

Study on new way of Avoiding and Resolving
Transfer Pricing Disputes: Advance Pricing
Agreements(APA)

Jong-Su Park

이전가격 사전합의(APA)에 관한
조세법제 연구

2003. 11.

研究者：朴鍾秀（副研究委員）

국 문 요 약

‘이전가격 사전합의(Advance Pricing Agreement, APA)제도’는 이미 미국을 위시한 각국에서 도입 실시하고 있으며 OECD차원에서도 그 통일적 규율을 위한 지침이 마련될 정도로 오늘날 이전가격의 조작을 통한 다국적기업의 조세회피행위에 대한 매우 효과적인 대응책으로서 학문적으로는 물론 실무적으로도 심도 있게 논의되고 있는 문제영역이다. 다국적기업은 그 특성상 국경을 달리하는 특수관계에 있는 다른 기업과의 거래시 당해 기업그룹 전체로서의 조세부담을 최소화하기 위해 가격을 조작함으로써 특수관계기업간에 소득을 이전시키는 정책에 매료되기 마련이다. 그러나 이러한 다국적기업의 이전가격정책은 고세율국가의 조세수입을 감소시키기 때문에 주로 선진국인 다국적기업의 소재지국에서는 다국적기업의 신고소득이 부당하게 낮은 경우 이를 특수관계가 없는 독립기업간의 거래가격(정상가격)에 의하여 과세소득을 조정한다. 이러한 이전가격세제는 그러나 매우 기술적인 부분이 많아서 과세당국이 당해 가격이 적정가격이 아니라는 사실을 입증하기도 어렵고, 자료수집을 위해서는 외국정부의 협조에 의존해야 하는 경우가 많다. 또 납세의무자로서도 과세당국으로부터 일일이 세무조사를 받아야 하는 부담이 있다. 이에 미국을 위시한 선진국들에서는 납세의무자의 신청에 의해 대략 3~5년간의 국제거래 정상가격 산정방식을 과세당국간 상호협상을 통해 사전에 확정하고, 대신 같은 기간 과세당국이 모·자회사에 대해 이전가격 조사를 면제하는 이전가격 사전합의제도를 시행하고 있다. 우리나라도 1995년 12월 국제조세조정관한법률이 제정되면서 종래의 이전가격세제를 선진국 수준으로 진일보시킴은 물론 특히 정상가격 산출방법의 사전승인제를 도입함으로써 다국적기업의 조세회피행위에 대하여 선진국수준의 대응이 가능하게 되었다. 그러나 아직 이 제도에 대해서는 그 효용성에도 불구하고 활성화되지 못하고 있는 실정이다. 이에 정부에서도 국제청을 중심으로 이 제도에 대한 관심을 높이고 이 제도의 적극활용을 유도하기 위해 공청회와 각종 홍보활동을 계속하는 등 노력하고 있으나 아

직 미흡하다고 볼 수 있다. 이전가격 사전합의는 분명 납세의무자나 과세 당국 양측에게 도움이 되는 제도임에 틀림없다. 그러나 제도운영상 제기 되는 문제점들은 그때그때 개별적으로 해결하여 반영함으로써 우리 실정에 맞는 제도로써 정착시킬 수 있을 것이다. 이전가격 사전합의제에 있어서도 논의의 본질적인 귀착점은 조세법률주의와 조세평등주의에 있음을 간과하여서는 아니된다.

Abstract

This Paper aims to review the current tax related legal system of the Advance Pricing Agreement(hereafter, APA) and to find the improvement of it.

The APA is a program beneficial to both individual tax payers and the tax administrations, so that the APA has become a general system all over the world. This trend has even made the OECD prepare a universal guideline for the APA. So we can say the APA program is the one of the most up-to-dated issues in the international tax area.

I have studied domestic legal system for the APA program and pointed out related problems in Chapter 2. In chapter 3, I studied the abroad legal systems for the APA, which might be a mirror for the improvement of domestic legal system I suggested in Chapter 4.

Most of all, however, we should confess the most important thing to do is to manage the already established system actively for the positive result rather than only to prepare the new system itself.

We can see some problems of the APA as the OECD once pointed out. For example, if the APA is one-sided, it cannot offer high confidence and reduction of doubled tax burden for the MNE. Also, when the APA program operates incompletely, it may make lots of traps not only to the taxpayers and tax administration but also the wholesome economy.

The competent Authorities using the APA program should try to diminish the problems in many ways as I suggested.

The APA program is certainly beneficial one to both the tax payers and competent authorities with the intense endeavor to check and to reduce the problems. They should not forget the final deck of the program is legality and equality of tax system.

목 차

제 1 장 연구의 개요	13
제 1 절 연구의 목적	13
제 2 절 연구의 내용과 범위	14
제 2 장 이전가격 사전합의의 의의와 현행법제의 분석	17
제 1 절 이전가격 사전합의의 의의	17
I. 이전가격사전합의의 개념	17
II. 일방적 APA	19
III. 쌍방적 APA	21
IV. APA 논의의 의미	24
V. APA 개념사용의 불통일성	25
제 2 절 이전가격사전합의에 관한 현행법제 분석	26
I. 국제조세조정에관한법률의 제정과 개정	27
1. 국제조세조정에관한법률의 제정	27
2. 국제조세조정에관한법률의 개정연혁	28
II. 우리나라의 이전가격세제	31
1. 국제조세조정에관한법률 제정 이전의 이전가격세제	31
2. 국제조세조정에관한법률에 의한 이전가격세제	32
III. 정상가격 사전승인제도	45
1. 사전승인신청	46
2. 심 사	46
3. 상호합의절차에 의한 사전승인	47
4. 일방적 사전승인절차	48
5. 연례보고서의 제출	49

6. 사전승인의 취소	49
제 3 절 현행법제상의 문제점	50
I. 승인의 법적 성격과 용어상의 문제	50
II. 법 제6조제4항 단서의 문제	51
III. 위임입법의 한계문제	53
IV. 시행령 제14조의 문제	55
V. 승인후의 사후관리 문제	56
VI. 비공개에의 문제	56
제 3 장 주요국 및 OECD의 이전가격사전합의제도와 그 시사점	57
제 1 절 개 관	57
제 2 절 일 본	58
I. 개 설	58
II. 일본의 이전가격세제	60
1. 개 관	60
2. 도입취지	61
3. 적용대상 법인	62
4. 적용대상 거래	62
5. 국외관련자	63
6. 독립기업간 가격	66
7. 자료정보의 제공의무	78
8. 추계과세	80
III. 대응조정	81
1. 개 관	81
2. 차액조정	82
3. 제2차 조정	83
IV. 사전확인제도	84

1. 사전확인 대상	85
2. 확인의 신청	85
3. 자료의 첨부	85
4. 번역자료의 첨부	87
5. 확인 신청서의 수리	87
6. 이전가격 조사와의 관계	87
7. 사전상담	87
8. 확인대상 사업연도	88
9. 확인신청의 심사	88
10. 확인에 관한 상호협의를	88
11. 심사결과 통지	88
12. 보고서의 제출	89
13. 확인의 효과	90
14. 가격의 조정	90
15. 확인의 개정	91
16. 확인의 취소	91
17. 확인의 갱신	91
18. 기수행 사업연도에 소급적용	92
V. 남은 과제	92
제 3 절 미 국	96
I. 개 관	96
II. 세입절차 91-22의 내용	97
1. 목 적(Sec. 1)	97
2. 개 관(Sec. 2)	98
3. APA 처리의 원칙(Sec. 3)	98
4. 사전상담(Sec. 4)	99
5. APA 신청의 내용(Sec. 5)	99
6. APA 의뢰서의 처리(Sec. 6)	107
7. 관할 당국 심의(Sec. 7)	108

8. 독립적 전문가 의견(Sec. 8)	110
9. 법적 효력(Sec. 9)	111
10. APA 관리(Sec. 10)	111
11. 공 개(Sec. 11)	118
12. 기타 문서에 대한 효과(Sec. 12)	118
13. 효력발생(Sec. 13)	119
Ⅲ. 수정 세입절차 96-53의 내용	119
1. 주요 개정사항	119
2. 목 적(Sec. 1)	120
3. 개 관(Sec. 2)	120
4. APA 절차의 원칙(Sec. 3)	121
5. 사전상담(Sec. 4)	123
6. APA 신청서의 내용(Sec. 5)	124
7. APA 신청서의 처리(Sec. 6)	135
8. 관할 당국 심의(Sec. 7)	138
9. 소급적용(Sec. 8)	140
10. 독립적 전문가 의견(Sec. 9)	141
11. 법적 효력(Sec. 10)	142
12. APA 관리(Sec. 11)	143
13. 공 개(Sec. 12)	151
14. 다른 문서에 대한 효과(Sec. 13)	151
15. 유효일자(Sec. 14)	151
16. 문서 작업 축소령(Sec. 15)	151
제 4 절 독 일	152
I. 개 관	152
II. 독일의 법상태	153
1. 특별규정에 의한 경우	153
2. 연방재무부 서신	155
3. 양국간 구속적 사전정보제공에 관한 州지침	159

4. 조세협약에 의한 경우	161
III. 소 결	167
제 5 절 OECD의 APA지침	169
I. APA에 관한 OECD의 권고안	169
1. 개 관	169
2. 협정의 범위	170
3. 일방적 vs. 쌍방적 (다자적) 협정	170
4. 모든 납세의무자들의 APA에 대한 공평한 접근	170
5. 당국과 개량된 절차간의 능률적인 합의 도출	170
II. 상호합의절차하에서의 이전가격사전합의를 유도하기 위한 지침(“MAP APAs”)	171
1. 배 경	171
2. MAP APA의 적격요건	176
3. 사전가격협정 요구	181
4. MAP APA의 종결	191
5. 사전가격협정에 대한 지속적인 관찰(감시)	199
제 6 절 요약 및 시사점	206
제 4 장 현행 정상가격산출방법 사전승인제의 개선방향	211
제 1 절 법령체계의 개편방향	211
I. APA관련 국제조세사무처리규정의 규율내용	211
1. 목 적(제1조)	211
2. 정 의(제2조)	212
3. 사전승인의 신청(제66조)	212
4. 번역자료의 첨부(제67조)	213
5. 제출된 자료의 보정(제68조)	213
6. 사전상담(제69조)	213
7. 사전승인신청 대상 사업연도(제70조)	214

8. 사전승인신청의 변경 또는 철회(제71조)	214
9. 제출된 자료의 사용제한(제72조)	214
10. 사전승인신청의 심사(제73조)	214
11. 상호합의에 의한 사전승인 절차(제74조)	215
12. 일방적 사전승인 절차(제75조)	216
13. 사전승인의 효과(제76조)	217
14. 연례보고서의 제출 등(제77조)	217
15. 사전승인의 취소 등(제78조)	218
16. 세무조사와의 관계(제79조)	218
17. 사전승인의 갱신(제80조)	219
18. 승인대상연도 이전 각 사업연도에의 적용(제81조)	219
II. 개선방향 - 훈령내용의 법령으로 규정하는 문제	219
제 2 절 현행 제도의 내용적 개편방향	220
I. 공법상 계약유사의 합의로서의 APA 제도화	221
II. 연례보고서 제출의무의 법적 근거 마련	223
III. 시행령 제14조를 법률에서 규정하는 문제	224
IV. 사후관리제도의 법적 근거 마련	225
제 3 절 제도활성화를 위한 조세행정의 개편방향	225
I. 제도의 장점을 극대화할 수 있는 적극적인 홍보활동	226
II. 비공개원칙의 제한적 완화	228
III. 심의기구의 상설화와 민간전문가의 절차참여 확대	228
제 5 장 요약 및 결어	230
참고문헌	235

제 1 장 연구의 개요

제 1 절 연구의 목적

이 연구보고서는 1995년 제정된 이래 국제거래에 관한 조세의 조정을 규정함으로써 국가간의 이중과세 및 조세회피의 방지에 중요한 핵심적 기능을 수행하고 있는 국제조세조정에관한법률에 의한 ‘정상가격 사전승인제’를 대상으로 삼아 그 법제적 발전방향과 제도적 활성화방안을 검토하기 위하여 기획되었다. 주지하는 바와 같이 이 제도는 이른바 ‘이전가격 사전합의(Advance Pricing Agreement, APA)’라는 이름으로 이미 미국을 위시한 각국에서 도입 실시하고 있으며 OECD차원에서도 그 통일적 규율을 위한 지침이 마련될 정도로 오늘날 이전가격의 조작을 통한 다국적기업의 조세회피행위에 대한 매우 효과적인 대응책으로서 학문적으로는 물론 실무적으로도 심도 있게 논의되고 있는 문제영역이다.

이전가격 사전합의제는 이전가격세제와 밀접한 관련을 갖는다. 이전가격이란 동일 기업집단내 산하기업간의 원재료·제품거래시 적용되는 가격을 말하는데, 특히 국경을 넘어 해외의 특수관계기업간의 거래에서 나타나는 국제이전가격이 주로 문제된다. 다국적기업은 그 특성상 국경을 달리하는 특수관계에 있는 다른 기업과의 거래시 당해 기업그룹 전체로서의 조세부담을 최소화하기 위해 가격을 조작함으로써 특수관계기업간에 소득을 이전시키는 정책에 매료되기 마련이다. 그러나 이러한 다국적기업의 이전가격정책은 고세율국가의 조세수입을 감소시키기 때문에 주로 선진국인 다국적기업의 소재지국에서는 다국적기업의 신고소득이 부당하게 낮은 경우 이를 특수관계가 없는 독립기업간의 거래가격(정상가격)에 의하여 과세소득을 조정한다. 이러한 이전가격세제는 그러나 매우 기술적인 부분이 많아서 과세당국이 당해 가격이 적정가격이 아니라는 사실을 입증하기도 어렵고, 자료수집을 위해서는 외국정부의 협조에 의존해야 하는 경우가 많다. 또 납세의무자로서도 과세당국으로부터 일일이 세무조사를 받아야 하는 부담이 있다. 이에 미국을 위시한 선진국들

제 1 장 연구의 개요

에서는 납세의무자의 신청에 의해 대략 3~5년간의 국제거래 정상가격 산정방식을 과세당국간 상호협상을 통해 사전에 확정하고, 대신 같은 기간 과세당국이 모·자회사에 대해 이전가격조사를 면제하는 이전가격 사전합의제도를 시행하고 있다.

우리나라도 1995년 12월 국제조세조정에관한법률이 제정되면서 종래의 이전가격세제를 선진국 수준으로 진일보시키는 물론 특히 정상가격 산출방법의 사전승인제를 도입함으로써 다국적기업의 조세회피행위에 대하여 선진국수준의 대응이 가능하게 되었다. 그러나 아직 이 제도에 대해서는 그 효용성에도 불구하고 활성화되지 못하고 있는 실정이다. 이에 정부에서도 국세청을 중심으로 이 제도에 대한 관심을 높이고 이 제도의 적극활용을 유도하기 위해 공청회와 각종 홍보활동¹⁾을 계속하는 등 노력하고 있으나 아직 미흡하다고 볼 수 있다.

이에 이 보고서는 우리나라의 이전가격 사전합의제도(정상가격 산출방법 사전승인제)가 국제조세에 관한 과세형평과 조세법률주의의 실현을 위한 중추적 제도로써 자리잡을 수 있도록 하기 위해, 관련 외국법제의 조사와 연구를 통해 1997년 1월 1일 첫 시행 이후의 제도적 현황과 문제점을 지적하고, 국제조세조정에관한법률의 법제적 개선방안을 제시하는 것을 연구의 목적으로 하고자 한다.

제 2 절 연구의 내용과 범위

이전가격 사전합의제는 이전가격세제의 일환이라 할만큼 이전가격세제와 분리할 수 없는 밀접한 관계를 가지고 있다. 따라서 이전가격세제에 관한 본질적 내용에 관한 사항도 중요한 연구의 전제가 된다고 할 것이다. 이에 따라 이 연구보고서의 제2장에서는 먼저 우리나라의 현행 이전가격세제와 이전가격 사전합의제의 중심적 내용을 정리하고, 제기되는 문제점들을 짚어 보기로 한다. 그러나 우리나라의 법제도를 되돌아보고 그 법제적 발전방향을 생각하기 위해서는 다른 나라의 법제도에 대한 비

1) 동아일보 2002. 1. 14, 경제해설 13면; 한겨레신문 2001. 12. 20, 종합뉴스 2면 참조.

교법적 고찰을 빼놓을 수 없을 것이다. 따라서 제3장에서는 주요 선진국가의 이전가격사전합의제도의 운용현황을 그 절차적 측면에서 고찰하고 이로부터 얻을 수 있는 시사점에 대하여 정리하고자 한다. 특히 1999년에 나온 OECD의 APA지침도 빼놓을 수 없다. 우리나라의 이전가격사전합의제는 1995년 국제조세조정예관법률이 제정될 때 도입되었기 때문에 뒤에 나온 OECD의 APA지침의 내용은 현행제도의 개선방안을 검토함에 있어 매우 중요하다 할 것이다. 이를 바탕으로 제4장에서는 현행 제도에 대한 전반적인 발전방안과 개선방향을 제시하고자 한다. 끝으로 제5장에서는 연구의 결과를 요약하고 이전가격 사전합의제의 활성화를 위한 제도개선에 관하여 제언하고자 한다.

이전가격 사전합의제의 활성화는 미국·일본 등 선진국가와 세무조사로 인한 조세마찰을 최소화할 수 있는 방안이 될 수 있고, 국제조세상 조세회피와 조세피난처의 난립을 방지하며, 국내기업들의 국부유출행위를 차단함은 물론, 외국기업의 국내투자를 더욱 촉진시킬 수 있는 긍정적인 계기가 될 것으로 기대된다.

제 2 장 이전가격 사전합의의 의의와 현행법제의 분석

제 1 절 이전가격 사전합의의 의의

I. 이전가격사전합의의 개념

이전가격 사전합의(APA)란 무엇인가? 이 개념은 그 탄생지인 미국에서의 논의와 OECD지침을 통해서 제대로 파악할 수 있을 것이다.

미국의 이전가격지침에 의하면 이전가격은 가장 신뢰할 수 있는 - 최선의 - 방법에 의해 결정될 것을 요한다.²⁾ 전통적인 이전가격세제에 의한 절차에서라면 납세의무자는 스스로 가격을 확정하여 납세신고하고 과세당국은 이 가격을 필요한 경우 세무조사 등을 통해 사후적으로 통제하였을 것이다. 가격결정을 위한 최선의 방법에 관하여 다툼이 제기된다면 권리구제절차가 개시되어야 한다. 또 경우에 따라서는 이중과세를 방지하기 위하여 상호합의절차(Verständigungsverfahren)가 개시될 수도 있을 것이다. 그러나 여러 가지 이유에서 미국의 과세당국(IRS)은 이러한 전통적인 절차로써 만족할 수 없었고 1989년에는 이를 대체할 새로운 관념을 발전시키기 시작하였다. 이것이 나중에 APA프로그램으로 불리게 된 것이다. 1991년이래 APA절차의 사례는 꾸준한 성장세를 보여왔고, APA의 중주국인 미국의 과세당국 스스로도 이를 하나의 커다란 성공으로 평가하고 있다. 다른 많은 국가들, 특히 오스트레일리아·캐나다·일본·멕시코 및 영국 등도 그 사이 이러한 미국 과세당국의 아이디어를 받아들였고, APA절차에 참여하고 있다. 아울러 경제협력개발기구(OECD)도 1995/96년의 이전가격지침에서 이러한 문제의식을 받아들였고, APA제도가 특정한 상황에서는 이전가격분쟁의 해결을 위하여 도움이 될 수 있는 개연성이 있음을 확인하였으며, 1999년 말에는 나아가 이전가격 사전합의 절차에 관한 특별한 지침³⁾을 발간하였다.

2) § 1.482-1 (c).

3) 정식명칭은 “Guideline for Conducting Advance Pricing Arrangements under the Mutual Agreement Procedure(MAP APAs)”으로서 이전가격지침의

APA에서 근본적으로 문제되는 것은 바로 다국적 기업에 있어서의 이전가격에 대한 통제이다. 여기서 ‘이전가격(Verrechnungspreise)’이란 상호 연결관계에 있는 다국적 기업들이 조작하는 가격을 말한다. 연결관계가 없는 서로 독립한 기업간의 거래에서의 가격은 통상적으로 ‘시장의 힘’에 의해 결정되지만, 연결된 모회사와 자회사의 관계에서는 이러한 원리가 항상 적용되는 것은 아니다. 다국적기업은 연결기업간의 제품·서비스 등의 거래시에 거래가격을 조작함으로써 상대적으로 세율이 낮은 국가에 진출한 연결기업의 소득을 늘리고, 세율이 높은 국가의 기업에 귀속되는 소득을 줄임으로써 전체 다국적기업의 조세부담을 최소화하려는 경향이 강하다.⁴⁾ 이를 통하여 다국적 기업집단은 높은 세율인 국가의 조세수입의 비용으로 다른 독립한 기업들에 비하여 경쟁상 우월한 지위를 점할 수 있을 것이다. 이러한 이유에서 이전가격은 각국의 과세당국의 특별한 통제의 대상이 되고 있다.⁵⁾

OECD의 개념정의에 따르면 APA에서는 일련의 (가격결정)기준이 확정되고 이 기준에 근거하여 3년 내지 5년의 일정기간 동안 특정한 기업집단내부거래에서의 가격이 결정되게 된다. APA에서는 통상적으로 그와 같은 기업집단내부거래에 대한 특정한 가격 자체가 결정되는 것이 아니다. 왜냐하면 가격을 신뢰할 수 있을 정도로 사전에 결정한다는 것은 매우 어려운 일이기 때문이다. 오히려 APA에서는 그러한 가격을 결정하는 방법과 그 적용조건을 결정하는 것이 중요한 문제가 되고, 당해 거래에서의 가격은 APA에서 확정된 기준에 따라 비로소 결정될 수 있을 뿐이다. 이러한 기준에 대한 협의는 ‘일방적(unilateral)’으로, 즉 납세 의무자와 일방의 과세당국간에 이루어질 수도 있고, 둘 이상의 국가의 과세당국이 관여한다면 쌍방적(bilateral) 또는 다자적(multilateral)으로도 이루어질 수도 있다.

부록에 실려있다. 이하 이 연구보고서에서는 “OECD의 APA지침”이라고 칭하기로 한다.

4) 이용섭, 國際租稅, 2001, 658면 참조.

5) Rodemer, Advance Pricing Agreements im US-amerikanischen und im deutschen Steuerrecht, 2001, S. 3.

II. 일방적 APA

먼저 이진가격이 문제되는 사안에서 관련국의 과세당국은 문제된 이진가격의 적절성을 심사하고 필요하다고 판단되면 수정을 가한다.⁶⁾ 대부분의 국가들, 특히 미국에서는 그와 같은 이진가격의 수정은 당해 가격의 의도적으로 조작되었을 때뿐 아니라 당해 가격이 다른 여하한 이유에서 독립한 다른 기업이 합의했을 가격에 일치하지 않는 때에도 이루어질 수 있다. 이진가격의 통제에 관한 이러한 기본적인 기준을 일컬어 ‘독립기업 원칙’ 또는 ‘제3자비교원칙(Fremdvergleichsgrundsatz)’이라 한다.⁷⁾ 이 원칙이 뜻하는 바는 기본적으로 연결기업들은 가격 등 거래조건을 결정함에 있어서 독립한 기업들이 유사한 급부에 대하여 합의하였을 내용과 동일한 조건으로 합의하여야 함을 의미한다. 만약 실제로 합의된 조건이 독립한 기업들이 합의하였을 내용과 상이하다면, 거래이익의 크기만큼 나타난 그러한 특별한 거래조건의 효과는 과세당국의 수정 또는 조정행위(Berichtigung)에 의하여 제거된다. 이러한 방법으로 한편으로는 다국적 기업집단과 독립기업들간의 경쟁관계가 왜곡되지 않도록 보장할 수 있고, 다른 한편 당해 거래이익을 다국적 기업집단의 과세에 관련한 서로 다른 국가들에 귀속시킬 수 있기도 하다.

독립기업원칙의 핵심사항은 이처럼 간단하고 직접적이며 명확하지만, 그 실제적인 적용은 몇 가지 어려운 문제를 제기할 수 있다. 독립기업(제3자)비교에 부합한 이진가격을 도출하기 위해서는 몇 가지 다양한 방법들이 사용되고 있다. 이 중 가격비교법(Preisvergleichsmethode)은 독립기업원칙을 직접적으로 적용한 경우라고 볼 수 있다. 왜냐하면 이 방법은 독립한 기업이 유사한 급부와 관련하여 합의한 가격을 찾아내도록 요구하기 때문이다. 반면 원가가산법(Kostenaufschlagsmetho-

6) 이에 대한 법적 근거로는 미국의 경우는 내국세입법 제482조이고, 독일의 경우는 은폐된 이익배당(법인세법 제8조제3항제2문), 은폐된 출자 또는 국제거래세법(AStG) 제1조이다.

7) 영어로는 ‘Arm’s Length Principle’이라 하는데, 이 개념은 펜싱경기에서 연원하며, 무기의 길이만큼의 간격으로서 쌍방선수들이 준수해야 하는 거리를 말한다.

de)과 재판매가격법(Wiederverkaufspreismethode)은 가격을 직접적으로 비교하지 아니하고, 일정한 마진을 비교하도록 하고 이로부터 이진가격을 계산하도록 한다. 이러한 고전적인 세 가지 방법 이외에 최근에는 새로이 이익에 정향한 방법이 제시되고 있다.

독립기업원칙을 적용함에 있어서 과세관청과 납세의무자는 많은 결정을 내려야 한다. 그러한 결정에 속하는 것으로는 특정한 가격결정방법의 선택, 비교가능한 독립기업과 거래사례 및 어떻게 정상가격과의 차이를 가격이나 마진의 대응조정에 의하여 고려할 수 있는가의 문제 등을 들 수 있다. OECD는 이와 관련하여 이진가격결정은 엄격한 의미에서의 과학 내지 학문은 아니지만, 과세당국의 측면은 물론 납세의무자의 측면에서도 어느 정도의 판단능력을 요한다는 점을 지적하였다. 이러한 상황은 당연히 이진가격의 통제를 어렵게 한다. 이진가격문제의 복잡성은 게다가 다양한 의견개진의 여지를 열어 놓도록 하는 측면이 있어서 명확하게 일의적인 의미로 파악하는 것을 어렵게 한다. 만약 과세당국이 세무조사를 통하여 당해 거래가격의 수정을 실시한다면, 이는 지루하고 비용을 요하는 권리구제절차를 수반하게 될 것이고, 아마도 수년의 기간이 지나서야 비로소 이진가격에 관한 분쟁의 해결에 도달할 수 있을 것이다.

반면에 APA에 의한 가격결정방법과 그 적용조건에 대한 합의는 처음부터 법적 안정성을 보장해줄 수 있는 장점을 가진다. 전통적인 절차와는 달리 APA절차는 납세의무자가 일방적으로 가격을 확정하고 조세행정이 이를 사후적으로 통제하는 방식을 취하지 않는다. 오히려 납세의무자와 조세행정은 처음부터 가격결정을 위한 최선의 방법에 대하여 합의한다. 납세의무자는 최선이라고 생각되는 방법을 제안하고 그의 제안을 심사하기 위하여 필요한 정보를 조세행정에 제출한다. 납세의무자와 조세행정이 합의에 도달할 수 있으면 양측은 일정기간(3년 내지 5년)에 대한 합의를 작성한다. 이 합의(즉, APA)에서는 조세행정이 당해 가격을 수용할 조건들이 구속력 있게 확정된다. 이러한 조건들이 적절한 이상 납세의무자는 당해 가격이 과세당국에 의해 수정당하는 것을 걱정하지 않아도 된다. 그러한 한에서 APA는 납세의무자 개인에게 그의 필요

에 부합한 일종의 “Safe-Harbor”⁸⁾를 제공해 준다고 볼 수 있다. 예컨대 미국의 과세당국과 다국적 기업은 당해 기업집단이 가격결정을 위하여 이른바 재판매가격법(Wiederverkaufsmethode)을 적용할 것과 총이윤마진이 APA에서 확정된 범위내에 있는 한 결정된 이전가격이 과세당국에 받아들여질 것을 합의할 수 있을 것이다. 이처럼 어떤 기업이 과세당국과의 사전합의를 통하여 이전가격의 결정을 위한 기준에 합의를 할 수 있다면, 사후에 세무조사를 통하여 당해 가격을 심사함에 있어서 납세의무자와 과세당국간에 분쟁이 생기는 것을 미연에 방지할 수 있다.

III. 쌍방적 APA

그러나 이전가격의 통제에 있어서 예외없이 이처럼 일방 납세의무자와 일방 과세당국과의 분쟁만이 문제되는 것은 아니다. 이전가격분쟁은 바로 이전가격의 통제에 있어서 관련당사국들의 재정적 이해관계가 대립하는 상황의 표현이기도 하다. 위에서 든 예에서 미국의 납세의무자는 이른바 일방적 APA에 의해 과세당국에 의한 세무조사 등 가격수정행위로부터 보호된다. 그러나 당해 납세의무자와 연결된 다른 나라의 기업은 과세당국의 세무조사 등 가격수정행위를 여전히 걱정해야 하고, 그러한 가격수정행위 때문에 경제적 이중과세(wirtschaftliche Doppelbesteuerung)가 발생할 수 있을 것이다. 이 때에는 상호합의절차가 개시되어야 한다. 그러나 상호합의절차는 매우 시간이 많이 소요되는 절차이기 때문에 이를 회피하기 위해서는 상대국의 과세당국도 APA절차에 참가할 필요가 있다. 그렇게 되면 미국의 과세당국은 그 다른 나라의 과세당국과 가격결정방법에 대하여 합의를 시도하고, 합의된 조건이 적절한 이상 양국이 당해 결정된 가격을 받아들이기로 합의할 것이다.⁹⁾

8) 논자에 따라서는 이를 “과세의 안정성”이라 번역하기도 하나, 본 연구보고서에서는 아직 확립된 번역어가 없다는 판단하에 원어를 그대로 사용하기로 한다.

9) 예컨대 미국과 오스트레일리아의 권한 있는 과세당국은 가격결정방법으로서 재판매가격법을 적용할 것을 합의하고, 이윤마진이 합의된 범위내에 있고 APA의 그 밖의 조건들이 충족된 이상 당해 가격을 양국 어느 나라도 수정하지 않기로 합의할 수 있을 것이다.

이러한 이전가격문제의 또 다른 측면은 다음 사례를 통하여 더욱 명확히 알 수 있다. 예컨대 미국 과세당국이 다른 나라에 있는 자회사에 대하여 매우 낮은 제품가격을 적용함으로써 미국내에서의 과세소득이 증가한 미국기업에 대하여 조정을 하는 경우, 이를 통해 그 다른 나라에 있는 자회사의 과세에 어떤 직접적 효과가 발생하는 것은 아니다. 그런데 이 자회사가 당해 제품을 재판매하면, 이제는 그 다른 나라에 본래의 낮은 이전가격에 기초해 계산된 양도이익이 발생하게 된다. 그러나 이 양도이익의 일부는 미국에서의 대응조정(Gegenberichtigung)에 의해 미국기업에도 귀속하게 되고 거기에서 과세된다. 그러한 한에서 우리는 여기서 이른바 ‘경제적 이중과세’를 말할 수 있다. 왜냐하면 특정한 수입이 두 국가에서 과세되기 때문이다. 하나의 법주체만이 이중과세에 관련하게 되는 ‘법적 이중과세’와 달리 경제적 이중과세에 있어서는 경제적으로 서로 연결된 다수의 법주체가 관련한다. 그와 같은 이중과세는 회피되어야 한다. 왜냐하면 국제무역거래와 투자흐름이 저해되기 때문이다.

경제적 이중과세를 제거하기 위한 전통적인 방안은 대응조정을 실시하거나(특히 상호합의절차에 연결하여) 경우에 따라서는 1차조정(Erstberichtigung)을 취소하는 것이다.¹⁰⁾ OECD모델협약 제9조제2항제1문¹¹⁾에서 그와 같은 대응조정을 의무지우는 것은 바로 경제적 이중과세를 제거하기 위한 것이다.¹²⁾ 그에 따라 만약 체약국 A가 자국에 위치한 기업에 대하여 1차조정에 의하여 이익을 산입하고 이를 과세하고, 이 이익이 체약국 B에 위치한 다른 기업에 있어서 체약국 B에 의하여 과세된다면, 체약국 B는 연결기업들이 독립한 기업들이 합의했을 조건과 동일한 조건으로 합의했다면 체약국 A의 기업이 획득했을 이익이 되었을 경

10) 상호합의절차에서는 당연히 1차조정을 축소하고 그에 상응한 대응조정을 실시할 것을 합의할 수 있다.

11) “일방체약국이 동 일방체약국의 기업의 이익에 타방체약국에서 과세된 타당체약국의 기업의 이익을 산입하여 과세할 경우, 그 산입된 이익이 쌍방의 기업간에 설정된 조건이 독립적인 기업간에 설정된 조건이었다면 동 타방체약국의 기업의 이익으로 되었을 이익인 경우에는, 동 타방체약국은 이들 이익에 대하여 동 타방체약국에서 부과된 조세에 대해서 적당한 조정을 한다”

12) 그러나 동 조항은 1977년에 비로소 모델협약에 삽입되었고 모든 이중과세방지협약에 규정되고 있는 것은 아니다.

우에 한에서 대응조정을 실시한다.

이를 위에서 본 미국의 모회사와 미국이 아닌 타국에 있는 자회사의 사례에서 본다면, 타국에 있는 자회사가 제품을 제차 양도시 그 국가가 당해 이익에 대하여 과세할 것이고, 이 이익은 모자회사간의 이익조정에 의하여 일부 미국에서도 과세된다. 바로 여기서 경제적 이중과세가 발생한다. 그러나 이러한 이익은 처음부터 독립가격비교에 부합한 어느 정도 높은 가격으로 정해졌더라면 미국기업에만 귀속될 수 있었을 것이다. 따라서 타국은 원칙적으로 OECD모델협약 제9조제2항제1문에 상응한 이중과세방지협약의 규정에 따라 대응조정을 통해 경제적 이중과세를 제거할 의무가 있다. 이때의 대응조정은 미국에서 납부된 조세를 공제해줌으로써 달성할 수도 있고, 자회사의 이익을 수정된 가격에 기초해 조정함으로써 달성할 수도 있을 것이다.

그러나 문제는 이중과세방지협약은 체약국으로 하여금 타국에서의 이익조정에 따라 경제적 이중과세가 발생할 시 ‘자동적으로’ 대응조정을 하도록 의무지울 수는 없다는 점에 있다. 과세관청은 오히려 1차조정이 정당했다는 결론에 도달할 때에만 대응조정을 실시할 것이다. 따라서 경제적 이중과세를 제거하기 위한 대응조정은 각 관련 당사국의 과세관청들이 합의에 도달할 것을 전제로 한다. OECD모델협약은 이와 관련하여 상호합의절차(Verständigungsverfahren)를 규정하고 있다. 납세의무자가 그와 같은 상호합의절차를 신청하면 권한 있는 과세관청들은 협상의 방법을 통해 어떻게 하면 모델협약에 위배되는 경제적 이중과세를 제거할 수 있을 지에 대하여 합의하게 된다. 이중과세방지협약에 따른 상호합의절차는 따라서 전통적으로 이전가격문제가 해소되는 ‘재판장(Forum)’과 같다고 말할 수 있다.

그러나 이러한 논의는 쌍방적 APA절차를 유익한 대안으로 보이게 하는 몇 가지 결함을 가지고 있다. 무엇보다도 상호합의절차는 장기간을 필요로 하는 것이 보통이므로, 확정기간이 도과해 버리거나 추가납부하는 금액이나 환급하는 금액의 이자계산과 관련하여 차이가 생길 수 있고, 환율변동의 영향을 받을 수 있는 등의 어려움이 발생한다. 쌍방적 APA절차에서는 이러한 문제들이 발생하지 않는다. 왜냐하면 과세관청

이 여하한 가격조정에 이르기 전에 미연에 그러한 문제들을 감안할 수 있기 때문이다. 따라서 쌍방적 APA절차는 원칙적으로 ‘앞당겨진 상호합의절차’라고 말할 수 있을 것이다.¹³⁾

IV. APA 논의의 의미

따라서 APA는 본래 이전가격충돌문제를 해결하기 위한 기존 수단들의 혁명적인 발전의 산물이라고는 말할 수 없다. APA나 다른 새로운 절차에 대하여 특별한 관심이 주어지게 되는 것은 이전가격의 통제문제가 날로 그 중요성을 더해 가는 것과 관련한다. 거기에는 특히 최근의 논의과정에서 나타나듯이 많은 요인들이 작용했다. 그 중에서 세 가지만 요약하면 다음과 같다.

첫째, 최근 가격결정에 관한 지침을 개선하고 세밀화하여 독립기업원칙의 적용을 혁신적으로 간소화하려는 각국들의 노력은 실패로 돌아갔다. 오히려 새로운 ‘이익법(Gewinnmethoden)’에 관한 논쟁이 시작되었다. 미국에서는 이미 80년대 중반이래 나타나고 있는 현상이다. 이익구분을 위한 실체법적 기준이 부재하다는 점으로부터 이제는 경제적 이중과세를 회피하기 위한 절차법적 착안점에 특별한 의미를 부여하는 경향이다.

둘째, 경제의 글로벌화는 조세수입에 대한 다국적 기업집단내 거래의 의미도 과거에 비해 더욱 성장하게 만들었다. 추산컨대 오늘날 산업국가간 국제무역의 절반이 다국적 기업집단간에 이루어지고 있다. 많은 국가들이 재정적자 등 재정적 어려움을 겪고 있고, 특히 미국이 그러하듯이 법인세 등 수익세가 단기간에 가장 중요한 재정수입원이 되고 있는 가운데 이제 이전가격의 통제는 각국에서 점점 더 중요한 문제가 되어가고 있다.

셋째, 지난 수년동안 미국을 위시한 많은 나라들은 그들의 조세수입을 확보하기 위하여 다국적 기업집단에 대한 통제를 강화하고 있다. 이를

13) 이러한 점에서 OECD는 APA지침에서 “MAP APA”라는 용어를 사용한다. 여기서 “MAP”란 “Mutual Agreement Procedure”의 약자로서 상호합의절차를 말한다.

위해 많은 인력을 동원하는 것은 물론 새로운 벌과금과 보고·기록의무의 부과 등 기업에 대한 압력도 다양한 수단들에 의해 강화되고 있다. 세무조사와 이전가격의 결정은 이러한 조치들 덕분에 다국적 기업집단이 부담하고 풀어가야 할 가장 중요한 과제가 되고 있다.

V. APA 개념사용의 불통일성

이상 살펴본 내용에 의하면 일용 APA제도는 확립된 이론체계를 가지고 있는 것처럼 비춰질 수 있다. 그러나 실제상 APA의 개념은 통일적으로 사용되지는 못하고 있다. 이러한 용어사용의 불통일성은 다음과 같은 세 가지 점에서 기인한다.

첫째는 “합의”에 해당하는 용어인 “Agreement”에 관한 것인데, 미국에서는 “Advance Pricing Agreement”라고 하는 반면, OECD에서는 “Advance Pricing Arrangement”라는 용어를 사용하고 있어 양자간에 차이를 보이고 있다. 본 연구보고서에서는 미국식 용어와 OECD가 사용하는 용어를 일단 동의어로 파악하고 이하의 서술을 진행하고자 한다. 특별한 언급이 없을 때에는 약어인 ‘APA’사용하고 개별적인 경우에 구분하여 설명할 필요가 있을 경우에는 ‘Agreement’인지 ‘Arrangement’인지를 명시하여 사용하기로 한다.

둘째는 APA 앞에 붙는 수식어로서의 “일방적” 또는 “쌍방적”이라는 표현과 관련한 것이다. 이미 서술한 바와 같이 미국 과세당국인 IRS의 지침에서는 IRS만이 참가하는 일방적 절차와 IRS 외에 다른 나라의 과세당국이 참가하는 쌍방적 절차를 구별하고 있다. 그러나 이러한 단어선택에 대해서는 모든 학자들이 타당하다고 보는 것은 아니다. 왜냐하면 쌍방적 절차든 일방적 절차든 납세의무자가 참가하고 있고 때문에 일방적 APA라 하더라도 항상 과세당국과 납세의무자의 쌍방당사자가 개입하고 있기 때문이다. 결국 관점에 따라서는 위에서 본 일방적 APA절차도 쌍방적 절차 또는 심지어 삼방적(trilateral) 절차라고 표현할 수 있다. 결국 IRS의 용어사용법은 당해 절차에 참가한 과세당국의 수만을 고려하고 납세의무자는 전혀 고려하지 않고 있음을 알 수 있다. 그러나 APA와 관련

하여는 그사이 미국의 IRS지침에 따른 용어사용이 굳어졌고, 본 보고서에서도 쌍방적 또는 일방적 APA라 할 때에는 미국의 IRS의 지침에서 사용하는 의미를 그대로 사용하기로 한다.

셋째는 이상과 같이 일방적 절차 또는 쌍방적 절차를 구분한다고 할 때 과연 그 중에서 무엇이 “APA”라고 말할 수 있는가의 문제이다. 미국식 용어사용법에 따르더라도 내용적으로 자세히 들여다보면 쌍방적 APA라는 것은 권한있는 과세당국들과 납세의무자인 모든 참가자들 사이에 단 하나의 합의가 성립하는 것은 아님을 쉽게 알 수 있다. 오히려 쌍방적 절차의 내용을 보면 다수의 내용적으로 일치하는 합의들이 성립되는 것을 볼 수 있다. 이 중에서 우리가 “APA”라고 표현할 수 있는 것은 단지 조세행정과 납세의무자간의 합의만이다. 권한 있는 과세당국간의 합의는 OECD모델협약 제25조가 규정하는 바와 같이 “상호합의(조약)”이다. 따라서 쌍방적 APA란 내용적으로 본질적인 부분에 있어서 일치하는 세가지 합의들의 총합개념이다. 즉, ①이중과세방지협약에 의한 상호합의절차에서 행해지는 권한있는 과세당국간의 합의와 ②미국 조세행정과 미국 납세의무자간의 합의 및 ③다른 나라의 조세행정과 납세의무자간의 합의가 그것이다.¹⁴⁾

제 2 절 이전가격사전합의에 관한 현행법제 분석

우리나라는 1995년 12월 6일 국제조세조정에관한법률¹⁵⁾을 제정·공포하면서 처음으로 이전가격사전합의제도를 도입하였다. 그러나 법조문상으로는 ‘이전가격 사전합의’라는 표현을 사용하지 않고 ‘정상가격 사전승인제도’라는 표현을 사용하고 있다. 이 정상가격 사전승인제도는 동법 제2장 ‘국외특수관계자와의 거래에 대한 과세제도’에서 규정되고 있기 때문에 이른바 이전가격세제의 일환으로 도입된 제도이다. 따라서 그 이해를 위해서는 우리나라의 이전가격세제에 대한 이해를 전제로 한다. 이하

14) 단, 이 세 번째 합의는 그 나라의 내국법이 그와 같은 절차를 승인하고 있는 경우에만 상정할 수 있을 것이다.

15) 법률 제4981호.

에서는 국제조세조정에 관한 법률의 제정과 개정연혁을 통해 이전가격세제와 정상가격 사전승인제의 발전에 대하여 고찰하기로 한다.

I. 국제조세조정에 관한 법률의 제정과 개정

1. 국제조세조정에 관한 법률의 제정

동법은 세계무역기구(WTO)의 출범과 경제협력개발기구(OECD)의 가입추진에 맞추어 국제적으로 일반화되어 통용되고 있는 기준에 따라 특수관계가 있는 자간의 국제거래에 대하여 조세조정을 할 수 있는 법적 근거를 마련하는 한편, 기업간의 국제거래에서 발생하는 조세문제의 해결에 관한 국가간 조세행정협조와 그 절차에 관한 사항을 정하기 위해 제정되었다. 제정당시의 주요내용은 다음과 같다.

- ① 다국적기업 등 특수관계가 있는 자간의 국제거래가 비정상적으로 높거나 낮은 가격으로 이루어지는 경우에는 이를 인정하지 아니하고 일반적으로 시장에서 거래되는 정상가격을 기준으로 과세하도록 함.
- ② 국외지배주주로부터 차입한 금액이 국외지배주주 출자지분의 3배를 초과하는 경우 그 초과분에 대한 지급이자를 손비로 인정하지 아니하고 배당으로 봄으로써 적절한 과세가 이루어지도록 함.
- ③ 세금이 가벼운 국가(법인의 부담세액이 법인의 실제발생소득의 100분의 15이하인 국가)에 가공회사를 설치하여 소득을 부당하게 유보하는 경우 이를 국내출자자에 배당한 것으로 보아 국내에서 과세할 수 있도록 함.
- ④ 국내에 주소를 둔 자가 국외소재 재산을 국외에 주소를 둔 자에게 증여하는 경우에는 과세를 할 수 없는 현행 상속세법 규정을 보완하여 국내 증여자에게 증여세를 부과할 수 있도록 하되, 당해 재산에 대하여 외국의 법령에 의하여 증여세가 부과되는 경우에는 이중과세방지를 위하여 동 규정을 적용하지 아니하도록 함.
- ⑤ 국제적 조세분쟁의 해결을 위한 상호합의절차와 국가간 조세징수 및 세무정보교환 등 조세행정협조에 관한 사항을 규정함.

2. 국제조세조정에관한법률의 개정연혁

(1) 제1차 개정¹⁶⁾

상속세법이 전문개정되어 상속세및증여세법으로 제명이 변경됨에 따라 이를 인용하고 있는 국제조세조정에관한법률의 관계조문을 정비하려는 목적에서 일부개정이 있었다.

(2) 제2차 개정¹⁷⁾

법인세법이 전문개정됨에 따라 이를 인용하고 있는 국제조세조정에관한법률의 관계조문을 정비하려는 목적에서 일부개정이 있었다.

(3) 제3차 개정¹⁸⁾

조세감면규제법이 전문개정되어 조세특례제한법으로 제명이 변경됨에 따라 이를 인용하고 있는 국제조세조정에관한법률의 관계조문을 정비하려는 목적에서 일부개정이 있었다.

(4) 제4차 개정¹⁹⁾

진화세법이 폐지됨에 따라 관련사항을 정비하기 위하여 국제조세조정에관한법률의 일부개정이 있었다.

(5) 제5차 개정²⁰⁾

1995년 12월 국제조세조정에관한법률이 제정된 이후의 국제거래환경 및 국제과세규범의 변화를 반영하여 국제거래에 대한 과세제도를 국제적 기준에 부합하도록 개선함으로써 자본 및 상품 등의 국제거래에 대한 과

16) 1996. 12. 30., 법률 제5193호.

17) 1998. 12. 28., 법률 제5581호.

18) 1998. 12. 28., 법률 제5584호.

19) 2000. 12. 29., 법률 제6299호.

20) 2000. 12. 29., 법률 제6304호.

세의 효율성을 제고하는 한편, 제도의 운영과정에서 나타난 일부 미비점을 보완하여 납세자의 편의를 도모하려는 취지에서 일부개정이 있었다. 그 주요내용은 다음과 같다.

- ① 특수관계에 있는 자간의 국제거래에 있어서 그 과세표준 및 세액의 결정기준이 되는 정상가격의 산출방법에 대한 사전승인의 신청기한을 종전에는 그 정상가격을 적용하고자 하는 일정기간의 과세연도 중 최초 과세연도의 개시일전까지로 하였으나, 앞으로는 최초 과세연도의 종료일까지로 연장함으로써 납세자의 편의를 도모함(법 제6조제1항).
- ② 납세자가 국제거래명세서를 부득이한 사유로 법인세 신고기한내에 제출할 수 없는 경우에는 그 제출기한을 1년까지 연장할 수 있도록 함으로써 제출되는 과세자료의 정확성을 제고함과 동시에 납세자의 자료작성 부담을 완화함(법 제11조제1항 단서 신설).
- ③ 국제거래에 대한 과세에 관하여 국가간의 상호합의절차가 개시된 경우에는 상호합의절차가 종료될 때까지의 기간은 이를 행정소송청구기간에 산입하지 아니하도록 함으로써 납세자의 권리구제기회를 확대하도록 함(법 제24조제1항).
- ④ 국제거래에 대한 과세에 관하여 국가간의 상호합의절차가 개시됨에 따라 상호합의의 대상인 소득세액 또는 법인세액에 대하여 징수유예가 된 경우에는 당해 조세에 부가하여 과세되는 지방세액에 대하여도 별도의 징수유예절차를 거치지 아니하고 자동적으로 징수유예가 되도록 함(법 제24조제7항 신설).

(6) 제6차 개정²¹⁾

국제금융의 자유화 및 새로운 금융거래기법의 발달 등에 따른 국제적 조세회피 및 탈세를 방지하기 위하여 해당 국가의 과세당국과의 효과적인 금융정보교환을 위한 제도적 장치를 마련하는 한편, 내국법인을 실질적으로 지배하고 있는 국외특수관계자 또는 국외지배주주와의 사이에 부

21) 2002. 12. 18., 법률 제6779호.

당한 국제거래에 의하여 국내의 과세소득을 국외로 이전시키는 것을 방지하고, 세금이 없거나 저율인 외국의 조세피난처에 과세소득을 부당하게 유보시키는 것을 예방하기 위하여 관련제도를 개선·보완하며, 그 밖에 제도의 운영상 나타난 일부 미비점을 보완하려는 취지에서 일부개정이 있었다. 그 주요골자는 다음과 같다.

- ① 내국법인 등이 당해 법인을 실질적으로 지배하는 국외특수관계자에 대하여 비정상적인 거래가격을 수수하여 과세소득을 국외에 이전시키는 경우 정상가격 기준으로 과세하도록 하는 이전가격과세제도에 있어서 국외특수관계자의 범위를 확대하여 앞으로는 자본의 출자관계 등에 의하여 거래당사자 사이에 공통의 이해관계가 있는 것으로 인정되는 경우에도 특수관계자로 추정하도록 함(법 제2조제1항제8호 라목 및 제4조제2항 신설).
- ② 내국법인이 모기업인 국외지배주주로부터 과도하게 부채를 직접 차입하거나 그의 지급보증하에 차입하는 경우 그 과다보유차입금에 대한 지급이자에 대하여 과세하는 과소자본과세제도에 있어서 국외지배주주의 범위에 외국주주가 출자한 외국법인 등을 포함시키고, 국외지배주주가 담보의 제공 등을 통하여 실질적으로 보증한 경우의 차입금에 대하여도 과세하도록 함(법 제2조제1항제11호 및 제14조제1항).
- ③ 내국인이 조세피난처에 본점 또는 주사무소를 둔 외국법인에 출자한 경우로서 당해 조세피난처에 사업장 등을 두고 사업을 실질적으로 영위하는 경우에는 조세피난처과세제도의 적용을 배제하고 있는 바, 종전에는 소매업·운수업 및 통신업 등에 대하여는 위 조건에 해당하는 경우에도 조세피난처과세제도를 적용하도록 하였으나, 앞으로는 동 업종들이 위 조건에 해당하는 경우에는 조세피난처과세제도의 적용을 배제하도록 함(법 제18조제1항제1호).
- ④ 조세회피 및 탈세방지에 관한 국제적 조세협력강화를 위하여 외국의 과세당국이 요청하는 경우 상호주의의 원칙에 따라 비거주자 및 외국법인의 금융정보를 교환할 수 있도록 함(법 제31조제2항 내지

제7항 신설).

II. 우리나라의 이전가격세제

다국적기업이 국제거래를 함에 있어서 기업집단 전체의 세부담을 최소화하기 위하여 사용하는 대표적인 조세회피수단으로는 이전가격, 과소자본, 조세피난처 및 조세조약 등을 들 수 있는데, 이전가격세제란 이 중 다국적기업이 이전가격을 조작함으로써 조세부담을 부당히 줄이는 데에 대한 규제제도이다.

1. 국제조세조정에관한법률 제정 이전의 이전가격세제

우리나라는 1980년대만 하더라도 다국적기업의 조세회피현상이 큰 문제로 인식되지 않고 있었고, 조세조약들에는 해외특수관계기업과의 부당한 거래를 조정하여 과세할 수 있는 여지가 있었으나, 국내법에는 다국적기업의 이전가격조정에 관한 규정이 없었다. 따라서 국제거래에 대하여도 내국법인의 부당행위계산 부인시 적용되는 시가 또는 시가가 불분명한 경우에는 공인감정기관의 감정가액 또는 상속세법시행령 제5조에 의한 평가가액에 따라 조정할 수밖에 없었으나 실효성이 떨어졌다. 그러다가 1980년대 후반이후 경제가 급성장하고 국제화·개방화되면서 다국적기업들이 특수관계자와의 국제거래에서 이전가격을 조작하여 우리나라에서의 조세부담을 부당히 감소시키는 사례가 빈번하게 발생하자, 1988년 12월 31일 부당행위계산부인에 관한 법인세법시행령 제46조와 소득세법 제55조를 개정하여 처음으로 우리나라도 국내법상 이전가격세제를 도입하게 되었다. 즉, 1988년 12월 31일 이전까지는 법인세법 제20조(부당행위계산의 부인)하에서 국외특수관계자와의 거래에 대한 소득조정에 있어서 특수관계자의 정의에 국내외의 구분없이 국내외 특수관계자에 대하여 동일하게 적용하던 것을 1989년 1월 1일부터는 새로이 정상가격 산출방법과 자료제출의무를 규정하게 되었다. 정상가격산출방법으로는 비교가능제3자가격법, 재판매가격법, 원가가산법 및 기타 합리적이라고 인정되는 방법을 규정하였는데, 특수관계자의 정의에 국내외 구분은 없으나 시

가산정방법을 국외특수관계자에 대하여는 별도로 규정하고 적용에 열거된 순서대로의 엄격한 우선순위를 부여한 것이 특징이었다. 자료제출의무에 있어서는 자산의 양도·매입계약서, 가격표, 제품의 원가계산서 등 시가산정을 위해 필요한 자료를 제출하도록 하였으나 성실의무만 규정하고 제재조치가 없다는 것이 특징이었다. 그러던 것이 법인세법시행령이 다시 개정되면서 1995년 1월 1일부터는 정상가격 산출방법 적용순위의 엄격성을 해제하고, 비교가능제3자가격법, 재판매가격법, 원가가산법을 적용하는 경우는 우선순위 없이 상황에 따라 합리적인 방법을 사용하도록 하였고, 기타 합리적이라고 인정되는 방법은 이 세 가지 방법을 적용할 수 없는 경우에만 사용하도록 하였다. 아울러 기타의 방법에 이익분할법을 규정하고 거래관념상 합리적인 방법을 사용할 수 있도록 하였다.

2. 국제조세조정에관한법률에 의한 이전가격세제

1989년부터 이전가격과세제도가 시행되기는 하였지만 내국법인에게 적용되는 부당행위계산 부인의 차원에서 제도가 운영됨에 따라 다국적기업의 이전가격조작행위에 대한 규제내용이 미흡하였다. 아울러 다국적기업에 관한 조세분쟁을 국가간 효율적으로 해결하기 위하여 종래 법인세법과 소득세법에 규정된 이전가격세제를 보완·흡수하여 새로이 국제조세조정에관한법률을 제정하게 된 것이다.

(1) 이전가격세제의 변화

1995년 12월 제정된 국제조세조정에관한법률은 미국을 위시한 선진국의 이전가격세제와 OECD의 이전가격지침을 참고하여 마련된 것으로 이 법이 제정되면서 우리나라의 이전가격세제에는 다음과 같은 변화가 생겨났다.

1) 정상가격 산출방법의 변화

먼저 정상가격 산출에 관련한 기타의 방법이 추가되었다. 1995년 7월에 나온 OECD이전가격지침에서 정한 기타의 방법을 수용하여 당초 규

정된 “이익분할법”에 추가하여 “거래순이익율법”을 규정하게 되었다. 이 두 가지는 유형자산은 물론 무형자산에도 적용되는 것을 특징으로 한다. 다만 이익분할법의 적용이 어려운 경우에만 거래순이익율법을 사용할 수 있도록 하였다.

2) 정상가격 산출방법의 우선순위 폐지 및 선택기준 규정

획일적으로 정하여진 정상가격 산출방법 적용의 우선순위가 폐지되고 거래여건에 가장 알맞는 합리적인 방법을 찾아 적용하도록 함으로써 합리적인 선택기준이 요구되었다. 이에 따라 합리성에 관한 기준을 규정하게 되었다(시행령 제5조).

3) 상계제도의 도입

과거에는 특수관계거래 중 납세자의 소득을 증가시킨 거래와 감소시킨 거래가 공존하고 있는 경우 감소시킨 거래에 대하여만 이전가격조정을 하였으나, 상계제도를 도입하여 납세자가 입증하는 경우에 이를 통산하도록 하였다. 상계거래에 대한 정상가격의 입증책임은 전적으로 납세자에게 있다.

4) 소득처분의 완화

이전가격조정으로 익금가산된 금액은 소득처분에 의하여 주주 등에게 배당 등으로 처분되었으나, 이전된 소득에 상응하는 자산(현금)을 회수하는 경우에는 소득처분을 하지 않도록 하고 회수되지 않은 경우에만 배당이나 출자로 처분하도록 하였다.

5) 자료제출의무의 부과

정상대가결정에 필요한 자료의 제출의무를 규정하고 미제출시에는 과태료를 부과하도록 하여 과세당국의 자료수집력을 강화하였다. 이에 따라 매년 신고서 제출시 국제거래명세서와 정상가격 산출방법신고서를 제출하여야 하고 정상가격 산출방법 관련자료는 수시 요구할 수 있도록 하였다.²²⁾ 기한내 미제출자료를 추후에 제출하는 경우에는 이를 증거자료

22) 요구일로부터 60일 이내, 1회에 한하여 60일 연장할 수 있다.

로 인정하지 않을 수 있고, 기한내 미제출 및 허위자료제출시에는 3천만원 이하의 벌금에 처하도록 하였다.

6) 무과실 무가산세 제도 도입

이전가격조사를 통하여 이전된 소득이 있었음이 확인되는 경우에도 정상가격 산출방법의 선택과정 등에서 납세자의 과실이 없음이 상호합의과정을 통하여 확인되는 경우에는 과소신고가산세를 부과하지 않는다. 단 미납가산세는 부과된다.

(2) 현행 이전가격세제의 골격

1) 정상가격에 의한 과세조정

국제조세조정에 관한 법률 제4조제1항에 의하면 과세당국은 거래당사자의 일방이 국외특수관계자인 국제거래에 있어서 그 거래가격이 정상가격에 미달하거나 초과하는 경우에는 정상가격을 기준으로 거주자(내국법인과 국내사업장을 포함한다)의 과세표준 및 세액을 결정 또는 경정할 수 있다. 미국·일본 등 선진국의 입법례와 OECD보고서의 입장과 마찬가지로 거래당사자에게 조세회피의 주관적 의도가 있었는지 여부는 묻지 아니한다. 이를 요건별로 살펴보면 다음과 같다.

(가) 국외특수관계자

정상가격에 의한 과세조정을 할 수 있기 위해서는 당해 거래당사자의 일방이 국외특수관계자이어야 한다. 여기서 ‘국외특수관계자’라 함은 거주자·내국법인 또는 국내사업장²³⁾과 특수관계에 있는 비거주자·외국법인 또는 이들의 국외사업장을 말한다.

또한 ‘특수관계’라 함은 ①거래당사자의 일방이 타방의 의결권 있는 주식의 100분의 50 이상을 직접 또는 간접으로 소유하고 있는 관계, ②제3자가 거래당사자 쌍방의 의결권 있는 주식의 100분의 50 이상을 직접

23) 이는 소득세법 제120조의 규정에 의한 비거주자의 국내사업장 및 법인세법 제94조의 규정에 의한 외국법인의 국내사업장을 말한다(국제조세조정에 관한 법률 제2조제1항제6호).

또는 간접으로 각각 소유하고 있는 경우 그 쌍방간의 관계, ③거래당사자의 일방이 타방의 사업방침을 실질적으로 결정할 수 있는 관계 및 ④자본의 출자관계, 재화·용역의 거래관계, 자금의 대여 등에 의하여 거래당사자 사이에 공통의 이해관계가 있는 것으로 인정되는 관계를 말하는 데(법 제2조제1항제8호), 그 세부기준은 시행령에서 정하고 있다. 즉, 시행령 제2조의 세부기준에 의하면 법 제2조제1항제8호에서 말하는 특수관계에는 다음과 같은 관계가 포함된다.

- ① 외국에 거주하거나 소재하는 자(외국주주²⁴⁾)가 내국법인 또는 국내사업장을 두고 있는 외국법인의 의결권있는 주식(출자지분을 포함한다)의 100분의 50 이상을 직접 또는 간접으로 소유한 경우 당해 내국법인·국내사업장과 외국주주와의 관계
- ② 거주자·내국법인 또는 국내사업장을 두고 있는 외국법인이 다른 외국법인의 의결권 있는 주식의 100분의 50 이상을 직접 또는 간접으로 소유한 경우에 그 거주자·내국법인 또는 국내사업장과 다른 외국법인과의 관계
- ③ 내국법인 또는 국내사업장을 두고 있는 외국법인의 의결권 있는 주식의 100분의 50 이상을 직접 또는 간접으로 소유하고 있는 자가 제3의 외국법인(그 외국법인의 국내사업장을 포함한다)과의 관계
- ④ 거주자·내국법인 또는 국내사업장과 비거주자·외국법인 또는 이들의 국외사업장과의 관계에 있어서 일방이 다음 각목의 1의 방법에 의하여 타방의 사업방침의 전부 또는 중요한 부분을 실질적으로 결정할 수 있는 경우 그 일방과 타방의 관계
 - 가. 타방법인의 대표임원이나 총임원수의 절반 이상에 해당하는 임원이 일방법인의 임원 또는 종업원의 지위에 있거나 사업연도 종료일부터 소급하여 3년 이내에 일방법인의 임원 또는 종업원의 지위에 있었을 것
 - 나. 일방이 조합이나 신탁을 통하여 타방의 의결권 있는 주식의 100분의 50 이상을 소유할 것

24) 주주 및 출자자를 포함한다.

- 다. 타방이 사업활동의 100분의 50 이상을 일방과의 거래에 의존할 것
 - 라. 타방이 사업활동에 필요한 자금의 100분의 50 이상을 일방으로부터 차입하거나 일방에 의한 지급보증을 통하여 조달할 것
 - 마. 타방이 일방으로부터 제공되는 무체재산권에 100분의 50 이상을 의존하여 사업활동을 영위할 것
- ⑤ 거주자·내국법인 또는 국내사업장과 비거주자·외국법인 또는 이들의 국외사업장이 다음 각목의 1에 해당하는 공통의 이해관계가 있는 것으로 인정되는 관계
- 가. 거주자·내국법인 또는 국내사업장의 의결권 있는 주식의 100분의 50 이상을 직접 또는 간접으로 소유하는 일방과 당해 거주자·내국법인 또는 국내사업장과 제4호 각목의 1에 해당하는 관계에 있는 타방과의 관계
 - 나. 비거주자·외국법인 또는 이들의 국외사업장이 의결권 있는 주식의 100분의 50 이상을 직접 또는 간접으로 소유하는 일방과 당해 비거주자·외국법인 또는 이들의 국외사업장과 제4호 각목의 1에 해당하는 관계에 있는 타방과의 관계
 - 다. 독점규제및공정거래에관한법률시행령 제3조 각호의 1에 해당하는 기업집단에 속하는 계열회사인 일방과 당해 기업집단 소속의 다른 계열회사가 의결권 있는 주식의 100분의 50 이상을 직접 또는 간접으로 소유하는 타방과의 관계
 - 라. 그밖에 가목 내지 다목과 유사한 관계로서 주식소유형태, 재화·용역의 거래형태, 자금거래형태 및 동일 기업집단내의 소속여부 등에 의하여 공통의 이해관계가 있다고 인정되는 관계

여기서 주식의 간접소유비율은 시행령 제2조제2항의 규정에 의하여 계산하는 바, 먼저 일방법인이 타방법인의 주주인 법인(‘주주법인’)의 의결권 있는 주식의 100분의 50 이상을 소유하고 있는 경우에는 주주법인이 소유하고 있는 타방법인의 의결권 있는 주식이 그 타방법인의 의결권 있는 주식에서 차지하는 비율(‘주주법인의 주식소유비율’)을 일방법인의 타

방법인에 대한 간접소유비율로 한다. 다만, 주주법인이 둘 이상인 경우에는 각 주주법인별로 계산한 비율을 합계한 비율을 일방법인의 타방법인에 대한 간접소유비율로 한다. 한편 일방법인이 타방법인의 주주법인의 의결권 있는 주식의 100분의 50 미만을 소유하고 있는 경우에는 그 소유비율에 주주법인의 주식소유비율을 곱한 비율을 일방법인의 타방법인에 대한 간접소유비율로 한다. 다만, 주주법인이 둘 이상인 경우에는 각 주주별로 계산한 비율을 합계한 비율을 일방법인의 타방법인에 대한 간접소유비율로 한다. 이상의 계산방법은 타방법인의 주주법인과 일방법인 사이에 한 개 이상의 법인이 개재되어 있고 이들 법인이 주식소유관계를 통하여 연결되어 있는 경우에도 이를 준용한다.

(나) 과세조정의 적용대상자

과세당국이 과세표준과 세액을 조정할 수 있는 대상자의 범위는 과거에는 법인에 한하였었지만, 국제조세조정에관한법률이 제정된 이후부터는 국외특수관계자와 거래하는 개인거주자(소득세법 제1조) 및 내국법인(법인세법 제1조)뿐 아니라 비거주자의 국내사업장(소득세법 제120조)과 외국법인의 국내사업장(법인세법 제94조)에도 미친다.

