는 거래상대방(relevant taxpayer)의 소득을 3가지 방법을 통하여 이중과세를 해결할 수 있음(ITAA §136AF).
- 대응조정을 위한 선결조건으로 일차조정을 통하여 납세의무자의 소득이 증가되어야 하고, 납세의무자와 조세수입의 관점에서 공정(fair)하고 합리적(reasonable)인 국세청장의 의견(opinion)이 있어야 함⁹⁵⁾.
 - 대응조정은 단일법적실체(single legal entity)로 보는 국내사업장 거래에는 적용되지 않음⁹⁶⁾.
- 특수관계 있는 거래상대방(relevant taxpayer)에 대한 대응조정은 소득면제(ITAA §136AF(1)(a)), 비용공제(ITAA §136AF(1)(b))와 원천징수세금 조정(ITAA §136AF(3)) 3가지의 형태로 이루어짐.

93) 1995 OECD Report(Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration)의 Para 4.67~4.77

94) IRFD

95) TR 2007/1, para 10.

96) TR 2007/1, para 7.

- 원천징수 세금 조정의 방법⁹⁷⁾이란, 호주의 거주자가 관계회사인 외국회사에 금전대차거래의 대가로 이자를 과다하게 지급한 경우 국세청은 주된 조정을 통하여 호주의 거주자의 이자비용을 정상가격 수준으로 익금(손금불산입)하고
- 상기 사례에서 외국회사가 이자소득에 대한 원천징수세액을 호주정부에 납부하였다면, 정상가격을 초과하여 납부한 원천징수세액 상당액을 환급 (remission)해 줄 수 있는 것임

4) 소 결

- 호주의 고정사업장과 외국법인의 자회사 간 거래는 이전가격이 적용되는 국제거래에 해당되지 아니하므로 상기에서 언급한 일반적인 이전가격 소득처분이 적용될 여지가 없음.

7. 외국제도 요약 및 분석의 시사점

- 주요국의 이전가격세제를 조사한 결과 주요국은 국내·국제 거래의 구별 없이 이전가격세제를 적용하는 국가와 외국법인(국제거래)에만 이전가격세제를 적용하는 국가로 나눌 수 있음.
 - 내·외국법인(국내·국제 거래)의 구별 없이 이전가격세제를 적용하는 국가로는 미국, 영국, 독일이 있음.
 - 여기에 해당하는 국가 중에서 해당 거래에 대하여 이전가격세제를 적용하는 국가는 미국, 영국이고, 독일은 해당거래가 내국세법의 적용을 받게 되는 경우에는 은폐배당이나 은폐출자의 적용을 받게 되고 국제조세법을 적용받게 되는 경우에는 적용 여부가 명확하지 않음.
 - 외국법인(국제거래)에만 이전가격세제를 적용하는 국가로는 일본, 프랑스, 호주가 있음.

97) TR 2007/1, para 12~13.

- 여기에 해당하는 국가 중에서 해당 거래에 대하여 이전가격세제를 적용하는 국가는 없음.

- 우리나라는 외국법인(국제거래)에 대해서만 이전가격세제를 적용하고 있기 때문에 내·외국법인(국내·국제 거래)의 구별 없이 이전가격세제를 적용하는 국가들과 우리나라를 직접 비교하는 것은 무리가 있음.

□ 이전가격 적용 여부

- 위에서 설명한 바와 같이 주요국을 직접 비교하는 것은 무리가 있지만, 어떤 거래에 대하여 이전가격세제를 적용할 수 있는지는 기본적으로 해당 거래의 적용대상자, 특수관계자, 대상거래를 통하여 파악할 수 있으므로 이를 중심으로 각국의 내용을 정리하고 각국이 왜 해당 거래를 적용대상에 포함하거나 제외하는지에 대한 견해를 정리함.
- 또한 각국의 이전가격세제의 내용 중에서 각국이 취하고 있는 거래에 대한 관점, 즉, 인(人)을 중심으로 파악(속인주의)하는가 장소를 중심으로 파악(속지주의)하는가를 정리함.

