

국제거래에서의 조세회피 방지를 위한 이전가격 국제현안 검토

- OECD BEPS 프로젝트를 중심으로 -

2014. 12

세 법 연 구 센 터

 한국조세재정연구원

연 구 진

연구책임자

이 상 엽 연구위원

공동연구원

김 준 현 공인회계사

홍 성 열 공인회계사

목 차

I. 서론	7
II. 현행 이전가격세제 및 OECD BEPS 이전가격 Plan 도입 배경	10
1. OECD 이전가격지침	10
가. OECD 지침의 역사적 배경 및 경과	10
나. OECD 지침의 주요 원칙 및 내용	12
2. 국내 이전가격세제의 특징	15
가. OECD 지침의 수용 및 적용	15
나. 국내 이전가격 관련 제도의 주요 내용 및 특징	17
3. OECD BEPS 이전가격 Plan의 도입	21
가. OECD BEPS Plan 관련 주요 경과	21
나. 이전가격 관련 BEPS Plan의 도입 배경	25
다. 이전가격 BEPS Plan의 주요 목적 및 향후 진행계획	29
III. 이전가격 관련 OECD BEPS Plan의 주요 내용—문서화 및 무형자산 관련	32
1. 문서화	32
가. 우리나라의 이전가격 관련 의무신고 서식과 주요 내용	32
나. 문서화에 대한 기존 OECD 이전가격지침 제5장—증거서류	34
다. OECD BEPS action 13—문서화	38
2. 무형자산	48
가. 우리나라의 무형자산의 이전가격 관련 법령(원가분담 관련은 제외)	48
나. 무형자산에 대한 기존의 OECD 이전가격지침—제6장	50
다. OECD BEPS action 8—무형자산에 대한 특별 고려	53

3. 저비용 장소로의 사업이전에 따른 혜택과 기타 현지시장 특성.....	79
가. 저비용 장소로의 사업이전에 따른 혜택.....	80
나. 기타 현지시장 특성.....	81
다. 집약된 노동력.....	82
라. 다국적기업 시너지.....	83
IV. 각 제도의 비교.....	86
1. 문서화.....	86
2. 무형자산.....	91
V. 시사점.....	100
1. 국내 이전가격 규정 정비 필요성.....	100
가. 이전가격 문서화 관련 규정 정비.....	101
나. 무형자산 관련 규정 정비.....	102
2. 국제 동향 참고 및 국제 공조의 필요성.....	103
3. 납세 협력 유도 및 납세자의 안정성 확보 노력 필요.....	104
참고문헌.....	106

표목차

〈표 II-1〉 주요 법령 개정 내용.....	16
〈표 II-2〉 거주자·내국법인 또는 외국법인 국내사업장의 국외특수관계자.....	18
〈표 II-3〉 정상가격 산출방법.....	19
〈표 II-4〉 BEPS 액션플랜 개요.....	23
〈표 II-5〉 액션별 주요 추진목표.....	24
〈표 III-1〉 무형자산의 주요 예시.....	57
〈표 III-2〉 무형자산의 특정 속성.....	72
〈표 III-3〉 OECD 가이드라인의 무형자산 거래 관련 주요 정상가격 산출방법.....	75
〈표 III-4〉 DCF 방법 사용시 고려 요소.....	76
〈표 III-5〉 의도적 협력 행위 관련 예시.....	84
〈표 IV-1〉 문서화에 대한 각 제도 비교.....	88
〈표 IV-2〉 무형자산에 대한 각 제도 비교.....	93

그림목차

[그림 II-1] Global Value Chain의 개요 예시.....	26
[그림 II-2] 스타벅스의 쟁점 거래구조 예시.....	28

I. 서론

- 국제거래에서 관계사들 간 이전가격 조작을 통해 조세를 회피하는 문제는 오래전부터 국제조세의 주요 쟁점 중 하나였으며, 이전가격 과세에 대한 국제적 규범을 마련하기 위해 OECD를 중심으로 하여 이전가격지침을 제정, 개선하여 왔음
 - OECD 조세위원회는 1979년도에 OECD 이전가격지침(OECD Transfer Pricing Guidelines)을 제정함
 - 이후 몇 차례 수정을 거쳐 1995년 OECD 이전가격지침 개정본을 발표함
 - 비교가능성 분석 기준 등 주요 항목에 대한 추가 수정을 거쳐 2010년 OECD 이전가격지침 개정본을 발표한 이래 현행 이전가격지침의 근간을 이룸
- 우리나라에서는 1996년 OECD 가입 이후 이전가격에 대한 국제 규범을 본격적으로 국내 세법에 반영하여 이전가격 과세규정을 정비해 왔음
 - 1995년 말에 「국제조세조정에관한법률」(「국조법」)을 제정하면서 종전의 이전가격 과세 규정을 일원화하였음
 - 이후 OECD 이전가격지침의 개정 내용 등을 반영하여 수차례 개정 작업을 거침으로써 이전가격 국제 규범의 흐름에 동참하였음
- 최근 들어 글로벌 경제 구조가 심화되고 다국적기업의 전 세계적 활동이 증가하면서 다양한 국제거래 수단을 활용하여 조세를 회피하는 사례가 급증하고 있음
- 다국적기업의 경제활동 규모가 급증한 상황에서 이들의 국제조세 회피 현상은 국가 재정에 악영향을 미치고 있으며, 이에 대해 조세회피 방지 및 세원 확보를 위한 국제 사회의 공조 노력이 이어지고 있음

- 이러한 조세회피 관련 이슈들 중 다국적기업 등이 이전가격 거래를 통해 고세율국에서 저세율국으로 소득을 이전함으로써 전반적인 과세 부담을 회피하는 문제가 중요한 부분을 차지하고 있음
- 이와 관련하여, OECD는 BEPS Action Plan에서와 같이 이전가격 관련 조세회피를 둘러싼 다음과 같은 문제들에 대한 해결 방안을 적극적으로 모색하고 있음
 - 무형자산 관련 이전가격 문제
 - 이전가격에 대한 국가별 보고서(country-by-country report) 등 관계사 간 이전가격의 적정성에 대한 입증 자료 강화 필요성
 - 기타 관계사 간 용역거래 등 특수 거래에서 발생하는 이전가격 과세 회피 가능성 등
- 이러한 OECD BEPS Plan에 따른 이전가격 논의는 향후 OECD 이전가격지침 변경 및 이에 따른 각국 세법의 개정으로 이어질 전망이다
- 이와 관련하여, 현재까지 국내에서 OECD BEPS Plan이 이전가격세제에 미치는 영향 등에 대한 선행 연구는 단편적이며 아직까지 종합적 비교 검토는 부족한 실정임
- 이에 따라 본 보고서에서는 기존의 OECD 이전가격 규범 및 우리나라 이전가격세제와 비교하여 OECD BEPS 이전가격 논의의 특징을 비교 분석하고 이를 통해 향후 이전가격세제에 미칠 영향 등을 검토함
- 다만, 현재 OECD BEPS Plan은 계속 진행중이며 아직 최종적인 결과물이 나오지 않은 관계로 향후 각 국가들의 이전가격세제 개편 방향이 명확히 드러나지는 않은 상태임. 따라서 본 보고서에서는 이러한 유동적 상황을 감안하여 이전가격세제의 전반적 현황 및 향후 개선 방향에 대한 개괄적인 진단, 검토를 위주로 함
- 본 보고서는 현행 이전가격세제의 배경에 대한 제Ⅱ장부터 시사점을 제시한 제Ⅳ장까지 3개의 장으로 구성됨

- 제Ⅱ장에서는 OECD 이전가격지침 및 우리나라 이전가격세제의 연혁 및 주요 내용, OECD BEPS 이전가격 Plan의 도입 배경 등에 대해 기술함
- 제Ⅲ장에서는 OECD BEPS Action Plan 중 이전가격 관련 사항들의 주요 내용을 정리하고 그 특징을 비교·분석함
- 제Ⅳ장에서는 검토 내용을 바탕으로 시사점을 도출함

Ⅱ. 현행 이전가격세제 및 OECD BEPS 이전가격 Plan 도입 배경

1. OECD 이전가격지침

가. OECD 지침의 역사적 배경 및 경과

- OECD의 이전가격지침은 1979년에 발행된 “OECD Report Transfer Pricing and Multi-national Enterprises”를 근간으로 함
 - OECD 조세위원회는 이전가격에서 비롯되는 불합리한 조세문제를 예방하고 관련 세제를 공정하게 적용하기 위한 기준으로서 1979년도에 「OECD 이전가격지침(OECD Transfer Pricing Guidelines)」을 작성, 공표하였음
 - 이후 여러 차례에 걸쳐 수정, 발전되면서 국제적인 이전가격과세 사안에 대한 기본 지침으로서의 기능을 수행해 왔음
- 1980년대 이후 전 세계적 기업 활동의 범위가 늘어나고 거래가 복잡해지면서 다양한 이전가격 문제가 제기되는 것에 대응하여 OECD는 1979년도 제정한 기본지침의 개정본인 “Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration”(이하 “OECD 이전가격지침”)을 1995년에 발표하였음
 - 제1장부터 제8장까지 구성된 체계를 1993년 1월부터 개정작업을 시작하였으며 1995년 지침 발표 이후에도 일부 분야들을 1997년 9월까지 순차적으로 확정, 공표하였음
 - 무형자산에 대한 대가 및 비교이익방법(comparable profit method) 등 여러 분야에 걸쳐 수정이 이루어짐

- 1995년 발표된 OECD 이전가격지침은 기본적으로 정상가격을 기준으로 한 독립기업의 원칙을 중심으로 하면서 기타 정상가격산출방법 및 비교가능성의 해석 기준 등을 제시하고 있음
 - 동 지침은 특수관계기업의 이윤결정과 관련하여 OECD 모델조세조약 제9조에서 천명한 ‘정상가격원칙(arm’s length principle)’을 보다 구체화하는 것과 관련됨
 - 즉, 다국적기업 등 특수관계기업 간의 국제적인 이전가격이 정상가격과 일치하는지 여부를 구체적으로 어떤 기준하에서 판정할 것인지에 대한 지침을 제공하는 것을 주된 목적으로 함
 - 또한 이전가격 관련 분쟁이 발생할 경우 이를 합리적으로 해결하기 위한 조세행정 목적상의 접근 방법에 대한 가이드라인도 제시하고 있음
 - 기타 이전가격의 적정성 여부를 입증하기 위해 필요한 관련 자료 비치 및 무형자산 이전가격의 특수한 문제에 대한 고려, 관계사 간 서비스에 대한 검토 등의 내용도 포함함

- OECD는 2000년대 이후 더욱 복잡해지는 국제거래에서의 이전가격 문제의 합리적 해결을 위해 2000년대 중반부터 이전가격지침의 내용을 개정하는 작업을 본격화하였음
 - 다국적기업들의 활동 영역이 증가함에 따라 다양한 국제거래 형태가 발생하면서 기존 이전가격지침하에서의 판단 기준은 관련 분쟁 해결에 충분한 기준을 제공하지 못하는 문제점이 제기됨
 - 이에 따라 OECD 재정분과위원회의 Working Party No.6(이하 “Working Party”)는 기존 이전가격지침의 실제 적용 상황 등을 감안하여 중요성이 높은 분야를 선정하여 다년간 검토 작업을 수행함
 - 그 결과 2006년에는 비교가능성 분석과 관련하여 검토보고서(“Comparability: Public Invitation to Comment on a Series of Draft Issues Notes”) 초안을 발표하였으며, 2008년에는 거래이익법의 적용과 관련하여 검토보고서(“Transactional Profit Methods Discussion Draft for Public Comment”) 초안을 발표하였음
 - 이후 각 회원국 및 민간단체들로부터의 실무적인 의견들을 수렴한 뒤 이전가격지침서 제1장 ~ 제3장의 개정안을 마련하고, 2010년에 이를 반영한 이전가격지침을 공표하였음

나. OECD 지침의 주요 원칙 및 내용¹⁾

- 현행 OECD 이전가격지침(2010년 발간본 기준)은 다음과 같은 9개의 장(chapter)으로 구성되어 있음
 - 제1장 정상가격기준(the Arm's length principle)
 - 제2장 정상가격산출방법(Transfer pricing methods)
 - 제3장 비교가능성 분석(Comparability analysis)
 - 제4장 이전가격 분쟁 해결과 방지를 위한 조세행정(Administrative approaches to avoiding and resolving transfer pricing disputes)
 - 제5장 자료제출(Documentation)
 - 제6장 무형자산에 대한 특칙(Special considerations for intangible property)
 - 제7장 관계사 용역거래에 대한 특칙(Special considerations for intra-group services)
 - 제8장 비용분담약정(Cost contribution arrangements)
 - 제9장 사업구조조정 관련 이전가격사항(Transfer pricing aspects of business restructurings)
- 이전가격거래에는 독립기업원칙에 의거한 정상가격 기준을 적용하는 것을 명확히 하고 있음
 - 독립기업원칙(arm's length price)을 재확인하며, 공식배분방법(global formulary apportionment) – 특수관계인 간의 거래에서 발생한 전체 이익을 일정한 방식에 따라 특수관계인별로 배분하는 방법 – 을 인정하지 않음을 명확히 함
- 정상가격산출방법으로서 전통적인 거래접근방법과 거래이익접근방법으로 구분하고 있음
 - 전통적 거래접근방법으로서 비교가능 제3자 가격방법(comparable uncontrolled price method), 재판매가격방법(resale price method), 원가가산방법(cost plus method)을 적용하는 것을 규정함

1) Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration, July 2010, OECD

- 거래이익접근방법으로는 거래순이익률방법(transactional net margin method) 및 이익분할방법(profit split method)를 제시함
- 어떠한 방법에 의거할 경우에도, 서로 다른 거래의 가격이나 이윤을 비교하는 전제조건에 대한 비교가능성 분석을 엄밀히 할 것을 요구함
 - 비교가능성에 영향을 주는 요소들에 대한 엄밀한 분석이 필요함
 - － 재화나 용역의 특성
 - － 거래당사자가 수행한 기능
 - － 계약조건 및 거래당사자의 경제적 여건과 사업전략 등
- 다국적기업과 과세당국 간의 이전가격 과세분쟁을 해결하는 행정절차를 다각도에서 제시하고 있음
 - 이전가격 세무조사 실시의 원칙 및 과세정보교환을 통한 양 체약국의 동시세무조사 실시 가능성 등을 제시
 - 체약국의 과세당국이 참여하는 상호합의절차(mutual agreement procedure) 및 일방체약국 이전가격과세에 대한 타방체약국의 대응조정(corresponding adjustment) 관련 권고
 - 조사 면제(safe harbors) 및 정상가격산출방법 사전승인제도(APA), 중재제도(Arbitration) 등에 대한 기준 제시
- 이전가격의 적정성을 입증할 수 있는 자료 구비 및 제출에 관한 기준을 제시함
 - 기업 입장에서 이전가격이 독립기업원칙에 부합하도록 결정되었다는 것을 설명할 수 있는 자료를 확실히 준비할 것을 요구
 - 거래가 발생한 이후에만 이용이 가능한 자료를 과세당국이 요구해서는 안된다고 규정함
 - 납세의무자가 자료제출을 위하여 시간적, 경제적으로 과도한 부담을 지지 않도록 과세당국은 필요한 최소한도의 자료만을 요구

- 무형자산의 이전가격 문제에 대해서는 별도의 장에서 정상가격 산정 기준 및 유의점 등을 논하고 있음²⁾
 - 무형자산은 일반적인 거래와는 다른 특이성을 가지고 있으므로 비교가능 제3자 가격방법 등 전형적 정상가격산출방법의 적용이 쉽지 않음
 - “기대편익, 지리적 측면에서의 사용제한, 수출제약, 배타적 사용의 정도, 필요한 투자 및 초기비용, 사용권의 sublicensing 가능성, 사용권계약자의 유통망과 무형자산 추가 개발에 대한 참여권 여부” 등 무형자산 거래와 관련된 특이 요소들을 감안할 필요가 있음

- 특수관계자와의 용역 거래에 대해서는 용역의 실재성 및 대가의 정상가격 해당 여부를 위주로 규정하고 있음
 - 다른 기업에 대한 소유권을 행사하기 위한 목적상 수행하는 이른바 “주주활동(shareholder activity)”에 대해서는 정당한 대가의 지급으로 보지 아니함
 - 용역 대가 지급방식에 대해서는 구체적으로 지급액을 파악하여 분석하는 “직접청구방법(direct-charge method)”이 선호되며, 동 방법을 사용할 수 없는 경우 이를 적정하게 배분하는 방식으로 “간접청구방법(indirect-charge method)”을 사용할 수 있음

- 비용분담약정을 구성하기 위한 일반 요건 및 납세의무자의 자료 준비 의무 등을 열거하고 있음
 - 비용분담약정에 따라 각 참여자가 부담한 비용은 기대수익의 분배비율과 비례하여야 함
 - 계약에 따라 수행된 활동의 성격에 따라 공헌(contribution)의 정도가 결정되고 그 성격에 따라 비용부담액에 대한 과세처리가 결정됨
 - 기대편익은 소득의 증가 또는 비용의 감소 형태로 산정할 수 있으며 그 측정을 위하여 “매출액, 사용/생산/판매량, 매출총이익 또는 영업이익, 종원원수, 투자자본 등”의 배부기준(allocation keys)을 사용할 수 있음

2) 강성태, 『국제거래 소득과 이전가격 과세제도』, 삼일인포마인, 2014, pp.373~397

2. 국내 이전가격세제의 특징

가. OECD 지침의 수용 및 적용

- 우리나라는 1980년대 말에 들어와서 1979년 OECD 보고서 등을 기초로 한 이전가격 세제를 국내 세법에 반영하였음³⁾
 - 과거 우리나라가 체결한 모든 조세조약에서는 국외특수관계기업과의 거래가격을 조정·과세할 수 있도록 규정해 왔으나, 1988년 이전에는 국제거래에 대한 이전가격조정과 관련된 국내법상 규정이 없었음
 - 이에 따라 1988년 이전에는 국제거래의 경우에도 부당행위계산 부인규정을 적용하였는데, 그 기준이 되는 ‘시가’가 불분명한 경우에는 감정가액 또는 상속세법상 평가액을 적용해야 하는 등의 관계로, 국제적인 이전가격 준거인 정상가격(*arm's length price*)을 기준으로 국제이전가격을 규제한다는 것은 사실상 곤란하였음
 - 한편 1980년대 후반 이후 국가경제의 국제화 및 개방화 속도가 더욱 빨라지면서 다국적기업들의 이전가격 조작에 따른 국내 조세부담의 부당한 감소 위험이 증가하였음
 - 또한 OECD에서 제정한 이전가격 관련 국제규범에 부합하는 제도를 마련하여 국제적 과세권 분쟁 예방 및 효과적 과세권 확보의 필요성이 커졌음
 - 이에 따라 법인세법 및 소득세법 개정을 통해 1989년부터 국제거래에 대한 이전가격 과세제도를 도입하였으며, 그 주요 내용은 국외특수관계자와의 거래에 대한 시가(독립기업가격) 등의 산정방법 및 그 기초가 되는 자료제출 의무를 규정한 것임
- 이후 1995년 말에는 국조법을 제정함에 따라 법인세법 및 소득세법상 규정된 이전가격세제를 흡수·보완하였음
 - 기존 법인세법 및 소득세법 체계 내에서 운용된 이전가격 과세제도는 국제거래의 특수성을 적절히 반영하지 못한 제도상 미비점 등으로 인해 운용의 혼선이 초래되었음

3) 이창희, 『이전가격세제의 회고와 전망』, 2008

- 우리나라가 1996년 OECD에 가입하는 과정에서 국제조세제도 및 관행을 OECD 과세원칙에 부합시킬 필요성이 커짐에 따라 1995년 제정된 OECD 이전가격지침의 주요 내용을 국조법에 반영함
 - 이에 따라 OECD 이전가격지침의 주요 내용인 독립기업원칙, 정상가격산출방법, 과세분쟁 해결절차 등을 반영하였음
 - 특히 과세당국과 납세자 간 정상가격 결정방법에 대한 사전승인제도(APA)도 전향적으로 도입한 특징이 있음(이는 1년간 유예기간을 거쳐 1997년부터 적용됨)
- 2002년 말에는 당시까지의 이전가격제도 운용상 미비점 등을 일부 보완하여 국조법 관련 부분을 개정함⁴⁾
- 국제금융 자유화 및 금융기법 발달 등에 따른 국제적 조세회피 방지 조치들을 강화하고, 국제거래에 대해서는 법인세법 등의 부당행위계산 부인조항의 적용을 배제함으로써 국조법의 독립적 지위를 강화함

〈표 II-1〉 주요 법령 개정 내용

주요 개정 내용	관련 법령
금융정보교환의 범위 및 절차	국조법 제31조 및 시행령 제47조
이전가격 적용범위의 명확화	국조법 제3조 및 시행령 제3조의2
특수관계자의 범위 확대	국조법 제2조, 제4조 및 시행령 제2조
이전소득의 소득처분 세부담 조정	국조법 제9조 및 시행령 제15조
이전소득 반환시 소득처분 명확화	국조법 제9조 및 시행령 제16조
제3자 개입거래에 의한 정상가격 적용요건	국조법 제7조
정상가격산출방법의 적용순서	국조령 제5조

- 2005년 및 2006년도에는 국조법 도입 후 10여년 간 제기된 문제점을 개선하고 국제적 이전가격 규범을 보다 폭넓게 받아들이는 기초하에서 국조법 관련 내용을 개정함

4) 이준희, 『우리나라 이전가격 과세제도에 관한 연구』, 2006

- 국제거래에 대한 비교대상거래 선정시 제3자간 국제거래뿐만 아니라 국내거래도 포함할 수 있게 개정하여 정상가격 산출의 편의 증진
- 당시 미국 등 선진국에서는 이미 도입되었으나 국내 세법상 반영되지 않았던 무형 자산, 그룹내 용역거래, 원가분담약정 등과 관련된 규정들을 국조법에 포함
- 2010년도 이후에는 OECD 이전가격지침의 개정 사항 등을 반영하여 국조법의 추가 개정이 이루어짐
 - 정상가격산출방법과 관련하여 전통적인 거래방법(비교가능 제3자가격법, 원가가산법, 재판매가격법)의 우선 적용 원칙을 개정하여 여러 정상가격산출방법 중 가장 적합한 방법을 사용할 수 있도록 개정함
 - 비교가능성 검토 절차 및 분석방법(거래 통합 분석 및 다년간 자료사용 등), 특수관계자 간 자금대차거래 등에 관한 규정을 보다 명확히 함
 - 정상가격 과세 조정시 감액경정에 대한 규정 명확화 및 이전가격 관련 자료 미제출시 과태료 상한 상향 조정
 - 2011년에는 국세 및 관세 간 과세가격 조정제도 도입
 - 기타 세무조사시 과세당국의 정상가격 산출방법의 일관적 적용 의무 부여 등

나. 국내 이전가격 관련 제도의 주요 내용 및 특징⁵⁾

- 이전가격세제 적용의 대상을 특정하는 기본 조건으로서 국외특수관계자의 범위는 직간접 지분투자를 통한 관계뿐만 아니라 실질적인 경제적 이해관계 등을 포함하여 광범위한 측면에서 판정토록 함
 - 거주자·내국법인 또는 외국법인 국내사업장의 국외특수관계자는 다음의 어느 한 경우에 해당하는 자로 규정함

5) 「국제조세조정에관한법률」 및 국세공무원교육원 『국제조세 공개강좌』, 2013

〈표 II-2〉 거주자·내국법인 또는 외국법인 국내사업장의 국외특수관계자

①	당해 내국법인 또는 국내사업장을 가진 외국법인의 의결권 있는 주식(출자지분 포함. 이하 같음)의 100분의 50 이상을 직·간접으로 소유하는 경우로서 외국에 거주하거나 소재하는 자(주주 및 출자자 포함)
②	당해 거주자·내국법인 또는 국내사업장을 가진 외국법인이 의결권 있는 주식의 100분의 50 이상을 직·간접으로 소유하는 다른 외국법인
③	당해 내국법인 또는 국내사업장을 가진 외국법인의 의결권 있는 주식의 100분의 50 이상을 직·간접으로 소유하는 자가 의결권 있는 주식의 100분의 50 이상을 직·간접으로 소유하는 다른 외국법인
④	당해 거주자·내국법인 또는 국내사업장과 비거주자·외국법인 또는 이들의 국외사업장과의 관계에서 일방과 타방 간에 자본의 출자관계, 재화·용역의 거래관계, 자금의 대여 등에 의하여 소득을 조정할 수 있는 공통의 이해관계가 있고, 거래당사자의 일방이 다음 어느 하나의 방법에 의하여 타방의 사업방침의 전부 또는 중요한 부분을 실질적으로 결정할 수 있는 경우, 비거주자외국법인 또는 이들의 국외사업장
⑤	당해 거주자·내국법인 또는 국내사업장과 비거주자·외국법인 또는 이들의 국외사업장과의 관계에서 일방과 타방 간에 자본의 출자관계, 재화·용역의 거래관계, 자금의 대여 등에 의하여 소득을 조정할 수 있는 공통의 이해관계가 있고, 제3자가 거래당사자 쌍방의 사업방침을 실질적으로 결정할 수 있는 경우의 비거주자·외국법인 또는 이들의 국외사업장
⑥	당해 국내사업장을 가진 외국법인의 본점 또는 다른 국외사업장

