

2025년 국제조세 관련 세법개정 후속 시행령 개정안

국회는 2024. 12. 10. 국제기본법 등 10개 세법개정 정부 원안을 의결하고 부가가치세법과 조세특례제한법은 수정안을 가결하였습니다. 이에 기획재정부는 세법에서 위임한 사항 등을 규정하기 위해 2025. 1. 16. 세법개정 후속 시행령 개정안을 공개하였습니다. 시행령 개정안은 향후 입법예고 및 차관회의·국무회의 심의 등 절차를 거쳐 2월 중 공포될 것으로 예상됩니다.

법무법인(유) 율촌에서는 후속 시행령 개정안 가운데 국제조세와 관련하여 유의미한 부분을 추려서 정리하고 납세자 입장에서 개정안의 예상 효과도 살펴보았습니다.

저희가 정리한 내용과 관련하여 문의사항이나 저희의 도움이 필요하신 부분이 있다면 연락 주시기 바랍니다.

1. R&D 세액공제 적용 범위 확대

(1) R&D 세액공제 대상 비용 범위 확대(조특령 §9·별표6·조특칙 §7)

국가전략기술 및 신성장 원천기술(이하 '국가전략기술 등') 분야에 대한 R&D비용 세액공제는 일반 분야에 비하여 높은 공제율이 적용됩니다. 그러나 국가전략기술 등에 대해서는 그동안 세액공제 적용 대상 R&D 비용의 범위가 일반 분야에 비해 제한적으로 규정되어 있었습니다.

이번 개정안에서는 연구개발비 범위에 클라우드이용료와 문화상품 제작 목적 외 소프트웨어 대여 구입비(범용소프트웨어 제외)를 새로이 포함하는 동시에 국가전략기술 등에 적용되는 R&D 비용의 범위를 일반 분야와 동일하게 확장합니다. 한편, 기존 규정에 따르면 일반연구개발과 국가전략기술 연구개발을 동시에 수행한 연구원 및 이들의 연구개발업무를 직접적으로 지원하는 사람(이하 '연구원 등')의 인건비는 모두 일반연구개발비로 분류하여 낮은 공제율을 적용하여 왔었습니다. 개정안은 주된 시간을 국가전략기술 또는 신성장 원천기술 R&D에 투입한 연구원 등의 인건비는 국가전략기술 등 연구과제에 대한 투입시간 비율로 안분하여 높은 공제율을 적용받을 수 있는 R&D비용의 범위를 확대합니다.

이 개정 규정은 시행령의 시행일이 속하는 과세연도에 발생하는 R&D 비용

Related Areas

조세

Contact

최용환 변호사
02-528-5709
ywchoi@yulchon.com

김규동 외국회계사
02-528-5542
kdkim@yulchon.com

정현 공인회계사
02-528-5524
hjeong@yulchon.com

송민수 공인회계사
02-528-5319
mssong@yulchon.com

김준형 공인회계사
02-528-5462
junhyungkim@yulchon.com

김동건 공인회계사
02-528-6478
dgkim@yulchon.com

부터 적용될 예정이며, 현행 규정에 비해 세액공제 대상 비용의 범위가 확장되어 국가전략기술 등 첨단 분야의 연구개발을 촉진하는 효과가 있을 것으로 기대됩니다.

(2) 국가전략기술 등 범위 확대(조특령 별표7)

R&D 비용 세액공제가 적용되는 국가전략기술 등 분야의 범위가 다음과 같이 확대되며, 소재 부품 장비 관련 기술의 범위가 첨단기술 또는 고부가가치 기술에 해당하는 것으로 명확화됩니다.

[표1] 국가전략기술 (7개 분야 66개 기술 → 7개 분야 71개 기술)

추가된 분야	세부기술	확대된 분야	세부기술
반도체(1개)	차세대 3D 적층형 반도체 설계·제조 및 관련 신소재 개발 기술	반도체(4개)	차세대 메모리반도체 관련 소부장 설계·제조 기술 → HBM 등 추가
이차전지(1개)	금속 화합물 제조·가공 기술		에너지효율향상 전력 반도체 설계, 제조 기술 → 전력관리반도체(PMIC) 추가
디스플레이(2개)	하이브리드 커버 윈도우 소재 기술		차세대 디지털기기 SOC 설계, 제조 기술 → UWB(ultra wide band) 추가
	마이크로LED 소부장 기술	고성능 마이크로 센서의 설계, 제조, 패키징 기술 → HDR(high dynamic range) 추가	
수소(1개)	수소 처리 바이오 에너지 생산 기술	바이오(1개)	바이오의약품 소재 기술 → Buffer 소재 추가

