

다국적 기업에 대한 과세제도의 한계와 개선방안

김 용 진*

차 례

I. 서 론

II. 다국적 기업의 절세 전략의 유형과 새로운 환경의 변화

1. 종래의 기본 전략
2. 환경의 변화

III. 정상가격 규명의 한계와 그 대안

1. 이전가격 조작과 조세회피
2. 현행 이전가격 제도의 현황과 문제점
3. 정상가격 규명의 문제점과 개선 방안

IV. 다국적 기업의 조세회피전략에 대한 국제적·국내적 대응방안

1. 국제적 대응 현황
2. 국내법적 대응 현황
3. 현행 CFC 제도의 문제점과 개선 방안

V. 결 론

* 충남대학교 법학전문대학원 교수, 법학박사.

접수일자 : 2014. 4. 30. / 심사일자 : 2014. 5. 26. / 게재확정일자 : 2014. 5. 30.

I. 서론

오늘날 다국적 기업의 영업은 세계 GDP의 큰 부분을 점하고 있으며 다국적 기업 내부거래는 빠르게 증가하고 있다.¹⁾ 다국적 기업은 일체화된 조직망을 가지고 전 세계적인 연결망을 구축하여 다수의 기업을 통할하는 기능을 수행하는 방법을 통하여 공격적 조세회피전략을 실행하고 있다. 우리는 연일 우리에게 잘 알려진 세계적 기업들이 거주지국에서 내고 있는 조세부담율이 일반 기업에 비하여 월등하게 낮다는 내용의 보도를 접하고 있다. 이미 스타벅스, 구글, 아마존 경영진들은 영국의회에 출석해 청문회에서 호된 질책을 받았으며, 애플 역시 탈세혐의로 미 의회가 연 청문회에 참석하여 열띤 공방을 벌인 사실은 이미 잘 알려져 있다. 다국적 기업의 영업활동은 위와 같은 환경에서 국내경쟁기업들이 기대하기 어려운 조세이득을 구가하고 있는 실정이다. 각국이 공공지출 자금을 확보하기 위해 필요한 가장 주요한 세원 중의 하나가 회사이익에 대한 과세, 즉 법인세라는 점에서 세계 각국의 조세당국과 다국적 기업의 절세전략이 숙명적으로 충돌하고 있는 것이다.

국제경제가 비약적으로 성장한 지난 세기 이후 기업들은 국가주권이 미치는 과세관할권의 한계를 이용하여 절세전략을 수립하고 또 이를 실행하기 위한 수단으로 기업조직을 재편하는 등의 방법을 동원하여 부과되는 세금을 최소화하려는 노력을 계속하여 오고 있다. 이는 결국 어떻게 든 이익을 빼돌리려는 기업과 재정위기 때문에 세금을 한 푼이라도 더 걷으려는 각국 정부 사이의 치열한 두뇌싸움으로 현실화되고 있다. 국 중에서도 다국적 기업은 각국의 조세율에 적지 않은 차이가 있다는 점을 적극 활용하여 전 세계적인 네트워크를 이용한 공격적인 세금회피전략에 열을 올리고 있는 실정이다. 다국적 기업들은 조세피난처에 자회사를 두거나 저세율과세지역에 이익을 몰아준 뒤에 회계처리하는 등의 방법으로 절세를 넘어 탈세를 획책하고 있다. 특히 구글, 애플, 야후, 아마존 등 미

1) 국제무역 중 약 60%가 다국적 기업과의 거래가 아닌 다국적 기업 내의 거래이며 ([http://www. taxjustice.net](http://www.taxjustice.net)), 심지어 70%에 근접한다는 평가도 있다([http://www. taxresearch.org.ukBlog/2010/01/28/70](http://www.taxresearch.org.ukBlog/2010/01/28/70)).

국의 다국적 기업들의 절세전략은 전 세계를 무대로 광범위하고 치밀하게 이루어지고 있다.

이와 같은 다국적 기업의 국경을 넘나드는 절세전략에 대응하여 당해 기업의 거주지국 뿐만 아니라 원천지국은 적극적이고 실효성 있는 대응책을 마련하는데 심혈을 기울이고 있다. 그러나 다국적 기업의 내부거래 시 조작된 이전가격을 정상가격으로 재조정하는데 각국은 막대한 비용을 쏟아 붓고 있으며, 오늘날 커다란 조세원으로 새롭게 등장한 지적재산권의 로열티에 대한 다국적 기업의 세원잠식으로 각국이 입는 과세손실이 어마어마한 액수에 이른 것으로 추산되고 있다. 이와 같은 다국적 기업의 조세회피전략은 세계 각국의 조세제도를 무력화시키고 있으며, 각국의 조세법규가 다국적 기업의 영업전략을 따라 잡기에는 매우 힘겨워 보인다. 다국적 기업이 사용하는 조세회피전략은 지난 수년간에 걸쳐 사용되어 온 것들로, 이전가격을 조작하고, 세율이 낮은 국가의 조세법규를 활용하며, 고세율국가에서 과세대상이익을 줄이기 위해 비용액을 늘리고, 저세율국가에서 계약을 체결하는 방식 등이 주로 거론되고 있다. 그런데 여기에 디지털 경제 환경이 조성되고 무체재산, 특히 브랜드의 가치가 높아짐에 따라 이를 이용한 조세회피전략은 더욱 탄력을 받고 있다.

아래에서는 다국적 기업에 초점을 맞추어 그 절세전략의 내용을 분석하고, 이에 대한 세계적인 대응조치와 함께 현행 제도의 개선 방안을 살피고자 한다. 무엇보다 다국적 기업 내부에서 지적재산권에 대한 조세회피에 대응하기 위하여 종래의 이전가격 산정방식의 문제점을 지적하고 이를 대체할 수 있는 새로운 산정방식을 도입할 것을 제안한다. 이를 위해 먼저, 다국적 기업의 절세전략의 유형을 개관하고, 최근 변화된 환경에서 보다 진전된 형태의 절세전략 현황을 분석한다(II). 이어서 다국적 기업 내부에 팽배한 이전가격의 조작문제를 다루고 문제해결방법으로서의 정상가격산정 방식과 병행 가능한 새로운 제도의 도입 방안을 강구한다(III). 끝으로 조세회피방지를 위한 국제적, 국내적 차원의 대응방안을 평가하고(IV), 결론(V)으로 마무리한다.

Ⅱ. 다국적 기업의 절세 전략의 유형과 새로운 환경의 변화

1. 종래의 기본 전략

(1) 이익이전 전략 : 저세율과세관할지역으로의 영업이전

다국적 기업의 절세전략은 2 가지 유형으로 나누어 볼 수 있다. 첫째는 영업활동과 수입을 저세율과세지역으로 이전하는 방법이다. 이 전략은 고세율국가 내의 영업활동(및 그에 따른 이익)을 저세율국가에 소재하는 자회사에 이전시키는 방법으로 구현된다. 특히 미국, 일본 등과 같이 높은 세율을 유지하고 있는 선진국의 기업들이 곧잘 이용하는 방법이다. 다국적 기업은 상대적으로 저세율 또는 비과세를 받기 위해 서로 다른 조세법규를 선택하게 되고 이른바 ‘세원잠식과 이윤이전’ (“Base Erosion and Profit Shifting”, 이하 ‘BEPS’라 한다)으로 알려진 전략, 즉 이윤을 실재하는 이윤추구 경제활동지역이 아닌 다른 곳으로 이전시키는 방법을 구사한다. 이 방식은 특히 인터넷을 통한 거래에서 매우 유용하게 이용된다.

(2) 상이한 과세유인시장의 쇼핑

두 번째 절세전략은 여러 나라에 산재해 있는 과세유인제도를 활용하는 방안이다. 개발도상국뿐만 아니라 선진국들도 일정한 기간 동안의 수입과 관세 및 소득세를 감면하는 방법으로 해외투자를 활성화시키기 위한 방안을 마련해 두고 있다. 여기서 다국적 기업은 각국의 해외투자 유치정책 중 자신에게 유리한 분야에 집중하여 자신의 조직을 기능적으로 재편하여 영업활동을 하도록 한다. 이와 같이 기능을 중심으로 조직을 재편하는 방법은 ‘공격적 조세회피 전략’(aggressive tax planning)을 더욱 용이하게 한다. 다국적 기업은 예컨대 판매, 연구, 개발 등과 같은 기능을 중심으로 조직을 특성화시키는데, 여기에 디지털 경제 환경에 힘입어 원격지 경영활동이 가능하게 되었다. 특히 지적재산권과 같은 무체재산에 대한 이윤추구는 그 대표적인 예이다. 각 사업에 가장 효율적이고 수익성이 큰 방식으로 조직을 개편할 수 있게 된 다국적 기업의 경영자들은 조

세에 유리한 지역을 골라 자신의 조직을 재편함으로써 적재적소에 기능적으로 분산한 조직을 운영하는 방법으로 최대의 절세전략을 수립한다.

각국의 조세당국은 다국적 기업을 조세목적상 단일체로 파악하는 대신 (the unitary approach), 자신의 관할권 내에서 활동하는 독립된 부분으로 파악한다(the “separate entity approach). 이로부터 다국적 기업의 이익에 대한 이중과세가 발생할 수 있는데, 이를 막기 위해 1920년대부터 국제적 조세기구가 작동하게 되었다.²⁾ OECD 모델 및 UN 모델 조약에 기초하여 공통의 기준과 원칙을 천명한 양자조약과 다자조약이 생성되었으며, 그 수는 현재 전 세계적으로 약 2,500개에 이르고 있다. 그러나 이러한 시스템은 저세율경쟁을 촉발하고 이중비과세의 문제³⁾까지 야기하는 결과를 빚고 있다. 이는 특히 1960년대부터 각국 사이에 경쟁적으로 조세경감 정책이 수립되면서 나타난 현상이다. 또한 국가마다 조세법규와 조세율이 다르고 다른 나라에 소재하는 다국적 기업으로부터 자국에의 투자를 유치하기 위해 다양한 조세지원정책을 제공하고 있는 실정이다. 어떤 소득에 대해서는 아예 과세를 하지 않거나 또는 다른 나라보다 월등히 낮은 세율을 적용하는 경우도 적지 않다. 다국적 기업은 이와 같은 틈새를 파고들어 그 지역에서 유치하고자 하는 분야의 사업을 하도록 내부조직을 재편하여 특성화회사를 설치하는 것이다.

