

석사학위논문

이전가격의 관세회피방지를 위한
제도적 개선 방안 연구

A Study on the Institutional Improvement Measures for Prevention
of Tariff Avoidance of Transfer Price

제 출 자 : 이 훈 재

지도교수 : 이 은 재

2023년

경영학과

국세관세학 전공

단국대학교 경영대학원

이전가격의 관세회피방지를 위한
제도적 개선 방안 연구

A Study on the Institutional Improvement Measures for Prevention
of Tariff Avoidance of Transfer Price

이 논문을 석사학위논문으로 제출함.

논문제출 2023년도 11월

단국대학교 경영대학원
경영학과
국제관세학 전공

이 훈 재

이훈재의 석사학위 논문을
합격으로 판정함

심사일 : 2023. 11. 27.

심사위원장 이 기 광 인

심사위원 이 지 수 인

심사위원 이 은 재 인

단국대학교 경영대학원

(국문초록)

이전가격의 관세회피방지를 위한 제도적 개선 방안 연구

단국대학교 경영대학원 경영학과

국제관세학 전공

이 훈 재

지도교수 : 이 은 재

1970년대부터 급격히 다국적기업이 성장하였다. 전 세계 무역 거래량의 60% 이상을 차지하고 있다고 한다. 다국적기업의 지속적인 무역거래 확대에 따라 관세 및 조세회피를 위한 전략이 다양하게 변화하고 있다. 과세당국의 감시가 강화되는 등의 이유로 수입가격을 조작하여 관세를 낮추고, 재고비용인 로열티, 경영자문료, 기술료 등을 증가시키는 방법 등 다양한 방식으로 관세 및 조세를 회피하고 있는 실정이다.

다국적기업의 이전가격을 통한 조세·관세 회피에 대해서는 내국세 측면에서 다국적기업의 소득이전을 통한 세원잠식(BEPS) 대응 전략으로 이루지고 있다. 관세 측면에서 FTA와 더불어 관세평가 중요성이 줄어들고 있지만 여전히 중요한 이슈이다.

본 연구에서는 다국적기업에 대한 관세평가제도 및 이전가격체제의 개념 및 역사, 조화를 위한 노력, 조세회피전략에 대한 국내외적 대응을 정리하였고, 다국적기업과

의 과세 쟁송사례 분석을 통해 현행 다국적기업에 대한 관세평가 제도의 문제점을 분석하여 관세평가의 제도적 개선방안을 제시하였다.

다국적기업 관세평가의 제도적 개선 방안으로서 4가지 방안을 제시하였는데 ① ACVA 제도 활성화, ②제6방법 적용 활성화, ③가격신고 제도 개선, ④국제거래 서류 보관의무 신설이다.

다국적기업의 관세회피를 방지하기 위해 관세청 등 과세관청에서는 지속적으로 제도를 정비하고 관세조사를 강화하여 왔다. 그러나 한정된 조사 인력으로는 다국적기업의 관세회피를 방지하는데 한계가 있으므로 성실신고 문화 정착을 위한 제도개선 등으로 행정 패러다임을 전환할 필요가 있다.

주제어 : 다국적기업, 관세평가, 특수관계, 이전가격

감사의 글

2년전 대학원 생활을 시작한 게 엇그제 같은데 벌써 대학원 석사 과정과 학위논문을 마치게 되었습니다. 관세청에서만 30년 정도를 근무하면서 학문적으로 관세 분야를 연구하고 싶어 대학원도 국제관세학과를 선택했는데 강의를 듣고 논문 준비를 하면서 관세 분야에 대한 전문지식이 한층 업그레이드되었습니다.

논문을 작성하는데 세심한 지도를 해주신 이은재 교수님께 감사의 말씀을 드립니다. 또한 논문 심사에 참여하여 연구 방향 및 작성에 세심한 조언을 해주신 이기광 교수님, 이지수 교수님께 진심으로 감사드립니다. 교수님들의 지도와 조언이 큰 도움이 되어 논문을 잘 마칠 수 있었습니다.

논문 주제 선정 및 작성에 도움 및 조언을 해주신 김용태 박사님과 대학원 원우님들에게도 감사의 말씀을 전합니다.

경영대학원 국제관세학 전공 석사 과정의 기회를 마련해주신 관세청장님, 서울본부세관장님께 감사드리며, 논문을 잘 마칠 수 있도록 도움을 준 심사총괄1과 동료 직원들에게 감사드립니다.

마지막으로 대학원 공부를 추천하고, 논문을 작성하는 수개월 동안 물심양면으로 지원해주고 응원해준 아내에게 고마운 마음을 전합니다.

2023년 11월
이 훈 재

목 차

제 1 장 서 론	1
제1절 연구배경과 목적	1
제2절 연구대상과 연구방법	4
제3절 선행연구	5
제 2 장 관세평가제도와 이전가격세제의 개념 및 조화	10
제1절 관세평가제도	10
제2절 이전가격세제	14
제3절 국제 및 국내·외 관세평가제도와 이전가격세제 조화 추진 현황	18
1. 관세평가제도와 이전가격세제의 차이점	18
2. 국외의 관세평가제도와 이전가격세제 조화 추진	20
3. 국내의 관세평가제도와 이전가격세제 조화 추진	24
제 3 장 조세회피 방지를 위한 제도적 대응 현황	27
제 4 장 관세회피 사례 분석 및 문제점	34
제1절 다국적기업 관세회피 소송 사례 분석	34
1. 국제마케팅비 과세 사례	34
2. 글로벌 소송 비용 과세 사례	37
3. 구매수수료 과세 사례	39
4. 이전가격 조정에 따른 과세 사례	43
제2절 현행 관세평가 문제점	46
제 5 장 관세평가의 제도적 개선 방안	48
제1절 ACVA 제도 활성화	48
제2절 제6방법 적용 활성화	49

제3절 가격신고 제도 개선	51
제4절 국제거래 서류 보관의무 신설	54
제 6 장 결론	56
제1절 연구 요약 및 시사점	56
제2절 연구의 한계점 및 향후 연구 방향	58
참고문헌	59
영문요약	62

표목차

<표 1> 이전가격을 결정하는데 고려하는 다양한 요인	3
<표 2> 선행연구 요약	9
<표 3> 브뤼셀 평가협약과 GATT관세평가협정의 비교	11
<표 4> 관세평가방법 및 적용 순위	12
<표 5> 관세법상 특수관계자 정의 규정(관세법 제30조제3항제4호) ·	12
<표 6> 국조법상 국외 특수관계의 유형	15
<표 7> 국세청 APA 통계 현황	16
<표 8> 국세청 정상가격 산출방법별 현황	17
<표 9> 관세평가제도와 이전가격세제 비교	19
<표 10> 관세평가협정과 OECD 이전가격 지침상의 접근 방법 비교 ·	20
<표 11> 주요국의 이전가격 관세평가제도 현황	24
<표 12> 쌍방 APA와 ACVA 비교	26
<표 13> 최근 5년간 수입실적	27
<표 14> 관세청 관세조사 현황	28
<표 15> 관세법상 특수관계자에게 요구할 수 있는 자료	29
<표 16> 관세청의 다국적기업에 대한 관세평가 대응 노력	30
<표 17> BEPS 액션플랜 요약	32
<표 18> 국세청의 BEPS Project 도입 경과	33
<표 19> 관세청의 다국적기업 상대 패소율과 국내기업 상대 패소율 비교 ·	46
<표 20> ACVA 승인 현황	48
<표 21> 제6방법 적용 조세심판청구 및 쟁송 사례	50
<표 22> ACVA 과세가격 결정방법 적용 현황	51
<표 23> 관세청 관세조사 자료제출 비협조 업체에 대한 운영지침('20.3.2)	54
<표 24> 자료 보관의무를 규정하는 관세법 개정(안)	55

그림목차

<그림 1> 글로벌 가치사슬 분화도	2
<그림 2> 국세와 관세의 과세가격 조정 절차	25
<그림 3> 수입신고서 가격신고서 양식	53

제1장 서론

제1절 연구배경과 목적

다국적 기업(多國籍企業, Multinational enterprise 또는 Transnational enterprise; 약자: MNE 혹은 TNE)이란 일반적으로 세계 각국에 걸쳐 영업이나 제조 공장을 배치하고 국가적, 정치적 경계에 구애받지 않는 글로벌 기업을 가리킨다. 1970년대부터 급격히 다국적기업이 성장하였다. 전 세계 무역 거래량의 60% 이상을 차지하고 있다고 한다. 우리나라도 경제가 성장하면서 해외에 사무소, 공장을 두고 있는 다국적기업을 많이 운영하고 있다. 삼성전자, 현대자동차, LG 전자 등 대부분의 주요 대기업을 다국적기업으로 볼 수 있다.

다국적기업은 6만여개에 이르고 전세계에 자회사가 50만개에 이르고 있다. 다국적기업은 세계무역기구(WTO)의 무역 자유화 정책에 따라 활동이 더욱 활발해지고 있으며, 미중 무역 전쟁이 발생하고 있는 상황에서는 경제 블록화가 가속화되는데 지리적 위치만 바뀔 뿐이지 다국적기업의 증가 추세는 지속될 것이다.

다국적기업의 해외 진출 전략은 일반적으로 i) 단일공장 기반의 단일기업단계, ii) 분공장 설치를 통한 국내확장단계, iii) 해외지점 설치를 통한 해외진출단계, iv) 제조공장, 연구소 등을 해외로 이전하는 단계의 성장과정을 거치게 된다.(이철, 2016)

다국적기업은 해외 진출국가를 결정하게 되면 해당 국가에 대해 어떠한 방법으로 진입하여야 할 지를 결정해야 한다. 다국적기업이 선택 가능한 진입방법은 직접 수출, 로열티 계약(라이센싱), 가맹점 계약, 합작투자, 현지 자회사 설립 등이 있으며 이는 시장상황, 기업전략, 물류비용, 무역장벽, 정치·경제 위험 등 다양한 요인에 의해서 결정되는 것이다.

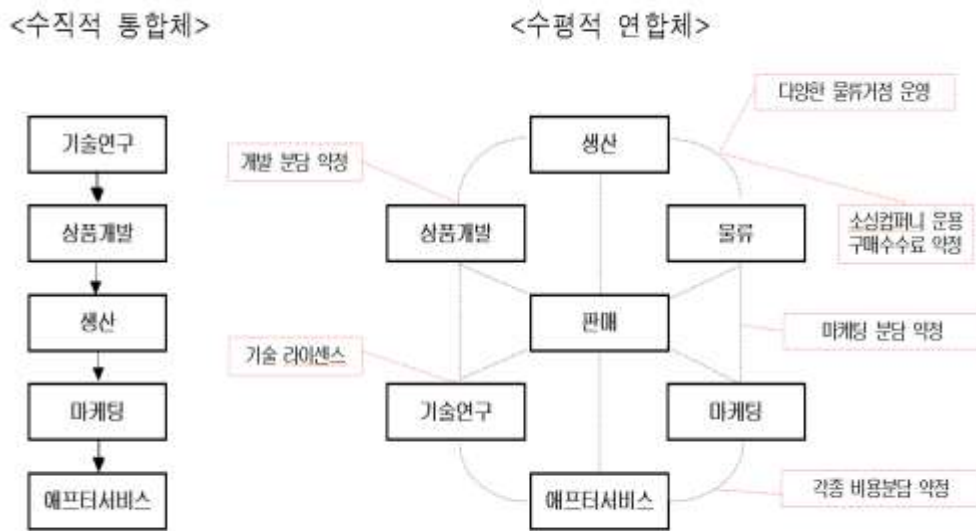
그리고 시간이 지나면서 해외시장 국가에 대한 지식 및 경험이 쌓이게 되면 상위 단계로 이동하는 것이 일반적인 발전단계이다. 이 과정에서 불확실성과 위험이 회사 의사결정의 중요한 이유로 작용한다. 다국적기업이 해외시장에 진입하는 방법은 이익을 최대한 향유할 수 있도록 통제력을 강화하고 지분을 확보하는 방향으로 발전하게 된다.(신영호, 2018)

다국적기업이 해외 시장에 진출할 때에는 주로 세 가지 가격 전략 정책을 취하고 있다. 초기 고가 전략, 시장 침투 가격 전략, 시장 유지 가격 전략으로 구분할 수 있다.(오탈영, 2009) 초기

에 시장 경쟁력이 높을 때 사용하는 것이 초기 고가 전략이고, 신규 시장에 진입하기 위해서 고의적으로 가격을 낮추는 전략이 시장 침투 전략이다. 시장에 안착을 한 경우에 수익을 지속적으로 창출하기 위해 가격을 유지하는 것이 시장 유지 가격 전략이다.

그러나 최근에 글로벌 가치 체계(Global Value Chain)상 연구, 생산, 물류, 판매, 마케팅, 애프터서비스가 전 세계적인 공급망에 걸쳐 연계되어 있기 때문에 과거의 가격 전략으로는 설명이 곤란한 상황이다.

<그림 1> 글로벌 가치사슬 분화도



출처 : 최천식(2018). 다국적기업의 이진가격 전략에 대응한 관세평가에 관한 연구, 박사학위 논문, 숭실대학교, p.65

다국적기업은 아주 다양한 방법으로 조세 및 관세를 회피하고 있다. 내국세 측면에서는 세율이 높은 국가에서 세율이 낮은 국가로 소득을 이전하는 방법이다. 그 방법에는 두가지 방법이 있다. 첫째는 이진가격 설정을 통해 수출국(저세율)에서 수입국(고세율)으로 고가 이진가격을 정책을 통해 수출국으로 소득을 이전하는 것이다. 둘째는 저세율인 제3국을 거래 당사자로 넣어서 배당금 지급, 로열티 지급, 중개무역 등을 거래를 통해 저세율에 소득을 이전하는 방법이다.

〈표 1〉 이전가격을 결정하는데 고려하는 다양한 요인

- | |
|--------------------------------|
| 1) 국가간 법인세율 및 법인세 법규정 차이 |
| 2) 소재국의 관세율 및 관세 법규정 |
| 3) 소재국의 반덤핑 법규정 (시장침투정책) |
| 4) 소재국의 환율변동 |
| 5) 소재국의 가격규제 정책 (의약품) |
| 6) 적정현금흐름 유지 (현지시장 침투, 경쟁력 강화) |
| 7) 모기업 수준의 자회사 예상 수익성 |
| 8) 이익, 배당금의 송금 제한 규정 등 |

출처 : 백철형(2019). 다국적기업의 관세회피 방법에 따른 과세전략 연구, 석사학위논문, 고려대학교, p.28

또한 최근에 인터넷 기업들에 대한 과세 문제가 새로운 쟁점으로 부상중이다. 일명 ‘구글세’라고 불리우는 것인데 소득의 원천은 소비지국인데 과세는 본사 소재지인 미국 등에서 이루어지고 있어 소득 발생국에서 과세하지 못하는 문제가 발생했다. 결국 소득 발생국에서 과세하는 개념으로 세제를 변경하자고 하는 것이다. 이에 따라 내국세 측면에서는 국제적으로 여러 가지 노력을 하고 있다.

다국적기업의 수입물품, 용역(서비스) 가격을 포함한 이전가격의 인위적인 조정은 내국세 측면 뿐만 아니라 관세측면에서도 영향이 지대한 것이다.(노근홍, 2016) 최근 상품의 기획, 개발, 생산, 판매, 마케팅 등을 세분화하여 해외 자회사나 별도회사에 분산 배치하고 있고 그룹내 계열사간 내부거래도 보다 증가하고 있다.

다국적기업의 이전가격을 통한 조세·관세 회피에 대해서는 내국세 측면에서 다국적기업의 해외 소득이전을 통한 세원잠식(BEPS¹⁾) 대응 전략으로 이루지고 있다.

관세 측면에서 FTA와 더불어 관세평가 중요성이 줄어 들고 있지만 여전히 중요한 이슈이다. 최근의 다국적기업 관세평가 소송 사례를 분석하여 시사점, 문제점을 검토해보고 한국에서의 다국적기업의 관세평가 제도적 개선을 위한 방안을 제시하였다.

1) Base Erosion and Profit Shifting

제2절 연구대상과 연구방법

본 연구는 다국적기업의 관세평가제도와 이전가격세제의 목적과 역사, 차이점 등을 참고문헌을 토대로 관세평가와 이전가격의 조화, 다국적기업 조세회피 방안을 문헌적 연구와 관세회피를 위한 과세 사례의 쟁송 사례를 분석하는 것을 연구대상으로 하였다.

본 연구의 구성과 주요내용은 다음과 같이 요약 정리할 수 있다.

제1장 서론으로서 연구배경과 목적, 연구대상과 연구방법에 대하여 설명하고 관세평가제도와 이전가격과세제의 조화에 관한 연구, 특수관계 거래에 관한 관세평가제도 개선과 거래가격 검증에 관한 연구에 대한 선행연구를 기술하였다.

제2장 다국적기업의 관세평가제도 및 이전가격세제의 규정, 역사, 목적 등을 살펴보고 현재 어떻게 운영되고 있는지를 기술하였다.

제3장 다국적기업의 조세회피를 방지하기 위해 국내, 국외, 국제기구에서의 다국적기업의 관세평가제도 및 이전가격세제에 대한 대응 노력을 설명하였다.

제4장 국내에서의 다국적기업의 관세회피 사례를 쟁송건을 통해 분석하고 시사점 및 현행 다국적기업 관세평가 문제점을 도출해 보았다.

제5장 마지막으로 다국적기업에 대한 관세평가의 제도적 개선 방안을 제시하였다.

제6장 본문에서 다룬 연구 결과를 요약하였다. 먼저 다국적기업의 관세평가제도 및 이전가격세제의 역사, 차이점, 조화 방안을 설명하고, 다국적기업의 조세회피에 따른 양 세제의 대응 현황, 국내에서의 다국적기업의 관세회피 사례를 분석 및 검토한 후 다국적기업에 대한 관세평가 제도적 개선 방안을 제안하였다. 마지막으로 본 연구의 한계점 및 향후 연구 방향에 대해 기술한다.

연구방법으로는 문헌연구와 실제 소송사례를 검토하여 연구하였다.

제3절 선행연구

1. 관세평가제도와 이전가격세제의 조화에 대한 기존 연구에는 오태영(2009), 정재호(2008), 오윤(2006)의 연구가 있다.

오태영(2009)은 다국적기업의 동일 수입물품에 대해 관세청과 국세청의 과세기준이 달라 제기되는 이중과세의 문제점을 해결하기 위해 관세청과 국세청의 이전가격에 대한 평가방법상의 유사점과 차이점을 법령과 유권해석사례 등을 통해 분석하고 현행 규정의 범위 내에서 조화 방안이 있는지 여부에 대해 연구하였다. 개선안으로 관세청과 국세청의 공동결정, 조사 및 납세자 정보의 교환, 특수관계 거래 영향 여부 판정방법 개선, 비교가격 검토에서 독립가격 인정범위 정밀화, 이전가격 관세평가 분석서 제출제 도입 등을 제안하였다.

정재호(2008)는 내국세와 관세 과세목적이 상이하고 방법에 차이가 있어 동일 수입물품에 대해 여러 가지 거래가격이 적용되는 사례가 발생하며, 납세자는 동일물품이라도 내국세와 관세 납부에 대해 다른 인센티브가 존재하는 한편, 동일한 거래에 대해 두 당국이 이중의 기준으로 각각 평가를 달리한다면 납세자의 혼란을 발생한다. 이를 해결하기 위해 관세와 내국세의 과세가격 평가를 조화할 수 있는 방안을 연구했다. 국제적인 기준이 발전하지 상황에서 관세청과 국세청이 채택할 수 있는 방안을 연구범위로 한정하여 관세평가와 이전가격을 비교분석하고 미국, 호주, 영국, 캐나다의 관세평가와 이전가격 사례를 분석하여 관세평가와 이전가격의 제도적 조화방안을 제시하였다.

