



삼일회계법인

조선업 회계·세무 Guidebook

June 2026





인사말

조선업은 한국의 대표 수출 제조업이자 해양안보의 산업적 기반으로, LNG운반선·초대형 컨테이너선 등 고부가가치 선종에서 세계 1위의 경쟁력을 지켜 온 국가 기간산업입니다. 그리고 지금, 조선업은 단순한 업황 회복을 넘어선 구조적 전환의 한가운데에 서 있습니다. IMO 탈탄소 규제 강화에 따른 친환경 이종연료(LNG·메탄올·암모니아) 선박으로의 전환, 한·미 조선협력(MASGA)을 계기로 한 방산·MRO 시장의 부상, 그리고 자율운항·디지털 전환이라는 새로운 성장축이 산업의 지형을 빠르게 바꾸고 있습니다.

이러한 변화의 물결 속에서 회계와 세무는 더 이상 단순한 규제 준수의 영역에 머무르지 않습니다. 수 년에 걸친 장기 도급계약과 진행기준 수익인식은 수행의무의 식별, 진행률의 합리적 측정, 총예정원가의 산정 등 고도의 전문적 판단을 요구합니다. 또한 글로벌 사업 확대에 따른 이전가격과 글로벌최저한세 등 국제 조세 환경의 변화는 조선업의 사업 구조와 거래 특성을 고려한 종합적인 세무 전략을 필요로 합니다. 정확하고 투명한 회계처리는 투자자와 이해관계자에게 신뢰를 제공하고, 체계적인 세무 관리는 기업의 지속가능한 성장과 경쟁력 확보를 뒷받침하는 중요한 기반이 됩니다.

본 가이드북은 조선업이 직면한 회계·세무 이슈를 산업 고유의 가치사슬과 사업 특성 위에서 체계적으로 정리하여, 실무자가 선제적으로 리스크를 관리하고 지속가능한 성장을 위한 기회를 포착하는 데 실질적인 도움을 드리고자 합니다. 삼일회계법인의 깊이 있는 산업 이해와 국내외 조선업체에 대한 감사·세무·자문 경험을 담아, 귀사의 든든한 동반자가 되겠습니다.

감사합니다.

삼일회계법인
조선업 산업전문화팀

Contents

01	조선업의 현황	03
1	정의	04
2	조선업 밸류체인	05
3	조선업 사업 영역	06
4	조선업 특징	07
02	조선업의 회계 이슈	09
1	수행의무 식별: 복수의 수행의무·단일의 수행의무 구분	10
2	거래가격 산정: 변동대가, 지체상금 회계처리	11
3	유의적인 금융요소	12
4	수익인식 방법: 기간에 걸쳐 인식 또는 한 시점 인식	13
5	진행률의 합리적인 측정	15
6	총예정원가 구성요소	16
7	비정상원가	17
8	기업의 수행 정도를 나타내지 못하는 투입물의 영향 (미설치자재)	18
9	계약체결 증분원가 상각과 손상차손	19
10	원가 기준 투입법 적용 계약의 추가 공시	20
03	조선업의 세무 이슈	22
1	국내조세	23
1.1	수익 인식을 위한 작업진행률 산정시 총공사예정비에 대한 세무검토	23
1.2	경상개발비의 손금 인정에 대한 세무상 이슈	26
1.3	외국인 근로자에 대한 세무상 이슈	29
2	국제조세	38
2.1	국외특수관계인과의 국제거래 시 정상가격에 의한 과세조정 이슈	38
3	제도소개	44
3.1	신성장·원천기술, 국가전략기술 인정제도	44
3.2	BEPS 보고서 등 국제 거래 자료 제출 의무 이행을 위한 이전가격 관련 신고 제도	48
3.3	글로벌최저한세 신고 제도	51
	Contacts	54

01

조선업의 현황



1. 정의

조선업은 선박을 설계·건조·수리하고 해양구조물 및 부유식 해양설비를 제작하는 산업을 말한다. 한국표준산업분류(KSIC)상 'C31. 기타 운송장비 제조업' 내 선박 및 보트 건조업(C311)으로 분류되며, 조선기자재 산업과 강한 전후방 연관성을 가진다.

조선업체는 종합조선소·중형 조선소·조선기자재 협력사로 구성된다. 종합조선소는 선주로부터 신조 계약을 도급받아 설계·구매·건조·시운전을 일괄 수행하는 EPC 사업자로, 한국에서는 HD한국조선해양·삼성중공업·한화오션 빅3가 LNG운반선·초대형 컨테이너선·해양플랜트·특수선을 망라하는 풀라인업 체제를 갖추고 있다.

조선업 구분

구분		리스크
종합 조선업	상선 (Commercial)	- 화물 운송용 선박: LNG운반선, 컨테이너선, 원유운반선(VLCC), LPG선, 벌크선 등 - 한국 조선사가 글로벌 시장 점유율 1위를 유지하는 핵심 영역(LNG선 약 62%)
	특수선 (Naval)	- 방산·공공 발주 선박: 이지스함, 호위함, 잠수함, 쇄빙연구선, 해경 함정 등 - 한·미 조선협력(MASGA)에 따른 미 해군 MRO 사업 본격화로 신성장축 부상
	해양구조물 (Offshore)	- 해상 원유·가스·전력 채굴/생산/저장 설비: FPSO, FLNG, 드릴십, 부유식 풍력 등 - 과거 저가 수주에 따른 대규모 손실 경험, 최근 선별 수주·수익성 위주 전환
	수리·개조 (Retrofit)	- 정기검사·결손수리 및 환경규제 대응 개조: Scrubber, BWTS, LNG·메탄올 추진 개조 - IMO 환경규제 강화로 수요 증가, 안정적 마진 확보 가능 영역
기자재 산업	조선기자재 (Equipment)	- 선박 탑재 부품·장비: 엔진(HSD·STX), 화물창 단열재, 항해통신장비, 펌프·밸브 등 - 선가 중 약 50~60% 비중. LNG 화물창 라이선스(GTT) 등 일부 핵심품목은 해외 의존

Source: 한국조선해양플랜트협회, 삼일PwC경영연구원

2. 조선업 밸류체인

조선 프로젝트는 영업·계약 → 기획 및 설계(기본설계, 상세설계, 생산설계) → 자재 조달 → 건조(블록 제작, 탑재) → 시운전 → 인도 → 보증수리(A/S)의 단계로 진행된다. 기본설계와 핵심 기자재 기술(엔진, LNG 화물창 단열 시스템 등)이 고부가가치 핵심분야로 꼽히며, 지식 축적 및 진입장벽이 매우 높다.

한국 조선사들은 설계(Engineering)·구매조달(Procurement)·건조(Construction) 전 과정을 통합 수행하는 EPC 일괄도급 역량을 기반으로 LNG운반선·초대형 컨테이너선 등 고부가가치 선박 시장에서 강점을 보유하고 있다. 다만 LNG 화물창 라이선스(GTT의 Mark-III, NO96 등) 및 일부 엔진·계장 부품은 여전히 해외 원천기술에 의존하고 있어, 밸류체인 상단(기초설계·핵심기자재)으로의 진입은 지속적 과제로 남아 있다.

조선업 밸류체인



밸류체인 단계별 부가가치 및 한국 조선업 포지션

단계	부가가치	한국 조선업 포지션
기본설계	High	선형(線型), 추진 시스템, 화물창 시스템 등 기초 기술 영역으로 진입장벽 최고
상세·생산설계	Mid-High	- 선급 승인, 블록 분할, 자재 명세서 작성 등 한국 조선사 강점 영역 - 디지털 트윈·자율운항 설계로 진입장벽을 추가 확보 중
자재조달·건조	Mid	- 건조 효율(공기단축, 생산성)과 품질이 핵심 경쟁요소, 한국·중국·일본 3강 경쟁 - 중국이 양적 공세를 강화 중이나, 한국은 고난도 선종 건조 노하우로 차별화
시운전·A/S	Mid	- 선주 클레임 최소화 및 인도 후 보증 대응 역량이 평판·재수주에 직결 - MRO(유지·보수·정비) 영역으로 확장 시 안정적 수익원 확보 가능

Source: 한국조선해양플랜트협회, 삼일PwC경영연구원

3. 조선업 사업 영역

(1) 선종별 분류

조선업은 선종별로 크게 상선, 특수선·방산, 해양플랜트로 분류된다. 상선은 화물 운송용 선박 영역으로, 한국 조선사들은 고부가가치 선종 위주의 선별 수주 전략으로 LNG운반선 글로벌 점유율 약 62%를 유지하고 있다. 다만 신규 컨테이너선 발주에서는 중국이 약 74%로 압도적 우위를 보이고 있어, 한국은 초대형·친환경 선종 중심의 차별화 전략을 취하고 있다.

특수선·방산은 정부·공공 발주 영역으로, 한·미 조선협력(MASGA) 본격화에 따라 미 해군 MRO 시장이 신성장축으로 부상하고 있다. 해양플랜트는 부유식 생산설비 영역으로, 과거 대규모 손실 이후 한국 조선사들은 선별 수주 기조를 유지하며 수익성을 회복 중이다.

상선	특수선·방산	해양플랜트
- LNG선, 컨테이너선, 탱커, 벌크선 등 - 한국 LNG선 점유율 약 62% 유지 - 친환경 이종연료 추진 표준화 진행 - 타겟 GPM: 고부가 선종 두 자릿수	- 이지스함, 호위함, 잠수함, 해경함정 등 - MASGA로 미 해군 MRO 본격화 - K-방산 수출 모멘텀(폴란드·필리핀) - 타겟 GPM: 안정적 두 자릿수	- 화물 운송용 선박: LNG운반선, 컨테이너선, 원유운반선(VLCC), LPG선, 벌크선 등 - 한국 조선사가 글로벌 시장 점유율 1위를 유지하는 핵심 영역(LNG선 약 62%)

Source: 한국조선해양플랜트협회, 삼일PwC경영연구원

(2) 사업부문별 분류

조선사들은 사업부문별로 신조(Newbuilding), 수리·개조(Repair·Retrofit), 친환경·디지털 신사업으로 구분된다. 신조는 매출의 절대 비중을 차지하는 본업이며, IMO 탈탄소 규제 대응을 위한 친환경 이종연료 추진선 비중이 빠르게 확대되고 있다. 친환경·디지털 신사업은 암모니아·수소 추진, 자율운항선박, 부유식 풍력 등으로 확장 중이다.

신조 (Newbuilding)	수리·개조 (Retrofit)	신성장 영역
- 조선사 매출의 절대 비중(통상 80%+) 2~3년에 걸쳐 건조, Heavy-tail 결제 - 수주잔고가 향후 2~3년 실적 가시성 결정 - 신조선가지수(Clarksons) 핵심 지표	- 정기검사 및 환경규제 대응 개조 - Scrubber·BWTS 장착, LNG/메탄올 개조 - 안정적 마진, 단기 회전 가능 - 한국은 신조 위주, 중국·싱가포르 강점	- 자율운항선박(MASS), 디지털 트윈 - 암모니아·수소 등 차세대 친환경 연료 - 부유식 해상풍력 기초구조물 - 방산·MRO 글로벌 확장(MASGA)

Source: 한국조선해양플랜트협회, 삼일PwC경영연구원

4. 조선업 특징

(1) 조선업의 역할과 중요성 – 수출 핵심 산업이자 해양안보 기반

조선업은 한국의 대표 수출 제조업이자 해양안보의 산업적 기반이다. 1970년대 중화학공업 육성정책을 계기로 성장하여 2000년대 중반 글로벌 1위에 올라섰고, LNG운반선·초대형 컨테이너선 등 고부가가치 선종에서 기술 우위를 바탕으로 시장을 주도해 왔다. 최근에는 IMO 탈탄소 규제와 한·미 조선협력(MASGA)을 계기로 친환경·방산이라는 새로운 성장축을 확보하고 있다. 또한 후방산업(철강·기계·전자·도장)과의 연관도가 매우 높아 단일 조선소가 수천~수만 명의 직간접 고용을 유발하며, 종사자의 약 99%, 사업체의 약 88%가 경남·울산·부산·전남·전북 5개 권역에 집중되어 지역경제와의 결합도가 매우 높다.

조선업 역할

수출 핵심 산업	- 조선 3사 '25년 3분기 누적 영업이익 약 4.35조 원 (전년 연간 2.17조 원의 2배 초과) 2026년 조선 수출 약 339억 달러 전망 (+8.6%) - 고부가가치 선종 위주 선별 수주로 질적 성장
지역경제·고용 기반	- 종사자 99%, 사업체 88%가 5대 권역(경남·울산·부산·전남·전북) 집중 - 단일 조선소가 수천~수만 명 직간접 고용 유발 - 지역 협력업체·기자재 산업과 강한 동반 효과
해양안보·방산 기반	- 군함·잠수함 건조 역량 = 해군력 산업 기반 - MASGA 본격화로 미 해군 MRO 시장 진입 - K-방산 수출 확대(폴란드·필리핀 등) 동반 성장

Source: 한국조선해양플랜트협회, 삼일PwC경영연구원

(2) 조선업에 영향을 미치는 변수 - 거시변수·정책·지정학에 민감한 사이클 산업

조선업은 통상 10년 내외의 호황-불황을 반복하는 대표적인 사이클 산업이자 수주산업이다. 대규모 자본이 투입되고 노동집약적 성격이 강하며, 글로벌 해상물동량·해운시황·환경규제·지정학 등 다층적 변수의 영향을 동시에 받는다. 매크로 변수 중에서는 특히 환율, 후판 가격, 국제유가가 수익성과 수주에 결정적 영향을 미친다.

매크로 정책변수와 조선업 영향

변수	조선업에 미치는 영향
환율 (원/달러)	- 선박 수주는 달러 결제, 인도 시점까지 2~3년 환위험 노출 - 원/달러 상승 시 외화매출 환산이익 발생 → 수익성 개선 요인. 하락 시 외형·수익성 동시 압박
후판 가격	- 선체 건조 원가의 약 20% 차지, 가장 큰 단일 원가 항목 - POSCO·현대제철 등 국내 철강사와의 연간 가격 협상이 마진을 좌우하는 핵심 이슈
국제유가	- 유가 상승 시: 산유국·메이저 IOC 발주 여력 확대 → 해양플랜트·탱커·가스선 수주 증가 - 유가 하락 시: 해양플랜트 수주 위축 및 기존 프로젝트 지연·취소 리스크
해운시황 및 환경규제(IMO)	- 해상물동량·운임지수(BDI·SCFI)는 신조 발주의 선행지표. '26년 발주량 약 3,500만 CGT 전망 - IMO 탄소 감축(2030년 40%, 2050년 70%) 기조 유지, LNG·메탄올·암모니아 이중연료선 표준화 진행 '25년 10월 IMO MEPC Net-Zero Framework 채택 연기로 단기 발주 모멘텀은 약화
지정학 (미·중)	- 미 USTR의 중국산 선박 항만 수수료 부과 등 미·중 갈등 본격화 - 한·미 조선협력(MASGA)으로 미 해군 함정 MRO·신조 시장 진입 가시화, 한국 수주 우위 확대 여지

Source: 한국조선해양플랜트협회, 삼일PwC경영연구원

02

조선업의 회계 이슈



1. 수행의무 식별: 복수의 수행의무·단일의 수행의무 구분

Background



조선사 (주)ABC는 고객 (주)DEF와 해상플랜트 AB와 관련된 계약을 체결하였다. 해상플랜트 AB는 A부문과 B부문으로 구성된다. 회사는 완성된 A부문을 인도하기로 약속하였으며, 계약상 A부문의 건조 뿐만 아니라 설계 및 조달업무도 함께 약속하고 있다. 또한 해당 계약에는 B 부문에 투입되는 원재료 중 일부를 납품하는 약속이 존재한다.