(3) 이전가격의 조작

다국적 기업을 구성하는 개별회사 사이의 거래에 대해 다국적 기업이 스스로 책정한 가격이 이전가격이다. 이전가격은 종전에는 주로 유형물에 대하여 책정되는 것이 보통이었으나, 이제는 무체재산권을 이용할 수 있는 권리와 관련하여 활발하게 이용되고 있으며, 본부지원과 같은 서비스의 제공에도 활용되고 있다. 오늘날 다국적 기업의 내부 회사 사이의 거래가 국제거래의 반 이상을 점하고 있으며, 이는 흔히 정상가격과 크게

2) 이중과세현상에 대한 간명한 설명에 대해서는, 이창희, “조세조약 해석방법”, 조세학술논문집 제23집 제2호(2007), 한국국제조세협회, 151쪽 참조.

3) 이에 대한 상세는, 양인준, “조약입법례로 본 이중비과세 대응방안”, 홍익법학 제9권 제2호(2008), 313쪽 이하 참조.

차이가 난다. 가격을 부풀려 이전가격을 남용하면, 결국 저세율의 관할권역에 소재하는 자회사가 고세율의 관할권역에 소재하는 그룹 내 다른 회사로부터 물건을 구매하고 거기서 얻은 이익을 자회사의 이익으로 탈바꿈시키는 결과로 이어진다.

(4) 그룹내 자금대여

자금대여에 의한 절세전략은 고세율 지역에 소재하는 자회사에서 저세율권역에 소재하는 모회사에게 대여하는 방식으로 이루어진다. 이 경우 자회사가 모회사에게 자금을 공여하면 이자수입은 세율이 낮은 모회사로 흘러들어가 고세율지역에서의 과세이익을 줄일 수 있게 된다. 그리고 다국적기업은 이자율을 더욱 높게 하거나 부채액을 더 많이 설정함으로써 과세이익을 더욱 줄일 수 있다. 이자수입에 대하여 다국적 기업에게 유리한 과세제도를 운영하고 있는 대표적인 국가로 룩셈부르크를 들 수 있다.

(5) 명목 지주회사의 설립

이 방식은 주로 여러 나라와 조세조약을 체결하여 배당금과 자본수익에 대한 세율을 낮춘 관할지역에서 이용되는 절세절약이다. 대표적인 국가로 벨기에, 아일랜드, 네덜란드 및 스위스를 들 수 있다. 이들 지역에 거래나 생산 또는 판매활동을 하지 않은 명목상의 지주회사를 설립해 두고 이 나라들이 맺고 있는 조세조약상의 세금감면 조항을 활용하는 것이다.

2. 환경의 변화

(1) 인터넷 거래의 등장

인터넷을 통한 판매활동은 특정 국가 내에서 행해질 수 있지만, 국경을 넘어 판매된 경우가 빈발하고 있다. 이를 법적 관점에서 보면 계약은 전자적으로 여러 나라를 거쳐 체결되며, 그 중에는 저세율국가에서 체결되는 경우도 드물지 않다. 이와 같이 다국적 기업은 영업을 하고 있는 곳에서 세금을 내는 것이 아니라 그 영업거래가 마무리되는 곳에서 세금을

내는데, 이는 법률적으로 보면 영업수입을 영업시장지에서 계약체결이 마무리되는 곳으로 이전시키는 결과를 가져온다. 이와 같이 인터넷거래가 다국적 기업에 가져다주는 편익은 국내경쟁기업과는 비교할 수 없는 경쟁우위적인 이득으로 연결된다.

(2) 고정사업장의 등장

해외 다국적 기업이 국내에 자회사를 두는 대신 영업점을 두면, 그 영업점의 수익에 대해서도 원천지국과세주의에 따라 국내에서 과세할 수 있음은 자회사의 경우와 다르지 않다. 그러나 자회사의 경우에는 국외 모회사에게 손실이 발생하였다 하더라도 자회사의 이익이 있으면 이에 대해 우리나라는 원천과세주의에 따라 과세를 하게 되는데 반하여, 법인격이 없는 영업소의 경우에는 설사 우리나라에 소재하는 영업점에서 이윤이 발생하였다 하더라도 이를 과세대상으로 삼을 수 없다. 그런데 이와 같은 상황은 원천지국가에게 불이익하고 불합리한 것이 아닐 수 없다.

이에 따라 1977년 『수입과 자본에 관한 이중과세방지를 위한 OECD 모델조세협약』에 안착된 고정사업장(permanent establishment) 제도는 대부분의 이중과세방지조약에서 채택되고 국내법으로 수용되어 독립적인 세원으로 자리잡게 되었다.⁴⁾ 영업자가 어떤 나라에 고정사업장을 두고 있는가의 여부를 결정하는 주된 기준은 그곳에서 판매를 하고 있는지의 여부이다. 이를 법률적으로 분석해 보면 판매 여부는 계약이 이루어진 곳이 어디인가에 의하여 결정되며, 그 결과 고정사업장으로 인정할 것인가에 대한 판단은 그 곳에서 상품이나 용역을 판매하고 있느냐의 여부에 따라 결정된다.

4) 2008년 이 제도에 ‘OECD 공인접근법’(“authorized OECD approach”, 이하 ‘AOA’라 한다)이 개발되었고, 여기에 다시 OECD는 추가모델협약의 형식으로 정상가격원칙과 결부한 공인접근법을 제안하였다(협약 제7조). 2010년 형태의 AOA는 국내법으로 수용되거나 이후 체결하는 양자조약에서 반영된 예가 없지 아니하나 종전의 예와 달리 국제적 기준으로 인정되고 있지는 않은 상황이다. AOA에 관한 상세는, 법무법인 율촌, OECD 모델조세조약 사업소득 조항 개정에 따른 대응방안 연구, 2011. 참조.

(3) 무형재산의 등장

1) 지적재산권 영업이전의 용이성

최근 사업 활동 및 수입을 저세율의 조세관할지역으로 이전시켜 사업 수입에 대한 조세를 낮추고자 하는 대표적인 영역으로 지적재산권을 들 수 있다. 다국적 기업은 사업기능이 분산되어 있는 점을 이용하여 보다 저세율의 다른 관할지역에 이익을 이전시키는데, 이 경우 많은 설비를 동반하여야 하는 자동차나 기계 사업보다는 그와 같은 물질적 설비가 요구되지 아니한 무체재산권 관련 사업에서 보다 손쉬운 이윤이전이 가능하게 된다.

통상적으로 지적재산권은 미국이나 일본과 같이 선진국에서 개발되어 다른 개발도상국 등으로부터 로열티 수입을 거둬들인다. 그런데 저세율의 국가에 자회사를 설립하고 그 자회사에 지적재산권 사업 자체를 양도하면 거기서 얻은 로열티 수입은 저세율로 적용받을 수 있고, 그 결과 차액 소득 만큼의 소득이전의 효과가 발생하게 된다. 예컨대 소프트웨어에 대한 특허나 다운로드된 어플리케이션은 세계 어느 곳에서든지 판매가 가능하기 때문에, 로열티·이자·배당금·상속에 대한 원천과세율이 제로인 조세피난처에 자회사를 설립하고, 위 지적재산권 자체를 이곳에 양도하면 자회사가 받아들이는 로열티 수입에 대해 세금을 면제받을 수 있게 된다.

이와 같이 지적재산권을 독립적인 기업조직으로 하여금 소유하게 하면 절세가능성을 극대화시킬 수 있게 된다. 그 대표적인 방법이 해외에 지적재산권 관장 회사를 설립하고, 여기서 상표권으로 등록하여 보호받는 브랜드를 소유하거나 개발하는 것은 물론, 지적재산권에 관한 일체의 권리를 소유하게 하는 것이다. 지적재산권 관장 회사를 저세율 국가에 설립하게 되면 장래 이를 흡수합병시키거나 제3자에게 판매할 경우에는 세금 부담을 크게 경감할 수 있게 될 것이다. 예를 들면, 조세천국인 사이프러스의 경우 배당금, 이자, 상속 및 로열티에 대한 원천징수율이 0이며, 자본소득에 대한 과세율도 0이며, 법인세율 또한 매우 낮다. 이에 따라 사이프러스에 지적재산권 관련 회사를 둘 경우 그곳에서 다국적 기업에 속

하는 다른 기업으로부터 받게 되는 로열티에 대한 세금을 감면받을 수 있으며, 또 그 다른 기업은 소재지 국가에서 지급한 로열티를 비용으로 처리할 수 있게 된다.

2) 지주회사의 설립

더 나아가 최근 고도기술산업과 의약산업에 주력하고 있는 다국적 기업은 지주회사를 통한 절세 전략을 적극적으로 구사하고 있다. 지적재산권 소유 회사가 받게 되는 로열티 수입은 소극적 소득에 해당하여 ‘피지배외국회사’(Controlled Foreign Corporate, 이하 ‘CFC’라 한다) 법규(CFC regime)가 적용되는 외국회사를 지배하고 있는 국내회사의 과세대상이 되고 만다. CFC 법규는 지적재산권을 소유하고 있는 대부분의 고세율의 국가에서 채택되고 있으며, 이 법규는 통상 적극적으로 사업활동을 하는 자회사 보다는 소극적 회사에 적용되기 때문에, 특수외국법인의 유보소득 합산과세 법리에 따라 본국법이 적용되고, 그 결과 자회사 설립의 의미를 잃게 되고 만다.

이와 같은 불이익을 피하고자 다국적 기업은 조세조약을 이용한 지주회사 설립방식을 활용한다. 일단 자회사가 소재하는 국가와 가장 유리하게 조세조약을 체결하고 있는 제3국에 지주회사를 설립한다. 모회사는 해외 자회사에 지적재산권을 양도하고 이로부터 직접 로열티를 배당받는 것이 아니라, 로열티를 지주회사에게 집중시키고, 필요한 경우 모회사는 지주회사로부터 배당을 받는다. 이 경우 모회사가 지주회사를 설립할 때는 자회사 소재지국가는 물론 모회사 소재지국가와도 유리한 조세조약을 체결한 국가를 선택하게 될 것이다. 결국 모회사는 자회사 로열티수입에 대해 저세율을 적용받아 지주회사에 집중시킬 수 있으며, 국내송금이 필요한 경우에는 역시 저세율의 적용을 받으면서 지주회사로부터 배당을 받는 형식을 취하게 될 것이다.

Ⅲ. 정상가격 규명의 한계와 그 대안

1. 이전가격 조작과 조세회피

(1) 수익이전 전략 : 저세율과세관할지역으로의 영업이전

기업집단 내부간 거래시 이전가격을 조작하면 부당한 수익을 발생시킬 수 있다. 기업집단이 다국적 기업인 경우 여러 나라의 조세제도를 악용하여 어느 국가에 소재하는 기업의 이윤을 다른 국가에 소재하는 기업의 수익으로 변형시킬 수 있기 때문이다. 이를 예를 들어 설명하면 다음과 같다.

