세법연구 15-08

이전가격 문서화와 국가별 보고서에 관한 국제비교연구:

OECD/G20 BEPS Project Action 13을 중심으로

2015. 12

세 법 연 구 센 터

한국조세재정연구원

연 구 진

연구책임자

이 동 규 부연구위원

공동연구원

전 성 민 공인회계사

홍 민 옥 공인회계사

목 차

Ⅰ. 서 론 ························ 7

Ⅱ. BEPS프로젝트 액션13 ························ 10

1. BEPS프로젝트 액션13의 배경 ························ 10
2. BEPS프로젝트 액션13 최종보고서 주요 내용 요약 ························ 10
   가. 개요(Executive Summary) ························ 10
3. 이전가격 가이드라인 제5장: 이전가격 문서화 ························ 12
   가. 서론(Introduction) ························ 12
   나. 이전가격 문서화 규정의 목표 ························ 13
   다. 이전가격 문서화에 대한 세 단계 접근법 ························ 14
   라. 의무이행 관련 문제(Compliance issues) ························ 16
   마. 이전가격 문서화 규정의 이행 ························ 20

Ⅲ. 우리나라의 이전가격 문서화 제도 ························ 24

1. 현행 국제조세조정에 관한 법률상의 이전가격 문서화 규정 ························ 24
2. 이전가격 문서화 관련 BEPS 대응방안의 이행 ························ 28

Ⅳ. 주요국의 이전가격 문서화 제도 ························ 29

1. 유럽연합 ························ 29
   가. 국가별 보고서: 2016 국가별 보고서 자동교환 실행법 ························ 29
   나. 마스터파일과 로컬파일: 2006 EU 이전가격 문서화 지침 ························ 31
2. 호주 ························ 33
   가. 이전가격 문서화 제도 ························ 33

나. 최근 개정 동향 ··· 35
3. 일본 ··· 39
가. 이전가격 문서화 제도 ··· 39
나. 최근 개정 동향 ··· 41
4. 미국 ··· 43
가. 이전가격 문서화 제도 ··· 43
나. 최근 개정 동향 ··· 44
5. 기타 주요국의 이전가격 문서화 및 국가별 보고서 입법 동향 ··· 46
가. 영국 ··· 46
나. 프랑스 ··· 47
다. 네덜란드 ··· 48
라. 이탈리아 ··· 49
마. 아일랜드 ··· 50
바. 폴란드 ··· 51
사. 중국 ··· 52
아. 인도 ··· 54

Ⅴ. 국제비교 및 시사점 ··· 56
1. 주요국의 이전가격 문서화 관련 최근 입법 동향 ··· 56
가. 마스터파일 ··· 56
나. 로컬파일 ··· 58
다. 국가별 보고서 ··· 60
라. 국가별 보고서 자동교환 체계 ··· 63
2. 시사점 ··· 64
가. 이전가격 문서화와 국가별 보고서 도입의 실효성 ··· 64
나. 우리나라의 이전가격 문서화 및 국가별 보고서 도입에 따른 고려사항 ··· 67

참고문헌 ······ 72

부 록 ······ 76
부록 Ⅰ. 제5장에 대한 부록: 이전가격 문서화－마스터파일 ······ 76
부록 Ⅱ. 제5장에 대한 부록: 이전가격 문서화－로컬파일 ······ 78
부록 Ⅲ. 제5장에 대한 부록: 이전가격 문서화－국가별 보고서 ······ 80
부록 Ⅳ. 제5장에 대한 부록: 국가별 보고서 이행패키지 ······ 88
부록 Ⅴ. 미국의 국가별 보고서 템플릿 ······ 94
부록 Ⅵ. 네덜란드의 국가별 보고서 템플릿 ······ 95

표목차

〈표 Ⅲ-1〉 이전가격 문서화 및 자료 제출 대상 ········· 27

〈표 Ⅳ-1〉 호주의 이전가격 조정에 따른 가산세율 ········· 35
〈표 Ⅳ-2〉 인도의 국가별 보고서 관련 처벌규정 ········· 55

〈표 Ⅴ-1〉 마스터파일 국제비교 ········· 57
〈표 Ⅴ-2〉 로컬파일 국제비교 ········· 59
〈표 Ⅴ-3〉 국가별 보고서 국제비교 ········· 61
〈표 Ⅴ-4〉 국가별 보고서 자동교환 체계 ········· 63

〈부록표 Ⅲ-1〉 조세관할지역별 소득, 세금, 사업활동에 대한 분배에 대한 개관 ········· 79
〈부록표 Ⅲ-2〉 조세관할지역별 다국적기업그룹의 전체기업 목록 ········· 79
〈부록표 Ⅲ-3〉 기타정보 ········· 80

Ⅰ. 서 론

□ 각 국가들의 경제와 시장이 세계시장으로 통합되는 가운데 국가 간 세법상의 차이와 허점을 이용한 다국적기업들의 '세원잠식과 소득이전'(base erosion and profit shifting, 이하 "BEPS") 문제가 그 어느 때보다 각 국가들의 주요한 정책적 고려사항으로 대두됨

○ 세원잠식과 소득이전으로 인한 전 세계 법인세 손실액은 매년 1,000억~2조 400억 달러로 추산되며 전체 법인세액의 4~10%인 것으로 파악되고 있음[1)]

□ 국제거래의 규모가 성장하는 가운데 다국적기업의 관계사간 거래가 전 세계 국제거래에서 차지하는 비중도 지속적으로 성장하고 있으며, 이에 이전가격 조작(transfer mispricing)을 통한 세원잠식과 소득이전의 가능성도 높아지고 있음

○ 제3자간의 거래와 달리 다국적기업의 관계사간 거래는 경제적 실질에 불구하고 거래가격을 인위적으로 조정하여 고세율국에서 저세율국으로 소득을 이전하는 것이 가능함

○ 저세율 국가에 소재한 다국적기업 관계사들의 자산 대비 수익률이 해당 다국적기업 집단의 평균 수익률의 두 배에 달하는 것으로 파악되며 이는 세원잠식과 소득이전이 경제실질을 크게 왜곡할 수 있음을 보여줌[2)]

□ 이에 경제협력개발기구(Organization for Economic Cooperation and Development, 이하 "OECD")는 이러한 BEPS문제의 국제적 공동대응방안으로 OECD/G20 BEPS프로젝트를 착수함

○ BEPS프로젝트는 총 15개의 수행과제(Action)으로 구성되어 있으며, 2015년 10월 15개의 Action에 대한 최종 패키지로 13개의 최종보고서를 발표함

---

1) OECD, "Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project," OECD, 2015. 12. p. 4.

2) Ibid.

□ BEPS프로젝트 15개의 과제 중 이전가격 관련 BEPS문제 해결을 위한 국제적 공동대응 방안으로 다음을 제시함

- ○ 액션 8-10: 정상가격 산출과 가치창출의 연계(이하 "BEPS프로젝트 액션8-10")
- ○ 액션13: 이전가격 문서화와 국가별 보고서(이하 "BEPS프로젝트 액션13")

□ BEPS프로젝트 액션8-10[3]은 이전가격 과세지침의 개정안에 대하여 설명함

- ○ 실제 가치를 창출하는 경제활동 주체에게 이익의 배분이 적정하게 이루어지도록 이전가격을 설정해야 한다는 것을 주된 내용으로 함
- ○ 무형자산 이전거래에 대한 새로운 정상가격 산출방법 등을 제시함

□ BEPS프로젝트 액션13은 이전가격 문서화의 세 단계 접근법을 제시함

- ○ 이전가격 문서화는 납세자가 이전가격 관련 고려사항을 보다 적절하게 고려하도록 유인하고, 과세당국이 이전가격 관련 위험평가와 세무조사 시 필요한 정보를 제공받는 것을 목적으로 함
- ○ 세 단계 접근은 마스터파일, 로컬파일, 국가별 보고서로 구성된 이전가격 문서를 지칭하며, 이 중 국가별 보고서(country-by-country report)는 BEPS프로젝트 참가국이 이행해야 하는 최소기준(minimum standard)임

□ BEPS프로젝트 액션13의 최종보고서 지침에 따라 BEPS프로젝트 참여국 등 국제사회는 이전가격 문서화 관련 자국 입법활동과 국가별 보고서의 자동교환협정을 체결하는 등 적극적으로 움직이고 있음

- ○ 우리나라도 2015년 세법 개정 시 BEPS 액션13에서 제시한 마스터파일과 로컬파일에 해당하는 '국제거래정보 통합보고서' 제출 의무를 입법하였고, 최근 관련 서식에 대한 입법예고를 하는 등 적극적으로 대응하고 있음

□ 본 보고서는 BEPS프로젝트 액션13이 제시하는 권고사항을 살펴보고 우리나라와 주요국의 관련 입법 내용을 비교하여 우리나라의 이전가격 문서화규정의 입법과 관련된 시사점을 제시하고자 함

---

3) BEPS 액션8-10은 하나의 보고서로 통합되어 발표됨.

○ 본 보고서는 이전가격 문서화에 대한 국제비교연구를 그 범위로 하며, 이전가격 관련 분쟁조정과 상호합의, 정상가격 산출방법 등의 문제에 대해서는 다루지 않음

□ 본 보고서는 다음과 같이 구성되어 있음

○ 제Ⅱ장에서는 BEPS프로젝트 액션13의 주요 내용을 정리하고 제Ⅲ장에서 우리나라의 이전가격 문서화 제도와 최근 입법내용을 살펴봄

○ 제Ⅳ장에서는 유럽연합과 호주, 일본, 미국 등 주요국의 이전가격 문서화 관련 최근 입법동향을 정리하며, 제Ⅴ장에서는 OECD의 권고사항과 우리나라 및 주요국의 입법내용을 비교분석하여 우리나라의 입법에 관련된 시사점을 제시함

Ⅱ. BEPS프로젝트 액션13

1. BEPS프로젝트 액션13의 배경

□ 세계경제에서 다국적기업들의 특수관계자 간 국제거래 규모는 지속적으로 증가하고 있으며 이들 내부거래는 거래가격을 조작하여 소득을 인위적으로 저세율국으로 이전하는 등 거주국의 과세권 확보에 큰 위협이 되고 있음

□ 이에 OECD는 다국적기업들의 조세 투명성을 확보하고 각국의 과세관청들이 이전가격 관련 위험을 보다 정확히 그리고 적시에 파악할 수 있도록 이전가격 문서화 제도를 강화하는 BEPS프로젝트 액션13을 추진함

- ○ 2014년 9월 중간보고서를 발표하고, 2015년 10월 최종보고서[4]에서 이전가격 문서화와 국가별 보고서에 대한 상세한 지침을 제시함
- ○ 2020년까지 기존 기준에 대한 수정 또는 새로운 기준의 필요성 등에 대한 평가를 계획함

2. BEPS프로젝트 액션13 최종보고서 주요 내용 요약[5]

가. 개요(Executive Summary)

□ 동 보고서는 이전가격 문서화(transfer pricing documentation)에 대한 새로운 기준과 국가별 보고서(Country-by-Country Report)에 대한 템플릿(template)을 제시함

4) OECD, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13-2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.

5) OECD(2015b). BEPS프로젝트 액션13 최종보고서의 구성을 따라 그 주요 내용을 요약함.

□ BEPS프로젝트 액션13은 기업의 납세협력 부담을 고려하여 과세행정의 투명성 개선을 위한 이전가격 문서화에 대한 지침을 제시하는 것을 그 목적으로 함

○ 이전가격 문서화에 대한 지침은 다국적기업들이 그들의 사업과 관련된 모든 국가의 정부에 소득배분, 경제활동, 국가별 납부세액 등 필요한 모든 정보를 제공할 것을 요구함

□ BEPS프로젝트 액션13은 다국적기업의 이전가격 문서화와 관련하여 세 단계의 표준 접근법을 제시하며 이 중 국가별 보고서는 최소이행기준으로서 BEPS프로젝트 참여국은 반드시 이행하여야 함

○ 마스터파일(master file): 다국적기업의 거주법인이 해당 과세당국에 제출하며 과세당국이 중대한 이전가격 위험의 평가를 돕기 위해 글로벌 사업활동, 전반적인 이전가격정책, 소득과 경제활동의 배분 등 다국적기업그룹의 사업의 전반에 대한 내용을 포함해야 함

○ 로컬파일(local file): 각 국가에 특정된 이전가격 문서로서 중요한 특수관계자 간 거래, 그러한 거래의 거래가격 및 거래가격 결정과 관련된 이전가격 결정에 대한 분석을 포함함

○ 국가별 보고서(Country-by-Country Report): 일정 규모 이상의 대형 다국적기업이 매년 제공해야 하는 보고서로서 각 국가별 사업에 대한 매출액, 세전수익과 법인세 결정세액 및 납부세액 등의 자료와 종업원수, 자본금액, 이익잉여금 및 유형자산, 사업활동 등에 대한 정보를 포함함

□ 세 가지의 표준화된 이전가격 문서는 기업들이 이전가격 관련 세무처리를 일관되게 유지하도록 유도하며, 과세관청에는 이전가격 위험 평가, 세무조사 대상 거래 파악 등에 유용한 정보를 제공할 수 있음

□ 이전가격 문서에 포함될 세부 내용은 각국 과세관청의 필요와 기업들의 납세협력 부담을 고려하여 각국 정부에서 결정할 수 있음

○ BEPS 참여국은 2020년까지 기존 기준에 대한 수정 또는 새로운 기준의 필요성 등에 대한 평가를 하여야 함

□ 이전가격 문서화 실행과 관련하여 BEPS 참여국들은 이전가격 문서의 제출 및 정보교환에 대해 합의함

- ○ 마스터파일과 로컬파일은 다국적기업이 직접 해당 과세관청에 제출함
- ○ 국가별 보고서는 다국적기업의 본사가 본사 소재지 과세관청에 제출하며, 정보교환협정 등의 방법을 통해 관련 국가의 정부와 공유함
  - – 국가별 보고서 의무는 그룹 총 매출액이 연간 7억 5천만유로 이상인 다국적기업을 대상으로 2016년 1월 1일 또는 그 이후에 시작되는 사업연도부터 적용

□ 새로운 이전가격 보고의무의 실행을 촉진하기 위하여 액션13은 다국적기업의 국가별 보고서 제출 의무 이행을 위한 모델법규(model legislation)와 국가 간 보고서 교환을 위한 관련 과세당국 간의 협정을 포함하여 구성됨

- ○ 국가별 보고서 의무의 실행에 따라 각국의 위험평가 역량이 개선될 것으로 기대됨
- ○ 효과적인 국가 간 분쟁조정합의의 중요성이 높아짐에 따라 국가별 보고서의 자동교환 촉진을 위한 국가 간 장치의 개발에 대한 사항이 다루어짐

3. 이전가격 가이드라인 제5장: 이전가격 문서화

□ BEPS 액션13 최종보고서는 기존 OECD 이전가격 가이드라인(Transfer Pricing Guidelines, 이하 "OECD 가이드라인")의 '제5장 이전가격 문서화(Documentation)'를 일괄 대체하는 문서임

가. 서론(Introduction)

□ (1-4) 본장은 과세당국의 이전가격 관련 질의와 위험평가를 위한 이전가격 문서 제출에 대한 규정과 절차 및 납세자의 정상가격(arm's length principle) 입증을 위한 적절한 문서 구비에 대한 지침을 제공함

○ 1995년 처음 작성된 기존 제5장에서는 이전가격 문서패키지에 포함되어야 할 이전가격 문서 목록과 이전가격 문서화 절차, 불이행에 관한 처벌, 입증책임(burden of proof)에 대한 분명한 지침이 제시되지 않았음

○ 이후 다국적기업의 내부거래 규모와 복잡성의 급속한 증가와 함께 납세자의 납세협력부담 역시 중대하게 증가하였음에도 불구하고, 과세당국은 여전히 과세행정과 위험평가에 필요한 적절한 자료를 제대로 제공받지 못하고 있음

○ 이에 본 보고서는 과세당국에 이전가격 위험평가와 세무조사에 더 초점을 둔 정보의 제공과 납세자의 납세협력부담을 고려하여 세 가지 주요 목표를 설정함

나. 이전가격 문서화 규정의 목표

□ (5-6) 이전가격 문서화 규정에 관한 내국 세법을 설계할 때 반드시 고려해야 하는 세 가지의 주요 목표는 다음과 같음

○ 1. 납세자에게 관계사 간 거래에 대한 가격 및 기타 조건을 설정할 때와 그러한 관계사 간 거래로 발생한 소득을 법인세 신고서에 반영할 때 이전가격 관련 고려사항을 적절히 감안할 수 있도록 함

○ 2. 과세당국의 이전가격 위험 평가에 필요한 정보를 제공함

○ 3. 과세당국이 기업의 이전가격 실무에 대해 철저한 세무조사를 할 때 필요한 유용한 정보를 제공함

1) 납세자의 정상가격원칙 준수에 대한 자가평가

□ (7-9) 납세자에게 분명하고, 일관적이며, 설득력 있는 이전가격 관련 세무처리방법(position)을 밝히게 함으로써 이전가격 규정 이행 문화를 만들 수 있음

○ 특히 동시적 이전가격 문서화 의무는 납세자의 사후 이전가격 정당화를 방지할 수 있음

○ 납세자의 정상가격원칙 준수를 위해서 추진할 수 있는 방안으로는 이전가격 문서화의 동시적 제출 의무와 불이행에 대한 처벌규정 두 가지를 둘 수 있음

○ 한편 과도한 이전가격 문서화 의무는 납세자의 과도한 납세협력비용을 야기할 수 있으므로, 각국의 문서화 의무는 합리적인 선에서 중요한 거래에 초점을 두고 설계되어야 함

2) 이전가격 위험평가

□ (10-12) 효과적인 이전가격 위험평가는 복잡한 이슈를 다루는 이전가격 세무조사에 있어 중요한 사안들에 초점을 맞추고 제한된 과세당국의 자원을 효율적으로 활용할 수 있도록 하는 데 필요한 핵심적인 전제조건임

○ 적절한 이전가격 위험평가를 위해서는 과세당국이 충분하고 신뢰할 수 있는 관련 자료에 접근할 수 있어야 하는데, 이전가격 문서는 가장 중요한 정보의 출처가 될 수 있음

3) 이전가격 세무조사

□ (13-15) 이전가격 세무조사는 일반적으로 사실관계 집약적(fact-intensive)이며 여러 거래와 시장의 비교 가능성(comparability)에 대해 난해한 평가를 요하므로 다양하고 적절한 정보의 활용 여부가 효과적인 조사를 위해 중요함

○ 적절한 이전가격 위험평가의 결과보다 특정 이슈에 대해 철저한 이전가격 세무조사가 요구되는 경우, 과세당국은 이전가격 문서 외에 다양한 정보를 획득할 수 있어야 함

○ 특정 국가의 자회사에 대한 이전가격 세무조사 시 필요한 정보는 다국적기업그룹의 본사에서 흔히 관리하므로, 본사 소재지 국가의 과세당국으로부터 정보교환협정 등의 장치를 통해 정보를 얻을 수 있도록 하여야 함

다. 이전가격 문서화에 대한 세 단계 접근법

□ (16-17) 앞서 논의한 이전가격 문서화의 목표 달성을 위해서 국가들은 마스터파일, 로컬파일, 국가별 보고서 등 세 가지의 표준화된 접근법을 채택하여야 함

○ 이러한 접근법은 이전가격 위험평가 목적상 과세당국에 적절하고 신뢰할 수 있는 정보를 제공하고, 납세자들에게는 주요 관계회사 거래에 대한 정상가격 적용에 신중을 기하도록 유도할 수 있음

1) 마스터파일

□ (18) 마스터파일은 과세당국이 중대한 이전가격 위험의 평가를 돕기 위해 글로벌 사업활동, 전반적인 이전가격정책, 소득과 경제활동의 배분 등 다국적기업그룹의 사업에 대한 전반에 대한 내용을 포함해야 함

○ 과세당국에 다국적기업의 글로벌 사업활동과 정책에 대한 개관을 제공한다는 목표 아래 중요성의 기준에 따라 필요한 정보가 포함되어야 함

− 마스터파일 작성 시 특정 정보의 누락이 이전가격 결과물에 대한 신뢰도에 영향을 미칠 수 있는 경우 중요한 정보로 판단함

○ 납세자에게 불필요한 부담을 줄 수 있는 세부내용을 요구하지 않아야 함

□ (19-21) 마스터파일에 포함되는 정보는 다국적기업에 대한 청사진(blueprint)을 제시하는 것이며 다섯 개의 범주로 나눌 수 있음: a) 다국적기업그룹의 조직구조; b) 다국적기업의 사업에 대한 설명; c) 다국적기업의 무형자산 현황; d) 다국적기업의 관계사 간 금융거래; e) 다국적기업의 재무 및 세무 상태

○ 납세자는 다국적기업 전체의 정보를 제시해야 하나, 독립성이 강하거나 신규 취득한 사업부문(business line)의 경우에는 사업부문별로 정보 구성을 허용함

○ '제5장에 대한 부록'[6]에서 마스터파일에 포함되어야 하는 정보를 구체적으로 소개함

2) 로컬파일

□ (22-23) 로컬파일은 관계사 간 거래에 대한 세부 내용을 제공함으로써 마스터파일의 내용을 보완하고 납세자가 중요거래에 있어 정상가격원칙을 준수하였는지 판단할 수 있도록 함

6) 본 보고서의 '부록 Ⅰ' 참조.