Question



해당 계약에서 식별되는 (주)ABC의 수행의무는 무엇인가?

Reference



K-IFRS 1115 27

다음 기준을 모두 충족한다면 고객에게 약속한 재화나 용역은 구별되는 것이다.

- (1) 고객이 재화나 용역 그 자체에서 효익을 얻거나 고객이 쉽게 구할 수 있는 다른 자원과 함께하여 그 재화나 용역에서 효익을 얻을 수 있다(그 재화나 용역이 구별될 수 있다).
- (2) 고객에게 재화나 용역을 이전하기로 하는 약속을 계약 내의 다른 약속과 별도로 식별해 낼 수 있다(그 재화나 용역을 이전하기로 하는 약속은 계약상 구별된다).

Solution



조선사 (주)ABC의 경우A 부문의 설계, 조달, 건조 업무는 설계, 조달, 건조 각각의 약속만을 이행함으로써 고객에게 효익을 제공할 수 있는 것이 아니며, 설계, 조달, 건조 모든 약속을 이행함에 따라 고객에게 효익을 제공할 수 있기 때문에 A부문의 설계, 조달, 건조 약속은 단일의 수행의무로 식별된다.

B 부문에 투입되는 원재료 납품은 원재료 납품에 대한 이행만을 통해 고객에게 효익을 제공함으로써 A 부문의 설계, 조달, 건설의 수행의무와 구분하여 별도의 수행의무로 식별된다.

2. 거래가격 산정: 변동대가, 지체상금 회계처리

Background



Case 1. 조선사 (주)ABC는 특수선 건조를 진행 중이다. 건조과정에서 발주처 공급자재 중 문제가 발생하여 추가작업이 필요하고, 이로 인해 계약 상 인도 일정 대비 3개월의 일정 지연이 확실하게 예상된다. 문제의 발생 원인에 대한 책임소재 규명에는 상당한 시간 소요가 예상되며, 계약 상 지연배상금 조건은 일도일정 1일 지체시마다 20만 USD이다.

Case 2. 조선사 (주)DEF는 FPSO를 건조 중이며, 계약을 체결한 선주사는 과거 계약관계 및 최근 유가동향에 따라 FPSO의 조기 인도 달성 시 Incentive를 제공하기로 하였다. 동 조기 인도 달성 시, 적용되는 Incentive는 5백만 USD이며, 회사는 조기인도 할 가능성이 높지 않을 것으로 예상한다.

Case 3. 조선사 (주)GHI는 국방부에 공급할 잠수함을 건조하고 있다. 현재 건조 중인 잠수함은 3년 후 건조가 완료되어 인도될 예정이다. 잠수함 건조계약금액은 확정금액과 개산금액 형태로 구성되어 있다. 이 중 개산금액 선가는 회사의 최종 발생원가에 일정비율의 Mark-up을 반영하여 확정되며, 회사는 추정한 개산금액이 환원되지 않을 가능성이 매우 높다고 판단하고 있다. 회사는 예정원가 추정 시, 승인된 사업계획에 따른 임금상승률을 반영하여 인건비를 추정하였다. 동 임금상승률은 건조기간 동안 지속적으로 상승할 것으로 예상된다.

Question



위 Case별로 (주)ABC, (주)DEF, (주)GHI의 계약금액 산정 시, 고려할 요소는 무엇인가?

Reference



K-IFRS 1115

변동대가와 관련된 불확실성이 나중에 해소될 때, 이미 인식한 누적 수익 금액 중 유의적인 부분을 되돌리지(환원하지) 않을 가능성이 매우 높은(highly probable) 정도까지만 문단53에 따라 추정된 변동대가(금액)의 일부나 전부를 거래가격에 포함한다.

Solution



거래가격에 변동대가 포함되는 경우, 고객으로부터 받을 금액이 환원되지 않을 가능성이 매우 높은 정도까지를 추정하여 거래가격에 반영하여야 한다. 따라서, 거래가격이 확정되지 않은 지연배상금의 발생가능성과 Incentive 획득을 위한 조기완료 달성 가능성을 결산기마다 추정하여 그 금액이 환원되지 않을 가능성이 매우 높은(highly probable) 정도까지만 거래가격에 반영하여야 한다.

Case 1에서는 조선사 (주)ABC가 수행하는 공사에서 공기지연이 확실하게 예상됨에 따라 지연배상금 가능성을 고려하여 환원되지 않을 가능성이 매우 높은 금액까지만 수익을 인식해야 한다.

Case 2에서는 조선사 (주)DEF의 조기인도 달성 가능성이 높지 않다고 판단하고 있음에 따라, Incentive금액을 거래가격에 반영해서는 안된다.

Case 3에서는 조선사 (주)GHI의 개산계약금액 추정 시, 지속적인 임금상승률이 예상되며, 고객으로부터 받을 금액이 환원되지 않을 가능성이 매우 높으므로, 건조기간 동안의 임금상승률 반영한 계약금액이 반영되어야 한다.

3. 유의적인 금융요소

Background



조선사 (주)ABC는 컨테이너선 건조 계약을 수주하였다. 동 업무 계약서 상 대금지급 조건에 따라 회사는 공사대금을 Heavy Tail 형태로 수령한다. 이 계약의 경우 공사대금의 60%를 잔금으로 수령한다.

Question



해당계약에서 공사잔금이 계약금액에 미치는 영향이 있는가?

Reference



K-IFRS 1115 27

60. 거래가격을 산정할 때, 계약 당사자들 간에 (명시적으로나 암묵적으로) 합의한 지급시기 때문에 고객에게 재화나 용역을 이전하면서 유의적인 금융 효익이 고객이나 기업에 제공되는 경우에는 화폐의 시간가치가 미치는 영향을 반영하여 약속된 대가(금액)를 조정한다. 그 상황에서 계약은 유의적인 금융요소를 포함한다. 금융지원 약속이 계약에 분명하게 기재되어 있든지 아니면 그 약속이 계약 당사자들이 합의한 지급조건에 암시되어 있든지에 관계없이, 유의적인 금융요소가 있을 수 있다.

63. 계약을 개시할 때 기업이 고객에게 약속한 재화나 용역을 이전하는 시점과 고객이 그에 대한 대가를 지급하는 시점 간의 기간이 1년 이내일 것이라고 예상한다면 유의적인 금융요소의 영향을 반영하여 약속한 대가(금액)를 조정하지 않는 실무적 간편법을 쓸 수 있다.

Solution



약속한 용역을 고객에게 이전할 때 그 고객이 현금으로 결제하였다면 지급하였을 가격으로 수익을 인식하기 위해 유의적인 금융요소 해당금액을 계약금액에서 조정한다. 다만, 계약을 개시할 때 용역 이전 시점과 대가 지급시점 간의 기간이 1년 이내일 것으로 예상하는 경우 실무적 간편법을 적용하여 대가를 조정하지 않을 수 있다.

4. 수익인식 방법: 기간에 걸쳐 인식 또는 한 시점 인식

상선

Background



조선사 (주)ABC는 LNG carrier 건조계약을 체결하였다. 계약조건 상 고객은 규정한 성능에 일치하지 않거나 납기 지연 사유로만 계약을 취소할 수 있다. 또한 선주의 채무 불이행시 조선사 (주)ABC는 계약상 약속한 재화를 고객에게 계속 이전할 수 있는 권리가 있고, 고객에게 그 대가의 지급을 요구할 수 있으며, 선택에 따라 완성한 후 매각하여 계약대금 전부를 회수할 권리도 보유한다.

Question



조선사 (주)ABC의 LNG carrier 건조계약은 기간에 걸쳐 수익을 인식할 수 있는가?

Reference



K-IFRS 1115 35

다음 기준 중 어느 하나를 충족하면, 기업은 재화나 용역에 대한 통제를 기간에 걸쳐 이전하므로, 기간에 걸쳐 수행의무를 이행하는 것이고 기간에 걸쳐 수익을 인식한다.

- (2) 기업이 수행하여 만들어지거나 가치가 높아지는 대로 고객이 통제하는 자산(예: 재공품)을 기업이 만들거나 그 자산 가치를 높인다.
- (3) 기업이 수행하여 만든 자산이 기업 자체에는 대체 용도가 없고(문단 36 참조), 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 집행 가능한 지급청구권이 기업에 있다(문단 37 참조).

Solution



조선사 (주)ABC는 계약조건에 근거하여 선주의 채무불이행 시 선주가 계약상 약속한 재화를 고객에게 이전할 수 있고, 고객에게 그 대가의 지급을 요구할 수 있다면 문단 35(3)에 따라 회사에 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 지급청구권이 있다고 본다. 집행가능한 지급청구권의 존재와 그 권리의 집행가능성은 계약조건을 보충하거나 무효로 할 수 있는 법률이나 판례를 참고하는 등 법률적 판단이 필요하다. 이러한 종합적인 판단 결과 회사가 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 지급청구권이 있고 기업에는 대체 용도가 없다면 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무로 판단할 것이다.

해양플랜트

Background



조선사 (주)ABC는 해양플랜트 건조 계약을 체결하였다. 계약조건 상 고객은 규정한 성능에 일치하지 않거나 납기 지연 사유로만 계약을 취소할 수 있다. 계약조건 상 계약 취소시 투입된 원가에 대해서만 지급을 하며, 투입된 원가에 대한 예상이익에 대해서는 보상을 하지 않는다.

Question



조선사 (주)ABC의 해양플랜트 건조계약은 기간에 걸쳐 수익을 인식할 수 있는가?

Reference



K-IFRS 1115

35. 다음 기준 중 어느 하나를 충족하면, 기업은 재화나 용역에 대한 통제를 기간에 걸쳐 이전하므로, 기간에 걸쳐 수행의무를 이행하는 것이고 기간에 걸쳐 수익을 인식한다.

- (2) 기업이 수행하여 만들어지거나 가치가 높아지는 대로 고객이 통제하는 자산(예: 재공품)을 기업이 만들거나 그 자산 가치를 높인다.
- (3) 기업이 수행하여 만든 자산이 기업 자체에는 대체 용도가 없고(문단 36 참조), 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 집행 가능한 지급청구권이 기업에 있다(문단 37 참조).

B9. 문단 37에 따라, 기업이 약속한 대로 수행하지 못했기 때문이 아니라 그 밖의 사유로 고객이나 다른 당사자가 계약을 종료하는 경우에는 적어도 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 보상하는 금액을 받을 권리가 있다면, 기업에는 지금까지 수행을 완료한 부분에 대한 지급청구권이 있는 것이다. 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 기업에 보상하는 금액은 계약이 종료된다고 가정할 때,

기업이 잠재적으로 상실하는 이익만을 보상하는 것이 아니라 지금까지 이전된 재화나 용역의 판매가격에 가까운 금액(예: 수행의무의 이행에 든 원가의 회수금액에 적정한 이윤을 더한 금액)이 될 것이다. 적절한 이윤에 대한 보상은 계약에서 약속한 대로 이행한 것을 가정한 예상 이윤과 동일할 필요는 없으나, 다음 금액 중 어느 하나에 대해 보상 받을 권리는 있어야 한다.

- (1) 계약상 예상 이윤 중 고객(또는 다른 당사자)이 계약을 종료하기 전에 기업이 계약을 수행한 정도를 합리적으로 반영하는 부분
- (2) 계약 특유의 이윤이 비슷한 계약에서 일반적으로 생기는 기업의 이익보다 더 높은 경우에, 비슷한 계약에서 기업의 자본원가에 대한 적절한 보상(또는 비슷한 계약에서 기업의 일반적인 영업 이윤)

Solution



조선사 (주)ABC는 계약조건에 근거하여 선주사의 사정에 따른 계약해지시점에 투입원가 이외에 예상이익에 대하여는 보상을 받을 권리가 존재하지 않기에, 수행을 완료한 부분에 대해 집행 가능한 지급청구권을 보유하지 못한다고 판단된다. 따라서 기간에 걸쳐 수익을 인식하지 못한다.

5. 진행률의 합리적인 측정

Background



조선사 (주)ABC는 당기 중 기존에 수행하지 않았던 새로운 유형의 해양 플랜트 EPC 계약을 수임하였으며, 계약서 검토 결과, 해당 계약은 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무로 판단하였다. 회사는 처음 수행하는 계약유형임에 따라 당기말 결산 시점인 계약초기 단계에는 총계약원가를 신뢰성 있게 추정할 수 없다.

Question



건설사 (주)ABC는 당기말 결산 시, 해당 계약의 수익인식 방법은 무엇인가?

Reference



K-IFRS 1115

44. 수행의무의 진행률을 합리적으로 측정할 수 있는 경우에만, 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무에 대한 수익을 인식한다. 적절한 진행률 측정방법을 적용하는 데 필요한 신뢰할 수 있는 정보가 부족하다면 수행의무의 진행률을 합리적으로 측정할 수 없을 것이다.

45. 어떤 상황(예: 계약 초기 단계)에서는 수행의무의 결과를 합리적으로 측정할 수 없으나, 수행의무를 이행하는 동안에 드는 원가는 회수될 것으로 예상한다. 그 상황에서는 수행의무의 결과를 합리적으로 측정할 수 있을 때까지 발생원가의 범위에서만 수익을 인식한다.

Solution



계약서 검토 결과, 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무로 판단되는 계약도 계약초기 단계 시 등의 사유로 회사는 수행의무를 이행하는 동안 발생하는 원가를 신뢰성 있게 측정할 없는 경우가 있다. 이 경우에는 수행의무의 결과를 합리적으로 측정할 수 있을 때까지 발생원가 범위내에서 회수할 수 있는 금액을 수익으로 인식한다. 이러한 고려 없이 진행율을 합리적으로 측정할 수 없는 경우, 한 시점에 수익을 인식하는 방법으로 결산을 하는 오류가 종종 발생하니 주의가 필요하다.

6. 총예정원가 구성요소

Background



조선사인 (주) ABC는 고객과 다수의 프로젝트를 진행하고 있다. 각 프로젝트는 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무로 판단하여 원가투입 진행률을 사용하여 수익을 인식하고 있다. 회사는 직접비에 대해서는 각 프로젝트 원가로 집계하고 있으나, 간접비는 총간접비를 일정 배부기준(시수)로 배부하고 있다.

Question



(주)ABC는 원가투입 진행률 측정 시, 간접비를 제외하고 직접비를 기준으로 진행률을 측정할 수 있는가?

Reference



K-IFRS 1115

B18 투입법은 해당 수행의무의 이행에 예상되는 총 투입물 대비 수행의무를 이행하기 위한 기업의 노력이나 투입물(예: 소비한 자원, 사용한 노동시간, 발생원가, 경과한 시간, 사용한 기계시간)에 기초하여 수익을 인식하는 것이다. 기업의 노력이나 투입물을 수행기간에 걸쳐 균등하게 소비한다면, 정액법으로 수익을 인식하는 것이 적절할 수 있다.

97. 계약(또는 구체적으로 식별된 예상 계약)에 직접 관련되는 원가에는 다음이 포함된다.