(다) 국제거래

당해 거래는 국제거래이어야 한다. ‘국제거래’라 함은 납세자의 소득계산에 관계되는 모든 거래를 대상으로 한 것인데, 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 말한다(법 제2조제1항제1호).

(라) 정상가격에 미달하거나 초과할 것

‘정상가격’이라 함은 거주자·내국법인 또는 국내사업장이 국외특수관계자가 아닌 자와의 통상적인 거래에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 가격을 말한다(법 제2조제1항10호). 과세당국(납세지 관할세무서장 또는 지방국세청장²⁵⁾)은 특수관계자로부터 지급받은 대가가 이러한

정상가격에 미달하는 저가매출의 경우나 국외특수관계자에게 지급하는 대가가 이러한 정상가격을 초과(고가매입)하는 경우에 과세표준 및 세액을 정상가격을 기준으로 재계산한다.

2) 정상가격의 산출방법

(가) 정상가격 산출방법의 종류

정상가격은 비교가능제3자가격방법, 재판매가격방법, 원가가산방법 및 대통령령으로 정하는 기타 합리적이라고 인정되는 방법 중 가장 합리적인 방법에 의하여 계산한 가격으로 한다(법 제5조).

먼저 비교가능제3자가격방법이란 거주자와 국외특수관계자간의 국제거래에 있어 당해 거래와 유사한 거래상황에서 특수관계가 없는 독립된 사업자간의 거래가격을 정상가격으로 보는 방법을 말한다. ‘유사한 거래상황’인지의 여부는 거래수량, 거래조건, 거래시기, 거래시장, 거래단계 등을 종합적으로 고려하여 판단한다. 재판매가격방법이란 거주자와 국외특수관계자가 자산을 거래한 후 거래 일방인 그 자산의 구매자가 특수관계가 없는 자에게 다시 그 자산을 판매하는 경우 그 판매가격에서 동 구매자의 통상의 이윤²⁶⁾으로 볼 수 있는 금액을 차감하여 산출한 가격을 정상가격으로 보는 방법을 말한다. 또한 원가가산방법이란 거주자와 국외특수관계자간의 국제거래에 있어 자산의 제조·판매나 용역의 제공과정에서 발생한 원가에 자산의 판매자나 용역의 제공자의 통상의 이윤²⁷⁾으

25) 법 제2조제1항제7호.

26) ‘구매자의 통상의 이윤’이란 구매자가 특수관계가 없는 자에게 자산을 판매한 금액에 판매기준통상이익률을 곱하여 계산된 금액으로 한다. 이 경우 판매기준통상이익률이라 함은 구매자와 특수관계가 없는 자와의 거래중 당해 거래와 수행기능, 사용된 자산 및 부담한 위험의 정도가 유사한 거래에서 실현된 매출총이익률을 말한다(시행령 제8조제1항).

27) 여기서 ‘자산의 판매자나 용역의 제공자의 통상의 이윤’이란 자산의 판매자가 당해 자산을 정상가격으로 구입·건설 또는 제조하는데 소요되는 원가나 용역의 제공자가 당해 용역을 제공하는 과정에서 정상가격에 의하여 발생된 원가에 원가기준통상이익률을 곱하여 계산한 금액으로 한다. 이 경우 원가기준통상이익률이라 함은 자산의 판매자나 용역의 제공자와 특수관계가 없는 자와의 거래에 있어 당해 거래와 수행기능, 사용된 자산 및 부담한 위험의 정도가 유사한 거래에서 발생한 원가에 대한 매출총이익의 비율을 말한다(법 제8조제2항).

로 볼 수 있는 금액을 가산하여 산출한 가격을 정상가격으로 보는 방법을 의미한다(법 제5조제1항). 이상 세 가지 방법은 거래가격에서 출발하여 정상가격을 결정하는 것이므로 ‘거래법’이라고 부를 수 있을 것이다.

이밖에 시행령에서는 거래당사자의 이익을 기초로 하여 정상가격을 결정하는 이른바 ‘이익법’을 규정하고 있다. 여기에는 이익분할방법과 거래순이익률방법이 규정되고 있는데(시행령 제4조), 이익분할방법이란 거주자(내국법인과 국내사업장을 포함하다)와 국외특수관계자간의 국제거래에 있어, 거래쌍방이 함께 실현한 거래순이익(제3자와의 거래에서 실현한 매출액에서 매출원가 및 판매와 일반관리비를 차감한 금액)을 일정한 배부기준에 의하여 측정된 거래당사자들간의 상대적 공헌도를 따라 배부(거래형태별로 거래당사자들의 적절한 기본수입을 우선 배부하는 경우를 포함한다)하고 이와 같이 배부된 이익을 기초로 산출한 거래가격을 정상가격으로 보는 방법을 말한다.²⁸⁾ 이때의 배부기준으로는 ①자산의 매입·제조·판매 또는 용역의 제공을 위하여 지출하였거나 지출할 비용, ②자산의 개발 또는 용역의 제공을 위하여 소요된 자본적 지출액, 사용된 자산총액 또는 부담한 위험정도, ③각 거래단계에서 수행된 기능의 중요도 및 ④기타 측정가능한 합리적인 배부기준 등이 사용된다.

한편 거래순이익률방법은 거주자와 국외특수관계자간의 국제거래에 있어 거주자와 특수관계가 없는 자간의 거래 중 당해 거래와 유사한 거래에서 실현된 거래순이익률을 기초로 산출한 거래가격을 정상가격으로 보는 방법을 말한다.²⁹⁾ 이때의 거래순이익률로는 ①거래순이익의 매출에 대한 비율, ②거래순이익의 자산에 대한 비율, ③거래순이익의 매출원가 및 판매와 일반관리비에 대한 비율 및 ④기타 합리적이라고 인정될 수 있는 거래순이익률 등이 사용될 수 있다. 그밖에 이 두 가지 방법 이외에 기타 거래의 실질 및 관행에 비추어 합리적이라고 인정되는 방법도

28) 이 경우 상대적 공헌도는 유사한 상황에서 특수관계가 없는 독립된 사업자간의 거래시 일반적으로 행하여지는 공헌도에 의하여 측정한다.

29) 다만, 당해 거래와 유사한 거래를 특수관계가 없는 자와 행하지 아니한 경우에는 특수관계가 없는 제3자간의 국제거래 중 당해 거래의 조건과 상황이 유사한 거래의 거래순이익률을 사용할 수 있다.

인정된다. 다만, 이익분할방법 또는 거래순이익률방법을 적용할 수 없는 경우에 한하여 이 방법을 적용할 수 있다(시행령 제5조제4항).

(나) 정상가격 산출방법의 선택기준

법 제5조의 규정에 의한 정상가격 산출방법 중 어느 방법을 선택할 것인가는 별개의 문제이다. 이를 위해서는 일정한 기준이 필요할 것인데, 그 기준에 대하여 시행령 제5조에서 규정하고 있다. 시행령 제5조제1항에서는 먼저 정상가격 산출방법을 선택함에 있어서의 대원칙을 선언하고 있는바, 정상가격을 산출하는 경우에는 법령이 정하는 일정한 기준을 고려하여 가장 합리적인 방법을 선택하여야 한다(이른바 ‘최적방법의 원칙’). 이때 고려하여야 하는 기준으로는 첫째, 특수관계가 있는 자간의 국제거래와 특수관계가 없는 자간의 국제거래 사이에 비교가능성이 높아야 한다. 여기서 비교가능성이 높다는 것은 ①비교되는 상황간의 차이가 비교되는 거래의 가격이나 순이익에 중대한 영향을 주지 아니하는 경우, ②비교되는 상황간의 차이가 비교되는 가격이나 순이익에 중대한 영향을 주는 경우에도 동 영향에 의한 차이를 제거할 수 있는 합리적 조정이 가능한 경우의 판단을 말한다. 비교가능성이 높은지의 여부를 평가하는 경우에는 가격이나 이윤에 영향을 미칠 수 있는 사업활동의 기능, 계약조건, 거래에 수반되는 위험, 재화나 용역의 종류 및 특성, 시장여건의 변화, 경제여건 등의 요소를 분석하여야 한다(시행령 제5조제2항). 그리고 과세당국은 특수관계가 없는 자간의 국제거래가 거래당사자에 의하여 임의로 조작되어 정상적인 거래로 취급될 수 없는 경우에는 동 거래를 비교가능한 거래로 선택하지 아니할 수 있다(시행령 제5조제5항). 둘째, 사용되는 자료의 확보·이용 가능성이 높아야 한다. 셋째, 특수관계가 있는 자간의 국제거래와 특수관계가 없는 자간의 국제거래를 비교하기 위하여 설정된 경제여건·경영환경 등에 대한 가정이 현실에 부합하는 정도가 높아야 한다. 마지막으로 넷째, 사용되는 자료 또는 설정된 가정의 결함이 산출된 정상가격에 미치는 영향이 작아야 한다(시행령 제5조제1항).

(다) 정상가격 산출방법의 보완

본래 정상가격을 산출함에 있어서는 위에서 정리한 기준을 고려하여 가장 합리적인 방법을 선택하는 것이 원칙이다. 따라서 어떤 절대적인 우선순위란 없다고 해야 한다. 다만, 시행령 제6조의 규정에 의하면 시행령 제4조의 규정에 의한 이익분할방법·거래순이익률방법 및 기타 합리적인 방법은 법 제5조의 규정에 의한 전통적인 거래법에 의한 정상가격 산출방법을 보완하기 위하여 사용할 수 있다(제1항). 만약 하나의 방법만을 사용하여 정상가격을 산출할 경우 정확성이 검증될 수 없으므로 정상가격의 신뢰성을 높이기 위해 여타의 방법을 보완적으로 사용할 수 있도록 한 것이다.

또한 전통적인 거래법에 의하여 정상가격을 산출하는 경우에는 당해 거래와 특수관계가 없는 자간의 거래 사이에서 수행된 기능, 부담한 위험 또는 거래조건 등의 차이로 인하여 적용하는 가격·이윤 또는 거래순이익에 차이가 발생하는 때에는 그 가격·이윤 또는 거래순이익의 차이를 합리적으로 조정하여야 한다(시행령 제6조제2항). 아울러 전통적인 거래법에 의하여 정상가격을 산출할 경우 특수관계가 없는 자간에 행한 2 이상의 거래를 토대로 정상가격범위를 산정하여 이를 정상가격에 의한 과세조정여부의 판정에 사용할 수 있다(시행령 제6조제3항). 만약 과세당국이 정상가격범위를 벗어난 거래가격에 대하여 전통적인 거래법에 의하여 과세조정을 하는 경우에는 당해 정상가격범위안의 거래에서 산정된 평균값·중간값·최빈값 기타 합리적인 특정가격을 기준으로 하여야 한다(시행령 제6조제5항).

(라) 정상가격 산출방법의 제출

거주자는 가장 합리적인 정상가격 산출방법을 선택하여 그 방법 및 선택 이유를 과세표준 및 세액의 확정신고시 납세지 관할세무서장에게 제출하여야 한다(시행령 제7조). 아울러 거주자는 실제거래가격이 정상가격 산출방법에 의한 정상가격과 다른 경우에는 정상가격을 거래가격으로 보아 조정 한 과세표준과 세액을 소득세법 제70조 내지 제74조의 규정 또는 법인세

법 제60조제1항의 규정에 의한 신고기한, 국세기본법 제45조의 규정에 의한 수정신고기한, 국세기본법 제45조의2제1항의 규정에 의한 경정청구기한내에 거래가격조정신고서를 첨부하여 신고 또는 경정청구할 수 있다.³⁰⁾

3) 제3자 개입거래

법 제7조에 의하면 거주자가 국외특수관계자가 아닌 자와 국제거래를 하는 경우에도 그 거래가 ①거주자와 국외특수관계자간에 당해 거래에 대한 사전계약(거래와 관련된 증빙에 의하여 사전에 실질적인 합의가 있는 것으로 인정되는 경우를 포함한다)이 있거나, ②거래조건이 당해 거주자와 국외특수관계자간에 실질적으로 결정된 경우에는 국외특수관계자와 국제거래를 한 것으로 보아 그 거래에 대하여도 정상가격에 의한 과세조정 및 정상가격 산출방법 등을 적용하도록 한다. 이는 국외특수관계자와의 거래를 특수관계 없는 자와의 거래로 위장하여 이전가격세제를 회피하려는 행위를 막기 위함이다.

4) 상계거래의 인정

과세당국은 국제거래의 가격이 정상가격과 다른 경우에도 동일한 국외특수관계자와의 동일한 과세연도내의 다른 국제거래에 있어서 그 차액이 상계된다고 거주자가 입증하는 때에는 그 상계되는 모든 국제거래를 하나의 국제거래로 보아 정상가격에 의한 과세조정 및 정상가격 산출방법 등을 적용한다(법 제8조).

5) 소득금액조정에 따른 소득처분 및 세무조정

정상가격에 의한 과세조정을 함에 있어 익금에 산입되는 금액이 국외특수관계자로부터 내국법인에게 반환될 것임이 증빙에 의하여 확인되지 아니하는 경우에는 동 금액은 소득처분에 관한 법인세법 제67조의 규정에 불구하고 아래와 같이 국외특수관계자에 대한 배당으로 처분하거나 출자 또는 대여금 등으로 조정한다(법 제9조).

30) 이 경우 조정되는 소득금액에 대하여는 시행령 제15조, 제16조, 제18조의 규정에 따라 배당·출자 등으로 처분하거나 소득금액을 반환한다(시행령 제7조제1항 단서).

- ① 국제거래의 상대방인 국외특수관계자가 내국법인의 주주에 해당하는 경우에는 내국법인의 익금에 산입되는 금액중 내국법인에게 반환되지 아니하는 금액은 당해 국외특수관계자에게 귀속되는 배당으로 한다.
- ② 국제거래의 상대방인 국외특수관계자가 내국법인이 출자한 법인에 해당하는 경우에는 내국법인의 익금에 산입되는 금액중 내국법인에게 반환되지 아니하는 금액은 당해 국외특수관계자에 대한 출자의 증가로 간주하여 사내유보로 한다.
- ③ 국제거래의 상대방인 국외특수관계자가 위의 경우 외의 자인 경우에는 내국법인의 익금에 산입되는 금액중 내국법인에게 반환되지 아니하는 금액은 당해 국외특수관계자에 대한 대여금으로 간주하여 사내유보로 한다. 이 경우 대여금은 각 사업연도종료일 현재 발생한 것으로 보아 국제금융시장의 실세이자율을 감안하여 국제청장이 정하여 고시하는 이자율에 의하여 산출된 이자를 내국법인의 익금에 산입하고 그 금액을 당해 국외특수관계자에게 귀속되는 기타소득으로 한다(시행령 제15조).

그러나 내국법인이 이와 같이 국외특수관계자로부터 익금에 산입되는 금액의 전부 또는 일부를 반환받고자 하는 경우에는 ①과세당국이 소득금액을 결정 또는 경정함에 있어서는 이전소득금액통지서를 받은 날, ②법인이 소득금액을 신고하는 경우에는 법인세 과세표준을 신고한 날, ③법인이 소득금액을 수정신고 또는 경정청구하는 경우에는 수정신고 또는 경정청구를 한 날이 속하는 달의 다음달 10일까지 이전소득금액반환확약서를 과세당국에 제출하여야 한다(시행령 제16조제1항). 내국법인이 이전소득금액반환확약서를 제출하는 경우에는 반환사실이 증빙에 의하여 확인된 것으로 한다(시행령 제15조제3항 1문 전단). 다만, 이 이전소득금액반환확약서에 있어서 반환기한은 이전소득금액반환확약서의 제출일(당해 과세처분에 대하여 상호합의절차에 의한 합의를 반환의 조건으로 하는 경우에는 그 상호합의절차의 종료일)부터 3일 이내로 하여야 하고, 국외특수관계자는 내국법인에게 이전소득금액반환확약서의 제출기한의 다음날부터 당해 소득금액의 반환일까지

지의 기간에 대하여 국제금융시장의 실세이자율을 감안하여 국세청장이 정하여 고시하는 이자율에 의한 이자를 지급할 것을 요한다(제2항). 만약 이 반환일까지 소득금액이 반환되지 아니하는 경우 그 반환되지 아니한 금액은 과세당국에 의한 과세표준 및 세액의 결정이 있는 날에 시행령 제15조의 규정에 의한 소득처분 및 세무조정이 된 것으로 간주한다(시행령 제16조제3항).

이전소득금액통지서의 통지시기 및 배당의 지급시기 의제에 관하여는 각각 소득세법시행령 제192조(소득처분에 의한 배당·상여 및 기타 소득의 지급시기 의제)제1항 및 제2항의 규정을 준용한다(시행령 제16조제4항).

6) 소득금액계산의 특례(대응조정)

계약상대국이 거주자와 국외특수관계자의 거래가격을 정상가격으로 조정하고 이에 대한 상호합의절차가 종결된 경우에는 과세당국은 그 합의에 따라 거주자의 각 과세연도 소득금액 및 결정세액을 조정하여 계산할 수 있다(법 제10조제1항). 이러한 대응조정을 받고자 하는 자는 시행령 제17조의 규정에 의한 절차에 따라 신청을 하여야 한다.

위 대응조정에 의하여 내국법인의 소득이 감액조정된 금액 중 국외특수관계자에게 반환되지 아니하고 사내유보되는 금액은 이월익금(법인세법 제18조제2호)으로 보아 내국법인의 익금에 산입하지 아니한다(시행령 제18조제1항). 내국법인이 아닌 거주자의 소득금액을 조정한 결과 감액되는 소득금액 중 국외특수관계자에게 반환되지 아니하는 금액은 그 거주자의 소득금액으로 보지 아니한다(시행령 제18조제2항). 즉, 대응조정소득을 국외특수관계자에게 반환하지 아니하고 국내에 유보하는 경우에도 우리 과세당국은 과세하지 않음으로써, 이전가격조정의 결과 생기는 이중과세를 막으려는 것이다.

7) 국제거래에 대한 자료제출의무

국외특수관계자와 국제거래를 행하는 납세의무자는 국제거래명세서를 소득세법 제70조 내지 제74조 또는 법인세법 제60조제1항의 규정에 의

한 신고기한내에 납세지 관할세무서장에게 제출하여야 한다. 다만, 납세지 관할세무서장은 납세의무자가 부득이한 사유로 인하여 국제거래명세서 등을 신고기한내에 제출할 수 없는 경우로서 납세의무자의 신청이 있는 경우에는 1년의 범위내에서 그 제출기한의 연장을 승인할 수 있다(법 제 11조제1항).

과세당국은 납세의무자에게 정상가격에 의한 이전가격의 과세조정을 위하여 필요한 자료의 제출을 요구할 수 있다. 자료제출을 요구받은 자가 정당한 사유없이 자료를 기한내에 제출하지 아니하거나 허위의 자료를 제출하는 경우에는 3천만원 이하의 과태료에 처한다(법 제12조제1항). 이 과태료처분에 불복이 있는 자는 그 처분의 고지를 받은 날로부터 30일 이내에 과세당국에 이의를 제기할 수 있다(법 제12조제3항). 만약 이 기간내에 이의를 제기하지 아니하고 과태료를 납부하지 아니한 때에는 국제채납처분의 예에 의하여 이를 징수한다(법 제12조제5항).

8) 가산세적용의 특례

납세의무자가 신고한 가격과 정상가격의 차이에 대하여 납세의무자의 과실이 없다고 상호합의절차의 결과에 따라 확인되는 경우에는 소득세법 제81조제1항 또는 법인세법 제76조제1항제2호 소정의 과소신고가산세를 부과하지 아니한다(법 제13조).

Ⅲ. 정상가격 사전승인제도

국제조세조정에관한법률이 제정되면서 우리나라의 이전가격세제에 나타난 가장 큰 변화라면 바로 APA, 즉 이전가격 사전합의제도의 도입이라고 말할 수 있다. 이는 이미 앞서 개념정의한 바와 같이 이전가격과 관련한 납세의무자와 과세당국간의 마찰의 소지를 제거하고 납세의무자에게 일종의 ‘Safe-Harbor’를 제공하는 장치이다. 다만 우리나라는 그 명칭을 ‘정상가격산출방법의 사전승인’이라 하여 납세의무자의 신청에 의한 과세관청의 승인의 형식으로 규정하는 것이 미국을 위시한 다른 선진국의 입법례 및 OECD보고서의 내용과 다른 점이다. 이하에서는 본 연구보고서의 주된 대상이 되는 현행법상의 정상가격 산출방법의 사전승인

제도의 골격에 대하여 그 절차에 따라 개관하기로 한다.

1. 사전승인신청

일정기간의 과세연도에 대하여 정상가격산출방법을 적용하고자 하는 거주자는 국제거래의 전부 또는 일부에 대하여 정상가격산출방법을 적용하고자 하는 일정기간의 과세연도 중 최초의 과세연도 종료일까지 국세청장에게 그 승인신청을 할 수 있다(법 제6조제1항).

이때에는 ①대상기간·대상국제거래·거래당사자 및 정상가격산출방법 등을 기재한 정상가격산출방법의 사전승인신청서, ②거래당사자의 사업연혁·사업내용·조직 및 출자관계 등에 관한 설명자료, ③거래당사자의 최근 3년동안의 재무제표·세무신고서 사본·국제거래에 관한 계약서 사본 및 이에 부수되는 서류, ④신청된 정상가격의 세부산출방법을 구체적으로 설명하는 자료, ⑤실제거래가격과 정상가격의 차이를 조정하는 방법에 관한 설명자료, ⑥승인신청된 정상가격산출방법에 관하여 관련 계약상대국과의 상호합의를 신청하는 경우에는 상호합의절차개시신청서, ⑦기타 사전승인신청된 정상가격산출방법의 적정성을 입증하는 자료 등의 서류를 4부 작성하여 제출하여야 한다(시행령 제9조제1항).

사전승인신청대상 기간은 납세자가 정상가격 산출방법의 사전승인을 받고자 하는 기간으로 한다(시행령 제9조제3항). 계약상대국의 권한있는 당국에 제출한 서류가 국세청장에게 제출한 서류와 상이한 경우에는 계약상대국의 권한있는 당국에 제출한 서류를 추가로 제출하여야 한다(시행령 제9조제2항).

2. 심 사

사전승인신청에 대하여 심사함에 있어 국세청은 납세지 관할세무서장 및 지방국세청장의 검토의견을 참고할 수 있다. 또한 국세청장은 사전승인신청을 심사함에 있어 신청인의 동기가 있는 경우에는 신청인과 중립적 관계에 있는 전문가를 지정하여 신청된 정상가격산출방법에 관한 전문가의 검토의견을 참고할 수 있다. 이 경우 국세청장은 신청인의 동의

가 있는 경우에는 그 비용의 일부를 신청인에게 부담시킬 수도 있다. 납세자의 비밀보호를 위하여 심사에 참가한 전문가는 사전승인신청과 관련한 정보를 신청인 및 그 대리인고 국세청장을 제외하고는 타인에게 이를 제공하거나 공개하여서는 아니된다(시행령 제10조).

3. 상호합의절차에 의한 사전승인

국세청장은 심사의 결과 신청된 정상가격 산출방법이 부적절하다고 판단하여 사전승인을 하지 아니하는 경우에는 신청인이 제출한 모든 서류를 반환하여야 한다(시행령 제11조제1항). 반대로 신청된 정상가격 산출방법이 일응 적절하다고 판단하는 경우에는 체약상대국의 권한있는 당국에게 상호합의절차의 개시를 요구하고 이를 신청인에게 통지하여야 한다(제2항). 국세청장은 체약상대국의 권한있는 당국과의 상호합의절차를 거쳐 합의한 때에 비로소 정상가격산출방법을 승인할 수 있다(법 제6조제2항). 국세청장은 이 상호합의절차에서 체약상대국과 합의가 이루어진 경우에는 상호합의절차의 종료의 다음날부터 15일 이내에 합의내용을 신청인에게 통지하여야 하며, 신청인은 합의내용을 통지받은 날로부터 2월 이내에 그 동의여부를 국세청장에게 서면으로 제출하여야 한다(제3항). 신청인이 2월 이내에 동의여부를 국세청장에게 통보하지 아니한 때에는 동의하지 아니한 것으로 보고 당초의 사전승인신청은 신청인에 의하여 철회된 것으로 본다(제4항). 상호합의절차에 의한 합의내용과 당초의 사전승인신청내용이 동일하지 아니하더라도 신청인이 합의내용에 동의하는 경우에는 신청인이 그 내용을 당초부터 신청한 것으로 본다(제5항). 국세청장은 신청인으로부터 상호합의내용의 동의 여부를 제출받은 경우 그 제출받은 날로부터 15일 이내에 정상가격 산출방법에 대하여 사전승인하고 이를 신청인에게 통지하여야 한다(제6항). 국세청장은 거주자가 승인 신청 대상기간 이전의 과세연도에 대하여 정상가격 산출방법을 소급하여 적용하여 줄 것을 신청하는 경우 체약상대국의 권한있는 당국과의 상호합의절차를 거쳐 합의한 때에는 국세부과의 제척기간이 경과하지 아니한 범위 안에서 이를 소급하여 적용하도록 승인할 수 있다(법 제6조제3항).

국세청장은 사전승인신청의 접수일로부터 3년이 경과할 때까지 상호합의가 이루어지지 아니하여 직권으로 상호합의절차를 중단하거나 상호합의절차에 의하여 합의가 불가능하여 계약상대국과 상호합의절차를 중단하기로 한 경우에는 15일 이내에 상호합의절차의 중단을 신청인에게 통지하여야 한다(제7항).

상호합의에 의하여 정상가격 산출방법의 사전승인을 얻은 거주자가 소득금액 및 결정세액의 조정을 받고자 하는 경우에는 국세청장이 발급한 사전승인통지서를 받은 날로부터 2월 이내에 소득금액계산특례신청서에 국세청장이 발급한 사전승인통지서를 첨부하여 납세지 관할세무서장에게 수정신고 또는 경정청구를 하여야 한다(시행령 제11조제6항).

4. 일방적 사전승인절차

법 제6조제2항 단서에 의하면 대통령령이 정하는 경우에는 상호합의절차에 의하지 아니하고 정상가격 산출방법을 승인할 수 있다고 규정하고 있는데, 이것이 바로 시행령 제11조의2에서 규정하고 있는 일방적 사전승인절차이다. 이에 따르면 국세청장은 ①납세자가 정상가격 산출방법의 사전승인 신청시 상호합의절차를 요구하지 아니하거나 ②상호합의가 불가능하여 정상가격 산출방법의 상호합의절차가 중단된 경우에 상호합의절차에 의하지 아니하고도 정상가격 산출방법을 사전승인할 수 있다(제1항). 이 경우 국세청장은 상호합의절차가 개시되는 경우에는 일방적 사전승인이 취소될 수 있다는 내용의 조건을 붙일 수 있다(제2항). 납세자가 정상가격 산출방법의 상호합의절차의 중단으로 일방적 사전승인을 얻고자 하는 경우에는 당해 통지를 받은 날부터 15일 이내에 국세청장에게 그 의사를 서면으로 제출하여야 한다(제3항).³¹⁾ 국세청장은 신청인이 일방적 사전승인을 신청하는 경우 신청일부턴 2년 이내에 사전승인 여부를 결정하여야 한다(제4항). 기타 제출된 서류의 반환, 사전승인의 결정 내용의 통지 및 동의여부, 사전승인신청의 철회, 사전승인 변경승인의 효

31) 이때 신청인이 서면제출을 하지 아니하는 때에는 당초의 사전승인신청은 철회된 것으로 본다.

력 및 사전승인의 통지에 관하여는 상호합의절차에 의한 사전승인에 관한 시행령 제11조의 규정을 준용한다(시행령 제11조의2제5항).

일방적 사전승인에 의하여 정상가격 산출방법의 사전승인을 얻은 거주자가 소득금액 및 결정세액의 조정을 받고자 하는 경우에는 국세청장이 발급한 사전승인통지서를 받은 날부터 2월 이내에 소득금액계산특례신청서에 국세청장이 발급한 사전승인통지서를 첨부하여 납세지 관할세무서장에게 수정신고 또는 경정청구를 하여야 한다(시행령 제11조의2제6항).

5. 연례보고서의 제출

거주자는 정상가격산출방법의 사전승인을 얻은 경우에는 매년 소득세법 제70조 내지 제74조의 규정 또는 법인세법 제60조제1항의 규정에 의한 신고기한내에 납세지 관할세무서장에게 승인내용을 반영하여 신고하여야 하며, 동 신고기한의 다음날부터 6월 이내에 국세청장에게 ①사전승인된 정상가격산출방법의 전제가 되는 근거 또는 가정의 실현여부, ②사전승인된 정상가격산출방법에 의하여 산출된 정상가격 및 그 산출과정, ③실제의 거래가격과 정상가격이 다른 경우에는 그 차이에 대한 처리내역, ④기타 사전승인시에 연례보고서에 포함되도록 정한 사항 등이 포함된 연례보고서를 4부 제출하여야 한다(시행령 제12조제1항).

6. 사전승인의 취소

일정한 사유가 발생한 경우에는 국세청장은 사전승인을 취소하거나 철회할 수 있다. 그러한 사유는 시행령 제13조제1항이 규정하는 바와 같이, ①연례보고서가 제출되지 않거나 사전승인신청서의 제출서류 또는 연례보고서의 내용 중 중요한 사항이 허위로 밝혀진 경우, ②신청인에게 보조조정(실제거래가격과 승인된 정상가격 산출방법에 의한 정상가격의 차이에 대한 조정)의 구체적 방법 등 특별한 사항을 조건으로 부여한 사전승인에 있어 신청인이 그 조건을 이행하지 않은 경우, ③사전승인된 정상가격 산출방법의 전제가 되는 중요한 조건이나 가정이 실현되지 않은 경우, ④관련법령이나 조세조약의 변경으로 사전승인 내용이 적절하

지 않게 되는 경우 등이다. 국세청장은 사전승인을 취소 또는 철회한 경우에는 관련된 계약상대국의 권한있는 당국에게 그 사실을 지체없이 통보하여야 한다(제4항).

제 3 절 현행법제상의 문제점

결국 우리나라의 현행법상 이전가격 사전합의제는 이른바 ‘정상가격 사전승인제’라는 이름으로 국제조세조정에관한법률 제6조에 근거하여 동 시행령 제9조 내지 제14조의 규정에 의해 규율되고 있음을 파악하였다. 그러나 이러한 현행법제의 내용에 대해서는 다음과 같은 문제점을 지적할 수 있을 것이다.

I. 승인의 법적 성격과 용어상의 문제

현행법의 태도는 정상가격의 산출방법에 관하여 당사자가 과세당국에 신청하게 하고 이에 대하여 과세당국이 승인이라는 행정행위를 하도록 하고 있다. 그러나 이는 이 제도의 종주국인 미국이나 다른 선진국 및 OECD에서 사용하는 용어인 합의 또는 협의와는 전혀 다른 형식의 문제이다.

승인이란 본래 타인의 법률행위에 동의를 부여하여 그 행위의 효력을 보충함으로써 법률상의 효력을 완성시키는 행위를 말한다.³²⁾ 실정법상으로는 허가라고 표현되기도 하며 강학상으로는 법률행위적 행정행위 중 형성적 행정행위로서 ‘인가’라고 불려지고 있다. 승인 또는 인가는 당사자의 행위가 갖는 공익적 성격으로 인하여 일정한 행정기관으로 하여금 당사자 사이의 행위를 개별적으로 검토하여 그 효력을 완성하도록 하는 경우에 사용된다. 그 대표적인 예가 국토의계획및이용에관한법률에 의한 토지거래허가제도를 들 수 있다.³³⁾ 승인 또는 인가는 사인의 행위를 전제로 한다는 점에서 그 자체가 독립적인 행위인 본래의 허가나 특허와는

32) 류지태, 行政法新論, 2003, 121면.

33) 대판 1991. 12. 24, 90다12243.

구별된다. 정상가격 산출방법 사전승인제에서의 승인이 비록 ‘승인’이라는 표현을 사용하였다고 하여 바로 강학상의 승인 또는 인가라고 해석할 수는 없을 것이다. 오히려 정상가격 산출방법 사전승인제에서의 승인은 특정의 사실이나 법률관계에 관하여 의문이 있거나 다툼이 있는 경우에 공적 권위로써 그 存否나 正否를 확인하는 준법률행위적 행정행위로 볼 수도 있을 것이다.³⁴⁾ 어떻든 현행법은 정상가격 산출방법의 사전승인을 일종의 행정행위의 형식으로 규정하고 있다.

그러나 APA의 본래 의미는 권력적 수단으로서의 행정행위라기 보다는 당사자와 과세당국간의 비권력적인 공법상 계약에 유사한 것이라고 보아야 한다. 당사자와 과세당국은 일정한 정상가격 산출방법을 정하여 그것을 적용하기로 합의하고 그에 대하여 과세당국은 세무조사 등 이전 가격조정행위를 하지 않기로 하는 합의라고 보아야 한다. 미국을 비롯한 선진국과 OECD에서 ‘Agreement’ 또는 ‘Arrangement’라는 용어를 사용하는 것도 바로 그러한 취지에서 이해할 수 있다. 당사자와 과세당국간의 공법상 계약이 성립된 이상 양측은 합의된 내용을 준수하고 이행하여야 할 의무를 지게 됨은 당연하다. 법 제6조제4항에서 “국세청장과 거주자는 제2항 및 제3항의 규정에 의하여 정상가격산출방법이 승인된 경우에는 그 승인된 방법을 준수하여야 한다”라고 규정한 것을 바로 이를 의미하는 것이라고 볼 수 있다.

II. 법 제6조제4항 단서의 문제

이전가격사전합의제도를 정상가격 사전‘승인’제도로 규정함으로써 생기는 가장 직접적인 문제는 법 제6조제4항의 해석과 이를 구체화하는 시행령 제13조의 부정합성의 문제이다.

34) 정상가격 산출방법의 사전승인은 일반적 금지로서의 부작위의무를 특정의 경우에 특정의 상대방에게 해제하여 적법하게 일정한 행위를 행할 수 있게 하는 경우가 아니므로 강학상의 허가로 보기는 어려울 것이다. 왜냐하면 납세자는 기본적으로 정상가격 결정방법 중 어느 것을 선택하든 그의 자유이되, 선택한 방법을 미리 과세당국과 합의를 하는 경우에는 세무조사에 의한 이전가격조정을 받지 않아도 되는 유익을 누릴 수 있을 뿐이기 때문이다. 과세당국으로서도 세무조사에 따른 행정비용을 절감할 수 있을 뿐이다.

법 제6조제4항 본문에서는 위에서 본 바와 같이 국제청장과 거주자는 정상가격산출방법이 승인된 경우에는 그 승인된 방법을 준수하여야 한다고 규정하여 준수 의무를 부여하고 있는데, 단서에서는 “다만, 대통령령이 정하는 경우에는 그러하지 아니하다”라고 하여 일정한 경우에는 준수 의무에서 면제됨을 규정하고 있다. 이전가격사전합의를 과세당국과 당사자간의 공법상 계약유사의 합의로 본다면 법 제6조제4항이 과세당국과 당사자로 하여금 합의내용을 준수하도록 하는 것은 당연하다 할 것이다. 그렇다면 단서의 규정이 말하는 “그러하지 아니하다”라는 의미는 무엇인가? 이는 합의된 내용에의 준수 의무가 없다는 말이 되고, 결국 합의내용에 따른 구속에서 거주자와 과세당국이 벗어날 수 있는 경우임을 뜻한다.

그런데 법 제6조제4항 단서의 규정을 구체화하는 시행령 제13조의 규정내용은 어떠한가? 시행령 제13조는 법 제6조제4항 단서의 규정이 말하는 “그러하지 아니한” 경우로서 ①시행령 제9조 또는 제12조의 규정에 의한 자료의 중요한 부분이 제출되지 아니하거나 허위로 작성된 경우, ②거주자가 사전승인내용 또는 그 조건을 준수하지 아니한 경우, ③사전승인된 정상가격산출방법의 전제가 되는 조건이나 가정의 중요한 부분이 실현되지 아니한 경우 및 ④관련법령 또는 조세조약의 변경으로 사전승인된 내용이 적절하지 아니하게 된 경우 등을 열거하고(제1항) 이러한 사유가 발생한 경우에는 국제청장은 사전승인을 ‘취소’ 또는 ‘철회’할 수 있도록 하고 있다(제2항). 또 거주자는 위 ③과 ④의 경우에는 그 사유가 발생한 과세연도의 과세표준 및 세액의 확정신고기한까지 당해 과세연도를 포함한 그 이후의 잔여대상기간에 대하여 당초 사전승인내용의 변경을 신청할 수 있다고 규정하고 있다(제4항). 이처럼 법 제6조제4항 단서가 준수 의무를 면하는 경우에 대하여 시행령 제13조는 승인이라는 행정처분의 취소·철회·변경으로 규정하고 있음을 볼 수 있다.

그러나 이전가격합의의 본래적 성격을 공법상 계약 유사의 합의라고 본다면 법 제6조제4항 단서에서 말하는 “그러하지 아니하다”의 의미는 합의내용에 따른 구속에서 벗어날 수 있음을 말하고 이는 곧 이전가격사전합의가 없는 통상적인 경우의 이전가격세제의 적용상황으로 돌아간다

는 의미가 된다. 따라서 납세의무자는 기합의한 정상가격산출방법 이외의 방법을 사용해 이전가격을 결정할 수 있고, 과세당국으로서도 합의내용의 구속성에서 벗어나 납세의무자가 결정한 가격결정에 대하여 세무조사 등의 수단을 사용해 규제할 수 있게 된다고 해석해야 할 것이다.

현행법은 기본적으로 이전가격사전합의제도를 행정처분인 사전‘승인’으로 규정하기 때문에 법 제6조제4항 단서의 규정을 구체화함에 있어서도 승인의 취소·철회 또는 변경으로 규정하고 있는 것이다. 그러나 법 제6조제4항에서 “...준수하여야 한다”라고 규정한 뒤, 단서에서 일정한 경우에는 그러하지 아니하다라고 했다면, 합의내용에의 준수의무가 면제되는 경우를 의미한다고 해석되기 때문에 이를 승인 자체를 폐지하거나 승인을 존속시키면서 그 내용을 개별적으로 변경시키는 행위와는 구별되어야 하리라고 본다.

Ⅲ. 위임입법의 한계문제

다음으로 위임입법의 한계와 관련하여서도 법 제6조는 검토를 요한다. 법 제6조제1항은 거주자가 국세청장에게 사전승인을 신청함에 있어 ‘대통령령이 정하는 바에’ 따른다고 하여 신청에 따른 구체적인 절차를 시행령에 위임하고 있다. 이에 따라 시행령 제9조는 신청에 관한 구체적인 절차를 규정하고 있다. 또한 법 제6조제2항은 위 신청에 따라 국세청장이 상호합의절차에 의한 사전승인을 함에 있어 구체적인 사항을 ‘대통령령이 정하는 바에 따라’하도록 시행령에 위임하였고, 이에 대해서는 시행령 제11조에서 구체화하고 있다. 또 법 제6조제2항 단서에서는 ‘대통령령이 정하는 경우에는’ 상호합의절차에 의하지 아니하고 정상가격산출방법을 승인할 수 있다고 규정하고 있는데, 이에 대하여는 시행령 제12조에서 일방적 사전승인절차를 규정하고 있다. 법 제6조제4항에서는 이미 살펴본 바와 같이 승인된 정상가격산출방법의 준수의무가 면제되는 경우에 대하여 시행령에 위임하고 있으며 이에 대하여 시행령 제13조에서 사전승인의 취소·철회에 대하여 규정하고 있다.

이상 법 제6조제4항에 포함되어 있는 네 가지 위임사항에 대하여는 시행령에서 적절히 이를 구체화하여 규정하고 있는 것을 확인할 수 있고, 헌법 제75조가 규정하는 바와 같이 ‘구체적으로 범위를 정하여 위임받은 사항’에 대하여 시행령이 규정함으로써 그러한 한에서 위임입법의 한계는 지켜졌다고 볼 수 있다. 그러나 시행령 제12조에서는 거주자에 대하여 정상가격산출방법의 사전승인을 얻은 경우에는 소득세법 제70조 내지 제74조의 규정 또는 법인세법 제60조제1항의 규정에 의한 신고기한내에 납세지 관할세무서장에게 승인내용을 반영하여 신고하여야 하며, 국세청장에 대하여는 위 신고기한의 다음날로부터 6월 이내에 일정한 사항³⁵⁾이 포함된 연례보고서를 제출하도록 의무지우고 있다. 그런데 시행령 제12조제1항 전단의 신고의무는 승인을 받는 절차의 일환으로 생각할 수 있겠으나, 연례보고서의 제출의무는 일단 승인을 받는 절차가 종료된 이후의 상황이므로 법 제6조에서 승인의 절차에 관하여 시행령에서 정하도록 한 위임의 한계 밖의 사항이라고 볼 수 있다. 즉, 시행령 제12조의 연례보고서 제출의무의 부과는 법에서 구체적으로 위임하지 아니한 사항에 대하여 시행령에서 별도로 새로운 의무를 부과하는 것이 되어 위임입법의 한계를 유월하는 문제를 제기한다. 위임의 한계에 관한 헌법재판소가 결정한 바에 따르면 법률에 의한 수권에 있어서는 원칙적으로 행정입법의 규율대상·범위 등에 관하여 구체적으로 정하여 누구라도 행정입법에 의하여 규율될 내용의 대강을 합리적으로 예측할 수 있어야 한다고 한다. 또한 위임입법의 구체성·명확성의 정도는 그 규율대상의 종류와 성격에 따라 달라질 것이지만, 특히 국민의 기본권을 직접적으로 제한하거나 침해할 소지가 있는 법규에서는 구체성·명확성의 요구 정도가 강화되어 그 위임의 요건과 범위가 일반적인 급부행정법규의 경우보다 더 엄격하게 제한적으로 규정되어야 한다고 한다.³⁶⁾ 위임의 범위에 관한 이러한 일반법리에 따를 때 연례보고서의 제출의무에 관한 사항을 법 제6조

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

36) 헌재 1998. 4. 30, 96헌바70; 1999. 1. 28, 97헌바8 결정.

제1항의 수권에 근거한다고 설명한다면 법 제6조제1항은 포괄위임금지원칙에의 위반여부가 검토되어야 할 것이므로, 입법론적으로는 정상가격 결정방법의 사전승인을 받은 거주자에 대한 연례보고서의 제출의무에 관하여는 법 제6조에서 별도의 항을 마련하여 시행령 제12조의 근거를 마련해주는 것이 타당할 것으로 판단된다. 법규명령에서 새로운 입법사항 즉, 시민에 대한 관계에서 새로운 권리나 의무를 규정할 수 있는 것은 상위법령에서 구체적으로 범위를 정하여 위임받은 사항에 한하기 때문이다.³⁷⁾

IV. 시행령 제14조의 문제

다음으로 시행령 제14조의 규정내용을 비판적으로 검토할 필요가 있다. 시행령 제14조는 ‘계약상대국의 사전승인 등의 활용’이라는 제하에 거주자 또는 국외특수관계자가 계약상대국의 권한있는 당국에 법 제6조에 상응하는 정상가격산출방법의 사전승인을 신청한 경우로서 우리나라와 상호합의절차를 개시할 필요가 있는 때에는 그 거주자는 국제청장에게 제9조의 규정에 의하여 지체없이 정상가격산출방법의 사전승인을 신청하여야 한다고 규정하고 있다.

그러나 이러한 시행령 제14조의 규정내용은 그 성격상 시행령이 아닌 법률에서 규정하여야 할 사항이라 보아야 한다. 왜냐하면 시행령 제14조가 규정하는 내용은 정상가격사전승인을 신청해야 하는 원인 중의 하나를 규정하는 것이기 때문에 법 제6조제1항의 내용과 병렬적으로 제시되어야 할 필요가 있기 때문이다. 사전승인의 원인은 법 제6조에서 규정되고 그 구체적인 절차 등에 대해서만 시행령에 위임하는 취지라고 보아야 한다. 더욱이 시행령 제14조의 문언이 “...제9조의 규정에 의하여 지체없이 정상가격산출방법의 사전승인을 신청하여야 한다”고 하여 신청의 근거를 시행령 제9조로 열거한 것은 잘못이다. 신청의 근거는 법 제6조제1항에서 규정하는 사항이고 시행령 제9조는 법 제6조제1항의 수권에 의하여 구체적인 신청의 절차를 정하도록 하는 것이 입법자의 기본취지라고 해석된다. 따라서 시행령 제14조의 내용은 이를 삭제하고 그 내용을 법

37) 류지태, 行政法新論, 2003, 203면; 김동희, 行政法 I, 2003, 137면.

제6조제1항에서 같이 규정하도록 하는 체계를 마련하여야 할 것이다.

V. 승인후의 사후관리 문제

시행령 제9조는 거주자가 정상가격 산출방법의 승인을 신청하는 절차를 규정하고 있는데, 그 가운데 제5항에서 국세청장은 거주자에 의해 제출된 자료를 사전승인의 심사 및 ‘사후관리’외의 용도로는 사용할 수 없다고 규정하고 있다. 그런데 국세청장이 하는 사전승인의 절차에 대해서는 법 제6조의 수권에 의해 시행령 제10조 이하에서 비교적 상세하게 규정하고 있지만 승인후의 사후관리에 대해서는 법적 근거인 법 제6조에서는 물론 시행령 제9조 이하에서도 구체적으로 정하는 바가 없다. 국세청장이 사전승인을 한 이후에 행하는 사후관리작용에 대해서는 그 법적 근거를 마련하여야 할 것이고,³⁸⁾ 시행령에서는 그 구체적인 내용이 무엇인지 제시하여야 할 것이다.

VI. 비공개 문제

현재 실무상 정상가격산출방법의 사전승인에 대해서는 일체 비공개하도록 되어 있어 구체적으로 누가 사전승인절차를 밟고 있는지, 그 결과는 어떠한지에 대해서는 알려지지 않고 있다. 시행령 제10조에서도 사전승인의 심사에 참여한 전문가에게 사전승인신청과 관련된 정보를 타인에게 제공하거나 공개하지 못하도록 하고 있다. 그러나 미국을 위시한 선진국에서는 APA의 개략적인 현황이나 일반정보에 대해서는 공개하는 추세로 나아가고 있다고 볼 수 있다. 물론 내용을 공개하는 것은 참여한 납세의무자 개인이나 기업의 영업비밀 등 중요한 정보의 보호가 침해될 수 있는 여지가 생기겠지만, 제도의 현황이나 발전추세 등을 파악할 수 있는 통계수치 등은 이를 공개하는 것이 가능하고 또 제도활성화를 위해서도 바람직하다고 생각된다.

38) 사후관리에 관한 실정법상의 입법례로는 국세기본법 제17조(조세감면의 사후관리)를 들 수 있다.

제 3 장 주요국 및 OECD의 이전가격사전합의제도와 그 시사점

제 1 절 개 관

과세당국과 납세자간 이전가격사전합의의 문제에 대하여 어떤 법적 근거를 마련하고 구체적 절차를 어떻게 운용하는가 하는 것은 각국의 입법정책의 문제라 할 것이다. 이미 이 제도를 도입한 나라들이나 OECD의 관련지침이 이를 위한 중요한 기준이 될 수 있음은 자명한 일이지만, 구체적으로 해당 국가에 어떻게 법제적으로 구체화할 것인가는 각 나라의 정책방향과 입법에 대한 인식이라는 두 가지 요인에 의하여 결정되기 마련이다.

APA제도는 이미 미국과 일본은 물론 호주, 캐나다 등 주요국들이 앞을 다투어 도입하여 다국적기업의 이전가격조작에 대응하고 있는 추세이고 OECD에서도 이를 위한 권고안과 통일적 지침을 마련하고 있는 상황이지만, 이를 구체적으로 우리나라에 도입하여 구체화할 때에는 제도의 본래취지가 우리나라의 기존 법체계와 부딪힐 때 그 마찰을 최소화하고 효율성을 발휘할 수 있도록 고안하는 자세가 필요할 것이다. 또는 이미 도입·운용하는 제도의 미비점이나 개선점을 제도본래의 취지에 맞추어 조정하는 긍정적인 작업도 생각할 수 있다.

이하 제3장에서는 이러한 문제의식에 기초하여 이미 APA제도를 도입·운용하고 있는 주요국의 법제도와 OECD의 권고안 및 APA지침에 대하여 소개하고 그 주요 시사점을 도출하려 한다. 이때 비교검토의 대상이 되는 주요국가로는 일본과 미국 및 독일을 선정했다. 일본은 APA제도의 모태라 할 수 있는 사전승인제를 처음 만들어 낸 나라이고, 오늘날 세계 각국의 주류적 입장을 차지하고 있는 것은 미국식 APA프로그램이다. 또한 독일은 우리나라와 같은 대륙법계 법체계의 모국이기 때문에 미국식 APA제도가 독일에서는 어떻게 받아들여지고 있는지를 살펴보면 우리나라의 경우를 판단함에 있어서 좋은 시사점을 얻을 수 있을

것이다. 마지막으로 현행 우리나라의 APA인 정상가격산출방법의 사전 승인제를 해석함에 있어서는 미국의 APA제도 내용뿐 아니라 OECD의 APA지침에서도 중요한 내용을 참고할 수 있을 것이다. 이 지침은 비교적 최근에 제정된 사항이기 때문에 우리 법제에 대해서는 그 시사하는 바가 클 것으로 예상할 수 있다.

이하 제3장에서는 이러한 관점에서 일본, 미국, 독일의 APA관련 법령 체계와 OECD의 APA지침에 대하여 개관하여 살펴보고자 한다.

제 2 절 일 본

I. 개 설

이전가격 사전합의제(APA)는 미국에서 처음 만들어진 것은 아니다. 미국식 APA 프로그램이 등장하기 전에 이미 일본에서 그 선구자적인 형태의 제도가 도입된 바 있다. 이른바 “사전확인제³⁹⁾”라고 불리는 이 제도는, 1987년 일본정부가 발표한 “독립기업간 가격산정방법 등의 확인에 관하여”라는 통달에 의하여 도입되었는바, 과세당국과 납세의무자가 이전 가격 산정방법에 관해 사전에 상의할 수 있는 방법을 규정하였다고 한다. PCS의 도입으로 일본은 이전가격에 대한 비구속적 사전합의를 대상으로 하는 절차를 도입한 첫 번째 국가가 되었다. PCS는 일본 이전가격 지침이 제정된 직후 1987년에 위 통달(행정규칙)에 의해 도입되었다. 일본의 납세의무자는 이 PCS라는 절차를 통하여 이전가격에 대하여 일본 조세행정으로 하여금 미리 심사하게 할 수 있게 되었다. 일본의 조세 행정이 이 제도를 통해 꾀했던 본래 의도는 여러 가지 점에서 나중에 등장하게 된 미국식 APA 프로그램과는 분명한 차이를 보인다. 세 가지 큰 차이점을 정리해보면 다음과 같다.

첫째, 미국식 관념에 따를 때 APA는 조세행정과 납세의무자간의 계약 유사의 구속적 합의로서 일정한 기간에 대하여 적용된다. 이 기간동안에는

39) Pre-Confirmation System, 약어로는 이하 본 보고서에서 PCS라고 사용하기로 한다.

조세행정은 APA를 일정한 전제조건하에서만 해지할 수 있다. 반면에 일본의 PCS는 계약이 아니다. 단지 ‘신사협정(gentlemen’s agreement)’일 뿐이다. 조세행정은 자신이 한 확약⁴⁰⁾에 대하여 장래에 대하여(납세의무자가 잘못된 자료를 제출한 경우에는 소급하여) 폐지할 수 있을 것이다.

둘째, PCS 프로그램은 단지 하나의 가격에 대한 과세관청과 납세의무자간의 합의사항(Verständigung)을 규정하는 것이지, (APA에서와 같이) 가격결정의 방법이나 정상가격범위(Bandbreiten)에 대하여 규정하는 것은 아니다. 가격결정방법이나 정상가격범위에 정향하는 것은 APA를 특징지우는 대표적인 징표에 해당한다. 미국식 APA절차의 목적은 가격 자체에 대한 합의를 획득하는데 있지 않고, 가격결정방법의 적용에 의한 결과, 즉 적정한 이익의 일정한 범위에 대한 합의를 얻는데 있다.

셋째, PCS라는 일본식 관념은 처음에는 일방적 절차, 즉 일본 과세당국과 일본 납세의무자간의 합의의 경우에만 정향해 있었다. 반면 미국식 모델은 처음부터 APA의 내용에 관한 국제적 합의를 염두에 둬으로써 이중과세를 회피하는 것을 목적으로 하였고, 따라서 일본의 PCS프로그램보다는 훨씬 더 한 걸음 나아간 관념이었다.

PCS프로그램은 초창기 일본 납세의무자들에 있어서 기대된 바와 같은 큰 관심을 끌 수가 없었다. 그 이유는 일본 조세행정은 물론이고 일본의 납세의무자들도 일찍이 그와 유사한 절차를 경험할 수 없었기 때문이다. 또 다른 이유가 있다면 PCS절차가 납세의무자들에게는 매우 장기에 걸치고 많은 수고를 요하는 것으로 비쳐졌고, 일본 과세당국에서도 훗날 미국 국세청(IRS)이 한 것만큼의 적극적인 홍보를 게을리 한 탓도 있을 것이다. 주목할 만한 것은 IRS의 몇몇 정책입안자들은 이러한 일본식 관념을 초기에 성공하지 못할 것으로 기대하였다는 점이다. 그럼에도 불구하고 일본의 조세행정은 PCS에 관한 그들의 정책을 고수하였다. 나중에, 즉 쌍방적 절차에 정향한 미국식 APA프로그램을 도입한 후에는 일

40) PCS 속에서 조세행정이 제시한 내용이 확약에 해당할 경우, 이는 행정청이 자기 구속의 의사로 상대방에게 제시하는 내용으로서 행정청 스스로에게는 신뢰보호의 원칙에 따라 APA에서와 유사한 구속력을 발휘할 수 있음은 물론이다.

본의 조세행정은 PCS를 미국과의 쌍방적 APA절차를 수행하기 위한 국내적 기반으로 활용할 수 있었다. 일본과 미국의 권한있는 당국간의 PCS와 쌍방적 APA절차는 이 경우 병립하여 동시에 병렬적으로 운용되었다.

그사이 국제적 합의를 수월하게 한다는 목적에서 PCS와 APA절차간의 본질적인 차이는 없어졌다. 이는 PCS를 미국식의 관념에 적응시킨 결과로서 미국 국세청(IRS)이 일본기업에 대한 세무조사를 강화한 데에 기인한다.

II. 일본의 이전가격세계

1. 개 관

주지하는 바와 같이⁴¹⁾ 오늘날 다국적기업의 활동이나 국제거래 없이는 현대적 기업활동을 논할 수조차 없다. ‘Boardless시대’라고 일컫는 글로벌 거래가 성행하는 요즈음, 환율·금융·증권·상품 등의 시장은 끊임 없이 세계 어느 곳인가에서 활동을 계속해 나가고 있다. 기업활동은 탐사·개발·시험연구·발굴·재배·사육·생산·제조·판매·구입·기술이전·인적용역제공·투자·융자·임대·청부 등 다양한 분야, 다양한 단계에서 Cross Boarder로 전개되고 있는데, 반면에 무역마찰·경제마찰·세금마찰 등 국가의 존재를 강하게 의식시키는 사안도 다수 발생하고 있으며, 각 영역에서 진행되고 있는 국제경쟁 안에서 Cross Boarder기업 통합이 이루어진다. 국제경쟁력의 우열에 의하여 기업의 흥망성쇠가 결정되는 시대에, 기업은 그룹으로서의 세효과회계, 연결세부담, 자산·부채 배분, 현금흐름 등을 고려하여, 국제적인 소득이전을 고안하지 않으면 안 되는 상황에 놓여있다. 그러나 각국의 세제는 이와 같은 기업활동을 늘 용인하는 것은 아니다. 자국의 과세기반이 침해받는 것을 방지하기 위한, 국제거래의 이전가격(Transfer Pricing)이라는 중요한 과세문제가 제기

41) 이하의 본문 인용내용 중 ‘조법’이라 함은 일본 조세특별조치법을 말하고, ‘조령’이라 함은 조세특별조치법시행령을 말하며, ‘조통’이라 함은 조세특별조치법통달을 의미한다.

되고 있다. 국제적으로 확립된 원칙인 『독립기업의 원칙』(arm's length principle)이 각국에 수용되어 가고 있긴 하지만, 일본이 자국법에 이 개념을 수용한 것도, 소위 이전가격세제를 도입한 1986년이였다. 미국이 1921년에 내국세입법전 제482조, 영국이 1970년에 소득세·법인세법 제485조, 독일이 1972년에 국제거래과세법(AStG) 제1조, 프랑스가 1933년에 일반조세법전 제57조 등에서 이 제도를 보유하고 있었던 것에 비해, 일본의 법제화는 상당히 뒤떨어진 것이다.

2. 도입취지

일본은 1986년 세제개정으로 조세특별조치법 제7절의 2 『국외 관련자와 거래에 관한 과세특례』를 도입했다. OECD이사회는 1979년에 『이전가격과 다국적기업』을 주제로 하는 조세위원회 보고서를 존중하여, 이전가격결정에 관하여 그 개념 및 방법을 고려하도록 권고하였다. 일본은 가맹국의 입장에서 이 권고를 존중해야 했다.

세계조사회회의 답신(1985년 12월 19일)은, 『기업활동 국제화의 진전에 따라, 해외 특수관계기업과의 거래 가격 조작에 의한 소득 해외이전, 소위 이전가격의 문제가 국제과세 분야에서 중요해지고 있는데, 현행법으로는 이 점에 대하여 충분한 대응이 어려우며, 이를 방지하는 것은 적정·공평한 과세 견지에서 볼 때 문제라고 할 수 있다』라고 도입 필요성에 대해 기술하고 있다. 또한, 일본에서 도입이 늦어지고 있는 것에 대하여도 솔직하게 인정하여, 『세계 각국에서 이미 소득 해외이전에 대처하기 위한 세제가 정비되고 있는 것을 고려하면, 우리나라에서도 이들 나라와 공통 기반 상에서 적절한 국제과세를 실현하기 위해, 법인이 해외 특수관계기업과 거래하였을 경우의 과세소득 계산에 관한 규정을 정비함과 동시에, 자료수집 등 제도의 원활한 운용에 도움이 되는 조치를 구상하는 것이 바람직하다』라고 기술하고 있다.

당시의 도입 전의 상황은, 법인세법 제11조(실질소득자과세의 원칙), 제22조(각 사업연도의 소득금액의 계산), 제132조(동족회사 등의 행위 계산 부인), 조세조약(특수관련기업조항)을 근거로서 국제적인 소득이전

에 대응해야 한다는 설이 유력하였다. 그러나 다국적기업은 법인세부담이 낮은 경과세국(Tax Haven)에 설립한 가공회사를 이용하여 그곳에 이전한 소득을 배당하지 않고 유보하거나, 해외로부터의 수취배당에 대하여 면세하는 국가에 재배당하여 유보국을 변경하고, 또는 일본과의 조세조약의 경감세율 특전을 활용하여 이를 회수하는 등, 복잡한 수법에는 명분에 의한 법적 근거 없이는 대응이 불가능했고, 또 국제적으로 공통과세 료를 정비하지 않으면 불리한 입장에 놓일 수 있다는 사실도 우려되었다.

3. 적용대상 법인

적용대상자는 법인(인격이 아닌 사회단체 등 포함)이며, 법인세의 납세의무를 지는 자로 한다. 따라서 국내법인뿐만 아니라, 국내에 영구적 시설을 소유하는 외국법인 및 국내에 있는 부동산을 양도하는 외국법인도 적용대상이 된다. 개인은 원칙적으로 이 대상에 포함되지 않는다.

4. 적용대상 거래

적용대상 거래는 다음에 해당하는 거래이다(조법 제66조 4 제1항). 적용대상 거래는 국제거래에 한정된다.

(1) 국외관련 거래

- ① 법인과 그 국외관련자 간에 행해지는 자산의 판매, 자산의 구입, 용역의 제공 기타 거래 일 것 및,
- ② 법인이 국외관련자로부터 지불받는 대가액이 독립기업간 가격 미만인 거래, 또는 법인이 국외관련자에게 지불하는 대가액이 독립기업간 가격을 초과하는 거래 일 것.

이와 같은 거래에 해당하는가 아닌가의 판정은, 탈세, 조세회피의 의도의 유무를 묻지 않는다.⁴²⁾

42) 국외관련자가 법인세법 제141조 제1호부터 제3호까지에 나와 있는 외국법인 중 어느 하나에 해당하는가에 따라, 이들 각 호에 나와 있는 국내원천소득에 관한 거래

(2) 인정 국외관련거래

법인이 그 국외관련자와의 거래를 다른 비관련자(그 법인에 관련된 다른 국외관련자 및 해당국외관련자와 특수 관계인 내국법인을 제외한 『타인』을 말함)을 통하여 행하는 경우로서, 정령으로 정한 경우의 해당법인과 해당 비관련자와의 거래는 해당 법인의 국외관련거래로 인정된다(조법 제66조의 4 제6항).

정령에 규정된 경우란, ①법인과 비관련자와의 거래의 대상이 되는 자산이 해당 법인이 관련된 국외관련자에게 판매, 양도, 대부 또는 제공되는 것이 거래시의 계약 또는 기타 형태로 미리 정해져 있는 경우로서, 동시에 해당 판매·양도·대부 또는 제공에 관한 대가액이 해당 법인과 해당 국외관련자 간에 실질적으로 결정되어 있는 것으로 인정되는 경우 및 ②해당법인에 관련된 국외관련자와 비관련자 간에 거래의 대상이 되는 자산이, 법인에게 판매·양도·대부 또는 제공되는 것이 거래시의 계약 또는 기타형태로 미리 정해져 있는 경우로서, 동시에 해당 법인과 해당 국외관련자 간에 실질적으로 결정되어 있는 것으로 인정되는 경우를 말한다(조령 제39조 12 제9항).

5. 국외관련자

국외관련자는 외국법인으로서, 법인과의 사이에서 어느 한쪽의 법인이 다른 법인의 기발행주식⁴³⁾의 총수 또는 출자금액의 50%이상의 주식의 수 또는 출자금액을 직접 또는 간접으로 소유하는 관계 이외의, 정령으로 정하는 특수관계인 것을 말한다(조법 제66조의 4 제1항).⁴⁴⁾⁴⁵⁾

중 정령에 규정되어 것은, 제외된다(조법 제66조 4 제1항). 『정령에 규정되어 있는 것』은, 이들 각 호에 나와 있는 국내원천소득(조세조약의 규정에 따라 법인세가 경감되거나 면제되는 소득을 제외함)에 관한 거래이다(조령 제39조의 12 제5항).

43) 『기발행주식』에는 그 주식의 발행가액의 전부 또는 일부에 대한 지분이 이루어 지지 않은 것도 포함되나, 자기주식은 이에 포함되지 않는다(조통66의 4 (1)-1).

44) 법인과 그 거래 상대인 외국법인 간에, 출자관계를 통하여 『특수관계』인지 아닌지를 판정하는 경우, 법인 또는 외국법인이 직접 또는 간접 소유한 주식에는 그 발행가액의 전부 또는 일부에 대하여 지분이 이루어지지 않은 것이 포함된다(조통66의 4 (1)-2).

45) 『명의주』는 그 실제 권리자가 소유하는 것으로서 『특수관계』의 유무를 판정한다(조통 66의 4 (1)-2).

(1) 특수 관계의 의의

정령으로 정하는 특수 관계란, 다음 관계를 말한다(조령 제39조의 12조 1항).

1) 친자회사관계

2개의 법인 중 어느 한쪽 법인이 다른 쪽의 기발행주식 등 (기발행주식의 총수 또는 출자금액)의 50% 이상의 주식 수 또는 출자금액을 직접 또는 간접 소유하는 관계

2) 형제자매회사

2개의 법인이 동일한 자(개인일 경우는 해당 개인 및 이와 동족관계인 개인)에 의하여 각각 그 기발행주식 등의 50%이상의 주식 수 또는 출자금액을 직접 또는 간접 소유하는 관계

3) 실질적 지배관계

다음의 사실 및 기타 이와 유사한 사실이 존재함으로 인해 두 법인 어느 한쪽이 다른 한쪽 법인의 사업방침의 전부 또는 일부에 대하여, 실질적으로 결정 가능한 관계

- ① 다른 한쪽 법인의 임원 2분의 1 이상, 또는 대표하는 권한을 가진 임원이 한쪽 법인의 임원 혹은 사용인을 겸무하고 있는 자, 또는 해당 한쪽 법인의 임원 혹은 사용인 일 것
- ② 다른 한쪽의 법인이 그 사업활동의 상당부분을 한쪽 법인과의 거래에 의존하여 하고 있을 것
- ③ 다른 한쪽 법인이 그 사업활동에 필요로 하는 자금의 상당 부분을 한쪽 법인으로부터 차입하거나, 또는 해당 한쪽 법인으로부터 보증을 받아 조달하고 있을 것

상기의 사실 외에도 실질적으로 유무를 판정하는 사실이 있다. 『기타 이와 유사한 사실』의 예로서 다음과 같은 사실이 있다(조통66의 4

(1)-3).