오윤(2006)은 한국의 국제조세법의 이전가격 제도와 관세법의 관세평가제도를 비교하고 미국 등 해외 국가의 양 과세제도를 비교 및 분석하는 방법으로 이전가격제도와 관세평가제도의 개선 및 조화방안을 제시하였다.

2. 다국적기업의 특수관계자간 거래에 관한 관세평가 개선, 관세회피 방지 등에 대한 연구로는 백철형(2019), 최천식(2018), 신영호(2018), 김민정(2018), 김현정(2016), 노근홍(2016), 신태욱(2016), 신민호(2010), 손정준(2008), 문상태(2006), 이득수(2006), 정재완(2004)의 기존 연구가 있다.

백철형(2019)은 다국적기업의 이전가격을 결정하는데 영향을 미치는 요인을 분석하고, 한국의 현행 관세 및 내국세의 법제도에서 다국적기업이 이윤 극대화를 위해 선택하는 이전가격 전략이 무엇인지를 거래 유형과 관세회피 사례를 파악하여 그에 대응하는 합리적이고 효

울적인 과세전략에 대한 연구를 하였다. 연구를 통하여 필요한 법적 제도와 규정을 발굴하여 대응 가능한 개선방안을 제시하였다.

최천식(2018)은 다국적기업의 이전가격정책과 조세회피행위를 분석하고 대응 방안으로 4가지를 제안하였다. 첫째, 관세평가면에서 국세기본법에서 규정한 실질에 따른 과세원칙을 엄격하게 적용하는 것이다. 둘째, 제4차 산업혁명 발맞춰 빅데이터 기반으로 위험관리시스템을 구축하는 것이다. 다음으로 선의의 다국적기업에 대해서는 납세협력 프로그램을 확대·운영하는 것이다. 실천방안으로 다국적기업과 과세당국 간 과세가격을 사전에 결정하는 ACVA를 활성화하고 국세청에서 승인한 정상가격 산출가격을 현행 관세법 범위 안에서 수용 가능한 방안 마련을 제시하였다.

신영호(2018)는 다국적기업의 이전가격은 전통적인 방법에서 벗어나 연구개발, 마케팅, 라이선스 등 무형자산의 분할을 이용하는 방법을 BEPS 전략으로 이동하였다고 기술한다. 무형자산 관리 비용을 관세 비과세 대상으로 인식하도록 하여 저가신고를 하거나, 이전가격 사후보상제도를 악용하여 영업의 손익으로 사후 송금·영수한다. 또한 과세관청의 입증책임을 전제로 자료제출에 비협조하는 등을 통해 고의적으로 관세를 탈루하기도 한다. 이와 같은 다국적기업의 현재 BEPS 실태에 대하여 관세평가면에서 실질과세원칙 정립, 이전가격 사후보상 조정 수용, 과세당국과 기업간 입증책임의 합리적 배분, 과세당국 간 과세정보 교환의 확대 등 대응방안을 제시하였다.

김민정(2018)은 다국적기업의 이전가격을 통한 관세회피에 대응하기 위해 4가지를 제안하였다. 첫 번째 특수관계가 거래 가격에 영향을 미쳤다는 점을 현재 과세당국이 전부 입증하고 있는데 수입자가 주로 거래가격이 당해 산업부문의 정상적인 가격결정 상관행에 부합하는 방법으로 결정하였음을 입증하도록 개정하여야 한다. 두 번째 유사물품의 본질적 요소는 상업적인 교환 가능성이므로 상업적인 교환 가능성을 판정할 수 있는 고려 요소들에 대하여 명확하게 규정하여 제3방법 사용의 실효성을 높일 수 있을 것이다. 세 번째 제6방법을 적극적으로 활용하는 것이다. 제출 자료의 정확성 및 진실성을 의심할만한 합리적인 이유가 있는 경우에는 제5방법의 배제가 가능하다는 규정을 신설하는 등 제6방법을 재량적으로 확대하는 방안을 제시하였다.

김현정(2016)은 사례들을 통해 다국적기업이 활용하는 관세평가상 BEPS 실태를 살펴보고 그 개선방안을 제시하였다. BEPS 프로젝트가 각 개별적인 액션플랜을 통해 정립한 개념 및 기준, 평가방법 등을 관세행정에서 차용할 수 있는 부분을 검토하여 관세측면에서의 다국적기

업의 BEPS 대응을 위한 개선방안을 제시하였다.

노근홍(2016)은 다국적기업 과세사례에 대한 최근 판례를 분석하여 문제점과 개선방안을 제시하였다. 제도적 측면에서 다국적기업 계열 내부 용역거래에 대한 평가방법 마련, 실질과세 원칙 및 판매자, 구매자에 대한 정의 규정을 관세법에 명시, 특수관계자간 거래에서 납세자에게 입증책임을 전환시키는 근거 규정 마련 등을 제시하였다. 행정적 측면에서는 특수관계 거래관련 관세평가 지침을 마련, 관세당국과 내국세당국간 이전가격 공동조사 실시 및 과세자료 교환 확대 등의 방안을 제시하였다.

신태욱(2016)은 다국적기업의 이전가격정책에서 발생하는 과세문제를 해결하기 위해서 공식배분법을 제안하였다. 공식배분법은 다국적기업의 관계 사업을 하나로 통합하여 전체소득을 계산한 후 일정한 배분공식을 통해 그룹내 각각의 자회사들에게 귀속될 소득을 계산하는 것으로 설명하였다. 일정한 배분식은 자산, 급여, 판매액을 고정적으로 사용하기 때문에 일단 공식이 구성되면 과세소득이 객관적으로 계산된다고 주장하고 있다. 입증책임과 관련하여 다국적기업이 거래 관련 모든 자료를 가지고 있다는 점을 인정하여 다국적기업의 책임을 증가시켜야 한다는 점을 강조하였다.

신민호(2010)는 WTO 관세평가협정 등 관련 규정의 비교가격 검증방법과 거래상황 분석 방법을 고찰하고, 미국, 캐나다 등 같은 주요국가의 관세법 규정의 거래상황과 비교가격에 대한 검증방법과 관세청과 국세청간 협조와 정보공유 실태를 비교하였다. 이전가격을 부인하여 과세된 관세부과처분에 대해 쟁송사례를 분석하여 한국의 관세법상 비교가격 검증방법과 거래상황 분석 방법의 실태와 문제점을 고찰한 후 개선방안을 제시하였다.

손정준(2008)은 다국적기업의 이전가격정책 관련 관세평가제도 운용상의 문제점을 기획, 운영, 확인, 환류과정으로 구분하여 실증분석을 하였다. 실증분석은 관세평가제도와 관련 당사자인 세관공무원, 수입자, 관세사 등을 대상으로 실시하였으며 이를 통해 도출된 평가제도와 관련된 문제의 주요 요인을 분석하고 개선방안을 제시하였다.

문상태(2006)는 다국적기업의 이전가격에 대한 내국세와 관세 과세제도의 차이점을 비교·분석하고 해외 주요국의 운영실태를 분석하여 행정적인 면과 규범적인 면에서 과세제도의 문제점을 도출하고 개선방안을 제시하였다. 행정적인 면에서는 양 과세당국의 과세자료 정보 공유, 전문가 협의회를 통한 이전가격 연구, 정책방향 제시, 과세당국 간 공동조사 등을 제시하였고, 규범적인 면에서는 합리적인 과세평가 방법 마련, 사전과세가격 심사제도 적극 이용,

관세평가의 제4방법에서 사용되는 이윤 및 일반경비율 개선 등을 제시하였다.

이득수(2006)는 관세 및 내국세 당국의 다국적기업 이전가격 운영상 실태, 관세법과 국조법상 이전가격 규정, 해외 주요국의 사례로 OECD 의견과 이전가격에 관한 미국, 호주 등의 내국세당국과 관세당국의 입장을 살펴보고, 이전가격에 대한 관세평가상 문제점을 도출하여 개선방안을 제시하였다.

정재완(2004)은 관세평가제도를 중심으로 특수관계 범위와 특수관계자간 거래에 적용되는 관세평가 원칙을 고찰하고, 특수관계가 거래가격에 영향을 미쳤는지 여부에 관한 판단기준을 명확하기 위해 한국의 판례, 결정례와 유권해석, 외국 사례를 분석하였다. 특수관계가 가격에 영향을 미치지 않았음에 대한 입증은 수입자가 해야 하며, 특수관계가 있지만 그 특수관계가 거래 가격에 영향을 미치지 아니한 것이라면 수입 가격신고를 할 때 그 입증에 필요한 자료를 제출하여야 한다고 하였다. 거래상황 검증에 의한 특수관계가 거래 가격 영향 여부에 대한 판단에 관해 일률적인 기준을 제시하기는 어려우며, 개별사안별로 판단사례를 통해 시사점을 찾아야 한다고 제안하였다. 법원 판결사례나 행정기관의 예규, 유권해석 등이 그 기준이 될 수 있다면서 미국 관세청의 예규, 법원의 판례 등을 제시하였다.

본 연구에서 관세평가와 이전가격 결정에 대한 관세청과 국세청의 최근 대응 방안을 상세하게 설명하고, 최근 다국적기업이 관세회피목적으로 사용하는 관세평가 관련 쟁송 판례를 분석하여 시사점 및 문제점을 도출하였다. 과세관청 입장에서 뿐만 아니라 수요자인 다국적기업 관점에서 관세평가를 잘 준수할 수 있도록 관세평가의 제도적 관점에서 개선 방안을 도출하여, 기존 선행 연구와의 차별성을 두었다.

〈표 2〉 선행연구 요약

연구자	주요내용
오탈영(2009)	양 과세당국의 이전가격에 대한 평가방법상의 유사점 및 차이점을 법령비교와 유권해석사례 등을 통해 분석하고 조화할 수 있는 방안 제시
정재호(2008)	관세평가와 이전가격을 비교분석하고 미국, 호주, 캐나다 등의 관세와 이전가격 사례를 분석을 통해 관세와 이전가격의 제도적 조화방안 제시
오윤(2006)	한국의 조세법상 관세평가제도와 이전가격제도를 비교하고 미국 등 다른 국가의 양 과세제도를 비교·분석함으로써 이전가격과 관세평가의 개선방안을 제시
백철형(2019)	무역거래 유형 및 관세회피 사례를 주로 파악하여 그에 대비하는 합리적이고 효율적인 과세전략에 대한 연구를 실시하고 대응 및 개선방안 제시
최천식(2018)	다국적기업의 이전가격 정책 및 조세회피행위를 분석하고 소송 사례를 통해 다국적기업의 관세회피를 방지할 수 있는 방안 제시
신영호(2018)	BEPS 실태에 대해 관세평가측면에서 실질과세원칙 정립, 이전가격 사후보상조정 수용, 입증책임의 당사자간 합리적 배분 등 대응방안 제시
김민정(2018)	다국적기업의 관세회피 사례를 분석하고 입증책임 전환, 유연한 제3방법 적용, 제6방법 활용 확대 등 대응방안을 제시
신태욱(2016)	다국적기업의 이전가격 과세문제를 해결하기 위해 공식배분법을 제안하고 다국적기업의 관세평가시 기업의 입증책임 부담 강화를 제안
김현정(2016)	BEPS 액션플랜의 개념, 기준, 평가방법 등을 관세행정상 활용할 수 있는 부분들을 통해 관세평가상 BEPS 대응을 위한 개선방안을 제시
노근홍(2016)	다국적기업 거래에 대한 최근 관세평가 과세 판례를 비교 및 분석하여 문제점과 개선방안을 제시
신민호(2010)	쟁송사례를 분석하는 방법으로 관세평가 실태와 문제점을 고찰한 후 이에 따른 개선방안을 제시
손정준(2008)	다국적기업의 이전가격에 대한 관세평가상 운영제도 문제점을 기획, 운영, 확인, 환류과정으로 구분 및 실증분석하고 개선방안 제시
문상태(2006)	이전가격에 대한 내국세와 관세 제도의 차이점을 비교 및 분석하고 주요국의 운영실태를 분석하여 과세평가의 문제점을 도출하고 개선방안을 제시
이득수(2006)	관세법과 국세조세조정에 관한 운영 실태, 법률상 이전가격 규정, OECD 견해, 해외의 제도 운영실태를 고찰하고 문제점 및 개선방안 제시
정재완(2004)	특수관계가 거래가격에 영향을 미쳤는지에 대한 판정기준을 정립하기 위해 우리나라의 판례, 결정례, 유권해석, 외국 사례 분석

출처 : 선행연구내용을 저자 정리

제2장 관세평가제도와 이전가격세제의 개념 및 조화

제1절 관세평가제도

관세평가(Customs Valuation) 제도는 국제무역거래에 있어서 세계 각국이 자국 산업 보호 및 재정확보를 위해 수입물품에 대한 관세부담을 증가시키는 목적으로 활용되고 있다. 일부 국가에서는 국제무역에서 형성된 실제 가격과 전혀 맞지 않는 임의적(arbitrary)이면서 가공적(fictitious)인 가치를 과세가격에 사용하기도 하였다.

어느 국가에서는 가격의 정의가 너무 복잡하여 그 법률적 해석에 장시간이 소요되고 어려운 절차를 거치기 때문에 그 자체가 무역장벽이 되기도 하였다. 세율협상도 무력화하는 등의 자유무역을 저해하고 있는 관세평가 제도를 개선하기 위해 1927년, 1930년 국제연맹의 경제회의에서 시작되었다.

1947년 스위스 제네바에서 개최된 “무역과 고용에 관한 UN회의(the UN Conference on Trade and Employment)”에서 사상 최초로 관세평가에 대한 귀책사유가 없음을 증명하지 못한 경우에는 세관장이 수정세금계산서를 발급하지 않아도 되는 정책에 관한 국제적인 합의가 이루어졌다.(신태욱, 2016)

1947년 위 회의에 따라 「관세와 무역에 관한 일반협정(GATT)」에 구체적으로 규정되었으며 관세평가에 관한 규정은 협정의 제7조에 규정되었다.

1947년 관세평가 분야에서의 브뤼셀에서 유럽관세연구그룹이 결성되었다. 1953년 관세목적 을 위한 관세평가 협정이 체결되었는데, 이를 관세당국들에게는 브뤼셀 평가정의(BDV)로 알려지게 된다.

〈표 3〉 브뤼셀 평가협약과 GATT관세평가협정의 비교

구분	브뤼셀 평가협약	GATT 관세평가협정
정식명칭	Convention on the Valuation of Goods for Customs Purposes (Brussels Definition of Value)	Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade
제정년도	1953	1979
과세가격의 기초	정상가격(Normal price)	거래가격(Transaction value)
가격의 개념	관념적(Notional) 개념	실제적(Positive) 개념
평가방법	1가지	6가지
국제운송비용	CIF 주의(과세가격에 포함)	CIF 또는 FOB 주의(체약국의 선택)

출처 : 관세평가 전자학습(e-learning) 모듈 2021 Edition Customs Valuation Archer 강의노트, p8

GATT 제7조는 관세평가에 관한 세계 각국의 국내법률 제정과 관련하여 일반적인 원칙과 가이드라인을 규정하고 있다. 그러나 그 원칙이 너무나 일반적이어서 관세평가에 있어서 통일적인 원칙에는 도달하지 못하여, 각국은 관세평가 적용에 차이가 많이 발생하게 되었다. GATT 제7조는 세계 국가의 과세가격의 개념에 대체적으로 적용할 수 있는 일반원칙을 정하고, 과세가격 결정의 기초, 가산되는 각종 요소에 대하여 적용 가능한 대안을 제시하고 있다. 그러나 집행력을 가진 규정이 아니며 관세평가의 원칙을 선언한 규정일 뿐이다.

결국 GATT 제7조의 원칙을 실현하기 위해 별도의 세부 제도가 만들어져야 했다. 브뤼셀 평가원칙과 GATT 평가협정의 두 개 협정이 GATT 제7조를 실현하는 세부 제도로서 존재하였다.

GATT 제7조에 기반한 관세평가협정은 25개 국가가 참여하여 1981년 1월 1일 효력을 발생했다. 1953년에 도입되어 CIF 국가만 수용했던 브뤼셀 평가정의(BDV)와는 다르게 FOB 및 CIF 국가 모두에게 적용되었다. 과세가격을 브뤼셀 평가정의상 정상가격(Normal price)에서 거래가격(Transaction value)으로 결정하는 것으로 변경된 것이다.

1994년에 WTO(세계무역기구) 체제의 출범이후 GATT평가협정이 WTO의 부속협정으로 편입되고 WTO평가협정이 됨에 따라 동 협정이 수입물품에 대하여 관세를 부과하는 기준이 되고 있다.(김기인, 2017)

우리나라 관세법에서는 제30조부터 제35까지에 과세가격결정방법을 제1방법부터 제6방법까지 순차적으로 규정해 놓았다. WTO 평가협정에서는 제1조부터 제7조까지에 과세가격결정방법을 규정하였다. 수입건의 대부분(수입건수의 약 98% 이상)이 관세법 제30조의 실제거래가격으로 신고하고 있다. 수입건수의 2% 미만의 다국적기업의 거래건이 제1방법 적용이 되지 않을 가능성 있는 것이다.

〈표 4〉 관세평가방법 및 적용 순위

평가방법	WTO관세 평가협정	관세법	과세가격 결정방법	적용순위
제1방법	제1조	제30조	실제거래 가격	1순위
제2방법	제2조	제31조	동종·동질물품 거래가격	2순위
제3방법	제3조	제32조	유사물품 거래가격	3순위
제4방법	제5조	제33조	국내판매가격	4순위
제5방법	제6조	제34조	산정가격	5순위
제6방법	제7조	제35조	합리적 기준	6순위

출처 : 노근홍(2017). 다국적기업의 조세회피방지를 위한 관세분야의 대응방안연구, 석사학위논문, 고려대학교, p26을 참고하여 저자 수정

다국적기업간의 관세평가 문제는 관세법 제30조 제3항 제4호에 따라 “특수관계가 거래 가격에 영향을 미친 경우”에 해당되었을 때 발생한다. 특수관계자란 관세법 시행령 제23조에 정하고 있다. 독립당사자간 계약의 가격은 상호간의 이해관계에 의해서 결정된다. 하지만 특수관계자간 가격은 본사의 일방적인 통제에 의해서 가격이 결정될 수 있기 때문에 왜곡될 수 있다.

〈표 5〉 관세법상 특수관계자 정의 규정(관세법 시행령 제23조)

- | |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ol style="list-style-type: none"> 1. 상호 사업상의 임원 또는 관리자인 경우 2. 상호 법률상의 동업자인 경우 3. 고용관계에 있는 경우 4. 특정인이 양 당사자의 의결권 있는 주식을 5퍼센트 이상 소유 또는 관리하는 경우 |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

5. 일방이 지시나 통제를 할 수 있는 위치에 있는 등 상대방을 직접·간접으로 지배하는 경우
6. 양 당사자가 동일한 제3자에 의하여 직접·간접으로 지배를 받는 경우
7. 양 당사자가 동일한 제3자를 직접·간접으로 공동지배하는 경우
8. 양 당사자가 친족관계에 있는 경우

출처 : 관세법

다국적기업의 이전가격은 전통적 방식에서 벗어나 본사의 연구개발비, 마케팅비, 라이선스 계약 등 무형자산을 분할하는 방법 등을 활용하여 BEPS 전략으로 사용한다. 무형자산 관리 비용을 관세 비과세 대상으로 인식하도록 하여 저가신고를 하거나, 이전가격 사후보상제도를 악용하여 영업외 손익으로 사후 송금·영수한다. 또한 과세관청의 입증책임을 전제로 자료제출에 비협조하는 등을 통해 고의적으로 관세를 탈루하기도 한다.(신영호, 2018)

관세청은 다국적기업에 대한 매년 관세조사를 통해 대규모 추징을 하였고 불복·쟁송이 발생하여 행정력이 많이 투입되고 있으며, 기업의 경영에 애로도 발생하고 있다. 이에 따라서 다국적기업의 관세평가에서도 내국세의 이전가격 절충방안인 APA²⁾(상호합의제도)와 유사한 제도 도입이 필요하였다.