○ 로컬파일은 관할지역 조세문제에 있어 중요하다고 판단되는 거래에 대하여 관련 재무정보, 비교가능 분석, 정상가격 산출방법의 선택과 적용 등에 대한 세부내용을 포함하여 마스터파일과 상호참조(cross-reference)가 가능하여야 함

○ '제5장에 대한 부록'[7]에서 로컬파일에 포함되어야 하는 정보를 구체적으로 소개함

3) 국가별 보고서

□ (24-26) 국가별 보고서는 다국적기업그룹에 속한 모든 법인의 목록과 각 조세관할지역(tax jurisdiction)별 총체적 정보를 포함하여야 하며, 글로벌 차원의 소득분배, 납부세액, 각 조세관할지역별 사업활동 장소 등이 이에 해당함

○ 국가별 보고서는 상위단계의 이전가격 위험평가에 도움이 되며, BEPS 위험평가와 경제 및 통계적 분석자료로 활용될 수 있음

○ 다만, 국가별 보고서의 내용은 심도 있는 이전가격 관련 분석을 위한 자료의 대체자료로 사용될 수 없으며, 국가별 보고서의 정보 그 자체로는 이전가격 결정의 적정성 판단에 대한 결정적 증거로 볼 수 없음

○ '제5장에 대한 부록'[8]은 국가별 보고서에 포함되어야 하는 정보를 템플릿을 통해 제시함

라. 의무이행 관련 문제(Compliance issues)

1) 동시적 이전가격 문서화(Contemporaneous documentation)

□ (27-28) 납세자는 거래시점에 가용한 정보를 토대로 이전가격이 정상가격에 따라 결정되도록 노력을 기울여야 하고 특정 거래가 발생하기 이전에 정상가격방침이 세무 목적상 적정한지 여부에 대해 충분히 고려해야 함

---

7) 본 보고서의 '부록 Ⅱ' 참조.

8) 본 보고서의 '부록 Ⅲ' 참조.

○ 과세당국은 납세자가 이전가격 문서를 생산함에 있어 과도한 비용과 부담을 지우지 않도록 합리적인 선에서 획득할 수 있는 자료를 토대로 작성한 정보를 요청하여야 함

2) 이전가격 문서의 준비기간

□ (29) 각 과세당국별로 상이한 이전가격 문서 신고기한과 이전가격 관련 자료요청에 대한 준비기간은 납세자가 적정한 정보를 제공함에 있어 우선순위 설정과 정확한 자료 작성에 어려움을 야기함

□ (30-31) 실무상 가장 좋은 이전가격 문서 신고기한으로는 로컬파일, 마스터파일, 국가별 보고서의 최종 작성기한을 모두 법인세 신고기한으로 하되, 국가별 보고서의 경우 특정 상황하에서 기간 연장을 허용할 수 있음

○ 국가별 보고서에 포함되는 정보 중 최종 재무제표 작성이 완료된 후에 기입할 수 있는 정보가 존재하여 해당 사업연도의 법인세 신고기한까지 보고서 작성이 어려운 경우 국가별 보고서 작성 기한을 해당 사업연도 종료일로부터 최대 1년 연장할 수 있음

3) 중요성 기준

□ (32-34) 과세당국은 가장 중요한 정보를 확보하는 한편, 납세자에게 이전가격 문서화에 대해 과도한 부담을 주지 않아야 하기 때문에 각 국가는 이전가격 문서화 의무와 관련하여 구체적인 중요성 기준(materiality threshold)을 도입해야 함

○ 각 국가는 다국적기업그룹의 전반적인 규모뿐 아니라 해당 지역의 경제 규모와 성격, 지역경제에서의 다국적기업의 중요성, 규모, 사업성격 등을 고려하여 각국의 실정에 맞는 구체적인 중요성 기준을 도입하여야 함

– 중요성 기준은 객관적이어야 하며 모두에게 납득될 수 있고 상관례에 부합하여야 함

○ 상당수의 국가들은 이전가격 문서화 의무로부터 중소기업을 면제시키거나 정보 제출 의무를 제한시키는 등의 간소화 절차를 도입하였음

○ '제5장에 대한 부록'[9]상의 국가별 보고서 제출 의무는 다국적기업의 규모에 상관없이 다국적기업이 소재하는 모든 조세관할지역에 대한 정보를 포함해야 함

4) 이전가격 문서의 보관

□ (35-36) 과세당국은 다국적기업의 모법인과 지역법인 모두에게 합리적인 수준을 넘어서는 기간 동안 이전가격 문서의 보관의무를 지워서는 아니 됨

○ 과세당국의 관심은 이전가격 정보가 적시에 제공되는 것이기 때문에 과세당국이 요청하는 자료가 적시에 알맞은 형태로 제공되는 한 이전가격 문서의 보관방식은 납세자의 재량에 맡겨야 함

5) 이전가격 문서의 업데이트 주기

□ (37-38) 이전가격 문서는 기능 및 경제 분석의 적절성, 정상가격 산출방법의 유효성 등을 확인하기 위해 정기적으로 검토되어야 함

○ 일반적으로 마스터파일, 로컬파일, 국가별 보고서는 매년 재검토 및 업데이트되어야 함

6) 이전가격 문서의 언어

□ (39) 이전가격 문서를 현지 언어로 제공하는 것은 상당한 시간과 비용이 소모될 수 있으므로 이전가격 문서의 언어에 대한 입법은 이를 고려해야 함

○ 정보의 유용성을 해치지 않는 범위에서 국제공용어로 제출하는 것을 허용해야 함

○ 과세당국이 이전가격 문서의 현지 언어 번역이 필요하다고 판단할 경우, 구체적으로 문서 번역 요청을 해야 하며 충분한 시간적 여유를 주어야 함

---

9) 본 보고서의 '부록 Ⅲ' 참조.

7) 불이행에 대한 처벌

□ (40) 이전가격 문서화 의무 불이행에 따른 처벌은 의무 불이행이 의무 준수보다 더 큰 비용을 발생하게 하는 데 있음

○ 그러나 국가별로 처벌 규정이 상이할 경우, 납세자로 하여금 특정 국가의 이전가격 문서에 더 초점을 맞추게 하는 등 이전가격 문서의 질에 영향을 미칠 수 있음

□ (41) 이전가격 문서 제출 불이행에 대한 처벌은 일반적으로 민사상 벌금형이 적용됨

○ 벌금은 제출하지 않는 문서 또는 사업연도당 정해진 금액으로 하거나 미납세액 또는 소득조정금액에 대한 일정 비율의 금액으로 함

□ (42) 다국적기업이 접근할 수 없는 정보를 제출하지 못한 경우, 이에 따른 문서 제출의무 불이행 처벌이 내려지지 않도록 유의해야 함

○ 그러나 이러한 처벌 면제가 과세당국으로 하여금 소득금액 조정을 하지 못하도록 하는 것은 아님

○ 특정 국가에 소재한 기업이 이전가격 문서화 의무를 이행하지 않는 사유로 이전가격 문서 작성의 책임이 다국적기업그룹 내의 다른 법인에 있다는 주장은 면책사유로 보지 않음

□ (43) 이전가격 문서화 의무 이행을 장려하는 다른 방법으로는 면책규정 또는 입증책임(burden of proof) 이전 등의 혜택을 부여하는 방법이 있음

○ 규정 요건에 따라 작성된 문서를 적시에 제출하는 경우, 추후 소득금액조정으로 인해 발생하는 벌금을 면제 또는 경감해 주거나, 입증책임을 과세당국이 지게 함으로써 납세자의 이전가격 문서화 의무 준수를 독려할 수 있음

8) 비밀유지

□ (44-45) 과세당국은 납세자의 사업 또는 기술적 비밀이나 상업적으로 민감한 사항이 공개되지 않도록 모든 합리적인 절차를 수립해야 함

○ 법원 등에서의 법집행 과정에서 납세자의 정보가 공개되어야 하는 경우에도 비밀유지를 위한 모든 조치가 취해져야 하며 정보의 공개를 최소화하여야 함

○ OECD가이드(2012) '비밀유지(Keeping It Safe)'는 정보교환협정 등의 장치로 교환된 세무정보의 비밀유지 규정과 실무 지침을 제시함

9) 기타사항

□ (46) 가장 신뢰할 만한 정보의 사용을 요구하는 것은 정보의 활용이 가능한 범위 안에서 국내 비교가능거래(local comparables)를 지역의 비교가능거래(regional comparables)보다 앞서 사용할 것을 요구함

□ (47) 이전가격 문서의 외부기관 인증이나 이전가격 문서 작성 시 의무적으로 외부 자문기관을 이용할 것을 요구하는 의무는 추천되지 않음

마. 이전가격 문서화 규정의 이행

□ (48) 국가별 보고서를 비롯한 이전가격 문서화에 대한 지침이 효과적이고 일관성 있게 실행되는 것은 매우 중요하므로 BEPS프로젝트는 국가별 보고서를 포함한 이전가격 문서화에 대한 지침을 개발함

1) 마스터파일과 로컬파일

□ (49) 지침에서는 마스터파일과 로컬파일의 문서화 규정은 내국세법의 입법 또는 행정절차로 이행될 것과 이들 문서를 해당 과세당국에 직접 신고하는 것을 권고함

○ BEPS프로젝트 참가국들은 본 가이드라인에서 제시하는 표준화된 문서의 일관된 적용과 비밀유지에 대한 권고를 고려하여 내국세법의 입법과 행정절차를 마련하는 것에 동의함

2) 국가별 보고서

가) 이행시기: 다국적기업의 국가별 보고서 첫 신고시점

□ (50) 2016년 1월 1일 또는 그 이후 개시되는 다국적기업의 사업연도에 대해 국가별 보고서를 의무화하는 것이 권고되며 내국세법에 관련 규정의 입법이 요구되는 국가를 위해 부록[10]은 모델법규를 제시함

ㅇ 문단31에서 언급한 것과 같이 다국적기업은 사업연도 종료일로부터 1년간의 준비기간을 가질 수 있으며, 이 경우 2016사업연도에 대한 국가별 보고서 신고기한은 2017년 12월 31일 또는 2018년도중이 될 것임

나) 국가별 보고서 신고 의무대상 다국적기업

□ (51-55) 2015년 말 기준 다국적기업그룹의 직전 사업연도 매출총액이 7억 5천만유로 미만인 경우를 제외하고 모든 다국적기업은 매년 국가별 보고서를 신고할 것을 권고함

ㅇ 상기 매출액 기준에 따른 국가별 보고서 신고의무 면제에 따라 85~90% 정도의 다국적기업은 신고의무대상에서 제외될 것으로 보임

ㅇ 다만, 신고대상 다국적기업의 매출액이 전 세계 법인 매출의 90% 이상을 차지하게 되어 이전가격 보고의무자와 과세당국 간의 이해관계 균형을 맞출 것으로 보임

ㅇ 앞서 언급한 매출액 기준 외에는 국가별 보고서 신고의무를 면제하여서는 아니 되며, 이에 따라 특정 산업의 다국적기업, 또는 투자펀드, 비법인 단체, 비상장회사 등을 신고의무 대상에서 제외하여서는 안 됨

다) 국가별 보고서 신고와 사용에 대한 전제조건

□ (56) BEPS프로젝트 참가국들은 국가별 보고서의 신고와 사용에 대한 전제조건으로 다음 사항에 동의함

---

10) 본 보고서의 ‘부록 Ⅳ’ 참조.

(1) 비밀유지

□ (57) 각 국가는 보고서에 담긴 내용의 비밀유지를 위해 법적 보호장치를 마련하여야 함

○ 법적 보호장치는 적법한 양자간 정보교환협정, 조세조약 또는 다자간 협정에서 제시하는 수준을 만족시켜야 함

○ 정보사용 및 정보공개 대상의 제한을 포함함

(2) 일관성

□ (58) 각 국가는 다국적기업의 최종 모법인의 거주지국에서 국가별 보고서가 신고되도록 법적 장치를 채택하여야 함

○ 보고서에 담겨야 하는 정보는 부록[11]에서 제시한 템플릿의 기준을 따라야 함

(3) 적절한 사용

□ (59) 앞서 언급한 바와 같이(문단24~26), 국가별 보고서는 상위단계에서 이전가격 위험을 평가하거나 보다 심도 있는 질의를 위한 자료로 사용되어야 함

○ 국가별 보고서상의 소득분배 원칙만을 근거로 과세소득의 조정을 요구하여서는 안 됨

라) 국가별 보고서 교환을 위한 정부간 협정체계와 이행패키지

(1) 교환협정체계

□ (60) 과세당국은 자국 거주자인 다국적기업그룹의 최종 모회사가 적시에 국가별 보고서를 제출하도록 하여야 하며, 해당 그룹의 사업영위 대상국들과 자동적으로 동 보고서를 교환할 수 있도록 하여야 함

---

11) 본 보고서의 '부록 Ⅲ' 참조.

(2) 이행패키지

□ (61-62) 이에 따라 BEPS참가국들은 국가별 보고서의 자동교환을 위해 다국적기업그룹의 최종 모법인의 국가별 보고서 신고의무에 대한 모델법규와 과세당국 간 협정(competent authority agreements) 등의 이행패키지를 본 가이드라인의 부록[12)]에 포함시킴

○ 각국은 필요한 입법조치와 정보교환협정의 범위를 확장하는 것이 필요하며, 이러한 이행패키지에 대한 수정 여부는 지속적인 모니터링을 통해 2020년에 재논의될 예정임

주 석

1. 국가별 보고서의 정부 간 교환이 양자조세조약에 기반하는 경우 상호합의 절차(mutual agreement procedure)를 활용할 수 있으나, 국제협정을 통해 국가별 보고서가 정부 간 교환되는 경우 상호합의 절차 조항이 없을 수 있으며, 이 경우 각국은 과세당국협정(competent authority agreement)상 과세당국 절차를 통해 불합리한 결과를 해결할 수 있는 장치를 마련할 수 있어야 함

12) 본 보고서의 ‘부록 Ⅳ’ 참조.

Ⅲ. 우리나라의 이전가격 문서화 제도

1. 현행 국제조세조정에 관한 법률상의 이전가격 문서화 규정

□ 아래는 현행 「국제조세조정에 관한 법률」(이하 국조법)상의 이전가격 문서화 규정을 정리한 것임

□ 국외특수관계자와의 거래와 관련하여 거주자가 선택한 정상가격 산출방법의 종류와 이유를 기재한 〈정상가격 산출방법 신고서〉를 제출해야 함

- ○ 무형자산에 대해서는 〈무형자산에 대한 정상가격 산출방법 신고서〉를, 용역거래에 대해서는 〈용역거래에 대한 정상가격 산출방법 신고서〉의 별도 서식 제출을 요구하고 있음
- ○ 소득세 또는 법인세 신고 시 납세지 관할 세무서장에게 제출해야 함
- ○ 다만, 아래의 경우에는 제출 의무를 면제함
  - − 전체 재화거래 금액의 합계가 50억원 이하이고 용역거래 금액의 합계가 10억원 이하인 경우
  - − 국외특수관계인별 재화거래 금액의 합계가 10억원 이하이고 용역거래 금액의 합계가 2억원 이하인 경우

□ 무형자산의 공동 개발 등과 관련하여 〈원가등의 분담액 조정 명세서〉를 제출해야 함

- ○ 원가등 분담 약정의 내용, 참여자, 정상원가 분담액의 산정내역 등이 포함됨
- ○ 소득세 또는 법인세 신고 시 납세지 관할 세무서장에게 제출해야 함

□ 실제 거래가격과 정상가격이 상이한 경우로서 납세의무자가 정상가격으로 보상조정을 하고자 하는 경우 〈거래가격 조정신고서〉를 제출해야 함

○ 조정항목, 정상가격 산출방법, 실제 거래가격과 정상가격의 차이금액, 소득처분을 포함한 차이조정 내용 등이 포함됨

○ 당해 과세연도분인 경우 소득세 또는 법인세 신고 시까지 납세지 관할 세무서장에게 제출해야 하며, 수정신고 또는 경정청구인 경우에는 「국세기본법」에서 정한 수정신고 등의 기한 내에 제출하여야 함

□ 국외특수관계자와 국제거래를 하는 납세의무자는 〈국제거래명세서〉를 제출해야 함

○ 거래상대방 국외특수관계자별로 거래유형과 거래금액을 기재해야 함

○ 지급보증 용역거래에 대해서는 〈지급보증 용역거래 명세서〉의 별도 서식 제출을 요구하고 있음

○ 소득세 또는 법인세 신고 시 납세지 관할 세무서장에게 제출해야 함

○ 미제출 또는 거짓 제출 시 1천만원의 과태료가 부과됨

□ 국제거래명세서 제출 시 〈국외특수관계자의 요약 손익계산서〉를 함께 제출하여야 함

○ 소득세 또는 법인세 신고 시 납세지 관할 세무서장에게 제출해야 함

○ 다만, 아래의 경우에는 제출 의무를 면제함

– 해당 사업연도에 국외특수관계인과의 재화거래 금액의 합계가 10억원 이하이고 용역거래 금액의 합계가 2억원 이하인 경우

– 해외현지법인 명세서 및 해외현지법인 재무상황표를 제출하는 경우

□ 국외특수관계인과의 해당 과세연도 거래규모 및 납세의무자의 매출액이 일정 금액을 초과하는 자는 국제거래명세서 외에 〈국제거래정보 통합보고서〉를 추가로 제출해야 함[13)]

○ 다국적기업에 대한 이전가격 관리를 강화하기 위해 2015년 세법 개정 시 도입하였으며, 개정 규정은 2016년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도부터 적용함

○ 2016년 2월 5일 「국조법 시행령」 개정 시 제출 대상, 적용시기 등을 구체적으로 정함

---

13) 기획재정부 보도자료, 「2015년도 세법개정안(12개) 본회의 통과」, 2015. 12. 2.
기획재정부 보도자료, 「2015년 세법개정 후속 시행령 개정」, 2015. 12. 24.
기획재정부 보도자료, 「2015년 세법 시행규칙 개정」, 2016. 2. 15.

– 연간 매출액이 1,000억원을 초과하고, 국외특수관계인과의 거래규모[14)]가 500억원을 초과하는 내국법인 및 국내원천소득이 있는 외국법인을 제출 대상으로 함[15)]

– 미제출 또는 거짓 제출 시 3천만원의 과태료가 부과됨

○ 신설된 국제거래정보 통합보고서는 개별기업보고서와 통합기업보고서로 구성됨

– 개별기업보고서는 납세의무자의 조직구조, 사업내용, 국외특수관계인과의 거래내역 및 가격산출정보, 재무현황 등에 대한 내용을 포함함

– 통합기업보고서는 납세의무자 및 납세의무자와 특수관계에 있는 법인[16)] 전체에 대한 조직구조, 사업내용, 무형자산 내역, 자금조달 활동, 재무현황 등의 내용을 포함함

– 두 보고서는 한글 작성을 원칙으로 하되, 통합기업보고서의 경우 영문으로도 제출 가능함(단, 제출 후 1개월 이내에 한글로 작성한 보고서 추가 제출)

□ 과세당국은 납세자에게 이전가격 산정방법 등에 관한 자료의 제출을 요구할 수 있으며, 납세자는 요구받은 날로부터 60일 이내에 관련 자료를 제출해야 함

○ 「국조법 시행령」 제19조에서는 과세당국이 납세의무자에게 요구할 수 있는 자료의 범위를 다음과 같이 구체적으로 열거하고 있음

1. 자산의 양도ㆍ매입 등에 관한 각종 관련 계약서 2. 제품의 가격표 3. 제조원가계산서 4. 특수관계가 있는 자와 특수관계가 없는 자를 구별한 품목별 거래 명세표 5. 용역의 제공이나 그 밖의 거래의 경우에는 제1호부터 제4호까지에 준하는 서류 6. 법인의 조직도 및 사무 분장표 7. 국제거래 가격 결정자료 8. 특수관계가 있는 자 간의 가격 결정에 관한 내부 지침 9. 해당 거래와 관련된 회계처리 기준 및 방법

---

14) 재화거래ㆍ용역거래ㆍ대여 및 차입거래의 합계액을 의미하는 것으로 입법예고함(2016. 2. 15.)

15) 제출 대상 요건을 갖춘 둘 이상의 납세의무자가 동일한 연결재무제표 작성 대상인 경우, 지배법인인 납세의무자가 대표로 제출할 수 있는 것으로 입법예고함(2016. 2. 15.)

16) 일반적으로 인정되는 국제회계기준상 납세의무자와 동일한 연결재무제표 작성 대상이 되는 법인을 의미하는 것으로 입법예고함(2016. 2. 15.)