A국(조세율 60%)이 소재하는 모회사가 B국(조세율 30%)에 소재하는 자회사로부터 구입하는 물건을 판매하고 있다. 모회사는 위 물건을 제3자에게 100만원에 판매하였다. 그런데 자회사는 위 물건을 만들기 위하여 40만원의 비용을 지출하였고, 모회사는 추가비용을 지출하지 않았다. 이에 따라 모회사와 자회사를 포함한 기업집단 전체로 보면 총이윤은 60만원(100만원-40만원)이며, 이 금액이 과세대상으로 된다. 이 사례를 A국과 B국의 조세부담율에 적용하고, 이전가격을 어떻게 정하는가에 따라 모회사와 자회사 및 전체 기업집단이 부담하게 되는 조세부담액을 표시하면 다음의 도표와 같다.

(단위 만원)

이전 가격	모회사에의 귀속이윤	자회사에의 귀속이윤	조세부담율 (A국)	조세부담율 (B국)	전체조세 부담액
40	60	0	36	0	36
70	30	30	18	9	27
100	0	60	0	18	18

먼저, 자회사가 위 물건을 40만원에 모회사에 이전한 것으로 정할 경우, 자회사의 이익은 0원인데 반하여, 물건판매에 추가비용을 지출하지 아니한 모회사는 60만원의 이윤을 얻는다. 이 경우 모회사 소재 국가의

세율은 60%이므로 A국이 징수할 수 있는 조세액은 36만원이며, 자회사는 과세대상이윤이 없으므로 기업집단 전체적으로 보면 36만원의 세금을 부담한다.

다음으로, 모회사가 위 물건을 70만원을 주고 자회사로부터 공급받은 것으로 정할 경우에는 모회사의 이윤은 30만원이며(100만원-70만원), 자회사의 이익도 30만원(70만원-30만원)에 이른다. 이에 대해 A국에서는 모회사에 대해 18만원을 과세하고(30만원×60%), B국에서는 자회사에 대해 9만원(30만원×30%)를 과세하며, 그 결과 기업집단 전체적으로 보면 27만원의 세금을 부담하게 된다.

마지막으로 모자회사 사이의 이전가격을 100만원으로 책정한 경우에는 모회사에는 아무런 이윤이 발생하지 않고 자회사만이 판매가격에서 비용을 공제한 전체 이윤인 60만원을 얻는다. 60만원에 대한 B국의 과세율은 18%이기 때문에 결국 위 거래에서 자회사만이 18만원의 세금을 부담하는 결과로 되어 다국적 기업 전체적으로 보면 가장 유리한 방식이 된다.

(2) 저세율국가로의 조세회피

국제적 정상가격을 조사하는 방법을 어떻게 정하느냐에 따라 다국적 기업집단은 이윤을 저세율 지역으로 이전시키는 방향으로 이전가격을 조작하게 된다. 위 예의 다국적 기업은 이전가격을 100만원으로 책정하여 기업 전체로 볼 때 조세부담액을 최소화시켰을 뿐 아니라 이를 위해 필요한 경우 자회사를 저세율 국가로 이전시켜 이곳에 이윤을 이전시키는 효과를 얻게 된다.

2. 현행 이전가격 제도의 현황과 문제점

(1) 다국적 기업의 내부거래가격

기업집단의 내부거래에 관한 조세법적 원칙에 “dealing at arm’s length”(이하 ‘정상가격원칙’이라 한다)이 있다. 이는 기업집단 간의 내부거래시 거래상대방이 되는 다른 계열회사를 제3자로 인식할 정도로 그와 일정한

거리를 유지하면서 거래하여야만 그 거래가 불공정하지 않다는 것을 의미한다. 다른 계열사에 대한 재화와 용역의 이전가격이 적정할 것을 요구한다는 의미에서 이전가격세제라고 한다. 과세권이 동일한 지역에서의 내부거래는 이전가격 조작으로 인한 조세회피의 목적을 달성할 수 없기 때문에 상이한 과세제도를 이용하고자 하는 다국적 기업의 경우에 주로 나타나는 문제이다. 결국 이전가격세제란 기업이 국외특수관계인⁵⁾과의 거래에 있어 정상가격보다 높거나 또는 낮은 가격을 적용함으로써 과세소득이 감소되는 경우, 과세당국이 그 거래에 대하여 정상가격을 기준으로 과세소득금액을 재계산하여 조세를 부과하는 제도이다.⁶⁾

내부거래시 이전가격(transfer price)을 조작하면 기업집단의 어느 회사에 계는 손실이 발생하지만, 기업집단 전체 입장에서는 과세혜택을 받게 된다. 이러한 이유로 기업집단은 이전가격을 정상가격과 달리 책정하고자 하는 것이다. 이에 따라 조세법입법자들은 통상적인 상인이라면 자신에게 적정한 이익을 가져오는 거래만을 할 것이라는 것을 염두에 두고, 기업집단 내부거래에서 비정상적인 이윤이 발생한 경우에는 조세청이 정상거래 가격과의 차액에 대해 과세하도록 하는 것이다.

(2) 현행 이전가격 제도

1) 과세조정의 대상이 되는 특수관계인의 범위

이전가격세제는 거래 당사자의 어느 한 쪽이 국외특수관계인인 국제거래시에 적용된다. 여기서 국외특수관계인이란 거주자·내국법인 또는 외국법인 국내사업장이 특수관계를 맺고 있는 자를 말하며, 국조법 시행령 제2조 제1항에 상세히 규정되어 있다.⁷⁾ 이 조항은 외국특수관계인에 해당

5) 특수관계의 상대방이 외국회사라는 점에서 내국법인의 행위 또는 소득금액의 계산과 관련한 '부당행위계산부인'제도(법인세법 제20조)와 구별된다. 그 밖의 차이점에 대해서는, 이동녕·박문곤, "이전가격세제에 관한 고찰", 국제회계연구 제16집(2006.11.30.), 254-255쪽 참조.

6) 국제조세조정에 관한 법률(이하 '국조법'이라 한다) 제4조: "과세당국은 거래당사자의 일방이 국외특수 관계자인 국제거래에 있어서 그 거래가격이 정상가격에 미달하거나 초과하는 경우에 정상가격을 기준으로 거주자·내국법인·국내사업자의 과세기준 및 세액을 결정 또는 경정할 수 있다."

하는 경우에 대해 폭넓게 규정하고 있는데, 요약하면 결국 계약당사자가 다국적 기업의 특징적 요소인 ‘지배관계’에 있는 경우를 전제로 한다.

2) 조정방법

과세당국 뿐만 아니라 납세의무자도 이전가격 거래시에는 법령상의 정상가격 결정방법을 통하여 정상가격을 찾아 이를 적용하여야 하며, 이러한 과정에 관한 자료를 구비하고 있어야 한다. 납세의무자는 과세표준 신고시에 과세당국이 적용가격의 타당성을 개략적으로 검토하는데 필요한 기본 자료를 신고첨부자료로서 제출하여야 하며, 이전가격조사를 받는 경우에는 적용한 가격이 정상가격임을 입증할 수 있는 구체적인 자료를 과세당국의 요구에 따라 제출하여야 한다(국조법 제11조). 이러한 자료제출을 성실하게 이행하지 않은 납세의무자는 과태료를 부과받을 수 있다(국조법 제12조).

한편, 이전가격과 관련하여 과세당국(거래상대방을 관할하는 과세당국 포함)과의 분쟁소지를 미연에 제거하기 위하여, 납세의무자는 향후에 적용하고자 하는 정상가격산출방법을 ‘정상가격산출방법사전승인제도’를 통해 국세청으로부터 미리 승인받아 이를 적용할 수 있다(국조법 제6조).

(3) 평가

국제적 차원에서의 영업활동에 기한 영업이익은 다수의 국가로 분할되는 관계로 개별국가는 조세주권주의 원칙상 그 이익을 추급하기 어렵다. 이전가격을 이용한 이익분할에 의해 다국적 기업이 큰 영향을 받게 됨에 따라 개별국가로서는 과세부담율을 높이면 과세수입이 줄어드는 것을 감수하여야 한다. 그와 같은 절세전략은 기업들로서는 자연스럽고 당연한 행위이지만 이를 제한하기 위해서는 각국의 조세당국은 합의에 의하여 이전가격의 적정성을 판단하는 국제적 기준을 마련하여야 한다. 이 기준

7) 이와는 달리 관세규범에서는 5% 이상의 지분소유를 특수관계자로 보며, 제3자 개입의 경우를 특수관계로 규율하지 않고 있다는 점에 대한 비판에 대해서는 문상태, “다국적기업의 이전가격에 대한 과세평가연구”, 통상법률 2007-8, 144쪽 참조.

이 바로 이른바 정상가격원칙(Arm's Length Principle)인데, 이는 기업집단 내 기업끼리의 이전가격은 서로 알지 못하는 제3자 사이에 형성되는 가격과 동일한 조건으로 정할 것을 요구한다. 이전가격은 기업집단에 과세하여야 할 이익을 결정하므로, 이전가격이 조세법적으로 합당한 것인가의 여부는 국제적으로 통일된 기준인한 정상가격 원칙에 따라 해결하여야 할 문제이다.

3. 정상가격 규명의 문제점과 개선 방안

(1) OECFD의 정상가격 산정방법과 그 문제점

1) 정상가격산출방법

많은 국가들은 OECD의 모델조세조약이 제안하고 있는 방식에 따라 정상가격을 산출하고 있다. 이에 따르면 크게 3가지의 거래별 접근방식이 있다. 그 하나는 비교가격산출방식(comparable uncontrolled price)으로, 특수관계자 사이에 거래되는 재화와 용역의 가격을 동일한 상황에서 독립기업과 거래할 경우에 매겨지는 가격과 비교하여 산정하는 방법이다. 이 가격산정방식은 재화 또는 용역의 동일성과 유사한 거래조건을 갖춘 비교가능한 거래를 전제로 한다. 두 번째 방법은 재판매가격법(resale price method)으로, 국내기업과 국외특수기업이 거래한 후 그 거래의 자산 또는 용역 구매자가 이를 특수관계에 있지 아니한 제3자에게 재판매하는 경우에 구매가격에서 통상의 이윤을 차감한 금액으로 산정하는 방법이다. 이 방법은 보통 재화를 수입하여 그대로 재판매하거나 가치를 증대시키지 않고 단순가공한 뒤에 다시 판매하는 경우에 사용된다. 마지막으로 원가가산법(cost plus method)은 자산의 제조·판매나 용역의 제공과정에서 발생한 원가에 자산의 판매자나 용역제공자의 통상의 이윤을 가산한 금액을 정상가격으로 보는 방법이다. 원가가산법은 특수회사기업 사이에 거래되는 제품이 반제품이거나 공동설비계약, 장비공급계약 또는 용역공급계약시에 유용한 산정방법이다. 이 밖에 이익분할방법(profit split method)와 거래순이익률법(transactional net margine method)이 있는데, 전자는 거래

당사자 양쪽이 함께 실현한 거래순이익을 합리적인 배부기준에 의하여 측정된 상대적 공헌도에 따라 배부하고, 배부된 이익을 기초로 산출한 가격을 정상가격으로 보는 방법이며, 후자는 거래자와 특수관계가 없는 자간의 거래 중 해당 거래와 비슷한 거래에서 실현된 통상의 거래순이익을 기초로 산출한 거래가격을 정상가격으로 보는 방법이다. 국조법은 위 5가지의 방법과 함께 그 밖의 합리적 방법을 정상가격 산출방식으로 규정하고 있다(국조법 제5조 제1항).