- ① 한쪽 법인이 다른 한쪽의 법인으로부터 제공받는 사업활동의 기본이 되는 저작권(출판권 및 저작 인접권 외, 이에 준하는 것을 포함한다), 공업소유권(특허권, 실용신안권, 의장권 및 상표권이라 한다), 노우하우 등에 의존하여 그 사업활동을 하고 있을 것
- ② 한쪽 법인의 임원 2분의 1 이상 또는 대표하는 권한을 가진 임원이, 실질적으로 다른 한쪽 법인에 의해 결정되는 것으로 인정되는 사실이 있을 것⁴⁶⁾

(2) 간접보유 주식 등의 의의

한쪽의 법인이 다른 한쪽 법인의 기발행주식 등의 50%이상의 주식 수 또는 출자 금액을 직접 또는 간접 보유하는가 하지 않는가의 판정은, 해당 한쪽 법인의 해당 다른 한쪽 법인에 관한 『직접보유의 주식 등의 보유비율』(해당 한쪽의 법인이 소유하는 해당 다른 한쪽 법인의 주식 수 또는 출자 금액이 해당 다른 한쪽 법인의 기발행주식 등 중에서 점유하고 있는 비율을 말한다)과 해당 한쪽의 법인이 해당 다른 한쪽 법인에 관한 『간접보유 주식 등의 보유 비율』을 합제한 비율에 의하여 행한다(조령 제39조의 12 제2항).

『간접보유 주식 등의 보유비율』이란, 다음 구분에 따라 정해진 비율(모두 해당하는 경우는 그 비율의 합계비율)을 말한다(조령 제39조의 12 제3항).

- ① 다른 한쪽 법인의 주주 등인 법인의 기발행주식 등의 50% 이상의 주식 수 또는 출자 금액이 한쪽 법인에 의하여 소유되어 있는 경우 해당 주주 등인 법인이 소유하는 해당 다른 한쪽 법인의 주식 수 또는 출자금액이 해당 다른 한쪽 법인의 기발행주식 등 중에 점유비율(해당 주주 등인 법인이 2 이상 있는 경우에는 해당 2 이상의 주주 등

46) 미국에서는 『지배』(control)라는 용어에는, 직접 간접을 묻지 않고 다양한 종류의 지배를 포함하여 법적 강제력의 유무를 묻지 않는다. 공통적으로 지배되는 납세자(commonly controlled taxpayers)에는 궁극적으로 동일 지배력(interests)에 의하여 지배되는 모회사(parent corporations)와 그 자회사(subsidiaries), 및 모회사에 의하여 직접 지배되는 형제자매 회사가 포함된다.

인 법인에 대하여 각각 계산한 비율의 합계비율)

② 다른 한쪽 법인의 주주 등 인 법인과 한쪽 법인간에 이들과 기발행 주식 등의 소유를 통하여 연쇄관계인, 하나 또는 둘 이상의 법인(출자관련법인)이 개입되어 있는 경우 (출자관련법인 및 해당 주주 등 인 법인이 각각의 기발행주식 등 50% 이상의 주식 수 또는 출자금액을 해당 한쪽 법인 또는 다른 출자관련 법인에 의하여 소유되어 있는 것에 한함)에 의하여 소유되어 있는 경우에 한함)

해당주주 등인 법인이 소유하는 해당 다른 한쪽의 법인의 주식 수 또는 출자금액이 해당 다른 한쪽 법인의 기발행 주식 등 중에서 점유 비율(해당 주주 등인 법인이 2 이상 있는 경우는 해당 2 이상의 주주 등인 법인에 대하여 각각 계산한 비율의 합계비율)

6. 독립기업간 가격

(1) 국외관련 거래의 과세

법인이 그 국외관련자와 행한 국외관련 거래에 대하여, 그 법인의 사업연도의 소득 및 정산소득에 대한 법인세에 관한 법령 적용에 대해서는, 독립기업간 가격(*arm's length price*)으로 행한 것으로 간주된다(조통 제66조의 4 제1항).

1) 독립기업간 가격과의 차액의 신고조정

조치법 제66조의 4 제1항에서 규정하는 「해당 국외관련 거래는 독립기업간 가격으로 행한 것으로 간주한다」란, 법인이 국외관련자로부터 지불 받는 대가액이 독립기업간 가격 미만인 경우, 또는 법인이 국외관련자에게 지불하는 대가액이 독립기업간 가격을 초과하는 경우는, 그 차액을 익금으로 산입하며, 손금으로 산입하지 않는 것이므로 유의하도록 한다(조통 66의 4 (6)-1).⁴⁷⁾

47) 이 차액의 조정이 기부금의 손금산입한도액, 외국세액의 공제한도액 등에 영향을 미치는 경우는, 그것에 대해서도 재계산을 한다는 점에 유의하도록 한다.

2) 독립기업간 가격과의 차액의 신고감산

국외관련 거래에 대하여 법인이 국외 관련자로부터 지불 받는 대가액이 독립기업간 가격을 초과하는 경우 또는 국외 관련자에게 지불하는 대가액이 독립기업간 가격 미만인 경우의 독립기업간 가격과의 차액에 대하여는 소득금액의 계산상, 법인세확정신고서 등에 있어서 감액할 수 없는 점에 유의하도록 한다(조통66의 4(6)-2).

하나의 거래에 관련된 대가액이 독립기업간 가격과 다른 경우라도, 그 대가액과 독립기업간 가격과의 차액에 상당하는 금액을 동일 상대와의 다른 거래 대가액에 포함시키며, 또 해당 가격액으로부터 공제함으로써 조정하고 있는 것이 거래 관계 자료기재 및 기타 상황으로 판단하여 객관적으로 명확한 경우는, 그 거래는 각각 독립기업간 가격으로 행한 것으로 간주할 수 있다(조통66의 4(3)-2).

(2) 비교대상 거래

1) 비교대상 거래의 의의

조치법령66조의 4 제1항에 규정된 독립기업간 가격(이하 「독립기업간 가격」이라 한다) 산정의 기초가 되는 비준거래(이하 「비교대상 거래」라 한다)는, 예를 들면 동조 제2항 제1호에 규정된 재고자산의 판매 또는 구입의 경우, 동조 제1항에 규정한 국외관련거래(이하 「국외관련 거래」라 한다)를 행한 법인이 특수 관계가 아닌 자(이하 「비관련자」라 한다)와 행한 거래 또는 비관련자가 다른 비관련자와 행하는 거래(이하 이들 거래를 「비관련자간 거래」라고 한다) 중, 다음의 산정방법 구분에 의하여 각각의 거래가 되는 것에 유의하도록 한다(조통66의 4 (2)-1).

① 조치법 제66조의 4 제2항 제1호 가에서 들고 있는 방법(이하 「독립가격 비준법」이라 한다)

국외관련거래에 관련된 재고자산(동호에서 규정하는 재고자산을 말한다. 이하 동일함)과 동종의 재고자산을 해당 국외관련 거래와 같은 상황하에서 매매한 거래(해당거래와 국외관련 거래에서 거래단계, 거

래수량 및 기타사항에서 차이가 있는 상황하에서 매매한 경우에는, 그 차이에 의하여 발생한 동호 가에서 규정한 대가 액 차의 조정이 가능한 것에 한한다).

② 조치법 제66조의 4 제2항 제1호 나 에서 들고 있는 방법(이하 『재판매가격 기준법』이라고 한다)

국외관련거래에 관련된 재고자산과 동종 또는 유사 재고자산을 비관련자로부터 구입한 자가 해당 동종 또는 유사 재고자산을 비관련자에 대하여 판매한 거래(해당거래와 국외관련거래에 있어서 판매자가 수행하는 기능 및 기타에서 차이가 있는 경우에는, 그 차이에 의하여 발생하는 조치법령 제39조의 12 제6항에서 규정하는 비율 차에 대하여 필요한 조정을 추가하는 것이 가능한 것에 한한다).

③ 조치법령 제66조 4 제2항 제1호 다 에서 들고 있는 방법(이하 『원가기준법』이라 한다.)

국외관련 거래에 관한 재고자산과 동종 또는 유사 재고자산을 구입(비관련자로 부터의 구입에 한한다), 제조 및 기타행위에 의하여 취득한 자가 해당 동종 또는 유사 재고자산을 비관련자에 대하여 판매한 거래(해당 거래와 국외 관련 거래에 있어서 판매자가 수행하는 기능 및 기타에 차이가 있는 경우에는 그 차이에 의하여 발생하는 조치법령 제39조 12 제7항에서 규정하는 비율 차에 대하여 필요한 조정을 추가할 수 있는 것에 한한다).

2) 동종 또는 유사 재고자산의 의미

조치법 제66조 4 제2항 제1호 가 에 규정된 『동종 재고자산』또는 조치법령 제39조의 12 제6항 및 제7항에 규정된 『동종 또는 유사 재고자산』이란, 국외관련 거래에 관한 재고자산과 상태, 구조, 기능 등의 면에서 동종 또는 유사한 재고자산을 말한다.

단, 이것들의 일부에 대해서 차이가 있는 경우라도, 그 차이가 조치법 제66조의 4 제2항 제1호 가 에서 규정하는 대가액 또는 동호 나 및 다 에서 규정하는 통상의 이익을 산정에 영향을 주지 않는 것으로 인정될 때

는, 동종 또는 유사 재고자산으로서 취급할 수 있다(조통 66의 4(2)-2).

3) 비교대상 거래 선정시 검토할 모든 요소들

조치법 제66조의 4의 규정 적용상, 비교대상 거래에 해당하는가 아닌가에 대해서는, 예를들면 다음의 모든 요소의 유사성에 준하여 판단하는 것에 유의한다(조통66의 4(2)-3).

- ① 재고자산의 종류, 용역의 내용 등
- ② 거래단계 (소매 또는 도매, 일차 양판자 또는 이차 양판자 등의 구분을 말한다)
- ③ 거래수량
- ④ 계약조건
- ⑤ 거래시가
- ⑥ 판매자 또는 구매자가 수행하는 기능
- ⑦ 판매자 또는 구매자가 부담하는 리스크
- ⑧ 판매자 또는 구매자가 사용하는 무형자산(저작권, 기본통달20-1-21에서 규정하는 공업소유권 등외에, 고객리스트, 판매망 등 중요한 가치가 있는 것을 말한다. 이하 동일함.)
- ⑨ 판매자 또는 구매자의 사업전략
- ⑩ 판매자 또는 구매자의 시장 진입시기
- ⑪ 정부의 규제
- ⑫ 시장상황

4) 회계처리방법 차이의 취급

조치법 제66조의 4 규정 적용상, 국외관련 거래와 비교대상 거래 간에 이용되는 회계처리 방법(예를들면, 재고자산의 평가방법), 감가상각자산의 상각방법)에 차이가 있고, 그 차이가 독립기업간 가격에 영향을 주는 경우에는 해당 차이를 조정한 곳에 의해 동조 제4항에서 규정하는 차액을 산정하는 것에 유의하도록 한다(조통66의 4(3)-5).

(3) 독립기업간 가격의 정의

독립기업간 가격이란, 지배와 종속의 관계가 없는 독립당사자 간에 성립되는 거래가격인데, 이와 같은 지배관계로 맺어진 기업간의 거래에서 가격에 대하여, 세무당국은 이를 부인하고 독립기업간 가격에 의해 개정 결정을 행할 수 있다.

『독립기업간 가격』이란, 국외관련 거래를 ①재고자산의 판매 또는 구입과, ② ①이외의 거래를 구분하여, 다음 방법에 의하여 산정한 금액으로 정해진다(조법 제66조의 6 제2항).⁴⁸⁾

1) 재고자산의 판매 또는 구입

(가) 독립가격 비준법(comparable uncontrolled pricing method : CUP법)

특수 관계가 아닌 판매자와 구매자가, 국외 관련 거래에 관한 재고자산과 동종의 재고자산을 당해 국외관련 거래와 거래단계, 거래 수량 및 기타 동일 상황하에서 판매한 거래의 대가액(동종재고 자산을 국외관련 거래와 거래 단계, 거래 수량 및 기타 차이가 있는 상황하에서 매매한 거래가 있는 경우에, 그 차이에 의하여 발생하는 대가액을 조정 가능한 때는, 그 조정을 한 후의 대가액을 포함한다)에 상당하는 금액을 해당 국외관련 거래의 대가액으로 하는 방법을 말한다.

(나) 재판매가격 기준법(resale price method : RP법)

국외관련거래에 관한 재고자산의 판매자가 특수 관계가 아닌 자에 대하여 해당 재고자산을 판매한 대가액(재판매가격)으로부터 통상 이윤액

48) 독립기업간 가격의 산정은, 원칙적으로 개별 거래마다 행해야 하는데, 예를 들면 다음의 경우에는 이들 거래를 하나의 거래로서 독립기업간 가격을 산정하는 것이 가능하다(조법66의 4(3)-1).

① 국외관련거래에 의하여, 동일 제품 그룹에 속하는 거래, 동일 사업부에 속하는 거래 등을 고려하여 가격 설정이 행해지고 있어, 독립기업간 가격에 대해서도 이들 단위로 산정하는 것이 합리적인 것으로 인정되는 경우

② 국외관련거래에 대하여, 생산용 부품의 판매거래와 해당 생산용 부품에 관한 제조 노하우의 사용허락거래 등이 일괄적으로 행하여지고 있어, 독립기업간 가격에 대하여도 일괄 산정하는 것이 합리적인 것으로 인정되는 경우.

(재판매 가격에 통상 이익율을 곱하여 계산한 금액을 말한다)을 공제하여 계산한 금액을 해당 국외관련 거래의 대가액으로 하는 방법을 말한다.

『통상 이익율』은 국외관련 거래에 관한 재고자산과 동종 또는 유사 재고자산을, 비관련자(특수 관계가 아닌자)로부터 구입한 재판매자가 해당 동종 또는 유사 재고자산을 비관련자에 대하여 판매한 거래(비교대상 거래라고 한다)에 관한 재판매자의 『대상 총이익』의 액(비교대상 거래에 관한 재고자산의 판매에 의한 수입금액의 합계액으로부터 해당 비교대상 거래에 관한 재고자산의 원가액의 합계액을 공제한 금액을 말한다)의 해당 수입금액 합계액에 대한 비율이다. 국외관련 거래에 관한 재고자산의 구매자가 해당 재고자산을 비관련자에게 판매한 거래가 비교대상 거래와 『판매자가 수행하는 기능 및 기타』에서 차이가 있는 경우에는, 그 차이에 의하여 발생하는 비율의 차에 대하여, 필요한 조정을 추가한 후의 비율로 한다(조령 제39조의 12 제6항).

(다) 원가기준법(cost plus method : CP법)

국외관련 거래에 관한 재고자산 판매자의, 구입, 제조 및 기타의 행위에 의한 취득 원가액에 통상 이윤액(원가 액에 통상 이익율을 곱하여 계산한 금액을 말한다)을 가산하여 계산한 금액을 해당 국외관련 거래의 대가액으로 하는 방법을 말한다.

『통상 이익율』은 국외관련 거래에 관한 재고자산과 동종 또는 유사 재고자산을 비관련자로부터 구입, 제조 및 기타 행위에 의하여 취득한 판매자가 해당 동종 또는 유사 재고자산을 비관련자에 대하여 판매한 거래(비교대상 거래라고 한다)에 관한 판매자의 『대상총이익』액(비교대상 거래에 관한 재고자산의 판매에 의한 수입금액의 합계액으로부터 해당 비교대상 거래에 관한 재고자산 원가액의 합계액을 공제한 금액을 말한다)의 해당원가 액의 합계액에 대한 비율이다. 국외관련 거래가 비교대상 거래와 『판매자가 수행하는 기능 및 기타』에서 차이가 있는 경우에는, 그 차이에 의해 발생하는 비율 차에 대하여 필요한 조정을 추가한 후의 비율로 한다(조령 제39조의 12 제7항).⁴⁹⁾

49) 원가 기준법으로 독립기업간 가격을 산정하는 경우에, 국외관련 거래에 관한 재고

(라) 기타의 방법

상기 (가)부터 (다)까지의 방법에 준하는 방법 및 기타 정령에 규정된 방법(이 방법은 (가)부터 (다)까지의 방법을 적용할 수 없는 경우에 한하여 적용하는 것이 가능하다. 『정령에서 규정하는 방법』은, 국외관련 거래에 관한 재고자산의 법인 또는 그 국외관련자에 의한 구입, 제조, 판매 및 기타행위에 관한 소득이 해당 재고자산에 관련된, 행위들을 위해 이들이 지출한 비용액, 사용한 고정자산의 가액 및 기타 이들이 지출한 해당 소득 발생에 기여한 정도를 추측 가능한 요인에 의하여 해당법인 및 해당 국외관련자에 귀속하는 것으로 계산한 금액을 해당 국외관련 거래 대가액으로 하는 방법이다(조령 제39조 12 제8항). 이것은 제3자 정보에 의한 가격법이 아닌, 이익법을 인정하는 것이다.

이익분할법 적용은 다음과 같다.

① 이익분할법의 의의:

조치법령 제39조의 12 8항에 규정된 방법(이하 『이익분할법』이라고 한다.)은, 원칙적으로 국외관련 거래에 관한 재고자산 판매 등으로 법인 및 조치법령 제66조의 4 제1항에서 규정하는 국외관련자(이하 『분할대상 이익』이라 한다.)를 조치법령 제39조의 12 제8항에서 규정하는 요인에 의하여 분할하는 방법을 말한다는 점에 유의하도록 한다(조통66의 4(4)-1).

② 분할요인:

이익분할법의 적용시, 분할대상 이익의 배분에 사용하는 요인은 국외관련 거래의 내용에 따라 법인 또는 국외관련자가 지출한 인건비 등의 비용액, 투입 자본액 등, 이들이 해당 분할 대상 이익 발생에 기여한 정도를 추측하기에 적합한 것을 사용하는 점에 유의한다. 또한, 해당 요인이 복수인 경우에는, 각각의 요인이 분할 대상이익 발생에 기여한 정도

자산을 그 판매자가, 예를 들면 특수 관계인 자로부터 통상 거래가격 미만의 가격으로 구입하였기 때문에 그 구입가격을 그 산정의 기초로 하는 것이 부적합한 것으로 인정되는 경우는, 그 구입가격을 통상 거래가격으로 수정하여, 해당 국외관련 거래에 관한 독립기업간 가격을 산정하는 것으로 한다(조통66의 4(3)-6).

에 따라 합리적으로 계산하는 것으로 한다(조통66의 4(4)-2).

③ 환율의 환산:

이익분할법의 적용시, 국외관련자의 국외관련 거래에 관한 영업이익 등을 환산할 때 사용하는 외국환율의 매매상장에 대하여는, 기본통달13의 2-1-8의 취급을 준용한다(조통66의 4(4)-3).

④ 비교이익분할법:

이익분할법의 적용시, 분할대상이익의 배분을 국외관련거래와 유사 상황에서 행해진 비관련자간 거래에 관한 비관련자 간의 분할 대상이익에 상당하는 이익의 배분비율을 적용하여 합리적으로 산정하는 것이 가능한 경우에는, 해당방법에 의하여 독립기업간 가격을 산정하는 것이 가능하다(조통66의 4(4)-4).

⑤ 잔여이익분할법:

이익분할법의 적용시, 법인 또는 국외관련자가 중요한 무형자산을 소유한 경우에는, 분할대상 이익 중, 중요한 무형자산을 소유하지 않은 비관련자간 거래에서 통상 얻어지는 이익에 상당하는 금액을 해당 법인 및 국외관련자 각각에게 배분하고, 해당 배분 금액의 잔액을 해당 법인 또는 국외관련자가 소유한 해당 중요한 무형자산의 가치에 따라, 합리적으로 배분하는 방법으로 독립기업간 가격을 산정하는 것이 가능하다(해당 중요한 무형자산의 가격에 의한 배분을, 해당 중요한 무형자산 개발을 위해 지출한 비용 등 액수에 의해 행한 경우에는, 합리적인 배분으로서 이를 인정한다(조통66의 4(4)-5)).

2) 상기 1) 이외의 거래

다음의 방법에 의한다.⁵⁰⁾

(가) 1)의 (가)부터 (다)까지의 방법과 동등한 방법

(나) 1)의 (라)의 방법과 동등한 방법

50) (나)는 (가)를 적용하는 것이 불가능한 경우에 한하여 적용 가능하다.

상기 (나)의 거래로는 무형자산 양도, 인적 용역 제공, 대부 등의 거래가 모두 포함된다. 선진국에서는 사용료 등 무형자산에 관한 중요한 문제는 오히려 이 (나)의 거래에 포함시키고 있다.

① 동등 방법의 의의:

조치법령66조의 4 2항 제2호가 및 나에서 규정하는 「동등 방법」이란, 유형자산의 대차거래, 금액의 대차거래, 용역제공 거래, 무형자산의 사용 허락 또는 양도 거래 등, 재고자산의 매매 이외의 거래에서, 각 거래의 유형에 따라 동항 제1호에 명시한 방법에 준하여 독립기업간 가격을 산정하는 방법을 말한다(조통66의 4(5)-1).

② 유형자산의 대차 취급:

유형자산의 대차거래에 대하여, 독립가격 비준법과 동등한 방법을 적용하는 경우에는, 비교대상 거래에 관한 자산이 국외관련 거래에 관한 자산과 같고, 동시에 비교대상 거래에 관한 대차시기, 대차기간, 대차기간 중의 자산 유지비용 등의 부담관계, 전대의 가부 등 대차 조건이 국외관련거래와 같음을 필요로 한다는 점에 유의하도록 한다. 또한 유형자산의 대차거래에 대하여 원가기준법과 동등한 방법을 적용하는 경우에는, 비교대상 거래에 관련된 자산이 국외 관련거래에 관련된 자산과 동등 또는 유사하고, 동시에 상기 대차 조건과 같음을 필요로 한다는 점에 유의한다(조통66의 4(5)-2).

③ 위탁제조처에 대한 기계설비 등의 대여취급:

법인이 제품 등의 제조를 위탁하고 있는 국외 관련자에 대하여 기계설비 등의 자산을 대여하고 있는 경우에는, 해당 제품 등의 제조 위탁 거래와 해당 자산의 대차 거래가 하나의 거래로서 행해지고 있는 것으로 독립기업간 가격을 산정하는 것이 가능하다(조통66의 4(5)-3).

④ 금전의 대부 또는 차입의 취급:

금액의 대차거래에 대하여 독립가격 비준법과 동등한 방법 또는 원가기준법과 동등한 방법을 적용하는 경우에는, 비교대상 거래에 관한 통화

가 국외관련 거래에 관한 통화와 동일하며, 동시에 비교대상 거래에서의 대차시기, 대차기간, 금리의 설정방법(고정 또는 변동, 단리 또는 복리 등 금리의 설정방식을 말한다.), 이자지불 방법(선불, 후불 등의 이자지불 방법을 말한다.), 차용자의 신용도, 담보 및 보증의 유무 및 기타 이율에 영향을 주는 제요인이 국외관련 거래와 같음을 필요로 한다는 점에 유의하도록 한다(조통66의 4(5)-4). 독립가격 비준법과 동등한 방법 또는 원가 기준법과 동등한 방법을 적용할 수 없는 경우, 예를 들면 국외관련 거래의 차용자가 은행 등으로부터 해당 국외관련 거래와 같은 조건 하에서 차용하는 경우에 부가될 이율을 비교대상 거래에서의 이율로, 조통법 제66조의 4 제2항 제2호 나 에 명시된 방법에 의하여, 독립기업간 가격을 산정하는 것이 가능하다.

⑤ 용역제공의 취급:

용역제공 취급에 대하여 독립가격비준법과 동등한 방법을 적용하는 경우에는, 비교대상 거래에 관한 용역이 국외관련 거래에 관한 용역과 동종이고, 동시에 비교대상 거래에 관한 용역제공 시기, 용역제공 기간 등의 용역제공 조건이 국외관련 거래와 같음을 필요로 한다는 점에 유의한다. 또한 용역제공 거래에 대하여, 원가 기준법과 동등 방법을 적용하는 경우에는, 비교대상 거래에 관한 용역이 국외관련 거래에 관한 용역과 동종 또는 유사하며, 동시에 상기 용역제공의 조건과 같음을 필요로 한다는 점에 유의한다(조통66의 4(5)-5).

⑥ 무형자산의 사용허락 등의 취급:

무형자산의 사용허락 또는 양도 거래에 대하여 독립가격 비준법과 동등한 방법을 적용하는 경우에는, 비교대상 거래에 관한 무형자산이 국외관련 거래에 관한 무형자산과 동종이며, 동시에 비교대상 거래에 관한 사용허락 또는 양도의 시기, 사용허락의 기간 등의 사용허락 또는 양도의 조건이 국외관련 거래와 같음을 필요로 한다는 점에 유의한다. 또, 무형자산 사용허락 또는 양도거래에 대하여, 원가 기준법과 동등 방법을 적용하는 경우에는, 비교대상 거래에 관한 무형자산이 국외관련거래에 관한 무형자

산과 동종 또는 유사하며, 동시에 상기 무형자산의 사용허락 또는 양도의 조건과 같음을 필요로 한다는 점에 유의한다(조통66의 4(5)-6).

(4) 비용의 조정 등

이전가격 세제는, 관련기업간 거래에 대하여 그 가격 결정을 독립기업간 거래에서의 가격과 비교함으로써 세무당국이 조정하는 것을 인정하나, 미국에서는 「가격」 보다 「이익」을 중시하여 조정을 행하는 경향이 있는데, OECD에서의 논의도 「이익」의 조정 쪽으로 중점이 이동하고 있다.

우리나라는 과세소득 계산상 비용의 조정에 대하여, 특히 기부금의 손금불산입과 국외관련 거래의 가격과 독립기업간 가격과의 차액 손금불산입을 규정하고 있다.

1) 기부금의 불산입

법인이 각 사업연도에 지출한 기부금액 중, 국외관련자에 대한 것(국내에 영구적 시설을 소유한 외국법인에 해당하는 국외관련자에 대한 기부금액으로, 해당 국외관련자의 각 사업연도 소득금액의 계산상 이익으로 산입되는 것을 제외한다)은, 그 법인이 각 사업연도의 소득금액 계산상, 손금에 산입하지 않는다(조법령66조의 4 제3항).

2) 국외관련 거래가격과 독립기업간 가격의 차액 손금불산입

국외관련거래의 대가액과 독립기업간 가격과의 차액은, 법인의 각 사업연도의 소득금액 계산상, 손금에 산입하지 않는다(조법 제66조의 4 제4항).

국외관련거래에 대하여 독립기업간 가격산정의 기초가 되는 비준거래와 다른 조건의 할인·할당 등이 행해지고 있는 경우에는 해당 할인·할당 등에 관한 조건의 차이를 조정한 곳에 의하여 조치법 제66조의 4 제4항에 규정된 차액을 산정한다(조통66의 4(3)-4).

법인이 국외관련 거래에 대하여 국외관련자에게 지불하는 대가액이 독립기업간 가격을 초과하는 경우에, 그 대가액과 독립기업간 가격과의 차액의 전부 또는 일부에 상당하는 금액이 그 사업연도 종료일에 소유중인

자산의 취득가액에 산입되어 있기 때문에 당해 사업연도의 손해금액에 산입되어 있지 않을 때에는, 그 손해금액에 산입되어 있지 않은 부분의 금액에 상당하는 금액을 해당 자산의 취득가액으로부터 감액할 수 있다(조통 66의 4(6)-3).

(5) 국외이전소득 금액의 취급 등

1) 국외이전소득 금액의 취급

조치법 제66조의4 제4항에 규정된 국외관련 거래의 대가액과 해당 국외 관련 거래에 관한 독립기업간 가격과의 차액(이하 『국외이전소득 금액』이라 한다.)은, 그 전부 또는 일부를 국외관련자로부터 반환 받는지 아닌지에 관계없이, 이익의 사외유출로서 취급한다(조통 66의 4(7)-1).

2) 국외이전소득 금액의 반환을 받는 경우의 취급

법인이 국외이전 소득금액의 전부 또는 일부를 합리적인 기간 내에 국외관련자로부터 반환 받기로 하고, 다음에 명시하는 사항을 기재한 서면을 관할 세무서장(국세국의 조사과관할법인의 경우는 관할국세국장)에 제출한 경우, 해당서면에 기재한 금액의 반환을 받았을 때는 해당 반환을 받은 금액은 익금에 산입하지 않을 수 있다(조통 66의 4(7)-2).

- ① 납세지
- ② 법인명
- ③ 대표자명
- ④ 국외관련자명 및 소재지
- ⑤ 반환 받을 예정일
- ⑥ 반환 받을 금액⁵¹⁾
- ⑦ 반환방법

외화로의 거래에 대하여, 반환 받기로 하고 신청하는 금액은 그 발생의 원인이 되는 국외관련 거래에 관한 수익, 비용의 엔 환산에 적용한 외국환 매매시장에 의하여 엔환산 금액으로 하며, 해당 금액과 그 반환

51) 외화 거래의 경우는 외국통화 금액을 병기한다.

받은 날의 외국 환율 매매상장에 의하여 엔 환산한 금액과의 차액은, 그 반환 받은 날이 속한 사업연도의 익금의 액 또는 손금의 액에 산입한다.

7. 자료정보의 제공의무

이전가격 세제의 적용시에는 이 제도의 중심이 기업, 거래, 가격, 제조 건, 상황 등의 『비교』이므로, 이에 필요한 자료정보는 이 제도의 적절한 운용에 불가결하다. 일본의 이전가격 세제의 적용 대상은, 국외관련자와의 국외관련 거래(국내에 영구적 시설을 소유한 외국법인의 국내 원천소득(세제조약에 의하여 경감면제 되는 소득을 제외한다)에 관한 거래를 제외한다)이므로 필요한 자료정보가 국외에 있는 장부증표류 등인 경우도 적지 않다. 조세조약의 상대국에 대해서는 정보교환 규정의 적용이 가능한데, 국제거래는 원래 그러한 나라에 한정되어 있지 않으므로, 국내 법상 자료정보의 제공의무에 대하여 규정하고 있다.

(1) 확정 신고서의 첨부서류

일반적으로 신고납세제 하에서 가장 중요한 자료정보는 확정신고서와 그 첨부서류이다. 법인은 각사업연도에 국외관련자와 거래한 경우에, 그 국외관련자의 명칭 및 본점 또는 주 사무소의 소재지 및 기타 대장성령에 규정된 다음 사항을 기재한 서류를 확정신고서에 첨부하지 않으면 안 된다(조법 제66조의 4 제15항, 조규칙 제22조의 10).

- ① 외국법인의 국외관련자에 해당하는 사정
- ② 법인의 사업연도 종료 시에 국외 관련자의 (i) 자본금액 또는 출자 금액, 및 (ii) 국외관련자가 운영하는 주 사업내용
- ③ 법인의 사업연도 종료일 이전, 동일해 가장 가까운 날에 종료하는 국외관련자의 사업연도의 (i) 영업수익, (ii) 영업비용, (iii)영업이익, 및 (iv) 세차감전 당기이익
- ④ 법인이 사업연도에서 국외관련자(인정 국외관련거래의 경우에는 비관련자를 포함한다)로부터 지불받는 대가액의 거래종류별 총액 또는 법인이 국외관련자에게 지불하는 대가액의 거래종류별 총액

⑤ 기타 참고 사항

(2) 세무조사시 자료정보의 제출의무

국세청, 국세국 또는 세무서의 해당 직원은, 법인세에 관한 조사상 필요할 때, 법인에 질문하거나 그 장부서류 및 기타 물건을 검사하는 것이 가능하다(법법 제153조). 반면조사에 대하여도, 해당직원은 법인세에 관한 조사상 필요할 때, 법인에 대하여 금전지불 또는 물품의 양도를 할 의무가 있는 것으로 인정되는 자, 또는 금전 지불 혹은 물품의 양도를 받을 권리가 있는 것으로 인정되는 자에게 질문하거나, 그 사업에 관한 장부서류를 검사하는 것이 가능하다(법법 제154조). 정부기관 등의 협력에 관하여는, 해당직원은 법인세에 관한 조사상 필요할 때, 관공서 또는 정부관계 기관에, 조사에 참고될 만한 장서 및 자료의 열람, 또는 제공 및 기타 협력을 구할 수 있다(법법 제156조의 2).

그러나 국제거래에 대해서는, 주권영토에 의한 한계에 의해 반면조사는 불가능하여 상대국으로부터의 자료정보 제공 면에서도 특별한 법제화가 필요해졌다.

이를 위해 조세특별조치법에서, 해당 직원은 『법인과 국외관련자 간의 거래에 관한 조사』상 필요할 때는, 그 법인에 대하여 『해당 국외관련자가 소유한 서류 혹은 장부, 또는 이들의 사본』의 제시, 제출을 요구할 수 있다라고 규정된다(조법 제66조의 4 제8항). 이 법인은 제시 또는 제출을 요구받았을 때, 해당서류 혹은 장부 또는 이들 사본의 입수를 위해 노력하지 않으면 안 된다.

이 의무를 이행하지 않는 경우, 벌칙 적용은 없으나 세무당국에 의하여 추계과세를 받게 된다. (조법 제66조의 4 제7항).⁵²⁾

52) 미국에서는 다국적기업이 외국 자회사 등으로의 소득이전을 방지하기 위해 정보수집에 관한 법제의 정비가 행해지고 있다. 1982년에는 국외자료 수집 강화책으로서 『정식증거서류요구(내국세입법진 제982조) 및 외자계 내국법인 등의 정보제공 의무(동법진 제6038조)』가 제정되었다. 제982조에 의하여, 납세자가 외국에 소유중인 서류에 대하여 세무조사에 관한 정식 서류요구(formal document request)에, 그 우송일로부터 90일 내에 실질적으로 따르지 않는 경우, 그 조사항목을 문제로 하는 소송을 행하는 모든 재판소는, 이 요구대상이었던 국외서류(any foreign-based docu-

(3) 비교대상 기업에 대한 질문검사

법인이 독립기업간 가격 산정을 위해 필요한 것으로 인정되는 장부서류 또는 그 사본을 지체 없이 제시 또는 제출하지 않은 경우에는, 세무당국은 독립기업간 가격을 산정하기 위해 필요할 때는, 그에 필요한 것으로 인정되는 범위 내에서 해당 법인의 국외관련 거래에 관한 사업과 동종 사업을 운영하는 자(비교대상 기업)에 질문하거나, 해당 사업에 관한 장부서류를 검사할 수 있다(조법 66조의 4 제9항). 이것은, 이전가격세제의 집행에는 불가결한, 비교대상 기업에서의 세무당국의 정보수집을 합법화하고, 비교대상 기업에 이 경우의 질문검사에 대한 수인의무를 부과하기 위한 것이다. 비교대상 기업이 수인의무를 위반하는 경우에는, 10만엔 이하의 벌금형에 처한다(양벌규정)(조법 66조의 제12항, 제13항, 제14항).⁵³⁾

8. 추계과세

국세청, 국세국 또는 세무서의 해당 직원이, 법인에 그 각 사업연도의 국외관련 거래에 관한 독립기업간 가격을 산정하기 위해 필요한 것으로 인정되는 서류 혹은 장부, 또는 이들 사본의 제시 또는 제출을 요구한 경우, 법인이 이를 지체 없이 제시하여야 하나 제출하지 않은 경우, 세무서장은 「법인의 국외관련 거래에 관한 사업과 동종의 사업을 운영하는 법인에서 사업규모 및 기타 사업내용이 유사한 것」의 해당 사업에 관한 ①매상총이익율 또는 ②이에 준하는 비율로서 정령에서 규정한 비율을 기초로 하여 「재판매가격 기준법」 혹은 「원가기준법」 또는 독립가격 비준법, 재판매가격 기준법 혹은 원가 기준법과 동등한 방법으로 산정한 금액을 해당 독립기업간 가격으로서 추정하여, 그 법인의 해당 사업연도의 소득 금액 혹은 결손금액, 또는 정산소득금액에 대하여 개정결정을 할 수 있다(조법 제66조의 4 제7항).

mentation)의 제출을 금지하는 것으로 되어 있다.
53) 실무상 secret comparable 문제가 발생하고 있다.

『정령에 규정된 비율』은, 『동종 사업을 운영하는 법인에서 사업규모 및 기타 사업의 내용이 유사한 것』의 국외관련 거래가 행해진 날을 포함하는 사업연도 또는 이에 준하는 기간 내에 해당사업에 관한 매상총이익의 액수(재고자산의 판매에 의한 수입금액의 합계액(해당 사업이 재고자산의 판매에 관한 사업 이외의 사업인 경우에는 해당 사업에 관한 수익금액의 합계액. 『총수입금액』이라고 한다)로부터 재고자산의 원가액의 합계액(해당사업이 재고자산의 판매에 관한 사업 이외의 사업일 경우에는 이에 준하는 원가액 또는 비용액의 합계액. 『총원가의 액』이라고 한다)을 공제한 금액을 말한다)을 공제한 금액을 말한다)의 총수입금액 또는 총원가액에 대한 비율이다(조령 제39조의 12 제11항).

이 추정에 의한 과세에 관한 규정은, 납세자의 세법의 준수도(tax compliance)와 협력하지 않으면 적정한 과세가 곤란한 국외관련 거래에 대하여, 일반적으로 과세처분청 측의 입증책임이 있는 것으로 하는 소송제도에서 이 제도의 집행을 가능하게 하기 위해, 일종의 입증책임의 전환을 정한다. 이 추정이 납세자에게 불리하다면, 납세자는 추정을 번복하기 위해 반증하지 않으면 안 된다.

Ⅲ. 대응조정

1. 개 관

이전가격세제는, 내외의 모든 거래에 적용하는 제도와 국제거래만 적용하는 제도가 있을 수 있는데, 일본에서의 제도는 후자에 속한다. 국내에서 만의 이전가격에 대해서는 독립기업원칙을 기초로 하는 소득, 경비 등의 거래 당사자간의 배분에 의해 쌍방의 당사자에 대해 개정하는 것이 가능하나, 국제거래에 대해서는 한쪽 나라에서의 개정처분에 의하여 상대국의 조정이 행해지지 않는 한, 국제적 이중과세가 발생한다. 특수관련 기업간 거래에 대하여 그 당사자인 A국 기업의 소득이 A국 독립기업원칙에 의하여 A국에서 증액 개정된 후, 그 거래 상대인 B국 기업의 동일 거래에 관한 소득이 B국 독립기업원칙에 의하여 B국에서 증액 개정된 경우, 이 양 기업간의 동일 거래에 대하여 국제적 이중과세가 발생한다.

이 경우, A국이 B국의 개정에 의한 증차소득이 B국 기업에 귀속되는 것으로 인정될 때는, A국은 당초의 과세처분에 대하여 필요한 조정을 하여, A국 기업의 소득을 감액한다면 동일 거래에 관한 경제적인 국제적이중과세는 제거된다. 이 관점으로는 이와 같은 대응적 조정이 반드시 행해지지 않으면 안 된다. 그러나 주권국이 무조건 타국의 과세에 따라 자국의 세수율을 정하는 조정에 응하리라고는 기대할 수 없으므로, 납득을 위해서는 권한 있는 당국과 상호협의를 할 필요가 있다. 조세조약의 상호협약에 기반한 대응적 조정의 의무를 이행하기 위해, 조세조약 실시 특례법 제7조(대응적 조정)가 도입되었다. 이 규정에 의하여, ①조약 상대국이 그 거주자와 자국의 거주자 또는 내국법인과의 거래에 대하여 이전가격과세를 하여, ②양 체결국의 권한 있는 당국간 타당한 거래의 대가액에 대하여 합의가 성립되어 ③납세자가 상기 합의내용을 받아들여, 개정청구를 하는 경우에, 대응적 조정을 행하는 것으로 되어있다. 따라서 상대국이 증액개정의 대상으로 한 거래가 실제로 행해진 사업연도에 되돌아가 계산되어, 합의한 금액으로 거래가 행해진 것으로 과세 소득을 계산·수정하게 된다. 미국에서는 ‘correlative adjustment’라고 하고, OECD에서는 ‘corresponding adjustment’라고 한다.

상호협약의 합의일의 다음날부터 기산하여 2개월 이내에 납세자가 개정청구를 하며, 세무당국이 감액개정을 한다.

2. 차액조정

이전가격세제에 의하여 거래가격의 개정을 받은 경우, 부인된 내국법인이 현실 가격과 독립기업간 가격과의 차액을 세무상 어떻게 취급할 것인가는, 그 거래 상대 기업은 그 차액을 세무상 어떻게 취급할 것인가 하는 것이 문제가 된다.

국의 관련 거래의 대가액과 독립기업간 가격과의 차액은 국외이전 소득금액이라고 하며, 원칙적으로 이익의 사외유출로 취급된다. 단, 법인이 합리적인 기간내에 국외관계자로부터 그 국외이전 소득금액을 반환 받기로 하여, 그 사정을 세무당국에 제출한 경우에는 그 반환을 받을 금액을

국외관련자에 대한 「가불금 등」으로 할 수 있다(구조통 66의 4-8) 라는 취급이었으나, 세무당국에 제출한 서면에 기재한 금액을 반환 받았을 때, 그 반환 받은 금액은 익금에 산입하지 않을 수 있음을 명문화하고 있다(조통 66의 4(7)-2). 재고자산의 저가판매의 경우는 매상가산에 따르던가, 고가매입의 경우는 국외관련자에게 지불하는 대가액과 독립기업간 가격과의 차액 전부 또는, 일부에 상당하는 금액이 해당 사업연도 종료일에 소유중인 자산의 취득가액에 산입되어 있기 때문에 손금에 산입되어 있지 않을 때는, 그 손금에 산입되어 있지 않은 부분의 금액에 상당하는 금액을 그 자산의 취득가액으로부터 감액할 수 있다(조통66의 (6)-3).

이와 같은 차액을 자회사로부터 모회사에 대한 배당으로 간주 할 것인지 말 것인지는, 사실관계에 의해 개별 판단된다.

하나의 거래에 관한 대가액이 독립기업간 가격과 다른 경우에도, 그 대가액과 독립기업간 가격과의 차액에 상당하는 금액을, 동일 상대와의 다른 거래의 대가액에 포함시키거나 해당 대가액으로부터 공제하는 것으로 조정하고 있는 것이 거래 관계자료에 기재되어 있거나 기타 상황으로 판단할 때 객관적으로 명확한 경우에는, 이들 거래는 각각 독립기업간 가격으로 행해진 것으로 할 수 있다(조통 66의 (3)-2).

3. 제2차 조정

제2차 조정(secondary adjustment)은, 이전가격세제에 의한 과세 처분이 행해져, 국외이전 소득을 되돌릴 수 없는 사실에 대하여 세법의 적용에 의한 조정을 말한다. 통상의 이전가격세제에 의한 수정을 제1차 조정(primary adjustment)라고 한다.

OECD의 논의를 보면, 제1차 조정으로부터 발생하는 초과이익이 어떤 다른 형태로 이전된 것으로 간주하여 과세하기 때문에 인정거래(제2차 거래)의 인정을 주장하는 나라가 있다. 제2차 거래는 인정 배당, 인정 출자, 인정 대부 등이 있다. 이 경우 어떤 형태의 거래로 간주할 것인가는 개별 사안과 조정을 하는 나라의 세법에 따라 다르다. OECD 모

델 조약은, 제9조제2항에서 제2차 조정을 취급하지 않고 방해도 하지 않으며, 또 요구도 하지 않는다. 관행과 국내법으로 이를 인정하지 않는 나라에서는 제2차 조정을 하지 않고 있다. 국제적으로 인정 거래의 형태를 통일하지 못한다면, 다수의 fiction거래가 창출되어 실무적으로 복잡 곤란한 상황을 만들 우려가 있다. 납세자가 원천징수액을 회피하기 위해 은닉배당을 하였다는 의도가 시사된 경우를 제외하면, 세무당국은 제2차 조정을 피할 것을 권장하고 있다.

이와 같이, 제2차 조정에 관하여 국제적 룰이 확립되어 있지 않다. 일본에는 명확한 규정이 없다. 이 때문에, 결국은 세무당국의 해석에 달려 있다. 국제적인 룰의 확립과 함께, 적어도 일본에서 세무상의 취급을 명확히 하여, 납세자에게 예측가능성을 제공하기 위해 입법화해야 할 사항이다. 통보로서 사외유출이라 규정하는 것만으로는 충분하다고는 생각되지 않는다.

IV. 사전확인제도

독립기업간 가격의 산정은 다종다양한 자료정보에 준하여 행해지기 때문에, 입장의 차이에 의해 다른 결과가 발생하는 일이 있어, 나중에 분쟁을 일으키는 원인이 된다. 이전가격세제의 적정하고 원활한 집행을 위해, 세무조사와 분쟁을 피하기 위해, 사전확인제도가 도입되었다. 납세자는 사전확인을 받으면, 그 범위 내에서는 사후에 개정될 염려가 없어져, 세무조사·경정·이의신청·심사청구·소송·상호협의를 등 일련의 복잡한 부담을 면할 수 있을 뿐 아니라, 사업수행에 있어 세금에 대한 예측가능성을 반영시킬 수 있다. 세무당국도 확인하기까지 상당한 자료정보와 각종 데이터 분석 등, 막대한 사무량을 투입할 필요가 있는데, 사후 세무조사 및 분쟁처리에 필요한 사무량을 없앨 수 있다면, 이 제도의 메리트를 누릴 수 있다. 납세자는, 스스로 채용하는 가장 합리적인 독립기업간 가격의 산정방법에 대하여 당국의 확인을 요청한다. 그 합리성을 증명하기 위해 필요한 자료가 제출되지 않으면 안 된다. 예측가능성이라는 점에서는, 한 나라의 세무당국 간에 사전확인(unilateral advance pricing

arrangement)은 충분치 않다. 보다 확실한 확인을 얻기 위해서는 2국 간의 세무당국 간에 확인을 받아 둘 필요가 있다.

국세청은 1999년 10월 25일부 조사 8-1 타 3과 공동 『독립기업간 가격의 산정방법 등의 확인에 관하여(사무운용지침)』를 공시하였다. 이 통달은, 소위 『사전확인절차』에 대하여 정한 것이며, 법인의 예측가능성을 확보하여, 이전가격세제의 적정하고 원활한 집행을 그 목적으로 하고 있었다. 2001년 6월 1일에는 『이전가격 사무운영 요령의 제정에 대하여(사무운영지침)』가 제정되어, 상기 통달은 폐지되었으나 그 내용은 승계되고 있다. 그 개요는 다음과 같다.

1. 사전확인 대상

대상은 『독립기업간 가격의 산정방법, 그 구체적 내용』, 산정방법을 적용한 결과(가격, 이익배분상황, 이익율 등), 대상거래, 대상이 되는 국외 관련자, 대상 사업연도, 중요한 전제조건, 보고서 기재사항 등을 포함한다. 사전확인에 대하여 상호협의를 통하여 합의가 이루어진 경우에는 그 합의 내용에 일치해야 한다.

2. 확인의 신청

관할 세무서장(조정과 소득법인에 따라서는 관할국세국장)은, 법인이 국외관련 거래의 전부 또는 일부에 대해서 해당법인이 채용하는 『가장 합리적이라고 생각되는 독립기업간 가격의 산정방법 등』의 확인을 신청할 수 있는 것으로 취급한다. 확인 신청은 확인을 받으려는 사업연도 중 최초의 사업연도에 관한 확정 신고서의 제출기한까지 『독립기업간 가격의 산정방법 등의 확인에 관한 신청서』(확인 신청서)를 관할세무서장에 제출함으로써 행한다.

3. 자료의 첨부

관할세무서장은 확인 신청법인에 대하여, 확인 신청서에 다음 자료를 첨부하도록 요청한다.

- ① 확인대상인 국외관련 거래(확인대상 거래라 한다) 및 확인 대상 거래를 행하는 조직 등의 개요
- ② 확인을 요청하려는 독립기업간 가격의 산정방법 등 및 그것이 가장 합리적이라는 설명
- ③ 확인을 하고, 동시에 확인을 계속하는데 전제가 되는 중요한 사업상 또는 경제상의 제조건
- ④ 확인대상 거래에서 거래 및 자금의 흐름, 통화의 종류 등 확인대상 거래의 상세
- ⑤ 확인대상 거래에 관한 국외 관련자(해당 국외관련자를 말한다)와 확인신청법인과의 직접 혹은 간접 자본관계 또는 실질적 지배관계
- ⑥ 확인 대상 거래에서 확인신청 법인 및 해당 국외 관련자가 수행하는 기능
- ⑦ 확인 신청 법인 및 해당 국외관련자의 과거 3사업연도 분의 영업 및 경리의 상황 및 기타 사업의 내용에 관한 자료(확인대상 거래가 신규사업 또는 신규제품에 관한 것이어서, 과거 3사업연도 분의 자료를 제출할 수 없는 경우에는 장래의 사업계획, 사업예측의 자료 등)
- ⑧ 해당 국외관련자에 대해, 그 소재지국에서 이전가격에 관련된 조사, 불복신청, 소송 등이 진행 중인 경우에는 그 개요 및 과거의 과세상황
- ⑨ 신청에 관한 독립기업간 가격의 산정방법 등을 확인대상 사업연도 전 3 사업연도에 적용하였을 경우의 결과 등, 확인 신청 법인이 신청한 독립기업간 가격의 산정방법 등을 구체적으로 설명하기 위해 필요한 자료
- ⑩ 기타 확인시 필요한 자료

『비교대상거래』의 선정의 과정, 차이의 조정 등, 확인을 요청하려는 독립기업간 가격의 산정방법 등이 가장 합리적인 것에 대한 설명이 필요하다.

통상, 법인이 이용 가능한 데이터는, 내부 데이터와 공개 데이터에 한정된다. 확인을 하고, 동시에 계속 해나가는데 전제가 되는 제 조건은, 예를 들면 사업내용, 매출규모, 신제품 등의 채용, 시장 상황, 환율변동 등이 있다.

확인대상 거래에서 거래 가격의 결정방법, 거래조건(통화, 인도조건, 결제조건, 할인, 할당의 유무), 계약관계, 자금의 흐름, 외환 리스크의 부담 상황 등의 설명이 필요하다. 기능이나 리스크 부담은, 『연구개발』 기능의 경우에는 기초연구나 제품개발 등, 『제조』 기능의 경우에는 생산계획, 설비투자, 품질관리, 공정관리, 재고관리 등, 『판매』 기능에 경우에는 판매 계획, 판매활동, 고객관리, 가격결정, 재고관리, 광고선전, 수주발주 등의 설명이 필요하다.

4. 번역자료의 첨부

첨부자료 중, 외국어로 기재된 자료에 대해서는 일본어 번역본을 첨부하도록 요청한다.

5. 확인 신청서의 수리

관할세무서장 또는 관할 국세국장에 대해 확인 신청서가 제출된 경우에는, 서 법인과세 부문 또는 국 조사과가 이를 수리한다.

6. 이전가격 조사와의 관계

확인대상 사업연도 전의 사업연도에 대하여 『이미 개시된 이전가격에 관한 조사』는 확인 신청에 의하여 중단되지 않는다.

확인의 심사시, 국 담당과가 확인신청 법인으로부터 수수한 자료에 대해서는 사실에 관한 것을 제외하고, 이전가격에 관련된 조사에 사용하지 않는다.

7. 사전상담

국 담당과는 사전확인을 받으려는 법인으로부터 사전확인을 신청하도록 하는 독립기업간 가격의 산정방법 등에 대하여 사전확인 신청 전에 상담(대리인을 통한 가명 상담을 포함한다)이 있는 경우에는 이에 응하는 것으로 하고, 국 담당과의 연락을 받아 청의 담당과는 원칙적으로 참가하는 것으로 하고 있다.

8. 확인대상 사업연도

확인대상 사업연도는 원칙적으로 3사업연도로 한다. 또한 합리적이라면, 5사업연도 등 조금 긴 사업연도를 대상으로 하는 일도 있을 수 있다.

9. 확인신청의 심사

확인신청의 심사는 국 담당과가 행한다. 국 담당과는 확인신청을 받은 경우에는 신속히 심사에 착수한다. 국 담당과는 확인신청 법인에 대하여, 심사를 위해 필요한 것으로 인정되는 자료의 제출을 요청한다.

국 담당과는 확인신청 법인이 신청한 독립기업간 가격의 산정방법 등이 가장 합리적인 것으로 인정되지 않는 경우에는, 확인신청 법인에 대하여 신청의 수정을 요청할 수 있다. 확인신청의 심사는 『법인세에 관한 심사』에는 해당하지 않는다.

10. 확인에 관한 상호협의

국 담당과는 확인하는데 있어서 확인신청 법인이 『상호협의 신청』을 하지 않은 경우에는 이중과세를 회피하고 예측가능성을 확보하는 관점에서, 상호협의의 신청을 하도록 권고한다. 확인신청 법인이 확인에 대하여 상호협의의를 요청하는 경우에는, 확인신청서 외에 1992년 3월 3일부 관계 3-1 타 4과 공동 『상호협의 신청서의 양식에 대하여(법령해석통달)』에 규정된 신청서의 제출을 지도한다(이국간 또는 다국간 사전확인 의 권장).

조세조약상대국으로부터 사전확인 제도에 관한 상호협의의 신청이 있는 경우에 그 신청에 관한 국외관련 거래를 하는 법인이 확인신청을 하지 않았을 때는 국세청 상호협의실은 확인신청을 하도록 권고한다.

11. 심사결과 통지

국 담당과는 상호협의의 대상이 된 신청에 대하여 『상호협의를 통한 합의결과』에 관한 연락을 받았을 때는, 그 합의결과에 따라 확인신청법인에 대하여 신청의 수정을 요청하는 등 소요의 처리를 한 후, 그 합의

결과에 준하여 확인할 의사를 관할 세무서장에게 연락한다.

국 담당과는 상호협의를 대상이 된 신청에 대하여 『상호협의를 통한 합의가 성립되지 않았다』라는 연락을 받은 경우에는, 확인신청 법인으로부터 『신청의 취소』 또는 『상호협의를 의하지 않고 확인을 요청한다』는 것에 대하여 의견을 청취한다. 국 담당과는 상호협의를 요청하지 않은 신청에 대하여, 심사 결과, 신청에 관련된 독립기업간 가격의 산정방법 등이 가장 합리적으로 인정되는 경우에는, 그 독립기업간 가격의 산정방법 등을 확인할 뜻을 관할 세무서장에게 연락한다.

국 담당과는 심사 결과, 신청에 관련된 독립기업간 가격의 산정방법 등이 가장 합리적인 것으로 인정되지 않는 경우 또는 확인신청 법인이 자료의 첨부를 게을리 한 경우에는, 그 독립기업간 가격의 산정방법 등을 확인할 수 없다는 뜻을 관할세무서장에게 연락한다.

관할세무서장은 국 담당과로부터의 심사결과를 연락 받아, 확인신청 법인에 대하여 연락할 의사, 또는 하지 않을 의사를 통지한다.

12. 보고서의 제출

관할세무서장은 확인통지를 받은 법인(확인법인이라 한다)에 대하여 확인을 받은 사업연도에 관한 확정신고서의 제출기한 또는 관할세무서장이 미리 정한 기간내에 다음 사항을 기재한 보고서의 제출을 요청한다.

- ① 확인법인이 확인 내용에 적합한 신고를 하였음을 설명
- ② 확인거래에 관련된 확인법인 및 그 국외관련자의 손익
- ③ 확인의 전제가 된 중요한 사업상 또는 경제상의 제조건의 변동 유무에 관한 설명
- ④ 확인거래의 결과가 확인내용에 적합하지 않은 경우에 확인법인이 한 가격조정의 설명
- ⑤ 확인사업연도에 관련된 확인법인 및 그 국외관련자의 재무상황
- ⑥ 기타 확인법인이 확인내용에 적합한 신고를 했는지 안 했는지를 검토하는 것에 참고가 되는 사항

13. 확인의 효과

해당세무서장은 확인법인이 확인사업연도에서 확인내용에 적합한 신고를 한 경우에는, 확인거래는 독립기업간 가격으로 행해진 것으로 취급한다. 그 결과, 이전가격 과세도 발생하지 않는다.

14. 가격의 조정

관할세무서장은 확인법인이 확인내용에 적합한 신고를 하기 위하여 확정결산에서 하는 필요한 조정은, 이전가격 상 적정한 거래로서 취급한다.

관할세무서장은, 확인법인의 그 확인에 관한 가격 조정에 대하여, 다음의 구분에 따라 각각 다음의 처리를 하도록 지도한다.

- ① 확인법인은, 확인사업연도에 관한 확정결산 종료 후, 확정신고서 제출 전에, 확정결산이 확인 내용에 적합하지 않음에 의하여, 소득금액이 과소 되어 있는 것이 판명된 경우에는 『신고조정』에 의하여 소득금액을 수정한다.
- ② 확인법인은, 확인사업연도에 관한 확정신고서 제출 후에, 확정신고가 확인내용에 적합하지 않음에 의하여, 소득금액이 과소 되어 있는 것이 판명된 경우에는 신속히 수정 신고서를 제출한다.
- ③ 상호협의를 통하여 합의가 성립된 확인에 대하여 확인 법인은 확인사업연도에 관한 확정결산 종료 후, 확정신고서 제출 전에, 확정결산이 확인 내용에 적합하지 않음에 의하여, 소득금액이 과대되어 있는 것이 판명된 경우에는, 상호협의를 통한 합의내용에 따라 『신고조정』에 의하여 소득금액을 수정할 수 있다. 이 경우, 소득금액이 과소 되어 있는 것이 판명된 경우에는, ①에 따른다.
- ④ 상호협의를 통하여 합의가 성립된 확인에 대하여, 확인법인은 확인사업연도에 관한 확정신고서 제출 후에 확정신고가 확인내용에 적합하지 않은 것에 의하여, 소득이 과대되어 있는 것이 판명된 경우에는, 상호협의를 통한 합의내용에 따라 조세조약 실시특례법 제7조 제1항에 준하여 『개정 청구』를 할 수 있다. 이 경우, 소득금액이

과소로 되어 있는 것이 판명된 경우에는 ②에 따른다.

15. 확인의 개정

관할세무서장은, 확인법인으로부터 확인사업연도 중 어느 한쪽 연도에 서 확인을 계속함에 전제가 되는 중요한 사업상 또는 경제상 제조건 등 에 대하여, 사정의 변경이 발생함에 따른 개정 신청이 된 경우에는, 상기 규정에 준하여 소요 처리를 한다.

16. 확인의 취소

국 담당과는 다음에 해당하는 경우에, 그 사실이 발생한 사업연도 이후 의 사업연도에 대하여 확인을 취소할 뜻을 관할세무서장에게 연락한다.

- ① 확인법인이 상기 14의 사정이 발생했음에도 불구하고, 확인 개정의 신청을 하지 않았을 경우
- ② 확인법인이 확인 내용에 적합한 신고를 하지 않았을 경우
- ③ 확인법인이 상기 11의 보고서를 제출하지 않은 경우 또는 보고서에 중대한 오류가 있는 경우
- ④ 확인의 기초가 되는 사실관계가 진실이 아닌 경우, 또는 신청내용 에 중대한 오류가 있는 경우

상호협의를 통하여 합의가 성립된 확인에 대하여, 상기의 취소사유가 발생한 경우, 국 담당과는 국세청 상호협의를실과 협의하여, 그 확인에 관 한 확인을 취소할 뜻의 상호협의를 통한 합의를 받아들여, 그 뜻을 관할 세무서장에게 연락한다. 관할세무서장은 국 담당과로부터 연락을 받아 연락을 취소하는 경우에는, 확인법인에 대하여 확인을 취소하는 뜻의 통 지를 한다.

17. 확인의 갱신

관할세무서장은, 확인법인으로부터 확인의 갱신신청이 있는 경우에는 상기의 규정에 준하여 소요 처리를 한다.

18. 기수행 사업연도에 소급적용

확인신청 법인으로부터 확인대상 사업연도에서의 독립기업간 가격 산정방법 등을 확인 대상사업연도 전의 각 사업연도에 적용할 뜻의 신청이 있는 경우에는, 국 담당과는 확인된 독립기업간 가격의 산정방법 등이, 확인 사업연도 전의 각사업연도에 대해서도, 가장 합리적으로 인정되는 경우에는, 심사결과의 통지, 확인의 효과, 가격 조정 및 확인 취소에 준하여 소요 처리를 한다.

V. 남은 과제

다국적기업 그룹의 소득이전 자유는, 고도의 통합기업체로서의 규모의 이익과 비용삭감을 추구하는 경제적 합리성 범위로 인정된다. 최첨단 독창성 있는 무형자산 거래를 예로 들면, 기본 3법의 전제가 되는 비교대상 거래의 존재자체가 문제가 되어, 당연히 『기타 방법』에 의해 독립기업간 가격을 산정하게 된다. 거래의 대상이 되는 무형자산은 장기에 걸친 연구개발 비용과 수차례의 실패를 거듭한 뒤의 성과인 경우도 적지 않다. 이들 비용의 분담 방법의 문제와 이들 비용이 요소가 되는 가격 또는 이익의 문제는 관계없다고 할 수 없다. 따라서 다국적 기업 그룹의 외부에 『같거나 유사한』무형자산 거래가 검색되지 않는 경우에서, 그 기업집단 내부의 기업간에 그와 같은 비용, 또는 이익을 배분하는 방법에 관하여 집행시 세무직원은 말할 것도 없이, 납세자에게도 현실에 적용 가능한 『합리적인 방법』을 제시해야 한다.

이를 위해서는 기본 통보 스타일 이외에 과세사례를 비밀엄수 의무에 저촉되지 않도록 필요한 사전조치를 마련한 상태에서 공개하지 않으면 안 된다. 국제분쟁을 미연에 방지하는 관점에서, Advance Ruling은 세무당국, 납세자 쌍방의 비용 절약으로 이어진다.

독립기업간 가격이라는 것이 수학이나 과학의 답을 구하듯이, 『유일한 답』으로서 『유일한 점, 선』 같은 『가격 또는 이익』이라면, 이를 구하기 위해 대량의 에너지를 세무당국, 납세자 쌍방이 소모하는 것도 무의미하지

않겠지만, 그 산정방법으로서 『합리적인 방법』을 인정한다면, 『가격 또는 이익』에도 『합리적인 폭』을 인식하는 것이 합리적인 것이라 할 것이다.

2000년의 통보개정으로 법령상 『명시 없는 산정방법』의 일부를 들어, 『이익분할법』에 대한 지침을 제시한 것은 의미 깊은 일이지만, 다른 『이익법』에 속하는 각종 산정방법을 인정하는 가능성에 대하여 정령 레벨에서의 검토가 이후 필요하다고 지적된다.

이전가격 세제의 집행에 관한 통보의 역할은, 실제법과 절차법의 양면에 미칠만하다. 그 의미로는 적정한 집행을 확립하기 위하여, 예를 들면 다음 사항에 대하여 공개 통보가 정비되어야 한다.

- ① 독립기업간 가격에 관한 산정에 사용할 수 있는 통계자료와 업계자료의 활용방법
- ② 일정 통합연구소와 이코노미스트의 연구성과, 의견의 활용방법
- ③ 외국과의 동시조사에 관한 수속과 이를 통한 각 업계의 거래관행 등의 확인을 행하는 방법
- ④ 비교대상 기업에 대한 질문검사에는 형벌로서 비교대상 기업에 수인의무를 부과하고 있는데, 비교대상 기업에 대한 세무조사 수속을 명확히 하여, 수인 범위를 한정하는 것
- ⑤ 비교대상 기업에 대한 질문조사에 의하여 얻은 정보의 활용방법과 그 수속(비밀유지의 제약과 이 정보 원천을 개시하지 않고 이전가격 결정의 개정결정의 근거로 하여 얻은 근거의 법적부여)
- ⑥ 상호협약의 수속의 기본통보 작성과 상호협약에 의하여 상대국의 권한 당국과 행하는 컴프로마이즈에 법적 근거를 부여하는 것(동일 과세청이 동일 납세자의 동일 거래에 과세하는 한편, 이를 감면하는 것이 되는 경우, 조세법률주의 하에서 『합법성의 원칙』으로부터 과세청의 의도적 판단을 의심하게 하지 않기 위해, 상호협약의 수속에 의한 과세액 감면을 행할 것을 명기한다)
- ⑦ 세무당국의 조직기구에서 이전가격 세제의 실시를 위해 심리기능을 확충하여, 세무당국, 납세자 쌍방의 비용 절감을 위한 『Advance Ruling』제도를 확충하는 것(이것은 개별 사전확인 수속에 의한 해결의 한계를 넘어, 비밀유지의무를 저촉하지 않도록, 세무당국이 인

정하는 사항을 표시할 것)

⑧ 국외관련자가 보존하는 자료

이전가격 조사에 필요한 자료로서는, 법인의 업무관리자료 외에 국외 관련자가 소유하는 자료가 있는데, 후자의 제시 또는 제출의무가 규정되어 있으나 벌칙규정이 아닌 노력규정에 머물고 있는 점에서, 비교대상 기업 경우의 벌칙규정과 비교할 때 그 실효성에 의문의 여지를 가지고 있다. 역으로 이 노력규정의 예외가 되는 경우에 대하여 예시할 것(추정과세를 이행하는데 있어서, 법인의 「비협력」이나 세무당국의 무리한 요구로, 법인 측에 「정당한 이유」 또는 「불가피한 이유」가 있었는지, 단순히 「당국의 요구 후, 지체없이 제시 또는 제출이 되지 않았다」는 사실만으로 유무를 따지지 않고 예외 없이 추정과세를 부과하기로 하는지를 명시할 것)

⑨ 추정과세의 수속과 「독립기업간 가격의 산정에 필요한 장부서류 또는 사본」의 범위

입증책임을 전환하는 것이 되는 「추정과세」에 법적 근거가 있긴 하나, 그 기본요건에 대하여 「독립기업간 가격의 산정에 필요한 장부서류」의 범위를 명시할 것.

