

# 이전가격 조정제도의 주요국 비교 연구

- 보상조정을 중심으로 -

박주철 | 이미현 | 이희경

2023. 12.

www.kipf.re.kr

## 연 구 진

### 연구책임자

박 주 철 한국조세재정연구원 초빙연구위원

### 공동연구자

이 미 현 세정연구팀 세무사

이 희 경 세정연구팀 미국회계사

# 목 차

I. 서론 .....	1
II. 이전가격 조정제도의 개관 .....	3
1. 이전가격 조정제도의 의의 .....	3
2. 이전가격 조정제도의 필요성 .....	6
III. OECD 지침의 이전가격 조정제도 .....	8
1. 대응조정 및 2차 조정 .....	8
가. 대응조정 .....	8
나. 2차 조정 .....	11
2. 보상조정 .....	14
3. 그 외의 조정제도 관련 OECD 지침의 내용 .....	16
가. 의도적 상계 .....	16
나. 중재 .....	17
IV. 우리나라의 이전가격 조정제도 .....	18
1. 국제조세조정법상 이전가격 조정제도 .....	18
가. 대응조정 및 2차 조정 .....	18
나. 보상조정 .....	25
다. 그 외의 조정제도 .....	30

2. 쟁점 .....	32
가. 2차 조정 및 보상조정으로 인한 이중과세 발생 가능성 .....	32
나. 납세자의 감액보상조정으로 인한 이중비과세 발생 가능성 .....	34
다. 납세자의 증액보상조정 신청에 대한 유인 부족 .....	35
V. 주요국의 이전가격 조정제도(해외사례) .....	37
1. 미국 .....	37
가. 관련 법령 .....	37
나. 대응조정 및 2차 조정 .....	38
다. 보상조정 .....	41
라. 기타 조정제도 .....	44
2. 캐나다 .....	45
가. 관련 법령 .....	45
나. 대응조정 및 2차 조정 .....	45
다. 보상조정 .....	46
3. 중국 .....	48
가. 관련 법령 .....	48
나. 대응조정 및 2차 조정 .....	49
다. 보상조정 .....	50
4. 영국 .....	52
가. 관련 법령 .....	52
나. 대응조정 및 2차 조정 .....	53
다. 보상조정 .....	53

5. 일본 .....	55
가. 관련 법령 .....	55
나. 대응조정 및 2차 조정 .....	55
다. 보상조정 .....	57
6. EU 회원국 .....	61
가. 프랑스 .....	63
나. 독일 .....	65
다. 스웨덴 .....	67
라. 슬로바키아 .....	68
마. 오스트리아 .....	69
바. 불가리아 .....	69
사. 그리스 .....	70
아. 라트비아 .....	71
자. 슬로베니아 .....	72
차. 사이프러스 .....	72
카. 크로아티아 .....	73
타. 체코 .....	73
파. 덴마크 .....	74
하. 핀란드 .....	74
거. 리투아니아 .....	75
너. 네덜란드 .....	75
더. EU 회원국 보상조정 시행 현황 비교표 .....	76
7. 비교표 .....	77

VI. 시사점 .....	80
1. 2차 조정 및 보상조정으로 인한 이중과세 발생 가능성 .....	80
2. 감액보상조정으로 인한 이중비과세 문제 .....	81
가. 보상조정 국제비교 .....	81
나. 제1안: 과세관청의 경정청구(감액보상조정) 거부요건 신설 .....	85
다. 제2안: 상대국의 선 증액조정을 요건으로 감액보상조정의 제한적 허용 ..	87
3. 증액보상신청 대한 유인 제공 .....	88
가. 세정상 혜택 제공: 세무조사 유예 .....	89
나. 심리적 보상 제공: 상환·포상 .....	90
다. 우대 혜택에 대한 설문조사 실시 .....	90
 참고문헌 .....	 92

## 표 목차

〈표 IV-1〉 「국제조세 집행기준(2020)」 10-0-1 [소득금액 계산의 특례(대응조정)] …	21
〈표 IV-2〉 「국제조세 집행기준(2020)」 9-0-1 [소득금액 조정에 따른 소득처분 및 세무 조정] .....	23
〈표 IV-3〉 「국제조세 집행기준(2020)」 4-0-1 [정상가격에 의한 과세조정] .....	29
〈표 V-1〉 미국의 보상조정 신청요건 .....	43
〈표 V-2〉 캐나다의 보상조정 신청요건 .....	48
〈표 V-3〉 일본의 보상조정 신청요건 .....	59
〈표 V-4〉 EU 보상조정 시행 현황 .....	76
〈표 V-5〉 이전가격 조정제도 국제 비교 .....	77
〈표 VI-1〉 국내외 보상조정 시행국의 신청기한 비교 .....	83
〈표 VI-2〉 국내외 보상조정 시행국의 적용 요건 비교 .....	84

## 그림 목차

[그림 III-1] 대응조정의 예시 .....	9
[그림 III-2] 보상조정이 이루어지는 경우와 그 조정방법의 사례 .....	15
[그림 IV-1] 소득금액 계산특례 신청서 .....	20
[그림 IV-2] 거래가격 조정신고서 .....	26
[그림 IV-3] 상계거래 인정의 사례 .....	30

# I. 서론

- 이전가격 조정제도는 우리나라와 미국 등을 비롯한 각국에서 도입하여 시행 중에 있으며, OECD 차원에서도 OECD 이전가격 과세지침 및 OECD 모델조세조약을 통해 이전가격 조정제도에 관한 지침을 제공하고 있음
  - 이전가격 조정제도는 국제적 이중과세를 방지하기 위한 제도로, 국외특수관계거래의 가격이 정상가격보다 낮거나 높은 경우에는 납세자의 과세표준 및 세액을 정상가격 기준으로 조정할 수 있도록 하는 제도임
  - 이러한 납세자의 과세표준 및 세액의 재산정(re-write)은 1·2차 조정, 대응조정, 보상조정 등의 조정제도를 통해 이루어질 수 있음
  
- 그러나 정상가격 원칙에 의해 행해지지 아니하였다고 간주된 특수관계거래의 세액 재산정으로 인해 국제적 이중과세가 발생할 위험이 있음
  - 일방 체약국의 기업에서 소득이 상향 조정되어 추가 과세되는 경우 해당 소득은 타방 체약국에서는 이미 과세된 소득분일 것이기 때문임
  - 이러한 이중과세 문제를 해소하기 위하여 후자의 체약국에서는 전자의 체약국에서 이루어진 조정에 상응하는 적절한 조정(과세소득 하향 조정)을 기업의 소득에 대해 수행하여야 할 것임
  - 다만 하향 조정은 자동적으로 이루어지는 것이 아니고 후자의 체약국에서 판단하는바, 하향 조정이 정상거래를 더 적절히 반영하는 것으로 판단할 때만 이루어지므로, 후자의 체약국이 조정을 수행하지 않는 한 국제적 이중과세가 발생하게 되는 것임

- 한편 이중과세 가능성뿐만 아니라 이중비과세 발생에 대한 우려 또한 존재하며, 이러한 이중비과세 발생 가능성은 OECD 이전가격 과세지침 및 OECD 모델조세 조약이나 그 주석서에서 다루고 있지 않음
  - 일방 체약국의 기업에서 보상조정을 통해 소득의 하향 조정을 신청하여 기 과세 되었던 세액을 환급받게 되는 경우, 해당 거래는 타방 체약국에서는 기존에 과세대상이 아닌 이익이었을 것이므로 국제적 이중비과세가 발생하게 됨
  - 특히 보상조정을 인정하는 OECD 지침과는 달리, 일부 국가에서는 세무신고는 실제거래를 반영해야 한다는 이유로 보상조정을 인정하지 않고 있음
    - 따라서 일방 체약국에서는 보상조정을 제도적으로 수용하나 타방 체약국에서는 그러하지 않는 경우 이중 비과세 문제가 발생할 수 있음
  - 이뿐만 아니라 보상조정이 제도적으로 수용되는 국가의 납세자의 경우 보상조정을 통한 소득의 감액조정 신청에 대한 유인이 존재하는 반면, 소득의 증액조정 신청에 대한 유인은 상대적으로 낮아짐
  
- 따라서 본 연구에서는 이전가격 조정제도와 관련한 쟁점에 대하여 주요국의 사례를 살펴보고 시사점을 도출하고자 함
  - 이전가격 조정제도의 의의 및 필요성에 대해 소개하고, 관련 OECD 지침의 내용 및 우리나라의 제도를 정리함
  - 해외 주요국의 이전가격 조정제도를 살펴봄
    - 미국, 캐나다, 중국, 영국, 일본 및 프랑스와 독일을 포함한 EU 회원국의 조정제도를 살펴봄
  - 특히 일방 과세당국의 감액조정이 타방 과세당국에의 미반영 등으로 인한 이중비과세 발생 가능성에 초점을 두고 조사함
  - 각 쟁점별로 시사점을 도출하고 개선이 필요한 경우 구체적인 개선 방안을 제안함

## II. 이전가격 조정제도 개관

### 1. 이전가격 조정제도의 의의

- 국외 특수관계거래상의 이전가격이 정상가격과 다를 때 납세자의 소득금액은 정상 가격에 의한 것으로 재계산될 수 있으며, 이를 위해 1차 조정(primary adjustment), 2차 조정(secondary adjustment), 대응조정(corresponding adjustment), 보상 조정(compensating adjustment) 등 여러 종류의 조정제도를 적용할 수 있음
- 이러한 이전가격 조정제도는 다시 능동적 조정(active adjustment)과 수동적 조정(passive adjustment)으로도 분류할 수 있음
- 능동적 조정은 과세당국의 입장에서 스스로가 주관해 자국 납세자의 소득금액을 조정하는 조정제도로, 1차 조정과 2차 조정으로 구성됨<sup>1)</sup>
  - 1차 조정은 국외특수관계인과의 국제거래에서 재화나 용역을 저가 또는 고가로 제공하거나 제공받은 경우 정상가액에 미달 또는 초과하는 금액만큼 납세자의 당기 소득금액을 증액하거나 손금불산입하는 것임
  - 이러한 일방 특수관계기업에서의 이전가격 소득조정이 수행된 경우(즉 '1차 조정'), 동일 소득에 대한 이중과세가 발생하는 것을 방지하기 위해 타방 특수관계기업에서도 그에 상응하게 소득처분을 하여 과세하는 것을 2차 조정이라 함<sup>2)</sup>

1) 오윤, 『국제조세법론』, 삼일인포마인, 2016, p. 462

2) 오윤(2016), p. 464

- 반면 수동적 조정은 상대방 국가의 능동적 조정에 따른 국제적 이중과세를 해소하기 위해 자국이 조정에 동참하는 것으로, 대응조정이 이에 해당함<sup>3)</sup>
  - 대응조정은 상호합의 과정의 일부로서 행해지는 조정을 말하며, 체약상대국과의 상호합의절차가 종결된 경우 과세당국은 그 합의에 따라 거주자의 각 과세연도 소득금액 및 결정세액을 조정해 계산할 수 있음<sup>4)</sup>
- 2차 조정과 대응조정은 모두 1차 조정에 따르는 조정제도인 점은 동일하나, 1차 조정과 대응조정은 다국적기업 그룹의 과세이익 배분액을 조정하고, 2차 조정은 재결정된 이익과 당초 장부상 이익의 차이 내용을 설명한다는 점에서 다소 차이가 있음<sup>5)</sup>
- (2차 조정) 즉 2차 조정은 1차 조정으로 인한 거래 결과의 소득처분에 중점을 두는 것임<sup>6)</sup>
  - 납세의무자가 정상가격이 아닌 조건으로 특수관계자와 거래한 결과 납세의무자가 마땅히 신고하였을 소득보다 적은 소득을 신고하였다면, 납세의무자가 과세대상 소득을 거래상대방에게 유출하였다는 의미가 됨
  - 이렇게 유출된 금액에 대해서는 2차 조정이 이루어지며, 이는 곧 거래의 성질에 따른 새로운 과세처분이 필요하다는 의미가 되고 이러한 새로운 과세처분을 '2차 조정'이라고 함
- (대응조정) 반면 대응조정은 어느 납세의무자와 다른 나라에 속하는 거래상대방 사이의 거래조건이 정상가격이 아니라고 보고 우리나라 납세의무자가 소득을 늘려 잡는다면, 다른 나라는 그에 대응하여 거래상대방의 소득을 줄여 잡아야 하며 이를 대응조정이라고 하는 것임<sup>7)</sup>

---

3) 오윤(2016), p. 478

4) 「국제조세조정에 관한 법률」 제12조

5) OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, January 2022, paragraph 4.68

6) 이창희, 「이전가격 세제의 회고와 전망」, 『서울대학교 법학』, 제49권 제4호, 2008, p. 504

7) 이창희(2008), p. 504

- 보상조정은 특수관계인과 거래하고 있는 납세의무자로 하여금 실제 거래된 가격이 아니라 하더라도 그 특수관계거래에 대해 정상가격이라고 판단되는 가격을 세무목적상 이전가격으로 보고하도록 허용하는 것임
  - 보상조정은 연말조정(year-end adjustment)으로도 불림<sup>8)</sup>
  - 일부 국가에서는 보상조정을 법인세 확정신고기한 이전까지로 제한하기도 하는 반면, 우리나라를 포함한 일부 국가에서는 이러한 보상조정을 신고기한 이후까지도 가능하도록 열어 두고 있음
  
- 이 외에도 결산 전에 수행하는 연말 이전가격 정산조정이 있으나, 사후적이 아닌 사전적 조정에 해당하므로 본 보고서에서 다루지 않음
  - 연말 이전가격 정산조정(year-end true-up)은 다국적기업이 사전에 설정한 자회사의 수익률 정상가격 범위 내로 자회사의 수익률을 관리하지 못한 경우 연말에 해당 목표 수익률을 달성하기 위해 이전가격 조정 금액을 산출하고 연말 재무제표에 이를 반영하는 절차임
    - 많은 다국적기업들은 이전가격 관리를 위해 자회사가 유지할 정상가격 수익률 범위를 설정하며, 기말 기준으로 수익률이 정상가격 범위 내로 관리되지 못하는 경우 연말 조정을 수행함
    - 기말 결산 및 세무신고가 이루어진 이후에 수행되는 조정제도와 달리, 결산 전 재무제표 작성 이전에 수행된다는 점에서 사전적 조정제도임
    - 결산 전에 이루어지므로 정산조정으로 인한 회계이익(book)과 과세소득(tax) 간 차이는 발생하지 않음
  - 본 연구에서는 결산 이후 이루어지는 사후적 이전가격 조정제도인 1·2차 조정, 대응조정 및 보상조정에 중점을 둠

---

8) D. Barmiento and P. Valente, "Voluntary Payment of Taxes and Voluntary Adjustments of Transfer Prices from an EU Perspective," *International Transfer Pricing Journal*, July/August 2013, p. 248

## 2. 이전가격 조정제도의 필요성

- 대응조정은 이전가격 조정으로 인한 이중과세를 제거하는 효과적인 수단이 될 수 있음
  - 대응조정은 상호합의 과정의 일부로서 행해지는데, 일방 세무당국이 자국 소재 기업이 상대방 과세관할권 내의 특수관계기업과 관련한 거래에 대해 정상가격 원칙을 적용하여 자국 소재 기업의 과세이익을 상향 조정(즉 1차 조정)하는 경우 발생할 수 있는 이중과세 문제를 방지 또는 경감시킬 수 있음<sup>9)</sup>
    - 이 경우의 대응조정은 상대방 세무당국이 자국 소재 특수관계기업의 과세표준을 하향 조정함으로써 이루어지며, 이에 따라 두 과세권 간의 이익배분이 1차 조정과 일치하여 이중과세 문제가 발생하지 않음
  - 또한 상호합의절차가 개시되면 양방 세무당국은 우호적인 절차를 거쳐 사안을 해결하고 합의에 이르기 위해 노력하여, 대부분의 경우 모든 당사자의 이해관계를 충족하는 합의를 도출할 수 있음<sup>10)</sup>
  
- 한편 대응조정의 비강제성은 각 국가의 재정주권을 유지할 수 있도록 함
  - 대응조정은 강제적인 것이 아니므로 상대방 국가의 임의적이고 악의적인 조정이 있을 경우 그러한 조정 결과를 어쩔 수 없이 받아들이지 않아도 됨<sup>11)</sup>
    - 세무당국이 상호합의 과정에서 합의가 강제가 아닌 것처럼 대응조정 역시 강제적인 것은 아님
  - 대응조정을 수행할 때 세무당국은 1차 조정이 정상가격 원칙 및 금액적 측면에서 적절하다고 판단하는 경우에만 대응조정을 함
  - 따라서 대응조정의 비강제성은 일방 세무당국이 타방 세무당국의 임의적이며 악의적 조정 결과를 어쩔 수 없이 받아들이는 것을 막기 위해 필요하며, 각 회원

9) OECD(2022), paragraph 4.32

10) OECD(2022), paragraph 4.37

11) OECD(2022), paragraph 4.35

국의 재정주권 유지를 위해서도 중요함

- 보상조정의 경우 정확한 세무신고를 장려하며 1차 조정을 할 필요를 줄여 줌<sup>12)</sup>
  - 납세자가 특수관계거래에 대해 거래가격을 정하는 시점에는 비교 가능한 독립된 제3자 거래에 대한 정보를 얻기 어려울 수 있으므로, 이를 고려할 때 보상조정을 통해 정상가격 원칙에 부합하는 거래 가격으로 조정할 수 있음
    - 즉 보상조정을 허용함으로써 정확한 세무 신고를 장려할 수 있음
  - 또한 대응조정 및 2차 조정의 경우 1차 조정이 수반되어야 하는 반면, 보상조정은 이러한 1차 조정의 절차를 거치지 않아도 됨

---

12) OECD(2022), paragraph 4.38

### Ⅲ. OECD 지침의 이전가격 조정제도

#### 1. 대응조정 및 2차 조정

##### 가. 대응조정(Corresponding adjustment)

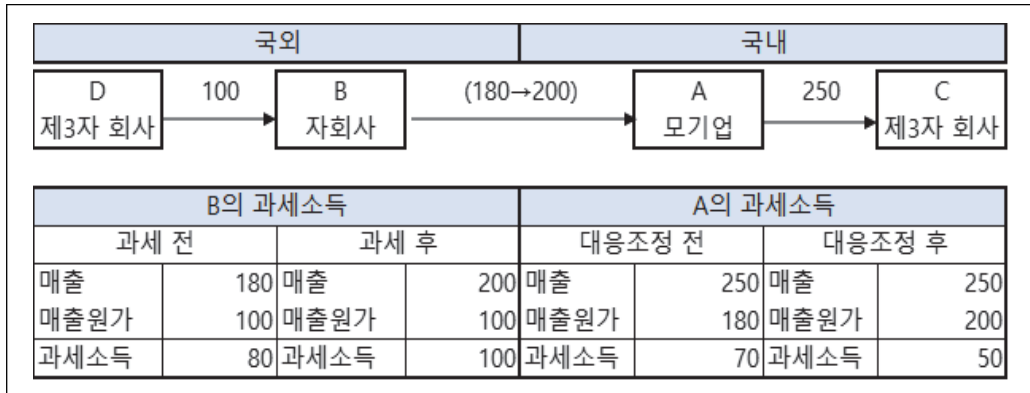
- OECD 이전가격 과세지침(OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 이하 'OECD 지침')은 대응조정이란 어느 한 국가의 과세관청에 의해 행해진 1차 조정(primary adjustment)에 대응하여 상대국가에 소재하는 특수관계기업의 세부담액을 동 국가의 과세관청이 조정함으로써 양국에 의해 행해진 과세소득 배분에 일관성을 유지하는 것이라고 설명함<sup>13)</sup>
- 예를 들어 국내에 모기업을 둔 다국적기업인 A가 국외에 자회사 B를 두고 있을 때, 국외에서 B의 과세대상 매출이 180에서 200으로 상향 조정되었다면 국내 모기업인 A의 매출원가 또한 180에서 200으로 상향 조정되고 A의 조정 후 과세소득은 20 감소, B의 조정 후 과세소득은 20 증가하게 됨<sup>14)</sup>

---

13) OECD(2022), Glossary

14) 이경근, 『국제조세의 이해와 실무』, 영화조세통람, 2022, p. 413

[그림 III-1] 대응조정의 예시



주: 국외에서 이전가격과세가 되어도 국내에서 대응조정을 받게 되는 경우 그룹 전체의 과세소득은 변동 없음(80+70→100+50)

자료: 이경근, 『국제조세의 이해와 실무』, 영화조세통람, 2022, p. 414

- 이러한 대응조정의 가장 큰 목적은 국제적 이중과세의 방지임
  - 1차 조정에서 과세소득이 상향 조정된 경우 이에 대응하여 상대국에서 관련 기업의 과세소득을 하향 조정하여 이중과세를 배제 또는 경감할 수 있음
  - 이때 대응조정은 일반적으로 양국 과세당국 간 상호합의절차로 진행되므로 결국 양국 과세당국 간의 협상의 결과로 대응조정 금액이 결정되는 것이라고도 할 수 있음<sup>15)</sup>
  - 대응조정은 1차 조정에 대응하여 이루어지는 2차적 조정의 일환이라고 볼 수 있으며 대응조정은 상호합의절차의 결과로 이루어진다는 점이 특징적임
  
- OECD 지침뿐만 아니라 OECD 모델조세조약(OECD Model Tax Convention on Income and Capital, 이하 ‘OECD 모델조세조약’)의 제9조 제2항은 대응조정의 근거 규정을 포함함
  - OECD 모델조세조약 제9조 제2항에 따라, 어느 한 계약국이 그 국가에 소속된 기업의 소득에 대하여 과세하는 경우 해당 기업의 과세소득이 상대방 계약국의

15) 이경근(2022), p. 413

과세소득에 포함되어 이미 과세되었거나 과세될 예정이라면 이중과세가 발생할 수 있으므로 양 체약국의 과세당국은 적절한 협의를 통해 부과된 세액을 적절히 조정해 주어야 함<sup>16)</sup>

- OECD 모델조세조약 제9조 제2항에 대한 주석서(Commentary)는 대응조정 요구를 받은 특정 국가가 단지 그 조정된 이익이 정상거래가격으로 거래가 이루어진 경우에 얻었을 이익을 정확히 반영하는 경우에 한하여 그 요구를 수용해야 한다는 것을 명확히 하고 있음<sup>17)</sup>

- 이는 양 국가 간의 협의과정에서 먼저 조정을 행한 국가가 상대방 국가에 대해 당해 조정이 원칙과 금액 측면에서 정당하다는 것을 증명할 부담을 진다는 것을 의미하며, 양 세무당국은 이 과정에서 협력적 접근방식을 취해야 함

- 또한 OECD 모델조세조약은 대응조정을 규정하고 있으나, 그 조정방법에 대해서는 구체화하지 않고 있음<sup>18)</sup>

- OECD 회원국들은 이러한 상황에서 서로 다른 감면 방법을 사용할 수 있으며, 양자 간 합의는 체약국들에 달려 있음

- 또한 OECD 모델조세조약은 일방 체약국 내에서의 소득 상향 조정에 따라 타방 체약국에서의 소득 조정이 이루어질 수 있는 기간의 제한과 관련해서도 검토하지 않고 있음<sup>19)</sup>

- 일부 국가들은 기간의 정함이 없어야 한다고 생각하는 반면, 다른 국가들은 기간을 정하지 않는 것은 실제 행정에서 비합리적이라고 생각하기도 함

- 다만 체약국이 원하는 경우 타방 체약국의 적절한 조정을 해야 할 의무기간을 다루는 규정을 양자 조약에 포함시킬 수 있음

- 이전가격 과세조정에 따른 법률적 또는 경제적 이중과세를 방지할 목적으로

16) OECD, OECD Model Tax Convention on Income and Capital, November 2017, Article 9

