

심포지엄 개요

- ◆ 주 제 : 외국인투자에 대한 과세제도 및 이전가격세제
- ◆ 일 시 : 2005. 9. 1(목) ~ 9. 2(금)
- ◆ 장 소 : 은행회관 2층 국제회의실

2005. 9. 1(목)

09:30~09:40 개회사

개회사 : 최용선 한국조세연구원 원장

축 사 : 김용민 재정경제부 세제실장

09:40~12:50 **Session 1. 외국인투자기업에 대한 조세제도**

사회자 : 전주성 이화여자대학교 경제학과 교수

09:40~11:00 **중국의 외상투자기업조세제도와 새로운 세계개혁**

발표자 : 安體富(An Ti Fu) 중국인민대학 교수

토론자 : 윤세리 법무법인율촌 변호사

김시중 서강대학교 국제대학원 교수

11:00~11:10 Coffee Break

11:10~12:00 **중국에 진출한 한국기업의 과세문제**
 - 현지 면담·설문조사를 중심으로 -

발표자 : 안종석 한국조세연구원 선임연구위원
 한상국 한국조세연구원 연구위원

토론자 : 梁平(Liang Ping) 흑룡강성 국가세무국 세수과학연구소 부소장

12:00~12:50 **한국의 외국인투자에 대한 조세지원제도:**
 현황, 문제점, 개편방안

발표자 : 안종석 한국조세연구원 선임연구위원

토론자 : 劉馨穎(Liu Xin Ying) 국가세무총국 세수과학연구소
 외국세수연구실 부연구위원

12:50~14:30 오찬

14:30~17:40 **Session 2. 이전가격과세제도**

사회자 : 윤안도 삼일회계법인 부대표

14:30~15:50 **중국 이전가격세제의 현황, 문제점 및 개선방향**

발표자 : 靳東升(Jin Dong Sheng) 국가세무총국 세수과학연구소 부소장

토론자 : 한만수 한양대학교 법과대학 교수
 이경근 재정경제부 국제조세과장

15:50~16:00 Coffee Break

16:00~16:50 중국이전가격세계의 발전 및 집행현황과

한국기업의 위험관리방안

발표자 : Spencer Chong PwC 상해 Partner

토론자 : 鍾建秋(Zhong Jin Qiu) 심천시 지방세무국 제7검사국
조세회피 전문담당자

16:50~17:40 한국의 이전가격세계의 현황과 향방

발표자 : 이창희 서울대학교 법과대학 교수

백제흙 김&장 법률사무소 변호사

토론자 : 周華偉(Zhou Hua Wei) 국가세무총국 세수과학연구소
과학연구조직처 부처장

2005. 9. 2(금)

09:30~12:20 Session 3. 이전가격 세무조사 및 사례연구

사회자 : 이만우 고려대학교 경영학과 교수

09:30~10:50 중국 이전가격세계의 현황 및 발전

발표자 : 蘇曉魯(Su Xiao Lu) 국가세무총국 국제세무국 부국장

토론자 : Spencer Chong PwC 상해 Partner
이희태 삼일회계법인 이사

10:50~11:00 Coffee Break

11:00~12:20 **한국의 이전가격세제 및 행정**

발표자 : 홍철근 국세청 국제조세관리관

토론자 : 金愛蘭(Jin Ai Lan) 흑룡강성 국가세무국 세수과학연구소

부연구원

鍾建秋(Zhong Jin Qiu) 심천시 지방세무국 제7검사국 조세회

피 전문담당자

12:20 폐 회

중국의 외상투자기업조세제도와 새로운 세제개혁

2005. 9

< 목 차 >

- I. 중국의 현행 외상투자기업과 외국기업소득세법 개요
- II. 중국외상투자기업세제의 개혁 내외자기업소득세제의 통합
- III. 중국의 새로운 세제개혁

安體富(중국인민대학 교수)

* 安體富(An Ti Fu; 1938 ~) : 남, (現) 중국인민대학 교수, 박사지도교수. 중국재정학회 부회장, 중국세무학회 부회장, 중국인민대학 교 재정금융정책연구중심 학술위원회 주석.

* 번역: 유희림, 중국인민대학 재정금융학원 박사반

I. 중국의 현행 외상투자기업과 외국기업소득세법 개요

중국의 외상투자기업과 외국기업소득세법은 외상투자기업과 외국기업의 소득에 대해 징수하는 세목을 가리킨다. 현행 <외상투자기업과 외국기업소득세법>은 1991년 4월 9일 제7기 전국인민대표자대회 제4차 회의에서 통과되어 공포된 것으로, 같은 해 7월 1일부터 시행되었다. 즉, 1991년 6월 30일에 국무원이 <중화인민공화국 외상투자기업과외국기업소득세법실시세칙>을 반포하여 <외상투자기업과외국기업소득세법>과 동시에 시행하였던 것이다.

또한, 외상투자기업과 외국기업소득세법은 국가세무총국이 그 징수관리의 책임을 지며, 당해 소득세 수입은 중앙정부와 지방정부가 일정비율에 따라 분배하여 관리한다. 2004년의 통계에 따르면, 외상투자기업과 외국기업소득세의 세수입은 932억 5천만 위안으로, 당해 연도 내외자기업소득세 총액의 22.9%를 차지하고 있으며, 중국 세수입 총액의 3.9%를 점유하고 있다.

1. 납세의무자

외상투자기업과 외국기업소득세의 납세의무자는 아래에 열거하는 몇 가지 유형을 포함한다.

(1) 먼저 외상투자기업에는 중외합자경영기업, 중외합작경영기업과 외상독자기업이 포함된다. 그 중, 중외합자경영기업과 외상독자기업은 기업법인에 속하나, 중외합작경영기업은 법률에 따라 중국법인의 자격을 취득할 수도 있으며, 기업법인을 구성하지 않는 공동기업에 속할 수도 있다.

이러한 외상투자기업의 본점이 중국 국경 내에 설립되어 있는 경우에는 중국 국경 내외의 모든 소득에 대하여 무제한 납세의무를 진다.

(2) 외국기업이라 함은, 중국 국경 내에 설립된 기구 또는 장소로서 생산, 경영활

동에 종사하거나, 설령 중국 국경 내에 기구 또는 장소를 설립하지 않았다 할지라도 중국 국경 내에서 원천소득이 있는 외국공사 또는 기업과 기타의 경제조직을 포함한다.

따라서, 외국기업은 다만 중국 국경 내의 원천소득에 대하여만 납세의무를 부담한다.

(3) 거주자의 납세의무와 비거주자의 납세의무에 관한 규정

중국의 기업소득세에서는 납세의무자에 대하여 거주지국 과세원칙과 소득원천지국 과세원칙을 결합한 조세관할원칙을 시행하고 있다. 중국은 공사 또는 기업에 대하여 거주자와 비거주자를 확정함에 있어서 기업의 본점 소재지원칙을 적용하고 있다.

본점이라 함은, 중국 법률에 따라 기업법인으로 설립된 외상투자기업 및 중국 국경 내에 설립된 당해 기업에 관한 경영관리와 통제를 담당하는 중심기구로서, 중국 공상관리등기방법에 따라 외상투자기업의 법인등기 지역과 실제 당해 기업법인의 소재지가 일치하는 곳을 가리키는바, 즉, 기업법인의 등기지역을 가리킨다.

따라서, 중국 법률에 따라 성립된 법인자격을 구비한 외상투자기업은(즉, 등기 또는 등록된 법인) 모두 당해 본점을(즉, 실제 소재지) 중국 국경 내에 설립한 것으로 본다.

가. 거주자의 납세의무

중국에 설립된 외상투자기업은 당해 기업의 본점이 중국 국경 내에 설립된 것으로서, 조세의 관점에서 볼 때 중국의 거주자에 속하기 때문에 무제한납세의무를 부담한다. 즉, 중국 국경 내외에서 발생한 모든 소득에 대하여 기업소득세를 신고납부해야 하는 것이다. 따라서, 외상투자기업은 중국 국경 내외의 지점에서 발생한 모든 생산경영소득과 기타의 소득은 본점에서 종합결산납부해야 한다.

그러나, 중국 국경 외에서 발생한 소득으로서 중국 국외에서 이미 당해 소득에

대한 소득세를 납부한 경우에 대하여는, 본점에서 종합결산납부할 때에 당해 국외 납부세액을 납부할 세액에서 공제한다. 즉, 외국납부세액공제법에 따라 이중과세를 제거하는 것이지만, 당해 공제가능 외국납부세액은 중국의 세법규정에 따라 계산한 납부할 세액을 초과할 수 없다.

나. 비거주자의 납세의무

중국 국경 내에 생산경영활동에 종사하는 기구 또는 장소를 설립하거나 기구 또는 장소를 설립하지는 않았지만, 중국 국경 내에서 원천소득이 있는 외국공사 또는 기업과 기타의 경제조직 및 중국 국경 내의 기업과 합작하여 생산경영활동에 종사하지만, 기업법인을 설립하지 않은 국외 합작자는 조세상의 관점에서 비거주자로 보아 제한납세의무를 부담하는바, 중국 국경 내에서 발생한 소득에 대하여만 신고 납세할 의무를 부담한다.

2. 과세대상소득의 범위와 그 계산

가. 과세대상소득의 범위

<외상투자기업과외국기업소득세법>에서 규정한 과세대상소득은 아래의 세가지 사항을 포함한다.

- (1) 외상투자기업이 생산경영활동에 종사하고 취득하는 소득 및 중국 국경내외에서 발생한 외상투자기업과 실제 관련이 있는 이윤(배당, 분배), 이자, 임대료, 특허권사용료와 기타소득
- (2) 외국기업이 중국 국경 내에 기구 또는 장소를 설립하고 생산경영활동에 종사하여 소득을 얻는 경우 및 중국 국경 내외에서 외국 기업이 중국 국경 내에 설립한 기구 또는 장소와 실제 관련이 있는 이윤(배당, 분배), 이자, 임대료, 특허권사용료와 기타소득

(3) 외국기업이 중국 국경 내에 기구나 장소를 설립하지 아니하였거나, 또는 기구 또는 장소를 설립하였더라도 당해 기구 또는 장소와 실제적인 관계 없이 중국 국경 내의 원천소득을 취득한 경우의 이윤(배당, 분배) 또는 이자, 임대료, 특허권사용료와 기타소득

상술한 "생산 및 경영소득"이란, 제조업, 채굴업, 교통운수업, 건축설비업, 농업, 임업, 목축업, 어업, 수리업, 상업, 금융업, 서비스업, 탐광개발업 및 기타 업종의 생산경영소득을 가리키며, "기타소득"이란, 이윤(배당, 분배), 이자, 임대료, 자산양도소득, 전속권, 전속기술, 상표권, 저작권 등의 제공 또는 양도로 인한 소득 및 영업외 수익 등의 소득을 가리킨다.

또한, "실제 관련없이"라 함은, 당해 기업이 취득한 이윤(배당, 분배), 이자, 임대료, 특허권사용료 및 재산수익인 주식, 채권, 재산권 등이 당해 기구 또는 장소와 보유, 관리 등의 실제적인 관계가 없는 것을 가리킨다.

나. 과세대상소득금액의 계산

(1) 제조업 기업의 과세대상소득금액

= 상품판매이윤 + 기타업무이윤 + 영업외수입 - 영업외지출

* 상품판매이윤의 계산

= 상품판매금액 - 상품판매원가 - 상품판매세금 - 판매관리비용 - 재무비용

(2) 상업 기업의 과세대상소득금액

= 상품판매이윤 + 기타업무이윤 + 영업외수입 - 영업외지출

* 상품판매이윤

= 상품판매금액 - 상품판매원가 - 상품판매세금 - 판매비용 - 관리비용 - 재무비용

(3) 서비스업 기업의 과세대상소득금액

= 업무수입금액 + 영업외수입 - 영업외지출

* 업무수입금액

= 업무수입총액 - 업무수입세금 - 업무상지출 - 관리비용 - 재무비용

상술한 공식 중 "세금"에 가격외 징수하는 증치세는 포함되지 않는다. 또한, 기타 업종의 과세대상소득금액은 상술한 공식을 참조하여 계산한다.

다. 공제가능 항목(손금항목)

외상투자기업과 외국기업소득세의 과세대상소득금액을 계산할 때에, 아래와 같은 공제 및 손금산입 항목들이 있다.

- (1) 납세의무자에게 생산경영활동과 관련한 합리적인 이자비용이 발생한 경우에는 반드시 관련증빙자료를 제출하고 관할지역세무기관의 심사동의를 거쳐 손금에 산입할 수 있다. 여기서, 합리적인 이자비용이라 함은, 일반 상업대금이 율에 따라 계산한 이자비용을 가리킨다.
- (2) 납세의무자가 직원에게 지급한 급여는 손금에 산입할 수 있다. 또한, 납세의무자가 중국의 관련 법령에 따라 당해 직원을 위해 지출한 의료보험료, 퇴직보험료 및 주택적립금과 직원교육비, 노조경비는 손금에 산입할 수 있다. 단, 중국 국경 내에서 근무하는 직원을 위해 지출하거나 부담한 국외의 상업 인신보험료, 생명보험료와 사회보장세는 손금에 산입할 수 없으나, 급여 또는 월급의 형태로 지급한 것은 제외한다. 또한, 납세의무자에게 발생한 기타의 직원복리비와 유사한 지출은 그 실제 발생한 금액에 따라 당해 사업연도에 공제할 수 있다. 그러나, 상술한 손금을 산입한 급여총액의 14%를 초과할 수 없다.
- (3) 외상투자기업이 당해 사업연도에 중국 국경 내에서 발생한 기술개발비가 전년대비 10% 이상 상승한 경우에는, 규정에 따라 실제 발생한 금액만큼 손금에 산입할 수 있는 것 이외에도, 당해 사업연도에 실제 발생한 기술개발비의

50%를 사업연도소득금액에서 공제할 수 있다. 외국기업이 중국 국경 내에서 기구 또는 장소를 설립하고 생산경영활동에 종사하며 발생한 기술개발비는 상술한 규정과 비교하여 집행할 수 있다.

- (4) 납세의무자의 생산경영과 관련하여 발생한 접대비는 반드시 확실한 기록 또는 증빙이 있어야 하며, 일정한 한도 내에서 손금으로 산입할 수 있다.
- (5) 납세의무자에게 건설 또는 생산경영과정에서 발생한 환차손익은 일반적으로 당해 손익이 귀속되는 기간의 손익으로 산입할 수 있다.
- (6) 신용대부업, 리스업 등에 종사하는 납세의무자는 실제 필요에 근거하여 대출 잔액 또는 연말의 장부상 미수금, 받을어음 등 받을채권잔액의 3%를 초과하지 않는 금액을 대손준비금으로 적립할 수 있으며, 당해 사업연도의 과세대상 소득금액을 계산할 때에 공제할 수 있다. 그러나, 당해 미수금이 정해진 기한이 있는 경우 반드시 당해 기한을 한도로 해야 하며, 정해진 기한이 없는 채권 또는 대리판매한 상품의 미수금은 대손준비금으로 적립할 수 없다.
- (7) 납세의무자가 위험부담을 감소시키기 위해 보험기구에서 책임보험, 재산보험 등의 상품을 매입함으로써 인해 발생한 보험료 등이 만일 중국의 보험법률 또는 법규에서 규정한 보험가입이 가능한 범위 이내인 것인 경우에는 그 실제 보험료에 근거하여 공제할 수 있다.
- (8) 외상투자기업의 생산경영활동 중 발생한 고정자산, 유동자산재고손실, 훼손, 폐기처분, 대손, 자연재해 또는 민사소송 등 의외의 사고로 발생한 비상손실 등은(이하, 재산손실이라 칭함) 세무기관의 심사 및 기준을 거쳐 발생한 당기에 공제할 수 있다.
- (9) 납세의무자가 중국 국경 내에서 사용한 공익성 또는 구제성의 기부금은 전액 공제할 수 있다. 그러나, 여기서 기부금이라 함은 중국 국경내의 비영리 사회단체 또는 국가기관을 통하여 교육, 민정, 적십자사 등 공익사업과 자연재해가 발생한 지역, 빈곤지역에 기부하는 것을 가리키며, 직접수익자에게 기부하는 것은 제외된다.
- (10) 외국기업이 중국 국경 내에 설립한 기구 또는 장소가 그 본점에 지불한 당

해 기구 또는 장소의 생산경영활동과 관련있는 합리적인 관리비는 반드시 관련증명서류를 제출한 후, 당해 지역 세무기관의 심사와 동의를 거쳐 손금에 산입할 수 있다.

- (11) 외국 기업이 중국 국경 내에서 설립한 기구 또는 장소가 취득한 중국국외에서 발생한 당해 기구 또는 장소와 실제적인 관련이 있는 이윤(배당), 이자, 임대료, 특허권사용료와 기타소득으로, 이미 국외에서 당해 소득의 소득세를 납부한 경우의 외국납부세액은, 일반적으로 모두 비용으로 공제할 수 있다. 단, 국가가 별도의 규정을 둔 경우는 제외한다.
- (12) 고정자산과 무형자산의 상각액(고정자산과 무형자산의 상각에 대하여는 1.2.5에서 상세히 설명한다.)

라. 공제 불가능 항목(손금불산입 항목)

외상투자기업과 외국기업소득세의 과세대상 소득금액을 계산할 때에, 아래에 열거하는 지출항목 등은 손금에 산입할 수 없다.

단, 국가에서 별도의 규정을 둔 경우는 제외한다.

- (1) 고정자산의 매입 및 제작, 건설과 관련한 지출
- (2) 무형자산의 양수 또는 개발과 관련한 지출
- (3) 자본의 이자
- (4) 각 항목 소득세 세액
- (5) 위법경영으로 인한 벌금 또는 재산의 몰수로 인한 손실
- (6) 각 항목 조세의 체납금과 벌금
- (7) 자연재해 또는 사고로 인하여 발생한 손실 중 배상받은 부분
- (8) 중국 국경내에서 공익 또는 구제를 위해 지출한 기부금 이외의 기부금
- (9) 본점에 지불한 특허권사용료
- (10) 생산경영과 관련하여 지불한 기타의 지출

마. 자산의 세무처리

외상투자기업과 외국기업소득세의 과세대상소득액을 계산함에 있어서, 자산에 대한 처리 방법은 아래와 같다.

1) 고정자산

<외상투자기업과외국기업소득세법>에서 규정한 고정자산이라 함은, 내용연수가 1년 이상인 주택, 건축물, 기기, 기계, 차량운반구와 기타 생산경영활동과 관련있는 설비, 기구, 공구 등을 가리키며, 생산경영활동 범위에 속하지 않는 설비의 부품으로 단가가 2000위안 이하 또는 내용연수가 2년을 초과하지 않는 것은 그 실제 사용액에 따라 비용을 산입할 수 있다.

또한, 고정자산의 가치평가는 반드시 원가를 기준으로 한다.

2) 무형자산

외상투자기업과 외국기업의 무형자산에 대한 가치평가는 반드시 원가를 기준으로 해야 한다.

- ① 양수한 무형자산은 반드시 합리적인 가격에 따라 실제 지불한 금액을 원가로 해야 한다.
- ② 자가개발한 무형자산은 반드시 개발과정 중 발생한 실제지출액을 원가로 해야 한다.
- ③ 현물투자한 고정자산은 반드시 당해 계약 또는 협의에 규정한 합리적인 가격을 원가로 해야 한다.

바. 고정자산의 처리방법과 회계제도와의 관계에 있어서의 원칙

과세대상소득금액을 정확히 산출하기 위하여 기업이 중국의 <기업재무통칙>, <기업회계기준> 및 업종별 회계처리기준과 세법의 관련 규정에 따라 재무결산을 할 때에, 기업의 재무, 회계처리방법과 관련한 조세법규의 규정이 서로 저촉되는 경우에는, 세법의 관련 기준에 따라야 하는바, 반드시 섭외조세법규의 규정에 근거하여 세액을 계산하고 납부하여야 한다.

이러한, 세법 규정과 회계처리방법의 차이에서 발생하는 문제에 대하여는 아래의 세가지 기본원칙에 따라 처리한다.

- (1) 기업은 중국의 관련 법률, 법규에 의거, 기업의 구체적인 상황을 결합하여 당해 기업의 재무, 회계처리방법을 제정할 수 있으나, 관할지역 세무기관에 이를 제출하여 비치하도록 해야 한다. 또한, 기업의 회계기록은 반드시 완전하고 정확해야 하며, 합법적인 증빙을 기장의 근거로 삼아야 한다.
- (2) 기업의 재무회계처리방법이 국무원 또는 국무원의 재정, 조세 주관부문의 조세관련 규정에 저촉되는 경우에는, 당해 사업연도의 과세대상소득금액을 계산, 납부하는 때에 반드시 국무원 또는 국무원의 재정, 조세 주관부문의 관련 조세규정에 따라 계산하고 납부해야 한다.
- (3) 기업이 세액을 계산하고 납부할 때에, 관련 세무처리방법이 세무기관의 기준을 거쳐야만 집행할 수 있는 경우에는 반드시 규정된 심사비준절차에 따라 처리해야 한다. 예를 들어, 고정자산의 감가상각은 반드시 정액법에 따라 계산해야 하는바, 기타의 상각방법을 채용해야 할 필요가 있는 때 및 기업이 특수한 원인으로 인해 상각연한을 단축해야 할 필요가 있는 경우에는, 기업의 신청과 관할지역 세무기관의 심사를 거쳐 국가세무총국의 기준을 받아야만 가능하다.

3. 세율 및 납부할 세액의 계산

가. 세율

1) 외상투자기업의 적용세율

외상투자기업의 기업소득세는 과세대상소득금액에 따라 계산하며, 세율은 30%를 적용한다. 또한, 지방소득세 역시 과세대상소득금액에 따라 계산하는바, 따라서, 외상투자기업의 부담세율은 33%가 되는 것이다. 그 중, 기업소득세의 징수 또는 면세에 관한 권한은 중앙정부가 확정하며, 지방소득세의 징수 또는 면세에 관한 권한은 지방정부가 갖는다.

2) 외국기업의 적용세율

외국기업이 중국 국경 내에 기구 또는 장소를 설립하고 생산 및 경영활동에 종사하거나, 당해 설립한 기구 또는 장소와는 실제적인 관계가 없지만 중국 국경 내의 원천소득을 취득하는 경우, 즉, 중국 국경 내에서 취득한 이윤(배당, 분배), 이자, 임대료, 특허권사용료와 기타수입 등을 취득하는 경우에는, 국가에서 별도로 규정한 경우를 제외하고 모두 수입전액에 따라 과세대상소득금액을 계산하고 20%의 세율을 적용해야 한다.

그러나, 현재 이자, 임대료, 특허권사용료와 기타소득에 대하여는 10%의 세율을 적용하고 있다.

나. 납부할 세액의 계산공식

납부할 세액 = 과세대상 소득금액 × 적용세율

4. 조세우대조치

현행 중국의 <외상투자기업과외국기업소득세법> 및 관련 행정법규에서는 외자유치와 선진기술 및 설비의 도입에 유리하게 하고, 중국의 경제발전과 투자를 고무하기 위하여 지역적, 중점적, 다각적 조세우대조치를 두고 있다.

가. 특정 지역과 산업항목에 대한 조세감면 규정

- (1) 15%의 세율로 기업소득세 세율을 감면하여 적용하는 지역은 아래와 같다.
 - ① 경제특구에 설립한 외상투자기업과 경제특구에 기구 또는 장소를 설립하고 생산경영활동에 종사하는 외국기업
 - ② 경제기술개발지구에 설립한 생산성외상투자기업
 - ③ 연해경제개발지구와 경제특구 및 경제기술개발지구가 소재하는 도시에 설립한 생산성외상투자기업으로 국가세무총국의 비준을 거친 것
 - ④ 경제특구와 국무원의 비준을 거쳐 기타지역에 설립한 외자은행, 외자은행의 지점, 중외합자은행 및 재무공사 등의 금융기구로서, 외국투자자의 투자금액 또는 본점에서 투입한 운용자금이 1,000만 달러 이상이며 경영기한이 10년 이상인 경우
 - ⑤ 항구 또는 항만건설에 종사하는 중외합자경영기업
 - ⑥ 국무원이 확정한 국가 고신기술개발시험지구에 설립한 고신기술기업으로 인정받은 외상투자기업 및 북경시 신기술개발시험지구에 설립한 고신기술기업으로 인정받은 외상투자기업
 - ⑦ 상해푸둥신지구에 설립된 생산성외상투자기업과 공항, 항만, 철도, 도로, 발전소 등 에너지 및 교통건설 업종에 종사하는 외상투자기업 및 당해 업종으로 상해푸둥개발신지구의 구획토지상의 기초시설건설에 종사하는 외상투자기업
 - ⑧ 국무원의 비준으로 설립된 보세구역 내에서 가공무역에 종사하는 생산성외

상투자기업

- ⑨ 국무원이 규정한 기타의 지구에 설립된 국가의 투자고무업종에 종사하는 외상투자기업

상술한 것처럼, 15%의 세율을 적용하여 소득세를 납부하는 경우에는 외상투자기업이 규정된 지역 내에서 생산경영활동을 하고 취득하는 소득에 한한다.

(2) 중국 중서부지역에 설립된 국가의 투자고무업종에 종사하는 외상투자기업은, 상술한 조세우대기한이 종료된 후 3년 이내에 15%의 세율로 기업소득세를 감면하여 적용할 수 있으며, 국가가 규정한 상품수출기업인 경우에는 10%의 세율로 기업소득세를 감면하여 징수할 수 있다.

국가가 규정한 중국의 서부지역과 기타지역에 설립되었고, 국가가 규정한 투자고무업종을 주된 업무로 하며, 당해 사업연도의 주 영업수입이 당해 기업 총영업수입의 70%를 초과하는 외상투자기업은, 당해 외상투자기업의 신청과 세무기관의 심사확인을 거쳐, 2001년부터 2010년까지의 기간 동안 기업소득세를 15%의 세율로 감면하여 징수한다.

새로 설립된 교통, 전력, 수리, 우편, 방송 등 업종의 기업으로, 상술한 항목의 영업수입이 당해 기업 총수입의 70% 이상이며, 경영기한이 10년 이상인 경우에는 기업의 신청과 세무기관의 심사확인을 거쳐, 이익을 획득하는 해로부터 첫해와 그 다음해는 기업소득세의 징수를 면제하고, 3년부터 5년이 되는 해까지는 기업소득세를 50% 감면한다.

(3) 24%의 감면세율을 적용하는 지역은 아래와 같다.

연해경제개방지구와 경제특구 및 경제기술개발지구가 소재하는 도시의 구시가지에 설립된 생산성외상투자기업 및 국가여행휴양지역에 설립된 외상투자기업은 기업소득세 세율을 24%로 경감하여 징수한다.

즉, 국가여행휴양지역으로 지정된 지역의 외상투자기업은 생산성과 비생산성을

불문하고 모두 24%의 감면세율을 적용받는 것이다. 그러나, 당해 기업이 정기적으로 기업소득세 감면의 우대조치를 적용받고 있는 경우, 당해 기업이 생산성기업인 경우에 한하여 적용한다.

나. 특정업종 및 항목에 대한 정기 조세감면 규정

중국은 외상투자기업이 지역중심정책 및 업종중심정책을 결합하여 투자하는 것을 고무하고, 외상투자기업이 신기술과 선진기술 및 설비를 사용하여 기업을 설립하는 것과 상품전부 또는 대부분을 수출하는 외상투자기업의 설립을 유도하고 있다.

따라서, 중국은 국가의 산업정책에 따라 투자고무업종에 투자하는 외상투자기업에 대하여 감면세율을 적용하여 주는 것 이외에, 정기 감면세의 우대조치를 규정하고 있는바, 그 구체적인 내용은 아래와 같다.

- (1) 생산성 외상투자기업으로 당해 경영기한이 10년 이상인 경우에는, 이익을 획득하기 시작한 첫해와 그 다음해에는 기업소득세의 징수를 면제하며, 제3년~제5년까지는 기업소득세를 50% 감면하여 징수한다.
- (2) 농업, 임업, 목축업에 종사하는 외상투자기업과 경제 수준이 낙후한 지역에 설립된 외상투자기업은, 세법규정에 따른 2년 면세 3년 50% 감면의 조세우대기간이 종료한 후, 기업의 신청과 국가세무총국의 비준을 거쳐 향후 10년 동안 기업소득세 세율을 15~30%의 감면받을 수 있다.
- (3) 항구항만공사에 종사하는 중외합자경영회사로서 경영기한이 15년 이상인 경우, 기업의 신청과 당해 기업 소재지 성, 자치구, 직할시 세무기관의 비준을 거쳐, 이익을 획득한 해로부터 5년 까지는 기업소득세의 징수를 면제하고, 제6년~제10년 까지는 기업소득세를 50% 감면하여 징수한다.
- (4) 해남도 경제특구에 설립된 공항, 항구, 항만, 철도, 도로, 발전소, 탄광, 수리 등의 기초시설항목에 종사하는 외상투자기업과 농업개발을 경영하는 외상투자기업으로서 경영기한이 15년 이상인 경우, 기업의 신청과 해남성 세무기관의 비준을 거쳐, 이익을 획득한 해로부터 5년간은 기업소득세의 징수를 면제

하고, 제6년~제10년간은 기업소득세를 50% 감면하여 징수한다.

- (5) 상해푸둥신지구에 설립된 항구, 항만, 철도, 도로, 발전소 등 에너지와 교통건설 항목에 종사하는 외상투자기업으로 경영기한이 15년 이상인 경우, 기업의 신청과 상해시 세무기관의 비준을 거쳐, 이익을 획득하기 시작한 해로부터 5년간은 기업소득세의 징수를 면제하고, 제6년~제10년 간은 기업소득세를 50% 감면하여 징수한다.
- (6) 경제특구에 설립된 서비스업종에 종사하는 외상투자기업으로, 외상투자액이 500만 달러 이상이고 경영기한이 10년 이상인 경우는, 기업의 신청과 당해 경제특구 세무기관의 비준을 거쳐, 이익을 획득하기 시작한 해로부터 1년간은 기업소득세의 징수를 면제하고 제2년~제3년 간은 기업소득세를 50% 감면하여 징수한다.
- (7) 경제특구와 국무원이 비준한 기타지역에 설립된 외자은행, 중외합자은행 등 금융기구로서, 투입된 외국 자본 또는 당해 지점의 본점이 투입한 운영자금이 1000만 달러를 초과하고 경영기한이 10년 이상인 경우, 기업의 신청과 당해 지역 관할 세무기관의 비준을 거쳐, 이익을 획득하기 시작한 해로부터 1년간은 기업소득세의 징수를 면제하고, 제2년~제3년 간은 기업소득세를 50% 감면하여 징수한다.
- (8) 국무원이 확정된 국가고신기술개발구에 설립된 고신기술기업으로 인정받은 중외합자경영기업으로 경영기한이 10년 이상인 경우, 기업의 신청과 당해 관할 지역 세무기관의 비준을 거쳐, 이익을 획득하기 시작한 해로부터 2년간 기업소득세의 징수를 면제한다. 경제특구와 경제기술개발지구에 설립된 외상투자기업은 경제특구와 경제기술개발지구의 조세우대규정에 따라 적용한다. 북경시 신기술산업개발실험지구의 외상투자기업은 북경시 신기술산업개발실험지구의 조세우대규정에 따라 적용한다.
- (9) 외상투자기업이 설립한 상품수출회사는 세법의 규정에 따른 기업소득세 감면 세기간의 종료 후에도, 당해 사업연도 상품수출액이 그 기업의 상품생산량의 70% 이상인 경우, 세법이 규정한 세율을 50% 감면하여 기업소득세를 징수한다.

다. 그러나, 경제특구와 경제기술개발지구 및 기타 이미 15%의 세율로 기업 소득세를 납부하는 상품수출기업으로 상술한 규정에 부합하는 경우에는 10%의 세율로 기업소득세를 징수한다.

(10) 외상투자기업이 설립한 선진기술기업이 세법 규정에 따른 기업소득세의 감면기한이 종료된 후에도 여전히 선진기술기업에 해당하는 경우, 세법에 규정한 세율에 따라 3년간 50%를 감면하여 기업소득세를 징수할 수 있다.

외상투자기업이 상술한 제(8), (9), (10)에 근거하여 기업소득세의 감면을 신청할 때에는, 마땅히 심사확인 부문이 발행한 관련증명자료를 제출해야 하며, 당해 지역 관할 세무기관이 심사, 비준해야 한다.

다. 재투자환급

외상투자자가 경영활동을 통해 취득한 이윤을 중국에서 재투자하는 것을 고무하기 위해, 중국 세법에서는 재투자환급제도를 규정하고 있다. 외상투자자의 재투자환급이란, 외상투자기업의 외상투자자가 당해 기업으로부터 취득한 이윤을 이용하여 등록자본을 증가시키는 데 재투자하는 경우 또는 당해 이윤을 이용하여 기타의 외상투자기업을 설립하는 데 투자하는 행위를 가리킨다.

이와 같은 외국인투자자의 재투자행위에 대하여 중국은 이미 납부한 외상투자기업소득세액 전액 또는 일부를 환급해주는 조치를 규정하고 있다.

1) 전액환급

외국투자자가 중국에서 직접 재투자하여 상품수출기업 또는 선진기술기업을 설립하거나, 규모를 확대하는 경우 및 외국투자자가 해남경제특구지역내의 기업에서 취득한 이윤을 직접 해남경제특구의 기초시설건설항목과 농업개발기업에 재투자하는 경우에는, 규정에 따라 당해 재투자한 금액에 해당하는 기업소득세 세액을 전액 환

급한다.

그러나, 외국투자자가 직접 재투자하여 기업을 설립하거나 확장하는 때에 생산경영이 시작된 해로부터 3년 이내에 상품수출기업의 인증기준에 도달하지 못하는 경우 또는 선진기술기업으로 계속하여 인정받지 못하는 경우에는, 반드시 이미 환급받은 세액의 60%를 반환해야 한다.

2) 일부환급

외상투자기업의 외국투자자가 당해 기업으로부터 취득한 이윤을 직접 당해 기업에 재투자하여 등록자본을 증가시키는 경우 또는 자본투자로 하여 기타의 외상투자기업을 설립하는 경우로서, 경영기한이 5년 이상인 경우에는 법적 절차를 거쳐, 당해 재투자부분에 해당하는 이미 납부한 기업소득세의 40%를 환급한다.

그러나, 재투자기간이 5년에 미치지 못하는 때에는 마땅히 당해 환급받은 세액을 반환해야 한다.

라. 지방소득세의 조세감면 규정

세법은 외상투자를 고무하는 항목과 업종에 대하여, 지방소득세의 감면이 필요한 경우에는 성, 자치구, 직할시 인민정부가 그 실제 상황에 근거하여 결정할 수 있다고 규정하고 있으며, 각 지역이 제정한 지방소득세의 감면규정으로는 주로 아래와 같은 몇 가지 특징이 있다.

- (1) 대부분이 외상투자기업에 대한 감면규정이나, 어떠한 지역은 외국기업, 대표처에 대하여도 지방소득세 감면의 우대규정을 두고 있다.
- (2) 대부분이 생산성 외상투자기업에 대한 감면규정이다.
- (3) 감면기간은 일반적으로 기업소득세의 감면기간과 동일하다.

마. 예정납부하는 소득세의 감면

예정납부하는 소득세의 감면은 아래의 몇 가지 규정으로 나눌 수 있다.

- (1) 외국투자자가 외상투자기업으로부터 취득한 이윤(주식배당 및 이익분배)에 대한 감면
- (2) 국제금융조직이 중국정부와 중국국가은행에 차관해준 자금의 이자소득에 대한 감면
여기서, 국제금융조직이란 국제화폐기금, 세계은행, 아시아개발은행, 국제개발협회, 국제농업발전기금조직 등의 국제금융조직을 가리킨다.
- (3) 외국은행이 우대이자율에 따라 중국의 국가은행에 대출해준 자금의 이자소득
여기서 중국의 국가은행이란, 중국인민은행, 중국공상은행, 중국농업은행, 중국인민건설은행, 교통은행, 중국투자은행과 기타 국무원의 비준을 거쳐, 대외적으로 외환업무 등의 신용대부업에 종사하는 금융기구를 가리킨다.
- (4) 과학연구, 에너지개발, 교통사업의 발전, 농림목업의 생산 및 중요한 기술개발을 위해 전속기술을 제공하고 취득하는 특허권사용료는, 국무원 주관부문의 비준을 거쳐 10%의 세율로 소득세를 징수하고, 그 중 선진기술 또는 우대조건인 경우에는 기업소득세를 감면할 수 있다.

II. 중국의상투자기업세제의 개혁 내외자기업소득세제의 통합

1. 통합(이하, “兩稅合一”라 칭함)의 필요성

가. “兩稅并存”의 배경, 원인 및 작용

중국에 현재의 내외자기업소득세가 병존하게 된 것은 1980년대 초이지만, 정식의

로 이러한 국면이 형성된 것은 1994년의 세계개혁 이후라고 해야 할 것이다.

내자기업소득세로부터 설명하자면, 중국은 1983년과 1984년에 국유기업에 대하여 실시한 두 차례의 "利改稅" 정책을 실시하면서, 1984년에 <중화인민공화국국영기업소득세조례(초안)>을 공포하였으며, 1985년에는 집체기업에 대하여만 적용하던 공상소득세를 집체기업소득세로 개명하여, <중화인민공화국집체기업소득세잠행조례>를 공포하였으며, 사영기업의 발전에 따라 1988년에는 다시 또 <중화인민공화국사영기업소득세잠행조례>를 반포하였다. 그리고 나서 1994년의 세계개혁시에는 상술한 세 가지 내자기업소득세를 하나의 기업소득세로 통합하여 1993년 12월에 <중화인민공화국기업소득세잠행조례>를 반포하였다.

다음, 외자기업소득세는 1980년과 1981년에 각각 <중화인민공화국중외합자경영기업소득세법>과 <중화인민공화국외국기업소득세법>을 반포하였으며, 나중에 1991년 4월에 상술한 두 세목을 하나의 세목으로 통합하여 <중화인민공화국외상투자기업과외국기업소득세법>을 반포하였다.

중국은 개혁개방초기의 경제건설 과정에서 막대한 자금과 선진적인 생산기술 및 관리경험이 절실히 필요하였고, 이를 통하여 "后發优势"를 발휘하여 중국의 국민경제의 발전을 빠르게 추진하고자 하였다.

그런데, 외자를 도입하는 것은 안정되고 단결된 정치국면과 풍부한 노동력 및 기초시설과 투자환경을 필요로 하는 것 이외에, 조세부담의 경중 또한 외국 투자자의 투자결정에 있어서 중요한 영향요소이기 때문에, 대외개방정책을 촉진하는 것이 중국이 섭외기업소득세법을 제정함에 있어서 직면했던 중요한 거시적인 배경이라 할 수 있는바, 입법원칙 또한 이러한 당시의 중국의 현실을 적극적으로 반영하였던 것이라 할 수 있다.

당시의 중요한 입법원칙으로는 첫째, 대외개방과 연해지구 위주의 경제전략의 방침을 성실히 이행하고, 투자환경을 개선하여 대외경제기술합작의 발전을 촉진하는 것이었고, 둘째는 국가의 주권과 경제이익을 보호하는 기초 위에 세율을 낮게 하고, 조세우대조치의 범위를 넓게 하며, 절차를 간단히 하는 원칙을 계속 시행하여, 조세우대조치가 외상투자기업의 투자방향이 중국의 산업정책과 투자고무정책의 두 가지

중점정책에 잘 부합하도록 유도하는 것이었다.

개혁개방 이후 20여 년의 경험에서 볼 때, 개혁개방초기에 외국투자자가 중국에서 투자하는 것에 대하여 독립된 기업소득세제도를 제정한 것은, 중국의 외자도입 및 선진기술 유치, 취업률증가, 외국투자자에 대한 관리감독, 중국 국민경제의 신속한 발전에 대하여 분명히 커다란 기능을 발휘했음은 인정해야 할 것이다.

통계에 따르면, 개혁개방 이전에 중국이 외자를 이용하는 데 커다란 한계가 있었으나, 개혁개방 이후 2004년 연말까지의 중국의 외자유치누계액은 이미 1조 달러를 초과하였으며, 실제 사용된 외자액은 5,600억 달러를 초과하였고, 2004년에 실제 사용된 외자액은 600억 달러를 초과하였다. 또한, 2003년 말 전국에서 비준을 받아 설립된 외상투자기업의 누계는 465,277개에 달하며, 전세계에서 가장 규모가 큰 500대 다국적기업 중 이미 400여 개 기업집단이 중국에 투자하였는바, 외상투자기업은 중국에서 이미 수출을 확대하는 커다란 원동력이 되어 전체 외국 수출총액의 55%를 차지하고 있다.

이밖에, 중국은 외상직접투자액이 고정자산투자액에서 차지하는 비중이 10% 전후로서 국제적으로도 비교적 높은 수준에 속하며, 1993년 외상직접투자액이 가장 많은 개발도상국가가 된 이후, 외상직접투자율이 지속적으로 성장하여, 2003년 미국을 제치고 전세계에서 외상투자액이 가장 많은 국가가 되었다. 또한, 다른 추산에 따르면 중국은 개혁개방 이후 GDP가 매년 평균 9.7%씩 성장하였는바, 그 중 대략 2.7% 정도가 외자를 이용함에서 비롯된 것이라고 한다.

나. “兩稅并存”의 주요 문제점

“兩稅并存”이라 함은, 내외자기업소득세가 세제구성요소의 규정상 통일되지 않은 상태를 의미하는바, 현재 중국의 기업소득세제가 “兩稅并存” 형태이기 때문에 존재하는 주요 문제점은 아래와 같다.

1) 내외자기업소득세의 과세베이스가 통일되어 있지 않다는 점에서 기인하는 문제점

이는 주로 외자기업과 비교하여 볼 때, 내자기업은 일반적으로 원가비용의 보상이 부족하다는 문제가 존재하고 있다는 점에서 나타나고 있다.

즉, 원가비용의 보상은 간단히 재생산하는 순리를 보장하기 위해 진행되는 것이나, 기업소득세가 잉여가치를 재분배하는 원리이기 때문에, 기업의 생산경영원가에 대하여 충분한 보상을 하는 것은 기업소득세를 징수하는 전제조건이라 할 수 있다. 그런데, 중국의 현행 세법은 외자기업의 원가비용을 전액 손금에 산입하는 것을 허용하고 있으나, 도리어 내자기업에게는 불리하게 원가비용의 보상이 진행되고 있다는 데 문제가 있다.

예를 들어, 현행 세법은 내자기업의 고정자산상각률을 외자기업에 비하여 뚜렷이 낮게 규정하고 있는데, 이는 자본소비에 대하여 정확한 보상을 해주고 있지 못함을 의미한다 할 것이며, 또한 내자기업은 당해 기업 직원의 인건비를 전액 공제할 수 없는바, 규정된 급여지급한도액에 따라 한도액 이내의 인건비에 대하여는 손금산입을 허용하고, 이를 초과하는 금액에 대하여는 손금불산입하도록 규정하고 있으나, 외자기업에 대하여는 급여지급한도액이라는 용어조차도 존재하지 않기 때문에, 내자기업의 노동력소비에 대한 보상부족현상을 초래하고 있다.

이밖에, 내자기업의 접대비, 기부금지출 등도 손금산입비율이 외자기업보다 매우 낮아서 영업비용의 보상부족문제가 존재하고 있다.

2) 내외자기업소득세의 세율이 통일되어 있지 않다는 점에서 기인하는 문제점

현행 내외자기업소득세의 세율은, 비록 법정세율은 모두 33%로서 동일하지만 조세우대조치 등의 정책요소로 인한 영향으로 인해, 외자기업의 실제 부담세율은 법정세율보다 훨씬 낮을 뿐 아니라, 내외자기업간의 실제 부담세율의 차이 역시 매우 크다.

추산한 바에 따르면, 현재 중국의 외자기업소득세의 평균 실제부담세율은 14%에

불과하나, 일반적인 내자기업의 실제부담세율은 24%에 달하며, 그 중 국유대형기업 또는 국유중형기업의 실제부담세율은 더 높아 약 30%의 세부담을 지고 있다. 이는 곧, 중국의 내외자기업이 심각한 불공정경쟁환경에 처해 있음을 설명하는 것이라 할 것이다.

3) 내외자기업간의 조세우대조치가 통일되어 있지 않다는 점에서 기인하는 문제점

조세우대조치측면에서 비교해보면, 외자기업이 내자기업보다 훨씬 넓고, 많은 금액의 조세우대조치를 누리고 있어, 외자기업의 조세부담이 훨씬 더 가볍다 할 것이다.

전술한 바와 같이, 중국 세법은 외자기업이 생산성 영역, 에너지와 기초시설 및 고신기술영역에서 투자를 하는 경우, 일반적으로 "2년간 기업소득세 면제, 3년간 50%를 경감", "5년간 기업소득세면제, 5년간 50% 감면" 등 소득세의 우대조치기간이 비교적 긴 조세우대조치의 혜택을 누리고 있으며, 수출중심의 외상투자기업에 대하여는 수출량이 전체 생산량의 70%를 초과하는 경우 다시 또 50%의 소득세를 감면해주며, 외상투자기업의 재투자에 대한 세액환급 등의 조세우대조치조차 규정되어 있는 실정이다.

그러나, 내자기업에 대하여는 도리어 이러한 조세우대조치규정이 훨씬 적어서, 세법에서는 다만 창업기업에 대하여만 규정하고 있을 뿐이며, 내자기업은 각 개발지구에 등록함으로 일정부분 조세우대조치의 혜택을 받을 수 있을 뿐이다.

상술한 분석에서 알 수 있듯이, "兩稅并存"은 내외자기업소득세 조세부담이 달라지게 하고 있으며, 시장경제에 내재되어 있는 공평경쟁원칙에 위배되고 있을 뿐 아니라, 경제효율의 향상에도 불리한 영향을 끼치고 있는바, 이를 분설하면 아래와 같다.

- ① 내자기업의 조세부담의 증가는 내자기업의 생산원가를 상승시키고, 기업의 이윤획득능력을 하락시켰으며, 이러한 조세정책의 차이로 인하여 내자기업의 상품연구개발능력, 기술혁신능력 및 인력자본의 능력을 상승시키는 것을 저해하

여, 내자기업의 창신능력과 경쟁능력의 향상에 크게 영향을 미쳐 중국의 민족 기업과 경쟁력이 약한 기업의 발전에 불리하게 되었다.

- ② “兩稅井存”은 기업소득세제를 복잡하게 하여, 징수관리가 규범화되지 못하게 하였으며, 오히려 외자기업의 탈세, 조세회피를 조장하여, “가짜 독자법인”, “가짜 합자법인”의 현상이 나타나는 것을 제도적으로 격려하는 결과를 초래하였는바, 국가 재정수입이 유실되고 경제주체행위를 왜곡시키는 동시에 조세의 징수관리의 효율에 손해를 끼쳐, 시장체제의 정상적인 운용과 자원의 효율적인 배치에 부정적인 영향을 끼쳤다.
- ③ 중국의 현행 지역성 조세우대조치 중심의 소득세우대조치는 지역간 경제발전의 불평등을 심화시켰을 뿐 아니라, 현행의 이러한 “보편적인” 소득세우대조치는 자본집약형 및 기술집약형산업의 형성과 발전에 뚜렷한 작용이 없을 뿐더러, 도리어 노동집약형 및 기술수준이 낮은 산업에서 많은 이윤을 발생하게 유도하여 중국 외자도입구조의 개선과 산업구조조정에 불리하게 되었다.

다. “兩稅合一”은 외자의 진입에 영향을 끼치지 않을 것이다.

“兩稅合一”은 내외자기업소득세의 과세베이스, 세율과 조세우대조치 등의 내용에 대하여 통일하는 것을 가리키며, 이것은 결과적으로 외자기업의 실제 조세부담을 상승시키는 결과가 되기 때문에, 사람들이 걱정하기를 외상투자의 적극성에 영향을 끼쳐 결과적으로 외상직접투자의 규모와 속도에 부정적인 결과를 초래할 것이라고 한다.

예를 들어, 중국 상무부의 관련인사는 “우리는 결코 내외자기업소득세가 통합되는 것을 저지하지 않는다. 다만, 외자를 유치하고자 하는 입장에서 내외자기업소득세의 통합을 잠시만 늦추자는 것을 이야기하는 것이다. 왜냐하면 중국은 아직도 외자가 필요한 시기이기 때문에 이러한 조세우대정책을 계속해서 유지해나갈 필요가 있다”고 견해를 밝힌 바 있으며, 또한 연해지역의 몇몇 성들 또한 명백히 표명하기를, “兩稅合一 이후 외상투자가 감소할 것을 걱정하고 있다”고 하였다.

이와 동시에, 중국에 투자한 500대 다국적기업 중 54개의 다국적기업은 재정부, 상무부 및 국가세무총국에 조세우대정책의 기한을 연기하여 줄 것을 요청하였는바, 이처럼 중국의 “兩稅合一”에 대하여 각각 다른 의견을 표명하고 있는 실정이다.

그러나, 兩稅合一 은 결코 외자의 진입에 영향을 주지 않을 것이며, 영향을 주더라도 그렇게 심각하지는 않을 것이며, 이에 대하여 구체적으로 분설하고자 한다.

(1) 조세정책은 한 나라의 투자환경 중 부분적인 고무작용만을 미칠 뿐이지 결코 투자를 결정하는 요소는 아니다.

일반적으로 한 나라의 투자환경 중 외상투자의 유치에 결정적인 작용을 하는 요소는 아래에 서술하는 몇 가지가 있다.

① 우선은 한 나라의 정국 및 정책과 법률 상황이다.

정국이 불안정하다는 것은 투자금액 모두를 상실할 수도 있는 가능성이 존재한다는 것을 의미하며, 정책이 자주 변하면 투자자가 그 법률에 따르지 못하게 될 것이다. 또한, 만일 법률이 건전하지 않다면 투자자의 권익은 유효한 보호를 받을 수 없을 것인바, 전술한 세 가지 요소는 외국 투자자가 실제로 투자할 것인지를 결정하는 전제조건이라 할 것이다.

② 한 나라가 기업을 설립할 수 있는 필수조건을 구비했는지의 여부이다.

예를 들어, 원재료, 시장, 노동력 등이 그것이다. 그 중 가장 중요한 요소는 시장이라 할 수 있으며, 이는 모든 투자자가 공통적으로 가장 관심을 갖는 문제라 할 것이다.

③ 한 나라가 기업을 운용하기에 좋은 필요조건을 잘 구비했는지의 여부이다.

예를 들면, 비교적 높은 수준의 정부의 업무효율, 잘 정비된 교통, 운수, 은행, 통신, 보험 등의 기초시설 및 서비스가 그것이다.

따라서, 만일 투자의 전제조건 및 기업을 설립하는 데 있어서의 필수조건과 기업을 잘 운영할 수 있는 필요조건이 모두 충족이 되었다면, 이는 곧 투자자가 충분히 이윤을 획득할 수 있다는 것을 뜻한다. 또한, 외상투자자들은 투자가 충분히 승산이

있다는 전제하에서야 얼마나 더 벌어들일 것인가의 문제에 대해 고려하게 될 것인바, 다시 말하자면, 세율이 높거나 낮다든지, 조세우대조치가 많거나 적다든지 등의 우대문제를 고려하게 되는 것이다. 만약 그렇지 않다면, 우대조치를 더욱 많이 시행하고, 세율을 더욱 낮춘다고 할지라도 외국투자자들에게 투자의 매력은 없을 것이다.

예를 들어, 우루과이는 세계에서 외자기업에 대해 가장 적게 과세하는 국가이지만, 그 국가의 외국투자자에 대한 흡인력은 결코 크지 않다. 반대로 미국은 외자기업에 대하여 조세우대조치를 실시하고 있지 않지만, 외국직접투자액은 여전히 세계에서 가장 많은 국가이다.

그러므로, 조세정책이 한 나라의 외자를 유치하는 능력을 향상시키는 분야에서의 작용은 극히 제한되어 있다 할 것이며, 다만 하나의 보조적인 영향요소이지 결정적인 요인은 결코 아니라 할 것이다.

사실, 조세우대조치와 공장부지 가격의 혜택 및 저렴한 노동원가는 중소자본과 노동집약형 업종에 대하여는 비교적 큰 매력이 있지만, 대형 다국적기업은 풍부한 자본, 일류의 기술과 관리수준을 보유하고 있고, 그 투자는 종종 장기적인 전략에 따라 이루어지며, 전체적인 이익과 종합적인 경영을 중시하기 때문에, 일반적인 투자우대 혹은 투자유인에 대하여는 그다지 큰 흥미를 보이지 않지만, 기본적인 투자환경 및 투자조건의 안정성에 대하여는 더 큰 관심을 보이고 있다.

세계은행의 경제학자인 워렌과 무디의 연구 역시, 다국적기업은 그 다국적기업을 확장해가는 과정에서 가장 관심을 보이는 요소가 기초시설, 현재 보유하고 있는 외자상태, 공업화정도 및 시장의 크기이지 조세우대조치가 아니라고 밝힌 바 있다.

따라서, 미래의 추세로 본다면 중국이 유치하는 외자규모는 매우 유리한 기초요소인바, 이는 변하지 않을 것이며, 투자영역과 그에 따른 잠재소비능력 역시 더욱 확대될 것이고, 각종 하드웨어와 소프트웨어환경 역시 뚜렷이 개선해나갈 것이고, 국민경제의 발전추세가 전세계에서 가장 뚜렷하고 강력할 것이므로, 외국투자자 역시 새로운 제조기지의 이전과정에서 중국을 가장 믿을 수 있는 투자대상국으로 보게 될 것이다.

이밖에, 중국사회는 안정적이며, 올림픽, 세계박람회, 서부대개발, 동북낙후공업지대의 재개발, 중부지역의 부흥 등 수많은 상업기회가 있는바, 이러한 것들은 모두 중국이 다국적기업의 자본에 대한 흡인력이 더욱 강력해질 것이지 약해지지 않을 것이라는 것을 나타내는 것이라 할 수 있다.

(2) 많은 서방국가들이 외국감면세액공제제도를 사용하고 있지 않기 때문에 대부분의 외상투자자들은 조세감면정책으로부터 직접적인 이익을 얻지 못할 것이다.

조세관할권의 원인으로 인해, 다국적수입은 이중과세문제에 직면해 있다. 이러한 국제적인 이중과세가 다국적투자자에게 미치는 영향을 극복하기 위해 국제간에 보편적으로 외국납부세액공제법과 외국감면세액공제제도의 두 가지 방법을 채용하여 이중과세를 회피하고 있다.

외국납부세액공제제도라 함은, 납세의무자의 거주지국 과세관청이 납세의무자의 국외소득에 대하여, 당해 거주지국의 납부할 세액 중에 당해 국외소득의 원천지국에서 납부한 세액에 상당하는 금액을 공제하여주는 제도를 가리킨다. 이 제도에 따르면, 만약 자본수입국의 소득세율이(혹은 감면징수 후의 세율) 자본수출국의 소득세율보다 낮다면, 투자자가 자본수입국에서 납세한 후에도 양 국가의 세율에 따른 차액을 자본수출국에서 또 납세해야 한다.

외국감면세액공제제도라 함은, 거주지국의 정부가 수입원천지국 정부의 요구에 따라, 거주자의 국외소득에 대하여 당해 소득의 원천지국에서 부여한 조세우대조치로 인해 실제로 납부하지 아니한 세액을 기납부세액으로 보아, 거주지국의 납부할 세액에서 감면해주는 것을 가리킨다. 이것은 결국 자본수출국의 세수입이 감소하는 것과 같아지는 결과를 나타낸다.

상술한 분석에서 볼 수 있듯이, 단순히 중국 정부가 외상투자기업에 조세감면정책을 부여한다고 해서, 필연적으로 외상투자자에게 직접적인 수익을 가져다 주는 것은 결코 아니다. 즉, 만약 어떠한 외상투자자의 거주지국에서 외국감면세액공제제도를 실시하고 있다면 조세우대조치를 통한 이익은 외상투자자에게 돌아가게 될 것이지만, 외국감면세액공제제도를 실시하고 있지 않다면, 조세우대조치를 통한 이익은 결국 자본수출국의 정부로 귀속되게 될 것이다. 실제로, 중국과 조세협정을 맺은

80여 개 국가의 대부분이 외국감면세액공제제도를 실시하고 있지 않은바, 이는 중국이 외상투자기업에 대해 조세우대조치를 실시하여 포기한 조세수입의 대부분이 외상투자자에게 직접적인 수익으로 귀속되고 있지 않으며, 순순히 자본수출국정부에 보내주는 결과가 되는 것이다.

따라서, 이와 같은 조세우대조치로 인한 이익의 최종귀속을 고려해본다면, “兩稅合一”의 외상투자자에 대한 영향력을 알 수 있을 것이다.

2. “兩稅合一”의 내용

“兩稅合一”는 통일된 납세의무자의 판정기준, 통일된 세율, 통일된 과세베이스, 통일된 조세우대정책 등의 내용을 포함해야 하며, 모든 기업에 대하여 안정적이고 공평하며 투명한 조세환경을 제공해야 할 것이다.

(1) 통일된 법인소득세제를 실시해야 할 것이다.

대부분 국가의 조세체계가 경영조직의 기본제도에 대하여 선택한 것은, 법인을 기본적인 납세단위로 하고 있는바, 이는 현대기업제도의 발전에 따른 필연적인 요구라 할 것이다. 그런데, 현행 중국의 기업소득세는 “기업”을 납세의무자로 규정하고 있어, 법률적인 근거가 부족하여 조세를 탈루할 수 있는 허점이 쉽게 생겨날 수 있으나 “법인”을 소득세의 납세의무자로 했을 때에는, 민법과 그와 관련된 법률이 그 근거가 되므로 개념정의가 분명해지게 된다.

즉, 법인에 대하여는 법인소득세를 징수하고, 법인 자격을 구비하지 못한 개인독자기업과 동업기업에 대하여는 개인소득세를 징수하면 되는 것이다. 따라서, 법인소득세제를 실시하게 되면 납세의무자와 납세의무의 판정이 편리해지게 되고, 소득세가 전체 사회의 경제활동을 커버할 수 있게 될 것이다.

(2) 통일된 중저수준의 비례세율을 시행해야 할 것이다.

내자기업의 현행 조세부담상황과 조세부담의 경감, 내자기업의 활력강화 및 경쟁

력제고의 필요성을 고려하고, 세계 소득세제의 개혁 및 발전추세와 국제간 조세경쟁상황을 고려하여, 현행의 복잡한 법인세 세율구조를 단순화하여, 중저수준의 단일 비례세율제도를 시행해야 할 것이다.

따라서, 법인소득세는 비례세율제도를 채용하고 기본세율은 25%로 하며, 중소기업에 대하여는 단독으로 비교적 낮은 수준의 세율을 설치해야 할 것이라 생각한다.

(3) 손금산입의 기준을 통일하고 과세베이스를 규범화해야 한다.

과세베이스의 확정에 있어서 현대의 기업제도와 기술진보의 요구에 부응하려면, 납세의무자에 대한 노동보상, 자본보상, 기술보상과 위험보상을 충분히 실현해내야 한다.

즉, 공제가능급여제한제도를 취소하고 실제 지급한 급여성지출에 따라 손금에 산입하도록 해야 하며, 상각률과 광고비의 손금산입표준을 제고하고, 기술개발비용에 대하여는 일정 수준의 합산공제를 허용해야 할 것이며, 위험준비금의 일정 부분을 손금에 산입할 수 있도록 하고, 공익성기부금에 대한 한도액을 폐지해야 할 것으로 생각한다.

(4) 통일된 조세우대조치를 시행해야 하는바, 업종별우대조치를 중심으로 하고 지역별우대조치를 보충으로 하는 조세우대정책의 새로운 전환점을 형성해내야 한다.

① 조세우대조치의 목표가 산업정책을 잘 실현해내면서, 서부대개발 및 동북아나 후공업지역의 재개발과 관련한 현실적인 수요를 잘 조화시켜야 할 것이다. 즉, 기초산업, 기초시설, 고신기술산업, 환경보호산업과 자원종합이용업종의 투자를 더욱 고무하면서 경제구조조정과 산업발전전략의 요구를 잘 실현해내야 한다.

② 노동직업서비스기업, 학교설립기업과 민정복리기업 등에 대하여 시행하고 있는 우대성, 보조성의 조세우대조치를 폐지하고, 재정지출 또는 사회보장제도로서 전환해야 할 것이다.

③ 조세우대방식을 바꿔야 한다. 즉, 현재의 단일한 정기 직접감면 이외에 국외의

성공적인 경험을 도입하여 납세연기, 가속상각, 투자공제와 비용합산공제 등의 간접적인 조세우대방식으로 전환해야 한다.

- ④ 조세우대조치를 예산통제범위에 포함시켜 조세지출제도를 실시해야 할 것이다.

3. 외자기업에 대해 일정한 적용유예기간을 부여하는 것에 관한 문제

외자기업에 대하여 일정한 적용유예기간을 부여하는 것은 “兩稅合一”이 외자기업에 주는 충격을 완화시키기 위한 조치이다.

즉, “兩稅合一” 이후에 외자기업의 실제 조세부담수준과 내외자기업소득세의 통일 전에 형성된 많은 차이에에서 발생하는 문제를 방지하기 위해, 외자기업에 대하여 반드시 일정한 적용유예기간을 부여해야 할 것인바, 예를 들면, 기존의 외자기업이 계속하여 “兩稅合一” 이전의 세율과 조세우대조치를 이용할 수 있도록 일정 기간의 적용유예기간을 부여하는 “기존 기업은 기존 규정, 신설 기업은 신설 규정 적용” 제도를 시행하여야 할 것이다. 이렇게 적용한다면, 외자기업에게 일정한 안정된 기간을 주게 되어, 외국자본의 중국에서의 투자역량을 더욱더 강화하는데 유리하게 될 것이다.

역사적인 경험에서 본다면, 1994년 중국이 유통세에 대하여 내외세제의 병행을 진행하였는데, 외자기업에 대하여 징수하던 공상통일세를 취소하여 내자기업과 동일한 증치세와 소비세 및 영업세로 개편하였고, 이와 동시에 5년간의 적용유예기간을 규정하였는바, 실천과정에서 이미 증명되었듯이 유통세의 병행은 매우 안정적이었으며, 외자기업이 중국에 진입하는 기본 추세에 아무런 영향도 미치지 않았었다.

따라서, “兩稅合一”를 실시하면서 5년의 적용유예기간을 두는 것이 바람직하다고 생각하며, 그 기간도 분명히 적당할 것이라고 생각하나, 너무 장기간 동안의 유예기간을 규정한다면 “兩稅合一”의 적극적인 효과가 크게 감소할 것이다.

재정부의 상무부부장 樓繼偉는 2005년 초 거행된 중국경제상황보고회의 석상에서 적용유예기간에 관한 문제에 대하여 “보류, 확대, 대체, 감소”의 4가지 우대정책방안

을 제안하였다. 구체적으로 설명하면 아래와 같다.

- (1) "보류"란, 농업, 목축업, 어업, 항구, 철도, 항만, 발전소, 수리 등의 업종에 대하여는 기존에 규정하였던 조세우대조치를 계속하여 적용하는 것을 가리킨다.
- (2) "확대"란, 기업의 연구개발비 투입부분에 대하여 그 합산액의 20%를 원가에 산입하도록 허가하는 것을 가리킨다.
- (3) "대체"란, 본래 고신기술개발지역에 대하여만 기업소득세의 50%를 감면하여 징수하던 정책을 업종에 따라 모든 지역으로 확대하여 실시하는 것을 가리킨다.
- (4) "감소"란, 환경보호, 에너지절약, 안전생산 등과 관련한 전용설비를 투자, 생산하는 외상투자기업에 대하여 조세감면정책을 실시하는 것을 가리킨다.

Ⅲ. 중국의 새로운 세제개혁

1. 세제개혁의 배경

중국 공산당의 제16기 삼중전회에서 통과된 <중공중앙의 사회주의시장경제체제의 개선에 관한 몇 가지 문제점에 대한 결정>에서, 중국의 새로운 세제개혁의 원칙과 임무에 대하여 명확히 하였는바, 이것은 중국조세체계와 제도를 개선하고, 거시경제능력을 향상시키며, 국민경제의 건강한 발전을 촉진하는 것에 대하여 중요한 의의가 있다 할 것이다.

가. 세제개혁에 대한 거시경제 배경

현재, 중국의 경제발전속도가 빠르기 때문에 비교적 양호한 거시경제적인 배경에 있다 할 것이다. 이에 대하여는 거시경제에 관한 통계수치들도 뚜렷이 나타내고 있는바, 중국경제가 2002년도에 이미 바닥을 쳤다는 기초하에, 2003년에는 이미 새

로이 비교적 빠른 경제성장기에 접어들어, 전년대비 9.1%의 경제성장을 기록하였고, 2004년에도 계속하여 지속적인 경제성장세를 보여 전년대비 9.5%의 성장률을 기록하였다.

또한, 중국의 1인당 GDP는 2003년에 이미 1,000달러 고지를 돌파하였는데, 발전 경제학의 시야에서 볼 때 1인당 GDP가 1,000달러를 돌파했다는 것은 매우 중요한 의미를 가지는데, 일단 1인당 GDP가 1,000달러를 돌파하였다면 생산구조, 산업구조, 상품구조, 특히 소비구조에 있어서 비교적 큰 변화가 나타난다는 것이다.

또 다른 아래의 3가지 수치는, 중국의 대외개방이 크게 확대되어 현대 세계의 분업체제 중에서 나날이 중요한 역할을 맡고 있다는 것을 뚜렷이 나타내고 있는바, 이를 구체적으로 설명하면 다음과 같다.

- (1) 2004년 중국의 대외무역액은 이미 1조 달러를 돌파하여 1조 1,547억 4천만 달러에 달해 세계 제3위를 기록하였는데, 명부상실한 무역대국이 되었다. 또한, 2004년 중국의 전세계 상품무역 증가에 관한 공헌율은 12%에 달해, 2003년에 비하여 0.3% 상승하여 세계무역증가의 중요한 원동력이 되었다.
- (2) 중국은 연속 12년간 외국인직접투자액이 가장 많은 개발도상국가이다.
- (3) 중국의 대외무역 의존도는 1978년의 10%에서 1990년의 30%와 2000년의 44%로 증가하였으며, 2003년에는 더욱 증가하여 60%에 도달하였고, 2004년에는 70%를 돌파할 것으로 예측되고 있다. 세계은행은 중국의 대외무역의존도는 10여 년의 시간 동안 개발도상국가의 평균수준을 따라잡았으며, 이는 중국의 경제개방이 뚜렷한 성과를 얻었음을 나타내는 것이라 하였다.

나. 조세환경의 변화

중국은 1994년 세제개혁 이후, 조세수입이 매년 성장하였는데, 최초 몇 년간은 매년 1,000억 위안씩 증가하였으며, 2000년 이후에는 2,000억 위안 이상씩 성장하고 있다. 최근 몇 년간은 조세수입 증가폭은 더욱 커져, 2001년, 2002년, 2003년도의 성장률은 각각 21.6%, 15.2%, 16%로서 같은 시기의 GDP 성장속도보다 훨씬 높았다.

바, 동시기의 GDP 성장률은 각각 7.3%, 8.0%, 9.1%를 기록하였다.

특히, 2004년에는 전국 조세수입은 2조 5,718억 위안(관세와 농업세 수입은 제외 한 금액)으로 전년대비 25.7%의 증가율, 5,256억 위안의 초과징수액을 기록하였는 바, 총수입과 초과징수액 모두 역사적인 기록돌파를 실현하여, 초과징수액이 1994년 의 세수입총액을 초과하였으며, 최근 몇 년간과 비교해보아도 성장이 가장 빠르고, 초과징수액이 가장 많았던 한 해로 기록되고 있다.

다. WTO가입 이후 직면한 국면

중국은 2001년 WTO에 가입하였으며, 이미 WTO가입 이후의 과도기를 지나고 있다. WTO가입 이후의 과도기라 함은, WTO가 일부 가입국에 대하여 전문적으로 규정한 것으로서, 일정한 기한 내에 WTO의 규칙에 따라 국내법규에 대해 조정하는 것을 보류한 기간을 가리키는바, 이것은 당해 가입국이 단계적으로 시장을 개방 하면서 발생할 수 있는 소극적인 영향을 가능한 한 방지하기 위한 규정이다.

<중화인민공화국의 WTO가입 의정서>의 보충규정에 따르면, 중국의 WTO가입 이후 과도기는 관세인하와 시장개방의 시간에 따라 전단계 과도기와 후단계 과도기의 두 단계로 나눌 수 있다.

전단계 과도기란, 중국이 WTO에 가입한 이후 관세인하의 의무, 무역서비스를 원활히 개방하는 것을 이행하기 시작하고, 일정 수준 서비스업을 보호하고 보조하는 기간을 가리키며, 후단계 과도기란, WTO에 가입한 이후 주요 영역에서 개방을 승락한 것들을 최종 약속수준에 가깝게 접근시키는 마지막 시간을 가리킨다.

이에 따라, 2005년 1월 1일부터는 중국의 입장에서 말하자면 WTO가입 이후의 후단계 과도기에 속하게 되는바, 이 시기에는 중국이 WTO에 가입한 이후로의 충격과 영향이 나날이 뚜렷이 드러날 것이다. 즉, 이시기에는 관세를 2~3년 내에 약속한 최종수준까지 인하시켜야 하며, 비관세조치는 전면 취소해야 하고, 서비스시장의 개방속도를 신속하게 확대하여, 단계적으로 외자의 진입에 대한 지역제한, 수량제한, 주식제한 등을 취소해야 한다.

따라서, 내자기업 역시 앞으로 더욱 험준한 생존도전에 직면하게 될 것이며, 따라서, 새로운 세제로의 개혁을 통해 공평경쟁을 위한 조세환경을 조성하는 것은 매우 중요하다 할 것이다.

2. 세제개혁의 원칙

새로운 세제로의 개혁은 "簡稅制, 寬稅基, 低稅率, 嚴征管"의 4대 기본원칙에 따라 진행된다. 이를 분설하면 아래와 같다.

- (1) "簡稅制"란, 세율구조의 간소화, 조세우대조치의 감소와 징수납부절차의 간소화 등의 내용을 포함하며, 이를 통하여 조세징수비용이 크게 감소하고 조세의 효율성을 제고시킬 수 있을 것이다.
- (2) "寬稅基"는 두 가지의 함의를 포함하고 있다. 즉, 하나는 외연상으로 조세의 징수범위를 확대하는 것을 가리키며, 다른 하나는 내재적인 의미로서 조세우대조치를 감소시켜 과세베이스를 더욱 정결하게 하는 것인바, 조세수입의 유실을 방지하고 재정수입을 증가시킬 수 있으므로, 후자의 의미가 더욱 중요하다 할 수 있다.
- (3) "低稅率"이란, 법정세율 즉 명의세율이 지나치게 높아서는 안된다는 것이며, 이는 실제 부담세율과 다르다. 즉, 설령 법정세율을 인하하였다 할지라도 조세우대조치가 감소하고, 과세범위가 확대되면 결과적으로 과세베이스가 확대되게 되는데, 여기에 다시 징수관리의 역량을 강화한다면, 감세가 꼭 세수의 감소를 의미하는 것은 아닌 것이다.
- (4) "嚴征管"이란, 조세징수관리를 강화하는 것을 가리킨다. 신 제도경제학자들은 조직이나 어떠한 매카니즘을 시행하는 것은 제도의 중요한 구성부분이므로, 유효한 시행 매카니즘을 벗어나게 되면 어떠한 제도도 모두 유명무실한 것이라고 여기고 있다.

따라서, 건전한 조세징수관리체제는 조세의 실행가능성과 유효성을 결정짓는 중요한 요소인바, 더욱 훌륭한 조세정책과 제도라 할지라도 강력한 징수관리를 배경

으로 하지 않는다면 적절한 집행효과를 얻기 어려울 뿐 아니라 오히려 그 효과가 왜곡될 수도 있다.

“簡稅制, 寬稅基, 低稅率, 嚴征管”을 정식으로 <결정>에 삽입하고 새로운 세제 개혁의 기본원칙으로 한 것은, 중국 사회주의시장경제체제와 조세체계 및 제도를 부단히 개선하고 개혁해온 경험의 요체이며, 또한 세계각국의 20세기 80년대의 세제개혁의 경험을 참고한 것이라 할 수 있다.

3. 세제개혁의 내용과 특징

가. 세제개혁의 범위가 넓다

새로운 세제개혁의 내용으로는 주로 수출재화에 대한 환급제도의 개혁, 현행 생산형증치세제의 소비형증치세제로의 전환, 소비세제의 개선, 내외자기업소득세의 통합, 분류소득과세형인 현행 개인소득세제를 분류종합과세형과 결합하는 것, 부동산세의 신설, 농업세의 취소 및 도시와 농촌세제의 통일, 통일된 세정을 전제로 한 조세징수관리권의 지방으로의 적당한 이전 등의 내용을 포함한다.

여기서 볼 수 있듯이, 이번 세제개혁은 중국 현행 세제의 중요한 세목을 모두 포함하며, 개혁하는 범위로 표현하자면 전면적인 계통의 세제개혁이라 할 수 있을 것 인바, 이번 세제개혁 중에 그 영향이 가장 큰 개혁항목은 증치세제의 소비형증치세제로의 전환, 내외자기업소득세의 통합, 도시와 농촌세제의 통일, 개인소득세제의 개혁이라 할 수 있다.

나. 세제개혁의 영향이 크다

대략적인 추산에 따르면, 개혁방안을 커다란 장부로 표현한다면, 이번 세제개혁은 대략 5,000억 위안 정도의 재정수입감소가 있을 것으로 예측되며, 여기서 알 수 있듯이 이번 세제개혁의 재정에 대한 영향이 대단히 크다. 이러한 결과는 아래의 몇

가지 부분에서 발생한 것이라고 볼 수 있다.

1) 현행 생산형증치세의 소비형증치세로의 전환

소비형증치세제로의 전환은 확실히 증치세의 과세베이스를 축소할 것이며, 현재의 세율을 유지하는 전제하에 기업의 조세부담률은 각각 다른 정도로 감소할 것인바, 중국의 재정수입은 그에 상응하여 감소할 것이다.

일차적인 추산에 따르면, 새로 매입한 고정자산의 매입세액을 모두 공제하는 경우 약 1,000억 위안에서 1,400억 위안 정도의 재정수입이 감소할 것으로 예측되고 있다.

2) 내외자기업소득세의 통합

전술한 것처럼 내외자기업소득세의 통합이 이루어진다면 대략 500억 위안 정도의 재정수입이 감소할 것이다.

3) 농업세의 취소

농업세의 취소로 인한 재정수입의 감소는 대략 600억 위안 정도로 추산되고 있다

4) 수출재화에 대한 환급제도의 개혁

이번 세제개혁에서는 "새로운 장부는 밀리지 않고, 기존의 장부는 환급하며, 환급 체제를 개선하고, 공동부담, 개혁추진, 발전촉진"의 원칙에 따라, 중앙과 지방 및 기업이 공동으로 부담하는 수출재화의 환급에 대한 새로운 체제를 형성하여야 한다고 제기하였다.

즉, 2003년 말까지의 누계미환급세액은 3,000억 위안에 달하나, "기존의 장부는

환급한다”는 원칙에 따라 환급해야 하는바, 그에 상응하는 만큼의 재정수입이 감소할 것이다. 그러나, 이러한 미환급세액은 2004년에 이미 기본적으로 모두 환급되었다.

기타 세목의 개혁에서는 재정수입이 감소와 증가가 모두 나타나므로 잠시 고려하지 않아도 된다. 그러나, 상술한 3가지의 세제개혁을 진행한다면 대략 2,000억 위안에서 2,500억 위안 정도의 재정수입이 감소할 것인바, 2003년도 재정수입의 약 10%에서 15%에 해당하는 금액이며, 여기에 다시 수출재화에 대한 미환급세액을 환급한다면 5,000억 위안에서 5,500억 위안 정도의 재정수입이 감소할 것인바, 2003년 재정수입의 약 25%에서 27% 정도를 차지하게 된다. 여기서 알 수 있듯이 이번 세제개혁의 영향력은 상당히 크다 할 수 있다.

4. 현행 생산형증치세제의 소비형증치세제로의 전환

가. 무엇 때문에 현행 소비형증치세제를 생산형증치세제로 전환해야 하는가?

1994년 세제개혁 당시에 중국이 시행한 것은 이른바 “생산형증치세제”였는바, 이는 기업이 매입한 고정자산 중에 포함되어 있는 매입세액을 공제해주지 않는 방법으로, 당시에 생산형증치세제를 선택한 것은 두 가지 이유에 기인하였다.

첫째는 재정수입의 안정성을 보장하고 재정수입의 감소를 방지하기 위해서였으며, 둘째는, 당시의 중국은 투자가 팽창되고 경제가 과열되는 거시적인 경제환경하에 있었는바, 생산형증치세제는 소비형증치세제에 비해 투자팽창과 경기과열에 대하여 이를 축소시키는 효용이 있기 때문이었다.

그러나, 현재 세계에서 생산형증치세제를 시행하고 있는 나라는 극히 적어서, 통계에 따르면 증치세제를 운용하고 있는 100여 개 국가중에서 절대다수의 국가가 소비형증치세제를 운용하고 있으며, 중국, 파키스탄, 브라질, 도미니카, 투르크메니스탄, 타지키스탄과 아이티 등 몇몇 국가만이 생산형증치세제를 시행하고 있을 뿐이

다.

