세법연구 16-06

BEPS 프로젝트에 따른 우리나라 이전가격세제의 개선방향 연구:

무형자산과 저부가가치 그룹내부용역 거래를 중심으로

2016. 12.

한국조세재정연구원
세법연구센터

연 구 진

연구책임자

이 상 엽 연구위원

공동연구원

전 성 민 공인회계사

홍 민 옥 공인회계사

목차

Ⅰ. 서 론 ····· 7

Ⅱ. 우리나라의 무형자산 및 그룹내부용역 거래 관련 현행 규정 및 문제점 ····· 9

1. 무형자산 거래 ····· 9

가. 현행 국조법 규정 ····· 9

나. 이전가격세제의 운영 현황 ····· 10

다. 현행 규정의 문제점 ····· 16

2. 그룹내부용역 거래 ····· 19

가. 현행 국조법 규정 ····· 19

나. 관련 쟁점사항 ····· 24

다. 현행 규정의 문제점 ····· 26

Ⅲ. OECD의 무형자산 및 그룹내부용역 거래 관련 이전가격지침 ····· 28

1. 무형자산 거래 ····· 28

가. 개요 ····· 28

나. 이전가격 분석 목적의 무형자산에 대한 정의 ····· 29

다. 무형자산 거래의 정상가격 산정을 위한 추가 지침 ····· 31

라. 가치평가가 어려운 무형자산에 관한 지침 ····· 37

2. 저부가가치 그룹내부용역 거래 ····· 39

가. 개요 ····· 39

나. 그룹내부용역의 주요 쟁점: 실재성과 정상가격 ····· 41

다. 저부가가치 그룹내부용역 ····· 47

Ⅳ. 주요국의 무형자산 및 그룹내부용역 거래 관련 이전가격세제 ····· 51
1. 무형자산 거래 ····· 51
가. 미국 ····· 51
나. 캐나다 ····· 57
다. 일본 ····· 61
라. 호주 ····· 68
2. 저부가가치 그룹내부용역 거래 ····· 72
가. EU ····· 73
나. UN ····· 74
다. 미국 ····· 78
라. 일본 ····· 80
마. 호주 ····· 82
바. 싱가포르 ····· 84
사. 체코 ····· 85
아. 기타 국가 ····· 86

Ⅴ. 요약 및 개선방향 ····· 89
1. 국제비교 ····· 89
가. 무형자산 거래 ····· 89
나. 저부가가치 그룹내부용역 거래 ····· 95
2. 우리나라의 무형자산 및 그룹내부용역 거래 관련 규정의 개선방향 ····· 99
가. 무형자산 거래 관련 규정의 개선방향 ····· 99
나. 저부가가치 그룹내부용역 거래 관련 규정의 개선방향 ····· 103

참고문헌 ····· 108

표목차

〈표 Ⅱ-1〉 지적재산권 무역수지(유형별)…… 11
〈표 Ⅱ-2〉 지적재산권 무역수지(국가별)…… 12
〈표 Ⅱ-3〉 지적재산권 무역수지 대비 사용료수지 비율…… 13
〈표 Ⅱ-4〉 거래 유형별 APA 처리건수 및 비중…… 14
〈표 Ⅱ-5〉 정상가격산출방법별 APA 처리건수 및 비중……15

〈표 Ⅳ-1〉 무형자산 거래 관련 이전가격지침 국제비교 요약……93
〈표 Ⅳ-2〉 그룹내부용역에 대한 간소화규정 유형…… 96
〈표 Ⅳ-3〉 저부가가치용역에 대한 간소화규정 국제비교 요약……98

Ⅰ. 서 론

□ 다국적기업이 각국의 세법 차이 등을 이용하여 저세율국으로 소득을 이전함으로써 소득 원천지국의 과세기반을 잠식하는 문제, 이른바 BEPS[1] 이슈에 대한 대응책으로 OECD[2] 주도하에 2012년부터 BEPS 프로젝트가 가동됨

□ 이러한 BEPS 프로젝트 논의의 결과물로 2015년에 BEPS 프로젝트 최종보고서가 발표되었으며, 이 중 Action 8-10의 내용에 따라 기존 OECD 이전가격지침의 개정이 확정됨[3]

○ BEPS 프로젝트의 여러 과제 중 Action 8-10 최종보고서(이하 'BEPS 프로젝트 Action 8-10 최종보고서')[4]는 다국적기업 그룹의 이전가격 조작을 통한 BEPS 문제를 해결하기 위한 새로운 이전가격지침을 제시함

□ 우리나라는 BEPS 프로젝트 Action 8-10 도입에 따른 OECD 이전가격지침의 개정에 합의한 국가로서 Action 8-10의 권고사항을 「국제조세조정에 관한 법률」(이하 「국조법」)에 반영할 의무를 부담함

○ OECD 이전가격지침의 개정이 완료되기까지는 아직 시간적인 여유가 있지만, 우리나라가 국제조세의 패러다임 변화에 보다 빨리 적응하고, BEPS 프로젝트 권고사항

---

1) Base Erosion and Profit Shifting

2) Organization for Economic Cooperation and Development

3) OECD는 2016년 5월 BEPS 프로젝트 Action 8-10 최종보고서 도입에 따른 기존 OECD 이전가격지침의 개정을 최종 승인함

4) OECD, *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*, 2015.10.

에 부합하는 이전가격 경험과 논리를 축적하기 위해서는 Action 8-10과 관련된 세법 개정 논의를 선제적으로 진행할 필요가 있음

□ 본 연구는 BEPS 프로젝트 Action 8-10 도입에 따라 시급하게 개선이 요구되는 무형자산 거래(원가분담약정 제외) 및 그룹내부용역 거래 관련 「국조법」 규정 등을 중심으로 우리나라 이전가격세제의 개선방향을 제시하고자 함

○ 본 연구에서는 우리나라 「국조법」 규정과 이전가격세제의 운영 현황을 살펴보고, OECD 이전가격지침(BEPS 프로젝트 Action 8-10 반영)과 해외 주요국의 이전가격세제에 대한 분석을 바탕으로 우리나라 이전가격세제의 개선방향을 도출함

○ 또한 본 연구는 이전가격세제의 다양한 영역 중 정상가격 산정 원칙에 관한 내용을 중심으로 연구를 수행하였으며, 이전가격문서화와 사전승인 등의 과세행정에 관한 사항은 연구의 범위에서 제외함

□ 본 보고서의 구성은 다음과 같음

○ 제Ⅱ장에서는 무형자산 거래와 그룹내부용역 거래에 대한 현행 「국조법」상의 이전가격 규정과 우리나라의 이전가격세제 운영 현황을 살펴보고, 이를 바탕으로 각 거래유형별로 우리나라 이전가격세제상 개선이 필요한 사항을 도출함

○ 제Ⅲ장에서는 BEPS 프로젝트 Action 8-10 최종보고서의 내용을 바탕으로 무형자산 거래와 그룹내부용역 거래의 이전가격 과세문제에 대한 OECD의 변화된 인식과 견해를 살펴봄

○ 제Ⅳ장에서는 무형자산 거래와 그룹내부용역 거래에 대한 해외 주요국의 이전가격 과세 규정, 이전가격세제 운영사례 등을 살펴봄

○ 제Ⅴ장에서는 BEPS 프로젝트 Action 8-10 최종보고서의 내용과 해외 주요국의 이전가격세제 운영사례를 바탕으로 우리나라 이전가격세제의 개선방향을 제시함

Ⅱ. 우리나라의 무형자산 및 그룹내부용역 거래 관련 현행 규정 및 문제점

1. 무형자산 거래

가. 현행 국조법 규정

□ 우리나라는 이전가격 과세에 관한 법적 근거를 「국조법」에 두고 있으므로, 이하에서는 무형자산 거래에 관한 정상가격 산정 원칙을 중심으로 「국조법」상 이전가격 과세 규정을 주요 내용을 살펴봄

□ 「국조법」에서는 이전가격 과세의 적용 대상이 되는 국제거래의 유형에 무형자산의 사용 또는 이전거래를 포함하고 있지만, 어떤 것이 이전가격 과세 목적의 무형자산인지에 대해서는 별도로 정의하고 있지 않음

○ 국제거래란 거래당사자의 일방 또는 쌍방이 비거주자 또는 외국법인인 거래로서, 유형자산 또는 무형자산의 매매・임대차, 용역의 제공, 금전의 대출・차용, 그 밖에 거래자의 손익 및 자산과 관련된 모든 거래를 의미함[5)]

○ 다만, 무형자산 공동개발 원가분담약정 거래와 관련하여 이전가격 규정의 적용대상이 되는 무형자산의 유형에 대해 다음과 같이 열거함[6)]

- 특허권, 상표권 등과 같이 관련 법률에 의해 보호받는 권리
- 그 밖에 설계, 모형 및 노하우 등 무형의 자산으로서 그 자체로 사용되거나 다른 사람에게 이전 또는 사용을 허락할 수 있는 것

---

5) 「국조법」 제2조 제1항 제1호

6) 「국조법 시행령」 제14조의2 제1항

□ 정상가격 산출방법 선정과 관련하여, 거래유형과 무관하게 다음의 방법 중 가장 합리적인 방법으로 정상가격을 산출하도록 함에 따라, 무형자산 거래에 대한 이전가격 분석 시에도 아래의 방법에 따라 정상가격 산출방법을 선정해야 함[7)]

○ 1순위: 비교가능 제3자 가격방법, 재판매가격방법, 원가가산방법, 이익분할방법, 거래순이익률방법 중 가장 합리적인 방법

○ 2순위: 기타 합리적이라고 인정되는 방법(1순위 방법으로 정상가격을 산출할 수 없는 경우에 한함)

□ 무형자산 거래에 대한 정상가격 산출 시 다음의 요소를 고려해야 함[8)]

○ 무형자산으로 인하여 기대되는 추가적 수입 또는 절감되는 비용의 크기

○ 권리행사에 대한 제한 여부

○ 다른 사람에게 이전하거나 재사용을 허락할 수 있는지 여부

□ 무형자산 거래에 대한 정상가격 산출방법 선정 시 분석대상 거래와 비교가능 거래 사이의 비교가능성을 평가함에 있어, 아래 사항에 대한 분석을 수행해야 함[9)]

○ 거래의 유형(사용허락 또는 판매 등)

○ 자산의 형태(특허권, 상표권, 노하우 등)

○ 보호기간과 보호 정도, 자산 사용으로 인한 기대편익 등

나. 이전가격세제의 운영 현황

1) 무형자산 거래의 현황

□ 국제수지를 구성하는 항목 중 지적재산권 무역수지를 바탕으로 우리나라의 무형자산

---

7) 「국조법」 제5조

8) 「국조법 시행령」 제6조 제6항

9) 「국조법 시행규칙」 제2조 제1항 제1호 다목

거래 규모 및 수지 현황을 대략적으로 살펴봄[10)]

□ 〈표 Ⅱ-1〉을 바탕으로 우리나라의 무형자산 거래 규모가 매년 증가하고 있으며, 수지 면에서는 여전히 적자를 기록하고 있지만 적자 폭은 최근 들어 감소 추세인 것으로 확인됨

○ 최근 5개년(2011년~2015년)의 지적재산권 무역수지를 보면, 최근 5년 사이에 지적재산권 수출은 약 78.7% 증가했고, 지적재산권 수입은 약 56% 증가함

○ 지적재산권 수지는 최근 5개년 동안 계속 적자 상태지만, 2014년부터 점차 적자 폭이 줄어들고 있음

〈표 Ⅱ-1〉 지적재산권 무역수지(유형별)

(단위: 백만달러)

구분		2011년	2012년	2013년	2014년	2015년
합계	수지	-3,380.5	-4,802.0	-5,335.9	-4,528.7	-4,003.7
	수출	5,616.2	5,471.7	6,413.4	8,370.7	10,034.9
	수입	8,996.6	10,273.7	11,749.3	12,899.4	14,038.6
산업재산권[1)]	수지	-2,335.7	-4,270.4	-5,118.7	-4,815.4	-3,440.5
	수출	4,137.3	3,643.1	3,661.0	4,615.5	5,813.2
	수입	6,473.0	7,913.5	8,779.7	9,430.9	9,253.7
저작권[2)]	수지	-497.1	-272.8	15.2	636.5	676.8
	수출	1,399.6	1,747.5	2,667.8	3,501.6	4,089.3
	수입	1,896.7	2,020.4	2,652.6	2,865.1	3,412.6
기타 지적재산권	수지	-547.7	-258.8	-232.3	-349.9	-1,240.0
	수출	79.3	81.1	84.7	253.5	132.4
	수입	626.9	339.9	317.0	603.4	1,372.4

주: 1) 특허 및 실용신안권, 디자인권, 상표권, 프렌차이즈영업권·판매권 포함.
2) 문화예술 등 관련 각종 저작권, 컴퓨터 프로그램 및 데이터베이스 관련 지적재산권 포함.
자료: 한국은행, 경제통계시스템(http://ecos.bok.or.kr) 제공 자료를 바탕으로 저자 작성.

10) 현재 이전가격 분석 목적의 무형자산 거래 규모에 대한 공식적인 통계자료는 존재하지 않음.

□ 〈표 Ⅱ-2〉에서 우리나라는 주로 중국, 베트남 등의 다른 아시아 국가를 상대로 지적재산권을 수출하고 있으며, 주로 미국, 유럽의 국가로부터 지적재산권을 수입하고 있는 것을 확인할 수 있음

○ 지적재산권 무역수지를 국가별로 살펴보면, 최근 베트남, 싱가포르 등의 아시아 국가를 중심으로 지적재산권 수출이 큰 폭으로 증가하고 있으며, 미국과 같은 지적재산권 선진국으로부터의 지적재산권 수입도 꾸준히 증가하고 있음

〈표 Ⅱ-2〉 지적재산권 무역수지(국가별)

(단위: 백만달러)

구분		2011년	2012년	2013년	2014년	2015년
수지	합계	-3,380.50	-4,802.00	-5,335.90	-4,528.70	-4,003.70
수출	중국	1,550.50	1,774.50	2,084.40	2,427.10	2,164.30
	베트남	61.80	77.60	82.30	724.70	1,691.10
	미국	1,868.40	1,476.80	1,895.30	1,669.50	1,487.10
	싱가포르	80.20	103.90	108.70	705.60	1,282.20
	일본	435.30	566.30	631.90	712.20	702.60
	…	…	…	…	…	…
수입	미국	5,120.00	6,660.90	7,764.60	6,717.80	8,171.30
	일본	1,146.90	881.70	841.50	1,247.90	967.30
	싱가포르	125.80	148.30	123.50	491.30	951.90
	영국	519.90	572.60	675.30	853.70	829.20
	독일	460.20	313.70	422.00	510.20	471.30
	…	…	…	…	…	…

자료: 한국은행, 경제통계시스템(http://ecos.bok.or.kr) 제공 자료를 바탕으로 저자 작성.

□ 〈표 Ⅱ-3〉을 바탕으로 우리나라의 무형자산 거래의 형태가 점차 다양화되고 있음을 알 수 있음

○ 지적재산권 무역수지 수출・수입 규모와 지적재산권 사용료수입・지급 규모와의 비율 분석을 통해 무형자산 거래가 대부분(2015년 기준 수출은 61.8%, 수입은 71.6%) 사용료 형태로 이루어지고 있음을 확인할 수 있음[11)]

○ 다만 전체 무형자산 거래에서 사용료 거래가 차지하는 비중은 전반적으로 감소(최근 5년 사이 수입, 지급 모두 10%p 이상 감소)하고 있는 것으로 보아, 무형자산 거래의 형태가 과거보다 다양해지고 있는 것으로 추론할 수 있음

- 실제 최근 제약, 게임 등의 업종을 중심으로 무형자산 양수도 거래가 증가하는 추세임

〈표 Ⅱ-3〉 지적재산권 무역수지 대비 사용료수지 비율

(단위: 백만달러, %)

구분	2011년	2012년	2013년	2014년	2015년
지적재산권 무역수지 수출(A)	5,616.2	5,471.7	6,413.4	8,370.7	10,034.9
지적재산권 사용료수입(B)	4,399.0	3,902.9	4,328.1	5,167.1	6,198.9
비율(B/A)	78.3	71.3	67.5	61.7	61.8
지적재산권 무역수지 수입(C)	8,996.6	10,273.7	11,749.3	12,899.4	14,038.6
지적재산권 사용료지급(D)	7,415.0	8,616.6	9,836.8	10,546.0	10,055.9
비율(D/C)	82.4	83.9	83.7	81.8	71.6

자료: 한국은행, 경제통계시스템(http://ecos.bok.or.kr) 제공 자료를 바탕으로 저자 작성.

11) 지적재산권 사용료수지를 통해 사용료 방식의 무형자산 거래의 규모 및 수지에 관한 정보를 얻을 수 있으며, 또한 지적재산권 사용료 수입・지급 규모를 상기한 지적재산권 무역수지 수출・수입 규모와 비교하여 전체 무형자산 거래 중 사용료 거래가 차지하는 비중을 확인할 수 있음

2) 이전가격세제의 과세실무 적용 현황

□ 〈표 Ⅱ-4〉의 거래 유형별 APA[12] 처리건수 및 비중에서 볼 수 있듯이[13], 우리나라는 무형자산 거래에 대한 이전가격 과세 또는 APA 경험이 많지 않을 것으로 추측됨

○ 국세청에서 발간하는 APA 연차보고서는 거래유형을 크게 유형자산, 무형자산, 서비스 거래로 구분하여 APA 처리건수를 집계하고 있음

○ 최근 5개년의 거래 유형별 APA 처리건수 및 비중을 살펴 보면, APA 대상거래 중 무형자산 거래에 대한 신청건수가 매우 적거나 전혀 없는 연도도 있는 것으로 확인됨

〈표 Ⅱ-4〉 거래 유형별 APA 처리건수 및 비중

구분	합계	APA 신청 대상거래					
		유형자산		무형자산		서비스	
2010년	25건	15건	(60.0%)	2건	(8.0%)	8건	(32.0%)
2011년	24건	13건	(54.2%)	1건	(4.2%)	10건	(41.7%)
2012년	41건	29건	(70.7%)	1건	(2.4%)	11건	(26.8%)
2013년	38건	26건	(68.4%)	-	(0.0%)	12건	(31.6%)
2014년	37건	25건	(67.6%)	-	(0.0%)	12건	(32.4%)
누계	165건	108건	(65.5%)	4건	(2.4%)	53건	(32.1%)

자료: 국세청, 2010~2014 APA 연차보고서상의 APA 통계를 바탕으로 저자 작성.

○ 우리나라와 다른 국가의 거래유형별 APA 처리 현황을 비교해 볼 때, 우리나라의 무형자산 거래에 대한 이전가격 과세 또는 APA 경험이 다른 국가에 비해 상대적으로 부족한 것으로 평가됨[14]

12) 정상가격 산출방법 사전승인제도(Advance Pricing Arrangement, APA)

13) 현재 이전가격 세제가 과세실무상 어떻게 적용 및 운영되고 있는지를 파악하기 위해 납세자의 이전가격 문서화 및 신고 단계에서 확인 가능한 통계자료는 없으며, 국세청에서 발간하는 APA연차보고서와 이전가격 관련 판례가 현실적으로 이용가능한 자료임.

- 2012년까지의 누적 APA 처리건수 중 무형자산 거래에 대한 처리건수가 차지하는 비중을 살펴보면, 우리나라의 경우 6.3%에 불과한 반면, 미국과 일본은 24%, 호주는 14%, 우리나라보다 이전가격세제 도입이 늦었던 중국의 경우도 18% 수준에 달하는 것으로 확인됨

□ 〈표 Ⅱ-5〉에서 볼 수 있는 바와 같이 APA 처리 현황을 바탕으로 어떤 방법이 무형자산 거래에 대한 정상가격 산출방법으로 선택되고 있는지를 파악하기는 어려움

○ APA 연차보고서에서 아래와 같이 정상가격 산출방법별 APA 현황에 관한 정보를 제공하지만, 각 방법별로 어떤 유형의 거래에 대해 APA 처리된 것인지에 대한 정보는 제공하지 않음

〈표 Ⅱ-5〉 정상가격산출방법별 APA 처리건수 및 비중

구분	APA 처리건수			
	2014년		누적(~2014년)	
비교가능 제3자 가격법	-	(0.0%)	3건	(1.0%)
재판매가격법	-	(0.0%)	7건	(2.3%)
원가가산법	-	(0.0%)	5건	(1.7%)
이익분할법	1건	(2.7%)	8건	(2.7%)
거래순이익률법	36건	(97.3%)	265건	(88.9%)
기타 합리적인 방법	-	(0.0%)	10건	(3.4%)
합계	37건	(100.0%)	298건	(100.0%)

자료: 국세청, 2010~2014 APA 연차보고서상의 APA 통계를 바탕으로 저자 작성.

□ 다만 무형자산의 이전가격 관련 판례를 보면, 상표 사용에 대한 로열티나 기술사용료와 같은 일반적인 무형자산 거래에 대한 것이 대부분인 가운데, 주로 비교가능 제3자 가격방법 또는 거래순이익률방법(관련된 재화 등과 통합 분석 시)을 정상가격 산출방법으로 적용하여 과세의 당부를 판단한 것으로 확인됨[15)]

14) 이용찬(2014), pp.187~192.

□ 위와 같은 통계자료 등을 바탕으로 우리나라의 경우 다국적기업이 보유한 독특하고 가치 있고 거래구조가 복잡한 무형자산에 대한 납세자와 과세당국의 이전가격 경험은 많지 않을 것으로 추측됨

○ 무형자산 거래에 대한 우리나라 납세자의 APA 신청건수가 적고, 이전가격 과세 분쟁도 주로 일반적인 사용료 거래에 한정하여 발생하고 있음

다. 현행 규정의 문제점

□ 무형자산 거래의 이전가격 과세 관련 현행「국조법」규정의 문제점은 다음과 같음

□ 첫째, 무형자산 거래의 이전가격 과세와 관련하여 법 해석상에 불명확성이 존재하여 납세자와 과세당국 간 분쟁의 원인이 됨

○ 현행「국조법」은 무형자산 거래와 관련하여 정상가격 산출 시 고려해야 하는 요소, 비교가능성 평가 시 분석대상에 관한 일반적인 사항만을 규정하고 있어서[16], 납세자와 과세당국이 이전가격 분석 시 상당 부분을 OECD 이전가격지침에 기초한 법 해석에 의존해야 함

○ 우리나라「국조법」이 OECD 이전가격지침의 내용을 적극적으로 받아들이고 있지만, OECD 이전가격지침의 법원성을 명시적으로 인정하는 것은 아니므로, OECD 이전가격지침의 내용이 납세자와 과세당국에 법적 구속력을 가지는 것은 아님[17][18]

---

15) 대법원 2001. 10. 23. 선고 99두3423; 대법원 2011. 8. 25. 선고 2009두23945; 대법원 2014. 8. 20. 선고 2012두23341; 조세심판원 1998. 12. 17. 국심97서49; 조세심판원 2000. 9. 18. 국심99서2601; 조세심판원 2014.11.24. 조심2013서4889 등(국세법령정보센터, http://www.law.go.kr, 검색일자: 2017.1.13.)

16) 이경근 외(2014), p.176.에서는 2006년 무형자산 거래 관련 별도의 정상가격 산출방법 규정을 도입할 당시 무형자산에 대한 이전가격분석 원리가 일반적인 이전가격분석 원리와 큰 차이가 없어서 자세한 규정 없이 일부 규정만 보완하는 형식으로 입법한 것이라고 설명함.

17) 법무법인 율촌(2010), p.10.; 이용찬(2014), p.199. 참고

18) 다만, 우리나라는 OECD 회원국으로서 이전가격 문제에 있어 OECD 이전가격지침의 준수를 확약하였으며, OECD 이전가격지침 제・개정 작업에 참여하여 우리나라의 입장을 반영하였고, 이

○ 이러한 법 해석상의 불명확성을 해소할 수 있는 별도의 구체적인 지침이나 사례 제공이 부재하여, 이전가격 과세 실무상 납세자와 과세당국 간의 분쟁의 소지가 큼

- 세법 적용에 관한 구체적 기준 및 사례 제공 등을 위해 국세청에서 기본통칙을 제정하고 집행기준을 마련하고 있지만, 현행「국조법」기본통칙과 집행기준만으로는 무형자산 이전가격 분석과 관련된 법 해석상의 불명확성을 충분히 해소하기는 어렵다고 보임

○ 무형자산 거래에 대한 이전가격 조사 시 무형자산의 다양한 유형별로 정상가격 산정과 관련하여 지침이 될 만한 기준이 없어서 과세당국이 적극적으로 무형자산 거래에 대한 과세를 하기가 어려운 실정임[19)]

□ 둘째, 무형자산의 고유한 특성 등으로 인해 유형의 재화나 서비스와는 큰 차이가 존재함에도 불구하고, 거래유형과 무관하게 일률적인 기준에 따라 정상가격 산출방법을 선택하도록 규정함

○ 무형자산 거래와 관련된 이전가격 분석 시 고려되어야 하는 무형자산의 특징으로는 독특함으로 인한 희소성(개별성)과 이로 인한 가치 측정의 곤란성, 재판매의 희귀성과 원가분석의 곤란성을 들 수 있음[20)]

- 또한 다국적기업 그룹 내의 무형자산 거래의 경우 다국적기업 그룹의 통합된 조직구조 내에서 관련된 계열사들이 각자의 고유한 기능에 의해 무형자산의 가치 창출에 기여하는 경우가 많음

○ 이러한 다국적기업의 무형자산과 내부거래의 특성을 고려할 때 모든 거래당사자의 가치창출 기여도를 고려하는 이익분할방법이나 무형자산 가치를 직접 평가하는 가치평가방법이 보다 유용할 수 있지만[21)], 현행「국조법」에는 무형자산의 특징을 고려한

의 적용에 대해 별도의 유보 입장을 밝힌 바가 없는 점을 고려할 때, 사실상 OECD 이전가격지침의 법원성을 인정하고 있는 것이라고 보는 견해도 존재함

19) 이동녕 외(2006), p.269. 참고

20) 옥무석 외(2012), p.90~91 참고.

