KOREA INTERNATIONAL COMMERCE REVIEW
Vol.36, No.4. Dec 2021, pp.71-91
https://doi.org/10.18104/kaic.2021.36.4.71

Received : Dec. 14. 2021
Revised : Dec. 20. 2021
Accepted : Dec. 30. 2021

Judgment on Price Review Clauses and Its Practical Implications: The Case of Seoul High Court 2012Nu1961 ‡

Jin-Soo Kim* · Hee-Jin Kim** · Yang-Kee Lee***

〈Abstract〉

Purpose : This study aims to examine the domestic judgments regarding the price review clauses to derive their practical implications.

Research design, data and methodology : This study analyzes related literature reviews.

Results : As price review clauses are highly related to multinational enterprises or transfer prices, the taxable value for customs purposes should be specifically identified and evaluated. In particular, it is advantageous for multinational enterprises to use ACVA and provisional value declaration systems.

Conclusions : When taxpayers fully utilize the relevant system, they can be guaranteed their rights and interests as much as possible and minimize unnecessary disputes with tax authorities.

Key words : Price review clauses, Transfer price, Multinational enterprises, ACVA

‡ This work was supported by the Ministry of Education of the Republic of Korea and the National Research Foundation of Korea (NRF-2020S1A5B8103268)

* First Author, Ph.D. Candidate, Department of Trade, Pusan National University, paulus@pusan.ac.kr

** Co-Author, Ph.D. Candidate, Licensed Customs Agent, Department of Trade, Pusan National University, hanaro123@hanmail.net

*** Corresponding Author, Professor, Department of Trade, Pusan National University, yangkee21@pusan.ac.kr

논문투고일 : 2021. 12. 14
심사완료일 : 2021. 12. 20
게재확정일 : 2021. 12. 30

가격조정약관에 대한 판결과 실무적 시사점: 서울고등법원 2012. 11. 30. 선고 2012누1961 판결을 중심으로[†]

김 진 수[*] · 김 희 진[**] · 이 양 기[***]

〈국문초록〉

가격조정약관은 다국적기업이나 이전가격과의 관련성이 크기 때문에, 관세 목적상 과세가격은 거래의 실질을 구체적으로 파악하여 평가해야 한다. 그리고 4차 산업혁명이 키워드로 대두되고 있는 현실과 세계무역의 시장이 확대되는 현시점에서, 관세법은 관세평가협정 및 주요 선진국의 규정과 조화를 이루고, 상거래 관행에도 적합할 필요가 있다. 특히 다국적기업은 과세 위험을 사전에 차단할 수 있는 ACVA를 적극적으로 활용하는 편이 유리하고, 다국적기업이 실시하고 있는 사후보상조정과 관련해서 일정한 요건을 충족하는 경우 잠정가격 신고 제도를 활용할 수 있다. 이러한 제도는 실무적으로 상당한 시간의 소요와 자료 제출이 요구되므로 활용하기 어려운 부분이 존재하지만, 납세자인 기업의 입장에서는 경쟁력 있는 가격정책 수립이 가능하게 되어 기업경영에 유리한 부분이 많은 것이 사실이다. 그리고 제반 제도를 십분 활용할 때 기업은 납세자로서의 권익을 충분히 보장받게 되며, 과세당국과의 불필요한 분쟁을 최소화할 수 있을 것이다.

주제어 : 가격조정약관, 이전가격, 다국적기업, ACVA

목 차

Ⅰ. 서 론
Ⅱ. 가격조정약관의 일반적 고찰
Ⅲ. 사안의 개요 및 판결 요지
Ⅳ. 사안의 검토 및 실무적 시사점
Ⅴ. 결 론
참고문헌

† 이 논문은 2020년 대한민국 교육부와 한국연구재단의 지원을 받아 수행된 연구임 (NRF-2020S1A5B8103268)

* 부산대학교 무역학과 박사수료, paulus@pusan.ac.kr, 주저자
** 부산대학교 무역학과 박사수료, 관세사, hanaro123@hanmail.net, 공동저자
*** 부산대학교 무역학과 부교수, yangkee21@pusan.ac.kr, 교신저자

Ⅰ. 서 론

세계무역기구(World Trade Organization: WTO)는 거의 전 세계적인 수준에서 국가들 사이의 무역규범을 다루고 있다. 이를 통해 각국 정부는 자유무역의 기치 아래 무역에 관한 다양한 협정을 체결한다. 최근까지 트럼프 전 미국 대통령은 보호무역 정책을 강화했던 터라 WTO의 역할이 유명무실해지는 것이 아니냐는 비판이 있기도 했지만, WTO는 각국의 분쟁을 해결하기 위한 기구로서 여전히 작동하고 있다. 특히 WTO 분쟁해결기구(Dispute Settlement Body: DSB)는 국제적인 분쟁해결을 위해 활발하게 활용되고 있는데, 1995년 WTO 창설 이래 2021년 10월을 기준으로 모두 607건의 제소가 있었다.[1] 우리나라의 경우 WTO DSB에 21건을 제소하고 19건을 피소당했으며, 제3자 참여를 한 사건은 총 137건이었다.[2] 일부 제소 및 피소사건은 협의단계에서 사건이 종결되기도 했지만, 그 외 사건은 모두 패널이 설치되어 최종판정에 이르렀다.

WTO의 다양한 협정 중 관세목적의 상품 평가에 대한 공정한 체계를 위해서 WTO는 관세평가에 대한 WTO 협정(WTO agreement on customs valuation)을 두고 있다. '1994년도 관세 및 무역에 관한 일반협정(General Agreement on Tariffs and Trade: GATT) 제7조의 이행에 관한 협정'이 바로 그것인데, 이를 줄여 '관세평가협정'이라고 한다. 그리고 이를 적용해 우리나라 관세법은 제30조 내지 제35조에서 관세평가에 관한 규정을 제1방법에서 제6방법까지 명시하고 있다. 수입물품의 과세가격은 실제거래가격을 기초로 결정하는 것이 원칙이나 해당 요건이 충족되지 않을 경우, 즉 실제지급금액을 기초로 한 거래가격이 부인될 경우 제1방법으로 과세가격을 결정할 수 없다. 이때 제2방법 내지 제6방법에 따라 평가방법의 적용을 순차적으로 고려해 과세가격을 결정하게 되지만, 현행 관세평가는 제1방법이 부인될 경우 제4방법이나 제6방법의 활용이 많은 실정이다.[3] 이는 물론 해당 사안에서 제2방법과 제3방법의 적용요건을 갖추지 못하는 등의 문제가 있기 때문이다.

하지만 일반적인 경우 수입물품의 과세가격은 우리나라에 수출하기 위하여 판매되는 물품에 대하여 구매자가 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 가격에 구매자가 부담하는 수수료 및 중개료(구매수수료는 제외) 등의 법정 가산요소를 조정한 거래가격으로 한다.[4] 즉 실제지급가격은 수입물품이 우리나라에 도착할 때까지의 가격을 의미한다. 그런데 이 가격이 수입신고 당시 확정되어 있지 않고, 구매자와 판매자 사이의 계약 내용이나 거래관행상 수입신고 당시에는 거래가격이 잠정적으로 정해져 있다가 수입신고 이후에 거래가격이 확정되는 경우가 있어 문제가 된다. 이를테면 수입항 도착 후 인하된 가격은 실제지급가격으로 인정될 수 있는

1) https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/dispu_status_e.htm (2021. 12. 10. 접속)
2) https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/dispu_by_country_e.htm (2021. 12. 10. 접속)
3) 제1방법이 부인될 경우 선진국은 대개 제6방법으로 관세평가를 하는 편이지만, 우리나라는 제4방법의 활용 또한 높은 편이다.
4) 관세법 제30조 제1항.

가? 이와 반대로 수입항 도착 또는 수입신고 후 가격 인상으로 인해 구매자가 판매자에게 추가로 지급한 금액은 과세가격의 일부를 구성하는가? 이때 구매자와 판매자가 삽입한 가격조정약관(price review clauses)은 무엇인가? 등의 의문이 발생한다.

이에 따라 본 연구는 수입 후 가격 변경의 사안 중에서도 가격조정약관에 집중한 국내 판결[5]을 살펴보고, 이를 주장하는 납세자가 합리적인 관세평가 처분을 받을 수 있는 방안을 검토하는 것을 목적으로 한다. 기존의 관세평가 연구는 특수관계, 이전가격 등 실제 사건이 잦은 이슈를 중심으로 진행되어왔다.[6] 물론 가격조정약관은 다국적기업의 이전가격 조정과 연관되기도 하며, 협정의 해석을 두고 국가간 차이를 보이기도 한다. 이에 관한 선행연구는 부족한 실정인데, 기존의 연구는 이전가격 사후조정의 관세평가를 고찰하며 이전가격 정책에 따른 이전가격 조정이 가격조정약관에 해당되는 경우의 처리 방안에 대해 검토한 연구가 있지만,[7] 가격조정약관을 중심으로 검토하지 못한 한계가 있었다. 이에 연구자는 본 연구에서 가격조정약관의 일반적 의의, 국내 주요 판결의 분석과 시사점을 도출하는 등 가격조정약관의 인정 기준과 상거래 관행에 대해 검토해 보고자 한다.

