



저작자표시-비영리-변경금지 2.0 대한민국

이용자는 아래의 조건을 따르는 경우에 한하여 자유롭게

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

다음과 같은 조건을 따라야 합니다:



저작자표시. 귀하는 원저작자를 표시하여야 합니다.



비영리. 귀하는 이 저작물을 영리 목적으로 이용할 수 없습니다.



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

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

저작권법에 따른 이용자의 권리는 위의 내용에 의하여 영향을 받지 않습니다.

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

[Disclaimer](#)

2017년 2월
석사학위논문

특수관계자간 이전가격의
관세평가에 관한 사례연구

조선대학교 대학원
FTA비즈니스학과
박 상 훈

특수관계자간 이전가격의 관세평가에 관한 사례연구

The Case Study on The Customs Valuation of Transfer
Pricing of Related Parties

2017년 2월 24일

조선대학교 대학원
FTA비즈니스학과
박 상 훈

특수관계자간 이전가격의 관세평가에 관한 사례연구

지도교수 이 종 하

이 논문을 무역학 석사학위 논문으로 제출함

2016년 10월

조선대학교 대학원

FTA비즈니스학과

박 상 훈

박상훈의 석사학위논문을 인준함

위원장 조선대학교 교수 전 의 천 (인)

위 원 조선대학교 교수 김 석 민(인)

위 원 조선대학교 교수 이 중 하(인)

2016년 11월

조선대학교 대학원

【목 차】

ABSTRACT

제1장 서 론	1
제1절 연구 배경 및 취지	1
제2절 연구방법	2
제3절 선행연구 검토	3
제2장 특수관계자간 이전가격과 관세평가제도 고찰 ...	5
제1절 특수관계자간 거래와 이전가격	5
1. 개 요	5
2. 이전가격과 정상가격	8
3. 이전가격에 대한 관세평가제도와 국조법상 평가제도 비교	9
제2절 관세법상 이전가격에 대한 관세평가제도	11
1. 관세평가	11
2. 원칙적인 과세가격 결정방법	13
3. 예외적인 과세가격 결정방법	15
4. 이전가격에 대한 관세평가	21
제3장 특수관계자간 이전가격 과세 사례 분석	27
제1절 개 요	27

제2절 특수관계자간 수입가격 인하에 대한 심사사례	28
1. 선정이유	28
2. 심사사례	29
3. 사례분석	34
제3절 특수관계자간 영업이익률 변경에 대한 심사사례	42
1. 선정이유	42
2. 심사사례	44
3. 사례분석	48
제4장 관세평가제도와 과세행정상 문제점 및 개선방안	52
제1절 과세행정상 문제점 및 개선방안	52
1. 과세행정상 문제점	52
2. 과세행정의 개선방안	53
제2절 관세평가제도의 문제점 및 개선방안	54
1. 관세평가제도의 문제점	54
2. 관세평가제도 개선방안	57
제5장 결론 및 시사점	60
<참고문헌>	62

【표 목 차】

<표 2-1> 다국적기업 수입관련 자료	7
<표 2-2> 관세법과 국조법상의 평가방법 비교	10
<표 2-3> 관세평가의 법원	12
<표 2-4> 관세의 산출방법	13
<표 2-5> 거래가격 적용 배제 사유	15
<표 2-6> 예외적인 과세가격 결정방법의 종류	16
<표 2-7> 동종·동질물품을 해당물품의 과세가격으로 사용하기 위한 요건	17
<표 2-8> 유사물품을 해당물품의 과세가격으로 사용하기 위한 요건	18
<표 2-9> 산정가격 구성 요소	20
<표 2-10> 우선적으로 적용되는 합리적 기준	21
<표 2-11> 관세법상 특수관계의 범위	22
<표 2-12> 특수관계가 거래가격에 영향을 미치지 아니한 것으로 보는 경우	23
<표 3-1> 영국의 실지심사 후 처분청의 의견	30
<표 3-2> 관세평가방법의 적용 순위 및 배제사유	37
<표 3-3> 다국적기업의 조세회피 유형 및 세수영향	43
<표 3-4> 목표 영업이익률 달성을 위한 가격 인상/인하폭	44
<표 3-5> 청구법인의 매출액 대비 판매 및 일반관리비 비율	45
<표 3-6> 청구법인 주장 요약	47
<표 3-7> 과세관청 의견 요약	48
<표 3-8> 관세법과 조세법의 목표 및 일반원칙 비교	49
<표 3-9> 법원의 판단내용	50

【그림 목차】

<그림 2-1> 원칙적인 과세가격 결정방법에 의한 과세가격 산출	14
<그림 3-1> 관세법상 불복신청 절차도	27
<그림 3-2> D그룹 관계도	29
<그림 3-3> 사실관계 요약	45

ABSTRACT

The Case Study on The Customs Valuation of Transfer Pricing of Related Parties

Park, Sang-Hoon

Advisor : Prof. Lee, Jong-Ha, Ph.D.

Department of FTA Business

Graduate School of Chosun University

In the past, the price of goods from transaction in trade are usually fixed under perfect competition between the different sides. However, these days the large companies as economy of scale have become the huge multinational corporations due to opening a branches or establishing a foreign branches.

When these corporations determine the export price they would be maximizing profit themselves as tax rates structure of the trade partner and interest within the corporations, etc. It is called 'transfer pricing' by tax law. This pricing has difficulty evaluating customs because It can violate equality of tax burden principle compared with parties who are in perfect competition. Though we know that there is problems, it is so difficult to reflect customs law because actually type of international transaction rapidly change, therefore there are problems by failing change.

In this study, I want analysis problems of the system of customs evaluation with measures of them according to the disputes between multinational corporations and Korea Customs Service.

제1장 서론

제1절 연구 배경 및 취지

국제무역의 동향은 세계무역기구(World Trade Organization)¹⁾가 출범한 이래로 국가 간 무역장벽이 완화되면서 국제교역이 급증하고 있으며 최근에는 각국 간의 자유무역협정(FTA : Free Trade Agreement) 등을 통해 무역장벽의 완화 폭이 세계무역기구를 통해 다룰 수 없는 세부적인 분야까지 확대되어 서로의 무역장벽을 허물고 개방의 폭을 넓히고 있는 추세에 있다. 이러한 국제무역의 흐름은 무역자체의 변화뿐만 아니라 거대자본을 동원한 다국적기업이 출연하는 계기가 되었다. 즉 생산, 구매, 마케팅, 판매 등을 한 국가에 국한된 것이 아닌 다른 국가에 까지 확대하여 활동하는 거대 기업이 다수 출연했다는 것이다.

이러한 변화에 따라 최근 관세청에서는 다국적기업의 거래가격이 과연 과세가격으로서 타당한 것인지에 대한 쟁점사안이 되고 있다. 이러한 쟁점의 본질은 우선, 기업이 조세부담을 최소화하려는 경향을 갖고 있고, 국가별로 상이한 내국세와 관세에 따라 절세를 위해 이전가격을 조작할 가능성이 있다. 이렇게 조세부담을 줄이기 위한 이전가격의 조작은 관세의 과세가격을 왜곡시키게 되고, 국가의 세수입 손실과, 관세법의 목적중 하나인 적정과세가 이루어지지 못하는 문제를 야기한다.

그러나 다국적기업 간 거래의 급격한 양적증대에도 불구하고 국세청과 관세청에서는 수입물품에 대한 하나의 거래에 대하여, 이전가격과 과세가격의 서로 다른 세제를 운용하고 있다. 이렇게 상호 독립된 과세기관이 관세 및 내국세 목적이 다르다는 이유로 가격평가를 달리 하게 됨으로서 납세의무자의 혼란을 초래하게 되고 법적안정성과 예측가능성이 현저히 떨어뜨리는 결과를 초래하게 된다. 즉, 국세청과 관세청 양 과세당국의 운용하는 이전가격과세제도는 관세와 내국세로 세목이 다르고, 과세목적, 평가방법 등이 다르지만 본질적으로 하나의 거래를 두고 서로 다른 잣대로 평가하려는 양 과세당국의 입장으로 납세자에게 혼란을 야기 시킨다는 것이다. 이러한 문제는 급변하는 실무상 거래관계를 따라가지 못

1) GATT(General Agreement on Tariffs and Trade:관세 및 무역에 관한 일반협정) 체제를 대신하여 발족된 기구로 1995년 1월 1일에 국제무역 확대와 통상 분쟁 등을 해결하기 위해 설립되었다.

하는 세법개정의 미비점과 일관성 없는 조세행정은 국가의 대외신인도를 하락시키고, 세무행정의 불신으로 이어질 수 있다.

따라서 본 연구에서는 사례 분석을 통해 특수관계자간 이전가격에 대한 관세평가제도에 대해 관련사례를 중심으로 심층적으로 분석하고 관세평가제도상 문제점과 개선방안에 대해 연구하고자 한다. 이때, 특수관계자간 이전가격을 면밀히 분석하기 위해 장기간 법적공방을 이어온 대규모 경정사례와 특수관계자간 영업이익률 변경에 대한 과세사례로 구분하여 분석하였다.

제2절 연구방법

본 연구는 크게 제도분석과 사례분석으로 구성된다. 이 중 제도분석 부분은 관세법, 관세법 시행령, 관세법 시행규칙 및 관련 논문을 인용하여 구성하였으며, 사례분석의 경우 조세심판원의 판결문과 관련 신문 기사를 종합하여 연구자가 재구성하였다. 해당사례의 연구는 기본적으로 과세관청과 청구법인의 주장 내용을 바탕으로 관세평가제도와 관련된 내용을 중점적으로 분석하여 관련 법체계와 WTO 관세평가협정의 절차상의 한계점과 개선방안을 제시하는데 주안점을 두었다.

본 논문의 구성은 제1장에서는 연구의 배경, 취지, 방법 및 선행연구에 대해 설명하고자 한다.

제2장에서는 특수관계간 이전가격에 대한 관세평가제도를 관세법, 관세법 시행령 등 관계 법령을 중심으로 체계적으로 정리하였다.

제3장에서는 특수관계자간 이전가격의 관세평가에 관련된 사례를 검토하고자 한다.

제4장에서는 사례를 통해 본 관세행정과 관세평가제도의 문제점 및 개선방안을 제시하고자 한다.

제5장에서는 위 내용들을 정리하고 본 연구의 결론과 시사점을 기술하고자 한다.

제3절 선행연구 검토

다국적 기업의 이전가격과 해당 가격의 조세방안에 대한 선행연구는 WTO관세평가협정과 관세법상 이전가격에 대한 관세평가제도와 국세조세에 관한 법률및 OECD이전가격과세지침에 따른 이전가격에 대한 이전가격과세제도와의 조화를 중심으로 한 연구와 다국적기업의 이전가격에 대한 관세평가제도의 연구로 구분된다(김상운 2010; 심상표 2013; 장현정 2012; 이민석 2007; 이충배 2014; 한재환 2011).

우선 관세평가제도와 이전가격과세제도와의 조화방안에 대한 연구는 대표적으로 김상운(2010)은 국제조세조정에 관한 법률과 관세와 관련된 법규(관세법 등)를 비교 및 검토하고 각 국의 운용실태 등을 참고하여 양 제도의 조화방안에 대해 연구하였다.

장현정(2012)은 관세를 징수하는 기관과 내국세를 징수하는 기관이 다국적기업의 수입 이전가격 거래에 대해 어떠한 방식으로 과세하는지에 대해 설명하고 이에 따른 이중과세 발생가능성을 제기하고 이에 대한 해결방안을 모색하여 관세평가상 특수관계간 거래 가격과 이전가격의 조화방안에 대해 연구하였다.

한재환(2011)은 WTO관세평가협약과 OECD 이전가격과세지침에서 특수관계간 이전가격에 대한 과세방침의 불일치에 대한 문제점을 제기하고, 양 과세제도의 조화가능성을 발견하여 구체적으로 조화방안을 제시하였다.

그 다음으로 이전가격에 대한 과세방안을 관세평가제도 중심으로 한 연구는

이민석(2007)은 특수관계자간의 거래에서 존재하는 이전가격조작에 대한 관세법상 관세평가제도를 중심으로 국제조정에 관한 법률에서 정한 이전가격과세제도를 근거로 하여 이전가격이 과세방안에 대해 연구하였다.

이충배(2014)는 다국적기업의 내부거래가격에 대한 관세평가상 거래가격과 내국세측면의 정상가격간의 제도상 차이에 대해 문제를 제기하고, 판례에서 나타난 주요 문제를 과세당국과 납세의무자로 양분하여 분석하고, 기존의 관세평가제도의 문제점과 이에 대응하는 방안에 대해 제시하였다.

심상표(2013)는 관세당국이 다국적기업의 이전가격을 평가하는데 있어 특수관계가 거래가격에 영향을 미쳤는지에 대한 기준과 검증방법에 대해 문제를 제기하고 관세당국의 세수확보와 납세의무자의 경영안정성 도모를 위한 개선방안을 제기하였다.

즉, 기존의 연구논문은 이전가격과세제도와 관세평가제도 자체의 문제점과 개선방안에 대한 일반론적인 내용이나 관세평가상 거래가격과 이전가격의 조화방안 및 수용에 초점을 맞추어 연구가 진행되었으며, 납세자 측면에서 관세평가상 이전가격의 문제점에 대한 인식을 제고하고 관련 심사사례를 세부적으로 연구·분석하여 이에 대해 과세관청의 대응 측면에서 유형화 하고 특수관계자간 이전가격과세에 대한 관세평가제도 상의 문제점을 파악하려는 시도는 많지 않았다는 한계점이 있다.

따라서 본 논문에서는 이러한 한계점을 개선하기 위해 특수관계자간 거래가격의 과세처분을 함에 있어 과세관청과 납세의무자간에 발생한 분쟁사례를 분석하여 실무적으로 우리나라의 관세행정과 관세법상 관세평가제도의 문제점에 대해 살펴보고 이러한 문제점들을 개선하기 위한 방안에 대해 연구하고자 한다.

제2장 특수관계자간 이전가격과 관세평가제도 고찰

제1절 특수관계자간 거래와 이전가격

1. 개요

세계무역은 교통과 통신의 발달로 세계적으로 진출해 있는 다국적기업 내의 관계사 간 재화와 용역거래가 점차 증가하고 있어 물품대금 이외에 별도로 지급하는 용역비가 비례적으로 증가하여 과세관청에서는 이러한 지급액에 대하여 지급근거의 타당성과 함께 과세가격에 포함할 사안인지가 큰 이슈가 되고 있다.

다국적기업 내부거래가 점차 증가하면서 특수관계자 간 이전가격에 대한 대처방안이 각국의 조세정책에 가장 큰 이슈로 등장하고 있다. 관세평가 측면에서도 그 중요성이 커지는데, 거래가격에 직접적으로 영향을 미칠 수 있고 고려하여야 할 요소(가산요소, 간접지급금액 등)가 특수관계 거래와 병합하여 발생하거나 표면상으로 드러나지 않도록 거래하는 특성을 보이고 있기 때문이다.²⁾

다국적기업(Multinational Enterprise)은 일반적으로 “국가·국적 및 국경을 초월하여 다국간에 걸쳐서 영업 내지 제조기지를 가지고 국가적·정치적 제약을 받지 않고 세계적인 범위와 규모에서 경영활동을 전개하는 기업”을 말하며, 국제기업(International Corporation)·세계기업(World Enterprise) 또는 초국가기업(Super National Enterprise) 등이라고도 한다. 다국적 기업은 일반적으로 세무대책을 수립시에 조세 및 비조세측면의 총괄적 고려로(given tax non-tax consideration) 소득 및 비용의 국제적 안분을 통해 세후 순소득의 극대화(maximization of after tax profits (wealth) by allocationincome(deductions) across tax pockets)를 목적으로 고세율 부담국을 비용센터(Cost Center), 저세율 부담국을 이익센터(Profit Center)로 설정한다.³⁾

이러한 다국적기업은 세계 각국을 상대로 사업을 벌이는 과정에서 나라마다 다른 각종 세금의 종류와 세율을 접하게 된다. 여기에 착안하여 다국적기업은 세계 각국에 소재하고 있는 특수관계회사 간에 사고파는 상품이나 서비스의 가격 등을

2) 이해동, 관세평가 실무 관세평가 핵심이론 및 실제사례, 한국관세무역개발원, 2013, p. 383.

3) 허승구, “다국적기업의 국제조세계획과 이전가격에 관한 연구”, 배재대학교 국제통상대학원석사학위논문, 2008, p. 5.

임의적으로 조정함으로써 가장 적은 세금이 나오는 나라에 이익을 집중시키는 등 다국적기업 전체로서 세금 부담을 가장 적게 하는 방법을 추구하는 경향이 있다.

이와 같은 이유로 구매자와 판매자간 관세법상 특수관계가 있는 경우 해당물품의 거래가격은 특수관계가 없는 자간의 거래가격에 비해 상대적으로 임의적 조정된 가격일 가능성이 크다.

WTO 관세평가협약에서는 특수관계자간 이전가격에 대해 별도로 언급하고 있지 않다. 다만, 이 협약에서는 수입물품의 평가에 대해서 포괄적으로 규정하고 있으며, 그 일부 중 특수관계자간의 거래에 함에 있어 특수관계가 가격결정에 영향을 미친 경우에 관한 평가규정을 두고 있다. 이러한 평가협약에서는 수입자가 수입물품에 대하여 실제로 지급하였거나 지급하여야할 금액이 산정됨에 있어 수입자와 수출자 사이에 특수관계가 영향을 미치지 않아야 한다고 규정한다.

한편, 내국세에 대한 이전가격세제는 국제적으로 이중과세 문제 해결을 위해 경제협력개발기구(Organization for Economic Cooperation and Development: 이하 'OECD'라 한다)에 의해 1977년 모델협약으로 채택되어 이후 수시로 개정되고 있는 'OECD 모델협약'이 주로 선진국간 조세협약에 이용되고 있으며, 유엔에 의해 1979년 모델협약으로 채택된 'UN 모델협약'은 선·후진국간 조세협약에 널리 활용되고 있다.⁴⁾

우리나라는 1990년 1월 24일 국세청 훈령 제1062호로 「이전가격세제의 운영에 관한 규정」을 공포하여 운영하다가, 1995년 12월에는 단일체계 및 법제화된 '국제조세조정에 관한 법률(이하 "국조법"이라 한다)'을 제정·공포하게 되었다. 그리고 1995년 12월 30일에는 국조법 시행령이, 1996년 3월 30일에는 국조법 시행규칙이 각각 제정되었다.⁵⁾

관세법 제30조 제3항에 따르면 "구매자와 판매자간에 관세법상 특수관계가 있어 그러한 관계가 해당물품의 가격에 영향을 미친 경우 해당물품의 거래가격은 해당물품의 과세가격으로 보지 아니하고 제31조 내지 제35조 (예외적인 과세가격 결정방법)의 규정에 의한 방법으로 해당물품의 과세가격을 결정한다." 라고 규정하고 있다.

여기서 주의 깊게 보아야할 부분은 특수관계의 여부뿐만 아니라 그와 동시에 그러한 관계가 과세가격을 형성하는데 영향을 주었는가라는 부분에 있다. 즉, 특

4) 이용섭, 「국제조세」, 세경사, 2003, pp. 84-85.

5) 문상태, "다국적기업의 이전가격에 대한 과세평가제도 연구", 「법조 통권」, 제76호, 2007, p. 106.