- ☐ 이전가격조정은 독립기업원칙에 따른 정상가격을 기준으로 하며 정상가격 산출을 위한 방법들을 제시하고 있음
- 정상가격은 거주자·내국법인 또는 외국법인의 국내사업장이 국외특수관계자가 아닌 자와의 통상적인 거래에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 가격으로 결정함
 - 정상가격 산출방법은 아래 1~6의 방법 중에 가장 합리적인 방법을 선택하여 적용하도록 함
 - 무형자산 및 용역 거래 등 일반적인 재화 거래와 다른 종류의 특징적인 거래와 관련된 정상가격 산출방법에 대해서는 별도의 세부적인 기준을 두고 있음

〈표 II-3〉 정상가격 산출방법

1. 비교가능 제3자 가격방법 (Comparable Uncontrolled Price Method)	특수관계거래와 유사한 거래 상황에서 특수관계가 없는 독립된 사업자 간의 거래가격을 정상가격으로 보는 방법
2. 재판매가격방법 (Resale Price Method)	특수관계자 간에 자산을 거래한 후 거래의 어느 한 쪽인 그 자산의 구매자가 특수관계가 없는 자에게 다시 그 자산을 판매하는 경우 그 판매가격에서 그 구매자의 통상의 이윤으로 볼 수 있는 금액을 뺀 가격을 정상가격으로 보는 방법
3. 원가가산방법 (Cost Plus Method)	특수관계거래에서 자산의 제조·판매나 용역의 제공 과정에서 발생한 원가에 자산 판매자나 용역 제공자의 통상의 이윤으로 볼 수 있는 금액을 더한 가격을 정상가격으로 보는 방법
4. 이익분할방법 (Profit Split Method)	특수관계거래의 당사자가 특수관계거래로 인하여 실현한 거래순이익을 합리적인 배부기준에 의하여 측정된 거래당사자들 간의 상대적 공헌도에 따라 배부하고 이와 같이 배부된 이익을 기초로 산출한 거래가격을 정상가격으로 보는 방법
5. 거래순이익률방법 (Transactional Net Margin Method)	특수관계거래의 일방 당사자가 특수관계 없는 자와 행한 거래에서 실현된 거래순이익률 또는 서로 특수관계 없는 제3자간에 행한 거래에서 실현된 거래순이익률을 기초로 산출한 거래가격을 정상가격으로 보는 방법
6. 그 밖에 거래의 실질 및 관행에 비추어 합리적이라고 인정되는 방법	다만, 이 방법은 위 1~5의 방법으로 정상가격을 산출할 수 없는 경우에만 적용

- 거주자와 국외특수인 간 무형자산의 공동개발에 따른 원가분담에 대해서는 별도의 세부 규정을 두어 독립기업원칙에 기한 정상원가분담액 산출 기준을 명시함
 - ‘정상원가분담액’은 거주자가 국외특수관계인이 아닌 자와의 통상적인 원가 등의 분담에 대한 약정에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 분담액으로서 무형자산의 개발을 위한 원가 등을 그 무형자산에 대한 기대편익에 비례하여 배분한 금액을 의미함
- 정상가격을 기준으로 과세조정시 익금에 산입되는 금액이 일정 기간 내에 반환되지 않은 경우 2차 소득처분을 통해 원천징수하는 규정도 두고 있음

- 국외특수관계자가 내국법인의 주주인 경우: 배당
 - 국외특수관계자가 내국법인의 자회사인 경우: 출자의 증가
 - 기타 특수관계자인 경우: 배당
- 당해 사업연도에 국외특수관계자와 국제거래를 행한 거주자 및 내국법인 등은 이전가격 관련 서류들을 과세표준 신고시 같이 제출토록 규정함으로써 이전가격 근거 자료들을 확인할 수 있는 조치를 시행하고 있음
- 정상가격산출방법신고서(무형자산에 대한 정상가격산출방법신고서, 용역거래에 대한 정상가격산출방법신고서, 정상가격산출방법신고서)
 - 원가등의분담액조정명세서, 국제거래명세서, 국외특수관계자의 요약손익계산서 등
 - 과세관청으로부터의 별도 요구에도 불구하고 이전가격 관련 첨부서류를 제출하지 않을 경우 최고 1억원 이하의 과태료가 부과될 수 있음
- 국세와 관세의 과세가격을 상호 연계·조정함으로써 수입업체에 대한 불합리한 조세 부담을 경감시키기 위해 국세의 정상가격과 관세의 과세가격 간 조정을 위한 경정청구 제도를 활용할 수 있음
- 과세표준신고서를 제출한 후 세관장의 경정처분으로 인하여 관세의 과세가격과 신고한 법인세 또는 소득세의 과세표준 산정기준이 된 거래가격 간에 차이가 발생한 경우에는 일정 기간 내에 법인세 또는 소득세의 경정을 청구할 수 있음
- 정상가격 산출과 관련하여 납세자의 과실이 없는 등의 경우 과소신고가산세를 부과하지 않음으로써 이전가격 관련 납세자의 거래 안정성을 도모하고 있음
- 신고된 거래가격과 정상가격과의 차이에 대하여 납세의무자의 과실이 없다고 상호 합의절차의 결과 등에 따라 확인되는 경우
 - 소득세 또는 법인세를 신고할 때 적용한 정상가격산출방법에 관한 증명자료를 보관·비치하고, 합리적 판단에 따라 그 정상가격산출방법을 선택하여 적용한 것으로 인정되는 경우

- 국외특수관계자와의 거래에 적용하고자 하는 정상가격산출방법에 관하여 국세청장의 사전승인을 얻는 제도(Advance Pricing Arrangement, APA)를 통해 납세자의 예측가능성을 높임
 - 사전승인시 당해 방법의 전제요건으로 정해진 가정이나 조건이 충족되는 한 대상 기간 동안의 거래에 있어 과세당국이 승인한 방법을 최적의 방법으로 인정함
 - 양국 과세당국 간의 상호합의를 통한 사전승인이 이루어질 경우 우리나라뿐만 아니라 상대국에서도 당해 방법의 최적성을 인정받을 수 있음

- 조세조약 당사자국들 간의 상호합의절차와 관련된 규정을 두어 이전가격 관련 국가간 조세분쟁 해결에 기여함
 - 상호합의절차는 일방체약국의 권한 있는 당국이 체약상대국의 권한 있는 당국에 상호합의절차 개시를 요청하고 상대국이 이를 수락함으로써 진행됨
 - 국조법에서는 납세자 등이 과세당국에게 상호합의절차의 개시를 신청할 수 있는 권리를 부여하며 이에 따른 절차 등을 규정하고 있음

3. OECD BEPS 이전가격 Plan의 도입

가. OECD BEPS Plan 관련 주요 경과⁶⁾

- 미국, EU 등 OECD 주요국들은 2008년 금융위기 이후 경제회복 과정에서 세수 부족 문제가 심화되자 그러한 원인의 상당부분이 다국적기업들의 조세회피에 있다는 문제점을 제기하였음
 - 주요 국가들이 재정 위기 극복을 위해 부가가치세 인상 등 재원 마련 노력을 지속하는 과정에서 애플, 구글, 스타벅스 등 다국적기업의 낮은 실효세율 문제가 이슈화됨
 - 이러한 과정에서 다국적기업의 조세회피 또는 세원잠식(Base Erosion and Profit Shifting, “BEPS”) 문제가 전 세계적인 관심사로 부각됨

6) 주 OECD 대한민국 대표부(<http://oecd.mofa.go.kr>) 및 www.ibfd.org, www.pwc.com 등 참조

- 다국적기업의 BEPS 문제는 여러 국가에 걸친 상이한 조세제도 및 기존 국제조세 체계의 약점을 이용하여 국가간 소득이전을 통해 전체적인 세원 잠식으로 이어지는 현상을 의미함
 - 실질적인 경제행위(economic activity)가 발생한 국가와는 다른 저세율 국가에서 과세소득이 발생하는 방향으로 거래 구조를 구축함으로써 다국적기업 전체 차원에서 세금 부담을 줄이는 행위가 BEPS의 주된 요체임

- 보다 구체적으로는 다국적기업들이 혼성비대칭, 조약쇼핑, 고정사업장 회피, 이전가격 등 여러 경로를 통해 BEPS 문제를 야기하고 있음
 - 혼성비대칭(Hybrid Mismatch) 거래: 국가들 간에 특정 금융상품이나 기업실체에 대한 여러 국가들 간 과세규정상 차이를 이용하여 비용 이중공제, 소득의 이중 비과세, 과세 장기 지연 등을 도모
 - 조약쇼핑(Treaty Shopping): 조세조약 미체결 국가 소재 기업이 조약 체결국을 우회하여 거래 구조를 수립하거나 보다 유리한 조약상 혜택을 제공하는 국가에 자회사를 설립하는 등의 방식을 통해 조약상 혜택을 남용
 - 고정사업장(Permanent Establishment) 회피: 디지털경제의 심화로 물리적 사업장소 없이도 타 국가에서 사업활동을 할 수 있게 되면서 원천지국에서 고정사업장 없이 사업활동을 수행하면서 거주지국에서도 비과세되는 사업 구조 구축이 용이해짐
 - 이전가격 활용: 금융·통신의 발달, 디지털경제의 심화, 서비스 기반 경제화 등으로 기본적인 이전가격 결정 원칙으로서 독립기업원칙(Arm's Length Principle)의 적절한 적용이 어려워지고 있음

- 2012년 6월에 OECD 재정위원회는 이러한 다국적기업들의 조세회피를 방지하기 위한 종합적인 행동계획을 마련하기 위한 절차(BEPS 프로젝트) 추진을 결정함
 - OECD는 BEPS 실태분석 및 향후 대응방안 마련을 위한 기초 보고서("Addressing Base Erosion and Profit Shifting")를 준비하여 이를 2013년 2월 G20 재무장관 및 중앙은행총재 회의에서 채택하였음
 - 이를 구체적으로 실천하기 위한 종합 행동계획으로서 2013년 7월 BEPS Action Plan을 확정·발표함

○ 주요 조세회피 행위별로 그에 대한 대응방안의 개요를 아래와 같이 작성함⁷⁾

〈표 II-4〉 BEPS 액션플랜 개요

구분	액션플랜
디지털 경제	(Action 1) 디지털경제에서의 조세문제 해결
기업과세의 일관성 확보	(Action 2) 혼성불일치 효과 중화
	(Action 3) 특정 외국법인 유보소득 과세제도(Controlled Foreign Corporation Rules) 강화
	(Action 4) 금융비용 공제 제한
	(Action 5) 유해조세제도에 대한 대응
국제기준 남용 방지	(Action 6) 조세조약 남용 방지
	(Action 7) 인위적인 고정사업장 회피 방지
	(Action 8) 이전가격-무형자산
	(Action 9) 이전가격-위험 및 자본의 이전
	(Action 10) 이전가격-기타 고위험 거래
투명성 확보	(Action 11) BEPS 관련 자료 수집 및 분석방안 개발
	(Action 12) 조세회피거래 등에 대한 강제적 보고제도 개발
	(Action 13) 이전가격 문서화
	(Action 14) 조세조약 분쟁해결을 위한 중재 및 상호합의절차 개선
신속한 이행	(Action 15) 액션플랜의 신속한 이행을 위한 다자간 협약 개발

○ 2015년 12월을 최종 기한으로 하되 단계별 추진 일정('14.9월 · '15.9월 · '15.12월 3단계 추진)을 정하고, 2013년 9월부터 OECD에서 BEPS 액션플랜을 본격적으로 논의하기 시작함

□ OECD는 2014년 9월 16일자로 BEPS Action Plain에 대한 1차 결과물로서 2014 BEPS Deliverables을 발표함

7) 기획재정부 세제실 국제조세제도과 보도자료, 「OECD 세원잠식과 소득이전(BEPS) 관련 아·태지역 조세정책 고위당국자 회의 결과」, 2014.2.23.

- 2013년 7월 BEPS Action Plan 발표 이후 논의 작업을 거쳐 OECD에서 발간한 첫 번째 권고안(first recommendation)으로서, BEPS Action Plan 15개 항목들 중 7개 사안을 다루고 있음
 - 전체 보고서 패키지 중 설명문(Explanatory Statement)에서는 BEPS 프로젝트의 주요 관점 및 경과, 향후 계획, 7개 사안들에 대한 검토 개관 등을 담고 있으며, 7개 항목들에 대한 세부 논의사항은 개별 보고서에서 다루고 있음
- OECD는 각 Action Plan에 대한 후속 작업들을 조속히 시행하여 2015년까지 최종 결과물을 마련할 계획임
- 2014년 11월 3일, OECD는 BEPS에 대한 실행계획 중 Action 10 저부가가치 그룹 내부 용역에 대한 논의 초안을 발표
 - 기타 Action Plan에 대한 주요 계획은 아래와 같음⁸⁾

〈표 II-5〉 액션별 주요 추진목표

액션	액션별 주요 추진목표	추진 시한
1	1차 산출물에 이어 후속작업으로 디지털경제에서의 보다 광범위한 조세문제 해결방안 모색	'15.12
2	1차 산출물에 이어 후속작업으로 미결 쟁점사항 해소와 혼성불일치 중화작업 주석서 마련	'15.9
3	CFC 규정 강화를 위한 국내법 개정에 대한 권고	'15.9
4	이자공제 및 기타 금융거래를 통한 세원잠식 방지를 위한 국내법 규정설계에 대한 권고	'15.9 '15.12
5	유해조세경쟁을 방지하기 위한 방법론 권고	'15.12
6	1차 산출물에 이어 후속작업으로 조세조약방지규정의 본문 수정 및 주석서 마련	'15.9
7	PE를 통한 ATP의 방지를 위한 모델조세조약 개정	'15.9
8	1차 산출물에 이어 후속작업으로 이전가격가이드라인 무형자산규정 마무리	'15.12
9	위험과 투자 등 관련 이전가격 가이드라인 개정 및 모델조세조약의 변경	'15.9

8) 주 OECD 대한민국 대표부, 「다국적기업의 조세회피(BEPS) 대응 프로젝트 진행상황보고」, 2014.

〈표 II-5〉의 계속

액션	액션별 주요 추진목표	추진 시한
10	기타 고위험거래 관련 이전가격 가이드라인 개정 및 모델조세조약의 변경	'15.9
11	BEPS 분석을 위해 필요한 자료와 방법론 개발	'15.9
12	조세회피 거래 등에 대한 강제적 보고제도 권고안 마련	'15.9
13	1차 산출물에 이어 후속작업으로 이전가격 문서화의 이행규정 마련	'15.4
14	효과적 분쟁해결을 위한 모델조세조약 개정	'15.9
15	액션플랜의 신속한 이행을 위한 다자간 협약 개발	'15.12

☐ 향후 BEPS 프로젝트는 금융정보의 자동정보교환기준(AEOI; Automatic Exchange of Information)과 더불어 앞으로 국제조세 기본규범으로서 상당한 영향을 끼칠 것으로 예상됨

- OECD 회원국뿐만 아니라 BRICs 국가 등 비OECD 경제대국들의 지지를 이끌어내 향후 실질적 성과로 이어질 가능성이 큼
- 우리나라는 OECD 및 G20의 구성 멤버로서 BEPS 프로젝트 이행에 적극적으로 참여하도록 요구받을 것으로 예상되며, 프로젝트 결과물이 우리나라의 조세제도 및 과세행정 선진화에 기여할 수 있을 것으로 기대됨

나. 이전가격 관련 BEPS Plan의 도입 배경⁹⁾

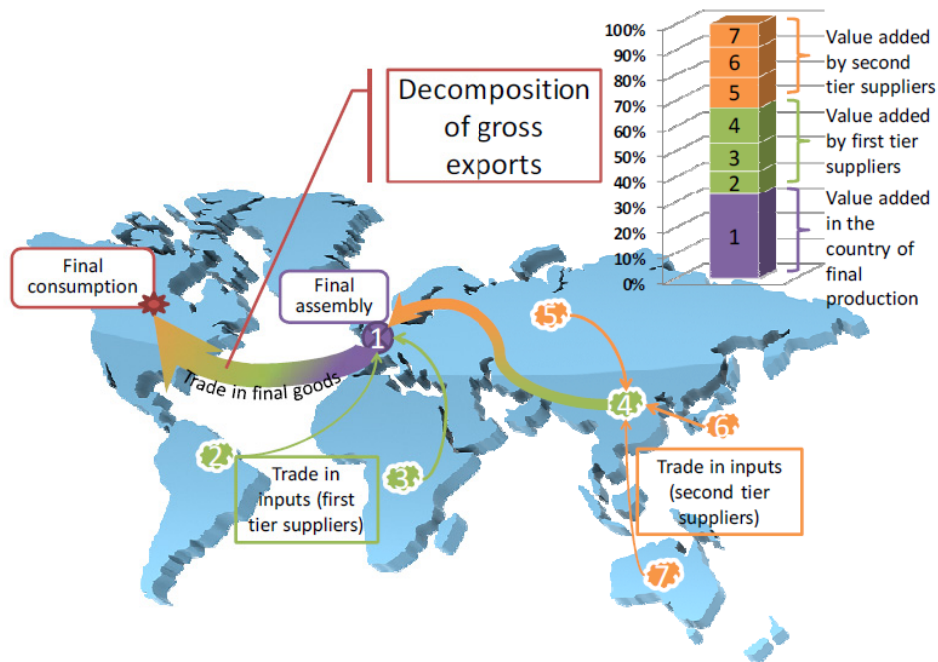
☐ 금융/통신 발달 및 디지털경제 발전, 관계사 간 무형자산 및 서비스 거래 증가 등 변화된 사업 환경하에서 이전가격을 통한 조세회피는 BEPS 이슈와 관련하여 공통적으로 나타나고 있음

☐ 이러한 이전가격 문제의 근원에는 글로벌경제의 통합 진전에 따라 다국적기업의 사업 모델이 글로벌 가치사슬(Global Value Chain)로 구조화된 현상이 있음

9) Jung-hong Kim, "The OECD Initiative to Counter Tax Avoidance after the Global Financial Crisis" 및 "Transfer Pricing in the 21st Century: A New Approach to the Arm's Length Principle? The OECD BEPS Project and Its Impact on the Current Transfer Pricing Regulatory Framework," IBFD 등

- 최근 인터넷 등 통신, 교통, 금융망의 발전 등으로 인해 세계화가 가속화되면서 다국적기업들은 과거 소수의 특정 국가 위주로 구축된 가치사슬 모델에서 벗어나 전세계를 아우르는 글로벌 가치사슬(Global Value Chain)을 활용하는 경우가 늘어났음
- 이에 따라 다국적기업의 전체 조직 및 기능 체계를 글로벌 가치사슬 관점에서 재구축하여 과거 소수 회사가 담당하였던 제반 사업 기능들을 여러 자회사들이 나누어 수행하여 경영 효율을 극대화하고자 하는 추세가 이어지고 있음
- 이러한 글로벌화된 사업 구조하에서는 기업 간 재화, 무형자산, 자본 및 기타 사업 단위 등의 이동이 보다 빈번하고 용이하게 일어나게 되며, 이에 따라 특정 국가 소재 기업 각각의 활동을 단순 합산하는 수준을 넘어 글로벌 전체적 관점에서 가치가 창출되는 특징을 갖추게 됨

[그림 II-1] Global Value Chain의 개요 예시¹⁰⁾



10) "Global Value Chains": "OECD Work on Measuring Trade in Value-Added and Beyond," *Statistics Directorate*, OECD, October 8, 2012.

- 이러한 글로벌 경제환경하에서 각 국가별 조세제도 및 조약 등의 차이를 감안하여 다국적기업 전 세계 사업체들의 기능 및 자산을 재편하는 과정에서 이전가격을 활용함으로써 조세회피에 이르게 될 여지가 커짐
 - 무형자산이나 금융자산 등을 저세율국가 소재 기업에 낮은 가격으로 이전하고 글로벌 가치사슬을 통해 창출된 이윤의 상당 부분이 이러한 저세율국가 기업에 귀속되도록 이전가격 구조를 수립하는 시도가 증가하고 있음
 - 글로벌 사업 차원에서 필수적인 지적재산권을 실제 사업활동은 수행되지 않는 기업으로 이전시키는 등 실질적 경제활동과 이윤 귀속의 괴리가 발생할 가능성이 증대됨

- 실제로 애플, 구글, 스타벅스 등 다국적 대기업들이 시도한 조세회피 구조에는 위와 같은 이전가격 문제가 공통적으로 반영되어 있음
 - 스타벅스 영국 자회사 (“Starbuck UK”)는 해외 관계사들과의 거래를 통해 소득을 해외로 이전함으로써 자국 내에서는 매우 낮은 소득만을 귀속시킴에 따라 법인세를 회피하였다는 혐의가 2012년을 전후하여 제기됨
 - Starbuck UK는 2012년을 기준으로 과거 3개년간 약 12억파운드의 매출을 달성하였음에도 과세소득은 손실을 기록하여 법인세를 납부하지 아니하였으며, 1998년 설립 시점부터 살펴보아도 법인세 납부액은 매출액 대비 약 0.3% 정도 수준에 불과함
 - Starbuck UK의 거래 구조를 살펴보면 다수의 해외 관계사들과의 이전가격 거래를 통해 상당한 규모의 비용을 지출한 특징이 있음

(1) 네덜란드 관계사에 대한 로열티 지급

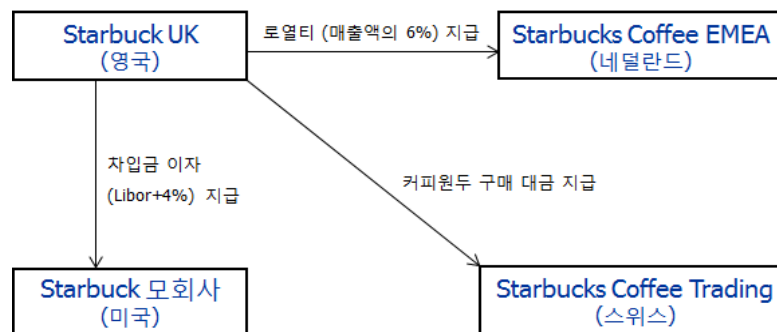
- － Starbuck UK는 브랜드 및 사업공정 관련 지적재산권 사용에 대한 대가를 네덜란드 소재 Starbucks Coffee EMEA BV에 지급하며, 로열티율은 매출액의 6%에 달함
- － Starbucks Coffee EMEA BV 또한 다른 계열회사에 대한 비용 지급 또는 기타 지출 등을 통해 유효세율을 낮게 유지함

(2) 스위스 관계사에 대한 커피 매입 대가 지급

- Starbucks UK는 스위스에 소재한 Starbucks Coffee trading Co.로부터 커피 원두를 매입하고 이에 대한 대가를 지급함
- 스위스에서는 커피와 같은 상품의 국제무역 거래에서 발생한 소득에 대해 약 5%의 낮은 세율을 적용하는 것으로 알려짐

(3) 미국 모회사로부터의 차입금에 대한 이자 지급

- Starbucks UK는 미국 Starbucks 모회사로부터 상당한 규모를 차입하고 이에 대해 Libor+4%에 해당하는 이자를 지급함
- 위와 같은 각 거래들에 적용된 이전가격의 적정성과 관련하여, 다른 유사 사례들에 비해 로열티율이나 이자율 등이 높거나 실제 이전가격 적용 내역을 정확히 확인하기 어려운 상황인 것으로 나타남

[그림 II-2] 스타벅스의 쟁점 거래구조 예시¹¹⁾

- 아마존의 경우, 당초 미국 회사가 소유하였던 상표권, 특허 등 지적재산권을 2005년도에 아마존유럽홀딩테크놀로지로 이전하였으며, 이후 동 회사는 여러 아마존 그룹 자회사들로부터 상당한 규모의 무형자산 사용 대가를 수령하고 있음. 동 회사는 룩셈부르크에 소재하면서 상표, 특허, 디자인 등 지적재산권 사용료 수익에 대한 저율의(5.7%) 세율을 적용받는 것으로 알려짐

11) <http://ftalphaville.ft.com/2012/12/11/1304382/losing-for-tax-purposes-a-diagram>