Ⅱ. 가격조정약관의 일반적 고찰

1. 수입 후 가격 변경

구매자와 판매자는 사적자치의 원칙 내지 계약자유의 원칙에 따라 우리나라에 수출하기 위하여 판매되는 물품에 대하여 구매자가 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 가격, 즉 실제지급가격을 그들 사이의 합의에 의하여 변경할 수 있다. 구매자와 판매자는 이미 그 가격 자체를 그들이 합의를 통해 정한 것이었으므로, 변경 또한 마찬가지로 그들이 의도한 대로 합의할 수 있다. 다만, 이 변경된 가격이 수입물품의 과세가격인 실제지급가격으로서 인정되는지의 여부가 문제된다. 이때 수입항에 도착했거나 수입신고 후 가격의 '인상'으로 인해 구매자가 판매자에게 추가로 지급한 금액은 과세가격의 일부를 구성하며, 구매자는 이에 대해 수정신고를

5) 서울고등법원 2012. 11. 30. 선고 2012누1961 판결.

6) 김영순, "특수관계자간 수입거래시 이전가격을 이용한 관세회피 사례분석 및 입증책임에 있어서 시사점", 「서울법학」, 제23권 제1호, 2015; 이재민, "다국적 기업과 특수관계자간 거래 - 필립 모리스 분쟁을 중심으로 살펴본 WTO 관세평가협정상 거래가격 적용", 「통상법률」, 제110호, 2013; 김상운 · 이재호, "이전가격세제와 관세제도 간의 과세가격 조화방안", 「조세와 법」, 제3권, 2010; 문상태, "다국적기업의 이전가격에 대한 과세평가제도 연구", 「통상법률」, 제76호, 2007; 박경환, "미국의 이전가격 규정에 대한 사례분석", 「국제상학」, 제14권 제2호, 1999, 박경열, "다국적기업의 국제이전가격 결정요인에 관한 소고", 「국제상학」, 제2권, 1989 등의 연구가 있다.

7) 문상태 · 변문태 · 정진용, "이전가격조정의 관세평가에 관한 연구", 「관세학회지」, 제17권 2호, 2016, pp.23-48.

할 것이 요구된다. 그렇다면 문제는 수입항 도착 후 '인하'된 가격이 실제지급가격으로 인정될 수 있는지의 여부가 된다.

관세평가 운영에 관한 고시[8] 제16조 제2항에 따르면, 해당 수입물품이 우리나라에 도착한 이후에 구매자와 판매자 간에 이루어지는 가격에 대한 환불, 감액 등은 실제지급가격을 결정할 때 고려되지 않는다.[9] 이는 즉, 수입물품이 수출국에서 선적되기 전에 합의에 의하여 가격이 인하된 경우는 이를 실제지급가격으로 인정하지만, 우리나라의 보세구역에 반입 후 수입신고 전에 인하된 경우 또는 수입신고 후 인하된 경우는 이를 인정하지 않고 당초의 합의된 가격을 실제지급으로 인정한다는 취지이다. 물론 제16조 제2항의 후단에서는 '가격조정약관'이라는 예외적인 사항을 규정하고 있으며, 이는 아래 목차에서 후술한다.

한편 구매자와 판매자 간의 합의에 의해 수입 후 인하된 가격이 가격할인(price discount)이 반영된 것인지를 검토할 필요가 있다. 인하된 가격이 할인금액의 성격이라면 이는 당해 수입물품의 과세가격의 일부로 인정해야 하는지, 즉 할인된 후의 가격을 실제지급가격으로 인정할 수 있는지의 여부를 판단해야 한다. 관세평가협정 일반서설(General Introductory Commentary)에서는 관세평가의 일반원칙으로 거래가격 최우선 적용 및 상업적 관행의 존중 원칙을 명시하며, 상관행에 의해 일반적으로 나타날 수 있는 정상적인 가격할인은 이를 인정하여 할인된 가격을 과세가격으로 인정하고 있다. 하지만 수입 후 가격 변경이 예컨대, 환율 인상으로 인한 수입자의 손해를 전보하기 위한 목적으로 한 할인이거나 수출자의 선적지연으로 인한 수입자의 손해보상을 위한 할인일 경우 이는 기타 특별할인으로서 일반적으로 인정되는 가격의 할인에 속하지 않을 것이다.

마찬가지로 수입 후 가격 변경이 사후귀속이익이나 금액으로 계산할 수 없는 조건 또는 사정에 의한 영향과 관련이 있는지의 여부도 검토할 만하다. 먼저 사후귀속이익은 구매자가 당해 수입물품을 수입하여 판매한 후 얻어진 수익을 말하는데, 이 수익의 일부가 직접 또는 간접으로 판매자에게 귀속하는 경우 이 금액을 계산할 수 있으면 가산비용으로서 실제지급가격에 가산하여야 하고,[10] 그렇지 않으면 거래가격의 적용배제 요건이 된다.[11] 하지만 사후귀속이익은 물품과의 관련성이 없기 때문에, 그리고 거래 당사자가 통제(control)할 수 없는 변수에 기초하는 것이 아니므로,[12] 수입 후 가격 변경을 해당 과세 논리로 검토하기는 힘들어 보인다. 또한 금액으로 계산할 수 없는 조건 또는 사정에 관해서는 관세평가협정 예해 4.1에서 가격조정약관을 이것으로 간주해 거래가격을 거부해서는 안 된다고 명시하고 있다.

---

8) 기존의 '수입물품 과세가격 결정에 관한 고시'가 고시의 일부 규정이 관세법 시행령과 시행규칙으로 상향 입법됨에 따라, 고시 체계를 관세법 · 시행령 · 시행규칙 조항의 순서대로 배치되는 등의 개정 사유로 '관세평가 운영에 관한 고시'로 개정되어 2021년 2월 23일부터 시행되고 있다.

9) 관세평가 운영에 관한 고시 제16조 제2항.

10) 관세법 제30조 제1항 제5호.

11) 관세법 제30조 제3항 제3호.

12) 이는 관세법 시행규칙 제3조 제3항 제3호의 잠정가격신고 대상 요건 중 하나로서, 가격조정약관의 인정 여부를 판단하는 데에도 중요하게 작용한다.

2. 가격조정약관

가격조정약관은 구매자가 판매자로부터 물품을 수입하며 수입 당시에 가격이 확정되어 있지 않은 상황에서 수입 후 가격을 결정하는 것을 정하여 둔 계약상 조항을 말한다. 이는 양 당사자가 계약상에서 처음부터 가격이 조정된다고 합의한 것이며, 즉 수입 당시에는 임시의 가격으로 정하여 신고하고, 추후 그 특정한 사유가 해소 및 완성되는 때에 가격을 확정하는 것이다. 미국 관세청에서는 당사자 간 특정 계약에서 거래가격의 결정이 에스컬레이션 조항(escalation provision), 특정한 공식(according to a formula)에 따르는 경우 등을 인정하고 있다.[13] 이처럼 계약에서 가격조정약관을 반드시 명시하지 않더라도 당사자 간 합의의 성격상 가격조정에 관한 것이면 충분한 것으로 보인다.

이러한 가격조정약관은 관세행정에서 상당한 특혜로 작용한다. 일반적으로 구매자는 물품을 수입한 후 가격의 조정에 대해서는 잠정가격신고가 아니라 보정신고, 경정청구 등을 통해 가격을 변경해야 한다. 하지만 가격조정약관이 있는 경우 구매자가 수입신고를 할 때 잠정가격신고를 할 수 있다는 의미인데, 이는 가산세 징수를 피할 수 있는 방편이 된다. 이는 물론 특별한 사정이 있는 경우에 인정된다.

관세평가협정 예해 4.1에서는 가격조정약관에 대해 상세히 기술하고 있다. 상업적 관행상 어떠한 계약은 가격이 잠정적으로만 결정되는 가격조정약관을 포함하고 있어서, 지급하여야 할 가격의 최종적인 결정은 해당 계약 자체의 규정에서 정하는 특정한 요소들에 따르는 경우가 있다는 것이다. 그리고 이런 상황은 다양한 방식으로 발생할 수 있다고 하며, 다음과 같이 3가지로 예시하고 있다.