17) OECD(2022), paragraph 17

18) OECD(2017), Commentary on Article 9, paragraph. 7

19) OECD(2017), Commentary on Article 9, paragraph. 10

OECD 모델조세조약 제25조의 상호합의절차가 사용될 수 있음<sup>20)</sup>

- 한편 OECD 모델조세조약은 단순히 어느 한 계약국에서 소득이 증액되었기 때문에 상대방 계약국에서 자동적으로 조정이 이루어져야 하는 것은 아님을 주지해야 한다고 설명함<sup>21)</sup>
- 즉 조정된 소득금액에 대해 상대방 계약국이 거래가 제3자 간에 이루어졌다면 가능했을 소득을 정당하게 반영하고 있다고 판단하는 경우에만 적절한 대응조정이 이루어질 것임
- 실제로 OECD 모델조세조약의 제9조에 대한 주석서 문단 6에서는 한 계약국의 특수관계기업 소득이 독립기업원칙에서 올바르게 계산된다면 이루어졌을 금액을 넘는 수준까지 증가된다면, OECD 모델조세조약 제9조의 제2항은 관련이 없고 적용되어서는 안 된다고 설명함
- 따라서 후자의 계약국은 전자의 계약국에서 한 조정이 원칙 및 액수에 있어 모두 정당하다고 판단할 때만 관계회사의 소득조정을 하게 되는 것임

## 나. 2차 조정(Secondary adjustment)

- OECD 지침은 또한 대응조정만이 1차 조정에 따른 유일한 조정은 아니라고 설명함<sup>22)</sup>
- 실제 이익배분을 1차 조정과 일관성 있게 하기 위해서 이전가격 조정을 한 일부 국가들은 국내법에 따라 간주 거래(constructive transaction)가 있는 것으로 처리하며, 이 경우 1차 조정으로 인한 초과 이익은 다른 형태로 이전된 것으로 취급되어 과세되고, 이를 2차 조정(secondary adjustment)이라 함
- 이러한 2차 조정은 조세회피 방지에 기여함

20) OECD(2017), Commentary on Article 9, paragraph. 11

21) OECD(2017), Commentary on Article 9, paragraph. 6

22) OECD(2022), paragraph 4.68

- 2차 조정은 재결정된 이익과 당초 장부상 이익의 차이 내용을 설명하는 것이며, 2차적 거래에 대해 과세한다는 것은 2차적인 가격조정을 해야 한다는 의미임<sup>23)</sup>
  - 2차 조정의 정확한 형태는 각 사안별 사실과 해당 국가의 국내 세법에 따라 상이함
  
- 일반적으로 2차적인 간주거래는 간주배당, 간주출자, 간주대여의 형태를 취함<sup>24)</sup>
  - 예를 들어 모회사가 외국기업인 자회사의 이익에 대해 1차 조정을 하는 국가는 외국 모회사에 이전된 초과이익이 배당 형태로 이전된 것으로 보고, 배당에 대한 원천징수를 수행함
    - 자회사는 원천징수를 회피하기 위해 과다한 이전가격을 모회사에 지급한 것으로 거래를 간주하여 재구성하는 것임
  - 2차 조정의 다른 예로서는 1차 조정을 한 세무당국이 관계기업에 대한 초과이익을 대여한 것으로 간주하는 경우가 있을 수 있음<sup>25)</sup>
    - 이 경우 대여금에 대한 변제 의무가 발생하는 것으로 간주하여, 1차 조정을 하는 과세당국은 2차적 거래에 정상가격 원칙을 적용하여 정상거래 이자를 과세함
    - 이때 적용 이자율, 이자 지급시기 및 이자의 자본화 여부를 검토해야 함
    - 간주대여 접근방법은 1차 조정이 이루어진 연도뿐만 아니라 2차 조정을 하는 과세당국이 간주대여금이 변제되었다고 보는 연도에까지 영향을 미치게 됨
  
- OECD 모델조세조약 제9조 제2항의 주석서는 모델조세조약의 제9조 제2항은 2차 조정과는 관련이 없으며, 해당 조항이 과세당국으로 하여금 2차 조정을 못하게 하거나 2차 조정을 강제하지 않는다고 명시하고 있음<sup>26)</sup>
  - 일부 국가에서 2차 조정을 허용하고 있으나, 또 다른 일부 국가에서는 행정상 어려움의 이유 또는 국내 관련 법조항이 2차 조정을 허용하지 않는다는 이유에

23) OECD(2022), paragraph 4.68

24) OECD(2022), paragraph 4.68

25) OECD(2022), paragraph 4.69

26) OECD(2022), paragraph 4.71

서 2차 조정을 하지 않고 있음<sup>27)</sup>

- 예를 들어 1차 조정이 자매회사 간 이루어진 경우 2차 조정을 통해 이를 모회사에 대한 간주배당으로 본 후 다시 이를 거래에 관련된 다른 자매회사에 간주출자된 것으로 취급하므로, 이로 인해 수많은 간주거래들이 생겨날 수 있고 여러 과세관할권 간 조세문제를 발생시킬 수 있음<sup>28)</sup>

- 또한 2차 거래를 간주배당이 아닌 간주대여로 보는 경우 상기와 같은 문제는 발생하지 않으나 간주대여는 대부분의 국가에서 사용하지 않으며 이 또한 간주이자 문제를 발생시켜 복잡성을 가짐

□ 일부 국가에 따라서는 상대방 국가의 2차 조정에 대한 구제를 허용하지 않기도 하며, 실제로 OECD 모델조세조약의 제9조에서도 2차 조정에 대한 구제를 강제하는 것은 아님<sup>29)</sup>

○ 2차 조정으로 인해 발생하는 추가적 세부담에 대해 상대방 국가에서 그에 대응하는 세액공제를 해주거나 또는 다른 형태로 구제하지 않으면 이중과세가 발생할 수 있음<sup>30)</sup>

- 예를 들어 2차 조정이 간주배당의 형태인 경우, 부과된 원천징수세액은 상대방 국가의 국내법에서 간주배당을 인정하지 않으면 경감되지 않음

○ 이에 따라 과세당국은 2차 조정을 함에 있어 이중과세의 가능성이 최소화되도록 하는 것이 바람직함<sup>31)</sup>

□ 2차 조정을 허용하는 일부 국가들은, 1차 조정 대상이 된 납세자의 계정이 세무회계상 1차 조정에 부합되도록 그 납세자가 소속된 다국적기업 그룹이 초과이익을 납세자에게 반환함으로써 2차 조정을 피할 수 있는 선택권을 납세자에게 허용함<sup>32)</sup>

27) OECD(2022), paragraph 4.71

28) OECD(2022), paragraph 4.72

29) OECD(2022), paragraph 4.71

30) OECD(2022), paragraph 4.70

31) OECD(2022), paragraph 4.73

32) OECD(2022), paragraph 4.74

- 예를 들어 외상매출금 계정을 새로 만들거나 또는 이전되는 금액(예를 들어 모 회사와 자회사 간 조정의 결과로 배당으로 지급된 것으로 간주되는 금액)이 정상가격 금액으로 추가 지급되거나(최초의 이전가격이 정상가격에 미달하는 경우) 또는 정상가격 금액으로 반환(최초의 이전가격이 정상가격을 초과하는 경우)되는 것으로 조정함으로써 이익반환의 효과를 얻을 수 있음
- 다만 대부분의 OECD 회원국들이 이익반환의 경험이 많지 않기 때문에 납세자와 과세당국 간 이익반환제도를 활용하기 위한 방안을 상호합의과정에서 논의해야 함<sup>33)</sup>

## 2. 보상조정

- OECD 지침은 특수관계인과 거래하고 있는 납세의무자로 하여금 실제 거래된 가격이 아니라 하더라도 그 특수관계거래에 대해 정상가격이라고 판단되는 가격을 세무목적상 이전가격으로 보고하도록 허용하는 것을 보상조정(compensating adjustment)이라고 정의함<sup>34)</sup>
- 예를 들어 국내에 본사를 둔 A사가 국외 판매법인인 B사에 제품을 판매하는 구조에서 목표 영업이익(정상가격범위)을 3%로 설정하였다면 실제 영업이익과의 차이만큼 A사와 B사는 보상조정을 수행하게 됨<sup>35)</sup>

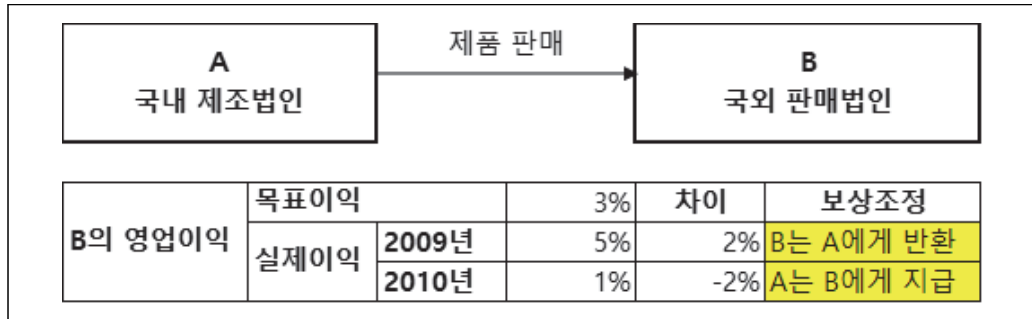
---

33) OECD(2022), paragraph 4.78

34) OECD(2022), paragraph 4.38

35) 이경근(2022), p. 403

[그림 III-2] 보상조정이 이루어지는 경우와 그 조정방법의 사례



자료: 이경근, 『국제조세의 이해와 실무』, 영화조세통람, 2022, p. 403

- OECD 지침은 보상조정은 ‘세무신고 이전에 이루어진다(would be made before the tax return is filed)’라고 설명함<sup>36)</sup>
  - 납세의무자인 특수관계기업이 그 특수관계 거래에 대한 이전가격을 정할 당시에는 비교 가능한 독립거래에 대한 정보를 얻기 어려울 수 있다는 점을 고려할 때, 보상조정으로 세무신고 시 정상가격 원칙에 부합하는 과세소득을 신고할 수 있는 것임
  - 즉 OECD 지침은 정확한 세무신고를 장려하기 위해 납세의무자가 회계장부나 기록상의 실제 거래가격과 정상거래 가격과의 차이를 조정하는 보상조정을 허용해야 한다고 말함
  
- 보상조정에 관하여 OECD 이전가격지침은 조정의 타당성을 인정하고 있으나, 실제로 상당수의 국가들은 세무신고는 실제거래를 반영해야 한다는 이유로 보상조정을 제도적으로 수용하고 있지 않고 있음<sup>37)</sup>
  - 따라서 OECD 지침은 만약 보상조정이 특수관계기업 중 어느 하나가 소재하는 국가에서만 허용된다면 세무당국에 의한 1차 조정이 이루어지지 않는 한 대응 조정이 불가능하므로 이중과세가 발생할 수 있다고 보고, 이를 해결하기 위한 방안으로서 상호합의제도의 활용을 제안함<sup>38)</sup>

36) OECD(2022), paragraph 4.38

37) 이경근(2022), p. 404

### 3. 그 외의 조정제도 관련 OECD 지침의 내용

#### 가. 의도적 상계

- OECD 지침은 의도적 상계(intentional set-offs)란 특수관계기업이 의도적으로 그 특수관계거래의 조건을 맞추는 상계거래를 하는 것을 의미한다고 설명함<sup>39)</sup>
  - 의도적 상계는 일방 특수관계기업이 그룹 내의 다른 특수관계기업에 주는 이익과 어느 정도 균형이 맞추어지는 이익을 받는 경우에 나타남
    - OECD 지침은 ‘의도적’ 상계만을 인정함으로써 상계는 사전에 거래상대방 간에 상호 의도된 것이라야 한다는 입장을 지님<sup>40)</sup>
  - 해당 기업들은 각각 주고받는 이익을 상계하여 거래의 순이익(또는 손실)만을 세무상 고려해야 한다고 주장할 수 있음
    - 예를 들어 일방 특수관계기업이 그룹 내 다른 특수관계기업으로부터 노하우라는 무형자산을 제공받으면서 그 대가로 라이선스 사용을 허여하여 두 거래로부터 양자 간 어떠한 이익이나 손실도 발생하지 않는다고 주장할 수 있음
  - 이때 상계한 것으로 주장하는 각각의 이익을 계량화하기 위해 각 거래를 정상가격 원칙에 따라 평가해야 함
  
- 또한 OECD 지침은 국가 간 상계에 대한 세무상 취급이 상이하거나 조세조약에서 각 거래별로 대가에 대한 세무상 취급이 상이하기 때문에 국외 특수관계기업 간 거래의 상계의 의미는 순수한 국내 거래의 상계와는 다를 수 있음을 설명함<sup>41)</sup>
  - 의도적 상계처리에 의하여 소득의 성격이 달라지거나 소득 및 비용의 원천이 달라져서 납부세액에 영향을 미칠 수 있기 때문임

38) OECD(2022), paragraph 4.39

39) OECD(2022), paragraph 3.13

40) 이경근(2022), p. 202

41) OECD(2022), paragraph 3.16

- 따라서 OECD 지침은 상계거래에 포함된 거래들이 정상가격원칙에 부합한다는 점을 평가할 때 각 거래를 따로 평가할 필요가 있다고 말함<sup>42)</sup>
- 납세의무자는 세무신고 시 특수관계기업 간 상계거래가 있었다는 점과 상계를 감안한 거래 조건들이 정상가격원칙에 부합한다는 점을 입증하거나, 또는 입증할 수 있는 관련 자료를 보관하며 충분한 분석을 하였음을 설명하여야 함<sup>43)</sup>

## 나. 중재

- 일반적으로 이중과세 문제는 상호합의절차에 따라 해결되지만, 세무당국 간 합의에 이르지 못하는 경우를 위해 OECD 모델조세조약 제25조 제5항에서는 중재조항(arbitration)과 같은 절차를 제시함<sup>44)</sup>
- 중재조항은 2008년 OECD 모델조세조약 개정을 통해 제25조 제5항에 신설되었는데, 관할 과세당국이 2년 이내에 합의에 도달하지 못할 경우 상호합의 신청인의 신청에 따라 미해결 사안을 중재 절차에서 해결할 수 있도록 하고 있음
- 이러한 중재조항은 상호합의절차의 일환이며, 국가 간 조세조약 분쟁을 해결하는 또 다른 방법은 아님<sup>45)</sup>
- 이에 각국 과세당국들은 추가적인 중재 절차의 필요성을 피하기 위해 상호합의 절차를 효율적으로 진행하도록 신경 쓸 것임<sup>46)</sup>

---

42) OECD(2022), paragraph 3.16

43) OECD(2022), paragraph 3.15

44) OECD(2022), paragraph 4.177

45) OECD(2022), paragraph 4.178

46) OECD(2022), paragraph 4.179

## IV. 우리나라의 이전가격 조정제도

### 1. 국제조세조정법상 이전가격 조정제도

#### 가. 대응조정 및 2차 조정

##### 1) 대응조정

- 우리나라는 「국제조세조정에 관한 법률」(이하, ‘국제조세조정법’) 제12조(체약상대국의 과세조정에 대한 대응조정)에서 대응조정에 대해 정하고 있음<sup>47)</sup>
- 「국제조세조정법」 제12조 제1항에 따라, 체약상대국이 거주자와 국외특수관계인의 거래가격을 정상가격으로 조정하고, 이에 대한 상호합의절차가 종결된 경우에는 과세당국은 그 합의에 따라 거주자의 각 과세연도 과세표준 및 세액을 조정하여 계산할 수 있음
- 또한 「국제조세조정에 관한 법률 시행령」(이하, ‘국제조세조정법 시행령’) 제21조에서는 대응조정 신청 절차에 대해 규정함<sup>48)</sup>
  - 납세자는 상호합의 종결 통보를 받은 날로부터 3개월 이내에 별지 제5호 서식 [소득금액 계산특례 신청서]를 작성하여 상호합의 종결 통보서를 첨부하여 관할 세무서장에게 수정신고 또는 경정청구를 하면 됨
    - 이를 신청 받은 납세지 관할 세무서장은 신청을 받은 날부터 2월 이내에 과세

47) 「국제조세조정에 관한 법률」 제12조

48) 「국제조세조정에 관한 법률 시행령」 제21조, 「국제조세조정에 관한 법률 시행규칙」 제13조

표준 및 세액을 경정할 수 있고, 이 경우 경정하여야 할 이유가 없는 경우에는 이를 신청인에게 통지하여야 함<sup>49)</sup>

- 「국제조세조정에 관한 법률 시행규칙」(이하, ‘국제조세조정법 시행규칙’) 제13조에서 규정하는 별지 제5호 서식 [소득금액 계산특례 신청서]는 다음 [그림 VI-1]과 같음

---

49) 「국제조세조정에 관한 법률 시행령」 제21조 제2항



- 대응조정에 의하여 소득이 감액조정된 경우 국외특수관계인에게 반환되지 않는 금액에 대하여 「법인세법」상의 이월익금으로 취급함으로써 사실상 내국법인의 익금에 산입하지 아니하거나 「소득세법」상 거주자의 소득금액으로 보지 않도록 함<sup>50)51)</sup>
- 이 규정이 중요한 이유는 만일 국외특수관계인에게 반환되지 않고 있는 금액을 내국 법인의 과세소득으로 취급하여 익금산입을 하는 경우 이에 대하여 법인세를 납부해야 할 것이고, 그 경우에는 대응조정에 의하여 이루어진 세부담 경감 효과가 사라지기 때문임<sup>52)</sup>
  - 즉 명분만 대응조정을 해준 것이지 결국 납세자의 이중과세 부담은 변함이 없게 되기 때문임

〈표 Ⅳ-1〉 「국제조세 집행기준(2020)」 10-0-1 [소득금액 계산의 특례(대응조정)]

의의	체약상대국이 거주자와 국외특수관계인의 거래가격을 정상가격으로 조정하고, 이에 대한 상호합의절차가 종결된 경우에는 과세당국은 그 합의에 따라 거주자의 각 과세연도 소득금액 및 결정세액을 조정하여 계산할 수 있다.
수정신고 경정청구	<p>소득금액 및 결정세액의 조정을 받고자 하는 거주자는 상호합의에 의한 통지를 받은 날부터 3월 이내에 소득금액 계산특례 신청서(상호합의 종결통보서 첨부)에 의해 관할 세무서장에게 수정신고 또는 경정청구하여야 한다.</p> <p>일방적 사전승인을 얻은 거주자가 소득금액 및 결정세액의 조정을 받고자 하는 경우에는 국제청장이 발급한 통지서를 받은 날부터 3월 이내에 소득금액 계산특례 신청서(국제청장이 발급한 통지서 첨부)에 의해 관할 세무서장에게 수정신고 또는 경정청구하여야 한다.</p>
경정	경정청구를 받은 납세지 관할세무서장은 경정청구를 받은 날부터 2월 이내에 과세표준 및 세액을 경정할 수 있다. 이 경우 경정하여야 할 이유가 없는 경우에는 이를 경정청구를 한 자에게 통지하여야 한다.
세무조정 방법	<p>대응조정에 의하여 내국법인의 소득이 감액조정된 금액 중 국외특수관계인에게 반환되지 아니하고 사내유보되는 금액은 이월익금으로 보아 <b>내국법인의 익금에 산입하지 않는다.</b></p> <p>대응조정에 의하여 내국법인이 아닌 거주자의 소득금액을 조정한 결과 감액되는 소득금액 중 국외특수관계인에게 반환되지 아니하는 금액은 그 <b>거주자의 소득금액으로 보지 아니한다.</b></p>

50) 「국제조세 집행기준(2020)」 10-0-1 [소득금액 계산의 특례(대응조정)]

51) 이경근(2022), p. 418

52) 상동

## 〈표 IV-1〉의 계속

적용시기	소득금액 계산의 특례기한 연장은 2019. 2. 12. 이후 상호합의절차를 통보받거나 일방적 사전 승인의 결정을 통보받은 경우부터 3개월 이내, 해당 통보일이 2019. 2. 12. 전인 경우에는 2개월 이내.
------	---

자료: 「국제조세 집행기준(2020)」, [https://txsi.hometax.go.kr/docs\\_new/customer/law/analysis\\_gijunMain.jsp?body=7&textItem=27&textItemNm=%EA%B5%AD%EC%A1%B0](https://txsi.hometax.go.kr/docs_new/customer/law/analysis_gijunMain.jsp?body=7&textItem=27&textItemNm=%EA%B5%AD%EC%A1%B0), 검색일자: 2023. 11. 15.

- 대응조정의 결과 소득조정 대상금액이 외화로 결정된 경우 적용되어야 할 원화환산 환율은 당해 조정대상 거래가 있었던 당시에 적용한 환율을 적용해야 함<sup>53)</sup>
  - 조세조약 체결상대국 간 상호합의 결과, 연도별로 소득을 조정해야 할 금액이 외화로 결정되고 그 조정해야 할 대상이 내국법인의 매출가액일 경우 그 소득금액 조정을 위하여 적용되어야 할 원화환산 환율은 당해 조정대상 거래가 있었던 당시에 적용한(기장에 사용된) 환율(매입률)을 적용해야 함
  - 다만 개별 거래를 추적하여 거래 일자별로 소득조정을 위한 금액을 할당·배분하는 것이 실질적으로 곤란하여 연도별 일괄 조정이 불가피한 경우에는 연평균 매입률을 적용할 수 있음
  
- 대응조정은 부과제척기간의 제약을 받지 않고 과거의 모든 사업연도에 대해 가능하므로, 5년 이전의 과세연도에 대한 대응조정도 가능한 것으로 판단됨
  - 「국제조세조정법」 제51조(부과제척기간의 특례)에서는 체결상대국과 상호합의절차가 개시된 경우에 상호합의절차의 종료일의 다음 날부터 1년간의 기간과 「국세기본법」 제26조의2 제1항부터 제4항까지의 규정에 따른 부과제척기간 중 나중에 도래하는 기간의 만료일 후에는 국세를 부과할 수 없다고 규정하고 있음<sup>54)</sup>
  - 이에 따라 아무리 상호합의가 오랜 기간 동안에 걸쳐서 실시된다 할지라도 상호합의가 종결된 날로부터 최소 1년간의 경정·결정기간이 있기 때문에, 사실상 대응조정의 시간상 제약은 없다고 볼 수 있음<sup>55)</sup>

53) 「국제조세 집행기준(2020)」 10-0-2 [소득조정대상금액이 외화로 결정된 경우 적용환율]

54) 「국제조세조정에 관한 법률」 제51조

## 2) 2차 조정

- 1차 조정으로 재계산된 소득금액만큼은 실제 해당 납세자와 거래를 한 국외특수관계인의 이익이 되는데, 이러한 이익을 이전받은 자가 그 금액을 반환하지 아니하는 경우에는 그에 상응하게 소득처분을 하여 과세하며 이러한 이전가격과세상 소득처분을 2차 조정이라 함<sup>56)</sup>
- 2차 조정 금액은 이전가격과세를 받는 법인의 법인세 부과 전 소득금액 증액분이 됨
- 「국제조세조정법」 제13조(소득처분 및 세무조정), 동법 시행령 제22조 내지 제25조에 따라 소득처분은 다음과 같이 이루어짐
  - (1) 국외특수관계인이 내국법인의 주주인 경우 배당
  - (2) 내국법인의 자회사인 경우 출자의 증가
  - (3) 기타 특수관계인의 경우는 배당
- 내국법인에 반환되었는지를 확인하기 전까지는 임시유보로 처분하며, 이를 위해 과세관청은 임시유보처분통지서를 송부함

〈표 Ⅳ-2〉 「국제조세 집행기준(2020)」 9-0-1 [소득금액 조정에 따른 소득처분 및 세무조정]

임시유보처분
○ 과세당국 또는 내국법인은 소득금액 조정에 따른 소득처분 및 세무조정을 하는 경우에는 <b>반환 여부를 확인하기 전까지는 임시유보로 처분</b> 한다.
○ 과세당국은 임시유보로 처분하는 경우 그 사실을 임시유보처분통지서에 의해 「소득세법 시행령」 제192조 제1항 및 제4항을 준용하여 통지
○ 다음의 경우는 임시유보로 처분하지 않고 소득처분 또는 세무조정(영 제16조 제1항 각 호에 따른 배당 또는 출자의 증가)하며, 임시유보 처분을 한 후에 ②, ③의 사유가 발생하는 경우에는 다시 소득처분 또는 세무조정(배당 또는 출자의 증가)한다.
① 과세당국이 과세표준 및 세액을 결정하거나 경정한 날부터 4개월 이내에 부과제척기간이 만료되는 경우

55) 오윤(2016), p. 479

56) 오윤(2016), p. 464

## 〈표 IV-2〉의 계속

임시유보처분	
② 해당 내국법인이 이전소득금액 처분 요청서를 제출한 경우 ③ 해당 내국법인이 폐업한 경우(사실상 폐업한 경우 포함)	
내국법인에 반환된 것이 확인되지 않는 경우	
의의	○ “내국법인에 반환된 것이 확인되지 아니하는 경우”란 임시유보처분통지서를 받은 날(임시유보 처분 통지서를 받은 날부터 90일이 되는 날까지 상호합의 절차가 개시된 경우에는 상호합의 결과를 통보받은 날) 또는 과세표준 및 세액을 신고한 날부터 90일 이내에 반환금과 반환이자를 합한 금액을 반환하였음을 확인할 수 있는 서류(이전소득금액 반환확인서)를 과세당국에 제출하지 않은 경우를 말한다. ○ 임시유보로 처분하지 않고 소득처분 또는 세무조정하는 경우(영 제15조 제3항에 해당 하는 경우)에는 과세표준 및 세액을 결정하거나 결정할 당시 익금에 산입되는 금액이 국외특수관계인으로부터 내국법인에 반환되는 것이 확인되지 않은 경우를 말한다.
소득처분 또는 세무조정	정상가격 및 정상원가분담액 등에 의한 과세조정을 적용할 때 익금에 산입되는 금액은 아래와 같이 소득처분 또는 세무조정 한다. ○ <b>주주(직·간접 소유) : 배당</b> ○ <b>내국법인의 자회사(직·간접 소유) : 출자의 증가</b> ○ <b>기타 국외특수관계인 : 배당</b>
내국법인에 반환하는 경우	
○ 반환이자를 추가하여 반환하여야 함	
○ 반환이자 = 반환하려는 금액 × 거래일이 속하는 사업연도 종료일의 다음 날부터 이전소득금액반환일까지의 기간 × 국제금융시장의 실세이자율을 고려하여 기획재정부령으로 정하는 이자율* / 365 (윤년의 경우에는 366) * 이자계산대상 각 사업연도의 직전 사업연도 종료일의 통화별 12개월 만기 런던은행 간 대출이자율, 12개월 만기 런던은행 간 대출이자율이 없는 통화의 경우에는 미합중국 통화의 12개월 만기 런던은행 간 대출이자율	
자료: 「국제조세 집행기준(2020)」, <a href="https://txsi.hometax.go.kr/docs_new/customer/law/analysis_gijunMain.jsp?body=7&amp;textItem=27&amp;textItemNm=%EA%B5%AD%EC%A1%B0">https://txsi.hometax.go.kr/docs_new/customer/law/analysis_gijunMain.jsp?body=7&amp;textItem=27&amp;textItemNm=%EA%B5%AD%EC%A1%B0</a> , 검색일자: 2023. 11. 15.	