2007.12월 관세법 제37조 제1항 제3호에 ACVA³⁾의 법적 근거를 제정하였고, 「수입물품의 과세가격 결정에 관한 고시」 제7-9조부터 7-16조의 규정을 신설하여 세부 운영 절차를 마련하였다. 관세법에서는 과세가격 결정방법 사전심사신청방식을 이원화하여 특수관계자간 거래(ACVA)와 비특수관계자간 거래에 대해 신청요건 및 절차를 별도로 두고 있다.(신민호, 2010)

2) 일정기간 동안 적용할 국외 특수관계거래의 이전가격을 거래 전에 결정하는 제도(Advance Pricing Arrangement)

3) 특수관계자간 과세가격 결정방법 사전심사 제도(Advance Customs Valuation Agreement)

제2절 이전가격세제

이전가격(Transfer Pricing)이란 다국적기업이 조세부담을 최소화하기 위해 조세부담의 구성요소가 되는 물품, 용역의 거래가격이나 각종 권리와 관련된 사항을 회계적으로 가공하거나 조정하여 형성되는 가격구조를 말한다.(우종안, 2019)

1996년 개최된 OECD 회의에서 회원국 과세당국은 이전가격과세의 경우 OECD 이전가격과세지침(가이드라인)을 준수하고, 이전가격 세제, 관련 세제에 대해 양자간·다자간 조세협력을 발전시켜 나갈 것을 권고하였다. 한국은 OECD 가입심사 과정에서 OECD 회의 의결사항을 수용하였으므로, OECD 회원국 가입과 동시에 OECD 이전가격 과세지침(가이드라인)을 수용해야하는 국제법적 의무가 생기게 되었다.

한국의 이전가격세제는 2019년 「국조법(법률 제16843호)」 법률 21개 조항, 시행령 42개 조항 및 시행규칙 19개 조항으로 규정되었다. 이전가격과세제도는 1988년 「법인세법」 시행령, 국세청 고시 등으로 운영되었으며, 1996년 한국의 OECD 가입에 앞서 1995년에 「국조법」을 도입하여 분리 규정하여 운영되고 있다.

이전가격세제에서 있어서 정상가격(arm's length principle)의 개념이 중요하다. 정상가격이란 거주자, 내국법인 등이 국외의 특수관계인이 아닌 기업과의 통상적인 거래에서 적용되거나 또는 적용될 것으로 판단되는 가격을 말한다⁴⁾. 과세당국은 거주자와 국외의 특수관계인 간의 국제거래에서 거래가격이 정상가격보다 높거나 낮은 경우에는 정상가격을 기초로 거주자, 내국법인 등의 과세표준과 세액을 결정 또는 경정할 수 있다⁵⁾.

정상가격원칙을 기준으로 국제거래의 가격을 평가하기 위해서는 거래별로 비교 가능한 가격을 찾아야 한다. 특히 무형자산의 거래, 전자적 용역거래, 특별한 기술과 연관되는 라이선스 계약의 경우 가격을 찾기가 어렵다. 또한 유형자산 거래 중 자동차, 반도체, 제약, 통신 등 시장 특징이 경쟁시장이 아닌 독과점시장인 경우라면 경쟁시장의 거래가격을 찾기 어려운 문제가 발생한다.(서덕원, 2021)

이전가격의 특수관계자는 관세평가의 특수관계자와는 규정이 비슷하지만 다르다. 그렇지만

4) 「국조법」 제2조 제1항 제5호

5) 「국조법」 제7조 제1항

전체적으로는 이전가격을 결정할 때 본지사간 가격 결정을 좌우할 정도의 지분이나 의사 결정권을 확보하고 있으면 특수관계자로 보는 점에서 유사하다.

〈표 6〉 국조법상 국외 특수관계의 유형

국외 특수관계		일반적 요건
지분 소유관계	직간접 지분소유 (국조법 §2①8호 가목)	어느 일방이 다른 일방의 주식·출자지분을 50% 이상 직접·간접으로 소유
	제삼자에 의한 지분 소유 (국조법 §2①8호 나목)	제3자가 어느 일방과 다른 일방의 주식·출자지분을 50% 이상 직접·간접으로 소유
실질 지배관계	직접 실질 지배 (국조법 §2①8호 다목)	①어느 일방이 다른 일방의 임원 50% 이상 선임 ②어느 일방이 신탁 등을 통해 50% 이상 주식 소유 ③어느 일방이 사업, 차입금, 무체재산권의 50% 이상을 다른 쪽에 의존
	제3자에 의한 실질 지배 (국조법 §2①8호 라목)	①제삼자가 어느 일방과 다른 일방을 지배 ②같은 기업집단의 계열회사

출처 : 김준석·정성운·김지원(2020), 「2020년 개정 OECD 이전가격지침 반영 이전가격과 관세평가」, (주)더존테크윌, p.28을 참고하여 저자 수정

납세의무자는 정상가격 산출방법을 확정신고할 때에 제출하여야 하나 과세관청에 승인을 받아 미리 결정할 수도 있다. APA는 납세의무자가 미래 국외 특수관계자와의 국제 거래에 적용하고자 하는 정상가격 산출방법에 대해 과세당국의 사전승인을 받는 제도로서 납세자와 과세당국 사이에 갈등의 소지를 제거하고 과세의 안정성을 제공하는 것이다. 이는 이전가격 세무조사로 인한 납세자의 부담과 과세당국의 업무 부담을 줄이기 위해 도입된 제도이다.

APA 사전승인을 받으면 대상 기간내에 전제요건으로 정해진 가정이나 조건이 충족된다면 과세당국은 정상가격 산출방법을 인정해 주어야 한다.

APA는 당사자에 의하여 일방, 쌍방, 다자간 APA로 구분한다. 일방 APA는 정상가격 산출방법에 대해 신청인과 다른 관련 세무당국의 참여 없이 과세당국과 과세

지국 소재 납세의무자 간에 합의하는 것이고, 쌍방 또는 다자간 APA는 정상가격 산출방법에 대해 신청인, 거래상대방, 둘 또는 그 이상의 관련국 과세당국들이 참여하여 협상하고 동시 합의하는 것이다.(신민호, 2010) 관세목적의 ACVA는 일방 APA와 유사하고 쌍방, 다자간 사이의 ACVA는 없는 점이 다른 점이다.

국세청의 APA 승인 통계를 보면 제도 시행 이후 2021년까지 566건을 승인하였고 다국적기업들이 동 제도를 상당한 수준으로 활용하고 있음을 알 수 있다.

〈표 7〉 국세청 APA 통계 현황

(2021. 12. 31 현재, 누계 건수)

연도	합계		
	접수	처리	진행
~ 2009	212	133	79
2010	43	25	97
2011	43	24	116
2012	58	41	133
2013	50	38	145
2014	50	37	158
2015	43	42	159
2016	53	39	173
2017	45	39	179
2018	70	45	204
2019	59	45	218
2020	59	52	225
2021	47	39	233
합계	832	599	233

출처 : 국세청(2021년), 2021 APA 연차 보고서, p30

국세청의 정상가격 산출방법 통계를 보면 2021년까지 총 승인건 566건 중 거래순 이익률법이 539건으로서 약 95%를 차지하고 있다. 다국적기업 입장에서는 거래순 이익률법이 비교가능제3자가격법, 재판매가격법, 원가가산법 등 보다는 적용이 쉽기 때문에 사용하는 것으로 보인다. 비교가능제3자가격법, 재판매가격법은 비교대상업체를 찾기가 어렵고, 원가가산법은 원가를 공개해야 하는 부담이 있기 때문에 사용이 어렵다.

〈표 8〉 국세청 정상가격 산출방법별 현황

구분		건수
비교가능제3자가격법		9
재판매가격법		8
원가가산법		10
이익분할법		11
기타 합리적인 방법		22
거래순이익률법		539
이익수준지표	영업이익률	291
	원가가산율	113
	자산이익률	6
	Berry Ratio	129
합 계		599

출처 : 국세청(2021), 2021년 APA 연차 보고서, p40

제3절 국제 및 국내·외 관세평가제도와 이전가격세제 조화 추진 현황

1. 관세평가제도와 이전가격세제의 차이점

우리나라의 세법 개정은 주로 내국세 특히 법인세와 부가세에 초점이 맞추어져 있고 다국적기업 거래의 핵심적인 특성상 빼놓을 수 없는 관세의 관점에서 문제에 대한 대응 방안에 관한 연구는 아직 미흡한 실정이다.(박동오외2, 2015) WCO와 각 국의 관세당국들이 여러 가지 노력을 하고 있지만 우리나라 만큼 연구가 활성화된 나라가 없을 정도이다.

BEPS 액션플랜13에서 권고하는 바와 같이 관세측면에서도 관세평가 목적상 과세가격의 평가와 관련된 다국적기업의 이전가격 자료가 관세당국에 제공될 수 있도록 하는 구체적인 국제협약 규정의 도입 등 적극적인 방안이 필요하다.(박동오외2, 2015)

관세와 내국세의 과세물건 등이 다르기 때문에 접근 방식도 상당히 다르다. 관세는 물품 자체에 중점을 두기 때문에 거래당사자의 특징엔 관심을 덜 두지만 내국세에서는 물품 자체 보다는 거래당사자들의 특징에 더 관심을 가진다. 관세는 단지 수입물품의 가치에만 초점을 맞추는데 반하여, 내국세는 다국적기업 관계회사 간의 전체 거래를 본다.(신민호, 2010)

관세평가와 이전가격은 비슷한 분야도 있지만 상당히 다르다. 국제기준상 관세평가협약은 법적구속력이 있는 규범이지만 이전가격은 OECD의 지침으로서 권고사항일 뿐이다. 평가대상면에서 관세평가는 유형의 수입물품이고 이전가격은 기업의 전체거래인 유형 및 무형 자산이다. 평가 고려 요소면에서 관세평가는 수입물품 가격(가치평가)이고 이전가격은 기업의 이윤(소득평가)이다. 평가시기면에서 관세평가는 수입신고 시점이고, 이전가격은 매매(소유권 이전) 시점이다.

〈표 9〉 관세평가제도와 이전가격세제 비교

구분	관세평가제도	이전가격세제
국제기준	· WTO관세평가협정 - 법적 구속력 있는 규범	· OECD 이전가격과세지침 - 참고 및 권고사항
평가방법 적용	· 평가방법 순차적 적용	· 평가방법 선택 사용 가능
국내법	· 관세법	· 국제조세조정에 관한 법률
과세기관	· 관세청(세관)	· 국제청(세무서)
과세객체	· 수입재화에 대해 과세	· 발생 소득에 대해 과세
평가대상	· 유형의 수입물품	· 기업의 전체 거래 (유형 및 무형 자산)
평가고려요소	· 수입물품 가격 - 가치평가	· 기업의 이윤 - 소득 평가
신고가격 부인	· 특수관계가 거래가격에 영향을 미친 경우	· 정상가격에 미달 또는 초과하는 경우
과세가격	· 단일 과세가격	· 적정 범위(정상가격 범위)
평가지기	· 수입 시점	· 매매(소유권 이전) 시점
환율적용시기	· 수입신고 시점	· 회계 규정에 따름
비용처리	· 전부 인정 또는 전부 부인	· 부분적 반영 가능
가산비용항목	· 수수료, 권리사용료, 생산지원비용 등을 가산	· 불포함
납세자 입장	· 가격 인하	· 가격 인상
과세당국 입장	· 가격 인상	· 가격 인하

출처 : 정재호(2008), “관세평가와 이전가격의 조화방안 연구”, 한국조세연구원, p.4를 참고하여 저자가 수정

관세평가와 이전가격의 결정방법에서도 유사한 방법이 있고 완전한 차이가 있는 방법이 있다. 관세평가상 제2방법과 제3방법은 이전가격 산출방법중 비교가능 제3자 가격법과 유사하다. 관세평가상 제4방법은 이전가격 산출방법중 재판매가격법과 유사하고 관세평가상 제5방법은 이전가격 산출방법중 원가가산법과 유사하다. 이전가격 산출방법 중 거래이익법인 이익분할법, 거래순이익률법은 관세평가 방법에 존재하지 않는다. 실제 이전가격 결정방법중 90% 이상이 거래순이익률법으로 이루어지고 있어 관세평가와 이전가격 결정의 조화가 쉽지 않은 것이다.

〈표 10〉 관세평가협정과 OECD 이전가격 지침상의 접근 방법 비교

구분	관세평가협정	OECD 이전가격지침	
유사	1. 신고가격(실제거래가격)	신고가격(실제거래가격)	
	2. 동종동질 수입물품 거래가격	1. 비교가능 제3자 가격법	전통적 방법 거래 이익법
	3. 유사 수입물품 거래가격		
	4. 국내 판매가격 역산가격		
	5. 산정가격	2. 재판매가격법	
	3. 원가가산법		
차이	이익률법 미사용	4 이익분할법	거래 이익법
		5. 거래순이익률법	
기타	6. 기타 합리적인 방법	6. 기타 합리적인 방법	

출처 : 정재호(2008), “관세평가와 이전가격의 조화방안 연구”, 한국조세연구원, p.5를
참고하여 저자가 수정

이전가격세제의 정상가격 산출 원칙에서는 비교 가능성 여부를 판정하는 것이 제일 중요하다. OECD 이전가격 과세지침(가이드라인)에서는 5개의 중요한 요소를 고려해야 하는데, 실무적으로 중요한 것이 재화 및 용역의 특징, 계약조건을 포함하여 시행하는 기능분석이며, 기타 경제적 환경 및 기업전략도 고려하도록 하고 있다.(문상태외2, 2016) 이전가격세제와 비교하여 관세평가제도에서는 비교 가능성 여부 판단에 있어서 비교 대상 업체를 선정하는데 애로가 더 많이 발생하고 있다.

2. 국외의 관세평가제도와 이전가격세제 조화 추진

국제기구에서는 이전가격과 관세평가 조화를 위해 다양한 노력을 해왔다. WCO와 OECD는 2006년, 2007년에 조화를 위한 이해의 폭을 넓히기 위하여 합동 컨퍼런스를 개최하였다. 이 컨퍼런스를 통해 관세당국, 내국세당국, 민간부문에서의 전문가들이 조화를 위한 여러 가지 견해, 제안과 기술적인 측면을 발표하고 논의하였다. 2007년에는 두 차례의 컨퍼런스를 통하여 도출된 주요한 주제들을 고려하기 위해 포커스 그룹을 만들었다.⁶⁾

2010년 10월에 제31차 WCO 평가기술위원회에서 “판매를 둘러싼 상황”의 이전가격 결정을 적용하는 것과 관련하여 예해(Commentary) 23.17⁷⁾로 논의사항을 정리하

6) 관세평가 및 이전가격 책정에 관한 WCO 가이드

7) WTO 관세평가협정 제1조 제2항 (a)호에서 규정하는 "판매를 둘러싼 상황"을 검토하는 근거로서 수

고 채택 및 결정하였다.

WCO 관세평가 및 이전가격 책정에 관한 가이드(WCO Guide To Customs Valuation And Transfer Pricing(2015))를 발간하면서 사후보상조정에 대한 적절한 관세절차 도입 권고⁸⁾하였다.

2016년 4월에 개최된 제42차 WCO 평가기술위원회는 TNMM(Transactional Net Margin Method, 거래순이익률법) 케이스에 대한 거래가격 인정에 대해서 “판매를 둘러싼 상황”의 검토를 통해 특수관계가 거래가격에 영향을 미치지 않았다는 결론을 내고 사례연구(Case Study) 14.1로 도입하였다.

관세평가와 이전가격의 조정과 관련하여 가장 많이 활용되고 있는 것이 예해(Commentary) 4.1의 가격조정약관(Price Review Clauses) 조항이다. 하지만 이 예해에서는 상거래 관행에서 계약상 가격이 잠정적으로 고정되고 최종 가격결정은 특정 요인에 따르는 경우의 가격 결정을 다루고 있는 것이 한계이다.

국제상업회의소(ICC : International Chamber of Commerce)에서도 양 세제의 대한 조화 의견을 제시하고 있다. ICC는 WCO에서 논의중인 이전가격의 조화와 관련된 WCO와 OECD간의 합동 컨퍼런스, 관세평가기술위원회의 등에 계속 참석하여 의견을 제시하고 있다.(신태욱, 2016)

세계 각국에서도 이전가격과 관세평가의 조화 방안을 지속적으로 추진하고 있다. 각국에서도 WCO, OECD 등 국제기구와 같은 상황으로 완벽하게 두 세제에 대한 조화를 이루기가 쉽지 않았다. 미국, 캐나다 등 선진국에서 쟁송건에 대한 법원의 판결을 인정하여 이전가격을 관세평가상 인정하는 추세로 흘러가고 있다. 그러나 이는 몇 개의 소수 국가의 흐름이고 대부분의 주요 국가에서는 조화방안이 쉽게 이루어지고 있지 않다. 이전가격과 관세평가의 조화를 이룬 몇 개 나라의 사례를 보도록 한다.

입자가 제시하는 "이전가격결정 연구"의 사용과 관련한 지침을 제공하고 있다.

8) 5.3.3. 이전가격 책정조정 이후 관세 과세가격의 최종 결정

관세 과세가격이 이전가격 책정 조정 및 그 후속 재무/회계 조정 후의 가격에 근거하여야 한다는 것에 관세당국이 동의한다는 것을 전제로 할 때, 이를 처리하기 위한 적절한 관세절차를 검토하는 것이 필요하다.

첫째, 미국은 이전가격 책정에 의한 사후보상조정을 불인정하였으나, '12년 재심 결정으로 일정조건이 충족되는 경우 이를 가격조정약관으로 인정하였다⁹⁾. 미국은 이전가격에 따른 사후보상조정을 거래가격으로 인정하면서 결국 이전가격을 관세평가로 인정하는 모습을 취한 것이다.

미국 관세청 Ruling HQ W548314(May 16, 2012)¹⁰⁾에서 이전가격의 사후보상조정을 인정해주는 몇 가지 조건을 결정하였다.

두 번째, 캐나다는 과거 사후보상조정에 따른 관세환급은 인정하지 않았으나, '14년 법원에서의 소송 패소를 계기로 사후보상조정을 인정하였다. 즉 사후보상조정을 가격조정약관으로 인정한 것이다. 캐나다 관세청은 「관세계산 대상가격의 하향 가격조정 시 처리(관세 통고 15-001)¹¹⁾」에 의거 법원의 판결을 수용하여 운용중에 있다.