특히, 최근 중국에서는 새로운 경제형세에 따라 현행 생산형증치세제의 폐단이 나날이 뚜렷하고 심각하게 대두되고 있는바, 그 구체적인 내용은 아래와 같다.

1) 기술진보와 경제구조조정에 영향을 끼치고 있다.

이것은 매입한 기계설비 등의 고정자산 중에 포함되어 있는 증치세매입세액을 공제할 수 없기 때문에, 기업의 부담을 가중시키고 있을 뿐 아니라, 기업의 투자에 대한 적극성에도 영향을 미치고 있는바, 특히 기업의 자본집약형과 기술집약형 및 기초산업에 투자하는 것에 대한 적극성을 떨어지게 하여, 신기술의 채용과 경제구조조정에 문제가 발생하고 있다.

2) 중국상품의 수출에 영향을 주고 있다.

수출하는 재화에 대한 증치세 환급제도는 세계 각국이 당해 국가의 기업이 상품을 수출하여 국제시장의 경쟁에 참여하는 것을 고무하는 데 통용되는 방법이다. 그런데, 생산형증치세제는 수출하는 재화에 포함되어 있는 고정자산의 매입세액을 공제할 수 없으므로, 세액의 환급이 철저히 이루어지지 못하는 문제가 발생하게 되었고, 나아가 당해 상품의 가격을 상승시켜 국제시장에서의 경쟁력을 하락시키는 결과를 초래하고 있다.

3) 중국 상품의 국내시장에서의 경쟁력에 영향을 주고 있다.

중국은 외상투자기업이 수입한 설비에 대한 면세 규정이 있으나, 내자기업이 매입한 고정자산에 포함되어 있는 매입세액은 공제를 받을 수 없기 때문에, 내자기업이 국내시장경쟁에서 외자기업에 비하여 불리한 처지에 놓이게 되었다.

그런데, 전술한 문제들은 현재의 생산형증치세제를 소비형증치세제로 전환해야만

해결이 가능하다. 특히, 현재 중국은 경제구조의 전략적인 전환시기에 놓여있기 때문에 신기술과 신설비의 확보는 매우 중요하므로, 가능한 빨리 소비형증치세제로 전환해야 하는바, 그래서 특히 더욱 절실하고 중요하게 느껴지는 것이라 생각된다.

나. 동북지역에서의 소비형증치세로서의 시험전환

1) 소비형증치세로의 시험전환하는 것과 관련한 정책

<중공, 중앙, 국무원의 동북지역 등 낙후된 공업지대의 진흥전략을 시행하고 관찰하기 위한 몇 가지 의견>을 집행하기 위하여, 2004년 9월에 재정부와 국가세무총국이 연합하여 <동북지역의 증치세공제범위 확대에 관한 몇가지 문제점에 대한 통지>(이하, <규정>이라 약칭함)와 <2004년 동북지역의 증치세공제범위 확대에 관한 잠행 방법>(이하 <잠행방법>이라 약칭함)을 반포하여 소비형증치세로의 전환에 관한 시범실시가 공식적으로 시행되었으며, 당해 규정은 2004년 7월 1일까지 소급하여 적용되었다.

<규정>과 <잠행방법>의 구체적인 내용은 아래와 같다.

- ① <규정>은 동북삼성과 하나의 시에서 장비제조업, 석유화학공업, 야금업, 선박제조업, 자동차제조업, 농산품가공업, 군수품공업과 고신기술개발산업 등의 8대 상품의 생산을 위주로 하는 일반납세인에 대하여만 적용한다.
- ② <규정>에서 매입세액의 공제를 허가하는 고정자산의 범위는 2004년 7월 1일 이후에 외부에서 매입한 것과 자가 건설한 부동산을 제외한 새로 증가한 고정자산에 한한다.
- ③ <규정>에서 고정자산과 관련한 세액공제는, 증치세 전용세금계산서에 근거하여 공제하고, 세부담이 증가한 만큼을 한도로 하여 공제하는 것을 원칙으로 시행한다. 즉, 시범시행지역의 8대 업종에 해당하는 일반납세인이 미납한 증치세가 있는 경우, 우선 당해 미납세액으로 고정자산의 매입세액과 상계하고, 미납증치세가 없거나 미납증치세와 상계하고도 잔액이 있는 경우에는, 당해사업

연도에 증가한 증치세 세액으로 공제하며, 당해 사업연도에 증가한 증치세 세액이 없는 경우 또는 새로 증가한 증치세 세액이 상계하기에 부족한 경우에는 다음 사업연도로 이월하여 계속 공제한다.

실제 업무중에 매기에 따라 새로 증가한 증치세 세액을 계산하는 방법을 사용하는 경우에는, 월에 따라 공제하고, 연말에 결산을 진행한다.

2) 소비형증치세로 시범전환한 지역에서의 작용

2004년 7월에서 12월 사이에 동북지역에서 징수된 증치세액은 425억 위안이고 전년도 동기와 대비하여 볼 때 81억 위안이 증가하였는바 그 증가폭은 대략 23%에 달한다. 그 중에서 시범업종에서 발생한 고정자산의 매입세액은 18억 위안이며, 상계하거나 환급한 고정자산의 매입세액은 12.8억 위안이다.

동북지역에서 시행된 소비형증치세로의 시범전환이 동북지역의 경제발전에 끼친 중요한 작용은 아래의 두 가지 분야로 나누어 나타나고 있다.

① 경제에 대한 촉진작용이 뚜렷하다.

요령성의 상황으로 볼 때, 2004년 7~10월의 고정자산 투자액은 915억 5천만 위안으로 62.1%가 증가하였고, 투자증가의 속도가 2004년 1~6월까지 고정자산투자 증가인 32.3%보다 뚜렷이 빠르게 나타나고 있다.

② 국내상품의 국제경쟁력을 향상시켰다.

소비형증치세로 전환한 후, 중복과세가 감소하고 관련기업의 수출상품과 관련한 환급세액의 환급이 더욱 철저해져서, 요령성의 통계로 볼 때, 2004년 7월~10월까지의 수출액이 전년도 동기 대비 33.2%가 성장하였는바, 소비형증치세로의 전환은 수출상품에 대한 작용이 매우 뚜렷하다 할 것이다.

3) 소비형증치세로 시범전환하고 있는 지역에 존재하는 주요 문제점

- ① 소비형증치세로의 전환이 수입에 미치는 영향과 관련하여 추산한 수치와 실제 수치의 차이가 비교적 크다.

재정부문과 세무부문이 시범전환 범위내의 표본수치에 따라 추산한 수치는, 동북 지역의 2004년 전년간 시범시행으로 인한 증치세 세수감소액이 대략 80억 위안~140억 위안, 반년의 경우 40억 위안~70억 위안일 것이라고 추산하였다. 그러나, 실제발생한 공제가능한 고정자산의 매입세액은 18억 위안이었고, 이미 상계 및 환급한 고정자산의 매입세액은 12억 8천만 위안이였다.

즉, 추산한 수치와 실제 발생한 수치의 차이가 비교적 큰데, 그 원인은 여러가지로 나타나고 있다. 통계방법에 원인이 있기도 하고, 기업이 주관적으로 투자시기를 가늠하여 선택한 결과이기도 하다. 어쨌든 이는, 시범지역의 작용을 크게 깎아 내리게 하였다.

- ② 환급제도를 채용하였으나, 증치세제도에서 보편적으로 사용하지 않는 공제법을 채용하였다.

증치세 공제의 원칙은 증빙에 의한 공제인데, 소비형증치세로의 전환이 시범실시되고 있는 동북지역에서는 과도기적인 공제방법을 사용하고 있는바, 월에 따라 계산하고, 분기에 따라 공제하며, 연말에 결산정리하는 형태이다. 이는 실제적으로는 환급방법을 사용하고 있는 것으로 증치세의 원칙에 부합하지 않을 뿐 아니라 징수관리비용을 증가시켜 세제의 간편원칙에도 부합하지 않는다.

- ③ 증치세 세액의 증가에 따른 세액공제방법은 기업의 자금압박을 가중시켰다.

증치세 세액의 증가에 따른 세액공제방법을 선택했던 중요한 이유는, 동북지역의 재정이 비교적 어렵다는 것을 고려하여, 재정수입과 세제개혁 때문에 세수가 적게 걷히는 것을 확보하는 동시에 투자효익을 제고하는 것을 촉진시키기 위하여였던 것이었으나, 선택 시행한 공제법은 시장경제의 규칙에 부합하지 않는 방법이었다.

즉, 동북지구에서 세액의 증가에 따라 실제 공제한 고정자산 매입세액은 12억 8천만 위안에 불과하여 나머지 5억 2천만 위안은 공제를 받지 못했는데, 이는 실제적으로는 기업의 자금사정에 압박을 가한 것이고, 투자는 있는데 세액의 증가가 일어나지 않은 기업의 입장에서 보았을 때에는 소비형증치세로의 전환으로 인한 효과를 적시에 누리지 못하게 된다는 것을 의미한다. 환급하지 못한 부분은 규정에 따라 다음사업연도로 이월되며 다음사업연도에 새로 증가한 증치세 세액에서 공제해야 한다.

④ 새로운 조세불공평현상을 일으킬 것이다.

시범지역의 정책 규정에 따르면, 동북지역의 8개 업종에 대하여 새로 증가한 기시설비에 포함된 매입세금은 그 증가한 증치세액 중에서 공제할 수 있다. 그러나, 새로 건설한 주택, 건축물 등의 부동산에 대하여는 매입세액을 공제할 수 없으며, 규정된 8대 업종 이외의 업종은 여전히 생산형증치세제의 적용을 받고 있는 바, 따라서 이번 소비형증치세로의 시범전환은 진정한 의미에서의 소비형증치세로의 전환이라 볼 수 없으며, 생산형증치세제에 존재하는 중복과세문제를 근본적으로 해결하지 못했다 할 것이다.

따라서, 이러한 부분지역 및 부분업종에 대해 실시하는 증치세의 개혁은 만약 적시에 전면적으로 시행하지 못한다면 업종간, 지역간의 조세공평문제가 발생할 뿐 아니라 나아가 지역간 조세경쟁이 벌어질 가능성도 있다 할 것이다.

⑤ 징수관리에 관한 영향.

이번 소비형증치세로의 시범전환은 동북지역의 8대 업종에 대하여만 시행하는 것으로서 시범지역에 포함되지 못한 지역과 업종은, 이익을 마음대로 하기 위하여 정책을 이용하여 공제받을 수 없는 고정자산의 매입세액을 공제받을 수 있는 기업으로 이전하여 공제할 것이다.

현재, 국세부문은 더 나은 수단으로 감독을 할 수 없어서, 인력을 동원하여 조사하고 공제가능한 고정자산의 매입세액을 확인하고 있어, 무형중에 세수징수관리의 어려움과 징수비용이 증가되고 있다.

4) 소비형증치세로의 전환은 반드시 빠른 시일 안에 전국범위로 시행되어야 한다.

소비형증치세로의 전환이 시범실시되고 있는 동북지역의 문제점을 거울삼아, 증치세는 반드시 빠른 시일안에 전국범위에서 시행되어야 한다. 완전한 의미에서의 소비형증치세로의 전환은, 반드시 모든 고정자산에 포함된 매입세액에 대하여 공제를 하여야 하나(증가한 세액과 기존의 세액을 모두 포함한다), 공제되지 못한 매입세액을 가지고 있는 고정자산의 금액과 수가 너무 많을 뿐 아니라 공제되지 못한 매입세액을 포함하고 있는 고정자산은 생산영역에 투입되어 장기간 사용된 것으로서, 그 가치가 수시로 변하여 매우 복잡하며, 만약 고정자산에 포함되어 있는 공제받지 못한 매입세액을 모두 공제한다면 재정에 미치는 압박이 비교적 크고, 동시에 세수징수관리에 많은 문제점들을 발생시키게 된다.

따라서, 소비형증치세로의 전환을 위한 토론회 중에서 각계각층은 이미 공론을 이루었는바, 과거에 공제받지 못했던 매입세액은 공제대상에서 제외하고 새로이 증가한 고정자산부분에 대하여만 공제를 해주게 된 것이다.

새로 증가한 고정자산부분에서 볼 때, 만일 소비형증치세로의 전환이 재정수입에 미치는 영향이 크다는 것을 고려한다면, 우선 기기설비, 공구, 기구를 공제범위에

포함시키고, 조건이 성숙된 후에는 다시 부동산 등을 공제범위에 포함시키는 방법을 채용할 수도 있다. 이러한 전환방법은 첫 단계가 성공한다면 단계별로 성공할 수 있는바, 규정된 비율만 공제를 허용한 후 매년 공제비율을 상승시켜가는 방법도 고려할 만하다. 예를 들어, 첫해에는 당기에 기기설비 투자에 대하여 납부한 세액의 40%의 공제를 허용하고, 다음해에는 당기에 기기설비 투자에 대하여 납부한 세액의 60%, 3년째에는 투자한 금액에 해당하는 매입세액 전체를 공제해주어 완전히 공제하는 단계에 이르게 되는 것을 생각해 볼 수 있다.

이러한 방법은 소비형증치세로의 전환과정을 비교적 길게 만든다는 단점이 있지만 재정수입에 미치는 영향을 감소시킬 수 있다는 장점이 있다.

5) 개인소득세제의 개선

중국의 현행 개인소득세제는 1993년 10월 31일 제8기 전국인민대표자대회 상무위원회 제4차 회의에서 수정된 <중화인민공화국개인소득세법>에서 확립되었으며, 1994년부터 시행되기 시작하였다. 이는 원래의 개인소득세와 성향개체공상업호소득세와 개인소득조절세를 통합하여 입법된 개인소득세이다.

현행 개인소득세제에 존재하는 문제점은 먼저 과세베이스가 좁다는 점인바, 개인수입의 취득경로가 다양하고 명목이 많다는 현실상황에 적합하지 않아서 재정수입 및 분배조절기능을 발휘하는 데 영향을 미치고 있다.

또한, 현행 중국의 개인소득세제는 분류소득과세형이어서 응능부담의 원칙에 부합하기 어렵고, 공평부담의 원칙에도 일정부분 부족함이 있으며, 비용공제의 폭이 너무 낮고, 세율구조가 복잡하며 한계세율이 너무 높아서, 징수납부의 간편화에도 불리하고 투자 및 인재유치 및 기술도입에도 불리하다 할 것이다. 따라서 이러한 현행 개인소득세제를 개선하기 위한 방법으로는 아래의 몇 가지가 있다.

① 분류소득과세제도를 종합 및 분류과세와 결합하여 실시하여야 한다

중국의 징수관리수준이 아직도 그리 높지 않다는 점을 고려한다면 얼마간의 시간 동안은 종합소득세를 실시하기가 어려울 것이므로, 현재 가장 훌륭한 선택이라고 한다면 분류 및 종합소득을 결합한 소득세제라 할 수 있다.

그러나, 시행초기에는 종합과세의 범위를 너무 넓게 규정하여서는 안 되며, 분류과세의 범위를 조금 넓게 규정해야 할 것이다. 따라서, 현재는 임금소득, 경영소득, 노무보수소득의 세 항목을 종합과세 대상으로 해야 할 것이며, 자산임대소득, 자산양도소득 및 기타의 각 항목 소득 등 비경상적으로 발생하는 소득에 대하여는 분리과세를 적용하다가, 조건이 성숙되면 모두 종합과세로 전환할 수도 있을 것이다.

종합 및 분류과세를 시행하기 위해서는 먼저 반드시 엄격한 원천징수제도를 실시하고, 개인의 지불행위에 대한 대리징수납부의무를 강화해야 한다. 또한, 징수관리의 업무량과 난이도를 고려하여 분류과세하는 항목에 대하여는 원천징수납부의무자가 세액을 원천징수하도록 한 후, 납세의무자에 대하여는 다시 또 종합신고와 결산납부를 하지 않도록 해야 한다.

② 과세베이스를 확대하여 재정수입과 조절에 이롭게 해야 한다

여기서 말하는 과세베이스를 확대한다는 것은 거주자인 개인이 각종형식 및 원천에서 취득한 합법적인 수입을 가리키는 것이며, 징수관리기술상 모두 다룰 수 있는 것은 모두 과세범위에 포함해야 한다.

따라서, 먼저 보편징세를 구현해야 하는 것인바, 이것은 통상적으로 이야기하는 반열거방법을 가리킨다. 즉, 세법상에는 면세항목만을 열거하고, 이렇게 열거한 면세항목 이외의 기타 각 종류의 소득은 모두 과세대상 소득으로 보는 방법이다.

다음으로, 열거해야 하는 면세항목은 적당히 제한하여 무효, 구제, 손실보상, 사회보장, 외교관에 대한 면제 등 몇 가지 반드시 면제해야 하는 특정항목만을 규정해야 한다. 시행초기에는 조금만 열거할 수 있으나, 상황의 변화에 따라 열거항목을

증가시키거나 조정해야 할 필요가 있는 경우에는 다시 규정하도록 한다.

③ 공제기준을 적당히 조정해야 한다

중국의 현행 공제기준은 1993년 규정된 것으로 임금소득에 대하여 매월 800위안을 공제하도록 하고 있다. 그러나, 최근 몇 년간의 임금 및 물가수준의 변화와 각종 개혁을 추진한 결과를 고려해보면 개인의 지출이 큰 폭으로 증가하여 현행 공제기준은 지나치게 낮다 할 수 있다.

이론적으로 본다면, 개인소득세에 세전공제항목을 규정한 이유와 근거는 개인생활에 필수적인 부분에 대한 과세를 피하기 위한 것이다. 따라서, 공제기준의 조정은 반드시 중국 거주자개인의 현재 월평균 소비지출수준, 최저생활보장기준, 노동자의 최저임금기준 및 중국이 규정한 빈곤수준을 고려하고, 중국의 실제 상황과 국제적인 개인소득세 공제액이 대략 당해 지역의 빈곤기준으로 하고 있다는 것과 결합하여, 공제액조정이 너무 높아서는 안 될 것인바, 1,200위안에서 1,500위안 사이로 결정하는 것이 비교적 적당할 것이다.

이렇게 한다면, 조세의 보편징수원칙을 실현해낼 수 있을 뿐 아니라 소득을 파악하고 개인소득세가 경제를 안정적으로 하는 작용을 역시 잘 발휘할 수 있어서, 사회공평 중의 수평적 공평을 이룰 수 있을 것이다. 이밖에, 고수입 지역과 저수입 지역의 각각 다른 요구사항에 부응하기 위하여서는, 20%~30%의 부동세율 폭을 규정하여 규정된 세율 폭 안에서, 성급입법기관이 상향결정하거나 하향결정할 수 있도록 할 수 있다.

④ 세율을 적당히 인하해야 한다

개인소득세를 종합소득세와 및 분류소득세를 결합하여 과세하는 모형으로 실시한 후, 종합과세의 항목에 대하여는 계속하여 누진세율을 적용해야 하나, 세율의 누진구조와 세율을 적당히 감소시켜 법인소득세의 세율과 연결이 되도록 해야 한다. 따

라서, 개인소득세의 종합소득세로 징수하는 부분은 5%, 10%, 20%, 30%, 35%의 5단계 누진세율구조가 적당하다고 생각한다. 즉, 현행의 가장 높은 수준의 한계세율이 45%에서 35%로 낮아지는 것이다.

또한, 분류과세하는 항목은 계속하여 20%의 세율을 유지할 수 있으며, 이에 대하여는 어떠한 공제도 허용하지 않는다. 그러나, 그 중 임시적이고 1회적인 수입, 그리고 겸직하여 취득하는 수입으로 그 금액이 지나치게 큰 경우에는 부가징수할 수 있는바, 이를 통하여 고소득자에 대한 조세조절기능을 실현해낼 수 있는 것이다.

<참고문헌>

- 1) 謝旭人:<貫徹十六屆三中全會精神 穩步推進稅收制度改革>, <稅務研究> 2004年 第1期.
- 2) 劉佐:<中國稅制概覽2004年版>, <經濟科學出版社>, 2004年 5月.
- 3) 安體富, 王海勇:<新一輪制改革:性?,理論與政策>,<稅務研究> 2004年 第5, 6期
- 4) 安體富, 王海勇:<論內外兩套企業所得稅制的合并>,<稅務研究>2005年 第3期
- 5) 安體富, 王海勇:<“兩稅合一”迫在眉睫>,<了望>2005年 第7-8期
- 6) 中國稅務學會<完善稅制>課題組:<關於分步實施稅制改革的具體建議>,<稅務研究> 2004年 第3期

중국에 진출한 한국기업의 과세문제

-현지 면담·설문조사를 중심으로-

2005. 9

<목 차>

- I. 서 론
- II. 조세환경 및 조세행정
- III. 증치세 및 외자기업소득세
- IV. 이전가격과세제도
- V. 요약 및 결론

韓相國(한국조세연구원 연구위원)

安鍾錫(한국조세연구원 선임연구위원)

I. 서론

한중 양국은 수교 이후 10여년의 짧은 기간에도 불구하고 교역이 빠른 속도로 증가하는 모습을 보이고 있다. 양국간 교역량은 2000년에 처음으로 300억달러를 돌파해서 2003년 상반기 홍콩과 중국을 합친 수출비중은 對미국 수출 비중을 추월하여 한국의 최대 수출시장으로 부상하였다. 한국 기업의 對중국 투자는 1990년 이후 본격화되었는데 2002년부터는 미국을 제치고 중국이 최대 투자대상국으로 부상하여 최근 한국의 해외투자 증가를 주도하고 있다. 한국 기업의 對中 투자는 2005년 5월 말 현재 실행 누계 기준으로 총 12,229건에 117억 2천만달러를 기록하고 있다.

이처럼 한·중관계가 긴밀하고 급속하게 발전하고 있는 가운데 조세가 관련 기업 및 정부 당국의 중요한 관심사가 되고 있다. 특히 중국 정부가 그동안 조세지원을 통해 외국인투자의 유입을 적극적으로 유도하고자 하였으나 최근에 경제성장, WTO 가입 등 환경 변화의 영향으로 내·외국인간 차별을 없애고 동등한 과세를 하고자 하는 현 시점에서 중국에 투자한 한국 기업들에게 중국의 조세정책은 매우 중요한 관심사가 되고 있다.

이에 본 연구에서는 중국에 투자한 한국 기업을 방문하고, 방문하지 못한 기업들에게는 설문조사를 하여 중국의 조세정책 및 행정과 관련하여 어떤 인식을 가지고 있으며, 특히 어떤 점이 애로사항이 되는지 조사·분석하였다. 방문 조사는 2005년 3월 30일~4월 2일에 북경과 상해에서 실시되었는데, 중국에 투자한 한국 기업 중 대표적인 대기업 두 곳을 방문하여 세무담당자들과 면담하였으며, 한국 기업의 세무를 도와준 경험이 있는 회계사 6명, 북경과 상해에 진출한 한국 기업 단체 간부진 2명을 면담하였다. 그 후 6~7월에는 설문조사를 실시하였다. 면담조사는 주로 대기업을 대상으로 하였으며, 설문조사는 총32개 업체가 응답을 하였는데 그 중 80% 이상이 연간 매출액 9,000만 원(약 120억원) 미만으로 중소기업이 중심이 된다고 할 수 있다. 다음에서는 면담 및 설문 조사의 내용과 그 조사로부터 도출된 시사점을 정리한다.

조사는 몇 가지 이슈에 초점을 두고 진행되었는데, 그 중 첫 번째는 중국의 조세 제도 및 행정 전반에 대한 인식과 정보수집 경로, 정보의 확보 수준이다. 즉, 중국에서 사업을 영위하고 있는 한국 기업들이 중국의 조세에 대해 어느 정도 알고 있는지, 관련 정보는 어떤 경로를 통해 파악하고 있는지, 중국의 조세제도 및 행정의 투명성에 대한 인식은 어떠한지 등을 조사하고자 하였다.

둘째로 증치세 문제에 대해 조사하였다. 수출기업의 증치세 환급문제, 고정자산에 대한 증치세 환급문제 등 증치세 문제는 대부분 잘 알려져 있는 이슈인데, 이와 관련하여 중국에 진출한 한국 기업들이 어떤 인식을 가지고 있는지 파악하는데 초점을 맞추었다.

세번째 이슈는 내·외자기업 소득세의 통합문제이다. 중국의 WTO 가입 이후 중국의 내·외자기업 소득세 통합 문제는 그 실시 시기가 문제일 뿐 방향에 대해서는 이론의 여지가 없는 것으로 보인다. 본고에서는 이 이슈와 관련하여 이러한 정책 방향이 한국 기업에 미치는 영향, 내·외자기업에 대한 소득세제도의 법률적인 통합이 실질적으로 내자기업과 외자기업의 동등성을 보장하는지에 대해 초점을 맞추었다.

마지막으로 이전가격세제에 대해 조사하였다. 중국 정부는 최근 이전가격세제를 정비하고 행정체제를 보완하여 이전가격세제를 엄격하게 운영하고자 하고 있다. 그런데 이러한 움직임에 대해 어떤 준비를 하고 있는지, 이전가격세제 및 행정에 대해 정확하게 인식하고 있는지, 중국에 진출한 한국 기업들이 느끼는 애로사항은 무엇인지 조사하였다.

II. 조세환경 및 조세행정

최근 중국의 거시경제 환경이 변화함에 따라 조세환경도 변하고, 정부 당국은 세계개혁을 준비중에 있다. 그 방향은 세제의 간소화, 넓은 세원 낮은 세율, 엄격한 징세관리 및 WTO 원칙(투명성, 공정성)의 반영으로 정리된다¹⁾. 특히 외자기업에 대해서는 첫째, 규범화된 시장질서의 확립 둘째, 지역특혜의 단계적 감축 셋째, 기술발전을 촉진하기 위한 산업별 지원으로 전환 넷째, 내·외자기업간의 공정성 확립 다섯째, 외자유치의 질 향상 및 탈세 방지로 요약된다²⁾.

조세행정 측면에서는 조세관련 정보의 중앙집중화에 노력을 기울이고 있다. 즉 현단계에서는 조세 정보가 지방(성·시)별로 관리되고 있는데 중국세무행정 정보시스템(金稅工程;GOLDEN TAX SYSTEM)의 구축을 통하여 중앙으로 집중시키는 작업(ON-LINE化)을 진행 중이다.

중국에 투자한 기업들은 당연히 이러한 변화를 정확하게 파악하고 적절히 대비할 필요가 있는바 본고에서는 중국에 진출한 한국 기업들이 중국의 조세제도에 대해 정확하게 이해하고 있는지, 어떤 경로를 통해 중국의 조세제도에 대한 정보를 입수하고 있는지 조사하였다.

설문 조사 결과를 보면 ‘아주 잘 알고 있다’는 기업이 18.8%인 6개 기업이고 ‘대체로 잘 알고 있다’는 기업이 40.6%인 13개 업체, 그리고 ‘보통이다’라고 응답한 기업이 21.9%인 7개 업체인 한편 ‘모르는 편’이라고 응답한 기업이 6개 업체로서 18.8%를 차지하였다. 중국의 조세제도에 대해 모르는 편이라고 대답한 업체들은 대체로 영세한 기업들로서 6개 업체 중 5개 업체는 매출액이 1,000만 원(약 13억원) 미만이고, 나머지 한 개 업체의 매출액은 2,000만 원 수준이다.

사내에 조세 및 회계를 전담하는 직원이 있는지 여부도 조사하였는데, 응답 업체의 80% 정도가 1명 이상의 전담직원을 두고 있으며, 7개 업체(21.9%)가 전담직원이

1) Wang Chao Cai(2002).

2) 한상국(2004), pp. 6~12; 中國社會科學院財政與貿易經濟研究所(2003), pp. 89~93.

없다고 응답하였다. 중국의 조세제도에 대해 모르는 편이라고 응답한 6개 업체 중 5개 업체가 사내에 조세 및 회계전담 직원이 없다고 응답하였는데, 이는 비교적 규모가 작은 업체가 중국의 세무 전담 직원도 없고 중국의 조세에 대한 정보도 잘 입수하지 못하는 것을 의미한다.

<표 1> 중국 세법에 대한 이해도

(단위: 개, %)

	기업수	비중
1. 매우 잘 알고 있다.	6	18.8
2. 대체로 알고 있다.	13	40.6
3. 보통이다.	7	21.9
4. 대체로 모르는 편이다.	6	18.8
5. 전혀 모르고 있다.	0	0.0
합계	32	100.0

조사대상기업의 어떤 경로를 통해 중국 조세제도 및 기타 세무 관련 정보를 획득하는지를 조사한 결과를 정리하면 <표 2>와 같다. 이 질문에 대해서는 한 개 업체가 두 개까지 답변하도록 하였는데, 세무사·회계사 등 관련 전문가들로부터 입수한다는 답변이 29.6%로 가장 많았고, 그 다음이 중국의 중앙정부 및 지방정부로부터 직접 얻는다는 답변으로 24%를 차지하였다. 그 외에 한국 상회 등 투자진출 협의회로부터 입수한다는 답변이 22.2%를 차지하였다. 즉, 중국에서 영업을 하는 한국계 기업들이 중국의 조세에 대한 정보를 입수하는 경로는 대체로 세무전문가, 중국 당국의 발표, 현지의 한국계 업체 협의회의 세 가지로 압축할 수 있다. 무역협회나 KOTRA 등 한국의 관련 협회나 단체는 의외로 큰 역할을 하지 못하는 것으로 나타났다.

<표 2> 중국의 조세제도 및 기타 세무 관련 정보에 대한 지식 경로

(단위: 개, %)

	기업수	비중
1. 무역협회, 대한상의, KOTRA 등 관련단체 및 지원기관	3	5.6
2. 현지 대사관, 총영사관 등 우리 정부기관	1	1.9
3. 한국상회 등 현지 투자진출 협의회	12	22.2
4. 중국 중앙 및 지방정부	13	24.1
5. 거래 업체	6	11.1
6. 한국 본사	1	1.9
7. 중국측 합자 파트너	0	0.0
8. 관련 전문가(세무사, 회계사 등)	16	29.6
9. 기타	2	3.7
합계	54	100.0

해외투자 기업이 현지에서 세금을 납부함에 있어 직면하게 되는 어려움 중의 하나는 조세제도 및 행정의 투명성이다. 특히 현지의 관행에 익숙하지 못한 외국인들로서는 법률에 규정된 제도와 행정절차가 명확하지 못할 경우 애로를 겪을 수밖에 없기 때문이다. 특히 “관시(關係; Guan-Xi)의 영향이 큰 것으로 알려진 중국의 경우 제도 및 행정의 투명성이 우려되지 않을 수 없다.

이에 대한 응답 업체의 반응을 보면 “중국의 조세법 규정이 지나치게 간단하여 투명성이 낮다”는 비판에 대해 응답한 30개 업체 중 56.6%인 17개 업체가 그렇다고 응답하였으며, 그렇지 않다고 응답한 업체는 5개 업체로 19.9%를 차지하였다.

<표 3> 중국 조세법 규정의 투명성에 대한 평가

(단위: 개, %)

	기업수	비중
1. 매우 그렇다	4	13.3
2. 그런 편이다	13	43.3
3. 보통이다	7	23.3
4. 그렇지 않은 편이다	5	16.7
5. 전혀 그렇지 않다	1	3.3
합계	30	100.0

조세제도의 불투명성과 관련하여 가장 어려운 점이 무엇인가를 묻는 질문에 대해서는 “법이나 규정에 명시된 내용이 추상적이고 구체적이지 않다”(27.3%), “지역마다 세법의 해석이나 적용이 다르다”(23.6%)는 답변의 비중이 높았다. 지역마다 세법의 해석이 다른 이유로는 중앙의 지침이 지방으로 신속하게 전달되지 않고 전달된 지침에 대한 해석이 지역마다 다를 수 있다는 점을 들 수 있을 것이다. 지역마다 다른 재정상황이 세무행정에도 반영될 수도 있다.

<표 4> 조세제도 및 조세행정의 불투명성과 관련하여 가장 어려운 점
(단위: 개, %)

	기업수	비중
1. 법이나 규정에 명시된 내용들이 추상적이고 구체적이지 않다	15	27.3
2. 각종 법령이 완비되어 있지 않다	1	1.8
3. 법이나 제도보다는 판시(關係; Guan-Xi)가 우선 한다	10	18.2
4. 지역마다 세법의 해석이나 적용이 다르다	13	23.6
5. 법안의 해설 등을 도와주는 예규나 판례가 없다	8	14.5
6. 법안의 해석에 대한 질의 및 응답이 구두로만 진행 된다	6	10.9
7. 기타	2	3.6
합계	55	100.0

“법이나 제도보다는 판시가 우선 한다”는 응답도 18.2%를 차지하였다. 특히 여러 지역에 사업체를 두고 사업을 영위하는 대기업의 경우에는 지역별 세법의 해석 차이에 대해 상당한 어려움을 야기하기도 하는데, 경우에 따라서는 세부담 절감을 위한 전략적 행위를 유발할 가능성도 있다. 그 외에 법의 해석에 대한 질의응답이 구두로만 진행되고 법의 명확한 해석을 도와주는 예규나 판례가 없다는 지적이 합하여 25.4%를 차지하였다. 특히 세법의 질의에 대해 분명한 답변을 받아본 적이 있는냐는 질문에 대해서는 그렇다고 답변한 업체가 그렇지 않다고 답변한 업체에 비해 적다. 세법상의 규정이 구체적이지 않아 실무상 많은 질의가 필요한데 공식적으로 납세자 질의에 대한 과세당국의 회신은 구두회신으로 이루어져 나중에 문제가 발생

하였을 경우 아무런 증거가 되지 못한다. 또한 공개된 판례가 거의 없고 세무당국이 필요시 통지의 형식으로 공표하는 예규도 제한적이다.

요약컨대 중국 과세당국이 WTO 가입 후에 조세제도 및 조세행정의 투명성 및 공평성의 제고를 위해서 노력하고 있지만 아직은 미흡한 부분이 남아있는 것으로 보인다. 그 주요 원인은 법률은 국무원에 의한 행정입법이 주류를 이루고 있는 가운데 운영은 條例, 辦法 등 하위 행정법규 중심으로 이루어지므로 조세제도 및 행정의 안정성 및 투명성이 부족하게 될 수 있다는 점을 들 수 있을 것이다. 결과적으로 세법의 해석이 담당자(지역)에 따라 달라지고 판시(關係)가 중요한 역할을 하는 현상이 나타나게 된다. 이러한 현상이 나타나게 된 데는 최근 법의 제·개정 작업이 가속화되는 가운데 충분한 홍보 및 사전통지 기간을 두지 않고 개정을 추진하는데도 부분적인 원인이 있다고 할 수 있음을 부인할 수 없다³⁾.

특히 외국인들이 불리하게 느끼는 판시에 대해 “판시로 인해 외자기업이 내자기업에 비해 불리하다고 생각하십니까?”라는 질문에 대해 약 절반(51.7%)의 기업이 “매우 그렇다” 또는 “그런 편이다”라고 답변하였으며, “보통이다”라고 응답한 업체까지 합하면 총 77.5%가 외자기업이 판시로 인해 내자기업에 비해 불리하다는 데 동의하는 것으로 보인다. 응답업체의 22.6%인 7개의 기업이 “그렇지 않은 편이다” 또는 “전혀 그렇지 않다”라고 답변하였다. “매우 그렇다” 또는 “그런 편이다”라고 답변한 17개 업체 중 “매우 그렇다”고 답변한 업체는 2개 업체로서 총 응답업체의 6.5%를 차지하였다.

중국의 과세당국이 부당한 조치를 취했다고 생각하는 경우에 어떻게 대처하고 있는냐는 질문에 대해 세무사나 회계사에게 의뢰해서 해결한다는 답변이 54.8%를 차지하였으며, 그 다음은 판시에 의존한다는 답변으로 19.4%를 차지하였다. 세무사 및 또는 회계사를 통한 해결도 상당부분은 판시(關係)에 의존한다는 점을 고려한다면 조세문제를 조세구제제도에 의해서 해결하기보다는 아직까지는 판시(關係)에 의해서 많이 해결하고 있다고 하겠다⁴⁾.

3) 단지 2개월의 준비기간을 거쳐서 2004년부터 증치세 환급률을 인하해서 시행한 것은 좋은 예이다.

4) 판시(關係)에 의한 문제해결이란, 또 다른 측면에서는 현지 인맥관리가 양호한 것으로 볼 수 있다.

<표 5> 관시(關係)의 작용으로 인한 애로 정도

(단위: 개, %)

	기업수	비중
1. 매우 그렇다	2	6.5
2. 그런 편이다	14	45.2
3. 보통이다	8	25.8
4. 그렇지 않은 편이다	6	19.4
5. 전혀 그렇지 않다	1	3.2
합계	31	100.0

Ⅲ. 증치세 및 외자기업소득세

1. 증치세 관련 문제

증치세(VAT)는 중국 내에서 과세대상 재화를 판매하거나 가공, 수선, 수리·조립(修配)용역을 제공하거나 재화를 수입하는 단위(기업과 기타 단위) 또는 개인에게 부과하는 세목이다. 세율은 복수세율로서 기본세율이 17%, 저세율이 13%이며 그리고 0세율이 있다. 증치세는 부가가치세로서 매출액에 대해 세금을 부과하고 매입에 대한 납부세금은 환급해 주는 것을 원칙으로 하고 있으나 그 환급이 부분적으로 애로 사항이 되고 있다.

그 중 하나는 수출재화에 대한 증치세 환급 문제이다. 현행 增値稅暫行條例 제2조에 의하면 과세대상 재화의 수출에 대하여 영세율을 적용한다고 규정되어 있다. 따라서 수출재화에 대해서는 세금을 부과하지 않고, 수출재화를 생산하는 과정에서 납부한 증치세는 전액 환급해주는 것이 국제적인 관례라고 할 수 있다. 그럼에도

불구하고 세수확보 및 산업정책적인 측면에서 하위법규인 행정법규에서 수출재화에 대한 부분환급률을 설정하고 1996년부터 수출재화의 생산과정에서 납부한 증치세의 일부분만을 환급하고 있다. 처음에는 6% 또는 9%의 환급률을 적용하였는데, 몇 차례의 개정을 통해 2003년에는 평균 15%의 환급률을 적용하였고, 2004년부터는 평균 12%의 환급률을 적용하고 있다. 즉, 17%의 세율로 납부한 세금에 대해 12%의 세율을 적용하여 환급을 받게 되는데, 이는 중국 투자기업의 경영을 압박하는 요인이 된다고 할 수 있다. 특히 설문에 응답한 업체들의 매출액 구성을 보면 67%가 다른 국가로 수출된다고 응답하였는데, 수출을 중심으로 하는 업체들의 수출증치세 부분환급은 매우 심각한 문제가 되고 있다.

증치세 관련 애로사항의 내용을 묻는 설문의 응답 내용을 보면 수출에 다른 증치세 부분환급과 수출 증치세 환급의 지연, 절차의 복잡성이 각각 26.9%, 26.9%, 23.1%로 수출 증치세 관련 문제가 76.9%를 차지하였다. 세무 전문가들과의 면담 조사에 의하면 수출 증치세 환급 지연 문제는 상당히 완화된 것으로 보이나 아직도 설문에 응답한 업체 중 다수가 환급의 지연과 절차의 복잡성을 애로사항으로 들고 있다. 환급 지연 기간의 경우 3개월 이상 지연된다는 응답이 63.2%를 차지하였으며, 6개월 이상인 경우도 42.1%가 되었다. 법률상 보장되는 것으로 보임에도 불구하고 부분환급, 환급 지연 등의 문제가 제기되는 것은 정부가 제시한 원칙과 다른 방향으로 제도가 운영되고 있음을 시사하는 것이다.

수출에 따른 증치세의 부분환급이 조사대상기업의 경영에 미치는 영향을 보면, 29개 응답업체 중 경영압박 효과가 미미하거나 전혀 없다는 업체가 8개로 27.6%를 차지하였으며, 경영 압박이 크다는 업체가 21개 업체로 72.4%를 차지하였다. 그러나 경영압박이 크다고 응답한 21개 업체 중 19개 업체는 증치세 부분환급이 생산기지를 다른 국가로 이전할 정도는 아니라고 답변하였다.

<표 6> 증치세(VAT)에 대한 애로사항

(단위: 개, %)

	기업수	비중
1. 수출에 따른 증치세의 부분 환급	7	26.9
2. 자본재매입에 따른 증치세 매입세액 공제 불허	2	7.7
3. 수출에 따른 증치세 환급의 지연	7	26.9
4. 수출에 따른 증치세 환급의 거절	1	3.8
5. 수출에 따른 증치세 환급절차의 복잡	6	23.1
6. 기타	3	11.5
합계	26	100.0

정리해 보면 증치세 부분환급이 경영에 미치는 영향이 생산기지를 다른 국가로 이전할 정도는 아니지만 수출원가 상승 요인이 되어 경영 압박이 큰 것은 사실이다⁵⁾. 우리나라 기업들은 대부분 수출 전진기지(가공기지)로서 중국을 선택하는데⁶⁾, 이러한 목적의 생산기지로 중국을 선택하는데 있어서 부분환급은 어려움이 되고 있다. 특히 환급 지연은 이러한 어려움을 더욱 가중시키는 요인이 되고 있다.

<표 7> 중국의 증치세(VAT)가 경영에 미치는 영향

(단위: 개, %)

	기업수	비중
1. 경영 압박이 심각하여 생산기지를 다른 국가로 이전할 것을 고려하고 있다	2	6.9
2. 경영 압박은 크지만 생산기지를 다른 국가로 이전할 정도는 아니다.	19	65.5
3. 경영 압박의 정도가 미미하다.	6	20.7
4. 경영 압박이 없다.	2	6.9
합계	29	100.0

5) 삼성의 경우 2004년부터 시행된 환급률 인하가 약 1%의 원가 상승요인이 됨

6) KOTRA(2004), p.20.

이러한 설문조사 결과에 기초해 볼 때 중국 과세당국은 다국적 기업의 생산기지로서의 이점을 충분히 활용하고 있는 것으로 생각된다. 중국 진출 기업이 증치세 부분환급으로 인하여 경영상의 압박을 느낌에도 불구하고 생산기지를 다른 국가로 이전할 생각이 없다는 점은 부분환급이 세원의 감소라는 부정적인 효과 없이 세수를 증대시키는 요인이 된다는 점을 시사한다. 이는 또한 중국이 아직은 과세상의 약간의 불이익을 상쇄할 수 있는 투자대상지로서의 다른 장점을 가지고 있다는 점을 시사하는 것이라고도 할 수 있다. 그러한 이점 중 가장 중요한 것이 막대한 시장규모와 풍부한 저임의 노동인력 등 원가절감 요인들이라고 할 수 있는데, 수출을 목적으로 하는 업체에게는 시장규모는 중요한 요소가 되지 못하며, 임금 등 원가절감 요인들은 경제성장과 함께 매력이 줄어들고 있다. 실제로 면담조사에 의하면 중국이 이미 비용절감의 관점에서는 큰 매력이 없다는 답변이 많았다.

증치세과 관련하여 제기되는 또 하나의 문제는 투입된 자본재에 대한 매입세액을 매출세액에서 공제하지 않는다는 점이다. 중국의 증치세는 EC형 부가가치세를 모델로 제정되었으며, 전단계매입세액공제제도를 채택하고 있다. 그러나 유럽의 국가들과는 달리 생산형 부가가치세제를 채택하고 있어서 자본재(고정자산)매입에 따른 증치세 매입세액 공제를 허용하지 않는다. 자본재매입에 따른 증치세 매입세액 공제 불허가 경영에 장애를 주는지 여부에 대한 조사 결과를 보면, 정도에 차이가 있지만 장애가 되는 경우가 전체의 80.8%를 차지하였다.

<표 8> 자본재매입에 따른 매입세액 공제 불허가 경영에 장애를 주는지 여부
(단위: 개, %)

	기업수	비중
1. 매우 그렇다	3	11.5
2. 그런 편이다	10	38.5
3. 보통이다	8	30.8
4. 그렇지 않은 편이다	3	11.5
5. 전혀 그렇지 않다	2	7.7
합계	26	100.0

자본재(고정자산)매입에 따른 증치세 매입세액 공제 불허는 증치세 도입 당시 과잉투자(지역간 중복투자 포함) 및 경기과열을 방지하기 위해서 도입하였다. 그러나 최근에는 그것이 투자를 저해하는 요인이 된다는 판단하에 첨단산업에의 투자 장려를 위해서 증치세 유형을 소비형으로 전환하여 자본재 매입세액을 전액 공제하는 것을 적극적으로 고려하고 있다. 시범적으로 동북3성에서 자본재(고정자산)매입에 따른 증치세 매입세액 공제를 허용하는 소비형 증치세제를 2004년부터 시행하고 있으며, 그 결과는 비교적 성공적이라고 평가되고 있다. 그러나 아직 세수입에 미치는 영향 등이 불확실하여 소비형 증치세제가 전국으로 확산되는 데는 상당한 시간이 걸릴 것으로 예상된다.

2. 내·외자기업 소득세 통합 문제

중국의 현행 조세체계에 의하면, 내·외자기업에 대해서 서로 다른 조세체계를 적용하고 있다. 기본적으로 명목세율은 같으나 제조업을 영위하는 외자기업에 대해서는 다양한 조세우대정책⁷⁾이 시행되고 있으며, 조세휴일제도가 적용되기도 한다. 그런데 WTO 가입을 계기로 내·외자기업의 동등 대우에 대한 요구가 거세지고 있으며, 특히 내자기업들이 기업소득세제의 통합을 요구하고 있어 앞으로 내·외자기업소득세가 통합될 것으로 전망된다.

내·외자기업 소득세 통합은 명목상 외자기업에 대한 특혜를 제거하고 내자기업과 외자기업을 동등하게 대우하는 것을 의미한다. 그러나 앞의 <표 5>에서 본 바와 같이 외자기업의 대부분이 관세의 작용으로 인해 내자기업에 비해 불리하다고 인식하고 있는 상황에서 명목상 내·외자기업의 차별을 철폐하는 것은 실질적으로 외자기업을 불리하게 만드는 결과를 초래할 수도 있다. 이에 대한 설문 조사 결과를 보면 응답 업체의 62.5%가 명목상 동등한 취급이 실질적으로 외자기업에 불리

7) 주요 조세우대정책에는 ① 경영기간 10년 이상의 생산성기업에 대한 조세특례, ② 에너지·교통 등 중요항목 투자기업에 대한 조세특례, ③ 경제특구 등 특정지역 직접 투자기업에 대한 조세특례, ④ 중국기업에 자금제공 및 기술이전과 관련한 조세특례, ⑤ 이윤의 재투자시 기납부세액 환급특례 등이 있다.

한 결과로 나타날 수 있다는 우려를 표명하였다. 공정한 경쟁의 토대를 마련하게 될 것이라는 긍정적인 답변을 한 업체는 18.8%였고, 6.3%는 현행 제도하에서도 실질적으로 내·외자기업간 큰 차이가 없었으므로 차별이 철폐되어도 세부담에 큰 변화가 발생하지 않을 것이라는 답변을 하였다. 이 업체들은 아마도 현행 제도하에서도 외자기업에 대한 특혜를 적용받지 못하는 기업들일 것으로 생각된다.

<표 9> 내·외자기업소득세 통합시 내·외자기업의 상대적 조세부담정도
(단위: 개, %)

	기업수	비중
1. 외자기업에 대한 특혜가 사라지므로 공정한 경쟁의 토대가 마련될 것이다	6	18.8
2. 세법상 내·외자기업을 동등하게 취급하면 판시(關係; Guan-Xi)등의 영향으로 보이지 않게 차별을 받는 외자기업이 불리해진다	20	62.5
3. 실제로 큰 차이가 없었으므로 큰 변화가 없을 것이다	2	6.3
4. 잘 모르겠다.	4	12.5
합계	32	100.0

내·외자기업의 소득세가 통합된다면 외자기업의 세부담이 증가하는 것을 피하기 어려울 것으로 판단되는데, 그것이 한국 기업의 對중국 투자에 어떤 영향을 미칠 것인지 조사하였다. 그 결과를 보면 내·외자기업간 소득세 통합으로 외자기업의 세부담이 증가하더라도 현재 중국에서 사업을 영위하는 기업을 다른 국가로 이전시킬 정도는 아니나 신규투자의 유입은 줄어들 것으로 전망한 업체가 31개 응답 업체 중 54.8%인 17개 업체였다. 12.9%인 4개 업체는 다른 국가로 이전하는 기업이 생길 수도 있다고 전망하였다. 외국기업의 對중국 투자가 영향을 받지 않을 것이라고 전망한 업체는 29%인 8개 업체였다.

요약컨대 중국의 WTO 가입 이후 내·외자기업소득세의 통합이 준비되고 있으며, 양 세법이 통합되어 세법상 내·외자기업을 동등하게 취급하면 다수의 외자기

업이 기존에 받던 우대세율을 적용받지 못함에 따라 조세부담이 증가해서 기업 경영에 불리해지며, 신규투자도 상당부분 감소될 것으로 판단된다. 또한 판시(關係) 등의 영향으로 보이지 않게 차별을 받는 외자기업이 기존에 비해서 불리해지는 측면도 있을 수 있다. 우대방식도 특정지역 중심에서 특정산업 지원 위주로 전환될 것으로 보임에 따라 비첨단업종은 불리해질 수 있을 것으로 판단된다. 최근의 증치세 인하에서 비첨단업종이 불리한 대우를 받은 경향이 이미 나타나고 있다.

<표 10> 내·외자기업 소득세 통합이 對중국 투자에 미치는 영향

	기업수	비중
1. 외자기업의 조세부담이 크게 증가하므로 부분적으로 중국에서 이탈하려는 외자기업이 생길 것이다	4	12.9
2. 중국내 외자기업이 이탈할 정도는 아니나 외자기업의 조세부담 증가로 인해 신규투자의 유입은 줄어들 것으로 예상된다	17	54.8
3. 외자기업의 조세부담이 증가할 것으로 예상되지만 對중국 투자에는 영향을 줄 정도는 아니다	8	25.8
4. 외자기업의 조세부담이 크게 증가하지 않을 것이므로 對중국 투자에는 영향을 주지 않을 것이다	1	3.2
5. 잘 모르겠다.	1	3.2
합계	31	100.0

IV. 이전가격과세제도

중국측 자료에 의하면, 1991년 및 1992년에 경영활동을 하던 외상투자기업 중 약 50% 정도가 결손상태에 있었다⁸⁾. 이와 같이 외상투자기업이 여러 해에 걸쳐서 결손이 발생했지만, 오히려 경영규모는 지속적으로 확대되었고, 결손기업의 투자증가

8) 예를 들어 深圳(Shen Zhen)경제특구의 경우에는 1991년 기준으로 약 75%의 외상투자기업이 결손 또는 자본금 보전 상태(保本) 또는 최소한의 이익을 내는 상태에 있었고, 福建省의 경우 1992년 기준으로 결손 상태에 있는 외상투자기업이 50%를 초과하고 있었다(唐震華).

률은 매년 평균 30~40%에 달했다⁹⁾. 또한 최근 외자기업들의 수출이 2004년 기준으로 중국 전체 수출에서 차지하는 비중이 50% 이상을 차지하지만, 외자기업들이 낸 세금은 총세수에서 차지하는 비중이 3.6%에 불과하다. 중국은 그 주요 원인을 적지 않은 외자기업이 여러 가지 방법을 이용해서 조세를 회피했기 때문이라고 생각하고 있으며, 이전가격의 부당한 조작을 통한 조세회피가 주요 수단이라고 인식하고 있다¹⁰⁾. 중국은 외국인투자기업 가운데 다국적기업의 현지법인이 이전가격 등으로 매년 300億元의 탈세를 하는 것으로 추정하고 있다¹¹⁾.

國家稅務總局的 통계에 의하면, 중국과세당국은 1988년부터 1996년까지 9년에 걸쳐서 3,830개의 외상투자기업의 관련거래에 대해서 회계감사를 실시하여 과세소득 25億元을 조정해서 2億元을 추징했다¹²⁾. 이는 이전가격의 조작을 통한 이윤의 해외 이전이 외상투자기업 및 외국기업의 중요한 조세회피 수단이라는 점을 보여주는 것이라고 할 수 있다. 이에 중국의 과세당국은 외국인투자가 상당히 많이 이루어진 현 시점에서 국내 시장질서의 확립, 내·외자기업간 형평성 도모, 세원의 합리적인 관리를 목적으로 이전가격과세제도를 정비하였으며, 앞으로 행정을 강화하여서 이전가격세제를 엄격하게 운영할 계획이다. 지금까지는 세원관리의 차원에서 일정규모 이상의 기업에 대하여 조사의 초점을 맞추었으나 앞으로 조사대상이 광범위하게 될 가능성이 있다¹³⁾.

한국 기업들도 중국에 투자를 시작한지 어느 정도의 시간이 지나 이제는 많은 기업들이 조세휴일(Tax Holiday) 혜택이 끝나는 시점에 도달하게 되는데, 한국보다 앞서 중국에 진출한 일본 및 대만 기업들이 이전가격 조사를 받은 점에 비추어 볼 때 한국 기업들도 이전가격 조사를 받을 준비를 하여야 할 시점인 것으로 보인다. 이러한 관점에서 본 연구에서는 중국에 진출한 한국 기업의 중국 이전가격 세제에

9) 張萬江(2003).

10) 廖益新(2001), 劉李勝 等(2000).

11) P&G의 계열사에 대한 자금지원 등과 관련된 탈세 혐의가 확인되어서 2004년 廣州 국가세무국이 8,000萬元을 추징하였다(한국수출입은행 해외경제연구소, 2005. 6. 8).

12) 張明娥(1998).

13) KOTRA(2005)에 의하면, 최근 외자기업에 대한 이전가격 조사건수는 연간 1천여건에 달한다.

대한 인식을 조사하였다.

조사결과를 보면 조사대상 업체들의 중국 이전가격세제에 대한 인식은 매우 낮은 것으로 판단된다. 중국의 이전가격세제에 대해 잘 알지 못한다고 응답한 업체가 절반을 차지하였는데, 이는 이들 업체들이 영세하거나 특수관계기업과의 거래가 없어 이전가격세제에 대해 관심이 없기 때문인 것으로 판단된다¹⁴⁾.

중국의 이전가격세제에 대해 어느 정도 이해를 하고 있는 기업들의 반응을 보면 제도의 틀은 국제규범에 맞으나 가격결정방법, 구체적인 절차 등에 대한 구체적인 규정이 미비하다는 업체가 응답 업체의 23.1%(이전가격 세제에 대해 알고 있는 업체의 46.2%)이고, 그 외에 규정은 잘 갖추어져 있으나 제도 운영에 있어 투명성이 부족하다는 지적과 일선담당자의 경험과 지식이 문제라는 지적이 있었다.

<표 11> 중국의 이전가격세제에 대한 느낌

(단위: 개, %)

	기업수	비중
1. 국제 규범에 맞는 표준적인 제도를 갖추고 있고, 효율적으로 운영되고 있다	0	0.0
2. 제도의 틀은 국제 규범에 맞으나 가격결정방법, 절차 등에 대한 구체적인 규정이 미비한 상태이다	6	23.1
3. 규정은 잘 갖추어져 있으나 지역에 따라 또는 세무담당자에 따라 규정의 해석이 달라 제도 운영에 있어서 투명성이 부족하다	5	19.2
4. 규정은 잘 갖추어져 있으나 일선 담당자와의 경험과 지식이 부족하다	2	7.7
5. 규정이 국제 규범과 잘 맞지 않으며, 운영도 비효율적이다	0	0.0
6. 중국의 이전가격세제 및 운영에 대해 잘 알지 못한다	13	50.0
합 계	26	100.0

중국 과세당국은 지속적으로 손실을 내고 있는 기업, 적자와 흑자를 되풀이하고 있는 기업, 조세피난처에 설립된 기업과 거래를 하는 기업 등 몇 가지 기준을 근거

14) 조사대상 업체 중 매출액과 원재료 구입액에서 특수관계자와의 거래가 차지하는 비중이 20%미만인 업체가 절반을 차지하였다.

로 이전가격 조사 대상을 선정하고 있다. 이러한 이전가격 조사대상 선정방법에 대한 인지도를 보면 잘 모르거나 전혀 모르는 경우가 62.6%를 차지하였으며, 잘 알고 있다고 답한 업체는 3개 업체로 응답 업체의 9.4%에 불과하였다. 중국 정부가 이전가격세제를 정비하고 엄격한 운영을 위한 준비를 하고 있는 마당에 대다수의 한국 기업이 이전가격세제 및 그 운영에 대해 잘 알고 있지 못한 점은 상당히 우려되지 않을 수 없다. 중국 정부가 이전가격세제를 엄격하게 운영하려는 움직임에 대한 인식을 보아도 응답 업체 중 41.4%는 해당 업체와 무관하거나 이전가격세제에 대해 깊이 생각해 본 적이 없다는 응답을 하였고, 24.1%는 이전가격 세제를 강화하더라도 기업 경영에 큰 문제를 야기하지 않을 것이라는 답변을 하였다. 앞으로 이전가격세제가 매우 심각한 이슈가 될 것이라도 답한 업체는 10개 업체로 응답 업체의 34.5%를 차지하였다. 즉, 1/3 정도만 이전가격 세제의 심각성을 인식하고 있는 것으로 보인다.

<표 12> 중국의 이전가격 조사대상 선정방법에 대한 이해도

(단위: 개, %)

	기업수	비중
1. 아주 잘 알고 있다.	0	0.0
2. 잘 알고 있다.	3	9.4
3. 보통이다.	9	28.1
4. 잘 모른다.	14	43.8
5. 전혀 모른다.	6	18.8
합계	32	100.0

<표 13> 이전가격세제 강화 움직임에 대한 생각

(단위: 개, %)

	기업수	비중
1. 앞으로 이전가격세제가 매우 심각한 이슈가 될 것이다.	10	34.5
2. 이전가격세제를 강화하기는 하겠지만, 기업경영에 심각한 문제를 야기할 정도는 아닐 것으로 생각한다.	7	24.1
3. 이전가격세제가 강화될 것으로 생각되지 않는다.	0	0.0
4. 우리 회사는 이전가격세제와 무관하다.	4	13.8
5. 이 문제 대해 심각하게 생각한 적이 없다.	8	27.6
합계	29	100.0

중국은 이전가격 관련 분쟁을 사전에 조정하기 위한 목적으로 1998년부터 국세발 59호에 근거를 두고 APA(Advanced Pricing Arrangement; 정상가격 산출방법 사전 승인제)제도를 시행하기 시작했는데, 이는 일방적 APA로서 공식적인 합의가 아닌 비공식적 APA였다. 2002년에 공식적으로 APA 제도가 도입되었으며, 2004년 국세발 118호에서는 양자간 APA제도를 도입하였다. 일방적(Unilateral) APA제도는 납세자와 관할 중국세무당국과 체결되며, 양자간(Bilateral) 또는 다자간(Multilateral) APA제도는 중국과 이중과세방지조약이 체결된 타국가의 하나 또는 그 이상의 관할당국을 포함한다.

중국의 현행 APA제도에 대한 이해도를 보면 이전가격세제 자체에 대한 인지도보다 훨씬 낮아 APA제도에 대해서 모르는 기업이 77.4%를 차지한다. APA제도를 잘 알고 있으며, APA를 하기 위해 준비중에 있거나 이미 비공식적으로 일방적 APA를 체결한 기업이 12.9%, 4개 업체에 불과하다.

<표 14> 중국의 APA제도에 대한 이해도

	기업수	비중
1. 이미 비공식적으로 일방적 APA를 체결하였다	1	3.2
2. APA제도를 잘 알고 있으며, APA를 하기 위해 준비 중에 있다	3	9.7
3. APA를 할 생각은 없으나, APA제도에 대해 잘 알고 있다	2	6.5
4. APA 제도에 대해서 모른다	24	77.4
5. 기타	1	3.2
합 계	31	100.0

중국에서는 지금까지 일방적 APA가 약 130건 체결되었으며, 한국기업과 체결한 것도 몇 건 있는 것으로 알려져 있다. 조사대상 업체 중에서도 1개 업체는 일방적 APA를 체결하였다고 응답하였다. 그러나 조사대상 기업 중 중국의 APA 제도에 대해 잘 알고 있다고 응답한 업체는 19.4%에 불과하여 인지도가 매우 낮은 형편이다. 양자간 APA 체결 사례는 일본 기업과 2005년 5월에 1건 체결한 것 외에 알려진 사례가 없다. 중국에서는 아직 쌍방 APA의 도입 초기로서 시행에 어려움이 있는 것으로 알려져 있다. 특히 중국은 세무행정에서 지방세무국(또는 지방의 국가세무국)의 역할이 큰데, 여러 지역에 걸쳐 영업을 하는 기업의 경우 어느 지역 정부(또는 세무국)과 협의하여 APA를 체결해야 하는지 명확하지 않다. 또한 제도 도입의 역사가 일천해서 관련 전문가가 부족하다는 문제점도 있다.

V. 요약 및 결론

중국에 진출한 한국 기업은 대체로 세무 및 회계전담직원을 두고 있으면서 다양한 경로를 통해서 중국의 조세제도 및 기타 세무 관련 정보를 얻고 있다. 따라서 중국 세법 전반에 대해 대체적으로 잘 알고 있는 비율이 약 60%에 이르고 있다. 한편 중국이 WTO에 가입한 후에 과세당국이 조세제도 및 행정의 투명성 제고를 위

해서 지속적으로 노력하고 있지만, 아직은 조세제도 및 행정의 투명성이 다소 부족한 것으로 판단된다. 상당수의 기업이 규정의 구체성이 적으며, 지역마다 세법의 해석이 다르고, 판시가 중요한 영향을 준다는 문제를 지적하였다. 또한 조세문제가 발생하였을 때 우선적으로 판시를 통해 문제를 해결하고자 하는 기업도 존재한다.

對중국 투자 기업이 오랜 기간동안 가장 중요한 조세상의 애로요인으로 지적한 증치세 관련 문제에 대해서는 그동안 여러 경로를 통해서 꾸준히 문제를 제기하여 왔으나 아직까지 크게 개선되지 않고 있다. 특히 수출 증치세 부분환급 및 환급 지연 문제는 매우 심각한 문제가 되고 있다. 이와 관련하여 불완전한 환급은 수출세와 같은 역할을 하므로 중국을 수출의 전진기지로 삼으려는 다국적 기업의 對中 투자를 위축시키는 결과를 가져올 수 있다는 점을 인식할 필요가 있다. 이러한 對中 투자의 위축은 궁극적으로 중국의 경제성장을 거해하는 결과를 가져올 수 있다. 이러한 이유 때문에 별다른 합의 없이도 부가가치세를 부과하는 모든 국가에서 소비지 과세원칙에 입각하여 수출에 영세율을 적용하고 있는 것이다.

마땅히 환급받아야 할 금액의 환급이 지연되거나 환급되지 않는 경우가 있는 것으로 알려져 있는데, 이는 일선 현장에서 중국 정부의 방침과 다른 방향으로 행정이 집행되는 것으로서 중국 정부의 방침을 믿고 투자한 우리 기업을 보호한다는 관점에서 한국 정부가 중국 정부의 주의를 환기할 필요가 있는 것으로 보인다.

판시가 중요한 역할을 하는 상황하에서 내·외자기업 소득세의 통합은 내자기업에 비해 외자기업, 특히 규모가 작은 외자기업에게 불리한 결과를 가져올 수 있다. 따라서 제도의 통합을 서두르기보다는 판시의 제거 등을 통해 내자기업과 외자기업 간의 공정한 경쟁환경을 먼저 조성하는 것이 바람직한 것으로 보인다. 내·외자기업의 소득세가 통합되면 외자기업의 세부담이 증가하는 것은 불가피한 것으로 보이는데, 이는 이미 중국에 진출한 기업의 이탈을 유도할 정도는 아니더라도 신규투자의 유입에는 부정적인 영향을 줄 것으로 보인다.

이전가격세제와 관련하여 최근까지 중국 정부는 인력부족, 이전가격의 합리성을 검증할 수단의 부족, 이전가격 조사업무의 어려움, 외자기업소득세의 세수의 미미함 등으로 인해서 많은 주의를 기울이지 않았다. 그러나 최근에 들어와서 다수의 외자

기업의 조세감면기간이 경과하기 시작하여 외자기업에 대한 세무관리의 중요성이 부각되고, 외국투자기업의 탈루현상이 점차 심각해져 가고 있다는 판단하에 이전가격과세에 대한 관심이 크게 고조되고 있다.

실제적으로 중국의 국가세무총국은 매년 주요 조사대상 선정기준에 따라 이전가격 조사대상기업의 약 30% 이상을 조사하도록 명문화하고 있으며, 가격정보 및 특수관계기업간 업무왕래에 대한 조사자료에 관한 데이터베이스를 구축하고 있으며, 일부 지역의 국가세무국에서 이전가격 조사를 실시하는 등 이 분야에 대한 조사를 강화하고 있다. 중국에 진출한 일본 및 대만 기업들이 조세휴일이 끝나는 시점에 다수의 이들 기업이 이전가격조사를 받은 경우가 많았던 점을 보면, 한국 기업들도 조세휴일의 적용기간이 끝나가고 있고, 해외수출 중 한국으로의 역수출 비중이 적지 않아서 이전가격조사를 받을 가능성이 커지고 있다. 이러한 상황 속에서 중국에 진출한 한국 기업들은 절반 정도가 중국의 이전가격세제에 대해 잘 알지 못하며, 앞으로 이전가격세제가 심각한 이슈가 될 것으로 생각하는 기업은 1/3 정도에 불과하다. 특히 제도가 도입된지 얼마 되지 않았고 시행 사례도 많지 않지만 이전가격 문제를 합리적으로 풀어가는 수단이 되는 APA 제도에 대해서는 인지도가 매우 낮다. 한국 기업들이 그동안의 조세혜택 대상에서 벗어나 적극적인 과세대상으로 전환되는 과정에 있는바, 이전가격세제의 심각성을 인식하고 대응할 필요가 있으며, 이를 위해서 정부도 적극적으로 노력할 필요가 있다. 일단 이전가격조사 절차가 개시되면 조사기간이 길뿐만 아니라 과세액도 커서 개별 기업은 큰 손실을 입을 가능성이 있다.

참고문헌

- 한상국, 『對中投資企業의 附加價值稅 還給問題 小考』, 한국조세연구원, 1996.
- 한상국, 『중국의 최근 조세정책』, 『재정포럼』, 2004. 7월호
- 전국경제인연합회, 『우리 기업의 대중투자 현황과 개선과제 조사』, 2004. 7.
- 한국수출입은행 해외경제연구소, 『중국, 외국인투자기업의 이전가격에 대한 관리 강화』, 2005. 6. 8.
- KOTRA, 『중국진출 한국기업 경영 실태』, 2004. 8. 23.
- 唐震華, 『國際上轉讓定價稅制發展的綜合評價』, 『涉外稅務』, 1997년 제2기.
- 劉李勝 等, 『納稅·避稅与反避稅』, 2000.
- 廖益新, 『國際稅法學』, 2001.
- 張萬江, 『外資企業利用轉讓定價進行國際避稅的對策』, 中國政法大學校, 2003.
- 張明娥, 『反避稅重點 - 加強對轉讓定價等避稅活動的監控』, 『涉外稅務』, 1998, 제4기.
- Wang Chao Cai, 『Tax Reforms in East Asia under Globalization』, 『Economic globalization and Chinese tax system reform』, 한국조세연구원 10주년 기념 심포지엄 자료, 2002. 9.
- 中國社會科學院財政與貿易經濟研究所, 『中國: 啓動新一輪稅制改革』, 中國財政經濟出版社, 2003.
- 中華人民共和國 國家統計局編, 『中國統計年鑑』, 中國統計出版社, 2004.

한국의 외국인투자에 대한 조세지원제도: 현황, 문제점, 개편방안

2005. 9

< 목 차 >

- I. 서 론
- II. 외국인투자에 대한 조세지원제도의 발전과정
- III. 외국인투자에 대한 조세지원제도의 현황과 특징
- IV. 한국의 외국인직접투자 동향
- V. 외국인투자에 대한 조세지원제도의 효과 분석
- VI. 외국인투자에 대한 조세지원제도의 문제점과 개편방향

安鍾錫(한국조세연구원 선임연구원)

I. 서론

본고에서는 외국인투자에 대한 조세지원제도의 현황과 문제점, 그리고 개편방안에 대해 논의한다. 외국인의 국내 기업에 대한 투자를 포트폴리오 투자와 직접투자로 구분할 때 조세지원은 주로 직접투자에 집중된다. 그러므로 본고에서 검토하는 조세지원도 외국인이 국내에서 기업을 직접 경영하거나 국내 기업 경영에 참여하기 위해 투자하는 데 대한 조세지원을 의미한다.

외국인이 국내에 투자하여 설립한 외국인투자기업은 국내에 소재하는 내국법인이므로 법인세액의 계산, 신고에 있어 내국법인과 차이가 없으며, 별도의 언급이 없는 한 조세특례제한법상의 각종 감면 사항도 일반 내국법인과 동일하게 적용된다. 한편 조세특례제한법에는 일반 내국법인에 대한 감면 외에도 외국인투자기업에 대해서만 적용되는 특별한 조세감면제도를 규정하고 있는바 다음에서는 외국인 직접투자에만 적용되는 우리나라 조세지원제도의 현황과 특징을 살펴본다.

II. 외국인투자에 대한 조세지원제도의 발전과정

한국은 1960년대부터 외국인 직접투자를 받아들이기 시작하였는데, 그 당시에는 외국자본의 유입을 적극적으로 통제하여 국익에 도움이 될 것으로 판단되는 경우에 한하여 유입을 허용하였다. 그리고 허용된 외국인투자에 대해서는 대폭적인 조세지원을 통해 세부담을 줄여 주었다.

그러나 1980~90년대에는 우리 경제의 경쟁력 강화, OECD 가입, 세계화의 진전 등 내·외적 경제환경 변화에 부응하여 외국인투자에 대한 진입규제가 크게 완화되었다. 이에 맞추어 조세지원제도도 변화하였는데, 그 변화의 특징은 지원대상과 지

원규모의 축소로 요약할 수 있다. 이전에는 국가경제에 상당한 정도의 긍정적 효과를 준다고 판단되는 경우에만 외국인의 국내 직접투자를 허용했기 때문에 국가의 승인을 받은 외국인투자자에 대해서는 대폭적인 지원을 하였으나 이제는 대대적인 개방을 통하여 외국인 투자자가 원하면 극히 제한된 일부 분야를 제외하고는 어느 분야에든 투자할 수 있으므로 그 중에서 조세지원을 받는 대상을 엄격하게 선정할 필요가 있었기 때문이다.

또한 대부분의 산업분야에서 내국인 투자자와 외국인 투자자가 직접적으로 경쟁하는 상태가 되었기 때문에 내·외국인간 차별 완화의 관점에서 외국인에게만 적용되는 조세지원의 규모도 축소하여야 한다는 것이 당시 조세지원체계 개편의 기본논리가 되었다. 그 결과 1992~1995년에는 국제경쟁력 강화에 긴요한 고도기술을 수반하는 사업과 수출자유지역 입주업체에 한하여 법인세와 소득세를 사업개시 후 처음 4년간 100%, 그 다음 2년간 50%를 감면하게 되었다. 취득세, 등록세, 종합토지세는 처음 5년간 50% 감면하였으며, 관세, 특별소비세, 부가가치세도 50%를 감면하였다. 이 시기가 그 이전이나 이후에 비해 지원대상과 규모가 가장 적은 시기였다.

1990년대 말에는 세계화 사회에서 국제경쟁력을 유지하기 위하여 외국인 직접투자의 확대를 적극적으로 도모할 필요가 있다는 인식하에 외국인투자자에 대한 조세지원이 다시 확대되었다. 특히 1997년 말에 발생한 외환위기 후에는 경제 위기 극복을 위하여 외국인투자를 적극적으로 유치할 필요가 있다는 국민적 공감대가 형성됨에 따라 조세지원 대상 및 지원규모가 확대되었다. 구체적인 내용을 보면 고도기술수반사업에 대한 지원이 산업지원서비스업에까지 확대되었으며, 대규모 투자를 지원하기 위한 외국인투자지역제도가 새로 도입되었고, 수출자유지역(자유무역지역)뿐만 아니라 관세자유지역 입주 업체에 대해서도 조세지원이 제공되었다. 지원기간도 법인세의 경우 이익이 발생한 후 7년간 100%, 그 후 3년간 50% 감면으로 확대되었으며 재산세, 취득세, 종합토지세의 경우에는 지방정부가 조례를 제정하여 15년까지 지원기간을 연장할 수 있도록 하였다. 또한 최근에 제주도 국제자유도시에 대한 조세지원제도가 도입되었고, 2004년부터는 경제자유구역에 대해서도 제주도와 유사한 수준의 조세지원이 제공된다. 법인세의 경우 제주도와 경제자유구역에 대해서는 3

년간 100%, 그 후 2년간 50% 감면한다.

2003년 말에는 적용조건이 지나치게 엄격하여 적용사례가 희박하다는 비판을 받은 외국인투자지역 제도의 적용대상을 확대하는 대신 내·외국인간 형평성 제고 차원에서 고도기술수반사업 및 산업지원서비스업과 외국인투자지역에 적용되는 법인세 지원기간을 5년간 100% 감면, 그 후 2년간 50% 감면으로 축소하였다.

Ⅲ. 외국인투자에 대한 조세지원제도의 현황과 특징

외국인투자기업은 국내에 소재하는 내국법인이므로 법인세액의 계산, 신고에 있어 내국법인과 차이가 없다. 다만 조세특례제한법에 외국인투자 기업에 대해서만 적용되는 특별한 조세감면제도를 규정하고 있는바 다음에서는 그 내용들을 자세하게 검토하고 특징을 살펴본다.

1. 고도기술수반사업 및 산업지원서비스업에 대한 지원

고도기술수반사업에 대한 조세지원은 1984년 외국인투자에 대한 조세지원을 대폭 축소하면서 지원이 꼭 필요한 분야에만 지원한다는 인식하에 도입된 제도로서 지난 20년간 우리나라의 외국인투자에 대한 조세지원제도의 근간을 이루어왔다. 이 제도는 국내에 존재하지 않는 기술이나 국내에 유입된 지 얼마 되지 않는 기술을 외국인투자기업이 들여와 국내에서 사업을 영위함으로써 우리나라 산업의 기술수준을 제고하는데 대한 조세지원을 목적으로 한다. 1998년부터는 적용대상이 확대되어 산업지원서비스업에 대한 외국인투자에 대해서도 같은 정도의 지원이 이루어지게 되었다. 지원대상이 되는 산업지원서비스업은 부가가치가 높고 제조업 지원 등 다른 산업의 발전을 지원하는 효과가 큰 서비스업으로서 국내산업의 국제경쟁력 강화를 위하여 필요하다고 인정되는 사업을 말한다. 외국인투자에 대한 다각적인 지원의

필요성과 함께 산업구조의 변화에 따른 서비스업의 중요성 증대가 산업지원서비스업으로의 지원 확대의 원인이 되었다.

조세특례제한법 시행령 제116조의 2 제2항에 의하면 지원대상이 되는 고도기술수반사업과 산업지원서비스업은 다음 조건을 만족시키는 기술을 사용하여야 한다: ① 국민경제에 대한 경제적 또는 기술적 파급효과가 크고 산업구조의 고도화와 산업경쟁력 강화에 긴요한 기술(재정경제부 장관 고시); ② 국내에 최초로 도입된 날(신고일 기준)부터 3년이 경과되지 아니한 기술이거나 3년이 경과한 기술로서 이미 도입된 기술보다 경제적 효과 또는 기술적 성능이 뛰어난 기술; ③ 당해 기술이 소요되는 공정이 주로 국내에서 이루어지는 기술.

위의 세 가지 조건 중 첫 번째 조건에 해당하는 것을 외국인투자위원회 심의를 거쳐 재정경제부 장관이 고시하는데 고시된 산업지원서비스업과 고도기술수반사업의 내용을 보면 산업지원서비스업이 정보처리 및 컴퓨터 관련 기술업 등 149개 업종이고 고도기술수반사업이 64 Bit 이상 컴퓨터 제도 및 설계 등 485개 업종이다¹⁾.

조세지원 내용을 보면 법인세·소득세의 경우 최초로 소득이 발생한 과세연도와 사업개시일로부터 5년이 되는 날이 속한 과세연도 중 빨리 도래하는 과세연도부터 5년간 법인세 전액을 감면하고 그 다음 2년간은 50%를 감면한다. 각 사업연도의 소득에 대하여 감면을 받은 외국인투자기업은 감가상각자산에 대한 감가상각비를 계산하여 이를 손금으로 계상하여야 한다(감가상각의제). 한편 조세특례제한법과 법인세법에 감면 기간중의 결손금 이월에 대해서는 언급이 없으므로 감면기간중에도 다른 내국법인과 동일하게 결손금 이월이 허용되는 것으로 판단된다.

법인세와 소득세뿐만 아니라 지방세인 취득세와 등록세, 재산세도 감면되는데, 사업개시일로부터 5년 동안은 당해 재산에 대한 산출세액에 외국인투자비율을 곱한 금액(이하 '감면대상세액')의 전액을, 그 다음 2년간은 감면대상세액의 50%에 해당하는 세액을 감면한다. 지방자치단체는 지방세법 규정에 의한 조례가 정하는 바에 따라 감면기간 또는 공제기간을 15년까지 연장하거나 감면비율 또는 공제비율을 높일 수 있다.

