

**중국의 이전가격 과세제도  
해설 및 대응방안  
Transfer Pricing in China**

**kotra**

Korea Trade-Investment  
Promotion Agency

● 머 리 말

2008년은 중국 투자환경이 급속히 변화한 해로 기록될 것입니다. 최근 중국정부의 정책기조가 안정 및 균형발전을 지향하면서 과거 성장위주의 무제한적 외자유치정책이 선별적 투자유치정책으로 변경된 가운데 금년부터 시행된 신노동계약법과 개정 기업소득세법은 중국 투자기업들에게 유례없는 충격을 주었으며 중국정부의 이전가격 세무조사 강화 움직임은 많은 기업들에게 심각한 위협을 느끼게 하고 있습니다.

금년부터 시행된 개정 기업소득세법에 따른 실질 납세율의 증가 및 기업소득세 우대 혜택의 폐지로 인한 세(稅)부담 증가를 외국투자기업들은 이전가격 조작에 의한 기업소득세 부담 경감으로 상쇄하려는 시도를 하기 쉽습니다. 중국 세무당국은 이러한 외국투자기업의 움직임에 쫓겨 박기 위해 이전가격 세무조사를 강화하고 있어 이에 대한 대비책을 갖추지 못한 기업의 경우 거액의 추징금 부담 등으로 기업 경영에 타격을 입을 가능성이 있습니다.

중국에 진출한 우리 기업들이 이러한 위협에 효과적으로 대응할 수 있도록 지원하기 위해 KOTRA에서는 칭다오 한국투자기업지원센터 고문컨설턴트의 도움을 받아 ‘중국 이전가격 과세제도 해설 및 대응방안’을 발간하게 되었습니다. 이 자료가 복잡한 중국의 이전가격 과세제도에 대한 우리 기업의 이해를 돕고 중국투자기업의 현지 경영 및 세무업무에 많은 도움을 줄 수 있기를 바랍니다.

어떤 기업과 해외 특정기업과의 거래 시에 거래가격을 조작하여 세부담을 축소하는 것을 방지하기 위한 이전가격 과세제도를 일목요연하게 정리하기는 쉽지 않은 일입니다. 중국의 복잡한 관련 법규 및 제도뿐만 아니라 이전가격조사 사례, 최근의 세무정책 동향까지 체계적으로 정리해 주신 화인경영회계법인 중국사업부 이택곤 공인회계사님께 각별한 감사의 말씀을 드립니다.

2008년 8월

KOTRA Global KOREA 본부장

민 경 선

● 목 차

제1장. 서론 .....	1
I제 2장. 중국 이전가격 과세제도의 법률 근원 .....	3
1. 법률 / 3	
2. 행정법규와 부문규칙 / 3	
3. 조세조약 / 4	
4. 이전가격 관련 법률법규의 개폐현황 / 4	
제3장. 중국의 이전가격 과세제도 .....	7
1. 개요 / 7	
2. 적용대상 / 7	
3. 정상가격 산출방법 / 8	
(1) 비교가능 제3자가격법(可比非受控價格法) / 9	
(2) 재판매가격법(再銷售價格法) / 11	
(3) 원가가산법(成本加成法) / 14	
(4) 거래순이익법(交易淨利潤法) / 16	
(5) 이익분할법(利潤分割法) / 20	
4. 거래형태별 이전가격 과세조정 방법 / 22	
(1) 유형자산 매매거래에 대한 조정 / 22	
(2) 유형자산의 임대료에 대한 조정 / 22	
(3) 무형자산에 대한 조정 / 23	
(4) 자금거래에 대한 조정 / 23	
(5) 용역비용에 대한 조정 / 24	
(6) 단순생산기능만을 수행하는 기업에 대한 조정 / 24	
5. 이전가격조사 실무 / 25	
(1) 이전가격 조사절차 / 25	
(2) 조사대상의 선정 / 26	
(3) 조사와 분석의 실시 / 26	
(4) 기업의 증거제공과 세무기관의 조사확인 / 29	
(5) 과세조정방법의 선택 / 30	

- (6) 과세조정 / 31
- (7) 재심청구와 소송제기 / 33
- (8) 사후관리 / 34
- 6. 과세조정과 소득처분 / 34
- 7. 특수관계거래에 대한 세무관리 / 35
  - (1) 특수관계거래 연도보고(年度關聯業務往來報告表) / 35
  - (2) 동기자료관리(同期資料管理) / 36
- 8. APA(Advanced Pricing Arrangement)제도 / 39
  - (1) 개념 / 39
  - (2) 절차 / 39
  - (3) APA이용가능기업 / 40
  - (4) APA의 장단점 / 40
- 9. 대응조정 / 42
- 10. 법률책임 / 43
  - (1) 자료제출 불이행에 대한 책임 / 43
  - (2) 자료제출 거부와 허위보고에 대한 책임 / 44
  - (3) 이자의 징수 / 44
  - (4) 체납금 / 44

**제4장. 이전가격조사 사례분석 ..... 45**

- 1. 가공무역 기업에 대한 이전가격 과세조정 사례 / 45
  - (1) 회사의 개황 / 45
  - (2) 과세당국의 주장 / 45
  - (3) 회사의 대응 / 46
- 2. 수출가격에 대한 이전가격 과세조정 사례 / 47
  - (1) 회사의 개황 / 47
  - (2) 과세당국의 주장 / 47
  - (3) 회사의 대응 / 48
- 3. 경영지원 및 자문수수료에 대한 이전가격 과세조정 사례 / 49
  - (1) 회사의 개황 / 49
  - (2) 과세당국의 주장 / 49
  - (3) 회사의 대응 / 49

**제5장. 중국 세무정책의 최근 동향 ..... 51**

1. 이전가격조사의 강화 / 51
  - (1) 최근 이전가격조사 현황 / 51
  - (2) 강화 배경 / 52
2. 특수관계거래에 대한 제재강화 / 53
  - (1) 원가분담약정 신설(成本分攤協議) / 53
  - (2) 조세피난처규정의 신설(受控外國企業管理) / 53
  - (3) 과소자본세제의 도입(資本弱化管理) / 54
  - (4) 일반반피세 규정의 도입(一般反避稅) / 54

## 제 1장 서론

이전가격(Transfer Pricing)이란 서로 다른 실체들간에 형성되는 거래가격을 말한다. 따라서 이전가격은 기업과 기업 사이뿐만 아니라 기업내의 분지점간 또는 부서간에도 존재할 수 있다. 그러나 국제조세에서 말하는 이전가격이란 서로 다른 국가에 소재하는 특수관계자 사이에서 이루어지는 거래가격을 말한다.

이전가격 과세제도(移轉價格 課稅制度)란 기업이 해외특수관계자와의 거래에서 거래가격을 독립적인 제3자간에 이루어지는 가액보다 낮거나 높게 책정해서 소득을 해외특수관계자에게 이전하는 경우 과세당국이 그 조작된 거래가격을 부인하고 독립기업가격(정상가격)으로 조정하여 과세하는 제도를 말한다.

이전가격 과세제도의 목적은 세무당국이 해외특수관계자간 거래의 합리성을 확보하여 자국의 과세권을 보호하고 국제적인 조세회피를 방지하여 안정적인 조세수입을 확보하는데 있다. 이전가격과세문제는 국제조세 분야에서 항상 거론되는 부분으로 과세기술상 매우 복잡하며, 일단 문제가 제기되면 조사기간이 장기일 뿐만 아니라 기업에 대하여 많은 자료를 요구하고, 일반적으로 과세액이 큰 것도 특징이라 할 수 있다.

중국에서는 이전가격 과세제도를 전양정가세제(轉讓定價稅制), 전이정가세제(轉移定價稅制)라고 표현하고 있으며, 실무에서는 특별납세조정(特別納稅調整) 또는 반피세조사(反避稅調查)라는 이름으로 실시되고 있다. 중국 과세당국은 특수관계자간에 이전가격의 조작을 통한 과세소득의 부당한 이전을 방지하기 위하여 1991년에 <외상투자기업과 외국기업소득세법>에서 특수관계자간의 비정상거래에 대한 과세를 명문화한 이래 관련 법제를 지속적으로 정비해 오고 있다. 중국의 이전가격 과세제도는 대부분 OECD의 이전가격과세지침을 모델로 하여 만들어진 것이어서 제도상

으로는 다른 나라와 크게 다를 바가 없다.

비록 과거 중국 과세당국이 이전가격과세 문제를 선진국과 동일한 수준으로 제기하지는 않지만, 1991년 명문화된 이래 지속적으로 관련 법률을 제정 및 수정하고 있으며, 2004년에 정상가격 산출방법 사전합의제도(APA)를 주요내용으로 하는 <관련기업간업무왕래 예약정가 실시세칙>을 발표하는 등 지속적인 정비와 강화가 이루어지고 있다. 특히, 2008년부터 시행된 통합 <기업소득세법>은 제6장에서 특별납세조정이라는 별도의 장을 구성하여 이전가격 과세제도와 관련된 내용을 할애하고 있으며, <특별납세조정관리규정>에서는 이전가격조사와 관련된 범위, 시기 및 절차 등 구체적인 내용을 규정하고 있다. 따라서 중국 투자기업은 중국의 이전가격 과세문제를 깊이 인식하고 이에 대한 철저한 대비책을 수립해야 할 시점이다.

## 제2장. 중국 이전가격 과세제도의 법률 근원

중국의 이전가격 과세제도를 규정하고 있는 법률적 근원은 법률, 행정법규와 부문규칙 그리고 조세조약으로 구분할 수 있다.

### 1. 법률

이전가격 과세제도와 관련한 주된 법률은 전국인민대표대회에서 제정한 <기업소득세법>(2008) 제6장, <세수징수관리법>(2001) 제36조 및 기타 관련 조항이 있다. 이들은 중국 이전가격 과세제도의 최상위를 차지하는 법률로서 이전가격 과세제도의 독립기업원칙(獨立交易原則)을 규정하고 있으며, 독립기업원칙에 부합하지 않는 특수관계자간의 거래에 대해 과세당국이 과세소득을 합리적으로 조정할 수 있는 권한의 부여를 주된 내용으로 하고 있다.

## 2. 행정법규와 부문규칙

행정법규와 부문규칙은 국무원과 국가세무총국에서 제정한다. 국무원에서 제정한 행정법규인 <기업소득세법 실시조례>(2008) 제52조~제58조와 <세수징수관리법 실시세칙>(2002) 제51조~56조에서 이진가격과 관련한 내용을 규정하고 있다.

국가세무총국에서 제정한 부문규칙인 <반피세업무강화에 관한 국가세무총국의통지>(국세발[2004]70호), <관련기업간업무왕래 예약정가 실시규칙>(국세발[2004]118호), <관련기업간업무왕래 세수관리규정>(국세발[2004]143호), <관련기업간업무왕래 이진가격 세수관리관련 문제에 대한 통지>(국세합[2006]901호)등에서 이진가격 관련 내용을 규정하고 있다.

특히, 각계의 의견수렴을 거쳐 2008년 내에 정식 발표할 예정인 <특별납세조정관리규정(초안)>은 향후 중국의 이진가격 과세제도의 중요한 규범이 될 것이다.

## 3. 조세조약

중국은 2006년 말 현재 89개 국가(지역)와 조세조약을 체결하였으며, 그 중 82개가 유효하게 시행되고 있다. 각 국가와 체결한 조세조약에는 특수관계자간의 거래에 대한 세무처리 원칙을 규정하고 있으며, 이러한 조세조약상의 이진가격 관련규정은 법적인 효력을 가지며, 중국 국제조세 법률제도상 중요한 근원의 하나를 이루고 있다. 조세조약은 체결 당사국의 국내법보다 상위의 효력을 가지는 특별법의 위치에 있다. 우리나라와 중국정부간에 체결한 조세조약인 <한중이중과세방지협약>제9조에서는 특수관계기업을 정의하고 있으며, 특수관계기업간의 거래는 독립기업간의 거래가격에 따라 과세할 수 있음을 규정하고 있다.

## 4. 이진가격 관련 법률법규의 개폐현황

중국은 1991년에 <외상투자기업과 외국기업소득세법>에 특수관계기업간의 비정상거래에 대한 과세를 명문화한 이래 관련 법제를 지속적으로 개정 보완하여 왔다. 현재까지 이진가격 과세제도와 관련한 법제의 개정과 폐지 현황은 다음과 같이 요약할 수 있다.

<중국의 이진가격 과세제도 관련규정 개폐상황>

구분	법률명	법률번호	개폐상황
법률과 행정 법규	外商投资企业和外国企业所 得税法	主席令[1991]45号	2008년 1월1일 폐지
	外商投资企业和外国企业所 得税法实施细则	国务院令[1991]85号	2008년 1월1일 폐지
	企业所得税法	主席令[2007]63号	유효
	企业所得税法实施条例	国务院令 [2007]512号	유효
	税收征收管理法	主席令[2001]49号	유효
	税收征收管理法实施细则	国务院令	유효

		[2002]362号	
부문 규칙	关于关联企业间业务往来税务管理实施办法	国税发[1992]237号	2006년4월30일 폐지
	关于贯彻<关联企业间业务往来税务管理实施办法>几个具体问题的通知	国税发[1992]242号	2006년4월30일 폐지
	关于印发<关联企业间业务往来税务管理规程>的通知	国税发[1998]59号	국세발[2004]143호로 수정 대체됨
	关于进一步加强反避税工作的通知	国税发[2004]70号	유효
	关联企业间业务往来预约定价实施规则	国税发[2004]118号	유효
	关联企业间业务往来税务管理规程	国税发[2004]143号	유효
	关于明确与关联企业间业务往来税务管理有关文件效力问题的通知	国税函[2006]807号	유효
	关于关联企业间业务往来转让定价税收管理有关问题的通知	国税函[2006]901号	유효
	关于调查承担单一生产功能外商投资企业和外国企业纳税情况的通知	国税函[2007]236号	유효
	关于加强转让定价调查分析的通知	国税函[2007]363号	유효
	特别纳税调整管理规程(草稿)		초안 의견수렴 중

2008년 현재 유효한 중국의 이전가격 과세제도와 관련된 법률, 법규 및 규칙은 다음과 같이 요약할 수 있다. 이후에 설명할 중국의 이전가격 과세제도는 기본적으로 아래의 법률과 법규 그리고 부문규칙에 근거하여 진행될 것이다. 특히, 현재 각계의 의견을 수렴하고 있는 <특별납세조정 관리규정(초안)>은 2008년 내에 정식으로 반포될 예정이며, 중국의 이전가격 과세제도의 중요한 관련규정이 될 것인바, 현행규정과 비교하여 함께 설명할 것이다.