수관계가 있다는 사실 자체만으로 해당물품의 거래가격이 해당물품의 과세가격으로 적용 배제되는 것은 아니고, 해당물품의 거래가격이 해당물품의 과세가격으로 적용 배제되기 위해서는 그러한 특수관계가 해당물품의 거래가격에 영향을 미쳐야만 한다는 것이다.

현재 관세법에서는 특수관계가 해당물품의 거래가격에 영향을 미쳤는지 여부에 대한 직접적인 판단 기준은 제시하지 않고 있다. 대신 특수관계가 거래가격에 영향을 미치지 않았음을 납세의무자가 입증하는 방법을 제시함으로써 특수관계가 해당물품의 거래가격에 영향을 미쳤는지 여부에 대한 간접적인 기준만을 제시하고 있다.

현재 국내에 진출해 있는 다국적 기업은 외국법인, 외투법인, 외국기업연락사무소등의 모습으로 그 형태도 다양해 졌으며, 이러한 다국적 기업은 그 수 또한 계속 증가하고 있는 추세이다.

이러한 다국적 기업의 내부 거래에 있어 관세평가 제도 목적상 합리적으로 거래가격의 책정하였는지 또는 과세표준이 결정되었는지가 매우 중요한 사안이 되고 있다. 아래 <표 2-1>을 살펴보면 다국적기업의 거래에 따른 세금 징수 현황 및 추정 세액을 미루어 볼 때 상당한 규모임을 알 수 있다.

<표 2-1> 다국적기업 수입관련 자료

다국적 기업 수입실적 현황 (단위 : 억불)

구 분	2010년	2011년	2012년	2013년	2014년 6월
수입액	1,431	1,831	1,599	1,663	935

다국적 기업 세액납부 현황 (단위 : 억원)

구 분	2010년	2011년	2012년	2013년	2014년 6월
납부세액	235,637	281,578	250,332	253,367	134,394

다국적 기업 관세조사 추정세액 (단위 : 억원)

구 분	2010년	2011년	2012년	2013년	2014년 6월
추정세액	2,725	2,852	971	3,559	1,121

자료 : 관세청 통계자료.

2. 이전가격과 정상가격

가. 이전가격

이전가격(Transfer Pricing)이란 동일계열그룹 내 산하 기업 간의 원재료·제품 및 서비스 수수 시에 적용되는 가격을 말한다. 이전가격은 원래 한 기업 내에서 사업부 상호간에 재화나 용역을 수수할 때 적용되는 내부가격을 의미하였으나, 최근에는 관련기업 간에 재화나 용역의 수수가격인 기업 간 가격으로 사용되고 있다. 특히 다국적기업의 그룹 내 기업 간 거래에서 일어나는 이전가격은 계열그룹의 이익관리 및 회계방침 등에 따라 공개시장가격과는 다른 조작된 가격이 사용되는 경우가 많다. 즉 다국적기업의 이러한 이전가격의 인위적 조작은 당해 기업그룹 전체로서의 조세부담을 최소화하기 위하여 가격 또는 비용 부담을 조작함으로써 관련 기업 간에 소득을 이전시키는 것을 말한다.⁶⁾

나. 이전가격 규제의 필요성

특수관계자 간의 국제거래를 조세법에서 특별히 취급하는 이유는 독립당사자간의 거래보다는 가격조작이 용이하고 그 목적이 뚜렷하다는 점이다. 다국적기업간의 가격조작을 어떻게 하느냐에 따라 법인세 등 내국세와 관세에 영향을 미치게 되며, 외환유출도 수반하게 된다. 현행 국제조세 조정에 관한 법률과 관세법 등에서 특수관계자 간의 국제거래를 통한 이전가격 조작을 조세회피행위라는 유형으로 분류하여 독립당사자간의 국제거래와 구분하여 특별히 취급하고 있는 것도 이와 같은 이유를 반영한 것이다. 각국의 정부는 이전가격의 영향력을 잘 알고 있기 때문에 다국적기업을 의심하게 되고 기업이 특정가격 방식을 채택하게 될 때 벌금 등의 제재조치를 사용하여 규칙의 준수를 강제하게 된다. 이런 이유로 정부와 다국적기업은 때로는 이해관계에 충돌이 있게 된다. 기업은 이윤극대화를 추구하지만 각국의 세무당국은 평균시장 가격에 입각한 이전가격 결정을 요구하고 있다. 대부분의 국가에서는 세무당국이 다국적기업이 이전가격을 통하여 이익을 낮게 보고하고 결과적으로 세금을 적게 내는지에 대하여 감시하고 있다. 특히 기업의 활동이 서로 다른 세율을 가진 국가에 위치하고 있는 경우가 주된 감시의

6) 한재환, “다국적기업에 대한 이전가격과세제도와 관세평가제도의 조화방안에 관한 연구”, 고려대학교 석사논문, 2011, p. 18.

대상이 된다. 국제 이전가격은 다국적 기업 간 이익을 배분하는 수단으로 활용될 수 있기 때문이다.⁷⁾

다. 정상가격

다국적 기업과 과세당국을 위한 이전가격 지침서(Transfer pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 이하“OECD이전가격 지침서”)는 특수 관계자간 이전가격의 적정성을 평가하기 위해 정상가격의 원칙을 적용하기 위한 국제적인 동향을 반영 하였다고 할수 있으며, 이 이전가격 지침서는 정상가격의 원칙을 채택하고, 특수 관계자간의 거래와 관련하여 수행된 거래 당사자간의 기능적 측면, 어떤 위험을 부담하였는지의 위험부담 정도나, 자산 자체에 중점을 둔 비교 가능한 거래대상을 찾는 표준을 제공한다.⁸⁾

관세법에서는 별도로 정상가격에 대한 정의를 규정하고 있지는 않다. 다만, 1947년 제네바에서 채택된 GATT 제7조에서 관세평가에 적용할 일반원칙이 제정되었으며, 이후 1949년 해당 기준에 부합하는 최초의 관세평가 협약인 브뤼셀 관세평가협약이 제정되었다. 이 협약에서는 정상가격(Normal Price)라는 관념적인 가격개념을 사용하였다.

브뤼셀 평가협약에서는 과세가격을 정상가격에 의하도록 하고 있으며, 정상가격의 요건을 관세를 납부하는 때에 상호 독립한 구매자와 판매자 사이에 공개시장에서 이루어지는 가격으로 정의하고 과세가격이란 평가하고자 하는 물품의 거래에 관한 요소를 검토하여 정상가격의 요건을 갖추도록 하였을 때에 성립할 수 있는 가격으로 조정하는 것을 의미⁹⁾한다고 규정하였다.

3. 이전가격에 대한 관세평가제도와 국조법상 평가제도 비교

이전가격에 대한 관세와 내국세의 평가는 특수관계자 간의 거래에 대해 거래당사자가“특수관계”라는 점이 가격에 영향을 주지 않은 과세가격을 산출하는데 동일한 목적성을 갖는다. 즉, 거래당사자가 특수관계를 이용하여 동일한 물품에 대해 다른 납세자들보다 적은 세금을 납부함으로써 조세평등주의를 저해하는 것을

7) 신민호, “이전가격의 관세평가 검증방법에 관한 연구”, 건국대학교 대학원 석사학위논문, 2013, p. 23.
 8) 이창현, “다국적기업의 이전가격에 대한 관세평가상 대응방안”, 중앙대학교 대학원 석사학위논문, 2014, p. 7
 9) 김병수, 「관세사시행 · 기업체 무역관리자 및 실무자를 위한 관세평가」, 세인북스, 2014, p. 22.

방지하고자 함이다.

이러한 공통 목표로 인해 WTO 관세평가협정과 OECD에서 제시한 평가방법을 비교해 볼 때, 서로간에 유사한 평가방법이 존재한다. 예를 들어, 관세평가에서 제2방법(동종·동질 수입물품의 거래가격)과 제3방법(유사수입물품 거래가격)은 제3의 거래를 기준으로 이용한다는 측면에서 정상가격 산출에 이용되는 비교가능 제3자 가격법(Comparable uncontrolled Price Method)과 유사하다. 관세평가에서의 제4방법(국내판매가격 역산가격)과 정상가격 산출에 이용되는 재판매가격법(Resale Price Method)은 판매가격에 기초하여 판단한다는 측면에서 서로 유사하게 비교될 수 있다. 또한 관세평가에서의 제5방법(산정가격)과 정상가격 산출에 이용되는 원가가산법(Cost Plus Method)은 원가에 기초하여 판단하고 있기 때문에 서로 유사하게 비교될 수 있다.¹⁰⁾

<표 2-2> 관세법과 국조법상의 평가방법 비교

구분	관세법상 평가방법 (Customs Valuation)	국조법상 평가방법 (Transfer Pricing)	
유사	1. 신고가격 (실제거래가격)	신고가격 (실제거래가격)	
	2. 동종·동질 수입물품의 거래가격	1. 비교가능 제3자 가격	전통적 가격 방법
	3. 유사수입물품의 거래가격		
	4. 국내 판매가격 역산가격		
	5. 산정가격	2. 재판매가격	
3. 원가가산			
차이	이익률법은 사용 안함	4. 이익분할법	거래 이익법
		5. 거래순이익률법	
기타	6. 기타 합리적인 방법(Fall back method)	6. 기타 합리적인 방법	

자료 : 정재호, “관세평가와 이전가격제도의 조화를 위한 정책방안”, 한국조세재정연구원, 「재정포럼」, 2009, p. 38.

양 평가제도의 평가방법은 유사하지만, 세부 내역에서는 여러 가지 차이를 확인할 수 있다. 이는 과세 당국 간(관세청, 국세청) 과세목적이 서로 다르기 때문이다. 관세평가는 물품 자체에 중점을 두어 거래 당사자의 특징에는 소홀한 반면,

10) 정재호, “관세평가와 이전가격제도의 조화를 위한 정책방안”, 한국조세재정연구원, 「재정포럼」, 2009, pp. 37-38.

내국세평가에서는 수입물품보다는 거래당사자들의 특징을 더 고려한다. 내국평가는 관계회사 간의 전체 거래를 보는 반면, 관세평가는 단지 수입물품의 가치만 집중적으로 고려한다. 이 밖에 관세 목적상 수입물품의 대가에 포함되는 비용 및 지급금액은 내국세에 의해 결정되는 동일한 물품의 원가와와는 상당한 차이가 있다.¹¹⁾

제2절 관세법상 이전가격에 대한 관세평가제도

1. 관세평가

평가의 사전적 정의는 ‘어떠한 물건의 가치를 규명하는 것’을 말한다. 물건(재화)의 매매를 내용으로 하는 모든 상업활동은 교환가치의 평가가 전제되는데 이러한 상업활동에는 국제무역도 포함된다. 만약 ‘자동차’가 외국에서 수입되는 경우, 과세당국에서는 이 자동차에 대하여 관세를 부과할 수 있도록 과세표준을 정하여야 한다. 즉, 일반적인 의미의 교환가치나 자동차세를 부과하기 위한 과세표준과는 별개로 관세부과 목적의 과세표준이 또 필요하게 된다. 이 같이 관세의 과세표준을 결정하는 것 또한 평가의 절차인 것이다.¹²⁾

관세법 제14조에서는 수입물품에는 관세를 부과한다고 규정함으로써 우리나라는 수입세만을 부과하는 수입물품 과세주의를 택하고 있다. 수입물품에 관세를 부과함에 있어서 필요한 네 가지 요건을 통상 과세요건이라 칭하며, 이는 과세표준, 세율, 납세의무자, 과세물건이다. 최근에는 자유무역협정, 다자간 무역협정 체결이 활발해 지면서 원산지 표시의무가 중요시됨에 따라 원산지 또한 과세요건에 일부로 보는 견해도 있다.

과세요건 중 하나인 과세표준은 물품의 수입자가 수출자에게 실제로 지급하였거나 지급할 금액으로 구성된 금액을 기준으로 산정되나 만약 어떠한 기준 없이 수입자가 신고한 가격대로 과세표준을 산정하여 과세할 경우 동일한 수입물품에 대하여 각기 다른 세액이 산정될 것이고 이는 관세행정의 혼란과 납세자간의 조세평등주의¹³⁾를 저해하는 결과를 초래하게 된다.

11) 정재호, “관세평가와 이전가격제도의 조화를 위한 정책방안”, 한국조세재정연구원, 「재정포럼」, 2009, p. 38.

12) 김병수, 「관세사시행 · 기업체 무역관리자 및 실무자를 위한 관세평가」, 세인북스, 2014, p. 2.

따라서 우리나라는 WTO관세평가협정에 따라 관세법상 관세평가제도를 재정하였고 해당 과세대상 거래가격이 자의적, 임의적으로 조정된 경우 법에서 정하는 기준에 따라 가산하거나 차감하여 정상가격을 산출하여 이에 대해 세율을 적용하여 납부세액을 결정하게 되는 것이다.

즉, 관세평가란 수입물품에 대한 관세의 과세표준을 적정하게 결정하는 것을 말한다. WTO관세평가협정 제15조에서는 수입물품의 과세가격은 수입물품에 종가관세를 부과하기 위한 목적의 물품가격이라고 규정하고 있다. 관세법 제15조는 과세표준으로 수량도 규정하고 있으나, 수량을 정하는 것은 대부분 사실 확인이 어렵고, 이에 따라 수량을 기초로 한 종량세는 현재 영화용 필름에만 적용되고 있다. 이에 따라 일반적으로 관세평가는 가격을 결정하는 것임을 의미한다.

<표 2-3> 관세평가의 법원

구 분	법 령
과세가격 신고	관세법 제27조-제29조
	관세법 시행령 제15조, 제16조
	관세법 시행규칙 제2조, 제3조
과세가격 결정	관세법 제30조-제37조
	관세법 시행령 제17조-제31조
	관세법시행규칙 제4조-제7조
수입물품 과세가격 결정에 관한 고시	실무적, 절차적 내용
WTO관세평가협정	국내법과 동일한 효력

자료 : 김태주, 「관세사를 위한 관세평가 강의」, 도서출판 원, 2015, p. 9.

다국적기업은 세계 각국을 상대로 사업을 벌이는 과정에서 나라마다 다른 각종 세금의 종류와 세율을 접하게 된다. 여기에 착안하여 다국적기업은 세계 각국에 소재하고 있는 특수관계 회사 간에 수출입하는 상품이나 서비스의 가격 등을 임

13) 조세평등주의는 조세부담이 평등하게 국민들에게 배분되도록 세법을 제정하고, 조세법률관계에 있어서는 당사자로서 세법의 적용에 있어 평등하게 취급되어야한다는 것이다.

의적으로 조정함으로써 가장 세금이 적게 나오는 나라에 이익을 집중시키는 등 다국적기업 전체로서 세금 부담을 가장 적게 하는 방법을 추구하는 경향이 있다.

이와 같은 이유로 구매자와 판매자간 관세법상 특수관계가 있는 경우 해당물품의 거래가격은 특수관계가 없는 자간의 거래에 비해 상대적으로 임의적으로 조성된 가격일 가능성이 높다. 이에 관세법에서는 제30조 제3항을 통하여 특수관계가 해당물품의 거래가격에 영향을 미치는 경우, 해당물품의 과세가격은 해당물품의 거래가격을 과세가격으로 하는 방법을 적용하지 않고 후순위 방법인 동종·동질 물품의 거래가격을 기초로 과세가격을 결정하는 방법, 유사물품의 거래가격을 기초로 과세가격을 결정하는 방법 등의 규정을 통하여 과세가격을 결정하게 된다.

<표 2-4> 관세의 산출방법

<p>(1) 증가세 적용물품 : 실제거래가격(CIF가격)×과세환율 = 감정가격(AV) 감정가격(AV)×관세율 =관세액(CD)</p> <p>(2) 종량세 적용물품 : 수입물품의 수량 × 관세율표상의 단위수량당 금액 =관세액(CD)</p> <p>※ 과세환율은 수입신고의 날이 속하는 주의 전주의 외국환 매도율을 평균하여 관세청장이 정함.(주요 외국환은행이 전주 월요일부터 토요일까지 적용한 대고객 전신환매도율을 평균하여 결정)</p> <p>(3) 선택세 적용물품(예 : 은행,대추,밤 등)증가세와 종량세 중 고액(율)을 선택</p>

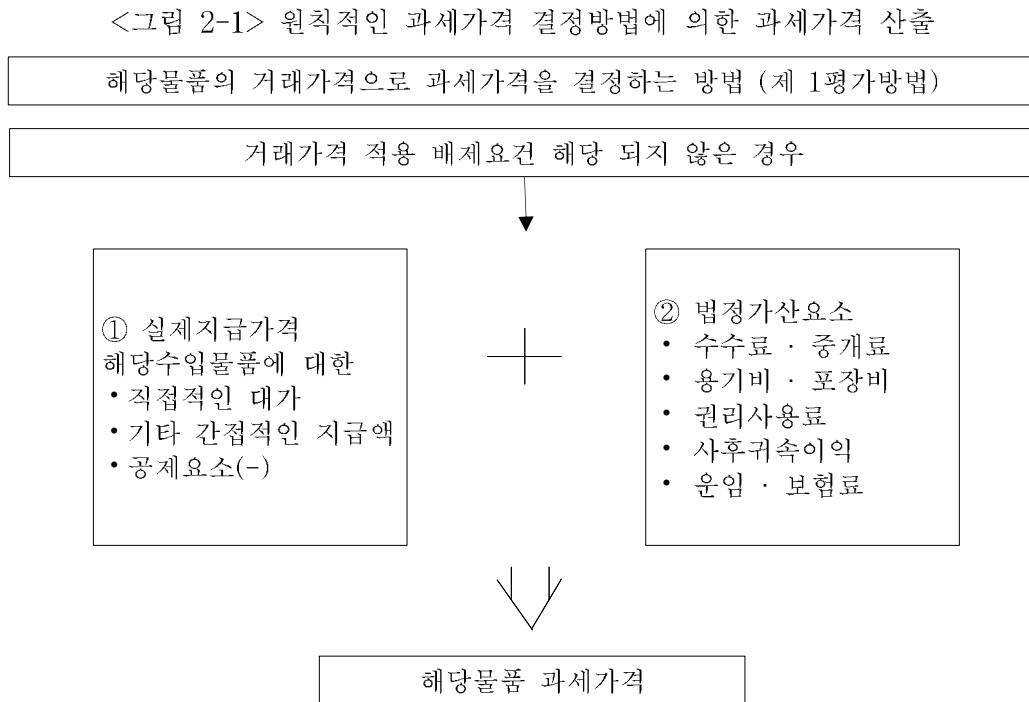
자료 : 이민석, “이전가격에 대한 우리나라의 관세평가 대응방안 연구”, 국대학교 대학원 석사학위 논문, 2007, p.7.

2. 원칙적인 과세가격 결정방법

WTO 관세평가협약 제7조 제2항(a)에서는 수입물품의 과세가격은 실제가격(actual value)이어야 한다고 규정하고 있고 협약 전문에는 가능한 한 거래가격(transaction value)을 과세가격 결정의 기초로 한다고 규정하고 있다. 즉, 상업상의 가격에 관한 당사자 간의 의사결정을 가능한 한 수용한다는 것이다. 따라서 평가협약에서는 당사자들에 의해 정해진 가격에 특별히 정해진 최소한의 조정만을

가해서 거래가격을 확정한다.¹⁴⁾

관세를 부과하기 위한 목적으로 형성되는 수입물품의 과세가격을 원칙적으로 우리나라에 수출하기 위하여 판매되는 물품에 대하여 수입자가 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 가격에 법정가산요소를 가산하여 조정한 거래가격으로 하며, 이를 원칙적인 과세가격 결정방법 또는 제1평가방법이라고 한다. 제1평가방법의 과세가격을 결정하는 과정은 <그림 2-1>과 같다.