> 10. 해당 거래와 관련된 자의 사업활동 내용
> 11. 특수관계가 있는 자와의 상호출자 현황
> 12. 법인세 및 소득세 신고 시 누락된 서식 또는 항목
> 13. 용역거래와 관련하여 그 거래 내용을 파악할 수 있는 자료
> 14. 정상원가분담액 등에 의한 과세조정과 관련하여 원가분담 약정서 등의 자료
> 15. 그 밖에 적정 가격 산출을 위하여 필요한 자료

○ 미제출 또는 거짓 제출 시 자료의 종류에 따라 3천만~7천만원의 과태료가 부과됨

□ 납세자가 이전가격 산정방법 등에 관한 자료를 보관・비치하고, 납세자가 적용한 정상가격 산출방법에 합리성이 인정되는 경우 과소신고가산세를 부과하지 않음

□ 아래는 「국조법」에 규정된 이전가격 문서화 및 자료 제출 대상을 정리한 것임

〈표 Ⅲ-1〉 이전가격 문서화 및 자료 제출 대상

구분	서식명	제출 의무 면제	미제출시 과태료	관련 법령
세무 신고시 제출	정상가격 산출방법 신고서	○[1]	×	국조법 시행령 제7조 제1항
	무형자산에 대한 정상가격 산출방법 신고서			
	용역거래에 대한 정상가격 산출방법 신고서			
	원가등의 분담액 조정 명세서	×	×	국조법 시행령 제14조의6
	거래가격 조정신고서	×	×	국조법 시행령 제7조 제2항
	국제거래명세서	×	○	국조법 제11조 제1항
	지급보증 용역거래 명세서	×	○	국조법 제11조 국조법 시행규칙 제6조
	국외특수관계자의 요약 손익계산서	○[2]	×	국조법 제11조 국조법 시행규칙 제6조
	국제거래정보 통합보고서	○[3]	○	국조법 제11조 제1항
과세당국 요구시 제출	이전가격 산정방법 입증 자료[4]	×	○	국조법 제11조 제3항

주: 1) 전체 재화거래 금액의 합계가 50억원 이하이고 용역거래 금액의 합계가 10억원 이하인 경우 또는 국외특수관계인별 재화거래 금액의 합계가 10억원 이하이고 용역거래 금액의 합계가 2억원 이하인 경우
2) 해당 사업연도에 국외특수관계인과의 재화거래 금액의 합계가 10억원 이하이고 용역거래 금액의 합계가 2억원 이하인 경우 또는 해외현지법인 명세서 및 해외현지법인 재무상황표를 제출하는 경우
3) 연간 매출액이 1,000억원 이하이거나, 국외특수관계인과의 거래규모가 500억원 이하인 경우
4) 납세자가 이전가격보고서 등의 이전가격 산정 관련 자료를 사전에 작성・비치하고, 납세자가 적용한 정상가격 산출방법에 합리성이 인정되는 경우 과소신고가산세가 면제됨

2. 이전가격 문서화 관련 BEPS 대응방안의 이행

□ 우리나라는 BEPS프로젝트 액션13의 권고사항을 이행하고 해외 과세당국의 과세 강화 움직임에 대한 국내기업의 대응능력 제고를 위해 이전가격 문서화 제도를 선제적으로 도입하고자 함[17)]

○ 다만, 이전가격 문서화 대상을 일정 거래규모 이상의 기업으로 제한하고, 현행 신고서식 외에 추가적으로 제출해야 하는 자료의 경우 기존 제출자료를 통합・대체하는 등 추가 의무 이행으로 인한 납세자의 비용과 부담을 최소화하고자 함

□ 우리나라는 2015년 세법 개정 시 OECD 권고안 중 마스터파일과 로컬파일의 내용을 포함하는 〈국제거래정보 통합보고서〉 서식의 제출을 의무화함[18)]

○ 기존 국제거래명세서는 우리나라에 소재한 법인과 특정 국외특수관계인과의 국제거래 금액을 중심으로 과세당국에 정보를 제공하여, 과세당국이 납세자의 성실신고 및 조세회피 여부를 판단하는 데 한계가 있음

○ 또한, 국제거래정보 통합보고서는 다국적기업인 국내외 법인의 경영 및 국제거래 전반에 대한 내용을 추가 제출토록 함

– 이를 통해, 향후 조세회피목적의 기업구조조정이나 저세율국에 설립한 도관회사의 지배구조 및 거래관계 등에 관한 정보를 수집할 수 있음

○ 2016년 2월 5일「국조법 시행령」개정 시 제출 대상, 적용시기 등을 구체적으로 정하였으며, 2016년 2월 15일「국조법 시행규칙」개정에 관한 입법예고를 통해 국제거래정보 통합보고서 서식의 초안을 공개함

□ 또한, 〈국가별 보고서〉를 2016년 세법개정안에 반영하여 도입하는 방안을 검토하고 있음[19)]

○ 국가별 보고서 도입으로 다국적기업의 국제적 소득 분배, 경제활동, 납세현황 등을 국가 간에 공유함으로써 조세회피 목적의 소득이전 및 거래 발생을 파악할 수 있을 것으로 기대됨

---

17) 기획재정부 보도자료,「2015년 세법개정안 문답 자료」, 2015. 8. 6

18) 기획재정부 보도자료,「2015년 세법개정안 문답 자료」, 2015. 8. 6

19) 기획재정부 보도자료,「BEPS프로젝트 조치별 대응 방향(Ⅰ)－최소 기준(minimum standrad) 이행 과제－」, 2015. 11. 19

Ⅳ. 주요국의 이전가격 문서화 제도

1. 유럽연합

가. 국가별 보고서: 2016 국가별 보고서 자동교환 실행법[20)]

□ 2016년 1월 28일 유럽연합 집행위원회(European Union Commission: EC)는 EU 내에서의 공격적 조세회피 방지, 조세투명성 제고, 기업 간 공정경쟁 촉진을 위한 조세회피방지 패키지(Anti Tax Avoidance Package)[21)]를 발표함

○ EC의 조세회피방지 패키지는 크게 다음의 네 가지 구성으로 제안됨

- 조세회피방지 법안(Proposed Anti Tax Avoidance Directive)
- 국가별 보고서 자동교환 실행을 위한 행정협력법 (Administrative Cooperation Directive) 개정
- 효과적 과세를 위한 대외전략 커뮤니케이션 (Communication on an External Strategy for Effective Taxation)
- 조약남용방지 실행을 위한 권고사항 (Commission Recommendation on the Implementation of Measures against Tax Treaty Abuse)

---

20) European Commission(http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/mutual_assistance/direct_tax_directive/index_en.htm, 검색일자: 2016. 2. 12.)

21) European Commission (http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/anti_tax_avoidance/index_en.htm, 검색일자: 2016. 2. 12.)

□ EU는 기존 행정협력법(Administrative Cooperation Directive)[22]상 세무정보의 자동교환 의무범위에 다국적기업의 국가별 보고서를 포함하는 개정법[23]을 2016년 3월 8일 채택함[24]

○ 다국적기업의 조세회피 전략이 나날이 정교해짐에 따라 유럽연합은 다국적기업의 이전가격정책 및 내부거래에 대한 보다 포괄적이고 유용한 정보를 획득하여 다국적 기업의 조세 투명성을 제고하고 성실납세를 유인하고자 동 법안을 상정함

□ 동 법안은 BEPS프로젝트 액션13에서 제시한 국가별 보고서의 신고대상자, 시행시기, 신고내용 등의 사항을 준용하여 반영하고 있음

○ 국가별 보고서는 다국적기업그룹의 총 매출이 7억 5천만유로 이상인 그룹의 최종모법인이 거주지국의 과세관청에 신고함

○ 2016년 1월 1일 또는 그 이후에 개시되는 사업연도부터 국가별 보고서 신고대상이 되며 신고의무자는 매 사업연도 종료일로부터 12개월 이내에 신고하여야 함

○ 각국의 과세당국은 매 사업연도 종료일로부터 15개월 이내에 국가별 보고서를 교환하여야 함

– BEPS프로젝트 액션13에서는 국가별 보고서의 최초 교환에 대해서는 예외적으로 18개월의 기한을 제시한 반면, EU의 경우에는 최초 교환에도 예외 없이 15개월 이내에 교환할 것을 제안하고 있음

○ 국가별 보고서에는 다국적기업그룹의 조세관할지역별 매출액, 세전이익/손실, 법인세 납부액, 미지급법인세, 종업원 수, 자본금, 누적이익잉여금, 유형자산 등의 재무정보와 각 지역별 현지거주법인의 주된 사업활동 등의 정보를 포함함

---

22) Council Directive 2011/16/EU

23) Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation (http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2016:25:FIN:EN:PDF, 검색일자: 2016. 3. 11.)

24) European Commission(http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-663_en.htm, 검색일자: 2016. 3. 11.)

나. 마스터파일과 로컬파일: 2006 EU 이전가격 문서화 지침[25)]

□ 2006년 7월 유럽연합 이사회(EU Council)는 EU의 이전가격 문서화 지침(Code of conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the European Union: EUTPD)에 합의함

○ EUTPD는 EU에서 사업을 영위하는 다국적기업에 표준화된 이전가격 문서화 지침을 제시하고 EU회원국 과세당국에 필요한 이전가격 관련 정보를 제공하는 것을 목적으로 하며, OECD 가이드라인의 원칙을 인용함

○ EUTPD는 선택권고사항으로 EU회원국과 다국적기업 모두 이행의무는 없음

○ EUTPD는 표준화된 이전가격 문서로 크게 마스터파일(masterfile)과 국가문서(country-specific documentation)를 제시함

□ 마스터파일과 국가문서는 납세법인이 해당 법인의 관할 과세당국에 제출하되, 세무조사 착수시점과 과세당국의 직접적인 요청하에서만 제출 의무를 부담함

○ 과세당국이 이전가격 관련 정보를 법인세신고서와 함께 제출할 것을 요구하는 경우 그러한 자료 요청은 간단한 질의서 또는 적절한 위험평가형식으로 한정되어야 함

○ 납세자의 납세협력부담 감소를 위해 이전가격 자료는 항상 현지 언어로 준비되어야 하는 것은 아니며 공용언어로 작성된 문서도 용인하여야 함

○ 마스터파일의 번역 요청은 엄격히 꼭 필요한 경우에 한하여 구체적인 요청으로 이루어져야 함

□ 기타 이전가격 문서의 준비와 보관 등에 대한 사항은 아래와 같음

○ 이전가격 문서의 보관은 과세당국의 합법적인 요청 시 적시에 이루어질 수 있다는 전제하에 현지법인이 보관할 필요는 없음

○ 이전가격 문서는 과세당국이 가용할 수 있다는 전제하에 그 형식(서면 또는 전자파

---

25) Resolution of the Council and of the representatives of the governments of the Member States, meeting within the Council, of 27 June 2006 on a code of conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the European Union (EU TPD) (2006/C176/01) (http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:42006X0728(01)&from=EN, 검색일자: 2016. 3. 11.)

일)은 납세자가 결정할 수 있음

○ 선의의 납세자의 경우 이전가격 문서로 인한 가산세나 벌금 등이 부과되지 않도록 권고함

□ 마스터파일(masterfile)은 다국적기업그룹의 EU 소재 모든 법인과 관련된 정보를 포함하여 다국적기업 사업의 경제적 실체에 대한 청사진(blueprint)과 이전가격체계에 대한 전반적인 내용으로 구성하고 EU 전 회원국이 활용할 수 있는 이전가격 문서임

○ 마스터파일에 포함되는 정보는 다음과 같음

- 다국적기업그룹의 사업과 사업전략에 대한 일반적 설명(변경사항 포함)
- 다국적기업그룹의 조직, 법적, 운용 구조 등에 대한 일반적 설명 (조직도, 그룹 소속 법인 목록, 모회사의 자회사에 대한 지분 참여 등)
- EU소재 법인과의 특수관계거래에 대한 일반적 설명: 유형/무형자산, 용역, 금융 등의 거래 및 청구서의 흐름과 관련 거래의 금액
- 기능 수행과 위험부담에 일반적 설명과 변경사항에 대한 기술
- 무형자산(특허권, 상표권, 노하우 등)의 소유권 및 사용료 지급 및 수령액
- 다국적기업그룹의 정상가격 산출방법 등 이전가격정책에 대한 기술
- 원가분담계약, 이전가격 사전승인제도(APA), EU 내 법인의 이전가격 문제와 관련된 예규 목록
- 각 국가의 내국세법에 따라 이전가격 관련 보충자료 제공 내역

□ 국가문서(country-specific documentation)는 마스터파일을 보완하는 이전가격 문서로 특정 국가에 소재한 법인의 정보에 국한되며 문서의 이용도 소재지 관할 과세당국에 한정됨

○ 국가문서에 포함되는 정보는 다음과 같음

- 해당 기업의 사업과 사업전략에 대한 상세 설명(변경사항 포함)
- 유형/무형자산, 용역, 금융 등의 거래 및 청구서의 흐름과 관련 거래의 금액
- 비교가능분석(comparability analysis): 재화와 용역의 성격, 기능분석 (수행 기능, 사용 자산, 위험 부담), 계약조건, 경제환경, 구체적인 사업 전략 등
- 정상가격 산출방법의 적용과 선택 이유에 대한 설명
- 내부 또는 외부의 비교가능거래 관련 정보
- 다국적기업그룹의 내부거래 관련 이전가격 정책의 수립과 적용에 대한 기술

2. 호주

가. 이전가격 문서화 제도[26)]

□ 호주 국세청은 2014년 12월 17일에 새로운 이전가격 규정 및 문서화 요구사항을 발표함

□ 납세자는 이전가격 설정 및 세무 신고 관련 소득 계산의 과정을 기술한 기록을 보관하여야 함

○ 이전가격 문서화를 하지 않은 납세자는 이전가격 관련 분쟁에 직면할 수 있으며, 이전가격 조정에 따른 처벌 규정의 적용을 받게 될 수 있음

□ 현행 이전가격 규정에서는 문서화 관련 의무사항을 규정하고 있지 않지만, 처벌 규정과 입증 부담 규정을 통해 최소한의 요구사항을 규정하는 형태를 취하고 있음

□ 이전가격 문서화에 따라 국제거래 관련 실제 지급 또는 수취한 규모를 기재하여야 하지만, 실제 지급 또는 수취한 금액이 정상가격 원칙에 부합하는지를 입증하는 것을 요구하는 것은 아님

□ 기존에는 이전의 4단계 문서화 절차(four-step process of documentation)를 따르고 있었으나, 새로운 이전가격 규정에 따라 5가지 핵심 질문 접근방식(five key questions approach)으로 변경되었음

○ 이는 국세청이 기대하는 적절한 이전가격 문서화 수준에 대한 기본적인 틀을 납세자에게 제공하기 위한 것일 뿐, 의무사항은 아님

□ 종전의 4단계 절차는 다음과 같음

○ 1단계: 관계사 간 국제거래에 대한 정확한 규명 및 이에 대한 문서화

○ 2단계: 가장 적절한 이전가격 방법의 선택 및 이에 대한 문서화

26) P. Balkus & P. Austin, Australia-Transfer Pricing, Topical Analyses IBFD

○ 3단계: 가장 적절한 방법의 적용과 정상가격 결정 과정에 대한 문서화

○ 4단계: 문서화의 완전성을 확인하고, 중요한 변경사항 발생 시 조정할 수 있는 검토 프로세스(review process)의 구축

□ 새로운 이전가격 규정에 따른 5가지 핵심 질문은 다음과 같으며, 반드시 열거된 순서대로 적용해야 하는 것은 아님

○ 질문1: 관련된 거래의 실제 조건은 어떠한가?

○ 질문2: 정상가격 조건을 확인하는 데 있어 관련 비교가능 조건은 무엇인가?

○ 질문3: 정상가격 조건을 확인하는 데 사용된 세부적인 방법은 무엇인가?

○ 질문4: 정상가격 조건은 무엇이며, 이전가격 결정은 적정했는가?

○ 질문5: 중요한 변경 및 갱신사항이 확인되고 기술되었는가?

□ 국제 특수관계 거래규모가 2백만호주달러 이상인 납세자는 국제거래 일정표(International Dealings Schedule)를 세무신고와 함께 작성해야 함

○ 일정표는 납세자가 거래와 관련하여 적시성 있는 문서화를 하였는지에 대해 질의하는 것임

○ 문서화가 없이 거래에 착수한 경우 국세청은 그 이유에 대해 질의할 수 있음

□ 국세청은 납세자가 이전가격의 합리성을 주장하는 데 있어 적시성 있는 문서화(contemporaneous documentation)가 유리하다고 강조함

○ 국세청은 아래 시점에 존재하는 문서가 적시성 있는 문서화에 포함되도록 하여 적시성 있는 문서화의 정의를 넓게 해석하고 있음

– 납세자가 이전가격 이슈를 야기할 수 있는 계약을 개발 또는 시행하는 시점

– 세무신고 전이나 세무신고 시에 이러한 계약을 검토하는 경우 해당 시점

○ 새로운 이전가격 규정에 따라, 이전가격 문서화는 납세자의 세무신고 전에 준비되어야 함

□ 가산세는 과세당국에 의한 이전가격 조정이 발생한 경우에 세무신고 시 제출된 소득과 조정된 소득 간의 차이 금액에 대해 부과됨

○ 소득 차액에 대해 부과되는 가산세율은 다음과 같으며, 과세당국의 재량으로 일부 또는 전부를 경감할 수 있음

〈표 Ⅳ-1〉 호주의 이전가격 조정에 따른 가산세율

납세자 주장의 합리성 인정 여부[1]	이전가격 이익 획득이 계약의 주된 목적인지에 대한 과세당국의 판단[2]	가산세율[3]
납세자의 주장에 합리성이 인정되지 않는 경우[4]	이전가격 이익 획득이 계약의 주된 목적이라고 보는 경우	50%
	이전가격 이익 획득이 계약의 주된 목적이 아니라고 보는 경우	25%
납세자의 주장에 합리성이 인정되는 경우	이전가격 이익 획득이 계약의 주된 목적이라고 보는 경우	25%
	이전가격 이익 획득이 계약의 주된 목적이 아니라고 보는 경우	10%

주: 1) Taxpayer does not have a RAP(Reasonably Arguable Position)?
2) Commissioner considers sole or dominant purpose of arrangements was to obtain a transfer pricing benefit
3) 이전가격 조정에 따른 과소신고 소득금액이 다음과 같은 경우에는 가산세가 경감됨
– 신탁 또는 파트너십의 과소신고 소득금액이 2만호주달러 미만이거나 기업 전체 순소득의 2% 미만인 경우
– 그 외 기업의 과소신고 소득금액이 1만호주달러 미만이거나 기업 전체 순소득의 1% 미만인 경우
4) 납세자가 이전가격의 합리성을 주장하기 위해서는 적시성있는 이전가격 문서화가 전제되어야 함

자료: P. Balkus & P. Austin, Australia-Transfer Pricing, Topical Analyses IBFD

나. 최근 개정 동향

□ 호주 정부는 2016년 1월 1일부터 호주에서 사업을 영위하는 일정 규모 이상의 다국적 기업은 세무신고 시 마스터파일, 로컬파일, 국가별 보고서를 국세청에 함께 제출해야 한다고 발표함

□ 호주 과세당국은 2015년 12월 17일에 국가별 보고에 대한 지침[27]을 공개하였음[28]

27) Australian Taxation Office, Subdivision 815-E of the Income Tax Assessment Act 1997: Country-by-Country reporting, 2015. 12. 17

28) 한국조세재정연구원, 『주요국의 조세동향』, 2016. 01.

○ 2015년 12월 3일에 신설한 다국적기업 조세회피방지규정의 내용 중 BEPS프로젝트 액션13에 따른 이전가격 문서화와 관련된 구체적인 지침이 포함되어 있음

○ 구체적으로 국가별 보고의 대상과 면제대상, 보고방법, 보고항목 등의 내용을 다루고 있음

□ 특정 기업이 지침에서 규정한 '중요한 글로벌 기업(significant global entity)'에 해당하고, 호주 세무 목적상 거주자에 해당하거나 호주에 고정사업장을 두고 사업을 수행하는 경우 국가별 보고의 대상이 됨

○ '중요한 글로벌 기업'이란, 다음 중 어느 하나에 해당하는 기업임[29)]

– 그룹 전체의 연간 글로벌 소득(annual global income)[30)]이 10억호주달러 이상인 경우에 해당 그룹의 글로벌 모기업(global parent entity)

– 회계 목적상 글로벌 모기업과 연결되는 그룹 내의 기업으로서 연간 글로벌 소득이 10억호주달러 이상인 기업[31)]

□ 지침은 국가별 보고의무 면제 대상에 대해서도 규정하고 있음

○ OECD는 매출액 7억 5천만유로 이상의 다국적기업에 대해 이전가격 문서화 의무를 면제하지 않도록 권고하고 있지만, 지침은 다음과 같은 항목을 고려하여 제한적으로 보고의무를 면제할 수 있도록 규정함

– 국외 거래규모에 대한 고려를 포함한 기업의 위험요소[32)]

– 기업의 협력부담 정도

– 과세관청이 정보교환 등의 다른 방식을 통해 관련 자료를 입수할 수 있는지 여부

---

29) 과세당국이 특정 기업의 연간 글로벌 소득이 10억호주달러 이상일 것이라고 판단하는 데 합리적인 근거가 있는 경우, 해당 기업을 중요한 글로벌 기업으로 간주하여 국가별 보고 대상에 포함할 수도 있음

30) 최근의 연결재무제표상의 그룹 총매출액을 의미함

31) 글로벌 모기업의 연결재무제표상에 포함되지 않는 글로벌 그룹 내 자회사는 중요한 글로벌 기업의 정의를 충족하지 않고, 따라서 해당 기업은 국가별 보고의 대상에서 제외됨

32) 특정 기업이 중요한 국가별 보고 대상이 되는 글로법 기업의 요건을 충족한다고 하더라도, 국제거래에 관여하지 않는다면 당해 기업은 국외 거래규모 측면에서 위험도가 낮다고 평가하여 국가별 보고 의무의 일부 또는 전부를 면제받을 수 있는 것임

○ 국가별 보고의무의 면제를 적용받기 위해서는 납세자가 서면으로 과세당국에 면제 신청을 해야 함

○ 다만, 과세관청이 국가별 보고의무 면제의 적용은 부적절하지만 납세자의 면제 신청 사유에 일부 고려할 만한 요소가 있다고 판단되는 경우, 이후에 설명할 간소화된 로컬파일(simplified local file) 또는 약식 로컬파일(short form local file) 양식의 적용을 고려할 수 있음

□ 국가별 보고는 과세기간[33] 종료 후 12개월 이내에 승인된 양식(approved forms)에 따라 전자적 방법으로 제출해야 함

○ 기업은 국가별 보고 제출 의무 이행을 위해 최선의 노력을 다해야 하며, 기한 내에 미제출 시 행정처벌이 적용될 수 있음

○ 본 규정이 입법 완료된 후 최대한 빠른 기간 내에 양식을 구체적으로 확정할 예정이며, BEPS프로젝트 액션13의 권고사항을 초과하는 정보를 요구하지 않을 계획임

○ 그룹 내에서 하나 이상의 기업이 국가별 보고의 대상이 되는 경우, 마스터파일과 국가별 보고서는 그룹 내의 등록된 특정 기업이 제출함

○ 기업은 국가별 보고서의 제출기한 연장을 신청할 수 있음

– 연장이 필요한 사유를 기재하여 세무신고서를 제출하기 전에 신청해야 함

□ 국가별 보고서와 마스터파일의 양식에는 BEPS프로젝트 액션13 최종보고서[34]에서 요구하는 정보가 포함될 것임

○ 국가별 보고서의 양식은 OECD에서 제공한 도식화된 예시를 따를 것임[35]

○ 마스터파일과 관련하여 공개가 요구되는 정보의 범위 등 OECD의 지침을 준수함으로써, 조세행정에서 유용한 정보는 확보하되 기업의 협력부담은 최소화할 수 있도록 정책적 균형을 도모할 것임[36]

---

33) 당사자가 관여된 일정한 기간으로 대체하여 보고할 수도 있음

34) 본 보고서의 '부록 Ⅱ와 Ⅲ' 참조.