21) 송창석 외(2009), p.102에서는 다국적기업 그룹의 수직적・수평적 통합 경제, 각 계열사의 무형자산 보유 및 복잡한 기능 수행 등을 단방향 분석방법에 따른 이전가격 분석을 어렵게 만드는 다국

정상가격 산출방법 선정에 관한 규정이 없음

○ 이로 인해 거래대상 무형자산의 특징이나 거래조건 등과 무관하게 납세자가 상대적으로 적용이 간편하고 일반적으로 용인되는 수준의 이익률 책정 시 과세당국과의 분쟁이나 이로 인한 과세위험의 부담이 적은 방법을 정상가격 산출방법으로 선택할 가능성이 존재함[22)]

□ 셋째, 최근 OECD에서 현금흐름할인법을 포함한 가치평가방법에 의한 무형자산 가치평가를 권고하고 있고, 이전가격 경험이 많은 미국 등의 국가에서도 가치평가방법을 실무상 널리 활용되고 있음에도 불구하고, 우리나라는 이를 기타 합리적인 방법에 포함하여 2순위 방법으로 고려하고 있음

○ Action 8-10 보고서에 따르면, 비교가능 제3자 거래가 존재하지 않는 경우 현금흐름할인법을 포함한 가치평가방법에 따라 무형자산의 정상가격을 산정할 수 있으며, 다만 가치평가 시 신뢰할 수 있는 가정과 변수를 적용하는 것이 중요하다고 설명함[23)]

○ 미국의 과세사례[24)]와 판례[25)], 국세청 고시자료[26)]를 통해 미국의 이전가격 실무에서 현금흐름할인법이 무형자산 가치평가에 널리 사용되고 있음을 알 수 있음

□ 넷째, 이전가격 분석을 위한 무형자산의 정의가 명확하지 않아, 무형자산을 통해 발생하는 이익을 거래가격에 적절히 반영하지 못하거나, 거래의 실질을 제대로 반영하지 못하는 방법을 정상가격 산출방법으로 선택할 위험이 존재함

적기업 내부거래의 특징으로 설명하면서, 이익분할방법의 적용을 적극적으로 고려할 필요성을 제기함

22) ibid, p.101에서는 거래순이익률법의 경우 비교가능성 요구수준이 낮고 공개되는 재무정보에 의존하기 때문에, OECD 국가 이전가격 실무자들의 선호를 받아왔고, 실제 대부분의 이전가격 문서화가 거래순이익률법에 기초하여 이루어진다고 주장함.

23) OECD, Action 8-10 보고서, para 6.153~6.178.

24) 옥무석 외(2012), p.128. 참고

25) 박정우 외(2005), p.239. 참고

26) Internal Revenue Bulletin, 2006.8.21.(https://www.irs.gov/irb/2006-34_IRB/ar08.html, 검색일자: 2017.2.7.)

○ 현행 「국조법」은 무형자산 거래에 대한 이전가격 분석 시 고려할 요소를 규정하면서도, 어떤 자산이 이전가격 분석 목적상의 무형자산에 해당하는지에 대해서는 명확히 정의하거나 범위를 정하지 않음

○ 상표권이나 특허권과 같이 법적으로 보호되는 권리와 달리 이전가격 분석 목적상, 즉 정상가격 산정 시 특정 자산 등을 무형자산으로 보아야 하는지 여부가 모호한 경우가 존재함

- 우리나라 기업이 해외 생산거점을 둔 중국 등의 국가에서는 정상가격 산정 시 지리적 이점에 따른 비용절감 혜택(location savings)이나 마케팅 무형자산(marketing intangibles)에 대한 가치 인정을 오래전부터 주장해 옴

○ 「국조법」상의 원가분담약정 거래 관련 규정에서 동 규정의 적용을 받는 무형자산의 범위를 정하고 있지만, 이는 어디까지나 동 규정에 국한하여 적용되는 것이며, 원가분담약정을 제외한 일반적인 무형자산 거래에까지 확장하여 적용가능한 것은 아님

2. 그룹내부용역 거래

가. 현행 국조법 규정

□ 우리나라는 2006년 이전 다국적기업의 그룹내부용역 거래에 대한 별도의 이전가격세제를 두지 않았으나, 다국적기업의 국내 진출과 국내기업의 해외 진출이 증가함에 따라 2006년 OECD 이전가격지침을 반영하여 관련 규정을 제정함[27)]

○ 우리나라의 그룹내부용역에 대한 이전가격 관련 현행 법률은 몇 차례의 개정을 거쳐 현재 「국조법 시행령 제6조의 2」, 「국조법 기본통칙 4-0···2」및 「국조법에 관한 법률 집행기준 5-6의 2-1」에서 규정하고 있음

27) 이경근, 『2016 국제조세의 이해와 실무: 국제조제조정에 관한 법률 내용을 중심으로』, 영화조세통람, 2016., p. 190.

□ 다국적기업의 그룹내부용역 거래에 대한 현행 규정은 OECD 이전가격지침에 따라 용역의 존부를 판단하는 용역의 '실재성'과 용역대가의 적절성을 판단하는 '정상가격 해당여부'를 바탕으로 용역대가의 손금 인정에 대한 기준을 제시함

○ 현행 규정은 용역제공의 '실재성'과 용역대가의 '정상가격' 여부의 원칙하에 그룹내부용역의 범위와 손금산입 요건을 명시함

□ 현행 규정은 용역거래의 범위를 "거주자와 국외특수관계인 간의 경영관리, 금융자문, 지급보증, 전산지원 및 기술지원, 그 밖에 사업상 필요하다고 인정되는 용역의 거래"로 정의하되, 주주활동(shareholder activities)과 중복활동은 제외함

○ 현행 규정상 주주활동으로 모회사 소재국의 일반 회계원칙에 따른 재무제표의 작성, 보고서의 연결 등 모회사의 보고의무와 관련된 활동, 회계감사 등 각종 감사나 감독업무 등을 나열함

○ 용역을 제공받는 자가 제공받는 용역과 같은 용역을 자체적으로 수행하고 있거나 동 용역을 제3자로 제공받고 있는 경우 손금 가능한 내부그룹용역으로 보지 아니함

- 다만, 사업 및 조직구조의 개편, 구조조정 및 경영의사 결정의 오류를 줄이는 등의 합리적인 사유로 일시적으로 중복되는 용역은 예외로 함

□ 그룹내부용역에 대한 대가지급의 손금 인정과 관련하여서는 사전 약정의 존재, 효익 테스트(benefit test) 충족, 정상가격 결정, 문서화 의무 등의 세부 요건을 제시함

○ 사전 약정: 용역 제공자가 사전에 약정을 체결하고 그 약정에 따라 용역을 실제로 제공할 것(용역제공 일정표, 용역공정표, 용역제공회사 및 직원현황, 발생비용명세서 등의 자료에 의하여 용역을 제공한 사실이 확인되는 경우를 말함)

○ 효익 테스트: 용역을 제공받은 자가 제공받은 용역으로 인하여 추가적으로 수익이 발생하거나 비용이 절감되기를 기대할 수 있을 것

○ 정상가격: 제공받은 용역에 대한 대가가 정상가격에 해당할 것. 정상가격 산정 시 원가가산방법 또는 거래순이익률방법을 사용하는 경우 아래 기준에 따라 산정할 것

- 발생한 원가에는 그 용역의 제공을 위하여 직접 또는 간접으로 발생한 비용 모두를 포함할 것
- 용역제공자가 그 용역을 수행하기 위하여 다른 국외특수관계인 또는 제3자에게 해당 용역의 일부 또는 전부를 위임하고 해당 대금을 지급하는 경우, 그러한 위탁 용역에 대해서는 이익을 가산하지 않을 것

○ 문서화: 상기의 사실을 입증하는 문서를 구비・보관할 것

□ 한편, 우리나라의 그룹내부용역 관련 현행 규정은 다국적기업의 핵심사업과 관련된 용역과 구별되는 지원 성격의 저부가가치용역(low value-adding services)을 구분하여 취급하지 않고 있음

○ BEPS 프로젝트 Action 8-10 최종보고서는 다국적기업의 핵심사업과 관련되지 않은 지원 성격의 용역을 저부가가치용역으로 정의하고, 이들 저부가가치용역에 대해서는 간소화규정을 적용하여 효익 테스트와 정상가격 결정을 간소화할 것을 권고함

국제조세조정에 관한 법률 시행령 제6조의 2【용역거래의 경우 정상가격】

① 거주자와 국외특수관계인 간의 용역거래(경영관리, 금융자문, 지급보증, 전산지원 및 기술지원, 그 밖에 사업상 필요하다고 인정되는 용역의 거래를 말한다. 이하 이 조에서 같다)의 가격이 다음 각 호의 요건을 모두 충족하는 용역거래의 가격인 경우에는 그 거래가격을 정상가격으로 보아 손금(損金)으로 인정한다. (2012. 2. 2. 개정)

1. 용역 제공자가 사전에 약정을 체결하고 그 약정에 따라 용역을 실제로 제공할 것 (2012. 2. 2. 개정)
2. 용역을 제공받은 자가 제공받은 용역으로 인하여 추가적으로 수익이 발생하거나 비용이 절감되기를 기대할 수 있을 것 (2012. 2. 2. 개정)
3. 제공받은 용역의 대가가 법 제5조 및 이 영 제4조부터 제6조까지의 규정에 따라 산정될

것. 이 경우 법 제5조 제1항 제3호에 따른 원가가산방법 또는 이 영 제4조 제2항 제1호 다목에 따른 거래순이익률방법인 경우에는 다음 각 목의 기준에 따라 산정한다. (2012. 2. 2. 개정)

가. 발생한 원가에는 그 용역 제공을 위하여 직접 또는 간접으로 발생한 비용 모두를 포함시킬 것 (2012. 2. 2. 개정)

나. 용역 제공자가 그 용역을 수행하기 위하여 제3자에게 그 용역의 일부 또는 전부를 대행하여 수행할 것을 의뢰하고 대금을 한꺼번에 지급한 후 이에 대한 비용을 용역을 제공받는 자에게 재청구하는 경우 용역 제공자는 자신이 그 용역과 관련하여 직접 수행한 활동으로부터 발생한 원가에 대해서만 통상의 이윤을 더할 것. 다만, 용역의 내용과 거래 상황 및 관행에 비추어 합리적이라고 인정되는 경우에는 그러하지 아니하다. (2012. 2. 2. 개정)

4. 제1호부터 제3호까지의 사실을 증명하는 문서를 보관·비치하고 있을 것 (2012. 2. 2. 개정)

② 제1항에도 불구하고 용역을 제공받는 자가 제공받는 용역과 같은 용역을 다른 특수관계인이 자체적으로 수행하고 있거나 특수관계가 없는 자가 다른 특수관계인을 위하여 제공하고 있는 경우에는 제1항에 따른 용역거래로 보지 아니한다. 다만, 사업 및 조직구조의 개편, 구조조정 및 경영의사 결정의 오류를 줄이는 등의 합리적인 사유로 일시적으로 중복된 용역을 제공하는 경우에는 제1항에 따른 용역거래로 본다. (2012. 2. 2. 개정)

국제조세조정에 관한 법률 집행기준

5-6의 2-1【용역거래의 경우 정상가격】

용역거래 범 위	거주자와 국외특수관계인 간의 경영관리, 금융자문, 지급보증, 전산지원 및 기술지원, 그 밖에 사업상 필요하다고 인정되는 용역의 거래
손금산입 요 건	아래 요건을 모두 충족하는 용역거래의 가격인 경우 그 거래가격은 정상가격으로 보아 손금으로 인정
	① 용역제공자가 사전에 약정을 체결하고 그 약정에 따라 용역을 실제로 제공할 것(용역제공 일정표, 용역공정표, 용역제공회사 및 직원현황, 발생비용명세서 등의 자료에 의하여 용역을 제공한 사실이 확인되는 경우를 말함)
	② 해외모회사 등 국외특수관계인이 내국법인의 주주로서 제공하는 아래 용역은 상기 ①의 용역으로 보지 않는다. ○ 모회사 소재국의 일반 회계원칙에 따른 재무제표의 작성 ○ 보고서의 연결 등 모회사의 보고의무와 관련된 활동 ○ 회계감사 등 각종 감사나 감독업무
	③ 용역제공을 받은 자가 제공받은 용역으로 인하여 기대되는 추가적인 수익 또는 절감되는 비용이 존재할 것
	④ 제공받은 용역에 대한 대가가 정상가격에 해당할 것
	⑤ 원가가산방법 또는 거래순이익률방법인 경우 아래 기준에 따라 산정할 것
	○ 발생한 원가에는 그 용역의 제공을 위하여 직접 또는 간접으로 발생한 비용 모두를 포함할 것
	○ 용역제공자가 그 용역을 수행하기 위하여 용역제공자 외의 다른 국외특수관계인 또는 특수관계가 없는 제3자에게 해당 용역의 일부 또는 전부를 대행하여 수행할 것을 의뢰하고 대금을 일괄하여 지급한 후 이에 대한 비용을 용역을 제공받는 자에게 재청구하는 경우 용역제공자는 자신이 그 용역과 관련하여 직접 수행한 활동으로부터 발생한 원가에 대하여만 통상의 이윤을 가산할 것(다만, 용역의 내용과 거래상황 및 관행에 비추어 합리적이라고 인정되는 경우에는 그러하지 아니한다.)
	⑥ 상기의 사실을 입증하는 문서를 구비·보관하고 있을 것

국제조세조정에 관한 법률 기본통칙 4-0…2【경영자문료의 손금산입】

① 영 제6조의 2 제1항 제1호에 따라 용역을 실제로 제공한 때는 용역제공 일정표, 용역공정표, 용역제공회사 및 직원현황, 발생비용명세서 등의 자료에 의하여 용역을 제공한 사실이 확인되는 경우를 말한다. (2009. 2. 2. 개정)

② 해외모회사 등 국외특수관계자가 내국법인의 주주로서 제공하는 다음 각호의 1에 해당하는 용역은 제1항의 용역으로 보지 아니한다. (2004. 6. 15. 제정)

1. 모회사 소재국의 일반 회계원칙에 따른 재무제표의 작성 (2004. 6. 15. 제정)
2. 보고서의 연결 등 모회사의 보고의무와 관련된 활동 (2004. 6. 15. 제정)
3. 회계감사 등 각종 감사나 감독업무 (2004. 6. 15. 제정)

나. 관련 쟁점사항

□ 그룹내부용역과 관련된 우리나라의 판례는 1990년대부터 2000년 이후까지 각 시대별로 쟁점사항을 달리하고 있는 것으로 파악됨

○ 우리나라가 OECD에 가입하기 이전인 1990년대 후반까지는 그룹내부용역의 실체를 인정하지 않고 용역대가를 손금부인하는 경향이 강했음

○ 1996년 OECD에 가입 이후에는 그룹내부용역에 대한 실체를 인정하되, 용역의 효익 여부가 쟁점사항이 됨

○ 2005년 이후에는 그룹내부용역의 청구대상원가에 대한 세부 입증자료에 대해 과세당국과 납세자 간의 다툼이 빈번해짐

□ 우리나라 과세당국은 우리나라가 OECD에 가입하기 이전인 1990년대 후반까지 해외모회사가 국내 자회사에 제공하는 그룹내부용역의 실체를 인정하지 않고 관련 용역대가를 손금부인하는 경향이 강했음[28)]

○ 당시 과세당국은 관련 통칙에 따라 본・지점 간 공통경비 배분은 인정하였으나, 법적 실체가 다른 모회사와 자회사 간의 경영지원 성격의 용역은 그 실체를 인정하지 않고 관련 용역대가를 부당한 소득이전 행위로 간주하는 경향을 보임

○ 경영지원용역을 모회사의 자회사에 대한 지배 및 감독을 위한 주주활동으로 간주하거나 용역을 제공받는 한국법인의 사업활동과 무관한 것으로 판단한 사례가 존재함

□ 1996년 우리나라가 OECD에 가입한 이후 우리나라 과세당국은 그룹내부용역에 대한 실체는 인정하되, 국내 법인이 제공받는 용역에 따른 효익에 대하여 과세당국과 납세자 간의 다툼이 발생함[29)]

○ 과세당국은 세무조사 시 국내 자회사가 제공받은 그룹내부용역이 해당 기업의 실제 수익창출에 어떤 기여를 하였는지 입증할 수 있는 자료를 요구하였으나, 국내 자회사들은 이러한 입증자료를 제공하는 데 실무적 어려움을 경험함

○ 납세자가 그룹내부용역의 기대효익을 입증하지 못하는 경우, 과세당국은 해당 용역을 모회사의 주주활동 또는 자회사의 사업에 직접적인 연관이 없는 활동으로 판단함

□ 2005년 이후에는 그룹내부용역의 청구대상원가에 대한 세부 입증자료 구비 여부가 납세자와 과세당국 간의 주된 쟁점사항이 됨[30)]

○ 과세당국은 다국적기업의 그룹내부용역의 사업 관련성에 대한 입증뿐 아니라, 그룹내부용역의 제공과 관련된 원가와 원가의 배부기준 합리성에 대해 입증할 것을 요구함

○ 그룹내부용역 중 경영자문용역 등 지원성격의 용역원가는 일반적으로 해외 모회사 또는 지역 지주회사의 여러 부서의 인건비 및 간접비로 구성되어 있어, 우리나라의 납세자가 용역원가에 대한 세부증빙을 제출하는 데 어려움이 있음

---

28) 이진영・김보식, 「Intra-group Service Fee 과세동향에 관한 연구: 국내 과세동향과 OECD BEPS의 비교」, 『조세학술논집』 31(3), 2015.10, pp. 63-86. p. 73.

29) Ibid., pp. 73-74.

30) Ibid., pp. 75-76.

다. 현행 규정의 문제점

□ 우리나라는 다국적기업의 국내 진출 및 국내기업의 해외 진출 증가에 따라 2006년 OECD 이전가격지침에 부합하는 용역거래에 대한 이전가격세제를 도입하였고, 2000년 이후 대법원 판결을 통해 그룹내부용역의 손금산입 요건을 비교적 명확하게 제시한 바 있음[31]

○ 대법원은 경영자문용역과 관련하여 (i) 해당 용역이 내국법인의 사업활동을 위한 것으로 내국법인의 소득발생과 합리적인 관련이 있고, (ii) 해당 용역의 제공과 관련하여 발생한 비용이 합리적인 기준에 따라 배분되는 경우, 관련 용역대가는 손금으로 인정되어야 한다고 판결함

□ 다만, 우리나라의 현행 규정은 경영지원용역 등 저부가가치용역의 특성을 제대로 반영하지 못하여, 용역제공의 실재성과 적정 정상가격산출의 입증문제와 관련하여 납세자와 과세당국 간 다툼의 여지가 많은 사안 중 하나로 파악됨[32]

□ 첫째, 우리나라의 현행 규정하에서는 저부가가치용역의 특성상 납세자가 용역제공 사실을 입증하기 어려운 면이 존재함[33]

○ 현행 이전가격세제는 용역제공 사실을 입증하기 위한 요건으로 '추가적 수익' 또는 '비용 절감'을 제시하고 있으며[34] 세무조사 사례에서도 이에 대한 가시적이거나 수치적인 결과물을 요구하는 경향이 있으나, 납세자가 이러한 자료를 제시하는 것은 실제적으로 어려움

- 납세자가 위의 사항을 입증하지 못하는 경우, 용역대가를 주주비용 또는 업무무관

---

31) 이경근(2016), p. 199. 관련 대법원 판례로는 대법원 2005두4283, 2005.9.15.과 대법원 2001두3167, 2002.9.27.이 있음.

32) Ibid.

33) 이진영・김보식(2015), p. 79.

34) 「국조법 시행령」 제6조의 2 제1항 제2호.

비용으로 처분하는 사례가 발생함

○ 또한, 현행 규정은 용역제공 사실에 대한 입증 자료로 '용역제공 일정표, 용역공정표, 용역제공회사 및 직원 현황, 발생비용명세서'를 요구하나[35], 저부가가치용역의 제공 방식 및 비용배부 형태에서는 실무적으로 제공하기 어려움

○ 추가적으로 현행 규정은 간접청구방식을 인정하고 있으나, 비용명세서와 관련하여 어떤 수준의 자료가 요구되는지에 대한 명확한 지침을 두고 있지 않아, 조사관의 자의적 판단이 개입될 여지가 있음

□ 둘째, 용역대가의 정상가격 해당 여부와 관련하여서는 저부가가치용역의 특성상 비교대상 거래의 부족으로 납세자와 과세당국 간 적정 이윤가산에 대한 다툼의 여지가 존재함

○ 다국적기업그룹의 경영지원용역 등 저부가가치용역은 일반적으로 독립된 제3자 간의 거래에서 발견되기 어려운 용역들로서 납세자는 정상가격에 부합하는 적정 이윤가산 산정에 어려움이 있음

□ 이러한 납세자의 입증책임 부담과 그에 상응하는 과세당국의 행정부담을 고려하여, BEPS 프로젝트 Action 8-10은 경영자문용역 등 저부가가치용역에 대한 간소화 접근법[36]을 권고하고 있어, 우리나라의 현행 규정 개선에 참고할 필요가 있음

○ 저부가가치용역은 이전가격 위험이 상대적으로 낮은 활동으로, 저부가가치용역에 대한 이전가격 조사에 소요되는 자원을 보다 세원잠식 위험이 높은 고위험 이전가격 문제에 집중배치할 수 있도록 하는 방안이 필요함

---

35) 「국조법 기본통칙」 제1항 및 동법 집행기준 5-6의 2-1의 제1항.

36) 저부가가치용역에 대한 OECD의 간소화 접근법은 본 보고서의 'Ⅲ. OECD 이전가격지침'에서 자세히 소개함.

Ⅲ. OECD의 무형자산 및 그룹내부용역 거래 관련 이전가격지침

1. 무형자산 거래

가. 개요

□ BEPS 프로젝트 Action 8-10 최종보고서의 무형자산 거래 관련 지침은 무형자산의 사용 또는 이전이 수반되는 거래의 정상가격 조건을 결정하는 문제에 대한 이전가격 지침을 제공하며, 다국적기업 그룹 구성원 간의 무형자산 거래로부터 초래될 수 있는 BEPS 문제에 대해 설명함

○ BEPS 프로젝트 Action 8-10 최종보고서의 무형자산 거래 관련 지침은 기존 OECD 이전가격지침 Chapter VI의 내용을 완전히 대체하는 것임

□ BEPS 프로젝트 Action 8-10 최종보고서 무형자산 거래 관련 지침의 주요 내용은 다음과 같음

○ 특정 관계사가 무형자산에 대한 법적 소유권을 가지고 있다는 사실만으로 무형자산의 사용에 따른 수익을 향유할 권리를 가지는 것은 아니며, 무형자산 개발 등과 관련하여 중요한 가치 창출 기능을 수행하는 관계사는 그러한 기능에 대한 적절한 보상을 기대할 수 있어야 함

○ 무형자산 개발 등과 관련하여 위험을 부담하는 관계사는 위험에 대한 통제를 수행해야 하며, 위험을 부담할 수 있는 재무적 능력을 갖추어야 함

○ 관계사가 무형자산 개발 등과 관련하여 자금투자를 하지만 재무위험 부담 외에 다른 기능을 수행하지 않거나 위험에 대한 통제를 수행하지 않는 경우, 위험이 조정된 보상(무위험 수준의 보상 포함)을 지급해야 함

○ 가치평가가 어려운 무형자산에 대해 정상가격으로 가치 산정을 했음을 주장하기 위해서는 철저한 이전가격 분석을 수행하여야 함

□ 여타의 거래와 마찬가지로 무형자산이 포함된 거래에서도 다국적기업 그룹의 구성원은 무형자산의 가치 창출을 위해 각자가 수행한 기능, 부담한 위험, 사용한 자산에 기초한 기여도에 따라 보상받아야 함[37]

□ 무형자산이 포함된 거래에 관한 이전가격 분석 시에도 Chapter Ⅰ~Ⅲ에 기술된 정상가격 산정에 관한 일반 원칙을 동일하게 적용해야 함[38]

○ 무형자산이 포함된 거래에 대한 이전가격 분석 시 철저한 기능 분석을 통해 그 거래와 관련된 특정 무형자산을 식별하고, 정상가격 조건을 결정해야 함[39]

- 관련된 무형자산이 무엇인지, 무형자산이 어떻게 가치 창출에 기여하고 다른 유·무형자산 등과 어떻게 상호작용하는지, 무형자산 개발 등과 관련하여 거래당사자가 수행된 기능과 부담한 위험 등을 명확히 해야 함

○ 무형자산의 사용 또는 이전이 수반된 경우, 기능 분석을 토대로 다국적기업의 전체 공급사슬 내에서 가치 창출을 위해 무형자산이 어떻게 사용되었는지 등에 대해 이해해야 함

나. 이전가격 분석 목적의 무형자산에 대한 정의

□ 이전가격 분석 목적상 무형자산이란, 유형자산 또는 금융자산이 아니면서, 소유할 수 있거나 상업활동을 위한 사용에 통제력을 가질 수 있으며, 비교가능한 독립기업 간 거

37) OECD, BEPS 프로젝트 Action 8-10 최종보고서, summary
38) ibid, para 6.3.
39) ibid, para 6.12.