세 번째, 영국은 소급 가격조정 가능성 있는 계약의 가격은 잠정적인 것으로 판

9) 수입 후 조정과 관련한 HQ 547654 결정의 폐지 고시 (2012.5.30. 발체)

특정조건 하에서, 특수관계자 간 판매가격이 물품의 신고 가격에 (직접 또는 간접으로) 특정하게 관련되고 공식적인 이전가격 정책에 따라 이루어진 수입 후 조정의 영향을 받는 경우 거래가격 방법의 평가를 배제하지 않는다는 것이 현재 CBP의 입장이다. 이러한 조정은, 상향이든 하향이든 상관 없이, 거래가격을 결정하는데 고려되어야 한다....

10) CBP의 요건 목록에 대해 제출된 모든 의견을 고려하여, CBP는 19 CFR §152.103(a)(1)의 의미 내에서 객관적인 공식이 가격결정 목적 상 수입 이전에 존재하였는지 여부를 결정하는 요건을 다음과 같이 수정하였다.

- (1) 서면 “그룹 내부 이전가격 결정 정책”은 수입 이전에 준비되어 있어야 하며, 이는 IRS 제42조에 따라 결정된 것이어야 한다;
- (2) 미국내 납세자는 법인세 신고시 본사의 이전가격 결정정책을 사용하여야 하며, 해당 이전가격 결정 정책으로 인해 발생한 가격 조정은 납세자가 법인세를 신고할 때 신고하거나 사용되어야 한다;
- (3) 기업의 이전가격 결정정책은 이전가격 및 가격조정이 어떻게 결정되는지 구체적으로 명시하여야 하며, 해당 정책으로 가격이 조정될 수 있는 모든 물품을 포함해야 한다;
- (4) 기업은 미국 내에서 신고된 조정 가격을 뒷받침할 수 있는 회계 세부내역을 회계장부 및/또는 재무제표에 정확히 기입하여 보관하고 제공하여야 한다,
- (5) CBP가 이전가격을 수용하는 데 영향을 미칠 수 있는 기타 다른 조건이 없어야 한다.

11) Self-adjustments and Refunds(자율조정 및 환급)

6. 판매자와 특수관계 구입자 간의 이전가격 계약서가 있는 경우, 이전가격은 캐나다 국경서비스청에 의해서 수입물품의 영향 받지 않은 지급하였거나 지급하여야 할 가격으로 간주된다. 그러한 가격이 되기 위하여는, 1회계기간에 발생하는 상향과 하향 이전가격 조정의 합계가 확인되는 때의 과세가격에 대한 수정 사항이 캐나다 국경서비스청에 제출되어야 한다. 수입자는 특정시점에 과세가격 신고의 수정이 필요한 것을 믿을 수 있는 근거자료를 가지게 된다. 합계 결과가 하향 가격조정이고 수입물품이 관세부과 대상인 경우, 환급 신청은 통고일로부터 4년 내에 발생하는 수입 건에 대해 이루어질 수 있다.

단하여, 증빙자료가 있는 경우 소급 가격인상/가격인하를 인정¹²⁾하고 있다. 사실상 거의 조건 없이 이전가격을 관세평가로 수용하고 있는 것이다. 미국, 캐나다 등은 가격조정약관의 형식을 인정하여 거래가격으로 인정해 주는데 반하여 영국은 이전가격을 잠정가격으로 보는 것에 차이가 있다.

네 번째, 호주는 사후보상조정에 대해 사전심사제도(VA)로 관세평가상 상향 또는 하향 신고를 모두 인정해 주고 있다. 호주 「관세·국경보호청 실무지침(2013.4.12.)¹³⁾」에 따라서 수입자는 사전심사제도를 이용하면 이전가격을 관세평가상 거래가격으로 인정해 주고 있기 때문에 이전가격의 사후보상조정을 사실상 수용하고 있는 것이다.

12) 30.3 소급 가격조정 (Notice 252로부터 발췌)

반입 시에, 소급 가격조정 가능성은 언급하는 계약상 약정이 수입자와 판매자 간에 기재되어 있는 경우, 해당 수입물품에 대한 기재 송장가격은 사실상 잠정적일 것이다. 이는 수입자가 반입 시에 최종적인 관세 과세가격에 도달할 수 없음을 의미한다. 따라서 수입자는 담보제공을 준비하여야 한다(제2.5항 참조). 대안으로, 관세청은 처리방식에 동의토록 요구할 수 있고, 그에 따라 수입자는 반입할 때에 관세를 완전히 납부할 수 있다. 그러한 처리방식은 수입자가 어떤 가격조정에 관해서도 관세청에 통지하겠다는 사실을 수행하겠다는 의사를 포함할 것이다. 그리고 나서 관세청은 나중에 통보되는 어떠한 합의된 가격조정이든 지에 따라 상향 또는 하향 납부하여야 할 모든 관세를 적절하게 조정할 것이다.

소급 가격인상이 있는 경우, 관세청은 수입물품에 대하여 판매자에게 수입자가 지급한 총지급액의 일부로 처리할 것이다. 수입자가 가격인상분을 지급하기로 동의하였다는 것은 계약상 약정이 의도한 것, 물품이 발주되거나 구매된 때 조정이 일어날 것이라는 것에 대해 수입자와 판매자 사이에 암묵적인 이해가 있었다는 것으로 간주된다. 이와 같은 이유로 관세청은 수입자에게 관세체납에 대한 납부요구서 (C18 양식)를 발송한다.

소급 가격감액이 있는 경우, 수입자는 관세환급 신청서를 제출할 수 있다. 수입자의 신청서는 계약상 약정의 모든 세부내용 뿐만 아니라 영수한 환불금액 및 판매자가 발행한 전표 같은 것들을 포함하여 합당한 증거서류와 함께 제출되어야 한다.

13) 1.6 Amending the customs value (과세가격의 수정)

1.6.1. Payment of additional duty(추가 관세 납부):

이전가격 책정에 대한 평가권고(VA결과)가 발급되었고 조정 결과가 관세 과세가격 증가인 경우, 상응하는 추가관세 금액이 적절한 수입신고로 수입물품에 대해 납부되어야 한다.

1.6.2 Refund of duty(관세 환급):

이전가격 책정 평가권고(VA결과)가 발급되었고 조정결과가 관세 과세가격 감소인 경우, 수입자는 해당 수입신고서를 수정해야 하며, 관세 환급을 받을 자격을 갖는다.

〈표 11〉 주요국의 이전가격 관세평가제도 현황

구분	미국	캐나다	호주	영국	우리나라
WTO관세평가협정	수용	수용	수용	수용	수용
거래가격 채택	거래상황검증	거래상황검증	거래상황검증	거래상황검증	거래상황검증
검증법	비교가격검증	비교가격검증	비교가격검증	비교가격검증	비교가격검증
의견진술기회	부여	부여	부여	부여	부여
특수관계자					
평가 관련 지침	발간	발간	발간	-	-
국세청과					
정보교환	활발	보통	활발	활발	보통
국세 이전가격	적극 인정	적극 인정	일부 인정	일부 인정	불인정
인정여부	(조건 유)	(조건 유)	(조건 유)	(조건 유)	
합동조사	-	-	-	실시	-
APA 결정시	참여(납세자				
관세청 참여여부	허용시)	-	참여	-	-

출처 : 노근홍(2017). 다국적기업의 조세회피방지를 위한 관세분야의 대응방안연구, 석사학위 논문, 고려대학교, p.60을 참고하여 저자가 수정

3. 국내의 관세평가제도와 이전가격세제 조화 추진

우리나라의 경우 2009년 1월에 기재부 주관으로 관세청과 국세청이 “이전가격과 관세평가의 조화를 위한 기관 양해각서(MOU)”를 체결하면서 기관간 상호협력해 나가기로 협의하였다.

그러나 관세평가와 이전가격 결정은 제도 성격상 조화를 이루기가 어려운 점은 앞에서 이미 언급한 바와 같다. 가장 큰 차이점은 관세평가는 수입물품의 평가에 초점이 맞춰져 있다면, 이전가격 결정은 소득에 초점이 맞춰져 있는 점이다. 마찬가지로 APA제도를 차용하여 도입한 ACVA 제도와의 상당한 차이점이 있다.

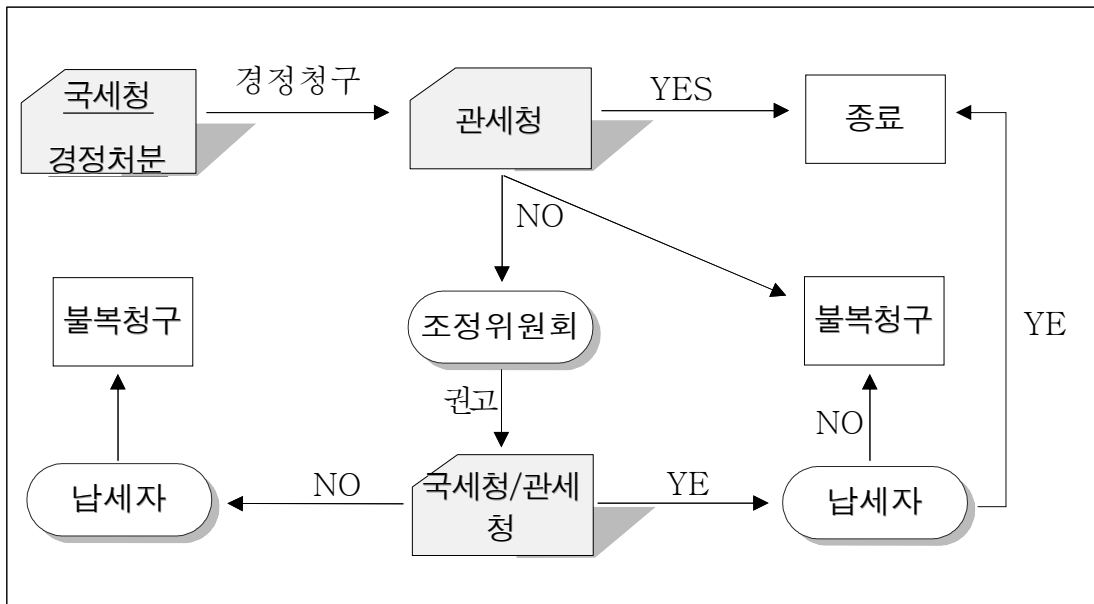
APA 제도에서 거의 모든 것을 차용했지만, 몇가지에서 차이가 있다. 대표적인 것 중 하나가 APA에서는 소급적용(roll back)이 가능하지만 ACVA에서는 소급적용이

없다는 점이다.

기재부에서는 2011년 12월 「관세법」 제37조의3¹⁴⁾ 및 「국제조세조정에 관한 법률」 제11조 의2 조항을 신설하였다. 이를 통해 관세청장(세관장)은 과세가격 결정·조정, 관세의 부과·징수를 위해 필요한 경우에는 국세청장에게 자료를 요청할 수 있게 되었다.

2014년 12월에는 「관세법」 제37조의2¹⁵⁾와 「국조법」 제6조의3을 신설하여 관세의 과세가격 결정방법과 내국세의 정상가격 산출방법의 사전조정할 수 있도록 하였다. 양 세법에 사전 조정 조항을 둔 것은 양 세제의 적용에 애로가 있는 다국적 기업에게 조화를 위한 시도의 문을 열어 줬다는 데에서 의미가 있다.

〈그림 2〉 국세와 관세의 과세가격 조정 절차



출처 : 기획재정부 2011년 세제개편(안) 문답자료(2011. 9월.)

- 14) 관세청장(세관장)은 과세가격의 결정·조정, 관세의 부과·징수를 위해 필요한 경우에는 국세청장(지방 국세청장 또는 세무서장)에게 정보 또는 자료를 요청할 수 있다. 요청 받은 기관은 정당한 사유가 없는 때에는 요청에 따라야 한다.
- 15) ACVA 심사 신청자는 관세의 과세가격과 국세의 정상가격을 사전에 조정받기 위해 「국조법」 제14조 제1항에 따른 정상가격 산출방법에 대한 사전승인(APA)을 관세청장에게 같이 신청할 수 있다.

〈표 12〉 쌍방 APA와 ACVA 비교

구분	쌍방 APA	ACVA
신청대상	·국제거래로서 이전가격세제 적용 대상이 될 수 있는 모든 거래	·특수관계자간 거래(가산·공제요소, 거래가격 성립요건)
신청시기	·적용하고자 하는 과세연도 중 최초 과세연도 종료일까지	·수입신고전 신청
대상기간	·납세자가 정해 신청	·규정 없음
승인신청 변경/철회	·사전 승인 전까지 신청 내용 변경 또는 철회 가능, 신청서류 반환	·규정 없음
사전승인 결정	·2년 이내 결정	·1년 이내 결정
이전가격 검토	·정상가격산출방법, 적용 방식 및 가정 등 세부적인 측면 승인	·특별 규정 없음 ·실무적으로는 거래가격 영향 유무만 검토
검토결론 도출	·국세청에서 심사 ·납세자가 동의한 경우 중립적 전문가의 검토 의견 참고 가능	·본부세관, 관세평가분류원에 서 심사 ·ACVA 위원회에서 결정
비밀유지	·승인심사 및 사후관리 외 다른 용도 사용금지	·좌동
전문가 조력	·신청인 동의시 중립적인 관계전문가 지정 및 검토의견 참고	·규정 없음
효력	·소급 적용 가능(Roll Back)	·소급 효력 없음(미래건 신청)

출처 : 문상태(2008), 다국적기업의 이전가격에 대한 과세평가제도 연구, 박사학위논문, 성균관대학교, p44를 참고하여 저자 수정

제3장 조세회피 방지를 위한 제도적 대응 현황

먼저 다국적기업의 조세회피 전략에 따른 관세평가제도의 제도적 대응 현황을 살펴해보도록 하겠다.

최근 5년간 수입실적을 보면 다국적기업이 전체 수입액중 매년 32%~35%를 차지하고 있다. 전체 수입액중 1/3 정도를 차지하여 큰 비중을 차지하고 있는 것이다.

〈표 13〉 최근 5년간 수입실적

(단위 : 억불)

구분	'18년	'19년	'20년	'21년	'22년
다국적기업	1,853	1,610	1,514	1,995	2,301
[비중 %]	[35]	[32]	[32]	[33]	[32]
국내기업	3,498	3,423	3,161	4,003	4,863
계	5,351	5,033	4,675	5,998	7,164

출처 : 관세청 통계

관세청 통계자료를 보면 관세청은 2018년부터 2022년까지 5년간 다국적기업 398개 업체로부터 5,851억원을 추정하였다고 한다. 같은 기간 관세조사로 추정당한 업체는 954개 업체, 12,661억원이었다.

전체 기업중 41.7%를 차지하는 다국적기업이 추정액 면에서는 비중이 46.2%를 차지하여 국내 기업과 비교하여 다국적기업의 탈세 규모가 보다 큰 것으로 나타났다.

〈표 14〉 관세청 관세조사 현황

(단위 : 개, 억원)

구분	'18년		'19년		'20년		'21년		'22년	
	업체	금액	업체	금액	업체	금액	업체	금액	업체	금액
다국적기업	90	911	81	1,017	71	1,104	82	1,991	74	828
[비중 %]	[42]	[19]	[45]	[54]	[47]	[86]	[40]	[59]	[47]	[62]
국내기업	126	3,866	140	859	81	172	122	1,402	83	510
계	216	4,777	221	1,876	152	1,277	204	3,393	157	1,338

출처 : 관세청 통계

관세청에서는 이러한 다국적기업의 관세회피 시도를 차단하기 위하여 관세조사를 강화하여 추징을 하고 있으나, 입증 자료 부족 등으로 불복 및 재송 단계에서 패소 사례가 증가하고 있다. 관세청에서는 다국적기업의 과세가격 결정자료를 입수하기 위해 여러 가지 제도적 노력을 기울여 왔다.

첫째, 2013년 8월에 특수관계자간 거래자료의 제출을 요구할 수 있는 법조항¹⁶⁾을 신설하였다.

두 번째, 특수관계자간 거래자료의 제출을 거부하는 경우 제1방법의 적용을 배제하고 제2방법 이하의 방법을 과세가격을 결정할 수 있도록 하였다¹⁷⁾.

세 번째, 특수관계자간 거래자료의 제출을 거부하는 경우 1억인 이하의 과태료를 부과하도록 관세법을 개정하였다¹⁸⁾.

16) 제37조의4 ①세관장은 특수관계에 있는 자의 수입물품의 과세가격의 적정성을 심사하기 위해 해당 특수관계자에게 과세가격결정자료의 제출을 요구할 수 있다.

17) 제37조의4 ④세관장은 특수관계에 있는 자가 다음 각 호에 해당하는 경우에 제31조부터 제35조까지의 방법으로 과세가격을 결정할 수 있다.

1. 과세가격결정자료등을 기한까지 제출하지 아니하는 경우
2. 과세가격결정자료등을 거짓으로 제출하는 경우

〈표 15〉 관세법상 특수관계자에게 요구할 수 있는 자료(관세법 제37조의4 제1항 및 같은 법 시행령 제31조의5)

1. 상호출자현황
2. 조직도, 사무분장표
3. 국제거래가격정책 및 내부 가격결정자료
4. 구매계약서 및 원가분담계약서
5. 권리사용료, 기술도입료, 수수료 등에 관한 계약서
6. 광고 및 판매촉진 등 영업 경영지원에 관한 계약서
7. 감사보고서, 결산보고서, 세무조정계산서
8. 회계처리기준 및 방법
9. 해외 특수관계자의 감사보고서 영업보고서 및 연간보고서
10. 해외 대금 지급영과 영수 내역 및 증빙자료
11. 그 밖에 과세가격 심사를 위하여 필요한 자료

출처 : 관세법

네 번째, 불복 및 재송 단계에서의 입증책임 부분에서 과세관청이 패소하는 경우가 많이 발생하고 있다. 통설과 판례는 민사소송법상의 법률요건설에 입각해 권리 발생 요건사실에 대해서는 과세관청이, 권리장해 또는 권리소멸 요건사실에 대하여는 납세의무자가 입증책임을 지는 것으로 본다. 조세소송도 이와 마찬가지로.(김민정, 2018) 관세청은 입증책임을 다국적기업이 부담하도록 관세법 개정을 지속적으로 추진하고 있다.

WTO 관세평가협정 제1조 제2항(a)는 “구매자와 판매자 사이에 특수관계가 있다는 사실 자체만으로는 그 실제 거래가격을 과세가격으로 인정할 수 없는 것으로 간주하는 근거가 될 수 없다”고 정하고 있다¹⁸⁾. 관세청에서는 다국적기업과 입증책임을 합리적으로 배분하기 위해 수차례 입증책임과 관련한 관세법 개정안을 제출하고 있으나, 법원의 기존 판결 등의 이유로 법안이 통과되지 않고 있는 실정이다.

18) 제277조(과태료) ①과세가격결정자료등의 제출을 요구받은 특수관계에 있는 자로서 정당한 사유 없이 자료를 제출하지 않은 자에게는 1억원 이하의 과태료를 부과한다.

19) 대법원 2009.5.28. 선고 2007두9303 판결

관세청에서 최근 몇 년 동안 진행하였던 다국적기업에 대한 관세평가 대응 노력은 아래 표와 같다.