## 나. 보상조정

- 우리나라는 「국제조세조정법」 제6조(정상가격에 의한 신고 및 경정청구)에서 보상 조정에 대해 정하고 있음<sup>57)</sup>
- 종전에는 「국제조세조정법 시행령」 제7조 제2항에서 보상조정을 규정하였으나, 2020년 1월 1일 「국제조세조정법」 개정 시 이를 「국제조세조정법」으로 이관하여 규정하였음
  - 시행령에 규정된 사항을 법으로 이관하여 규정함으로써 납세의무자가 정상가격에 의한 수정신고나 경정청구를 할 수 있는 권리를 보다 강화하였다고 할 수 있음<sup>58)</sup>
  - 「국제조세조정법」 제6조에 따라, 거주자는 국외특수관계인과의 실제 거래가격이 정상가격산출방법을 적용하여 산출한 정상가격과 다른 경우에는 정상가격을 거래가격으로 보아 조정한 과세표준 및 세액을 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 기한까지 별지 제1호 서식 [거래가격 조정신고서]를 첨부하여 납세지 관할 세무서장에게 신고하거나 경정청구를 할 수 있음
    - (1) 「소득세법」 제70조, 제70조의2, 제71조, 제73조, 제74조의 규정 또는 「법인세법」 제60조 제1항 및 제76조의17 제1항의 규정에 의한 신고기한(즉 소득세나 법인세 개별 및 연결 확정신고기한)
    - (2) 「국세기본법」 제45조의 규정에 의한 수정신고기한
    - (3) 「국세기본법」 제45조의2 제1항의 규정에 의한 경정청구기한
    - (4) 「국세기본법」 제45조의3 제1항에 따른 기한 후 신고기한
  - 「국제조세조정법 시행규칙」 제2조에서 규정하는 별지 제1호 서식 [거래가격 조정신고서]는 다음과 같음

57) 「국제조세조정에 관한 법률」 제6조

58) 이경근(2022), p. 402



[그림 IV-2]의 계속

(뒤쪽)

작성방법

※ 이 신고서는 조정대상 거래별 국외특수관계인별로 작성합니다.

1. 이 서식에 적는 금액은 "원"을 단위로 합니다.

2. ①~⑥: 신고인의 해당 사항을 적습니다.

3. ⑦~⑩: 국외특수관계인의 해당 사항을 적습니다.

4. ⑪: 다음 구분에 따라 해당 란에 "√" 표시를 합니다.

가. 신고인이 국외특수관계인의 의결권 있는 주식(출자지분)의 100분의 50 이상을 직접 또는 간접으로 소유한 경우(「국제조세조정에 관한 법률 시행령」 제2조제2항제1호 가목): "지배"란에 "√" 표시

나. 국외특수관계인이 신고인의 의결권 있는 주식(출자지분)의 100분의 50 이상을 직접 또는 간접으로 소유한 경우(「국제조세조정에 관한 법률 시행령」 제2조제2항제1호 나목): "피지배"란에 "√" 표시

다. 제3자와 그의 친족등이 국외특수관계인 및 신고인의 의결권 있는 주식(출자지분)의 100분의 50 이상을 직접 또는 간접으로 소유한 경우(「국제조세조정에 관한 법률 시행령」 제2조제2항제2호): "자배"란에 "√" 표시

라. 신고인과 국외특수관계인이 공통의 이해관계가 있고 어느 한 쪽이 다른 쪽의 사업 방침의 전부 또는 중요한 부분을 실질적으로 결정할 수 있거나 제3자가 신고인 및 국외특수관계인의 사업 방침을 실질적으로 결정할 수 있는 경우(「국제조세조정에 관한 법률 시행령」 제2조제2항제3호 및 제4호): "실질 지배"란에 "√" 표시

마. 「법인세법 시행규칙」 제65조제2항에 따라 국제거래명세서를 제출하는 경우: "본점·지점 등"란에 "√" 표시를 합니다.

5. ⑬: 매출 또는 매입을 선택합니다.

6. ⑭: 유형자산, 무형자산, 용역, 금전대부(금전대차), 지급보증, 이행보증, 기타에서 하나를 선택합니다.

7. ⑮: 분석대상범인이 있는 장상가격 산출방법(원가가산법, 재판매가격법, 재판매가격법, 재판매가격 분석 당시 조정대상으로 검토한 범인명① 또는 ②)을 기재합니다.

8. ⑯~⑰: ⑮ 장상가격산출방법은 아래 표의 약어로 기재합니다. ⑱ 조정항목(수익성지표)는 ⑯의 장상가격산출방법에 따른 아래 수익성지표를 선택하여 기재합니다.

구분	비교가능 제3자 가격방법	재판매가격방법	원가가산방법	거래순이익률방법	이익분할방법	그 밖의 합리적 방법
조항명목 (수익성지표)	CUP, CUT  가격, 요율	RP 매출총이익률 (매출총이익/매출) 기타 (사용한 지표를 직접 기재)	CP 매출/매출원가 기타 (사용한 지표를 직접 기재)	TNMM 영업이익률 자산수익률 총원가산율 Berry Ratio 기타비율	PSM 공헌도분석 잔여이익분할 기타	기타방법  사용한 지표를 간단히 기재

## [그림 IV-2]의 계속

(뒤쪽)

## 작성방법

9. ㉘ : 국외투수관계인과의 거래에서 실제로 적용된 비율 또는 금액을 적습니다. 분석대상법인이 있는 경우 ㉗에 따른 분석대상법인의 수익성지표 값을 기재합니다.
10. ㉙ : 비교대상법인(거래)의 정상가격을 적습니다.(비율 또는 금액) ㉚에 분석대상법인의 수익성지표 값을 기재한 경우, ㉙에는 비교대상법인의 수익성지표 값의 정상사분위범위를 기재합니다. ㉛에 비율을 기재한 경우, ㉙에 비율을 기재하고, ㉛에 금액을 기재한 경우, ㉙에 금액을 기재합니다.
11. ㉜ : ㉘ 실제거래가격과 ㉙ 정상가격의 차이를 금액(원)단위로 기재합니다.
12. ㉝ : 조정금액이 귀속되어야 하는 국가를 기재합니다.
13. ㉞~㉟ : 아래의 방법대로 작성하되, ㉞에서 "본점·지점 등"란에 "v" 표시를 한 경우 ㉞와 ㉟은 작성하지 않으며, ㉟의 국가가 한국인 경우 ㉞에 "기타사외유출"을 기재합니다.
14. ㊱ : 조정금액이 ㉟의 국가로 국조법 제13조, 국조령 제22조제1항 각 호의 날부터 90일 이내에 반환 예정인 경우 "여"로 기재하고, 그 외의 경우 "부"로 기재합니다. ㉟의 국가가 한국이고, 해당 내국법인이 폐업(사실상 폐업 포함)한 경우 임시유보로 처분하지 않고 국조령 제23조제1항 각 호에 따라 처분 또는 조정하므로 ㉟에 "부"로 기재합니다.
15. ㊲ : ㉟가 "여"인 경우 ㉟의 국가로 송금(수취) 예정일 등을 기재합니다.
16. ㊳ : ㉟의 국가가 한국이고 ㉟가 "부"인 경우 「국세조세조정에 관한 법률 시행령」 제23조제1항에 따라 이진소득배당 또는 출자의 증가를 기재하며, ㉟의 국가가 한국이 아닌 경우 ㉟는 기재하지 않습니다.

210mm×297mm[백상지 80g/㎡ 또는 중질지 80g/㎡]

자료: 「국세조세조정에 관한 법률 시행규칙」 [별지 제1호 서식]

- 이때 납세의무자의 증액신고의 경우 수정신고의 기간제약을 사실상 받지 아니하는 반면, 감액신고의 경우 당초의 법정신고기간 종료 후 5년 이내에 관할 세무서장에게 경정청구를 하여야 함
  - 「국세기본법」 제45조에 따르면 납세자의 세부담 증액신고의 경우에는 관할 세무서장이 세액결정·경정통지를 하기 전까지 수정신고를 할 수 있도록 함
  - 반면 「국세기본법」 제45조의2에 따르면 납세자의 세부담 감액청구의 경우에는 납세자는 법정신고기간 종료 후 5년 이내(소송판결 확정, 조세조약에 의한 상호 합의, 과세당국에 의한 결정·경정 등의 경우에는 그 사유가 발생한 것을 안 날로부터 3개월 이내)에 경정청구를 할 수 있도록 함
    - 「국세기본법」 제45조의2 제3항에 따라 납세자의 경정청구를 접수한 관할 세무서장은 해당 청구를 받은 날로부터 2개월 이내에 (1) 과세표준 및 세액을 결정 또는 경정하거나 (2) 결정 또는 경정할 이유가 없다는 뜻을 납세자에게 통지하여야 함

〈표 Ⅳ-3〉 「국제조세 집행기준(2020)」 4-0-1 [정상가격에 의한 과세조정]

정상가격	“정상가격”이란 거주자, 내국법인 또는 국내사업장이 국외특수관계인이 아닌 자와의 통상적인 거래에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 재화 또는 용역의 특성·기능 및 경제 환경 등 거래조건을 고려하여 계산한 가격을 말한다.
정상가격 과세조정 (증액 or 감액경정)	과세당국은 거래 당사자의 어느 한 쪽이 국외특수관계인인 국제거래에서 그 거래가격이 정상가격보다 낮거나 높은 경우에는 정상가격을 기준으로 거주자(내국법인과 국내사업장 포함)의 과세표준 및 세액을 결정하거나 경정할 수 있다. 2개 과세연도 이상에 대해서 동일한 정상가격 산출방법을 적용한 경우에는 그 기간 동안의 모든 거래가격에 대해서 그 정상가격을 기준으로 거주자의 과세표준 및 세액을 결정하거나 경정하여야 한다.
성격	① 정상가격에 의한 과세조정은 조세회피목적을 전제조건으로 하지 않는다. ② 정상가격에 의한 과세조정은 국외특수관계인의 과세소득실현을 전제조건으로 하지 않는다.

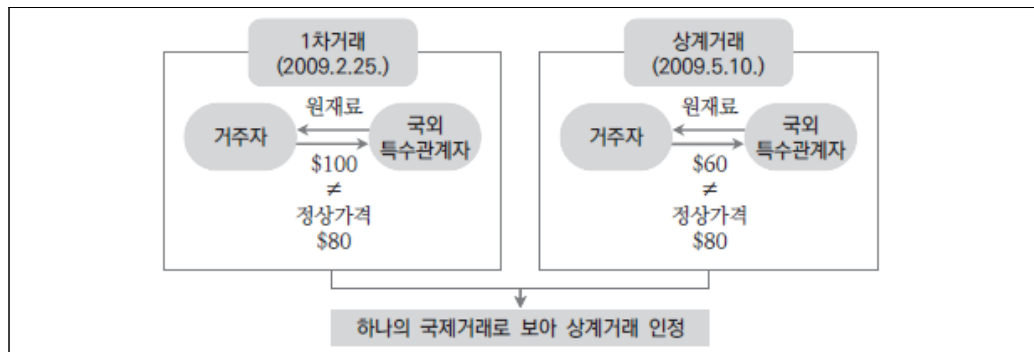
자료: 「국제조세 집행기준(2020)」, [https://txsi.hometax.go.kr/docs\\_new/customer/law/analysis\\_gijunMain.jsp?body=7&textItem=27&textItemNm=%EA%B5%AD%EC%A1%B0](https://txsi.hometax.go.kr/docs_new/customer/law/analysis_gijunMain.jsp?body=7&textItem=27&textItemNm=%EA%B5%AD%EC%A1%B0), 검색일자: 2023. 11. 15.

## 다. 그 외의 조정제도

### 1) 상계

- 우리나라는 「국제조세조정법」 제11조(상계거래의 인정 등)에서 상계에 대해 정하고 있음<sup>59)</sup>
- 상계거래의 인정을 통해 국제거래에서 그 거래가격이 정상가격보다 낮거나 높은 경우에도 일부 요건을 갖춘 경우에는 상계되는 모든 국제거래를 하나의 국제거래로 보아 과세조정을 할 수 있도록 함<sup>60)</sup>
- (1) 거주자가 같은 국외특수관계인과 같은 과세연도 내의 다른 국제거래를 통하여 그 차액을 상계하기로 사전에 합의하고,
  - (2) 해당 거주자가 사전 합의 사실과 상계거래 내용을 증명하는 경우
- 즉 상계거래는 국외특수관계인과의 국제거래가 정상가격으로 이루어지지 아니하여 이를 시정하고자 하는 거래를 말함<sup>61)</sup>

[그림 IV-3] 상계거래 인정의 사례



자료: 「국제조세 집행기준(2020)」, [https://txsi.hometax.go.kr/docs\\_new/customer/law/analysis\\_gijunMain.jsp?body=7&textItem=27&textItemNm=%EA%B5%AD%EC%A1%B0](https://txsi.hometax.go.kr/docs_new/customer/law/analysis_gijunMain.jsp?body=7&textItem=27&textItemNm=%EA%B5%AD%EC%A1%B0), 검색일자: 2023. 11. 15.

59) 「국제조세조정에 관한 법률」 제11조

60) 「국제조세조정에 관한 법률」 제11조 제1항

61) 「국제조세조정에 관한 법률 기본통칙」, 8-001

- 즉 「국제조세조정법」상 상계거래가 인정되기 위해서는 세 가지 요건이 충족되어야 함<sup>62)</sup>
  - 첫째, 동일한 국외특수관계자 간의 거래여야 함
  - 둘째, 상계되는 거래는 동일한 과세연도 내의 다른 거래여야 함
  - 셋째, 차액을 상계하기로 사전 합의하고 거주자가 그 거래 내용과 사실을 증명해야 함
  
- 다만 증명되는 상계거래에서 그 어느 하나의 거래가 「법인세법」 및 「소득세법」에 따른<sup>63)</sup> 국내원천징수의 대상이 될 때에는 상계거래가 없는 것으로 보아 해당 원천징수 규정을 적용함<sup>64)</sup>
  - 즉 상계거래를 인정하는 경우에도 국내에서 원천징수대상이 되는 소득이 발생한 때에는 해당 거래에 대해서 상계거래가 없는 것으로 보아 원천징수하도록 하여, 우리나라에서 정당히 행사할 수 있는 과세권 확보를 위한 안전장치를 마련해 두고 있는 것임<sup>65)</sup>
  
- 한편 우리나라의 「국제조세조정법」은 사전에 거래상대방 간 상호 의도된 것만을 상계거래로 인정하므로 OECD 지침과 동일하게 ‘의도적 상계(intentional set-offs)’만을 허용하고 있다고 보아야 할 것임<sup>66)</sup>
  - 상계거래가 실시되는 시점에서 상계거래를 시행하고자 하는 거주자는 상계이유 및 상계방법을 이해하고 있어야 하기 때문에, 상계거래의 주요내용은 거래발생 전 단계에서 이미 이루어져 있어야 함
  - 이에 따라 거래가 모두 종료된 후에는 상계거래가 성립할 수 없고, 다만 보상조정이 있을 수 있음

62) 「국제조세 집행기준」 8-0-1 [상계거래의 인정]

63) 「소득세법」 제156조 및 제156조의2부터 제156조의7까지의 규정, 「법인세법」 제98조 및 제98조의2부터 제98조의6까지의 규정

64) 「국제조세조정에 관한 법률」 제11조 제2항

65) 이경근(2022), p. 204

66) 이경근(2022), p. 202

- 따라서 상계거래는 사전적으로 합의된 경우에만 적용되고 사후적으로는 적용될 수 없으므로 본 연구에서 상세히 다루지 아니하였음

## 2) 상호합의에 따른 중재

- 우리나라는 「국제조세조정법」 제43조(상호합의에 따른 중재)에서 중재에 대해 정하고 있음<sup>67)</sup>
  - 중재 신청인은 상호합의절차 개시 이후 조세조약에서 정한 기간이 지날 때까지 우리나라와 계약상대국의 권한 있는 당국 사이에 합의가 이루어지지 못한 경우 조세조약에서 정하는 바에 따라 권한 있는 당국이 각각 선정한 중재인단을 통하여 분쟁을 해결하는 절차를 기획재정부장관 또는 국세청장에게 요청할 수 있으며, 이를 ‘중재’라 함<sup>68)</sup>
  - 이러한 중재 절차를 개시하기 위해서는 상호합의절차가 선행되어야 하며, 상호 합의 미합의 시에만 신청할 수 있는 것이므로 본 연구에서 상세히 다루지 아니하였음

## 2. 쟁점

### 가. 2차 조정 및 보상조정으로 인한 이중과세 발생 가능성

#### 1) 소득금액 조정에 따른 소득처분 및 세무조정 시 이중과세 발생 가능성

- 우리나라의 「국제조세조정법」 제13조(소득처분 및 세무조정)에서 규정하는 소득처분 및 세무조정에 관한 규정은 「법인세법」에서 정하고 있는 바와는 다른 별도의

67) 「국제조세조정에 관한 법률」 제43조

68) 「국제조세조정에 관한 법률」 제43조 제1항

소득처분 및 세무조정 규정임<sup>69)</sup>

- 「국제조세조정법」 제13조는 내국법인의 익금에 산입된 금액이 국외특수관계인으로부터 내국법인에 반환된 것임이 확인되지 아니하는 경우 그 금액은 「법인세법」 제67조에도 불구하고 국외특수관계인에 대한 배당으로 처분하거나 출자로 조정한다고 규정함
  - 즉 우리나라는 OECD 이전가격지침에서 규정하는 2차 조정과 일치하도록 「국제조세조정법」상 소득처분 및 세무조정 규정을 정한 것임
- 이와 같이 우리나라는 「국제조세조정법」에 「법인세법」과는 다른 소득처분 및 세무조정 규정을 둬으로써 이전가격세제의 적용으로 인해 유발될 수 있는 국제적 이중과세의 가능성을 최소화하였다고 할 수 있음<sup>70)</sup>

## 2) 보상조정 시 이중과세 발생 가능성

- 해외의 다수 국가는 세무보고는 실제거래를 반영해야 한다는 이유로 보상조정을 제도적으로 수용하지 아니하고 있으므로, 만약 보상조정이 특수관계기업 중 어느 하나가 소재하는 국가에서만 허용된다면 거래상대 국가에서 1차 조정이 이루어지지 않는 한 이중과세가 발생할 가능성이 있음
- OECD 이전가격지침에서는 보상조정의 타당성을 인정하고 있으며 상기와 같이 이중과세가 발생하게 되는 경우 보상조정으로 인한 문제를 해결하기 위해 상호 합의를 활용할 수 있다는 견해를 가짐<sup>71)</sup>
- 우리나라는 「국제조세조정법」 제6조를 통해 보상조정을 허용하고 있으며, 그 신청요건과 신청기한 또한 폭넓게 설정하고 있어 이중과세 발생 가능성을 방지하고

69) 이경근(2022), pp. 406~407

70) 상동

71) OECD(2022), paragraph 4.39

있다고 할 수 있음

- 「국제조세조정법」 제6조에 따라, 납세자는 「소득세법」 및 「법인세법」에 따른 신고기한뿐만 아니라 수정신고기한, 경정청구기한 및 기한 후 신고기한까지도 보상조정의 신청이 가능함
- 즉 우리나라는 납세의무자가 국외특수관계인과 행한 거래에 대해 사후에 보상조정을 하는 경우에도 이중과세가 발생하지 않도록 국내법적 정비를 해 놓은 상태이므로, 보상조정으로 인한 국제적 이중과세가 발생할 가능성은 희박하다고 할 수 있음<sup>72)</sup>
- 오히려 우리나라의 경우 이중과세 발생 가능성보다 이중비과세 발생 가능성이 높은바, 이를 다음 절에서 설명함

#### 나. 납세자의 감액보상조정으로 인한 이중비과세 발생 가능성

- 「국제조세조정에 관한 법률」 제13조 제2항에 따라, 경정청구로 소득금액이 감액 조정된 경우 국외특수관계인에게 반환되지 않은 금액은 이월익금으로 보아 익금 불산입됨
- 「법인세법」상 이월익금이란 이미 과세된 소득임에도 재차 익금에 산입된 금액, 즉 이중과세되는 소득을 의미하는 것이고 국조법의 입법 목적이 국가 간 이중과세 방지인 점 등을 고려할 때, 이는 이미 국외특수관계자인에게 과세되는 경우에만 익금불산입이 적용되도록 입법된 것으로 볼 수 있음<sup>73)</sup>
- 만약 국외특수관계자에게 관련 소득이 실질적으로 반환되지 않아 상대국에서 과세 조정이 수행되지 않았음에도, 국내 법인이 경정청구를 신청하여 감액 보상조정을 받는 경우에는 어떠한 관할국에서도 과세되지 않는 결과가 초래될 수 있음
- 상대국에서 이미 조정에 관한 사항이 모두 종료된 이후에, 국내에서 경정청구가