래였다면 그 사용 또는 이전에 대해 보상을 받을 수 있는 것을 의미함[40]

○ 무형자산 거래에 대한 이전가격 분석은 회계 또는 법률적 정의에 기초해서가 아니라 비교가능한 독립기업 간의 거래에서 합의되었을 조건을 바탕으로 수행되어야 함

○ 가계의 가처분소득 수준, 시장 규모, 현지 시장의 특성 등은 특정 기업이 이를 소유하거나 통제할 수 있는 것이 아니므로, 이전가격 목적상 무형자산의 정의에 부합하지 않음[41]

- 다만, 정상가격 조건을 결정하는 데 영향을 미칠 수 있으므로, 이전가격 분석 시 비교가능 요소로 고려되어야 함

□ 무형자산이 포함된 거래와 관련하여 납세자와 과세당국 간의 분쟁을 최소화하고, 적절한 보상액을 산정하기 위해 이전가격 분석 목적상의 무형자산에 대한 합리적인 정의가 필요하다고 설명함

○ 무형자산을 지나치게 좁게 정의할 경우 독립기업 간 거래였다면 별도의 보상을 지급했을 거래에 대해서 납세자 또는 과세당국이 무보상이 적절하다고 주장할 수 있으며, 지나치게 넓게 정의할 경우 반대로 무보상이 적절한 자산에 대해 보상 지급의 적절성을 주장할 수 있음[42]

□ 무형자산과 관련된 이전가격 분석 시에 자주 고려되는 항목을 중심으로 이전가격 분석 목적상의 무형자산에 해당하는지 여부에 대한 예시를 제공함[43]

○ 특허권, 노하우와 영업상의 비밀, 상표, 상표명, 브랜드, 계약 또는 정부의 허가에 의한 권리, 라이센스, 영업권과 계속기업가치, 그룹 시너지, 시장의 특성 등에 대해 이전가격 분석 목적상의 무형자산에 해당하는지와 그 이유에 대해 설명함

- 다만 이러한 예시가 무형자산의 유형을 포괄적이고 완전하게 열거하는 것은 아니며,

---

40) ibid, para 6.6.
41) ibid, para 6.9.
42) ibid, para 6.5.
43) ibid, para 6.18~6.31.

무형자산 거래와 관련된 자세한 분석을 대체하는 것 역시 아니라고 설명함

○ 이전가격 분석 목적상의 무형자산에 해당하지 않더라도 정상가격 조건을 결정하는데 영향을 미칠 수 있으며, 이전가격 분석 시 비교가능 요소로 고려되어야 한다고 설명함

- 무형자산을 식별하는 것은 특정 사실관계 또는 상황하에서 무형자산의 사용 또는 이전에 대한 대가를 결정하는 것과 별개의 문제임[44]

다. 무형자산 거래의 정상가격 산정을 위한 추가 지침

1) 무형자산 가치에 대한 기여도 평가 시 고려사항

□ 법적 소유권과 무관하게 다국적기업 구성원이 무형자산 가치 창출에 기여한 정도, 즉 무형자산의 개발, 강화, 유지, 보호, 이용(이하 “무형자산의 개발 등”)과 관련하여 수행한 기능, 사용한 자산, 부담한 위험에 상응하는 보상을 지급해야 함[45]

□ 무형자산 거래 관련 이전가격 분석은 기본적으로 Chapter I의 일반원칙에 따르지만, 기능분석 수행 시 위험을 부담하는 주체를 판정함에 있어, 중요한 위험을 부담하는 당사자가 위험을 통제하고 위험을 부담할 수 있는 재무적 능력(financial capacity)을 갖추었는지를 확인해야 함[46]

□ 이전가격 목적상 무형자산의 소유자는 원칙적으로 법적 소유자이며, 만약 법적 소유자가 없다면 사실관계와 조건 등에 비추어 무형자산에 대한 실질적인 통제력을 행사할 수 있는 자를 소유자로 보아야 함[47]

---

44) ibid, para 6.10.
45) ibid, para 6.32.
46) ibid, para 6.34.

○ 무형자산에 대한 법적 소유권 존재만으로는 이전가격 목적상 무형자산의 이용 등으로부터 발생하는 이익을 누릴 수 있는 권리가 있다고 보기 어려우며, 법적 소유자가 수행한 기능, 사용한 자산, 부담한 위험에 따라 결정되는 것임

○ 무형자산에 대한 실질적인 통제력이란, 무형자산의 이용에 관한 결정사항을 통제하고, 타인의 무형자산 이용을 제한할 수 있는 실질적인 능력을 의미함

□ 무형자산 개발 등과 관련하여 특정 기능을 아웃소싱하는 경우에도 기능을 수행한 것으로 인정되지만, 무형자산의 법적 소유자가 아웃소싱한 부분과 관련하여 통제 및 기능을 수행하지 않는 경우, 그러한 부분에 대해서는 어떤 이익도 귀속받을 수 없음[48]

○ 또한 무형자산의 가치 창출에 핵심 요소가 되는 주요 기능을 법적 소유권자가 아웃소싱한 경우에는 신중한 평가를 통해 적절한 보상을 지급해야 함[49]

□ 자금 투자와 관련된 위험을 구체적으로 확인하는 데 있어 재무위험(financial risks)과 사업위험(operational risks)을 구분해야 하며, 부담하는 위험의 수준에 따라 적절한 위험조정 보상(risk-adjusted return)을 제공해야 함[50]

○ 무형자산 개발 등과 관련하여 자금투자에 따른 재무위험 부담 외에 다른 기능을 수행하지 않거나 위험에 대한 통제를 수행하지 않는 경우, 무위험 수준의 보상(risk-free return)을 지급해야 함

○ 재무위험에 대한 통제를 위해서는 기회를 내포한 위험에 관한 의사결정을 할 수 있는 능력 등이 요구됨

○ 사업위험은 자금이 사용된 사업활동과 관련된 위험을 의미하며, 자금이 새로운 무형자산 개발에 사용된 경우 그 개발 위험 등을 예로 들 수 있음

---

47) ibid, para 6.41~6.42.
48) ibid, para 6.53~6.54.
49) ibid, para 6.56.
50) ibid, para 6.59~6.63.

□ 아래와 같은 특수한 상황에서 거래당사자의 무형자산 가치 창출에 대한 기여도 평가 시 유의할 사항에 대해 설명함[51]

○ 관계사가 무형자산 소유자에게 혜택을 주는 마케팅, 유통 기능을 수행하는 경우(마케팅 무형자산)

○ 다국적기업 구성원이 무형자산의 법적 소유자와 계약을 맺고 그를 대신하여 무형자산 관련 연구 또는 개발 활동을 수행하거나, 공정 등 개선을 위한 서비스를 제공하는 경우

○ 상표권 등 회사명에 해당하는 무형자산의 사용을 통해 동 무형자산의 법적 소유자가 아닌 다른 다국적기업 그룹 내 구성원이 재무적 이익을 얻는 경우

2) 비교가능성 분석 관련 추가 지침

□ 무형자산 또는 무형자산 관련 권리에 관한 비교가능성 분석을 수행함에 있어 잠재적 이익 창출 가능성 등의 무형자산 고유의 특징을 고려해야 함[52]

○ 무형자산 거래 관련 비교가능성 분석 시 고려해야 할 요소로서 독점 가능성, 법적인 보호의 범위와 기간, 지리적 범위, 내용연수, 개발 단계, 개선 등에 관한 권리, 미래 이익에 대한 기대 등을 예시하고, 이러한 사항들을 고려해야 하는 이유에 대해 설명함

□ 무형자산 또는 무형자산 관련 권리에 관한 비교가능성 분석 수행 시 다음의 위험을 반드시 고려해야 함[53]

○ 무형자산의 미래 개발과 관련된 위험(개발된 제품의 상업적 활용 가능성 등), 제품의 진부화 및 무형자산의 가치하락 관련 위험(경쟁자의 신제품 출시 등), 무형자산 관련 권리가 침해될 위험(소송, 위조에 따른 위험), 제품 보증 책임 등 무형자산의 미래 사용과 관련된 유사한 위험

---

51) ibid, para 6.76~6.85.

52) ibid, para 6.116~6.127.

53) ibid, para 6.128.

□ 무형자산의 차이는 비교가능성 조정의 결과를 신뢰하기 어렵게 만들 수 있으며, 만약 신뢰할만한 비교가능성 조정이 불가능하다면 비교가능한 무형자산 또는 거래에 덜 의존하는 정상가격 산출방법을 선정할 필요가 있음[54]

3) 정상가격 산출방법 선정 관련 추가 지침

□ 무형자산 등의 이전거래에 대한 이전가격 분석 시 관련 무형자산의 성격, 비교가능 제3자 거래 또는 무형자산을 찾는 것의 어려움, 정상가격 산출방법 선정의 어려움을 고려해야 함[55]

○ 무형자산의 고유한 특징, 잠재적으로 유사한 거래에 대한 사용가능한 자료의 부족 등으로 인해 무형자산 등의 이전에 관한 비교가능성 분석이 신뢰할만한 비교가능 제3자 거래를 제공하지 못할 수 있음[56]

□ 무형자산 또는 무형자산 관련 권리의 이전에 대한 무형자산 가치를 산정하는 데 있어 비교가능 제3자 가격방법, 재판매가격방법, 원가가산방법, 거래순이익률방법과 같은 단방향 분석방법(one sided methods)은 일반적으로 신뢰할 수 있는 정상가격산출방법이 아님[57]

○ 분석대상기업이 독특하고 가치 있는 무형자산을 사용하지 않거나 비교가능기업의 선정이 가능한 경우 비교가능 제3자 가격방법 등의 단방향 방법을 사용하여 정상가격을 산출할 수 있음[58]

○ 분석대상기업이 사용하는 무형자산이 상당히 독특하거나 분석대상기업과 비교가능 제3자 거래에서 사용하는 무형자산 간에 차이가 가격 등에 미치는 영향을 정확히 예

54) ibid, para 6.129.
55) ibid, para 6.131.
56) ibid, para 6.137~6.138.
57) ibid, para 6.141.
58) ibid, para 6.205.

상하기 어려운 경우에는 비교가능 제3자 거래에 대한 의존도가 낮은 정상가격 산출 방법을 선정할 필요가 있음[59]

□ 무형자산의 개발비용과 무형자산의 가치 간에는 상관관계가 거의 없으므로, 개발비용에 근거한 무형자산 가치평가는 일반적으로 바람직하지 아니함[60]

○ 비용에 기반한 무형자산 가치평가는 내부 사업운영 관련 무형자산(예: 소프트웨어 시스템), 독특하고 가치있는 무형자산이 아닌 경우 사용 가능함

□ 일반적인 경험칙(rule of thumb)의 적용이 철저한 기능분석과 비교가능성 분석에 의한 결과를 대체할 수 없으므로, 경험칙에 따른 결과는 정상가격을 입증하는 증거로 사용할 수 없음[61]

□ 무형자산 또는 무형자산 관련 권리의 이전 문제와 관련하여 가장 유용할 것으로 판단되는 방법은 비교가능 제3자 가격방법과 이익분할방법이며, 가치평가방법 또한 유용한 방법이 될 수 있음[62]

○ 다국적기업 그룹이 독립기업으로부터 무형자산을 취득한 후 이를 즉시 그룹 내 계열사에 이전하는 경우, 독립기업으로부터 취득한 가격이 특수관계거래의 정상가격을 산출하기 위한 비교대상 제3자 거래로 사용될 수 있음[63]

□ 무형자산의 정상가격 산정과 관련하여 이익분할방법의 적용이 유용한 경우를 구체적으로 제시함[64]

---

59) ibid, para 6.207.
60) ibid, para 6.142~6.143.
61) ibid, para 2.9A., Chapter VI 개정에 따라 Chapter II에 추가로 삽입할 지침임
62) ibid, para 6.145.
63) ibid, para 6.147.
64) ibid, para 6.148~6.152.

○ 비교가능 제3자 거래가 존재하지 않는 경우 이익분할방법을 적용할 수 있으며, 무형자산의 모든 권리를 이전하는 거래에 대해서도 이익분할방법을 적용할 수 있음

○ 부분적으로 개발된 무형자산을 이전할 때에도 이익분할방법을 적용할 수 있음

- 무형자산 개발에 대한 상대적인 공헌도를 무형자산 이전(transfer) 전과 후로 나눠서 평가하며, 이러한 접근은 일반적으로 미래 현금흐름 및 수익의 추정치, 추가적인 개발활동의 성공적인 완성에 대한 추정을 기초로 함

○ 라인센싱(licensing) 거래와 관련하여 비교가능 제3자 거래를 찾을 수 없는 경우, 결합이익에 대한 각 거래당사자의 공헌도를 평가하는 방식으로 이익분할방법을 적용할 수 있음

- 라이센스 제공자와 사용자의 이익에 대한 공헌도, 계약조건에 따른 제약사항, 대상 무형자산의 가치 증대에 대한 사용자의 공헌 등의 요소와 기능분석 결과를 바탕으로 이익을 배분해야 함

□ 비교가능 제3자 거래가 존재하지 않는 경우 현금흐름할인법(methods based on the discounted value of projected cash flows)과 같은 가치평가방법(valuation techniques)을 정상가격 산출방법으로 적용할 수 있음[65]

○ 현금흐름할인법 적용 시 관련 거래당사자의 입장을 모두 고려하여 양도자와 양수자 입장에서 평가된 현재가치의 범위 내에서 정상가격이 결정되어야 함

□ 현금흐름할인법을 포함한 가치평가방법은 가정 또는 추정의 신뢰성이 평가결과의 신뢰성에 큰 영향을 미칠 수 있으므로, 적용한 가정과 변수가 합리적이라는 것을 입증할 수 있어야 함[66]

○ 가치평가 시 회계 목적상 가치평가 시의 보수적인 가정을 허용하지 않으며, 이전가격 분석 목적의 정상가격원칙을 적용해야 함[67]

---

65) ibid, para 6.153, 6.157.
66) ibid, para 6.158~6.160.
67) ibid, para 6.155.

- 납세자는 이전가격 목적의 가치평가와 다른 목적의 가치평가 사이에 적용된 할인율, 내용연수 등의 가정 및 변수의 차이점을 확인하여야 하고, 과세당국은 그러한 차이점에 대해 납세자에게 설명을 요구할 수 있음[68]

□ 보고서에서는 현금흐름할인법을 사용한 무형자산 가치평가의 신뢰성을 평가할 때 고려해야 할 가정과 변수로서 재무적 추정치, 성장률, 할인율, 무형자산의 내용연수와 종료가치(terminal value), 세금 등을 예로 제시함[69]

○ 상기한 요소들에 대한 신뢰도 평가방법과 신뢰도 제고를 위한 방법을 구체적으로 제시함

- 예를 들어, 다국적기업 그룹의 사업계획 수립 목적의 재무적 추정치를 활용하거나, 가중평균자본비용 등의 표준할인율이 아닌 개별 조건하에서의 예상 현금흐름의 변동가능성의 위험 수준을 반영한 할인율을 적용한 이전가격 분석 결과의 신뢰성을 보다 높게 평가할 수 있음

라. 가치평가가 어려운 무형자산에 관한 지침

□ 가치평가가 어려운 무형자산(Hard-to-value intangibles, 이하 “HTVI”)란, 거래 시점에 신뢰할 수 있는 비교가능 기업이 존재하지 않고, 가치평가를 위한 가정이 매우 불확실해서 이전 시점에 최종적인 성공 가능성을 예측하기 매우 어려운 무형자산을 의미함[70]

○ 부분적 개발 상태에서 이전되는 점, 이전 후 수년간 상업적인 개발이 기대되지 않는 점, 원가분담약정 또는 이와 유사한 계약에 의해 개발되는 점, 일괄지급(lump sum payment) 방식으로 대가가 지급되는 점 등을 HTVI 이전 거래의 일반적인 특징으로 예시함[71]

---

68) ibid, para 6.161.
69) ibid, para 6.158~6.178.
70) ibid, para 6.189.
71) ibid, para 6.190.

○ 과세당국은 HTVI의 사전적 가치평가와 사후적 가치평가의 차이에 대한 납세자의 주장을 검토함에 있어 납세자가 제공하는 정보에 의존할 수밖에 없으며, 이러한 정보의 비대칭성은 이전가격 위험을 증가시키는 요인이 됨[72]

□ HTVI에 관한 지침은, HTVI의 가치평가와 관련하여 거래시점에 예측가능한 사후적 사건에 대한 납세자의 적절한 고려가 있었는지를 판단하기 위한 접근방법임[73]

□ 과세당국은 납세자의 사전적(ex ante) 가격 결정의 적정성을 평가함에 있어, 독립기업 간 거래였다면 실행되었을 정상가격 조정 결과를 파악하기 위해 사후적(ex post)인 재무결과를 사용할 권한을 가짐[74]

○ 무형자산 거래 당시의 높은 불확실성으로 인해 무형자산의 가치를 판단하기 어려운 경우, 독립기업이라면 거래의 불확실성을 줄이기 위한 방편으로 단기간으로 계약을 체결하거나 가격조정에 관한 조항(재협상 포함)을 계약에 반영하거나 조건부 지급(contingent payments) 조건의 적용을 고려할 수 있음[75]

○ 무형자산의 사후적 가치 및 이와 관련된 증거는 과세당국이 관계사 간 합의된 사전적 거래가격의 정상가격원칙 부합 여부와 거래 당시의 불확실성 존재 여부를 판단하는 데 추정적인 근거(presumptive evidence)를 제공함[76]

□ 다만, 과세당국이 사전적 가격 결정의 기초가 되는 정보를 신뢰할 수 있는 경우에는 사후적 이익에 기초한 조정을 할 수 없으며, 그러한 예로 다음과 같은 경우를 제시함[77]

○ 납세자가 거래시점의 가격 결정에 사용한 사전적 예측에 관한 정보(합리적으로 예측가능한 사건과 위험에 대한 고려 등)를 제공하거나, 예측과 실제 결과의 차이가 거래

---

72) ibid, para 6.186, 6.191.
73) ibid, para 6.188.
74) ibid, para 6.192.
75) ibid, para 6.181~6.185.
76) ibid, para 6.187~6.188.
77) ibid, para 6.192~6.193.

시점에 합리적으로 예측할 수 없었던 사건의 발생으로 인해 발생하였음을 입증할 수 있는 증거를 제공하는 경우

○ HTVI 이전 거래가 정상가격 산출방법 사전승인 대상에 포함되는 경우

○ 예측과 실제 결과의 차이가 거래시점에 지급된 보상액의 20%를 초과하지 않는 경우

○ HTVI를 사용하여 사용자에게 최초로 수익이 발생한 연도로부터 5년이 경과하고, 해당 기간 동안 예측과 실제 결과의 차이가 당초 예측치의 20%를 초과하지 않는 경우

□ HTVI 지침에 따라 야기되는 이중과세 문제를 조세조약의 상호합의 절차를 통해 해결할 수 있도록 허용해야 함[78]

2. 저부가가치 그룹내부용역 거래

가. 개요

□ BEPS 프로젝트 Action 8-10 최종보고서[79]는 기존 OECD 이전가격지침을 수정하고, 저부가가치 그룹내부용역(Low Value-Adding Intra-Group Services)에 대한 새로운 이전가격지침을 제시함[80]

○ Action 8-10 최종보고서의 저부가가치 그룹내부용역에 대한 지침은 기존 OECD 이전가격지침(Transfer Pricing Guidelines)의 '제7장 그룹내부용역'을 대체함[81]

○ 기존 OECD 이전가격지침의 제7장은 저부가가치 그룹내부용역에 대한 이전가격 문제를 다루지 않았으나, Action 8-10 최종보고서는 저부가가치 그룹내부용역에 대한 이전가격 문제에 대한 새로운 접근법을 제시함

---

78) ibid, para 6.195.

79) OECD, *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.

80) OECD(2015), pp. 141-160.

81) Ibid., p. 141.

□ Action 8-10 최종보고서는 저부가가치 그룹내부용역 관련 이전가격문제에 대한 선택적이고 간소화된 접근법을 다음과 같이 제안함[82]

① 간소화 접근법 대상 저부가가치 그룹내부용역의 정의: 그룹내부용역과 관련하여 발생하는 비용에 제한적인 이익가산(mark-up)을 요구하는 일반적인 그룹내부용역(간소화된 접근법 적용 대상 저부가가치용역)의 범주를 정의함

② 그룹내부용역 비용의 배부기준: 그룹내부용역을 제공받는 모든 구성원에게 일관성 있는 비용배분기준 적용

③ 투명성 제고를 위한 세부 보고기준: 세부 원가집합(cost pool)의 결정을 증명하는 문서 등 세부적인 보고기준을 통한 투명성 제고

□ 저부가가치 그룹내부용역에 대한 간소화 접근법은 다국적기업의 경영자문용역 등을 통한 원천지국에서의 부당한 세원잠식을 방지하는 한편 과세당국과 납세자의 조세행정부담을 감소시키는 데 그 정책 목표가 있음[83]

○ 그룹내부용역의 제공과 관련하여 발생하는 비용을 일관된 기준에 따라 용역을 제공받는 모든 관계법인에 합리적으로 배분하도록 함

○ 그룹내부용역 관련 배부대상이 되는 원가집합의 범주와 5%의 이익가산에 대한 국제적 합의를 통해 원천지국에서 비용이 과대계상되는 것을 방지함

○ 그룹내부용역 거래에 관행적으로 적용하던 상세한 효익 테스트(benefit test)를 간소화하여 납세자의 납세협력부담을 감소시키는 한편 과세당국 입장에서는 제한된 자원을 보다 세원잠식 위험이 중대한 이전가격 문제에 집중배치하게 함

□ 간소화 접근법 적용 시 야기될 수 있는 세원잠식과 소득이전(base erosion and profit shifting, 이하 “BEPS”) 위험을 방지하기 위하여 간소화 접근법에 대한 제한기준(threshold) 도입을 제안함[84]

---

82) Ibid.

83) Ibid., pp. 141-142.

84) Ibid., p. 142.

○ 저부가가치용역에 대한 간소화 접근법의 제한기준을 충족시키지 못하는 경우, 일반적인 그룹내부용역에 대한 효익 테스트 및 일반적 정상가격 분석을 수행함

□ 간소화 접근법이 효과적이기 위해서는 가능한 많은 국가에서 채택・적용되어야 하며, 이를 위해 BEPS 참여국들은 다음의 2단계 접근방법에 합의함[85]

○ 1단계: 다수의 국가들이 2018년까지 간소화 접근법 채택

○ 2단계: 더 많은 국가의 참여를 위해 제한기준 설계 등 실질적인 제도 도입 관련 이슈에 대한 추가 작업 진행

□ 현재 대다수의 BEPS 참여국은 간소화 접근법 도입을 긍정적으로 검토 중이며, 일부 참여국은 상기 두 번째 단계에서 수행될 추가작업 진행상황을 살펴본 후에 도입 여부를 결정하겠다는 입장을 밝힘[86]

나. 그룹내부용역의 주요 쟁점: 실재성과 정상가격

□ 그룹내부용역과 관련한 이전가격 분석은 용역의 실재성과 정상가가격의 결정 등 크게 두 가지 문제로 구분할 수 있음[87]

○ 실재성은 그룹 관계사 간 용역이 실제로 제공되었는지 여부에 대한 문제이며,

○ 정상가격 원칙은 관계사간 용역거래의 대가가 독립기업 간 적용되는 정상가격 원칙(arm's length principle)에 따라 산정되었는지에 대한 문제임

85) Ibid.

86) Ibid.

87) Ibid., para. 7.5.

1) 그룹내부용역의 실재성

□ 그룹내부용역의 실제 제공 여부 문제를 판단할 때 고려되어야 할 요소는 다음과 같음

○ 효익 테스트(benefits test)
○ 주주활동(shareholder activities)
○ 중복활동(duplication)
○ 부수적 효익(incidental benefits)
○ 중앙집중화 용역(centralised services)
○ 대가지급의 형태(form of the remuneration)

□ 효익 테스트는 그룹 내 용역활동이 그룹 내의 다른 각 기업에 그 사업상의 지위를 제고・유지시키는 경제적 또는 사업적 가치를 제공했는지를 판단하여 용역의 실재성을 판단함[88]

○ 특정 기업의 필요에 따라 해당 용역이 제공된 경우, 일반적으로 효익을 제공하는 것으로 판단함
○ 특정 기업의 필요 여부는 비교 가능한 독립기업이라면 자체적으로 또는 외부로부터 해당 용역을 조달하였는지 여부로 판단함

□ 주주활동은 그룹 내 한 기업이(통상 모회사 또는 지역별 지주회사) 자신의 다른 기업에 대한 소유권 행사 차원에서 수행하는 활동을 의미하고 주주활동은 일반적으로 용역의 제공으로 보지 아니함. 주주활동의 예로 다음을 들 수 있음[89]

○ 모회사의 주주회의, 주권발행, 주식상장, 감독기구 비용 등 모회사의 법률적 구조와 관련한 비용
○ 모회사의 연결재무제표 작성, 재무제표 감사 등 모회사의 신고・보고의무 관련 비용

---

88) Ibid., para. 7.6~7.8.
89) Ibid., para. 7.9~7.10.

