

美國의 移轉價格稅制와 韓國企業의 對應戰略

韓 光 植*

目 次

- I. 序 論
- II. 移轉價格稅制와 最近의 動向
- III. 移轉價格의 決定方法
- IV. 韓國企業의 對應戰略
- V. 結 論

I. 序 論

미국 국세청은 '93년 1월 13일 聯邦稅法 第482條 關係會社間 移轉價格에 대한 臨時行細則¹⁾(Temporary Regulations)을 확정·공포하였다. 이 시행세칙은 과거 수년간 다국적기업간의 이전가격에 대한 효율적인 課稅制度를 정립하고자 시도한 미국 재무성과 국세청의 노력의 결과라 볼 수 있다. 이 임시시행세칙은 '92년에 공포한 제482조 시행세칙(안)에 대한 각계 및 각국의 의견을 수렴·종합한 것이지만, 미국은 자국의 산업을 보호하고 財政赤字의 幅을 줄이려는 의도로 마련한 것이라 볼 수 있다.

移轉價格에 관한 세칙은 미국에 소재하는 外國界 企業을 주요 대상으로 한다. 韓國界 企業은 美國界 企業보다 經營成果가 극히 저조한 것으로 나타나고 있기 때문에 한국계 기업의 지대한 관심사가 아닐 수 없다. 개정된 임시시행세칙에서는 類似 또는 同種企業에 속하는 미국계 기업의 正常利益을 기준으로 適正利益區間을 설정하고 그 區間內에서 課稅所得을 판정하도록 규정하고 있다. 이러한 규정은 營業利益이 극히 저조한 한국계 기업에 큰

* 本 研究所 研究員, 商經大學會計學科 教授

1) 임시시행세칙은 법적효력을 갖지만 공포후 3년 이내에 확정되지 않으면 법적 효력을 상실한다. 이 임시시행세칙은 1993년 4월 21일 이후부터 발효된다.

충격을 줄 것으로 예상된다. 따라서 이곳에서는 在庫資産(製品 또는 部分品)의 이전과 관련하여 移轉價格의 決定方法을 검토하고 이에 대한 한국계 기업의 對應戰略을 提示하는데 그 目的을 둔다.

II. 移轉價格稅制와 最近의 動向

1. 環境的 背景

관계회사간의 이전가격에 대한 연방세법 제482조는 처음에 미국계 다국적 기업의 조세 회피를 규제할 목적으로 마련된 것이다. 즉, 1940년대 이후 세계경제와 정치사회는 미국이 주도하였고, 따라서 세계적인 다국적 기업들이 미국에서 출현하였다. 미국의 다국적 기업들은 海外子會社와의 거래에서 移轉價格의 조작을 통해 조세를 회피하는 성향을 보였고, 이를 규제할 필요에서 1954년 미연방세법 제482조를 대폭·개정하였다. 그 후 미국의 財政赤字와 聯邦總負債는 <표 1>에서 보는바와 같이 '80年代에 계속해서 증가하는 추세를 보이고 있고, '92년도에는 2,902억\$의 재정적자와 40,028억\$의 부채를 나타내고 있다.

<표 1> 미국의 재정적자 및 연방 총부채 추이

(단위 : US\$ 십억, 회계연도 기준)

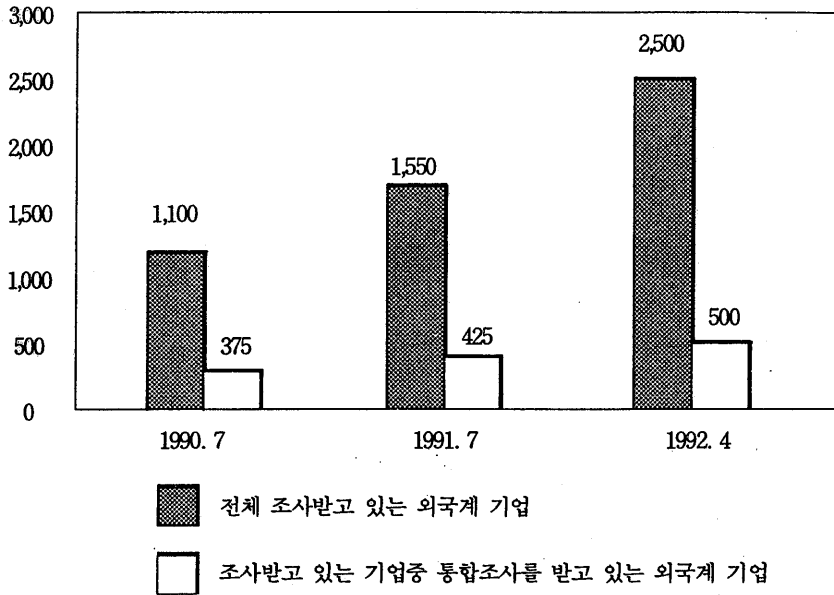
구 분	1980	1989	1990	1991	1992	1993(예상)
재정적자	73.8	153.5	220.5	269.5	290.2	341.0
연방부채	908.5	2,867.5	3,206.3	3,599.0	4,002.8	4,463.4

[자료] US Economic Indicators, 92. 10.