〈표 16〉 관세청의 다국적기업에 대한 관세평가 대응 노력

연도	주요내용	개정법령
2013년	<ul style="list-style-type: none"> ○ 특수관계자간 거래물품의 과세자료 미제출 등에 대한 제재 수단 신설(과태료) - 자료 미제출(60일 이내) 등 최대 1억원 과태료 	관세법 §37의4③ 관세법시행령§277①
2015년	<ul style="list-style-type: none"> ○ 특수관계자 신고가격이 비교가격 등에 근접함을 납세자가 증명하는 경우 과세가격으로 인정 - 특수관계가 가격에 영향을 미치지 않음을 납세자 스스로 입증 시 인정(납세자 입증책임) 	관세법시행령 §23②
2016년	<ul style="list-style-type: none"> ○ 수입물품의 과세가격을 결정할 때 과세대상과 비과세대상이 혼재시 합리적 입증책임 배분 - 과세와 비과세 합산되어 불분명한 경우 납세자에게 객관적인 증명자료 제출 요구 가능 	관세법 §37의4②
2017년	<ul style="list-style-type: none"> ○ 사후보상조정 잠정가격신고 제도 도입 - 특수관계자간 거래 중 수입신고 후 수입가격이 조정될 것으로 예상되는 거래로 일정요건에 해당될 경우 잠정가격신고 허용하여 수입물품에 대한 과세가격 신고를 정확하게 할 수 있도록 제도 마련 	관세법시행령 §16① 관세법시행규칙§3
2018년	<ul style="list-style-type: none"> ○ 특수관계자간 거래물품의 과세가격 사전심사(ACVA)에 대한 사후관리 규정 신설 - ACVA 결정 이후 연례보고서 제출 및 변경·취소 등에 관한근거 마련 	관세법 §37⑤,⑥ 관세법시행령 §31⑧,⑩
	<ul style="list-style-type: none"> ○ 특수관계자간 거래물품의 과세가격 결정 자료를 미제출하는 경우 거래가격을 부인 - 특수관계자간 거래에 대한 과세자료 미제출시 납세자 신고 가격 대신 제2방법 이하의 가격결정방법으로 가격 결정 	관세법 §37의4④
2021년	<ul style="list-style-type: none"> ○ 특수관계자간 과세자료 미제출 등에 대한 제재수단(과태료) 강화 - (현행) 1억원(미제출 또는 거짓제출) - (개선) 1억원 + 최대 2억원(지연 등 기간에 따라 추가) 	관세법 §374⑤,⑥ 관세법시행령§277②

출처 : 관세청 자료를 저자가 수정

다음으로 다국적기업의 조세회피 전략에 따른 이전가격세계의 제도적 대응 현황을 살펴보도록 하겠다.

OECD는 일찍부터 다국적기업의 이전가격 조작에 대처하기 위해 1979년 「이전가격 과세 지침」을 제정하고 운영해 왔다. 우리나라도 1996년에 동 지침을 수용하여 「국제조세조정에 관한 법률」을 입법화하여 시행중에 있다.

다국적기업의 국제 조세전략은 원천지국과 거주지국의 여러 과세 제도를 분석하여 준비되는데 다음과 같은 방식으로 나누어 볼 수 있다. 원천지국내 과세의 최소화, 거주지국내 저과세하거나 비과세, 현지 자회사에 수익을 유보하고 본사에 배당하지 않는 과세 이연하는 방법이 있다. 또한 본사의 과세가 최소화될 수 있는 때에 해당 수익을 배당하거나 또는 항구적으로 해외에 재투자하는 전략도 같이 활용될 수 있다.

세계 각 국의 과세당국이 걱정하는 문제는 이중과세(double taxation)가 아니고 이중비과세(unintended double non-taxation)로서 세계 각국들에게 새롭게 논의의 중점으로 등장하게 되었다. 이중비과세 또는 과소과세에 과세관청이 대응하지 않는다면 국제 거래를 하거나 복잡한 각국 세제에 대한 전문가를 활용할 수 있는 기업들은 BEPS 전략을 통해 이익을 보게 될 것이다.(신태욱, 2016)

이와 같이 다국적기업의 소득이전을 통한 세원잠식(BEPS)은 다국적기업이 기존 각국 세제의 허점이나 각국간 세법차이 등을 이용해 국제적으로 조세부담을 경감하기 위한 조세회피 행위를 말한다.(신영호, 2018)

OECD는 2012년 전 세계 경제활동의 글로벌화로 인해 과거 조세규범만으로는 각 국가의 조세확보에 한계점에 도달한 것을 인식하고 BEPS 프로젝트를 추진한 결과 2013년 3월에 국제세원잠식 보고서를 발간하였다. 구체적 실천을 위해 2013년 7월에 Action Plan(7개 항목)을 발표하였으며, 2015년 10월에 최종보고서(15개 항목)로 정리되었다.

BEPS 프로젝트 최종보고서는 다국적기업들의 인위적인 조세회피 전략에 대해 국제적인 공동 대처방안을 마련하여 국제규범화를 추진하는 것이 키포인트이다. 최종보고서는 BEPS 분야별 대응조치를 포함하는 13개 과제 보고서와 프로젝트 전반을 설명해주는 성명서(Explanatory Statement)로 되어 있다. 국내법 개정, 조세조약 제정·개정 등과 같은 이행방안을 제시하고 있고, 권고의 강제성과 관련하여 액션에 따라 차이가 있다. BEPS 종합행동계획

에는 “디지털경제, 기업과세의 일관성, 국제기준의 남용방지, 투명성 확보, 신속한 이행”의 5개 분야에 관한 행동계획으로 되어 있다.(최천식, 2018)

〈표 17〉 BEPS 액션플랜 요약

구분	번호	액션플랜
디지털 경제	1	디지털 경제에서의 조세 문제 해결
기업과세 일관성 확보	2	혼성불일치 효과 중화
	3	특정의국법인의 유보소득 과세제도 강화
	4	금융비용 공제 제한
국제기준 남용방지	5	유해조세제도에 대응
	6	조세조약 남용방지
	7	고정사업장 구성의 인위적 회피 방지
투명성 확보	8~10	이전가격세제 강화
	11	BEPS 자료수집·분석방안 개발
	12	조세회피 거래 등에 대한 보고제도 개발
	13	이전가격 자료제출요건 재검토
신속한 이행	14	조세조약 분쟁해결을 위한 중재 및 상호합의 절차 개선
	15	액션플랜의 신속한 이행을 위한 다자간 협약 개발

출처 : 김현정(2016), BEPS 프로젝트 下 관세회피에 관한 연구, 석사학위논문, 연세대학교, p.30

우리나라도 BEPS 프로젝트에 부응하기 위해 2015.12.15. 「국조법²⁰⁾」, 2016. 2.5. 「국조법 시행령²¹⁾」을 개정하여 다국적기업에게 국제거래정보 제출의무를 부여하였다. BEPS 프로젝트 Action 13 관련 내용과 관련하여 마스터파일은 통합기업보고서, 로컬파일은 개별기업보고서, 국가별보고서는 국가별보고서로 명칭되었으며, 세 종류의 보고서를 ‘국제거래정보통합보고서’라고 명칭하였다.(서덕원, 2021)

20) 「국제조세조정법」 제11조 제2항

21) 「국제조세조정법 시행령」 제21조의 2 및 제51조 제1항

〈표 18〉 국세청의 BEPS Project 도입 경과

연도	주요 내용
2012.06	<ul style="list-style-type: none"> • G20 정상회의, 신흥국 회원국가로서 BEPS Project 추진 의결 • OECD, 회원국(1996년 가입), OECD가 BEPS Project 주도적 시행
2013.09	<ul style="list-style-type: none"> • OECD, BEPS Project 공식 출범
2014.07	<ul style="list-style-type: none"> • OECD, 디지털경제 등 7개 과제 1차보고서 완성 및 이사회 승인
2014.09	<ul style="list-style-type: none"> • G20, 1차보고서 재무장관회의에서 승인
2015.10	<ul style="list-style-type: none"> • OECD, BEPS Project 최종보고서 이사회 발표
2015.11	<ul style="list-style-type: none"> • OECD, 15개 세부과제(Action Plan) 제출 • G20 정상회의, 15개 세부과제(Action Plan) 승인
2015.12	<ul style="list-style-type: none"> • 국제조세조정에 관한법률 개정(2015.12.15. 일부개정)
2016.04	<ul style="list-style-type: none"> • 기획재정부 고시 2016-7호, 통합기업보고서 작성 대상과 제출에 대한 내용 고시 • 2016년 사업연도부터 국제거래통합보고서 제출 * 연결기준 매출액 1조원 초과 다국적기업 국가별보고서 제출의무
2017.03	<ul style="list-style-type: none"> • 기획재정부 고시 2017-5호, 국가별보고서 제출 의무자, 작성범위에 대한 내용 고시

출처 : 김이련(2021), BEPS(Base Erosion and Profit Shifting) Project 도입이 다국적기업의 조세전략에 미치는 영향, 박사학위논문, 영남대학교, p.20

제4장 관세회피 사례 분석 및 문제점

제1절 다국적기업 관세회피 소송 사례 분석

1. 국제마케팅비 과세 사례²²⁾

유명브랜드 의류, 신발 등을 수입하는 A사의 자회사가 국제마케팅 활동을 수행하는 상표권자에게 상표의 증가된 가치에 대한 대가로서 지급되는 국제마케팅비용은 그 명목에도 불구하고 거래의 실질상을 보면 상표사용료에 해당하여 과세한 소송 사례이다.

(1) 사실 관계

수입자는 독일 법인인 A사의 한국자회사인데, 네덜란드 법인 관계사로부터 A상표가 부착된 스포츠용 의류, 신발 등을 수입하고 있다. 상표권 사용료에 관하여는 독일 A사와 로열티 계약을 체결하여 독일 A사에게 지급하였다. 수입자는 A그룹이 보유한 다른 브랜드 상표 물품도 마찬가지로 방식으로 수입해왔다.

수입자는 2003.1.1.독일 A사와 ‘상표권 사용계약’을 체결하고 약 5년간 독일 A에게 A사 제품 순매출액의 8.5%에서 10% 상당액을 ‘종합수수료’ 명목으로 지급하고 수입물품 과세가격에 가산하여 신고하였다. 이러한 종합수수료는, ①허가권역내의 상표 사용권, 노하우 사용권, 독점적인 유통권, 프로모션 체결권 등과, ②상표권자에 의해 제공되는 글로벌적인 특정 선수·팀·조직 등의 로고 및 상징 등에 대한 사용권, ③올림픽, 월드컵 등 글로벌적인 브랜드 행사에 관한 상표권자의 지원과 그와 관련한 무형자산 및 상표의 발전, ④A사 브랜드 관련 세계적인 광고 및 홍보 프로그램 등에 대한 대가를 포함하여 지급하는 것으로 계약되어 있다.

수입자는 2009.1.1.위와 같은 이전의 ‘상표권 사용계약’에 갈음하여 독일 본사 A사와 새로운 ‘로열티 계약’을 체결하고, 독일 A사에 로열티로 매년 순매출액의 10% 상당액을 지급하고 이와 별도로 ‘국제마케팅비(IMF, International Marketing Fee)’ 명목으로서 순매출액의 4%를 지급하였다. 수입자는 2010.1.1. 다른 브랜드 수출 자회사와도 유사한 형식과 내용의 ‘로열티 계약’을 체결하였다.

22) 대법원 2016. 8. 30. 선고 2015두 52098 판결

로열티 계약에서 권리사용료는, 판매 지역 권역내에서의 표장 및 노하우 사용, 독점적 유통, 스포츠 마케팅 계약 체결, 비독점적 제조 등을 포함한 권리에 대한 보상이라고 규정되어 있다.

국제마케팅비는 수입자가 로열티 계약상에서 얻는 마케팅 혜택에 대한 보상(Reward)으로 규정되어 있고, 로열티 제공자인 독일 A사는 ①세계적 명성을 가진 운동선수·팀·연맹 등과의 계약 체결, 관리 및 자료, 기회 제공, ②올림픽·월드컵 등 국제경기의 후원계약 체결 및 관리, 자료와 기회 제공, ③글로벌 및 지역적 광고 캠페인을 위한 컨셉트 창조, ④A사 인터넷 웹사이트의 구축과 유지, ⑤국제무역 박람회 및 마케팅 회의의 조직 등의 활동을 국제마케팅비로 충당하며, 동 활동의 성격, 규모, 범위, 시기 선택은 로열티 제공자의 재량사항이고 발생하는 계획 및 지출된 지출 세부내역을 제공하지 않아도 된다고 되어 있다.

독일 A사는, ①월드컵이나 유럽 챔피언스 리그 등 스포츠 국제 경기를 후원하고, ②유명 운동 경기팀이나 선수를 후원하며, ③여러 종류의 글로벌 마케팅 이벤트를 개최하고, ④A사 웹사이트를 구축 및 유지하며, ⑤후원하는 팀 또는 선수를 모델로 텔레비전, 지면, 동영상, 배너 광고 등을 제작하여 자체적으로 광고를 하거나 각종 자료를 수입자와 같은 전 세계 현지법인에 제공하였다.

수입자는 A, R 등의 상표가 붙은 스포츠용 의류와 신발 등을 수입하면서 로열티 계약에 따른 권리사용료는 과세가격에 가산신고하였으나, 국제마케팅비는 가산신고하지 않았다. 세관은 2012.1.12. 국제마케팅비는 그 실질이 권리사용료라고 판단하여 수입물품의 과세가격에 가산하여 과세 처분을 하였다.

(2) 쟁점 사항 및 판결 결과

국제마케팅비는 수입자가 수입물품에 대한 개별적인 광고를 통해 판매를 촉진하는 목적이 아니라 독일 A사가 유명 운동선수, 팀, 국제적인 운동 경기 등을 통해 독일 A사의 상표의 명칭과 로고 등을 소비자들에게 지속적으로 노출시키는 데 사용된 비용의 일부이다.

독일 A사의 상표의 명칭과 로고를 홍보하는 활동이 수입물품의 국내 판매에 도움이 될 수 있지만 독일 A사의 상표권 가치를 상승시키는 데 직접 기여하고 있다. 이런 활동은 상표권 사용자가 할 수도 있겠으나 원칙적으로 상표권자가 하여야 할 성질의 것이고, 로열티 계약에

서도 독일 A사가 브랜드 명성에 대한 책임이 있으며 마케팅 활동의 의무가 있음을 명시하고 있는 것이다.

국제마케팅비를 사용함으로써 독일 A사의 상표권 가치가 상승하게 되면, 상표권자인 독일 A사로서는 상표권사용자인 수입자에게 상표권 사용의 대가를 별도로 요구할 수 있게 된다. 상표권의 가치가 얼마만큼 상승하는지에 대한 실증적인 수치를 확정하지 않더라도 마찬가지이다.

수입자가 독일 A사와 다른 외국 현지법인들과 수행하면서 비용을 분담한 것이라고 본다면, 독일 A사로서는 수입자 및 현지법인들의 부담으로 본사의 상표권의 가치를 증대시키게 되어 불합리한 측면이 있다. 수입자로서는 독일 A사로부터 상표권 가치 증대에 대한 대가를 받았어야 하지만 그러하지 않았다.

국제마케팅비 활동은 전적으로 독일 A사가 결정하고 실행하고 있으며, 독일 A사는 활동비용의 지출내역을 수입자에게 공개하지 않아도 된다. 수입자와 같은 해외 현지법인들과 실제 활동 비용에 대한 사후 정산을 하지도 않았다. 국제마케팅비의 지출과 정산과정을 보면 독일 A사와 각국 현지법인들이 세계적인 마케팅활동의 주체가 되면서 집행과 관련하여서만 독일 A사가 전담 수행하고 수입자 등이 비용을 분담한 것이라고 보기는 어렵다.

법원에서는 국제마케팅비는 수입자가 상표권자인 독일 A사에 지급한 권리사용료로 보는 것이 거래의 실질에 부합한다고 판결하였다.

(3) 시사점

다국적기업의 이전가격은 전통적 방식에서 벗어나 본사의 연구개발비, 마케팅비, 라이선스 계약 등 무형자산을 분할하는 방법 등을 활용하여 BEPS 전략으로 사용하고 있어 A사도 국제마케팅비 명목을 활용하여 관세 및 조세를 회피한 것으로 볼 수 있다.

내국세에서는 국세기본법 제14조의 실질과세 원칙²³⁾에 따라 납세의무자, 거래의 명칭 또는

23) 귀속에 대한 실질과세, 거래내용에 대한 실질과세 원칙으로 구분된다. 귀속에 대한 실질과세란 과세대상의 귀속자를 판단함에 있어 법률상 귀속자는 단순히 명의자일 뿐이고 사실상 귀속자가 별도로 있는 경우에는 사실상 귀속자를 납세의무자로 판정하여 조세를 부과한다는 원칙이다. 거래내용에 대한 실질과세란 소득, 수익, 재산, 행위, 거래 명칭, 형식을 따지지 않고 실질내용에 따라 과세한다는 원칙이다.

형식에 따라 실질 과세를 하는 사례가 많다. 관세는 국제거래인 관계로 실질과세 원칙을 적용하는데 한계가 있으나 동 소송 사례에서는 법원이 국제마케팅비를 권리사용료로 인정하여 실질거래를 파악하여 실질과세 원칙을 적용한 사례이다.

2. 글로벌 소송 비용 과세 사례²⁴⁾

다국적기업의 스포츠용품을 수입하여 판매하는 국내 자회사가 부담하는 국제광고비, 아시아지역분담금 등은 세계적인 광고활동으로 상표권 가치가 상승하여 국내법인 의사와 관계없이 해외 상표권자가 국제광고활동의 주체이자 수행 의무, 가치 상승의 이익을 향유하였다. 이에 관련한 비용을 세계 각 판매법인 매출액 비중으로 안분하고 세계 각 판매법인이 본사인 C사에게 지급하였는 바, 관세법 상의 권리사용료로 판단하여 과세 처분한 소송사례이다.

(1) 사실 관계

수입자는 미국 소재 회사인 C사의 한국 내 자회사로서 2008. 4. 1.부터 2009. 12. 31.까지 599회에 걸쳐 C사의 상표가 붙은 의류, 신발, 가방 등 용품을 수입하면서 미국 본사에게 지급한 소송서비스 비용, 제품개발 비용 및 글로벌마케팅 비용 등을 과세가격에 가산하지 아니한 채 수입신고하였다. 세관은 위 비용들을 과세가격에 가산하여 부과 처분하였다.

(2) 쟁점 사항 및 판결 결과

①미국 본사의 소송 활동은 해외 제조자의 파악, 상품기획, 해외 제조자와의 유리한 조건 협상과 원가의 결정, 재료 소싱 등을 포함하는 점, ②C사를 포함한 다른 자회사들과도 일률적으로 체결되고 C사 그룹 전체 차원에서 소송 활동이 이루어지고, 비용은 구매물량과 관계없이 미국 본사에 발생하는 원가의 일정 부분에 대응하여 산정되는 것인 점, ③미국 본사는 제조자를 승인할 최종 권한을 갖고 특정 시즌에는 어느 제조공장에 주문할 지 결정하고 있어 해외 제조자를 선정하는 권한은 미국 본사에게 있는 점,

④미국 본사는 생산 제품의 원가, 현지 제품 가격 등을 결정할 수 있는 권한을 가지고 있어 수입물품의 거래 또는 가격을 통제하고 있는 점, ⑤미국 본사가 전 생산 과정을 감독하고

24) 대법원 2016. 10. 27. 선고 2016두34059 판결

생산 제품의 품질검사를 수행하는 등 C사 그룹 차원에서 품질기준을 확립하고 있고 미국 본사가 재고에 대한 처분 권리를 해외 제조자로부터 인수하는 점 등을 고려하면, 미국 본사를 C사의 구매대리인으로 볼 수 없다. 결국 소송서비스 비용은 구매수수료에 해당하지 않는다고 판단하였다.

법원은 더불어 아래와 같이 판단하여 이 사건을 권리사용료인 상표권의 사용 대가로서 판단하였다.