〈표 Ⅲ-8〉 국가별 이전가격 대상 거래에 대한 관점

구분	대상거래의 범위	대상거래의 적용 여부	이 유
미국	국내·국제 거래	적용함	해당 거래가 국제거래인지 국내거래인지에 대한 구분은 불명확함.
영국	국제거래 (국내거래 일부 해당 ¹⁾)	적용함	해당 거래는 국내거래로 분류됨에도 불구하고 최근 법개정을 통해 이전가격세제의 적용을 받음.
일본	국제거래	적용 제외	속인주의 ²⁾ 관점에서 보면 이전가격 적용대상이 되어야 하나, 해당거래는 조세회피의 가능성이 적어서 예외적으로 제외

〈표 Ⅲ-8〉의 계속

구분	대상거래의 범위	대상거래의 적용 여부	이 유
독일	국제거래 (국내거래 일부 해당 ¹⁾)	적용가능성 있음	해당 거래가 법인세법상 은폐배당·은폐출자에 해당하는 경우에는 국제거래인지 국내거래인지를 불문하고 이전가격세제가 적용되는 반면, 그러한 유형에 해당하지 않아 국제조세법이 적용되는 경우에는 해당 거래가 국제거래인지 국내거래인지에 대한 구분은 불명확함.
프랑스	국제거래	적용 제외	국제거래를 속지주의적 관점에서 파악하여 해당 거래를 국내거래로 보므로 적용 제외됨.
호주	국제거래	적용 제외	국제거래를 속지주의적 관점에서 파악하여 해당거래를 국내거래로 보므로 적용 제외됨.

주: 1) 영국과 독일은 주로 국제거래가 이전가격세제의 적용대상이 되지만 해당거래와 같은 국내거래는 예외적으로 이전가격 적용대상이 되기도 함.

2) 국외 지점과 국외 현지법인 간의 거래를 이전가격대상에 포함시킨다는 점에서 지점을 본점과 동일한 실체로 보는 것으로 이해됨.

○ 〈표 Ⅲ-8〉에서 보는 바와 같이 그 관점이 명확하지 아니한 미국, 영국, 독일을 제외하고 일본은 ‘속인주의’를, 프랑스, 호주는 ‘속지주의’를 기준으로 국제거래 여부를 파악하고 있는 것으로 판단됨.

- 그러나, 인적 개념으로 이전가격대상을 파악하는 일본의 경우 해당 거래는 국제거래로 해석되지만 이는 조세회피 가능성이 낮다고 보아 시행령에 별도 규정하여 이전가격 적용대상에서 제외하였음.

○ 대상거래의 이전가격 적용 여부에 대한 기준을 중심으로 살펴보면 〈표 Ⅲ-9〉와 같음.

- 적용대상자는 이전가격 적용 여부를 판단하는 기준이 되지는 않지만, 참고적 목적으로 기술하였음.

