



TaxNewsFlash – Transfer Pricing & Customs

[Website](#) | [Archive](#) | [Contact](#)

Transfer Pricing & Customs Newsletter

지난 12월 18일 OECD 는 COVID-19과 관련한 이전가격 지침을 발표하였습니다. 하기의 링크를 클릭하시면 OECD 에서 발표한 전체 원문을 확인하실 수 있습니다.

<https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/guidance-on-the-transfer-pricing-implications-of-the-covid-19-pandemic.htm>

본 Newsletter 에서는 OECD 의 COVID-19 이전가격 지침에 대한 주요 내용을 요약 번역하여 소개 드리고자 하며, 관련하여 문의사항이 있으시면 Key Contacts 에게 연락주시기 바랍니다.

목차

- CHAPTER I. 비교가능성 분석에 대한 이전가격 지침 (Transfer Pricing Guidance on Comparability Analysis)
- CHAPTER II. COVID-19 으로 인한 손실 및 관련 비용 배분에 대한 이전가격 지침 (Transfer Pricing Guidance on Losses and Allocation of COVID-19 Specific Costs)
- CHAPTER III. 정부지원 프로그램에 대한 이전가격 지침 (Transfer Pricing Guidance on Government assistance Programmes)
- CHAPTER IV. APA에 대한 영향 (Advance Pricing Arrangements)

Introduction

- COVID-19가 유행하는 동안 많은 기업들이 극심한 자금난을 겪거나 지속적으로 겪어오고 있으며, 수익성의 크게 (상승 및 하락) 변동하였고, 다양한 산업 전반에 걸친 기업들은 운영 축소 및 이에 따른 생산량 감소 등 공급망에 차질을 빚고 있으며 사업의 수행방식을 변경해야 했습니다

삼성 KPMG

이전가격 & 관세본부

29 December 2020

KEY CONTACTS



강길원 부대표(본부장)
(Tel: 02-2112-0907)



백승목 전무
(Tel: 02-2112-0982)



김상훈 상무
(Tel: 02-2112-7939)

(예: 재택 근무). 많은 국가의 공장, 상점 및 음식점들은 최소한 일시적으로 영업을 중단하여야 했으며 일부 산업의 수요는 완전히 붕괴된 반면, 또 다른 산업은 채널을 바꾸는데 그치거나 수요의 증가를 경험했습니다 (예: 온라인 화상 회의 서비스 시장). 심각한 재정적 어려움을 직면한 가운데 일부 기업은 계약 약정을 검토하여 제3자에게 구속력이 있는지 확인하거나 할인 또는 지불 연기 요청 등의 주요 약관에 대한 재협상을 시도하고 있습니다.

- COVID-19로 인한 특수하고 전례가 없는 경제 상황은 정상가격 원칙을 적용하는 데 있어 도전 과제로 남아있습니다. 예를 들어, 이러한 팬데믹은 새로운 문제를 야기하거나 특정 이전가격 관련 문제의 발생을 복잡하거나 크게 만들 수 있습니다 (예: 정부 지원의 효과 또는 신뢰할 수 있는 비교가능 데이터의 가용성). COVID-19의 영향을 받은 회계연도를 대상으로 정상가격 원칙을 적용하는 납세자와 이를 평가하는 과세당국에게 이러한 실질적인 질문에 대한 해답이 필요합니다.
- 납세자 및 과세당국의 판단을 요구하는 정상가격 결과 추정치를 찾기 위한 목표를 잊지 않는 것이 중요합니다. 따라서, 본 지침은 COVID-19 팬데믹 가운데 발생하거나 악화될 수 있는 이슈와 관련된 정상가격 원칙 및 OECD TP Guideline의 적용에 중점을 두고 있습니다. 이러한 이유로 동 지침은 팬데믹과 관련되어 일반적인 환경하에 발생할 수 있는 상황에 대한 OECD TP Guideline의 적용으로 간주되어야 하며 팬데믹과 관련되거나 일반적인 상황에서 OECD TP Guideline의 확장 또는 개정으로 간주되어서는 안 됩니다.

1. 비교가능성 분석에 대한 이전가격 지침

- 원칙적으로 COVID-19가 비즈니스, 산업 및 특수관계자거래에 미치는 영향에 관한 모든 형태의 공개된 정보는 FY2020에 적용된 기업의 이전가격정책 정상여부를 확인하는데 유용할 수 있습니다. 매출액 규모가 어떻게 변하였는지, COVID-19으로 인한 예외적인 비용이 얼마나 발생하였는지, 특수관계인 거래 가격 및 이익률에 영향을 미친 정부의 지원 정도 등이 이용 가능한 정보에 해당될 수 있습니다.
- 이전가격 결정에 활용할 수 있는 또 다른 잠재적 접근 방식은 COVID-19이 수익, 비용 및 마진에 미친 특정 효과를 대략적으로 추정하기 위해 예측/추정 재무지표(budgeted financial information)를 실제 재무결과와 비교하는 것입니다. COVID-19이 발생하지 않았더라면 납세자가 특수관계자거래에 있어 기록하였을 재무적 성과는 특히 COVID-19로 인한 재무적 영향 (예: 판매량 감소 또는 운영 비용 증가)을 평가하거나, COVID-19이 거래



김태준 상무
(Tel: 02-2112-0696)



윤용준 상무
(Tel: 02-2112-0277)



김태주 상무(관세)
(Tel: 02-2112-7448)



김현만 상무(관세)
(Tel: 02-2112-7542)

당사자들의 계약조건 및 부담위험에 따라 특수관계인 거래 가격에 미치는 영향을 결정하는데 있어 유용한 정보를 제공할 수 있습니다.