자료 : 관세법에 의거하여 연구자가 작성함.

14) 장현정, “관세평가상 특수관계 거래가격과 이전가격의 조화방안”, 경희대학교 국제법무대학원 석사 학위논문, 2012, p. 7.

3. 예외적인 과세가격 결정방법

가. 예외적인 과세가격 결정방법이 적용되는 경우

상기 2에 따라 우리나라에 수출하기 위하여 판매되는 물품에 대하여 구매자가 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 가격에 일정한 비용을 가산하여 조정한 거래 가격이라 할지라도 다음 <표 2-5>의 어느 하나에 해당하는 경우에는 제1항에 따른 거래가격을 해당 물품의 과세가격으로 하지 아니하고 관세법 제31조부터 제35조까지에 규정된 방법으로 과세가격을 결정한다. 이 경우 세관장은 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 것으로 판단하는 근거를 납세의무자에게 미리 서면으로 통보하여 의견을 제시할 기회를 주어야 한다 15)

<표 2-5> 거래가격 적용 배제 사유

	거래가격 적용 배제 사유	배제 예외
1	• 해당물품의 처분 또는 사용에 제한이 있는 경우	• 관세법 시행령에서 정하는 경우는 제외
2	• 해당물품에 대한 거래의 성립 또는 가격의 결정이 금액으로 계산할 수 없는 조건 또는 사정에 따라 영향 받은 경우	
3	• 해당 물품을 수입한 후에 전매·처분 또는 사용하여 생긴 수익의 일부가 판매자 직접 또는 간접적으로 귀속되는 경우	• 다만, 법정가산요소로 적절히 조정할 수 있는 경우 제외
4	• 구매자와 판매자간에 대통령령으로 정하는 특수관계가 있어 그 특수관계가 해당 물품의 가격에 영향을 미친 경우	

자료 : 관세법 제30조 제3항을 준용하여 연구자가 작성함

상기2에서 언급한바와 같이 관세법에서는 수입물품의 과세가격은 우리나라에 수출하기 위하여 판매되는 물품에 대하여 구매자가 실제로 지급하였거나 지급하여야할 가격에 법에서 정하는 가산요소를 포함한 가격을 과세가격으로 하여 수입

15) 관세법 제30조 제3항.

물품에 대해 과세한다.

이렇게 과세하는 방법은 통상적으로 우리나라에 수입되는 물품에 최우선적으로 적용되면 기타 관세법상 거래가격으로 배제되는 요건에 해당하지 않는 경우에는 해당수입물품의 거래가격을 과세가격으로 인정하여 과세하는 것이다.

나. 예외적인 과세가격 결정방법

(1) 개요

상기 가에 따라 거래가격 적용 배제사유에 해당하여 해당물품의 거래가격을 과세가격으로 사용하지 못하는 경우에는 제1평가방법을 적용하지 못하고 <표 2-6>에 따라 각 평가방법을 순차적으로 적용한다.

<표 2-6> 예외적인 과세가격 결정방법의 종류

평가방법	관세법상 명칭	비 고
제2평가방법	동종·동질물품의 거래가격을 기초로 한 해당물품의 과세가격 결정방법	
제3평가방법	유사 물품의 거래가격에 기초한 해당물품 과세가격 결정방법	
제4평가방법	국내 판매가격에 기초한 해당물품 과세가격 결정방법	납세자의 요청에 따라 제 4평가방법은 제5평가방법에 우선하여 적용될 수 있다.
제5평가방법	산정가격을 기초로 하는 해당물품 과세가격 결정 방법	
제6평가방법	합리적인 기준에 의거한 해당물품 과세가격 결정방법	

자료 : 관세법을 근거로 하여 연구자가 작성하였음.

(2) 제2평가방법

관세법 제30조 (제1평가방법)규정에 의한 방법으로 해당수입물품의 과세가격을 결정할 수 없는 경우 해당물품의 과세가격은 과세가격으로 인정된 바 있는 동종·동질물품의 거래가격 중 관련법규에서 정하는 일정 요건을 충족하는 가격을 기초로 하여 결정¹⁶⁾하며, 이를 동종·동질 물품의 거래가격을 기초로 한 해당물품의 과세가격 결정 방법(이하 ‘제2평가방법’이라 한다.)이라 한다.

동종·동질 물품이라 함은 해당물품의 생산국에서 생산된 물품으로서 해당물품과 물리적 특성, 품질 및 소비자 등의 평판을 포함하여 모든 면에서 동일한 물품을 말한다. 관련법규에서 정하는 일정한 요건이라 함은 다음 <표 2-7>에 따른다.

<표 2-7> 동종·동질물품을 해당물품의 과세가격으로 사용하기 위한 요건

요 건	비 고
<ul style="list-style-type: none"> • 동종·동질물품의 거래가격은 과세가격으로 인정된 바 있어야 함 	<ul style="list-style-type: none"> • 사후 세액 심사 진행 중에 있거나 잠정신고 한 가격은 포함되지 않음
<ul style="list-style-type: none"> • 동종·동질물품은 해당물품의 생산국에서 생산되어야 함 	
<ul style="list-style-type: none"> • 동종·동질물품은 해당물품의 선적일 내지는 거의 유사한 시기에 선적되어야 함 	<ul style="list-style-type: none"> • 거의 유사한 시기란 선적일 전후 60일 (총120일)을 말한다.

자료 : 관세법에 근거하여 연구자가 작성함.

위의 요건을 모두 충족한 경우여야만 해당물품의 과세가격은 동종·동질물품의 거래가격으로 결정될 수 있다. 물론 과세가격을 결정하고자 하는 해당물품과 제2방법 적용 요건을 충족시키는 동종·동질물품간에 거래 내용 등의 차이가 있고, 그러한 거래 내용 등의 차이가 가격 차이를 발생시키는 경우에는 양 차이를 조정해야한다.

16) 관세법 제31조 제1항.

(3) 제3평가방법

관세법 제30조(제1평가방법) 내지 제31조(제2평가방법)의 규정에 의한 방법으로 해당물품의 과세가격을 결정할 수 없는 때에는 과세가격으로 인정된 사실이 있는 유사물품의 거래가격으로서 관세법에서 정하는 일정한 요건을 충족시키는 거래가격을 기초로 하여 과세가격을 결정하며¹⁷⁾, 이를 제3평가방법이라고 한다. 관세법에서 정하는 일정한 요건이라 함은 아래의<표 2-8>와 같다.

<표 2-8> 유사물품을 해당물품의 과세가격으로 사용하기 위한 요건

요 건	비 고
<ul style="list-style-type: none"> 유사물품의 거래가격은 과세가격으로 인정된 바 있어야 함 	<ul style="list-style-type: none"> 사후 세액 심사 진행 중에 있거나 잠정신고 한 가격은 포함되지 않음
<ul style="list-style-type: none"> 유사물품은 해당물품의 생산국에서 생산되어야 함 	
<ul style="list-style-type: none"> 유사물품은 해당물품의 선적일 내지는 거의 유사한 시기에 선적되어야 함 	<ul style="list-style-type: none"> 거의 유사한 시기란 선적일 전후 60일 (총120일)을 말한다.

자료 : 관세법에 근거하여 연구자가 작성함.

관세평가 목적상 유사물품이라 함은 해당물품의 생산국에서 생산된 것으로서 모든 면에서 해당물품과 동일하지는 않지만 동일한 기능을 수행하고 대체사용이 가능할 수 있을 만큼 비슷한 특성과 비슷한 구성요소를 가지고 있는 물품을 말한다.

관세평가 목적상 유사물품이라 함은 해당물품의 생산국에서 생산된 것으로서 모든 면에서 해당물품과 동일하지는 않지만 동일한 기능을 수행하고 대체사용이 가능할 수 있을 만큼 비슷한 특성과 비슷한 구성요소를 가지고 있는 물품을 말한다.

(4) 제4평가방법

제 4평가방법은 국내판매가격을 기초로 과세가격을 결정하는 방법으로 관세법

17) 관세법 제32조 제1항.

제30조부터 제32조까지의 규정된 방법으로 과세가격을 결정할 수 없을 때에는 수입통관 후 국내에서 판매하는 가격에서 일정한 비용(수입 후 판매가격을 구성하게 된 금액과 국내에서 부과된 관세 및 기타 공과금) 등을 공제한 가격을 과세가격으로 결정하는 방법을 말하며, 공제가격방법·역산가격방법이라고 불린다.

국내판매가격이라 함은 해당물품, 동종·동질물품 또는 유사물품이 수입된 것과 동일한 상태로 해당물품의 수입신고일 또는 수입신고일과 거의 동시에 특수관계가 없는 자에게 가장 많은 수량으로 국내 판매되는 단위가격을 기초로 하여 산출한 금액¹⁸⁾을 말한다.

하지만, 이러한 국내판매가격에서 국내판매와 관련하여 통상적으로 지급하였거나 지급하여야 할 것으로 합의된 수수료 또는 동종·동류의 수입물품이 국내에서 판매되는 때에 통상적으로 부가되는 이윤 및 일반경비에 해당하는 금액, 수입항에 도착한 후 국내에서 발생된 통상의 운임·보험료 기타 관련비용과 해당물품의 수입 및 국내판매와 관련하여 납부하였거나 납부하여야 하는 조시 기타 공과금은 공제한다.¹⁹⁾

제4평가방법은 다른 관세평가방법과 달리 관세평가제도의 원칙인 순차적 적용의 예외로 납세의무자의 요청이 있는 경우 제4평가방법 적용 전에 제5평가방법을 먼저 적용하고 이 후 제4평가방법과 제6평가방법을 순차적으로 적용하는 방식을 취할 수 있다.

하지만, 국내에서 판매되는 단위가격이라 하더라도 그 가격의 정확성과 진실성을 의심할 만한 합리적인 사유가 있는 경우에는 과세관청은 제4평가방법을 적용하지 아니할 수 있다.²⁰⁾

(5) 제5평가방법

제4평가방법이 국내에서 판매된 가격을 기초로 과세가격을 산정하는 방식이라면 제5평가방법은 그와 반대로 해당물품의 최초 가공시부터 우리나라에 수입될 때까지 발생하는 비용을 산출하여 합산한 구성가격을 토대로 과세가격을 결정하는 방식이다. 이를 산정가격을 기초로 한 과세가격 결정방법 또는 제5평가방법이라 부른다. 산정가격을 구성하는 요소는 <표 2-9>와 같다.

18) 관세법 제33조 제1항.

19) 관세법 제33조 제1항.

20) 관세법 제33조 제2항 참조.

<표 2-9> 산정가격 구성 요소

구성 요소	비고
<ul style="list-style-type: none"> 원재료 및 조립 기타 가공에 소요되는 비용 또는 가격 	<ul style="list-style-type: none"> 해당 물품 생산에 사용될 것
<ul style="list-style-type: none"> 우리나라에 수출하기 위하여 판매할 때 통상적으로 반영하는 이윤 및 일반 경비에 해당하는 금액 	<ul style="list-style-type: none"> 대상 : 수출국 내의 동종·동류 물품의 생산자
<ul style="list-style-type: none"> 해당물품의 수입항까지의 운임·보험료 기타 운송에 관련된 비용 	<ul style="list-style-type: none"> 관세법 제30조 제1항 제6호 규정에 의하여 결정된 금액
<ul style="list-style-type: none"> 조립 기타 가공에 소요되는 비용 또는 가격 	

자료 : 관세법과 관세법시행령을 근거로 하여 연구자가 작성함.

(6) 제6평가방법

제6평가방법은 합리적 기준에 의한 과세가격의 결정 방법으로 제1평가방법부터 제5평가방법에 의해 과세가격을 결정할 수 없는 때에 관세법 시행령에서 정하는 바에 따라서 관세법에 규정된 원칙과 부합되는 합리적인 기준에 의하여 과세가격을 결정한다.

실제로 제6평가방법이 적용되는 경우는 매우 드물며, 만약 적용되어야 하는 상황이라면 이 후에 적용될 수 있는 평가방법이 없기 때문에 법의 테두리 안에서 일정한 기준을 정하여 최대한 과세가격을 결정하여야 한다.

관세법과 관세법 시행령에서는 합리적 기준에 대해 모두 열거하고 있지는 않으나 다음 <표 2-10>와 같이 평가방법별로 우선적으로 적용되어야 할 기준을 마련해두고 있다.

<표 2-10> 우선적으로 적용되는 합리적 기준

평가방법	기존 규정	제6평가방법 적용 시
제2평가방법 제3평가방법	<ul style="list-style-type: none"> • 해당 가격의 범위 (거래가격) • 장소적 요건 (동일 생산국) • 시간적 요건 (선적일 전후 60일) 	<ul style="list-style-type: none"> • 해당 가격의 범위 (제4·5평가방법에 의한 과세가격도 포함) • 장소적 요건 (다른 생산국 포함) • 시간적 요건 (선적일 전후 90일)
제4평가방법	<ul style="list-style-type: none"> • 국내 판매가격 적용시 (수입신고일로부터 90일 내 판매) • 초 공제법 적용시 (반드시 납세의무자 신청 必) 	<ul style="list-style-type: none"> • 국내 판매가격 적용시 (수입신고일로부터 180일 내 판매) • 초 공제법 적용시 (반드시 납세의무자 신청 不必)

자료 : 관세법 시행령에 의거하여 연구자가 재구성 하였음.

4. 이전가격에 대한 관세평가

가. 개요

다국적기업은 일반적으로 세무대책 수립시 조세 및 비조세측면의 총괄적 고려 후 소득 및 비용의 국제적 안분을 통해 세후 순소득의 극대화를 지향하게 된다. 특히 다국적기업은 세계시장을 무대로 영업활동을 하고 있으며, 취급하는 상품·용역 또는 무체재산 등이 세계시장에서 독·과점 지위에 있는 경우가 많아 그룹 내 관계기업간의 가격조작이 용이하고, 각국의 조세제도의 혜택 또는 허점을 최대한 이용할 수 있을 뿐만 아니라, 세무문제 등에 관하여 높은 수준의 전문지식을 활용하여 세무계획을 세우는 것이 가능하기 때문에 타 기업들에 비하여 유리하게 조세를 회피할 수 있는 특성을 가지고 있다.²¹⁾ 따라서 다국적기업 내부거래 외 의 거래에 비해 상대적으로 임의적으로 형성된 거래가격을 과세관청에 신고하여 관세를 납부할 가능성이 높다는 것이다.

21) 국제청 “이전가격과세제도와 그 집행방향”, 2002, p. 1.

이에 관세법에서는 이러한 특수관계가 해당물품의 거래가격에 영향을 미치는 경우에는 해당물품의 과세가격을 제1평가방법에 의하여 결정하지 않고 이하 순위인 제2평가방법부터 제6평가방법까지 순차적으로 적용하여 결정하도록 하고 있다.

나. 관세법상 특수관계의 범위

여기서 거래가격으로 배제되는 요건 중에 구매자와 판매자 간에 대통령령으로 정하는 특수관계가 있어 그 특수관계가 해당 물품의 가격에 영향을 미친 경우에는 해당수입물품의 거래가격을 과세가격으로 보지 않고 위에서 언급한 방법이 아닌 동종·동질 물품의 거래가격을 과세가격으로 보는 방법 등 이하의 방법에 의해 과세가격을 결정하게 된다. 관세법상 특수관계의 범위는 다음 <표 2-11>에서 보는 것과 같다.

<표 2-11> 관세법상 특수관계의 범위

대 상	요 건	비 고
구매자와 판매자	상호 사업상 임원 또는 관리자	
구매자와 판매자	상호 법률상 동업자	
구매자와 판매자	고용관계	
특정인 → 구매자 및 판매자	의결권 있는 주식 직·간접적 소유 관리	5%이상
구매자 및 판매자중 일방이 상대방에 대하여	법적 또는 사실상 지시나 통제와 같은 지배	
구매자 및 판매자가 동일한 제3자에 의하여	직접·간접적 지배를 받는 경우	
구매자 및 판매자 동일한 제3자를	직접·간접적 지배를 하는 경우	
구매자와 판매자	국세기본법 시행령에 따른 친족관계	

자료 : 관세법 시행령 제 23조에 의거하여 연구자가 재구성함.

다. 특수관계의 거래가격 영향 여부 판단기준

(1) 개요

납세의무자가 해당물품의 거래가격 결정 방법이나 거래가격이 관세법 및 관련 고시 규정에 의거하여 거래가격에 영향을 미치지 않음을 납세자가 입증하거나 거래가격이 법에서 정하는 비교가격의 범위에 해당되는 경우 특수관계가 거래가격에 영향을 미치지 아니한 것으로 본다.

(2) 거래가격에 영향을 미치지 아니한 것으로 보는 경우

특수관계자간의 거래에 대한 관세평가는 많은 외국투자기업과 관련 당사자에게 있어서 중요시 되는 부분으로 관세법에서도 과세가격 사전심사 제도를 통해 특수관계자간의 거래에 대해 관세평가 목적상 올바른 과세를 하기위해 노력하고 있다. 또한 수입물품과세가격결정에 관한 고시에서는 다음과 같은 거래상황에서는 특수관계가 해당물품의 거래가격에 영향을 미치지 아니한 것으로 본다. ²²⁾

<표 2-12> 특수관계가 거래가격에 영향을 미치지 아니한 것으로 보는 경우

주 체	대 상	사실관계
판매자	특수관계자없는 구매자에게	동등한 가격수준 판매 (단, 조정사항 있는 경우 조정)
판매자	수출국 또는 제3국의 특수관계가 없는 구매자에게	상동
구매자	동종동질 또는 유사물품을	특수관계가 없는 다른 판매자로부터 동등한 가격수준으로 구매(단, 조정사항 있는 경우 조정)
	판매된 물품의 가격이	<ul style="list-style-type: none"> • 신문, 잡지 등에 공표된 가격 • 다른 특수관계가 없는 구매자도 동등한 가격 수준으로 구매 가능한 경우
	해당물품의 가격이	<ul style="list-style-type: none"> • 그 물품의 생산 및 판매에 관한 모든 비용

22) 수입물품 과세가격 결정에 관한 고시 제19조.

		<ul style="list-style-type: none"> • 대표적인 기간 동안에 동종 또는 동류의 물품 판매에서 실현된 기업의 전반적인 이윤 충분하게 포함하고 있는 경우
판매자	특수관계가 없는 제조자 등으로부터 구입한 물품을 구매자에게 판매하는 경우	해당물품의 가격이 <ul style="list-style-type: none"> • 구입가격 • 판매 관련 통상의 이윤 및 일반경비 충분히 포함하고 있는 경우
판매자	구매자에 대한 판매	실현한 매출총이익률과 특수관계가 없는 구매자에 대한 판매에서 실현한 매출총이익률이 동등한 수준(단, 조정사항 있는 경우 조정)
구매자	특수관계자로부터 구매한 물품	특수관계가 없는 자로부터 구매한 동종·동질 또는 유사물품을 국내 판매할 때 실현한 매출총이익률이 동등한 경우 (단, 동등한 수준 거래조건 등 충족해야함)
구매자가	해당 수입물품 또는 이를 대체할 수 있는 물품을	<ul style="list-style-type: none"> • 특수관계가 없는 자로부터 자유롭게 구매 • 구매자가 판매자를 선택하는 주요 요인이 가격에 의한 것(제출 자료 등을 통해 확인)

자료 : 수입물품 과세가격 결정에 관한 고시 제19조를 참조하여 연구자가 작성함.