미국계 기업의 국제경쟁력이 크게 약화됨에 따라 美議會와 國稅廳은 外國界 多國籍企業들이 미국에 소재하는 관계회사와의 거래를 통해 이전가격을 조작함으로써 미국에서 납부할 조세를 회피하고 있다고 보고, '86년에 연방세법 제482조 이전가격의 결정방법을 대폭·개정하였다. 이 법에 따라 이 국세청은 [그림 1]에서 보는 바와 같이 '90년도에는 1,100개 기업을 '92년도에는 2,500개 외국계 기업에 대한 세무조사를 강화하였지만, 미국세청이 의

도하는 데로 소기의 효과를 거두지 못하고 있다.²⁾

(그림 1) 외국계 기업에 대한 세무조사 상황



(자료) 국세청, '92 美國進出企業을 위한 稅務案内, 1992. 10. p.54.

미국 국세청장이 議會에서 증언한 바에 따르면 이전가격에 관한 세법 제482조를 철저히 운영하면 매년 약 30억\$의 추가 징수가 가능하다고 한다.³⁾ 즉, 그의 논리에 따르면 미국계 기업의 營業制度 대 資産比率는 1.8%인데 대하여 미국에 소재하는 외국계 기업은 0.6%에 지나지 않으며, 그 차이 1.2%의 절반 정도는 市場經濟的 理由로 설명이 가능하지만 나머지 0.6%는 이전가격을 조작한 것이라 한다. 따라서 外國界企業의 總資産 14,290억\$의 0.6%에 해당하는 86억\$의 推定受益에 대해 과세하면 30억\$의 추가 세수증대를 기대할 수 있는 것이다. 경제재건을 표방하고 출범한 크링턴 政府는 세법 482조의 강력한 적용을 통해

2) 조세쟁송에서 미국 국세청과 납세자측이 제각기 자신들의 정당성을 공·방하는 자료들은 그 양도 많지만, 가격산정에 따른 전문적인 지식을 필요로 하기 때문에 조세법원이 현재의 고용인원으로 '91년 계류중인 사건을 종결하려면 2000년이나 되어야 종결이 가능하다(국세청, '92 美國進出企業을 위한 稅務案内, 1992, 10, p.56.)

3) 대한무역진흥공사, 미주 통상정보, 제14호 1992. 12, 24, p.37.

'93년부터 '96년까지 4년간 외국계 기업에 대한 세수증대목표를 450억\$로 설정하고 있다.⁴⁾

위와같은 미국의 경제적 환경을 배경으로 외국계 기업에 대한 미국 국세청의 세무조사는 앞으로 더욱 강화될 것으로 전망된다. 특히 매출총이익을 영업비용으로 나눈 비율(Berry Ratio)이 미국계 기업보다 극히 낮게 나타나고 있는 한국계 기업⁵⁾은 이에 대한 적극적인 對應戰略을 강구할 필요가 있다.

2 稅法改正과 國稅廳의 措置

이전가격에 대한 '86년도의 세법개정은 所得相應(Commensurate with Income)의 원칙을 골격으로 하고 있지만, 이에 대한 분쟁이 계속됨에 따라 미국 의회는 실용적인 이전가격의 결정방법을 연구하라고 재무성과 국세청에 요청하였으며, 국세청은 다음과 같은 조치를 취하였다.

- ① '88년 10월 '이전가격백서'(Sec. 482 White Paper on Inter-Company Pricing)의 공표
- ② '89년 11월과 '90년 11월에 「외국계 기업의 보고」 및 「자료비치의무 강화규정」의 신설 및 개정
- ③ '91년 3월 이전가격 결정방법에 대한 사전승인제도의 공표
- ④ '92년 1월 제 482조 개정시행세칙(안)의 공표
- ⑤ '93년 1월 제 482조 임시시행세칙의 공표

한편, 미국 국세청은 그동안 많은 관심의 대상이 되어 왔던 미국내에서 영업활동을 하는 기업(報告企業)과 외국 관계기업사이의 거래에 대한 보고, 자료비치, 대리인 지정 및 벌과금 조항에 관한 최종 시행세칙을 1991년 6월 14일 확정·공포하였다.

移轉價格 決定方法의 事前承認(Advanced Pricing Agreement)은 납세자가 관계기업간의 이전가격 결정방법을 국세청에 사전에 승인을 요청하는 것이다.

事前承認申請書에 포함되는 자료는 다음과 같다.⁶⁾

- ① 관계기업과 납세자의 최근 3년간 재무제표 및 세무보고서

4) 대한무역진흥공사, 상계서, p.35.

5) 미국에 소재하는 한국계 자회사 125개 업체를 무작위로 선정하여 1989년 사업년도에 대한 Berry Ratio를 단순평균한 결과치는 0.0856으로 미국계 기업의 낮은 수준(1.17)보다 극히 낮다.(국세청, 1992 美國進出企業과 稅務對策)

6) Revenue Procedur 91-22, Sec. 5

- ② 회사의 연혁, 조직도, 소유관계 및 자본구성
- ③ 재무제표등의 표시통화, 사업년도, 회계처리방법 및 미국세제와의 차이에 대한 설명
- ④ 신고일 현재 이전가격에 관한 계약서 또는 기타 합의문서
- ⑤ 마케팅 또는 재무분석자료, 부문별 보고서, 예산, 영업계획서, 전세계 품목별 또는 영업부문별 수익성보고서
- ⑥ 이전가격 결정방법에 직접 영향을 미치는 입법, 조세협약, 법원판결 또는 시행세칙에 관한 자료
- ⑦ 현재 진행중이거나 과거에 이루어진 이전가격에 관한 세무조사시 납세자와 국세청에 대한 설명.