72) 이경근(2022), pp. 404~405

73) 조세심판원 2022. 12. 5. 조심2021서2808

이루어지게 된다면 두 국가 모두에서 과세되지 않는 이중비과세 문제가 발생할 수 있음

- 예를 들어 보상조정을 허용하는 대표적인 국가인 미국의 경우 보상조정의 신청기한을 일반적인 법인세 확정 신고기한 전까지로 제한하고 있는데, 국내에서 미국의 조정이 모두 완료된 이후에 경정청구가 이루어진다면 어떠한 국가에서도 관련 소득에 대해 과세되지 않는 문제가 발생할 수 있음

- 추후 관련 소득이 실질적으로 반환되어 상대국 과세관청에서 이를 파악한다면 국외특수관계자에게 과세되는 결과가 발생할 수 있겠지만, 실질적으로 파악이 쉽지 않을 것으로 판단됨
- 국내 과세관청은 납세자의 편의 증진을 목적으로 보상조정의 신청기한을 수정신고 및 경정청구기한까지 가능하도록 넓게 허용하고 있지만, 이중비과세와 같은 문제점이 발생할 수 있다는 한계점이 존재함

#### 다. 납세자의 증액보상조정 신청에 대한 유인 부족

- 증액보상조정 신청에 대한 혜택 수준이 미미하여, 납세자가 이를 이행할 유인이 떨어짐
- 「국제조세조정법」 제17조에 가산세 적용의 특례 규정을 두고 있으나, 과소신고가 산세를 부과하지 않는 것에 그침
  - 납세의무자가 소득세나 법인세를 신고할 때 적용한 정상가격 산출방법에 관하여 증명자료를 보관·비치하거나 제16조 제1항에 따른 개별기업보고서를 기한까지 제출하고, 합리적 판단에 따라 그 정상가격 산출방법을 선택하여 적용한 것으로 인정되는 경우에는 국기법상 과소신고가산세를 부과하지 아니함
- 국제조세조정법은 국세와 지방세에 관하여 규정하는 다른 법률에 우선하여 적용되며 특례라는 의미 자체가 타 세목과는 차별적 요소가 존재한다는 의미기는 하나, 실제 증액보상조정 신청이 많지 않은 것은 납세자 입장에서는 이러한 혜택 수준이 미미한 것으로 해석할 수 있음

- 따라서 증액보상조정 신청에 따른 실효성 있는 혜택을 검토하고 안정적으로 세수를 확보할 필요가 있음
- 「국세기본법」상 수정신고 제도는 납세자 스스로에게 자기시정의 기회를 제공하고 이를 통하여 세무조사로 인한 불이익을 사전에 예방할 수 있는 기회를 제공하는 데 그 취지가 있으며 이를 통해 세무행정 비용이 절감된다는 장점도 존재하는데, 증액보상조정 신청에 대한 유인을 두면 이러한 장점을 살릴 수 있을 것임

## V. 주요국의 이전가격 조정제도(해외사례)

### 1. 미국

#### 가. 관련 법령

- 미국은 「내국세입법(Internal Revenue Code, 이하 'IRC')」 제482조(Section 482)에서 이전가격세제를 규정하고 있음<sup>74)</sup>
  - 이를 실무에서 구체적으로 집행하기 위하여 미 국세청의 유권해석인 미 재무부 규정(U.S. Treasury's Income Tax Regulations, 이하 'Regs')을 두고 있으며, 시행령 또는 시행규칙으로서의 성격을 가짐
  - 또한 「내국세입법」 제482조는 내국법인과 외국법인을 모두 대상으로 하는 규정임
    - 제482조는 내국법인과 외국법인을 모두 적용 대상으로 하므로 우리나라의 이전가격제도와 부당행위계산부인 규정을 아우르는 조세회피 방지규정으로 볼 수 있음
  - 「내국세입법」 제482조의 재무부 규정(Regs. 1.482)은 다음과 같은 하위 규정으로 구성되며, 이 중 이전가격 조정제도와 관련한 규정은 Regs. 1.482-1에서 정하고 있음
    - (Regs. 1.482-1) 부당행위 내지 이전가격에 관한 일반조항
    - (Regs. 1.482-2) (1) 대출 및 선급, (2) 용역의 제공, (3) 유형자산의 사용, (4) 재산의 이전 등 특정한 상황하에서의 특수관계자인 납세자의 과세소득 결

---

74) 미국 「내국세입법(Internal Revenue Code)」, Section 482

정에 대한 조항

- (Regs. 1.482-3) (1) 비교 가능 제3자 가격방법, (2) 재판매가격법, (3) 원가 가산법, (4) 기타 방법의 적용
- (Regs. 1.482-4) 무형자산의 이전가격
- (Regs. 1.482-5) 비교이익법
- (Regs. 1.482-6) 이익분할법
- (Regs. 1.482-7) 비용분담조항
- (Regs. 1.482-8) 최적방법 규칙을 적용하는 개략적인 사례들

## 나. 대응조정 및 2차 조정

### 1) 대응조정

- **(관련 법령)** 미국은 재무부 규정 1.482-1의 (g)항에서 대응조정(correlative allocations),<sup>75)</sup> 2차 조정(conforming adjustments), 상계조정(setoffs)을 규정함<sup>76)</sup>
  - 1차 조정(primary allocation)에 따른 대응조정(correlative allocations)과 관련해서는 (g)항의 (2)호에서 규정함
  - 2차 조정(conforming adjustments)과 관련한 규정은 (g)항의 (3)호에서 규정함
  - 상계조정(setoffs)과 관련한 규정은 (g)항의 (4)호에서 규정함
  - 미국의 「내국세입법」 제482조는 국내외 거래 모두를 적용 범위로 하는 규정이므로, 미국에서의 대응조정은 국외 특수관계거래뿐만 아니라 국내 특수관계거래에도 적용되는 개념임<sup>77)</sup>

75) 대응조정은 미국에서는 'correlative adjustment(또는 allocation)'라고 하고, OECD 지침에서는 'corresponding adjustment'라고 함

76) 미국 「재무부 규정(Regs.)」 §1.482-1(g)

77) 참고로 한국의 「법인세법」상 부당행위계산부인 제도에서는 대응조정이 인정되지 않으며, 한국은 「국제조세조정법」에서만 대응조정을 규정하고 있음

- **(대응조정)** 대응조정은 「내국세입법」 제482조에 따라 1차 조정이 이루어지는 경우, 해당 1차 조정에 대해 영향을 받는 동일한 집단에 속하는 납세의무자의 과세소득을 맞추어 조정해 주는 절차를 말함<sup>78)</sup>
  - 이에 따라 1차 조정이 이루어지게 되면 일방 특수관계자의 과세소득이 상향 조정되는 경우 타방 특수관계자의 과세소득은 그에 상응하여 하향 조정됨
    - 예를 들어 모회사가 자회사에 대가 없이 용역을 공급한 거래에 관하여 모회사의 익금을 정상가격기준으로 늘리는 1차 조정이 있었다고 가정하는 경우, 이 경우의 대응조정은 (그 대가가 손금산입 가능한 것이라면) 자회사의 세무상 배당가능이익을 같은 크기로 줄이는 것임<sup>79)</sup>
  - 이뿐만 아니라 과세당국은 최초 대응조정 이후 추가적인 대응조정이 이루어지는 것이 적절하다고 판단하는 경우, 추가 대응조정을 수행할 수 있음
  
- **(대응조정의 절차)** 조정이 행해지면 과세당국은 1차 조정이 이루어진 납세자에게 대응조정의 금액과 성격을 서면으로 통지하며, 해당 조정으로 영향을 받는 동일한 집단에 속하는 납세의무자는 그 기록을 보유해야 함<sup>80)</sup>
  - 제482조에 따른 조정과 관련하여 최종 결정(final determination)이 내려지기 전까지는 1차 조정이 이루어진 것으로 간주되지 않으며, 이에 따라 대응조정이 필요하지 않음<sup>81)</sup>
    - 1차 조정에 관한 최종 결정에는 (1) 해당 조정과 관련하여 납세자가 870 서식(form 870)을 이행하여 산출한 세액, (2) 870-AD 서식의 승인, (3) 결손금의 납부, (4) 미 조세법원에서의 판결, (5) 사법절차의 세액조정제안(offer-in-compromise), 종결합의(closing agreement) 또는 최종 해결(final resolution)에 따른 납세의무의 최종 결정이 포함됨

78) 미국 「재무부 규정(Regs.)」 §1.482-1(g)(2)(i)

79) 황남석, 「미국세법상 특수관계인 간 거래의 과세문제」, 『조세법연구』, 제29권 제2호, 2023, pp. 157~158

80) 미국 「재무부 규정(Regs.)」 §1.482-1(g)(2)(ii)

81) 미국 「재무부 규정(Regs.)」 §1.482-1(g)(2)(iii)

- 예를 들어 미국 법인 X가 해외 자회사 Y에 대출을 제공하였으나 과세당국이 적용된 이자율이 적정 이자율이 아니라고 판단하는 경우, 과세당국은 X사의 소득을 적정 이자율을 반영하여 조정하도록 함<sup>82)</sup>
  - 이때 X사는 870 서식을 작성하여 이러한 조정을 반영한 세액산출에 동의하고, 과세당국은 Y사에 대한 대응조정액의 금액 및 성격을 X사에 서면 통지해야 함
  - 이후 Y사는 해당 대응조정과 관련된 내용을 문서화하여 보관하여야 함
  - 이에 따라 해당 연도 및 이후 연도에 대한 Y사의 소득 및 이익 금액을 결정할 때 대응조정이 반영되어야 하며, 해당 조정이 영향을 미치는 모든 연도에 대해 적용되어야 함

## 2) 2차 조정

- 제482조에 따른 1차 조정사항을 납세자의 재무계정에 반영하기 위해 적절한 조정이 이루어져야 하며, 이를 2차 조정이라 함<sup>83)</sup>
  - 이러한 2차 조정은 해당 금액을 배당금(dividend) 또는 자본의 납입(capital contribution)으로 처리하거나, 또는 적절한 경우 내국세입절차(Revenue Procedures)에 따라 추가 소득세 부담 없이 해당 금액을 상환하는 것이 포함될 수 있음<sup>84)</sup>
  - 2차 조정은 지급채무 및 수취채권의 계상(the accounts payable and receivable procedure)을 통해 이루어질 수 있음<sup>85)</sup>
    - 예를 들어 미국 법인 USD가 해외 모기업인 FP로부터 상품을 매입하는 거래에서 USD사의 세무신고서를 검토하는 과정에서 과세당국은 해당 거래가 정상 가격으로 이루어졌다면 과세소득이 500만달러 증가했을 것이라고 판단하는 경우, 과세당국은 USD사의 실제 과세소득계산에서 이를 반영하여 조정함<sup>86)</sup>

82) 미국 「재무부 규정(Regs.)」 §1.482-1(g)(2)(iv) Ex. 4

83) 미국 「재무부 규정(Regs.)」 §1.482-1(g)(3)

84) 미국 「재무부 규정(Regs.)」 §1.482-1(g)(3)(i)

85) 미국 「내국세입절차(Revenue Procedures)」, 99-32

- 과세당국의 상기 결정을 재무계정에 반영하기 위해, USD사는 조정된 500만달러를 해당 거래 연도의 말일에 만기가 도래하는 FP사로부터 받을 수취채권(account receivable) 및 계산된 이자를 산정하여 계정에 계상함
- 지급채무 및 수취채권에 관하여는 1차 조정이 행해진 사업연도의 다음 사업연도 기초부터 그 채권이 변제될 때까지 정상이자율을 가산함<sup>87)</sup>
- 내국세입절차(Rev. Proc.) 99-32에 따라, 2차 조정을 수행하고자 하는 납세자는 해당 과세연도 종료 이전까지 이를 신청하여야 함

#### 다. 보상조정

- **(보상조정)** 미국은 보상조정을 허용하나 일정한 제약조건을 두고 있으며, 관련 규정은 재무부 규정 1.482-1(a)(3)에서 정하고 있음<sup>88)</sup>
  - 검토대상 납세의무자는 거래의 결과를 반영하기 위해 필요한 경우, 적시에 제출한 미국 세무신고서(연장신고 포함)에 실제 청구된 가격과는 다른 가격을 기준으로 검토대상 거래의 결과를 신고할 수 있음<sup>89)</sup>
  - 단 검토대상 거래와 관련하여 배분 또는 기타 조정을 근거로 과세소득을 감소시키기 위해 시기적절하지 않은 또는 수정된 신고를 제출하는 것은 허용되지 아니함<sup>90)</sup>
  - 납세의무자는 지급채무 계정 또는 수취채권 계정을 계상하여 스스로 정상가격 기준으로 거래를 신고할 수 있음<sup>91)</sup>
    - 다만 실질적 허위평가 과태료(substantial or gross valuation penalty)가 부과되는 경우 또는 부정신고(fraudulent return)의 경우에는 그렇게 할 수 없음

86) 미국 「재무부 규정(Regs.)」 §1.482-1(g)(3)(ii)

87) 황남석(2023), p. 159

88) OECD, "Transfer Pricing Country Profile - United States," 2022. 2., <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profile-united-states.pdf>, 검색일자: 2023. 11. 15.

89) 미국 「재무부 규정(Regs.)」 §1.482-1(a)(3)

90) 미국 「재무부 규정(Regs.)」 §1.482-1(a)(3)

91) 미국 「연방규정코드(CFR)」 1.6662-6(a)(1)~(2)

- **(신청기한)** 미국은 원칙적으로는 납세자의 보상조정 신청기한을 세무신고서 제출 기한 이전까지로 제한하고 있음<sup>92)</sup>
  - 일반적으로 납세자는 특수관계거래의 실제 거래가격을 독립기업원칙(arm's length principle, ALP)에 따른 가격으로 조정하여 신고하는 것이 적절하다고 판단하는 경우, 세무신고서(연장 신고를 포함) 제출 이전 시점까지 보상조정을 신청할 수 있음
  - 이때 세무신고서 제출 이전이라면 납세자는 과세소득 상향 조정과 하향 조정을 모두 신청할 수 있음
  
- **(세무신고서 제출 이후의 보상조정)** 세무신고서 제출 이후에도 보상조정이 가능한 경우가 있으나, 이때 납세자는 과세소득의 상향 조정을 위한 보상조정만 신청할 수 있음<sup>93)</sup>
  - 세무신고서 제출 이후 과세소득의 상향 조정은 납세자와 미 국세청(IRS) 모두에 의해 개시될 수 있으나, 이전가격 관련 과세소득 하향 조정은 미 국세청(IRS)만 개시가 가능함
  - 특수관계거래와 관련하여 과세소득 배분이나 기타 조정을 기반으로 이루어지는 과세소득의 하향 조정을 위한 기한 후 신고 및 수정신고는 허용되지 않음<sup>94)</sup>
  - 즉 세무신고 이후에는 납세자는 과세소득의 상향 조정 신청만이 가능한 것임
    - 이때 납세자는 적격 수정신고서(Qualified Amended Return, QAR)를 제출하여야 함
    - 해당 수정신고를 청구한 금액까지 이전가격 과태료(transfer pricing penalty)를 부과하지 않음<sup>95)</sup>

92) Bloomberg Tax, "United States: Post-Closing Adjustments, Transfer Pricing Forum (BNA)," 2016. 5. 31., <https://www.bloomberglaw.com/product/tax/document/XF5J0ECG000000>, 검색 일자: 2024. 1. 11.

93) 상동

94) 미국 「재무부 규정(Regs.)」 §1.482-1(a)(3)

95) 미국 「재무부 규정(Regs.)」 §1.6662-6(a)(2)

〈표 V-1〉 미국의 보상조정 신청요건

구분		세무신고서 제출 이전	세무신고서 제출 이후
과세소득 상향 조정	납세자 신청	가능	가능
	미 국세청(IRS) 개시	가능	가능
과세소득 하향 조정	납세자 신청	가능	불가능
	미 국세청(IRS) 개시	가능	가능

자료: 본문 내용을 바탕으로 저자 작성.

- 이러한 세무신고 이후 하향 조정 제한은 납세자가 이전가격을 통해 소급적으로 조세 전략을 수립하는 것을 방지하기 위함임<sup>96)</sup>
  - 질적 요인의 오류(예: 이전가격 분석 시 개념상의 오류)에 의한 과세소득의 하향 조정은 명시적으로 규정에 의하여 제한됨
  - 반면 단순 착오에 의한 오류(clerical error) 및 단순 계산 오류(mathematical error)에 대한 처리는 법률에 명확히 규정되어 있지 않음
  - 다만 미국 이전가격 세제에서 명시적으로 단순 착오에 의한 오류와 단순 계산 오류를 특정하여 언급하지는 않고 있으나, 판례에 따르면 이러한 단순 오류의 경우에도 세무신고 이후의 하향 조정을 제한하고 있음을 알 수 있음
    - 2012년 Intersport Fashions West, Inc v. United States 사건에서 미 연방법원은 미국 이전가격 세제 규정에 따라 단순 계산 오류를 시정할 수 없다고 판시한 바 있음<sup>97)</sup>

96) 상동

97) Intersport Fashions West, Inc. v. United States, 103 Fed. Cl. 396, 397 (2012), <https://www.bloomberglaw.com/product/tax/document/X1H4TIC003?jcsearch=103+f+claims+397#jcite>, 검색일자: 2023. 12. 31.

## 라. 기타 조정제도

### 1) 상계

- 검토대상 납세의무자 간 거래와 관련하여 제482조에 따라 조정이 이루어진 경우 과세당국은 동일한 과세연도에 동일한 검토대상 납세의무자 간 수행된 거래 중 정상가격에 의해 이루어지지 않은 거래가 있는 경우 그 효과를 고려하여 해당 거래들을 상계(setoffs)할 수 있음<sup>98)</sup>
  - 이때 관련 거래들을 상계처리하기 위해서는 일정한 조건이 충족되어야 함<sup>99)</sup>
    - (1) 상계의 근거가 되는 거래가 정상가격 원칙에 의해 수행되지 않았다는 점 및 정상가격 원칙에 따라 거래되었을 적절한 금액을 명시하여야 함
    - (2) 상계로 인해 발생하는 모든 대응조정 내역을 문서화하여야 함
    - (3) 과세당국이 납세자에게 조정을 통지하는 심사보고서를 송부한 날 또는 결손 통지서 발행일 중 빠른 날로부터 30일 이내에 상계 신청에 대한 근거를 과세당국에 제출하여야 함
  - 예를 들어 모회사가 자회사에 대하여 정상가격 10만달러 상당의 용역을 제공하면서 12만 5천달러를 청구하였다고 가정하고, 동시에 모회사는 자회사에 임대료의 정상가격이 2만 5천달러인 설비를 대가 없이 사용할 수 있도록 하였다고 가정하는 경우, 용역거래와 임대거래를 함께 제공하면 그 정상가격이 12만 5천달러이므로 과세소득의 왜곡이 일어나지 않는바, 미국세법 제482조를 적용할 이유가 없음<sup>100)</sup>
  - 그러나 상계를 인정하면 과세소득의 성격이나 원천이 변경될 수 있어 미국에 대한 납세의무에 영향을 미치게 될 경우에는 그에 따른 적절한 조정이 필요함<sup>101)</sup>

98) 미국 「재무부 규정(Regs.)」 §1.482-1(g)(4)(i)

99) 미국 「재무부 규정(Regs.)」 §1.482-1(g)(4)(ii)

100) 미국 「재무부 규정(Regs.)」 §1.482-1(g)(4)(iii) Ex. 1

101) 미국 「재무부 규정(Regs.)」 §1.482-1(g)(4)(i)

## 2. 캐나다

### 가. 관련 법령

- 캐나다는 「소득세법(Income Tax Act 1947, ITA)」 Section 247에서 이전가격 세제를 규정하고 있음<sup>102)</sup>
  - 이전가격 규정은 국외 특수관계자와 거래하는 캐나다 납세자 및 파트너십에 적용되며, 중요성 기준이나 면제 조항은 없음

### 나. 대응조정 및 2차 조정

- **(대응조정)** 캐나다 관할 당국 서비스 부서(Competent Authority Services Division, CASD)<sup>103)</sup>는 외국 과세당국의 검토를 위해 해당 상향 조정이 수락된 경우, 상호 합의절차에 따른 이전가격의 하향 조정 요청을 수락함<sup>104)</sup>
  - 캐나다와 조세조약을 체결한 국가와 관련된 이전가격의 하향 조정 요청은 상호 합의절차에 따라 캐나다 관할 당국의 검토를 받아야 하며, 비조약 국가와 관련된 하향 조정 요청도 캐나다 관할당국에 검토를 의뢰하여야 함
  - 상기 절차는 보상조정 시의 과세소득 하향 조정에도 적용됨
- **(2차 조정)** 캐나다에서는 「소득세법」Sub-Section 247(12)조에 모든 이전가격 조

102) grantthornton.global, “Transfer pricing - Canada,” <https://www.grantthornton.global/en/insights/articles/transfer-pricing-guide/transfer-pricing-canada/>, 검색일자: 2023. 12. 4.

103) 캐나다 국세청은 캐나다의 조세조약 의무의 일환으로 관할 당국 지원이라는 무료 서비스를 제공하며, 이 서비스는 납세자가 이중과세 상황을 포함하여 관련 조세조약의 규정에 부합하지 않는 조정의 결과로 과세되는 상황을 해결하는 것을 목표로 함

104) 캐나다 국세청, “TPM-03R - Downward Transfer Pricing Adjustments,” 2022. 6. 21., <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/international-non-residents/information-been-moved/transfer-pricing/03.html>, 검색일자: 2023. 12. 31.

정에 대한 2차 조정을 규정하고 있으며, 해당 조항에 따라 조정된 금액은 배당으로 간주되며 관련 조세조약의 세율에 따라 원천징수가 적용될 수 있음

- 다만 1차 이전가격 조정 금액이 캐나다 법인으로 반환되는 경우에는 국세청장의 재량에 따라 원천징수세가 적용되지 않을 수 있음<sup>105)</sup>

#### 다. 보상조정

- **(보상조정)** 캐나다는 보상조정을 허용하며, 「소득세법」 Sub-Section 247(2)조에 서 관련 규정에 대해 정함
  - 동 규정에 따라 납세자가 정상가격 원칙에 따라 국경 간 특수관계 거래가격을 책정할 수 있음
  
- **(결산 이후 신고 이전)** 결산 이후 세무신고서 제출 이전에 조정이 필요하다고 판단하는 경우 납세자는 'Schedule 1 of the T2 tax return(T2S1)' 서식을 제출하여 조정을 수행할 수 있음<sup>106)</sup>
  - T2S1 서식의 목적은 법인 납세자가 재무제표에 기록된 순손익과 세무목적상 보고된 순손익 간 차이에 대해 설명할 수 있도록 하기 위함임
  - 그러나 신고 이후의 경우라면 보상조정 절차는 보다 복잡해짐
  
- **(신고 이후)** 캐나다는 세무신고서 제출 이후 납세자의 과세소득 상향·하향 조정 신청을 모두 허용하고 있으나, 하향 조정의 경우 과세관청이 재량적 권한을 가지고 납세자의 신청을 평가하여 조정 여부를 결정할 수 있도록 하고 있음
  - 납세자가 기 제출한 세무신고를 수정하여 과세소득이 하향 조정되는 경우, 캐나

105) PWC, "Canada-Transfer pricing adjustments," <https://taxsummaries.pwc.com/canada/corporate/group-taxation>, 검색일자: 2023. 12. 1.

106) Bloomberg Tax, "Canada: Post-Closing Adjustments, Transfer Pricing Forum (BNA)," 2016. 5. 31., <https://www.bloomberglaw.com/product/tax/document/XDV0BCDC000000>, 검색일자: 2023. 12. 31.