1) 2004년 9월 7일 개정.

뿐만 아니라 외국인투자자가 감면사업에 소요되는 자본재를 도입하는 경우 관세, 특별소비세 및 부가가치세를 면제한다. 여기서 자본재란 외국인투자기업이 외국인 투자자로부터 출자받은 대외지급수단 또는 내국지급수단으로 도입하는 자본재와 외국인투자자가 출자목적물로 도입하는 자본재를 말한다.

2. 외국인투자지역 입주 업체에 대한 지원

외국인투자지역에 입주한 업체에 대해서는 앞서 언급한 고도기술수반사업 및 산업지원서비스업과 같은 수준의 조세지원을 제공한다. 특별·광역시장 및 도지사는 다음 각 항 중 하나에 해당하는 외국인투자를 유치하기 위하여 필요한 경우에 외국인투자자가 투자를 희망하는 지역을 외국인투자위원회의 심의를 거쳐 외국인투자지역으로 지정하고 당해 외국인투자지역의 명칭, 위치, 면적, 개발·관리방법 등을 고시한다(조특법시행령 제116조의 2 제3호).

- ① 외국인투자금액이 미화 3천만불 이상으로서 제조업을 영위하기 위하여 새로이 공장시설을 설치하는 경우
- ② 외국인투자금액이 미화 2천만불 이상으로서 다음 중 하나에 해당하는 사업을 영위하기 위한 시설을 설치하는 경우
 - 관광호텔업 및 수상관광호텔업, 종합휴양업 및 종합유원시설업, 국제회의 시설
- ③ 외국인투자금액이 미화 1천만불 이상으로서 다음 중 하나에 해당하는 사업을 영위하기 위한 시설을 새로이 설치하는 경우
 - 복합화물 터미널 사업, 공동집배송센터를 조성·운영하는 사업, 항만시설 운영 및 공항구역 내 물류산업, 사회간접자본시설에 대한 민간투자사업
- ④ 고도기술수반사업 및 산업지원서비스업을 위한 연구개발활동을 수행하기 위하여 연구시설을 새로이 설치하거나 증설하는 경우로서 다음 요건을 갖춘 경우
 - 외국인투자금액이 미화 5백만불 이상
 - 사업과 관련된 석사학위 이상의 학력과 3년 이상 연구 경력을 가진 연구전담

인력의 상시고용규모가 10인 이상

⑤ 동일한 외국인투자지역에 입주하는 둘 이상의 외국인 투자기업이 영위하는 사업으로서 다음 요건을 갖춘 경우

- 외국인투자금액의 합계액이 미화 3천만불 이상

- 앞의 ①~④에서 규정하는 사업을 영위하기 위한 시설을 새로이 설치하는 경우 앞서 언급한 바와 같이 정부는 2003년 말에 지원대상을 확대하는 한편 지원규모를 축소하는 방향으로 외국인투자에 대한 조세지원제도 개편을 단행하였는데, 이때 지원대상확대는 주로 외국인투자지역 지정요건 완화를 통해 이루어졌다. 요건 완화 내용을 간략하게 요약하면 다음과 같다.

첫째, 미화 5천만불 이상이나 1000명 이상의 고용을 요구하던 제조업 부문의 지원요건을 3천만불 이상으로 완화하고 단일화시켰다.

둘째, 이전에는 관광업 중 종합휴양업 및 종합유원시설업은 미화 3천만불 이상의 투자를 요구하였으나 다른 관광업과 마찬가지로 요구하는 투자규모를 2천만불로 낮추었다.

셋째, 물류업의 경우 미화 3천만불 이상에서 1천만불 이상으로 요구되는 최소 투자규모를 낮추었다.

넷째, 사회간접시설의 귀속시설을 조성하는 사업도 지원대상에 포함시켰다.

다섯째, 연구개발시설의 경우 연구인력 상시고용인원수 기준을 20명에서 10명으로 낮추었다.

마지막으로 동일한 산업단지에 둘 이상의 기업이 입주하는 경우 두 기업이 합하여 일정규모 이상의 투자요건을 충족하면 역시 외국인투자지역으로 지정할 수 있도록 하였다.

이와 같은 지원대상의 확대는 과거의 외국인투자지역지원제도가 지나치게 엄격한 기준을 충족시킬 것을 요구하여 지원대상이 적었다는 비판에 따른 것이었다. 외국인 투자지역제도가 도입된 이후 2001년까지 경남 태양유전 등 7개의 외국인 투자지역이 지정되었는데, 그 중 1개(울트라텍)는 지원요건을 충족시키지 못하여 2003년 12월에 지정이 해제되었다. 2003년 12월 5일에 다임러-현대자동차(전북 완주)와 동

우STI 및 동우광학필름(경기도 평택)을 추가로 외국인투자지역으로 지정하였는데, 다임러크라이슬러사와 현대자동차의 결별로 인하여 다임러-현대자동차에 대한 외국인투자지역은 의미를 상실하였다. 2003년 세제개편으로 지정요건을 완화한 이후 10개 정도의 외국인 투자지역이 추가로 지정되었다.

3. 특정지역 입주업체에 대한 조세지원

조세특례제한법 제121조의 2 제1항 제2호의 2~7 및 제3호에 의하면 경제자유구역에 입주한 외국인투자기업, 경제자유구역개발사업을 시행하는 외국인투자기업, 제주 국제자유도시의 제주 투자진흥지구 개발사업을 시행하는 외국인투자기업, 기업도시개발구역에 입주하는 기업과 기업도시 개발사업을 시행하는 기업, 기타 외국인 투자 유치를 위하여 조세감면이 불가피한 사업으로서 대통령령이 정하는 사업에 대해서도 조세지원이 제공된다. 여기서 기타 대통령령이 정하는 사업이란 자유무역지역에 입주하는 기업을 말한다.

앞서 검토한 고도기술수반사업, 산업서비스업, 외국인투자지역에 대한 조세지원이 전국을 대상으로 하는 데 비해 본 소절에서 소개하는 조세지원은 특정지역에 국한된 지원이라고 할 수 있는데, 구체적 지원조건은 다음과 같다.

① 경제자유구역입주업체

- 외국인투자금액이 미화 1천만불 이상인 제조업
- 외국인투자금액이 미화 1천만불 이상인 관광업
- 외국인투자금액이 미화 5백만불 이상인 물류업

② 경제자유구역 개발사업을 수행하는 외국인투자기업

- 외국인투자금액이 미화 3천만불 이상
- 외국인투자비율 50% 이상, 당해 경제자유구역의 총개발사업비가 5억불 이상

③ 제주투자진흥지구개발사업을 수행하는 외국인투자기업

- 외국인투자금액이 미화 1천만불 이상

- 외국인투자비율이 50% 이상, 당해 개발사업비가 총 1억불 이상

④ 기업도시개발구역 입주업체(내·외국인)

- 투자금액이 1천만불 이상인 제조업
- 투자금액이 1천만불 이상인 관광업
- 투자금액이 1천만불 이상인 첨단지식산업
- 투자금액이 5백만불 이상인 물류업
- 투자금액이 5백만불 이상인 연구개발업

⑤ 기업도시개발사업을 수행하는 기업(내·외국인)

- 민간기업으로서 재무건전성 등 조건을 충족시키고,
- 도시조성비 20% 이상에 해당하는 자기자본 및 투자자금 확보

⑥ 자유무역지역 입주업체(내·외국인)

- 투자금액이 1천만불 이상인 제조업
- 투자금액이 5백만불 이상인 물류업

조세지원 내용을 보면 법인세는 최초로 이익이 발생한 과세연도부터 3년간 100%, 그 후 2년간 50% 감면한다²⁾. 지방세인 취득세, 등록세, 재산세는 사업개시일부터 3년간 과세대상세액 전액을 면제하고 그 후 2년간은 50%를 감면한다. 지원대상사업을 영위하기 위해 수입하는 자본재에 대한 관세도 3년간 면제한다(법제121조의 3).

2003년까지는 관세자유지역 및 자유무역지역 입주업체에 대해 고도기술수반사업 및 산업지원서비스업과 동등한 수준의 조세지원을 제공하고 제주 국제자유도시에 대해서는 다른 지원체계를 적용하였다. 그러나 2003년 말에 지원체계를 개편하여 같은 해 7월에 신설된 경제자유구역을 포함하여 특정지역에 입주하는 업체에 대해서는 지원기준과 내용을 통일하였다. 그 후 관세자유지역은 성격이 유사한 자유무역지역에 통합되었으며, 신설된 기업도시개발구역에 대해서는 외국인투자지역과 동일한 수준의 지원을 제공하게 되었다. 자유무역지역과 기업도시개발구역에 대한 지

2) 기업도시개발구역의 경우 5년간 100%, 그 후 2년간 50% 감면하고, 기타 지방세 지원도 외국인투자지역과 같은 수준으로 제공된다.

원은 내·외국인을 구분하지 않고 동일한 지원이 주어져나 다른 지원은 외국인에게만 제공되는 것이다.

4. 요약

외국인투자에 대한 현행 지원제도의 내용과 지원 목적을 간략하게 정리하면 <표 1>과 같다. 현행 제도는 크게 전국적인 지원제도와 특정지역 입주업체 또는 개발업체에 대한 지원제도로 구분할 수 있다. 전국적인 지원은 지원목적에 따라 기술과급효과를 목적으로 하는 지원과 대규모 투자에 대한 지원으로 구분할 수 있다. 고도 기술수반사업과 산업지원서비스업에 대한 조세지원은 기술과급효과를 노린 것이고 외국인투자지역에 대한 조세지원은 대규모투자를 유도하기 위한 것이다.

특정지역에 대한 지원은 특정한 지역에 입주하는 업체에 대한 지원을 말하는데, 제주 국제자유도시에 대한 지원, 경제자유구역에 대한 지원, 기업도시에 대한 지원, 자유무역 지역에 대한 지원이 이에 해당된다. 이 중 경제자유구역에 대한 지원과 제주 국제자유도시 개발사업에 대한 지원은 외국자본에 국한하여 적용되는 것이나 자유무역지역과 기업도시개발구역에 대한 지원은 내·외자를 불문하고 지원되므로 엄밀하게 말하면 외국인투자에 대한 지원이라고 할 수 없다.

<표 1> 외국인투자에 대한 조세지원제도 요약

지원목적	지원대상	대상업종	지원방법 및 지원정도
기술과급효과	고도기술수반사업 산업지원서비스업	제조업, 산업지원서비스업	- 조세휴일 - 특별우대
대규모 투자지원	외국인 투자지역	제조업, 관광업, 물류업	- 조세휴일 - 특별우대
특정지역에 대한 투자지원	자유무역지역 입주업 체(내·외국인)	제조업, 물류업	- 조세휴일 - 우대
	제주 국제자유도시 개발사업	개발사업	- 조세휴일 - 우대
	경제자유구역	제조업, 관광업, 물류업, 개발사업	- 조세휴일 - 우대
	기업도시개발구역 (내·외국인)	제조업, 관광업, 물류업, 연구개발업, 첨 단지식산업, 개발사업	- 조세휴일 - 특별우대

지원내용을 보면 전국적 지원에 비교적 강도 높은 지원을 하여 법인세의 경우 최초 소득이 발생한 이후 5년간 100%, 그 후 2년간 50%를 감면하고 지역적 지원에 대해서는 처음 3년간 100%, 2년간 50%를 감면하여 지원강도가 상대적으로 낮다. <표 1>에서는 전자를 ‘특별우대’, 후자를 ‘우대’로 표현하였다. 지방세인 재산세, 취득세, 등록세에 대한 지원도 예외 없이 조세휴일 형식을 취하고 있으며, 법인세의 경우와 유사한 정도의 차이를 두고 지원하고 있다. 지원조건에서도 차이가 있는데 전국적 지원의 경우 기술과급효과가 큰 사업과 대규모사업이라는 비교적 엄격한 조건을 충족시켜야 지원이 이루어지는 데 비해 특정지역 지원의 경우 해당 지역 입주 또는 개발이라는 조건만 충족시키면 비교적 규모가 작은 투자에 대해서도 지원이 이루어진다.

그 외에 현행 외국인투자에 대한 조세지원제도가 갖고 있는 특징을 간략하게 요약하면 다음과 같이 정리할 수 있다. 첫째, 지원방식은 일정기간 동안 세부담을 감면해 주는 조세휴일 형식을 띠고 있다. 따라서 감가상각공제, 투자세액공제, 결손금

이월제도, 투자자 거주지 과세제도에 따라 조세감면의 효과가 달라진다. 기계설비 등 상각속도가 빠른 자산보다는 토지와 같은 비상각자산을 집약적으로 사용하는 업종이 유리하며 고속상각, 투자세액공제 등 별도의 지원이 많이 제공되는 연구개발비의 비중이 높은 업종이 불리하다. 미국 등 거주지과세원칙을 따르는 국가로부터의 투자보다 해외투자 소득에 대해 과세하지 않는 국가로부터의 투자가 유리한데 후자에는 조세피난처 등이 포함된다. 또한 이동성이 큰 업종이 유리한데, 단순노동 집약적인 섬유산업 등이 이에 해당된다. 한편 조세휴일제도는 단순해서 투자자의 명목 세부담에 대한 불확실성을 줄여준다는 장점이 있다.

둘째, 소득, 소비, 재산과세를 포괄하는 다각적인 조세지원을 하고 있다. 소비과세 지원의 경우 수출기업에게는 지원효과가 거의 없으며, 내수기업의 경우 외국인투자 기업을 다른 기업에 비해 국내 경쟁에서 유리하게 하는 효과가 있다.

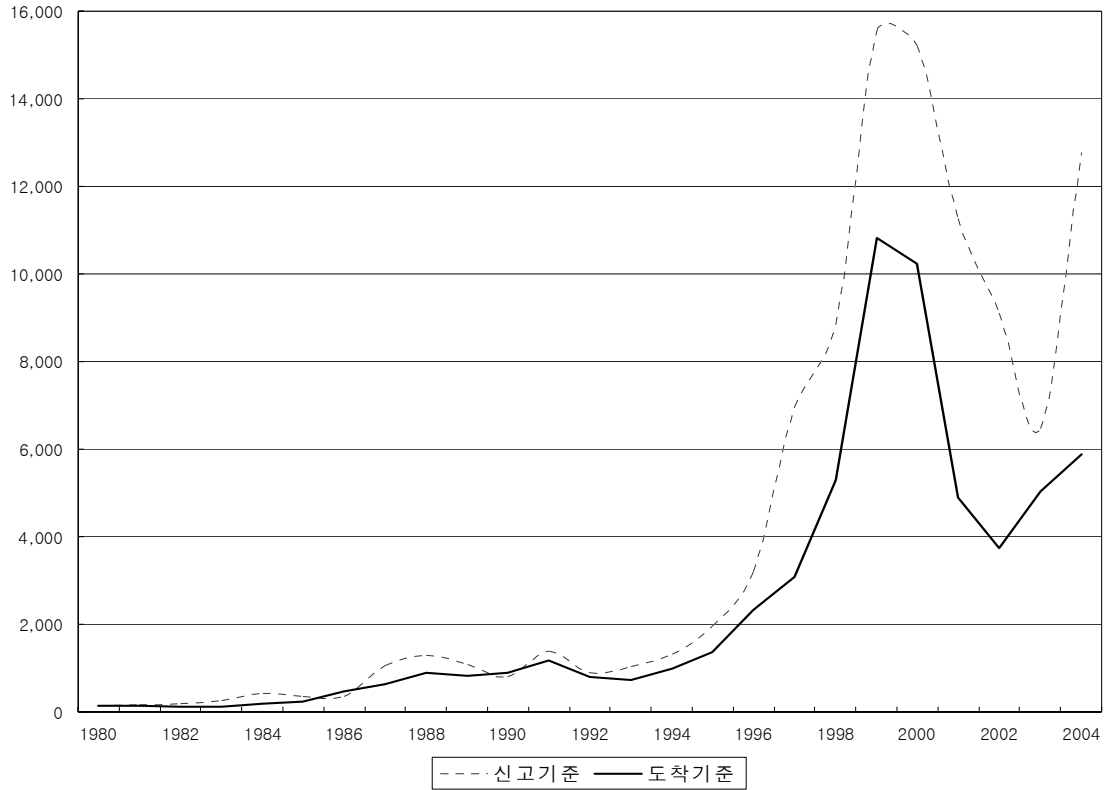
마지막으로 외국인이 국내에 투자하는 경우에 국한하여 차별적으로 지원된다. 이는 내국인의 국내기업에 대한 투자의 일부를 외국인의 투자로 대체하는 효과를 가져 올 수 있다.

IV. 한국의 외국인직접투자 동향

한국에 유입된 외국인직접투자의 추이를 보면 [그림 1]과 같다. 점선은 외국인투자 신고액을, 실선은 실제 투자액을 나타내는데 1984년에 이후 외국인투자 유입액이 꾸준히 증가하였음을 알 수 있다. 이는 외국인투자를 규제하던 외자도입법이 대폭 개정되어 1984년부터 시행되었기 때문이다. 법 개정 이전에는 국민경제에 크게 기여할 것으로 예상되는 특정 업종 또는 특정 지역에 대하여만 외국인 직접투자를 허용하였으나 개정 후에는 경제의 국제화 정책에 따른 문호개방으로 특정사업 이외에는 외국인이 자유롭게 투자할 수 있도록 되었다.

[그림 1] 외국인투자 유입액 추이

(단위: 백만불)



자료: 산업자원부.

1990년대 들어서면서 개방의 효과가 소진된데다 1980년대 말의 급격한 임금인상 등 국내 투자환경의 악화, 세계적 불황 등 내·외 환경의 변화가 겹쳐 외국인투자 유입이 감소되었다. 그러나 1990년대 중엽 OECD 가입을 계기로 국내 시장이 더욱 개방되고 한국 경제에 대한 신뢰도가 제고되어 외국인투자의 유입이 다시 한번 크게 증가되었다.

1998년과 1999년에 외국인직접투자액이 급격하게 증가하였는데, 이는 1997년에 발생한 외환위기의 영향 및 이후의 외국인직접투자 관련 정부 정책방향의 변화에 기인하는 것으로 판단된다. 외환위기 이전에 우리나라는 경제 전체에서 외국인직접투자가 차지하는 비중이 다른 나라들에 비해 매우 낮았다. GDP 대비 외국인직접투자

비율은 2% 전후였는데³⁾, 이는 전세계의 평균인 17.3%보다 크게 낮은 것이다. 주요 국가 중 일본만이 예외적으로 1% 내외로 우리나라보다 낮았을 뿐, 미국 11.1%, 영국 26.8%, 중국 30.9%, 싱가포르 97.5% 등 대부분 국가들이 한국보다 훨씬 높은 수치를 보였다. 이러한 수치는 외환위기 이전에 외국인 직접투자에 대한 부정적 시각이 널리 퍼져 있던 것과 무관하지 않다. 그러나 1998년 이후 정부는 외환위기 극복과 경제개혁을 위해 외국인 직접투자의 긍정적인 측면을 적극적으로 홍보하는 등 외국인 직접투자 유치에 노력하였다. 특히 이 시기에는 OECD에 가입하면서도 열지 않았던 구주인수방식(M&A형)의 외국인투자도 허용하였으며 소매업 등 서비스업에 대한 개방도 대폭 확대하였다. 뿐만 아니라 외국인 직접투자 관련 조세감면도 확대되었다. 1995년 이전에는 사업개시 후 4년간 100%, 그 후 2년간 50% 감면하던 것을 1998년부터는 최초로 소득이 발생한 이후 7년간 100%, 그 후 3년간 50% 감면하게 되었으며 고도기술수반사업뿐만 아니라 대규모투자에 대해서도 지원하는 외국인투자지역 제도를 도입하였다.

1990~2004년 3분기까지의 투자유입액을 지역별로 구분해 보면 구주지역으로부터의 투자가 44.41%, 아주지역으로부터의 투자가 30.22%, 미주지역으로부터의 투자가 30.43%를 차지하였다. 개별국가별로는 미국, 네덜란드, 일본, 말레이시아, 독일 등으로부터의 투자액이 많은 것으로 나타나고 있다(<표 2> 참조). 지난 수년간의 국가별 투자규모 변화를 보면 일본, 프랑스, 아일랜드의 비중이 많이 감소하였고 네덜란드, 버뮤다, 싱가포르, 케이만 군도, 벨기에의 비중이 크게 증가하였다.

3) 투자잔액(총도착액-총회수액)을 GDP로 나눈 비율이다. 1990년에 2.05%, 1991년에 2.14%, 1992년에 2.19%, 1993년에 2.14%, 1994년에 2.04%, 1995년에는 1.93%, 1996년에는 2.2%.

<표 2> 지역별 국가별 외국인투자 유입액

(단위: 천불, %)

		1990~2004.3Q		1990~1997		1998~2004.3Q	
		금 액	구성비	금 액	구성비	금 액	구성비
합 계		54,285,222	100.00	11,377,191	100.00	42,908,031	100.00
지 역 별	구주지역	24,108,656	44.41	4,828,738	42.44	19,279,918	44.93
	아주지역	16,402,914	30.22	3,706,516	32.58	12,696,398	29.59
	미주지역	16,518,389	30.43	2,777,648	24.41	13,740,741	32.02
	국제협력기구	172,857	0.32	41,760	0.37	131,097	0.31
	IFC	172,831	0.32	41,734	0.37	131,097	0.31
	ADB	26	0.00	26	0.00	-	0.00
	중동지역	48,313	0.09	21,948	0.19	26,365	0.06
국 가 별	미국	12,139,557	22.36	2,446,824	21.51	9,692,733	22.59
	네덜란드	9,068,873	16.71	1,357,553	11.93	7,711,320	17.97
	일본	7,416,435	13.66	2,106,488	18.52	5,309,947	12.38
	말레이시아	5,692,538	10.49	1,223,383	10.75	4,469,155	10.42
	독일	4,743,794	8.74	843,630	7.42	3,900,164	9.09
	벨기에	1,966,945	3.62	40,872	0.36	1,926,073	4.49
	영국	2,508,684	4.62	413,756	3.64	2,094,928	4.88
	프랑스	2,504,400	4.61	830,980	7.3	1,673,420	3.90
	버뮤다	1,554,651	2.86	57,204	0.5	1,497,447	3.49
	싱가포르	1,507,688	2.78	175,746	1.54	1,331,942	3.10
	케이만군도	1,044,118	1.92	17,192	0.15	1,026,926	2.39
	홍콩	715,643	1.32	120,321	1.06	595,322	1.39
	캐나다	958,129	1.76	207,097	1.82	751,032	1.75
	아일랜드	1,282,849	2.36	904,435	7.95	378,414	0.88
	스위스	539,618	0.99	254,261	2.23	285,357	0.67

자료: 산업자원부.

외국인직접투자의 산업별 구성을 보면 최근 서비스업의 비중이 크게 증가되고, 제조업 비중은 감소되는 경향을 보여 주었다. 특히 1998년에 서비스업에 대한 투자 개방이 확대된 후, 1999년부터 서비스업종에 대한 투자가 제조업에 대한 투자를 크게 초과하였다.

<표 3> 산업별 외국투자 규모

(단위: 천불, %)

연도	제조업		서비스업		기타	
	금액	비중	금액	비중	금액	비중
1998	5,829,882	65.9	2,591,012	29.3	431,672	4.9
1999	8,356,202	53.8	6,783,081	43.6	402,672	2.6
2000	6,847,878	45.0	8,110,301	53.3	258,532	1.7
2001	2,911,122	25.8	7,223,890	64.0	1,145,311	10.2
2002	2,336,434	25.7	5,132,086	56.4	1,633,992	18.0
2003	1,697,093	26.2	4,132,068	63.9	638,990	9.9
2004	6,210,394	48.6	6,141,080	48.0	433,844	3.4
합 계	34,189,005	43.1	40,113,518	50.6	4,945,013	6.2

자료: 산업자원부.

<표 4> 투자규모별 투자건수 및 금액

(단위: 천불, 건, %)

		50만불 미만	50만불 이상~ 200만불 미만	200만불 이상~ 500만불 미만	500만불 이상~ 1,000만불 미만	1,000만불 이상~ 3,000만불 미만	3,000만불 이상~ 5,000만불 미만	5,000만불 이상	합 계
1990 ~ 1997	금액	519,882	1,110,745	1,451,958	1,500,877	3,637,468	1,721,315	7,632,786	17,575,031
	건수	3,342	1,113	462	216	211	48	45	5,437
	금액 비율 건수 비율	3.0	6.3	8.3	8.5	20.7	9.8	43.4	100.0
1998 ~ 2004	금액	1,345,290	1,879,407	2,808,105	3,522,080	8,307,947	5,622,009	55,762,698	79,247,536
	건수	14,837	1,850	900	506	493	149	291	19,026
	금액 비율 건수 비율	1.7	2.4	3.5	4.4	10.5	7.1	70.4	100.0
		78.0	9.7	4.7	2.7	2.6	0.8	1.5	100.0

자료: 산업자원부

투자규모별 분포를 보면 1990~1997년 기간에 비해 1998~2004년의 기간에는 50만불 미만의 소규모 투자와 5,000만불 이상의 대규모 투자가 상대적으로 더 많이 증가하였다. 50만불 미만의 투자가 전체 투자건수에서 차지하는 비중은 61.5%에서 78%로 증가하였으며, 5,000만불 이상의 투자가 전체 투자건수에서 차지하는 비중은

0.8%에서 1998~2004년에는 1.5%가 되었다(<표 4> 참조). 한편 투자금액 측면에서 보면 5,000만불 이상의 대규모 투자가 차지하는 비율이 1990~1997년에 43.4%에서 1998~2004년에는 70.4%로 크게 증가하였다. 반면 50만불 미만의 소규모 투자 비중은 3.0%에서 1.7%로 줄어들었다.

V. 외국인투자에 대한 조세지원제도의 효과 분석

외국인투자에 대한 조세지원제도가 외국인투자에 영향을 주는 경로를 간략하게 정리하면 [그림 2]와 같다. 한국 정부가 외국인투자기업에게 제공하는 조세감면은 그 기업이 국내에서 납부하는 세부담 즉, 원천지 세부담을 줄여주는 것을 의미한다. 그러나 다른 경우와는 달리 외국인투자의 경우 원천지세부담 인하가 바로 투자에 대한 세부담 인하를 의미하지는 않는다.

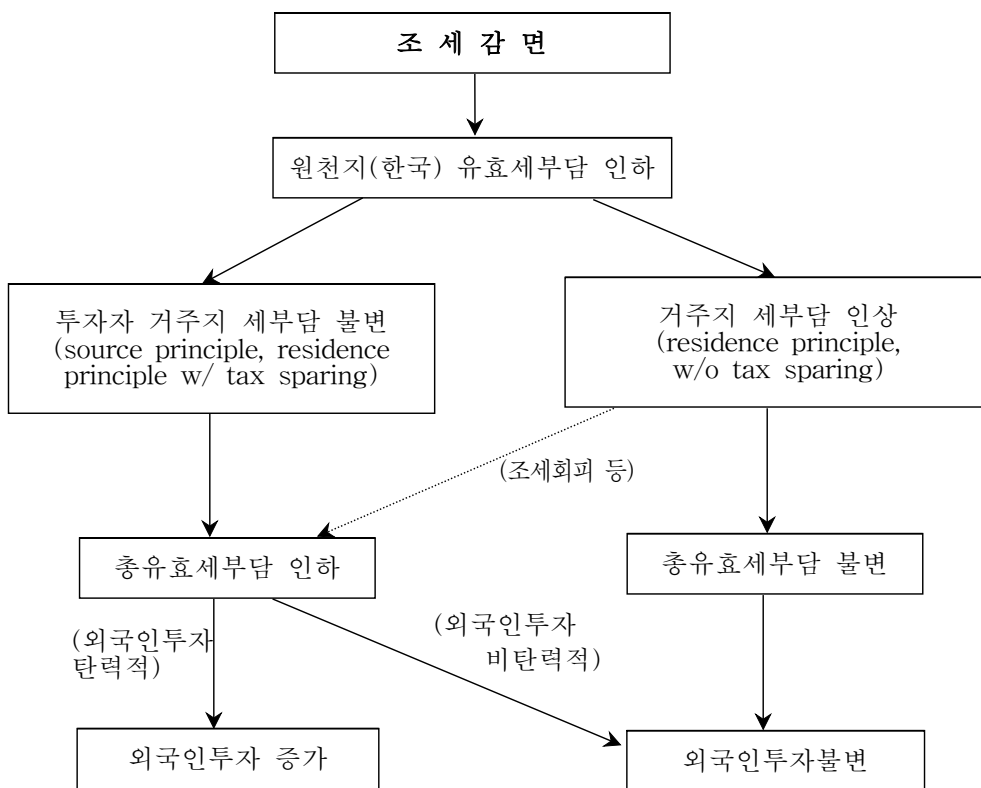
예를 들면 투자자가 미국에 거주하는 기업이나 개인인 경우, 투자자는 국내에서 발생한 투자소득에 대해 미국세법에 따라 계산한 세액과 한국 세법을 적용하여 계산한 세액간의 차액만큼 미국 정부에 세금을 납부하여야 한다⁴⁾. 미국의 세율이 한국의 세율보다 높기 때문에, 미국인 투자자가 한국에 투자한 경우 그 투자로부터 발생한 소득에 대해 한국에서 원천지세를 납부할 뿐만 아니라 미국 정부에도 추가로 세금을 납부하게 된다. 이때 한국에서 조세지원을 통해 원천지 세부담을 낮추어 주면 그만큼 미국 정부에 납부하는 세금이 증가하고 투자자가 납부하는 총세금(원천지세금+거주지세금)은 변하지 않는다.

일본의 경우에도 미국과 마찬가지로 자국민이 외국에 투자하여 얻어 들인 소득에 대해 자국세법을 적용하여 산출한 세액과 원천지 세액의 차액만큼 세금을 부과한다. 그러나 일본은 미국과 달리 원천지 정부가 제공한 조세감면에 의해 줄어든 세액은 원천지 정부에 납부한 것으로 간주하므로 조세지원을 통한 원천지 세부담 인

4) 한국 투자소득이 발생 즉시 전액 미국으로 환수되는 경우.

하가 거주지 세부담에 영향을 주지 않으며, 궁극적으로 투자자가 납부하는 총세부담을 인하하는 결과를 가져온다. 이러한 제도를 간주외국납부세액공제제도(tax sparing)라고 한다.

[그림 2] 외국인투자에 대한 조세지원이 외국인투자에 영향을 미치는 경로



한편 일부 국가에서는 원천지 과세원칙(source principle 또는 territorial principle)을 적용하여 자국 거주자의 해외투자소득에 대해 과세하지 않는데, 이 경우에는 원천지 세부담이 투자자가 납부하는 세부담의 전부를 의미하므로 원천지 세부담 인하는 바로 총세부담 인하를 의미한다.

[그림 2]에서 점선으로 표시한 부분은 투자자가 미국과 같이 간주외국납부세액 공제를 허용하지 않는 국가에 거주하는 경우에도 국외 투자소득에 대한 거주지 조세 회피가 가능하다면 원천지 세 부담 인하가 총세부담을 인하시키는 결과를 가져올 수 있다는 점을 보여 주고 있다. 정보의 비대칭성 등으로 인해 국외 투자소득의 조세 회피 가능성이 국내 투자소득에 비해 훨씬 크다⁵⁾.

조세지원으로 인해 투자자가 납부하는 세 부담이 실질적으로 인하되는 경우에도 그것이 바로 외국인투자의 증대를 의미하는 것은 아니다. 외국인투자가 세 부담 변화에 대해 민감하게 반응하는 경우에만 세 부담 인하가 외국인투자 증대를 유도할 수 있다. 만약 투자대상국의 사회간접자본, 노동력 등 사회·경제적 환경이 인근 지역에 비해 상당히 뒤떨어져 있다면 조세지원만으로 그 결함을 덮어버릴 수 없다. 뿐만 아니라 업종, 투자의 형태, 투자시점의 경제 환경에 따라 세 부담 변화가 외국인투자에 미치는 영향이 달라질 수 있다⁶⁾.

1. 조세지원이 유효세부담에 미치는 영향

법정 법인세율로 대변되는 명목 법인세 부담과 대조되는 개념으로서의 유효세 부담은 세율뿐만 아니라 감가상각제도, 각종 세액공제제도 등을 종합적으로 고려하여 기업이 실질적으로 부담하는 세 부담을 측정하는 지표를 의미하는데, 측정 방법에 따라 두 가지로 구분할 수 있다.

첫째, 가상적 투자를 가정하고 그 투자로부터 발생할 것으로 예상되는 수익에다 세율, 감가상각제도, 투자세액공제제도 등 여러 가지 세 부담에 영향을 주는 요소들을 적용하여 예상되는 세 부담을 계산하는 방법

둘째, 기업이 실제로 납부한 세액을 세전이익으로 나누어 평균세부담률을 계산하는 방법

세 부담 지표가 사용되는 용도에 따라 그에 맞는 적절한 지표를 적용하여야 하는

5) 안종석·최준욱(2003) 참조.

6) Easson(2001a), Hines(1999), Morisset and Pirnia(2000) 참조.

데, 조세제도의 변화가 세부담에 어떤 영향을 주는지 파악하는 데는 첫 번째 방법이 우월하다. 두 번째 방법을 통해 얻은 세부담 지표는 기업의 수익률, 자금시장의 여건 등 여러 가지 요인에 의해 복합적으로 영향을 받으며 조세제도의 변화에 따른 효과를 다른 요인으로부터 구분하여 파악하기 곤란하기 때문이다.

가상적 투자를 가정하고 그 투자로부터 발생하는 수익에 법정세율과 감가상각제도, 투자세액 공제제도 등을 적용하여 계산하는 유효세부담은 한계유효세부담과 평균유효세부담으로 구분할 수 있다. 한계유효세부담은 투자로부터 얻어질 것으로 예상되는 기대수익률과 투자의 기회비용이 일치된 균형상태에서 투자를 한 단위 증가시켰을 때 세부담이 얼마나 증가하는지를 나타내는 지표이며, 평균유효세부담 분석은 균형조건이 만족되는지 여부에 관계없이 일정한 수익을 내는 가상의 투자사업에 대한 평균적인 세부담을 분석한 것이다.

한계유효세율은 투자가 한 단위 증가함에 따른 실질 세부담 증가를 측정하는 것이므로 이론적인 관점에서 조세가 투자에 미치는 영향을 분석하는 가장 이상적인 지표라고 할 수 있다. 그러나 현실적으로 몇 가지 중요한 문제를 갖고 있는데, 첫째 자본시장의 균형을 전제로 한다는 점이다. 현실 사회에서 대부분의 기업, 특히 다국적 기업들은 자본시장이 불완전한 상태 또는 균형에 도달하지 않은 상태에서 투자 결정을 하는데 이때 한계유효세율은 실질적인 세부담 지표가 되지 못한다. 또한 한계유효세율이 자본시장의 균형을 유도하는 다른 조건들⁷⁾에 의해 영향을 받으므로 순수한 조세정책의 효과만 추출해 내기 어렵다는 문제도 있다.

둘째, 한계유효세율을 계산하기 위해 상당히 많은 가정과 단순화가 필요하다. 복잡한 감가상각제도도 단순하게 표현하여야 하며, 수많은 조세지원제도를 다 고려하지 못하고 소수의 대표적인 것만 고려하므로 현실을 다 반영하지 못한다.

셋째, 복잡한 과정을 통해서 도출된다. 실제 기업들이 그와 같은 복잡한 과정을 거쳐 한계유효세율을 계산하고 그 결과를 의사결정에 반영하는지 의문이다.

한편 평균유효세부담은 균형조건을 만족시키는지 여부와 상관없이 특정한 사업을 가정하여 세부담을 분석하는 것이므로 위의 첫 번째와 세 번째 문제로부터 비교적

7) 이자율, 물가상승률 등.

자유롭다. 그러나 복잡한 현실을 지나치게 단순화한다는 두 번째 문제는 평균유효세율의 경우에도 적용되며, 그 외에도 이익률에 대한 가정에 따라 세부담이 달라진다는 문제를 갖고 있다.

안종석·최준욱(2003)은 한국의 자료를 사용하여 한계유효세율과 평균유효세율을 계산함으로써 외국인투자에 대한 조세지원이 외국인투자기업의 세부담에 주는 영향을 분석하였다. 그 결과를 간략하게 요약하면 다음과 같다.

첫째, 본고에서 특별우대라고 표현하고 있는 고도기술수반사업 및 산업지원서비스업과 외국인투자지역에 대한 조세지원은 지원을 받는 외국인투자기업의 유효세부담을 상당히 낮춰주는 효과가 있다. 특히 초기부터 이익이 많이 발생하는 경우에 그 혜택이 크며, 감가상각 속도에 따라 효과가 달라진다. 둘째, 조세지원의 효과는 감면기간에 좌우되는데 경제자유구역 입주업체 등에 대한 ‘3년간 법인세 전액 감면-그 후 2년간 50% 감면’은 그다지 큰 효과를 발휘하지 못할 가능성이 크다.

앞의 <표 2>에 의하면 1990년부터 2004년 3분기 사이에 국내에서 직접투자를 한 외국인의 거주지 중 투자규모가 큰 순서대로 5개 국가를 보면 미국, 네덜란드, 일본, 말레이시아, 독일이다. 이 중 미국은 거주지과세원칙에 의해 과세하며 간주외국납부세액 공제를 허용하지 않는다. 뿐만 아니라 우리나라는 미국외의 국가들과도 조세조약을 체결할 때 거주자의 해외 사업소득에 대해 거주지 과세원칙을 적용하고 외국납부세액은 국내 세액에서 공제해 주는 방식을 기본원칙으로 하고 있다. 그리고 일본을 제외한 대부분의 선진국들은 우리나라와의 조세조약에서 간주외국납부세액 공제를 허용하지 않고 있다. 이러한 관점에서 보면 국내 조세지원이 외국인투자자의 세부담 절감에 큰 효과를 주지 못한다고 생각할 수도 있다.

그러나 실제 적용되는 세법의 내용을 보면 상당히 다른 경우가 있다. 예를 들면 독일의 경우에 역시 거주지과세원칙을 기본으로 조세조약을 체결하고 있으나 국내 법상 직접투자 소득에 대해 면세하는 조항을 갖고 있어 실제로는 원천지과세 방식을 적용한다고 할 수 있다. 그 외에도 네덜란드, 프랑스 등 상당수의 유럽 국가들이 이러한 유형에 속한다. 국내 투자규모로 보아 4위인 말레이시아의 경우 역시 우리나라와의 조세조약에서 거주지과세원칙을 고수하고 있지만 국내법상 특정지역(라부

안)에 대해 특례를 적용하여 그 지역 소재 기업의 해외투자소득에 대해서는 과세하지 않는다. 국내 진입한 말레이시아 투자자의 거주지는 대부분 라부안인 것으로 알려져 있다. 투자규모 6~10위의 국가들⁸⁾ 중에서도 영국만 명확하게 미국과 같은 유형의 거주지 과세를 하고 있을 뿐 다른 국가들은 대부분 원천지 조세지원의 효과를 투자자가 받아가는 것을 허용하고 있다. 이러한 관점에서 국내 유입된 외국인투자자의 거주지 유형에 따라 구분해 볼 때 금액 기준으로 70% 이상은 국내 조세지원으로 인한 유효세부담 감소의 혜택이 외국인투자자의 손에 돌아가는 경우라고 할 수 있으며 국내 조세지원의 혜택이 투자자 거주지 정부에 귀속되는 경우는 30% 미만인 것으로 추정된다⁹⁾.

2. 세부담 변화가 외국인직접투자에 미치는 영향

조세가 직접투자에 미치는 영향에 대한 실증분석 연구는 시계열자료를 이용한 분석과 횡단면자료를 이용한 분석이 있다. 시계열 자료를 이용한 분석결과는 연구자에 따라 다소 차이를 보이고 있으며, 최근까지의 연구를 종합적으로 조사·정리한 Gordon and Hines(2002)는 그 결과를 다음과 같이 정리하고 있다: 기존연구에서 세후수익률의 탄력성은 대체로 -1에 가까운데, 이는 세율의 직접투자 총액 탄력성이 -0.6 정도 되는 것을 의미한다. 외국인이 미국에 투자하는 경우와 미국인이 해외에 투자하는 경우에 있어 탄력성의 수치가 큰 차이를 보이지 않는다.

이와 같은 Gordon and Hines(2002)의 결론에 대해서는 몇가지 유의할 점이 있다. 그 중 가장 중요한 점은 Gordon과 Hines가 1980년대 이후의 미국 자료를 이용한 연구를 참조하고 있으며, 1970년대에 개도국을 대상으로 한 연구들은 누락되었다는 점이다. 누락된 연구 중 41개의 개도국을 대상으로 한 Root and Ahmed(1978), 20개의 아프리카 국가들을 대상으로 한 Agodo(1978), 그리고 Sha and Toye(1978),

8) 벨기에, 영국, 프랑스, 프랑스, 버뮤다, 싱가포르.

9) 1990~2004년 3분기의 외국인투자 유입액 중 미국과 영국으로부터의 유입이 차지하는 비중은 27%였다.

Lim(1983) 등은 조세가 직접투자에 미치는 영향을 거의 확인할 수 없다는 결론을 내린바 있다. 조세가 직접투자에 미치는 영향은 국가나 상황에 따라 다를 수 있기 때문에, 미국의 자료를 이용하여 나타난 결과가 다른 모든 나라들에 일반화될 수 있는 것은 아니다.

한편, 횡단면 분석을 통해 조세가 직접투자에 미치는 영향을 고찰한 연구에서 탄력성 수치는 연구자에 따라 차이를 보인다. Grubert and Mutti(1991)에서는 1982년의 자료를 이용하여, 제조업 분야에서의 33개국에 대한 현지법인의 자료를 분석한 결과 현지 세율에 대한 투자액의 탄력성이 -0.1 정도 되는 것으로 추정하였다. Hines and Rice(1994)는 73개 국가에 대한 투자 자료를 분석하였는데, 그 결과는 탄력성이 기존의 연구보다 훨씬 큰 -1 정도 되는 것으로 나타났다. 최근의 연구인 Altshuler et al.(2001a, 2001b)은 1984년의 자료와 1992년의 자료를 이용하여, 58개국을 대상으로 분석하였는데, 1984년에는 탄력성이 -1.5 정도였던 반면, 1992년에는 -2.8 로 그 절대치가 크게 증가한 것으로 나타나고 있다. Devereux and Griffith(1998)는 미국으로부터의 직접투자가 유럽 내에서 투자대상국가를 선정함에 있어 조세가 어떤 영향을 미치는지를 고찰하였는데, 이 연구에서는 투자대상국가의 평균유효세율이 투자위치 결정에 중요한 역할을 하는 것으로 나타나고 있다. 이는 비교적 동질성이 높은 국가들 간에 세율 격차가 존재하는 경우, 그것이 직접투자에 미치는 영향이 크다는 점을 시사한다.

기존의 연구에서 나타나는 상이한 결과 및 실증분석 연구의 한계를 감안할 때, 조세가 외국인직접투자에 미치는 영향의 정도에 대해 명확한 결론을 내리기는 어렵다. 그러나 초기 연구에서는 조세가 외국인직접투자의 결정에 중요한 영향을 미치지 않는다는 결과가 다수인 것에 비해 1980년대 이후의 실증분석 결과, 특히 미국 등 선진국 자료를 대상으로 한 연구 중에서는 조세가 외국인직접투자에 미치는 영향이 대체로 명확한 것으로 나타나고 있다는 점에 유의할 필요가 있다. 이는 과거에는 조세가 외국인직접투자에 미치는 영향이 크지 않았으나 시간이 지남에 따라 그 영향이 더욱 증가하고 있다는 점을 시사하는 것으로 판단된다.

외국인직접투자가 조세에 반응하는 정도는 투자동기에 따라서도 달라질 수 있다.

예를 들면 수출지향기업이 내수목적의 기업보다 가격경쟁에 있어 치열하며, 내수를 결정하는 국내적 요인에는 덜 민감하게 반응하기 때문에 투자결정에서 조세에 민감하게 반응할 수 있다. 이와 관련하여 Reuber(1973)와 Guisinger et al.(1985)은 서베이를 통해 수출지향 기업의 경영자들이 국내 시장을 목표로 하는 기업이나 지리적 특성을 활용하고자 하는 기업들보다도 조세에 더 민감하게 반응한다는 것을 확인한 바 있다.

국내의 연구 결과를 보면 안중석(1994)에서는 외국인직접투자의 국내 세 부담에 대한 탄력성이 부(-)의 수치를 갖는 것으로 나타났으나 추정치의 통계적 신뢰도가 낮다. 한편 이용섭(1999)에서 추정한 탄력성은 -2.56이었으며, 통계적 신뢰도도 높다. 두 연구는 사용하는 자료, 추정방법, 유효세율의 개념 등에서 차이를 보이고 있으며, 가장 큰 차이는 두 연구가 사용하는 자료의 시점인 것으로 판단된다. 안중석은 1967~1992년의 자료를 사용하고 있는 반면, 이용섭은 1985~1997년의 자료를 사용하고 있다. 그러므로 두 연구가 다른 결과를 보이는 것이 우리나라에 유입되는 외국인직접투자가 조세에 의해 영향을 받는 정도가 시간이 지남에 따라 변화되었기 때문일 수도 있다. 안중석이 외국인투자 진입을 정부가 철저히 통제하던 1984년 이전의 자료를 포함하여 연구한 데 비해 이용섭은 그 이후의 자료들만 가지고 연구하였다는 점에서 그와 같은 설명이 설득력을 가진다.

VI. 외국인투자에 대한 조세지원제도의 문제점과 개편방향

1990년대 말에 외국인투자의 유입을 적극적으로 촉진할 필요가 있다는 정책적 판단하에 외국인투자에 대한 조세지원이 확대되었다. 고도기술수반사업에 대한 지원은 산업지원서비스업에까지 확대되었으며 대규모 투자를 지원하기 위하여 외국인투자지역에 대한 조세지원제도가 도입되었다. 그리고 감면기간도 확장되어 법인세의 경우 전액 감면기간이 5년에서 7년으로 연장되었다. 이와 같은 정책 변화와 함께

외국인투자기업에 대한 조세감면액도 증가하여 1998~1999년에 연간 500억원에도 못미치던 법인세 감면액이 2000년 이후에는 2천억원 수준이 되었다.

현재로서는 이와 같은 조세지원제도의 변화가 외국인투자 유입에 얼마나 중요한 영향을 주었는지 명확하게 판단하기 곤란하다. 아직 시간이 많이 지나지 않아 의미 있는 분석을 할 수 있을 정도로 자료가 많지 않다. 뿐만 아니라 조세지원의 확대와 함께 진입규제의 완화가 병행되었으며, 외환위기로 인한 국내 자산의 가격하락도 외국인투자에 중요한 영향을 주었을 것으로 판단되는데 이러한 요인들과 조세지원의 영향을 구분해 낼 수 없기 때문이다.

그러나 보다 일반적이며 이론적인 분석, 다른 경우에 대한 연구결과 등을 종합하여 조세지원의 효과를 유추해 볼 수는 있을 것이다. 고도기술수반사업 등에 외국인 투자를 지원하는 조세지원제도는 지원대상이 되는 외국인투자기업의 국내 세부담을 상당히 완화시키는 효과가 있다. 그러나 그것이 외국인투자 유입에 의미 있는 영향을 줄 수 있는지에 대해서는 명확하게 이야기 할 수 없다. 지원대상이 비교적 조세에 대해 민감하게 반응하지 않는 업종이나 대규모 투자에 국한되어 있다. 뿐만 아니라 최근 임금, 지가 등 국내 생산요소 가격이 높기 때문에 우리나라에 진입하는 외국인투자는 수출보다는 내수시장을 목적으로 하는 경우가 대부분을 차지하는데, 이러한 투자는 조세에 민감하게 반응하지 않는다는 특징을 갖고 있다. 투자결정에 있어 조세의 중요성을 분석한 연구들의 공통적인 결론은 조세가 다른 경제여건의 결함을 보완할 수 있을 만큼 강력한 역할은 하지 못한다는 것이다. 이러한 분석 결과를 마음에 두고 현행 제도의 문제점을 분석하고 개편방안을 검토하면 다음과 같다.

1. 문제점

한국의 외국인투자 지원제도는 실효성에 대한 확신을 가질 수 없다는 문제 외에도 외국인에 대한 차별적 지원제도라는 중요한 문제를 갖고 있다. 동일한 기능을

수행하거나 동일한 규모의 투자를 하는 내국인과 외국인을 차별하는 제도의 타당성은 논리적으로 입증하기 어렵다. 개발도상국의 경우 외국자본의 유입이 생산 및 경영기술의 관점에서 외부효과를 가져오기 때문에 특별한 지원을 할 필요가 있다는 연구결과들이 상당히 많이 있다. 그러나 이미 국내 주식시장이 외국인에 의해 좌우될 정도로 개방된 현 시점에서 외국자본이 무조건 긍정적인 외부효과를 가져온다고 보기는 어렵다.

외국인에게만 차별적으로 지원되는 투자지원제도는 내국인투자를 외국인투자로 대체하고 대체된 내국인 자본은 해외로 유출시키는 결과를 초래할 수도 있는데, 이러한 ‘구축(crowding out)효과’로 인해 실제 국내 투자증대 효과는 외국인 투자증대 효과보다 적게 된다. 현행 지원제도 중 고도기술수반사업에 대한 지원의 경우 법 취지에 맞게 운영된다면 내국인에게 확대 적용되어도 큰 문제가 없으며, 내국인에게 적용할 경우 오히려 내국인의 기술력 향상에 도움이 될 것으로 보인다. 다른 국가에서도 외국인에게만 특별한 조세지원을 하는 경우는 거의 없으며, 있는 경우에도 차별을 철폐해 가는 과정에 있다.

외국인투자에 대한 조세지원제도의 두 번째 문제는 조세휴일 형식의 지원이라는 점이다. 일정기간동안 세부담을 면제해 주는 조세휴일제도는 단순·명료하다는 장점이 있지만 몇 가지 문제점도 가지고 있다. 그 중 가장 중요한 것은 짧은 기간동안만 지원이 이루어지기 때문에 이동성이 큰 단순노동집약적 산업에 유리하다는 점이다. 섬유산업 등이 이에 해당된다.

뿐만 아니라 조세휴일제도의 효과는 감가상각공제, 투자세액공제, 결손금이월제도, 투자자 거주지 과세제도에 따라 달라진다. 기계설비 등 상각속도가 빠른 자산보다는 토지와 같은 비상각자산을 집약적으로 사용하는 업종이 유리하며 고속상각, 투자세액공제 등 별도의 지원이 많이 제공되는 연구개발비의 비중이 높은 업종이 불리하다. 또한 거주지 과세제도에 따라서도 효과가 달라져 미국 등 거주지과세원칙을 따르는 국가로부터의 투자보다 해외투자 소득에 대해 과세하지 않는 국가로부터의 투자가 유리한데, 후자에는 조세피난처가 포함된다.

세 번째 문제점은 제도가 복잡하다는 점이다. “.....지역(도시 또는 구역)”이라고

이름이 붙은 지원제도만 5가지가 있으며, 각 제도별로 지원대상 및 지원내용, 기간이 다르게 설정되어 혼란스럽다(<부록 1> 참조). 이러한 복잡성은 제도의 효율성을 저해하는 결과를 가져온다.

2. 개편방향

외국인투자를 유치하는 데 가장 좋은 방법은 기업하기 좋은 환경을 조성하는 것이다. 그러므로 장기적인 관점에서 법정세율을 대폭 인하하고 동시에 특정부문에 대한 조세지원을 축소/폐지하여 내·외국인, 업종, 규모를 막론하고 전반적으로 투자에 대한 세부담을 축소할 필요가 있다. 이러한 정책방향은 선택할 수 있는 대안이라기보다는 필연적인 방향이라고 할 수 있으며, 이미 세계 각국에서 알게 모르게 그런 방향으로 세제개편이 진행되고 있다. 그러므로 그때그때 임기응변식으로 대응하기보다는 장기적 계획을 수립하여 적극적으로 대응하는 것이 바람직하다.

장기적인 관점에서 외국인에게만 특별히 지원되는 투자지원제도의 타당성을 찾을 수 없다. 그러므로 외국인투자에만 적용되는 조세지원제도는 폐지하는 것이 바람직하다. 특정부문의 투자에 대한 지원이 필요하다면 내·외국인을 구분하지 않고 동등하게 적용되는 투자지원제도를 찾아야 할 것이다. 단기적으로 외국인투자에 대한 조세지원제도를 유지하더라도 조세특례제한법 상에 나타난 다른 조세지원제도와 마찬가지로 법률에 시한을 정하여 한시적으로 운영하는 것이 바람직하다.

내·외국인에게 동등하게 적용되는 투자지원제도로는 조세휴일 형식의 지원보다 투자, 연구개발, 고용 등 특정행위에 대한 세액공제 등 특정행위에 대한 지원으로 하는 것이 바람직하다. 보다 구체적으로 외국인에게만 특별히 적용되는 조세휴일제도를 폐지하고 고도기술수반사업 및 산업지원서비스업에 대한 지원은 다른 R&D 및 기술지원제도와 통합하여야 한다. 대규모 투자에 대한 지원은 폐지되어야 하며, 특정지역에 대한 지원은 중앙정부 차원이 아니라 지방정부 차원에서 지원방안을 마련하고 중앙정부는 지방의 계획을 실현하는데 협조하는 형태를 띠는 것이 바람직하다.

다.

행위 위주의 투자지원제도인 투자공제, 연구개발비 공제 등도 수익이 없는 기업의 설립 초기 세부담을 완화하는 데 큰 효과를 발휘하지 못한다는 문제가 있다. 그러나 비교적 조세정책의 영향을 많이 받는 증액투자의 경우에는 충분한 효과를 발휘할 수 있으며, 공제 이월기간을 연장함으로써 새로 설립하는 기업의 세부담도 장기적으로 줄여줄 수 있다.

마지막으로 조세지원체계를 단순화할 필요가 있다. 특정지역에 투자한 기업에 대한 조세지원제도가 외국인투자지역 제도를 제외하더라도 네 가지에 달하며, 각 제도별로 지원조건과 규모를 달리 정하고 있어 매우 복잡하므로 유사한 지역의 통·폐합을 통해 제도를 단순화하여야 한다.

참고문헌

- 김진수 외, 『주요국의 법인세제 변화추이와 우리나라 법인세제 개편방향 : 법인세율을 중심으로』, 한국조세연구원, 2003.
- 산업연구원, 『외국인 직접투자에 대한 조세지원제도의 효율화 방안』, 2001. 2.
- 산업자원부, 『국민의 정부 5년간의 외국인투자 유치 노력과 성과』, 2003a.
- _____, 『외국인투자 통계』, 2003b.
- 안종석, 『조세정책이 대내외 직접투자에 미치는 효과분석』, 연구보고서 94-12, 한국조세연구원, 1994.
- _____, 『외국인 직접투자에 대한 조세감면이 한계유효세율에 미치는 효과분석』, 『재정연구』, 제5권 제2호, 한국조세연구원, 1998.
- 안종석 · 최준욱, 『외국인 직접투자에 대한 조세지원제도의 성과 및 향후 운용방안』, 한국조세연구원, 2003.
- 윤건영, 『資本所得稅政策의 投資誘因效果分析』, 『財政論集』, 제2집, 1988.
- 이성봉 · 이형근, 『외국인투자유치정책: 국제적 성공사례와 시사점-투자 인센티브』, 대외경제정책연구원, 정책연구 98-09, 1998.
- 이용섭, 『외국인직접투자에 대한 조세지원 효과분석』, 연구보고서 98-09, 한국조세연구원, 1999.
- 장윤중 · 한병섭, 『외국인직접투자 조세지원제도의 운용성과 평가 및 개선방안 연구』, 산업연구원, 2001b.
- _____, 『외국인직접투자에 대한 조세지원제도의 효율화 방안』, 산업연구원, 2001a.
- 전주성, 『조세정책과 직접투자: 투자데이터의 특성에 따른 유인효과 분석』, 『공공경제』, 제2권, 한국공공경제학회, 1997.
- 전주성 · 황진우, 『조세와 외국인직접투자: 산업별 유효세율과 자본지출 분석』, 『재정논집』, 제14집 제1호, 한국재정학회, 1999.

- _____, 『해외직접투자, 조세절감과 기업가치 : 미국의 기업자료에 의한 실증분석』, 『공공경제』, 제5권 제2호, 2000.
- Agodo, O. “The Determinants of U. S. Private Manufacturing Investments in Africa,” *Journal of International Business Studies* 9, 1978.
- Aharoni, Y. *The Foreign Investment Decision Process*, Cambridge University Press, 1966.
- Altshuler, R., H. Grubert and T. S. Newlon, “Has U. S. Investment Abroad Become More Sensitive to Tax Rates?,” *International Taxation and Multinational Activity*, ed. James R. Hines Jr., The University of Chicago Press, 2001.
- Barlow, E. and I. Wedner, *Foreign Investment and Taxation*, Englewood Cliffs; Prentice Hall, 1955.
- Boskin, M. J., and W. G. Gale, “New Results on the Effects of Tax Policy on the International Location of Investment,” *The Effects of Taxation on Capital Accumulation*, ed. Martin Feldstein, 1987.
- Coughlin, C., J. V. Terza and V. Arromdee, “State Characteristics and the Location of Foreign Direct Investment within the United States,” *Review of Economics and Statistics* 73, 1991.
- Desai, M. A., and J. R. Hines Jr., “Foreign Direct Investment in a World of Multiple Taxes,” NBER working paper 8440, 2001.
- Devereux, Michael P. and Harold Freeman, “The Impact of Tax on Foreign Direct Investment: Empirical Evidence and the Implications for tax Integration Schemes,” *The Taxation of Multinational corporations*, ed. Joel Slemrod, 1995.
- Devereux, Michael P. and Rachel Griffith and A. Klemm, “Have Taxes on Mobile Capital Declined?,” Institute for Fiscal Studies, 2001.

- Devereux, Michael P. and Rachel Griffith, "Taxes and the Location of Production: Evidence from a Panel of U. S. Multinationals," *Journal of Public Economics*, Vol. 68, 1998.
- Dunning, J. H, "The Determinants of International Production," *Oxford Economic Papers*, Vol. 25, No. 3, 1973.
- _____, *Multinational Enterprises, Economic Structure and International Competitiveness*, Wiley, U. K., 1985.
- Easson, Alex, "Tax Incentives for Foreign Direct Investment Part II: Design Considerations," *Bulletin*, International Bureau of Fiscal Documentation, August 2001b.
- _____, "Tax Incentives for Foreign Direct Investment Part I: Recent Trends and Countertrends," *Bulletin*, International Bureau of Fiscal Documentation, July 2001a.
- Ernst & Young, "Investment in Emerging Markets : A Survey of the Strategic Investment of Global 1000 Companies," New York, 1994.
- Fortune/Deloitte Touche, "1997 Business Location Study," 1997.
- Gordon, Roger H., James R. Hines Jr., "International Taxation," NBER working paper 8854, 2001.
- Group of Thirty, *Foreign Direct Investment 1973-87*, New York, 1992.
- Grubert, H. and J. Mutti, "Taxes, Tariffs and Transfer Pricing in Multinational Corporate Decision-Making," *Review of Economics and Statistics* 73, 1991.
- Guisinger, S. et al., *Investment Incentives and Performance Requirements*, New York : Prager, 1985.
- Hall, R. and D. Jorgenson, "Tax Policy and Investment Behavior," *American Economic Review* 57, 1967, pp. 391~414.

- Hanson, Gordon H., "Should Countries Promote Foreign Direct Investment?," G-24 Discussion Paper Series No. 9, United Nations Conference on Trade and Development, 2001.
- Hartman, D. G., "Tax Policy and Foreign Direct Investment in the United States," *National Tax Journal* 37, 1984.
- Hines Jr, James R., "Tax Sparing and Direct Investment in Developing Countries," *International Taxation and Multinational Activity* , ed. James R. Hines Jr., The University of Chicago Press, 2001.
- _____, "Fundamental Tax Reform in an International Setting," *Economic Effects of Fundamental Tax Reform*, ed. Henry Aaron and William Gale, Brookings, 1996.
- Hines, J. R., and E. M. Rice, "Fiscal Paradise: Foreign Tax Havens and American business," *Quarterly Journal of Economics* 109, 1994.
- IMF, *International Financial Statistics*, 2002.
- Jenkins, Glenn and Rpu Khadka, "Tax Reform in Singapore," Development discussion papers, Harvard Institute for International Development, 1998.
- King, M. and D. Fullerton, *The Taxation of Income from Capital*, Chicago: The University of Chicago Press, 1984, Chapter 2.
- Lim, D. "Fiscal Incentives and Direct Foreign Investment in Less Developed Countries," *Journal of Development Studies* 19(2), 1983.
- Lim, Ewe-Ghee, "Determinants of, and the Relation Between, Foreign Direct Investment and Growth: A summary of the Recent Literature," IMF working paper WP/01/175, 2001.
- Markusen, J. R., "The Boundaries of Multinational Enterprises and the Theory of International Trade," *Journal of Economic Perspectives* 9, 1995.
- Morisset, Jacques and Neda Pirnia, "How Tax Policy and Incentives Affect Foreign Direct Investment: A Review," Policy Research Working Paper

- 2509, The World Bank and International Finance Corporation, December 2000.
- Mutti, John and Harry Grubert, "The Taxation of Capital Income in an Open Economy," *Journal of Public Economics*, 1985.
- OECD, "Foreign Direct Investment for Development : Maximising Benefits, Minimising Costs", 2002b.
- _____, "Economics Department Paper on Taxation and Foreign Direct Investment," DAFFE/CFA/WP2(2003)22, 2003.
- Oman, C. "Policy Competition for Foreign Direct Investment : A Study of Competition among Governments to Attract FDI," OECD Development Centre Studies, Paris, 2000.
- Ondrich, J., and M. Wasylenko, "Foreign Direct Investment in the United States: Issues, Magnitudes, and Location Choice of New Manufacturing Plants," W. E. Upjohn Institute for Employment Research, Kalamazoo, MI, 1993.
- Robinson, H. J., "The Motivation and Flow of Private Foreign Investment," Stanford Research Institute, 1961.
- Rolfe, R. J., D. Ricks, M. Pointer and M. McCarthy, "Determinants of FDI Incentive Preferences of MNEs," *Journal of International Business Studies* 24(2), 1993.
- Root, F. and A. Ahmed, "The Influence of Policy Instruments on Manufacturing Direct Foreign Investment in Developing Countries," *Journal of International Business Studies* 9(3), 1978.
- Shah, S. M. and J. Toye, "Fiscal Incentives for Firms in Some Developing Countries : Survey and Critique," in J. Toye, ed. *Taxation and Economic Development*, 1978.
- Shatz, H and A. J. Venables, "The Geography of International Investment," World Bank Policy Research Working Paper No. 2338, 2000.

- Slemrod, Joel, "Tax Effects on Foreign Direct Investment in the United States: Evidence from a Cross-Country Comparison," *Taxation in the Global Economy*, eds. Assaf Razin and Joel Slemrod, The University of Chicago Press, 1990.
- Swenson, D. L, "Transaction Type and the Effect of Taxes on the Distribution of Foreign Direct Investment in the U. S.," *International Taxation and Multinational Activity* ed. James R. Hines Jr., The University of Chicago Press, 2001.
- _____, "The Impact of U. S. Tax Reform on Foreign Direct Investment in the United States," *Journal of Public Economics* 54, 1994.
- UNCTAD, *Tax Incentives and Foreign Direct Investment, A Global Survey*, ASIT Advisory Studies No. 16. United Nations, 2000.
- Young, K. H., "The Effects of Taxes and Rates of Return on Foreign Direct Investment in the United States," *National Tax Journal* 41, 1988.

<부록 1> 외국인투자 촉진을 위한 조세지원제도 비교

구분	자유무역지역	고도기술산업·외국인투자지역	제주국제자유도시	경제자유구역	기업도시개발구역
법적근거	자유무역지역의 지정및운영 에관한법률(2005.1.14)	외국인투자촉진법 (2004.12.31)	제주국제자유도시특별법 (2004.3.22)	경제자유구역의 지정및운영 에관한법률(2005.1.27)	기업도시개발특별법 (2004.12.31)
주무부처	산업자원부	산업자원부	건설교통부	재정경제부	건설교통부
지정목적	외자유치, 무역진흥, 국제물류 원활화, 지역개발	외자유치	제주도를 동북아경제의 중심도시로 육성	외국인투자 촉진, 가경쟁력 강화, 지역간 균형발전 도모	국토의 계획적 개발, 민간기업 투자 촉진
지정위치	- 산업단지 - 공항 및 배후지 - 유통단지 - 화물터미널 - 항만 및 배후지	- 산업단지 중 외투기업에 전 용으로 임대/양도하기 위해 지정하는 지역 - 외국투자가가 투자를 희망 하는 지역	- 첨단과학기술단지 - 투자진흥지구 · 투자자 희망 지역 · 투자유치를 촉진하는 데 유리한 지역 - 자유무역지역	제한없음	- 330만 ² 이상 · 산업교역형 · 지식기반형 · -관광레저형 - 165만 ² 이상 · 혁신거점형
지정현황	마산,익산,군산,대불,부산 항,광양항,인천항,인천공항	- 개별업체형: 16개 사업장 - 산업단지형:광주 평동, 천 안, 오창, 대불, 진사, 구미, 금의, 인주	제주	부산·진해,인천,광양만권	
입주자격	내·외국인	외국인투자기업	내·외국인	외국인투자기업	내·외국인

구 분	자유무역지역	고도기술산업·외국인투자지역	제주국제자유도시	경제자유구역	기업도시개발구역
지 원 요 건	개발사업 시행자		- 투자진흥지구 · 1천만불 이상 · 외투비율 50% 이상으로 총 개발사업비 1억불 이 상	- 3천만불 이상 - 외투비율 50% 이상으로 총 개발사업비 5억불 이상	- 민간기업 - 채무건전성 등 충족 - 도시조성비 20% 이상 자 기자본 및 투자자금 확보
	산업지원 서비스업 · 고도기술 수반사업	- 국내산업의 국제 경쟁력 강 화를 위하여 필요하다고 인 정되는 사업 · 3천만불 이상			
	제조업	- 3천만불 이상 - 산업단지 · 1천만불 이상	- 자유무역지역 · 1천만불 이상 · 상시 고용규모 100인 이 상	- 1천만불 이상 - 고용규모 1백명 이상	- 1천만불 이상
	물류업	- 1천만불 이상 - 산업단지 · 5백만불 이상	- 자유무역지역 · 1천만불 이상	- 5백만불 이상	- 5백만불 이상
	관광업	- 2천만불 이상	- 투자진흥지구 · 1천만불 이상	- 1천만불 이상	- 1천만불 이상
	연구 및 개발업	- 산업지원서비스업/고도기술 수반사업 관련 연구시설 · 5백만불 이상 · 연구전담인력 상시고용규 모 10인 이상			- 5백만불 이상
	첨단 지식산업	- 3천만불 이상 - 제조업, 산업서비스업·고 도기술수반사업, 물류업, 관광업, R&D - 동일 산업단지나 인접 지역 에 시설설치	- 첨단과학기술단지 · 투자금액 제한없음		- 1천만불 이상
	혼합투자				

구 분	자유무역지역	고도기술산업·외국인투자지역	제주국제자유도시	경제자유구역	기업도시개발구역
관세	- 자본재 3년간 100% 관세 면제	- 자본재 3년간 100% 관세 면제	- 자본재 3년간 100% 관세 면제 - 첨단과학기술단지 · 연구기자재 100% 관세 면제	- 자본재 3년간 100% 관세 면제	- 자본재 3년간 100% 관세 면제
부가세 특소세	- 부가세 영세율 적용 · 반입신고한 내국물품 · 임주기업체간 공급/제공하는 외국물품 등과 용역	- 자본재 3년간 100% 부가·특소세 면제 · 산업지원서비스업/고도기술수반사업 · 투자희망지역 입주기업			
소득세 법인세	- 감면대상세액 3년간 100%, 다음 2년간 50% 감면	- 감면대상세액 5년간 100%, 다음 2년간 50% 감면	- 감면대상세액 3년간 100%, 다음 2년간 50% 감면	- 감면대상세액 3년간 100%, 다음 50% 감면	- 감면대상세액 5년간 100%, 다음 2년간 50% 감면 - 개발사업 시행자 · 3년 100%, 2년 50%
취득세 등록세 재산세 중도세	- 취득·등록·재산세 · 감면대상세액 3년간 100%, 다음 2년간 50% 감면 - 지자체가 15년 범위 내에서 조례로 기간연장 및 비율 상향조정 가능	- 취득·등록·재산세 · 감면대상세액 5년간 100%, 다음 2년간 50% 감면 - 지자체가 15년 범위 내에서 조례로 기간연장 및 비율 상향조정 가능	- 투자진흥지구 개발사업 시행자 · 경제자유구역과 동일 - 투자진흥지구·자유무역지역 입주기업 · 취득·등록세 100% 감면 · 재산세 3년간 100%, 다음 2년간 50% 감면 - 지자체가 10년 범위 내에서 조례로 기간연장 및 비율 상향조정 가능	- 취득·등록·재산세 · 감면대상세액 3년간 100%, 다음 50% 감면 - 지자체가 15년 범위 내에서 조례로 기간연장 및 비율 상향조정 가능	- 취득·등록·재산세 · 감면대상세액 5년간 100%, 다음 2년간 50% 감면 - 개발사업 시행자 · 3년 100%, 2년 50%에서 조례로 15년 범위 내 및 비율 상향조정 가능

지 원 수 준

중국 이전가격세제의 현황, 문제점 및 개선방향

2005. 9.

<목 차>

1. 중국 이전가격세제의 현황
2. 중국의 이전가격세제와 국제규범 간의 차이점
3. 중국 이전가격세제의 강화배경
4. 중국 현행 이전가격세제의 문제점 및 개선방향
5. 중국 이전가격 조세관리행정시스템

靳东升(국가세무총국 세수과학연구소 부소장)

* 翻譯: 趙銀姬, 韓國租稅研究院 研究員

이전가격세제는 현재 각 나라의 세무당국과 다국적기업이 가장 관심을 가지는 국제조세문제로서, 이전가격세제를 통하여 도모하는 조세회피방지관리는 다국적 세원에 대한 감독과 관리, 그리고 국가의 조세이익을 보호하기 위한 중요한 수단이다.

이전가격세제란, 한 나라의 정부가 관련기업(특수관계기업)이 이전가격 경영전략과 관련기업 내부거래를 통하여 본국의 조세권익을 침범하는 것을 방지하기 위하여 만든 특수한 조세규정이다. 이전가격세제는 전문적인 세제가 아니라, 완벽한 조세체계 중의 하나의 특수한 구성부분으로서, 정부가 다국적기업의 이전가격에 대하여 정책목표통제 및 관리를 진행하는 방법과 조치이다.

I. 중국 이전가격세제의 현황

1. 중국 이전가격세제의 도입과 발전

중국의 이전가격세제는 經濟特區의 조세회피방지실무로부터 유래한다. 1987년에 深圳市 人民政府는 涉外企業所得稅法의 관련 규정과 원칙에 의하여 술선수범하여 “심천경제특구의외상투자기업과 관련기업 거래업무 세무관리 잠정방법(深圳經濟特區外商投資企業與關聯公司交易業務稅務管理的暫行辦法)”을 공포하고 1988년 1월 1일부터 실시하였다. 財政部, 國家稅務總局은 1988년 1월 4일에 통지((87)財稅外字 376호)를 발표하여 상술한 방법(辦法)을 전국에 전달하고 이를 참조하여 처리하도록 하였다. 이는 중국에서 이전가격세제와 관련된 최초의 법규였다. 이를 토대로 1991년에 중국은 中外合資經營企業所得稅法과 外國企業所得稅法을 “중화인민공화국 외상투자기업과 외국기업소득세법(中華人民共和國外商投資企業和外國企業所得稅法)”으로 통합하게 되고 동 법 제13조 및 그 실시세칙 제4장에서 외상투자기업 또는 외국기업이 그 관련기업과의 업무거래는 독립기업간의 업무거래에 따라 대금, 비용을 수취 또는 지불해야 한다고 명확히 규정하였다. 이는 중국이 국제조세관리에서 이전가격세제를 전반적으로 실시하였음을 의미한다. 그 후, 1992년 9월에 공포한 “중

화인민공화국세수징수관리법” 제24조 및 1993년 8월에 공포한 “중화인민공화국 세수징수관리법실시세칙” 제36조 내지 제41조에서 이전가격 세무조정 범위, 내용과 방법에 대하여 명확히 규정함으로써 중국 이전가격세제의 입법을 완성하였다. 특히 지적해야 할 것은, 국가세무총국이 1992년 10월에 “중화인민공화국 외상투자기업과 외국기업소득세법” 및 그 실시세칙의 관련 규정에 근거하여 “관련기업간 업무거래 세무관리실시방법(關聯企業間業務往來稅務管理實施辦法)”을 제정, 공포하였는데 이는 중국 이전가격세제의 내용을 충실하게 하였다. 1998년에는 또 “관련기업간 업무거래 세무관리규정(關聯企業間業務往來稅務管理規程)”을 공포하여 관련기업간의 이전가격문제를 한층 규범화함으로써 국제통상기준인 공평독립원칙에 부합되게 되었다. 따라서 이론적으로 볼 때, 이 때에 이르러 중국은 완벽하고 체계적인 이전가격세제가 초보적으로 형성되었다고 할 수 있다.

그러나 발달한 국가와 비할 때 중국의 이전가격세제는 아직 차이가 컸고 끊임없이 완성할 것이 필요했다. 따라서 2004년 9월에 국가세무총국은 “관련기업간 업무거래 사전협의 실시규칙(關聯企業間業務往來豫約定價實施規則)”을 공포하게 되는데 이는 중국의 이전가격세제에 있어서 역사적인 이정표가 된다. 사전협의를 이전가격세제의 발전과 연장이다. 관련기업간 업무거래 사전협의(APA) 세무관리란, 납세자가 그 관련기업과 유형자산의 구입판매 및 사용, 무형자산의 양도와 사용, 노무의 제공과 자금유통 등 업무거래에 있어서 관련거래에 적용하는 정상가격결정방법과 계산방법을 사전에 약정할 것을 신청함으로써, 장래 연도에 관련거래와 관련되는 세무문제를 해결 및 확정할 때 각 급 주관 세무기관과 납세자가 자원, 평등, 신용의 원칙 및 규칙에 따라 회담, 심사와 평가, 협상, 사전협의를 제정과 허가, 감독 및 집행 등을 진행하는 구체적인 관리업무를 말한다. 관련기업간 업무거래 사전협의를 실시하는 것은 사실 조세회피방지에 대한 세무조정을 사후심사조정으로부터 사전약정으로 변경하는 것인데, 이러한 사전약정의 장점은 징수, 납부 쌍방의 관리비용을 절약하는 것이다. 사전협의를 사전에 약정하는 것이기 때문에 처음부터 어떠한 거래와 관련된 조세문제를 명확히 해 두고 추적을 진행하며, 문제를 발견하면 확인과 해결이 용이하고, 또한 맹목적이고 과도한 심사업무를 피할 수 있으며 따라서 징수,

납부 쌍방의 인력, 물력, 재력의 소모를 감소할 수 있다.

2004년 10월에 국가세무총국은 2001년 5월 1일부터 실시된 “중화인민공화국 세수징수관리법” 및 2002년 10월 15일부터 실시된 “중화인민공화국 세수징수관리법실시세칙”의 관련 조항을 근거로 1998년의 “관련기업간 업무거래 세무관리규정”에 대하여 수정을 진행함으로써 이전가격 관리체계를 한층 규범화하였다. 즉, 이전가격세제와 관련하여 실제 운용 가운데서의 활용성을 업그레이드시킴과 동시에 중국의 이전가격세제가 국제상의 통상적인 인정기준 및 처리절차에 한층 접근하도록 하였다.

2. 중국 이전가격세제의 주요내용

중국의 이전가격세제는 대체적으로 국제상의 통상기준을 참조하였다. 즉 다국적 관련기업(聯屬企業)간에 제품, 노무 또는 재산을 양도할 때 세무기관이 당해 기업이 조세회피의도가 있는지를 불문하고 내부거래가격 즉 이전가격을 승인하지 않으며 독립기업간의 정상거래원칙에 따라 과세소득을 조정함으로써 본국의 조세이익을 보호한다.

중국에서 이전가격의 원칙은 “중화인민공화국 세수징수관리법” 및 그 실시세칙, “중화인민공화국 외상투자기업과 외국기업소득세법” 및 그 실시세칙 등 일반 법률에서 반영될 뿐더러, 1992년에 공포한 “관련기업간 업무거래 세무관리실시방법”과 1998년에 공포하고 2004년에 다시 개정한 “관련기업간 업무거래 세무관리규정” 등 전문적인 이전가격 관련 법규를 제정하였다. 이러한 法律, 法規 및 規章의 내용으로부터 볼 때 중국 이전가격세제의 내용은 대체로 적용대상, 이전가격의 조정원칙, 정상가격결정방법, 정보자료의 수집, 세무조사의 時限, 입증책임 및 이전가격 분쟁해결의 방식 등이 포함된다.