35) BEPS프로젝트 액션13에서는 국가별 보고서의 양식 예시(template)를 제공하고 있음

36) 예를 들면, 마스터파일 내에서 공급사슬(supply chain)에 대한 설명이 필요한 대상을 그룹 전체 거래규모의 5% 이상을 차지하는 재화 또는 서비스 제공 거래로 제한할 것임

□ 로컬파일의 양식에는 BEPS프로젝트 액션13 최종보고서[37]에서 요구하는 정보가 포함될 것임

○ 위험평가와 협력부담을 고려하여 아래와 같은 3가지 형태의 차별화된 양식을 제공하는 것을 계획하고 있음[38]

– 본 보고서의 '부록 II'에 기술된 로컬파일의 모든 정보를 요구하는 양식(full local file)[39]

– 로컬파일의 모든 정보가 포함되지만 요구되는 정보의 수준이 낮은 간소화된 양식(simplified local file)

– 로컬파일의 정보 중 첫 번째 사항, 즉 현지법인에 대한 정보만을 요구하는 약식 양식(short form local file)

○ 현행 이전가격 문서화 규정과 중복되는 부분을 최소화하고 별도의 규정으로서 효율적으로 운영하는 방안을 고려할 계획임

□ 아래의 경우 OECD의 지침에 따라 다른 국가로부터 획득되는 국가별 보고 문서로 대체할 수 있으며, 이러한 이차적인 장치(secondary mechanism)는 차상위 모회사의 소재지국(next tier parent country)부터 적용함

○ 특정 국가가 호주와 정보교환에 관한 약정을 체결하였음에도 불구하고 정보교환 실패로 인해 국가별 보고에 관한 정보를 제공받을 수 없는 경우

○ 특정 국가에서 다국적기업그룹의 최종 모회사가 국가별 보고를 할 의무가 없어서 정보를 제공받을 수 없는 경우

□ 모회사가 국가별 보고를 이행하지 않는 국가에 소재하는 등 국가별 보고의 작성이 보고자의 통제 범위 밖에 있어서 보고서를 작성할 수 없는 경우에는 보고 면제 등을 포함한 다른 대안을 찾기 위해 과세관청에 이를 통보해야 함

---

37) 본 보고서의 '부록 Ⅱ' 참조.

38) 정상가격 산출방법 사전승인(Advanced Pricing Arrangements, APA)을 받았다고 해서 국가별 보고의무가 면제되는 것은 아니지만, 간소화된 로컬파일 등의 적용을 통해 불필요한 중복의 제거를 고려할 수 있음

39) 로컬파일에는 현지법인(Local entity), 특수관계 거래(Controlled transactions), 재무정보(Financial information)에 관한 내용이 포함되어야 함

○ 다만, 이러한 경우에도 국가별 보고서와 마스터파일만이 논의 대상이 될 수 있으며, 로컬파일은 별도로 보고가 이루어져야 함

□ 국가별 보고 내용은 BEPS프로젝트 액션13에 따라 비공개되지만, 호주의 정보교환 약정에 따라 다른 국가에 제공될 수 있음

3. 일본

가. 이전가격 문서화 제도[40)]

□ 이전가격 규정에 따라 과세당국은 납세자에게 정상가격 산정 목적상 필요할 것으로 판단되는 이전가격 관련 자료 또는 회계장부의 공개 또는 작성을 요구하고 이에 대한 검토를 수행할 권한을 가짐

○ 또한 과세당국은 납세자의 해외 관계사가 보관 중인 자료 또는 회계장부의 공개 또는 작성을 요구할 수 있으며, 세무신고 시 해외 관련 거래에 관한 특정 정보를 공개할 것을 납세자에게 요구할 수도 있음

○ 관련 자료 등 미제출 시 과세당국의 측정에 기초하여 이전가격 조사에 착수할 수 있음

□ 납세자는 이전가격과 관련하여 세무신고 시에 다음 자료를 제출해야 함

○ 국외특수관계자와 거래를 수행한 경우, 최종 세무신고 시 거래의 요약 정보를 기재한 서식을 첨부해야 함

– 국외특수관계자에 대한 상세한 정보를 보고해야 하며, 각 유형별 거래에서 지급된 대가를 요약해야 함

– 위 서식을 제출하지 않더라도 가산세는 부과되지 않음

○ 각 유형별 거래(유형자산, 무형자산, 서비스 등)에 적용한 이전가격 산정방법에 대한 설명이 요구됨

---

40) K. Gruendel & K. Okawara, Japan-Transfer Pricing, Topical Analyses IBFD

- 사용된 이전가격 산정방법 외에 이전가격 산정에 관한 다른 상세정보에 대한 설명은 요구되지 않음

□ 납세자는 과세당국의 이전가격 관련 검토기간 중의 요구자료 제출을 포함한 다음과 같은 대응을 수행해야 함

○ 권한있는 과세당국은 기업 및 관련 개인에게 이전가격 관련 사항을 질문하고, 그들이 작성한 장부 또는 기록에 대해 검사를 수행할 수 있음

○ 조세특별조치법에서는 과세당국의 이전가격 검토기간 중에 납세자가 제출해야 하는 자료의 범위를 다음과 같이 규정하고 있음

- 국외특수관계자와의 거래 상세설명 자료 : 국외특수관계 거래 관련 자산 또는 서비스, 기능 및 리스크 분석, 사용된 무형자산, 계약, 대가의 산정, 협상 과정, 발생 손익, 시장, 사업 정책, 다른 거래의 존재 여부에 대한 설명
- 정상가격 결정에 관한 자료 : 선택한 정상가격 산출방법, 비교가능거래 선택 시 고려한 요소, 이익분할방법 적용 시 이익 배분액 계산방법, 비교가능거래와의 차이 조정 이유, 거래의 결합 분석 이유
- 과세당국은 상기 내용 외의 다른 정보도 요구할 수 있는 권한을 가짐

○ 만약 기업이 권한있는 과세당국으로부터 국외특수관계자가 보관 중인 장부 등에 대한 제출 요구를 받는 경우 해당 기업은 동 장부 등을 획득하기 위해 노력할 의무가 있음

- 미제출 시 처벌하는 규정은 없지만 과세당국이 이전가격을 조사할 경우 정상가격에 대한 기초자료로 유사한 거래에서의 다른 기업의 이익을 적용할 수 있음

○ 과세당국은 거래상대방 기업이나 유사한 거래구조로 관여된 기업에 대해 검사를 수행할 수 있으며, 거래상대방 기업 등이 질문에 응하지 않거나 허위로 진술 또는 자료를 제출할 경우 30만엔 이하의 벌금에 처할 수 있음

나. 최근 개정 동향[41]

□ 일본 조세위원회는 2015년 12월 10일에 2016년 세법 개정안의 초안에 대한 합의에 도달하였으며, 초안의 내용에는 BEPS프로젝트 액션13에 기초한 이전가격 문서화 규정에 대한 이하의 제안 내용이 포함되어 있음[42]

□ 다국적기업그룹 내의 최종 모회사는 영어로 작성된 국가별 보고서를 과세당국에 제출해야 함

○ 최종 모회사로부터 국가별 보고서를 제출받기 어려운 경우에는 국가별 보고서 제출을 위해 최종 모회사가 자신을 대신할 회사로 지정한 다국적기업그룹 내의 다른 모회사가 제출의무를 가짐

□ 다국적기업그룹의 구성원인 내국기업 또는 일본에 고정사업장을 가지고 있는 외국기업은 일본어 또는 영어로 작성된 마스터파일을 과세당국에 제출해야 함

□ 아래는 국가별 보고서와 마스터파일에 대해 공통으로 적용되는 규정임

○ 보고 대상 사업연도의 직전 사업연도 그룹 총 연결 매출액이 1,000억엔 미만인 경우 제출 의무가 면제됨

○ BEPS프로젝트 액션13 최종보고서[43]에 기재된 항목을 제출하도록 하고 있으나, 구체적인 서식은 아직 확정되지 않았음

○ 최종 모회사의 보고 대상 사업연도 종료일로부터 1년 이내에 온라인 시스템(e-Tax)으로 제출해야 함

○ 기한 내 미제출 시 처벌하는 규정을 마련하였으나, 구체적인 지침은 아직 확정되지 않음

○ 도입되는 규정은 최종 모회사의 2016년 4월 1일 이후 개시하는 사업연도부터 적용됨

---

41) 일본 재무성, 「平成28 年度税制改正の大綱」, 2015. 12. 24

42) KPMG, Japan Tax Newsletter–Draft Outline of the 2016 Tax Reform Proposals, 2015. 12. 15. http://www.kpmg.com/jp/en/knowledge/article/japan-tax-newsletter/documents/2016-tax-reform-20151215.pdf#page=11&zoom=100,0,100, 검색일자: 2016. 2. 4.

43) 본 보고서의 '부록 Ⅱ와 Ⅲ' 참조.

□ 로컬파일과 관련하여 다음과 같은 내용을 다루고 있음

○ 국외특수관계자와의 거래에 대해 정상가격을 산정하기 위하여 필요하다고 인정되는 서류, 즉 로컬파일을 확정 세무 신고서 제출 기한까지 준비하여 제출해야 함

– 현행 문서화 규정[44]에 구체적인 항목이 명시될 것이며, BEPS프로젝트 액션13 최종보고서[45]에서 요구된 사항들이 추가 반영될 것임

○ 직전 사업연도(없는 경우 당해 사업연도) 국외특수관계자와의 총 거래규모가 50억엔 미만이며, 직전 사업연도(없는 경우 당해 사업연도) 국외특수관계자와의 무형자산 거래 규모가 3억엔 미만인 경우, 확정 세무 신고서 제출 기한까지의 로컬파일 작성 및 보존 의무(동시 문서화 의무)를 면제함

○ 최종 세무신고기한으로부터 7년간 일본에 소재한 사무장소에 보관해야 함

– 서류의 원본이 국내에 있는 경우에는 원본을, 외국에 있는 경우에는 사본을 보존해야 함

○ 동시에 문서화 의무가 있는 국외거래와 관련하여, 다음의 경우에는 과세당국이 납세자의 소득을 추정 과세하거나 유사한 거래를 수행하는 제3자에 대한 질문 · 검사(동업자 조사)할 수 있음

– 과세당국이 로컬파일의 제출을 요구한 날로부터 45일 이내에 납세자가 해당 자료를 제출하지 않는 경우

– 과세당국이 로컬파일 작성의 기초가 되는 자료 등 정상가격 산정을 위해 중요하다고 인정되는 자료의 제출을 요구한 날로부터 60일 이내에 납세자가 해당 자료를 제출하지 않는 경우

○ 동시에 문서화 의무가 없는 국외거래와 관련하여, 과세당국이 로컬파일 등의 자료를 요구한 날로부터 60일 이내에 납세자가 해당 자료를 제출하지 않는 경우 과세당국은 추정 과세 또는 동업자 조사를 할 수 있는 권한을 가짐

○ 도입 또는 개정되는 규정은 2017년 4월 1일 이후 개시하는 사업연도부터 적용됨

---

44) 조세특별조치법 시행규칙 제22조의10 제1항

45) 본 보고서의 '부록 Ⅱ' 참조.

4. 미국

가. 이전가격 문서화 제도[46]

□ 미국의 이전가격 문서화규정은 납세자가 이전가격 문서를 연방소득세 신고일 현재 상시 구비를 의무화하며, 국세청(Internal Revenue Service)의 요청 시 30일 내로 제출할 것을 요구함

□ 미국 납세자가 구비하여야 하는 이전가격 문서[47]는 크게 '주요문서(principal documents)'와 '배경문서(background documents)'가 있으며 다국적기업의 모회사가 제출하여야 하는 국가별 보고서는 입법 예정임

○ 주요문서에 포함되어야 하는 정보는 다음과 같으며, 배경문서는 주요문서에서 제시하는 주요 가정과 결론 세무 입장 등을 보완하는 내용을 포함하여야 함

- 납세자의 재화와 용역의 가격을 결정하는 경제적, 법률적 요소에 대한 분석 등을 포함하는 사업개관
- 납세자의 특수관계자 일체를 포함하는 조직도
- 납세자가 적용하는 정상가격 산출방법 및 선택 이유에 대한 설명
- 납세자가 적용한 정상가격 산출방법 외의 정상가격 산출방법 대안 및 그러한 대안을 선택하지 않은 이유에 대한 설명
- 특수관계자 간 거래 및 그러한 거래에 대한 분석 자료
- 사용한 비교가능거래에 대한 분석 자료
- 정상가격 산출방법의 경제적 분석에 대한 설명

□ 이전가격 문서와 관련 증빙자료는 영구적으로 보관되어야 하며, 이전가격 문서화에 대한 불성실 가산세로는 이전가격 문서상의 이전가격소득의 조정금액에 따라 조정금액의 20% 또는 40%의 가산세가 적용됨

---

46) J. G. Rienstra, United States-Corporate Taxation sec. 10., Country Analyses IBFD.
47) US Treasury Regulation § 1.6662-6(d)

○ 20% 가산세: 이전가격 목적상 신고된 특수관계자의 거래가액이 추후 조정된 정상 가격의 200% 이상이거나 50% 이하인 경우

○ 40% 가산세: 이전가격 목적상 신고된 특수관계자의 거래가액이 추후 조정된 정상 가격의 400% 이상이거나 25% 이하인 경우

나. 최근 개정 동향

□ 미국 재무부(Department of the Treasury)와 국세청은 2015년 12월 23일 BEPS프로젝트 액션13에 따른 국가별 보고서에 대한 입법(Treasury Regulations section 1.6038-4)[48]을 예고함[49]

□ 입법예고문에는 국가별 보고서 신고대상자, 시행시기, 신고기한과 신고방법, 신고내용 및 서식, 신고불이행 가산세, 보고서 교환체계에 대한 내용을 담음

○ 신고대상자: 국가별 보고서의 신고대상자는 다국적기업그룹의 모법인인 미국 거주법인으로 하되, 다국적기업그룹의 연결재무제표 기준상 직전 사업연도의 총 매출액이 8억 5천만달러 이상인 경우에 한하여 신고의무가 발생함

○ 시행시기: 재무부의 입법예고문에 따르면 국가별 보고서의 신고의무는 동 입법이 완료된 해의 이듬해부터 적용되는 것으로 2016년에 입법이 최종 완료되는 경우 2017 사업연도를 대상으로 첫 국가별 보고서 신고의무가 발생하게 됨

– 이는 BEPS프로젝트 액션13이 2016 사업연도부터 시행하도록 이행의무를 부여한 것과는 차이가 있음[50]

○ 신고기한 및 방법: 국가별 보고서는 신고대상자의 법인세신고서와 함께 제출함

– 이는 BEPS프로젝트 액션13이 국가별 보고서 신고기한을 사업연도 종료일로부터 12개월을 부여한 것과는 차이를 보임[51]

---

48) 미국 재무부(https://www.gpo.gov/fdsys/pkg/FR-2015-12-23/pdf/2015-32145.pdf, 검색일자: 2016. 2. 11.)

49) 미국 재무부, REG-109822-15.

50) EY International Tax Alert, 24 December 2015, p. 5.

51) Ibid.

○ 신고서식: 국가별 보고서는 크게 조세관할지역별 현지법인에 대한 정보를 담는 서식(Constituent entity information, 이하 “현지법인 서식”)과 조세관할지역별 재무 및 종업원 정보를 담는 서식(Financial and employee information by tax jurisdiction, 이하 “조세관할지역별 서식”)으로 구성되어 있으며, BEPS 액션13의 템플릿을 준용함[52)]

○ 신고불이행 가산세: 국가별 보고서 신고불이행에 따른 가산세에 대해서는 별도의 규정을 두지 않음

○ 국가별 보고서의 교환: 미국은 자국이 당사자인 정보교환협정의 개정을 통해 국가별 보고서의 교환을 계획하고 있으며, 국가별 보고서의 비밀유지에 대한 엄격한 기준을 제시하고 있음

– BEPS프로젝트 액션13이 제시한 3가지의 국가별 보고서 교환체계 중 다자간 과세당국협정(Multilateral Competent Authority Agreement)에는 서명하지 않았으며 향후 참여 여부는 확인되지 않음

□ 한편, BEPS프로젝트 액션13에서 권고하는 마스터파일과 로컬파일에 대하여는 관련 입법 움직임이 발견되지 않음

52) 관련 서식은 본 보고서의 ‘부록 Ⅴ’ 참조.

5. 기타 주요국의 이전가격 문서화 및 국가별 보고서 입법 동향

가. 영국[53]

□ 영국 의회는 2016년 2월 26일 국가별 보고서 신고규정[54]을 채택함

□ 동 법안은 BEPS프로젝트 액션13의 권고사항을 따라 국가별 보고서의 신고대상자, 시행시기, 신고기한과 신고방법, 신고내용, 보고서 교환체계에 대한 내용을 담음

○ 신고대상자: 국가별 보고서의 신고대상자는 다국적기업그룹의 모법인인 영국 거주법인으로 하되, 다국적기업그룹의 연결재무제표 기준상 직전 사업연도의 총 매출액이 7억 5천만유로 이상인 경우에 한하여 신고의무가 발생함

○ 시행시기: 개정세법은 2016년 1월 1일 또는 그 이후 개시하는 사업연도를 대상으로 적용됨

○ 신고기한 및 방법: 국가별 보고서는 신고대상자의 사업연도 종료일로부터 12개월 내에 과세당국에 제출하여야 함

○ 신고내용: 국가별 보고서에는 조세관할지역별로 매출액, 세전이익, 법인세납부액과 미지급법인세, 종업원 수, 자본금, 이익잉여금, 유형자산 등의 정보를 포함하여야 함

– 국가별 보고서의 구체적인 서식은 추후 공개될 예정임

○ 신고불이행 가산세: 국가별 보고서 불이행 가산세 300파운드에 신고지연에 따른 가산세가 최대 60파운드가 매일 부과되며, 보고서상의 정보 오류에 대하여는 최대 3,000파운드가 부과됨

○ 국가별 보고서의 교환: 영국은 2016년 1월 16일 BEPS프로젝트 액션13에 따른 국가별 보고서의 자동교환을 위한 장치인 다자과세당국간협정에 서명함

---

53) 영국 국세청 (https://www.gov.uk/government/publications/country-by-country-reporting-updated/country-by-country-reporting-updated, 검색일자: 2016. 3. 8.), 영국 법률사이트(http://www.legislation.gov.uk/uksi/2016/237/made, 검색일자: 2016. 3. 8.)

54) Finance Act 2015 section 122(1), (4)-(6).