다 「소득세법」 Subsection 247(2) 및 247(10)에 따라 과세관청은 그 하향 조정에 대하여 평가할 수 있는 재량권(discretion)을 가짐

- 특히 「소득세법」 Subsection 247(10)조는 과세관청장(Minister)의 의견에 따라 조정을 수행하는 것이 적절하다고 판단되는 상황이 아닌 한, Subsection 247(2)조에 따른 조정은 이루어지지 아니한다고 규정함
- 즉 과세관청에 재량권을 부여함으로써 세무신고 이후의 납세자의 과세소득 하향 조정을 보다 제한적으로 허용하는 것임

○ 과세관청의 판단 기준과 관련한 구체적인 지침은 이전가격 매뉴얼 03R(TPM-03R)에서 제공함<sup>107)</sup>

- TPM-03R의 문단 14 내지 15에 따라 납세자가 하향 조정 신청 시 소급적 세무 계획(retroactive tax planning) 수립, 세원잠식과 소득이전(Base Erosion and Profit Shifting, BEPS) 전략 수립, 이중비과세(double non-taxation) 전략이 없음을 과세관청이 만족할 만큼 입증하지 못하는 경우, 과세관청은 납세자의 하향 조정 청구를 기각할 수 있음
- TPM-03R의 문단 17에 따라 하향 조정 신청이 상호합의(MAP)와 같은 분쟁 해결 절차의 과정에서 발생하는 경우, (1) 하향 조정 신청이 상향 조정과 긴밀히 연결되고, (2) 그 상향 조정과 동일한 과세연도 및 동일한 비거주자에 대해서만 관련되며, (3) 그 상향 조정 금액을 초과하지 아니하는 선에서만 허용됨

□ **(신고 이후 조정에 대한 과태료)** 세무신고를 수정함으로써 과세소득의 상향조정으로 이어지는 경우에도, 납세자는 이전가격 과태료 가능성을 염두에 두어야 함<sup>108)</sup>

○ 캐나다에서의 이전가격 과태료는 일정한 한도금액을 충족하는 경우, 그리고 최초 신고 시 올바르게 신고하고자 하는 합리적인 노력을 하지 않았다고 판단되는

107) 캐나다 국세청, “TPM-03R - Downward Transfer Pricing Adjustments,” 2022. 6. 21., <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/international-non-residents/information-been-moved/transfer-pricing/03.html>, 검색일자: 2023. 12. 31.

108) Bloomberg Tax, “Canada: Post-Closing Adjustments, Transfer Pricing Forum (BNA),” 2016. 5. 31., <https://www.bloomberglaw.com/product/tax/document/XDV0BCDC000000>, 검색일자: 2023. 12. 31.

경우 부과됨

〈표 V-2〉 캐나다의 보상조정 신청요건

구분	세무신고서 제출 이전	세무신고서 제출 이후
과세소득 상향 조정	가능 (T2S1 서식 제출)	가능하나 과태료 부과 가능성 있음
과세소득 하향 조정		가능하나 과세관청의 검토 후 승인 필요 (과세관청의 검토 기준은 TPM-03R에서 정함)

자료: 본문 내용을 바탕으로 저자 작성

### 3. 중국

#### 가. 관련 법령

- 중국은 과세관청인 国家税务总局(이하, '중국 국세청')에서 발행한 「특별세조사 및 협의절차의 조정을 위한 행정조치의 발행에 관한 공식 발표 2017년 제6호(关于发布《特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法》的公告)2017年第6号)」(이하, '2017년 제6호 공표')에서 이전가격세제에 대한 규정을 담고 있음<sup>109)</sup>
- 동 규정은 내국법인과 외국법인을 모두 적용 대상으로 하므로, 우리나라의 이전가격제도와 부당행위계산부인 규정을 아우르는 이전가격 세제 규정으로 볼 수 있음

109) 중국 「关于发布《特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法》的公告)2017年第6号」

## 나. 대응조정 및 2차 조정

### 1) 대응조정

- 중국은 대응조정을 허용하나 대응조정 절차가 자동적으로 개시되는 것은 아님<sup>110)</sup>
  - 거래상대방인 특수관계기업이 중국의 비거주자인 경우 적용 가능한 조세조약에 따른 상호합의(MAP)절차를 개시하여 대응조정을 진행함
    - 이때 해당 조세조약에 그러한 절차에 대한 조항이 포함되어 있어야 함
  - 다만 특별 세무조사가 진행 중인 기업이거나 특별 세무조사에 따른 과세금액을 납부하지 아니한 기업의 경우에는 대응조정 신청이 거부될 수 있음
  - 실질적으로 이중과세 대상이 되지 않는 한 중국 거주자는 MAP 절차를 개시할 수 없음

### 2) 2차 조정

- 중국은 2차 조정에 대하여는 별도로 규정하고 있는 바가 없으나, 최근 관련 논의가 이루어지고 있는 추세임<sup>111)</sup>
  - 이전가격 조정에 따른 중국 내 과세소득 조정 시, 중국 내 납세자는 회계상 손익과 세무상 손익을 일치시키기 위해 상대방 특수관계기업으로부터 해당 조정금액을 송금하거나 수취하여야 하나 중국의 엄격한 현행 외환 규정상 중국 내외로 자금을 유입·유출하는 것이 불가능할 수 있음<sup>112)</sup>

110) IBFD, "China(People's Rep.) - Transfer Pricing & Dispute Resolution - Country Tax Guides - 1. Introduction," 2023. 6. 9., [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/tpdrtp/html/tpdrtp\\_cn\\_s\\_001.html%23tpdrtp\\_cn\\_s\\_1.2.2.4.](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/tpdrtp/html/tpdrtp_cn_s_001.html%23tpdrtp_cn_s_1.2.2.4.), 검색일자: 2023. 11. 28.

111) OECD, "Transfer Pricing Country Profile - China," 2022. 2., <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profile-china.pdf>, 검색일자: 2023. 11. 15.

112) IBFD, "China(People's Rep.) - Transfer Pricing & Dispute Resolution - Country Tax Guides - 1. Introduction," 2023. 6. 9., [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/tpdrtp/html/tpdrtp\\_cn\\_s\\_001.html%23tpdrtp\\_cn\\_s\\_1.2.2.4.](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/tpdrtp/html/tpdrtp_cn_s_001.html%23tpdrtp_cn_s_1.2.2.4.), 검색일자: 2023. 11. 28.

- 최근 몇 년간 중국 내에서 이에 대한 논의가 이루어지고 있으며, 중국 외환당국(State Administration of Foreign Exchange, 'SAFE')은 개별 사안별로 이전 가격 조정의 결과로 인한 중국 내 자금 유입을 허용할 의사가 있음을 밝힌 바 있음
  - 2021년 초 SAFE는 이전가격 조정의 결과로 이루어지는 다국적기업 그룹의 외화 송금 및 수취에 관한 질의응답 지침서를 발간함
  - 다만 이 지침에도 불구하고 모든 이전가격 연말조정은 각 개별 사안의 납세자의 특정 사실과 상황, 관련 이전가격 조정 등을 기반으로 각기 이루어진다는 점에는 차이가 없음
- 특히 중국 과세당국의 공식적인 이전가격 세무조사가 종료된 이후 중국 과세당국이 개시한 1차 조정에 따른 2차 조정과 관련된 경우에는 자금 유출입이 허용될 가능성이 높음

#### 다. 보상조정

- 중국은 「2017년 제6호 공표」의 제3조에서 보상조정에 대해 설명함<sup>113)</sup>
  - 동 규정의 제3조에 따라, 과세당국은 특수관계거래 관련 신고자료의 검토, 이익 수준 모니터링 등의 수단을 통하여 기업에 대한 특별과세조정 모니터링 및 관리를 실시하며 해당 기업에 특별과세조정에 대한 위험성이 있는 것으로 판단하는 경우에는 기업에 조세사항통지서(《税务事项通知书》)를 송달하여 그 위험에 대하여 통지할 수 있음
  - 납세의무자가 과세당국으로부터 조세사항통지서를 받거나 특별과세조정에 대한 위험성이 있음을 발견하는 경우 자체적으로 세액을 조정할 수 있음
    - 납세의무자가 자체적으로 세액을 조정하는 경우 '특별과세조정자체납부서식(《特别纳税调整自行缴纳税款表》)'을 작성하여야 함
    - 납세의무자가 자체적으로 세액을 조정하는 경우에도 과세당국은 관련 규정에

113) 중국 「关于发布《特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法》的公告(2017年第6号)」, 제3조

따라 특별 세무조사 및 과세조정을 수행할 수 있음

- **(신청기한)** 중국은 보상조정의 신청 기한에 대하여는 별도로 정하고 있는 바가 없  
어, 일반적인 법인세 신고기한 이후에도 신청이 가능한 것으로 보임
- **(하향 조정 가능 여부)** 다만 중국은 중국 내 과세소득을 감소시키는 조정은 허용  
하지 않고 있으며, 중국 내 과세소득의 상향 조정만이 가능함<sup>114)</sup>
  - 중국은 보상조정을 수행하기 위해서는 관계기업 간의 거래 대금·비용의 수령과  
지불로 인해 미지급 법인세가 감소한 경우만을 유일한 조건으로 두고 있음<sup>115)</sup>
  - 또한 과세소득 상향 조정과 관련하여 회계상 조정절차 또는 법인소득세 신고  
서식 작성과 관련한 구체적인 절차에 대한 공식적인 지침은 두고 있지 않음
    - 이에 따라 중국 내 납세자는 이전가격 조정의 적용 전에 관할 과세당국과 사  
전 협의를 거치는 것이 일반적임
    - 최근에는 중국 내 일부 지역의 과세당국은 공식 이전가격 세무조사를 진행하는  
대신, 납세자로 하여금 자진 상향 조정을 하도록 요청하는 경우가 증가하고 있음
- 중국은 납세자의 자진 상향 조정 신청에 대해 일부 과태료 미부과라는 혜택을 제  
공하고 있음에도 불구하고, 신고기한 이후의 납세자의 보상조정 신청(즉 상향 조  
정)은 중국에서 일반적이지 않음<sup>116)</sup>
  - 납세자가 자진하여 중국 내 과세소득의 상향 조정을 신청하는 경우 조정된 금액  
에 대한 추가적인 5% 이자 과태료가 부과되지 않음

114) IBFD, “China(People’s Rep.) - Transfer Pricing & Dispute Resolution - Country Tax Guides - 1. Introduction,” 2023. 6. 9., [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/tpdrtp/html/tpdrtp\\_cn\\_s\\_001.html%23tpdrtp\\_cn\\_s\\_1.2.2.4.](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/tpdrtp/html/tpdrtp_cn_s_001.html%23tpdrtp_cn_s_1.2.2.4.), 검색일자: 2023. 11. 28.

115) Wang, Huimin. 「중국의 다국적기업에 대한 이전가격 과세제도」, 경북대학교 석사학위논문, 2016, p. 47

116) Bloomberg Tax, “China: Post-Closing Adjustments, Transfer Pricing Forum (BNA),” 2016. 5. 31., <https://www.bloomberglaw.com/product/tax/document/X7AKPUAK00000>, 검색일자: 2023. 12. 31.

- 그러나 납세자가 법인세 신고기한 이후에 신청하는 보상조정은 중국에서 일반적이지 않은데, 이는 납세자가 보상조정을 신청함으로써 중국 과세당국이 납세자의 이전가격 정책, 과거 세무신고의 정확성 등에 대해 문제를 제기할 가능성이 있기 때문임

## 4. 영국

### 가. 관련 법령

- 영국은 국제 및 기타규정에 관한 과세법 2010(Taxation (International and Other Provisions) Act 2010, 'TIOPA 2010')의 Part 4에서 이전가격세제를 규정하고 있음<sup>117)</sup>
- TIOPA 2010의 Part 4는 다음과 같은 하위 규정으로 구성되며, 이 중 이전가격 조정제도와 관련한 규정은 CHAPTER 4에서 “청구가 이루어진 경우 이중과세 구제 조정”으로 정하고 있음
  - (CHAPTER 1) 기본 이전가격 원칙
  - (CHAPTER 2) 주요 해석 조항
  - (CHAPTER 3) 기본 규칙의 면제 사항
  - (CHAPTER 4) 잠재적으로 영향을 받을 수 있는 자가 한 명인 경우, 영향을 받지 못하는 자의 청구
  - (CHAPTER 5) 피해자가 발행한 증권에 따른 피해자의 채무에 대한 보증인의 지위
  - (CHAPTER 6) 결제 잔액 관리
  - (CHAPTER 7) 석유 관련 링펜스(ring-fence) 거래
  - (CHAPTER 8) 보충규정 및 해석
- 영국의 이전가격세제는 국내거래와 국제거래를 불문하고 동일하게 적용됨

117) 영국 「Taxation (International and Other Provisions) Act 2010」, <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2010/8/contents>, 검색일자: 2023. 12. 1.

## 나. 대응조정 및 2차 조정

- **(대응조정)** 국경 간 거래에서 불이익을 받는 당사자가 영국 과세대상이고, 해외 세무당국이 해외 거래 상대방의 이익을 증가시키기 위해 조정을 하는 경우, 해당 법인은 관련 이중과세방지협약(Double Taxation Treaty, DTT)의 상호합의절차(Mutual Agreement Procedure, MAP)에 따라 ‘대응조정(corresponding adjustment)’을 신청할 수 있음
  - 또한 국세청은 구체적인 사실과 상황에 따라 일방적으로 구제 조치를 제공할 수 있음
- **(2차 조정)** 2차 조정(secondary adjustment)에 대해서는 별도로 규정하고 있는 바가 없음

## 다. 보상조정

- **(보상조정)** 영국은 보상조정에 대한 명시적 규정을 두고 있으며, 국경 간 거래뿐 아니라 국경 내 거래에서도 보상조정이 가능한데, 국경 간 거래에서는 상호합의절차가 선행되어야 하는 것으로 판단됨
  - 영국은 Part 4 of TIOPA 2010(이전가격)에 보상조정에 대한 조항을 두고 있음<sup>118)</sup>
  - **(국경 내 거래)** 영국의 이전가격 보상조정은 거래의 양 당사자가 영국 납세자인 경우에 적용 가능함<sup>119)</sup>
    - 거래의 양 당사자가 모두 영국 납세자인 경우, 일반적으로 불이익을 받는 당사자는 ‘보상조정(compensating adjustment)’을 청구할 수 있으며, 이는 유리

118) IBFD, “United Kingdom - Transfer Pricing - Country Tax Guides - 2. Allocation of Income (Last Reviewed: 31 March 2023),” [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/tp/html/tp\\_uk\\_s\\_002.html](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/tp/html/tp_uk_s_002.html), 검색일자: 2023. 10. 18.

119) PWC, “Transfer pricing and thin capitalisation,” <https://taxsummaries.pwc.com/united-kingdom/corporate/group-taxation>, 검색일자: 2023. 11. 14.

- 한 혜택을 받은 법인에 의해 영국 내 조정이 이루어진 후에만 가능함
- 국경 간 거래에 대해서는 이익의 상향 조정뿐 아니라 이익의 하향 조정 또는 손실의 상향 조정이 모두 가능함
- **(국경 간 거래)** 불이익을 받은 당사자가 영국의 과세권 밖에 있는 경우, 해당 이중과세방지협약이 그러한 구제 체계를 제공하는 경우에는 관련 당사자가 이중과세방지협약에 따라 구제를 청구할 수 있음<sup>120)</sup>
- 영국에서의 조정이 영국 소득 공제에 따라 지급한 금액에 대한 공제를 줄이는 것인 경우, 보상조정 규칙은 해외 당사자가 기한 제한 및 기타 기준에 따라 허용되지 않은 금액에 대해 납부한 원천징수세(Withholding tax, WHT)를 환급받을 수 있어야 함
  - 국경 간 거래에 대해서는 이익의 하향 조정 또는 손실의 상향 조정이 불가능함<sup>121)</sup>
- **(신청기한)** 영국에서 보상조정의 기한은 정기세금신고기한뿐 아니라 세무신고가 모두 완료되고 난 이후에도 가능한 것으로 판단됨<sup>122)</sup>
- Deloitte의 이전가격 가이드 2022(Transfer Pricing Guide 2022-United Kingdom)에 따르면, 이전가격 조정을 위한 수정세금신고서 제출도 가능함
  - 영국의 회계 관련 기업인 UHY가 2015년에 발간한 자료에 따르면 이전가격 보상조정 청구의 경우, 해당 조정에 대한 청구 기한이 해당 회계기간에 대한 신고서가 접수된 날로부터 3년이거나 세무당국이 허용할 수 있는 더 긴 기간인 경우 일반적으로 기한이 무시된다고 명시되어 있음<sup>123)</sup>
  - 2011년 EU의 이전가격 포럼-보상·연말조정에 관한 설문에 대하여, 영국은 보상·연말조정은 세금 신고기한을 포함한 어느 시점에서든 이루어질 수 있다고 답함<sup>124)</sup>

---

120) 상동

121) Deloitte, "Transfer Pricing Guide 2022-United Kingdom," 2022.

122) 상동

123) UHY, "UHY GLOBAL TRANSFER PRICING GUIDE," 2015. 1.

124) EU JOINT TRANSFER PRICING FORUM, "Member States' responses to Questionnaire on compensating adjustments/year end adjustments," Meeting of 26 October 2011.

- 납세자는 특정 기한(일반적으로 신고서 제출일로부터 12개월 이내이며, 이는 일반적으로 관련 계정 마감 종료일로부터 12개월 이내) 내에 계정값(accounts figure)을 통해 이루어진 이전가격 조정에 대한 변경 사항을 포함하는 수정 신고서를 제출할 수 있음

## 5. 일본

### 가. 관련 법령

- 일본은 「조세특별조치법(租稅特別措置法)」 제7절의2 ‘국외특수관계자와의 거래에 관한 과세특례’<sup>125)</sup> 이하의 제66조의4 ‘국외특수관계자와의 거래에 관한 특례규정’에서 이전가격세제를 규정하며, 그 구체적인 지침에 관하여는 「이전가격사무운영지침(移転価格事務運営要領の制定について (事務運営指針))」을 두고 운영하고 있음<sup>126)</sup>
- 일본의 이전가격세제는 국내거래에는 적용되지 않으며 국제거래에만 적용됨

### 나. 대응조정 및 2차 조정

- **(대응조정)** 일본은 「이전가격사무운영지침」의 제5장에서 대응조정에 대한 지침을 제공하며, 조세조약의 상호협약에 기반한 대응적 조정의 의무를 이행하기 위해 대응조정을 도입하였음<sup>127)128)</sup>
- 상대국이 이전가격과세를 행한 경우, 조약상대국의 세무당국에 의한 이전가격과세에 근거하여 일본과의 상호합의를 행하고 일본이 당해 이전가격과세에 대응하

125) 「조세특별조치법(租稅特別措置法)」 제7절의2는 제66조의4, 제66조의4의2, 제66조의4의3, 제66조의4의4, 총 4개의 조문으로 구성되어 있음

126) 일본 「조세특별조치법(租稅特別措置法)」, 제7절의 2, 제66조의4

127) 박중수, 『이전가격 사전합의(APA)에 관한 조세법제 연구』, 2003, pp. 81~82

128) 전병목·구자은·조진권·마정화, 『외국법인의 자회사와 국내사업장 간의 거래에 대한 이전가격세제 연구』, 한국조세연구원, 2008, pp. 50~51

여 일본납세자의 소득을 감액하는 합의가 성립된 경우에는 일본에서 당해 합의에 근거하여 감액경정처분(대응적 조정)을 하게 됨

- 반대로 일본이 이전가격과세를 행한 경우, 상호합의에 따라 해당 이전가격과세의 일부나 전부를 취소하게 된 경우에 국내 처리는 다음과 같음
  - 상호합의에 의하여 일본의 과세를 일부 혹은 전부 취소해야 할 필요성이 발생하는 경우 납세자로부터 해당 합의에 대한 동의를 구하기는 하지만 납세자가 경정청구를 할 필요는 없음
  - 이 경우 세무서장 직권으로 상호합의에 근거한 감액경정을 행함
- 사무운영지침 제5장의 5-2에 따라, 국외특수관계자간 거래에 대하여 외국 과세당국과의 대응조정에 따라 환급조정된 금액의 일부 또는 전부를 국외특수관계자에게 상환하는 법인은 당해 송금액을 손금에 산입하지 아니함

□ 일본에서 대응적 조정이 이루어지기 위해서는 일정 조건이 충족되어야 함<sup>129)</sup>

- (1) 외국에서 이전가격과세가 존재하거나 예상되어야 함
  - 즉 일본의 거주자나 내국법인과 조약상대국의 거주자와의 거래에 관해서 조약상대국이 이전가격과세를 행하거나 행할 것이 예상되어야 함
- (2) 상호협약에 의한 합의가 성립되어야 함
  - 즉 해당 거래의 대가에 대해 일본과 조약상대국의 권한 있는 당국 간 조세조약에 근거한 합의가 성립되어야 함
- (3) 납세자가 경정청구서를 제출하여야 함
  - 일본의 납세자가 권한 있는 당국 간의 합의 내용을 받아들여 경정청구를 하여야 함

□ **(2차 조정)** 일본에서는 2차 조정을 허용하지 않음

- 일본의 국제 TP 규정에 따르면, 실제가격과 정상가격의 차이를 수혜 모법인에 대한 배당금 분배로 간주하는 2차 조정은 필요하지 않으며, 이러한 차이 금액은 단순히 공제할 수 없는 비용으로 처리됨<sup>130)</sup>

---

129) 상동

- 즉 국외이전소득금액은 손금불산입하고<sup>131)</sup> 기타사외유출로 조정되며 이에 대한 2차 조정은 없는 것임
- 다만 정당한 사유가 있는 경우에는 2차 조정이 가능할 수 있으나, 실제로 어떠한 상황에서 2차 조정이 필요한지 여부는 명확하지 않음

## 다. 보상조정

- **(보상조정)** 일본의 보상조정은 「조세특별조치법에 대한 법령해석통지(租税特別措置法関係通達 (法人税編))」의 66-4(10)-1 내지 66-4(10)-2에서 설명되어 있음<sup>132)</sup>
  - 법령해석통지의 66-4(10)-1에서 일방적 보상조정을 통한 과세소득의 상향 조정을 인정하고 있으나, 66-4(10)-2에서는 일방적 보상조정을 통한 과세소득의 하향 조정은 허용하지 않고 있음
  - 즉 결산 이후(post-closing)에 이루어지는 일방 조정과 관련하여, 일본은 과세소득의 상향 조정만을 허용하며 감액보상조정은 허용되지 않는 것으로 판단됨<sup>133)</sup>
- **(각 경우별 보상조정의 신청요건)** 구체적으로는 일본 「이전가격사무운영지침」의 6-19에서 경우에 따른 구체적인 보상조정의 신청요건 등에 대하여 정함<sup>134)</sup>
  - 지침 6-19의 (1)항에 따라, 관할 과세관청은 납세자가 확정된 거래에 대한 국외 특수관계거래액을 이전가격 과세제도의 목적상 정상가격으로 조정할 수 있도록

130) IBFD, “Japan - Transfer Pricing - Country Tax Guides - 14. Compliance (Last Reviewed: 25 September 2023)-14.5.3. Secondary adjustment,” [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/tp\\_jp\\_s\\_14.5.3.%23tp\\_jp\\_s\\_14.5.3.](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/tp_jp_s_14.5.3.%23tp_jp_s_14.5.3.), 검색일자: 2023. 11. 20.

131) 租税特別措置法関係通達 66の4(11)-1.

132) 일본 「조세특별조치법에 대한 법령해석통지(租税特別措置法関係通達 (法人税編))」 제11장 제66-4조 제10항, [https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kobetsu/hojin/sochiho/750214/12/12\\_66\\_4f.htm](https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kobetsu/hojin/sochiho/750214/12/12_66_4f.htm), 검색일자: 2023. 12. 31.

133) Bloomberg Tax, “Japan: Post-Closing Adjustments, Transfer Pricing Forum (BNA),” 2016. 5. 31., <https://www.bloomberglaw.com/product/tax/document/X9AHR04K000000>, 검색일자: 2023. 12. 31.

134) 일본 「이전가격사무운영지침(移転価格事務運営要領の制定について (事務運営指針))」, 6-19, <https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/hojin/010601/05.htm>, 검색일자: 2023. 12. 31.