- 애플이나 구글 또한 아일랜드 자회사에 지적재산권을 상대적으로 저가에 이전하고
향후 그에 대한 사용료 대가를 아일랜드 회사에 귀속시킴으로써 미국에서의 고세율
과세를 피하는 조세 구조를 활용하였다는 공통점이 있음
- 이와 같이 여러 글로벌 기업들이 각국의 조세체계 간 차이를 이전가격 거래를 통해 교
묘히 활용하는 행태가 급속히 증가하였으나, 기존의 이전가격 과세체계만으로는 이에
적절히 대응하기 어렵다는 지적이 제기됨
- 현재 통용되고 있는 이전가격세제의 주요 부분은 수십년 전에 설계되어 현재의 급
속한 기술 진보 및 글로벌 경제환경하에서의 변화를 따라가기 어려운 실정임
- 이에 따라 사업이 실질적으로 수행되는 장소 이외의 저세율 국가에 소득을 귀속시
키는 이전가격거래의 허점(loopholes)이 생겨나고 있음
- 현행 OECD 이전가격지침상 수행기능(function) · 자산(asset) · 부담위험(risk)에 따
라서 소득귀속이 결정되어야 한다는 원칙은 개별 회사단위 차원에서의 이전가격 검
토에는 유용하게 적용될 수 있을지 모르나, 글로벌 차원에서 각기 기능이 분화된 다
수의 기업체들을 포괄하는 이전가격 원칙으로 사용하기에는 한계가 있음
- 또한 비교가능 거래를 찾기 어렵고 적정 가치 산정이 복잡한 무형자산 거래가 증가
하면서 과세당국의 적절한 대응이 더욱 어려워지고 있음

다. 이전가격 BEPS Plan의 주요 목적 및 향후 진행계획

- 위와 같은 현행 이전가격 과세체계의 문제점을 감안하여 OECD BEPS 프로젝트에서
이전가격 관련 Action Plan은 우선 다국적기업들이 글로벌 경제환경하에서 가치를 창
출하는 과정에 대한 명확한 이해가 중요하다는 입장임
- 정상가격 산출방법 적용에 있어 글로벌 가치사슬의 관점에서 접근하는 것이 필요하
다는 입장을 천명함(Action Plan 10)
- 단순히 거래되는 재화나 서비스 자체에 국한되지 않고 가치사슬 구조를 분석하여
생산 과정상의 업무(tasks) 및 단계(stages)를 명확히 고려하는 것이 중요함

- BEPS Action Plan에서는 다국적기업들 간에 소득을 배분(allocating)하는 관점에서 독립기업원칙을 재해석하는 방향을 취함
 - 이전가격체계의 근본적 본질을 단순한 조세회피방지 조치라기보다는 소득배분 규정으로 바라보는 접근방법을 활용함
 - 이러한 관점은 무형자산 및 기타 동산의 이전 거래, 과도한 차입 거래, 리스크 이전 거래 등 독립적 제3자 간에는 쉽게 일어나지 않을 거래들에 주로 적용될 것임
 - BEPS Action Plan 들 중 주로 Action Item 8, 9, 10, 13 및 14에서 이전가격과 관련하여 위와 같은 관점에서 관련 규정들을 재검토하게 될 것임

- 가치 창출의 정도에 비례하여 이전가격 과세를 가능하게 할 수 있도록 함으로써 무형자산 거래 등을 통해 인위적으로 저세율국으로 소득을 이전하는 구조를 방지하지 않을 것이라는 입장을 취함
 - Action Item 8에서 무형자산에 대한 이전가격과세 원칙을 재정비할 예정임
 - 상기 기본 개념을 Action Item 9 및 10에서도 계속 적용해 나갈 예정임

- 과세당국이 다국적기업의 글로벌 사업활동의 전체 구조를 확인할 수 있도록 이전가격 관련 정보들의 수집 체계를 개선하려는 입장을 취함
 - 지금까지 납세자들이 이전가격과 관련하여 상당한 분량의 자료들을 구비하도록 의무를 부여하였으나, 과세당국이 납세자의 글로벌 거래 구조의 본질적 특징을 제대로 포착하는 데는 별 도움이 되지 못하는 경우가 많았음
 - 이는 주로 Action Item 13에서 논의하고 있으며, 납세협력비용을 감안하되 조세 투명성을 강화하는 방향으로 이전가격 문서화 규정을 재편하고자 함
 - 특히 다국적기업으로 하여금 글로벌 차원에서의 소득 및 사업기능의 배분에 대한 정보를 관련 과세당국 모두에 제공할 의무를 부여하는 데 주안점을 둠

- 이전가격 관련 납세자 및 과세당국 간 분쟁 예방 및 원활한 분쟁 해결을 위한 조치들을 강화해 나갈 계획임

- 각 국가들의 대규모 세무조사의 경우 상당 부분 이전가격 관련 사안들이 쟁점이 되고 있으며, 이와 관련하여 납세자와 과세당국 간 분쟁 발생 빈도 및 규모가 급격히 증가하고 있음
- 이에 따라 APA와 같은 분쟁예방제도 및 상호합의(MAP)와 같은 분쟁해결제도의 실효성을 높여 납세협력 증진 및 납세자 예측가능성을 제고할 필요성이 커지고 있음
- Action Item 14에서는 위와 같은 제도들의 효과적 실행을 저해하는 요인들을 분석하고 이에 대한 해결책을 제시함으로써 동 제도의 효용성을 높이기 위한 조치들을 논의함

Ⅲ. 이전가격 관련 OECD BEPS Plan의 주요 내용－문서화 및 무형자산 관련

1. 문서화

가. 우리나라의 이전가격 관련 의무신고 서식과 주요 내용¹²⁾

- ☐ 「국제조세조정에 관한 법률 시행규칙」 제2조 제1항에서 규정하는 <정상가격 산출방법신고서>, <무형자산에 대한 정상가격산출방법신고>, <용역거래에 대한 정상가격산출방법신고서>
 - 각 <정상가격산출방법신고서>는 대상 거래, 정상가격 산출방법, 해당 방법을 선택한 이유를 주 내용으로 함
 - 특히 <무형자산에 대한 정상가격산출방법신고서>는 사용허락 계약일, 사용허락 기간, 일시불 사용료, 사용료율, 매매거래일, 매매거래금액, 매매거래금액 산정방법, 산정방법의 선정 이유 등의 내용으로 구성되어 있음
- ☐ 「국제조세조정에 관한 법률 시행규칙」 제3조의2에서 규정하는 <원가 등의 분담액조정명세서>
 - 신고서의 주요 내용은 원가 등의 분담에 대한 약정 내용, 원가 등의 분담 약정 참여자, 정상원가분담액 산정, 참여자 지분 조정에 따른 원가 등의 분담액 조정액 산정으로 이루어짐
- ☐ 「국제조세조정에 관한 법률 시행규칙」 제6조 제1항에서 규정하는 <국제거래명세서>

12) 국제조세조정에 관한 법률, 시행령, 시행규칙

- 신고서의 주요 내용 국외특수관계인 기본사항(소재국가, 주업종, 제출인과의 관계 등), 국외특수관계인과의 국제거래 현황(매출·매입·대차·자본거래 및 주식거래 등)으로 이루어짐
- 「국제조세조정에 관한 법률 시행규칙」 제6조 제2항에서 규정하는 〈국외특수관계자의 요약손익계산서〉
 - 신고서의 주요 내용 국외특수관계인의 소재지, 업종, 자본금, 주식 소유비율, 매출, 매출원가, 매출 총손익, 영업이익, 법인세차감전 순손익 등으로 이루어짐
- 「국제조세조정에 관한 법률 시행규칙」 제2조 제2항에서 규정하는 〈거래가격조정 신고서〉
 - 신고서의 주요 내용 대상 거래 및 조정항목, 실제 거래가격, 정상가격, 정상가격산출방법, 차이 금액, 차이 조정의 내용으로 이루어짐
- 우리나라는 일정금액 이하의 거래를 하고 있는 소규모 사업자들에 대해서는 서식 제출 의무를 일정 부분 면제해 주고 있음
 - 국외특수관계자와의 연간 전체 재화거래액이 50억원 이하로서 용역거래액이 5억원 이하인 경우에는 〈정상가격산출방법신고서〉의 제출이 면제됨
 - 국외특수관계자별로 재화거래금액의 합계액이 10억원 이하로서 용역거래금액의 합계액이 1억원 이하인 경우에도 당해 특수관계자와의 해당 거래에 대하여 〈정상가격산출방법신고서〉 제출이 면제됨
- 그러나 서식 제출 의무자가 이전가격 서식에 대한 미제출 또는 거짓 자료를 제출할 시에는 「국제조세조정에 관한 법률」 제12조에 따라 과태료를 부과함
 - 「국조법」 제11조 제1항에 따른 국제거래명세서 제출 의무가 있거나 제11조 제2항에 따라 자료 제출을 요구받은 자가 대통령령으로 정하는 정당한 사유 없이 자료를 기한까지 제출하지 아니하거나 거짓의 자료를 제출하는 경우에는 1억원 이하의 과태료를 부과함

- 문서화로 제출된 정보에 대해서 우리나라는 「국세기본법」 제81조의13에 따라 비밀유지 의무 부여하여 기밀을 유지하고 있음¹³⁾
 - 세무공무원은 납세자가 세법에서 정한 납세의무를 이행하기 위하여 제출한 자료나 국세의 부과·징수를 위하여 업무상 취득한 자료 등(이하 “과세정보”라 한다)을 타인에게 제공 또는 누설하거나 목적 외의 용도로 사용해서는 안됨

나. 문서화에 대한 기존 OECD 이전가격지침 제5장 – 증거서류¹⁴⁾

1) 기존 OECD 지침의 문서화의 문제점

- 기존의 문서화에 관한 OECD 이전가격지침 제5장은 과도한 문서화 준수 부담 방지를 위한 납세자와 과세당국 간의 협력에 대한 기대 및 합리적인 문서화 보고체계에 초점을 맞추었음
- 동시에 독립기업원칙을 적용하기에 충분한 수준의 정보를 요구하는 것에 초점을 맞추었음
- 기존의 제5장은 이전가격 문서화 패키지에 포함되어야 하는 보고서의 자세한 목록을 명시하지 않았고, 이전가격 문서화 절차, 처벌 행정 및 입증 부담에 대해서도 논의되지 않은 문제가 있었음

2) 목적 및 입증책임

- 제5장에서는 과세당국이 이전가격검토와 관련하여 납세자로부터 제출받는 증거서류에 관한 규칙 또는 절차를 개발하는 데 있어서 고려해야 할 일반적인 지침을 제공함

13) 국세기본법

14) OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Chapter V: Documentation

- 또한 납세자에게 그들의 특수관계거래가 독립기업 원칙을 따르고 있다는 것을 보여주고 이전가격 문제를 해결하고 세무조사를 신속히 끝내는 데 도움이 되는 증거서류를 파악하는 데 도움을 주는 지침도 제공함
- 증거서류 관련 의무는 관련국 내에서의 입증책임을 규율하는 규칙에 의해 영향을 받을 수 있음
- 대부분의 국가에서는 과세당국이 입증책임을 부담하며 납세자는 과세당국이 납세자의 가격이 독립기업원칙에 어긋난다는 것을 확실하게 제시하는 경우가 아니면 자신의 이전가격 정당성을 증명할 필요가 없음
 - 이 장에서의 증거서류에 관한 논의는 국내법에서 요구하는 것 이상의 부담을 납세자에게 지우고자 하는 것은 아님
 - 그러나 입증책임이 과세당국에 있는 경우라도 과세당국은 납세자에 대해 이전가격에 관한 증거서류 작성 의무를 부과할 수 있는데 그 이유는 적정한 정보 없이는 과세당국이 세무조사를 할 수 없기 때문임
 - 납세자가 충분한 증거서류를 제출하지 않으면 과세당국이 제시한 조정안을 정당한 것으로 인식하여 입증 책임을 이전시키는 국가도 있음
- 중요한 것은 납세자와 과세당국의 행동은 납세자가 입증책임을 진다는 사실에 영향을 받아서는 안된다는 것임
 - 과세당국이나 납세자는 이전가격에 관한 근거 없는 주장 또는 증명할 수 없는 주장 등을 정당화하기 위해 입증책임을 이용해서는 안됨

3) 증거서류에 관한 규칙과 절차에 대한 지침

- 각 납세자는 이전가격 결정시 활용 가능한 정보에 기초하여 독립기업원칙에 부합하는 가격을 결정하도록 노력해야 함
 - 즉, 납세자는 가격 확정 전에 그 이전가격이 과세목적상 타당한지의 여부에 대한 충분한 고려를 해야 함

- 세무조사 과정에서 과세당국이 요구한 서류가 적시에 제출되기만 하면 과세당국의 요구는 충족되므로 서류 보관 절차는 납세자의 재량에 맡겨야 할 것임
 - 예를 들면 납세자는 과세당국에 서류를 제출해야 하는 시한을 지키기만 하면 되는 것이므로 적절한 서류를 원시적 형태로 그대로 보관하든지 혹은 잘 정리된 장부 형태로 보관하든지 납세자가 선택할 수 있는 문제임
 - 그러나 납세자는 제출된 자료를 번역해 달라는 과세당국의 합당한 요구에는 따라야 할 것임

- 증거서류의 제출에 있어서 기존의 지침은 과세당국이 납세자에게 무리한 요구하면 안 된다는 것을 지침에서 계속적으로 강조하며 납세자 위주의 정책을 주문함
 - 외국 소재 특수관계회사의 자료를 서면으로 제출을 요구할 때 과세당국은 서류의 필요성과 납세자가 그 서류를 준비하는 데 드는 비용과 관리 부담을 조심스럽게 비교 평가해 보아야 함
 - 납세자가 독립기업원칙 부합 여부를 판결하기 위해 필요한 최소한의 범위를 넘어서 서류를 준비하거나 수집할 것을 기대해서는 안 됨
 - 유사한 형태의 서류의 법상 의무 보유기간을 넘어서 조정이 불가능한 연도에 생긴 거래 관련 서류를 납세자가 보유하도록 하면 안 되며, 납세자가 그런 서류를 보유하고 있더라도 과세당국은 요구해서는 안 됨
 - － 과거 연도 서류 요구는 그 서류들이 조사대상거래와 충분한 관련이 있는 경우로 한정해야 함
 - 외국소재 특수관계회사에 관한 정보는 이전가격 조사에 필수적이지만 그러나 그런 정보 수집은 납세자에게 자신이 가지고 있는 서류의 준비과정에서는 겪지 않은 많은 어려움을 가져다 줄 수 있음
 - － 납세자가 외국소재 특수관계회사의 자회사이거나 소수주주에 불과한 경우 그 특수관계회사에 대한 통제력이 없기 때문에 정보수집이 어려울 것이기 때문임

4) 기밀 유지

- 과세당국은 거래비밀, 과학적 비밀, 기타 비밀을 요하는 자료가 공개되지 않도록 주의해야 함
 - 따라서 과세당국은 이런 형태의 정보요구 시에는 신중을 기해야 하며 법정절차 또는 재판의 판결에 따라 공개가 요구되는 경우 이외에는 비밀로 유지한다는 전제하에서만 정보 요구를 해야 할 것임
 - － 법정절차 또는 재판의 판결에 따른 정보공개인 경우에도 필요한 범위에 한정하도록 노력해야 함

5) 이전가격결정에 유용한 정보

- 이전가격 조사에서 검토대상 특수관계거래를 한 특수관계회사들에 관한 정보를 참고하는 것이 도움이 될 수 있으며 그런 정보로는 아래와 같은 것들이 있음
 - 사업개요
 - 조직구조
 - 다국적기업 그룹 내의 소유관계
 - 검토대상거래 이전 수년간의 매출액과 영업결과
 - 외국소재 특수관계회사와 납세자 간 거래의 수준
 - － 예를 들면 재고자산의 판매금액, 용역 제공금액, 무형자산 임대료, 무형자산의 사용료와 판매금액, 대여금에 대한 이자 등에 대한 것임
- 특수한 상황의 정보로는 독립거래 가격 결정에 영향을 미치는 상계거래가 있을 수 있으며 이와 관련해 기록한 자료는 관련사실, 거래 간의 질적인 관계, 상계액 등을 설명하는 데 도움이 될 것임
 - 특수한 상황으로 경영전략이나 사업의 형태의 변화를 들 수 있으며 그 예는 다음과 같음
 - － 납세자가 새로운 시장에서의 진입

- 현존 시장에서의 점유율 증대
- 새로운 재화의 도입
- 경쟁 격화에 대한 대처 등을 목적으로 사업을 수행하는 경우

- ☐ 납세자에 영향을 미치는 상업상, 산업상의 일반적 조건들도 도움이 될 수 있으며 다음과 같은 예가 있음
- 현재의 사업 환경을 설명해 주는 정보
 - 현재 사업에서 예상되는 변화
 - 예상되는 사건이 납세자의 산업, 시장규모, 경쟁 조건, 규제 제도, 기술적 진보, 환율 시장에 어떻게 영향을 미치는지에 관한 정보

다. OECD BEPS action 13 – 문서화¹⁵⁾¹⁶⁾

- ☐ OECD BEPS action 13은 과세당국이 이전가격위험 평가 및 진단 시 세원잠식 및 소득이전에 관한 충분한 자료를 확보하여 투명성을 높이는 것이 필요한 작업임을 명시함
- ☐ 동 보고서는 이전가격 문서화의 개정된 기준과 소득, 수입, 세금 및 여타 경제활동의 지표에 관한 국가별 보고서의 견본을 포함하고 있음
- ☐ Action 13은 국가별 보고서, 마스터 파일, 로컬 파일을 납세자들이 제출해야 한다는 입장이며, 이를 통해 납세자는 이전가격에 대해 일관성 있는 입장을 고수할 수 있고 과세당국에는 이전가격위험 평가에 유용한 정보로 이용됨을 제시함
- 또한 세무조사 시 인력 배치 및 질의 관련된 정보로 이용 가능함

15) OECD, Guidance on transfer pricing documentation and country-by-country reporting, Action13

16) 김선영 · 김태훈 · 류풍년 · 인영수 · 변석준, 「이전가격 문서화 및 국가별 보고서에 대한 지침」, 2014

1) Action 13의 목적

- ☐ 본 장은 과세당국의 이전가격 조사 및 위험평가와 관련하여 납세자가 제출해야하는 문서화에 관한 규칙과, 문서화에 따른 절차에 대해 참고할 지침을 제공함
- ☐ 또한 납세자의 거래가 독립기업원칙에 입각한 것을 효과적으로 문서화 할 수 있도록 도와주며, 과세당국이 이전가격 관련 조사를 용이하게 할 수 있게 함

2) 이전가격 문서화 규정의 목적

- ☐ 이전가격 문서화에 관한 3가지 목적은 다음과 같음
 - 납세자가 특수관계기업과의 거래에서 가격과 조건을 설정할 때 및 법인세 신고 시 해당 거래로부터 창출되는 소득을 보고할 때 이전가격 규정을 적절히 고려할 수 있게 할 것
 - 과세당국의 이전가격위험 평가에 필요한 정보를 제공할 것
 - 과세당국이 해당 관할에 위치한 기업들에 대한 철저한 이전가격 조사 수행 시 사용할 수 있는 유용한 정보를 제공할 것
 - 다만 세무조사 진행 시 추가적인 정보가 담긴 문서가 필요할 수 있음
- ☐ 납세자들은 사업 활동에서 이전가격 규정을 준수하여야 하고, 과세당국에는 이전가격 위험을 평가 및 조사할 때 정확한 판단을 가능하게 할 수 있는 수준의 문서를 적시에 제공해야 함

가) 납세자의 독립기업원칙 준수 여부에 대한 평가기능 수행

- ☐ 잘 준비된 이전가격 보고서는 과세당국 납세자가 가용할 수 있는 비교가능 자료를 고려하여 독립기업원칙을 준수하며 일관성 있는 이전가격 포지션에 도달하였다고 확신할 수 있게 함

- 동시적(contemporaneous) 이전가격 문서화 규정은 납세자가 거래 이후에 그들의 입장 번복을 정당화하지 못하게 함
- 납세자가 문서화 규정을 준수해야 하는 목적은 납세자는 규정 준수를 통해 과세당국의 문서화의 적시성 및 정확성 요구에 부응하며 이전가격 정책을 숙고함으로써 독립기업 원칙 준수 여부의 평가를 받을 수 있기 때문임
 - 과세당국은 현 시점을 기준으로 이전가격 문서화가 요구하는 사항들을 준수할 것을 요구하므로 납세자는 이전가격 문서를 거래 당시 또는 사전에 준비해야 함
- 문서화 규정 준수를 장려하기 위하여 과세당국이 사용할 수 있는 방법은 적기에 정확한 보고서를 구비한 것에 대한 보상 규정 및 납세자가 이전가격에 대한 입장을 충분히 고려한 것에 대하여 혜택을 주는 규정을 만드는 것임
- 또한 문서가 이전가격에 대한 납세자의 숙고를 반영하는 정도는 비용 및 시간제약, 관련 직원의 노력 여부 등에 따라 달라지므로, 과세당국은 중요 거래의 문서화 여부에 집중해야 함
 - 즉, 납세자의 시간과 비용의 제약하에 효율적으로 중요한 정보를 얻어내기 위해서 납세당국은 납세자가 중요 거래의 문서화에 집중할 수 있도록 해주어야 함

나) 이전가격위험평가

- 효율적인 이전가격위험 인지 및 평가는, 이전가격 조사대상의 선정과 조사과정에서 중요한 문제들에 집중할 수 있도록 하는 과정에서 중요한 초기 단계임
- 과세당국은 제한적인 자원을 보유하고 있으므로, 조사 실행 이전에 어떤 사안에 심층 조사가 필요한지 파악하는 것이 매우 중요함
 - 이전가격 문제와 관련하여 효율적인 위험평가는 집중적이고 효율적인 조사의 기초가 됨
 - 또한 'OECD handbook on transfer pricing Risk Assessment'는 이와 같은 위험 평가 수행 시 유용한 도구가 됨

- 위험 평가에 있어 신뢰할 만한 관련 정보를 취득할 수 있는 출처가 다수 존재한다 하더라도, 이전가격 보고서는 가장 중요한 정보 출처이며 다음과 같은 것들이 있음
 - 매년 법인세 신고시 작성되어야 하는 이전가격 관련 서식
 - 특정한 위험에 초점을 맞춘 이전가격위험 관련 질의서
 - 납세자가 독립기업원칙을 준수하였다는 점을 입증하기 위해 필요한 정보들을 담고 있는 통상적인 이전가격 보고서
 - 납세자와 과세당국 간의 논의사항

다) 이전가격조사

- 이전가격 문서화의 세 번째 목적은 과세당국이 세무조사를 진행하는 데 유용한 정보를 제공하는 데 있음
- 이전가격 조사는 사실관계 파악이 중요하며 거래 및 시장의 비교가능성에 대한 복잡한 분석이 요구됨
 - 이때 회사의 재무자료, 사실관계 및 산업에 대한 기타 정보를 고려하여야 함
 - 이러한 정보의 가용성은 과세당국이 납세자의 특수관계거래에 대해 이전가격 규정을 적용하여 분석하는 데 있어 중요한 역할을 함
- 적절한 이전가격위험 평가를 통해 세무조사를 수행하기로 결정한 경우, 과세당국은 납세자가 보유하는 정보를 적시에 수취할 수 있어야 함
 - 납세자가 제공해야 하는 정보는 사업내용 및 기능 관련정보, 거래가 있는 특수관계 기업의 기능과 재무적 결과이며, 추가적으로 내부 비교대상 혹은 제3자 비교대상에 대한 정보도 제공되어야 함
- 정기 이전가격 보고서에는 비용 및 비효율의 문제로 정기 세무조사에 필요한 내용들이 중 제출되지 않은 정보가 있을 것임

- 그러므로 보고서에 포함되지 않은 내용을 과세당국에서 요구하는 상황이 발생할 수 있으며, 이 내용 확보를 위해 과세당국에는 이전가격 보고서 및 이전가격 위험 평가에 사용된 정보 이외에 정보를 요구할 수 있는 권한이 있어야 함
 - 그러나 과세당국이 이전가격 조사 목적으로 특정한 정보를 요구할 경우, 그런 요구의 필요성과 납세자의 규정준수에 따른 부담 간에 균형이 이루어져야 함
- 또한 다국적기업 내 다른 기업이 보유하는 정보를 과세당국이 직접 또는 정보교환 규정 등과 같은 것을 통해서 얻을 수 있도록 하는 것도 중요함

3) 이전가격 문서화에 대한 3단계 접근 방법

- 문서화의 목표를 달성하기 위해서는 국가들은 이전가격 문서화에 관한 표준화된 접근 방법을 마련해야 함
- 문서화에 관한 표준화된 3단계 접근방법은 다음과 같음
 - 다국적기업 그룹 내 모든 회사에 관해 표준화된 정보를 제공하는 마스터 파일 작성
 - 현지 납세자의 중요 거래 관련 정보를 제공하는 로컬 파일 작성
 - 다국적기업의 이익과 다국적기업 그룹 내 해당 경제활동 지역에 지급하는 세액의 전반적인 분할과 관련된 정보를 제공하는 국가별 보고서 작성

가) 마스터 파일(Master file)

- 마스터 파일은 다국적기업의 글로벌 사업 특성, 전반적 이전가격 정책 및 이익과 경제활동에 대한 전사적인 분할 등 다국적기업의 전사적 사업 개요에 대한 내용을 담고 있음
 - 이 파일은 국제경제, 법률, 재정과 세무 측면에서의 다국적기업의 이전가격 정책 실행과 관련하여 전반적인 개요를 제공하는 데 그 목적이 있음
 - 반면 이 파일은 구체적인 특이사항(자세한 자산 종류 등)은 요구하고 있지 않음