- 거래순이익률방법 등 어떤 경우에는 비교가능성 분석절차에 있어 독립기업 간 동시적 비특수관계인 거래를 사용하는 것이 더 어려울 수 있습니다. 특히 거래순이익률방법 적용 시 납세자와 과세당국은 일반적으로 이전가격 책정 및 정상가격 분석을 위하여 상용 데이터베이스의 과거정보에 의존하고 있습니다. 상용 데이터베이스는 공개적으로 가용한 재무제표로부터 추출한 정보를 사용하는데, FY2020 관련 정보는 통상적으로 빨라도 FY2021 중순부터 사용이 가능합니다. 이러한 사실에 비추어 볼 때 납세자는 사용 가능한 전년도 재무정보를 기반으로 비교가능성 분석을 수행해야 하며 상황에 따라 현 사업연도 정보가 일부라도 가용할 경우에는 이를 활용하여 이전가격 적정성을 소명할 수 있습니다.
- 현재 COVID-19가 분석대상 특수관계자거래에 미치는 특정 영향에 대한 고려 없이 과거 사업연도 평균 수익률과 같이 다른 기간의 비교대상 거래 또는 계약 관련 데이터를 사용하는 경우 현재 사업연도에 대하여 충분히 신뢰할 수 있는 벤치마킹 결과를 제공하지 못할 수 있습니다. 본 지침은 이러한 문제에 대한 몇 가지 실용적인 접근방식을 제시하고 있습니다. 납세자가 COVID-19에 따른 정보 결함 측면에서 선의의 노력을 통해 정상가격을 결정한다면, 과세당국은 분쟁 최소화를 위하여 이러한 실용적인 접근방식을 고려할 수 있습니다. 그러나 이러한 접근방식은 납세자가 COVID-19과 관련된 상황을 이용하여 독립기업원칙에 위배되는 방식으로 이전가격 전략을 조작하려는 경우에는 적절하지 않습니다.
- 분석대상 회사 또는 거래에 대한 동시적 데이터 사용 지연으로 인한 어려움은 COVID-19 팬데믹으로 인해 심화될 수 있습니다. 신뢰할 수 있는 정상가격 산정을 위해서는 납세자와 과세당국의 유연함과 상당한 판단력이 필요합니다. 과세당국은 위험 분석 수행, 세무조사 시 납세자가 제시하는 이전가격 입장에 대한 평가, 납세자가 정상가격 소명을 위하여 신의성실원칙에 입각하여 제공하는 증빙 및 문서화에 대한 검토 시 상기 언급된 복잡성을 염두에 두어야 합니다. 납세자는 COVID-19 팬데믹으로 인해 발생 가능한 영향을 평가하고 이를 이전가격에 적절히 반영하는데 있어 합리적이고 적절한 정보 검증을 수행해야 합니다. 즉, 다국적기업은 재화 및 서비스에 대한 수요량, 특정 경제 부문의 생산 및 공급망에 대한 영향을 포함하는 내외부 비교대상 또는 COVID-19 팬데믹이 경제에 미치는 영향에 대한 증빙 등 현재 가용한 최적의 시장 증거를 문서화해야 합니다.
- 정상가격산정방법 (price-setting)을 사용하는 과세당국은 팬데믹 기간 동안 일시적으로 팬데믹에 의해 영향을 받은 특수관계인 거래에 대해 납세자가 세무신고 시 사업연도 종료 후 제공되는 정보를 고려할 수 있도록 허용하는 것이 가능할 수 있습니다. 또한, 과세당국은 납세자가 가용한 정보를

바탕으로 적용한 이전가격이 독립기업원칙에 따라 정상가격에 부합할 수 있도록 FY2020 세무신고를 수정/경정할 수 있는 유연성을 제공할 수 있습니다. 또한 일방 조정의 결과로 발생할 수 있는 이중과세 가능성을 고려할 때 과세당국은 다음 사항을 고려할 수 있습니다.