⑩ 비교가능성 분석

OECD의 신 가이드라인에서 비교가능성의 판단기준은 (i)자산, 용역 등의 특징, (ii)거래당사자의 기능, (iii)계약조건, (iv)사업전략 등으로 되어 있다. 이들 기준에 대하여 어떠한 요소를 어떻게 분석하여 어떻게 평가할 것인지를 명시할 것(리스크 분석에 대하여서도 입장, 방법을 명확히 할 것)

⑪ 이익 비준법

OECD 신 가이드라인이 Last Resort로서 용인한 이익 비준법, 구체적으로는 거래단위 영업이익법(transactional net margin method)에 대하여 기본 삼법에 준하는 방법으로서의 적용을 인정할 것인지, 정령에 규정된 방법으로 명시적 추가를 하지 않으면 인정하지 않을 것인지, 라는 점을 명확히 할 것(세무당국이 투명성 높은 이전가격체제의 운용을

하려는 것을 보이려면, 사전확인 수속에서 개별사안의 처리결과가 공표되지 않는 상황에서는 공개 통보시 명문화하는 것이 바람직하다)

⑫ 글로벌 트레이딩

이번 통보개정으로 『이익분할법』규정이 신설되었는데, 소위 글로벌 트레이딩⁵⁴⁾의 이전가격 세제에서의 소득 적정배분에 관하여, 예를 들어 이익분할법을 적용하려 한다면 그 적용단위, 합산대상 이익, 리스크 관리·리스크 부담의 분석, 수익기여도의 지표, 가격·환율 등에 관한 정보수집이나 컴퓨터처리 등을 『보조적·준비적』업무로 볼 것인가 수익기여의 기능을 가진 요소로서 인정할 것인가를 포함하는 각 거래거점 등의 기능 분석에 관한 취급의 기준을 명시할 것.⁵⁵⁾

54) 요즘은 세계를 하나의 금융시장으로 하는 국제거래가 24시간 내내 끊이지 않고 행해지고 있다. 이러한 거래는 『글로벌 트레이딩』이라 불리며 통화, 귀금속, 주식, 채권 등의 금융상품 및 환율·금리·주식·상품 등을 원자재로 하는 옵션·스왑·선물·선도 등의 금융파생상품(financial instruments and derivative products)의 국제거래를 하고 있다. 글로벌 트레이딩에는 관계국이 많아, 이제까지 확립된 국제과세 룰의 적용상, 상당히 곤란한 문제가 발생하고 있다. 이와 같은 국제거래로부터 발생하는 소득의 분류, 그 원천지의 결정, 영구적 시설의 유무, 수익·비용·소득·손실의 배분, 과세상 투명한 사업체의 취급, 이전가격 세제의 적용, Tax Haven 대책세제의 운용 등 이제까지 구축해온 수많은 국제과세 룰의 운용은 가능한 것인지, 국제적으로 이익·손실 등의 배분 룰을 새롭게 확립할 필요가 있는지, 논점이 많은 부분이라고 할 수 있다.

55) 이전가격 사무운용 요령의 제정(사무운영 지침): 일본 국세청은, 2001년 6월 1일부로 사조7-1타3과 공통통보 『이전가격 사무운영 요령의 제정에 대하여(사무운영지침)』을 발간하였다(1999년 10월 25일부 사조8-1타3과 공통통보 『독립기업간 가격의 산정방법 등의 확인에 대하여(사무운영 지침)』은 폐지되었다). 이에 앞서 국세청은 2000년 9월 8일 『조세 특별조치법 관계 통보(법인세편)의 일부개정에 대하여(법령 해석통보)』를 발간하였는데, 이를 가늠하여 이전가격 세제에 관련된 사무에 관한 기본방침, 세무 조사, 독립기업간 가격의 산정, 국외이전소득 금액의 취급 등의 가이드라인이 제정된 것이라 할 수 있다. 또한 이전가격세제의 적정하고 원활한 집행을 돕기 위하여 입증책임, 국외자료 제출의무, 제외기간의 연장, Secret-Comparal문제 등 법령개정을 필요로 하는 문제는 이후 해결해야 하는 과제로 남아 있는데, 계속해서 과세청의 취급 체계의 투명도를 높이기 위해 통합 및 체계적인 이전가격 세제 기본통보의 제정 필요성을 주장해온 입장에서 보면, 이 신통보는 획기적인 전진을 나타낸 것으로서 높이 평가된다. 특히 높이 평가할 만한 점은, 세무조사와 사전확인 심사시 OECD 이전가격 가이드 라인을 참고로 적절한 집행을 구하는 것을 확인한 것, 이전가격 조사의 방침을 공표한 것, 검사대상이 되는 서류·장부 및 기타 자료를 구체적으로 예시 한 것, 추정규정의 적용 또는 동업자 조사시의 유의사항, 독립기업가격의 산정 등에 관한 비교대상 거래의 차이조정 방법, 이익분할법에 관한 공통비용의 취급, 잔여이익분할법의 취급 등의 유의점을 명시한 것으로서, 『일본형 이전가격 과

제 3 절 미 국

I. 개 관

미국에 있어서 이전가격의 결정과 관련하여 조세행정과 납세의무자간의 합의라는 아이디어는 APA프로그램이 나오기 훨씬 전부터 등장하였다. 그 가시적인 예는 먼저 1962년에 있었다. 당시 미합중국 의회에서는 시장가격을 결정할 수 없을 경우 형식에 의한 소득구분(Einkunfts-abgrenzung)을 규정하는 법안이 심의되었다. 그러나 납세의무자는 IRS와 다른 방법에 대하여 합의하는 것이 가능하였다. 이 법안은 좌절되었지만, 이를 계기로 재무성은 그 대신에 상세한 이전가격지침을 발전시키게 되었다.

그러다가 미국 국세청(IRS)은 1990년 6월에 일본식 PCS를 모방한 사전결정제도(Advance Determination Rulling, ADR)에 관한 세입절차의 초안을 공표하였다. 이것이 발전하여 1991년 세입절차 91-22에 의하여 과세당국과 납세의무자가 이전가격 산정방법에 관해 사전에 협의할 수 있는 절차를 마련하게 되었고, 이를 'Advance Pricing Agreement', 즉, 'APA'라 명명하였다. 그러다가 새로운 세입절차 96-53을 1996년 11월 공표함으로써 APA절차를 대폭 개정하게 되었고, 이것이 오늘에까지 이르고 있다.

일본은 이미 1987년에 사전확인제도(PCS)를 도입하였지만, 이전가격 세제에서는 세무당국이, 『가격』을 문제로 하여 세계경제에 큰 영향을 미칠 것이라는 염려에서 원활한 실시가 요구되고 있었으므로, 법적 안정성을 고려하여 미국도 APA제도를 도입하였다.

이 미국식 APA는 당초부터 일본의 PCS에 비해 다음과 같은 특색을 가지고 있었다.

- ① 일본의 PCS에는 법적인 구속력은 없으나, 세무당국은 신의에 준하여 확인내용이 엄수되고 있는 한, 그 후의 세무조정 등에서 이전가

세』에 대한 비판에 따라, 세무행정의 투명성을 높이게 될 것으로 기대된다.

격을 들어 문제화하지 않는 미국의 APA는, 과세당국과 납세자와의 구속력 있는 합의로서, 세무당국은 APA의 조건이 준수 될 경우에는 실적치에 이의를 제기하지 않고, 이를 지난 연도로 소급적용하는 것을 납세자 및 세무당국 쌍방으로부터 접근할 수 있는 등, APA로 예측한 실적치와 다른 경우에는 납세자에게 보상조정을 인정한다.

- ② 일본의 PCS는 장래의 과세연도에서 일본의 세무당국과 납세자간의 가격정산방법 등의 확인을 목적으로 하고 있으나, 미국의 APA는 국내의 APA만이 아닌 조세조약 상대국도 포함하여 2개국간 APA 또는 다국간 APA를 상정하고 있다.
- ③ 일본의 PCS는, 가격산정 방법 등의 확인을 하지만, 미국의 APA는 이전가격 산정방법의 합의뿐만 아니라, 그 방법의 결과인 『독립기업간 실적치』에 대해서도 합의한다.

각국은 이와 같은 미국의 APA제안을 환영하고 있다. 일본도 그 취지는 자국의 제도와 같아, 조세조약 상호협약으로서 쌍방적 APA 또는 다국간 APA도 가능하게 되는 것 등을 이유로 이를 환영하고 있다.

이하에서는 미국식 APA의 중요내용을 담고 있는 세입절차 96-53의 내용과 그 전신인 세입절차 91-22의 내용을 소개함으로써 APA제도의 본 모습을 그려보고자 한다.

II. 세입절차 91-22⁵⁶⁾의 내용

1. 목 적(Sec. 1)

이 세입 절차는 “Office of the Associate Chief Counsel (International)”⁵⁷⁾로부터 외국이나 국내 납세자의 일정한 국제적 거래에 관하여 이전가격결정방법(Transfer Pricing Method)⁵⁸⁾의 예측적 결정과 적용을 다루는 이전가격사전합의(APA)를 어떻게 획득할 것인가를

56) Rev. Proc. 91-22, 26 CFR 601.201: Rulings and determination letters, March 18, 1991.

57) 이하 Chief Counsel로 약칭함.

58) 이하 “TPM”이라 약칭한다.

알려주는 것이다. APA는 IRS와 납세자간의 합의이다. APA는 납세자와 IRS간의 직·간접적으로 공동의 이익을 위해 소유되거나 통제되는 들 혹은 그 이상의 조직·무역 혹은 사업간의 수입·공제·채권 혹은 이익의 분배와 할당에 대하여 적용될 TPM에 관한 합의이다.

2. 개 관(Sec. 2)

APA 청구절차 하에서는 납세자가 TPM을 제안하고 납세자와 명기된 계열 회사간의 특정한 회사간 거래에 있어서 정상적 거래결과가 있었음을 보여주는 자료를 제출한다. IRS는 제출된 자료와 다른 적절한 정보를 분석함으로써 APA의뢰서를 평가한다. 토론 후 납세자의 제안이 수용 가능할 경우 당사자들은 제안된 TPM을 다루는 APA를 집행한다. 적절할 경우에는 IRS는 그 APA에 관하여 외국의 관할 당국과 소득세 협약 하에서 협정을 맺을 수도 있다.

3. APA 처리의 원칙(Sec. 3)

TPM은 일반적으로 IRC 제482조의 원칙과 그 아래 규정에서 명확히 서술된 방법에 따라야한다. 적절한 경우에 IRS는 이러한 규정에서 용인되는 다른 방법을 이용한 TPM을 고려하여야 한다. 이러한 경우에는 납세자는 왜 규정에 명시된 방법을 적용 불가능하거나 비실용적인지를 밝혀야 한다.

동의된 TPM은 정상적 기준에 부합하여야 하고, 사용가능하고 신뢰할 수 있는 자료로 입증되어야 하며, 효과적으로 관리가 가능하여야한다. 이것은 가능한 한 조정 없이 수입을 명확히 반영하는 정상적 결과의 기대범위 안에 있어야 한다.

APA절차는 ①적절한 TPM, ②관련된 거래의 사실적 본질, ③ TPM의 기대결과 등의 사항에 관하여 모든 당사자의 이해를 얻기 위해 고안되어 있다. 그러나 적절한 경우에는, 하나의 APA가 ①과 ②만을 다룰 수도 있다.

납세자는 가능한 한 독립된 거래로부터 적절한 가격책정자료를 확보해야만 한다. 만약 이 자료가 획득되어질 수 없다면, 납세자는 비교가능하

다고 여겨지는 거래나 실체(entity)를 동일하게 취급하여야 한다. 그러한 것이 존재하지 않을 경우 납세자는, 가능한 한에서, 엄밀하게 비교가능하지는 않더라도 유사한 거래나 매매의 유형으로부터 적합한 가격책정 자료를 확보하여야만 한다. 만약 이러한 자료가 획득가능하지 않을 경우에는, 납세자는 유사하다고 간주되는 거래나 실체(entity)를 동일하게 취급하고, 납세자의 고유의 경영과 일치하도록 조정을 제안하여야 한다. APA 절차는 독립적이거나, 비교가능한 혹은 유사한 거래나 매매가 존재하지 않을 경우에도 적용될 수 있다. 그러한 경우에는, 납세자는 제안된 TPM이 이 세입절차가 규정하는 요구사항을 다른 방법으로 만족시킨다는 것을 증명해야만 한다.

4. 사전상담(Sec. 4)

일부 사례들은 APA에 적합하지 않다. 적합한 경우에 조차도 모든 신청서가 똑같은 수준의 사실 정보공개와 경제적 혹은 법적 분석을 필요로 하지는 않는다. 그러므로 납세자는 비공식적으로 APA의 적합성을 탐색하기 위해 한 번 또는 그 이상의 제출전 회의(사전상담, Prefiling Conferences)를 요청할 수 있다. 이 사전협의에서는 ①어떤 자료나 서류의 분석이 필요할 것인지, ②독립적 전문가의 필요성, ③제안된 TPM의 적합성, ④관할 당국간의 합의 가능성, ⑤다른 IRS직원들과 신청서를 조정하고 평가하는 IRS의 일정과 방법 등에 대하여 명확히 하게 된다.

5. APA 신청의 내용(Sec. 5)

(1) 일 반

신청서와 함께 제출된 모든 자료는 IRS의 자료철의 일부가 되며 반환되지 않는다. 그러므로 원본 서류는 제출되어서는 안 된다.

제안된 TPM과 관련된 모든 서류의 사본을 제출하여야 한다. 제출된 모든 자료에 대해서는 신청서내에서 적절하게 분류되고, 색인이 달려있고, 참조문이 달려있는지를 확인하게 된다. 만일 함께 제출해야할 기록이나 서류가 신청서와 함께 운반하기에 너무 부피가 클 경우에는, 신청서

내에 이 항목들을 서술하고, 신청서가 제출되는 시점에 이 항목들이 존재함을 증명하고, 이 항목들이 어디 있는지를 기술하고, 이 항목들을 획득하기 위해서 IRS가 접촉해야 할 사람을 기록하고, 이 항목들은 요청이 있을 경우 즉각적으로 사용가능하다는 것을 확인하여야 한다. 외국어로 제출된 모든 서류는 공인된 영어 번역이 수반되어야만 한다.

(2) 제안된 TPM에 대한 설명

이 세입절차 Sec. 3에서 논의된 원칙에 근거하여 각각의 제안된 TPM에 관한 자세한 설명과 분석을 제공하여야 한다. 각각의 제안된 TPM을 일관된 형식으로 지난 3년간의 당사자들의 재무자료와 세금자료에 적용함으로써 예증한다. TPM을 예증하기 위해 축적된 자료를 사용할 수 없는 경우에는(예를 들어 신제품이나 새로운 사업의 경우), 예상되는 혹은 가상의 자료를 제출하여야 한다. 어떠한 이유로든지 3년이라는 기간이 부적당할 경우 적절한 기간을 사용하고 그 기간을 선택한 이유를 설명하여야 한다.

(3) 모든 제안된 TPM에 대한 일반적 사실항목 및 법률항목

사전협의에서 달리 합의되지 않은 이상, 다음의 항목들을 제출하여야 한다.

- ① APA에 종속될 기관, 교역, 사업 그리고 거래
- ② 청구된 APA의 당사자들인 통제받는 납세자들의 성명, 주소, 전화 번호, 그리고 납세자 번호 (당사자들)
- ③ 신청서와 관련하여 당사자들을 대표하도록 위임받은 사람들에 대해 적절히 완성된 서식
- ④ 사업운영의 일반적 역사, 전세계적 조직 구조, 소유관계, 자본화, 재정적 합의, 주요사업, 그러한 사업이 이루어지는 장소, 그리고 당사자들간의 주요 거래흐름에 관한 간략한 서술
- ⑤ 제안된 TPM에 대한 기타 적절한 자료와 서류들과 함께 당사자들의 지난 3년간의 대표적 재무자료와 세금자료.

이 항목은 서식5471에 담긴 자료(외국기업에 관한 정보보고서); 서식 5472(외국인 소유회사에 관한 정보보고서); 소득세 신고서; 재무제표; 연례보고서; 기타 연관된 미국 혹은 외국 정부 서류철(예를 들어 세관 보고서 혹은 미국 증권거래위원회(SEC) 서류철); 존재하는 가격책정, 분배 혹은 라이선스 협정; 마케팅과 재무연구; 전사적 회계절차, 사업 부문 보고서, 예산, 예측, 사업계획, 전세계적 생산라인 혹은 사업 부문 수익성 보고서 등을 포함하지만 이것들에 국한될 필요는 없다.

- ⑥ 각 당사자의 기능적 통화(通貨)와 APA가 다루게 될 거래에 대해 당사자간에 지불이 이루어지는 통화
- ⑦ 각 당사자의 과세연도(taxable year)
- ⑧ 각 당사자가 사용하는, 제안된 TPM에 직접적으로 연관되는 중요 재무회계방법의 서술
- ⑨ 제안된 TPM에 직접적으로 연관된, 미국과 관련된 외국간의 중요한 재무와 세무 회계상의 차이에 (만일 그러한 차이가 존재하다면) 관한 설명
- ⑩ 제안된 TPM에 관련되는 모든 법률규정, 조세조약, 법원의 판결, 법규, 국세청 재결 및 세입절차에 관한 논의
- ⑪ 제안된 TPM에 관련된, 심리, 항소, 사법상 혹은 관할당국 수준에서의 과거와 현재의 논쟁점들 (그리고 모든 내려진 결정들)에 관한 납세자측과 정부측의 입장에 관한 설명.⁵⁹⁾

(4) 제안된 TPM에 관련된, 비용공유협정을 제외한 특정 사실항목

APA 신청서에서 제안된 TPM을 전개함에 있어 IRC 제482조 하의 규칙상의 일반적 지침을 적용하여야 한다. 예를 들어 다음의 정보들은 제안된 TPM의 정상적 기초를 확립하는데 적절할 수 있다:

- ① 비교가능하거나 유사한 업종(business)과의 비교를 위한 근거를 제공하기 위한 수익성과 투자수익률의 적절한 측정 (예를 들어, 매출 이익률, 세전수입/총 영업비용, 세후 영업이익, 혹은 자산수익률)

59) 외국 세무 당국 과 관련된 유사한 논쟁들에 대해서도 같은 정보가 요구될 수 있다.

- ② 수행된 경제활동, 사용된 자산, 발생한 경제적 비용, 그리고 가정된 위험들을 열거하며 각 당사자를 기능적으로 분석
- ③ 산업일반의 가격결정 관행과, APA에 포함될 시장과 지리적 지역 내에서 수행된 경제적 기능에 관한 경제적 분석 혹은 연구
- ④ 위 ①에서 선택된 요소들에 대한 산업 일반 내에서의 유사한 수익성 측정의 개발.⁶⁰⁾
- ⑤ 연구 노력, 기초된 재무자료, 있음직한 비교가능한 혹은 유사한 업종을 가려내기 위한 선별 기준뿐만 아니라 납세자의 경쟁자 목록 그리고 납세자의 사업과 비교가능하거나 유사한 사업 혹은 사업의 유형들
- ⑥ 있음직한 독자적인 비교 가능한 업종이나 유사한 업종을 가려내기 위해 사용된 기준의 자세한 소개.⁶¹⁾
- ⑦ ⑥의 조정에 근거하여 ⑤의 있음직한 독립적 비교가능 업종 혹은 유사 업종에 관한 측정의 범위와 ①의 유사한 측정의 발전

(5) 비용공유협정에 관한 특정 사실항목

신청서에서 제안된 비용공유협정을 전개함에 있어 IRC 제482조 하의 규칙상의 일반적 지침을 적용한다. 예를 들어 다음의 정보는 제안된 비용공유협정이 진실하다는 것을 공고히 하는데 적절할 것이다.

- ① 협정이 시작된 날짜, 협정이 문서화 된 날짜, 그리고 각각의 당사자가 협정을 체결한 날짜;
- ② 모든 합의나 개정, 부록, 공시, 그리고 이 협정 이전의 협정(이 협

60) 이러한 자료들은 IRS쪽에 납세자가 활동하는 분야의 산업 전반에 관한 전망을 주겠지만, 제안된 TPM을 반드시 확립되게 하지는 않는다.

61) 예를 들어 다음의 요인들이 선별된 독립적 비교 가능 업종이나 유사한 업종의 활동을 당사자들의 활동과 일치하도록 조정하기 위해 사용될 수 있다: 수행된 사업 활동별 분리; 회계 방법 차이; 수행된 활동에 관련된 기능적 차이(예를 들어, 마케팅); 사용된 자산(예를 들어, 재고, 미수금); 위험(예를 들어, 통화 변동); 발생한 비용(예를 들어, 제품 보증); 부피나 측정의 차이; 다른 경제적 가정(자본의 비용 및 인플레이션 비용); 시장진출 (승인된 할당과 제품수요의 차이); 영업의 시장 수준; 제품 성숙도; 판매 조건(예를 들어, 화물, 보험, 선적, 자금조달) 그리고 자본평가(예를 들어, 부채/순자산액 비율).

- 정이 과거 그 협정의 승계협정인 과거의 협정)등을 모두 포함한 협정의 전문;
- ③ 사업 운용의 역사, 지리적 위치, 각 참가자의 주요 사업 활동들(예를 들어 제조업 혹은 마케팅);
 - ④ 각 참가자의 협정에 대한 근본적 유형 및 무형의 기여;
 - ⑤ 무형의 기여를 한 쪽에 사용료 혹은 다른 금액이 지불되었는지 여부, 그리고 이러한 지불 금액을 계산하기 위해 사용된 방법;
 - ⑥ 협정이 일반적인 제품영역, 절차 혹은 서비스 분야에서 연구개발이 이루어지도록 규정되어 있는지, 혹은 특정한 제품영역의 연구개발로 규정되어 있는지 여부(개발노력의 기술적 범위를 기술하는 대표적 서류와 양측 당사자의 사업간의 관계와 연구노력의 결과물의 기대용도를 설명하는 문서를 제출하여야 한다);
 - ⑦ 각각의 당사자의 이득이나 기대이득을 어떻게 측정할 수 있을 것인가(예를 들어, 생산단위당, 예산에 계상된 판매, 실제 판매, 혹은 연구개발에 소요될 했수);
 - ⑧ 어떤 비용이 공유되거나 혹은 배제될 것인가(예를 들어 제3자로부터 획득한 기술의 비용; 제품에 한정되지 않는 개발비용; 중단한 프로젝트와 연관된 비용; 제품개발의 특정 단계와 연관된 비용; 관련된 노동, 자재, 간접비 비용); 그리고 비용의 부담이 어디에 근거를 두고 있는가;
 - ⑨ 개발된 무형물에 관한 각 당사자의 소유권 문제;
 - ⑩ 연구개발로부터 각 당사자가 얻게 될 기대이득에 대한 정기적 평가와 그에 따르는 각 당사자의 비용의 부담을 조정하는 확립된 절차를 각 당사자들이 가지고 있는가;
 - ⑪ 각 독립체(entity)의 기여를 결정하기 위한 회계절차와 이 회계절차가 일관적으로 지켜졌는가;
 - ⑫ 이루어지고 수령된 비용분담지불이 미국 소득세 목적에서 어떻게 간주되었는가;
 - ⑬ 협정에 포함되는 제품에 관한 각 당사자의 총 이익률(수익성)과 순 이익률(수익성)(과거 5조세연도와 미래 2조세연도 예상치)

- ⑭ 새로운 당사자가 참가할 것인지 여부와 만일 그렇다면, 새 당사자들이 어떻게 그리고 언제, 부분적으로 혹은 완전히 개발된 무형의 자산에 관해서 지불할 것인지를 결정하기 위해 사용된 메카니즘; 협정이 기존 당사자의 권리의 확대를 어떻게 규정하는가; 협정으로부터 탈퇴한 당사자나, 무역이나 사업의 적극적 경영상 그 권리를 사용하지 않을 당사자(예를 들어, 생산된 무형자산에 대해서 그 권리를 단순히 팔거나 사용면허를 내주는 당사자)로부터 권리를 다시 사들이는 메카니즘; 이 항목에서 열거된 문제들에 대한 재정적 합의에 관한 설명;
- ⑮ 계약연구에 대한 지불이 있었는지 여부, 당사자간에 이러한 지불이 어떠한 방식으로 설명이 되는가, 그리고 이러한 지불이 미국 소득세 목적에서 어떻게 다루어지는가;
- ⑯ 협정을 통해 생산된 무형자산의 판매나 사용인가(licensing)로 제 3자로부터 지불을 받은 적이 있었는가, 그리고 이러한 지불이 미국 소득세 목적에서 어떻게 다루어지는가;
- ⑰ 비용공유협정의 이행이나 운영 목적의 회계, 재정 혹은 경영 직원들을 위한 대표적인 내부 설명서, 지령, 지침서 그리고 유사한 문서들(예를 들어 연구 개발 위원회 회의 의사록, 시장 연구, 경제 효과 분석, 자본지출예산, 기술연구, 제3자에 의해 발행된 산업계의 동향과 수익성 연구 및 보고서, 그리고 재정 및 현금 흐름 목적을 위한 재무 분석).

(6) 국내법의 심의

제안된 TPM에 의해 야기된 기타 관련된 부차적 미국 소득세 문제를 논의하여야 한다.

(7) 중대 가정(Critical Assumptions)

제안된 일련의 중대 가정들을 서술하여야 한다. 중대 가정들은 납세자가 제안한 TPM의 운용에 필수적인 객관적 사업상 및 경제적 기준이다. 중대가정이란 납세자나 제3자, 혹은 산업 전반에 관한 모든 사실로서,

이것이 변화하면 APA의 본질적 조건에 중대한 영향을 끼칠 수 있는 것이다. 이 변화가 납세자의 통제 내에 있었거나(예컨대 새로운 사업 전략이나 운용 방식, 혹은 APA에 포함되었던 사업 부문이나 독립체의 정지나 이관) 혹은 그 범위를 벗어나 있었거나(예컨대 예산에 계상된 판매액으로부터의 심각한 이탈 혹은 합리적으로 기대되는 정상 거래 결과의 범위에서 벗어나는 운용 결과) 하는 것은 불문한다.

(8) 연례보고서의 내용

이 세입 절차의 Sec. 10.01에서는 납세자가 APA에 포함되는 각각의 과세연도에 대한 연례보고서를 제출하도록 규정되어있다. 신청서 내에 각 보고서에 포함될 항목의 일람을 제안하여야 한다. 예를 들어, 보고서에는 일반적으로 다음과 같은 항목이 포함되어야 한다:

- ① 당해연도의 실제 운영에 TPM을 적용;
- ② 중대 가정에 있어서의 모든 변화에 관한 서술, 그리고 그 이유(만약 변화가 없었다면, 그 결과에 대한 진술);
- ③ 한 독립체에서 다른 독립체에게 지불해야할 모든 보정적 조정금액의 분석, 그리고 지불이 이루어질 방법.

다른 항목들은 납세자의 특수한 환경에 따른다.

(9) 기 간

APA에 최초의 기간을 설정하여야 한다. 예를 들어, APA는 그것이 청구되거나 서명된 과세연도의 시작에서부터 유효할 수 있고, 3년간 지속될 수 있다. 산업, 제품, 혹은 관련된 거래에 적합한 기간을 제안하여야 한다.

(10) 관할 당국 심의 요청

신청 당사자 중의 어느 한 쪽이라도 미국과 조세조약이 되어있는 외국의 거주자이거나 그러한 외국에서 활동하고 있는지 여부와, 납세자가 관할 당국간에 합의를 제안했는지 여부를 서술하여야 한다.

(11) 위증 진술

모든 APA신청서와, 또 모든 보충 제출물에도 다음 형식의 선서를 포함시켜야 한다.

“위증에 대한 벌을 받는 조건으로, 나는 수반되는 서류들을 포함하여 이 의뢰서를 검토했으며, 나의 지식과 신념이 미치는 한에서 APA신청서에 관련하여 제시된 사실들이 틀림이 없으며, 정확하고 완전하다는 것을 선서한다.”

이 선서는 반드시 신청인(들)에 의해 서명되어야 하며, 납세자의 대리인에 의해 서명되어서는 아니된다. 기업 납세자를 위해 서명하는 사람은 사실에 대해 개인적으로 알고 있는 납세자측의 공인된 임원이어야 한다. 트러스트(기업합동)나 제휴에 서명하는 사람은 사실에 대해 개인적으로 알고 있는 피신탁인(trustee)나 파트너여야 한다.

(12) 서명

납세자나 납세자측의 공인된 대리인은 신청서에 서명하여야 한다. 만일 공인된 대리인이 서명할 경우에는 세입절차 87-4, 1987-1 C.B. 529를 따른다.

(13) 사본 및 우송

신청서 원본과 일곱부의 사본을 Chief Counsel (International), CC : INTL : FO, Internal Revenue Service, P.O. Box 7604, Ben Franklin Station, Washington D.C. 20224로 우송한다. APA 신청서는 세입절차 88-4, 1988-1 C.B. 586에 준하여 직접 인도하여도 된다.

(14) 사용자 수수료

각각의 신청서와 각각의 갱신에 대한 사용자 수수료는 \$5,000이다. 이 세입절차는 Announcement 90-125, 1990-48 I.R.B. 8에 의해 복구

된 것과 같이, 세입절차 90-17, 1990-1 C.B. 479를 보완한다.

6. APA 의뢰서의 처리(Sec. 6)

(1) 1차 접촉

APA신청서를 접수한 후, Chief Counsel은 IRS가 가질 수 있는 질문에 대해 토론하거나, 혹은 의뢰서를 처리하기 위하여 필요하다고 생각되는 추가적 정보를 요구하기 위하여 납세자와 접촉하여야 한다. 추가적인 정보는 IRS가 정한 기간까지 제출되어야 하며, 합당한 사유가 있을 경우에는 연장될 수 있다.

(2) 타부서로의 전달

신청서가 완결된 것으로 결정되면, Chief Counsel은 신청서의 평가를 적절한 District Director와 함께 조정한다. 신청서가 관할 당국간의 합의를 제안할 경우, Chief Counsel은 미국 관할 당국에 통보하여야 한다.

(3) 신청서의 평가

Chief Counsel은, District Director와 조정하여, 납세자와 논의하고, 제출된 자료를 검증하고, 필요한 경우 추가 자료를 요구하며 납세자의 APA신청서를 평가하여야 한다. 신청서의 평가가 7605(b)절 혹은 IRC의 기타 다른 조항하의 납세자의 회계장부와 기록의 심사와 검열을 구성하지 않아야 한다.

(4) 상세 정보

IRS는 신청서의 평가를 완결하기 위해 추가적 정보를 요구할 수도 있다. 추가정보는 IRS가 정한 기간 내에 제출되어야 하며, 합당한 이유가 있을 경우 연장될 수 있다.

(5) 관할 당국으로의 전달

관할 당국 고려사항에 관한 지침은 이 세입절차의 Sec. 7에 의한다.

(6) 신청서의 승인

IRS가 신청서를 승인하기로 결정하면, Chief Counsel과 납세자는 APA를 집행할 것인데, 그것은 당사자들과 IRS가 용납할 수 있는 어떤 형식이어도 좋다(이 세입절차의 Sec. 9 참조). APA는 외국 관할 당국과의 협정에 승인을 받아야 할 수도 있고, 혹은 관할 당국 협정 내의 그것과 본질적으로 동일한 조건들은 통합할 수 있다.

(7) 신청서의 철회

납세자는 ①관할 당국 협의의 결정 혹은 ②APA의 집행 중 더 늦은 것이면 언제라도 신청서를 철회할 수 있다. 신청서가 철회되면 어느 당사자도 상대방에 대해 어떤 의무도 지지 않게 되며, 법에 의해 달리 요구되지 않는 한 양 당사자간의 과거의 양해는 더 이상 효력이 없게 된다.

(8) 신청서의 거부

Chief Counsel은 APA신청서의 승인을 거부하거나, 혹은 신청서가 수락된 이후에도 APA의 집행을 거부할 수 있다. 만일 IRS가 APA신청서의 거부를 제안하면, 납세자에게는 한 번의 권리협약이 주어진다. 다른 협약은 IRS측의 결정에 따라 승인된다. 만약, 모든 협의 이후에도 IRS가 신청서를 거부하면 세입절차 90-17, 1990-1 C.B. 479에 따라, Announcement 90-125, 1990-48 I.R.B. 8에 의해 복구된 바와 같이, 사용자 수수료를 돌려 받을 수 있다.

7. 관할 당국 심의(Sec. 7)

신청서의 어느 한 쪽 당사자에게라도 외국과 미국간의 조세조약의 상호합의 조항에 의해 세금공제를 추구할 권리가 주어져 있다면, 관할 당

국은 APA에 관한 합의에 착수하여야 한다. APA신청서와 유사한, 조약 당사자를 통해 발의되고 미국 관할 당국에 제출된 신청서들은 이 세입 절차 하에서 처리되어야 한다.

관할 당국 합의의 목적은, APA가 야기하게 될 지도 모르는 납세자 및 납세자와 연관된 외국 독립체간의 이중과세를 피하기 위한 것이다. 미국 관할 당국은 납세자의 동의하에서만 합의를 결정하여야 한다. 만약 이러한 합의를 납세자가 수용할 수 없다면 납세자는 APA신청을 철회할 수 있다. 만일 관할 당국이 합의를 이루어낼 수 없거나, 납세자가 관할 당국 합의를 수용하지 않을 경우에, Chief Counsel과 납세자는 그럼에도 불구하고 APA를 집행할 수도 있고, APA의 집행을 거부할 수도 있다.

납세자는, 세입절차 91-23에 명시된 기준에 부합하여 IRS와 미국 관할 당국에 협조하여야 한다. IRS가 수취하거나 준비한 정보는, 납세자나 관련된 외국 독립체가 제공한 정보를 포함하여, 미국법에 규정된 세금 관련 정보공개제한의 제한과 적용가능한 소득세 관행 아래 종속된다.

만약 공개될 경우 납세자의 경쟁적 위치에 해를 끼칠 수 있는 민감한 사안의 기밀자료(교역기밀 따위)의 제출이 필수적일 수 있다. 이러한 경우에, 당사자들은 이러한 정보를 공개하지 않고 외국 관할당국에 의한 검증을 허락하는 방법의 교섭을 시도할 수 있다.

관할 당국이 APA를 포함하는 협의를 맺으면, IRS는 실용적인 한도 내에서 수반되는 변동·취소·과기·갱신요청·연례보고서의 평가·납세자의 APA 조건 준수 심사 등에 관하여 외국 당국과의 상호정보교환에 동의하여야 한다.

실용적인 한도 내에서, 관할 당국은 각국의 APA에 포함되는 문제에 관한 제한법령이 동시에 소멸하도록 보증하려고 노력하여야 한다.

미국 관할 당국은 APA 자료를 이 세입절차 Sec. 9의 조항과 유사한 법적 효력 조건하에서만 사용하도록 외국 관할 당국을 설득하려고 노력하여야 한다.

적절한 환경에서는, Chief Counsel은 관할 당국의 합의에 이르지 않고도 납세자와 함께 APA를 집행할 수 있다. 납세자는 그러한 APA에 관하여 상당하고 충분한 이유를 보여주어야 한다. 만일 그러한 APA가

집행되고, 납세자가 조약 국가내의 관련 당사자와 활동을 가진다면, 세입 절차 91-23에 명시된 통상적 관할 당국 절차는, 납세자가 APA의 조건을 따른 결과로 이중과세가 발생했을 경우에 적용되어야 한다. 만약 이러한 이중과세가 발생하면, 미국 관할 당국은, 조정을 협의하기 위하여 APA의 조건에서 벗어날 수도 있다.

8. 독립적 전문가 의견(Sec. 8)

납세자는 자비로, 제안된 TPM에 대한 정밀한 심사와 의견표명을 위해 납세자와 IRS양측에 (만약 적용이 가능하다면, 외국 관할 당국에까지도) 모두 만족스러운 독립적 전문가를 조달하도록 요구받을 수 있다. 납세자는 APA신청서에서 전문가가 필요한지 여부를 제안할 수도 있고, IRS도 (만일 적용가능하다면 외국 관할 당국이) 납세자의 APA를 평가하기 위해서 독립적 전문가가 필요한지 여부를 결정할 수도 있다. 모든 경우에 독립된 전문가가 필요한 것은 아니다.

이 세입절차의 목적상, 전문가는 납세자와 IRS간에 (만일 가능하다면 외국 관할 당국도) 합의된, 납세자의 APA신청서의 주요문제에 적합한 연구·산업·지리적 영역의 분야에서 전문교육이나 경험을 가진 사람이다.

이 세입절차의 목적상, 독립적 전문가란, 신청서의 개발에 어떠한 구체적인 범위로도 참가하지 않은 사람이다.

전문가가 필요할 경우, 전문가는 납세자가 제안한 TPM을 비판적으로 분석하고, 서면으로 의견을 전달하여야 한다. 이 의견은 IRS나 납세자가 (만일 가능하다면 외국 관할 당국이) 제기했던 모든 질문과 관심사를 다루어야 한다. 즉, 제안된 TPM이나 갱신본이 지원 가능한지 여부, APA에 관한 당사자들의 경제적 이익이 공정하게 표현되었는지 여부, 정상적 접근방법을 지원하고 산출하는지를 결정한다. 그리고 이러한 결론의 근거를 제공한다. 그러나, 전문가의 의견은 어느 쪽에도 구속력을 가지는 것은 아니다. 납세자와 IRS (만일 적용가능하다면 외국 관할 당국 까지도) 전문가의 보고서와 이를 뒷받침하는 서류를 접할 수 있다.

독립적 전문가가 필요한 경우, 납세자는 IRC 6103(c)에 따라, 전문가와 소득세 신고서나 소득세 신고 정보를 논의할 목적으로 포기 각서를

IRS에 제출하여야 한다. 납세자는 전문가가 이 세입절차의 조항들을 숙지하고 있음을 확인해야 하며, 전문가가 제출한 의견이 이 조항에 부합한다는 것을 확인해야 한다.

9. 법적 효력(Sec. 9)

APA는 납세자와 IRS간의 구속력이 있는 합의이다. 만일 납세자가 APA의 조건에 따르면, IRS는 TPM적용의 결과를 정상기준을 만족하는 것으로 간주하여, 이 세입절차의 Sec. 10에 규정된 것을 제외하고는, APA의 주요 문제에 대해 TPM을 적용하는 것에 이의를 제기하지 않는다. 납세자는 미국 소득세법의 구속을 받게 되고, 미국 소득세법과 조세조약 하에서 그렇지 않을 경우 이용가능한 모든 공제의 자격이 주어진다.

서면 합의로 달리 규정된 것을 제외하고는 APA도, 그에 관련된 어떠한 비사실적 구두 혹은 서면상의 주장이나 제출물도 APA에 포함되지 않은 과세연도나, 거래 혹은 사람에 관한 법률적 혹은 행정적 절차에서 납세자나 IRS에 의해 증거로 제시되지 않는다. 신청서의 일부로서, 납세자는 자신이 비사실적이라고 생각하는 주장이나 제출물에 대한 목록을 IRS에 제출하여 검토와 동의를 얻어야 한다.

서면 합의에 의해 달리 규정된 것을 제외하고는, APA가 집행되지 않았거나, 집행된 APA가 그 이후에 무효화되거나 취소되었을 경우, APA도, 특정 TPM을 사용하겠다는 제안서도, APA 처리 중에 이루어진 기타 어떠한 비사실적 구두 혹은 서면 주장이나 제출물도, APA가 신청되었거나 집행되었던 과세연도에 관한 모든 행정적 혹은 법률적 절차상에서 납세자나 IRS에 의해 상대방의 승인을 받은 것으로 발표되어서는 아니된다.

10. APA 관리(Sec. 10)

(1) 연례보고서

APA에 포함된 각 과세연도에 대하여, 납세자는 기한 내에 완결된 연례보고서를 제출해야만 한다. 연례보고서에는 납세자의 당해연도 실제

운용을 기술하고, APA의 조건에 대한 성실한 준수를 증명하여야 한다. 보고서에는 APA에서 요구되는 모든 사항과 APA의 갱신, 수정 혹은 철회 의뢰를 수록하여야 한다.

보고서 원본과 각 보고서의 사본 4부를, 납세자의 소득세 환급을 신청한 후 90일 이내에 다음 주소의 Associate Chief Counsel (International)로 제출하여야 한다. Associate Chief Counsel (International) CC:INTL:FO, Internal Revenue Service, 1111 Constitution Avenue, N.W., Room 3501, Washington, D.C. 20224. 보고서는 이 세입절차의 Sec. 5에 의한 규정에 따라야 한다.

IRS는 답변이 요구되는 항목(예를 들어 APA의 수정에 관한 신청)에 대해서 연례보고서를 검토하여야 한다. 검토는 납세자와 District Director, Chief Counsel 그리고 (만일 적용이 가능하다면) 외국 관할 당국에 의해 조정이 되어야 한다.

답변이 요구되지 않을 경우, IRS는, 연례보고서에 담긴 정보를 명확히 하거나 완전하게 하는 것이 필요할 경우에만 보고서와 관련하여 납세자를 접촉하여야 한다. 추가적 정보는 IRS가 지정한 날짜까지 제출되어야 하며, 합당한 이유가 있을 경우에는 연장될 수 있다. 연례보고서에 담긴 정보를 명확히 하기 위한 목적으로 IRS와 납세자가 접촉하는 것은 IRC 7605(b)나 다른 규정에 의거한, 납세자에 대한 심리나 심리의 시작을 구성하지는 않아야 한다.

(2) 보정적 조정

만약 TPM을 적용한 결과가 APA에서 예측했던 것과 다르다면, APA는 납세자와 그에 연관된 외국 독립체에 보정적 조정을 허용할 수 있다. 예를 들어, 만약 APA가 기대되는 운용 결과의 범위를 제공하고, 실제 운용 결과가 그 범위밖에 있다면 (하지만 APA가 정한 한계 내에는 존재한다면), APA는 당사자들이 결과를 기술된 범위 내의 합의된 점까지 이르게 하도록 보정적 조정을 허용할 수 있다.

APA에 포함된 과세연도에 대한 납세자와, 그와 연관된 외국의 독립체 양측의 과세대상 수입, 소득 그리고 이자는 당해연도에 대한 보정적 조

정에 의해 증가 혹은 감소한 상태로, TPM의 결과로서 발생한 모든 소득을 포함하여야 한다. 보정적 조정은 적용되는 과세연도의 말일 부로 발생하는 것으로 간주되며, 그 연도의 요구되는 예상 세무 할부 분담금의 계산에 있어서 참작되지 않는다. 다른 모든 미국 소득세법상의 목적에 있어서는, 모든 보정적 조정이 고려된 이후에는 조정된 숫자가 사용된다.

보정적 조정은 어떠한 후속 보정적 조정도 모두 포함한다. 후속 보정적 조정은 납세자나 IRS가, TPM에 의해 결정된 바와 같이, APA하의 과세연도 기간동안의 납세자의 TPM의 결정과 계산을 위한 통상적이고 일상적인 조정(예를 들어 계산상 실수의 정정)을 할 경우 일어난다. 세금의 사정, 징세와 환급에 관련되는 일반적으로 적용 가능한 IRC 규칙들은 후속 보정적 조정으로 인하여 연방 소득세 부담에 있어 야기되는 변화에 적용된다.

납세자나 그와 연관된 독립체는, 조정을 일으키는 연도에 대한 납세자의 연방 소득세 환급 신청일로부터 90일 이내에 다른 독립체에게 보정적 조정분을 지급하여야만 한다. 다른 후속 보정적 조정은 IRS에 의해 최종적으로 결정되고, 납세자가 동의한 심사 후의 조정 날짜로부터, 혹은 납세자가 정정한 연방 소득세 환급 신청을 제출한 날짜로부터 90일 이내에 지급되어야 한다.

납세자 혹은 연관된 외국 독립체는, 수표, 전신환, 기업간 구좌를 이용한 차감계산, 혹은 배당금의 재확정을 포함하여, 보정적 조정이나 후속 보정적 조정을 지불하는데 있어서 세입절차 65-17, 1965-1 C.B. 833에 일치하는 어떠한 방법을 사용하여도 된다.

보정적 조정과 후속 보정적 조정의 지불은 세금의 공제나 벌금의 대상이 되지 않는다. 그리고 만일 지불이 90일 기간 이내에 이루어지면, 이러한 보정분에 대해서는 수취액이나 지급액에 있어서 이자가 붙지 않는다. 그러나, 후속 보정적 조정은 IRC의 Sec. 901에 의하여 외국 세금 지불 유예 기간을 재결정하는 목적으로 참작될 수는 있다.

APA 신청서의 일부로서 관할 당국간의 합의가 요구되는 경우, 이 절에 기술된 원칙들이 납세자의 연관된 외국 독립체에 대한 본질적으로 동

일한 대우를 위해 적합한 외국 관할 당국과 논의되어야 한다.

(3) 심 의

만일 District Director가 APA에 포함되는 과세연도를 심의한다면, APA의 심의는 이하의 요소들에 국한된다. District Director는 TPM 자체를 재평가하지는 않는다.

District Director는 납세자에게 다음의 확립을 요구할 수 있다.

- ① 납세자가 성실하게 APA의 조건들을 충족시켰는가
- ② APA의 구체적 표현과 연례보고서가 유효하며, 납세자의 운용을 정확히 기술하고 있는가
- ③ TPM을 적용하는데 사용된 입증자료와 계산이 모든 구체적 측면에서 정확했는가
- ④ APA의 근거가 되는 본질적 중대 가정들이 유효한가
- ⑤ 납세자가 TPM과 중대 가정을 일관성 있게 적용했는가.

만일 District Director가 위의 요구조건 중 어느 하나라도 충족되지 않았다고 결정하면, 그 문제는 해결을 위해 Chief Counsel에 제출되어야 한다. Chief Counsel은 District Director가 APA를 적용하거나 APA를 무효화하거나 APA를 취소하거나 혹은 APA를 수정하도록 결정한다.

District Director는, Chief Counsel의 동의를 구하지 않고, 심사(TPM에 따라 결정된 바와 같이)를 받고 있는 과세연도(들) 동안의 납세자의 TPM 운용결과의 결정과 산정에 대해, APA의 유효성이나 적용성에 영향을 주지 않으면서, 정상적이고 통상적인 회계감사 조정을 제안할 수 있다. 만일 납세자가 그 제안된 조정에 동의하면, 추가 보정적 조정을 지급함으로써 효력을 받는다. 만일 납세자가 동의하지 않으면, 납세자는 정상적인 행정 및 법률절차에 의해 이의를 제기할 수 있다. 심사받고 있는 과세연도에 대해서, District Director의 감사 조정에 의해 야기된, 이전에 납세자들이 결정한 보정적 조정에 대한 어떠한 변경도 감사 조정의 최종 확정일로부터 90일 이내에 일어난다. 보정적 조정에 대한 그러한 모든 변경은 이 세입절차 Sec. 10의 목적상 후속 보정적 조

정으로 다루어진다.

(4) 기록 보유

납세자는 IRS가 납세자의 APA 준수 여부를 심사하기에 충분한 장부와 기록을 보유해야 한다.

심사에 있어서, IRS가 요청한 정보는 일반적으로 IRS의 서면 요청에 의해 60일 이내에 이용이 가능해야 하고, 특정 문서의 번역이 요구될 경우 번역문은 요청 30일 이내에 제출되어야 하고, 합당한 이유가 있을 경우 연장될 수 있다. 외국 사법당국이 자료를 공개하는 것에 대해 벌금을 부과할 수도 있다는 것은 IRS의 요청을 거절하는 합당한 사유를 구성하지 않는다.

납세자와 IRS는 APA 절차 동안 언제라도 기록보유합의를 맺을 수 있다. 기록보유합의는 납세자가 보유하여야만 하는 서류와 기타 자료, 그것들의 보유 기간, 그리고 IRS의 요청에 의해 기록을 생산해내는 기간 등을 열거한다. 합의는, 그것이 APA의 중요 문제와 연관되어 있는 한, IRC 6001과 다른 조항들(예를 들어, 6038A)의 기록 보유 조건을 다를 수 있다.

(5) APA의 무효화

IRS는, District Director가 Chief Counsel의 동의를 얻어서, 납세자에게 사기나 부정행위(IRC의 7121에 규정된 것과 같이), 혹은 신청서에 진술된 물적(material) 사실, (연례보고서를 포함한) 후속 제출물, APA 조건의 불성실한 준수 등과 관련하여 경시행위(등한시)(6622절(b)(1)과(c))가 있었다고 결정하면 APA를 무효화할 수 있다. 물적 사실이란, IRS에게 알려졌더라면, 상당히 다른 APA (혹은 APA를 전혀 승인받지 못했을)로 나타났을 것들이다. IRS는 APA를 무효화하도록 요구받지는 않고, 납세자에게 계속 그것을 고수하도록 요구할 수 있다.

어떠한 이유로든 APA가 무효화되었을 때, 무효화는 APA가 유효했던 첫 번째 과세연도의 첫날로 소급 적용된다. 만일 어떤 이유로든 APA가 무

효화되면, IRS는 소득세의 부족분(deficiency)과 적용 가능한 IRC규정에 따라 그에 대한 추가분을 결정할 수 있다. 게다가 세입절차 65--17, 1965-1 C.B. 833하의 구제가 부정될 수 있다. 만일 IRS가, 납세자가 세입절차 65--17의 구제를 이용할 수 있도록 결정하면, 이 세입절차의 Sec. 4 하에서 수립된 모든 미수금 계정의 이자가, 상호합의나 상관관계가 있는 구제에 종속되지 않는다. APA의 무효화는 Rev. Rul. 80--231, 1980--2 C.B 219하의 “악질적인 경우”로 취급될 수 있어, 그 규정에 따라 납세자에게 외국 세금 공제가 허락되지 않을 수 있다. 세입절차 91--23. 41하의 단독구제조항은 가용하지 않을 수 있다.

(6) APA의 취소

District Director가 Chief Counsel의 동의를 얻어, APA의 신청 혹은 후속 제출(연례보고서를 포함하여)에 관련하여, 허위진술이나 중대한 사실에 대한 착오, 중대한 사실의 진술 누락, 혹은 APA의 조건을 준수하려는 노력의 부족 (그러나, 사기나 부정행위, 경시행위는 아닌)이 있었다고 결정하면 IRS는 APA를 취소할 수 있다. 중대한 사실이란 만약 IRS가 알았더라면 상당히 다른 APA가 되었거나 (APA 승인이 되지 않았을) 것들을 의미한다.

Chief Counsel은 납세자가 성실성을 보이거나, Chief Counsel이 납득할만한 합당한 이유가 있으면, 또 만약 납세자가 허위 진술이나 중대한 사실에 대한 착오, 중대한 사실의 진술 누락, 혹은 미준수의 정정에 관한 Chief Counsel의 조정 제안에 대하여 동의할 경우, APA 취소를 철회할 수 있다.

APA가 어떠한 이유로든 취소될 때, 취소는 허위 진술이나 중대한 사실에 대한 착오, 중대한 사실의 진술 누락 혹은 미준수의 발생시점에서부터 유효하다.

만일 어떠한 이유로든 APA가 취소되면, 취소의 유효일자로부터 APA는, 미국 소득세법 목적상 납세자와 IRS에 대해 더 이상 구속력과 효력이 없게 된다. 취소의 유효일자 이후, APA에 포함되었던 거래의 세금 처리는(조약 특혜를 포함하여), 적용되는 모든 미국 세법에 따르게 된다.

(7) APA의 수정

중대 가정에 변화가 있다면 (혹은 이 세입절차의 10.09에 따른 법률상 혹은 조약상의 변화), APA는 수정될 수 있다.⁶²⁾

변화가 일어났을 경우, Chief Counsel에게 통지하여야 한다. 통지에는 보조자료와, 수정이 적합한지에 관한 진술을 첨부하여야 한다. 공지는 변화가 일어나는 연중 아무 때나, 하지만 당해 연례보고서의 제출 이전까지는 제출한다. 이때에는 이 세입절차의 Sec. 5의 절차를 따른다.

중대 가정에 변화가 일어났다면, 납세자와 IRS는 APA의 수정에 대해 논의하여야 한다. 납세자와 IRS가 수정된 합의를 집행할 수 없다면, APA는 중대 가정에 변화를 일으킨 사건이 포함된 과세연도의 시작일자로부터 취소된다. IRS와 납세자가 수정된 APA에 동의할 수 있다면, 수정된 APA의 유효일자는 새 APA에 기록되어야 한다.

만일 IRS가, 중대 가정에 있어서의 변화가 신의 성실(good faith)의 영업상의 이유에서 발생한 것도 아니고, 납세자의 통제밖에 있는 경제적 환경에 의해 야기된 것도 아니라고 판단하면, IRS는 APA의 무효화나 혹은 취소 중 적용되는 것을 취할 수 있다.

만일 IRS와 납세자가 APA의 수정에 동의할 경우, 수정된 APA는 (적용 가능하다면) 외국 관할당국의 동의를 구하기 위해서 미국 관할 당국에 제출되어야 한다. 만일 외국 관할 당국이 수정된 APA의 수용을 거부하면, 혹은 만일 모든 당사자가 동의 가능한 APA에 대해 관할 당국이 동의하지 않는다면, 납세자와 IRS는 ①기존의 APA를 계속 적용하도록 합의할 수도 있고, ②수정된 APA를 적용하도록 동의할 수 있고, ③합의된 날짜부로 APA를 취소할 수 있다.

(8) APA의 갱신

최초의 APA신청서에 적용되는 형식과 절차에 따라 갱신을 신청하여야 한다. 신청서와 함께 적절한 보충 서류도 제출하여야 한다. IRS와 납세자가, 최초의 APA의 TPM이 기대를 충족했다고 만족하면, (즉, 중

62) 적절한 경우에는 동의에 의한 취소를 포함한다.

요한 사실, 중대 가정, 계산이 유효하고 TPM의 적용이 기대했던 운용 결과의 정상범위 내의 결과를 산출하고, 납세자가 최초의 APA의 조건을 잘 준수한다면) 갱신 절차는 최초의 APA에서 합의되었던 중대 가정, 사실, 그리고 계산의 수정과 조정에 중점을 두게 된다. 사실이나 중대 가정, 그리고 계산상의 본질적 변화가 일어난 경우, 혹은 최초의 APA가 후속 경제적, 기술적, 제품 혹은 산업 관행을 적절히 고려하지 못했을 경우, 수정된 연구, 분석과 보충 자료를 첨부하여 수정 제안을 제출하여야 한다. 또한 갱신된 APA의 기간을 제안하여야 한다. 최초의 기간 혹은 갱신된 기간의 만료 9개월 전에 신청서를 제출하여야 한다. 통상적으로 APA는 최초의 APA의 모든 당사자의 합의가 있어야 갱신된다.

(9) 법률이나 조약상의 변화

APA에 포함된 모든 문제에 대해서 연방 소득세 처리를 바꾸는, 적용 가능한 미국법이나 소득세 조약상의 변화가 있을 경우, 새 법이나 조약의 조항이, 불일치하는 부분에 있어서 APA를 대신한다. 당사자들은, 이 세입 절차의 Sec. 10에 따라, APA를 새 법이나 조약 조항에 일치하도록 APA를 수정할 수 있다.

11. 공개(Sec. 11)

APA 처리 중 IRS가 받거나 생산한 정보는 IRC하에서 납세자의 잠재적 세금부담에 직결된다. 그러므로 APA와 그러한 정보들은 IRC 6103의 기밀 조항에 구속된다. 이러한 정보들은 상업적으로 민감한 사안이거나 독점적이거나, 그렇지 않으면 특권이 주어진 것일 수도 있다. 결정적으로 APA와 그러한 정보들은 미국과 관련된 외국 정부간의 소득세 협정의 조건에 의해 기밀일 수도 있다.

12. 기타 문서에 대한 효과(Sec. 12)

Announcement 90-125, 1990-48 I.R.B. 8에 의하여 복원된 세입 절차 90-17, 1990-1 C.B. 479는 이 세입절차가 추가적 범주와 세입절

차 90-17 6.03(1) (a)하에서의 APA 사용자 수수료의 금액을 제공하는 범위까지 증보되었다. 세입절차 91-23 은 이 세입절차 하에서 관할 당국 심의가 요청되는 범위까지 확장된다

13. 효력발생(Sec. 13)

이 세입절차는, 이 세입절차가 Internal Revenue Bulletin에 공표된 날인 1991년 3월18일에 받은 APA신청서뿐 아니라, 그 후에 받은 모든 APA신청서에 적용된다.

Ⅲ. 수정 세입절차 96-53⁶³⁾의 내용

1. 주요 개정사항

신 세입절차96-53의 주요 개정내용은 다음과 같다.

(1) 지난 연도예의 소급적용(Roll Back)

구 절차에서도 지난 연도에 소급적용을 긍정하고 있었으나, 신 절차는 이 점을 명확히 하고 있다. IRS의 방침에서는 실행이 가능하다면 TPM은 지난 연도에서 이전가격문제의 해결에 사용되어야 한다. 납세자는 IRS에 대하여, 특정 신청에 관하여 소급적용(Rollback)의 검토를 요청할 수 있다. 납세자로부터 소급적용의 요청이 없어도 IRS은 APA에 대하여 합의된 TPM의 지난 연도예의 적용을 결정할 수 있다.

소급적용의 신청이 2개국간 APA 또는 다국간 APA와 함께 제출된 경우는, 소급적용 신청은 세입절차 96-13의 Sec. 7.06에 규정된 촉진 상호협약의 수속의 적용을 요청한 것으로 간주된다.

(2) 쌍방적 APA 또는 다국간 APA의 촉진

구 절차에서는 2개국간 APA 또는 다국간 APA를 체결하는 데는, 납세자는 미국의 담당관과 교섭하여 APA를 체결하고, 그 후 미국의 권한

63) Rev. Proc. 96--53, December 2, 1996.

당국이 그에 준하여 외국의 권한 당국과 교섭하여 합의한 경우, 처음으로 2개국간의 APA 또는 다국간 APA가 체결되는 것으로 되어 있었다. 신 절차는 이 점에 대하여 다음과 같이 규정하고 있다.

IRS는 통상, 납세자, IRS 및 조약상대국의 권한 당국과의 조정이 가능하다면, 사전상담의 단계를 포함하여 APA신청의 검토를 가능한 한 가장 빠른 단계에서 개시한다.

국내 APA의 합의에 시간을 들여, 또 조약상대국과의 협의에 시간을 들여 국내 APA의 합의내용의 변경이 불가피한 경우, 제안한 과세연도를 경과하여 『사전』확인으로서의 의미를 잃게 된다. 이와 같은 사태를 피하기 위하여 2개국간 APA 또는 다국간 APA의 협의의 촉진을 행할 필요가 있다.

권한 당국간의 협이가 이용 가능한 한, 납세자에게 불명확성 및 행정비용 부담을 최소화하기 위해, 2개국간 APA는 다국간 APA가 국내 APA보다 바람직하다는 것을 강조하고 있다.

2. 목 적(Sec. 1)

이 세입절차는 세입절차 91-22, 1991-1 C.B.를 개정 및 대체하며), 납세자가 어떻게 Associate Chief Counsel (International)로부터, 전망의 결정과 국제 거래에 대한 이전가격결정방법의 적용을 포함하는 APA를 획득할 수 있는가를 알려준다. APA는 납세자와 IRS간의 직·간접적으로 공동의 이익을 위해 소유되거나 통제되는 둘 혹은 그 이상의 조직, 무역, 혹은 사업간의 수입, 공제, 채권 혹은 수당의 분배와 할당에 대하여 적용될 TPM에 관한 합의이다. 그러므로 TPM은, IRS와 납세자 사이의 협상에 의해 동의된 바와 같이, Internal Revenue Code(“the regulations”) 482장의 소득세 규정의 취지 하에서, 최상의 방법으로 납세자의 특유한 사실과 환경에 대해 적용하는 것을 의미한다.

3. 개 관(Sec. 2)

APA청구 절차하에서는, 납세자가 TPM을 제안하고, 특정한 기업 내부간 거래에 대하여 납세자와 명기된(특정) 연결회사간의 정상적 거래결과를

결정하기 위한 TPM이 규정의 취지 내에서, 최선의 방법의 적절한 적용임을 보이기 위한 의도의 자료를 제출한다. IRS가 제출된 자료와 다른 적절한 정보를 분석함으로써 APA신청서를 평가한다. 토론 후 납세자의 제안이 수용 가능할 경우 제안된 TPM을 포함하는 APA를 집행한다. APA는 종종 소득세 협정하의 외국 관할당국과의 협약을 포함한다.

4. APA 절차의 원칙(Sec. 3)

APA 절차는 탄력적인, 납세자와 IRS간의 협조적이고 원칙에 따르는 협상을 토대로 한 문제 해결 처리절차로 설계되어 있다.

APA는 납세자와 IRS 간의, 규정의 취지 내에서, 정상가격을 결정하는 최선의 방법과, 납세자의 특유한 사실과 환경에 대한 최선의 방법(즉, TPM)의 적절한 적용에 대한 동의를 반영하도록 의도되어 있다. 하나 혹은 그 이상의 외국 관할 당국이 참여한 경우의 (“쌍방적” 그리고 “다자적” APA들) 협상에서는, 미국 관할당국의 최초의 입장은, 납세자와의 협의에 토대를 둔, 규정의 취지내에서 최선의 방법과 적절한 TPM이라는 IRS의 의견을 반영하여야 한다.

납세자는, 가능한 한, 밀접하게 비교 가능한, 통제되지 않은 거래의 적절한 가격 책정 데이터를 확보해야 한다. 만약 이 정보가 획득될 수 없다면, 납세자는 납세자가 보기에 비교 가능하다고 보이지만, 하지만 신뢰할 수 있는 자료가 가용하지 않은 거래를 찾아내야만 한다. 이런 거래를 찾을 수 없는 경우, 납세자는 가능한 한, 비록 밀접하게 비교 가능하지는 않지만 유사한 거래의, 통제되지 않은 적절한 가격책정 데이터를 확보하고, 그러한 통제되지 않은 거래와 그 자신의 운용 사이의 차이를 설명할 수 있는 조정을 제안해야만 한다. APA절차는 비교 가능한 거래 및 통제되지 않은 거래가 식별되지 않았을 경우에도 적용될 수 있다. 이러한 경우에는, 납세자가, 제안된 TPM이 다른 점에서 IRC 제482조의 요구조건을 만족시킨다는 것을 증명하여야 한다.

APA Policy Board(the “Policy Board”)는 Associate Chief Counsel (International), The Assistant Commissioner (Inter-

national) 그리고 Assistant Commissioner (Examination)으로 구성된다. The Policy Board는 APA 프로그램에 관계된 본질적이고, 일반적으로 중요한 문제에 관한 IRS의 정책을 제정한다.

APA 프로그램은 Office of the Associate Chief Counsel (International) 내부의 디렉터("APA 디렉터")의 직접적 감독을 받는다. APA 디렉터는, 직접적으로 혹은 위임에 의해, 이 세입절차의 규정들을 수행하기 위해 필요한 어떠한 조치도 취할 수 있다.

TPM을 APA에 포함된 과세연도 이전 연도에까지 적용하는 것은 (TPM의 소급적용) 자발적 준수를 향상시키는 효과적 수단이며, 해결되지 않은 TPM문제를 해결하는데 있어 자원의 효율적 이용이다. IRS의 정책은, 실행 가능하면 언제나, (예를 들어 사실, 법, 그리고 이전 연도의 입수 가능한 기록이 일관적이라는 토대 위에서) TPM이 이전 연도의 그러한 문제를 처리하는데 사용되어야 한다는 것이다. 이 세입절차의 Sec. 8절에서 규정된 바와 같이, 납세자는 IRS가 소급적용을 특정 신청과 연관지어 고려해 줄 것을 요청할 수 있다. 납세자는, IRS가 소급적용 요청 없이도, 정상적으로 적용 가능한 절차에 따라, APA에서 동의된 TPM이 이전 연도에도 적용되어야 할 것인가를 결정할 수 있다는 것을 인지하여야 한다. TPM을 이전 연도에 적용할 때에는 납세자의 요청이건 아니건 간에, 사실, 경제적 상황, 적용 가능한 법규의 차이를 반영하기 위해 조정이 이루어질 수도 있다.

APA 신청서의 제출이 심의나 시행의 진행을 정지시키는 것은 아니다. APA와 납세자 관련 시행의 진행을 담당하는 IRS 직원은, 실행 가능한 한, IRS 운영의 효율성을 높이고, 납세자의 전체적 요구 수락 부담을 덜어주기 위해, 납세자에게 이중으로 정보를 요청하는 것을 피하도록 자신들의 활동을 조정해야 한다.

APA신청과 갱신의 신속하고 공정한 해결이 다국적 경제 환경의 요구를 충족시키는, APA절차의 중심 목표이다.

IRS는 APA절차가 특정 납세자의 요구를 처리하는 유연성을 보유할 의도가 있다. 이 목적을 위해서 IRS와 납세자는 합의를 통해, 단순화된 절차를 포함하는, 그리고 이 세입절차에 명시된 것에서 벗어나는, 특별

절차를 채택할 수 있다. 이러한 특별절차는, 예를 들어, 소기업 납세자의 요구를 충족시키기 위해서, 혹은 납세자와 IRS, 외국 관할 당국간의 동시 협상을 촉진하기 위해 보증될 수 있다.

5. 사전상담(Sec. 4)

일부 사례들은 APA에 적합하지 않다. 적합한 경우에도, 필요한 정보의 범위와 필요한 서면 신청서의 범위가 사례별로 다를 수 있다. 그러므로 납세자는, 비공식적으로 APA의 적합성을 탐색해보거나 IRS가 신청서를 고려해보도록 하기 위해서 어떤 자료, 문서 및 분석이 필요할 것인지를 밝히기 위해서 한 번, 혹은 그 이상의 사전협의를 요청할 수 있다. 이때 중요한 요점은 ①독립적 전문가의 필요성, ②잠재적으로 적용 가능한 TPM들, ③관할 당국 간의 합의의 가능성 및 ④IRS가 신청서를 조정하고 평가하는 방법과 일정 등이다.