- 납세자들은 마스터 파일의 목적이 과세당국에 다국적기업의 전사적 운영 및 정책에 대한 일반적인 개요를 제공하기 위한 것이라는 점을 유의하여 제공 정보의 수준을 결정하여야 함
 - 중요 계약서, 무형자산 및 거래리스트 등은 마스터파일을 위해 필요한 정보를 준비할 때 공개 수준을 조절해야 함
 - 특히 비공개시 이전가격 결과의 신뢰성에 큰 영향을 주는 정보는 중요한 것이므로 제공 수위를 조절해야 함

- 다국적 그룹의 청사진(Blueprint)을 제공하는 마스터 파일에서 요구되는 정보는 크게 5가지로 나눌 수 있으며 다음과 같음
 - 다국적기업의 조직구조
 - 다국적기업의 사업 개요
 - 다국적기업의 무형자산
 - 다국적기업의 내부 금융 거래
 - 다국적기업의 재정 및 세무 관련 사항

- 다국적기업의 사업부문별로 보고를 할 때는, 사업부문별로 중앙화된 기능 및 거래에 관한 적절한 설명이 필요함
 - 설명을 포함한 모든 사업부문에 대한 전체 마스터 파일을 각 국가들이 이용할 수 있게 해야 함
 - 이는 다국적기업의 글로벌 사업에 관한 적절한 개요를 제공하기 위한 것임

나) 로컬 파일(Local file)

- 전반적인 개요를 제공하는 마스터 파일과 달리 로컬 파일은 특수관계자 거래에 국한되어 좀 더 세부적인 정보를 제공함
 - 로컬 파일에서 요구하는 사항들은 마스터 파일의 내용을 보충하며 특정 관할권의 이전가격 거래가 독립기업원칙에 부합하였음을 보여주기 위함임

- 로컬 파일은 현지국가 소재 관계사 및 타국 특수관계기업 간의 거래 중 이전가격 분석과 관련 있는 정보 및 해당 현지국가 조세체계 내에서 중요한 정보들을 담고 있음
 - 특정 거래와 관련 있는 재무정보, 비교가능성 분석, 그리고 가장 적합한 정상가격 산출방법의 적용과 선택에 대한 정보들임

다) 국가별 보고서(Country-by country report)

- 국가별 보고서는 다국적기업이 사업을 영위하는 각 조세관할구역의, 전 세계 소득의 배분, 납부세액 및 경제활동 지역에 관한 특정 지표 등과 관련한 종합적인 정보를 제공할 것을 요구하는 보고서임
 - 사업을 영위하는 각 조세관할권마다 매출액, 세전이익, 법인세 납부액 및 미지급 법인세, 고용, 자본, 이익잉여금, 유형자산에 관하여 매년 보고할 것을 요구함
- 또한, 다른 조세관할구역에 재무정보를 보고해야 하는 법인에 대한 정보 및 동 거주 법인에 의해서 수행되는 주요 사업활동에 대한 설명도 요구함
- 국가별 보고서는 과세당국이 BEPS와 관련한 다른 위험을 평가하거나, 경제와 통계를 분석하는 데 유용하게 사용되기도 함
- 그러나 과세당국은 국가별 보고서의 정보를 이전가격 분석을 대체하는 증거로 사용하거나 이전가격 조정을 시도 할 때 사용할 수 없음
 - 이전가격 분석은 완전한 기능 분석 및 비교가능성 분석에 근거하여 이루어지는 개별 거래와 가격에 대한 상세한 분석이기 때문임

4) 규정 준수 문제

가) 자료의 적시 작성(Contemporaneous documentation)

- 납세자는 거래 당시에 합리적으로 활용 가능한 정보에 기초하여, 독립기업원칙에 부합하는 조세 목적에 따라 이전가격을 결정해야 함

○ 즉, 납세자들은 일반적으로 이전가격이 확정되기 전에 그 이전가격이 조세 목적상 적정한지 여부에 대해 충분히 고려해야 하며, 법인세 신고시 재무결과가 정상가격에 부합하는지를 확인할 필요가 있음

- 그러나 적시 작성이 필요할지라도 과세당국은 납세자가 보고서를 만드는 데 있어서 예상되는 비용 및 행정적인 부담과 보고서 요청 사항과의 균형을 유지하여야 함
- 비교가능 자료가 존재하지 않거나, 비교가능 자료를 확인하는 데 문제되는 쟁점금액에 비해 지나치게 높은 비용이 소요된다는 것을 납세자가 합리적으로 입증할 수 있으면, 납세자는 비용부담을 덜 수 있음

나) 기간(Time Frame)

- 납세자가 보고서를 구비해야 하는 기한은 국가별로 상이하며 과세당국의 보고서 및 기타 조사와 관련된 정보요청에 납세자가 대응하여야 하는 기간도 다양함
- 일부 국가는 법인세 신고 시까지 필요정보들을 모두 구비할 것을 요구하기도 하고 다른 국가에서는 세무조사 시작과 동시에 보고서 구비를 요구하기도 함
- 이러한 정보제공 요청 기한의 차이는 납세자가 적시에 적합한 정보를 제공하는 데에 있어 많은 어려움을 가중시킬 수 있음
- OCED가 제시하는 최상의 방안은 해당 사업연도 법인세 신고 기한까지 납세자가 로컬 파일을 완성하도록 하는 것임
- 단, 국가별 보고서와 관련하여 자료 작성을 위해 필요한 법정 재무제표와 기타 재무자료들이 법인세 신고 전까지 준비되지 않는 경우 제출 기한은 다국적기업 그룹 모회사의 사업연도 마지막 날로부터 1년 이내로 연장될 수 있음

다) 중요성(Materiality)

- ☐ 특수관계자 간 수행되는 모든 거래가 로컬 파일에서 모든 문서화를 요구할 정도로 충분히 중요한 거래는 아님
- ☐ 따라서 개별 국가의 이전가격 문서화 규정은, 현지 경제규모의 크기와 특성, 해당 경제에서 다국적기업의 중요성, 현지 기업들의 규모와 특성, 다국적기업의 전반적 규모 및 특성을 모두 고려하여 구체적인 중요성 기준을 포함하여야 함
 - 중요성 기준은 상대적인 조건 혹은 절대적인 금액조건(예: 특정 금액을 초과하지 않는 경우) 내에서 고려될 수 있으며 상관행상 일반적으로 이해될 수 있고 받아들여질 수 있는 객관적 기준이어야 함
- ☐ 지금까지는 많은 국가들이 중소기업들에는 이전가격 문서화 준비의무를 면제해 주거나 제출해야 하는 자료의 양을 제한하는 약식 기준(simplification measures)을 적용해 왔음
- ☐ 그러나, 중소기업도 과세당국의 이전가격위험 평가 또는 세무조사 과정에서 특별히 요구되는 중요한 국제거래에 대한 정보 및 보고서는 제공하여야 한다는 것이 금번 action plan의 의지임

라) 보고서의 보유 및 업데이트 빈도

- ☐ 납세자는 모회사 혹은 현지 법인의 국내 법률이 요구하는 수준에 맞게 합리적인 기간 동안 보고서를 보유하면 됨
 - 적절히 보유하면서 과세당국의 요청이 있을 때 자료를 적시 제출하여 과세당국의 의문을 해소시켜주면 됨
- ☐ 과세당국은 과거 사업연도에 대한 정보 및 보고서를 찾는 것에 대한 어려움이 있음을 유념해야 하고, 쟁점 보고서 검토를 위해 조사대상 거래와 충분한 관련이 있는 경우에만 과거 보고서를 요구해야 할 것임

- 이전가격 보고서는 기능 분석 및 경제성 분석이 여전히 정확하고 적용된 정상가격 산출방법이 유효하다는 점을 증명하기 위해서 주기적으로 검토되어야 함
 - 특히 독립기업원칙이 신뢰성 있게 적용되기 위하여 비교대상 기업의 재무정보는 매년 업데이트해야 함
- 그러나 사업 내용, 기능 분석, 비교대상 기업들이 대동소이할 경우 납세자 부담을 덜어주기 위해 비교대상 기업들에 대한 데이터베이스 검색은 3년에 한번으로 할 수 있음

마) 처벌(Penalties)

- Action plan은 이전가격 문서를 구비하지 않는 경우에 구비했을 대보다 더 큰 비용을 부담하도록 처벌제도를 만들어서 운용하는 것을 제안함
 - 벌금은 구비하지 못한 문서의 수, 해당 사업연도를 기준으로 벌금을 특정하거나, 과소신고세액 또는 조정 소득금액의 일정 비율로 또는 증빙 불비 국제거래금액에 대한 일정 비율로 하는 방법이 있음
- 그러나 처벌은 국가별로 상이하기 때문에 국가별로 다른 처벌제도는 이전가격 문서화 규정 수준에 영향을 미쳐, 납세자가 규정 준수 부담이 적은 특정 국가를 선호하는 상황을 초래할 수 있음
- 단, 과세당국은 단순히 다국적기업이 접근할 권한이 없는 자료를 과세당국에 제출하지 않는다고 해서 처벌하는 것은 지양해야 함
- 과세당국이 납세자의 이전가격 문서화 준비를 독려하기 위한 또 다른 방법은 처벌 면제 또는 입증책임의 이전(a shift in the burden of proof)과 같은 유인책을 사용하는 것임
 - 납세자가 구비요건에 부합하는 보고서를 적시에 제출하는 경우, 보고서 제공에도 불구하고 이전가격 조정으로 인해 가산세가 발생하는 경우, 가산세를 감면받거나 혹은 낮은 수준의 가산세를 부과하도록 할 수 있음

- 납세자가 이전가격 문제와 관련한 입증 책임을 부담해야 하는 국가의 경우, 적시에 구비요건에 부합하는 문서를 제공했을 때 입증책임이 과세당국으로 이전될 수 있다
면 이전가격 문서화 규정 준수를 위한 유인책이 될 수 있음

바) 언어(Language) 및 기밀유지(Confidentiality)

- 지침은 제출될 이전가격 보고서는 공용어로 제출할 것을 제시하고 있으며 이를 위해 과세당국은 번역본 제출 요청이 가능하고 제출시간에 부담을 느끼지 않게 충분한 시간 제공해야 함을 제안함
- 과세당국은 문서화 패키지에 포함되는 민감한 사항 및 기밀(기업 비밀, 기술 등)이 공개되지 않도록 주의를 기울이고 이전가격 문서화에 포함된 정보들에 대하여 기밀을 유지하여야 함
 - 해당 내용이 재판 혹은 판결에서 공개되어야 하는 경우, 기밀을 유지할 수 있는 모든 노력을 기울여야 하고 필요한 부분만이 공개되도록 해야 함
- 세무목적을 위해 교환된 정보의 비밀 보호에 관한 OECD가이드 “Keeping It Safe”는 정보교환 규정에 따라 교환된 세무 관련 정보의 기밀 유지를 위해 필요한 규정 및 관행에 대한 지침을 제공하고 있음

2. 무형자산

가. 우리나라의 무형자산의 이전가격 관련 법령(원가분담 관련은 제외)¹⁷⁾

- 「국제조세조정에 관한 법률」 제6조 ‘정상가격 산출방법의 보완 등’에서 무형자산에 대한 정상가격을 산출하는 경우에는 무형자산의 특성에 따라 고려할 것을 다음과 같이 3가지를 제시함¹⁸⁾

17) 「국제조세조정에 관한 법률」

18) 「국제조세조정에 관한 법률」 제6조의2

- 무형자산으로 인하여 기대되는 추가적 수입 또는 절감되는 비용의 크기
 - 권리행사에 대한 제한 여부
 - 다른 사람에게 이전하거나 재사용을 허락할 수 있는지 여부
- 「국제조세조정에 관한 법률 시행령」 제14조의2에서는 무형자산의 종류를 예시해 놓음¹⁹⁾
- 「특허법」에 따른 특허권
 - 「실용신안법」에 따른 실용신안권
 - 「디자인보호법」에 따른 디자인권
 - 「상표법」에 따른 상표권 또는 서비스표권
 - 「저작권법」에 따른 저작권
 - 그 밖에 설계, 모형 및 노하우 등 무형의 자산으로서 그 자체로 사용되거나 다른 사람에게 이전 또는 사용을 허락할 수 있는 것
- 「국제조세조정에 관한 법률 시행령」 제14조의3은 기대편익의 범위 및 산정방법에 대해서 다음과 같은 기준을 이용할 것을 제시하고 있음²⁰⁾
- 원가의 절감
 - 무형자산의 활용으로 인한 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 것의 증가
 - －매출액
 - －영업이익
 - －사용량, 생산량 또는 판매량

19) 「국제조세조정에 관한 법률 시행령」 제14조의2

20) 「국제조세조정에 관한 법률 시행령」 제14조의3

나. 무형자산에 대한 기존의 OECD 이전가격 지침 – 제6장²¹⁾

1) 기존의 OECD 이전가격지침 제6장의 전반적인 주요 내용

- 기존의 무형자산에 대한 OECD 이전가격지침은 특수관계회사 간 무형자산 관련 거래의 조건이 독립 거래의 요소를 반영하고 있는지를 살피는 데에 있어서 특별히 고려해야 하는 사항들을 다루고 있음
 - 마케팅 활동을 포함한 사업활동에 사용되는 무형자산 거래의 이전가격 책정을 위하여 독립기업원칙에 입각해서 적절한 가격결정방법을 적용하는 문제를 다룸
- 기존 지침은 무형자산에 대한 정의의 예로는 특허, 상표, 상호, 디자인, 모델 등 산업적 자산의 사용권 문학 및 예술 재산권, 그리고 노하우 및 기업 비밀 등 지적재산권을 포함하고 있음
 - 본 장은 사업상 권리, 즉 마케팅 활동을 포함한 사업 활동과 관련된 무형재산을 논의 대상으로 하고 있으며 설사 대차대조표상의 장부가액이 없는 경우에도 이러한 무형재산은 상당한 가치를 지닐 수 있는 자산임
- 또한 무형자산을 ‘사업무형자산’과 ‘마케팅 무형자산’으로 크게 범주를 구분하여 이 범주를 위주로 설명하고 있으나 BEPS에서는 변화가 있음
 - ‘사업무형자산’과 ‘마케팅 무형자산’의 차이점을 설명하는 문단이 많으며 특허와 상표 중심으로 전개해 나감
 - 특허는 ‘사업무형자산’의 대표 자산으로, 상표는 ‘마케팅 무형자산’의 대표 자산으로 설명함
 - BESP Action Plan에서는 무형자산의 획일적 유형 구분에 대해서 의미를 축소하고 좀 더 넓은 범주에서 무형자산을 고찰하고 있음

21) OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 2010, Chapter VI: Special Considerations for Intangible Property

2) 독립기업 원칙에 대한 주요 내용

- 기존 이전가격지침 제6장은 무형자산의 정상가격 산출에 있어서 독립기업의 원칙을 어떻게 적용할 것인지에 대한 설명을 하고 있음
- 이에 따라 특수관계자 간의 거래에서 무형자산에 대한 정상가격 설정 시 독립기업이라면 어느 정도의 가격으로 지불할 지에 대해서 고려하여 정상가격을 설정하는 것을 제시함
- 그러나 독립기업원칙에서 무형자산은 그 독특한 성격으로 인해 비교 대상을 찾기가 어렵고 경우에 따라 거래 당시에 가치를 결정하는 것이 곤란할 수 있기 때문에 무형자산 관련 특수관계거래에 대한 독립기업원칙 적용이 쉽지 않을 수도 있음을 명시함
 - 더욱이 특수관계회사는 때로 그 관계에 기인한 지극히 정당한 사업상의 필요 때문에 독립된 기업들 간에는 이루어지지 않는 방식으로 거래를 형성시킬 수 있음을 설명함

3) 무형자산의 이전거래 파악

- 무형자산 이전의 조건은 무형자산 자체의 완전한 매각에 관한 것일 수도 있으나 무형자산 관련 권리의 사용 허여계약에 의한 사용료에 관한 것이 더욱 빈번함을 제시
- 무형자산사용의 대가를 재화의 판매가격에 포함시킬 수도 있는데, 예를 들면 한 기업이 다른 기업에 반제품을 팔면서 동시에 그 반제품의 가공에 관한 경험을 전수하는 경우가 이에 해당됨
- 무형자산 특수관계거래에 독립기업원칙을 적용함에 있어 독립거래와의 비교가능성과 관련된 다음과 같은 특별한 요소들을 감안하여야 함
 - 무형자산으로부터의 기대편익
 - 권리행사 가능지역의 제한

- 이전된 권리를 바탕으로 생산되는 제품에 대한 수출제한
- 이전된 권리의 배타적 사용 여부
- 자본투자, 개업비용 및 시장개발 사업
- 무형자산 재사용의 허여 가능성
- 사용자의 유통망
- 사용허여권자의 후속 개발작업에의 사용자참여권 존부 등이 있음

4) 독립거래가격 책정 문제

- ☐ 기존 제6장은 무형자산의 매각 또는 사용 허여에 대한 독립거래가격의 책정에 있어서 관련 무형자산을 비교가능한 독립된 기업들에게 매각하거나 사용 허여한 사실이 있는 경우에 비교가능 제3자가 가격방법을 쓰는 것도 가능함을 제시함
 - BEPS Action Plan에서도 동일하게 제시하고 있음
- ☐ 또한 무형자산을 수반한 제품의 판매에 관련한 정상가격 산출시에는 재판매 가격법을 사용할 수 있음을 제시함
- ☐ 또한 비교가능성 있는 제3자를 찾기 어려운 경우에 이익분할법 사용하여 정상가격을 산출할 것을 권장하고 있으나 이익분할법에 대한 상세 설명은 없음
 - BEPS Action Plan에서는 이익분할법에 대한 상세 설명이 존재함
- ☐ 거래 당시에 가치가 매우 불확실할 경우의 독립거래가격을 책정할 때에는 과세당국이 거래개시 당시의 특수관계거래가격을 평가함에 있어서 유사한 상황에서 독립된 기업 간에 성사되었을 거래를 준거로 삼아야 함
 - BEPS Action Plan에서도 동일하게 제시하고 있음

다. OECD BEPS action 8 – 무형자산에 대한 특별 고려²²⁾²³⁾

- OECD 모델 조세조약 제9조에 따르면 두 관계사 간의 무형자산 사용 허여 또는 이전에 적용되는 조건이 독립기업 간 거래 조건과 다른 경우 발생하지 않은 이익을 포함하여 과세할 수 있음
 - 포함하는 이익은 특수관계기업 간의 거래라는 상황이 없었더라면 두 관계사 중 한 기업에 발생했어야 하는 이익임
- 제6장의 목적은 무형자산의 사용 허여 또는 이전 거래 시 정상가격 조건들을 결정하기 위해 적용될 지침을 제공하는 것임
 - 이 장의 주요 내용은 관계사 간 거래에서 한 기업이 다른 기업에 경제적 가치를 이전하는지 여부와 유·무형자산, 서비스 또는 기타 항목으로부터 이익이 발생하는지 여부임
 - 단, 이 장에서 특별히 언급되지 않거나 무형자산으로 간주되지 않았던 항목이나 활동이라도 경제적인 가치를 이전하는 경우, 정상가격 판단 시 무형자산에 포함하여야 하는지 여부를 판단해야 함
- 무형자산의 사용 허여 또는 이전에 대해서도 다른 이전가격 문제와 동일하게 기능분석을 포함한 비교가능성 분석이 수행되어야 함
 - 기능분석을 하기 위해서는 다국적기업 내에서 특수관계가 있는 각 기업이 수행한 기능, 사용한 자산, 부담하는 위험들을 모두 파악해야 함
 - 비교가능성 분석과 기능분석을 기초로 다국적기업의 글로벌 비즈니스나 전체적인 공급체인 안에서 무형자산을 사용하여 어떤 방식으로 가치를 창출하는지 이해하는 것이 중요하기 때문임
 - 또한 독립기업이었다면 관련 계약이나 거래에 참여했을지, 참여했다면 어떠한 조건의 계약에 합의하였을지도 고려해야 함

22) OECD, Guidance on transfer pricing aspects of intangibles – Action 8, 2014

23) 김선영·김태훈·류풍년·인영수·변석준, 「무형자산의 이전가격지침서」, 2014

- 비교가능성분석과 기능분석의 일부로 다음과 같은 사항을 고려하여 무형자산의 사용 허여 또는 이전과 관련한 정상가격 조건을 결정해야 함
 - 특정 무형자산 식별
 - 무형자산 법적 소유권
 - 무형자산의 개발, 향상, 유지, 보수 및 보호에 대한 부담금
 - 해당 거래들이 가치 창출에 기여하는 방식을 포함한 무형자산과 관계된 특수관계거래의 성격
 - 동일한 거래에서 독립기업 간의 무형자산과 관련된 거래에서 나타나는 보상 수준

1) 무형자산의 식별

- 이전가격지침에서 무형자산을 정의할 때는 범위가 너무 좁거나 너무 넓은 경우에 문제가 발생할 수 있음을 고려하여 범위를 적절하게 설정해야 함
 - 너무 좁게 무형자산을 정의할 경우, 독립기업 간 거래였다면 보상이 이루어졌을 거래임에도 불구하고 납세자나 정부는 특정 항목이 무형자산의 정의에 벗어난다는 주장을 하여 보상의 존재를 부인할 수 있음
 - 광범위한 정의가 적용되는 경우, 독립기업 간의 거래였다면 보상이 생기지 않았을 거래에도, 납세자나 정부는 특정 항목이 보상이 존재해야 한다는 주장을 할 수 있음
- OECD 지침에서 '무형자산'은 소유할 수 있거나 상업활동에 사용할 수 있는 통제권을 가지며, 독립기업 간에 비교가능한 상황에서 발생한 거래였다면 사용 허여 또는 이전에 대한 보상을 받을 수 있는 것을 의미함
 - 또한 유형자산이나 금융자산이 아니어야 함
 - 즉, 무형자산과 관련된 이전가격 분석은 회계 또는 법률적 의미에 중점을 두기보다는 독립기업 간 비교 가능한 거래에서 합의되는 조건에 따라 결정되어야 함
- 이전가격 목적상 중요하게 고려되는 무형자산이 언제나 회계 목적상의 무형자산으로 인식되지는 않음

- 예를 들어, 연구, 개발 및 광고 등의 지출을 통해 이루어지는 무형자산과 관련된 원가들은 회계 목적상 자본화되지 않고 비용으로 인식되어 대차대조표에서 무형자산으로 계상되지 않는 경우가 많음
- 그러나 이러한 무형자산은 상당한 경제적 가치 창출에 사용되기 때문에 이전가격 목적으로는 고려되어야 함
- 법적, 계약적 또는 다른 형태의 보호장치의 존재 유무 또는 별도 이전 가능 여부는 이전가격 목적상 무형자산으로 인정받기 위한 필수 조건은 아님
 - 단, 법적, 계약적 또는 다른 형태의 보호장치는 무형자산의 가치와 귀속 수익에 영향을 미칠 수는 있음
- 무형자산을 식별할 때 시장상황이나 현지 시장 특성과는 확실히 구분해야 하며, 이런 요소들은 무형자산으로 분류되지 않음
 - 예를 들어, 가구들의 가치분소득이나 시장의 크기 혹은 상대적 경쟁력과 같은 현지 시장의 특징은 무형자산에 해당하지 아니함
 - 단, 시장상황이나 현지 시장 특성들은 특정 거래에서 정상가격을 산출하는 데 영향을 줄 수 있기 때문에 비교가능성분석에서 반영되어야 하는 부분임
- 특정 항목을 무형자산으로 식별하는 것은 그 항목에 대한 사용 허여 또는 이전에 대한 거래가격을 결정하는 것과는 개별적인 과정임
 - 무형자산이 항상 초과이익을 발생시키는 것은 아니므로 재화나 서비스에 대한 대가 외에 무형자산에 대해 항상 별도의 보상이 이루어져야 하는 것은 아니기 때문임
- 결론적으로 무형자산과 관련된 이전가격 분석에서, 분석과 관련된 특정 무형자산을 식별하는 것이 중요하며, 이를 바탕으로 한 기능분석이 다국적기업의 글로벌 비즈니스에서 정상가격 조건에 대한 결정요소가 되어야 함
 - 기능분석에서는 분석대상거래와 관련있는 무형자산을 식별하고 가치 창출에 대한 기여 방식을 식별해야 함

- 특정 무형자산이 유형자산, 사업, 운영 및 기타 무형자산과 상호작용하여 어떤 방식으로 가치를 창출하는지에 대해서도 식별해야 함
- 특정 상황에서 무형자산에 대한 정상가격을 결정하는 목적으로 무형자산들을 통합하여 분석하는 것이 적절할 수 있음

- 한편 OECD 이전가격지침 제6장에 포함된 내용은 무형자산의 이전가격과 관련된 것으로 관세 등 다른 세무 목적과 관련 있는 것은 아님
 - 또한 제6장의 지침은 소득의 인식, 무형자산 개발비용의 자본화, 무형자산 상각 또는 그 외에 이와 유사한 문제와도 관련이 없음