첫째, 특별히 주문 제작되는 플랜트 및 자본설비 등과 같이 물품이 최초의 발주 이후 상당한 기간이 지나 인도된 경우이다. 이런 계약의 경우 최종적인 가격은 노무비, 재료비, 간접비용 및 물품의 생산에서 발생하는 기타 투입비용과 같은 요소의 증가 또는 감소를 인정하는 합의된 계산식을 기초로 결정된다.

둘째, 주문된 물품의 수량이 일정기간에 걸쳐 제조되고 인도된 경우이다. 첫째 예시에서 설명하고 있는 계약 명세와 동일한 형태임을 가정하면, 각 가격이 원 계약에 명시된 동일한 계산식에 따라 산출되었음에도 불구하고, 첫 번째 단위의 최종 가격은 마지막 단위 및 다른 모든 단위의 최종 가격과 다를 것이다.

셋째, 식물성 기름의 산성도, 광속의 금속함유량 또는 양모의 청결 정도 등과 같이 물품 가격은 잠정적으로 결정되지만, 판매계약의 규정에 따라 최종적인 정산은 인도시점의 검사 또는 분석에 따르는 경우이다.

이처럼 관세평가협정에서는 가격조정약관이 활용되는 경우를 열거하고 있지만, 이는 예시일

13) HRL 542671 Mar. 15, 1982, HRL 542701 Apr. 28, 1982, HRL 543189 Oct. 19, 1983, HRL 543285 Mar. 20, 1984, HRL 543352 Mar. 30, 1984, HRL 543917 Aug. 27, 1987. 등에서 실제지급가격을 결정하는 공식에 관하여 명시하고 있다.

뿐이므로 이밖에 다양한 상황이 발생할 수 있다. 그리고 상술했듯, 가격조정약관은 수입물품의 거래가격을 결정하는 데 있어 가치(value)를 결정할 수 없는 조건 또는 사정에 해당하는 것으로 간주되지 않아야 함을 예해 4.1에서는 명시하고 있다. 이는 수입물품의 거래가격이 물품에 대하여 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 가격에 기초하고, 가격조정약관이 있는 계약에서는 수입물품의 거래가격이 계약 조항에 따라 지급하였거나 지급하여야 할 최종적인 총 가격에 기초하여야 하기 때문이다. 즉 수입물품에 대하여 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 가격은 계약에 명시된 자료를 기초로 결정될 수 있다.[14)]

한편 관세평가 운영에 관한 고시 제16조 제2항 후단에 의하면, 전단에 대한 예외사항으로서, 즉 수입물품은 우리나라에 도착한 이후에 구매자와 판매자 간에 이루어지는 가격에 대한 환불, 감액 등은 실제지급가격을 결정할 때 고려되지 않지만, 해당 수입물품이 우리나라에 도착하기 이전에 관세법 시행규칙상 다음의 요건을 모두 충족하는 가격조정약관이 유효하게 존재하고 해당 수입물품의 가격이 해당 가격조정약관에 따른 경우에는 실제지급가격으로 고려할 수 있다고 규정한다.[15)]

즉 가격조정약관이 인정되기 위해서는 다음의 요건을 따라야 한다. 첫째, 수입 이전에 거래당사자 간의 계약에 따라 최종 거래가격 산출공식이 확정되어 있어야 한다. 둘째, 최종 거래가격은 수입 후 발생하는 사실에 따라 확정되어야 한다. 셋째, 수입 후 발생하는 사실은 거래당사자가 통제할 수 없는 변수에 기초해야 한다.[16)] 이러한 3가지 요건은 미국 관세청의 결정을 반영한 것이면서, 동시에 관세법상 잠정가격신고의 대상물품 등의 규정에서 수입 후에 수입물품의 가격이 확정되는 경우를 명시하며 도출된 요건이기도 하다.

정리하자면, 구매자와 판매자 간에 당초의 계약서에서 가격조정약관이 존재하고, 이에 의하여 가격을 변경한 경우에는 우리나라의 보세구역에 반입된 후인지 또는 수입신고의 전후인지를 불문하고 그 변경된 가격을 실제지급가격으로 인정한다. 그리고 이러한 가격조정약관은 잠정가격신고와 연관하여 검토되어야 한다.

3. 잠정가격신고

관세의 납세의무자, 즉 구매자가 물품을 수입하기 위해서는 해당 물품의 품명, 규격, 수량 및 가격과 그 밖의 사항을 세관장에게 신고하여야 한다.[17)] 특히 가격에 대해서는 수입신고를 할 때 별도의 신고 절차로서 가격신고를 할 것이 요구되는데, 가격신고를 할 때에는 과세가격의 결정과 관계되는 자료를 제출하여야 한다. 이는 관세액의 결정과 그 기반이 되는 과세표준을 정하기 위한 주요 절차이다. 물론 구매자는 통관의 능률을 높이기 위하여 필요하다고 인정

14) 관세평가협정 예해 4.1.
15) 관세평가 운영에 관한 고시 제16조 제2항.
16) 관세법 시행규칙 제3조 제3항 제3호에서 잠정가격신고(가격조정약관)의 요건으로 삼고 있는 3가지는 미국 관세청의 예규(Ruling) HRL 542701, Apr. 28, 1982. 결정을 반영한 것이다.
17) 관세법 제241조 제1항.

되는 경우에는 수입신고를 하기 전에 가격신고를 할 수 있으며,[18] 과세가격을 결정하기가 곤란하지 않다고 인정되는 물품, 예컨대 정부 또는 지방자치단체가 수입하는 물품, 과세가격이 미화 1만불 이하인 물품 등에 대하여는 가격신고를 생략할 수도 있다.[19]

한편 구매자는 가격신고를 할 때 신고하여야 할 가격이 확정되지 아니한 경우로서 인정되는 경우에는 신고의 방법과 그 밖에 필요한 사항에 따라 잠정가격으로 가격신고를 할 수 있다. 이 경우 구매자는 추후 정하여진 기간 내에 해당 물품의 확정된 가격을 신고하여야 하며, 기간 내에 확정된 가격을 신고하지 않는 경우에는 세관장이 이를 확정할 수 있다. 또한 세관장이 확정된 가격을 신고받거나 가격을 확정하였을 때에는 잠정가격을 기초로 신고납부한 세액과 확정된 가격에 따른 세액의 차액을 징수하거나 환급하여야 한다.[20] 이처럼 잠정가격신고는 구매자의 납세절차를 편리하게 수행하는 데에 도움을 준다.

잠정가격신고가 가능한 경우는 다음과 같다. 첫째, 거래관행상 거래가 성립된 때부터 일정기간이 지난 후에 가격이 정하여지는 원유, 곡물, 광석, 그 밖의 이와 비슷한 1차산품으로서 수입신고일 현재 그 가격이 정하여지지 아니한 경우, 둘째, 거래가격의 가산요소에 따라 조정하여야 할 금액이 수입신고일부터 일정기간이 지난 후에 정하여 질 수 있음이 확인되는 경우, 셋째, 특수관계가 있는 자들 간에 거래되는 물품의 과세가격 결정방법에 따라 과세가격 결정방법의 사전심사를 신청한 경우, 넷째, 관세징수권 소멸시효의 중단 사유 어느 하나에 해당하는 특수관계가 있는 구매자와 판매자 사이의 거래 중 수입물품의 거래가격이 수입신고 수리 이후에 국제조세조정에 관한 법률 제8조에 따른 정상가격으로 조정될 것으로 예상되는 거래로서 일정한 요건을 갖춘 경우, 다섯째, 계약의 내용이나 거래의 특성상 잠정가격으로 가격신고를 하는 것이 불가피한 경우이다.[21]

특히 상기 마지막 경우에 관하여 관세법 시행규칙은 별도로 명시하고 있다. 이에 따르면 첫째, 관세법 제33조(제4방법)에 따라 과세가격을 결정하기 위한 이윤 및 일반경비 산출 등에 오랜 시간이 소요되는 경우, 둘째, 설계·시공 일괄입찰 방식으로 계약된 플랜트 등 물품의 최초 발주시기보다 상당기간이 지나 인도가 완료되는 경우, 셋째, 수입 후에 수입물품의 가격이 확정되는 경우로서 3가지 요건을 모두 충족하는 경우,[22] 넷째, 그 밖에 계약의 내용이나 거래의 특성상 잠정가격으로 가격신고를 하는 것이 불가피하다고 세관장이 인정하는 경우이다.[23]

이처럼 잠정가격신고가 인정되는 경우를 볼 때 이는 가격조정약관과 긴밀히 연관됨을 알

18) 관세법 제27조.
19) 관세법 시행규칙 제2조 제1항.
20) 관세법 제28조.
21) 관세법 시행령 제16조 제1항.
22) 이는 상술했던 가격조정약관의 요건 3가지와 동일하다. 즉, 수입 이전에 거래 당사자간의 계약에 따라 최종 거래가격 산출공식이 확정되어 있을 것, 최종 거래가격은 수입 후 발생하는 사실에 따라 확정될 것, 수입 후 발생하는 사실은 거래 당사자가 통제할 수 없는 변수에 기초할 것을 요한다.
23) 관세법 시행규칙 제3조 제3항.