결산의 확정에 필요한 조정을 처리하여야 함

- 법인세 확정신고 이전의 경우, 과세소득의 상향 조정을 허용함
  - 지침 6-19의 (2)(a)항에 따라, 국외 특수관계거래 가격이 확정된 회계연도의 확정신고 이전, 정상가격과 일치하지 아니하여 소득금액이 미납된 것으로 확인 되는 경우 납세자(법인)는 신고를 조정하여 소득금액을 보정하여야 함
- 법인세 확정신고 이후의 경우, 과세소득의 상향 조정을 허용함
  - 지침 6-19의 (2)(b)항에 따라, 확정된 회계연도에 관한 최종 세무신고서를 제출한 이후 국외 특수관계거래 가격이 이전가격 세제상 정상가격과 일치하지 아니하여 소득금액이 과소계상된 것으로 판단되는 경우, 납세자(법인)는 즉시 수정신고서를 제출하여야 함
- 법인세 확정신고 이전의 경우, 과세소득의 하향 조정을 허용하나 상호합의절차(MAP)가 필수적으로 수반되어야 함
  - 지침 6-19의 (2)(c)항에 따라 상호합의절차가 적용되는 경우, 납세자(법인)는 대상 과세연도에 대한 재무제표의 소득이 실제 거래와 재무제표 결산일 이후 확정신고서 제출 이전까지 확정된 정상가격 산출방법을 적용한 결과의 차이로 인해 과대계상된 것으로 밝혀진 경우 보상조정과 관련된 상호합의절차(MAP)에 기반하여 확정신고서의 과세소득을 수정하는 경정청구를 할 수 있음
- 법인세 확정신고 이후의 경우, 비용이 과다계상되었다면 경정청구를 신청하여 법인의 과세소득 상향 조정을 할 수 있음
  - 지침 6-19의 (2)(d)항에 따라, 확정된 회계연도에 관한 최종 세무신고서를 제출한 이후 국외 특수관계거래에서의 매입금액이 과다한 것으로 판단된 경우 「국민세일반규칙」 제23조 제2항(정정청구)의 규정에 따라 정정청구를 할 수 있음

□ 즉 일본은 과세소득의 하향 조정의 경우 상호합의절차(MAP)를 필수요건으로 하고 있으며, 특히 법인세 확정신고 이후의 과세소득 하향 조정의 경우에는 일방적 조정은 허용하지 아니하고 쌍방 조정만을 허용하는 것으로 판단됨<sup>135)</sup>

135) Bloomberg Tax, "Japan: Post-Closing Adjustments, Transfer Pricing Forum (BNA),"

- 일본은 결산 이후의 사후적인 보상조정도 허용하고 있으나, 일방적인 과세소득의 하향 조정의 경우 허용되지 않음
- 일본과 국외 상대국가 간의 조세조약에 따른 상호합의(MAP)절차를 통해 이루어지는 쌍방 또는 다자간 APA의 결과로 이루어지는 쌍방 보상조정만이 허용됨
- 다만 APA에 따라 세무신고에 대한 감액보상조정을 신청하는 경우, 신청 범인은 쌍방 APA에서의 기존 논의 외에 추가로 해당 보상조정에 특정된 상호합의절차에 따른 권한 있는 과세당국과의 추가적 협상을 요청하여야 함
- 이러한 각 경우별 보상조정의 신청요건을 정리하면 <표 V-3>과 같음

<표 V-3> 일본의 보상조정 신청요건

구분	법인세 확정신고 이전	법인세 확정신고 이후
	가능	가능
과세소득 상향 조정	- (규정) 지침 6-19의 (2)(a)항 - (내용) 확정신고 시 신고서에 조정된 금액으로 신고	- (규정) 지침 6-19의 (2)(b)항·(2)(d)항 - (내용) 과세소득 과소계상의 경우 즉시 수정신고서 제출, 비용 과다계상의 경우 정정청구 신청
	상호합의절차(MAP) 수반 시 가능	쌍방 보상조정의 경우만 가능
과세소득 하향 조정	- (규정) 지침 6-19의 (2)(c)항 - (내용) 상호합의절차(MAP)가 필수적으로 수반되어야 함	- (규정) N/A - (내용) 상호합의절차(MAP)를 통해 이루어진 쌍방·다자간 APA의 결과에 따른 쌍방 보상조정의 경우에만 가능하며, 일방적 감액보상조정은 허용하지 않음

자료: 본문 내용을 바탕으로 저자 작성.

- **(세무조사)** 이전가격과 관리 절차와 관련하여 보상조정이 이루어진 후의 세무조사에 대해서는 「이전가격사무운영지침」의 3-21에서 정함
- 일본의 「이전가격사무운영지침」은 정상가격원칙에 따라 허용되는 것으로 간주되기 위해 합리적인 근거를 요구하는 연말조정에 대한 지침을 제공함<sup>136)</sup>

2016. 5. 31., <https://www.bloomberglaw.com/product/tax/document/X9AHR04K000000>, 검색일자: 2023. 12. 31.

- 지침 Chapter 3-21에 따라 법인이 가격조정의 명목으로 이미 이루어진 국외 관련 거래에 대한 대가금액을 실제거래일 이후에 변경한 경우, 해당 변경이 합리적인 사유에 따른 거래가격의 변경에 해당하는지 여부를 세무조사 시 검토함
  - 해당 변경이 국외 특수관계인에 대한 지급 또는 비용 계상에 의해 이루어진 경우에는 해당 지급 등에 관한 사유, 사전약정 내용, 산정방법 및 계산근거, 해당 지급 등을 결정한 날, 해당 지급 등을 한 날 등을 종합적으로 고려하여 검토하고 해당 지급 등이 합리적인 이유에 따른 것으로 인정되는 경우에는 거래 가격의 변경이 이루어진 것으로 봄
- **(가산세 및 과태료)** 상기의 설명과 같이 과세소득의 과소계상의 경우 수정신고서를 제출하도록 하고 있는데, 이때 확인 거래에 대한 가산세 일부 감면 규정이 존재하는 것으로 보임<sup>137)</sup>
- 확인 거래에 대한 가산세는 일부 감면 규정이 존재하는 것으로 보이며, 수정신고에 따라 증가한 본 세액은 납부가 필요함
    - 세무당국의 지적 등에 따라 자발적으로 제출하는 수정신고서는 「국세기본법」 제65조 제1항 및 제5항(과소신고가산세)에서 규정하는 ‘경정이 있을 것을 예견하고 한 것’에 해당하지 않음
    - 또한 수정신고서가 동조 제5항의 조사통지 이후에 제출된 경우에도 사전 확인의 내용을 맞추기 위한 부분은 동항에서 규정하는 ‘조사 통지가 있기 전에 이루어진 것으로 취급됨’

136) OECD, “Transfer Pricing Country Profiles-Japan,” <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm#tpcountryprofiles>, 검색일자: 2023. 11. 16.

137) 令和4年6月10日付で改正された移転価格事務運営要領(事務運営指針) - よくあるご質問とその回答, “【質問1 - ㄹ】確定申告の内容が事前確認の内容と異なった場合は、どのように取り扱われるのですか。,” <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/sodan/kobetsu/itenkakakuzeisei/04.htm>, 검색일자: 2023. 11. 20.

## 6. EU 회원국

- EU는 2023년 9월, 소송을 방지하고 연합 내에서 보상조정에 대한 공통된 접근 방식을 확립하기 위해, 제7조를 통해 회원국이 보상조정을 인정해야 하는 조건을 규정함<sup>138)</sup>
  - 제7조는 다음의 조건이 충족되는 경우 납세자가 개시한 연말 조정 형태의 보상 조정이 허용되도록 보장해야 한다고 규정되어 있음
    - 관련 거래 또는 일련의 거래를 기록하기 전에 납세자는 독립된 결과를 달성하기 위해 합리적인 노력을 기울임
    - 납세자가 관련된 모든 회원국의 계정을 대칭적으로 조정함
    - 납세자는 시간이 지나도 동일한 접근법을 일관되게 적용함
    - 납세자가 세금신고서를 제출하기 전에 조정을 수행함
    - 납세자는 예측이 달성된 결과와 일치하지 않은 이유를 설명할 수 있음
  - 이 조항은 2013년 이전가격 공동 포럼에서 승인된 보상조정에 관한 보고서 JTPF/009/FINAL/2013/EN와 함께 해석됨
  
- 2013년 이전가격 공동 포럼에서 승인된 보고서에 따르면 제4.2절에 따른 요건을 충족한 경우 보상조정이 가능한데, 납세자는 세금 신고서를 제출하기 전에 조정을 수행하여야 함<sup>139)</sup>
  - EU는 각 회원국이 열거한 요건보다 더 강력한 요건을 도입하는 것을 권장하지 않으며, 이에 따라 각 국가에서 완화된 규정을 도입하였다 하더라도 EU 최종 보고서의 요건이 아닌 각 회원국의 국내법에 따른 요건이 적용됨
  - 관련 기업 간에 체결된 상업적 및 재무적 관계와 관련하여 관련 회사의 이익은

138) EUROPEAN COMMISSION, “Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on transfer pricing,” 2023. 9. 12., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=COM:2023:529:FIN>, 검색일자: 2023. 11. 21.

139) EU JOINT TRANSFER PRICING FORUM, “Report on Compensating Adjustments,” 2013. 2. 14., 4.2.

대칭적으로 계산되어야 하며, 이는 거래에 관련된 기업들이 각 거래에 동일한 가격을 사용해야 한다는 것을 의미하기 때문에 보상조정과 관련하여 발생할 수 있는 문제에 대한 실질적인 해결책으로 제4.2절에 다음과 같은 요건을 제시함

- 해당 거래 또는 일련의 거래에 앞서 납세자는 공정거래 결과를 얻기 위해 노력하였으며, 이는 일반적으로 납세자의 이전가격 문서에 설명되어 있어야 함
- 납세자가 관련 두 회원국에서 대칭적으로 계정에 조정을 반영함
- 납세자가 시간이 지남에 따라 동일한 접근 방식을 일관되게 적용함
- 납세자가 세금 신고서를 제출하기 전에 조정을 수행함
- 납세자는 관련 회원국 중 적어도 하나의 법률에서 요구하는 경우 자신의 예측과 결과가 일치하지 않는 이유를 설명할 수 있어야 함

○ EU는 위 언급된 조건이 충족되는 경우 납세자가 개시한 보상조정을 허용해야 한다는 데 동의함

□ EU는 만약 거래의 양 당사국이 사후 접근 방식을 통해 보상조정을 적용하는 경우, 이중과세 또는 이중비과세 위험이 발생할 수 있음을 인지하고 있음

- 사후 접근 방식 적용 시, 조정의 시기에 따라 관련 문제가 발생할 수 있음
  - 조정이 이루어져야 하거나 이루어질 수 있는 시점이 연말, 계정 마감시점 또는 세금신고서 제출 시점 등에 따라 문제가 발생할 수 있음
- 사후 접근 방식 적용 시, 조정의 필요성과 조정 자체를 결정하는 데 사용하는 데이터 및 양방향(상향 및 하향) 조정이 가능한지 여부, 그리고 어떤 가격으로 조정이 이루어져야 하는지 등에 관하여 관련 문제가 발생할 수 있음

□ EU는 2011년 이전가격 포럼을 통해, 회원국을 대상으로 보상·연말 조정에 관한 설문문을 진행하였으며, 본 보고서는 해당 결과를 바탕으로 이후 수정 사항을 보충하여 각 회원국의 보상조정 시행 여부 및 관련 내용에 대해 기술함<sup>140)</sup>

140) EU JOINT TRANSFER PRICING FORUM, "Supplementary Discussion Paper on Compensating/Year-End Adjustments," Meeting of 14 February 2013.

- 모든 회원국에서 보상·연말 조정에 관한 구체적인 법률이나 행정지침이 있는 것은 아님
- 본 설문의 대상인 보상조정은 OECD 이전가격 지침에 따라 '납세자가 과세목적상 이전가격, 즉 납세자의 의견으로 정상가격이 특수관계기업 간의 실제 가격과 다르더라도 특수관계거래에 대한 정상가격으로 신고하는 조정'을 의미함
- 해당 조정은 세금신고 전에 이루어지는데, 실제로 이러한 조정은 연말에 이루어지는 경우가 많기 때문에 해당 조정을 '연말조정'<sup>141)</sup>이라고도 부를 수 있음

### 가. 프랑스

- 프랑스는 *Le principe de spécialisation des exercices* 원칙<sup>142)</sup>에 따라 납세자의 결산일 이전에 이루어지는 조정만을 허용함
  - 프랑스는 *Le principe de spécialisation des exercices* 원칙을 채택하여 한 회계연도에 발생한 소득과 비용은 그 해당 회계연도에만 엄격히 특정하여 배분 되도록(strictly and specifically allocated) 하고 있음<sup>143)</sup>
  - 이에 따라 프랑스는 납세자의 결산일 이전에 이루어지는 연말 이전가격 정산(year-end true-up adjustment)만을 허용하는 것임
  - 이때 회계장부(book)에도 그 조정 내역이 함께 반영되어야 하고, 이러한 조정은 계약 또는 인보이스 발행 등을 통해 이루어져야 함

- **(대응조정)** 프랑스가 체결한 조세조약에는 일반적으로 1차 조정 대상 기업과 관련

141) 보상조정이 연말에만 적용되는 연말조정(year-end adjustments)이라고도 함

142) *Le principe de spécialisation des exercices* 원칙은 '회계 기간의 독립성 원칙'이라고도 하며 이는 특정 회계 기간과 관련된 수입과 지출만 해당 기간에 효과적으로 배분하는 것을 의미함(자료: <https://www.cairn.info/comptabilite-pour-non-comptables-9782100589180-page-143.htm#:~:text=Le%20principe%20de%20sp%C3%A9cialisation%20des,aussi%20d%27ind%C3%A9pendance%20des%20exercices.>, 검색일자: 2023. 12. 31.)

143) Bloomberg Tax, "France: Post-Closing Adjustments, Transfer Pricing Forum (BNA)," 2016. 5. 31., <https://www.bloomberglaw.com/product/tax/document/XE1GS62K000000>, 검색일자: 2023. 12. 31.

된 외국 기업에 대한 의무적인 대응조정 관련 규정이 포함되어 있지 않음<sup>144)</sup>

- 프랑스는 프랑스 기업에 대한 상대국의 소득처분에 대해서는 무시함(대응조정 하지 않음)
- **(2차 조정)** 프랑스에서는 요건이 충족되는 경우, 2차 조정(secondary adjustments)이 허용됨<sup>145)</sup>
  - 국내법을 적용할 때, 프랑스 세무당국에 의해 조정이 수행되고 양국 간 조세조약의 규정에 따라 간주 분배 이익을 구성하는 것으로 간주되는 경우, 간주 분배 이익에 대해 일반 세율(conventional rate)로 원천징수세가 부과될 수 있음
  - 다만 회사가 1차 조정에 대해 통보를 받은 후 90일 이내에 이익의 양도를 구성하는 것으로 간주되는 금액을 본국으로 반환하는 데 동의한 경우, 통보된 원천징수세(notified withholding tax)는 유지되지 않음
- **(보상조정)** 프랑스에는 보상조정(ajustement compensatoire)을 허용하는 법률이 존재하지 않음<sup>146)</sup>
  - 정상가격원칙을 준수하는 것을 목표로 하고 세무상 신고된 양도가격이 정상가격 원칙에 부합하도록 설계된 경우, 해당 관련 기업 간의 거래에 대해 실제거래가격과 일치하는 경우에 한해 보상·연말조정이 허용되고 있으나, OECD 이전가격 지침 문단 4.38의 의미 내에서의 보상조정은 허용하지 않음
- **(연말 이전가격 정산)** 프랑스의 법률에 명시적 규정은 없으나, 조세의 소멸시효 내에서 경제 및 금융 거래에 대한 정상가격에 도달하기 위해 연말 이전가격 정산을

144) IBFD, “France - Transfer Pricing - Country Tax Guides - 14. Compliance (Last Reviewed: 19 July 2023),” 2023. 7. 19., [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/tp\\_fr\\_s\\_14.5.2.&refresh=1701669958942%23tp\\_fr\\_s\\_14.5.2.](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/tp_fr_s_14.5.2.&refresh=1701669958942%23tp_fr_s_14.5.2.), 검색일자: 2023. 12. 4.

145) OECD, “Transfer Pricing Country Profiles-France,” <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm#tpcountryprofiles>, 검색일자: 2023. 11. 16.

146) EU JOINT TRANSFER PRICING FORUM, “Member States' responses to Questionnaire on compensating adjustments/year end adjustments,” Meeting of 26 October 2011.

허용하고 있음<sup>147)</sup>

- 경제상황의 변화 또는 회계오류 정정 등 특별한 사정이 있는 경우 연말조정 (year-end adjustments)을 허용함
- 즉 프랑스에서는 결산 이후 발생하는 사건·계산 등을 이유로 특정 그룹 내 거래에 대한 처리나 그룹 운영의 수익성을 정정하기 위한 수정신고서 제출이 허용되지 않으므로, 납세자는 필요하다고 판단하는 경우 해당 회계연도의 결산이 종료되기 이전에 '정산(true-up)' 과정을 통해 필요한 조정을 수행하여야 함<sup>148)</sup>

## 나. 독일

- **(대응조정)** 독일은 대응조정을 시행하며, 상대국이 이전가격 조정을 한 결과 이중과세가 발생하는 경우 해당 이중과세는 상호합의에 따라 대응조정됨
- **(2차 조정)** 독일에서는 일반적으로 일반세법에 따라 2차 조정이 가능하며, 특히 MAP 이후에는 더욱 그러함<sup>149)</sup>
- **(보상조정)** 독일에는 보상·연말조정을 허용하는 국내법은 존재하지 않으나, 행정 지침에 따라 엄격한 조건 하에서 보상조정을 일부 허용하고 있는 것으로 확인됨<sup>150)</sup>
  - 행정 지침에 따르면 특수관계거래가 발생한 후 납세자가 하는 조정은 특수관계 거래에 대한 사전 합의가 존재하고 가격을 결정하는 모든 관련 요소가 사전에 합의된 경우에 허용됨

147) OECD, "Transfer Pricing Country Profiles-France," <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm#tpcountryprofiles>, 검색일자: 2023. 11. 16.

148) Bloomberg Tax, "France: Post-Closing Adjustments, Transfer Pricing Forum (BNA)," 2016. 5. 31., <https://www.bloomberglaw.com/product/tax/document/XE1GS62K000000>, 검색일자: 2023. 12. 31.

149) OECD, "Transfer Pricing Country Profiles-Germany," <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm#tpcountryprofiles>, 검색일자: 2023. 11. 16.

150) EU JOINT TRANSFER PRICING FORUM, "Member States' responses to Questionnaire on compensating adjustments/year end adjustments," Meeting of 26 October 2011.

- 사전 합의서에는 조정에 대한 매개변수가 설정되어야 하는데, 허용되는 매개변수는 이전가격에 영향을 미치는 요인으로 제한되며 거래와 관련된 특수 관계인의 이익 수준에 대한 언급은 허용되지 않음<sup>151)</sup>
  - 즉 당사자 중 일방의 결과(예: 순이익)에 따른 조정은 명시적으로 제외됨
  - 또한 「대외조세관계법」 제1조(Section 1 of the External Tax Relations Act)에 소득의 조정에 대해 기술되어 있는데, 납세자가 특수관계자와의 국제사업관계에서 발생한 소득이 이전가격 등과 같은 사유로 감소하는 경우 조정이 필요하다고 기술되어 있어 과세소득의 하향 조정을 허용하고 있다고 판단됨<sup>152)</sup>
- **(보상조정 신청 기한)** 독일에서 보상조정의 기한은 연중, 연말 이전, 연말 이후 장부 마감 전에 사전적으로 허용됨<sup>153)</sup>
- 독일에서는 납세자가 개시한 연말 조정 형태의 보상조정만 인정되는데, 특히 납세자가 해당 연도에 확정된 이전가격을 기준으로 정상거래 결과를 달성하기 위해 이미 노력을 기울였고 그 차이가 정당화될 수 있는 경우에 더욱 그러함<sup>154)</sup>
  - OECD 이전가격지침을 참조하여 이익 수준 지표가 비교 대상 범위를 벗어나는 경우 연말조정을 허용하고 요구함<sup>155)</sup>

151) Bloomberg Tax, "E. Compensating Adjustments," [https://www.bloomberglaw.com/product/tax/document/XPV14G18?criteria\\_id=66580a357398924717e59c3054bee4e4&navCriteriaId=ce33eaf8ecbf12cb72b1df1f32b8d237&searchGuid=039b234b-94c0-4664-a0e3-eece579d49e5&search32=GBK4cg7uXWAApG65iDULAA%3D%3DDRDT8hbycduXDWVbDzaMpW-tMI9hBIDnkui8hqkQFCuHjcirYlaGKrAEIuuck4ufNh-K\\_ujoAnCjK6jLa53fNYibmYRIQU41qgNtXR7oRzHqGT6l64nu9tUEcm1bqvAYxCTMYjNzAlm\\_98Gmqu4ECVix60SrjP04F13jarbLFSUo7PAIycX\\_kHHLxBIGF-AvQf0X0TxLoIw8jBu0La-f\\_rDpucqXX-7KRphnICyQcp7O1PJ58ptfKbRo27Wx4rfNs3nj9\\_K41BGBnXBQFnYbF-6owXCRQ4dE2be-jtZvNOCy47HJLCTFuCZX79FGMcme](https://www.bloomberglaw.com/product/tax/document/XPV14G18?criteria_id=66580a357398924717e59c3054bee4e4&navCriteriaId=ce33eaf8ecbf12cb72b1df1f32b8d237&searchGuid=039b234b-94c0-4664-a0e3-eece579d49e5&search32=GBK4cg7uXWAApG65iDULAA%3D%3DDRDT8hbycduXDWVbDzaMpW-tMI9hBIDnkui8hqkQFCuHjcirYlaGKrAEIuuck4ufNh-K_ujoAnCjK6jLa53fNYibmYRIQU41qgNtXR7oRzHqGT6l64nu9tUEcm1bqvAYxCTMYjNzAlm_98Gmqu4ECVix60SrjP04F13jarbLFSUo7PAIycX_kHHLxBIGF-AvQf0X0TxLoIw8jBu0La-f_rDpucqXX-7KRphnICyQcp7O1PJ58ptfKbRo27Wx4rfNs3nj9_K41BGBnXBQFnYbF-6owXCRQ4dE2be-jtZvNOCy47HJLCTFuCZX79FGMcme), 검색일자: 2023. 11. 15.

152) 독일 연방재무부, "External tax relations-Transfer Pricing," <https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/EN/Issues/Taxation/External-Tax-Relations/External-Tax-Relations.html>, 검색일자: 2023. 12. 31.

153) EU JOINT TRANSFER PRICING FORUM, "Member States' responses to Questionnaire on compensating adjustments/year end adjustments," Meeting of 26 October 2011.

154) TAXAND, "EU-Germany: Draft EU Transfer Pricing Directive," <https://www.taxand.com/our-thinking/insights/eu-germany-draft-eu-transfer-pricing-directive/>, 검색일자: 2023. 11. 16.