3. 臨時施行細則의 主要 改正內容

'93년 1월에 개정된 제 482조 임시시행세칙의 주요 내용을 요약하면 다음과 같다.

(1) 移轉價格 決定方法의 擴大

유형자산과 무형자산에 대한 이전가격을 결정방법을 확대하여 適正利益法(Comparable Profits Method)을 추가하였다. 따라서 유형자산에 대한 이전가격의 결정방법에는 ① 비교대상 제3자 가격법, ② 재판매가격법, ③ 원가가산법, ④ 적정이익법, ⑤ 기타 방법이 있다.⁷⁾ 기타 방법에는 이윤비례법, 이윤분배법, 소득·비용환산법, 기본적 독립거래 이익법(Basic Arm's Return Method : BALRM방식)등이 있다.

(2) 適用順位의 廢止와 最適方法의 選擇

개정 전에는 이전가격의 결정방법에 대한 適用順位를 엄격히 규정하고 있었지만, 개정된 임시시행세칙에서는 적용순위를 폐지하고, 조사대상업체의 영업환경과 거래상황을 고려하여 最適方法(Best Method)을 적용하도록 개정하였다. 최적방법을 선택·적용하는 경우에는 ① 이용가능한 자료의 완전성과 정확성, ② 관계기업간의 거래와 독립된 제3자 기업간 거래의 비교가능한 정도, ③ 필요한 조정의 범위를 고려하여야 한다.

관계회사와의 거래와 독립된 제3자간의 거래는 ① 제품 ② 기능 ③ 위험부담에 대한 비

7) Internal Revenue Service, Temporary Regulations, Section 1.482 - 3T.

교가능성을 지녀야 하며 이들 요소는 유사 또는 동일하여야 한다. 독립기업간의 거래를 적용할 수 있는지의 여부는 합리적이고, 신뢰성 있는 비교가능한 기준이 존재하여야 한다.

그 차이의 조정은 이용가능한 자료를 적용할 때 商去來상의 慣習, 經濟原理, 統計的 分析에 따라 가격 또는 이익에 미치는 영향을 명백하고 합리적으로 할인가능해야 한다. 또한 비교가능한 조건에서 고려해야할 요소는 다음과 같다.⁸⁾

① 機能分析 : 기능분석을 통하여 비교가능성을 지니는지의 여부를 결정하고 관계회사와 독립된 제3자 기업과의 거래상의 차이를 규명한다. 이 경우에 연구개발, 상품개발, 생산공정관리, 마케팅, 광고선전, 품질보증, 자금조달, 상품수송 및 보관, 일반관리, 외상의 허용과 수급, 교육훈련 등을 고려해야 한다.

② 危險分析 : 세무조사 담당관은 합리적인 기간에 걸쳐 관계기업이 위험부담에 비례하여 수익을 계산하고, 그 위험부담이 독립된 제3자 기업이 부담하는 위험과 비교가능성을 지니는지의 여부를 결정해야 한다. 이 경우에 가격, 수요 및 원가의 변동, 재고자산의 보유에 따른 위험, 신제품개발의 성공여부, 환율 및 이자율의 변동 등 금융비용, 신용 및 외상 매출금과 대손, 상품결함에 따른 책임과 고정자산의 소유에 따른 위험부담을 고려해야 하고, 납세의무자는 사전에 위험부담에 대한 배분을 문서화해야 한다.

③ 去來條件 : 거래가 비교가능성을 지니는지의 여부는 대금지급조건 또는 순이익에 영향을 미치는 조건으로 신용대출조건, 판매량에 따른 할인, 보증조건, 계약의 갱신 및 변경 등을 포함한다.

④ 經濟的 狀況 : 비교가능성을 지니는지의 여부에 대한 결정은 가격 또는 순이익에 영향을 미치는 중요한 경제적 요소로 판매시장의 규모와 유사성, 시장점유율, 지역의 특성에 따른 추가생산원가 및 운반비, 경쟁정도 등을 고려하여야 한다.

⑤ 상품 또는 서비스의 동질성과 유사성

(3) 適正利益區間概念의 導入

稅務調査 擔當官은 관계회사간 거래의 이전가격에 대한 합리성을 판정할 때 比較對象企業(Comparable Parties)으로부터 계산한 適正利益區間을 설정하고, 調査對象企業(Tested Party)에서 신고한 영업이익이 그 구간내에 위치하면 이전가격이 합리성을 지닌다고 판정한다. 한편, 조사대상기업의 영업이익이 적정이익구간을 벗어나는 경우에는 그 구간내에서

8) Sec. 1.482 - 1T(C).

영업이익을 결정한다.⁹⁾ 이 경우에 안전조항의 적용여부는 납세자가 선택하여야 하고, 미국 국세청의 동의를 받아야 한다.