<2008년 현재 유효한 중국의 이전가격 과세제도 관련규정>

구분	법률명칭	법률번호	관련조문
조세협약	한국과 중국 정부간의 소득에 대한 조세의 이중과세회피와 탈세방지 협정		제9조
법률	기업소득세법	주석령 [2007]63호	제6장제41조~제48조
	세수징수관리법	주석령 [2001]49호	제36조
행	기업소득세법 실시조례	국무원령	제6장제109조~제12

정 법 규		[2007]512호	3조
	세수징수관리법 실시세칙	국무원령 [2002]362호	제51조~제56조
부 문 규 칙	반피세업무 강화에 대한 통지	국세발 [2004]70호	전체
	관련기업간업무왕래 예약정가실시규칙	국세발 [2004]118호	전체
	관련기업간업무왕래 세수관리규정	국세발 [2004]143호	전체
	관련기업간업무왕래 이전가격 세수관리 관련문제통지	국세함 [2006]901호	전체
	단일생산기능을 수행하는 외상투자기업과 외국기업 납세상황에 대한 통지	국세함 [2007]236호	전체
	이전가격 조사분석 강화에 대한 통지	국세함 [2007]363호	전체
	특별납세조정관리규정(초안)	초안	전체

### 제3장 중국의 이전가격 과세제도

#### 1. 개요

<기업소득세법>에 의하면 기업이 특수관계자(關聯方)와 거래를 함에 있어 독립기업원칙(獨立交易原則)에 부합하지 않아서 기업의 과세소득을 감소시킨 경우 세무기관은 합리적인 방법으로 조정할 권한이 있다.

상기 규정은 중국의 이전가격 과세제도를 규정하는 최상위의 법률로써 이전가격 과세제도와 관련하여 세 가지의 중요한 개념을 포함하고 있다. 첫째는 이전가격 과세의 적용대상이 되는 특수관계자에 대한 정의이다. 특수관계자에 대한 내용은 2에서 자세히 다룬다. 둘째, 정상가격 산출 방법인 합리적인 방법에 대한 내용이다. 정상가격에 대한 내용은 3에서 자세히 다룰 것이다. 셋째, 독립기업원칙(Arm's length principle)이란 특수관계가 없는 거래 쌍방이 공평한 거래가격과 상거래관행에 따라 이루어진 거래를 말하며, 독립기업원칙에 따라 이루어진 거래가격을 독립기업 가격(Arm's length price)라고 한다.

#### 2. 적용대상

이전가격 과세제도의 적용대상은 특수관계자와의 거래이다. <기업소득세법실시조례>제109조에 의하면 특수관계자란 기업과 아래의 관계가 있는 기업, 기타조직 및 개인을 말한다.

- ① 자금, 경영 및 매매 등 방면에서 직접 또는 간접의 통제관계

- ② 제3자에 의해 직접 또는 간접적으로 통제되는 관계
- ③ 기타 이해관계가 있는 관계

<기업소득세법실시조례>에서 규정하는 특수관계자에 대한 정의는 매우 추상적이고 선언적이어서 실무적으로 적용하기에는 부족한 면이 있다. 반면, <관련기업간업무왕래 세수관리규정>에서는 구체적으로 규정하고 있는바, 특수관계자란 기업과 다음의 관계를 갖는 다른 회사, 기업 또는 기타의 경제조직을 말한다.

- ① 일방이 직접 또는 간접적으로 타방 지분의 25%이상을 소유하고 있는 경우(모자관계)
- ② 제3자가 거래당사자 쌍방 지분의 25%이상 직접 또는 간접으로 소유하는 경우(형제관계)
- ③ 기업과 다른 기업간의 대차자금이 자본금의 50%이상을 차지하거나, 기업의 대차자금 총액의 10%이상을 다른 기업에서 보증한 경우
- ④ 기업의 이사 또는 총경리 등 고급관리자의 절반 이상 또는 1인 이상의 상임이사가 다른 기업에서 파견된 경우
- ⑤ 기업의 생산경영활동이 반드시 다른 기업에서 특허권(산업재산권, 독점기술 등을 포함)을 제공해야만 정상 운영할 수 있는 경우
- ⑥ 기업이 생산경영을 위하여 구입하는 원재료, 부품 등 (가격 및 거래조건 등을 포함)을 다른 기업에서 공급하거나 통제하는 경우
- ⑦ 기업이 생산하는 제품 또는 상품의 판매(가격 및 거래조건 등을 포함)를 다른 기업이 통제하는 경우
- ⑧ 기업의 생산경영 거래에 대해 실제로 통제하거나 또는 이익상 관련이 있는 기타의 관계(가족, 친척관계 등을 포함)

<특별납세조정관리규정(초안)>에서는 위 ①과 ②의 지분율에 의한 특수관계기준을 20%로 하향 조정하고 있으며, 우리나라가 지분율 기준을 50%로 규정하고 있는데 반해, 매우 엄격하게 규정하고 있다.

### 3. 정상가격 산출방법

특수관계자간의 거래가격이 독립기업원칙에 부합하지 않아 과세소득이 감소한 경우 세무기관은 합리적 방법을 적용하여 소득금액을 조정할 수 있다. 합리적인 방법에 의한 소득금액의 조정을 정상가격에 의한 과세조정이라고 한다. 정상가격(公平成交价格)이란 특수관계자간에 이루어진 거래와 동일 또는 유사한 거래가 특수관계가 없는 자들 사이에 이루어진 경우 그 거래에 적용되었거나 적용될 것으로 판단되는 가격을 말한다. 여기서 동일 또는 유사한 거래란 거래된 재화나 용역의 종류, 계약조건, 거래당사자가 수행한 기능과 부담한 위험, 시장 및 경제여건 등의 측면에서 당해 특수관계거래와 비교가능성이 있는 거래를 말한다.

<기업소득세법실시조례>제111조에 의하면 이전가격 과세조정을 위한 정상가격 산출방법은 비교가능제3자가격법, 재판매가격법, 원가가산법, 거래순이익법, 이익분할법 및 기타 독립기업원칙에 부합하는 방법으로 규정하고 있다.

(1) 비교가능제3자가격법(可比非受控价格法)

비교가능제3자가격법이란 기업이 특수관계자와의 거래에 있어서 당해 거래와 동일 또는 유사한 거래상황에서 일방당사자와 특수관계없는 자간의 거래가격 또는 서로 특수관계없는 제3자간의 거래가격을 정상가격으로 보는 방법이다.

이 방법은 특수관계자간 거래에서 이전된 재화나 용역의 가격을 비교가능 상황에서 비교가능한 독립기업간의 거래가격과 비교하는 방법이다. 따라서 종류나 품질이 동일한 비교대상 재화나 용역이 존재하고, 동 재화나 용역이 동일 또는 유사한 거래조건하에서 거래되는 경우 이 방법을 적용하는 것이 신뢰성을 높일 수 있다. 그러나 재화 또는 용역의 동질성 또는 유사한 거래조건 등의 요건을 충족시킬 수 있는 비교대상을 찾기가 어렵기 때문에 실무상 적용하기에는 한계가 있다.

이 방법을 채택하는 경우에는 반드시 비교대상으로 선택한 거래가 특수관계자와의 거래와 다음과 같은 비교가능요인이 있음을 고려해야 한다. 비교가능요인에 중대한 차이가 있는 경우 그 차이가 가격에 미치는 영향을 합리적으로 조정해야 하며, 조정할 수 없는 경우에는 다른 정상가격산출방법을 적용해야 한다.

1) 유형자산의 매매

- ① 매매과정: 거래의 시간과 장소, 물품의 인도조건, 납품수속, 지급조건, 거래량, A/S시간과 장소
- ② 매매단계: 출하단계, 도매단계, 소매단계, 수출단계
- ③ 매매대상: 품명, 브랜드, 규격, 형태, 성능, 구조, 외형, 포장
- ④ 매매환경: 민족풍속, 소비자 선호, 정국의 안정도, 정부의 재정과 세수 및 외환정책

2) 유형자산의 사용

- ① 자산의 성질, 규격, 형태, 구조, 유형, 감가상각방법
- ② 사용권을 제공하는 시간, 기한, 지점
- ③ 자산 소유권자의 해당자산에 대한 투자지출과 수리비용

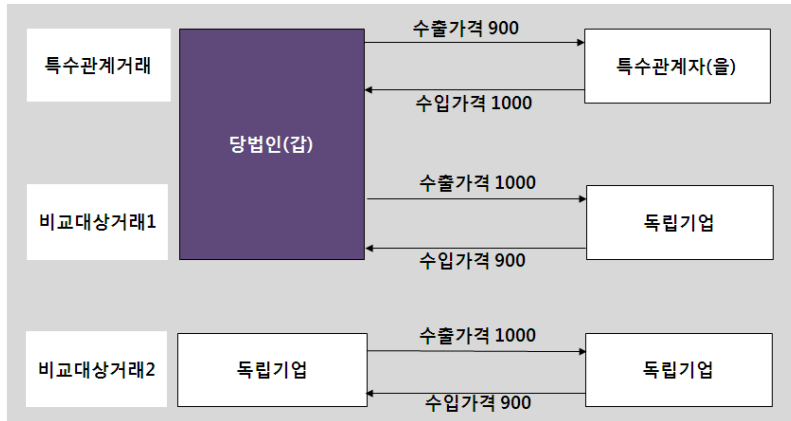
3) 무형자산의 양도와 사용

- ① 무형자산의 종류, 용도, 적용산업, 예상수익
- ② 무형자산의 개발투자, 양도조건, 독점정도, 관련국가 법률의 보호의 정도와 기간, 매입원가와 비용, 기능과 위험의 상황, 대체가능성

4) 자금거래 : 융자금액, 화폐의 종류, 기한, 담보, 융자인의 신용도, 상환방식, 이자계산방식

5) 용역의 제공 : 업무성격, 기술수준, 부담하는 책임, 대금지급조건과 방식, 직간접의 비용

&lt;비교가능제3자가가격법에 의한 정상가격 산출방법&gt;



위의 그림에서 특수관계거래와 비교대상거래1과2가 동일 또는 유사한 거래상황이라면 당법인(갑)과 특수관계자(을)간의 거래에 대한 비교가능제3자가가격법에 의한 정상가격은 수출의 경우 1,000이 되고 수입의 경우 900이 된다.

## (2) 재판매가격법(再销售价格法)

재판매가격법은 특수관계자로부터 구입한 물품이 독립기업에 재판매 되는 가격에서 출발한다. 특수관계거래의 일방당사자가 구매한 물품을 특수관계없는 자에게 재판매하는 경우, 동 일방당사자가 특수관계없는 자로부터 구입하여 다른 특수관계없는 자에게 재판매한 거래나 또는 특수관계없는 자로부터 구입하여 다른 특수관계없는 자에게 재판매하는 제3자의 거래에서 재판매자가 판매비와 일반관리 등의 영업비용과 수행활동에 비추어 적절한 이익을 남길 수 있는 매출총이익을 차감한 가격을 정상가격으로 보는 방법이다.

재판매가격법은 구입한 재화에 대하여 가치를 증가시키는 추가적인 가공을 하지 않고 그대로 재판매 하거나, 단순가공(예를 들면 포장, 재포장, 상표의 부착 같은 단순행위)하여 판매하는 경우에 적용하는 방법이다. 그러나 재판매 전에 구입한 재화에 추가적인 공정을 거치거나 보다 복잡한 과정을 거쳐 그 동질성이 없어지거나 변형된 경우에는 적용할 수 없다.

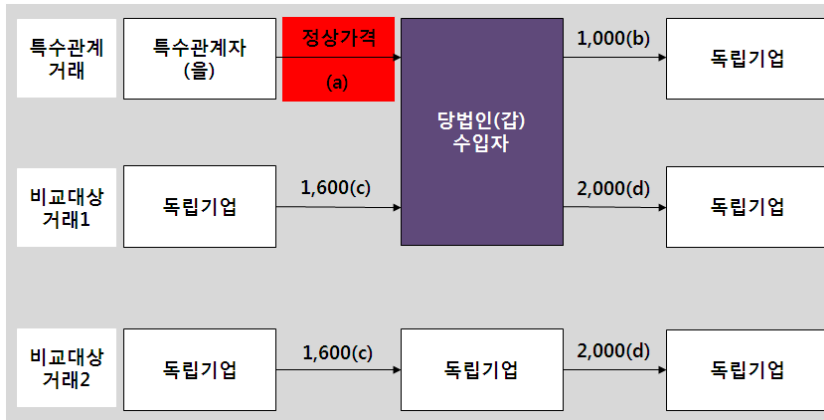
※ 정상가격 = 재판매가격 \* (1 - 비교대상 판매기준이익률)

※ 재판매가격 = 특수관계자로부터 구입한 동일한 자산을 특수관계없는 자에게 판매한 가격

비교대상 판매기준이익률 = 비교대상거래의 매출총이익 / 비교대상거래의 매출액 \* 100%

비교대상 판매기준이익률이란 구매자와 특수관계가 없는 자와의 거래 중 당해 거래와 수행기능, 사용된 자산 및 부담한 위험의 정도가 동일 또는 유사한 거래에서 실현된 매출총이익률(매출총이익/매출액)을 말한다.