〈표 Ⅲ-9〉 대상 거래의 이전가격세제 적용 여부

구분	적용대상자	특수관계자	대상거래
미국	<ul style="list-style-type: none"> • 소득세 및 법인세의 납세의무자, 외국법인과 비과세법인도 포함 • 조세조약에 따른 국내사업장은 개별실체로 간주 	<ul style="list-style-type: none"> • 소유와 지배관계로 법으로 명시되지는 않음. • 공동의 이익을 목적으로 소득이전행위를 한다는 사실로 충분 	특수관계자간 국내거래 또는 국제거래로서 금전의 대여, 용역의 제공, 유무형자산의 사용과 양도거래
영국	<ul style="list-style-type: none"> • 회사, 파트너십, 이들과 특수관계에 있는 개인과 신탁 • 특수관계자인 회사의 지점 포함 	<ul style="list-style-type: none"> • 일방이 상대방에 대해 지배권을 보유하거나 양 거래당사자가 공동의 지배권 하에 있을 것 • 지배권 유무는 지분보유(최소비를 제한없음), 경영권 참가 등 전반적 상황을 고려 	특수관계자 간 거래(단, 주식발행이나 배당금지급은 제외)
일본	<ul style="list-style-type: none"> • 법인세 납세의무가 있는 법인 • 따라서 국내사업장은 포함 	<ul style="list-style-type: none"> • 모자관계(50% 지분기준) • 형제관계(50% 지분기준) • 실질지배력관계 • 모자관계와 실질지배력관계가 연속된 관계 • 형제관계와 실질지배력관계가 연속된 관계 	국제간 거래로 자산의 판매, 용역의 제공, 기타거래에 해당하는 경우
독일	<ul style="list-style-type: none"> • 거주자 및 비거주자 • 법적 형태의 제한 없음 	<p>(법인세법)</p> <ul style="list-style-type: none"> • 법으로 명시되지 않음 <p>(국제조세법)</p> <ul style="list-style-type: none"> • 일방의 상대방에 대한 25% 지분보유 또는 지배권 행사가능성 • 제3자의 양 거래당사자에 대한 25% 지분보유 또는 지배권 행사가능성 • 일방의 상대방 소득에 대한 이해관계 	<p>(법인세법)</p> <ul style="list-style-type: none"> • 국제거래, 국내거래(예외적인 경우 내부거래도 포함) <p>(국제조세법)</p> <ul style="list-style-type: none"> • 거주자와 비거주자 간 사업관계에서 발생하는 거래
프랑스	<ul style="list-style-type: none"> • 소득세 및 법인세의 적용을 받는 기업활동 • 국내사업장을 포함하지만, 장소적 기준으로 프랑스세제 포함 여부를 판단 	<ul style="list-style-type: none"> • 법적 의존성 • 실질적 의존성 	국외특수관계자와의 거래
호주	<ul style="list-style-type: none"> • 소득세 및 법인세의 납세의무자 • 국제거래를 하는 국내사업장 	<ul style="list-style-type: none"> • 공통의 관계 또는 상황에 따라 판단 • 법으로 명시되지 않음 	국제거래로서 재산의 공급과 취득거래

〈표 Ⅲ-9〉의 계속

구분	적용대상자	특수관계자	대상거래
한국	• 거주자(내국법인과 국내 사업장 포함)	<ul style="list-style-type: none"> • 모자관계(50% 지분기준) • 형제관계(50% 지분기준) • 거래당사자 실질지배력관계 • 제3자에 의한 거래당사자간 실질지배력관계 • 국외특수관계자에 비거주자·외국법인(국내사업장포함) 	국제거래로 유형자산 또는 무형자산의 매매·임대차, 용역 제공, 금전대부·차용 기타거래자의 손익 및 자산에 관련된 모든 거래

□ 이전가격조정과 대응조정

- 주요국의 이전가격조정을 비교해 보면, 미국, 독일, 프랑스, 호주는 이전가격조정 결과 증가되는 소득에 대해 배당, 자본출자, 대여금으로 소득의 성격을 구분하여 과세하며 경우에 따라 원천징수 등 2차조정을 수반하기도 함
 - 일본은 '기타사외유출'로 소득처분하여 원천징수 등의 2차조정은 필요하지 않고 영국도 2차조정이 존재하지 않음.
- 상대국이 이전가격조정을 한 경우에 미국, 영국, 일본, 독일은 양 국가간에 상호합의가 있는 경우에만 대응조정을 인정하는데, 호주의 경우에는 상호합의가 없는 경우에도 조세조약을 통한 대응조정이 가능함.
 - 반면, 프랑스는 대응조정을 인정하지 않고 이중과세에 대한 면제를 적용할 수 있음.

〈표 Ⅲ-10〉 국가별 이전가격조정과 대응조정 비교

구분	미국	영국	일본	독일	프랑스	호주	한국
소득처분 또는 소득구분	간주배당 자본출자 대여금	없음	기타사외유출	배당 자본 출자	간주배당	간주배당 자본출자 대여금	배당 유보 기타사외유출
대응조정	인정	인정	인정	인정	불인정	인정	인정

□ 분석의 유의점

- 주요국의 국내사업장에 대한 관점은 주요국의 세제의 특징에 따라 달리 규정하고 있음.
 - 미국은 국내·국제 거래의 구분없이 이전가격세제를 적용하는 국가이고 영국과 독일은 일부 국내거래에 이전가격세제를 적용하는 국가이며, 일본, 프랑스, 호주는 국제거래에 대해서만 이전가격세제를 적용하는 국가임.
 - 국제적인 본·지점 거래에 대하여 영국 및 일본은 지점을 본점과 동일한 실체로 보고 이전가격세제를 적용하지 않고 국외 지점과 국외 현지법인에 대하여 이전가격세제를 적용한다는 점에서 지점을 별도의 실체로 보고 이전가격세제를 적용하는 미국이나 독일, 프랑스, 호주와는 다른 형태를 보임.