- 연말조정 형태의 보상조정은 기업이 세금신고서를 제출하기 전에 반드시 표기되어야 함

## 다. 스웨덴

- **(2차 조정)** 스웨덴에서는 2차 조정을 허용하지 않음<sup>156)</sup>
- **(보상조정)** 스웨덴에는 보상·연말조정에 관한 특별한 법률은 존재하지 않으나, 국내 판례법과 OECD 이전가격지침의 해석을 바탕으로 관행을 따르고 있음<sup>157)</sup>
  - 정상가격의 결과를 얻기 위해 필요한 경우 연말조정이 허용되고 예상됨<sup>158)</sup>
  - 또한 사업 결과에 따라 이전가격이 정상가격이 아닌 것으로 나타나고, 이러한 사항이 감사를 통해 확인되는 경우 스웨덴 국세청은 가격을 조정할 수 있음
- **(보상조정 신청 기한)** 스웨덴에서 납세자는 기한의 제한 없이 보상조정을 신청할 수 있으나, 과태료 등의 부과를 피하기 위해서는 세금신고서를 제출한 후 세무조사자가 이루어지기 전에 보상조정을 수행하여야 함<sup>159)</sup>
  - 납세자는 연중, 연말 이전, 연말 이후 장부 마감 전, 장부 마감 후이지만 세금 신고서 제출 전, 세금 신고 시, 세금 신고서 제출 후 모두 보상조정을 신청할 권리가 부여됨
  - 즉 보상조정 기한에 대한 유일한 제한은 세무감사 또는 조사 이전임

155) OECD, "Transfer Pricing Country Profiles-Germany," <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm#tpcountryprofiles>, 검색일자: 2023. 11. 16.

156) OECD, "Transfer Pricing Country Profiles-Sweden," <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm#tpcountryprofiles>, 검색일자: 2023. 11. 16.

157) EU JOINT TRANSFER PRICING FORUM, "Member States' responses to Questionnaire on compensating adjustments/year end adjustments," Meeting of 26 October 2011.

158) OECD, "Transfer Pricing Country Profiles-Sweden," <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm#tpcountryprofiles>, 검색일자: 2023. 11. 16.

159) EU JOINT TRANSFER PRICING FORUM, "Member States' responses to Questionnaire on compensating adjustments/year end adjustments," Meeting of 26 October 2011.

## 라. 슬로바키아

- **(2차 조정)** 슬로바키아에서는 2차 조정을 허용하지 않음<sup>160)</sup>
- **(보상조정)** 슬로바키아의 직접세법에는 보상조정에 대한 구체적인 정의는 없으나, 장부마감일 이전의 경우 양방의 보상조정을 허용하고, 장부마감일 이후 조정의 경우 과세표준이 증가하는 경우에만 보상조정을 허용함<sup>161)</sup>
  - 장부를 마감하기 전에 이루어진 조정과 같이 회계의 일부인 경우에는 과세표준을 늘리거나 줄이는 보상조정을 허용함
  - 다만 과세기간 종료 후 세금신고 마감일 전에 조정이 이루어지는 경우에는 과세표준이 증가하는 방향으로만 보상조정이 허용됨
    - 즉 회계상 계정에는 포함되지 않고 조세 목적상으로 수행되는 경우를 의미함
  - 납세자가 세금신고 기한 이후에 자진하여 과세표준을 상향 조정한 경우에는 수정 신고할 의무가 있으며, 이에 따른 벌금도 발생할 수 있음
- **(보상조정 신청 기한)** 슬로바키아에서 납세자는 기한의 제한 없이 보상조정을 신청할 수 있으나, 세금신고 기한 이후에 과세표준을 상향 조정한 경우에는 과태료 등이 부과될 수 있음<sup>162)</sup>
  - 장부 마감 전 및 세금신고 마감 전 또는 세금 신고 마감 후에도 신청 가능함

160) OECD, "Transfer Pricing Country Profiles-Sweden," <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm#tpcountryprofiles>, 검색일자: 2023. 11. 16.

161) OECD, "Transfer Pricing Country Profiles-SlovakRepublic," <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm#tpcountryprofiles>, 검색일자: 2023. 11. 16.

162) EU JOINT TRANSFER PRICING FORUM, "Member States' responses to Questionnaire on compensating adjustments/year end adjustments," Meeting of 26 October 2011.

마. 오스트리아<sup>163)</sup>

- **(보상조정)** 오스트리아의 현행 관행에 따르면, 기업 장부에 정상가격을 반영하기 위해 세금신고서 제출 전 연도 말에 보상조정을 하는 것은 특수관계가 없는 당사자 간에도 수행되는 경우 허용됨
- OECD 이전가격지침에 따라 오스트리아 이전가격 가이드라인 2010에서는 거래 연도 다음 해의 데이터를 사용할 경우, 사후 판단을 배제하도록 주의를 기울여야 한다고 규정하고 있음
  - 예를 들어 비용 조정 등 기업의 이익을 연말 이후에 수정하는 것은 독립기업 간에도 동일한 절차가 이루어진 경우에만 필요할 수 있음
  - 그러나 비용 산정에 대한 적절한 문서가 없는 경우 실제 발생한 비용을 기준으로 이전가격 조정이 이루어질 수 있는데, 이러한 절차는 납세자가 적절한 문서를 제때에 제공할 수 없는 경우에 정당화됨
- **(보상조정 신청 기한)** 조건이 충족되는 경우, 즉 조정이 독립적인 당사자 간에도 발생하는 경우 독립적인 제3자가 조정을 실행하는 시점에 조정이 실행될 수 있음
- 그러나 양 당사자 모두 재무계정을 조정해야 함

바. 불가리아

- **(2차 조정)** 불가리아의 「법인세법」은 특수관계거래에서 이전된 상품, 서비스 또는 권리에 대해 신고된 이전가격이 정상적으로 이루어졌을 때 성립되었을 가격보다 더 높은 가격으로 신고하는 경우, 2차 조정을 허용함<sup>164)</sup>

163) 상동

164) OECD, "Transfer Pricing Country Profiles-Bulgaria," <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm#tpcountryprofiles>, 검색일자: 2023. 11. 16.

- 불가리아 법률에 따르면 2차 거래는 건설적인 이익 분배의 형태로만 이루어질 수 있음
- **(보상조정)** 불가리아는 「법인세법」 제15조에 따라 특수관계거래에서 이전된 상품, 서비스 또는 권리에 대해 신고된 이전가격이 거래가 정상적으로 이루어졌을 경우 성립되었을 가격에서 벗어나는 경우 보상조정을 허용함<sup>165)</sup>
  - 이 조항은 특수관계인이 과세표준 금액에 영향을 미치는 조건하에서 상업적 및 재정적 관계를 수행하고 이러한 조건이 비특수관계인 간에 이루어지는 조건과 다른 경우, 과세표준을 정상가격원칙에 따라 결정하고 이에 맞게 과세해야 한다고 규정하고 있음
  - 조정은 회계 이익 금액의 상향 또는 하향 조정의 형태로 이루어짐
  - 세금 신고 시에 조정과 관련하여 납세자에게 요청하는 서류는 없으나, 특정 사례의 정상가격 산정 방법론을 뒷받침하는 문서는 세무조사 과정에서 요청될 수 있음
- **(보상조정 신청 기한)** 불가리아에서 보상조정은 세금 신고 시(in the tax return)에 이루어짐<sup>166)</sup>

## 사. 그리스

- **(2차 조정)** 그리스에서는 2차 조정을 허용하지 않음<sup>167)</sup>

165) Bulgaria-“Transfer Pricing Country Profile,” December 2021, Corporate Income Tax Act, Chapter 4, Art. 15

166) EU JOINT TRANSFER PRICING FORUM, “Member States' responses to Questionnaire on compensating adjustments/year end adjustments,” Meeting of 26 October 2011.

167) OECD, “Transfer Pricing Country Profiles-Greece,” <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm#tpcountryprofiles>, 검색일자: 2023. 11. 16.

- **(보상조정)** 그리스에는 정상가격의 결과가 도출 가능한 경우 연말조정을 허용함<sup>168)</sup>
- **(보상조정 신청 기한)** 그리스에서 보상조정은 연간 세금 신고서 제출 시에 이루어짐<sup>169)</sup>

#### 아. 라트비아

- **(2차 조정)** 라트비아에서는 2차 조정을 허용하지 않음<sup>170)</sup>
- **(보상조정)** 라트비아에는 연말조정(year-end adjustments)에 대한 구체적인 규정은 없으나, 「법인세(Corporate income tax law)」제4장 제2항 제2호 e목에 따라 허용됨<sup>171)</sup>
  - 납세자는 거래가격과 시장가격의 차이에 대하여 과세소득을 증가시키는 상향 조정을 할 수 있음<sup>172)</sup>
- **(보상조정 신청 기한)** 라트비아에서는 납세자가 법인세 신고서를 제출하기 전(prior to submission of its corporate income tax declaration)에 조정을 수행하고, 해당 조정은 세금 신고 시(in the tax return)에 수락됨<sup>173)</sup>
  - 즉 라트비아에서의 보상조정은 세무신고가 이루어지기 이전에 연말조정 형태의 보상조정이 허용됨

---

168) EU JOINT TRANSFER PRICING FORUM, "Member States' responses to Questionnaire on compensating adjustments/year end adjustments," Meeting of 26 October 2011.

169) 상동

170) OECD, "Transfer Pricing Country Profiles-Latvia," <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm#tpcountryprofiles>, 검색일자: 2023. 11. 16.

171) 상동

172) EU JOINT TRANSFER PRICING FORUM, "Member States' responses to Questionnaire on compensating adjustments/year end adjustments," Meeting of 26 October 2011.

173) KPMG, "Tax and Legal Newsletter - Compensating adjustment of transfer prices," 2016. 5., <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/LV-Tax-Legal-ENG-May-2016.pdf>, 검색일자: 2023. 11. 16.

### 자. 슬로베니아<sup>174)</sup>

- **(2차 조정)** 슬로베니아서는 2차 조정을 허용하며, 이전가격의 조정은 「법인세법」 제70조 및 제74조에 따라, 숨겨진 이익분배로 간주되어 15%의 원천징수세가 부과됨
  - 다만 이중과세방지협약이 적용되는 경우에는 더 낮은 세율이 적용됨
- **(보상조정)** 슬로베니아에서 연말조정(year-end adjustments)은 허용되지만, 상향 조정만 가능하며, 이전가격의 하향 조정은 MAP을 통해 처리됨
- **(보상조정 신청 기한)** 슬로베니아에서 보상조정은 세금 신고 시에 이루어짐

### 차. 사이프러스

- **(보상조정)** 사이프러스에서는 기업이 세무 목적상 실제 기업 간 합의한 가격과 다른 가격을 반영할 수 있다고 세법 조항에 명시되어 있어, 보상조정을 허용하고 있음을 확인할 수 있음<sup>175)</sup>
  - 세금 신고 시에 조정과 관련하여 정상가격을 뒷받침할 수 있는 문서를 제출하여야 함
- **(보상조정 신청 기한)** 사이프러스에서 보상조정은 특정 과세연도에 대한 임시 평가·자체 평가(temporary assessment/self-assessment) 납부 및 세금 신고 시에 이루어짐<sup>176)</sup>

174) OECD, "Transfer Pricing Country Profiles-Slovenia," <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm#tpcountryprofiles>, 검색일자: 2023. 11. 16.

175) EU JOINT TRANSFER PRICING FORUM, "Member States' responses to Questionnaire on compensating adjustments/year end adjustments," Meeting of 26 October 2011.

176) EU JOINT TRANSFER PRICING FORUM, "Member States' responses to Questionnaire

카. 크로아티아<sup>177)</sup>

- **(2차 조정)** 크로아티아에서는 2차 조정을 허용하지 않음
- **(보상조정)** 크로아티아에서 납세자는 과세기간 종료일에 가격이 정상가격원칙에 불일치한다고 판단하는 경우 보상조정을 수행하여야 함
- **(보상조정 신청 기한)** 조정은 세금 신고서 제출 마감일까지 언제든지 이루어질 수 있으며, 신고일 이후 3년 이내에 해당 회계연도에 대한 수정 세금신고서를 제출할 수 있는데, 여기에는 이전가격 조정에 대한 변경 사항이 포함될 수 있음

타. 체코<sup>178)</sup>

- **(2차 조정)** 체코는 「소득세법」에 따라 2차 조정을 허용함
- **(보상조정)** 체코에는 보상·연말조정에 관한 특별한 법률은 존재하지 않으나, OECD 이전가격지침의 해석을 바탕으로 관행을 따르고 있음
  - 즉 체코에서는 실제로 연말조정(year-end adjustments)이 허용됨
- **(보상조정 신청 기한)** 보상조정은 일반적으로 세금 신고서를 제출하기 전에 이루어지며 상황에 따라 다른데, 과세기간 이후에는 적절하게 문서화된 새로운 사실을 바탕으로 추가 세금신고서를 제출하여야만 가능함<sup>179)</sup>

on compensating adjustments/year end adjustments,” Meeting of 26 October 2011.

177) OECD, “Transfer Pricing Country Profiles-Croatia,” <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm#tpcountryprofiles>, 검색일자: 2023. 11. 16.

178) OECD, “Transfer Pricing Country Profiles-Czech Republic,” <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm#tpcountryprofiles>, 검색일자: 2023. 11. 16.

179) EU JOINT TRANSFER PRICING FORUM, “Member States’ responses to Questionnaire on compensating adjustments/year end adjustments,” Meeting of 26 October 2011.

#### 파. 덴마크<sup>180)</sup>

- **(2차 조정)** 덴마크에서 2차 조정은 원천징수세, 과세대상 배당금 등의 과세 결과를 초래할 수 있는 범위 내에서 이루어짐
- **(보상조정)** 덴마크에서는 OECD 이전가격지침의 제3장에 제공된 지침에 따라 고려되는 범위 내에서 연말조정이 허용 및 요구될 수 있음
- **(보상조정 신청 기한)** 조정은 세금신고서 제출 전까지 이루어질 수 있으며, 이후에는 세무당국에 공식적인 신청서를 제출하여야 함 <sup>181)</sup>

#### 하. 핀란드<sup>182)</sup>

- **(2차 조정)** 핀란드에서는 2차 조정을 허용하지 않음
- **(보상조정)** 핀란드에서는 OECD 이전가격지침에 따라 연말조정이 허용됨
- **(보상조정 신청 기한)** 연말조정은 연도 중, 연말 이전, 연말 이후에도 허용되지만 회계계정에서도 조정이 이루어지는 경우 장부를 마감하기 전에도 허용됨<sup>183)</sup>
  - 장부를 마감한 후 상향 조정에 대한 보상은 조정이 정상가격원칙에 기초한 경우 세금 신고서에서 허용됨

180) OECD, "Transfer Pricing Country Profiles-Denmark," <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm#tpcountryprofiles>, 검색일자: 2023. 11. 16.

181) EU JOINT TRANSFER PRICING FORUM, "Member States' responses to Questionnaire on compensating adjustments/year end adjustments," Meeting of 26 October 2011.

182) OECD, "Transfer Pricing Country Profiles-Finland," <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm#tpcountryprofiles>, 검색일자: 2023. 11. 16.

183) EU JOINT TRANSFER PRICING FORUM, "Member States' responses to Questionnaire on compensating adjustments/year end adjustments," Meeting of 26 October 2011.

#### 거. 리투아니아<sup>184)</sup>

- **(보상조정)** 리투아니아 법률 행위에 명시된 보상조정을 허용하는 법적 조항은 존재하지 않으나, 일반적인 회계원칙과 수단을 사용하여 전반적인 가격을 조정하지 하는 등 보상조정을 허용하고 있음
  
- **(보상조정 신청 기한)** 일반적으로 세금 신고 시에 보상조정이 이루어진 경우에 허용됨

#### 너. 네덜란드<sup>185)</sup>

- **(보상조정)** 네덜란드에는 보상·연말조정을 허용하거나 허용하지 않는 구체적인 법률은 존재하지 않으나, 장부마감일을 기준으로 사후적 방법 및 사전적 방법을 모두 허용하는 이전가격 가이드라인을 따름
  - 실제로 이는 사후적 방법(보상조정 포함)이 일관된 방식으로, 즉 장기간에 걸쳐 양쪽 국가 쌍방에 모두 적용되는 경우 허용된다는 것을 의미함
  - 보상조정의 입증 책임은 납세자에게 있으며, 회사 간 서면 합의가 필수는 아님
  
- **(보상조정 신청 기한)** 전체 평가 과정에서 사후적 방법이 일관된 방식으로 적용되는 경우, 즉 장기간 동안 그리고 양쪽 국가 쌍방에 모두 적용됨

---

184) EU JOINT TRANSFER PRICING FORUM, "Member States' responses to Questionnaire on compensating adjustments/year end adjustments," Meeting of 26 October 2011.

185) 상동

## 더. EU 회원국 보상조정 시행 현황 비교표

〈표 V-4〉 EU 보상조정 시행 현황

구분	국가	신청 기한				
		세금 신고 마감 전	세금 신고 마감 후			
			해당 여부	제재사항		
시행 여부	O	법률 존재 (8개국)	슬로바키아	√	√	과세표준의 상향 조정만 가능하며, 과태료 발생
			오스트리아	√	△ <sup>1)</sup>	
			불가리아	√		
			사이프러스	√		
			그리스	√		
			라트비아	√		
			슬로베니아	√		
			크로아티아	√	△ <sup>2)</sup>	
	O	실무상 허용 (7개국)	독일	√		세무조사 전에 조정을 하여야만 과태료가 부과되지 않음
			스웨덴	√	√	
			체코	√	△ <sup>3)</sup>	
			덴마크	√	△ <sup>4)</sup>	
			핀란드	√		
			리투아니아	√		
			네덜란드	√	△ <sup>5)</sup>	
X	미시행국 (12개국)	벨기에			N/A	
		에스토니아				
		프랑스				
		헝가리				
		아일랜드				
		이탈리아				
		룩셈부르크				
		몰타				
		폴란드				
		포르투갈				
		루마니아				
		스페인				

주: 1) 양방국 모두 회계 제정에 조정을 하여야 함

2) 일반적으로 세금신고서 제출 마감 전에 이루어져야 하지만, 신고일 이후 3년 이내에 해당 회계연도에 대한 수정된 세금신고서를 제출할 수 있음

3) 일반적으로 세금신고서 제출 마감 전에 이루어져야 하지만, 세금신고 기한이 끝난 후 조정내용을 포함한 추가 세금계산서 제출이 가능함

4) 일반적으로 세금신고서 제출 마감 전에 이루어져야 하며, 이후에는 세무당국에 공식적 신청서를 제출하여야 함

5) 조정은 거래 양방국에서 모두 이루어져야 함

자료: EU JOINT TRANSFER PRICING FORUM, "Member States' responses to Questionnaire on compensating adjustments/year end adjustments," Meeting of 26 October 2011.에 기초하여 저자 정리

7. 비교표

〈표 V-5〉 이전가격 조정제도 국제 비교

구분	OECD 지침	EU 지침 (보상조정 관련)	한국	미국	캐나다	중국	영국	일본	독일 <sup>1)</sup>	프랑스 <sup>1)</sup>
관련 근거 규정	OECD 이전가격 과세지침 및 OECD 모텔조세 조약	COUNCIL DIRECTIVE on transfer pricing {SWD (2023) 308-309 final}	「국제조세 조정에 관한 법률」 제6조, 제12조, 제13조	「내국세임 법(IRC)」 제482조	「소득세법」 Section 247	「특별세 조사 및 협의결과의 조정을 위한 행정조치의 시행에 관한 공시」 2017년 제6호(특발 조세 조정 및 기타규정에 관한 과세법 (Taxation (International and Other Provisions) Act 2010, "TIOPA 2010")의 Part 4	「국채 및 기타규정에 관한 과세법 (Taxation (International and Other Provisions) Act 2010, "TIOPA 2010")의 Part 4	「이전가격 사무운영 지침 (Commissioner's Directive on the Operation of Transfer Pricing, "CDOTP")」	「법인세법」 Section 8	「조세 일반법 (General Tax Code)」 Article 57

〈표 V-5〉의 계속

구분	OECD 지침	EU 지침 (보상조정 관련)	한국	미국	캐나다	중국	영국	일본	독일 <sup>1)</sup>	프랑스 <sup>1)</sup>
대응 조정			○	○	○	○	○	○	○	X
대응 조정 및 2차 조정			○	-	○	○	○	○	○	-
대응 조정			○	○	○	○	○	○	○	△
2차 조정			· 반환 확인 전: 임시유보	배당, 출자	배당	-	-	-	배당	간주분배 이익
조정 방식			· 반환 확인 불가 시: 배당, 출자							
			간주배당, 간주출자, 간주대여							

〈표 V-5〉의 계속

구분	OECD 지침	EU 지침 (보상조정 관련)	한국	미국	캐나다	중국	영국	일본	독일 <sup>1)</sup>	프랑스 <sup>1)</sup>
시행 여부	○	○	○	○	○	○	○	○	○	X
	○	○	○	○ <sup>3)</sup>	○	X	X	△ <sup>4)</sup>	○	-
하향 조정 가능 여부										
신청 기한		세무신고 기한 이전	신고기한 이후에도 가능 (수정신고의 경우 기한 제한 없음; 경쟁청구의 경우 5년 내)	일반적으로 법인세 확정신고 기한 전까지	세무신고 이후의 하향 조정은 과세관청의 검토 후 승인 필요	별도로 정하는 바 없으며 신고기한 이후에도 가능한 것으로 판단	별도로 정하는 바 없으며 신고기한 이후에도 가능한 것으로 판단	신고기한 이후에도 신청 가능하나, 하향 조정은 쌍방 조정의 경우만 허용	연중, 연말 이전, 연말 이후 장부 마감 전에 사전적으로만 허용	
		세무신고 기한 이전	세무신고 기한 이전	세무신고 기한 전까지	세무신고 이후의 하향 조정은 과세관청의 검토 후 승인 필요	별도로 정하는 바 없으며 신고기한 이후에도 가능한 것으로 판단	별도로 정하는 바 없으며 신고기한 이후에도 가능한 것으로 판단	신고기한 이후에도 신청 가능하나, 하향 조정은 쌍방 조정의 경우만 허용	연중, 연말 이전, 연말 이후 장부 마감 전에 사전적으로만 허용	

보상 조정

주: 1) EU 국가의 경우 주요국인 독일과 프랑스만 표에 정리하였음  
 2) 보상조정 시 APA 필요  
 3) 미국은 법인세 확정신고기한 전까지는 과세소득의 상향·하향 조정을 모두 허용하나, 기한 이후에는 납세자 개시에 의한 과세소득 하향 조정은 허용하지 않으며 미 국세청(IRS) 개시에 의한 하향 조정만을 허용함  
 4) 일본은 법인세 확정신고 이전의 과세소득 하향 조정은 상호합의절차(MAP) 수반 시 가능하며, 확정신고 이후의 과세소득 하향 조정은 쌍방 조정의 경우에만 가능함  
 자료: 본문 내용을 바탕으로 저자 작성

## VI. 시사점

- 시사점은 이전가격 조정제도 중 보상조정을 중심으로 다루었으며, 주로 해외사례 위주로 비교·분석함
- 연구 대상은 이전가격 조정제도 중 보상조정을 중점적으로 다루고 있으며, 주로 감액조정신청에 대한 제한 등 제도적 측면의 개선방안에 대해 제안함
  - 국내 현황 및 해외 주요국의 사례에서는 대응조정 및 2차 조정에 대해서도 다루고 있으나, 시사점에서는 보상조정에 대해 중점적으로 다루고 대응조정 등에 대해서는 별도의 시사점을 도출하지 않음
- 이는 세법 개정이 가능하다는 전제로 이루어지는 것이므로 기타 다른 고려가 필요할 수 있으며, 민간 기업에 미치는 영향을 최소화하기 위해 법안의 도입 시기 등에 대해 단계적 논의가 필요함

### 1. 2차 조정 및 보상조정으로 인한 이중과세 발생 가능성

- 앞서 기술한 바와 같이 우리나라는 「국제조세조정법」 제13조에 이전가격과 관련한 소득처분 및 세무조정 규정을 두고 있으며, 같은 법 제6조에서도 보상조정과 관련한 규정을 두고 이를 폭넓게 허용하고 있어 이전가격세제의 적용으로 인해 유발될 수 있는 국제적 이중과세의 가능성을 최소화하고 있다고 할 수 있음
- 2차 조정은 OECD 지침에서도 권고하고 있는 바로, OECD 지침은 과세당국이 2차 조정이 필요하다고 판단하는 경우에도 그 2차 조정을 함에 있어 이중과세의 가능성이 최소화되도록 하는 것이 바람직하다고 권고하고 있음<sup>186)</sup>
  - 우리나라의 「국제조세조정법」에서는 이와 같은 OECD 지침의 권고를 수용하