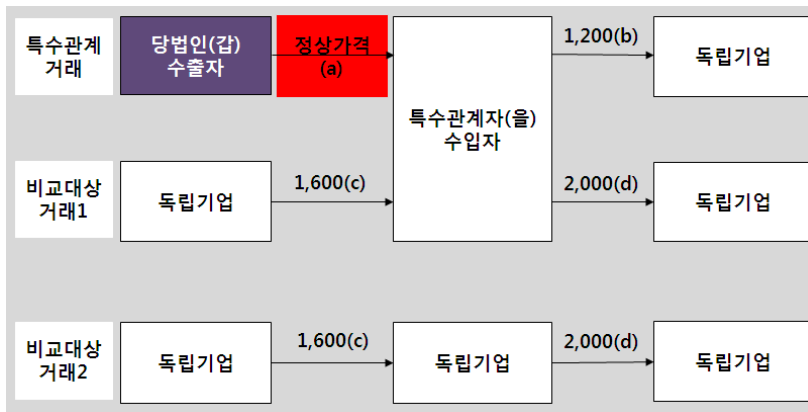
<수입의 경우 정상가격 산출방법>



특수관계거래와 비교대상거래1과 2가 유사한 거래상황이라면 당법인(갑)과 특수관계자(을)과의 정상가격(a)는 다음과 같이 계산할 수 있다.

- ① 수입자와 특수관계없는 자와의 거래에 대한 판매기준이익률(매출 총이익률)의 계산  
 $\text{판매기준이익률} = (d - c) / d = (2,000 - 1,600) / 2,000 = 20\%$
- ② 정상가격 산출  
 $\text{정상가격} = \text{재판매가격}(b) * (1 - \text{판매기준이익률}) = 1,000 * (1 - 20\%) = 800$

<수출의 경우 정상가격 산출방법>



특수관계거래와 비교대상거래1과 2가 유사한 거래상황이라면 당법인(갑)과 특수관계자(을)과의 정상가격(a)는 다음과 같이 계산할 수 있다.

- ① 수입자와 특수관계없는 자와의 거래에 대한 판매기준이익률의 계산  
 $\text{판매기준이익률} = (d - c) / d = (2,000 - 1,600) / 2,000 = 20\%$
- ② 정상가격 산출  
 $\text{정상가격} = \text{재판매가격}(b) * (1 - \text{판매기준이익률}) = 1,200 * (1 - 20\%) = 960$

재판매가격법은 수입을 기준으로 적용되는 것이므로 위의 계산사례를 보면 수입의 경우에는

당법인(갑)이 수입자가 되고, 수출의 경우 특수관계자(을)이 수입자가 되므로 재판매가격을 실무에 적용하는 경우 수입의 경우에만 적용된다고 볼 수 있다. 그 이유는 수입의 경우 수입자가 당법인(갑)이므로 정상가격 산출을 위한 자료를 쉽게 수집할 수 있으나, 수출의 경우 구매자가 특수관계자(을)이므로 정상가격 산출을 위한 자료의 소유자가 특수관계자(을)이므로 자료를 쉽게 수집할 수 없기 때문이다.

### (3) 원가가산법(成本加成法)

원가가산법은 특수관계거래에서 특수관계자인 구매자에게 재화나 용역을 제공하는 공급자에게서 발생하는 원가로부터 출발한다. 이 원가에 수행기능, 부담한 위험 및 시장조건에 비추어 합리적인 이윤을 가산한 가격을 정상가격으로 보는 방법을 말한다. 합리적인 이윤은 특수관계거래의 일방당사자가 특수관계없는 자로부터 매입한 원재료 등으로 재화를 제조하여 판매하거나 용역을 제공하는 경우, 동 일방당사자가 특수관계없는 자와의 거래에서 실현한 원가기준이익률 또는 특수관계없는 자로부터 매입한 원재료 등으로 재화를 제조하여 다른 특수관계없는 자에게 판매하거나 용역을 제공하는 제3자가 실현한 원가기준이익률을 기초로 산출한 이윤을 말한다.

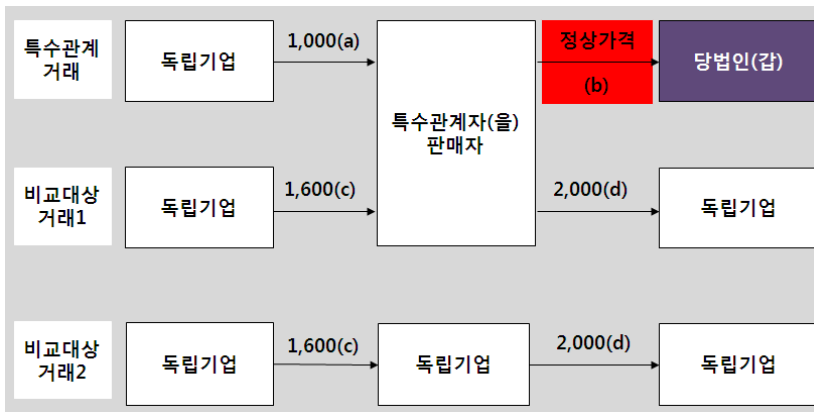
재판매가격법이 당해 거래의 당사자인 특수관계자간에 구매자를 기준으로 정상가격을 산출하는 데 반하여 원가가산법은 판매자를 기준으로 정상가격을 산출하는 방법이라고 할 수 있다.

※ 정상가격 = 합리적 원가 \* (1 + 비교대상 원가기준이익률)

※ 비교대상 원가기준이익률 = 비교가능거래의 매출총이익 / 비교가능거래의 매출원가 \* 100%

비교대상 원가기준이익률은 자산의 판매자나 용역의 제공자와 특수관계가 없는 자와의 거래에 있어 당해 거래와 수행기능, 사용된 자산 및 부담한 위험의 정도가 동일 또는 유사한 거래에서 발생한 원가에 대한 매출총이익의 비율(매출총이익/매출원가)을 말한다. 다만, 자산의 판매자나 용역의 제공자가 특수관계가 없는 자와의 거래로부터 적정하게 원가기준이익률을 산출할 수 없는 경우에는 특수관계가 없는 자간의 제3의 거래 중 당해 거래와 수행기능, 사용된 자산 및 부담한 위험의 정도가 동일 또는 유사한 거래에서 발생한 원가에 대한 매출총이익의 비율을 사용할 수 있다.

#### <수입의 경우 정상가격 산출방법>



특수관계거래와 비교대상거래1과 2가 유사한 거래상황이라면 당법인(갑)과 특수관계자(을)과의 정상가격(b)는 다음과 같이 계산할 수 있다.

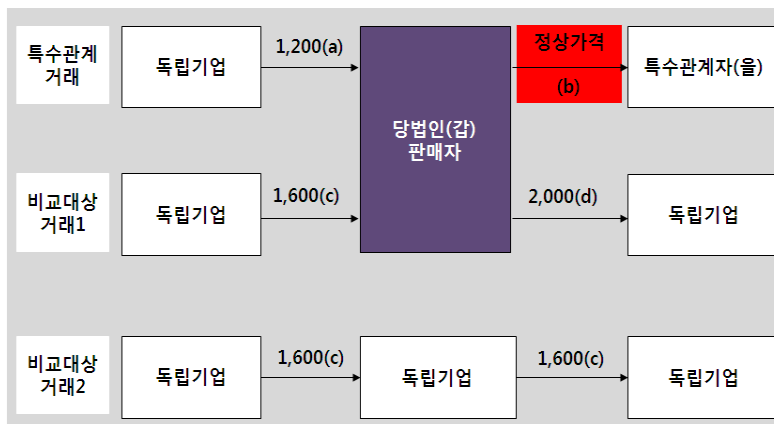
- ① 판매자와 특수관계가 없는 자와의 거래에 대한 원가기준이익률의 계산  

$$\text{원가기준이익률} = (d-c)/c = (2,000-1,600)/1,600 = 25\%$$
- ② 정상가격 산출  

$$\text{정상가격} = \text{정상가격에 의한 원가}(a) * (1 + \text{원가기준이익률})$$

$$= 1,000 * (1 + 25\%) = 1,250$$

<수출의 경우 정상가격 산출방법>



특수관계거래와 비교대상거래1과 2가 유사한 거래상황이라면 당법인(갑)과 특수관계자(을)과의 정상가격(b)는 다음과 같이 계산할 수 있다.

- ① 판매자와 특수관계없는 자와의 거래에 대한 원가기준이익률(매출총이익률)의 계산  

$$\text{원가기준이익률} = (d-c)/c = (2,000-1,600)/1,600 = 25\%$$
- ② 정상가격 산출  

$$\text{정상가격} = \text{정상가격에 의한 원가}(a) * (1 + \text{원가기준이익률})$$

$$= 1,200 * (1 + 25\%) = 1,500$$

원가가산법은 판매자를 기준으로 적용되는 것이므로 계산사례를 보면 수입의 경우에는 특수관

계자(을)이 판매자가 되고, 수출의 경우 당법인(갑)이 판매자가 되므로 원가가산법을 실무에 적용하는 경우 수출의 경우에만 적용된다고 볼 수 있다. 그 이유는 수출의 경우 판매자가 당법인(갑)이므로 정상가격 산출을 위한 자료를 쉽게 수집할 수 있으나, 수입의 경우 판매자가 특수관계자(을)이므로 정상가격 산출을 위한 자료의 소유자인 특수관계자(을)로부터 자료를 쉽게 수집할 수 없기 때문이다.

#### (4) 거래순이익법(交易净利润法)

거래순이익법은 특수관계자와의 거래에 있어 거주자와 특수관계가 없는 자간의 거래 중 당해 거래와 동일 또는 유사한 거래에서 실현된 거래순이익률을 기초로 산출한 가격을 정상가격으로 보는 방법이다. 다만, 당해 거래와 동일 또는 유사한 거래를 특수관계없는 자와 행하지 아니한 경우에는 특수관계없는 제3자간의 거래 중 당해 거래의 조건과 상황이 유사한 거래의 거래순이익률을 사용할 수도 있다.

특수관계없는 자간의 거래 중 당해 거래와 동일 또는 유사한 거래에서 실현된 거래순이익률은 다음 각 항목의 거래순이익률을 말한다. 아래의 거래순이익은 매출액에서 매출원가와 판매비와 일반관리비를 차감한 영업이익을 말한다.

- ① 거래순이익의 매출에 대한 비율(거래순이익/매출)
- ② 거래순이익의 자산에 대한 비율(거래순이익/자산)
- ③ 거래순이익의 매출원가 및 영업비용에 대한 비율(거래순이익/매출원가와 판관비)
- ④ Berry Ratio(매출총이익/영업비용)

거래순이익법은 거래를 기준으로 하는 방법이므로 거래단위별로 특정거래시점에서 실현된 거래순이익을 비교기준으로 사용하여야 한다. 그러나 현실적으로 특수관계가 없는 자와의 거래나 특수관계없는 제3자간의 국제거래 중에서 거래단위별로 당해 특정거래와 비교하여 거래순이익률을 산정한다는 것은 어려우므로 실무상 이전가격 조사과정에서는 비교대상 기업의 전체이익률을 이용하는 경향이 많다.

Berry Ratio(貝里比率)는 <특별납세조정관리규정(초안)>에서 새로이 규정한 정상가격 산출방법으로서 매출총이익의 영업비용에 대한 비율을 의미한다. 이 방법은 기업이 재고에 대한 부담이 없이 단순판매활동을 수행하거나 용역을 제공하는 경우에 주로 적용될 수 있다. Berry Ratio가 1이라는 것은 기업이 손익분기점에 있다는 것을 의미하며, 1.2라는 것은 영업비용에 대한 수익이 20%라는 의미이다.

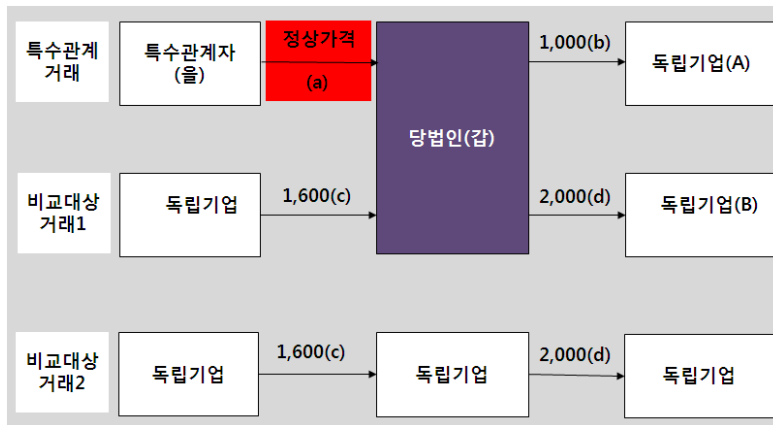
한편, 중국에서 시장능력이 없는 소규모기업의 소득금액을 추계결정하는 경우 적용되는 표준소득률은 산업별 거래순이익률의 전반적인 가이드라인이라고 할 수 있다. 따라서 거래순이익법을 적용하는 경우 정상가격의 합리적인 범위를 결정하는데 참조할 수 있을 것이다. 가장 최근 발표한 국가세무총국의 표준소득률은 다음과 같다.