가. 관련기업의 인정

이전가격세제에서 관련기업의 인정과 관련하여 주로 2004년에 새로 수정한 “관련

기업간 업무거래 세무관리규정” 제4조에서 열거법으로 명확히 규정하고 있다. “외상 투자기업과 외국기업소득세법 실시세칙” 제52조에서의 “자금, 경영, 구입판매 등 방 면에서 직·간접적인 소유 또는 지배관계가 존재”, “직·간접적으로 함께 제3자에 의하여 소유 또는 지배되는 관계”, “이익상 관련이 있는 기타의 관계”와 세수징관법 실시세칙 제51조에서의 “자금, 경영, 구입판매 등 방면에서 직·간접적인 소유 또는 지배관계가 존재”, “직·간접적으로 함께 제3자에 의하여 소유 또는 지배되는 관 계”, “이익상 관련이 있는 기타의 관계”라 함은 주로 기업이 다른 회사, 기업 및 기 타 경제조직(이하 다른 기업이라 총칭함)과 다음 관계 중 하나에 해당할 경우 관련 기업을 형성하는 것을 말한다: (1) 서로 타방 지분총액의 25% 또는 그 이상을 직접 또는 간접적으로 소유하고 있는 경우 (2) 직접 또는 간접적으로 제3자에 의해 소유 되거나 또는 제3자가 25% 내지 그 이상의 지분을 지배할 경우 (3) 기업과 다른 기 업간의 대차(借貸)자금액이 기업자본금의 50% 또는 그 이상을 차지하거나 기업의 대차(借貸)자금총액의 10% 또는 그 이상을 다른 기업에서 담보(보증)한 경우 (4) 기업의 이사 또는 經理(사장) 등 고급관리인원의 절반 이상 또는 1인 이상(1인 포 함)의 상무이사가 다른 기업에서 위임 파견된 경우 (5) 기업의 생산경영활동은 반드 시 다른 기업에서 특허권(산업재산권, 독점기술 등을 포함)을 제공해야만 정상 운영 할 수 있는 경우 (6) 기업이 생산경영을 위하여 구입하는 원자재, 부품 등(가격 및 거래조건 등을 포함)을 다른 기업에서 공급하고 지배하는 경우 (7) 기업이 생산한 제품 또는 상품의 판매(가격 및 거래조건 등을 포함)를 다른 기업이 지배하는 경우 (8) 기업의 생산경영, 거래를 실질적으로 지배하거나 또는 이익상 관련이 있는 기타 의 관계(가족, 친척관계 등을 포함)

나. 관련거래의 범위 및 정상가격결정원칙과 방법

관련거래에 대한 주요규정은 다음과 같은 것이 있다. 첫째, 납세자와 관련기업간 유형자산의 구입판매업무에 있어서 독립기업간의 업무거래에 따라 가격을 정하지 않을 경우 세무기관은 다음의 상응한 방법을 채택하여 조정을 진행할 수 있다. ①

독립기업간에 같거나 유사한 업무활동을 진행하는 가격(이러한 방법을 채택함에 있어서 반드시 선정된 거래와 관련기업간거래와의 비교가능성요소를 고려해야 한다)을 따르는 방법 ② 관련관계가 없는 제3자에게 재판매할 때 취득할 수 있는 이익수준에 따르는 방법 ③ 원가에 합리적인 비용과 이윤을 가하는 방법 ④ 기타의 합리적인 방법.

둘째, 자금유통이자방면. 관련기업간에 자금을 유통하면서 지불하거나 수취하는 이자가 관련관계가 없는 기업간에 동의할 수 있는 금액을 초과하거나 그보다 낮을 경우, 또는 이자율이 같은 유형 업무의 정상적인 이자율을 초과하거나 그보다 낮을 경우에는 세무기관은 정상적인 이자율수준을 참조하여 조정을 진행할 수 있다. 조정시에는 기업과 관련기업간의 대차업무 및 비관련기업간의 대차업무에 있어서 용자금액, 화폐의 종류, 기한, 담보, 용자인의 신용, 상환방식, 이자계산방법 등 방면에서의 비교가능성에 주의해야 한다. 채권자가 타인으로부터 자금을 차입한 후 다시 채무자에게 轉貸하는 용자업무에 대해서는 채권자가 실제 지불한 이자에 지출한 원가 또는 비용, 그리고 합리적인 이윤을 가한 것을 정상이자로 한다.

셋째, 노무비용방면. 관련기업간에 노무를 제공함에 있어서 독립기업간의 업무거래에 따라 노무비용을 수취 또는 지불하지 않을 경우, 세무기관은 유사한 노무활동에서의 정상적인 수수료기준을 참조하여 조정을 진행할 수 있다. 조정시에는 기업과 관련기업간의 노무제공 및 비관련기업간의 노무제공에 있어서 업무성격, 기술요구, 전업수준, 책임부담, 대금지급조건과 방식, 직접비용과 간접비용 등 방면에서의 비교가능성에 주의해야 한다.

넷째, 재산수익과 소득방면. 납세자와 관련기업간에 재산을 양도하거나 임대 등 방식으로 유형자산의 사용권을 제공하는 등 업무거래에 있어서 독립기업간의 업무거래에 따라 대금, 비용을 수취 또는 지불하지 않을 경우, 세무기관은 관련관계가 없는 기업간에 동의할 수 있는 금액에 따라 조정을 진행할 수 있다. 같거나 유사한 상황에서 비관련기업간에 같거나 유사한 유형자산을 제공하여 사용하게 하면서 수취 또는 지불하는 정상비용에 따라 조정을 진행한다. 제공자가 타인으로부터 임차한 후 다시 사용자에게 전대(轉租)하면서 수취하는 사용료(임대료)에 대해서는 제공

자가 실제 지불한 임대료 또는 사용료에 제공자가 지출한 원가 또는 비용 그리고 합리적인 이윤을 가한 것을 정상사용료로 인정할 수 있다. 임대료의 구성요소에 따라 재산의 상각에 합리적인 비용과 이윤을 가한 것을 정상사용료로 하여 이를 근거로 조정을 진행하는 방법을 택할 수도 있다.

다섯째, 무형자산의 양도. 관련기업간의 이전가격 또는 수취한 사용료에 있어서 관련관계가 없을 경우 동의할 수 있는 금액에 따라 조정을 진행한다. 조정시에는 기업과 그 관련기업간의 무형자산 양도 및 비관련기업간의 무형자산 양도에 있어서 투자개발, 양도조건, 독점정도, 관련 국가의 법적 보호를 받는 정도 및 시간 그리고 양수인의 수익, 투자와 비용, 대체가능성 등 방면에서의 비교가능성에 주의해야 한다.

다. 정보자료의 수집

1) 관련기업의 신고에 대한 요구

2004년의 “관련기업간 업무거래 세무관리규정” 제5조는 다음과 같이 규정하고 있다. 즉 기업이 다른 기업과 관련기업을 형성할 경우 납세연도 종료 후의 4개월 이내에 주관 세무기관에 ‘관련기업과의 업무거래상황에 관한 연도신고서’를 제출해야 한다.

2) 구체적인 자료를 제공하는 데 관한 특수요구

“규정” 제18조는 다음과 같이 규정하고 있다. 즉 주관 세무기관은 기업과 관련기업간의 업무거래상황을 조사할 때 기업에 관련기업간의 업무거래와 관련된 거래가격, 비용기준 등 자료를 제출하도록 요구할 수 있는데 구체적으로 다음과 같은 것을 포함한다. ① 관련기업 및 제3자와의 거래유형상황, 예를 들면 구입판매, 자금, 대차, 노무제공, 유형자산과 무형자산의 양도, 유형자산과 무형자산의 사용권제공 등 ② 이전가격원칙, 이는 가격요소의 구성상황을 포함하는데, 예를 들면 거래의 수

량, 장소, 형식, 상표, 대금지급방식 등이 있다 ③ 거래가격과 비용수취(지불)의 근거를 확정하는 기타의 관련 자료.

3) 국내 異地조사에서 관련 자료의 수집

주관 세무기관이 기업에 대하여 진행하는 이전가격의 조사 및 심사내용이 당해 省의 기타 지역 또는 기타의 省級지역(省, 自治區, 直轄市, 計劃單列市)과 관련될 경우, 관련 稅務局에 협조조사를 요청해야 한다. 업무수요로 확실히 省級(自治區, 直轄市, 計劃單列市)지역을 넘은 범위에서 감사 또는 조사 및 증거수집을 해야 할 경우에는 행정급별로 올라가 國家稅務總局의 허가를 받아야 한다.

4) 조세협정의 정보교환절차를 통하여 경외조사를 진행할 경우 관련 자료의 수집

주관 세무기관이 기업에 대하여 이전가격조사를 진행할 때 확실히 경외의 비교가능가격, 경제상황 등 정보자료를 취득해야 할 경우 國家稅務總局에 보고하여 세수협정의 정보교환절차를 통하여 진행할 수도 있고, 허가를 받아 외국주재기관을 통하여 관련 비교가능정보자료를 조사 및 수집할 수도 있다. 관련 국가(特別行政區)에 인원을 파견하여 현지조사 및 증거수집을 해야 할 경우에는 조세조약 또는 安排의 관련 규정 및 外事管理規定에 따라 행정급별로 올라가 國家稅務總局의 허가를 받아야 한다.

라. 세무조사의 時限에 관한 규정

중국은 “관련기업간 업무거래 세무관리규정” 제37조에서 다음과 같이 규정하고 있다. 즉 주관 세무기관이 기업의 이전가격에 대한 조사와 조정은 일반적으로 기업이 정식으로 통지서를 하달한 날로부터 3년 이내에 진행해야 하며 특수한 상황으로 인하여 심사기한을 연장해야 할 경우에는 행정급별로 올라가 國家稅務總局의 허가

를 받아야 한다. 다만 이러한 경우에도 최장 5년을 초과할 수는 없다. 만약 주관 세무기관이 기업의 이전가격에 대한 심사와 조정이 이전 연도의 과세수입 또는 소득액과 관련될 경우에는 “稅收徵管法實施細則” 제56조 및 國家稅務總局的 “中華人民共和國稅收徵收管理法” 및 그 實施細則의 약간 구체적인 문제를 관철하는 데 관한 國家稅務總局的 통지([國稅發(2003)47호]) 제12조의 규정에 의하여 일반적으로 이전 3년을 소급조정할 수 있고 최장 10년을 초과할 수는 없다.

마. 입증책임에 관한 규정

중국의 이전가격세제는 기업이 입증책임을 진다고 규정하고 있다. 주관 세무기관이 기업의 이전가격에 대하여 조사, 감사를 진행하는 과정에서 기업은 반드시 관련 기업간의 업무거래와 관련하여 이전가격의 正常, 합리성에 대한 입증자료를 제출해야 한다.

① 유형자산의 구입판매와 관련된 입증자료는 주로 관련기업간 거래의 상품(제품) 및 그 브랜드 인지도(지명도와 인기도), 각 관련기업의 기능 및 시장에서의 지위, 판매가격의 계절성과동, 무형자산이 상품(제품)에 대한 영향정도, 질량등급, 성능 및 가격결정방식 등 상황과 관련된 자료를 포함한다.

② 무형자산의 양도와 사용에 관한 입증자료는 주로 거래와 관련된 무형자산 및 양도조건(지역범위, 권한부여범위 등), 독점성 및 유지가능시간, 양도인이 제공하는 기술지지와 인력교육 등 노무의 가치, 상표가치의 유지비용(광고선전과 품질통제비용을 포함), 양수인이 당해 재산을 사용 또는 양도함으로써 인한 예측이익(豫期利潤) 또는 절약한 비용, 가격구성과 지불방식 등 상황과 관련된 자료를 포함한다.

③ 노무제공과 관련된 입증자료는 주로 관련기업이 제공한 노무서비스를 받음으로 하여 기업이 진정으로 수익을 보게 되는지, 지불 또는 수취한 노무비용기준이 합리적인지, 그 중 관련된 직접비용과 간접비용, 이윤수준이 합리적인지 등 상황과 관련된 자료를 포함한다.

④ 자금유통과 관련된 입증자료는 주로 용자업무와 관련된 통상이자율수준, 용자

업무관련 각종 비용내역의 합리성과 관련된 자료 등을 포함한다.

바. 이전가격 분쟁해결의 방식

기업이 이전가격조정에 대하여 이의가 있을 경우 반드시 우선 법률, 行政法規의 규정에 따라 세액과 체납금을 납부해야 하고, 그 다음에 주관 세무기관이 세액납부 증빙을 작성 및 발급한 날로부터 60일 이내에 상급 세무기관에 재심(復議)을 신청할 수 있다. 동시에 관련 가격, 비용기준 등 자료를 제공해야 한다. 재심신청기한 내에 자료를 제공하지 않거나 또는 제공한 자료가 충분하지 않을 경우 세무기관은 재심을 해 주지 않는다. 상급 세무기관은 재심신청을 받은 날로부터 60일 이내에 재심결정을 내려야 되고 기업은 재심결정에 불복할 경우 재심결정서를 받은 날로부터 15일 이내에 인민법원에 제소할 수 있다.

II. 중국의 이전가격세제와 국제규범 간의 차이점

이전가격은 관련기업의 내부가격을 통하여 그들 기업간에 관련거래를 진행함으로써 시장기준에 위배되고 과세대상 및 납부세액을 감소시킨다. 따라서 각 국 세법은 모두 세수유실을 초래하는 이전가격행위에 대한 규제를 진행하고 있고, 현재까지 세계적으로 이미 70여개 나라에서 이전가격세제를 제정하였는데 발달한 국가가 대부분을 차지하고¹⁾ 그 중에서도 미국, 일본, 영국의 입법이 가장 완벽하다고 할 수 있다. 미국은 세계적으로 최초로 관련기업의 이전가격에 대하여 규제를 진행한 국가로서 1917년에 미국국회는 이전가격문제를 의식하게 되었고 국세청(IRS) 국장에 위임하여 관련기업과 파트너십회사의 자본투자 등 과세항목에 대하여 합병 신고할지 여부를 결정하게 하였다. OECD의 이전가격조정에 관한 최초의 규정은 1963년에 공포한 OECD협정 제9조인데 동조는 다음과 같이 규정하였다: “두 기업간의 상업

1) www.adultedu.tj.cn/~gjss/learn/gjss/d5z/d3j.htm

또는 재무관계가 독립기업간의 관계와 서로 다를 경우, 만약 어떤 이윤이라도 한 기업이 취득해야 했을 것이라면, 이러한 상황으로 인하여 취득하지 못한 부분은 동 기업의 이윤에 산입하여 과세할 수 있다.” 1995년에 OECD는 “이전가격가이드라인”을 제정하였는데 동 규정은 이전가격문제를 처리함에 있어서의 국제관행으로 되었다. 어떤 국가는 전문적인 이전가격세제가 없고 다만 국내법상 OECD의 이전가격원칙을 반영하고 있으며 이러한 원칙을 근거로 이전가격을 조정하고 있는데 예를 들면 스웨덴이 있다. 이전가격문제가 세수의 유실을 초래하는 주요원인은 가격의 비정상적인 변동에 있다. 때문에 세법이 이전가격을 조정하는 최초 및 가장 기본적인 방식은 가격조정이고, 관련기업의 인정, 관련거래의 확정, 정상가격결정원칙 및 방법 등 가격조정제도에 관한 내용들은 이전가격세제에서 핵심적인 위치를 차지하고 있다.

1. 관련 국제규범

관련거래에서 이전가격의 발생은 “관련자(특수관계자)”의 존재를 전제로 한다. 따라서 이전가격에 대하여 조정을 진행하려면 반드시 관련자 또는 관련기업의 범위를 확정할 필요가 있다.

가. 관련기업의 인정

1) 국제조약의 규정

“UN모델조약”과 “OECD모델조약”은 “체약국 일방 기업이 직·간접적으로 체약국 상대방 기업의 관리, 지배 또는 자본에 참여하거나, 같은 사람이 직·간접적으로 체약국 일방 기업과 상대방 기업의 관리, 지배 또는 자본에 참여할 경우” 이를 “관련자”라 규정하였다. 1984년 7월에 공포한 “국제회계준칙 제24호(-관련자에 대한 揭示)”에서는 “재무 또는 경영결정의 제정에 있어서 다른 일방을 지배할 능력이 있거나 또는 다른 일방에 대하여 중대한 영향을 가하는 일방”이라 정의를 내렸다. 여기

서 주목해야 할 것은, 두 기업에 단지 한명의 공동이사가 있다면 이 두 기업은 관련자로 보아서는 안 된다. 자금제공자, 노조, 공용사업조직, 정부부처와 기구는 일상 거래만을 기준으로 하여 관련자 여부를 판단하여서는 안 된다. 기업과 대량의 업무가 발생하는 하나의 구매자, 공급기업, 독점판매기업, 도매기업 또는 일방 대리상은 이로 인하여 발생하는 경제의퇴성만을 기준으로 하여 관련자 여부를 판단해서는 안 된다.

2) 외국법의 규정

1940년에 미국의 “투자회사법”은 다음과 같이 규정하였다. ① 관련자란 타인이 이미 발행한 주식 중 5% 또는 그 이상의 의결권 있는 주식을 직, 간접적으로 소유하거나 지배하는 경우, ② 또는 이미 발행한 주식 중 5% 또는 그 이상의 의결권 있는 주식을 직·간접적으로 타인에 의하여 소유, 지배당하는 경우, ③ 직·간접적으로 타인을 공동으로 지배하는 자 또는 타인의 지배를 받는 자, ④ 타인의 고급직원, 이사, 파트너, 공동파트너, 또는 雇員, ⑤ 투자고문 또는 기타 고문, ⑥ 투자회사의 보관인을 말한다.

1998년에 영국의 “소득세와 법인세법안” 제770~773조는 양수인 또는 양도인이 하나의 법인 또는 개인 실체이고, 일방이 상대방에 대한 지배권을 가지거나 또는 쌍방이 서로 지배권을 가질 경우, 이들은 관련자가 된다고 규정하였다.

독일의 “주식회사법”은 열거방식을 통하여 “관련기업”을 다수의 자산을 갖고 있는 기업과 다수의 지분을 갖고 있는 기업, 종속기업과 지배기업, 콘체른기업, 상호지주기업, 지배성기업(控制性企業)계약 또는 전부영리지불기업(全部盈利支付企業)계약을 체결한 자, 기타 기업계약을 체결한 자 등 여섯 가지를 규정하고 있다. “관련기업”은 다음 조건 중의 하나를 만족시켜야 한다. ① 한 기업이 직·간접적으로 다른 기업의 25% 이상의 지분을 소유할 것, ② 기업의 재무, 경영에 대하여 큰 영향력이 있을 것, ③ 利益공유, ④ 기업계약의 형성

일본 “재무제표규칙” 제8조 제4항은 다음과 같이 규정하고 있다. 즉 한 기업이 실질적으로 다른 기업의 20% 이상, 50% 이하의 지분 또는 출자액을 소유하고 인사,

자금, 기술과 거래 등 수단을 통하여 동 회사의 재무와 경영방침에 큰 영향력을 주는 기업을 관련기업으로 한다. 동 규칙 제8조 제5항은 또 다음과 같이 규정하고 있다. 즉 증권거래소의 규정에 따라 정부에 재무제표를 제출하는 모회사 및 그 자회사, 관련기업, 그리고 재무제표를 제출하는 회사가 서로 관련기업일 경우, 그와 관련된 회사는 모두 “관련기업”이라 한다.

이로부터 알 수 있듯이, 국제적으로 관련관계를 판정하는 방법은 주로 주식측정법과 실제지배법이 있다. 대부분 나라는 이전가격세제에서 어느 한 가지 판단기준이 아니라 나날이 종합 채택하는 추세를 보이고 있다. 예를 들면, 적지 않은 나라는 최근에 조세피난처를 이용한 조세회피에 대한 규제를 강화하고 조세피난처와 관련 거래를 진행할 경우 관련관계로 본다. 또 어떤 나라는 관련관계의 적용기준을 국제 거래에 종사하는 기업뿐만 아니라 경내의 관련거래도 규제대상으로 하고 있다. 그것은 한 나라에서도 지역마다 조세우대정책이 존재하고 징수관리절차도 같지 않으므로 경내에서의 이전가격도 이익을 피할 수 있기 때문이다. 또 어떤 나라는 관련관계의 인정을 개인, 즉 관련 自然人으로 확대하였다.

나. 이전가격세제의 조정범위에 속하는 관련거래의 확정

어떠한 업무거래가 관련거래에 속하고 이전가격세제에 의하여 조정을 진행해야 하는지와 관련된 각 국 이전가격세제의 관련 규정을 일반법규와 전문조항 등 두 가지로 나누어 볼 수 있다:

1) 일반법규

대부분 규정은 재화(재산)의 구입판매, 노무제공, 자금융통, 재산사용권(무형자산을 포함)의 제공 등 각종 업무를 포함하고 있고 이러한 업무는 모두 이전가격세제에 따라 집행해야 한다고 규정하고 있다. 예를 들면 미국 연방세법 482조는 관련기업간의 대금지급, 노무제공, 유형자산의 임대, 무형자산의 양도와 사용 및 유형자산의 판매 등에 대하여 각각 이전가격의 일반규정을 두고 있다. 어떤 나라는 국제 업

무거래의 다양성으로 인하여 더욱 엄격한 보충규정을 두고 있다. 예를 들면 캐나다는 “소득세법안” 제69조에서 이전가격관련 일반조항을 둔 외에 67조에서 또 다음과 같이 규정하고 있다. 즉 노무, 무형자산 또는 재화의 지분이 공평독립원칙에 부합되지 않는다는 증거가 있을 경우 불합리지출로 보아 세금을 계산할 때 공제할 수 없다. 이러한 일반법규의 보충규정은 과세업무에 대한 이전가격세제의 영향범위가 점차 확대되어 가고 있다는 것을 보여준다.

2) 전문조항

일부 나라는 특수한 상황이 있는 중점업종에 대하여 전문조항을 두고 있다. 석유업, 금융업과 관련하여 이러한 규정이 비교적 많은데 예를 들면, 영국, 미국, 노르웨이, 덴마크 등 나라는 모두 세법에서 석유업에 관한 전문조항을 두고 있다. 영국은 1975년부터 전적으로 石油稅收司를 두어 전문적으로 석유업과 관련된 이전가격문제를 처리하고 전문조항을 관철하게 하였다. 금융업에 대하여 영국 “1988년 소득세와 법인세법안” 제20조에서 비거주자 관련기업에 지급하는 이자가 합리적인 이자율을 초과할 경우 배당으로 본다고 규정하고 있다.

다. 이전가격조정의 원칙

이전가격세제를 이용하여 관련기업의 이전가격에 대한 규제를 진행함에 있어서의 관건은 합리적인 배분기준을 찾는 데 있다. 현재 국제적으로 이전가격세제를 확정하는 기준으로, 그리고 관련기업의 이윤에 대하여 조정을 진행하는 객관적인 근거로 통상 독립기업원칙을 인정하고 있다. 동 원칙에 따르면 관련기업 각 경제실체간의 업무거래는 모두 공평시장거래가격에 따라 진행되어야 한다. 그러지 아니할 경우 세무기관은 독립기업원칙이 확정한 가격에 따라 소득과 비용에 대하여 조정을 진행할 수 있다.

네덜란드는 독립기업원칙을 가장 널리 운용하고 있고 실용주의 색채도 가장 많이 띠고 있다. 네덜란드는 특정된 성문법 조항이 없고 가격구성을 규정하는 정식 방법

도 없다. 이전가격문제를 처리할 때 네덜란드는 “裁定”을 광범위하게 운용하고 있는데 이러한 裁定은 두 개의 독립된 업무주체 모두가 어떤 거래를 성립시킬 의향이 있을 때의 한계이익을 근거로 한 것으로서 독립기업원칙을 익숙하게 운용하고 있다는 것을 말해준다.

영국은 독립기업원칙을 관철함에 있어서 “공평거래가격”에 대하여 다음과 같이 규정하고 있다: ① 업무의 각 당사자가 모두 서로 무관한, 독립된 자연인 또는 법인이고, 각 당사자 모두 독립거래원칙에 따라 가격을 정할 경우, 각 당사자가 접수할 수 있는 가격이 좀 낮다 하더라도 여전히 공평거래가격이다. 또는 ② 공평거래가격보다 높은 가격. 독립기업원칙의 확정은 영국에서 이미 백여년의 역사를 가지고 있다. 따라서 세무기관이든 납세자든 이러한 원칙의 운용에 대하여 매우 익숙하고 대부분 이전가격분쟁은 모두 합리적인 해결을 볼 수 있다.

독일은 “涉外稅法” 제1조에서 독립기업원칙을 명확히 하고 있다. 또한 관련거래와 관련하여 다음에 열거한 상황에 대하여 심사를 진행해야 한다고 규정하고 있다. ① 제3자자원시장에서 그들이 무관련자와의 거래의 비교가능성 ② 정상적이고 부지런한 기업관리인의 관리와 상업판단. 후자와 관련하여 일반적으로 단 한 가지 가격만 정확하고 합리적인 것이 아니라 합리적인 가격구간이 존재할 수 있기 때문에 독일 국내세법은 이를 매우 중요하게 여기고 있다. 따라서 이전가격조사를 진행할 때 동 기업의 정상적이고 부지런한 기업관리인이 이전가격의 확정을 위하여 선택한 방법이 적당한지 여부를 고려해야 한다.

독립기업원칙이란 기준에 대한 해석이 가장 구체적이고 확정적인 것은 미국이라 할 수 있다. 미국은 “연방소득세법(IRS)” 482조와 상세한 구체적인 세칙을 통하여 정상거래기준과 관련된 “장황하고 복잡한 조항”을 만들었다. 그 중 다음과 같이 규정하고 있다: “482조의 목적은 피지배납세자 및 그와 유사한 비피지배납세자를 동등한 위치에 두는 것이다. 그 방법으로는 비피지배납세자의 기준에 따라 관련 피지배납세자의 재산 및 업무경영으로부터 오는 진실한 과세소득을 결정하는 것이다. 그리고 그 근거기준은 어떠한 조건에서도 비피지배납세자와 다른 비피지배납세자가 독립기업원칙에 따라 업무를 처리하는 기준으로 한다.” 이렇게 하여 독립기업원칙

은 법률의 형식으로 확정되었다.

일본은 1986년에 이전가격관련 세법조항을 수정한 후에야 진정으로 “공평거래”라는 용어의 일본어 동의어를 사용하게 되었고, 기본상 1979년 OECD보고에서의 네 가지 방법에 따라 정상거래가격을 계산하였다.

대다수 발달한 나라는 모두 독립기업원칙을 이전가격세계의 조정기준으로 하고 있지만 구체적인 입법과 조치에서 어떤 나라는 미국의 방법에 접근하여 되도록 명확하고 고정된 규칙을 만드는 경향이 있으며, 또 어떤 나라는 네덜란드의 방식을 따라서 원칙만 규정하고 구체적인 조치는 매우 융통성이 있게 처리한다. 각자 치중점이 다르지만 독립기업원칙의 운용과 관련된 실제거래의 확인, 공평거래 지역의 운용, 비교가능분석 및 기능분석 등을 고려하도록 하고 이와 관련하여 상응한 규정을 둬으로써 독립기업원칙의 합리적인 운용을 지도하도록 하고 있다.

라. 정상가격결정방법

“OECD가이드라인”은 독립기업원칙을 적용한 이전가격 조정방법에 대하여 전통거래방법과 기타 방법 등 두 가지로 체계적으로 구분하고 있다. 전통거래방법이란, 기업이 피지배거래에 종사할 때의 가격을 독립기업간에 비교가능거래에 종사할 때의 가격과 서로 비교함으로써 관련기업간 거래가 독립기업원칙에 부합되는지 여부를 확정하는 것인데 이는 또 비교가능제3자가격법(CUP), 재판매가격법(RPM)과 원가가산법(CPM)으로 나눌 수 있다. “전통거래법은 관련기업간 상거래와 재무관계상황이 공평하고 독립된 것인가를 확정하는 가장 직접적인 방법이다.” 그러나 실천에는 통상 적당한 비교가능거래를 찾아 이러한 방법을 적용하기가 어렵다. 따라서 기타의 방법으로 이전가격에 대하여 조정을 진행할 것이 필요하게 되는데 이들은 전통거래법에 대한 보충이 된다. 기타의 방법은 또 이익분할법(PSM)과 거래순이익법(NPM)으로 나누는데 그 실질은 관련기업간에 특별거래에 종사하는 이익을 조사함으로써 동 거래가 독립기업원칙에 부합되는지 여부를 판단하는 것이다. “OECD가이드라인”은, 상술한 다섯 가지 방법의 구체적인 운용은 엄격한 선후순서가 있고 비

교가능제3자가격법은 가장 이상적인 방법이며 거래순이익법은 “최후의 방법”이라고 특히 강조하고 있다. 각국은 이전가격세제를 제정할 때 기본적으로 이러한 방법을 참조하여 정상가격결정방법을 선택 및 적용하고 있지만 구체적인 방법 면에서는 매우 큰 차이가 있다.

미국은 1968년에 벌써 “내입국세법전” 482조에서 정상가격결정방법을 확정하였다. 즉 비교가능제3자가격법, 재판매가격법, 원가가산법과 기타의 방법이 있고 이러한 방법들의 선후순서를 엄격히 규정하고 있다. 이는 또한 OECD가 확정된 네 가지 방법의 원천이기도 하다. 그러나 전통거래법이 실천에서의 운용이 매우 어렵기 때문에 미국은 줄곧 이들과는 다른 정상가격결정방법을 연구하여 왔다. 1986년부터 1994년까지 미국은 선후로 관련 법규에서 세관가격추정법(海關估價法), 정상거래기초환원법(正常交易基礎還原法)(무형자산에 대하여), 최적원칙법(最優法), 정상거래범위법(正常交易範圍法), 비교가능이익법(可比利潤法) 및 무형자산이전가격정기조정법(無形資産轉讓定價定期調整法) 등을 규정하고 예전의 엄격한 적용순위제한을 없애고 이익법의 지위를 크게 제고시켰다. 이는 OECD의 심한 비평을 듣게 되었다. 따라서 1998년에 내입국세청은 또 다시 최적원칙의 사용을 명확히 하였고 비교가능이익법의 사용을 금지하였다. 미국이 정상가격결정방법과 관련하여 진행한 여러 번의 시도는 이전가격조정에 대한 적극적인 태도를 보여주고 있다.

미국과 반대로 네덜란드는 가능하기만 하면 비교가능제3자가격법을 사용한다. 그러나 특수한 경우에 재판매가격법도 기본적인 정상가격결정방법으로 사용할 수도 있고, 다국적기업이 네덜란드에서의 지점 또는 자회사에 소득을 확정함에 있어서는 원가가산법도 사용할 수 있으며, 이익분할법은 보조검사에만 사용된다. 네덜란드의 이전가격세제는 매우 큰 융통성이 있기 때문에 징수, 납부 쌍방이 모두 인정할 경우에만 기타의 방법을 사용하여 이전가격에 대하여 조정을 진행하는 것이 허용된다.

캐나다 稅務部는 1987년에 공포한 제87(2)호 정보공보 및 1997년에 이전가격세제에 대하여 조정을 진행할 때 모두 비교가능제3자가격법, 재판매가격법과 원가가산법의 순위별 운용, 그리고 구체적인 적용상황과 운용방식을 규정하였으며 일부 경

우에 한하여 “기타의 방법”을 사용할 것을 허용하였다. 미국이 1994년에 확정된 비교가능이익법에 대하여 캐나다는 사용반대입장을 명확히 밝혔다. 그러나 1999년 9월에 다시 거래순이익법과 함께 사용될 때에 한하여 비교가능이익법을 사용할 수 있도록 규정하였다. 이는 캐나다가 OECD의 독립기업원칙을 기초로 실제상황에 의하여 이전가격에 대한 관리를 강화하였다는 것을 말한다.

일본이 채택한 정상가격결정방법 역시 OECD가이드라인에 확정된 네 가지 방법을 기초로 한 것이다. 다만 앞의 세 가지 거래법에 대하여 적용상의 우선순위를 규정하지 않았다. 실천 가운데 세무당국은 줄곧 이익분할법의 사용을 강조하였는데 이는 미국이 일본 다국적기업의 미국 자회사에 대하여 비교가능이익법을 사용한 데 대한 반응이라고 할 수 있다.

마. 관련 정보자료의 수집

1) 관련기업신고에 대한 요구

대부분 신고납세전통이 있는 나라는 모두 관련기업이 이전가격의 상황에 대하여 정기적으로 특정된 신고서를 작성하여 세무국에 제출할 것을 요구하고 있다. 영국을 대표로 하는 일부 나라는 다국적기업이 일반적인 납세신고만 할 것을 요구하고 다시 특정된 서식을 작성할 필요가 없으며, 세무조사인원이 심사과정에 규명해야 할 문제에 대하여만 납세자가 상세한 설명을 제공하면 된다.

2) 장부증명자료에 대한 요구

德勤국제회계사사무소가 1995년에 21개의 OECD국가와 14개 개발도상국 나라에 대한 조사에 의하면, 일반적으로 다국적 납세자에게 이전가격조사에 필요한 일반적인 장부증명자료를 제공할 것을 요구하는 외에, 일부 나라는 이전가격업무와 관련하여 별도로 특정된 장부증명자료를 제공할 것을 요구하고 있다. 예를 들면, 미국, 캐나다와 호주가 그러하다. 미국은 이 방면에서 가장 엄격한데 최소한 여섯 가지

기록자료를 제출해야만 최저한도의 요구에 부합된다고 규정하고 있다. 이 여섯 가지 자료는 모두 원시장부와 업무증빙, 손익계산서와 원고 및 관련 기록, 가격과 관련된 모든 문서, 외국정부 및 제3자와 관련된 자료, 소유권 및 자본구조기록 그리고 비판매업무(예를 들면 대부금, 노무의 제공 등)기록 등을 말한다. 이러한 자료는 동시에 모두 영문 번역본을 제공해야 하며 장기적으로 미국 국내에 보존하여 조사에 비치하도록 한다. 프랑스는 1994년에 세무당국이 납세자에게 자료제공을 요구하여 거래에 참여한 각 당사자간의 관계, 가격확정방법 및 국외 관련기업이 종사하는 업무와 관련하여 소재국에서 받은 조세우대 등을 증명할 수 있도록 요구할 수 있다고 규정하였다. 일본, 한국 등 나라도 다국적기업의 이전가격관련 장부증명자료의 제공과 관련하여 특수한 요구를 규정하고 있다.

3) 조세협정을 기초로 한 정보자료의 수집

다국적납세자에 대하여 세무당국은 특정 거래와 관련된 상세한 정보를 입수하기 어렵다. 따라서 조세협정 중의 정보교환조항을 통하여 협정국의 도움을 청하게 된다. 일부 나라는 정보에 대한 수요로 인하여 양자간 소득세협정을 체결하기 전에 먼저 정보교환협의를 달성하였다. 예를 들면 미국과 멕시코, 캐나다와 멕시코는 각각 1989년과 1990년에 “정보교환협약”을 체결하였고 그들의 양자간 조세협정은 각각 1994년과 1992년에야 발효하였다.

바. 세무조사의 時限에 관한 규정

이전가격문제는 여러 해를 거치는 것이기에 이전가격문제에 대한 조사 및 조정은 일반적인 세무조사의 時限에 비하여 길게 된다. 각국 입법은 이에 관하여 처리방법을 달리하고 있다. 대부분 나라는 일반세무조사의 기한과 일부 특수경우의 기한만 규정하고 이전가격조사의 時限에 대하여는 전적으로 규정하지 않고 있다. 그러나 기업의 이전가격행위가 고의적인 탈세에 속하는 것이 확인되었을 경우, 최장 조사 時限을 적용하게 된다. 예를 들면 미국은 신고를 거부하거나 허위, 거짓신고를 한

납세자에 대하여 무기한으로 추궁할 수 있고, 일본은 탈세, 누락세액행위가 엄중할 경우 조사시한을 7년까지 연장할 수 있다.

사. 입증책임에 관한 규정

대부분 나라는 조사, 심사단계에서의 이전가격의 합리성을 증명하는 입증책임을 납세자가 지도록 하고 있다. 예를 들면 미국세법은 납세자가 이전가가격의 합리성을 증명하지 못할 경우 세무기관이 조정할 수 있다고 규정하고 있다. 일본은 이와는 좀 다른데, 즉 세무당국이 납세자의 관련거래가 비정상적이라고 판단할 때 일반적으로 우선 납세자와 협상하여 세무신고를 수정하게 한다(일반적으로 납세자는 세무기관의 요구를 받아들인다). 납세자가 수정을 거부할 경우, 세무기관은 세무신고를 강제적으로 경정하며 납세자가 이에 불복할 경우, 상응한 세액을 납부한 후 법원에 제소(上訴)할 수 있다. 소송과정에서 세무기관은 세무신고의 경정내용과 관련하여 법원에 입증해야 한다.

아. 이전가격 분쟁해결의 방식

일반적으로 각국은 이전가격분쟁과 관련하여 기타의 세무분쟁과 마찬가지로 관련 법규에서 세무행정구제 및 사법구제방식을 규정하고 있다. 예를 들면 납세자가 세무기관의 이전가격에 대한 조정에 불복할 경우 행정재심을 신청하거나 또는 법원에 소송을 제기할 수 있다. 따라서 이전가격세제에는 일반적으로 전문적인 분쟁해결조항이 없다. 그러나 일부 국가는 조세협정에 기초한 일부 분쟁해결조치를 국내법의 형식으로 명확히 규정하고 있어 이는 이전가격세제의 한개 부분으로 된다. 예를 들면 일본 국세청은 상호협상 및 상응조정의 규정을 두고 있다.

2. 중국의 이전가격세제와 국제규범 간의 차이점

앞서 보듯이, 관련기업의 인정, 관련거래범위의 확정, 이전가격조정의 원칙, 정상

가격결정방법 및 조정의 時限 등 이전가격세제와 관련된 주요문제와 관련하여 중국의 이전가격관련 법규에서도 모두 규정이 되어 있다. 따라서 전반적으로 볼 때 중국의 현행 이전가격세제는 발달한 국가와 별반 차이가 없고 국제관례와도 기본상 접근한다. 그러나 일부 구체적인 문제에 있어서 국제규범, 특히 근년에 와서 이전가격세제의 일부 새로운 발전추세와 비하여 아직 약간의 차이가 존재하고 있다.

가. 관련기업의 인정기준

중국은 관련관계의 판단기준과 관련하여 국제적으로 통상 사용되고 있는 지분측정법 및 실질지배법을 채택하고 있다. 그리고 중국은 관련관계의 적용범위를 확대시켜 국제거래에 종사하는 기업뿐만 아니라, 세무기관은 국내 관련기업간의 관련거래에 대하여도 이전가격의 원칙에 따라 조정을 진행할 수 있다. 관련기업의 인정에 있어서 중국의 이전가격세제와 국제규범과의 주요 차이점은 조세피난처와 거래를 진행하는 기업을 관련관계가 있는 관련자의 범위에 포함시키지 않은 것이다.

나. 이전가격조정의 원칙과 정상가격결정방법

중국은 관련거래의 범위를 확정할 때 기본적으로 국제관례에 따라 다음 네 가지 업무거래를 포함시키고 있다

① 유형자산의 구입판매, 양도와 사용, 이는 가옥, 건축물, 교통수단, 기계설비, 공구, 상품(제품) 등 유형자산의 구입판매, 양도와 임대업무를 포함한다.

② 무형자산의 양도와 사용, 이는 토지사용권, 版權(저작권), 상표, 상호, 특허와 독점기술 등 특허권, 공업품외관설계 또는 실용신안 등 공업재산권의 소유권 양도와 사용권의 제공업무

③ 자금융통, 이는 각종 장단기자금의 대차와 담보, 유가증권의 매매 및 각종 이자계산선불금(計息預付款)과 대금연기지급 등 업무를 포함한다.

④ 노무의 제공, 이는 시장조사, 상품판매, 관리, 행정사무, 기술서비스, 유지보수, 설계, 자문, 대리, 과학연구, 법률, 회계사무 등 서비스의 제공 등을 포함한다.

중국의 이전가격관련 법규로부터 알 수 있듯이 독립기업원칙은 중국이 관련기업의 이전가격을 조정할 때의 기본원칙이다. 정상가격결정방법에 있어서 중국은 비교가능제3자가격법, 재판매가격법과 원가가산법을 명확히 규정하고 있고 그 정의와 처리내용은 OECD 및 미국의 규정에 접근한다. 또한, 국제적으로 정상가격결정방법의 발전은 최초의 엄격한 우선순위를 적용하던 것으로부터 최적방법을 선택하는 과정을 거쳤다. 우선순위를 적용한다는 것은, 정상가격결정방법은 반드시 비교가능제3자가격법, 재판매가격법, 원가가산법, 기타 방법의 순서에 따라 앞 순위의 방법을 채택할 수 없을 경우에만 다음 순위의 방법을 채택할 수 있는 것을 말한다. 최적방법이란, 방법의 순서와는 상관없이 여러 가지 방법 가운데서 하나의 가장 적합한 방법을 선택하면 되는 것을 말한다. 중국은 2004년의 “관련기업간 업무거래 세무관리규정” 제27조에서 과거에 세무기관에 상술한 세 가지 조정방법의 순위를 엄격히 따라야 한다던 제한으로부터 벗어나, 세무기관이 개별 사건의 상황을 보아 상응한 조정방법을 선택하는 것으로 변경함으로써 “최적방법원칙”을 반영하고 있다. 비교가능제3자가격법을 채택할 때 세무기관은 반드시 비교가능요소를 고려해야 하는데 이는 “비교가능성원칙”의 전형적인 운용이다. “규정”은 또 유형자산과 무형자산의 거래를 구분하여 무형자산의 특징에 따라 일부 고려항목을 설정하였다. 그러나 무형자산의 양도 또는 사용허가에 있어서 중국은 국제규범과 차이가 있는데, 즉 중국은 무형자산의 사후(정기)조정제도(규칙)가 없다. 무형자산의 특수성으로 인하여 서로 다른 기업에 있어서의 가치는 상이하게 마련이고 같은 무형자산도 시기가 다름에 따라 가치파동이 있게 된다. 따라서 보편적으로 적용할 수 있는 공평가치를 평가하기 어렵다. 중국의 이전가격세제는 상술한 문제해결을 위한 합리적이고 효과적인 방안을 제시하지 못하였다. 이와 관련하여 미국의 “임시재정법규” 제1482조 4T(e)(1)조는 “정기조정원칙”을 사용하여 동일한 무형자산이 서로 다른 시기에서의 가치파동문제를 해결하고 있다.

다. 정보자료의 수집

정보자료의 수집과 관련하여 관련기업의 신고에 대한 요구 및 특수자료의 제출의무는 국제규범과 거의 일치한다. 그러나 조세협정의 정보교환절차를 통한 자료입수방면에서 중국은 발달한 국가와 비하여 차이가 있는데 주로 조세협정을 체결한 국가가 적고 정보교환의 내용 및 시간요구에서 나타난다.

라. 세무조사의 時限

이와 관련하여 중국은 국제규범과 관련하여 비교적 큰 차이가 존재한다.

- ① 중국은 이전가격조사의 時限을 전문적으로 규정하고 있다.
- ② 일부 주요 발달한 국가와 비교할 때 중국의 소급조정기한이 비교적 길다.

마. 납세자의 입증책임

이와 관련하여 중국의 이전가격세제는 관련기업이 이전가격의 正常, 합리성에 대하여 입증책임을 지도록 하고 있지만, 기업이 제공한 신고자료의 진실성 등에 대하여 어떻게 확인하는가 하는 것은 하나의 어려운 과제이다. 이에 대하여 “규정”은 세무기관이 이러한 자료에 대한 확인기준을 명확히 하지 않았을 뿐더러 기업이 자료를 제공하지 않거나 또는 허위거짓자료를 제공할 경우의 징계조치도 규정하지 않고 있다.

바. 이전가격 분쟁해결의 방식

이와 관련하여 중국은 기타 나라의 통상적인 방법과 같은 점도 있고 상이한 점도 있다. 같은 점이라면, 기타 세무분쟁과 마찬가지로 납세자가 세무기관의 이전가격에 대한 조정에 불복할 경우 행정재심을 신청하거나 법원에 소송을 제기할 수 있는 것이다. 상이점은, 첫째, 중국에서 이전가격세무조정에 대하여 이의가 있을 경우 반드시

시 우선 행정재심을 신청하고 행정재심에 불복할 경우에만 행정소송을 제기할 수 있다. 둘째, 중국은 이전가격법규에서 전문적인 분쟁해결조항을 두고 있다. 그러나 대부분 국가는 이전가격분쟁을 기타 세무분쟁과 같은 것으로 보아 일반조세법규에서의 세무행정구제와 사법구제를 적용할 수 있게 하고 이전가격세제에서는 일반적으로 전문적인 분쟁해결조항을 두지 않고 있다.

Ⅲ. 중국 이전가격세제의 강화배경

경제일체화의 오늘에 있어서 강력한 국제조세관리는 국가의 조세권리와 경제안전을 보호할 수 있으며, 다국적 납세자를 위하여 공평, 공정한 조세환경을 마련할 수도 있다. 따라서 중국도 현재 이전가격세제를 한층 강화하고 있는 추세이다.

1. 중국에서의 외자경제의 발전

외자를 이용하는 것은 중국 대외개방 기본국책의 중요한 내용이다. 개혁개방 이래 중국은 외자이용의 양과 폭을 점차적으로 확대하여 왔고 이미 全方位, 多層次, 넓은 영역의 국면을 형성하였다. 외자는 중국의 경제사회발전에 중대한 영향을 주어 중국 건설자금의 부족을 보충하였을 뿐더러 많은 취업기회를 창조하고 대량의 인재를 양성해 냈으며 국가세수를 증가시켰다. 동시에 대량의 선진기술, 관리경험과 현대 시장마케팅理念을 들여옴으로써 중국 경제구조의 조정과 산업개방을 촉진시켰다. 그리고 중국 개방형경제의 발전을 추진하고 중국 경제의 종합적인 국제경쟁우세를 증가하였으며 思想解放과 觀念更新의 촉진에도 적극적인 역할을 발휘하였다. 2004년 말까지 이르러 外商투자와 관련하여 508,465개의 기업을 설립하였고 계약외자금액은 10,963.8억 달러이며 실제이용 외자금액은 5,603.9억 달러²⁾에 달하였다. 현재 중국에 투자한 국가(지역)는 이미 180개를 초과하였고 전 세계적으로 가장 큰

2) 國家統計局：“中國統計摘要(2005)”，中國統計出版社，2005년

500대 다국적기업 가운데 400개가 중국에 기업을 설립하였는데 그 중 미국의 20대 제조업기업 가운데의 19개, 일본의 20대 제조업기업 가운데의 19개, 독일의 10대 제조업기업 가운데의 9개 기업이 중국에 투자하였으며, 중국의 국제무역규모는 20년 내에 약 16배³⁾ 가까이 확대되었다. 현재, 중국은 미국을 제외하고 외자를 가장 많이 이용하고 있는 나라이다.

외자는 중국경제의 증가에 막강한 영향을 주었고 중국경제가 세계경제 일체화과정에서 더욱 빠른 속도로 합류할 수 있도록 하였으며, 외상투자기업과 외국기업은 국가재정수입의 중요한 원천이자 새로운 성장점(增長點)으로 되었다. 2004년을 예로 하면 중국의 외국관련조세수입은 5,355.3억 위안으로서 전년도 동기대비 28.1% 증가하였으며, 이는 당해 연도 전체 조세수입 25,723.5억 위안의 20.8%⁴⁾를 차지하였다.

다국적기업의 직접투자는 중국의 경제일체화의 발걸음을 다그침과 동시에 중국경제에 대하여 일정한 마이너스영향도 초래하였는데 주로 외상투자기업의 대량 결손에서 나타나는 것으로서 이는 外商이 중국에 투자한 목적과 위배된다. 그 중 정상적인 경영결손 외에 적지 않은 부분은 외상투자자가 이전가격을 이용하여 이윤을 국외로 이전시킴으로써 중국의 조세를 회피하고 인위적으로 기업의 결손을 초래하는 것이다. 금년 5월 23일에 國家統計局의 통계에 따르면 외상투자기업이 중국에서 생존하고 있는 “기이한 현황”을 나타내고 있다. 즉, 1월부터 4월까지 전국규모 이상의 제조업기업은 3,893억 위안의 이윤을 실현하여 전년도 동기대비 15.6%가 증가하였지만 外商 및 홍콩, 마카오, 대만의 투자기업은 1,075억 위안을 실현하여 3.5%나 하락하였다. 한편으로 경영생산이 번영한 것도 있고, 다른 한편으로는 재무데이터가 장기적으로 “적신호”를 보내고 있는 것이다. 우리는 결손기업 가운데 2/3는 비정상결손에 속한다고 보고 있다. 초보적인 추측에 의하면, 중국이 매년 다국적기업의 조세회피로 인한 조세수입손실은 300억 위안이고 이전가격을 통하여 실현한 조세회피총액은 다국적기업의 조세회피총액의 약 60%⁵⁾를 차지한다.

3) 王焱, “完善我國轉讓定價稅制的構想”, “中國財政大學學報”, 2005년 1월

4) 國家稅務總局 計劃統計司

5) 21世紀經濟報道, 2004년 9월 22일

2. 다국적기업이 중국에서 성공적으로 조세회피를 할 수 있는 원인

다국적기업이 중국에서 성공적으로 조세회피를 할 수 있는 원인은 주로 다음과 같은 몇 가지에서 찾아볼 수 있다.

가. 다국적기업의 內部化우세는 세무기관으로 하여금 조세회피와 회피방지의 게임(博奕)가운데서 열세에 처하게 한다.

다국적기업은 기업 내부에 시장을 만들고 기업내부시장으로 외부의 불규칙시장을 대체하며 행정명령으로 기업의 자원배치문제를 해결한다. 기업조직은 내부가격(또는 이전가격)으로 調節하고 내부시장이 잠재적인 규칙시장과 마찬가지로 효율성이 있게 한다. 현실경제의 주요특징은 많은 시장의 불완전성에 있기 때문에 기업은 강한 내부화경향이 있게 된다. 국제시장에서의 많은 무역장벽과 기타 수준이 더욱 높은 시장의 불완전성은 다국적기업으로 하여금 내부화경향이 더욱 강해지게 하지만 내부화의 결과는 다국적기업의 내부화우세를 형성하게 한다. 다국적기업의 내부화우세는 다음과 같은 데서 표현된다.

첫째, 외부시장거래를 통하여 가져오는 불확정성을 피하거나 감소시키고 거래비용을 절감하며 요소시장을 지배함으로써 경쟁우세를 증가할 수 있다.

둘째, 다국적으로 생산요소를 내부화 이전하는 능력을 형성하고 본 기업의 특정우세를 최대한도로 이용할 수 있으며 정부의 간섭과 외환위험을 피하거나 감소할 수 있고 나라마다 조세정책의 차이를 이용하여 이익극대화의 기회를 마련할 수 있다.

셋째, 내부화가 형성된 자회사의 네트워크 가운데 서로 다른 자회사는 상이한 시장을 위하여 서비스하게 됨으로써 시장분할에 유리하게 되고 가격차별을 이용하여 독점이윤을 취득할 수 있으며, 동시에 규모경제의 이익을 취득할 수 있다.

내부화시장의 중요한 특징은 이전가격의 운용인데 지분지배관계를 紐帶로 하는 모자회사 또는 자회사간에 이전가격을 통하여 회사의 유사자원을 더욱 융통성 있게, 훌륭하게 배치함으로써 전세계범위 내에서의 이익극대화를 이룰 수 있다. 다국

적기업의 내부화가 발생한 근본적인 원인은 조세회피와 외부지배로부터 오고, 독점력을 얻으며 효율을 증가하려는 데 있다. 그 중 조세회피와 외부지배는 무역활동의 내부화와 관계될 때가 더욱 많다.

나. 세계 각국 조세제도의 차이 및 조세우대정책은 다국적기업의 조세 회피계획을 위하여 넓은 공간을 제공하고 있다.

세계 각국의 조세제도와 조세정책의 차이, 그리고 적지 않은 조세피난처의 존재 및 나라와 나라간, 지역과 지역간에 투자를 유치하기 위하여 진행되는 조세경쟁, 심지어 악성경쟁은 다국적기업이 내부화우세 및 이전가격과 정보의 비대칭우세를 이용하여 최대한도로 조세를 회피하기 위하여 유리한 조건을 제공하고 있으며 다국적기업이 국제조세회피와 조세회피방지의 게임 가운데서 우세에 처하게 한다.

상이한 나라와 지역의 조세제도의 차이 및 조세우대가 없다면, 다국적기업의 내부화 및 이전가격의 이용은 조세회피기능을 가지지 않게 되고 다만 내부시장이 기업자원을 배치하는 조절수단이 될 뿐이다. 정상적인 경우에 다국적기업이 이전가격을 이용하는 것은 고세율국가에서 취득한 이윤을 중, 저세율국가 심지어 조세피난처로 이전하는 것이며 그 근본적인 원인은 대다수 서방국가가 다국적기업의 이윤을 본국으로 송금할 때에야 과세하기 때문이다. 조세제도의 차이를 이용하여 이윤을 이전함으로써 다국적기업은 우선 납세를 연기할 수 있고 당해 부분의 자금을 무상으로 사용할 수 있으며, 둘째는 이후 연도에 모국이 조세감면개혁을 실시할 경우 조세감면개혁으로 인하여 세금을 적게 납부하는 이익을 얻을 수 있다.

케러비안 해에는 153평방공리밖에 안 되는 작은 섬이 있는데 “조세피난처”라 불리는 영국소속의 버진 제도에는 35만 개의 회사가 집중되었고 지금도 매월 2,000개의 속도로 증가하고 있으며 그 중 만여개의 회사가 중국과 관련된다고 한다. 중국은 “三資”기업에 많은 조세우대정책을 실시하고 있고 이는 다국적기업의 이윤조절을 위한 시간과 장소를 실현하기 위하여 가능성을 제공하였다. 예를 들면, ① 중국 세법은 다음과 같이 규정하고 있다. 즉 생산성외상투자기업의 경영기한이 10년 이상일 경우 기업이 신청하고 세무기관이 허가하여 이익창출연도로부터 첫 두해는 세

금을 면제하고 세 번째 해부터 다섯 번째 해는 50%의 기업소득세를 징수할 수 있다. “이익창출연도로부터 시작하여” 조세감면우대를 받는다는 규정은 기업을 위하여 세무계획의 공간을 마련하였다. 이익창출연도를 늦게 하는 것이 “二免三減半”에 영향을 발생하지 않게 되는 이러한 방식의 조세우대는 중국투자 외국기업의 장부결손 금액이 장기간 60~70%에 달하는 중요한 원인의 하나이다. ② 투자총액 범위 내에서 국산설비를 구매할 때 관련 규정의 조건에 부합되면 국산설비에 대하여 이미 납부한 증치세를 전액 환급받을 수 있고, 국산설비를 구매하면서 투자한 40%는 설비를 구매한 당해 연도에 그 이전 연도보다 새로 증가한 소득세에서 공제(抵免)할 수 있는데, 이는 외국투자자가 기초연도와 공제연도의 과세소득을 인위적으로 조절할 수 있는 가능성을 제공하였다. ③ 외상투자기업이 기술개발을 진행함에 있어서 당해 연도에 중국 경내에서 발생한 기술개발비가 그 전 연도에 비하여 10%(포함) 이상 증가했을 경우, 세무기관의 허가를 거쳐 실제발생액에 따라 세전에 비용으로 처리하는 외에, 당해 연도 기술개발비의 실제발생금액의 50%에 따라 당해 연도의 과세소득을 공제할 수 있다. 이 역시 외국투자자가 관련거래를 통하여 기술개발설비 재료를 고가에 수입하고 심지어 기술개발비를 허위로 지출처리(虛列)함으로써 더욱 많은 이윤을 취득하는 유인을 제공하게 된다.

다. 지방정부의 “투자갈증”은 다국적기업의 조세회피를 위하여 庇護를 제공하게 된다.

구역경제의 흥망은 동 지역정부 정치업적의 중요한 표현이고 동 지역 정부관원의 승진과 밀접히 연관된다. 지역경제의 발전과 번영은 우선 투자규모를 확대할 것이 필요하고 그 다음에야 기술갱신, 관리제고 내지 제도창조이다. 간단히 말하면, 수중에 대량의 “상품구매력(貨幣選票)”을 가지고 있는 다국적기업은 지역경제의 흥망에서 중요한 역할을 담당하고 있다. 투자자의 “상품구매력”은 지역경제의 흥망을 결정하는 중요한 요소이다. 다국적기업은 구세주가 아니다. 그가 직접 투자하여 기업을 설립하려고 함에 있어서의 시장의 어떠한 수요를 만족시키는 것을 출발점으로 하고, 광범위하게 인정을 받고 더욱 많은 시장점유율을 차지하며 자본의 최대한 증가

를 실현하는 것을 그 목적으로 하고 있다. 다국적투자자가 어떤 지역에 그의 “상품구매력”을 투하하는 것은 당해 지역의 시장운명을 통하여 더욱 많은 돈을 벌고 더욱 풍부한 보답을 받기 위한 것이다. 이를 잘 아는 지역정부의 관원은 본 지역의 경제가 더욱 번영하고 또한 더욱 빨리 승진하기 위하여 필연적으로 적극 참여하게 되고 경쟁성을 띤 정책으로 지역경제열세를 극복하고 다국적투자자의 총애를 얻으려 한다. 따라서 알게 모르게 조세이익을 희생하고 더욱 많은 “상품구매력”을 획득하는 것은 피하기 어렵다. 지방정부의 경쟁성정책 가운데도 자연적으로 조세감면우대, 재정반환, 低價土地出讓 그리고 각종 수수료를 감면하는 규정이 적지 않을 것이다. 이는 대다수 외상투자기업이 결손을 볼수록 투자하고 또한 이에 적극적인(敢與) 중요한 원인이다.

지역간의 비합법경쟁은 특정 지역이 더욱 많은 “상품구매력”을 획득하게 할 수 있고 짧은 번영을 가져올 수 있지만 본국이 획득할 수 있는 “상품구매”의 총량을 증가할 수는 없고 지역경제의 건전하고 지속적인 발전도 유지할 수 없다. 그것은 부정당경쟁은 본국 재정조세이익의 대량 유실을 초래할 뿐더러 본국의 投資소프트 환경에 손해를 줄 것이며 다국적투자자의 불신임감을 깊게 하고 투자안전감이 떨어지게 하며, 중국 대외개방정책에 의혹을 품고 있는 투자자가 투자를 회수하게 할 것이고, 본국이 획득할 수 있는 “상품구매”의 총량을 감소시킬 것이다. 즉, 지방정부간에 외자유치와 관련된 악성조세경쟁은 다국적기업이 중국에서 성공적으로 조세회피를 진행할 수 있는 거대한 “보호우산”이다.

3. 다국적기업의 이전가격을 통한 조세회피가 중국에 미치는 피해

외자기업의 조세회피행위가 중국에 미치는 피해는 무엇일까?

첫째, 중국정부가 취득해야 할 조세수입을 심각하게 침식하였고 경제조절수단으로서의 조세의 역할의 발휘에 직접적인 영향을 미치게 된다.

둘째, 중국의 경제질서를 교란하고, 외환수지평형에도 소극적인 영향을 미치며 기

업간의 불공평경쟁도 야기한다.

셋째, 이윤을 이전함으로써 外商이 중국투자에서의 결손이라는 가상을 만들게 되고 진상을 잘 알지 못하는 外商의 중국투자 적극성에 악영향을 주게 되어 외자흡수에 불리하게 된다.

전체적으로 최소한 다음 몇 가지로부터 현재 중국은 반드시 이전가격세제를 한층 강화해야 함을 알 수 있다.

첫째, 중국경제와 세계경제와의 상호의존도는 갈수록 밀접해지고 국제자본은 이미 점차적으로 중국을 자본이전의 최우선대상으로 삼고 있으며 어떻게 중국의 국제세원관리를 강화하고 국가의 조세이익과 경제안전을 보호하는가 하는 것은 매우 시급한 문제이다.

둘째, 현재 중국의 일부 체제요소와 세계각국간 조세제도의 차이는 다국적기업이 중국에서 대규모로 조세회피를 진행할 수 있는 근본적인 원인이다. 이러한 현상은 일정한 시기 내에는 객관적으로 존재하는 것으로서, 관련기업 내부의 이전가격을 통하여 조세를 회피함으로써 기업집단내부 세부담의 최소화를 실현하고 이익극대화를 도모하는 것은 다국적기업의 장기적인 經營策略이란 것을 의미하며, 간고하고 막중한 조세회피임무는 중국이 이전가격세제를 강화할 것을 요구하고 있다.

셋째, 다국적기업의 대량 조세회피가 중국경제에 주는 마이너스영향을 최대한으로 제거 또는 완화하는 것은 최근에 이전가격세제를 강화할 필요성을 제시하였다.

넷째, 중국은 이미 WTO에 가입하였고 기업간의 경쟁도 매우 치열하며 이러한 경쟁은 여러 면에서 벌어지고 있는데 세금비용을 절감하는 경쟁도 포함하고 있다. 세부담공평의 경쟁환경을 마련하고 민족기업발전의 시각에서 보면 이전가격세제를 강화하고 조세회피방지를 강화하는 것은 한시도 늦출 수 없는 일이다.

다섯째, 중국의 현행 이전가격세제는 아직 완성되지 못하였고 이는 조세회피방지의 효율을 낮게 하는데, 이 역시 우리가 이전가격세제를 반드시 강화해야만 하는 중요한 원인이다.

IV. 중국의 현행 이전가격세제의 문제점 및 개선방향

1. 중국 현행 이전가격세제의 문제점

복잡한 이전가격문제 및 중국 특유의 국정으로 볼 때, 중국의 이전가격세제는 내용이 적으며 서방의 발달한 나라의 이전가격세제와 비할 때 체계성, 완벽성, 규범성, 활용성 및 권위성 등 면에서 일정한 차이가 존재하고 있다.

가. 이전가격세제의 내용이 적고 개괄적이며 활용성이 부족하다

1998년에 제정하고 2004년에 수정한 “관련기업간 업무거래 세무관리규정”은 현재까지 중국에서 가장 완벽하고 전면적인 이전가격세제이지만 동 “규정”은 단지 하나의 部門規章일 뿐 엄숙성과 권위성 면에서 모두 떨어진다. 그러나 “중화인민공화국 외상투자기업과 외국기업소득세법” 및 그 실시세칙은 법률의 형식으로 공포되어 있지만 너무 간단하고 추상적이며 활용성이 부족하다. 그 외에 이전가격은 실무성이 강한 업무로서 많은 나라의 이전가격세제에서는 모두 이전가격조정과 관련된 法定範例를 열거하고 있지만, 중국의 이전가격세제에는 이러한 이전가격조정의 法定範例가 부족하다. 이 역시 중국 이전가격세제의 활용성이 떨어짐을 드러내고 있다.

나. 정상가격결정방법에 관한 규정이 아직 구체적이고 명확하지 못하다

중국은 네 가지 정상가격결정방법을 규정하고 있는데 모두 비교가능제3자거래법, 재판매가격법, 원가가산법 및 기타 합리적인 방법이 있다. 그러나 중국의 이전가격세제는 이러한 조정방법에 대한 규정이 지나치게 개괄적이다. 이는 다음과 같은 데서 알 수 있다.

① 각종 결정방법에서 고려해야 할 비교가능요소에 대하여 상세하게 규정하지 않아 구체적인 처리에 있어서의 지도의의는 크지 않다. 독립기업원칙은 이전가격조세

문제를 처리하는 국제적인 기준이다. 독립기업원칙을 채택하는 것은 관련기업간의 피지배거래와 독립기업간의 비피지배거래를 서로 비교하는 것이다. OECD가이드라인은 다음과 같이 지적하고 있다. 거래가 충분한 비교가능성이 있는지, 공평거래가격과 이윤을 확정할 수 있는지 여부를 결정함에 있어서 비교가능성에 영향을 주는 모든 요소를 충분히 고려해야 하고 모든 실질적 차이에 대하여 합리적이고, 상대적으로 정확한 조정을 함으로써 거래가 가능한 한 유사하도록 해야 한다. 따라서 비교가능성은 독립기업원칙을 운용하는 전제이며 이전가격을 조정하는 핵심이다. OECD 및 유럽, 미국 등 나라는 모두 비교가능성에 대하여 깊이 있는 분석과 규정을 진행하였는데 이는 비교가능성에 영향을 주는 요소 및 비교가능성이 정상가격결정방법에서의 응용 등을 포함한다. 중국의 이전가격세제는 여전히 독립기업원칙을 이전가격행위를 조정하는 기본준칙으로 하고 있지만 비교가능성 분석에서 구체적이고 명확한 규정이 없다. 세무기관은 거래가 비교가능성이 있는가를 확정함에 있어서 충분한 인도가 없고 비교가능성요소에 대하여 깊이 있는 분석과 조정을 진행할 수 없으며 따라서 실제처리에서의 주관성과 자의성이 크게 된다.

② 정상가격결정방법을 사용할 때 “정상거래지역”이라는 개념을 도입하지 않았다. 여러 개의 비교가능거래 또는 여러 가지 실행가능한 정상가격결정방법이 있을 경우, 지역의 운용은 매우 중요하다. 지역의 관념이 결핍하다면 세무기관이 진행한 조정이 실제 조정해야 할 것과의 차이가 커지게 된다.

다. 무형자산의 이전가격에 관한 규정이 미숙하다

중국의 이전가격세제는 무형자산의 이전가격조사조정에 대한 관련 법률규정이 적고 활용성이 부족하며 형세발전예 적응할 수 없다. 무형자산은 독점성과 專有性의 특징을 갖고 있기에 시장에서 비교가능대상을 찾기 어렵고 이에 대하여 정확하게 평가하는 것도 곤란하며 조사, 조정도 처리가 어렵다. 중국은 현재 “관련기업간 업무거래 세무관리규정”에서만 무형자산에 대하여 매우 개괄적인 규정을 두고 있고 그 구체적인 함의도 명확히 정하지 않았으며 결정방법에 대하여도 상세한 설명과

규정이 없어 실무에서 처리하기가 어렵다. 따라서 현재 중국은 무형자산의 이전가격조사조정에 있어서 거의 공백이라고 할 수 있다.

라. 납세자의 의무, 책임이 명확하지 못하다

중국의 이전가격세제는 관련 납세자의 의무 및 법적 책임에 대한 규정이 상세하지 않다. 이는 주로 다음과 같은 데서 나타난다.

1) 납세자의 입증범위가 명확하지 않고 입증책임이 부족하다.

① 납세자가 제공해야 할 자료의 범위가 명확하지 않다. 세법은 “기업은 관련기업과의 업무거래와 관련하여 당지 세무기관에 관련 가격, 비용기준 등 자료를 제출할 의무가 있다”라고 규정하고 있다. 그러나 납세자가 제공해야 할 자료는 경외 관련기업과 경외 관련기업간 거래의 자료 및 경외관련기업의 재판매가격, 최종판매가격, 비용, 재무제표 등을 포함하는지 여부와 관련하여 세법은 명확히 하지 않고 있다.

② 납세자가 자료제공을 거부하는 행위에 대한 처벌이 약하다. 현행 법률은 납세자의 입증의무를 규정하고 있고 동시에 새로운 “징수관리법”도 기한 내에 자료를 제출하지 않을 경우의 처벌규정을 두고 있다. 그러나 기업이 제출한 자료는 상술한 “경외 관련기업의 재판매가격, 최종판매가격, 비용, 재무제표 등 자료”를 포함하였는지 명확하지 않다. 또한 징수관리법이 규정한 벌금금액은 조세회피방지대상에 오른 다국적기업에 있어서 너무 적은 금액이다. 기업은 통상 벌금을 한 후 여전히 자료를 제공하지 않거나 또는 허위거짓자료를 제공하고 있지만 법률의 규정은 이들 행위에 대하여 더 이상의 처벌 또는 기타 처리를 할 수 없고, 세무기관도 기타 경로를 통하여 효과적인 정보를 입수할 수 없어 무기력하게 된다.

③ 경외 관련기업과 관련된 자료의 제공을 거부하는 납세자에 대하여 세무기관이 납부세액을 확정할 수 있는 법적 근거가 충분하지 못하다. 물론 새로운 “징수관리법”이 납세자가 자료제출을 거부할 경우에 세무기관이 납부세액을 확정할 수 있다

고 규정하고 있지만, 납세자가 세무기관의 요구에 따라 경외 관련기업의 재판매가격, 최종판매가격, 비용, 재무제표 등 자료를 제공하지 않는 행위에 대하여 세무기관이 상술한 규정을 근거로 납부세액을 확정할 수 있는지에 대하여는 명확하지 않다. 따라서 중국의 현행 이전가격 법률법규의 조항이 애매함으로써 납세자의 입증책임이 명확하지 못하고 실질적으로는 납세자의 입증의무가 허황되게 할 가능성을 제공하며 감독 관리를 제공할 수 없는 상황을 초래하게 되고 조세회피방지업무의 전개를 심각하게 제약하게 된다.

2) 납세자가 경영과정에서 상응한 문서를 준비해야 한다는 것을 규정하지 않았다.

이전가격조사는 매우 복잡한 업무로서 납세자의 상세한 문서자료를 입수해야만 합리적이고 설득력 있는 조정을 진행할 수 있다. 그러나 납세자가 완벽하고 상세한 문서자료를 제공할 수 있는지, 그리고 자신의 이전가격정책이 독립기업원칙에 부합된다는 것을 증명할 수 있는지 여부 역시 매우 중요하다. 따라서 OECD 및 미국, 호주 등 나라는 상응한 법규를 제정하여 이전가격의 문서준비에 대하여 규정하고 있다. 그러나 중국의 이전가격세제에는 납세자가 경영과정에서 상응한 문서준비를 해야 한다는 것을 규정하고 있지 않고, 다만 세무당국이 이전가격조사를 진행할 때 납세자가 상응한 문서자료를 제공하여 확인할 것을 규정하고 있다.

마. 조세피난처를 이용한 조세회피에 관한 명확한 규정이 없다

조세피난처를 이용한 조세회피란, 납세자가 조세피난처의 저세율, 또는 세금이 없는 우세를 이용하여 이전가격 등 수단을 통하여 조세피난처에 설립한 관련기업과 직, 간접적인 업무거래를 진행하고 이윤을 조세피난처에 있는 기업의 장부에 올림으로써 납세자 소재국의 세금을 회피하는 것을 말한다. 중국의 현행 이전가격세제는 조세피난처에 대하여 명확한 범위확정기준이 없고 조세피난처를 이용한 조세회피행위에 대하여도 효과적인 防範조치가 없다.

2. 중국의 이전가격세제를 한층 완성할 데 관한 구상

가. 중국의 이전가격 관련 법률, 법규를 완성해야 한다

새로운 세제개혁은 중국의 이전가격세제를 완성할 수 있는 유리한 시기로서 우리는 다음의 몇 가지 방면으로부터 이전가격관련 법률, 법규에 대하여 보충을 진행하고 완성시켜야 한다.

① 납세자의 입증책임을 명확히 한다. 납세자는 관련기업간의 업무거래와 관련하여 당지 세무기관에 관련 가격, 비용기준, 제정근거, 계산방법 및 경내외 관련기업의 관련 자료를 제공함으로써 서면설명과 그 가격, 비용의 합리성을 증명할 의무가 있다. 그리고 납세자의 이전가격관련 문서준비에 대하여 명확한 요구를 제출하고 납세자가 증명문서를 제공하는 내용과 시간을 규정함으로써 납세자의 걱정과 부담을 경감시키고 조세회피방지업무의 효율을 제고해야 한다.

② 비교가능성분석을 도입해야 한다. OECD 및 유럽, 미국 등 비교가능성분석에 관한 규정을 참조하여 비교가능성에 영향을 주는 요소 및 비교가능성이 정상가격결정방법에서의 응용 등 방면에서 구체적인 인도를 제공해야 한다.

③ 조세회피방지분석 결정방법을 확대 전개하고 정상가격결정방법에 비교가능이익법, 거래순이익법, 이익분할법 등 이익법을 추가함으로써 조세회피방지실무에 적용되게 해야 한다. 동시에 “정상거래지역”개념을 도입하여 국제관례와도 접근시켜야 한다.

④ 무형자산의 이전가격과 관련된 규정을 완성해야 한다. 그 중에서도 가장 중요한 것은 무형자산 이전가격의 사후조정제도를 제정하는 것이다. 무형자산의 이전가격은 개발과 관련된 원가, 비용, 그리고 무형자산의 이익창출능력 두 가지 요소를 포함하고 후자의 확정은 대부분 추측에 의한 것이다. 따라서 무형자산을 양도할 때 추측한 가격과 실제가격간에는 차이가 존재할 가능성이 있으며 이럴 경우 사후조정제도를 통하여 무형자산의 이전가격에 대한 조정을 최대한 정확하게 할 수 있다. 따라서 국가의 재정이익을 보장하고 관련기업과 비관련기업간의 공평경쟁도 보호할

수 있다.

⑤ 조세피난처를 이용한 조세회피에 대한 관리를 강화하고 조세피난처세제를 건립해야 한다. 우선, 국제관례를 참조하여 열거법(예를 들면 OECD가 공포한 조세피난처 명단) 및 형식보다 실질을 중요시하는 원칙(예를 들면 실질적으로 과세하지 않거나 또는 실제 세부담이 지나치게 낮아 국내 같은 업종의 세부담의 2/3 이상 낮을 경우)을 채택하여 조세피난처를 확정할 수 있다. 그리고 조세피난처에 있는 기업과 관련거래가 있는 납세자에 대한 관리를 강화해야 한다.

1) 이러한 납세자가 당지 주관 세무기관에 조세피난처에 있는 관련기업의 등기문서자료, 주주구성원명단, 조직구조, 종업인원상황, 구체적인 업무의 성격 및 내용, 수입과 이윤원천에 대한 설명, 공인회계사의 감사보고 등 자료를 상세하게 제출할 것을 요구해야 한다.

2) 상황을 구분하여 조세피난처에 있는 관련기업소득에 대한 과세를 강화해야 한다. 조세피난처의 관련기업은 모든 생산경영과정에서 아무런 실질기능도 부담하지 않을 경우, 그가 취득한, 국내 납세자와의 직접업무거래로부터 취득한 소득에 대하여는 납세자의 국내소득으로 보아 합병 과세해야 한다. 조세피난처에 있는 관련기업이 모든 생산경영과정에서 실질적인 기능을 부담할 경우, 그가 취득한, 국내 납세자와의 직접 또는 간접적인 업무거래로부터 취득한 소득에 대하여, 주관 세무기관은 기능, 공헌 등 요소에 대한 분석을 통하여 소득기준을 확정하고 상응하여 국내 납세자가 취득해야 할 소득기준을 확정하며 이를 근거로 과세해야 한다.

⑥ 처벌을 강화해야 한다. 예를 들면 미국은 1996년에 이전가격 위법문제에 관한 처벌규정을 증가하여 소득세 순액 500만 달러 이상을 증액조정할 경우 그 조정액에 따라 각각 20%~40%의 벌금을 처한다고 규정하였다. 처벌이 강화되면 조세회피기업이 겁을 먹게 된다. 현재 중국의 세무부문이 이전가격을 통하여 조세회피를 진행하는 행위에 대한 조사와 처리는 대부분 조정만 진행할 뿐 벌금을 처하는 것이 적다. 따라서 일부 다국적기업은 행여심리가 생기게 된다. 때문에 중국은 이전가격세제에서 처벌조항을 증설하여 조세회피의 맹점을 막아야 한다.

나. 시장가격자료를 수집하는 세무정보네트워크를 마련하고 이를 강화 및 완성해야 한다

완벽한 가격정보시스템은 이전가격체제가 효과적으로 운영될 수 있는 기초로서 시장가격정보시스템의 건설과 완성업무를 고도로 중요시해야 하고, 세무부문은 세관, 은행, 工商, 外經貿, 통계, 물가 등 부문과 지속적 연계를 형성함으로써 여러 부문의 관리정보, 정보경로가 暢通하지 않고 효과적으로 공유할 수 없는 등 문제를 철저하게 해결해야 한다. 우리는 각종 외국주재기관을 통하거나 또는 세무부문이 직접 국외에 사무소를 설립하는 것을 통하여 가격정보자료의 수집을 전문적으로 책임지게 하고, 각종 정보조회기구에 위탁하여 국내외 여러 업종의 화물, 무형자산의 가격, 이익률, 일반노무비용률, 대부금이자, 외국국적인원의 임금보수수준 등 자료를 수집·정리하게 할 수 있다. 따라서 이전가격조정에서 비교가능자료가 부족한 문제를 더욱 잘 해결할 수 있다.