이렇게 수입물품 과세가격 결정에 관한 고시에서는 납세자들이 해당 상황에 부합하는지 판단하는데 용이하도록 예시적으로 특수관계가 거래가격에 영향을 미치지 않는 경우에 대해 열거해두고 있다. 추가적으로 당해 산업부문의 정상적인 가격결정 관행에 부합하는 방법으로 과세가격이 결정된 경우에도 가격에 영향을 미치지 아니한 것으로 본다. 따라서 납세의무자가 이러한 거래상황에 해당한다는 것을 명백히 입증하고 과세관청이 해당 특수관계가 거래가격에 영향을 미치지 않았다고 판단된 경우 제1평가방법에 의해 과세가격을 결정할 수 있다.

(3) 비교가격과의 근접 여부 검토

1) 의의

거래상황 검토 방법 외에도 납세의무자가 해당물품의 거래가격이 비교가격에 근접하였음을 입증하는 경우, 해당물품의 거래가격은 구매자와 판매자간의 특수관계에 의한 영향을 받지 아니한 것으로 본다. 즉, 거래 상황 조사 방법에 대한 고려 없이 거래가격을 수용한다는 것이다. 다만, 해당물품에 기초한 과세가격은 비교가격으로 사용할 수 없다.

2) 비교가격의 범위

해당물품의 비교물품은 해당물품의 동종·동질물품 또는 유사물품이어야 한다. 관세평가 목적상 해당물품의 비교가격으로 사용이 가능한 가격은 다음에 한한다.

- ① 특수관계 없는 우리나라의 구매자에게 수출되는 동종·동질물품 또는 유사물품의 거래가격
- ② 관세법 제33조에 의하여 결정되는 동종·동질물품 또는 유사물품의 과세가격
- ③ 관세법 제34조에 의하여 결정되는 동종·동질물품 또는 유사물품의 과세가격²³⁾

이러한 비교 대상가격의 다음과 같은 시기를 기준으로 비교한다.

- ① 특수관계 없는 우리나라의 구매자에게 수출되는 동종·동질물품 또는 유사물품의 거래가격 : 수출시점
- ② 관세법 제33조에 의하여 결정되는 동종·동질물품 또는 유사물품의 과세가격 : 국내판매시점
- ③ 관세법 제34조에 의하여 결정되는 동종·동질물품 또는 유사물품의 과세가격 : 수입 시점²⁴⁾

비교가격에 근접하는지 판단하는 기준은 다음과 같다.

- ① 원칙 : 비교가격을 기준으로 비교가격과 수입가격과의 차이가 100분의 10이하에 해당한다면 해당 수입가격은 비교가격에 근접한 것으로 보아 특수관계가 해당물품의 거래가격에 영향을 미치지 않은 것으로 본다.
- ② 예외 : 상기 원칙에도 불구하고 세관장은 해당물품의 특성·거래내용·거래관행 등으로 보아 다음과 같이 판단할 수도 있다.

23) 관세법 시행령 제23조.

24) 수입물품과세가격 결정에 관한 고시 제20조.

- 수입가격이 합리적이라고 인정되는 때에는 비교가격의 100분의 110을 초과하더라도 비교가격에 근접한 것으로 볼 수 있다.
- 수입가격이 불합리한 가격이라고 인정되는 때에는 비교가격의 100분의 110 이하인 경우라도 비교가격에 근접한 것으로 보지 아니할 수 있다.

3) 거래 단계 등의 차이 조정²⁵⁾

당해 물품의 가격과 상기의 가격을 비교함에 있어서 당해 물품의 거래단계 및 거래수량, 관세법 제30조 제1항에 규정된 사항의 차이 등을 참작해야 한다.

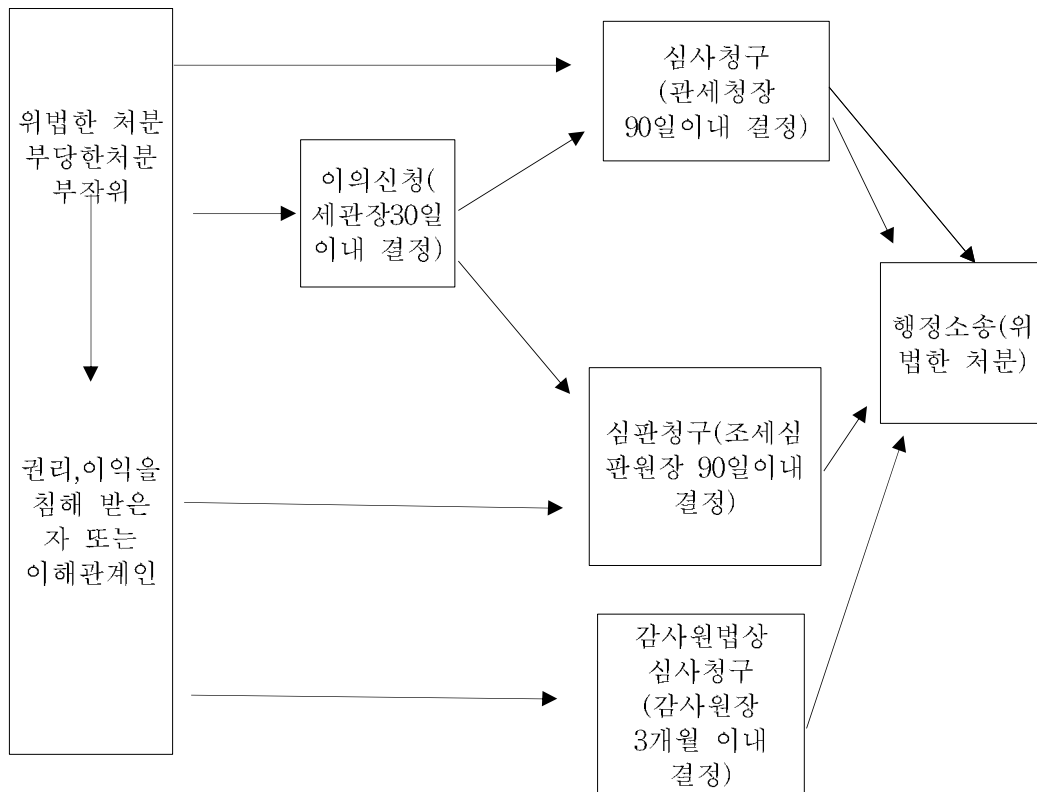
25) 관세법 시행령 제23조 제3항.

제3장 특수관계자간 이전가격 과세 사례 분석

제1절 개요

특수관계가 거래가격에 영향을 미쳤는지에 대해 수입자와 과세관청은 상호 입증책임을 지는데 이전가격과세제도와 관세평가제도의 근본적인 차이로 인하여 세관조사 등에 따라 수입자에 대해 과세처분이 내려진 경우 이에 대해 사후적 권리구제 수단으로써 세관장을 통하는 이의신청, 관세청장을 통하는 심사청구, 조세심판원장을 통하는 심판청구 및 감사원장을 통한 감사원심사청구의 행정심판절차가 있으며 이와 같은 절차에 의해 되지 않을 경우 <그림 3-1>과 같이 행정부와 독립된 법원이 관장하는 행정소송진행 할 수 있다.

<그림 3-1> 관세법상 불복신청 절차도



주 : 관세법을 근거로 하여 연구자가 재구성함.

본 장에서는 특수관계자간 거래에 있어 당사자간의 내부가격인 이전가격을 과세함에 있어 납세자와 과세관청이 입장차이로 발생한 두 가지의 분쟁사례를 사실관계와 조세심판원의 결정요지 및 판단근거 등을 참고하여 관세구제제도상의 제기된 특수관계자간의 이전가격에 대한 관세평가 상 문제가 되는 현안에 대하여 파악하고 관련 법리를 분석하도록 한다.

제2절 특수관계자간 수입가격 인하에 대한 심사사례

1. 선정이유

본 사례는 D그룹코리아와 과세관청의 법적 분쟁에 관한 내용으로써 징수 금액이 약 5,000억원에 육박하는 대규모 행정소송 사건으로 2007년부터 2015년까지 장기간 D그룹당사자가 치열하게 법적공방을 진행했던 불복절차 중 D그룹코리아가 조세심판원에 이의를 제기한 내용²⁶⁾을 중심으로 구성하였다.

D그룹코리아는 제3장 제1절의 개요에서 소개된 불복신청 절차에 따라 조세심판원장에서 심판청구 하였으나 조세심판원은 과세관청의 손을 들어주었다. 이에 D그룹코리아는 서울행정법원에 소송을 제기하였으며, 2015년 1월 법원에서는 과세관청이 부과한 세액 중 약 40%(약 2,000억원) 차감하여 약 3000억원을 징수하도록 하는 조정권고안을 제시하였고 D그룹코리아와 과세관청이 해당 권고안을 수렴하면서 사건이 일단락되었다.

D그룹은 세계적인 양주제조업체로 세계 각국에 자회사를 보유하고 있으며, D그룹코리아도 이 중 하나이다. 이러한 관계는 관세법상 특수관계에 해당하며 이러한 관계가 거래가격에 영향을 미치는 경우 제1평가방법이 아닌 제2평가방법내지 제6평가방법에 의해 과세가격이 결정된다.

본 사례는 특수관계가 거래가격에 영향을 미친다고 보는 과세관청의 입장과 이에 대응하는 D그룹코리아가 장기간 법적공방을 이어오면서 그 기간 동안 내제되어 있는 각종 쟁점사항과 사실관계를 통해 특수관계자간 이전가격에 대한 관세평가를 함에 있어 현행 관세평가제도와 행정적 절차상 문제를 분석하고자 한다.

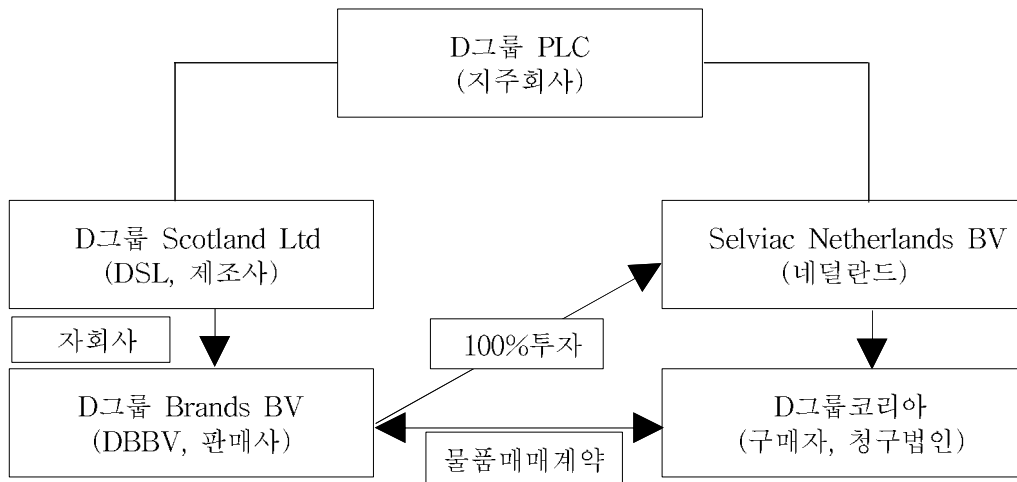
26) 조심2011관0100 (2012.11.05), 조심2009관0151 (2011.05.18), 조심2010관0054(2011.05.18).

2. 심사사례²⁷⁾

가. 사실관계

분쟁 당사자의 모기업인 D그룹의 지배구조를 간략히 살펴보면 D그룹 PLC가 지주회사로서 영국소재 제조사인 D그룹 Scotland Ltd(이하 ‘DSL’)와 판매사인 D그룹 Brands BV(이하 ‘DBBV’라 한다)를 자회사로 두고 있으며 DBBV는 Selviac Netherlands BV (이하 ‘SNBV’라 한다)에 100% 투자하였고 SNBV는 2001년 12월에 D그룹코리아에 100% 투자하여 회사를 설립하였다. 거래 구조를 살펴보면 제조사인 DSL이 위스키를 제조하여 DBBV에 공급하고 한국소재 D그룹코리아가 DBBV와 고급 위스키를 100% 독점 수입하는 구조이다.

<그림 3-2> D그룹 관계도



자료 : 조심2010관0054(2011.05.18.)을 토대로 연구자가 재구성함.

D그룹코리아는 2004년 2월28일부터 2007년 6월 28일까지 영국소재 D그룹 Scotland Ltd(이하 “DSL”이라 한다)가 제조한 V양주를 네덜란드 소재 Selviac Netherlands BV로부터 수입하면서 V양주의 경우 「관세법」 제34조에 따라 산정 가격으로 결정(이하 “제5평가방법”이라 한다)한 과세가격으로, T양주(이하 “T양주”이라 하고, V양주·T양주를 합하여 “쟁점물품”이라 한다)의 경우 브랜드 오너

27) 조심2011관0100 (2012.11.05), 조심2009관0151 (2011.05.18), 조심2010관0054(2011.05.18)일부 인용, 일부 수정.

인 D그룹이 책정한 가격으로 수입신고하여 과세관청으로부터 수리를 받았다.²⁸⁾

V양주는 기존에 모업체(주)에서 수입하던 물품으로, D그룹코리아는 V양주를 수입하면서 2002년 1월 1일부터 2003년 4월 12일까지 모업체(주)에서 수입하던 가격으로 수입신고하다가 2003년 4월 13일부터 기존 수입가격보다 평균 약 55% 낮은 가격으로 잠정신고 하였고, 2003년 8월 모세관장에게 제5방법인 산정가격방법으로 신고가격을 산출하여 인하된 가격으로 확정가격을 신고하였고, 처분청은 모세관장에게 확정가격을 보류하도록 지시한 다음, 2003년 12월 15일부터 12월 17일까지 영국실지심사를 실시하였다.²⁹⁾

처분청은 영국실지심사 결과 등을 토대로 금융비용을 아래와 같이 제조원가에 포함하였다.

<표 3-1> 영국의 실지심사 후 처분청의 의견

구 분	심사 전		심사 후
	2002년	2003년	
금융비용 산출기준율	9%	7.32%	원래대로 9% 적용 할 것
제조이익률	<ul style="list-style-type: none"> • 영국내 비교대상업체 이익률 7.34% • 국내 비교대상업체의 이익률 7.73% 평균하여 7.5% 적용		<ul style="list-style-type: none"> • 국내 비교대상업체 제외하고 이익률 산출 : 13.4%

자료 : 조심2010관0054 (2011.05.18)을 참조하여 연구자가 재구성함.

즉, 청구법인이 금융비용 산출기준율을 2002년에 9%를 적용하다가 2003년부터 7.32%로 변경하여 적용하는 것에 대한 사유가 적절하지 못하다고 판단하여 금융비용 산출 기준율로 매년 9%를 적용하고, 제조이익율에 대해서는 청구법인이 영국 내 9개 비교대상업체의 영업이익률 7.34%와 국내 7개 비교대상업체의 영업이익률 7.73%를 평균하여 7.5%를 적용하였으나, WTO 관세평가협정상 국내 비교대상업체의 이익률은 적용할 수 없어 제외하고 영국 내 비교대상업체 중 음료제조업체를 제외하고 양주를 취급하는 2개 업체의 평균이익율 13.4%로 조정하여

28) 조심2010관0054 (2011.05.18)를 참조하여 연구자가 일부 수정함.

29) 조심2010관0054 (2011.05.18)를 참조하여 연구자가 일부 수정함.

적용하는 등 제5방법으로 최종 과세가격을 결정함과 아울러, 추후 수입가격 신고 시 수입물품 선적 해(年)의 금융비용 산출기준율을 수입물품 제조 전(全)년에 일률적으로 적용하여 수입가격을 산정하고, 제조 이익률 산정 시 영국 내 비교대상 업체 중 양주를 취급하는 업체(2개 업체)의 매년 평균 영업이익율을 구하여 다음 해 수출자의 제조원가에 동 이익률을 가산하여 수입가격을 산정하며, 청구법인은 제조자 원가변동을 감안하여 매년 7월 1일을 기준으로 가격을 재협상하고 있으므로 선적일자 기준으로 재협상가격을 신고하여야 한다는 내용으로 2004년 3월 23일 청구법인과 모세관장에게 2002년·2003년 수입신고분에 대한 심사결과를 통보하였고, 청구법인은 이후 수입분부터 위 통보된 가격으로 수입신고하고 수리를 받았다.³⁰⁾

한편, 청구법인은 Selviac Netherlands BV로부터 쟁점물품을 수입하면서 병 개발비 및 폐기비용 등의 명목으로 DSL에게 2004년 10월 19일부터 2007년 6월 28일 까지 20회에 걸쳐 [2004년 10월 19일 부터 2006년 4월 30일까지 8회에 걸쳐 T양주에 대한 개발비 등을 (이하 “쟁점개발비용”이라 한다) 포함] 을 별도 지급하였고, 이 별도지급금액을 쟁점물품의 수입가격에 포함하지 않고 수입신고하여 수리를 받았다.³¹⁾

2008년 5월 2일 V양주의 2002·2003년 수입신고분에 대한 과세가격 적정성과 관련한 심사업무를 담당하였던 처분청 소속 직원이 심사종료 후인 2004.7.8. 청구법인으로부터 뇌물을 수수하여 특정범죄가중처벌 등에 관한 법률위반으로 징역형을 선고받게 되자, 처분청은 2008년 11월 청구법인이 수입하고 있는 쟁점물품에 대하여 재심사를 실시하였다.³²⁾

재심사 결과, 처분청은 V양주의 수입신고가격이 쟁점물품과 거의 동일한 조건으로 수입되는 모브랜드 수입가격과 비교하여 볼 때 현저히 저가이고, 이윤 및 일반경비율이 적게 계산되는 등 정상적인 과세가격으로 인정하기 어려운 경우에 해당한다고 보아, V양주의 매 연도별 제조원가의 일부를 조정하고, 통상의 이윤 및 일반경비율을 2004년도 심사당시 적용하였던 영업이익률 13.4%가 아닌 우리나라에 모위스키를 수출 판매하는 영국생산자의 매출총이익률인 122%를 적용하여 과세가격을 산출하여, 2008년 11월 14일 청구법인에게 관세 등 (쟁점물품의

30) 조심2010관0054 (2011.05.18)를 참조하여 연구자가 일부 수정함.

31) 조심2010관0054 (2011.05.18)를 참조하여 연구자가 일부 수정함.

32) 조심2010관0054 (2011.05.18)를 참조하여 연구자가 일부 수정함.