<산업별 표준소득률>

산업	표준소득률(소득금액/매출액)
농, 임, 목, 어업	3-10%
제조업	5-15%
도매와 소매무역업	4-15%
교통운수업	7-15%
건축업	8-20%
음식업	8-25%
오락업	15-30%
기타산업	10-30%

Source: 국세발[2007]104호

<수입의 경우 정상가격 산출방법>



【추가자료】

당법인(갑)이 비교대상거래1에서 독립기업(B)에 판매와 관련하여 판매비와 일반관리비가 200이 발생하였고, 특수관계거래에서 독립기업(A)에 판매와 관련하여 판매비와 일반관리비가 100이 발생하였으며 거래순이익률은 거래순이익의 매출에 대한 비율을 적용한다.

특수관계거래와 비교대상거래1과 2가 유사한 거래상황이라면 당법인(갑)과 특수관계자(을)과의 정상가격(a)를 계산하면 다음과 같다.

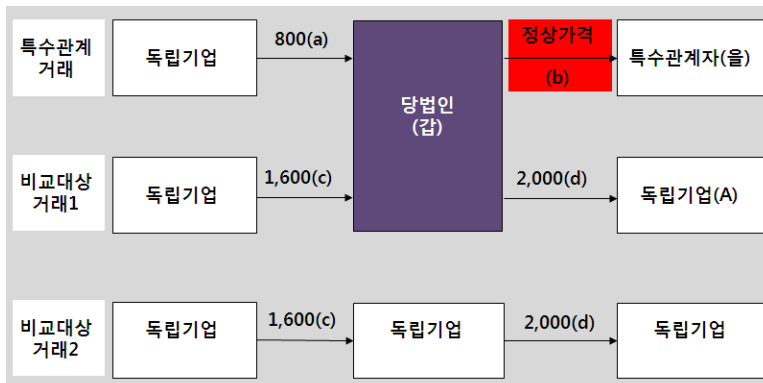
- ① 비교대상거래1과 2의 거래순이익률 계산  

$$\text{거래순이익률} = (\text{매출액} - \text{매출원가} - \text{판매비}) / \text{매출액} = (2,000 - 1,600 - 200) / 2,000 = 10\%$$
- ② 정상가격 계산  

$$(b - a - 100) / b = 10\% \rightarrow (1,000 - a - 100) / 1,000 = 10\%$$
 정상가격(a) = 800

<수출의 경우 정상가격 산출방법>

【추가자료】



당법인(갑)이 비교대상거래1에서 독립기업(A)에 판매와 관련하여 판매비와 일반관리비가 200이 발생하였고, 특수관계거래에서 특수관계자(을)에 판매와 관련하여 판매비와 일반관리비가 100이 발생하였으며, 거래순이익률은 거래순이익의 매출에 대한 비율을 적용한다.

특수관계거래와 비교가능거래1과 2가 유사한 거래상황이라면 당법인(갑)과 특수관계자(을)과의 정상가격(b)를 계산하면 다음과 같다.

① 비교가능거래1과 2의 거래순이익률 계산

$$\text{거래순이익률} = (\text{매출액} - \text{매출원가} - \text{판매비}) / \text{매출액} = (2,000 - 1,600 - 200) / 2,000 = 10\%$$

② 정상가격의 계산

$$(b - a - 100) / b = 10\% \rightarrow (b - 800 - 100) / b = 10\%$$

$$\text{정상가격}(b) = 1,000$$

(5) 이익분할법(利潤分割法)

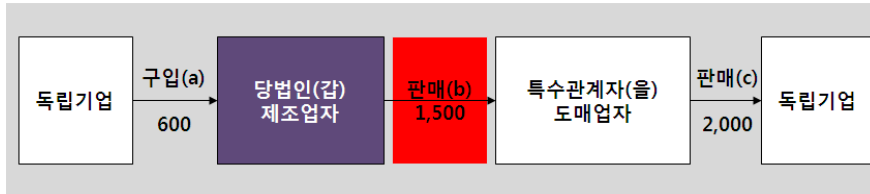
이익분할법은 특수관계자와의 거래에서 거래쌍방이 함께 실현한 거래순이익인 결합이익을 일정한 배부기준에 의하여 추정된 거래당사자들간의 상대적 공헌도에 따라 배부하고 이와 같이 배부된 이익을 기초로 산출한 가격을 정상가격으로 보는 방법이다.

결합이익의 배부기준은 원칙적으로 거래당사자들간의 다음 항목들을 고려한 상대적 공헌도에 따라 결정한다.

- ① 자산의 매입, 제조, 판매 또는 용역의 제공을 위하여 지출하였거나 지출할 비용(원가 및 판매비와 일반관리비 기준)
- ② 자산의 개발 또는 용역의 제공을 위하여 소요된 자본적 지출액, 사용된 자산 총액 또는 부담한 위험의 정도(투자자본 및 자산, 부담위험 기준)
- ③ 각 거래단계에서 수행된 기능의 중요도(수행기능 기준)
- ④ 기타합리적인 기준

결합이익을 배분하는 방법으로는 결합이익 전체를 상대적 공헌도에 따른 배부기준에 의하여 배부하는 일반이익분할법이 원칙이고, 거래 형태별로 거래당사자들의 적절한 기본수입을 우선적으로 배분한 후 잔여이익을 거래당사자들간의 상대적 공헌도에 따라 재분배하는 잔여이익분할법도 적용할 수 있다.

<이익분할법에 의한 정상가격 산출방법>



【추가자료】

- ① 당법인(갑)의 당해 거래 관련 매출원가 및 판매비와 일반관리비 1,200
- ② 특수관계자(을)의 당해 거래 관련 매출원가 및 판매비와 일반관리비 1,600
- ③ 자산의 매입, 제조, 판매를 위하여 지출한 비용을 배부기준으로 한 경우의 비율(결합비율)  
갑:을=6:1로 가정함.

제조업자인 당법인(갑)이 특수관계자(을)에 대한 판매에 따른 정상가격(b)는 다음과 같이 계산할 수 있다.

- ① 당법인(갑)의 당해 거래와 관련된 순이익 계산  
순이익=매출액-(매출원가+판매비와 일반관리비)=1,500-1,200=300
- ② 특수관계자(을)의 당해 거래와 관련된 순이익 계산  
순이익=매출액-(매출원가+판매비와 일반관리비)=2,000-1,600=400
- ③ 결합이익 계산  
결합이익=300+400=700
- ④ 결합이익을 결합비율에 따라 배분하는 경우 갑과 을의 거래순이익 계산  
갑=700\*(6/7)=600  
을=700\*(1/7)=100
- ⑤ 갑이 을에게 이전시킨 소득금액 계산  
이전한 소득금액=600-300=300
- ⑥ 정상가격의 계산  
정상가격=거래가격+이전한 소득금액=1,500+300=1,800

이상의 5가지 정상가격 산출방법은 단독으로 사용할 수 있을 뿐만 아니라 경우에 따라서는 다른 방법과 결합하여 함께 사용할 수도 있다.

4. 거래형태별 이전가격 과세조정 방법

<관련기업간업무왕래 세수관리규정>에 의하면 이전가격 과세조정과 관련하여 거래형태에 따

라 유형자산, 자금거래, 용역비용, 유형자산 임대, 무형자산의 양도와 사용료 등으로 구분하고 각각의 구체적인 조정방법을 제시하고 있다.

#### (1) 유형자산매매거래에대한조정

건물, 구축물, 차량운반구, 기계장치, 공구, 제품 등 유형자산의 매매거래에 대한 이전가격은 다음 방법에 의해서 조정한다.

- ① 비교가능제3자가격법
- ② 재판매가가격법
- ③ 원가가산법
- ④ 기타의 합리적인 방법

기타합리적인 방법은 앞의 세가지 전통적인 정상가격 산출방법을 모두 적용할 수 없는 경우에 합리적인 대체방법으로 적용할 수 있는 바, 여기에는 거래순이익법, 이익분할법 등이 있다.

과세당국은 특수관계자간 업무거래의 유형, 성격 및 심리분석의 결과에 근거해서 관련된 여러 요인을 감안하여 상응한 조정방법을 선정해서 사용해야 한다. 한편, 기업이 정확한 가격, 비용 등 증빙서류를 제공하지 못하거나, 허위의 자료를 제출하여 실제상황을 반영하지 못하는 경우에는 세무기관은 <세수징수관리법 실시세칙>제47조의 규정에 따라 합리적인 방법으로 추정하여 과세소득을 결정할 수 있다.

#### (2) 유형자산의 임대료에 대한 조정

특수관계자간에 임대차 등의 형식으로 유형자산의 사용권을 제공하고 수취 또는 지급하는 임대료는 동일 또는 유사한 상황하에서 특수관계가 없는 경우에 합의하였을 금액(정상가격)을 참조하여 조정한다. 동일 또는 유사한 상황이라 함은 주로 제공 사용한 자산의 성능, 규격, 형태, 구조, 종류, 감가상각방법을 말하며, 사용한 시간과 장소, 재산소유자의 투자금액, 유지보수비용 등에 비교가능성이 있어야 한다.

#### (3) 무형자산에 대한 조정

무형자산의 이전과 사용은 토지사용권, 저작권, 상표, 상호, 특허와 전용기술 등 특허권, 공산품 외관설계 또는 실용신안 등 공업재산권의 소유권 이전과 사용권의 제공업무를 포함한다. 특수관계자간에 이전하는 무형자산의 가격 또는 수취한 사용료는 동일 또는 유사한 상황하에서 특수관계가 없는 자간에 합의할 수 있는 금액을 참조하여 조정한다.

과세조정 시 기업과 특수관계자간 무형자산의 이전과 특수관계없는 자간 무형자산 이전을 비교함에 있어 투자와 개발비용, 이전조건, 독점의 정도, 국가의 법률보호를 받은 정도와 시간, 양수자가 획득할 수익, 양수자의 투자와 비용, 대체가능성 등에 비교가능성이 있어야 한다.

#### (4) 자금거래에 대한 조정

자금거래는 각종 장단기 자금의 대여, 담보 및 각종 이자가 계산되는 미지급 및 연불지급채무 등을 포함한다. 특수관계자간 금전대차로 인한 이자에 대해서는 정상이자율 수준을 참고하여 조정한다. 즉, 특수관계자간의 금전대차시 수취하거나 지급하는 이자가 특수관계없는 자간에 합의되었을 금액을 초과하거나 미달하는 경우 또는 이자율이 동종산업에서의 정상이자율보다 높거나 낮은 경우에는 관할 세무기관이 정상이자율을 참조하여 조정할 수 있다.

과세조정시 기업과 특수관계자의 금전대차와 특수관계 없는 자간의 금전대차를 비교함에 있어 용자금액, 통화의 종류, 기간, 담보여부, 용자인의 신용, 상환방법, 이자계산방법 등의 비교가능성이 있어야 한다.

#### (5) 용역비용에 대한 조정

용역이란 시장조사, 판매, 관리, 행정사무, 기술서비스, 정비, 설계, 자문, 대리, 과학연구, 법률, 회계사무 등의 용역제공을 포함한다. 특수관계자간에 제공한 용역에 대하여 수취하거나 지급하는 용역비용이 독립기업간의 거래가격에 기초하지 않았을 경우 관할 세무기관은 동일 또는 유사한 용역제공에 대한 정상비용기준을 참조하여 조정할 수 있다.

과세조정시 기업과 특수관계자간에 제공한 용역과 독립기업간 제공한 용역의 업무성격, 기술요구수준, 전문수준, 부담책임, 대금 지급조건과 방식, 직접 및 간접원가 등 방면의 비교가능성이 있어야 한다.

#### (6) 단순생산기능만을 수행하는 기업에 대한 조정

중국에 설립된 많은 외상투자기업이 해외 모회사의 전체적인 경영계획에 근거하여 제품주문서에 따라 재화를 조립가공하는 단순생산업무 즉, 진료가공과 내료가공무역에 종사하는 경우가 많이 있다. 이러한 가공무역의 경우 경영의사결정이나, 제품개발, 마케팅 등의 기능은 모두 해외 모회사가 수행하고 가공기업은 단순생산기능만을 수행하므로 기업집단의 의사결정 실패, 가동률 부족 및 제품 판매부진 등의 원인으로 발생하는 위험이나 손실을 가공기업이 부담해서는 안 된다. 이전가격과세의 국제적으로 통용되는 원칙에 따르면 단순생산기능을 수행하는 기업은 통상적으로 일정한 수준의 이윤율을 유지해야 하며, 원칙적으로 결손이 발생해서는 안된다(국세합[2007]236호).

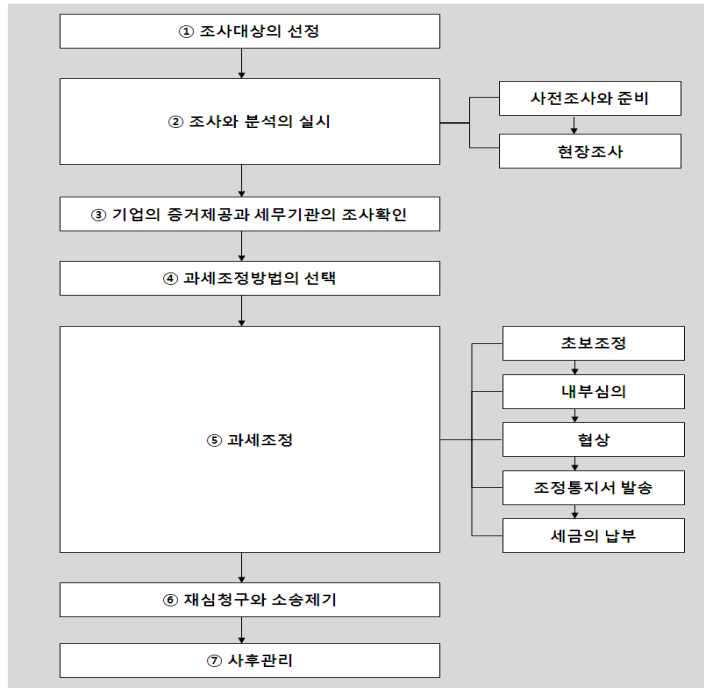
국가세무총국은 위의 내용에 근거하여 각 지역마다 단순생산기능만을 수행하는 외상투자기업이 결손이나 미미한 이익을 발생시키는 경우 적절한 비교가능가격과 비교가능기업을 선택하여 이전가격 세무조사를 적극적으로 수행하도록 독려하고 있다.