○ 경영참가를 위한 매수자금 조달 관련 비용과 모회사의 주주, 금융분석가, 펀드 및 기타 모회사의 이해관계자와의 의사소통 등 모회사의 기업 투자 홍보와 관련된 비용
○ 모회사의 납세협력비용
○ 다국적기업 전반의 기업지배구조에 수반되는 비용

□ 중복활동은 기업이 수행하는 활동이 그룹 내의 다른 기업이 자체적 또는 제3자를 통해 수행하는 용역과 중복되는 경우를 의미하며, 이러한 중복활동은 일반적으로 용역의 제공으로 보지 아니함[90]
○ 다만, 그룹의 조직개편 과정에서 일시적으로 중복되는 용역이나, 사업결정의 오류를 방지하기 위한 2차 검토 그리고 추가적 또는 보완적 성격의 용역 등은 예외로 볼 수 있음

□ 기업이 수행하는 활동으로 그룹 내의 다른 기업이 부수적인 효익을 받는 경우, 일반적으로 용역이 제공되는 것으로 보지 아니함[91]
○ 예를 들어, 한 기업이 특정 그룹 소속이라는 이유만으로 유리한 신용평가 등급을 받는 경우, 부수적 효익으로 보아 용역의 제공으로 보지 않음
○ 다만, 직접적인 보증행위 또는 전 세계적 마케팅이나 광고 전략으로 인한 효익은 용역의 제공으로 인정함

□ 모기업이나 그룹서비스센터(지역본부 등)의 활동으로서 그룹 전체가 활용하는 중앙집중화 용역은 통상 그룹내부 용역으로 인정하며 다음과 같은 예를 들 수 있음[92]
○ 행정용역: 기획, 조정, 예산통제, 재무자문, 회계, 감사, 법률, 채권관리, 전산서비스 등
○ 금융용역: 현금흐름 및 지불능력의 감독, 증자, 차입, 이자율 및 환위험 관리, 차환 등
○ 사업 및 인사지원: 생산, 구매, 유통, 마케팅 지원 및 채용과 훈련 등 인사용역
○ 연구・개발지원: 연구 및 개발 활동 및 무형자산 관리 및 보호 업무

---

90) Ibid., para. 7.11.
91) Ibid., para. 7.12~13.
92) Ibid., para. 7.14.

□ 용역대가의 적절성과 용역 제공의 존부를 확인함에 있어 독립기업 간의 유사한 용역 제공에 적용되는 대가의 지급형태를 고려할 필요가 있음[93]

○ 대여, 외환 및 헷지와 같은 금융서비스의 경우 일반적으로 가산금리(spread)에 용역대가가 포함되어 있고, 일부 구매 또는 조달 용역의 경우 제품이나 용역에 수수료가 포함되어 있으므로 별도의 용역대가 지급은 적절치 않음

○ 항시 가용상태가 요구되는 대기용역(on call services)의 경우에는 대기비용(standby charges) 등의 이유로 용역의 제공횟수와 지급대가가 항상 비례하지 않을 수 있음

○ 경영자문료(management fee) 등과 같은 지급 명목이 존재한다는 이유만으로 용역의 제공이 존재한다고 판단할 수 없으며, 반대로 용약계약 또는 별도의 용역대가 지급이 없다는 이유만으로 용역의 제공사실을 부인할 수 없음

2) 그룹내부용역의 정상대가 결정

□ 그룹내부용역이 실제로 공급되었다는 것이 확인된 후에는 해당 용역에 대한 대가가 독립기업 간 거래였다면 적용되었을 정상가격 원칙에 부합하였는지 판단해야 하며, 이 경우 아래의 요소를 고려하여야 함[94]

○ 청구방식에 대한 확인: 직접 또는 간접 청구방식

○ 보상의 형태

○ 정상가격 산정방법

○ 이익가산요소에 대한 고려사항

□ 용역에 대한 대가지급의 규모를 파악하기 위하여 과세당국은 관련 관계회사들 간의 용역제공과 대가지급에 대한 약정을 먼저 파악하여야 함[95]

---

93) Ibid., para. 7.15~18.

94) Ibid., para. 7.19.

95) Ibid., para. 7.20.

○ 관계회사들 간의 용역대가 지급은 일반적으로 직접청구방식(direct charging method)과 간접청구방식(indirect charging method)이 있음

□ 직접청구방식은 수행된 용역과 그에 상응하는 대가를 명확하게 확인할 수 있는 특정 용역에 대해 적용하며, 이 경우 비교가능한 제3자 거래의 존재 가능성이 높아 정상가격 결정이 용이할 수 있음[96]

○ 다만, 해당 용역의 제3자에 대한 제공이 이례적인 경우 정상가격 결정이 어려울 수 있음

□ 다국적기업의 모법인 또는 그룹서비스센터가 제공하는 용역(shared services)의 경우 실질적으로 상기한 직접청구방식을 적용하기 어렵기 때문에 용역의 성격과 사업의 성격을 고려한 합리적인 기준에 따라 간접청구방식을 적용함[97]

○ 간접청구방식은 개별 사안의 상업적 특성에 적합하고(개별 사안에 따라 다른 비용 배부기준 적용), 자의적인 조작을 방지하기 위한 장치가 있어야 하며, 회계원칙에 부합하고, 용역수혜자의 기대편익에 상응하는 대가가 청구되어야 함

○ 배부기준은 증명하기 쉬우면서 용역의 사용 정도를 적절하게 측정할 수 있는 기준을 선택하여야 하며, 이때 용역의 특성과 그룹 내 기업의 용역 사용 정도에 따라 결정하여야 함

- 용역의 특성에 따라 매출액, 종업원 수, 용역의 주문건수 등을 용역대가 산정기준으로 할 수 있음

□ 그룹내부용역의 보상형태를 파악하는 일은 제공된 용역에 대한 보상이 다른 거래의 대가에 포함되어 동일한 용역에 대한 중복지급이 있는지 확인하기 위해 중요함[98]

○ 예를 들어, 특허나 노하우(know-how) 등 기술이전에 대한 대가로 사용료를 수취하는 경우, 별도의 기술지원용역에 대한 수수료 등을 통해 대가의 중복지급은 없는지 확인하여야 함

---

96) Ibid., para. 7.21~22.
97) Ibid., para. 7.22~26.
98) Ibid., para. 7.27~28.

□ 그룹내부용역에 대한 정상가격의 결정은 용역의 제공자와 수령자 모두의 관점에서 접근하여, 제공자의 원가, 수령자의 효익, 용역거래의 특수성을 고려한 정상가격 산정방법 등을 고려하여야 함[99]

○ 그룹내부용역의 정상가격 산정방법으로는 비교가능 제3자 가격방법(comparable uncontrolled price method, 'CUP방법')과 원가가산방법(cost plus method) 등이 주로 사용됨

○ 원가가산방법을 적용하는 경우 독립기업 간 거래에 적용하는 원가의 범주와 동일한 기준을 적용하여야 함

○ 그룹내부용역의 제공에 있어 기업이 단순한 대리인이나 중개인의 역할만 담당하는 경우(예: 광고공간을 위한 장소 임차 대행), 이윤가산(mark up) 없이 관련 비용을 관계사에 전가하고, 중개 또는 대리 비용에 대해서만 이윤가산을 허용하는 것이 적절함

□ 다국적그룹 소속 기업들의 전체 편익을 위해 일시적으로 제공되는 용역의 경우 제공되는 용역의 시장가치가 해당 용역의 원가보다 낮을 수 있으며, 이 경우 용역의 대가는 반드시 이익을 발생시킬 필요가 없음[100]

○ 정상가격 결정에 소요되는 행정부담과 비용을 고려할 때, 별도의 이익가산 없이 관련 비용을 합리적으로 배분하는 방법은 납세자와 과세당국 모두에게 만족스러운 접근이 될 수 있음

○ 다만, 용역의 제공이 특수관계기업의 주요한 사업활동인 경우, 이익요소(profit element)가 큰 경우, 또는 직접청구방식이 가능한 경우에는 이익가산 없이 원가만 배분하는 방식은 적합하지 않음

---

99) Ibid., para. 7.29~34.

100) Ibid., para. 7.35~37.

다. 저부가가치 그룹내부용역

1) 저부가가치 그룹내부용역의 정의

□ 그룹내부용역 중 정상가격 결정에 있어 간소화규정을 적용받는 저부가가치용역은 다음과 같음[101]

○ 지원 성격의 용역
○ 다국적기업의 핵심 사업의 일부가 아닌 용역
○ 유일하고 가치 있는 무형자산의 사용을 요하지 않으며, 그러한 무형자산의 창출에 기여하지 않는 용역
○ 용역 제공자가 중대한 위험을 부담하거나 통제하지 않으며, 용역 제공자에게 중대한 위험을 초래하지 않는 용역

□ 저부가가치용역의 정의에 부합하는 용역활동의 예는 다음과 같음[102]

○ 회계 및 감사
○ 채권 및 채무 관리
○ 인사관리: 임용과 채용, 교육 및 직무개발, 급여 및 복리후생, 직원의 건강 및 안전 등
○ 건강, 안전, 환경 및 기타 사업상 규제와 관련된 자료의 수집 및 모니터링
○ 그룹의 핵심 사업활동이 아닌 일반 정보통신기술
○ 내외부 커뮤니케이션 및 홍보 지원(구체적인 광고 또는 마케팅 활동 및 그와 관련된 정책수립 활동 제외)
○ 법률 용역
○ 납세협력업무
○ 일반 행정업무

---

101) Ibid., para. 7.45.
102) Ibid., para. 7.49.

□ 다음의 활동은 간소화규정이 적용되는 저부가가치용역으로 보지 아니함[103]

○ 다국적기업의 핵심 사업을 구성하는 용역
○ 연구 및 개발 용역
○ 제조 및 생산 용역
○ 제조나 생산과 관련된 구매활동
○ 판매, 마케팅 및 유통활동
○ 금융거래
○ 보험 및 재보험
○ 고위급 관리 용역(저부가가치용역의 정의에 해당하지 않는 용역으로 한정)

2) 정상가격 결정 관련 간소화규정의 적용

□ 저부가가치용역에 대한 간소화규정의 도입은 다음과 같은 이점이 있음[104]

○ 납세자의 효익 테스트와 정상가격 입증을 위한 납세협력부담 감소
○ 납세자의 조세 불확실성의 감소
○ 과세당국의 세무행정 부담 감소

□ 저부가가치용역은 그 특성상 효익 테스트와 정상가격 결정이 어려울 수 있어, 납세자가 간소화규정이 요구하는 문서화의무 및 보고사항을 준수하는 경우 효익 테스트를 간소화하도록 하여야 함[105]

○ 납세자는 저부가가치용역의 특성을 보여주는 충분한 증거를 제공하여야 함
○ 과세당국은 효익 테스트 시, 용역대가 부과방식이 아닌 용역의 범주만을 고려하여 효익을 판단
○ 납세자는 용역대가의 지급 원인이 되는 개별 행위에 대한 구체적 자료 제시가 아닌 해

---

103) Ibid., para. 7.47.
104) Ibid., para. 7.52.
105) Ibid., para. 7.54~55.

당 용역이 제공된 사실만을 입증하도록 함(즉, 개별 행위별 입증서류는 불필요함)

□ 저부가가치용역에 대한 간소화규정을 적용하기 위해서는 우선 용역 수행과 관련된 원가집합(cost pool)을 결정해야 하며, 일반적으로 다음의 원칙을 따라야 함[106]

○ 용역 범주(category)에 따라 원가를 집계하며 용역의 직접비 및 간접비를 포함

○ 하청 용역(outsourced services)에 따른 도관원가(pass-through cost)는 구분

○ 주주활동과 용역제공자의 자가소비 원가, 특정 기업에만 제공된 용역의 원가는 원가집합에서 제외

□ 상기의 원칙에 따라 집계된 원가집합은 용역을 제공받는 그룹의 모든 구성원에게 합리적이고 일관된 배부기준에 따라 배부되어야 함[107]

○ 배부기준은 그룹의 구성원이 받았을 것으로 기대되는 효익과 구성원의 기본적 수요를 반영하여 설정하며, 선택된 배부기준은 특별한 변경사유가 없는 한 모든 구성원에게 매년 동일하게 적용되어야 함

○ 배부기준의 예로, 인원과 관련된 용역의 경우 종업원의 수, IT 용역은 구성원의 사용자 비중, 회계지원 용역은 거래 수 또는 총자산 비중, 기타 용역의 경우에는 매출액 비율을 기준으로 하여 배부할 수 있음

□ 용역제공자는 원가집합에 포함된 모든 용역원가에 대해서 5%의 이윤가산(mark-up)을 하며, 간소화규정하에서는 5%의 가산율에 대해서 별도의 입증을 요하지 않음[108]

○ 그룹 내 특정 구성원만을 위해 제공된 저부부가치용역의 원가(원가집합에서 제외된)에 대해서도 같은 5%의 가산율을 적용할 수 있음

□ 저부가가치용역에 대한 간소화규정으로 인해 BEPS 위험이 예상되는 경우, 과세당국은

106) Ibid., para. 7.56~58.
107) Ibid., para. 7.59~60.
108) Ibid., para. 7.61.

간소화규정의 제한기준(threshold)을 마련하여, 간소화규정의 적용을 제한할 수 있음[109]

○ 제한기준으로는 기업의 총비용 또는 매출 대비 저부가가치용역 비용의 비율 등 고정 재무비율, 다국적기업의 전체 매출 대비 전체 저부가가치용역 비용의 비율, 혹은 다른 적절한 기준을 사용할 수 있음

3) 문서화 및 보고

□ 저부가가치용역에 대한 간소화규정을 적용받는 다국적기업은 저부가가치용역에 대한 설명, 관련 계약서, 원가집합 입증자료 등 다음의 자료를 구비하여 과세당국의 요청 시 항시 제출할 수 있어야 함[110]

○ 저부가가치용역의 범주에 대한 설명, 각 범주의 용역이 저부가가치에 해당한다는 근거, 용역제공의 합리적 사유, 용역의 효익, 비용 배부기준 및 기준의 합리성, 적용된 이윤가산율 등

○ 저부가가치용역과 관련한 그룹 내 구성원들 간의 사전 약정 또는 계약서

○ 원가집합의 결정 관련 자료, 특히 특정 기업만을 대상으로 하는 용역의 원가를 비롯하여 모든 범주의 용역원가에 대한 세부 자료

4) 거주지국에서의 원천징수 문제

□ 저부가가치용역에 대한 대가에 원천세를 부과하는 경우, 용역제공자 입장에서는 용역원가조차 보전받지 못할 가능성이 있으므로, 원천세는 이익요소(mark-up 금액)에 대해서만 부과되어야 함[111]

---

109) Ibid., para. 7.63.
110) Ibid., para. 7.64.
111) Ibid., para. 7.65.

Ⅳ. 주요국의 무형자산 및 그룹내부용역 거래 관련 이전가격세제

1. 무형자산 거래

□ 이하에서는 우리나라의 이전가격세제, OECD 이전가격지침(2015)과 비교가능한 사항들을 중심으로 해외 주요국의 무형자산 거래 관련 법규정, 지침 등의 이전가격세제를 살펴봄

가. 미국

1) 개요

□ 미국의 이전가격세제는 Internal Revenue Code U.S. Code § 482 규정(이하 “내국세법 제482조”)과 Treasury Regulations § 1.482-0부터 § 1.482-9까지의 규정(이하 “재무부 규칙 482”)에 법적인 근거를 두고 있음

□ 내국세법 제482조에서는 특수관계자 간의 거래와 관련하여 조세회피 방지 등을 위해 필요한 경우 과세조정을 할 수 있다는 일반적인 규정만을 담고 있으며, 이전가격에 관한 세부적인 규정은 재무부 규칙 482에서 다루고 있음

□ 재무부 규칙 482의 구성은 다음과 같음

§ 1.482-0 개요
§ 1.482-1 납세자 간 소득 및 비용(deductions) 배분
§ 1.482-1T 납세자 간 소득 및 비용(deductions) 배분(임시규정)
§ 1.482-2 특수한 상황하에서의 과세소득 결정
§ 1.482-3 유형자산 판매 거래에 관한 과세소득 결정 방법
§ 1.482-4 무형자산 이전 거래에 관한 과세소득 결정 방법
§ 1.482-5 비교가능이익방법
§ 1.482-6 이익분할방법
§ 1.482-7 원가분담약정 관련 과세소득 결정 방법
§ 1.482-8 최적의 정상가격 산출방법(the best method rule) 관련 예시
§ 1.482-9 특수관계자간 용역거래(controlled services transaction) 관련 과세소득 결정 방법

2) 내국세법 제482조

□ 내국세법 제482조에서는 이전가격 과세조정과 무형자산 이전 거래 관련 소득상응성 원칙에 관한 일반적인 내용만을 담고 있음

○ 둘 이상의 기업 등(내국법인 여부 불문)이 동일한 이해관계를 바탕으로 직・간접적으로 소유 또는 통제하는 관계에 있는 경우로서 그들간의 거래에서 발생 가능한 세원잠식을 방지하고 소득배분을 적정히 할 필요가 있다고 판단되는 경우에는 과세당국이 과세조정을 할 수 있다고 규정함

○ 무형자산의 이전 또는 사용 거래와 관련하여 무형자산 이전 등에 대한 대가 지급액은 당해 무형자산으로부터 발생하는 소득에 상응해야 한다고 규정함(이하 “소득상응성 원칙”)

- 무형자산의 실질적인 가치와 수익력을 반영하여 과세당국이 사용료 등의 거래가격을 재계산하여 소급 조정할 수 있도록 하는 규정으로서[112], 재무부 규칙 482의

§ 1.482-4 (f)의 (2)와 (6)에 구체적인 실행방안을 마련함

- 잠재적으로 높은 수익력을 가진 무형자산에 대하여 거래시점의 거래가격만을 반영하여 조세회피할 가능성을 방지하고자 동 규정을 신설함[113]

3) 재무부 규칙 482

□ 미국은 정상가격 산정과 관련하여 최적 방법 원칙(Best method rule)을 채택하고 있음[114]

○ 방법 간에 우선순위는 존재하지 않으며, 가장 신뢰할 수 있는 정상가격 결과를 가져다주는 방법을 정상가격 산출방법으로 선택해야 함

○ 최적 방법 선택 시 특수관계거래와 비특수관계거래 사이의 비교가능성 정도, 분석에 사용된 자료와 가정의 수준을 주요한 기준으로 삼아야 함

□ 비교가능성 분석 시 위험을 부담하는 주체의 식별 문제와 관련하여 다수의 사례를 제시하면서, 위험 부담 주체를 식별하는 기준 중 하나로서 위험을 부담할 수 있는 재정적 능력(financial capacity)을 고려해야 한다고 설명함[115]

□ 정상가격 산출방법과 관련하여 거래 유형을 세 종류(유형자산 판매 거래, 무형자산 이전 거래, 용역 제공 거래)로 구분하고, 거래 유형별로 각각 다른 기준을 적용하도록 함

○ 유형자산 판매 거래: 비교가능 제3자 가격방법, 재판매가격방법, 원가가산방법, 비교가능이익방법(comparable profits method), 이익분할방법, 기타의 방법 중 가장 적절한 방법[116]

---

112) 강성태(2014), p.315 참고
113) 박정우 외(2005), pp.214~215. 참고
114) 재무부 규칙 482, § 1.482-1, (c)
115) ibid, § 1.482-1, Example 1~3.
116) ibid, § 1.482-3, (a)

○ 무형자산 이전 거래: 비교가능 제3자 가격방법, 비교가능이익방법, 이익분할방법, 기타의 방법 중 가장 적절한 방법[117]

○ 용역 제공 거래: 용역원가방법(services cost method), 비교가능 제3자 가격방법, 총용역이익방법(gross services margin method), 원가가산방법, 비교가능이익방법(comparable profits method), 이익분할방법, 기타의 방법 중 가장 적절한 방법[118]

□ 이전가격 분석 목적상의 무형자산의 정의에 대해 다음과 같이 규정함

○ 이전가격 분석 목적상의 무형자산이란, 개별적인 용역으로부터 독립적이고, 중요한 가치를 가지는 다음과 같은 자산을 의미함[119]

(1) 특허권, 발명품, 제조공식(formulae), 공정, 도안(designs), 의장(patterns), 노하우 등

(2) 판권, 문학, 음악, 미술작품 등

(3) 상표, 상호, 브랜드명 등

(4) 프렌차이즈, 라이센스, 계약 등

(5) 고객명단, 기술적 자료 등

(6) (1)~(5)와 성격이 유사한 것으로서 물리적 특성(physical attributes)이 아닌 intellectual content 또는 다른 무형자산으로부터 가치가 창출되는 것

□ 재무부 규칙 482 § 1.482-4, (f)에서는 무형자산 이전 거래에 대한 특별 규정을 두고 있으며, 주요 내용은 아래와 같음

□ 무형자산이 1년 이상의 기간에 걸쳐 이전되는 경우, 무형자산으로부터 창출되는 소득

117) ibid, § 1.482-4, (a)
118) ibid, § 1.482-9, (a)
119) ibid, § 1.482-4, (b)

에 상응하도록 매년의 보상액이 조정되어야 한다는 주기적 조정(periodic adjustments)에 관한 규정을 두고 있음[120]

○ 보상액의 조정은 § 1.482-1. 규정의 정상가격 기준에 부합하도록 이루어져야 함

□ 다만, 아래의 경우는 이러한 주기적 조정의 대상에서 제외함[121]

○ 분석대상 거래와 동일한 무형자산이 실질적으로 분석대상 거래와 동일한 조건하에서 비특수관계자에게 이전되고, 거래 첫 해에 지급되는 금액이 정상가격에 해당하는 경우

○ 정상가격 결과가 비교가능한 무형자산의 이전 거래에 기초한 비교가능 제3자 거래방법의 적용으로부터 도출되는 경우로서 일정한 요건을 충족하는 경우

- 서면계약 등의 자료가 존재하고, 거래 발생연도의 거래가격이 정상가격임을 동 자료를 통해 입증가능해야 함
- 실제 이익이 거래 당시 예측가능했던 예상 이익의 80% 이상 120% 이하의 범위에 존재하는 경우에는 주기적 조정을 하지 않음(이하 “safe habour”)

○ 비교가능 제3자 거래방법 외의 방법으로 정상가격을 결정한 경우로서 일정한 요건을 충족하는 경우

- 상기한 safe habour 규정 적용

○ 거래당사자가 통제할 수 없고 거래 당시 합리적으로 예상할 수 없었던 사건이 발생한 경우

○ 거래 첫 해로부터 5년의 기간에 걸쳐 앞선 요건들을 매년 충족하는 경우

- 5년이 도래하는 시점 이후부터는 주기적 조정의 대상에서 원천적으로 제외됨

□ 법적 소유권이 경제적 실질과 상충되지 않는 한 법적 소유권자를 이전가격 분석 목적상 개별 무형자산의 소유자로 식별함[122]

---

120) ibid, § 1.482-4, (f),(2),(ⅰ).
121) ibid, § 1.482-4, (f),(2),(ⅱ).

○ 법적 소유권자가 부존재하는 경우에는 모든 사실관계와 조건을 바탕으로 무형자산에 대해 통제력을 행사하는 자를 이전가격 분석 목적상의 무형자산 소유자로 식별함

□ 무형자산이 일괄 대가 지급(Lump sum payments) 조건으로 특수관계자에게 이전되는 경우, 그 일괄 대가 지급액은 무형자산에 귀속될 소득에 상응해야 한다고 규정함[123]

○ 일괄 대가 지급액을 무형자산의 내용연수에 걸쳐 지급할 사용료의 선지급액으로 취급함

○ 라이센싱(licensing) 거래를 가정하여, 사용자(licensee)가 무형자산으로부터 얻을 수 있는 매출을 기반으로 매년의 적정 사용료 지급액을 산정하고, 이를 적정한 할인율로 할인하여 산정한 현재가치를 적정 일괄 대가 지급액으로 봄

○ 적정 일괄 대가 지급액의 기준이 되는 적정 사용료 지급액은 § 1.482-4(f)(2)(i) 규정에 따라 주기적으로 조정하여야 함

- 다만 § 1.482-4, (f),(2),(ii)에서 정한 예외 대상에 해당할 경우에는 주기적 조정을 하지 않음

□ § 1.482-8에서는 최적 방법 원칙의 적용과 관련하여 총 18개의 구체적인 사례를 예시로 제시함

○ 분석대상 거래와 비교가능한 비특수관계 거래가 존재하지 않거나 충분하지 않고, 분석대상 거래의 당사자가 그들이 스스로 개발한 가치있는 무형자산을 보유하고 있으며, 분석대상 거래의 구조가 매우 복잡한 경우에는 잔여이익분할방법이 가장 신뢰할 만한 정상가격 결과를 제공한다고 해석함[124]

---

122) ibid, § 1.482-4, (f),(3),(i).

123) ibid, § 1.482-4, (f),(6).

124) ibid, § 1.482-8, (b), Example 8.

나. 캐나다

1) 개요

□ 캐나다는 소득세법(Income Tax Act) 제247조에 이전가격 관련 규정을 두고 있으며, 국세청에서 발간하는 Information Circular와 Transfer Pricing Memoranda를 통해 이전가격 과세에 관한 세부적인 지침을 제공함[125]

□ Information Circular(이하 "IC")는 세법 규정의 적용에 관한 구체적인 지침을 제공하기 위해 국세청에서 발간하는 것으로서, 현재까지 총 99개의 IC가 발간되었으며, 이 중 IC87-2R International Transfer Pricing(이하 "IC87-2R")에서 이전가격 관련 주제를 다룸[126]

○ IC87-2R은 소득세법 제247조 이전가격원칙의 적용과 관련된 세부 지침을 제공하는 것을 목적으로 하며, OECD 이전가격지침(2010)[127]의 적용 등 이전가격 과세문제에 대한 과세당국의 견해를 제공함[128]

□ Transfer Pricing Memoranda(이하 "TPM")은 세법 규정에 관한 일반적인 지침과 과세당국의 해석을 개괄적으로 설명한 자료로서, 이전가격과 관련하여 현재까지 총 15개의 TPM이 발간되었으며, 이 중 TPM-14[129]에서 이전가격 과세 관련 OECD 이전가격

---

125) Deloitte, 2016 Global Transfer Pricing Country Guide, 2016., p.39(https://www2.deloitte. com/us/en/pages/tax/articles/global-transfer-pricing-country-guide.html, 검색일자: 2017.2.1.)