□ 한편, BEPS프로젝트 액션13에서 권고하는 마스터파일과 로컬파일에 대하여는 관련 입법 움직임이 발견되지 않음

나. 프랑스[55]

□ 프랑스 정부는 2015년 12월 30일 국가별 보고서 신고의무가 포함된 개정세법을 발표함

□ 개정세법은 BEPS프로젝트 액션13의 권고사항을 따라 국가별 보고서의 신고대상자, 시행시기, 신고기한과 신고방법, 신고내용 및 서식, 보고서 교환체계에 대한 내용을 담음

- ○ 신고대상자: 국가별 보고서의 신고대상자는 다국적기업그룹의 모법인인 프랑스 거주법인으로 하되, 다국적기업그룹의 연결재무제표 기준상 직전 사업연도의 총 매출액이 7억 5천만유로 이상인 경우에 한하여 신고의무가 발생함
- ○ 시행시기: 개정세법은 2016년 1월 1일 또는 그 이후 개시하는 사업연도를 대상으로 적용됨
- ○ 신고기한 및 방법: 국가별 보고서는 신고대상자의 사업연도 종료일로부터 12개월[56] 내에 과세당국에 전자신고 형식으로 제출하여야 함
- ○ 신고서식: 국가별 보고서 서식은 추후 공개될 예정임
- ○ 신고불이행 가산세: 국가별 보고서 불이행 가산세는 최대 10만유로까지 부과될 수 있으며, 정보의 오류에 대해서는 건당 15유로를 부과하되 최소 60유로에서 최대 1만유로까지 부과함
- ○ 국가별 보고서의 교환: 프랑스는 2016년 1월 16일 BEPS프로젝트 액션13에 따른 국가별 보고서의 자동교환을 위한 장치인 다자과세당국간협정에 서명함

---

55) KPMG(https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2016/01/tnf-france-country-by-country-reporting-transfer-pricing-declaration.html, 검색일자: 2016. 3. 8.)

56) Deloitte(http://www2.deloitte.com/at/de/seiten/steuerberatung/artikel/verrechnungspreise/implementation-of-cbc-reporting.html, 검색일자: 2016. 3. 8.)

□ 한편, BEPS프로젝트 액션13에서 권고하는 마스터파일과 로컬파일에 대하여는 관련 입법 움직임이 발견되지 않음

다. 네덜란드[57)]

□ 네덜란드 정부는 2015년 12월 30일 국가별 보고서, 마스터파일, 로컬파일 등 이전가격 문서화 규정이 포함된 2016년 개정세법을 발표함

□ 개정세법은 BEPS프로젝트 액션13의 권고사항을 따라 국가별 보고서의 신고대상자, 시행시기, 신고기한과 신고방법, 신고내용 및 서식, 보고서 교환체계에 대한 내용을 담음

○ 신고대상자: 국가별 보고서의 신고대상자는 다국적기업그룹의 모법인인 네덜란드 거주법인으로 하되, 다국적기업그룹의 연결재무제표 기준상 직전 사업연도의 총 매출액이 7억 5천만유로 이상인 경우에 한하여 신고의무가 발생함

○ 시행시기: 개정세법은 2016년 1월 1일 또는 그 이후 개시하는 사업연도를 대상으로 적용됨

○ 신고기한 및 방법: 국가별 보고서는 신고대상자의 사업연도 종료일로부터 12개월 내에 과세당국에 제출하여야 함

○ 신고서식: 국가별 보고서 서식은 BEPS프로젝트 액션13에서 제시한 모델 템플릿을 준용하며 영어 또는 네덜란드어로 작성하여야 함[58)]

○ 신고불이행 가산세: 국가별 보고서 불이행 가산세는 최대 20,250유로까지 부과될 수 있음

○ 국가별 보고서의 교환: 네덜란드는 2016년 1월 16일 BEPS프로젝트 액션13에 따른 국가별 보고서의 자동교환을 위한 장치인 다자과세당국간협정에 서명함

□ 국가별 보고서에 더하여 직전연도 다국적기업그룹 연결기준 매출액이 5천만유로 이상

---

57) 네덜란드 정부 홈페이지(https://zoek.officielebekendmakingen.nl/stcrt-2015-47457.html, 검색일자: 2016. 3. 8.), KPMG

58) 관련 서식은 본 보고서의 '부록 VI' 참조.

인 네덜란드 거주법인은 마스터파일과 로컬파일을 신고하여야 함

○ 시행시기: 개정세법은 2016년 1월 1일 또는 그 이후 개시하는 사업연도를 대상으로 적용됨

○ 신고기한 및 방법: 법인세신고와 함께 마스터파일과 로컬파일을 제출하여야 함

○ 신고서식: 국가별 보고서 서식은 BEPS프로젝트 액션13에서 제시한 모델 템플릿을 준용하며 영어 또는 네덜란드어로 작성하여야 함

○ 신고불이행 가산세: 별도의 가산세는 없으나 신고의무를 이행하지 않는 경우 이전가격 관련 문제에 대한 입증책임을 납세자가 지게 됨

라. 이탈리아[59)]

□ 이탈리아 의회는 2015년 12월 22일에 2016년 예산법(budget law)을 승인하였으며, 여기에는 BEPS프로젝트 권고사항에 따른 다국적기업에 대한 매년의 국가별 보고서 보고의무 관련 내용이 포함되어 있음

□ 국가별 보고서의 내용은 본 보고서의 BEPS프로젝트 액션13 최종보고서의 요구사항과 동일하며, 향후 입법될 법령에는 OECD 권고사항에 기반한 제출기한, 작성지침, 제출의무에 관한 조건 등이 구체화될 것임

□ 국가별 보고서의 제출대상 기업은 다음과 같음

○ 다국적기업의 최종 모회사인 내국기업으로서 국가별 보고서 작성 대상 사업연도의 직전 사업연도 총 연결 매출액이 7억 5천만유로 이상인 경우

○ 연결 재무제표 작성주체인 외국기업이 국가별 보고서를 시행하지 않았거나 동 외국기업의 관할 과세당국이 이탈리아 과세당국과 국가별 보고서 교환에 대해 합의하지 않았거나 동 외국기업이 국가별 보고서의 교환을 수용하지 않은 경우, 동 외국기업

59) KPMG, Italy starts the implementation of the BEPS actions with the CbCr, 2015. 12. 23. https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/12/tnf-italy-cbc-dec23-2015.pdf, 검색일자: 2016. 3. 8.

에 의해 지배되는 내국기업

□ 국가별 보고서를 제출하지 않거나 사실과 다르게 제출할 경우 1만유로 이상 5만유로 이하의 벌금을 부과할 예정임

마. 아일랜드[60)]

□ 아일랜드 정부는 2015년 12월 23일에 국가별 보고서 시행에 관한 규정을 발표하였음

ㅇ BEPS프로젝트 액션13에 따른 국가별 보고와 관련된 규정들을 포함하고 있으며, 국가별 보고서, 마스터파일, 로컬파일로 구성된 이전가격 문서화에 맞춰 수정된 기준을 제시하고 있음

□ 최종 모회사가 아일랜드 거주자인 다국적기업 그룹으로서 그룹 연결 총 매출액이 7억 5천만유로 이상인 경우, 보고와 관련된 사업연도 종료일로부터 12개월 이내에 국가별 보고서를 과세당국에 제출해야 함

ㅇ 2016년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도부터 시행함

□ 개정된 규정은 최종 모회사에 의한 국가별 보고서의 일차적 제출(primary mechanism)이 이루어지지 않는 경우에, BEPS프로젝트 액션13상의 이차적(secondary) 또는 보완(backup) 매커니즘에 따라 아일랜드 기업이 국가별 보고서를 대신 제출하는 방법에 대해 규정하고 있음

□ 개정된 규정의 제4절은 아일랜드에 거주하는 현지 기업이면서 최종 모회사나 최종 모회사를 대리하는 것으로 그룹 내에 등록된 모회사(surrogate parent company)가 아닌 기업에 의한 국가별 보고서 작성(local filing), 즉 국가별 보고서 제출의 보완 매커니즘에 관한 규정을 제시하고 있음

---

60) Deloitte, Ireland issues country-by-country reporting regulations, 2016. 01. 28. http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-transfer-pricing-alert-16-003-28-january-2016.pdf, 검색일자: 2016. 3. 8

○ 위 기업은 다음의 경우에 국가별 보고서에 상당하는 자료(equivalent CbC report)를 과세당국에 제출해야 함

– 다국적기업 그룹의 최종 모회사가 자국에서 국가별 보고서 제출 의무를 부담하지 않는 경우

– 최종 모회사의 소재지국이 국가별 보고서 자동교환협정에 가입하지 않았거나, 가입했더라도 자동교환을 중단했거나 자동교환에 실패한 경우

– 대리 모회사가 국가별 보고서를 제출하지 않는 경우

○ 국가별 보고서에 상당하는 자료는 아일랜드 국내기업이 보고서에 포함되도록 요구되는 정보를 보관 또는 소유할 수 있거나 그러한 정보를 얻을 수 있는 능력을 가지는 경우에 한해서 국가별 보고서로 인정받을 수 있음

○ 국가별 보고서에 상당하는 자료는 보고 대상 사업연도 종료일로부터 12개월 이내에 과세당국에 제출해야 함

□ 개정된 규정의 제5절은 아일랜드에 거주하는 현지 기업이면서 최종 모회사를 대리하는 모회사에 의한 국가별 보고서 작성(surrogate parent filing), 즉 국가별 보고서 제출의 이차적 매커니즘에 관해 규정하고 있음

○ 이차적 매커니즘이 적용 가능한 경우 앞서 설명한 local filing은 불필요함

○ 대리 모회사는 보고 대상 사업연도 종료일로부터 12개월 이내에 국가별 보고서를 과세당국에 제출해야 함

바. 폴란드[61]

□ 2015년 10월 27일에 이전가격 문서화 범위를 확정하고 국가별 보고서 작성 의무를 포함하는 내용의 법 개정이 승인됨

□ 이전가격 문서화 관련 변경사항은 다음과 같음

61) KPMG, The President has signed amendments to the transfer pricong regulations, 2015. 11 https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/11/poland-nov5-2015english.pdf, 검색일자: 2016. 3. 8

ㅇ 이전가격 문서화 대상이 두 가지 기준(매출액, 납세자의 소득수준에 중대한 영향을 미치는 거래 또는 사건)의 충족 여부에 따라 결정됨

ㅇ 과세당국은 일정 금액을 초과하는 거래 또는 사건에 대해 문서화를 요구할 수 있으며, 제출 기한은 요구를 받은 날로부터 30일 이내로 함(다만, 일부 경우에는 현행 규정에 따라 요구를 받은 날로부터 7일 이내에 제출해야 함)

ㅇ 직전 사업연도 수익 또는 비용의 규모가 1천만유로 이상인 경우, 비교가능성 분석(예: 벤치마킹 스터디)을 수행할 의무가 발생함

ㅇ 직전 사업연도 수익 또는 비용의 규모가 2천만유로 이상인 경우, 마스터파일을 추가로 제출해야 함

□ 이전가격 문서화 관련 신설 규정은 다음과 같음

ㅇ 이전가격 문서화를 수행할 의무가 있는 납세자는 과세당국에 완전한 문서임을 확인하는 서류를 제출해야 함

ㅇ 회계기준에 따른 수익 또는 비용의 규모가 1천만유로 이상인 납세자와 이전가격 문서화 수행 의무가 발생하는 납세자는 세무신고 시에 관련 거래 당사자에 대한 간소화된 보고서를 첨부해야 함(CIT-TP 양식)

ㅇ 회계기준에 따른 직전 사업연도 연간 연결 매출액이 7억 5천만유로 이상인 국내기업은 국가별 보고서를 작성 및 과세당국에 제출해야 함(CIT-CBC 양식)

□ 마스터파일과 로컬파일(현지 비교대상기업 벤치마킹 포함)은 2017년 1월 1일부터, 국가별 보고서는 2016년 1월 1일부터 효력이 발생함[62)]

사. 중국[63)]

□ 중국 국가세무총국은 2015년 9월 17일에 이전가격 등을 규정하는 특별과세조정방법

---

62) KPMG, Poland: Expanded transfer pricing, country-by-country reporting enacted, 2015. 11. 6. https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2015/11/tnf-poland-expanded-transfer-pricing-reporting-enacted.html, 검색일자: 2016. 2. 11.

63) 国家税务总局,『特别纳税调整实施办法』征求意见, 2015. 10. 16

개정안을 발표함[64]

□ 개정안에는 동시적 이전가격 문서화(contemporaneous documentation)에 대한 개정 내용과 국가별 보고 등에 관한 내용을 포함함

□ 동시적 이전가격 문서화의 대상에는 마스터파일, 로컬파일, 특수항목에 대한 보고가 포함됨

○ 특수관계자와의 매입・매출 거래규모가 2억위안을 초과하거나 매입・매출 거래를 제외한 특수관계자와의 기타 거래규모가 4천만위안을 초과하는 경우 동시적 이전가격 문서화의 대상이 됨

○ 특수항목에 대한 보고는 그룹내부용역에 관여되어 있거나, 원가분담약정을 개시하였거나, 과소자본세제 규정 준수에 실패한 기업에 대해 부여하는 특별보고의무임

○ 동시적 이전가격 문서화는 거래가 수행된 연도의 다음연도 5월 31일까지 완료되어야 하며, 과세당국의 제출 요구일로부터 20일 이내에 제출해야 함

□ 해당연도 그룹 연결 매출액이 50억위안을 초과하는 경우 중국에 소재한 최종 모회사는 소득 신고기한 내에 국가별 보고서를 과세당국에 제출해야 함[65]

○ 납세자는 국가별 보고서 제출기한에 대해 연장 신청을 할 수 있음

○ OECD 지침의 이차적 장치에 따라 외국 모회사에 의해 사전에 등록된 중국 자회사의 국가별 보고서 제출을 인정함

○ 하지만 해외에서 제출한 국가별 보고서를 중국 과세당국이 정보교환 절차를 통해 획득할 수 없는 경우에는, 중국 현지 자회사에 대한 특별세무조사 과정에서 국가별 보고서의 사본 제공을 요구할 수 있음

---

64) China(People's Rep.)-Draft implementation rules on special tax adjustments–contemporaneous documentation(23 Sep. 2015), News IBFD.

65) Ernst & Young, China's Tax Authorities issue groundbreaking consultation draft to update transfer pricing rules in a Post-BEPS environment, Global Tax Alert, 24 September 2015, p. 2.

아. 인도[66)]

□ 인도는 2016년 2월 29일에 2016년 예산안을 발표하였으며, 국가별 보고의 도입에 관한 내용을 포함하고 있음

□ 마스터파일에 대한 상세 규정은 차후 다룰 예정이지만, 마스터파일의 준비와 관련하여 중요성 기준이 없을 것임을 명확히 함

□ 로컬파일 관련 규정은 현행 세법을 유지하거나 OECD의 권고사항과 연계하여 세법 개정을 추진할 예정이며, 세부적인 사항은 추후 발표할 예정임

□ 다국적기업 그룹의 구성원인 인도 모회사는 2016년 사업연도(2017년 3월 31일 종료 사업연도)에 대한 국가별 보고서를 해당 연도의 소득 신고기한 내에 제출해야 함

○ 구체적인 국가별 보고서 서식은 추후 발표될 예정이나, OECD에서 제공한 템플릿을 준용할 것으로 예상됨

○ 아래의 경우 그룹의 최종 모회사가 아닌 인도 현지기업(local constituent indian company)이 국가별 보고서 제공에 대한 의무를 부담함

– 인도 현지기업의 모회사가 인도와 국가별 보고서에 관한 정보교환협정을 체결하지 않은 국가에 소재하는 경우

– 인도 현지기업의 모회사가 정보교환협정 체결국에 소재하지만 정보교환 실패로 인해 인도 과세당국이 정보를 제공받지 못하는 경우

□ 인도의 이전가격 문서화 관련 처벌 규정은 아래와 같음

○ 마스터파일, 로컬파일, 국가별 보고서의 3단계 문서화 구조하에서 정해진 기한 내에 정보 및 문서 제공에 실패하는 경우 50만루피의 벌금이 부과됨

---

66) KPMG, Tax Flash News-Budget 2016. Transfer Pricing Amendments, 2016. 3. 1., https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/03/tnf-tp-india-mar1-2016.pdf, 검색일자: 2016. 3. 11.

○ 납세자가 적절한 문서화 자료를 구비하지 않거나 국외 특수관계거래에 대한 정보공개에 실패한 경우, 보고된 거래에 대해서는 이전가격 조정 시 조정되는 과세대상소득의 50%, 보고되지 않은 거래에 대해서는 200%의 가산세를 부과함

○ 국가별 보고서에 대해서는 아래의 별도 처벌 규정을 두고 있음

〈표 Ⅳ-2〉 인도의 국가별 보고서 관련 처벌규정

<table>
<tr><th>구분</th><th>제출지연기간이
1개월 이내</th><th>제출지연기간이
1개월 초과</th><th>납세고지후
벌금 납부 지연시</th></tr>
<tr><td>소득신고기한 내에 국가별 보고서 미제출시</td><td>5천루피/일</td><td>1만 5천루피/일</td><td>5만루피/일</td></tr>
<tr><td>과세당국에서 요구하는
추가적인 정보 미제공시</td><td colspan="2">5천루피/일</td><td>5만루피/일</td></tr>
<tr><td>부정확한 정보 제공시</td><td colspan="3">50만루피</td></tr>
</table>

Ⅴ. 국제비교 및 시사점

1. 주요국의 이전가격 문서화 관련 최근 입법 동향

가. 마스터파일

□ 우리나라는 통합기업보고서 서식에 대해 입법예고가 완료된 반면, 다른 OECD 회원국들의 경우 마스터파일 서식에 대한 구체적인 지침이 아직 나오지 않았음

□ 각국은 마스터파일의 제출 면제 대상, 즉 중요성 기준을 설정함에 있어 다음과 같은 차이를 보임

- ○ 우리나라는 제출 의무 기업의 보고대상 연도의 연결 매출액 또는 국외 특수관계자와의 거래규모를 기준으로 함
- ○ 호주는 그룹 최종 모회사의 보고대상 연도의 연결 매출액 또는 제출 의무 기업의 연결 매출액을 기준으로 함
- ○ 일본은 그룹 최종 모회사의 직전 연도의 연결 매출액을 기준으로 함
- ○ 네덜란드는 제출 의무 기업의 직전 연도의 연결 매출액을 기준으로 함
- ○ 중국은 제출 의무 기업의 보고대상 연도의 국외 특수관계자와의 거래규모를 기준으로 함
- ○ 인도는 중요성 기준을 두지 않음(제출 면제 없음)

□ 호주와 일본은 마스터파일을 사업연도 종료일로부터 1년 이내에 제출하도록 하고 있어서, 해당연도 세무 신고기한까지 제출하도록 권고한 BEPS프로젝트 액션13의 내용과 차이를 보임

□ 대부분의 조사대상 국가에서는 마스터파일 미제출 또는 거짓제출에 따른 처벌규정을 마련하였거나 추진 중임

○ 네덜란드는 다른 조사대상 국가와 달리 마스터파일 미제출 등에 대한 별도의 처벌 규정을 두지 않고 있음

〈표 Ⅴ-1〉 마스터파일 국제비교

<table>
<tr><th colspan="2">구분</th><th>OECD</th><th>대한민국</th><th colspan="2">호주</th><th>일본</th><th>네덜란드</th></tr>
<tr><td rowspan="2">제출의무자</td><td>대상</td><td>다국적기업의 현지법인이 해당 과세당국에 제출</td><td>다국적기업 그룹의 구성원인 내국기업 등</td><td>그룹의 최종 모기업인 내국기업 등[1)]</td><td>연결대상 그룹 내 기업인 내국기업 등[1)]</td><td>다국적기업 그룹의 구성원인 내국기업 등</td><td>다국적기업 그룹의 구성원인 내국기업 등</td></tr>
<tr><td>면제</td><td>납세자의 부담과 각국의 경제상황 등을 고려하여 중요성 기준 (materiality threshold)을 도입할 것을 권고함</td><td>해당연도 연결 매출액 1,000억원 이하 또는 국외 특수관계자와의 거래규모 500억원 이하</td><td>해당연도 그룹 연결 매출액 10억호주 달러 미만[2)]</td><td>해당연도 당해기업 연결 매출액 10억호주 달러 미만[2)]</td><td>직전연도 그룹 연결 매출액 1,000억엔 미만</td><td>직전연도 연결 매출액 5천만유로 미만</td></tr>
<tr><td colspan="2">보고대상</td><td>액션13 최종보고서 (본 보고서의 ‘부록 I’)
• 조직구조
• 다국적기업의 사업설명
• 다국적기업의 무형자산
• 관계사간 금융거래
• 다국적기업의 재무 및 세무 현황</td><td>액션13 최종보고서 (본 보고서의 ‘부록 I’) 준용한 통합기업보고서</td><td colspan="2">액션13 최종보고서 (본 보고서의 ‘부록 I’)의 요구 정보 (OECD가이드라인 범위 내, 서식 미확정)</td><td>호주와 동일</td><td>호주와 동일</td></tr>
<tr><td colspan="2">제출기한</td><td>세무 신고기한을 최종 작성 기한으로 하도록 권고함</td><td>해당 연도 세무 신고기한 내</td><td colspan="2">사업연도 종료일로부터 1년 이내</td><td>사업연도 종료일로부터 1년 이내</td><td>해당 연도 세무 신고기한 내</td></tr>
</table>

〈표 Ⅴ-1〉의 계속

구분	OECD	대한민국	호주	일본	네덜란드
처벌 규정	민사상 벌금형을 권고함[3)] (정액 또는 소득 조정금액 등에 비례하여 부과)	미제출 또는 거짓제출 시 과태료 3천만원 부과	기한 내 미제출 시 처벌 예정(미확정)	기한 내 미제출 시 처벌 예정(미확정)	별도의 가산세 없음 다만, 이전가격 문제에 대한 입증 책임 부담
적용 시기	2016.1.1. 또는 그 이후 개시되는 사업연도부터	2016.1.1. 이후 개시 사업연도부터	2016.1.1. 이후 개시 사업연도부터	2016.4.1. 이후 개시 사업연도부터	2016.1.1. 또는 그 이후 개시되는 사업연도부터