사전상담 일자를 잡기 위해서는 납세자나 그의 대리인이 제출 이전 회의를 원하는 세 개의 각기 다른 일자를 준비하여 APA Office를 접촉해야 한다. 납세자는, 회의와 관련하여 자신의 신분을 알리고 사전협의를 요청할 수도 있고, 익명으로 회의에 참석할 수도 있다. 만일 납세자가 자신의 신분을 밝히기로 결정하면, District의 대표와 Appeals 혹은 납세자의 세금환급을 담당하는 District Counsel Office의 대표가 통상적으로 사전상담에 참석하여야 한다. 만일 납세자가 애초에 사전협의를 익명으로 요청하였고, 그 후에 자신을 밝히기로 선택하면, 필요한 직원들의 참석을 허락하기 위해서 회의일자를 재조정하여야 한다. 자신을 알리고 사전상담을 신청할 경우에 납세자는 APA office에, 제안된 APA에 포함될 거래와 유사하거나 관련된 거래들이 Examination, Appeals 혹은 Counsel에서 현재 고려 중에 있는지 여부를 알려야만 한다. 납세자는, 적어도 사전협의 1주일 전에 사전협의의 날짜, 시간, 장소를 확인하는 간단한 사전상담 제출물을 APA office에 보내야 한다; 납세자 측에서 사전상담에 참석하는 사람들의 명단; 그리고 사전협의에서 논의할 문제들의 대체적 윤곽. 만일 사전상담 제출물이 10쪽 이하면, 팩시밀리

로 전송해도 된다. 만일 사전상당 제출물이 10쪽을 초과하면 원본과 사본 7부를 이 세입절차의 5.13에 포함된 지침에 따라 보내야 한다.

6. APA 신청서의 내용(Sec. 5)

(1) 일 반

신청과 함께 제출된 모든 자료는 IRS의 자료철(file)의 일부가 되며 반환되지 않는다. 그러므로 원본자료는 제출되어서는 아니 된다.

납세자는 제안된 TPM에 관련된 서류의 사본을 제출하여야만 하고, 제출된 모든 정보가 신청서 내에서 적절하게 분류되고, 색인이 달려있고, 참조문이 달려있는지를 확인해야만 한다. 납세자가 신청서와 연관시키고자 하는 과거에 제출된 문서들은 신청서 내에서 참조문이 달려야만 한다. 만일 함께 제출해야할 기록이나 서류가 신청서와 함께 운반하기에 너무 부피가 클 경우에는, 신청서 내에 이 항목들을 서술하고, 신청서가 제출되는 시점에 이 항목들이 존재함을 증명하고, 이 항목들이 어디 있는지를 기술하고, 이 항목들을 획득하기 위해서 IRS가 접촉해야 할 사람을 기록하고, 이 항목들은 요청이 있을 경우 즉각적으로 사용가능하다는 것을 확인하여야 한다. 외국어로 제출된 모든 서류는 영어 번역이 수반되어야만 한다. 과거에 제출되지 않았다면 사용자 수수료는 신청서와 함께 제출되어야 한다.

(2) 제안된 TPM의 설명

납세자는 이 세입절차 Sec 3에서 논의된 원칙에 근거하여 각각의 제안된 TPM에 관한 자세한 설명과 분석을 제출하여야 한다. 신청서에서는, 각각의 제안된 TPM을, 일관된 형식으로 과세 가능한 지난 3년간의 당사자들의 재무자료와 세금자료에 적용함으로써 예증하여야 한다. TPM을 예증하기 위해 축적된 자료를 사용할 수 없는 경우에는 (예를 들어 신제품이나 새로운 사업의 경우), 신청서에는, 예상되는 혹은 가상의 자료에 근거한 예증을 포함하여야한다. 어떠한 이유로든지 3과세연도의 포함이 부적당할 경우, 납세자는 적절한 기간에 관한 자료를 제공하고, 그 기간을

선택한 이유를 설명하여야 한다.

(3) 모든 제안된 TPM에 대한 일반적 사실 항목 및 법률 항목

사전협약에서 달리 합의되지 않은 이상, 각각의 신청서에는 이 세입절차에서 명시된 다른 항목들에 추가하여 다음 항목들이 포함되어야한다:

- ① APA에 종속될 기관, 교역, 사업 그리고 거래
- ② 청구된 APA의 당사자들인 통제받는 납세자들의 성명, 주소, 전화번호, 그리고 납세자 번호 (당사자들)
- ③ 신청서와 관련하여 당사자들을 대표하도록 위임받은 사람들에 대해 적절히 완성된 서식 2848.

만일 납세자나 납세자의 공인된 대리인이, APA신청서를 추진함에 있어 납세자를 돕는 다른 개인이나 법인(법률회사, 회계회사, 경제 컨설팅 회사 등을 포함하나, 이들에만 국한되는 것은 아니다)를 보유하고 있다면, 납세자는 이러한 개인이나 법인, 그들의 직원들에게 ,IRS가 신청서를 검토하는 동안, 소득세 규정(Income Tax Regulations) 301.6103 (c) --1장의 지침에 따라 공개에 대한 별개의 서면 위임장을 제출해야 한다.

- ④ 사업 운용의 일반적 역사, 전세계적 조직 구조, 소유관계, 자본화, 재정적 합의, 주요사업, 그러한 사업이 이루어지는 장소(들), 그리고 당사자들 간의 주요 거래 흐름에 관한 간략한 서술
- ⑤ 제안된 TPM에 대한 기타 적절한 자료와 서류들과 함께 당사자들의 과세 가능한 지난 3년간의 대표적 재무 자료와 세금 자료. 이 항목은 서식5471에 담긴 자료(외국 기업에 관한 정보 보고서); 서식 5472 (외국인 소유회사에 관한 정보 보고서); 소득세 환급액(income tax returns); 재무제표; 연례사업보고서; 기타 연관된 미국 혹은 외국 정부 서류철(예를 들어 세관 보고서 혹은 미국 증권거래 위원회 (SEC) 서류철); 존재하는 가격책정, 분배 혹은 사용허가(licensing) 협정; 마케팅과 재무 연구; 전사적 회계절차, 전세계적 생산라인 혹은 사업 부문 수익성 보고서 등을 포함하지만 이것들에 국한될 필요

는 없다.

- ⑥ 각 당사자의 기능적 통화와 APA에 포함될 거래에 대해 당사자간에 지불이 이루어지는 통화.
- ⑦ 각 당사자의 과세 가능 연도
- ⑧ 각 당사자가 사용하는, 제안된 TPM에 직접적으로 연관되는 중요 재무 회계 방법의 기술
- ⑨ 제안된 TPM에 직접적으로 연관된 미국과 외국간의 중요한 재무와 세무 회계상의 차이에(만일 그러한 차이가 존재하다면) 관한 설명
- ⑩ 제안된 TPM에 관련되는 모든 법률규정, 조세조약, 법원의 판결, 법규, 국세청 재결에 관한 논의
- ⑪ 납세자 측과 정부측의 입장과 이러한 문제들에 대한 결정을 포함한 다음과 같은 진술, 즉, 제안된 TPM에 관련된, 심리, 항소, 사법상 혹은 관할당국 수준에서의 과거와 현재의 논쟁점들 (그리고 모든 내려진 결정들)을 열거하는 진술. 외국 세무당국과 관련된 유사한 논쟁들에 대해서도 같은 정보가 요구될 수 있다.

(4) 제안된 TPM에 관련된, 비용 공유 협정을 제외한 특정 사실 항목

다음의 정보들은 IRC 제482조하에서 제안된 TPM의 정상적 기초를 확립하는데 적절할 것이다:

- ① 비교가능하거나 유사한 업종과의 비교를 위한 근거를 제공하기 위한 수익성과 투자수익률의 적절한 측정 (예를 들어, 매출 이익률, 세전 수입/총 영업비용, 세후 영업 이익, 혹은 자산수익률)
- ② 수행된 경제활동, 사용된 자산, 발생한 경제적 비용, 그리고 가정된 위험들을 열거하며 각 당사자를 기능적으로 분석
- ③ 산업일반의 가격결정 관행과, APA에 포함될 시장과 지리적 지역 내에서 수행된 경제적 기능에 관한 경제적 분석 혹은 연구
- ④ 납세자의 경쟁자의 목록과, 신청서 내에서 언급되었던 것과 유사하거나 비교 가능한 사업부문, 혹은 사업의 종류와 통제되지 않은 거래에 대한 논의

- ⑤ 가능한 독립적 비교대상을 식별하고 선택하는데 사용된 기준과 연구 노력의 상세한 소개와, 기준의 잠재적 비교대상에 대한 적용의 상세한 소개. 이 소개에는 잠재적 비교대상과, 그것들이 수용되거나 거부된 이유가 포함되어야한다.
- ⑥ 제안된 TPM을 고안할 목적으로, 선택된 독립 비교대상의 활동을 조정하기 위해 사용된 요소의 선택과 적용에 대한 자세한 소개. 가능한 조정의 예로는 생산라인 분리에 맞추기 위한 조정; 수행된 활동에 관련된 기능상의 차이와 투입된 자산, 위험과 발생한 비용; 총액 혹은 세율의 차이; 상이한 경제 및 시장 상황.

(5) 비용 공유 협정에 관한 특정 사실 항목

납세자는 신청서에서 제안된 비용 공유협정을 전개함에 있어 IRC 제482조 하의 비용 공유 규정을 적용해야한다. 다음은 제안된 협정이 검증을 거친 비용 공유 협정임을 입증하는데 적합할 수 있는 정보의 서술이다.

- ① 사업 운용의 역사, 지리적 위치, 각 참가자의 주요 사업 활동들(예를 들어 제조업 혹은 마케팅).
- ② 협정에 대한 모든 변화를 포함하는 협정에 관한 서류, 그리고 이에 대한 설명과 날짜.
- ③ 당사자, 참가일자, 각 협정에 대한 당사자의 기여, 포함된 무형자산에 대한 각 당사자의 이해관계, 그리고 포함된 무형자산의 사용을 통해 어떻게 이익을 창출할 것인가에 대한 각 당사자의 합리적인 예측; 공동의 통제 아래 어느 당사자의 무형물이 다른 납세자에게로 이전되었거나 이전 될 것인지 여부와 만일 그렇다면, 그러한 환경 하에서 이익이 어떻게 반영될 것인가; 비용 공유 협정 하에서의 보고 요건을 당사자가 준수하고 있다는 증거.
- ④ 각 당사자의 무형자산 개발비용의 분담을 계산하는 방법과 이러한 방법이 각 당사자 몫의 기대되는 이익을 합리적으로 반영한다고 보이는 이유; 당사자의 무형자산 개발비용의 부담이, 경제 상황의 변화, 당사자의 사업 운용 및 영업, 그리고 협상 하의 현재 진행 중인

개발을 설명할 수 있도록 조정되어야 하는지의 여부에 대한 서술.

- ⑤ 개발하려고 하는 무형자산이나 무형자산의 등급을 포함하는, 행하여질 연구 개발의 범위.
- ⑥ 협정의 지속 기간; 협정이 수정되거나 종료될 수 있는 조건들; 그러한 수정과 종료의 결과, 예를 들어 모든 포함된 무형자산에서 당사자들이 받을 이자.
- ⑦ 무형 자산 개발비용의 범위, 어떠한 비용이 포함될 것이며, 어떠한 비용이 제외될 것인지(예를 들어 제3자로부터 획득한 기술의 비용; 제품에 한정되지 않는 개발비용; 중단한 프로젝트와 연관된 비용; 제품개발의 특정 단계와 연관된 비용; 관련된 노동, 자재, 간접비 비용); 무형 자산 개발비용에 포함시킬, 당사자를 위해 수행된 서비스의 서술(예를 들어 계약 연구)과 이러한 서비스가 어떻게 고려될 것인가; 그리고 대표 기간 동안 발생한 전체 비용의 분석, 협정에 따라 각 당사자가 부담하는 비용.
- ⑧ 이윤을 측정하기 위해 사용된 토대, 이윤을 가늠하기 위해 사용된 예측, 그리고 왜 이러한 토대와 예측이 합리적으로 기대되는 가장 신뢰성 높은 추정을 산출하는지; 포함된 무형자산의 사용에 관해 참가하지 않은 자로부터 받을 금액의 서술(예를 들어 라이선스 협정에 따르는 로얄티로서), 그리고 그 금액이 어떻게 고려될 것인지; 대표 기간동안의 예상치와 실제 이윤 배분
- ⑨ 무형자산 개발의 비용과 이윤을 결정하기 위해 사용된 회계방법 (외국 통화를 번역하기 위해 사용한 방법을 포함하여), 미국에서 일반적으로 용인되는 회계원칙과 현저하게 다른 경우 현저한 차이점의 설명.
- ⑩ 무형자산 개발 부문에서 행하여진, 만약 있었다면, 이전의 연구; 협정에서 사용 가능하게 된 유·무형의 자산, 그리고 그 자산에 지급된 보상 (금액, 지불인, 피지불인, 보상 결정의 방법 등을 명기할 것); 기존의 이미 포함된 무형자산의 가치를 결정하기 위해 사용된 다른 정보.
- ⑪ 어떻게 당사자들이 협정에 참여하거나 탈퇴할 것인가의 여부 (혹은 포함된 무형자산에 대해서 그들의 이익을 달리 변화시킬 것인가);

그러한 경우에 포함된 무형자산에서 참가자의 이익을 위하여 만들어질 조정; 이러한 경우에 반드시 발생하여야만 하는 지불, 그리고 지불이 어떻게 계산되고 이루어질 것인가; 당사자의 이익을 위한 무형자산상의 변화가 이미 일어났는가, 그러한 이익에 대해 지불이 발생하였는가, 그러한 이익의 가치를 확립하기 위해 사용된 정보.

- ⑫ 비용 공유 지불과 사들이거나 팔아치우는 (buy-in or buy-out) 지불(즉, 당사자가 무형자산에 기여할 때 발생하는 지불, 혹은 포함된 무형자산의 이익을 획득하거나 양도할 때 발생하는 지불)을 하거나 받은 경우, 미국 소득세법상 어떻게 취급되었는가.
- ⑬ 비용 공유 협정을 이행하거나 운영하기 위한 목적으로 대표적인 내부 설명서, 지령, 지침서 그리고 유사한 문서들(예를 들어 연구 개발 위원회 회의 의사록, 시장 연구, 경제 효과 분석, 자본 지출 예산, 기술 연구, 산업계의 동향과 수익성 연구 및 보고서, 그리고 재정 및 현금 흐름 목적을 위한 재무 분석).
- ⑭ 협정에 포함되는 제품 분야에서, 각 당사자의 세전 및 세후 수익률 (과거 5 과세연도 추적 자료와 향후 2과세가능 연도의 예상치)

(6) 부차적 소득세 사안의 논의

납세자는, 미국법 하에서, 제안된 TPM에 의해 야기된, 모든 적절한 부차적 소득세 사안(예를 들어 외국 세금 공제)을 논의해야만 한다.

(7) 중대 가정

납세자는 일군의 중대 가정을 서술하고 제안하여야만 한다. 중대 가정이란, (납세자의 통제 범위 내에 있든, 그렇지 않든 간에) 납세자, 제 3자, 산업, 사업 및 경제 상황과 관련된 모든 사실로서, 이의 존속이 납세자가 제안한 TPM에 결정적인 것이다. 중대 가정에는, 예를 들어, 사업을 운용하는 특정한 방법이나, 특정한 기업이나 사업구조, 혹은 기대되는 사업 총액의 범위 등을 포함할 수 있다.

(8) 연례보고서의 내용

이 세입절차의 Sec. 11에는 납세자가 APA에 포함되는 각각의 과세연도에 대한 연례 보고서를 제출하도록 규정되어있다. 납세자는 신청서 내에서 각 보고서에 포함될 항목의 일람을 제안해야한다. 예를 들어, 보고서에는 일반적으로 ①당해연도의 실제 운영에 TPM을 적용, ②중대가정에 대한 본질적인 불일치에 관한 서술, 그리고 그 이유(만약 본질적 불일치가 없었다면, 그 결과에 대한 진술), ③한 독립체에서 다른 독립체에게 지불해야할 모든 보상적 조정금액의 분석, ④지불이 이루어질 방법 등의 항목이 포함되어야 한다. 다른 항목들은 납세자의 특수한 환경에 따른다.

(9) 기 간

납세자는 APA에 최초의 기간을 제안해야만 한다. 예를 들어, APA는 그것이 청구되거나 서명된 과세연도의 시작에서부터 유효할 수 있고, 3과세 가능 연도 동안 지속될 수 있다. 기간은 관련된 산업, 제품, 혹은 거래에 적합하여야 한다.

APA신청서는, 납세자의 APA에 포함될 첫 과세연도의 연방 소득세 신고서 신청을 위해서 법에 정한 시간 이전에 (연장을 포함하여) 제출되어야 한다. 이전 문장의 목적상, APA 신청서는, 요구된 사용자 수수료가 지급된 날(7502(a)의 의미 내에서), 제출된 것으로 간주되는데, 이 날로부터 120일 이내에 본질적으로 완결된 APA 신청서가 IRS에 전송된다는 가정 하에서 그러하다. 본질적으로 예측 불가능했던 상황이 나타날 경우 연장도 가능하다.

(10) 관할 당국 심의 요청

납세자는 의뢰 당사자 중의 어느 한 쪽이라도 미국과 조세조약이 되어있거나, 미국의 점령지인 외국의 거주자이거나 그러한 외국에서 활동하고 있는지 여부와, 납세자가 관할 당국간 합의 혹은 세입절차 89--8, 1989--1

C.B. 778(지침을 위해서는 이 세입 절차의 7절을 보시오)에 서술된 합의 를 제안했는지 서술하여야 한다. 이 세입 절차의 목적상 “관할 당국”이란 미국과, 미국과 조세 협정이 체결되어있는 외국 관할 당국을 포함하고, 또 한 세입절차 89에 서술된 지정된 점유세 담당 공무원뿐만 아니라, 점유세 에이전시와 관련된 Assistant Commissioner (International)를 포함한다. 만일 납세자가 APA의 최초 기간에 대한 관할당국간 합의를 제안하면, 납세자의 제안서는 4.05(a), (b)와 별개의 서류에 세입절차 96--13, 1996-3 I.R.B. 31의 4.05(m)이나 세입절차 89--8하의 구제 신청서에 준하는 유사한 정보를 포함하여야 한다.

(11) 위증 진술

납세자는 모든 APA신청서와, 모든 보충 제출물에 다음 형식의 선서를 포함시켜야한다.

“위증에 대한 벌을 받는 조건으로, 나는 수반되는 서류들을 포함하여 이 신청서를 검토했으며, 나의 지식과 신념이 닿는 한에서, 이 신청서는 신청서와 관련한 모든 적합한 사실을 포함하고 있으며, 이 사실들은 틀림이 없으며, 정확하고 완전하다는 것을 선서한다”

이 선서는 반드시 의뢰인(들)에 의해 서명되어야 하며, 납세자의 대리인에 의해 서명되어서는 아니 된다. 기업 납세자를 위해 서명하는 사람은 사실에 대해 개인적으로 알고 있는, 하지만 그의 임무가 IRS로부터 letter ruling이 determination letter를 받거나, APA를 협상하는 일에 국한되지 않은, 납세자 측의 공인된 임원이어야 한다. 트러스트(기업합동)나 제휴에 서명하는 사람은 사실에 대해 개인적으로 알고 있는 피신탁인나 파트너여야 한다.

(12) 서 명

납세자나 납세자 측의 공인된 대리인은 신청서에 서명하여야 한다. 만일 공인된 대리인이 서명할 경우에는, 납세자와 대리인은 세입절차 96-1, 1996--1 I.R.B.8(혹은 이의 승계 조항)의 규정을 따라야 한다.

(13) 사본 및 우송

신청서나 다른 사용자 수수료를 포함하는 서류들은 아래의 주소로 우송하여야 한다. Internal Revenue Service Attn: CC:DOM:CORP: T P.O. Box 7604, Ben Franklin Station, Washington, DC 20044. 혹은 1111 Constitution Avenue, N.W., Washington, DC의 12th Street 입구의 투입함에 직접 전달하여도 된다.

다른 모든 서신은 Advance Pricing Agreement Program, Internal Revenue Service Attn: CC:INTL Room 3501, 1111 Constitution Ave., N.W., Washigton, DC 20224 이나 혹은 아래로 전달되어도 된다. Advance Pricing Program, Internal Revenue Service Attn: CC:INTL 5th Floor, 950 L'Enfant Plaza, S.W., Washington, DC 20024

납세자는, APA신청서와 제출된 모든 보충 자료의 원본과 일곱 부의 사본을, 신청서가 계류 중에 제출해야 한다.

(14) 사용자 수수료

각각의 별개의 APA신청서에 관한 사용자 수수료는, 이 세입절차의 Sec. 5에 규정된 경우를 제외하고는, \$25,000이다.

세전 수입(gross income)이 (이 세입절차의 5.14(7)에 규정된 바와 같이) 적어도 \$100,000,000이고 \$1,000,000,000미만인 납세자의 각각의 별개의 APA 신청서에 관한 사용자 수수료는 \$15,000이다.

세전 수입이 (이 세입절차의 5.14(7)에 규정된 바와 같이) \$100,000,000 미만인 납세자의 각각의 별개의 APA 신청서나 갱신에 대한 사용자 수수료는 \$5,000이다.

이 세입절차의 5.14(1)과 (2)에도 불구하고, APA 신청서에 직면하여, 신청서에 종속된 거래의 유형 자산과 (혹은) 서비스의 연간 총 가치가 \$50,000,000을 넘지 않거나, 무형자산에 대한 지분(예를 들어 로얄티)이 연간 \$10,000,000을 넘지 않는 것이 분명하면, 개별 신청서 당

사용자 수수료는 \$7,500을 넘지 않아야 한다.

이 세입절차의 5.14(8)에서 설명된 바와 같이, 하나 이상의 외국 사법 당국(관할권)에서의 가격결정문제를 포함하는 APA 신청서는 통상적으로 복수 양자 신청서를 구성하는 것으로 간주된다. 이러한 종류의 첫 신청서에 대한 사용자 수수료는 이 세입절차의 5.14 (1), (2),(3), (4)와 (6)중 적용 가능한 것에 의해 결정된다. 그러나, 만약, 이러한 후속되는 양자 신청서가 (a) 첫 번째 신청서와 동일한 생산라인, 제품, 서비스 혹은 무형 자산 혹은 같은 논쟁점(문제)를 가지고 있고, (b) 첫 번째 신청서에 포함되었던 기간과 동일한 과세 가능 연도를 포함하고 있다면, (c) 첫 번째 신청서와 동일한 TPM을 제안한다면, 후속되는 각각의 양자 신청서의 사용자 수수료는 \$7,500 을 넘지 않아야 한다.

이 세입절차의 5.14(1)과 (2)에도 불구하고, APA 신청서의 중대한 사실, 중대 가정, 제안된 TPM에 본질적인 변화가 없었다면, APA의 갱신 의뢰에 대한 사용자 수수료는 \$7,500을 넘지 않아야 한다.

이 세입절차의 5.14(2)와 (3)의 목적상, 미국인인 자(혹은 그의 소득 전부에 대하여 연방 소득세 신청서를 제출한 미국인이 아닌 자)의 세전 소득은 “총수입”과 동일하다. 그 세전 소득이란, 그러한 자가 신청서가 신청된 날짜 이전에 종료하는 전체 과세 가능 연도(12개월)에 대해 가장 최근의 연방 소득세 신청서에 보고한 것, 그에 더하여, 연방 소득세 신청서에 보고한 “판매된 제품의 비용”(cost of sold goods), 그에 더하여, 그 기간동안 103절의 규정에 의하여 세금에 종속되지 않는 모든 소득; 기타 다른 모든 사람의 수입은, 그러한 자의 가장 최근 완결된 12개월에 대해, 동등한 토대에서(즉, gross receipt나 경제적 수입에 더한 팔린 상품의 비용) 계산되어야한다. 이 세입절차의 5.13(2)와 (3)의 목적을 위하여, 납세자의 세전 소득은(이전 문장에 따라 결정된), 납세자를 통제하는 동일한 이익에 의하여 직·간접적으로 소유되거나 통제되는, 모든 조직, 거래, 사업 (유한회사이건 아니건 간에, 미국거주자이건 아니건 간에, 미국 내에서 조직되었건 아니건 간에, 세금목적의 계열사건 아니건 간에)을 포함하여야한다.

이 세입절차의 5.14절의 목적상, 별개의 신청서가 이전가격결정방법(들)에 대한, 긴밀히 연결된 일련의 사실군을 구성하며 합의를 동의를 구성한다. 하나의 사실군의 검토가 개별 신청서에 관련된 모든 방법론(들)의 적합성을 결정하는데 충분하다. 예를 들어, 유형 제품의 가격 결정을 포함하는 신청서의 제출과, 그 제품에 대해 모회사로부터 자회사에게 제공된 제조 서비스의 가격책정을 포함하는 APA의 제출은 흔히 하나의 별개의 신청서를 구성한다. 유사하게, 동일한 위치에서 본질적으로 유사한 과정을 통해 제조된 별개의 제품군도 흔히 하나의 별개의 신청서를 구축한다. 그러나, 다른 장소에서 제조된 제품군을 포함하는 제출, 혹은 본질적으로 유사하지 않은 공정에 의한 제품을 포함하는 제출은 흔히 하나 이상의 신청서를 구성한다. APA 제출이 하나 이상의 외국 사법당국과 연계된 가격 결정 문제를 포함한다는 사실은, 그래서 미국 당국과 하나 이상의 외국 관할 당국간의 협상 뿐 아니라, 개별의 사실적 혹은 경제적 문제들의 분석을 요구한다는 사실은, 통상적으로 이 제출을 하나 이상의 신청서로 처리하는 결과를 가져온다. 그러나, 그러한 개별의 신청서는, Sec. 5.14의 할인된 사용자 수수료 조항에 해당할 수 있다.

이 세입절차 5.14 (2),(3),(4),(5),(6)하에서 APA 신청서가 제출되거나 처리되고, 이후에 이 신청서가 그러한 조항들의 적용에 부적합하다는 것이 확실해지면, IRS는 이 세입절차상의 적합한 금액에 맞추기 위해 추가로 사용자 수수료를 요구할 수 있다. 납세자는 이러한 추가 사용자 수수료를 내고, APA의 처리를 계속하거나, 신청서를 철회할 수 있다. 만일 납세자가 신청서를 철회하면, IRS는 그 상황하에서 그렇게 하는 것이 적절하다고 결정되면, 납세자에게 사용자 수수료를 돌려줄 수 있다. 이 세입절차와 불일치 하는 경우를 제외하고는, 세입절차 96-1 (혹은 이를 승계하는 것)의 원칙이, Sec. 14을 포함하지만, 그에만 국한되지는 않고, APA와 관련된 사용자 수수료에 대한 모든 질문에 적용된다. 이 세입절차의 6.04에서 서술된 팀 리더는, 제출된 APA에 관해 납세자와 첫 회의를 하기 전에, 납세자가 첫 사용자 수수료를 정확히 냈는지를 결정하고 필요한 수정을 요청할 수 있다.

7. APA 신청서의 처리(Sec. 6)

(1) 1차 접촉

APA 신청서를 접수한 후, APA 프로그램의 대표자는 IRS가 가질 수 있는 질문에 대해 논의하거나, 혹은 신청서의 처리를 시작하기 위하여 필요하다고 생각되는 추가적 정보나 서류를 요구하기 위하여 납세자와 접촉한다. 추가적인 정보와 서류는 IRS가 정한 기간까지 제출되어야 하며, 합당한 사유가 있을 경우에는 연장될 수 있다.

(2) 다른 IRS 부서와의 협조

신청서를 접수한 후, APA 디렉터는, District Director나 Regional Director of Appeals and District Counsel과 같은, IRS의 다른 직원들과 함께 신청서의 평가를 조정한다. 신청서가 관할 당국간의 합의를 제안할 경우, APA 디렉터는 미국 관할 당국과 조정하여야 한다.

(3) 신청서의 심사

The Office of Associate Chief Counsel (International)은, 적합한 District Director 기타 적합한 IRS 직원들과 조정하여, 납세자와 논의하고, 제출된 자료를 검증하고, 필요한 경우 추가 자료를 요구하며 납세자의 APA 신청서를 평가한다. 신청서의 평가가 7605(b) 혹은 IRC의 기타 다른 조항 하의 납세자의 회계장부와 기록의 심사와 검열을 구성하지는 않아야 한다.

(4) APA 팀의 구성 및 팀 리더의 지정

납세자의 APA 신청서와 요구되는 사용자 수수료를 받은 때로부터 45일 이내에, APA 디렉터는 신청서의 검토를 위해 APA 팀을 지정한다. APA 팀은 통상적으로 적합한 District and District Counsel의 대표와 적어도 1명의 Office of Associate Chief Counsel (Internat-

ional)측 대표, 그리고 적합한 경우에는 Appeals 와 미국 관할당국으로 구성된다. APA 디렉터는 APA 팀의 활동을 감독할 팀 리더를 지정한다. 합리적으로 실행 가능하다면 언제라도, 사전협의가 납세자와 함께 열렸다면, 팀 리더는 사전협의에 참석한 IRS 대표 중에서 지명된다.

(5) 협상과 기안

APA 팀은 납세자의 APA 신청서와 사용자 수수료를 받은 때로부터 60일 이내에 최초의 회의가 열리도록 납세자와 조정한다. 최초의 회의와 관련하여, APA 팀과 납세자는, APA에 관련된 모든 사람 -정부 측과 납세자 측의 양측의 직원 모두가 지키도록 기대되는 Case Plan(문제 계획) 및 일정에 동의하여야 한다. Case Plan과 일정에는 IRS측의 최초의 검토에서 제기된 각각의 질문을 열거하고, 그 각각을 해결하기 위한 일정을 포함해야한다. 일반적으로 Case Plan과 일정은 APA팀과 납세자간의, APA 협상을 위해 이러한 문제들을 해결하기 위하여 필요한 추가적 정보의 범위와 성격에 관한 합의를 반영해야 한다. Case Plan 일정을 위한 확고한 날짜는, 다음을 포함해서 동의되어야 한다. (a)납세자 측의 추가정보 제출: (b)정부의 정보 평가: (c)권장되는 합의의 협상 또는 관할 당국 협상 입장: (d)권장되는 합의나 관할 당국 협상 입장의 Associate Chief Counsel (International)로의 서면 제출.

Case 일정의 완료를 위해 예정되는 시간은, 어느 정도 까지는, 특정한 case의 범위와 복잡성에 달려있다. 양자 혹은 다자 신청서의 경우에, IRS는, 관할 당국 결정에 걸리는 시간을 최소화하기 위해서 조약 상대방의 관할당국이나 관련된 미국 점령지와 협조하도록 노력하여야 한다.

급하게 여러 당사자간의 일정을 조정해야 함으로써 발생하는 지연을 최소화하기 위해서, case의 모든 단계에 필요한 회의의 장소와 시기는 Case Plan과 일정에서 결정되어야 한다.

납세자나 APA팀 측의 case 이정표 충족(준수)의 실패는, 통상적으로 APA 디렉터와 IRS APA Team의 구성원 그리고 납세자를 상대로, 회의나 전화회의를 통해 즉각적으로 알려져야 한다. 만일 납세자가 case

이정표를 충족시키지 못했을 경우, APA 디렉터는 납세자가 어려움을 극복하는 것을 도울 것이며, 이정표를 맞출 수 있도록 일련의 활동을 제안한다. 납세자가 본질적이고 계속적으로 Case Plan과 일정을 충족시키지 못하면, IRS는 이를 APA 신청서의 철회로 처리한다. 이 경우에 납세자가 APA를 계속하여 추진하기를 원하면, 납세자는 신청서를 다시 제출하고, 사용자 수수료를 다시 납부하도록 요구될 것이다. IRS 측이 이정표를 맞추지 못하면, APA 디렉터와 District와 Region의 감독관들이, 적절하게, 상황의 즉각적 교정, 구제를 위해서 협조하여야 한다.

어떠한 경우에는 Case Plan과 일정에 대한 합의 후에 case의 전개가 납세자와 APA 팀 모두에게, 일부 이정표 날짜들이 바뀌어야함을 제안하여야 한다. 융통성을 유지하기 위해, APA 팀과 납세자는, 가능한 신속하게 case를 종료하기 위한 진척을 유지하기 위해, 상호합의에 따라 Case Plan과 일정을 수정할 수 있다.

(6) 신청서의 철회

납세자는 APA의 집행 이전 아무 때나 APA를 철회할 수 있다. 세입 절차 96--1 (혹은 이의 승계 조항)의 원칙에 따라, Sec. 14.09을 포함하지만 국한되지는 않고, 일반적으로 납세자가 APA를 철회한 경우 사용자 수수료는 환급되지 않는다.

(7) 신청서의 거부

IRS는 APA 신청서의 승인을 거부하거나, 요청된 대로 APA를 집행하는 것을 거부할 수 있다. 신청서가 착수된 이후 IRS가 APA의 집행을 거부하면, 통상적으로 IRS는 사용자 수수료를 보유한다. 하지만 IRS가 그 상황에서 그렇게 행동하는 것이 적절하다고 판단하면, 사용자 수수료는 반환되어야 한다. 만일 IRS가 APA의뢰의 거부를 제안하면, 납세자에게는 한번의 권리 협의 권리가 주어진다. 더 이상의 협의는 IRS의 결정에 따라 주어진다.

8. 관할 당국 심의(Sec. 7)

신청서의 어느 한 쪽 당사자에게라도 외국과 미국간의 조세 조약의 상호 합의 조항에 의해, 혹은 세입절차 89--8에 의해, 세금 공제를 추구할 권리가 주어져 있다면, 관할 당국은 APA에 관한 합의에 착수하여야 한다. APA 신청서와 유사한, 조약 당사자나 possession tax agency를 통해 발의되고 미국 관할 당국에 제출된 신청서들은 이 세입 절차나 세입절차 96--13 중 적합한 것에 의해 처리된다. 사실적 문제의 시기 적절한 해명을 제공하고, 오해의 가능성을 최소화하고, 적시에 다자합의의 전개를 돕기 위해, IRS는 일반적으로, APA신청서 심의의 가능한 한 가장 초기단계부터 -가능하다면, 사전협의를 포함하여- 납세자와 IRS, 그리고 조약 상대방간의 조정에 착수하여야 한다. 이러한 방법으로 미국과 외국 관할 당국은 case에 대한 공동의 이해를 발전시킬 수 있고, 그것은 협상과 관할 당국 문제의 해결을 촉진하여야 한다. 납세자는 신청서 심사의 처음부터 끝까지, IRS가 외국 관할 당국과 합의에 도달하는데 도움이 되도록 가용하게 대기해야 한다. 협상된 APA에 대한 최종합의는 납세자와 IRS, 그리고 외국 관할당국간에 이루어진다. 일반적인 문제로서, 납세자는 APA 신청서와 연관된 왕복문서를 동시에 신청서에 관련된 외국 관할 당국에 제출할 것이 장려된다.

관할 당국 합의의 목적은 이중과세를 피하기 위한 것이다. 미국 관할 당국은 납세자의 동의하에서만 합의를 결정하여야 한다. 만약 이러한 합의를 납세자가 수용할 수 없다면 납세자는 APA 의뢰를 철회하여도 된다. 만일 관할 당국이 합의를 이루어낼 수 없거나, 납세자가 관할 당국 합의를 수용하지 않을 경우에는, IRS는 납세자와 단독 APA를 협상하려고 시도하여야 한다.

납세자는, 이 세입절차 96-13과 기타 적용 가능한 세입절차에 명시된 기준에 부합하여 IRS와 미국 관할 당국에 협조하여야만 한다. IRS가 수취하거나 준비한 정보는, 납세자나 관련된 외국 독립체가 제공한 정보를 포함하여, 미국법에 규정된 세금 관련 정보 공개의 제한과 적용 가능

한 소득세 관행 아래 종속된다.

만약 공개될 경우 납세자의 경쟁적 위치에 해를 끼칠 수 있는 민감한 사안의 기밀 자료(교역 기밀 따위)의 제출이 필수적일 수 있다. 이러한 경우에, 당사자들은 이러한 정보를 공개하지 않고 외국 관할 당국에 의한 검증을 허락하는 방법의 교섭을 시도할 수 있다.

관할 당국이 APA를 포함하는 합의에 착수하면, IRS는 실용적인 한도 내에서, 수반되는 변동, 취소, 파기, 갱신요청, 연례사업보고서의 평가, 납세자의 APA 조건 준수 심사 등에 관하여 외국 당국과의 상호 정보 교환에 동의하여야 한다. 양자 APA는 IRS와 외국관할 당국에 동시에 연례보고서를 제출하는 것을 규정할 수 있다.

미국 관할 당국은 APA 자료를 이 세입절차 10.04 및 10.05와 유사한 조건하에서만 사용하도록 외국 관할 당국을 설득하려고 노력하여야 한다.

납세자와 정부의 불확실성과 행정비용을 최소화하기 위해서, 관할 당국 절차가 관련된 외국에 대해 가용할 경우, 일반적으로 양자간 혹은 다자간 APA가 단독 APA보다 선호된다. 그러나, 적합한 환경 하에서는, IRS는 관할 당국 합의의 도달 없이도 납세자와 APA를 집행할 수 있다. 납세자는 단독 APA에 대한 충분한 정당성을 보여야 한다. 단독 APA 신청서라 조약 상대국인 구가 내에서 활동하고 있는 납세자를 포함할 경우, IRS는 조약 상대국에 신청서의 제출을 알릴 수 있고, 소득세 조약에서 정보의 교환을 결정하는 정상적 규정 하에서, 신청서에 관련된 다른 정보를 조약 상대국에 제출할 수 있다. 어떤 상황에서는, 특정 외국 관할 당국과 합의된 절차나, 조약 상대국과의 적절한 관계요구 때문에 단독 APA가 불가능할 수 있다.

세입절차 96--13의 7.05에서는 부분적으로, 만일 납세자가 Counsel과 서면동의를 통해 어떤 문제에 관해 합의에 도달하면, 미국 관할당국은 조약국으로부터 상호관계가 있는 조정만을 획득하려고 노력할 것이고, 만일 그렇지 않으면 그러한 합의를 변화시킬 조처들은 취하지 않아야 한다. 세입절차 96--13의 Sec. 7.05에서 부여된 미국 관할당국의 상호관계 면세를 협상하는 결정권에 대한 제한은 단독 APA에는 적용되지 않는다. 그러나, 단독 APA는 미국 관할당국의, 이중과세로부터의 면

세를 제공할 수 있는, 특히 동시 발생한 양자간 혹은 다자간 APA 신청서가 모두 유효하고, 조약국 내에서 APA 문제의 일관적 처리를 획득하는 것이 (1.902--2(e)(5)(i)의 의미 하에서) 실용적일 수 있었을 때, 상호 합의 도달 능력을 방해할 수 있다. (이러한 APA의 TPM의 소급 적용에 근거하여 단독 APA에 속하는 첫째 이전의 과세가능 연도들에 대한 결정이 있었다면, 세입절차 96--13 Sec. 7.05이 통상적 방법으로 그러한 소급적용 연도들에 적용된다).

9. 소급적용(Sec. 8)

납세자는 APA 신청서에서, 혹은 APA 협상의 종료 이전 어느 때라도, IRS가 APA의 TPM을, APA에 포함되는 첫 해보다 이전 연도들의 이전가격결정문제의 해결을 위해 사용하는 것을 희망한다는 것을 표시할 수 있다. 일반적으로, 이 세입절차의 Sec. 3.06에서 밝힌 원칙들이 이 요청서(소급적용 요청)에 대한 IRS의 고려를 결정한다. APA 신청서의 제출이후에 소급적용 요청서가 발생할 경우, 납세자는 이 세입절차의 Sec. 5.13(2)에 표시된 주소로 APA 디렉터에게 요청서를 보내야 한다.

만일 소급적용 요청서가 양자 혹은 다자 APA 와 관련하여 제출되었을 경우, 그 소급적용 요청서는 세입절차 96--13 Sec. 7.06의 신속한 관할 당국 심의의 적용을 구성하는 것으로 간주될 수 있다. The office of Associate Chief Counsel (International), District Director, 그리고 미국 관할당국은 요청서의 심의를 조정한다. 납세자의 요청서는 세입절차96--13 하의 규정에 따라 신속한 관할 당국 심의에 필요한 모든 정보를 포함하여야 한다. 납세자의 요청서는, 효과적인 관할 당국 심의를 촉진하기 위해, IRS는 만일 신속한 관할 당국 심의 승인이 내려면, 하나 혹은 그 이상의 명기된 연도에 대해 이를 적용할 것을 요구할 수가 있는데, 이 경우를 제외하고는, 의뢰된 APA의 첫 해 이전 어느 해에라도 적합할 수 있다. 신속한 관할 당국 심의의 운영에 대한 통상적 결정을 내림에 있어, IRS 직원들은 이 세입절차의 Sec. 3.06에 기술된 APA 소급적용에 대한 정책을 구현하여야 한다.

만일 소급적용 요청서가 양자나 다자 APA와 관련하여 제출되고, Appeals의 관할 아래 있는 과세 가능 연도를 포함하고 있다면, 소급적용 요청서는 세입절차 96--13 Sec. 8에 서술된 Appeals 와 관할당국 동시 심의의 적용을 구성하게 되고, 그 규정에 구속된다. The office of Associate Chief Counsel(International), the Regional Director of Appeals, 그리고 미국 관할 당국 요청서의 심의를 조정한다. Appeals와 관할 당국 동시 심의에 대해 통상적인 결정을 내리는 것에 있어 IRS 직원들은 이 세입절차 Sec. 3.06에 서술된 APA 소급적용에 관련된 규정을 실행하여야 한다.

이 세입절차 Sec. 3.06에서 명시된 정책에 따라, 과세연도에 대하여 소급적용을 승인할 것인지에 대한 결정은 소급적용 대상인 과세연도에 대한 관할권을 가지고 있는 IRS 직원의 결정에 달려있다. 이들은 대표적으로, District Director, the Regional Director of Appeals, the Assistant Commissioner(International) (관할 당국 협상에 관한 문제에 대해서)이거나 혹은 District Counsel(소송에 관한 문제에 대해서)이다. 이 세입절차와 불일치하는 경우를 제외하고는, APA 소급적용을 구현하기 위해서 세금문제를 해결하는 통상적 절차⁶⁴⁾가 사용된다.

10. 독립적 전문가 의견(Sec. 9)

납세자는 자비로, 제안된 TPM에 대한 정밀한 심사와 의견표명을 위해 납세자와 IRS 양측에 (양자 혹은 다자간 처리에서는, 외국 관할당국에까지도) 모두 만족스러운 독립적 전문가를 초빙하도록 요구받을 수 있다. 납세자가 APA 신청서에서 전문가가 필요한지 여부를 제안할 수도 있고, IRS가 (만일 적용가능하다면 외국 관할 당국이) 납세자의 APA를 평가하기 위해서 독립적 전문가가 필요한지 여부를 결정할 수도 있다.

이 세입절차의 목적상, 전문가는 납세자와 IRS간에 (만일 관련된다면, 외국 관할 당국도) 합의된, 납세자의 APA 신청서의 주요문제에 적합한

64) 종결합의와 기타 결산합의문서와 서식 870과 870AD를 포함하나 이에 국한되지는 않는다.

연구, 산업, 지리적 영역의 분야에서 전문 교육이나 경험을 가진 모든 사람이다.

이 세입절차의 목적상, 독립적 전문가란, 신청서의 개발에 어떠한 구체적인 범위로도 참가하지 않고, 과거에 IRS나 납세자 어느 쪽으로도 본질적으로 신청서와 관련된 문제로 도움을 준 적이 없는 사람이다.

전문가가 필요할 경우, 전문가는 납세자가 제안한 TPM을 비판적으로 분석하고, 서면으로 의견을 전달한다. 이 의견은 IRS나 납세자가 (만일 관련되었다면, 외국 관할 당국)이 제기했던 모든 질문과 관심사를 다루어야 한다; 제안된 TPM이나 갱신본이 정상가격접근방법(arm's length approach)을 지원하고 산출하는지를 결정한다; 그리고 이러한 결론의 근거를 제공한다. 그러나, 전문가의 의견은 어느 쪽에도 구속력을 가지는 것은 아니다. 납세자와 IRS는 (만일 관련되었다면, 외국 관할 당국까지도) 전문가의 보고서와 이를 뒷받침하는 서류를 접할 수 있다. IRS와 납세자는 상대방과 독자적 전문가의 모든 의사소통에 대해 통지받아야 하고, 상대방이 전문가에게 제공한 모든 정보의 사본을 받아야 한다.

독립적 전문가가 필요한 경우, 납세자는 IRC 6103(c)에 따라, 전문가와 소득세 신고서나 소득세 신고 정보를 논의할 목적으로 포기 각서를 IRS에 제출하여야 한다. 납세자는 전문가가 이 세입절차의 조항들을 숙지하고 있음을 확인해야 하며, 전문가가 제출한 의견이 이 조항에 부합한다는 것을 확인해야 한다.

11. 법적 효력(Sec. 10)

APA는 납세자와 IRS간의 구속력이 있는 합의이다. 만일 납세자가 APA의 조건을 준수하면, IRS는 TPM적용의 결과를 정상기준을 만족하는 것으로 간주하여, 이 세입절차에서 규정된 것을 제외하고는, APA의 주요 문제에 대해 TPM을 적용하는 것에 이의를 제기하지 못한다. 그렇지 않을 경우 납세자는 미국 소득세법에 구속되고, 미국 소득세법과 조세 조약하에서 이용 가능한 모든 관할당국 공제의 자격이 주어진다.

법규에 의해 규정된 바를 제외하고는, APA는 납세자, APA가 명시하여 관련짓는 거래와 과세연도에 대한 것을 제외하고는 법적 효력이 없다.

서면합의, 법규 혹은 이 세입절차로 달리 규정된 것을 제외하고는, APA도, 그에 관련된 어떠한 비사실적 구두 혹은 서면상의 주장이나 제출물도 APA에 포함되지 않은 과세연도나, 거래 혹은 사람에 관한 법률적 혹은 행정적 절차에서 납세자나 IRS에 의해 증거로 제시되지 않는다. 신청서의 일부로서, 납세자는 자신이 비사실적이라고 생각하는 주장이나 제출물에 대한 목록을 IRS에 제출하여 검토와 동의를 얻어야 한다. 그러나 납세자들은, 단지 동일하거나 유사한 요소들이 APA에 포함되어 있었거나, APA와 관련하여 진술되거나 제출되었기 때문에, 혹은 APA 절차에서 소개되었다는 이유만으로, 전 문장이 APA TPM의 소급적용을 막거나, APA 절차 이외의 방법으로 발견되거나 획득될 수 있는 비사실적 요소들의 발견, 사용, 허용을 막는 것은 아니라는 것을 인지해야 한다.

서면 합의에 의해 달리 규정된 것을 제외하고는, APA가 집행되지 않았거나, 집행된 APA가 그 이후에 무효화되거나 취소되었을 경우, APA도, 특정 TRM을 사용하겠다는 제안서도, APA 처리 중에 이루어진 기타 어떠한 비사실적 구두 혹은 서면 주장이나 제출물도, APA가 의뢰되었거나 집행되었던 과세연도에 관한 모든 행정적 혹은 법률적 절차상에서 납세자나 IRS에 의해 상대방의 승인을 받은 것으로 발표되어서는 아니 된다. 그러나 납세자들은, 단지 동일하거나 유사한 요소들이 APA에 포함되어 있었거나, APA와 관련하여 진술되거나 제출되었기 때문에, 혹은 APA 절차에서 소개되었다는 이유만으로 APA 절차 이외의 방법으로 발견되거나 획득될 수 있는 비사실적 요소들의 발견, 사용, 허용을 막는 것은 아니라는 것을 인지해야 한다.

12. APA 관리(Sec. 11)

(1) 연례보고서

APA에 포함된 각 과세연도에 대하여, 납세자는 기한 내에 완결된 연례보고서를 제출해야 한다. 연례보고서에는 납세자의 당해 연도 실제 운용을 기술하고, APA의 조건에 대한 성실한 준수를 증명하여야 한다. 보

고서에는 APA에서 요구되는 모든 사항을 포함해야 하고, 계류 중이거나 의도 중인 모든 APA의 갱신, 수정 혹은 취소 의의를 수록해야하고, 이 세입절차의 Sec. 11.02에 따라 이루어진 보정적 조정을 서술하여야 한다.

납세자는 보고서 원본과 각 보고서의 사본 4부를, 법에 정해진 (연장을 포함하여) 납세자의 소득세 신고서를 제출한 때로부터 90일 이내에, 혹은 APA에 명시된 다른 일자에, 이 세입절차의 Sec. 5.13(2)에서 지정한 주소의 APA 디렉터에게 보내야 한다. 납세자는 양자 혹은 다자 APA에 관해서는 조약 상대방과의 연례보고서의 사본의 제출을 요구받을 수 있다. 이 보고서는 이 세입절차의 Sec. 5.11-5.12에 따라야 한다.

IRS는 연례보고서에 관해서는 연례보고서에 담긴 정보를 명확하게 하거나, 완전하게 필요가 있을 때에만 납세자를 접촉할 수 있다. 추가적 정보는 IRS가 명시한 일자까지 제출되어야 하고, 합당한 이유가 있을 경우 연장될 수 있다. 검토는 납세자와 District Director, Chief Counsel 그리고 (만일 적용이 가능하다면) 외국 관할당국간에 조정이 이루어져야 한다. 연례보고서에 담긴 정보를 명확히 하기 위한 목적으로 IRS와 납세자가 접촉하는 것은 IRC의 7605(b)이나 다른 규정에 의거한 납세자에 대한 심리나 심리의 시작을 구성하지 않는다.

(2) 보정적 조정

만약 TPM을 적용한 결과가 APA에서 예측했던 것과 다르다면, APA는 납세자와 그에 연관된 외국 독립체에 보정적 조정을 허용할 수 있다. 예를 들어, 만약 APA가 기대되는 운용 결과의 범위를 제공하고, 실제 운용 결과가 그 범위밖에 있다면 (하지만 APA가 정한 한계 내에는 존재한다면), APA는 당사자들이 결과를 기술된 범위 내의 합의된 점까지 이르게 하도록 보정적 조정을 허용할 수 있다. 이러한 보정적 조정은 납세자의 기한내에 (연장을 포함하여) 제출된 연방 소득세 신고서에 반영되어야 한다; 만일 납세자가 소득세 신고서 원본에서 이러한 조정을 할 수가 없다면, 요구되는 보정적 조정은 여하튼 간에 이러한 신고서의 정

해진 제출일자(연장도 포함)의 90일 이내에 이루어져야하고 지불되어야 하며, 이러한 기간내에 제출된 수정된 소득신고서와 이 세입절차의 Sec. 11.01에 의하여 요구되는 적시에 제출된 연례보고서에 반영되어야 한다. APA가 집행되기 이전의 연방 소득세 신고서가 제출된 연도들을 포함하는 한에서, 납세자는 요구되는 보정적 조정을 수정된 소득세 신고서(들)에, APA를 시작한 90일 이내에 해야 하며, 그러한 보정적 조정의 지불도 APA를 시작한 90일 이내에 해야 한다.

APA에 포함된 과세연도에 대한 납세자와, 그와 연관된 외국의 독립채양측의 과세대상 수입, 소득 그리고 이자는 당해연도에 대한 보정적 조정에 의해 증가 혹은 감소한 상태의, TPM의 결과로서 발생한 모든 소득을 포함하여야 한다. 보정적 조정은 적용되는 과세 가능 연도의 말일부로 발생한 것으로 간주된다. 다른 모든 미국 소득세 목적에 있어서는, 보정적 조정을 고려한 이후에는, 조정된 숫자가 사용된다. 납세자가 보정적 조정을 피할 수 있도록 성실하게 TPM을 따랐고, 보정적 조정의 지불이 이 세입절차의 Sec. 11.02(1)에 명기된 시간 안에 이루어졌다는 가정아래, (i)보정적 조정은 그 연도의 어떠한 요구되는 예상 세무 할부분담금의 계산에 있어서도 고려되지 않는다. (ii) 납세자는, 보정적 조정을 이유로는, 6651과 6655과의 벌금 지불 불이행의 조항에 구속되지 않는다.(iii) 보정적 조정을 처리하기 위해 발생한 지급액이나 수취액에 대해서는 이자가 붙지 않는다. 그러나 보정적 조정은 Sec. 901에 따라 다른 외국 세금 공제를 재결정하기 위한 목적으로는 고려가 된다. 관할당국간의 협정에 따라, 적용 가능한 곳에서는, 납세자나 연관된 외국 독립체는 보정적 조정의 지불 방법에 있어서 세입절차 65--17, 1965--1 C.B. 833(수정된 바와 같이) 혹은 그 승계법률에 일치하는 어떠한 방법도, 수표, 전신환, 기업간 구좌를 이용한 차감계산, 혹은 배당금의 재확정을 포함하여 사용이 가능하다. 이러한 보정적 조정에 관하여 취해진 수단들은 기록되어야 하고 연례보고서에서 공개되어야 한다.

후속 보정적 조정은 납세자나 IRS가, TPM에 의해 결정된 바와 같이, APA하의 과세연도 기간동안의 납세자의 TPM의 결정과 계산을 위한 통상적이고 일상적인 조정(예를 들어 계산상 실수의 정정)을 할 경우

일어난다. 세금의 사정, 징세와 환급에 관련되는 일반적으로 적용 가능한 IRC 규칙들은 후속 보정적 조정으로 인하여 연방 소득세 부담에 있어 야기되는 변화에 적용된다.

APA 신청서의 일부로서 관할 당국간의 합의가 요구되는 경우, 이 절차에 기술된 원칙들이 납세자의 연관된 외국 독립체에 대한 본질적으로 동일한 처리를 위해 적합한 외국 관할 당국과 논의된다.

납세자와 IRS는 APA안에서 보정적 조정에 대한 위 조항들의 수정에 합의할 수 있다.

(3) 심 의

만일 District Director가 APA에 포함되는 과세연도를 심의한다면, APA에 포함된 심의는 아래 이 세입절차의 Sec. 11.03(2)의 요소들에 국한된다. District Director는 TPM 자체를 재평가하지는 않는다.

District Director는 납세자에게 다음의 확립을 요구할 수 있다. (a) 납세자가 성실하게 APA의 조건들을 충족시켰는가; (b)APA의 구체적 표현과 연례 보고서가 유효하며, 납세자의 운용을 정확히 기술하고 있는가; (c)TPM을 적용하는데 사용된 입증자료와 계산이 모든 계산적 측면에서 정확했는가; (d)APA의 근거가 되는 본질적 중대 가정들이 유효한가; 그리고 (e)납세자가 TPM과 중대 가정을 일관성 있게 적용했는가.

만일 District Director가 Sec. 11.03(2)의 요구조건 중 어느 하나라도 충족되지 않았다고 결정하면, 그 문제는 해결을 위해 Associate Chief Counsel (International)에 제출된다. Associate Chief Counsel (International)은 계속해서 APA를 적용하거나; APA를 무효화 하거나; APA의 취소나; 혹은 APA를 수정하도록 결정한다.

District Director는, Associate Chief Counsel (International)의 동의를 구하지 않고, 심의(TPM에 따라 결정된 바와 같이)를 받고 있는 과세연도 동안의 납세자의 TPM 운용결과의 결정과 산정에 대해, APA의 유효성이나 적용성에 영향을 주지 않으면서, TPM의 해석에 관련되지 않은, 정상적이고 통상적인 회계감사 조정을 제안할 수 있다. 만

일 납세자가 그 제안된 조정에 동의하면, 추가 보정적 조정을 지급함으로써 효력을 받는다. 만일 납세자가 동의하지 않으면, 납세자는 정상적인 행정 및 법률절차에 의해 이의를 제기할 수 있다. 심사받고 있는 과세연도(들)에 대해서, District Director의 감사 조정에 의해 야기된, 이전에 납세자들이 결정한 보정적 조정에 대한 어떠한 변경도 감사 조정의 최종 확정일로부터 90일 이내에 일어난다. 보정적 조정과, 여기 Sec. 11.03(4)에 서술된 보정적 조정에 대한 그러한 모든 변경은, 이 세입절차 Sec. 11.03(2)의 목적상 후속 보정적 조정으로 다루어진다.

(4) 기록 보유

납세자는 IRS가 납세자의 APA 준수 여부를 심사하기에 충분한 장부와 기록을 보유해야 한다. APA는 이 목적을 위해 필요한 장부와 기록을 명시할 수 있고, APA의 적용 가능한 조항의 준수가 APA에 포함된 거래에 대하여 6038(a)와 6038(c)의 규정의 준수를 구성한다는 것을 명시할 수 있다.

심사에 있어서, IRS가 요청한 정보는 일반적으로 IRS의 서면 요청에 의해 30일 이내에 이용이 가능해야 하고, 특정 문서의 번역이 요구될 경우 번역문은 요청 30일 이내에 제출되어야 하고, 합당한 이유가 있을 경우 연장될 수 있다. 외국 사법당국(jurisdiction)이 자료를 공개하는 것에 대해 벌금을 부과할 수도 있다는 것은 IRS의 요청을 거절하는 합당한 사유를 구성하지 않는다.

(5) APA의 무효화

Associate Chief Counsel (International)은, APA에 관련하여 납세자에게 사기나 부정행위(Code의 7121절에 규정된 것과 같이), 경시행위(등한시)(6622절(b)(1)과 (c))가 있었다고 결정하면, 사기, 부정행위, 다음과 관련된 경시행위를 포함하나 이것에만 국한되지는 않고, APA를 무효화할 수 있다. 신청서나 (연례보고서를 포함한) 후속 제출물에 진술된 중대한 사실, APA 조건의 불성실한 준수. 중대한 사실이

란, IRS에게 알려졌더라면 합리적으로, 상당히 다른 APA (혹은 APA를 전혀 승인받지 못했을)로 나타났을 것들이다. Associate Chief Counsel은 APA를 무효화하도록 요구받지는 않고, 납세자에게 계속 그것을 고수하도록 요구할 수 있다.

어떠한 이유로든 APA가 무효화되었을 때, 무효화는 APA가 유효했던 첫 번째 과세연도 첫날로 소급 적용된다.

만일 어떤 이유로든 APA가 무효화되면, IRS는 소득세의 부족분과 적용 가능한 Code 규정에 따라 그에 대한 추가분을 결정할 수 있다. 게다가 (a)세입절차 65--17하의 구제가 부정될 수 있다; (b)만일 IRS가 납세자가 세입절차 65--17의 구제를 이용할 수 있도록 결정하면, 이 세입절차의 Sec. 4.03하에서 수립된 모든 미수금 계정의 이자가, 상호 합의나 상관관계가 있는 구제에 구속되지 않는다. (c)APA의 무효화는 rev. Rul. 80--231, 1980--2 C.B 219하의 “악질적인 경우”로 취급될 수 있어, 그 규정에 따라 납세자에게 외국 세금공제가 허락되지 않을 수 있다. (d)세입절차 96--14, 1996--3 I.R.B. 41하의 단독 구제 조항은 가용하지 않을 수 있다. APA가 외국 관할당국과 협상의 주제가 되었을 때, IRS는 외국 관할 당국과 APA의 무효화에 대하여 모든 조치를 취하여야 한다.

(6) APA의 취소

District Director가 Chief Counsel의 동의를 얻어, APA의 의뢰 혹은 후속 제출(연례보고서를 포함하여)에 관련하여, 허위진술이나 중대한(material) 사실에 대한 착오, 중대한 사실의 진술 누락, 혹은 APA의 조건을 준수하려는 노력의 부족(그러나, 사기나 부정행위, 경시행위는 아닌)이 있었다고 결정하면, Associate Chief Counsel (International)은 APA를 취소할 수 있다. 중대한 사실이란 만약 IRS가 알았다더라면 상당히 다른 APA가 되었거나 (APA 승인이 되지 않았을) 것들을 의미한다.

Associate Chief Counsel(International)은 납세자가 성실성을 보이거나, Associate Chief Counsel(International)이 납득할만한 합

당한 이유가 있으면, 또 만약 납세자가 허위 진술이나 중대한 사실에 대한 착오, 중대한 사실의 진술 누락, 혹은 미준수의 정정에 관한 Associate Chief Counsel(International)의 조정 제안에 대하여 동의할 경우, APA 취소를 철회할 수 있다. Associate Chief Counsel (International)은 APA를 취소하도록 요구받지 않을 수 있고, 납세자에게 계속해서 그것을 준수하도록 요구할 수 있다.

APA가 이 세입절차의 Sec. 11.06(1)하에서 취소될 때, 취소는 허위 진술이나 중대한 사실에 대한 착오, 중대한 사실의 진술 누락 혹은 미준수가 발생한 연도의 처음에서부터 유효하다. 그러나 만약 이 세입절차의 Sec. 11.07(1)에 규정된바와 같이 법률이나 조약의 변화에 의해 취소가 일어나는 경우, 취소는 법률이나 조약의 유효일자로부터 유효하다.

만일 어떠한 이유로든 APA가 취소되면, 취소의 유효일자로부터 APA는, 미국 소득세법 목적상, 납세자와 IRS에 대해 더 이상 구속력과 효력이 없게 된다. 취소의 유효일자 이후, APA에 포함되었던 거래의 세금 혜택을 포함하여), 달리 적용되는 모든 미국 세법에 (조약 규칙을 포함하여) 따른다. APA가 외국 관할당국과 협상의 주체가 되었을 때, IRS는 외국 관할 당국과 APA의 취소와 관련하여 모든 조치를 취하려 노력하여야 한다.

(7) APA의 수정

만일 중대 가정이 충족되지 않거나, 이 세입절차의 Sec. 11.09에서 서술된 바와 같이 법률이나 조약상 변화가 있었다면 당사자 등의 합의에 의해 APA는 수정될 수 있다. 만약 이러한 합의가 이루어질 수 없다면, APA는 취소된다.

만일 중대 가정이 충족되지 않을 경우 납세자는 통지서와 함께 보충 자료들과 수정이 필요하다고 여겨지는지 여부에 관한 진술을 APA 디렉터에게 알려야만 한다. 납세자는 통지서를, 중대 가정을 맞추는데 실패한 일이 일어난 연도의 연례보고서 제출기한 마지막 날 이전 아무 때나 제출하여야 한다. 통지서를 제출함에 있어서는 이 세입절차의 Sec. 5.11-5.13의 절차를 따라야한다.

중대가정이 충족되지 않을 경우, 납세자와 IRS는 APA의 수정에 대해 논의하여야 한다. 납세자와 IRS가 수정된 합의를 집행할 수 없다면, APA는 중대 가정이 충족되지 못한 일이 일어난 일이 포함된 과세연도의 시작일자부로 취소된다. IRS와 납세자가 수정된 APA에 동의할 수 있다면, 수정된 APA의 유효일자는 새 APA에 기록된다.

만일 IRS와 납세자가 관할 당국 합의하에 있던 APA의 수정에 동의할 경우, 수정된 APA는 이에 대한 외국 관할당국의 동의를 구하기 위해서 미국 관할당국에 제출되어야 한다. 만일 외국 관할당국이 수정된 APA의 수용을 거부하면, 혹은 만일 모든 당사자가 동의 가능한 APA에 대해 관할 당국이 동의하지 않는다면, 납세자와 IRS는 (a)기존의 APA를 계속 적용하도록 합의할 수도 있고, (b)수정된 APA를 적용하거나, APA를 더욱 수정하도록 합의할 수도 있고, (c)합의된 날짜부로 APA를 취소할 수 있다. 만약 이러한 합의가 이루어질 수 없다면, APA는 이 세입절차 Sec. 11.07(1)에 의해 취소된다.

(8) APA의 갱신

납세자는 최초의 APA 신청서에 적용되는 서식과 절차를 따름으로써 갱신을 요청할 수 있다. 납세자는 이 세입절차 Sec. 5.14에서 요구되는 사용자 수수료를 내야하고, 신청서와 함께 적절한 보조 문서들을 제출해야 한다. IRS에 의해 달리 동의되지 않았다면, 납세자는 최초의 기간 혹은 갱신된 기간의 만료 9개월 전에 신청서를 제출해야 한다.

(9) 법률이나 조약상의 변화

APA에 포함된 모든 문제에 대해서 연방 소득세 처리를 바꾸는, 적용 가능한 미국법이나 소득세 조약상의 변화가 있을 경우, 새 법이나 조약의 조항이, 불일치하는 부분에 있어서 APA를 대신한다. 당사자들은, 이 세입절차의 11.07에 따라, APA를 새 법이나 조약 조항에 일치(reconcile)하도록 APA를 수정할 수 있다.

13. 공 개(Sec. 12)

APA 처리 중 IRS가 받거나 생산한 정보는 IRC하에서 납세자의 세금의 존재여부와 금액에 직결된다. 그러므로 APA와 그러한 정보들은 IRC 6103의 기밀조항에 종속된다. 게다가, APA와 그러한 정보들은 소득세법의 조항상, 혹은 외국과 교류함에 있어 적용되는 다른 규정에 따라 기밀일 수도 있다.

14. 다른 문서에 대한 효과(Sec. 13)

세입절차 91--22, 1991--1 C.B 526은 대체된다. 세입절차 96--13은 수정된다. 세입절차 96--1은 수정된다.

15. 유효일자(Sec. 14)

이 세입절차는 1996년 12월31일에 혹은 그 이후에 접수된, 갱신 신청서를 포함하여 모든 APA신청서에 적용된다. 다음의 경우를 제외하고는: (i) Sec. 7.08은 모든 그러한 APA 신청서와 세입절차 96--13의 효력개시일이나 그 이후에 신청된 APA 신청서에 적용된다, (ii) Sec. 8.02 그리고/혹은 Sec. 8.03은 납세자의 요구에 따라, 이러한 일자 이전에 제출된, 그에 대하여 아직 결정이 내려지지 않은 APA 신청서에 적용할 수 있다, (iii) 만일 납세자가 이러한 적용이 납세자에 대한 불공정성을 피하기 위해 필요하다고 서술하면, Sec. 5.14의 어떠한 규정도 이러한 일자 이전에 제출되고, 그에 대하여 아직 결정이 내려지지 않은 신청서에 대해 적용할 수 있다.