이외에도 OECD는 2010년 이전가격에 정상가격원칙을 접목하여 이른바 독립기업가격원칙을 제안하였는데, 여기에는 특히 지적재산권 등 무형재산에 대한 정상가격 산출방법에 관한 내용이 포함되어 있다.

2) 정상가격산출방법의 한계

OECD가 제안하고 현행법이 채택하고 있는 정상가격원칙에 따라 정상가격을 산출하는 것은 현실적으로 매우 어렵다. 특히 다국적 기업에게 모든 정상가격산출방법에 필요한 자료를 제출하도록 요구하는 것도 무리이며, 또 산출하는데 드는 비용도 적지 않은 문제가 있다. 예컨대 특수관계에 있는 당사자 사이에 거래되는 자동차엔진에 들어가는 조그마한 부속품이 당해 엔진에만 장착되는 것으로서 다른 누구도 이를 제조할 능력이 없다고 가정하면, 어떻게 정상가격을 산출하여야 할지 가늠하기 어렵다. 회사의 브랜드와 관련하여서도 마찬가지이다. FC 맨체스터의 로고는 도대체 얼마의 가치를 가지며, 삼성전자 상표의 적정한 가치는 얼마일까? 이와 같은 문제는 특히 특허, 상표, 기타 지적재산권과 관련하여 나타난다.

3) 산업별·거래유형별 정상가격산정의 이론적·법적 근거의 미비

자본의 국제적 이동이 일상화된 현실에서 금융기관의 다국적 기업화가 두드러지고 있다. 그런데 다국적 은행이나 보험회사와 같은 금융산업에 대해 조세당국이 이전가격을 조사함에 있어서 정상가격으로 준거할 기준이나 지침이 미비하다.⁸⁾

또한 국조법 제5조는 6 가지 정상가격의 산출방법에 대하여 규정하고

있으나, 현행법규에 이른바 무형재산에 관한 구체적인 지침을 마련해 놓고 있지 않다.⁹⁾ 여기에 민사집행법에서도 지적재산권의 환가방법 등 집행에 관한 규정을 두고 있지 않아 과세당국은 무형재산과세에 소극적일 수밖에 없다. 이러한 태도는 오늘날 지적재산권이 갖는 가공할 만한 가치와 우리나라가 세계 유수의 지적재산권보유국이라는 사실에 비추어 시급히 개선되어야 할 문제라 아니할 수 없다.

(2) 개선 방안

현행 이전가격 제도는 개별기업원칙에 입각한 것으로 이미 1세계 이전에 개발된 이론이다. 현행체제 하에서 다국적 기업은 국내차원에서는 물론 국제적 차원에서도 자신의 이윤을 이전시킬 수 있는 가능성을 확보하고 있다. 이에 따라 국내적 차원에서 이윤이전에 대한 대응 방안으로 마련된 연결납세제도를 국제적 차원으로 확대하는 방안을 검토하여야 할 것이다. 먼저 다국적 기업의 국내적 절세방안과 그에 대응한 현행제도를 살펴보면 다음과 같다.

A, B, C, D, E는 X 지주회사의 계열회사들이다. 각 회사는 연 과세대상수익이 2억 원이다. X 그룹의 최대경쟁사인 Y 회사는 단일기업으로 연 10억 원의 과세대상 수익을 올리고 있다. 만약 위 5개의 계열회사가 각 2억 원의 과세이익을 신고한다면 X 지주회사가 부담하는 세금은 1억 원 $[5 \times (2억 \times 10\%)]$ 인데 반하여, Y가 부담하는 세금액은 2억 2,000만원 $(10억 \times 20\% + 2,000만원)$ 에 달한다. 지주회사 X는 과세표준액의 차이에 따른 법인세율 중 가장 낮은 비율에 해당할 수 있도록 전체 이윤을 쪼개어 위와 같은 이득을 얻게 되는데, 이는 곧 자신의 이윤을 다른 독립기업에 이전시키는 효과에 다름 아니다. 그런데 우리나라는 이와 같이 기업조직

8) 이동녕·박문곤, 위 논문(각주 5), 269쪽.

9) 이동녕·박문곤, 위 논문, 269쪽. 국조법 제5조 제1항은 5 가지의 산출방법 외에 그 밖에 합리적이라고 인정되는 방법을 대통령령으로 정하도록 하고, 같은 법 시행령 제4조 제1항 제2호 나목에서 무형의 자산에 대해 언급하고 있으나, 지적재산권의 산출방법에 관한 명확한 기준을 제시하고 있지 않다.

의 형태에 따라 세부담이 달라지는 불공정을 시정하기 위하여 2008년 법인세법을 개정하여 2010년부터 이른바 연결납세제도를 시행해 오고 있다. 이 제도에 따라 이른바 지주회사의 기업집단 내의 손익을 합산처리할 수 있게 되어 경제적으로 동일체인 모회사와 자회사를 경제적 실질에 맞게 과세할 수 있게 된 것이다.

그렇다면 국내의 기업집단에 적용되는 연결과세제도를 국제적 차원에서 영업활동을 하고 있는 다국적 기업에 적용하는 것은 합리적인 대안이 될 수 있지 않을까? 그런데 이와 같은 제도는 이미 오래 전에 캘리포니아 주를 필두로 미국의 여러 주에서 채택되어 운영되어 왔으며, 최근에 이르러서는 유럽연합에서 이 제도를 적극 검토하는 하고 있으며¹⁰⁾ 향후 동남아 등 기타 지역공동체에서도 채택 여부에 대한 논의가 진전될 것으로 예상된다. 이로써 정상가격원칙이 유일한 대안이라는 OECD의 주장은 타격을 받았다고 지적되고, 위와 같은 시도는 정상가격원칙(arm' length principle)에서 연결과세제도(unitary taxation system)로 이행되는 첫 관문이라고 평가되고 있다.¹¹⁾

합산과세접근방식에 따르면 전체로서의 기업소득이 통합 합산되고 이 소득은 각 영업소가 소재하는 국가의 과세당국에 배분된다. 여기서 전체 기업의 소득계산은 기업집단을 구성하는 개개의 계열회사 각자가 작성하여 소재지의 과세당국에 제출하는 방식으로 이루어지며, 해당 과세당국은 일정한 배분공식에 따라 자국에서의 영업활동의 수익을 계산하는 방식으로 행해진다. 우선, 연결회계보고서가 작성되면 내부거래는 무시될 것이므로 기존의 정상가격 접근방식이 갖는 상응가격산출과 이익귀속방법 등에 관한 문제가 발생할 수 없으며, 분배결정 요인으로 채택된 자산, 임금,

10) 1992년 Ruding Report를 제출한 유럽집행위원회는 2001년에 연결납세제도에 기한 과세체제로의 전환을 제안한 이후, 2011년 3월에 이에 관한 지침을 공표하고(Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base, COM(2011) 121/4), 2012년 4월 유럽의회에서 입법결의안이 통과되었다(European Parliament legislative resolution of April 2001 on the proposal for a Council directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base).

11) Sol Picciotto, "Towards Unitary Taxation of Transnational Corporations", tax justice network(2012. 12, 9.), p. 16.

판매를 형식적인 영업활동이 아니라 당해 지역에서 실제로 행한 영업활동에 가중치를 두어 산정하게 되므로 조세회피처를 활용할 필요성을 반감시킬 것이다. 이러한 이유로 이른바 조세천국에서는 연결회계보고서를 작성하지 않을 것이지만, 이 경우 기존의 CFC 법규에 의하여 이윤이전의 계기를 차단할 수 있기 때문에 합산과세방식을 실행하는데 문제가 없다고 주장된다.¹²⁾

그러나 연결과세방식에 기초한 그룹과세는 이윤결정은 통일된 규정에 따라야 할 것인데, 단일국가 또는 연방에서는 몰라도 국경을 넘는 거래에서는 과세이윤을 결정하는 통일된 기준을 합의하여야 하는 문제가 있으며, 3가지 분배요소에 대한 각국의 가치판단도 다른 것이 사실이다.¹³⁾ 그러나 무엇보다 가장 큰 문제는 그룹과세방식도 지적재산권을 평가하는 기준을 가지고 있지 않으며, 이 제도를 채택하고 논의할 국제적인 정치적 여건이 성숙되어 있지 않다는 점이다.¹⁴⁾

따라서 단기적으로는 현재의 독립기업원칙에 입각한 정상가격 제도를 유지하여 지적재산권에 대한 OECD의 제도개선안에 대한 국제적 협력을 강화해 나가야 할 것이고, 장기적으로는 연결과세제도를 구축해 나가는 것이 바람직할 것으로 생각한다. 다만, 이 과정에서 연결과세제도는 은행이나 보험 등 금융산업영역에서 그 의미가 크다고 할 것이므로, 이를 현행제도와 부분적으로 병행해 나가는 것도 충분히 고려할 가치가 있다 할 것이다.¹⁵⁾

12) Sol Picciotto, Id., p. 11.

13) 무역과세의 경우 독일은 임금만을 기준으로 판단하는데 반하여 미국과 캐나다에서는 여기에 자산과 판매 요소를 포함시키며, 유럽연합 집행위원회는 자산, 임금 및 근로자수, 판매를 이윤배분의 기초로 삼는다. 이에 관한 상세는, Andreas Oestreicher/Christoph Spengel/Reinald Koch, "How to Reform Taxation of Corporate Groups in Europe", World Taxation Journal 2011, pp. 26-27. 참조.