□ 주요국과의 비교

- 각 주요국이 이전가격 적용대상자를 결정하면서 특수법인 형태인 파트너십이나 신탁 등에 대하여 고려를 하고 있음.
 - 주요국의 경우 이전가격 적용대상자를 특수법인 형태를 포함할 수 있도록 보다 폭넓게 규정한 경향이 있음.
 - 주요국의 내용은 <표 Ⅲ-9> 참고
- 우리나라의 특수관계자의 범위가 주요국에 비하여 좁음.
 - 그러나, 국제거래가 복잡해지고 점점 다양한 형태의 부당한 소득이전이 발생하고 있는 상태에서 특수관계자를 간단하게 정의하는 것은 조세의 부당한 이전에 대항하고자 하는 이전가격의 목적을 달성하지 못할 가능성이 있음.
 - 참고적으로 부당행위계산부인의 규정과 비교해 보아도 그 범위가 좁음.
 - 주요국의 내용은 <표 Ⅲ-9> 참고
- 우리나라는 대상거래를 ‘국제거래’로 정의하면서 국제거래를 그 거래를 어떤 관점에서 파악하고 있는지에 대한 일관성 있는 기준을 두고 있지 못한 데 반하여 주요국의 경우에는 대부분 해당 거래를 어떤 관점에서 파악하고 있는지(속인주의인지 속지주의인지)에 대한 일관된 기준이 있었고 예외적인 경우에는 특별로 규정하고 있음.

- 이에 비하여 우리나라는 국제거래에 대한 정의를 거래의 일방 또는 쌍방이 비거주자 혹은 외국법인인 거래로 정의하여 인을 중심으로 파악하고 있으나, 국제적인 본지점 거래가 이전가격 대상에 포함되는 경우에는 장소를 중심으로 이전가격 적용대상을 판단
- 대부분의 주요국에서 대응조정은 상호합의를 통해서만 인정한다는 점에서 우리나라와 일치된 제도를 가지고 있고 소득처분에 대해서는 국가마다 약간의 차이가 존재하지만, 기본적으로는 소득이전대상을 고려하여 배당이나 자본출자로 규정하고 소득반환이 확실한 경우에 대여금으로 처리한다는 점에서 우리나라와 거의 유사한 제도를 갖추고 있음.

IV. 결론

□ 이전가격세제에 대한 관점 결정

- 새로운 거래형태가 등장하는 경우에 해당 거래가 이전가격 적용대상이 되는가를 판단하기 위해서는 이전가격세제의 대상에 대한 일관성 있는 관점이 필요할 것으로 판단됨.
- 우리나라의 이전가격세제의 대상을 속인주의적 관점에서 설계할 것인가, 속지주의적 관점에서 설계할 것인가에 대한 방향을 설정할 필요성이 있음.

〈표 IV-1〉 속인주의, 속지주의의 장단점

구분	속인주의	속지주의
해당국	일본	독일, 프랑스, 호주
장점	법적 실질에 충실할 수 있음.	<ul style="list-style-type: none"> • 적용대상 파악이 쉬움 • 이전가격의 취지에 보다 부합하는 제도 설계 가능
단점	<ul style="list-style-type: none"> • 적용대상 파악이 어려움 • 국제적인 조세회피를 막는다는 이전가격세제의 취지에 맞지 않는 국내거래도 포함될 가능성 있음 	법적 실질에 충실하지 않음.

주: 언급되지 않은 주요국의 경우에는 속인주의, 속지주의로 명확하게 구분하기 어려움.