(4) 細稅者의 特殊狀況의 고려

관계회사간의 이전가격에 대한 합리성과 정확성을 판정할 때 관계회사인 납세자의 특수 상황으로서 시장개척 등의 차이로 인한 이전가격의 차이를 고려할 수 있다. 즉, 다음과 같은 조건을 충족하는 경우에 일시적으로 책정한 이전가격은 적정가격으로 인정된다.¹⁰⁾

- ① 시장점유율을 높이기 위한 경영전략의 일환으로 성공가능성이 높은 경우, 예를 들면 도매업자가 재판매가격으로 가격을 인하하고 제품판매가 상당히 증가한 경우.
- ② 시장점유전략으로 발생한 비용이 이익으로 반영될 전망이 높은 경우
- ③ 시장점유를 위해 발생한 비용을 상호 분담한다는 가격전략이 사전에 문서화되어 있는 경우
- ④ 시장점유전략의 일환으로 그 산업과 제품을 고려할 때 이전가격의 책정기간이 합리적인 경우.

(5) 安全條項의 新設

개정된 임시시행세칙에서는 규모가 작은 납세자에 대해 安全條項(safe harbor)을 신설하였다. 즉, 총매출액이 일천만불 미만인 납세자에 대해 미국 국세청이 발표하는 이익율을 기준으로 하여 이전가격을 결정할 수 있다.¹¹⁾

III. 移轉價格의 決定方法

1. 比較可能 第三者 價格法(Comparable Uncontrolled Price Method : CUP)

이 방법은 동일한 제품을 제3자에게 판매한 가격과 비교하여 관계회사간의 거래에 대한 적정가격을 결정하는 방법이다. 제3자의 거래가격과 비교하기 위해서는 ① 시장의 유사성

9) Sec. 1482-5T

10) Sec. 1482-1T(C)(4)

11) Sec. 1482-1T(f)

② 유통과정의 비교가능성 ③ 재고자산의 유사성 ④ 기타사항(부수적인 서비스의 제공여부, 특허권, 영업권 상품권 등의 이전여부)의 유사성을 지녀야 한다.¹²⁾ 환언하면 비교가능성을 지니려면 판매상황이 비교가능하여야 하며 차이가 있을 경우에는 그 차이에 대한 가격조정이 합리적으로 이루어질 수 있을 경우에 이 방법을 채택한다. 가격차이는 제품의 질, 판매량, 시장수준(도매 또는 소매), 판매지역, 판매시기 및 판매와 관련된 무형자산의 차이 등에 기인한다. 판매량과 할인에 관한 적용사례를 보면 다음과 같다.¹³⁾

[적용사례 I]

모회사 P가 미국내 현지법인 FS에게 제품 X를 판매하고 미국내 제3자에게 동일제품 X를 개당 \$100에 판매한다. 판매량을 제외하고 FS나 제3자로의 판매가 상당히 유사한 경제 상황이나 계약조건에서 이루어지는 경우 P가 제3자에게 20개 주문시 2%의 할인률, 100개 주문시 5%의 할인을 적용한다. 만약 FS가 P로부터 60개를 주문하는 경우에 FS에게 판매한 적정가격은 개당 \$96.5(\$100-3.5% 할인)로 된다.

2. 再販賣價格法(Resale Price Method)

이 방법은 재판매가격에서 적정이익을 차감한 금액으로 관계회사간의 거래가격을 결정하는 방법이다. 適正利益(판매가격 × 적정이익률)은 유사기능을 갖는 비교가능한 제3자 기업의 이익률로 결정된다. 이 방법은 일반적으로 생산자와 관계회사에 제품을 판매하고, 그 관계회사는 추가적인 가공을 거치지 않고 제3자에게 재판매하는 경우에 적용된다.

비교가능한 제3자 기업을 선정할 때에는 기능 또는 危險負擔의 比較可能性(재고자산의 수준, 및 회수율, 품질보증의 정도와 조건, 마케팅, 광고프로그램, 판매량, 시장의 수준, 외화에 대한 위험부담, 차입 및 지급조건 등)을 고려해야 한다.

또한 비교대상기업과 會計處理方法(할인, 대금회수, 운송비, 보험 등)이 다른 경우에는 그 회계처리에 대한 조정이 이루어져야 한다. 이 방법에 대한 적용사례를 보면 다음과 같다.¹⁴⁾

[적용사례 II]

① 모회사 P는 상표가 없는 제품 X를 생산하여 100%소유하고 있는 미국 현지법인 S에

12) 김경택, 손창남, 김찬홍, "다국적기업의 이전가격조작과 조세조약에 관한 연구," 세무대학 조세문제연구회(1986, 12)pp 7~11.

13) Sec. 1.482-1T(C), (2), (ii).

14) Sec. 1.482-1T(C).

게 판매하고, S는 M국에서 제품 X를 전부 제3자에게 재판매하고 있다. 제3자 회사인 A, B, C는 M국에서 X와 경쟁되는 제품을 다른 제3자로부터 구매하여 판매하고 있다. 모든 제품은 상표가 부착되어 있지 않으며 M국내에서 개당 100\$로 판매되고 있다.

세무조사 담당관은 S와 A, B, C의 기능, 위험요소 및 재무제표를 분석하여 다음과 같이 총이익을 수정·결정한다.