16. 문서 작업 축소령(Sec. 15)

이 세입절차에 포함된 정보의 집합은 문서 작업 축소령(44 U.S.C. 3507)에 따라 관리번호 1545--1503으로 Office of Management and Budget에 의해 검토되고 승인되었다.

만일 정보의 집합에 유효한 관리번호가 없으면 Agency는 그것을 보증하거나 후원해서는 안되고, 개인은 그것에 답할 필요가 없다.

이 세입절차내의 정보의 집합은 4.02, 5, 8.02, 9, 11.01, 11.02(1), 11.04, 11.07, 11.08에 있다. 이 정보는 IRS에 APA 신청서나 갱신 요청을 평가하고 처리하기 위한 충분한 정보를 제공하고, 혹은 납세자가 APA의 조건을 잘 준수하고 있는지를 결정하기 위해서 필요하다. 이 정보는 제안된 TPM과, 납세자 자신이 그 당사자인 APA의 조건을 납세자가 잘 준수하고 있는지를 평가하는데 사용된다. 이 정보의 집합은 APA를 획득하도록 요구된다. 응답할 것으로 기대되는 것은 다른 사업이나 영리기관이다.

예상되는 총 연간보고 그리고/혹은 기록보관 부담은 5,250시간이다. APA 사전협의의 예상되는 평균 부담은 10시간이다; APA 신청서에 대한 평균 부담은 50시간이다; APA의 한 당사자가 연례보고서를 준비하는데 드는 예상 평균 부담은 15시간이다; 예상되는 응답자 그리고/혹은 기록보관자는 160명이다. 예상되는 연간 응답 빈도는, APA를 의뢰하는 납세자가 사전협의도 요청할 수 있다는 것을 제외하면, 1년에 한 APA 지원자나 당사자 당 하나의 신청서/보고서이다.

정보의 집합에 관련되는 책이나 기록은 그 내용이 국내 세법의 운영에서 중요한 동안 보유되어야 한다. 일반적으로 세금신고서와 환급과 세금신고서 정보는, Sec. 6103에서 요구하는 바와 같이, 기밀이다.

제 4 절 독 일

I. 개 관

독일에서의 APA논의를 살펴보기 위해서는 우선 미국과는 다른 독일만의 특수성이 전제되어야 한다. 미국은 전통적으로 신고납세주의의 나라이고, 우리나라도 과거 정부과세주의를 주로 하다가 오늘날엔 미국과 같이 신고납세주의를 따르고 있고 아직 신고납세방식으로 전환되지 않고 있는 세목이 소수 남아있을 뿐이다. 그러나 독일은 원칙적으로 정부부과과세주의를 취하고 있으며 신고납세주의는 예외에 속한다. 때문에 미국

식 개념인 APA를 독일식 토양에서 도입하거나 논하는 것은 미국 등 신고납세주의를 원칙으로 하는 나라에서와는 다른 논의방식을 요할 수 있다. 독일에서는 이전가격형성에 관한 과세관청의 납세자에 대한 사전정보제공이나 확약의 측면에서 접근하게 되고, 그러한 사전정보제공이나 확약에 구속력이 있는지의 관점에서 논하게 되는 것은 바로 그러한 기본적인 시각의 차이에서 온다고 볼 수 있다.

이하에서는 이러한 기본 배경하에 독일에서 APA에 관하여 논의되는 바를 개략적으로 정리하고자 한다. 특히 독일 현행법상 어떤 법적 근거에서 이전가격사전합의제가 운용되고 있는지를 추적하고자 한다. 그에 앞서 먼저 독일에서의 법상태에 관한 결론부터 적시해본다면, 독일에서는 미국의 APA지침과 견줄만한 APA에 관한 독립한 행정규칙이 존재하지 않는다. 더욱이 미국이나 다른 나라에서처럼 APA에 관한 특별한 법률상의 규정도 존재하지 않는다. 지금까지는 “이전가격형성에 관한 사전정보제공”에 관하여 두 개의 간략한 행정지침(Erlasse)이 제정되어 있을 뿐이다. 이들 행정지침은 각각 Bayern州와 Baden-Württemberg州의 재무부가 연방재무부와 협의의 통해 제정한 것들이다. 더 상세한 내용은 OECD가 이전가격지침을 수정·보완하면서 마련한 입장표명에서 얻을 수 있을 뿐이다. 요컨대 독일에 있어서 APA는 원칙적으로 부정되는 것은 아니지만 독일의 조세행정이 APA에 적극 협력하거나 참여하는 것은 제한적일 수밖에 없다는 점이다.

II. 독일의 법상태

독일 현행법상 APA를 근거지울 수 있는 법적 근거가 있는가를 검토하여야 한다. 이를 위해서는 특별규정에 의한 경우와 일반규정에 의한 경우를 나누어 고찰할 수 있다.

1. 특별규정에 의한 경우

먼저 독일 조세법상 사전정보제공(Vorwegauskünften)에 대하여 명시적으로 규정하는 특별규정의 경우로는 다음 세 가지를 검토하여야 한

다. 즉, 독일 소득세법 제42e조, 관세법전 제12조 및 조세기본법 제204조 내지 제207조의 규정이 그것이다.

먼저 소득세법 제42e조에 의하면 사업장 관할 과세관청은 신청에 의하여 개별적인 경우에 근로소득에 관한 규정이 적용될 수 있는지, 적용될 수 있다면 어느 범위에서 적용될 수 있는지에 대해서 정보를 제공해야 한다. 이는 과세관청으로 하여금 근로소득공제절차에 대한 구속적 정보를 제공하도록 하는 의미로 해석된다. 다음 독일 관세법전 제12조의 규정에 의한 관세율정보의 제공은 관세율에 의한 재화반입과 관련하여 관세관청을 권리자에 대하여 구속하는 효과를 받는다. 또한 독일 조세기본법 제204조 내지 제207조의 규정은 세무조사와 관련하여 일정한 조건하에서 과거에 향하여 심사된 사실관계 또는 심사보고서에 기술된 사실관계가 장래에는 세법적으로 어떻게 취급될 것인지에 대한 구속적 확약에 대하여 규율한다. 이 세 가지 중 앞에 열거한 두 가지 조문은 그 적용영역에 따를 때 이전가격형성의 영역에서의 사전적 정보의 제공에 관한 법적 근거로서는 고찰할 수는 없는 성질의 것임에 반하여, 구속적 확약은 일반적으로 고려의 대상이 되지 못한다. 왜냐하면 사전적 정보제공의 대상이 아직 실현되지 아니한 사실관계의 조세적 판단이 되기 때문이다. 결국 독일 조세법상 위 세 가지 특별규정에 의한 확약이나 구속적 정보 제공 등은 본 연구보고서에서 논하고자 하는 구속력 있는 사전정보제공과는 직접적인 관련성을 갖지 않는다는 것을 알 수 있다.

그러나 이것이 독일의 조세행정은 다른 경우에 구속적 정보제공이나 확약을 발할 수 없다는 것을 의미하는 것은 아니다. 과세관청은 독일 국내법상 일반적으로 확약을 발하거나 정보제공을 할 권한을 가진다. 이러한 권한은 행정청으로서의 규율권한에 부수하는 것으로 볼 수 있다.

일반적으로 정보제공(Auskünfte)이란 행정청이 행하는 개인에 대한 개별적 사실통지(Tatsachenmitteilungen) 또는 비구속적인 법적 고지(Rechtsmitteilungen)를 말한다. 정보제공은 내용상 시간적으로 과거의 사정에 관련될 수도 있고, 장래의 행위에 관련할 수도 있다. 그러나 정보제공의 주된 의의는 후자의 적용영역, 즉 장래의 행위에 관련하는 부분에 두어진다. 정보제공은 원칙적으로 구속력 없이 주어진다. 그러나

‘정보제공’이라는 표현은 단지 구속력이 없다는 징표에 불과하다. 개별적인 경우 행정청이 발한 의사표현이 구속적인 것으로 보아야 할 것인가 아니면 비구속적인 것으로 보아야 할 것인가는 구체적으로 그 해석을 통해서 도출해내야 한다. 이는 법률이 소득세법 제42e조와 관세법전 제12조의 규정에 의한 정보제공에 대하여 구속력을 부여하고 있는 것을 보면 알 수 있다. 이때 비구속적 의사표현의 경우는 통상적으로 당해 법조문에서 명시적으로 비구속적이라고 또는 철회가능하다고 표시하는 것을 통해 알 수 있다.

한편 확약은 행정청의 장래의 행위에 대한 고권적 자기구속을 말한다. 정보제공과는 달리 확약은 지식표시행위나 비구속적 의사표명일 수도 있을 뿐 아니라 장래의 특정한 행위를 의무지우는 구속적 급부약속일 수도 있다. 정보제공에 있어서와는 달리 확약에 있어서는 행정행위가 문제되며 이에 대해서는 권리구제방법을 통해 다룰 수 있다.

행정청의 의견표명을 구하는 청구권은 원칙적으로 정보제공에 있어서는 물론 법률상 규정되지 아니한 확약에 있어서는 인정되지 않는다. 반면에 납세의무자에게는 법률상 명시적으로 규정된 확약의 경우 그 발령에 대한 청구권을 가질 수 있다. 다만 이러한 법률상 명시적으로 규정된 확약에 대해서는 이하에서는 그 설명을 약하기로 한다.

2. 연방재무부 서신

법률상 규정된 경우 이외의 경우에 대한 구속적 사전정보제공의 발령에 관하여는 1987년과 1990년에 각각 마련된 두 개의 연방재무부 서신(BMF-Schreiben)⁶⁵⁾을 고려하여야 한다. 이에 따르면 정보제공은 신의성질의 원칙에 따라 구속력을 인정할 수 있고, 이러한 정보제공을 이른바 ‘구속적 정보제공’이라 한다고 한다. 이 연방재무부 서신은, 1987년 서신에서 명확히 한 바와 같이 본래 단지 이러한 제도의 시험운용을 위해 마련된 것이었다. 그러나 자칫 구속적 사전정보제공에 관한 신청의

65) BMF-Schreiben vom 24. 6. 1987, IV A 5 - S 0430 - 4/90, BStBl. I, S. 474; vom 21. 2. 1990, IV A 5 - S 0430 - 4/90, BStBl. I, S. 146.

폭주로 조세행정이 마비될 수 있다는 우려가 사실이 아닌 것으로 확인된 이후에는 1990년이래 시간적으로 축소됨이 없이 전면적으로 적용할 수 있게 되었다고 한다.⁶⁶⁾

(1) 사전정보제공의 구속성

문제는 연방재무부 서신에서 독일 조세행정이 견해를 표명한 정보제공이 아무런 구속력이 없는 단순한 정보제공인지 아니면 확약이라는 의미에서의 구속적 정보제공으로 볼 수 있는가에 있다.

이와 관련하여 Koblenz 고등재정국(OFD)의 견해에 따르면⁶⁷⁾ 연방재무부 서신에서 규정된 사전정보제공에서는 조세기본법(AO) 제18조에서 규정하는 행정행위의 성격을 가지지 아니하는 지식표시행위(Wissenserklärung)가 문제되기 때문에 당해 정보제공에 대해서는 납세의무자의 기대에 전부 또는 일부 상응하느냐에 상관없이 권리구제방법이 존재하지 않는다고 보았다. 권리구제방법은 당해 정보제공에 기초되어 있는 사실관계에 대한 조세관청의 결정내용이 투영되어 있는 행정행위에 대해서만 허용되기 때문이다. 즉, 발령된 정보제공은 그 내용이 적극적이든 소극적이든 사법심사의 대상이 될 수 없게 된다.

반면 Tipke/Kruse나 Hübschmann/Hepp/Spitaler는 위 연방재무부 서신을 이른바 ‘확약규칙(Zusageerlaß)’이라고 보고 있다. 즉, 연방재무부 서신에 따른 정보제공은 확약과 같은 구속력을 인정할 수 있다는 것이다.

그러나 정보제공과 확약의 구별은 제공되는 정보를 구하는 사람에게는 아무런 현실적인 의미가 없고, 사전정보제공은 거의 항고소송 등 권리구제수단으로 다투어질 수 있는 경우가 없다는 것도 확약의 경우에도 가능한 일이다. 만약 확약으로서의 성격을 부인하여야만 한다면 정보제공의 구속력은 신의성실의 원칙에 따라 인정될 수 있다는 것이 받아들여지고 있다.

66) 이러한 의미에서 ‘시험운용을 위한 목적’이라는 문구는 1990년 서신에서 삭제되었다.

67) Verfügung v. 13. 3. 1995 - S 0111 A - St 53 1.

(2) 구속적 사전정보제공의 대상

연방재무부 서신에서는 사전정보제공이 부여되기 위한 요건이 규정되고 있다. 조세상의 혜택을 획득하기 위한 목적에 주안점이 두어지는 경우에는 구속적 사전정보제공이 발령되지 않는다고 본다면 그러한 한에서 구속적 사전정보제공의 적용영역은 제한될 수 있다. 그러한 예로써 열거되는 것으로는 절세모델(Steuersparmodelle)의 심사, 형성납용이나 정규적 사무수행자(ordentlicher Geschäftsleiter)의 해당여부에 관한 한계점의 확정 등이 있다.

이를 이전가격세제와 관련지어 보면 연결기업간의 사무관계는 절세모델의 범주에 속하는 것도 아니고 그렇다고 법의 형성납용의 목적으로 이용되는 것도 아니다. 그렇다면 이전가격형성에 관한 정보제공이 마지막으로 정규적 사무수행자로서의 행위의 한계점 범주에 해당하고 따라서 구속적 사전정보제공의 발령이 배제되어야 하는지를 검토하여야 한다. 정규적 사무수행자의 주의의무는 독립기업간의 가격을 계산하기 위한 핵심적인 적합성기준으로 간주된다.⁶⁸⁾ 이에 따르면 정규적 사무수행자는 요청되는 주의의무에 의하여 그가 처분가능한 또는 그가 접근가능한 자료로부터 이전가격을 도출하게 된다. 이로써 정규적 사무수행자에게는 결정의 상황과 사무수행자의 개별적 위험경향 및 예측능력으로부터 나오는 판단의 여지가 인정될 수 있다. 그러나 완전한 또는 부분적인 무상의 급부이전을 가져오거나, 특정한 급부가 자기의 사업을 통해 또는 제3자를 통하여 제공될 때 발생하는 비용을 상회하는, 대금의 확정은 원칙적으로 정규적 사무수행자의 합리적인 행동에는 모순된다는 점을 감안한다면 정규적 사무수행자의 재량여지는 수축되어질 수밖에 없다. 따라서 결정요건으로서의 이전가격의 크기에서 나타나는 결정한계를 인정하는 것은 연방재무부 서신의 규율영역에서 제외되어 있다고 할 수 있다. 반면 사전정보제공의 대상이 예컨대 일정한 이익구분방법의 결정과 같은 일반

68) BMF-Schreiben v. 23. 2. 1983, IV C 5 - S 1341 - 4/83, BStBl. I 1983, S. 218 ff.

적 종류의 것인 한은 사전정보제공이 허용된다.

표준가격산출방법의 적용시 도입하게 되는 비교사례의 인정 및 경우에 따라 필요하게 되는 적응조치에 대한 정보제공도 정규적 사무수행자의 행위에 대한 한계점의 확정으로 볼 수는 없고, 연방재무부 서신에 따라 서도 구속적 사전정보제공의 대상이 될 수 있다. 이처럼 일반적 종류의 정보제공은 APA의 주된 적용영역을 형성한다. OECD는 이에 대하여 그러한 일반적 종류의 것을 넘어서는 특수한 종류의 정보제공은 특별한 주의에 의하여 취급되어야 하고, 특수한 정보제공은 특히 장래에 일어날 사건에 대한 예견을 전제로 한다고 확인하고 있다.

(3) 사전정보제공의 발령에 대한 청구권

연방재무부 서신에 따라 과세관청은 의무에 합당한 재량에 따라 다른 사안에 대해서도 구속적 정보제공을 발령할 권한을 가진다. 이로써 구속적 사전정보제공의 발령은 일반적으로 과세관청의 재량에 놓이게 된다.

Koblenz 고등재정국의 견해는 이와 다르다. 그에 따르면 정보제공은 연방재무부 서신에 열거된 요건들이 존재할 때에 발령할 수 있을 뿐이라고 한다. 즉, 정보제공은 납세의무자의 기대에 전적으로나(적극적 정보제공), 단지 부분적으로 또는 전혀(소극적 정보제공) 부합하지 않을 수 있다. 연방재무부 서신에 따라 정보제공이 발해질 수 있는 요건이 존재하지 않는 때에는 정보제공은 거부되어야 한다고 한다.

Tipke/Kruse 역시 과세관청의 재량은 연방재무부 서신에 의하여 수축되는바, 구속적 사전정보제공은 연방재무부 서신에 규정된 요건이 존재할 때에 비로소 발할 수 있다고 본다. 연방재무부 서신은 따라서 재량수축에 의한 행정의 자기구속을 가져온다고 한다. 그 결과 정보제공시에는 사실상 확약이 발령되어야 한다고 한다.

따라서 정보제공에 대한 신청은 확약의 이익이 존재하고 연방재무부 서신이 구속적 사전정보제공에 대하여 규정하는 요건이 충족되는 되는 때에는 받아들여져야 한다.

3. 양국간 구속적 사전정보제공에 관한 췌지침

APA에 관한 미국에서의 논의를 통해 보듯이 쌍방적 APA절차에서는 본질적으로 이중과세방지협약에서 통상 규정하듯이 일종의 ‘선취된 상호 합의절차’가 문제됨을 알 수 있다. 상호합의절차의 결과는 조세행정과 납세의무자 사이의 합의, 즉 APA에 반영되게 된다. 바로 이러한 의미에서 OECD는, 비록 OECD모델협약과 같은 많은 협약들이 APA에 관한 아무런 명시적 언급을 포함하고 있지 않다 하더라도, 상호합의절차에 관한 이중과세방지협약상의 규정을 APA절차를 위한 본래적인 법적 근거로 본다. 따라서 기본적으로 쌍방적 APA절차는 독일이 다른 나라와 이중과세방지협약을 체결하고 있는 이상 독일법상으로도 관철될 수 있게 된다. 이를 반영하듯 독일의 조세행정이 발한 두 개의 내부지침(Erlasse)이 있는바, 이를 보더라도 독일의 조세행정은 원칙적으로 APA를 실행하거나 쌍방적 APA절차에 참여할 준비가 되어 있다는 것을 알 수 있다. 즉, Bayern州와 Baden-Württemberg州의 재무부는 연방재무부와 의견일치를 통해 각각 1994년과 1995년에 행정지침을 통해 과연 독일의 조세행정이 APA를 발할 수 있는지, 그리고 어떤 요건하에서 이를 준비할 수 있는지의 문제에 대하여 입장을 표명하였다. 간략하게 작성된 두 행정지침에서 도출할 수 있는 두 가지 골자는 다음과 같다.

첫째, 독일의 조세행정은 APA를 ‘구속적 (사전)정보제공’으로 구성한다.

둘째, 이전가격형성에 관한 사전정보제공은 예외적인 경우에만 발할 수 있다.

Baden-Württemberg州의 행정지침의 일부를 옮겨보면 다음과 같다. “구속적 사전정보제공(APA)을 발하는 것은 외국 조세행정들에 있어 점차 증가추세를 보이고 있다. 독일의 과세관청도 마찬가지로 그와 같은 정보제공을 발할 수 있다. 그러나 인력상황의 관점에서 그와 같은 정보제공은 예외적인 경우에 제한된다. 외국의 조세행정에 의한 구속적 사전정보제공에 있어서도 독일 조세관청은 예외적인 경우에만 참여할 수 있다.”

이러한 췌행정지침을 통해서 분명히 알 수 있는 것은 독일법상 사전정보제공은 원칙적으로 이전가격형성 및 국경을 넘어 행해지는 법률관계형

성에 대해 발해될 수 있다는 것이다. 다만 의문스러운 것은 州행정지침에 의할 때에도 연방재무부 서신에서 열거한 바와 같은 적용영역과 관련한 제한이 적용되는가에 있다. 생각할 수 있는 것은 쌍방적 사전정보제공에 대한 행정규정은 이전가격영역에 있어서 연방재무부 서신에 대하여는 특별법적 성격을 가진다고 볼 수 있다. 후자의 경우 구속적 정보제공의 적용영역은 일반적으로 이전가격형성에 미칠 수 있다. 그렇다고 하여 정규적 사무수행자의 행위의 한계점을 확정하기 위한 정보제공이 배제되는 것은 아니다.

쌍방적 사전정보제공을 위한 州행정지침에 있어서 사전정보제공의 예외적 성격은 이전가격영역에서 분명하게 드러난다. 예외적 성격은 외국에서 기인한 사전정보제공에 대해서는 물론 순수 내국적 사전정보제공에 대해서도 마찬가지로 적용된다.

독일의 조세행정은 외국 조세행정에 의한 사실관계의 조세적 판단에 구속되지 않는 것으로 보인다. 그러나 독일의 내국기업 및 이와 연결된 외국기업의 이전가격을 세무조사를 통해 심사함에 있어서는, 항상 외국 조세행정과의 사전협상(Vorwegabsprachen)이 체결되었는지에 대하여 검토되어야 한다. 외국에서 발해진 사전정보제공에 대해 행해지는 정례적 검토(Routinefrage)는 독일 조세행정의 입장으로는 외국 사전정보제공이 아무런 심사도 없이 독일의 조세수입에 부담적으로 영향을 미쳐서는 아니된다는 논리에 의해 근거지워진다. 따라서 외국에서는 사전정보제공이 부여되지만 독일에서는 경우에 따라 사전정보제공이 부인된 기업영역은 독일 조세행정에 있어서 특별한 주의를 환기하게 하고, 사전정보제공으로써 목적했던 법적 안정성도 보장할 수 없게 된다. 이는 결국 연결기업에 대하여 고양된 위험을 근거지우는 원인이 된다. 이 점에 있어서 독일의 기업집단 소속 기업은 구속적 사전정보제공을 바라는 자신의 기대가 위 행정규율에서 말하는 ‘예외적 사례’에 해당할 수 있는지에 관한 아무런 연결점도 가질 수 없게 된다. 행정규율상 독일의 조세행정이 부정적 재량결정을 근거지울 수 있는 ‘인력상황’이라는 기준은 납세의무자에게 아무런 확고한 결정기준이 될 수 없다.

그러나 이러한 상태는 불만족스러울뿐 아니라 신뢰할만하지도 못하다. 왜냐하면 사전정보제공은 납세의무자가 당해 사실관계를 공개하고, 조세상의 취급에 대한 자신의 견해를 근거지울뿐 아니라 보고하도록 하여 이에 대하여는 법적 안정성을 보장받는다라는 점에서 납세의무자와 조세행정간의 이해관계를 고양한다는 점을 고려하여야 하기 때문이다. 나아가 사전정보제공과 연관된 검토작업은 한편으로 단지 시간적으로 앞당겨질 뿐이고 다른 한편 납세의무자와의 협력에 의해 수월해진다는 점을 고려하여야 한다.

마지막으로 조세행정이 한편으로 쌍방적 사전정보제공의 예외적 성격을 강조하면서도 다른 한편 신청에 의하여 납세의무자에게 독일의 조세행정에 의한 과세에 대한 외국 과세관청의 조치의 효과를 상호합의절차의 개시전에 논할 수 있는 기회를 부여하는 것은 모순된 행동이라는 점도 간과할 수 없다. 또 한 가지 모순은 납세의무자에게 상호합의절차가 개시되기 이전에, 외국 과세관청이 가격수정을 의도함에 따라 생기는 효과를 내국 과세관청과 논의할 수 있는 기회를 주어야 한다는 것이다.

4. 조세협약에 의한 경우

종래 납세의무자의 적정한 과세, 특히 본 보고서에서 논의대상으로 삼는 연결기업의 과세에 관해 생길 수 있는 의견대립을 해결하고 조율할 수 있는 잘 알려진 수단은 바로 상호합의절차이다. 만약 어떤 사람이 일방 또는 쌍방 체약국가의 조치가 자신에게 조세협약이 정하는 바와 부합하지 않는다고 판단하면 당해 관련인은 OECD모델협약 제25조에 따른 상호합의절차를 신청할 수 있다. 조세협약에 부합하지 않는 과세는 특히 이중과세⁶⁹⁾가 야기될 때 문제된다. 의문스러운 것은 이러한 기존의 수단이 이전가격문제와 관련한 의견의 불일치를 해결하는 방법으로서도 적합

69) 이중과세의 개념은 무엇보다도 조세주체와 조세객체의 동일성을 전제로 한다(법적 이중과세). 연결기업간의 거래관계의 결과에 대한 과세에 있어서 많은 국가들은 물론 동일한 조세주체가 아닌 동일한 조세객체를 과세한다(경제적 이중과세). 일반적으로 승인된 원칙에 따르면 경제적 고찰방법에 의할 때 주체의 동일성은 다수의 국가가 동일한 조세객체를 과세하는 경우에도 인정될 수 있다고 한다.

한가에 있다.

그러한 점에서 (협의의) 상호합의절차가 이중과세의 배제에 대한 아무런 보장도 제공할 수 없다는 점을 고려할 수 있다. 권한 있는 과세당국은 단지 상호간의 합의를 통해 협약에 위배되는 과세를 회피하기 위해 노력할 뿐이다. 당연히 이러한 목적은 이미 체약국 일방의 일방적 조치에 의해서는 달성될 수 없다. 바로 이 점에 상호합의절차의 중대한 흠결이 있는 것이다.

비록 관련된 체약국들이 합의한다고 하더라도 그러한 합의는 지금까지의 경험상 매우 실현하기가 어렵다. 그 이유는 몇몇 국가들에 있어서 확정기간이 경과한 뒤에는 상호합의내용을 반영시키기가 더 이상 불가능한 면도 있고, 다른 한편 상호합의절차는 종종 매우 장기간의 시간을 요하는 면도 있기 때문이다. 이러한 이유에서 상호합의절차는 과거 종종 이중과세를 회피하기 위한 확실한 수단은 아니라는 점이 입증되기도 하였다.

(1) 중재절차(Schiedsverfahren)

중재절차는 이러한 상호합의절차의 단점을 내보이지는 않는다. 유럽연합의 회원국 영역에서는 1995년 1월 1일 이래 중재협약이 발효하였다. 이 중재협약은 일어날 수 있는 경제적 이중과세로부터 여기서 논하는 이전가격의 영역을 분리해낸다(중재협약 제4조). 그 전제요건은, 조세행정에 의한 이익의 증액은 납세의무자의 생각에 의할 때 독립기업원칙에 부합하지 않을 것이다(중재협약 제6조). 중재절차는 경제적 이중과세가 합의의 방법에 의해 2년 이내에 제거되지 아니할 때 도입된다(중재협약 제7조). 상호합의절차에서와는 달리 (중재)절차는 어떤 경우이든 양측의 견해차이를 해소하려는 결정에 의하여 종결된다. 그러나 중재절차는 EU회원국의 기업들에 대해서만 적용할 수 있다. 몇몇 독일이 맺은 이중과세방지협약(예컨대 미국과 독일간의 이중과세방지협약)들도 중재절차에 관한 규정을 포함하고 있다.

(2) 광의의 상호합의절차

OECD모델협약 제25조의 규정에 의한 상호합의절차는 납세의무자에게 협약에 위반된 과세로부터 보호하거나 이로부터 벗어날 가능성을 제공함을 물론, 계약국들에게는 상호합의방법⁷⁰⁾의 해석과 적용상의 어려움을 제거할 수 있는 가능성도 부여한다. 나아가 이 상호합의절차에서는 협약에 의해 전혀 또는 직접적으로 규율되지 아니하는 문제들에 대한 견해의 대립이 해결될 수도 있다.

(3) 쌍방적 정보제공의 법적 근거

상호합의절차에 관한 규정은 사전정보제공(Vorwegauskunft)에 대하여 언급하지는 않는다. 따라서 과연 상호합의절차가 아래에서 보는 세가지 대안과 관련하여 쌍방적 사전정보제공을 위한 법적 근거로서 고려될 수 있는지는 의문이다. 이 경우 사전정보제공은 개별사안에 대해서는 물론 납세의무자 집단에 대해서도 고려대상이 된다는 점도 감안되어야 한다.

1) 협의의 상호합의절차

협의의 상호합의절차는 협약에 부합하지 아니하는 과세를 회피하는 데에 기여한다(OECD모델협약 제25조제1항제1문). 원산지와 주된 사무소 소재지 사이의 이익분할이든 연결기업 사이의 이전가격에 의한 이익귀속이든, 협약의 적용에는 이익귀속에 관한 규칙의 실현도 속한다. OECD 모델협약에 따르는 이중과세방지협약은 연결기업 사이의 이익귀속에 대하여 제9조에서 다음과 같이 확정한다. 즉, 당해 이익의 감액이 연결기업간의 사무관계에 있어서 독립기업간이라면 체결되었을 것에 부합하지 아니하는 조건이 합의되는 결과를 초래할 경우에는 이익의 증액이 허용된다. 이를 넘어서는 이익의 증액은 협약과 부합할 수가 없다. 따라서 협

70) 이를 광의의 상호합의절차(Verständigungsverfahren im weiteren Sinn) 또는 협의절차(Konsultationsverfahren)라 부른다.

약은 이익귀속을 규율하는 것이지, 이로부터 분리되는 국내법에 따른 이익계산을 규율하는 것은 아니다.

협약에 부합하지 아니하는 과세를 배제하기 위한 상호합의수권은 협약의 규율대상에 국한된다. 상호합의절차의 대상은 따라서 과연 OECD모델협약 제9조에 확정되어 있는 독립기업비교의 원칙을 지키거나 이를 넘어서는 협약에 반하는 조세부담이 존재하는지의 문제일 수 있다. 이러한 규율내용을 준수함에 따라 상호합의절차가 개시되고, 상호합의절차의 범위는 바로 이에 따라 정해진다. 협의의 상호합의절차는 그러나 특히 어떤 방법에 따라 이익을 연결기업간에 귀속시킬 것인가의 문제와 같은 국내법에만 맡겨지는 문제를 해결하기 위한 가능성을 제공하지는 않는다.

2) 구체적 협의절차(OECD모델협약 제25조제3항제1문)

쌍방적 사전정보제공의 법적 근거로는 먼저 협의절차(Konsultationsverfahren) 형식의 상호합의절차를 고려할 수 있다. 협의의 상호합의절차는 유형적으로 볼 때 개별사례를 대상으로 하는 반면, 협의절차는 개별사례로부터 동떨어진, 조세행정간의 추상적 상호양해의 관념이 관련된다.⁷¹⁾ 중요한 것은 단지, 상호합의내용은 다른 가능한 사례들에 유사하게 적용될 수 있다는 목적을 띠고 있다는 점이다. 이러한 요건은 원칙적으로 은행사무의 경우처럼 Global Trading의 형식인 경우에 그러할 수 있는 것처럼 사전정보제공의 필요성이 납세의무자의 집단에 관련될 때에는 충족된다. 협의절차는 협약에 반하는 과세가 문제되어 관련 계약국간에 사실관계에 대한 상이한 포섭이나 평가가 문제될 때에는 적용되지 않는다. 그러나 협의절차는 계약국의 국내법적으로 근거지워지는 성질과악이 문제될 때 및 국내법에 따른 연결기업간의 적정한 이익귀속방법이 문제될 때 고려의 대상이 된다.

3) 추상적 협의절차(OECD모델협약 제25조제3항제2문)

협의절차는 또한 협약에서 규정되지 아니하는 이중과세의 사례에 대하여도 법적 근거를 제공해준다. 이로부터 나오는 합의내용은 개별사례에

71) 다만, 협의절차가 어떻게 개별사례로부터 출발한다는 점은 별론으로 한다.

국한될 수 있다. 그러나 일반적 성질의 것일 수 있다. 이중과세방지협약은 연결기업의 과세에 대하여 단지 독립기업의 원칙을 확인할 뿐이고 특정한 방법이나 행위를 규정하는 것은 아니라는 점과 관련하여 추상적 협의절차도 쌍방적 사전정보제공의 법적 근거로서 고려의 대상이 될 수 있다.

(4) 쌍방적 사전정보제공의 국내법적 효력의 해결되지 않은 문제

구체적 및 추상적 협의절차는 따라서 각각 쌍방적 사전정보제공의 법적 근거가 될 수 있다. 즉, 구체적 협의절차는 일련의 납세의무자 집단이 문제되는 이전가격형성을 판단하여야 하는 경우에, 추상적 협의절차는 협약상 규정되지 아니하는 이전가격의 계산이 문제될 때 고려의 대상이 될 수 있다. 그러나 양자 모두 그 자체 쌍방적 사전정보제공을 위하여 고안된 것은 아니다. 따라서 그 국내법적 효력 여하의 문제와 협의절차상 납세의무자의 법적 지위의 문제 등은 아직 열려있다 할 것이다.

1) 협의내용의 국내법적 효력

독일의 학설 중에는 구체적 협의절차(OECD모델협약 제25조제3항제1문)는 해석협약(Interpretationsabkommen)으로서 규범으로서의 성격이 부여된다고 하는 견해가 주장되기도 한다. 왜냐하면 불특정다수의 납세의무자의 법적 지위가 직접적으로 관련되기 때문이라고 한다. 이 견해에 따르면 OECD모델협약 제25조에는 독일 기본법 제80조제1항에서 말하는 수권근거가 규정된 것이고, 이는 국제법적으로 구속력 있는 해석이 관련 법규명령에 의하여 국내법으로 될 수 있는 가능성을 제공해준다고 한다. 그러나 다른 견해에 의하면 협의내용은 행정지침으로서의 효력정도를 가질 뿐이라고 본다. 왜냐하면 법규명령과 비교하여 정규적인 법제정절차가 흠결되어 있기 때문이라고 한다.

한편 추상적 협의절차와 관련하여서는 실체법적 효력을 갖는 일반적인 보충적 규정일 수 있다는 견해가 주장되고 있다. 이 경우 국내법적 효력을 위해서는 협약 자체와 같은 법률상의 절차를 요하게 된다. 다른 견해에 의하면 확장된 상호협의절차는 계약국들의 권한 있는 행정청간의 협

의를 수용할 가능성만을 제공해준다고 본다. 그밖에도 OECD모델협약 제25조제3항제2문은 매우 넓게 규정되어 있어 이 규정은 독일 기본법 제80조제1항제2문의 기준에 의한 심사와 반하는 것은 아니라고 한다.

협의절차는 구속적 정보제공의 발령을 위해 존재하는 제도는 아니다. 적어도 그에 기초하여 개별사안이 규율되는 경우에는 그러하다. 협의절차에 기초해 내려지는 개별사안에 대한 결정은 개별 정보제공을 통해 국내법적으로 반영되어야 한다. 이는 협의의 상호합의절차에 있어서 체약국의 권한있는 행정청간에 통상적으로 서신교환을 통해 문서에 의해 확정된 상호합의내용(조세기본법 제175a조)이 행정지침을 통해, 또는 부과처분을 폐지하거나 변경함으로써 국내법적으로 반영되는 것과 마찬가지로 지이다.

2) 납세의무자의 권리

지금까지의 독일에서의 견해에 의하면 납세의무자는 협의의 상호합의절차에 반하여 구체적 및 추상적 협의절차의 경우 그의 신청행위와 관련한 절차의 계속과 중지여 관한 영향력을 상실한다고 본다. 만약 협의절차가 쌍방적 사전정보제공의 기초가 된다는 점을 전제로 한다면 체약국들은 과세가 협약에 반할 때보다 더 약한 상호합의 획득의 압력을 받을 것이다. 협약의 해석에 있어서의 갈등은 명확한 법적 언명에 대한 청구권에 모순되는 것이고 따라서 제거되어야 한다. 과세와 관련하여 협약이 아무런 규정을 담고 있지 않거나 국내법을 적용할 것을 규정하는 등 국내법이 당해 사안에 적용될 수 있는 한에서는 그에 근거하는 다양한 협약의 해석은 부적법한 협약적용이 되지 않는다. 따라서 권리보호의 요청은 협약에 반하는 과세의 경우보다 작다고 할 수 있다.

그러나 절차지배권의 박탈은 사전정보제공에 있어서의 국내절차에 반한다. 납세의무자는 일반원칙에 따라 사전정보제공의 발령을 구하는 신청을 취소할 수 있다. 사전정보제공이 개별사안에 관련하는 이상, 쌍방적 사전정보제공에 있어서 납세의무자에게는 협의의 상호합의절차에 있어서와 동일한 권리가 주어진다. 이전가격지침에는 이보다 더 나아가 납세의

무자는 사전정보제공의 절차에 있어서 전형적인 절차참가인임을 규정하고 있다. 따라서 납세의무자에게는 자신의 사정을 설명할 의무가 있음은 물론 경우에 따라서는 입증방법을 주장하거나 제출할 수 있다. 그러한 한에서 납세의무자의 법적 지위는 상호합의절차의 경우보다 확장된다고 볼 수 있다.

(5) 권한

독일의 경우 일방적 사전정보제공에 대해서는 지역 과세관청이 권한을 가지며, 쌍방적 사전정보제공에 대해서는 연방재무부장관이 외국 조세행정과의 거래에 관하여 권한을 가진다. 지역 과세관청은 쌍방적 사전정보제공의 절차에 참여할 수 있다.

(6) 정보의 교환

쌍방적 사전정보제공은 필연적으로 관련 양 당사국의 조세행정간 정보의 교환을 포함한다. 대부분의 독일의 이중과세방지협약에 들어 있는 정보교환규정은 체약국들에게 적정한 협약의 적용을 위해 중요한 정보의 교환을 허용할 뿐 아니라 내국법의 적용을 위해 중요한 정보의 교환도 허용한다. 물론 유럽공동체 행정협조 지침에서도 정보의 교환을 규정하고 있기 때문에 이를 통해 과세에 관한 정보의 교환도 이루어질 수 있다. 정보교환과 관련하여 이러한 법적 근거를 적용할 수 없는 경우에는 조세기본법 제117조제3항의 규정이 적용된다.

III. 소 결

이상 살펴본 바와 같이 미국의 조세행정이 정립한 상세한 규정과 비교하면 독일의 경우는 조세행정의 APA관련 행정지침 등의 운용형태는 매우 짧은 견해표명에 불과하다는 점이 두드러진다. 특히 쌍방적 또는 다자적 절차의 가능성에 대한 명확한 언급도 없다. 전체적으로 볼 때 독일의 조세행정은 APA절차라는 관념을 분명히 소극적으로 받아들이고 있

다는 인상을 지울 수 없을 것이다. 특히 위 행정지침들에서는 그와 같은 사전정보제공(APA)가 단지 예외적으로만 문제됨을 강조하고 있고 인력 상황이나 절차의 복잡성 등을 들고 있는 것이 특징적이다. 2000년에 만들어진 새로운 행정원칙에 있어서도 지금까지의 태도에서 크게 변화한 것은 찾아볼 수 없다.

APA는 기본적으로 미국 과세관청에 의해 이전가격을 확정함에 있어서의 위험을 최소화하려는 기업에 대한 일종의 유인책으로 이해되고 있다. 그러나 무엇보다도 기업은 APA절차에 있어서 포괄적으로 과세관청과 협력할 준비가 되어 있어야 한다. 미국에 있어서 APA프로그램의 특별한 매력은 1980년대 말과 1990년대 초 APA프로그램의 시작과 거의 동시에 도입된 벌과금제도와 기록·보고의무를 고려할 때에만 이해할 수 있다. 따라서 미국에서와 같은 관련 규정이 (지금까지) 결여되어 있는 독일의 기업들이 APA절차에 대하여 덜 관심을 보이는 것은 그리 놀라운 일이 아닐 것이다. 그러나 점점 더 많은 국가들이 미국의 모델을 본받고 있으며 그에 따라 벌과금제도와 특별한 기록·보고의무를 도입하고 있어서, 독일로서도 장차 가까운 또는 먼 장래에 이러한 세계적인 추세에 적응해야 하는 것 아니냐 하는 문제를 스스로 제기하고 있다. 벌과금과 특별한 기록·보고의무의 도입은 종종 미국식의 정식 APA프로그램의 평정화라고 표현되고 있다.

APA라는 새로운 세계적 추세에 대하여 독일의 조세행정은 소극적으로 받아들인 것이 사실이다. 위 두 가지 행정지침에 의하면 독일의 조세행정은 원칙적으로 미국식 APA와 대등한 것으로서 이전가격형성에 관한 이른바 “구속적 사전정보”를 발령할 준비가 되어있음을 공표한 것이라고 볼 수 있다. 특히 1998년 12월에는 독일 조세행정은 두 개의 쌍방적 APA를 체결하였다고 발표됨으로써 이제는 독일 조세행정도 최소한 기록·보고의무와 관련하여서는 국제적 모델(미국식 APA)에 정향하려 한다는 해석이 가능하게 되었다.

제 5 절 OECD의 APA지침

OECD는 APA문제에 대하여 종래의 이전가격지침(1995년)을 수정·보완하면서 독일에서보다 훨씬 상세히 다루고 있다. APA의 개념에 대한 일반적인 설명과 APA절차의 장점과 단점에 관한 상세한 검토와 더불어 쌍방적 APA절차의 법적 근거에 관한 몇 가지 제언을 하고 있다. 이러한 OECD의 지침은 1999년말에 쌍방적 또는 다자적 절차의 진행에 관한 특별지침을 통해 보완되었다.

OECD는 이전가격지침에서 쌍방적 APA절차를 OECD모델협약 제 25조의 규정에 의한 상호합의절차로서 다룰 것을 추천한다.

I. APA에 관한 OECD의 권고안

1. 개 관

오늘날 단지 몇몇 OECD 가입 국가만이 APA를 경험한다. 그러한 경험을 지닌 국가들은 APA의 적절한 환경과 경험이 계속되기를 기대할 정도로 만족하는 것으로 보인다. APA 프로그램의 성공은 프로그램의 적절한 집행, 위에서 서술한 함정을 피하기 위한 적절한 보호조항의 존재, 모든 당사자가 그 과정에 접근할 때 이용하는 융통성과 개방성 등의 중요 조건에 근거한 협정의 적절한 수준을 주의 깊게 결정하는 것에 의존한다.

예를 들어 일방적 APA의 문제와 같이, APA의 형식과 범위에 관하여 가맹국간의 완전한 해결과 합의의 경험을 요하는 지속적인 문제가 있다. 그러한 프로그램을 격려하는 최후 권고안이 너무 일찍 만들어지는 동안, 특정한 조건에서 그것은 이전 가격 분쟁을 해결하는데 도움을 주기도 한다. 회계위원회는 APA의 남용을 세심하게 관찰하고, 그것을 선택한 국가들 간의 일관된 실시를 위해 노력한다.

2. 협정의 범위

APA의 범위를 고려할 때 납세의무자와 과세당국은 신뢰할 수 없는 예측을 배제하기 위해 모든 예측의 신뢰성에 관해 세심한 주의를 기울일 필요가 있다. APA가 방법론, 적용 및 중요 추정을 넘어서 적용될 때에는 일반적으로 많은 고려가 요구된다. 4.124-4.129 항 참조.

3. 일방적 vs. 쌍방적 (다자적) 협정

가능한 경우에는 모두 APA는 상호 합의 절차나 관련 조약을 거쳐 당국간에 쌍무적이거나 다자적인 기반 위에서 체결되어야 한다. 쌍무적 APA는 위협을 줄이거나 납세의무자가 APA 가입을 강요받는다느 느낌 혹은 고비용과 장기의 조사와 벌금을 피하기 위해 합의를 받아들인다는 느낌을 덜 들게 한다. 쌍방적 APA는 또한 탈세나 이중과세의 가능성을 크게 줄이며, 더욱이 상호 합의 절차를 통해 APA를 체결하는 것은, 납세의무자와 직접 협정을 체결하기 위한 국내 입법이 부족한 경우에 과세당국이 받아들일 수 있는 유일한 형식일 것이다.

4. 모든 납세의무자들의 APA에 대한 공평한 접근

상론한 바와 같이 APA 절차의 특성은, 대규모 납세의무자들에게만 국한되어 접근할 수 있다는 점이다. APA가 대규모 납세의무자들에게로만 국한되는 것은 평등과 균등의 문제를 야기할 수 있는데, 왜냐하면 동일한 상황의 납세의무자가 다르게 취급되어서는 안되기 때문이다. 융통성 있는 조사 자원의 할당은 이러한 우려를 완화시킬 것이다. 과세당국은 또한 소규모 납세의무자들을 위해 유연한 접근을 채택할 가능성을 고려해야만 한다. 과세당국은 APA를 평가함에 있어 관련 국제 거래의 크기에 따라 그들의 조사 수준을 채택해야 한다.

5. 당국과 개량된 절차간의 능률적인 합의 도출

APA를 사용하는 국가들 간에 존재하는 APA 실행이 일관되면 일관될 수록, 과세당국과 납세의무자 모두에게 이익이 될 수 있다. 따라서 그런

국가의 과세당국은 APA 사업에 있어 당국자간에 원만한 합의를 고려하기를 원할 것이다. 이러한 합의는 납세의무자가 관련된 이전가격 문제에 있어 APA를 요청할 경우, 일반적인 지침과 상호 합의에 이르기 위한 이해를 제공할 것이다.

더욱이 계약 상대방과의 쌍방적 APA는 특정한 요구조건에 합치해야 한다. 예를 들어 똑같이 필요한 관련 정보는 양 과세당국 모두가 동시에 이용할 수 있어야 한다. 그리고 방법론에 대한 합의는 정상가격원칙에 따라 이루어져야 한다.

II. 상호합의절차하에서의 이전가격사전합의를 유도하기 위한 지침("MAP APAs")

2001년 발간된 OECD의 다국적기업과 조세행정을 위한 이전가격지침의 부속서에는 상호합의절차에서의 이전가격 사전합의를 유도하기 위한 지침이 첨부되어 있다. 이하에서는 그 내용을 소개하고자 한다.

1. 배경

(1) 개 관

사전가격협정("APA")은 "다국적기업 및 과세당국을 위한 이전가격산출에 관한 지침서"(OECD 1995)(앞으로 이전가격산출에 관한 지침으로 지칭함)에서 확장하여 논의하게 될 주제이다. '권한있는 당국'들 간의 유용한 작업협정의 개선은 4. 165에서 논의된다.

"APA를 이용하는 국가들 간에 사전가격협정의 실행이 더 일률적이면 일률적일수록 조세당국 및 납세의무자 양자에게 도움이 될 것이다. 따라서 APA를 이용하는 나라의 과세당국은 APA의 수행에 대해 '권한있는 당국'과의 유효한 작업협정 고려해볼 수도 있다. 이러한 합의(Agreement)는 납세의무자가 이전가격산출 문제와 관련하여 사전가격협정(APA)을 요구하는 경우에 상호협정에 이르기 위한 종합적인 지침과 해석(결정)을 제시한다."

위 인용문에서 합의(agreements)란 용의를 사용하는 것이 OECD모델협약의 상호협정 조항에 의해 규정된 그러한 절차상의 협정에 어떠한 지위를 부여하고자 하는 것은 아니다. 부가적으로, 재정위원회(the Committee on Fiscal Affairs)는 이전가격산출에 관한 지침서의 제 4.161에서 모든 APA의 확대적용을 주의 깊게 조사해보고(모니터하고), APA를 이용하기로 결정한 국가들이 협약을 이행할 때 좀 더 일관성 있게 처리하도록 촉진하려는 의도를 가지고 있음을 밝히고 있다.

이 부속서는 상기 권고사항을 따른다. 이 부속서의 목적은, APA와 관련된 상호협정절차를 수행하는 방법에 대한 지침을 과세당국에게 제공함으로써, APA의 적용시 일관성을 증가시키는 것이다. 부속서가 과세당국의 역할에 초점이 맞추어져있더라도, 납세의무자가 그 절차에 어떤 방식으로 최대한 도움을 줄 수 있을지의 문제에 대한 논의의 기회도 제공되어야 한다. 이 지침서는 APA를 이용하고자 하는 OECD 회원국 및 비회원국 모두 다 이용할 수 있도록 의도되었다.

(2) APA의 정의

많은 관할권(Jurisdiction)은 한동안 납세의무자가 주어진 상황에 의거하여 법률이 적용되는 방법에 관해 어느 정도 확실성을 가질 수 있는 절차(예를 들면, 판정)를 보유하고 왔다. 제안된 조처의 법률적 결과는 사실적 기반에 관한 추정들을 토대로 하여 미리 결정되어진다. 이러한 결정의 유효성은 실제 거래가 일어난 때의 사실관계에 의해 뒷받침되고 있는 추정에 달려있다. APA라는 용어는 하나의 납세의무자 내지 납세의무자들과 하나의 과세당국 간의 절차상의 합의를 의미하는 것으로, 이는 잠재적으로 발생할 수 있는 이전가격산출에 관한 논쟁을 미리 해결하려는 의도에서 만들어졌다. APA는, 법적결과가 확정되기 이전에 법적 결과를 유도해내게 된 기본토대가 된 사실적 추정에 대한 적당한 검증과 상세한 재조사가 필요하다는 점에서, 전통적인 판정절차와는 다르다. 게다가 APA는 APA 기간 내내 그러한 사실적(사실의) 추정이 여전히 타당한지를 지속적으로 감시하고 조사할 것을 규정하고 있다.

이전가격산출에 관한 지침서 4. 124항 첫 번째 문장에서 APA는 “통제된 거래에 앞서 정해진 기한을 초과하게 되는 거래들에 대한 이전가격산출을 정하기 위한 적절한 기준(방법, 동등하고 적절한 조정, 미래의 사건에 관한 중요한 추정)을 ‘미리’ 결정하는 협정”이라고 정의된다. 또한 4. 132 항에서는 APA 개념은 OECD모델협약 제7장에 의거하여 제기되고 있는 배당문제, 고정 사업장의 설립, 지점 운영과 관련된 문제를 해결하는 데도 유용할 수 있다.

이전가격산출에 관한 지침(4.130 항 참조)에서 하나의 납세의무자 내지 납세의무자들과 하나의 과세당국간에 단독으로 맺어진 협정을 일방적(편무적) 사전가격협정(unilateral APA)이라 지칭한다. 이전가격산출에 관한 지침서는 쌍무적 사전가격협정을 장려하며, 제4.163항에서 “가능한 APA는 관련 조약의 상호합의절차를 통해 ‘권한있는 당국’들 양자간에 또는 다자간을 토대로 체결되어야 한다”라고 권고하고 있다. 양자간 APA는 관련 조약에 의거하여 두 개의 과세당국의 ‘권한있는 당국’간에 체결된 단일 상호협정에 토대를 두고 있다. 다자간 사전가격협정이란 양자간 상호협정이 하나 이상 존재하는 상황에서 사용되는 용어이다.

일반적으로 APA가 하나 이상의 납세의무자와 법적 기업(예를 들면, 다국적기업그룹의 회원사)과 관련된 국경간(cross-border) 거래를 포함하더라도, APA를 오직 하나의 납세의무자와 법적 기업에게만 적용하는 것도 가능하다. 예를 들자면, B, C, D 국가에 있는 지점과 거래하는 A국의 어떤 기업을 생각할 수 있을 것이다. 이중과세가 발생하지 않는다는 것을 확실히 하기 위해 A, B, C, D국은 OECD모델협약 제7조에 따르는 무역활동을 고려하여 각 관할영역에 귀속되는 이윤의 정도(한계)에 대한 공통적인 양해를 공유할 필요가 있다. 이러한 확실성은 일련의 독립적이지만, 상호 일관성 있는 양자간 상호협정에 관한 협상(예를 들어 A와 B, A와 C, A와 D)에 의해 확보되어질 수 있었다. 다수의 양자간 상호협정이 있음으로 해서 많은 특수한 문제들이 나타나게 되는데, 이 문제들은 이 부속서의 섹션B 제21항과 22항에서 심층적으로 논의되어진다.

APA의 다른 유형을 구별하는 것이 중요하므로, 이후부터는 이 부속서의 주제인 양자간 또는 다자간 APA를 “MAP APA”라고 지칭하기로 한다. 상호협정 협상과 관련없는 APA는 “일방적(편무)APA”(unilateral APA)로 지칭한다. “APA”라는 일반적인 용어는 논의되는APA의 특징이 APA의 양 유형에 적용되는 경우에 사용된다. 이중조세에 관한 상호협정절차에 따라 절대다수의 경우에 있어 양자간 APA가 체결된다. 하지만 그럼에도 불구하고 양자간 APA를 모색하면서 그 조약이 어울리지 않는 경우나 특정 조약을 적용할 수 없는 경우에는, 모든 국가의 ‘권한있는 당국’은 조세당국의 장(張)에게 부여된 행정상의 권한을 이용하여 협정을 체결할 수 있다. MAP APA라는 용어는 필요한 수정을 통하여 그러한 예외적인 협정을 포함하는 것으로 해석되어야 한다.

이 부속서의 초점은, 조세당국이 상호 합의 절차를 통해 논쟁을 해결하기 위한 지침을 제공하고, 그럼으로써 잠재적인 이중과세를 제거하는데 도움을 받으며, 납세의무자에게 조세처리의 합리적인 확실성을 제공하는 데에 있다. 그러나 이 부속서에서는 논의되지는 않지만, 같은 목적을 달성하기 위한 다른 수단(장치)이 존재한다는 점도 주목해야 한다.

(3) APA 과정의 의 목적

전통적인 회계감사 또는 검사기술을 가지고 이전가격분쟁을 해결하는 것이 매우 어렵고 또한 납세의무자 및 과세당국에게 시간 및 자원측면에서 높은 비용이 든다는 것을 많은 국가들이 경험하였다. 그러한 방법은 불가피하게 가격이 매겨지고 난 후에 이전 가격(과 환경조건)을 검사하게 되고, 따라서 가격이 매겨진 시점에서 정상가격이 이용되었는지를 적정하게 평가하기 위한 충분한 정보를 구하는 것도 매우 힘들 수밖에 없다. 이러한 어려움은 결국 위에서 언급한 문제들을 피하기 위하여 이전 가격산출 사안을 해결하는 대안으로서 부분적으로 APA 과정의 발전으로 이어진다. APA과정의 목적은 원칙에 입각한(principled) 실용적이면서도 상호협조적인 협상을 촉진하는 것, 이전가격 문제를 신속하면서도 예측가능하게 해결하는 것, 납세의무자와 과세당국의 자원을 더욱 효

울적으로 이용하는 것, 그리고 납세의무자에게 예측할 수 있는 척도를 제공하는 것이다.

좋은 결과를 얻기 위해서는, 그 과정은 비당사자적이면서도, 효율적이고 실용적인 방식으로 관리되어야 하고 모든 참가 당사자들의 상호협력이 있어야만 한다. 이것은 이전가격산출에 관한 문제를 해결하기 위한 전통적인 행정적, 사법적, 조약 장치를 대체하기보다는 보완하고자 하는 것이다. 정상거래가격원칙을 적용하기 위한 방법론이 그 신뢰성과 정확성에 있어서 중대한 의문이 제기되거나 이전가격문제의 특정상황이 유별나게 복잡할 때, APA의 이용을 고려해 보는 것이 가장 적절한 방법이 될 수 있다.

MAP APA 과정의 주요목적 중 하나는 잠재적인 이중과세의 가능성을 제거하는 것이다. 편무적 APA는 왜 이 영역에서 대다수 국가가 양자간 또는 다자간 APA를 선호하는지에 관한 상당한 관심을 야기한다. (이전가격산출에 관한 지침 4.131항) 하지만 개별적인 관련 관할영역에서 MAP APA를 실행하기 위해 필요한 것은 납세의무자와 조세당국간 이루어지는 확인이나 합의다. 그러한 인가 혹은 합의의 정확한 형태는 각 관할영역 내(아래 65-66항에서 상세 언급)에서의 국내 절차에 의존한다. 그러한 인가 혹은 합의는 또한 납세의무자가 그 확인 혹은 합의의 토대가 되는 MAP APA 조건을 확실히 따르도록 해주는 장치(메카니즘)를 제공한다.

게다가 이 섹션에서 설명되고 있는 목적을 충족시키기 위해서 MAP APA 과정은 중립적 방식으로 처리되어야 할 필요가 있다. 특히 그 과정은 납세의무자의 작업소재지, MAP APA에 대한 요청이 시작된 관할권(관할구역), 납세의무자에 대한 회계감사나 검사 상태, 회계감사 및 검사를 위한 일반적인 납세의무자의 선정과 관련하여 중립적이어야 한다. APA 과정에서 얻어진 정보를 검사할 때 과세당국에 의해 잘못 사용되어질 가능성을 암시하고 있는 이전가격산출에 관한 지침서의 제4.157항의 지시사항을 염두에 두어야 한다. 이 부속서에서 제시된 지시사항이 이 섹션에서 설명된 목적의 달성에 도움이 되었으면 한다.

2. MAP APA의 적격요건

(1) 조약 문제

첫 번째의 의문은 APA가 존재할 수 있는가의 문제이다. 관련 과세당국의 구체적인 자국내 요구에 따라 편무 APA를 지원하기 위한 납세의무자의 적격요건을 결정해야 할 것이다. MAP APA는, OECD모델조세협정 제 25조에 나타난 적용 가능한 이중과세협정라는 상호합의절차에 따라 통제되고, 관련 과세당국의 재량에 따라 관리된다.

경우에 따라 납세의무자가 편무 APA만을 요구 할 수도 있다. 그런 경우에는 납세의무자들이 MAP APA를 요구하지 않는 이유가 조사되어야 할 것이다. “가능한 한 APA는 양자 또는 다자간 기초에서 체결되어야 한다”는 이전가격산출에 관한 지침서 제4.163항에 따라 상황이 정당하다면, 조세당국은 납세의무자들이 MAP APA를 요구하도록 권고해야 한다. 또 다른 조세당국과 관련을 맺기로 결정하는 경우, 일부 국가에서는, 납세의무자들이 편무적 접근을 주장하더라도, 납세의무자들과의 편무협상을 거절할 수도 있다.

MAP APA 협상은 권한있는 관련당국의 동의를 필요로 한다. 어떤 경우에는 납세의무자가 영향을 받는 권한있는 관련당국들에게 동시에 요구를 함으로써 주도권을 가질 수도 있을 것이다. 다른 경우에는 국내의 관련절차에 따라 납세의무자가 ‘권한있는 당국’과 함께 요청서를 제출하고, MAP APA가 가능한지를 확인하기 위해 영향을 받는 다른 관할 구역과 접촉할 것을 요청하기도 한다. 따라서 행정적으로 실행이 될 수 있게 되면 곧, 그 관할권 내의 ‘권한있는 당국’은, 그들이 참여를 원하고 있는지에 대해 관여를 원하는지를 확인하려는 관련 계약상대방에게 그 사실을 공지해야 한다. 다른 과세당국은, 그들의 참여가 가능하고 있을 법한지를 평가할 시간을 충분히 가지되, 가능한 빨리 그 권고에 응답해야 한다.

하지만 제25조는 납세의무자의 요청에 따라서 ‘권한있는 당국’이 MAP APA를 체결하도록 의무화하고 있지 않다. MAP APA를 체결할 것인지는 그 국가의 특수한 정책상황과 쌍무적 조약의 상호합의 조항을 어떻게

해석하는 가에 달려있다. ‘권한있는 당국’은 “합의의 해석이나 적용과 관련된 어려움이나 의문점”을 해결하기 위해 그러한 합의를 요청할 때, 단지 고려해 볼 수 있을 따름이다. 그러므로 납세의무자들의 조세처리의 확실성에 관한 요구는, 그것만 따로 분리해서 본다면 기본조건(threshold)을 통과하기에는 충분하지 않다.

다른 권한 있는 당국은 MAP APA 과정이 장려되어야 한다는 관점에 따라 MAP APA를 체결하기 위하여 기본조건을 다소 완화하여 적용하기도 한다. 덧붙여, 납세의무자는 특정한 조약의 혜택을 받을 자격요건 예를 들면, 계약 당사국들 중 하나에 거주)을 갖추고 있어야 하며, 상호 합의 조항에서 담고 있는 여러 다른 기준을 충족시켜야 한다.

(2) 기타 요인들

회계감사 또는 조사 중이라는 사실 때문에, 납세의무자가 예정된 거래에 관한 MAP APA를 요구하는 것을 막아서는 안된다. 회계감사 또는 조사와 상호합의절차는 각각 분리된 과정이며, 보통은 독립적으로 해결될 수 있다. MAP APA를 얻는 것이 회계감사 또는 감사의 완료에 도움이 된다는 이유에서 관련된 모든 당사자가 회계감사 또는 조사를 중지하는데 동의하지 않는 한, MAP APA가 고려되고 있는 동안이라고 해서 통상 조세당국에 의한 회계감사행위 또는 심사행위가 보류되지는 않을 것이다. 그럼에도 불구하고 회계감사 중인 거래를 둘러싼 사실관계나 주변정황이 예정된 거래와 관련된 상황들과 유사하다면 MAP APA에 따라 장래에 적용하기로 합의된 방법으로 감사 또는 검사 중인 거래에 대한 처리를 통지하여야 한다.

MAP APA를 체결하는 능력은 납세의무자들 간의 완전한 상호협조에 기초를 두고 있다. 납세의무자와 모든 기업연합들은 ①그들의 제안을 평가하는 과세당국에게 완전한 협력을 제공해야 하고, ②요청시에는, 평가에 필요한 부가 정보, 예를 들면 그들의 이전가격거래 상세내역, 사업합의, 예측, 사업계획, 재정능력에 관한 정보를 제공해야 한다. 납세의무자로부터의 이러한 참여(협력)는 MAP APA 과정이 개시되기 이전에 추구하는 것이 바람직하다.

어떤 경우에는 ‘권한있는 당국’(들) 중 하나 혹은 양자가 MAP APA에 동의할 수 있는 자유가 제한될 수도 있다. 예를 들면 법적으로 구속력이 있는 결정에 의해 영향을 받는 문제들이 APA 제안서에 부속되는 경우(제안서를 조건으로 하는 경우)이다. 그러한 상황에서 MAP APA 과정이 분명히 합의에 의해 성립될 때, 영향을 받는 ‘권한있는 당국’(국내법 및 각 관할영역 내 정책의 대상이 되는)이 MAP APA 심의에 관여할 것인지는 그 당국의 재량권 내에 있다. 예를 들어 만일 어떤 ‘권한있는 당국’이 다른 ‘권한있는 당국’의 지위에 대한 그와 같은 제한이 상호동의를 가능성을 감소시킨다는 결론을 내리면, 그 ‘권한있는 당국’은 심의에 참석하기를 거절할지도 모른다. 그러나 많은 경우 그 중 하나, 혹은 두 권한 있는 당국의 융통성이 제한되어 있다 하더라도 MAP APA 심의는 바람직한 것으로 관찰될 수 있을 것이다. 이것은 권한 있는 당국이 각각의 경우에 따라 결정해야 할 문제이다.

MAP APA가 적합한지에 대한 결정을 할 때, 고려해야 할 핵심 사항은 이중 과세의 위험을 미리 피할 수 있는 방법에 대해 합의를 봄으로써 얻게 되는 이익의 범위이다. 이는 이중 과세의 위험성을 줄이기 위한 것으로, 판단에 대한 훈련을 필요로 하며 또 재정적으로나 인적으로 제한되어 있는 자원의 효율적인 사용을 조절해야 할 필요성을 요구한다. 과세당국은 다음과 같은 사항을 관련된 것으로 여길 것이다.

- ① 사업 계획서의 방법론, 조항들, 그리고 조건들은 이전가격산출에 관한 지침서가 제시하는 방식을 준수하고 있는가? 만일 그렇지 않다면, 상호 계약에 도달할 수 있는 가능성을 높이기 위해서, 납세의무자는 계획서를 그에 맞게 다시 수정하는 것이 바람직할 것이다. 이전가격산출에 대한 지침서의 서문 제17항에서 밝히고 있듯이 “이 지침들은 근본적으로 상호합의과정에 있는 이전가격산출에 관한 사안들을 해결하기 위한 것이다.”
- ② 어떠한 협약을 해석하거나 적용함에 있어 어떤 어려움이나 의문점들이 이중 과세의 위험을 상당히 증가시킬 수 있는가, 그리고 제안된 거래들에 앞서 그 문제들을 해결하기 위해 자원을 사용하는 것이 정당화 될 수 있는가?

- ③ 제안서에서 다루어지고 있는 거래들이 사실상 진행 중인가 그리고, 어떠한 긴급한 계획들의 중요 부분이 남겨져 있는가?
- ④ 문제시되고 있는 거래들이 진지하게 관찰되었나 혹은 순수하게 가설적인 성격을 가지지는 않는가? 진행과정은 원리에 대한 일반적인 핵심사항에 관한 과세당국의 적당한 관점을 찾기 위한 것이 되어서는 안 된다. - 그 외에 (혹은 많은 나라에서 행해지고 있는) 기존의 다른 방식들이 있다.
- ⑤ 이전 가격 조정에 대한 감사가 지난 수 년 간에 사건 방식이 근본적으로 유사한 경우와 관련해서 이미 진행되고 있지 않은가? 만일 그렇다면, 그에 대한 감사 결과는 MAP APA에 참여함으로써, 즉 초기의 몇 해 동안에 해결되지 못했던 회계감사와 상호합의를 공지하거나 해결하기 위해서 적용될 수 있는 조건을 이용하여, 신속하게 처리될 수 있을 것이다.

(3) 다자간 MAP APA

확실성에 대한 욕구는 납세의무자들로 하여금 그들의 세계적 경영을 다 포함할 수 있는 다자간 MAP APA를 추구하는 새로운 경향을 가져왔다. 납세의무자는 어느 곳이나 적용가능한 사업 계획을 이용하여 영향을 받게 되는 각각의 관할 구역과 교섭하고, 각각의 과세당국과의 일련의 개별적인 협상이 아닌 관련된 모든 영향을 받은 관할권들에 대해 다국적인 차원에서 협상이 이루어지는 것이 바람직할 것이라고 제안한다. 각각 독립적인 양자간 MAP APA들을 체결하지 않는 한, 이미 성립된 합의를 이행할 수 있는 다국적인 방식은 없다는 점을 명심해야 한다.