- 납세자 및 과세당국이 가용한 동시적 정보를 보다 잘 평가함으로써 신뢰도 높은 정상가격이 설정될 수 있도록 법적으로 가능한 경우 세무신고 이전 이루어지는 "보상조정" 허용에 대한 유연성 제공
 - 상호합의절차 또는 대체 절차는 특수관계인 거래 모든 거래 당사자의 이익을 위해 국가간 합의를 달성하는 비적대적 절차를 고려할 때, 양 과세당국이 이중과세 문제에 대하여 논의하고 납세자에 확실성을 제공할 수 있는 상호합의절차 또는 대체 절차에 대한 접근성을 보장
- COVID-19 팬데믹 상황속에서 특수관계인 거래에 대하여 복수의 이전가격 방법을 적용하는 것은 정상가격을 입증하는데 있어 유용할 수 있습니다. 다만, 독립기업원칙은 복수의 이전가격방법 적용을 요구하지 않는다는 점을 유의해야 하며, 복수의 이전가격방법을 사용하는 경우 paragraph 2.2 및 OECD 이전가격 지침서 2.12을 준수하여야 합니다.
- 과거 2008/2009 금융위기와 현 팬데믹은 표면적 유사성을 지님에도 불구하고 COVID-19 팬데믹의 독특하고 전례 없는 특성 및 금융위기 대비 산업별 경제 상황에 미치는 영향이 상이한 점을 감안할 때 과거 금융위기 재무정보만을 기반으로 한 비교가능성 분석은 상당한 우려를 야기시킬 수 있습니다. 비교가능성 분석은 항상 경제적 상황을 포함한 특수관계자거래에 대한 정확한 파악을 근거로 수행되어야 합니다.
- 팬데믹이 경제 상황에 미치는 영향이 중요한 경우, 실용적인 적용 방법으로서 팬데믹 기간 동안 또는 팬데믹의 영향이 뚜렷하게 가장 중대한 기간 동안(또는 가격 설정을 위해 고려되는 기간)을 별도로 분석하는 것이 적절할 수 있습니다. 이러한 방법은 독립적인 비교대상 데이터가 유사한 기간 동안 일관된 방식으로 분석 가능할 경우 적절합니다. 즉, 팬데믹에 영향을 받는 사업연도의 재무 데이터가 부당하게 왜곡되지 않기 위해 주의를 기울여야 합니다.
- COVID-19 팬데믹으로 인한 불확실성에 대한 한가지 잠재적인 해결책은 특수관계인 거래에 대한 이전가격 조정을 허용하는 것입니다. 이 방법은 정상가격 원칙 내에서 납세자에게 유연성을 제공할 수 있습니다. 특히, 국내법이 허용하는 범위 내에서 이러한 접근방식을 사용하면 정상가격 산정에 필요한 보다 정확한 정보를 사용할 수 있게 되는 2021년 이후 시점에 인보이스 조정 또는 관계회사 간 사후조정(지급)을 통해 FY2020 관련 이전가격을 조정할 수 있습니다. 이러한 가격조정 방법은 팬데믹에 따른 비교대상 관련 동시적 정보 또는 기타 직접적인 증거 부족 문제에 대한

방안을 다루고 있으며, 납세자 및 과세당국에 유연성을 제공하는 동시에 궁극적으로는 정상가격 원칙을 준수하도록 할 수 있습니다. 그러나 잠재적 조정범위를 고려할 때 적절한 경제적 실질의 규명, 조정에 따른 FY2021 비교가능성 분석에 미칠 수 있는 영향, 잠재적으로 발생하는 VAT 및 관세에 대한 영향에 대한 주의가 필요합니다

- 일반적으로 OECD 이전가격지침에는 손실을 기록한 비교대상 회사의 포함 또는 제외에 대한 절대원칙은 존재하지 않습니다. 따라서 특정 사례에서 비교가능성 판단기준을 충족하는 비교대상 회사는 COVID-19 팬데믹의 영향을 받는 기간에 손실을 기록하였던 이유만으로 제외하지 말아야 하며, 결과적으로 FY2020 비교가능성 분석 수행 시 거래의 정확한 파악을 바탕으로 비교대상 회사를 신뢰할 수 있다고 판단하는 경우에는 손실을 기록한 비교대상 회사를 포함하는 것이 적절할 수도 있습니다.

2. COVID-19 관련 손실 및 비용 배분에 대한 이전가격지침

- COVID-19 기간 중 많은 다국적기업들이 수요 감소, 재화 및 용역 조달 어려움, 비경상적 영업 비용 발생 등으로 손실을 기록하였습니다. 이러한 손실을 특수관계기업간 어떻게 배분하는지가 분쟁을 야기할 수 있으며, 따라서 손실 발생 빈도와 강도가 모두 늘어난 현 경제 상황에서 해당 이슈에 대한 고민이 필요합니다.
- 이전가격분석을 통하여 상대적으로 낮은 기능과 위험을 부담하는 기업의 경우, 제한적 위험(limited risk)을 보유한 것으로 규정하고 있습니다. 그러나, '제한적 위험'을 부담하는 기업의 수행기능, 부담위험 및 사용자산은 기업별로 상이하며, 결론적으로 제한적 위험을 부담하는 기업이 손실을 기록할 수 있는지 없는지에 대한 명확한 판단을 내리기는 불가능합니다. 또한 제한적 위험을 부담하고 있다고 단순히 정의되거나 고정된 보상을 받는다는 것만으로 기업이 제한적 위험을 부담한다고 볼 수 없습니다.
- 제한적 위험을 부담하는 기업이 어떤 상황에서 손실을 기록할 수 있는지 판단하려면 세부적 상황에 대한 이해가 선행되어야 합니다. OECD 이전가격지침은 "간단하거나 낮은 수준의 기능을 수행하고 위험을 부담하는 경우에는 장기간 손실을 기록하지 않을 것으로 기대한다"라고 기술하고 있습니다. 따라서 간단하거나 낮은 수준의 기능을 수행하고 위험을 부담하는 경우라도 단기기간에는 손실이 발생할 수 있는 가능성을 열어 두고 있습니다.
- 제한적 위험을 부담하는 기업에 손실이 발생할 수 있는지 없는지를 결정할 때 기업이 실제 부담하는 위험 수준은 매우 중요합니다. 정상가격원칙에 따라 거래당사자간 위험 배분은 곧 이익과 손실 배부로 연결되기 때문입니다. 예를 들어 COVID-19으로 수요에 유의미한 감소가

발생하였다면 제한적 위험을 부담하는 유통업자(limited risk distributor)는 일정 수준 시장위험을 부담하는 정상가격원칙에 따라 손실을 기록할 수 있습니다. 정상가격원칙하의 손실 정도는 독립기업간 거래와 특수관계거래 간 경제적 특성 및 조건에 대한 비교를 통하여 판단될 수 있습니다. 상기된 예의 경우, TNMM 또는 추가 사실관계 및 상황에 따라 resale-minus 방법을 정상가격 산출을 위한 가장 합리적인 이전가격 방법론으로 사용할 수 있습니다. 또한 유사한 상황의 제3자 비교가능기업이 손실을 기록하였다면 수요 감소 상황에서 기록한 매출이 고정비를 감당하기에 부족하였다는 것을 의미할 수 있습니다. 비교가능기업의 선택은 거래에 대한 정교한 분석에 근거하여야 하며 거래당사자간 부담위험 역시 고려되어야 합니다.