	<u>S</u>	<u>A</u>	<u>B</u>	<u>C</u>
○ 보고된 총이익(\$)	18	22	14	16
○ 회계처리의 조정		(2)	4	1
○ 기능 및 위험부담의 차이로 인한 조정				
· 재고자산		2	(1)	
· 광고비		(3)	2	1
· 품질보증		1	(3)	(1)
· 판매량			(1)	(1)
○ 수정 총이익(\$)	<u>18</u>	<u>20</u>	<u>15</u>	<u>16</u>

③ 세무조사 담당관이 제품 X의 적정가격을 결정하기 위하여 재판매가격법을 적용하는 경우에 이전가격의 적정가격은 적정이익 15~20\$을 차감한 가격 즉 80~85\$ 사이의 가격이 적정가격으로 인정된다.

3. 原價加算定(Cost Plus Method)

이 방법은 원가에 適正利益을 가산하여 적정가격을 결정하는 방법이다. 적정이익은 비교대상 제3자 기업의 適正利益率에 조사대상기업의 원가를 곱하여 선정한다. 따라서 생산자가 관계회사에 제품을 판매하고 관계회사는 그 제품에 대한 추가공정 등을 통해 附加價値를 상당히 증가시켜 제3자에게 판매하는 경우에 적용되는 방법이다. 비교대상 제3자 기업을 선정할 때에는 生産 또는 組立의 난이도, 구매, 재고관리활동, 검사기능, 판매 및 일반관리비, 외화위험부담 및 대금의 지급조건 등을 고려해야 한다.

4. 適正利益法(Comparable Profits Method : CPM)

적정이익법(또는 비교가능 적정이익구간법)은 관계회사와 동일 또는 유사한 업종에 속하는 회사가 계상한 영업이익에 관한 여러 指標를 이용하여 관계회사인 調査對象業體의 영업이익에 대한 합리성을 판정하는 방법이다.

조사대상업체의 영업이익(과세신고소득)을 판정할 때 판정기준은 比較對象業體(Comparable Parties)의 영업이익 수준에 관한 여러 지표를 이용하여 適正利益區間을 설정하고, 조사대상업체의 영업이익이 그 구간에 미달하는 경우에는 계산된 假想營業利益(Constructive Operating Profit)으로 과세소득을 조정한다.

(1) 適用過程

적정이익법을 적용하는 경우에는 다음과 같은 과정을 거친다.

제 1단계 : 조사대상기업의 결정

제 2단계 : 비교 대상기업의 선정

제 3단계 : 조사대상기업의 평균영업이익등 이익지표의 파악과 신고한 영업이익의 결정

제 4단계 : 비교 대상기업의 재무자료로부터 정상이익률의 산정

제 5단계 : 제 4단계에서 산정된 정상이익률과 제 3단계에서 파악된 정보를 이용하여 가상영업이익을 계산한다.

제 6단계 : 조사대상기업에 대한 가상영업이익구간을 설정하고, 신고한 영업이익이 합리적인지를 판정한다.

적정이익법을 적용하는 단계중 주요 부분만을 요약하면 다음과 같다.

① 調査對象企業의 決定 : 통상적으로 관계기업간의 거래 당사자는 조사대 기업이 된다.

적정이익법을 적용할 경우에 조사대상기업은 연방세법 제 1.6038A - (C) (7)에서 정의하고 있는 產業分類別로 적용한다. 또한 조사대상기업의 영업이익은 적정이익법의 적용에 관한 규정(1.482 - 5T)과 그 밖에 제 482조에서 규정하고 있는 배분(Allocations)을 모두 반영할 수 있도록 조정한다.

② 比較對象企業의 選定 : 조사대상기업의 영업활동과 유사한 제3의 기업을 선정한다. 비교대상기업은 조사대상기업과 同種業界에서 선정하며, 수행하는 서비스나 기능뿐만 아니라 제품, 제품라인등 생산이나, 판매 등을 고려하여 결정한다. 환언하면, 조사대상기업가 비교대상기업은 比較 可能性을 지녀야 하며, 비교가능성(Comparability)이 클 수록 정상이익구간

(arm's length range)에 대한 신뢰성이 커진다.

③ 正常利益區間과 假想利益區間の 計算 : 비교 대상기업이 선정되면 이들의 재무적 자료를 이용하여 정상이익구간 또는 조사대상기업에 대한 假想利益區間(Constructive Operating Profit)을 산정한다. 가상영업이익은 비교대상기업으로부터 입수한 재무적 자료를 이용하여 이익수준에 관한 지표(예를 들면 영업자산이익률)를 계산하고 이 지표에 조사대상회사의 재무적 자료(예를 들면 영업자산)를 적용하여 가상영업이익을 산정한다. 비교대상기업과 조사대상기업은 취급제품, 제품라인 제품판매에 따른 기능 등이 유사하고 위험부담이 비슷하더라도 모든 여건이 동일한 것은 아니다. 따라서 비교대상기업들의 평균영업이익률에 조사대상기업의 평균영업자산을 곱하여 산출되는 假想營業利益項目 중에서 통계적인 개념을 적용하여 최대치와 최소치의 1/4을 제외하고, 25%이상 75%이내를 假想利益區間으로 설정하여 조사대상기업의 적정이익을 판정한다. 따라서 비교대상기업은 최저한 4개 기업 이상을 선정하여야 한다.

