

세무

기수 P329 – 2021 년 1 월 4 일

세무평론

중국 실무 중 OECD 의 “이전가격에 대한 코로나 19 의 영향 분석 지침서”에 대한 고려

2020 년 12 월 18 일 경제협력개발기구(이하 "OECD"로 약칭함)는 <이전가격에 대한 코로나 19 의 영향 분석 지침서> (이하 "<지침서>"로 약칭함)를 발표하였습니다. <지침서>는 주로 코로나 19 의 배경 하에 발생하거나 심화될 수 있는 문제에 대해 독립거래의 원칙 및 OECD 의 <다국적기업 및 세무기관의 이전가격 지침> (이하 "<이전가격 지침>"으로 약칭함)을 어떻게 적용할 것인지에 대해 분석하였으며, 그 내용은 다음의 4 개 측면을 포함합니다: (1)기준분석, (2)결손 및 코로나 19 로 인한 관련 비용 구분, (3)정부지원 및 (4) APA.

본문은 상술한 <지침서>를 근거로 코로나 19 하의 중국경제 실제 상황과 중국 국내의 이전가격법규 및 실무를 결합하여 2020 년 및 코로나 19 의 영향을 받을 가능성이 있는 향후 연도에 중국 기업이 이전가격 분석, 로컬파일 준비, APA 등 방면에서 어떻게 이전가격 관리를 전개해야 할 것인지에 대해 연구, 토론하고자 합니다.

<지침서> 개요

코로나 19 및 각 국 정부의 대응에 따른 경제적 영향으로 인해 다국적 기업은 독립거래원칙의 적용에 있어 많은 실무 문제가 발생할 수 있는 바, OECD 의 지침서는 그에 대한 원칙성 지침을 제공하였습니다. 전체적으로 볼 때 <지침서>는 <이전가격 지침> 에 대한 부연설명이 아니라 독립거래원칙의 구체적인 응용에 대한 설명이라 할 수 있습니다.

OECD 는 <지침서>에서 이전가격분석중의 독립거래원칙의 핵심지위를 재차 강조하며 검토대상거래 및 독립거래의 비교가능성을 확보하기 위해서는 특수관계거래의 기능 위험의 실질, 비교가능성 분석중 코로나 19 및 정부지원 등 요소가 검토대상거래 (혹은 기업) 및 비교가능거래 (혹은 기업)에 미치는 특수영향에 대해 정확하게 설명할 것을 제시하였습니다. <지침서>는 코로나 19 로 인한 특수원가비용 및 손실을 어느 일방이 부담해야 하는지 등 기존의 회사간 약정에 미치는 영향에 대해 독립거래원칙을 기초로 구체적인 상황 분석을 진행할 것을 요구하였습니다. 거래의 실질을 정확하게 설명하고 독립거래원칙에 따라 가격결정 및 검토를 진행하는 기초상에서 <지침서>는 예산 데이터의 비교 및 합리적인 상업적 판단 등 비교가능성 방면의 어려움을 해결할 수 있는 실용적인 방법을 제안하였습니다. 동 방법은 기업이 <이전가격지침>의 원칙을 코로나 19 의 특수상황에 적용하여 비교가능성을 높이는데 긍정적인 작용을 발휘할 것입니다. 또한 <지침서>는 APA 를 통해 추가적인 확실성 확보가 필요한 기업이 많다는 점에 주목하여 기존 및 향후 APA 협의에 있어 세무당국과 기업간의 협력, 유연한 방법의 적용에 대한 잠재적 수요를 강조하였습니다.

관련 <지침서>의 주요내용에 대한 구체적인 요약은 별첨을 참조하시기 바랍니다.

중국 실무중 <지침서>에 대한 고려

중국은 세계 최초로 코로나 19의 영향을 받고 최초로 코로나 19의 통제 및 업무재개 그리고 생산활동 재개를 실현한 경제체입니다. 2020년 글로벌 경제와 비교할 때 중국은 경외 경제체와는 달리 아래와 같은 특징을 나타내고 있습니다:

- 가장 먼저 거시경제율의 침체에서 벗어나 세계에서 유일하게 플러스 성장을 이룬 주요 경제체: 1월말 2월초 방역의 결정적인 단계를 거쳐 2월 말까지 중국 각지에서는 질서 있는 업무 재개와 생산활동 재개를 실현하였으며 2020년 2분기 중국 GDP는 플러스 성장을 실현하여 연간 2.2% 정도 증가할 전망으로 전 세계 주요 경제체 중 유일하게 2020년에 경제 플러스 성장을 실현한 국가가 될 것으로 예상됩니다.
- 중국 제조업에 대한 다국적 공급사슬의 의존도 증가: 코로나 19가 전세계 각 지역으로 확산됨에 따라 기타 국가의 생산 활동이 영향을 받게 되면서 다국적 기업은 잇달아 중국에서의 생산 주문을 확대하였으며 중국 제조업 활동의 구매자관리지수, 비제조업 영업활동지수 및 종합 PMI 산출지수는 3월부터 연속 10개월간 거시경제 경기지수를 웃돌고 있으며² 수출입지수는 4개월 연속 증가하고 있습니다³.
- 코로나 19로 인한 특수 시장수요에 따른 일부 업종의 이익 창출: 코로나 19는 의료 위생, 전자통신 서비스, 온라인 전자상거래와 엔터테인먼트를 대표로 하는 특정 업계의 수요에 긍정적인 영향을 미쳤습니다. 특히 해외 여행의 제한으로 인해 중국 경내 명품 소매 등 업종 또한 코로나 19로 인해 플러스 성장을 보이고 있습니다.⁴
- 코로나 19의 충격으로 인한 산업 전환의 가속화: 코로나 19의 영향으로 다수 업계의 지능화·디지털화 전환이 가속화 되고 있습니다. 전자상거래, 배송, 라이브 커머스는 많은 소비재 판매활동의 대체 불가능한 중요한 경로가 되었고, 제조업 방면에서 첨단제조업 PMI는 항상 제조업 전체보다 높은 수준을 유지하여 제조업의 전반적 회복을 이끌었습니다.⁵