수 있다. 따라서 물품을 수입하며 수입 후 가격 변경을 하고자 하는 구매자는 다음의 요건을 따라야 한다. 첫째, 판매자와의 합의에 의해 당초에 계약서상에서 가격조정약관을 삽입하여야 한다. 둘째, 수입신고 및 가격신고를 함에 있어서는 신고하여야 할 가격이 확정되지 않은 경우로서 인정받기 위한 잠정가격신고를 하여야 한다.

그리고 이러한 요건을 상기해볼 때 구매자와 판매자의 특수적 거래상황에서 실질 과세를 해하며 관세행정상 문제가 되는 것은 첫째, 특정 계약에서 가격조정약관이 부재하거나 이것이 관세법이나 관세평가협정에서 인정하는 가격조정약관에 해당하지 않는 경우, 둘째, 잠정가격신고를 하여야 함에도 이를 누락하거나 규정에 따른 신고를 하지 못하는 경우가 될 것이다.

Ⅲ. 사안의 개요 및 판결 요지

1. 사안의 개요

원고는 독일 법인(이하 '본사')으로부터 승용차 및 관련 부품을 수입·판매하는 법인으로 2008년 1월 3일부터 12월 26일까지 9,515건의 해당 물품을 수입신고했으며, 피고는 세관장으로서 이를 수리했다. 원고는 당해 유로화 환율이 급등하여 수익성이 악화되자 2008년 12월경 본사와 합의하여 글로벌 이전가격 정책 및 본·지사간 가격조정약관에 의거 수입물품의 이전가격(transfer price)을 소급하여 14% 인하하기로 하였고, 본사로부터 3,800만 유로를 지급받았다.

이에 따라 원고는 수입물품에 부과되었던 관세 및 개별소비세 등 내국세의 세액(관세 4,649,375,080원, 개별소비세 5,185,521,570원, 부가가치세 6,950,779,050원, 교육세 1,555,659,900원, 합계 18,341,335,600원) 또한 감액되어야 하는 것을 주장하며 2010월 2월 3일 피고에게 각 세금의 감액 경정 및 환급을 청구하였다.

하지만 피고는 2010년 3월 16일 원고가 주장하는 이전가격의 인하는 수입신고 수리 이전의 계약에 따른 가격조정이 아니며, 이는 사후에 조정된 가격이라는 이유를 들어 해당 청구를 거부했다. 이에 불복한 원고는 2010년 6월 11일 조세심판원에 조세심판청구를 제기했으나, 본·지사간의 이전가격 정책 및 가격조정약관에 의한 가격조정금액을 당초 수입신고수리된 과세가격에서 공제할 수 있는지 여부는 기각되었다.[24] 그 후 원고는 인천지방법원에 세관장의 경정거부처분의 취소를 요하는 소송을 제기했으나 역시 기각되었고,[25] 이에 불복한 원고는 항소했으며 서울고등법원은 2012년 10월 16일 변론을 종결, 2012년 11월 30일 판결을 선고했다.

24) 조심 2010관0100, 2010. 11. 23. 결정.
25) 인천지방법원 2011. 12. 7. 선고 2011구합741 판결.

2. 판결 요지

1) 거래가격

원고가 2008년 1월 3일부터 12월 26일까지 본사로부터 해당물품을 수입하며 수입신고를 하였을 당시 시행되던 관세법 제15조는 '관세의 과세표준은 수입물품의 가격 또는 수량으로 한다'고 규정한다. 그리고 제30조 제1항에서는 관세의 과세가격에 대해 '수입물품의 과세가격은 우리나라에 수출하기 위하여 판매되는 물품에 대하여 구매자가 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 가격'(이하 '실제지급가격')을 기본으로 한다고 규정한다. 이에 관해 국내법과 같은 효력을 가지는 관세평가협정 제1조 제1호에서도 마찬가지의 취지로 규정하고 있다. 즉 수입물품의 관세가격은 '거래가격(transaction value)'이며, 이는 수입국에 수출판매되는 물품에 대하여 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 가격을 규정에 따라 조정한 가격이라고 명시한다.

한편 관세평가협정 제14조는 부속서 주해가 해당 협정을 구성하는 불가분의 일부를 구성하며, 협정의 조문은 관련 주해와 연관하여 해석되고 적용되어야 한다고 규정한다. 이 부속서 주해에 의하면 '실제로 지급하였거나 지급하여야 할 가격'이란 수입물품에 대한 대가로 구매자가 판매자에게 또는 판매자의 이익을 위하여 지급하였거나 지급하여야 할 총금액을 의미하는 것으로 규정한다. 그리고 그 지급은 직접 또는 간접적으로 이루어질 수 있으며, 간접적인 지급의 일례는 구매자가 판매자의 채무를 전부 또는 일부 청산하는 경우라고 명시한다.

2) 잠정가격

통상적으로 물건의 가격은 구매자와 판매자가 적어도 물건을 실제로 주고받는 시점까지는 확정되는데, 당사자 사이의 합의에 의하여 가격을 임의로 인하한 경우 이를 모두 인정한다면 평가행정에 혼란이 야기된다. 따라서 관세는 기본적으로 신고납세제도를 취하여 관세법 제27조 제1항, 제38조 제1항에서는 수입자가 수입신고와 동시에 세관장에게 가격신고 및 납세신고를 하도록 규정한다. 그리고 관세법 제30조 제1항에서 수입물품의 과세가격은 "우리나라에 수출하기 위하여 판매되는 물품"에 대한 것으로, 관세평가협정 제1조 제1호에서도 수입물품의 관세가격을 원칙적으로 수출판매시점의 것(when sold for export to the country of importation)으로 각 규정하고 있다.

이러한 관계 법령의 규정을 종합하여 보면, 수입물품의 과세가격인 실제지급가격은 원칙적으로 수출시점의 가격이라고 봄이 상당하다. 종래의 과세관행 역시 당해 수입물품이 수출국에서 선적되기 전에 합의에 의하여 가격이 인하된 경우는 이를 실제지급가격으로 인정하되, 우리나라의 보세구역에 반입 후 수입신고 전에 인하된 경우 또는 수입신고 후 인하된 경우에는 이를 인정하지 않고 당초의 합의가격을 실제지급가격으로 인정하였는바, 이는 실제지급가격을 수출시점의 가격으로 보는 취지로 보인다.

다만, 통상의 경우와는 달리 예외적으로는 물품의 가격이 거래 이후에 확정되는 경우도 있

을 수 있다. 이러한 경우에 대하여 관세평가협정 제13조는 수입물품의 관세가격을 결정하는 과정에서 관세가격의 최종판정인 지연(delay)이 필요한 경우, 당해 물품의 수입자는 보증이 요구되면 당해 물품에 대해 부과될 수 있는 궁극적인 관세 지급을 보증할 수 있는 충분한 보증을 담보, 예치, 그 밖의 적절한 증서의 형태로 제공하는 때에는 세관으로부터 물품을 회수할 수 있고, 각 회원국의 법률은 이러한 상황에 대한 규정을 마련한다고 규정하였다.

마찬가지로 관세법 제28조 및 같은 법 시행령 제16조에서는 납세의무자로 하여금 잠정가격으로 가격신고를 할 수 있도록 규정하고 있다. 즉 관세법 제16조에서, 관세는 수입신고를 하는 때의 물품의 성질과 그 수량에 의하여 부과한다고 규정하면서, 제27조에서, 관세의 납세의무자는 수입신고를 하는 때에 당해 물품에 대한 가격신고를 하여야 한다고 규정하였다. 그러면서 제28조에서는 '잠정가격'에 관해 규정하여, 제1항에서, 납세의무자는 가격신고를 함에 있어서 '신고하여야 할 가격이 확정되지 아니한 경우'로서 대통령령이 정하는 경우에는 '잠정가격'으로 가격신고를 할 수 있다고 규정하고, 제2항에서, 납세의무자는 제1항의 규정에 의한 잠정가격으로 가격신고를 한 때에는 대통령령이 정하는 기간 내에 당해 물품의 확정된 가격을 세관장에게 신고하여야 한다고 규정하였다.

이에 관하여 관세법 시행령 제16조는 제1항에서, 위와 같이 '신고하여야 할 가격이 확정되지 아니한 경우'는 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우를 말한다고 규정하면서, 그 제1호로서, 거래관행상 거래가 성립된 때부터 일정기간이 경과된 후에 가격이 정하여지는 물품으로서 수입신고일 현재 그 가격이 정하여지지 아니한 경우를 규정하고, 제2호로서, 관세법 제30조 제1항 각 호의 규정에 의하여 조정하여야 할 금액이 수입신고일부터 일정기간이 경과된 후에 정하여 질 수 있음이 일정 서류 등에 의하여 확인되는 경우를 규정하였다.