[표2] 신성장·원천기술 (14개 분야 270개 기술 → 14개 분야 273개 기술)

추가된 분야	세부기술	확대된 분야	세부기술
탄소중립 (3개)	선박용 암모니아 기반 수소 생산 기술	첨단소부장 (2개)	첨단 장비 설계·제조기술 → 국제기준 반영
	가스터빈 복합발전용 암모니아 기반 수소 생산 기술		
	그린수소 생산 해양 플랫폼 설계 기술	탄소중립 (1개)	바이오케미칼 원료 생산기술 → 바이오 합성고무 추가

이번 개정안은 2025. 1. 1. 이후 발생하는 국가전략기술 등 분야의 R&D 비용부터 적용될 예정이며, 세제지원 확대를 통해 미래 유망사업인 국가전략기술 등 첨단 분야에 대한 투자 다변화와 연구개발 활성화에 기여할 수 있을 것으로 전망됩니다.

2. 임직원 할인금액에 대한 과세(법인령 §11·§19, 소득령 §17의5 신설·§38③·§51·§55)

현행 법인세 및 소득세법은 기업이 임직원에게 제공하는 할인혜택에 대한 과세 여부 및 과세 기준을 명확히 규정하지 않았습니다. 이로 인해 해당 금액이 과세 대상인지 여부를 판단하는 데 어려움이 있었으며, 현금 지급과 할인혜택 제공 간 과세 취급의 차이로 인해 과세형평이 저해된다는 지적이 제기되었습니다.

이번 개정안에서는 임직원 할인혜택과 관련된 과세 기준과 비과세 요건이 신설되었습니다. 구체적으로, 임직원이 사업자나 법인(공정거래법상 계열회사 포함)이 생산·공급하는 재화 또는 용역을 시가보다 낮은 가격으로 제공받아 발생하는 근로소득에 대해 연간 구입한 모든 재화·용역의 시가를 합산한 금액의 20%와 연 240만원 중 큰 금액을 한도로 비과세 혜택을 받을 수 있도록 규정하였습니다. 또한, 해당 비과세 혜택은 고가재화(자동차, 대형가전 등)는 2년, 그 외의 재화는 1년의 재판매 금지 기간을 지급기준 등에 규정할 것을 요건으로 합니다.

재화·용역의 시가는 원칙적으로 법인세법상 시가의 범위를 따르도록 하되, 변질·파손되거나 사용 기한이 임박하여 일반 소비자에게 판매가 불가능한 재화·용역에 대해서는 임직원이 지급한 가격을 시가로 인정하는 예외를 두었습니다. 또한, 임직원에게 대한 할인금액을 법인세법상 익금 및 손금(또는 소득세법상 사업소득 총수입금액 및 필요경비)의 범위에도 포함하여 세무처리의 명확성을 제고하였습니다.

이번 개정안은 임직원 할인혜택과 관련된 과세 기준을 명확히 규정하고, 과세형평을 달성하기 위한 조치로 평가됩니다. 임직원에게 할인 혜택을 제공하는 기업은 세법상 비과세 요건을 검토하고, 할인혜택 제공에 대한 명확한 기준을 마련할 필요가 있을 것으로 예상됩니다. 특히, 과세당국이 요구할 경우 재판매 금지 요건의 준수와 비과세 한도 부합 여부를 소명할 수 있도록 자료를 관리할 필요가 있습니다. 해당 규정은 2025. 1. 1. 이후 발생하는 소득분 및 판매·제공분부터 적용됩니다.

3. 국제거래 관련 과태료 규정 정비 (국조령 §144·§146·§147·§148)

국제거래 관련 의무를 이행하지 않거나, 잘못 이행하거나, 기한을 경과하여 이행하는 경우에는 의무 위반에 대한 제재로 국제조세조정에 관한 법률(이하 '국조법') 등에서 정한 과태료가 부과됩니다. 국조법상 과태료 부과 대상에는 i) 국제거래 자료 제출의무 불이행, ii) 금융정보의 제공 불이행, iii) 해외금융계좌 신고의무 불이행, iv) 해외현지 법인 등의 자료 제출의무 불이행 등을 예시할 수 있습니다.