상술한 코로나 19 하의 중국 경제 회복의 특수성 및 중국의 이전가격 법규를 고려하여 딜로이트는 중국 기업 납세자가 중국 이전가격 실무중 <지침서>의 구체적인 수행에 있어 다음과 같은 몇가지 요점에 유의할 것을 제안드립니다 :

1.코로나 19 기간의 특수비용의 처리

2020년 중국은 전세계 최초로 코로나 19의 영향을 받고 최초로 코로나 19의 통제를 실현하였습니다. 2020년 1분기에 중국 경내 기업은 업무 및 생산의 정지로 인해 비교적 큰 영향을 받았으며 심지어 생산 및 수입의 일부가 완전히 중단되어 고정 원가가 수입을 초과하는 상황이 나타났습니다. 업무 재개와 생산활동 재개 초기의 방역 지출은 기업의 보편적 난제가 되었으며 다른 한 방면으로 기업의 생산 재개후 코로나 19로 인한 원격 근무, 온라인 회의 등 기존과 상이한 업무방식으로 인해 기업은 IT 경비 증가와 출장비 감소 등 과거 연도와 다른 상황에 처하게 되었습니다. 특수관계거래를 행하는 중국내 기업은 2020년도 이전가격 분석시 상술한 특수비용의 발생으로 인한 영향에 대해 어떻게 처리해야 할 것인지를 고려해야 합니다. 예를 들어 이를 특수요소로 간주하여 이익율지표 계산시 제외할 수 있는지 여부 등입니다.

¹ 2020년 <경제체서>: 국내 및 국제 쌍순환 새로운 발전구도의 구축 가속화, 중국사회과학원 2020년 12월 18일 보도, http://cass.cssn.cn/yuanlingdao/caifang/tupian/202012/t20201218_5234378.shtml

² <2020년 12월 중국 구매자관리지수 실행상황>, 국가통계국 2020년 12월 31일 : http://www.stats.gov.cn/tjsj/zxfb/202012/t20201231_1811924.html

³ <국가통계국 서비스업 조사센터 조경하 고급통계관의 2020년 12월 중국 구매자관리지수에 대한 해석>, 국가통계국 2020년 12월 31일 : http://www.stats.gov.cn/tjsj/sjd/202012/t20201231_1811925.html

⁴ <2020년 불안정한 명품업계: 중국 시장 독보적 성장, 디지털화, 저령화는 새로운 추세>, 21세기 경제 보도 2020년 12월 29일 : <https://m.21jingji.com/article/20201229/herald/e85fd964368dace01473dc0240bfa637.html>

⁵ 각주 2, 3 참고

<지침서> 관련 요점	중국 실무에 대한 고려
<p><지침서> 제 2 장의 특수비용에 대한 내용에 따르면, 코로나 19 기간 특수관계 기업간에 발생한 특수비용의 부담은 독립적인 제 3 자의 비교가능한 상황 하의 안배에 따라 확정해야 합니다. (제 47-50 단락 참조). 즉, 독립적인 제 3 자가 비특수관계 거래를 진행한 상대방으로부터 코로나 19 기간에 발생한 특수비용을 수취할 수 있을 경우, 특수관계거래 중의 유사한 비용 역시 특수관계자로부터 수취할 수 있다고 볼 수 있습니다. 해당 원칙 하에, 비교가능기업이 비특수관계고객으로부터 생산정지 및 생산재개로 인해 발생한 특수비용을 수취하였음을 증명할 근거가 없을 경우, 특수관계거래에서 발생한 특수비용은 특수관계기업이 스스로 부담해야 합니다.</p>	<p>코로나 19 기간에 발생한 제 1 분기의 특수비용에 대하여, 각 지역과 각 급 세무기관은 비공식적으로 납세자의 구체적인 처리방법에 대해 건의를 제기한 바가 있습니다. 예를 들면, 납세자가 자체적으로 부담해야 하는 코로나 19 기간의 방역지출 등 구체 항목을 명확하게 구분하고 계량화할 수 있으며 충분한 증거를 보존하였을 경우 세무기관은 법에 따라 납세자가 특수관계거래의 이익을 계산시 관련 비용을 특수요소로 고려하는 것을 허락할 수 있습니다. 동 처리의견은 <지침서> 제 47-50 단락의 논술과 일치합니다.</p> <p>구체적인 실시과정에서 납세자가 연도 이익율 지표가 코로나 19 기간 발생한 특수비용의 증대한 영향을 받아 이익율 지표 분석에서 해당 요소를 고려할 필요가 있음(예를 들어 비교가능기업의 2020 년도 재무데이터를 획득할 수 없어 과거 정상 경영년도의 재무데이터를 사용하는 상황)을 충분히 증명할 수 있을 경우, 우선 기업의 기능 위험, 그룹의 이전가격 정책, 기존 특수관계거래 가격결정 안배 및 협의에 따라 어떻게 해당 비용 및 위험을 특수관계자 간에 배분해야 할 것인지를 고려해야 합니다. 현지 기업이 부담해야 하는 비용이 발생하여 기업경영의 특수요소로 작용할 경우, 납세자는 이익율 계산 및 비교가능성 분석시 코로나 19 기간의 특수비용의 영향에 대해 신뢰성 있는 조정을 진행할 수 있도록 관련 특수 비용에 대해 명확하게 구분하고 계량화해야 합니다. 또한, 분석 결과, 확실히 조정 가능한 비용에 대해 납세자는 비용 발생의 증거를 보존해야 하며 유사한 상황하에서 독립적인 제 3 자의 유사한 특수비용의 처리에 관한 증거를 수집하여 세무기관의 질의에 적극적으로 대응해야 합니다.</p> <p>납세자가 2020 년도의 비교가능 데이터를 선택할 수 있는 조건이 구비되는 경우, 비교가능기업 또한 유사한 특수비용을 부담하였을 가능성이 높으므로, 검토대상기업 혹은 해당 거래의 특수요소에 대해 일방적인 조정을 진행하지 말아야 합니다.</p>

