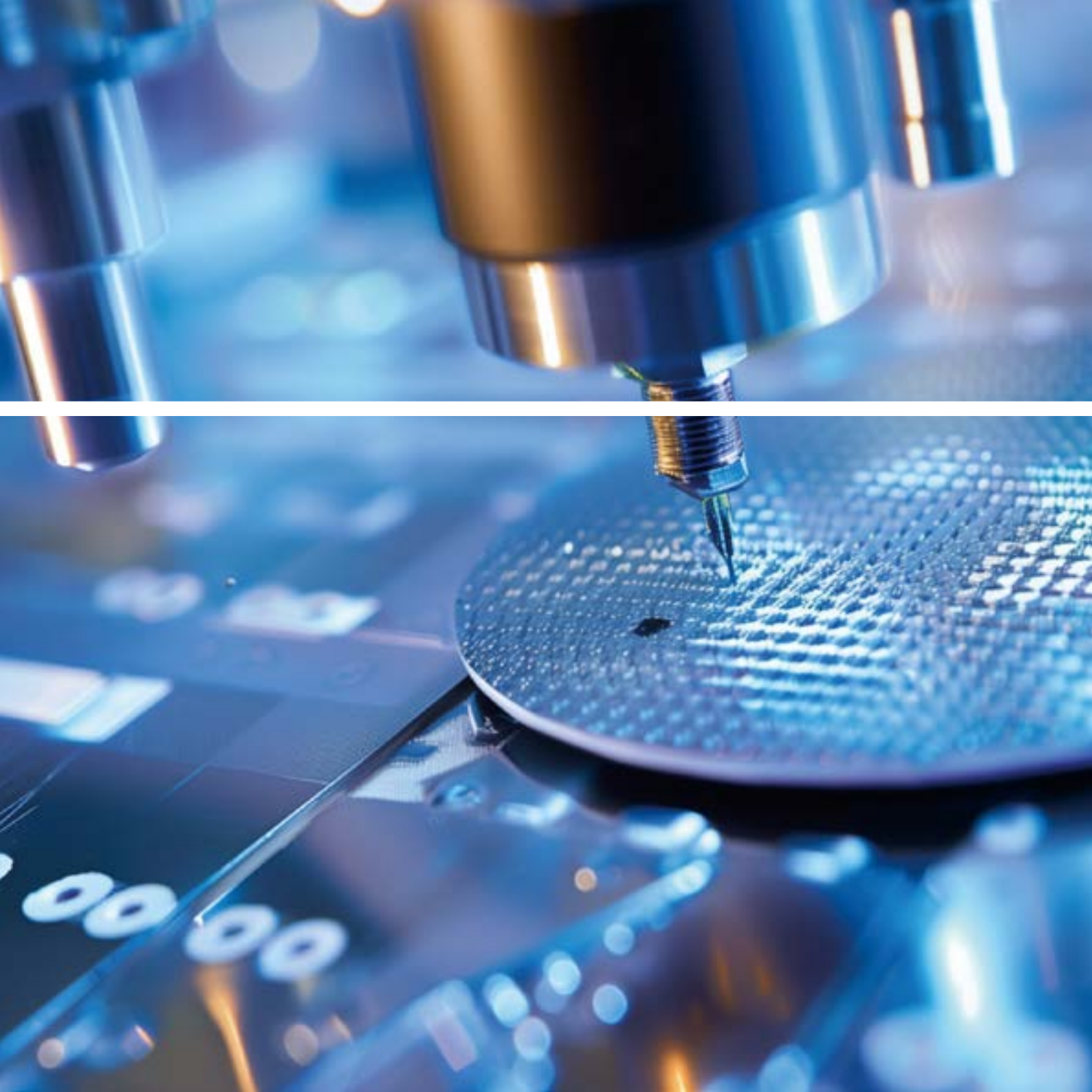


반도체 산업 재무·세무 및 회계 Guidebook

January 2025



삼일회계법인



Disclaimer

사용자 가이드는 귀하가 처한 모든 예외적인 상황을 반영하지 못할 수 있습니다.
정확한 적용과 해석을 위해서는 삼일PwC 전문가의 공식적인 조언을 받을 것을 권고 드립니다.

인사말

안녕하십니까?

‘산업의 쌀’로 불리는 반도체는 글로벌 기술 패권 전쟁의 핵심 대상이며 생성형 AI 대중화 시대를 맞아 그 중요성은 더욱 커지고 있습니다. 이러한 시대적 흐름에 따라 미국을 비롯한 세계 주요국들은 반도체 경쟁의 우위를 점하기 위해서 정책적 지원 등 적극적으로 대응하고 있습니다. 미국-중국-대만-우리나라 중심의 기존 반도체 공급망에 근본적인 변화가 요구되고 있는 지금, 우리나라 입장에서 메모리 반도체의 초격차 유지 및 비메모리 반도체 경쟁력 강화 노력이 절실한 때입니다.

이러한 시대적인 분위기에 발맞추어, 저희 삼일회계법인에서는 우리나라 반도체 산업의 역량 강화에 조금이라도 도움을 드리고자, 반도체 산업에 특화된 재무, 세무 및 회계 Guidebook을 발간하게 되었습니다.

동 Guidebook의 Section I에서는 반도체 산업의 Value Chain 및 M&A Trend를 소개하고, Section II에서는 반도체 기업이 국내조세 와 국제조세 리스크 관리를 위해 알아야 할 핵심 이슈를 설명하며, Section III에서는 비메모리 반도체 산업의 성장에 따라 역할이 강조되고 있는 Fabless, Design house 및 IP 기업의 회계 이슈를 다루고 있습니다.

이번 Guidebook이 국내 반도체 산업의 Finance 경쟁력 강화에 이바지 할 수 있기를 기대합니다. 앞으로도 지속적인 업데이트를 통해, 반도체 산업의 발전에 실질적인 도움이 되도록 노력하겠습니다.

감사합니다.

기술·미디어·통신(“TMT”) 산업
반도체 Sector 팀

Contents

I. 반도체 산업 Value Chain 및 M&A Trend	4
1. 반도체 시장 Overview	5
2. 반도체 Value Chain Overview (8대 공정)	6
3. 반도체 산업 생태계	7
4. M&A 동향 및 Implication	9
II. 반도체 산업 국내조세 및 국제조세 주요 이슈	13
1. 주요 세목 별 핵심 세무 이슈	14
1.1 국내조세 : ① 법인세	14
1) R&D세액공제의 적용범위	
2) 개발비 자산화의 선택 가능성	
1.1 국내조세 : ② 부가가치세	18
1.1 국내조세 : ③ 소득세	20
1.1 국내조세 : ④ 원천세	24
1.1 국내조세 : ⑤ 지방세	28
1) 클린룸 공조설비의 취득세 과세대상 판단	
2) 압축공기 시스템의 취득세 과세대상 판단	
1.2 국제조세	32
1) 국외특수관계인과의 국제거래 시 이전가격 이슈	
2) 글로벌최저한세 계산 시 세액공제의 세무상 취급 이슈	
2. 국내·외 주요 조세 제도 소개	37
2.1 신성장·원천기술, 국가전략기술 인정제도	37
2.2 이전가격 보고서 및 BEPS 보고서 신고 제도 소개	40
2.3 글로벌최저한세 신고 제도	46

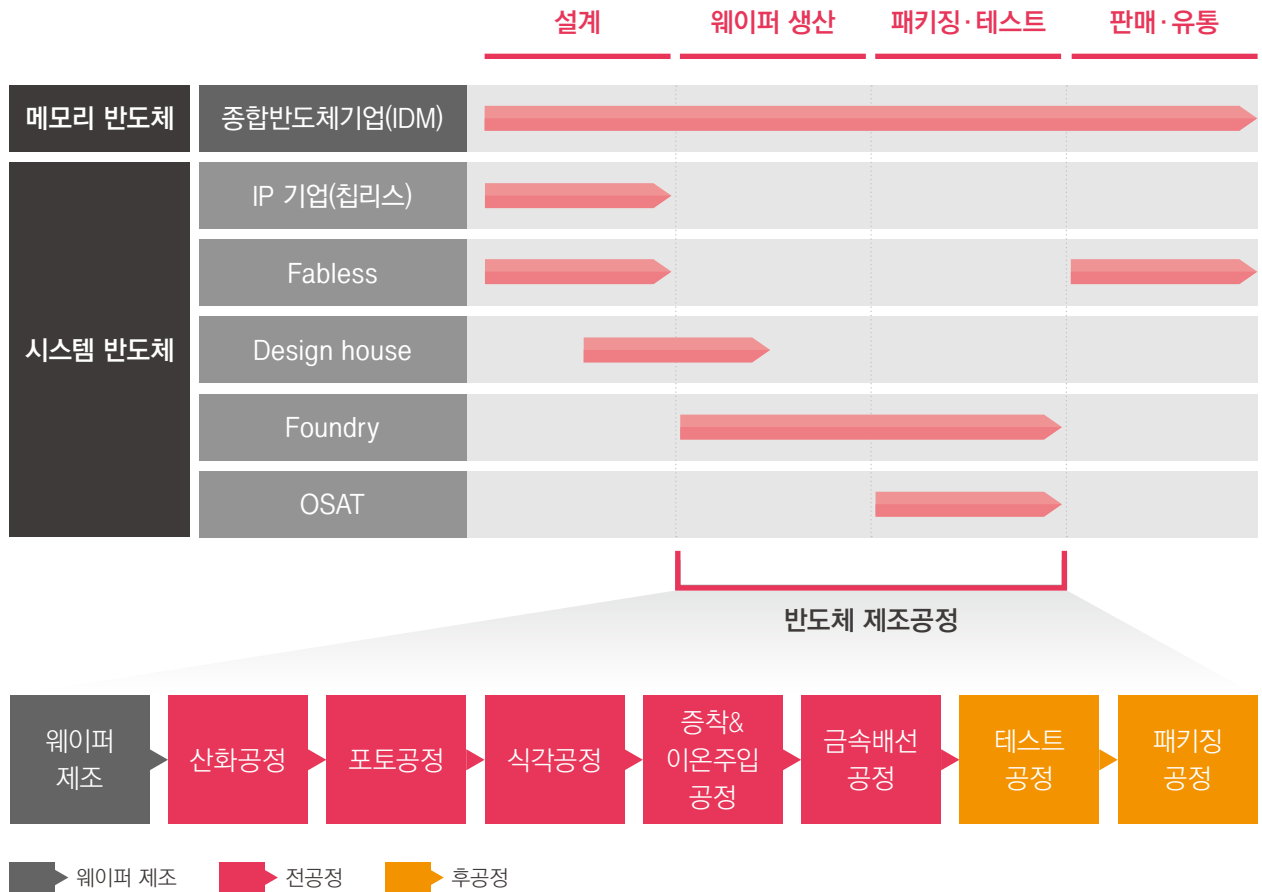
III. Fabless, Design house 및 IP 기업 주요 회계이슈	49
1. Fabless 및 Design house	50
1.1 단일의 수행의무 1 : 반도체 칩 판매 및 포팅 서비스	50
1.2 단일의 수행의무 2 : NRE 계약의 수행의무 식별	52
1.3 진행기준 수익인식 : NRE 계약의 수익 인식	54
1.4 통제이전에 따른 수익인식 : 대리점 매출	56
1.5 본인·대리인 1 : Fabless 설계관련 전공정 디자인과 후공정 디자인	57
1.6 본인·대리인 2 : 양산매출	59
1.7 유형자산 : Mask 제작비용	61
1.8 무형자산 : Software 구입비용	63
1.9 리스 : 위탁생산 계약에 포함된 리스요소 식별	64
2. IP 기업	66
2.1 구분되는 재화와 용역 : IP Solution 제공 및 Engineering 서비스	66
2.2 통제이전에 따른 수익인식 : 유형별 수익인식	68
2.3 수익인식 전 관련원가(투입원가) 회계처리	70
Contacts	71

I

반도체 산업 Value Chain 및 M&A Trend



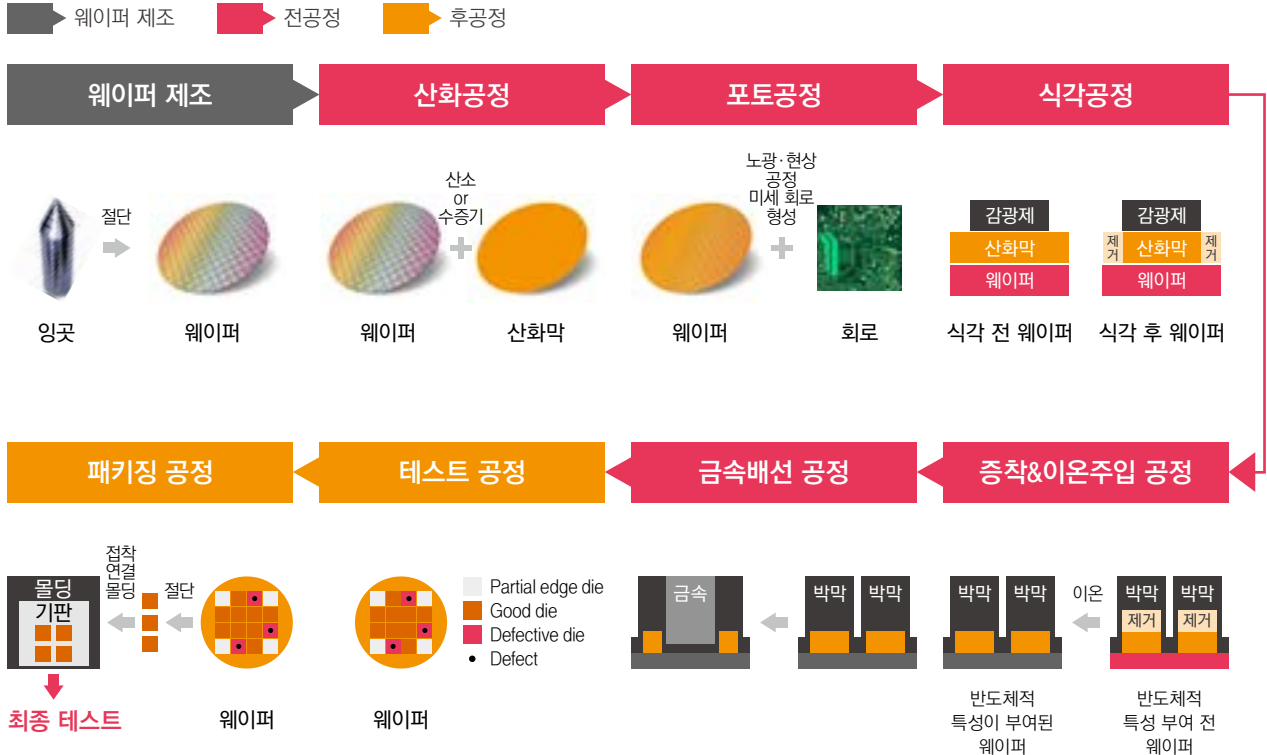
1 반도체 시장 Overview



반도체는 크게 메모리 반도체와 시스템 반도체(비메모리 반도체)로 분류되며, 설계, 웨이퍼 생산, 패키징 및 테스트, 판매 및 유통과정을 거쳐 소비자에게 판매된다. 메모리 반도체의 경우 IDM(Integrated Device Manufacturer, 종합 반도체 기업)이 상기 4가지의 과정을 모두 수행하며, 시스템 반도체의 경우 각 절차가 비교적 전문화되어 있는 경향을 보인다. 이 중 설계단계는 흔히 팹리스(Fabless)라 불리는 설계 전문 기업에 의해 진행되며, 설계가 완료된 이후 생산을 담당하는 파운드리(Foundry) 기업으로 넘어가 판매 유통과정을 거치게 된다.

생산된 반도체는 판매 전 패키징 및 테스트 절차를 밟게 되며, 경우에 따라 해당 과정을 전문적으로 수행하는 OSAT(Outsourced Semiconductor Assembly and Test) 기업이 관여하기도 한다. 위 과정 중 웨이퍼 생산, 패키징 및 테스트 과정이 실제 반도체를 생산하는 '제조' 과정이라 볼 수 있는데, 웨이퍼 제조, 전공정 및 후공정 과정을 통해 제조되며, 보다 세부적으로는 8가지의 공정을 통해 최종 제품으로 탄생한다.

2 반도체 Value Chain Overview (8대 공정)



웨이퍼 제조의 경우, 실리콘 잉곳(ingot)의 제조와 이를 절단, 연마, 세척하여, 최종 검사를 통해 웨이퍼를 생산하는 공정을 의미한다. 잉곳은 웨이퍼로 제조되기 전의 실리콘 기둥으로, 이를 절단하여 반도체의 기초 제조인 웨이퍼를 생산한다. 이러한 웨이퍼 제조 공정을 통해 생산된 웨이퍼는 산화-포토-식각 공정을 거쳐 회로가 주입된다. 산화공정은 웨이퍼 표면에 산화막을 형성하는 과정으로, 산화막은 이후 과정인 식각 및 이온 주입 과정에서 방지막 역할을 수행하여, 웨이퍼가 설계된 회로대로 제조될 수 있도록 한다. 포토공정은 웨이퍼에 회로를 그려넣는 과정으로, 감광액 도포 후 노광, 현상하는 방식으로 진행된다. 식각 공정에서는 포토공정에서 입혀진 감광액을 제외한 부분을 깎아내게 되며, 이후 증착 및 이온주입공정을 통해 전기적 특성을 부여하게 된다 (8대 공정에 포함되어 있지는 않지만, 산화-포토-식각 과정에서 발생하는 불순물을 제거하기 위한 세정 공정을 거친다.)

금속배선 공정을 통해 배선까지 완료된 반도체에 테스트 및 패키징 공정이 진행되며 이러한 공정은 통상 후공정으로 지칭된다. 테스트 공정에서는 웨이퍼 내의 개별 Die 품질을 테스트하게 되며, 이중 양품을 절단하여 칩으로 제조한다. 절단된 칩은 패키징 과정을 거치게 되며, 패키징 테스트 이후 최종 제품으로 판매된다.

3 반도체 산업 생태계



앞서 간략히 살펴본 반도체 제조공정은 각 공정이 고도화 되어 있는 바, 각 공정별로 다양한 소재, 부품 및 장비 산업이 복합적으로 연계되어 있는 모습을 보인다. 본 Section에서는 전, 후공정 각각에 대해 Value chain을 구성하는 소재·부품·장비 업체를 중심으로 알아보고자 한다.

1 전공정 생태계 Overview

국내 반도체용 폴리실리콘 및 실리콘 웨이퍼 시장은 OCI 및 SK실트론이 실질적으로 독점하고 있다. 반도체용 폴리실리콘은 태양광용보다 높은 순도가 요구되며, 주로 OCI가 공급하고 있는 상황이다. 최근 전기차, 신재생에너지 관련 산업 성장에 따른 전력반도체가 각광받고 있으며, 이와 관련한 주요 원재료인 SiC(Silicon Carbide) 웨이퍼 시장이 성장하고 있다. SiC란 실리콘과 탄소의 화합물로, 고온 및 고전압 조건에서 우수한 성능을 발휘하는 특성을 지니고 있다.

산화공정은 웨이퍼에 산화막을 형성하는 공정으로, 최근 반도체 미세화와 발맞춰 기술 발전이 거듭되고 있다. 기존 반도체 공정상에서 절연막 용도로 SiO₂가 주로 사용되었으나, 회로 미세화에 따른 영향으로 고유전 물질(High-K)이 사용되고 있다. 고유전 물질의 공급은 일본, 미국 공급사가 주로 담당해왔으나, 2010년대 중반부터 점차 국산화되고 있는 추세이다.

포토 공정은 2020년 이전 반도체 미세화를 주도한 공정으로, 최근 미세 회로 설계가 가능한 EUV 방식이 각광받고 있다. EUV용 PR, 마스크, 펠리클 등은 국내 기업이 생산 및 개발중이나, 공정의 핵심 장비인 EUV 노광 장비(=스캐너)의 경우, 전세계적으로 ASML이 독점 생산하고 있다.