- (1) 직접노무원가(예: 고객에게 약속한 용역을 직접 제공하는 종업원의 급여와 임금)
- (2) 직접재료원가(예: 고객에게 약속한 용역을 제공하기 위해 사용하는 저장품)
- (3) 계약이나 계약활동에 직접 관련되는 원가 배분액(예: 계약의 관리·감독 원가, 보험료, 계약의 이행에 사용된 기기·장비·사용권자산의 감가상각비)
- (4) 계약에 따라 고객에게 명백히 청구할 수 있는 원가
- (5) 기업이 계약을 체결하였기 때문에 드는 그 밖의 원가(예: 하도급자에게 지급하는 금액)

Solution



일반적으로 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무의 진행률은 총 투입물 대비 이행된 수행의무에 사용된 투입물에 기초하여 수익을 인식하는 것이기 때문에 간접비도 진행률 측정 시 고려되어야 한다. 또한 계약과 직접 관련되는 원가에는 직접비 뿐만 아니라 계약과 직접 관련되는 원가 배분액 등 여러 요소가 포함된다.

7. 비정상원가

Background



조선사 (주)ABC는 당기 중 해양 플랜트 EPC 계약을 수주하였으며, 해당 해양플랜트 EPC 계약은 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무로 원가기준 투입법에 따른 진행률로 수익을 인식한다. 당기 중 해당 해양플랜트 공사를 진행하면서 일부 구조물 설치 과정에서 사고가 발생하여, 구조물을 다시 제작해야 하는 상황이 발생하였다.

Question



최초 제작한 구조물에 대한 비용에 진행률 측정 시 누적 원가에 포함되어야 하는가?

Reference



K-IFRS 1115

B.19 투입법의 단점은 기업의 투입물과 고객에게 재화나 용역에 대한 통제를 이전하는 것 사이에 직접적인 관계가 없을 수 있다는 것이다. 그러므로 문단 39의 진행률을 측정하는 목적에 따라, 고객에게 재화나 용역에 대한 통제를 이전하는 과정에서 기업의 수행 정도를 나타내지 못하는 투입물의 영향은 투입법에서 제외한다. 예를 들면 원가기준 투입법을 사용할 때, 다음 상황에서는 진행률 측정에 조정이 필요할 수 있다.

- (1) 발생원가가 기업이 수행의무를 이행할 때 그 진척도에 이바지하지 않는 경우. 예를 들면 계약가격에 반영되지 않았고 기업의 수행상 유의적인 비효율 때문에 든 원가(예: 수행의무를 이행하기 위해 들였으나 예상 밖으로 낭비된 재료원가, 노무원가, 그 밖의 자원의 원가)에 기초하여 수익을 인식하지 않는다.

Solution



구조물 설치 과정에서 사고가 발생하여 해당 구조물을 사용할 수 없고 재제작을 해야하는 경우, 해당 원가는 수행의무 이행에 대한 진척도에 이바지할 수 없다. 그에 따라 해당 원가는 원가기준 투입법 진행률 측정 시 누적발생원가에서 제외하여야 한다.

8. 기업의 수행 정도를 나타내지 못하는 투입물의 영향 (미설치자재)

Background



조선사 (주)ABC는 EPC계약을 통해 해양플랜트를 건조 중에 있다. 해당 계약 검토 결과, 해당 건조용역은 기간에 걸쳐 이행하는 단일의 수행의무이다. 해당 해양플랜트 구성품 중 A부품에 대해서는 회사는 설계하거나 제조하는데 관여하지 않으며, A부품은 해당 해양플랜트 총원가에서 유의적인 비중을 차지한다. 회사는 A부품에 대한 통제를 고객에게 이전하기 전에 획득하기 때문에 기업회계기준서 제1115호 문단 B34~B38에 따라 본인으로서 행동한다고 판단한다. 회사는 수행의무의 진행률 측정에 발생원가에 기초한 투입법을 사용한다.

Question



(주)ABC는 진행률 측정 시 부품A 구매원가를 제외하여야 하는가?

Reference



K-IFRS 1115

B.19 (2) 발생원가가 기업이 수행의무를 이행할 때 그 진척도에 비례하지 않는 경우, 이 상황에서 기업의 수행 정도를 나타내는 최선의 방법은 발생원가의 범위까지만 수익을 인식하도록 투입법을 조정하는 것일 수 있다. 예를 들면 계약 개시시점에 다음 조건을 모두 충족할 것이라고 예상한다면, 수행의무를 이행하기 위해 사용한 재화의 원가와 동일한 금액을 수익으로 인식하는 방법이 기업의 수행 정도를 충실하게 나타낼 수 있다.

- (가) 재화가 구별되지 않는다.
- (나) 고객이 재화와 관련된 용역을 제공받는 때 보다 유익적으로 이른 시점에 그 재화를 통제하게 될 것으로 예상된다.
- (다) 이전되는 재화의 원가가 수행의무를 완전히 이행하기 위해 예상되는 총 원가와 비교하여 유의적이다.
- (라) 기업이 제삼자에게서 재화를 조달하고 그 재화의 설계와 생산에 유의적으로 관여하지 않는다(그러나 기업은 문단 B34~B38에 따라 본인으로 활동한다).

Solution



회사는 진행률 측정에 부품A 구매원가를 포함한다면 기업의 수행 정도를 과대평가할 것이라고 결론지었다. 따라서 기업회계기준서 제1115호 문단 B19에 따라, 회사는 A부품 구매원가를 발생원가 측정치와 거래원가에서 제외하여 진행률을 조정한다. 회사는 A부품 이전에 따른 수익을 A부품 구매원가와 동일한 금액으로 인식한다.

9. 계약체결 증분원가 상각과 손상차손

Background



조선사 (주)ABC는 LNG 시리즈 호선의 계약을 체결하기 위해 현지 Agent에게 수수료를 지급하였다. 회사는 LNG 시리즈 호선 전부를 수주하였으며, 계약서 검토 결과, 컨테이너선 계약의 수행의무는 기간에 걸쳐 이행되는 수행의무에 해당하여 원가기준 투입법으로 수익은 인식한다. 해당 Agent 수수료는 고객에게 제공될 용역의 대가로 회수될 것으로 예상되어 계약체결증분원가를 자산으로 인식하였다.

Question



(주)ABC는 해당 계약체결증분원가를 어떤 방법으로 상각해야 하는가?

Reference



K-IFRS 1115

99. 문단 91이나 95에 따라 인식한 자산은 그 자산과 관련된 재화나 용역을 고객에게 이전하는 방식과 일치하는 체계적 기준으로 상각한다. 그 자산은 구체적으로 식별된 예상 계약에 따라 이전할 재화나 용역에 관련될 수 있다 (문단 95(1)에서 규정).

101. 문단 91이나 95에 따라 인식한 자산의 장부금액이 다음 (1)에서 (2)를 뺀 금액을 초과하는 정도까지는 손상차손을 당기손익에 인식한다.

- (1) 그 자산과 관련된 재화나 용역의 대가로 기업이 받을 것으로 예상하는 나머지 금액
- (2) 그 재화나 용역의 제공에 직접 관련되는 원가로서 아직 비용으로 인식하지 않은 원가(문단 97 참조)

Solution



(주)ABC가 인식한 계약체결증분원가는 LNG 건조와 관련하여 인식하였으며, 해당 계약의 수행의무는 기간에 걸쳐 이행되는 수행의무이다. 회사는 해당 수행의무에 대해 원가기준 투입법으로 수익을 인식하고 있으므로 계약체결증분원가도 관련된 수행의무를 고객에게 이전하는 방식과 일치하는 진행률에 따라 상각할 수 있다. 또한 해당 계약이 계약체결증분원가를 포함하여 향후 손실이 예상되는 경우에는 계약체결증분원가에 대해 손상차손을 인식하여야 한다.

10. 원가 기준 투입법 적용 계약의 추가 공시

Background



사업보고서 제출 대상 법인인 (주)ABC는 조선업 영위하고 있으며, 원가 기준 투입법으로 진행률을 측정하고 있다.

Question



한국채택국제회계기준에 따라 추가로 공시할 내용은 무엇인가?

Reference



K-IFRS 1115

한129.1 발생원가에 기초한 투입법을 진행률 측정(이하 '발생원가 투입법')에 사용하는 경우에는 보고기간 말 현재 고객과의 계약에 대한 거래가격(문단 47 및 용어의 정의에 따른 거래가격을 의미하며, 문단 73에 따라 수행의 무에 배분된 금액이 아니다.)이 직전 회계연도 매출액의 5% 이상인 계약(고객과 체결한 개별 계약 또는 문단 17에 따른 계약을 말한다. 이하 같다)별로 다음을 해당 계약의 이행이 완료된 보고기간까지 주석으로 공시한다. 다만 하나의 계약에 발생원가 투입법을 사용하지 않은 거래가격이 포함된 경우에는 이를 구분하여 발생원가 투입법을 사용한 부분에 대하여만 다음을 주석으로 공시하고, 실무상 구분이 어려운 경우에는 구분하지 않을 수 있다.

- (1) 계약을 구별할 수 있는 명칭
- (2) 계약일
- (3) 계약상 완성기한 또는 납품기한
- (4) 진행률
- (5) 계약자산과 손실총당금
- (6) 수취채권과 손실총당금

한편, 공시 대상에 포함된 계약은 이후에 공시 대상 조건을 충족하지 못하더라도 해당 계약의 이행이 완료된 보고기간까지 계속 공시한다.

한129.2 문단 한129.1에도 불구하고 문단 한129.1 (2)~(6)에 따른 공시 사항 중 다음 어느 하나의 경우에 해당하는 사항은 공시하지 않을 수 있다.

- (1) 관련 법령에서 비밀이나 비공개 사항으로 규정하는 경우
- (2) 계약에서 비밀이나 비공개 사항으로 규정하고, 계약당사자가 문단 한129.1에 따른 공시를 동의하지 않아 같은 문단에 따른 공시 항목 중 일부나 전부를 공시하면 기업에 현저한 손실을 초래할 가능성이 높은 경우

한129.3 문단 한129.2에 따라 문단 한129.1에서 요구하는 공시를 하지 않는 경우에는 생략한 사항별로 다음을 공시하고, 문단 한129.1 (5) 또는(및) (6)의 공시를 생략한 경우에는 해당 사항이 포함된 영업부문(기업회계기준서 제 1108호에서 정의함)에 대하여 문단 한129.1 (5) 또는(및) (6)을 공시한다.

- (1) 계약별 공시를 생략한 사실과 사유(객관적인 근거를 제시하여야 함)
- (2) 다른 방법으로 공시하거나 공개하지 않았다는 사실
- (3) 문단 한129.2를 적용한다는 사실을 상법에 따른 감사위원회(감사위원회가 없는 경우에는 감사)에 보고 여부

한129.4 발생원가에 기초한 투입법을 진행률 측정에 사용하는 계약의 경우에는 다음을 영업부문별로 구분하여 주석으로 공시한다.

- (1) 회계추정 변경에 따른 공사손익 변동금액, 오류 수정에 따른 공사손익 변동금액
- (2) 회계추정 변경에 따른 추정총계약원가의 변동금액, 오류 수정에 따른 추정총계약원가의 변동금액

한129.5 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 사업보고서 제출대상법인이 아닌 경우에는 문단 한129.1부터 한129.4까지의 공시를 하지 않을 수 있다.

Solution



사업보고서 제출 대상 법인이 원가기준 투입법을 적용하는 계약에 대해서는 거래가격이 직전 회계연도 매출액의 5%인 계약에 대해 (1)계약구분 명칭, (2) 계약일, (3) 계약상 원성기한, (4) 진행률, (5) 계약자산과 손실총당금 금액, (6) 수취채권과 손실총당금 금액을 공시해야 한다. 각 계약은 계약 이행이 완료된 보고기간까지 계속 공시해야 한다.

또한 영업부문별로 공사손익 변동금액과 총계약원가 변동금액을 회계추정 변경 효과와 오류 수정 변동효과로 구분하여 공시해야 한다.

03

조선업의 세무 이슈



1. 국내조세

1.1 수익 인식을 위한 작업진행률 산정시 총공사예정비에 대한 세무검토

Background

선박 건조(조선)는 일반적으로 장기간에 걸친 맞춤형 제작 용역(건설형 공사)에 해당하며, 법인세법은 이러한 '건설·제조 기타 용역(도급공사 포함)'에 대해 그 목적물의 건설등의 착수일이 속하는 사업연도부터 그 목적물의 인도일(용역제공완료일)이 속하는 사업연도까지 작업진행률을 기준으로 각 사업연도별 수익과 비용을 배분하도록 규정하고 있다.

여기서 작업진행률은 선박 건조에 소요가 예상되는 '총공사예정비' 대비 해당 사업연도말까지 발생한 총공사비누적액의 비율로 계산되며 총공사예정비는 기업회계기준을 적용하여 계약 당시에 추정한 공사원가에 해당 사업연도말까지의 변동상황을 반영하여 합리적으로 추정한 공사원가로 하도록 규정되어 있다.

이슈사항

법인세 수익 인식을 위한 작업진행률 산정 시, 총공사예정비가 기업회계기준이 인정하는 예산·원가추정과 다르다고 보아 작업진행률 산정시 총공사예정비를 인위적으로 확대/축소함으로써 진행률 수치를 왜곡시켜 결과적으로 각 사업연도 익금 인식 시점을 지연시키거나 앞당기는 효과를 야기할 가능성

관련 법령 및 유권해석

법인세법 제69조【용역제공 등에 의한 손익의 귀속사업연도】

① 법 제40조 제1항 및 제2항을 적용함에 있어서 건설·제조 기타 용역(도급공사 및 예약매출을 포함하며, 이하 이 조에서 “건설 등”이라 한다)의 제공으로 인한 익금과 손금은 그 목적물의 건설등의 착수일이 속하는 사업연도부터 그 목적물의 인도일(용역제공의 경우에는 그 제공을 완료한 날을 말한다. 이하 이 조에서 같다)이 속하는 사업연도까지 기획재정부령으로 정하는 바에 따라 그 목적물의 건설등을 완료한 정도(이하 이 조에서 “작업진행률”이라 한다)를 기준으로 하여 계산한 수익과 비용을 각각 해당 사업연도의 익금과 손금에 산입한다. 다만, 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 그 목적물의 인도일이 속하는 사업연도의 익금과 손금에 산입할 수 있다.

법인세법 시행규칙 제34조【작업진행률의 계산 등】

① 영 제69조 제1항 본문에서 “건설등을 완료한 정도”란 다음 각 호의 구분에 따른 비율을 말한다.

1. 건설의 경우: 다음 산식을 적용하여 계산한 비율. 다만, 건설의 수익실현이 건설의 작업시간·작업일수 또는 기성공사의 면적이나 물량 등(이하 이 조에서 “작업시간등”이라 한다)과 비례관계가 있고, 전체 작업시간등에서 이미 투입되었거나 완성된 부분이 차지하는 비율을 객관적으로 산정할 수 있는 건설의 경우에는 그 비율로 할 수 있다.

$$\text{작업진행률} = \frac{\text{해당 사업연도말까지 발생한 총공사비누적액}}{\text{총공사예정비}}$$

법인세과-433, 2012.06.29

내국법인이 건설용역 제공에 따른 손익을 작업진행률로 산정함에 있어 총공사예정비는 해당법인이 채택한 기업회계기준을 적용하여 당시에 추정한 공사원가에 해당 사업연도말까지의 변동상황을 반영하여 합리적으로 추정한 공사원가로 하는 것임.