병 개발비 등 누락분 포함)을 과세전통지하였다가, 과세전적부심사청구 및 이의 신청에 대한 재조사 결정에 따라 제6방법을 적용하여 과세가격으로 결정된 바 있는 모 양주, 모 음료 등 비교대상물품의 수입신고가격을 기준으로 V양주의 과세가격을 산정하여 청구법인에게 관세 등 (쟁점②물품의 병 개발비에 대한 과세분 포함)을 경정·고지하였다.³³⁾

본 사례의 쟁점은 관세법상 관세평가제도 하에서 다음과 같이 구분할 수 있다.

첫째, 관세부과제척기간 경과 여부 및 특례부과제척기간 여부이다.

둘째, 해당수입물품과 관련하여 병 개발비 등의 명목으로 지급하였다가 반환받은 비용을 과세가격에 포함하여야 하는지의 여부이다.

셋째, 해당수입물품에 대하여 제6-3방법으로 과세가격을 결정하여 과세한 처분의 타당성이다.

나. 당사자의 주장

(1) 청구법인(D그룹 코리아)의 주장

청구법인은 쟁점물품을 수입하면서 과세가격을 신고함에 있어 과세관청에서 심사하여 통보한 내용대로 수입신고하였을 뿐 부정한 방법으로 관세를 포탈한 사실이 없고, 가격신고를 하지 않았거나 과세가격의 일부를 신고하지 아니한 사실도 없으므로 「관세법」 제21조 제1항에 따라 2년의 부과제척기간이 적용되어야 한다.³⁴⁾

또한 쟁점 B상품에 대한 병 개발비 등의 명목으로 지급한 금액은 지급하였다가 다시 반환받았기 때문에, 과세관청이 동 금액을 쟁점 B상품의 수입과 관련하여 실제 지급한 금액으로 보아 과세가격에 포함하여 과세한 처분은 잘못된 것이다.³⁵⁾

청구법인은 과세관청에 생산자 및 비교대상회사의 이윤 및 일반경비가 포함된 재무제표, 매출원가 정보, 영국기업회계기준에 따라 작성되고 외부감사를 거친 장부에 근거하여 산출한 원가자료 및 원가검증 자료를 모두 제출하였으며, 과세관청이 원가정보를 신뢰할 수 없다는 근거로 제시하고 있는 일부 막연한 의문사항은 합리적으로 설명이 가능한 사항이고, 이에 대한 적절한 증빙자료를 제출할 수 있으므로 제5방법으로 쟁점 A상품의 과세가격을 결정할 수 있다.

33) 조심2010관0054 (2011.05.18)를 참조하여 연구자가 일부 수정함.

34) 조심2009관0151 (2011.05.18)를 참조하여 연구자가 일부 수정함.

35) 조심2010관0054 (2011.05.18)를 참조하여 연구자가 일부 수정함.

제3방법 또는 제6-3방법의 적용을 위한 전제요건에 해당되는 유사물품은 「관세법」상 생산국 동일, 기능 동일, 대체성이라는 세 가지 요건이 구비되어야 하고, 유사물품 해당여부는 제3방법이 적용가능한지를 판단할 때 이미 결정이 되는 것이므로 유사물품이 없어 제3방법의 적용이 배제되었다면 제6-3방법도 적용할 수 없는 것임에도 제6-3방법으로 과세가격을 결정하여 과세한 처분은 잘못된 것이다.³⁶⁾

(2) 과세관청의 주장

과세가격의 일부를 신고하지 아니하여 납부하여야 할 세액이 부족한 경우 관세법 제21조 제1항 제2호에 따라 5년의 부과제척기간이 적용되는바, 2004년 심사 당시 청구법인은 청구법인이 실질적 브랜드 소유권을 행사하고 DSL이 단순 위탁 생산만을 하는 것처럼 관련 자료를 제출하여, 제5방법 적용에 있어 통상적인 이윤 및 일반경비로 ‘영업이익’만을 가산하도록 함으로써 사실상 과세가격의 일부를 신고하지 아니한 것이므로 5년의 특례부과제척기간이 적용되어야 한다.³⁷⁾

청구법인이 DSL에게 지급한 병 개발비용은 이전가격과는 별개로 DSL의 요청에 의하여 쟁점 B상품의 거래가격에 추가하여 지급한 금액으로서, 병 개발비용은 쟁점 B상품과 관련한 실제지급금액에 해당하므로 과세가격에 포함되어야 하는 것이며, 청구법인이 지급한 비용을 환수하였다고 하더라도 이는 과세물건 확정 후 발생한 내용으로 이를 추가로 고려할 수는 없다.³⁸⁾

청구법인이 제시한 DSL의 원가자료가 영국 기업회계기준에 부합하게 작성된 자료라고 하더라도, 병 자료에 기재되어 있는 내용이 실제 숙성작업의 주체가 누구인지 명확하게 확인되지 않는 등 과세관청의 합리적인 의심을 해소할 수 없고, DBBV가 제출한 보고서는 쟁점 A상품의 원가정보의 정확성에 대한 검증이라기 보다는 DSL의 자체 원가배분기준이 적정하다는 답변에 불과하며, 통상의 이윤 및 일반경비를 산출할 때 원액의 자가 숙성 또는 외부구입 여부를 확인하여야 하는데, 그러한 사실을 명확하게 확인할 수 없으므로 청구법인이 원가산정에 필요한 충분한 자료를 제출하였다고 할 수 없어 과세관청으로서는 제5방법으로 과세가격을 결정하지 않고 제6-3방법으로 과세가격을 결정한 것이다.³⁹⁾

36) 조심2011관0100 (2012.11.05)를 참조하여 연구자가 일부 수정함.

37) 조심2009관0151 (2011.05.18)를 참조하여 연구자가 일부 수정함.

38) 조심2010관0054 (2011.05.18)를 참조하여 연구자가 일부 수정함.

다. 조세심판원의 결정요지

제6-3방법을 적용하여 과세함에 있어 ‘평가방법의 순차적 적용’에 대한 검토가 미진하였으므로 청구법인으로부터 과세가격 결정에 필요한 자료를 추가적으로 제출받고 필요시 관련규정 및 절차에 따른 검증을 실시하는 등 관세법제30조 내지 제35조의 규정에 따라 과세가격을 재조사하여 그 결과에 따라 과세표준 및 세액을 경정하는 것이 타당하다.⁴⁰⁾

국세기본법 제79조 제2항에 불이익변경금지원칙을 규정하고 있고, 관세청 고시인 관세불복청구 및 처리에 관한 고시 제2조에서도 이의신청 등에 대하여 결정기관이 결정함에 있어 불복하는 내용 또는 처분보다 불이익한 결정을 할 수 없다고 하여 불이익변경금지원칙을 규정하고 있는 점 등에 비추어보면, 과세관청에서 이의신청의 재조사결정에 대해 특례부과제척기간을 적용하면서 당초의 처분에 따른 세액을 초과하여 증액경정을 한 처분은 불이익변경 금지원칙을 위배한 부당한 것이다. 나머지 심판청구는 기각한다.⁴¹⁾라고 판결을 내렸다.

3. 사례분석

가. 사실관계 분석

이 판례의 경우 현재 청구법인의 불복신청에 의해 행정소송 단계에 있으며 현재 담당 법원에서조차 명쾌한 판결을 내리지 못하고 판결을 연기하고 있는 상황이다. 위의 조세심판원 판례와 같이 일부분에 대한 특례부과제척기간에 대한 내용 외에는 과세관청에 재조사를 명하는 등 적절한 해답을 내리지 못하고 있다. 이에 청구법인은 서울행정법원에 해당 사안에 대한 행정소송을 제기하였으나 2014년 2월 서울행정법원은 판결을 연기하였으며 이후 2015년 1월에 조정권고안을 내놓았다.

먼저 특례부과제척기관의 경우, 과세관청이 기존에 청구법인이 제5평가방법으로 수입신고한 내용을 수입신고 수리 후 심사를 하였음에도 불구하고 수년간 저가신고에 대한 부당성을 인지하지 못하고 경정처분이 늦어졌으며, 조세심판원에서는 관세청 고시를 들어 이의신청 등에 대하여 결정기관이 결정을 함에 있어 불

39) 조심2011판0100 (2012.11.05.)를 참조하여 연구자가 일부 수정함.

40) 조심2010판0054 (2011.05.18.)를 참조하여 연구자가 일부 수정함.

41) 조심2009판0151 (2011.05.18.)를 참조하여 연구자가 일부 수정함.

복하는 내용 또는 처분보다 불이익한 결정을 할 수 없다고 하여 불이익변경금지 원칙을 규정하고 있다는 점을 미루어, 과세관청에서 이의신청의 재조사결정에 대해 특례 부과제척기간을 적용하면서 당초의 처분에 따른 세액을 초과하여 증액결정을 한 처분은 불이익변경금지원칙⁴²⁾을 위배한 것이라고 결정하였다.

다만, 2002년·2003년 수입신고분에 대한 과세가격 적정성과 관련하여 심사업무 담당하였던 과세관청 소속 직원이 심사종료 후인 2004년 7월 8일 뇌물을 수수하였다는 사실이 2007년에 들어났다는 점에서 해당사안에 특수성이 있는바, 특례부과권제척기간의 쟁점기간인 2004년 9월 30일부터 2004년 10월 28일에 대해 불이익변경금지원칙만으로 인정하지 않은 것은 다소 아쉬운 부분이다.

주요쟁점사항인 기존 제5방법인 산정가격에 의한 과세가격 결정이 아닌 제6-3방법인 합리적인 기준에 의한 과세가격 결정방법을 사용하여 새롭게 결정금액을 산출한 것인데, 제2장의 관세평가제도에서 살펴본 것과 같이 거래가격 배제요건에 해당하는 경우를 제외하고는 제1방법에 의해 과세가격이 결정되는바, 과세관청은 청구법인의 물품거래가 특수관계자간의 거래이며 해당 특수관계가 거래가격에 영향을 미쳤다고 판단하여 쟁점물품의 제1방법 적용을 배제하였으며, 제2방법과 제3방법의 경우 해당 수입물품은 100% 독점으로 청구법인에 의해 수입되는바, 국내에 유통되고 있는 비교대상의 동종·동질물품과 유사물품을 찾기 어렵다고 판단하여 적용을 배제하였고, 최종적으로 제5방법인 산정가격에 의한 과세가격 결정방법에 의해 수입가격을 결정하여 과세하였다.

산정가격에 의한 과세가격 결정방법의 경우 관세법 제34조 1항에 의하면 ‘제1평가 방법부터 제4평가방법까지에 규정된 방법으로 과세가격을 결정할 수 없을 때에는 ① 해당물품의 생산에 사용된 원자재 비용 및 조립이나 그 밖의 가공에 드는 비용 또는 그 가격, ② 수출국 내에서 해당물품과 동종·동류의 물품의 생산자가 우리나라에 수출하기 위하여 판매할 때 통상적으로 반영하는 이윤 및 일반 경비에 해당하는 금액, ③ 해당 물품의 수입항까지의 운임·보험료와 그 밖에 운송과 관련된 비용으로서 제30조 제1항 제6호에 따라 결정된 금액이라고 명시하고 있다. 상기 ①은 즉 제조원가를 뜻하는 것으로서 이번 사례에서 과세관청이 해당 과세가격 결정 방법을 제5방법에서 후순위인 제6-3방법을 적용한 것이 제조원가에 포함되어야 할 숙성비용이 명확하게 들어나 있지 않아 과세관청의

42) 불복청구를 심리하여 결정함에 있어서 불복청구를 한 처분보다 청구인에게 불이익이 되는 결정을 하지 못한다. 이는 안심하고 불복청구를 할 수 있도록 보장하기 위한 심리의 원칙이다.

합리적인 의심을 해소하지 못한다고 하여 제6-3방법을 적용하려 하고 있는 것이다.

이에 맞서, 청구법인은 과세관청의 요청대로 관련서류를 모두 제출하였으며, 이에 관세평가의 원칙인 각 방법의 순차적 적용 원칙을 무시하고 제6-3방법을 적용한 것은 부당하며, 특히 제6-3방법의 경우 제3방법인 유사물품의 거래가격을 과세가격으로 결정하는 방법의 선적일 조건을 확장 해석하여 과세가격을 결정하는 방법으로 기본적인 전제가 유사물품의 존재인데, 2004년과 2008년 과세가격 결정 당시 제3방법이 이미 배제된 사실이 있어 과세관청이 이미 유사물품을 인정하지 않았다고 제6-3방법의 적용을 인정하지 않고 있다.

마지막으로 병 개발비의 경우 청구법인의 경우 수입신고 당시 해당비용을 송금하였으나 추후에 다시 반환받았기 때문에 과세가격에 포함하는 것은 옳지 않다고 주장하고 있으며, 과세관청은 관세법 제16조에 따라 관세는 수입신고 하는 때의 물품의 성질과 그 수량에 따라 부과한다는 것을 근거로 하여 수입신고 당시 해당 비용이 판매자에게 지급된 것은 수입신고 하는 때 이미 지급된 사실이 있기 때문에 실제지급금액에 병 개발비를 포함하는 것이 옳다고 보는 입장이다.

나. 주요 쟁점에 대한 법리 분석

(1). 개요

본 절에서는 해당 사례의 조세심판원 판결문내용의 주요쟁점에 대하여 문제제기와 관련 법리를 검토하고자 한다. 조세심판원 사례에서는 당사자인 과세관청과 행정심판 청구인의 입장에서 서로 다른 법 해석으로 대립각을 세우고 있다. 관련 법리는 관세법과 관세평가WTO관세평가협정을 중심으로 검토하고자 한다.

주요 쟁점은 다음과 같이 세 가지 분류하였다.

첫째, 해당수입물품에 대하여 제6-3방법으로 과세가격을 결정하여 과세한 처분의 타당성(이하 ‘쟁점사항 1’이라 한다.)

둘째, 해당수입물품과 관련하여 병 개발비 등의 명목으로 지급하였다가 반환받은 비용을 과세가격에 포함하여야 하는지의 여부(이하 ‘쟁점사항2’라 한다.),

셋째, 관세부과제척기간 경과 여부 및 특례부과제척기간 여부(이하 ‘쟁점사항3’이라 한다.)

(2) ‘쟁점사항1’ 관세평가 결정방법의 근거법령

쟁점사항1에 대하여는 관세법 제30조부터 제35조에 규정하고 있는 관세평가 방법과 WTO 관세평가 협정을 중심으로 관세평가원칙에 따른 첫째, 순차적인 과세가격 결정방법의 법리를 검토하고, 둘째, 6-3방법에서 유사물품의 범위를 확대 해석한 과세한 과세관청의 처분의 적합성에 대하여 해당 법리를 검토한다.

첫째, 본 사례에서 쟁점이 되는 제6평가방법(합리적인 과세가격 산정방법, Fallback method)은 제1방법부터 제5방법에 따른 과세가격을 적용할 수 없을 경우에만 적용한다.

따라서 제6방법을 적용하기 이전에 제 1방법 내지 제 5방법으로 과세가격을 결정할 수 없는지 우선 검토되어야 한다.

관세법 고시 제1조 및 제2조에 따르면 다음 <표 3-2>와 같이 'WTO평가협정'과 관세법에는 관세평가 방법으로 6가지를 명시하고 있으며, 실무적으로 이 6가

<표 3-2> 관세평가방법의 적용 순위 및 배제사유

순 위	정 의	WTO 평가 협약	관세법
제1방법	당해물품의 거래가격을 기초로 한 과세가격 결정방법	제1조	제30조
제2방법	동종·동질물품의 거래가격을 기초로 한 과세가격 결정방법	제2조	제31조
제3방법	유사물품의 거래가격을 기초로 한 과세가격 결정방법	제3조	제32조
제4방법	국내판매 가격을 기초로 한 과세가격 결정방법	제4조	제33조
제5방법	산정가격을 기초로 한 과세가격 결정방법	제5조	제34조
제6방법	합리적인 기준에 의한 과세가격 결정방법	제6조	제35조
제1방법 배제	<ul style="list-style-type: none"> · 우리나라에 수출·판매되는 물품이 아닌 경우 · 사용 또는 처분상의 제한이 있는 경우 · 당해물품의 거래나 가격에 영향을 미친 조건이나 사정이 있는 경우 · 금액으로 확인할 수 없는 사후귀속이익이 있는 경우 · 판매자와 구매자의 특수 관계가 가격에 영향을 미친 경우 		
제4방법 배제	<ul style="list-style-type: none"> · 동종·동질물품, 유사·물품의 국내판매가격보다 현저하게 낮은 경우 · 등 당해 물품을 적용하지 아니할 합리적인 사유가 있는 경우 · 납세의무자의 요청이 있는 경우 		

주 : 하승효, "다국적기업의 진출의 확대에 따른 관세평가 기법연구", 부산대학교 경영대학원 석사학위 논문, 2008, p. 50.

지 방법을 제1평가방법 내지 제6평가방법이라 칭한다.’라고 명시되어 있다. 수입 물품의 과세가격 결정방법은 제1평가방법부터 제6평가방법까지 순차적으로 적용하여야 한다. 다만, 순차적으로 적용하는 과정에서 제3평가방법까지 적용하지 못하는 경우 납세의무자가 요청하면 제4평가방법에 우선하여 제5평가방법을 먼저 적용할 수 있다. 제5평가방법을 우선적용 함에도 불구하고 과세가격을 결정할 수 없는 경우 다시 제4평가방법으로 돌아가 과세가격을 결정하여야 한다.

WTO 관세평가 협정에서는 ‘상품평가의 기초는 가능한 한 평가대상 상품의 거래가격이 되어야 한다’고 규정되어 있으며 이를 근거하여, 관세평가의 일반원칙 중 하나가 거래가격 존중원칙이었다. 이에 걸맞게 「관세법」에서는 관세평가 시 제1평가방법을 최우선으로 적용하도록 하고 있다. 이에 따라 제1평가방법이 적용되지 못하는 경우를 최소화하고 있으며 이하에서 말하는 제1평가방법 적용배제사유에 해당하는 경우가 아니라면 거래가격을 기초로, 즉 실제지급금액을 과세가격으로 하는 제1평가방법에 의해 과세가격이 결정된다고 할 수 있다.

둘째, 본 사례에서 쟁점이 되는 과세관청의 제6-3방법의 부과처분의 적정성은 관세법 제 32조와 관세법 시행령 제26조에 규정된 유사물품의 개념 및 적용요건과 관세법 제35조 및 관세법 시행령 제29조 1항에서 규정된 제 6방법 하에서 신축적인 해석의 범위를 규정한 법리를 검토할 수 있다.

관세법 시행령 제 26조에서의 유사물품의 개념적 정의는 다음과 같다. ‘유사물품이란 해당 수입물품에 비교 대상 물품과 모든 측면에서 동일하지는 않더라도 상업적으로 대체 사용이 가능하고 동일한 기능을 수행할 수 있으며, 유사한 특성과 구성요소를 갖는 물품으로 관세평가 대상물품과 동일한 나라에서 생산된 물품’을 의미한다.

그 밖에 유사물품의 거래가격을 과세가격으로 결정 할 수 있는 적용요건 다음과 같다. ① 관세법 제32조 제1항에 따라 과세가격으로 인정된 사실이 있는 유사물품의 거래가격의 존재, ② 관세법 시행령 제26조의 유사물품의 개념을 충족하는 물품의 존재, ③ 관세법 제32조 1항에 따라 해당물품과 선적일에 선적되거나 선적일을 전후하여 시장조건이나 상관행에 변동이 없는 기간에 선적되어 우리나라에 수입된 것, ④ WTO평가협정 제15조 2항에 따라 유사물품이라는 용어는 수입국내에서 수행됨에 따라 생산지원으로 조정되지 않은 기술, 개발, 공예 도안, 도면 및 소묘와 같은 요소가 결합되거나 또는 반영된 물품을 포함 하지 아니한다. 즉, 비과세 생산지원이 반영된 물품은 유사물품으로 보지 아니한다, ⑤거래내

용 등이 당해물품과 동일한 유사물품의 존재여부를 그 밖의 유사물품의 거래가격을 과세가격으로 결정 할 수 있는 요건으로 정리 할 수 있다.