①C사가 미국 본사와 체결한 원가분담계약에 따라 이 사건 글로벌마케팅 비용을 지급하고 그 대가로 미국 본사의 C사 상표권을 사용할 수 있게 된 점, ②C사는 글로벌마케팅 비용 외에 별도로 미국 본사에게 상표권 사용료를 지급한 것이 없는 점, ③C사 상표가 부착되어 있으므로 글로벌마케팅 비용과 수입물품 사이의 관련성이 충족되는 점, ④C사는 미국 본사가 지정한 해외 공급업체로부터 수입하여야 하고, 글로벌마케팅 비용을 지급하지 않으면 미국 본사가 C사의 계약 참가를 종료시킬 수 있는 점 등을 종합하여 보면, 글로벌마케팅 비용은 수입물품의 과세가격에 가산되는 상표권 사용 대가에 해당하는 것으로 판단하였다.

(3) 시사점

첫 번째 사례인 독일 A사와 유사한 사례이다. 법원이 실질 과세 원칙에 따라 명목상의 글로벌 소송 비용, 글로벌 마케팅 비용을 인정하지 않고 실질에 따라 권리사용료로 인정하여 세관의 손을 들어 준 것이다.

과세대상이 되는 소득의 귀속이나 거래 내용을 실질에 따라 파악해야 한다는 실질과세 원칙은 조세의 부과 및 징수에 관한 기본원리이다. 이에 관해서는 관세법의 명문 규정을 두고 있지만 관세법을 해석할 때에도 마찬가지로 적용된다. 따라서 수입자가 상표권자에게 지급한 금액이 과세가격의 가산조정요소인 상표권 사용 대가에 해당하는지 여부는 지급금액의 명목상을 볼게 아니라 실질내용이 상표권의 사용 대가로서의 성격을 갖는 것인가에 따라 판단²⁵⁾ 하여야 되는 것이다.

과세관청은 다국적기업의 관세회피 전략에 대응하여 다국적기업이 국제마케팅비, 글로벌소송비 등 별도로 송금하는 금액에 대해 모니터링을 강화할 필요가 있다.

25) 대법원 2016. 8. 30. 선고 2015두52098 판결

3. 구매수수료 과세 사례²⁶⁾

스포츠 글로벌 브랜드를 취급하는 다국적 수입사가 홍콩 현지 판매법인에게 수수료를 지급하였는데 수입자는 구매수수료라고 판단하여 가산신고하지 않았고 세관에서는 구매수수료를 인정하지 않고 실제지급금액으로 과세 처분한 소송 사례이다.

(1) 사실 관계

수입자는 "B" 상표 스포츠용 의류 등의 판매를 목적으로 독일의 주사무소를 둔 C가 51%를 출자하여 설립한 판매회사이고, F는 각국에 산재한 판매회사들이 여러나라의 제조자들로 부터 상품 구매의 가고 역할을 하기 위하여 C가 100%를 출자해 홍콩에 설립한 회사이다.

수입자는 1998. 5. 14. F를 구매대리인으로 선임한다는 구매 대리 서비스 계약을 체결하고, 수입자는 각 수입 물품에 관하여 F에게 구매수수료 명목으로 제조자 기준 물품대금의 8.25%(2001. 8. 9. 이전은 5%)에 해당하는 금액을 지급하였다.

수입자는 수입신고를 하면서, 수수료를 과세가격에 가산하지 않고 관세 및 부가가치세를 신고·납부하였다.

세관은 2003년 수입자에 관세조사 결과, F는 수입과 관련한 수입자의 구매대리인이라고 할 수 없으므로 수수료는 구매수수료에 해당하지 않는다고 보아, 수입자가 수수료를 거래가격에 합산하여 과세 처분하였다.

(2) 쟁점 사항 및 판결 결과

(1심 : 세관 승소)

수입물품의 과세가격은 우리나라에 수출하기 위하여 판매되는 물품에 대해 구매자가 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 가격(Actually Paid or Payable)에 구매자가 부담하는 수수료, 중계료를 가산하여 조정한 거래가격으로 하되, 구매수수료는 가산하지 않도록 되어 있다.²⁷⁾ 수입자가 F에게 지급한 수수료가 F의 구매대리행위에 대한 대가인 구매수수료인지 여

26) 대법원 2010. 5. 13. 선고 2008두9508 판결

27) 관세법 제30조 제1항

부이고, F가 수입자의 구매대리인으로서 제조자로부터 제품들을 구매하였는지 아니면 별도의 판매자로서 수입자에게 이를 판매한 것인지 여부가 쟁점이다.

①수입자는 A사 개발 상품을 수입하면서 상품 개발에 대한 의견을 제시하고 개발 상품의 샘플을 받아보고, 희망 수량과 가격을 정하여 주문하거나 주문을 변경 또는 취소하고 대금지급부터 수입신고할 때까지의 전 과정에서 오로지 F와만 접촉하는 점, ②제조는 개발이 완료된 상품을 C가 해외 각국의 판매회사의 주문량에 따라 제일 유리한 조건으로 생산 가능한 제조자를 물색하여 위탁하는 형태이고, 수입자는 제품을 공급받으면 되므로 제조자가 누구인지 파악할 필요도 없어 직접적인 접촉을 하지 않는 점, ③제조자는 C로부터 주문받은 상품을 지시대로 선적하고 물품대금을 C로부터 지급받으면 거래가 완료되고, 물품대금도 C의 명의로 개설한 신용장거래에 의해 제조자에게 지급되는 점, ④과거 A가 직접 상품을 생산하여 해외 판매회사들에게 수출하던 방식에서 제조 부분만을 분리하여 제조원가가 낮은 중국 또는 동남아시아 소재 제조자들에게 위탁하는 방식으로 전환하면서 C를 설립하여 각국의 판매회사의 주문과 제품생산, 공급 등을 관리하게 된 것이다. 제조자는 제품 개발에 전혀 관여하지 않고 A가 개발한 상품을 C 또는 A의 요구사항 대로 제조하여 납품하는 하청업체에 불과하여 C 또는 A의 지시 및 통제하에 있는 것으로 보이는 점,

⑤제조자가 C로부터 지급받는 물품대금은 C의 요구 제품을 생산한 대가에 불과하고 기타 판매이익 등이 포함되지 않는 점, ⑥C가 제조자와 물품 구매 계약을 체결함에 있어서 수입자와 같은 판매회사가 관여하지 않은 점, ⑦수입자가 C에 TT(사후송금방식)에 의하여 대금을 결제함에도 F는 제조자를 수익자로 하여 신용장(L/C)을 개설하여 대금을 선 지급하면서 위험을 부담하고 있는 점 등을 볼 때, 비록 계약서 등에 F가 수입자의 구매대리인인 것으로 기재되어 있고 수입자가 물품을 수입하면서 F에게 구매수수료의 명목으로 수수료를 지급하였다 하더라도, F는 당해 물품을 구매함에 있어 구매자인 수입자만을 위한 단순한 구매대리인이 아닌 것으로 실질적인 물품의 수출자 또는 판매자로 보아야 한다.²⁸⁾

따라서, 수수료는 '실제로 지급하였거나 지급하여야 할 가격(Actually Paid or Payable)'에 해당하는 것이지 구매수수료는 아니므로, 수입자가 수수료를 가산하여 과세한 이 처분은 적법하다.

28) 수입물품과세가격결정예관한고시 제3-1조 제3호

(2심, 3심 : 세관 패소)

F가 수입자에게 제품들을 판매하려면 그에 대한 전제로 F가 그 소유권을 취득하여야 하는 바, F가 이 사건 제품들의 소유권을 취득하는 것은 F가 원재료 소유권을 소유하면서 제조자에게 임가공 의뢰만 하는 경우와 제조자로부터 제품들을 구매하는 경우가 있다.

그런데 F가 제조자에게 제품들을 임가공만 하도록 하였다면, F는 제조자에게 임가공료만 지급하고 수입자로부터 임가공료와 원재료 가격을 합한 금액과 수수료를 지급받아야 할 것이다. 앞에서 언급한 바와 같이 수입자는 제조자의 물품대금과 가격의 8.25% 만큼의 수수료를 F에게 지급하였을 뿐 추가 지급한 금액이 없는 것을 보면 F가 제조자에게 지급한 물품대금은 단순히 임가공료가 아니고 완제품에 대한 대가라 할 것이어서 F가 제조자에게 제품들의 임가공만을 한 것으로 볼 수 없다.

따라서 F가 판매자인 경우는 F가 제조자로부터 제품의 소유권을 취득한 후 다시 수입자에게 판매하는 경우뿐이므로, F가 제조자로부터 제품들을 구매하여 수입자에게 이를 판매하였는지에 관하여 살펴 본다.

F가 제조자로부터 제품을 구매하였는지 여부는 제품들의 소유권이 F에게 이전되어 한 위험(상품 가격 등락과 관련한 손익, 멸실·훼손 등과 같은 위험)을 F가 부담하였는가에 달려 있다.

①수입자가 F에게 이 사건 제품들을 주문하면, F는 제조자에게 수입자의 주문번호, 고객번호, 운송조건 등을 제조자에게 전달하여 주고, 제조자는 요구대로 운송조건(FOB)으로 제품을 선적한 사실, ②선하증권(B/L)상 송하인(Shipper)은 제조자, 수하인(Consignee)은 수입자로 기재되어 있는 사실, ③제품들의 운송 위험에 대하여 수입자가 보험에 가입한 사실, ④수입자가 제품들의 운송료를 지급한 점을 종합하면, 수입자와 제조자 사이에 제품들에 관해 운송조건으로 한 매매가 이루어졌고, 제품 소유권은 제조자로부터 수입자에게로 직접 이전되었다고 할 것이다.

또한, ①수입자와 F 사이의 구매대리서비스 계약상 F는 제품 소유권을 보유하지 않고 구매자 선정, 가격결정, 운송 등 기타 관련 업무 등에 대한 최종결정권은 수입자가 보유하기로 약정한 점, ②F는 계약 문언대로 제조자를 물색하고 수입자의 요구를 제조자에게 알려주고, 샘플 수집, 물품 검수하고 운송 제반 사항을 주선하는 업무를 수행한 점, ③F가 제조자에게

제품 주문시에 수입자의 주문번호와 고객번호를 명시하고 있어 F가 수입자의 대리인임을 표시한 점, ④제조자는 F를 수입자의 대리인으로 표시한 송장을 발행한 점, ⑤수입자가 제품 하자 처리에 있어, F는 수입자의 요청을 제조자에게 전달하고 하자처리를 협의하는 역할만을 담당하고 하자 책임은 제조자가 부담한 점 등을 보면, 매매계약의 당사자는 수입자와 제조자라고 볼 수 있다.

따라서 F는 수입자의 구매대리인이고 수수료는 구매대리인에게 지급한 구매수수료로 보아야 하는 것이다.

한편 법원은 ① 수입자가 대금 지급 이전에 F가 신용장을 개설하여 제조자에게 대금을 지급하였더라도 이는 F가 수입자를 대리하여 먼저 제조자에게 대금을 지급한 것으로 보이는 점, ②본사인 C가 실질적으로 해외 현지 제조자들을 선정·통제하기 때문에 수입자는 해외 제조자에 관한 선택권이 제한된다. 하지만 수입자의 의견이 반영될 뿐 아니라, 수입자가 F에게 구매대리토록 하여 본사가 선정한 일부 제조자들로부터 구매한다고 하여 F를 수입자의 구매대리인이 아니라고 하기 어려운 점, 또 수입자는 F를 통하지 않고 "B" 상표 제품을 구매할 때도 있는 점, ③수입자가 F에게 지급하는 수수료는 8.25%로 일정한 것은 F의 구매대리 업무가 정형화되어 있는 것으로 보이는 점, ④수입신고필증에 공급자가 F로 기재되어 있고, 수입자 제무제표상에 "B" 상표 제품의 매입처가 F로 기재된 것은 수입자가 여러 제조자들로부터 제품을 구입하면서 공급자를 각 제조자로 기재하는 번거로움을 피하기 위한 것으로 보이는 점 등을 종합하면, 세관 주장과 같은 사유만으로는 F가 수입자의 구매대리인이라는 판단을 뒤집기에 부족하다고 판결하였다.

(3) 시사점

다국적기업의 조세회피 전략중의 하나인 별도의 해외 판매법인에게 수수료를 지급하는 방식에 대한 소송 사례이다. 법원은 1심에서 해외 판매법인 F사를 구매대리인으로 보지 않으면서 구매수수료가 아니고 수수료를 실제지급금액으로 보아 세관에 승소 판결을 내렸다.

그러나 법원은 2심, 3심에서 F사를 구매대리인으로 인정하고 수수료도 구매수수료로 인정하여 비과세 대상이라고 하면서 제1심을 뒤집고 수입자에게 승소 판결을 내렸다.

법원이 많은 증거자료 및 답변서를 토대로 합리적으로 판결한 것으로 보여지지만, 과세관청이 다국적기업의 다양한 조세회피 전략을 대응하기 위해서는 어려운 과제를 하나 부여받

은 듯하다. 국제거래에 있어서 본사와 해외 판매법인 등이 주고 받는 증거자료를 확보하지 못하기 때문에 국내 수입자에게만 확보하는 증거자료만으로는 입증에 한계가 발생하고 있는 것이다. 결국 다국적기업의 조세회피 전략에 대응하기 위해서는 거래 전반의 걸친 증거 자료에 대한 확보가 제일 중요하다는 것을 알게 해주는 소송 사례이다.

4. 이전가격 조정에 따른 과세 사례²⁹⁾

다국적기업의 이전가격 정책에 따라 사후보상조정이 발생하고 있다. 자동차 및 관련부품을 수입하는 다국적기업의 사후보상조정 지급시 사후귀속이익으로 과세할 수 있는지 여부를 다룬 소송 사례이다.

(1) 사실 관계

수입자는 2008. 1. 1. 본사와 물품공급계약을 체결하고, 자동차 및 관련부품을 수입하였다. 물품공급계약에 따르면, 수입자가 본사로부터 수입하는 물품가격은 거래순이익률법에 따른 ‘이전가격(Transfer Price)’으로 정해지고, 수입자는 각 회계연도가 종료된 이후 수입자가 달성한 실제 영업이익과 정상가격에 해당하는 목표 영업이익을 비교하여, 실제 영업이익이 목표 영업이익을 초과하는 때에는 초과액을 본사에 송금하고, 이와 반대로 실제 영업이익이 목표 영업이익에 미치지 못하는 때에는 미달액을 본사로부터 수령하게 된다. 수입자는 2009년 내지 2014년 회계연도(2012회계연도 제외)에 본사에 이전가격조정액을 지급(송금)하였다.

세관은 2014. 7.경 수입자에 대한 관세조사를 실시하여, 쟁점 이전가격조정액을 사후귀속이익³⁰⁾으로 경정 처분을 하였다.

(2) 쟁점 사항 및 판결 결과

다음과 같은 사정을 종합하면, 쟁점 이전가격조정액은 관세법 제30조 제5호에서 규정한 과세가격 가산요소인 사후귀속이익에 해당한다고 보기 어렵다.

29) 대법원 2019. 12. 12. 선고 2019두50373 판결

30) 관세법 제30조 제1항 제5호

①사후귀속이익은 ‘수익금액 중’ 판매자에게 직·간접적으로 귀속되는 금액이므로 수입자가 본사에게 송금한 금액이 사후귀속이익에 해당하더라도, 반대로 본사로부터 영수한 금액은 이에 해당할 수 없어, 동일한 가격결정정책에 의해 발생한 이전가격조정이 그 실질이 동일함에도 지급 또는 영수 여부에 따라 관세법상 과세가격에 해당하는지 여부가 달리 처리됨으로써 과세형평에 반할 우려가 생길 수 있다. 그러므로 이전가격조정액이 손익조정목적이 아닌 수입물품과 직접 관련되는 대가로서 사후귀속이익이라고 판단하기 위해서는, 계약서상 표현 문구나 이전가격조정액에 대한 재무상태표의 기재 등이 아니라 사후귀속이익으로서의 요건을 모두 구비했는지 여부를 구체적으로 살필 필요가 있다.

②세관은 쟁점 이전가격조정액은 판매수량의 예측 차이에 따라 발생하거나 당초에 수입물품을 낮은 가격으로 수입하여 발생한 금액이므로, 수입물품의 판매에 따른 수익금액으로서 판매자에게 직접 또는 간접적으로 귀속되는 사후귀속이익에 해당한다고 주장한다. 예상 대비 실제 판매대수 증감량과 목표 대비 실제 영업이익 증감량 사이에 비례적인 상관관계를 확인할 수 없다. 세관은 본사와 수입자 사이에 이전가격이 저가로 결정되었기 때문에 예상 대비 실제 판매수량과 목표 대비 실제 영업이익의 사이에 상관관계가 확인되지 않는 것이라고도 주장하나, 아래에서 보는 바와 같이 목표 대비 실제 영업이익의 증감은 판매수량과 부가가치 영업비용 외에 다른 요소도 작용하였기 때문에 상관관계가 확인되지 않는 것으로 보인다.

③세관은 수입자가 사용한 Berry Ratio 지표에 따른 경우 영업비용의 증감과 무관하게 판매수량의 증가만으로 이전가격조정액이 발생할 수 밖에 없는 구조라고 주장한다. 판매수량의 증가 외에도 이러한 영업비용 증감의 변수가 2012회계연도에 예상보다 판매대수가 증가하고도 영업이익이 악화되거나 2014회계 연도에 판매대수 증가량 대비 영업이익 상승률이 대폭 오르는 데 영향을 미치게 되고, 아울러 그러한 변수가 위와 같은 방식에 따라 Berry Ratio 수치에도 반영된 것으로 보인다. 세관의 주장과 같이 수입자가 Berry Ratio 지표를 잘못 적용하였다고 하더라도 그러한 사정만으로 수입자의 쟁점 이전가격조정액이 순전히 판매대수의 증가로 인해서만 발생한 것이라고 볼 수는 없다고 보았다. 결국 쟁점 이전가격조정액은 판매수량의 증감 외에 인건비 등 영업비용 증감, 가격할인 등 여러 가지 요인들이 작용하여 발생한 결과라고 봄이 타당하다.

④세관은 이 사건 물품공급계약서에 사후송금액을 “additional purchase price”라고 명시하고 있고, 쟁점 이전가격조정액 송금 시 지급사유를 구분하는 외환코드 중 ‘수입품 대금 사전 송금’을 사용한 점에 비추어 보더라도, 쟁점 이전가격조정액은 추가로 지급되는 수입물품의 대가로서의 성질을 가진다고 주장한다. 그러나 내국세법 중 과세표준의 계산에 관한 규정은

국세기본법 제14조 제2항에 따라 소득, 재산, 수익, 행위, 거래의 명칭이나 형식에 관계없이 실질 내용에 따라 적용되어야 한다³¹⁾. 이전가격조정액의 발생 원인과 성질에 비추어 보면, 위 표현은 단순히 수입자가 본사로부터 수입물품을 구입한 이후 판매 과정에서 예상 영업이익을 초과하는 이익이 발생하면 본사에 구입한 수입물품에 대하여 추가로 이전가격조정액을 지급한다는 의미라고 봄이 타당하다. 법원은 마찬가지로 쟁점 이전가격조정액을 송금할 당시 기재한 외환코드의 사유 또한 앞서 살핀 쟁점 이전가격조정액의 발생원인과 성질에 따른 사후귀속이익에 해당하는지 여부의 판단에 영향을 미칠 수 없다고 인정하였다.