식각 공정은 DRAM 미세화 및 3D NAND 단수 증가에 따라 관련 장비 및 소재의 시장 규모가 증가하고 있으며, 국내 기업의 기술개발로 인해 비교적 높은 국산화율을 보여주고 있다. 증착 공정용 고순도 화학물질 및 특수가스의 경우 주로 수입되나, 증착 장비는 주성엔지니어링 등의 기업이 기술력을 선도하며 국산화 수준을 제고하고 있다. 최근 ALD(Atomic Layer Deposition) 기술의 중요성이 높아지며, 박막공정 장비에 대한 투자 비중이 높아지는 추세를 보여주고 있다.

추가적으로 산화-포토-식각, 더 나아가 세정 공정에서 가스 및 케미칼 사용량이 점차 증가하는 추세가 관측되고 있다. 점차 반도체가 고단화, 집적화될수록 미세 공정에 대한 수요 증가로 가스 및 케미칼의 사용량이 증가하는 것이다.

연마 공정은 반도체 회로의 오차율을 감소시켜 수율을 높이는 데 중요한 역할을 하는 공정이며, CMP(Chemical Mechanical Process) Slurry 원재료의 중요성이 매우 높다. 세정 공정의 경우 생산 Capacity 증대 등으로 인해 외주화 경향이 눈에 띄고 있으며, 점차 세정 전문 기업이 등장하고 있다.

2 후공정 생태계 Overview

반도체 기술의 발전에 따라, 후공정인 테스트-패키징 공정의 중요성이 점차 높아지고 있으며, 후공정에 대한 대규모 Capex가 요구됨에 따라 범용 후공정의 외주화 추세가 관측되고 있다. 이 중 테스트 공정은 전기적 특성 검사를 통해 칩의 불량률을 검사하는 고정으로, 웨이퍼 단계의 테스트와 패키징 공정이 완료된 후의 테스트로 구성된다. 테스트 공정의 장비는 각 회사별 제품에 맞추어 제작될 필요가 있어, 수주방식으로 제작되며, 소재 및 부품 대비 높은 중요성을 지니고 있다.

패키징 공정은 전공정에서 완성된 웨이퍼를 절단, 칩 접착, 금선연결 및 몰딩의 과정을 거쳐 최종적인 반도체 제품으로 제조하는 공정으로, 주로 메모리 패키징과 비메모리 패키징으로 구분된다. 메모리 반도체인 HBM의 경우, 패키징 공정의 중요도가 매우 높아, 각 메모리 반도체 제조사 별 패키징 기술 개발이 적극적으로 진행 중이다.

패키징 공정은 후면연삭, 절단, 와이어본딩, 몰딩 등의 세부공정으로 구성되며, 각 공정별로 상이한 장비, 소재 및 부품을 필요로 하여 그 종류가 매우 다양한 편이다. 기존 패키징 공정의 경우, 소재와 부품의 중요성이 높게 인식되었으나, 최근 공정의 고도화로 인해 대규모 장비투자에 대한 중요성이 높아지는 추세이다.

4 M&A 동향 및 Implication

반도체 관련 업체에 대한 M&A는 Scale up 및 Diversification 측면에서 그동안 매우 활발하게 진행되었으며, 초 거대 회사 간 Mega Deal 및 기술 확충을 위한 초창기 기업에 대한 M&A 사례보다는 최근 국내에서 빈번히 관측되었던 각 공정별 M&A 동향에 대하여 크게 네 가지 sector로 구분하여 대표 Deal에 대하여 살펴보려고 한다.

	전공정	후공정
가스·케미칼	1 반도체용 특수가스	
소재·부품	2 전공정 소재 및 부품	
OSAT		3 후공정·OSAT
기타	4 AI 반도체	

1 반도체용 특수가스

특수가스는 반도체, 디스플레이, 태양광 등 성장성이 높은 전방산업에 반드시 필요한 소재로, 반도체 산업의 공정 고도화(고단화, 미세화) 및 국내·외 Fab 증설 계획에 따라 인프라성 산업임에도 높은 성장을 기대하고 있다. 또한 대규모 투자, 전방산업의 기술적 요구사항, 규제 및 인증을 충족하는 업체만 영위 가능하며, 주요 Player들은 견고한 진입장벽 하에서 높은 매출 및 이익률을 향유하고 있다. 이에 특수가스 업체들은 통상 높은 multiple로 거래되고 있으며, 최근 각 대기업들에서 진행하는 포트폴리오 조정(Rebalancing) 중 가장 주목 받는 산업 중 하나이다.

SK스페셜티는 약 40여 년 업력의 Global 1위 특수가스 제조사로 국내 및 중국에서 NF3, WF6, SiH4 등 특수가스를 생산하고 있다. 2016년 OCI그룹에서 SK그룹으로 편입(약 4,800억원에 49% 매각)되었으며, 그 이후 2021년 8월 기존의 SK머티리얼즈를 특수가스·지주사업 부문으로 분할하여, 지주사업 부문을 지주사와 합병하고, 특수가스 부문을 신설법인화 하면서, 신규 설립된 법인이 SK스페셜티이다. 전방산업의 성장 및 지속적 공장 증설로 성장하였으며, 2023년 기준 매출 6,817억원 및 EBITDA 2,400억원을 달성하였다.

Target	OCI머티리얼즈		
사업 내용	국내 및 중국에서 NF3, WF6, SiH4 등 특수가스를 생산		
Buyer	SK	Seller	OCI
시기	15년 11월 각사 이사회 개최 16년 1월 종결		
상장 여부	21년 상장폐지 - SK, SK머티리얼즈 합병하여 상장폐지 후 SK스페셜티 설립		
비고	24년 9월말 현재 SK스페셜티 지분 매각 중(우선협상대상자: 한앤컴퍼니)		

그룹 리밸런싱 전략에 따라 SK스페셜티에 대한 지분 매각이 진행 중이며, 우선협상대상자로 한앤컴퍼니를 선정하여 딜에 대한 논의를 진행 중인 것으로 알려져 있다. 다만 유사업체인 효성화학 특수가스 사업부가 최근 반도체 경기 악화 및 Fab 증설 연기에 따라, 결국 계열사로 인수되면서 SK스페셜티에 대한 딜 또한 그 향방 및 결과에 대한 시장의 관심이 뜨겁다.

2 전공정 소재 및 부품

전공정 소재·부품 영역은 높은 진입장벽이 있는 시장이므로 해외업체와의 기술적 장벽을 극복하고 국산화에 성공한 경우, 실질적으로 높은 시장 지배력을 행사하게 된다. 또한 각 업체에 맞춤형 형태로 공급되기 때문에 switching cost가 높아, 소재·부품 제조사들은 상대적으로 높은 이익률을 누리고 있다. 따라서 전공정 소재·부품 영역은 투자 매력도가 높아 여러 Deal이 관측되는 분야이다.

해당 sector에서의 가장 대표적인 Deal은 24년 2월 종결된 SK엔펠스의 파인세라믹스 사업 매각 사례라고 볼 수 있다. SK엔펠스 파인세라믹스 사업부는 반도체 식각 공정에 사용되는 소모성 부품인 알루미늄(Al_2O_3), 실리콘(Si), 실리콘카바이드(SiC), 쿼츠(Quartz) 등을 제조하며, 반도체 공정에 필요한 부품을 전세계 반도체 장비업체와 반도체 제조업체에 공급해 반도체 소재와 부품의 국산화 비중을 높이는 데 일조하였다. 다만, 고부가 반도체 소재 신사업 및 후공정 부품에 보다 집중하고자 본 건 매각을 진행하게 되었으며, 매수인 입장에서는 반도체 산업에 대한 진출 Needs가 있었기에 본 건 딜이 진행되게 되었다. Deal 진행 도중 반도체 경기악화로 인한 사업계획 대비 Target의 급격한 실적 하락 등으로 인한 난관이 있었으나, 영업 측면에서의 성장 방안 제시 및 비용 측면에서의 효율성 제고 방안 등을 상호 합의하여 Deal이 마무리될 수 있었다.

Target	SK엔펠스 파인세라믹스 사업(영업양수도, 3,600억원)
사업 내용	반도체 식각 공정에 사용되는 소모성 부품인 알루미늄(Al_2O_3), 실리콘(Si), 실리콘카바이드(SiC), 쿼츠(Quartz) 등 제조
Buyer	한앤컴퍼니
Seller	SK엔펠스
시기	23년 5월 31일 Binding MOU체결 23년 10월 31일 본계약 체결 24년 2월 종결
경쟁구도	Private Deal 방식

3 후공정·OSAT

후공정 시장의 경우 웨이퍼 테스트를 주력으로 삼은 두산테스나 매각 사례가 대표적이다. OSAT 기업인 테스나는 반도체 후공정 웨이퍼 테스트 분야 시장점유율 1위 업체로, 삼성전자와 SK하이닉스의 주요 협력사이다. 테스트 제품군 다변화 및 설비 증설을 통해 빠른 성장 중이었으며, 확고한 기술력을 바탕으로 안정적인 실적을 실현하는 회사이다.

매도 측인 에이스에쿼티파트너스에서는 인수 3년차 당시 Exit Needs가 존재하는 동시에 지속적인 Capex를 통한 기술 격차 유지를 위한 투자자 유치를 원하는 상황이었으며, 인수 측인 두산그룹에서는 향후 파운드리 시장 확대에 따라 OSAT 시장 잠재력 및 성장성이 높다는 평가를 하면서 그룹 내 반도체 분야 최초 투자를 검토하고 있었다. 이에 본 건 딜에 대한 검토가 진행되게 되었으며, 비공개 Auction Deal을 진행하면서 Deal Certainty가 높은 Bidder를 선정하여 신속한 의사결정을 support하며 성공적으로 딜이 종결되었다.

Target	테스나(38.7% 지분 기준 4,600억원)
사업 내용	비메모리 반도체 반제품(웨이퍼) 및 완제품(패키징) 테스트 전문업체
Buyer	두산그룹(두산포트폴리오홀딩스)
Seller	에이스에쿼티파트너스(지분 38.7%)
시기	22년 3월 본계약 체결 22년 4월 거래 종결
경쟁구도	Private Deal 방식

4 AI 반도체

AI 기술 및 시장이 발전함에 따라 AI 서비스 확산이 점차 본격화되면서 추론용 반도체(GPU 및 NPU)에 대한 수요가 높아지고 있다. AI 학습에 적합한 Nvidia의 GPU가 초기 AI 반도체 시장을 선점하였으나, 점차 신규 NPU Player들은 대규모 AI 모델 학습 및 추론을 지원하기 위해 시장 수요에 맞는 고사양 신규 Chip 개발 중이다. 국내에서도 각 스타트업들이 R&D에 필요한 외부 Fund Raising도 지속 추진 중이며, 특히 수천억원 규모의 Value를 인정받으며 시리즈 투자를 받고 있는 사례 또한 확인된다. 추후 기술 개발 및 Track Record 확보 과정에서 여러 AI 반도체 회사에서의 추가 자금 확충이 예상되며, 이에 따른 투자유치 Deal이 다수 발생할 것으로 예상된다.

최근 관측되는 가장 대표적인 일은 사피온코리아와 리벨리온 간의 합병이다. 양사는 글로벌 AI반도체 경쟁 '골든타임' 사수에 총력을 기울이기 위해 합병을 결정하였으며, 이에 합산 가치 1조원이 넘는 대한민국을 대표할 AI 반도체 기업이 탄생하게 되었다. 리벨리온이 통합법인의 경영을 담당하고 SKT는 전략적 투자자로 글로벌 진출을 지원할 예정이고, SK스퀘어와 SK하이닉스도 사피온의 주주사로서 합병법인을 지원할 예정이다.

Target	사피온코리아 - 리벨리온 합병
Deal Value	사피온코리아와 리벨리온의 기업가치 비율은 1대 2.4, 양사 합산 기업가치 1조원 이상
사업 내용	AI 반도체 Fabless
시기	24년 8월 합병 본계약 체결 24년 12월 1일 합병기일

II

반도체 산업 국내조세 및 국제조세 주요 이슈



1 주요 세목 별 핵심 세무 이슈

1.1 국내조세 : ① 법인세

1) R&D세액공제의 적용범위



Background

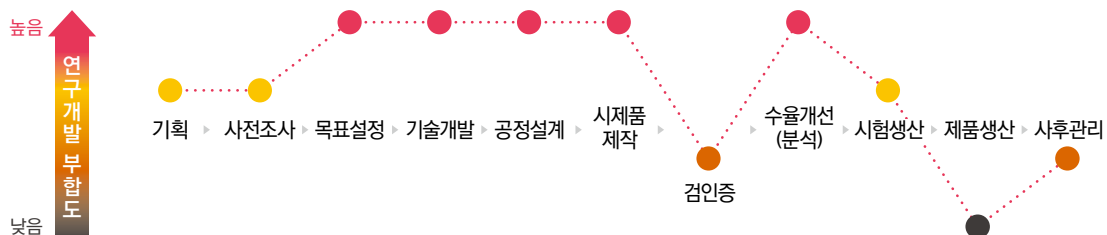
기업의 연구개발활동은 신제품 개발, 신기술 창출, 서비스 개발 또는 진보를 위해 창의적이고 체계적으로 수행하는 활동을 의미한다. 이러한 활동은 과학기술 분야 또는 지식기반서비스 분야의 지식을 축적하거나 새로운 응용방법을 찾아내기 위하여, 축적된 창의적 지식을 활용하는 체계적이고 창조적인 활동을 의미한다(기초연구진흥 및 기술개발지원에 관한 법률 제2조).

여기서 활동의 범위는 새로운 제품 및 공정을 개발하기 위한 시제품의 설계·제작 및 시험, 새로운 서비스 및 서비스 전달체계의 개발 등 사업화 전까지의 모든 과정을

의미하는 것으로 반도체를 포함한 전기전자 부품 연구개발의 경우 제품 생산에 들어가기 전 상태인 시험생산까지의 과정을 모두 의미하는 것으로 볼 수 있다.

반도체를 포함한 전기전자 부품의 연구개발은 크게 기획, 사전조사, 목표설정, 기술개발, 공정설계, 시제품 제작, 검인증, 수율개선(분석), 시험생산, 제품생산, 사후관리 11개 과정으로 분류할 수 있고, 각 단계별 연구개발 활동에 부합하는 정도는 다음과 같다.

전기전자 부품 연구개발 단계별 연구개발 부합도





Issue

생산설비 없이 반도체 제품 설계 및 개발만을 수행하는 업체가 반도체 시제품 제작을 위한 Mask 제작을 외부 수탁 제조사에게 위탁하였다. 이때 양산단계 이전에 지출된 Mask 제작비용 외 테스트 통과 후 자산화 하여 제품 양산에 반복적으로 투입되는 Mask 개발비용도 R&D 세액공제 대상에 해당할 수 있는가?



Reference

사전-2021-법령해석법인-1658, 2021.11.23

내국법인이 거래처의 납품의뢰에 따라 자기의 책임과 비용으로 자체기술에 의한 시제품 제작과정에서 지출하는 비용은 자체연구개발비용에 해당하여 이때 시제품 제작비용은 「법인세법 시행령」 제72조 제2항 제2호에 따라 산정하는 것임

조심2021서5419, 2022.08.23

개발 실패한 Mask 개발비용과 개발 성공한 Mask 개발비용은 모두 연구개발 단계에 있어 동일한 위험을 안고 투자된 것임에도, 그 중 개발에 성공한 Mask 개발비용만을 RD 세액공제 대상에서 제외하는 것은 논리적인 일관성이 없는 것으로 보이는 점 등에 비추어 처분청이 청구법인의 경정청구를 거부한 처분은 잘못이 있는 것으로 판단됨

조심2023구3514, 2024.02.27

연구·인력개발비 세액공제가 적용되는 견본품에 해당하기 위해서는 연구개발과정에서 부수적으로 만들어진 시제품이어야 할 것인데, 쟁점설비는 납품을 목적으로 개발되었을 뿐 아니라 이와 동일한 사양의 설비가 양산되지 않아 이를 시제품으로 단정하기 어려워 보이는 점 등에 비추어, 쟁점비용을 연구·인력개발비로 보아 세액공제를 하여야 한다는 청구주장은 받아들이기 어렵다고 판단됨



Solution

연구개발 목적으로 위험을 부담하며 지출한 비용이 개발 성공 또는 실패 여부에 따라 R&D세액공제 여부가 달라져야 하는지 여부는 오랜 쟁점이며, 최근 Mask관련 심판례는 비용 지출 단계에서 연구개발 목적으로 지출되었는지 여부가 세액공제의 판단기준이 되는 것으로 해석한 사례라 평가된다. 해당 쟁점은 연구개발을 종료한 후에 이를 납품하여 대가를 수령하였는지 여부가 세액공제의 판단기준이 될 수 있는지에 대한 쟁점과도 연결될 수 있는데 이와 관련해서는 대가 수령 여부를 불문한다는 유권해석들이 다수 존재하나, 사실관계에 따라서는 대가를 수령하는 경우에는 양산품으로 취급되어 공제 대상에서 배제되는 사례들도 있기 때문에 연구개발 유형이나 개발된 제품 또는 시제품 납품업체와의 계약조건 등 여러 가지 사실관계를 면밀히 분석하여 R&D세액공제를 적용하여야 할 것이다.

2) 개발비 자산화의 선택 가능성



Background

법인세법상 개발비란 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(「산업기술연구조합 육성법」에 따른 산업기술연구조합의 조합원이 해당 조합에 연구개발 및 연구시설 취득 등을 위하여 지출하는 금액을 포함한다)을 의미한다.

2021년 2월 17일 시행령 개정 시 감가상각대상 개발비의 요건을 보완하여 종전에는 해당 법인이 '개발비로 계상한 것'에서 '기업회계기준에 따른 개발비 요건을 갖춘 것'으로 개정하였으며, 동 개정규정은 2021년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도분부터 적용한다. 2021년 2월 17일 시행령 개정 전에는 법인세법상 무형자산에 해당하는 개발비의 요건으로서 법인이 이를 감가상각자산으로 계상한 경우에 한하여 인정되었는 바, 무형자산인 개발비로 계상하지 아니한 금액은 그 지급이 확정된 사업연도의 손금에 산입하도록 하였다.



세무상 개발비 범위의 변천

적용시기: 2002.12.30. 이전 발생 개발비

계정과목	연구개발비(구 이연자산)
범위	① 신제품·신기술의 연구 또는 개발활동과 관련하여 ② 비경상적으로 발생하는 비용으로서 ③ 미래에 경제적인 효과와 이익을 기대할 수 있는 것

적용시기: 2002.12.30부터 2020.12.31.까지 발생분

계정과목	개발비
범위	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

적용시기: 2021. 1. 1. 이후 개시하는 사업연도분

계정과목	개발비
범위	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



Issue

법인이 기업회계기준상 개발비의 요건을 갖추었음이 분명한데도 이를 개발비로 계상하지 아니하고 비용처리 한 경우, 2021.2.17. 시행령 개전 전후로 세무상 개발비 판단 요건이 달라지는가?