가) 무형자산의 범주(category) 및 예시

- OECD 이전가격지침 제6장에서는 무형자산을 세부적으로 명확히 유형화하고 있지 아니하며, 일부 무형자산 범주에 대한 정의 및 특징들에 대해 언급하는 정도임
 - 사업 무형자산(trade intangibles)과 마케팅 무형자산, ‘소프트’ 무형자산과 ‘하드’ 무형자산 등의 유형화를 사용하지 않음
 - 무형자산의 정확한 등급이나 범주를 상세히 기술하거나 무형자산의 범주에 따른 결과를 규정하지 아니함
 - 다만, 이전가격 문제에 자주 언급되는 주요 무형자산으로서 ‘마케팅 무형자산’과 ‘사업 무형자산’의 정의는 본 지침의 용어사전에 포함되어 있음
- 다음의 예시들은 무형자산의 개념 설명 조항에서 설명된 사항을 좀더 명확히 하는 데 목적을 두고 있으며 자세한 분석을 대체하는 것은 아님
 - 각 예시들은 각각의 나라에 통용되는 법률 및 규제 환경에 따라야 하며 본 리스트에 포함되지 않은 무형자산도 있음

〈표 Ⅲ-1〉 무형자산의 주요 예시

무형자산	특징
특허	○ 특허권은 제한된 지역 내에서 제한된 기간 동안 소유자가 주어진 발명품을 독점적으로 사용할 수 있는 권리를 허여하는 법적 장치이며 물리적인 사물이거나 공정의 형태일 수도 있음 ○ 특허를 위한 발명은 실패의 위험이 있고 비용이 많이 드는 연구개발활동을 통해 이루어짐(그러나 비용이 적게 드는 경우도 있음) ○ 특허 개발자는 특허권 사용 권리인 라이선스 허여, 특허에 의해 보호되는 제품을 판매, 혹은 특허권 자체를 판매하여 개발비용 회수를 시도할 수 있음 ○ 특허는 이 지침에서 의미하는 무형자산임
노하우와 영업상 비밀	○ 노하우와 영업상 비밀은 상업활동을 증진하거나 지원하는 독점정보 또는 지식임 ○ 특허나 상표권의 방식으로 보호를 위해 등록되지 않음 ○ 기업의 영업에 실무적으로 적용될 수 있는 과거에 경험을 통해 생성된 산업적, 상업적, 그리고 과학적 성격의 비공개적인 정보로 구성이 됨 ○ 노하우와 영업상 비밀의 가치는 기밀을 유지할 수 있는 능력에 따라 달라질 수 있음 ○ 기밀 유지는 (1)불공정한 경쟁이나 유사한 법률 (2)고용 계약 (3)경쟁에 대한 경제적, 기술적 장벽 등을 통해 어느 정도 보호될 수 있음 ○ 노하우와 영업상 비밀은 이 지침에서 의미하는 무형자산임
상표, 상표명, 브랜드	○ 상표는 고유한 이름, 상징, 로고, 또는 사진으로서 다른 기업들과 자사의 제품과 서비스를 식별하는 데 사용됨 ○ 상표의 소유권은 등록 시스템을 통해 확인되며, 타인 혹은 타회사가 소유자의 상표 사용을 금지할 수 있음 ○ 상표가 지속적으로 사용 등록이 정상적으로 이루어질 경우, 상표 등록은 무한정 계속될 수 있음 ○ 상표는 상품이나 서비스에 대해 생길 수 있으며 모든 시장 수준에서 발생할 수 있음 ○ 상표명은 상표를 활용한 시장 진입과 동일한 효과를 갖고 상표의 형식 중 하나로 등록됨 ○ ‘브랜드’라는 용어는 때때로 ‘상표’ 혹은 ‘상표명’과 상호 대체 가능한 용어로 사용되며 사회적, 상업적 의미에 스며들며 상표 또는 상표명으로 인식되기도 함 ○ 상표, 상표명, 브랜드는 이 지침에서 의미하는 무형자산임
계약 또는 정부 허가하의 권리	○ 정부의 라이선스 또는 허가에 따른 권리는 방대한 비즈니스 관계를 포괄할 수 있기 때문에 특정 사업에 중요할 수 있음 ○ 정부의 라이선스와 허가에 따른 권리는 이 지침에서 의미하는 무형자산임 ○ 계약에 의한 권리도 특정 사업에 중요할 수 있고 넓은 범위의 기업 간 거래 관계를 보장할 수 있음 ○ 계약에 의한 권리는 이 지침에서의 무형자산임

〈표 Ⅲ-1〉의 계속

무형자산	특징
무형자산에서의 제한된 권리 또는 라이선스	○ 무형자산의 권리 제한은 서면, 구두 및 묵시적인 것에 상관없이 라이선스 또는 기타 유사한 계약상 합의 등으로 이전됨 ○ 라이선스 등의 권한은 사용지역, 사용 조건, 지리적 조건 및 기타 다른 방법으로 제한될 수 있음 ○ 무형자산의 제한된 권리는 이 지침에서의 정의에 따라 무형자산임
영업권과 계속기업가치	○ 영업권은 명확한 정의가 없으며 상황에 따라 다양한 개념으로 사용될 수 있음 － 회계 및 기업가치 맥락에서 영리사업의 전체 가치와 개별적으로 구분 가능한 유형 및 무형자산 가치의 합의 차이로 설명하는 방법 － 개별적으로 구분되지 않는 사업 자산의 미래 경제적 이익으로 인식하는 방법 － 기존 고객과의 미래 거래에 대한 기대로 인식하는 방법 ○ 계속기업가치는 영리사업 전체 자산의 가치가 개별 사업자산 가치의 합을 상회하는 경우를 뜻함 ○ 영업권에 대한 명확한 정의가 없기 때문에 납세자 또는 과세당국이 이전가격분석과 관련하여 밀접하게 관계된 무형자산에 대한 상세 설명이 필요함
그룹 시너지	○ 특정 상황에서 그룹 시너지는 다국적기업 그룹의 수익 창출에 기여할 수 있으며 이러한 그룹 시너지는 합리적 경영, 중복된 비용요소 제거 노력, 통합 시스템, 구매력 및 차입능력 등을 포함한 다양한 형태로 나타날 수 있음 － 이러한 특징들은 특수관계거래의 정상가격 조건에 영향을 미칠 수 있으며 이전가격 분석 시 비교가능성 요소로서 명시되어야 함 ○ 그룹 시너지는 기업들이 소유하거나 통제력을 가질 수 있는 것들이 아니므로 이 지침에서의 정의에 따라 무형자산에 포함되지 않음
특정 시장 특징	○ 특정 시장 특징은 해당 시장 내에서 발생하는 거래에 대해 독립기업 원칙에 따른 정상가격 조건에 영향을 미칠 수 있음 ○ 이 요소는 기업들이 소유하거나 통제력을 가질 수 있는 것들이 아니므로 이 지침에서의 정의에 따라 무형자산에 포함되지 않음 ○ 그러나 비교가능성분석을 통한 이전가격 분석에서는 이 요소를 고려하여야 함

2) 무형자산의 귀속 및 무형자산의 개발, 강화, 유지, 보호 및 사용과 관련된 거래

- 무형자산과 관련된 이전가격 사안에서는, 무형자산을 사용하여 발생하는 수익이 궁극적으로 다국적기업의 어떤 구성원에 귀속되어야 하는지에 대한 결정은 매우 중요함
 - 귀속에 대한 결정과 관련된 쟁점으로는, 다국적기업의 어느 구성원이 궁극적으로 무형자산의 개발, 강화, 유지, 보호 및 사용과 연관된 비용, 투자 및 기타 의무를 부담하느냐를 결정하는 것임
 - 무형자산의 법적 소유자가 무형자산을 사용하여 발생하는 수익을 수취할 권리를 보유하기는 하지만, 무형자산의 법적 소유자가 속한 다국적기업의 다른 구성원들이 무형자산의 가치에 기여하는 기능을 수행, 자산을 사용, 또는 그러한 위험을 부담하는 경우 그들의 공헌에 대해 독립기업원칙에 부합하는 보상이 이루어져야 함
- 무형자산 관련 거래 분석을 위해서는 다음과 같은 절차를 따라야 함
 - 무형자산의 법적 소유권을 확인
 - 관련 규정, 라이선스 계약 및 관련 계약, 법적 소유권에 대한 기타 증거를 포함한 법률 계약의 규정 및 조건에 근거 함
 - 기능 분석을 활용하여 무형자산의 개발, 강화, 유지, 보호 및 사용과 관련하여 기능을 수행하고, 자산을 사용하며, 위험을 부담하는 당사자를 확인
 - 구체적인 기능 분석을 통하여 당사자가 실제 수행하는 바와 무형자산 소유권에 대한 관련 법률 계약의 조건 사이에 일관성이 존재하는지 확인
 - 무형자산에 대한 법적 소유권을 고려하여 무형자산의 개발, 강화, 유지, 보호 및 사용과 관련된 특수관계 거래를 파악
 - 관련 규정 및 계약과, 당사자들의 관련 기능, 자산, 위험 및 기타 가치 창출에 영향을 미치는 요소들을 이용함
 - 가능한 경우, 관련 거래에 있어 각 당사자의 수행 기능, 사용 자산, 부담 위험에 부합하는 정상가격을 결정

가) 무형자산의 소유권 및 무형자산 관련 계약 조건

- 무형자산과 관련된 이전가격 분석은 법적 권리와 계약적 협의에 대한 분석으로부터 시작될 수 있음
 - 계약은 투자 제공의 주체, 연구 및 개발활동을 수행 주체, 무형자산 유지 및 보호, 제조나 마케팅 및 도매활동 등과 같은 사업상 기능을 수행하는 주체 등에 대해 기술함
 - 또한 무형자산과 관련된 다국적기업의 수익 및 지출을 어떻게 배분할 것인지를 설명하나, 이러한 계약에 포함된 가격 및 기타 조건이 독립기업원칙과 반드시 일치하는 것은 아님
- 서면 계약이 없거나 법적 소유자가 확인되지 않을 경우 당사자 간의 계약관계는 실제 사실관계 및 독립기업 간 관계에서의 일반적 경제원칙 등에 의하여 유추함
 - 법적 소유자로 간주되는 구성원은 무형자산의 사용과 관련한 결정을 통제하고 타인의 무형자산 사용을 금지할 수 있는 실질적인 능력을 보유하고 있어야 함
- 법적 소유권의 결정은 독립기업원칙에 부합하는 대가 보상의 문제와는 별개의 문제로서, 법적 소유자가 궁극적으로 보유하는 이익은 법적 소유자가 수행한 기능, 자용한 자산 및 부담위험에 의하여 기여한 바에 따라 결정됨
- 무형자산의 개발 또는 취득 관련 위험에 대한 보상을 결정하는 시점과 관련하여, 기대 보상(또는 사전적 보상)과 실현 보상(또는 사후적 보상)을 구별하는 것이 중요함
 - 기대 보상(또는 사전적 보상)은 다국적기업의 구성원이 거래를 수행하는 당시 기대하는 미래 수익임
 - 실현 보상(또는 사후적 보상)은 기업의 구성원이 무형자산의 사용을 통하여 실제로 실현한 수익임
- 무형자산의 개발, 강화, 유지, 보호 및 사용에 기여한 다국적기업 구성원에 대한 보상은 일반적으로 사전적 기준으로 결정되며 이러한 보상은 고정적이거나 변동적일 수 있음

- 즉, 거래가 실행되는 시점 그리고 무형자산과 관련된 위험이 실현되기 이전에 결정되는 것임
- 실제 실현된 사후적 이익 내지 손실의 배분은 해당 사안에서의 사실관계에 따라 결정될 것임

나) 무형자산과 관련된 기능, 자산 및 위험

- 무형자산에 대한 보상은 독립기업원칙 및 정상가격산출 기준에 의거하여, 무형자산 가치의 창출과 관련한 다국적기업 구성원의 기여를 고려하여 이루어져야 함
 - 기능 분석을 통하여 무형자산의 개발, 강화, 유지 및 보호 기능에 대한 통제를 수행한 구성원, 필요한 자금 및 다른 자산을 제공하는 구성원 및 무형자산과 관련된 위험 통제 의무를 부담하고 수행하는 구성원이 누구인지를 결정하여야 함
- 다국적기업 구성원이 무형자산의 가치 창출에 기여하는 형태인 수행 기능, 사용 자산 및 부담 위험 간의 상대적인 중요성은 상황에 따라 달라짐
- 사실관계가 간단한 유형에서는 비교적 단순한 분배방식의 적용이 가능한 반면, 다음과 같은 경우에는 해당 분석이 보다 까다로워짐
 - 다국적기업 스스로가 무형자산을 개발한 경우, 특히 그러한 무형자산이 개발중인 단계에서 관계사 간에 이전되었을 경우
 - 더욱 개발을 진행하기 위한 플랫폼 목적으로 취득 내지 직접 개발한 무형자산인 경우
 - 마케팅 혹은 제조 등과 같은 기타 다른 측면이 가치 창출에서 특별히 중요한 경우

(1) 기능의 수행 및 통제(Performance and Control of Functions)

- 무형자산의 법적 소유자가 무형자산의 사용에 따른 모든 수익을 최종적으로 보유하기 위해서는 무형자산의 개발, 강화, 유지, 보호 및 사용과 관련된 모든 기능을 직접 수행하여야 할 필요는 없고 관련 기능을 아웃소싱하여 이용해도 됨
 - 아웃소싱 대상은 제3자 또는 관계사임

- 무형자산에 관한 기능적 공헌의 정상가격 보상을 결정할 때에는 비교가능 제3자 거래의 적용 가능성과 무형자산 가치의 창출을 위해 수행된 기능의 중요성, 각 당사자가 현실적으로 선택 기능했던 대안들을 고려하여야 함
- 일반적으로 제3자 간의 아웃소싱 계약에서는 법적 소유자의 통제하에 계약된 기업이 무형자산 관련 기능을 수행하지만, 다국적기업의 구성원들의 사이에서는 법적 소유자가 아닌 다른 관계사가 아웃소싱 수행을 통제하는 경우도 있음
 - 법적 소유자는 이런 통제 기능 수행에 대해 정상가격 기준으로 보상하여야 함
- 만약 법적 소유자가 무형자산의 개발, 강화, 유지, 보호 및 사용과 관련된 기능을 직접 통제하거나 수행도 하지 않으면, 법적 소유자는 관련된 이윤의 대부분을 청구할 권리가 없게 되지만 이에 대해 정상가격으로 보상할 경우, 이윤 청구의 권리를 가짐
- 무형자산의 개발, 강화, 유지, 보호 및 사용에 대해 기여한 상대적 가치는 사안의 사실 관계에 따라 달라짐
 - 관련 사안에서 보다 큰 기여를 하는 다국적기업의 구성원은 상대적으로 다른 구성원 보다 많은 보수를 수취하게 됨
 - 예를 들어, 연구 및 개발 활동에 자금을 지원하는 활동만을 수행하는 기업은 자금 지원과 통제 활동을 수행하는 기업에 비하여 낮은 수준의 기대 이익을 보유하게 됨
- 무형자산에 관한 주요 기능들은 다국적기업 구성원들의 기능적 기여에 대한 정상가격 보상을 고려함에 있어서 특별한 중요성을 지니며 다음과 같은 예시들이 있음
 - 자체 개발한 무형자산, 또는 향후 개발 활동을 위한 기반으로 사용될 자체 개발하거나 취득한 무형자산의 주요 기능은 다음과 같음
 - － 연구 및 마케팅 프로그램의 설계 및 통제
 - － 블루스카이연구(현실세계에 즉각적으로 적용할 수 없는 과학 연구 분야)의 경로를 결정하는 것을 포함한 창의적 프로젝트를 위한 우선순위 및 방향성 설정
 - － 무형자산 개발 프로그램과 관련된 전략적 결정에 대한 통제
 - － 예산 관리 및 통제

- 무형자산(자체 개발 또는 취득 무형자산 여부와 상관없음)에 대한 기타 주요 기능들에는 다음과 같은 것이 있음
 - 무형자산의 방어 및 보호와 관련된 주요 결정
 - 제3자 또는 무형자산 가치에 상당한 영향을 미칠만한 관계사들이 수행하는 기능에 대한 지속적인 품질 관리 등
- 보상을 위한 정상가격은 이익분할방법 및 가치평가방법 등 비교대상 기업에 직접적으로 기반하지 않는 이전가격방법을 활용하여 결정해야 할 것임
 - 주요 기능의 아웃소싱과 관련된 비교가능거래를 찾는 것이 어렵기 때문임
- 이때 무형자산의 주요 기능을 수행하는 기업과 다른 관계사들 간의 거래를 주의 깊게 평가하는 것이 필요하며 거래 당사자중 일방만을 평가하는 이전가격방법의 신뢰성은 상당히 저하될 가능성이 있으므로 쌍방을 모두 평가하여야 함

(2) 자산의 사용

- 무형자산의 개발, 강화, 유지, 보호 및 사용에 사용되는 자산을 출연한 다국적기업의 구성원은 그에 대한 적절한 보상을 수취하여야 함
 - 관련 기능에 사용되는 자산들에는 연구, 개발 및 마케팅에 사용되는 자산(노하우, 고객관계 등), 물리적 자산, 또는 자금 등이 있으며 자산의 종류에 대한 제한은 없음
- 다국적기업의 한 구성원이 무형자산의 개발, 강화, 유지, 보호 및 사용과 관련된 자금을 제공하고 다른 구성원들이 이와 관련된 모든 기능을 수행하는 것을 가정할 때 자금 투자자는 독립기업 간 거래 때보다 적은 수익을 수취하게 됨
 - 독립기업 간 거래는 유사한 상황에서 자금 투자자가 주요 기능을 수행 및 통제하는데 이 경우는 다국적기업의 구성원들이 자신들의 자산을 사용하여 주요 기능을 수행 및 통제하였기 때문에 이에 대한 보상을 해야 하기 때문임

- 추가적인 위험이 없다고 가정할 때, 투자 위험을 부담하는 경우 투자자는 자본 투자 이외의 위험들을 감안하여 조정된 수준의 기대 수익에 대한 권리만 보유하게 됨
- 부담한 위험의 성질 및 한도는 기업 구성원들의 관계와 관련된 모든 사실관계를 고려하여 결정되어야 하며 무형자산의 개발 과정에서의 투자 시기 역시 위험의 정도에 영향을 줄 수 있음을 고려해야 함
 - 예를 들어 투자가 개발 과정에서의 초기 단계, 중간 단계 혹은 마지막 단계 가운데 언제 이루어지는지는 잠재하는 투자 위험의 수준에 영향을 미치게 됨
- 자산들 중 자금 투자에 대해서 개별적으로 중요한 고려사항은 다음과 같음
 - 자금을 투자하는 기업이 부담하는 금융 위험은 무엇인지
 - 위험을 부담할 수 있는 재무적 능력을 보유하는지
 - 어떤 당사자가 어떤 방식으로 금융 위험을 통제하는지
 - 당사자들에게 현실적으로 가능한 자금 조달 방안은 어떠한 것이 있는지
 - 논의 대상인 금융 위험을 부담함에 따라 기대되는 정상가격 보상은 무엇인지

(3) 위험의 가정 (Assumption of risks)

- 무형자산을 포함한 거래와 관련된 기능 분석에 있어 중요성을 지니는 특정 위험의 종류에는 다음과 같은 것이 있음
 - 고액의 연구 및 개발, 또는 마케팅 활동이 성공적이지 못할 위험 등의 무형자산 개발과 관련된 위험
 - 경쟁자의 기술 진보가 무형자산의 가치에 부정적으로 영향을 미칠 위험 등의 제품 진부화 위험
 - 타인이 권리 침해를 주장하는 경우 이에 대하여 무형자산 관련 권리를 주장하고 방어함에 따른 시간 소비와 비용 지출, 패소 위험 등의 무형자산 권리 침해 위험
 - 무형자산에 근거한 제품 및 서비스와 관련된 제품 결함 및 유사 위험 등이 있음

(4) 예상하지 못한 수익

- 예상하지 못한 상황이 발생하여 무형자산 사용에 의하여 창출되는 수익이 증가 또는 감소되는 경우가 흔하며 이에 따라 실현수익은 기대수익과 차이를 보이게 됨
 - 예를 들어, 경쟁력 있던 제품이 퇴출되거나 주요 시장에 자연 재해가 발생하기도 하고 예상하지 못한 원인에 의하여 주요 자산이 기능을 제대로 하지 못할 수도 있음
 - 또한 경쟁자가 혁신적인 기술개발을 이루어낸 경우 무형자산을 사용하여 제조하던 제품의 영향력은 사라지거나 덜 선호되게 될 것임
 - 또는 단순히 기대수익의 계산과 대가 약정이 근거로 삼고 있는 재무적 예상치가 부정확한 것이었을 수도 있음
 - 이런 상황에서는 무형자산의 개발, 강화, 유지, 보호 및 사용에 기여한 다국적기업의 구성원들 간에 예상하지 못한 사건으로 인한 이익 또는 손실의 배분 문제가 발생함

- 예상하지 못한 상황의 해결에는 사후적 수익이 예상하지 못한 상황에 의한 것이었는지 여부, 예측하지 못한 상황으로 인한 위험을 부담할 구성원이 누구인지 등에 대한 분석이 필요함

- 대가의 적정성, 위험 부담자의 식별에 대한 다음과 같은 문제점에 대한 주의 깊은 분석이 요구됨
 - 첫 번째, 무형자산의 개발, 강화, 유지, 보호 및 사용을 위하여 다국적기업이 수행한 기능, 사용한 자산, 그리고 부담한 위험에 대한 구성원들의 사전적 기대의 대가가 실제 당사자의 수행 및 독립기업원칙에 부합하는지 여부를 고려해야 함
 - 예를 들어, 기업이 전체 기대 수익을 과소 예상하여 특정 기업 구성원에게 대가를 과소지급하고 있는 것은 아닌지를 여부를 확인하는 주의를 기울여야 하는 것임
 - 두 번째, 어느 구성원이 예상하지 못한 전개에 대한 위험을 부담하는지에 대하여 고려하여야 하며 어느 구성원이 예상하지 못한 상황의 위험과 관련된 기능을 수행하는지에 대한 분석도 같이 이루어져야 함

다) 특수관계거래에 대한 가격 및 기타 조건의 확인 및 결정

- ☐ 비교가능성분석을 수행할 경우 무형자산과 관련된 법적 소유권, 기능, 자산 및 위험 등에 대한 평가가 필요하며 이와 더불어 대부분의 경우 가격 및 기타 조건들에 대한 확인도 필요함
 - 일반적으로 계약에 따라 확인될 수 있는 다국적기업의 거래들은 해당 가격 및 기타 조건들이 독립기업원칙에 따라 결정되어야 함
- ☐ 거래의 정상가격 및 기타 조건들은 이전가격지침에 따라 결정되어야 하며 수행 기능, 사용자산 및 부담 위험들이 실제 수행, 사용 및 부담된 시점에서 기대 무형자산 가치에 기여한 바를 고려하여야 함

라) 특수한 상황패턴하의 앞서 다룬 원칙 적용

- ☐ 무형자산의 개발, 향상, 유지, 보호 및 사용과 관련하여, 관계사들이 수행한 기능 및 부담한 위험에 대해 정상가격 기준에 따라 합리적으로 보상받았는지를 판단하기 위해서는 수행활동들의 수준(level)과 본질(nature), 보상의 수준과 형태와 같은 사항들을 고려해야 함
 - 해당 대가가 독립기업원칙에 부합하는지 여부를 판단함에 있어서는 비교가능 제3자 기업의 활동의 수준 및 본질, 수취하는 대가 및 무형자산 가치의 예상 창출 수준을 참고하여야 함
- ☐ 이러한 원칙들을 일반적으로 발생하는 사실관계 유형에 적용하는 경우에 대한 설명은 아래와 같음

(1) 마케팅 무형자산의 개발 및 강화

- ☐ 상표권의 법적 소유자의 관계사가 상표권의 가치를 향상시키는 마케팅이나 판매 기능을 수행한 경우에는 관계사의 수행 기능을 어떻게 보상할지에 대한 고려가 필요함

- 보상 시 중요한 사항은 수행 기능을 홍보 및 도매 기능에 국한하여 마케팅업자나 유통업자가 보상해야 하는지, 또는 향상된 상표권 및 기타 마케팅 무형자산에 대해서도 보상받아야 하는지에 대한 기준을 세워야 한다는 것임

- 이 문제에 대한 분석은 다음과 같은 사항들을 고려하여 이행해야 함
 - 거래 쌍방간 법적인 등록 또는 계약에 따라 주어지는 의무 또는 권리
 - 거래 쌍방이 수행한 기능, 부담한 위험 및 사용한 자산
 - 마케팅업자나 유통업자의 활동을 통하여 창출될 것으로 기대되는 무형의 가치
 - 마케팅업자나 유통업자가 수행한 기능에 대해 제공되는 보상(사용 자산 및 부담 위험 또한 고려)