- 속인주의 관점을 취하는 경우에도 일부 국가는 이전가격의 취지 등에 맞추어서 국내사업장과 자회사 간의 거래는 대상거래에서 제외
- 우리나라의 경우에는 국제거래를 거주자-비거주자, 비거주자-비거주자의 거래로 정의하여 인(人)을 중심으로 정의하였으나, 비거주자-비거주자 간의 거래를 국제거래에 포함하여 속인주의 관점을 취한다고 할 수 없음.
- 각국이 어떤 관점을 유지할 것인가는 해당 국가가 실질을 중시할 것인가 정책목

적을 중요시할 것인가 등에 따라 달라지겠지만, 현재와 같이 인(人)을 중심으로 하는 국제거래의 정의 안에 속인주의 이외의 요소(비거주자-비거주자 간 거래)가 포함되어 혼란을 주게 되므로 이전가격 적용대상을 정의하는 ‘국제거래’를 어떤 관점에서 정의할 것인지를 정하고 조세정책 목적상 포함할 필요가 있는 거래에 대해서는 특례로 규정하는 것이 보다 논리적인 것으로 판단됨.

□ 관점에 따른 세제 적용결과 결정

- 위에서 설명한 바와 같이 이전가격세제에 대한 관점이 결정되고 나면 이에 따른 세부적인 이전가격 적용대상을 결정하기 위한 기준을 정해야 함.
- 우리나라의 경우 ‘외국회사의 국내사업장’에 대하여 이전가격 적용대상자, 국외 특수관계자에 포함하여 정의하여 국내사업장과 외국관계회사와의 거래, 국내사업장과 내국 관계회사의 거래가 모두 이전가격세제의 적용대상이 될 수 있음.
 - 그러나 장소를 중심으로 하는 속지주의 관점에서 보면 국내사업장과 내국 관계회사의 거래는 국내거래로 이전가격세제의 적용대상이 되지 아니하고, 본점을 중심으로 한 속인주의 관점에서 본다면 국내사업장과 외국관계회사는 동일한 실체로서 이전가격세제의 적용대상이 되지 않음.
 - 따라서 정책결정을 위해서는 외국회사의 국내사업장에 대하여 이전가격세제 상 속지주의 관점에서 국내실체로 간주할 것인지 속인주의 관점에서 외국실체로 간주할 것인지에 대한 방향을 결정하는 것이 선결과제로 판단
- 이전가격의 적용 여부를 결정하는 기준은 이전가격세제의 당사자인 국내의 당사자, 국외의 당사자, 이들 간의 국제거래를 어떻게 정의하느냐에 따름.
 - 따라서 이전가격세제의 결정기준은 각 기준별로 위와 같은 결과가 나올 수 있도록 규정하면 되는 것이므로 그 형태를 구체적으로 예시하지는 않음.
 - 다만, 각 결정기준별로 고려하여야 하는 사항을 제시함.
- 참고적으로 OECD에서 최근 논의되고 있는 국내사업장에 대한 소득 귀속과 관련된 논의에 의하면 국내사업장을 별개의 실체로 판단하여 해당 국내사업장의 귀속되는 소득을 어떻게 결정할 것인가가 논의의 초점으로 외국회사의 국내사업장은 하나의 실체로 판단하는 것으로 보임.

- 또한 주요국의 경우에도 이전가격세제의 적용대상자에 외국회사의 국내사업장을 포함하여 별개의 실체로 판단하는 것으로 보임.
- 다만, 특수관계자에 외국회사(국내사업장 포함)로 규정하여 국내사업장을 내국법인의 특수관계자가 될 수 있도록 한 규정에 대해서는 일관성의 관점에서 재검토가 필요

〈표 IV-2〉 속인주의, 속지주의에 따른 유형별 이전가격 적용대상

구분	속인주의	속지주의
본·지점거래	본·지점 중 한 쪽이 국외에 있더라도 이는 이전가격 적용대상에서 제외	본·지점 중 한 쪽이 국외에 있는 경우 이전가격 적용대상이 됨.
국외지점과 국외현지법인 간 거래	국외지점은 본점과 동일실체이므로 국내로 보기 때문에 이전가격 적용대상이 됨.	국외지점과 국외 현지법인은 한 쪽이 국내에서 발생한 거래는 아니므로 이전가격 적용대상에서는 제외되어야 함.
외국법인의 국내사업장과 국내 자회사 간의 거래	국외본점과 국내사업장이 동일실체이므로 국외로 보고 해당 실체가 국내 자회사와 한 거래는 이전가격 적용대상이 됨. 그러나 이에 해당하는 국가들도 해당 거래가 이전가격세제의 목적에 부합하지 않는 등의 이유를 들어 이전가격 적용대상에서 제외	국내사업장과 국내자회사 간의 거래는 국내거래로 보기 때문에 이전가격세제의 적용대상이 아님.