### 5. 이전가격조사 실무

<관련기업간업무왕래 세수관리규정>에서는 이전가격조사를 담당하는 세무기관과 조사대상기업에 실무적으로 적용될 구체적인 절차와 방법 및 기간 등에 대해서 다음과 같이 규정하고 있다.

### (1) 이전가격 조사절차

이전가격조사는 일반적으로 다음과 같은 단계로 진행된다.



### (2) 조사대상의 선정

<세수관리규정>제12조에 의하면 이전가격조사를 수행함에 있어 중점 조사대상 선정의 일반원칙은 다음과 같다.

- ① 기업의 생산과 경영관리의 결정권이 특수관계기업의 통제를 받는 기업
- ② 특수관계기업과의 거래가 비교적 많은 기업
- ③ 장기적으로 결손이 발생하는 기업(연속 2년 이상)
- ④ 장기간 미미한 이익 또는 손실에도 불구하고 계속 경영규모를 확장하는 기업
- ⑤ 갑자기 영업이익이 증가한 기업(격년으로 이익이나 손실이 발생한 기업)
- ⑥ 조세피난처에 위치한 특수관계기업과의 거래가 있는 기업
- ⑦ 동종산업 또는 동종업종과 비교해 이윤이 낮은 기업
- ⑧ 그룹내부적으로 비교해 이윤율이 다른 회사보다 낮은 기업
- ⑨ 합리적이지 않은 명목으로 특수관계기업에 비용을 지출한 기업
- ⑩ 법정면세기간 만료 시에 이윤이 급격히 하락하여 조세회피 혐의가 있는 기업
- ⑪ 규정에 따라 특수관계신고를 하지 않거나 동기자료를 준비하지 아니한 기업(신설)

한편, <세수관리규정>제13에 의하면 매년 실제 조사대상은 중점 조사대상으로 선정되는 기업

의 30%보다 적어서는 안 된다고 규정하고 있어 그 범위가 많이 확대되어 대기업뿐만 아니라 중소기업도 이진가격 조사대상이 될 수 있다.

### (3) 조사와 분석의 실시

#### 1) 사전조사와 준비

조사대상을 선정한 후 조사원은 본 조사 전에 기업과 특수관계기업의 직능과 기능에 대해 종합적으로 분석하고 피조사기업의 생산경영활동에 대한 내용과 방식, 소득의 확정, 재무관리, 가격 결정방식, 납세 등의 상황에 대하여 전반적으로 이해하여야 한다. 주로 아래 서류의 열람을 통해서 사전조사가 실시된다.

- ① 정부 및 그 소속 행정관리부서의 관련 비준문건
- ② 공상 및 세무등기증
- ③ 투자, 경영계약, 규정 및 타당성연구보고서
- ④ 연도별 재무제표와 감사보고서
- ⑤ 관련 장부, 증빙서류 및 계약과 협의 자료

세무조사원이 상기 서류의 열람을 통하여 중점적으로 분석하는 내용은 다음과 같다.

- ① 순이익 또는 결손금, 투자이익률, 매출이익률
- ② 매출액의 완전성
- ③ 원가와 비용의 합리성
- ④ 금전대차의 이자율 수준의 적정성
- ⑤ 유형과 무형자산의 양도가격 및 사용료가격이 합리성

#### 2) 현장조사

현장조사는 조사인원을 기업에 파견하여 기업이 신고한 서류와 가격 및 비용기준 등 서류에 근거하여 사전조사에서 파악하기 어려운 문제에 대하여 현장검사를 진행하고 증거를 수집하는 것이다.

현장조사의 참가인원은 반드시 2명 이상이어야 하며 세무검사증을 제시해야 한다. 또한 현장조사 3~7일 전에 조사시간, 장소 및 조사내용을 기업에 서신으로 통지해야 한다.

<이진가격 조사통지서 양식>

转让定价审计通知	이전가격 조사통지서
XXX 公司 请提供2003年到2007年的下列信息	XXX 회사 2003년부터 2007년까지 아래의 자료를 제출바람
1) 关联方的组织结构图	1) 특수관계자 조직구조도
2) 关联交易流程图	2) 특수관계거래 흐름도
3) 公司内部协议	3) 회사내부협약의 내용
4) 定价方法说明	4) 가격결정방법
5) 关联交易各方的审计报告	5) 특수관계자 각방의 감사보고서
6) 关联交易中的采购价格, 销售价格	6) 특수관계거래의 구매와 판매가격
7) 成本, 费用信息	7) 원가와 비용관련 자료
上述信息应在60天内提交	상기 자료는 60일내에 제출되어야 함
000 国家税务局	000 국가세무국

조사원이 현장조사에서 발견한 문제는 반드시 기록으로 남기고 피조사자의 서명확인을 받아야 한다. 만약 피조사자가 서명을 거절하면 조사원 2명 이상이 서명확인하여 보관할 수 있으며, 조사대상기업의 비밀을 제3자에게 누설해서는 안 된다.

세무기관은 이전가격조사를 위해서 관련기업간의 거래가격과 비용의 기준자료에 대하여 서면 형식으로 <특수관계기업간 거래관련 구체적 서류제공에 관한통지>를 기업에 하달하여 특수관계자간의 거래 유형, 내용, 범위, 기간귀속, 수량, 금액들을 자세히 기록할 것을 요구할 수 있다. 기업은 통지를 수령한 날로부터 규정된 기한(최장 60일)내에 자료를 제공해야 한다. 특수한 상황으로 기한 내에 제공할 수 없을 경우에는 서면으로 연기신청을 할 수 있으며 최장 30일을 초과할 수 없다.

이전가격조사의 대상기간에 대하여 <세수관리규정>제37조에 의하면 기업에 정식 조사통지서가 하달된 날로부터 소급하여 3년 이내의 기간을 대상으로 한다. 특수한 원인으로 조사대상기간을 연장할 필요가 있는 경우에는 상급 국가세무총국의 비준을 통하여 10년간 연장할 수 있다(세수관리규정 제37조). 한편, <기업소득세법 실시조례>에서는 이전가격조사 대상기간에 대하여 특수관계자간의 거래가 독립기업원칙에 부합하지 않거나, 기타 정당한 목적 없이 실행한 거래에 대하여 세무기관은 해당업무가 발생한 과세연도부터 10년 동안 납세액을 조정할 권한이 있다고 규정하고 있다.

#### (4) 기업의 증거제공과 세무기관의 조사확인

정상가격에 대한 입증책임은 납세자에게 있다. 즉 조사대상 기업은 특수관계자와의 거래에 있

어 이전가격의 정당성과 합리성을 스스로 증명해야 한다.

또한 <기업소득세법실시조례>제114조에 의하면 세무기관이 특수관계거래를 조사하는 경우 기업과 그 특수관계자 그리고 특수관계거래 조사와 관련이 있는 기타기업은 다음과 같은 자료를 제출하여야 한다.

- ① 특수관계거래와 관련된 가격과 비용의 결정기준, 계산방법과 그 설명 등에 대한 자료
- ② 특수관계거래와 관련된 재화, 재화사용권 및 용역 등의 재판매가격 또는 최종판매가격과 관련된 자료
- ③ 특수관계거래 조사와 관련 있는 기타기업이 제공해야 하는 피조사기업의 비교가능한 상품 가격, 가격결정 방식 및 이윤수준 등의 자료
- ④ 특수관계거래와 관련 있는 기타자료

특수관계거래 조사와 관련 있는 기타기업이란 피조사기업과 경영내용과 방식에 있어 유사한 기업을 의미한다. 기업은 세무기관이 규정한 기한 내에 특수관계거래와 관련 있는 가격, 비용의 산정기준, 계산방법과 설명 등의 자료를 제공해야 하며, 특수관계자 및 특수관계거래 조사와 관계 있는 기타기업은 세무기관에 약정기간 내에 상관자료를 제출해야 한다.

한편, <기업소득세법>제44조에 의하면 기업이 그 특수관계자간의 거래에 대한 자료를 제출하지 않는 경우 또는 가공의 자료 및 불완전한 자료를 제출하여 특수관계거래 상황을 정확히 반영할 수 없는 때에는 세무기관이 다음의 방법에 따라 추정하여 과세대상소득을 결정할 수 있다.

- ① 동종 또는 유사한 기업의 이익률을 참조하여 결정
- ② 기업의 원가에 합리적인 비용과 이윤을 가산하여 결정
- ③ 특수관계기업집단 전체이익의 합리적인 비율에 따라 결정

#### (5) 과세조정방법의 선택

세무기관은 특수관계자와의 거래에 대한 직능과 기능을 종합적으로 분석하여 거래 유형에 가장 적합한 이전가격과세 조정방법을 선정한다.

<기업소득세법>에 의하면 정상가격 산출을 위한 합리적인 방법은 ① 비교가능제3자가가격법(可比非受控價格法), ② 재판매가격법(再銷售價格法), ③ 원가가산법(成本加成), ④ 거래순이익법(交易淨利潤法), ⑤ 이익분할법(利潤分割法), ⑥ 기타 합리적인 방법 등으로 규정하고 있다. 또한 이들 방법을 적용함에 있어 우선순위를 규정하고 있지는 않다. 그러나 <세수관리규정>에서는 비교가능제3자가가격법, 재판매가격법, 원가가산법을 먼저 적용하고 위의 세가지를 모두 적용하지 못할 경우에 기타의 합리적인 방법을 적용할 수 있다고 규정하고 있다.

<특별납세조정관리규정(초안)>에 의하면 합리적인 정상가격의 산출방법을 선택하기 위해서는 아래 5가지 방법의 비교가능성분석(可比性分析)을 진행해야 한다.

- ① 거래대상 자산과 용역의 특성  
유형자산의 물리적 특성, 품질, 수량 등, 용역의 성질과 범위, 무형자산의 종류, 거래형식, 기

간과 범위, 예상수익 등

② 거래 당사자의 기능과 위험

기능이란 연구개발과 설계, 구매, 가공과 조립 및 제조, 재고자산의 관리와 A/S 및 광고, 운송과 저장, 금융, 재무회계와 법률 및 인력자원관리 등을 말하며, 기능을 비교할 때 기능을 발휘하기 위해서 사용한 자산의 정도를 고려해야 한다. 또한, 위험이란 연구개발위험, 구매 위험, 생산위험, 소매위험, 시장확대위험, 관리와 재무위험 등을 말한다.

③ 계약조건

거래 대상물, 거래 수량과 가격, 대금회수방식과 조건, 인도조건, A/S의 범위와 조건, 부가 서비스 제공약정, 계약내용의 변경이나 수정권리, 계약 유효기간, 계약중지의 권리

④ 경제환경

산업개발, 지리위치, 시장규모, 시장등급, 시장점유율, 시장경쟁의 정도, 소비자구매력, 상품의 대체가능성, 생산요소의 가격, 운송비, 정부의 관리감독 등

⑤ 경영전략

창의와 개발전략, 다원화 전략, 위험회피 전략, 시장점유율 전략

한편, 우리나라의 경우 비교가능제3자가격법, 재판매가격법, 원가가산법을 전통적인 방법이라고 하여 거래순이익법, 이익분할법에 비하여 우선하여 적용하고, 전통적인 방법을 적용할 없는 경우에 한하여 다른 합리적인 방법을 적용할 수 있다. 또한 전통적인 방법 3가지 중에서 적용의 우선 순위는 없어 중국의 적용방법과 동일하다.

(6) 과세조정

1) 초보조정

세무조사원은 조사를 통하여 충분한 증거자료를 획득한 후 과세조정방법을 확정하고 일차적 조정안을 작성한다. 과세조정과 관련하여 <특별납세조정관리규정(초안)>에서는 기업의 이윤수준이 비교가능기업들의 이윤율 구간의 중간값(中位值)보다 적어서는 안 된다고 규정하고 있다.

2) 내부심의

세무조사원이 일차조정안을 확정된 후 결과를 관련 부서나 심의반에 교부하여 관할 세무기관의 초보의견을 형성한다.

3) 협상

세무기관은 내부심의를 거친 조정의견을 서면 또는 회담형식으로 피조사기업과 면담을 거쳐 의견을 듣고, 기업은 이의가 있으면 규정된 기한내에 가격이 합리적임을 충분히 설명할 수 있는 증거를 제공해야 한다. 세무기관은 서류를 접수한 후 30일 이내에 심의결정을 내려야 한다. 기업과 협상과정에서 협상쌍방은 모두 주 협상인을 지정하고, 협상내용은 양측 주협상인이 서명을 해야 하되, 만약 피조사기업이 거절할 경우 세무조사원 2명 이상의 서명확인으로 신고수리할 수 있다.

4) 조정통지서 발송

조정세액이 확정되면 세무조사원은 <이전가격 과세수익 또는 과세소득액 조정통지서>와 그 첨부내용을 서면으로 피조사기업에 통지한다.

5) 과세조정액 납부

기업은 <이전가격 과세수익 또는 과세소득액 조정통지서>를 수령한 후 규정된 기한 내에 세금을 납부하여야 하며, 특수한 원인으로 납부연기가 필요한 경우에는 세금납부연기신청을 할 수 있으나, 그 기간은 3개월을 초과할 수 없다.