다. 양자간 또는 다자간 국제조세협조와 협력을 강화하고, 이전가격의 새로운 문제에 대한 연구를 강화해야 한다

국제조세분야에서 볼 때, 부동한 조세체제하에서 한 나라 정부가 다국적기업의 이전가격에 대하여 간섭을 진행할 때 관련 주권국가의 인정을 받지 못한다면 이중과세문제를 야기할 수 있고, 따라서 다국적경영자의 이익에 영향을 줄 수 있으며 국제경제의 발전에 불리하게 될 수 있다. 만약 관련 주권국가의 인정을 받으려면 또 각 관련 주권국가와의 조세객체와 조세관할권문제와 관계가 된다. 때문에 다국적기업의 이전가격을 통한 조세회피에 대한 간섭은 절대로 단순한 본국의 세무문제가 아니라 국제경제정치문제의 하나이다. 현재 각국 정부는 이전가격분야의 법률법규를 적극적으로 제정 및 완성함과 동시에 이 분야에서의 양자간, 지역간 국제협조를 적극적으로 전개하고 있다. 다국적기업이 이전가격을 통하여 전세계적인 조세회피를 진행하는 것에 대하여 한 나라 일방의 노력으로는 분명 부족하므로 반드시 국제협조를 강화해야 한다. 정보교환 방면에서, OECD 모델조약과 UN모델조약을 참

조로 거의 모든 조세협정 모두 정보교환조항을 설치하고 있고 EU도 상호협조指令을 공포하였다. 정보교환을 제외하고, 덴마크, 핀란드, 네덜란드 등 나라와 미국이 공동으로 체결한 “조세징수관리상호협조협정”은 징수관리의 여러 방면에서 상호협조를 진행할 것을 협의하고 있다. 징수관리와 관련된 국제협약은 끊임없이 발전 및 강화되고 있다. 중국과 관련 국가의 조세협정에는 모두 정보교환조항이 있다. 2001년에 국가세무총국은 “稅收情報交換規程”을 공포하여 조세정보교환에 대하여 명확히 규정하였다. 국제형세의 발전에 따라 중국도 징수관리의 국제협약을 강화해야 하고 특히 양자간 사전협의업무를 중요시해야 하며 이를 계기로 중국 이전가격 국제세무협약의 새로운 분야를 개척해야 한다. 또한, 전자상거래와 이전가격 등 새로운 문제에 대하여서도 연구를 강화해야 하고, 더욱 많은 인력, 물력과 재력을 투입하고 적당히 앞선 연구를 통하여 후발우세를 취득하며 이전가격세무관리의 실무를 더욱 잘 지도해야 한다.

V. 중국 이전가격 조세관리행정시스템

1. 중국의 세무행정조직기구

중국 세무행정조직기구는 네 개의 층차가 있다: 즉 國家稅務總局, 省(自治區, 直轄市)급 國家稅務局과 地方稅務局, 地(市, 州, 盟)급 國家稅務局과 地方稅務局, 縣(市, 旗)급 國家稅務局과 地方稅務局이 있다. 국가세무총국은 조세업무를 주관하는 국무원의 직속기구이다. 국가세무총국 하위에 국가세무국과 지방세무국이 있고 각각 각자 징수관리범위 내의 관련 세목에 대한 징수관리를 책임진다.

국가세무총국은 전국의 국가세무국(國稅局이라 약칭함)에 대하여 수직관리의 지도체제를 실시하고 있고, 기구, 편제, 경비, 지도간부직무의 심사와 허가 등 면에서 하위1급관리원칙에 따라 수직관리를 실시한다. 지방의 각급 국가세무국의 正, 副 국장은 상급 국가세무국이 심사, 허가하여 任命한다(중앙의 규정에 따라 지방 각급 국가세무국 당조직의 正, 부 서기와 당조직의 구성원, 紀檢組長은 상급 국가세무국의

당조직이 심사, 허가하여 任免한다). 성급 지방세무국은 지방인민정부와 국가세무총국의 이중지도를 받고 지방정부의 지도를 위주로 하는 관리체제를 실시한다. 국가세무총국의 성, 자치구, 직할시 지방세무국에 대한 지도는 주로 조세정책, 업무의 지도와 협조 및 국가적으로 통일된 조세제도, 정책의 감독과 조직경험교류 등 방면에서 나타난다. 성급 지방세무국의 국장 人選은 지방인민정부가 국가세무총국의 의견을 물은 후 당지의 심사, 허가절차에 따라 임면한다. 성급 이하 지방세무국은 지방정부에 조세계획, 통계제표 등을 보고, 제출함과 동시에 국가세무총국에도 보고한다.

2. 중국의 국제조세담당 행정조직

국제세무사는 국제조세합작과 교류를 책임진 국가세무총국의 기능부서이다. 각급 국가세무국과 지방세무국의 국제세무관리기구는 본 지역에서의 각자 징수관리범위 내에서의 관련 세목의 국제조세사항을 책임진다.

3. 각 級 국제조세부문이 이전가격세제에서 이행하는 직책

국가세무총국의 국제세무사는 주로 다국적납세자에 대한 조세회피방지업무제도를 만들고 실시하며 중대한 조세회피방지사건의 조사를 조직하고 이에 참여한다. 그리고 이전가격세제의 감사, 조사, 조정의 구체적인 조치와 방법을 제정하고 실시하며 조세회피방지업무의 전개와 관련된 내부관리를 실시한다. 다국적기업이 이전가격을 통하여 조세회피를 진행하는 상황에 대하여 조사연구를 진행하고 조세회피방지업무제도를 한층 완성하는 데 관한 건의를 제출하며, 조세회피방지업무관리 소프트웨어를 개발하고 가격정보시스템을 정립하고 끊임없이 완성한다. 국제조세협정의 담판, 해석과 집행 및 조세관리합작협정의 집행을 책임지고, 이중과세방지협정과 합작협정에 따라 진행되는 정보교환업무를 책임진다.

현재 국가세무총국 하위의 각급 세무기관 중 주로 성급과 지(시)급에 국제조세관

리기구를 설치하였다. 각 성(자치구, 직할시)급 국가세무국과 지방세무국의 국제세무관리처 및 각지(시, 주, 맹)급 국가세무국과 지방세무국의 국제조세관리科的 업무직책은 주로 다음과 같다.

1) 조세협정의 집행

거주자인정 및 중국 주민등록증의 발급, 상설기구의 인정 및 관리, 제한세율의 인정, 조세관할권의 판정 및 조세관리, 국외 조세공제(抵免)심사인정 및 관리, 협정 중 특수조항의 집행, 조세협정집행 관리방법의 연구 제정, 조세협정남용에 대한 전문조사와 처리 등.

2) 조세회피방지의 실시

조세회피방지조사를 실시하고 조세회피방지조사의 협조조사와 연합조사를 조직, 실시하며 각종 조세회피행위를 조사, 처리하고 사전협의의 담판과 체결, 관리 및 실시, 과소자본, 조세피난처를 통한 조세회피, 피지배외국회사의 조세회피문제에 대한 조사와 처리, 원가분담협의, 집단내노무 등 다국적기업의 전 세계적인 집중서비스의 조세회피문제에 대한 조사와 처리 등

3) 정보교환

정보교환관리규정을 조직, 실시하고, 자동정보교환, 자발정보교환, 전문정보교환, 업종범위정보교환과 위임대표의 방문과 관련된 조세정보의 수집, 전달, 조사, 심사, 번역과 총괄보고 등과 관련하여 정보교환업무의 비밀유지규칙에 따라 조세정보의 비밀작성, 비밀해제, 제작, 사용, 보존과 훼손 등 비밀유지업무를 실시하고 국제적 동기 세무조사를 전개한다.

국제세무의 업무량이 비교적 많은 연해지역의 개별 縣級市 세무국이 국제세무관

리股(科)를 설치할 필요가 있을 경우, 국가세무총국의 허가를 받아야 한다.

중국은 국제조세관리의 행정층차(행정계층)를 감소하고 관련 조세회피업무의 관리권한을 적당하게 상향조정하였는데 이는 주로 다음과 같은 원인에서 비롯된다. 즉 조세회피방지업무의 관리대상은 주로 국내외 관련거래가 있는 대형 다국적기업이고 조세회피방지관리의 난이도가 비교적 크고 전문화요구가 비교적 높기 때문에, 좀 낮은 관리차원에서 분산관리의 방식을 취하고 상위층급이 과다하면 정보소통과 지역간 연합조사, 협조조사의 전개에 불리하고 조세회피방지업무의 질과 효율에 영향을 주게 된다. 따라서 근년에 중국이 조세회피방지업무의 집중통일관리를 적극적으로 추진하고 본 지역 관할에 속하는 대형 외상투자기업의 수량에 따라 관리차원을 적당히 올렸으며 기층세무기관이 屬地管理를 진행하는 기초 위에 地市級 세무국이 集中優化的 조세회피방지관리를 실시함으로써 높은 수준과 효율의 조세회피방지 관리능력을 형성하게 되었다.

<참고문헌>

1. “관련기업간 업무거래 세무관리 실시방법”에 관한 국가세무총국의 통지(國家稅務總局關與“關聯企業間業務往來稅務管理實施辦法”的通知)(國稅發[1992]237호).
2. 국제세무관리업무를 규범, 강화하는 데 관한 국가세무총국의 통지(國家稅務總局關與規範和加強國際稅務管理工作的通知)(國稅發[2002]1153호).
3. 조세회피업무를 한층 강화하는 데 관한 국가세무총국의 통지(國家稅務總局關與進一步加強反避稅工作的通知)(國稅發[2004]70호).
4. “관련기업간 업무거래 사전협의 실시규칙”(시행)을 공포하는 데 관한 국가세무국의 통지(國家稅務總局關與印發“關聯企業間業務往來豫約定價實施規則”(試行)的通知)(國稅發[2004]118호).
5. “관련기업간 업무거래 세무관리규정”을 수정하는 데 관한 국가세무총국의 통지(國家稅務總局關與修訂“關聯企業間業務往來稅務管理規程”的通知)(國稅發[2004]143호)
6. 王鐵軍, “轉讓定價及稅務處理上的國際慣例”, 中國財政經濟出版社, 1989년.
7. 楊斌, “關聯企業轉讓定價及調整方法概述-美國和OECD轉讓定價規則比較研究之一(上)”, “涉外稅務”, 2001년 10월.
8. 楊斌, “關聯企業轉讓定價及調整方法概述-美國和OECD轉讓定價規則比較研究之一(下)”, “涉外稅務”, 2001년 11월.

중국이전가격세계의 발전 및 집행현황과 한국기업의 위험관리방안

2005. 9

<목 차>

- I. 서언
- II. 중국 이전가격법규의 발전
- III. 중국의 이전가격세계 관리 현황
- IV. 이전가격위험통제의 필요성
- V. 건의 및 결론

莊子南(Spnecer Chong; PwC 上海 Partner)

趙利民(經濟學博士, PwC 上海)

* 번역: 유호림, 중국인민대학 재정금융학원 박사반

I. 서언

중국이 WTO에 가입하고 시장을 개방함에 따라 다국적기업은 중국 시장에서 커다란 전기를 마련하였다. 특히 다국적기업은 1990년대 이후부터 중국에서 대규모적이고 체계적인 투자를 진행하여 중국의 중요한 투자자가 되어왔다. 통계에 따르면, 2002년 중국의 실제투자자본 기준 외상직접투자액은 527억 달러로 처음으로 미국을 초월하여 세계에서 외국투자자가 가장 많이 이루어지는 국가가 되었다. 이에 따라, 다국적기업은 상품의 생산가공업뿐만 중국으로 이전해오는 것이 아니라, 다국적기업집단내부의 특수관계거래(국내간 또는 국제간의 내부거래를 모두 포함함) 또한 신속히 이전하여 와서 다국적기업의 거래가 나날이 복잡해지게 되었다. 따라서, 중국의 세무당국과 다국적기업 모두 이전가격문제를 더욱 중시하게 되었다.

1992년 한중 양국이 외교관계를 수립한 이후, 한국과 중국 양국의 경제 및 무역 거래는 나날이 밀접해지게 되었다. 주 중국 한국 대사관에 따르면 한국의 대중국 투자액은 이미 260억 달러를 초과하였으며, 현재 약 3만여 개의 한국 기업이 중국에서 경영활동을 하고 있다고 한다.

특히, 중국의 풍부한 자원과 잠재력있는 시장 및 저렴한 노동력 등의 요소에 기초하여 한국기업은 중국에서 끊임없이 투자를 확대하여 왔는데, 2005년 상반기 동안 한국의 대중국 투자액은 27억 7600만 달러로서(실제 투자된 외자금액을 기초로 계산함) 홍콩, 영국령 버진제도와 일본에 이어 투자순위 제 4위에 해당되며 미국의 14억 6,000만 달러와는 차이가 매우 크다.

그러나, 한국의 대중국투자는 간단한 생산 및 가공을 주로 하는바, 이는 한국 기업이 중국의 저렴한 노동력을 이용하려는 목적에서 기인한 것이라 할 수 있는바, 국제 방직업계의 임금에 대해 오랫동안 연구해온 "維納자문회사"의 2002년도 조사보고에 따르면, 중국 대륙의 방직업계 노동자의 시간당 평균임금수준은 일본의 38분의 1 수준이고 한국의 9분의 1 수준에 불과하였다.

그렇지만, 최근 몇 년간 한국의 대중국 투자 역시 노동집약형 산업위주에서 기술 및 자본 집약적 산업으로 전환되어 가는 추세가 명백히 나타나고 있다. 이러한 특

정은 한국의 대형기업집단의 투자형태에서 더욱 분명히 나타나고 있는바, 예를 들자면, 삼성, LG, SK 등의 기업집단이 그러하다. 이중 삼성의 경우를 보면, 2004년 말까지 삼성의 대중국 투자액은 약 40억 달러로서 2004년 매출액은 약 243억 달러이며, 영업범위 역시 전자, 금융, 무역, 중공업, 건축, 화공, 의류, 모방직, 광고 등 매우 광범위하게 나타나고 있으며, 만약 홍콩과 타이완 지역까지 포함한다면 삼성은 이미 화교권에 약 90여 개의 영업기구가 있고, 임직원수는 약 5만 여명에 이르고 있는 실정이다.

그런데, 현재 한국기업이 대중국 투자에 있어서 보편적으로 채용하고 있는 거래 모형은, 중국에 투자한 자회사가 한국의 본사에서 원재료를 수입하고 생산 및 가공을 통하여 다시 한국의 본사에 수출하는 형태로, 특수관계거래가 비교적 많은 편으로서 중국의 자회사와 한국의 본사간에 이전가격문제가 비교적 심각하게 나타나고 있다. 이밖에, 한국 대형기업집단의 대중국 투자가 증가함에 따라 앞으로는 원재료의 매입과 완성품의 매출과 관련한 이전가격문제 이외에도 용역비 및 특허권사용료와 원가 배분 등의 더욱 복잡한 형태의 이전가격문제가 발생할 것이다.

중국의 세무계통에서 가장 먼저 이전가격과 관련한 개념이 출현한 것은 1991년 반포된 <중화인민공화국의상투자기업과외국기업소득세법>에서이다. 그런데, 이후로 지금에 이르는 최근 몇 년간에는 이전가격문제가 중국세무행정의 집행에 있어서 가장 중요한 문제가 되었다. 특히, 중국 국가세무총국은 1998년 <관련기업업무왕래세무관리규정(시행)>을 반포하여 처음으로 각급 세무기관이 이전가격조사와 이전가격조정에 대한 업무를 실시할 수 있도록 전면적이고 상세한 규정을 제공하였다. 이후에, 이전가격에 영향을 끼치는 구체적인 사무와 관련한 법률 규정을 계속하여 시행하였으며, 국가세무총국은 2004년도에 상술한 규정을 다년간 집행한 경험에 근거하여 당해 관리규정을 수정하고 보충하였다.

이 중, 필자의 실무상의 관찰에 근거하여 볼 때 특히 주목할 만한 것은, 최근 중국의 각급 세무기관이 국가세무총국부터 지방세무국에 이르기까지 끊임없이 반조세 회피와 관련한 법규의 입법과 집행을 강화하고 있다는 점이며, 이미 이전가격에 대한 관리를 강화하는 것이 세무관리의 중요한 업무가 되어가고 있다는 것이다.

II. 중국 이전가격법규의 발전

1. 중국 이전가격세제의 맹아기

중국 국가세무총국은 일찍이 1990년 10월 외상투자기업의 특수관계거래에 관한 잠행규정을 시행하였으며, 이는 그 이후의 이전가격법규의 초석이 되었다. 1991년 7월 1일 실시된 <외상투자기업과외국기업소득세법>의 제13조에서는 "정상가격원칙"(Arm's Length Principle) 개념을 확정하였는바, 즉 정상가격원칙에 따라 가격을 정하지 않고 당해 납부할 세액을 감소시키는 경우, 세무기관은 이에 대하여 세무조사를 진행할 권리가 있다고 규정하였으며, 이에 따라 <외상투자기업과외국기업소득세법실시세칙>제 52~58조에서 이에 대하여 더욱 상세한 규정을 두었다.

또한, 국가세무총국에서는 1992년 10월29일에 다시 한번 두 가지 중요한 규정을 반포하였다. 즉, 국세발[1992]237호 문건과 242호 문건이 그것인바, 전자는 특수관계기업의 판정, 자료신고의 의무, 이전가격의 조정방법과 조사조정기한 등의 문제에 대하여 상세히 규정하였으며, 후자는 세무기관의 내부문건으로 이전가격의 조사와 조정 등의 구체적인 방법에 대하여 지도규정을 하였다. 예를 들어, 조사조정대상의 선택과 조정방법의 적용방법 등이 그것이다.

이 단계에서 중국은 이전가격세제와 관련한 기본원칙 즉 정상가격원칙 등을 제정하였지만, 당시의 세무기관이 아직은 이전가격과 관련한 실무경험이 부족하여 당해 규정이 불분명한 점이 적지 않았는바, 따라서 중국 이전가격세제의 맹아기라 칭할 수 있을 것이다.

2. 중국 이전가격세제의 신속발전시기

중국 국가세무총국은 1998년 4월 23일 국세발[1998]59호<관련기업업무왕래세무관리규정>(이하 "59호 문건"이라 칭함)을 반포하였는바, 당해 문건은 당시의 모든 이전가격세제와 관련한 규정을 종합하여, 가히 중국에서 첫 번째로 상세하게 규정한

이전가격세제라 할 수 있다. 즉, 59호 문건은 관련기업의 판정방법을 포함하고 있을 뿐 아니라 조사조정의 구체적인 실시, 조정방법, 세무조정과 자료의 신고 등까지 모두 포괄하고 있는바, 59호 문건의 중요한 내용으로는 아래의 몇 가지가 있다.

- (1) 특수관계거래와 부합하는 정상가격원칙의 입증책임이 납세자에게 있음을 명확히 규정하였다.
- (2) 사전합의제도의 개념을 도입하였다.
- (3) 각급세무기관으로 하여금 이전가격과 관련한 데이터베이스를 구축하도록 하였으며, 이를 각급 세무기관에서 공용하도록 하였다.

이처럼 59호 문건은 중국 이전가격관리체계를 더욱 전면적으로 시스템화하였으며, 실용적인 지도방침을 제공하였는바, 그 결과 59호 문건의 반포 후 중국의 각지에서 이전가격과 관련한 조사안건의 수량이 대폭 증가하게 되었다. 또한, 실무경험의 축적됨에 따라 국가세무총국은 2004년 10월22일에 다시 이전가격과 관련한 규정, 즉 국세발[2004]143호<(관련기업간업무왕래세무관리규정)의수정에관한통지>(이하, 143호 문건이라 칭함)을 반포하였는바, 143호 문건은 59호 문건을 수정하고 보충한 것으로서, 이전가격관리방법과 절차를 더욱 규범화하였으며, 59호 문건의 내용 중 해석이 엇갈리는 부분을 분명히 하였다. 143호 문건의 주된 보충 및 수정사항은 아래와 같다.

- (1) 모든 이전가격과 관련한 조사조정업무는 반드시 시, 자치주 이상의 고위 세무기관이 집행하도록 한다. 과거의 59호 문건의 이러한 조사조정업무는 현급 세무기관(비교적 낮은 급의 세무기관)이 집행할 수 있다고 규정하고 있었다.
- (2) 모든 국외 또는 성과 성간의 이전가격조사는 그 집행 전에 반드시 상급기관에 보고하고 비준을 받아야 한다.
- (3) 주관세무기관의 이전가격조사관원은, 반드시 납세의무자에게 이전가격조사를 통지한 날로부터 3년 이내에 당해 이전가격조사를 마쳐야 하나, 국가세무총국의 비준을 거치면 당해 조사기간을 최장 5년까지 연장할 수 있다.
- (4) 소급조정기한의 법률 근거를 명확히 하였다.

정상적인 상황, 예를 들어 이전가격조정이 이전연도에 영향을 끼치는 경우에

는 3년을 소급하여 조정할 수 있으나, 특수한 상황하에서는 당해 관련 세무조정을 최장 10년까지 연장할 수 있다.

(5) 국경내외의 특수관계거래로 인한 이전가격조정에 대하여, 그에 상응하는 조정을 하는 것을 허가하였으며, 이를 통하여 이전가격의 조정에서 오는 이중과세 문제를 감소 또는 제거하였다.

(6) 특수관계기업의 정의를 확대하였다.

과거에는 특수관계기업이라 함은, "자금, 경영 및 매입매출 등에 있어서 직접 또는 간접적으로 소유하고 있거나 통제하는 관계" 등이라 규정하였으나, 143호 문건에서는 특수관계기업의 범위를 확대하여 "이익상 서로 관련 있는 기타의 관계"라는 규정을 증설하였다.

(7) 납세의무자에게 가격과 비용표준 및 관련거래와 관련있는 기타의 자료를 포함한 충분한 문건을 제출할 의무가 있음을 명확히 하여, 이를 통하여 이전가격상황의 합리성을 증명하게 하였다.

(8) 이전가격조사의 절차를 더욱 규범화하였다.

① 세무조사관원은 반드시 정식으로 입안한 후에 납세인으로부터 정보를 요구할 수 있도록 하였다.

② 필요한 자료의 범위와 납세의무자가 조사과정중 자료를 제출해야 할 시한을 명시하였다.

③ 기한을 초과하여 자료를 제출하거나 부정확한 자료 또는 허위의 자료를 제출한 것에 대하여 처벌하도록 규정하였다.

(9) 이전가격세제를 합리적으로 응용하기 위해 더욱 명확한 지도방침을 규정하였는바, 일정한 방법의 운용에 대하여 비교적 엄격한 조건들을 규정하였다.

(10) 국무원이 2002년 9월 7일에 수정한 <중화인민공화국세수징수관리법실시세칙>은, 규정을 위반하는 행위에 대한 처벌규정을 수정하였다. 또한 143호 문건은 규정하기를, 만약 외상투자기업이 사업연도 소득금액을 신고할 때에 특수관계자와의 거래에 관한 정보를 신고하지 않은 사실이 있고, 당해 정황이 엄중한 경우 2,000위안 이상 10,000위안 이하의 벌금에 처하도록 하고 있

다.

(11) 143호 문건은 또한 중국의 내자기업 역시 당해 이전가격세제의 관리를 받는다고 규정하고 있다.

(12) 이전가격세제는 소득세에만 적용되는 것이 아니라 유통세 등 기타의 세목에 대하여도 적용된다고 규정하였다.

예를 들어, 143호 문건의 부속 문건중의 이전가격조정문서 견본 서식을 보면, 소득세 이외에 유통세(증치세 또는 영업세와 소비세 등)에 대하여도 반드시 조정해야 한다고 나타내고 있다.

(13) 59호 문건 제39조에서는 기업의 이전가격에 대하여 조정한 과세대상소득에서, 당해 특수관계거래자가 취득한 특수관계 없는 자로부터 취득한 금액을 초과하는 금액은 (예를 들어, 특수관계자가 지급한 정상 매입가격을 초과하는 금액) 반드시 배당으로 보아 당해 소득세를 원천징수해야 한다. 이와 동시에 당해 특수관계자가 취득한 소득(예를 들어, 이자 또는 특허권사용료 등)에 대하여 이미 원천징수한 세액을 조정할 수 없다고 규정하였다. 그러나, 143호 문건에서는 상술한 규정을 폐지하였으므로 현재는 적용하지 않는다.

상술한 것처럼, 143호 문건의 반포는 이전가격세제의 실시를 더욱 강화하고 관련 세무업무를 규범화하였는바, 세무기관과 납세의무자가 특수관계자간의 거래에 대한 세무관리에 있어서 반드시 준수해야 할 원칙 및 절차와 직책에 대하여 규정하였다. 또한, 143호 문건은 중국세무기관이 앞으로 더욱 집중적이고 유효한 방법으로 이전가격조사업무를 전개해 나갈 것이며, 국가세무총국이 앞으로 이전가격조사에 있어서 주도적인 역할을 담당할 것이라는 것을 의미하고 있다 할 것이다.

59호 문건에서 사전합의제도를 이전가격세제에 도입한 이후, 각기 다른 지역(주강삼각주, 심천, 상해, 천진, 청도, 대련, 마카오 등의 지역을 포함함)에서 앞다투어 130개의 일방사전합의제도에 서명하였으며, 2005년 중일 양국은 쌍방사전합의제도에 서명하였다.

개정 후의 <중화인민공화국세수징수관리법실시세칙> 제53조에서 납세의무자는

세무기관과 이전가격과 관련한 사항을 사전에 합의할 수 있다고 규정하였는바, 이것은 사전합의제도가 중국의 법률체계에 정식으로 포함되었음을 의미하는 것이다. 그러나, 사전합의제도와 관련한 신청조건, 기준과 절차 등의 구체적인 조건이 미흡하기 때문에, 세무기관은 모두 OECD의 이전가격지침을 참조하였기는 하지만, 각 지역이 구체적으로 사전합의제도를 시행하는 과정에서 신청절차와 자료공개 등의 분야의 요구사항에서 아직 통일되지 못한 문제가 있었다.

상술한 문제에 기인하여 국가세무총국은 2004년 9월 3일 국세발[200 4]118호 문건<특수관계거래에 관한 사전합의제도 실시규칙(시행)>(이하, 118호 문건이라 칭함)을 반포하였는바, 118호 문건은 세무기관과 납세의무자에게 좋은 안내가 되었으며 전국적으로 사전합의제도의 실시절차를 규범화하는 데 도움이 되었다.

또한 118호 문건은 중국 이전가격세제 역사상 또 하나의 이정표가 되었다. 즉, 중국의 이전가격조사 역량이 나날이 강화되었기 때문에 중국에서 특수관계거래가 비교적 많은 다국적기업이 새로운 규정에 대하여 많은 관심을 가지게 되었으며, 많은 다국적기업이 118호 문건을 계기로 하여 적극적으로 사전합의제도를 신청하게 되었다.

3. 이전가격세제의 정착화시기

59호 문건, 143호 문건, 118호 문건의 반포와 시행에 따라, 중국의 이전가격세제는 단계적으로 발전, 성숙하게 되었으며, 이후에 중국의 이전가격세제가 정착되는 시기에 접어들게 되었다. 즉, 머지않은 시기에 국가세무총국이 반포하게 될 이전가격관련서류보존제도의 관련 규정에 따라 연구개발비의 배분, 조세피난처와 저자본세제 등 기타의 조세회피 관련사항 역시 국가세무총국의 주요 관심영역이 될 것이라고 보고 있으며, 가까운 장래에 이전가격에 더욱 영향을 끼치는 법규가 제정, 시행될 것으로 예측되고 있다.

Ⅲ. 중국의 이전가격세제 관리 현황

국가세무총국의 통계에 따르면, 1990년대 후반에 중국이 매년 다국적기업의 조세 회피행위로 인해 발생하는 세액손실액이 대략 300억 위안이었다. 따라서, 국가세무총국은 많은 숫자의 외자기업이 각종 조세회피수단을 통하여 이윤을 이전하여 장부 상으로만 손실이 발생하고 있다고 여기고 있다. 조사한 바에 따르면, 2004년 4월, 5월까지 중국이 허가한 외상투자기업은 이미 48만개에 이르나, 2003 사업연도기업소득세 결산납부상황에 따르면 이러한 외상투자기업 중 약 51%~55%가 결손기업으로 보고되고 있다.

그러나, 과거 몇 년 전부터 중국의 각급 세무기관은 모두 이전가격세제의 영역에 징수관리의 역량을 강화하고 있다. 예를 들어, 2003년 사업연도 기업소득세결산납부 중 어떠한 지역의 세무기관은 이미 일정 기업에 대하여 더욱 많은 특수관계기업과 관련한 자료의 제출을 요구하였는바, 주로 모든 특수관계기업의 상황, 최근 3년간의 특수관계기업과의 거래액 및 거래유형, 특수관계거래시의 가격결정원칙, 기업집단 내부의 각 구성기업간의 직능분류, 유형 또는 무형자산의 사용상황 및 상품에 대한 위험부담 정도, 기업의 전략과 기업이 현재 처한 경제상황분석 등의 자료가 그것이다. 이밖에, 기업의 법정대표인은 기업의 특수관계거래가 정상가격원칙에 부합하는지의 여부에 대하여 확인을 해야 하며, 특수관계거래보고서상에 서명날인을 하도록 규정하고 있다.

이밖에, 이전가격세제의 관리를 강화하기 위하여 지방세무국의 이전가격에 대한 문제를 중시하여, 국가세무총국은 2004년 3월 25일 국세함[2004]370호 문건<2004년도반조세회피업무심사목표및요구의통지>(이하 370호 문건이라 칭함)을 하달하였는바, 370호 문건은 처음으로 심사목표와 요구에 대하여 실천성을 매우 많이 구비한 요구사항을 제기하였으며, 또한 처음으로 이전가격문제를 조세회피업무의 중점사항으로 정하였다.

이처럼, 370호 문건은 2004년부터 시작하여 중국 세무당국의 이전가격업무에 대한 실천역량을 분명히 강화한다는 매우 강력한 신호라 할 수 있는바, 이하 370호

문건의 내용의 설명을 통하여 중국 세무당국의 현재 반조세회피업무의 특징과 미래의 반조세회피업무에 관한 경향을 분석해보고자 한다.

370호 문건은, 각 지역의 세무기관은 당해 세무기관이 관할하는 외상투자기업 중 장기적으로 손실중인 기업의 5%, 장기적으로 적게 이익이 발생하거나 적게 손실이 발생하는데도 오히려 계속하여 기업의 규모를 늘려가는 기업의 3% 및 널뛰기식으로 손익이 발생하는 기업의 2%를 조세회피 조사대상 기업으로 선별해야 한다고 규정하고 있으며, 동시에 대형 다국적기업 및 금융, 우편, 통신, 상업 등 서비스성 업종 및 부동산, 외국기업의 도급공사와 노무활동에 종사하는 기업을 주시할 것을 요구하고 있다.

또한, 각급세무기관은 조세회피혐의 대형기업(1~2개 대형기업)을 선별하고, 이미 선별해낸 조세회피혐의 대형기업의 관련자료를 2004년 8월 31일 이전에 서면으로 국가세무총국에 보고해야 하는바, 각급 세무기관은 내부 데이터베이스의 정보를 이용하여 선별작업을 진행해야 한다.

이밖에, 각 지역의 이전가격거래의 감독 통제를 지원하기 위하여 앞으로는 이전가격 행위에 대하여 연합조사를 실시할 것이며, 이를 위하여 국가세무총국은 각 지역 세무기관이 상호 정보를 공유할 것을 요구하였는바, 그 결과, 우시, 쑤조우, 지난, 이엔타이, 푸조우, 광조우, 베이징, 티엔진, 따리엔, 시아먼, 칭다오, 선전시 세무기관은 12개의 "반조세회피관리정보시스템"을 가동하였다.

이러한 새로운 정보시스템은 각 지역 세무기관 간의 정보 공유 및 협력을 강화하였으며, 이를 통하여 더욱 쉽게 기업의 각각 다른 지역에서 진행되는 특수관계거래 상황을 쉽게 파악할 수 있게 되었으며, 상술한 정보시스템의 전면적인 가동 후, 세무기관은 이전가격조사시에 관련 비교가능자료를 사용하여 기업의 특수관계거래의 합리성을 측정할 수 있었다.

그런데, 중국은 아직 믿을 수 있는 공개된 기업의 자료가 완비되지 않았기 때문에, 납세의무자는 세무기관이 제시한 자료에 대하여 이의를 제기하기가 어려워진다. 따라서, 이전가격조사에 대하여 항변을 할 때에 납세의무인은 종종 불리한 위치에 처하게 된다.

370호 문건의 규정에 따르면, 이전가격조사의 중점은 "고가매입, 저가매출"의 양수도행위, 조세피난처와의 거래행위, 및 저자본을 이용한 조세회피 등인바, 납세의무자는 반드시 전술한 내용에 주목하여 일정한 방어전략을 세워야 할 것이다.

국가세무총국은 2004년 6월 9일에 국세발[2004]70호<반조세회피업무를더욱강화하기위한통지>(이하, 70호 문건이라 칭함)을 또 반포하여, 각급 세무기관의 반조세회피업무와 세수징수관리업무의 연결과 협조, 반조세회피업무의 집중통일관리의 추진을 위하여, 정보의 종합관리를 통해 단계별로 반조세회피데이터베이스에 반영하고 대기업에 대한 연합조사제도를 강화해나가야 한다고 요구하고 있다.

2005년 3월 25일 국가세무총국은 또한 국세함[2005]239호<2005년도반조세회피업무통지>(이하, 239호 문건이라 칭함)을 반포하였는바, 239호 문건은 각급세무기관이 현재 보유하고 있는 국가통계국의 자료 및 BvD회사의 정보자료를 이용하여 가격의 대조분석을 더욱 심도있게 진행하고, 이를 통하여 중국에 있는 다국적기업의 이윤에 대해 비교분석하는 것을 고무하였다. 동시에, 국가세무총국은 지방세무기관에 대해 특수관계거래에 관한 자료를 정확히 공개할 수 없는 기업에 대하여 처벌할 것을 요구하였다.

239호 문건은 또한 지방세무기관은 반드시 엄격히 <특수관계기업간거래에관한세무관리규정>의 규정에 따라 업무를 진행할 것과 장기손실기업, 장기간 적은 이익이 발생하거나 적은 손실이 발생함에도 계속하여 경영규모를 확대하는 기업을 반조세회피 업무의 중점으로 할 것을 요구하였다. 이밖에, 반조세회피관련 조사업무의 수량이 증가함에 따라 각 지역 이전가격조사의 입안 및 종결안은 반드시 국가세무총국에 보고해야 한다고 규정함과 동시에 국가세무총국은 갈수록 자금임대차와 비용분담협의분야의 업무를 중시하기 시작하였는바, 각 지역 세무기관으로 하여금 실무중에 이와 관련한 정보를 획득하여 보고하도록 하였다.

2005년 업무계획은 조세회피혐의대형기업에 대한 전국연합조사업무를 계속하여 추진해나가는 것이다. 국가세무총국은 앞으로 전국연합조사방식으로 관련조사대상을 확정하여, 다국적기업이 복잡한 특수관계거래를 통하여 이윤을 국외로 이전하는 것을 방지할 것이다. 필자의 실무상의 관찰에 따르면, 전국연합조사는 국가세무총국

의 반조세회피업무의 중점방식이 되어가고 있는바, 절을 달리하여 전국연합조사에 대하여 상세히 설명할 것이며, 이에 대하여 다국적기업은 매우 중시하고 있다.

여기서 볼 수 있듯이, 중국 세무당국은 이전가격세제를 중점으로 하여 반조세회피업무에 관한 역량을 부단히 강화해나가고 있는바, 전국적인 범위의 외상투자기업은 이전가격조사와 조정을 받을 가능성에 직면해 있다 할 것이다.

1. 이전가격조사

가. 이전가격조사대상의 선택

중국의 여러 종류의 세무조사 중 이전가격조사의 역사는 비교적 짧다. 그러나, 국경을 초월한 조세회피행위는 심각한 조세수입의 손실을 야기하기 때문에, 중국 정부는 이미 이전가격조사를 장래의 재정수입보장을 위한 중요한 수단으로 여기고 있다. 이전가격세무조사의 최근 경향은 세무기관이 납세의무자와 국외의 특수관계자와의 유형자산과 관련한 수출입에 대하여만 주목하는 것이 아니라, 쌍방간의 무형자산양도 및 용역공급 등의 거래에 대하여도 주목하고 있다는 것이다. 또한, 이전가격 조사지역에 대하여는 이미 중국남부, 예를 들면 주강삼각지 등의 지역에서 중국 서부와 북부에도까지 확대되고 있다.

필자의 실무경험에 비추보면, 중국에서 이전가격조사를 야기하는 주요 원인으로 는 아래의 몇 가지가 있다.

- (1) 매출규모 및 생산규모가 끊임없이 성장하는 동시에 손실이 나는 기업
- (2) 조세우대조치기간이 완료된 후 갑자기 이윤이 큰 폭으로 하락하는 기업
- (3) 수출과 내수의 이익률이 확연한 차이를 보이는 기업
- (4) 조세피난처의 특수관계기업과 거래가 있는 기업
- (5) 특수관계기업신고서중 조사대상으로 선별된 기업
- (6) 국가세무총국의 연합세무조사 대상으로 선정된 목표 기업집단

그런데, 59호 제12조에 따르면 세무기관이 중점조사대상으로 선정하는 일반원칙

은 아래와 같다.

- (1) 생산경영과 관련한 의사결정이 특수관계기업의 통제를 받는 기업
- (2) 특수관계기업과의 거래가 비교적 큰 기업
- (3) 장기간 결손상태인 기업(연속하여 2년 이상 결손인 기업)
- (4) 장기간 동안 이익도 적고 손실도 적으나 계속하여 경영규모를 확대하는 기업
- (5) 이익이 널뛰기식으로 발생하는 기업
(격년에 한번씩 이익이나 손실이 발생하는 기업으로, 경영효익을 정상적으로 얻는 것을 위반한 기업)
- (6) 조세피난처에 설립한 특수관계기업과의 거래가 발생한 기업
- (7) 동종업종의 평균이윤율보다 이윤율이 낮은 기업
(당해 지역 동종업종의 이윤율과 비교해볼 때)
- (8) 기업집단의 구성기업과 비교하여 볼 때, 이윤율이 낮은 기업
(특수관계기업과 비교하여볼 때 이윤율이 낮은 기업)
- (10) 갖가지 명목으로 특수관계기업에 각종 불합리한 비용을 지불하는 기업
- (11) 법정 감면세기한 또는 감면세기간의 만료를 이용하여 이윤을 갑자기 감소시켜 조세회피를 하는 기업 및 기타 조세회피의 혐의가 있는 기업

또한, 국가세무총국은 각 지역 세무국으로 하여금 매년 실제 조사수량이 중점조사대상의 30%보다 적어서는 안될 것을 요구하고 있다.

나. 이전가격조사순서

조사대상을 선정한 후, 조사인원은 실제조사 전에 기업 및 그 특수관계기업의 직능 또는 기능에 대하여 종합분석하고, 이를 통하여 피조사기업의 생산경영활동내용, 방식, 수입의 확정, 재무결산, 가격결정방법, 납세상황 등을 숙지하여야 한다.

서면조사 과정 중 세무기관은 아래의 사항에 대하여 중점적으로 분석해야 한다.

- (1) 이윤(결손)액 및 투자 또는 매출이익(손실)률
- (2) 매출수입의 안정성

- (3) 원가 및 비용지출의 합리성
- (4) 차입자금의 이자율 수준
- (5) 유무형자산의 양도가격 및 사용료의 합리성 등

서면조사 완료 후, 세무기관은 기업에 대하여 현장실제조사를 하게 된다. 현장실제조사는 조사인원이 기업이 신고한 자료와 가격 및 비용표준자료 등 서면조사시 정확히 조사할 수 없는 문제점에 대해 조사인원을 파견하여 직접 깊이 있게 현장을 조사하고 증거를 확보하도록 하는 것으로, 기업관리부문, 차고, 창고에 대하여 실제 조사를 하고, 장부, 증빙, 매매계약 등의 관련자료에 대하여 조사한 후, 기업의 관련 인원의 상황소개와 문제의 해석과 설명 등을 청취하는 등의 업무이다.

현장조사인원은 현장조사와 증거를 찾는 과정에서 발견한 문제와 상황을 기록하여야 하며, 피조사인원의 검인을 받아야 하는바, 만일 피조사인원이 검인을 거절하는 경우 조사인원 2명 이상의 검인으로 기록을 마칠 수 있다.

필자의 다년간에 걸쳐 기업에 제공한 이전가격항변서비스 경험에 근거해볼 때, 중국의 세무조사과정은 대략 아래와 같다.

- (1) 목표조사기업의 선별
- (2) 최초정보수집, 국외정보를 포함한 정보 수집
- (3) 서면조사
- (4) 현장조사
- (5) 정보의 보충수집
- (6) 쌍방간의 협상
- (7) 세무기관의 내부토론과 확인
- (8) 세무기관 세무조사확인서 발급
- (9) 기타의 세목에 대한 조사

이전가격조사는 일반적으로 1년 이상의 시간 동안 이루어지며, 많은 양의 자료와 서류를 준비해야 하기 때문에(국외 특수관계기업의 이윤관련자료 포함) 피조사기업은 많은 비용을 부담하게 된다(관리인원의 시간 및 자문비용포함).

그리고, 143호 문건은 이전가격조사 시한에 대하여 규정한 것으로서, 이전가격조

사와 조정은 반드시 피조사기업에 조사통지서를 송달한 날로부터 3년 이내에 진행해야 한다. 특수한 상황으로 인하여 조사기한을 연장할 필요가 있는 경우에는 국가세무총국에 보고하고 비준을 거쳐야 하나, 최장 5년을 초과할 수 없다.

2. 전국연합조사

중국 법규의 규정과 상업환경의 특성으로 인하여 많은 다국적기업이 자회사를 설립하였고, 각 자회사간 및 자회사와 해외 특수관계기업간에 거래금액이 매우 크고 성격이 복잡한 특수관계거래가 존재한다. 따라서, 일단 어떠한 다국적기업집단이 전국연합조사의 대상으로 선정되면, 각 자회사가 존재하는 지역의 세무기관은 국가세무총국의 협조와 지도하에 각각의 자회사를 연합하여 조사를 진행해야 하며, 조사대상은 국경내의 거래와 다국간 국제거래를 포함한다.

실제로 최근 2년간, 전국연합조사 안건은 부단히 증가하였으며, 몇몇의 성에서는 심지어 전 성을 대상으로 한 연합조사도 이루어졌다. 이러한 몇몇 흔적들은 전국연합조사가 반조세회피조사의 중점방식으로 되어가고 있음을 나타내는 것이며, 전국연합조사의 범위와 깊이 역시 끊임없이 강화되어감을 의미하는 것이다. 또한, 국가세무총국은 지방세무국에 대하여 끊임없이 자원과 기술건의를 제공함으로써 전국범위의 이전가격조사안건의 완성에 협조하고 있다.

일반적으로, 전국연합조사의 대상은 지방세무기관이 그 대상을 선별하여 국가세무총국에 보고하고, 국가세무총국이 이에 참여 또는 협조하고 있는바, 전국연합조사의 조사범위는 국내 특수관계자거래 및 국제 특수관계자거래를 포함하며, 일반적으로 비교적 큰 금액의 보충징수현상이 발생한다.

그런데, 전국연합조사에서는 한편으로 이전가격위험통제의 필요성이 나타났다. 필자의 실무상의 경험에서 볼 때, 전국연합조사로 선정된 다국적기업집단은 연합조사 전에 중국에 투자한 업무의 이전가격문제에 대하여 그다지 중시하지 않는데다가, 각 자회사간의 협조와 교류가 부족하여 많은 세무기관의 연합조사에 대한 응대가 비교적 피동적인 실정이다. 전국연합조사에 어떻게 대응할 것인가에 대하여, 필자는

물론 실무상의 건의를 할 것이지만 그보다 더 중요한 것은 다국적기업이 이전가격 위험에 대하여 사전통제를 해야 하는 것이 더 중요하다는 것이 필자의 견해이다.

만약, 기업이 충분히 사전에 대비하여 일찍이 자신의 이전가격문제에 대하여 평가를 진행하고 이전가격관련서류를 준비한다면(4.1의 "이전가격관련서류보존제도에 대한 토론" 참조) 전국연합조사를 받을 때, 피동적으로 대응하게 되는 곤란한 지경을 모면할 수 있을 것이며 또는 기업이 사전합의제도의 신청을 고려한다면(4.2의 "사전합의제도에 관한 토론" 참조) 기업의 이전가격사항과 주관세무기관이 공통인식하게 되어 전국연합조사를 피할 수 있을 것이다.

3. 입증책임

중국의 이전가격조사의 사례를 보면, 납세의무자와 그 특수관계기업의 거래가 정상가격원칙에 부합한다는 것을 증명하는 증빙을 제출하는 것은 납세의무자의 책임에 속한다. 또한, 59호 문건 제24조 규정에 따르면 주관세무기관이 기업의 이전가격 행위에 대하여 조사를 진행하는 과정에서 기업은 반드시 특수관계기업간의 거래에 대한 이전가격의 정상성, 합리성에 대한 증빙자료를 제출해야 한다고 규정하고 있다.

이밖에, 세무기관은 서면조사중에 기업에 대하여 아래에 열거하는 납세와 관련한 자료의 제출을 요구할 수 있다. 즉, 정부 및 그 소속 행정관리부문의 관련비준문서, 공상등기 및 세무등기 원본, 투자계약, 경영계약 및 정관과 사업계획서, 사업연도 재무제표와 공인회계사의 감사보고서, 관련장부, 증빙자료 및 당해 거래계약서, 협의자료 등의 자료의 제출을 요구할 수 있으며, 이러한 조사내용에 근거하여 기업은 <상품내외매출상황표>, <상품원가분석표>, <주요상품생산원가및매출수입과매출원가분석표>, <각항비용분석표>등을 작성하여 제출하여야 한다.

이밖에, 이전가격조사중에 세무기관은 일반적으로 아래에 열거하는 서류의 제출을 요구한다.

(1) 특수관계기업과의 계약 및 협의

- (2) 국내외판매가격 및 이익률 차이 원인
- (3) 국외 특수관계기업에 지불한 특허권사용료 및 기타비용
- (4) 국외 모회사의 재판매가격자료
- (5) 국외 모회사의 중국자회사로 판매한 원재료의 이윤율

실제 업무 중에는 각 지역 세무국의 이해에 차이가 있기 때문에, 구체적인 조사의 집행중에 요구하는 자료는 다를 수도 있으며, 세무기관은 납세의무자에게 경영과 관련한 문제에 대하여 몇 가지 답변을 요구하기도 하거나, 외상투자기업의 외국 본점에 당해 국가의 공인회계사가 감사하고 확인한 상세한 이윤자료의 제출을 요구하기도 한다.

4. 이전가격조정

이전가격조사를 마친 후, 만일 세무기관이 기업이 정상가격원칙에 따라 거래를 하지 않았다고 판단한다면, 규정된 방법에 따라 기업의 과세대상소득금액을 조정할 권한이 있다. 그러나, 실무중에는 일반적으로 세무기관이 초보조정방안을 가지고 납세의무자와의 협상을 통하여 조사 및 협상결과에 따라 기업에 대하여 이전가격조정을 실시한다.

그리고 59호 문건과 143호 문건에서는 유형자산매매업무의 이전가격조정방법에 대하여 아래의 몇 가지를 규정하고 있다.

- (1) 독립기업간에 동일한 또는 유사한 업무활동을 진행하는 경우의 가격에 따라 조정("비교가능제3자거래법"이라고도 함)
 - (2) 특수관계없는 제 3자에게 재판매하고 취득하는 이윤수준에 따라 조정("재판매가격법"이라고도 함)
 - (3) 원가에 합리적인 비용과 이윤을 가산 또는 차감하여 조정("원가가산법"이라고도 함)
 - (4) 기타합리적인 방법(비교가능이윤법, 이익분할법, 거래순이익률법 등)
- 특히, 특수관계기업간에 임대차한 자금의 이자는 정상이자율을 참조하여 조정하

며, 특수관계기업간의 용역비용은 유사한 용역활동에서 정상적으로 수취하는 비용 기준에 따라 조정한다. 또한, 특수관계기업간에 리스 등의 방식으로 유형자산의 사용권을 제공하고 수취 또는 지불하는 리스로 등에 대하여는 동일하거나 유사한 상황하의 독립기업간에 유형자산의 사용권을 제공하고 수취 또는 지불하는 정상비용에 따라 조정한다. 특수관계기업간의 무형자산을 양도하는 경우의 양도가격 또는 수취한 사용료는 독립기업이 동의할 수 있는 금액에 따라 조정한다.

또한 국가세무총국은 2005년 7월 7일에 국세발[2005]115호<중국주민(국민)신청세무상호협상절차잠행방법>(이하 115호문건이라 칭함)을 반포하여, 앞으로 중국 주민이 조세협정체약 상대방의 합법적인 조세권익을 보호하는데 도움을 주고, 중국주민이 조세협정 체약상대방 국가에서 발생할지 모르는 세무문제의 해결을 도울 것을 규정하였다.

115호 문건은, 상호협상절차를 신청하는 것은 중국주민이 조세협정의 체약 상대방 국가가 사용한 조치가 이미 또는 장래에 조세협정이 규정하고 있는 과세행위에 부합하지 않는다고 여겨서, 국가세무총국에 신청하고 국가세무총국이 체약 상대방 국가의 주관당국과 상호 협상을 통해 관련문제를 해결하여 줄 것을 청구하는 것을 가리킨다고 규정하고 있다.

상호협상절차가 적용되는 세목은 조세협정의 관련 규정에 따라 확정되나 일반적으로 소득과 재산에 관련한 조세문제가 될 것이다. 상호협상절차가 적용되는 세목은 세목범위 규정이 정한 세목에 그치지 않으며, 중국 주민은 기타 세목에서 발생한 조세분쟁에 대하여도 그 상호협상절차를 신청할 수 있을 것이다. 115호 규정은 상호협상절차를 신청할 수 있는 상황에 대하여 7가지로 예시했는데, 앞서 예시한 두 가지 이외에 이전가격과 관련있는 것으로는 아래의 두 가지가 있다.

- (1) 쌍방사전합의제도의 실시를 신청할 필요가 있는 경우
- (2) 특수관계기업간이 거래에 대한 이윤을 조정하고 징세한 때에, 장래에 혹은 이미 조세관할권의 상이함으로 인해 이중과세문제가 발생한 경우

신청인은 관련 조세협정의 규정이 정한 기한 이내에, 서면형식으로 주관성, 자치구, 직할시와 계획단열시의 국가세무총국 또는 지방세무국에 신청하고 국가세무총

국이 상호협상조건을 구비한 관련 계약 상대방주관 당국과 상호협상을 진행해야 한다.

5. 사후관리

59호 문건의 제47호 규정에 따라, 기업이 특수관계기업과의 거래에 대하여 세무기관에 의해 세무조정을 받는 때에, 주관세무기관은 일상적인 징수관리활동 중에 반드시 당해 조정연도의 다음 사업연도부터 3년간 사후관리감독을 시행해야 하는바, 그 주된 내용은 아래와 같다.

- (1) 기업의 투자, 경영상황 및 변화
- (2) 기업의 신고납부액의 변화 상황
- (3) 재무제표의 분석을 통한 경영성과 평가
- (4) 특수관계기업간 거래변화 상황

여기서 볼 수 있듯이, 기업이 일단 이전가격세제에 의해 세무조정을 당하고 나면, 이후 3개 사업연도의 걸쳐 계속하여 세무기관의 사후관리감독을 받아야 하는바, 이는 당해 기업이 재차 이전가격조사를 받을 위험에 직면해 있음을 의미할 뿐 아니라, 기업이 매년 사후관리조사로 인한 시간을 낭비하는 결과가 나타남을 가리킨다.

IV. 이전가격위험통제의 필요성

이전가격조정외 또 다른 결과는 이중과세이다. 여러 나라에서 경영활동을 전개하는 다국적기업의 경우에는 특히, 이전가격조정외로 초래되는 이중과세의 가능성은 매우 높다 할 것이다. 비록, OECD모델조약 제9조 제2항에서 "계약국의 일방이 계약국의 타방이 이미 과세한 기업이윤을, 그 나라 기업의 이윤내에 포함하고 과세하였지만, 만일 두 기업간의 거래조건과 독립기업간의 거래조건이 동일하고, 이중과세

된 이윤이 본래 반드시 어느 한 나라의 기업이 취득할 이윤이라고 할 때에, 다른 한 나라는 반드시 이 부분 이윤에 대하여 과세한 세액에 대해 상응한 조정을 해야 한다. 그러나, 상응조정은 매우 곤란한 일이고, 나라간의 조세권익에 영향을 끼치고, 나아가 이전가격문제가 본래 복잡한 문제이므로, 한 나라의 세무당국이 실시한 이전가격조정은 다른 한 나라에서 완전히 받아들이기 어렵다.”고 규정하고는 있지만, 중국에서는 소득세의 관리가 각기 다른 지방세무기관에서 책임을 지고 있기 때문에, 자동적으로 이전가격의 대응조정이 이루어질 수 없으며, 중국 국내의 특수관계 거래가 만일 조정이 되었다하더라도 이중과세의 위험이 존재하는 것이다.

특히, 중국에서의 이전가격조정은 또한 결손이 발생한 사업연도를 이익이 발생한 사업연도로 할 수 있는바, 이 문제는 첫 번째 이익이 발생한 사업연도 및 조세우대 조치의 전치문제를 촉발시킬 수 있다. 이전가격조정방법이 일단 확정되면 이전사업연도의 조정뿐 아니라 조정후의 미래사업연도에 만약 기업의 특수관계거래에 실질적인 변화가 없을 경우, 기업의 이전가격결정은 종종 그 조정방안에 부합해야 할 필요가 있다. 이밖에, 3년의 사후관리는 납세의무자인 기업에게 큰 부담으로 작용할 것이다.

이러한 것들에 비추어 보면, 다국적기업은 반드시 적극적인 방안을 강구하여 자신의 이전가격에 대한 위험에 대하여 적절하게 통제해야 하며, 이전가격조사에 유효하게 대응해야 할 것으로 생각된다.

1. 이전가격관련서류보존제도

59호 문건은 특수관계거래의 신고 및 자료의 공개를 요구하였다. 즉, 기업은 반드시 당해 사업연도 종료 후 4개월 이내에 가격결정방법 및 원가정보를 포함한 특수관계기업과의 거래와 관련한 자료를 신고해야 하는 것이다.

그런데, 상술한 전체적인 이전가격관련서류에 관한 요구사항 이외에 59호 문건은 이전가격조사 중에 기업이 세무기관에 제출해야 할 자료에 관한 구체적인 내용에 대하여 명문으로 규정하였는바, 전술한 자료는 기업의 특수관계기업과의 거래 및

독립기업과의 거래에 관한 자료를 모두 포함하며, 이전가격을 결정하는 관련요소 및 기타 가격 및 비용을 확정하는 관련서류를 포함한다. 만일 피조사기업이 상술한 관련서류를 즉시 제출할 수 없는 경우에는 세무기관은 스스로 이전가격의 조정을 진행할 수도 있다.

59호 문건이 규정한 상술한 원칙과 OECD 지침의 규정은 매우 유사하다. 전형적인 기업집단에 대하여 OECD지침은 납세인이 반드시 갖춰야 할 이전가격관련서류에 대하여 다음과 같이 건의하였다.

- (1) 이전가격구성을 위한 기초관련자료
- (2) 업무의 본질, 적절한 기능분석수치를 포함
- (3) 사용한 가격결정방법
- (4) 가격결정방법을 확정하기 전에 당해 방법을 세무에 적용한 이유
- (5) 통제받지 않는 거래에 근거하여 수집한 비교가능한 정보 및
- (6) 이전에 이전가격을 확정받은 조건에 변화가 있는지 여부

이와 동시에, 특정 지방세무국은 이전가격관련 정보에 대하여 특수한 요구를 한다는 것에 반드시 주의를 기울여야 한다. 예를 들어, 상해시의 어떤 국세국은 기업이 특수관계거래신고서의 제출뿐만 아니라 특수관계거래분석보고(최근 3년 간의 특수관계거래 금액, 특수관계거래시 가격결정 원칙, 특수관계기업간의 기능분류와 위험부담 정도 등을 포함) 등의 자료를 제출하여 특수관계거래의 합리성을 증명할 것을 요구하기도 한다.

조사한 바에 의하면, 국가세무총국은 금년 내에 또 다시 세무법규를 제정 반포할 예정인바, 주요한 내용은 이전가격 관련서류에 대하여 구체적인 요구사항을 규정할 것이라 한다.

납세의무자의 입증책임을 고려해 볼 때, 지방세무국의 측면과 대비되는 특수한 요구사항 및 곧 반포될 이전가격관련서류보존제도의 요구에 따라 우리는 다국적기업이 관련서류 및 보고서를 준비하여 이전가격과 관련한 위험관리를 해야 한다고 건의한다. 당해 관련제출서류는 특수관계거래가 정상가격원칙에 부합하다는 것을 증명하고, 세무관원의 조사에 도움이 되어야 한다. 필자의 실무경험에 비춰볼 때,

유효한 이전가격과 관련한 서류는 아래의 몇 가지가 포함될 것이라 생각한다.

- (1) 이전가격과 관련한 정책 설명
- (2) 특수관계거래와 관련있는 계약
- (3) 회사의 조직과 관련한 도표
- (4) 특수관계거래에 관한 설명
- (5) 기능분석, 즉 특수관계기업이 집행하는 기능, 보유하고 있는 자산(유형, 무형 자산을 모두 포함), 및 부담하는 위험분석
- (6) 잠재적인 비교가능한 통제받지 않는 거래 및 비교가능한 통제가능한 기업에 관한 서술
- (7) 이전가격세제의 규정에 근거하여 선택한 적절한 이전가격방법
- (8) 관련 특수관계기업의 재무제표와 관련한 수치

상술한 이전가격관련제출서류의 준비를 통하여, 납세의무자는 세무조사 중에 경영활동과 관련한 자료와 정보를 제출하고 여유를 증가시킬 수 있다. 이밖에, 납세의무자 또한 당해 제출한 관련서류를 전체 기업집단의 특수관계 거래에 대하여 통제할 수 있는 수단으로 활용할 수 있다.

중국은 앞으로도 이전가격조사의 시행에 더욱 그 역량을 강화할 것이므로, 이전가격세제는 중국에서 더욱 진보한 단계에 들어설 것이다. 따라서, 중국은 이전가격관련서류보존제도를 실시함으로써 더욱 집중적인 이전가격세제를 실시할 것이며, 다국적기업은 집중적이고 일치된 방법을 사용하여 그 업무가 발생하는 각기 다른 국가의 이전가격에 대한 요구를 만족시켜야 할 것이다. 또한, 중국 나아가 다른 나라의 이전가격조사의 끊임없는 증가에 따라 이전가격관련제출서류의 운용은 위험을 통제하는 유효한 방어수단으로서 분명히 갈수록 더욱 중요한 위치를 차지할 것이다.

2. 사전합의제도

118호 문건이 정식으로 반포되기 전에 세무기관은 이미 정식 또는 비공식적으로

관련 각방에게 초안에 대한 의견을 청취하며 세무와 관련한 논단에서 토론을 진행했었다. 세무기관의 입장에서 이야기하자면, 정책을 규정하는 과정에서 각계의 의견을 수렴하는 것은 대단한 발전이라 할 것이다. 여기서 볼 수 있듯이 세무기관은 118호 문건이 분명히 실행 가능한 것으로, 다국적기업으로 하여금 사전합의제도를 선택하기를 희망하는 것이라 할 것이다. 즉, 118호 문건은 사전합의제도를 시행하는 모든 절차를 규정하였는바, 준비회담에서 서명에 이르기까지의 과정 및 집행기한 내에 납세의무자와 세무기관 각자의 책임을 모두 규정하고 있다.

또한, 118호 문건은 일방사전합의제도 및 쌍방합의제도 모두에 적용된다. 일방사전합의제도는 중국의 납세의무인과 세무기관간의 합의서명이며, 쌍방 또는 다자간 사전합의제도는 중국과 중국과 조세협정을 체결한 국가의 쌍방 주관당국의 합의서명으로 이루어진다. 그러나, 118호 문건은 공동협상절차에 대하여는 아직 규정하지 않고 있다. 이밖에, 사전합의제도는 거의 모든 유형의 특수관계거래를 포함하고 있는바, 유형자산의 매매와 사용, 무형자산의 양도와 사용, 용역의 제공 및 자금의 임대차를 모두 포함한다.

118호 문건이 규정한 사전합의제도의 집행시기는 일반적으로 정식으로 신청한 해의 다음해부터 시작하여 2년~4년간이다. 하나의 사전합의제도를 이루어내기 위하여는 1년 이상의 시간이 필요할 것이므로, 118호 문건은 사전합의제도를 정식 신청한 해로 소급하여 집행할 수 있도록 규정하고 있으나, 더욱 빠른 시기로 소급하여 적용할 수 있는지 여부에 대하여는 아직 규정하지 않고 있다. 그리고, 118호 문건은 사전합의제도의 최종완성시기에 대하여는 규정하지 않았다. 하지만, 우리의 과거의 경험에 따르면, 중국이 전형적인 일방사전합의제도의 완성에 도달하기까지 약 8개월에서 12개월의 시간이 필요하였으나, 118호 문건의 더욱 엄격한 요구하에서는 앞으로 더욱 긴 시간이 필요하리라 예상하고 있다.

118호 문건은 사전합의제도의 협상서명 및 집행은 아래의 한 가지 상황에 속할 때라고 명확히 규정하고 있으며, 반드시 서면으로 국가세무총국에 보고하고 국가세무총국이 협조와 감독 또는 처리하도록 규정하고 있다.

(1) 특수관계거래가 3지역 또는 3지역 이상의 성, 자치구, 직할시와 계획단열시에

서 발생할 것

(2) 특수관계거래와 관련하여 금액이 1000만 위안 이상인 경우

(3) 쌍방 또는 다자간 사전합의제도가 이루어진 경우

납세의무자가 사전합의제도를 사용하는 것을 고무하는 것 역시 국가세무총국의 이익에 부합될 것이다. 우선은 과거 몇 년 동안 이전가격과 관련한 조사가 눈에 띄게 증가하였는바, 만일 계속하여 증가한다면 외상투자기업에 부정적인 영향을 미칠 것인데, 강제적인 이전가격조사제도와는 달리, 납세의무자와 세무기관이 사전합의제도의 협상단계에서 대화를 통하여 피차 신뢰할 수 있는 관계를 만들 수 있기 때문이며, 둘째는, 이전가격조사를 경험한 납세의무자와 세무관원은 지극히 제한되어 있기 때문에, 상대적으로 이전가격조사범위를 더욱 확대한다는 관점에서 보면, 사전합의제도를 시행해나가는 것은 세무기관의 업무효율을 제고시킬 수 있게 되기 때문이다.

그리고, 사전합의제도는 우선 아래의 특징을 구비한 기업에 적합하다 할 수 있다.

(1) 경영상태가 안정적인 기업(예를 들어, 계약가공기업)

(2) 이전가격조사를 받아본 경험이 있는 기업

(3) 이전가격조사의 위험성이 비교적 큰 거래가 있는 기업

(예를 들어, 특허권사용료를 많이 지불하고 있는 기업)

(4) 이전가격 계획에 변화가 있거나 이전가격정책을 새로 수립하고자 하는기업

그러나, 118호 문건은 납세의무자가 예비회담에서 상세한 자료를 제공하도록 요구하고 있기 때문에, 만일 세무기관이 납세의무자의 사전합의제도의 시행에 관한 요구를 거절하게 된다면, 납세의무자는 당해 제공한 정보로 인하여 이전가격조사를 받을지 모른다는 위험에 처하게 된다. 따라서, 사전합의제도를 시행하고자 하는 납세의무자는 정식 예비회담 전에 세무기관과 비공식적으로 회담을 하는 것이 좋으며, 이를 통하여 관련자료를 공개하기 전에 세무기관의 납세의무자의 사전합의제도 신청에 대한 태도를 알 수 있을 것이다.

기업은 세무기관과 사전합의제도의 시행이 가져오는 장점과 그로 인해 발생할 비용 등에 대하여 따져보아야 하며, 사전합의제도 적용실패로 인해 야기될 수 있는

이전가격의 조사에 대한 위험에 대하여도 신중히 고려해야 할 것이다. 이에 대하여 우리는 기업의 관리층에서 우선 가능성에 대한 평가분석 작업을 할 것을 건의한다.

V. 건의 및 결론

경제글로벌화의 거시경제환경하에서 국제간 경제거래는 이전보다 더욱 활발해지고 있으며, 여기서 알 수 있듯이, 다국적기업이 중국에서 직면한 이전가격문제는 갈수록 빈번해지고 복잡해질 것이다. 미국등과 같은 선진국처럼 중국의 이전가격세제 역시 갈수록 개선되고 엄격해져 가고 있으며, 중국 세무기관의 이전가격업무 역시 성숙되고 전문화되어 갈 것인바, 중국에서 생산경영활동을 하는 다국적기업은 이전가격문제에 대하여 더 많은 주의를 기울여야 할 것이다.

이밖에도, 다국적기업은 중국에서 많은 어려움에 직면해 있다. 정부에서 공개한 정보에 따르면, 중국은 앞으로 소득세제에 대하여 개혁을 진행할 예정이다. 아직 구체적인 시기는 확정되지 않고 있지만, 그 중점적인 내용은 내외자기업소득세를 통합하고, 소득세율을 통일하는 것으로 확정하는 것인바, 각종 경로를 통한 정보에 따르면 세계개혁후의 기업소득세 세율은 25%~28% 사이가 될 것이라 예측하고 있으며, 현재 외상투자기업이 누리고 있는 각종 조세우대조치도 폐지되어 더 이상 존재하지 않고 단지 일정기간의 과도기가 있을 것으로 생각된다. 따라서, 세계개혁은 앞으로 다국적기업의 중국업무에 중요한 영향을 끼칠 것으로 여겨진다. 다른 한편으로는 중국시장의 더 넓은 개방, 예를 들어 전신, 금융, 보험 등의 서비스영역으로의 개방은 다국적기업이 중국에서 확대 또는 구조조정을 하는데 중요한 기회가 될 것이다.

따라서, 기회는 곧 위기를 의미하는바, 다국적기업은 반드시 중국 업무의 확대 또는 변화에 따라 계속하여 이전가격의 상황과 대책을 평가해야 할 것이며, 이를 통하여 당해 다국적기업의 중국에서의 경영전략과 조화를 이루도록 하는 동시에 적절한 이전가격관련서류를 만들어 이전가격전략의 합리성을 증명하거나, 사전합의제도

를 통하여 주관 세무기관과 이전가격에 관한 공통적인 인식을 달성해야 할 것이다.

이전가격관련서류보존제도는 가장 기본적이고 가장 유효한 이전가격위험관리 방법인바, 이 제도는 관리층이 당해 회사의 이전가격과 관련한 사항을 충분히 적시에 이해할 수 있게 한다. 또한, 이전가격에 대한 조사가 진행될 때에는, 이러한 서류들이 주관세무기관에 제출하여 설명할 수 있는 자료가 될 수 있다. 사전합의제도 또한 유효한 위험관리방법으로서 이전가격의 사후조정을 사전조정으로 전환하여, 이전가격조사와 조정의 위험을 피할 수 있게 하여 경영의 안정성을 확보할 수 있다.

필자의 실무에서의 관찰에 의하면, 중국에 투자한 한국기업 중 상당수가 이전가격전략을 수립했는데, 주로 상업의 각도에서 시작하였는데, 중국의 이전가격조사에 대한 잠재적인 위험에 대하여는 아직 비교적 많이 고려하고 있지 않는 것으로 보인다. 어떠한 기업들은 기술사용료 및 각종용역비의 수취와 지불이 비교적 자의적이어서 관련 이전가격자료의 준비가 미흡하다 할 수 있다. 이러한 상황에서, 이전가격조사로 발생하는 이중과세의 위험을 유효하게 감소시키는 것은 반드시 기업경영의 중요한 의제 중의 하나가 되어야 할 것이다.

한국의 이전가격세계 역시 매우 엄격하기 때문에 중국에 투자한 한국기업은 비교적 심각한 이중과세의 위험에 직면해 있다고 볼 수 있다. 이전가격조사가 장래에 많은 기업의 인력자원, 물질자원을 소모한다는 것을 생각해볼 때, 필자는 실무중에 갈수록 많은 한국기업이 쌍방간사전합의제도에 관심을 보이는 것을 관찰하였다.

요컨대, 중국에 투자하고 있는 한국의 다국적기업은 반드시 빠른 시일 안에 이전가격에 대하여 준비하여야 하며, 당해 기업들의 이전가격위험을 분석하고 이전가격관련서류보존제도 또는 사전합의제도 등의 방법에 따라 이전가격의 위험을 관리해 나가야 하며, 이를 통하여 중국에 투자한 기업이 안정적인 경영상태를 유지할 수 있도록 해야 할 것이다.

한국의 이진가격체제의 현황과 향방

2005. 9

< 목 차 >

- I. 이진가격을 통한 조세회피와 독립기업의 원칙
- II. 한국의 이진가격체제의 역사
- III. 한국의 현행 이진가격체제의 주요내용
- IV. 한국의 이진가격체제의 향방과 개선방안
- V. 결 론

李昌熙(서울법대 교수)

白濟欽(김&장 법률사무소 변호사)

I. 이전가격을 통한 조세회피와 독립기업의 원칙

1. 이전가격을 통한 국제적 조세회피

다국적기업은 되도록 현지법인 소재지국의 세부담을 줄이려는 경향을 가지게 된다. 투자자(주주법인) 본국의 세제가 외국소득을 면제한다면 현지법인 소재지국의 법인세가 그대로 투자자에 대한 세부담이 되므로 이를 줄이려 함은 당연하다. 투자자 본국의 세제가 외국납부세액을 공제하는 경우에도, 현지법인의 소재지국에 내는 세금을 줄이려는 경향은 그대로 남는다. 우선, 현지법인과 주주는 법인격이 다르다는 이유로 현지법인이 소재지국에 내는 세금을 주주단계에서 공제받지 못하는 경우가 있을 수 있다. 이른바 간접외국세액공제 내지는 deemed-paid-credit 제도가 있어서 현지법인이 내는 법인세를 주주가 낸 세액으로 의제하여 외국납부세액으로 공제받을 수 있다 하더라도¹⁾, 외국납부세액의 공제한도 따위의 여러 가지 사정으로 인하여 현지법인 소재지국에 내는 세금을 되도록 줄이려는 경향은 그대로 남게 된다²⁾.

현지법인 소재지국의 세금을 줄이려는 시도의 하나로 이른바 특수관계자 사이의 移轉價格 문제가 생긴다. 모회사나 다른 특수관계자가 현지법인에 파는 원재료 기타 물건값은 되도록 올리고 현지법인에게서 받아가는 기술료도 되도록 올려서, 현지법인에서 손금이 되는 경비의 꼴로 돈을 받아가는 것이다. 모회사 등이 물건값으로 받는 돈은 고정사업장이 없는 기업이 받아가는 사업소득이므로 현지법인 소재지국에서 세금을 매길 수 없다. 기술료로 받아가는 돈에 대해서는 현지법인 소재지국이 원천징수 방식으로 세금을 매길 수 있다 하더라도 제한세율의 적용을 받게 마련이므로 현지법인이 법인세를 내는 것보다는 세금이 훨씬 줄어든다.

이전가격의 조작을 통한 소득이전은 현지법인의 소재지국의 세부담을 줄이기 위

1) 법인세법 제57조 제4항; 미국세법 902조.

2) 상세는 Chang Hee Lee, "A Strategic Approach for Small Capital Importing Countries to Tax US Investors without Regard to Treaty Considerations," 2 Asia Pacific Tax Bulletin 365(1996).

한 것이 일반적이나 경우에 따라서는 투자자 본국의 세부담을 감소시키는 꼴로 이루어질 수도 있고 따라서 이전가격은 자본수출국 쪽에서도 문제가 된다. 사실 역사를 따진다면 이전가격 문제가 본격적으로 나타난 것은 오히려 자본수출국의 입장에서 시작되었다. 이전가격이 중요한 문제로 등장한 것은 미국이 압도적 자본수출국이던 1950~60년대에 미국의 과세당국에서 미국에 기반을 둔 다국적 기업이 미국이 걷어 마땅한 세금을 회피하고 있다는 식의 문제를 제기한 데에서 비롯한다. 곧 다른 나라에 자회사를 설치한 미국법인들이 본지사간 거래의 이전가격을 조작하여 해외자회사에 소득을 이전한 뒤 이 소득을 해외자회사에 유보함으로써 미국의 세금을 회피한다는 식의 문제를 제기한 것이다. 만일 투자자 본국에서의 세부담이 현지법인의 소재지국에서의 세부담보다 월등히 높다면 투자자는 추후 현지법인에 이전된 소득이 본국으로 배당될 때 별도의 세부담을 하여야 함에도 불구하고 이전가격을 조작하여 현지법인에 소득을 이전시켜 당장의 세부담을 낮추고자 하는 강력한 유인을 가지게 된다. 1968년의 미국세법 시행규칙이 정상가격을 산출하는 구체적인 방법을 정하는 식으로 독립기업의 원칙을 구체화하기에 이른 것도 애초에는 이런 해외진출기업의 조세회피라는 문제에 대한 대책의 한 갈래로 나온 것이다³⁾. 적어도 미국에서 이전가격 문제가 외국기업의 조세회피 문제로 인식되기 시작한 것은 미국이 자본수입국으로 변화하기 시작한 무렵부터라고 말할 수 있다.

이러한 이전가격의 조작은 본국과 현지법인 소재지국을 넘나들면서 조세회피가 이루어진다는 점에서 국제적 조세회피이고, 이러한 조세회피로 인하여 일방 국가의 과세기반이 잠식당하는 결과를 초래하기 때문에 각국의 과세당국은 과세기반이 자국에 머물러 있는 국내적 조세회피의 경우에 비하여 과세권 확보를 위한다는 측면에서 보다 민감한 입장을 보이고 있다.

3) 해외진출기업의 조세회피에 대한 대책에 관한 일반론으로는 이창희, 『세법강의』, 제18장 제3절 II; 『백제홍, 피지배외국법인의 유보소득 과세제도에 관한 연구』, 서울대학교 박사학위 논문, 2004, 7쪽 이하.

2. 독립기업의 원칙과 정상가격

이러한 국제적 조세회피에 대하여 현지법인의 소재지국에서는 어떤 대책을 세울 수 있을까? 법률적 형식논리로만 따지면, 우리나라 법에 따라 우리나라에 세워진 회사는 우리나라 회사이므로 우리나라가 국내법에 따라 과세하면 된다. 주주가 외국법인이더라도 이는 마찬가지이다. 가령 외국인투자기업의 과세소득은 모회사와 현지법인을 묶어서 그 가운데 적당한 금액을 우리나라가 과세하겠다는 식의 규정을 국내법에 입법할 수도 있다. 그런데 현지법인이라는 이유로 현지법인의 소재지국이 제 마음대로 세금을 매길 수 있다면, 조세조약은 맏으나마나 소용없게 된다. 국제투자는 거의 대부분 현지법인의 꼴로 이루어지는 까닭이다.

이리하여 1933년의 국제연맹 모델조약 초안 이래⁴⁾ 조세조약은 母子會社, 자매회사 등 법인격이 다른 조직 사이에는 이들 조직이 각각 독립적 기업이었을 경우 생겼을 소득을 각 기업소재국이 과세한다는 내용을 도입했다⁵⁾. 이를 arm's length principle, 우리말로 獨立企業의 原則이라 한다. 독립기업의 원칙을 정하고 있는 조약의 규정은, 근본적으로 자본수출국과 자본수입국 사이의 세수분배에 있어서 자본수입국의 숙인주의 과세권에 대한 제약이라는 법적 성격을 띤다. 곧 정상적 거래조건에 따라 계산한 소득 이상은 과세하지 못한다는 것이다.

독립기업의 원칙의 현실적 의미는 특수관계가 있는 기업 사이의 거래에 적용할 정상적 가격이라는 것이 얼마인가를 찾거나 만들어 내는 문제가 된다. 추상적 개념에 머물러 있던 독립기업의 원칙이 正常價格을 계산하는 구체적 방법이라는 현실성을 띤 것은 앞서 보았듯, 자본수출국의 입장에서 이전가격 문제로 고심하던 미국이 1968년의 미국세법 시행규칙⁶⁾에 정상가격의 계산방법에 관한 자세한 규정을 둔 데에서 비롯한다. 이 시행규칙은 같거나 비교가능한 물건의 거래실례 금액 즉 비교가능 제3자 가격⁷⁾을 찾음을 원칙으로 하되, 실례가 없다면 물건의 제조원가에 통상의

4) 1933년의 국제연맹 모델 제6조.

5) OECD 모델 제9조.

6) 미국 세법 시행규칙 86, Sec 45-1(b)(1935), 뒤에 1. 482-1(1962)로 다시 공포.

7) comparable uncontrolled price. "CUP"이라고 줄여 부름이 보통이다.

이문을 붙이는 원가가산법이나 최종판매가액에서 통상의 이문을 빼서 매입가격을 역산하는 재판매가격법을 써서 정상가격을 계산하도록 정하고 있었다⁸⁾. 1979년의 OECD보고서 『이전가격세제와 다국적 기업』⁹⁾은 미국세법 시행규칙을 약간 손본 것으로¹⁰⁾, 그 뒤에 나온 1992년 OECD모델조약의 주석은 이 1979년 보고서가 ‘독립기업의 원칙을 적용함에 있어서 옳은 지침을 제공하는 국제적으로 인정된 원칙’을 구현한 것이라고 밝힘으로써 이를 추인하고 있다¹¹⁾.