- 만일 유통을 수행하는 당사자가 단순히 대리인의 역할만을 수행하며 홍보 활동에 사용된 지출에 대한 보상만을 받으면 됨
 - 이때는 해당 기능을 수행할 때 상표권 및 기타 마케팅 무형자산의 소유자에게 관리 및 지시를 받을 경우이며 무형자산의 추가적인 개발에 대한 위험을 부담하거나 관리하지 않기 때문임

- 그러나 유통업자가 마케팅 활동에 따른 비용을 실질적으로 부담할 경우의 분석은 유통업자가 수행한 기능, 사용한 자산, 부담한 위험 등으로 인해 발생하는 현재 또는 미래의 수익을 공유할 수 있는지 여부에 중점을 두고 수행해야 함

- 일반적으로 제3자간 거래에 있어 무형자산을 소유하지 않은 거래의 일방이 마케팅 활동을 수행함에 따라 향상되는 무형자산의 가치로 인한 혜택을 공유할 수 있는지의 여부는 당사자가 지니고 있는 권리의 실질에 의하여 주로 결정됨
 - 예를 들어, 유통업자가 상표권이 적용되는 상품의 독점적인 유통권리를 제공하는 장기계약을 맺고 있는 경우 유통업자는 수행한 기능, 사용한 자산, 부담한 위험에 따라 개발된 상표권으로 인한 매출 및 시장점유율 등의 혜택을 공유할 수 있음
 - 이 상황에서 유통업자의 노력이 자신의 무형자산, 즉 유통에 대한 권리를 자체적으로 강화하였다고 할 수 있음

(2) 연구, 개발 및 공정 개선 계약

- ☐ 연구 및 개발 활동에 대한 합리적인 보상은 연구팀이 연구 관련 고유기술 및 경험을 보유하고 위험을 부담하는지, 스스로 보유하는 무형자산을 사용하는지 또는 다른 당사자에 의하여 통제되고 관리되는지 여부 등 모든 사실관계를 고려하여 결정해야 함
 - 단순히 비용에 통상의 이윤(mark-up)을 더하여 대가를 지급하는 보상이 반드시 모든 경우에 있어서 연구팀의 기여에 대한 정상가격 대가나 기대 가치를 반영한다고 할 수는 없음

(3) 회사명 사용에 대한 대가(Payments for use of the company name)

- ☐ 일반적으로 그룹의 구성원임을 나타내기 위한 목적만으로 그룹 구성원임을 단순히 표시하거나 그룹명을 사용하는 경우에는 이전가격 목적상 대가를 지급하지 않아도 됨
- ☐ 그러나 그룹의 한 구성원이 그룹명과 관련된 상표권 및 기타 무형자산의 소유권을 보유하고 해당 무형자산의 사용이 구성원에게 경제적 이익을 가져올 경우, 사용대가는 독립기업원칙에 따른 거래를 통하여 이루어져야 할 것임
- ☐ 그룹명에 관한 대가 지급의 금액을 결정하는 것은 다음과 같은 사항을 고려하는 것이 중요함
 - 그룹명의 사용으로 인하여 발생한 금전적 혜택의 금액
 - 다른 대안과 관련된 비용 및 수익
 - 수행 기능, 사용 자산 및 부담 위험의 형식으로서 그룹명의 가치에 대하여 법적 소유자 및 그룹명을 사용하는 기업이 기여한 상대적 기여도
 - 그룹명 사용자가 당사자가 속한 법적 관할권 내에서 해당 그룹명의 가치를 창출 또는 강화하기 위하여 수행한 기능
 - 그룹명 사용자가 당사자가 속한 법적 관할권 내에서 해당 그룹명의 가치를 창출 또는 강화하기 위하여 수행한 기능, 사용한 자산 및 부담한 위험

- 합병의 경우에도, 성공적인 사업을 영위하던 기업이 다른 성공적인 사업을 영위하는 기업에 의하여 인수되어, 인수기업의 사명이나 브랜드를 사용할 경우 자동적으로 사용에 대한 대가를 지급하지는 않아도 됨
- 그러나 피인수기업이 인수기업의 브랜드를 사용함에 따른 금전적인 혜택이 발생할 것이라는 합리적인 기대가 있을 경우에는 예상되는 혜택에 대한 대가의 지급 수준을 고려해보아야 함
 - 반대로 인수기업 브랜드의 성장을 위해 피인수기업이 수행한 기능, 사용한 자산 및 부담한 위험이 있다면 이에 대해서 보상을 하여야 함

3) 무형자산의 사용 및 이전을 수반하는 거래

- 무형자산과 관련된 이전가격 분석의 시작 단계에서 무형자산을 포함하는 특수관계거래를 확인하고 적절하게 성격을 규명하는 것이 필요함
- 무형자산의 사용 및 이전과 관련하여 일반적으로 아래 두 가지 유형의 거래에 있어 이전가격 목적상 확인 및 검토가 필요함
 - 무형자산 또는 무형자산 귀속 권리의 이전을 수반하는 거래
 - 상품의 판매 또는 용역의 제공에 있어 무형자산 사용을 수반하는 거래

가) 무형자산 또는 무형자산의 권리의 이전을 수반하는 거래

(1) 무형자산 또는 무형자산의 권리의 이전

- 무형자산 또는 무형자산의 권리의 이전을 수반하는 거래에 있어, 관계사 간에 이전되는 무형자산 및 무형자산의 권리의 성격을 명확하게 확인하는 것이 중요함
 - 무형자산에 대한 모든 권리가 이전되는 예로서 무형자산 자체의 판매 또는 영구적이고 독점적인 라이선스가 있음
 - 이전되는 권리에 제한이 부과된 경우는 그러한 제한의 특정 및 이전되는 권리의 전체 범위 역시 명확하게 파악하여야 함

(2) 결합된 무형자산 이전

- 무형자산은 타 무형자산과 결합되어 이전될 수 있으며 이 경우 그 상호작용 및 경제적 결과 등을 면밀히 검토하여야 함
 - 특정 무형자산은 타 무형자산과 결합될 경우 개별적으로 아용되었을 때보다 더 큰 가치를 지닐 수 있으므로 결합되어 이전되는 무형자산 간의 법적 또는 경제적 상호작용의 성격을 파악하는 것이 중요함
 - 특정 거래에서 이전되는 모든 무형자산을 파악하기 위하여 서면계약 및 당사자들의 실제 수행 활동, 실제 수행된 거래를 파악하는 것이 필요함

(3) 타 사업거래들과 결합되어 이전되는 무형자산 또는 무형자산의 권리

- 어떤 상황에서는 무형자산 또는 무형자산 귀속 권리가 유형자산 또는 용역과 결합되어 이전될 수 있으며, 이 경우 그 거래와 연계하여 무형자산이 실제 이전되었는지 여부를 파악하여 이전가격 분석에 반영하는 것이 중요함
 - 일부 경우에는 이전가격 분석을 위하여 유형자산거래 또는 용역거래와 무형자산 또는 무형자산 권리의 이전을 분리하여 검토하는 것이 적절할 수 있음
 - 거래의 통합분석 또는 개별분석 여부를 결정하기 위해서는, 서면계약 및 당사자들의 실제 수행 활동을 고려하여 실제 수행된 거래를 기준으로 결정하여야 함
- 특수관계거래에 있어 무형자산의 이전이 이루어지지 않지만 무형자산이 사용된 제품이나 용역을 공급하는 경우 이를 비교가능성 분석 및 정상가격산출시 고려해야 함
 - 이러한 거래의 당사자 중 일방 혹은 타방이 사용한 모든 관련 무형자산은 비교가능성 분석(기능분석 포함), 해당 거래에 대한 가장 합리적인 정상가격산출방법 선택 및 적용, 그리고 분석대상 기업 선정 시 고려되어야 함

4) 무형자산이 포함된 거래의 정상가격 여부를 판단하는 추가적인 지침

- 무형자산 거래의 정상가격 산출은 기본적으로 OECD 이전가격지침 제1장~제3장에 기술된 원칙을 바탕으로 하나, 무형자산 거래의 특수성을 감안하여 그 정상가격 산출에 대한 추가적인 지침을 본 장에서 기술함
 - 무형자산은 독특한 특징을 가지고 있어 비교대상 기업을 찾기 어려울 수도 있고, 거래 당시에 가격 책정이 어려울 수 있음
 - 특수관계기업들은 상호간의 관계를 이용하여 독립 기업 간에는 존재하지 않는 무형자산이 포함된 거래 관계를 합법적으로 구성해 내기도 함

가) 무형자산이 포함된 거래에 적용가능한 일반적인 원칙

- 무형자산 거래의 비교가능성 검토를 위해 고려되어야 할 원칙으로서, 각 거래 당사자들의 입장에서 현실적으로 가능한 대안들을 이전가격 분석에 감안하여야 함
 - 거래의 일방에 치우친 비교가능성 분석은 일반적으로 무형자산이 포함된 거래의 평가에 충분한 기초자료를 제공하지 못하기 때문임
 - 당해 거래가격이 양도인 또는 양수인이 사용 가능한 대안들에 비해 얼마나 유리 또는 불리한지 여부 등을 살펴 거래 조건을 조정해야 하는지 등을 검토해야 함

나) 무형자산 혹은 무형자산 권리 이전에 대한 추가적인 지침

- 이 절에서는 관계사들 간의 무형자산 혹은 무형자산 귀속 권리의 이전에서 발생할 수 있는 특정 이슈에 대한 지침을 제공함
 - 이러한 거래에는 무형자산 자체의 판매뿐만 아니라 무형자산 귀속 권리에 대한 라이선스 거래 등 경제적으로 이와 유사한 거래가 포함될 수 있음

(1) 무형자산 혹은 무형자산 귀속 권리의 비교가능성

- ☐ 무형자산 혹은 무형자산 권리의 이전이 시장에서 기업에 특별한 경쟁력을 제공하는 경우, 알려진 비교가능대상 무형자산 혹은 거래는 주의 깊게 조사되어야 하며 잠재적인 비교대상 기업이 존재하는지 평가하는 것도 중요함
- ☐ 무형자산 또는 무형자산 귀속 권리의 이전과 관련된 비교가능성 분석을 위하여 중요하게 검토하여야 할 무형자산의 특정 속성(special feature)은 다음과 같이 요약됨

〈표 Ⅲ-2〉 무형자산의 특정 속성

속성	주요 내용
독점성	해당 무형자산 권리가 독점적인지 여부는 시장지배력에서 차이를 발생 시키므로 중요 비교가능 요소임
법적 보호의 범위와 기간	무형자산의 법적 보호의 정도와 기간은 경쟁업체의 시장 진입을 방지할 수 있는 가능성의 정도와 연결되기 때문에 중요한 고려 요소가 됨
지리적 범위	무형자산에 대한 글로벌한 사용권한은 특정 국가에서만 사용이 가능한 무형자산보다 가치가 큼
내용연수	다른 조건이 같다면 일반적으로, 긴 기간 동안 시장에서 이점을 제공할 것으로 예상되는 무형자산은 내용연수가 짧은 무형자산에 비해 더 가치가 있을 것임
개발 단계	일반적으로, 상업적으로 활용 가능한 무형자산이 그 이전 단계에 있는 무형자산보다 가치가 큼
개선, 수정, 업데이트에 대한 권리	업데이트 및 개선 가능 여부에 따라 장기간에 걸쳐 수익을 창출할 수 있을지가 결정될 수 있으므로, 비교가능성 분석시 무형자산에 개선, 수정 및 업데이트를 할 수 있는 권한이 있는지 여부를 고려할 필요가 있음
미래 이익의 기대	무형자산을 통해 미래에 창출할 수 있는 이익에 대하여 거래 당사자들이 예상하는 정도를 비교대상 선정 및 조정 시 고려해야 함

(2) 무형자산 혹은 무형자산 권리의 이전을 수반하는 경우 위험의 비교

- ☐ 무형자산 관련 거래의 비교가능성 분석을 수행함에 있어, 아래와 같이 무형자산에 수반된 위험의 존재는 반드시 고려해야 함
 - 무형자산의 개발과 관련된 위험
 - 제품의 진부화 및 무형자산의 가치하락과 관련된 위험
 - 무형자산의 권리 침해와 관련된 위험
 - 제품 보증 책임과 무형자산의 미래 사용과 관련된 유사한 위험 등

(3) 무형자산 혹은 무형자산 권리와 관련된 비교가능성 차이 조정

- ☐ 비교대상 무형자산과의 상이함으로 인해 신뢰성 있는 정상가격 조정이 어려운 경우, 비교 가능한 거래의 식별에 덜 의존하는 정상가격산출방법을 선정할 필요가 있음

(4) 데이터베이스에서 가져온 비교대상 기업의 사용

- ☐ 비교가능성 분석을 수행함에 있어 상업 데이터베이스, 라이선스 및 계약 모음 편찬물 등의 자료를 사용할 경우, 해당 자료가 쟁점 무형자산의 상세 특징을 평가하는 데 충분히 상세한지, 비교가능성 차이를 조정할 수 있는지 등을 평가하는 것이 중요함

(5) 무형자산 또는 무형자산 권리의 이전을 수반하는 문제에 있어 가장 적절한 정상가격산출방법 선택

- ☐ 무형자산에 대해 가장 적절한 정상가격산출방법을 선정할 때 고려해야 할 특징은 다음과 같음
 - 관련 무형자산의 성격
 - 비교가능 거래 및 무형자산을 찾는 어려움
 - 정상가격산출방법을 적용하는 것의 어려움
- ☐ 무형자산 거래에 대한 가장 적절한 정상가격 산출방법을 선택하는 데 있어 거래의 경제적 효과 검토 및 기능 분석 등에 기반하여야 함

- 단순한 거래의 조건만이 아니라 거래의 경제적 효과를 고려하는 것이 중요함
- 다국적기업의 글로벌 사업 프로세스에 대한 명확한 이해 및 이전된 무형자산이 어떻게 다른 기능, 자산 및 위험과 상호작용하는지에 대한 기능적 분석이 필요함

(6) 무형자산 또는 무형자산 권리의 이전이 수반하는 문제에서 정상가격 산출방법에 대한 추가적인 지침

- ☐ OECD 이전가격지침 제2장에 기술된 다섯 개의 정상가격 산출방법들은 관계사 간 무형자산 거래의 경우에 적용할 수 있으며 다른 방법을 사용하는 것 역시 가능함
- ☐ 제3자 거래와의 비교가능성 분석이 신뢰할 수 있는 경우, 적절하고 신뢰할 만한 비교가능성에 대한 차이 조정의 과정을 거친 후 이를 이용하여 무형자산 거래에 대한 정상가격을 결정할 수 있음
- ☐ 재판매가격방법 및 거래순이익률방법을 포함한 단방향 분석방법은 일반적으로 무형자산의 가치를 산정하는 데 신뢰할 만한 방법이 아님
 - 단, 단방향 분석은 특별한 상황하에서 기능의 가치를 평가하거나 잔존가치를 계산하는 등 무형자산의 가치를 간접적으로 평가하는데 사용될 수는 있음
- ☐ 무형자산 개발비용에 근거한 무형자산의 가치평가 추정 정상가격 산출방법은 추천하지 않는 방법임
 - 무형자산 개발비용과 개발된 무형자산의 가치 간에는 거의 상관관계가 없기 때문임
 - 시장에서 팔리고 있는 제품인 경우 관련된 무형자산의 대체 비용을 근거로 가격을 산출하면 심각한 비교가능성의 문제가 발생하기도 함
- ☐ 무형자산 이전 문제에 대해 가장 유용한 정상가격 산출방법은 비교가능 제3자 가격방법, 이익분할방법, 가치평가방법임

〈표 III-3〉 OECD 가이드라인의 무형자산 거래 관련 주요 정상가격 산출방법

정상가격 산출방법	주요 내용
비교가능 제3자 거래가격방법	○ 신뢰할 만한 비교가능 제3자 거래가 확인되는 경우 적용 ○ 단, 대부분의 경우 무형자산 거래에 대한 신뢰성이 높은 비교대상 기업을 찾는 것은 매우 어려움
이익분할방법	○ 비교가능 제3자 거래가 존재하지 않을 경우 PSM 적용을 고려할 수 있음 ○ PSM의 합리적인 적용을 위해, 결합이익에 대한 정보의 유효성, 적절하게 배부된 비용 및 구분 손익 기준의 신뢰성 등에 대하여 고려가 필요함
가치평가방법	○ 비교가능 제3자 거래가 없는 경우 가치평가방법(Valuation Technique)를 통하여 무형자산 거래의 정상가격을 산정할 수 있음 – 구체적인 사실관계 및 일반적으로 인정되는 가치평가의 원칙 및 관행에 따라 독립기업원칙 및 본 지침서의 내용과 일관성 있게 적용될 때 이용 가능함 ○ 미래 수익 또는 자산의 가치를 기준으로 하는 현금흐름할인법(Discounted Cash Flow) 등의 방법은 정상가격을 산출함에 있어 유용하게 활용될 수 있음

(가) DCF(Discounted value of Projected cash flows)에 기초한 방법 적용 관련 구체적인 고려사항

- DCF 등을 포함한 가치평가방법을 사용할 때, 기초 변수들의 정확성 및 주관적 판단 등에 가치평가 결과가 불안정할 수 있다는 점을 유의하여야 함
 - 재무 예상치 가정 시 할인율이나 성장률 등 기초 변수들의 변화들은 최종적 가치평가에 상이한 결과를 초래할 수 있음
 - 또한 기초 변수를 추정하는 데 수행되는 실사(Due diligence)와 주관적인 판단에 근거한 근본적인 가정과 추정의 신뢰성에 영향을 받을 수 있음
- DCF 등 가치평가방법을 사용하는 납세자 및 과세당국은 모델 구축에 사용된 가정 및 선택한 가치평가변수들이 합리적이라는 것을 보여줄 수 있도록 준비하여야 함
 - 가정 및 가치평가변수가 변경될 때 무형자산 가치의 변경 정도를 보여주는 민감도 분석(Sensitivity Analysis)를 수행하는 것도 좋은 방법이 될 수 있음

- DCF를 사용한 가치평가모델의 계산에 중요한 가정들을 평가할 때 고려해야 하는 사항은 재무예상치의 정확성, 성장률에 대한 가정, 할인율, 무형자산의 내용연수와 종료가치, 세금에 대한 가정이 있음
- 이는 가치평가방법 적용에 대한 신뢰성을 평가함에 있어 중요한 고려사항임

〈표 Ⅲ-4〉 DCF 방법 사용시 고려 요소

고려 요소	주요 내용
재무예상치의 정확성	○ 미래 수익 및 비용 예상치에 있어 사용된 가정에 대한 면밀한 검토를 할 필요가 있음 －사업계획상의 재무예상치 검토 －재무예측 대상 기간의 길이에 대한 고려 －무형자산 관련 상품 또는 서비스에 대한 재무적 실적의 추적 가능성 여부 고려 －무형자산 개발비용 포함 여부 고려
성장률에 대한 가정	○ 현재 현금흐름에 대한 미래의 추정 성장률을 바탕으로 미래 현금흐름 예상치를 추정 －추정 성장률에 대한 근거 마련 필요 －유사한 상품에 대한 산업 및 회사의 경험을 기준으로 수익과 비용의 성장패턴을 고려할 필요
할인율	○ 할인율 결정시 현금의 시간 가치, 예상되는 현금흐름의 위험 및 불확실성 등을 고려 －각 사안의 사실관계에 관련된 구체적인 조건 및 위험과 현금흐름의 특징이 충분히 평가되어야 함
무형자산의 내용연수와 종료가치	○ 모든 관련 사실관계 및 정황을 기반으로 무형자산의 내용연수를 결정 －무형자산의 내용연수는 해당 무형자산의 특정 및 법적 보호기간에 영향을 받을 수 있으며 산업 내 기술 변화 속도와 관련 경제환경에서 경쟁에 영향을 주는 다른 요인에 의해 영향을 받을 수 있음 －잔존가치가 가치평가 시 사용되는 경우, 잔존가치를 계산하는 데에 사용한 가정을 명시하여야 함
세금에 대한 가정	○ 예상 현금흐름에 대한 예상 소득(법인)세를 평가 및 계량화할 필요가 있음 －미래 현금흐름에 대한 예상 소득(법인)세, 양수인에 대한 상각절세 효과, 무형자산 이전으로 인한 양도인에게 부과되는 예상 세액 등을 고려

다) 거래 당시 무형자산에 대한 가치 평가가 불확실할 경우의 정상가격 책정

- 특수한 성격의 무형자산의 경우 비교대상 기업을 찾기가 어려울 뿐만 아니라 거래 당시 시점에서는 해당 무형자산의 가치를 판단하기가 어려운 경우도 발생함
 - 거래가 발생하는 시점에서 무형자산의 가치를 판단하기가 어려울 경우 정상가격을 어떻게 산정할지에 대한 고려가 필요함
- 이러한 경우 독립기업이라면 유사한 상황에서 어떠한 방식으로 정상가격을 책정했는지에 대한 검토가 필요함
 - 불확실성이 높은 무형자산의 가치평가를 수행함에 있어 독립기업은 기대편익을 바탕으로 거래가격을 책정하되 향후 예상하지 못한 상황이 발생할 경우 가격을 조정할 수 있는 조항을 계약에 반영하기도 함
 - － 예를 들어, 로열티 거래의 경우 라이선스의 매출이 향상됨에 따라 로열티 비율 또한 올라가도록 할 수 있음
- 과세당국이 거래 시점에서 가치를 판단하기 어려운 무형자산에 대한 특수관계거래의 이전가격을 평가할 경우, 비교가능한 상황에서 독립기업 간 거래의 이전가격을 고려해야 함
 - 독립기업들이 특정 예상치를 반영하여 이전가격을 결정했다면 과세당국도 동일한 방법으로 해당 관계사 거래를 평가하고 가격을 책정해야 함
 - － 즉, 관계사 간 거래에 있어 거래 당사자들이 거래 당시 독립기업들이라면 예상 가능한 모든 사안을 고려하여 정확한 예상치를 도출해 낸 것인지 여부만 분석해야 하며 사후적 발생 사안에 대한 고려는 배제하여야 함
 - 만일 독립기업들이 가격조정 조항을 주장할 것으로 판단되는 경우, 과세당국은 해당 가격조정 조항을 근거로 특수관계거래의 정상가격을 산출할 수 있어야 함

라) 상품판매 혹은 용역 제공과 관련 있는 무형자산 사용 거래에 대한 추가 지침

- 본 절은 무형자산 이전을 수반하지는 않지만 특수관계거래의 일방 또는 쌍방이 상품판매 혹은 용역 제공과 관련하여 특정 무형자산을 사용하게 하는 거래에 대하여 지침을 다루고 있음
 - 동 지침은 위와 같은 거래에 OECD 가이드라인 제1-3장의 규정을 적용하는 것에 더하여 추가적으로 고려할 것을 제시함

(1) 무형자산을 사용하는 거래에 있어 무형자산을 비교가능한 요소로 사용하는 경우

- 일반적으로 이전가격 분석에 있어 재판매가격방법, 원가가산방법 혹은 거래순이익률 방법이 가장 합리적인 정상가격 산출방법으로 선정되는 경우, 거래에 있어 상대적으로 복잡하지 않은 회사가 분석대상 기업으로 선정됨
 - 대부분의 경우 분석대상 기업의 정상가격 혹은 정상이익률을 산출하는 데 있어 무형자산의 가치를 판단할 필요는 없음
- 하지만 분석대상 기업이 상대적으로 단순한 사업활동을 수행함에도 불구하고 무형자산을 사용하는 경우가 있으며, 비교대상 거래에서도 거래 일방 또는 쌍방이 무형자산을 사용하기도 함
- 따라서 이러한 경우 분석대상 기업 및 비교가능 제3자 거래에서 사용되는 무형자산을 하나의 비교가능성 요소로서 고려해야 함
 - 분석대상 기업과 비교대상 기업이 비교 가능한 무형자산을 가지고 있을 경우, 해당 무형자산은 독특하거나 가치 있는 무형자산으로 구분되지 아니하기 때문에 해당 무형자산에 대한 비교가능성 차이 조정이 필요하지 않음
 - 만일 분석대상 기업 또는 잠재적인 비교대상 기업이 사업을 영위함에 있어 독특하고 가치 있는 무형자산을 소유 및 사용할 경우에는 비교가능성 분석에 적절한 차이 조정이 이루어지거나 다른 정상가격 산출방법을 사용하여야 함

(2) 상품 판매 혹은 용역 제공에 있어 무형자산을 사용하는 거래의 정상가격 산출

- 상품 판매 혹은 용역 제공과 관련하여 무형자산을 사용하는 거래의 정상가격 산출과 관련하여, 신뢰성 있는 비교대상 기업 선정 가능 여부에 정상가격산출방법의 적용이 달라질 수 있음
- 충분한 수준의 기능분석 및 비교가능성 분석을 수행하여 신뢰할 수 있는 비교대상 기업을 선정하고 해당 회사들을 바탕으로 정상가격 조건을 판단할 수 있는 경우, OECD 이전가격지침 제2장의 일반적인 정상가격산출방법을 사용할 수 있음
 - 분석대상 기업이 독특한 무형자산을 사용하지 않거나 비교대상 기업의 선정이 가능할 경우, 비교가능 제3자 가격방법, 재판매가격방법 혹은 거래순이익률방법 등 일방적인(one-sided) 방법을 사용하여 정상가격을 산출할 수 있음
 - 분석대상 기업이 사용하는 무형자산과 비교가능 제3자 거래에서 사용하는 무형자산의 차이로 인해 비교가능성에 대한 차이 조정이 필요한 경우가 있음
- 독특하고 가치 있는 무형자산의 사용 등으로 인해 기능 분석을 포함한 비교가능성 분석이 충분하지 못해 비교가능 제3자 거래를 선정할 수 없는 경우, 신뢰할 만한 비교대상 기업에 대한 의존도가 낮은 다른 정상가격 산출방법을 사용해야 하는 경우가 있음
 - 주로 이익분할법 또는 가치평가방법을 활용할 수 있음