14) 2011년까지 OECD의 이전가격부서장을 지낸 Caroline Silberztein은 세계적 차원의 이윤공식배분 제안에 내재된 많은 단점 중, 특히 이윤분배과정의 복잡성, 정상가격원칙과 진배없는 지적재산권처리의 곤란성 및 분배핵심고리에 대한 정치적 환경의 미성숙을 들고 있다. Sol Picciotto, Id., p. 14, Fn. 34.

15) 병행제도에 의하여 조세당국은 점진적으로 조심스럽게 새로운 시스템으로 전환할 수 있을 것이라는 견해로는, Avi-Yonah R. S./Benshalom, "Formulary Apportionment: Myths and Prospects _ Promoting Better International Tax Police and Utilizing the

IV. 다국적 기업의 조세회피전략에 대한 국제적·국내적 대응방안

1. 국제적 대응 현황

(1) 법인격부인 법리와 실질과세원칙

하나의 법인격인 이상 그 내부에 여러 기관이 존재한다 하더라도 하나의 법인세만이 부과되며, 내부기관 사이의 거래로 인한 소득은 원칙적으로 법인세에서 고려할 사항이 아니다. 비록 기존의 법인의 영업과 깊게 관련되어 있다 하더라도 별도의 법인의 형식을 갖추고 있는 이상 법인격 독립의 원칙이 적용된다. 이는 곧 법인격독립의 원칙은 조세법에서도 적용되는 기본원칙이라는 점을 상기시킨다. 이에 따라 두 개 이상의 법인 사이에 지분율 100%의 완전한 지배관계가 존재하더라도 이들 법인들은 독립한 별도의 납세의무자로 된다. 물론 이 경우 법인세법은 완전지배관계에 있는 내국법인 사이에 연결납세방식을 허용한다(법인세법 제2장의 3). 그런데 최근 위와 같은 법인격독립의 원칙에 대한 예외를 인정할 것 인지의 여부 및 그 범위를 둘러싼 논쟁이 지속되고 있다. 이 논란은 크게 2가지의 문제로 요약할 수 있다.

그 하나는, 2개 이상의 법인 사이에 법인격 독립의 원칙을 부인하여 납세의무자를 실질적으로 지배하는 그 배후자에게 과세의무를 부과할 수 있는가의 여부이다. 이를 기업집단의 경우에 적용하여 보면 자회사의 법인격을 부인하여 모기업에 대하여 과세할 수 있는지, 그리고 피지배외국 회사의 모회사가 자회사를 통한 과세회피기도에 대하여 어떻게 적절하게 대응할 것인지에 관한 문제이다.

법인세법 제4조와 국조법 제22조의2는 이른바 실질과세원칙(*general abuse rule*)을 국제기본법의 대원칙으로 선언하고 있다. 이에 따라 수입이 법률상 귀속되는 법인과 사실상 귀속되는 법인이 서로 다른 경우에는 사

Misunderstood and Under-Theorized Formulary Alternative”, Michigan Public Law and Legal Theory Working Papers 221, SSRN E-library.

실상 귀속되는 법인에 대해 과세할 수 있다. 실질과세를 위한 판단은 어느 쪽이 실질적인 의사결정을 하고 거래의 중심이 되는가를 기준으로 하여 도관회사(conduit company)인가, 외국법인의 국내사업장(고정사업장)인가를 결정한다.¹⁶⁾ 또한 대법원 실무에서도 법인격부인이론이 꾸준히 축적되어 왔으며, 특히 최근 행정법원은 론스타사건에서 벨기에 거주자 자격을 취득한 벨기에 회사를 도관회사라는 이유로 그 실질적 귀속주체인 론스타펀드(U.S.) L.P.에 대한 법인세과세처분을 적법하다고 판시하였으며,¹⁷⁾ 대법원은 조세모델협약 관련 주석서에 따라 조약편승을 통한 조세회피목적으로 도관회사를 설립하여 조쇼케조약을 남용한 경우 국내법상의 실질과세원칙을 적용하여 조세조약의 혜택을 부인할 수 있다고 판시하였다.¹⁸⁾ 이와 더불어 조세회피방지책로서의 CFC 법제는 이미 많은 국가에서 채택되어 있고, 최근에는 OECD의 BEPS에 대한 행동계획을 설정하여 발표하였는데, 여기에는 금년 9월을 목표로 CFC 법제를 강화한다는 방안이 포함되어 있다.¹⁹⁾ CFC는 사실상 법인 사이 또는 법인과 개인 사이의 독립적 실체를 전제로 하는 법인격독립의 일반원칙에 반하는 제도이다.

법인격독립의 원칙과 관련한 또 다른 문제는 외국법인의 국내사업장, 특히 영업소의 경제적 기능에 중점을 두어 이를 독립한 법적 인격체로 의제하는 방법으로 독립된 별도의 납세의무자로 취급할 수 있는지에 관한 것이다. 최근에 이르러 외국법인 또는 국내법인 내에 있는 하나의 기관에 불과한 조직(국내사업장 내지는 해외사업장)을 일정한 요건 아래 마치 법인격을 갖춘 것으로 의제하여 이를 독립된 납세의무자로 취급하려는 경향이 뚜렷하다. OECD 2010 사업장보고서는 기업집단 조세와 관련한 조정법리의 개선방향을 모델법으로 제안하고 있다. 이를 국제적 기준으로 정착시키기 위한 각국의 공조가 필요하며, 우리나라 또한 여기에 적극 동참하여야 할 것이다.

16) 최승필, “국제조세회피 행위에 대한 조세법적 검토”, 외법논집 제28집(2008. 2), 164쪽.

17) 서울행정법원 2014.1.14. 선고 2012구합35214 판결. 이에 대한 실질과세의 측면에서의 평석에 대해서는, 최성근, “실질과세원칙에 관한 법리와 규정에 대한 분석 및 평가”, 조세법연구 [XIX-2] 2013, 120쪽 이하 참조.

18) 대법원 2012.1.27. 선고 2010두5950 판결.

19) BEPS 실행계획 제3항. 참조.

(2) OECD의 대응 방안

1) 모델조세협약과 주식

OECD는 국제거래의 증가를 틈타 조세조약의 변칙이용을 통한 조세회피 목적으로 실질거래와는 상관없는 조세피난처에 서류상의 회사를 설립하고 형식상 거래를 통하여 이자·배당·주식양도차익 등 자본거래소득에 대한 조세를 회피하는 사례가 증가함에 따라 1999년부터 시작된 OECD의 유해조세경쟁포럼에서의 국제적 논의를 통하여 조세피난처를 이용한 조세회피 행위에 대한 규제방안을 강구하게 되었다.

이에 따라 OECD는 2003년 개정조세조약 모델협약의 해석기준이 되는 주석서(Commentaries on the Articles of Model Tax Convention)에서 조세회피행위의 유형과 방지방법, 조약관련 해석사항 등을 폭넓게 다루어 조세회피행위의 방지를 위한 법적 근거를 마련하였다. 그 대표적인 예로 모델협약 제1조 ‘거주자’ 규정에 대한 주석 제7항에서는 「이중과세 방지협약의 근본목적은 국제적 이중과세를 방지함으로써 재화와 용역, 자본과 인적 교류를 촉진하는 것이다. 이중과세 방지협약은 또한 조세의 회피 및 탈세방지를 목적으로 한다.」라고 규정하고, 같은 주석 제22항 내지 제24항은 「각국이 자국법으로 정하고 있는 실질과세원칙, 피지배외국회사에 관한 법률 등 조세조약 남용방지규정은 조세조약과 서로 상치되지 않는 것으로서 자국법상의 조세회피 방지규정은 어떤 조세부담을 결정하기 위한 자국세법에 의해 규정된 근본적인 자국의 법률의 일부이며 이러한 조항은 조세조약에 의하여 영향을 받지 아니한다」고 천명하고, 「일반적인 조약남용방지규정은 각 조세조약에 특별규정으로 규정할 필요도 없다」고 규정하고 있으며, 제4조 주석 제8항은 「일방체약국의 거주자의 정의는 자국법의 거주자 개념을 따르되 실질적인 통제 및 관리장소가 거주지를 판단하는 중요 요소이다」고 규정하고 있다.

위와 같은 OECD모델협약의 주석은 비록 법적 구속력을 인정받고 있지 않다 하더라도, OECD 회원 사이에 체결된 조세조약의 올바른 해석을 위한 국제적 기준으로 인정받고 있다. 따라서 이를 근거로 하여 조세조약을

변칙이용하여 조세회피를 하려는 기도에 대응할 수 있게 되었다.

실무에서도 우리나라 세법상 실질과세의 원칙은 법률과 같은 효력을 가지는 조세조약의 해석과 적용에 있어서도 이를 배제하는 특별한 규정이 없는 한 그대로 적용된다고 보고 있다.²⁰⁾

2) 다국적 기업의 조세회피에 대한 실행계획

최근 OECD는 다국적 기업에 의한 세원잠식과 이윤이전에 대한 대응방안을 마련하는 실행계획을 발표하였다. 2013년 2월에 G20 재무장관 및 중앙은행 총재회의를 통하여 BEPS에 대한 포괄적인 실행계획안을 주문 받은 OECD는 동년 7월에 보고서를 제출하였는데, 이 실행계획은 2013. 9. 6. 발표된 G20 정상회담 선언문에서 최종 승인되었다. 실행계획은 15개항을 포함하고 있는데, 실행기한을 2015년 날로 설정하면서 각 실행계획별로 마감시한을 달리 정하고 있다. 여기에는 디지털경제 환경에서 고정사업장 등에 의한 연결점(nexus)을 주장하기 힘든 소득발생지국에게 과세권을 보장하는 방안(action 1, 2014년 9월까지), 피지배외국법인(Controlled Foreign Company, 이하 'CFC'라 한다) 제도의 강화(action 3, 2015년 9월까지)는 물론, 이전가격지침에 관한 실행계획이 포함되어 있다. 특히 이전가격과 관련하여서는 위험과 자본 및 기타 고위험거래에 대한 이전가격지침을 마련하고(action 9, 10, 2015년 9월까지), 이전가격 문서화에 관한 지침을 재검토하기로 하였을 뿐만 아니라(action 13, 금년 9월까지), 무형재화에 대한 이전가격 지침을 개정하기로 한 내용(action 8, 2015년 9월까지)이 포함되어 있다.

3) 무형재화에 대한 이전가격 산정

BEPS 방지를 위한 OECD의 실행계획 제8항은 무형재화를 그룹 내의 특수관계 회사들 사이에 이전시키는 방식을 통하여 세원잠식과 소득이전을 시도하는 행위가 발생하지 않도록 하는 법규를 개발할 것을 제안하면

20) 대법원 2012.4.26. 선고 2010두11948 판결; 대법원 2012.10.25. 선고 2010두25466 판결; 대법원 2013.4.11. 선고 2011두3159 판결.