주: 1) 하나 이상의 기업이 대상자가 되는 경우, 그룹 차원에서 사전에 등록한 특정 기업이 제출함
2) 중요성 기준금액과 무관하게 기업의 위험요소, 협력부담 정도, 정보교환 등의 다른 방식을 통한 자료 입수 가능성 등을 고려하여 과세당국이 보고의무를 면제할 수 있으며, 이 경우 납세자의 서면 면제 신청이 필요함
3) 이전가격 문서화 의무 이행을 장려하는 다른 방법으로 면책규정 또는 입증책임(burden of proof) 이전 등의 혜택을 부여하는 방법을 제시함

나. 로컬파일

□ 우리나라는 개별 기업보고서 서식에 대한 입법예고가 완료된 반면, 다른 OECD 회원국들의 경우 로컬파일 서식에 대한 구체적인 가이드라인이 아직 나오지 않음

□ 각국은 로컬파일의 제출 면제 대상, 즉 중요성 기준을 설정함에 있어 다음과 같은 차이를 보임

- ○ 우리나라는 제출 의무 기업의 보고대상 연도의 연결 매출액 또는 국외 특수관계자와의 거래규모를 기준으로 함
- ○ 호주는 그룹 최종 모회사의 보고대상 연도의 연결 매출액 또는 제출 의무 기업의 연결 매출액을 기준으로 함
- ○ 일본은 제출 의무 기업의 직전 연도(없는 경우 당해 연도)의 국외 특수관계자 거래규모를 기준으로 함
- ○ 네덜란드는 제출 의무 기업의 직전 연도의 연결 매출액을 기준으로 함
- ○ 중국은 제출 의무 기업의 보고대상 연도의 국외 특수관계자와의 거래규모를 기준으로 함

□ 호주는 제공되는 정보의 유용성과 납세자의 협력부담을 고려하여 3가지 형태의 차별화된 로컬파일 양식을 제공할 예정임

○ 중요성 기준금액과 무관하게 납세자의 서면 신청을 통해 과세당국이 보고의무 면제를 고려할 수 있으며, 만약 보고의무 면제가 부적절하더라도 일부 고려할 만한 요소가 있는 경우 정보 제공 수준이 낮은 로컬파일을 제출할 수 있음

□ 호주는 로컬파일을 사업연도 종료일로부터 1년 이내에 제출하도록 하고 있어서, 해당연도 세무 신고기한까지 제출하도록 권고한 BEPS프로젝트 액션13의 내용과 차이를 보임

□ 대부분의 조사대상 국가에서는 로컬파일 미제출 또는 거짓제출에 따른 처벌규정을 마련하였거나 추진 중임

○ 네덜란드는 다른 조사대상 국가와 달리 로컬파일 미제출 등에 대한 별도의 처벌규정을 두지 않음

〈표 Ⅴ-2〉 로컬파일 국제비교

구분		OECD	대한민국	호주		일본	네덜란드
제출의무자	대상	다국적기업의 현지 법인이 해당 과세 당국에 제출	다국적기업 그룹의 구성원인 내국기업 등	그룹의 최종 모기업인 내국기업 등	연결대상 그룹 내 기업인 내국기업 등	다국적기업 그룹 구성원인 내국기업 등	다국적기업 그룹의 구성원인 내국기업 등
	면제	납세자의 부담과 각국의 경제상황 등을 고려하여 중요성 기준 (materiality threshold)을 도입할 것을 권고함	해당연도 연결 매출액 1,000억원 이하 또는 국외 특수관계자와의 거래규모 500억원 이하	해당연도 그룹 연결 매출액 10억 호주 달러 미만[1]	해당연도 당해기업 연결 매출액 10억 호주 달러 미만[1]	직전연도[2] 국외 특수관계자와의 총 거래규모 50억엔 미만 무형자산 거래규모 3억엔 미만 (두 요건 동시 충족시)	직전연도 연결 매출액 5천만유로 미만

〈표 Ⅴ-2〉의 계속

구분	OECD	대한민국	호주	일본	네덜란드
보고 대상	액션13 최종보고서 (본 보고서의 '부록 I') • 현지법인 기본 정보 • 특수관계자 거래 관련 정보 • 현지법인 재무 정보	액션13 최종보고서 (본 보고서의 '부록 I')를 준용한 개별기업보고서	액션13 최종보고서 (본 보고서의 '부록 I')의 요구 정보(OECD가이드라인 범위내) 구체적인 서식은 확정되지 않았으나, 아래의 3가지 형태 양식으로 입법 예정 • Full local file • Simplified local file • short form local file	액션13 최종보고서 (본 보고서의 '부록 I') 요구정보 (OECD가이드라인 범위 내, 서식 미확정)	일본과 동일
제출 기한	세무 신고기한을 최종 작성기한으로 하도록 권고함	해당연도 세무 신고기한 내	사업연도 종료일로부터 1년 이내	해당연도 세무 신고기한 내	해당연도 세무 신고기한 내
처벌 규정	민사상 벌금형을 권고함[3] (정액 또는 소득 조정금액 등에 비례하여 부과)	미제출 또는 거짓제출 시 과태료 3천만원 부과	기한 내 미제출 시 처벌 예정(미확정)	기한 내 미제출 시 처벌 예정(미확정)	별도의 가산세 없음 다만, 이전가격 문제에 대한 입증 책임 부담
적용 시기	2016.1.1. 또는 그 이후 개시되는 사업연도부터	2016.1.1. 이후 개시 사업연도부터	2016.1.1. 이후 개시 사업연도부터	2017.4.1. 이후 개시 사업연도부터	2016.1.1. 또는 그 이후 개시되는 사업연도부터

주: 1) 중요성 기준금액과 무관하게 기업의 위험요소, 협력부담 정도, 정보교환 등의 다른 방식을 통한 자료 입수 가능성 등을 고려하여 과세당국이 보고의무를 면제할 수 있으며, 이 경우 납세자의 서면 면제 신청이 필요함. 만약 국가별 보고의무 면제의 적용은 부적절하더라도 납세자의 면세 신청 사유에 고려할 만한 요소가 있다고 과세당국이 판단되는 경우에는 간소화된 로컬파일이나 약식 로컬파일로 제출하도록 허용할 수 있음
2) 직전 사업연도의 자료가 없는 경우 당해 사업연도로 적용함
3) 이전가격 문서화 의무 이행을 장려하는 다른 방법으로 면책규정 또는 입증책임(burden of proof) 이전 등의 혜택을 부여하는 방법을 제시함

다. 국가별 보고서

□ 호주는 그룹 최종 모회사와 연결되는 그룹 내의 기업에도 중요성 기준금액을 초과할 경우 국가별 보고서 제출 의무를 부과하고 있어서 OECD 및 다른 조사대상 국가와 차이를 보임

○ 하나 이상의 기업이 국가별 보고서 제출 대상에 해당하는 경우, 그룹 내에 등록된 특정 기업이 제출함

□ 호주는 납세자의 서면 신청이 있는 경우 중요성 기준금액과 무관하게 기업의 협력부담 등 제반사항을 고려하여 과세당국이 국가별 보고서 제출 의무를 면제할 수 있도록 함

○ OECD는 그룹 총 매출액이 연간 7억 5천만유로 이상인 다국적기업에 예외없이 매년 국가별 보고서를 제출하도록 할 것을 권고하고 있으며, 다른 조사대상 국가는 이러한 OECD의 권고사항을 준수하고 있는 것으로 확인됨

□ 국가별 보고서 미제출 등에 대한 처벌 규정과 관련하여 다음과 같은 차이를 보임

○ 영국과 프랑스는 국가별 보고서 미제출에 대한 가산세와 제출된 국가별 보고서상의 정보 오류에 대한 가산세를 별도로 규정하고 있으며, 프랑스와 네덜란드는 가산세 부과액의 한도를 정함

○ 미국은 국가별 보고서 미제출 등에 대한 별도의 가산세 규정을 두지 않음

□ 미국의 경우 2016년에 입법이 최종 완료되는 경우 2017년 사업연도를 대상으로 첫 국가별 보고서 신고의무가 발생하도록 규정하여, OECD 및 다른 조사대상 국가들과 차이를 보임

□ 중국과 인도의 경우 OECD의 국가별 보고서에 관한 이차적 매커니즘에도 불구하고, 과세당국이 정보교환을 통해 다른 국가로부터 국가별 보고서를 제공받지 못하는 경우 자국에 소재한 현지법인에게 국가별 보고서 제출을 요구할 수 있도록 규정하고 있음

〈표 Ⅴ-3〉 국가별 보고서 국제비교

구분		OECD	호주		일본	미국	영국	프랑스	네덜란드
제출의무자	대상	다국적기업 그룹의 최종 모회사가 자신의 소재지 과세 관청에 제출	그룹의 최종 모기업인 내국기업 등	연결대상 그룹 내 기업인 내국기업 등	다국적기업 그룹의 최종 모회사인 내국기업 등	다국적기업 그룹의 최종 모회사인 내국기업 등	다국적기업 그룹의 최종 모회사인 내국기업 등	다국적기업 그룹의 최종 모회사인 내국기업 등	다국적기업 그룹의 최종 모회사인 내국기업 등
	면제	2015년말 기준 다국적기업 그룹의 직전 사업연도 연결 매출액 7억 5천만유로 미만	해당연도 그룹 연결 매출액 10억 호주달러 미만[1]	해당연도 당해기업 연결 매출액 10억 호주달러 미만[1]	직전연도 연결 매출액 1,000억엔 미만	직전연도 연결 매출액 8억 5천만 달러 미만	직전연도 연결 매출액 5억 8,600만 파운드 미만	직전연도 연결 매출액 7억 5천만 유로 미만	직전연도 연결 매출액 7억 5천만 유로 미만

〈표 Ⅴ-3〉의 계속

구분	OECD	호주	일본	미국	영국	프랑스	네덜란드
보고 대상	액션13 최종 보고서 국가별 보고서 템플릿 • 조세관할 지역별 소득, 세금 등에 대한 분배에 대한 개관 • 조세관할 지역별 다국적기업 그룹의 전체 기업 목록 등	액션13 최종 보고서 국가별 보고서의 요구 정보 (OECD가이드라인 범위 내, 서식 미확정)	호주와 동일	액션13 최종 보고서 국가별 보고서 템플릿을 준용하여 아래의 2가지 형태 양식으로 입법예고함 • 현지법인 서식 • 조세관할 지역별 서식	호주와 동일	호주와 동일	액션13 최종 보고서 국가별 보고서 템플릿을 준용한 양식으로 입법예고함
제출 기한	세무 신고 기한을 원칙으로 하되, 최대 1년 범위 내에서 연장 허용	사업연도 종료일로부터 1년 이내 제출기한 연장 신청 가능 (세무 신고서 제출 전에 신청 요망)	사업연도 종료일로부터 1년 이내	해당연도 세무 신고 기한 내	사업연도 종료일로부터 1년 이내	사업연도 종료일로부터 1년 이내	사업연도 종료일로부터 1년 이내
처벌 규정	민사상 벌금형 권고2) (정액 또는 소득조정금액 등에 비례하여 부과)	기한 내 미제출 시 처벌 예정 (미확정)	기한 내 미제출 시 처벌 예정 (미확정)	별도의 처벌규정 없음	• 미제출 가산세: 300파운드 +60파운드 X 지연 일수 • 정보오류 가산세: 최대 3,000 파운드	• 미제출 가산세: 최대 100,000유로 • 정보오류 가산세: 건당 15 유로(최소 60유로, 최대 10,000유로)	가산세 부과 (한도: 20,250유로)
적용 시기	2016.1.1. 또는 그 이후 개시되는 사업연도부터	2016.1.1. 이후 개시 사업연도부터	2016.4.1. 이후 개시 사업연도부터	2017년 사업연도부터 (2016년 입법 최종 완료시)	2016.1.1. 또는 그 이후 개시되는 사업연도부터	2016.1.1. 또는 그 이후 개시되는 사업연도부터	2016.1.1. 또는 그 이후 개시되는 사업연도부터

주: 1) 중요성 기준금액과 무관하게 기업의 위험요소, 협력부담 정도, 정보교환 등의 다른 방식을 통한 자료 입수 가능성 등을 고려하여 과세당국이 보고의무를 면제할 수 있으며, 이 경우 납세자의 서면 면제 신청이 필요함

2) 이전가격 문서화 의무 이행을 장려하는 다른 방법으로 면책규정 또는 입증책임(burden of proof) 이전 등의 혜택을 부여하는 방법을 제시함

라. 국가별 보고서 자동교환 체계

□ 대다수의 OECD국가와 EU회원국들의 경우 다자간과세당국협정과 EU의 개정된 행정협력법 등에 따라 국가별 보고서의 자동교환 체계를 확립해가고 있음

○ 한편 양자조세조약 또는 정보교환협정 개정을 통한 국가별 보고서 교환 움직임은 아직 발견되지 않음

□ BEPS프로젝트 액션13에 따른 국가별 보고서의 자동교환을 위한 장치인 다자간과세당국간협정에 현재 총 32개국이 서명하였으며 OECD 34개국 중 미국과 우리나라 등 8개국을 제외한 26개국이 협정에 서명함[67)]

○ OECD국가 중 다자간과세당국협정 미체결국은 캐나다, 헝가리, 아이슬란드, 이스라엘, 뉴질랜드, 터키, 미국, 우리나라 등 총 8개국임

□ EU는 기존 행정협력법상 세무정보의 자동교환 의무범위에 다국적기업의 국가별 보고서를 포함하는 개정법을 2016년 3월 8일 채택[68)]함으로써 EU국가들 간의 국가별 보고서 자동교환체계를 수립함

□ 우리나라의 경우 현재까지 다자간과세당국협정 등 국가별 보고서 자동교환을 위한 움직임은 파악되지 않음

〈표 Ⅴ-4〉 국가별 보고서 자동교환 체계

구분	체결국	OECD국가 중 미체결국
다자간과세당국협정	OECD 26개국 등 총 32개국	캐나다, 헝가리, 아이슬란드, 이스라엘, 우리나라, 뉴질랜드, 터키, 미국 등 8개국
EU행정협력법	EU회원국	–

67) OECD.(http://www.oecd.org/tax/a-boost-to-transparency-in-international-tax-matters-31-countries-sign-tax-co-operation-agreement.htm#note, 검색일자: 2016. 3. 11.)

68) European Commission(http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-663_en.htm, 검색일자: 2016. 3. 11.)

2. 시사점

가. 이전가격 문서화와 국가별 보고서 도입의 실효성

1) 긍정적 견해

□ 액션13이 제시하는 국제적 공조를 통한 이전가격 문서의 표준화와 적시성, 국가별 보고서의 작성 및 교환 의무는 개별 국가의 독자적인 노력으로는 대응할 수 없는 이전가격 문제를 효과적으로 해결하는 데 도움이 될 것으로 기대됨[69)]

○ 이전가격을 통한 조세회피는 BEPS문제에서 가장 큰 비중[70)]을 차지하는 문제 중 하나이며 이전가격의 특수성으로 개별 국가단위의 대응이 아닌 국제 차원의 공조 노력이 매우 중요함

□ 액션13이 권고하는 이전가격 문서 템플릿은 각 과세당국이 요구하는 각기 다른 문서를 표준화함으로써 납세자의 협력부담과 과세당국의 행정부담을 감소시키고 다국적기업의 이전가격 관련 정책과 세무처리를 보다 분명하게 파악할 수 있게 함

○ 표준화되고 일원화된 이전가격 문서는 통일성이 없는 이전가격 자료 준비로 발생하는 불필요한 납세협력비용을 줄일 수 있음

○ 표준화된 이전가격 문서는 편재되어 있는 이전가격 정보들로는 파악하기 어려웠던 다국적기업의 모호한 이전가격 정책과 세무처리를 보다 분명하게 함으로써 과세당국의 보다 효과적이고 효율적인 이전가격 대응에 도움이 될 수 있음

○ 또한 표준화되고 일관성 있는 이전가격 문서는 각국의 과세당국에 동일한 이전가격 정보를 제공하여 다국적기업의 수익배분에 따른 과세권 확보를 위한 불필요한 경쟁을 해소할 수 있음

---

69) Yariv Brauner, *What the BEPS,* 16 Fla. Tax Rev. 55, 2014. pp. 104~107.

70) Evers, Maria Theresia et al., “Transparency in financial reporting: Is country-by-country reporting suitable to combat international profit shifting?,” ZEW Discussion Papers, No. 14~015, 2014. p. 14.

□ 다국적기업으로 하여금 이전가격 문서를 적시에 과세당국에 제출하도록 요청하는 액션13의 권고는 납세자로 하여금 사전에 적절한 정상가격을 산출하도록 유인할 수 있음

○ 이전가격 정보를 법인세 신고기한에 맞춰 제출하도록 요구함으로써 사후에 관계사간 거래를 정당화하는 문서작성의 양식에서 벗어나 사전에 이전가격을 합리적으로 결정하도록 유인할 수 있음

□ 국가별 보고서 작성과 교환을 의무화함으로써 국제적으로 조세정보가 투명해지면, 다국적기업의 이전가격을 이용한 BEPS문제에 대응하는 데 큰 도움이 될 것으로 기대됨

○ 이전가격 문제는 최소한 둘 이상의 국가에 걸쳐 나타나는 것으로 여러 국가에서 이루어지는 다국적기업의 국제 차원의 소득배분과 조세부담 및 구체적인 사업행위와 그로 인한 가치창출 기여에 대한 총체적인 이해 없이는 해결할 수 없음

○ 국가별 보고서는 이러한 총체적인 정보를 모든 관련 당사국들에게 제공함으로써 국제적인 수준에서 다국적기업의 조세 투명성을 확보하여 이전가격을 통한 소득이전 시도를 사전에 봉쇄할 수 있음

○ 조세 투명성은 국제 비즈니스의 공정경쟁에 있어 가장 필수적인 토대임

□ 또한, 이전가격문제에 대한 액션13의 국제적 공조 노력은 개발도상국에서의 이전가격을 통한 BEPS문제를 해결하는 데 있어 큰 힘이 될 수 있음

○ 다국적기업의 투자와 과세소득에 크게 의지하는 개발도상국의 경우 다국적기업에 대한 협상력이 상대적으로 약해 단독으로는 이전가격 문서의 신고의무를 강화할 수 없음

○ 국제적인 이전가격문제 대응 노력은 이러한 개발도상국의 약한 지위에 따른 한계를 보완할 수 있을 것으로 기대됨

2) 부정적 견해

□ 한편, 액션13이 추진하는 이전가격 문서화와 국가별 보고서 도입에 대하여 납세협력부담 및 과세행정의 효율성, 국가별 보고서의 실효성, 분쟁해결 효과성 측면에서 부정적인 의견도 다수 존재함

□ 액션13이 제시하는 세 가지의 이전가격 문서가 기존 이전가격 문서 제출 의무와 조화롭지 않을 경우 과도한 납세협력비용을 야기하고 과세당국의 행정 비효율을 초래할 수 있음

□ 국가별 보고서가 대중에게 공시되지 않음에 따라 다국적기업과 각 과세당국의 시민사회(civil society)에 대한 해명책임(accountability)이 담보되지 않아 그 실효성에 큰 문제가 제기될 수 있음

○ 액션13 최종보고서는 국가별 보고서를 비롯한 이전가격 문서의 철저한 비밀유지를 요구하고 있는 반면, 다양한 NGO로 대표되는 시민사회는 국가별 보고서의 공시를 통해 다국적기업의 BEPS를 보다 효과적으로 제어할 수 있다고 주장함

□ 미국 등 일부 선진국에서 국가별 보고서 제출 및 교환의무를 입법하지 않거나 입법이 연기되는 경우 국가별 보고서의 실효성은 크게 떨어질 수 있음

○ 실제 미국은 국가별 보고서가 아직 입법되지 않아 2016 사업연도에 대한 국가별 보고서 작성이 의무화되기 어려울 것으로 예상됨

□ 다국적기업의 이전가격에 따른 소득조정은 그 범위와 금액 측면에서 다국적기업에 매우 중대한 세무위험을 초래할 수 있어 다국적기업이 기존의 이전가격 관련 자료와 차별화된 문서를 제출할 수 있을지에 대한 의문이 존재함

○ 다국적기업이 과거의 잘못된 이전가격 정책을 수정하여 보다 적정한 이전가격 정책을 수립하여 적용하는 경우 과거연도의 오류가 노출되어 세무위험이 발생하게 됨

○ 이에 다국적기업은 기존의 이전가격 정책을 고수하면서 최소한의 자료를 제공하는 등 관련 세무위험을 최소화하는 데 중점을 두고 대응할 수 있음

○ 이 경우 다국적기업의 이전가격 관련 조세 투명성과 올바른 정상가격 원칙 적용이라는 이전가격 문서화와 국가별 보고서의 정책 목표에 대한 실효성에 의문이 제기될 수 있음

3) 이전가격 문서화와 국가별 보고서 도입 시 일반적 고려사항

□ 이전가격 문서의 표준화는 사전적인 이전가격 위험평가와 세무조사의 기초자료에 꼭 필요한 자료로 한정하여 각국의 내국세법에서 요구하고 있는 기존 이전가격 문서 의무와 중복되지 않도록 섬세하게 설계될 필요가 있음

□ 이전가격 문서화와 국가별 보고서는 장기적인 관점에서 효과적인 제도로 평가받을 수 있을 것이나 도입 초기 납세자 부담을 크게 증가시켜 조세저항을 일으킬 수 있고 각 과세당국 및 과세당국 간 행정에 혼선이 발생할 수 있으므로 도입 초기 신고기한 연장 등의 방안으로 제도 실행의 속도를 조절하여 도입할 필요가 있음

□ 불성실신고에 대한 처벌을 불성실 정도에 따라 차별적으로 적용하고 성실신고에 대한 혜택을 강화하는 등 제도 도입 초기 성실신고를 유도할 수 있도록 관련 처벌 및 혜택 규정을 설계하여야 함

□ 이전가격의 특성상 한 국가에서의 과세소득 조정은 필연적으로 다른 국가에서의 과세소득에 영향을 미치는바, 기존보다 효과적이고 신속한 분쟁해결장치가 국제적으로 담보되어야 함

나. 우리나라의 이전가격 문서화 및 국가별 보고서 도입에 따른 고려사항

1) 파급효과 및 국내기업의 대응 현황

□ 우리나라는 OECD 아태지역 네트워크 조세분야 의장국으로서 BEPS 관련 국제적 공동대응과 포괄적 모니터링 체계 구축에 적극 참여할 계획임

- ○ 이러한 계획의 일환으로 국제거래정보 통합보고서 입법을 통해 선도적으로 액션13을 추진함

□ 국제거래정보 통합보고서와 향후 도입될 국가별 보고서 신고의무 대상자는 각각 대략 600여개[71] 기업과 300여개[72] 기업으로 추정되어 그 파급효과는 중대될 것으로 보이나 국내 기업들의 준비상황은 비교적 미진한 것으로 판단됨[73]

○ 전국경제인연합회의 최근 설문조사에 따르면 국내기업들은 국제거래 통합보고서 등 이전가격 문서화 입법 관련 세부내용에 대한 이해도가 부족하다고 느끼는 것으로 나타남

○ 또한, 국제거래정보 통합보고서 제출 의무에 대한 가장 큰 우려사항으로 적절한 내부시스템과 전문인력 부족을 꼽는 등 전반적으로 대응 준비가 부족하다고 느끼는 것으로 보임

2) 이전가격 문서화 제도 개정에 따른 고려사항

□ 액션13에 따른 이전가격 문서화와 국가별 보고서 제출 의무는 장기적으로 국내시장의 다국적기업의 조세 투명성을 제고하고 납세자가 적법한 이전가격정책을 수립하도록 유도함에 있어 긍정적인 효과가 있을 것으로 기대됨

□ 다만, 본 제도의 파급효과가 중대하고 국내기업들의 이전가격에 대한 대처상태가 상대적으로 부족한 점을 고려하여 제출대상 이전가격 문서, 기업규모에 따른 의무 차별화, 이행시기 조정, 성실납세자에 대한 혜택 강화 등 구체적인 사항에 대한 신중한 검토가 필요함

□ 국제거래정보 통합보고서 제출대상자 판정 시 호주, 일본의 사례와 같이 다국적기업 그룹 전체의 연결 매출액을 기준으로 하거나, 매출액 기준 없이 국외 특수관계자와의 거래규모 기준만을 적용하는 방안을 고려해 볼 수 있음

---

71) 전국경제인엽합회 추정치, 2016. 03.