이와 같은 관세법 규정에 의하면 수입물품의 과세가격은 구매자가 판매자에게 수입물품의 대가로서 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 거래가격이고, 이러한 거래가격은 수입신고 당시 확정되어 있어야 한다. 그런데 구매자와 판매자 사이의 계약 내용이나 거래관행상 수입신고 당시에는 거래가격이 잠정적으로 정해져 있다가 수입신고 이후에 거래가격이 확정되는 경우가 있다. 이처럼 수입신고 당시 거래가격이 잠정적으로 정해져 있는 경우, 수입신고 이후에 확정되는 거래가격이 수입물품의 과세가격이 될 것이다.

거래가격이 잠정적으로 정해져 있는 경우에 관해 세계관세기구(World Customs Organization: WCO)의 관세평가기술위원회(Technical Committee on Customs Valuation)가 제공하는 '예해'(Commentaries, 이하 'WCO예해')는 이를 '가격조정약관(Price Review Clauses)'이라는 제목 하에 설명한다. 여기에 따르면 상거래 관행으로 어떤 계약에는 가격이 단지 잠정적으로 정해지고 최종 가격결정은 계약조항에 합의되어 있는 특정요인에 따르는 경우가 있다는 것이다. 이러한 예시는 본 연구 제2장의 일반적 고찰에서 언급한 것과 같다. 예컨대 특별히 주문 제작된 플랜트, 자본설비 등 물품이 주문시로부터 상당한 기간 후에 인도되어 최종가격이 추후 결정됨을 계약에 명시하는 경우 등이다.

3) 이전가격

원고와 원고의 본사는 이전가격 정책에 따라 2007년 9월 원고가 2008년에 수입하여 우리나라에서 판매할 자동차 및 관련부품의 이전가격을 유로화로 정하고, 원고는 그 이전가격에 따라 수입물품의 수입신고를 했다. 그런데 2008년 유로화에 대한 원화 환율이 상승하는 등으로 인하여 같은 해 원고의 영업이익률이 -10.83%에 이르게 되자 2008년 12월 말경 원고와 본사는 이전가격을 소급적으로 14% 인하하기로 하였고, 이에 따라 원고가 본사로부터 그 인하분에 해당하는 38,000,000유로를 반환받았다.

이러한 이전가격 정책은, 원고와 같은 수입판매업체가 본사로부터 수입하여 판매하는 물품의 가격을 이전가격으로 정하면서 수입지에서의 시장위험과 환위험 등을 고려하는 것이다.[26] 또한 동시에 수입판매업체의 영업이익 목표범위를 정한 다음 수입판매업체의 실제 영업이익이 목표범위에 미달할 경우 이전가격을 인하하여 수입판매업체의 영업이익이 목표범위에 있게 하는 것이다.

그런데 수입판매업체의 실제 영업이익은 수입 이후에 수입과정과는 별도로 이루어지는 판매과정에서 이전가격과 시장위험 및 환위험 등이 복합적으로 작용하여 결정되는 것이라 할 수 있다. 즉 수입판매업체의 실제 영업이익이 목표범위에 있을 것으로 예상되는 이전가격을 정하였다가 수입판매업체의 실제 영업이익이 목표범위에 미달할 경우 당초 정한 이전가격을 인하하여 수입판매업체의 영업이익이 목표범위에 있게 하는 것은, 수입과정에서 발생한 결과를 조정하는 것이 아니라, 수입 이후에 수입과정과는 별도로 이루어지는 판매과정에서 당초 정해진 이전가격에 기하여 발생한 결과를 조정하는 것으로서, 이전가격을 수입판매업체의 실제 영업이익이 목표범위에 있게 하기 위한 수단으로 기능케 하는 것이라고 할 것이다.

또한 이러한 이전가격 정책은, 수입지에서의 수요감소와 환율변동 등 시장위험과 환위험을 원칙적으로 수입판매업체가 부담하도록 하면서, 시장위험으로 인하여 수입판매업체에 장기간 손실이 발생한 경우 이전가격을 인하하여 그 손실을 보전하거나(compensate), 목표 환율범위를 벗어나게 하는 지속적인 환율변동의 경우 이전가격을 인하하여 보전하는 것이다. 그런데 수입판매업체의 실제 영업이익은 앞서 본 바와 같이 이전가격과 시장위험 및 환위험 등이 복합적으로 작용하여 결정되는 것이므로, 시장위험 및 환위험을 원칙적으로 수입판매업체가 부담하도록 하면서 장기간 손실이 발생하거나 지속적으로 환율이 변동되는 경우 이전가격을 인하하여 수입판매업체의 손실을 보전하는 것은, 이전가격 이외의 시장위험 및 환위험으로 인한 손실도 이전가격을 수단으로 하여 보전하는 것이다. 동시에 당초 수입판매업체로부터 이전가격으로 지급받았던 자금이 수입판매업체의 종국적인 손실을 보전하기 위한 재원으로 사용되는 것이라고 할 것이다.

---

26) 이전가격의 지침은 국제적으로 OECD 이전가격지침, 이전가격매뉴얼이 인용되며, 이들은 대개 미국세법 시행령을 참조한다. 그리고 「국제조세조정에 관한 법」의 이전가격 과세규정은 OECD 이전가격지침, UN 이전가격지침 및 미국세법 시행령과 대부분 일치한다. 김준석 · 정성윤 · 김지원, 「이전가격과 관세평가」, 더존테크윌, 2020, p.11.

관세법에 의하면 관세의 납세의무자는 수입신고를 하는 때에 당해 물품에 대한 가격신고를 하여야 하고, 그 가격이 확정되지 않은 경우에는 잠정가격으로 신고할 수 있으며, 이러한 잠정가격으로 신고한 때에는 소정의 기간 내에 당해 물품의 확정된 가격을 신고해야 하므로, 잠정가격으로 신고한 후에 확정된 가격이 수입물품의 과세가격이 된다. 한편 관세는 수입신고를 하는 때의 물품의 성질과 수량에 의하여 부과되고, 수입물품의 과세가격은 구매자가 판매자에게 '수입물품의 대가'로서 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 거래가격이다.

그렇다면 잠정가격으로 신고함에 있어서 가격이 확정되지 않았다는 것은, 수입신고 당시 '수입물품의 대가'로서 지급하였거나 지급하여야 할 거래가격이 확정되지 않았다는 것이다. 즉 수입신고 당시 구매자와 판매자 사이에 가격변경에 관한 합의가 있었다가 수입신고 후에 그러한 합의에 따라 가격이 변경된 모든 경우에 있어서, 수입신고 당시 거래가격이 확정되지 않아 그 후에 변경된 가격이 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 거래가격이라고 할 수는 없고, '수입물품의 대가'로 볼 수 있는 것이 변경된 경우에 수입신고 당시 거래가격이 확정되지 않았다고 할 수 있을 것이다.

이에 대해 WCO 예해에서는 가격이 잠정적으로 정해지는 가격조정약관에 관하여 설명한다. 즉 물품이 주문시로부터 상당한 기간 후에 인도되거나 물품의 제조와 인도가 일정 기간에 걸쳐 이루어져, 최종가격이 인건비, 자재비, 간접비 기타 물품의 생산에 소요되는 요소의 증가 또는 감소를 인정하는 방식에 의하여 결정되는 경우, 물품의 인도시에 광석의 금속함유량을 확인하여 물품가격의 최종 정산이 예정된 경우 등을 예시하고 있다. 이는 수입물품의 생산에 소요되는 비용이나 수입물품의 품질 등 일정한 사항을 수입물품의 가격결정 요소로 기능케 하면서 그러한 요소가 변경되거나 사후에 확인됨에 따라 '수입물품의 대가'로 볼 수 있는 것이 변경되는 경우라고 할 것이다.

그런데 원고와 본사가 당초 정한 이전가격을 인하하는 것은 상기와 같이 수입 이후에 수입과정과는 별도로 이루어지는 판매과정에서 당초 정해진 이전가격에 기하여 발생한 결과를 조정하는 것이다. 이는 즉, 이전가격을 수입판매업체인 원고의 실제 영업이익이 목표범위에 있게 하기 위한 수단으로 기능케 하는 것이고, 또한 이전가격 이외의 시장위험 및 환위험으로 인한 손실도 이전가격을 수단으로 하여 보전하는 것으로서 당초 수입판매업체인 원고로부터 이전가격으로 지급받았던 자금이 수입판매업체인 원고의 종국적인 손실을 보전하기 위한 재원으로 사용되는 것이다.