서, 구체적인 실행계획으로 첫째, 무형재화에 대한 개념을 포괄적이면서도 그 범위를 명확히 한 정의규정을 만들고, 둘째, 무형재화의 이전 및 사용과 관련된 이윤이 가치창출과 연계되도록 거래 당사자들에게 적절하게 분배시키며, 셋째, 가치를 평가하기 어려운 무형재화를 이전하는 경우에 적용할 수 있는 이전가격 규정 또는 특별규정을 개발하며, 넷째, 원가분담약정에 관한 OECD 이전가격 과세지침을 경신하는 작업 등을 들고 있다.

지적재산에 관한 정의와 관련하여서는 2012. 6. 6.의 「OECD 이전가격 지침 및 관련 규정 제5장의 무형재화에 관한 특별고려사항」에서 논의된 내용을 그대로 받아들여도 무방할 것으로 본다. 이에 따르면 무형재산은 “물질적 자산이나 금융자산이 아닌 그 어떤 것으로서, 상업상 이용권을 소유할 수 있거나 지배가능한 것”을 일컫는다. 이와 같은 개념은 이전가격과 관련하여 구성된 것이지만 적어도 유사한 넓은 의미의 정의가 BEPS에서 채택될 것으로 전망된다. 우리나라는 OECD의 실행계획 전반을 적극 수용하는 것이 바람직할 것이지만, 과세대상수입의 분배와 관련하여 현행 OECD 기준이 근본적으로 바뀌는 경우에는 국내입법으로 수용하기는 어려울 것이다. OECD의 과도한 규제에 따른 다국적 기업에 대한 전반적인 공격(‘general attack’)은 우리나라가 갖는 기술개발 및 영업장소로서의 비교우위적 지위에 손상을 입힐 것이기 때문이다.

나아가 무형재화에 대한 이전가격의 산정은 국유재산법에서 지식재산을 처분할 경우에 적용하는 방식을 채택함으로써 법체제의 통일성을 확보해 나가야 할 것이다. 현행 국유재산법 시행령은 지식재산의 처분에 관한 예정가격에 대한 규정을 두고 있는데(같은 시행령 제42조의3), 이에 따르면 지식재산을 처분할 때의 예정가격으로 해당 지식재산 존속기간 중의 사용료의 추정 총액으로 하거나 또는 감정평가법인이 평가한 금액으로 한다(같은 조 제1항). 다만, 예정가격을 결정하기 곤란한 경우에는 유사한 지식재산의 매매실례가격에 따라 결정하고, 유사한 지식재산의 매매실례가격이 없는 경우에는 별도의 규정에 의하도록 하고 있다(같은 조 제3항). 이와 같은 규정은 다국적 기업간의 이전가격 산정에 활용할 수 있을 것이다. 이 경우 별도의 규정을 만들기 위해 민관학 협의회 성격의

전문가그룹 이전가격 세제협의회 구성을 검토해 볼 수 있을 것이다.²¹⁾

2. 국내법적 대응 현황

(1) 실질과세의 원칙

실질과세에 관하여 규정하는 법인세법 제4조 제1항에 따르면 자산이나 사업에서 생기는 수입의 전부 또는 일부가 법률상 귀속되는 법인과 사실상 귀속되는 법인이 서로 다른 경우에는 그 수입이 사실상 귀속되는 법인에 대하여 법인세를 부과한다. 또한 국조법은 국제거래에 조세조약을 적용할 경우에도 실질과세의 원칙에 따라야 한다고 규정한다. 실무에서도 이와 같은 법리에 입각하여, 개산의 귀속명의가 그 재산을 지배·관리할 능력이 없고, 그 명의자에 대한 지배권 등을 통하여 실질적으로 이를 지배·관리하는 자가 따로 있으며, 그와 같은 명의와 실질의 괴리가 조세를 회피할 목적에서 비롯된 경우에는, 그 재산에 관한 소득은 그 재산을 실질적으로 지배·관리하는 자에게 귀속된 것으로 보아 그를 납세의무자로 삼아야 할 것이고, 이러한 원칙은 법률과 같은 효력을 가지는 조세조약의 해석과 적용에 있어서도 이를 배제하는 특별한 규정이 없는 한 그대로 적용된다고 실시하였다.²²⁾

다만, 실질과세의 원칙을 일반적인 조세회피 방지규정으로 확대 해석할 수 있는지 여부 및 특히 법인격부인 법리와와의 구별 기준이 분명치 않다. 특히 실질과세의 원칙을 조세회피행위에 대하여 적용하는 것은 법적 안정성과 예측가능성을 확보하고 이를 통해 납세자의 권리를 보호하며 과세권의 자의적 확장을 막고자 하는 조세법률주의의 권리보장적 기능에 비추어 바람직하지 않다는 견해가 있다.²³⁾ 이 견해는 또한 실질과세의 원칙을 위와 같이 확대해석하면 자회사에 대하여 그 법인격을 부인하는 결과로 되는데, 법인격 부인법리가 채무면탈 등의 위법한 목적으로 법인격

21) 문상태, “다국적기업의 이전가격에 대한 과세평가연구”, 통상법률 2007-8, 150쪽.

22) 대법원 2012.1.19. 선고 2008두8499 전원합의체 판결; 대법원 2013.4.11. 선고 2011두 3159 판결.

23) 위(앞의 각주) 대법원 전원합의체 판결 중 반대의견.

을 형해화하거나 남용하는 예외적인 경우에 국한하여 적용되는 점에 비추어 납세의무자가 선택한 거래형식을 함부로 부인하는 것은 조세법률주의에 반할 수 있다고 지적한다.

(2) CFC 법규

1) 의의

피지배외국회사(CFC)는 국내거주자(들)에 의해 지배를 받는 외국 거주자로서의 외국회사를 지칭하며, CFC 제도(Controlled Foreign Company regime)는 국내회사가 저세율국가에 자회사를 설립하여 국내과세를 회피하는 것을 방지하기 위한 법규체제를 일컫는다. 외국회사가 달성한 수익은 내국회사가 설립 그 외국회사를 활용하여 얻은 것이라 할지라도 국내 주주가 배당을 받거나 또는 그 외국회사의 주식을 처분하기 전에는 주주 거주지 국가는 그에 대해 과세를 할 수 없는 것이 원칙이다. 정확하게 말하면 그 수익에 대한 과세가 주주거주지 국가에서 유예된다. 외국 납세액이 거주지국의 납세액에 미치지 못할 때에는 국내 주주에게 유리하게 작용한다. 이와 같은 이유로 거주지회사는 소득을 저세율국가로 빼돌려 그곳에 쌓아두면서 이를 거주지국으로 가져오는 것을 꺼리게 된다.

CFC는 외국회사이므로 국내과세권이 미치지 않지만, 그 피지배외국회사가 국내에 거주하고 있었다고 가정할 경우 그 수입에 대해 적용받게 될 국내세액이 그 외국에서 지급하는 세액의 일정비율 이하인 때에는 국내과세를 피할 목적으로 저세율 국가에 자회사를 설립하고 그곳으로 국내소득을 빼돌린 탈세행위를 하였다고 보아도 무방할 것이다. 여기서 외국회사로서 우리나라의 과세권이 미치지 않은 피지배외국회사에 대한 과세권을 확장하여야 할 정당성을 찾을 수 있다. 이에 따라 조세회피성 소득²⁴⁾에 대해서는 국내과세율을 적용할 경우에 부과할 세금과의 차액을

24) 로열티와 같은 소극적 소득은 합산과세의 적용제외 소득이다. 소득은 경제활동과의 상관관계에 따라 능동적 경제활동을 통하여 얻어지는 적극적 소득(사업소득), 능동적 경제활동을 수반하지 않고 얻는 소극적 소득(예를 들어 이자소득, 배당소득, 사용료 소득, 부동산소득 등)과 형식적 자본출자로 설립된 기지회사를 동원하여 가득하는 조건부 능동소득이라 할 수 있는 중간적 소득으로 나누어진다. 이에 대한 상세는 박

국내법에 따라 합산과세하는 것이 법적 정의에 부합할 것이고, 조세부담자에게 부당한 결과를 가져오지 않을 것이다. 이러한 이유로 많은 나라는 자신의 과세주권을 확장하여 피지배외국회사의 일정 소득을 국내소득에 합산하여 과세할 수 있게 하는 CFC 제도를 운영하고 있다.

2) CFC 규정 내용과 조약

가. CFC 제도의 주요 내용

거주지국 주주는 CFC 법규가 정하는 바에 따라 자신의 과세금액에 피지배외국회사의 유보소득의 전부 또는 일부를 자신의 지분율에 따른 주식으로 포함시켜야 한다. CFC 법규를 적용하는 요건은 각 나라마다 일정치 않지만, CFC 법제는 통상적으로 피지배외국회사의 유보소득에 대하여 과세한다. 그리고 피지배외국회사가 무엇인가에 대해서도 각국의 CFC 제도에 공통되는 3가지의 요소가 있다. 하나는, 거주지국의 주주가 일정한 정도로 그 회사를 소유하거나 지배하고 있어야 하며, 둘째는 영업활동 또는 소득의 성격과 그 외국회사가 설립된 과세지역이 달라야 하며, 셋째는 피지배외국회사에 대한 거주지국가에서의 과세가 주주 거주지 국가에서의 과세보다 낮은 경우라야 한다.

나. 조세조약과의 관계

조세조약의 문제는 체약국 양쪽이 조약규정을 달리 해석할 경우에 나타날 뿐만 아니라, 체약국 한쪽이 기업친화적인 특별조세체제를 도입하거나 또는 그 반대로 독자적인 조세회피방지 체제를 마련하기 위해 자국의 국내법을 개정하는 경우에도 발생한다. 특별조세체제는 보통 자국의 시장경쟁력을 높이기 위하여 세율을 낮추는 방향으로 구축되며, 조세회피 방지를 위한 자국법 개정은 기업의 탈세를 방지하기 위한 조치이다. 이와 같은 개별국가의 독자적인 조치가 이미 이와 다른 내용을 상대방 국가와 체결한 조세조약이 발효되고 있는 상황에서도 적용 가능한지 문제이다.

제휴, 피지배외국법인의 유보소득 과세제도에 관한 연구: 미국과 일본의 세제와의 비교 분석을 통한 개선방안을 중심으로, 서울대 박사학위논문, 35-36쪽 참조.