72) KISVALUE(www.kisvalue.com)에서 2015년 연결기준 매출액 1조원 이상 기업의 수.

73) 전국경제인연합회 설문조사 결과, 2016. 03.

○ 우리나라는 연결 매출액이 1,000억원을 초과하는 기업을 제출대상으로 정하고 있는데, 이로 인해 외형이 큰 해외 다국적기업의 한국 자회사는 제출대상에서 제외되는 반면 우리나라의 중견 · 중소기업은 제출대상에 포함되어 상대적으로 외국인투자기업을 배려하는 결과를 초래할 수 있음

□ 국외 특수관계자와의 거래규모를 기준으로 국제거래정보 통합보고서 제출대상자를 판정할 때 대차거래 원본이 아닌 이자수익 · 비용을 거래규모에 포함하는 방안을 고려할 수 있음

○ 현재는 국외 특수관계자 거래규모 산정 시 단기 자금 수요에 따라 국외 특수관계자로부터 일시적인 자금 차입을 하더라도 차입액 전액이 포함되는 문제가 있음

○ 이전가격세제는 양 당사국 거래당사자의 과세소득의 적정성을 검증하는 것인만큼 대차거래의 원본보다는 이자수익 · 비용을 거래규모에 포함하는 것이 합리적이라고 판단됨

□ 마스터파일과 국가별 보고서의 제출대상과 관련하여 혈연관계를 중심으로 한 우리나라 대기업의 특수성을 고려할 필요가 있음

○ 혈연관계를 중심으로 운영되고 있는 우리나라 주요 대기업의 특성상 대외적으로 직 · 간접적 지분관계가 없더라도 연결 기준을 적용할 경우 특수관계자가 성립됨

○ 기존에 타국 과세당국에 특수관계로 보고되지 않었던 우리나라 기업들의 전체 특수관계 정보가 공개될 경우 불필요한 과세분쟁으로 이어질 가능성이 있음

□ 국제거래정보 통합보고서의 도입시기와 관련하여 세수 및 우리나라 기업들의 글로벌 사업에 미치는 영향 등을 종합적으로 고려하여 결정할 필요가 있음

○ 대부분의 조사대상 국가가 2016년 1월 1일 또는 그 이후 개시하는 사업연도부터 마스터파일을 적용하는 것으로 규정하고 있어서 도입시기와 관련하여 우리나라에 비해 상대적으로 유연한 입장을 취하고 있음

○ 마스터파일의 이른 도입으로 인해 우리나라 다국적기업의 밸류체인(value chain) 등의 중요한 사업정보가 타국에 노출될 수 있으며, 과세 관련 정보 제공으로 우리나라의 세수에도 부정적인 영향을 미칠 수 있음

– 과세당국 간 정보교환협정과 무관하게 중국, 인도 등에 진출한 우리나라 기업들이 해당 국가의 과세당국으로부터 마스터파일의 제출을 요구받을 수 있음

□ 국제거래정보 통합보고서의 제출기한을 원칙적으로(또는 도입 첫 해에 한해) 보고대상 사업연도의 종료일로부터 1년 이내로 규정하거나, 제출기한 연장 승인 신청에 대한 실무적인 지원책을 마련할 필요가 있음

○ 개별 기업보고서에서는 비교가능 제3자 거래로 선정된 거래의 목록과 설명, 비교대상기업 검색방법, 자료의 출처, 비교대상기업들의 재무정보 및 사분위 분석을 통한 정상가격 범위를 산출하여 제출하도록 함

– 하지만 비교대상기업들의 공시 일정이 우리나라와 다르거나 감사 일정 등에 따른 공시가 지연되는 문제 등으로 인해 법인세 신고기한 내에 개별 기업보고서를 제출하는 데 현실적인 어려움이 존재할 수 있음

○ OECD는 마스터파일과 로컬파일의 최적 제출기한을 보고대상 사업연도의 법인세 신고기한까지로 규정하고 있지만, 호주와 일본의 경우 마스터파일 또는 로컬파일에 대해 보고대상 사업연도 종료일로부터 1년 이내에 제출하도록 하여 보다 완화된 규정을 적용하는 것으로 확인됨

□ 세무 신고와 함께 제출하는 기존 서식들은 국제거래정보 통합보고서와 상당 부분 중복되는 내용을 다루고 있으므로, 이들을 국제거래정보 통합보고서로 흡수하여 일원화함으로써 납세자의 혼란과 불필요한 협력부담을 줄일 필요가 있다고 보임

○ 통합이 가능한 서식으로 정상가격 산출방법신고서(무형자산, 용역거래 포함), 원가 등의 분담액 조정명세서, 국제거래명세서, 지급보증 용역거래 명세서, 국외특수관계자의 요약 손익계산서를 들 수 있음

□ 과세당국 요구 시 제출하는 이전가격 관련 자료의 범위에서 국제거래정보 통합보고서와 중복되는 항목을 제거하고, 요구자료 미제출 또는 거짓 제출에 대해 부과하는 과태료도 경감할 필요가 있어 보임

○ 국제거래정보 통합보고서 도입 시 납세자가 매년 이전가격 산정방법 등에 관한 자료를 과세당국에 제출하게 되고 이를 제출하지 않거나 거짓으로 제출할 경우 별도의 행정처벌을 받기 때문임

□ 정상가격 산출방법 사전승인을 득한 거래에 대해서는 개별 기업보고서 제출 면제를 고려할 필요가 있음

○ 개별 기업보고서는 통합기업보고서를 보완하는 이전가격 문서로서 우리나라에 소재하는 법인에 관한 정보만을 다루며, 문서의 이용자도 우리나라 과세당국으로 한정됨

○ 정상가격 산출방법 사전승인 과정에서 납세자가 이전가격 산정방법 등에 대해 국세청에서 요구하는 충분한 정보를 제공하므로, 사전승인을 득한 거래에 대해서까지 개별 기업보고서 제출을 요구하는 것은 납세자에게 불필요한 협력의무를 부담케 하는 것임

□ 이전가격 산정에 관한 설명자료(이전가격보고서 등)를 사전에 구비한 기업에 대해서는 세무 신고기한 내에 해당 자료를 제출할 수 있도록 허용하고, 보고대상 사업연도 종료일로부터 1년 이내에 법정한 개별 기업보고서 서식을 다시 제출하도록 하는 방안을 고려해볼 수 있음

○ 만약 기업이 제출하는 이전가격보고서상에 국제거래정보 통합보고서에서 요구하는 정보가 충분히 반영되지 않은 경우 과세당국이 해당 보고서를 제출받는 것을 거부하거나 납세자에게 다시 제출하도록 요구할 수 있어야 할 것임

□ 처벌규정과 관련하여 일정한 한도 내에서 미제출 일수에 비례하여 처벌액이 증가하도록 하거나, 정보 오류 건수에 비례하여 처벌액이 증가하도록 함으로써 보고서의 조기 제출과 성실 작성을 유도하는 방안을 고려해 볼 수 있음

○ 우리나라는 일괄적으로 국제거래정보 통합보고서 미제출 또는 거짓 제출에 대해 3천만원의 정액 과태료를 부과함

참고문헌

기획재정부 보도자료, 「2015년 세법개정안 문답 자료」, 2015. 8. 6.

______, 「BEPS프로젝트 조치별 대응 방향(Ⅰ)－최소 기준(minimum standard) 이행 과제－」, 2015. 11. 19.

______, 「2015년도 세법개정안(12개) 본회의 통과」, 2015. 12. 2.

______, 「2015년 세법개정 후속 시행령 개정」, 2015. 12. 24.

______, 「2015년 세법 시행규칙 개정」, 2016. 2. 15.

한국조세재정연구원, 『주요국의 조세동향』, 2016. 01

일본 재무성, 「平成28 年度税制改正の大綱」, 2015. 12

Australian Taxation Office, Subdivision 815-E of the Income Tax Assessment Act 1997: Country-by-Country reporting, 2015. 12

Deloitte, Implementation of CbC Reporting in France, Italy and Poland, http://www2.deloitte.com/at/de/seiten/steuerberatung/artikel/verrechnungspreise/implementation-of-cbc-reporting.html, 검색일자: 2016. 3. 8.

______, Ireland issues country-by-country reporting regulations, 2016. 01. 28., http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-transfer-pricing-alert-16-003-28-january-2016.pdf, 검색일자: 2016. 3. 8.

EU Council Directive 2011/16/EU

EU Council, Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation

______, Resolution of the Council and of the representatives of the governments of the Member States, meeting within the Council, of 27 June 2006 on a code of conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the European Union (EU TPD) (2006/C176/01)

European Commission, Anti Tax Avoidance Package, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/anti_tax_avoidance/index_en.htm, 검색일자: 2016. 2. 12.

______, Enhanced administrative cooperation in the field of (direct) taxation, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/mutual_assistance/direct_tax_directive/index_en.htm, 검색일자: 2016. 2. 12.

______, Tax transparency: Commission welcomes agreement reached by Member States for the automatic exchange of information on country-by-country reports(CbCR)) of multinational companies, subject to UK scrutiny, http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-663_en.htm, 검색일자: 2016. 3. 11.

Evers, Maria Theresia; Meier, Ina; Spengel, Christoph, "Transparency in financial reporting: Is country-by-country reporting suitable to combat international profit shifting?," ZEW Discussion Papers, No. 14-015, 2014.

EY International Tax Alert, 24 December 2015

GOV.UK, Country by country reporting-updated, https://www.gov.uk/government/publications/country-by-country-reporting-updated/country-by-country-reporting-updated, 검색일자: 2016. 3. 8.

J.G. Rienstra, United States-Corporate Taxation sec. 10., Country Analyses IBFD., 2015.

K. Gruendel & K. Okawara, Japan-Transfer Pricing, Topical Analyses IBFD

KPMG, France: country-by-country-reporting, transfer pricing declaration, https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2016/01/tnf-france-country-by-country-reporting-transfer-pricing-declaration.html, 검색일자: 2016. 3. 8.

______, Japan Tax Newsletter–Draft Outline of the 2016 Tax Reform Proposals, 2015. 12. 15., http://www.kpmg.com/jp/en/knowledge/article/japan-tax-newsletter/

documents/2016-tax-reform-20151215.pdf#page=11&zoom=100,0,100, 검색일자: 2016. 2. 4.

______, Italy starts the implementation of the BEPS actions with the CbCr , 2015. 12. 23., https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/12/tnf-italy-cbc-dec23-2015.pdf, 검색일자: 2016. 3. 8.

______, Tax Flash News-Budget 2016. Transfer Pricing Amendments, 2016. 3. 1., https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/03/tnf-tp-india-mar1-2016.pdf, 검색일자: 2016. 3. 11.

______, The President has signed amendments to the transfer pricing regulations, 2015. 11, https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/11/poland-nov5-2015english.pdf, 검색일자: 2016. 3. 8.

______, Poland: Expanded transfer pricing, country-by-country reporting enacted, 2015. 11. 6, https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2015/11/tnf-poland-expanded-transfer-pricing-reporting-enacted.html, 검색일자: 2016. 2. 11.

Legislation.gov.uk, The Taxes(Base Erosion and Profit Shifting) (Country-by-Country -Reporting) Regulations 2016, http://www.legislation.gov.uk/uksi/2016/237/made, 검색일자: 2016. 3. 8.

OECD, Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, 2015. 12.

______, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, 액션13－2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015. 12.

P. Balkus & P. Austin, Australia-Transfer Pricing, Topical Analyses IBFD

US Government publishing office, https://www.gpo.gov/fdsys/pkg/FR-2015-12-23/pdf/2015-32145.pdf, 검색일자: 2016. 2. 11.

US Treasury, US Treasury Regulation § 1.6662-6(d)

Yariv Brauner, *What the BEPS,* 16 Fla. Tax Rev. 55, 2014.

〈웹사이트〉

호주 국세청(https://www.ato.gov.au, 검색일자: 2016. 2. 11.)

일본 재무성(https://www.mof.go.jp, 검색일자: 2016. 2. 4.)

네덜란드 정부(https://zoek.officielebekendmakingen.nl, 검색일자: 2016. 3. 8.)

미국 재무부(https://www.gpo.gov, 검색일자: 2016. 2. 11.)

영국 정부(https://www.gov.uk, 검색일자: 2016. 3. 8.)

영국 법률사이트(http://www.legislation.gov.uk, 검색일자: 2016. 3. 8.)

유럽연합 집행위원회(European Commission, http://ec.europa.eu, 검색일자: 2016. 2. 12.)

KISVALUE(www.kisvalue.com, 검색일자: 2016. 3. 11.)

IBFD(www.ibfd.org, 검색일자: 2016. 3. 8.)

부록 Ⅰ. 제5장에 대한 부록: 이전가격 문서화 –마스터파일

다음 정보는 마스터파일에 반드시 포함되어야 함

□ 조직구조

○ 다국적기업의 법적 소유 구조 및 사업영위 단체들의 지리적 소재지

□ 다국적기업의 사업설명

○ 다음의 사항을 포함한 다국적 기업의 비즈니스 설명

– 사업 소득의 주요 동인(driver)

– 다국적기업그룹의 매출총액에서 5% 이상을 차지하는 상품 또는 서비스 중 매출액 기준 상위 5개의 상품 또는 서비스의 공급망(supply chain)에 대한 설명

– 연구개발용역(R&D services) 외의 다국적기업그룹 간의 주요 용역계약에 대한 목록과 간략한 설명(주요 용역 공급자의 소재와 서비스역량, 서비스원가배분과 서비스 대가 산정에 대한 이전가격방침 등 포함)

– 상기 두 번째 사항과 관련하여 다국적기업그룹의 주요 상품과 서비스의 주요 지리적 시장에 대한 설명

– 개별 기업의 가치창출에 대한 공헌과 관련된 간략한 기능분석(functional analysis) - 핵심 수행기능, 주요 위험부담, 주요 자산의 사용현황 등

– 사업연도 중 발생한 조직개편 거래, 신규 취득 및 매각 거래 등

□ 다국적기업의 무형자산(본 가이드라인의 제6장에서 정의한 무형자산)

○ 주된 연구개발 설비 및 관리 소재지 등을 포함한 다국적기업의 무형자산 개발, 소유, 사용에 대한 전반적인 전략 소개

○ 이전가격 목적상 중요한 다국적기업그룹의 무형자산과 법적 소유단체 목록
○ 원가분담계약, 주된 개발용역계약과 라이센스계약 등 무형자산과 관련한 주요 관계사간 계약서 목록
○ 다국적기업그룹의 연구개발과 무형자산 관련 이전가격 정책에 대한 일반적인 설명

□ 다국적기업의 관계사 간 금융거래
○ 제3자와의 융자거래 등을 포함한 그룹의 재원조달방안에 대한 전반적인 설명
○ 다국적기업그룹에서 핵심적인 자금조달 기능을 담당하는 단체의 확인과 그러한 단체 설립의 준거법을 관할하는 국가 그리고 그러한 단체의 실질적 관리장소(place of effective management)
○ 다국적기업 관계사 간 금융거래에 대한 일반적인 이전가격 정책에 대한 설명

□ 다국적기업의 재무 및 세무 현황
○ 다국적기업의 해당 사업연도에 대한 연결재무제표
○ 다국적기업그룹의 일방 이전가격 사전승인(unilateral advanced pricing agreement) 사항과 소득배분에 대한 여타 유권해석(ruling)에 대한 목록과 간략한 설명

부록 Ⅱ. 제5장에 대한 부록: 이전가격 문서화 –로컬파일

다음 정보는 로컬파일에 반드시 포함되어야 함

□ 현지법인(Local entity)

- ○ 현지법인의 경영조직, 현지법인 조직도, 현지법인 경영사항에 대한 보고를 받는 담당자들과 그들의 주된 사무소가 소재한 국가 등에 대한 설명
- ○ 당해 사업연도나 직전 사업연도에 현지법인이 사업구조개편 또는 무형자산 이전거래에 관여되었는지 여부와 그러한 거래가 현지법인에 미치는 영향 등을 포함한 현지법인의 사업 및 사업전략에 대한 설명
- ○ 주요 경쟁기업들

□ 특수관계자 간 거래(Controlled transactions)

현지법인이 참여한 주요 특수관계자 간 거래유형에 따른 다음 정보

- ○ 중요한 특수관계자 간 거래에 대한 기술(예: 제조용역의 제공, 제품구매, 용역, 대출, 지급보증, 무형자산 라이센스 등)과 그러한 거래들의 정황(context)
- ○ 해외 거래상대자의 조세관할구역별 현지법인이 참여한 내부거래(예: 제품, 용역, 사용료, 이자 등에 대한 지급 및 수취 내역)의 거래유형별 거래금액
- ○ 특수관계거래 유형별 거래 참여 특수관계기업과 그러한 기업 간의 관계
- ○ 현지법인이 체결한 주요 특수관계거래 계약서 사본
- ○ 이전 사업연도와 비교하여 변경된 사항을 포함한 현지법인과 관계사의 특수관계거래 유형별 비교 및 기능분석에 대한 상세내역
- ○ 거래유형별 가장 적합한 정상가격 산출방법 및 해당 방법을 선택한 이유
- ○ 분석대상(tested party)으로 선정된 특수관계기업과 그러한 기업의 선정 이유

○ 정상가격 산출방법 적용시 사용된 중요한 가정의 요약
○ 다년도 분석을 수행하는 경우 다년도 분석을 수행한 이유
○ 비교가능 대상 거래의 선정 방법론을 포함하여 비교가능 제3자 거래(내부 또는 외부)의 선정 목록과 그에 대한 기술 및 비교대상기업들의 재무지표 관련 정보
○ 비교가능성 조정(comparability adjustment)에 대한 서술과 그러한 조정이 분석대상(tested party) 또는 비교가능 제3자 거래 분석결과에 적용되었는지에 대한 기술
○ 납세자가 선정한 정상가격 산출방법에 따라 산출된 거래가액이 정상가격에 부합하는지에 대한 근거
○ 정상가격 산출방법을 적용함에 있어 활용된 재무정보의 요약
○ 현지법인의 조세관할지역의 과세당국이 당사자가 아니며 상기 기술한 특수관계자간 거래와 관련하여 진행 중인 일방, 쌍방 또는 다자간 이전가격 사전승인과 여타 예규(tax ruling) 신청서 사본

□ 재무 정보
○ 해당 사업연도의 현지법인 재무제표, 감사보고서 또는 비감사 재무제표 등
○ 정상가격 산출방법에 적용된 재무정보가 당해 재무제표에 연결되는지 증명하는 자료
○ 분석에 활용되는 비교가능 재무정보의 요약표와 그러한 재무정보의 출처

주석

1. 상기의 기능분석이 마스터파일의 정보와 중복되는 범위 내에서 마스터파일에 상호참조(cross-reference)하는 것으로 그 목적이 달성될 수 있음

부록 Ⅲ. 제5장에 대한 부록: 이전가격 문서화 –국가별 보고서

1. 국가별 보고서 모델 템플릿

〈부록표 Ⅲ-1〉 조세관할지역별 소득, 세금, 사업활동에 대한 분배에 대한 개관

다국적기업그룹명, 사업연도, 사용화폐										
조세 관할 지역	매출			세전 이익/ 손실	법인세 납부액 (현금 기준)	당기 미지급 법인세	자본금	누적 이익 잉여금	종업원 수	현금 및 현금등가물 외의 유형자산
	비특수 관계자	특수 관계자	합계							

〈부록표 Ⅲ-2〉 조세관할지역별 다국적기업그룹의 전체기업 목록

다국적기업그룹명, 사업연도															
조세 관할 지역	현지 거주 법인	설립 관할 지역 (거주관할 지역과 다른 경우)	주된 사업활동												
			연구 개발	무형 자산 소유/ 운영	구매 또는 조달	제조 또는 생산	영업, 마케팅, 또는 유통	행정, 경영, 또는 지원 서비스	비특수관계자에 대한 용역 제공	내부 금융 거래	금융 서비스	보험	주주 활동 또는 기타 주식 보유	휴면	기타[1]
	1.														
	2.														
	3.														
	1.														
	2.														
	3.														