3. 저비용 장소로의 사업이전에 따른 혜택과 기타 현지시장 특성

- 저비용 장소로의 사업이전에 따른 혜택과 기타 현지시장 특성은 다음과 같음
 - 서로 다른 지리적 시장의 차이점을 평가하고 적절한 비교가능성 조정을 결정하는 과정에서 어려운 문제들이 야기될 수 있음
 - 이러한 문제들은 특정 시장에서의 영업활동으로 인한 비용절감에 대한 고려와 연계될 수 있으며 이러한 비용절감을 ‘저비용 장소로의 사업이전에 따른 혜택’이라고 함

- 반면에 저비용 장소로의 사업이전에 따른 혜택과 직접적으로 관련이 없을 수 있는 현지시장의 특성과 관련한 비교가능성 문제가 발생할 수도 있음

가. 저비용 장소로의 사업이전에 따른 혜택

- OECD 이전가격 가이드라인 9.148~9.153 문단에서는 사업구조재편과 관련한 저비용 장소로의 사업이전에 따른 혜택에 관하여 논의하고 있음
 - 이 문단에 기술된 지침은 사업구조재편뿐만 아니라 저비용 장소로의 사업이전에 따른 혜택의 관련 사항에도 일반적으로 적용됨
- 관계사 간 사업이전에 따른 혜택이 공유되는지 방식을 결정할 때 OECD 이전가격 가이드라인 9.148~9.153 문단에 따라 다음의 사항들을 고려해야 함
 - 저비용 장소로의 사업이전에 따른 혜택의 존재 여부
 - 저비용 장소로의 사업이전에 따른 혜택의 금액
 - 저비용 장소로의 사업이전에 따른 혜택이 다국적기업 그룹 관계사에게 유보되는지, 아니면 특수관계 없는 독립 고객이나 공급자에게 그 혜택이 돌아가는지
 - 특수관계 없는 고객이나 공급자에게 저비용 장소로의 사업이전에 따른 혜택이 전부 돌아가지 않을 경우, 유사한 환경에서 운영되는 독립기업들 간에 저비용 장소로의 사업이전에 따른 혜택의 순이익이 배분되는 방식
- 현지 시장의 비교대상 식별을 통해 정상가격을 결정할 수 있는 경우에는, 저비용 장소로의 사업이전에 따른 혜택과 관련한 별도의 비교가능성 조정을 수행하지 않아도 됨
- 그러나 신뢰할 수 있는 비교대상 기업들이 존재하지 않을 경우, 관련된 모든 사실관계(관계사들의 기능, 위험, 및 자산)에 대한 분석을 기반으로 사업이전에 따른 혜택 존재 여부와 배분에 관한 판단 및 혜택 관련 비교가능성 조정을 해야 함

나. 기타 현지시장 특성

- 관계사들의 영업활동이 이루어지는 현지시장의 특성은 관계사들 간의 거래와 관련한 정상가격에 영향을 미칠 수 있음
 - 현지시장 특성의 예: 제품이 제조되거나 판매되는 지리적 시장의 특성, 해당 시장 소비자의 구매력 및 제품 선호도, 해당 국가 인프라, 숙련된 인력 풀, 수익성 있는 시장에 대한 접근성 등
 - 이러한 특성 중 일부는 저비용 장소로의 사업이전에 따른 혜택에 직접적인 영향을 주는 반면, 다른 특성들은 그러한 혜택과 직접적으로 관련되지 않아 비교가능성 분석이 어려울 수 있음
 - 현지시장 특성과 관련하여 비교가능성을 높일 수 있는 신뢰할 만한 조정항목들을 식별할 수 있는 경우, 그러한 조정항목들을 고려하여 비교가능성 조정을 적절하게 해야 함

- 이러한 현지시장 특성들을 감안하여 정상가격을 산출함에 있어 우선적으로 현지시장에서 비교가능 거래를 찾는 접근법을 적절히 사용할 수 있음
 - 가장 신뢰할 수 있는 접근방법은 유사한 기능을 수행하고, 유사한 위험을 부담하며, 유사한 자산을 보유하는 독립기업들 간의 지리적 시장에서 발생하는 비교가능 제3자거래 관련 정보를 참조하는 것임
 - 이러한 비교가능 제3자 거래들은 특수관계거래와 동일한 시장조건하에서 수행되어야 하는 것을 전제로 하여 현지시장에서 비교가능 거래를 찾도록 함

- 합리적으로 신뢰할 수 있는 현지시장의 비교대상 기업이 존재하지 않는 경우, 현지시장의 특성과 관련된 아래와 같은 사실관계들을 고려하여 비교가능성 조정을 수행함
 - 시장에서의 유·불리함이 존재하는지
 - 타 시장의 비교대상과 비교하여 현지시장에서의 유·불리함을 원인으로 하는 매출, 비용 또는 수익의 증가 또는 감소의 정도
 - 현지시장 특성으로 인한 혜택 또는 손실이 특수관계 없는 독립 고객이나 공급자에 게 그 혜택이 돌아가는지

- 특수관계 없는 고객이나 공급자에게 현지시장 특성으로 인한 혜택 또는 불이익이 전부 돌아가지 않을 경우, 유사한 환경에서 운영되는 독립기업들 간에 저비용 장소로의 사업이전에 따른 혜택의 순이익 또는 불이익으로 인한 손해액이 배분되는 방식을 고려할 필요가 있음
- 이와 같은 현지시장의 특성은 당해 현지시장에 진입하기 위해 취득해야 할 무형자산과 구분되어야 함
 - 정부에서 요구하는 라이선스 및 노하우, 각종 계약상 권리 등 해당 시장 진입을 위해 취득이 요구되는 무형자산들이 존재할 수 있음
 - － 일례로, 어떤 국가에서는 투자관리사업 수행을 위한 사전 조건으로서 정부규제에 따른 라이선스를 요구할 수 있고, 그러한 라이선스 허가를 통하여 외국인 투자기업의 수를 제한할 수 있음
 - 상황에 따라서 이러한 무형자산은 상당한 가치를 지니며, 이에 대해서는 OECD 이전가격지침 제 6장 B절의 무형자산 개발과 관련된 기능, 자산, 그리고 위험을 부담하는 기업들에 대한 기준 및 관련 이전가격 분석방법을 반드시 고려하여야 함

다. 집약된 노동력

- 특정 기업이 타 기업에 비해 우수한 인력을 보유함에 따라 동 기업이 제공하는 서비스의 효율성이나 생산품의 비용에 영향을 미치는 경우 이를 비교가능성 분석 시에 감안하여야 함
 - 어느 기업이 상대적으로 우수하거나 경험이 풍부한 집약적 노동력을 보유하고 있으면 이는 해당 기업이 제공하는 서비스의 정상가격에 영향을 미치거나, 기업에 의해 생산되는 제품들 또는 서비스의 효율성에 영향을 미침
 - 이러한 요소들은 통상적으로 이전가격 목적상 비교가능성 분석에서 고려되어야 함.
 - 이를 위하여, 잠재적인 비교가능 거래를 통하여 일반적인 기업 노동력 대비 당해 기업의 집약적 노동력의 장단점을 파악하고 그에 따라 비교가능성 조정을 수행함으로써 재화 또는 서비스 정상가격에서 집약적 노동력의 영향력을 반영할 수 있음

- 특정 사업구조조정 등의 거래에서 어느 한 관계사의 집약적 노동력이 다른 관계사로 이전되는 경우 그에 따른 정상가격을 비교가능성 분석 및 적정 정상가격산출방법을 적용하여 산출하는 것이 바람직함
 - 한 관계사의 집약된 노동력 다른 관계사에게 이전되는 경우, 양수자는 새로운 인력의 고용 및 교육에 소요되는 시간과 비용을 절약할 수 있음
 - 이러한 절약된 시간과 비용을 비교가능성 분석에 반영하여 관련 전체 거래의 정상가격산출방법 적용 시 고려하는 것이 적절할 것임
 - 다만, 이는 일반적으로 다국적기업 계열사 간 개별 임직원의 이전 또는 파견 시 개별적 이전가격 보상이 이루어져야 한다는 것을 의미하는 것은 아님
 - 그러나, 특정 상황에서 소수의 직원이 이전 또는 파견되더라도 이들에 의해 노하우 또는 무형자산이 이전될 경우 해당 무형자산 이전에 대해서는 OECD 이전가격지침 제6장에 따라 별도로 분석되어야 하고, 무형자산 사용권한에 대한 적정 대가가 지급되어야 함

라. 다국적기업 시너지

- 다국적기업들은 특정 상황에서 다른 독립기업들이라면 향유할 수 없었을 상호작용 또는 시너지에 따른 혜택을 누리거나 반대로 부정적 영향을 받을 수 있음
 - 그룹 차원의 시너지 형성을 통해 원가 절감 등 개별 그룹 관계사들의 전체 이익을 높일 수 있음
 - － 구매력 결합, 규모의 경제, 통합된 컴퓨터 및 커뮤니케이션 시스템 구축, 통합 관리, 중복기능 제거, 차입능력 향상 등
 - 경우에 따라서는 그룹의 시너지가 각 개별 기업에 부정적인 결과를 초래하는 경우도 있음
 - － 기업의 규모나 영업 범위로 인하여 규모가 작은 기업이라면 직면하지 않았을 관료주의적인 장애
 - － 그룹의 한 사업부에는 효율적이지 않을 수 있는 컴퓨터 및 커뮤니케이션 시스템 사용이 강요되는 경우 등

- 단지 다국적기업에 속하기 때문에 얻게 되는 부수적인 시너지 혜택에 대해서는 대가의 지급을 고려할 필요가 없음
 - 이때, 부수적 의미는 오로지 그룹의 일원이므로 얻게 되는 혜택을 의미하며 그러한 이익을 얻기 위해 어떤 의도적이고 조직적인 그룹사 차원에서의 협력 행위가 없는 경우를 뜻함
 - 이러한 부수적인 시너지 혜택 또는 부담을 다국적기업 관계사들 간에 별도로 보상하거나 분배할 필요는 없음
- 다국적기업 그룹의 ‘의도적 협력행위(deliberate concerted action)’를 통해 취득한 시너지 혜택에 대해서는 정상가격 산출 시 고려하여야 함
 - ‘의도적 협력 행위’ 해당 여부는 단지 그로 인한 혜택의 크기만으로는 판정할 수 없으며, 관련 기능 및 위험 분석을 통해 사안별로 판정하여야 함

〈표 Ⅲ-5〉 의도적 협력 행위 관련 예시

의도적 협력행위 해당 사례	의도적 협력행위 제외 사례
○ 그룹이 수량할인을 받기 위해 구매기능을 그룹 내 한 회사에 집중시키고, 그 회사가 구매한 물품을 다른 그룹 관계사에게 재판매할 경우 ○ 모회사 또는 지역관리센터의 중앙 구매담당 매니저가 그룹 전체의 최소 구매 수준을 전제로 판매자와 협상을 하고, 그룹 관계사는 할인된 가격으로 해당 판매자와 거래할 경우	○ 공급업자가 다국적기업의 특정 관계사에게 그룹 내 타 관계사에 대한 영업활동을 유치하기 위하여 유리한 가격을 제시하는 경우

- ‘의도적 협력 행위’에 따른 그룹 시너지가 존재하고 그 효과가 다국적기업 관계사들에게 비교대상 기업들은 누릴 수 없는 중요한 장단점을 제공할 경우, 그 시너지 혜택은 그룹 내 기업들에 적절히 분배되어야 함
 - 시너지 효과의 적절한 배분을 위하여 다음과 같은 사안을 고려하여야 함
 - － 해당 시너지에 따른 장단점의 특성

Ⅲ. 이전가격 관련 OECD BEPS Plan의 주요 내용—문서화 및 무형자산 관련 85

- 제공된 혜택 또는 손실 금액
- 혜택 또는 손실이 다국적기업 관계사들 간에 어떻게 분배되는지 여부
- 시너지 관련 혜택은 시너지 창출에 기여한 공헌도를 따라 그룹 내 각 기업들에게 분배되어야 함

IV. 각 제도의 비교

1. 문서화

- ☐ 문서화에 대한 각 제도의 비교에서는 우리나라의 문서화 규정, 기존 OECD 이전가격 지침, 'OECD BEPS action 13 - 문서화'에서 특징 적인 사항들에 대한 비교를 함
- ☐ 주요 비교사항은 기본 제출서식, 다국적기업의 사업에 대한 전사적인 설명의 존재 여부, 다른 조세관할에 존재하는 특수관계자에 대한 정보, 문서화에 대한 제출의무 면제 제도 여부, 문서작성 유인책, 자료제출의무 불이행에 대한 처벌임
 - 주요 비교사항들은 'OECD BEPS action 13장'에서 새로 도입되거나 개정된 것들로써 향후 우리나라의 문서화 관련 규정의 개정에 참고할 의의가 많은 것들임
- ☐ 기본 제출서식에 대해서 우리나라는 기존 OECD 이전가격지침보다는 많은 서식을 요구하고 있으나, 'OECD BEPS action 13장'은 로컬 파일뿐 아니라 마스터 파일과 국가별 보고서를 추가로 제출할 것을 요구하여 현재 우리나라에서 요구하는 서식보다 확장된 정보를 요구할 것을 제시함
 - 현재 우리나라에서 제출하고 있는 서식은 'OECD BEPS action 13장'의 로컬 파일에 해당하는 서식들임
- ☐ 다국적기업의 사업에 대한 전사적인 설명의 존재 여부에 대해서는 우리나라 및 기존 OECD 이전가격지침은 특별하게 정형화된 서식을 요구하고 있지 않으나, 'OECD BEPS action 13장'은 마스터 파일에서 다국적기업의 조직구조, 사업 개요, 무형자산, 내부 금융거래, 재정 및 세무와 관련된 자세한 사항을 제출할 것을 제시함

- 다른 조세관할에 존재하는 특수관계자에 대한 정보제공에 대해서는 우리나라는 다양한 서식을 요구하고 있으나 제공해야 하는 관할 범위가 제한적이고 거래 금액에 따라서 제출이 면제되기도 하지만 ‘OECD BEPS action 13장’은 제출해야 하는 관할에 제한을 두지 않고 있으며 제출 내용도 소득배분, 세액 등으로서 현재 우리나라의 서식 내용보다 구체적인 정보를 제공할 것을 제시함
 - 이 사항에 대해서 기존 OECD 이전가격지침은 납세자의 시간과 비용을 감안하여 최소한의 것만 제출하게 하는 것을 권고하여 현재 우리나라의 규정 및 ‘OECD BEPS action 13장’보다는 완화된 형태임

- 문서화에 대한 제출의무 면제제도 여부에 대해서는 우리나라는 법에서 정하는 일정 거래금액 이하의 기업에 대해서는 면제 규정을 두고 있지만 ‘OECD BEPS action 13장’은 중소기업도 제출하게 할 것을 권고하여 강화된 입장을 보임
 - 이 사항에 대해서 기존 OECD 이전가격지침은 특별한 제시사항이 없음

- 문서작성 유인책 및 자료제출의무 불이행에 대한 처벌에 대해서는 우리나라는 유인책은 운영하지 않고 처벌만 강화하고 있는 추세이나 ‘OECD BEPS action 13장’은 유인책과 처벌을 동시에 강화해야 함을 제시함
 - 이 사항에 대해서 기존 OECD 이전가격지침은 특별한 제시사항이 없음

〈표 IV-1〉 문서화에 대한 각 제도 비교

	우리나라	기존 OECD 이전가격지침	OECD BEPS action 13-문서화
기본 제출서식	○ 국제거래명세서, 정상가격산출방법 신고서, 국외특수관계자의 요약손익계산서 제출을 통해 이전가격 관련 자료를 신고함	○ 제출 서식언급 없음 (단, 5.18~5.23문단에서 제출할 정보의 예를 들고 있음)	○ 마스터 파일, 로컬 파일, 국가별 보고서를 제출
업데이트 주기	○ 매년	○ 언급 없음	○ 매년(단, 마스터 파일은 3년 주기로도 가능)
다국적기업의 사업에 대한 전사적인 설명의 존재 여부	○ 없음. 각 특수관계거래자에 대한 단편적인 이전가격 정보만 제공	○ 5.18~5.23문단에서 예를 들어 설명하는 정도임	○ 마스터 파일에서 설명 - 다국적기업의 조직구조 - 다국적기업의 사업 개요 - 다국적기업의 무형자산 - 다국적기업의 내부 금융거래 - 다국적기업의 재정 및 세무 관련 사항
이전가격 정책에 대한 설명 존재 여부	○ 설명사항 존재(정상가격산출방법 신고서, 무형자산에 대한 정상가격 산출방법 신고서를 통해 신고)	○ 특정 서식 없음(5.18~5.23문단에 서 예를 들어 설명하는 정도임)	○ 설명사항 존재 (로컬 파일에서 설명)

〈표 IV-1〉의 계속

	우리나라	기존 OECD 이전가격지침	OECD BEPS action 13—문서화
다른 조세관할에 존재하는 특수관계자에 대한 정보	○ 국제거래명세서, 국외특수관계자의 요약손익계산서, 정상가격산출방법 신고서, 무형자산에 대한 정상가격 산출방법 신고서 등을 통해 제공하지만 제공하는 관할의 범위가 제한적임(일정 금액 이하의 거래에 대해서는 제출 의무 면제로 인한 것임)	○ 납세자의 시간과 비용을 감안하여 최소한의 것만 제출하게 하는 것을 권고	○ 국가별 보고서는 다국적기업이 사업을 영위하는 각 조세관할구역 내에서, 전 세계 소득의 배분, 내부 세액 및 경제활동 지역에 관한 특정 지표 등과 관련한 종합적인 정보를 제공할 것을 요구
문서화에 대한 제출의무 면제 제도 여부	○ 국외특수관계자와의 연간 전체 제화거래액이 50억원 이하로서 용역거래액이 5억원 이하인 경우에는 정상가격산출방법신고서의 제출이 면제됨 ○ 국외 특수관계자별로 제화거래금액의 합계액이 10억원 이하로서 용역거래금액의 합계액이 1억원 이하인 경우에도 당해 특수관계자와의 해당 거래에 대하여 정상가격 산출방법신고서 제출이 면제됨	○ 언급 없음: OECD 지침은 납세자는 일반적으로 제출의무를 부담하지 않는 것으로 전제하기 때문임	○ 중소기업 역시 과세당국의 이전가격위험 평가 또는 세무조사 과정에서 특별히 요구되는 중요한 국제거래에 대한 정보 및 보고서는 제공하여야 함

〈표 IV-1〉의 계속

	우리나라	기존 OECD 이전가격지침	OECD BEPS action 13-문서화
언어	○ 국어	○ 번역본을 요구받을 시 제작해 줄 것만 언급하고 정해진 권고 언어는 없음	○ 공용어로 작성되어 제출할 수 있도록 하고 있으며 번역본도 제작 시 충분한 시간을 부여함
문서작성 유인책	○ 없음	○ 없음	○ 이전가격 문서화 준비를 독려하기 위한 또 다른 방법은 처벌 면제 또는 입증책임의 이전과 같은 유인책 ○ 가산세의 감면 또는 면제
자료제출의무 불이행에 대한 처벌	○ 「국제조세조정에 관한 법률」 제12조 - 제11조 제1항에 따른 국제거래 명세서 제출 의무가 있거나 제11조 제2항에 따라 자료 제출을 요구받은 자가 대통령령으로 정하는 정당한 사유 없이 자료를 기한까지 제출하지 아니하거나 거짓의 자료를 제출하는 경우에는 1억원 이하의 과태료를 부과함	○ 없음	○ 이전가격 문서를 구비하지 않는 경우 구비했을 때보다 더 큰 비용을 부담하게 처벌제도를 만들 것 ○ 벌금은 구비하지 못한 문서의 수, 해당 사업연도를 기준으로 벌금을 특정하거나, 과소신고세액 또는 조정 소득금액의 일절 비율로, 중징 벌비 국제거래금액에 대한 일정 비율로 벌금 매김
기밀유지	○ 「국제기본법」에 따라 비밀유지의무 부여	○ 없음	○ 세무목적에 의해 교환된 정보의 비밀 보호에 관한 OECD가이드 'Keeping It Safe'는 정보교환 규정에 따라

2. 무형자산

- 무형자산에 대한 각 제도의 비교에서는 우리나라의 문서화 규정, 기존 OECD 이전가격지침, ‘OECD BEPS action 8-무형자산에 대한 특별 고려’에서 특징적인 사항들에 대해 비교함
- 주요 비교사항은 무형자산에 대한 정상가격 산출 시 다른 자산과는 다른 추가 고려사항, 무형자산 법적 소유권, 무형자산의 귀속 및 무형자산의 개발, 강화, 유지, 보호 및 사용과 관련된 거래에 대한 논의, 복잡한 관계로 인해 거래의 분석이 쉽지 않은 까다로운 사안들을 처리할 적용 가능한 지침, 가치평가방법에 대한 구체적 설명에 대한 것 등임
 - 주요 비교사항들은 ‘OECD BEPS action 8장’에서 새로 도입된 것들로서 향후 우리나라의 무형자산 관련 이전가격 관련 규정의 개정에 참고할 시사점이 많은 것들임
- 무형자산에 대한 정상가격 산출 시 다른 자산과는 다른 추가 고려사항에 대해서는 우리나라는 구체적인 사항에 대해서는 규정하고 있지 않지만 기존 OECD 이전가격지침 및 ‘OECD BEPS action 8장’은 구체적인 사항을 제시하고 있으며, 특히 OECD BEPS action 8장’은 개발 단계 및 개선, 수정, 업데이트에 대한 권리에 대해서도 고려할 것을 새롭게 제시하고 있음
 - 개발 단계 및 개선, 수정, 업데이트에 대한 권리에 대해 고려할 경우 현재의 무형자산에 대한 정상가격 산출 시 고려해야 할 범위가 무형자산의 현재뿐 아니라 과거 및 미래의 상황까지 고려해야 하는 것으로 확장되는 것임
- 무형자산 법적 소유권에 대해서는 우리나라 및 기존 OECD 이전가격지침은 특별한 규정이 없지만 ‘OECD BEPS action 13장’은 법적 소유권이 존재가 이익을 보유할 권리를 주는 것은 아님을 명시하고 법적 소유권 이외에 다른 부담을 고려하여 무형자산으로부터 산출되는 이익을 분배해야 할 것을 제시함으로써 무형자산에 대한 이전가격문제의 해결에 새로운 기준을 제시하고 있음

- 이 사항은 현재 무형자산에 대한 법적 소유권만으로 이익 보유의 권리를 주장하며 조세회피 전략을 구사하고 있는 글로벌 기업들에 대한 대처방안이 될 수 있을 것임
- 무형자산의 귀속 및 무형자산의 개발, 강화, 유지, 보호 및 사용과 관련된 거래에 대한 논의에 대해서는 우리나라 및 기존 OECD 이전가격지침은 특별한 규정이 없지만 ‘OECD BEPS action 13장’은 무형자산의 가치에 기여하는 기능을 수행, 자산을 사용, 또는 그러한 위험을 부담하는 다국적기업의 다른 구성원들에게도 보상이 이루어져야 함을 제시하고 있음
 - 이 사항은 법적 소유권에 따른 이익 독점현상을 완화하고 무형자산에서 파생되는 이익을 분배하는 방법을 제시하는 것임
- 복잡한 관계로 인해 거래의 분석이 쉽지 않은 까다로운 사안들을 처리할 적용 가능한 지침에 대해서는 우리나라 및 기존 OECD 이전가격지침은 특별한 규정이 없지만 ‘OECD BEPS action 13장’은 적용 가능한 지침으로서 기능의 수행 및 통제, 자산의 사용 위험의 가정, 예상하지 못한 수익에 대해서 고려하여 적용할 것을 제시하여 처리기준을 세움
- 가치평가방법에 대한 구체적 설명에 대해서는 우리나라 및 기존 OECD 이전가격지침은 비교가능 제3자 거래가격방법, 재판매가격방법, 원가가산방법, 이익분할방법 등을 제시하고 있고 ‘OECD BEPS action 13장’은 기존의 방법 이외에 새롭게 DCF을 제시함으로써 무형자산의 평가방법을 다양화함