조사대상기업과 비교대상기업간의 비교가능성을 높히려면 다음과 같은 사항이 선행되어야 한다.

- (1) 회계처리기준이 서로 동일하여야 한다.
- (2) 계정과목의 분류표시가 일치하여야 한다.
- (3) 조사대상기간이 동일하여야 한다.

(2) 利益水準에 관한 指標

이익수준에 관한 지표는 財務比率과 기타 적절한 利益水準指標를 이용한다. 재무비율은 (1) 사용자본이익률(영업이익 ÷ 영업자산), (2) 매출액 영업이익률(영업이익 ÷ 매출액) (3) 영업비매출총이익률(매출총이익 ÷ 영업비)이 이용된다. 기타 이익수준지표는 조사대상기업이 합리적인 수준에서 정상이익을 계상할 수 있는 타당한 지표가 존재하는 경우에 한하여 이용될 수 있다. 재무비율과 기타의 이익지표로 이용되는 항목에 대한 정의는 다음과 같다.

- ① 매출액 : 제품매출액과 제공한 용역에서 할인액과 환입액을 차감한 금액
- ② 매출총이익 : 매출액 - 매출원가
- ③ 영업비 : 매출원가, 지급이자, 외국납부소득세액 및 내국소득납부세액을 제외한 모든 비용
- ④ 영업이익 : 매출총이익에서 영업비를 차감한 금액으로 수입이자, 배당수입 및 특별이익은 영업비에 포함되지 않는다.

- ⑤ 과세신고 영업이익 : 미국의 소득세과표준신고서에 반영된 영업이익
- ⑥ 영업자산 : 조사대상기업의 영업용자산으로 고정자산과 유동자산을 포함한다. 그러나 자기회사에 대한 투자액, 과도한 현금보유액과 투자가증권은 제외된다.

(3) 適用事例

[사례 1] 영업이익을 조정하지 않은 사례

① 외국에 소재하는 모회사 가나(주)는 미국에 자회사 갑을(주)와 거래하고 있다. 갑을(주)는 '94년의 소득에 대한 세무조사를 받고 있다. 모회사 가나(주)는 전세계적으로 소비 제품을 생산·판매하고 있으며, 갑을(주)는 완제품을 수입하여 가나(주)의 상표로 동 제품을 미국내에서 판매하고 있다.

② 모회사 가나(주)는 관계회사인 갑을(주)만을 통하여 제품을 판매하고 있다. 유사한 제품을 다른 회사에서 생산하고 있지만, 그 회사 또한 관계회사만을 통하여 제품을 판매하고 있다.

③ 갑을(주)와 가나(주)간의 거래에서 갑을(주)는 독자적인 상표권을 갖고 있지 않기 때문에 세무조사 담당관은 적정이익법을 적용하는 조사대상업체로 갑을(주)를 선정하였다. 갑을(주)가 유형자산의 대가로 지급한 금액이 정상거래금액이고, 또한 적정이익법에 의한 영업이익이 정상이익구간내에 있는지를 판정하기 위해 과세대상년도('94년도)와 직전 2개 연도분의 재무보고서를 검토한다. 갑을(주)의 課稅對象年度와 직전 2개 연도의 재무자료는 <표 2>와 같다.

④ 세무조사 담당관은 갑을(주)와 유사한 기능을 수행하고, 위험부담이 적은 매우 유사한 비교대상기업을 동일한 產業分類에 속하는 회사중에서 선정한다. 갑을(주)의 영업이익은 주로 運營資本에서 생성된 것이며, 비교대상기업과 갑을(주)의 자산규모가 큰 차이가 없고, 또한 회계처리와 계정과목의 분류표시 등에 대한 적절한 수정이 가능하기 때문에 세무조사 담당관은 資本利益率이 이익수준에 대한 지표로서 적절하다고 판단하였다.

비교대상기업에서 입수한 정보를 분석한 결과 3년간의 平均比率은 안정적인 것으로 나타나고 있다. 비교대상기업의 평균영업자산이익률을 계산하고, 이 영업자산이익률을 적용하여 갑을(주)와 假想營業利益을 계산하면 <표 3>과 같다.

<표 2>

3개 연도의 재무자료

지표로 이용되는 항목	'92	'93	'94	평 균
1. 영 업 자 산	\$310,000	\$310,000	\$310,000	\$310,000
2. 매 출 액	500,000	560,000	500,000	520,000
3. 매출원가	393,000	412,400	400,000	401,800
· 가나(주)로부터의 매입	350,000	365,000	350,000	355,000
· 기타 매입	43,000	47,400	50,000	46,800
4. 영업비용	80,000	110,000	104,600	98,200
5. 영업이익	27,000	37,600	(4,600)	20,000

<표 3>

가상영업이익의 계산

비교 대상기업	영업자산이익률(%)	갑을(주)의 가상영업이익*
A	8.0	\$24,800
B	23.3	72,230
C	16.9	52,390
D	8.0	24,800
E	11.5	35,600
F	6.3	19,530
G	5.3	16,430
H	2.7	8,370
I	8.5	26,350
J	7.5	23,250

*가상영업이익 = 영업자산이익률 × 영업자산

비교 대상기업들이 판매한 제품은 차이가 있기 때문에 적정하다고 판정하는 조사대상기업의 가상이익구간은 계산된 가상이익의 25%~75%에 위치하는 것으로 가정한다. 따라서 조사대상기업의 가상이익구간은 \$19,530으로부터 \$35,650이 되고, 갑을(주)가 신고한 영업이익 \$20,000은 이 가상이익구간에 위치하므로 세무조사 담당관은 별도의 조정을 하지 않는다.