2. 코로나 19 기간의 비교가능성 분석

상술한 바와 같이, 중국 경내 기업은 1 분기에 세계 기타 지역보다 먼저 코로나 19 의 충격을 받았고, 2 분기 및 하반기 중국 국내에서 코로나 19 가 통제되는 반면 경외에서 코로나 19 가 빠르게 전파되면서 경외 공급사슬이 영향을 받게 되어 중국 경내 기업의 생산 주문량이 대폭 늘었을 가능성이 있습니다. 따라서, 다수 경내 기업의 연간 실적은 초기에 저조하다 후기에 반등하여 전체적으로 볼 때 제한적인 영향을 받았다고 할 수 있습니다. 나아가, 상술한 일부 업종의 업무 및 이익이 플러스 성장을 이룬 상황도 존재합니다. 이러한 상황에서 거래순이익법을 적용하는 중국 납세자는 2020 년도 동기자료의 이전가격분석 준비시 어떻게 비교가능회사를 선택할 것인지, 선정한 비교가능회사에 대해 어느 기간의 비교가능 데이터를 사용할 것인지, 비교가능성을 조정할 필요가 있는지 등 문제가 발생하게 될 것입니다.

<지침서> 관련 요점	중국 실무에 대한 고려
<p>OECD 는 <지침서>에서 코로나 19 기간의 비교가능성 분석에 대해 방향을 제시하고 비교가능 데이터의 기간에 대해서도 여러 측면에서 논술하였습니다.</p> <p>그 중, <지침서>의 제 14 단락에서는 비교</p>	<p><지침서>의 기간과 지역별 비교가능성에 대한 설명 및 코로나 19 로 인해 초기에 저조하다 후기에 반등한 중국 경제의 실제 상황을 결합하여, 거래순이익법을 적용하여 분석을 진행하는 납세자는 중국의 동일한 업계의 잠재적 비교가능기업의 2020 년도 재무성과에 특별히 주목하여 비교가능성 분석을 통하여 독립거래 원칙하에서 해당 기업이 획득해야 하는 이익수준을 진실하게</p>

가능성 분석의 가장 신뢰성 있는 데이터는 검토대상거래의 동일한 기간 내 데이터를 사용해야 하며, 분기별 재무데이터 (11 단락) 또는 단계별 검토 (27-29 단락) 등을 사용하여 데이터 비교가능성의 문제를 일정 정도 해결할 수 있음을 명확히 하였습니다. 아울러 <지침서>는 상이한 지역 시장에 대한 코로나 19의 영향 또는 정부 지원의 지역적 차이는 비교가능성 분석중의 핵심요소라는 점에 주목할 필요가 있으며 기타 비교가능성 분석요소(제 32 단락, 제 84 단락)를 적절하게 조정할 필요가 있는지 여부를 고려해야 한다고 제시하였습니다.

반영할수 있도록 해야 합니다.

구체적으로 중국 납세자는 비교가능성 분석시 아래와 같은 방법 또는 데이터를 활용할 수 있습니다 :

비교가능기간에 대한 고려

기업은 2020 년도의 자체 재무상황을 분석하고 코로나 19 발생 전의 정상 예산데이터 및 발전계획과 비교하여 2020 년도의 특수성이 비교가능 데이터의 선정 및 사용에 영향을 미치는지 여부를 결정할 수 있습니다.

- 기업에서 업무재개 후 업무의 회복정도가 코로나 19 극성기에 받은 영향을 상쇄할 수 있어 2020 년도의 전체 재무상황이 대체적으로 정상적인 수준을 유지할 수 있다고 판단할 경우, 과거 연도의 비교가능성 분석기간(중국 이전가격 분야의 일반 방법에 따르면 납세연도 전 3 년의 과거 데이터를 사용함) 을 계속하여 사용하는 것을 고려할 수 있음.
- 코로나 19 의 영향으로 인해 기업의 2020 년도 재무상황이 정상 계획과 현저히 다를 경우(정상 년도에 비해 불리하거나 유리한 상황 포함, 구체적인 업종에 따라 상이함) 기타 방법을 사용하는 것을 고려해야 함. 예를 들면 2020 년 당해 연도의 비교가능 데이터를 사용하여 분기별로 분석하거나 자체 데이터에 대해 특수요소조정 및 계량화를 진행하여 코로나 19 전의 데이터와 비교하거나 회귀분석을 진행하는 등.⁶

지역적 요소에 대한 고려

코로나 19 의 대응에 있어 중국 경제와 해외 경제는 상대적으로 큰 차이가 존재하므로 납세자가 2020 년도의 동기 재무 데이터를 사용하여 분석할 때 비교가능성 문제가 발생할 가능성이 있습니다. 이에 대해 납세자는 경내외 비교가능회사의 2020 년 분기별 동기 재무상황을 비교하여 경제적 관련성이 있는 지역적 시장 차이가 확실히 존재하는지 여부를 검증할 수 있으며 확실히 차이가 존재하는 경우, 중국 비교가능회사에 보다 많이 의거할 수 있도록 선정기준을 수정할 필요가 있습니다. 유의해야 할 것은, 코로나 19 기간의 비교가능분석에 있어 비교가능한 지역적 요소를 더 많이 고려한다고 하여 기능 위험 등 핵심적인 비교가능요소를 간과할 수 있다는 뜻이 아닙니다. 예를 들어 고신기업 자질을 갖춘 중국의 한 상장회사는 지역상의 비교가능성이 존재한다고 하여 특별한 무형자산을 소유하지 않은 간단한 기능을 수행하는 기업의 비교가능대상이 될 수 없습니다. 지역 시장 및 기능위험 등 요소를 결합하여 볼 때, 확실히 상대적으로 이상적인 비교가능기업 (거래)를 찾을 수 없을 경우, 기업은 코로나 19 로 인한 자체의 특수요소에 대해 조정을 진행하여 비교가능성 분석을 전개해야 합니다.