제6-3방법은 관세법 제35조에 따르면, 제1방법 내지 제5방법으로 과세가격을 결정 할 수 없어 제6방법에 따라 신축적인 해석방법을 검토할 때 관세법 시행령 제29조 제1항에 따라 제6방법의 신축적인 해석은 동종동질물품 또는 유사물품과 비교대상의 시간적 요소를 다소 탄력적으로 운영하여 확대하여 해석 적용 할 수 있다. 이는 제6방법에서 관세법 시행령 제 29조 제1항 다음과 같이 규정하고 있다. 이는 제2방법과 제3방법상의 생산국, 선적일 요건을 선적일 전후 60일(총 120일)에서 선적일 전후 90일(총 180일)로 신축적으로 확대 해석할 수 있고, 제4방법에서의 수입신고일로 90일 이내 판매된 가격을 수입신고일로 180일 이내 국내 판매된 가격으로 확대 해석 할 수 있다.

(3) ‘쟁점사항2’ 관세평가의 시점의 법리

‘쟁점사항2’에 대한 병 개발비 반환비용 과세처분의 쟁점은 관세평가의 시점을 중심으로 해당 법리를 검토한다.

관세평가협정에서는 시간적인 요소에 대하여 실제거래를 중시하여 별도의 시간적인 기준은 없으나 제2방법 이하의 후순위 방법을 적용하는 경우(제5방법을 제외한다)에는 적용의 통일성과 적정성을 유지하기 위해 예외적으로 시간기준을 정하고 있다.

그러나, WTO 관세평가협정 예해 4.1의 가격조정약관 협정을 보면, ‘상거래 관행상 어떤 계약에는 가격이 잠정적으로만 확정되는 가격조정 약관을 갖고 있지 급하여야할 최종적인 가격결정은 계약자체의 규정에서 정하는 어떤 요인에 따른다.’라고 가격조정약관을 설명한다. 또한 관세법 고시 제1-5조에서는 ‘잠정가격 신고의 대상이 되는 수입물품인 경우 실제지급가격은 당해 수입물품의 계약내용에 따라 신고할 가격이 확정된 때 지급할 금액을 말한다.’ 라고 규정한다. 이는 즉 수입신고 시점 까지 계약상 합의된 최종가격이 없는 경우 사전에 계약상 정해진 가격조정약관이 없을시 제1평가방법을 적용할 수 없다는 관세평가의 시점을 나타내는 규정이다. 따라서 제1방법에서도 관세평가대상 수입물품의 시기적 요건은 수입신고 시점의 가격으로 보는 것이 일반적이다.

제2방법이하에서 관세평가의 시기적 요건은 다음과 같다. 제2방법과 제3방법에

서는 관세법 제31조 제32조와 ‘동종동질물품 또는 유사물품이 평가대상 수입물품의 선적일 또는 선적일을 전후하여 시장조건이나 상관행에 변동이 없는 기간’ 이는 관세법 고시 제23조 1항, 2항에서 ‘선적일 전후 60일(총120일)을 말한다’ 해당 기간이내 수입되는 물품으로 시기적요건을 정하고 있다. 제4방법은 관세법 제33조 제1항에 따라 ‘해당물품 또는 동종 동질 물품, 유사물품이 수입신고시 나 수입신고시점과 거의 동시에 판매된 때’로 정하고 있다. 관세법 시행령 제27조 제2항에서는 관세법 제33조 1항의 ‘수입신고시점과 거의 동시에’(about time of importation)를 수입신고일로 90일 경과 후 판매된 가격을 제외한다고 규정하고 있는바, 즉 수입신고일로 90일 이내 판매된 가격을 말한다.

제6방법에서는 이러한 관세평가의 시기적 요건을 관세법 시행령 제29조 1항에 따라 신축적으로 해석 할 수 있다. 이는 제2방법과 제3방법상의 생산국, 선적일 요건을 선적일 전후 60일(총 120일)에서 선적일 전후 90일(총 180일)로 신축적으로 확대 해석할 수 있고, 제 4방법에서의 수입신고일로 90일 이내 판매된 가격을 수입신고일로 180일 이내 국내판매 된 가격으로 확대 해석 할 수 있다.

이와 같이 원칙적인 관세평가 방법인 제1방법에서 수입신고시를 평가의 기준시점으로 보는 것은 수입신고시점은 수입자가 최종적으로 수입의 의사를 과세관청에 표현하는 시점으로서 관세 행정은 수입신고시점을 기준으로 모든 과세행정이 이루어지게 되는바 수입신고시점이 수입물품의 가치를 합리적으로 나타내고 능률적인 과세행정에 도움이 된다는 시각이다. 또한 제2방법이하 대체적 관세평가방법에서도(제5방법 제외한다) 제1방법 해당 수입물품의 거래가격을 기준으로 규하고 있기 때문에 관세평가에서 시간적 요소는 수입물품의 수입신고시점을 기준으로 볼 수 있다.

제5평가방법은 해당 수입물품의 원가적 요소에 통상의 이윤 및 경비와 운임 보험료 등 더한 산정가격이므로 특정한 시점을 고려할 실익이 없다고 사료된다.

(4) ‘쟁점사항3’ 관세 부과 제척기간

쟁점사항3에 대하여는 관세 부과권의 개념과 관세법 제21조의 관세부과 제척기간의 법리를 검토한다. 관세는 관세채권이 확정되어야 납부 또는 징수 할 수 있다. 관세의 납부 또는 징수라는 관세채권의 내용을 구체적으로 실현하기 위해서는 과세관청은 채권, 채무의 범위를 구체적으로 확인하고 이러한 납세자와의 조세채권 및 채무관계를 관련 당사자에게 통지하여야 한다. 즉, 당사자 일방(과세관

청)이 확인하고 그렇게 확인된 내용을 상대방(납세자)에게 통지함으로써 확정된다는 것이다. 이와 같이 확인을 주된 내용으로 하는 작용이 관세의 확정이다. 관세채무의 확정은 관세의 채무관계에 있는 납세자가 스스로 관세채무의 금액을 확인하는 것과 과세관청이 이를 확인하여 납세자에게 통지하는 2개의 요소로 구성된다. 이러한 확인 및 통지를 납세자가 하는 제도가 원칙적인 납세의무 확정방식인 신고납부제도이고, 과세관청인 세관이 하는 제도를 부과고지제도이다.

‘관세부과권’이란 추상적으로 성립된 관세채권, 채무의 구체적인 내용, 즉 세액을 확인하여 확정함으로써 현실적으로 행사되고 이행될 수 있는 구체적 존재로 나타나게 하는 국가의 권리로서 일종의 공법상의 형성권(形成權)이다.⁴³⁾ 관세부과권은 세관장이 성립되지 않은 납세의무를 부과할 수 있고, 이미 성립된 납세의무에 대하여 결정, 경정결정, 경정 재 경정 등을 할 수 있는 권리이다.

‘제척기간’이란 일정한 권리의 법정존속기간이다. 즉, 법률에서 미리 정해 놓은 존속기간으로서 과세관청은 관세부과 제척기간 이내에서 관세부과권을 행사할 수 있으며 제척기간이 만료된 후에는 과세표준이나 세액을 변경하는 어떠한 결정 또는 경정 할 수 있는 권리도 소멸한다. 이러한 부과권 제척기간은 과세관청에 일정기간 이후 부과권 행사를 제한하여 조세법률관계를 조속히 안정시키고, 납세의무자의 법적안정성을 보장하는 기능을 한다.

2014년 관세법 제21조에 따라 시행되고 있는 관세부과권 제척기간은 다음과 같이 원칙적인 부과제척기간 예외적 부과제척기간 특례적 부과제척기간을 정하고 있다. “관세는 해당 관세를 부과 할 수 있는 날부터 5년이 지나면 부과 할 수 없다. 다만, 부정한 방법으로 관세를 포탈하였거나 환급 또는 감면받은 경우에는 관세를 부과 할 수 있는 날부터 10년이 지나면 부과 할 수 없다.”⁴⁴⁾

그러나, 사례에서 시행되는 관세법의 관세부과권 제척기간은 관세법 2013년 8월 개정 이전에 내용으로서 “일반적인 관세부과권 제척기간은 관세를 부과 할 수 있는 날로 2년이고, 예외적인 관세부과권 제척기간은 관세를 부과 할 수 있는 날로 5년이 지나면 부과 할 수 없다.”고 규정하고 있다.

43) 제갈현근, 「地坪 과세법 환급특례법 포함」, 비전에듀테인먼트, 2015, p. 280.

44) 관세법 제21조.

제3절 특수관계자간 영업이익률 변경에 대한 심사사례

1. 선정이유

지속적으로 관세법상 관세평가제도와 국조법상 이전가격 과세제도의 조화방안에 대한 연구가 진행된 이유는 궁극적으로 동일한 물품에 대하여 관세관청과 세무관청이 상이한 시각으로 과세가격을 결정하는 경우가 많기 때문이다.

과세관청의 경우 수입가격이 낮아지게 되면 과세표준 또한 낮춰지면서 관세수입이 줄어들게 된다. 반면 세무관청의 경우 위와 같은 상황이라면 해당 수입물품의 수입기업은 국내에서 높은 수입가격에 물품을 판매할 때에 비해 낮은 수입가격에 물품을 판매할 때 당기순이익이 증가할 것이고 이는 법인세 등 내국세가 높아지게 된다. 따라서 양 기관은 징수하는 세목에 있어 관련된 각각의 법률과 관습에 의해 과세가격을 산정하다보니 납세자에게 동일한 물품에 각각 다른 과세표준이 적용되어 혼란을 일으키게 된다. 아래 <표 3-3>에서는 이 사례 외에도 여러 가지 유형의 조세회피수단이 있음을 알려준다.

본 사례는 조세심판원에서 경정처분을 결정한 사례로 “조세조정에 관한 법률에 따라 이전가격 사전승인⁴⁵⁾(Advanced Pricing Arrangement : 이하“APA”라 한다.)을 받고 이에 따라 쟁점물품의 수입가격을 인하 조정한 것을 ‘구매자와 판매자간의 특수관계가 당해 물품의 가격에 영향을 미친 것’으로 볼 수 있는지 여부⁴⁶⁾에 대한 심사내용으로 납세자의 이러한 혼란을 잘 반영하는 사례라고 생각되어 연구사례로서 선정하게 되었다.

45) 이전가격 사전승인제도란 주로 영미법 계통의 국가에서 사용되는 방법으로 납세의무자와 과세권자가 대등한 입장에서 협상(Negotiation)을 통해 정상가격을 결정하는 방법을 말하고, 대륙법계 계통의 국가에서는 대등한 입장이 아닌 과세권자가 주도권을 가지는 입장으로, 이는 납세의무자가 신=신청을 하고 과세권자가 이를 검토하여 승인하는 방법을 말한다. [최인은(2003), “우리나라의 이전가격 사전승인제도의 개선방안에 관한 연구”, 홍익대학교 세무학원 석사학위논문, 2013, p. 32.].

46) 조심2012관0008 (2012.12.11)를 참조하여 연구자가 일부 수정함.

<표 3-3> 다국적기업의 조세회피 유형 및 세수영향

분 류	조세회피유형	조세회피수단	조정후 신고형태	관세 수입	내국세수입
고전적 이전가격 조정	고세율 품목의 고의적 고가신고	간접지급금액	일반수입 신고	증 가	감 소
		로열티 등 권리사용료			
		글로벌소싱 수수료			
무역패러다 임 변화에 따른 이전가격 조정	영세율 품목의 고의적 고가신고	FTA협정세율	수정신고	없 음	감 소
	판매보조금 수령에 의한 사후 보상조정	보상조정 약관	수정신고 또는 경정청구	감 소	증 가
		영업이익 보전을 위한 사후 가격조정			
		APA에 의한 사후 가격조정			
		가격조정 약관을 이용한 사후 보상조정	확정신고		

자료 : 이용수, “다국적기업의 이전가격에 관한 효과적인 관세평가방법 연구”, 한국해양대학교 대학원 석사학위논문, 2013, p. 34.

2. 심사사례

가. 사실관계⁴⁷⁾

청구법인은 2006년 5월 국세청으로부터 AA Pacific Limited(이하 “AA PL”이라 한다.)사와의 이전가격에 대해 2005년도부터 2009년도 사업연도에 대해 정상 가격산출방법은 거래순이익률을 적용하고 목표 정상가격은 영업이익률 6.8%로 이전가격 사전승인을 받았다.⁴⁸⁾

47) 조심2012관0008 (2012.12.11)를 참고하여 연구자가 일부 수정함.

청구법인이 제출한 자료에 따르면, 쟁점물품 수입가격은 AA 그룹내 적용하는 가격정책에 의해 판매가격표에 근거하여 수입업체들의 국내적정이익수준을 고려하여 AA PL에서 청구법인에게 메일로 통보한 판매가격표에 의해 결정하다가,

국제청과 APA 합의 이후 목표 영업이익률(6.8%)을 달성하기 위해 다음 <표 3-4>와 같이 거래가격을 인상·인하하였다.

<표 3-4> 목표 영업이익률 달성을 위한 가격 인상/인하폭

날 짜	2006년 8월	2007년 2월	2007년 8월	2008년 6월	2009년 1월
비 율	14.3%	6%	11%	17%	23%
인상/인하	인 하	인 상	인 하	인 상	인 상

자료 : 조심2012관0008 (2012.12.11)을 참조하여 연구자 작성함.

2006년 8월 인하가격은 2004년 5월 수입가격에 비해 1.7% 높은 수준이고 2007년 8월 인하가격은 2004년 5월 수입가격에 비해 3.4% 낮은 수준임이 확인되었다. 이에 따른 쟁점물품의 2003년 및 2004년도 매출액 대비 판매 및 일반관리비의 비율은 <표 3-5>과 같이 2005년, 2006년 및 2007년에 비해 낮은 수준이었다.

<표 3-5> 청구법인의 매출액 대비 판매 및 일반관리비 비율

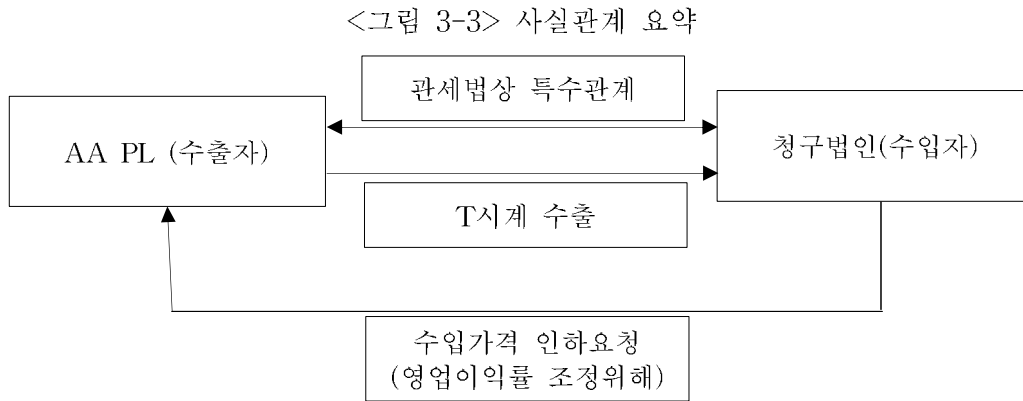
날 짜	2003년	2004년	2005년	2006년	2007년
매출액 대비 판매비 비율	25.1%	26%	30.3%	30.1%	29.8%

자료 : 조심2012관0008 (2012.12.11)을 참조하여 연구자 작성함.

청구법인은 AA PL에게 영업이익률 6.8%를 맞추기 위하여 수입가격 인하를 요청하여 T시계 등(이하“쟁점물품”이라 한다.)에 대해 종전 신고가격에 비해 2006년 8월에는 14.3%, 2007년 8월에는 11%를 인하시켜 수입신고하였으며, 이에 과세관청은 이러한 인하가격은 특수관계에 의하여 영향을 받은 것으로 보이기 때문에

48) 조심2012관0008 (2012.12.11.).

신고가격을 과세가격으로 인정하지 않고 관세법 제33조⁴⁹⁾와 관세법 제35조⁵⁰⁾에 규정한 방법으로 쟁점물품의 과세가격을 재산정하여, 그 차액에 대하여 2011년 8월 26일 청구법인에게 관세 등 내국세에 대해 경정·고지하였다. 이에 청구법인은 이에 불복하여 2011년 10월 14일 이 사건 심판청구를 제기하였다.



자료 : 조심2012관0008 (2012.12.11)을 참고하여 연구자가 작성함.

나. 당사자 주장

(1) 청구법인 주장

청구법인은 해당물품의 수입가격 결정이 전 세계 시장을 고려하여 결정된 판매가격표에 따라 국내의 적정한 이익수준을 반영하여 결정된 수입가격결정 방법이 기 때문에 관련 명품업체의 정상적인 가격결정 관행에 해당된다고 주장했다.

또한 APA에 따른 목표 영업이익률을 유지하기 위한 수입가격의 조정은 국조법에 따른 정상가격 산정의 적법한 절차를 이행하기 위한 것으로 다국적기업 대다수가 거래순이익율법을 적용하고 있으므로 당해 산업부문의 정상적인 가격 결정 방법으로 인정되어야 할 것이다. 청구법인과 AA PL은 법적으로 독립된 이익실현의 주체로 합리적인 이윤 수준을 획득하기 위하여 노력하는 당사자이므로 특수관계자간 적정 이윤 수준을 위하여 수입가격을 조정하는 것은 상관행에 부합하는

49) 제4평가방법.

50) 제6평가방법.

당연한 수입가격 결정 방법이라고 주장했다.⁵¹⁾

그리고 APA 의한 매년도의 수입가격의 조정은 상향 또는 하향 조정될 수 있음에도 불구하고 과세관청은 하향 조정된 년도의 수입가격만을 문제삼아 비정상적인 거래가격이라고 판단하는 것은 과세 형평상 불합리하다는 주장했다. 쟁점물품의 수입가격을 2004년도 이후의 변동사항을 보면 과세관청에서 문제삼는 쟁점대상 2006년 및 2007년의 인하된 수입가격은 2004년 기준으로 비슷하거나 높은 수준의 금액이므로 결코 낮은 가격으로 수입된 것이 아님을 알 수 있다는 것이다.⁵²⁾

국세 및 관세의 과세방법의 차이가 엄연히 존재하는 현재의 상황에서 양 제도가 조화를 이루지 못하고 한 과세당국에서 결정된 정상가격을 다른 과세당국에 의하여 부인되는 경우 기업은 국제거래에 있어 어려움을 겪을 수 밖에 없다고 입장이다. 정상가격과 관련하여 OECD 가이드라인 및 국조법에 근거하여 거래순이익률법에 의한 목표영업이익율을 사전에 승인받아 결정한 수입가격은 관세 목적상 충분히 수락될 수 있다고 판단되며 국세와 관세의 조화를 위해서도 필수적이라 판단되므로 과세관청이 쟁점물품의 신고가격을 부인하고 제4방법 내지 제6방법으로 경정한 이 사건 처분은 취소함이 타당하다는 주장을 내세웠다.⁵³⁾

<표 3-6> 청구법인 주장 요약

주 장	이 유
• 정상적인 가격결정 관행이다.	• 전 세계 시장 고려하여 판매가격표에 근거
• 국조법에 따른 정상가격 결정 방법이다.	• 해당산업의 상관행에 부합
• 하향 조정된 년도의 수입가격만을 문제 삼는 것은 부당하다.	• APA에 의한 수입가격의 조정은 유동적이다.
• 인정된 정상가격에 대한 타 과세당국의 부인은 부당하다.	• OECD 가이드라인 및 국조법 근거 사전 승인

자료 : 조심2012관0008 (2012.12.11)을 참고하여 연구자가 작성함.