[사례 2] 영업이익을 조정하는 경우의 사례

① 영업자산이익률

<표 4>와 같이 수익과 비용을 제외한 항목이 [사례 1]에서 본 경우와 동일한 경우의 예를 보기로 한다.

3개 연동의 재무자료

<표 4>

지표로 이용되는 항목	'92	'93	'94	평 균
1. 영업자산	\$310,000	\$310,000	310,000	\$310,000
2. 매출액	500,000	560,000	500,000	520,000
3. 매출원가	370,000	460,000	400,000	410,000
· 가나(주)로부터의 매입	320,000	410,000	350,000	360,000
· 기타 매입	50,000	50,000	50,000	50,000
4. 영업비용	110,000	110,000	110,000	110,000
5. 영업이익	20,000	(10,000)	(10,000)	0

[사례 1]의 자료를 이 사례에 적용하면 영업자산이익률은 0%가 된다.

② [사례 1]의 (3)에서 본 바와같이 가상영업이익구간은 \$19,530으로부터 \$35,650이고, 갑을(주)의 평균영업이익은 정상이익구간 밖에 위치하므로 '94년도 갑을(주)의 가상영업이익은 \$24,800으로 課稅所得을 결정한다.

5. 기타의 方法

앞에서 열거한 이전가격의 결정방법이 관계회사의 특수한 상황이나 환경에 비추어 적합하지 아니한 경우에는 다음과 같은 제약조건하에서 기타의 방법을 채택할 수 있다.

- ① 납세자는 이전가격의 결정방법으로 기타의 방법을 채택한 사실을 세무보고서의 첨부양식(Disclosure Statement)에서 보고해야 하고,
- ② 최적방법으로 기타의 방법이 적합하다는 事由와 그에 대한 관련자료를 준비하고,
- ③ 국세청의 서면요구가 있는 경우에 납세자는 30일 이내에 ②의 자료를 국세청에 제출해야 한다.

IV. 韓國企業의 對應戰略

앞의 II. 3에서 본바와 같이 임시시행세칙에서는 종전의 移轉價格決定方法에 관한 엄격한 適用順位를 폐지하고, 거래의 특성과 상황에 따라 세무조사 담당관이 最適方法을 적용하여 과세소득을 결정할수 있도록 개정하였다. 移轉價格決定方法중에서 最適利益法(CPM) 즉, 유사 또는 동종 기업의 正常利益率로부터 調查對象企業의 適正利益을 판정하는 방법은 동일한 기간중에 유사 또는 동종기업은 금액의 크기가 비슷한 이윤을 납세자가 얻을 것이라는 가정을 바탕으로 한다. 이러한 가정은 관련기업인 납세자의 영업환경이나 특수성 등 경제현실을 무시한 것으로 특히, 성장과정에 있는 한국계 기업에 미치는 영향이 매우 클 것으로 전망된다. 이와 관련하여 한국계 기업들과 관계기관에서는 다음과 같은 조치를 적극 강구함으로써 미국 국세청의 이전가격과 관련된 세무조사에 대처할 필요가 있다.

1. 經營戰略의 轉換

일반적으로 미국의 기업은 당기의 營業利益에 대한 목표달성을 제 1차적인 경영전략으로 삼고 있는 경향이 있지만, 한국계 기업은 미국시장의 占有率 또는 미국시장에 대한 적응력을 키우는 데 큰 비중을 두고 있는 경영전략을 채택해 왔다. 따라서 한국계 기업의 매출총이익을 영업비용으로 나눈 비율(Berry Ratio)이 극히 낮게 나타나고 있다. 경영활동과 거래의 형태는 경영전략에 따라 다르지만, 유사 또는 동일업종의 正常利益區間과 비교하여 납세자의 과세소득을 판정하는 세법 체제에서는 상품기획, 영업, 재무, 인사 등 경영전반에 걸친 경영전략을 수립하고, 이의 계획적인 실천이 요구된다. 종래의 매출을 신장하기 위한 成長戰略을 지양하고, 내실위주의 경영전략으로 전환하여 미국에 소재하는 관계기업의 영업이익을 적정수준까지 높히는 것이 필요하다.