대법원2017두62594, 2018.03.27(대전지방법원2016구합102503, 2017.03.22)

합리성을 결여한 채 공사수익의 지연인식을 목적으로 공사초기 공사예정원가를 과다하게 추정한 것은 기업회계기준 및 법인세법을 위반한 것으로, 실제발생원가를 기준으로 작업진행률을 재계산한 처분은 적법함

시사점

사안의 핵심은 진행률 산정의 기초가 되는 총공사예정비가 기업회계기준과 다르게 산정되었는지 여부에 있다. 세무조사과정에서 작업진행률 산정시 분모에 해당하는 총공사예정비가 과대 추정되었다고 판단되면 해당 사업연도의 진행률이 기업회계기준에 따른 진행률 대비 낮아져 익금을 과소 인식하게 되고 이 경우 법인세 과소신고로 인한 증액경정처분이 가능하다.

조선사의 규모를 고려하면 매년 외부감사를 받기 때문에 기업회계기준에 따라 총공사예정비를 산정하여 반영할 것이나 1) 외부감사는 중요성 기준에 따라 반영 여부가 결정되고, 2) 설계변경 등 사업연도말까지 발생한 변동상황을 반영하지 못할 가능성이 존재하며, 3) 선박건조 완료시점에 유의미한 총공사예정비의 변경이 있는 경우 그 이전 사업연도에 추정이 가능하여 총공사예정비에 반영할 수 있었다는 의심을 받을 소지가 있다.

대법원은 원고가 직접비와 간접비를 추정하여 총공사예정비를 산정한 사건에서, 간접비를 추정할 당시 실제 지출될 비용을 토대로 추정하지 아니하여 세무조사 당시 간접비 추정근거를 제대로 제시하지 못하고 최초 사업연도 이후에도 원고가 추정한 간접비와 실제 발생액의 차이를 반영하지 아니하다가 마지막 사업연도에 이르러서야 간접비를 실제 발생한 액수로 조정한 사안에 대해 실제 투입된 간접비를 가지고 작업진행률을 재계산하고 그에 따른 수익금액을 익금에 산입한 것은 적법하다고 결정하였다(대법원2017두62594, 2018.03.27).

위 대법원 사례를 통해 세무조사과정의 불필요한 오해를 막기 위해서는 총공사예정비에 대한 추정 및 변경에 대한 입증자료를 구비할 필요가 있다. 이에 대한 방안으로는 사내 총공사예정비 승인위원회를 운영하거나 월/분기 단위로 원가를 업데이트하고 그 변동사유 기록을 의무화하는 것 등이 있다.



1.2 경상개발비의 손금 인정에 대한 세무상 이슈

Background

현행 법인세법상 개발비는 '상업적인 생산 또는 사용 전에 재료·장치·제품·공정·시스템 또는 용역을 창출하거나 현저히 개선하기 위한 계획 또는 설계를 위하여 연구결과 또는 관련 지식을 적용하는데 발생하는 비용으로서 기업회계기준에 따른 개발비 요건을 갖춘 것'을 의미한다. 개발비에 대한 종전 규정은 '당해 법인이 개발비로 계상한 것'만 감가상각자산으로 인정하였으나 2021년 2월 17일 '기업회계기준에 따른 개발비 요건을 갖춘 것'으로 개정되면서 회계상 개발비 요건 충족 여부가 법인세법상 감가상각자산인 개발비 판단의 중요한 근거가 되었다.

구분	개정전	개정후 (2021. 1. 1. 이후 개시하는 사업연도분)
정의	상업적인 생산 또는 사용전에 재료·장치·제품·공정·시스템 또는 용역을 창출하거나 현저히 개선하기 위한 계획 또는 설계를 위하여 연구결과 또는 관련 지식을 적용하는데 발생하는 비용으로서 당해 법인이 개발비로 계상한 것	상업적인 생산 또는 사용 전에 재료·장치·제품·공정·시스템 또는 용역을 창출하거나 현저히 개선하기 위한 계획 또는 설계를 위하여 연구결과 또는 관련 지식을 적용하는데 발생하는 비용으로서 기업회계기준에 따른 개발비 요건을 갖춘 것

회계상 개발비 인식 기준

K-IFRS 제1038호 문단 57

다음 사항을 모두 제시할 수 있는 경우에만 개발활동(또는 내부 프로젝트의 개발단계)에서 발생한 무형자산을 인식한다.

- (1) 무형자산을 사용하거나 판매하기 위해 그 자산을 완성할 수 있는 기술적 실현가능성
- (2) 무형자산을 완성하여 사용하거나 판매하려는 기업의 의도
- (3) 무형자산을 사용하거나 판매할 수 있는 기업의 능력
- (4) 무형자산이 미래경제적효익을 창출하는 방법. 그 중에서도 특히 무형자산의 산출물이나 무형 자산 자체를 거래하는 시장이 존재함을 제시할 수 있거나 또는 무형자산을 내부적으로 사용할 것이라면 그 유용성을 제시할 수 있다.
- (5) 무형자산의 개발을 완료하고 그것을 판매하거나 사용하는 데 필요한 기술적, 재정적 자원 등의 입수가능성
- (6) 개발과정에서 발생한 무형자산 관련 지출을 신뢰성 있게 측정할 수 있는 기업의 능력

기업회계상 위 (1) ~ (6)의 요건 중 하나라도 충족하지 못하는 경우 비용(경상개발비)로 처리해야 한다.

이슈사항

경상개발비에 대한 손금 인정 리스크

기업은 결산과정에서 자산으로 계상한 개발비에 대해서는 무형자산 인식 요건 충족 여부를 검토하고 문서화하는 반면, 비용(경상개발비)으로 처리한 항목은 “요건을 충족하지 못했다”는 근거를 별도로 준비하지 않는다. 이는 무형자산으로 처리한 항목에 대해서는 감사인의 요구가 있지만, 비용으로 처리한 항목에 대해서는 이후 관리를 요하지 않기 때문인 것으로 보인다.

이러한 결산과정으로 인해 세무조사과정에서 “경상개발비로 처리한 비용 중 일부는 기업회계기준 요건을 충족했으므로 감가상각자산인 개발비에 해당한다”고 보아 즉시상각의제(법령 제31조)를 적용해야 한다는 분쟁이 존재한다.

관련 법령 및 유권해석

조심2025중1290, 2025.06.10

[쟁점] 당기 비용으로 인식한 쟁점개발비가 무형자산 인식요건을 충족하는지 여부

이상의 사실관계 및 관련 법령 등을 종합하여, 먼저 쟁점①에 대하여 살펴건대, 처분청은 쟁점개발비가 이미 개발이 완료된 기술 또는 그 기술을 확장하여 제품을 개발하는 것이므로 자산화되어야 한다는 의견이나, 쟁점개발비의 전체가 이미 개발된 기술에 대한 인건비라는 확인이 없고, 제출된 자료만으로는 개발비 관련 지출을 신뢰성 있게 측정할 수 있다고 보기 어려울 뿐만 아니라 쟁점개발비의 배분 기준(프로젝트별 투입 시간 및 내용)이 명확하지 않아 K-IFRS의 자산화 기준 중 (6)을 충족하지 못하는 것으로 보이는 점, 이렇게 구분·관리가 부재한 상태에서 당기 비용으로 계상한 개발비를 사후적으로 자산에 해당한다고 보고 계상하는 것은 무리가 있어 보이고, 청구법인의 회계처리가 명백히 기업회계기준 등에 반하는 것이라면 과세대상이 될 수 있을 것이나 쟁점개발비의 자산화 여부는 비용의 기간 귀속에 차이가 있을 뿐이고, 청구법인의 당초 회계처리가 적정하다는 회계감사인의 의견도 있는 점 등에 비추어, 처분청이 쟁점개발비를 무형자산의 인식 기준을 충족하는 개발비로 보아 과세한 처분은 잘못이 있다고 판단된다.

→ 세무조사시 경상개발비의 자산화 주장이 존재하여 기업회계상 요건을 충족하지 못한다는 입증 필요함

시사점

2024년 공사자료를 통해 확인한 조선3사의 개발비와 경상개발비 비중은 아래와 같다. 조선업 외 업종이 존재하므로 조선업에 관한 정확한 비율을 알 수 없으나, 연구개발비용 중 자산화한 비율은 약 5%~25% 수준이다.

조선3사의 개발비 및 경상개발비 비중 (단위: 백만 원)

구분	HD현대중공업	한화오션	삼성중공업
개발비(취득)	31,476	3,192	4,386
경상개발비	94,554	62,879	82,976

Source: 금융감독원 전자공시시스템, 각사 2024 사업보고서

2021년 세법개정 이전에는 '당해 법인이 개발비로 계상한 것' 외에 비용으로 계상한 경상개발비는 세무상 쟁점 없이 당기 손금에 해당했지만, 2021년 세법개정으로 인해 '기업회계기준에 따른 개발비 요건을 갖춘 것' 외의 경상개발비는 기업회계상 무형자산요건을 충족하지 못함을 입증해야 손금으로 인정받을 수 있게 되었다.

조세심판원 사례(조심2025중1290, 2025.06.10)에서 확인할 수 있다시피, 세무조사과정에서 경상개발비 처리액의 자산화에 대해 이슈가 되고 있다. 이는 기업회계상 내부적으로 창출한 무형자산 인식 기준의 충족 여부를 평가하는 것은 실무상 쉽지 않고, 개발비의 구성요건을 확실하게 갖추지 못하는 경우 회계감리에 대한 우려로 오히려 개발비를 보수적으로 과소계상하기 때문인 것으로 보인다.

위와 같은 쟁점이 존재하지만, 실무상 조선사의 연구개발비용은 자산화 요건을 충족하기 어려워 보인다. 각 연구과제별로 자산화에 대한 판단이 필요하겠지만, 선박의 각 파트별 연구과제는 분명 선박의 개선을 가져오는데도 불구하고 자산화 요건 "(4) 무형자산이 미래경제적효익을 창출하는 방법. 그 중에서도 특히 무형자산의 산출물이나 무형자산 자체를 거래하는 시장이 존재함을 제시할 수 있거나 또는 무형자산을 내부적으로 사용할 것이라면 그 유용성을 제시할 수 있다."를 충족하기 어렵다고 보인다.

회계상 비용처리한 경상개발비의 자산화 여부에 대해 과세당국과 빈번한 마찰이 발생하고 있으므로 경상개발비로 처리한 비용에 대해 기업회계기준상 무형자산 요건을 충족하지 못하여 비용처리한 것이 타당하다는 사전준비가 필요하다.

1.3 외국인 근로자에 대한 세무상 이슈

Background

국내 조선업계가 고질적인 인력난 속에서 외국인 근로자 채용을 대폭 확대하고 있다. 조선 3사는 물론 중형조선사까지 외국인 근로자들에게 일자리 문호를 개방하면서 늘어난 일감을 감당하기 위해 고군분투하고 있다.

그간 조선업 사업장의 경우 전체 제조업 쿼터 내에서 E-9 인력을 배정받아 활용해왔다. 이에 따라 현장에서 즉시 활용할 수 있는 외국인력을 충분히 확보하는데 어려움이 있었고 정부는 조선업 인력난 완화를 위한 맞춤형 외국인력 공급체계를 마련하기 위해 2023년 4월, 조선업 전용 고용허가제(E-9 비자)쿼터를 신설하였다.

최근 국내 대형 조선사들의 외국인 근로자 채용이 크게 늘어나 조선 3사는 협력사 등을 통해 각각 1,000명이 넘는 외국인 근로자를 신규로 채용하여 2024년 말 기준 주요 조선사에 약 12,000여명의 외국인 인력이 일하고 있는 것으로 파악된다.

주요 검토사항

외국인 근로자와 관련하여 거주자, 비거주자 판단에 따라 납세의무 및 원천징수의무가 상이하며, 조세특례제한법상 각종 특례 제도를 마련하고 있으므로 이에 대하여 상세하게 검토할 필요가 있다.

(1) 거주자, 비거주자 판단방법 및 원천징수 의무 차이 및 특례 등

소득세의 납세의무자는 자연인인 개인이며, 개인은 다시 거주자와 비거주자로 구분하여 양자의 과세요건·과세절차에 있어서 차이를 두고 있다. 거주자란 국내에서 주소를 두거나 183일 이상 거소를 둔 개인을 말하며, 비거주자란 거주자가 아닌 개인을 말한다. 따라서 거주자·비거주자 여부는 대한민국 국민이라는 개념과는 상이한 것이며 당해 개인의 국적이나 외국영주권 취득 여부와도 관련이 없다.

여기서 주소란 소득세법상 별다른 규정이 없는 한 그대로 민법상의 주소개념을 그대로 원용한다 할 것이며, 거소란 주소지 외의 장소 중 상당기간에 걸쳐 거주하는 장소로 주소와 같이 밀접한 일반적 생활관계가 형성되지 아니한 장소를 말한다. 거소는 (i) 근로자의 주소를 알 수 없는 경우와 (ii) 근로자의 국내 주소가 없는 경우에 주소로 간주되는 것에 법률적 의의가 있다.

거주자·비거주자에 대한 판단에 따라 거주자에게 지급하는 근로소득은 통상의 방법으로 매월 원천징수하며, 비거주자에게 지급하는 소득은 국내에서 제공한 근로의 대가만 원천징수하되, 국내 과세권 여부는 국가별로 체결한 조세조약을 확인할 필요가 있다.

예외적으로 외국인 단기거주자의 국외원천소득은 국내에서 지급되거나 국내로 송금된 소득만 과세한다. 이때 외국인 단기거주자란 해당 과세기간 종료일 10년 전부터 국내에 주소나 거소를 둔 기간의 합계가 5년 이하인 외국인 거주자를 의미하며, “해당 과세기간종료일 10년 전부터 국내에 주소나 거소를 둔 기간”은 「소득세법 시행령」 제2조(주소와 거소의 판정) 및 제4조(거주기간의 계산)등에 따라 계산한다.

한편, 파견 외국법인과 인력파견 계약을 체결하고 파견 외국법인에 대가를 지급하는 경우 동 파견 근로자를 사용하는 사용 내국법인이 원천징수의무를 부담한다.

거주자와 비거주자 판단기준과 납세의무

구분	판단기준	납세의무
거주자	국내에 주소 또는 183일 이상 거소를 둔 개인	전세계 소득 (무제한 납세의무자)
비거주자	거주자가 아닌 개인	국내원천소득 (제한 납세의무자)

거주자 ⇄ 비거주자 변경시기

구분	비거주자가 거주자로 되는 시기	거주자가 비거주자로 되는 시기
주소	국내에 주소를 둔 날	거주자가 주소 또는 거소의 국외이전을 위해 출국하는 날의 다음날
거소	국내에 주소를 둔 기간이 183일이 되는 날	
주소의제	국내에 주소가 있는 것으로 보는 사유가 발생한 날	국내에 주소가 없는 것으로 보는 사유가 발생한 날의 다음날

근로소득 원천징수 의무차이

구분	거주자에게 지급 시	비거주자에게 지급 시
원천징수 방법	통상 매월 원천징수 (연말정산 포함, 거주자 규정 적용) (소득세법 제127조)	국내에서 제공한 근로의 대가만 국내원천으로 과세 및 원천징수 (조세조약 예외 확인 필요). 전적으로 국외에서 제공하면 과세하지 않음 (서면-2024-국제세원-2452, 2024.07.25, 국제세원관리담당관실-321, 2014.08.28).