⁶ 관련 구체적 방법에 대한 토론은 2020 년 12 월 22 일 발표한 딜로이트 세무평론 <쌍순환 추세 하에 재증 다국적 기업이 사전에 고려해야 할 이전가격 업무>를 참고하시기 바랍니다 : <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cn/Documents/tax/ta-2020/deloitte-cn-tax-tap3282020-zh-201222.pdf>

3. 결손 및 이전가격 조정

제한적 기능 및 위험을 부담하는 기업이 원칙상 합리적인 이익수준을 유지해야 한다는 것은 중국 세무기관의 일관된 입장입니다.⁷ 이러한 기업의 업무유형에는 제한적 위험을 부담하는 소매, 계약에 따른 제조, 내료가공, 계약에 따른 연구개발 등이 포함됩니다. 해당 기업에 결손이 발생할 경우 세무기관에 의해 중점적으로 감독, 통제를 받거나 세무기관의 잠재적 조사대상이 될 가능성이 있습니다. 코로나 19 상황에서 상술한 유형의 업무를 영위하는 기업이 결손을 부담할 수 있는지 여부 및 이전가격 조정을 통해 해당 결손을 보상받을 수 있는지 여부에 주목해야 합니다.

<지침서> 관련 요점	중국 실무에 대한 고려
<p><지침서> 제 40 단락에서는 "제한적 위험"을 부담하는 기업이 코로나 19 상황 하에서 결손이 발생할 수 있는지 여부에 대해 서술하였으며 동 문제를 해결하는 핵심은 여전히 특수관계거래의 기능 위험 실질을 정확하게 설명하는것임을 제시하였습니다.</p> <p>이미 결손이 발생한 기업에 대해 OECD 는 각 국 세무기관에서 일정한 유연성을 유지하고 납세자가 세금신고일 이후에 획득한 비교가능 데이터에 근거하여 이전가격조정을 진행하는 것을 허락하도록 건의하였습니다. (제 22-23 단락)</p>	<p>"제한적 위험을 부담하는 기업"으로 정의된 중국 기업이 특수관계 거래에서 결손을 부담하는 경우, 동 기업은 동기자료 등 문서에서 해당 결손을 초래한 위험(불가항력 등 요소)에 대해 거래의 실질을 정확하게 설명하는 동시에 동 기업이 해당 위험을 부담해야 하는지 여부를 충분히 증명해야 합니다. "제한적 위험"을 부담하는 중국 기업이 부담하지 말아야 할 위험으로 인해 결손이 발생하였을 경우 해당 유형의 기업은 이전가격조정을 진행하여 독립거래 원칙에 부합하는 보상을 받을 수 있습니다.</p> <p>유의해야 할 것은, 제한적 위험을 부담하는 기업에 대한 보상은 기업 차원의 안정적인 이익율에 대한 보장을 의미하지 않는다는 것입니다. 예를 들어 독립적인 제 3 자 기업간의 제품 위탁가공 거래의 위탁자는 자체 수요의 부족으로 인해 비특수관계 수탁자에게 일부 생산라인을 폐쇄할것을 요구하고 관련 손실에 대해 보상을 진행하는 경우가 있을 수 있습니다. 일반적으로 이러한 보상에 있어서는 해당 손실을 원가기준모수에 산입하여 정상적으로 인도되는 기타 제품의 가격을 인상하는 것이 아니라 1 차적으로 보상금을 지급하게 됩니다. 이와 유사하게 독립거래원칙하에서 구매자의 요구에 따라 특수관계기업 사이에서 발생한 추가 원가는 구매자가 보상하나, 관련 보상금을 정상적인 업무의 원가기준모수에 산입함으로써 원가가 가산되어 제품 가격이 지나치게 높아지는것을 방지해야 합니다. 또한 제한적 위험을 부담하는 소매상의 경우, 코로나 19 발생 전에는 통제 불가능한 수량 및 가격에 따라 현지에서 재고를 구매하였을 가능성이 있으며 코로나 19 발생후 그에 따른 판매부진 또는 훼손원가에 대해서는 특수관계자가 보상해야 할 가능성이 있으나, 해당 보상금을 후기의 구매제품의 가격에 산입하여 가격이 지나치게 낮아지는 것을 방지해야 합니다.</p> <p>다른 한 방면으로, 제한적 기능 및 위험을 부담하는 기업은 코로나 19 기간에 여러 원인(예를 들어 코로나 19 로 인한 그룹의 경외 생산 중단으로 인해 중국 생산기업이 보다 많은 주문을 받거나, 출국이 제한되어 명품 등 업종의 국내 판매가 증가하는 등)으로 인해 과거연도 보다 높은 초과이익을 실현하였을 가능성이 있습니다. 다국적 그룹의 일반적인 이전가격 정책에 의하면 해당 초과이익은 제한적 위험을 부담하는 기업에서 발생한</p>

⁷ <특별납세조사조정 및 상호협의절차 관리방법> (국가세무총국 고시 2017 년 제 6 호) 제 28 조 참조: " 기업이 경외 특수관계자에게 내료가공 또는 진료가공 등 단일 생산업무, 또는 소매, 계약에 따른 연구개발 업무에 종사하는 경우, 원칙상 합리적인 이익수준을 유지해야 한다. 관련 기업에 결손이 발생할 경우 <국가세무총국의 특수관계 신고 및 동기자료 관리 관련 사항의 보완에 관한 공고> (국가세무총국 공고 2016 년 제 42 호) 중의 동기 자료 준비 기준에 달하였는지 여부와 무관하게 결손연도에 대하여 동기자료 로컬 파일을 준비해야 한다. 세무기관은 중점적으로 상술한 기업의 로컬 파일을 검토하고 감독통제 관리를 강화해야 한다. 상술한 기업이 의사결정 오류, 생산력 가동 부족, 제품 판매 부진, 연구개발 실패 등으로 인한 위험 및 손실을 부담하는 경우, 세무기관은 특별납세 조정을 실시할 수 있다."