3. 독립기업의 원칙을 둘러싼 국제적 논쟁

독립기업의 원칙은, 독립기업들이라면 어떤 특정한 값에 도달했을 것이라는 한 가지 정답의 존재를 전제하고 있다. OECD모델조약이, 어느 한 나라가 독립기업의 원칙에 따라 거래당사자 중 한쪽의 소득을 늘려 잡으면 상대방사자가 속하는 나라는 이에 맞추어 소득을 줄여 잡는 對應調整을 하도록 정하고 있음¹²⁾은 이와 같이 정확히 떨어지는 정답(경제학 용어를 빈다면 一物一價의 법칙)이 있음을 전제로 한다. 이 한 가지 정답은, 당해 물건과 똑같은 물건의 가격, 곧 독립기업간 가격의 기본 개념인 비교가능 제3자 가격이다. 그러나 이런 한 가지 정답은, 이론적으로 말한다면 완전 경쟁 시장에서나 있을 수 있다. 다국적기업- 정의상 거대기업일 수밖에 없는 기업-이 超過利潤을 거두어들이는 현실과는 맞지 않는다. 현실에서는 비교가능 제3자 가격이란 없다. 예를 들어 독립적인 기업 두 개가 100이라는 초과이윤을 어떻게 나누어 가질 것인가를 협상한다고 할 때, 한 회사가 받아들일 수 있는 최대한도가 90:10이고 다른 회사가 받아들일 수 있는 최대한도가 10:90이라면, 그 사이의 어떤 배분도

8) 미국 세법시행규칙 1.482-2A(e)(1).

9) OECD, *Transfer Pricing and Multinational Enterprises* (1979).

10) 미국세법 시행규칙과 OECD 보고서의 주된 차이점은 i) 미국세법 시행규칙은 비교가능 제3자가 격법·재판매가격법·원가가산법·기타 방법의 순으로 우선 순위를 정한 데 비해, OECD보고서는 비교가능 제3자가격법을 선호하기는 하나 적용순위를 정하지는 않았더라는 점과 ii) 미국세법 시행규칙은 보조적 서비스에 대해서는 이윤을 붙이지 않는 데 대해 OECD보고서는 이윤을 붙이도록 하고 있다는 것 등이다.

11) OECD 모델 제9조 주석 제3문단.

12) OECD 모델 제9조 제2항.

모두 독립기업의 원칙에 맞는다라는 결과가 된다¹³⁾. 결국 우리 국내법의 용어로 표현한다면 정상가격이란 없고, 다만 ‘正常價格의 범위’¹⁴⁾가 있을 뿐이다.

그렇게 본다면, 이전가격 문제는 이미 조세회피에 대한 대응이라는 차원의 문제가 아니라, 국제거래에서 얻어지는 소득에 대한 조세를 관련 국가들이 어떻게 나누어 가질 것인가 하는 稅收 싸움의 문제가 된다. 이런 의미에서, 고율과세국 사이의 거래에서도 이전가격 문제가 정당하게 제기될 수 있는 것이며¹⁵⁾, 심지어는 예를 들어 40% 세율국가에서 50% 세율국가로 소득을 이전했다는 주장을 40% 세율국가가 제기하는 경우도 가능하게 된다. 결국 독립기업의 원칙은 필연적으로 납세의무자를 담보로 한 관련국가들 사이의 분쟁을 부르게 된다. 소송이나 과세당국 간의 합의 절차에 따라 세수가 배분되는 경우에도, 당해 판결이나 합의는 세수를 엇가락 자르듯 나눠 가지는 데 그치고 차후 문제에 대한 선례로서의 가치가 거의 없다¹⁶⁾.

미국이 독립기업의 원칙을 흔들기 시작한 것은, 독립기업의 원칙이 낳는 正常價格帶가 미국에 불리하게 작용한다고 생각한 때문이다. 미국의 자본이 해외에 공장을 두어 생산한 물건을 미국의 소비자에게 판다면, 공장소재지국은 미국내 판매 활동에 대해서 정상이윤만을 남기고 나머지 초과이윤 모두를 과세하면서 자기 입장을 독립기업의 원칙으로 정당화할 수 있다. 재판매가격법을 적용하면 되는 까닭이다. 다른 한편 미국기업이 미국 안에서 생산한 물건을 다른 나라에 현지법인을 거쳐 파는 경우, 물건의 수입국은 미국내 제조활동에 정상이윤만을 귀속시키고 나머지 이윤을 모두 과세할 수 있다. 원가가산법을 적용하면 되는 까닭이다¹⁷⁾. 특히 1980년

13) 쌍방독점(monopopoly와 monopsony사이의 거래)의 경우 가격이 한 가지로 결정되지 않는다는 것은 미시경제학 교과서에서 쉽게 찾아볼 수 있다.

14) arm's length range. 이전가격이 정상가격의 범위 내에 들어 있다면 부당행위 계산 부인대상이 아니다. 대법원 2001. 10. 23. 선고 99두3423 판결. 특수관계자 사이의 거래가 정상가격이 아님을 국세청이 일응 입증한 뒤에는, 정상가격의 범위가 있고 쟁점 이전가격이 그 범위에 들어감을 납세의무자가 입증하여야 한다. 같은 판결.

15) 미국의 경우를 본다면, 부당행위계산부인(미국세법 제482조) 사건에서는 조세회피의 의도가 없더라도 소득을 경정할 수 있다라는 것이 관례이다. Central Cuba Sugar Co. v. Comr, 198 F.2d 214, 215(2d Cir), cert. denied 344 U.S. 874(1952) 등.

16) Matthew T. Adams, *Advance Pricing Agreements, in Transfer Pricing and the Foreign Owned Corporation* 59(B. Hirsch chair PLI; June 19, 1991).

17) 1990년 7월 미국국회에서 Pickle의원이 주도한 청문회에 제출한 Heck보고서에 따르면 조사대상이 된 외국기업의 미국자회사 36사 가운데 18사는 10년 동안 거의 세금을 내지 않았다. Loraine Eden, *Taxing Multinationals* 344쪽.

무렵 이후로는 외국기업의 미국에 대한 투자가 늘어나게 됨에 따라, 문제는 외국기업이 세금을 빼 먹는다는 감정적 성격을 띠게 되었다.

미국은 이 결과에 분개하고 초과이윤에 대한 세수는 미국이 걷어야 한다고 주장했다. 1986년 미국 국회는 법을 바꾸어 “無體財産의 이전이나 라이선스의 경우에는 이전이나 라이선스에서 생기는 소득은 무체재산에 귀속될 소득과 비례하여야 한다”라는 내용으로 저 유명한 제482조를 들여왔다. 이것이 이른바 super royalty 조항이다¹⁸⁾. 사실 이 개정법은 뜻을 알기 어렵다. 입법연혁¹⁹⁾을 뒤져 미국국회의 주관적 의도를 찾아보더라도, 어떤 식으로든 좋으니 미국이 세금을 더 걷도록 하라라는 정도의 뜻밖에 나오지 않는다. 미국 재무부와 국세청은 의회의 명을 받아 1988년 ‘이전가격에 관한 제482조 백서’²⁰⁾를 내었고, 그 뒤 1992년 시행규칙 개정안을 내었다.

위 백서나 규칙안의 요지는, 초과이윤을 研究開發의 성과로 보고 연구개발이 이루어지는 나라에서 과세한다는 것이다. 그 나라가 바로 미국임은 말할 나위도 없다. 이 결과를 이루기 위한 수단으로 등장한 개념이 이른바 best method rule이다. 곧 원가가산, 재판매가격 등 여러 방법이 모두 대등한 효력이 있는 것이 아니라 납세의무자마다 그에게 맞는 최선의 방법이 하나씩 있다는 것이다. 그렇다면 최선의 방법은 어떻게 정하는가? 이는 당해 납세의무자의 소득과 다른 기업의 소득을 비교하여²¹⁾ 미국정부가 정한다. 결국 미국의 세수를 최대화하는 방법이 최선의 방법이 되게 마련이다. 이 결과를 이루기 위한 수단 가운데 하나로, 利益分割法도 원가가산법이나 재판매가격법처럼 정상가격의 계산방법이 된다고 인정하게 되었다. 이익분할법이란 특수관계자들의 소득을 모두 합한 금액의 일부를 납세의무자의 소득으로 삼는 것으로, 근본적으로는 여태껏 異端으로 여겼던 단일기업과세 방식에 가깝다. 미국은 제 세수를 늘리기 위한 방편의 하나로 이 이익분할법을 계산과정에 들여왔던 것이다. 실은 super royalty 규정 자체가, 적어도 그 때까지 국제사회의 이해에 따른 독립기업의 원칙과 맞지 않는다. 미국의 전략은, 독립기업의 원칙이 이미 국제적 규범이 되어 있음을 고려하여, 독립기업의 원칙

18) 미국세법 482조.

19) H.R. Rep. 99-281, 99th Cong., 2d Sess.(1986), at II-637.

20) Treas. Dept. Oct. 18, 1988.

21) Prop. Reg. 1-482-2(e)(iii), Fed. Reg.(Jan. 30, 1992).

이라는 말 자체는 유지하면서 그 내용을 바꾸어내려 했던 셈이다²²⁾.

유럽을 비롯한 다른 나라들은 미국의 이 제안에 거칠게 반발하였고, 결국 미국은 초과이익을 독차지하겠다는 제 뜻을 펼 수 없었다. 최종 결과는 미국의 1993년 임시규칙을 거쳐 1994년 개정 시행규칙으로 나타났다. 개정 규칙은 제3자와의 소득비교를 우선하려던 생각을 포기하고 종래의 전통적 방법 모두가 대등한 가치가 있음을 인정하였다. 결국 예전에 비한다면, 利益分割法이라는 새로운 방법이 더 인정된 것뿐이지 최종 결과는 原點으로 되돌아간 셈이다²³⁾.

OECD도 이 국제적 힘겨루기의 결과를 공식적으로 문서화하였으니, 그것이 1995년에 나온 보고서 ‘다국적 기업과 과세관청을 위한 이전가격 지침’²⁴⁾이다. 이 보고서는 개정작업의 필요성을 국제거래의 수적 증가와 질적 복잡성 증대, 다국적기업의 급증, 무형자산 등이 포함된 특수관계기업간 거래에 대한 비교가능한 시장거래 파악의 어려움 등으로 점잖게 표현하고 있으나, 실제 과정은 미국과의 한판 싸움이었다. 1995년 OECD 이전가격지침은 비교가능한 거래를 중심으로 한 독립기업의 원칙이 쓸모 없다는 입장과 이를 그대로 지켜나가자는 입장을 절충한 셈이다. 곧, 독립기업가격원칙을 이전가격 결정을 위한 가장 효과적인 수단으로 보고 계속 유지하였지만, 다른 한편 독립기업가격원칙의 뜻을 보다 넓게 풀이하여 이익분할법이나 거래순이익률법 따위 비전통적 방법들도 보충적으로 인정하였다. 비전통적 방법에는 철저한 비교가능성 분석이 전제되어야 한다는 꼬리가 달려 있다. 미국과 다른 나라 사이의 갈등이 전통적 독립기업의 원칙에 있었음을 생각하면, OECD가 되도록 전통적 원칙을 지켜내는 쪽으로 입장을 정리해 두었음은 너무나 당연하다.

22) Chang Hee Lee, “A Strategic Tax Approach for Capital Importing Countries under the Arm’s Length Constraint,” 18 Tax Notes International 677(1999), 특히 684쪽.

23) 같은 글, 683쪽.

24) OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*(1995).

II. 한국의 이전가격세제의 역사

우리나라의 이전가격세제는 우리나라 경제의 대외개방화의 진전에 따라 역사적으로 몇 단계로 나누어 볼 수 있다. 이러한 과정에서 우리나라의 이전가격세제는 독립기업의 원칙을 둘러싼 국제적 동향을 일부 반영하기도 하였으나 기본적인 태도는 여전히 독립기업의 원칙에 의한 정상가격의 산정에 큰 비중을 두고 있다.

1. 이전가격 문제의 부재: 외국인투자 선별 시기

우리나라에서 이전가격이 문제로 등장하기 시작한 것은 1980년대 중반 이후의 일이다. 1960년 이전에는 외국자본의 국내투자라는 것은 거의 없었고, 국내기업의 해외투자라는 것은 상상할 수도 없는 일이었으므로 국제적 이전가격이라는 문제는 애초에 있을 수 없는 문제였다. 1960년대에 들어서 박정희 정권이 외자도입을 통한 경제개발을 시작하였지만 1966년 이전의 제1차 경제개발 5개년 계획 당시에는 한국이 참여한 외자 가운데 95% 이상이 해외차관의 형태로 들어왔다²⁵⁾. 1966년 이후에는 외국인 직접투자가 늘기 시작했지만, 투자하고 싶은 외국기업은 아무나 투자할 수 있는 체제가 아니고 정부의 선별적 허가를 받은 투자자만 투자할 수 있는 제도가 오랫동안 유지되었다²⁶⁾. 외자도입은 “경제의 자립과 건강한 발전 및 국제수지의 개선에 기여하는 외자”를 도입하자는 것이었다. 이런 정책하에서 모든 외자는 정부가 경제개발계획의 일환으로 들어오는 것이던가 그렇지 않는 것이라도 정부의 선별적 허가를 받아야 비로소 도입할 수 있었다. 외자의 형태를 차관으로 들여올 것인가 아니면 직접투자로 들여올 것인가에 관한 정부의 정책은 한편으로는 외국인이 우리 경제를 지배할지도 모른다는 두려움, 다른 한편으로는 차관을 들여오는 경우의 원리금 부담이라는 딜레마 속에서 그 때 그 때의 정치 및 경제상황에 따라 갈팡질팡하는 모습을 보였다²⁷⁾. 특히 1973년 이후에는 직접투자를 규제하고 차관도입에 주

25) 경제기획원, 『경제통계』, 한국은행, 『경제통계』

26) 구 외자도입법(법률 제1802호, 1966. 8. 3. 개정) 제4조 등.

27) 상세는 Chang Hee Lee, Foreign Investment and Tax Policy - Lessons from the South Korean

력한 까닭에 외국인 직접투자의 비중은 우리나라의 경제규모에 비해 미미했다. 한 걸음 나아가 이런 선별적 외자도입 정책에 따라 일단 도입된 외자라면 외국인투자 기업(현지법인)과 외국인투자자(출자자인 외국법인)가 모두 장기간에 걸친 조세감면을 받았다²⁸⁾. 외국인 직접투자의 규모 자체가 미미하고 그나마 외국인 직접투자 기업이 있다 하더라도 어차피 거기에서 세금을 걷을 것이 없는 이상 우리 국세청으로서 이 전가격이 얼마든 별로 상관하고 싶지 않았을 것이고 따라서 이 전가격 문제는 무시되었다고 말할 수 있다.

2. 이 전가격 문제의 등장: 제5공화국의 투자 자유화

1970년대 말에 들어서면서 한국은 정치적 경제적으로 중대한 변화를 맞는다. 1978년에서 1979년의 경제불황에 이어 1979. 10. 26. 박정희가 죽자 1980년에는 연간 물가상승률이 20%에 이르고 경제성장률은 (-)5%를 기록한다²⁹⁾. 이에 대한 대책의 한 갈래로 신군부의 전두환 정부는 외자도입을 적극 추진하기로 하고 외자도입 자유화를 추진한다. 특히 1984년에는 이른바 네거티브 시스템을 도입하여, 업종별로 외국인투자 금지업종이나 제한업종에 해당하지 않는 이상은 모두 개방업종으로 외국인투자를 자유롭게 허용하기로 하였다. 전체 999업종 중 금지업종은 82업종, 제한업종은 215업종이었다. 제조업은 거의 모두 개방업종이 되었다. 외국인 투자 자체는 이처럼 자유화되었지만 다른 한편으로 조세감면은 대폭 축소되어, 1988년 이후에는 종래의 모든 조세감면이 다 없어지고 오로지 고도기술을 수반하는 외국인 투자만이 조세감면 혜택을 받을 수 있게 되었다. 적어도 부분적으로는 이런 정책에 힘입어 외국인 투자는 급속히 늘어나 1984년에서 1988년에 걸친 연간 외국인직접투자는 각 1억 7천만불, 2억 5천만불, 4억 8천만불, 6억 3천만불, 9억 2천만불로 급격한 증가를 보였다.

Experience, Asia Pacific Tax Bulletin (1998), 197쪽 이하.

28) 구 외자도입법(법률 제1802호, 1966. 8. 3.개정) 제15조, 제23조, 제24조 등. 외국인투자에 관련한 한국의 조세정책의 역사에 관해서는 Chang Hee Lee, 같은 글, 187쪽 이하

29) 재무부, 『재정금융통계』

외국인 투자기업의 비중이 이처럼 늘어나면서 과세당국이 새로 주목하기 시작한 것이 바로 이전가격 문제, 곧 외국인 투자기업과 해외 관계회사와의 거래에서 거래가격이 적정한가라는 문제였다. 당시의 국내법 체계에 따르자면, 특수관계기업 사이의 거래가격이 적정한가라는 문제는 법인세법상 부당행위 계산의 부인 문제가 된다. 부당행위 계산의 부인이란 “내국법인의 행위 또는 소득금액의 계산이 대통령령이 정하는 특수관계에 있는 자(이하 ‘특수관계자’라 한다)와의 거래로 인하여 그 법인의 소득에 대한 조세의 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 과세당국은 그 법인의 행위 또는 소득금액의 계산(이하 ‘부당행위계산’이라 한다)에 관계 없이 그 법인의 각 사업연도의 소득금액을 계산할 수 있다는 것이다³⁰⁾. 이 계산에 있어서는 時價, 곧 “건전한 사회통념 및 상관행과 특수관계자가 아닌 자 간의 정상적 거래에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 가액(요율, 이자율, 임대료 및 교환비율 기타 이에 준하는 것을 포함)”을 기준으로 한다³¹⁾. 곧 납세의무자가 계산한 소득은 무시하고 시가에 따라 소득을 다시 계산한다라는 뜻이다. 그러나 80년대 중반 이전에 이 부당행위 조항을 IBM 등 이미 한국에 진출해 있었던 몇몇 외국인 투자법인의 국제적 이전가격에 간헐적으로 적용해보면서 국세청은 시가의 산출방법이 자의적이라던가, 그밖에 법령의 내용이 애매하다던가 국제관행에 어긋난다던가, 나아가 적용대상이 되는 이중과세방지협정의 독립기업 원칙에 어긋난다던가, 이런 식의 비판을 납세의무자나 납세의무자의 본국 과세당국으로부터 받는 경우가 잦았다.

3. 정상가격산출 방법의 법정: 법인세법의 부당행위계산 부인 규정 (1989년)

이런 시비를 겪으면서, 개인적 기억이라 정확하지는 않지만 대략 1984년 말쯤에 재무부와 국세청에서 미국, 독일 등 다른 나라의 국제조세 실무, 특히 이전가격세제

30) 구 법인세법(1998. 12. 28. 법률 제5581호로 전면개정되기 전의 것) 제20조.

31) 같은 법 제52조 제2항.

를 연구하기 시작했다. 마침내 1989년부터는 국제적 이전가격에 관한 특별규정을 법인세법 시행령에 따로 정하고³²⁾ 이를 시행하기에 이르렀다. 특수관계자의 범위에 관해서는 법령에 따로 정한 바가 없었고 국제적 이전가격 문제에도 법인세법상 부당행위 계산부인 조항을 그대로 적용하였지만, 정상가격의 산출방법에 관해서는 과세당국이 이해한 당시의 국제관행, 특히 미국법에 따라 비교가능 제3자 가격법, 재판매가격법, 원가가산법, 기타의 합리적 방법이라는 산출방법을 정하고 이 순서에 따라 정상가격을 계산하도록 하였다³³⁾.

그 후 앞서 본 바와 같이 미국이 독립기업 원칙에 대한 회의적인 입장을 제기하면서 정상가격 산정을 위한 best method rule과 이익분할법을 도입하였고, 이에 대하여 OECD가 반대의 입장을 취하면서 독립기업원칙을 둘러싼 국제적 논쟁이 촉발되기에 이르자 우리 정부도 1995. 1. 1자로 법인세법시행령을 개정하여 ① 비교가능 제3자 가격법, ② 재판매가격법, ③ 원가가산법, ④ 기타의 합리적 방법이라는 종래의 법정우선순위를 폐기하고, 그 때 그 때 상황에 따라 합리적인 방법을 고르도록 정하였다³⁴⁾. ④번의 기타의 합리적 방법 가운데 하나로 이익분할법을 포함하는 것으로 하였다³⁵⁾. 다만 이익분할법 기타 ④번의 방법은 ①에서 ③에 정한 방법 가운데 어느 것도 마땅치 않은 경우에만 보충적으로 쓸 수 있게 하였다³⁶⁾.

Ⅲ. 한국의 현행 이전가격세제의 주요내용

1996. 1. 1부터는 국제거래에 관한 특칙으로서 국제조세조정에 관한 법률(이하 ‘국조법’)을 따로 입법하게 되었다. 이 법률은 이전가격 문제만 다루고 있는 것은 아니고, 국제조세에 관한 규정을 모은 것으로서 과소자본 세제, 피지배외국법인 세제 따위도 아울러 함께 정하고 있다. 국조법을 입법하고 그 뒤 몇 차례에 걸쳐 개정할 결

32) 구 법인세법시행령(대통령령 제12565호, 1988. 12. 31. 개정) 제46조 제4항

33) 같은 시행령 제46조 제4항.

34) 구 법인세법 시행령(대통령령 제14468호, 1994. 12. 31. 개정) 제46조 제4항.

35) 구 법인세법 시행규칙(총리령 제492호, 1995. 3. 30. 개정) 제22조의2 제2항.

36) 같은 시행규칙 제22조의2 제3항.

과 이전가격에 관한 현행법의 주요내용은 다음과 같다.

1. 특수관계자의 범위

국조법은 이전가격세제가 적용되는 특수관계자의 범위를 부당행위 계산 부인규정의 특수관계자와 달리 규정하고 있다. 국조법상 특수관계란 ① 거래당사자의 일방이 타방의 의결권 있는 주식의 50% 이상을 직접 또는 간접으로 소유하고 있는 관계, ② 제3자가 거래당사자 쌍방의 의결권 있는 주식의 50% 이상을 직접 또는 간접으로 소유하고 있는 관계, ③ 거래당사자의 일방이 타방의 사업방침을 실질적으로 결정할 수 있는 관계, ④ 자본의 출자관계, 재화·용역의 거래관계, 자금의 대여 등에 의하여 거래당사자 사이에 공통의 이해관계가 있는 것으로 인정되는 관계이다³⁷⁾. 국조법상 특수관계자의 범위는 부당행위 계산의 부인에 관한 법인세법 규정보다 훨씬 좁다. 일본법을 본 뜬 것이다.

2. 법인세법상 부당행위 부인 규정의 배제

국조법은 국제적 이전가격에 대해서는 법인세법의 부당행위 계산부인 조항을 배제하면서³⁸⁾, 특수관계자 사이의 거래가격이 ‘正常價格’과 다른 경우 정상가격을 기준으로 거주자(내국법인과 국내사업장을 포함)의 과세표준과 세액을 조정할 수 있다는 자족적 규정을 두고 있다³⁹⁾. 다만, 국조법은 국제거래라고 하더라도 자산의 증여나 채무면제, 업무와 관련없는 비용의 지출, 무수익자산의 매입 또는 현물출자를 받았거나 당해 자산에 대한 비용을 부담한 경우 등에는 부당행위계산 부인 규정을 적용한다⁴⁰⁾.

37) 국조법 제2조 제1항 제8호.

38) 국조법 제3조 제2항.

39) 국조법 제3조, 제4조.

40) 국조법시행령 제3조의2.

3. 정상가격의 산출방법

정상가격은 “거주자, 내국법인 또는 국내사업장이 국외특수관계자가 아닌 자와의 통상적인 거래⁴¹⁾에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 가격”이다⁴²⁾. 정상가격에 대한 이 정의는 독립기업의 원칙을 나타낸다. 위에서 보았듯이, 독립기업의 원칙이란 당해 거래의 당사자가 특수관계 없는 독립된 기업들이었다면 그들 사이에서 가격이 얼마로 결정되었을 것인가를 계산해서, 그 가격을 적용해서 각 거래당사자의 소득을 산출한다라는 원칙이다. 우리 법은 정상가격의 산출방법으로 위에서 본 세 가지 방법을 정하고, 이 세 가지 방법을 적용할 수 없다면 1995년 OECD 보고서가 인정한 이익분할 방법과 거래순이익률 방법, 그것도 안 되면 기타 합리적 방법을 쓰도록 정하고 있다⁴³⁾. 한편 국조법은 정상가격을 반드시 하나의 특정한 가격으로 보지 않고, 납세의무자의 실거래 가격이 일정한 범위 안에 들어간다면 이는 정상가격에 의한 거래라고 본다. 앞서 보았듯 독립기업의 원칙을 둘러싼 한판 소동은 정상가격이라는 것이 반드시 하나의 가격으로 존재하지 않고 일정한 범위 안에 있는 가격은 모두 정상가격이 된다는 점 때문에 생긴 것이다. 이리하여 새로운 국제규범에 맞추어 국조법은 정상가격대 내지 정상가격의 범위라는 개념을 가지고, 납세의무자의 실거래가격이 일정한 범위 안에 들어가는 이상 이는 정상적 거래로 본다⁴⁴⁾. 그리고 정상가격 범위를 벗어난 거래에 대하여 과세조정을 하는 경우에는 당해정상가격 범위안의 거래에서 산정된 평균값, 중위값, 최빈값 기타 합리적인 특정가격을 기준으로 한다⁴⁵⁾.

41) 시가와 다르더라도 자국법이나 외국법이 요구하는 행위라면 부당성이 없다. CIR v. First Sec. Bank of Utah, 405 US 394 (1972), 특히 400쪽. Procter & Gamble Co. v. CIR, 95 TC 323 (1990), aff'd, 961 F2d 1255 (6th Cir. 1992); Texaco, Inc. v. US, 98 F3d 825 (5th Cir. 1996), cert. denied, 520 US 1185 (1997).

42) 국조법 제2조 제1항 제10호. 거래당사자를 합해서 본다면 결손이거나 소득이 미실현상태이더라도 조정대상이 된다. Latham Park Manor Inc. v. CIR, 69 TC 199, 215-216 (1977), aff'd 618 F2d 100 (4th Cir. 1980). 어느 하나만 보면 부당한 거래라도 그와 상계되는 거래가 있다면 이를 합하여 본다. 국조법 제8조.

43) 같은 법 제5조 및 같은 법 시행령 제4조.

44) 국조법시행령 제6조 제4항.

45) 국조법시행령 제6조 제5항.

4. 2차조정

납세의무자가 정상가격 아닌 조건으로 특수관계자와 거래한 결과 납세의무자가 마땅히 신고하였을 소득보다 적은 소득을 신고하였다는 말은 납세의무자가 소득을 거래상대방에게 유출하였다는 말이 된다. 가령 100억원짜리 재산을 해외모회사에게서 150억원에 사들이는 거래는 물건값 100억원을 주는 거래와 웃돈 50억원이 흘러나가는 거래로 재구성할 수 있다. 이같이 흘러나간 돈에 대해서는 거래의 성질에 따른 새로운 과세처분이 필요할 수 있다⁴⁶⁾. 이를 2次調整(secondary adjustment)이라 부르는 것이 보통이다. 앞의 예에서라면 50억원은 소득처분의 형식으로 모회사에 지급하는 배당소득으로 과세한다⁴⁷⁾. 거래상대방이 자회사라면 흘러나간 돈을 출자의 증가로 보아 상대방에게 세금을 매기지 않는다⁴⁸⁾. 다른 경우에는 대여금으로 보므로, 그에 대한 이자상당액을 다시 내국법인의 익금으로 과세하면서 상대방에게 기타소득으로 과세한다⁴⁹⁾. 납세의무자가 흘러나간 돈을 일정기한 안에 다시 돌려받기로 약속하고 실제로 돌려받는다면 소득처분하지 않는다⁵⁰⁾.

5. 상계제도의 도입

과거에는 특수관계거래 중 납세자의 소득을 증가시킨 거래와 감소시킨 거래가 공존하고 있는 경우 감소시킨 거래에 대하여만 이전가격조정을 하였으나 국조법은 상계제도를 도입하여 납세자가 입증하는 경우에 이를 통산하도록 하였다⁵¹⁾.

46) 같은 법 제9조, 제3장 제2절, 제23장 제3절 참조.

47) 같은 법시행령 제15조 제1호.

48) 같은 영조 제2호.

49) 같은 영조 제3호; 법인세법 제93조 제11호 (아); 소득세법 제119조 제13호 (아).

50) 국조법 제9조 제2항, 같은 법 시행령 제16조.

51) 국조법 제8조.

6. 정상가격 산출방법 사전승인제(APA) 도입

국조법은 미국의 advance pricing agreement 제도를 들여와 납세자의 요청에 따라 사전에 납세자가 적용할 정상가격 산출방법을 승인하고, 특별한 경우를 제외하고 납세자가 선택한 방법을 계속 적용할 때에는 별도의 이전가격조정을 하지 않기로 하였다. 납세자가 일정기간의 과세연도에 정상가격 산출방법을 적용하고자 하는 경우에는 그 정상가격 산출방법을 적용하고자 하는 일정기간의 과세연도 중 최초 과세연도 종료일까지 국세청장에게 승인신청을 할 수 있다⁵²⁾. 국세청장은 신청인이 사전승인신청시 상호합의절차의 개시신청을 한 경우에는 조세조약 체결상대국의 권한있는 당국에게 상호합의절차의 개시를 요청하고 그 합의를 거쳐 정상가격 산출방법을 승인할 수 있다⁵³⁾. 그러나 납세자가 정상가격 산출방법의 사전승인신청시 상호합의절차를 요구하지 아니하거나 상호합의가 불가능하여 정상가격 산출방법의 상호합의절차가 중단된 경우에 국세청은 상호합의절차에 의하지 아니하고 일방적으로 정상가격산출방법을 승인할 수도 있다⁵⁴⁾. 국세청장은 거주자가 승인신청 대상기간 이전의 과세연도에 대하여 정상가격산출방법을 소급하여 적용하여 줄 것을 신청하는 경우 계약상대국의 권한있는 당국과 상호합의절차를 거쳐 합의한 때는 국세부과의 제척기간이 경과하지 아니한 범위안에서 이를 소급하여 적용하도록 승인할 수 있다⁵⁵⁾. 우리나라의 APA 제도는 AP agreement가 아닌 AP arrangement라는 점에서 미국의 APA와 차이가 있지만 실제내용에서는 미국의 APA와 별 차이를 두고자 한 것은 아니다. APA 제도는 1년의 준비기간을 거쳐 1997. 1. 1부터 시행되었다.

52) 국조법 제6조 제1항.

53) 국조법 제6조 제2항, 국조법시행령 제11조.

54) 국조법 제6조 제2항, 국조법시행령 제11조의2.

55) 국조법 제6조 제3항.

IV. 한국의 이진가격세제의 향방과 개선방안

1. 이진가격세제의 개선에 관한 기본적 착안점

가. 독립기업원칙의 실패와 이진가격세제의 향방

지금까지의 논의에서 밝혀졌듯 이진가격 문제에 대한 대책으로서 독립기업의 원칙이라는 개념은 극도로 불안정한 개념이다. 정확히 말하자면 이 원칙은, 이미 실패한 원칙임이 분명히 드러났음에도 불구하고 각자 자국의 이익을 추구하는 국제적 역학관계 때문에 겉껍질이 아직 살아남아 있는 개념이다. 독립기업의 원칙이란 납세자와 세무행정청 양쪽 모두에, 나아가서는 법원에 엄청난 행정부담과 관리비용을 지우면서, 양쪽 모두에 불만을 남기는 비효율적인 세제가 되었다. 어느 한 사건에서 엄청난 비용을 들여 도달한 최종 결과는 그 뒤의 다른 사건에 대해서는 거의 아무런 선례 가치를 가지지 못하고, 각 사건은 모두 원점에서 다시 시작할 수밖에 없게 된다. 그렇게 본다면 이것은 좋은 법제일 수가 없고, 아마도 장기적으로는 한결 효율적인 다른 제도가 독립기업의 원칙을 밀어낼 것이다. 감히 미래를 내다보기는 어렵지만, 아마도 특수관계 기업군의 소득을 모두 합하여 적당한 기준으로 배분하는 공식배분법 내지 연결납세제도가 독립기업의 원칙을 대체할 것이라는 생각을 가진 사람이 많다⁵⁶⁾. 이렇게 본다면 우리나라가 세워야 할 기본대책은 문제의 본질을 직시하면서 국제적 동향을 면밀히 파악하는 것이다. 독립기업의 원칙이 국제적 규범이라는 레토릭에 속지 말고 이 원칙은 이미 실패한 원칙이라는 점을 적확히 인식하는 것이 무엇보다도 중요하다. 물론 실무적으로 우리나라의 이진가격세제를 돌이켜볼 필요가 없다는 말은 아니다. 실무에서는 언제나 법제 가운데 어딘가 비합리적이고 비효율적인 부분이 나타나게 마련이다. 독립기업의 원칙 자체가 실패한 원칙인

56) 이창희, 『전자상거래 시대의 국제조세』, 정보통신정책연구원 정책연구 99-05: 『세정정보화 및 전자상거래 세제지원 방안』, 1999, 76-178쪽; H. David Rosenbloom, 『국제조세의 최근동향』, 조세법연구 X-2, 2004. 11., 583~584쪽.

이상 통일적 원리에 따라서 이런 실무적 문제에 대한 대책을 세우는 것은 불가능하고, 개별적 개선책은 사안별로 임기응변해 나가는 길 뿐일 것이다. 당장 실무적으로 문제되는 점은 아래 2항에서 보기로 한다.

나. 국내 거래의 역차별 문제

현행법에서는 국제적 이전가격 문제에 대해서는 대부분의 경우 부당행위 계산부인 조항을 적용하지 않고 국조법의 이전가격세제만을 적용하고 있다. 그 이유는 부당행위 조항은 국제기준에 잘 맞지 않는 부분이 많아서, 국조법이라는 기준을 통과한 국제거래가 다시 법인세법상 부당행위가 된다는 점에 관해 많은 의의가 있었기 때문이라고 한다. 그러나 이것은 분명 무엇인가 잘못되었다. 우리나라의 세법체계에 따르자면 이전가격세제의 본질이 부당행위 계산부인의 한 갈래임은 의심의 여지가 없다. 그렇다면 국제거래에 대해서는 부당행위 조항을 적용하지 않는 것은 역차별이다. 부당행위 계산부인이라는 제도가 외국기업에는 도저히 적용할 수 없는 정도로 국제기준에 어긋나는 세제라면 이는 외국기업에 대해서 적용을 배제하는 데 그칠 것이 아니라 아예 부당행위 세제 자체를 바꾸어야 마땅한 일이다. 이러한 점에서 국조법이 일정한 국제거래 즉 자산의 증여나 채무의 면제 등의 경우에는 법인세법상 부당행위계산 부인 규정이 적용된다고 규정하는 것은 미봉책에 불과하고 문제를 더욱 복잡하게 만들 뿐이다. 사실 부당행위 계산부인이라는 제도에서는, 이론적 구조나 비교법적 견지에서 볼 때 고쳐야 마땅한 부분도 있지만 부당한 비난을 받는 부분이 있기도 하다⁵⁷⁾. 이런 점을 모두 생각하면서 국내거래에 대한 역차별은 없애야 할 것이다.

다. 자본수입국의 이전가격세제

이제는 우리 경제가 외자에 대한 조세감면제도를 거의 폐지한 단계에 와 있으므로

57) 상세는 이창희, 세법강의(제4판) 제23장 제3절

로 지나간 과거사이기는 하지만, 사실은 외자에 대한 조세감면을 하는 자본수입국이라 하여 이전가격 문제를 무시하는 것은 어리석은 일이다. 세금을 걷을 것이 없는 마당에 이전가격이 얼마이든 무슨 상관이나고 생각하기 쉽지만 그렇지 않다. 자본수입국이 외자에 대하여 조세를 감면하는 것은 조세감면을 통하여 투자수익률을 높여주고 그리하여 외자의 도입규모를 늘리려는 것이다. 그런데 이전가격의 조작을 그대로 내버려 둔다면 외국인 투자기업으로서는 실제로 자본을 들여오지는 않은 채 이전가격의 조작을 통하여 자본수입국에 소득만을 이전하여 거주지국 및 원천지국 양쪽에서 세금만 피하는 결과를 얻을 수 있다. 이전가격의 조작을 막고 실제로 국내에서 발생하는 경제활동에 따른 소득만이 조세우대를 받을 수 있게 해야만 외국인 투자자는 실제 투자액을 늘릴 유인을 얻게 된다. 이에 관하여는 이미 연구문헌이 있으므로⁵⁸⁾ 자세한 논의는 피하기로 한다.

2. 이전가격세제의 구체적 개선방안

가. 정상가격의 산출방법

1) Berry Ratio 규정

국조법기본통칙 5-4-1은 Berry ratio 방법을 국조법시행령 제4조 제3호에 “기타 거래의 실질 및 관행에 비추어 합리적이라고 인정되는 방법”으로 규정하고 있다. 미국, 유럽 등 많은 국가에서 Berry ratio 방법을 비교가능이익법의 하나로 규정하고 있는 등 독자적인 정상가격 판정방법으로서의 중요도가 높은 점을 고려해 볼 때 이를 국조법시행령상의 기타의 방법의 하나로 규정할 것이 아니라 국조법 제4조 제2호 라목에서 별도의 판단방법으로 규정하는 것이 타당할 것이다.

58) Chang Hee Lee, A Strategic Tax Approach for Capital Importing Countries under the Arm's Length Constraint, 18 Tax Notes Int'l 677 (1999).

2) 다년간 기준에 의한 정상가격의 산출

국조법은 제6조에서 당해 규정의 정상가격범위의 적용, 이전가격 과세조정의 기준치(평균, 중위, 최빈값) 등에 대하여 규정하고 있으나 그러한 기준치를 단일연도의 자료에 의하여 할 것인지 아니면 다년간의 자료에 의할 것인지에 관하여는 별도의 규정을 두고 있지 않다.

이 점은 실무상 이전가격 과세조정시 조사당국과 납세자 사이에 이견이 많은 부분이다. 예를 들면 3개 사업연도 중 1, 3 사업연도 및 3개년 평균값이 기준치 이상이고 2차 사업연도만 기준치 이하인 경우에도 2차 사업연도분만 따로 떼어내어 이전가격 과세조정을 하는 사례가 적지 않은바, 납세자 입장에서는 이러한 조사당국의 처분을 선뜻 수긍하기 어려운 것이 사실이다. 또한, OECD는 이전가격 과세지침에서 특수관계를 둘러싸고 있는 사실관계와 환경에 대하여 충분히 이해하기 위해서는 대상연도와 이전연도를 함께 고려하는 것이 일반적으로 유용할 수 있다고 함으로써 다년간 자료의 활용을 옹호하고 있으며 특히 다년간 자료는 비교가능한 제품의 수명주기에 대한 정보를 제공해 줄 수 있다고 하고 있다⁵⁹⁾. 그러므로 이전가격 과세조정의 기준치를 판단하는 데에 다년간의 자료를 사용하는 것이 바람직하다고 할 것이다.

나. 2차 조정

1) 대여금의 소득처분

국조법은 거래상대방인 국외특수관계자가 내국법인의 주주인 경우에는 배당으로, 내국법인이 출자자인 경우에는 출자의 증가로, 그 외의 경우에는 대여금으로 간주하여 사내유보처분하도록 하고 있다.

이전가격 과세조정에 있어 대여금으로 소득처분하여 간주이자를 계산하는 경우

59) OECD, Transfer Pricing Guideline (1997), I-20-I-21.

적용이자율을 어떻게 할 것인지, 대여금의 반환이 이루어지지 않을 때에는 영구적으로 이자를 계상하여야 하는지 등의 복잡한 문제가 발생한다. 이러한 점 때문에 대부분의 국가에서는 이전가격 과세조정으로 간주대여처분을 채택하고 있지 않다⁶⁰⁾. 아마도 간주대여처분의 범위를 줄여서 이전소득금액이 국외특수관계자로부터 추후 내국법인에게 반환될 것이 분명한 경우에만 국외특수관계자에 대한 대여금으로 보는 것이 국제규범에 맞을 것이다.

2) 지급이자 손금불산입의 문제

이전가격 과세조정시 대여금으로 소득처분되는 금액이 법인세법 제28조 소정의 업무무관가지급으로 그 지급이자 손금불산입되는지에 관하여 명확한 규정이 없다. 원칙적으로는 대여금의 소득처분시 법인세법 제28조에 의한 지급이자 손금불산입 적용을 받지 않는 것으로 해석되나 실무에서는 일선세무서가 지급이자 손금불산입 처분을 할 가능성이 있다. 분명한 규정을 두어야 할 것이다.

다. 정상가격산출방법의 사전승인

1) APA 기간

국조법은 APA 대상기간을 납세자가 정상가격 산출방법의 사전승인을 얻고자 하는 기간으로 정하고 있다. 납세자의 경우 APA 기간을 장기간으로 가져가려는 경향이 있으나 APA 기간이 길어질수록 APA의 가정이 더 이상 유효하지 못하게 되어 APA를 수정해야 할 가능성이 높아진다. 과세당국의 입장에서도 APA 기간이 특정되지 않으면 납세자와 매번 APA 기간을 협의하여 결정, 관리해야 하는 행정상의 부담이 발생한다.

이러한 문제점을 줄이기 위하여 APA 기간을 법정할 필요가 있는바, 그 기간은

60) OECD, Transfer Pricing Guideline (1997), IV-24.

미국의 예에 비추어 기본적으로 3년 또는 5년의 기간으로 정하는 것이 바람직하다고 할 것이다.

2) 일방적 APA와 국가간 상호합의 APA 간의 전환

현행 국조법은 우리 국세청과 다른 나라의 해당 행정청 사이에 상호합의가 진전이 되지 않거나 상호합의가 불가능한 경우에 상호합의 APA를 우리나라와 납세자 사이의 일방적 APA로 변경이 가능하다고 하고 있으나 일방적 APA를 도중에 상호합의 APA로 변경하고자 할 경우에 관하여는 관련절차, 방법 등을 규정하고 있지 않다. 실무적으로 일방적 APA와 상호합의 APA 간의 전환이 종종 발생하고 있으나 이에 대한 명확한 처리방법 등이 법정되어 있지 않아 어느 경우에 그러한 전환이 가능한지, 어떠한 절차를 따라야 하는지에 관하여 납세자의 예측가능성이 떨어지는바, 양 APA 사이의 변경의 가능여부와 변경절차를 구체적으로 규정하여야 할 것이다.

V. 결 론

우리나라에서 이전가격세제가 정식으로 도입된 지도 어언 20여년의 세월이 흘렀다. 미숙했던 이전가격세제가 이제는 우리나라 국제거래에 있어서 가장 빈번하게 적용되는 대표적 세제가 되었고 국가의 세수 확보차원에서도 중요한 역할을 하고 있다. 초창기에는 다국적 기업의 해외본사가 국내 자회사에 제공하는 재화나 서비스의 가격의 적정성이 주로 문제되었으나 최근에 이르러 국내 대기업이 해외자회사에 제공하는 재화나 서비스의 가격이 집중적으로 검토되기 시작하는 등 그 대상 거래의 형태도 크게 변하였다. 특히 중국으로 진출하고 있는 국내기업의 수가 상당히 증가하고 있고 중국에서의 조세지원을 이용하기 위해서 가급적 많은 소득을 중국에 귀속시키려는 경향으로 인해 향후 과세당국의 이전가격조사도 아웃바운드 거래로

상당부분 확대될 것으로 예상된다.

국제적으로는 이전가격세제의 기본적 전제인 독립기업의 원칙은 실질에 있어서는 이미 파탄을 맞은 개념임에도 불구하고 법률의 세계에서는 그 껍질이 그대로 살아 남아 실정법 제도로 규범력을 발휘하고 있다. 독립기업의 원칙과 그 하위 개념으로서 정상가격이라는 개념이, 적어도 실정법 제도로 아직 살아있는 이상 이에 대한 구체적인 문제점과 개선책을 찾는 노력도 계속되어야 할 것이다. 산발적이기는 하지만 우리나라의 현행 이전가격세제의 문제점 및 개선방안 가운데 현재 실무적으로 짚을 수 있는 몇 가지는 본문에서 본 바와 같다.

중국 이전가격세제의 현황 및 발전

2005. 9

<목 차>

- I. 중국은 왜 이전가격세제의 관리를 강화하려고 하는가?
- II. 중국의 이전가격세제 및 그 실시
- III. 중국의 세제개혁과 관련하여
- *** 사례분석

蘇曉魯(국가세무총국 국제세무국 부국장)

* 翻譯: 趙銀姬, 韓國租稅研究院 研究員

주지하다시피, 중국이 대외개방정책을 실시하기 시작한 것이 1978년의 제11기 三中全會로부터 계산한다면 벌써 27년의 시간이 지났으며, 그 동안 중국의 지도자들은 “대외개방은 하나의 장기적인 기본국책” 또는 “적극적, 합리적이고 효과적으로 외자를 이용하는 것은 중국 대외개방정책의 중요한 구성부분이며 동시에 반드시 장기적으로 실시해야 하는 기본방침”이라고 여러 차례 대외적으로 선포해 왔다.

2005년 5월 16일 북경에서 열린 “FORTUNE” 세계논단 개막식에서는 국가주석 胡錦濤가 다시 한번 강조하기를 “중국은 계속하여 대외개방이라는 기본정책을 견지해 나갈 것이며, 더 넓은 범위에서 국제경제기술합작과 경쟁에 참여할 것”이라 하였으며, 溫家寶 총리도 “FORTUNE”논단의 기업가대표와 접견할 때 역시 “중국은 계속해서 안정적으로 시장을 개방해 나갈 것이며, 외상투자와 관련한 법률, 법규를 개선해 나가고, 행정관리체제 및 외자경제관리체제의 개혁을 진행하여 각 국가와 지역의 기업이 중국에서 투자하는 데 더욱 유리한 조건을 만들어 나갈 것이다”라고 강조하였다.

바로 이러한 원인으로, 중국의 투자환경은 20여년 전에 비하여 많이 개선되었고, 투자구조도 점차 합리적으로 되어가고 있으며, 투자효익 또한 눈에 띄게 제고되었다. 외상투자기업은 이미 중국 사회주의시장경제발전의 중요한 동력으로 되었으며 세계경제의 발전을 촉진하는 등 그 공로를 높이 평가할 수 있을 것이다.

商務部의 통계에 따르면, 2005년 4월말까지 전국에서 허가를 받아 설립된 외상투자기업은 522,033개, 계약외자금액은 11,467.60억달러, 그 중 실사용외자금액은 5,795.74억달러에 달하고 있다. 특히 2003년 연말까지 중국투자규모 순위 10위 안에 드는 국가(지역) 중 실제로 투입된 외자금액으로 계산할 때 한국은 제7위를 차지하며, 2004년 연말 기준으로 보면 제3위, 2005년 1분기 기준으로 보면 제4위를 차지한다. 이러한 통계수치는 한국의 대중국 투자는 줄곧 비교적 높은 성장세를 이어가고 있으며 한중 간의 무역과 투자는 전망이 밝다는 것을 의미하고 있다.

다음은 “중국의 이전가격세제”에 대하여 깊이 있게 살펴보고자 한다.

I. 중국은 왜 이전가격세제의 관리를 강화하려고 하는가?

1988년부터 2003년까지 외상투자기업의 각 사업연도 기업소득세의 정산완납과 관련된 통계자료에 따르면, 1988년부터 1993년까지의 손실액은 평균적으로 대략 35%-40%, 1994년부터 1995년까지는 대략 50%-60%, 1996년부터 2000년까지는 대략 60%-70%, 2001년부터 2003년까지는 대략 51%-55%에 달하였다. 그 중 정상적인 경영활동에서 기인한 손실 이외에 상당수의 외상투자기업이 각종 조세회피수단, 특히 이전가격을 통하여 이윤을 이전하고, 실제로는 이익이 발생하였으나 허위로 손실을 계상하는 등 인위적으로 기업의 손실을 만들어내고 있다.

이처럼 소득의 해외이전을 위해 외상투자기업들이 주로 사용하는 조세회피수단은 주로 다음과 같은 몇 가지가 있다:

(一) 이전가격을 통한 조세회피. 이는 외상투자기업이 중국에서 조세회피를 진행하는 주요방법이다. 구체적인 방법은 매우 복잡하지만 일반적으로는 해외 관련기업이 기업의 구입판매권을 통제하고 고가매입, 저가양도를 하는 것인데 구체적으로는 수입설비, 원재료, 부품의 가격과 노무비용, 무형자산의 가격 및 자금유통의 이자율을 인위적으로 높이고, 제품(상품)의 수출가격을 낮추는 등으로 표현된다.

(二) 과소자본을 이용한 조세회피. 외상투자기업이 자본금을 전액 투입하지 않거나 또는 적게 투입하고, 생산, 경영에 소요되는 자금을 해외 관련기업 또는 금융기관의 높은 이자율의 대부금에 의존함으로써 기업의 이자부담을 증가시키는 것이다.

(三) 조세피난처를 이용한 조세회피. 조세피난처에 자회사 또는 지점을 설치하는 방식을 통하여 관련거래가격을 인위적으로 통제하고 이윤을 조세피난처에 이전함으로써 세금을 적게 내는 목적을 달성하는 것이다.

(四) 조세법률, 법규의 허점을 이용하거나 징수관리상의 맹점을 이용하여 조세회피를 진행하는 것이다.

이러한 방법들은 세계적으로도 보편적으로 존재하는 문제로서, 중국에서 가장 두

드러지게 나타나는 것은 재화의 수출입 및 판매단계에서 유통세를 회피하는 문제인 바, 판매회사의 설립을 통하여 소비세를 회피하고 수출입가격을 인위적으로 조정함으로써 관세와 증치세를 회피하기도 한다.

여기에서 연구의 가치가 있는 것은, 중국에서 투자·경영에 종사하는 외상투자기업의 조세회피수단이 국제적으로 통상 사용되는 조세회피수단과 같은 점이 있는 한편 서로 다른 점도 있다는 것인데, 그 중에서도 가장 두드러지게 나타나는 것은 외상투자기업이 중국에서의 조세회피활동이 逆向 특징을 갖고 있다는 것이다. 주지하다시피, 다국적기업의 국제조세회피는 일반적으로 소득을 저세율국가(지역)로 이전하는 것이지만 중국은 외자를 유치하고 국외의 선진기술을 도입하며 경제발전을 촉진하기 위하여 많은 감면세정책을 실시하고 있다. 특히 경제특구의 기업소득세 세율은 심지어 “저세율지역”이라 불리는 홍콩보다도 더 낮다. 그럼에도 불구하고 외상투자기업은 조세우대를 향유하는 동시에 모든 가능한 기회를 이용하여 조세회피활동을 진행하려 하는데 이는 외상투자기업의 이익추구에 그 목적이 있다고 할 수 있다. 즉 중국의 조세를 회피하는 것이 주요동기가 아니라 관건은 이윤을 독점하려는 것으로서 수입을 국외에 이전함으로써 중, 외 쌍방에 속하는 이윤을 독점하고, 국외에서 세금을 많이 납부하였다 하더라도 실제 소득은 세금손실을 초과하게 되는데 이는 객관적으로 중국의 조세를 회피하게 된다.

외상투자기업의 이전가격을 통한 조세회피가 중국의 사회경제생활에 미치는 해악은 매우 크다고 할 수 있다.

첫째, 중국정부의 세수가 심각한 침식을 당하고 있으며, 조세조절기능을 효과적으로 발휘하는데 직접적인 영향을 미친다.

둘째, 중국의 경제질서를 교란하고 외환수지균형에 소극적인 영향을 미친다.

셋째, 이윤을 이전함으로써 외상투자기업의 대중국투자가 손실을 본다는 허상을 초래하고, 실제 상황을 잘 모르는 외상투자기업이 대중국투자에 대한 적극성에 영향을 주며 중국의 대외개방에 불리하게 된다.

넷째, 시장의 공평경쟁원칙에 위배된다.

상술한 제반 문제점에 대하여 중국은 80년대 후반부터 시작하여 조세회피방지업무를 중점적으로 전개해 나갔으며 특히 이전가격세제의 관리에 중점을 두었다.

II. 중국의 이전가격세제 및 그 실시

1. 이전가격세제의 도입과 완성

중국은 경제특구에서 이전가격세제의 관리업무를 비교적 일찍 시작하였고 그 성과도 뚜렷하다고 할 수 있지만, 국제적인 조세관리경험을 참조하여 이전가격세제를 도입한 것은 1991년 涉外企業所得稅法을 개정하면서 1991년 7월 1일부터 실시된 개정 외상투자기업과 외국기업소득세법에 이전가격세제를 처음으로 정식 규정하였다.

동법 제13조는 다음과 같이 규정하고 있다:

“외상투자기업 또는 외국기업이 중국 경내에 설립하고 생산, 경영에 종사하는 기구, 장소와 그 관련기업간의 업무거래에서 대금, 비용을 수취, 또는 지불함에 있어서 독립기업간의 업무거래에 따르지 않고 과세소득을 감소시킬 경우, 세무기관은 합리적인 조정을 진행할 권리가 있다.”

1991년 6월 30일에 동법 실시세칙 제4장은 “관련기업”, “정상가격결정방법” 등 관련 내용에 대한 해석규정을 증설하였는데 구체적으로 다음과 같다:

제52조 세법 제13조에서의 관련기업이란, 기업과 다음 중의 하나에 해당하는 관계를 가지는 회사, 기업 및 기타 경제조직을 말한다.

- 1) 자금, 경영, 구입판매 등 면에서의 직, 간접적인 소유 또는 지배관계
- 2) 직, 간접적으로 제3자에 의하여 소유 또는 지배되는 관계
- 3) 이익 상 관련이 있는 기타의 관계

제53조 세법 제13조에서의 독립기업간의 업무거래란 관련관계가 없는 기업간에 공정거래가격과 영업관행에 의하여 진행되는 업무거래를 말한다.

기업은 관련기업과의 업무거래와 관련하여 당지 세무기관에 관련 가격, 비용기준 등 자료를 제출해야 한다.

제54조 기업과 관련기업간의 구입판매업무에 있어서 독립기업간의 업무거래에 따

라 가격을 정하지 않을 경우, 당지 세무기관은 다음의 순서와 확정된 방법에 따라 조정을 진행할 수 있다.

- 1) 독립기업간에 같거나 유사한 업무활동을 진행할 때의 가격
- 2) 관련관계가 없는 제3자에게 재판매할 때 취득해야 할 이익수준
- 3) 원가에 합리적인 비용과 이윤을 가하는 방법
- 4) 기타의 합리적인 방법

제55조 기업과 관련기업간에 자금을 융통하면서 지불하거나 수취하는 이자가 관련관계가 없을 때 동의할 수 있는 금액보다 높거나 낮을 경우, 또는 그 이자율이 같은 유형 업무의 정상 이자율보다 높거나 낮을 경우, 당지 세무기관은 정상 이자율을 참조하여 조정을 진행할 수 있다.

제56조 기업과 관련기업간에 노무를 제공함에 있어서 독립기업간의 업무거래에 따라 노무비용을 지불 또는 수취하지 않을 경우, 당지 세무기관은 유사한 노무활동의 정상적인 비용기준에 따라 조정을 진행할 수 있다.

제57조 기업과 관련기업간의 재산양도 또는 재산사용권의 제공 등 업무거래에 있어서, 독립기업간의 업무거래에 따라 가격을 정하거나 사용료를 수취, 지불하지 않을 경우, 당지 세무기관은 관련관계가 없을 경우 동의할 수 있는 금액에 따라 조정을 진행할 수 있다.

제58조 기업은 관련기업에 지불한 관리비를 비용 처리할 수 없다.

1992년에 국가세무총국은 상술한 이전가격세제의 실시를 확보하기 위하여 “관련기업간 업무거래 세무관리 실시방법(關聯企業間業務往來稅務管理實施辦法)”[國稅發(1992)237호]을 제정하고 관련기업의 인정기준, 관련기업간 업무거래의 신고 및 가격, 비용기준 등 자료에 대하여 절차상 및 내용상의 규정을 두었는데 그 주요내용은 다음과 같다:

(一) 관련기업의 인정. 세칙 제52조에서의 “자금, 경영, 구입판매 등 방면에서의 직, 간접적인 소유 또는 지배관계”, “직, 간접적으로 제3자에 의하여 소유 또는 지배

되는 관계”, “이익상 관련이 있는 기타의 관계”는 주로 외상투자기업과 외국기업(이하 기업이라 총칭함)이 다른 회사, 기업 및 기타 경제조직(이하 다른 기업이라 총칭함)과 다음과 같은 관계가 있는 것을 말한다.

- ① 서로 직, 간접적으로 상대방 기업 주식 총액의 25% 또는 그 이상을 보유하고 있을 경우
- ② 직, 간접적으로 모두 제3자에 의하여 소유되거나 또는 주식 총액의 25%나 그 이상을 지배당하고 있을 경우
- ③ 기업과 다른 기업간의 대차자금액이 기업 자체자금의 50% 또는 그 이상을 차지할 경우, 또는 기업 대차자금총액의 10%를 다른 기업에서 담보하였을 경우
- ④ 기업의 이사 또는 경리 등 고급관리인원의 절반 이상 또는 한 명의 상무이사가 다른 기업에서 위임 파견했을 경우
- ⑤ 다른 기업이 제공한 특허권(산업재산권, 독점기술 등을 포함)이 있어야만 기업의 생산경영활동을 정상적으로 진행할 수 있을 경우
- ⑥ 기업이 생산, 경영을 위하여 구입한 원재료, 부품 등(가격 및 거래조건 등을 포함)을 다른 기업이 지배하거나 공급할 경우
- ⑦ 기업이 생산한 제품 또는 상품의 판매(가격 및 거래조건 등을 포함)를 다른 기업이 지배할 경우
- ⑧ 기업의 생산, 경영, 거래에 대하여 실질적으로 지배하고 있는 기타 이익상의 관련관계가 있을 경우, 이는 가족, 친척관계 등을 포함한다.

(二) 납세연도 내에 기업이 그 관련기업과 업무거래가 있을 경우, 당지 세무기관에 연도소득세신고서를 제출함과 동시에 “외상투자기업과 외국기업의 관련기업과의 업무거래상황 연도신고서(外商投資企業和外國企業與其關聯企業業務往來情況年度申報表)”를 첨부하여 제출해야 한다.

(三) 당지 세무기관은 기업과 관련기업간의 업무거래상황에 대하여 감사(審計), 조사할 때 기업에 관련 거래가격, 비용 등 자료를 제출하도록 요구할 수 있다.

(四) 당지 세무기관은 기업에 관련기업과의 업무거래와 관련된 거래가격, 비용기준 등 자료를 요구할 때 서면으로 통지해야 하고, 기업은 세무기관의 통지를 받은

후 60일 이내에 제출해야 한다.

(五) 기업이 규정된 시간과 요구에 따라 신고하지 않거나 관련 거래가격, 비용기준 등 자료의 제출을 거부할 경우, 당지 세무기관은 “중화인민공화국세수징수관리법(中華人民共和國稅收徵收管理法)” 제39조의 규정에 따라 처벌할 수 있다(지금은 2001년 5월 1일에 실시된 新稅收徵收管理法 제62조의 규정에 따라 처벌한다).

(六) 기업이 관련기업과의 업무거래에 있어서 독립기업간의 업무거래에 따라 대금, 비용을 수취 또는 지불하지 않고 과세소득을 감소시킬 경우, 당지 세무기관은 판정(判定) 및 조정(調整)을 진행하고 이를 근거로 과세할 수 있다. 조정방법은 세법 실시세칙 제53조 내지 제57조의 규정에 따라 처리한다.

(七) 당지 세무기관은 기업의 이전가격에 대하여 조정을 진행할 때 조정금액, 성격을 피조정기업에 서면으로 통지해야 한다.

(八) 기업의 이전가격에 대한 조정은 일반적으로 감사, 조사한 납세연도의 과세소득에 한해야 한다. 감사, 조사, 조정은 일반적으로 납세연도의 다음해로부터 3년 이내에 진행해야 한다. 조정사건이 이전 연도의 소득과 관련될 경우 이전으로 소급조정할 수도 있으나 최장 10년을 초과할 수는 없다.

(九) 기업의 이전가격에 대하여 조정된 과세소득에 대하여 기업이 상응한 장부조정을 하지 않을 경우, 그 관련측이 관련관계가 없을 경우에 취득해야 할 금액을 초과하여 취득한 부분은 주식배당금으로 보고 당해 주식배당금은 세법 제19조에서 규정한 소득세면제혜택을 받을 수 없다. 그 관련측이 취득한 소득이 이자, 특허권사용료일 경우, 이미 납부한 예납액을 조정해서는 안 된다.

(十) 기업이 이전가격의 조정에 대하여 이의가 있을 경우, 반드시 당지 세무기관이 규정한 시간과 요구에 따라 우선 세액을 납부한 다음, 세법 제26조의 규정에 따라 행정재심(復議) 또는 소송(訴訟)을 진행하고 동시에 관련 가격, 비용기준 등 자료를 제공해야 한다. 행정재심 신청기한 내에 자료를 제공하지 않거나 제공한 자료

가 충분하지 못할 경우, 세무기관은 재심을 거부할 수 있다.

(十一) 기업의 이전가격에 대한 조정이 조세조약의 집행과 관련될 경우 조약의 규정에 따라 집행한다.

(十二) 본 방법은 1993년 1월 1일부터 집행한다.

1992년에 중국은 또 이전가격조사에 있어서의 조사대상선정, 서류심사와 현장심사의 기본요구, 정상가격결정방법의 운용, 정보자료조회, 조정 및 사건종료 그리고 행정재심, 소송 등 방면에 대하여 비교적 상세하게 규정하여 1998년에 상술한 처리절차를 “관련기업간 업무거래 세무관리규정(關聯企業間業務往來稅務管理規程)”(國稅發[1998]59호)으로 정식 공포하였다. 그 기본적인 업무절차는 다음 그림과 같다:

(약)

1993년 1월 1일에 중국은 稅收徵收管理法을 공포 및 실시하였다. 동법 제24조 및 그 실시세칙 제 36조 내지 41조는 모두 이전가격문제에 관하여 구체적으로 규정하였고 실시범위를 경내의 모든 기업으로 확대하였다. 동시에 독립기업간의 업무거래에 따라 대금, 비용을 수취하거나 지불하지 않고 과세수입 또는 과세소득을 감소시킬 경우 세무기관은 모두 합리적인 조정을 진행할 수 있다고 규정함으로써 기업소득세법이 과세소득에 대한 조정을 과세수입에 대한 조정으로 확대하였다. 즉 기업소득세뿐만 아니라 유통세도 추정해야 하는 것이다.

2001년 5월 1일에 개정 후의 新 “中華人民共和國稅收徵收管理法”을 실시하였는데, 이는 종전의 稅收徵管法의 많은 내용에 대하여 수정을 하였다. 그러나 이전가격세무관리에 대하여는 다만 종전의 稅收徵管法 제24조를 36조로 변경하였을 뿐 내용상 별다른 변화가 없다. 즉 “기업 또는 외국기업이 중국 경내에 설립하고 생산, 경영에 종사하는 기구, 장소와 그 관련기업간의 업무거래에 있어서 독립기업간의 업무거래에 따라 대금, 비용을 수취하거나 지불해야 한다. 독립기업간의 업무거래에 따라 대금, 비용을 수취하거나 지불하지 않고 과세수입이나 소득을 감소시킬 경우 세무기관은 합리적인 조정을 진행할 권리가 있다.”

2002년 10월 15일에 개정 후의 新 “中華人民共和國稅收徵收管理法實施細則”을 실

시하였는데, 이는 이전가격 조세관리규정을 한층 보완하였다. 첫째, “납세자는 관련 기업간의 업무거래와 관련하여 당지 세무기관에 관련 가격, 비용기준 등 자료를 제공할 의무가 있다”라고 명확히 하였고 국가세무총국에 구체적인 관리방법의 제정을 위임하였다. 둘째, “사전협의제도(豫約定價制度)”를 명확히 하였다. 즉 “납세자는 주 관 세무기관에 관련기업과의 업무거래에서의 가격결정원칙과 계산방법을 제출하고 주관 세무기관이 심사, 허가한 후 관련 가격결정사항과 관련하여 납세자와 사전에 약정하고 납세자의 집행을 감독할 수 있다.” 셋째, 이전가격의 소급조정기한을 명확히 하였다. 즉 “일반적으로 3년 전까지 소급조정할 수 있다. 특수한 경우에는 10년 전까지 소급조정할 수 있다.” 여기에서의 “특수한 경우”란 납세자가 다음 상황 중의 하나에 해당할 경우를 말한다: “① 납세자가 이전연도에 관련기업과의 업무거래 누계액이 10만 위안을 초과할 경우; ② 세무기관의 서면심사를 거쳐 납세자가 이전 연도에 관련기업과의 업무거래와 관련하여 증액조정해야 할 과세수입 또는 소득이 50만 위안을 초과할 경우; ③ 납세자가 이전 연도에 조세피난처에 설립한 관련기업 과 업무거래가 있을 경우; ④ 납세자가 이전 연도에 규정에 따라 관련기업간 업무 거래 연도신고를 하지 않거나 또는 세무기관의 심사확인을 거쳐 관련기업간 업무거래 연도신고의 내용이 진실하지 못하며, 관련 가격, 비용기준 등 자료제출의무를 이행하지 않았을 경우.”

새로운 “稅收徵管法 및 그 실시세칙”의 관련 규정에 의하여 국가세무총국은 2005년 9월 말 전에 관련 규칙과 실시절차를 공포할 예정이다.

(一) 2004년 9월 3일에 이미 “관련기업간 업무거래 사전협의실시세칙(關聯企業間業務往來豫約定價實施規則)”(國稅發[2004]118호)을 공포하였는데 그 주요내용은 다음과 같다:

1) 절차. 주로 예비단계, 정식신청, 심사와 평가, 협상, 협의체결, 감독집행 등 일곱 개 절차가 있다.

2) 구체적인 내용. 주로 다섯 개 방면의 내용요구가 있다:

첫째, 예비단계. 납세자는 절차와 내용에 대하여 14개 방면의 초보건의와 의견을 제출해야 하는데 주로 협의기한, 제출할 문서자료, 관련기업상황, 경영활동상황, 기

능과 비교가능성 분석, 선택할 가격결정원칙과 계산방법, 가설조건, 이중과세문제 등을 포함한다.

둘째, 정식신청. 납세자는 최소한 11개 방면의 상황 및 설명자료를 제출해야 하는데 이는 주로 관련 집단조직, 회사구조, 사전협의를 관련되는 관련거래의 유형 및 납세연도, 기능, 직책, 위험분석, 가설조건을 지지하는 시장경제분석 등을 포함한다.

셋째, 주관 세무기관의 심사와 평가내용. 이는 최소한 6개 방면의 내용을 포함해야 하는데 주로 다음과 같은 것들이 있다: 역사경영상황, 기능과 위험상황, 비교가능정보, 가설조건, 사전협의원칙과 계산방법, 예측공평시장가격 또는 이익율구간 등.

넷째, 주관 세무기관과 납세자는 충분한 논증을 거친 후 사전협약초안의 내용을 달성해야 하는데 주로 다음과 같은 것을 포함한다: 관련 당사자, 관련거래의 기간, 정상가격결정방법과 계산방법, 가설조건, 연차보고, 기록보존, 가설조건의 변동통지 등.

다섯째, 사전협의를 체결한 후의 감독집행요구. 납세자는 이행상황과 관련하여 연차보고를 진행하여야 하며 실질적 변화가 발생할 경우 제때에 보고해야 한다. 주관 세무기관은 협의이행상황을 조사할 수 있고 문제를 발견한 즉시 처리할 수 있으며 약정을 심각하게 위반했을 경우는 관련 협의를 취소할 수도 있다.

3) 사전협의를 관련하여 행정재심과 소송을 적용할 수 있는냐의 문제

국제상의 통상 방법에 따르면 사전협의를 방식을 채택하는 것은 납세자의 자원행위이고 법률, 법규가 규정한 반드시 이행해야 할 의무가 아니다. 세무기관 역시 법에 따라 심사하고 엄밀한 논증을 거친 후 납세자와 협의를 달성하는 것으로서 법규의 규정에 따라 반드시 집행해야 할 행정절차가 아니다. 즉 사전협의를 징수, 납부 쌍방이 이전가격문제를 해결하기 위하여 자원, 평등, 신용의 기초에서 채택한 일종의 방법이기 때문에 납세분쟁 또는 부당 행정행위가 존재하지 않는다. 만약 집행과정에서 분쟁이 발생하였을 경우, 쌍방은 경우에 따라 협상하여 처리할 수 있고 의견차이가 너무 크다고 생각할 때는 상급 주관 세무기관에 보고하여 조정을 요청할 수 있다. 의견이 계속 불일치할 경우에는 협의를 종료하거나 취소할 수 있다. 때문에 사전협의를 행정재심과 소송절차를 적용하지 않는다.

4) 사전협의를 적용기한문제

관련기업간의 장래 연도의 업무거래에 대한 사전협의를 실시기한과 관련하여 미국, 호주, 캐나다, 등은 일반적으로 3년 내지 5년으로 규정하고 있다. 중국은 사전협의를 실시한 시간이 비교적 짧은 점, 그리고 정보기초와 인원소질이 모두 차이가 있는 점을 감안할 때, 동 업무의 구체적인 실시를 위하여, 그리고 과오를 줄이기 위하여 사전협의를기한은 잠정적으로 2년부터 4년으로 한다.

5) 사전협의를 이전연도 소급적용과 관련된 문제

국제상의 통상방법에 따르면, 사전협의를 다만 장래 연도의 관련거래에 적용되고 이전 연도의 소급적용과 관해서는 대부분 국가가 신중한 태도를 취하고 있다. 원칙적으로 만약 이전 연도의 경영상황, 관련거래의 유형, 이전가격원칙과 계산방법 등이 사전협의를 적용하는 장래연도와 같거나 비슷할 경우, 세무기관의 심사와 허가를 거쳐 소급하여 적용할 수 있다. 그러나 같거나 유사한 상황은 확정하기 어렵기 때문에 소급적용하는 사례는 아주 드물다.

중국은 아직 사전협의를 이전연도로 소급적용할 조건이 성숙되지 못한 점을 감안하여 본 규칙상의 소급적용은 다만 사전협의를신청을 정식 제출한 연도까지 할 수 있다고 규정하고 있다.

6) 경내의 관련거래에 사전협의를 적용하는 문제

“稅收徵管法實施細則” 제53조의 규정에 의하면 본 규칙은 경내의 관련거래에 적용되어야 한다.

7) 양자간(다자간) 사전협의를(BAPA)문제와 관련하여

일방사전협의를란 본국 세무기관과 납세자가 체결한 사전협의를 말한다. 다국적 관련거래와 관련되는 일방사전협의를는 일반적으로 이중과세문제를 야기하기 쉽다. 이중과세문제에 대하여 납세자가 이의를 제기하지 않을 경우 본국 세무기관은 주도적으로 조세협정에 근거하여 협정국의 주관 세무당국과 협상 및 상응조정을 진행할 수 없다. 그러나 납세자가 이의를 제기할 경우, 협정국의 주관 세무당국은 조세협정의 “聯屬企業”조항 또는 “협상절차”조항에 의하여 협상절차를 가동할 것을 요구할 수 있다. 상술한 경우를 감안하여 국제적으로 사전협의를에 대한 실시는 점차 일방사

전협의로부터 이중과세방지를 목적으로 한 양자간(또는 다자간) 사전협의로 발전하였다. 양자간(또는 다자간) 사전협의를 조세협정에 의하여 협정국 쌍방 주관 당국이 다국적 납세자가 제출한 사전협의를 관련하여 담판 및 약정을 진행하는 것을 말한다. 다시 말하여 조세협정국 쌍방 주관 세무당국이 협상 일치한 경우에만 양자간(또는 다자간) 사전협의를 성립될 수 있다.

양자간(또는 다자간) 사전협의를 주요목적은 일방사전협의를 사후협상방식이 야기하는 이중과세문제와 관련하여 양자간(또는 다자간) 사전협의를 통하여 협정국 쌍방 주관 당국간에 사전에 협상하도록 함으로써 다국적 납세자의 근심을 줄이려는 것이다.

그러나 조세협정국 쌍방 주관 세무당국이 양자간(또는 다자간) 사전협의를 구체적인 협상, 담판을 진행할 때 이전가격사실에 대한 인정에 있어서 일치한 관점을 도출하기는 비교적 어렵고 또한 긴 시간이 소요된다. 예를 들면 미국, 호주는 조세협정국과의 양자간(또는 다자간) 사전협의를담판에 있어서 평균 15-24개월이 소요되고 최장 36개월이 소요되는 경우도 있으며 일부는 몇 년이 지나도 결론을 짓지 못하는 경우가 있다. 중국은 사전협의를 실시한 시간이 길지 않고 경험이 부족하기 때문에 본 규칙은 주로 일방사전협의를 실시를 위하여 만들어진 것이다. 그러나 다국적 납세자가 양자간(또는 다자간) 사전협의를 제출하는 것에 대하여는 이를 허용하고 있다. 때문에 본 규칙에서도 상응한 조항을 둬으로써 양자간(또는 다자간) 사전협의를 국가세무총국에 보고하여 심사, 결정하도록 해야 한다고 규정하고 있다. 이렇게 하는 것은 국제관례 및 장래의 발전을 위하여 생각할 때 실천 가운데서 경험을 쌓고 한층 나아가 양자간(또는 다자간) 사전협의를 협상절차규정을 위하여 조건을 마련할 수 있다.

8) 사전협의를규칙을 규범화하기 위하여 일반적으로 區를 설치한 市, 自治州 이상의 稅務局 내부에 설립하고 전직으로 국제(涉外)조세관리를 진행하는 기구 또는 기타 관련 세무관리부문이 구체적으로 처리한다(이하 주관 세무기관이라 약칭함)

(1) 본 省, 自治區, 直轄市, 計劃單列市 범위 내에 있을 경우, 납세자의 신청(예비 회담신청과 정식신청을 포함)을 접수한 세무기관이 관련 지역의 주관 세무기관(國家稅務局 또는 地方稅務局을 포함)에 직접 요청하여 처리하거나, 省, 自治區, 直轄

市, 計劃單列市 國家稅務局 또는 地方稅務局的 허가를 받아 절차에 따라 공동으로 처리할 수도 있다.

(2) 관련거래가 두 개 省, 自治區, 直轄市, 計劃單列市 범위를 초과할 경우, 납세자의 신청(예비회담신청과 정식신청을 포함)을 접수한 주관 세무기관이 “사전협의 업무연락서(豫約定價安排工作聯系單)”를 작성하여 본 省, 自治區, 直轄市, 計劃單列市 國家稅務局 또는 地方稅務局에 보고하고, 그와 관련 省, 自治區, 直轄市, 計劃單列市 國家稅務局 또는 地方稅務局에 연락하여 처리한다. 관련 省, 自治區, 直轄市, 計劃單列市 國家稅務局 또는 地方稅務局은 연락서를 받은 후 15일 이내에 관련 정보자료, 협조방식, 공동처리 가능성 등을 연구하여 서면으로 답복해야 한다.

9) 사전협의의 체결 또는 집행과 관련하여 다음 상황 중의 하나에 해당할 경우, 행정급별로 올라가 國家稅務總局에 서면으로 보고해야 하고 國家稅務總局이 조정을 책임지거나 감독지도 또는 직접 처리한다. 國家稅務總局은 규정에 따라 제때에 처리하고 서면으로 답복해야 한다.

(1) 관련거래가 세 개(세 개 포함) 이상의 省, 自治區, 直轄市, 計劃單列市를 거칠 경우,

(2) 경내외와 관련되는 관련거래의 금액이 비교적 크거나(관련기업간 연간 업무거래에 있어서 수취하거나 지불하는 대금, 비용이 1,000만 위안 이상을 초과할 경우를 말함) 관련거래의 유형의 비교적 많을 경우,

(3) 양자간(또는 다자간) 사전협의의 담판, 체결, 집행, 연장, 변경, 수정, 중지 등과 관련될 경우.

10) 각 지역의 國家稅務局, 地方稅務局은 납세자와의 협상 일치 또는 공동으로 체결한 사전협의를 통하여 납세자가 협의의 전부 조항 및 그 요구를 지키기만 하면 모두 이를 인정해야 한다. 만약 납세자가 관련 지역의 國家稅務局, 地方稅務局과 공동으로 사전협의를 체결했을 경우, 사전협의를 집행하는 과정에서 납세자

는 본 규칙 제20조와 제23조의 규정에 의하여 관련 지역의 國家稅務局과 地方稅務局에 사전협의의 집행상황과 관련된 연차보고와 변화상황보고를 별도로 제출해야 한다. 관련 지역의 國家稅務局과 地方稅務局은 稅收徵管法實施細則 제85조의 규정 및 본 규칙 제21조와 제23조의 규정에 의하여 납세자의 협의이행상황에 대하여 연합조사와 심사를 실시해야 하며 구체적인 연락방식과 처리절차는 본 규칙 제24조의 규정에 따라 처리한다.

(二) 2004년 10월 22일에 “관련기업간 업무거래 세무관리규정(關聯企業間業務往來稅務管理規程)(國稅發[1998]59호)”를 國稅發[2004]143호로 수정하여 공포하였다. 그것은 2001년 5월 1일과 2002년 10월 15일 신 稅收徵管法 및 그 실시세칙의 실시로 인하여 “管理規程”의 관련 조항에 대하여 상응한 조정을 진행하고 관련 문서를 수정해야 하였기 때문이다. 그 수정내용은 다음과 같은 것들을 포함한다.