외국법인 소속 파견근로자에 대한 원천징수 특례

구분	판단기준
지급액 요건	파견외국법인에게 지급하는 근로대가의 합계액이 연간 20억 원을 초과할 것
규모요건	직전 사업연도의 매출액이 1,500억 원 이상이거나 직전 사업연도 말 현재 자산총액이 5,000억 원 이상일 것
업종요건	한국표준산업분류에 따른 선박 및 수상부유 구조물 건조업, 항공운송업, 건설업, 등을 영위할 것
원천징수	상기의 요건을 모두 충족하는 경우 소득세법 제134조 제1항에도 불구하고 파견근로자가 국내에서 제공한 근로의 대가를 파견외국법인에게 지급하는 때에 그 지급하는 금액의 100분의 19에 해당하는 금액을 소득세로 원천징수하여 그 원천징수하는 날이 속하는 날의 다음 달 10일까지 원천징수 관할 세무서, 한국은행 또는 체신과서에 납부하여야 한다.

거주자 판단 사례

① 6개월 체류 (183일 경과 직전 출국)	• 사례: 필리핀 용접공 A씨, 5개월 25일간 단기 근로 후 출국 • 상황: 숙소는 회사 제공, 가족은 필리핀 • 판정: 비거주자(183일 이상 체류 요건 미충족)
② 7개월 근무 후 귀국	• 사례: 베트남 조립공 B씨, 7개월 근무 후 본국 귀환 • 상황: 단기 취업비자(E-9), 가족 미동반, 체류 210일 • 판정: 거주자(183일 이상 체류, 국내에 일정기간 거소 확보) • 단, 소득세는 근로기간 동안 국내 원천분만 과세
③ 계절근로자 (3개월 단기 체류 반복)	• 사례: 네팔인 도장공 C씨, 매년 3개월씩 근로 • 상황: 체류기간은 매년 90일, 매년 귀국 • 판정: 비거주자(각 연도별 183일 이상 체류하지 않으며 국내 생활기반 부재)
④ 교대근무 형태 (한국·해외 반복)	• 사례: 말레이시아 기술자 D씨, '2개월 근무 → 1개월 휴가 귀국' 패턴으로 연중 반복 • 상황: 총 8개월간 국내 체류 • 판정: 거주자 가능성 있음(실제 국내 체류기간 합산 183일 이상이고 국내 숙소를 계속 유지했다면 거주자로 판단 가능)

(2) 외국인 근로자 관련 조세특례

외국인 근로자에 대한 특례로 조세특례제한법에서는 외국인기술자에 대한 소득세 감면과 외국인 근로자 단일세율 적용과 관련된 규정을 마련하고 있다.

구분	외국인기술자 감면 (조특법 §18)	외국인근로자 단일세율 (조특법 §18의2)
적용 대상	“대한민국 국적을 가지지 않은” 기술자 중 시행령이 정한 학위·경력·기관 요건 충족자 등 엄격 요건 필요	“대한민국 국적을 가지지 않은” 외국인 임원·사용인(일용직 제외) 전반. 다만 특수관계기업 근로 제공은 제외(외국인투자기업 예외)
효과	근로소득세 50% 감면(특정 ‘소부장’ 기술자는 3년 70% + 2년 50%)	해당 근로소득에 19% 단일세율 적용(기본세율과 선택)
적용 기간	최초 국내 근로 제공일부터 10년 이내 끝나는 달까지(적용 시작 기한: 2026.12.31. 이전 최초 근로)	최초 국내 근로 제공일부터 20년 이내 끝나는 과세기간까지(적용 시작 기한: 2026.12.31. 이전 최초 근로 시작)
다른 비과세· 공제와의 관계	N/A (감면제도 자체(§18))	단일세율을 택하면 소득세 관련 비과세·공제·감면·세액공제 적용 불가하나 종합과세 제외
신청 방식·시기	근로 제공 월의 다음 달 10일까지 감면신청서를 원천징수관할서에 제출(원천징수의무자 경우)	연말정산 또는 종합신고 시 ‘단일세율 적용신청서’ 제출. 월별 19% 원천징수 적용을 원하면 다음 달 10일까지 별도 신청 가능
국적 요건	‘대한민국 국적을 가지지 않은’ 자 (과세연도 종료일/ 원천징수 신청일 기준)	‘대한민국 국적을 가지지 않은’ 자 (과세연도 종료일/ 원천징수 신청일 기준)
특수관계 제한	해당 없음 (다만 요건·기관 제한이 엄격)	특수관계기업에는 적용 배제 (대통령령상 외국인투자기업은 예외)

※ 외국인 근로자 조세특례 관련 쟁점사례

① 외국인근로자 단일세율 적용대상의 판단시점 (22.12.31개정규정에 따른 경정청구 가능 여부)

조심2025중3541, 2025.10.22

쟁점 부칙규정에 따라 쟁점 개정규정 시행 당시 국내에서 최초로 근로를 제공한 날(2014.1.1. 현재 근로를 제공하고 있는 외국인 근로자의 경우 2014.1.1.)부터 20년이 지나지 않은 외국인근로자도 쟁점개정규정이 적용 가능하나, 쟁점 개정규정은 부칙 제1조에 따라 2023.1.1. 이후에 적용되므로 쟁점과세기간에 대해서는 진정소급하여 쟁점개정규정을 적용하기 어려운 점, 쟁점부칙규정은 종전 규정에 따라 최초 근로를 제공한 날부터 5년간만 적용받을 수 있었고, 이미 5개 과세기간의 특례 적용이 끝난 외국인근로자들도 2023.1.1.부터 쟁점개정규정으로 확대된 기간[기획재정부 소득세제과-135(2023.2.21.)에 따라 원칙적으로(2014.1.1부터 20년간)]까지 쟁점개정규정의 특례 적용을 받을 수 있다고 해석하는 것이 타당한 점 등에 비추어, 처분청이 쟁점개정규정은 2023.1.1.부터 적용할 수 있는 것으로 이 건 쟁점과세기간 귀속 근로소득에는 개정규정을 적용할 수 없다고 보아 경정청구를 거부한 이 건 처분은 달리 잘못이 없는 것으로 판단된다(조심 2023서1037, 2024.4.30., 같은 뜻임).

② “국내에서 최초로 근로를 제공한 날”의 판단방법

조심2021서3584, 2021.11.29

2014.1.1. 법률 제12173호로 개정된 법률의 시행일은 2014.1.1.이므로 법문 중 “국내에서 최초로 근로를 제공한 날”은 2014.1.1. 이후 국내에서 최초로 근로를 제공한 날로 보아야 하고, 2014.1.1. 법률 제12173호로 개정되기 전까지는 국내에서 발생된 근로소득에 대하여 기간제한 없이 단일세율을 적용받을 수 있었으므로 청구인과 같이 2014.1.1. 이전에 국내에서 근로를 제공하였다가 2014.1.1. 이후 다시 입국하여 근로를 제공하는 경우에는 그로부터 5년간 단일세율을 적용받을 수 있도록 하는 것이 외국인근로자 간의 과세형평에도 부합한다 할 것이다(조심 2021서2652, 2021.8.11. 등 다수, 같은 뜻임).

③ 신고 이후 발생한 추가소득에 대한 단일세율 적용방법

사전-2017-법령해석소득-0463, 2017.09.06

근로소득 외에 사업소득이 있는 외국인근로자가 근로소득에 대하여「조세특례제한법」제18조의2 제2항에 따른 외국인근로자 단일세율 과세특례를 적용하지 아니하고 종합소득으로 합산하여 신고하였으나, 이후「법인세법」제67조에 따른 상여처분으로「소득세법 시행령」제134조 제1항에 따라 추가신고납부 하여야 하는 경우, 상여로 처분된 금액을 포함하여 당초 종합소득으로 합산신고한 근로소득에 대해서도 「조세특례제한법」 제18조의2 제2항에 따른 외국인근로자 단일세율 과세특례 적용을 신청할 수 있는 것이며, 외국인근로자가 동 조항에 따른 과세특례 적용 신청을 한 경우 원천징수의무자는 상여로 처분된 금액에 대하여 외국인근로자 단일세율을 적용하여 원천징수할 수 있는 것임.

④ 소재·부품·장비 관련 외국인 기술자 감면 적용방법

조심2021서3584, 2021.11.29

조세특례제한법 제18조에 따르면 “대통령령으로 정하는 소재·부품·장비 관련 외국인 기술자”는 국내에서 최초로 근로를 제공한 날부터 3년까지는 소득세 70% 감면적용이 가능하며, 같은 법 시행령 제16조에서 말하는 “대통령령으로 정하는 소재·부품·장비 관련 외국인 기술자”란 「소재·부품·장비산업 경쟁력 강화를 위한 특별조치법」 제16조에 따른 특화선도기업 등에서 근무하는 사람을 말하는 것임. 따라서, 사실관계에 비추어 귀 사가 부품장비 전문기업에 해당하지 않는다면 해당 외국인 기술자는 소득세 70% 감면 적용을 받을 수 없음.

관련 법령 및 유권해석

소득세법 제1조의 2【정의】

- ① 이 법에서 사용하는 용어의 뜻은 다음과 같다. (2009. 12. 31. 신설)
1. “거주자”란 국내에 주소를 두거나 183일 이상의居所(居所)를 둔 개인을 말한다. (2014. 12. 23. 개정)
 2. “비거주자”란 거주자가 아닌 개인을 말한다. (2009. 12. 31. 신설)
 3. “내국법인”이란 「법인세법」 제2조 제1호에 따른 내국법인을 말한다. (2018. 12. 31. 개정)

소득세법 제3조【과세소득의 범위】

- ① 거주자에게는 이 법에서 규정하는 모든 소득에 대해서 과세한다. 다만, 해당 과세기간 종료일 10년 전부터 국내에 주소나 거소를 둔 기간의 합계가 5년 이하인 외국인 거주자에게는 과세대상 소득 중 국외에서 발생한 소득의 경우 국내에서 지급되거나 국내로 송금된 소득에 대해서만 과세한다. (2009. 12. 31. 개정)

소득세법 시행령 제2조【주소와 거소의 판정】

- ② 법 제1조의 2에 따른 거소는 주소지 외의 장소 중 상당기간에 걸쳐 거주하는 장소로서 주소와 같이 밀접한 일반적 생활관계가 형성되지 아니한 장소로 한다. (2010. 2. 18. 개정)

소득세법 시행령 제2조의 2【거주자 또는 비거주자가 되는 시기】

- ① 비거주자가 거주자로 되는 시기는 다음 각 호의 시기로 한다. (2009. 2. 4. 신설)
1. 국내에 주소를 둔 날 (2009. 2. 4. 신설)
 2. 제2조 제3항 및 제5항에 따라 국내에 주소를 가지거나 국내에 주소가 있는 것으로 보는 사유가 발생한 날 (2009. 2. 4. 신설)
 3. 국내에 거소를 둔 기간이 183일이 되는 날 (2015. 2. 3. 개정)
- ② 거주자가 비거주자로 되는 시기는 다음 각 호의 시기로 한다. (2009. 2. 4. 신설)
1. 거주자가 주소 또는 거소의 국외 이전을 위하여 출국하는 날의 다음 날 (2009. 2. 4. 신설)
 2. 제2조 제4항 및 제5항에 따라 국내에 주소가 없거나 국외에 주소가 있는 것으로 보는 사유가 발생한 날의 다음 날 (2009. 2. 4. 신설)

소득세법 시행령 제4조【거주기간의 계산】

③ 국내에 거소를 둔 기간이 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 국내에 183일 이상 거소를 둔 것으로 본다. (2025. 2. 28. 개정)

영 4조 3항의 개정규정은 2026. 1. 1. 이후 개시하는 과세기간에 발생하는 소득분부터 적용함. (영부칙(2025. 2. 28.) 2조 2항)

1. 1과세기간 동안 183일 이상인 경우 (2025. 2. 28. 신설)

2. 2과세기간에 걸쳐 계속하여 183일 이상인 경우 (2025. 2. 28. 신설)

소득세법 기본통칙 3-0-3【납세의무자의 구분이 변경된 경우의 과세방법】

① 비거주자가 거주자로 된 때에는 당해 과세기간개시일부터 과세기간종료일까지의 비거주자인 기간의 법 제121조의 규정에 의하여 종합과세하는 국내원천소득과 거주자인 기간의 법에 규정하는 모든 소득을 합산하여 과세한다.

② 거주자가 출국 등으로 비거주자가 되었으나 법 제121조 제2항의 규정에 따라 출국한 날의 다음 날 이후에 발생한 소득에 종합과세하는 국내원천소득이 있는 경우에는 거주자인 기간의 법에 규정하는 모든 소득과 비거주자인 기간의 종합과세하는 국내원천소득을 합산하여 과세한다. 이 경우에는 거주자로서 납부한 소득세는 기납부세액으로 공제한다.

조세특례제한법 제18조【외국인기술자에 대한 소득세의 감면】

① 대통령령으로 정하는 외국인기술자(이하 이 조에서 “외국인기술자”라 한다)가 국내에서 내국인에게 근로를 제공하고 받는 근로소득으로서 그 외국인기술자가 국내에서 최초로 근로를 제공한 날(2026년 12월 31일 이전인 경우만 해당한다)부터 10년이 되는 날이 속하는 달까지 발생한 근로소득에 대해서는 소득세의 100분의 50에 상당하는 세액을 감면한다. 다만, 외국인기술자 중 대통령령으로 정하는 소재·부품·장비 관련 외국인기술자의 경우에는 국내에서 내국인에게 근로를 제공하고 받는 근로소득으로서 그 외국인기술자가 국내에서 최초로 근로를 제공한 날(2022년 12월 31일 이전인 경우만 해당한다)부터 3년이 되는 날이 속하는 달까지 발생한 근로소득에 대해서는 소득세의 100분의 70에 상당하는 세액을 감면하고, 그 다음 달 1일부터 2년이 되는 날이 속하는 달까지 발생한 근로소득에 대해서는 소득세의 100분의 50에 상당하는 세액을 감면한다. (2023. 12. 31. 개정)

조세특례제한법 제18조의 2【외국인근로자에 대한 과세특례】

② 외국인인 임원 또는 사용인(일용근로자는 제외하며, 이하 “외국인근로자”라 한다)이 2026년 12월 31일 이전에 국내에서 최초로 근로를 제공하기 시작하는 경우 국내에서 근무[대통령령으로 정하는 외국인투자기업을 제외한 대통령령으로 정하는 특수관계인(이하 이 조에서 “특수관계기업”이라 한다)에게 근로를 제공하는 경우는 제외한다]함으로써 받는 근로소득으로서 국내에서 최초로 근로를 제공한 날부터 20년 이내에 끝나는 과세기간까지 받는 근로소득에 대한 소득세는 「소득세법」 제55조 제1항에도 불구하고 해당 근로소득에 100분의 19를 곱한 금액을 그 세액으로 할 수 있다. 다만, 외국인근로자가 대통령령으로 정하는 지역본부에 근무함으로써 받는 근로소득의 경우에는 국내에서 최초로 근로를 제공한 날부터 20년 이내에 끝나는 과세기간까지 받는 근로소득에 대한 소득세에 대하여 「소득세법」 제55조 제1항에도 불구하고 해당 근로소득에 100분의 19를 곱한 금액을 그 세액으로 할 수 있다. (2023. 12. 31. 개정)