□ 이전가격세제의 적용대상자를 결정하는 기준관련 시사점

○ 국제거래에 대한 명확한 정의가 필요

- 현재 국제거래는 거주자와 비거주자와의 거래, 비거주자와 비거주자와의 거래가 포함되어 우리나라의 경우 국내와 국외 간의 거래 외에도 국외의 비거주자 간의 거래라도 내국법인이 특수관계자인 비거주자와 특수관계자인 다른 비거주자와의 거래도 이전가격 적용대상에 포함되어 있음.
- 국제거래를 인을 중심으로 파악하는 경우에는 실질적으로 국내거래에 해당하는 경우에도 이에 대하여 이전가격세제를 적용할 가능성이 있음.
- 현재와 같이 인을 중심으로 파악하는 경우에는 실질적으로 국내거래에 해당하

는 거래에는 이전가격세제의 목적에 부합하지 않으므로 별도의 특례로 규정하여 제외하는 방법을 선택할 수 있음.

- 속지주의로 규정하는 경우에는 국제거래의 정의를 장소적으로 규정할 수 있음.

○ 특수관계자의 정의에 대해서 국제거래에 대한 정의와 일관성 필요

- 속인주의의 관점에 의하든 속지주의적 관점에 의하든 ‘국제거래’의 정의를 통하여 이전가격이 적용되는 대상범위가 결정되는 것이므로 특수관계 외에 국외 특수관계자를 속인주의적 관점에서 재정의하는 것은 오히려 혼란을 초래할 수 있음.

- 따라서 국외특수관계자의 개념을 제외하는 것이 보다 바람직할 것으로 사료됨.

□ 이전가격세제의 구성관련 시사점

○ 적용대상자 중 특수법인에 대한 고려

- 이전가격 적용대상자를 거주자(국내사업장을 포함)로 정하고 있는데, 파트너십이나 신탁과 같이 거주자와 비거주자로 양분할 수 없는 도관형태의 사업체에 대한 이전가격 여부를 결정하기 어려울 가능성이 있으므로 향후 새로운 사업체 등이 포함될 수 있는 형태로 정의되어야 함.

- 프랑스와 같이 기업활동에 초점을 맞추거나 한국 내 납세의무가 있는 자를 이전가격 적용대상자로 하여 좀 더 포괄적으로 규정할 필요성이 있음.

- 각 주요국이 이전가격 적용대상자를 결정하면서 특수법인 형태인 파트너십이나 신탁 등에 대하여 고려를 하고 있음.

- 우리나라의 경우 이전가격 적용대상자를 거주자(국내사업장을 포함)로 정하고 있는데, 파트너십이나 신탁과 같이 거주자와 비거주자로 양분할 수 없는 도관형태의 사업체에 대한 이전가격 여부를 결정하기 어려울 가능성이 있음.

- 그러나 주요국의 경우에는 법인세 및 소득세의 납세의무가 있는 자 등으로 규정하여 새로운 형태의 사업체의 납세의무 결정에 따라 이전가격세제를 적용할 수 있도록 한 점에서 우리나라와 차이가 있음.