⑤ 나아가 법원은 개별 수입물품과 직접 관련이 있는 금액만을 객관적이고 수량화할 수 있는 자료에 근거해 사후귀속이익으로 보아 과세가격에 가산할 수 있다고 보았다. 쟁점 이전가격조정액은 판매수량의 증감 외에 다양한 요인들이 복합적으로 작용한 결과이고, 단순히 목표 대비 판매수량에 따른 매출액 차이가 아니라 목표 영업이익과 실제 영업이익의 차이라고 판단했다.

(3) 시사점

사후귀속이익은 해당 “수입물품의 판매, 사용 등에서 발생하는 판매대금, 임대료, 가공임 등을 뜻하고, 수입물품과 직접적인 관련이 없는 손익 조정 목적의 지급액 등은 사후귀속이익에 해당하지 않는다.”³²⁾라고 규정되어 있었다. 그런데 여기서 문제가 되는 것은 수입물품과 직접적인 관련이 없는 손익조정 목적의 지급액을 구분할 수 있는 지 여부다. 세관은 완전히 판매대금으로부터만 발생하는 것이라고 하여 과세대상이라고 주장하였고 다국적기업인 수입자는 손익조정목적으로 발생하는 것으로서 수입물품과 직접 관련이 없다고 주장하는 것이다.

세관이 이전가격 조정금액을 사후귀속이익으로 과세한 건은 소송에서 세관이 패소하고 있다. 사후보상조정으로 지급하는 금액이 수입물품과 직접 관련되는 대가라는 것을 입증해야 하는데 현실은 수입물품 대가외의 영업활동 등의 비용이 포함되고 있기 때문이다.

결국 어떤 지급금액이 관세법 제30조 제1항 제5호에서 정한 사후귀속이익으로서 과세가격에 포함되려면, 수입 후 수입물품의 판매 등에서 얻어지는 판매대금 중 수입물품과 직접 관련되는 금액이어야 하고, 이러한 금액이 객관적이고 수량화할 수 있는 자료에 기초하여 산출 가능하여야 한다. 그러나 실제 객관적이고 수량화하기가 곤란한 것으로서 앞으로도 국내 수입 후 도소매만 하는 다국적기업에 대해 과세가 더욱 더 어려워지고 있는 형국이다.

31) 대법원 2016. 8. 30. 선고 2015두5209 판결

32) 구 수입물품 과세가격 결정에 관한 고시 제10조 제1항, 제2항

제2절 현행 관세평가 문제점

관세청의 추징에 대한 행정소송 결과를 보면, 다국적기업에 대한 패소율(2018년 ~ 2022년, 16% ~ 65%)이 국내기업에 대한 패소율(2018년 ~ 2022년, 14.3% ~ 32.3%)보다 높다. 다국적기업의 패소율이 높은 이유는 여러 가지가 있겠지만 다국적기업의 관세회피전략을 효과적으로 입증할 증거자료가 부족한 입증책임 등의 문제가 주요 요인이다.

〈표 19〉 관세청의 다국적기업 상대 패소율과 국내기업 상대 패소율 비교
(단위 : 건, %)

연도	다국적기업					국내기업				
	승소	각 하 취하	패소	전체	패소율	승소	각 하 취하	패소	전체	패소율
2018년	5	5	5	15	33.3	33	8	18	59	30.5
2019년	4	3	13	20	65.0	36	8	21	65	32.3
2020년	6	6	7	19	36.8	26	20	13	59	22.0
2021년	8	13	4	25	16.0	38	16	9	63	14.3
20228월	4	1	7	12	58.3	20	11	5	36	13.9

출처 : 홍영표 국회의원실(2022년), 관세청 제공

첫째, 다국적기업에 대한 관세조사를 통해 대규모 추징이 발생하면 불복 및 쟁송에 시간 및 경제적 비용이 많이 투입된다. 조세소송기간이 최대 5년이 소요되어 과세관청 및 기업에 막대한 시간적 비용, 변호사 비용 등 경제적 비용이 투입되고 있다. 관세조사 방식에서 벗어나 양 당사자간 합의과세 활성화 등 개선방안이 필요하다.

두 번째, 수입신고시 가격신고³³⁾가 제대로 이루어지고 있지 않다. 물품에 대한 수입신고만 제대로 이루어지고 있고 가격신고는 거의 제1방법으로 신고하고 있는 등 수입자나 관세사 모두 관심을 기울이고 있지 않는 상황이다. 다국적기업의 경우에는 “특수관계가 거래가격에 영향을 미친 것인지 여부” 등에 대해서 정밀하게 가격 신고할 필요성이 있다.

33) 제27조 ①납세의무자는 수입신고를 할 때 세관장에게 해당 물품의 가격신고를 하여야 한다.

현재 다국적기업에 대한 사후 관세조사를 강화한다 하더라도 다국적기업의 관세 회피를 모두 차단할 수 없다. 또한 관세청에서 관세조사를 담당하고 있는 인력(약 180명)으로는 모든 다국적기업을 조사할 수 있는 인력이 부족한 실정이다. 결국 수입신고 단계부터 정밀하게 가격신고를 받아야만 이를 바탕으로 탈루 가능성이 높은 다국적기업만을 선별하여 관세조사할 수 있는 것이다.

세 번째, 다국적기업의 관세 및 조세회피를 위한 전략이 다양하게 변화하고 있는 것이다. 과거에는 특수관계자간에 가격조작을 통해 수입가격을 조정하였으나, 과세 당국의 감시가 강화되는 등의 이유로 다양한 방식으로 관세 및 조세를 회피하고 있는 실정이다.

최근 다국적기업이 거래실질과 다른 계약이나 범형식을 가장(假裝)하여 공격적 조세회피행위를 다양하게 시도하고 있다. 수입가격을 조작하여 관세를 낮추고, 재고비용인 로열티, 경영자문료, 기술료 등을 증가시키는 방법 등으로 내국세를 회피함으로써 최소한의 세금만 부담한다.(최천식, 2018) 그 대표적인 사례로 새로운 디자인과 상품을 개발을 위한 연구개발(R&D)과 브랜드가치 상승 및 판매량 증가를 위한 마케팅기능을 다국적기업 그룹 내 관계 회사 또는 제3자에게 위탁하는 방법으로 분산하면서 소요된 비용을 비과세대상으로 전환시키는 것이다. 이러한 전환전략은 물품대가에서 경영자문료, 교육훈련비, 연구개발비 등의 명목으로 별도로 분리하여 지급하는 것이다.(최천식, 2018)

‘본지사간 상호 합의를 통해 정해진 수입가격이므로 조작된 가격이 아니다’라는 이유로 다국적기업의 가격조작죄(관세법 제270조의2) 적용 관련 형사소송에서 세관이 패소³⁴⁾한 사례가 있다. 다국적기업의 가격조작은 사적자치의 원칙, 입증 등의 어려움으로 형사처벌하기가 매우 어려운 상황이므로 행정조사인 관세조사에 의존할 수 밖에 없다. 하지만 다국적기업에 대한 관세조사시 본사 등의 국제거래 자료를 보관하고 있고 지사인 한국에는 자료가 없는 경우가 많이 있다. 자료 제출 등이 제대로 이루어 지지 않기 때문에 관세조사에 장기간이 소요되고 있고 과세를 입증할 수 없는 실정이다. 다국적기업의 다양한 가격조작 전략을 대처하기 위해서는 특단의 대책이 필요한 실정이다.

34) 수원지방법원 2022. 12. 8. 선고 2021노1445 판결

제5장 관세평가의 제도적 개선 방안

제1절 ACVA 제도 활성화

‘22년말 기준 ACVA 현황을 보면 신청 203건, 결정 132건, 38건이 진행 중이다.’ 17년 이후 ACVA 신청 및 결정건이 늘어나고 있어 관세청의 ACVA 활성화 노력이 성과를 나타내고 있다.

〈표 20〉 ACVA 승인 현황

연도	신청	결정	진행	철회·반려
2007	3	-	3	-
2008	1	-	4	-
2009	-	2	2	-
2010	5	3	3	1
2011	5	-	7	1
2012	3	4	6	-
2013	4	3	6	1
2014	8	5	9	-
2015	15	4	17	3
2016	9	6	13	7
2017	24	6	31	-
2018	25	15	40	1
2019	28	14	49	5
2020	21	31	34	5
2021	31	22	38	5
2022	21	17	38	4
합계	203	132		33

출처 : 관세청(2022년), 2022 ACVA 연차 보고서, p40

최근의 과세행정은 예전의 관세조사 또는 심사 방식으로는 성실도를 제고하는데 한계가 있다. 인력 증원은 한계가 있어 Big Data 활용 등 디지털 혁신을 통해 관세행정을 고도화하고 있다.

다국적기업 과세가격 심사에서는 납세협력프로그램 중의 하나인 ACVA를 활성화하여 다국적기업과의 과세가격 심사 관련 갈등을 사전에 줄일 수 있다. 또한 ACVA를 통해 다국적기업의 국제 거래자료를 입수하여 국제거래 양태를 파악하고 선제적으로 대응할 수 있는 것이다.

국세청의 APA 승인 건수도 566건으로서 다국적기업이 APA를 많이 활용하고 있으므로 ACVA도 그 수준을 목표로 승인 건수를 늘리는 것이 좋겠다.

제2절 제6방법 적용 활성화

제4방법, 제5방법으로 과세가격을 결정할 수 없는 상황에서 대안인 것이 제6방법이다. 제6방법에 대해서는 관세법에서 일부 적용 예시를 규정해 놓았지만 이를 확장해서 합리적인 방법으로 과세하면 되는 것이기 때문에 과세관청의 과세가격 결정방법의 한계를 넓힐 수 있는 것이다. 수입자 또는 납세의무자 면에서도 제1방법인 거래가격을 적용할 수 없는 사유에서 제6방법을 적용하여 합리적으로 과세가격을 도출한다면 시간과 비용을 절약할 있는 것이다.

제6방법의 적용에 있어서 「WTO 관세평가협정」 제정 당시에는 예상할 수 없었던 최근의 다국적기업의 가격결정전략 등에 대응할 수 있도록 조정요소를 다양화하여야 한다. 다만, 과세관청의 자의적인 적용을 방지하기 위해 상세 내용을 대통령령 등 하위 규정에 정하는 것이 바람직할 것이다. 조정규정의 내용이나 개선방안은 과세관청과 수입자의 협상과 협력을 통하여 추가하여야 할 것이다.(김민정, 2018)

「WCO 관세평가기술위원회」 권고의견 12.1에 따르면 「WTO 관세평가협정」 제7조(합리적인 방법)에 따라 사용되는 방법은 제1조부터 제6조까지에 정해진 것이어야 하지만 합리적인 신축성(reasonable flexibility)을 가지고 적용해야 한다고 규정하고 있고, 이들 방법의 신축적인 방법으로도 결정할 수 없을 경우에는 과세가격의 마지막 수단으로서 제7조 제2항에서 배제되지 않는 방법으로서 기타 합리적인 방법으로 결정할 수 있다.

WCO 관세평가 교육훈련 모듈³⁵⁾에 따르면 합리적 방법을 사용하여 수입물품을 평가하기 위해서는 세 가지 원칙이 충족되어야 한다. 첫째, 과세가격은 합리적인 방법을 사용하여 결정되어야 한다. 협정 제7조는 “합리적인 방법”을 구성하는 것이 무엇인지 정확하게 정의하지 않지만 이 조 주해에 따르면 “제7조의 규정에 따라 결정되는 과세가격은 가능한 한 최대한 과거에 결정된 과세가격을 기초로 하여야 한다”라고 설명하고 있다. 둘째, 이러한 방법은 협정 및 GATT 제7조의 원칙 및 일반 조항과 일치해야 한다. 셋째, 과세가격은 수입국에서 입수 가능한 자료에 기초하여 결정되어야 한다.

35) 관세평가분류원, 2017년, 399쪽

〈표 21〉 제6방법 적용 조세심판청구 및 쟁송 사례

사건번호	내용
조심 2012관10, 2012. 8. 28.	제6-3방법 과세 (재조사)
대법원 2016. 5. 27. 2014두4115 판결	제6방법 완제품 과세 (세관 패소) 제6방법 과세 방안 제시 - 원가분석 자료 등을 기초로 수출자의 이윤 및 판매비 등을 제외하고 적절한 조정하는 등 합리적인 기준 결정 과세
조심 2016관 189, 2017. 7. 27.	제6방법으로 License Certificate 수입금액 과세가격에 안분 과세 (재조사) - 판매자의 평균적인 인증서 판매수량 및 판매가격 등을 포함하여 합리적으로 과세가격 결정 과세
조심 2018관193, 194 (병합), 2018. 12. 19.	제6방법으로 Euro Scrap Price Index에서 6.5유로를 차감하는 방식으로 과세하였으나 (재조사) - ①청구법인과 비슷한 시기에 철 스크랩을 수입한 업체의 수입 가격, ②쟁점물품과 비교가능한 물품, ③비교물품에 대한 객관적 등급조정의 근거 등 자료를 기본으로 과세가격을 객관적·합리적으로 재조사
대법원 2019. 1. 17. 2018두57933 판결	제6방법인 G사 기준가격의 75%로 과세 (세관 패소)
대법원 2020. 6. 25. 2020두36014 판결	제6-5방법인 웨이퍼의 제조원가에 브랜드사업부의 매출총이익률을 가산하는 방법으로 과세 (세관 승소)

출처 : 저자 작성

최근 ACVA 신청 사례에서 세관에서 다수건을 제6방법으로 과세가격을 결정해주고 있으며, 제2방법부터 제5방법을 직접 적용하는 사례보다는 합리적인 신축성을 적용하여 제6방법으로 적용해준 것이다.

〈표 22〉 ACVA 과세가격 결정방법 적용 현황

(2022.12.31. 현재, 단위 : 건)

구분	승인현황	비율(%)
제1방법	59	44.6
제2방법 ~ 제6방법	54	40.9
제1방법 + 제2방법 ~ 제6방법 혼합	19	14.3
계	132	100

출처 : 관세청(2022년), 2022 ACVA 연차 보고서, p52

또한 수입자 또는 납세의무자에게 제6방법 적용의 입증책임을 지우는 것도 필요하다. 입증책임의 불공평이 생기는 이유는 증거자료의 대부분이 수입자 및 납세의무자의 지배영역에 있기 때문이다. 따라서 납세의무자의 협력의무를 명확히 하고, 이에 대한 불이익으로 입증책임을 전환하는 것이 신고납부제도의 취지를 살리고 과세공평을 실현하는 방안이 될 수 있다.(김영순, 2015)

제6방법 적용시 관세법 시행령 제29조의 예시 규정외에 특별히 어떻게 합리적으로 결정하는 지에 대한 명시적인 규정은 없다. 과세관청이 근거자료를 바탕으로 납세의무자와의 협상을 통해 결론을 도출한 후 적용할 수 있을 것이다. 2022년에 정부에서 부가가치세법의 수정 수입세금계산서 발급제한³⁶⁾ 규정을 완화하였다. 수정수입세금계산서 발급제한의 부담이 완화되었기 때문에 수입자 또는 납세의무자도 제1방법 적용이 어려운 경우 제6방법의 과세가격 결정방법을 조금 더 쉽게 수용할 수 있을 것으로 예상된다.

제3절 가격신고 제도 개선

현행 수입자는 관세법 241조에 따른 수입신고 절차와 제27조에 따른 가격신고 절차를 동시에 하여야 한다. 다만 제27조 제3항에 따라 과세가격을 결정하기가 곤란하지 아니하다고 인정되는 물품에 대해서는 가격신고를 생략³⁷⁾하고 있다.

36) 부가세법 제35조제2항부터제5항, 부가세법시행령 제72조제2항부터제8항

37) 법 제27조제3항에 따라 가격신고를 생략할 수 있는 수입물품은 8개호를 정하여 규정하고 있다..

관세청 및 세관에서는 가격신고서를 검토하거나 확인하는 행정을 하고 있지 않다. 수입자나 관세사는 관세청의 이러한 행정을 알고 있어 가격신고서 신고에 관심을 두지 않고 있는 실정이다. 수입신고서는 관세사에서 인보이스나 B/L에 따라 정확히 작성하여 신고하고 있는데 반해 가격신고는 제1방법을 기계적으로 선택하여 신고하고 있다.

공식적인 통계는 없지만, 전체 수입건수의 98% 정도가 제1방법으로 과세가격 결정방법을 신고하고 있는 것으로 파악되고 있다.

현행과 같이 가격신고서를 별도로 제출하는 것 보다는 수입신고서에 가격신고란을 추가하여 과세가격결정방법을 신고하도록 하는 것을 제안한다. 수입신고서에 과세가격결정방법을 같이 신고하도록 하면 수입자 및 관세사의 신고시 주의를 기울이게 될 것이다. 따라서 과세가격결정방법의 정확성이 높아지게 되는 효과가 있다.

수입신고서는 현행 69란까지 있는데 여기에 2개란을 추가하여 ①구매자와 판매자가 특수관계인지 여부, ②과세가격결정방법을 추가하여 신고하는 것이다. 그리고 상세 내역은 지금까지 가격신고서를 통해 신고하면 된다.

〈그림 3〉 현행 수입신고서 가격신고서 양식

[서식 26] 수입물품 과세가격 결정에 관한 고시 [별지 제3호 서식]

가격신고서(A) - 실효거래가격(제1방법)	
<참고사항> : 이 가격신고서는 2면으로 구성되어 있습니다. 가격신고서를 작성하기 전에 <별표 제6호> 작성요령을 참고하시어 성실히 작성해 주시기 바랍니다.	
1. 납세의무자 상호 및 사업자등록번호(가격신고자)	※ 수입신고번호
2. 판매자의 이름과 주소(수출자와 다른 경우에만 기재)	※ 세관기재란(심사담당자가 특이사항 기재)
3. 구매자의 이름과 주소(납세의무자와 다른 경우에만 기재)	
4. 송품번호와 발행일	
5. 계약번호와 계약일	
6. 구매주문서(Purchase Order) 번호와 주문일	적용되는 관세 V 표기
7. (a) 구매자와 판매자는 관세법 시행령 제23조 제1항중 특수관계에 해당합니까? (해당하지 않으면, (b), (c), (d), (e)는 기재하지 마세요) (b) 질문 7 (a)에서 특수관계에 해당한다면 관세법 시행령 제23조 제1항중 어느 특수관계에 해당합니까? ① 구매자와 판매자가 상호 사업상의 임원 또는 관리자인 경우 ② 구매자와 판매자가 상호 법률상의 동일자인 경우 ③ 구매자와 판매자가 고용관계에 있는 경우 ④ 특정인이 구매자 및 판매자의 의결권 있는 주식을 직접 또는 간접으로 5퍼센트 이상 소유하거나 관리하는 경우 ⑤ 구매자 및 판매자중 일방이 상대방에 대하여 법적으로 또는 사실상로 지시나 통제를 할 수 있는 위치에 있는 등 일방이 상대방을 직접 또는 간접으로 지배하는 경우 ⑥ 구매자 및 판매자가 동일한 제3자에 의하여 직접 또는 간접으로 지배를 받는 경우 ⑦ 구매자 및 판매자가 동일한 제3자를 직접 또는 간접으로 공동지배하는 경우 ⑧ 구매자와 판매자가 「국제기본법 시행령」 제1조의2제1항 각 호의 어느 하나에 해당하는 친족관계에 있는 경우 (c) 특수관계가 수입물품의 가격 결정에 영향을 미쳤습니까? (d) 거래가격이 관세법시행규칙 제5조의 비교가격에 근접합니까?(선택적 기재) (e) 특수관계자간 거래시 수입물품의 가격결정방법은 어느 것입니까? ① 비교가능제3자가격법 ② 재판매가격법 ③ 원가가산법 ④ 이익분할법 ⑤ 거래순이익률법(영업이익률) ⑥ 거래순이익률법(총원가가산율) ⑦ 거래순이익률법(Berry Ratio) ⑧ 기타 ()	<input type="checkbox"/> 예 <input type="checkbox"/> 아니오 [①~⑧ 택1] <input type="checkbox"/> 예 <input type="checkbox"/> 아니오 <input type="checkbox"/> 예 <input type="checkbox"/> 아니오 [①~⑧ 택1]
8. (a) 수입물품의 차분 또는 사용에 있어서 다음 각 호 이외의 제한이 있는가? - 수입국의 법령에 의한 강제 또는 의무 이행 - 상품판매 지역의 제한 - 상품가격에 실질적으로 영향을 미치지 아니하는 제한 (b) 상품가격 이외 판매 또는 가격과 관련한 조건 또는 사정이 있습니까? (만일 위 질문에 '예'라면 상세한 정보를 별도 제출하십시오)	<input type="checkbox"/> 예 <input type="checkbox"/> 아니오 <input type="checkbox"/> 예 <input type="checkbox"/> 아니오

다음페이지 계속
210mm×297mm(일반용지 60g/m²(재활용품))

제4절 국제거래 서류 보관의무 신설

법원은 과세관청이 입증책임을 지도록 하고 있고, 다국적기업은 이를 전략적으로 활용해 자료제출을 기피함³⁸⁾으로써 부실자료 제출 후 재송을 통한 승소 작전으로 이용하고 있다.