주: 1. 해당법인의 주된 사업활동 내용을 “기타정보” 란에 구체적으로 기입.

〈부록표 Ⅲ-3〉 기타정보

다국적기업그룹명, 사업연도
국가별 보고서상에 포함되어야 하는 필수정보의 이해를 도울 수 있거나 또는 여타 이유로 필요하다고 판단되는 경우 간략한 추가 정보와 설명 기입

2. 국가별 보고서 템플릿-일반 지침

가. 목적

□ 본 지침은 다국적기업그룹의 각 조세관할지역별 소득, 세금 그리고 사업활동의 배분 관련 보고사항에 대한 템플릿을 포함함

나. 정의

신고대상 다국적기업(Reporting MNE)

□ 신고대상 다국적기업은 다국적기업그룹의 최종 모법인(ultimate parent entity)으로 함

현지거주법인(Constituent Entity)

□ 다음 조건 중 하나에 해당하는 경우 국가별 보고서 목적상 현지거주법인으로 판단함

- ○ 재무보고 목적상 연결재무제표에 포함되거나 또는 다국적기업의 주식이 증권시장에서 거래되었더라면 연결재무제표에 포함되었어야 하는 모든 개별 사업단위(business unit)
- ○ 다른 여타 이유 없이 단순히 법인규모 또는 중요성 기준에 의해서만 연결재무제표 대상에서 제외되는 법인
- ○ 개별 사업단위의 모든 고정사업장 중 상기 기준에 해당하며 재무, 세무 또는 내부관리 목적으로 별도의 재무제표를 작성하는 고정사업장

지점 및 고정사업장에 대한 처리

□ 고정사업장 관련 정보는 고정사업장이 소재한 조세관할지역에 포함되어 보고되어야 하며, 해당 고정사업장을 보유하는 사업단위는 고정사업장에 대한 정보를 제외하고 보고하여야 함

연결재무제표

□ 연결재무제표는 다국적기업그룹의 모법인과 현지거주법인의 자산, 부채, 소득, 비용 그리고 현금흐름이 포함되어 다국적기업그룹을 하나의 경제적 실체로 하는 재무제표를 말함

나. 연간 보고서에 포함되는 대상 사업연도

□ 국가별 보고서는 다국적기업 신고대상 모법인의 해당 사업연도 정보를 다루어야 하며, 현지거주법인들의 경우 신고대상 모법인의 재량하에 (i) 모법인의 사업연도와 동일하게 사업연도가 종료하거나 직전 12개월 내에 종료하는 사업연도의 정보, 또는 (ii) 모법인의 사언연도에 보고한 관련 현지거주법인의 정보 중 하나를 일관된 기준으로 포함하여야 함

다. 자료의 출처

□ 신고대상 모법인은 자료의 출처 사용에 있어 일관성을 유지해야 하며 보고 화폐는 해당 사업연도의 평균환율을 적용하여 모회사의 기능통화로 변환하여 보고해야 함

- ○ 국가별 보고서상 기재된 매출, 수익 및 세무신고자료를 연결재무제표와 일치시킬 필요는 없음
- ○ 국가별 상이한 회계기준으로 인한 차이는 조정할 필요 없음
- ○ 신고대상 모법인은 국가별 보고서 ‘기타정보(Additional Information)’란에 자료출처에 대한 간략한 설명과 자료출처가 변경되는 경우 변경 사유와 결과도 기술해야 함

3. 국가별 보고서 템플릿-상세 지침

〈부록표 Ⅲ-1〉 조세관할지역별 소득, 세금, 사업활동에 대한 분배에 대한 개관

조세관할지역(Tax Jurisdiction)

□ 국가별 보고서에는 다국적기업그룹의 현지거주법인이 소재한 모든 조세관할지역(국가 또는 재정 독립성을 갖춘 비국가 관할지역)을 기술하여야 함

ㅇ 현지거주법인이 이중거주자일 경우 조세조약규정(tie-breaker)에 따라 거주지를 결정하며 조세조약이 없는 경우 실질적 관리장소(effective management)에 따라 결정함

매출

□ 매출란에는 현지거주법인의 특수관계자 간 거래에서의 매출, 비특수관계자 간 거래에서의 매출 그리고 이들의 합을 구분하여 기술하되, 다른 거주법인들로부터 수령한 금액 중 배당으로 소득처분된 소득은 매출에서 제외함

세전 순손익

□ 세전 순손익은 모든 특별이익/손실을 포함해야 함

법인세 납부액(현금기준)

□ 당해 사업연도에 실제 납부한 총 법인세납부액을 기록하되 다른 법인이 원천징수한 세액까지 포함하여 하며 원천징수세액은 원천징수의무자가 아닌 소득수취인의 납부세액으로 구분하여 기술함

당해 사업연도 미지급법인세(Income Tax Accrued)

□ 당해 사업연도 미지급법인세는 이연법인세 자산・부채 또는 우발조세채무(uncertain tax liabilities)를 제외한 금액을 기입

자본금(Stated Capital)

□ 고정사업장의 경우 고정사업장이 소재한 조세관할지역에서 고정사업장의 자본 요건을 규정하지 않는 한 해당 고정사업장이 소속된 법인이 신고함

누적이익잉여금(Accumulated Earnings)

□ 고정사업장의 경우 해당 고정사업장이 소속된 법인이 신고함

종업원 수

□ 정규직 종업원(full-time equivalent)의 수를 기입하며 종업원 수의 산정기준은 사업연도말 기준 또는 해당 사업연도 평균 등을 임의로 선택하되 일괄성 있게 적용하여야 함

현금 및 현금등가물 외의 유형자산

□ 유형자산의 순장부가액 합계액을 기입하고 고정사업장의 경우 고정사업장 소재지 기준으로 작성함. 현금, 현금등가물, 무형자산, 금융자산 등은 유형자산에 포함하지 않음

〈부록표 Ⅲ-2〉 조세관할지역별 다국적기업그룹의 전체기업 목록

조세관할지역 현지거주법인(Constituent Entity)

□ 조세관할지역별 세무상 모든 현지거주법인의 목록을 기술함. 고정사업장의 경우 해당 고정사업장의 소재지를 기준으로 보고하며 고정사업장을 소유하는 법인을 별도 기술하여야 함(예. XYZ 법인－조세관할지역 A의 고정사업장)

설립 관할지역(거주 관할지역과 다른 경우)

□ 현지거주법인의 조세관할지역과 설립지역이 다른 경우 명시하여야 함

주된 사업활동

□ 현지거주법인의 주된 사업활동을 아래의 분류표 중 하나 또 그 이상을 선택하여 표시하여야 함

주된 사업활동
연구개발
무형자산 소유/운영
구매 또는 조달
제조 또는 생산
영업, 마케팅, 또는 유통
행정, 경영, 또는 지원 서비스
비특수관계자에 대한 용역
내부 금융거래
금융서비스
보험
주주활동 또는 기타 주식 보유
휴면
기타

부록 Ⅳ. 제5장에 대한 부록: 국가별 보고서 이행패키지

서론

□ 국가별 보고서의 일관적이고 조속한 실행을 위해 OECD/BEPS프로젝트 참여국들은 국가별 보고서에 대한 모델법규와 국가별 보고서 교환을 위한 3가지 형태의 과세당국 간 협정 등을 포함하는 이행패키지에 동의함

- ○ 국가별 보고서 교환협정은 크게 1) 조세행정협조에 대한 상호협약(Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters), 2) 양자조세조약, 3) 조세정보교환협정(Tax Information Exchange Agreement)에 기반하여 실행함

모델법규

□ 국가별 보고서에 대한 모델법규는 각국의 현행법 개정이 필요한 경우 참고하여 채택할 수 있도록 제시됨

과세당국협정

□ 조세행정 협조에 대한 상호협약은 협약 당사국의 과세당국 간 자동교환 대상 정보와 교환절차에 대해 합의할 것을 요구하고 있으며 공통보고기준(Common Reporting Standard) 목적상 다자간과세당국협정(Mutual Competent Authority Agreement: MCAA)으로 해석됨

□ 다자간 과세당국협정을 통한 정보의 자동교환이 효율적인 것으로 판단됨에 따라 다자간 과세당국협정이 국가별 보고서의 자동교환 장치로 활용될 수 있을 것으로 예상되어 ‘국가별 보고서 교환에 대한 다자간과세당국협정(CbC MCAA)’이 개발됨

- ○ CbC MCAA에 더하여 국가별 보고서 교환을 위한 양자조세조약과 조세정보교환협정에 대한 모델 과세당국협정을 개발함
- ○ 다음 단계로 국가별 보고서의 전자교환을 위한 XML Schema와 관련 사용자 지침이 개발될 것임

국가별 보고서에 대한 모델법규

제1조 정의

□ (제1항-10항) “그룹,” “다국적기업그룹,” “면제대상 다국적기업그룹,” “현지거주법인,” “신고대상 기업,” “최종 모법인,” “대리모법인(Surrogate Parent Entity),” “사업연도,” “적격 과세당국,” “국제협정,” “연결재무제표,” “자동교환이행 불이행(systematic failure)” 등에 대한 정의

제2조 신고의무

□ (제1항-3항) 다국적기업의 최종모법인을 신고의무자로 함. 예외사항과 대리모법인이 신고할 수 있는 요건 명시

제3조 통지

□ (제1항-2항) 최종모법인 또는 대리모법인에 해당하는지 여부에 대해 해당 과세당국에 통지해야 하는 의무 명시

제4조 국가별 보고서

□ (제1항-2항) 국가별 보고서에 포함되어야 하는 정보 명시

제5조 신고시기

□ 대상 사업연도 종료일로부터 12개월 이내에 신고하여야 함

제6조 국가별 보고서의 사용과 비밀유지

□ (제1항-2항) 국가별 보고서의 사용제한과 비밀유지에 대한 사항

제7조 벌금

□ 별도 규정 제시하지 않음

제8조 발효일

□ 2016년 1월 1일 또는 그 이후 개시되는 사업연도부터 적용함

국가별 보고서 교환에 대한 다자간 과세당국협정

(Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports)

Section 1 정의

□ (제1항-2항) “관할지역”, “과세당국”, “그룹”, “다국적기업그룹”, “면제대상 다국적기업그룹”, “현지거주법인”, “신고대상 기업”, “국가별 보고서”, “조정기구(Co-ordinating body)”, “조정기구 사무국”, “발효중인 협정” 등에 대한 정의

Section 2 다국적기업그룹 관련 정보교환

□ (제1항-2항) 이 협정에 서명한 조세관할지역의 과세당국은 협정에 따라 매년 자동적으로 국가별 보고서를 교환할 의무를 부담함

Section 3 정보교환의 시기와 방법

□ (제1항-2항) 국가별 보고서는 다국적기업그룹의 사업연도 종료일로부터 가능한 빠른 시일 내에 늦어도 15개월 내에 자동으로 교환하되 확장성 생성 언어(Extensible Markup Language)로 자동교환 함

Section 4 규정이행과 집행에 대한 협력

□ 일방 과세당국이 타방 과세당국의 거주자가 신고한 국가별 보고서에서 오류를 발견하거나 의무 불이행사항이 있다는 것을 발견하는 경우 그러한 사항에 대해 타방 과세당국에 고지하며, 타방 과세당국은 이를 시정하기 위한 적절한 절차를 취하여야 함

Section 5 비밀유지, 데이터 보호와 적절한 사용

□ (제1항-3항) 교환되는 모든 정보는 비밀유지, 데이터 보호와 사용의 제한에 대한 규정을 따라야 함

Section 6 협의

□ (제1항-3항) 특정 기업의 과세소득조정이 발생하거나, 특정 과세당국이 본 협정상의 교환의무 불이행이 발생하는 경우에 대한 협의절차 및 협의대상 과세당국에 대한 기술

Section 7 개정

□ 본 협정의 개정은 모든 관련 과세당국의 서면합의로 이루어질 수 있음

Section 8 협정조건

□ (제1항-6항) 생략

Section 9 조정기구 사무국(Co-ordinating Body Secretariat)

□ 생략

협정에 대한 부록-비밀유지와 데이터 보호장치 질의서

□ 생략

양자 조세조약에 기반한 국가별 보고서 교환에 대한 과세당국협정

(Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports on the basis of a Double Tax Convention: DTC CAA)

Section 1 정의

□ (제1항-2항) “관할지역”, “과세당국”, “그룹”, “다국적기업그룹”, “면제대상 다국적기업그룹”, “현지거주법인”, “신고대상 기업”, “국가별 보고서” 등에 대한 정의

Section 2 다국적기업그룹 관련 정보교환

□ 본 협정 체결 조세관할지역의 과세당국은 협정에 따라 매년 자동적으로 국가별 보고서를 교환할 의무를 부담함

Section 3 정보교환의 시기와 방법

□ (제1항-4항) 국가별 보고서는 다국적기업그룹의 사업연도 종료일로부터 가능한 빠른 시일내에 늦어도 15개월 내에 자동으로 교환하되 확장성 생성 언어(Extensible Markup Language)로 자동교환 함

Section 4 규정이행과 집행에 대한 협력

□ 일방 과세당국이 타방 과세당국의 거주자가 신고한 국가별 보고서에서 오류를 발견하거나 의무 불이행사항이 있다는 것을 발견하는 경우 그러한 사항에 대해 타방 과세당국에 고지하며, 타방 과세당국은 이를 시정하기 위한 적절한 절차를 취하여야 함

Section 5 비밀유지, 데이터 보호와 적절한 사용

□ (제1항-3항) 교환되는 모든 정보는 비밀유지, 데이터 보호와 사용의 제한에 대한 규정을 따라야 함

Section 6 협의

□ (제1항-2항) 조세조약상 상호합의에 따른 분쟁조정과 자동교환의무 관련 문제 발생 시 협의요청 등에 대한 사항 기술

Section 7 개정

□ 본 협정의 개정은 체약 과세당국의 서면합의로 이루어질 수 있음

Section 8 협정조건

□ (제1항~6항) 생략

정보교환협정에 기반한 국가별 보고서 교환에 대한 과세당국협정

(Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports on the basis of a Tax Information Exchange Agreement: TIEA CAA)

Section 1 정의

□ (제1항~2항) "관할지역", "과세당국", "그룹", "다국적기업그룹", "면제대상 다국적기업그룹", "현지거주법인", "신고대상 기업", "국가별 보고서" 등에 대한 정의

Section 2 다국적기업그룹 관련 정보교환

□ 본 협정 체결 조세관할지역의 과세당국은 협정에 따라 매년 자동적으로 국가별 보고서를 교환할 의무를 부담함

Section 3 정보교환의 시기와 방법

□ (제1항~4항) 국가별 보고서는 다국적기업그룹의 사업연도 종료일로부터 가능한 빠른 시일 내에 늦어도 15개월 내에 자동으로 교환하되 확장성 생성 언어(Extensible Markup Language)로 자동교환 함

Section 4 규정이행과 집행에 대한 협력

□ 일방 과세당국이 타방 과세당국의 거주자가 신고한 국가별 보고서에서 오류를 발견하거나 의무 불이행사항이 있다는 것을 발견하는 경우 그러한 사항에 대해 타방 과세당국에 고지하며, 타방 과세당국은 이를 시정하기 위한 적절한 절차를 취하여야 함

Section 5 비밀유지, 데이터 보호와 적절한 사용

□ (제1항~3항) 교환되는 모든 정보는 비밀유지, 데이터 보호와 사용의 제한에 대한 규정을 따라야 함

Section 6 협의

□ (제1항~2항) 분쟁조정과 자동교환의무 관련 문제 발생 시 협의요청 등에 대한 사항 기술

Section 7 개정

□ 본 협정의 개정은 체약 과세당국의 서면합의로 이루어질 수 있음

Section 8 협정조건

□ (제1항~6항) 생략

부록 V. 미국의 국가별 보고서 템플릿

Name of the MNE group: Fiscal year concerned:															
Tax Jurisdiction	Constituent Entities resident in the Tax Jurisdiction	Tax Jurisdiction of organization or incorporation if different from Tax Jurisdiction of Residence	Main business activity(ies)												
			Research and Development	Holding or Managing intellectual property	Purchasing or Procurement	Manufacturing or Production	Sales, Marketing, or Distribution	Administrative, Management or Support Services	Provision of Services to unrelated parties	Internal Group Finance	Regulated Financial Services	Insurance	Holding shares or other equity instruments	Dormant	Other*
	1.														
	2.														
	3.														
	1.														
	2.														
	3.														

*Please specify the nature of the activity of the constituent entity in the "Additional Information" section.

Name of the MNE group: Fiscal year concerned: Currency used:											
Tax Jurisdiction	Revenues			Profit (Loss) Before Income Tax	Income Tax Paid (on cash basis)	Income Tax Accrued – Current Year	Stated Capital	Accumulated Earnings	Number of Employees	Tangible Assets other than Cash and Cash Equivalents
	Unrelated Party	Related Party	Total							

Name of the MNE group: Fiscal year concerned:
Additional Information. *Please include any further brief information or explanation you consider necessary or that would facilitate the understanding of the compulsory information provided in the Country-by-Country Report.*

자료: 미국 재무부, REG-109822-15, p. 16.
(https://s3.amazonaws.com/public-inspection.federalregister.gov/2015-32145.pdf)

부록 Ⅵ. 네덜란드의 국가별 보고서 템플릿

Table 1. **Overview of allocation of income, taxes and business activities by tax jurisdiction**

Name of the MNE group:
Fiscal year concerned:
Currency used:

Tax Jurisdiction	Revenues			Profit (Loss) before Income Tax	Income Tax Paid (on Cash Basis)	Income Tax Accrued – Current Year	Stated Capital	Accumulated Earnings	Number of Employees	Tangible Assets other than Cash and Cash Equivalents
	Unrelated Party	Related Party	Total							

Table 2. **List of all the Constituent Entities of the MNE group included in each aggregation per tax jurisdiction**

Name of the MNE group:
Fiscal year concerned:

Tax Jurisdiction	Constituent Entities Resident in the Tax Jurisdiction (including Tax Identification Number and address)	Tax Jurisdiction of Organisation or Incorporation if Different from Tax Jurisdiction of Residence	Main Business Activity(ies)												
			Research and Develop-ment	Holding or Managing Intellectual Property	Purchasing or Procurement	Manufacturing or Production	Sales, Marketing or Distribution	Administrative, Management or Support Services	Provision of Services to Unrelated Parties	Internal Group Finance	Regulated Financial Services	Insurance	Holding Shares or Other Equity Instruments	Dormant	Other[1]
	1.														
	2.														
	3.														
	1.														
	2.														
	3.														

1. Please specify the nature of the activity of the Constituent Entity in the "Additional Information" section.

Table 3. **Additional information**

Name of the MNE group:
Fiscal year concerned:

Please include any further brief information or explanation you consider necessary or that would facilitate the understanding of the compulsory information provided in the Country-by-Country Report.

Gelieve hier alle verdere korte informatie of uitleg te geven die u noodzakelijk acht of die de verplichte informatie die verstrekt wordt in het landenrapport helpt te doen begrijpen.

자료: 네덜란드 정부 홈페이지(https://zoek.officielebekendmakingen.nl/stcrt-2015-47457.html)

세법연구 15-08

이전가격 문서화와 국가별 보고서에 관한 국제비교연구:
OECD/G20 BEPS Project Action 13을 중심으로

2015년 12월 23일 인쇄
2015년 12월 30일 발행

저 자 이동규 · 전성민 · 홍민옥
발행인 박형수
발행처 **한국조세재정연구원**
30147 세종특별자치시 한누리대로 1924
TEL: 044-414-2114(대) www.kipf.re.kr
등 록 1993년 7월 15일 제2014-24호
조판및 인 쇄 고려씨엔피

ISBN 978-89-8191-825-5