가. <<規程>>의 관련 조문에 대한 개정:

(一) “규정” 제1조를 다음과 같이 개정하였다: “관련기업간 업무거래에 대한 세무관리업무(이하 이전가격세수관리업무라 약칭함)를 규범화, 절차화하고 업무의 질과 효율을 제고하기 위하여 <<中華人民共和國外商投資企業과 外國所得稅法>>(이하 세법이라 약칭함) 제13조 및 그 실시세칙(이하 세법 실시세칙이라 약칭함) 제4장 제52조 내지 58조의 규정, <<中華人民共和國稅收徵收管理法>>(이하 稅收徵管法이라 약칭함) 제36조 및 그 실시세칙(이하 稅收徵管法實施細則이라 약칭함) 제51조 내지 56조의 규정, <<국가세무국의 관련기업간 업무거래에 대한 세무관리 실시방법>>(國家稅務局關於關聯企業間業務往來稅務管理實施辦法)(國稅發[1992]237호), <<<관련기업간 업무거래에 대한 세무관리 실시방법>을 관철함에 있어서 몇 가지 구체적인 문제에 관한 국가세무국의 통지>>(國家稅務局關於貫徹<關聯企業間業務往來稅務管理實施辦法>幾個具體問題的通知)(國稅發[1992]242호) 및 중국정부와 관련국가(특별행정구) 정부간에 체결한 조세협정(또는 安排)의 관련규정(이하 조세협정 또는 안배라 약칭함)에 근거하고 국제관례를 참조하며 중국 세수징수관리체제개혁의 전반 요구와 이전가격세수관리업무실시의 구체적인 실천을 결합하여 본 규정을 제정한다.”

(二) <<規程>> 제3조를 다음과 같이 개정한다. "본 규정에서 각급 주관 세무기관이라 함은 區를 설치한 市, 自治州 이상의 稅務局을 말한다. 본 규정을 규범적으로 실시하기 위하여 區를 설치한 市, 自治州 이상의 稅務局 내에 설립하고 전직(專職)으로 국제(외국관련)세수관리를 진행하는 기관 또는 기타 관련 세무관리부문에서 구체적으로 처리할 수 있다."

(三) <<規程>> 제4조를 다음과 같이 개정한다. "세법 실시세칙 제52조에서의 '자금, 경영, 구입판매 등 방면에서 직간접적인 소유 또는 지배관계가 존재', '직접 또는 간접적으로 동시에 제3자에 의해 소유 또는 지배', '이익상 관련이 있는 기타의 관계'와 세수징관법 실시세칙 제51조에서의 '자금, 경영, 구입판매 등 방면에서 직간접적인 소유 또는 지배관계가 존재', '직접 또는 간접적으로 제3자에 의해 소유 또는 지배', '이익상 관련이 있는 기타의 관계'라 함은 주로 기업이 다른 회사, 기업 또는 기타 경제조직(이하 다른 기업이라 총칭함)과 아래 각 항의 관계가 있을 경우 관련 기업이라 한다.

- 1) 서로 타방 지분총액의 25% 또는 그 이상을 직접 또는 간접적으로 소유하고 있는 경우
- 2) 직접 또는 간접적으로 제3자에 의해 소유되거나 또는 제3자가 25% 내지 그 이상의 지분을 지배할 경우
- 3) 기업과 다른 기업간의 대차(借貸)자금액이 기업자본금의 50% 또는 그 이상을 차지하거나 기업의 대차(借貸)자금총액의 10% 또는 그 이상을 다른 기업에서 담보(보증)한 경우
- 4) 기업의 이사 또는 經理(사장) 등 고급관리인원의 절반 이상 또는 1인 이상(1인 포함)의 상무이사가 다른 기업에서 위임 파견된 경우
- 5) 기업의 생산경영활동은 반드시 다른 기업에서 특허권(산업재산권, 독점기술 등을

포함)을 제공해야만 정상 운영할 수 있는 경우

- 6) 기업이 생산경영을 위하여 구입하는 원자재, 부품 등(가격 및 거래조건 등을 포함)을 다른 기업에서 공급하거나 지배하는 경우
- 7) 기업이 생산하는 제품 또는 상품의 판매(가격 및 거래조건 등을 포함)를 다른 기업이 지배하는 경우
- 8) 기업의 생산경영, 거래를 실제적으로 지배하거나 또는 이익상 관련이 있는 기타의 관계(가족, 친척관계 등을 포함).

세무감사인원은 상술한 표준에 따라 조목별로 감사(審計) 및 검사를 진행하고 검사결과에 대하여는 <<관련기업관련관계인정표>>(關聯企業關聯關係認定表)를 작성하며 두개 또는 그 이상의 관련기업이 있을 경우 별도로 검사 및 작성하여야 한다.”

(四) <<規程>> 제7조를 다음과 같이 개정한다. “기업이 규정된 기한 내에 주관 세무기관에 관련기업간 업무거래 연도신고서를 제출하지 않을 경우, 주관 세무기관이 기한을 정하여 제출하도록 하며 세수징관법 제62조의 규정에 따라 2000위안 이하의 벌금을 부과할 수 있고 엄중할 경우는 2000위안 이상 1만위안 이하의 벌금을 부과할 수 있다.”

(五) <<規程>> 제18조를 다음과 같이 개정한다. “세수징관법 실시세칙 제51조의 규정에 의하여 주관 세무기관이 기업과 관련기업간의 업무거래상황에 대하여 감사 및 조사 계획안을 수립할 때 기업에 관련기업과의 업무거래와 관련되는 거래가격, 비용표준 등 자료를 제공하도록 할 수 있고 서면형식으로 기업에 <<관련기업과의 업무거래에 관한 구체자료를 제공하는 데 관한 통지>>(關於提供與關聯企業業務往來有關具體資料的通知)를 하달하여야 한다. 통지 중에는 제공한 구체자료에 언급되는 관련거래의 유형, 내용, 범위, 소속기간, 수량, 금액 등을 상세하게 명기해야 하는데 주로 아래 각 항을 포함한다:

- 1) 관련기업 및 제3자와의 거래유형상황, 예를 들면 구입판매, 자금, 貸借, 용역제공, 무형, 유형자산의 양도 및 무형, 유형자산의 사용권 제공 등.
- 2) 가격요소구성상황을 포함한 이전가격원칙, 예를 들면 거래수량, 금액, 장소, 형식, 상표, 대금지급방식 등.
- 3) 거래가격과 수취(지불)비용을 확정하는 근거로 되는 기타의 관련 자료.

기업은 주관 세무기관이 하달한 <<관련기업과의 업무거래에 관한 구체자료를 제공하는 데 관한 통지>>(關於提供與關聯企業業務往來有關具體資料的通告)를 받은 후, 통지에서 규정한 기한 내(최장 60일을 초과하지 않음)에 제때에 완벽하고 진실하며 정확하게 제공하여야 한다. 특수원인으로 인하여 기한 내에 제공할 수 없을 경우 주관 세무기관에 서면으로 연기신청을 제출하고 기준을 거쳐 연기하여 제공할 수 있으나 최장 30일을 초과할 수 없다. 주관 세무기관은 기업의 연기신청을 받은 날로부터 5일 이내에 서한으로 회답하여야 하며 기한을 초과하거나 또는 서한으로 회답하지 않을 경우 주관 세무기관이 기업의 연기신청을 동의한 것으로 본다. 기업이 규정된 기한(연장기한을 포함)에 따라 관련 가격, 비용표준 등 자료를 제공하지 않을 경우 세수징관법 제62조의 규정에 따라 처벌하며, 허위자료를 제공하고 상황을 제대로 반영하지 않거나 또는 관련자료의 제공을 거부할 경우 세수징관법 실시세칙 제96조의 규정에 따라 처벌한다."

(六) <<規程>> 제19조를 다음과 같이 개정한다. "국내타지방조사.

주관 세무기관이 기업에 대하여 이전가격감사조사(審計調查)를 진행하는 내용이 당해 성의 기타 지역 및 다른 省, 自治區, 直轄市, 計劃單列市에 걸칠 경우 관련 세무국에 조사협조를 요청하여야 한다. 업무수요로 인하여 확실히 다른 省(自治區, 直轄市, 計劃單列市)에 걸쳐 현지감사, 조사 및 증거 수집을 진행해야 할 경우 행정급 순위대로 보고하여 국가세무총국의 비준을 받아야 한다.

- 1) 당해 省, 自治區, 直轄市, 計劃單列市の 범위 내에 있을 경우 기업소재지 소속의 주관 세무기관이 직접 관련 세무국과 협조하여 처리하도록 요청한다.

- 2) 省, 自治區, 直轄市, 計劃單列市 범위에 걸칠 경우 기업소재지 소속 주관 세무기관이 <<관련기업이전가격조사업무연계서>>(關聯企業轉讓定價調查工作聯系單)를 기재하여 당해 省, 自治區, 直轄市, 計劃單列市의 주관 세무기관에 보고하며 당해 省, 自治區, 直轄市, 計劃單列市의 주관 세무기관이 관련 省, 自治區, 直轄市, 計劃單列市의 주관 세무기관과 연락하여 처리한다. 관련 省, 自治區, 直轄市, 計劃單列市의 주관 세무기관은 연계서를 받은 20일 이내에 서면으로 회답하여야 한다.
- 3) 주관 세무기관이 기업과 관련기업간의 이전가격문제를 조사할 때, 기업과 외지의 관련기업간에 이전가격을 이용하여 수입 또는 이윤을 이전한 증거를 발견하면, 외지 관련기업의 소속 세무기관에 적극적으로 통지하고 상호협조하여 공동으로 조사 증명하여야 한다.
- 4) 주관 세무기관이 省, 自治區, 直轄市, 計劃單列市를 걸쳐 현지에서 이전가격감사, 조사 및 증거 수집을 할 경우, 상세한 상황(조사시간, 장소, 대상, 내용 등을 포함)을 행정급 순위대로 보고하여 국가세무총국의 비준을 받은 후 실시해야 한다."

(七) <<規程>> 제22조를 다음과 같이 개정한다. "해외(境外)조사. 주관 세무기관이 기업의 이전가격에 대하여 감사조사(審計調查)를 진행 시 확실히 해외의 관련 비교가능가격, 경제상황 등 정보자료를 취득할 필요가 있을 경우 국가세무총국에 보고 및 요청하여 조세협정의 정보교환절차에 따라 진행할 수 있으며, 비준을 받아 중국의 외국주재기관을 통하여 비교가능 정보자료를 조사 수집할 수 있다. 관련 국가(특별행정구)에 인원을 파견하여 현지에서 감사조사, 증거수집을 해야 할 경우 조세협정 또는 安排의 관련규정 및 外事管理規定에 따라 행정급 순위대로 보고하여 국가세무총국의 비준을 받아야 한다."

(八) <<規程>> 제28조 제4항을 개정하고 다음과 같이 5항, 6항을 추가한다.

"(4) 기타 합리적인 방법. 상술한 세 가지 조정방법을 모두 적용하지 못할 경우 기타 합리적인 대체방법을 취하여 조정할 수 있는데 예를 들면, 비교가능이익법(可比利潤法), 이익분할법(利潤分配法), 순이익법(淨利潤法) 등이다. 기타 합리적인 방법을 취함에 있어서 관건은 비교가능성, 합리성 및 방법의 사용조건이다.

(5) 세수징관법 실시세칙 제53조의 규정에 따라 기업이 신청하고 주관 세무기관이 비준하여 미래연도의 관련기업간의 업무거래에 대하여 사전협의를(豫約定價)를 정할 수도 있다.

(6) 기업이 기한 내에 관련기업간 업무거래가격, 비용표준 등 자료를 제공하지 않거나 또는 허위자료를 제공하고 상황을 제대로 반영하지 않으며 관련자료의 제공을 거부할 경우, 주관 세무기관은 세수징관법 실시세칙 제47조의 규정에 따라 합리적인 방법을 취하여 확정하고 과세수입 또는 소득액을 조정할 수 있다."

(九) <<規程>> 제37조를 다음과 같이 개정한다. "감사조사시한(審計調查時限)과 소급조정시한(追溯調整時限).

(1) 주관 세무기관이 기업의 이전가격에 대한 감사조사 및 조정을 진행할 때 일반적으로 기업에 정식으로 감사통지서를 하달한 날로부터 3년 이내에 진행해야 한다. 특수한 원인으로 인하여 감사조사시한을 연장해야 할 경우 행정급 순위대로 보고하여 국가세무총국의 비준을 받아야 하나 최장 5년을 초과할 수는 없다.

(2) 주관 세무기관이 기업의 이전가격에 대한 감사조사 및 조정을 진행할 때 이전 연도의 과세수입 또는 소득액과 관련되는 경우 세수징관법 실시세칙 제56조 및 국가세무총국의 <<중화인민공화국세수징수관리법>> 및 그 실시세칙의 관철에 관한 약간의 구체적 문제에 관한 통지(國稅發[2003]47호) 제12조의 규정에 의하여 이전으로 소급하여 조정할 수 있는데 일반적으로 3년을 소급할 수 있고 최장 10년을 초과하여서는 안 된다."

(十) <<規程>> 제39조를 다음과 같이 개정한다.

"기업의 이전가격에 대해 조정한 과세수입 또는 소득액이 경내, 경외의 관련기업 간의 업무거래와 관련되어 상응하게 조정해야 할 경우 상황에 따라 세수법률, 법규 및 조세협정 또는 안배의 관련규정에 근거하여 처리해야 한다.

- 1) 같은 省(自治區, 直轄市, 計劃單列市) 내의 관련기업간 업무거래에 대하여 상응하여 조정해야 할 경우 상응하는 조정을 해야 하는 기업이 조정근거, 내용, 기한, 구체적 계산 등을 주관 세무기관에 서면으로 보고하여 주관 세무기관이 심사한 후 행정급 순위대로 보고하여 省, 自治區, 直轄市, 計劃單列市 세무기관의 비준을 받아야 한다.
- 2) 다른 省(自治區, 直轄市, 計劃單列市)에 걸친 관련기업간 업무거래에 대하여 상응하여 조정해야 할 경우 상응하는 조정을 해야 하는 기업이 조정근거, 내용, 기한, 구체적 계산 등을 주관 세무기관에 서면으로 보고하고 주관 세무기관이 심사한 후 행정급 순위대로 보고하여 국가세무총국의 비준을 받아야 한다.
- 3) 다국적 관련기업간 업무거래에 대하여 상응하여 조정해야 할 경우 조세협정의 관련기업, 협상절차와 정보교환 등 조항의 규정에 따라 처리하고, 상응하는 조정을 해야 할 기업이 우선 협정대상국 세무주관당국의 동의를 받은 후 조정근거, 내용, 기한, 구체적 계산 등을 주관 세무기관에 서면으로 보고하고 주관 세무기관이 심사한 후 행정급 순위대로 보고하여 국가세무총국이 절차대로 처리하게 해야 한다.
- 4) 상응하는 조정을 해야 하는 관련기업간 업무거래가 주관 세무기관이 <<이전가격과세수입 또는 과세소득액 조정통지서>>(轉讓定價應稅收入或應納所得額調整通知書)를 정식으로 하달한 날로부터 3년을 초과할 경우 세무기관은 이에 대해 처리하지 않을 수 있다."

(十一) <<規程>> 제50조를 다음과 같이 개정한다. "중화인민공화국 경내의 외상 투자기업과 외국기업 이외의 기업은 본 규정을 참조하여 집행한다."

(十二) <<規程>> 제51조를 다음과 같이 개정한다. "본 규정은 국가세무총국이 해석을 담당한다."

나. <<초고>>의 관련 조문(表書) 개정

(一) <<관련기업관련관계인정표>>(關聯企業關聯關係認定表)에 첨부하는 "관련관계인정표준 H조"를 다음과 같이 개정한다. "H. 기업의 생산경영, 거래를 실제적으로 지배하거나 또는 이익상 관련이 있는 기타의 관계(가족, 친척관계 등을 포함)."

(二) 개정 후의 <<제품(상품)판매행방통계표>>(產品(商品)少數去向統計表), <<재료(상품)구입원상황통계표>>(材料(商品)購入來源情況統計表), <<각 항 비용상황분석표>>(各項費用情況分析表), <<관련기업 업무거래와 관련된 구체적 자료의 제공에 관한 통지>>(關於提供與關聯企業業務往來有關具體資料的通知), <<이전가격 과세수입 또는 소득액 조정통지서>>(轉讓定價調整應納稅的收入或者所得額通知書)의 양식은 뒤에 첨부한다.

(三) <<--연도조세회피방지업무상황통계표>>(--年度反避稅工作情況統計表)를 증보하여 양식을 뒤에 첨부한다.

(四) <<이전가격감사통지서>>(轉讓定價審計通知書)를 증보하여 양식을 뒤에 첨부한다.

(五) <<이전가격세수감사초보조정통지서>>(轉讓定價稅收審計初步調整通知書)를 증보한다.

첨부서류:

1. <<관련기업간업무거래 세무관리규정>> 개정전후 대조표
2. 제품(상품)판매행방통계표

3. 재료(상품)구입원상황통계표
4. 각 항 비용상황분석표
5. 관련기업 업무거래와 관련된 구체자료 제공에 관한 통지
6. 이전가격 과세수입 또는 소득액 조정통지서
7. 이전가격세무감사통지서
8. 연간조세회피방지업무상황통계표
9. 이전가격세수감사초보조정통지서

(三) 2005년 9월말 전에 “관련기업간 업무거래 관련자료 관리방법(關聯企業間業務往來相關資料管理辦法)”을 공포할 예정이다.

주로 납세자의 관련거래 자료에 대한 보존, 제공의무와 책임을 명확히 하고 세무기관과 납세자가 관련 자료를 사용함에 있어서의 비밀유지의무를 명확히 하였다.

全國人民代表大會 常務委員會의 입법계획에 따라 올해에는 “기업소득세법”의 통일, 즉 내자기업소득세법과 외자기업소득세법의 합병문제(兩法合併)를 연구, 토론하게 된다. 그 중에서 조세회피방지조항, 특히 이전가격세제를 수정, 보충하게 되는데, 주로 관련관계의 인정에 대하여 보충과 조정을 진행하고, 둘째, 조세피난처(避稅地)를 통한 조세회피를 제한하는 조항을 증설할 것(피지배외국회사(受控外國公司)조항을 포함), 셋째, 과소자본(資本弱화)에 대한 제한과 관련된 조항을 증설하며, 넷째, 일반적인 조세회피조항을 증설할 것이다.

상술한 조세법률, 법규 및 구체적인 처리규정은 이전가격세제의 실시내용을 충실하게 하였고 이전가격 세무관리에 대한 법률, 법규, 관리제도와 처리절차 등 3대 체계를 초보적으로 형성하였다.

2. 이전가격세제의 구체적인 실시

조세입법을 완성하는 기초에서 이전가격세제의 실시관리를 한층 강화하였는데, 이는 주로 징수관리 스타일과 수단을 개진하고 조사인원의 교육을 중요시하며 조세회피업무의 실시방안과 심사방법을 연구, 적용하고 회계사사무소의 역할을 발휘하

며 부문간의 협조와 협력에 주의를 돌리고, 정보업무를 강화하며 협정국간의 정보 교환과 국제시장자료의 수집업무를 하는 등의 내용을 포함한다. 이러한 조치는 이전가격 조세관리업무를 위하여 기초를 마련하였을 뿐더러 이전가격 세무조사의 주관성과 임의성을 최대한 극복하였다.

중국은 1991년부터 2003년도까지의 13년 사이에 모두 10,393개 외상투자기업의 관련거래에 대하여 이전가격조사를 진행하였고 그 중에서 조사 마감한 것은 6,235개, 증액조정한 과세소득은 247억 위안이며 21억 위안의 세액을 추징하였다. 중국정부가 외상투자기업에 대하여 비교적 많은 소득세혜택을 제공하기 때문에 증액조정된 과세소득으로는 이전연도의 결손도 보충해야 한다. 따라서 추징세액은 세법이 규정한 세율(33%)에 따라 계산한 세액보다 훨씬 적게 된다.

중국은 1998년부터 사전협의를 허용하기 시작하여 2004년까지 이미 130여개의 외상투자기업과 일방사전협의를 체결하였다. “관련기업간 업무거래 사전협의실시규칙(關聯企業間業務往來豫約定價實施規則)”의 공포와 함께 2005년에는 일본과 처음으로 양자간 사전협의를 체결하였다. 사전협의를 실시는 더욱 규범화되었는바, 협정국과의 양자간 사전협의업무를 전개에 더욱 유리하게 작용할 것이다.

중국은 기초이론이나 구체적인 방법, 절차 면에서 모두 국제적인 통상방법과 일치한 이전가격세제를 초보적으로 건립하였다고 할 수 있다. 이는 중국이 대외개방을 확대하고 外商投資를 유인하여 세계건설을 완성하고 국가권익을 보호하는 데 적극적인 역할을 발휘하였다.

현재 중국은 이전가격조사에서 조사대상기업을 선정함에 있어서 주로 다음과 같은 10가지를 중점으로 한다:

- 1) 생산, 경영, 관리결정권이 관련기업의 지배를 받는 기업;
- 2) 관련기업과의 거래금액이 비교적 큰 기업;
- 3) 장기결손기업(연속 2년 이상 결손인 기업);
- 4) 장기적으로 미소이익 또는 미소결손이지만 경영규모를 끊임없이 확대하는 기업;
- 5) 躁躍性 盈利기업(격년으로 영리 또는 결손, 상규를 위반하면서 경영효익을 취득하는 기업);
- 6) 조세피난처에 있는 관련기업과 업무거래가 발생하는 기업;
- 7) 같은 업종의 영리수준보다 낮은 기업(본 지역 같은 업종의 이윤율수준과 비하

여);

- 8) 집단회사 내부에서 비교할 때 이윤율이 낮은 기업(즉 관련기업과 비하여 이윤율이 낮은 기업);
- 9) 교묘하게 명목을 설립하여 관련기업에 각종 불합리한 비용을 지불하는 기업;
- 10) 법정감면세기간을 이용하거나 또는 감면세기간이 종료된 후 이윤을 갑자기 하락시키는 등을 통하여 조세회피를 진행하는 기업 및 조세회피혐의가 있는 기타의 기업.

매년 조사의 폭과 유형은 모두 조정과 변화가 발생하지만 주의해야 할 것은, 기업은 세무기관의 이전가격조사통지서를 받은 후 관련거래기록, 계약협의를 포함한 관련 자료를 적극적으로 제공해야 하며, 관련거래의 이전가격원칙과 정상가격결정방법을 설명하고 관련거래에 있어서의 정상가격결정방법이 독립기업원칙에 부합됨을 증명함으로써 세무기관과 기업의 모순을 완화시키고 이전가격조사업무의 완성에 유리하도록 해야 할 것이다.

특히 강조해야 할 것은, 기업은 법에 따라 관련거래의 연도신고를 이행하여야 하며 관련거래와 관련된 각종 기록을 완전하게 보존함으로써 관련자료를 제공하는 시간과 비용을 절감하고 조사기간을 줄일 수 있게 된다.

현재 중국의 이전가격세제는 한층 완성이 필요하고 게다가 일부 지역 세무기관의 일부 이전가격조사인원이 처리규정에 대한 이해가 부족하고 집행이 서로 달라 분쟁이 발생하기 쉽다. 이러한 경우 기업은 제때에 관련 상황을 상급 세무기관 내지 국가세무총국에 반영함으로써 보다 나은 협조와 해결을 요하는 것이 바람직할 것이다.

중국은 발전도상국으로서 이전가격세제의 실시는 아직 시작단계에 있고 이론과 경험도 한층 제고하는 것이 필요하다. 현재 가장 시급한 것은 입법을 완성하고 인재를 양성하며 국제협력을 강화하고 국제상의 통상방법을 최대한 참조, 받아들임으로써 중국의 실제상황에 따라 이전가격업무를 적극적이고 안정하게 추진하는 것이다.

Ⅲ. 중국의 세제개혁과 관련하여

현행 세제개혁은 주로 두 가지 방향의 내용을 포함한다: 첫째, 통일된 기업소득세 (즉 현재 외상투자기업에 적용하는 “외상투자기업과 외국기업소득세법”과 내자기업에 적용하는 “기업소득세법잠정조례”를 합병하는 것)를 제정하는 것, 둘째, 생산형 增値稅를 점차적으로 소비형 增値稅로 전환시키는 것이다.

기업소득세의 통일은 중국이 WTO에 가입한 후 사회주의시장경제발전과 객관적인 요구에 의하여 제기된 것으로서 현재 개혁방안을 초보 제정하고 있는 상태이다. 초안은 국무원의 허가를 받고 인민대표대회 상무위원회의 심사를 받은 후에 실시할 수 있기 때문에 일정한 시간이 필요할 것이다.

增値稅에 있어서 가장 큰 문제는 생산형 增値稅를 실시하기 때문에 구입하는 고정자산에 대하여 세금을 공제할 수 없고 따라서 투자부담을 증가하게 됨으로써 투자에 불리하게 되는 것이다. 둘째, 유통환절에서 중복과세함으로써 유통에 불리하다. 셋째, 수출환급세액이 철저히 못함으로써 수출에 불리하다. 넷째, 현재 세계적으로 극소수 국가만 생산형 增値稅를 실시하고 있다.

생산형 增値稅를 소비형 增値稅로 전환시키는 것은 재정수입 및 각 방향의 이익 조정과 관련되기 때문에 짧은 시간 내에 완성되기 어려운 것으로서 현재는 동북삼성에서 일부 도시를 선정하여 시범운영을 하고 있는 상태이다.

사 례 분 석

蘇 曉 魯*

사례 1. 이전가격조사 조정사례

유한회사 GX는 몇 개의 외국회사가 중국에서 공동으로 투자, 설립한 기업으로서 경영범위는 주로 상업용 기계, 전자제품 및 부품의 생산, 경영이고, 경영기한은 15년이다. 동 기업은 1999년에 이전가격 조사대상으로 선정되어 2002년에 조사가 마감되었다.

一. 서면조사절차 및 분석

(一) 기업의 기본상황

1. 투자총액: 4600만 홍콩HKD

2. 등록자본의 구조: 등록자본금 총액: 2,500만 홍콩HKD

그 중에서 GA가 2.065만 홍콩HKD로서 82.6%,
GA(중국유한회사)가 250만 홍콩HKD로서 10%,
GO가 185만 홍콩HKD로서 7.4%를 차지한다.

3. 1996년 1월 1일부터 1999년 3월 31일까지의 생산경영상황

* 翻譯: 趙銀姬, 韓國租稅研究院 研究員

유한회사 GX의 대차대조표

(단위: 인민폐 위안)

항목		소속연도			
		96.1.1~96.3.31	96.4.1~97.3.31	97.4.1~98.3.31	98.4.1~99.3.31
자산총계		74,968,205.71	103,149,448.01	206,866,549.03	176,926,970.14
그중	유동자산	65,330,132.88	87,113,175.24	187,226,045.78	161,932,450.48
	장기투자				
	고정자산 순액(淨值)	3,369,660.26	10,019,979.60	14,206,015.04	12,896,740.02
	在建工程			564,193.61	
	무형자산		1,311,827.96	1,305,400.00	
	기타자산	6,268,412.57	4,704,465.21	3,564,894.60	2,097,779.64
부채 및 소유주지분 (所有者權益)		74,968,205.71	103,149,48.01	206,866,549.03	176,926,970.14
그중	유동부채	60,978,446.36	85,950,511.17	177,308,366.28	136,074,338.85
	장기부채				
	기타 부채	500,518.22	500,518.22	498,065.69	498,065.69
	소유주부채 (所有者負債)	13,489,241.11	16,698,418.62	29,060,117.06	40,354,565.60
	그중 실수자본 (實收資本)	18,014,725.00	18,014,725.00	24,870,638.98	24,870,638.98

유한회사 GX의 손익계산서

(단위: 인민폐 위안)

항목	소속연도			
	96.1.1~96.3.31	96.4.1~97.3.31	97.4.1~98.3.31	98.4.1~99.3.31
제품판매수입	71,940,417.02	436,281,859.42	934,050,918.09	1,010,440,413.21
그 중: 수출판매수입	71,940,417.02	435,979,637.20	930,038,153.10	905,909,824.09
제품판매원가	70,872,122.59	413,086,217.71	866,937,381.04	907,507,631.17
그 중: 수출판매원가	70,872,122.59	412,785,520.50	865,633,578.02	846,419,803.66
제품판매세금			6,552.62	127,951.00
제품판매총이익/율	1,068,294.43/ 1.48%	23,195,641.71/ 5.3%	67,106,984.43/ 7.19%	102,804,831.04/ 10.17%
판매비용			1,104,620.20	28,920,004.74
관리비용	1,426,535.05	20,250,915.13	60,267,426.95	61,752,882.72
채무비용	(226,128.57)	(167,566.06)	191,889.98	311,272.47
그중	이자수지		62,859.50	102,417.98
	총괄손익(滙總損益)		59,552.59	130,518.74
제품판매이익/율	(132,112.05)/ (0.18%)	3,112,292.64/ 0.71%	5,543,047.30/ 0.59%	11,820,671.11/ 1.17%
기타 업무이익			595,060.48	1,271,389.63
영업외 이익		287,507.05	149,474.82	114,201.38
영업외 지출		406,254.95	206,401.15	1,471,875.45
이윤총액/율	(132,112.05)/ (0.18%)	2,993,544.74/ 0.68%	6,081,181.45/ 0.65%	11,734,386.67/ 1.16%

유한회사 GX의 생산경영기간의 주요재무지표상황

(단위: 인민폐 위안)

항목		연도	소속기간			
			96.1.1~96.3.31	96.4.1~97.3.31	97.4.1~98.3.31	98.4.1~99.3.31
부채상환 능력지표	자산부채율		82.01%	83.81%	85.95%	77.19%
	유동비율		107.14%	101.35%	105.59%	119.00%
	速動비율		66.56%	65.30%	57.58%	86.45%
운영능력 지표	외상매출금 유통율		2.36회	11.12회	12.74회	12.16회
	재고자산 유통율		2.86회	14.82회	14.93회	14.02회
수익률 지표	자본금이익율		-0.73%	12.00%	22.60%	42.29%
	판매이익율		-0.18%	0.58%	0.54%	1.12%
	원가비용이익율		-0.18%	0.55%	0.61%	1.13%

4. 중요제시

- (1) 홍콩HKD를 기장본위화폐로 한다.
- (2) 회계연도는 당해년도 4월 1일부터 다음해 3월 31일까지이다.
- (3) 외환업무계산: 홍콩HKD를 인민폐로 환산할 때 고정환율을 채택하는데 기간별 환산은 다음과 같다:

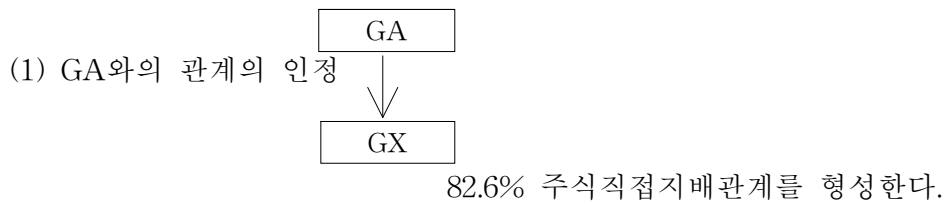
소속기간	홍콩HKD를 인민폐로 환산하는 비율
96.1.1~96.3.31	100: 107.5
96.4.1~97.3.31	100: 107
97.4.1~98.3.31	100: 107
98.4.1~99.3.31	100: 107

- (4) 조세특혜: 동 회사는 생산성기업으로서 회사의 재무제표는 1997년의 이익상황을 반영하며 규정에 의하여 기업소득세 “三免三減半”혜택을 받게 된다. 1998년 8월에 선진기술기업으로 인정되어 기업소득세를 50% 징수하는 기간은 전항 외에 다시 3년을 연장하게 되었다.

(二) 관련기업 및 그 관련거래액에 대한 인정

유한회사 GX와 각 회사간의 주식지배관계도
(略)

1. 유한회사 GX와 그 관련기업의 인정



- a. GA는 유한회사 GX의 82.6%의 지분을 갖고 있다.
- b. 유한회사 GX의 이사와 총경리 등 고금관리인원은 모두 GA에서 위임파견하였다.
- c. 유한회사 GA는 GX에 독점기술을 제공하고 이를 지배한다.
- d. GA홍콩의 대리자회사(分銷子公司)가 유한회사 GX로부터 구입한 제품을 GA의 해외판매자회사로 재판매한다.

“중화인민공화국 외상투자기업과 외국기업소득세법 실시세칙”(이하 “세법 실시세칙”이라 약칭함) 제52조, “중화인민공화국 세수징수관리법 실시세칙” 제51조 및 국가세무총국의 “관련기업간 업무거래 세무관리규정”(시행)(國稅發[1998]59호) 제2장 제4조 관련기업의 인정기준에 의하여, 계약, 협의, 정관 등 자료에 대한 심사를 통하여 GA와 유한회사 GX는 직접적으로 관련기업을 형성함을 인정한다.

(2) GA홍콩과의 관계의 인정
(略)

- a. GA는 GA싱가포르의 100%의 지분을 갖고 있고, GA싱가פור는 GA홍콩의 100%의 지분을 갖고 있다.
- b. 유한회사 GX의 수출제품은 모두 GA홍콩이 책임지고 GA에 재판매한다.
- c. 유한회사 GX의 수입원재료구입은 모두 GA홍콩이 책임진다.
- d. GA홍콩의 이사와 총경리 등 고급관리인원은 모두 GA와 GA싱가폴에서 위임 파견한다.

“세법실시세칙” 제52조, “세수징수관리법실시세칙” 제51조 및 “관련기업간 업무거래 세무관리규정”(시행)(國稅發[1998]59호) 제2장 제4조 관련기업의 인정기준에 의하여, 관련 계약, 협의 등 자료에 대한 심사를 통하여 GA홍콩과 유한회사 GX는 같이 제3자에 의하여 지배되고 있는 관련기업을 형성함을 인정한다.

(3) GA의 해외판매회사와의 관계의 인정

GA가 세계 각지에 설립한 판매회사는 GA해외판매자회사이고, GX와 GA해외판매자회사는 모두 GA에 의하여 지배되고 있고, 양자 함께 제3자에 의하여 지배되는 관련관계를 형성한다. “세법실시세칙” 제52조의, “세수징수관리법실시세칙” 제51조 및 “관련기업간 업무거래 세무관리규정”(시행)(國稅發[1998]59호) 제2장 제4조 관련기업의 인정기준에 의하여, 계약, 협의 등 자료에 대한 심사를 통하여, 유한회사 GX와 GA해외판매자회사는 함께 제3자에 의하여 지배되는 관련기업을 형성함을 인정한다.

소결: 총적으로, “세법실시세칙” 제52조, “세수징수관리법실시세칙” 제51조 및 “관련기업간 업무거래 세무관리규정”(시행)(國稅發[1998]59호) 제2장 제4조 관련기업의 인정기준에 의하여, 관련 자료에 대한 심사를 통하여 유한회사 GX와 GA, GA홍콩 및 GA해외판매자회사는 직접 또는 간접적인 지배관계가 존재하며 서로 간에 관련 관계를 형성함을 인정한다.

2. 관련거래액의 인정

(1) 유한회사 GX와 GA의 관련거래액의 인정

(단위: 인민폐 위안)

년도	항목 관련기업의 명칭	업무내용			
		재료구입 거래액	총액에서 차지하는 비율	제품판매 거래액	총액에서 차지하는 비율
96.1.1~96.3.31	홍콩FA	64,753,695.10	100%	71,940,417.02	100%
96.4.1~97.3.31	홍콩FA	415,215,216.83	100%	435,979,637.20	99.89%
97.4.1~98.3.31	홍콩FA	904,979,934.95	100%	930,038,153.10	99.57%
98.4.1~99.3.31	홍콩FA	841,741,945.03	100%	905,909,824.09	89.65%

(2) 유한회사 GX와 GA의 관련거래액의 인정

(단위: 인민폐 위안)

업무내용	소속기간				합계
	96.1.1~96.3.31	96.4.1~97.3.31	97.4.1~98.3.31	98.4.1~99.3.31	
기술수입비		5,506,058.43	43,845,970.84	53,081,057.11	102,433,086.38
상표사용료			37,518.69	1,096,468.48	1,133,987.17
기술지원비			1,312,722.05	577,800.00	1,890,522.05
설비임대료	276,395.03	849,519.13	658,622.82	660,401.57	2,444,978.55
소계	276,395.03	6,355,577.56	45,854,874.40	55,415,727.16	107,902,574.15

주: 1) GA의 기술수입비: 각각 4.48%와 6.45%에 따라 공제(計提)한다.

2) GA의 상표사용료: 내부판매가격의 1%에 따라 공제(計提)한다.

(3) 유한회사 GX와 기타 회사의 업무거래액의 인정

(단위: 인민폐 위안)

회사명칭	업무내용	소속기간			TOTAL
		96.4.1~97.3.31	97.4.1~98.3.31	98.4.1~99.3.31	
일본, 홍콩 GO	위탁비	1,611,309.51	2,674,030.12	1,399,499.15	5,684,788.78
홍콩 LHWHY	대리비		248,727.88	6,417,496.88	6,666,224.76
기타 고객	광고지원비		134,820.00	10,340,717.51	10,475,537.51
소계		1,611,309.51	3,057,578.00	18,157,663.54	22,826,551.05

주: 1) GO의 위탁비는 한 대의 商用機당 7원에 따라 수취한다.

2) 홍콩LHWHY는 내부판매수입의 6%에 따라 수취한다.

소결: 총적으로, “세법실시세칙” 제4장의 관련 조항, “세수징수관리법실시세칙” 제 51조, 제52조, 제54조 및 “관련기업간 업무거래 세무관리규정”의 관련 규정에 의하여, 유한회사 GX의 연도 관련거래신고, 관련 계약, 협의 등 자료에 대한 심사를 통하여, 유한회사 GX→GA홍콩→GA→GA해외판매회사 간의 업무거래는 관련거래를 형성함을 인정한다.

(三) 서면조사분석

1. 이전 연도의 생산경영상황 및 관련 자료에 대한 분석

(1) 회사의 제품판매수입상황에 대한 분석:

동 회사의 판매수입은 점차적으로 대폭 증가하여 96/97년도의 판매수입은 43,628만 위안, 97/98년도의 판매수입은 93,405만 위안, 98/99년도의 판매수입은 101,044만 위안으로서, 97/98년도와 98/99년도는 96/97년도에 비하여 각각 114%와 132%의 증가율을 보였다. 그 중 수출관련거래액은 각각 43,598만 위안, 93,004만 위안과

90,591만 위안으로서 각각 제품판매수입총액의 99.93%, 99.57%와 89.66%를 차지한다. 유한회사 GX의 실행가능보고의 예측에 따르면, 유한회사 GX의 실제경영상황은 1996년부터 1998년까지 제품판매수량, 판매수입에서 이미 예상지표에 도달하였으나, 실제 판매이익은 결손, 미소이익상황으로서 예상제품판매이익률 5%의 예상목표와 반대된다.

(2) 생산규모, 판매시장상황에 대한 분석:

동 회사의 생산규모는 1994년에 하나의 全自動商用機의 생산라인으로부터 시작하여 1998년에 네 번째 디지털商用機 생산라인의 시험운전 및 생산에 투입하기에까지 확대되었다. 98년에 GX의 생산량은 GA집단 총 생산량의 62% 이상을 차지하고 중국에서 GA의 판매율은 중국 商用機업종의 20%를 차지하였다. 현재 발전도상국의 商用機시장은 매년 15% 내외의 속도로 확대되고 있어 商用機의 시장전망은 좋다고 할 수 있다. 분석을 통하여 동 회사는 생산규모가 끊임없이 확대되었고 시장점유율이 좋으며 기업이 상승발전단계에 처해 있다는 것을 알 수 있다. 이와는 반대로 관련거래의 세전이익률은 결손이거나 낮은 이익률 수준에 머무르고 있어 정상적인 생산경영규칙에 부합되지 않음을 나타내고 있다.

(3) 판매이익상황에 대한 분석:

96/97년도의 판매수입은 43,628만 위안, 97/98년도의 판매수입은 93,405.09만 위안으로서 1배 가까이 증가하였지만 이익률은 96/97년도가 0.69%, 97/98년도가 0.65%이다. 97/98년도의 이익은 주로 1%도 안 되는 내부판매수입에서 비롯된다. 이 요소를 배제하면 97/98년도에 관련거래의 이익수준은 96/97년도에 비하여 하락세를 보인다. 그러나 98/99년도의 판매수입은 101,044.04만 위안이고 이익률은 1.17%로서 다소 제고된 것 같지만, 조사한 바에 의하면 98/99년도의 내부판매수입이 10,453.06만 위안으로서 내부판매 판매수입의 비율이 10.35%로 제고되었다. 이는 주로 같은

유형 제품의 내부평균판매가격이 외부판매 관련기업의 가격에 비하여 105.4%나 높고 이익의 증가는 내부판매수입에서 비롯되기 때문이다. 이러한 요소를 배제한다면 98/99년도에 관련거래의 이익수준은 96/97년도, 97/98년도와 비하여 결손이 발생한 것으로서 이는 매우 비정상적인 현상이다. 정상적인 경영관습에 의하면 판매수입의 증가에 따라 단위당 고정원가는 같은 폭으로 감소해야 하고 이익율도 매년 같은 폭으로 상승해야 하지만 이러한 현상은 동 기업의 장부에서는 반영되지 않았다. 이로부터 알 수 있듯이, 동 기업의 판매수입과 이익률의 변화관계는 정상적인 경영관습에 위배되고, 장부상의 이윤이 실제 이익수준을 정확하고 진실하게 반영하지 못하고 인위적으로 통제된 요소가 들어 있음을 설명한다.

2. 판매원가와 판매수입의 비교분석

(1) 수출제품의 판매원가와 판매수입에 대한 비교

(단위: 인민폐 위안)

년도	수출제품의 판매수입	수출제품의 판매원가	판매원가와 판매수입의 비율	제품판매 총이익율
96/97	43,597.96	41,278.55	94.68%	5.32%
97/98	93,003.82	86,563.36	93.07%	6.93%
98/99	90,590.98	84,641.98	93.43%	6.57%

(2) 내부판매제품의 판매원가와 판매수입에 대한 비교

(단위: 인민폐 위안)

년도	내부판매제품의 판매수입	내부판매제품의 판매원가	판매원가와 판매수입의 비율	제품판매 총이익율
97/98	401.28	130.38	32.49%	67.51%
98/99	10,453.06	6,108.78	58.44%	41.56%

내부판매와 외부판매의 판매원가 및 판매수입에 대한 비교분석으로부터 볼 때, 97/98~98/99년도에 수출판매원가가 판매수입에서 차지하는 비중은 각각 93.07%~93.43%이고, 판매총이익율은 6.93%~6.57%이지만, 내부판매원가가 내부판매수입에서 차지하는 비중은 각각 32.49%~58.44%이고 판매총이익율은 67.51%~41.56%인바, 이러한 내부판매와 외부판매에 있어서 총이익율의 차이는 수출제품 관련기업의 판매가격이 낮다는 것을 더욱 잘 설명해 주고 있다.

(3) 제품의 판매원가구성에 대한 분석

(단위: 인민폐 위안)

항목		96/97	97/98	98/99	
판매수입		43,628	93,405	101,044	
판매원가		41,308	86,693.74	90,750.76	
그중	직접재료	40,300/97.56%	84,084/97.82%	89,072/98.15%	
	그중	원재료	40,046/99.37%	84,592/99.75%	88,582/99.45%
		보조재료	254/0.63%	212/0.25%	490/0.54%
	직접임금	207/0.5%	468/0.54%	490/0.54%	
	제조비용	801/1.94%	1,422/1.64%	1,189/1.31%	

제품의 생산원가에 대한 분석으로부터 볼 때: 96/97-98/99년도의 생산원가를 심사한데 따르면, 직접재료가 생산원가에서 차지하는 비중은 96/97년도에 97.6%, 97/98년도에 97.8%, 98/99년도에 98.2%를 차지하여 줄곧 상승하는 추세를 나타냈다. 생산원가의 구성으로부터 볼 때, 직접재료가 차지하는 비중이 비교적 크고 그 중에서도 원재료의 비중이 크며, 3년 동안 원재료, 임금의 비중은 기본상 변화가 없고, 보조재료의 비중은 98/99년도가 97/98년도에 비하여 116% 증가하였으며, 제조비용은 해마다 하락세를 보여 98/99년도가 97/98년도에 비하여 20%나 하락하였다. 조사, 확인에 따르면, 직접재료는 100% 모두 관련기업으로부터 구입하며 구입가격이 합리

적인지 여부는 원가, 이익에 모두 중대한 영향을 미치므로 이를 조사의 중점으로 해야 한다. 정상적인 경우에 같은 업종에서 직접재료가 생산원가에서 차지하는 비율이 60%-80%라면 비교적 합리적이다. 이 문제를 두고 우리가 수집한 자료로부터 볼 때, GA 본부의 보고 중, 직접재료가 생산원가에서 차지하는 비율은 76.5%로서 유한회사 GX의 96/97년도-98/99년도와 비하여 각각 21.1%, 21.3%, 21.7%가 낮다. 이는 유한회사 GX의 직접재료가 생산원가에서 차지하는 비중이 GA 및 같은 업종의 정상치와 비하여 훨씬 높다는 것을 설명하고 있다.

(4) 관련기업과 비관련기업에 대한 판매상황의 비교분석

96/97-98/99년도 관련거래와 비관련거래의 손익비교

상술한 상황은 다음과 같은 것을 설명하고 있다: 1. 관련판매와 비관련판매를 비교하여 볼 때: 관련거래와 비관련거래의 총이윤, 총이익률과 이윤액, 이익률은 차이가 큰 바, 이는 주로 같은 유형 제품의 비관련판매 평균 가격이 관련판매가격보다 105.4%나 높으며 관련거래가격이 낮다는 것을 설명한다. 2. 관련판매이익을 놓고 볼 때: 비관련판매의 비율이 클수록 관련판매의 이익률이 낮다. 98/99년도에 관련판매 이익은 -0.17%의 결손상황이 발생하였지만 98/99년도에 동 회사의 재무제표에 반영된 판매이익은 1.17%로서 판매이익은 실제로 모두 12.8%의 비관련판매이익으로부터 취득한 것이다.

3. 생산경영의 주요재무지표에 대한 분석

생산경영의 주요재무지표상황은 다음과 같다:

항목		96/97	97/98	98/99	분석결론
부채상환 능력지표	자산부채율	83.81%	85.98%	77.19%	1. 부채상황이 심각하고 자체자금이 부족함을 설명한다. 2. 기타 두 개의 지표는 정상이다.
	유동비율	101.35%	105.59%	119%	
	速動비율	65.3%	57.58%	86.45%	
운영능력 지표	외상매출금 유통률	11.12	12.74	12.16	두 개의 지표 모두 양호하다는 것을 설명한다.
	채고자산 유통률	14.82	14.93	14.02	
수익률 지표	자본금 이익률	12.00%	22.60%	42.29%	1. 자본이익률이 비교적 높는데 이는 주로 과소자본 및 자본금이 적기 때문이다. 2. 기타 두 개 지표는 낮은 편으로서 제품 의 가격이 비교적 낮은 혐의를 설명한 다.
	판매이익률	0.58%	0.54%	1.12%	
	원가비용 이익률	0.55%	0.61%	1.13%	

상술한 상황은 다음과 같은 것을 설명한다:

(1) 상기 도표에서 부채능력을 반영하는 지표로부터 볼 때:

동 기업은 자산부채율이 비교적 높고 자금신용상황이 이상적이지 못하며 유동비율, 速動비율이 모두 비교적 정상으로서, 이는 관련기업의 출자자본이 약화되고 자체자금이 심각하게 부족하며 자산부채율이 비교적 높고, 유동자금은 기본상 경외의 관련자금에 의존하며, 채권채무는 기본적으로 관련기업간에 발생하고, 부채상환능력지표가 기업의 상황을 진실하게 반영하지 못하며, 재무구조가 비합리적이라는 것을 설명한다.

(2) 상기 도표에서 운영능력을 반영하는 지표로부터 볼 때:

동 기업의 외상매출금의 유통률, 재고자산의 유통률은 비교적 높는데, 이는 동 기업의 운영능력지표가 양호하고 생산효익이 높으며, 비교적 강한 운영능력을 가지고 있고 제품의 판로가 좋으며, 시장수요가 크고 외상매출금의 회수가 제때에 이루어지며, 쌓여 있는 재고자산이 없고 운영상황이 좋다는 것을 설명한다.

(3) 상기 도표에서 수익률을 반영하는 지표로부터 볼 때:

동 기업은 수익률이 낮고 판매이익과 원가비용이익률이 모두 낮은 편인데, 이는 주로 관련판매가격이 비교적 낮지만 98/99년도의 판매이익 1.17%는 모두 비관련기업의 판매로부터 실현되었기 때문이다. 자본금의 이익률은 해마다 증가하는 추세를 보여 98/99년도에는 42.9%에 달하였는데, 이는 주로 자본금이 심각하게 약화되고 장기적으로 관련기업의 결산자금을 대량 점유하고 있으며, 수익률을 진실하게 반영할 수 없고, 단지 판매이익률과 원가이익률이 낮아야만 동 기업의 수익률이 비교적 낮은 상황을 진실하게 반영할 수 있기 때문이다.

소결: 동 기업은 등록자본금이 부족하고 자본이 약화되는 것이 분명하며, 수익률과 양호한 운영능력이 서로 모순되고 장부상의 이윤이 비정상적이며, 이는 동 기업의 관련거래 이익수준이 수익률을 정확하고 진실하게 반영할 수 없다는 것을 설명한다.

4. 판매비용, 관리비용, 재무비용에 대한 분석

심사를 거쳐 96/97-98/99년도의 3대 비용은 다음과 같다:

(단위: 인민폐 위안)

항목	96/97	97/98	98/99	합계	
판매수입	43,628	93,405	101,044	238,077	
비용	2,008/4.60%	6,156/6.59%	9,098/9%	17,262/7.25%	
그중	판매비용	0	110/0.12%	2,892/2.86%	3,002
	관리비용	2,025/4.64%	6,027/6.45%	6,175/6.11%	14,227
	재무비용	-17/0.04%	19/0.02%	31/0.031%	33

(1) 상기 도표의 판매비용에 대한 분석

96/97년도에는 판매비용이 없고(제품을 100% 관련기업에 판매하였기 때문), 97/98년도와 98/99년도의 발생액은 각각 110만 위안과 2,892만 위안으로서 이는 주로 일부 제품을 내부판매하기 시작하였기 때문이다. 97/98년도에 내부판매비용은 내부판매수입의 약 27%를 차지하고 그 가운데서 경외 관련기업의 비용을 지불하였다. 즉 기술사용료가 약 4%, 상표사용료가 약 1%이고, 내부판매커미션은 6%, 광고지지비, 광고대리비, 위탁비 및 기타 비용이 약 16%를 차지한다.

(2) 상기 도표의 관리비용에 대한 분석

96/97, 97/98, 98/99년도 관리비용의 실제 발생액은 각각 2,025만 위안, 6,027만 위안과 6,175만 위안으로서 각각 판매수입의 약 4.64%, 6.45%, 6.11%를 차지하며, 주로 외부판매제품(관련거래)을 위하여 경외관련기업의 기술수입비를 지불하는데 금액은 각각 515만 위안, 4,098만 위안과 4,961만 위안으로서, 각각 관리비용총액의 약 25%, 68%와 80.34%를 차지한다.

(3) 상기 도표의 재무비용에 대한 분석

재무비용은 주로 정상이자지출과 환산손실로서, 금액과 비율이 작으며 이익에 대

한 영향이 크지 않다.

소결: 상술한 분석결과를 종합하면, 관련기업비용을 지불하는 것도 유한회사 GX의 판매이익률이 비교적 낮은 원인의 하나이다.

5. 같은 업종 이익수준과의 비교분석

시장에서 같은 업종에 대한 조사에 의하면, 같은 업종 생산기업의 이익수준은 SPL사가 8%, LWG사가 6%, PAS사가 5%이다. 시장에서 같은 유형의 제품을 판매하는 기업 또는 대리상에 대한 이해를 통하여 분석한 결과, 동 업종의 제품을 반영하는 이익수준은 비교적 높은 편으로서, 생산기업의 이익수준은 일반적으로 6%-9%지만, 유한회사 GX의 96/97-98/99년도에 관련거래의 이윤수준이 0.72%-0.44% 사이에 있고 98/99년도의 관련거래이익은 결손상태이며, 이익수준이 같은 업종 생산기업의 이익수준보다 훨씬 낮다.

서면조사결론

동 기업은 경영상황이 좋다. 장기적으로 결손, 미소이익의 주요원인은 관련거래에 서의 내부가격에 있고 이러한 내부가격은 경외의 관련기업이 지배하고 있으며, 분명한 이전가격 혐의가 존재하고 있다. 따라서 다음과 같은 것을 중점적으로 조사해야 한다:

1. 원재료 구입가격은 합리적인지?
2. 관련기업의 제품판매가격은 합리적인지?
3. 각종 비용의 지불은 합리적인지?

二. 현장조사(증거수집 및 확인, 기업과의 회담 등을 포함)

(一) 증거수집 및 확인

1. 제품판매가격에 대한 증거수집 및 확인

조사결과, 유한회사 GX의 제품은 주로 GA홍콩에 판매하고 GA홍콩이 GA에 재판매하여 GA가 다시 GA해외판매자회사에 재판매하며, 화물은 GA의 지시에 따라 홍콩에서 GA 및 GA해외판매자회사로 발송된다. 96년부터 98년까지 관련거래는 각각 당해연도에 유한회사 GX의 총 판매수입의 99.93%, 99.57%, 89.65%를 차지한다. 그렇다면 관련기업의 제품판매가격은 합리적일까? 우리는 기업으로부터 증거를 수집하는 방법과 시장조사, 국외입증 등 방법을 채택하여 제품의 재판매가격에 대하여 중점조사를 진행하였다.

제품판매경로표시도

(略)

(1) 기업의 입증-관련기업과 비관련기업의 같은 제품 출고가격에 대한 조사

유한회사 GX가 GA홍콩 및 국내 대리상에게 판매하는 가격 차이에 대하여 중점적으로 조사하였다. 우리는 1998년의 연간 제품판매자료를 입수하고 관련판매제품과 비관련판매제품의 규격, 수량, 단가, 금액 등 자료를 컴퓨터에 입력하여 제품판매에 대한 입증확인 통계분석을 진행하였다. 98년도에 유한회사 GX가 관련기업인 GA홍콩에 판매한 모두 16가지 규격의 商用機 총 127,956대를 표본으로 조사한 결과 매출액은 779,069,676.14 위안으로서 연간 관련매출액의 86%를 차지하였고, 유한회사 GX가 비관련기업인 국내 대리상에 판매한 모두 6가지 규격의 商用機 총 4060대를 표본으로 조사한 결과 매출액은 50,905,141.73 위안으로서 연간 비관련매출액의 48.7%를 차지하였다. 컴퓨터를 통하여 통계분석을 진행한 결과, 6가지 같은 규격

제품의 관련판매가격과 비관련국내판매가격의 차이는 105.4%로 나왔는데, 이는 商用機 한 대당 관련거래에 있어서는 10,000 위안, 비관련거래에 있어서는 20,540 위안에 상당하는 것이다.

(2) 시장조사-같은 제품의 관련기업에 대한 출고가격과 관련재판매(홍콩지역)가격에 대한 조사

유한회사 GX의 제품이 홍콩시장에서의 판매가격상황을 조사하였다. 전용매장을 통하여 각종 같은 규격 GA 商用機의 견적서를 조사하였고 견적서로부터 볼 때 소매가격, 도매가격과 GA가 대리상에 권고한 판매가격이 있었다. 대리상은 상술한 세 가지 가격별로 6%의 커미션을 받게 된다. GA가 대리상에 권고한 판매가격과 유한회사 GX가 GA홍콩에 판매하는 가격에 대하여 비교를 진행한 결과, GA가 홍콩에서 유한회사 GX의 제품을 판매하는 가격과 유한회사 GX가 GA홍콩에 판매하는 가격차이는 119%로 나타났다. 더 자세하게 확인하기 위하여 우리는 모 회사가 GA홍콩의 전용매장에서 같은 유형의 商用機 한 대를 산 사실을 증거로 수집하였는데, 판매가격은 16,800 홍콩HKD이고 6%의 커미션 1,008 홍콩HKD를 공제하고 나면 GA홍콩의 실제 판매가격은 15,792 홍콩HKD이고, GX가 GA홍콩에 판매하는 가격은 4,956 홍콩HKD로서 차액은 10,827 홍콩HKD에 달하고 가격차이율(差價率)은 218%가 된다. 우리는 또 같은 유형의 商用機에 대하여 조사하였는데, GA가 QS홍콩(대리회사)에 대한 건의판매가격은 한 대에 12,000 홍콩HKD이고 커미션을 공제하면 실제가격은 11,280 홍콩HKD로서, 이는 유한회사 GX가 GA홍콩에 판매하는 가격인 4,956 홍콩HKD와 비할 때 차액은 6,315 홍콩HKD, 가격차이율은 127%가 된다.

(3) 국외입증 같은 제품의 관련기업에 대한 출고가격과 해외관련기업(북아메리카, 동남아시아)으로 재판매할 때의 최종판매가격에 대한 조사

GA홍콩의 해외 각 단계에서의 재판매가격을 조사하였다. 유한회사 GX가 제공한 98년 10월에 북아메리카와 동남아시아에 판매한 가격자료에 근거하면, GA홍콩이 GA에 판매한 13가지 규격의 商用機 총 12,964대의 매출액은 82,002,728.23 위안으로서 유한회사 GX가 GA홍콩에 상술한 규격의 商用機를 판매한 수입의 10.9%를 차지하고, GA가 미국의 관련판매회사에 판매한 3가지 규격의 商用機 총 200대의 매출액은 1,832,479.92위안으로서 이미 입증한 가격자료 중 GA홍콩이 GA에 상술한 규격의 商用機를 판매한 수입의 107%를 차지하며, GA미국이 비관련대리상에게 판매한 1가지 규격의 商用機 총 2대의 매출액은 32,126.4 위안으로서 이미 입증한 가격자료 중 GA가 GA미국에 상술한 규격의 商用機를 판매한 수입의 3.5%를 차지한다. 본사가 전체 GA집단에서의 위치 및 직권의 제한으로 인하여 경외 관련기업의 관련정보를 전반적으로 파악할 수는 없지만 본사로부터 장악한 현재 상황으로부터 볼 때, 제공한 표본은 일정한 정도의 대표성이 있다고 할 수 있다. 국외입증자료에 대하여 컴퓨터 통계분석을 진행한 결과 같은 규격 제품의 관련거래에서 각 단계의 할증율(加價率)은 다음과 같다:

2% 15.18% 91.7%

GA홍콩 → GA → 미국FA → 비관련미국대리상

100%

GA홍콩 → 비관련고객

(4) 세 가지 경로를 통한 조사결과의 검증

MAD-2680제품에 대한 조사결과를 예를 들어 설명한다. 세 가지 경로를 통해 판매한 상황에 대하여 조사한 결과:

1. 유한회사 GX가 GA홍콩에 판매한 기계의 단가는 7,692.11 위안이고, 국내대리상에게 판매한 기계의 단가는 17,008.55 위안이다.

2. GA홍콩이 GA에 판매한 기계의 단가는 7,329.8 위안(홍콩화폐)이고, GA가 GA홍콩의 대리상에게 판매한 기계의 단가는 18,000 위안(홍콩화폐)이다.

3. FA가 GA미국에 판매한 기계의 단가는 9,117.1 위안(홍콩화폐)이고 GA미국이 GA미국의 대리상에게 판매한 기계의 단가는 19,778 위안(홍콩화폐)이다.

조사는 다음과 같은 것을 설명한다: 즉, GX의 제품을 각 지역의 비관련대리상에게 판매할 때 10%의 운송료 등 판매원가 차이 등 요소를 배제한 외에, 할증수준은 기본상 같고 총이익도 기본상 같으므로, 세 가지 경로의 조사자료 데이터소스의 신뢰성을 상호 검증하고, 유한회사 GX의 제품이 각 지역에서의 가격수준 및 할증상황을 비교적 진실하게 반영할 수 있으며, 일정한 정도의 대표성이 있다. 동시에 유한회사 GX의 관련판매가격은 경외관련기업이 비관련기업에 재판매하는 가격보다 훨씬 낮고 이전가격행위가 존재한다는 것을 설명하고 있다.

소결: 기업에 대한 증거수집, 시장조사, 경외입증 등 세 가지 경로를 통하여 조사한 자료를 근거로 종합적인 계산을 진행한 결과는 다음과 같다:

(1) 관련거래가격과 국내판매가격의 차이는 105.4%이고 총이익은 53.3%이다.

(2) 홍콩시장에서 재판매하는 가격차이는 119%이고 총이익은 54.34%이다.

(3) 관련기업의 최종판매가격의 차이는 110%이고 총이익은 52.5%이다.

상술한 조사결과는 GX제품의 관련거래가격이 낮은 편이고, 유한회사 GX와 관련기업의 제품판매가격은 독립기업간의 업무거래에 따라 가격을 정한 것이 아니며, 엄중한 이전가격 조세회피행위가 존재한다는 것을 설명한다.

2. 원재료 구입가격에 대한 증거수집 및 확인

조사확인 결과, 유한회사 GX의 원재료는 모두 GA홍콩에서 제공하고 그 중 80%는 GA홍콩이 국내에서 구입한 후 다시 우회판매로 유한회사 GX에 판매하며, 20%는 GA홍콩과 GA가 경외에서 구입한 후 다시 유한회사 GX에 재판매한다.

(略)

注: 점선은 물류를 표시하고 실선은 자금결산을 표시한다.

(1) 홍콩FA가 국내기업으로부터 우회판매로 구입한 80%의 원재료에 대한 조사

GA홍콩이 국내기업으로부터 80%의 원재료를 구입하는 가격과 유한회사 GX에게 재판매하는 가격차이를 조사하고 GA홍콩의 가격이 합리적인지 여부를 판단한다. MAD-1560, MAD-2060, MAD-2870 등 세 가지 규격의 商用機의 재료를 추출하고 그 중에서 10개 주요제품의 부품가격(세 가지 규격의 商用機 원재료의 약 50%를 차지한다)을 표본조사한 결과, 이 부분 재료의 평균 할증률은 2.8%란 것을 얻어냈다. 그 원인은 다음과 같다: 즉, 80%의 원재료구입에 있어서 국내공장이 GA홍콩에 부품을 판매하고 화물은 출하하지 않으며, 다만 국내공장과 GA홍콩이 세관에서 수출입수속만 처리하고 실제로 화물은 국내공장이 직접 유한회사 GX로 운송하고, 자금계산은 GA홍콩을 통하여 하는 것이기 때문에, 80%의 원재료 구입에서 2.8%의 할증률은 GA홍콩이 판매과정에서 수취하는 수수료로서 우리는 이 부분은 기본적으로 합리적이라고 판단한다.

(2) GA홍콩과 GA가 직접 구입한 20%의 원재료에 대한 조사

GA홍콩과 GA가 해외로부터 구입한 20%의 원재료구입가격과 유한회사 GX에 재판매하는 가격의 차이를 조사함으로써 관련기업의 원재료구입가격이 합리적인지 여

부를 판단한다. GA홍콩이 원재료구입과 관련된 원시가격자료를 제공하지 않고 인위적으로 우리의 업무에 곤란을 초래하였지만 그가 차지하는 비중이 크지 않으므로 이로 인하여 원재료의 전반 가격에 미치는 중대한 영향은 잠정 고려하지 않는다.

소결: 원재료가격요소로 인한 조세회피행위의 혐의를 배제한다.

3. 해외 관련기업에 관련 비용을 지불하는 데 대한 증거수집 및 확인

(1) GA에 대한 기술수입비의 지불

조사확인결과, 유한회사 GX와 GA는 1996년에 “보통저기술수입계약(普通低技術引進合同)”을 체결하였는데 계약은 다음과 같이 규정하였다: GA가 유한회사 GX에 商用機의 제조기술을 제공하고 유한회사 GX는 판매수입의 비례에 따라 GA에 기술수입비를 지불하며(첫 번째 기종은 4.48%로, 두 번째 기종은 6.54%로), 내부판매제품과 외부판매제품에 대해 지불하는 기술수입비를 구분하기 위하여 동 회사는 수출부분에 대하여 지불하는 기술수입비를 관리비용으로 처리하고 내부판매부분에 대하여 지불하는 사용료는 판매비용으로 처리한다.

(2) GA에 대한 상표사용료의 지불

조사확인결과, 유한회사 GX와 GA는 “상표사용계약”을 체결하였는데 동 계약은 다음과 같이 규정하였다: 중국 경내(홍콩은 제외)에서 판매하는 제품에 대하여는 판매수입의 1%에 따라 GA에 상표사용료를 지불하고 수출부분에 대하여는 상표사용료를 지불하지 않는다.

(3) GA에 대한 임대료의 지불

유한회사 GX와 GA는 “설비임대계약”을 체결하였는데 동 계약은 다음과 같이 규정하였다: GA는 설비를 유한회사 GX에 임대하고 유한회사 GX는 동 설비의 임차인으로서, 설비를 타인에 전대하여서는 안 되고 동 설비를 기타 담보물로 사용하여서도 안 되며 GA의 요구에 따라 매월 설비임대료를 지불해야 한다.

이상 세 가지 비용과 관련하여 96~98년도에 실제 지불한 금액은 다음과 같다:

항목		년도			
		96	97	98	합계
기술수입비			34,311,739.22	50,974,593.81	85,286,333.03
그중	수출부분에 대한 지불액		34,216,954.93	46,771,757.45	80,988,712.38
	수입부분에 대한 지불액		94,784.40	4,202,836.36	4,297,620.76
상표사용료				1,096,468.48	1,096,468.48
그중	수출부분에 대한 지불액				
	수입부분에 대한 지불액			1,096,468.48	1,096,468.48
설비임대료		849,519.13	658,662.82	660,401.57	2,168,583.52

소결: 상술한 비용지불상황으로부터 볼 때, 동 회사는 이미 10%에 따라 소득세 예납을 하였기 때문에 비용으로 처리하고 더 이상 조정을 진행하지 않을 수 있다.

현장조사결론

상술한 조사결과를 종합하면 다음과 같다: 즉, 유한회사 GX는 관련거래과정에서 독립기업간의 업무거래에 따라 제품판매가격을 정하지 않고 내부가격을 정하는 방식을 취하였으며 관련거래가격이 낮은 편이고 이전가격행위가 존재하므로 조정을 진행해야 한다. 기업이 1998년도에 해외관련기업의 재판매가격에 대한 입증은 근거로 조사한 결과인, 즉 해외관련기업의 재판매가격의 가중평균할증률(加權平均加價率)인 110%는 해외관련기업의 최종판매수입가격수준으로서, 이를 근거로 조정을 진행한다. 동 회사의 입증자료가 전면적이지 못하고 양이 비교적 적으며 일정한 오차

가 있을 가능성이 있고, 동시에 기타 예측불가능한 可變요소의 영향 등을 감안하여, 우리는 해외관련거래의 가중평균할증률을 中間偏低值인 92%로 선정하여 이를 조정근거로 이전가격행위에 대하여 합리적인 조정을 진행하였다.

(二) 조정의 실시

1. 정상가격결정방법의 선정

유한회사 GX는 그 관련기업과의 제품거래과정에서 독립기업간의 업무거래에 따라 제품판매가격을 정하지 않고 내부가격을 정하는 방식을 취하였고 관련거래가격이 낮은 편이다. 유한회사 GX와 그 관련기업간 업무거래에 있어서 주요 유형 제품의 구입판매업무 및 관련기업의 재판매가격 가중평균할증률을 92%로 선정하여 이를 조정근거로 하고 상응한 조정방법을 선정하여 이전가격행위에 대한 합리적인 조정을 진행하였다.

(1) 비교가능제3자가가격법(可比非受控價格法)

동 방법은 비교가능조건하에서 기업과 그 관련기업간의 업무거래가격을 기업과 비관련기업간의 업무거래가격과 비교하여 분석을 진행함으로써 공평거래가격을 확정하는 방법이다.

동 기업의 내부판매(모두 비관련거래)와 외부판매(모두 관련거래)는 판매과정(거래시간과 장소, 물품인도조건, 지불조건, 거래수량, AS 등), 판매단계(시장개발, 도매, 소매, 수출 등), 판매환경(사회환경, 정치환경, 경제환경) 등에서 모두 실질적인 차이가 존재하고 이러한 중대한 차이에 대하여 양적인 조정을 진행하기 어렵다. 따라서 비교가능제3자가가격법은 여기에서 적용하기 어렵게 된다.

(2) 재판매가격법(再銷售價格法)

이는 관련기업 양수인이 관련기업 양도인으로부터 구입한 상품(제품)을 특수관계가 없는 제3자에게 재판매할 때 취득하는 판매수입에서 관련기업 양수인이 비관련기업으로부터 유사한 상품(제품)을 구입하여 특수관계가 없는 제3자에게 재판매할 때 발생하는 합리적인 비용 및 정상적인 이윤수준에 따라 계산한 이윤을 차감한 후의 잔액을 관련기업 양도인의 정상적인 판매가격으로 하는 방법을 말한다. 이 방법을 채택함에 있어서 판매자가 상품(제품)에 대하여 실질적인 부가가치공을 진행하지 않고 단지 단순한 구입판매업무일 것을 요구하며, 재판매자가 취득해야 할 이윤수준을 합리적으로 선택 및 확정해야 한다.

그러나 관련기업 양수인은 각지에서 상품을 판매하는 기업이지만 그가 구입한 상품은 그가 轉賣하는 유일한 품종이고, 비관련기업으로부터 구입한 기타 유사한 상품은 轉賣하지 않으며, 동 기업의 해외관련기업은 여러 가지 관련구입판매단계가 있기 때문에 여기에서는 재판매가격을 적용하기 어렵게 된다.

(3) 원가가산법(成本加成法)

이는 관련기업 양도인의 제품에 정상적인 이윤을 가한 것을 공정거래가격으로 하는 방법을 말한다. 이 방법을 채택함에 있어서 원가, 비용의 계산은 반드시 중국 세법의 관련 규정에 부합되어야 함을 유념해야 하고 원가가산율을 합리적으로 선택 및 적용해야 한다.

동 기업의 원가, 비용의 계산은 비교적 정상적이고, 기업의 기능과 시장상황에 의하여 합리적인 이윤을 확정할 수 있다. 또한 독립기업이 비교가능거래에서 취득하는 원가가산금액도 참고요소로 할 수 있다. 때문에 원가가산법은 합리적인 정상가격결정방법으로서 동 기업에 적용된다.

조사, 수집한 자료를 근거로 통계분석을 진행한 결과는 다음과 같다:

1. 유한회사 GX가 같은 제품을 GA홍콩에 판매하는 가격과 중국 경내의 독립고객에 판매하는 가격의 차이는 105.4%이다.
2. 유한회사 GX가 같은 제품을 GA홍콩에 판매한 후 GA홍콩이 해외에 재판매할 때 양자는 시장가격차이가 존재한다.
 - (1) 미국시장의 GA대리상에 최종판매하는 가격차이는 110%이다.
 - (2) 홍콩시장의 GA대리상에 최종판매하는 가격차이는 119%이다.
3. 유한회사 GX가 GA홍콩에 판매할 때의 총이익률은 96년부터 98년까지 각각 5.32%, 6.92%, 6.57%이고, 판매이익률은 각각 0.72%, 0.445와 0.17%이다.
4. 유한회사 GX가 중국 내의 독립고객(대리상)에 판매할 때의 총이익률은 96년에는 너무 적어 비교가능성이 없고, 97년과 98년은 각각 67.35%와 41.43%이며, 판매이익률은 각각 35.25%와 12.8%이다.

소결: 이상의 사실은 다음과 같은 것을 설명한다: 관련기업간의 판매와 재판매, 관련기업간의 판매와 비관련기업간의 재판매가격은 너무 큰 차이가 있고 분명한 이 전가격행위가 존재한다. 상술한 자료를 근거로 종합적인 계산 및 평가를 진행한 결과, 관련기업의 해외 재판매 종합가격 차이율을 92%-110% 사이로 확정하고 이를 근거로 합리적인 조정을 진행하기로 결정하였다.

3. 조정계산방법

수입(가격구성)=원가+합리적인 비용+합리적인 이윤

- (1) 원가의 확정: 유한회사 GX의 판매원가를 기준으로 한다.
- (2) 합리적인 비용의 확정: 유한회사 GX의 실제발생금액을 기준으로 한다.
- (3) 합리적인 이윤의 확정: 관련기업이 이행하는 기능과 시장상황을 근거로 유한회사 GX도 합리적인 이윤을 확정한다.

4. 기능과 공헌분석

유한회사 GX의 제품생산으로부터 판매 등 각 단계에서 취득하는 이윤이 각 단계에서 이행하는 기능과 밀접한 관련이 있을 경우 관련거래의 어느 한 단계에 얼마만큼의 이윤을 실현하였는지 단독으로 평가를 진행하기에는 일정한 난도가 있다. 특히 본점이 절대적인 지배권을 갖고 있고 하위소속의 자회사들 간에 역할의 분담이 명확하고 협력도 밀접하며, 본점이 관련기업간의 거래가격을 결정할 때에 더욱 큰 목적성과 자의성이 있게 된다. 따라서 피지배거래하에서 실현한 판매이익에 대하여 기능 및 공헌도에 따라 다시 조정과 평가를 진행할 필요가 있다. GA집단의 생산경영단계에서의 기능에 대한 분석은 다음과 같다:

유한회사 GX와 경외 관련기업의 기능, 공헌도 분석상황표

생산단계	판매, 관리단계	
유한회사 GX	GA	GA판매회사
1) 제품의 생산, 제조	1) 기업집단에 대한 전략적 관리와 지배	1) 제품판매
2) 제품제조기술의 응용	2) 기술 및 제품개발연구를 조직	2) 시장개발
3) 생산조직관리와 품질통제를 실시	3) 무형자산의 관리와 양도	3) 제품의 유지보수 및 AS
4) 재료구입 및 검사	4) 기업의 제품생산과 마케팅에 대한 전략적 지도와 지배	
5) 국내시장개발 및 판매를 조직	5) 자금조달 및 자금운영을 조직	
이익에 대한 공헌이 20%를 차지한다.	이익에 대한 공헌이 80%를 차지한다.	

상술한 평가를 통하여 유한회사 GX가 이익에 대한 공헌은 20%를 차지한다고 확정하였다.

4. 합리적인 이윤의 계산공식

(1) 관련거래제품의 최종판매수입

관련거래제품의 최종판매수입=GX의 관련거래수입액x(1+해외관련거래 가중종합할증률(加權綜合加價率))

注: 여러 가지 예측불가능한 요소를 감안하여 종합할증률을 92%로 확정하였다.

(2) 관련거래 판매원가=GX의 최초의 관련거래 판매원가

(3) 관련거래의 총비용=국내외 관련거래의 총비용

注: 총비용률의 확정은 GA집단의 재무제표에서의 비용률을 근거로 하였다. 즉 98년도는 26%, 97년도는 25.2%, 96년도는 24.69%이다.

(4) 관련거래 총이윤=관련거래제품의 최종판매수입-관련거래의 최초의 판매원가-관련거래의 총비용

(5) 관련거래 판매총이익률=관련거래이윤액÷관련거래 총판매수입x100%

(6) 유한회사 GX의 합리적인 이윤=관련거래 총이윤x유한회사 GX의 공헌율(공헌율은 기능분석에 의하여 20%로 확정되었다.)

(7) 국외관련기업의 합리적인 이윤=관련거래총이윤x해외관련기업의 공헌율(공헌율은 기능분석에 의하여 80%로 확정되었다.)

5. 합리적인 이윤의 계산결과

국내외 관련거래의 합리적인 이윤 배분표

(단위: 인민폐 위안)

항목	96.1~3	96/97	97/98	98/99
관련제품의 최종판매수입	138,125,601	837,080,903	1,785,673,254	1,739,346,862
관련제품의 최초의 판매원가	70,872,123	412,785,521	865,633,578	846,419,804
관련거래 총비용/율	34,531,400 /25%	206,675,275 /24.69%	449,989,660 /25.2%	452,230,184 /26%
관련거래 총이윤/율	32,722,078 /23.7%	217,620,108 /26%	470,050,015 /26.32%	440,696,874 /25.34%
유한회사 GX의 합리적인 이윤/율	6,544,416 /4.74%	43,524,022 /5.2%	94,010,004 /5.26%	88,139,375 /5.1%
경외 관련기업의 합리적인 이윤/율	26,177,662 /18.95%	174,096,086 /20.8%	376,040,012 /21.06%	352,557,499 /20.24%

6. 조정의 폭과 조정결과

조사와 증거수집에 의하여 장악한 유한회사 GX와 관련기업간의 관련거래 이전가격사실을 근거로, 기능분석의 공헌율 및 같은 업종 제조기업의 원가가산율 14%-18%, 이익수준 6%-9%를 참조하고, 동 기업의 실제상황과 결부하여, 반복 토론, 분석 및 논증을 거쳐 다음과 같은 처리결정을 내린다:

(1) 1996년 4월 1일부터 1997년 3월 1일까지의 기간에 동 회사의 제품판매수입은 436,281,859.42 위안이고 그 중에서 특수관계자에 대한 판매수입은 435,979,637.2 위안이며 판매수입은 1994/1995년도보다 상승세를 보였다. 그러나 동 회사의 생산설계 능력과 비할 때 생산규모는 여전히 비교적 작은 편이다. 따라서 우리는 당해 년도의 관련거래 원가가산율을 10.38%로 확정하고, 조정 후 당해 년도에 소득액 19,653,020.33 위안과 관련 판매이윤 22,783,704.11 위안을 증액조정하며, 관련 판매

이익율은 5%로 하기로 결정하였다.