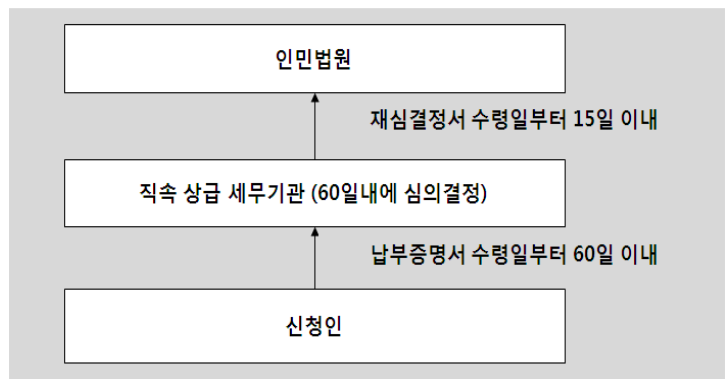
6) 추가징수와 이자

세무기관은 과세조정한 소득금액에 대해 세금을 추징하고, 세액이 속하는 과세연도의 이듬해 6월 1일부터 추가 납부한 날까지의 기간에 대하여 이자를 징수한다. 이자는 납부할 세액이 속한 과세연도의 중국인민은행이 발표하는 세금추징 기간과 동일한 기간의 인민폐 대출기준이율(人民幣貸款基準利率)에 5%를 가산하여 계산하며, 법률규정에 따라 요구자료를 제출하는 경우에는 인민폐 대출기준이율로만 이자를 계산한다(기업소득세법실시조례 제121조).

(7) 재심청구와 소송제기

이전가격 과세조정에 대한 불복은 재심신청과 행정소송의 2단계로 이루어진다. 기업이 이전가격과세조정에 이의가 있는 경우 법률 또는 법규의 규정에 따라 관련 세금과 이자를 납부한 후 관할 세무기관에서 발행한 납부증명서를 받은 날로부터 60일 내에 직속 상급세무기관에 재심을 요청할 수 있다. 재심신청을 접수 받은 상급 세무기관은 60일 내에 재심결정을 내려야 한다. 기업이 상급 세무기관의 재심결정에도 불복할 경우 재심결정서 수령일로부터 15일 내에 인민법원에 소송을 제기할 수 있다.

<이전가격 조세불복절차>



(8) 사후관리

특수관계자간의 거래가 세무기관에 의해 과세조정 되었을 경우, 세무기관은 일상적인 세수징수

관리과정에서 과세조정 연도의 다음연도로부터 3년 내에 사후 관리감독을 실시해야 한다. 주된 점검대상은 다음과 같다.

- ① 기업의 투자 및 경영환경과 그 변화
- ② 기업의 납세신고액의 변화상황
- ③ 연도 재무회계신고서의 분석을 통한 경영성과 평가
- ④ 특수관계기업 간 업무거래 변화상황

만약 관할 세무기관이 사후 관리감독기간 동안 납세상황에 이상을 발견했을 경우 즉시 상응한 조치를 취해야 한다(세수관리규정 제47조).

한편, 이전가격조사의 사후관리와 관련하여 <특별납세조정관리규정(초안)>에 의하면 사후관리 기간을 5년으로 보다 길게 규정하고 있다.

## 6. 과세조정과 소득처분

이전가격 조사에서 특수관계자간의 거래가격이 독립기업가격과 차이가 발생하여 과세소득이 증액 조정된 경우 조사대상기업은 증액 조정된 과세소득에 대하여 기업소득세를 추가 납부하여야 하며, 미납기간에 대한 이자도 함께 납부하여야 한다

기업과 그 해외특수관계자간의 이전가격조사에서 증액 조정된 과세소득(이자, 임대료 및 특허권사용료 소득은 제외)에 대하여 기업이 상응한 재무조정을 하지 않을 경우 특수관계가 없을 경우 그 해외특수관계자는 취득해야 할 금액을 초과하여 취득한 부분은 배당으로 간주하고, 이 배당에 대해서는 <외상투자기업과 외국기업소득세법>제19조의 외국인투자자에 대한 배당소득의 면세혜택을 받지 못한다. 또한, 기업과 해외특수관계자간의 이전가격 조사에서 감액 조정된 과세소득이 이자, 임대료 및 특허권사용료인 경우에는 이미 원천징수하여 납부한 소득세는 조정하지 못한다(특수관계자간 업무왕래 세수관리에 관한 문제의 통지 국세합[2006]901호).

## 7. 특수관계거래에 대한 세무관리

### (1) 특수관계거래 연도보고(年度关联业务往来报告表)

<기업소득세법>제43조에 의하면 특수관계자와 거래가 있는 모든 기업은 과세연도가 종료한 후 기업소득세 납부신고서를 세무기관에 제출할 때 특수관계자와의 거래에 대한 특수관계거래보고서를 첨부하여 제출하여야 한다. 동 보고서는 특수관계자에 대한 정보, 특수관계자와의 거래내역 및 특수관계자간 이전가격의 산출방법 등에 대하여 기재할 것을 요구하고 있다.

<특별납세조정관리규정(초안)>에 의하면 매년 신고해야 할 특수관계거래보고서에는 특수관계, 특수관계거래, 매매, 용역, 자금거래, 자산양도, 과소자본, 대외지출 등이 포함된다.

### 【연도특수관계거래보고서예시1】

※ 특수관계

동기자료 준비여부: yes  no

특수관계자명칭	소재국가(지역)	주소	법정대표자	특수관계유형

【연도특수관계거래보고서예시2】

※ 특수관계거래 총괄표

단위: RMB

거래유형	거래 총액	특수관계거래		해외 특수관계거래			국내 특수관계거래		
		금액	비율	금액	비율	비율	금액	비율	비율
	1	2	3=2/1	4	5=4/1	6=4/2	7	8=7/1	7/2
상품(재료) 매출									
재료(상품) 매입									
용역수출 수입									
용역수입 지출									
무형자산 매입									
고정자산 매입									
무형자산 매출									
고정자산 매출									
합계									

(2) 동기자료관리(同期資料管理)

<특별납세조정관리규정(초안)>에 의하면 기업은 연도별로 특수관계거래의 동기자료를 다음해 6월1일까지 작성하여 10년간 보관하여야 하며, 세무기관의 요구가 있는 날로부터 15일 내에 제공

하여야 한다. 동기자료에 포함될 주된 내용은 다음과 같다.

#### 1) 조직구조

- ① 기업이 소속된 기업집단의 전세계 조직구조
- ② 기업 특수관계의 발전과 변화 상황
- ③ 기업과 거래가 있는 특수관계자의 소득세종류와 세율
- ④ 기업의 특수관계거래의 가격결정에 대해서 직간접적으로 영향을 미치는 특수관계자

#### 2) 생산경영상황

- ① 기업의 업무개황, 기업의 발전과 변화 개황, 소속산업과 발전개황, 산업정책과 제한 등 기업과 산업에 영향을 미치는 일반적인 경제과 법률적 문제, 기업집단의 가치사슬과 기업의 위치
- ② 기업의 주된 업무, 매출액과 그 비중, 매출총이익과 그 비중
- ③ 기업의 경영전략과 향후 수익분석
- ④ 기업이 속한 산업에서의 위치와 시장경쟁환경의 분석
- ⑤ 기업내부조직구조 상황, 기업과 그 특수관계자의 거래에서 수행한 기능과 사용한 자원 및 부담한 위험에 대한 정보
- ⑥ 기업의 연도 재무제표, 감사보고서, 세무검사결론 등 자료의 부분
- ⑦ 특수관계자의 재무제표, 감사보고서, 기업집단 연결재무제표 등
- ⑧ 기업간 자금거래에 대한 설명, 채권형투자와 지분형투자의 금액과 그 원천 등
- ⑨ 특수관계거래에서 채택한 무역방식과 변화 및 그 이유

#### 3) 특수관계거래 내역

- ① 특수관계거래의 유형, 참여자, 시간, 금액, 결제화폐, 교역조건 등
- ② 특수관계거래의 업무흐름, 비특수관계거래의 업무흐름과의 차이
- ③ 특수관계거래 중 무형자산과 가격결정의 영향
- ④ 특수관계거래와 관련된 계약서 부분과 그 이행상황의 설명
- ⑤ 특수관계거래의 가격결정에 영향을 미치는 경제적, 법률적 요소의 분석
- ⑥ 합리적 비율에 따라 구분한 특수관계거래와 비특수관계거래의 수입, 비용 및 이윤의 상황

#### 4) 비교가능성 분석

- ① 비교가능 요소: 거래대상 자산과 용역의 특성, 수행한 기능, 부담한 위험, 사용한 자산, 계약 조건, 경영전략, 경제환경 등 비교가능성 분석을 위한 제반 요소
- ② 비교가능 거래: 유형자산의 경우 물리적 특성과 성질 및 그 효용, 자금거래의 경우 정상이자율 수준, 금액, 화폐종류, 기한, 담보, 보증인의 신용, 상환방식, 이자계산방식 등, 용역의 경우 성질과 정도, 무형자산의 경우 종류, 거래형태, 거래를 통한 권리의 획득여부, 관련 무형자산을 사용함으로써 인한 수익
- ③ 비교가능 정보의 선택조건과 이유

- ④ 비교가능 정보의 차이조정과 이유
- 5) 정상가격 산출방법의 선택과 사용
  - ① 이전가격 결정방법의 선택과 이유
  - ② 비교가능 정보가 선택한 이전가격 결정방법을 지지하는지 여부
  - ③ 독립기업가격의 확정과정에서 사용한 가설과 판단
  - ④ 기업집단 전체의 이윤 또는 잉여이윤에 대한 공헌의 설명
  - ⑤ 이전가격 결정방법과 비교가능정보의 운용, 독립기업가격의 확정

위에 열거한 동기자료는 모든 기업에게 적용하는 것이 아니라 특수관계거래 규모에 따라 완화하는 규정을 두고 있다. 즉, 연간 특수관계거래금액이 2,000만 위엔~1억 위엔의 기업은 좀 더 간단한 동기자료를 작성하도록 허용하고 있으며, 특수관계거래금액이 2,000만 위엔 이하이거나, APA유효기간 내에 있는 기업은 동기자료의 준비, 보관 및 제출의무를 면제하고 있다.

## 8. APA(Advanced Pricing Arrangement)제도

### (1) 개념

APA제도는 특수관계자간 거래에 있어서 과세당국과 납세자가 협의를 통하여 정상가격을 결정하는 제도이다. 이로 인하여 세무기관과 기업은 이전가격 조사와 분쟁에 대한 우려를 덜고 기업으로 하여금 예측가능한 경영에 전념할 수 있도록 하는 제도이다.

APA제도는 이전가격 사전합의제도라고 하며, 한국에서는 이를 정상가격산출방법의 사전승인 제도라고 부르고 있다. 중국에서는 예약정가안배(預約定价安排)라고 하며, <기업소득세법>제42조에 의하면 기업은 세무기관에 그 특수관계자와의 거래에 대한 가격결정원칙과 계산방법을 제출하여 세무기관과 협상을 통하여 동 가격결정방법에 대하여 사전에 합의할 수 있다고 규정하고 있다.

중국은 1998년에 APA제도를 실시한 이후 2004년 9월에 <관련기업간업무왕래 예약정가실시규칙>을 발표하여 이전가격 사전합의제도에 대하여 구체적으로 규정하고 있으며, 한국과는 2007년 11월에 쌍방 APA에 서명하였다.

### (2) 절차

<예약정가실시규칙>은 일방적 APA제도와 양자간 또는 다자간 APA제도에 대하여 모두 규정하고 있다. 일방적 APA제도는 납세자와 중국의 관할세무기관과 체결되며, 양자간 또는 다자간 APA제도는 중국과 이중과세방지조약이 체결된 타국가의 하나 또는 그 이상의 관할 세무당국을 포함한다. <예약정가실시규칙>에 따른 중국의 일반적인 APA제도의 운용은 다음과 같은 순서로 이루어진다.

- ① APA정식신청 전 예비협상

- ② APA정식신청
- ③ APA신청내용의 심사와 평가
- ④ APA협약
- ⑤ 협의서 체결
- ⑥ APA집행에 대한 감독과 통제

이전가격 사전합의는 기업이 정식신청을 제출한 연도의 다음연도부터 향후 2~5년 간의 특수관계거래를 대상으로 한다. 세무기관은 기업으로부터 정식신청서와 관련자료를 수령한 날로부터 5개월 이내에 심사 후 결론을 내려야 하며, 특수한 사항이 있는 경우 서면통지를 통하여 3개월 이내의 기간 동안 연장할 수 있다.

### (3) APA이용가능기업

<특별납세조정관리규정(초안)>에 의하면 세무당국의 업무부담과 인력수급을 감안하여 APA를 신청할 수 있는 기업은 다음과 같은 기업으로 제한하고 있다.

- ① 특수관계거래금액이 1억 위안 이상인 기업
- ② 실제경영기간이 10년을 초과하는 기업
- ③ 과거 중대한 탈세문제가 없는 기업
- ④ 규정에 따라 특수관계신고와 동기자료의 준비와 보관을 하고 있는 기업

### (4) APA의 장단점

기업의 입장에서 이전가격 사전합의의 가장 큰 이점은 기업경영의 예측가능성 증대이다. 그러나 이러한 장점에 비하여 기업에 여러 가지 부담을 주어 실무적으로 이용가능성에 많은 의문점이 제기되고 있다. 다음은 이전가격 사전합의제도를 이용할 경우의 장점과 단점에 대하여 설명하고자 한다. 기업은 이러한 APA제도의 장단점을 충분히 고려한 후 전체적인 경영전략의 관점에서 APA신청여부를 결정하여야 할 것이다.