- 특수관계거래에서 거래당사자가 부담한 위험을 판단할 때 과세당국은 COVID-19 전후로 변화된 위험에 대한 상업적 합리성을 신중히 고려하여야 합니다. 특별히 COVID-19 이전에 납세자가 제한된 위험을 부담하는 유통업자가 시장위험을 부담하지 않아 낮은 수준의 이익만 보전하면 된다고 주장하지 않았는지, COVID-19 이후 동일한 유통업자가 위험관리 기능 변화 등으로 일정 수준 시장위험을 부담하게 되었으며 그러므로 일정 손실을 부담하는 것이 옳다고 주장하는지에 대한 확인이 필요합니다. 이러한 상황에서는 COVID-19 이전 제한된 위험을 부담하는 유통업자가 실제 시장위험을 부담하지 않았는지, COVID-19 이후 부담위험 변화가 사업구조 재편 등에 기인하였는지가 파악되어야 합니다.
- COVID-19에 대한 대응의 일환으로 독립기업은 기존 계약에 대한 재협상을 시도할 수 있습니다. 특수관계인간에서도 기존 특수관계계약 및 상업적 관계가 변경될 수 있습니다. 과세당국은 OECD 이전가격지침 Chapter 1, Section D를 참고하여 특수관계계약서와 특수관계인 행위 그리고 이와 유사한 독립기업에 대하여 분석하여 특수관계인간 재협상 또는 수정이 OECD 이전가격지침에 부합하는지를 판단하여야 합니다.
- 예를 들어 유통업자 X가 특수관계인 기업 Y로부터 제품을 구매하고 제3자에게 제품을 판매합니다. 유통업자 X의 주요 고객이 결제 기일 30일 내 제품에 대한 대금을 지급하지 않은 경우, 유통업자 X는 신용위험을 부담하고 현금흐름에 문제가 발생합니다. 이러한 상황에서 유통업자 X는 기업 Y에게 대금지급 조건에 대한 개정을 요구할 수 있습니다. 해당 개정이 정상가격원칙에 부합하는지 여부는 유사한 상황에서 독립기업간 거래가 어떤 식으로 이루어질지, 계약조건이 이행되지 않았거나 수정되었음에도 정상가격원칙에 부합한 상황이 있었는지에 대한 검토에 달려있습니다. 납세자는 이러한 상황을 그룹 내 계약 개정을 정당화할 수 있는 증거로 활용할 수 있습니다.
- 상기 분석은 COVID-19으로 인한 특수관계인간 계약 개정, 갱신 등이 정상가격원칙에 부합하는지 판단할 때 어떠한 것들이 검토되어야 하는지에

대한 내용입니다. 하지만 유사한 상황에서 독립기업간에 그러한 개정, 갱신 등이 발생하였는지 파악하기 어려우므로 특수관계인간 계약에 대한 개정, 갱신은 정상가격원칙에 부합하지 않을 수도 있습니다. 그러한 개정, 갱신 등은 신중하게 진행되어야 하며, 정상가격원칙에 어떻게 부합하는지에 대해 문서화를 통하여 증명되어야 할 것입니다.

- COVID-19 결과로 많은 기업에게 예외적, 비경상적 영업 비용이 발생하였습니다. 이러한 비용은 개인보호장비, 거리두기가 가능한 사무실 구성, 원격근무를 위한 IT 인프라 관련 지출을 포함합니다. 특수관계인간 이러한 비용이 어떻게 배부되어야 하는지 결정함에 있어 유사한 상황의 독립기업간 비용 배부가 어떻게 이루어지는가 중요한 고려요소일 것입니다.
- 특정 영업 비용은 장기적 또는 영구한 사업적 변화와 관련되어 예외적이거나 비경상적으로 보이지 않을 수 있습니다. 예를 들어 원격근무 관련 비용 지출은 COVID-19으로 재택근무가 일상적으로 바뀌면서 그 효과가 영구적으로 발생할 수 있습니다. 또한 COVID-19 전에는 발생하였을 특정 비용이 COVID-19 후 감소하거나 발생하지 않은 경우도 존재합니다. 관련 상황을 고려해야 하나, 사업을 원활히 수행하기 위한 대체재 관련 비용은 영업 비용으로 판단 가능합니다. 원격근무 관련 비용은 다국적기업 그룹 내 한 곳에서 부담할 것이나, 원격근무를 통하여 혜택을 입는 그룹 내 특수관계인에게 비용을 부과하는 것이 합당할 것입니다.
- 비교가능성 분석을 수행할 때에는 COVID-19으로 발생한 예외적 비용을 어떻게 검토할 것인지 고려가 필요합니다.
 - 첫째, 예외적 비용은 해당 비용이 분석대상거래에 연계되었음이 정교한 분석을 통해 확인되지 않는다면 일반적으로 순이익 지표에서 제외됩니다.
 - 둘째, 비용 기준(cost basis)을 정할 때 분석대상거래에 관련 있어 보이는 예외적 비용을 포함할지 제외할지를 검토하는 것이 중요합니다. 비용 기준에 예외적 비용이 포함된다면 해당 비용이 마크업이 부가되지 않는 pass-through 비용인지 여부에 대한 검토가 필요합니다.
 - 셋째, 비교가능성 증진을 목적으로 하는 회계기준 차이 조정이 요구될 수도 있습니다. COVID-19 으로 인한 예외적 비용이 발생한 경우, 과세관할별 납세자에 따라 영업비용 또는 영업외 비용으로 처리가 상이할 수 있으며, 매출총이익 상단 또는 하단에 위치하는지에 관련된 경우도 발생할 수 있습니다.
- 불가항력 조항(force majeure)은 기업을 계약상 의무로부터 책임 없이 유예시키거나 해방시킬 수 있습니다. 거래 일방은 COVID-19로 인한 특수한 상황 발생으로 계약상 의무를 이행하지 못함에 대하여 정당화를 시도할 수 있습니다. 이러한 시도는 거래당사자들의 능력을 벗어난 상황으로 계약상