Reference

법인세법 기본통칙 23-26...9【개발비의 상각범위액 계산】

① 영 제26조 제1항 제6호 및 제4항 제4호의 규정은 법인이 무형고정자산인 개발비로 계상한 경우에 한하여 적용하는 것이므로, 법인이 해당 개발비로 계상하지 아니한 금액은 그 지급이 확정된 사업연도의 손금에 산입한다. (2024. 3. 15. 개정)

대법원2019두58346, 2022.07.28

법인이 기업회계기준에 따른 개발비 요건을 모두 갖추었음이 명백한 비용을 개발비로 회계처리하지 않고 영업비용으로 회계처리하였다는 특별한 사정이 존재하지 않는 이상, 과세관청이 함부로 이를 감가상각자산인 개발비로 취급하는 것은 허용될 수 없는데, 이 사건 인건비가 기업회계기준에 따른 개발비 요건을 모두 갖추었음이 명백하지 않다는 이유로, 이 사건 인건비 중 감가상각 한도초과액에 해당하는 부분을 손금에 산입하지 않은 사유는 위법함



Solution

2021년 세법개정으로 세무상 감가상각대상인 개발비가 '개발비로 계상한 것'에서 '기업회계기준에 따른 개발비 요건을 갖춘 것'으로 개정되었는데 기업회계기준에 따른 요건을 갖추지 못했음에도 개발비로 계상하는 경우는 드물게 발생하거나 큰 쟁점이 되지 못할 것이므로 기업회계기준에 따른 요건을 갖추었음에도 비용처리한 경우가 문제된다. 연구개발 자산화 여부와 관련하여 과거 제약산업을 중심으로 여러 쟁점들이 발생하여 현재 해당 분야에서는 지침이 마련되어 있으나 반도체산업이나 유사 업종 관련해서는 아직 통일된 지침은 존재하지 않는다. 실제 실무 사례에서도 반도체 관련 기업들의 개발비 회계처리 방향은 통일되어 있지 않은 것으로 보이며, 회계상으로는 개발비의 구성요건을 확실하게 갖추지 못하는 경우 자산화에 대한 쟁점으로 인해 비용처리를 택하는 회사가 다수이고, 이때 회계상 비용처리된 개발비에 대해서 그 자산화 여부에 대해 과세당국과 빈번한 마찰이 발생하고 있는바, 개발비 비용처리와 관련해서는 향후 세무상 대항요건을 갖추기 위한 사전준비가 중요할 것으로 판단된다.

1.1 국내조세 : ② 부가가치세



Background

기업의 Fabless 업체 A사는 반도체 IC회로설계의 전공정(Front-End)이 완료된 상태에서 회로설계의 후공정(Back-End)을 해외 소재 기업에 위탁하고, 완성된 회로설계를 해외 Foundry 업체 B사에 제공하여 반도체를 위탁제조해 수입함.



Issue

Fabless 회사가 Foundry로부터 수입하는 Wafer의 부가가치세 과세표준(과세가격)은 어떻게 산정하는가?



Reference

부가가치세법 제29조 【과세표준】

재화의 수입에 대한 부가가치세의 과세표준은 그 재화에 대한 관세의 과세가격과 관세, 개별소비세, 주세, 교육세, 농어촌특별세 및 교통·에너지·환경세를 합한 금액으로 한다.

관세법 제30조 【과세가격결정의 원칙】

① 수입물품의 과세가격은 우리나라에 수출하기 위하여 판매되는 물품에 대하여 구매자가 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 가격에 다음 각 호의 금액을 더하여 조정한 거래가격으로 한다. 다만, 다음 각 호의 금액을 더할 때에는 객관적이고 수량화 할 수 있는 자료에 근거하여야 하며, 이러한 자료가 없는 경우에는 이 조에 규정된 방법으로 과세가격을 결정하지 아니하고 제31조부터 제35조까지에 규정된 방법으로 과세가격을 결정한다.

구분	설명
1호	구매자가 부담하는 수수료와 중개료 (구입수수료 제외)
2호	구매자가 부담하는 (해당 수입물품과 동일체로 취급되는) 용기비용 및 포장비용
3호	구매자가 해당 수입물품의 생산 및 수출거래를 위해 무료 또는 인하된 가격으로 직접 또는 간접으로 법 소정 물품 및 용역을 공급한 경우 그 가격 또는 인하차액 (생산지원비용)
4호	특허권, 실용신안권, 디자인권, 상표권 등 권리사용료
5호	전매·처분 또는 사용하여 생긴 수익금액 중 판매자에게 직접 또는 간접으로 귀속되는 금액 (사후귀속이익)
6호	수입항까지의 운임·보험료와 기타 운송과 관련되는 비용 (일부 제외 가능)



Solution

Wafer의 물품가격 뿐만 아니라 ① Wafer 생산을 위하여 해외 수입자에게 지급하였거나 지급하여야 할 비용을 포함하여야 하고, ② 여기에 일정 요소를 가산 및 공제하여 조정한 금액이 관세의 과세가격이 되며, ③ 관세의 과세가격에 수입관세, 개별소비세, 주세, 교육세, 농어촌특별세 및 교통·에너지·환경세를 더하면 Wafer의 부가가치세 과세표준이 된다.

수입하는 Wafer의 원칙적인 부가가치세 과세표준 산정방법을 정리하면 다음과 같다.

관세의 과세가격

= 실제지급가격 + 가산요소 - 공제요소

수입부가세의 과세표준

= 관세의 과세가격 + 수입관세 등

- 실제지급가격: 수입시 제품 Wafer의 가격
- + 가산: 수수료 및 중개료, 용기·포장 비용, 생산지원비용*, 권리사용료, 사후귀속이익, 수입항 혹은 수입지점까지의 운송관련 비용
- 공제: 수입 후의 건설, 정비, 운송관련 비용 및 연불이자, 수입물품과 관련하여 우리나라에서 부과되는 관세 등 제세공과금
- + 부가가치세 과세표준 계산시에는 관세, 개별소비세, 주세, 교육세, 농어촌특별세 및 교통·에너지·환경세를 다시 가산

단, 자료가 없는 등의 사유로 인해 위 방법으로 관세의 과세가격을 결정할 수 없는 경우에는 동종·동질 물품의 거래가격, 유사물품의 거래가격, 국내판매가격 역산방법, 산정가격 적용, 기타 합리적인 기준을 순차적으로 적용하여 관세의 과세가격을 적용하고 여기에 수입관세 등을 더하여 부가가치세 과세표준을 산정한다.

* Wafer에 결합되는 재료비, Wafer 생산 중 소비되는 물품, 설계 등 Wafer 생산에 필요한 기술료 (단, 우리나라에서 개발된 것은 제외)



추가 고려사항

Foundry에 무상으로 제공한 포토마스크 비용의 포함 여부

포토마스크는 웨이퍼 생산과정에 직접 사용되는 기구(금형 등과 비슷한 물품)로 국내개발 회로설계가 체화 되어 있어 국내에서 개발된 설계(용역)이라도 생산지원비용의 일부를 구성하므로 물품 가격에 포함되어야 한다.

무상제공 및 채권채무 상계 금액의 포함 여부

‘구매자가 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 가격’이란 해당 수입물품의 대가로서 구매자가 지급하였거나 지급하여야 할 총금액을 말하며, 구매자가 해당 수입물품의 대가와 판매자의 채무를 상계하는 금액, 구매자가 판매자의 채무를 변제하는 금액, 그 밖의 간접적인 지급액을 포함하며, 무상 제공된 기술지원비용 및 부분품 등은 생산지원비에 가산하여야 한다.

1.1 국내조세 : ③ 소득세



Background

주식매수선택권(Stock-Option)이란 법인이 임·직원 등에게 일정기간 내에 자기회사의 주식을 사전에 약정된 가격(행사가격)으로 일정 수량만큼 매수하거나 보상기준 가격과 행사가격의 차액을 현금 등으로 지급받을 수 있는 권리를 부여하는 것으로서 임·직원 에게는 동기부여를, 기업 입장에서는 유능한 임직원을 유치, 관리하도록 하는 제도이다.

최근 반도체 업계에서는 다수의 Fabless 및 IP Start-Up이 등장하고 있으며, 이 중 상당수 업체들은 우수한 반도체 인력을 확보 및 유지하기 위해 스톡옵션 제도를 활용하고 있다.



Issue

주식매수선택권을 부여 받은 임직원이 주식매수선택권을 행사함에 따른 행사이익에 대한 소득구분 처리 및 벤처기업 스톡옵션에 대한 세제지원 제도와 관련된 세무 이슈에는 어떠한 것이 있는가?



Reference

소득세법 집행기준 20-38-2

【주식매수선택권 행사이익의 소득구분】

- ① 법인의 임원 또는 종업원이 해당 법인으로부터 부여 받은 주식매수선택권(스톡옵션)을 해당 법인에서 근무하는 기간 중 행사함으로써 얻은 이익(주식매수선택권 행사 당시의 시가와 실제 매수가액과의 차액)은 근로소득에 해당한다.
- ② 법인으로부터 퇴직 전에 주식매수선택권을 부여 받은 거주자가 해당 법인과 고용관계가 없는 상태인 퇴직 후에 해당 주식매수선택권을 행사함으로써 얻는 이익은 기타소득에 해당한다.
- ③ 피상속인이 부여 받은 주식매수선택권을 상속인이 행사하는 경우 해당 주식매수선택권을 행사함으로써 얻는 이익(「상속세 및 증여세법」에 따라 상속세가 과세된 금액을 차감한 것을 말한다)은 기타소득에 해당한다.

소득세법 집행기준119-0-4

【퇴직 후 주식매수선택권 행사이익에 대한 과세】

- ① 내국법인의 임원으로 국내에 근무하고 있는 외국인이 내국법인으로부터 주식매수선택권을 부여 받아 퇴직 후 출국하여 비거주자인 상태에서 주식매수선택권을 행사함으로써 얻는 이익은 국내원천 근로소득에 해당한다.
- ② 주식매수선택권을 행사함으로써 얻는 이익은 당해 주식매수선택권을 행사하는 날이 속하는 과세기간에 귀속된다.
- ③ 국외에서만 근로를 제공한 비거주자가 근로의 대가로 부여 받은 주식매수선택권을 퇴사 후 행사함으로써 인하여 발생하는 이익(행사당시의 시가와 실제 매수가액과의 차액)은 국내에서 과세되지 않는다.

벤처기업의 우수인력 유치 지원을 위한 스톡옵션 세제지원(과세특례) 개괄

구분	행사이익 비과세 특례 (조세특례제한법 제16조의2)	행사이익 납부 특례 (조세특례제한법 제16조의3)	적격주식매수선택권* ³ 과세특례 (조세특례제한법 제16조의4)
대상	비상장·코넥스 상장	비상장·상장 벤처기업	비상장 벤처기업
특례내용	벤처기업으로부터 부여받은 주식매수 선택권 행사이익 (시가 - 매수가액) 연간 2억원 한도* ¹ 비과세	행사이익(\$16의2에 따른 비과세 이익 제외) 소득세 5년간* ² 분할 납부	행사 시 행사이익에 대해 납부 하지 않고 양도 시 양도소득 (양도가액 - 행사가액)으로 납부 가능
적용기한	'27.12.31* ⁴		

*¹ 벤처기업별 총 누적한도 5억원*² 2015.12.31 이전에 부여 받은 경우에는 3년간*³ 벤처기업 육성에 관한 특별조치법에 따른 주식매수선택권으로 3년간 행사가액 합계 5억원 이하, 행사 후 1년간 보유 등*⁴ 24.12.10 세법개정안 국회 본회의 통과로 인해 '24.12.31 에서 기한 연장 예정



Solution

스톡옵션 옵션 부여 시에는 일정기간 거치 후 약 정된 가액으로 주식을 매입할 수 있는 선택권을 부여할 뿐이므로 소득이 발생하지 않으나, 옵션 부여계약에서 약정한 바에 따라 일정 거치기간 경과 후 옵션을 행사하여 주식을 매입함으로써 비로소 주식의 시가와 매입가액의 차액만큼 소득(옵션행사이익)이 발생하게 된다.

이 경우 일반적으로 내국인의 경우 근무하는 기간 중인 상태에서 스톡옵션을 행사한다면 근로 소득으로, 퇴직 후 또는 상속으로 부여 받은 스톡옵션을 행사한다면 기타소득으로 보아 과세하게 되며, 외국인의 경우에는 근로제공 장소 등에 따라 과세가 달라지게 된다.

이 때, 벤처기업의 임원 또는 종업원(자회사 임직원 포함)이 주식매수선택권을 행사함으로써 얻는 이익은 2억원까지 비과세 하며, 근로소득세를 5년간 분할납부하거나 요건을 갖춘 경우 양도 시점에 양도소득으로 과세하는 방법 중 선택이 가능하다.

※ 해당 세제지원(과세특례)을 받기 위해서는 각 규정마다 법에서 정한 일정 요건과 신청절차가 존재하므로 실제적용에 있어서는 권한 있는 기관이나 해당 분야 전문가의 조언을 얻어 충분히 검토하여야 한다.



추가 고려사항

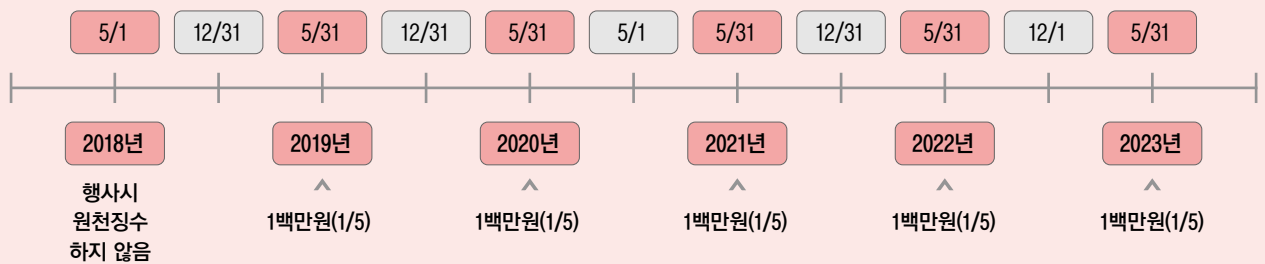
행사이익의 납부 특례를 신청한 경우 원천징수 및 종합소득세 신고납부

(원천징수) 근로소득으로 과세 시 주식매수선택권 행사에 따라 당해 주식을 교부하는 때에 주식매수선택권 행사이익에 대하여 원천징수함이 원칙이나, 벤처기업 임원 등이 원천징수의무자에게 주식매수선택권 행사이익에 대한 납부특례의 적용을 신청한 경우 소득세를 원천징수하지 아니한다.(단, 현금으로 받은 경우 제외)

(신고납부) 납부특례를 신청한 경우, 임원 등은 주식매수선택권을 행사한 날이 속하는 과세기간의 종합소득세를 확정신고·납부할 때 주식매수선택권 행사이익을 포함하여 종합소득 과세표준을 신고하되, 주식매수선택권 행사이익 관련 소득세액의 5분의 4(2016년 이전 부여분은 3분의 2) 해당 금액(분할납부세액)을 제외하고 납부하고, 이후, 벤처기업 임원 등은 주식매수선택권 행사일이 속하는 과세기간의 다음 4개연도(2016년 이전 부여분은 2개 연도) 종합소득세 확정신고를 할 때 분할납부세액의 4분의 1(2016년 이전분 2분의 1) 해당액을 각각 납부하게 된다.

사례

주식매수선택권 '17.1.1. 부여 ⇒ '18.5.1. 행사 (소득세 5,000,000원)



벤처기업 적격주식매수선택권 양도소득세 과세 선택 시 적용 절차

양도 시 양도소득세 과세를 선택한 경우 벤처기업 임직원은 금융투자업자에게 옵션행사일 전에 주식매수선택권 전용계좌를 개설하고, '특례적용신청서' 등을 벤처기업에 제출하고, 벤처기업은 주식매수선택권 행사주식지급명세서와 특례적용 대상 명세서를 원천징수 관할 세무서장에게 제출하고, 금융투자업자는 매분기 다음달 말일까지 스톡옵션 전용계좌의 거래현황을 본점 또는 주사무소 소재지 관할 세무서장에게 제출한다.

양도소득세 과세특례 적용 절차



1.1 국내조세 : ④ 원천세



Background

반도체 설계는 갈수록 미세화가 진행되는 산업 특성상 회로 설계와 오류 검증을 컴퓨터 프로그램을 통해 처리, 분석할 수 있는 EDA Tool(Electronic Design Automation), 즉 ‘전자설계 자동화’ 소프트웨어 사용이 필수불가결하며 반도체 산업의 표준적인 도구로 자리잡고 있다.

EDA Tool은 시놉시스, 케이던스, 지멘스EDA 등 국외 빅 3 업체가 공급하고 있으며, 일반적으로 기술 개발 및 소프트웨어 발전 속도 등을 고려하여 특정 Tool을 영구적으로 구매(perpetual 방식)하기 보다는 기간 임대(표준 3년)하여 사용하고 있어, 사용료소득 혹은 사업소득에 해당할 지에 대한 쟁점이 존재하고 있다.

국내세법, 조세조약 등에 따라 때, 소프트웨어 도입 대가가 사업소득 혹은 인적용역소득이 아닌 사용료소득으로 구분되는 경우에는 원천징수 대상이 될 수 있으므로 그 구분이 중요하다.



법인세법상 소프트웨어 도입대가의 소득구분

법인세법 제93조 및 집행기준을 종합하면, 내국법인이 외국법인에게 내국법인의 부담과 책임으로 소프트웨어를 개발해줄 것을 의뢰하고 해당 소프트웨어에 대한 소유권 등 포괄적인 권리를 원시 취득하는 대가로 지급하는 대가는 법인세법 제93조에 따른 사용료소득에 해당하지 않는다.

법인세법 제93조 【외국법인의 국내원천소득】

외국법인의 국내원천소득은 다음 각 호와 같이 구분한다.

8. 국내원천 사용료소득: 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 권리·자산 또는 정보(이하 이 호에서 “권리 등”이라 한다)를 국내에서 사용하거나 그 대가를 국내에서 지급하는 경우 그 대가 및 그 권리등을 양도함으로써 발생하는 소득. 이 경우 제4호에 따른 산업상·영업상·과학상의 기계·설비·장치 등을 임대함으로써 발생하는 소득을 조세조약에서 사용료소득으로 구분하는 경우 그 사용대가를 포함한다.