#### 1) 장점

- ① 경영의 예측가능성 증대  
이전가격 사전합의는 국제거래의 세무관계에 있어서 예측가능성을 증가시켜 불확실성으로 인한 손실을 줄여준다. 과세당국과 합의에 도달한 경우 일정기간 이전가격문제에 대한 세무처리에 있어 확실성을 제공할 수 있다. 또한 사전합의의 기간이 종료되는 경우 과세당국과 납세자는 재협상을 통하여 비교적 용이하게 연장할 수 있다.
- ② 과세당국과의 우호관계  
이전가격 사전합의는 과세당국과 기업에게 비적대적인 분위기에서 상의하고 협조할 수 있다. 따라서 시간과 비용이 소모되는 세무조사와 소송에 매달리지 않도록 할 수 있다.

#### 2) 단점

① 이중과세의 문제

일방적 사전합의의 경우 일방국가의 과세당국과 합의한 내용을 타방 과세당국에서 동의하지 않고 소득금액의 대응조정을 거부할 수 있다. 따라서 쌍방 또는 다자간 사전합의와 달리 기업에게 확실성을 높여 주지 못하며 이중과세의 위험을 줄이지 못할 수 있다.

② 과세당국의 조사인력수급 문제

이전가격 사전합의는 고도의 지식과 경험을 가진 전문인력을 필요로 하므로 과세당국으로서는 납세협력과 관련된 인력수급에서 균형을 유지하기가 매우 어려울 것이다. 반면, 기업은 자신의 사업목적과 시간계획에 따라 이전가격 사전합의 결과를 가능한 빨리 도출하고자 할 것이므로 과세당국에 대한 인력 투입요구가 클 것이다. 따라서 기업의 사전합의 요구는 과세당국의 인력활용계획과 일치하지 않을 수 있어 모든 납세자가 이용할 수 있는 것이 아니고, 주로 규모가 큰 이전가격사안에 이용될 것이다.

③ 기업의 호응 문제

이전가격 사전합의는 그 본질상 자발적인 납세협력 경험이 있는 기업으로부터만 호응을 받을 우려가 있다. 현실적으로 이전가격 사전합의에 관심을 보이는 기업은 대부분 정기조사를 받으며, 정기조사를 받을 때면 언제나 그 자체의 이전가격방법에 대해 조사를 받는 대기업이다. 이들 기업의 경우 이전가격에 대한 조사에서 달라지는 것은 조사범위가 아니라 조사의 시기일 것이다.

④ 과도한 정보요구의 문제

세무당국은 이전가격 사전합의를 할 때 이전가격 조사에서보다 더 상세한 회사가 속한 산업과 사업에 대한 정보를 요구할 수 있다. 왜냐하면 이전가격 사전합의는 완결된 거래에 초점을 맞추는 이전가격조사에서는 핵심적인 문제가 아닌 예측 또는 그 예측의 근거에 대하여 보다 자세한 정보를 필요로 하기 때문이다.

⑤ 과세당국 정보 남용의 문제

비록 법률에서 세무당국이 APA자료를 APA목적 외에 다른 목적으로 사용하지 못하도록 규정하고는 있으나, 이전가격 사전합의 과정에서 수집된 정보를 일반세무조사에서 이용될 우려가 있다. 따라서 기업이 이전가격 사전합의를 진행하던 중 사전합의를 포기하거나 과세당국과의 입장차이가 커서 합의에 도달하지 못하는 경우 합의과정에서 기업이 제공한 정보들이 세무조사에 이용될 수 있다.

⑥ 회사기밀유지의 문제

이전가격 사전합의 과정에서 중요한 기업의 원가정보, 기술정보 또는 거래기밀에 대한 정보들이 중국세무당국에 제공되어야 하므로 사업비밀의 노출위험이 있다. 특히, 쌍방 또는 다자간 이전가격 사전합의 시에는 국제적으로 산업기밀이 유출될 가능성도 배제할 수 없다.

9. 대응조정

대응조정이란 일방국가의 과세당국에서 자국소재 기업에 대하여 이전가격과세에 의하여 과세소득을 상향조정하여 세액을 증액한 경우, 상대국에서 관련기업의 과세소득을 하향조정해주는 방식으로 세액을 감액시켜 동일한 소득에 대하여 이중과세를 방지하는 제도이다.

중국은 <특별납세조정관리규정(초안)>제11장에서 대응조정(相應調整)을 규정하고 있다. 조세조약이 체결된 국가의 특수관계자간의 거래에 대하여 이전가격조사로 과세조정된 경우 세무기관에 서면으로 대응조정 신청을 할 수 있으며, 해외특수관계자가 조정당한 통지서의 사본을 제출하여야 한다. 대응조정은 해외특수관계자가 이전가격 과세조정통지서를 수령한 날로부터 3년 내에 신청할 수 있다.

또한 우리나라의 <국제조세조정에관한법률>제10조에 의하면 조세협약 체결상대국이 거주자와 해외특수관계자의 거래가격을 정상가격으로 조정하고 이에 대한 상호합의절차가 종결된 경우에는 과세당국은 그 합의에 따라 거주자의 각 과세연도 소득금액 및 결정세액을 조정하여 계산할 수 있다. 또한 대응조정(소득금액계산의 특례)에 의하여 소득금액 및 결정세액의 조정을 받고자 하는 거주자는 과세당국으로부터 상호합의결과통지를 수령한 날부터 2개월 이내에 소득금액계산 특례신청서에 국세청장이 발급한 상호합의 종결통보서를 첨부하여 납세지관할 세무서장에게 수정신고 또는 경정청구 할 수 있다. 따라서 원칙적으로 중국자회사의 이전가격조사로 인하여 중국 세무당국에 납부한 세금은 한국세무당국에 대응조정 신청을 통하여 환급받을 수 있어 이중과세를 방지하고 있다.

## 10. 법률책임

### (1) 자료제출 불이행에 대한 책임

연도특수관계거래보고서의 제출의무와 이전가격관련 동기자료의 작성, 보관 및 제출의무가 있는 기업이 규정된 기한 내에 제출하지 아니한 경우 <세수징수관리법>제60조에 따라 2,000위엔 이하의 벌금에 처할 수 있으며, 상황이 심각할 경우 2,000~10,000위엔의 벌금을 부과할 수 있다

### (2) 자료제출 거부와 허위보고에 대한 책임

기업이 세무기관의 요구에 따른 특수관계자간의 자료제출을 거부하거나, 허위 또는 불완전한 자료를 제공하여 특수관계거래의 진실성을 반영하지 못하는 경우 <세수징수관리법>제70조에 따라 10,000위엔 이하의 벌금에 처할 수 있으며, 상황이 심각할 경우 10,000~50,000위엔의 벌금을 부과할 수 있다.

### (3) 이자의 징수

특수관계거래에 대한 이전가격조사에서 추정된 소득세에 대하여 그 세액 귀속연도의 다음해 6월1일부터 추가납부한 날까지의 기간 동안 이자를 추가로 납부해야 한다. 적용이자율은 세액 귀속연도의 12월31일에 실행한 추정기간과 동일한 기간 동안의 중국인민은행 인민폐대출기준율(人民幣貸款基準利率)에 5%를 더하여 계산한다. 만약 <특별납세조정관리규정(초안)>에서 규정하는 동기자료와 기타 상관자료를 제출한 기업에 대해서는 인민폐대출기준율로만 계산한다. 한편, 위 규정에 따라 납부한 이자는 과세소득계산시 비용으로 공제할 수 없다.

(4) 체납금

이전가격 과세조정에 따라 기업이 추가로 납부해야 할 세금과 이자를 규정된 기한 내에 납부하지 아니한 경우 <세수징수관리법>제32조의 규정에 따라 체납일로부터 1일 5/10,000의 체납금을 징수한다.

제4장 이전가격조사 사례분석

1. 가공무역 기업에 대한 이전가격 과세조정 사례

(1) 회사의 개황

당사는 2003년 3월 설립되었으며, 주로 전자부품을 조립가공하는 외상독자기업이다. 가공무역 방식은 내료가공으로서 한국본사로부터 원재료를 무상으로 수입하여 조립가공 후 재수출하고, 그 대가로 가공비를 수령한다. 조사개시 전 5년간 회사의 경영성과는 다음과 같다(단위: 위엔).

구분	2003년	2004년	2005년	2006년	2007년
매출액	2,788,511	12,024,269	14,581,206	22,333,668	26,687,596
매출원가	2,679,759	11,555,322	14,015,892	21,663,658	26,305,163
매출총이익	108,752	468,946	565,313	670,010	382,433
당기순이익	(762,016)	(1,435,221)	0	2,077,246	(1,000,725)

(2) 과세당국의 주장

관할 세무기관은 회사의 매출액 규모가 매년 지속적으로 증가하나 당기순이익이 개선되지 아니하며, 특히 별다른 외부적인 충격요인이 없는데도 매출총이익률이 매년 격심한 파동현상을 보이는 원인이 한국본사가 자의적으로 결정하는 가공단가의 조정 때문이라고 판단하여 이전가격 조사에 착수하였다.

세무기관은 내료가공무역방식에서 가공비의 정상가격은 가공 후 수출하는 제품 통관금액의 35%라고 주장하고, 조정된 가공비와 실제 수령한 가공비와의 차이에 대하여 과소납부한 소득세를 부과하였다. 세무기관의 구체적인 과세조정 내역은 다음과 같다.

구분	2003년	2004년	2005년	2006년	2007년
수령한 가공비(\$)	337,592	1,443,073	1,777,541	2,744,420	2,700,026

수출총액(\$)	2,240,180	9,601,747	8,779,742	11,856,244	12,353,189
가공비비율	15.07%	15.03%	20.25%	23.15%	21.86%
수령한 가공비(rmb)	2,788,511	12,024,269	14,581,206	22,333,668	26,687,596
국내부자재 매입액 수출총액 (rmb)	0 18,503,72 3	2,023,977 66,535,538	1,903,047 62,608,189	1,352,390 90,631,870	1,000,000 117,509,58 9
세무기관 추정 가공비비율 세무기관 추정 가공비 과세조정액	35% 6,476,303 3,687,792	35% 23,287,438 11,263,169	35% 21,912,866 7,331,661	35% 31,721,155 9,387,487	35% 41,128,356 14,440,760

## (3) 회사의 대응

회사는 먼저 세무기관이 주장하는 정상가격 결정방법의 비합리성을 지적하였다. 가공비의 정상가격이 수출총액의 일정비율이라는 논리는 비교가능성에 문제가 있어 가공대상 원재료의 가격이 비쌀수록 가공비가 증가하는 꼴이 된다. 일반적으로 가공비는 가공의 난이도, 가공시간, 가공기술, 부재료의 투입정도 등 가공자체의 요소에 의해서 결정되는 것이지 가공의 목적물인 원재료의 가격과는 무관하다.

또한, 가공비의 정상가격이 수출총액의 35%라는 세무기관의 논리는 정상가격산출방법 중에서 기타합리적인 방법에 해당한다. <세수관리규정>제28조에 의하면 기타의 방법은 비교가능제3자가격법, 재판매가격법 및 원가가산법을 적용할 수 없을 경우에 사용하는 보충적인 방법이므로 회사는 과세당국의 주장에 반박하여 자체분석에 따라 내부와 외부에서 각각 비교가능거래를 파악하였으며, 다음 중에서 회사에 유리한 가공단가를 정상가격으로 적용하고자 하였다.

① 회사는 한국본사에 제공하는 가공용역과 유사한 용역을 중국내의 특수관계없는 기업에 제공한 사실이 있다(비교가능제3자가격법).

② 한국본사에서는 중국에 가공회사를 설립하기 전에 동 가공용역을 한국의 특수관계없는 가공회사에 하도급을 준 사실이 있다(거래순이익법).

## 2. 수출가격에 대한 이전가격 과세조정 사례

## (1) 회사의 개황

당사는 2001년 4월 설립되어 스포츠용품을 생산하는 대만계 외상독자기업이다. 제품의 개발과 판매활동은 전부 본사에서 수행하고 있으며, 당사는 중국 내에서 원재료를 구입하여 주문에 따라 제품을 생산한 후 전량 대만의 본사로 수출한다. 조사대상 4개년간 회사의 경영성과는 다음과 같

다(단위: 만 위엔).

구분	2001년	2002년	2003년	2004년
매출액	470	3,807	3,816	3,058
매출원가	724	3,712	3,532	2,890
매출총이익	(254)	95	284	168
당기순손실	(373)	(241)	(207)	(264)

### (2) 과세당국의 주장

관할 세무기관은 회사 설립연도를 제외하고는 매출액이 일정한 수준으로 계속 유지되고 있으며, 당기순손실 또한 일정한 수준으로 계속 유지되고 있다. 특히, 회사의 매출액이 전액 해외 특수관계자와의 거래임이 파악되었고, 높은 원가율의 원인이 이전가격 조정에 의한 과세소득의 해외 이전으로 판단하여 조사에 착수하였다. 세무기관이 선택한 정상가격 산출방법은 원가가산법으로 구체적인 과세조정내역은 다음과 같다(단위: 만 위엔)

구분	2001년	2002년	2003년	2004년
실제 원가기준이익률	-35.1%	2.6%	8.0%	5.8%
세무기관이 조정한 원가기준이익률(주1)	-5.0%	15.0%	20.0%	20.0%
조정후 매출액(주2)	688	4,269	4,238	3,468
과세조정액	218	462	422	410

(주1) 세무기관이 주장하는 원가기준이익률은 중국 스포츠산업의 평균이익률인 20%이며, 1기와 2기는 설립초기의 특수한 상황을 고려하여 각각 -5%와 15%를 제시함.

(주2) 조정후 매출액=매출원가\*(1+원가기준이익률)

### (3) 회사의 대응

우선 회사는 세무기관이 주장하는 스포츠산업의 평균 원가기준이익률 20%가 당사에도 동일하게 적용할 수 없음을 주장하였다. 회사의 특수한 경영환경을 설명하고 산업평균을 적용하는 것이 불합리함을 적극적으로 증명하였으며, 이를 증명하기 위해서 비교가능기업과 비교가능거래를 탐색하여 제시하였다.