의무 이행을 불가하게 됨을 정의하는 불가항력적 상황 조항에 근거할 수 있습니다. 거래 일방이 불가항력 조항을 활용하려는 경우, 불가항력 조항 발동 가능 여부와 관련된 계약서와 관련 법적 체계가 이전가격 분석에 있어 시작점일 것입니다. COVID-19이 불가항력 조항에 부합하는지 여부는 불가항력 조항에 대한 계약서상 설명에 달려 있으며, 기존 불가항력 조항 관련 거래당사자들의 행위와 해당 조항이 부재한 경우의 불가항력 조항 성립 여부에 대한 확인이 필요합니다.

- COVID-19이 특정 기업에 대하여 불가항력 조항을 충족시킬 만한 영향을 끼쳤는지에 대해서는 신중하게 분석하여야 합니다. 이러한 상황에서는 불가항력 조항을 전체적인 관계와 계약서 모두를 고려하여 검토하여야 합니다. 상업적 계약의 경제적 실질에 대한 분석은 정상가격원칙 하에서 거래 일방이 불가항력 조항을 발동시킬 수 있는지에 연관되어 있습니다.
- COVID-19에 대한 대응으로 일부 납세자는 관련 특수관계인 거래 계약서에 불가항력 조항이 없는 경우에도 이를 활용하려 하거나(소재 국가 법률상 민법이 자동적으로 불가항력 조항을 적용하지 않는 경우를 상정), 불가항력 조항을 특수관계인 거래 계약서에 삽입하려 하거나 또는 계약서 개정을 통한 결과가 정상가격원칙상 결과와 유사하다고 주장하려고 할 수 있습니다. 이러한 경우 과세당국은 거래 당사자의 과거와 현재 행위를 포함한 거래 분석 및 거래의 경제적 실질에 대한 고려를 통하여 신중히 주장을 검증하여야 합니다. 따라서 과세당국은 OECD 이전가격지침 Chapter 1, section D에 따라 계약서, 특수관계인 행위, 독립기업간 유사 행위 등을 검토하여 납세자의 그러한 주장, 개정, 재협상 등이 합리적인지 판단하고 이전가격 결과가 거래 특성에 합당한지 판단하여야 합니다.

3. 정부 지원 프로그램에 대한 이전가격지침

- 정부 지원이란, 정부 또는 기타 공공 기관이 보조금, 대출, 세금 공제 또는 투자 수당과 같은 적격 납세자에게 직간접적인 경제적 혜택을 제공하는 금전적 또는 비 금전적 지원을 제공하는 것입니다.
- COVID-19 기간 동안 정부의 최대 관심사는 공공 보건과 바이러스 확산 통제이며, 동시에 기업의 사업 활동 감소와 근로자의 고용 기회와 소득 감소로 인한 영향을 관리하도록 지원하는 것 입니다. 또한, 정부는 기업이 사업 활동이 줄어든 기간 동안 지속적으로 사업을 영위할 수 있도록 보다 광범위한 재정적 및 유동성 지원을 제공하고 있으며, 이는 (i) 대출 보증; (ii) 우대 조건으로 사업 자금 조달 (iii) 대출 연장 (iv) 특정 보조금 제공 및 (v) 세금 감면 등이 포함됩니다.