서면-2024-국제세원-2452, 2024.07.25

거주자와 비거주자의 구분은 거주기간, 직업, 국내에서 생계를 같이하는 가족 및 국내 소재 자산의 유무 등 생활관계의 객관적 사실에 따라 판단하는 것으로서, 본인 및 세대원 전체가 국외로 출국한 경우로서 국내에 생계를 같이하는 가족이 없고 그 직업 및 자산상태에 비추어 국내에 다시 입국하여 주로 국내에 거주하리라고 인정되지 아니한 경우에는 비거주자로 보는 것이나, 귀 질의의 경우가 이에 해당하는지는 사실판단 할 사항임. 비거주자는 「소득세법」 제119조에 규정하는 국내원천소득에 대하여만 과세하는 것으로, 비거주자가 국내에서 근로를 제공하고 지급받는 급여는 「소득세법」 제119조 제7호 및 「한·미 조세조약」 제19조 제1항에 따라 국내원천소득에 해당하여 「한·미 조세조약」 제19조 제2항에서 별도로 규정한 경우를 제외하고는 국내에서 과세되는 것이고, 국외에서 근로를 제공하고 지급받는 급여는 국내에서 과세되지 않는 것임

사전-2022-법규국조-1312, 2023.05.24

「소득세법」 제3조 제1항 단서에 따른 외국인 단기 거주자의 “해당 과세기간종료일 10년 전부터 국내에 주소나 거소를 둔 기간”은 「소득세법 시행령」 제2조(주소와 거소의 판정) 및 제4조(거주기간의 계산)등에 따라 계산하는 것임

기준-2018-법령해석국조-0288, 2019.05.24

거주자는 소득세법 제3조의 규정에 의하여 국내·외에서 발생한 모든 소득에 대하여 무제한 납세의무를 지는 것이나 국내세법에 대하여 특별법의 위치에 있는 조세조약이 국내의 과세권을 제한하는 경우에는 특별법 우선의 원칙에 따라 조세조약을 적용하여 국내에서는 과세할 수 없는 것임

국제세원관리담당관실-321, 2014.08.28

내국법인이 국외에서만 용역을 수행하는 외국국적의 비거주자(내국법인의 임원은 제외)를 고용하여 급여를 지급하는 경우에 동 급여는 「소득세법」 제119조 제7호의 국내원천소득에 해당하지 아니하므로 국내에서 과세되지 아니함. 다만 일부는 국내에서 용역을 수행하고 일부는 국외에서 용역을 수행하는 경우, 국내 용역수행에 따른 대가는 「소득세법」 제119조 제7호에 따른 국내원천소득에 해당함. 만일 고용된 외국국적의 비거주자가 소득세법상 거주자에 해당하는 경우 「소득세법」 제3조의 규정에 의하여 국내·외의 모든 소득에 대하여 납세의무가 있어(다만, 해당 과세기간 종료일 10년 전부터 국내에 주소나 거소를 둔 기간의 합계가 5년 이하인 외국인 거주자에게는 과세대상 소득 중 국외에서 발생한 소득의 경우 국내에서 지급되거나 국내로 송금된 소득에 대해서만 과세), 원천징수의무자는 지급하는 급여에 대하여 소득세법상의 근로소득에 대한 원천징수의 규정에 따라 소득세를 원천징수하여 신고·납부하여야 하는 것임.

국업46017-136, 2001.03.14

특정인이 국내세법상 거주자에 해당하는지 여부는 가족관계, 자산관계 등 생활관계의 객관적 사실을 소득세법의 관련규정에 근거하여 국적이냐 영주권의 소지 여부에 관계없이 판단하는 것이므로 상기 미국영주권자의 과거 출입국자료나, 영주권증서, 사회보장청 등록카드 등은 향후 이자 소득 수취시점에 당해 소득 수취자가 소득세법상 거주자에 해당하는지 여부에 관한 판단에 참고자료가 될 수 있으나 절대적인 기준이 될 수는 없음.

2. 국제조세

2.1 국외특수관계인과의 국제거래 시 정상가격에 의한 과세조정 이슈

Background

최근 조선업종의 해외진출이 과거와 달리 활발해지고 있다. 업종 특성 상 과거에는 대부분 국내에서 모두 생산하여 제3자인 선주에게 인도되는 거래다 보니 국외특수관계자 거래가 발생한 여지가 상대적으로 적었다. 그러나 정치지정학적 이슈와 제조 인력의 원활한 확보, 원가경쟁력을 위해 해외법인을 설립하거나 Joint Venture를 통해 해외 도크에서 생산하는 사례가 증가하고 있다.

따라서, 조선업에서도 국외특수관계법인과의 거래에 대한 이전가격 세제에 대한 검토가 필요한 상황이다. 다만, 조선업은 일반적인 제조업과 달리 국외특수관계인과의 재화거래보다는 인력파견, 노하우 제공, 설계 도면 제공 등 무형자산과 서비스 거래가 발생할 가능성이 높다. 단순한 재화 거래보다 무형자산과 서비스 거래에 대한 이전가격 문제에 보다 세심한 주의가 필요하다. 이전가격 관점에서 무형자산과 서비스 거래는 식별과 구분이 용이하지 않을 수 있고 무형자산과 서비스 거래의 정상가격 산출방법과 개념이 완전히 다르기 때문이다.



현행 국조법 규정 및 유권해석

(1) 적용 범위

국조법 상 이전가격 규정이 적용되는 국제거래는 유형자산 또는 무형자산의 매매·임대차, 영역의 제공, 금전의 대차, 그 밖에 거래자의 손익 및 자산과 관련된 모든 거래를 말한다. 즉, 배당, 출자와 같은 자본 거래를 제외한, 거래자의 손익 및 자산과 관련된 모든 유형의 거래는 국조법 상 이전가격 규정의 적용 대상이 된다.

(2) 법인세법 상 부당행위계산 부인 규정과의 관계

국조법은 국내 세법에 대하여 특별법의 지위를 갖기 때문에 국세와 지방세를 규정하는 다른 법률보다 우선하여 적용된다. 따라서, 국제거래는 국조법 시행령에서 별도로 정한 일부 거래를 제외하고는 법인세법 제52조 부당행위계산의 부인 규정이 적용되지 않고 국조법이 우선하여 적용된다.

국조법 제4조 [다른 법률과의 관계]

- ① 이 법은 국세와 지방세에 관하여 규정하는 다른 법률보다 우선하여 적용한다. (2020. 12. 22. 개정)
- ② 국제거래에 대해서는 「소득세법」 제41조와 「법인세법」 제52조를 적용하지 아니한다. 다만, 대통령령으로 정하는 자산의 증여 등에 대해서는 그러하지 아니하다. (2020. 12. 22. 개정)

국조법 시행령 제4조 [부당행위계산 부인의 적용 범위]

법 제4조 제2항 단서에서 “대통령령으로 정하는 자산의 증여 등”이란 다음 각 호의 경우를 말한다. (2021. 2. 17. 개정)

1. 자산을 무상(無償)으로 이전(현저히 저렴한 대가를 받고 이전하는 경우는 제외한다)하거나 채무를 면제하는 경우 (2021. 2. 17. 개정)
2. 수익이 없는 자산을 매입하거나 현물출자를 받는 경우 또는 그 자산에 대한 비용을 부담하는 경우 (2021. 2. 17. 개정)
3. 출연금을 대신 부담하는 경우 (2021. 2. 17. 개정)
4. 그 밖의 자본거래로서 「법인세법 시행령」 제88조 제1항 제8호 각 목의 어느 하나 또는 같은 항 제8호의 2에 해당하는 경우 (2021. 2. 17. 개정)

국조법 시행령 제12조의 제1항 [용역거래의 정상가격 산출방법]

- ① 거주자와 국외특수관계인 간의 용역거래(경영관리, 금융자문, 지급보증, 전산지원 및 기술지원, 그 밖에 사업상 필요하다고 인정되는 용역의 거래를 말한다. 이하 이 조에서 같다)의 정상가격 산출방법으로 법 제8조 제1항 제3호에 따른 원가가산방법 또는 이 영 제8조 제1항 제3호에 따른 거래순이익률방법을 적용할 때에는 다음 각 호의 기준에 따라 산정한다. (2021. 2. 17. 개정)
1. 발생한 원가에는 그 용역 제공을 위하여 직접 또는 간접으로 발생한 비용 모두를 포함시킬 것 (2021. 2. 17. 개정)
 2. 용역 제공자가 그 용역을 수행하기 위하여 제3자에게 그 용역의 일부 또는 전부를 대행할 것을 의뢰하고 제3자에게 대금을 한꺼번에 지급한 후 이에 대한 비용을 용역을 제공받는 자에게 재청구하는 경우에는 용역 제공자는 자신이 그 용역과 관련하여 직접 수행한 활동으로부터 발생한 원가에 대해서만 통상의 이윤을 더할 것. 다만, 용역의 내용과 거래 상황 및 관행에 비추어 합리적이라고 인정되는 경우는 제외한다. (2021. 2. 17. 개정)

국조법 시행령 제13조의 제3항 [무형자산거래에 대한 정상가격 산출방법]

- ③ 거주자와 국외특수관계인 간의 무형자산거래에 대한 정상가격 산출방법은 제14조 제1항에서 정한 기준을 고려하여 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 방법을 우선적으로 적용해야 한다. (2021. 2. 17. 개정)
1. 법 제8조 제1항 제1호에 따른 비교가능 제3자 가격방법 (2021. 2. 17. 개정)
 2. 법 제8조 제1항 제5호에 따른 이익분할방법 (2021. 2. 17. 개정)

예를 들어, 본사인 내국법인이 해외에 생산법인을 설립하고 재화를 사고 파는 거래는 수행하지 않았으나 해외생산법인이 원활하게 생산하여 선주에게 인도하게 하기 위해 영업활동 지원, 본사 생산인력 파견, 도면을 제공하였으나 사업 초기 영업손실이 발생할 것을 감안하여 일정 기간 동안 본사가 해외법인에 대가를 청구하지 않는 것으로 사전 약정을 체결하였다면 이는 국조법 제4조 및 동법 시행령 제4조에 따라 부당행위계산 부인 규정이 적용되지 않고 국조법에 따라 정상가격 과세조정 여부가 판단되어야 한다.

이전가격 규정과 부당행위계산의 부인 규정과의 차이와 세무상 시사점

(1) 이전가격 규정과 부당행위계산의 부인 규정의 차이

이전가격 규정과 부당행위계산의 부인 규정은 모두 특수관계인과의 거래가격 결정을 통하여 납세자가 소득금액을 부당하게 사외로 또는 국외로 이전시키는 행위를 규제하기 위해 제정된 규정이라는 점에서 공통점이 존재한다. 다만, 이전가격 규정은 국제거래에 적용된다는 특수성으로 인하여 부당행위계산의 부인 규정과 구별되는 제도 상의 특징이 존재한다.

(2) 부당행위계산의 부인 규정과 달리 거래가격의 정상가격 여부에 따라 과세 여부가 결정

먼저, 이전가격 규정은 부당행위계산 부인 규정과 달리 과세당국이 행위의 부당성(건전한 사회 통념 및 상거래 관행 고려)에 대한 입증 없이도 가격이 정상가격에 위배된다는 사실만 입증하게 되면 정상가격을 기준으로 납세자의 소득금액 및 세액을 재계산할 수 있다. 만약 국내 과세당국의 이전가격 과세 처분이 발생하게 되면 동일 소득에 대해 국내 및 해외에서 이중과세가 발생할 가능성이 매우 높아 과세당국 간 과세권 분쟁이 발생할 소지가 있다.

예를 들어, 본사가 영업활동 지원, 본사 생산인력 파견, 도면을 제공한 가치가 100인데 해외법인에 청구하지 않은 경우 국내 과세당국은 100으로 익금산입 할 경우, 해외법인은 본사에 지급해야 할 소득 100을 손금에 반영하지 않고 현지 과세당국에 세무신고 하였을 것이므로(이미 해당 소득에 대한 세금을 납부하였을 것이므로) 100에 대한 이중과세가 발생함

국조법과 조세조약에 따라 납세자는 국내외 과세당국의 이전가격 과세 처분으로 인해 이중과세가 발생할 경우 쌍방 과세당국 간 상호합의를 신청하여 이중과세 해소를 시도할 수는 있다.

경제협력개발기구(OECD)는 과세당국 간 불필요한 과세권 다툼을 예방하고 원활한 상호합의의 진행과 이중과세 해소를 위해 1995년 이전가격 과세지침을 최초 제정한 이후 주기적으로 과세지침의 내용을 최신화 하여 OECD 이전가격 과세지침에 따라 주요 국가에서 세법 상 이전가격 규정을 제 개정할 것을 권고하고 있다. 현행 이전가격 과세지침은 정상가격 원칙을 채택하여 일방 과세당국의 이전가격 과세처분 뿐만 아니라 쌍방 과세당국 간 상호합의의 모두 거래 가격의 정상가격 여부에 따라 판단하는 것이 원칙이며 국조법 상 이전가격 규정 역시 이러한 OECD 이전가격 과세지침의 정상가격 원칙을 그대로 따르고 있다.

그러나, 상호합의를 통한 이중과세 해소 절차는 상대적으로 장기간 소요되며(3년~5년), 특정 개도국과는 현실적으로 진행이 어려운 점도 존재한다. 따라서 납세자는 최대한 정교한 이전가격 정책을 수립하여 일관되게 적용하고 국조법 규정에 따른 체계적인 문서화(Documentation)를 통해 이전가격 정책의 합리성을 과세당국에 설명하는 게 우선적으로 필요하다. 특히, 조선업 특성 상 로열티와 서비스 거래 위주로 이전가격 정책이 짜여야 하므로 보다 정교한 분석이 요구된다. 예를 들어, 본사가 무형자산을 제공한 경우에는 로열티를 수령해야 하고 용역을 제공한 경우에는 서비스료를 받아야 한다. 이는 상식적으로 쉽게 이해할 수 있다.

그런데 이전가격 관점에서 무형자산과 서비스의 구분이 상황에 따라 어려울 수 있다. 예를 들어 본사 엔지니어와 생산관리 인력을 해외법인에 파견하였는데 이는 해외법인에 노하우가 포함된 무형자산을 제공한 것인가? 아니면 단순 인력 파견 서비스를 제공한 것인가?

무형자산 제공이라면, 국조법 규정에 따라 로열티를 수취해야 하고 로열티는 통상 매출액의 X%가 청구되는 구조가 적용되어야 한다. 반면 서비스 거래일 경우에는 발생원가에 적정 Markup을 가산하여 청구해야 한다. 더하여, 로열티 거래는 사용자 즉, 해외법인의 무형자산 사용에 대한 사용편익에 비례한 청구를 요구하므로 해외법인이 무형자산을 사용하였어도 이전가격 관점의 사용편익이 발생하지 않았다면 정상 로열티율은 0%에 수렴할 수도 있다. 그러나 서비스거래는 제공자의 원가에 비례한 청구가 필요하다.

따라서, 본사는 해외법인에 제공하는 지원활동을 ① 명확히 식별(Identify)하고, ② 해당 지원활동의 경제적 실질이 무형자산인지 서비스 거래인지 이전가격 규정에 따라 구분하고, ③ 가장 합리적인 정상가격 산출방법을 각각 선정하고 분석하여 올바른 대가 청구체계를 마련하고 일관되게 적용해야 한다. 마지막으로 ④ 해당 과정을 체계적으로 문서화(Documentation)하여 이전가격 정책에 대해 국내외 과세당국에 설명해야 한다. 상호합의를 통한 이중과세 해소 절차를 거치는 것 보다 합리적인 이전가격 정책을 수립하고 문서화하는 부분이 반드시 선행되어야 한다.