126) Canada Revenue Agency, IC87-2R International Transfer Pricing, 1999.9.27.(http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/tp/ic87-2r/ic87-2r-e.pdf, 검색일자: 2017.2.7.)

127) OECD, OECD *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 2010.7.

128) Canada Revenue Agency, IC87-2R, para 1, 3

129) Canada Revenue Agency, TPM-14 - 2010 Update of the OECD Transfer Pricing Guidelines, 2012.10.31.(http://www.cra-arc.gc.ca/tx/nnrsdnts/cmmn/trns/tpm14-eng.html, 검색일자: 2017.2.8.)

지침(2010)의 참조 범위 등에 관한 과세당국의 견해가 반영됨

○ TPM은 세법 법령 및 규정(regulations)을 대신하는 것이 아니며, 납세자의 특정한 상황에 대한 지침을 제공하는 것이 아니기 때문에 납세자는 세법 해석 등에 있어 법령, 적용가능한 규정, 관련된 판례를 참조해야 함[130]

○ TPM-14는 OECD 이전가격지침(2010)의 중요한 개정사항을 개관하고, 동 개정에 따라 IC87-2R에 반영되어 있는 OECD 이전가격지침 참조 규정을 수정하고, OECD 이전가격지침(2010) 개정내용에 대한 과세당국의 입장을 제공함[131]

2) 소득세법 제247조

□ 캐나다는 소득세법 제274조에서 이전가격 관련 사항을 규정하고 있으며, 해당 규정에는 용어의 정의, 이전가격 과세조정, 벌금, 동시적 문서화(Contemporaneous documentation) 등의 내용이 포함되어 있음

□ 소득세법 제247조에서는 특수관계자간 국제거래에서의 이전가격 문제와 관련하여 거래 참여자가 정상가격이 아닌 가격으로 거래 시 정상가격으로 과세조정한다는 규정만을 두고 있으며, 정상가격 산출방법의 적용방법 등 정상가격 산정원칙에 관한 세부적인 규정은 없음

3) IC87-2R

□ IC87-2R은 소득세법 제247조 규정에 관한 세부 지침을 제공하고 이전가격 과세 원칙에 대한 과세당국의 견해를 전달하기 위해 국세청에서 발간하는 자료이며, 무형자산이 포함된 거래를 중심으로 주요 내용을 살펴보면 다음과 같음

---

130) Canada Revenue Agency, TPM-14, References and other information

131) ibid, Introduction

□ 용어의 정의에서 이전가격 분석 목적상의 무형자산의 정의에 대해 ① 특허권, 상표권, 상호, 디자인 등의 자산을 사용할 수 있는 권리, ② 노하우, 영업상의 비밀과 같은 지적재산권을 포함하는 개념으로 규정함[132)]

□ 정상가격 산정 원칙 및 정상가격 산출방법의 적용과 관련하여 기본적으로 OECD 이전가격지침(2010)의 내용을 따름

○ 소득세법 제247조는 OECD 이전가격지침상의 정상가격원칙을 반영하는 것을 목표로 한다고 명시함[133)]

○ 그 밖에도 지침 전반에 걸쳐 OECD 이전가격지침의 내용을 인용 또는 참조하고 있으며, OECD 이전가격지침의 내용과 국세청의 견해에 차이가 있는 경우 해당 내용을 별도로 기술함

□ OECD 이전가격지침(2010)에서 제시한 5가지 정상가격 산출방법(비교가능 제3자 가격방법, 재판매가격방법, 원가가산방법, 이익분할방법, 거래순이익률방법)을 소개하면서, 거래의 실질을 가장 잘 반영할 수 있는 최적 방법(the most appropriate transfer pricing methodology)을 정상가격 산출방법으로 적용하라고 규정함[134)]

○ 정상가격 산출방법 간에 우선순위는 존재하지 않으며, 특수관계자 거래와 비특수관계자 거래 간의 비교가능성 정도에 따라 특정 방법이 보다 더 신뢰할 수 있는 결과를 제공할 수도 있다고 봄

○ 정상가격 산출방법 유형별로 사례를 제시하여 각 방법 적용에 대한 납세자의 이해를 돕고 있음

○ 무형자산이 존재하고 비교가능한 자료의 확보가 어려운 거래에 대해서는 재판매가격방법, 원가가산방법, 거래순이익률방법과 같은 단방향 분석방법(one-sided methods)이 아닌 이익분할방법의 사용을 고려해야 한다고 규정함[135)]

---

132) Canada Revenue Agency, IC87-2R, Definitions

133) ibid, para 47

134) ibid, para 33-34, 47-49

□ 무형자산이 포함된 거래에 대해서는 별도의 규정을 두고 있으며, 주요 내용은 다음과 같음[136]

○ 무형자산에 대한 비교가능자료가 존재하는 경우에는 비교가능 제3자 가격방법 또는 재판매가격방법과 같은 전통적 접근방법이 가장 적절한 정상가격 산출방법임

- 분석대상 거래와 동일하거나 비교가능한 무형자산이 독립된 제3자에게 판매 또는 사용허여되는 경우에는 비교가능 제3자 가격방법을 적용할 수 있음

○ 무형자산이 매우 독특하고 가치있는 경우에는 비교가능 거래를 찾기가 매우 어렵기 때문에 비교가능 제3자 가격방법, 재판매가격방법, 원가가산방법 또는 거래순이익률법의 적용은 적절하지 않을 수 있으며, 이 경우에는 이익분할방법을 적용하는 것이 바림직함

- 초과이익이 매우 독특하고 가치있는 무형자산으로부터 발생하는 경우에는, 이익분할방법 내에서도 잔여이익분할방법을 적용하는 것이 일반적으로 가장 적합할 수 있다고 규정함

○ 무형자산으로부터 창출되는 사후적인 이익을 바탕으로 무형자산에 관한 이전가격을 결정하는 것은 원칙적으로 적절하지 않지만, 평가 당시 합리적으로 고려할 수 있었던 요소인지 여부에 대해서는 과세당국에서 판단할 필요가 있다고 규정함

- 거래 이후 예측할 수 없었던 사건의 발생으로 인해 최초 예측했던 소득흐름 또는 비용절감효과와 차이가 발생했다는 이유만으로 과세당국이 가격조정을 허락 또는 요구하는 것은 정상가격원칙에 부합하지 않는다고 규정함

4) TPM-14

□ TPM-14는 OECD 이전가격지침(2010) 개정에 따라 IC87-2R 내에 인용 또는 참조된 OECD 이전가격지침의 문단 번호 등의 내용을 수정하고, OECD 이전가격지침(2010) 주요 개정내용에 대한 과세당국의 견해를 전달하기 위해 국세청이 발간한 문서임

---

135) ibid, para 99

136) ibid, para 139~151

□ 도입부에서 국세청이 이전가격 문제에 대한 과세행정을 수행함에 있어 OECD 이전가격지침(2010)상의 정상가격원칙을 준수할 것임을 명시함[137]

□ OECD 이전가격지침(2010)상의 주요 개정사항에 대해 다음과 같이 국세청의 공식적 견해를 밝힘

○ OECD의 권고에 따라 정상가격 산출방법 적용에 있어 우선순위를 두지 않고, 각 방법의 비교가능성 정도, 자료의 이용가능성과 신뢰도 등을 고려하여 최적의 방법(the most appropriate method)을 선택 및 적용하여야 함[138]

○ 이익분할방법, 거래순이익률방법이 포함된 거래이익접근방법(transactional profit methods)의 적용에 관한 OECD의 추가 지침(가장 적절한 순이익 지표 등을 선정할 때 고려할 기준 등에 관한 논의 포함)에 대한 신뢰를 표명함[139]

다. 일본

1) 개요

□ 일본은 조세특별조치법 제66조의4 국외 관련자와의 거래에 관한 과세특례 규정을 통해 이전가격 과세 문제를 다루고 있으며, 국세청장이 제공하는 법령 해석 통지[140], 이전가격 사무운영요령[141], 이전가격세제의 적용에 관한 참고 사례집[142]을 통해 법규정에 관한 상세 지침 등을 제공함[143]

---

137) Canada Revenue Agency, TPM-14, Introduction

138) ibid, Significant changes - Selection of the transfer pricing method

139) ibid, Significant changes - Application of the transactional profit methods

140) 일본 국세청, 「租税特別措置法関係通達」(法人税編)

141) 일본 국세청, 「移転価格事務運営要領の制定について」(事務運営指針), 2016.6.28.(http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/hojin/010601/00.htm, 검색일자: 2017.2.1.)

142) 일본 국세청, 「移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」, 2007.6.25.(http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/hojin/010601/pdf/bessatsu.pdf, 검색일자: 2017.2.1.)

□ 이전가격 사무운영요령(이하 “사무운영요령”)은 조세특별조치법 제66조의4에 관한 사무운영지침 정비, 이전가격세제의 원활한 집행 도모, 과세사무의 적절한 실시 등을 목적으로 국세청장이 발간하는 이전가격 지침 자료임[144)]

○ 사무운영요령은 2001년 6월 1일 제정된 후 수차례 부분 개정을 실시함

□ 이전가격세제의 적용에 관한 참고 사례집(이하 “사례집”)은 국세청장이 2007년 6월 25일 사무운영요령에 관한 별책으로 배포한 자료로서, 일정한 전제조건을 바탕으로 한 사례와 관련하여 이전가격세제상 과세취급을 정리한 것임[145)]

○ 사례집은 과거 이전가격 과세 사례 등에 포함된 일정한 전제조건에 기초한 참고자료이므로, 사례집에 제시된 사례와 유사한 사례라고 하더라도 전제조건이 다른 경우 이전가격세제상 취급이 달라질 수 있음

2) 조세특별조치법 제66조의4

□ 국외 특수관계자와의 거래가격이 정상가격에 미달하는 경우 해당 거래가 독립기업간 거래가격을 기준으로 행해진 것으로 간주함

□ 이때 독립기업간 거래가격은 독립가격비교법, 재판매가격기준법, 원가기준법, 기타 이에 준하는 방법 중 가장 적절한 방법에 따라 산정함[146)]

○ 기타 이에 준하는 방법에 대해서는 「조세특별조치법」 시행령 제39조의12에서 규정하고 있으며, OECD 이전가격지침에서 거래이익접근방법으로 제시한 이익분할방법과 거래순이익률방법, 그리고 기타의 합리적인 방법을 포함함

---

143) Deloitte, *2016 Global Transfer Pricing Country Guide*, 2016., p.143(https://www2.deloitte.com/us/en/pages/tax/articles/global-transfer-pricing-country-guide.html, 검색일자: 2017.2.1.)

144) 일본 국세청, 「사무운영요령」, 제1장 정의 및 기본방침 1-3 별책의 활용

145) 일본 국세청, 『사례집』, 유의사항

146) 「조세특별조치법」 제66조의4 제2항

○ 「조세특별조치법」에서는 재고자산 판매 및 매입거래(제1호)와 기타의 거래(제2호)로 구분하여 정상가격산출방법을 규정하고 있지만, 기타의 거래에 대해서도 재고자산 판매 및 매입거래와 동일한 방법을 적용하기 때문에 실질적으로 거래 유형에 따른 정상가격 산출방법 선정 기준의 차이는 없음

3) 사무운영요령

□ 사무운영요령은「조세특별조치법」제66조의4조 규정에 관한 사무운영지침을 정비하고, 이전가격세제의 원활한 집행을 도모하기 위해 국세청장이 제정 및 제공하는 자료로서 아래와 같이 여섯 개의 장으로 구성되어 있음

제1장 정의 및 기본방침
제2장 국가별 보고사항, 사업개황 보고사항 및 로컬파일
제3장 조사
제4장 독립기업 간 가격의 산정 등에 있어서의 유의점
제5장 국외이전소득금액 등의 취급
제6장 사전확인

□ 이전가격 분석 목적상의 무형자산의 정의에 대해 저작권, 특허권, 상표권, 영업권 등의 자산을 포함하며, 이 외에도 고객 목록, 판매망 등의 중요한 가치가 있는 것을 의미한다고 규정함[147]

○ 조세특별조치법에 관한 통지(租税特別措置法関係通達-法人税編)상의 비교대상거래 선정 시 판매자 또는 구매자가 수행하는 기능의 유사성을 판단함에 있어 고려해야 할 무형자산 요소 관련 규정과 법인세법상 감가상각 대상자산에 포함되는 무형자산의 종류 관련 규정을 참조함[148]

147) 일본 국세청,「사무운영요령」, 1-1 (31)

□ 무형자산 거래 관련 이전가격 조사 시 무형자산이 법인 또는 국외 특수관계자의 소득에 얼마나 기여하고 있는지를 검토함에 있어 특허권, 영업비밀, 종업원 등의 노하우, 판매망 등 중요한 가치를 가지고 소득의 원천이 되는 것을 종합적으로 감안해야 한다고 규정함

○ 위 규정은 무형자산 거래가 복잡・다양해지고 있기 때문에 조사에 있어서 무형자산과 기업이 얻는 이익과의 관계를 다각적으로 검토하기 위해 무형자산의 형태 등에 착안하여 분류한 것일 뿐, 무형자산의 정의를 신설한 것은 아니라고 설명함[149]

□ 무형자산 거래 관련 이전가격 조사 시 무형자산의 법적 소유 관계뿐만 아니라 무형자산의 형성 등을 위한 활동에 있어서 거래당사자의 공헌도를 종합적으로 감안해야 함을 강조함[150]

○ 소득의 원천이 될 전망이 높은 무형자산의 형성 등의 과정에서 법인 또는 국외 특수관계자가 단순히 비용만 부담하고 있다면 그 기여도를 낮게 평가하여 보상해야 한다고 규정함

□ 법인이 가격 조정 등의 명목으로 이미 행해진 거래에 따른 대가금액을 사후적으로 변경하는 경우에는 당해 변경이 합리적인 이유에 근거하여 이루어진 것인지 검토해야 한다고 규정함[151]

○ 이러한 변경이 국외 특수관계자에 대한 금전의 지급 또는 비용 등 계상에 의해 이루어지고 있는 경우에는 당해 지급 등에 관한 이유, 약정 내용, 산정 방법 및 계산 근거 등을 종합적으로 감안하여 검토해야 한다고 규정함

---

148) 「조세특별조치법 관련 통지」 제66조의4 (3)-3 (주)1, 「법인세법 시행령」 제13조 제8호 및 제183조 제3항

149) 일본 국세청, 『사례집』, 사례 10 해설

150) 일본 국세청, 「사무운영요령」, 3-12

151) ibid, 3-20

4) 사례집

□ 사례집은 이전가격 과세사무의 적절한 실시를 목적으로 일정한 전제조건을 바탕으로 한 사례를 중심으로 이전가격세제상의 과세취급을 정리한 자료임

□ 사례집에서는 사무운영요령 적용에 관한 이해를 돕기 위해 과거 이전가격 과세 사례와 사전확인(事前確認) 사례를 중심으로 총 28개의 구체적인 사례를 제공하며, 이 중 사례 10-15에서 무형자산의 취급에 관한 사례를 제공함

제1장 정상가격 산정 방법의 선정에 관한 사례
사례 1 독립가격비교법을 이용하는 경우
사례 2 재판매가격기준법을 이용하는 경우
사례 3 원가기준법을 이용하는 경우
사례 4 독립가격비교법에 준하는 방법을 이용하는 경우
사례 5 원가기준법에 준하는 방법과 동일한 방법을 이용하는 경우
사례 6 거래단위영업이익법을 이용하는 경우
사례 7 기여도이익분할법을 이용하는 경우
사례 8 잔여이익분할법을 이용하는 경우
사례 9 차이 조정

제2장 정상가격의 산정 방법의 적용 등에 관한 유의사항에 관한 사례
(1) 무형자산의 취급에 관한 사례
사례 10 연구개발 및 마케팅 활동에 의해 형성된 무형자산
사례 11 판매망 및 품질관리 노하우에 관한 무형자산
사례 12 종업원 등의 활동을 통해 기업에 축적된 노하우 등 무형 자산
사례 13 무형자산의 형성, 유지, 발전에의 기여

사례 14 무형자산의 형성 비용만 부담하는 경우의 취급
사례 15 파견자가 사용하는 회사의 무형자산
(2) 이익분할법 적용에 있어서 공통적인 고려사항에 관한 사례
사례 16 연쇄 거래에서 이익분할법의 적용 범위
사례 17 이익분할법의 적용 범위에서 제외 할 수 있는 거래
사례 18 분할 대상 이익 등의 계산
(3) 잔여이익분할법의 적용에 있어서의 유의사항에 관한 사례
사례 19 인건비 편차에 의한 이익의 취급
사례 20 시장 특성, 시황 변동 등에 의한 이익의 취급
사례 21 기본적인 이익의 계산
사례 22 잔여 소득 등의 분할 요소
(4) 기타 사례
사례 23-26 (생략)

제3장 사전확인 사례
사례 27-28 (생략)

□ 사무운영요령상의 무형자산의 정의 규정은 1995년에 발표된 OECD 이전가격지침[152] 상의 이전가격 분석 목적의 무형자산의 정의[153]와 동일한 것이며, 미국 재무부 규칙 §1.482-4 (b)의 무형자산의 정의와도 크게 다르지 않은 것이라고 설명함[154]

---

152) OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 1995.

153) For the purposes of this Chapter, the term "intangible property" includes rights to use industrial assets such as patents, trademarks, trade names, designs or models, literary and artistic property rights, and intellectual property such as know-how and trade secrets(OECD 이전가격지침, 1995, Chapter IV, A.2.)

154) 일본 국세청, 『사례집』, 사례 10

□ 무형자산이 수반된 거래에서의 정상가격 산출방법 선정 및 적용 문제와 관련하여 참고 가능한 국세청의 해석 내용은 다음과 같음

○ 비교가능 거래를 찾기 어렵고 각 거래당사자의 독자적으로 가치 있는 기여를 인정하기 어려운 경우이거나 과점 등 시장 상황에 따라 비교대상 거래를 찾아내는 것이 곤란한 경우에는 비교대상 거래를 이용하지 않는 기여도이익분할법을 정상가격 산출방법으로 선정하는 것이 적절함[155]

○ 거래당사자 간에 기능이 분산되어 있고 이들이 고도로 통합된 글로벌 무역 등의 거래를 수행하는 경우, 국외 관련 거래당사자 중 일방만을 검증대상으로 하여 정상가격 산정 방법을 적용할 수 없는 경우가 많기 때문에, 이런 경우 일반적으로 전체 거래의 이익을 각 거점의 기여도에 따라 배분하는 기여도이익분할법과 같은 방법의 적용이 적절함[156]

○ 국외 특수관계거래에서 거래당사자가 소득의 원천이 된다고 인정되는 중요한 가치가 있는 무형자산을 보유하고 있는 경우에는 잔여이익분할법의 적용에 대한 검토를 수행할 필요가 있음[157]

□ 무형자산의 법적 소유권뿐만 아니라 무형자산의 개발 등의 과정에서 가치창출에 기여하는 정도를 종합적으로 감안하는 것이 필요하며, 소득의 원천이 될 전망이 높은 무형자산의 개발 등과 관련하여 단순히 그 비용을 부담하고 있는 것만으로는 공헌의 정도가 낮은 것으로 평가해야 한다고 해석함[158]

---

155) ibid, 사례 7
156) ibid, 사례 8
157) ibid, 사례 10, 16, 17
158) ibid, 사례 13~14

라. 호주

1) 개요

□ 호주의 조세법은 조세법령을 중심으로 법규정의 적용 및 해석을 위해 국세청이 제공하는 공적 예규(public rulings)와 사적 예규(private rulings), 해석 결정(Interpretation Decisions), 행정지침(Law Administration Practice Statements) 등의 체계로 이루어져 있으며[159], 이전가격세제 역시 이러한 체계를 따름

○ 국세청장이 제공하는 상기한 예규, 결정, 지침 등은 국세청장에 대해 법적, 행정적인 구속력을 가짐[160]

□ 호주 소득세 기본 3법[161] 중 Income Tax Assessment Act 1997(이하 "소득세법(1997)")의 Division 815[162], 그 하위 조문인 Subdivision 815-B[163]에서 기업간 국외거래에 관한 정상가격원칙에 대해 규정함

□ 세법의 적용 및 해석과 관련하여 국세청에서 일반에 발행하는 공적 예규 자료 중 Taxation Ruling TR 97/20(이하 "TR 97/20")[164]에서 국제거래에서의 정상가격 산정방법에 관한 상세한 지침을 제공함

○ TR 97/20은 개별 기업 실체 간의 국제거래와 관련하여 소득세법에 규정된 정상가격 원칙이 어떻게 적용되어야 하는지에 대해 설명하는 자료임

---

159) 자세한 내용은 호주 국세청 홈페이지 Legal database(http://law.ato.gov.au/) 참고

160) 안종석(2012), pp. 245~246. 참고

161) Income Tax Assessment Act 1997, Income Tax Rates Act 1986, Income Tax Act 1986

162) Division 815 - Cross-border transfer pricing

163) Subdivision 815-B - Arm's length principle for cross-border conditions between entities

164) 호주 국세청, Taxation Ruling TR 97/20, Income tax: arm's length transfer pricing methodologies for international dealings1997.11.5.(https://www.ato.gov.au/law/view/pdf/pbr/tr1997-020.pdf, 검색일자: 2017.2.9.)

2) 소득세법(1997) Subdivision 815-B

□ 소득세법(1997) Subdivision 815-B에서는 국외 특수관계자와의 국제거래에서 수행된 기능, 부담한 위험, 사용한 자산 등을 종합적으로 고려하여 가장 적절하고 신뢰할 수 있는 방법을 적용하여 정상가격 조건을 결정해야 한다는 일반적인 규정만을 정함[165]

○ 호주는 영미법계의 전통에 따라 법령에서는 기본적인 내용만 다루고 세부적인 사항은 판례를 따름[166]

□ 또한 기업간 국제거래에서 정상가격 조건 결정 시 OECD 이전가격지침(2010)의 내용에 최대한 부합하도록 해야 한다고 규정함[167]

○ 다만 본 규정에서 달리 규정하는 경우에는 OECD 이전가격지침(2010)의 내용에 따르지 않을 수 있다는 단서 규정을 둠

○ 호주 재무부는 소득세법(1997)상의 OECD 이전가격지침에 대한 준거 규정과 관련하여 향후 BEPS 프로젝트 개정사항을 반영한 최신의 OECD 이전가격지침을 참조하도록 법 개정을 추진할 필요가 있다는 입장을 표명함[168]

3) TR 97/20

□ TR 97/20은 OECD 이전가격지침의 내용을 수용하며, OECD 이전가격지침의 내용과 국세청의 해석이 상이한 경우에는 그 차이 내용을 본문에 명확히 기술함[169]

---

165) 소득세법(1997), Section 815-125(1)~(2)

166) 안종석(2012) p.44. 참조

167) 소득세법(1997), Section 815-135(1)~(3)

168) 호주 재무부, Income Tax: cross-border profit allocation - review of transfer pricing rules, Consultation Paper, 2016.2.((https://treasury.gov.au/~/media/Treasury/Consultations%20and%20Reviews/Consultations/2016/OECD%20BEPS%20Transfer%20Pricing%20Recomendations/Key%20Documents/PDF/Transfer%20Pricing%20Guidelines%20Public_Consultation.ashx, 검색일자: 2017.2.2.)

□ OECD 이전가격지침에서 제시한 전통적 거래접근방법(비교가능 제3자 가격방법, 재판매가격방법, 원가가산방법)과 거래이익접근방법(이익분할방법, 거래순이익률방법)을 정상가격 산출방법으로 인정하며, 이 중 가장 적절한 방법(The most appropriate method)을 선택해야 한다고 규정함[170]

○ 결합된 활동에 대한 이전가격 분석을 위해 혼합된 방법을 적용하는 것이 적절할 수도 있고, 분석 결과의 정확도를 높이기 위해 하나 이상의 방법 적용이 필요한 경우도 존재할 수 있다고 설명함

□ 무형자산 거래의 정상가격 산출방법 적용과 관련하여 원칙적으로 최적 방법 선택(the selection of the most appropriate method) 원칙을 적용하지만, 비교가능 거래를 확인하기 어려운 특정한 경우에는 거래이익접근방법에 대한 의존도를 높일 필요가 있다고 규정함[171]

○ 비교가능 거래를 확인하기 어려운 경우의 예로서, 희소하고 가치평가가 어려운 독특한 무형자산이 포함된 거래이거나, 다국적기업 그룹이 수익성을 극대화하기 위해 그들의 통제하에 매우 가치 있는 무형자산을 보유해야 할 유인을 가지는 경우 등을 제시함

□ 이전가격 분석대상인 재화 또는 용역거래에 독특하고 가치있는 무형자산이 내포되어 있거나 관계사 간의 복잡・다양한 거래로 인해 비교가능한 거래를 찾기가 어려운 경우, 전통적 거래접근방법보다는 거래이익접근방법을 적용하는 것이 보다 적절하다고 설명함[172]

○ 특히 매우 가치 있고 독특한 무형자산이 소득 발생의 원천이 되는 경우와 같이 거래 일방에게 소득을 쉽게 귀속시킬 수 없는 경우에는 거래이익접근방법 중 이익분할방법을 적용하는 것이 적절하다고 봄

---

169) 호주 국세청, TR 97/20, p.2., para 7
170) ibid, pp.36-37, para 3.1, 3.4.
171) ibid, p.14, para 2.22.
172) ibid, p.48, para 3.52, 3.60.