또한 제1심에서 증인의 증언에 의하면, 원고와 본사가 2008년 12월 말경 이전가격을 14% 인하하기로 한 것은 원고의 3개년도 평균 영업이익률에 따라 계산한 결과라는 것이어서, 이와 같은 이전가격 인하는 원고가 2008년에 본사로부터 수입하여 판매한 물품과 직접적인 대응관계에 있다고 보기도 힘들다. 따라서 이전가격의 인하는, 일정한 사항을 수입물품의 가격결정 요소로 기능케 하면서 그러한 요소가 변경되거나 사후에 확인됨에 따라 '수입물품의 대가'라고 볼 수 있는 것이 변경된 경우라고 할 수 없어, 이는 원고가 본사에 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 거래가격으로 볼 수 없다고 할 것이다.

4) 결론

이처럼 인하된 이전가격은 원고가 본사에 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 거래가격이다. 즉 그 인하 이전의 이전가격에 따라 신고·납부한 세액이 과다하다는 이유로 그 세액의 감액을 구하는 원고의 경정청구에 대하여 이를 거부한 이 사건 처분은 적법하다고 할 것이다.

Ⅳ. 사안의 검토 및 실무적 시사점

1. 사안의 검토

상기 서울고등법원에 의한 판결에 의하면, 법원은 원고의 항소를 기각한 주문의 판단을 위해 거래가격, 잠정가격 및 이전가격으로 목차를 구성하여 검토하고 결론을 도출하였으므로, 먼저 이러한 판단 구성에 관한 타당성을 살펴보고자 한다.

첫째, '거래가격'에 관해서는, 관세평가에서 쟁점이 되는 특정 주제의 사안을 처리하기 위하여 관세법 및 관세평가협정에서 규정하는 과세가격 결정의 원칙을 살펴보지 않을 수 없으므로, 반드시 해당 수입물품의 거래가격 논의가 선행되어야 한다. 또한 과세가격의 결정은 해당 수입물품의 거래가격을 최우선으로 고려해야 하며, 이에 의한 과세가격을 결정할 수 없는 경우에는 제1방법이 아닌, 제2방법 내지 제6방법에 의하여야 한다.

따라서 특정 계약에서 가격조정약관이 있는 경우 그 이유만으로 제1방법의 거래가격 적용을 배제할 수는 없다. 구매자와 판매자 간의 계약금액이 있고 거래가격이 확정될 수 있는 방식이 있으며, 그들의 합의가 있기 때문이다. 가격조정약관이라는 약관 자체가 곧 '계약조건'이기도 하다. 만약 특별한 계약조건이 문제가 되는 경우는 금액으로 환산할 수 없는 조건 또는 사정인지를 살펴보아야 하겠지만, 관세평가협정에서는 이를 인정하지 않고 있으므로 결국 일반적인 계약조건으로 해결하여야 할 것이다.

둘째, '잠정가격'은 구매자가 수입신고 시 과세가격을 확정할 수 없는 이유로 특별히 인정하고 있는 것이지만, 모든 거래를 잠정신고할 수 있는 것은 아니다. 이는 납세의무자에게 일종의 혜택을 부여하는 것이므로 적용대상을 특별히 한정하고 있다. 즉, 잠정가격의 신고 이후 확정가격을 신고할 때 과다납부하여 환급될 때에는 환급가산금이 없으며, 과소납부되어 추가 납부할 금액이 성실 신고에 의하여 정상적으로 발생한 경우에는 정산 차액에 대하여 가산세가 부과되지 않는다.

구매자는 잠정가격 및 확정가격 신고 시 관련 절차를 성실히 준수하고 입증자료 또한 정확히 제출한다면 향후 수입물품 과세가격의 정당성에 대한 판단이 필요할 때 자신에게 유리하게 작용할 수 있을 것이다.[27] 사안에서의 원고와 같이 모든 납세의무자는 납세 부담을 줄이고자 한다. 하지만 원고는 수입물품의 수입신고 및 납세신고를 하며 잠정가격으로 신고하지

않았으므로, 수입물품의 실제지급가격이 사후에 확정되는 경우에 해당한다는 것을 주장하는 경우에 그 입증책임은 원고가 부담하여야 할 것이다. 원고는 가격조정약관의 존재를 주장하나 이마저도 이 사건 수입물품의 수입(2008. 1. 3.부터 12. 26.까지) 이후에 작성된 데다가, 그 내용이 막연하고 추상적이어서 이를 근거로 각 수입물품의 구체적이고 개별적인 실제지급가격을 산출할 수 없었다.

셋째, '이전가격'에 관해서는 항소심에서 추가로 검토되었다. 앞선 인천지방법원의 판결에서는, 법원은 원고의 항소를 기각한 주문의 판단을 위해 수입물품의 과세가격, 과세가격의 확정시점, 과세가격이 사후에 확정되는 경우, 이 사건의 경우로 목차를 구성하여 결론을 도출하였다. 즉 1심에서는 과세가격과 잠정가격에 관하여 주로 논의되었지만, 항소심에서 이전가격에 대해 상세히 살펴본 것처럼 가격조정약관의 문제는 다국적기업의 이전가격 정책에 따르는 경우가 많다. 특수관계자 사이의 국제물품매매거래에서 결정되는 이전가격은 필연적으로 사후조정이 발생하게 되기 때문이다.

다국적기업을 중심으로 한 이전가격의 조정은 특수관계자 사이의 거래에서 발생하는 가격을 모두 포함하므로, 완제품이나 원료의 가격, 용역의 대가, 권리사용료, 임대차, 금전의 대차 등 다양한 형태의 거래에서 조정이 발생할 수 있다. 즉 이전가격조정이 관세목적상 과세가격의 일부가 되는지의 검토를 위해서는 이전가격조정이 가격조정약관에 해당하는지의 여부부터 살펴보아야 한다는 의견이 있다.[28]

다만 사안에서는, 이전가격조정이라는 특수성의 인정보다는 특정 거래상황의 이전가격 정책이 구매자와 판매자 간의 가격조정에 관한 합의로서 분명하게 구현되었는지, 이전가격의 인하가 해당 수입물품의 수입과정과 별도로 조정된 것이 아닌지 등에 집중하고 있다. 그리고 이러한 논의 전개는 관세평가의 처리 흐름에 있어 적합한 것으로 보이며, 해당 판결 판단의 근거를 거래가격, 잠정가격 및 이전가격 순으로 구성한 것도 타당한 것으로 보인다.

〈표 1〉 조세심판원의 가격조정약관에 관한 결정

사건번호	제목	결정유형
2010관0100	본·지사간의 이전가격 정책 및 가격조정약관에 의한 가격조정금액을 당초 수입신고수리된 과세가격에서 공제할 수 있는지 여부	기각
2011관0117	본·지사간 이전가격 정책 및 가격조정약관에 따른 이전가격 조정금액을 당초 수입신고수리된 과세가격에서 공제할 수 있는지 여부	기각
2012관0006	수입물품을 보세구역에 반입한 후 국제시세 하락을 이유로 수입신고전 수출자와 거래가액을 재조정한 경우, 조정된 가격을 과세가격으로	기각

27) 이해동, 「관세평가 실무」, 한국관세무역개발원, 2013, pp.311-314.
28) 문상태 · 변문태 · 정진용, 전게논문, p.36.

	인정할 수 있는지 여부	
2012관0061	수입물품의 과세가격이 수입신고 당시 지불한 거래가격인지, 아니면 가격조정약관에 의하여 수입자에게 사후보상해 준 금액을 뺀 견적가격인지 여부	기각
2015관0072	이전가격조정 송금액이 사후귀속이익에 해당하는지 여부	취소
2015관0247	쟁점물품 수입 이후에 변경된 사후조정가격을 가격조정약관에 따라 조정된 것으로 볼 수 있는지 여부	기각
2016관0072	계약에 따라 약정된 연간 기준물량을 초과하여 추가로 제공받은 무상샘플을 수량할인으로 보아 쟁점물품의 과세가격을 재산정하여야 한다는 청구주장의 당부	기각
2018관0096	청구법인이 쟁점물품에 대하여 수출자로부터 지급받은 인센티브 및 보너스 금액을 과세가격에서 공제하여야 한다는 청구주장의 당부	기각

출처 : 조세심판원 결정례를 참고하여 저자 정리

한편 이 사건 원고는 법원에 소송을 제기하기 전에 조세심판원에 조세심판청구를 제기했으나, 본·지사간의 이전가격 정책 및 가격조정약관에 의한 가격조정금액을 당초 수입신고수리된 과세가격에서 공제할 수 있는지 여부는 기각되었다. 그리고 소송의 1심, 2심 모두 동일한 판결을 선고받았다. 이는 결국, 조세심판원이 관세를 포함한 국세, 지방세에 대한 납세자의 불복을 심리하여 구제하는 독립적인 조세 전문 권리구제기관으로서 '전문성'을 가지고 있기 때문에, 조세심판원의 결정은 법원의 판결에도 영향을 미칠 수밖에 없다는 사실을 상기시킨다.