- 정부 보조금이 다국적 기업 그룹의 구성원에게 직접 제공되거나 다국적 기업 그룹이 운영되는 시장 내에서 독립적인 납세자에게 제공되는지 여부에 관계없이 이러한 프로그램의 가용성, 내용, 기간 및 적용은 잠재적으로 이전가격에 영향을 미치며, 잠재적으로 비교가능회사에 경제적인 영향을 미칠 수 있습니다.
- 다음 같은 경우에는 특수관계거래에 대한 경제적 특성이 평가되어야 합니다.
 - (i) 특수관계거래를 상세히 기술할 때, (ii) 이전가격을 책정하기 위해 특수관계거래와 비교가능한 제3자 거래를 비교할 때
- 정부 보조금 수취로 인해 경제적 영향을 받는 정도는 다를 수 있습니다. 정부 보조금이 경제적 영향을 끼치는 예로는 임금 보조금, 정부의 채무 보장 또는 단기 유동성 지원 제공 등이 있습니다. 이러한 경우, 정부 보조금을 받는 것은 특수관계거래 및 이전가격 및 독립기업 간의 비교가능거래에 직접적인 영향을 미칠 수 있습니다. 정부 보조금으로 인한 경제적 영향에 대한 결정은 특수관계거래에 대한 비교가능성 분석에 미치는 영향을 파악할 수 있게 합니다. 정부 보조금이 경제적 영향을 끼친 경우, 해당 내용은 이전가격 보고서에 문서화되어야 합니다.
- OECD 이전가격 지침서 제1장 D.4 는 일반적으로 정부의 지원은 특정 국가의 시장 조건으로 취급되어야 한다는 점을 언급하며 정부 정책의 효과에 대해 자세히 설명합니다. 특히, OECD 이전가격 지침서 제1장 D.6.2 에 명시된 바와 같이, 정부 보조금을 수취한 것에 대한 영향을 분석할 때에는 수혜자에게 시장 우위를 제공하는지 여부, 비교가능회사와 비교하여 정부 보조금을 받은 금액 및 지원 기간, 제3자 고객 또는 공급업체에 전가되는 정도 등의 요소들을 고려하여야 합니다. (신뢰할 수 있는 비교대상을 식별할 수 있을 뿐만 아니라 비교대상을 식별할 수 없는 경우에도)
- 특수관계거래의 경제적 특성은 이전가격에 대한 정부 지원으로 인한 잠재적 영향을 결정하는 데 도움이 될 것입니다. 예를 들어, 이전가격에 대한 정부 지원의 영향을 분석할 때 고려해야 할 몇 가지 측면에는 가용성, 목적, 기간 및 정부가 지원하는 제공할 때 요구하는 기타 조건; 경제적으로 중요한 위험의 배분; 그리고 관련 시장 내 경쟁 및 수요 수준이 포함됩니다.
- 이전가격에 대한 정부 지원 영향 분석은 특수관계거래에 경제적으로 중요한 위험의 배분에 대해 COVID-19이 미친 영향을 고려해야 합니다. 경우에 따라 이전가격에 대한 정부 지원의 영향은 무엇보다도 어느 당사자가 COVID-19에 의해 영향을 받는 경제적으로 중요한 위험을 가정하는지에 달려 있습니다.
- OECD 이전가격 지침서 제2장에 따라 정상가격을 산출할 때 특정 정상가격 산출방법을 추가적 분석 없이 선정하지 않도록 특별한 주의를 기울여야 합니다. (예: 정부 지원으로 인한 비용 절감 상쇄, 정부 지원을 수익으로 인식,

또는 정부 지원을 특별 수익으로 인식) 이는 특수관계인 간에 정상가격이 아닌 가격으로 거래가 이루어질 수 있기 때문입니다.

- 정부 지원을 받으면 위험에 대한 부정적 영향을 줄일 수 있습니다. 예를 들어 신용 위험을 부담하는 납세자는 거래 상대방의 재정적 어려움으로 인해 거래에서 손실이 발생하는 위험을 부담할 수 있지만, 거래 상대방은 정부 지원을 통해 재정적 의무를 이행할 수 있습니다. 이러한 측면(즉, 위험의 부정적인 영향 감소)은 OECD 이전가격 지침서 제 1장 D.1.2.1에 따른 위험 배분과 구별되어야 합니다.
- OECD 이전가격 지침서 제1장에 따르면 이전가격 목적 상, 정부 지원으로 인해 특수관계거래에 대한 위험 배분이 바뀌지 않습니다. 예를 들어, 'W사'가 특수관계 제조법인으로부터 상품을 구매하고 해당 상품이 거주하는 관할권인 'W국가' 의 제3자 고객에게 판매하는 유통 업체라고 가정했을 때, 이 거래에 대한 시장 위험은 W사가 부담합니다. COVID-19 에 대응하여 W국가 정부가 채택한 조치로 인해 W사는 사업을 영위하는 동안 고정 비용 및 운영 비용을 지원할 수 있도록 현금 보조금 형태로 정부 지원을 받는 경우, 정부 지원을 받는다고 해서 W사의 계약이 변경되지 않으며, W사의 사업능력과 시장 위험과 관련된 의사 결정 기능의 실제 성과가 변경되지 않습니다.
- 신뢰할 수 있는 비교대상을 식별하는 가장 신뢰할 수 있는 접근방식은 가능한 경우 유사한 기능을 수행하고 유사한 위험을 가정하고 유사한 자산을 사용하는 독립기업 간의 동일하거나 유사한 지역 시장에서 비교 가능한 제3자 거래에 관한 데이터를 참조하는 것입니다. 정부 지원의 영향으로 인해 경제적 상황의 중요성은 비교가능성 분석이 어려워질 수 있습니다. 예를 들어, 정부 지원으로 인해 비교가능성 차이가 심해질 수 있기 때문에, 이전가격방법 적용을 통해 비교가능성 분석을 수행하고 비교 가능한 거래를 검색하는 것이 더 어려워질 수 있습니다. 이러한 경우 비교가능성 차이를 고려하기 위해 변경된 이전가격 전략 및 이전가격방법이 적용되어야 할 수 있습니다.
- 재판매가격방법, 원가가산방법 또는 거래순이익률방법을 적용할 때, 특히 분석대상회사와 비교대상회사가 다른 회계 기준을 적용하는 경우 분석대상회사와 비교대상회사의 정부 지원과 관련된 회계 처리를 구체적으로 식별할 수 있어야 합니다. 예를 들어, 정부 지원은 관련 회계 기준에 따라 비용에서 공제되거나 별도로 제시될 수 있습니다. 또한, 다른 회계 기준에 따른 정부 보조금에 대한 회계 처리는 수익성(예: 매출총이익, 영업이익, 순이익 등)에 영향을 미치거나 "기타 포괄 손익계산서" 에만 명시될 수 있습니다. 동일한 유형의 정부 보조금에 대한 회계 처리가 분석대상회사와 비교대상회사 간에 다른 경우, 비교가능성 차이조정이 필요할 수 있습니다. 또한, 정부 보조금에 대한 상이한 회계 처리 방식은 제공되는 정부 지원의 유형을 나타낼 수