이번 개정안은 납세자의 예측 가능성을 제고하기 위하여 국세청 훈령 등에서 다루어지던 과태료의 가중 감경 기준을 다음 표와 같이 국조법 시행령으로 상향입법하였습니다. 또한, 일부 유형의 과태료 요율과 한도를 수정 및 인하함으로써 그 부과 기준을 합리화하였습니다.

[표3] 국제거래 자료 제출의무 불이행에 대한 과태료 가중 감경 기준 구체화(국조령 §144)

대상	- 국제거래정보통합보고서 미제출·거짓제출 (보고서별 3천만원)	
	- 국제거래명세서 미제출·거짓제출 (국외특수관계인별 500만원)	
	- 자료 제출·시정 요구 미이행 (2억원 이하)	
구분	요건	비율
가중	직전 2년 이내 동일 사유로 다시 위반	30%
	직전 3년 이내 동일 사유로 3회째 위반	50%
감경	의견 제출 기한까지 과태료 자진 납부	△20%
	제출기한 내 자료를 제출하였으나, 일부 누락 또는 미비	△50%
적용시기	시행령 시행일 이후 국제거래 자료를 제출하는 분부터 적용	

[표4] 금융정보의 제공 불이행 등에 대한 과태료 부과 기준 합리화 및 가중·감경 기준 구체화(국조령 §146)

대상	- 금융정보 미제공·고의/중과실 ¹⁾ 로 거짓제공 (2천만원)	
	- 금융정보 일부 미제공 (아래와 같음 ²⁾)	
	요건	과태료
	중대한 오류 포함 (잔액 차이 1억원 이상 등)	계좌당 30만원 (한도 2천만원)
	일부 미제공 또는 제공 대상 아닌 정보 제공	계좌당 10만원 (한도 1천만원)
	단순 착오로 오류 포함 또는 일부 정보 누락	계좌당 10만원 (한도 1천만원)
구분	요건	비율
가중	직전 2년 이내 동일 사유로 다시 위반	30%
	직전 3년 이내 동일 사유로 3회째 위반	50%
	금융정보 은닉 등 목적으로 고의적 위반	50%
감경	의견 제출 기한까지 과태료 자진 납부	△20%
	직전 3년간 성실 보고의무 노력 인정	△30%
	위반 내용·정도 경미	△50%
적용시기	시행령 시행일 이후 금융정보를 제공하는 분부터 적용	

1) 개정안에서 고의·중과실 요건 신설

2) 일부 미제공에 대해 일괄 1천만원에서 세부 요건별로 부과 기준을 정함

[표5] 해외금융계좌 신고의무 불이행 등에 대한 과태료 완화 및 가중·감경 기준 구체화(국조령 §147)

대상	<ul style="list-style-type: none"> - 해외금융계좌 미신고·과소신고 (10%³⁾, 10억원⁴⁾ 한도(미신고·과소신고 합계 기준)) - 미소명·거짓소명 (신고의무 위반금액의 10%⁵⁾) 	
구분	요건	비율
가중	2차 위반	30%
	3차 이상 위반	50%
	해외재산 불법 반출·은닉 등이 확인되는 경우	30%~50%
감경	다른 신고내용으로 확인되는 등 단순 미신고인 경우	△50%
	관련인 신고·이전 연도 신고계좌 등으로 계좌정보 일부가 확인되는 경우	△50%
적용시기	완화된 과태료율의 경우 시행령 시행일 이후 신고의무가 발생하는 분부터 적용 가중·감경 기준의 경우 시행령 시행일 이후 신고하는 분부터 적용	

[표6] 해외현지법인 등의 자료 제출의무 불이행 등에 대한 과태료 가중·감경 기준 구체화(국조령 §148)