2. 會計시스템의 整備와 原價計算시스템의 確立

미국의 경우에는 우리나라의 綜合貿易商社에 해당하는 기업이 존재하지 않는다. 종합무역상사에서는 다양한 제품을 취급하는 것이 특징이고, 이런 점은 이전가격과 관련된 미국의 세무조사 담당관이 유사 또는 동일한 기업의 선정과 관련하여 產業分類를 지나치게 확대·해석할 가능성을 지니게 된다. 따라서 종합상사인 경우에는 부문별·제품별·지역별로

수익·비용을 측정할 수 있고, 營業資本을 파악할 수 있는 회계정보시스템을 설계·운영할 필요가 있다. 원가계산시스템에 있어서도 제품별·규격별 원가계산이 가능하고, 가능한 범위내에서 원가와 비용을 발생장소별로 파악할 수 있고 또한 공통비의 配賦基準을 규정화함으로써 이전가격의 결정에 도움이 될 뿐아니라 세무조사시에 분쟁의 소지를 예방하는 효과도 가져온다. 참고로 세무조사 담당관이 이전가격에 대한 세무조사시에 일반적으로 질문하거나 요구하는 자료를 보면 다음과 같다.

- ① 본지사간 이전가격에 관한 합의문서나 정책문안이 있는가, 제출하라
- ② 이전가격을 누가 결정하였는가, 명단을 제출하라.
- ③ 이전가격결정시 고려되는 요소는 무엇인가, 열거하라.
- ④ 품목별 마진은 어떻게 되는가.
- ⑤ 모회사는 동일한 품목을 제3자에게도 판매하는가, 제3자와의 거래내용을 설명하라.
- ⑥ 이전받은 재고는 모회사가 제조한 것인가, 구입한 것인가, 제조원가와 구입원가에 대해서 설명하라.
- ⑦ 모회사나 관기업으로부터 자금을 빌려거나, 빌려주었는가.
- ⑧ 지급이자는 누구에게 지급하는가, 이자율은 어느 수준인가.
- ⑨ 모회사는 경영자문이나 기술지원등 용역제공을 하는가, 용역비를 지급하는가 등.

3. 移轉價格決定方法의 文書化

세무조사 담당관이 이전가격과 관련하여 관련회사에 대한 세무조사를 실시하는 경우에는 상황에 따라 이전가격결정방법중 최적방법을 선택할 수 있다. 最適利益法을 적용하는 경우에는 조사대상기업과 비교대상기업과의 比較可能性이 있어야만 논리적으로 正常利益區間을 설정할 수 있다. 그러나 경영활동과 거래형태는 제각기 차이가 있게 마련이므로 이에 대한 조정 및 판단은 객관적인 자료가 뒷받침되어야 한다. 이런 점을 고려하여 관계회사는 영업의 형태, 성격, 재화의 기능 및 규격, 운임·보험료, 대금지급조건 등을 고려하여 이전가격을 결정하고, 이를 문서화 하는 것이 필요하다.

4. 租稅專門家の 養成과 活用

미국 국세청의 세무조사에 대비해서 이전가격에 대한 事前檢討와 分析이 필요하다.

移轉價格稅制에 관한 전문가를 회사 스스로 양성하거나 필요한 경우에 전문가(회계법인

또는 법무법인)의 조언을 받는 것이 바람직하다. 이 경우에는 어떤 방법을 채택하든 소요되는 비용을 고려해야 한다.

5. 研究調查活動의 強化와 情報의 提供

산업분류별 재무자료에 관한 정보를 수집하고, 수집된 정보를 분석하는 데에 개별기업은 소요되는 비용과 능력면에서 일정한 한계가 있기 마련이다. 따라서 기존의 租稅研究機關의 연구활동을 활성화하고, 수집·분석한 재무적 정보를 관련 회사에 제공함으로써 개별기업들이 이전가격세제에 대처하도록 필요한 조치를 강구하여야 한다.

V. 結 論

미국은 '80년대 후반부터 자국기업의 경쟁력 약화에 대응하는 한편, 財政赤字의 감축을 위한 세수증대방안의 일환으로 移轉價格稅制을 정비해 왔다. 최근에 미국국세청은 의회의 강력한 지지를 배경으로 外國界 企業에 대한 공세적인 稅務調查를 강화해 왔다. 이러한 추세는 앞으로 더욱 심화될 전망이다.

미국 재무성과 국세청은 1993년 1월에 연방세법 1.482조 임시시행세칙에서 移轉價格 決定方法을 擴大하는 동시에 종전의 엄격한 적용순위를 폐지하고, 거래의 특성과 상황에 따라 適正利益法을 적용하는 등 最適方法을 적용할 수 있도록 개정하였다. 특히, 외국계 기업에 대해서 개별기업의 경제적 특성과 영업환경을 무시한 채 자국기업의 체질에 맞추어 課稅所得을 판정할 수 있도록 개정하였다. 유사 또는 동종기업에 해당하는 比較對象企業의 正常利益率에서 도출되는 正常利益區間 또는 假想利益區間에 의한 과세소득의 판정은 韓國界 企業에 불리하게 작용하고, 제품수출에 지대한 충격을 줄 것이다.

새로이 출범한 미국 클링턴 행정부는 향후 4년간에 걸쳐 外國界 企業에 대한 세수증대 목표를 450억\$로 책정하고 있다. 미국에 진출하고 있는 韓國界 企業의 營業利益을 營業費로 나눈 比率은 美國界 企業보다 극히 낮다. 따라서 이와 관련하여 관련기업은 IV에서 본 바와 같은 적극적인 對應戰略을 강구하여 그 충격을 극소화하여야 할 것이다.