가. 학술 또는 예술상의 저작물(영화필름을 포함한다)의 저작권, 특허권, 상표권, 디자인, 모형, 도면, 비밀스러운 공식 또는 공정(工程), 라디오·텔레비전방송용 필름 및 테이프, 그 밖에 이와 유사한 자산이나 권리

나. 산업상·영업상·과학상의 지식·경험에 관한 정보 또는 노하우

다. 사용지(使用地)를 기준으로 국내원천소득 해당 여부를 규정하는 조세조약(이하 이 조에서 “사용지 기준 조세조약”이라 한다)에서 사용료의 정의에 포함되는 그 밖에 이와 유사한 재산 또는 권리[특허권, 실용신안권, 상표권, 디자인권 등 그 행사에 등록이 필요한 권리(이하 이 조에서 “특허권 등”이라 한다)가 국내에서 등록되지 아니하였으나 그에 포함된 제조방법·기술·정보 등이 국내에서의 제조·생산과 관련되는 등 국내에서 사실상 실시되거나 사용되는 것을 말한다]

법인세법 집행기준 93-132-11【사용료소득과 인적용역소득의 구분 기준】

구분	사용료소득	인적용역소득
① 개념	무형의 가치	신체를 통해 제공되는 노무, 기능 및 기술
② 원천지기준	사용지국 또는 지급지국	수행지국
③ 소득성격	창출된 가치에 대한 대가	서비스에 대한 대가
④ 제공자의 결과보증여부	결과에 대한 보증의무 없음	일정기간동안 용역 결과에 대해 보증의무 있음
⑤ 대가지급방법	해당 대가가 제공된 기술이나 공업소유권을 사용한 회수, 기간, 생산 또는 사용에 의한 이익에 대응해서 산정됨	당해 용역에 대한 대가가 당해 용역 제공을 위하여 지출된 비용에 통상이율을 가산한 실체가액
	창출된 가치를 위하여 지출된 비용에 통상이율을 가산한 금액을 훨씬 초과하여 지급됨	
⑥ 설계용역대가의 경우	불특정인을 위하여 작성된 설계도면을 사용하고 지급하는 반복 사용 또는 복제권리의 대가	설계사가 제공하는 용역과 같이 정형화된 전문직업적용역(그 성질이 용역수행자가 통상적으로 보유하는 전문적인 지식 또는 특별한 기능을 활용하여 용역을 제공함)
	공개되지 않은 기술적 정보, 즉 know-how가 포함된 도면	
	설계용역이 공개되지 않은 기술적 정보를 전수하는 경우와 같이 know-how를 제공하는 것일 경우에는, 설계도면의 납품을 통해서 이루어지더라도 사용료에 해당됨	설계사가 전문직업인으로서 지식을 활용하여 제작한 도면
	용역의 상대적 가치가 큰 경우에는 사용료소득에 해당됨	개발에 소요되는 직·간접적 비용을 실제 부담한 경우
⑦ 기타기술용역	특허권 등이나 know-how 제공에 필연적으로 부수되는 용역대가	용역제공에 따른 인적·물적 비용으로 실제로 소요된 비용
⑧ 인적용역대가와 사용료가 혼합된 경우	인적용역 부분이 보조적이며 그 금액이 크지 않은 경우에는 전체를 사용료로 봄	인적용역 부분이 합리적으로 구분가능하고 그 인적용역 부분이 사용료의 보조적이 아니며 금액이 큼



관련 대법원 판례

대법원 2000.1.21. 선고, 97누11065 판결

「법인세법」제93조는 외국법인의 국내원천소득을 다음 각 호의 구분에 따른 소득으로 한다고 규정하면서, 제8호에서 “사용료소득”이란 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 권리·자산 또는 정보를 국내에서 사용하거나 그 대가를 국내에서 지급하는 경우 그 대가 등을 의미한다고 하여, 나목에서 “산업상·상업상·과학상의 지식·경험에 관한 정보 또는 노하우”라고 규정하고 있는 바,

이 때 사용료라 함은 통상 노하우라고 일컫는 발명, 기술, 제조방법, 경영방법 등에 관한 비공개 기술정보를 사용하는 대가를 말하므로, 내국법인이 외국법인으로부터 도입한 소프트웨어의 기능과 도입가격, 특약내용 기타 제반사정에 비추어 그 소프트웨어의 도입이 “노하우 또는 그 기술”을 도입한 것에 해당한다면, 그 도입대가는 그 외국법인의 국내원천소득인 사용료소득에 해당한다 하겠다

대법원 1997.12.12. 선고, 97누4005 판결

지적재산권을 이용하여 제작된 소프트웨어가 판매된 경우 그 대가를 사용료소득으로 볼 것인지 소프트웨어 판매대가로서의 사업소득으로 볼 것인지는 소프트웨어에 화체 되어 있는 저작권(또는 이와 유사한 권리 포함) 자체를 양수하였거나 또는 복제, 배포, 개작 등의 행위를 통하여 이를 직접적으로 사용할 권리가 거래의 목적물이 된 것인지를 기준으로 판단하여야 하고, 구체적으로 해당 소프트웨어의 비공개 원시코드가 제공되었거나, 원시코드가 제공되지 않았더라도 국내 구매자의 개별적인 주문에 의하여 제작·개작된 소프트웨어가 제공되었거나 소프트웨어의 사용행태 또는 재생산량 규모 등 소프트웨어의 사용과 관련한 일정한 기준에 기초하여 결정되는 등의 사정이 있다면 그 대가는 사용료소득에 해당한다고 볼 수 있다



EDA Tool 등 설계 프로그램 도입대가에의 적용

과거 조세심판원(조심2017서4115, 2020.04.21, 조심2018서1067, 2020.09.21등)은 상기 법인세법 규정, 대법원 판례 등을 기준으로 아래의 사유를 들어, EDA Tool 도입대가는 사용료소득이 아닌 사업소득에 하므로 원천징수대상에서 제외된다는 취지의 결정을 하였다.

조심2018서1066, 2020.09.21 결정례 요약

조세심판원 판단근거

저작권(또는 이와 유사한 권리) 자체를 양수하였다거나 이를 복제, 배포, 개작할 권리를 취득하였다고 볼 만한 사정이 없음

비공개 원시코드는 제공되지 않으며, 기술이전으로 볼 사정이 없는 점

개별적인 주문에 의하여 제작되거나 개작되어 제공되지 않는 점

다수의 구매자가 제한 없이 구매할 수 있으며, 교육 프로그램은 불특정 다수를 대상으로 하는 점

유사한 기능을 제공하는 경쟁 회사, 제품이 다수 존재하는 점

영구사용이 아닌 기간제한(임차) 방식으로 구입하더라도 이는 통상적인 가격정책의 하나일 뿐, 이용량에 비례하여 가격을 책정한 것은 아닌 점

조세심판원 결정

외국법인에 지급한 EDA Tool 도입대가는 국내원천 사용료소득이 아닌 사업소득에 해당함. 따라서, 원천징수분 법인세 부과는 부당함

다만, 상기 결정례는 2012 사업연도의 과세처분을 대상으로 한 것으로서, 현재 사용하고 있는 EDA Tool 및 기타 설계 프로그램의 계약내용, 가격정책 등이 결정례의 과거 사실관계와 상이하다면, 사용료소득으로 볼 가능성이 존재하는 바 실무 적용 시 유념할 필요가 있다.



IP(설계자산) 도입 대가예의 적용

반도체 업계에서 IP(Intellectual Property)란, ‘반도체 디바이스 내에 구현되기 위해 미리 정의된 기능 블록’으로 일종의 지적재산권이자 설계자산에 해당한다.

IP 사용료 지급액의 경우 법인세법 제93조 제8호 가목의 저작권 사용에 대한 대가이므로 국내원천 사용료소득으로서 원천징수 대상에 해당한다.

특히, 파운드리 업체들은 다수의 IP를 확보하여 고객이 원하는 스펙의 반도체를 제작하며, Fabless 업체는 제품 매입대가와 함께 별도로 산정된 IP 사용료(로열티, 라이선스 Fee)를 지급하는데, IP 사용대가를 물품대와 구분·관리하지 않아 원천징수가 누락될 가능성이 있으니 유념할 필요가 있다.



1.1 국내조세 : ⑤ 지방세

1) 클린룸 공조설비의 취득세 과세대상 판단



Background

반도체는 실리콘을 결정화 하여 얇게 잘라 만든 웨이퍼에 산화, 포토, 식각, 증착 등 나노 단위의 초미세 공정 등을 거쳐 생산됨에 따라 제조과정에서 공기의 온도·습도 변화 및 오염물질이 제품의 불량으로 이어지게 되므로 반도체 공장에서는 반도체 제조 환경 유지 및 제어를 위한 필수설비로서 클린룸이 설치되어야 한다.

이에 따라 반도체 공장에서는 제조공정에서 요구되는 청정도를 얻기 위해 클린룸 전용 공조설비를 포함한 수직층류형 클린룸을 설치하여 공기가 상층부에서 하층부까지 다시 상층부로 순환하는 방식으로 클린룸 내부의 온도·습도·오염물질 제어를 한다.



Issue

지방세법에서는 건축법에 따른 건축물을 취득세 과세대상 건축물로 정의하고 있는데, 건축법 및 관련 법령인 기계설비법에서는 건축물의 부속설비 중 하나로 공조(환기)설비를 규정하고 있으며, 클린룸에 설치되는 공조설비의 작동원리나 구조, 외관이 건축물에 설치되는 공조설비와 유사한점 등을 사유로 과세관청에서는 클린룸 전용 공조설비를 건축물 공조설비로 보아 취득세 과세대상에 포함하는 사례가 발생하고 있는데, 이와 관련하여 유의해야 할 사항은 무엇인가?



Reference

지방세법 제6조(정의)

취득세에서 사용하는 용어의 뜻은 다음 각 호와 같다.

4. “건축물”이란 「건축법」 제2조 제1항 제2호에 따른 건축물(이와 유사한 형태의 건축물을 포함한다)과 토지에 정착하거나 지하 또는 다른 구조물에 설치하는 레저시설, 저장시설, 도크(dock)시설, 접안시설, 도관시설, 급수·배수시설, 에너지 공급시설 및 그 밖에 이와 유사한 시설(이에 딸린 시설을 포함한다)로서 대통령령으로 정하는 것을 말한다.

건축법 제2조(정의)

① 이 법에서 사용하는 용어의 뜻은 다음과 같다.

2. “건축물”이란 토지에 정착(定着)하는 공작물 중 지붕과 기둥 또는 벽이 있는 것과 이에 딸린 시설물, 지하나 고가(高架)의 공작물에 설치하는 사무소·공연장·점포·차고·창고, 그 밖에 대통령령으로 정하는 것을 말한다.

4. “건축설비”란 건축물에 설치하는 전기·전화 설비, 초고속 정보통신 설비, 지능형 홈네트워크 설비, 가스·급수·배수(配水)·배수(排水)·환기·난방·냉방·소화(消火)·배연(排煙) 및 오물처리의 설비, 굴뚝, 승강기, 피뢰침, 국기 게양대, 공동시청 안테나, 유선방송 수신시설, 우편함, 저수조(貯水槽), 방범시설, 그 밖에 국토교통부령으로 정하는 설비를 말한다.

기계설비법 시행령 [별표1] 기계설비의 범위

과세대상 기계장비의 범위 (제3조 관련)	
건설기계명	범위
1. 열원설비	건축물 등에서 에너지를 이용하여 열매체를 가열, 냉각하기 위하여 설치된 기계기구배관 및 그 밖에 성능을 유지하기 위한 설비
2. 냉난방설비	건축물등에서 일정한 실내온도 유지를 위하여 설치된 기계기구 배관 및 스텍에 성능을 유지하기 위한 설비
3. 공기조화 공기청정환기 설비	건축물등에서 온도, 습도, 청정도, 기류 등을 조절하기 위하여 설치된 기계기구배관 및 그 밖에 성능을 유지하기 위한 설비

지방세운영과-75, 2017.03.10.

건축물 내부에 생산시설(클린룸)을 설치하였다고 하더라도, 건축설비 등 건축물과 고정·부착되어 건축물에 필수적으로 수반되는 설비에 해당한다면, 건축물 자체의 효용을 증가시키는 것으로 보아 취득세 과세표준에 포함하여야 할 것이며, 건축물과는 관련 없는 생산설비와 연관된 부분이라면 과세표준에서 제외하는 것이 합리적이라 할 것임.

지방세정팀-2, 2007.01.02.

공장(건축물)신축 공사 시 설치한 클린룸이 당해 건축물에 연결되거나 부착하는 방법으로 설치되어 당해 건축물의 효용과 기능을 다하기 위한 시설에 해당하는 경우라면 취득세 과세대상에 포함된다고 사료되나, 이에 해당여부는 과세권자가 사실관계를 확인하여 결정할 사항입니다.

조심2017지1158, 2018.09.28.

쟁점클린룸설비는 청구법인 000공장의 디스플레이 제품을 생산하는 과정에서 필수적으로 요구되는 공기청정 시스템으로서 외부의 공기를 받아 온·습도 제어하고 이를 필터링하여 내부에 신선한 공기를 공급하거나 내부의 양압량을 조절하여 외부의 오염된 공기가 유입되지 않도록 하는 공기조화기(OAC, Out-Air Conditioner), 공기조화기를 통하여 클린룸 내부로 공급된 공기의 재사용을 위한 순환팬(FFU, Fan Filter Unit), 생산된 제품의 건조를 위하여 먼지·수분·유분이 제거된 압축청정공기를 제공하는 설비(CDA, Crean Dry Air), 생산장비의 과열방지를 위해 냉각수를 공급하는 설비(PCW, Process Cooling Water) 및 제품 세정에 사용되는 탈이온수를 공급하는 설비(DI, De-Ionized Water) 등으로 구성되어 있는 점, 이 건 건축물의 내부에 시설된 쟁점클린룸설비는 청구법인의 필요에 따라 언제든지 분리, 철거 및 재설치가 가능한 시설로 보이는 점, 청구법인은 쟁점클린룸설비를 건축물이 아닌 기계장치 계정으로 분류한 후, 기계장치의 내용연수를 적용하여 그 효용가치를 별도로 평가하고 있는 점 등에 비추어 쟁점클린룸설비는 이 건 건축물과 일체가 되어 건축물의 효용가치를 증대시키는 부대시설이라기보다는 디스플레이 공장인 이 건 건축물 내부에 설치된 생산설비의 일부인 기계장치에 불과하다고 할 것(조심 2015지1274, 2015.12.7. 외 다수, 같은 뜻임)이므로 처분청이 쟁점클린룸설비를 취득세 과세대상인 건축물의 부대시설에 해당하는 것으로 보아 청구법인의 경정청구를 거부한 처분은 잘못이 있는 것으로 판단된다.

조심2015지1274, 2015.12.07.

○○○은 이 건 건축물의 신축 공사를 거의 끝낸 후 이 건 건축물의 1층 일부를 패널로 막고 그 안에 공기청정기 등을 설치한 것으로서 이 건 건축물의 향온·향습을 위한 냉난방(공조)시설과는 직접적인 관계가 없다고 보이는 점, ○○○에 설치된 공기청정기·인입 Air Duct·Recycle Air Duct는 건축물에 부착된 것이 아니라 이 건축물의 바닥 또는 천장에 비치된 상태에서 각각을 케이블 등으로 연결한 것으로서 청구법인의 필요에 따라 철거 및 재설치가 가능한 것으로 보이는 점, 쟁점클린룸의 공기청정기 등은 반도체 생산과정에서 필수적으로 요구되는 공기청정 시스템으로서 건축물과 일체가 되어 건축물의 효용가치를 증대시키는 시설이 아니라 이 건 건축물의 내부에 설치된 반도체 생산설비로 보는 것이 그 기능에 부합한다고 보이는 점 등에 비추어 처분청이 쟁점클린룸을 이 건 건축물의 부대시설로서 취득세 과세 대상으로 판단하여 그 면제세액에 대한 농어촌특별세를 부과한 처분은 잘못이 있다고 판단된다.



Solution

행정안전부에서는 클린룸 설비와 건축물 설비의 유사점에 착안하여 클린룸 구성요소에 해당하는 경우에도 건축물과 부착되어 건축물 효용을 증가시키는 경우라면 취득세 과세대상에 해당한다고 해석하고 있다.

반면, 조세심판원에서는 클린룸을 반도체 생산을 위해 필수적으로 요구되는 기계장치로 보아 취득세 과세대상에서 제외하고 있는데, 구체적으로 회계처리 및 물리적 부착 정도를 건축물과 클린룸의 구별되는 요소로 들고 있다.

처분청에서는 상위기관인 행정안전부의 유권해석에 따라 클린룸 공조설비 중 일부분 또는 전체를 건축물 부속설비로서 취득세 과세대상에 포함할 가능성이 높으므로, 조세심판원 결정에서 언급한 건축물과 클린룸의 구별 요소를 고려하여 공사계약을 별도로 체결하거나 공조설비에 포함되는 각종 배관이나 덕트의 유기적 관계를 입증할 수 있는 자료를 구비하여 클린룸 전용 공조설비가 건축물 공조설비에 포함되지 않도록 유념할 필요가 있다.

2) 압축공기 시스템의 취득세 과세대상 판단



Background

제조 공정에서 플라즈마 형성 및 장비 제어를 위해 사용되는 압축공기에 오염물질이 존재하는 경우 공정장비의 내구성 및 제품, 작업자에 큰 영향을 주게 되므로 압축공기의 청정도는 반도체 생산과정에서 매우 중요한 요소이다.

이에 따라 제조공정에 사용되는 압축공기는 대기 중의 먼지, 수분, 유분 등을 반도체 생산에서 요구되는 기준 값을 충족하도록 만들어지며, 필터와 열교환기, 드라이어 등이 포함된 압축공기 시스템에서 만들어진다.



Issue

공기압축시스템이 취득세 과세대상에 포함되는가?



Reference

지방세법 제6조(정의)

취득세에서 사용하는 용어의 뜻은 다음 각 호와 같다.

8. “기계장비”란 건설공사용, 화물하역용 및 광업용으로 사용되는 기계장비로서 「건설기계관리법」에서 규정한 건설기계 및 이와 유사한 기계장비 중 행정안전부령으로 정하는 것을 말한다.

지방세법 시행규칙 제3조(기계장비의 범위)

「지방세법」(이하 “법”이라 한다) 제6조 제8호에서 “행정안전부령으로 정하는 것”이란 별표 1에 규정된 것을 말한다.

지방세법 시행규칙 [별표1]

지방세법 시행규칙 [별표1] <개정 2021.9.7>

과세대상 기계장비의 범위 (제3조 관련)

건설기계명	범위
21. 공기압축기	공기토출량이 분당 2.84세제곱미터(제곱센티미터당 7킬로그램 기준) 이상인 것



Solution

지방세법 제6조 및 동법 시행규칙 제3조에서는 취득세 과세대상인 기계장비로서 공기압축기를 규정하고 있는데, 이때 기계장비는 건설공사용 및 화물하역용, 광업용으로 사용되는 것에 한하여 취득세 과세대상이 되는 것이므로, 반도체 제조 공정에서 플라즈마 형성 등에 사용되는 압축공기 제조를 위한 압축공기 시스템에 공기압축기가 포함되어 있음에도 취득세 과세대상에 해당하지 아니하는 것이다.

1.2 국제조세

1) 국외특수관계인과의 국제거래 시 이전가격 이슈



Background

반도체의 제조 및 수출 판매, 기타 해외 사업을 영위하는 과정에서 해외에 세법 상 국외특수관계인에 해당하는 법인을 설립하고 내국법인과 해외법인 간 신규 거래가 발생하게 되면, 해외법인과 거래 가격 결정에 관한 이전가격 이슈가 발생할 수 있다.

세법 상 이전가격은 국제조세조정에 관한 법률(국조법)에 따라 판단해야 하며, 현행 국조법 규정 및 주요 이슈 사항은 다음과 같다.



Reference

적용 범위

국조법 상 이전가격 규정이 적용되는 국제거래는 유형자산 또는 무형자산의 매매·임대차, 용역의 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.

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)

예를 들어, 본사인 내국법인이 해외에 생산법인을 설립하고 본사의 생산기술 및 노하우를 이전하였으나, 사업 초기 영업손실이 발생할 것을 감안하여 사업 초기에 해당하는 일정 기간 동안 로열티를 청구하지 않는 것으로 사전 약정하여 계약을 체결하였다면, 이는 국조법 제4조 및 동법 시행령 제4조에 따라 부당행위계산 부인 규정이 적용되지 않고 국조법에 따라 정상가격 과세조정 여부가 판단되어야 한다.

서면-2019-법인-0354, 2020.03.20

해외자회사가 영업손실이 발생한 연도에는 로열티를 지급받지 않기로 약정한 경우 법인세법 제52조 적용 대상은 아니나 정상가격 조정 등 국조법 적용대상인지는 별도 판단할 사항인 것임

**Solution****이전가격 규정과 부당행위계산 부인 규정 간 차이**

이전가격 규정과 부당행위계산 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 부당행위계산 부인 규정과 구별되는 제도 상의 특징이 존재한다.

부당행위계산 부인 규정과 달리 거래 가격의 정상가격 여부에 따라 과세 여부가 결정됨

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, 내국법인이 해외법인에 재화를 100의 가격으로 판매하였으나 국내 과세당국이 재화의 정상가격을 150으로 결정할 경우, 내국법인은 당초 거래가격과 정상가격의 차이인 50만큼 내국법인의 소득금액에 익금산입하는 반면 해외법인의 소득금액은 이전과 동일하므로 50에 대해서는 이중과세가 발생함.

따라서, 납세자는 국내 과세당국의 이전가격 과세 처분으로 인하여 이중과세가 발생할 경우, 조세조약 및 국조법에 따라 쌍방 과세당국 간 상호합의를 신청하여 이중과세 해소를 시도할 수 있다.

내국법인과 해외법인의 과세당국 간 상호합의 결과, 재화의 정상가격이 125로 결정된 경우, 내국법인과 해외법인은 당초 거래가격과 상호합의 결과에 따라서 확정된 정상가격과의 차이를 재계산하여, 각각 동일한 금액을 익금과 손금에 산입하는 대응조정을 실시하여 최종적으로 이중과세가 해소될 수 있음(즉, 내국법인은 25만 원 과세처분 효과가 취소되고, 해외법인은 25만 원 추가 손금 산입함).

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 제개정할 것을 권고하고 있다. 현행 이전가격 과세지침은 정상가격 원칙을 채택하여 일방 과세당국의 이전가격 과세처분 뿐만 아니라 쌍방 과세당국 간 상호합의 모두 거래 가격의 정상가격 여부에 따라 판단하는 것이 원칙이며 국조법 상 이전가격 규정 역시 이러한 OECD 이전가격 과세지침의 정상가격 원칙을 그대로 따르고 있다.