따라서 납세자는 과세관청의 처분에 불복할 경우 소송에 의해 시간과 비용을 소모하는 것에 비해 조세심판원의 판단을 구하는 편이 현명할 것이다. 또한 사전에 관련 결정례를 참고하여 심판원의 해당 사건 심리 및 판단 사항을 적절히 참고할 수도 있을 것이다. 가격조정약관에 관한 경우, 상기 〈표 1〉과 같이 청구법인의 주장이 받아들여진 것은 한 차례에 불과했다.[29] 하지만 심판원의 결정에 의하면, 해당 사건의 송금액은 사후귀속이익으로 보기 힘들지만, 그것이 가격조정약관에 의한 것으로 인정받은 것도 아니었으므로, 가격조정약관의 요건을 충족하고자 하는 납세자는 이처럼 관련 사례를 충분히 검토할 필요가 있다.

2. 실무적 시사점

상기 해당 사건의 경우, 결국 원고는 가격조정약관의 존재를 주장했지만, 이는 수입 이후에 작성되었다 하여 인정받지 못했다. 또한 그 내용 자체도 막연하고 추상적이어서 수입물품의 구체적이고 개별적인 실제지급가격을 산출할 수 없었다. 따라서 납세자는 관련 사안에서, 무엇보다 가격조정약관을 계약조건으로서 삽입할 것이 요구되며, 그 후 과세가격 사전심사 제

29) 조심 2015관0072, 2016. 6. 15. 결정

도, 사후보상조정과 잠정가격신고 등을 함께 활용하여야 할 것이다. 가격조정약관을 과세관청이 확인할 수 있도록 입증하는 것은 납세자의 책임이 되는데, 법원이나 조세심판원의 판단에서 보듯, 그 인증이 어려웠던 것으로 보아 납세자는 이를 신중히 검토할 필요가 있다.

1) 가격조정약관에 기초한 계약

관세평가협정 예해 4.1에 의하면, 가격조정약관은 수입물품의 대가로 실제로 지급할 가격은 최소 계약상 구체화된 데이터에 기초하여 결정되어야 하며, 최종 과세가격을 결정할 수 있는 최소한의 기준도 정하지 않은 막연한 문구의 가격조정약관은 인정받을 수 없게 된다. 가격조정약관은 잠정적으로 결정된 개별 수입물품의 가격을 미리 정해진 가격결정변수에 따라 최종적으로 결정하기 위한 규정이다. 따라서 납세자는 구체적인 데이터에 근거하여 최종 과세가격 결정을 연결시킬 수 있도록, 계약서에서 가격조정약관을 분명히 명시하여야 한다.

또한 협정 제1조에서는, 수입물품의 거래가격은 당해물품의 대가로 실제 지급하였거나 지급할 가격에 기초하고 있으며, 제1조 주해에서는 실제 지급하였거나 지급할 가격은 물품의 대가로 구매자가 판매자에게 지급하였거나 지급할 총금액이라 정의되어 있으므로, 조정약관이 있는 계약에서 수입물품의 거래가격은 계약상의 규정에 일치하게 지급하였거나 지급할 총금액으로 결정하여야 한다. 따라서 계약서 조항에 합의되어 있는 요인에 따라 실제로 지급하는 최종 가격이 결정되는 거래는 관세평가협정 예해 4.1의 가격조정약관이 있는 거래에 해당한다고 볼 수 있다. 즉, 납세자는 가격조정약관을 계약서에 규정한 경우 관세법 제30조에 의한 제1방법으로 과세가격을 결정하고, 가격공식에 의한 정산 후 금액을 실제지급금액으로 보아 과세가격을 결정할 수 있을 것이다.

2) 과세가격 결정방법 사전심사 제도의 활용

관세의 과세가격 결정방법의 사전심사 제도는 납세신고를 하여야 하는 자가 과세가격 결정과 관련하여 일정한 의문이 있을 때 가격신고를 하기 전에 관세청장에게 미리 심사하여 줄 것을 신청하는 제도를 말한다.[30] 그리고 이러한 사전심사는 특수관계자간 수입물품에 대한 사전심사인 'ACVA (Advance Customs Valuation Arrangement for transactions between related parties)'와 비특수관계자간 수입물품에 대한 사전심사인 '일반 사전심사'로 구분할 수 있다.

ACVA란 해외 모회사와 국내 지사 등 특수관계자 간에 거래되는 수입물품의 과세가격 결정방법을 납세자의 신청에 따라 과세당국과 납세자의 상호합의를 통해 사전에 결정하여 주는 제도를 말한다.[31] 일반 사전심사의 대상이 제1방법의 법정 가산요소, 공제요소, 거래가격 성립요건에 관한 사항이나 제2방법 이하 과세가격 결정방법에 관한 것임에 반해, ACVA의 대상은 특수거래자 간 거래물품에 대해 특수관계에 해당 여부, 거래가격 채택요건의 충족 여부,

30) 관세법 제37조 제1항.

31) https://www.customs.go.kr/kcs/cm/cntnts/cntntsView.do?mi=10440&cntntsId=5092 (2021. 12. 10. 접속)

가산 및 공제요소 해당 여부는 물론, 제1방법부터 제6방법까지 과세가격 결정방법에 대해 모두 심사한다. 그리고 특수관계자간 거래물품이라 하더라도 일부에 한정하여 사전심사를 요청할 경우 일반 사전심사로도 처리가 가능하다.

ACVA는 거래관계가 복잡하여 수입물품의 과세가격 산청에 어려움을 겪는 다국적 기업을 지원하기 위한 목적으로 2008년에 도입되었는데, 이는 다국적기업의 과세위험을 사전에 제거해준다는 측면에서 국세청의 정상가격 산출방법 사전승인제도(Advan Pricing Arrangement: APA)와 유사하다.[32] 납세자와 관세청은 ACVA 제도를 통해 사전에 충분히 협의하여 관세평가 원칙에 따라 수입물품 가격을 조정 또는 재평가할 때, 관세의 과세가격을 둘러싼 갈등을 방지할 수 있을 것이다. 비록 심사에 장기간이 소요되고 방대한 자료 요구 및 가격정보 노출이 문제점으로 지적되고 있지만, 가격조정약관을 활용하고자 하는 기업은 과세 위험을 사전에 제거해줄 수 있는 ACVA의 활용을 검토할 만하고, 이를 활용할 경우 다음의 혜택이 있다.

첫째, ACVA 신청물품의 과세가격에 대하여 신청시점부터 승인시점까지 잠정가격신고를 할 수 있고, 승인내역으로 확정가격신고를 할 수 있다. 둘째, ACVA 신청부터 잠정가격신고제도를 이용할 수 있어 확정가격신고 시 부족세액에 대한 가산세가 면제되고, 신청이전의 수입신고 건에 대하여 수정신고 하는 경우 불성실가산세가 면제되며, 수정수입세금계산서를 발급받을 수 있다. 셋째, ACVA 신청물품의 과세가격에 대하여 신청시점부터 승인시점까지 관세조사가 유예된다. 넷째, ACVA 승인시점부터 3년 동안 신고가격을 과세가격으로 인정받을 수 있다. 다섯째, 납세자의 불편을 해소하기 위해 관세청의 ACVA와 국세청의 APA를 동시에 신청할 수 있는 사전조정제도를 이용할 수 있다.[33]

이처럼 ACVA 제도는 수입신고 전에 과세관청과 기업이 협의하여 정한 이전가격을 신고하게 되므로, 사후심사로 인한 추징 및 불복의 문제를 제거하는 것이 효과 및 혜택이라고 볼 수 있다. 따라서 기업은 ACVA를 신청하는 경우 해당 기업에서 적용받고자 하는 수입물품 과세가격 결정방법이 인정될 수 있도록 과세 논리를 개발하고, 과세당국에 기업의 논리를 관철시키도록 해야 할 것이다.

3) 사후보상조정과 잠정가격신고 활용

사후보상조정이란 다국적기업의 본·지사간 국제거래 시 사전 약정에 따라 목표이익율을 설정하고 회계연도 종료 후 실현된 이익률이 목표이익율을 초과하거나 미달되는 경우 본·시자 간 약정된 목표이익율을 달성하기 위하여 본·지사간 국제거래가격을 조정하는 것을 말한다. 지금까지 다국적기업은 회계연도 종료 후 사후보상조정을 통해 납부할 세액이 수입통관

32) 국세청은 APA를 통해 납세자가 국외 특수관계자와의 거래에서 적용하고자 하는 정상가격 산출방법 및 정상가격 범위에 대하여 세무당국과 사전에 서로 합의하는 제도를 운용하고 있다. 국세청의 APA와 관세청의 ACVA는 특수관계자 간 거래에 대한 과세제도라는 공통점이 있지만, 법적 근거, 신청 대상, 평가 방법, 결정 기간, 효력 등에서 차이가 있다.