있습니다. 이러한 차이는 비교가능성에 영향을 미칠 수 있으며 단순한 회계 처리 차이보다 조정하기가 더 어려울 수 있습니다.

4. 정상가격 산출방법 사전승인제도 (APA)

- COVID-19는 2020 사업연도 및 COVID-19의 영향권에 있는 향후 사업연도들을 대상기간으로 하는 정상가격 산출방법 사전승인제도 (Advance Pricing Arrangements, "APA")가 타결될 당시에는 예상되지 못한 경제적 조건들에 중대한 변화를 가져왔습니다. 이러한 상황 하에서, 경제적 조건들의 변화가 진행 중인 APA에 미치는 영향의 정도를 파악하는 것이 중요합니다. 2020 사업연도에 적용되는 APA를 협상하는 납세자와 과세당국은 COVID-19로 인해 발생하는 경제적 조건들을 어떻게 고려해야 하는지에 대한 질문에 직면할 수 있습니다.
- 일부 납세자는 COVID-19 확산으로 인한 경제적 조건 하에서 기존 APA를 적용하는데 어려움을 겪을 수 있습니다. 이러한 경우 납세자는 적시에 관련 과세당국에 문제를 제기함으로써 협력적이고 투명한 접근방식을 채택하도록 권장되며, 납세자는 과세당국과의 협의 없이 일방적으로 문제를 해결하려고 하지 말아야 합니다.
- 납세자와 과세당국이 경제적 조건의 변화에도 불구하고 기존 APA 요건을 따라야 하는지 여부 : APA의 취소 또는 변경으로 이어지는 조건(예: 중요한 가정 위반 등)이 발생하지 않는 한 기존 APA 와 이에 따른 합의 요건들은 존중 및 유지, 인정되어야 합니다. 납세자와 과세당국은 경제상황의 변화로 인해 기존 APA의 조건을 자동적으로 무시하거나 변경할 수 없습니다. 납세자와 과세당국은 COVID-19 확산이 기존 APA에 미치는 영향을 판단할 때 APA 합의 조건 및 결과, 현지 세법에 따른 규정 등 관련 제반 사항들을 고려하여야 합니다.
- 경제적 조건들의 변화가 중요한 가정의 위반으로 간주될 수 있는지의 여부 : 중요한 가정에 위반이 있었는지에 대한 여부는 사례 별로 분석되어야 하며, 납세자 및 사업 환경의 개별 상황을 고려해야 합니다. COVID-19 확산이 모든 기업에 동일한 영향을 미치지 않았기 때문입니다. 중요한 가정의 위반 여부는 사업 중단 기간에 따라 달라질 수 있습니다. 만약 중요한 가정에 위반이 발생한 경우 적절한 대응을 위해 과세당국은 APA에서 합의된 매개 변수와 COVID-19로 인한 경제 상황에서 발생된 새로운 매개 변수 간의 차이 및 새로운 상황에서 특수관계거래의 정상가격을 안정적으로 반영하기 위하여 기존에 합의된 이전가격 방법론의 적정성에 대해 신중하게 고려해야 합니다.
- 과세당국이 중요한 가정을 충족하지 못하는 경우의 대응 여부 :