특별한 자료 제출 의무가 부여되며 이행 여부에 따라 과태료 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 과소 신고가산세 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	이전가격 규정	부당행위계산 부인 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

2) 글로벌최저한세 계산 시 세액공제의 세무상 취급 이슈



Background

해외 반도체 제조시설을 위한 투자에 따라 현지에서 여러가지 세제상 혜택이 제공될 수 있다. 이때 현지에서 제공되는 세액공제의 성격에 따라 글로벌최저한세 목적상 그 취급에 차이가 있다.

해당 세액공제가 법인세비용을 감소시키는 경우 유효세율이 크게 감소하여 글로벌최저한세 납부의무가 발생할 수 있으며, 만약 법인세비용을 감소시키지 않고 소득을 증가시키는 것으로 간주되는 경우에는 유효세율 감소 폭이 줄어들어, 글로벌최저한세 납부의무가 발생하지 않거나 발생하더라도 납부금액이 줄어들 가능성이 존재한다.



세액공제 유형

- **환급가능세액공제(Refundable Tax Credit, RTC):** 특정 소재지국 정부가 투자·연구·개발 등 특정 사업 활동 또는 지출행위를 장려하기 위하여 세액공제의 방식으로 인센티브를 제공하고, 해당 세액공제액이 산출세액을 초과하는 경우 이를 이월하지 않고 현금 등으로 환급받거나 환급받을 수 있는 경우, 그 환급받거나 환급받을 수 있는 세액공제액
- **적격환급가능세액공제(Qualified Refundable Tax Credit, QRTC):** 구성기업의 소재지국에서 환급가능 세액공제 적용 요건을 충족한 날로부터 4년 이내에 산출세액을 초과하는 세액공제액을 이월하지 않고 현금 등으로 환급받거나 환급받을 수 있는 경우, 그 환급받거나 환급받을 수 있는 세액공제액
- **비적격환급가능세액공제:** 적격환급가능세액공제의 정의를 충족하지 않는 환급가능세액공제액
- **양도가능세액공제(Transferable Tax Credit, TTC):** 특정 소재지국 정부가 투자·연구·개발 등 특정 사업 활동 또는 지출행위를 장려하기 위하여 세액공제의 방식으로 인센티브를 제공하고, 해당 세액공제액이 산출세액을 초과하는 경우 특정 세액공제 요건을 충족한 사업연도 종료일로부터 15개월 내에 미사용된 세액공제액을 제3자에게 제한 없이 양도할 수 있는 경우, 그 양도하는 세액공제액
- **시장성양도가능세액공제(Marketable Transferable Tax Credit, MTTC):** 시장성 요건을 추가적으로 충족하는 양도가능세액공제액. 여기서 시장성 요건은 세액공제의 만기와 동일하거나 유사한 만기 조건으로 정부기관이 발행한 채무상품의 만기수익률(yield to maturity)을 기준으로 할인한 세액공제 예상현금흐름의 순현재가치(net present value)의 80% 이상으로 거래되어야 함
- **비시장성양도가능세액공제:** 시장성양도가능세액공제의 정의를 충족하지 않는 양도가능세액공제액

적격환급가능세액공제(QRTC) 및 시장성양도가능세액공제(MTTC)는 글로벌최저한세 목적상 실효세율을 계산할 때 분자의 법인세 비용을 차감하지 않고 분모의 소득을 가산하는 항목으로 처리된다.

적격환급가능세액공제 및 시장성양도가능세액공제는 그 실질이 세액공제가 아닌 정부의 인센티브에 해당하므로, 분자를 차감하는 회계처리를 인정하는 경우에는 글로벌최저한세 목적상 실효세율이 낮아져 글로벌최저한세 세부담을 유발하는 효과가 있다. 이러한 점을 고려하여 글로벌최저한세 규정은 만일 동 세액공제 요건을 충족한 날로부터 4년 이내에 현금 등을 환급받거나 환급받을 수 있는 경우에는 추가적인 세부담을 완화하기 위한 목적으로 이를 분자의 차감항목이 아닌 분모의 가산항목으로 조정할 것을 요구하고 있다.

비적격환급가능세액공제(Non-QRTC) 및 비시장성양도가능세액공제(Non-MTTC)는 글로벌최저한세 목적상 실효세율을 계산할 때 분모의 소득을 가산하지 않고 분자의 법인세 비용을 차감하는 항목으로 처리된다.

비적격환급가능세액공제는 적격환급가능세액공제와 달리 동 세액공제 요건을 충족한 날로부터 4년 이내에 현금 등을 환급받거나 환급받을 수 있을 것으로 기대되지 않으므로, 그 형식이 정부의 인센티브에 해당함에도 실제 현금 등을 지급받을 가능성이 낮은 것으로 보아 이를 여타의 세액공제와 동일하게 분자의 차감항목으로 조정할 것을 요구하고 있다. 또한 비시장성양도가능세액공제는 시장성양도가능세액공제와 달리 세액공제 순현재가치의 80%에 미달하는 금액으로 거래되므로 그 형질이 온전히 양도된 것으로 볼 수 없으므로, 이를 여타의 세액공제와 동일하게 분자의 차감항목으로 조정할 것을 요구하고 있다.



각 세액공제 유형 및 조정사항 정리 및 시사점

REFUNDABILITY	+ - NO	< 4 YRS > 4 YRS	TRANSFERABILITY		
			NO	Non-Marketable	Marketable
			Income (QRTC)	Income (QRTC)	Income (QRTC)
			Tax Reduction (non-QRTC)	Tax Reduction (non-QRTC)	Income (QRTC)
			Tax Reduction (non-QRTC)	Tax Reduction (non-QRTC)	Income (QRTC)

미국의 Chips Act 또는 IRA에 따른 세액공제는 현금으로 환급이 가능하거나 Direct Payment Election을 통해 현금으로 환급 받을 수 있으므로 글로벌최저한세 목적상 세액공제의 유형을 적절히 판단하여 실효세율을 산정할 필요가 있다.

또한 미국 뿐만 아니라 다른 국가들에서도 글로벌최저한세를 고려하여 현금으로 환급가능한 세액공제 도입을 논의하고 있다. 해외 투자에 따른 세액공제가 적격환급가능세액공제 또는 시장성양도가능세액공제에 해당하는 경우에만 실효세율 산정 시 분자의 법인세비용을 차감하지 않고 분모에 소득으로 가산할 수 있으므로, 신규 투자 시 이러한 부분을 함께 고려하여 투자계획을 수립할 필요가 있다.

2 국내·외 주요 조세 제도 소개

2.1 신성장·원천기술, 국가전략기술 인정제도



Background

미래 유망성 및 산업경쟁력 등을 고려하여 지원할 필요성이 있다고 인정되는 기술(신성장·원천기술) 및 국가안보차원의 전략적 중요성이 인정되고 국민경제 전반에 중대한 영향을 미치는 기술(국가전략기술)에 관하여는 KIAT(한국산업기술진흥원) 기술 인정을 통해 고율의 연구·인력개발비 세액공제(R&D세액공제) 및 통합투자세액공제를 적용 받을 수 있다.

R&D세액공제의 경우 기술 인정이 필수요건은 아니나, 통합투자세액공제를 적용 받기 위해서는 반드시 기술 인정(신성장사업화시설, 국가전략기술사업화시설로 인정)을 거쳐야 한다는 점에 유의하여야 한다(조특법 시행령 제21조 제4항 제1호 및 제2호).

R&D세액공제 유형별 비교

구분	법인구분	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&D 비용이 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 x 3, 10%(코스닥상장중견기업은 15%)]

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

통합투자세액공제 유형별 비교

구분	공제 구분	법인 구분	일반	신성장·원천기술	국가전략기술
통합 투자 세액 공제	기본 공제	중소 기업	투자금액×10% - ('23) 12% - ('20~'22) 10%	투자금액×12% - ('23) 18% - ('20~'22) 12%	투자금액×25% - ('21.07~'22) 16%
		중견 기업	투자금액×5% - ('23) 7% - ('20~'22) 3%	투자금액×6% - ('23) 10% - ('20~'22) 5%	투자금액×15% - ('21.07~'22) 8%
		그외 기업	투자금액×1% - ('23) 3% - ('20~'22) 1%	투자금액×3% - ('23) 6% - ('20~'22) 3%	투자금액×15% - ('21.07~'22) 6%
	추가 공제	All	직전 3년 연평균 투자금액을 초과하는 금액×3% (기본공제금액 2배 한도) - ('23) 10% - ('20~'22) 3%		초과금액×4% (기본공제금액 2배 한도) - ('23) 10% - ('21.07~'22) 4%



KIAT 기술 인정 절차

다음에서는 신성장·원천기술 및 국가전략기술에 대한 KIAT 인정 절차를 알아보고자 한다.

순서	구분	설명
Step 1	신청서 제출 (온라인, 상시)	<ul style="list-style-type: none"> 연구개발: 별지 제1호, 제3호, 제3호의1, 제4호 서식 시설투자: 별지 제2호, 제3호, 제5호 서식 <ul style="list-style-type: none"> - 상기 법정 신청서식(심의위원회 운영세칙 별지서식) 외 추가자료 (발표자료 PPT, 인증서등) 제출가능
Step 2	사전조사단 구성	<ul style="list-style-type: none"> 산업계, 학계, 연구계, 전문가자격자, 5급 이상 공무원 등 신산업분야 전문가 중 3인 이상
Step 3	신청서 평가	<ul style="list-style-type: none"> 서면검토 <ul style="list-style-type: none"> - 신청서 및 추가자료 검토 - 연구개발 사업계획 발표: 신청기업의 세액공제 신청대상 기술에 대한 설명 및 개발현황, 사업계획 등 발표 현장실사 <ul style="list-style-type: none"> - 신청내용 및 보완사항의 현장확인
Step 4	심의위원회 개최	<ul style="list-style-type: none"> 분기별 1회 심의위원회 개최 (3,6,9,12월)
Step 5	결과통보	<ul style="list-style-type: none"> 신청기업에 심의결과 통보 <ul style="list-style-type: none"> - 의결 후 15일 이내, 신청일이 속한 달의 마지막일로부터 6개월 이내 (자료보완기간 제외)
Step 6	이의신청 (희망 시)	<ul style="list-style-type: none"> 희망 시 1회에 한하여 이의신청(심의결과 통지 후 30일 이내) 이의신청서 검토 후 결과통보(심의위원회→신청기업, 접수일부 45일 이내)



기술 인정 신청 시 주의사항

실무상 KIAT 기술 인정 신청 시 유의하여야 할 사항을 정리하면 다음과 같다.

번호	구분	내용										
1	별표상 Spec 충족 여부	<div>■ 조특령 별표 7[신성장·원천기술의 범위], 별표 7의 2[국가전략기술의 범위] 상 spec 등 수치가 구체적으로 명시된 경우 해당 spec을 충족함을 입증해야 함</div> <div>예) 조특령 [별표 7의 2] 국가전략기술의 범위 (현행)</div> <table><tr><th>분야</th><th>국가전략기술</th></tr><tr><td>1. 반도체</td><td>가. 첨단 메모리 반도체 설계·제조 기술: 15nm이하급 D램 및 170단 이상 낸드플래시메모리 설계·제조 기술</td></tr></table> <div>⇒ 15nm 이하급 D램 또는 170단 이상 낸드플래시 메모리임을 입증할 수 있는 인증서 등 객관적인 증빙 첨부 필요</div> <div>■ 한편, 별표상 spec 등 그 수치가 구체적으로 명시되지 아니한 경우에도 표, 그래프 등 수치 제시를 통하여 효율성 등이 증가하였음을 입증해야 함</div> <div>예) 조특령 [별표 7] 신성장·원천기술의 범위 (현행)</div> <table><tr><th>구분</th><th>분야</th><th>신성장·원천기술</th></tr><tr><td>5. 차세대전자정보 디바이스</td><td>가. 지능형 반도체·센서</td><td>7) 에너지효율향상 반도체 설계·제조기술: 실리콘 기반의 MOSFET(MOS field-effect transistor)에 비해 저저항·고효율 특성을 지니며 차세대 응용 분야(전기차, 하이브리드자동차, 태양광, 풍력발전 등 신재생에너지, 스마트그리드 등) 인버터 등에 탑재되는 SJ(Super Junction) MOSFET, IGBT, SiC MOSFET의 설계·제조 기술</td></tr></table> <div>⇒ 실리콘 기반의 MOSFET 대비 저저항·고효율의 특성이 있음을 도표, 그래프 등으로 제시할 필요</div>	분야	국가전략기술	1. 반도체	가. 첨단 메모리 반도체 설계·제조 기술: 15nm이하급 D램 및 170단 이상 낸드플래시메모리 설계·제조 기술	구분	분야	신성장·원천기술	5. 차세대전자정보 디바이스	가. 지능형 반도체·센서	7) 에너지효율향상 반도체 설계·제조기술: 실리콘 기반의 MOSFET(MOS field-effect transistor)에 비해 저저항·고효율 특성을 지니며 차세대 응용 분야(전기차, 하이브리드자동차, 태양광, 풍력발전 등 신재생에너지, 스마트그리드 등) 인버터 등에 탑재되는 SJ(Super Junction) MOSFET, IGBT, SiC MOSFET의 설계·제조 기술
		분야	국가전략기술									
		1. 반도체	가. 첨단 메모리 반도체 설계·제조 기술: 15nm이하급 D램 및 170단 이상 낸드플래시메모리 설계·제조 기술									
		구분	분야	신성장·원천기술								
5. 차세대전자정보 디바이스	가. 지능형 반도체·센서	7) 에너지효율향상 반도체 설계·제조기술: 실리콘 기반의 MOSFET(MOS field-effect transistor)에 비해 저저항·고효율 특성을 지니며 차세대 응용 분야(전기차, 하이브리드자동차, 태양광, 풍력발전 등 신재생에너지, 스마트그리드 등) 인버터 등에 탑재되는 SJ(Super Junction) MOSFET, IGBT, SiC MOSFET의 설계·제조 기술										
2	범용기술 여부	<div>■ 조특령 별표 7, 별표 7의 2 내 기술된 제품 또는 공정 외 사용되는 기술(특히 범용성 있는 기술)인 경우 불인정</div> <div>예) 조특령 [별표 7] 신성장·원천기술의 범위 (현행)</div> <table><tr><th>구분</th><th>분야</th><th>신성장·원천기술</th></tr><tr><td>5. 차세대전자정보 디바이스</td><td>가. 지능형 반도체·센서</td><td>8) 첨단 메모리반도체 설계·제조기술: 12nm 이하 급 D램과 220단 이상 낸드플래시메모리 설계·제조 기술</td></tr></table> <div>⇒ 12nm초과급 D램 또는 220단 미만 낸드플래시메모리의 설계·제조에도 사용되는 경우 불인정</div>	구분	분야	신성장·원천기술	5. 차세대전자정보 디바이스	가. 지능형 반도체·센서	8) 첨단 메모리반도체 설계·제조기술: 12nm 이하 급 D램과 220단 이상 낸드플래시메모리 설계·제조 기술				
		구분	분야	신성장·원천기술								
5. 차세대전자정보 디바이스	가. 지능형 반도체·센서	8) 첨단 메모리반도체 설계·제조기술: 12nm 이하 급 D램과 220단 이상 낸드플래시메모리 설계·제조 기술										

2.2 이전가격 보고서 및 BEPS 보고서 신고 제도 소개



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 보고서가 2015년 발표되면서 국제 거래 자료 제출 의무 중 가장 중요한 부분을 차지하고 있던 이전가격 보고서 신고 제도에 큰 변화가 찾아오게 되었다.

OECD 주요 회원국은 BEPS 프로젝트 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 2016년 이후부터 즉각적으로 한국을 포함한 주요 회원국의 세법에 이전가격 보고서 신고 제도 개선의 내용이 입법 되었다. 그리하여 2016년 이후부터 본격적으로 이전가격 보고서라는 명칭을 대신하여 BEPS 보고서 라는 명칭이 통용되기 시작하였다.





OECD BEPS 프로젝트

OECD BEPS 프로젝트 Action Plan	
규제 방안	주요 추진 내용
Action 1. 디지털 경제에서의 조세 문제 해결	디지털 경제 하에서의 국제조세체계 개편 추진 (디지털세)
Action 2. 혼성불일치 거래 효과의 해소	혼성불일치 해소를 위한 각국의 세법 및 조세조약 개정
Action 3. 효과적인 CFC 규정의 설계	CFC 규정 적용대상범위 확대
Action 4. 금융비용 관련 세원잠식의 제한	EBITDA 대비 일정 비율로 이자비용 공제 한도 설정
Action 5. 유해조세환경에 대한 효과적 대응	조세특례제도를 통한 조약남용 및 과세기반 잠식 방지
Action 6. 부적절한 상황에서의 조약 해의 부여 방지	조세조약의 목적에 조약남용 방지를 명시
Action 7. 고정사업장 지위의 인위적인 회피 방지	OECD 모델조세조약의 고정사업장 개념 개정
Action 8-10. 정상가격 산정과 가치 창출의 연계	OECD 이전가격 과세지침 개정안 제시
Action 11. BEPS 측정과 모니터링	BEPS 규모 추정을 위한 연구
Action 12. 의무 보고 규정	공격적 조세회피거래에 대한 납세자 보고의무 강화
Action 13. 이전가격 문서화	이전가격 보고서의 3단계 접근 방법 제시 (통합기업보고서·개별기업보고서·국가별보고서)
Action 14. 분쟁해결장치의 효과성 제고	상호합의 절차 개선 및 강제중재절차 도입 논의
Action 15. 양자간 조세조약 보완 위한 다자간 협약 개발	다자간 협약 체결 가능성 연구 및 실행

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.



국제거래 자료 제출 의무

국제거래에 대한 자료 제출 의무			
제출 항목		제출 의무자	제출 또는 구비 기한
BEPS 보고서 (국제거래정보 통합보고서)	통합기업보고서	당해 과세연도 기준	<ul style="list-style-type: none"> 사업연도 종료일이 속하는 달의 말일부터 12개월 이내
	개별기업보고서	<ul style="list-style-type: none"> 별도 매출액 1,000억 초과; and 국제거래 500억 초과 	
	국가별보고서	직전 과세연도 기준 <ul style="list-style-type: none"> 연결 매출 1조원 초과; and 최종 모회사 	
정상가격 관련 자료	거래가격 결정 관련 자료 (국조법 시행령 제38조 참조)	<ul style="list-style-type: none"> 국제거래를 수행하는 납세자(금액 요건 없음) 	<ul style="list-style-type: none"> 요구를 받은 날로부터 60일 이내 제출
	정상가격 산출방법 입증 자료 (이전가격 보고서)	<ul style="list-style-type: none"> 상동 	<ul style="list-style-type: none"> 법인세 신고 시점까지 증명자료 구비 요구를 받은 날로부터 30일 이내 제출
국제거래명세서 등	<ul style="list-style-type: none"> 국제거래명세서 국외특수관계인 요약손익계산서 정상가격 산출방법 신고서 원가 등의 분담액 조정 명세서 	<ul style="list-style-type: none"> 자료 항목 별 면제 요건 존재 (국조법 시행령 제36조 참조) 	<ul style="list-style-type: none"> 사업연도 종료일이 속하는 달의 말일부터 6개월 이내

주요 제출 자료 중 납세자의 국제조세 실무에 가장 중요한 영향을 미치는 이전가격 보고서와 BEPS 보고서 신고 제도에 대해서 좀 더 상세히 알아보면 다음과 같다.