- 거래당사자 중 일방은 제조 무형자산을, 상대방은 마케팅 무형자산을 보유하고 있는 경우와 같이 거래당사자가 각각 다른 무형자산을 보유하고 있는 경우도 이익분할방법의 적용을 고려해야 하는 상황으로 예시함

□ 무형자산 거래에 대한 이전가격 분석 시 거래순이익률방법을 다음과 같이 활용할 수 있다고 설명함[173]

○ 만약 가치 있는 무형자산을 보유하지 않은 기업과 이익 비교가 가능한 경우라면, 거래순이익률방법을 통해 분석대상 거래에 귀속되는 보상의 적정 규모에 대한 측정이 가능할 수 있음

○ 지적재산권 라이센싱(licensing) 거래에 대해서는 거래순이익률방법을 적용하는 것이 유용할 수 있음

- 특히 라이센싱 거래와 관련하여 시장 분석을 바탕으로 비교가능 제3자 가격방법에 따라 가격을 산정한 경우라면, 가격 산정 결과의 정확도를 점검하는 데 거래순이익률이 유용하게 활용될 수 있음

□ 이 외에도 별첨 자료를 통해 이익분할방법의 적용방법 등 무형자산이 포함된 거래와 관련된 다양한 예시를 제시하고 있음[174]

4) BEPS 프로젝트 Action 8-10 관련 입법동향

□ 호주 재무장관은 2016년 5월 3일 2016-17 예산안을 공개하는 연설문에서 보다 지속가능한 조세체계 구축의 일환으로, 무형자산 거래 관련 지침 수정 내용을 중심으로 BEPS 프로젝트 개정사항을 자국 세법에 반영하는 입법을 추진할 것이라고 발표함[175]

---

173) ibid, pp.58-59, para 3.85~3.87.

174) ibid, p.62, Appendix

175) http://www.budget.gov.au/2016-17/content/glossies/tax_super/html/tax_super-01.htm, (검색일자: 2017.2.6.)

○ 호주 정부는 BEPS 프로젝트 도입에 따라 개정된 OECD 이전가격지침의 내용이 호주 세법 규정에 반영될 수 있도록 세법 개정을 추진할 것이라고 밝힘

○ 특히 무형자산 거래의 이전가격 결정과 관련하여 개정된 OECD 이전가격지침의 내용에 따라 법적 형태가 아닌 경제적 실질에 의한 합리적 가격 산정을 통해 호주 내에서 발생하는 다국적기업의 세원잠식을 차단할 것임을 강조함

2. 저부가가치 그룹내부용역 거래

□ 저부가가치용역에 대한 간소화규정은 BEPS 프로젝트 Action 8-10의 계획에 따라 2018년 이후부터 많은 국가에서 도입될 것으로 예상되며, 현재에는 일부 국가에서 관련 제도를 시행하고 있음

○ OECD 외에 저부가가치용역에 대한 간소화규정을 채택한 국제기구로는 유럽연합(European Union, "EU")이 있으며, 국제연합(United Nations, "UN")은 2017년 UN 이전가격메뉴얼 개정 시 이와 유사한 제도를 반영할 예정임

○ 2012년 OECD 보고서[176]는 저부가가치용역에 대한 간소화규정을 도입한 국가로 호주, 오스트리아, 헝가리, 일본, 네덜란드, 뉴질랜드, 싱가포르, 미국 등 8개국이 있는 것으로 파악하였으며, 최근 체코와 싱가포르에서 관련 입법이 확인됨

□ 저부가가치용역에 대한 간소화규정 지침을 마련한 OECD, EU, UN 등 국제기구 그리고 관련 입법이 이루어진 주요국의 관련 제도를 살펴보고 간소화규정의 국내 도입에 대한 시사점을 도출하고자 함

176) OECD, *Multi-Country Analysis of Existing Transfer Pricing Simplication Measures: 2012 Update*, 2012.

가. EU

□ EU는 OECD에 앞서 2010년 저부가가치용역에 대한 지침[177]을 발표하여 이전가격 위험이 낮은 저부가가치용역 거래에 대해 납세자의 정상가격 입증부담을 완화할 것을 권고함

○ 해당 EU 지침은 세계화에 따라 그룹 내부용역이 중앙집중화되는 추세 그리고 그룹 내부용역 중 상대적으로 이전가격 위험이 낮은 거래가 존재한다는 인식하에 마련하게 됨

□ EU의 지침은 저부가가치용역에 대한 정의, 용역대가에 대한 정상가격 산정, 납세자의 문서화 등에 대해 기술함

□ EU 지침은 저부가가치용역을 용역제공자와 제공받는 자 모두에게 고부가가치를 창출하지 않는 반복적 용역으로, 용역을 제공받는 자의 사업에 대한 경영지원적 또는 보조적 활동으로 정의함[178]

○ 특정 용역이 저부가가치용역에 해당하는지 여부는 해당 법인의 사업 등에 대한 이해를 토대로 판단되어져야 한다고 기술하며, 저부가가치용역에 대한 구체적인 예시는 제공하지 않음

○ 다만, 저부가가치용역에 해당하지 않는 용역으로 혁신적 연구개발활동, 지적재산권 또는 금융 관련 용역을 예시로 기술함

□ 용역대가의 정상가격산정 시 저부가가치용역의 특성상 원가가산방법을 가장 널리 적용할 수 있는 방법으로 판단하고, 일반적으로 이윤가산율의 적정 범위를 3~10%로 제시함[179]

---

177) European Commission, JTPF Report: Guidelines on Low Value Adding Intra-Group Services, Brussels, February 2010.(https://ec.europa.eu/taxation_ customs/sites/taxation/files/docs/body /jtpf_020_rev3_2009.pdf, 접속일자: 2017.02.15.)

178) EC(2010), para. 11~12.

179) EC(2010), para. 59~63.

○ EU 지침은 정상가격방법으로 CUP방법이 가장 합리적이라는 것을 인식하나, 저부가가치용역의 특성상 현실적으로 원가가산방법의 적용을 권고함

○ 적정 이윤가산율의 범위는 3~10%로 보며, 통상 5% 정도의 이윤가산율이 적용되는 것으로 분석함

□ 저부가가치용역 거래의 정상가격과 관련한 입증문서로 다음을 제시함[180]

○ 제공된 용역에 대한 전반적인 기술(용역의 성격과 용역제공의 합리적 이유, 중앙집중화 이유, 기대효익, 용역제공 구조, 원가집계 방법, 원가배부기준, 정상가격방법 등)

○ 용역 약정서

- 저부가가치 용역은 일반적으로 반복적 성격의 용역이기 때문에, 용역 약정서의 부재만으로 용역 제공사실을 부정할 수 없으며, 용역의 성격과 원가집합(cost pool)에 대한 설명으로 문서화 의무가 충족될 수 있음[181]

○ 원가집합에 대한 상세 자료

○ 정상가격 산출방법의 정당성 및 산출된 정상가격의 적절성에 대한 입증 자료

○ 용역대가 청구방법

나. UN

□ UN은 BEPS 프로젝트 등 새로운 국제조세환경에 맞추어 기존 UN 이전가격메뉴얼[182]이 다루지 않았던 이전가격 문제들을 반영하여 개정된 UN 이전가격메뉴얼을 2017년 봄 중에 발표할 계획임

○ UN 이전가격메뉴얼은 개발도상국들이 이전가격 문제에 보다 잘 대응할 수 있도록 돕기 위해 2013년에 처음으로 발간되었으며, 2017년에 첫 개정본이 발간될 예정임[183]

---

180) EC(2010), para. 70.

181) EC(2010), para. 69.

182) Department of Economic Affairs, *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries*, United Nations, New York, 2013.

○ 2017년 개정안에는 기존 이전가격메뉴얼에 포함되지 않았던 무형자산거래, 그룹내부용역거래, 원가분담 약정에 대한 지침 등이 새롭게 반영될 계획임

□ UN은 2017년 이전가격메뉴얼 개정본에 새로 추가될 그룹내부용역에 대한 이전가격지침 초안[184]을 2015년에 발표하였으며, 동 초안에 저부가가치용역에 대한 간소화규정을 소개함

□ UN 이전가격메뉴얼은 저부가가치용역에 대한 간소화규정이 납세자의 납세협력부담과 과세당국의 행정부담을 줄이는 동시에, 납세자와 과세당국의 조세 예측가능성(tax certainty) 제고에 도움이 되는 실질적인 방안이 될 것으로 판단함[185]

○ 특수관계법인이 다양한 용역을 제공하는 경우 정상가격 산정을 위한 납세협력 부담이 가중됨

○ 과세당국 입장에서도 저부가가치용역에 대한 세무조사를 통해 얻을 수 있는 세수증가보다 관련 행정비용이 더 클 가능성이 높음

- 저부가가치용역에 대한 세이프하버(safe harbour)규정 적용 시 과세당국은 이전가격 위험이 보다 높은 항목에 대한 검토에 집중할 수 있음

○ 다국적기업의 그룹내부용역 중 저부가가치용역에 해당하는 거래에 대해서 세이프하버 규정을 선택하도록 하는 경우, 납세자와 과세당국 모두 관련 비용을 줄이고, 조세에 대한 예측가능성을 높일 수 있음

---

183) United Nations, Coordinator's Report on Work of the Subcommittee on Transfer Pricing, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Twelfth Session, E/C.18/2016/CRP.2, Geneva, 2016., p. 5. (http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2016/10/12STM_CRP2_TransferPricing.pdf, 접속일자: 2017.02.14.)

184) United Nations, Intra-Group Services (Draft), Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Eleventh Session, E/C.18/2015/CRP.12, Geneva, 2015. (http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/11STM_CRP12_igs.pdf, 접속일자: 2017.02.14.)

185) United Nations(2015), para. 64.

□ 2017년 개정 예정인 UN 이전가격메뉴얼은 그룹내부용역과 관련하여 저수익용역(low-margin services)과 저비용용역(minor expense services)에 대해 납세자의 통상의 정상가격 분석 의무를 면제하는 세이프하버 규정을 제시함[186]

1) 저수익용역에 대한 세이프하버규정(Low-margin safe harbour)

□ 저수익용역에 대한 세이프하버 규정은 다국적기업의 핵심 사업에 관련되지 않는 사업지원 성격의 용역이 다음의 요건을 만족하는 경우, 납세협력부담이 높은 통상의 정상가격 분석을 요구하지 않도록 함[187]

○ 특수관계법인으로부터 제공받는 용역이 저수익용역에 해당할 것

○ 고정된 이윤가산율(fixed profit margin)을 적용할 것

- BEPS 프로젝트와 같이 고정 이윤가산율(5%)을 특정하지는 않으나, 통상 유사한 용역에 적용하는 이윤가산율의 범위를 따를 것을 요구함

○ 관련 입증자료를 구비할 것

□ 세이프하버규정을 적용받을 수 있는 저수익용역은 다국적기업의 핵심 사업과 관련되지 않는 용역으로 인적관리용역, 회계 관련 업무, 납세협력업무, 데이터처리(data processing) 등 사업지원 성격의 용역으로 함[188]

○ 핵심사업 연관 여부는 대상법인과 제공되는 용역의 기능분석(functional analysis)을 통해 판단함

□ 저수익용역에 해당하지 않는 용역의 예시는 다음과 같음[189]

○ 다국적기업의 주된 사업적 기능과 관련된 용역으로 자원개발회사의 채굴 및 탐사용

186) Ibid., para. 65.
187) Ibid., para. 72.
188) Ibid., para. 66-68.
189) Ibid., para. 70.

역, 제조용역, 건설용역, 금융서비스 등

○ 중요한 무형자산을 창출하거나 무형자산의 가치를 증진시키는 활동

○ 마케팅과 유통 관련 활동

○ 전략적 경영 업무

□ UN의 저수익용역에 대한 세이프하버규정은 그 적용대상을 다국적기업의 저부가가치 용역으로 한다는 점 등에서 OECD의 저부가가치용역에 대한 간소화규정과 유사하나 이윤가산율을 특정하지 않는다는 차이점이 존재함

○ OECD 이전가격지침은 저부가가치용역에 대해 5%의 고정 이윤가산율을 적용할 것을 권고하나, UN의 세이프하버 규정은 이윤가산율을 특정하지 않음

2) 저비용용역에 대한 세이프하버규정(Minor expense safe harbour)

□ 저비용용역에 대한 세이프하버 규정은 상대적으로 용역대가가 작은 용역 중 다음의 요건을 만족하는 용역에 대하여 납세자의 통상의 정상가격 분석 의무를 면제함[190]

○ 용역대가가 특정 제한기준(threshold) 요건을 충족할 것(예: 용역을 제공받는 법인의 총비용의 15% 미만)

○ 고정된 이윤가산율(fixed profit margin)을 적용할 것

- BEPS 프로젝트와 같이 고정 이윤가산율(5%)을 특정하지는 않으나, 통상 유사한 용역에 적용하는 이윤가산율의 범위를 따를 것을 요구함

○ 관련 입증자료를 구비할 것

□ UN의 저비용용역에 대한 세이프하버 규정은 OECD의 저부가가치용역에 대한 간소화 규정 또는 UN의 저수익용역과 달리 제공되는 용역의 성격을 고려하지 않고 용역대가의 규모를 적용 요건으로 함

---

190) Ibid., para. 73.

○ OECD의 저부가가치용역과 UN의 저수익용역에 대한 규정은 적용대상 용역을 다국적기업의 핵심사업과 관련이 없는 용역으로 하나, UN의 저비용용역에 대한 규정은 용역의 성격은 고려하지 않음

○ 아울러, 저수익용역에 대한 규정과 마찬가지로 이윤가산율을 특정하지 않음

다. 미국

□ 미국은 2009년 납세자와 과세당국이 고위험 거래에 대한 정상가격 문제에 집중할 수 있도록 상대적으로 이전가격 위험이 낮은 저부가가치 그룹내부용역에 대한 간소화규정을 도입함[191]

○ 간소화규정은 2006년 임시 규정을 거쳐 2009년 입법됨[192]

□ 미국의 현행 간소화규정은 저부가가치용역에 대하여 이익가산 없이 관련 비용만을 배분하는 용역원가법(Services Cost Method)[193]을 적용하는 납세자에게 과세당국의 정상가격방법에 의한 과세소득 조정을 면제받도록 하는 규정임[194]

□ 용역원가법의 적용을 받기 위해서는 다음의 요건을 모두 충족하여야 함[195]

○ 적용 대상 용역에 해당할 것

○ 적용 배제 대상 용역에 해당하지 않을 것

○ 해당 법인의 핵심 사업에 관련되지 않을 것

---

191) OECD(2012), p. 154.

192) OECD(2012), p. 151.; IRS, T.D. 9456, Treatment of Services Under Section 482; Allocation of Income and Deductions from Intangible Property; Apportionment of Stewardship Expense, Internal Revenue Bulletin: 2009-33, August 17, 2009. (https://www.irs.gov/irb/2009-33_IRB/ar07.html#d0e228, 접속일자: 2017.02.16.)

193) 26 CFR § 1.482-9 (b).(https://www.law.cornell.edu/cfr/text/26/1.482-9, 접속일자: 2017.02.16.)

194) 26 CFR § 1.482-9 (b)(1).

195) 26 CFR § 1.482-9 (b)(2).

○ 문서화 규정을 충족할 것

□ 용역원가법의 적용대상 용역은 해당 법인 사업의 성패에 중대하게 관련되지 않는 용역으로 하며[196], (i) 국세청장(Commissioner)이 정하는 특정 용역(specified covered services) 또는 (ii) 저수익용역(low-margin services)에 해당하여야 함[197]

○ 특정 용역은 산업을 막론하고 통상적으로 필요로 하는 경영지원 성격의 용역으로 2007년 국세청장이 고시한 다음의 용역으로 함[198]

- 급여, 채권, 채무, 일반관리, 홍보, 회의조정 및 여행계획, 회계 및 감사, 조세, 보건·안전·환경 및 규제, 예산, 재정, 통계지원, 인사, 복지, 정보통신, 법무, 보험청구, 구매(지원기능) 등이 있음

○ 저수익용역은 비교가능 거래의 총용역원가에 대한 이윤가산율의 중간값(median comparable markup)이 7% 이하인 용역을 말함

- 이윤가산율의 중간값은 비교가능 거래들의 25번째 백분위수와 75번째 백분위수 사이의 중간값에 해당하는 이윤가산율을 뜻함

□ 용역원가법 적용 배제대상 용역은 다음과 같음[199]

○ 제조

○ 생산

○ 천연자원의 탐사, 채굴 및 가공

○ 건설

○ 판매 또는 구매

○ 연구, 개발, 실험

○ 공학 및 과학 기술 관련 용역

---

196) 26 CFR § 1.482-9 (b)(5).

197) 26 CFR § 1.482-9 (b)(3).

198) IRS, Rev. Proc. 2007-13, Internal Revenue Bulletin: 2007-3, January 16, 2007. (https://www.irs.gov/irb/2007-03_IRB/ar13.html, 접속일자: 2017.02.16.)

199) 26 CFR § 1.482-9 (b)(4).

○ 지급보증을 포함한 금융 관련 용역
○ 보험 및 재보험

□ 용역원가법을 적용하는 경우 다음의 문서를 구비하여야 함[200]
○ 납세자가 용역원가법을 정상가격방법으로 선정한다는 문서
○ 용역제공자와 용역을 제공받는 자에 대한 정보
○ 용역제공자의 총 용역원가, 제공 용역에 대한 기술
○ 원가배부기준

□ 공동용역계약(shared services agreement)에 대하여 용역원가법을 적용하기 위해서는 다음의 요건이 모두 충족되어야 하며, 용역원가는 계약 당사자의 합리적으로 예상되는 효익(reasonably anticipated benefits)을 토대로 합리적인 배부기준에 의해 계약의 모든 당사자에게 일관성 있게 적용되어야 함[201]
○ 둘 이상의 계약 당사자가 존재하여야 함
○ 용역의 제공으로 효익을 얻을 수 있는 모든 당사자가 공동용역계약의 당사자로 포함되어야 함
○ 제공된 용역이 최소한 하나 이상의 계약 당사자에게 효익을 제공하여야 함

라. 일본

□ 일본은 과세당국의 효율적 행정과 납세자의 납세협력부담 완화 및 조세 확실성 제고를 위해 2008년 국세청의 이전가격지침[202]을 개정하여 저부가가치 그룹내부용역에 대한 간소화규정을 도입함[203]

---

200) 26 CFR § 1.482-9 (b)(6).
201) 26 CFR § 1.482-9 (b)(7).
202) National Tax Agency of Japan, *Commissioner's Directive on the Operation of Transfer Pricing(Administrative Guidelines)*, 2013.

□ 일본의 간소화규정은 미국의 용역원가법과 유사하게 저부가가치용역에 대하여 이익가산 없이 관련 비용만을 배분하는 경우 과세당국이 정상가격방법에 의한 납세자의 과세소득을 조정하지 않도록 함[204]

□ 일본의 저부가가치용역에 대한 간소화규정을 적용받기 위한 요건은 다음과 같음

○ 제공되는 용역이 용역제공자와 용역을 제공받는 자 양측 모두의 사업의 중대한 부분을 차지하지 않을 것[205]

○ 용역원가가 용역제공자의 총비용에서 중대한 비중을 차지하지 않을 것

○ 용역제공자는 용역제공과 관련하여 무형자산을 사용하지 않을 것

○ 용역원가의 배분기준이 합리적일 것

- 일본의 이전가격지침은 용역원가 배분기준에 대하여 상세한 지침을 제시하지 않으나, 실무적으로는 용역의 성격에 맞게 배부기준을 수립하여야 함(예: IT용역의 경우 사용자 수, 홍보용역의 경우 매출액 기준 등)

□ 간소화규정을 적용할 수 있는 용역을 예시하면 다음과 같으며, 적용 배제대상 용역에 대해서는 별도로 명시하지 않음[206]

○ 예산 수립 및 관리

○ 회계, 세무, 법률

○ 매출채권

○ IT시스템의 운용, 유지 및 관리

○ 현금흐름 및 유동성 관리

○ 채용, 교육, 훈련 등 인사관리

○ 종업원 보상 및 보험 관리

---

203) OECD(2012), p. 94.

204) K. Gruendel et al., *Japan - Transfer Pricing*, Topical Analyses IBFD. (https://online.ibfd.org/document/tp_jp, 접속일자: 2017.02.16.)

205) Ibid.

206) Ibid.

○ 홍보
○ 기타 일반 행정 업무

□ 그룹내부용역 거래에 대한 문서화규정은 일반적인 이전가격 문서화 규정을 따르며, 다음의 문서를 추가로 구비하여야 함[207]
○ 용역계약서
○ 용역원가에 대한 상세자료
○ 정상가격방법 및 원가배부기준

마. 호주

□ 호주는 저위험 그룹내부용역에 대한 납세협력 부담을 완화하기 위하여 1999년[208] 그룹내부용역에 대한 간소화규정을 도입하였으며[209], 간소화제도는 (i) 비핵심용역에 대한 규정 (ii)소규모용역에 대한 규정 두 가지로 구분됨

1) 비핵심용역(non-core services)에 대한 간소화규정

□ 비핵심용역에 대한 간소화규정은 기업의 수익창출에 직접적인 연관이 없고, 반복적인 지원성격의 용역에 대하여 일정 요건을 만족시키는 경우, 통상의 정상가격 분석에 대한 의무를 면제하는 면책규정(safe harbour)임[210]
○ 비핵심용역에 해당하는지 여부는 해당 법인의 사업에 대한 기능분석 등을 통하여 판단하며, 일반행정용역, 인사관련 용역, IT, 기타 공통용역 등이 포함됨

---

207) Ibid.
208) OECD(2012), p. 35.
209) ATO, TR 1999/1, Income tax: international transfer pricing for intra-group services, para.2.(http://law.ato.gov.au/atolaw/view.htm?Docid=TXR/TR19991/NAT/ATO/00001, 접속일자: 2017.02.20.)
210) Ibid., para. 78~80.

○ 생산, 구매, 시장분석, 금융, 연구개발 관련 용역은 비핵심용역에 해당하지 않음

□ 비핵심용역에 대한 간소화규정 적용을 위해서는 다음의 요건을 모두 만족하여야 함[211]

○ 용역대가가 해당법인 총비용의 15% 이하(용역을 제공하는 자의 경우 총매출의 15% 이하)일 것

○ 용역원가에 대한 이윤가산율(markup)이 7.5% 이하일 것

- 거래 상대 국가의 정상가격산출 관행에 따라, 용역대가를 지급하는 경우 최대 10%, 용역대가를 지급받는 경우 최소 5%의 이윤가산율을 허용함

○ 관련 입증문서를 구비할 것

□ 간소화규정을 적용하는 법인은 다음의 문서를 갖추어야 함[212]

○ 용역의 성격과 범위에 대한 기술

○ 용역원가 관련 입증문서

○ 비핵심용역으로 분류한 이유와 비핵심용역의 비용 또는 매출비율(15% 기준 충족 여부)

○ 7.5% 외의 이윤가산율을 적용하는 경우 다른 이윤가산율 적용 사유

2) 소규모용역(De minimis cases)에 대한 간소화규정

□ 소규모용역에 대한 간소화규정은 용역대가가 50만호주달러 이하인 경우, 비핵심용역 해당 여부와 상관없이 통상의 정상가격 분석에 대한 의무를 면제하는 면책규정(safe harbour)임[213]

□ 소규모용역에 대한 정상가격 결정(이윤가산율)과 문서화 의무는 상기 비핵심용역에 대한 간소화규정과 같음[214]

---

211) Ibid., para. 81~84.

212) Ibid., para. 88.

213) Ibid., para. 86.

바. 싱가포르

□ 싱가포르는 저위험 그룹내부용역의 정상가격 산정에 대한 과세당국의 행정부담과 납세자의 납세협력부담을 완화하기 위하여 2016년 그룹내부용역에 대한 간소화규정을 싱가포르 이전가격지침[215]에 도입함[216]

□ 간소화규정의 적용을 받기 위해서는 다음의 요건을 만족하여야 함[217]

○ 용역이 다국적기업의 수익창출과 관련된 핵심사업의 일부가 아닌 지원성격의 반복적 용역으로 다음에 해당하는 용역일 것[218]

- 회계 및 감사
- 채권 및 채무 관리
- 예산 업무
- IT 및 데이터베이스 관리
- 종업원 급여, 복리후생, 채용, 훈련 등 인사관리
- 일반 행정
- 법무
- 기업홍보
- 납세협력 업무

○ 용역제공자가 해당 용역을 특수관계가 없는 제3자에게 제공하지 않을 것

○ 용역제공과 관련한 모든 직・간접 비용에 대해 5%의 이윤가산율을 적용할 것

---

214) Ibid.

215) IRAS, *e-Tax Guide*, Transfer Pricing Guidelines, 2017. (https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/e-Tax_Guides/etaxguide_CIT_Transfer%20Pricing%20Guidelines_4th.pdf, 접속일자: 2017.02.20.).

216) J. (Jee) Chang & S. Ying, *Singapore - Transfer Pricing*, Topical Analyses IBFD.

217) IRAS(2017), para. 12.26.

218) Ibid., Annex C.