51) 조심2012관0008 (2012.12.11)를 참조하여 연구자가 일부 수정함.
 52) 조심2012관0008 (2012.12.11)를 참조하여 연구자가 일부 수정함.
 53) 조심2012관0008 (2012.12.11)를 참조하여 연구자가 일부 수정함.

(2) 과세관청 의견

과세관청은 청구법인의 수입가격은 통상적으로 수출자인 AA PL로부터 가격표 형태로 통보되고 있으나 2006년 8월과 2007년 8월에는 청구법인이 목표 영업이익률(6.8%)를 달성하기 어렵다는 이유로 TP시물레이션을 거쳐 일부 품목들의 수입가격을 임의로 조정하여 인하한 것은 특수관계가 없는 구매자와 판매자간에 통상적으로 이루어지는 가격결정방법이라 할 수 없고, 당해 산업부문의 정상적인 가격결정 관행에 부합하는 방법으로도 볼 수 없다는 입장이다.⁵⁴⁾

특히, 청구법인의 수익성지표인 영업이익률은 판매 및 일반관리비, 매출원가, 매출액에 의해 영향을 받는 지표로 영업이익률을 증대시키기 위한 매출원가 인하는 수출자가 담당하는 부분이고 판매 및 일반관리비 감소 및 매출 증대 부분은 수입자가 담당하는 부분이지만, 청구법인의 경우 영업이익률 6.8%를 맞추기 위해 오직 수출자가 담당해야 할 부분인 수입가격(매출원가)만을 임의로 인하하도록 조정하였으며, 더구나 수입자가 감당하여야 할 판매 및 일반관리비는 2005년 APA 신청 후 크게 증가하였다는 사실은 특수관계자간의 거래가 수입가격에 영향을 미친 것으로 볼 수 밖에 없다고 주장했다.⁵⁵⁾

즉, 수입물품의 생산 또는 시장판매와 관련한 수입가격의 인하·조정은 특수관계가 없는 자간의 정상적인 가격결정방법이라고 할 수 있으나 이 사건의 경우 회계기간의 소득에 대한 내국세 과세를 위해 국세청으로부터 사전 승인받은 영업이익률이라는 외형적 요인을 맞추기 위해 거래가격을 인하·조정한 것은 특수관계의 영향을 받은 것이며, APA에 의한 수입가격의 조정이 “당해 산업부문의 정상적인 가격결정 관행”에 부합하는 방법으로 결정된 것이라고 볼 수도 없을 뿐더러, OECD 가이드라인 및 국제조세조정에 관한 법률에 의한 정상가격과 WTO 관세평가협정 및 관세법에 의한 관세의 과세가격은 별개의 사안으로 내국세의 조정에 따라 거래당사자가 당초 수입가격을 조정하더라도 관세의 과세가격 산정에는 영향을 미치지 않으므로 청구법인의 심판청구 사유는 모두 이유 없다고 주장했다.⁵⁶⁾

54) 조심2012관0008 (2012.12.11)를 참조하여 연구자가 일부 수정함.

55) 조심2012관0008 (2012.12.11)를 참조하여 연구자가 일부 수정함.

56) 조심2012관0008 (2012.12.11)를 참조하여 연구자가 일부 수정함.

<표 3-7> 과세관청 의견 요약

의견	이유
<ul style="list-style-type: none"> • 특수관계 없이 형성될 수 있는 가격이 아니다. 	<ul style="list-style-type: none"> • 영업이익률 달성을 이유로 가격을 조정
<ul style="list-style-type: none"> • 특수관계가 거래가격에 영향을 미쳤다. 	<ul style="list-style-type: none"> • 매출원가 임의조정, APA승인 후 관관비 크게 증가
<ul style="list-style-type: none"> • 하향 조정된 년도의 수입가격만을 문제 삼는 것은 부당하다. 	<ul style="list-style-type: none"> • APA에 의한 수입가격의 조정은 유동적이다.
<ul style="list-style-type: none"> • 정상적인 산업관행에 부합 하지 않는다. 	<ul style="list-style-type: none"> • 영업이익률이라는 외형적이 요건만을 갖추었다
<ul style="list-style-type: none"> • APA에 의한 사전 승인은 관세평가와 별개의 문제다. 	<ul style="list-style-type: none"> • OECD 가이드라인 및 국조법상 정상가격제도와 관세평가제도 별도로 운영되고 있다.

자료 : 조심2012관0008 (2012.12.11)을 참고하여 연구자가 작성.

다. 결정요지

모 세관장이 2011년 8월26일 청구법인에게 한 관세 등 내국세의 부과처분은 청구법인이 208건으로 신고한 시계 등의 수입물품 등에 대하여 관세법시행령 제23조 제2항 3호 나목의 법 제33조 및 34조의 규정에 의하여 결정되는 동종·동질물품 또는 유사물품의 과세가격이 있는지 등을 재조사하여 그 결과에 따라 과세표준 및 세액을 경정한다.⁵⁷⁾

3. 사례분석

가. 사실관계 분석

본 사례와 같이 어떠한 물품의 과세가격을 결정함에 있어 관세를 담당하는 기

57) 조심2012관0008 (2012.12.11)의 주문을 참조하여 연구자가 수정.

관과 내국세를 담당하는 기관이 과세가격에 대한 시각차이로 이미 어떠한 기관에게 인정받은 과세가격이 타 기관에서는 인정받지 못함으로써 발생하는 분쟁이 빈번하다.

과세관청의 의견의 일부를 인용하면 “OECD 가이드라인 및 국제조세조정에 관한 법률에 의한 정상가격과 WTO 관세평가협정 및 관세법에 의한 관세의 과세가격은 별개의 사안으로 내국세의 조정에 따라 거래당사자가 당초 수입가격을 조정하더라도 관세의 과세가격 산정에는 영향을 미치지 않으므로 청구법인의 심판청구 사유는 모두 이유 없다.”는 입장이다.

아래 표는 관세법과 조세법의 목표 및 일반원칙의 비교표이다.

<표 3-8> 관세법과 조세법의 목표 및 일반원칙 비교

구 분	관세법	조세법
목 표	<ul style="list-style-type: none"> • 한나라의 대외무역의 규제 • 세입확보(오늘날 대부분의 선진국에서 세입목표는 제2차적임) 	<ul style="list-style-type: none"> • 세입확보 목표 • 비 재정적(경제적 또는 예산상의) 목표 (예. 조세지출제도)
일반원칙	<ul style="list-style-type: none"> • 국제무역에 대한 장애물이 되지 않을 것 • 단순성 • 무역의 편의 • 통일성 • 자의성과 평가를 통한 보호주의의 회피 (이 원칙은 대부분 평가협약 서문에서 확인할 수 있음) 	<ul style="list-style-type: none"> • 공평성 • 공정성 • 중립성 • 지급능력에 대한 적절성 • 경제적 효율성

자료 : 오태영, “이전가격과세제도와 관세평가제도의 조화에 관한 연구”, 한남대학교 대학원 박사학위 논문, 2009, p. 108.

관세평가제도와 국조법상 이전가격과세제도의 조화방안에 대한 연구는 끊임없이 지속되어 왔으나 위와 같은 사례로 분쟁은 끊이지 않고 있다. 하지만 같이 적용법령상의 차이와 일반원칙의 차이, 이와 더불어 각 과세관청의 과세가격 산정에 대한 입장차이 등을 이유로 양 제도의 조화로운 적용이 어려운 실정이다.

위 사례의 청구법인과 과세관청의 주장을 요약해보면 청구법인인 다국적기업의

경우 한 국가의 과세제도가 세목이 다르다는 이유로 과세가격의 산정방식이 상이한 것은 부당하다는 것이고, 과세관청의 입장은 관세평가제도상 과세가격과 국조법상 정상가격의 개념을 별개로 분리하고 해당 세액 징수기관에 따라 과세가격의 해석이 다를 수 있음을 알 수 있다.

나. 주요 쟁점에 대한 법리 분석

과세관청의 입장에서는 영업이익률의 조정에 의해 수입물품의 거래가격이 변동된 것은 특수관계자 거래가 아니고선 이러한 가격변동이 발생할 수 없다고 주장하고 있다. 사실 관세법상 관세평가제도에서 이전가격에 대해 과세할 때에는 특수관계자에 해당하는지에 대한 여부와 이러한 관계가 해당물품의 거래가격을 형성하는데 영향을 미쳤는지의 여부 두 가지로 구분하여 이전가격에 대한 과세방안을 마련한다. 이 사례에서는 특수관계자에 해당하는지에 대해서는 관세법상 특수관계자에 해당되는 것으로 판명되었기 때문에 남은 쟁점은 이러한 관계가 해당물품의 거래가격에 영향을 주었는지에 대해서였다.

법원의 판단내용을 요약해보면 <표 3-9>와 같다.

<표 3-9> 법원의 판단내용

구 분	판 단	이 유
특수관계가 거래가격에 영향을 주었다.	가능성은 있음	영업이익률을 맞추기 위해 수입가격 인하조정
특수관계가 거래가격에 영향을 주지 않았다.	가능성은 있음	<ul style="list-style-type: none"> • 영업이익률이 2006년 8월 14.3% 2007년 8월 11% 각각 인하여 신고한 수입가격 과거 처분청이 인정한 수입가격과 동일하거나 높은 가격임. • 처분청이 제4방법 적용 시 청구법인의 이윤 및 일반경비 그대로 인정한 경우가 있음.
결 론	관세법시행령 제23조 제2항 3호 나목의 법 제33조 및 34조의 규정에 의하여 결정되는 동종·동질물품 또는 유사물품의 과세가격이 있는지 재조사	

자료 : 조심2012관0008 (2012.12.11)을 참조하여 연구자가 작성함.

이러한 법원의 판단 내용을 고려해보면 영업이익률 변동되었다는 사실관계만으로 특수관계가 해당물품의 거래가격에 영향을 미친 것으로 확정하는 것이 아니라 영업이익률이 얼마나 변동했고 또한 과거에 과세관청이 이러한 내용들을 인지하여 과세가격을 결정한 경우가 있었는지 등의 사실관계 또한 중요하게 작용하였다. 따라서 특수관계의 적용범위와 영향여부에 대해 판단할 때 외부적 요인에 의한 단순한 판단에 의해서가 아니라 내부적 요인 또한 고려하여, 가격이 변동되었다 하더라도 그러한 사실이 실질적으로 특수관계가 영향을 준 것이 아닌 것을 납세자가 명백히 증명한다면 특수관계가 거래가격에 영향을 준 것으로 보지 아니할 수 있다는 것이다.

제4장 관세평가제도와 과세행정상 문제점 및 개선방안

제1절 과세행정상 문제점 및 개선방안

1. 과세행정상 문제점

가. 공무원의 부정행위

첫 번째 사례의 경우 청구법인이 신고한 금액에 과세관청이 의심을 하지 않다가 처분청의 담당 공무원이 청구법인으로부터 뇌물수수 한 사실이 밝혀지면서 청구법인이 신고한 금액에 대해 다시 검토하게 되면서 붙어진 사건이다. 단 한명의 부정행위가 약 5000억원의 행정소송이 진행되게 한 큰 이유가 되었다는 것이다. 물론 이 사례만을 보고 과세관청 공무원의 도덕성에 대해 의심하는 것은 옳지 않으나 이 사례에서 소수 공무원의 부정행위가 자칫 대규모 분쟁을 유발시킬 수 있다는 것이다.

나. 관세 담당기관과 내국세 담당기관의 공조 부족

관세평가상 이전가격에 대한 평가방침과 국조법상 이전가격에 대한 평가 방침의 조화로운 적용을 위한 연구과 과거부터 현재까지 지속되고 있으나, 첫 번째 사례에서 과세관청의 주장 일부를 인용하자면 “OECD 가이드라인 및 국제조세조정에 관한 법률에 의한 정상가격과 WTO 관세평가협정 및 관세법에 의한 관세의 과세가격은 별개의 사안으로 내국세의 조정에 따라 거래당사자가 당초 수입가격을 조정하더라도 관세의 과세가격 산정에는 영향을 미치지 않으므로 청구법인의 심판청구 사유는 모두 이유 없다.”(조심2012관0008 (2012.12.11) 일부 인용)고 주장한다. 이러한 점을 볼 때 과세관청의 입장은 이전가격에 대한 관세평가제도와 국조법상 이전가격 과세제도를 별개로 보고 있다고 추측할 수 있으며, 이러한 입장은 특수관계자간의 거래에 있어서 이전가격의 이슈가 발생했을 때 적용되어 납세자와 과세관청 간에 지속적인 분쟁을 유발시킬 것으로 보인다.

다. 소송관련 전문인력의 부족

첫 번째 사례의 경우 서울세관의 소송담당 직원은 3명인 것으로 알려졌다. 길게는 10년, 짧게는 4년의 소송으로 볼 수 있는 이번 소송에서 관세청이 해당 사안에 대한 합리적 의심이 있음에도 조세심판원으로부터 가산세 부과 관련 사안 패소, 부과권 제척기간 적용에 대한 패소 및 최대 쟁점 사안인 제6-3방법 적용에 대해서 재조사 결정이 내려진 것은 부족한 인력과 법리적 해석에 대한 전문성 다소 부족했다. 관세를 담당하는 과세관청은 타 기관에 비해 승소율이 높은 편이지만 고액소송의 패소율 또한 높다.

다국적기업의 경우 막대한 자본을 들여 대형로펌이나 전문 변호사 인력을 소송 전에 투입시키는데 비해 과세관청에서 전문 인력 없이 실무자들로 구성된 담당팀이 법리나 각종 논리 싸움에서 대형로펌이나 전문 변호사 집단에 대항하기는 매우 어렵다.

2. 과세행정의 개선방안

가. 과세관청 공무원에 대한 관리·감독·교육 강화

첫 번째 사례의 경우를 볼 때 관세청과 세관 공무원 전체의 도덕성이 의심되는 것은 아니나, 세금 관련 업무에 있어서는 소수의 부정이 자칫 과세관청 전체의 조세행정질서를 어지럽힐 수 있다는 점을 알 수 있다. 이 사례에서 보여 지듯이, 한 사람의 부정행위가 결국 5000억 원대의 거대 행정소송으로 이어진 것과 마찬가지로 말이다. 물론 이러한 결과가 부정행위만으로 발생한 것이라고 단정할 수 없으나, 담당공무에 대한 관리·감독이 철저하게 진행되었다면 피해를 최소화 할 수 있었다는 생각이다. 특히, 과세액이 큰 기업을 담당하는 공무원에 대해서는 지속적인 관리 감독과 해당 기업에 대한 심사 시에는 1차적으로 담당공무원이 심사한 후 2차적으로 별도 심사를 추가적으로 하여, 신속통관과 적정과세가 적절하게 조화를 이루어야겠다.

나. 관세 담당기간과 내국세 담당기관의 공조 노력

특수관계자간 이전가격에 관한 이슈에 대해 관세법상 관세평가제도와 OECD 가이드라인이나 국조법에 따른 이전가격에 관한 과세방침은 그 세목이 관세와 내

국세로 달리하면서, 과세가격을 산정하는 방식이나 관련 법제도에 있어 상이하다. 하지만 세목이 다르다는 이유로 동일한 물품의 가치(과세가격)가 두 가지로 구분된다면 납세의무자 입장에서는 어떤 제도에 따라 세액을 납부할지에 대한 혼란이 발생하게 되고, 법적안정성과 납세자의 예측가능성을 현저히 낮추게 되는 결과가 발생한다.

물론 이런 이유만으로 모든 물품에 대해 관세나 내국세를 징수함에 있어서 동일한 과세가격을 적용한다는 것은 현실적으로 불가능 할 것이다. 하지만 최소한 각 과세관청은 이전가격에 대해 과세할 때 그 물품의 과세가격을 결정함에 있어 정보를 공유하고 이견을 좁힘으로써 합리적인 과세가격을 산출하고 이를 납세의무자가 받아들일 수 있도록 하는 시스템을 형성해야한다.

다. 소송전문 인력팀 구성

과세관청은 2014년부터 본청 소송담당 인력을 2배로 확대하고 관련 예산을 추가로 편성하는 등 대형사건을 본청에서 직접 담당하는 등 과세관청의 승소율을 높이기 위한 움직임을 보였다. 하지만 다국적 기업과 같은 거대기업에 의해 고용된 대형로펌이나 전문변호인단에 비해 다소 부족한 것으로 보인다.

따라서 소송을 담당기로 한 공무원은 소송만을 전담으로 하도록 하여 전문성을 강화하고 전문변호인을 추가로 증원하여 ‘소송전담팀’을 구축해야한다.

제2절 관세평가제도의 문제점 및 개선방안

1. 관세평가제도의 문제점

가. 관세부과권 제척기간의 문제

2013년 관세부과권 제척기간은 기존의 원칙적으로 2년 적용 및 특례부과권 제척기간 5년에서 원칙적으로 5년 적용 및 특례부과권 제척기간을 10년으로 개정되었다. 하지만 이러한 개정이 오히려 득보다는 실이 많을 수 있다는 것이다. 첫 번째 사례에서 본 바와 같이 특례부과권 제척기간을 적용하여 관세를 부과 하려고 하였으나 조세심판원에서는 당초의 처분에 따른 세액을 초과하여 증액경정을 한

처분은 국세기본법 제79조의 불이익변경금지 원칙을 위배한 부당한 것이라고 하며 D그룹의 손을 들어주었다. 이는 즉, 과세관청이 수입신고를 수리할 당시 이전 가격에 대한 분석과 조사를 철저히 하지 않아, 이미 과세관청과 납세의무자가 받아들여진 과세가격이 된 경우에는 기존의 세액보다 많은 금액에 대한 경정은 어렵다는 것이다. 오히려 관세부과권 제척기간이 늘어남에 따라 과세관청의 업무 태만을 불러일으킬 수 있다는 생각이다.

나. 관세평가 방법의 경직성

첫 번째 사례의 핵심사안인 기존 제5방법에서 제6-3방법으로의 경정에 대해 서로 내세우는 논리를 요약하면 과세관청의 경우 청구법인이 과세관청에 제출한 제조원가 등에 대한 자료가 불명확하여 제5방법을 적용할 수 없다는 것이고, 청구법인의 경우에는 과세관청에서 요구한 자료를 제출하였기 때문에 ‘순차적 적용원칙’에 따라 제5방법에 의해 과세가격이 결정되는 것이 옳다고 주장하고 있다.