특히 일방 계약국이 조세조약을 체결할 당시보다 조세회피방지 법규를 강화시킨 경우 당해 개정 국내법이 조세조약에 위반되지 않는지 문제된다. 조약 당사국 사이에 이에 관하여 합의를 하면 문제가 없겠지만, 그렇지 아니한 경우에는 구속력 있는 판단 기준이나 판단주체가 없기 때문에 조약위반 여부를 확정시키는 일은 쉽지 않을 것이다.

다만 OECD는 이에 대하여 일정한 입장을 표명하였다. OECD 모델조세조약(OECD Tax Model Convention, 이하 'OECD 조약'이라 한다)의 주석서는 CFC 법규가 제도의 취지에 맞게 입법된 경우에는 이를 조약규정에 배치되는 것으로 보아서는 아니 된다고 평석하고 있다. 다시 말하면 CFC 법규가 세금회피용 전초기지 회사에 대한 조치를 그 내용으로 하고 있으며, 과세소득에 대한 조치가 납세의무자의 거주지국의 과세에 상응한 경우라면 조약 위반으로 볼 수 없다는 것이다. 다만 이와 같은 요건을 갖춘 조치라 하더라도 CFC 법규가 조세조약의 영업소득에 관한 규정과 같은 특정 규정을 침해한다고 볼 수 있다고 한다. OECD 조약의 영업소득에 관한 규정에 따르면 외국회사의 산업적·상업적 이득에 대한 과세권은 그 회사가 다른 나라에 고정사업장을 두고 있지 않는 한 그 회사가 설립된 지역이 속하는 국가에 전속된다. 이에 불구하고 개정된 국내법을 적용하여 과세하면 그 나라는 조약으로 자신의 과세권을 포기한 것을 무시하는 결과로 된다. 물론 이에 대해서는 영업소득에 관한 OECD 조약 규정이 CFC 법규를 허용할 권리를 제한하지 않는다는 반대견해가 있다.²⁵⁾ 이 주장에 따르면 어떤 나라가 자국의 거주자에 대하여 세금을 과세한다고 하여 이로 인하여 다른 계약국에 있는 외국회사의 소득이 감소되는 것은 아니며, 그 결과 그 소득에 대하여 과세되었다고 볼 수 없다고 한다.

(3) 우리나라의 CFC 제도 규정 내용

1) 개요

우리나라 CFC 제도는 합산방식 과세를 그 주된 내용을 하고 있다. 국

25) Suzanne Lauritzen Jourdan/ Katarina Lif Burren, "CFC Legislation in an International Tax Perspective", PRIVATE, 4/2005, 28f.

제조세조정에 관한 법률 제17조는 피지배외국회사의 소득을 합산하여 과세한다고 규정한다.

2) 요건

가. 특정외국법인의 유보소득이 있을 것

특정외국법인이 되기 위해서는 내국인이 출자한 외국법인으로서 그 출자에 의하여 양자 사이에 지배관계가 형성된 경우라야 한다. 특수관계는 국제조세조정법 제2조 제1항 제8호에서 정하고 있으며, 그 세부기준은 같은 시행령 제2조 제1항에서 규정하고 있다. 여기서 정한 특수관계인지의 여부에 대한 판단기준은 지배력이라고 할 수 있으며, 이는 형식적 지배력과 사실상 지배력으로 나누어 규정되어 있다. 형식적 지배관계는 거래당사자의 어느 한쪽이 다른 쪽의 의결권 있는 주식 또는 제3자가 거래당사자 양쪽의 의결권 있는 주식의 100분의 50 이상을 소유하고 있는 경우에 인정되며(국조법 제2조 제1항 제8호 가목, 나목), 실질적 지배관계는 양쪽 당사자가 공통의 이해관계가 있고 어느 한쪽이 다른 쪽의 사업방침을 실질적으로 결정할 수 있거나 제3자가 양쪽의 사업방침을 실질적으로 결정할 수 있는 경우에 발생한다(국조법 제2조 제1항 제8호 다목, 라목).

이 경우 지배력 판단에 산입되는 내국인의 범위는 특정외국법인의 각 사업연도 말 현재 발행주식의 총수 또는 출자총액의 100분의 10 이상을 직접 또는 간접적으로 보유한 경우만으로 제한된다. 다시 말하여 10% 소유자만이 지배력 판단에 산입되는 적격 내국인의 범위에 들어간다. 이에 따라 외국회사의 소유지분율이 5%인 국내주주가 20명이 되더라도 그 외국회사는 국내주주와 특수관계에 있는 피지배외국회사가 아니며, 외국인이 그 회사의 50% 이상의 지분을 확보하고 있는 경우에도 국내주주가 50% 이상을 소유할 수 있는 여지가 없어 특수관계가 성립하지 아니한다. 마찬가지로 내국인 1인이 외국회사의 40%를 소유하고 있고 10명의 내국이 각자 6%를 소유하여 내국인이 결과적으로 100%를 소유한다 하더라도 그 외국회사는 특수관계가 인정되는 피지배외국회사에 해당하지 아니한다.

유보소득은 당해 외국회사가 해당 사업연도에 발생시킨 수익 중 국내

주주에게 배당될 금액을 말한다. 다만 이 경우 유보는 현실로 유보한 형태일 필요는 없고 실제로 배당받지 않았더라도 유보한 것으로 의제되는 경우를 포함한다.

나. 외국법인은 조세피난처에 소재하고 있을 것

위와 같이 내국인과 특수관계에 있는 외국회사라 하더라도 내국인이 그 외국회사로부터 배당받을 때까지는 내국의 과세권이 미치지 않는다. 다시 말하면 설사 외국회사에 우리나라 주주가 출자한 경우라도 그 외국회사가 자국에서 영업한 결과인 사업수익에 대해 우리나라 조세권이 미칠 수 없음은 분명하다. 그러나 외국법인이 우리나라보다 상대적으로 저세율 체제를 유지하고 있는 국가에 소재하고 있는 경우라면, 국내주주는 그곳에서 배당받고 이를 국내에 송금하지 않는 방법으로 조세회피를 획책할 수 있다. 더욱이 그 배당금 상당액을 운영하여 이자소득을 증대하거나 또는 제3국에 지주회사를 설립하는 방식 등의 조세회피책을 강구할 수 있다. 이와 같은 경우에는 조세회피로 추정하여도 무방할 것이다. 국세조정법은 조세피난처로 판단하는 기준으로 법인의 부담세액이 실제발생소득의 100분의 15 이하를 제시한다(국조법 제17조 제1항).²⁶⁾ 따라서 법인세가 실제발생소득의 100분의 15 이하인 국가 또는 지역에 본점 또는 영업소를 둔 법인은 피지배회사로 분류된다.

3) 적용요건의 확대

최근 국조법은 과도한 해외소득 유보를 통한 조세회피 행위를 방지하기 위하여 CFC 법규를 강화하는 내용으로 개정하여 2014. 1. 1.부터 시행하고 있다. 우선 특정외국법인의 유보소득 합산과세제도를 확대하는 동시에,²⁷⁾ 과세자료 제출을 강제하는 한편, 과세관련 금융정보의 국가 간 교

26) 현행 15% 기준은 명목법인소득세율의 62%에 불과한데, 이는 독일, 미국, 영국 등과 비교하면 조세피난처를 좁게 인정하는 것이어서 효과적인 조세회피대응책으로 보기 어렵다는 비판에는, 마정화, “피지배외국회사 과세제도의 합산방식에 대한 고찰”, 국제회계연구 제41집(2012.2.29), 105쪽.

27) 국조법 시행령은 금년 2. 21.에 시행되고 있으나, 유보소득 합산제도 확대개정에 관한 사항은 2015. 1. 1.부터 시행될 예정이다(시행령 부칙 제1조 단서).

환을 촉진시키기 위해 정보교환대상을 확대하였다.

먼저, 국조법 제18조 제5항 각 호의 행위, 예컨대 지식재산권의 제공으로 인하여 발생하는 소득의 합계가 해당 특정외국법인의 총수입금액의 100분의 5를 초과하는 경우에도 국조법 제17조가 적용되는 배당 가능한 유보소득으로 본다(국조법 시행령 제36조의3 제1항). 이 경우 유보소득은 배당한 [유보소득(동법 시행령 제31조) x 지적재산권을 제공하여 얻은 소득 ÷ 당해 외국법인의 총수입금액]으로 계산한다(국법 시행령 제36조의3 제2항).

다음으로, CFC의 적용대상이 되는 내국인에게 당해 특정외국법인의 재무제표, 기획재정부령으로 정하는 특정외국법인의 유보소득 계산 명세서·유보소득 합산과세 판정 명세서·유보소득 합산과세 적용범위 판정 명세서·국외 출자 명세서 등을 납세지 관할세무서장에게 제출할 것을 요구한다(국조법 제20조의2, 같은 시행령 제37조 제1항).

4) 효과

피지배회사가 각 사업연도의 수입을 국내주주에게 배당하였는가의 여부를 불문하고 국내주주는 마치 배당받은 것으로 간주되어 자신에게 배당될 금액에 상당한 소득(유보소득)에 대하여 국내에서 과세된다. 내국주주가 피지배외국회사에 유보한 것 중 내국인의 지분율만큼 내국인이 배당받은 것으로 간주하여 이 금액을 내국의 다른 과세금액에 포함시켜 과세하는 것이다.

3. 현행 CFC 제도의 문제점과 개선 방안

다국적 기업이 자행하는 소득축소 또는 소득이전에 대한 대응책을 다른 나라와 협력 내지는 공조 없이 독자적인 조치를 취하여서는 아니 된다. 사실 소득축소 또는 소득이전은 국제적으로 조율된 동일 기준을 마련하는 것이 가장 효과적인 대응방안이다. 이 점에 대해서는 OECD와 G20 개국의 입장에 차이가 없다. 조세회피에 대하여 대응하는 조치는 새로운 발전을 거듭하고 있지만, 세수확보와 기업의 경쟁력 확보 사이의 균형을

국제적 수준에 맞게 조화를 이루어내야 할 것이다. 다국적 기업에 대한 적절한 과세가 이루어질 수 있도록 조세법규를 정비하여야 할 것이고, 다른 한편으로는 국제적 수준에 비추어 과도한 조치를 강구할 경우에는 과세율이 낮은 국가로 기업을 내모는 결과를 가져오고 말 것이다. 국가의 공정한 조세경쟁을 보장할 수 있는 조세원칙에 대한 합의가 시급하다.