<지침서> 관련 요점	중국 실무에 대한 고려
	<p>결손의 처리방법과 동일하게 이전가격조정을 통해 위험을 부담한 기업에 반환해야 합니다. 현행의 중국 이전가격 법규 및 실무에서 다국적 기업의 초과이익은 구체적인 거래 (예를 들어 제품 및 원자재 거래) 중 결정가격의 부당함으로 인한 것임을 증명할 수 있어야 하며, 해당 부분의 이익에 대해 이전가격조정을 실현할 수 있는 기업은 거의 없다고 볼 수 있습니다. 코로나 19의 특수 영향 아래, 상술한 제한적인 위험을 부담하는 기업이 실현한 초과이익에 대해 세무기관은 지역적 특수요소가 존재한다는 신호로 판단할 가능성이 있습니다.</p>

4. 중국 정부의 지원

코로나 19 기간동안 중앙 및 각지 정부는 기업의 코로나 19의 방역에 도움을 제공하고자 정상적인 운영과 질서 있는 발전을 유지하기 위한 보조정책을 발표하였습니다. <지침서> 제 67-69 단락의 정부지원의 경제적 관련성에 대한 서술에 따르면 경제적 관련성이 있는 정책은 주택임대료 감면, 거래세와 사회보험금 감면 및 이자보조대출 등 지원을 포함합니다.

<지침서> 관련 요점	중국 실무에 대한 고려
<p>OECD의 이전가격안배에 대한 정부지원의 영향에 대한 서술은 거래의 기능 위험 실질에 대한 설명 (제 73-81 단락) 및 비교가능성분석 (제 82-86 단락)에 주목합니다.</p>	<p>중국 기업의 특수관계거래 처리에 있어 정부지원 관련 위험은 주로 선택된 비교가능기업 또는 거래 (특히 경외 비교가능기업 또는 거래)의 정부지원 정책 및 회계처리 방면의 차이로 인해 비교가능성에 영향을 받을 수 있습니다. 즉, 코로나 19의 영향을 받은 2020년 및 향후 연도에 중국 기업은 비교가능성 분석시 상이한 기업 및 업계에 대한 정부지원의 영향을 고려하여 분석결과가 독립거래원칙하의 가격결정 또는 이익수준을 진실하게 반영할 수 있도록 해야 합니다.</p> <p>앞서 서술한 비교가능성 분석에 대한 내용과 같이, 납세자가 비교가능성 분석에서 중국의 비교가능기업(혹은 거래) 데이터를 선정하고 사용할 수 있는 조건이 구비된다면 비교가능성에 대한 정부지원의 영향은 상대적으로 제한적이라 할 수 있습니다. 이익을 계산시 정부지원의 구체 항목을 고려할 수 있는지 여부에 대하여, 비교가능 데이터와의 일치성을 유지하는 원칙을 기초로 선정된 비교가능기업 (혹은 거래)의 상황에 근거하여 필요한 비교가능성 조정을 진행해야 합니다.</p> <p>또한 이익율지표 계산시 납세자가 코로나 19로 인해 발생한 특수비용의 영향을 제거하여 정상적인 경영상황하의 가능한 이익율 상황을 추산하였을 경우, 비교가능성 분석의 공정성 및 일치성을 확보하기 위해서는 동기에 획득한 경제적 관련성이 있는 정부지원 항목의 영향도 제거할 것인지를 고려해야 합니다.</p>

5. APA에 대한 영향

최근 몇 년간, APA 업무에 대한 중국 세무기관의 자원투입이 확대됨에 따라 APA 체결수량은 상승세를 보이고 있습니다. 딜로이트의 분석에 따르면 코로나 19 기간동안 국가세무총국은 여전히 온라인 등 방식으로 관련 국가의 세무기관과 협의를 진행하고 의사소통을 유지하여 기업을 위해 효과적으로 이전가격위험을 통제하고 이중과세를 방지하기 위한 강력한 보장을 제공하고 있습니다.