33) 김정, 「ACVA 연차보고서」, 관세평가분류원, 2021, pp.30-32.

당시 납부한 세액보다 많아지거나 감소하는 경우 추가로 납부하거나 환급을 받고 싶어도 현행 규정상 통관 이후에 신고가격을 조정할 수 있는 명확한 규정이 없어 불편을 겪어 왔다. 이에 관세청은 국제무역에서 다국적기업의 비중이 증가함에 따라 기업의 안정적인 경영활동 지원과 건전한 납세환경 조성을 위하여, 본·지사간에 실시하는 사후보상조정에 관련하여 2017년 3월, 관세법 시행령과 시행규칙을 개정하여 일정 요건을 충족할 경우 관세법상의 잠정가격 신고제도를 활용할 수 있는 규정을 마련했다.

한편 관세법 시행령에서는 특수관계가 있는 구매자와 판매자 사이의 거래 중 수입물품의 거래가격이 수입신고수리 이후에 국제조세조정에 관한 법률 제8조(정상가격의 산출방법)에 따른 정상가격으로 조정될 것으로 예상되는 거래로서 일정한 요건을 갖춘 경우 잠정가격 신고를 할 수 있다고 규정하고 있다.[34] 잠정가격신고 대상물품은 판매자와 구매자가 수립하는 수입물품의 거래가격 조정계획에 따라 조정(국제조세조정에 관한 법률 제7조에 따른 조정은 제외한다)하는 금액이 실제로 지급 또는 영수되고 해당 거래의 수입물품에 객관적으로 배분·계산될 것으로 판단되는 거래로서 다음 요건을 모두 갖추어야 한다.

우선, 납세의무자가 ACVA 또는 APA 승인업체여야 한다. 그리고 ACVA에 따른 과세가격 결정방법(관세평가 제1방법)을 통보받거나 정상가격 산출방법 사전승인(APA)을 받은 이후 해당 거래의 수입물품 수입신고 1개월 전까지 수입물품 거래가격 조정계획서에 수입물품별 가격의 산출방법을 구체적으로 설명하는 자료, ACVA 또는 APA 승인서, 국제거래정보통합보고서, 그 밖에 잠정가격 신고요건을 확인하기 위하여 필요한 서류를 제출하고,[35] 세관장으로부터 수입물품 거래가격 조정계획 제출확인서를 발급받아야 한다.[36]

상기 이러한 조건을 모두 갖추면 다국적기업은 수입통관 시에 잠정가격신고를 하고, 회계연도 종료 후에 사후보상조정을 반영한 수입가격이 확정되면 확정가격신고를 하여 관세 과부족분에 대해 가산세 부담 없이 추가 납부 또는 환급을 받을 수 있다. 따라서 계약상 가격조정약관을 삽입하고자 하는 납세자는 대개 다국적기업이라는 점, 사후보상조정 과정이 수반될 수밖에 없다는 점 등에서 이러한 제도를 충분히 활용할 필요가 있으며, 과세관청 또한 이를 관세평가의 기초로 삼을 수 있을 것이다.

34) 관세법 시행령 제16조 제1항 제2의3호.
35) 관세법 시행규칙 제3조 제2항.
36) 관세평가 운영에 관한 고시 제6조.

Ⅴ. 결 론

본 연구는 수입 후 가격 변경의 사안 중에서도 가격조정약관에 집중한 국내 판결을 살펴보고, 이를 주장하는 납세자가 합리적인 관세평가 처분을 받을 수 있는 방안을 검토하였다. 연구 결과, 가격조정약관은 다국적기업이나 이전가격과의 관련성이 크기 때문에, 관세 목적상 과세가격은 거래의 실질을 구체적으로 파악하여 평가해야 한다. 그리고 4차 산업혁명이 키워드로 대두되고 있는 현실과 세계무역의 시장이 확대되는 현시점에서, 관세법은 관세평가협정 및 주요 선진국의 규정과 조화를 이루고, 상거래 관행에도 적합할 필요가 있다.

다국적기업은 그 속성상 기업 집단의 최대 이익을 추구한다. 이에 따라 본·지사간 소득의 이전을 통한 조세회피뿐 아니라, 국가별 세율이나 조세정책에도 대응하여 다국적기업 전체로서의 세금이 최소한으로 부과되도록 노력한다. 그리고 각국 정부는 여기에 대응하여 이전가격 조작 여부에 대해 주목하고 있으며, 다시 다국적기업은 각국의 강화된 조세정책에 대항할 수밖에 없다.[37] 결국 다국적기업은 이전가격을 정당화하고자 하는 전략을 수립하여야 하고, 이때 상거래 관행에 부합하는 가격조정약관을 인정받도록 제반 사항을 검토하여야 한다.

가격조정약관이 인정되기 위한 요건을 정리하자면, 첫째, 수입 이전에 당사자간 계약에 의해 최종 가격 산출공식이 확정되어 있어야 하고, 둘째, 최종 가격은 수입 이후 발생하는 사실에 따라 확정되어야 하며, 셋째, 수입 이후 발생하는 사실은 거래당사자가 통제할 수 없는 변수에 기초해야 한다. 본 연구에서 검토한 판결뿐 아니라 조세심판원의 다수 결정례를 참고할 때, 납세자는 가격조정약관을 쉽게 인정받지 못하는 것으로 보인다. 이처럼 가격조정약관이 실무상 적용받기 어려운 부분을 감안한다면, 추후 상거래 관행에 부합한 인정 기준의 재검토, 관련 정보에 집중하여 세분화된 공시 등이 필요할 것이다.

특히 다국적기업의 경우는 과세 위험을 사전에 차단할 수 있는 ACVA를 적극적으로 활용하는 편이 유리하다. ACVA를 통해 수입신고 전에 수입물품의 가격을 과세관청과 상호 합의에 의해 결정함으로써, 납세자에게는 조세확정으로 안정적인 기업경영을 가능하게 하고, 과세당국은 국가의 재정수입을 안정적으로 확보하며 기업과의 조세마찰을 최소화할 수 있게 된다. 또한 다국적기업이 실시하고 있는 사후보상조정과 관련해서 일정한 요건을 충족하는 경우 잠정가격신고 제도를 활용할 수 있다.

이러한 제도는 실무적으로 상당한 시간의 소요와 자료 제출이 요구되므로 활용하기 어려운 부분이 존재하지만, 납세자인 기업의 입장에서는 경쟁력 있는 가격정책 수립이 가능하게 되어 기업경영에 유리한 부분이 많은 것이 사실이다. 그리고 제반 제도를 십분 활용할 때 기업은 납세자로서의 권익을 충분히 보장받게 되며, 과세당국과의 불필요한 분쟁을 최소화할 수 있을 것이다.

37) 이해동, 전게서, p.343.

참고문헌

관세청,「국제규범에 부합한 관세평가규정 정비방안 연구」, 한국법제연구원, 2017.
김상운 · 이재호, “이전가격세제와 관세제도 간의 과세가격 조화방안”,「조세와 법」, 제3권, 2010.
김영순, “특수관계자간 수입거래시 이전가격을 이용한 관세회피 사례분석 및 입증책임에 있어서 시사점”,「서울법학」, 제23권 제1호, 2015.
김정,「ACVA 연차보고서」, 관세평가분류원, 2021.
김준석 · 정성윤 · 김지원,「이전가격과 관세평가」, 더존테크윌, 2020.
문상태, “다국적기업의 이전가격에 대한 과세평가제도 연구”,「통상법률」, 제76호, 2007.
문상태 · 변문태 · 정진용, “이전가격조정의 관세평가에 관한 연구”,「관세학회지」, 제17권 2호, 2016.
박경열, “다국적기업의 국제이전가격 결정요인에 관한 소고”,「국제상학」, 제2권, 1989.
박경환, “미국의 이전가격 규정에 대한 사례분석”,「국제상학」, 제14권 제2호, 1999.
이재민, “다국적 기업과 특수관계자간 거래 - 필립 모리스 분쟁을 중심으로 살펴본 WTO 관세평가 협정상 거래가격 적용”,「통상법률」, 제110호, 2013.
이해동,「관세평가 실무」, 한국관세무역개발원, 2013.
U.S. Customs and Border Protection, U.S. Customs and Border Protection Valuation Encyclopedia (1980-2015), 2016.
WCO, “Guide to customs valuation and transfer pricing”, 2015.
관세청, https://www.customs.go.kr
로앤비, https://www.lawnb.com
법제처, https://www.law.go.kr
조세심판원, https://www.tt.go.kr