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 산출 방법에 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)



이전가격 보고서 구비 제도

최근 세무조사 동향을 살펴보면 대기업 뿐만 아니라 중견기업 세무조사 시에도 이전가격 이슈가 중요하게 검토되고 있고 조사 대상 사업연도 중 국외특수관계인과 국제거래가 발생한 납세자에게는 필수적으로 이전가격 보고서 제출이 요청되고 있다. 세법에서 정한 제출기한이 요구를 받은 날로부터 30일이기 때문에 현실적으로 30일 이내에 과세 리스크 검토까지 마무리하여 이전가격 보고서를 작성한다는 것은 불가능한 일이다. 따라서 중요한 국제거래를 수행하는 납세자라면 이전가격 보고서를 동기화하여 이전가격 과세 리스크 사전 관리와 함께 과소신고가산세 면제 특례를 적용 받는 것이 필요할 것으로 판단된다.

이전가격 보고서 작성 시 보고서에 포함되어야 하는 주요 내용과 동기화를 인정 받기 위한 요건은 국조법으로 구체적으로 정하고 있다.

일반적으로 이전가격 보고서에 포함되는 내용 (정상가격 산출방법 입증 자료)	이전가격 보고서 동기화 인정 요건 (납세자의 합리적 판단 인정 요건)
<ol style="list-style-type: none"> 1. 국제거래와 관련된 해외사업 설명자료 2. 국제거래에 참여한 내국법인과 국외특수관계인의 지분구조, 거래구조 설명자료 3. 국조법 상 가장 합리적인 정상가격 산출방법 선정에 관한 근거자료 4. 선택한 정상가격 산출방법에 따라 수행한 경제적 분석 결과 5. 정상가격을 산출하기 위해 사용한 비교대상 데이터 분석 결과(비교가능성 조정을 수행한 경우 해당 내용 포함) 	<ol style="list-style-type: none"> 1. 사업연도 종료 시점을 기준으로 대표성 있는 비교가능 데이터가 완전성 있게 수집되어 분석에 활용되어야 함 2. 수집된 자료를 체계적으로 분석하여 정상가격을 산정하여야 함 3. 이전 사업연도에 적용한 정상가격 산출방법을 변경한 경우 타당한 이유를 제시하여야 함

국조법 시행령에 따르면 납세자가 이전가격 보고서를 구비한 경우에도 1) 사업연도 종료 시점을 기준으로 이전가격 분석 결과가 최신판이 되지 않은 경우 또는 2) 납세자가 정상가격 산출방법을 변경 적용한 경우 변경 사유에 대한 합리적인 근거가 제시되지 않은 경우에는 국조법에서 정한 기한 내에 정상가격 산출방법 입증 자료를 구비한 것으로 인정되지 않을 가능성이 매우 높다.

따라서 국제거래를 수행하는 납세자는 이전가격 보고서를 구비하기에 앞서 매 사업연도 별로 이전가격 분석 결과가 최신판이 되어 보고서에 반영되고 있는 지, 정상가격 산출방법을 변경 적용한 경우 세무상 합리적인 근거가 존재하는지를 반드시 사전 검토하여 이전가격 보고서에 반영하여야 한다.

만약 이전가격 보고서를 구비하지 않거나 이전가격 보고서 상에 정상가격 산출방법 변경에 관한 합리적인 근거를 제시하지 않을 경우, 과세당국의 입증 책임이 경감되어 추계에 의한 이전가격 과세처분이 발생할 수 있으니 반드시 주의가 필요하다.

국조법 제16조 제7항 [국제거래 자료 제출 미이행 시 추정에 의한 과세 가능]	조심2015중2770, 2017.08.21
<p>⑦ 제1항 제1호에 따라 통합기업보고서 및 개별기업 보고서를 제출하여야 하는 납세의무자와 제4항에 따른 자료 중 정상가격 산출에 관한 대통령령으로 정하는 자료의 제출을 요구 받은 납세의무자가 대통령령으로 정하는 부득이한 사유 없이 자료를 기한까지 제출하지 아니하는 경우 과세당국은 유사한 사업을 하는 사업자로부터 입수하는 자료 등 과세당국이 확보할 수 있는 자료에 근거하여 합리적으로 정상가격 및 정상원가분담액을 추정하여 제7조 및 제9조를 적용할 수 있다. (2020. 12. 22. 개정)</p>	<p>청구법인이 판매지원서비스 및 부품재판매 거래에 대한 정상가격 산출방법을 변경할 만한 본질적인 거래의 특성이나 청구법인의 역할 등이 변동된 사실이 없는 점 등에 비추어 청구법인의 판매지원서비스 및 부품재판매 거래의 정상가격 산출방법을 기존의 승인 내용대로 적용하여 과세한 처분은 잘못이 없는 것으로 판단됨</p>



BEPS 보고서 신고 제도

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.

BEPS 보고서는 다음과 같이 세 종류의 보고서로 구성된다.

BEPS 보고서의 3단계 구성 (Three-tiered Documentation)				
구분		통합기업보고서	개별기업보고서	국가별보고서
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 국외특수 관계인의 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.

2.3 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^{*1}/글로벌최저한세소득^{*2})을 기준으로 최저한세율(15%)에 미달하는 만큼 추가과세

추가세액=(최저한세율-국가별 실효세율)×초과이익^{*3}

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

*1 조정대상조세: 각 구성기업의 회계상 법인세비용에 여러 조정을 반영한 금액의 합계

*2 글로벌최저한세소득: 각 구성기업의 회계상 당기순손익에 조정사항을 반영한 소득 합계

*3 초과이익: 조정소득에서 해당 국가 내 유형자산가액 및 급여액 합계액에 일정율을 곱한 실질기반 제외소득을 차감하여 산정

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 적격 소득산입규칙을 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).



신고 및 납부 기한

시행 시기	소득납입규칙은 2024년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도부터 적용. 소득납입보완규칙은 2025년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도부터 적용
신고 및 납부기한	사업연도 종료일로부터 15개월(첫 적용 연도의 경우 18개월) 이내
기타	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 맡기되 소득납입 보완규칙 등을 포함하여 특정 국가에서 소득납입규칙을 도입하지 않거나 도입을 지연하는 경우 다른 국가에 과세권이 이관되도록 하였다. 결국 각 국이 경쟁적으로 글로벌최저한세 입법을 하도록 안전장치를 강구해 둔 것으로 이해할 수 있다.

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

아울러 글로벌최저한세 계산방식 등에 대한 여러 신고항목이 존재한다. 손실에 대한 이월공제방식, 공정가치 및 손상차손 인식방식, 동일국가 소재 연결납세기업의 손익 제거 여부 등 다양한 선택적용 항목이 존재하므로 이에 대한 분석을 통해 기업 입장에서 유리한 방식을 선택할 필요가 있다.

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

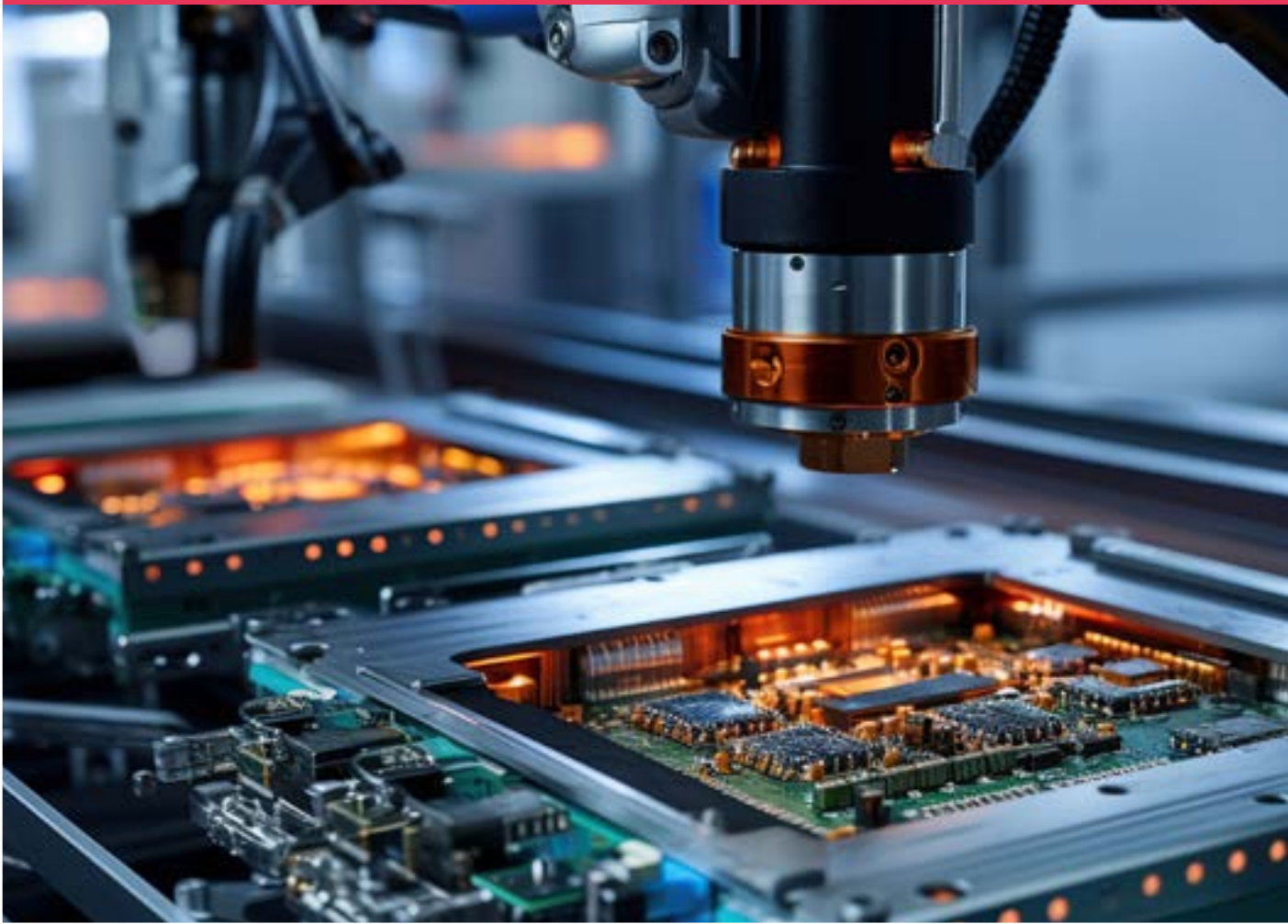
글로벌최저한세에 따른 신고, 납부의무를 이행하기 위해서는 해외 자회사들의 법인세 신고·납부 내역 뿐만 아니라 연결기준 개별 재무제표에 대한 관리, 이연법인세 자료 취합 및 가공, 글로벌 최저한세 규정상 다른 제반 조정 및 예외 사항 반영에 상당한 노력과 시간 및 비용이 발생할 것이다.

글로벌최저한세 도입, 증가하는 이전가격 BEPS 신고, EU 탄소국경조정제도(CBAM) 등 새롭고 다양한 Tax Compliance 의무 준수가 세무팀의 새로운 주요 당면과제로 부상하고 있으며, 증가하는 Tax Compliance에 따른 관리 효율화 및 글로벌 세무 전략 수립 등 필요성이 증대되고 있다.

국내·외 법인별 다양한 Tax Compliance를 위한 중복 자료 제공 및 불필요한 자료 재가공 등 비효율을 해소하기 위해서는, 각 국가·법인의 법인세 신고 및 Pillar 2, BEPS Compliance를 통합·일원화하는 Connected Tax Compliance를 통해 보다 효율적인 Tax Compliance 및 Risk 관리가 필요한 시점이다.



Fabless, Design house 및 IP 기업 주요 회계이슈



1 Fabless 및 Design house

1.1 단일의 수행의무 1 : 반도체 칩 판매 및 포팅 서비스



Background

Fabless 업체 A사는 고객 C사에게 반도체 칩이 탑재된 AI 서버 구축, AI 모델 포팅 서비스*를 제공하기로 하는 데이터센터 구축 지원 계약을 체결하였으며, A사는 C사에게 다음과 같은 산출물을 제공하기로 하였다.

항목	주요 내용
재화 판매(a)	반도체 칩 공급, AI 서버 구축
용역 제공(b)	포팅서비스: AI 서버 가동 테스트 및 시험 결과 레포트(Verification report) 제공

* 특정 운영 체제나 하드웨어 플랫폼에서 실행되던 C사의 AI 모델을 다른 플랫폼·하드웨어(A사의 반도체칩 + 서버)에 동작할 수 있도록 변환하는 서비스

포팅 서비스는 A사만 수행할 수 있으며, C사는 다른 업체를 통해 본 포팅 서비스 이용이 불가능하다. 포팅이 완료되지 않는 경우 AI 서버를 사용할 수 없다.

C사는 A사에 AI 서버 이용을 위한 AI 서버 구축 토탈 솔루션을 의뢰한 것으로 각 재화 및 서비스를 별도의 구매로 인지하지 않고 있다.



Issue

상기 재화판매(a) 및 용역제공(b)은 구별되는 수행의무인가?



Reference

기업회계기준서 제1115호 고객과의 계약에서 생기는 수익
구별되는 재화나 용역

문단 27. 다음 기준을 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.
- (2) 고객에게 재화나 용역을 이전하기로 하는 약속을 계약 내의 다른 약속과 별도로 식별해 낼 수 있다.

문단 29. (중략) 고객에게 재화나 용역을 이전하기로 하는 둘 이상의 약속을 별도로 식별해 낼 수 없음을 나타내는 요소에는 다음이 포함되지만, 이에 한정되지는 않는다.

- (1) 기업은 해당 재화나 용역과 그 계약에서 약속한 다른 재화나 용역을 통합하는 유의적인 용역을 제공한다. (중략)
- (2) (중략) 계약에서 약속한 하나 이상의 다른 재화나 용역에 의해 변형 또는 고객 맞춤화 된다.
- (3) 해당 재화나 용역은 상호의존도나 상호관련성이 매우 높다. (중략)



Solution

재화판매(a)와 용역제공(b)의 구분

C사는 포팅 서비스를 외부에서 별도로 구매할 수 없으며, 포팅이 완료되지 않으면 AI 서버 자체만으로는 효익을 얻을 수 없다. 또한, C사는 AI 구축 및 지원을 하나의 통합된 서비스로 인지하고 있다. 이러한 점에서 재화 판매와 용역 제공은 단일의 수행의무로 판단되며, AI 구축 지원의 단일의 수행의무가 이행되는 시점에 수익을 인식하여야 한다(인도 또는 진행 기준 수익인식 여부는 추가적 판단이 필요함).



추가 고려사항

별도의 수행의무 판단

재화나 용역을 각각의 수행의무로 구분하기 위해서는 항목 자체적으로 효익을 얻거나 쉽게 구할 수 있는 다른 자원을 활용하여 효익을 얻을 수 있는지, 각 수행의무를 다른 항목과 별도로 식별할 수 있는지 여부 등도 함께 고려되어야 한다.

거래가격의 배분 ((a), (b) 가 별도 수행의무로 구분되는 경우)

계약상 Milestone 별 표시가격이 각 수행의무별 거래가격으로 간주되어서는 안 된다. 각 수행의무에 배분되어야 할 가격의 적정성은 상대적 개별 판매가격을 기준으로 검토되어야 한다(예: 개별거래가격이 존재하는 경우 또는 관측가능한 시장가격이 존재하는 경우 상대적 가치 배분법 등 적용하여 거래가격 배분).

1.2 단일의 수행의무 2 : NRE 계약의 수행의무 식별



Background

Design house 업체 B사는 고객 C사와 양산을 위한 제품화 설계 및 시제품 제작 용역계약(NRE, Non-recurring Engineering)을 체결하였다. 본 계약은 Fabless 업체가 설계한 칩 디자인을 바탕으로 양산을 위한 사전 디자인, IP 소싱, 제품화 설계, 패키지 설계와 고객이 최종 승인한 설계를 바탕으로 Foundry 업체와의 협업을 통해 Mask 및 시제품을 제작, 납품하는 일종의 Turn-key 계약이다.

B사가 수행하는 활동은 C사가 의뢰한 디자인에 맞춰 진행되는 프로젝트로 고객 맞춤 디자인 설계, Mask 및 시제품 제작 등으로 구성되며 각 항목은 상호 연계되어 있다. C사가 외주사를 고용하여 B사가 진행 중인 과제를 인계받아 양산 디자인을 완성하고 시제품을 제작하거나, 일부 변형하여 다른 양산 디자인을 제작하는 것은 현실적으로 어렵다.



Issue

B사가 수행하는 각 개별활동은 수익 인식을 위한 개별단위 (수행의무)로 식별 가능한가?



Reference

기업회계기준서 제1115호 고객과의 계약에서 생기는 수익
구별되는 재화나 용역

문단 27. 다음 기준을 충족한다면 고객에게 약속한 재화나 용역은 구별되는 것이다.

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

문단 29. (중략) 고객에게 재화나 용역을 이전하기로 하는 둘 이상의 약속을 별도로 식별해 낼 수 없음을 나타내는 요소에는 다음이 포함되지만, 이에 한정되지는 않는다.

- (1) 기업은 해당 재화나 용역과 그 계약에서 약속한 다른 재화나 용역을 통합하는 유의적인 용역을 제공한다. (중략)
- (2) (중략) 계약에서 약속한 하나 이상의 다른 재화나 용역에 의해 변형 또는 고객 맞춤화 된다.
- (3) 해당 재화나 용역은 상호의존도나 상호관련성이 매우 높다. (중략)



Solution

단일의 수행의무 (유의적인 통합용역)

본 계약은 B사가 양산을 위한 디자인 설계, 시제품 제작을 위한 Mask를 제작하고 이를 활용하여 완성된 시제품을 전달하는 것으로서 각 구성요소 간 상호관련성이 높으며, 고객 맞춤형된 유의적인 통합 용역으로 볼 수 있다. 따라서, 전체 산출물은 단일의 수행의무로 판단되며, 전체의 수행의무가 이행되는 시점에 수익인식 할 수 있다(진행 또는 인도기준 수익인식 검토는 생략하기로 한다).



추가 고려사항

개별 수행의무로의 식별

B사가 제공하는 각 활동이 상호 연관성이 적고, C사가 각 산출물을 개별적으로 수령 한 후 외주 업체를 고용하여 쉽게 변형하거나 완성할 수 있다면 각 항목을 개별 수행의무로 식별할 수 있다(이 경우 각 수행의무가 이행되는 시점에 수익인식 할 수 있다). 따라서 NRE 계약에서는 각 항목이 개별적으로 식별되는지에 대한 면밀한 검토가 필요하다.



1.3 진행기준 수익인식 : NRE 계약의 수익 인식



Background

Fabless 업체 A사는 시스템 반도체 회로 설계 및 웨이퍼 형태의 반도체 칩으로 제작하기 위한 파운드리 디자인 솔루션을 제공하고 있다. 독자적인 지적재산(IP)을 기반으로 고객의 요구 사항에 맞춘 ASIC(Application-Specific Integrated Circuit) 설계를 수행하며, 다양한 애플리케이션에 최적화된 반도체 칩을 개발하고 있다.

A사는 고객 C사와 NRE*계약을 통해 ASIC 설계 데이터, 디자인 리포트, 시제품 품질 테스트 리포트 및 시제품 세트를 제공하기로 하였다. 본 영역은 관련 수행의무가 이행되는 시점에 영역매출로 인식되며, 이후 고객이 양산을 요청할 경우 발생하는 양산매출은 제품 매출로 인식된다.

* NRE(Non-recurring Engineering): 고객의 특정 요구에 따라 맞춤형 반도체 솔루션을 개발하는 프로젝트로, 일회성 엔지니어링 서비스를 의미한다.

계약 내용 일부 요약

고객의 요구사항을 반영하여 주문 제작한 설계회로 및 시제품은 A사가 다른 기업에 판매하는 것은 허용되지 않는다.

고객 C사의 요청으로 계약이 중단되는 경우 중단시점까지 발생한 인건비를 합의된 M/M단가* 기준으로 청구한다. (중략)

* M/M단가(Men/Month단가): 월별 투입된 인원당 계약 보수를 의미함. 원가의 대부분은 인건비로 구성되며, 업무 진행 중 계약이 중단되는 경우 고객은 지급 청구권 조항에 따라 중단시점까지 발생한 금액을 M/M단가 기준으로 A사에 지급하여야 한다. M/M단가는 발생원가 기준으로 산정된 것이 아닌 회사의 인당 표준판매가격에 해당한다.