<지침서> 관련 요약	중국 실무에 대한 고려
<p><지침서> 제 4 장의 논술에 따르면, 이미 세무기관과 APA 를 달성한 기업의 경우 APA 협의의 효력은 지속되어야 하나 (제 90 단락), 코로나 19 의 영향을 받은 상황에서 APA 수행의 중점은 APA 의 핵심 전제조건이 코로나 19 의 영향을 받았는지 여부입니다. <지침서>는 APA 의 핵심 전제조건이 코로나 19 의 중대한 영향을 받은 경우에 대해 기업이 받은 영향을 상세히 기록하고 세무기관과 적시적이고 투명한 의사소통을 유지하여 해결방안을 협상할 것을 건의하였습니다. (제 104-105 단락)</p>	<p>중국 세무기관의 이전가격 관리 모델이 사후 조사로부터 사전 관리 서비스로 전환되면서 APA 를 통해 그룹의 이전가격 위험 관리를 원하는 기업이 갈수록 많아지고 있습니다.</p> <p>APA 를 수행하고 있는 기업의 경우, 코로나 19 가 핵심 전제조건에 영향을 미쳤는지 여부에 대해 <지침서>의 건의를 참고하여 적극적인 태도로 세무기관과 소통하고 실제 상황에 따라 APA 의 수정, 취소 또는 철회를 선택해야 합니다. (<지침서> 제 96 단락) 상술한 바와 같이, APA 를 수정할 필요가 있을 경우 구체적인 수정 내용의 중점은 여전히 특수관계기업 간의 기능위험에 대한 정확한 설명 및 분담 그리고 비교가능성에 대한 분석입니다.</p> <p>APA 체결협상 과정에 있는 기업의 경우, APA 체결시 코로나 19 의 영향을 고려해야 하며 코로나 19 상황 하에서 향후 이전가격에 대한 APA 의 제한성에 대해 세무기관과 토론을 진행하여 기업의 2020 년도 및 향후 코로나 19 의 영향을 받을 가능성이 있는 납세연도에 세수 확정성을 제공할수 있도록 해야 합니다.</p> <p>최근 일부 성, 시의 세무기관은 보다 간편하고 실행이 용이한 APA 업무절차를 시행하고 있으므로 관련 납세자는 이에 지속적으로 유의하고 적시에 관련 내용을 파악할 것을 건의합니다.</p>

결론

상술한 내용을 종합해보면 OECD 는 <지침서>에서 각 국의 납세자 및 세무기관에 지침을 제공하고자 <이전가격 지침>의 핵심인 특수관계거래의 기능위험 실질에 대한 정확한 설명 및 독립거래원칙의 활용을 코로나 19 로 인해 발생한 실제 문제에 응용하였습니다. 중국 기업의 경우, 코로나 19 하의 중국 경제 회복의 특수성을 결합하여 중국 이전가격 법규의 구체적인 요구에 따라 코로나 19 기간의 이전가격관리 관련 이슈에 대응해야 합니다. 단기적인 관점에서 특수관계거래 중의 경내외 기업의 실제 위험부담 상황에 주목하고 비교가능한 독립거래의 정보데이터를 수집하는 것은 2020 년 이전가격 준법 의무의 핵심이라 할 수 있습니다. 장기적인 관점에서 기업은 그룹의 이전가격정책을 정리하고 코로나 19 와 유사한 특수사건으로 인한 이전가격방면의 이슈(예를 들면 위험부담 의무가 불분명하거나 이익율이 급격히 변동하였거나, 신뢰성 있는 비교가능 정보를 얻기 어려운 등)의 대응을 위한 위험 관리통제 대응체제를 수립해야 합니다.

코로나 19 의 영향은 BEPS(소득이전을 통한 세원잠식 행동계획) 실행 이래 중국 세무기관이 권장해오던 분석 방법에 독특한 시각을 제공하기도 하였습니다. 예를 들면 가치사슬 분석 측면에서 코로나 상황하에 중국 자회사에 대한 다국적 기업의 의존도 향상으로 인해 중국자회사가 가치사슬에서 보다 많은 기능을 부담하고 보다 많은 기여를 하게 되었는지? 코로나 상황에서 중국 시장의 독보적인 성장은 일부 업계에 확실히 지역적 특수요소가 존재함을 의미하는지? 코로나 19 의 영향을 받은 경외 본사는 중국 기업이 부담하는 그룹 서비스료를 다시 책정해야 할 것인지? 등은 납세자 및 세무기관이 2020 납세연도 및 포스트 코로나 시대에 추가적으로 해결해 나가야 할 과제라 할 수 있습니다.

제 1 장: 비교가능성 분석

주요 문제점

- 어느 출처의 동기 정보를 사용하여 2020 년의 비교가능성 분석을 뒷받침할 것인지?
- 독립거래원칙 하의 가격결정을 뒷받침하기 위해 예산데이터를 사용할 수 있는지?
- 어떤 상황에서 시간적 차이가 가장 중요하게 작용하는지?
- 정보 부족을 해결할 수 있는 실용적인 방법에는 어떤 것들이 있는지?
- 가격결정을 뒷받침하기 위해 기타 위기 시의 데이터를 사용할 수 있는지?
- 어느 기간의 데이터를 선정하여 독립거래의 비교가능성 분석을 뒷받침할 것인지?
- 이전가격 조정 메커니즘이 적용될 수 있는지?
- 어떤 조치를 취하여 비교가능기업 또는 거래를 평가할 것인지?
- 결손상태의 비교가능기업을 선정, 사용할 수 있는지?

지침서 요약

- 기업, 업계 및 특수관계거래에 대한 코로나 19 의 영향에 관한 공개정보는 모두 이전가격 정책의 분석에 사용할 수 있습니다. 예를 들어 판매량 및 생산능력 이용률의 변화, 추가 또는 별도로 발생한 원가, 획득한 정부지원, 거시경제 정보, 통계방법 및 내부예측 등.
- 예산과 실제 재무데이터를 비교하여 독립거래가격 확정시의 수입, 원가 및 이익에 대한 코로나 19 의 영향을 계량화할 수 있습니다.
- 기준분석에서 비교가능성이 가장 높은 정보는 독립기업간의 동기거래 정보입니다. 거래순이익법을 사용하여 분석을 진행할 때 가장 적합한 방법은 2020 년 동기정보를 기초로 분석을 진행하는 것입니다.
- 정보 부족을 해결할 수 있는 방법은 합리적인 상업판단을 이용하고 당기 정보를 보조로 하여 독립거래가격을 확정하고 납세연도 종료 후 당해 연도의 가격결정에 대한 조정을 진행하거나(실시가능한 경우), 여러 이전가격방법을 사용하여 교차검증을 진행하는 등 방법을 포함합니다.
- 2008/9 년 글로벌 금융위기 시의 상황을 간단하게 사용하여 비교가능성 분석을 진행할 수 없습니다.
- 코로나 19 기간에 대해 각 단계의 기간별 비교가능성 데이터를 사용하여 검토를 진행할 수 있습니다. 유사한 시기의 독립된 비교가능 회사의 데이터를 비교해야 하며 코로나 19 전후의 데이터로 인해 그 정확성이 영향을 받지 말아야 합니다.
- 세무기관이 특수관계거래에 가격조정 메커니즘을 도입하는 것을 허락하도록 격려하여 독립거래원칙을 유지하는 동시에 유연성을 증가하였습니다.
- 코로나 19 발생 전 비교가능회사의 조별 데이터를 계속하여 사용할 경우 검색 조건을 변경하여 해당 조별 데이터에 대해 검토와 수정을 진행할 필요가 있습니다.
- 비교가능회사가 유사한 위험을 부담하고 유사한 영향을 받았을 경우 결손상태인 비교가능회사를 선택하는 것은 적합하다고 판단할 수 있습니다.