이와 같은 방식을 통한 일련의 양자간 MAP APA들의 성공적인 협상은, 각각의 MAP APA들이 쌍무적으로 그리고 서로 분리하여 이루어졌을 때보다, 더 분명한 확실성과 더 낮은 비용을 보장할 것이다.

상술한 바와 같이 비록 다자간 MAP APA를 택하는 것이 잠재적으로 이익이 되기는 하지만, 몇 가지 문제가 고려되어야 한다. 첫째, 단일 이전자가격산출 방식이 만일 각각의 국가에서 발견될 수 있는 특정한 사건들과 상황들을 반영할 수 있도록 적절하게 변용될 수 없다면, 광범위한 사

건들과 사안들 그리고 다자간 MAP APA의 원인이 될 가능성이 있는 국가들에게 이 방식을 적용하기는 어려울 것이다. 그러므로 이에 참여하는 모든 관할 구역은 그 방법이 적절하게 변용된 후에도 그들의 나라에서 발견되는 조건들 속에서 정상거래가격원리가 적절히 적용되어 나타날 수 있게 하는 조치가 필요할 것이다.

둘째로, 다자간 MAP APA에 의거하여 일부 ‘권한있는 당국’이 양자간 MAP APA를 위해 계획된 과정에 실제로 개입할 경우에도 문제들이 발생한다. 한 가지 문제는 영향을 받는 모든 관할 구역들 간의 정보의 교환이 어느 정도까지 필요한가이다. 이는 둘 또는 그 이상의 영향을 받는 조약 당사자들 사이에 거래의 흐름이나 공유거래가 없을 경우에서의 문제로, 해당 정보가 현재 논의되고 있는 특정한 양자간 MAP APA와 관련이 있는지에 대한 의심을 불러일으키게 된다. 그러나 다른 지역의 다국적기업에서 유사한 거래가 이루어지고 있을 경우 혹은 고려되고 있는 지역이 통합(integrated) 체제의 무역에 관계하고 있을 경우, 특정한 양자간 MAP APA의 원인인 거래의 흐름을 이해하고 평가할 수 있기 위해 다른 당사자들 간의 거래의 흐름에 관한 정보를 소유할 필요가 있을지도 모른다. 또 하나의 문제는 습득의 문제에 앞서 그와 같은 정보가 정말로 중요한 것인지를 판단하기가 어려울지도 모른다는 점이다.

더 나아가 비록 그 정보가 특정한 양자간 MAP APA와 관련이 있다 하더라도, 관련 조약의 정보의 교환에 관한 약정에 따라 혹은 관련된 과세당국들 중의 한 당국의 국내법에 따라, 그러한 정보의 교환을 방해하는 기밀성에 관한 잠재적인 문제가 여전히 있을 수 있다. 다자간 MAP APA에서 발견될 수 있을 법한 상황들을 가능한 한 편견 없는 범위에서 고려해 볼 때 이와 같은 문제들에 대한 어떠한 일반적인 해결도 미리 규정될 수 없다. 오히려 그와 같은 사안들은 각각 독립적인 양자간 MAP APA에서 구체적으로 다룰 필요가 있다.

서로 다른 당사자들이 보유하고 있는 거래의 흐름에 대한 정보가 서로 관련있는 것으로 판명된 경우, 정보의 교환 문제가 정보교환규정에 관한 조약에 의거하지 않고도 해결될 수는 있지만, 대신에 납세의무자는 영향을 받는 모든 과세당국에게 정보를 제공할 책임을 맡도록 요청받을 수

있다(비록 동일한 정보가 사실상 모든 과세당국에 제공되는지를 검증하기 위한 과정이 여전히 필요하기는 하지만). 마지막으로 어떤 경우에는, 비록 OECD모델협약의 상호합의조항(Mutual Agreement Article)이 매우 다양한 상황에서의 이중과세를 없애기 위해 고안되었고, 따라서, 적용할 수 있는 대부분의 상황에서 적절한 선례를 제공해주는 것처럼 보인다 하더라도, 관련 조약들의 상호 합의 조항들이 그와 같은 다자간 고려와 심의에 대한 적절한 기준을 제공하지 못할지도 모른다.

요약하면 이 섹션의 파트 A에서 논의되었듯이, 납세의무자의 확실성에 대한 욕구만 가지고서는, 관여하기에 부적합할지도 모르는 MAP APA에 과세당국을 개입하게 할만큼 충분한 동기가 되지는 못한다. 따라서 다자간 MAP APA에 참여하도록 하는 권유는 일반적인 기준들에 따라서 평가되어야 하는데, 이 기준에 따라서 양자간 MAP APA가 추진될 수 있고 또한 제안된 각각의 양자간 APA가 개별적으로 평가될 수 있는지를 결정할 수 있다. 그 때 과세당국이 조사하기로 결정한 양자간 MAP APA를 위한 협상의 완수가 다자간 협상에 참여함으로써 가장 좋은 결과를 가져올 수 있는지의 여부에 대한 결정이 내려질 것이다. 이 평가는 각각의 사안들을 토대로 하여 내려질 것이다.

다자간 MAP APA의 개발은 어쩌면 세계 무역의 분야를 제외하면 비교적 초기 단계에 있다. 실제로 전체 무역이 완전히 통합체제를 기반으로 하여 관리되는 곳에서는 (즉, 서로 다른 여러 지역에서 혹은 최소한 세 곳에서 생기는 재무 결과에 대한 기준을 이용한 무역과 위기 관리) 양자간 APA에 대립하는 개념으로서의 다자간 APA가 규범이 되었다. 이는 다자간 MAP APA의 영역에서 계속되어질 발전을 더욱 자세하게 살펴보기 위한 것이다.

3. 사전가격협정 요구

(1) 도입

사전가격협정이 본질적으로는 과세당국간의 합의와 관련된 것이기는 하지만, 성공적이기 위해서는 진행절차에 많은 납세의무자나 여러 명의

납세의무자가 포함되어야 한다. 여기에서는 이 절차의 첫 단계를 살펴보고 있다. 말하자면 보통 납세의무자에 의해 시작되는 사전가격협정의 요청이다. (주의해야 할 것은 어떤 과세당국은, 예를 들어 회계감사나 위험성에 대한 평가 분석을 한 후에, 필요한 경우에는 그들이 사전가격협정을 시작해야 하거나 혹은 납세의무자들이 그 합의의 시작을 요구하도록 적극적으로 장려해야 한다고 생각한다). 사전가격협정이 정말 타당하다고 결정되면, 관련 과세당국이 상호합의에 관한 협상을 할 수 있도록 충분한 자료를 제공하는 일의 결정적 책임은 결국 납세의무자가 부담해야 한다. 결론적으로, 납세의무자는 관련 과세당국이 검토할 수 있도록 세부 제안서를 제출해야 하고, 과세당국이 요구할 경우 더 많은 자료를 제공할 준비가 되어있어야 한다.

(2) 예비 회담(사전상담)

편무적인 사전가격협정을 얻기 위한 많은 국내 절차들이 가지는 특성은 공식 요청이 이루어지기 전에 예비 회담(또는 여러 번의 예비 회담)을 개최할 수 있는 능력이다. 그런 심의(또는 여러 번의 심의)를 통해 납세의무자에게는 사전가격협정의 적합성, 필요한 정보의 종류와 범위, 그리고 사전가격협정을 성공적으로 마무리하기 위해 필요한 모든 분석의 범위 등에 관해 과세당국과 함께 의논할 수 있는 기회가 제공된다(예: 합병된 회사에 대한 기능적인 분석의 범위; 비교대상의 확인, 선택과 조정; 그리고 시장, 산업, 지리학적 분석의 필요와 범위). 이 절차는 또한 납세의무자에게 폭로와 자료의 비밀성, 사전가격협정의 조건 등에 대한 관심사를 의논할 기회를 제공한다. 예비 회담을 한 경우를 보면, 이런 심의를 할 기회가 주어진 경우에는 그 이후의 공식 사전가격협정 제안의 절차가 빠르게 이루어졌음을 알 수 있다.

사전가격협정의 과정에서, 관련 ‘권한있는 당국’이 납세의무자와 예비 회담을 개최할 수 있는 능력은 유용할 수 있다. 위에 언급한 내용에 추가하자면, 그런 의논은 사전가격협정에 대한 환경이 적절한지를 조사하는데, 예를 들어 “협약의 해석이나 적용에 대한 문제점이나 의심”이 충분했는지를 조사하는데 유용할 수 있다.

예비 회담은 납세의무자와 과세 당국의 기대나 목표를 명백하게 정하는 데에도 유용하게 쓰일 수 있다. 또, 모든 진행과정과 사전가격협정에 대한 과세당국의 방침을 설명하고, 협상이 완결되었을 때 국내법에 따라 그 협상을 실행하게 되는 절차들을 세세히 설명할 기회를 제공한다. 또한, 과세당국은 제안서 내용에 대한 지침과 상호 합의를 평가하고 마무리질 시간 체제를 제공할 수 있다. 과세당국은 “이전가격산출에 관한 지침”에 언급된 다른 종류의 상호합의에서 나타난 권고에 따라 사전가격협정에 관한 일반적인 지침을 공표해야 한다.

예비 회담의 진행은 국내의 관습이나 관례에 따라 익명 혹은 이름을 밝힌 채로 진행될 수 있다. 그러나, 만약 익명으로 진행될 경우, 토론을 의미있는 것으로 만들기 위해서는 시행에 대한 충분한 정보가 필요하다. 회담의 형식은 쌍방의 합의하에 결정되어야 하고 예비 회담은 비공식적인 회담에서 공식적인 설명회까지의 다양한 형태를 취할 수 있다. 보통, 납세의무자는 과세당국에 토론의 주제를 약속한 메모를 제출하려 한다. 사전가격협정의 적합가능성에 대한 비공식적 토론의 목표를 달성하고 합의의 범위, 절차의 타당성 또는 납세의무자가 제공해야 할 정보의 종류와 범위를 의논하기 위해서는 여러 번의 예비 회담이 필요할 수 있다.

납세의무자와의 비공식적 심의뿐만 아니라, 사전가격협정이 적절한지에 관한 과세당국과 납세의무자의 의견을 초기에 교환하는 것도 유용할 수 있다. 이는 만약 관계 당국 중 한곳이 참여하지 않을 경우, 불필요한 작업을 피할 수 있게 해준다. 이런 심의는 비공식적인 형태로 이뤄질 수 있으며, 반드시 정식 만남의 형태를 통한 토론을 하는 것은 아니다. 또, 보통 권한 있는 당국의 심의나 협상과정에서 이러한 의견의 교환이 이뤄질 기회가 주어질 수 있다.

(3) 사전가격협정제안

1) 도입

납세의무자가 사전가격협정에 관한 요청을 수행하려고 하는 경우, 납세의무자는 국내의 모든 절차상의 요구에 따라서, 예를 들면, 과세당국의

지목된 부서에 요구서를 제출해야 한다는 규정에 따라서 관련 과세당국에 세부 제안서를 제출해야 한다. 사전가격협정의 경우, 납세의무자가 제안서를 제출하는 목적은, 그 제안을 평가하는 데 필요한 모든 정보와 상호 합의에 대한 심의를 진행하기 위한 모든 정보를 관련 당국에 제공하기 위한 것이다. 국가는 ‘권한있는 당국’이 필요한 정보를 얻을 수 있도록 해주는 많은 방법을 제공하고 있다. 그 중 한 가지 방법은 납세의무자가 ‘권한있는 당국’에 직접 제안서를 제출하는 것이다. 이러한 목표를 달성하는 또 다른 방법은 납세의무자가 다른 참여 관할구역에 제출했던 APA 제안서의 복사본을 이용하는 것이다. 이론적으로 말하자면, 제안서의 정확한 형태와 내용은 사전심의에서 확립되는 것이다.

2) MAP APA 과정에서 다루어지는 일반적인 활동들

사전가격협정의 범위는 참여 관할 구역과 납세의무자들이 바라는 바에 의존한다. 사전가격협정은 OECD모델협약의 제7항과 제9항에서 다루어진 문제들을 해결하는데 이용될 수 있고, 관련된 관할 구역에 어느 정도의 이윤이 생기게 될 것인지를 결정한다.

사전가격협정은 납세의무자의 이전가격산출에 관한 모든 문제를 포함하게 되거나, 혹은 예를 들어 일련의 거래나 생산라인 등과 같은 특별한 거래를 일부 다국적기업 그룹에게로만 더 한정하게 될 수도 있다. 일부 국가에서는 진행절차에서 융통성이 필요함을 인지하면서도, 사전가격협정의 특수한 문제들의 타당성에 대한 우려를 나타내기도 한다. 일부 문제들은 고립적으로 평가하기 어려운데, 예를 들면 제안서에 언급된 거래가 언급되지 않은 거래와 매우 밀접하게 얽혀있는 경우나, 의도적인 단절이 관련되어 있어서 이전가격산출에 관한 문제를 더 넓은 맥락에서 분석할 필요가 있는 경우가 그러하다.

사전가격협정은 이전가격산출 방식 외에 다른 문제도 다룰 수 있는데, 단 이런 다른 문제가 이전가격산출과 명백하게 연결되어 있어 미리 문제를 해결한 만한 가치가 있을 때나 이 문제들이 관련 조약의 상호협정조항의 조건을 충족시킬 경우에만 포함될 수 있다. 이런 경우는 매 사례마다 관련 담당부서에서 결정하여야 할 일이다.

3) MAP APA안의 내용

권고안의 내용과 필수적인 증빙자료 및 문서의 범위는 개별 사안의 진상과 환경 및 관련된 각각의 과세당국의 요구에 달려있다. 따라서 어떤 정보가 제공되어야 하는지를 정확하게 규정하고 목록화하는 일은 실무상 고려되지 않는다. 그러나 기준이 되는 원칙이 있어 권고된 방법과 관련된 사실을 설명하고 관련 조약의 해당 조항에 따라 적용되고 있음을 증명하기 위해 필요한 정보와 문서를 제공할 수 있도록 해준다. 따라서 제안서는 “대응 조항에 관한 OECD모델협약의 주석서”에 의해 제시된 일반적인 기준과, 또한 기업연합 간의 이전가격산출과 관련된 경우에 “이전가격산출에 관한 지침서”에 의해 제시된 제9조의 정상가격원칙의 적용기준과 일치해야만 한다.

뒷받침해 주는 정보와 포함되어야 할 자료 및 서류와 관련하여, 자료의 요구에 대한 “이전가격산출에 관한 지침서” 제4장(4.155-158)과 제 5장의 기준을 염두에 두어야 한다.

그러나 요구된 합의의 예견적 특성 때문에, 이미 체결되었던 거래에만 관련되는 상호합의 사안에서 사용되었던 것과는 다른 유형의 정보가 제공될 필요가 있다.

비록 다음에 열거하는 정보들이 사실상 총망라된 것이거나 규정적인 것은 분명히 아니지만, 하나의 기준으로서 MAP APA에 대해 보편적으로 관련되어 있는 정보들일 수 있다.

- ① 제안서가 규정하고 있는 거래, 생산물, 사업, 계획; (적절하다면 왜 요구받은 납세의무자들의 모든 거래, 생산물, 사업 및 계획이 포함되지 않는지에 대한 간단한 설명을 포함하여)
- ② 거래 및 계획과 관련된 기업 및 영구적인 시설
- ③ 참여가 요구되는 다른 나라 혹은 나라들
- ④ 범세계적인 조직구조, 역사, 회계명세자료, 생산물, 기능 및 (유형 및 무형의)자산에 관한 정보
- ⑤ 제안된 이전가격산출 방법과 그러한 방법을 뒷받침해주는 정보와 분석 예컨대 비교가격의 확인 혹은 이윤과 기대되는 결과의 범위에

대한 기술

- ⑥ 제안서를 뒷받침해주는 추정 및 제안서의 타당성을 지속시키는데 영향을 줄 수 있는 의외의 결과와 같은 그러한 추정들 혹은 다른 경우들에서의 변화의 효과에 대한 논의
- ⑦ 적용되는 회계기간 혹은 과세연도
- ⑧ 시장상황(예컨대 산업동향과 경쟁환경)에 대한 일반적 기술
- ⑨ 제안된 방법에 의해 생겨난 적절한 부가세 문제에 대한 논의
- ⑩ 제안서와 관련된 모든 관련 국내법, 세금조약 규정과 OECD지침서의 협약내용의 준수에 관한 논의와 논증; 그리고
- ⑪ 현행의 혹은 제안된 이전가격산출방법과 요구하는 모든 당사자를 위한 기초자료에 근거하여 산출된 다른 모든 정보

이 섹션의 나머지 부분에서는 위에 열거한 항목들 중에서 가장 중요한 몇 가지 항목들에 대해 자세히 논의하기로 한다.

4) 비교가격정보

납세의무자는 비교가격정보의 유용성과 이용에 관한 토의를 염두에 두어야 한다. 이는 비교가격의 대상을 어떻게 찾을 것인가(비교대상을 찾을 때 사영한 기준도 포함), 통제 거래와 관련해서 어떤 자료를 입수했으며 또 그런 자료를 어떻게 비교가격대상에 적용하거나 적용하지 않을 것인가 등에 관한 설명을 포함한다. 납세의무자는 또한 통제 거래와 비통제 거래들 간의 실질적인 차이를 고려한 조정에 따른 비교가능한 거래의 제출을 포함해야 한다. 비교대상을 확인될 수 없는 경우 납세의무자는 채택된 방법이 정상거래가격 원칙을 얼마나 정확히 반영하는지를 (납세의무자의 내부자료를 포함하여) 시장 및 회계에 관한 관련 자료를 참고하여 증명하여야 한다.

5) 방법론

MAP APA제안서는 채택된 방법을 충분히 설명하고 있다. 기업연합들이 관련된 경우, 채택된 방법은 또한 OECD모델협약 제9조의 정상거래가격원칙의 적용에 관한 이전가격산출 지침서에 제시된 지시사항을 고

려해야한다.

“더욱이 어떠한 방법이든지, 그 방법을 적용하게 될 거래 혹은 그 거래들과 연관된 다국적기업 그룹의 구성원들이 그 방법의 적용에 동의할 경우 혹은 그러한 모든 구성원들을 관할하는 지역의 과세당국이 그 방법의 적용에 동의 할 경우, 모두 허용되어야 한다.”

이전가격산출방식의 이용에 관한 지침은 사용되는 방법에 대한 사전 동의를 얻을 기회 때문에, MAP APA의 상황에서 특히 중요하다. 방법의 적용은 MAP APA 기간에 걸쳐 입수되었고 갱신되어진 자료에 의해 뒷받침되는데, 이 자료들은 납세의무자에게 지나치게 큰 부담을 지우지 않고 세무당국에 의해 효과적으로 검토되고 입증될 수 있는 것들이다.

납세의무자는 가능한 범위까지 제안된 합의기간 동안에 채택된 하나 혹은 여러 방법의 적용해 본 결과에 대한 분석을 제공한다. 그러한 분석은 필수적으로 계획된 결과들을 토대로 삼아야만 할 것이며 따라서 그러한 계획들이 만들어지게 된 추정에 대한 상세한 설명이 필요하다. APA 기간 직전의 기간에 대해 APA 방법 내지 방법들을 적용한 결과를 설명하는 것 또한 도움이 될 수 있다. 이러한 분석 및 설명의 유용성은 제안서에 의거하여 계획된 장래의 거래에 적용할 요소 및 환경과 비교되는 해당 거래를 둘러싼 요소와 환경에 의존한다.

6) 중대한 추정

아직 일어나지 않은 통제된 거래의 정상거래(독립기업)가격산출과 관계된 MAP APA가 체결되는 과정에서는, 거래가 발생할 때 그러한 거래에 영향을 줄 조작적 및 경제적 조건에 관한 특정한 추정을 하는 것이 필요하다. 납세의무자는 제안서에서 장래에 있을 거래의 정상가격산출을 정확히 반영하기 위해 사용한 방법이 어떠한 추정을 근거로 삼았는지를 설명해야 한다. 또한 납세의무자는 채택된 방법이 어떻게 그러한 추정에서 나타나는 모든 변화에 대해 만족스럽게 대처할 것인지를 설명해야 한다. 거래가 발생하는 당시에 존재하는 실제 상황이 정상거래가격산출을 반영하는 방법의 가능성을 손상시킬 정도로까지 존재할 것으로 추정되는

상황과 다르다면, 그 추정은 “위험한(중대한)”것으로 규정되어진다. 신기술, 정부의 규제 혹은 소비자들의 호평을 상당히 상실함으로써 발생하는 시장의 근본적인 변화도 하나의 예가 될 수 있다. 그러한 경우 상이함(相異함)이란 합의가 개정(수정)되거나 취소될 필요가 있음을 의미한다.

MAP APA 방법의 신뢰성을 증가시키기 위해 납세의무자와 세무당국은 가능하다면 관찰할 수 있고, 신뢰성 있는 독립적인 자료를 토대로 한 중대한 추정을 확인하려고 시도해야 한다. 그러한 추정은 납세의무자의 통제범위에 있는 사항에만 한정되지는 않는다. 어떤 종류의 중대한 추정들도 납세의무자의 개별사정과 특별한 무역거래환경, 방법 및 거래의 형태에 맞게 손질될 필요가 있다. 그 추정들은 합의가 제공하는 확실성이 위태로울 정도로 경직되게 도출되어서는 안 된다. 그러나 당사자가 합의에 대해 편안함을 느낀다는 사실에 의거하여 폭넓은 변화(변동)의 폭을 포함해야 한다. 그러나 일반적으로, 그리고 실례에 의해서만, 중대한 추정들이 포함될 수 있다.

- ① 관련 국내조세법과 조약규정에 관한 추정
- ② 관세, 의무, 수입제한 및 정부규제에 관한 추정
- ③ 경제사정, 시장점유율, 시장상황, 소매가격, 판매량에 관한 추정
- ④ 거래와 관련된 기업들의 기능과 위험의 특성에 관한 추정
- ⑤ 환율, 이윤율, 신용평가 및 과 자본구조에 관한 추정
- ⑥ 경영 및 재무 회계와 수입과 지출의 분류에 관한 추정
- ⑦ 각 관할에서 운영할 기업들과 그 기업들의 운영 형식에 관한 추정

필요한 융통성을 부여하기 위해 미리 몇몇 추정에서 나타날 수 있는 상이함의 허용가능 정도에 대해 한도를 설정하는 것도 유용할 것이다. 이러한 한정요인들은 각각의 특별한 MAP APA에 대해 개별적으로 설정될 필요가 있을 것이며, ‘권한있는 당국’들 간의 부분적인 협상을 맺도록 해줄 것이다.

예견된 바와 너무나도 상이한 경우, 추정은 “중대한 것”이 되고 그에 따른 조치가 고려된다. 취해질 모든 조치는 추정의 특성 및 상이함의 정도에 따라 정해진다.

제안된 이전가격산출방법의 신뢰도가 환율변동에 민감한 것으로 파악된다면, 아마도 환율의 움직임에 순응하도록 수정한 가격을 마련함으로써 어느 정도로 기대된 변동을 수용할 수 있는 방법을 구상하는 것이 현명한 것으로 보일 것이다.

변동이 X%에 이르기까지는 아무런 조치도 요구되지 않고, X%보다 크고 Y%보다 적은 변동은 적절한 것으로 확정하기 위해 방법에 대한 추후의 재검토를 행할 것을 사전에 협상할 수 있다. 한편 Y%보다 큰 변동은 중대한 추정이 침해되었음의 의미하며, MAP APA를 추후 재협상할 필요가 있다.

이러한 한도는 각각의 개개의 MAP APA를 대상으로 개별적으로 설정될 필요가 있으며, ‘권한있는 당국’간의 협상의 일부를 형성할 것이다.

7) 의외의 결과

MAP APA에서 합의한 이전가격산출방법을 적용한 결과가 당사자들 중의 어느 한편의 기대를 충족시키지 못하여서, 그 당사자가 중대한 추정 혹은 자신들이 지지한 방법이 여전히 타당한지에 관한 의문을 제기하게 되면서 문제가 발생한다. 그러한 의문에 대한 해답은 꽤 많은 시간과 노력을 요하며 따라서 전 과정의 목표중 하나를 부정해야 한다.

이러한 문제를 해결할 수 있는 방법은 사실과 환경의 변화에 대처하기 위한 융통성을 제안서의 내용에 충분히 포함시켜, 예기치 않은 결과가 거의 발생하지 않게 하고, 제안서를 토대로 하는 MAP APA협정을 재심사하게 될 위험이 줄어들도록 해야 한다.

위의 목적을 달성하는 하나의 방법은 아마도 사실과 환경의 변화를 적절히 고려해 넣는 방법을 구상하는 것이다. 예를 들어 처음부터 예상 가격 조정에 대한 조항을 포함함으로써 혹은 가격산출에 다양한 변화를 허용함으로써 계획된 판매와 실제 판매 사이의 편차를 가격산출방법에 끼워 넣는 방식도 있을 수 있다. 편차의 허용수준은 독립적인 당사자가 수락한 바를 참고하여 설정해야 할 것이다.

보다 확실히 목적을 달성하는 또 다른 방법은 MAP APA의 방식을 적용한 결과의 허용 범위를 정하는 것이다. 정상거래가격원칙을 따르기

위해, 그러한 범위는 그에 따라 뒤늦은 확신(hindsight)의 사용을 피하여, 모든 영향을 받는 당사자들에 의해 독립적인 당사자들이 비슷한 환경에서 합의한 바를 토대로 하여 사전에 합의되어야 한다. 예컨대 특허 사용료와 같은 항목은 이윤율의 범위 내에서 수락될 것이다.

합의된 범위를 벗어난 결과가 발생할 경우에, 취해져야 할 조치는 당사자들의 희망에 따라 제안서에서 합의된 바에 따른다. 일부 당사자들은 결과가 그들이 기대했던 것과 현저하게 다를 위험을 감수하고자 하지 않을 것이다. 따라서 그들은 범위라는 개념을 단순히 중대한 추정이 침해되었는지를 확인하는 수단으로 사용할 것이다. 다른 당사자들은 기대하지 않은 결과를 회피하기보다 조약의 확실성을 더 많이 강조할 것이다. 따라서 그들은 결과들이 합의한 범위에 들어가도록 MAP APA에 결과를 조정하는 장치(메카니즘)를 포함시키기로 합의할 수 있다.

8) MAP APA의 지속

그 특성상 APA는 장래의 거래에 적용되며 따라서 얼마나 오랫동안 지속시킬 것인지를 결정해야 한다. 적당한 지속기간에 대한 협상에 영향을 주는 두개의 상충하는 목표가 있다. 한편으로는 조약의 합리적인 정도의 확실성을 보장할 수 있을 만큼의 충분한 기간을 두는 것이 바람직하다는 것이다. 그렇지 않다면, 일상적인 회계감사나 세금반환심의절차를 통해서 문제가 생겼을 경우에만 그 문제를 다루는 것에 반해서, 잠재적인 이전가격산출의 문제를 해결할 노력을 초기에 미리 기울이는 것이 가치가 없는 일이 될 것이다. 다른 한편에서는, 긴 지속기간은 상호합의의 협상이 근거로 삼는 장래의 상황에 대한 예측을 덜 정확하게 만들고, 따라서 MAP APA 제안서의 신뢰성을 의심하게 만든다. 이러한 상충관계에 있는 목적에 대한 최선의 절충은 예를 들어 관련 거래, 산업, 경제상황과 같은 일련의 요인들에 의존한다. 따라서 지속기간은 각각의 사안에 따라 '권한있는 당국'들 간에 협상되어야 할 것이다. 지금까지의 경험상 MAP APA는 평균적으로 3-5년간 지속됨을 알 수 있다.

4. MAP APA의 종결

(1) 도 입

MAP APA의 성공적인 진행은, 오직 전통적인 회계보고서 혹은 심사 기술에 의존하는 것에 대한 대안으로서, 모든 참여자들의 책임에 상당히 의존한다. 권한있는 관련당국이 신속하게 합의에 이를 수 있는 능력은 그들의 판단과 가능한한 신속하게 필요한 모든 정보를 제공하려는 납세의무자의 의지(자발성)라는 두 요인에 의해 결정될 것이다.

만일 납세의무자의 요청에 포함되어있는 제안 기간이 거의 종료(만료)될 때까지 MAP APA가 합의되지 않는다면, 과세당국과 납세의무자라는 양자의 입장에서 이 과정의 유용성은 상당히 감소될 수도 있다. 그러한 지체(연기)로 인해 제안서를 평가할 때 마치 그 결과를 미리 알았던 것 같은 뒤늦은 확신(hindsight)의 사용을 피하기가 더욱 어려워질 것인데, 왜냐하면 그 방법을 적용한 결과는 MAP APA에 의해 제안된 대부분의 기간 동안에 알려질 것이기 때문이다.

MAP APA 과정을 평가하는 비교적 초기 단계에 제시되었듯이, 장래의 신속한 해결의 목적이 항상 과거에 충족되어 왔던 것은 아니라는 점을 이해할 수 있다. 물론 그 과정에서의 다소의 지체(연기)를 어느 정도까지는 피할 수 없기도 하다; MAP APA는 규모가 큰 납세의무자의 복합적 사실 경향과, 법적으로나 경제적으로 까다롭기 때문에 이해하고 평가하기 위해서는 시간과 자원의 소요를 요구하는 모든 문제들을 처리하고자 한다.

과세당국은, 가능한 경우, 사안들을 신속하고도 능률적으로 해결할 수 있음을 보장하기 위해서 그 과정에 충분한 자원과 숙련된 전문가를 이용하도록 권장 받는다. 일부의 과세당국들은 그 과정을 완전하게 수행하는데 드는 기간 동안 비공식적인 목적(목표)을 정함으로써 그리고 완전히 수행하는데 소요되는 평균적인 기간을 공표함으로써 MAP APA 프로그램의 효율성이 증가되길 바랄 것이다. 조약을 체결한 각각의 당사자들은 그들의 쌍방의 협상을 준수하기 위한 비공식적인 목적을 설정하는데 합

의를 할 수 있다.

종종 복잡하고 어려운 유형의 사실들이 제시될 수도 있고, 변형이 필요할 수도 있으며, 그러한 조정이 주는 나름대로의 새로운 경험을 겪을 수도 있기 때문에, 이 단계에서 더 특수하고 구속력 있는 MAP APA의 체결의 대상을 설정하는 것은 바람직하다고 생각되지 않는다.

그러나 일단 MAP APA 과정을 통해 더 많은 경험을 얻었다면, 장차 완결될 시간의 특수한 대상을 정하는 것이 적당하다.

일단 납세의무자의 제안이 과세당국에 의해 받아들여졌다면, 과세당국들은 MAP APA의 재조사, 평가와 협상의 공동 정돈(배열, 분류)에 대해 상호 합의를 해야 한다.

MAP APA 과정은 편의상 두 부분의 주요 단계로 나눌 수 있다:

- ① 사실 탐구, 재조사와 평가
- ② 관할 당국의 심의

이 두 단계는 다음과 같이 더 세세하게 나뉘어서 심의되어진다.

(2) 사실 탐구, 재조사와 평가

1) 일반론

MAP APA 제안서를 재조사하면서, 과세당국은 어떤 단계에서 그들이 상호합의 과정을 유도하는 것이 적당하다고 판단되는지를 책임지고 말해주어야 한다.

이는 다음을 제한 없이 포함한다. ①납세의무자의 제안을 재조사하고 평가하는데 관여적인 것으로 생각되는 추가적인 정보들에 대한 요구의뢰, ②현장방문의 수행(납세의무자의 사업장을 방문하고, 그 직원들과 인터뷰를 하며, 재정적 혹은 관리상의 처리를 조사한다) 및 ③필요한 전문가와의 공조.

과세당국은 비교가능한 납세의무자들에게서 근거하는 정보와 자료를 포함하여 다른 출처에서 수집된 정보를 사용할 수도 있다.

이 단계의 MAP APA 과정의 목적은 관련된 권한있는 관련 당국들이 관련된 모든 정보들과 자료, 그리고 협상에 필요한 모든 분석들을 가질

수 있도록 해 주는 것이다. 하나의 과세당국이 예를 들어 납세의무자의 직원을 만남으로써 납세의무자로부터 MAP APA의 주제와 관련된 정보들을 추가적으로 얻게 되는 경우, 납세의무자와 과세당국 양자는 관련된 다른 과세당국들도 그 정보를 얻을 수 있도록 보장해야만 한다. 관련된 ‘권한있는 당국’(관할 당국)들은 자신들과 납세의무자들 사이에서 납세의무자에 의해 제공된 문서와 정보들을 세세하고 완벽하게 확인할 수 있는 적당한 장치를 마련해야 한다. 권한있는 관련 당국의 요구가 존중되어야 한다. 예를 들어 많은 관할 구역들은 관련된 모든 ‘권한있는 당국’에 제공된 것과 동일한 실제적(사실에 입각한) 정보를 요구할 뿐 아니라, 실용가능성이 있다면, 그 정보들을 동시에 이용할 수 있도록 요구할 것이다.

MAP APA의 예견적인 특징은 납세의무자의 입장에서 종종 예측과 관련된 상업적인 정보에 관한 규정을 포함하게 되는데, 이 정보들은 결과에 따라 제공되는 정보보다 더 조심스럽게 발표되어야 한다. 따라서 납세의무자들이 MAP APA 과정을 신뢰할 수 있도록 보장하기 위해서, 과세당국은 MAP APA 과정이 진행되는 동안에 제공되는 납세의무자 정보가 다른 모든 납세의무자 정보와 마찬가지로 비밀 엄수, 사생활 보호 등에 대해 똑같이 관련 국내법의 보호를 받을 수 있도록 책임져야 한다. 더 나아가, 조세 조약의 조건에 의거하여 관할 당국들 간에 정보의 교환이 이루어지는 경우, 그 정보는 조약의 세세한 조건들과 일치할 때에만 공개될 수 있으며, 모든 정보의 교환은 관련 조약의 정보 교환에 관한 조항에 따라야만 한다.

일반적으로, ‘권한있는 당국’들은 동시에 또 독립적으로 납세의무자의 제안서를 조사하고 평가하며, 이러한 업무의 수행을 위해 필요한 분야에 예를 들어 파견된 이전가격산출 전문가, 산업전문가 혹은 과세당국에서 파견된 다른 전문가들의 도움을 받을 수 있다.

그러나 적절한 경우에 일정한 정도의 공동 사실 조사를 하는 것이 더 효율적일 수 있다.

이는 회의나 사업장 방문을 통한 공동 사실 조사에서부터 이전가격산출에 관한 지침의 4.55항에서 요약된 것처럼 대표적인 사안들을 표본으

로 삼아 조사함으로써 이루어진 공동 보고에 이르기까지의 다양한 형식을 취할 수 있다.

2) 사실조사, 관찰, 평가 과정에서의 납세의무자의 역할

이 과정을 신속하게 처리하기 위해서, 납세의무자들은 관찰 당국들이, 협상이 시작되기 전에 동일한 사실들을 보유하고 있는 상태에 있으며, 그들이 필요로 하는 모든 정보를 가지고 있고 또 그 문제를 완전히 이해 있는지를 확인할 책임이 있다.

이는 하나의 과세당국에 의해 요구된 정보를 다른 과세당국도 동시에 이용할 수 있게 함으로써, 즉 한 과세당국과의 사실조사회의에서 얻어진 지식(정보)을 정리하여 다른 과세당국에 혹은 법적으로 그리고 경제적으로 필요한 곳에 전달함으로써 그리고 공동의 사실조사회의를 도와줌으로써 통상 납세의무자에 의해 달성될 수 있다. 납세의무자는 이미 성립된 모든 필요한 거래들에 대해 정리를 해야 하며, 더 추가 관련 정보들이 요청되는 경우 정보의 제공을 부당하게 지체시키지 않을 것임을 보장해야 한다. 제안서(계획서)가 조사되고 평가되는 동안, 납세의무자는 상호간에 적절하고 편리하다면 과세당국과 합의할 권리를 가질 수 있으며, 그 과정의 진행을 계속 알고 있어야 한다.

(3) 관찰 당국의 심의 행위

1) 관찰 당국들 간의 공동 분류(정리)

많은 나라들은 그 과정에 시작되자마자 완전하게 관련되기를 좋아하며, 다른 관찰 당국과 밀접한 관계를 유지하며 일하고 싶어한다. 다른 나라들은 MAP APA의 제안들을 재검토하고 논평하는 정도로만 제한하여 관련되기를 선택한다.

그러나 강제수단에 따라, 관련된 모든 과세당국들이 초기 단계에 그 과정에 참여하도록 권고되는데, 이는 그 과정의 효율성을 최대화하며, 상호합의를 끝마치는 과정에서 불필요한 지체요인을 미리 제거해 주기 때문이다.

‘권한있는 당국’은 적절한 방법으로 상호합의절차를 유도해야 한다.

이는 그 과정을 위해 충분한 수단들과 상당하게 숙련된 인적자원을 요구한다. ‘권한있는 당국’들이 실무 담당자의 임명, 정보의 교환, 제안서의 재조사와 평가에 대한 공동 정리, 앞으로의 계속적인 의논을 위한 시기에 대한 임시 스케줄, 적당한 합의의 협상과 체결 등의 제반 문제들을 고려하여 조처의 적절한 계획에 대해 토의를 하고 공동으로 정리하는 것은 바람직하다. 요구된 투입량과 자원의 정도는 그 경우의 개별적인 요구에 따라 맞추어져야 한다.

사례경험을 보면 ‘권한있는 당국’들이 초기에 자주 논의를 하는 것이 더 유용하며, 그 과정 동안에 불쾌한 뜻밖의 일을 피하도록 해줄 수 있다는 것을 알 수 있다. MAP APA의 특성에서 나타나듯이, 종종 단순히 입장을 나타내는 문서의 교환만으로는 해결되지 않는 중요한 사건(문제)들이 있을 수 있기에, 예를 들어 ‘권한있는 당국’들 간의 직접적인 만남과 같은 좀 더 형식적인 교환들이 필요하다. 전화를 통한 회의의 이용이나 화상 회의도 도움이 될 수 있다.

2) ‘권한있는 당국’의 심의에서 납세의무자의 역할

MAP APA의 종결이 정부들 간의 과정이기 때문에, 이 과정에서의 납세의무자의 역할은, 사실조사과정에서보다 부득이하게 더 제한되어야 한다. ‘권한있는 당국’은 납세의무자가 탈퇴를 하고자 할 때, 그들 스스로 토의를 시작하기에 앞서 사실적 그리고 법적인 문제들을 소개 할 기회를 가지기로 합의해도 좋다. 토의를 하는 동안에 생길 수 있는 모든 실제적인 질문(의문)에 언제나 답할 수 있도록 준비하여 납세의무자가 이용할 수 있도록 정리하는 것도 도움이 된다. 납세의무자는 이 회의에서 사실에 입각한 새로운 정보가 나타나지 않도록 혹은 추가적인 보충설명을 하지 않도록 해야 한다. 과세당국들은 그러한 사태들을 재조사할 시간을 요구하게 되며, 이는 제안된 MAP APA에 대한 최종적인(궁극적인) 결정의 연기를 필요로 하게 된다. 그러한 정보는 심의 개시에 앞서 보완되어야 한다.

3) APA 절차의 철회

납세의무자 혹은 과세당국은 언제나 MAP APA 과정을 철회할 수 있다. 그러나 그러한 과정의 철회, 특히 뒤늦게 그리고 합당한 이유 없이 철회되는 것은 별로 권장할 만하지 않은데, 이는 그러한 행동을 함으로써 피할 수 없는 재원의 낭비가 유발되기 때문이다.

MAP APA의 요청이 철회될 때, 납세의무자나 과세당국은 각 상대방에 대해 어떠한 책임도 지니지 않으며, 국내법에 의해 다른 요구가 생기지 않는 한, 이 당사자들 간의 이전 약속이나 협약은 더 이상 효력을 가지지 않는다. 만일 과세당국이 철회를 제안했다면, 과세의무자는 그러한 행동에 대한 이유들을 알아야만 하며, 더 자세한 설명을 할 수 있는 기회를 얻어야 한다.

4) 상호합의 문서

관련된 ‘권한있는 당국’은 방법론과 그 밖의 다른 약정과 조건에 대한 합의를 보았다면, 상호합의서 초안을 작성해야 한다. 관할 당국의 최선의 노력에도 불구하고, 제안된 상호합의에 의해 이중과세가 완전히 제거되는 않을 것이다. 따라서 납세의무자는 그러한 MAP APA 초안이 완료되기 전에 그 초안을 받아들일 수 있는지에 대한 입장을 밝힐 수 있는 기회를 얻어야 한다.

MAP APA는 성문화된 문서의 형식을 취해야 하며, 그 구상과 내용 등은 관련된 ‘권한있는 당국’들이 결정하게 된다. 상호 합의에 관한 분명한 기록을 제공하려는 목적을 달성하기 위해 그리고 그 합의를 효과적으로 수행하기 위해, 상호 합의는 최소한 다음의 정보를 포함하고 있어야 하거나 이 정보가 MAP APA 제안 문서에 나타나 있는 조항을 지시해 주어야 한다.

- ① 조정에 포함되는 기업의 상호와 주소
- ② 포함된 거래, 합의 혹은 조정, 과세연도 혹은 회계기간
- ③ 합의된 방법과 합의될 것으로 기대되는 결과와 같은 다른 관련 사태들에 대한 설명

- ④ 방법론의 적용과 계산을 토대로 한 관여적 조건들에 대한 정의(판매, 비용 판매, 총이익 등)
- ⑤ 방법론의 기반이 되는 결정적인 추정, 합의의 재협상에 대한 계기가 되는 위반
- ⑥ 갑자기 합의를 재협상하도록 만드는 실제 상황들에서의 변화와 관계된 모든 합의된 절차
- ⑦ 만일 적용이 가능하다면, 부수적 문제들에 대한 합의된 조세 처리법
- ⑧ 납세의무자가 그 조건들과 약정들을 이행할 수 있도록 보장해주는 절차에 따라 상호합의를 여전히 유효하게 남도록 하기 위하여 납세의무자에 의해 이행되어야 할 약정과 조건
- ⑨ MAP APA의 국내 이행(수행)의 결과로서 과세당국에 대한 납세의무자의 세세한 의무들(연간 보고서, 기록의 보관, 결정적인 추정에서의 변화에 대한 통지 등)
- ⑩ 정보를 자유롭게 교환할 수 있는 MAP APA 과정에서 납세의무자와 관할 당국의 신뢰를 지키기 위하여, MAP APA 사안에서 납세의무자에 의해 제출된 모든 정보는 각각의 관할 구역의 국내법에 의거하여 완전히 폭로될 가능성으로부터 보호되어야 한다는 확인

(4) MAP APA의 수행

1) MAP APA의 실행과 납세의무자에 대한 확신의 제공

MAP APA가 최종적으로 합의되자마자, 관련 과세당국은 자신들의 관할 영역에서 합의를 실행할 필요가 있다. 관련된 ‘권한있는 당국’들에 의해 시작된 상호합의에 따라 과세당국들은 각각의 납세의무자와 몇 가지 종류의 합의 혹은 확인을 해야 한다.

납세의무자가, 국내의 인준 혹은 합의에 반영되어 있듯이 상호합의의 조건을 따르는 한 그리고 연간 승인 보고에 나타난 설명을 포함하여 이 과정이 진행되는 동안에 구체적으로 잘못된 진술이나 판단을 그르치게 하는 진술을 하지 않는 한, 이러한 확인 혹은 합의는 납세의무자들에게 MAP APA에 의해 설명된 이전가격산출거래가 조정되지 않을 것이라는

확실함을 제공하고자 한다. 이러한 약정과 조건에는, 직면하지는 않았지만, 재심되어야 할 합의 혹은 수행되어야 할 조정을 요구하는 추정도 어느 정도 포함될 수도 있다.

이러한 인준이나 합의에 이르는 방법은 나라마다 다양한 형식으로 제시될 것이며, 그 정확한 형식은 개별적인 국내법과 절차에 의존한다. 일부 몇몇 나라에서는 인준과 합의가 국내의 관련 절차에 의거하여 APA의 형식을 취하기도 한다.

상호 합의를 효과적으로 이행하기 위하여, 국내의 인준이나 합의는 MAP APA와 일치해야만 하고, 납세의무자들에게 최소한 상호합의에서 협상된 것과 동일한 이득을 제공해주어야 한다. 게다가 이중 과세를 완전하게 제거할 수 없다면, 관련된 관할 당국들 중의 한 곳에서는 자국내의 인준 절차에 따라 남아있는 이중 과세를 일방적으로 제거하는 것이 가능하다.

따라서 인준과 합의는 예를 들어 다른 부수적인 문제들에 대한 국내조세처리법이나 추가적인 기록유지 혹은 문서의 요청과 서류의 정리 등과 같은 MAP APA에 내포되어 있는 추가적인 내용들을 다루게 될 것이다. 국내의 인준에 대한 추가적인 약정이나 합의 중의 어느 것도 MAP APA의 약정과 충돌하는 추가적인 조건을 가지지 않도록 하기 위해 세심하게 배려되어야 한다.

2) 소급적용(“Rollback”)

과세당국들도 납세의무자도 어떠한 방식으로든 MAP APA의 첫 해가 시작되기 전에 이미 끝나가는 과세연도에 MAP APA의 주요 부분을 토대로 합의된 방법론을 적용해야 하는 의무를 가지는 않는다. 만일 다른 유형의 사실들이 우세하게 나타났다면, 그렇게 하는 것은 실제로 불가능하다.

그러나 MAP APA에 의거하여 장차 적용될 것으로 예견되는 방법론은 초기 몇 해 동안의 비교가능한 거래들에 대한 처리법을 결정하는데 도움이 될 것이다.

일부 몇 몇 경우(사안)들에서는 이전 가격들이 이미 MAP APA 기간에 앞서는 회계기간에 하나의 과세당국에 의해 조사되고 있으며, 그 과세당국과 납세의무자는 조사를 해결하기 위해서 합의된 방법을 사용할 기회를 갖게 되기를 바랄 것이며, 혹은 국내법상의 필요에 따라, 과세당국은 납세의무자의 요청이나 합의 없이도 그러한 조정을 하려고 선택할 것이다.

만일 납세의무자가 이중과세로부터 확실히 벗어날 수 있는 방법을 원한다면, 영향을 받는 다른 과세당국(들)의 소급적용에 대한 동의(허가, 승인)가 필요하다. 예를 들어 제한기간을 고려하여 소급적용을 할 수 있는 능력은 관련 국내법과 조약에 의존한다.

5. 사전가격협정에 대한 지속적인 관찰(감시)

중요한 것은 상호합의가 진행되는 동안에 과세당국은 납세의무자가 상호합의를 할 수 있는 기간과 조건들을 지키고 있는지를 확인할 수 있는 능력을 가져야 한다는 점이다.

상호합의가 과세당국들 간에 만들어진 것이며, 납세의무자가 그러한 합의의 당사자가 아니기 때문에, 과세당국은 납세의무자의 협약 준수를 감시하기 위해서 앞서 설명된 국내 인가(확인)나 합의 절차에 의지해야만 한다. 만일 납세의무자가 MAP APA의 제한기간과 조건들을 지키지 못했다면, 더 이상 상호합의가 적용될 필요성이 없다. 따라서 이 섹션에서는 MAP APA의 성공적인 완성(수행)을 위해 필요한 국내의 절차들이 가지는 측면과 납세의무자로 하여금 그 모든 조건들을 지키면서 합의 내용을 확실히 준수하게 해주기 위해서 필요한 수단(방법)에 초점을 맞추게 될 것이다.

(1) 기록의 보관

납세의무자와 과세당국들은 MAP APA의 규정에 따라 납세의무자의 합의 준수 범위(한계)를 검증(확인)하기 위하여 납세의무자들이 보존해야 하고 지켜야 하는 문서의 형식(필요한 경우 번역까지도 포함)에 대해서도 합

의를 해야 한다. 이전 가격산출에 관한 지침서 W와 V장(chapter)의 안내에 따르면 문서의 요청이 너무 지나친 부담이 되지 않도록 하기 위해서, 문서의 보유 기간과 포함되어야 할 문서와 기록을 작성하는데 드는 시간 등에 대한 규정을 포함하고 있다.

(2) 감시 장치들

1) 연례 보고서

각 과세연도 혹은 MAP APA에 의해 설정된 회계기간에 동안에, 납세의무자는 그 기간 동안 납세의무자의 실제 경영(운영)을 설명해 주는 그리고 MAP APA의 기간과 조건들에 따르는 납세능력을 나타내주는 연간 보고서를 제출하도록 요청받는데, 이 때 결정적인 추정을 해야 할 경우 혹은 다른 안전장치가 있을 경우를 결정하기 위해서 필요한 정보들을 포함하여야 한다. 이러한 정보는 납세의무자에 의해 관련 내국법 혹은 절차에 따라 제공되는 방식으로 국내의 인준 혹은 합의를 체결하는 과세당국에게 유용하게 사용될 수 있다.

2) 회계감사

MAP APA는 조건으로 지정된 거래를 고려해서 그리고 합의를 통해서 지정된 당사자들에게 적용된다. MAP APA에 의해 제시된 거래에 대한 모든 회계보고서가 그 기한과 조건을 고려한 납세의무자의 납세 능력의 한계(범위)를 정하는 데 한정된다고 하더라도 그리고 선택된 방법을 확실하게 적용하기 위해서 필요한 조건과 추정이 계속 유지되든지 아니든지 간에, 그러한 합의의 존재는 관련된 과세당국들이 장차 회계감사를 실행하는 것을 막아주지는 못한다. 이러한 영향아래에 있는 과세당국들은 납세의무자에게 다음을 입증하도록 요청할 수 있다:

- ① 납세의무자들은 MAP APA의 조건을 준수했다:
- ② 신청서(계획안)의 설명, 연간 보고서와 이를 뒷받침해주는 모든 문서자료들이 유효하게 남아 있으며 그리고 그러한 모든 자료들이 연간 보고서에 포함된 사실과 환경에 있어서 변화되지는 않았다.

- ③ 방법이 MAP APA의 기한과 조건에 따라 정확하게 그리고 지속적으로 적용되었다.
- ④ 이전가격산출 방법의 기초가 되는 결정적인 추정(정밀한 추정)이 유효하게 남아있다.

(3) 협약의 비준수와 환경상의 변화의 결과들(영향력)

일반적으로 MAP APA의 조건을 지키지 않음으로 해서 생기는 결과 혹은 결정적인 추정을 함에 있어서의 실패는 ①MAP APA의 조건에 관심을 가진다. 또한 ②그러한 비준수나 실패를 어떻게 처리할지에 관한 관할 당국들 간의 합의에 관심을 가진다. 그리고 ③적용가능한 모든 국내법과 절차상의 규정들에 관심을 가진다.

즉, MAP APA 자체는 따라야 할 절차들을 미리 명백하게 설명해야 하거나 혹은 합의의 비준수(비승인)나 실패의 상황에서 생길 수 있는 결과들을 설명해야 한다. 그러한 상황에서 관할 당국들은, 그들의 임의대로, 매 경우마다에 대해 어떤 조치를 취해야 할지에 관해 심의를 할 수 있다. 결국 국내법 혹은 절차상의 규정들은 납세의무자와 그 영향을 받는 과세당국에 의무 혹은 영향력을 부과하게 된다.

다음 단락에서는 일부 관할 구역에서 채택되어서 대체로 그 실행가능성이 증명된 절차들과 유사하게 제안된 지침들이 제시될 것이다. 그러나 강조되어야 할 것은 몇몇의 과세당국들은 다른 절차들과 접근 방식을 선택하고 싶어 할 것이라는 점이다.

만일 과세당국들이 MAP APA의 모든 요청에 응하지 않기로 결정한다고 하더라도, 과세당국들은 MAP APA의 기한과 조건을 토대로 하여 예를 들어 동의에 실패한 영향이 구체적이지 않을 경우에는 계속 적용하기로 합의할 수도 있을 것이다. 만일 그들이 MAP APA를 계속 적용하기로 합의하지 않는다면, 과세당국들이 취할 수 있는 세 가지의 선택이 있다. 그리고 그 선택행위의 본질은 비준수의 심각성에 의존할 것이다.

그 중 가장 강도가 센 행위는 취소로, 이는 납세의무자로 하여금 MAP APA가 결코 시작되지 않았던 것으로 간주하게 되는 효과를 갖는다. 다

소 덜 심각한 방법은 협정의 철회로, 이는 납세의무자가 마치 MAP APA가 단지 취소 기간까지만 유효하면서도 효력이 있을 뿐, 제안된 전 기간동안 유효한 것은 아닌 것으로 간주하게 됨을 의미한다.

만일 MAP APA가 취소되거나 철회된다면, 비록 MAP APA가 행해지지 않더라도, 폐지나 취소가 효력을 가지는 과세연도 혹은 회계기간동안 관계 과세당국과 납세의무자들은 자신들의 국내법들과 조약의 규정들에 제시되어 있는 모든 권한을 유지할 수 있다.

결국 MAP APA는 수정되어질 수도 있으며, 이는 사실 수정이 이루어지기 전이나 후에 서로 다른 조건이 적용되기는 하지만, 납세의무자가 제안된 전체 기간 동안 여전히 MAP APA의 혜택을 받고 있음을 의미한다. 다음에서는 이에 대한 더욱 자세한 설명이 이어질 것이다.

1) MAP APA의 취소

과세당국은, 만일 다음의 사실이 입증된 경우라면, 일방적 합의든 혹은 쌍무적 합의든 간에 MAP APA를 취소하게 된다:

- ① MAP APA의 요청과 부탁에 따라 연간 보고서나 다른 보조 자료들을 작성할 때 혹은 관계된 모든 정보를 제공할 때 납세의무자의 소홀함, 부주의 혹은 고의적인 의무불이행 등에서 비롯된 허위진술, 실수 혹은 태만 등이 있었다.
- ② 관련된 납세의무자가 MAP APA의 기본적인 기간이나 조건에 실제로 따르지 못했다.

MAP APA가 취소되었을 경우, 취소는 최초의 MAP APA가 효력을 가지기 시작했던 과세연도 혹은 회계기간의 첫 날까지 소급 적용되며, MAP APA는 더 이상 아무런 지배력(영향력)도 갖지 못하고, 그 영향을 받은 납세 의무자와 다른 과세당국에도 영향을 미치지 못한다. 이러한 행위의 심각한 영향력 때문에, MAP APA를 취소하려는 제안을 한 과세당국은 관련된 사실들을 신중하면서도 완벽하게 평가한 후에 취소를 해야 하고, 알맞은 기반을 토대로 영향을 받게 되는 납세의무자와 또 다른 과세당국에 그 사실을 알리고 그들의 의견을 들어보아야 한다.

2) MAP APA의 철회

만일 다음과 같은 상황이 발생했음이 확인된 경우, 과세당국은 (그것이 편무적 합의이든 혹은 상호합의든 간에) MAP APA를 철회(cancel)할 수 있다.

- ① MAP APA의 요청과 부탁에 따라 연간 보고서나 다른 보조 자료들을 작성할 때 혹은 관계된 모든 정보를 제공할 때 납세의무자의 소홀함, 부주의 혹은 고의적인 의무 불이행 등에서 비롯된 것이 아닌 허위진술, 실수 혹은 태만 등이 있었다.
- ② 관련된 납세의무자가 MAP APA의 특정한 조건을 실제로 따르지 못했다.
- ③ 정밀한 추정들 중의 하나 이상이 위반되었다.
- ④ MAP APA와 상당한 관계가 있는 조약의 규정을 포함하여, 세금 관련법상의 변화가 있었다.

변화된 상황을 고려하여 합의를 수정하는 것이 불가능하다.

MAP APA가 철회되었을 경우, 철회의 시기는 철회를 유발한 사건의 성질에 따라 결정된다. 예를 들어 만일 철회를 일으키게 한 사건이 조세 법상의 실질적 변화이었다면, 이는 특수한 날짜일 것이다(비록 MAP APA가 여전히 법률상의 변화가 일어난 날짜와 MAP APA가 철회된 날짜 사이에 과도기가 있을 수 있지는 하지만).

다른 경우, 예를 들어 과세연도 혹은 회계기간 중의 특별한 날짜에 속한다고 생각되지 않는 결정적인 추정들 중의 하나에 실질적인 변화가 있는 경우라면, 철회는 특별한 과세연도 혹은 회계기간을 대상으로 해서만 유효한 것이다.

MAP APA는 철회된 날로부터는 더 이상 아무런 지배력(영향력)도 갖지 못하고, 그 영향을 받은 납세 의무자와 다른 과세당국에도 영향을 미치지 못한다.

만일 납세의무자가 합리적인 이유(원인)를 제시할 수 있는 경우, 그리고 납세의무자가 허위 진술, 실수, 태만(소홀) 혹은 비승인 등을 바로 잡기위해 과세당국에 의해 제안된 모든 조정을 하는데 동의한 경우, 과세

당국은 철회를 보류하기도 하며, 혹은 결정적인 추정, 조세법 혹은 APA에 관련된 조약 규정들에서의 변화를 참작하기도 한다. 그러한 행위는 MAP APA가 개정되도록 만든다(아래의 사항들 참조).

철회를 제안한 과세당국은 영향을 받는 납세의무자와 다른 과세당국들에 그 사실을 알려야 하며 함께 심의를 해야 한다. 이러한 심의는 APA의 철회를 제안한 이유에 대한 설명을 포함해야 한다. 납세의무자는 최종적인 결정이 내려지기 전에, 그에 대한 입장을 밝힐 기회를 부여받아야 한다.

3) MAP APA의 수정(개정)

이전가격산출 방법의 타당성은 MAP APA의 기간 동안 계속해서 적용되는 정밀한 추정을 기반으로 한다. 따라서 MAP APA와 국내의 인가 혹은 합의는 납세의무자가 모든 변화들에 대해 그 영향을 받는 과세당국에 알리도록 요구해야 한다. 만일 과세당국에 의해 평가가 이루어진 후에, 정밀한 추정에서 언급된 조건에 실제적인 변화가 있었음이 확인되었다면, MAP APA는 그 변화를 반영하여 수정되어야 할 것이다.

위에서 논의된 것처럼, MAP APA는 MAP APA의 타당성에 대한 정밀한 조사가 절대적으로 부족하긴 하지만, 그 영향을 받는 당사자들에 의한 재조사를 보장한다는 추정(추정)을 포함하게 된다. 그러한 재조사의 결과에 따라 MAP APA가 다시 수정될 수 있다.

그러나 많은 경우들에서 MAP APA의 기한과 조건은 그러한 변화의 영향력을 고려 할 정도로 충분히 융통성이 있어서, 수정될 필요가 없을 것이다.

납세의무자가 과세당국들에게 그러한 변화가 생겼음을 통고하는 것은 변화가 발생한 후에 혹은 납세의무자 변화가 깨닫게 된 후에 가능한 빨리 서류로 정리되어야 한다. 그리고 어떤 경우에도 제출 날짜보다, 요구된 경우에는 그 해의 혹은 회계기간에 대한 연간 보고서가 서류로 정리되는 시간 보다 늦어서는 안된다.

초기 통보는 영향을 받는 당사자들에게 MAP APA의 개정(수정)에 관해 합의를 할 시간을 더 많이 주도록 장려하며, 따라서 철회의 가능성

을 줄일 수 있게 된다.

수정된 MAP APA는 그 수정안이 효력을 가지게 될 시일과 MAP APA의 원 규정이 효력을 잃게 되는 시일을 정해야 한다.

만일 변경된 날짜가 정확하게 확인될 수 있다면, 보통 수정안은 그 날짜부터 효력을 갖는다. 그러나 정확한 날짜를 확인할 수 없다면, 보통 MAP APA는 변화가 일어난 뒤에 따르는 회계기간의 첫 날부터 효력을 가지게 된다.

만일 과세당국들과 납세의무자가 MAP APA의 수정에 대한 필요성과 MAP APA의 수정방법에 관해 의견의 합의를 볼 수 없는 경우라면, MAP APA는 철회될 것이고, 관련된 납세의무자들과 과세당국들에 대해 더 이상 영향력을 갖지 못한다.

MAP APA의 해제에 대한 유효 시일을 정하는 것은 보통 수정의 시일을 정할 때 적용했던 것과 동일한 원칙에 따른다.

(4) MAP APA의 갱신

MAP APA의 갱신에 대한 요구는, 관련된 과세당국들에 의해 규정된 시기에 행해져야 하는데, 이 때 갱신 요구를 재조사하고 평가하여, 합의에 이르기 위해서는 납세의무자와 과세당국들에게 충분한 시간을 줄 필요성이 있음을 명심해야 한다. 현행 MAP APA가 만료되기 전에 갱신 과정이 시작되는 것이 유용하다.

전체 구성, 과정과 갱신된 응용법에 대한 평가는 보통 최초의 MAP APA의 응용법과 유사하다. 그러나 특히 그 경우에 대한 사실과 환경에 있어서 실질적인 변화가 없었다면, 필요한 세부적인 수준은 관련된 과세당국들의 합의에 따라 축소될 수도 있다.

MAP APA의 갱신은 자율적(자동적)이지 않으며, 관련된 모든 당사자들의 동의와 현행 MAP APA의 기한과 조건을 준수하고 있는 납세의무자에 의존한다. 갱신된 MAP APA의 방법론과 기한 그리고 조건 등은 당연히 이전의 MAP APA의 사항들과는 다를 것이다.

제 6 절 요약 및 시사점

지금까지 APA제도에 관한 주요국의 입법례와 OECD의 APA관련 지침을 살펴보았다. 일본은 미국보다도 가장 먼저 과세관청과 납세자가 이전가격결정에 대하여 합의할 수 있는 이른바 사전승인제(PCS)를 도입했다. 미국식 APA는 조세행정과 납세자간의 계약유사의 구속적 합의로서 일정한 기간에 대하여 적용되고, 그 기간동안에 조세행정은 일정한 조건하에서만 해지할 수 있으나, PCS는 이와 같은 당사자간의 계약이 아니다. PCS는 단지 이전가격에 대한 조세행정과 납세자간의 일종의 신사협정을 규정하는 것이지, 미국식 APA에서와 같이 가격결정의 방법이나 정상가격범위에 대하여 규정하는 것은 아니다. PCS라는 일본식 관념은 일방적 절차에 정향한 것이 특징이지만, 미국식 APA는 처음부터 국제적 합의를 염두에 두고 이중과세의 회피에 주안점을 두고 발전하기 시작하였다는 점에서 일본의 PCS보다는 한 걸음 더 나아간 관념이라고 할 수 있다. 일본은 현재 PCS를 고수하면서도 쌍방적 절차에 정향한 미국식 APA를 도입하여 양자를 병행운용하고 있다고 볼 수 있다.

미국식 APA는 현재 세계 각국이 도입하고 있는 모델이 되고 있으며, OECD의 APA지침도 미국식 APA에 기초하고 있다. APA는 특정 시기의 거래에 있어 이전가격의 결정을 위한 적절한 기준(방법, 변수, 조정사항 그리고 미래 사태에 대한 중요한 추정 등)을 거래 이전에 합의하는 것을 의미한다. APA는 납세의무자에 의해 정식으로 제안되며 납세의무자와 하나 이상의 기업 및 과세 당국간의 협상을 필요로 한다. APA는 이전가격 문제를 해결하기 위한 전통적인 행정, 사법 및 조약상의 메커니즘을 보완하는 것을 목적으로 한다. 이러한 협정들은 전통적인 메커니즘이 실패하거나 적용하기 어려울 때 가장 유용한 수단이 될 수 있다.

APA의 개념에서 중요한 핵심 문제는 납세의무자의 특정시기 이전가격을 얼마나 구체적으로 규정할 수 있느냐에 있다. 예컨대 거래가격 방법을 한정할 수도 있고 특정한 사례의 특정한 결과에 적용될 수도 있다. 일반적으로 사전가격협정이 미래의 사건에 관한 예측에 의존하는 특정한

결론을 이유로 중요한 추정과 방식을 넘어서 적용될 때는 상당한 주의가 요구된다.

사전가격협정에 사용된 특정한 예측의 신뢰도는 그러한 예측의 성격과 그것이 기반하고 있는 중요한 추정들 모두에 의존한다. 예를 들어 그룹 내 차용을 하는 특정 법인을 위한 단기성 차용비율이 향후 3년간에 걸쳐 6%에 머물 것이라고 주장하는 것은 적절치 못하다. 오히려 그 비율이 런던은행간 거래 금리에 플러스 몇 퍼센트 정도가 될 것이라고 예측하는 것이 적절할 것이다. 그러한 예측은 그 회사의 신뢰도에 관한 적절한 중요 추정이 추가된다면 더욱 신뢰할 수 있다. 또 다른 예로서, 연결된 기업간에 기능의 분배가 유동적일 것이 예상될 경우, 그 기업들 간에 이익을 분할하는 방식을 상술하는 것은 계상되지 않을 것이다. 그러나 각 기업의 역할이 결정적인 추정을 통해 명확해진다면 이익분할방식을 규정하는 것은 가능하다. 더욱이 어떤 경우에는 충분한 추정자료가 제공된다면 이익분할비율을 계상함에 있어 합리적인 예측이 가능하다.