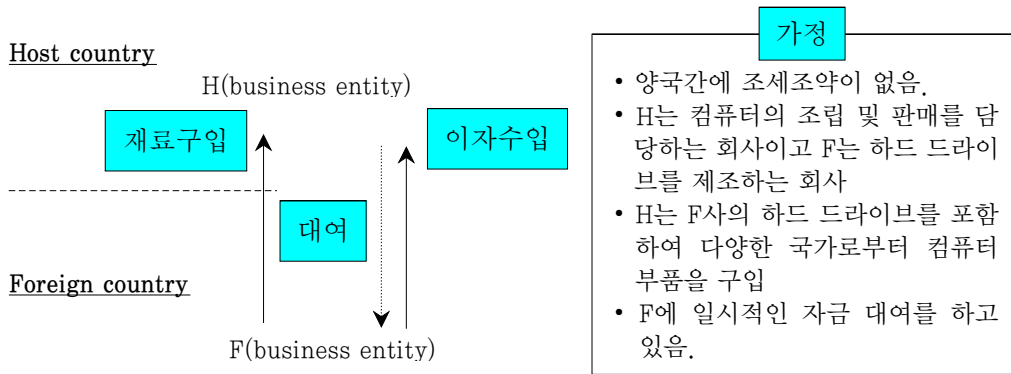
- 따라서 이전가격 적용대상자의 정의는 향후 포함될 수 있는 사업체의 형태 등을 고려할 수 있는지 검토가 필요
- 특수관계자 범위의 확대 필요성
 - 특수관계자의 범위와 관련하여 주요국에 비하여 그 범위가 좁음.
 - 그러나 국제거래가 복잡해지고 점점 다양한 형태의 부당한 소득이전이 발생하고 있는 상태에서 특수관계자를 간단하게 정의하는 것은 조세의 부당한 이전에 대항하고자 하는 이전가격의 목적을 달성하지 못할 가능성이 있음.
 - 참고적으로 부당행위계산부인의 규정과 비교해 보아도 그 범위가 좁음.
- 일본의 경우와 같이 특수관계자를 명시적으로 늘리는 것이 대안이 될 수 있을 것이며 다른 주요국처럼 지배(control)하는 관계 등으로 규정하는 경우에는 조세의 명확성을 해칠 우려가 있으므로 좋은 대안이 되기는 어려울 것으로 판단됨.

참고문헌

- 김병택 외, 『다국적기업의 이전가격조작과 조세조약에 관한 연구』, 1986. 12.
- 노영훈, 『이전가격과세제도의 국제적 추이 분석과 정책적 시사점』, 한국조세연구원, 2003. 12.
- 안경봉 · 오윤 · 이동식, 『일반적 조세회피방지규정 도입방안』, 한국세법학회, 2007. 5.
- 이용섭, 『국제조세』, 세경사, 2005. 6.
- 장덕열, 『미국 세무의 이론과 실제』, 조세통람사, 1993.
- 한국조세연구원, 『주요국의 조세동향』, 2008. 2.
- 高久陸, 『Q&A移轉價格稅制 制度 · 事前確認 · 相互協議』, 稅務經理協會, 2007.11
- 山田剛, 『Q&A移轉價格稅制の基礎知識』, 稅務經理協會, 2002.7
- 羽床政秀 · 古賀陽子, 『移轉價格稅制 制度詳解』, 財團法人 大藏財務協會, 2004.11
- パスカルリュケ · 古山修子, 『フランスにおける移轉價格稅制の動向』, 國際稅務研究会, 月刊國際稅務, 2006.11
- Tiley & Collison, *UK Tax Guide 2006-07*, LexisNexis Butterworths, 2006.
- Robert Feinsschreiber, *Transfer pricing handbook I*, Willy, 2001.
- _____, *Transfer pricing handbook II*, Willy, 2001.
- The Baker & Mckenize, *Intercompany pricing*, Kluwer, 1993.
- John P. Wanner, Taxing inbound interbranch distribution dealing: Applying separate taxpayer arm's length principles, June 2002.
- Pricewaterhousecoopers, *International Transfer pricing 2006*, 2006
- http://www.bna.com/tm/intl_tax_forum.htm
- <http://www.ato.gov.au>

〈부록〉 이전가격조정 및 대응조정 사례

〈그림 1〉 사례 도식화



사례 1)

- 2003년에 H사는 F사로부터 \$100에 하드 드라이브를 구입했으나 2006년에 H국의 과세당국이 하드 드라이브의 공정시장가격이 \$80라고 결정

사례 2)

- 2003년에 H사는 F사에 대한 대여금으로 발생한 이자수익이 \$1,000였으나 2006년에 H국 과세당국이 대여금에 대한 정상가격 이자는 \$1,300라고 결정

□ 2003년에 하드 드라이브에 대하여 지불한 가격을 포함하는 이전가격조정을 하는 경우 및 H의 대여금에 대한 F의 이자에 대하여 H국에서 이전가격조정을 하는 경우에 이에 따른 추가적인 조정(additional adjustment) 및 대응조정

○ 사례 1의 경우에 H사가 F사로부터 구입한 하드 드라이브에 대하여 가격이 하향 결정 되었으므로 과세소득을 \$20만큼 상향조정하여야 함.