제 2 장: 결손 및 코로나 19 특수비용의 분담

주요 문제점

- 제한적 위험을 부담하는 기업이 결손을 부담할 수 있는지?
- 코로나 19 의 영향에 대응하기 위해 어떤 상황에서 특수관계기업 간의 가격결정 안배를 수정할 수 있는지?
- 특수관계기업 간에 코로나 19 로 인한 특수비용을 어떻게 분담할 것인지?
- 비교가능성 분석시 코로나 19 로 인한 특수비용에 대해 어떻게 고려할 것인지?
- 불가항력 조항이 코로나 19 로 인한 손실에 미치는 영향은 어떤 것인지?

지침서 요약

- 코로나 19 로 인한 비경상성 특수 운영비용은 거래상황에 대한 정확한 설명을 통해 그룹회사간에서 배분해야 합니다.
- 제한적 위험을 부담하는 법인이 수행하는 기능, 사용하는 자산, 부담하는 위험은 각각 상이하므로 결손이 발생할 수 있는지 여부를 확정하는 일반적인 준칙을 세우는 것은 불가능합니다. 일정한 시장위험을 부담하는 제한적 위험 소매상은 공정거래의 상황에서도 결손이 발생할 가능성이 있습니다.

- 코로나 19 발생 전후, 가격결정안배 중 일방이 부담하는 위험에 변화가 발생하였다면 그 상업적 이유를 자세히 고려해야 합니다. 새로운 위험 분담은 모두 사실 분석을 토대로 관련 증거를 기록해야 합니다.
- 코로나 19의 대응을 위해 회사간 협의를 수정할 경우 거래의 기능위험 실질에 대한 정확한 설명을 근거로 독립거래 원칙에 부합하는지 여부를 판단해야 합니다. 비특수관계자간의 가격결정 안배가 변경되었음을 증명할 수 없을 경우 특수관계자간의 가격결정 변경은 독립거래원칙에 부합하지 않는 것으로 인정될 가능성이 있습니다.
- 개인 방호설비 또는 작업장 재배치 등 코로나 19로 인한 특수원가 지출에 대해서는 그룹 회사가 각자 부담하는 위험 및 제 3자가 유사한 원가를 처리하는 방식을 근거로 각 그룹회사 간에 분배해야 합니다.
- 일부 업무의 장기적 또는 영구적인 변화와 관련된 운영원가는 특수성 또는 비경상성 비용으로 간주할 수 없습니다. 예를 들면 재택근무의 일상화로 인한 원격 근무 관련 원가.
- 독립거래원칙 하에서, 특수비용을 고객 또는 공급업체에 전가할 수 있는지 여부는 업계의 경쟁정도 및 수요자의 가격에 대한 민감도에 의해 결정될 수 있습니다.
- 비교가능성 분석시 코로나 19로 인해 발생한 특수원가의 처리방법에 대해 고려해야 합니다. 거래의 기능위험 실질에 대한 정확한 설명을 근거로 순이익지표 계산시 특수원가를 제외시키거나 매입가격과 동일한 가격으로 판매하는 방식을 통해 이전할 수 있습니다. 또한 비교가능성 분석시에는 회계처리상의 차이를 고려해야 합니다. 예를 들어 상이한 기업은 동일한 지출에 대해 상이한 원가 또는 비용항목으로 장부에 기록할 가능성이 있습니다.
- "불가항력" 조항은 결손과 코로나 19로 인한 관련 비용의 분담에 영향을 줄 가능성이 있습니다. 이전가격 분석은 협의 및 기본 법률의 틀 내에서 진행하는 것을 전제로 해야 합니다. 불가항력 조항을 적용할 수 있는지 여부는 특수관계거래에 대한 정확한 설명에 의해 결정되며 기존 협의를 근거로 할 뿐만 아니라 거래 쌍방의 행위도 참고해야 합니다.

제 3 장: 정부지원 프로젝트

주요 문제점

- 정부 지원을 받을 경우, 경제적 관련성이 있는지?
- OECD의 기타 현지시장 특징에 관한 지침서는 이전가격에 대한 정부지원의 의의를 분석할 때 관련성이 있는지?
- 정부지원을 받을 경우, 특수관계거래의 가격결정에 영향을 미칠 것인지?
- 정부지원을 받을 경우, 특수관계거래의 위험 분담에 영향을 미칠 것인지?
- 정부지원을 받을 경우, 비교가능성 분석에 영향을 미칠 것인지?