□ 한편, 특수관계기업 간 상기 반복적이고 지원적 성격의 용역에 대해 원가부담계약(cost-pooling contract)을 체결한 경우 미국의 용역원가법과 같이 이익가산 없이 용역제공에 대한 원가만 배분할 수 있음[219]

○ 동 규정을 적용하기 위해서는 상기 간소화규정의 용역 범위 등의 요건 외에 제공되는 용역이 용역제공자의 주된 사업활동이 아니며, 관련 비용이 용역제공자 전체 비용의 15% 이하여야 함

□ 간소화규정을 적용하는 납세자는 다음 문서를 구비하여야 함[220]

○ 제공된 용역에 대한 기술

○ 원가배부기준과 해당 기준 적용의 이유

○ 기대 효익

○ 원가집합과 배부에 대한 세부 계산내역

사. 체코

□ 체코는 EU의 저부가가치용역에 대한 지침에 따라 2012년 11월 저부가가치용역에 대한 간소화규정을 도입하여 2013년 1월 1일부터 시행함[221]

□ 저부가가치용역에 대한 간소화규정을 적용받기 위해서는 다음의 요건을 모두 만족하여야 하며, 요건 충족 시 통상의 정상가격 분석에 대한 의무를 면제함(safe harbour rule)[222]

○ 제공되는 용역이 해당 기업의 핵심사업활동이 아니며, 지원성격의 반복적으로 이루어지는 저부가가치용역에 해당할 것

---

219) Ibid., para. 12.31.

220) Ibid., para. 12.32.

221) T. Balco, *Czech Republic - Transfer Pricing*, Topical Analyses IBFD.

222) Ibid.

○ 연간 용역대가가 (i) 용역제공자 총매출액의 10% 이하인 동시에 5천만체코코루나 이하이고, (ii) 용역을 제공받는 자 총비용의 20% 이하이면서 5천만체코코루나 이하일 것

○ 정상가격 산정에 원가가산법을 사용하는 경우 이윤가산율 3~7%를 적용할 것

□ 저부가가치용역에 대한 간소화규정을 적용하는 납세자는 다음의 문서를 구비하여야 함[223]

○ 용역거래 당사자

○ 용역제공 사실을 입증하는 문서와 제공된 용역에 대한 기술

○ 기대 효익

○ 정상가격 산정방법[224]

아. 기타 국가

□ 상기 국가 외에 저부가가치용역에 대한 간소화규정을 도입한 국가로는 헝가리, 네덜란드, 오스트리아, 뉴질랜드 등이 있음

□ 헝가리는 EU의 저부가가치용역에 대한 지침에 따라 2012년 1월 1일부터 저부가가치용역에 대한 간소화제도를 시행함[225]

○ 저부가가치용역에 대한 간소화규정을 적용받기 위해서는 다음의 요건을 모두 만족하여야 하며, 요건 충족 시 통상의 정상가격 분석에 대한 의무를 면제함(safe harbour rule)[226]

---

223) Ibid.

224) 내부그룹용역에 대해서는 비교가능 제3자 가격방법 또는 원가가산법 중 하나를 선택하여 적용할 수 있음.

225) J. Jancsa-Pék, *Hungary - Transfer Pricing*, Topical Analyses IBFD.

226) Ibid.

- 제공되는 용역이 해당 기업의 핵심사업활동이 아니며, 지원성격의 반복적으로 이루어지는 저부가가치용역에 해당할 것
- (i) 연간 용역대가가 1억 5천만헝가리포린트 이하이며 (i)용역제공자 총매출액의 5% 이하이고 (iii) 용역을 제공받는 자의 영업비용의 10% 이하일 것
- 정상가격 산정에 원가가산법을 사용하는 경우 이윤가산율 3~10%를 적용할 것
- 저부가가치용역에 대한 간소화규정을 적용하는 납세자의 문서화의무는 별도로 규정하지 않음

□ 네덜란드와 오스트리아는 미국과 일본의 경우처럼 저부가가치용역에 대해 이익가산 없이 원가만 배부하는 방식을 예외적으로 허용하고 있음

○ 네덜란드는 2004년 행정지침을 통해 간소화규정을 도입하여[227], 기업의 핵심사업과 관련이 없는 용역에 대하여 납세자의 사전 신청에 따라 용역원가법을 적용할 수 있음[228]

○ 오스트리아는 2010년 이전가격지침을 통해 저부가가치용역에 대해 용역원가법을 적용할 수 있도록 함[229][230]

- 용역원가법은 제공되는 용역이 기업의 핵심사업과 관련이 없거나, 용역의 시장가치가 용역원가보다 작은 경우에 한해 적용할 수 있음

□ 뉴질랜드는 호주의 간소화규정을 따라 2000년에 이전가격지침에 간소화규정을 도입함[231][232]

○ 뉴질랜드의 간소화규정은 호주의 경우와 같이 (i) 비핵심용역에 대한 규정과 (ii) 소규

227) OECD(2012), p. 105.
228) H. van Dam & T. Wiertsema, *Netherlands - Transfer Pricing*, Topical Analyses IBFD.
229) S. Bernegger, W. Rosar & T. Tanzer, *Austria - Transfer Pricing*, Topical Analyses IBFD.
230) OECD(2012), p. 39.
231) Ibid., p. 108.
232) New Zealand Inland Revenue, *Transfer Pricing Guidelines*, 2000. para. 557~567.

모용역에 대한 규정을 병행하여 적용하고 있음

○ 비핵심용역에 대한 간소화규정은 호주의 제도와 동일하나, 소규모용역에 대한 간소화규정은 제한기준 금액기준을 달리하고 있음

- 소규모용역 간소화규정의 적용을 받을 수 있는 용역의 공급대가는 10만뉴질랜드 달러 이하여야 함

V. 요약 및 개선방향

1. 국제비교

가. 무형자산 거래

□ 이하에서는 무형자산 거래와 관련된 우리나라 이전가격세제의 미비점을 중심으로 OECD 이전가격지침(BEPS 프로젝트 Action 8-10 최종보고서)과 해외 주요국의 이전가격세제상의 무형자산 관련 주요 내용을 요약 정리함

□ 해외 주요국들은 우리나라와 달리 자국 세법에 규정된 이전가격 산정원칙에 대한 해석을 돕기 위해 권한 있는 과세당국에서 별도의 규칙, 지침, 사례집 등을 일반에 제공하고 있음

○ 우리나라는 이전가격과 관련하여 별도의 지침 등을 제공하고 있지 않으며, 「국조법」 기본통칙, 집행기준에 포함된 내용만으로는 무형자산 거래의 이전가격 과세와 관련된 법해석상의 불명확성을 해소하기 어려운 실정임

○ 반면 미국은 재무부 규칙, 캐나다는 국세청 Information Circular, 일본은 국세청 이전가격 사무운영요령과 이전가격세제의 적용에 관한 참고 사례집, 호주는 국세청 예규(Tax rulings)의 형태로 지침 등을 제공함

○ 이러한 해외 주요국들의 이전가격 지침 또는 사례집은 이전가격 과세문제에 대한 과세당국의 공식적인 견해를 반영한 것으로, 국가별로 정도의 차이는 있지만 일정한 전제하에 과세당국의 이전가격 과세행정에 대해 구속력을 가짐

□ 우리나라와 해외 주요국들의 이전가격 관련 세법 규정, 지침 등은 기본적으로 OECD 이전가격지침의 내용을 반영하여 제정 또는 작성된 것이지만, OECD 이전가격지침의 법원성 인정 여부와 정도에 있어서는 국가별로 차이를 보임

○ 우리나라의 경우 OECD 이전가격지침의 내용을 반영하여 「국조법」을 제・개정하였지만, 국조법 등에서 OECD 이전가격지침에 대한 명시적인 참조 규정을 확인할 수 없음

○ 미국과 일본의 경우도 OECD 이전가격지침의 법원성을 인정하는 세법 규정 등의 근거를 확인하기 어려움

○ 반면 캐나다의 경우 이전가격 과세 문제에 관한 국세청장의 견해를 반영한 공식문서(IC87-2R, TPM-14)를 통해, 호주의 경우 소득세법 시행규칙과 국세청장에게 법적인 구속력을 가지는 예규(TR 97/20)를 통해 OECD 이전가격지침상의 정상가격원칙을 참조하도록 함

- OECD 이전가격지침의 정상가격원칙에 따르되, 자국의 현실 등을 고려하여 수용하기 어려운 점이 있는 경우 그러한 OECD와의 견해 차이를 예규 등에 기술하는 방식으로 수용 정도를 조율함

□ OECD와 조사대상국가 중 미국, 캐나다, 일본에서는 이전가격 분석 목적상의 무형자산의 정의에 관한 규정을 두고 있는 반면, 우리나라와 호주는 이전가격 분석을 위한 무형자산의 정의 규정이 없음

○ 우리나라는 「국조법」 적용대상이 되는 국제거래에 무형자산 거래를 포함하고 있을 뿐, 무형자산의 구체적인 정의나 범위에 대해서는 규정하는 바가 없음

○ OECD는 특정 자산 등이 이전가격 목적상 무형자산으로 식별되기 위해서는 무형성, 소유 또는 통제가능성, 가치성을 충족해야 한다고 요건을 정했지만, 무형자산의 종류를 유형화하지는 않음

○ 미국은 개별 용역으로부터의 독립성, 가치성을 이전가격 목적상 무형자산의 요건으로 정하고, 이러한 무형자산의 종류로 특허권 등 법적으로 보호되는 권리 및 이와 유사한 사실상의 권리를 열거함

○ 캐나다와 일본은 무형자산의 요건을 따로 정하지 않고, 특허권 등의 자산과 사실상의 권리를 포함하는 개념으로 열거주의에 따라 무형자산을 정의함

□ 무형자산 거래의 정상가격 산출방법 선정과 관련하여 우리나라와 OECD, 해외 주요국들 모두가 최적 방법 원칙을 채택하고 있지만, 이 중 미국은 거래 유형별로 적용가능한 정상가격 산출방법 종류를 달리 정하고 있음

○ 우리나라와 미국을 제외한 조사대상국가는 거래 유형과 무관하게 비교가능 제3자 가격방법, 재판매가격방법, 원가가산방법, 이익분할방법, 거래순이익률법, 기타 합리적인 방법 중 가장 합리적인 방법을 정상가격 산출방법으로 적용하도록 규정함

○ 반면 미국은 유형자산거래, 무형자산거래, 서비스거래로 구분하여 각 거래 유형별로 적용가능한 방법을 달리 정하고 있으며, 각 거래 유형별로 적용가능한 방법 내에서 가장 합리적인 방법을 정상가격 산출방법으로 선택하도록 함

- 무형자산 거래의 경우 비교가능 제3자 가격방법, 이익분할방법, 비교가능이익방법, 기타 합리적인 방법 중 가장 적절한 방법을 정상가격 산출방법으로 선정하도록 하여, 재판매가격방법과 원가가산방법의 적용을 원천적으로 배제함

□ OECD는 무형자산 거래의 정상가격 산출방법으로서 현금흐름할인법을 포함한 가치평가방법의 유용성을 강조한 반면, 우리나라와 해외 주요국들은 가치평가방법을 별도의 정상가격 산출방법 유형으로 정하지 않고 기타의 합리적인 방법에 포함함

○ OECD는 현금흐름할인법을 중심으로 가치평가방법 적용 시 가정 또는 변수의 적용 등 유의사항에 대해 상세한 지침을 제공하는 반면, 우리나라와 해외 주요국들의 경우 가치평가방법에 대한 별도의 지침이 없음

□ OECD와 해외 주요국들은 우리나라와 달리 기타 합리적인 방법에 대해 최적 방법 원칙 하에서 다른 방법과 동등한 지위를 부여함

○ 우리나라는 비교가능 제3자 가격방법 등을 적용할 수 없는 경우에 한하여 기타 합리

적인 방법을 적용할 수 있도록 하여, 현금흐름할인법을 포함한 가치평가방법이 다른 방법에 비해 후순위로 적용되어야 하는 구조임

○ 반면 OECD와 해외 주요국들은 모든 정상가격 산출방법에 대해 동등한 지위를 부여함으로써, 현금흐름할인법 등의 가치평가방법이 가장 적절한 방법이라고 판단되는 경우, 다른 방법의 적용 타당성에 대해 검토를 할 필요가 없음

□ OECD와 해외 주요국들은 무형자산 거래의 정상가격 산출방법 선정과 관련하여 특정 방법의 사용이 적절 또는 부적절한 상황을 제시하고, 필요한 경우 관련된 구체적인 예시를 함께 제공하는 반면, 우리나라는 이와 같은 규정 또는 지침 제공이 없음

○ 주로 이익분할방법의 적용이 적절 또는 유용한 상황, 단방향 분석방법(비교가능 제3자 가격방법, 재판매가격방법, 원가가산방법, 거래순이익률방법)의 적용이 부적절한 상황, 비교가능 제3자 가격방법을 활용할 수 있는 경우 등을 제시함

○ OECD는 이에 더해 무형자산 또는 무형자산 관련 권리의 이전과 관련하여 가장 유용할 것으로 판단되는 방법은 비교가능 제3자 가격방법과 이익분할방법이며, 가치평가방법 또한 유용한 방법이 될 수 있다고 설명함

□ OECD와 조사대상국가 중 미국, 캐나다는 무형자산의 사후적 이익(실현 이익)에 기초하여 거래 당시에 정한 가격의 적정성을 판단하고, 필요 시 과세당국이 과세조정을 할 수 있는 규정을 두고 있는 반면, 우리나라와 일본, 호주는 이러한 무형자산 거래가격의 사후조정에 관한 규정을 두고 있지 않음

○ OECD의 경우 HTVI의 일반적인 특징(부분 개발 상태에서의 이전, 일괄 대가 지급 조건으로 이전 등)을 갖는 무형자산 거래에 대해 사후적 조정을 검토할 것을 권고함

- 다만, HTVI에 해당하더라도 사후조정을 할 수 없는 예외규정을 함께 둠

○ 미국의 경우 소득세법상 소득상응성 원칙을 바탕으로 무형자산이 1년 이상의 기간에 걸쳐 이전되거나 일괄 대가 지급 조건으로 이전되는 경우 과세당국이 주기적 조정을 할 수 있도록 함

- 다만, 일정한 경우 주기적 조정을 할 수 없도록 예외 규정을 둠

○ 캐나다는 사후적 이익을 바탕으로 한 가격 조정은 원칙적으로 적절하지 않지만, 가격 변동을 유발한 상황 등이 거래 당시에 합리적으로 고려할 수 있었던 요소인지에 대해서는 과세당국에서 판단하여 필요 시 조정을 검토할 필요가 있다고 규정함

〈표 Ⅳ-1〉 무형자산 거래 관련 이전가격지침 국제비교 요약

구분		대한민국	OECD	미국	캐나다	일본	호주
지침, 사례집 제공		×	해당없음	○	○	○	○
		-		재무부규칙 482	IC87-2R	사무운영요령 참고사례집	TR 97/20
OECD 이전가격지침 법원성 인정		×	해당없음	×	△[1]	×	△[1]
		-		-	IC87-2R TPM-14	-	소득세법 (Sub 815-B) TR 97/20
무형자산의 정의	요건	×	○	○	×	×	×
		-	무형성 통제가능성 가치성	독립성 가치성	-	-	-
	예시	×	×	○	○	○[3]	×
		-	-[2]	① 특허권 등 법적 보호 권리 ② 이와 유사한 사실상의 권리	① 특허권 등 자산 사용 권리 ② 노하우 등 지적재산권	① 특허권 등 자산 ② 고객목록, 판매망 등	-
정상가격 산출방법	원칙		최적 방법 원칙(Best method rule)				
	거래 유형별 구분 적용	×	×	○	×	×	×
		-	-	①유형자산 ②무형자산 ③서비스 거래로 구분, 별도의 방법론 적용	-	-	-

〈표 Ⅳ-1〉의 계속

구분		대한민국	OECD	미국	캐나다	일본	호주
	가치평가 방법 관련 지침	기타 합리적인 방법으로 고려	DCF[4] 중심으로 상세 지침 제공	기타 합리적인 방법으로 고려하며, 별도의 구체적인 지침은 없음.			
	우선순위	기타 합리적인 방법 후순위로 적용	정상가격 산출방법 간에 우선순위 없음. (가치평가방법을 포함한 기타 합리적인 방법에 대해서도 최적 방법 원칙하에서 다른 방법과 동등한 지위 부여)				
	선정 관련 추가 지침[5]	×	○	○	○	○	○
		-	CUP, PS, VT 권고 단방향 방법 부적절한 경우 제시 PS 적용이 적절한 경우 제시	PS 적용이 적절한 경우 등 다양한 예시 제공	단방향 방법 적용이 부적절한 경우 제시 PS 적용이 적절한 경우 제시	PS 적절한 경우 제시	PS, TNM 적용이 적절한 경우 제시
무형자산 거래가격 사후조정		×	○	○	△[6]	×	×
		-	HTVI 지침 (예외규정 有)	소득상응성원칙 주기적 조정 (예외규정 有)	OECD, 미국과 유사한 취지	-	-

주: 1) 강성태(2014), p.110~111에서는 해외 국가들의 OECD 이전가격지침의 법원성에 대한 입장을 설명하면서, 캐나다, 호주의 경우 국내 조세법상의 이전가격 규정을 적용할 때 OECD 이전가격지침을 입법연혁이나 시행규칙을 통하여 근거로 제시하고 있다고 설명함.
2) 이전가격 분석 목적의 무형자산의 종류를 유형화하지는 않지만, 무형자산의 식별에 대한 이해를 돕기 위해 이전가격 분석 시 자주 고려되는 자산 등을 예시하고 해당 자산 등이 이전가격 분석상 무형자산으로 취급되기 위한 요건을 충족하는지 여부 등에 대해 설명함.
3) 일본 국세청은 동 규정이 미국 이전가격세제상의 무형자산의 정의와 유사한 것이라는 견해를 나타냄.
4) DCF는 현금흐름할인법을 의미함.
5) CUP은 바교가능 제3자 가격방법, PS:는 이익분할방법, TNM은 거래순이익률방법, VT는 가치평가방법을 의미함.
6) 사후적인 이익을 바탕으로 무형자산에 관한 이전가격을 결정하는 것에 대해 기본적으로는 비판적인 입장이지만, 거래 당시에 사후적 요소에 대해 충분히 고려했는지에 대해 과세당국이 평가하여 조정할 수 있는 여지를 둠.

자료: 국제기구의 관련 지침과 각국의 세법규정을 참고하여 저자 작성.

나. 저부가가치 그룹내부용역 거래

□ 우리나라는 2006년 OECD 이전가격지침에 부합하는 내부용역거래에 대한 이전가격세제를 도입하였으나, BEPS 프로젝트 8~10에서 제시하는 저부가가치용역에 대한 별도의 간소화제도는 도입되지 않음

○ 우리나라의 내부용역거래에 대한 현행 이전가격세제는 용역대가의 손금산입과 관련하여 용역제공의 실재성과 정상가격산정에 대한 일반적인 원칙을 제시함

○ 현행 규정은 저부가가치용역과 여타의 내부그룹용역을 구분하지 않음

□ 한편, 현재까지 Action 8-10에서 제시하는 저부가가치용역에 대한 간소화규정에 가장 부합한 제도를 도입한 국가는 최근에 관련 지침을 개정한 싱가포르가 있으며, 일부 OECD 회원국에서 유사한 제도를 도입한 것으로 파악됨

○ 싱가포르는 2016년 이전가격지침을 개정하여 BEPS 프로젝트의 권고사항을 대부분 반영하여 간소화규정을 도입함

○ Action 8-10의 이행계획에 따라 2018년부터 저부가가치용역에 대한 간소화규정을 도입할 국가들 증가할 것으로 보임

□ 그룹내부용역에 대한 간소화규정은 OECD와 EU의 저부가가치용역에 대한 간소화규정, UN의 저수익용역과 저비용용역을 구분하는 간소화규정, 그리고 미국의 용역원가법 등 크게 3가지 유형으로 분류할 수 있음

○ OECD와 EU는 저부가가치용역에 대한 정상가격산정방법으로 원가가산법[233]을 제시하고, 적정 이윤가산율(또는 범위)을 특정하는 간소화 접근법을 제시함

- 조사대상국 중 싱가포르, 체코, 헝가리가 OECD와 EU의 저부가가치용역에 대한 지침과 유사한 제도를 채택함

233) 그룹내부용역에 대한 정상가격 산정방법 중 가장 신뢰도가 높은 방법은 비교가능 제3자 가격방법(CUP)이나, 저부가가치용역의 특성상 실무적 적용이 어렵기 때문에, 대안으로 원가가산법 사용을 권고함.

○ UN은 간소화규정 적용 대상 용역을 저수익용역과 저비용용역으로 구분하여 접근함
- UN의 이러한 간소화규정 지침은 호주의 사례를 따른 것으로[234], 호주 외에 뉴질랜드에서 동일한 제도를 채택함

○ 미국은 저부가가치용역에 대하여 별도의 이익가산 없이 용역원가만을 배부하는 용역원가법을 도입하였으며, 이러한 접근법은 현재 그룹내부용역에 대한 간소화규정 중 가장 많은 국가에서 채택되고 있는 것으로 보임
- 용역원가법을 적용하는 국가로는 일본, 싱가포르, 네덜란드, 오스트리아 등이 있음

〈표 Ⅳ-2〉 그룹내부용역에 대한 간소화규정 유형

구분		OECD/EU 모델	UN 모델	미국 모델
제 도		저부가가치용역에 대한 간소화규정	저수익용역 및 저비용 용역에 대한 간소화규정	저부가가치용역에 대한 용역원가법 적용
주요 특징	1) 적용대상용역	저부가가치용역	저수익용역, 저비용용역	저부가가치용역
	2) 정상가격방법	이익가산법	이익가산법	용역원가법
	3) 이윤가산율	고정된 이윤가산율(OECD) 또는 범위(EU) 지정	고정된 이윤가산율 또는 범위 지정 권고	0% (용역원가만 배분)
	4) 제한기준	각 국가의 특성에 맞게 제한기준 도입 권고	저비용용역에 대하여 각국의 특성에 맞게 제한기준 도입 권고	N/A
도 입 국 가		싱가포르[1], 체코, 헝가리	호주, 뉴질랜드	일본, 싱가포르[1], 네덜란드, 오스트리아

주: 1) 싱가포르는 저부가가치용역에 대하여 5%의 이익을 가산하는 방법과 용역원가만을 배부하는 용역원가법을 모두 허용함.
자료: 각 국제기구의 관련 지침과 각국의 관련 세법 및 이전가격지침을 참고하여 저자 작성.

234) United Nations(2015), p. 22의 주석 참고.

□ 각국의 간소화규정은 제도의 정책 목표, 적용대상 용역의 범위, 용역의 원가집합 산정 및 배부기준에 대한 중요성 등에서 공통점을 보이는 반면, 정상가격방법, 적용 이윤가산율, 제한기준 도입 여부 등 제도의 세부사항에서는 차이점을 보임

□ 각국의 간소화규정은 공통적으로 간소화규정 요건을 만족시키는 경우, 납세자의 통상의 정상가격 분석 의무를 면제시켜 납세자와 과세당국의 행정부담을 완화하고 조세 확실성을 제고하는 정책목표를 가짐

○ 그룹내부거래를 고위험과 저위험 거래로 구분하여, 납세자와 과세당국 모두 관련 인력 및 시간 등 자원을 고위험거래의 정상가격 분석 및 조사에 초점을 맞추도록 함

□ 각국의 간소화규정은 공통적으로 그 대상 용역을 반복적으로 발생하는 지원 성격의 용역으로 하며, 기업의 핵심사업에 직접적인 관련이 있는 용역은 적용을 배제하는 등, 적용 대상 용역의 성격과 범위에서 중대한 차이점을 보이는 않음

○ 적용대상 용역을 저부가가치용역, 저수익용역, 비핵심용역 등으로 그 명칭을 달리하고, 적용 대상 용역에 대한 구체적인 예시 제공 여부 등 세부적인 규정에서는 차이가 존재함

○ UN모델을 채택한 호주와 뉴질랜드는 저비용 또는 소규모 용역의 경우 용역의 성격에 상관없이 간소화규정을 적용한다는 차이점을 보임

□ OECD/EU모델과 UN모델은 이익가산법을, 미국모델은 용역원가법을 채택하는 차이점을 보이며, 이윤가산율을 채택한 국가들의 경우 적정 이윤가산율에서는 차이점을 보임

□ 이익가산법과 용역원가법은 공통적으로 용역 제공과 관련한 원가집합의 계산과 원가의 합리적 배부를 가장 중요한 검토 항목으로 보아 납세자에게 용역의 원가집합과 배부기준의 합리성에 대한 입증책임을 강조함

○ 용역의 원가집합에 주주비용, 중복비용, 직접청구비용 등의 비용을 제외하며, 용역

수혜자의 기대편익에 상응하도록 원가 배부기준을 설정하도록 요구함

□ 간소화규정의 남용으로 인한 세수손실을 방지하기 위해 OECD모델은 저부가가치용역에 대하여, UN모델은 저비용용역에 대하여 각 국가의 상황에 맞게 제한기준 도입을 권고함

○ 싱가포르, 체코, 헝가리, 호주, 뉴질랜드 등에서 제한기준을 도입함

〈표 Ⅳ-3〉 저부가가치용역에 대한 간소화규정 국제비교 요약

구분	국가	도입 연도	대상용역	정상가격 방법	이익 가산율	제한기준(threshold)[1]
OECD/EU 모델	OECD	2015	저부가 가치용역	이익 가산법	5%	- 각국의 상황에 맞게 도입 권고
	EU	2010	저부가 가치용역	이익 가산법	3~10%	-
	싱가포르[2]	2016	저부가 가치용역	이익 가산법	5%	-
	체코	2013	저부가 가치용역	이익 가산법	3~7%	- 용역제공자: 총매출액의 10% 이하 - 용역수취자: 총비용의 20% 이하 - 용역대가: 연간 CZK 5천만 이하
	헝가리	2012	저부가 가치용역	이익 가산법	3~10%	- 용역제공자: 총매출액의 5% 이하 - 용역수취자: 영업비용의 10% 이하 - 용역대가: 연간 HUF 1억5천만 이하
UN 모델	UN	2017 예정	저수익 용역	이익 가산법	고정률[3]	-
			저비용 용역	이익 가산법	고정률[3]	- 각국의 상황에 맞게 도입 권고
	호주	1999	비핵심 용역	이익 가산법	7.5% 이하[4]	- 용역수취자: 총비용의 15% 이하
			소규모 용역[5]	이익 가산법	7.5% 이하[4]	- AUD 50만 이하
	뉴질랜드	2000	비핵심 용역	이익 가산법	7.5% 이하[4]	- 용역수취자: 총비용의 15% 이하

〈표 Ⅳ-3〉의 계속

구분	국가	도입 연도	대상용역	정상가격 방법	이익 가산율	제한기준(threshold)[1]
			소규모 용역[5]	이익 가산법	7.5% 이하[4]	- NZD 10만 이하
미국 모델	미국	2006[6]	저부가 가치용역	용역 원가법	0%	-
	일본	2008	저부가 가치용역	용역 원가법	0%	-
	싱가포르[2]	2016	저부가 가치용역	용역 원가법	0%	- 용역제공자: 용역원가가 총비용의 15% 이하
	네덜란드	2004	저부가 가치용역	용역 원가법	0%	-
	오스트리아	2010	저부가 가치용역	용역 원가법	0%	-

주: 1) 다수의 요건이 있는 경우 모든 요건을 만족하여야 함.
2) 싱가포르는 저부가가치용역에 대하여 고정률을 적용하는 이익가산법과 용역원가만을 청구하는 용역원가법 모두를 허용함.
3) 고정률 적용을 권고하나, OECD와 같이 특정 이윤가산율을 제시하지 않음.
4) 거래상대국 과세당국의 입장에 따라, 용역을 제공하는 경우 최소 5% 이상, 용역을 제공받는 경우 최대10%까지 허용.
5) 비핵심용역 해당 여부와 관계없이 제한기준 이하의 용역에 적용함.
6) 2006년 임시 지침을 거쳐 2009년 입법됨.
자료: 국제기구의 관련 지침과 각국의 세법규정을 참고하여 저자 작성.