(4) 특별한 자료 제출 의무가 부여되며 이행 여부에 따라 과태료가 부과, 가산세 면제가 적용됨

국제 거래는 정상가격 여부를 확인하기에 앞서 국제 거래의 금액, 내용 그리고 거래 상대방인 국외 특수관계인의 자산 및 손익 정보와 같은 다양한 정보의 확인을 통한 사실관계 구성이 필요하다. 특히, 국제 거래 상대방이 해외에 소재하고 있기 때문에 일반적으로 자료 확보에 더 많은 시간이 소요된다. 따라서 국조법에서는 국제 거래를 수행하는 납세자에게 다양한 자료 제출 의무를 부여하여 세무조사 시 이전가격과 관련된 과세 정보를 보다 적시에 효과적으로 확보할 수 있도록 제도화하고 있다.

만약 납세자가 국조법에서 정한 기한 내에 자료 제출 의무를 성실히 이행하지 않을 경우 과태료가 부과될 수 있는 한편, 자료 제출 의무를 성실히 이행하여 국조법에서 정한 기한까지 자료 제출, 구비, 보관 등을 실행한 경우에는 가산세 특례 규정에 따라 향후 이전가격 과세처분이 발생하더라도 과소신고가산세 면제를 적용 받을 수 있다.

법인세법 상 부당행위계산 부인 규정 적용 여부를 판단하기 위한 자료의 경우 일반적으로 세무조사 개시 이후에 조사청의 자료 요청과 납세자의 사후적인 자료 준비 및 제출을 통해 과세 정보가 수집되고 있다. 또한, 법인세법 상 부당행위계산 부인 규정 적용 대상에 해당하는 국내 특수관계거래 자료 제출 의무 규정이 별도로 존재하지 않는 점 국조법 상 이전가격 규정과 구별되는 차이점이라고 할 수 있다.

국조법 상 이전가격 규정과 법인세법 상 부당행위계산 부인 규정의 차이

구분	부당행위계산 부인 규정	이전가격 규정
적용 대상	특수관계인과 수행한 조세를 부담하게 감소시킨 것으로 인정 (법인세법 시행령 제88조 및 국조법 시행령 제4조)되는 거래 (손익거래 및 자본거래 모두 해당)	국외특수관계인과의 국제거래 (손익거래만 해당)
특수관계 세부기준	실질적 지배자와 그 친족, 비소액주주와 그 친족, 임원, 직원 및 생계유지자 등 (법인세법 시행령 제2조 참조)	(1) 지분율 요건: 직간접 지분율 50% 이상 (2) 실질 지배력 요건: 공통의 이해관계가 있고 사업방침을 실질 결정하는 경우 (납세자가 명백한 사유 제시하여 항변 가능)
과세 처분 요건	(1) 경제적 합리성이 결여(건전한 사회통념 및 상거래 관행에 위배)된 거래; and (2) 시가 외의 가격으로 수행한 거래	세법 상 정상가격보다 높거나 낮은 가격으로 수행한 거래
자료 제출 의무	일반적인 자료 제출 의무	별도 자료 제출 의무 부여됨 (불이행 시 과태료 부과)
가산세 특례 요건	해당사항 없음	요건 충족 시 과소신고가산세 면제

3. 제도소개

3.1 신성장·원천기술, 국가전략기술 인정제도

Background

정부는 2008년 금융위기 직후 한국 경제가 수출·제조업 중심 구조에서 성장 둔화 위험에 직면하자 구조적 돌파구로 신산업 육성 및 기술경쟁력 강화를 정책의 중심에 두었고 민간의 미래기술 R&D 투자를 세금으로 지원해 경기 회복 및 신성장 창출을 유도하려는 목적으로 신성장동력산업 및 원천기술 분야 연구·개발(R&D) 세액공제를 도입하였다. 이후 수 차례의 개정을 거치면서 대상기술을 확대하고 공제율을 인상하여 왔으며, 2016년말에는 조세특례제한법 개정으로 신성장기술 사업화시설 투자에 대한 세액공제 규정을 신설하였다.

또한 2020년에는 국가안보차원의 전략적 중요성이 인정되고 국민경제 전반에 중대한 영향을 미치는 기술을 국가전략기술로 지정하여 고율의 연구·인력개발비 세액공제 및 통합투자세액공제를 적용 받을 수 있도록 하고 있으며, 매년 신규로 신성장·원천기술 및 국가전략기술을 지정하여 그 범위를 확대하고 있다.

조선업 분야에서도 2025년 11월말 기준으로 전자항해기술, 선박용 모터 설계·제조 기술, 연소 후 이산화탄소 포집 기술, 선박용 암모니아 연료기반 수소생산 시스템 및 연료전지 적용 기술, 선박용 디젤엔진 제조 기술, 암모니아 추진선박의 연료공급 및 후처리 기술, 연료전지, 배터리 및 축발전기 모터를 적용한 선박 발전시스템을 포함한 총 7개의 기술이 신성장·원천기술로 지정되어 있으며, 이 중 4개의 기술이 최근 3년 동안 추가되는 등 지속적으로 기술이 확대 적용되고 있다(조세특례제한법 시행령【별표 7】(2025. 2. 28. 개정)).

연구·인력개발비 세액공제의 경우 기술 인정이 필수요건은 아니지만 다수의 회사들이 심의를 거친 후에 공제를 적용하고 있으며, 통합투자세액공제를 적용 받기 위해서는 반드시 기술 인정(신성장사업화시설, 국가전략기술사업화시설로 인정[1])을 거쳐야 한다는 점에 유의하여야 한다(조세특법 시행령 제21조 제4항 제1호 및 제2호).

연구·인력개발비 세액공제와 통합투자세액공제의 25년 현재 유형별 공제율은 다음과 같다.

연구·인력개발비 세액공제 유형별 비교

구분	법인 구분	일반	신성장·원천기술	국가전략기술
R&D 세액공제	중소기업	Max [A, B] a. 당기발생액×25% b. 증가발생액×50%	당기발생액×(30%+α ¹) → 최대 40%	당기발생액×(40%+β ²) → 최대 50%
	중견기업	Max [a', b'] a'. 당기발생액×8% b'. 증가발생액×40%	[코스닥상장중견] 당기발생액×(25%+α) → 최대 40% [코스닥상장중견 외] 그외기업과 동일	당기발생액×(30%+β) → 최대 40%
	그외기업	Max [a'', b''] a''. 당기발생액×min (2%, 수입금액에서 R&D비용이 차지하는 비율×1/2) b''. 증가발생액×25%	당기발생액×(20%+α) → 최대 30%	당기발생액×(30%+β) → 최대 40%

1. α= Min[해당연도 수입금액에서 신성장·원천기술 연구개발비가 차지하는 비율 × 3, 10%(코스닥상장중견기업은 15%)]

2. β= Min[해당연도 수입금액에서 국가전략기술 연구개발비가 차지하는 비율 × 3, 10%]

통합투자세액공제 유형별 비교

구분	공제 구분	법인 구분	일반	신성장·원천기술	국가전략기술
통합 투자 세액 공제	기본공제	중소기업	투자금액×10%	투자금액×12%	투자금액×25%
		중견기업	투자금액×5%	투자금액×6%	투자금액×15%
		그외기업	투자금액×1%	투자금액×3%	투자금액×15%
	추가공제	공통	직전 3년 연평균 투자금액을 초과하는 금액×10% (기본공제금액 2배 한도)		

KIAT 기술 인정 절차

일반적인 신성장 · 원천기술 및 국가전략기술에 대한 KIAT 인정 절차는 다음과 같다.

순서	구분	설명
Step 1	신청서 제출 (온라인, 상시)	- 연구개발: 별지 제1호, 제3호, 제3호의1, 제4호 서식 - 시설투자: 별지 제2호, 제3호, 제5호 서식 - 상기 법정 신청서식(심의위원회 운영세칙 별지서식) 외 추가자료(발표자료ppt, 인증서등) 제출가능
Step 2	사전조사단 구성	산업계, 학계, 연구계, 전문가격자, 5급 이상 공무원 등 신산업분야 전문가 중 3인 이상
Step 3	신청서 평가	- 서면검토 - 신청서 및 추가자료 검토 - 연구개발 사업계획 발표: 신청기업의 세액공제 신청대상 기술에 대한 설명 및 개발현황, 사업계획 등 발표 - 현장실사 - 신청내용 및 보완사항의 현장확인
Step 4	심의위원회 개최	분기별 1회 심의위원회 개최 (3, 6, 9, 12월)
Step 5	결과통보	- 신청기업에 심의결과 통보 - 의결 후 15일 이내, 신청일이 속한 달의 마지막일로부터 6개월 이내(자료보완기간 제외)
Step 6	이의신청 (희망 시)	- 희망 시 1회에 한하여 이의신청(심의결과 통지 후 30일 이내) - 이의신청서 검토 후 결과통보(심의위원회→신청기업, 접수일부터 45일 이내)

신성장·원천기술의 범위

현행 조선업 관련 신성장·원천기술의 범위는 다음과 같다.

구분	분야	신성장·원천기술
2. 지능정보	마. 착용형 스마트기기	1) 지능형 전자항해 기술: IMO(International Maritime Organization, 국제해사기구)의 e-Navigation 구현을 목적으로 장소에 구애받지 않고 4S(ship to ship, ship to shore, shore to ship, shore to shore) 통신을 구현하는 통신단말장치 제작기술과 그 통신단말장치를 기반으로 육상과의 실시간 디지털통신을 통해 입항부터 출항까지의 항해 업무를 통합적으로 처리하고 증강현실 및 3차원 전자해도를 활용한 충돌·좌초 회피지원기능을 갖는 선박항해시스템 설계 및 구축기술
12. 첨단 소재· 부품·장비	나. 첨단 부품	8) 선박용 모터(Motor) 설계·제조기술 : 각종 펌프(Pump), 압축기, 엔진(Engine) 시동장치, 크레인(Crane), 팬(Pan) 등 일반선박용 모터의 소재·부품 및 액화천연가스(LNG, Liquefied Natural Gas) 추진선박, 가스(Gas) 운반선, 유조선, 화학물 취급선 등 특수선박용 방폭형 모터와 전기 추진선박, 수소 연료전지 선박 등 전기추진용 모터의 핵심 소재·부품을 설계·제작·시험·평가하는 기술
13. 탄소중립	가. 탄소포집· 활용·저장 (CCUS: Carbon Capture, Utilization and Storage)	1) 연소 후 이산화탄소 포집 기술: 화력발전소, 철강, 화학공정, 시멘트공정 및 선박 등에서 화석연료 연소 후 발생하는 배기가스 중 이산화탄소를 효과적으로 분리하기 위한 흡수제, 흡착제, 분리막 등 분리소재를 제조하는 기술과 이를 이용한 이산화탄소 포집공정기술 (2023. 2. 28. 개정)
	나. 수소	12) 선박용 암모니아 연료기반 수소생산 시스템 및 연료전지 적용 기술: 온실가스를 배출하는 기존 선박의 추진시스템을 대체하기 위해 암모니아를 분해하여 수소를 생산하는 시스템 및 이를 활용한 연료전지 적용 기술 (2025. 2. 28. 신설)
	마. 에너지효율· 수송	8) 선박용 디젤엔진 제조 기술: 해상 운송의 추진, 발전용으로 사용하고, 이중연료[액화천연가스(LNG), 액화석유가스(LPG) 등의 가스연료 포함] 사용이 가능한 디젤엔진을 제조하는 기술로, 크랭크 샤프트(Crankshaft), 피스톤(Piston), 피스톤링(Piston Ring), 실린더헤드(Cylinder Head) 등 엔진의 핵심 소재·부품을 설계·제작·시험·평가하는 기술
		10) 암모니아 추진선박의 연료공급 및 후처리 기술 : 암모니아를 연료로 추진하는 선박에 적용되는 암모니아 연료 공급 시스템 및 연소 후 배기가스 후처리 시스템 기술 12) 연료전지, 배터리 및 촉발전기 모터를 적용한 선박 발전시스템: 연료전지, 배터리 및 촉발전기 모터 하이브리드 전력시스템을 선박의 발전원으로 활용하는 기술 (2024. 2. 29. 개정)

3.2 BEPS 보고서 등 국제 거래 자료 제출 의무 이행을 위한 이전가격 관련 신고 제도

Background

국제거래 조사에 있어서 거래 관련 자료 수집이 필수적으로 요구되고 최근 과세당국의 조사 경향 역시 근거 과세를 매우 중시하고 있기 때문에 납세자의 국제거래 자료제출 의무는 계속적으로 강화되어 왔다. 특히, OECD에서 의욕적으로 추진한 BEPS(Base Erosion and Profit Shifting) 프로젝트의 최종 보고서에 합의하면서 다국적 기업의 조세회피 행위를 근절하기 위한 15가지 다양한 규제 방안을 마련하였다. 그 중 납세자에게 가장 직접적인 영향을 미친 규제 방안은 13번째 규제 방안인 이전가격 보고서 의무화이다. 회원국은 이전가격 보고서 신고 서식의 표준화, 신고 내용의 고도화 및 신고 제도의 의무화를 주요 내용으로 하는 제도 개선에 합의하였고, 이에 따라 한국에서도 법제화되어 본격적으로 이전가격 보고서라는 명칭을 대신하여 BEPS 보고서 라는 명칭이 통용되기 시작하였다.

BEPS 보고서 신고 제도가 법제화되면서 국외특수관계인과 국제거래를 수행하는 납세자의 자료 제출 의무가 대폭 강화되어 큰 변화가 찾아오게 되었다. 국조법에서 규정하고 있는 국제거래 자료 제출 의무를 항목 별로 정리하면 다음과 같다.

국제거래에 대한 자료 제출 의무

제출 항목		제출 의무자	제출 또는 구비 기한
BEPS 보고서 (국제거래 정보통합 보고서)	통합기업 보고서	• 당해 과세연도 기준	• 사업연도 종료일이 속하는 달의 말일부터 12개월 이내
	개별기업 보고서	– 별도 매출액 1,000억 초과 – 국제거래 500억 초과	
	국가별 보고서	• 직전 과세연도 기준 – 연결 매출 1조 원 초과; – 최종 모회사	
정상가격 관련 자료	거래가격 결정 관련 자료 (국조법 시행령 제38조 참조)	• 국제거래를 수행하는 납세자(금액 요건 없음)	• 요구를 받은 날로부터 60일 이내 제출
	정상가격 산출방법 입증 자료 (이전가격 보고서)	• 상동	• 법인세 신고 시점까지 증명자료 구비 • 요구를 받은 날로부터 30일 이내 제출
국제거래 명세서 등	• 국제거래명세서 • 국외특수관계인 요약손익 계산서 • 정상가격 산출방법 신고서 • 원가 등의 분담액 조정 명세서	• 자료 항목 별 면제 요건 존재 (국조법 시행령 제36조 참조)	• 사업연도 종료일이 속하는 달의 말일부터 6개월 이내

BEPS 보고서 설명 및 신고 설명

주요 제출 자료 중 납세자의 국제조세 실무에 가장 중요한 영향을 미치는 이전가격 보고서와 BEPS 보고서 신고 제도에 대해서 좀 더 상세히 알아보려고 한다. BEPS 보고서 신고 제도는 앞서 설명한 이전가격 보고서 구비 제도를 더욱 강화하여 결과적으로 신고 서식을 표준화하고 신고 내용을 고도화하였으며 기한 내 제출을 의무화하였다. 이전가격 보고서의 경우 국조법 상 규정에 따라 보고서에 포함되어야 하는 내용만을 정하고 있는 반면, BEPS 보고서는 국조법에서 정한 법정 서식에 따라서 작성 및 제출이 이루어져야 한다. BEPS 보고서 법정 서식은 OECD에서 제안한 BEPS 보고서 표준 서식과 거의 동일하기 때문에 현재 한국의 BEPS 보고서 신고 제도는 OECD에서 제안한 Global Standard에 매우 부합한다. 이를 정리하면 다음과 같다.