대상	<ul style="list-style-type: none"> - 해외현지법인명세서등 미제출·거짓제출 (건별 500만원(법인은 1천만원)) - 해외부동산취득명세서등 미제출·거짓제출 (취득가액 등의 10%, 1억원 한도) - 해외신탁명세서 미제출·거짓제출 (해외신탁재산 가액의 10%, 1억원 한도) 	
구분	요건	비율
가중	자료제출 의무자 및 자료제출·보완을 요구받은 자가 직전 3개 과세기간 중 2회 이상 위반하는 경우	50%
	자료제출 의무자 및 자료제출·보완을 요구받은 자가 외국환거래법의 신고의무를 위반하는 경우	50%
감경	자료제출 의무자가 자료제출기한 후 2개월 이내 제출·보완하는 경우	△30%
	자료 제출·보완을 요구받은 자가 의견제출 기한 내 자료를 제출·보완하는 경우	△30%
적용시기	시행령 시행일 이후 제출하는 분부터 적용	

3) 기존 10%~20%의 누진율에서 10%의 단일률로 완화됨

4) 기존 20억원에서 완화됨

5) 기존 20%에서 완화됨

4. 부동산투자회사 배당가능이익 범위 합리화(법인령 §86의3①(2))

현행 규정에 따르면 유동화전문회사, 투자회사, 부동산투자회사 등(이하 '유동화전문회사 등') 내국법인이 배당가능이익의 90% 이상을 배당하는 경우 그 금액은 소득금액에서 공제할 수 있습니다. 이는 유동화전문회사 등이 일반적으로 소득을 대부분 분배하고, 해당 배당에 대한 세금을 투자자가 납부하므로 배당을 유동화전문회사 등의 소득에서 공제하는 형식으로 이중과세를 방지하기 위하여 마련된 제도입니다.

배당가능이익을 계산할 때에는 자본준비금 감액 수입배당금 및 주식, 채권, 집합투자재산(투자회사 등이 보유한 것으로서 시가법 평가한 것은 제외) 자산평가손익 등을 제외하도록 규정되어 있습니다.

이번 개정안에서는 부동산펀드와의 과세형평을 제고하기 위하여, 배당가능이익에서 제외하는 자산평가손익의 범위에 부동산투자회사법에 따른 위탁관리 부동산투자회사 및 기업구조조정 부동산투자회사의 자산평가손익을 추가하였습니다. 해당 손익은 미실현손익으로서 실제 배당이 불가능한 손익이기 때문에, 이를 제외하도록 하여 배당가능이익 산정 기준을 보다 합리적으로 조정한 것으로 평가됩니다. 해당 규정은 시행령 시행일 이후 과세표준을 신고하는 분부터 적용됩니다.

5. 주식매수선택권 손금인정 범위 명확화(법인령 §19(19의2))

내국법인이 자사의 임직원에 주식매수선택권을 부여한 경우 주식매수선택권 행사가액과 시가의 차액을 주식매수선택권 행사 시 손금에 산입할 수 있습니다. 상법 제340조의2는 일반적인 주식매수선택권의 부여 대상과 제한을 규정하고 있으며, 상장회사에 대해서는 상법 제542조의3에서 상장회사가 부여하는 주식매수선택권에 대한 특별 규정, 즉 발행주식 총수의 15%(비상장사 10%) 한도내 부여, 관계회사의 임직원에 대한 부여, (주주총회 결의가 아닌) 이사회 결의에 따른 부여를 가능하도록 하는 등의 특례를 두고 있습니다.

현행 법인세법은 상법 제340조의2 등에 따른 주식매수선택권에 대해서는 손금산입 규정을 두는 한편, 상법 제542조의3에 따른 주식매수선택권은 손금산입 대상에 포함하지 아니하였습니다.

이번 개정안을 통해 상법 제542조의3에 따른 상장회사에 대한 특별 규정에 따른 주식매수선택권을 자사 임직원에게 부여하는 때에도 주식매수선택권 행사가액과 시가의 차액을 손금에 산입하도록 함으로써, 주식매수선택권을 부여한 법인 간 과세형평을 증진할 것으로 기대됩니다.

6. 해외자원개발사업 수입배당금 익금불산입 적용(법인령 §18)

내국법인이 배당기준일 현재 6개월 이상 보유하는 외국자회사에 대해 의결권 있는 발행주식 총수의 10% 이상을 출자하고 있는 경우, 해당 외국자회사로부터 수령하는 수입배당금은 2022. 12. 31. 개정된 법인세법에 따라 외국납부세액공제가 아닌 수입배당금의 95%를 익금불산입하는 방식으로 이중과세를 조정합니다. 단, 예외적으로 익금불산입을 적용하지 않는 수입배당금에 대해서는 종전과 동일하게 외국납부세액공제를 적용합니다.