해당 사례는 계약 내 약속간 상호의존성 및 관련성이 매우 높아 결합 품목을 이전한다고 보고 단일의 수행의무를 이행하는 것으로 전제한다.



Issue

A사는 C사의 요청으로 NRE 계약이 중단되는 경우 진행기준 수익인식을 위한 지급청구권을 보유한 것으로 볼 수 있는가?



Reference

기업회계기준서 제1115호 고객과의 계약에서 생기는 수익
기간에 걸쳐 이행하는 수행의무

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

(3) 기업이 수행하여 만든 자산이 기업 자체에는 대체 용도가 없고(문단 36 참조), 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 집행 가능한 지급청구권이 기업에 있다

문단 36. 기업이 자산을 만들거나 그 가치를 높이는 동안에 그 자산을 다른 용도로 쉽게 전환하는 데에 계약상 제약이 있거나, 완료된 상태의 자산을 쉽게 다른 용도로 전환하는 데에 실무상 제한이 있다면, 기업이 수행하여 만든 그 자산은 그 기업에는 대체 용도가 없는 것이다. (중략)

문단 37. (중략) 기업이 약속대로 수행하지 못했기 때문이 아니라 그 밖의 사유로 고객이나 다른 당사자가 계약을 종료한다면 적어도 지금까지 수행을 완료한 부분에 대한 보상 금액을 받을 권리가 계약기간에는 언제든지 있어야 한다.

지금까지 수행을 완료한 부분에 대한 지급청구권

문단 B9 (중략) 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 기업에 보상하는 금액은 계약이 종료된다고 가정할 때, 기업이 잠재적으로 상실하는 이익만을 보상하는 것이 아니라 지금까지 이전된 재화나 영역의 판매가격에 가까운 금액(예: 수행의무의 이행에 든 원가의 회수금액에 적정한 이윤을 더한 금액)이 될 것이다. (중략)



Solution

진행기준 수익인식: 지급청구권의 보유 여부

A사는 고객 요청에 따라 특화된 용역을 제공하고 있으며, 계약상 다른 고객에게 이전이 불가하므로 기업에 대체용도가 없는 자산을 생산하고 있다. 계약이 중단될 경우 청구하는 금액은 실비 발생액이 아닌 A사의 표준판매가격을 기준으로 청구하므로 적정 마진을 포함한 지급청구권을 보유하고 있다고 판단된다. 이에 따라, 기준서 제1115호 문단 35의 3항을 충족한 것으로 보아 진행 기준에 따른 수익인식이 가능하다.



추가 고려사항

지급청구권 보유: 적정 이윤에 대한 판단

NRE 계약에서는 고객과 협의하여 투입할 M/M와 M/M단가를 기초로 계약금을 산정하고, 업무 중 계약이 종료될 경우 M/M단가에 근거하여 정산하는 조항이 포함될 수 있다. 정산 대금이 M/M단가를 기반으로 산정되어 실발생원가에 일정 마진을 포함한 것으로 해석할 수 있다. 그러나, 청구 대금이 실제 마진을 포함 여부 등 회계기준에 부합하는 지급청구권을 보유하는지에 대한 상세 분석이 선행되어야 한다.

합리적인 진행률 측정

기업회계기준서 제1115호 고객과의 계약에서 생기는 수익에 따르면, 수행의무의 진행률을 합리적으로 측정할 수 있는 경우(문단44)에만 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무에 대해 진행기준으로 수익을 인식할 수 있다. 따라서, 회사는 적절한 진행률 측정방법을 적용하는 데 필요한 신뢰할 수 있는 정보를 제공하는 프로세스를 구축하여야 한다. 예를 들어, 수행의무의 진행률 측정에 엔지니어의 투입시간을 활용하는 회사에서는 프로젝트별·인별 투입시간의 계획 및 실적에 대한 신뢰성 있는 관리 프로세스가 요구된다.

1.4 통제이전에 따른 수익인식 : 대리점 매출



Background

Fabless 업체 A사는 컴퓨터 및 주변기기 판매를 주된 사업으로 영위하는 대리점 C사에 계약기간 동안 회사의 제품을 독점 판매할 수 있는 권한을 부여하는 총판계약을 체결하였다. C사는 A사로부터 구매한 반도체 칩에 대해 법적 소유권을 보유하며 판매가격 및 판매처를 결정할 권한을 가진다. 다만, 특정 상황에 해당하는 경우 판매 전 A사의 동의 또는 승인을 득하여야 한다.

Case 1. C사는 실물 점유 및 법적 소유권 뿐 아니라, C사가 판매할 수 있는 고객 및 수량 등을 자체 결정할 수 있어 재고에 대한 통제 및 위험과 효익이 이전되었음. 다만, C사가 특정 국가 및 특정 기업에 제품을 판매하기 위해서는 A사의 동의가 필요한 경우 (제재대상 국가 및 기업에 대한 판매 제재 목적 등)

Case 2. C사는 재고의 실물 점유 및 법적 소유권을 보유하나, C사가 판매할 수 있는 고객을 A사가 승인 및 지시하고 있어 재고에 대한 통제 및 위험과 효익이 C사에 실질적으로 이전되지 않은 경우



Issue

A사는 C사에 대한 매출을 어느 시점에 인식하여야 하는가?



Reference

기업회계기준서 제1115호 고객과의 계약에서 생기는 수익
본인 대 대리인 고려사항

문단 B34. 고객에게 재화나 용역을 제공하는 데에 다른 당사자가 관여할 때, 기업은 약속의 성격이 정해진 재화나 용역 자체를 제공하는 수행의무인지(기업이 본인) 아

니면 다른 당사자가 재화나 용역을 제공하도록 주선하는 수행의무인지(기업이 대리인)를 판단한다.

문단 B35B. 기업이 본인인 경우에 (중략) 기업은 이전되는 정해진 재화나 용역과 교환하여 받을 권리를 갖게 될 것으로 예상하는 대가의 총액을 수익으로 인식한다.

문단 B37. (중략) 본인임을 나타내는 지표에는 다음 사항이 포함되지만 이에 한정되지는 않는다.

- A. 정해진 재화나 용역을 제공하기로 하는 약속을 이행할 주된 책임이 이 기업에 있다.
- B. 정해진 재화나 용역이 고객에게 이전되기 전이나, 고객에게 통제가 이전된 후에 재고위험이 이 기업에 있다
- C. 정해진 재화나 용역의 가격을 결정할 재량이 기업에 있다.



Solution

A사의 수익인식 시점

Case 1. A사는 C사의 판매처를 결정할 권한이 없으나, C사가 판매하려고 하는 일부 고객에 대하여 거부할 권한만을 보유한다면 C사의 판매에 대한 방어권을 보유한 것으로 볼 수 있다. 이 경우 재화에 대한 통제는 C사에 이전되었다고 볼 수 있다. 따라서, A사가 C사에 제품을 판매하는 시점에 수익 인식하여야 한다.

Case 2. A사는 C사가 소유한 재화에 대한 판매 지시 등 실질적 권리를 보유한 것으로 볼 수 있으므로 A사가 C사에 제품을 공급하는 시점에 통제가 이전되었다고 볼 수 없다. 이에 따라 C사가 최종 소비자에 판매하는 시점에 재화 판매 수익을 인식하여야 한다(C사에 판매한 재고는 최종소비자가 판매하는 시점까지 A사의 재고로 인식하여야 함).

1.5 본인·대리인 1 : Fabless 설계관련 전공정 디자인과 후공정 디자인



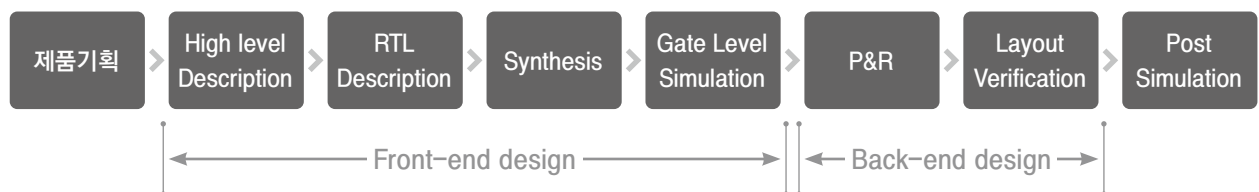
Background

Fabless 설계관련 전공정(Front-end) 디자인 업체인 A사와 하도급인 후공정(Back-end) 디자인 업체 B사는 고객 C사와 시스템반도체 개발용역을 체결하였다. 계약서상 세부사항은 아래와 같다.

계약 내용 일부 요약	
수행의무	<ul style="list-style-type: none"> • 전공정디자인: RTL 설계 • 후공정디자인: P&R <p>개별용역은 전공정 디자인과 후공정 디자인 업무로 구성됨 (아래 '공정의 이해' 참조)</p>
계약당사자*	<ul style="list-style-type: none"> • 위탁자: C사 • 수탁자: A사 • 하도급업자: B사
손해배상 조항	계약위반 또는 불이행 시 수탁자(A, B)가 연대하여 책임 부담

* A사는 후공정과 관련된 엔지니어를 보유하지 않아 B사를 하도급 및 공동 수탁자로 하여 계약을 체결하였다.

공정의 이해



- **RTL(Register Transfer Level):** 반도체의 설계 시 하드웨어의 레지스터들간의 신호 흐름을 설명해 놓은 코드로서 일종의 설계도
- **Synthesis:** RTL로 구성된 추상적인 회로를 실제 Gate들을 통해 구현하는 과정
- **P&R(Placement & Routing):** 설계된 회로 정보를 바탕으로 공정에서 제공되는 논리소자 셀을 원하는 위치에 배치&배선하는 방법



Issue

A사가 고객과 체결한 계약 중 B사에 하도급한 후공정을 본인으로서 역할을 수행한 것으로 보아 하도급 매출을 총액으로 인식 가능한가?



Reference

기업회계기준서 제 1115호 고객과의 계약에서 생기는 수익
본인 대 대리인 고려사항

문단 B34. 고객에게 재화나 용역을 제공하는 데에 다른 당사자가 관여할 때, 기업은 약속의 성격이 정해진 재화나 용역 자체를 제공하는 수행의무인지(기업이 본인) 아니면 다른 당사자가 재화나 용역을 제공하도록 주선하는 수행의무인지(기업이 대리인)를 판단한다.

문단 B35B. 기업이 본인인 경우에 (중략) 기업은 이전되는 정해진 재화나 용역과 교환하여 받을 권리를 갖게 될 것으로 예상하는 대가의 총액을 수익으로 인식한다.

문단 B37. (중략) 본인임을 나타내는 지표에는 다음 사항이 포함되지만 이에 한정되지는 않는다.

- D. 정해진 재화나 용역을 제공하기로 하는 약속을 이행할 주된 책임이 이 기업에 있다.
- E. 정해진 재화나 용역이 고객에게 이전되기 전이나, 고객에게 통제가 이전된 후에 재고위험이 이 기업에 있다

정해진 재화나 용역의 가격을 결정할 재량이 기업에 있다.



Solution

하도급 계약분에 대한 매출 인식

하도급한 계약분은 아래와 같은 이유로 대리인 역할을 수행하는 것으로 판단되어, 하도급 매출은 순액(B사가 A사에 청구하는 대가를 차감한 잔액 등)으로 인식하여야 한다.

- A사는 후공정과 관련된 엔지니어를 보유하지 않으며, 고객사의 의사결정과 무관하게 하도급자를 선택할 수 있는 능력이 없다.
- 손해배상 조항과 관련하여 '수탁자' 중 어느 한 당사자가 계약을 위반하거나 불이행하는 경우, 모든 '수탁자'는 각 당사자로서의 계약위반 또는 불이행한 것으로 간주하여 연대하여 책임을 지게 된다. 따라서, 주된 책임은 A사와 하도급업자 B사 모두에게 있으므로, A사만 전적으로 책임을 지지 않는다.

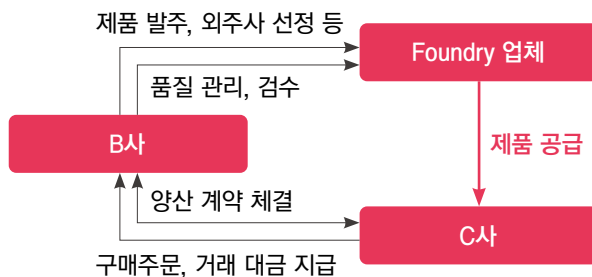
반대로 A사가 고객사의 의사결정과 관계없이 하도급사를 지정 또는 변경할 수 있고 계약위반 또는 불이행으로 인한 책임을 전 A사가 전적으로 부담한다면, 하도급 매출에서 본인의 역할을 수행하는 것으로 판단할 수 있다. 이 경우 후공정 계약을 포함한 전체 대가를 총액으로 수익인식 가능하므로 계약 및 실질에 대한 종합적인 고려가 필요하다.

1.6 본인·대리인 2 : 양산매출



Background

Design house 업체 B사는 Fabless 고객 C사와의 계약으로 양산 디자인 설계 및 시제품 제작을 완료하였다. 고객 C사는 웨이퍼 양산매출 계약을 체결하여, 회사로부터 웨이퍼를 공급받기로 하였다. B사는 Foundry 업체와 양산계약을 체결하였으며, Foundry 업체에서 제품 제작이 완료되면 B사가 별도 재고를 보유하지 않고 고객사로 직접 제품을 공급한다.



B사는 Foundry 업체에서 제품 제작시 제작의 주요 의사 결정과 하청업체 선정, 품질관리 및 최종검수 활동 등 양산부터 인도까지 전 과정에 직접 관여하고 있다. 웨이퍼 판매가격은 예상 주문물량을 고려하여 Foundry사와 생산원가를 협의하며, 이 원가에 마진을 반영하여 결정한다. Foundry 업체와 논의하는 생산원가는 C사에 공유되지 않는다. B사는 재고의 실물은 보유하지 않으나 C사에 판매한 제품의 하자 발생시 전적인 책임을 부담하며, C사가 발주를 취소한 경우 Foundry 업체에서 생산 중인 웨이퍼는 B사가 소유하게 된다. 발주가 취소될 경우 C사에 손해배상금을 청구·수령할 수 있으나, 폐기대상 재고의 규모와 연계되지 않으며 총 폐기대상 재고에 미달하는 금액을 수령할 것으로 예상된다.

B사는 상기 거래에 대해 본인으로서 총액으로 매출을 인식하고 있다.



Issue

B사의 양산매출은 총액으로 인식 가능한가?



Reference

기업회계기준서 제1115호 고객과의 계약에서 생기는 수익

본인 대 대리인 고려사항

문단 B34. 고객에게 재화나 용역을 제공하는 데에 다른 당사자가 관여할 때, 기업은 약속의 성격이 정해진 재화나 용역 자체를 제공하는 수행의무인지(기업이 본인) 아니면 다른 당사자가 재화나 용역을 제공하도록 주선하는 수행의무인지(기업이 대리인)를 판단한다.

문단 B35B. 기업이 본인인 경우에 (중략) 기업은 이전되는 정해진 재화나 용역과 교환하여 받을 권리를 갖게 될 것으로 예상하는 대가의 총액을 수익으로 인식한다.

문단 B37. (중략) 본인임을 나타내는 지표에는 다음 사항이 포함되지만 이에 한정되지는 않는다.

- F. 정해진 재화나 용역을 제공하기로 하는 약속을 이행할 주된 책임이 이 기업에 있다.
- G. 정해진 재화나 용역이 고객에게 이전되기 전이나, 고객에게 통제가 이전된 후에 재고위험이 이 기업에 있다.
- H. 정해진 재화나 용역의 가격을 결정할 재량이 기업에 있다.
- I. 정해진 재화나 용역의 가격을 결정할 재량이 기업에 있다.



Solution

양산매출의 총액 인식

B사는 양산과정 전체를 관여 및 지시하고 있으며, 판매가격 또한 B사의 재량하에 결정하고 있다. 또한, 실제 재고는 보유하고 있지 않으나, 생산 중인 재고에 대한 위험, 판매 후 재화에 대한 반품 책임 등을 부담하는 점을 고려 시 B사는 본인으로 판단되므로 양산매출에 대해 총액으로 수익을 인식한다.

이와 같이 양산 재고에 대한 실물을 보유하지 않는 Design house 및 Fabless 업체는 양산 과정에 대한 주된 책임, 가격 결정권 보유 여부 뿐 아니라, 재화에 대한 실질 위험 부담여부 등의 종합적인 검토를 통해 본인으로서 총액의 매출을 인식할 수 있는지 상세 분석이 필요하다.



추가 고려사항

실물로 보유하지 않는 웨이퍼에 대한 재고 회계처리

회사가 재고에 대한 실질 위험을 보유하는 경우 생산·판매에 대한 재고 수불관리, 고객으로부터 반품이 예상되는 재고에 대한 환불자산 등 재고에 대한 회계처리 및 관리 방안에 대한 고려가 필요하다.

1.7 유형자산 : Mask 제작비용

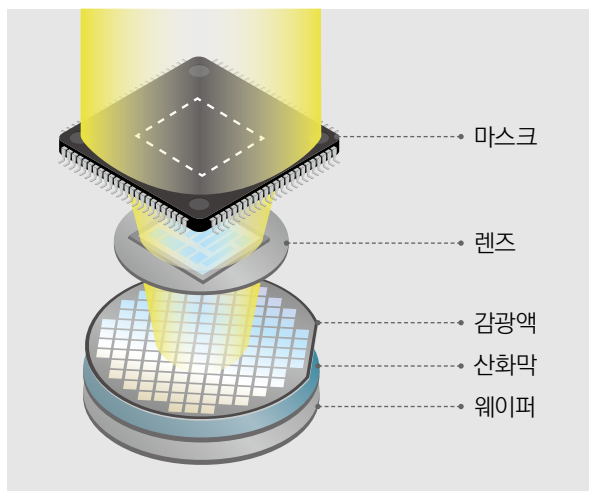


Background

Fabless 업체 A사는 자체 개발한 시스템반도체(칩)의 생산을 위해, Design house 업체 B사에 Foundry 업체 E사를 통해 Mask* 제작을 요청하였다. E사는 B사가 의뢰한 Mask를 제작하고, 이 Mask를 이용하여 A사의 칩을 양산한다. Mask의 소유권은 A사에 있으며, 생산을 위해 E사에서 보관중이다.

* Mask: 반도체의 집적회로 제조과정 중 photo 공정에 사용되는 미세한 전자회로가 그려진 유리판이며, 반도체 생산시 설비에 넣고 빛을 투과하여 감광액이 칠해진 웨이퍼 위에 미세한 전자회로 그림을 그리기 위한 부품

칩의 사양이 확정되면 해당 설계를 진행하는데, 반도체 설계, Mask 제작 및 시제품 생산은 A사가 B사에게 위탁하며, 구체적인 칩 설계는 B사가 직접 수행하고, 설계된 대로 칩을 생산하기 위한 Mask는 E사가 제작한다. A사가 B사에 위탁 생산한 시제품은 모두 성공적으로 양산되었고, 시장에서도 좋은 반응을 얻었다.





Issue

칩의 양산을 위해 제작한 Mask는 A사의 재무제표 상에는 어떤 계정으로 분류하는가?



Reference

기업회계기준서 제1016호 유형자산

문단 6. 유형자산의 정의

재화나 용역의 생산이나 제공, 타인에 대한 임대 또는 관리활동에 사용할 목적으로 보유하는 물리적 형태가 있는 자산으로서 한 회계기간을 초과하여 사용할 것이 예상되는 자산

문단 7. 유형자산의 인식 조건

- (1) 자산으로부터 발생하는 미래경제적효익이 기업에 유입될 가능성이 높다.
- (2) 자산의 원가를 신뢰성 있게 측정할 수 있다.



Solution

1. Mask 제작 비용

Mask는 일반 제조업에서 사용되는 금형과 유사한 성격의 자산이며, 재화나 용역의 생산이나 제공 목적으로 보유하는 물리적 형태가 있는 한 기간을 초과하여 사용할 것이 예상된다. 해당 Mask를 통하여 제작되는 칩은 A사의 과거 경험상 시장으로부터 기술적으로 인정을 받았고, 더불어 시장성도 증명하였기 때문에 유형자산 인식기준인 미래경제적 효익의 유입가능성이 있다고 판단되므로 유형자산 회계처리가 가능하다.