BEPS 보고서의 3단계 구성 (Three-tiered Documentation)

구분	통합기업보고서	개별기업보고서	국가별보고서
주요 내용	이전가격의 사업보고서 형태로, 글로벌 사업운영 및 TP정책 등 해외사업활동 전반에 대한 정보	납세자와 국외특수관계자 간의 정상가격 입증 보고서	사업을 영위하는 국가별 매출액, 영업이익, 세금납부실적 등 정보를 글로벌 공통 template에 따라 작성
작성 범위	작성 의무자를 포함하는 최상위 연결 실체 (지점 포함)	작성 의무자와 국제거래를 수행한 국외특수관계인	작성 의무자(최종 모회사)와 연결종속법인 (지점 포함)
작성 내용	1. 연결 실체 전체 법인 현황 2. 전체 법인 지분 구조 3. 전체 법인 사업 내용 4. 전체 법인 공급망 정보 5. 전체 법인 간 거래 현황 (무형자산, 용역, 자금 등)	1. 국외특수관계인 현황 2. 국제거래 현황 3. 거래 별 정상가격 분석 결과 4. 작성 의무자 및 국외특수관계인의 재무 및 세무정보	1. 국가별 수익 2. 국가별 세전손익 3. 국가별 납부세액 4. 국가별 법정 자본금 5. 국가별 종업원수 6. 국가별 유형자산 7. 법인별 수행기능
제출 방식	국내	작성 의무자에 해당하는 내국법인이 사업연도 종료일이 속하는 달의 말일부터 12개월 이내 제출	
	해외	해외법인 소재국 법령에 따라 필요 시 동일한 내용을 현지 제출	해당사항 없음 과세당국이 협정을 맺은 해외과세당국과 자동적으로 정보 교환

OECD는 BEPS 프로젝트를 통해 기존의 이전가격 보고서가 정형화되어 있지 않고 보고서에 담기는 정보가 불완전하고 불충분할 경우 정보의 비대칭을 활용하여 납세자가 조세 회피를 시도할 가능성이 있음을 경계하였다. 그 결과 3단계 접근방법을 통해 이전가격 보고서를 3단계로 분류하고 각 보고서 별 필수적으로 담아야 할 최소한의 정보를 정하여 과세당국과 납세자 간 정보의 비대칭을 해소하고 이전가격 과세정보를 사전에 보다 효과적으로 입수할 수 있는 프로세스를 제도화하였다.

통합기업보고서 (Master File)

통합기업보고서는 연결 실체의 법인 현황, 공급망 정보 및 각종 유형의 특수관계거래 현황에 관한 정보가 기재된다. 따라서 통합기업보고서는 연결 실체 내 법인 간 거래 흐름을 확인할 수 있는 정보를 제공한다.

개별기업보고서 (Local File)

개별기업보고서는 기존의 이전가격 보고서와 유사하다. 작성 의무자 입장에서 당해 사업연도에 발생한 국외특수관계인과의 국제거래에 적용된 이전가격의 정상가격 여부 분석 결과가 기재된다. 통합기업보고서와 개별기업보고서 상의 정보를 교차 확인하게 되면 개별기업보고서 상에 기재된 정보의 특이점은 없는지 또는 누락된 정보는 없는지 확인이 가능하다.

국가별보고서 (Country-by-Country Report)

국가별보고서는 연결 실체 내 전체 법인을 조세관할권 별로 구분하여 회계 상 손익 정보와 납부세액 정보가 기재된다. 보고서는 표 형태로 정보를 기재하도록 구성되어 있어 매우 단순해 보일 수 있으나 국가별 주요 사업활동, 인원 수, 투자 금액 대비 세전이익 및 납부세액 정보를 비교 분석할 수 있기 때문에 국가별 유효세율 정보를 계산할 수 있는 중요한 단서를 제공한다. 또한 국가별보고서는 후술할 글로벌최저한세 계산 시에도 활용되어 그 중요도가 높아지고 있다.

OECD의 BEPS 프로젝트 추진 이후 전세계적으로 BEPS 보고서 신고 제도가 법제화되어 과세당국의 세무조사 시 이전가격에 관한 과세정보를 제공하는데 중요하게 활용되고 있다. 하지만 BEPS 보고서가 과세당국의 과세정보 수집 목적으로만 활용된다고 볼 수는 없다.

BEPS 보고서 신고 제도는 이미 안정적으로 정착되었고 이전가격 이슈는 납세자의 세무조사에서 피할 수 없는 주요 과세 리스크 아이템으로 자리 잡게 되었다. 따라서 매년 BEPS 보고서 제출 의무가 존재하는 납세자라면, 회사의 이전가격 과세 리스크 수준을 사전에 점검하고 과세당국의 잠재적인 문제 제기에 효과적으로 대응할 수 있도록 세무 전략적인 관점에서 BEPS 보고서를 작성하는 세무 리스크 관리 프로세스를 갖추는 것이 보다 현명한 대처라고 할 수 있다.

특히, 국제거래를 수행하는 납세자는 거래 유형 별로 이전가격 결정 시 선정한 정상가격 산출방법의 내용을 법인세 신고 시 제출하도록 요구된다. 납세자는 당해 사업연도에 선정한 정상가격 산출방법의 세무상 합리성과 선정된 정상가격 산출방법에 따라 수행한 이전가격 분석 결과 등을 법인세 신고 시점까지 문서화하여 보관 및 비치하고, 과세당국으로부터 요구를 받은 날로부터 30일 이내에 제출할 경우 해당 사업연도의 정상가격 산출방법 입증 자료를 동기화하여 구비한 것으로 인정 받을 수 있다.

국조법 제17조 제1항 [국제거래 자료 제출 이행에 따른 가산세 적용의 특례]

- ① 과세당국은 이 절의 규정을 적용할 때 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 「국세기본법」 제47조의 3에 따른 과소신고가산세를 부과하지 아니한다. (2020. 12. 22. 개정)
3. 납세의무자가 소득세나 법인세를 신고할 때 적용한 정상가격 산출방법에 관하여 증명자료를 보관·비치하거나 제16조 제1항에 따른 개별기업보고서를 기한까지 제출하고, 합리적 판단에 따라 그 정상가격 산출방법을 선택하여 적용한 것으로 인정되는 경우 (2020. 12. 22. 개정)

3.3 글로벌최저한세 신고 제도

Background

OECD/G20 이행체계는 2018년부터 변화하는 디지털 경제환경에 맞게 국제조세 체계를 개편할 수 있도록 Pillar 2 글로벌최저한세에 대한 논의를 진행해 왔으며, 2021년 10월 전격적인 국제적 합의를 거쳐, 2021년 12월에 글로벌최저한세 모델규정, 2022년 3월에 모델규정에 대한 주석서를 발표하고 142개 참여국에 대한 내국세법 입법에 대한 지침을 제공하였다.

해당 모델규정 등을 기반으로 여러 국가에서 글로벌최저한세 입법 절차를 진행해 왔으며, 이 중 한국은 2022년 12월 23일 세제개편안이 국회 본회의를 통과함에 따라 기존 국제조세조정에 관한 법률(이하 “국조법”)상 새로운 장을 신설(5장 ‘글로벌최저한세의 과세’)하는 방식으로 입법하였다.

국조법에 포함된 글로벌최저한세 규정은 2024년 12월 현재 기준으로 총 5개 절, 28개 조로 구성되어 있으며, OECD의 모델 규정상 내용을 충실히 반영하고 있다.

적용대상 및 적용 방식

- **적용대상**

직전 4개 사업연도 중 2개 이상 사업연도의 연결매출액 7.5억 유로 이상 다국적 기업 그룹

- **적용 방식**

다국적기업그룹의 구성기업 중 동일 국가에 소재한 구성기업간 소득, 세액을 합산하여 실효세율을 산정하고, 해당 실효세율이 15%에 미달 시 부족분에 대한 추가세액을 산정하여 해당 추가세액을 납부

국가별 실효세율 및 추가세액의 계산

- 국가별로 계산한 실효세율(=조정대상조세/글로벌최저한세소득)을 기준으로 최저한세율(15%)에 미달하는 만큼 추가과세
- 추가세액 = (최저한세율 - 국가별 실효세율) × 초과이익
 - (*)1 조정대상조세: 각 구성기업의 회계상 법인세비용에 여러 조정을 반영한 금액의 합계
 - (*)2 글로벌최저한세소득: 각 구성기업의 회계상 당기순이익에 조정사항을 반영한 소득 합계
 - (*)3 초과이익: 조정소득에서 해당 국가 내 유형자산가액 및 급여액 합계액에 일정율을 곱한 실질기반 제외소득을 차감하여 산정
- 국가별 실효세율 및 추가세액 계산 시 원칙적으로 동일 그룹 내 동일 국가에 소재한 구성기업들을 합산하여 계산하는 것이 원칙이나, 공동기업 (회계상 지분법 회계처리 대상 자회사로서 연결집단 보유 지분율이 50% 이상) 및 산하 구성기업, 소수지분구성기업 (회계상 연결 종속기업에 해당하나 연결집단 보유 지분율 30% 이하) 및 산하 구성기업 등은 별도로 실효세율을 산정해야 함

글로벌최저한세는 소득산입규칙과 소득산입보완규칙으로 나누어 이해할 수 있으며, 통상적으로 현지 실효세율이 15%에 미달하여 추가세액을 본사 단계에서 납부하는 것은 소득산입규칙에 해당한다.

좀 더 구체적으로 소득산입규칙에 대해서 알아보도록 하겠다. 글로벌최저한세로 인한 추가세액은 원칙적으로 최종모기업(연결재무제표 작성 시 최종 모기업)이 저율과세구성기업에 대한 지분율만큼 곱하여 납부하는 것이 원칙이다. 최종모기업이 소재한 국가에서 적격소득산입규칙이 적용되지 않는 경우 차상위 모기업이 납부하는 것이 필요하다. 단, 예외적으로 제3자가 20% 초과 지분을 직간접적으로 보유하고 다른 구성기업의 지분을 보유하는 부분소유중간모기업 등은 우선적으로 납세의무를 부담해야 한다. (예를 들어 연결 최종모기업이 상장 자회사를 보유시 해당 상장 자회사가 추가세액 납세 의무 부담 가능성 존재)

소득산입보완규칙은 최종모기업이 소재한 국가의 실효세율이 15%에 미달하거나, 모기업 소재지국에서 적격소득산입규칙을 도입하지 않아 소득산입규칙 하에서 추가세액이 과세되지 않는 경우에 보완적으로 적용되는 기준이다. 이 경우 동일 그룹 내 적격 소득산입보완규칙을 도입한 국가에 소재한 구성기업에 추가세액을 안분하여 각 구성기업이 안분 받은 추가세액을 납부하게 된다.

한편, 상기 방식 외에도 OECD 모델 규정 상 각 국가에서 적격소재지추가세액(Qualified Domestic Minimum Top-up Tax) 과세 제도 도입 시 각 국 구성기업에서 발생한 추가세액을 해당 소재지 국가에서 우선 징수할 수 있는 방안이 존재한다. (소득산입규칙 또는 소득산입보완규칙 보다 우선 적용).

베트남, 헝가리, 튀르키예 등 일부 국가에서는 2024 사업연도부터 '내국추가세'를 적용하며, 한국에서도 이번 세법개정안에 '내국추가세'가 추가되었으며 2026년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도부터 적용될 것으로 예상된다.

신고 및 납부 기한

- **시행 시기**

소득산입규칙은 2024년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도부터 적용. 소득산입보완규칙은 2025년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도부터 적용. 내국추가세는 2026년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도부터 적용될 것으로 예상

- **신고 및 납부기한**

사업연도 종료일로부터 15개월 (첫 적용 연도의 경우 18개월) 이내

- 12월말 법인의 경우 2024년 사업연도부터 글로벌최저한세 규정이 적용되고, 2026년 6월 30일까지 최초 사업연도(2024 사업 연도)에 대한 신고 및 납부 의무 이행 필요

당초 글로벌최저한세에 대한 국제적 합의 시, 글로벌최저한세 도입 여부는 각 국가의 자율에 맡기 되 소득산입보완규칙 등을 포함하여 특정 국가에서 소득산입규칙을 도입하지 않거나 도입을 지연 하는 경우 다른 국가에 과세권이 이관되도록 하였다. 결국 각 국이 경쟁적으로 글로벌최저한세 입 법을 하도록 안전장치를 강구해 둔 것으로 이해할 수 있다.

한편, 글로벌최저한세 시행 전에는 국내 소재 법인들의 과세소득에 대해서만 국내에서 법인세를 납 부하였다면, 글로벌최저한세 시행으로 인해 해외 자회사 및 고정사업장의 국가별 실효세율이 15% 에 미달하는 경우 해당 추가세액을 국내에서 법인세로 납부해야 할 수 있다.

결산 목적 상 글로벌최저한세 규정을 적용 받는 다국적기업그룹은 분반기 결산시부터 글로벌최저 한세 과세 예상금액에 대한 법인세 비용을 반영하고 이를 입증할 수 있는 문서를 구비하여야 하며, 이에 대해 외부 감사인으로부터 해당 문서를 검토 받아야 한다.

글로벌최저한세에 따른 신고, 납부의무를 이행하기 위해서는 해외 자회사들의 법인세 신고·납부 내역뿐만 아니라 연결기준 개별 재무제표에 대한 관리, 이연법인세 자료 취합 및 가공, 글로벌 최저 한세 규정상 다른 제반 조정 및 예외 사항 반영에 상당한 노력과 시간 및 비용이 발생할 것이다.

Contacts

산업 Leader

IME 산업 Leader

한재상 Partner
02-3781-0102
jaesang.han@pwc.com

Shipbuilding 산업 Leader

주대현 Partner
02-3781-9601
daehyun.jou@pwc.com

Shipbuilding 산업 전문가

Assurance

정양수 Partner
02-709-0261
yang-soo.jeong@pwc.com

이준혁 Partner
02-3781-9822
jun-hyouk.lee@pwc.com

박호준 Partner
02-3781-3465
ho-jun.park@pwc.com

심재우 Partner
02-709-8067
jae-woo.shim@pwc.com

이준규 Director
02-709-8818
jun-kew.lee@pwc.com

조윤환 Director
02-709-8228
yun-hwan.cho@pwc.com

Tax

한성근 Partner
02-709-8156
seong-keun.han@pwc.com

안성민 Partner
02-3781-0086
sung-min.ahn@pwc.com





삼일회계법인

삼일회계법인의 간행물은 일반적인 정보제공 및 지식전달을 위하여 제작된 것으로, 구체적인 회계이슈나 세무이슈 등에 대한 삼일회계법인의 의견이 아님을 유념하여 주시기 바랍니다. 본 간행물의 정보를 이용하여 문제가 발생하는 경우 삼일회계법인은 어떠한 법적 책임도 지지 아니하며, 본 간행물의 정보와 관련하여 의사결정이 필요한 경우에는, 반드시 삼일회계법인 전문가의 자문 또는 조언을 받으시기 바랍니다.

S/N: 2606A-RP-085