- 중요한 가정을 충족하지 못한 결과를 고려할 시 과세당국과 납세자는 (i) APA 조건, (ii) 중요한 가정을 충족하지 못한 결과에 대한 관련 과세당국 간의 처리 방법 합의 (iii) 적용 가능한 현지 법 또는 절차 조항 등을 고려해야 합니다.
 - 일반적이고 유익한 대응 방안은 일방적인 변경을 통보하기 전에 과세당국이 납세자와 협의하는 것이며, 이러한 협의는 일부 APA 에서 의무화되어 있습니다. 현지 법에 규정된 규칙과 절차가 없는 경우 OECD 이전가격지침서 4 장의 지침이 적용되며, APA 에 대한 중요한 가정 위반은 OECD 이전가격지침서 4 장 부록 II 의 E.3 에 명시된 바와 같이 세 가지 잠재적인 결과 – 개정 (Revision), 취소 (Cancellation), 철회 (Revocation) – 를 가져올 수 있습니다.
- APA 개정이 적절한 경우
- 개정은 APA 의 중요한 가정에 명시된 조건에 중대한 변경이 있었으며, 과세당국과 납세자가 APA 를 개정하는 방법에 동의하는 경우 적절한 대응이 될 것입니다. 이러한 접근 방식에 따라 APA 의 기존 조건은 2020 사업연도까지 유효하며, 개정된 조건은 2020 사업연도 및 COVID-19 확산으로 인한 경제 상황에 따라 후속 연도에 적용됩니다.
 - 경우에 따라 APA 에 명시된 일부 조건을 유지할 수 있으나 중요한 가정의 위반과 관련된 특정 조항은 수정되는 것이 적절합니다. 또 다른 상황에서는, 현지 법이 허용하는 경우 사건의 특정 사실과 상황에 따르는 것 보다 일반적인 개정이 필요할 수 있습니다. 예를 들어, 과세당국은 APA 대상기간 동안 합의된 이전가격 방법론의 결과를 개별 사업연도 기준이 아닌 다년도 기준으로 분석하는 접근방식(term-test)의 적용을 고려할 수 있습니다.
- APA 취소가 적절한 경우 : (i) 경제 변화의 결과로 APA의 중요한 가정에 주요한 위반이 발생하였을 경우 또는 (ii) 납세자가 APA의 조건을 실질적으로 준수하지 않을 경우 APA의 취소가 적절할 수 있습니다.
- APA 철회가 적절한 경우 : (i) APA 관련 요청 및 제출, 연간보고서 또는 기타 관련 문서, 관련 정보를 제공 시 납세자의 태만, 부주의 또는 고의적 불이행으로 인한 부실 표기, 실수 또는 누락이 있는 경우, 또는 (ii) APA에 합의한 납세자가 APA의 기본 조건을 실질적으로 준수하지 않을 경우
- 납세자가 중요한 가정을 충족하지 못했음을 언제 과세당국에 통지해야 되는 지에 대한 여부 : COVID-19의 영향을 받는 APA의 조건을 통지하는 시기는 중요합니다. 경제상황의 중대한 변화로 인해 하나 이상의 중요한 가정이 위반되는 경우 납세자는 변경이 발생하거나 발생을 파악한 후 최대한 빠른 시기에 관련 과세당국에 통지해야 합니다. 납세자가 중요한 가정을 충족하지 못함을 과세당국에 통지할 경우, 경제적 조건은 최소한 2020년 말까지

불확실할 것이므로 과세당국은 APA 합의 위반에 대한 처분을 결정하기 전에 COVID-19이 미치는 경제적 영향의 규모와 기간에 대한 데이터 및 정보를 확보할 수 있을 때까지 합리적인 기간 동안 대기하는 방향을 고려해야 합니다.

- 납세자가 중요한 가정을 충족하지 못한 경우를 어떻게 문서화할 것인가? : APA의 중요한 가정이 위반되는 경우 납세자는 COVID-19의 영향을 받는 사업연도 또는 다른 사업연도에 대한 사업부문의 실제 이익 및 예상 이익, 기존 계약 또는 APA 포함 거래에 영향을 미치는 특수관계 거래 당사자 간에 새로운 계약 내용에 대한 제안 또는 변경된 계약 사항, COVID-19의 영향을 받는 사업연도 동안 합의된 이전가격 방법론 적용 시 현재의 경제적 조건으로 인해 예상되는 효과에 대한 설명 (구조조정 등), APA에 포함된 거래를 포함하는 COVID-19의 영향을 받은 사업연도에 대한 매출원가, 판관비, 기타 비이자 비용이 포함된 세부 손익계산서, 제3자 현황 정보 등 관련 문서를 수집하여 과세당국에 제공하는 것이 중요합니다.
- COVID-19가 협상중인 APA에 미치는 영향 : 납세자와 과세당국이 2020 사업연도를 포함하는 APA를 협상하는 경우, 모든 당사자는 현재 경제 상황 및 기존 APA 개정과 관련하여 상기 논의한 다양한 옵션을 고려하는 방법을 결정하는 데에 있어 유연하고 협력적인 접근방식을 채택하도록 권장하고 있습니다. 예를 들어, COVID-19 의 영향을 받는 기간을 포함하는 단기 APA와 COVID-19 이후 기간을 포함하는 별도의 APA에 동의하는 방안을 고려할 수 있습니다. 또다른 해결책은 COVID-19 확산 관련 영향이 확인되면 매년 분석 및 보고가 수행될 것이라는 조건하에 전체 기간에 대해 APA를 체결하고, 이에 따라 적절하게 APA에 대한 소급 수정하는 방안이 있을 수 있습니다. 또는 APA 기간을 연장하여 COVID-19 영향의 규모와 기간에 따라 단기적 영향을 완화하는 방법이 있을 수 있으며, 또한 APA 기간 동안 누적 또는 다년도 분석의 사용을 고려할 수 있습니다.
- 과세당국과 납세자는 COVID-19 이전의 업무 관행을 엄격히 관찰할 시 APA 협상에 상당한 지연이 발생할 수 있다는 점을 인식해야 합니다. 대신, 협상중인 APA의 체결 지연을 최소화하기 위해 협력 작업을 보장하는 혁신적이고 유연한 접근 방식이 권장되어야 합니다. COVID-19 기간 동안 과세당국 및 납세자의 효과적인 자원 사용이 중요하며, 실제 특정 사례에서 가상("Virtual") 과세당국과 납세자간 회의 (예: 전화 및 화상 회의), 납세자 직원과의 가상 기능 인터뷰, 물리적 방문을 대체하는 가상 납세자 현장 방문 (적절한 실사에 문제가 없을 시) 등의 방법이 성공적으로 활용되고 있음을 제시하고 있습니다.

[Privacy](#) | [Legal](#)

INTERNAL USE ONLY

27th Floor, Gangnam Finance Center, 152, Teheran-ro, Gangnam-gu, Seoul, Korea

© 2020 Samjong KPMG ERI Inc., the Korea member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

kpmg.com/socialmedia



kpmg.com/app