사전가격협정이 어떻게 특정한 사례에 적용될 것인가를 결정하는데 있어서 과세당국은 적어도 미래의 소득에 대한 믿을만한 예측을 승인해야 한다. 독립기업의 이윤율을 비교의 준거로 사용할 수도 있을 것이나 이 또한 종종 불안정하고 예측하기 어렵다. 적절한 중요 추정과 범위의 사용은 예측의 신뢰도를 높일 수 있다. 질문에 관한 경험칙 또한 지침이 될 수 있다. 요컨대 예측의 신뢰도는 각 실제 사례의 상황과 사실들에 의존한다. 납세의무자와 과세당국은 사전가격협정의 범위를 결정함에 있어 예측의 신뢰도에 대해 면밀한 주의를 기울여야 한다. 신뢰할 수 없는 예측은 사전가격협정에 포함되어서는 안 된다. 방식과 그 적용에 관한 승인은 통상적으로 예측 가능해야 하며, 관련된 중요한 추정은 미래의 결과(가격 및 이윤 수준)에 대한 보다 높은 신뢰도를 바탕으로 작성되어야 한다.

몇몇 국가들은 과세당국과 납세의무자가 그 관할권에서 다른 이해관계를 가진 과세당국의 개입 없이 협정을 맺을 수 있는 일방적인 협정을 허용하고 있다. 그러나 일방적인 사전가격협정은 다른 조세 관할권의 기업 연합(카르텔)들의 조세부담에 영향을 미칠 수 있다. 일방적인 사전가격

협정이 허용되는 곳에서는 이해관계가 있는 다른 관할권의 당국에게 가능한 한 신속히 상호간의 합의된 절차에 따라 쌍무적인 협정을 고려할 수 있음을 공지하여야 한다.

이중과세에 관한 고려로 인해 대부분의 국가들은 쌍무적이거나 다자적인 사전가격협정(즉 둘 또는 그 이상의 국가가 동의하는 협정)을 선호한다. 그리고 실제로 몇몇 국가들은 그들의 관할권내에서 납세의무자들에게 일방적인 사전가격협정(즉 납세의무자와 한 세무당국 사이의 협정)을 허용하지 않고 있다. 이중과세의 위험성을 감소시킨다는 점을 더욱 확실하게 보장하는 쌍무적 (혹은 다자적) 접근은 과세당국과 관련된 모든 납세의무자들에게 형평성이 있으며 우려하는 납세의무자들에게 더욱 큰 확실성을 부여한다. 몇몇 국가에서는 국내의 규정은 과세당국으로 하여금 납세의무자와 직접 맺는 협정에 관련되지 못하도록 함으로써 사전가격협정이 상호간의 합의된 절차에 따라 조약 상대방의 허가를 얻은 경우에만 가능하도록 하는 경우도 있다. 이 부분 논의의 목적을 위해, 특정한 일방적 협정이 필요한 경우를 제외하면 사전가격협정은 일방적인 협정을 포함하려고 의도하지 않고 있다.

세무당국에게는 APA가 세계 유가증권과 상품무역과정의 맥락에서 제기되는 이익 배당 및 수입 귀속의 문제 그리고 다국 간의 비용분담 협정을 다룸에 있어 특히 유용하다. APA의 개념은 또한 배당 문제, 상설 당국 및 지부 운영과 관련된 OECD모델협약하에서 제기되는 문제들을 해결하는데도 유용할 수 있다.

일방적 협정을 포함하여 APA는 몇 가지 점에서 과세당국이 납세의무자에게 부과하는 전통적인 사적 규제와는 다르다. APA는 일반적으로 실제 사례를 다루는 반면 전통적인 사적 규제는 납세의무자들에 의해 제기된 사례의 법적 성격과 관련된 문제에 국한된다. 사적 규제 요청에 잠재된 사실들은 과세당국에 의해 다루어지지 않을 수 있는 반면, APA에서는 그 사실들이 완전하게 조사되고 분석된다. 추가로 APA는 다양한 거래들, 영구적 기초위에서 이루어지는 특정 거래의 양식들, 특정 시기 납세의무자의 국제 매매의 모든 것 등을 포함한다. 반대로 사적 규제요청은 대개 특정한 매매에 한정된다.

기업연합(카르텔)들의 협력은 성공적인 APA 협상에 있어 필수적이다. 예를 들어 기업연합들은 일반적으로 과세당국에게 특정한 행위와 상황에 있어 가장 적절하다고 생각하는 방법론을 제공하리라고 기대된다. 또한 기업연합들은 자신들의 제안의 타당성을 증명하는 서류들(예를 들어 산업, 시장 및 그 협상에 포함되는 국가들에 관한 정보를 포함)도 제출해야 한다. 덧붙여서 기업연합들은 경제활동 수행과 이전가격 조건(경제적 비용 및 위험) 등에서 조합기업과 비슷하거나 견줄만한 자유로운 기업들을 확인하여 이 보고서의 1장에서 다룬 바와 같이 기능적인 분석을 수행할 것이다.

전형적으로 기업연합들은 사례를 제출하고 과세당국과 협상하는 과정에서 필요한 정보를 제공하고 이전가격 문제의 합의에 도달하는 등 APA를 얻는 과정에 참여하도록 허용된다. 조합기업의 관점에서 볼 때 이러한 참여능력은 협정상의 상호간 합의 과정에 이득이 될 것으로 보인다.

APA 진행과정의 결론에서 과세당국은 기업연합들에게 그들의 관할권 내에서 어떠한 이전 가격 조정도 납세의무자가 협정의 한계를 따르는 범위 내에서 이루어진다는 확신을 주어야 한다. APA 내부에는 (아마도 범위와 관련하여) 기업 활동이 심각하게 변화거나 혹은 통제불가능한 경제 환경이 그 방법론의 신뢰도에 중대한 영향을 미칠 경우 독립 기업이 이전가격의 목적을 위해 중요하다고 여기는 방식으로 그 협정을 개정 및 취소하는 규정이 있을 수 있다.

APA는 (몇몇 국가에서 선호되듯이) 납세의무자의 모든 이전가격 문제를 포함해야 하거나 납세의무자가 APA의 요구를 특정한 지부나 회사 내 거래로 제한할 수 있는 융통성을 제공하여야 한다. APA는 장래의 시기 및 거래에 적용되는 실제 기한은 산업, 상품 및 관련 거래에 따라 정해질 것이다. 기업연합(카르텔)들은 그들의 요구를 특정한 장래의 세무 연도에 제한시킬 것이다. APA는 합의된 이전가격의 방법론을 비슷한 전개의 이전가격 문제를 해결하는 데 적용하는 기회를 제공할 수 있다. 그러나 이러한 적용은 과세당국과 납세의무자와의 합의, 그리고 필요하다면 조약 상대방의 합의를 필요로 한다.

APA와 관련된 세무당국은 당연히 그 관할권 내에서 납세의무자들의 APA 준수 여부를 모니터하고자 하는데 여기에는 두 가지 방법이 있다. 첫째는 납세의무자로 하여금 매년 APA의 기간과 조건 및 중요한 조건들의 준수 정도를 증명하는 보고서를 제출하도록 하는 것이다. 둘째로 과세당국은 방법론의 재평가 없이 정기적인 회계 순환의 일부로서 납세의무자들을 검사해야 한다. 대신 과세당국은 이전가격에 대한 검사를 APA 제안의 초기 데이터와 납세의무자가 APA의 문구와 조건에 따라야 할 것인지를 증명하는 일에 한정할 수 있을 것이다. 이전가격과 관련하여 과세당국은 APA와 매해 보고서의 표현의 신뢰도와 정확성 그리고 적용된 특정 방법론의 정확성과 지속성 등도 조사할 수 있다. APA와 관련된 다른 모든 문제들은 정기적인 회계 감사를 받아야 한다.

APA는 협상 과정에서 정보의 왜곡 및 사기가 있었거나 납세의무자가 APA의 규정과 조건을 따르지 못했을 경우 소급해서라도 취소의 주제가 되어야 한다. APA를 취소하거나 폐지하기를 바라는 요청이 있을 경우 그 제안의 당사자인 과세당국은 다른 과세당국에 그 취지와 원인을 통보해야 한다.

제 4 장 현행 정상가격산출방법 사전승인제의 개선방향

지금까지 현행 우리나라의 APA관련 법제의 문제점(제2장)을 살펴보고, 주요국의 입법례와 OECD의 관련지침(제3장)에 대하여 소개하였다. 이를 통하여 우리나라의 APA관련 법제에 대한 다음과 같은 개선방향을 논할 수 있게 되었다. 이하에서는 제2장과 제3장의 검토내용을 바탕으로 우리나라의 APA관련 법제의 문제점에 대한 각각의 개선방향을 논점별로 정리하기로 한다. 여기서는 크게 법령체계의 개편방향, 현행 제도의 내용적 개편방향 및 제도의 적극적 활성화를 위한 조세행정의 개편방향에 대하여 논하고자 한다.

제 1 절 법령체계의 개편방향

앞서 제2장에서 분석한 바와 같이 현행 이전가격 사전합의에 관한 규율체계는 법률인 국제조세조정에 관한 법률과 그 시행령 및 시행규칙에 의해 법제화되어 있다. 그러나 그밖에도 이전가격사전합의제에 관하여는 행정규칙인 국제조세사무처리규정⁷²⁾이라는 국세청 훈령이 제정되어 행정내부적인 지침으로 운영되고 있다. 이전가격사전합의제도와 관련하여 중요한 내용을 담고 있기 때문에 이전가격사전합의에 관한 법원과 더불어 반드시 검토해야 하는 내부법규라 할 수 있다. 그 내용 및 제기되는 개선점은 다음과 같다.

I. APA관련 국제조세사무처리규정⁷³⁾의 규율내용⁷⁴⁾

1. 목 적(제1조)

이 규정은 ... 이전가격세제의 집행 ... 이전가격 사전승인제도의 운영 및 국가간 조세협력에 관한 사무처리절차를 규정하여 사무처리의 통일을

72) 2002. 7. 5, 국세청 훈령 제1485호.

73) 제정 및 개정일자: 1989. 3. 10. 국세청훈령 제1039호; 1994. 9. 8. 국세청훈령 제1188호; 1995. 9. 26. 국세청훈령 제1218호; 1996. 12. 18. 국세청훈령 제1256호; 1998. 5. 7. 국세청훈령 제1316호; 1999. 8. 20. 국세청훈령 제1387호; 전문개정 2002. 7. 5. 국세청훈령 제1485호.

74) 이하의 내용은 훈령의 내용중 APA관련 조문만을 발췌한 내용이며 이에 대해서는 국세청, APA(이전가격사전승인제도)이용 가이드, 2002. 9, 41면 이하에서 재인용.

기함으로써 국제조세사무를 효율적으로 처리함을 목적으로 한다.

2. 정 의(제2조)

“이전가격 사전승인”이라 함은 특수관계거래 성립 전에 일정기간에 걸친 특수관계거래의 이전가격결정을 위해 적정한 기준을 결정하는 합의를 말한다.

“상호합의절차”라 함은 조세조약의 해석이나 부당한 과세처분 또는 과세소득의 조정에 대하여 우리나라의 권한 있는 당국과 계약상대국의 권한 있는 당국간에 협의를 통하여 해결하는 절차를 말한다.

3. 사전승인의 신청(제66조)

- (1) 국세청장(국제협력담당관)은 거주자(이하 신청인이라 함)로부터 국외특수관계자와의 거래의 전부 또는 일부에 적용할 정상가격 산출방법에 대하여 신청대상기간의 최초 과세연도 종료일까지 사전승인신청을 접수받는다.
- (2) 국세청장(국제협력담당관)은 신청인으로부터 다음의 서류 4부를 신청대상기간의 최초 과세연도 종료일까지 제출 받는다.
 - ① 대상기간·대상국제거래·거래당사자 및 정상가격산출방법 등을 기재한 재정경제부령이 정하는 정상가격산출방법의 사전승인신청서
 - ② 거래당사자의 사업연혁·사업내용·조직 및 출자관계 등에 관한 설명자료
 - ③ 거래당사자의 최근 3년 동안의 재무제표, 세무신고서사본, 국제거래에 관한 계약서사본 및 이에 부수되는 서류
 - ④ 신청된 정상가격의 세부산출방법을 구체적으로 설명하는 다음의 자료
가. 국조법시행령 제5조 제2항 및 제6조 제2항의 규정에 의한 비교가능성 평가방법 및 요소별 차이조정방법
나. 비교대상기업의 재무제표를 사용하는 경우 적용된 회계처리기준의 차이와 그 조정방법
다. 거래별 구분 재무자료 또는 원가자료를 사용하는 경우 그 작성기준

라. 두 개 이상의 비교대상거래를 사용하는 경우 정상가격으로 판단되는 범위와 그 도출방법

마. 정상가격산출방법의 전제가 되는 조건 또는 가정에 대한 설명자료

바. 국조법시행령 제7조 2항의 규정을 적용하는 경우에는 실제거래 가격과 정상가격의 차이를 조정하는 방법에 관한 설명자료

사. 승인신청된 정상가격산출방법에 관하여 관련 계약상대국과의 상호합의를 신청하는 경우에는 재정경제부령이 정하는 상호합의절차개시신청서

아. 기타 사전승인신청된 정상가격산출방법의 적정성을 입증하는 자료

(3) 국세청장(국제협력담당관)은 신청인이 계약상대국의 권한있는 당국에 제출한 서류가 제2항에 의하여 제출한 서류와 상이한 경우에는 계약상대국의 권한있는 당국에 제출한 서류를 추가로 신청인으로부터 제출 받는다.

4. 번역자료의 첨부(제67조)

신청인이 국세청장(국제협력담당관)에게 제출하는 자료나 국세청장(국제협력담당관)이 추가로 제출토록 요구한 자료는 한글로 작성하여 제출하여야 한다. 다만, 과세당국이 허용하는 경우에는 영문으로 작성된 자료를 제출할 수 있다.

5. 제출된 자료의 보정(제68조)

국세청장(국제협력담당관)은 접수받은 사전승인신청과 관련한 자료의 기재사항에 대하여 기재오류·누락이 없는지 및 자료의 미제출 등에 관하여 검토하여, 미비점이 있는 경우에는 신청인에 대하여 보정을 요구한다.

6. 사전상담(제69조)

국세청장(국제협력담당관)은 사전승인을 받으려는 신청인으로부터 사전승인을 신청하려고 하는 정상가격산출방법 등에 대하여 사전승인의 신청 전에 상담요청이 있는 경우에는 이에 응할 수 있다.

7. 사전승인신청 대상 사업연도(제70조)

사전승인신청 대상기간은 신청인이 정상가격산출방법의 사전승인을 얻고자 하는 기간으로 한다.

8. 사전승인신청의 변경 또는 철회(제71조)

신청인은 국세청장(국제협력담당관)의 사전승인을 얻기 전까지는 당초의 사전승인신청 내용을 변경하거나 사전승인신청을 철회할 수 있다. 이 경우 국세청장(국제협력담당관)은 신청의 철회가 있는 때에는 국조법 시행령 제9조 제1항의 규정에 의하여 제출된 모든 자료를 신청인에게 반환하여야 한다.

9. 제출된 자료의 사용제한(제72조)

국세청장(국제협력담당관)은 신청인이 제출한 자료를 사전승인의 심사 및 사후관리 외의 용도로는 사용할 수 없다.

10. 사전승인신청의 심사(제73조)

- (1) 국세청장(국제협력담당관)은 사전승인신청을 심사함에 있어서 신청인의 납세지관할세무서장 및 지방국세청장의 의견을 참고할 수 있다.
- (2) 국세청장(국제협력담당관)은 사전승인신청을 심사함에 있어 신청인의 동의가 있는 경우에는 신청인과 중립적 관계에 있는 전문가를 지정하여 신청된 정상가격산출방법에 관한 전문가의 검토의견을 참고할 수 있다. 이 경우 국세청장(국제협력담당관)은 신청인의 동의가 있는 경우에는 그 비용의 일부를 신청인에게 부담하게 할 수 있다.
- (3) 제2항의 전문가는 사전승인신청과 관련된 정보를 신청인 및 그 대리인과 국세청장(국제협력담당관)을 제외하고는 타인에게 제공하거나 공개하여서는 아니된다.
- (4) 국세청장(국제협력담당관)은 당초 신청인이 신청시 제출한 자료

외에 사전승인신청심사를 위하여 필요하다고 인정되는 자료의 제출을 요구할 수 있다.

- (5) 국세청장(국제협력담당관)은 신청인이 신청한 독립기업간 정상가격산출방법 등이 가장 합리적이라고 인정할 수 없는 경우에는, 신청인에 대하여 수정을 요구할 수 있다.
- (6) 국세청장(국제협력담당관)은 사전승인신청이 부적절하다고 판단하여 사전승인을 하지 아니하는 경우에는 국조법 시행령 제9조 제1항의 규정에 의하여 제출된 모든 자료를 신청인에게 반환하여야 한다.

11. 상호합의에 의한 사전승인 절차(제74조)

- (1) 국세청장(국제협력담당관)은 신청인이 사전승인신청시에 상호합의 절차의 개시신청을 한 경우에는 계약상대국의 권한있는 당국에게 상호합의절차의 개시를 요청하고 이를 신청인에게 통지하여야 한다.
- (2) 국세청장(국제협력담당관)은 신청인 또는 국외특수관계자가 계약상대국의 권한 있는 당국에 국조법 제6조에 상응하는 정상가격산출방법의 사전승인을 신청한 경우로서 우리나라와 상호합의절차를 개시할 필요가 있는 때에는 그 신청인으로부터 국조법시행령 제9조에 의한 정상가격산출방법의 사전승인을 지체없이 신청 받는다.
- (3) 국세청장(국제협력담당관)은 상호합의절차에서 계약상대국과 합의가 이루어진 경우에는 상호합의절차의 종료의 다음날부터 15일 이내에 합의내용을 신청인에게 통지하여야 한다. 이 경우 신청인은 합의내용을 통지 받은 날부터 2월 이내에 그 동의여부를 국세청장(국제협력담당관)에게 서면으로 제출하여야 한다.
- (4) 신청인이 제3항의 기한 내에 동의 여부를 국세청장(국제협력담당관)에게 통보하지 아니한 때에는 동의하지 아니한 것으로 보고 당초의 사전승인신청은 신청인에 의하여 철회된 것으로 본다.
- (5) 상호합의절차에 의한 합의내용과 당초의 사전승인신청내용이 동일하지 아니하더라도 신청인이 상호합의내용에 동의하는 경우에는 신청인이 당초부터 그 내용을 신청한 것으로 본다.
- (6) 국세청장(국제협력담당관)은 상호합의 내용의 동의여부를 신청인

으로부터 제출 받은 경우 그 제출을 받은 날부터 15일 이내에 정상가격산출방법에 대하여 사전승인하고 이를 신청인에게 통지하여야 한다.

- (7) 국세청장(국제협력담당관)은 다음의 경우에는 15일 이내에 상호합의절차의 중단을 신청인에게 통지하여야 한다.
 - ① 사전승인신청의 접수일부터 3년이 경과할 때까지 상호합의가 이루어지지 아니하여 국세청장(국제협력담당관)이 직권으로 상호합의절차를 중단하는 경우
 - ② 상호합의절차에 의한 합의가 불가능하여 계약상대국과 상호합의절차를 종료하기로 한 경우
- (8) 국세청장(국제협력담당관)은 정상가격산출방법의 사전승인을 얻은 신청인으로부터 국조법시행령 제17조 제1항의 규정에 따라 수정신고 또는 경정청구를 받는다. 이 경우 조정되는 소득금액에 대하여는 국조법시행령 제15조·제16조 및 제18조의 규정을 준용한다.

12. 일방적 사전승인 절차(제75조)

- (1) 국세청장(국제협력담당관)은 다음의 경우에 해당하는 경우에는 일방적 사전승인절차에 의하여 정상가격산출방법을 승인할 수 있다.
 - ① 납세자가 국조법시행령 제9조 제1항의 규정에 의한 정상가격산출방법의 사전승인 신청시 상호합의절차를 요구하지 아니하는 경우
 - ② 국조법시행령 제11조 제7항 각호의 1에 해당하는 사유로 정상가격산출방법의 상호합의절차가 중단된 경우
- (2) 국세청장(국제협력담당관)은 제1항 각호의 1에 해당하는 경우에는 상호합의절차에 의하지 아니하고 정상가격산출방법을 사전승인할 수 있다. 이 경우 국세청장(국제협력담당관)은 상호합의절차가 개시되는 경우에는 일방적 사전승인이 취소될 수 있다는 내용의 조건을 붙일 수 있다.
- (3) 국세청장(국제협력담당관)은 납세자가 제1항 제2호에 해당되어 일방적 사전승인을 얻고자 하는 경우에는 당해 통지를 받은 날부터 15일 이내에 신청인으로부터 그 의사를 서면으로 제출 받는다. 이

경우 신청인이 서면제출을 하지 아니하는 때에는 당초의 사전승인 신청은 철회된 것으로 본다.

- (4) 국세청장(국제협력담당관)은 신청인이 일방적 사전승인을 신청하는 경우 신청일부터 2년 이내에 사전승인 여부를 결정하여야 한다.
- (5) 국조법시행령 제11조 제1항·제3항 내지 제6항의 규정은 일방적 사전승인에 관하여 제출된 서류의 반환, 사전승인의 결정내용 통지 및 동의 여부, 사전승인 신청의 철회, 사전승인 변경승인의 효력 및 사전승인의 통지에 관하여 이를 준용한다.
- (6) 국세청장(국제협력담당관)은 정상가격산출방법의 사전승인을 얻은 신청인으로부터 국조법시행령 제17조 제1항의 규정에 따른 수정신고 또는 경정청구를 접수받는다. 이 경우 조정되는 소득금액에 대하여는 국조법시행령 제15조·제16조 및 제18조의 규정을 준용한다.

13. 사전승인의 효과(제76조)

국세청장(국제협력담당관)은 신청인이 신청대상연도 중에 사전승인의 내용에 적합한 신고를 행한 경우, 동 신고는 독립기업간의 정상가격에 의한 것으로 본다.

14. 연례보고서의 제출 등(제77조)

- (1) 국세청장(국제협력담당관)은 신청인이 정상가격산출방법의 사전승인을 얻은 경우에는 매년 국조법 시행령 제7조 제2항 제1호의 규정에 의한 기한 내에 납세지관할세무서장에게 승인내용을 반영하여 신고하도록 하며, 동 신고기한의 다음 날부터 6월 이내에 신청인으로부터 다음의 사항이 포함된 연례보고서 4부를 제출 받는다. 이 경우 조정되는 소득금액에 대하여는 국조법시행령 제15조·제16조 및 제18조의 규정을 준용한다.
 - ① 사전승인된 정상가격산출방법의 전제가 되는 근거 또는 가정의 실현 여부
 - ② 사전승인된 정상가격산출방법에 의하여 산출된 정상가격 및 그 산출과정

- ③ 실제의 거래가격과 정상가격이 다른 경우에는 그 차이에 대한 처리 내역
 - ④ 기타 사전승인시에 연례보고서에 포함하도록 정한 사항
- (2) 국세청장(국제협력담당관)은 연례보고서를 검토함에 있어 추가적인 자료가 필요한 경우에는 이를 당해 신청인에게 요구할 수 있다.

15. 사전승인의 취소 등(제78조)

- (1) 국세청장(국제협력담당관)은 다음 각호의 1에 해당하는 경우에는 사전승인을 취소 또는 철회할 수 있다.
- ① 국조법 시행령 제9조 또는 제12조의 규정에 의한 자료의 중요한 부분이 제출되지 아니하거나 허위로 작성된 경우
 - ② 신청인이 사전승인내용 또는 그 조건을 준수하지 아니한 경우
 - ③ 사전승인된 정상가격산출방법의 전제가 되는 조건이나 가정의 중요한 부분이 실현되지 아니한 경우
 - ④ 관련법령 또는 조세조약의 변경으로 사전승인내용이 적절하지 아니하게 된 경우
- (2) 국세청장(국제협력담당관)은 신청인에게 제1항 제3호 또는 제4호의 경우에는 그 사유가 발생한 과세연도의 과세표준 및 세액의 확정 신고기한까지 당해 과세연도를 포함한 그 이후의 잔여 대상기간에 대하여 당초 사전승인내용의 변경을 신청할 수 있도록 할 수 있다.
- (3) 국세청장(국제협력담당관)은 사전승인을 취소 또는 철회하는 경우에는 관련된 계약상대국의 권한 있는 당국에게 그 사실을 지체없이 통보하여야 한다.

16. 세무조사와의 관계(제79조)

세무조사는 사전승인신청에 의하여 중단되지 아니한다. 다만, 세무조사 대상자로 선정되었더라도 세무조사 사전통지서상의 조사기간이 시작되기 전에 국외특수관계자와의 거래의 전부 또는 일부에 적용할 정상가격 산출방법에 대하여 사전승인을 신청하는 경우, 사전승인신청 대상기간에

대하여 이전가격부문의 조사는 하지 않을 수 있다.

17. 사전승인의 갱신(제80조)

신청인으로부터 사전승인의 갱신신청이 있는 경우에는 제66조~제79조의 규정에 준하여 필요한 처리를 한다.

18. 승인대상연도 이전 각 사업연도에의 적용(제81조)

국제청장(국제협력담당관)은 신청인이 사전승인신청 대상기간 이전의 과세연도에 대하여 정상가격산출방법을 소급하여 적용하여 줄 것을 신청하는 경우 계약상대국의 권한 있는 당국과의 상호합의절차를 거쳐 합의한 때에는 국제기본법 제26조의 2의 규정에 의한 국제부과의 제척기간이 경과하지 아니한 범위 안에서 이를 소급하여 적용하도록 승인할 수 있다.

II. 개선방향 - 훈령내용의 법령으로 규정하는 문제

이상 국제조세사무처리규정의 내용을 살펴보았는데, 결국 그 내용은 OECD의 MAP APA지침의 내용을 그대로 명문화한 것이라 하겠다. 이는 OECD의 MAP APA지침은 물론 미국의 APA제도가 그러하듯이 APA제도를 도입한 각국이 이른바 “지침”의 형태로 본 제도를 운영하고 있는 것과 궤를 같이하는 것이라고 볼 수 있다. 그러나 이 훈령의 내용은 자칫 현행 법령인 국제조세조정예관한법률 및 그 시행령과 시행규칙의 내용과 상호 중복되거나 배치될 수 있는 내용을 담고있다는 점에서 비판적 고찰을 요한다고 본다. 즉, 이미 제2장에서 현행법제의 문제점을 지적하면서 검토한 바와 같이 현행 우리의 정상가격 사전승인제는 “승인”이라는 행정행위의 형식으로 정상가격산출방법에 대하여 과세당국이 납세자에게 발령하는 행정작용의 형식으로 되어있지만, 미국을 위시한 다른 주요국의 입법례와 OECD의 MAP APA지침에서는 “합의” 내지 “협의”의 형식으로 규정함으로써 과세당국과 납세자간의 공법상 계약의 형태

로 규정하고 있는 차이를 나타내고 있다. 국제조세조정에관한법률과 그 시행령 및 시행규칙에서는 APA를 “승인”제도로 규정하고 있는데 반하여 국제조세사무처리규정에서는 OECD의 MAP APA를 그대로 옮겨온 결과 계약유사의 “합의” 내지 “협약” 형태의 APA를 규정하게 되었고 다만 국내법상의 용어와 일치시키기 위해 이전가격사전‘승인’이라는 용어로 대체하여 규정하는 태도를 취하고 있다. 그러나 그 본질은 OECD의 MAP APA가 규정하는 바대로의 과세당국과 납세자간의 공법상 계약을 전제로 한 내용을 담고 있다는 점에서 국제조세조정에관한법률에서 나타난 입법자의 태도와 다른 이질성을 보이게 된다.

또한 국제조세사무처리규정상 APA와 관련된 규정내용은 OECD의 MAP APA지침의 내용을 그대로 옮겨오다 보니 APA에 관한 전반적인 내용을 모두 담게 되었다는 점도 간과할 수 없다. 즉, 그 말은 APA제도와 관련하여 국제조세조정에관한법률과 그 시행령 및 시행규칙의 APA 관련 내용과 혼령인 국제조세사무처리규정상 APA관련 내용이 병렬적으로 존재하고 있다는 말이다. 혼령에서는 이전가격사전‘승인’이라는 표현을 사용함으로써 법령상의 용어인 정상가격사전‘승인’과의 동일성을 보이려 했지만 양자간에는 위에서 언급한 바와 같은 차이가 있음을 지적하여야 한다. 이를 시정하기 위해서는 아래에서 언급하게 되는 바와 같이 현행 행정행위의 방식으로 운영되고 있는 정상가격사전승인제를 ‘합의’ 내지 ‘협약’ 형식의 공법상 계약의 형태로 전환하여 규정하여야 하고, 동시에 혼령의 APA 관련 내용을 법령으로 옮겨 통일적으로 규정하는 법령체계를 이루어야 할 것이다. 혼령에서는 말 그대로 법령에 의한 APA제도를 운영함에 있어 필요한 법령의 해석이나 서식 등 개별 행정내부의 통일적 업무수행을 위해 필요한 사항만을 담도록 하는 것이 필요하다 할 것이다.

제 2 절 현행 제도의 내용적 개편방향

법령체계상의 개선점에 이어 다음으로 현행 APA 관련 제도의 내용과 관련한 개편방향을 검토하여야 한다. 여기에서는 국제조세조정에관한법

률과 그 시행령 및 시행규칙상의 APA 관련 규정을 중심으로 그 내용상 개선을 요하는 점들에 대한 개편방향을 제시하고자 한다.

I. 공법상 계약유사의 합의로서의 APA 제도화

이미 앞서 제2장에서 지적한 바와 같이 현행 국제조세조정에관한법률과 그 시행령 및 시행규칙에서는 APA를 ‘정상가격사전승인제’라 하여 행정행위의 일종으로 규정하고 있다. 일반행정법상 승인 또는 인가란 형성적 행정행위의 일종으로서 제3자의 법률행위를 보충하여 그 법률적 효력을 완성시켜 주는 행정행위를 말한다. 즉, 승인은 공익적 관점에서 국민 기타 법주체간의 법률행위에 행정청이 동의를 줌으로써 일정한 법률행위가 법령상 그 효력을 발할 수 있도록 해주는 행정행위를 말하고,⁷⁵⁾ 행정청은 상대방의 신청행위에 대하여 단순히 인가여부만을 소극적으로 결정하는 형식의 보충적 행위에 해당한다. 물론 정상가격 산출방법 사전승인제는 이러한 강학상의 승인(인가)이 아닌 준법률행위적 행정행위로서의 확인으로 볼 수도 있을 것이다. 납세자가 선택한 정상가격 산출방법을 과세당국이 공적으로 확인해주는 행위로도 볼 수 있기 때문이다.

그러나 APA는 본래 권력적 행정작용으로서의 행정행위가 아니라 과세당국과 납세자간의 비권력적 수단으로서의 공법상 계약으로 체결되는 것이다.⁷⁶⁾ 공법상 계약이란 행정계약이라고도 하며 공법상의 효력발생을 목적으로 하여 복수의 대등한 당사자간에 반대방향의 의사의 합치에 의하여 성립되는 공법행위를 말한다.⁷⁷⁾ 행정행위와 공법상 계약은 양자 모두 공법적 효과의 발생시키며 개별적·구체적 사안에 대한 규율이라는 점에서는 공통되지만, 행정행위는 일방적 행위인데 대하여 공법상 계약은 기본적으로 쌍방적 행위이라는 점에서 구별된다. 물론 행정행위 중에도 동의나 신청을 요하는 행정행위는 외형상 계약과 유사하여 공법상 계약과의 구별이 모호한 경우가 있을 수 있지만, 그러한 경우라 해도 행정

75) 류지태, 行政法新論, 2003, 121면; 김동희, 行政法 I, 2003, 274면.

76) Rodemer, Advance Pricing Agreement im US-amerikanischen und im deutschen Steuerrecht, 2001, S. 119.

77) 류지태, 行政法新論, 2003, 228면.

행위의 내용은 원칙적으로 행정기관이 일방적으로 결정하고 사인은 그 내용에 영향을 미칠 수 없다는 점에서 양자는 구별된다.⁷⁸⁾ APA는 행정행위도 아니고 단순한 구속적 정보제공행위에 그치는 것도 아니다. 구속적 정보제공이라는 것도 행정청의 일방적 행위에 불과하다. APA는 그와는 달리 한번 체결되면 양당사자를 구속하는 효력을 받는다.

우리나라에서 APA를 사전승인제도로 규정하게 된 것은 아마도 일본식 PCS를 모델로 하여 입법한 데에 기인하는 것이라고 추측된다. 일본과 우리나라는 독일식의 대륙법계를 따르는 법체계를 가지고 있고, 독일의 세법은 신고납세방식을 원칙으로 하는 미국과는 달리 원칙적으로 정부부과방식의 조세체계를 가지고 있다는 점을 생각하면, 행정행위의 형식으로 납세자가 과세당국에 정상가격결정방법을 사전에 상의하도록 규정하게 된 일본식 입법방식을 이해할 수 있다. 그러나 APA의 본래 의미는 위에서 언급한 바와 같이 권력적 수단이 아닌 비권력적 수단으로서의 공법상 계약이라고 보아야 한다. 납세자와 과세당국은 일정한 정상가격 산출방법을 정하여 그것을 적용하기로 합의하고, 그에 대하여 과세당국은 세무조사 등 이전가격조정행위를 하지 않기로 하는 합의라고 보아야 하는 것이다. 계약이 성립한 이상 과세당국과 납세자는 합의된 내용을 준수하고 이행하여야 할 공법상의 의무를 지게 된다.

현행 국제조세조정에관한법률과 그 시행령 및 시행규칙이 일본식 PCS의 방식을 취하여 APA를 행정행위인 승인의 형식으로 규정한 것은 오늘날 주류를 이루고 있는 미국 및 OECD의 지침에 따른 APA제도의 본질과 부합하지 않는 것으로서 개편되어야 할 것이다. 이를 위해서는 법령상의 용어사용에 있어서 ‘정상가격 산출방법의 사전승인’보다는 본래의 개념에 부합한 용어해석인 ‘이전가격 사전합의’의 용어를 사용하는 것이 타당하고, 이를 구체화하는 시행령 및 시행규칙의 규정들도 행정행위로서의 승인이 아닌 공법상 계약에 부합한 내용으로 손질하여야 할 것이다.

그 결과 행정행위인 승인의 경우는 당사자의 의무불이행시 행정청이 자력집행력을 발동할 수 있지만, 공법상 계약의 경우는 대등 당사자간의 합의를 전제로 하기 때문에 법령의 명문의 규정이 없는 한 판결 없이 강

78) 류지태, 行政法新論, 2003, 229면.

제집행을 할 수는 없게 된다. 관련된 소송문제에 있어서도 당사자는 항고소송이 아니라 당사자소송에 의하여야 한다고 보나. 판례는 민사소송에 의해 해결할 것이다. 그밖에 과세당국이나 납세자가 합의한 내용에 따른 의무를 불이행하는 경우에는 계약의 취소·철회를 생각할 수 있다. 계약에 있어서의 취소·철회란 의사표시의 취소 또는 철회를 말하고 계약상의 약정사유에 의한 해지나 해약과는 구별된다. 취소나 철회의 법적 근거는 APA를 규정하는 근거법에 함께 규정되어야 한다.⁷⁹⁾

APA를 공법상 계약으로서의 합의로 재구성하게 되면 무엇보다도 현행법상 법 제6조제4항의 해석과 이를 구체화하는 시행령 제13조의 부정합성의 문제가 해결될 수 있다. 즉, 법 제6조제4항 본문에서는 국세청장과 거주자는 정상가격산출방법이 승인된 경우에는 그 승인된 방법을 준수하여야 한다고 규정하여 준수의무를 부여하고 있는데, 단서에는 “다만, 대통령령이 정하는 경우에는 그러하지 아니하다”라고 하여 일정한 경우에는 준수의무에서 면제됨을 규정하고 있다. 행정행위인 승인으로 규정될 때에는 법 제6조제4항 단서의 내용을 행정행위인 승인의 취소·철회·변경 등으로 규정하겠지만, APA의 본래적 성격을 공법상 계약 유사의 합의라고 본다면 법 제6조제4항 단서에서 말하는 “그러하지 아니하다”의 의미는 합의내용에 따른 구속에서 벗어날 수 있음을 의미하는 것이고, 이는 곧 이전가격사전합의가 없는 통상적인 경우의 이전가격세제의 적용상황으로 돌아간다는 의미가 된다. 따라서 납세자는 기합의한 정상가격산출방법 이외의 방법을 사용해 이전가격을 결정할 것이고, 과세당국은 합의내용의 구속성에서 벗어나 납세의무자가 결정한 가격결정에 대하여 세무조사 등의 수단을 사용해 규제할 수 있게 되는 것이다.

II. 연례보고서 제출의무의 법적 근거 마련

법 제6조에서는 총 네 가지 사항에 대하여 시행령에 위임을 하였고, 시행령에서는 이들 각각에 대하여 구체화하여 규정함으로써, 그러한 한

79) 만약 근거규정이 없다면 이론상 민법총칙 규정에 의한 취소·철회의 규정을 준용하는 방법도 강구할 수 있을 것이다.

에서 헌법 제75조가 규정하는 위임입법의 한계는 지켜졌다고 볼 수 있다. 그러나 시행령 제12조에서는 거주자에 대하여 정상가격산출방법의 사전승인을 얻은 경우에는 소득세법 제70조 내지 제74조의 규정 또는 법인세법 제60조제1항의 규정에 의한 신고기한내에 납세지 관할세무서장에게 승인내용을 반영하여 신고하여야 하며, 국세청장에 대하여는 위 신고기한의 다음날로부터 6월 이내에 일정한 사항이 포함된 연례보고서를 제출하도록 의무지우고 있다.

그런데 시행령 제12조제1항 전단의 신고의무는 승인을 받는 절차의 일환으로 생각할 수 있겠으나, 연례보고서의 제출의무는 일단 승인을 받는 절차가 종료된 이후의 상황이므로 법 제6조에서 승인의 절차에 관하여 시행령에서 정하도록 한 위임의 한계 밖의 사항을 규정했다고 보아야 한다. 즉, 시행령 제12조의 연례보고서 제출의무의 부과는 법에서 구체적으로 위임하지 아니한 사항에 대하여 시행령에서 별도로 새로운 의무를 부과하는 것이 되어 위임입법의 한계를 유월하는 문제를 제기하는 것이다.

위임입법의 일반법리에 따를 때 이와 같은 연례보고서의 제출의무에 관한 사항이 법 제6조제1항의 수권에 근거한다고 설명한다면 법 제6조제1항은 포괄위임금지원칙에 위반여부가 검토되어야 할 것이다. 법규명령에서 국민의 권리나 의무에 관한 새로운 입법사항을 규정할 수 있는 것은 상위법령에서 구체적으로 범위를 정하여 위임받은 사항에 한한다고 해야하기 때문이다. 따라서 정상가격 산출방법의 사전승인을 받은 거주자에 대한 연례보고서의 제출의무에 관하여는 법 제6조에서 별도의 항을 두어 시행령 제12조의 법적 근거를 마련해주는 것이 입법론적으로 타당하다고 본다.

Ⅲ. 시행령 제14조를 법률에서 규정하는 문제

시행령 제14조는 거주자 또는 국외특수관계자가 체약상대국의 권한 있는 당국에 법 제6조에 상응하는 정상가격산출방법의 사전승인을 신청한 경우로서 우리나라와 상호합의절차를 개시할 필요가 있는 때에는 그 거주자는 국세청장에게 제9조의 규정에 의하여 지체 없이 정상가격산출방

법의 사전승인을 신청하여야 한다고 규정하고 있는바, 시행령 제14조에서 규정하는 사항이 정상가격 사전승인을 신청해야 하는 사유 중의 하나를 규정하는 것이라면 법 제6조제1항에서 함께 규정해주는 것이 규정의 체계상 합리적이라고 보여지고, 그 성격상 시행령이 아닌 법률에서 규정하여야 할 사항이라고 본다. 따라서 시행령 제14조가 “제9조의 규정에 의하여 지체 없이 정상가격산출방법의 사전승인을 신청하여야 한다”고 하여 신청의 근거를 시행령 제9조로 열거한 것은 타당하지 못하다. 신청의 근거는 오히려 법 제6조제1항이고 시행령 제9조는 법 제6조제1항의 수권에 의하여 구체적인 신청의 절차를 정하려는 것이 입법의도라고 보아야 할 것이다. 따라서 현행 시행령 제14조의 규정은 이를 삭제하고 그 내용을 법 제6조제1항에서 함께 규정하도록 하는 것이 입법론적으로 합리적이라고 판단된다.

IV. 사후관리제도의 법적 근거 마련

시행령 제9조는 제5항에서 국세청장은 거주자에 의해 제출된 자료를 사전승인의 심사 및 ‘사후관리’의 용도로 사용할 수 없다고 규정하고 있는데, 이러한 승인후의 사후관리에 대해서는 법적 근거인 법 제6조에서는 물론 시행령 제9조 이하에서 구체적으로 정하는 바가 없다. 또 구체적으로 사후관리에 해당하는 내용이 무엇인지도 정하는 바가 전혀 없다. 입법론적으로는 국세청장이 행할 수 있는 사후관리작용에 대하여 국세조세조정예관법률에 근거규정을 마련하고, 그 구체적인 세부사항에 대하여는 시행령에 위임하여 규정하도록 하는 것이 타당하다고 사료된다. 실정법상 사후관리에 대하여 규정하는 예로는 국세기본법 제17조의 조세감면의 사후관리 규정을 들 수 있다.

제 3 절 제도활성화를 위한 조세행정의 개편방향

이상 현행 법제상의 제도내용에 대한 개선방향 외에도 APA제도의 활성화를 위한 조세행정상의 개선노력도 중요하다고 할 수 있다. 이와 관련하여서는 다음과 같은 두 가지 점을 제안할 수 있다.

I. 제도의 장점을 극대화할 수 있는 적극적인 홍보활동

우리나라에 APA제도가 도입된 것은 1996년 국제조세조정에관한법률이 제정되고, 1997년 1월 1일부터 시행되면서부터이다. 그러나 국내 다국적기업들에 있어서 이 제도가 얼마만큼 알려져 있고 실제로 활용되고 있는지는 매우 회의적이라고 해야 한다. APA제도의 운영에 대해서는 거의 모든 사항이 비공개를 원칙으로 하기 때문에 어느 정도의 기업들이 이 제도를 활용하고 있는지를 파악하는 것은 현재로서는 불가능하지만, 외국에 비하여 그리 많지 않은 것만은 사실이다. 그러나 APA제도는 OECD가 확인해주는 바와 같이 다음과 같은 장점이 있다.

먼저 APA 프로그램은 국제거래에 있어 조세처리의 예측가능성을 높임으로서 불확실성을 제거하여 납세의무자들을 도울 수 있다. 중요한 조건들이 충족된다면 APA는 특정시기 협정에 포함된 이전가격의 조세 처리 문제에 대한 확실성을 납세의무자들에게 제공할 수 있을 것이다. 몇 가지 실제사례에서 APA는 또한 그 적용기간을 연장하는 대안을 제공할 수도 있다. APA의 기한이 만료될 경우에도 관련된 조세당국과 납세의무자들이 APA를 협상할 기회는 주어진다. APA가 제공하는 확실성으로 인해 납세의무자는 조세 책임을 보다 잘 예측할 수 있게 되므로 투자에 유리한 조세 환경을 조성하는 결과가 될 것이다.

또한 APA는 조세 당국과 납세의무자 모두에게 비적대적 인물이나 환경에 대해 상담하거나 합의할 기회를 제공할 수 있다. 복잡한 조세 문제를 이전가격 심리에서보다 덜 대립적인 분위기에서 심의할 수 있는 기회를 제공함으로써 적법하고 실용적인 결과의 산출을 목적으로 하는 모든 부문간에 정보의 자유로운 흐름이 촉진될 수 있다. 또한 더욱 적대적인 상황(예컨대 소송 등)보다는 비적대적 환경에서 제출된 데이터와 정보에 관해 더욱 객관적으로 검토할 수 있다. APA 프로그램 내에서 일어나는 정밀한 합의와 협력은 이전가격 문제에 관한 조약 당사자들 간의 긴밀한 관계를 초래할 수 있다.

아울러 APA는 납세의무자와 조세 당국을 위해 비용과 시간이 많이 드는 주요 이전가격 문제에 관한 검사와 소송을 예방할 수 있다. APA

가 체결되면 납세의무자에 대한 더 많은 정보가 알려지게 되므로 납세의무자의 반환에 대한 후속 검사에 있어 더 적은 자원이 소요될 것이다. 그러나 그 협정의 적용을 지속적으로 관찰하기란 여전히 어렵다. APA 과정 그 자체는 또한 납세의무자와 조세 당국 양자로 하여금 협정 검사에 소요되는 시간을 절약할 수 있도록 해준다. 하지만 회계절차가 없는 APA의 존재가 협약 이행을 위해 요구되는 자원의 양에 직접적으로 영향을 미치지 않는 관찰권 내에서는 종합적으로 최종적인 시간 절약을 얻을 수도 있다.

쌍방적 혹은 다자적 APA는 모든 관련국들의 참여로 인해 법률적, 경제적인 이중과세 및 비과세의 가능성을 실질적으로 감소시키거나 제거할 수 있다. 반대로 일방적인 APA는 조세당국이 APA에 포함된 정상가격 원칙에 부합하는 결과를 제공하지 못하는 방법론을 고려한 거래에 의하여 영향을 받기 때문에 이중과세의 축소에 있어 확실성을 제공하지 못한다. 추가로 쌍무적 혹은 다자적 APA는 합의에 도달하는데 필요한 시간을 상당히 절약함으로써 상호합의 절차를 강화시킬 수 있다. 이는 각 당국들이 생산하는데 어려움과 시간이 소요되는 전해의 자료와 달리 현재의 데이터를 처리할 수 있기 때문이다.

마지막으로 APA 협상이 가능한 협력적인 분위기에서뿐만 아니라 APA 프로그램의 공개와 정보 측면 또한 과세 당국이 다국적기업에 의한 복잡한 국제 거래에 관하여 식견을 얻는데 도움을 줄 수 있다. APA 프로그램은 세계 무역, 조세 문제와 같은 기술적이고 실제적인 환경에 대한 지식과 이해를 증진시킨다. 특정한 산업이나 특정한 유형의 거래에 초점을 맞추는 전문적 능력의 발달은 과세 당국으로 하여금 동일한 환경에서 다른 납세의무자들에게 더욱 나은 서비스를 제공할 수 있게 한다. APA 프로그램을 통하여 과세 당국은 유용한 산업 정보와 가격 방법론의 분석에 협력적인 환경에서 접근할 수 있도록 한다.

이상과 같은 APA 제도의 긍정적인 측면이 이 제도가 활성화되고 많이 활용될 때에 극대화될 수 있다. 제도의 활용도가 떨어지는 것은 아직 납세자들에게 이 제도의 존재와 효용이 제대로 홍보되어 있지 못하다는 점을 반증하기도 한다. 따라서 조세행정의 입장에서는 납세자가 이 제도

의 존재를 명확히 알고 적극적으로 활용할 수 있도록 홍보활동을 게을리 하여서는 아니 될 것이다. 그러한 점에서 국세청이 국제조세사무처리규정을 2002년에 전면개정하고 APA제도의 홍보를 위해 많은 공청회 등을 개최하는 것은 긍정적으로 평가할 수 있다.

II. 비공개원칙의 제한적 완화

현행 우리나라의 APA인 정상가격 산출방법의 사전승인제도는 행정실무상 엄격한 비공개주의가 적용되고 있어서 과연 구체적으로 누가 이 제도를 사용하는지, 그 결과는 어떠한지에 대해서 엄격히 비밀에 부쳐지고 있다. 시행령 제10조에서 사전승인의 심사에 참여한 전문가에게 사전승인신청과 관련된 정보를 타인에게 제공하거나 공개하지 못하도록 하고 있는 것도 그러한 취지이다. 그러나 제도의 현황이나 발전추세 등을 파악할 수 있는 정도의 통계수치 등은 이를 일반에 공개하는 것이 가능하다고 본다. 또 그렇다 하더라도 특별히 당해 절차에 참여한 납세자 개인이나 기업의 영업비밀 등이 침해된다고는 볼 수 없을 것이다. 오히려 미국을 위시한 선진국에서는 APA의 개략적인 현황이나 일반정보에 대해서는 이를 공개하는 추세로 나아가고 있다고도 말할 수 있다.⁸⁰⁾ APA제도의 국내활용을 적극 홍보하기 위해서는 이 제도에 대한 연구와 현황파악이 중요할 수 있는데, 엄격한 비공개주의가 적용된다면 오히려 제도의 발전에 걸림돌이 될 수 있는 측면이 있음을 고려할 때, 최소한 제도의 현황이나 발전추세 등을 파악할 수 있는 간단한 통계수치 정도는 이를 공개하는 것도 무방하다고 판단된다.

III. 심의기구의 상설화와 민간전문가의 절차참여 확대

마지막으로 사전승인 또는 합의신청의 심사에 있어서 민간전문가의 참여를 보장할 수 있는 법적 장치를 마련하는 것도 검토할 수 있다. 현

80) 연구자가 조사한 바에 따르면 미국의 경우 세입절차 91-22를 도입한 이래 대략 35건의 APA절차가 종료되었고, 1997년 현재 150개의 APA절차가 계류중이고, 그 중 약 50건이 이른바 “사전상담(Pre-Filing)”과정에 있다고 한다.

재는 시행령 제10조제2항에 근거하여 국세청장은 사전승인신청을 심사할 때 신청인의 동의를 얻어 중립적 위치에 있는 전문가를 지정하여 그의 검토의견을 참고할 수 있도록 하고 있다. 그러나 전문가의 참여 여부는 행정청의 재량에 맡겨져 있고, 상설적인 심사기구도 별도로 마련되어 있지 않아서 제도 자체의 운영이 자칫 행정청의 자의에 의해 운용되어 심사결과의 중립성을 해할 수 있는 여지도 생각할 수 있다.

이를 막기 위해서는 APA신청을 심사하는 상설된 심의회를 국세청에 설치하고, 여기에 중립적인 위치에 있는 민간전문가들이 참여할 수 있는 기회를 열어주어야 할 것이다. 앞으로 APA제도가 활성화되어 그 활용도가 높아지면 심사의 공정성과 적법성 문제도 중요한 문제로 대두할 것이 기대된다. 단기적으로는 별도의 심의기구를 설치하는 것이 오히려 절차의 진행을 번거롭게 할 가능성도 있겠지만, 중장기적으로는 이러한 심의기구를 국세청에 설치하여 운용하는 것이 바람직하다고 본다.

제5장 요약 및 결어

이 연구보고서는 우리나라의 이전가격 사전합의에 관한 조세법제의 현황과 그 개선방향을 제시하고, 제도의 활성화를 위하여 필요한 사항을 검토하기 위하여 기획되었다. 이전가격 사전합의제는 개별납세자는 물론 과세당국에게도 일정한 유익이 있고 따라서 오늘날 세계 각국에서 채택하고 있는 일반적인 제도로 정착해하고 있고, OECD에서도 이러한 추세에 발맞추어 국가간 통일적인 법 적용과 제도운동을 위하여 지침을 마련하는 등 활발하게 논의되고 있는 국제조세분야의 첨단영역이다.

이 연구보고서의 제2장에서는 우리나라에서의 현행 이전가격 사전합의제의 법적 현황과 문제점을 지적하였고, 제3장에서는 관련 외국법제의 내용을 조사·분석하였다. 이를 바탕으로 제4장에서는 현행 법제의 개선 방향에 대하여 정리하였다. 그러나 무엇보다도 제도의 정착화 및 완비보다도 있는 제도를 적극적으로 활용하여 그 긍정적인 효과를 현실로 이끌어내는 것이 더 중요한 과제라고 할 수 있다. 향후의 학계와 조세실무의 노력들은 이러한 점에 역점을 두어야 할 것이다.

다만 그 점에 있어서 유념하여야 할 점이 있다. APA는 장점도 있지만 단점도 지적될 수 있기 때문이다. OECD가 지적하는 바대로⁸¹⁾ APA의 단점은 다음과 같은 점들을 들 수 있다.

먼저 쌍방적 혹은 다자간의 APA와는 달리 일방적인 APA는 납세의무자들에게 보다 높은 확실성과 다국적기업을 위한 경제적·법적 이중과세의 감소를 제공하지 못한다. 만약 납세의무자가 긴 시간을 필요로 하면서도 많은 비용이 드는 이전가격에 관한 조사 혹은 과도한 벌금을 피하기 위하여 과도하게 할당된 수입을 APA를 체결한 국가에 납부하도록 하는 협정을 받아들인다면, 행정적 부담은 APA를 제공한 국가로부터 다른 조세 관할권으로 옮겨지게 된다. 납세의무자들은 이러한 원인으로 인해 APA 가입을 의무로 받아들이지 않게 된다.

81) OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2001, S. IV-28 ff.

일방적 APA의 또 다른 문제는 조정과 관련된 문제이다. APA의 융통성은 납세의무자와 관련 당사자로 하여금 그들의 가격을 APA에서 허용 가능한 수준으로 맞추도록 유도한다. 일방적인 APA에서는 이러한 융통성이 정상가격원칙을 유지·준수하는데 중요하다. 왜냐하면 국외 과세당국들은 그들의 관점에서 정상가격원칙에 부합하지 않는 APA로 인해 일어나는 조정을 허용하지 않는 경향이 있기 때문이다.

또 다른 가능한 불이익은 변화하는 시장환경에 관한 신뢰할 수 없는 예측에 기반하여 적절한 중요한 추정이나 심의 없이 APA가 체결될 때 생겨난다. 정적인 APA는 정상가격의 조건을 반영하지 못하기 때문에, 이중 과세의 위험을 피하기 위해 APA 프로그램을 유연하게 유지하는 것이 필요하다.

다른 한편 과세당국이 가용재원을 다른 목적(검사·권고·소송 등)으로 전환함에 따라 APA 프로그램은 이전가격 회계재원에 긴장을 유발할 수 있다. 납세의무자가 사업상의 목적과 시간표에 따라 APA 요청에 관한 가장 빠른 결론을 요구하고 APA도 기업군의 요구에 부응하는 방향으로 유도될 경우 과세당국의 재원에 대한 요구가 발생할 수도 있다. 이러한 요구는 과세당국의 자원계획과 일치하지 않을 수도 있으므로 APA와 다른 중요한 작업들에 관한 효율적인 과정을 어렵게 할 수도 있다. 그러나 APA를 개정하는 것이 APA를 시작하는 것보다는 시간이 적게 걸린다. 개정 과정은 사실들, 기업 및 경제적인 상황, 계산 등을 조정하고 보충하는 것에 초점이 맞춰진다. 쌍방적 협정의 경우에 양 계약국의 당국들 간의 합의는 이중과세를 피하기 위한 APA의 개정을 위하여 필수적이다.

과세당국이 다국적 기업내의 관련 기업들과 많은 수의 쌍방적 APA를 체결할 경우 또 다른 잠재적인 불이익이 생길 수 있다. 후속 APA를 결론짓는 과정에서 다른 시장에서 작동되는 조건에 관한 충분한 고려 없이 이전에 얻어진 결론에 그 근거를 맞추려는 경향이 나타나기 때문이다. 따라서 모든 시장에 적용되는 대표로서 이전에 결론지어진 APA의 결과를 해석할 때에는 신중한 고려가 필요하다.

한편 APA 절차의 특성에 따라, 그 절차가 자발적으로 합의 내용을 준수해 왔던 납세의무자에게만 관심이 있을 것이라는 우려도 나타난다. 몇몇 국가에서의 경험에 비추어보면, APA에 흥미를 가지는 납세의무자들이 대부분 대기업임을 알 수 있다. 이들 대기업은 법률적인 토대에서 회계감사를 받아 왔으며, 그들의 가격 방법론을 이용해서 어떤 경우에도 심의를 받아왔다. 그들의 이전가격 검사 실시에서의 차이는 범위의 문제라기보다 시기(타이밍)의 문제이다. 또한 APA가 그러한 납세의무자에게만 단독으로 혹은 주로 이익을 준다는 것이 증명되었다. 실로 이전가격 문제에 관하여 과세당국과의 접촉에서 어려움을 겪은 납세의무자들이 이러한 어려움이 지속되기를 원치 않기 때문에 APA 가입에 흥미를 느낀다는 지적이 초기부터 있어왔다. 그러므로 세입 감소의 위험을 줄이는 데에 배치될 경우 이러한 납세의무자들과 덜 순응적인 납세의무자들의 조사에 동원되는 회계 도구와 전문 지식에 있어 심각한 위험이 존재한다. APA 프로그램은 매우 숙련되고 전문화된 인적자원(스텝)을 필요로 하기 때문에, 그 조사에 적용할 자원의 균형을 맞추기는 특히 어렵다. APA의 요청은 세계 무역 등의 특정 분야나 부문에 집중되고 이는 이미 당국에 의해 할당된 전문화된 수단들을 확장시킨다. 과세당국은 그 분야의 APA를 위해 납세의무자들의 예측할 수 없는 요구를 만족시키기 위해 특정 분야의 전문가를 양성하는데 시간이 필요하다.

앞서 말한 우려에 관하여는 APA 프로그램이 불완전하게 집행될 경우 생길 수 있는 아래에 서술된 많은 가능한 함정들이 있다. 그리고 APA를 사용하는 과세당국은 APA 실행단계의 이러한 문제 발생을 제거하기 위하여 많은 노력을 기울여야 한다. 예를 들어 APA는 이전가격조사에서 요구되는 것 보다 더욱 상세한 산업 및 납세의무자의 정보를 얻어내려고 할 수 있다. 그러나 원칙적으로 이러한 경우는, 과세당국이 세부적인 예측과 그 예측의 근거를 요구하는 경우를 제외하고는 있어선 안되고, APA에 요구되는 문서자료가 조사를 위한 경우보다 더 부담스러운 것이 되어서도 안 된다. 그것은 완결된 거래에 특별한 관심을 두는 이전가격조사에서는 주된 문제가 되지 않을 것이다. 실제로 APA는 위에서

논의한 바와 같이 문서자료를 제한할 방법을 찾고 납세의무자의 사업 실행에 관한 문제에 초점을 맞춰야 할 것이다. 이 점에서 과세당국은 다음을 인식할 필요가 있다.

- ① 경쟁자나 비교대상에 관한 공적으로 이용 가능한 정보는 제한되어 있다.
- ② 모든 납세의무자들이 깊이 있는 시장분석을 할 능력을 갖춘 것은 아니다.
- ③ 오직 모(母)기업만이 그룹의 가격정책에 관하여 알 수 있다.

또 다른 가능한 우려는 APA가 과세당국으로 하여금 문제가 되는 거대에 관해 사실과 정황에 따라 이전가격조사 과정에서 보다 더 면밀한 조사를 행하도록 한다는 것이다. 납세의무자는 자신의 이전가격과 관련된 세부적인 정보를 제공하고 APA의 조건과 규정에 대한 준수 검사를 위해 부과된 요구사항을 만족시켜야 한다. 동시에 납세의무자는 다른 문제에 관한 세무당국의 여타 보통의 일상적인 조사로부터 보호되지 못한다. 또한 APA는 납세의무자를 이전가격활동의 조사로부터도 보호하지 못한다. 그러나 납세의무자는 APA의 규정과 조건을 준수한다는 충분한 신뢰를 구축해야 한다. 즉 APA의 물질적 대표가 유효하게 남아있고 적용된 방법론의 지지데이터가 정확하며 APA에 전제된 중요한 추정들이 여전히 유효하며 방법론이 일관되게 적용되고 있어야 한다. 따라서 과세당국은 APA 절차가 적용의 범주에서 너무 엄격하게 적용되어 불필요하게 번잡하고 납세의무자들로부터 더 많은 요구사항을 만들어내지 않도록 노력해야 한다.

APA에서 얻은 정보를 과세당국이 조사과정에서 잘못 이용할 경우에도 문제가 발생할 수 있다. 납세의무자가 APA로부터 철수하거나 또는 납세의무자의 신청이 여러 사실적 요소들의 고려 결과 거절될 경우 APA와 관련하여 납세의무자에 의해 제시된 어떠한 비사실적 정보(예컨대 결산제의·추론·대안·판단 등)도 여하한 조사에 관련된 것으로 처리되어서는 안 된다. 더욱이 납세의무자가 APA를 성공적으로 신청하지 못한 사실이 그 납세의무자에 대한 조사의 개시 여부를 과세당국이 결정하

는데 고려되어서는 안 된다.

과세당국은 또한 APA 과정에서 그들에게 제출된 무역상 비밀 및 다른 민감한 정보와 자료의 기밀을 보장해야 한다. 따라서 정보공개에 관한 국내의 규정이 적용되어야 한다. 쌍방적 APA에서는 조약 상대방에 대한 비밀엄수 요구를 적용하여 기밀 자료의 공개가 금지되어야 한다.

APA 프로그램은 고비용과 시간 소요를 요구하기 때문에 모든 납세의 무자들에 의해 사용될 수는 없는데, 일반적으로 소액 납세의무자들은 그것을 감당할 수 없다. 이는 특히 독립적인 전문가가 관련될 경우에 해당한다. 따라서 APA는 주로 큰 이전거래 사례를 해결하는데 도움을 준다. APA를 평가할 때, 과세당국은 조사의 수준을 관련된 국제 거래의 크기에 따라 조정함으로써 이러한 잠재적인 문제를 완화할 수 있을 것이다.

APA는 분명 납세의무자나 과세당국 양측에게 도움이 되는 제도임에는 틀림없지만 이상과 같은 단점들을 감안하여 운영하여야 하고 운영상 나타나는 시행착오와 문제점들은 그때그때 개별적으로 해결하여 반영하여야 할 것이다. APA제도 역시 그 본질적인 귀착점은 조세법률주의와 조세평등주의임을 간과하여서는 안 된다.

참 고 문 헌

- 임승순, 조세법, 2001
- 이태로 / 안경봉, 조세법강의, 2001
- 矢内一好, 이전가격세제이론(이희균 옮김), 2002
- 本庄 資, 國際租稅法, 2002
- 김인근, 국제조세의 이론과 실무, 2002
- 이강섭, 국제조세, 2001
- 김영근, 국제거래조세, 2001
- 김동희, 행정법 I, 2003
- 류지태, 행정법신론, 2003
- 국세청, APA(이전가격사전승인제도)이용 가이드, 2002. 9
- 이찬민, 이전가격 결정의 일곱 단계 접근모형의 연구, 경영학연구(한국 경영학회), 1986
- 이정기, 다국적기업의 국제이전가격 결정요인에 관한 실증연구, 세무회 계연구(한국세무회계학회), 1996
- 김용규, 한국기업의 국제이전가격 결정요인에 관한 실증연구, 경영학연구 (한국경영학회), 1998
- 박일렬, 이전가격세제의 개선방향에 관한 연구, 재정정책논집(한국재정 정책학회), 1999
- 홍필기, 이전가격 전략에 대응한 관세메커니즘, 산업조직연구(한국산업 조직학회), 1998

참 고 문 헌

- 김재진, 다국적기업에 대한 이전가격과세제도, 재정포럼(한국조세연구원), 1998
- 박경환, 이전가격책정과 EU의 덤핑결정가격산정에 관한 비교연구, 협상연구(한국협상학회), 1999
- 이재기, 기업활동의 국제화와 우리나라 이전가격세제의 정비방향, 재정논집(한국재정·공공경제학회), 1990
- 최종수/김현중, 국제이전가격 결정요인에 대한 실증적 연구 - 국내 외국인투자기업을 중심으로 -, 경제학논집(한국국민경제학회), 1999
- 김주택, 우리나라의 이전가격과세제도에 관한 연구 - 무형재화를 중심으로 -, 산학경영연구(한국산학경영학회), 1998
- 이인재, 국제이전가격의 연구유형과 각국의 과세제도 검토, 기업경영연구(한국기업경영학회), 1998
- 이인재, 국제이전가격의 환경요인과 조세회피성향의 관계에 관한 실증연구, 세무학연구(한국세무학회), 1995
- 박 민, 이전가격세제에 관한 소고 - 정상가격원칙에 대한 비판적 고찰 -, 조세법연구(한국세법연구회), 2000
- 김상필 / 김상조, 국제이전가격세제의 독립기업가격결정방법에 관한 연구, 세무학연구(한국세무학회), 1996
- 김광윤, 국제이전가격세제의 현황과 발전방향연구, 세무학연구(한국세무학회), 1995
- 전태영, 우리나라 기업의 국제이전가격 결정에 관한 경험적 연구, 세무학연구(한국세무학회), 1997
- 김상필, 국제이전가격세제의 개선에 관한 연구 - 독립기업가격결정방법을 중심으로 -, 세무학연구(한국세무학회), 1999

- 이정기, 국제이전가격결정과 조세대응에 관한 연구, 세무학연구(한국세무학회), 1999
- 이정기 / 윤석곤, 조세와 기업규모가 국제이전가격결정에 미치는 영향, 세무학연구(한국세무학회), 2002
- OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2001
- Kuntz/Peroni*, U.S. International Taxation, 1992, 1994, 1996, 2002, Vol. 1, Vol. 2, Vol. 3
- Rodemer*, Advance Pricing Agreements im US-amerikanischen und im deutschen Steuerrecht, 2001
- Bellstedt, Außensteuergesetz und Verwaltungsgrundsätze zu Verrechnungspreisen, 4. Aufl. 1994
- Raupach* (Hrsg.), Verrechnungspreissysteme multinationaler Unternehmen, 1999
- Schuch/Zehetner*, Verrechnungspreisgestaltung im Internationalen Steuerrecht, 2001
- Kaminski*, Verrechnungspreisbestimmung bei fehlendem Fremdvergleichspreis, 2001
- Takacs*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 1998
- Jakobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 1983
- Ders.*, Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, 2. Aufl. 1998
- Fischer / Warneke*, Internationale Betriebswirtschaftliche

참 고 문 헌

Steuerlehre, 4. Aufl. 1998

Wilke, Lehrbuch des internationalen Steuerrechts, 7. Aufl.
2002

Mössner u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen,
2. Aufl. 1998

Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002