〈표 IV-2〉 무형자산에 대한 각 제도 비교

비교 내용	우리나라	기존 OECD 이전가격지침	OECD BEPS action 8-무형자산에 대한 특별 고려
무형자산에 대한 정상가격 산출 시 다른 자산과는 다른 추가 고려사항	◦ 무형자산으로 인하여 기대되는 추가 가액 수입 또는 절감되는 비용의 크기 ◦ 권리 행사에 대한 제한 여부 ◦ 다른 사람에게 이전하거나 재사용 을 허락할 수 있는지 여부	◦ 권리 행사 가능지역의 제한 ◦ 무형자산에 근거하여 생산된 제품 에 대한 수출 제한 ◦ 이전된 권리의 배타적 사용 여부 ◦ 자본투자, 개발비용, 및 시장개발 작업 ◦ 재사용 허여 가능성 ◦ 사용자의 유통망 ◦ 사용-허여권자의 후속개발작업에 의 사용자 참여권 존부 ◦ 법률에 의한 보호 정도 ◦ 내용연수	◦ 독점성 (exclusivity) ◦ 법적 보호의 범위와 기간 ◦ 지리적 범위 (Geographic scope) ◦ 내용연수 (Useful life) ◦ 개발 단계(Stage of development) ◦ 개선, 수정, 업데이트에 대한 권리 ◦ 미래 이익의 기대 (Expectation of future benefit)
무형자산 법적 소유권	◦ 법적 소유권의 존재의 기능에 대 한 언급이 없음	◦ 법적 소유권의 존재의 기능에 대 한 언급이 없음	◦ 법적 소유권의 존재가 이익을 보유 할 권리를 주는 것은 아님을 명시 ◦ 법적 소유권 이외에 다른 부담을 고려하여 무형자산으로부터 산출되 는 이익을 분배해야 함

〈표 IV-2〉의 계속

비교 내용	우리나라	기존 OECD 이전가격지침	OECD BEPS action 8-무형자산에 대한 특별 고려
무형자산의 귀속 및 무형자산의 개발, 강화, 유지, 보호 및 사용과 관련된 거래에 대한 논의	없음	없음	- 무형자산의 법적 소유자가 본래 무형자산을 사용하여 발생하는 수익을 수취할 권리를 보유 - 그러나 다국적기업의 다른 구성원들이 무형자산의 가치에 기여하는 기능을 수행, 자산을 사용, 또는 그러한 위험을 부담하는 경우 그들의 공헌에 대해 독립기업원칙에 부합하는 보상이 이루어져야 함 - 법적 소유자가 궁극적으로 보유한 기능, 사용한 자산 및 부담위험에 의하여 기여한 바에 따라 결정됨
무형자산의 정의 또는 범위	「국조법 시행령」 제14조의2에 따른 예시 및 범위 「특허법」에 따른 특허권 「실용신안법」에 따른 실용신안권 「디자인보호법」에 따른 디자인권	무형자산의 예로는 특허, 상표, 상호, 디자인, 모델 등 산업적 자산의 사용권 문학 및 예술 재산권, 그리고 노하우 및 기업 비밀 등 지적재산권을 포함함	‘무형자산’은 소유할 수 있거나 상업활동에 사용할 수 있는 통제권을 가지며, 독립기업 간에 비교가능한 상황에서 발생한 거래였다면 사용하여 또는 이전에 대한 보상을 받을 수 있는 것을 의미

〈표 IV-2〉의 계속

비교 내용	우리나라	기존 OECD 이전가격지침	OECD BEPS action 8-무형자산에 대한 특별 고려
무형자산의 정의 또는 범위	- 「상표법」에 따른 상표권 또는 서비스표권 - 「저작권법」에 따른 저작권 - 그 밖에 설계, 모형 및 노하우 등 무형의 자산으로서 그 자체로 사용되거나 다른 사람에게 이전 또는 사용을 허락할 수 있는 것	◦ '사업무형자산'과 '마케팅 무형자산'으로 크게 범주를 구분하여 이 범주를 위주로 설명	◦ 이전가격 목적상 중요하게 고려되는 무형자산이 언제나 회계 목적상의 무형자산으로 인식되지는 않음 ◦ 법적, 계약적 또는 다른 형태의 보호 장치의 존재 유무는 이전가격 목적상 무형자산으로 인정받기 위한 필수조건은 아님 ◦ 별도로 이전할 수 있는지에 대한 여부도 이전가격 목적상 무형자산으로 인정받기 위한 필수조건이 아님 ◦ 예시 - 특허 - 노하우와 영업상 비밀 - 상표, 상표명, 브랜드 - 계약 또는 정부 허가하의 권리 - 무형자산에서의 제한된 권리 또는 라이선스 - 영업권과 계속기업가치

〈표 IV-2〉의 계속

비교 내용	우리나라	기준 OECD 이전가격지침	OECD BEPS action 8-무형자산에 대한 특별 고려
기대편익의 범위 및 산정방법	- 원가의 절감 - 무형자산의 활용으로 인한 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 것의 증가 - 매출액 - 영업이익 - 사용량, 생산량 또는 판매량 - 기대편익은 무형자산의 공동개발 후 실현될 것으로 추정되는 제1항 각 호의 편익을 사용하여 산정한다.	기대편익의 산정 방법에 대하여 OECD지침은 각 국가별 기준을 존중하는 입장을 취함²⁴⁾ (OECD 이전가격지침 제8장)	기대편익의 산정방법에 대하여 OECD지침은 각 국가별 기준을 존중하는 입장을 취함 (OECD 이전가격지침 제8장)
예상치 못한 기대편익 변경에 따른 거래 당사자들의 정상가격 재설정 대응책	없음	- 정상가격 조정을 위해 단기간의 계약 체결하거나 계약에 가격 조정 조항을 포함하기도 함 - 기준에 책정된 정상가격을 다시 협상할 수 있다는 것을 조건으로 설정	- 정상가격 조정을 위해 단기간의 계약을 체결하거나 계약에 가격조정 조항을 포함하기도 함 - 기준에 책정된 정상가격을 다시 협상할 수 있다는 것을 조건으로 설정

24) 강성태, 『국제거래 소득과 이전가격 과세제도』, 2014, p.344

〈표 IV-2〉의 계속

비교 내용	우리나라	기존 OECD 이전가격지침	OECD BEPS action 8-무형자산에 대한 특별 고려
복잡한 관계로 인해 거래의 분석이 쉽지 않은 까다로운 사안들을 처리할 적용 가능한 지침	없음	없음	○ 기능의 수행 및 통제 ○ 자산의 사용(Use of assets) ○ 위험의 가정(Assumption of risks) ○ 예상하지 못한(사후적) 수익
무형자산 또는 무형자산 권리의 이전이 수반하는 문제에서 정상가격산출방법에 대한 추가적인 지침	없음	없음	○ 재판매가격방법 및 거래순이익률방법을 포함한 단방향 분석 지양 ○ 무형자산 개발비용에 근거한 무형자산의 가치평가 추정 정상가격산출방법은 추천하지 않는 방법 ○ 무형자산 이전 문제에 대해 가장 유용한 정상가격산출방법은 비교가능 제3자 가격방법, 이익분할방법, 가치평가방법임

〈표 IV-2〉의 계속

비교 내용	우리나라	기존 OECD 이전가격지침	OECD BEPS action 8-무형자산에 대한 특별 고려
가치 평가방법에 대한 구체적인 설명	○ 비교가능 제3자 거래가격방법 ○ 재판매가격 방법 ○ 원가가산방법 ○ 이익분할방법(Profit Split Method, 'PSM') 적용 ○ 거래 순이익률방법 ○ 그 밖에 거래의 실질 및 관행에 비추어 합리적이라고 인정되는 방법	○ 비교가능 제3자 거래가격방법 ○ 재판매가격 방법 ○ 이익분할방법(Profit Split Method, 'PSM') 적용 —이익 분할방법에 대한 상세 설명이 없음	○ 비교가능 제3자 거래가격방법 ○ 이익분할방법(Profit Split Method, 'PSM') 적용 ○ 가치평가방법(Use of valuation techniques) —DCF이 포함됨(Discouted value of Projected cash flows)
거래 당시 무형자산에 대한 가치평가가 불확실할 경우의 정상가격 책정	없음	○ 과세당국이 거래 시점에서 가치를 판단하기 어려운 무형자산에 대한 특수관계거래의 이전가격을 평가할 경우, 비교 가능한 상황에서 독립기업 간 거래의 이전가격을 고려해야 함	○ 과세당국이 거래 시점에서 가치를 판단하기 어려운 무형자산에 대한 특수관계거래의 이전가격을 평가할 경우, 비교 가능한 상황에서 독립기업 간 거래의 이전가격을 고려해야 함

〈표 IV-2〉의 계속

비교 내용	우리나라	기존 OECD 이전가격지침	OECD BEPS action 8-무형자산에 대한 특별 고려
DCF (Discounted value of Projected cash flows)에 기초한 방법 적용 관련 고려사항	없음	없음	- 재무예상치의 정확성(Accuracy of financial projections) - 상장률에 대한 가정 - 할인율(Discount rates) - 무형자산의 내용연수와 종료가치 - 세금에 대한 가정
상품판매 혹은 용역 제공과 관련 있는 무형자산 사용 거래에 대한 추가 지침	없음	- 무형자산을 사용하는 거래에 있어 무형자산을 비교가능한 요소로 사용하는 경우 - 분석대상 기업 및 비교가능 제3자 거래에서 사용되는 무형자산을 하나의 비교가능성 요소로서 고려해야 함 - 상품 판매 혹은 용역 제공에 있어 무형자산을 사용하는 거래의 정상 가격 산출 - 신뢰할 수 있는 비교대상 기업이 존재하는 경우: 비교가능 제3자 거래가격방법 - 비교대상 기업이 존재하지 않을 경우: 이익분할방법 등을 통하여 정상가격을 산출	- 무형자산을 사용하는 거래에 있어 무형자산을 비교가능한 요소로 사용하는 경우 - 분석대상 기업 및 비교가능 제3자 거래에서 사용되는 무형자산을 하나의 비교가능성 요소로서 고려해야 함 - 상품 판매 혹은 용역 제공에 있어 무형자산을 사용하는 거래의 정상 가격 산출 - 신뢰할 수 있는 비교대상 기업이 존재하는 경우: 비교가능 제3자 거래가격방법 - 비교대상 기업이 존재하지 않을 경우: 이익분할방법 등을 통하여 정상가격을 산출

V. 시사점

1. 국내 이전가격 규정 정비 필요성

- 우리나라는 아직까지 OECD BEPS 논의사항을 반영하여 「국조법」 등 세법 규정을 전면적으로 개정하지는 아니하였으나, 전반적인 기초에는 동참하고 있음
 - 우리나라는 역외탈세 방지 및 조세정보 교환 등에 역점을 두고 있는 등 전반적인 OECD BEPS Plan의 방향과 일치된 움직임을 보임
 - 이전가격과 관련하여서도 과거 OECD 이전가격지침 등 국제규범을 적극 수용한 점을 감안하면 OECD BEPS Plan에 따른 이전가격지침 변경을 국내세법에 적극적으로 반영할 것으로 예상됨
- OECD 회원국으로서 BEPS 프로젝트에 대한 적극적 이행이 요구될 것으로 보이며, 향후 이전가격 관련 BEPS 진행 과정을 유의하여 단계별로 적시에 국내 세법에 반영하는 것이 필요함
 - OECD 및 G20 회원국으로서 BEPS 프로젝트의 적극적 이행에 대한 국제사회의 기대가 있으며, 우리나라로서도 이를 적극 수용하는 것이 조세제도 선진화 및 조세정의 실현에 도움이 될 것으로 예상됨
 - 다만, 본 보고서에 언급된 이전가격 BEPS Plan은 1차 결과물 이후 2015년말까지 후속 작업이 진행중이며 다른 분야의 BEPS Plan들과도 연계된 부분이 있는 관계로 아직 완결된 형태가 아님
 - 따라서 현재까지의 논의 결과 및 향후 단계별 진행 상황을 주시하고 이와 관련된 국제사회의 논의도 감안하여 적시에 국내 세법을 개정하는 조치를 취하는 것이 바람직할 것으로 보임

가. 이전가격 문서화 관련 규정 정비

- 이전가격 문서화는 다른 BEPS 프로젝트들에 비해 진척이 빠르고 회원국들간의 합의도 상당히 진전된 상황으로, 국내 입법화 시기가 상대적으로 더 빠를 것으로 보임
 - 3단계 문서화작업(master file, country-by-country report, local file)을 통해 다국적기업의 전 세계적 사업활동의 단면을 확인할 수 있는 정보와 각 현지 관계사의 구체적 정보를 상세히 제출토록 한다는 데 국제적으로 합의함
 - 문서화작업의 구체적 이행방안 문제는 향후 추가 논의를 거쳐 2015년 4월까지 이행규정에 대한 검토 결과가 발표될 예정임

- 현행 국내세법상 이전가격 자료제출 관련 의무규정을 감안하여 향후 추가 의무의 범위를 설정할 필요가 있음
 - 현재 「국조법」상의 이전가격 제출 의무는 OECD 이전가격지침에 비취 볼 때 상당히 광범위한 편임
 - － 정상가격산출방법신고서(재화, 무형자산, 용역), 원가 등의 분담액조정명세서, 거래가격조정신고서, 국제거래명세서, 국외특수관계자의 요약손익계산서 등을 기본적으로 법인세 신고시 요청하고 있음
 - BEPS Plan에 따라 이전가격 문서화를 도입할 경우 기존 제출 자료와 중복 또는 누락되지 않도록 기존 규정을 포괄하는 종합적 문서화 규정을 제정하는 것이 바람직함

- 이전가격 문서화의 효과적 이행을 위해 납세자에 대한 인센티브 또는 벌칙을 적절히 조율할 필요가 있음
 - 기존 「국조법」상으로는 이전가격 관련 서류제출 의무를 부과하면서 그에 위반할 경우 과태료를 부과하는 방식으로 벌칙을 적용하였음
 - 반면 「국조법」 제13조에 따르면 이전가격보고서를 사전에 구비하는 경우 과소신고가산세를 면제받을 수 있는 특칙(이른바 ‘contemporary reporting’)을 둬으로써 이전가격 문서화에 대한 일종의 인센티브도 제공하고 있음

- BEPS Plan에 따르면 이전가격 문서화의 범위 및 제출 정보의 급증이 예상되는바, 그 의무 이행을 담보하기 위하여 현실적으로 가장 효과적인 방안을 강구할 필요가 있음
- 인센티브방안과 벌칙방안 각각의 장단점을 감안하여 자료제출 의무 이행을 위한 적절한 수단을 법제화할 필요가 있음

나. 무형자산 관련 규정 정비

- 무형자산의 식별 및 경제적 소유권 등 BEPS Action Plan의 주요 개념을 기존 국내 세법과 조화를 이루면서 적절히 반영할 필요가 있음
 - 다국적기업 전체적 관점에서 무형자산 관련 거래의 실질을 검토하고 보다 정교한 기능 및 위험 분석이 강조되는 추세임
 - 무형자산의 법적 소유권 vs. 경제적 소유권 쟁점 등과 관련하여 기존의 실질과세원칙 이외에 무형자산 관련 별도의 실질 판단기준을 도입할 것인지 여부를 검토할 필요가 있음
- 무형자산 거래에 적용되는 정상가격 산출기준을 보다 정교하게 개선할 필요가 있음
 - BEPS Plan에서 기술한 현금흐름할인법(DCF)은 관련 변수도 복잡하고 여러 가지 가정이 개입되는 등 평가의 적정성 및 신뢰성 확인이 어려울 수 있음
 - 현행 「국조법」에는 DCF를 별도의 정상가격산출방법으로 규정하고 있지 아니한바, 이러한 새로운 가치평가방식을 법제화함에 있어 국내 제도상 도입의 필요성 및 평가 과정에서의 문제점을 최소화하는 방안 등에 대한 다각도의 검토가 필요함
 - 또한 무형자산의 개발, 향상, 유지, 보수 및 보호에 대한 분담금의 정상가격산출방법 등 현행 「국조법」상 개괄적으로만 언급된 사안에 대해서도 BEPS 프로젝트의 최종 결과에 따라, 세부적인 지침이 확인되는 대로 그 구체적 내용을 제도화하는 노력이 뒷받침되어야 할 것임
- 무형자산의 소유권 및 이익귀속 등 무형자산 이전가격 관련 주요 내용에 대한 BEPS 논의가 마무리 되는 대로 이에 대한 국내 세부 규정 개정이 필요할 것임

- 무형자산 관련 OECD 이전가격지침 제6장 Section B(무형자산의 소유권 및 이익귀속) 부분에 대한 BEPS 프로젝트는 다른 BEPS Action Plan 항목들과 연계되어 있어 이들에 대한 산출물 발표 이후 2015년 12월까지 마무리될 예정임
- 동 부분은 무형자산 관련 거래에 대한 기능, 자산, 위험 분석 및 관련 거래실체들의 기여분 결정 및 적정 이익 귀속 등과 관련된 것으로, 무형자산 이전가격 결정에 매우 중요한 부분임
- 따라서 해당 부분에 대한 BEPS 프로젝트의 진행 방향에 대한 지속적인 모니터링이 필요하며 이에 따른 국내 세법 개정 방향도 단계적으로 결정하는 것이 바람직할 것임

2. 국제 동향 참고 및 국제 공조의 필요성

- 무형자산에 대한 이전가격의 경우 회원국 간 이견 및 각 국가 상황별 입장 차이 등을 감안하여 각 쟁점별로 유리한 입장을 취할 필요가 있음
 - 현재까지는 무형자산 거래의 이전가격 결정 방법에 대해 회원국 간 완전한 합의에 이른 상태는 아니며 각론에서 각 국가 간 이견이 발생할 수 있을 것으로 보임
 - － 무형자산의 법적 소유권자 이외에 소득 귀속의 주체를 어디까지 인정할지 여부
 - － 각 국가의 시장 상황이나 전문인력 등 고유의 특성을 어느 정도까지 무형자산으로 인정할 수 있을 것인지
 - － 무형자산 관련 소득이 귀속되기 위하여 해당 거래실체가 어느 정도의 기능을 수행해야 할 것인지 등
 - 즉, 무형자산 보유국과 도입국, 자본 수출국 및 수입국, 연구개발 중심 국가 및 제조 중심 국가 등 각 국가들이 처한 제반 환경에 따라 입장 차이가 존재함
 - 따라서 성급한 국내 법제화보다는 각 관련 국가들의 대처 상황 및 합의 진전 정도를 주시하면서 우리나라의 입장을 결정하고 관련 세법 개정 시기를 조율할 필요도 있음
- 이전가격 문서화의 경우 국가 간 정보 교환 및 보안 유지 등을 위해 국제 공조의 필요성이 커짐

- 이전가격 문서화의 이행방안과 관련하여, 자국 소재 기업의 자료 이외에 다국적회사 모기업 및 타국가 소재 계열사 자료를 제출하는 등 자료제출 의무가 국경을 넘는 상황이 필연적으로 예견됨
 - 타국 소재 기업의 자료를 국가간 정보교환이나 다자간협정을 통해 제출받는 것은 제도의 일관성이나 안정성은 높은 반면 행정적 부담이 커지는 단점이 있음
 - 반면, 타 기업의 자료를 자국 소재 자회사를 통해 수령하는 방안은 자료 보안 문제가 대두될 가능성이 있음
 - 향후 논의 진전 상황을 주시하는 한편, 우리나라의 실정 및 입장에 보다 부합하는 방향으로 입장을 정리하여 국제적 논의에 동참할 필요가 있음
- 향후 각 회원국들이 BEPS Plan에 따라 이전가격세제를 개정하려는 움직임이 본격화될 것으로 예상되는바, 이러한 국가들의 입법 조치 등을 참고하여 제도 개선에 반영할 필요가 있음
- 스페인 당국은 2015년 1월 20일 다국적기업에 대해서 국가별 보고서(country-by-country, CbC)신고를 의무화하는 법인세 규칙을 제정하였음²⁵⁾

3. 납세협력 유도 및 납세자의 안정성 확보 노력 필요

- 각 국가들의 상이한 과세 판단에 따라 납세자의 전 세계적 세무상 위험이 증가할 수 있으므로 이에 효과적으로 대처할 수 있는 국제 협력체제에 동참할 필요가 있음
- 거래의 실질과 기능/위험 등에 대한 세부적 분석이 강조되면서 기업의 세무정책 및 거래 실질에 대한 더 많은 정보의 제출이 요구되면서, 과세당국이 이를 활용하여 추가 과세에 나설 가능성을 배제할 수 없음
 - BEPS 이전가격 규범에 따라 각 국가 과세당국의 다국적기업 활동에 대한 관여가 증가하면서 우리나라 기업들의 활동에 대해서도 타 국가 과세당국의 이의 제기 가능성이 늘어나는 등 글로벌 이전가격 과세위험이 증가할 것으로 보임

25) [http://services.taxanalysts.com/taxbase/tnipdf2015.nsf/PDFs/TI770202.pdf/\\$file/TI770202.pdf](http://services.taxanalysts.com/taxbase/tnipdf2015.nsf/PDFs/TI770202.pdf/$file/TI770202.pdf)

- 이전가격사전합의(APA) 제도를 보다 활성화하고 과세당국 간 상호합의절차를 확대함으로써 납세자의 안정성을 제고할 필요가 있음
 - 필요한 경우 다자간협약 체결, 조세조약 개정 등을 통해 이전가격 분쟁 해결에 대한 국제적인 사전 협의를 강화하는 것도 고려할 수 있음
- 납세자의 세무행정 부담이 증가할 가능성을 고려하여 납세자의 여력 및 상황에 따라 납세 협력 의무를 융통성 있게 조정할 필요도 있음
- 이전가격 관련 국제규범이 세분화되고 정교해짐에 따라 납세자의 자료 제출 등 협력 의무 또한 강화되는 추세인바, 이를 효과적으로 실현하기 위한 유인책이 필요함
 - 입증 서류의 범위 및 자료 구비 의무에 대한 명확한 기준을 제시하고 세부 자료 형식을 예시하는 등 납세자의 편의를 도모할 필요가 있음
 - 각 상황에 따라 인센티브, 가산세 등 상벌 원칙을 적절히 적용하여 납세협력을 증진시킬 필요가 있음
- 과세당국 차원에서도 납세자로부터 수령한 정보를 보다 효과적으로 관리, 분석할 수 있는 시스템 개발이 필요할 것임
- 납세자 입장에서 기존 사업 구조 및 거래 내용을 재검토하여 강화된 이전가격규범에 부합할 수 있도록 관련 조치를 선제적으로 수립하는 것이 필요함
- 해당 기업의 기존 국제거래구조에 대해 그 적정성 여부를 BEPS 이전가격규범 관점에서 재검토할 필요가 있음
 - 해당 거래 구조의 취약점 및 개선점을 파악하고 이전가격 정책에 대한 문서화를 강화하며 이를 일관성있게 추진함으로써 전반적인 이전가격 위험을 최소화하려는 노력이 필요함

참고문헌

- 강성태, 「국제거래 소득과 이전가격 과세제도」, 2014
- 국세공무원교육원, 「국제조세 공개강좌」
- 국세기본법
- 국제조세조정에 관한 법률, 시행령
- 기획재정부 세제실 국제조세제도과 보도자료, 「OECD 세원잠식과 소득이전(BEPS) 관련
아 · 태지역 조세정책 고위당국자 회의 결과」, 2014.2.23.
- 김선영 · 김태훈 · 류풍년 · 인영수 · 변석준, 「무형자산의 이전가격지침서」, 2014
- _____, 「이전가격 문서화 및 국가별 보고서에 대한 지침」, 2014
- 이준희, 「우리나라 이전가격 과세제도에 관한 연구」, 2006
- 이창희, 『이전가격세제의 회고와 전망』, 2008
- 주 OECD 대한민국 대표부(<http://oecd.mofa.go.kr>)
- OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Admin-
istrations, 2010
- _____, “Global Value Chains: OECD Work on Measuring Trade in Value-Added and
Beyond”, Statistics Directorate, October 8, 2012.
- _____, Guidance on transfer pricing documentation and country-by-country
reporting, Action13, 2014
- OECD Guidance on transfer pricing aspects of intangible – Action 8, 2014
- Jung-hong Kim, “The OECD Initiative to Counter Tax Avoidance after the Global
Financial Crisis”
- IBFD, “Transfer Pricing in the 21st Century: A New Approach to the Arm’s Length
Principle? The OECD BEPS Project and Its Impact on the Current Transfer
Pricing Regulatory Framework”

www.ibfd.org

www.pwc.com

<http://www.taxanalysts.com/>

<http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/transfer-pricing-guidelines.htm>

세법연구 14-08
국제거래에서의 조세회피 방지를 위한 이전가격 국제현안 검토
- OECD BEPS 프로젝트를 중심으로

2014년 12월 23일 인쇄

2014년 12월 30일 발행

저 자 이상엽 · 김준현 · 홍성열

발행인 옥동석

발행처 한국조세재정연구원

339-007 세종특별자치시 한누리대로 1924

TEL: 044-414-2114(대) www.kipf.re.kr

등 록 1993년 7월 15일 제21-466호

조판및
인쇄 고려씨엔피

© 한국조세재정연구원 2014

ISBN 978-89-8191-773-9

* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.