지침서 요약

- 정부지원 계획이 특수관계거래에 미칠 수 있는 영향을 고려할 때, 해당 지원이 임시 지원에 속하는지 또는 지속적 지원에 속하는지 등 해당 계획의 조항과 조건을 고려해야 합니다.
- 정부가 제공하는 급여보조금, 채무보증 또는 단기유동성에 대한 지원은 특수관계거래와 비특수관계자간의 비교가능거래에 직접적인 영향을 미칠 수 있기 때문에 경제적 관련성이 상대적으로 높습니다. 지방 인프라에 대한 정부지원의 경제적 관련성은 상대적으로 낮으며 거래대상(예: 고객)이 정부의 지원을 받을 경우, 거래의 경제적 관련성 특징에 영향을 미칠 수 있습니다. 상술한 상황이 있을 경우 기업의 이전가격 분석을 뒷받침할 수 있도록 관련 문서를 준비해야 합니다.
- <이전가격 지침서>에 의하면, 정부의 개입조치는 일반적으로 특정 국가의 시장조건으로 간주되어야 합니다. 정부지원의 영향을 분석할 때, 정부지원이 지원대상에게 시장우세를 제공하였는지 여부, 지원을 받음으로 인해 증가된 수입/감소된 원가의 액수, 지원기간, 비특수관계고객/공급업체에 전달된 이익 및 비특수관계자간에 잉여이익을 배분하는 방식 등 내용을 고려해야 합니다.
- 가격결정에 대한 정부지원의 잠재적 영향은 해당 지원의 경제적 관련성에 의해 결정됩니다. 경제적 관련성은 지원의 실용성, 지원목적, 지원기한 및 정부의 추가적인 기타 조건, 중대한 경제적 위험의 분담 및 시장의 경쟁 및 수요수준을 포함합니다.
- 이전가격에 방면에서 정부지원은 거래의 위험 부담을 변경할 수 없지만 위험의 부정적 영향을 감소시킬 수는 있습니다. 예를 들어 거래 일방이 정부의 지원으로 대금지불 의무를 이행하는 경우, 여신위험을 부담하는 기타 일방은 예상 손실을 부담하지 않게 됩니다.
- 잠재적 비교가능대상에 대한 검토를 진행할 때, 정부의 지원 상황을 고려해야 합니다. 각 시장에 대한 상이한 정부지원의 영향으로 인해 적합한 비교가능대상 선택시 별도의 어려움을 겪을 수도 있습니다.
- 동일 유형의 지원에 대한 특수관계자와 비교가능대상의 회계처리에 차이가 존재하는 경우, 비교가능성 조정을 진행해야 합니다.

제 4 장: APA

주요 문제점

- 코로나 19 는 이미 체결된 APA 에 어떤 영향을 미칠 것인가?
- 코로나 19 는 체결협상중인 APA 에 어떤 영향을 미칠 것인가?

지침서 요약

- 핵심 가설이 성립되지 않는 경우를 제외하고, 기존의 APA 협의서 및 그 조항은 계속하여 준수해야 합니다.
- 기업이 협조적이고 투명한 태도로 세무기관과 소통을 진행할 것을 권장합니다. 경제상황의 중대한 변화로 인해 핵심 가설이 성립되지 않을 경우, 조속히 세무기관에 통지하여 APA 협의서 수정 관련 협상을 달성하기 위한 시간을 확보하고 APA 의 취소 가능성을 낮추어야 합니다.
- 세수확정성 확보와 미래 분쟁 방지 등에 대한 APA 협의서의 중요성을 고려하여 기업과 세무기관이 유연하고 협력적인 방법으로 협의를 달성하여 지연을 최소화 할것을 권장합니다.

关于德勤

Deloitte（“德勤”）泛指一家或多家德勤有限公司，以及其全球成员所网络和它们的关联机构（统称为“德勤组织”）。德勤有限公司（又称“德勤全球”）及其每一家成员所和它们的关联机构均为具有独立法律地位的法律实体，相互之间不因第三方而承担任何责任或约束对方。德勤有限公司及其每一家成员所和它们的关联机构仅对自身行为及遗漏承担责任，而对相互的行为及遗漏不承担任何法律责任。德勤有限公司并不向客户提供服务。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 了解更多信息。

德勤是全球领先的专业服务机构，为客户提供审计及鉴证、管理咨询、财务咨询、风险咨询、税务及相关服务。德勤透过遍及全球逾 150 个国家与地区的成员所网络及关联机构（统称为“德勤组织”）为财富全球 500 强企业约 80% 的企业提供专业服务。敬请访问 www.deloitte.com/cn/about，了解德勤全球约 330,000 名专业人员致力成就不凡的更多信息。

德勤亚太有限公司（即一家担保有限公司）是德勤有限公司的成员所。德勤亚太有限公司的每一家成员及其关联机构均为具有独立法律地位的法律实体，在亚太地区超过 100 座城市提供专业服务，包括奥克兰、曼谷、北京、河内、香港、雅加达、吉隆坡、马尼拉、墨尔本、大阪、首尔、上海、新加坡、悉尼、台北和东京。

德勤于 1917 年在上海设立办事处，德勤品牌由此进入中国。如今，德勤中国为中国本地和在华的跨国及高增长企业客户提供全面的审计及鉴证、管理咨询、财务咨询、风险咨询和税务服务。德勤中国持续致力于中国会计准则、税务制度及专业人才培养作出重要贡献。德勤中国是一家中国本土成立的专业服务机构，由德勤中国的合伙人所拥有。敬请访问 www2.deloitte.com/cn/zh/social-media，通过我们的社交媒体平台，了解德勤在中国市场成就不凡的更多信息。

本通讯中所含内容乃一般性信息，任何德勤有限公司、其全球成员所网络或它们的关联机构（统称为“德勤组织”）并不因此构成提供任何专业建议或服务。在作出任何可能影响您的财务或业务的决策或采取任何相关行动前，您应咨询合格的专业顾问。

我们并未对本通讯所含信息的准确性或完整性作出任何（明示或暗示）陈述、保证或承诺。任何德勤有限公司、其成员所、关联机构、员工或代理方均不对任何方因使用本通讯而直接或间接导致的任何损失或损害承担责任。德勤有限公司及其每一家成员所和它们的关联机构均为具有独立法律地位的法律实体。