(2) 1997년 4월 1일부터 1998년 3월 31일까지의 기간에 동 회사의 제품판매수입은 934,050,928.09 위안이고 그 중에서 관련 판매수입은 930,038,153.10 위안이며 판매규모는 1995/1996년도와 비하여 큰 폭의 상승세를 보였고 기업의 생산능력도 한층 더 발휘가 될 수 있었다. 따라서 우리는 당해 년도의 관련거래 원가가산율을 15.64%로 확정하고, 조정 후 당해 년도에 과세소득 70,980,516.52 위안, 관련판매이윤 75,108,885.21 위안을 증액조정하며, 관련판매이익률은 7.5%로 하기로 결정하였다.

(3) 1998년 4월 1일부터 1999년 3월 31일까지의 기간에 동 회사의 제품판매수입은 1,010,440,413.21 위안이고 그 중 관련판매수입은 905,909,824.09 위안이며 판매규모는 1997/1998년도와 비하여 약간 상승세를 보였고 해외 경제환경의 영향을 받아 관련판매수입은 약간의 하락세를 보였다. 따라서 우리는 당해 년도의 관련 원가가산율을 15.28%로 확정하고, 조정 후 당해 년도에 과세소득 69,842,925.57 위안, 관련 판매이윤 68,280,991.39 위안을 증액조정하며, 관련판매이익률은 7%로 하기로 결정하였다.

“중화인민공화국 외상투자기업과 외국기업소득세법” 제8조의 규정에 의하여 1996/1997, 1997/1998년도는 기업소득세를 면제하고, 1998/1999년도는 기업소득세를 50% 징수하는 첫 번째 해로서 소득세 6217654.45 위안을 추징해야 한다.

유한회사 GX의 관련거래 조정결과

(단위: 인민폐 위안)

년도	원가가산율	증액조정한 관련기업의 수입액	조정 후의 이윤액	판매이익률
1996/1997	10.38%	19,653,020.33	22,783,704.11	5%
1997/1998	15.64%	70,980,516.52	75,108,885.21	7.5%
1998/1999	15.28%	69,842,925.57	68,280,991.39	7%

사례 2 사전협의사례

“중화인민공화국세수징수관리법(中華人民共和國稅收徵收管理法)” 및 그 실시세칙(이하 세수징관법 및 그 세칙이라 약칭함), “중화인민공화국 외상투자기업과 외국기업소득세법(中華人民共和國外商投資企業和外國企業所得稅法)” 및 그 실시세칙(이하 세법 및 그 세칙이라 약칭함)의 관련규정과 “관련기업간 업무거래 세무관리규정(關聯企業間業務往來稅務管理規程)”(國稅發[1998]59호) 제48조의 규정에 의하여, 유한회사 MM의류는 주동적으로 사전협의신청을 제기하였고, 세무기관은 동 기업과 장래연도에 관련기업과의 관련거래에 대하여 사전협의 담판업무를 진행한 결과, 최종적으로 사전협의를 체결하게 되었고 그 집행을 효과적으로 감독하였다.

제1장 기본사실

一. 기본상황

MM의류유한회사(이하 MM이라 약칭함)는 MM홍콩이 내륙지역에 설립한 외상투자기업으로서 1992년에 설립되고 경영범위는 여러 가지 복장의 가공, 생산 및 셔츠조립 그리고 재봉이며, 경영기한은 50년이고 제품은 100% 외부판매한다.

二. 관련관계 및 관련거래액의 인정

(1) 관련관계의 인정

MM홍콩의류유한회사(이하 “MM홍콩”이라 약칭함)는 내륙지역 MM의 100% 지분을 소유하고 있고 원재료구입과 제품의 외부판매기능을 이행하고 있으며 직접적인 지배관계를 형성한다. 특수관계 및 관련거래 명시도는 다음과 같다.

그림 1: 출자관계

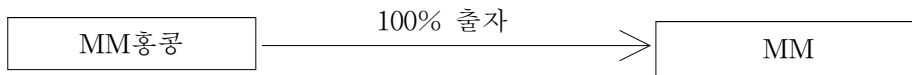
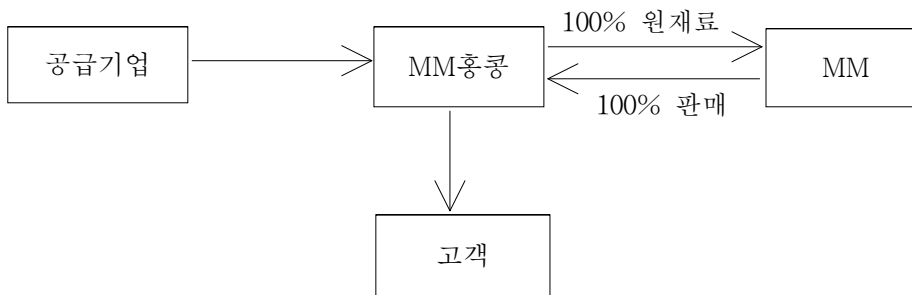


그림 2: 관련거래



“세법실시세칙” 제52조, “세수징관법실시세칙” 제51조의 규정에 의하여 MM와 MM홍콩은 관련기업에 속한다.

(2) 관련거래액의 인정

(단위: 위안)

소속연도	원재료구입액	제품판매액
1993	34,952,796.68	13,945,091.58
1994	62,770,898.41	82,132,053.23
1995	139,509,794.76	166,929,185.60
1996	184,795,659.36	306,045,551.10
1997	283,843,000.20	381,725,083.86
1998	344,268,308.08	431,607,679.14
합계	1,050,140,457.49	1,382,384,644.57

三. 이전 연도 재무제표의 분석

지표의 종류		소속연도					
		1993	1994	1995	1996	1997	1998
부채상환 능력	자산부채율	22%	27%	38.8%	41.2%	63.7%	50.3%
	유동비율	49.7%	47.3%	40.7%	74.8%	81%	85%
	速動비율	38.9%	37.8%	37.5%	71.3%	60.9%	41.8%
운영능력	외상매출금의 유통률	33회	351회	856회	478회	28회	30회
	재고자산의 유통률	22회	102회	221회	406회	44회	20회
수익률	총자산 순이익률	3.78%	13.19%	6.88%	14.93%	4.78%	9.17%
	판매 순이익률	7.41%	4.84%	1.66%	2.58%	1.15%	2.48%
	순액보수율	4.84%	17.54%	10.39%	24.93%	10.93%	21.5%
성장능력	판매증가율		504.7%	103.2%	83.34%	24.73%	13.1%
	순이익증가율		295.1%	-32.1%	185.3%	-44.5%	144%

주: 조세우대정책으로 인하여 기업소득세의 실제 세율이 명목세율보다 낮은 점을 감안하여, 여기에서 말하는 “순이익”이란 세전이윤 즉 이윤총액을 말한다. 이는 본 사례에서의 모든 “순이익”에 적용된다.

이상의 도표로부터 다음과 같은 결론을 도출할 수 있다: 자산부채율은 자본구조가 비교적 합리적이라는 것을 반영하고, 유동비율과 速動비율은 비교적 낮는데 이는 관련기업간의 내부거래로 인한 것이다. 운영능력지표는 기업이 자산관리방면에서의 효율이 비교적 높다는 것을 설명한다. 판매증가율로부터 볼 때 기업은 비교적 높은 성장세를 유지하고 있다. 그러나 수익률이 비교적 낮고 수준의 굴곡이 있는 듯한 바, 특히 95년과 97년에 중대한 異常과동이 나타났는데 이는 성장능력, 운영능력 등 지표와 어울리지 않고 수입비용대응원칙 및 규모경제원리에 어긋나며 인위적으로 가격을 통제하는 혐의가 존재하고 있다.

四. 이전 연도 생산경영 이익수준의 분석

(단위: 만 위안)

항목	1993	1994	1995	1996	1997	1998	합계
판매수입	1,395	8,433	16,693	30,605	38,173	43,161	138,460
판매원가	1,406	7,850	16,109	29,212	36,598	40,588	131,763
세금 및 附加	3	13					16
판매총이익	-15	569	584	1,393	1,574	2,573	6,678
판매총이익률	-1.1%	6.75%	3.5%	4.55%	4.13%	5.96%	4.82%
관리비용	59	246	347	430	1,015	1,362	3,459
관리비용률		2.90%	2.08%	1.40%	2.66%	3.16%	2.50%
재무비용	-117	-84	100	145	142	194	380
판매이익	44	407	138	817	418	1,017	2,839
판매이익률	3.2%	4.83%	0.83%	2.67%	1.1%	2.36%	2.05%
기타 수입	68	2	139		21	73	303
기타 지출	8			26		18	52
이윤총액	104	408	277	791	439	1,072	3,090
이익률	7.5%	4.84%	1.66%	2.59%	1.15%	2.48%	2.23%

이상 도표로부터 알 수 있듯이, 판매수입은 해마다 대폭으로 증가하는 추세를 보

였으며 이는 업무전개가 빠르고 제품 시장성이 있다는 것을 설명한다. 그리고 판매 원가가 비교적 높아 판매수입의 평균 $1-4.82\%=95.18\%$ 를 차지하며, 상대적으로 비교적 안정적이고, 인위적으로 가격을 통제하는 혐의가 존재하고 있다.

五. 기능분석

MM홍콩은 원재료구입, 제품의 판매 및 재봉 등 기능을 이행하고 방대한 마케팅 네트워크를 갖고 있으며 업종 사이에서 신용이 좋고 비교적 많은 미국수출할당액(配額)이 있다.

시장위험: MM홍콩은 고객이 주로 북아메리카 등 지역에 집중되어 있기 때문에 업무량은 당지의 거시경제요소, 소비능력 및 소비의식 등 시장요소의 영향을 받게 되고, 국제외류사업은 경쟁이 치열하고 소비 트렌드를 예측하기가 어려우며 발송한 샘플과 고객의 주문서가 맞지 않을 때가 많기 때문에 여러 가지 시장위험을 부담하게 된다.

외환위험: MM홍콩의 원단공급기업은 일본 및 동남아시아 각 지역에 있고 고객은 주로 북아메리카에 집중되어 있고 일부가 유럽에 있기 때문에 국제외환시장의 변동은 원가 및 경제적 수익에 직접적인 영향을 미치게 된다.

재고위험: MM홍콩의 업무는 첫째는 고객이 주문하는 수량에 따라 제품을 생산하는 것이고 둘째는 미리 재봉을 하여 전자구입서비스(電子採購服務)를 제공하는 것이다. 두 번째 방식의 경우 판매부진으로 인하여 할인판매해야 할 가능성이 많고 동시에 위험을 부담해야 한다.

신용대부위험: MM홍콩은 대부분 고객과 좋은 협력관계를 유지하고 있고 서로 신뢰하지만 새로운 합작자에 대하여서는 사전에 은행신용장을 제공할 것을 요구한다. 따라서 신용대부위험은 비교적 낮은 편이다.

MM은 주로 생산과 재고통제 등 기능을 이행하고 있다. 위험부담은 주로 시장위험이 있다: 즉 MM이 갖고 있는 가옥, 설비 등 고정자산은 가치가 비교적 높고 무형자산, 예를 들면 토지사용권의 비용이 비교적 크며, 직원의 수량이 비교적 많고

(3,000명 이상) 안정성과 효율을 보장하기 위하여 업무불경기계절에는 해고할 수 없다. 따라서 시장이 위축되면 MM은 여전히 비교적 높은 비용을 부담해야 한다. 외환위험: MM의 원재료구입 및 제품의 판매는 모두 홍콩의 관련기업과 진행되기에 홍콩HKD와 인민폐의 환율변동은 원가와 수익에 일정한 영향을 초래하게 된다.

상술한 기능 및 위험분석을 통하여 우리는 다음과 같은 결론을 도출할 수 있다: MM홍콩은 상대적으로 비교적 큰 위험을 부담하고 많은 기능을 이행하지만, MM의 업무는 상대적으로 비교적 번잡하고 많은 인력, 물력 및 시간을 소모하게 되는 등 상황이므로 이전가격을 조정할 때 합리적으로 평형을 유지시켜야 한다.

六. 내부지배제도연구 및 평가

기업의 내부지배제도 및 경영특징에 대하여 초보적으로 이해하는 것을 통하여 우리는 기업의 물질순환 내부통제제도를 중점으로 연구와 평가를 진행하였다.

부합성테스트를 통하여 확인한 바, 동 기업의 내부지배제도는 모두 권한을 위임한 인원이 적당하고 일관적으로 운용하고 있으며, 이는 우리가 다음의 관련 자료에 대한 표본심사의 신뢰성을 위하여 유력한 보장을 제공하였다.

七. 이전가격 조세회피혐의의 확정

관련거래가격의 합리성을 확정하기 위하여 우리는 현장조사를 진행하였다. 즉 생산라인간의 공예공정(흐름)을 둘러보고 관리인원 및 조종노동자에게 자문을 구했으며 기업의 이사회결의 및 관련 문서자료 등을 열람하였다. 기본결론은 다음과 같다: MM의 관련거래가격은 관련기업의 내부에서 지배하고 있고 기업은 독립적으로 가격을 정할 수 없으며 이는 독립기업원칙에 위배된다. 상술한 MM의 내부지배제도에 대한 연구와 평가를 결부하여, 우리는 기업의 98년도의 판매명세서, 원재료구입명세서 및 비용장부 등 재무회계자료를 입수하고, 동 회사의 수출의류에 대하여 표본통계분석(抽樣統計分析)을 진행하였다. 표본선택에 있어서는 가치와 수량이 모두 비교

적 큰 비중을 차지하는 제품인 “Q원단/56/58”로 남장 반팔셔츠(15가지 의류의 총 수량은 412만, 총가치는 1145.79만 달러이고, 남장 긴팔의 수량은 42만으로서 총수량의 10.19%를 차지하고 가치는 92.4만 달러로서 총가치의 8.06%를 차지한다)를 제조하는 것을 표본으로 선택하여 심사를 진행하였다:

(一) “Q원단/56/58”의 구입: MM의 장부구입가격은 0.8US\$/미터이고 한 장의 남장 반팔 100% 면소재 셔츠는 1.508미터의 재료가 수요된다. 따라서 원단의 원가는 1.21US\$/장이 된다. 그러나 MM홍콩의 실제구입가격은 1.584US\$/미터이고 이를 기준으로 할 때 원단의 원가는 2.39US\$/장이 되며 1.18US\$를 적게 계산한 것으로 가격차이율은 49.37%가 된다. 즉 관련기업으로부터 저가에 원재료를 구입한 것이다. 관련기업간에 저가로 원재료를 수입하는 원인은 다음과 같은 것이 있을 수 있다:

A: 세관에 신고한 수입기업 및 수입화물의 유형에 따라 관세와 증치세의 합계에 상당하는 臺賬보증금을 납부하여야 하고, 기업은 보증금 자금을 절약하기 위하여 저가에 원재료를 구입하고 전체적인 효익의 극대화를 실현하기 위한 것일 수 있다.

B: 외환통제를 피하기 위한 것일 수 있다.

C: 시장파동과 세관의 기록이 상대적으로 안정적인 것 간의 모순 때문일 수 있다.

(二) 반제품수출: MM의 판매가격은 1.55US\$/장이다.

(三) 완성제품의 轉入: MM의 장부구입가격은 1.58US\$/장이다.

(四) 완제품수출: MM의 판매가격은 2.20US\$/장이고 MM홍콩의 판매가격은 5.59US\$/장이며, 가격차이는 3.75US\$/장, 가격차이율은 170.45%가 된다. 즉 관련기

업에 제품을 저가로 판매하는 것이다.

(단위: 달러)

항 목	총 거래	MM	MM홍콩
판매단가	5.95	3.75(1.55+2.20)	
원단의 단위원가	2.39	2.79(1.21+1.58)	
원단의 원가가 판매가격에서 차지하는 비중	40.17%	74.4%	
기타 원가, 비용	2.77*	0.845(0.73+115)	
세전순이익	0.79	0.115	0.675
비 율	100%	14.3%	85.4%

주: * 당해 샘플은 할당액 구입원가를 포함하지 않는다. 알려진 바에 의하면, 당해 년도에 동 기업의 일부 제품의 할당액 구입원가는: 105/12/7.75=1.13US\$이다.

증거수집과 입증, 심사, 분석을 통하고, 기업과 그 관련기업이 각 경영단계에서의 기능이행 및 위험부담 등을 감안하여 다음과 같이 확인한다: 동 기업은 관련거래에서 “저가매입, 저가수출”하는 방식을 취하여 조세회피를 진행하였다.

제2장 사전협의의 핵심사항

一. 정상가격결정방법의 확정

“세법실시세칙”, “세수징관법실시세칙”의 관련 규정을 근거로 기업의 실제경영상황과 결부하여 장래 연도의 사전가격에서 합리적인 정상가격결정방법인 원가가산법을 채택하였고, 장래 연도를 예측하는 경영지표로서는 주로 판매수입과 순이익률을 채택하였다.

二. 수입예측

MM의류의 1996-1998년까지의 판매수입은 각각 3.06억, 3.82억, 4.32억이고, 파악한 데 따르면 그 생산수준은 현존 설비와 기술 등 자원환경에서의 생산능력에 접근한다. 1999년에 설비를 구입하고 생산규모를 확대하였으며 시장점유율도 증가하여 새로운 자원환경에서의 판매수입은 1999년에 6억, 2000-2001년에 각각 10%의 증가율로 증가하고 2002년에는 5%의 증가율로 증가할 것이라고 예측할 수 있다. 즉 2000-2002년까지 매년 예측판매수입은 각각 6.6억, 7.26억, 7.62억이 된다. 이로부터 볼 때 예측 수입구간은 4.5-8.0억으로 된다.

三. 이익수준의 약정

공공자료DB에서 59개의 의류제조기업을 뽑아 비교가능성 분석을 진행하고 최종적으로 10개의 기업을 선정하여 적합한 표본으로 확정하였으며, 표본을 분석한 사분위(즉 25% 수준, 50% 중앙치 및 75% 수준) 분석으로 1996~1998년까지 3년간의 평균이익수준지표를 얻은 결과는 다음과 같다:

항목	순이익율
25% 수준	-3.6%
50% 중앙치	1.0%
75% 수준	5.7%

MM의류의 1996-1998년까지의 순이익률은 각각 2.59%, 1.15%, 2.48%로서 평균 2.23%이다. 동 기업의 구체적인 상황과 결부할 때, 시장점유율이 괜찮고 시장경쟁력이 강하며, 같거나 유사한 업종의 이익률수준을 참조할 때 MM의류의 순이익률은 비교가능대상 50% 중앙치 이상에 위치하여야 하는바, 세무당국과 기업의 충분한 협상과 논증을 거쳐 다음과 같이 약정한다: 관건적인 가설이 성립됨을 전제로, MM의류의 2000-2002년까지 순이익률구간은 3.00%-4.30%이고, 구체적인 계산방법은 다음과 같다: 즉 순이익률수준을 Y로 하고 판매수입을 T억으로 할 때, 함수관계표현

식은 $Y=3\%+(4.3\%-3.0\%)x(T-4.5)/(8.0-4.5)$ 로서 T역에 대응되는 순이익률적용구간은 (Y-0.05%, Y+0.05%)가 된다.

四. 관건적인 가설

실제조사와 쌍방의 소통을 거치고 독립적인 전문가의 의견을 구한 결과, MM의류의 장래수익에 영향을 줄 수 있는 환경 및 관건적인 요소들에 대하여 다음과 같이 가정한다:

1. 홍콩MM, MM의류의 실제운영방식은 변하지 않는다.
2. MM의류의 제품은 모두 직접 또는 간접적으로 홍콩 MM에 외부판매한다.
3. 홍콩貿易署가 재단, 재봉, 부품의 원산지증명 발급조치에 있어서 중대한 개변이 없다.
4. 미국정부가 미국으로 수출하는 의류의 할당제도에 대하여 중대한 변화가 없다.
5. 외환환율의 변동폭이 20%를 초과하지 않는다.
6. 정부의 정책, 법률, 규정 및 정치환경이 상대적으로 안정되었다.

제3장 집행감독보고

一. 사전협의 집행연도 회계이윤의 계산

심사확인결과, 동 기업은 2000년도에 사전협의의 관건적인 가설을 만족시켰고 사전협의에서 요구한 모든 자료를 제때에 제공하였으며 세무국과 MM가 체결한 사전협의에 따라 동 기업의 2000년도의 이윤 계산절차는 다음과 같다:

A: MM홍콩이 비관련 공급기업으로부터 원재료를 구입한 원가는 542,207,185.37 위안이다.

MM가 이 부분의 원재료를 구입한 장부기업가격은 170,447,266.58 위안이다.

차액: $542,207,185.37 - 170,447,266.58 = 371,759,918.79$ 위안이다.

B: MF가 MM홍콩에 제품을 판매한 매출액은, 178,936,439.81 위안이다:

판매원가: 188,980,857 위안.

관리비용: 4,295,521.21 위안.

재무비용: 100,650.35 위안.

차액: $\text{매출액} - \text{판매원가} - \text{관리비용} - \text{재무비용} = 14,440,588.75$ 위안이다.

그리고 MF의 당해 년도의 결손액은 16,331,694.78 위안이다. MF의 전신이 MM의 지점공장인데 세관의 요구에 따라 독립적인 기업법인을 형성하고 이전의 경영스타일을 좇았기 때문에 결손을 내지 말아야 한다. 사전협의의 정실질 및 MF의 구체적인 상황을 감안하여 MF의 매출액을 1,900,000 위안 증액 조정하기로 결정하였다.

C: MM홍콩이 MM에 판매할 때:

$229,639,648(\text{반제품}) + 20,463,307(\text{원단}) + 2,146,898(\text{朴布}) + 12,211,440(\text{생산보조재료}) + 3,134,947(\text{기타 물품}) = 267,596,241$ 위안

D: MM의 실제 사용재료: 271,863,404 위안

MM의 직접인공: 12,439,698 위안

MM의 제조비용: 38,510,369 위안

MM의 관리비용: 5,647,754 위안

MM의 재무비용: 288,284.15 위안

E: MM의 총원가:

$271,863,404 + 371,759,918.79 + 14,440,588.75 + 12,439,698 + 1,900,000 + 38,510,369 + 5,647,754 + 288,284.15 = 716,850,016.69$ 위안

F: 세무국과 기업이 이미 체결한 사전협의를 의하여 순이익률을 Y로 하고 매출액을 T(억)로 할 때,

$$\text{즉: } Y=3.0\%+(4.3\%-3.0\%)x(T-4.5)\div(8.0-4.5) \quad \text{①}$$

$$T=7.1685001669\div(1-Y) \quad \text{②}$$

$$\begin{aligned} \text{①로부터: } T &= (1000Y-30)\div 3.714285714+4.5 \\ &= (1000Y-13.28571429)\div 3.714285714 \quad \text{③} \end{aligned}$$

$$\text{②, ③으로부터: } 1000xYxY-1013.28571429Y+39.91157205=0$$

따라서 해는:

$$Y=(\text{略})$$

$$Y_1 = 4.11\% \quad Y_2 = 97.22\%(\text{사사오입})$$

Y_1 을 ②식에 넣어 계산하면: $T=747,575,364.1$ 위안이 된다.

二. 사전협의를 전후대비

항목		1999년	2000년
원재료구입	사전협의 전	124,420,015.9	170,447,266.58
	사전협의 후	390,742,866.2	542,207,185.37
	변화폭	214.05%	218.11%
제품판매	사전협의 전	433,917,619.08	338,610,980.46
	사전협의 후	564,088,328.30	747,575,364.10
	변화폭	30.00%	120.78%
이익율	사전협의 전	1.34%	2.69%
	사전협의 후	3.42%	4.11%
	변화폭	190.47%	52.79%
이윤	사전협의 전	5,797,621.52	9,094,493.48
	사전협의 후	19,300,347.56	29,959,369.85
	변화폭	232.90%	229.41%

상기 도표로부터 알 수 있듯이, 사전협의업무는 세무당국에 있어서는 국가세수를 효과적으로 보장할 수 있고 세무조사비용을 절감할 수 있으며, 납세자에게 있어서는 “확정성” 요구를 효과적으로 만족시킬 수 있고 이중과세를 방지하며 납세비용을 절감하고 자원낭비를 피할 수 있다.

이상으로써 간략한 설명과 소개를 마칩니다. 감사합니다.

한국의 이전가격세제 및 행정

2005. 9

<목 차>

- I. 한국의 이전가격세제 도입
- II. 한국의 이전가격 과세
- III. 한국의 APA제도
- IV. 참고자료

洪哲根(국세청 국제조세관리관)

I. 한국의 이전가격세제 도입

한국의 이전가격세제는 1980년대 후반 한국경제의 급속한 국제화·개방화의 영향을 받았다. 1980년대까지만 해도 경제발전을 위한 외자의 원활한 도입과 외국인투자기업의 유치가 정책의 우선순위에 있었기 때문에 이전가격이나 과소자본 등 다국적기업의 조세회피 문제는 크게 인식되지도 않았을 뿐더러 이에 대한 규제제도 또한 없었다. 여기에는 다국적화에 미흡했고 규모가 작았던 한국기업들이 조세피난처, 이전가격, 과소자본 등과 같은 국제조세회피문제를 발생시킬 여지가 없었다는 점도 한몫 했다.

하지만 1980년대 후반부터 상황이 변화되어, 한국경제는 엄청난 속도로 국제화되고 개방화되었다. 해외에서 진출한 다국적기업뿐만 아니라 해외로 진출한 한국의 다국적기업들까지 특수관계기업과의 국제거래에서 제3자간 거래가격과는 다소 차이가 있는 이전가격을 통해 한국에서의 조세부담을 해외로 이전시키는 사례가 빈번하게 발생하기 시작했다. 이에 따라 한국 국세청과 재정부는 해외특수관계자간 국제거래 가격조작을 통해 세부담의 해외이전을 규제할 필요성을 절실히 느끼고, 이에 대한 세제 보완을 하게 된다. 이것이 1988년 12월 31일 법인세법을 일부 개정하여 1989년부터 시행한 **舊법인세법 시행령 제46조**였다. **舊법인세법 시행령 제46조**는 국내기업의 특수관계자간 내부거래를 통한 조세의 부당한 회피행위를 규제하기 위해 당초부터 있어 왔던 법률이었으나, 여기에 국제거래를 규제할 수 있는 제도적인 보완을 가미하게 되었다.

하지만 제도적으로 내국법인을 규제하던 법령에, 결과지로 국제거래를 규제하는 규정을 하나 더 가미하였다고 해서, 모든 국제거래를 원활히 통제한다는 것은, 처음부터 많은 부담이 뒤따랐다. 개정규정 자체가 내국법인에게 적용되는 부당행위계산의 부인 규정의 틀 안에서 운영됨에 따라 규제내용도 미흡하였을 뿐만 아니라 다국적기업들의 과소자본이나 조세피난처 등을 이용한 조세회피 의도에 대해서는 국내법에 규정자체가 없어 이를 원활히 규제하기에는 다소간 어려움이 있었다. 물론 이전가격세제 자체에도 법률을 적용하는 데 문제가 있었다. 이때까지 한국에서는 이

전가격세제를 적용함에 있어서, 기존 법률이 가지는 규제의 범위에 따라 내국법인(모회사)의 국외특수관계자(자회사)간 국제거래(Outbound transaction)에 대해서는 적용한 사례가 없었으며, 외국계 투자기업(국내자회사), 외국법인 국내지점(branch)의 국외특수관계자(외국모회사)간 국제거래(Inbound transaction)에 대해서만 제한적으로 적용되었다.

우리나라가 1996년에 국제적인 경제협력기구인 OECD 회원국에 가입하기 위한 사전 조세제도 정비의 일환으로 시행된 것이, 1995년말 제정된 『국제조세조정예관한 법률(The Law for the Coordination of International Tax Affairs)』이다. 이 법률을 통해 이전가격세제뿐만 아니라 과세자본세제, 조세피난처 세제 등 다국적기업의 조세회피 의도를 규제할 수 있는 제도적인 장치가 마련되었다.

이때 OECD에서도 이전가격세제에 대한 심도 있고 광범위한 연구와 검토가 이루어졌다. 이에 OECD에서는 1995년 7월 『다국적기업과 조세행정을 위한 이전가격지침(Transfer Pricing Guideline for Multinational Enterprise and Tax Administrations)』을 확정·발표하였고, 이를 통해 국가간 제도의 괴리에서 오는 문제를 좁힐 수 있는 계기가 마련되었다.

또 다른 국제적인 이전가격제도의 시류는 『이전가격 사전합의제도(APA : Advance Pricing Agreement)』의 도입이었다. 물론 이 제도 또한 국제적인 이전가격세제를 주도하고 있는 미국에 의해 1991년 처음 도입되었으며, 이후 1993년 캐나다에서 도입하였고, 앞으로도 많은 국가들이 이 제도를 도입할 것으로 전망된다. 한국의 경우에는 1997년 1월부터 APA제도가 도입·시행되었다. 이 제도의 운영에 대한 자세한 설명은 이후 한국의 APA제도에 대한 본문에서 다루도록 하겠다.

II. 한국의 이전가격 과세

1. 이전가격 과세의 기본방향

한국의 이전가격세제는 1988년 12월 법인세법의 개정을 통해 처음 도입되어, 1995년 12월 국제조세조정예관법률의 시행을 통해 발전되어 왔다. 이전가격세제의 기본운영 골자는 한국 국세청이 법인세에 대해서는 자진신고납부제도를 택하고 있으므로, 법인세 신고시 국외특수관계자와의 국제거래가 있는 법인은, 적용하고 있는 이전가격 산출방법을 검토할 수 있는 관련 서류를 첨부하여 제출하는 것에서부터 출발한다. 국세청은 이를 기초로 신고내용의 정밀분석작업을 거쳐 이에 대한 성실도를 사후적으로 검증하게 된다. 이 분석과정에서 신고한 내용이 거래사실과 많이 다르거나 이전가격을 조작한 혐의 등이 발견되는 경우에는 조사대상으로 선정될 수 있다.

이전가격 과세와 관련하여, 한국 국세청은 2003년 기본 운영방침을 밝힌 바 있다. 이 중 이전가격 등 외국계기업에 대한 과세에 대해 언급한 내용을 살펴보면, OECD 모델 조세협약(제24조) 및 한·중 조세조약(제24조) 등(2005년 8월 현재 우리나라가 중국 등 62개 국가와 체결·시행중인 모든 조세조약에서 채택·규정하고 있음) 무차별 과세원칙(Non - discrimination)의 규정에 따라 외국계기업에 대하여도 내국기업과 차별없이 공정하고 투명한 과세 시스템을 만들고, 이에 따라 이전가격 등 과세제도가 외국인투자에 걸림돌이 되지 않도록, 글로벌시대의 국제기준에 맞는 선진된 세정을 운영해 나가겠다는 것이다.

특히 이전가격 조사제도는 외국계기업의 조사부담이 완화되는 방향으로 개선하여, 명백한 세금탈루혐의가 없는 한 이전가격 조사만을 위한 별도의 세무조사는 실시하지 않는다는 원칙을 세웠다. 다시 말해 명백한 탈세혐의나 고의적인 가격조작 내역이 포착되어 당장 세무조사에 착수하지 않을 경우, 세수일실에 중대한 영향을 끼치는 문제가 발생하지 않는 이상, 이전가격만을 위한 세무조사는 지양하겠다는 것이다. 따라서 실질적인 이전가격에 대한 세무조사는 정기적인 법인세조사와 병행

하여 동 조사과정의 일부로서 실시된다.

외국계기업의 조사부담을 완화하는 방향은 비단 이전가격만을 위한 단일 세무조사의 지양으로만 그치지 않고, 정기조사의 경우 조사대상 사업연도를 5개 연도에서 3개 연도로 축소하는 지원도 포함되었다. 또한, 세무조사결과 성실한 것으로 판정된 외국계 기업은 모범성실납세자로도 지정되어 다양한 혜택을 부여받게 된다. 2004년 2월에는 조사 집행조직과의 상호 견제와 균형을 통해 적법·공정한 세무조사의 집행 및 납세자의 권익보장에 기여함을 목적으로 하는 『조사상담관실』 제도가 신설·운영됨에 따라, 동 『조사상담관실』에 외국계기업을 위한 별도의 전담직원을 배치하여, 납세자의 입장에서 조사 전 과정을 모니터링할 수 있는 제도적 장치도 정비되었다.

국세청 국제조세관리관실에 『이전가격 심의위원회(TPRC : Transfer pricing review committee)』도 운영된다. 이는 국제조사 분야 및 상호합의 분야의 국세청 내부전문가를 위원으로 구성하여, 이전가격 과세의 공정성·투명성을 검증하는 기구이다. 이 TPRC의 운영목적은 세무서 및 지방청에서 시행되는 이전가격조사가 OECD 이전가격 과세지침 등 국제적 과세기준에 맞는 합리성과 논리성을 확보하여 외국인의 국내투자나 내국인의 해외투자의 활성화를 높이고자 하는 데 있다. 이 모두가 한국 국세청이 그동안 가지고 있던 제도의 불합리한 측면을 국제적 과세기준에 맞도록 과감히 재정비하려는 의지의 표현이다.

이상을 종합해 보면 한국 국세청은 외국투자자 및 외국법인과 해외투자자 및 해외진출기업들이 조세조약과 국제조세조정에관한법률 등 내국세법의 규정에 맞게 국제거래를 하는 한, 세금문제에 어려움을 겪지 않고 사업에만 전념할 수 있도록 국제행정을 일관성 있고 예측 가능한 방향으로 운영하겠다는 원칙을 마련해 놓고 있다.

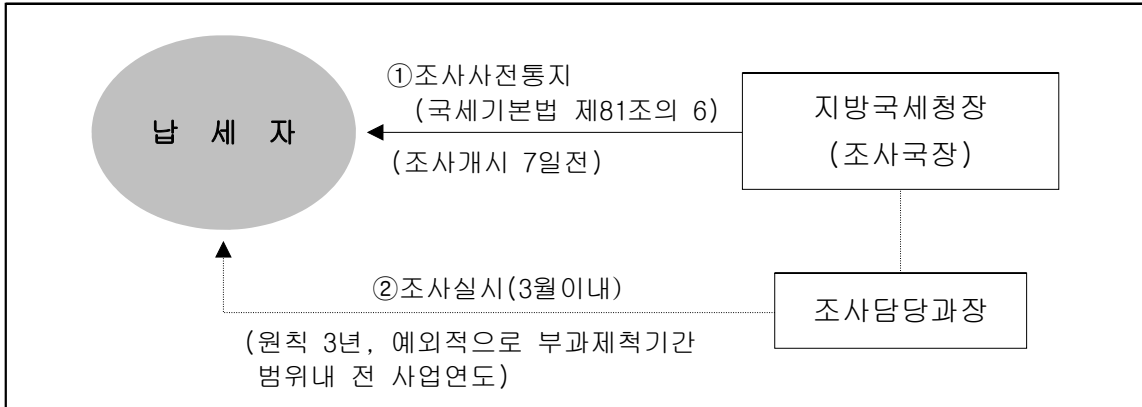
2. 과세절차 및 이전가격심의위원회

한국 국세청의 이전가격세제 및 세무조사의 운영방향에 대한 기본원칙에 대해서

전반적으로 살펴보았다. 지금부터는 한국 국세청이 시행하고 있는 세부적인 조사절차 등에 대해 간략히 알아볼 것이다.

아래 [그림 1]은 기본적인 세무조사 절차에 대한 흐름을 설명하고 있다.

[그림 1] 세무조사 절차



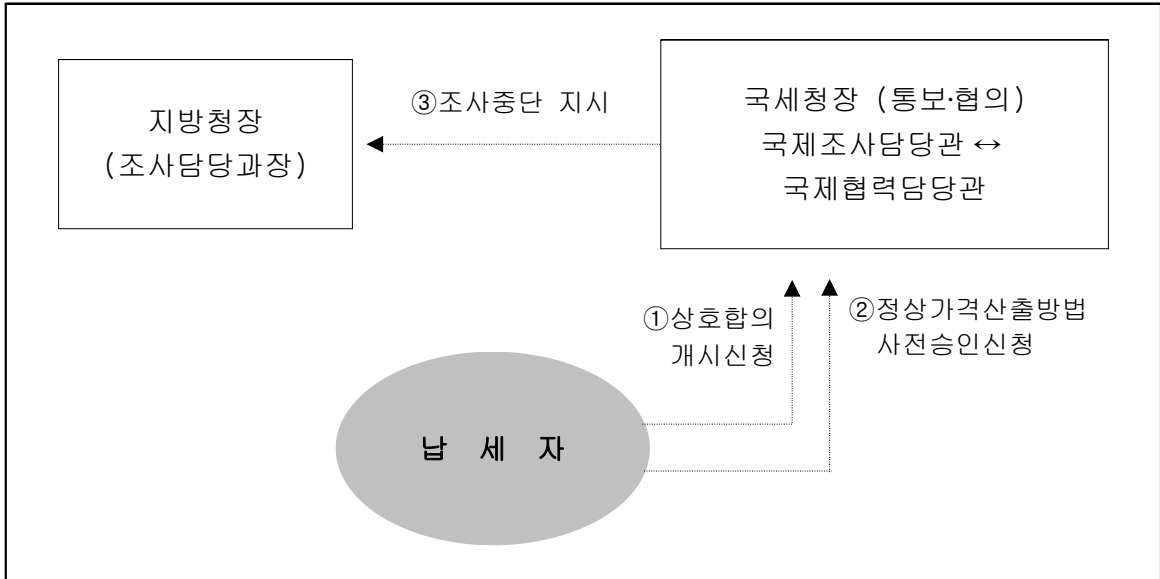
우선, 국세청은 납세자가 제출한 이전가격관련 신고내용을 기초로 하여 정밀분석을 실시한다. 이에 대한 분석결과는 정기 세무조사대상자 선정에 반영된다. 이 과정에서, 이전가격 조작혐의가 명백하거나 조세시효의 임박 등을 사유로 별도의 이전가격조사가 필요한 경우에는 그 즉시 이전가격조사를 실시할 수도 있다.

조사대상자로 확정된 납세자는 국세청으로부터 이전가격조사 개시 7일전 조사기간, 조사대상 과세기간, 조사방법, 조사대상 세목 및 사유, 조사공무원의 인적사항 등을 통지받는다. 앞선 세무조사 기본원칙의 설명과 같이, 이전가격 조사대상 과세기간은 동 조사가 실시되지 않은 과세연도 중 3년 이내의 기간을 원칙으로 하나, 동일한 탈루혐의가 여러 과세기간에 걸쳐 장기간 계속된 것으로 확인되는 경우에는 부과제척기간 내에서 조사대상 과세기간을 확대할 수 있다. 조사기간은 3월 이내 종결하는 것을 원칙으로 한다.

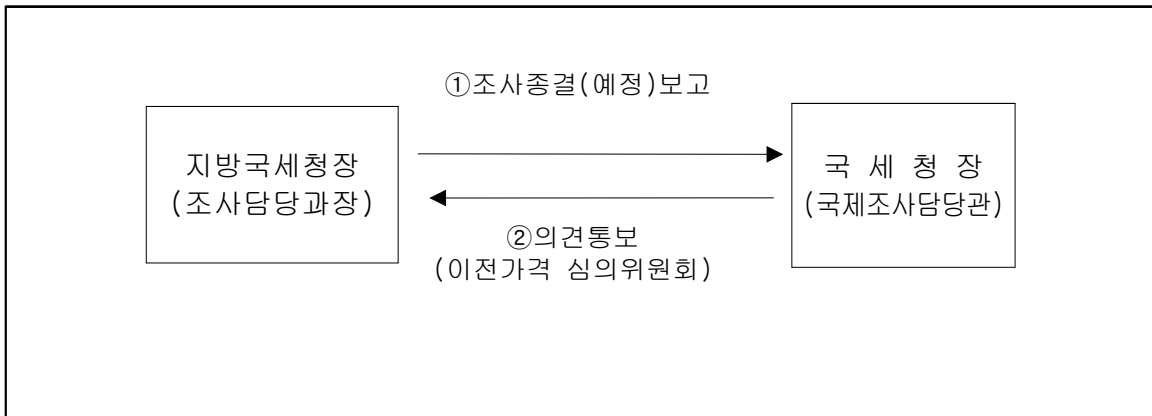
아래 [그림 2]는 상호합의 절차와 APA 신청에 따른 세무조사 절차의 중단효력 등에 대한 내용이다. 만일, 진행중에 있는 이전가격조사와 관련하여 상호합의절차가 개시된다면 진행중인 조사를 중단할 수 있다. 또한 세무조사 사전통지서상의 조사

기간이 시작되기 전 국외특수관계자와의 거래의 전부 또는 일부에 적용할 정상가격 산출방법에 대하여 사전승인을 신청한 경우에도 사전승인신청 대상기간에 해당하는 이전가격부문의 조사는 하지 않을 수 있다.

[그림 2] 상호합의와 APA 신청에 따른 세무조사 중단효력



[그림 3] 세무조사 보고 및 이전가격심의위원회 의견통보



위 [그림 3]은 국세청이 가지고 있는 이전가격 세무조사내용에 대한 조사종결전

자체 검증기능에 대하여 설명하고 있다. 조사담당부서는 이전가격과 관련한 조사를 종결하기 전에 「이전가격조사 종결예정보고서」를 국세청장에게 보고하여야 하고, 국세청장은 조사결과에 대한 타당성을 검토하여 검토의견을 통보하여 준다.

국세청장이 조사담당부서의 조사결과에 대한 타당성을 검증하는 대표적인 방법은 「이전가격심의위원회」 심의를 거치는 것이다. 이전가격심의위원회는 5~10인의 내부위원으로 구성되며, 내부위원은 일반적으로 이전가격분야 실무전문가로 이루어진다. 이전가격심의위원회를 거치는 대표적인 사안들로는 소득조정금액이 10억원 이상인 사안, 납세자가 반대의견을 제기하는 사안, 기타 국세청장이 위원회의 검토가 필요하다고 판단하는 사항 등이다.

동 심의위원회의 처리절차는 조사담당부서가 위원회에 조사내용 및 과세근거를 설명하면(납세자 역시 원하는 경우 위원회에서 과세쟁점에 대한 의견을 진술할 수 있음), 내부위원들이 동 조사내용에 대한 타당성을 전문적인 지식을 바탕으로 검증한다. 이 과정은 전문가인 제3자의 공정한 시각에서 조사내용을 객관화하고 타당성을 검증하자는 목적으로 진행된다. 당연히 납세자의 측면에서는 그만큼 공정한 과세처분을 받을 수 있다는 장점이 있다.

이상 이전가격 세무조사 절차 및 사후적 조사내용 검증절차인 이전가격 심의위원회의 운영까지 알아보았다.

3. 이전가격 과세 모의사례 (Simulation Case)

이전가격 과세사례는 한국 국세청이 국제거래에 대한 이전가격 과세를 전제로, 발생가능한 사실관계 및 적용가능한 이전가격산정방법을 합리적으로 임의 설정하여 만든 모의사례(Simulation)이다.

이 모의사례는 외국계법인(국내자회사 등)의 국외특수관계자(외국모회사 등)간 국제거래(Inbound transaction)에서 발생가능한 사례 한건과 내국법인(국내모회사 등)의 국외특수관계자(외국자회사 등)간 국제거래(Outbound transaction)에서 발생가능한 사례 한건을 각각 설정·작성해 보았다

가. Inbound Simulation Case

OOA 한국지점은 서비스 오픈업을 주업으로 하고 있다. 주요 취급품목은 비행기 부품(Airplane parts)이다. OOA 한국지점의 모회사는 홍콩 OOA로 한국지점에 대한 지분을 100% 소유하고 있으며, 이 사례에서 쟁점거래는 OOA 한국지점과 싱가포르 OOB와의 판매지원 용역제공거래이다.

OOB(싱가포르)와 OOA(홍콩)은 모두 미국법인 OO가 100% 소유하고 있어, 국조법시행령 제2조 1항 3호에 의한 국외특수관계자에 해당되며, 따라서 OOA 한국지점과 OOB간에도 국외특수관계가 성립한다.

우선 거래사실을 살펴보자. 비행기의 각종 부품을 제조·판매하는 다국적기업 OO그룹은 세계 각지에 제조자회사와 판매자회사를 운영한다.

OOA 홍콩본점은 홍콩과 중국지역 수요자에 대한 판매지원 활동을 수행하며, OOA 한국지점은 한국 수요자에 대한 판매지원 활동을 수행하는 마케팅 본부로 운영된다.

또한, OOB(싱가포르)는 아시아지역 총괄판매법인이며, 홍콩·중국·한국에 대한 OO그룹의 전자부품 판매시 매매계약의 공급자측 당사자로서 제품인도, 대금회수 등 판매거래에 따른 제반위험을 부담한다.

OOA 한국지점은 OOB가 국내 비행기 제조업체에 관련부품을 판매하는 과정에서 판매지원 활동을 수행하였고, 매월 영업비용의 110%를 용역대가로 수취하였다.

OOA 한국지점은 마케팅팀(6명), 고객관리팀(3명), 기술지원팀(3명) 및 총무·인사팀으로 구성되어 있다. 마케팅팀은 잠재고객을 대상으로 신제품 홍보 및 판촉활동을 수행하고 시장동향, 판매량 예측에 필요한 정보, 고객의 요구 등을 지속적으로 파악하여 OOB(싱가포르)에 보고하며, 고객관리팀은 고객과 OOB간 연락업무, 주문 및 불량신고를 접수하여 OOB에 통보하는 업무를 수행하고, 기술지원팀은 OOB가 제작한 홍보용 카다로그와 견본품을 가지고 국내 고객에게 제품 및 기술정보를 소개하고 매입권유를 하거나 OOB 기술자가 한국 방문시 통역·안내 등 지원활동을 수행

한다.

이 건 과세시 이전가격문제의 출발은 OOB가 한국으로 제품을 판매하는 과정에서 OOA 한국지점이 국내고객의 정보제공, 고객관리, 제품관측 및 마케팅, 매입권유, 주문접수 및 전달, 통관 및 운송 지원 등 제품판매에 관한 주요 기능을 수행하면서 對韓매출 증대에 많은 기여를 하였음에도 불구하고, OOB의 한국고객에 대한 판매액 대비 OOA 한국지점이 받는 용역수수료율이 너무 저조하다는 점이였다.

이에 따라, 우선적으로 검토될 사항은 OOA 한국지점이 신고한 이전가격 산출방법 및 OOB로부터 수취하는 용역수수료율에 대한 적정성이었다.

하지만, 이 사례는 OOA 한국지점이 법인세 신고시 첨부서류인 국외특수관계자와의 국제거래에 관한 『정상가격 산출방법 신고서』를 제출하지 않은 경우로 설정되었다. 따라서, 용역수수료율의 적정성 확인을 위해서는 법률이 정한 이전가격 산출방법의 적용 우선순위에 따라 전통적 거래방법의 적용 가능성 여부부터 우선 검토하여야 한다.

첫째, OOA 한국지점이 취급하는 비행기부품은 그 종류가 매우 다양하고 소량으로 거래된다. 때문에, 유사한 거래상황에서 독립된 사업자간에 거래된 제품별 시장가격을 찾아야 하는 비교가능 제3자가격법 적용하기가 곤란하다.

둘째, 재판매가가격법은 주로 국외특수관계자로부터 자산을 매입하여 특수관계 없는 자에게 다시 판매하는 도매거래에 적용하는 방법으로 당해 거래형태에는 적합하지 않다.

셋째, 원가가산법은 특수관계 없는 자로부터 원·부자재를 매입하여 국외특수관계자에게 자산을 제조·판매하거나 용역을 제공하는 경우에 적용이 용이한 방법으로 정상가격으로 발생된 원가에 원가기준 통상이익을 가산하여 산출한 가격을 OOA 한국지점의 정상가격으로 보는 방법으로, OOA 한국지점의 주된 거래가 용역제공 활동이므로 원가가산법을 적용할 수는 있으나, 수행기능이 유사한 비교대상 거래자료를 확보할 수 없고, 판매관리비와 영업외비용 구분 등 원가계산 관련 회계처리의 일관성을 유지하기 위한 차이 조정이 어려웠기 때문에 원가가산법 적용도 곤란하였다.

OOA 한국지점 또한 “제품 종류별로 한국지점의 수행기능이 상이하고 제품군별 판매지원 용역원가를 구분하기 어려우며, 동종·유사한 기능을 수행한 업체에 관한 공개된 재무자료가 존재하지 않는다”는 이유로 원가가산법 적용에는 반대하는 입장을 취하고 있어서 후순위 적용방법을 사용해 보기로 하였다.

국제조세조정에관한법률(이하 “국조법”이라 한다) 제5조 제1항 단서에 의하면, 전통적 거래방법으로 정상가격을 산출할 수 없는 경우, 국제조세조정에관한법률시행령(이하 “국조법 시행령”이라 한다) 제4조 제1호 및 제2호에 규정된 이익분할법 또는 거래순이익률법을 적용할 수 있도록 규정하고 있다.

이 사례의 경우 OOA 한국지점이 특수관계 없는 자와는 쟁점이 된 거래와 유사한 거래를 수행한 사실이 없고, 특수관계가 없는 제3자간 행해진 유사거래의 거래순이익율 자료 또한 확보하기 어려워 거래순이익률법을 적용하기는 곤란하였다.

반면, 이익분할법은 관계회사의 거래쌍방이 함께 실현한 거래순이익(제3자와의 거래에서 실현한 매출액에서 매출원가 및 판관비를 차감한 금액)을 합리적인 배부기준에 의하여 측정된 거래당사자들간의 상대적 공헌도에 따라 배부하는 방법으로, OOB의 對韓매출을 기준으로 OOB와 OOA 한국지점의 상대적 공헌도를 파악할 수 있다면 적용 가능하다고 판단되었다.

이익분할법은 독립기업간에 행해진 동일·유사한 비교가능거래를 반드시 요구하지 않는다는 점에서 다른 정상가격 산출방법에 비하여 비교적 적용이 용이하다. 특수관계에 있는 양쪽 당사자를 동시에 고려함으로써 한 당사자에 대한 불리한 취급 가능성을 방지할 수 있다는 장점도 있다.

이익분할법을 적용함에 있어서는 관계회사들이 함께 실현한 결합손익과 상대적 공헌도의 정확한 측정이 중요한 요소이다. 국조법 시행령 제4조 제1호에 따라 결합손익을 OOB의 對韓매출액에서 매출원가 및 판관비를 차감한 영업이익을 기준으로 계산해 보았다.

하지만, OOB의 對韓판매 관련 판관비를 구분하기가 매우 어려운 상황이었기 때문에 결합영업이익 계산이 현실적으로 불가능하다고 판단, 결합매출총이익을 산출하는 방법으로 적용방향을 수정하였다.

다음으로 결합매출총이익의 배부를 위하여 국조법 시행령 제4조 제1항 다목에 규정된 ‘각 거래단계에서 수행된 기능의 중요도’를 기준으로 상대적 공헌도를 측정하였다.

공헌도 측정방법은 직원면담 및 직무분석을 통하여 각 거래단계별 수행기능과 위험부담 항목 및 중요도를 확인하는 방법으로 진행되었고, 이 과정을 통해 각 항목에 대한 OOB와 OOA 한국지점의 상대적 공헌도를 파악할 수 있었다.

측정된 항목별 공헌도는 각 기능별 가중치를 반영하여 OOA 한국지점의 총 공헌도를 산출하는 데 사용되었고, 산출된 OOA 한국지점의 총 공헌도를 결합매출총이익에 곱하여 OOA 한국지점에 귀속될 적정 매출총이익을 산출할 수 있었다.

아래 <표 1> “기능·위험에 대한 가중치 및 공헌도” 분석표는 OOB와 OOA 한국지점의 수행기능과 부담위험의 분석을 근거로 하고 있다.

수행기능은 판매활동에 관련된 기능을 마케팅, 계약, 재고관리, 고객관리, 기술지원, 회계 및 예산, 인사관리, 정보시스템의 8개 분야, 30개 항목으로 구분하여, 각 기능별로 OOB와 OOA 한국지점의 상대적 공헌도를 측정하는 방법으로, 부담위험은 제품판매와 관련되는 시장위험, 신용위험, 재고보유위험, 품질보증위험, 환율변동위험의 5개 항목으로 구분하여, OOB와 OOA 한국지점의 위험부담 정도를 분석하는 방법으로 이루어졌다. 물론 모든 분석과정은 사실관계에 관한 자료를 기초로 인건비·임차료 등 관련비용과 수행활동의 중요성을 고려하여 OOA 한국지점과 논의 를 거쳐 이루어졌다.

<표 1> 기능·위험에 대한 가중치 및 공헌도

수행기능	계	OOB	조사법인	부담위험	계	OOB	조사법인
마 케 팅	60	25	35	시장위험	10	7	3
계 약	40	25	15	신용위험	10	10	0
재고관리	40	40	0	재고위험	10	10	0
고객관리	40	35	5	품질보증	10	8	2
기술지원	50	45	5	환율위험	10	10	0
회계·예산	30	30	0	소 계	50	45	5
인사관리	20	15	5				
정보시스템	20	20	0	합 계	350	280	70
소 계	300	235	65	공 헌 도	100 %	80 %	20 %

분석에 따라, OOA 한국지점의 상대적 공헌도가 20%로 측정되었으므로, 신고된 수입수수료 중 OOB의 ‘對韓 판매 결합매출총이익×20%’에 미달하는 사업연도를 대상으로 그 차이에 대한 소득조정이 이루어질 수 있다.

나. Outbound Simulation Case

이번 모의사례(Simulation)는 화장품 제조업을 영위하는 한국의 거주자인 모회사 XX가 취급제품인 화장품 등을 직접 제조하거나 특수관계가 없는 하청업체로부터 OEM방식으로 납품받아 미국 소재 판매자회사(XX America) 및 제3자에게 공급하는 거래형태에서 발생하는 이전가격문제를 다루어 보았다. 주요쟁점이 되는 거래는 국외 특수관계가 성립하는 XX와 미국내 판매자회사인 XX America와의 거래이다.

이 사례는 한국 모회사가 미국 현지법인에게 판매한 화장품의 원가대비 총이익률이, 제3자에게 판매한 동종 화장품의 총이익률보다 극히 저조하다는 점이 확인되어, 마진율이 저조한 사유가 대량판매에 따른 매출할인, 자회사에 의한 광고비 또는 A/S 부담 등 기타 합리적인 사유에 따른 것인지 여부를 검토하는 것이 주요 검토 사항이었다.

거래가격에 대한 이전가격 산출방법의 적용에 있어서, 한국의 모회사 XX는 법인세 신고시 『비교가능 제3자가격법』을 합리적인 이전가격방법으로 적용하여 신고하였으나, 미국 자회사 XX America에 대한 판매가격 산정과정에서는 신고한 이전가격방법을 적용하지 않고 있었다. 즉, 비교가능 제3자가격법의 기본원칙인, 독립기업간 거래와의 구체적인 비교도 없이 미국 자회사 XX America는 거래되는 각자의 건별로 거래가격이 임의결정되고 있음을 확인할 수 있었다.

XX는 같은 종류의 화장품을 미국소재 제3자와 자회사인 XX America 에게 동시에 공급하지만, 거래처별로 공급품목과 거래시기가 상이하어, 공급품목과 거래조건 등이 모두 동일한 판매거래는 거의 존재하지 않았다.

또한 유사한 품목의 화장품이라 하더라도 품질, 거래조건, 거래시기, 시장단계 등의 차이를 합리적으로 조정하여 품목별로 정상가격을 구하기란 쉽지 않은 문제였기 때문에, 비교가능 제3자가격법을 적용하기에는 다소 무리한 상황이라는 결론이 내려졌다.

따라서, 합리적인 이전가격 산출방법을 적용하여야 하는데, 우선 재판매가격법의 경우 특수관계자로부터 자산을 구입하여 이를 특수관계없는 자에게 재판매하는 경우, 당해 재판매가격으로부터 통상의 이윤을 차감하여 특수관계자로부터 구입한 자산의 정상가격을 산출하는 방법이므로 당해 거래형태에는 부적합하였다.

반면, 비특수관계자로부터 구입한 원재료로 제품을 생산하여 국외 특수관계자에게 판매하는 거래형태를 가지고 있으므로, 당해 거래에는 원가가산법이 가장 적합한 방법이었으며, XX와 수행기능이 유사한 내부 제3자거래의 원가가산율을 기준으로 소득을 조정할 수 있었다.

또한 거래량, 거래처별 연간 판매액, 대금회수조건, 광고주체, A/S 수행주체, 하자보증책임 부담자 등 다양한 요소가 마진율에 영향을 미치므로, 거래상황이 동일·유사하고 차이조정이 가능한 거래들로만 비교대상거래를 선정, 합리적인 차이조정 후 원가가산율을 비교하는 방법을 택하여 조정에 들어갔다.

비교대상거래들의 원가가산율을 사업연도별로 구분하여 사분위법에 의한 정상가격범위를 설정, 국외특수관계자에게 판매한 제품의 원가가산율이 정상가격 범위의

아래사분위값에 미달하는 사업연도는 비교대상 원가가산율의 중위값을 기준으로 조정소득을 산출해 낼 수 있었다.

Ⅲ. 한국의 APA(Advance Pricing Agreement)제도

1. APA제도의 도입

서론에서 설명한 바와 같이 APA제도의 도입은 이전가격세계의 전세계적인 시류이다. 미국의 경우에는 1991년부터 도입하여 시행하여 왔으며, 확인된 통계자료에 의하면 1991~1999년까지 총 401건이 접수되어 231건이 종결되었으며, 건당 평균 소요기간은 상대 과세당국과의 상호합의절차가 수반되는 쌍방적 APA의 경우 약 2년 11월인 것으로 나타났다. 일본의 경우는 1992년부터 도입·시행되었으며 실질적으로 활성화된 시점은 약 6~7년 전이라고 한다. 뿐만 아니라 호주, 캐나다, 영국 등 대부분의 선진국에서도 APA제도를 도입하여 적극 시행중이다.

한국은 1996년부터 발효된 국제조세조정에 관한 법률에서 APA제도를 도입 1997년부터 시행하고 있다.

2. 제도적 특성 및 주요내용

APA제도는 다국적기업이 해외모회사 등 특수관계자와의 국제거래가격인 이전가격의 산정방식을 납세자의 신청에 따라 국세청 및 상대국 과세당국과의 상호합의를 통해 사전에 합의하여 결정하는 제도이다.

APA제도가 시행될 경우, 납세자는 이전가격 조사 우려를 덜게 되어, 그만큼 경영에 전념할 수가 있다. 국세청의 입장에서도 조사행정력이 감소되고 안정적인 세수확보가 가능하다는 장점이 있다. 반면, 납세자의 경우 조사에 준하는 자료제출 및 고액의 회계·법무비용을 부담해야 하고, 국세청의 입장에서는 APA 처리시 방대한

양의 자료를 분석해야 한다는 단점도 있다.

하지만 이러한 단점을 부담하고서라도 APA제도를 도입해야 하는 필요성이 있다. 첫째, 해외특수관계자간의 국제거래에 대한 이전가격문제를 사후적 세무조사로만 대응하는 경우, 국세청의 입장에서는 납세자와의 조세마찰을 피할 수 없고, 전반적으로 조사과정에서 기간의 연장 등에 따라 조사기간이 장기화되어 조사행정력이 과다하게 소요되는 등 비효율성을 극복할 방법이 없게 된다. 납세자의 입장에서는 이전가격 세무조사에 대한 위험 및 우려에 노출되어 경영에 전념하기가 어렵다는 문제가 있다.

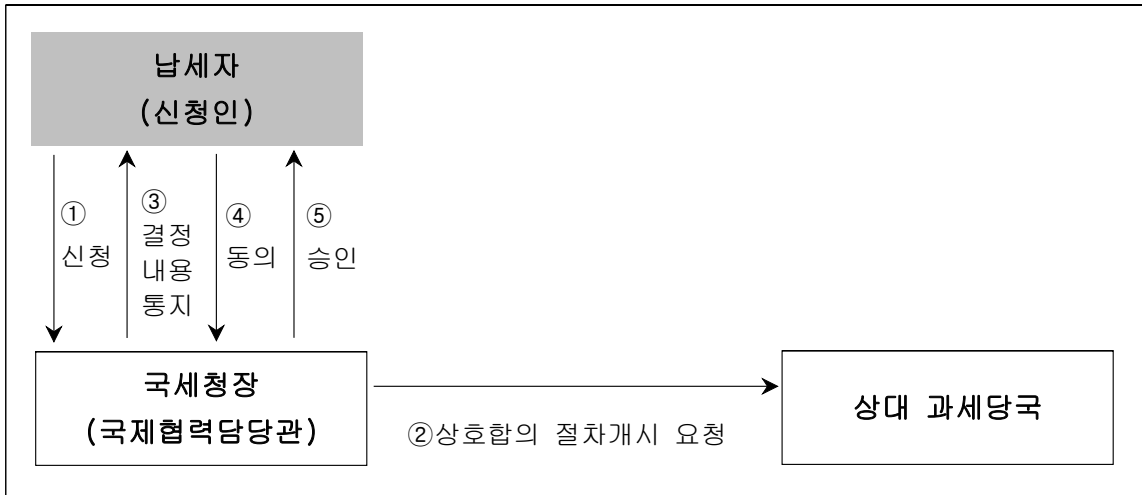
둘째, 이전가격문제를 근본적으로 해결하는 가장 적합한 방법이 APA제도라는 점이다. 이전가격의 산정방식을 과세당국간의 상호합의를 통해 각 과세당국과 납세자가 모두 만족할 수 있는 합리적인 방법을 사전적으로 결정할 수 있는 제도적 장치는 현재 APA제도가 유일하다.

아래 [그림 4], [그림 5]는 쌍방적 APA와 일방적 APA의 처리절차를 개괄적으로 설명하고 있다. 한국의 경우 APA제도의 처리절차는 국조법 제6조 및 동법 시행령 제9조~제14조에서 자세히 설명되어 있다. 그 중 주요내용은 다음과 같다.

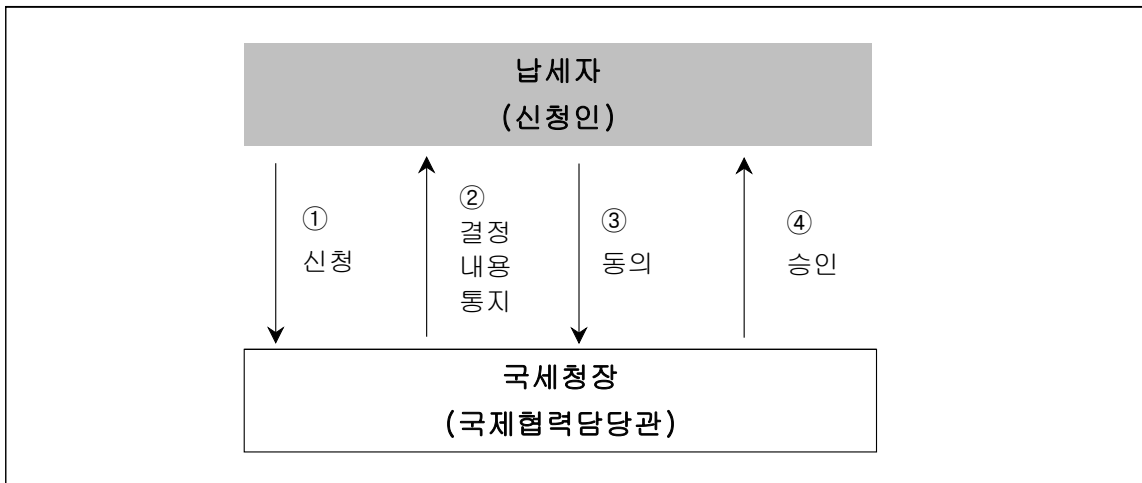
① APA를 신청하고자 하는 납세자는 APA를 적용하고자 하는 최초 과세연도 종료일까지 국세청에 승인신청을 한다. 여기서 APA 승인신청 대상기간에 대한 제한은 없으며, 납세자가 정하는 기간으로 신청이 가능하다.

② 상호합의가 필요한 쌍방적 APA와 함께, 일방적 APA의 신청절차는 동일하나, 일방적 APA의 경우 국세청은 신청일로부터 2년 이내에 사전승인 여부를 결정해서 납세자에게 통보하여야 한다.

[그림 4] 쌍방적 APA



[그림 5] 일방적 APA



③ 국세청은 납세자가 APA 대상기간에 적용될 정상가격 산출방식의 소급적용 (Roll-back)을 원하는 경우, 상호합의절차를 거쳐 이를 승인할 수 있으며, 납세자는 APA의 승인을 얻은 경우, 법인세 신고기한 6개월 이내에 법인세 신고사항이 APA 승인내용과 일치함을 입증하는 연례보고서(Annual Report)를 국세청에 제출하여야 한다.

④ 국세청은 납세자의 APA 신청 및 처리 과정에서 수집되는 각종 서류와 거래

기밀 등은 APA 목적으로만 사용하여야 하고, 이에 대한 비밀은 철저히 보장되어야 한다.

⑤ 납세자는 신청한 APA를 스스로 수정하거나 철회할 수 있으며, 과세당국은 납세자가 동의하는 경우 신청사항의 주요내용을 상대국 과세당국과의 상호합의에 의해 바꿀 수 있다.

3. APA 타결 모의사례 (Simulation Case)

이번 사례는 한국 국세청에 한국J사가 일방적 APA를 신청하여, 한국 국세청이 이를 검토·타결하였다고 전제한 모의사례(Simulation)이다.

신청인인 한국J사(이하 “신청인”)는 미국J사(이하 “모회사”)의 100% 자회사로서 주로 모회사 및 국외특수관계자로부터 완성품을 수입하여 국내에 판매하는 수의약품 도매업체이다. 미국 J사는 1890년 미국에서 설립된 수의약품 제조·판매업체로서 주로 미국내에서 연구·개발된 수의약품을 약 30여개국에 소재하는 생산공장에서 생산하여 전세계 160여개국에 판매하는 다국적기업이다.

수의약품 제조산업의 핵심적인 활동인 연구개발 활동은 미국 모회사가 주도적으로 수행하며, 1차 제조업체가 일부 연구개발 업무를 보조적으로 수행한다. 수의약품의 주성분(벌크)은 미국·아일랜드 등에 소재하는 1차 제조업체에서 제조되고 영국·프랑스 등에 소재하는 2차 제조업체에서 동 원재료에 첨가물 첨가, 혼합 등의 공정을 거쳐 완성품이 생산된다. 완성된 제품은 각국에 소재하는 판매법인을 통하여 판매되고 있다.

신청인이 수행하는 주요기능은 반제품 및 완제품을 관계회사들로부터 구매하여 국내에 판매하는 것이다. 신청인은 독자적인 판매예측에 근거하여 수입수량 및 시기를 결정하며, 수입된 대부분의 수의약품은 독립된 수의약품 도매업체를 통하여 가축병원 등에 판매된다.

신청인은 관계회사로부터 수입한 반제품의 단순가공 및 마무리 공정과 완제품의 포장 및 상표부착 등의 공정 등도 일부 수행하고 있으나 신청인의 전체거래에서 차

지하는 비중은 미미한 편이다.

신청인이 수행하는 또 하나의 주요한 기능은 국내 마케팅 활동이다. 마케팅 전략 및 상품 포지셔닝 업무는 모회사에 의하여 중앙 집중적으로 수행되며, 신청인은 모회사에 의하여 수립된 전략을 국내시장에 적합하게 지역화하여 판매촉진활동을 수행한다. 한국에서는 광고활동에 대한 법적 제약 때문에 가장 중요한 판촉활동은 회사홍보와 수의사들을 위한 회의 주최이다.

신청인은 시장참여자로서 수요 및 경제환경 변동의 영향을 받는다. 다만, 판매가격변동에 대한 위험은 대부분 모회사가 부담하므로 신청인은 제한된 시장위험만을 부담한다. 신청인은 매출채권 회수 책임이 있으며 채권에 대한 대손위험을 부담한다.

제품과 관련된 상표권 및 특허권 등 모든 무형자산은 모회사가 소유하고 있으며 신청인은 관련 무형자산을 소유하고 있지 않다.

신청인은 정상가격산출방법으로 영업이익률을 이익수준지표로 하는 거래순이익율법을 적용할 것을 제안·신청하였으나, 국조법 제5조에서는 비교가능 제3자 가격법, 재판매가격법, 원가가산법 등 전통적 접근법을 우선적으로 적용하고 이를 적용할 수 없는 경우에 한하여 이익분할법, 거래순이익률법 등 기타 합리적인 방법을 적용하도록 하고 있으므로 전통적 접근법의 적용 가능성이 우선적으로 검토되었다.

첫째, 비교가능 제3자 가격법의 경우 국내에 미국J사의 제품을 수입하는 다른 수입업자가 없고, 그룹 내부의 비교가능한 제3자 가격도 존재하지 않는 등 유사한 제품을 유사한 조건으로 거래하는 독립기업간 거래가 존재하지 않아 적용될 수 없었다.

둘째, 재판매가격법은 전형적인 재판매업체의 경우 가장 적절한 방법으로 신청인의 경우 일부 제조기능을 수행하는 등 전형적인 재판매업자와는 수행하는 기능과 부담하는 위험이 상이하므로 적절한 방법으로 볼 수 없었다.

셋째, 원가가산법은 일반적으로 제조업자가 부담한 제조원가에 가산한 수익률의 정상가격 여부를 검토하기 위하여 사용되는 방법으로 재판매업자인 신청인에게 적용하기에는 부적절하였다.

넷째, 거래순이익률법은 신청인의 수익성이 영업단계에서 기능과 위험에 비추어 적절한지 여부를 검토하기 위하여 사용될 수 있으며, 다른 방법들에 비하여 비교가능성에 대한 기준이 완화된 방법으로 신청인이 수행하는 활동에 대한 적절한 보상 여부를 판정하기 위해서는 가정 적절한 방법으로 판단되었다.

신청인은 KIS-LINE(한국신용평가주식회사에서 운영하는 기업데이터베이스)을 이용하여 수의약품 도매업체 중 17개 업체를 비교대상기업으로 제시하였다.

비교대상업체의 선정에 있어서 우선적으로 수의약품을 수입하여 국내의 도매업체들에게 유통시키는 수의약품 판매회사를 생각해 볼 수 있다. 그러나 대부분의 국내 수의약품 판매회사들은 반제품을 수입하여 완제품을 제조할 뿐만 아니라 상당한 규모의 관계회사간 거래가 있어 비교대상으로 적절하지 않았다.

신청인이 제시한 수의약품 도매업체들의 경우 유통단계에 있어서는 신청인과 차이가 있으나 신청인의 주요기능이 수의약품을 구매하여 판매하는 것이므로 비교대상으로는 적절한 것으로 판단되었다. 다만, 신청인이 제시한 업체 중 1개 업체는 재무제표의 감사를 받지 않아 신뢰성이 떨어지므로 제외하고 최종적으로 16개 업체를 비교대상으로 선정하였다.

신청인은 비교대상업체에 비하여 더 많은 마케팅 기능을 수행하고 일부 제조(단순 가공 및 마무리)기능도 수행하고 있어, 비교가능성을 높이기 위해서 이에 대한 차이조정이 필요하였다.

먼저, 마케팅 기능에 대한 차이조정에 있어 신청인은 신청인이 내부통제목적으로 사용하는 이익창출 판매조직 관련 비용에 일정률의 원가가산율을 적용할 것을 제시하였다. 동 원가가산율은 미국에 소재하는 수의약품 판매서비스회사의 평균 원가가산율을 적용하였다.

이에 대해 이익창출 판매조직 관련 비용은 신청인이 내부통제목적으로 작성하는 비용으로서 객관적인 증빙 제시 및 검증이 불가능하여 신뢰성이 없으므로 판매비와 일반관리비중 일반관리비를 제외한 전체 비용에 대하여 원가가산율을 적용하도록 하였다.

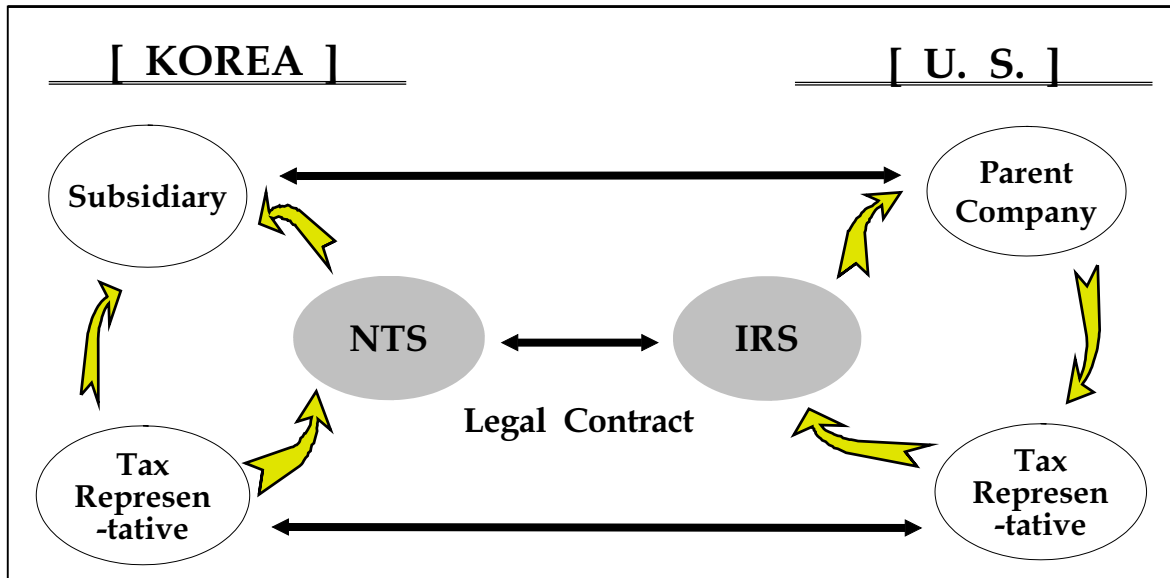
원가가산율의 적정여부를 검토함에 있어 지리적 시장이 상이한 미국기업의 원가

가산율을 국내기업에 적용할 수 있는지 여부가 검토되었다. 지리적 시장이 다른 경우에는 시장조건에 큰 차이가 없다면 비교대상업체로 선정할 수 있는바,(대법원 판례 선고99두3423, 2001.10.23) 국내에는 전문적으로 수의약품 판매서비스만을 제공하는 업체가 없고, 수의약품의 경우 미국과 국내 시장간에는 시장환경 및 조건 등에서 큰 차이가 없으므로 비교대상업체 선정에는 큰 문제가 없는 것으로 판단되었다. 일부 제조기능 차이조정에 있어서 신청인은 동 가공원가에 일정률의 원가가산율을 적용할 것을 제시하였다

동 원가가산율의 적정여부를 검토함에 있어 신청인과 동일한 기능을 수행하는 비교대상업체를 찾을 수 없었다. 대안으로서 국내 수의약품 제조업체 중 일정기준에 해당되는 21개 업체를 선정하여 검토하여 본 바, 신청인이 제시한 원가가산율은 중위값에는 미달하였으나 하위사분위값 보다는 높았다. 신청인이 수행하는 단순가공 기능은 수의약품 제조의 마무리 단계로써 수의약품제조업체의 원가가산율을 그대로 적용하기에는 무리가 있고 신청인의 전체거래 비중에서 동 기능이 차지하는 비중도 극히 미미하므로 비록 중위값에는 미달하나 하위사분위값 이상이므로 적정한 것으로 판단되었다.

상기 검토내용을 바탕으로, 당초 신청인이 신청한 정상가격범위보다 다소 상향조정된 정상가격범위로 APA가 승인되었다. 신청인은 동 승인내용에 따라 APA 대상 기간동안 승인된 정상가격산출방법을 적용하여 이전가격을 신고하였으며 매년 연례 보고서를 제출하여 승인내용의 준수여부를 확인받았다.

4. APA Communication Model



IV. 참고자료 : 한국의 국제거래 비중 및 증가추이

국가경제		1994	2003	비고
GDP		4,024억불 100 %	6,052억불 150 %	국내총생산
무역 의존도	수출	23.9 %	32.0 %	수출/GNP
	수입	25.3 %	29.6 %	수입/GNP
외환 수지	금액	2,300억불	5,000억불	경상외환총수입+ 경상외환 총지급
	증가비	100 %	217 %	
세계무역 비중	점유비	2.3 %	2.4 %	수출 + 수입
	순위	13위	12위	
다국적기업		1994	2003	비고
해외진출 기업	기업수	7,589	21,990	해외현지법인 + 지점
	증가비	100 %	290 %	
외국외투 기업	기업수	3,435	7,211	외국법인 + 외투기업
	증가비	100 %	210 %	