여 동법 제13조 및 동법 시행령 제22조 내지 제25조에서 국제적으로 통용되는 방식으로 소득처분 및 세무조정을 할 수 있도록 별도의 규정을 됴으로써 이중과세 발생 가능성을 방지하고 있음

- 또한 우리나라는 「국제조세조정법」 제6조에서 보상조정의 신청요건 및 신청기한을 폭넓게 규정하고 있음
  - 우리나라는 증액보상조정과 감액보상조정을 모두 허용하며, 그 신청기한 또한 소득세·법인세 확정신고기한, 수정신고기한, 경정청구기한 및 기한후신고기한까지로 폭넓게 정함
  - 그러나 우리나라와 달리 일부 해외 국가는 감액보상조정의 신청을 허용하지 않거나 허용하더라도 신청기한에 제한을 두거나 그 신청요건을 까다롭게 정하는 등 보다 엄격한 규정을 두고 있음
  - 이에 이러한 보상조정과 관련한 해외 주요국 제도를 이하에 비교하여 정리함

## 2. 감액보상조정으로 인한 이중비과세 문제

### 가. 보상조정 국제비교

- 본 연구에서 조사한 국가의 보상조정 시행 현황을 살펴보면, 대부분의 국가가 보상조정 제도를 두고 있으나 그 신청기한과 과세소득 하향 조정 허용 여부 등 그 세부사항을 달리 운영하고 있음을 알 수 있음
  - 본 연구의 조사대상 국가인 미국·캐나다·중국·영국·일본 및 EU 국가 중 15개 회원국에서는 보상조정을 허용하나, 프랑스·벨기에·아일랜드·스페인 등을 포함하여 EU 국가 중 12개국은 보상조정을 허용하지 않고 있음
  - 보상조정을 제도적으로 허용하는 국가들의 경우, 보상조정의 신청기한과 과세소득의 하향 조정 가능 여부에 대해서는 국가마다 달리 정하고 있음

---

186) OECD(2022), paragraph 4.72

## 1) 신청기한

- 먼저 해외 주요국의 보상조정의 신청기한을 살펴보면, 캐나다, 중국, 영국, 일본과 같은 국가들은 우리나라와 동일하게 세금신고 기한 이후에도 보상조정을 허용하나, 미국과 독일의 경우에는 세금신고 기한 이전으로 보상조정의 신청기한을 제한하고 있음
- OECD 및 EU 지침에서는 세금신고 기한 이전으로 보상조정의 신청기한이 제한되어 있음
- 미국 또한 일반적으로 세금신고기한 이전까지로 보상조정의 신청기한을 제한함
- 캐나다, 중국, 영국, 일본은 우리나라와 동일하게 세금신고 기한 이후에도 보상조정 신청이 가능한 것으로 판단됨
  - 캐나다의 경우 신고기한 이후에도 보상조정을 신청할 수 있으나, 감액보상조정의 경우 과세관청의 검토 후 승인이 필요함
  - 중국 및 영국의 경우, 별도로 정하는 바가 없어 신고기한 이후에도 보상조정 신청이 가능한 것으로 판단됨
  - 일본의 경우 보상조정을 하여 자진하여 수정신고서를 제출할 수 있음을 정하고 있어 신고기한 이후에도 보상조정 신청이 가능한 것으로 판단되며, 확인 거래에 대한 가산세 일부 감면 규정이 존재하는 것이 특징적임
- 독일은 연중, 연말 이전, 연말 이후 장부 마감 전에 사전적으로만 보상조정 신청을 허용하고 있음

〈표 VI-1〉 국내외 보상조정 시행국의 신청기한 비교

구분		한국	미국	캐나다	중국	영국	일본	독일
신청 기한	세금 신고 기한 전	○	○	○	○	○	○	○
	세금 신고 기한 후	○ (최대 5년)	X	○	○	○	○	X
기타		-	-	신고 이후의 하향 조정 은 과세관청의 검토 후 승인 필요	별도로 정하는 바 없어 신고기한 이후에도 가능한 것으로 판단	별도로 정하는 바 없어 신고기한 이후에도 가능한 것으로 판단	확인 거래에 대해 가산세 감면 규정 존재	연중, 연말 이전, 연말 이후 장부 마감 전에 사전적으로 만 허용

자료: 본문 내용을 바탕으로 저자 작성

## 2) 과세소득 하향 조정 가능 여부

- 다음으로 해외 주요국의 보상조정시 과세소득 하향 조정 가능 여부를 살펴보면, 미국·독일과 같이 우리나라와 동일하게 과세소득의 하향 조정을 허용하는 국가가 일부 존재하나, 중국·영국은 과세소득 하향 조정을 허용하지 않으며 캐나다·일본은 제한적으로만 허용함
- OECD 및 EU 지침에서는 보상조정 시 하향 조정 가능 여부에 대해 별도로 명시하고 있지는 않으나, 납세자에게 회계장부나 기록상의 실제가격과 정상가격과의 차이를 의미하는 보상조정을 허용해야 한다는 입장을 보이고 있어 상향 및 하향조정이 모두 허용되는 것으로 보임
- 중국·영국은 과세소득을 감소시키는 조정을 허용하지 않으며, 과세소득의 상향 조정만 가능함

- 미국은 법인세 확정신고기한까지는 양방향 조정을 모두 허용하고 있으나, 법인세 확정신고기한 이후에는 납세자에 의한 과세소득의 하향 조정은 허용하지 않음
- 캐나다는 과세소득의 상향 및 하향 조정을 모두 허용하나, 신고기한 이후의 과세소득 하향 조정의 경우 과세관청의 검토 후 승인이 필요함
- 일본은 법인세 확정신고 이전에는 상호합의절차 수반 시 과세소득의 하향 조정을 허용하고 있으며, 확정신고 이후에는 쌍방 조정의 경우에 한해 하향 조정을 허용하고 있음
- 독일의 경우, 「대외조세관계법」에 따라 과세소득의 하향 조정을 실무상 허용하고 있는 것으로 판단됨

〈표 VI-2〉 국내외 보상조정 시행국의 적용 요건 비교

구분	한국	미국	캐나다	중국	영국	일본	독일
가능 여부	○	○	△	X	X	△	○
하향 조정 특이 사항	-	법인세 확정신고 기한 이전에만 허용	신고서 제출 이후: 과세관청의 검토 후 승인 필요	-	국경 간 거래의 경우 상호합의 필수	확정신고 이전: 상호합의 필수, 확정신고 이후: 쌍방 조정에만 가능	-

자료: 본문 내용을 바탕으로 저자 작성

- 이렇듯 대부분의 국가는 보상조정 신청에 관하여 신청기한의 제한을 두거나 과세소득 하향 조정을 제한적으로 허용하는 등 별도의 제약을 두고 있어, 실질적 이중과세 및 이중 비과세 문제가 발생하지 않은 것으로 보임
- 보상조정 신청으로 발생한 유보된 미반환이익의 익금 산입 방법이나 통보 방법 및 자료조사 등 행정적인 사항에 대해서는 확인이 어려움

- 이에 본 연구는 우리나라에서 납세자의 신고기한 후 감액보상조정 신청으로 인한 이중비과세 발생 가능성을 해소하기 위해 두 가지 개선방안을 제안하고자 함
  - 다만 세계 주요 국가에 견주어 한국의 제도는 납세자 권리구제를 위한 매우 선진적 제도로 평가할 수 있는바, 이하의 방안은 현행 세계 주요 국가가 설계한 제도의 틀에서 이중비과세 방지를 위한 임시적·가변적 제안임을 유념해 두어야 할 것임
    - 그러므로 제시된 안은 향후 주요 국가의 제도 변화에 따라 변경이 가능한 안 이 될 수 있으며, 제시된 안의 소개가 곧 현행 한국 제도의 후진성을 의미하는 것으로 곡해하여서는 결코 안 될 것임

#### 나. 제1안: 과세관청의 경정청구(감액보상조정) 거부요건 신설

- 제1안은 과세관청의 감액보상조정 거부요건을 신설하여 ‘이중비과세의 우려가 있을 경우’를 명시하는 방안임
  - 즉 납세자의 감액보상조정 신청에 대해 과세관청이 타당성 검토를 통해 이중비과세의 우려가 있는 경우에는 그 신청을 받아들이지 않을 수 있도록 하는 것임
  - 이는 현재 캐나다가 운용 중인 방안으로, 캐나다는 과세관청에 재량적 권한을 부여하여 납세자의 과세소득을 조정하는 것이 적절하지 아니하다고 판단하는 경우 조정을 허용하지 않을 수 있도록 하고 있음
- 중국·영국 등과 같은 일부 해외 국가의 사례를 단순 참고하여 납세자의 감액보상조정 자체를 허용하지 않는 것은 올바른 정책방향이 아닐 수 있음
  - 본 연구에서 조사한 해외 사례 중 중국·영국과 같은 일부 국가들은 보상조정 시 납세자의 과세소득 하향 조정 신청을 허용하고 있지 않음
  - 그러나 단순히 일부 다른 국가들의 사례만을 참고하여 납세자의 경정청구 기회를 박탈하는 것은 납세자의 권익보호 수준을 침해하는 측면이 상당할 수 있음
  - 즉 납세자가 과세소득의 하향 조정이 정상가격 원칙에 부합한다고 판단하는 상

황에서도 경정청구를 할 수 있는 기회마저 박탈하는 것은 정책상 올바른 방향이 아님

- 과세관청이 납세자의 경정청구에 대한 타당성을 검토할 때 명확히 판단할 수 있도록 관련 가이드라인을 마련하는 방법도 가능함
  - 물론 현재도 납세자의 경정청구는 사실상 과세당국이 해당 사안을 검토한 후 결정하는 것이므로 조세회피가 의심되는 사안에서는 과세당국이 청구를 기각할 수 있음
  - 다만 이때 과세당국이 조세회피 의심 사안에 대해 청구를 기각할 수 있도록 이에 대한 구체적인 업무 지침을 국세청 내부에 마련하거나, 법령으로 정하는 방법도 가능함
    - 국세청 내부 훈령 등으로도 운용이 가능할 것으로 판단되나, 납세자들의 인식 제고 및 정보의 접근가능성 측면을 도모하기 위해 법령으로 정할 수도 있을 것임
  - 이와 유사한 사례로 캐나다의 경우 ‘이전가격 매뉴얼(TPM-03R)’을 마련하여, 과세관청이 납세자의 신고기한 후 감액보상조정 청구를 기각할 수 있는 요건을 명시해두고 있음
  
- 이와 같이 과세관청의 경정청구 거부요건을 명시함으로써 부당신청 건수를 줄일 수 있을 것으로 기대됨
  - 따라서 납세자의 경정청구를 허용하되, 이때 일정한 조건을 둬으로써 납세자의 권익보호 수준은 현행과 같이 유지하면서 조세회피 가능성을 사전에 방지할 수 있을 것임
  - 또한 이와 같이 과세관청의 경정청구 거부요건을 명시함으로써 납세자들 또한 이를 인식하게 되어 과세소득을 부당하게 줄일 목적으로 감액보상조정을 신청하는 건수를 줄일 수 있을 것으로 생각됨

다. 제2안: 상대국의 선 증액조정을 요건으로 감액보상조정의 제한적 허용

- 감액보상조정의 경우 상대국의 선 증액조정이 이루어진 경우에만 신청이 가능하도록 하여, 감액보상조정으로 인한 이중비과세 문제를 해결할 필요가 있음
  - 현행 「국제조세조정에 관한 법률」 제7조 정상가격에 의한 결정 및 경정에서는 ‘정상가격을 기준으로’ 결정하거나 경정할 수 있다고만 규정하고 있을 뿐, 법률상 그 외의 기준 또는 요건을 요하지 않고 있음<sup>187)</sup>
  - 또한 같은 법 제13조는 감액 조정된 거주자의 소득금액 중 국외특수관계인에게 반환되지 않은 금액은 거주자의 익금에 산입하지 않는 금액으로 본다고 명시하고 있으므로 감액 조정 시 거주자가 국외특수관계인에게 소득을 반환할 것을 강제하고 있지 않는 것으로 이해됨<sup>188)</sup>
  - 이에 따라 과세관청은 납세자에게 감액 경정이 예상되는 경우라도 이를 경정해 주어야 함
  - 보상조정의 신청요건을 상대국의 증액조정이 선행된 경우에만 가능하도록 제한하는 등 기존의 신청 요건에 대해 재검토할 필요가 있음
    - 현행 「국제조세조정법상」 보상조정의 신청기한은 해외 주요국에 비해 상대적으로 긴 측면이 있기 때문에, 상대국의 보상조정 신청기한 종료일 이후에 국내에 보상조정 신청이 이루어진 경우에는 이중비과세 문제가 발생할 가능성이 높음
    - 따라서 상대국의 선 증액조정에 대한 검토 등이 필요할 것으로 생각됨
- 정상가격에 의한 신고 및 경정청구 조항에 신고기한에 대한 요건뿐 아니라, 상대국의 선 증액조정이 이루어진 경우에만 경정청구가 가능하도록 하는 명시적 규정을 두는 방안을 고려할 수 있음
  - 현행 「국제조세조정에 관한 법률」상 감액보상조정 신청에 관한 조항은 제6조로, 해당 조항에는 경정청구를 할 수 있는 기한에 대해서만 명시적으로 언급하고 있

187) 조세심판원 2022. 12. 5. 조심2021서2808

188) 상등

으며 이외의 신청요건에 대해서는 별도로 규정된 바가 없음

- 같은 법 시행령에서도 대응조정 및 사전승인 또는 관세의 경정처분에 따른 경정 청구 등에 대해서만 규정하고 있을 뿐 보상조정에 따른 경정청구에 대해서는 규정된 바가 없음
  - 감액보상조정 신청 시 상대국의 선 증액조정을 요건으로 두어 이중비과세에 대한 우려를 사전적으로 차단한다면, 앞서 언급한 과세관청의 보상조정 신청에 대한 경정 시 발생할 사후적 문제는 더 이상 발생하지 않을 것임
- 또한 신청요건에 대한 검토를 위하여 거래가격 조정신고서 제출 시에, 상대국의 증액조정을 입증할 수 있는 자료를 첨부하는 방안을 함께 고려할 필요가 있음
- 「국제조세조정법」 제6조에 따라, 거주자는 국외특수관계인과의 실제 거래가격이 정상가격산출방법을 적용하여 산출한 정상가격과 다른 경우에는 정상가격을 거래가격으로 보아 조정한 과세표준 및 세액을 별지 제1호 서식[거래가격 조정신고서]를 첨부하여 납세지 관할 세무서장에게 경정청구를 할 수 있음
  - 해당 서식에는 조정금액이 귀속되어야 할 국가 및 차이금액의 반환 여부 및 반환일 등의 정보가 기입되어야 하나 이외의 별도의 첨부서류는 요하고 있지 않음
  - 대응조정 신청 절차와 유사하게, 상대국의 선 증액조정에 대한 서류를 첨부하여 관할 세무서장에서 경정청구를 하도록 하는 별도의 조항을 둘 필요가 있음
  - 해당 서류의 양식에 관해서는 추후 논의가 더 필요할 것으로 생각됨

### 3. 증액보상신청에 대한 유인 제공

- 증액보상조정을 신청한 납세자에 대한 실효성 있는 혜택에 대한 논의가 필요함
- 증액 보상조정 신청은 일반적인 수정신고와는 그 목적이 상이하기 때문에, 가산세 특례 규정만으로는 납세자가 이를 이행할 유인이 크지 않음
    - 「국세기본법」상 수정신고란 법정신고기한까지 신고한 과세표준과 세액이 신고

하여야 할 과세표준과 세액에 미달하는 경우에 납세의무자가 스스로 증액하여 신고하는 것을 뜻함

- 증액보상조정 신청은 조세회피 의도에 따라 세금을 과소하게 신고하였다가 이를 정정하는 것이 그 목적이 아니라 정상가격 원칙에 부합하는 거래 가격으로 조정하여 정확한 세무신고를 하는 것이 목적임
- 즉 납세자가 오류나 탈루 등의 사유로 인하여 세금을 과소하게 신고한 것이 아니기 때문에 이를 수정하지 않는다 하여 추후 과세관청의 경정에 의하여 과소신고가산세가 부과되거나 세무조사로 인한 불이익을 받게 되는 경우가 아님
- 따라서 납세자 입장에서는 수정신고를 통하여 증액보상조정을 신청할 만한 유인이 크지 않음

#### 가. 세정상 혜택 제공: 세무조사 유예

- 증액보상조정 신청을 한 납세자를 대상으로 이전가격에 관한 부분에 한정하여 세무조사를 유예해 주는 등의 세정상 우대 혜택을 도입하는 방안을 고려할 수 있음
- 증액신고 대상 과세연도를 기준으로 기간을 정하여, 증액보상조정 신청을 한 기업에 대하여 세무조사를 유예하고, 순환조사 대상 법인으로 선정된 경우에는 세무조사를 유예하는 대신 법인 조사에 대한 시기를 선택할 수 있는 권한을 부여하는 방안 등을 생각해 볼 수 있음
  - 현재 모범납세자로 선정된 경우 세무조사 유예 혜택을 받고 있으므로, 현행 모범납세자 관리 규정을 참고할 수 있을 것임
- 다만 타 세목과의 형평성을 고려하여 세무조사 유예가 과중한 측면이 있다면, 이전가격에 관한 부분 또는 해당 보상조정과 관련한 거래 부분에만 한정하여 조사를 유예하는 방안을 고려할 수 있음

## 나. 심리적 보상 제공: 상훈·포상

- 증액보상조정 신청을 통해 성실한 납세의무를 수행한 기업들을 대상으로 상훈 및 포상을 제공하여, 정확한 세무신고 행위에 대해 칭찬해 주는 심리적 보상을 제공할 필요가 있음
  - 포상 등은 납세자로 하여금 증액 보상조정 신청에 대한 의욕을 고취시키고, 투명한 이전가격세제 이행에 대한 자긍심을 갖게 하여 성실납세에 대한 순응을 확보할 수 있을 것임
  - 상훈법령 등을 근거로 하여 훈장·포장·대통령·국무총리 표창 등의 포상을 실시하고, 포상을 받은 납세자에 대해서는 국세청 홈페이지 등을 통해 공표하는 방안을 생각해 볼 수 있음
    - 국세청 홈페이지뿐만 아니라, 일반 대중들이 접하기 쉬운 SNS 채널 등에도 이전가격과 관련하여 성실신고를 한 납세자 명단을 게시하는 등 성실납세자에 대한 공개 채널의 다각화 방안도 함께 모색하여야 할 것임
  - 「국제조세조정법」 제4조는 이 법은 국세와 지방세에 관하여 규정하는 다른 법률에 우선하여 적용한다고 명시되어 있으므로, 「국제조세조정법」에 증액보상조정에 관한 별도의 우대혜택 규정을 두는 것도 고려 가능함
  - 다만 법령에 규정을 두면 추후 개정에 따른 절차적·시간적 소요가 크게 발생하는 등의 단점이 있음
  - 아울러 모범납세자 관리 규정과 유사하게 ‘이전가격 성실신고 납세자 관리규정’과 같은 지침을 국세청 훈령으로 두는 방안도 고려할 수 있음

## 다. 우대 혜택에 대한 설문조사 실시

- 증액 보상조정을 신청한 납세자 및 기타 이전가격을 다루는 기업들을 대상으로 우대 혜택에 대한 수요조사 등을 진행하여, 납세자 입장에서 실효성 있는 혜택에 대

한 선별이 필요함

- 납세자의 의견을 청취하는 이유는 설문조사를 실시하지 않으면 알 수 없는 현실적 고충에 대해 들을 수 있으며, 이러한 의견을 세무행정 운영방향에 참고할 수 있기 때문임
- 매년 이전가격을 다루는 기업들을 대상으로 우대 혜택에 대한 수요조사 등을 진행하고, 법인의 유형 및 규모에 따라 각자가 원하는 차별적 보상이 제공될 필요가 있음

## 참고문헌

### 〈문헌자료〉

- 박종수, 『이전가격 사전합의(APA)에 관한 조세법제 연구』, 한국법제연구원, 2003.
- 오윤, 『국제조세법론』, 삼일인포마인, 2016
- 이경근, 『국제조세의 이해와 실무』, 영화조세통람, 2022
- 이창희, 「이전가격 세제의 회고와 전망」, 『서울대학교 법학』, 제49권 제4호, 2008, p. 504.
- 전병목·구자은·조진권·마정화, 『외국법인의 자회사와 국내사업장 간의 거래에 대한 이전가격세제 연구』, 한국조세연구원, 2008.
- 황남석, 「미국세법상 특수관계인 간 거래의 과세문제」, 『조세법연구』, 제29권 제2호, 2023, pp. 157~159.
- D. Barmiento and P. Valente, “Voluntary Payment of Taxes and Voluntary Adjustments of Transfer Prices from an EU Perspective,” *International Transfer Pricing Journal*, July/August 2013, p. 248.
- Deloitte, “Transfer Pricing Guide 2022-United Kingdom,” 2022.
- EU JOINT TRANSFER PRICING FORUM, “Member States’ responses to Questionnaire on compensating adjustments/year end adjustments,” Meeting of 26 October 2011.
- \_\_\_\_\_, “Report on Compensating Adjustments,” 2013.
- OECD, OECD Model Tax Convention on Income and Capital, November 2017.
- \_\_\_\_\_, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and

- Tax Administrations, January 2022.
- UHY, “UHY GLOBAL TRANSFER PRICING GUIDE”, 2015. 1.
- Wang, Huimin, 「중국의 다국적기업에 대한 이전가격 과세제도」, 경북대학교 석사학위논문, 2016.

### 〈법령〉

- 「국세기본법」
- 「국제조세조정에 관한 법률」
- 「국제조세조정에 관한 법률 시행령」
- 「국제조세조정에 관한 법률 시행규칙」
- 「국제조세조정에 관한 법률 기본통칙」
- 「국제조세 집행기준(2020)」
- 「법인세법 시행령」
- 「소득세법」
- 미국 「내국세입법(Internal Revenue Code)」
- 미국 「재무부 규정(Regs.)」
- 미국 「내국세입절차(Revenue Procedures)」
- 미국 「연방규정코드(CFR)」
- 불가리아 「법인세법(Corporate Income Tax Act)」
- 영국 「Taxation (International and Other Provisions) Act 2010」
- 일본 「조세특별조치법(租稅特別措置法)」
- 중국 「关于发布《特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法》的公告)2017年第6号」
- 캐나다 「소득세법(Income Tax Act 1947, ITA)」

### 〈판례 및 결정〉

- 조세심판원 2022. 12. 5. 조심2021서2808 재조사 결정
- Intersport Fashions West, Inc. v. United States, 103 Fed. Cl. 396. 397 (2012)

**<웹사이트>**

독일 연방재무부, <https://www.bundesfinanzministerium.de/>

일본 국세청, <https://www.nta.go.jp/>

캐나다 국세청, <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/>

Bloomberg Tax, <https://www.bloomberglaw.com/>

Cairn.info, <https://www.cairn.info/>

EUROPEAN COMMISSION, <https://eur-lex.europa.eu/>

grantthornton.global, <https://www.grantthornton.global/>

IBFD, <https://research.ibfd.org/>

KPMG, <https://assets.kpmg.com/>

OECD, <https://www.oecd.org/tax/>

PWC, <https://taxsummaries.pwc.com/>

TAXAND, <https://www.taxand.com/>

이전가격 조정제도의 주요국 비교 연구  
-보상조정을 중심으로-

---

발 행 2023년 12월 31일  
저 자 박주철·이미현·이희경  
발행인 김재진  
발행처 한국조세재정연구원  
30147 세종특별자치시 시청대로 336  
TEL: 044-414-2114(대) www.kipf.re.kr  
등 록 1993. 7. 15. 제2014-24호  
조 판 및 인 쇄 (주)에이치에이엔컴퍼니  
© 한국조세재정연구원 2023 ISBN 979-11-6655-275-5

---

\* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.