대법원 판례³⁹⁾도 “관세법 제30조 제1항 및 제3항 제4호 규정의 취지, 과세요건 사실에 관한 증명책임은 기본적으로 과세관청에 있는 점, WTO 관세평가협정 제1조 제2항 (a)은 ‘거래자간에 특수관계가 있다는 사실 만으로는 그 실제 거래가격을 과세가격으로 수락하지 못하는 것으로 간주하는 근거가 되지 못한다’고 정하는 점 등을 종합해 보면, 법 제30조 제3항 제4호 적용을 위해서는 구매자와 판매자 사이에 특수관계가 있다는 사실 외에도 특수관계에 의해 거래가격이 영향을 받았다는 것까지 과세관청이 증명하여야 한다.”고 판시하였다.(신민호, 2010)

관세청은 조사기간 연장, 과태료·통고처분, P/L정지·검사비율 상향, 월별납부 배제 등 제재를 부과토록 하나 현장 활용은 미미하고 자료제출 비협조 업체에 대한 과태료 부과도 1건⁴⁰⁾ 밖에 없다.

〈표 23〉 관세청 관세조사 자료제출 비협조 업체에 대한 운영지침('20.3.2)

◇ (원칙) 정당한 사유 등을 종합적으로 고려하여 단계별 제재 집행

- 자료제출 거부 : 1회 요구 불이행 시 제재
- 자료제출 지연 : 2회 요구 불이행 시부터 제재
 - [1단계] 1회 불이행 ⇨ 심사 중지·연장(1회)
 - [2단계] 2회 불이행 ⇨ 심사 중지·연장(2회) 및 통관절차혜택 배제
 - [3단계] 3회↑ 불이행 ⇨ 심사 중지·연장(3회) 및 통관절차혜택 배제(계속)
①과태료 부과·통고처분(벌금)→②월별납부 배제*

* 「월별납부제도 운영에 관한 고시」가 현재까지 개정되지 않아 적용 불가

출처 : 관세청 자료

38) 서울고법 2015누68477 등 다수

39) 대법원 2009. 5. 28. 2007두9303 판결

40) 대법원 2022. 5. 26. 2022마5370 판결

‘18년 12월에 관세법 개정 다국적기업이 자료 미제출시 1방법 배제하는 조항을 신설하였다. 그러나 기업에서는 회사 비밀이라는 이유로 자료제출이 불가능하다고 하면서 제출하지 않는 경우도 있다. 또한 수입물품의 가격결정원칙 공개를 요청해도 한국법인은 가격결정정책을 알 수 없으며 본사 방침에 따라 공개가 곤란하다고 제출을 회피하는 경우도 다수 존재하여, 정당한 과세가격 결정을 위한 조사가 어려운 경우가 자주 발생하고 있다.(김영순, 2015)

관세청은 이미 제출한 자료에 대한 보관 의무(법 §12) 외에 거래에 관한 장부 및 증거서류의 비치와 보존 의무 규정 신설하여 관세조사시에는 제출하지 않던 서류를 불복 및 재송 단계에서 제출하여 다국적기업에 유리한 판결을 이끌어 내는 사례를 방지하여야 한다. 국세청의 경우도 국제거래에서 자료를 제출하지 않는 것이 큰 문제이다. 국세기본법 제85조의3⁴¹⁾에서도 장부 등의 비치와 보존에 관하여 상세히 규정하여 납세의무자가 자료를 미제출하지 않도록 의무를 부여하고 있다.

〈표 24〉 자료 보관의무를 규정하는 관세법 개정(안)

현 행	개 정 안
<p><신 설></p>	<p>제266조의2(장부 또는 자료의 비치와 보존) ① 납세자는 법에서 규정하는 바에 따라 모든 거래에 대한 장부와 증거서류를 성실하게 작성하여 보존하여야 한다.</p> <p>② 제1항에 따른 장부와 증거서류는 해당 거래사실이 속하는 과세기간에 해당 관세의 신고기한이 지난 날부터 5년 동안 보존하여야 한다.</p> <p>③ 납세자는 제1항에 따른 장부와 증거서류의 전부 또는 일부를 전산시스템을 이용하여 작성할 수 있다. 이 경우 처리과정 등을 대통령령으로 정하는 바에 따라 하드디스크, 자기테이프 또는 그 밖의 장치에 보존하여야 한다.</p>

출처 : 저자 작성

41) 제85조의3 ①납세자는 각 세법에서 규정한 대로 모든 거래에 대한 장부 및 증거서류를 작성하여 갖춰 두어야 한다.

제6장 결 론

제1절 연구 요약 및 시사점

다국적기업은 아주 다양한 방법으로 조세 및 관세를 회피하고 있다. 내국세 측면에서는 세율이 높은 국가에서 세율이 낮은 국가로 소득을 이전하는 방법이다. 그 방법에는 두가지 방법이 있다. 첫째는 이전가격 설정을 통해 수출국(저세율)에서 수입국(고세율)으로 고가 이전가격을 정책을 통해 수출국으로 소득을 이전하는 것이다. 둘째는 저세율인 제3국을 거래 당사자로 넣어서 배당금 지급, 로열티 지급, 중개무역 등을 거래를 통해 저세율에 소득을 이전하는 방법이다.

다국적기업의 이전가격을 통한 조세·관세 회피에 대해서는 내국세 측면에서 다국적기업의 소득이전을 통한 세원잠식(BEPS) 대응 전략으로 이루지고 있다. 관세 측면에서 FTA와 더불어 관세평가 중요성이 줄어들고 있지만 여전히 중요한 이슈이다.

관세평가제도와 이전가격세제의 역사에 대해 설명하고 관세평가와 이전가격의 차이점 및 관세평가제도와 이전가격세제의 조화를 위한 미국, 캐나다, 호주, 영국 등 국제 및 국내의 노력을 소개하였다. WCO 및 ICC도 관세평가와 이전가격의 조화를 위해 지속적으로 노력하고 있다. 미국 등 4개국은 이전가격의 사후보상조정을 관세평가에 수용하고 있다. 우리나라도 2014년 12월에는 「관세법」 제37조의2와 「국조법」 제6조의3을 신설하여 관세의 과세가격 결정방법과 내국세의 정상가격 산출방법의 사전조정할 수 있도록 하였다.

다국적기업 조세회피전략에 따른 관세평가제도와 이전가격세제의 대응 현황을 설명하였다. 관세 측면에서 첫째, 2013년 8월에 특수관계자간 거래자료의 제출을 요구할 수 있는 범조항을 신설하였다. 두 번째, 특수관계자간 거래자료의 제출을 거부하는 경우 제1방법의 적용을 배제하고 제2방법 이하의 방법을 과세가격을 결정할 수 있도록 하였다. 세 번째, 특수관계자간 거래자료의 제출을 거부하는 경우 1억인 이하의 과태료를 부과하도록 관세법을 개정하였다. 네 번째, 관세청은 입증책임을 다국적기업이 부담하도록 관세법 개정을 지속적으로 추진하고 있다.

내국세 측면에서 OECD는 2012년 전 세계 경제활동의 글로벌화로 인해 과거 조세규범만으로는 각 국가의 조세확보에 한계점에 도달한 것을 인식하고 BEPS 프로젝트를 추진한 결과 2013년 3월에 국제세원잠식 보고서를 발간하였다. 구체적 실천을 위해 2013년 7월에 Action Plan(7개 항목)을 발표하였으며, 2015년 10월에 최종보고서(15개 항목)를 발표하였다.

다국적기업의 관세회피 사례 분석 및 문제점을 검토하였다. 관세회피 소송 사례로서 ①국제마케팅비 과세 사례, ②글로벌 소싱 비용 과세 사례, ③구매수수료 과세 사례, ④이전가격 조정에 따른 과세 사례이다.

문제점으로서 첫째, 다국적기업에 대한 관세조사를 통해 대규모 추징이 발생하면 불복 및 재송에 시간 및 경제적 비용이 많이 투입된다는 것이다. 관세조사 방식에서 벗어나 양 당사자간 합의과세 활성화 등 개선방안이 필요하다. 두 번째, 수입신고시 가격신고가 제대로 이루어지고 있지 않다. 물품에 대한 수입신고만 제대로 이루어지고 있고 가격신고는 거의 제1방법으로 신고하고 있는 등 수입자나 관세사 모두 관심을 기울이고 있지 않는 상황이다. 또한 관세청에서 관세조사를 담당하고 있는 인력(약 180명)으로는 모든 다국적기업을 조사할 수 있는 인력이 부족한 실정이다. 세 번째, 다국적기업의 관세 및 조세회피를 위한 전략이 다양하게 변화하고 있는 것이다. 과거에는 특수관계자간에 가격조작을 통해 수입가격을 조정하였으나, 과세당국의 감시가 강화되는 등의 이유로 수입가격을 조작하여 관세를 낮추고, 재고비용인 로열티, 경영자문료, 기술료 등을 증가시키는 방법 등 다양한 방식으로 관세 및 조세를 회피하고 있는 실정이다. 다국적기업의 자료 제출 등이 제대로 이루어 지지 않기 때문에 관세조사에 장기간이 소요되고 있고 과세를 입증할 수 없는 실정이다. 현재 다국적기업에 대한 사후 관세조사를 강화한다 하더라도 다국적기업의 관세회피를 모두 차단할 수 없다.

다국적기업 관세평가의 제도적 개선 방안으로서 4가지 방안을 제시하였는데 ①ACVA 제도 활성화, ②제6방법 적용 활성화, ③가격신고 제도 개선, ④국제거래 서류 보관의무 신설이다.

다국적기업의 관세회피를 방지하기 위해 관세청 등 과세관청에서는 지속적으로 제도를 정비하고 관세조사를 강화하여 왔다. 관세청의 한정된 조사 인력으로는 다국적기업의 관세회피를 방지하는데 한계가 있으므로 다국적기업의 성실신고 문화 정착으로 행정 패러다임을 전환할 필요가 있다.

제2절 연구의 한계점 및 향후 연구 방향

다국적기업의 관세회피 소송 사례로서 ①국제마케팅비 과세 사례, ②글로벌 소송 비용 과세 사례, ③구매수수료 과세 사례, ④이전가격 조정에 따른 과세 사례를 분석하고 시사점을 제시하였다. 다국적기업의 관세회피 사례는 많으나 소송까지 진행되는 건은 일부 건이고, 3심까지 진행되는 건도 많지 않다. 일부 소송건을 제시하여 다국적기업의 전체 관세회피 사례를 대표하지 못한다는 것이 부족한 점이다.

국내에서의 관세회피 사례를 대표적으로 언급하였는데 해외의 다른 과세관청의 과세 사례를 언급하지 못하였다. 해외에서의 관세회피 사례를 수집하여 종합적인 관점에서 다국적기업의 관세회피 사례를 조망하지 못한 점이 한계다.

향후 연구 방향으로는 국내적으로는 다국적기업의 다양한 관세회피 사례를 체계적으로 분석하고, 해외의 관세회피 사례를 수집 및 분석하도록 하겠다. 현재 과세관청의 입장으로부터 있어 있는 개선방안을 수요자인 다국적기업의 입장에서 더 많은 의견을 청취하여 과세관청과 다국적기업이 모두 만족할 수 있는 방안을 제시하도록 하겠다.

참고문헌

1. 국내문헌

관세평가분류원(2021), ACVA 연차 보고서

관세평가분류원(2021), WTO 관세평가협정집

관세평가 전자학습(e-learning) 모듈 2021 Edition Customs Valuation Archer 강의노트(2021), 관세청, 대전, 대한민국

관세평가분류원(2020년), ACVA 연차 보고서

관세평가분류원(2020), WCO 관세평가 교육훈련모듈(초급용/중·고급용), 대전, 대한민국

관세청(2015), 「관세평가 및 이전가격 책정에 관한 WCO 가이드」, 대전, 대한민국

국세청(2021), APA 연차 보고서

김기인(2017), 「관세평가정해」, 한국관세무역개발원, 서울, 대한민국

김민정(2018). 다국적기업의 관세회피에 대한 법적 대응방안에 관한 연구, 박사학위논문, 서울시립대학교, 대한민국

김영순(2015). 특수관계자간 수입거래와 관련한 입증책임 분배의 입법적 개선방안. 法學研究, 18(2), 183-208.

김이련(2021). BEPS(Base Erosion and Profit Shifting) Project 도입이 다국적기업의 조세전략에 미치는 영향, 박사학위논문, 영남대학교, 대한민국

김준석, 정성윤, 김지원(2020), 「2020년 개정 OECD 이전가격지침 반영 이전가격과 관세평가」, (주)더존테크윌, 서울, 대한민국

김재식(2018). 보세창고에서 판매되는 물품에 대한 관세평가 이슈와 대안. 관세학회지, 19(4), 93-111.

김현정(2020). BEPS 프로젝트 下 관세회피에 관한 연구, 석사학위논문, 연세대학교, 대한민국

노근홍(2017). 다국적기업의 조세회피방지를 위한 관세분야의 대응방안연구, 석사학위논문, 고려대학교, 대한민국

- 문상태(2006). 다국적기업의 이전가격에 대한 과세평가제도 연구, 박사학위논문, 성균관대학교, 대한민국
- 문상태, 변문태, 정진용(2016). 이전가격조정의 관세평가에 관한 연구. 관세학회지, 17(2), 23-48.
- 백철형(2019). 다국적기업의 관세회피 방법에 따른 과세전략 연구, 석사학위논문, 고려대학교, 대한민국
- 서덕원(2021). 다국적 기업의 이전가격조정을 통한 조세전략에 관한 연구, 박사학위논문, 가천대학교, 대한민국
- 손정준(2008). 관세평가제도의 성과요인에 관한 실증적 연구, 박사학위논문, 건국대학교, 대한민국
- 신민호(2010). 이전가격의 관세평가 검증방법에 관한 연구, 박사학위논문, 건국대학교, 대한민국
- 신민호, 정재완(2010). 관세평가상 이전가격 검증에 관한 사례연구. 관세학회지, 11(3), 95-117.
- 신영호(2019). 다국적기업의 세원잠식과 소득이전(BEPS)에 대한 관세평가 대응방안, 석사학위논문, 고려대학교, 대한민국
- 신태욱(2016). 다국적기업의 이전가격과 과세기준에 관한 연구, 박사학위논문, 성균관대학교, 대한민국
- 신태욱(2017). 공식배분법을 활용한 관세평가 제4방법 적용의 개선방안. 관세학회지, 18(2), 3-18.
- 오윤(2006). 이전가격과 관세과세가격의 조화방안. 조세법연구, 12(1), 234-273.
- 오테영(2009). 이전가격과세제도와 관세평가제도의 조화에 관한 연구, 박사학위논문, 한남대학교, 대한민국
- 우종안(2009), 「관세평가의 이론과 실제」, 한국관세무역개발원, 서울, 대한민국
- 이득수(2006). “이전가격에 대한 합리적 과세방안”, 제1차 관세평가포럼
- 이해동(2013), 「관세평가 실무」, 한국관세무역개발원, 서울, 대한민국

- 정재완(2004). “특수관계자 간 거래로 수입되는 물품에 대한 관세평가”, 「관세와 무역」, 한국관세무역개발원
- 정재호(2008). “관세평가와 이전가격의 조화방안 연구”, 한국조세연구원
- 최천식(2018). 다국적기업의 이전가격 전략에 대응한 관세평가에 관한 연구, 박사학위논문, 숭실대학교, 대한민국
- 황윤섭, 유천(2019). "기업의 연구개발 국제화 유형과 관세평가에 관한 판결례 분석." 관세학회지 20.4, 89-106.
- 현예하, 김주미, 박동오(2015). 다국적 기업의 세원잠식 및 소득이전(BEPS)에 대한 관세측면의 대응 방안 연구. 한국관세학회 학술대회, 75-104.

2. 해외문헌

- Saul L. Sherman and Hinrich Glashoff(1988), Commentary on the GATT customs valuation code, ICC,
- 미국 관세국경관리청(CBP) <https://www.cbp.gov/>
- 영국 조세 및 관세청(HM Revenue & Customs) <https://customs.hmrc.gov.uk/>
- 캐나다 국경관리청(Canada Border Services Agency) <https://www.cbsa-asfc.gc.ca/>
- 호주 국경관리청(Australian Border Force) <https://www.abf.gov.au/>

(Abstract)

A Study on the Institutional Improvement
Measures for Prevention of Tariff Avoidance
of Transfer Price

LEE, HOON JAE

Major in International Customs

Department of Business Administration

Graduate School of Business Administration

Dankook University

Advisor : Professor EUN-JAE LEE

Since the 1970s, multinational corporations have grown rapidly. It is said to account for more than 60% of the world trade volume. Strategies for tariff and tax avoidance are changing in various ways as multinational companies continue to expand trade transactions. There are many ways to avoid Tariffs and taxes, including manipulating import prices to lower tariffs and increasing inventory costs, such as royalties, management advisory fees, and technology fees for reasons such as strengthening monitoring by the tax authorities.

Tax and tariff avoidance through transfer prices of multinational corporations is a strategy to respond to Base Erosion and Profit Shifting(BEPS) through income transfer of multinational corporations in terms of domestic tax. With regard to tariffs, the importance of customs valuation is decreasing along with the FTA(Free Trade Agreement), but it is still an important issue.

This study summarized the concept and history of the customs valuation system and transfer price tax system for multinational corporations, efforts to harmonize, and domestic and international responses to tax avoidance strategies. It presented an institutional improvement plan for customs valuation by analyzing the problems of the current customs valuation system for multinational corporations through a review of taxation disputes with multinational corporations.

Four measures were proposed as institutional improvement measures for multinational company customs valuation: ① revitalizing the ACVA system, ② revitalizing the application of the 6th method, ③ improving the price declaration system, and ④ establishing a duty to store international transaction documents

In order to prevent tariff avoidance by multinational corporations, customs authorities such as the Korea Customs Service have continuously reorganized the system and strengthened tariff audits. However, it is necessary to change the administrative paradigm to improve the system to establish a culture of sincere reporting, as finite audits manpower has limitations in preventing tariff avoidance

by multinational companies.

key words : multinational corporations, customs valuation, related party, transfer price