그러나 구체적인 제도개선 방안은 거주지국과세주의와 원천지국과세주의를 강화하는 데에서 찾아야 할 것이다. 우선, 거주지국과세주의를 확대하는 방법에 의해 이윤이전을 억제하기 위한 방안의 하나로 CFC 규칙을 강화하는 것이 좋을 것이다. 이를 강화함으로써 거주지국에서 들어오는 저세율의 소극적 로열티를 숨기는 것을 막아줄 수 있기 때문이다. 이 점에서 최근 CFC 법규의 적용범위 및 과세자료 제출의무를 확대한 최근 국조법의 개정은 옳은 방향으로 평가된다. 이와 더불어 로열티지급과 같은 그룹 내 계약관계에 따른 이행에 대하여 공제제한규정을 도입하는 방향으로 원천지국과세를 강화하는 것도 병행하여 추진하여야 할 것이다. 공제제한규정을 도입하면 그룹내 로열티 계약을 작출하여야 할 필요성을 반감시킬 것이기 때문이다.

V. 결 론

약 1 세기 전에는 국내조세제도가 중복 적용되어 이중과세 현상이 나타났고 이로 인하여 성장과 세계 번영에 역효과를 낳았다고 지적되고 있다. 그 후 각국은 이중과세의 문제를 해결하기 위하여 자국의 과세권을 제한하는 내용의 수많은 이중과세방지조약을 체결하였다. 그러던 중 국제간 자본과 인적 교류가 증대함에 따라 다국적 기업이 등장하여 국경을 초월한 영업활동이 일상화되고, 다국적 기업의 영업활동은 다시 기술과 정보통신의 발전으로 기하급수적으로 확대되고 있다. 이와 같이 급격하게 변화되고 있는 경제환경에도 불구하고 여전히 나라마다 상이한 조세법제도가 잔존하고 있는 것을 이용하여 조세회피를 위한 국제적 부랑회사를 설립하는 지경에 이르렀다. 특히 전자상거래의 영역에서는 이제 이

중과세가 국제적 이중비과세의 현상으로 과세발전하고 있다. 이와 같은 상황에서 각국의 조세당국은 다국적 기업의 조세회피에 대한 대응책을 강구하는데 전전공공하고 있는 실정이다.

세원잠식과 이익이전에 관한 정책적 논의는 국내적 차원에서나 국제적 차원에서 결코 새로운 주제가 아니다. 오늘날 세계화가 급속도로 확산 진행함에 따라 다국적 기업집단이 증가하고 있다. 법적으로 독립된 기업들의 집단 내부에서 물품을 공급하거나 용역을 제공하는 등의 거래를 하면서 다국적 기업이 스스로 책정하는 이전가격은 시장의 기능에 의하여 정하여지는 가격개념이 아니라, 기업집단 내부에서 자의적으로 결정되는 특성을 가지고 있다. 그런데 다국적 기업집단은 흔히 이전가격을 이용하여 영업소득을 국경 너머로 이전시켜 절세전략으로 활용한다. 그 결과 기업 내부의 과세총액을 최소화시켜 지분권자에게 세후 배당을 극대화시킨다. 그러나 이전가격을 결정하는 기준인 현행 정상가격원칙에서 비교가능한 정상가격을 규명하는 일은 쉽지 않으며, 설령 이를 규명한다고 하더라도 여기에 투입되는 시간과 비용은 제도의 효용성을 의심케 하기에 족하다. 이로부터 다국적 기업에 대한 연결과세제도로의 개혁논의가 필요한데, 아직 이론적, 법리적 근거가 미약하며 정책적 합의가 미성숙의 단계에 있다. 특히 지적재산권 가격 산정에 대해서는 최근 OECD의 실행계획에 대한 국제적 합의가 절실하다 하겠다. 그러나 단기적으로는 은행이나 보험 등 금융산업 영역에서 부분적으로 연결과세제도를 병행해 나가는 방안을 검토하여야 할 것이다.

국제간 상호이해와 공통의 원칙에서 문제해결을 찾기 위한 BEPS의 대응책에서 보여주고 있는 G20의 의지는 기존의 접근방식과 차별성을 가지고 있다. 우리나라는 아직 이에 대한 구체적인 국내입법 조치를 생각하고 있지 않다. 이는 OECD의 행동계획이 과연 실현가능한지, 가능하다면 그 범위는 어떤지, 나아가 과세분배 원칙에서 본질적인 변화를 국제적으로 합의할 수 있는가에 대한 의문이 가지지 않은 현재의 상황에서는 이해하기 어려운 일은 아니다. 그러나 적어도 IT 강국으로 자리잡은 우리나라의 입장에서 볼 때 OECD가 제안한 다국적 기업의 지적재산권 관련 권고계

확안에 대한 비상한 관심과 신중한 접근태도가 요구된다 할 것이다.

다국적 기업은 흔히 다국적 기업 내 영업기능을 분산시켜 저세율 국가로 수입을 이전시킨다. 최근 지적재산권에 관한 영업을 따로 분리하여 그 기능만을 담당하는 조직을 저세율국가에서 운영하는 경향이 뚜렷하다. 지적재산권을 저세율국가에서 보유하고 있으면, 고세율국가에서 보유할 경우에 지적재산권 로열티가 초과이윤으로 처리되는 것을 막을 수 있어 그만큼 세원잠식이 이루어진다. 기업측 입장에서도 무형재산 영업관련 수입을 저세율국가로 이전시키는 것은 유형재산 영업을 이전시키는 경우보다 훨씬 용이하기 때문에 지적재산권은 이제 세원잠식의 핵심적 영역으로 떠오르고 있다. 따라서 지적재산권에 관한 국가 차원의 조세법적, 민사집행법적, 담보권법적 통합기구를 발족시켜 대응해 나가야 할 것이다.

참 고 문 헌

- 마정화, “피지배외국회사 과세제도의 합산방식에 대한 고찰”, 국제회계연구 제41집(2012.2.29).
- 문상태, “다국적기업의 이전가격에 대한 과세평가연구”, 통상법률 2007-8.
- 박제흠, 피지배외국법인의 유보소득 과세제도에 관한 연구: 미국과 일본의 세제와의 비교 분석을 통한개선방안을 중심으로, 서울대 박사학위논문, 2005.
- 법무법인 율촌, OECD 모델조세조약 사업소득 조항 개정에 따른 대응방안 연구, 2011.
- 양인준, “조약입법례로 본 이중비과세 대응방안”, 홍익법학 제9권 제2호(2008).
- 이동녕·박문곤, “이전가격세제에 관한 고찰”, 국제회계연구 제16집(2006.11.30.).
- 이재호, 무형자산의 이전가격과세, 홍익대학교 출판부, 2007.
- 이창희, “조세조약 해석방법”, 조세학술논문집 제23집 제2호(2007), 한국국제조세협회.
- 최성근, “실질과세원칙에 관한 법리와 규정에 대한 분석 및 평가”, 조세법연구 [XIX-2] 2013.
- 최승필, “국제조세회피 행위에 대한 조세법적 검토”, 외법논집 제28집(2008. 2).
- Andreas Oestreicher/Christoph Spengel/Reinald Koch, “How to Reform Taxation of Corporate Groups in Europe”, World Taxation Journal 2011.
- Avi-Yonah R. S./Benshalom, “Formulary Apportionment: Myths and Prospects _ Promoting Better International Tax Police and Utilizing the Misunderstood and Under-Theorized Formulary Alternative”, Michigan Public Law and Legal Theory Working Papers 221, SSRN E-library.
- Richard D. Pomp/ Hartford, “Die Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage: Evolution der Konzernbesteuerung?”, IStR 2008.
- Suzanne Lauritzen Jourdan/ Katarina Lif Burren, "CFC Legislation in an International Tax Perspective", PRIVATE, 4/2005.

Sol Picciotto, “Towards Unitary Taxation of Transnational Corporations”, tax justice network(2012. 12. 9).

<국문초록>

이 논문은 이윤이전과 조세회피, 그리고 공격적인 절세전략에 대처하기 위한 최근의 논의를 다국적 기업을 중심으로 분석하였다. 다국적 투자자들이 각국의 조세법규가 서로 상충되고 다른 점에 착안하여 특히 법규구멍을 공략하여 이득을 취하고 있는 현실을 지적재산권 분야와 관련하여 다국적 기업 내부의 이전가격을 조작하는 문제에 초점을 맞추어 탐구하였다.

논문의 결론은 이에 대한 공격적 절세전략의 중요성과 의도성에 비추어 시급하게 대응조치를 취하여야 한다는 주장으로 귀결되고 있다. 특히 논문에서 제안된 제도 개선 방안은 첫째, 이전가격의 산정방식을 기존의 OECD의 정상가격원칙이 가지는 미비점을 보완하기 위해 이익분점적인 국제적 차원의 합산과세제도의 도입 내지는 보충을 주장하였다. 다만 국제적 합의가 여전히 성숙되어 있지 않은 현재의 상황에서는 연결과세제도는 장기적 검토 방안으로 제안하고, 다른 한편 단기적으로는 은행이나 보험 등 금융산업 영역을 중심으로 점진적으로 국제적 차원의 합산과세제도를 병행해 나가는 방안을 제시하였다. 다음으로, 로열티지급에 대한 현행 원천징수제도를 확대하는 방안을 제안하면서 원천징수과세가 거주지국에서 차감되는 이상 투자자의 투자의욕을 감퇴시키지 않는다는 것을 그 근거로 제시하였다. 구체적으로 첫째, 거주지국과세주의를 확대하는 방법에 의해 이윤이전을 억제하기 위한 방안의 하나로 CFC 법규를 강화하고, 둘째, 로열티지급과 같은 그룹 내 계약관계에 따른 이행에 대하여 공제제한규정을 도입할 것을 제안하였다.

주제어 : 세원잠식과 이윤이전, 이전가격, 정상가격원칙, 고정사업장, 피지배외국회사, 실질과세원칙, 합산과세제도

Measures against profit shifting and aggressive tax planning by Multinational Enterprises

Kim, Yong-Jin *

This paper contributes to the recent debate on tackling profits and tax avoidance and aggressive tax planning strategies by multinational enterprises. Multinational investors benefit from loopholes in the tax laws.

The paper accordingly suggests it be up to tax legislators to remove them. It especially recommends to impose new withholding taxes or extend existing ones on royalty payments. The author emphasizes those measure effectively tackles currently used tax planning structure and does not distort investment decisions as long as withholding taxes are credited in the residence country. Moreover It is strongly suggested in this paper that ALP(arm's length principle) be supplemented with new approach "unitary taxation with profit apportionment".

Key Words : BEPS, transfer price, Arm's length principle, permanent establishment, CFC, general anti-abuse rule, unitary taxation system

* Prof. Dr. iur., Law School of the Chungnam National University