○ 사례 2의 경우에 H사가 F사로부터 받아야 하는 수입이자 과세당국에 의하여

상향 결정되었으므로 과세소득을 \$300만급 상향조정하여야 함.

- H국 과세당국에 의하여 이전가격을 재결정하여 소득을 조정하는 것을 이전가격 조정 혹은 일차조정이라고 함.

□ 상대국 F의 입장에서 보면 사례 1에서 H국에 수출한 하드드라이브는 매출 \$100로 F국에서 과세된 소득으로 H국의 과세조정에 따라 매출 \$80가 되는 경우에는 \$20만큼은 과세소득 계산시 과대하게 계산된 과세소득이므로 감소되어야 이중과세가 되지 아니함.

- 이중과세의 원인은 H국의 일차조정에 의한 것이지만, 이중과세를 제거하기 위해서는 F국의 과세소득을 감소시켜야 하는 것이므로 각국의 이해가 상반되고 있음.

○ 이렇게 상대국의 이중과세를 해결하는 방법으로 대응조정이 있을 수 있음.

- 대응조정은 H국의 이전가격조정에 따라 F국에서의 대응되는 소득을 F국에서 감소시켜주는 것으로 주요국의 내용을 정리하면 다음과 같음.

〈부표 1〉 주요국의 대응조정

국가	내용	대응조정 내용
미 국		상호합의가 있는 경우에만 인정
영 국		상호합의가 있는 경우에만 인정
일 본		상호합의가 있는 경우에만 인정
독 일		상호합의가 있는 경우에만 인정
프랑스		대응조정은 없고 단, 이중과세에 대한 면제는 있을 수 있음.
호 주		상호합의가 있는 경우에만 인정

□ H국의 이전가격조정에 대하여 F국이 해당 소득을 반환하는 경우에는 이전가격조정 결정대로 해당 소득이 이전한 셈이 되므로 더 이상의 추가적인 조정은 필요가 없음.

- 그러나, 해당 소득이 실질적으로 반환되지 않는 경우에 해당 소득은 F국에서 H

국으로 현금이전되었다가 H국에서 F국으로 현금이전된 것으로 생각할 있음.

- 이 경우에 F국에서 H국으로 이전되어야 하는 소득은 H국의 이전가격조정(혹은 일차 조정)으로 과세되는 것이나 H국에서 F국으로 이전되는 소득의 경우에는 각 국마다 그 소득의 성격을 일정 규칙에 따라 달리 규정하고 있음. 해당 소득을 무엇으로 간주할 것인가를 정리하면 다음과 같음.

〈부표 2〉 주요국의 2차조정

국가 \ 내용	2차조정 내용
미 국	배당간주, 출자간주, 대여금간주
영 국	없음
일 본	해당 소득이 H국에서 F국으로 이전되었다고 보지 않음.
독 일	배당간주, 출자간주
프랑스	대응조정은 없고 단, 이중과세에 대한 면제는 있을 수 있음.
호 주	배당간주, 출자간주, 대여금간주

세법연구 08-04

**외국법인의 자회사와 국내사업장 간의
거래에 대한 이전가격세제 연구**

2008년 9월 5일 인쇄

2008년 9월 9일 발행

저 자 전병목 · 구자은 · 조진권 · 마정화

발행인 원 윤 희

발행처 한국조세연구원

138-774 서울특별시 송파구 가락동 79-6

TEL: 2186-2114(대) www.kipf.re.kr

등 록 1993년 7월 15일 제21-466호

조판 및
인쇄 고려문화사

© 한국조세연구원 2008

ISBN 978-89-8191-398-4

* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.