2. 유형자산 취득원가: 칩 설계 외주비용 및 Mask 구입비용

Mask 제작에 지출되는 비용은 B사의 칩의 구체적인 설계 및 Mask 제작 의뢰시의 외부 구입한 가격으로 구성된다. 해당 원가는 신뢰성 있게 측정할 수 있으므로 칩의 구체적 설계 용역을 포함한 Mask 제작의 대가는 유형자산으로 분류한다.

1.8 무형자산 : Software 구입비용



Background

Fabless업체 A사는 반도체 칩 설계 및 검증 테스트를 위해 전문 소프트웨어를 구입하였다. 최초 구입비용 외에도 장기적인 사용과 안정성을 보장하기 위해 연장 보증 서비스 비용이 추가로 지출할 예정이다.



Issue

1. A사는 구입한 소프트웨어를 재무제표상 어떤 계정으로 분류해야 하는가?
2. 유지보수 비용 등 후속적 지출이 무형자산으로서 자산화가 가능한가?



Reference

기업회계기준서 제1038호 무형자산

개별취득

문단 25. (중략) 개별 취득하는 무형자산은 문단 21(1)의 발생가능성 인식기준을 항상 충족하는 것으로 본다.

문단 26. 개별 취득하는 무형자산의 원가는 일반적으로 신뢰성 있게 측정할 수 있다(중략).

문단 20. (중략) 대부분의 취득이나 완성 후의 지출은 이 기준서에서 정하고 있는 무형자산의 정의와 인식기준을 충족하기 보다는 기존 무형자산이 갖는 기대 미래경제적 효익을 유지하는 것이 대부분이다. (중략) 후속지출(예: 취득한 무형자산의 최초 인식 후 또는 내부적으로 창출한 무형자산의 완성 후 발생한 지출)이 자산의 장부금액으로 인식되는 경우는 매우 드물다.

비용의 인식

문단 69. 경우에 따라서는, 미래경제적효익을 얻기 위해 지출이 발생하더라도 인식할 수 있는 무형자산이나 다른 자산이 획득 또는 창출되지 않는다. (중략) 영역이 제공되는 경우, 기업이 그 영역을 제공받을 때 그러한 지출을 비용으로 인식한다.

문단 70. (중략) 기업이 재화를 이용할 수 있는 권리를 갖기 전에 재화에 대한 대가를 지급한 때에 기업이 그 선급금을 자산으로 인식하는 것을 금지하는 것은 아니다.



Solution

1. 소프트웨어 구입비용

소프트웨어 구입 비용은 취득시점 무형자산으로 회계처리 한다. 클라우드 서비스 약정 등과 같이 일정기간 또는 일정용량의 서비스를 이용할 권리를 취득한 경우 서비스를 제공받기 전 대금을 지급한 경우 선급비용 등(기업회계기준서 제1038호 무형자산 문단 70)으로 인식하며, 미래 영역을 제공하는 기간에 체계적인 방법으로 비용 인식한다. 선급비용은 향후 미래 영역을 제공받는 기간에 걸쳐 비용으로 인식되므로, 향후 영역을 제공받는 기간을 고려하여 장·단기 선급비용의 유동성 분류를 고려 하여야 한다.

2. 소프트웨어 유지보수비용

유지보수를 위한 비용은 기존 취득 무형자산이 갖는 미래 경제적 효익을 유지하는 성격에 해당하므로 무형자산 인식 기준(경제적 효익 유입가능성)을 충족하지 못한다. 따라서, 유지보수를 제공받은 시점에 비용으로 인식한다.

1.9 리스 : 위탁생산 계약에 포함된 리스요소 식별



Background

반도체를 개발하는 Fabless 업체 A사는 반도체의 생산을 담당하는 Foundry 업체 B사와 반도체 위탁생산 계약을 체결하였다.

B사는 A사의 주문을 소화하기 위하여 A사만을 위한 생산라인을 구축하였고, 이 생산라인에서는 계약 상 품질 및 보안 이슈로 인하여 A사가 주문한 물량을 먼저 생산해야 한다. 마찬가지로 품질 및 보안 이슈로 인하여, B사는 생산라인의 변경, 신규 설비투자 및 자본적 지출시 A사의 사전 승인을 득해야 한다. 만약, 생산라인을 변경한다면 기존에 생산하던 제품과 작업 순서와 수량이 달라짐에 따라서 새로운 라인으로 세팅하는데 시간과 비용이 많이 소요된다.

A사와 B사간의 위탁생산 계약에 따르면, B사는 A사가 아닌 제3자에게도 위탁생산 서비스를 제공할 수 있으나, A사가 주문한(할) 수량에 대한 생산에 영향을 미치지 않는 수준에서 제3자에게 생산서비스를 제공할 수 있으며, 이를 위하여 A사는 3개월 전에 B사에 발주할 후공정 물량을 사전 안내해야 한다.

계약서에 따르면, A사는 B사에 연간 발주할 최소 보증 물량이 명시되어 있는데, 이는 B사가 생산가능한 전체 물량의 90%에 해당하는 수준이다.



Issue

상기 A사와 B사 간의 반도체 위탁생산 계약에서 리스요소가 식별되는가?



Reference

기업회계기준서 제1116호 리스

문단 9. 계약의 약정시점에, 계약 자체가 리스인지, 계약이 리스를 포함하는지를 판단한다. 계약에서 대가와 교환하여, 식별되는 자산의 사용 통제권을 일정 기간 이전하게 한다면 그 계약은 리스이거나 리스를 포함한다. (후략)

문단 27. 리스개시일에 리스부채의 측정치에 포함되는 리스료는, 리스기간에 걸쳐 기초자산을 사용하는 권리에 대한 지급액 중 그날 현재 지급되지 않은 다음 금액으로 구성된다.

(1) 고정리스료 (후략)



Solution

계약에서 리스요소가 식별된다. 기업회계기준서 제1116호 문단 9에 따라, 계약에서 대가와 교환하여 식별되는 자산의 사용 통제권을 일정 기간 이전하게 한다면 그 계약은 리스이거나 리스를 포함한다. 따라서, 상기 계약을 1) 계약상 식별되는 자산이 존재하는지와 2) 사용통제권이 이전되었는지를 분석한 결과는 다음과 같다.

식별되는 자산

계약상 자산은 분명히 또는 암묵적으로 특정되어 식별되는가?	B사는 이 자산을 사용하여 A사와의 위탁생산 계약을 이행하여야 하므로, 생산라인은 암묵적으로 특정되어 식별된 자산이다(1116. B13).
공급자는 자산을 대체할 실질적 권리(대체권)가 있는가?	공급자인 B사는 실질적인 자산 대체권이 없다. B사는 별도의 생산라인을 소유하고 있으나, A사의 승인 없이 생산라인을 변경할 수 없다. 또한, 생산라인을 변경한다고 하더라도 라인을 세팅하는데 시간과 비용이 많이 소요되므로 자산을 대체할 경제적 유인이 존재하지 않는다(1116.B21~B23).

사용통제권

고객은 경제적 효익의 대부분을 얻을 권리가 있는가?	계약상 고객A의 제품이 우선 생산되어야 하므로, 고객인 A사는 사용기간 내내 자산에 대한 사용우선권을 가짐에 따라, 자산의 사용으로 생기는 경제적 효익의 대부분을 얻을 권리를 갖는다(1116. B21~B23).
고객은 자산의 사용을 지시할 권리를 갖는가?	제공할 제품의 유형, 생산량, 생산시기 및 생산 우선순위 등이 미리 결정되어 있거나 실질적으로 A사에 의해 결정되고 있으므로 A사는 자산의 사용을 지시할 권리를 갖는다(1116. B24).

상기와 같이 리스요소가 식별되었다면, 이후 리스부채와 사용권자산을 인식하는 과정에서는 실질 고정리스료(최소보장물량 등)를 고려한다.

2 IP 기업

2.1 구분되는 재화와 용역 : IP Solution 제공 및 Engineering 서비스



Background

IP 기업 D사는 반도체설계자산(IP)을 설계 및 개발하는 회사로서, Fabless 고객 C사의 요청에 따라 반도체 설계 시 요구되는 사항을 충족하기 위해 회사만의 고유한 기술을 적용하여, 고객 C사에게 최적화된 RTL(Register Transfer Level)*1의 형태로 IP Solution을 제공하기로 하였다.

계약상 (a) IP Solution 제공과 (b) Engineering 서비스*2 제공 의무가 구분되어 명시되어 있고 C사에게 Engineering 서비스를 연장할 수 있는 옵션이 부여되어 있으며 그 용역에 대한 대가가 구분되어 표시되어 있다.

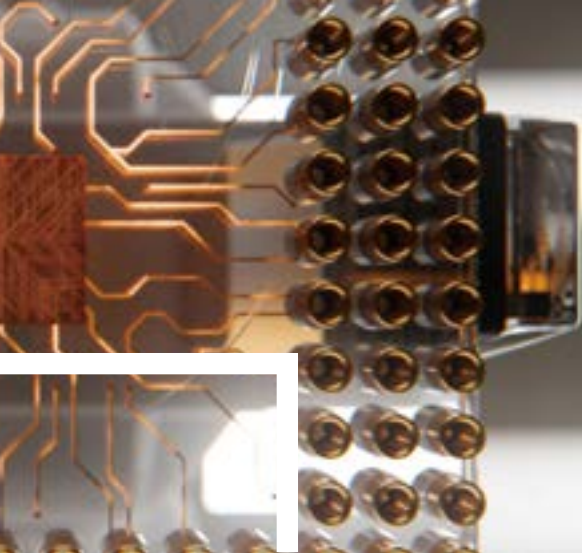
*1 RTL(Register Transfer Level): 반도체의 설계 시 하드웨어의 레지스터들간에 대한 신호 흐름을 설명해 놓은 코드로서 일종의 설계도이다.

*2 Engineering 서비스: 제공한 IP Solution과 관련된 Bug의 수정, 최종 IP Solution의 제공이전부터 고객의 프로젝트와 관련된 요청 대응 등을 포함한다.



Issue

(a) IP Solution 제공과 (b) Engineering 서비스가 단일 계약으로 진행되는 경우 이를 각각의 수행의무로 구분해야 하는가?



Reference

기업회계기준서 제1115호 고객과의 계약에서 생기는 수익
구별되는 재화나 용역

문단 27. 다음 기준을 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.
- (2) 고객에게 재화나 용역을 이전하기로 하는 약속을 계약 내의 다른 약속과 별도로 식별해 낼 수 있다.

문단 29. (중략) 고객에게 재화나 용역을 이전하기로 하는 둘 이상의 약속을 별도로 식별해 낼 수 없음을 나타내는 요소에는 다음이 포함되지만, 이에 한정되지는 않는다.

- (1) 기업은 해당 재화나 용역과 그 계약에서 약속한 다른 재화나 용역을 통합하는 유의적인 용역을 제공한다. (중략)
- (2)(중략) 계약에서 약속한 하나 이상의 다른 재화나 용역에 의해 변형 또는 고객 맞춤화 된다.
- (3) 해당 재화나 용역은 상호의존도나 상호관련성이 매우 높다. (중략)



Solution

수행의무의 구분

하기와 같은 이유로 D사는 C사와의 IP Solution 제공 계약상 (a) IP Solution 제공과 (b) Engineering 서비스 제공은 별도로 구분되는 수행의무로 판단된다.

- 계약 상 (b) Engineering 서비스를 연장할 수 있는 옵션과 각 수행의무별 용역대가가 명시됨
- (a) IP Solution 제공과 (b) Engineering 서비스는 상호 관련성이 없음
- (b) Engineering 서비스는 IP Solution 제공업체가 아닌 타 업체의 활용이 가능함

계약상 (a) IP Solution 제공과 (b) Engineering 서비스 제공 용역의 대가가 명시되어 있지 않은 경우(통합의 대가) 각 수행의무별 배분되어야 하는 거래가격은 상대적 개별 판매가격이므로 각 수행의무별 상대적 개별 판매가격에 대한 검토가 필요하다.

2.2 통제이전에 따른 수익인식 : 유형별 수익인식



Background

IP 기업 D사는 반도체 설계기술(IP)을 개발 및 판매하는 회사로서, Fabless 업체의 요구사항을 충족할 수 있는 고객 맞춤형 IP Solution을 제공하고 있다.

D사는 고객 C사와 다음과 같은 수행의무별 대금지급 조건으로 계약을 체결하였다.

계약 내용 요약

D사의 수행의무		대금지급 조건	금액
고객 요구 사항에 맞는 IP Solution의 RTL (Register Transfer Level) 제공	IP라이선스 fee	Verification report 발행 및 고객 검증 완료	고정 금액
	로열티	자사(D사)의 IP Solution을 기반으로 설계한 고객 C사의 칩 판매	판매량당 일정 금액 또는 판매액의 일정 비율
Verification report 발행 후 상시적인 Engineering 서비스	Engineering 서비스	계약 기간 동안 합의된 시점	고정 금액



Issue

계약상 수행의무별 수익인식 시점은 어떻게 되는가?



Reference

기업회계기준서 제1115호 고객과의 계약에서 생기는 수익
기간에 걸쳐 이행하는 수행의무

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

- (1) 고객은 기업이 수행하는 대로 기업의 수행에서 제공하는 효익을 동시에 얻고 소비한다(문단 B3~B4 참조). (중략)

한 시점에 이행하는 수행의무

38 수행의무가 문단 35~37에 따라 기간에 걸쳐 이행되지 않는다면, 그 수행의무는 한 시점에 이행되는 것이다. 고객이 약속된 자산을 통제하고 기업이 수행의무를 이행하는 시점을 판단하기 위해, 문단 31~34의 통제에 관한 요구사항을 참고한다. 또 다음과 같은 통제 이전의 지표(다음에 포함되나 이에 한정되지는 않는다)를 참고하여야 한다.

- (1) 기업은 자산에 대해 현재 지급청구권이 있다... (중략)
 (2) 고객에게 자산의 법적 소유권이 있다... (중략)
 (3) 기업이 자산의 물리적 점유를 이전하였다... (중략)
 (4) 자산의 소유에 따른 유의적인 위험과 보상이 고객에게 있다... (중략)
 (5) 고객이 자산을 인수하였다... (중략)

투입법

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.

판매기준 로열티나 사용기준 로열티

B63 문단 56~59의 요구사항에도 불구하고, 지적재산의 라이선스를 제공하는 대가로 약속된 판매기준 로열티나 사용기준 로열티의 수익은 다음 중 나중의 사건이 일어날 때(또는 일어나는 대로) 인식한다.

- (1) 후속 판매나 사용
- (2) 판매기준 또는 사용기준 로열티의 일부나 전부가 배분된 수행의무를 이행함(또는 일부 이행함)



Solution

D사는 C사와의 계약상 수행의무 별로 다음과 같이 수익을 인식한다.

구분	수익인식 시점
IP라이선스 fee	Verification report를 통해 C사가 의도한 IP의 사용가능성 여부를 판단할 수 있으며, 전달 후 고객과 상호합의를 통해 청구권이 발생하므로, 지급청구권이 발생하는 시점(Verification report 전달 및 고객 검증 완료시점)에 수익 인식
로열티	C사로부터 판매된 제품에 대해 정산 받을 수 있는 권리가 생기는 시점(발생주의)에 수익 인식
Engineering 서비스	계약 기간동안 진행기준(기간 경과 기준)으로 수익을 인식



추가 고려사항

로열티 매출의 수익인식

고객으로부터 로열티 금액을 매월 정산 받지 않는 경우, 고객사 매출에 대한 합리적인 추정을 통해 로열티 수익 계산 및 인식이 필요하다.

2.3 수익인식 전 관련원가(투입원가) 회계처리



Background

반도체지적자산(IP)을 설계 및 개발하는 IP 기업 D사는 Fabless 업체들의 반도체 설계 요청시 회사의 IP를 적용하여 RTL(Register Transfer Level)*의 형태로 고객에게 전달한다. D사는 고객의 검증이 완료된 후 Verification report를 발행하며, Verification report 발행 시 IP Solution의 통제는 고객에게 이전된다. D사는 고객으로부터 수주받은 프로젝트 진행과정에서 발생하는 관련 비용(예: Engineer의 급여 등)은 자산화 후 수인 인식 시점에 비용화한다.

* RTL(Register Transfer Level): 반도체의 설계 시 하드웨어의 레지스터들간의 신호 흐름을 설명해 놓은 코드로서 일종의 설계도이다.

- (1) 원가가 계약이나 구체적으로 식별할 수 있는 예상 계약에 직접 관련된다. (중략)
- (2) 원가가 미래의 수행의무를 이행(또는 계속 이행)할 때 사용할 기업의 자원을 창출하거나 가치를 높인다.
- (3) 원가는 회수될 것으로 예상된다.

기업회계기준서 제1002호 재고자산

용어의 정의

문단 6. 재고자산: 다음의 자산을 말함

- (1) 통상적인 영업과정에서 판매를 위하여 보유중인 자산
- (2) 통상적인 영업과정에서 판매를 위하여 생산중인 자산
- (3) 생산이나 용역제공에 사용될 원재료나 소모품



Issue

수익에 대응되는 원가를 별도로 집계하여 매출인식 시기(인도시점)에 비용을 인식해야 하는가 또는 실제 원가가 발생하는 시점에 비용을 인식해야 하는가?



Reference

기업회계기준서 1115호 고객과의 계약에서 생기는 수익

계약이행원가 관련

문단 95. 고객과의 계약을 이행할 때 드는 원가가 다른 기업회계기준서의 적용범위(예: 기업회계기준서 제1002호 '재고자산', 제1016호 '유형자산', 제1038호 '무형자산')에 포함되지 않는다면, 그 원가는 다음 기준을 모두 충족해야만 자산으로 인식한다.



Solution

수주계약 관련원가

고객으로부터 수주한 프로젝트에서 발생하는 관련 투입원가는 집계하여 자산화(통상적으로 계약이행 원가 또는 재고자산 등)한 후 프로젝트 수익이 발생하는 시점에 비용화해야 한다.

단, 회사에 다수의 프로젝트가 진행되는 경우 프로젝트별 투입원가를 적정하게 집계 관리하여야 한다. 프로젝트별 Time report 작성 및 검토·승인 등을 통해 신뢰성 있는 원가집계 프로세스 구축이 필요하다.

Contacts

TMT Leader

정재국 Partner

02-709-0980

jae-kook.jung@pwc.com

반도체 산업 전문가

김경환 Partner

02-709-7963

kyung-hwan.kim@pwc.com

김광연 Partner

02-3781-9184

kwang-yeon.kim@pwc.com

남상우 Partner

02-3781-9400

sang-woo.nam@pwc.com

남승민 Partner

02-3781-2339

seung-min.nam@pwc.com

박기남 Partner

02-3781-1762

kee-nam.park@pwc.com

성시준 Partner

02-709-0284

si-joon.x.sung@pwc.com

안성민 Partner

02-3781-0086

sung-min.ahn@pwc.com

이윤석 Partner

02-3781-2374

yoonsok.lee@pwc.com

정민우 Partner

02-3781-9816

min-woo.jung@pwc.com

하성훈 Partner

02-3781-9328

sung-hoon.ha@pwc.com

홍성표 Partner

02-709-0983

sungpyo.hong@pwc.com

권오성 Director

02-3781-1522

o-seong.kwon@pwc.com

김진국 Director

02-709-3345

jin-kook.kim@pwc.com

김현 Director

02-3781-3210

hyun.kim@pwc.com

이창훈 Director

02-3781-9674

chang-hun.lee@pwc.com

정재근 Director

02-709-0415

jae-geun.jung@pwc.com

조주현 Director

02-709-8497

joo-hyun.cho@pwc.com

www.samil.com

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: 2501W-RP-001

© 2025 Samil PwC. All rights reserved. PwC refers to the PwC network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.