한편, 회사는 모든 정상가격 산출방법에 따라 정상가격을 계산해 보았으며, 그 중에서 회사에게 가장 유리한 가격결정방법인 이익분할법을 세무국에 제시하였다. 이익분할법에 따라 당사와 대만본사가 수행한 기능과 부담한 위험을 고려하여 결합영업이익에 대한 공헌도와 수정영업이익을 조정하였다.

구분	제조활동	판매활동	개발활동	합계
가중치	40%	30%	30%	100%
당사	100%	0%	0%	40%
대만본사	0%	100%	100%	60%
합계	100%	100%	100%	100%

구분	2001년	2002년	2003년	2004년
결합영업이익	(273)	(41)	43	36
당사공헌도	40%	40%	40%	40%
수정영업이익	(109)	(16)	17	14
신고영업이익	(373)	(241)	(207)	(264)
과세조정액	264	225	224	278

### 3. 경영지원 및 자문수수료에 대한 이전가격 과세조정 사례

#### (1) 회사의 개황

당사는 청바지 등 의류를 제조판매하는 일본계 외상투자기업으로서 수출과 중국내수를 겸영한다. 일본의 본사는 중국에 3개의 자회사를 소유하고 있으며, 자회사에 경영지원과 기술자문의 대가로 각 자회사의 매출액을 기준으로 하여 용역수수료를 청구하고 있다. 당사는 매 분기별로 본사의 청구서에 따라 용역수수료를 지급하고 관리비용으로 계상하고 있다.

#### (2) 과세당국의 주장

회사의 경우 용역제공 계약은 체결되어 있으나, 그 경영과 기술자문의 구체적인 내용과 비용산정근거에 대한 입증자료가 없이 본사의 일방적인 청구서에 의하여 지급함으로써 합리적인 비용인지 여부가 불분명하다고 주장하였다. 또한 회사는 계속적인 영업손실을 발생시키고 있으므로 해외의 본사로부터 수익창출에 기여하는 경영지원과 기술자문용역을 제공받았다고 보기 어렵다. 따라서 이미 지급한 용역수수료를 손금부인하고 향후 용역수수료의 지급을 중지할 것을 통보하였다.

#### (3) 회사의 대응

회사는 국제적으로 승인된 OECD지침서에 따라 다음과 같은 경영지원 및 자문용역대가의 손금산입여부 판단기준을 제시하고 이론적으로 대응하였다.

- 첫째 용역제공과 관련하여 당사자간에 서면계약이 존재하고,
- 둘째 실제 발생 비용이 합리적 배부기준에 의하여 배분되고,
- 셋째, 경영지원 및 자문용역이 실제로 제공되어 이를 제공받은 당사자에게 이익이 되었을 것.

따라서 본사가 수행하는 다음과 같은 구체적인 용역의 제공내용을 설명하고 그 용역이 당사의 이익창출에 기여하고 있다고 주장하였다. 본사는 중국의 여러 자회사를 관리감독하기 위하여 거액을 투자하여 ERP시스템을 구축하여, 실시간으로 중국자회사의 물류와 회계 등을 감독통제하고 있으며, 온라인 내부결재시스템을 도입함으로써 본사에서 직접 의사결정에 관여하고 있다. 또한 본사는 해외 자회사 전담 관리부서를 운영하여 해외 파견직원의 교육, 해외 자회사의 영업 및 인사관리업무에 대한 지원용역을 제공하고 있다. 그리고 해외 본사의 관리비는 중국의 각 자회사들의 매출액 기준으로 배부하여 부담시키고 있으므로 비용의 합리적인 배부기준이 있다고 주장하

였다.

## 제5장 중국 세무정책의 최근 동향

### 1. 이전가격조사의 강화

#### (1) 최근 이전가격조사 현황

1998년 이후 중국 과세당국이 이전가격 과세제도 관련 법제의 정비에 노력을 기울이고, 내부고발을 하는 개인 및 단체에게 비밀을 보장해 주고 징세액의 일부를 보상으로 지급하는(세수징수관리법 제13조) 등 과세당국이 내부고발을 장려하고 이전가격에 대한 세무조사를 매년 강화하고 있는 추세이다.

중국의 국가세무총국은 매년 중점 조사대상 선정기준에 따라 이전가격조사 대상기업의 약 30% 이상을 조사하도록 명문화하고 있으며, 가격정보 및 특수관계기업간 업무거래에 대한 조사자료에 관한 데이터베이스를 구축하고 이전가격에 대한 조사를 본격화 하고 있다. 실제로 1988년부터 2002년까지의 외자기업에 대한 이전가격조사 건수는 총 8,364건이며 조사결과 4,357개의 외상투자기업에 대하여 200억 위안의 과세소득을 조정하여 약 15억위안의 세금을 추징하였다. 또한 최근 외자기업에 대한 이전가격 조사건수는 연간 1천여 건에 달할 정도로 강화되고 있다.

<중국의 이전가격 조사현황>

연도	조사대상 기업수	조정대상 기업수	조정소득 금액(억위엔)	조정세액 (억위엔)
1988~1990	158	128	2	0.11
1991~1994	1,217	780	9	0.36
1995	683	427	4.97	0.299
1996	300		4.8	0.55

1997	1,031	447	9.4	0.8368
1998	531	318	18	1.2
1999	903	422	26	2
2000	1,064	546	34.5	2.82
2001	1,190	607	40	3.26
2002	1,287	682	51.6	3.47
합계	8,364	4,357	200.27	14.9058

source: 孙群, 转让定价税收问题研究, 박사논문, 중국인민대학, 2005

## (2) 강화 배경

### 1) 외상투자기업의 세금탈루현상 심각

최근 내자기업소득세의 세수가 외형적으로는 매우 빠르게 성장한 반면, 외자기업소득세가 총세수에서 차지하는 비중은 거의 변화가 없다. 비록 외상투자기업이 상당한 기간 동안 조세상 우대 조치를 받아왔지만 증가폭에 있어 내자기업과 현저한 차이가 발생한다. 이처럼 외자기업소득세의 징수실적이 저조하므로 중국의 과세당국은 이전가격 과세제도 부문 등에서 외자기업에 대한 징세를 강화하고 있다. 한편, 중국에서 사업활동을 하는 외상투자기업의 과세신고자료 통계에 의하면 50%이상의 기업이 결손을 보고하고 있다. 이에 대해 중국정부는 상당수의 외상투자기업이 각종 조세회피수단 특히, 이전가격조작을 통하여 실제로는 이익이 발생하였으나 허위로 손실을 계상하는 등 인위적으로 기업의 손실을 만들어 왔다고 판단하고 있다. 이러한 판단을 근거로 중국정부는 이전가격세제를 엄격하게 적용하여 외상투자기업으로부터 정당한 조세수입을 확보할 계획이다.

### 2) 외상투자기업의 조세감면기간 종료

중국정부는 개혁개방을 추진한 이래 외국의 자본과 기술의 적극적인 도입을 위해서 각종 조세상 우대조치를 시행했다. 가장 일반적인 조세우대 내용으로는 경영기간이 10년 이상인 생산형 외상투자기업에 대해서 기업소득세를 과세소득이 발생한 연도부터 계산하여 2년간은 100% 면제하고 그 후 3년간은 50%를 감면하는 것이다. 또한 선진기술기업이나 수출주도형기업에 대하여 특정한 요건이 충족되는 경우에는 감면기간을 연장할 수 있다. 개혁개방 정책의 추진 이후 많은 시간이 경과함에 따라 이와 같은 법정조세감면기간은 종료되어 가고 있다. 상당수의 외자기업들은 조세면제기간이 종료되었음에도 불구하고, 이익 축소행위를 하고 있어서 조세징수가 부진한 상황이 지속되고 있다.

### 3) 경제환경의 변화

중국경제는 2002년 이후 두 자리수의 경제성장률을 지속하며 고도성장을 이룩하였고, 잠재성장률 또한 높은 것으로 평가되고 있다. 2006년 12월말 기준 외국인직접투자(FDI) 누계액이 실행기준으로 6,918억 달러에 달했다. 이와 같은 고도성장과 외국인직접투자유치 등으로 인해서 중국이 세계의 공장에서 세계의 시장으로 부상함에 따라 중국 과세당국은 경제적인 자신감을 가지고 외상투자기업에 대한 과세를 강화하고 있으며, 내외자기업소득세의 통합과 수출증치세에 대한 환급

를 인하 및 이 과정에서 이전가격 과세제도에 대한 징세도 강화할 것으로 보인다.

## 2. 특수관계거래에 대한 제재강화

### (1) 원가분담약정 신설(成本分攤协议)

<기업소득세법>제41조에 의하면 기업이 특수관계자와 공동으로 무형자산을 개발하거나 용역을 수행하여 발생하는 원가에 대하여 합리적인 방법에 따라 원가를 분담하는 약정을 체결할 수 있다. 이 경우 기업은 원가와 그에 상응하는 미래수익에 부합하도록 원가를 배분하고 세무기관이 정한 기한 내에 관련자료를 제출하여야 한다. 만약 기업이 규정에 위반하여 자의적으로 배분한 원가는 과세소득 계산시 비용으로 공제할 수 없다.

### (2) 조세피난처규정의 신설(受控外国企业管理)

<기업소득세법>제45조에 의하면 기업이 해외에 자회사를 보유하고 있고 그 자회사가 소재하는 지역의 세율이 일반세율 25%보다 50%이상 낮은 경우에 해외자회사가 정당한 이유 없이 배당을 하지 않는 경우에는 자회사의 이익 중 기업에 속하는 이익부분은 기업의 수입에 포함해야 한다.

### (3) 과소자본세제의 도입(資本弱化管理)

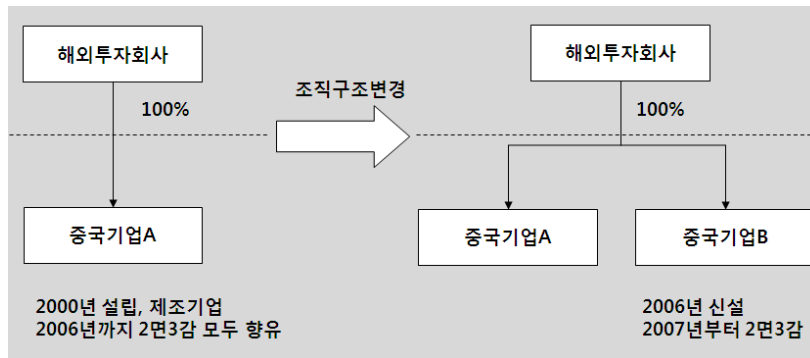
<기업소득세법>제46조에 의하면 특수관계자로부터 차입한 금액이 법에서 규정한 표준비율을 초과하는 경우에 초과분에 해당하는 이자비용은 과세소득 계산시 비용으로 공제할 수 없다. 표준비율은 채권형투자와 지분형투자의 비율을 말하며 현재까지 확정 발표되지 않았다.

### (4) 일반반피세 규정의 도입(一般反避稅)

<기업소득세법>제47조에 의하면 기업이 합리적인 상업목적 없이 처리하여 과세소득을 감소시킨 경우 세무기관은 합리적인 방법으로 소득금액을 조정할 수 있다. 일반적으로 다음과 같은 정황이 있는 기업은 일반반피세조사를 실시한다.

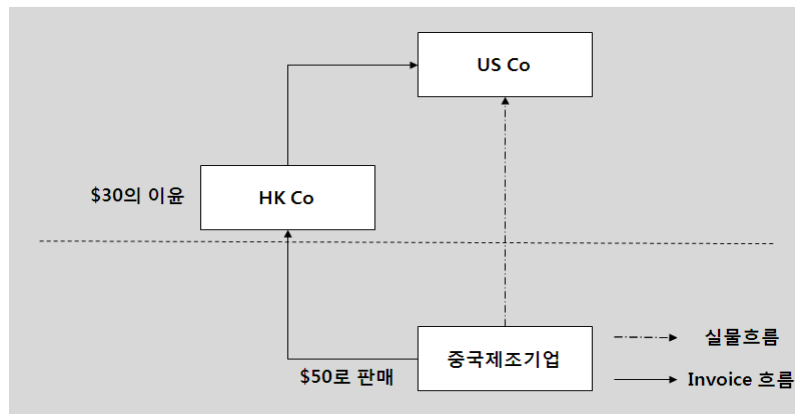
- ① 세수우대혜택을 남용하는 기업
- ② 조세조약을 남용하는 기업
- ③ 회사의 조직형태를 남용하는 기업
- ④ 조세피난처와 거래가 빈번한 기업
- ⑤ 기타 합리적 상업목적이 없는 사항

1) 세수우대혜택을 이용한 조세회피 사례



외상투자기업의 대표적인 세수우대혜택인 2면3감의 정기감면을 지속적으로 향유하기 위해서 조직구조변경 전의 중국기업A가 정기감면 기간이 종료됨에 따라 A와 동일한 기능을 수행하는 중국기업B를 신설하여 새로 정기감면을 향유하고 A는 청산하는 형태의 조세회피 사례.

2) 조직구조를 이용한 조세회피 사례



실제 화물의 흐름과 서류(Invoice)의 흐름을 다르게 하여 서류상의 회사인 HK Co에 이윤을 이전하는 형태의 조세회피 사례. 이러한 경우 HK Co가 동 이윤을 획득하기 위해서 수행한 기능과 부담한 위험 및 사용한 자원에 대한 합리적인 증거를 제공해야 한다. /끝/

---

---

연 락 처 ॥ 화인경영회계법인 중국사업부  
공인회계사 이택곤

홈페이지 ॥ [www.icpc.co.kr](http://www.icpc.co.kr)

E - mail ॥ batglee@hanmail.net

---

---