관세평가는 제1방법부터 제6방법을 순차적으로 적용하도록 하고 있다. 예컨대 어떠한 물품이 수입되면서 과세가격을 결정하는 경우, 해당물품이 어떠한 과세가격 적용방법에 알맞을 것으로 예상이 되더라도 각 방법마다 순차적인 법리적 해석을 바탕으로 해당 과세가격 결정 방법에 도달하여야 한다. 이러한 적용방식은 시간 · 비용측면에서 소모적이다 할 수 있다. 특히, 다국적 기업 내부거래에 의해 해당기업의 국내 법인이 독점 수입하는 경우 내부적으로 구성되는 원가에 대한 정보, 회계정보, 마케팅비용 등에 대해 과세관청의 합리적인 의심을 할 수 밖에 없는 상황임에도 ‘순차적 적용원칙’에 의해 터무니없는 가격을 과세가격으로 인정해야 하는 경우가 있다.

다. 이전가격에 대한 평가방법 적용상 문제점

특수관계자간 거래에 대한 정상가격평가방법에 있어서 내국세는 국조법에서 재화의 종류와 관계없이 법규에 정하여진 여러 가지 방법 중 최적의 방법을 적용할 것을 규정하고 있다.⁵⁸⁾ 그러나 상기(2)에서 살펴본 바와 같이 관세평가제도에서는 평가방법을 순차적으로 적용을 하도록 하고 있어 경직성이 있고, 더구나 특수관

58) 문상태, “다국적기업의 이전가격에 대한 과세평가제도 연구”, 「통상법률 통권 제76호」, 2007, p. 177.

계가 가격결정에 영향을 미친 것으로 판단하여 제1방법을 배제하는 경우, 제2방법 및 제3방법의 적용은 현행 신고납부수리제 하에서 인정된 과세가격 자료에의 접근이 곤란하여 실무적으로 그 적용에 어려움이 있고, 제5방법은 다국적기업의 기밀상 원가자료의 공개 기피, 수출자의 자료제공 협조문제, 이윤 및 일반경비의 적정성 판단문제 등으로 그 적용사례가 거의 없다.

라. 관세법상 관세평가제도와 국세조세조정에 관한 법률의 부조화

두 번째 사례와 같이 특수관계자에 대해 과세하는 경우 관세평가제도와 국조법에 따라 과세할 때 여러 상이점이 발견된다.

이 뿐만 아니라, 관세법에서 납세의무자는 국조법 제4조제1항에 따라 관할 지방국세청장 또는 세무서장이 해당 수입물품의 거래가격을 조정하여 과세표준 및 세액을 결정·경정 처분하거나 같은 법 제6조제3항 단서에 따라 국세청장이 해당 수입물품의 거래가격과 관련하여 소급하여 적용하도록 사전승인을 함에 따라 그 거래가격과 이 법에 따라 신고납부·경정한 세액의 산정기준이 된 과세가격 간 차이가 발생한 경우에는 그 결정·경정 처분 또는 사전승인이 있음을 안 날(처분 또는 사전승인의 통지를 받은 경우에는 그 받은 날)부터 2개월 또는 최초로 납세신고를 한 날부터 5년 내에 대통령령으로 정하는 바에 따라 세관장에게 세액의 경정을 청구할 수 있다.⁵⁹⁾라고 규정하고 있다.

이 규정은 자칫 국조법에 따라 과세가격이 조정된 경우 납세의무자가 세액의 경정을 청구하면 과세가격을 경정해주는 것으로 오인할 수 있다. 관세법 시행령에 따르면 세관장은 관세법 제38조의4제2항에 따라 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 세액을 경정할 수 있다.

- ① 지방국세청장 또는 세무서장의 결정·경정 처분에 따라 조정된 사항이 수입물품의 지급가격, 권리사용료 등 법 제30조제1항의 과세가격으로 인정되는 경우
- ② 지방국세청장 또는 세무서장이 국조법 제5조에 따른 정상가격의 산출방법에 따라 조정하는 경우로서 그 비교대상거래, 통상이윤의 적용 등 조정방법과 계산근거가 법 제31조부터 제35조까지의 규정에 적합하다고 인정되는 경우⁶⁰⁾에 한하여 과세가격을 경정하도록 하고 있다.

59) 관세법 제38조의4.

60) 관세법 시행령 제35조.

따라서 과세관청의 입맛에 따라 납세의무자는 「국조법」에 따른 과세가격과 관세법에 따른 과세가격을 각각 달리하여 세금을 납부하게 될 수 있다는 것이다.

2. 관세평가제도 개선방안

가. 관세부과권 제척기간에 의존하지 않는 실용적 대응 범안의 구상

2013년 관세부과권 제척기간이 기존에 비해 2배 수준⁶¹⁾으로 대폭 개정되었으나, 이번 소송에서 보여지는 바와 같이 부과권 제척기간이 확장된다 하더라도 최초 과세가격 결정이 잘못되고 그에 따른 충분한 자료를 제출하지 못한 경우, 관세부과에 대한 정당성만으로 부족세액을 징수 할 수 없다는 결론을 도출할 수 있다. 따라서 관세부과권 제척기간의 확대는 지능적 탈세에 대한 적절한 대응수단이 되지 못한다는 것이다.

현 관세법에서는 先수입신고 수리 後심사를 원칙으로 하여 ‘신속통관’에 주안점을 두고 있는바, 다국적 기업에서 독점으로 수입되는 물품에 대하여는 수리 전에 심사할 수 있도록 특례제도가 필요하겠으며, 과세관청의 처분에 대한 이의신청, 심사청구, 소송을 제기하여 승소 또는 패소 한 기업에 대해 지속적인 모니터링을 통해 추후에 발생할 수 있는 오류를 선별할 수 있는 제도적 개선이 필요하겠다.

나. 관세평가 절차의 순차적 적용에 대한 특례사항 규정

제2장에서 살펴본 바와 같이 WTO관세평가협정을 우리나라의 관세법으로 받아 들여 제1방법부터 제6방법까지 순차적 적용하고 있다. 수입물품의 경우 이미 어떠한 관세평가 방법에 의해 가격이 설정된 물품들이 수입되는 때에는 처음 수입되는 물품에 비해 가격결정 방법을 선택하는 데 있어 어려움이 적을 것이나, 특수관계자간 이전가격에 대한 과세가격을 결정하는 경우 통상정적으로 그러한 특수관계가 가격에 영향을 미칠 확률이 높고, 특히 이러한 이에 제2방법과 제3방법의 적용이 어려울 것이므로 이러한 경우 특례사항으로 ‘관세평가 방법의 순차적 적용’을 배제하고 해당 과세가격을 결정하는데 가장 알맞은 방법에 의해 과세관청이 유동적으로 과세가격 방법을 결정할 수 있는 특례사항을 두어 보다 탄력적

61) 2014년 이전에는 원칙적인 관세부과권 제척기간은 2년, 납세자 부정행위 등 있는 경우에 관세부과권 제척기간은 5년이었으나 2014년 부터는 원칙적인 관세부과권 제척기간은 5년, 납세자 부정행위 등 있는 경우에 관세부과권 제척기간은 10년으로 개정되었다.

으로 관세평가제도가 운영될 수 있도록 해야겠다.

다. 이전가격에 대한 추가적인 WTO관세평가협정 필요

내국세의 경우 OECD에서는 ‘다국적 기업과 과세당국을 위한 이전가격 지침서’(이하 ‘이전가격 지침서’라 한다)를 발행하여 특수 관계자간 이전가격의 적정성을 평가하고 정상가격의 원칙을 적용하기 위한 국제적인 동향을 반영하려 하고 있다. 이에 반해 관세평가제도의 경우 이전가격 과세에 대한 별도의 제도적 장치를 마련해 놓고 있지 않다.

현재 우리나라에서 사용하고 있는 관세평가제도는 WTO관세평가협정을 그대로 법제화 해놓은 것으로서, 우리나라뿐만 아니라 WTO에 가입한 여러 국가에서도 이 협정을 법제화하고 사용하고 있다.

따라서 우리나라 조세행정에 맞게 독단적으로 관세평가제도를 조정할 경우 자칫 국제적 분쟁을 야기 시킬 수 있다. 현행 관세평가 협정은 1979년 최종 타결된 GATT평가협정이 그 모태이며, 규정된 내용이 과거의 상관습에 따르는 경우가 많고 그 내용이 포괄적인 부분이 많아 관련 부분을 동일한 문구를 해석하더라도 납세자입장과 과세관청입장에서 각각 달리 해석될 수 있다. 물론 WTO관세평가협정은 각국의 관세평가제도의 뿌리로서 과세가격 결정하기위한 기본지침이라는 것에는 이견은 없다. 다만, 최근 이슈 되고 있는 문제(특수관계자간 이전가격에 대한 관세평가방침 등)들을 반영하지 못하고 있기 때문에 추가적인 관세평가협정을 통해 각국의 아이디어와 과세방침을 공유함으로써 앞으로 관세평가제도가 나아가야 할 방향에 대해 논의하여 현재 국제무역의 흐름과 상관습을 반영한다면 관세평가제도를 더욱 견고히 할 수 있을 것이다.

라. 관세법상 관세평가제도와 국세조세조정에 관한 법률의 조화 모색

위에서 살펴본 바와 같이 과세가격 조정에 따라 경정하는 경우 관세법과 국세조세조정에 관한 법률간 모순이 발생할 가능성이 있다. 이 경우 다국적기업은 관세에 대한 과세표준은 높게 산정되고 내국세에 대한 과세표준은 낮게 산정 될 것이다. 이러한 모순은 법적안정성을 저해하고 다국적기업의 국내 투자를 약화 시키는 결과를 초래할 수 있다. 따라서 관세청과 국세청은 이러한 제도상 결함을 수정하고 납세의무자가 세액을 납부함에 있어 혼란을 최소화 할 수 있도록하여야

한다.

마. 납세의무자의 사전조정제도 활용

사실 기존에 있던 제도를 동시에 신청 가능하도록 하는 제도이긴 양 제도를 동시에 이용할 수 있다는 점에서 매우 유용할 것으로 보인다. 이 제도는 관세법 제37조의2⁶²⁾와 국조법 제6조의3⁶³⁾에 규정되어 있으며 관세청장과 국세청장이 공조하여 특수관계자간 이전가격의 과세가격을 산정하여 납세자에게 법적 예측가능성을 제공하며, 양 과세관청이 결정한 과세가격이기 법적 분쟁이 발생할 가능성도 줄어들 것이다.

62) 관세법 제37조의2(관세의 과세가격 결정방법과 국세의 정상가격 산출방법의 사전조정)

① 제37조제1항제3호에 관하여 의문이 있어 같은 항에 따른 사전심사를 신청하는 자는 「국제조세조정에 관한 법률」 제6조제1항에 따른 정상가격 산출방법의 사전승인(같은 조 제2항 단서에 따른 일방적 사전승인의 대상인 경우에 한정한다)을 관세청장에게 동시에 신청할 수 있다. 이 경우 관세청장은 국세청장과 협의하여 관세의 과세가격과 국세의 정상가격을 사전에 조정(이하 이 조에서 "사전조정"이라 한다)하여야 한다.

② 사전조정의 대상은 관세의 과세가격 결정방법과 국세의 정상가격 산출방법이 유사한 경우로서 대통령령으로 정하는 경우로 한정한다.

③ 제1항에 따라 사전조정을 하는 관세청장은 국세청장에게 정상가격 산출방법의 사전승인 신청서류를 첨부하여 신청을 받은 사실을 통보하고, 국세청장과 과세가격 결정방법, 정상가격 산출방법 및 사전조정 가격의 범위에 대하여 협의하여 결정하여야 한다.

④ 관세청장은 제3항에 따른 사전조정의 결과를 제1항에 따른 사전조정을 신청한 자와 기획재정부장관에게 통보하여야 한다.

⑤ 제1항부터 제4항까지의 규정에 따른 사전조정 신청 방법 및 절차 등에 관하여 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.

63) 국조법 제6조의3(국세의 정상가격 산출방법과 관세의 과세가격 결정방법의 사전조정)

① 제6조제1항에 따라 국세의 정상가격 산출방법에 대하여 사전승인(같은 조 제2항 단서에 따른 일방적 사전승인의 대상인 경우에 한정한다)을 신청하는 거주자는 「관세법」 제37조제1항제3호에 따른 관세 과세가격 결정방법의 사전심사(이하 이 조에서 "관세가격 사전심사"라 한다)를 국세청장에게 동시에 신청할 수 있다. 이 경우 국세청장은 관세청장과 협의하여 국세의 정상가격과 관세의 과세가격을 사전에 조정(이하 이 조에서 "사전조정"이라 한다)하여야 한다.

② 제1항에 따른 사전조정의 대상은 국세의 정상가격 산출방법과 관세의 과세가격 결정방법이 유사한 경우로서 대통령령으로 정하는 경우로 한정한다.

③ 제1항에 따라 사전조정을 하는 국세청장은 관세청장에게 관세가격 사전심사 신청서류를 첨부하여 신청을 받은 사실을 통보하고, 관세청장과 정상가격 산출방법, 과세가격 결정방법 및 사전조정 가격의 범위에 대하여 협의하여 결정하여야 한다.

④ 국세청장은 제3항에 따른 사전조정의 결과를 사전조정을 신청한 자와 기획재정부장관에게 통보하여야 한다.

⑤ 제1항부터 제4항까지의 규정에 따른 사전조정 신청 방법 및 절차 등에 관하여 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.

제5장 결론 및 시사점

현재 세계경제는 글로벌화, 지역화 및 자유무역협정 등으로 다국적 기업의 활동이 더욱 활발하게 이루어지고 있으며, 각국에 자회사를 설립하거나 대리점을 설치하는 방식 등을 통해 세계적인 세무전략(tax planning)을 구축하고 기업의 이익이 극대화 될 수 있도록 거래당사자간 거래가격을 임의로 조정하여 세금을 낮게 부과 받거나 회피하고 있다.

본 논문에서는 최근 논란이 된 다국적기업과 이전가격의 관세평가와 관련된 사례들을 통해 관련 법리를 개괄적으로 설명하고 과세행정상 문제와 관세평가제도의 문제로 문제점을 이원화 하여 분석하여, 각 문제점의 개선방안에 대해 제시하였다.

먼저, 과세행정상 문제점으로는 첫째, 과세관청 공무원의 부정행위, 둘째, 관세를 담당하는 기관과 내국세를 담당하는 기관의 공조가 부족하다는 점과 셋째, 소송관련 전문 인력의 부족하다는 문제점을 제기하였다.

관세평가제도와 관세법에 관한 문제로는 첫째, 관세부과권 제척기간이 확대됨에 따라 오히려 공무원의 근무태만을 조장할 수 있다는 점과 둘째, 관세평가 방법의 경직성, 셋째, 이전가격에 대한 평가방법 적용상 문제점을 들었다.

이에 대한 해결방안으로는 첫째, 과세관청 공무원에 대한 관리·감독·교육 강화하여 공무원의 불법행위를 통제하고, 둘째, 양 과세기관의 공조를 강화해야 하며, 셋째, 소송전문 인력팀을 구성하여 대형소송의 승소율을 높여야 한다.

관세평가제도 및 관세법의 문제에 대한 대응방안으로는 첫째, 관세부과권 제척기간에 의존하지 않는 실용적 대응 법안의 구상하여 보다 철저하게 이전가격에 대한 관세심사가 이루어질 수 있도록 해야 하며, 둘째, 관세평가 절차의 순차적 적용에 대한 특례사항을 규정하여 평가방법의 유동성을 높이고, 셋째, 이전가격에 대한 별도의 WTO관세평가협정을 체결하여 협상을 통해 각국에 유리하게 규정되는 것이 아니라 세계적으로 인정되고 통용될 수 있는 이전가격에 대한 관세평가 방안을 구상해야 하고, 넷째, 양 과세제도의 조화를 모색하고 마지막으로 관련법에서 운영하는 특수관계자간 이전가격에 대해 사전에 조정할 수 있는 제도를 납세자가 적극 활용하는 것이다.

본 논문은 관련 사례를 집중적으로 분석하여 특수관계자간 이전가격에 대한 관

세평가에 대해 실제적 분석을 시도하는데 그 시사하는 바가 크며, 앞으로 과세관청과 관세평가제도가 나아가야할 방향을 제시하였다. 그러나 다수의 사례를 연구하지 못하여 정확성이나 통계적 자료가 부족하다는 점, 관세평가제도가 어떠한 방식으로 변화해야하는지 명확하게 제시하지 못한 한계점이 있다.

현재 내국세와 관련된 이전가격세제에 대한 연구는 활발하게 진행되고 있는 반면, 특수관계자간 이전가격에 대한 관세평가 방안에 대한 연구는 부족한 실정이다.

따라서 이전가격에 대한 관세평가와 제도적 발전방향에 대한 꾸준한 연구와 노력이 수행되어야 할 것이다.

<참고문헌>

1. 단행본

- 김태주 (2015), 「관세사를 위한 관세평가강의 I」, 도서출판 ONE.
- 김태주 (2015), 「관세사를 위한 관세평가강의 II」, 도서출판 ONE.
- 이용섭 (2002), 「국제조세」, 세경사.
- 이해동 (2013), 「관세평가실무 관세평가 핵심이론 및 실제사례」, 한국관세무역 개발원.
- 정재호 (2009), “관세평가와 이전가격제도의 조화를 위한 정책방안”, 한국조세재정연구원, 「재정포럼」.
- 제갈현근 (2013), 「地坪 과세법 환급특례법 포함」, 비전에듀테인먼트.

2. 논문 및 자료

- 문상태 (2006), “다국적기업의 이전가격에 대한 과세평가제도 연구”, 법조통권 제76호.
- 신민호 (2010), “이전가격의 관세평가 검증방법에 관한 연구”, 건국대학교대학원 석사학위논문.
- 심상표 (2013), “다국적기업 이전가격 평가 개선 방안 연구”, 한국해양대학교대학원, 석사학위논문.
- 오태영 (2009), “이전가격과세제도와 관세평가제도의 조화에 관한 연구”, 한남대학교 대학원 박사학위논문.
- 이민석 (2007), “이전가격에 대한 우리나라의 관세평가 대응방안 연구”, 건국대학교 대학원 석사학위논문.
- 이용수 (2013), “다국적기업의 이전가격에 관한 효과적인 관세평가방법 연구”, 한국해양대학교 대학원 석사학위논문.
- 이창현 (2014), “다국적기업의 이전가격에 대한 관세평가상 대응방안”, 중앙대학교 대학원 석사학위논문.
- 장현정 (2012), “관세평가상 특수관계 거래가격과 이전가격의 조화방안”, 경희대학교 국제법무대학원 석사학위논문.

- 최인은 (2003), “우리나라의 이전가격 사전승인제도의 개선방안에 관한 연구”,
홍익대학교 세무학원 석사학위논문.
- 하승호 (2008), “다국적기업의 진출의 확대에 따른 관세평가 기법연구”, 부산대
학교 경영대학원석사학위논문.
- 한재환 (2011), “다국적기업에 대한 이전가격과세제도와 관세평가제도의 조화방
안에 관한연구”, 고려대학교 법무대학원.
- 허승구 (2008), “다국적기업의 국제조세계획과 이전가격에 관한 연구”, 배제대학
교 국제통상대학원석사학위논문.