2. 우리나라의 무형자산 및 그룹내부용역 거래 관련 규정의 개선방향

가. 무형자산 거래 관련 규정의 개선방향

□ 이하에서는 앞서 살펴본 우리나라의 무형자산 거래 관련 이전가격세제의 운영 현황과 문제점을 중심으로 OECD 이전가격지침과 주요국의 이전가격세제를 참고하여 우리나라의 관련 이전가격세제의 개선방향을 제시함

1) 이전가격 분석 목적의 무형자산의 정의 신설

□ 이전가격 목적의 무형자산의 정의를 명확히 하여 이전가격세제상 무형자산의 범위를 명확히 함으로써 무형자산 고유의 특성에 맞는 정상가격 산출방법이 선정되고 합리적인 정상가격 산정이 이루어질 수 있도록 할 필요가 있음

○ 단순히 대상 자산의 종류를 열거하는 방식보다는, 미국의 사례를 참고하여 이전가격 목적상 무형자산으로 정의되기 위한 요건을 명시하고, 이러한 요건을 충족하는 자산 등의 유형을 유형별 포괄주의 방식으로 제시하는 방안을 고려해 볼 수 있음

2) 무형자산 거래의 정상가격 산정 기준 수정 및 보완

□ 현행「국조법」법령체계를 최대한 유지하면서 OECD 권고에 따라 실무상 이익분할방법과 가치평가방법의 활용도를 제고하기 위해,「국조법 시행령」에 무형자산 거래의 정상가격 산출방법에 관한 지침을 추가로 반영하는 방식을 고려할 수 있음

○ 미국의 사례와 같이 거래 유형별로 적용가능한 정상가격 산출방법을 다르게 정함으로써 무형자산 이전가격 분석에 적합한 방법이 정상가격 산출방법으로 선택되도록 유도할 수도 있지만, 이러한 법 개정을 위해서는 현행「국조법」법령체계에 큰 개편이 요구됨

□ 지급보증용역 거래의 이전가격과 관련하여「국조법 시행령」에 정상가격 산출방법을 추가하였던 전례를 참고하여, 현금흐름할인법을 포함한 가치평가방법을 무형자산 거래와 관련된 기타의 합리적인 방법의 한 유형으로「국조법 시행령」에 명시하는 방안을 고려해 볼 수 있음

○ 지급보증용역 거래에 대한 납세자와 과세당국 간의 이전가격 과세분쟁이 급증함에 따라, 지급보증용역 거래의 특수성을 고려하여 2013년「국조법 시행령」개정을 통해 보증인의 예상 위험과 비용과 피보증인의 기대편익을 기초로 정상가격을 산출하는 방법을 기타 합리적인 방법의 유형으로 명시한 바 있음[235)]

□ 또한 가치평가방법의 활용도 제고를 위해서는 위와 같은 「국조법 시행령」 개정에 더해 정상가격 산출방법 간의 우선순위 적용을 폐지하는 「국조법」 개정이 함께 추진될 필요가 있음

○ 「국조법 시행령」 개정을 통해 가치평가방법을 기타 합리적인 방법의 유형으로 명시한다고 하더라도, 현행 「국조법」상 정상가격 산출방법 선정 원칙에 따라 기타 합리적인 방법은 다른 방법을 적용할 수 없는 경우에 한하여 2순위로 적용 가능하기 때문임

○ OECD를 비롯한 해외 주요국의 사례를 보더라도, 기타 합리적인 방법에 대해 여타의 방법과 동등한 지위를 부여하며, 정상가격 산출방법 간에 우선순위를 두지 않음

□ 이 외에도 OECD와 해외 주요국의 이전가격지침을 참고하여 「국조법 시행령」에 이익분할방법을 적용하는 것이 일반적으로 적절한 상황 또는 조건, 단편적 분석방법을 적용하는 것이 일반적으로 부적절한 상황 또는 조건 등과 같은 정상가격 산출방법 선정 관련 추가 지침을 신설할 필요가 있음

□ 만약 위와 같은 법령 개정이 어렵다면, 무형자산 정상가격 산정 기준에 관한 명확한 법해석 기준과 과세당국의 공식 견해를 제시하는 별도의 지침, 사례집 등을 제공하거나, 현행 「국조법 집행기준」을 보완하여 납세자와 과세당국이 참고할 수 있도록 할 필요가 있음

○ 해외 주요국들도 법규정에는 정상가격 산정 원칙과 과세조정에 관한 일반적이고 함축적인 내용만을 담고, 지침이나 사례집을 통해 상세한 지침 또는 해석을 제공함

○ 우리나라의 과세 사례, 그리고 OECD와 해외 주요국의 이전가격지침상에서 특정 거래 조건을 전제로 정형화한 정상가격 산정 원칙이나 사례를 중심으로 별도의 지침이나 사례집을 발간하거나, 현행 「국조법 집행기준」을 개선할 필요가 있음

□ 또한 무형자산 거래의 정상가격 산정에 관한 통계자료를 개선하여 무형자산 거래 관련 이전가격세제의 운영 현황을 파악할 수 있는 자료를 축적하고 관리할 필요가 있음

○ 거래 유형별로 선택된 정상가격 산출방법에 관한 통계를 확인할 수 있도록 APA 통

---

235) 이용찬(2014), p.199의 내용과 「국조법 시행령」 제6조의2 규정을 바탕으로 정리함.

계 등을 보완할 필요가 있음

○ 납세자가 무형자산 거래에 대한 정상가격 산출방법 신고서 작성 시 실제로 선택한 정상가격 산출방법과 그 선택 이유를 명확히 기재하도록 하고, 부실 기재에 대해 과태료를 엄격하게 부과함으로써 문서화 및 신고 단계의 이전가격 통계의 신뢰도를 제고할 필요가 있음

3) 무형자산 거래가격 사후조정 규정의 도입 필요성에 대한 검토

□ BEPS 프로젝트 참여국 간에 아직 합의가 완료되지는 않았지만, Action 8-10 최종보고서에 HTVI 관련 지침의 초안을 도입하였는바, 무형자산 거래가격의 사후조정 규정 도입에 관한 논의가 필요한 시점이라고 보임

○ HTVI 지침 도입과 관련하여 BEPS 프로젝트 참여국 간에 의견 대립이 첨예하여 2017년 말까지 각국의 의견을 추가로 수렴할 예정임

□ 다만, 다음과 같은 사항을 종합적으로 고려하여 관련 규정의 도입 여부 및 시기를 신중히 검토할 필요가 있음

○ 독립기업원칙 위배[236], 법의 예측가능성 훼손, 과세당국의 과세권 남용 가능성 등의 문제와 국제적 이중과세 위험 증가[237]에 따른 해결방안 마련의 필요성을 고려해야 함

○ 국제 과세권 분쟁 측면에서 무형자산 양도거래 관련 우리나라의 지위(기술 수출국 또는 기술 수입국)에 대한 판단을 바탕으로 관련 규정의 도입 여부를 신중히 결정해야 함

- 관련 규정 도입에 따라 다국적기업의 조세회피 가능성에 대해 기술 수출국으로서 얻을 수 있는 대응 효과와 기술 수입국으로서 상실할 수 있는 법적 안정성 및 대응조정에 따른 세수 효과를 함께 고려해야 함[238]

---

236) 이창희(2015), pp.278~279. 참고

237) 박정우 외(2005), p.215. 참고

□ 만약 무형자산 거래에 대해 사후조정 규정을 도입한다면, 납세자와 과세당국 간에 정보 비대칭 현상이 크게 발생할 수 있는 다른 유형의 거래(예: 원가분담약정 거래, 사업구조 재편 거래)에 대해서도 이러한 사후조정 규정을 일관되게 확대 적용할지에 대한 검토가 필요함

나. 저부가가치 그룹내부용역 거래 관련 규정의 개선방향

□ 이하에서는 앞서 살펴본 우리나라의 그룹내부용역 거래에 대한 이전가격세제의 문제점을 중심으로 BEPS 프로젝트 Action 8-10의 간소화제도와 주요국의 관련 제도를 참고하여 우리나라의 관련 이전가격세제의 개선방향을 제시함

1) 고위험용역 거래와 저부가가치용역 거래에 대한 차별화 접근의 필요성

□ 앞에서 살펴본 바와 같이, 우리나라의 현행 규정은 다국적기업이 통상적으로 수행하는 저부가가치용역의 특성을 제대로 반영하지 못하고 있어, 납세자의 납세협력비용 및 과세당국의 행정부담과 조세 불확실성(tax uncertainty)을 증가시킴

□ 반면, OECD와 주요국의 저부가가치용역에 대한 간소화규정은 제도의 세부 설계에서 차이점을 보이나, 공통적으로 과세당국과 납세자 모두의 정상가격산정 관련 행정부담을 줄이고 조세의 확실성(tax certainty)을 제고한다는 장점이 있음

□ 납세자의 입장에서는 일상 경영활동에서 반복적으로 이루어지는 경영지원 성격의 용역에 대한 효익 및 정상가격 산정 관련 입증책임부담을 줄이는 한편 해당 거래에 대한 조세 확실성의 제고를 기대할 수 있음[239]

---

238) 각국의 부과제척기간 차이로 인해 기술 수입국의 입장에서 부과제척기간이 경과한 기간에 대해 대응조정을 해주어야 하는 경우가 발생할 수 있기 때문임.

○ 저부가가치용역은 그 특성상 관련 기대효익을 구체화하기 어렵고, 거래의 대부분이 다국적기업 내부에서 이루어지기 때문에 독립기업 간의 거래를 가정하는 정상가격방법 및 적정 이윤가산 결정에 어려움이 있음

○ 또한, 경영지원 성격의 용역은 대부분의 다국적기업에서 보편적으로 나타나는 것으로, 이전가격에 대한 세무조사 시 납세자와 과세당국 간의 다툼의 여지가 많은 항목임

○ 이러한 저부가가치용역의 특성을 감안할 때, 적격 정상가격방법과 적정 이윤가산의 범위를 특정하여 납세자의 정상가격 분석 부담을 줄일 수 있음

□ 과세당국 역시 간소화규정을 통해 조세행정의 비용은 감소시키고 세무행정의 효과성과 효율성을 개선하는 효과를 기대할 수 있음[240]

○ 간소화규정을 통해 저부가가치용역에 대한 납세자와의 분쟁 사례를 감소시키는 것만으로도 조세행정의 효과성을 제고하고 행정부담을 크게 낮출 수 있음

○ 또한, 저부가가치용역 거래에 대해서는 용역원가 집계와 배부기준의 적절성에 초점을 두고 검토함으로써 과세당국의 제한된 자원(인력 및 시간 등)을 상대적으로 이전가격 위험이 높고 복잡한 거래의 검토에 투입할 수 있음

□ 따라서, 우리나라도 용역제공의 실재성과 관련하여서는 저부가가치용역의 범위를 명확히 제시하여 이러한 용역의 경우, '추가적 수익' 또는 '비용 절감' 등 용역 제공의 실재성과 관련한 납세자의 입증책임을 완화할 필요가 있음

○ 회계・법률・인사・IT・인사 등의 경영지원용역은 그 특성상 관련 기대 효익을 구체적으로 입증하기 힘드나, 다국적기업의 경영에서 확인되는 보편적이고 필수적인 활동이라는 점이 고려되어야 함

□ 또한, 정상가격 산정 문제에 있어서도 저부가가치용역의 특성상 비교가능거래의 부재

---

239) Solilova Veronikia, *Transfer pricing and safe harbours*, Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis, 2013, LXI, No. 7, pp. 2757-2768., p. 2765.

240) Ibid.

와 저위험거래에 해당한다는 것을 고려하여, 이익가산법의 적용과 적정 이윤가산율 또는 범위를 특정하여 납세자의 관련 입증책임을 경감할 필요가 있음

2) 간소화규정 도입 실익 평가 및 제도의 세부 설계를 위한 심층 분석

□ 저부가가치용역에 대한 간소화제도는 납세자와 과세당국의 관련 행정부담을 감소시킨다는 분명한 장점이 존재하나, 우리나라의 간소화제도 도입에 따른 보다 정확한 실익과 세수영향을 판단하기 위해 다음의 심층 분석이 요구됨

○ 저부가가치용역을 둘러싼 납세자와 과세당국 간의 다툼 건수와 규모에 대한 통계 조사

○ 납세자의 관련 납세협력부담 및 과세당국의 행정비용 측면에서 제도 도입의 실익 판단을 위한 설문조사

○ 제도 도입에 따른 행정비용 절감효과와 잠재적인 세수 손실에 대한 비용편익 분석

□ 또한, 적용대상 용역거래의 범위, 적정 이익가산율 및 제한기준, 용역원가의 계산 및 배부기준 등 제도의 세부 설계를 위해 다음 사항에 대한 심층 분석이 필요함

○ 국내 다국적기업의 통상적인 저부가가치용역의 유형과 범위에 대한 조사

○ 국내 다국적기업의 통상적인 이익가산율의 범위와 기업 규모별 저부가가치용역의 규모에 대한 통계 조사

○ 국내 다국적기업의 통상적인 용역범주별 원가집계 방법과 배부기준에 대한 분석

3) 간소화규정 도입 시기 결정을 위한 국제동향 모니터링

□ 그룹내부용역은 일반적으로 거래 상대방이 다른 국가에 존재하는데, 거래 상대방의 거주지국에서 그룹내부용역에 대해 용역의 실재성을 인정하지 않거나 다른 정상가격방법 또는 이윤가산을 적용하는 경우 납세자는 이중과세 위험에 노출됨

○ 예로, 거래 상대국가에서 저부가가치용역의 실제성(효익)을 인정하지 않거나, 또는

실제성을 인정하는 경우에도 서로 다른 정상가격 산정방법 또는 이익가산율(원천지국 5%, 거주지국 7%) 적용을 요구하는 경우 이중과세 위험이 존재함

□ 이러한 문제점에 효과적으로 대응하기 위해 BEPS 프로젝트 Action 8-10은 다음의 대응방안을 제시함[241]

○ 1단계: 다수의 국가들이 2018년까지 간소화 접근법을 채택하도록 권고

○ 2단계: 더 많은 국가의 참여를 위해 제한기준 설계 등 실질적인 제도 도입 관련 이슈에 대한 추가 작업 진행

□ 현재 많은 BEPS 참여국에서 간소화규정 도입을 긍정적으로 검토하고 있는 것으로 보이나[242], 상기한 이중과세 문제를 방지하기 위하여 관련 국제동향을 지속적으로 모니터링하여 간소화제도의 적절한 도입 시기를 판단하여야 함

4) 간소화규정 도입 시 간소화규정 남용방지를 위한 안전장치 도입의 필요성

□ 한편, 간소화제도 도입의 비용편익 분석 결과 제도를 도입하기로 결정하는 경우, 부당한 조세회피 또는 경감 목적으로 간소화제도가 악용될 수 있어 이에 대한 대응방안이 필요함

□ 첫째, 용역의 성격에 따라 간소화제도 적용을 제한하도록 간소화제도 적용 대상이 되는 저부가가치용역의 정의와 범위를 구체화하는 동시에 간소화제도의 적용 대상에서 배제되는 용역의 성격을 명확히 제시할 수 있어야 함[243]

○ OECD는 간소화제도 적용대상 용역과 배제대상 용역에 대한 정의와 예시를 제시하

241) OECD(2015), p. 142.
242) Ibid.
243) 이진영・김보식(2015), p. 81.

고 있으며, 미국의 경우에도 용역원가법 적용대상 용역거래와 배제대상 거래를 상당히 구체적으로 열거하고 있음

□ 둘째, 저부가가치용역에 해당하더라도 용역대가 규모에 따라 간소화규정의 적용을 제한하는 제한기준(threshold)을 도입할 수 있음

○ 체코, 헝가리, 호주, 뉴질랜드, 싱가포르 등에서는 용역수취자의 총비용 대비 저부가가치용역 관련 비용(또는 용역제공자의 총매출 대비 용역제공 대가)의 비율 또는 특정 금액을 제한기준으로 설정하고 있음

○ 제한기준 요건을 만족하지 못하는 경우, 간소화규정 적용을 배제하고 통상의 정상가격산정과 관련된 분석과 입증을 요구함

○ 우리나라가 간소화규정을 도입하는 경우, 우리나라에 소재한 다국적기업의 통상적인 경영자문료 등 저부가가치용역 관련 용역대가 규모에 대한 심층분석과 해외사례를 토대로 적정수준의 제한기준 설정을 검토할 필요가 있음

□ 셋째, 관련 비용의 과대계상을 방지하기 위해 배부대상 원가에 포함될 수 있는 비용과 관련 증빙 요건 그리고 합리적 배부기준에 대한 지침을 마련하고, 주주비용[244] 등 배제대상 비용을 현행 규정보다 포괄적으로 정의하여야 함

244) 현행 법률(「국조법 기본통칙」 제2항 및 동법 집행기준 5-6의 2-1의 제2항)은 주주활동을 "모회사 소재국의 일반 회계원칙에 따른 재무제표 작성, 보고서의 연결 등 모회사의 보고의무와 관련된 활동, 회계감사 등 각종 감사나 감독업무"로 비교적 한정적으로 정의하고 있음. 세무조사 실무에서는 주주활동을 확대해석하는 경향이 있는 등, 조세의 예측가능성과 확실성 제고를 위해 주주활동에 대한 보다 포괄적이고 명확한 정의가 필요함.

참고문헌

강성태,『국제거래 소득과 이전가격 과세제도』, 삼일인포마인, 2014.

국세청,『2014 APA 연차보고서』, 2015.

_____,『2013 APA 연차보고서』, 2014.

_____,『2012 APA 연차보고서』, 2013.

_____,『2011 APA 연차보고서』」, 2012.

_____,『2010 APA 연차보고서』」, 2011.

박정우・박성배,「무형자산의 이전가격과세를 위한 정상가격 산출방법 연구」,『국제거래법연구』, 국제거래법학회, 2005.

법무법인 율촌,『우리나라 이전가격 과세제도 정비방안』, 2010.3.

송창석・이미혜,「이익분할법에 의한 이전가격설정에 관한 연구」,『숭실경영연구』, 2009.

안종석,『주요국의 조세제도 - 호주편』, 한국조세재정연구원, 2012.5.

_____,「BEPS 프로젝트의 이해: 주요 내용과 시사점」, 한국조세재정연구원, 2016.5.

옥무석・윤현석・주해진,『무형자산이 포함된 국제거래의 정상가격 산정에 관한 합리적인 기준마련』, 한국국제조세협회, 2012.

이경근,『2016 국제조세의 이해와 실무: 국제조제조정에 관한 법률 내용을 중심으로』, 영화조세통람, 2016.

이경근・서덕원・김범준,『국제조세의 이해와 실무』, 영화조세통람, 2014.

이동녕・박문곤,「이전가격세제에 관한 고찰」,『국제회계연구』, 한국국제회계학회, 2006.

이용찬, 「국제조세조정에 관한 법률상 무형자산의 이전가격 관련 규정에 대한 연구」, 『조세학술논집』, 한국국제조세협회, 2014.

이진영・김보식, 「Intra-group Service Fee 과세동향에 관한 연구: 국내과세동향과 OECD BEPS의 비교」, 『조세학술논집』 31(3), 2015.10, pp.63-86.

이창희, 『국제조세법』, 박영사, 2015.

한국조세재정연구원, 『주요국의 조세동향』 2016년 제1호, 2016.07.

日本 国税庁, 「移転価格事務運営要領の制定について」(事務運営指針), 2016.6.28.

日本 国税庁, 「移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」, 2007.6.25.

Australian Taxation Office, TR 1999/1, Income tax: international transfer pricing for intra-group services, 2017.

_____, Taxation Ruling TR 97/20, 1997.11.5.

Australian Government (The Treasury), Income Tax: cross-border profit allocation - review of transfer pricing rules, Consultation Paper, 2016.2

Canada Revenue Agency, IC87-2R International Transfer Pricing, 1999.9.27.

_____, TPM-14 - 2010 Update of the OECD Transfer Pricing Guidelines, 2012.10.31.

Deloitte, *2016 Global Transfer Pricing Country Guide*, 2016.

Department of Economic Affairs, *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries*, United Nations, New York, 2013.

European Commission, *JTPF Report: Guidelines on Low Value Adding Intra-Group Services*, Brussels, February 2010.

H. van Dam & T. Wiertsema, *Netherlands - Transfer Pricing*, Topical Analyses IBFD.

IRAS, e-Tax Guide, Transfer Pricing Guidelines.

IRS, Rev. Proc. 2007-13, Internal Revenue Bulletin: 2007-3, January 16, 2007.

_____, T.D. 9456, Treatment of Services Under Section 482; Allocation of Income and Deductions from Intangible Property; Apportionment of Stewardship Expense, Internal Revenue Bulletin: 2009-33, August 17, 2009.

J. Jancsa-Pék, *Hungary - Transfer Pricing*, Topical Analyses IBFD.

J. (Jee) Chang & S. Ying, *Singapore - Transfer Pricing*, Topical Analyses IBFD.

K. Gruendel et al., *Japan - Transfer Pricing*, Topical Analyses IBFD.

National Tax Agency of Japan, *Commissioner's Directive on the Operation of Transfer Pricing(Administrative Guidelines)*, 2013.

New Zealand Inland Revenue, *Transfer Pricing Guidelines*, 2000.

OECD, *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.

_____, *Multi-Country Analysis of Existing Transfer Pricing Simplication Measures: 2012 Update*, 2012.

_____, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 1995.

_____, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax*

Administrations, 2010.

S. Bernegger, W. Rosar & T. Tanzer, *Austria - Transfer Pricing*, Topical Analyses IBFD.

Solilova Veronikia, *Transfer pricing and safe harbours,* Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis, 2013, LXI, No. 7, pp. 2757-2768.

T. Balco, *Czech Republic - Transfer Pricing*, Topical Analyses IBFD.

United Nations, Coordinator's Report on Work of the Subcommittee on Transfer Pricing, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Twelfth Session, E/C.18/2016/CRP.2, Geneva, 2016.

_____, Intra-Group Services (Draft), Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Eleventh Session, E/C.18/2015/CRP.12, Geneva, 2015.

국세청, https://www.nts.go.kr

국세법령정보센터, http://www.law.go.kr

삼일아이닷컴, http://www.samili.com

한국은행 경제통계시스템, http://ecos.bok.or.kr

한국조세재정연구원, http://www.kipf.re.kr

뉴질랜드 국세청, http://www.ird.govt.nz

미국 국세청, https://www.irs.gov

미국 법률사이트, https://www.law.cornell.edu

미국 재무부, https://www.treasury.gov
싱가포르 국세청, https://www.iras.gov.sg/irashome/default.aspx
일본 국세청, https://www.nta.go.jp/foreign_language
캐나다 국세청, http://www.cra-arc.gc.ca
호주 국세청, https://www.ato.gov.au
호주 재무부, https://treasury.gov.au
IBFD, https://www.ibfd.org
Deloitte, https://www2.deloitte.com
OECD, http://www.oecd.org

세법연구 16-06

BEPS 프로젝트에 따른 우리나라 이전가격세제의 개선방향 연구

무형자산과 저부가가치 그룹내부용역 거래를 중심으로

발 행 2016년 12월 30일

저 자 이상엽 · 전성민 · 홍민옥

발행인 박형수

발행처 **한국조세재정연구원**
30147 세종특별자치시 시청대로 336
TEL: 044-414-2114(대) www.kipf.re.kr

등 록 1993년 7월 15일 제2014-24호

조판 및 인쇄 에스디워크

ⓒ 한국조세재정연구원 2016 ISBN 978-89-8191-871-2

* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.