이처럼 익금불산입이 배제되는 수입배당금에는 국조법 제27조에 따른 특정외국법인의 배당간주 유보소득(이하 'CFC규정')과, CFC규정이 적용되는 특정외국법인인 외국자회사의 이익잉여금 처분 등에 따른 수입배당금이 있습니다.

이번 개정안에서는 CFC규정이 적용되는 특정외국법인인 외국자회사를 통해 해외자원개발사업에 투자하거나 출자하는 내국법인에 대해, 해당 외국자회사로부터 수령한 이익잉여금 처분 등에 따른 수입배당금을 익금불산입 대상으로 포함하는 단서를 신설하였습니다. 이를 통해 해외자원개발사업과 관련하여 발생할 수 있는 잠재적 이중과세 문제를 조정하고, 해외 자원의 안정적 공급망 확보를 위한 세제적 기반을 강화할 수 있을 것으로 기대됩니다. 해당 규정은 시행령 시행일 이후 신고하는 분부터 적용됩니다.

7. 증여의제가 적용되는 특정법인에 외국법인 추가(상증령 §34의3)

상속세및증여세법(이하 '상증법') 제45조의5는 지배주주와 그 친족(이하 '지배주주등')이 직·간접적으로 보유하는 주식의 비율이 30% 이상인 내국법인(이하 '특정법인')이 지배주주의 특수관계인과의 거래로 특정한 이익을 얻은 경우, 그 이익을 특정법인의 지배주주등이 증여받은 것으로 의제(이하 '증여의제')하도록 규정하고 있습니다.

그러나 현행 규정은 증여의제가 적용되는 특정법인의 범위를 지배주주등이 직·간접적으로 보유하는 주식의 비율이 30% 이상인 '내국법인'으로 한정하고 있어, '외국법인'의 지배주주등이 이와 같은 우회거래로 이익을 향유하는 경우에는 동 증여의제 규정 적용이 불가능한 문제가 있습니다.

이번 개정안은 특정법인의 범위에 외국법인을 추가함으로써 거주자인 지배주주등이 외국법인을 통해 우회적으로 이익을 얻는 경우에도 증여의제 규정을 적용할 수 있는 법적 근거를 마련하였다는 점에 의의가 있습니다. 이를 통해 특정한 우회거래에 대한 과세 공백을 해소하고, 과세형평을 강화할 수 있을 것으로 기대됩니다. 해당 규정은 시행령 시행일 이후 거래하는 분부터 적용됩니다.

8. 조세조약상 비과세·면제 신청시 실질귀속자 증명서류 인정범위 확대 등(법인령 §138의4)

조세조약상 비과세·면제 혜택을 신청하기 위해서는 관련 소득의 실질귀속자를 증명할 수 있는 서류(이하 '증명서류')를 제출하여야 합니다. 현행 규정에서는 증명서류로 최근 3년간 외국법인이 거주지국에 제출한 감사보고서, 거주자증명서, 이사회 및 주주 현황 등을 열거하고 있으나, 감사보고서를 작성하지 않거나 입수가 제한적인 경우 다른 요건을 충족함에도 비과세·면제 신청에 어려움을 겪는 사례가 발생하였습니다.

이에 따라 이번 개정안에서는 감사보고서 외에도 세무신고서, 재무제표 및 부속서류를 증명서류로 인정하도록 하여, 다양한 형태의 자료를 통해 실질귀속자를 입증할 수 있도록 요건을 완화하였습니다. 또한 이러한 증명서류는 국문본과 영문본을 모두 제출하도록 명시하였고, 이 가운데 국문본의 제출을 의무로 규정하면서도 국세청장이 인정하는 경우 영문본만 제출하는 것을 허용하였습니다. 해당 규정은 시행령 시행일 이후 제출하는 분부터 적용되어, 향후 국제조세 행정의 유연성을 높이고 납세자의 편의를 개선할 수 있을 것으로 전망됩니다.

9. 정상가격 조정에 따른 경정 시 과세당국의 요구 가능 자료 확대(국조령 §38)

현행 규정상 정상가격 조정에 따른 경정 시 과세당국이 요구할 수 있는 자료로는 법인의 조직도 및 사무 분장표, 특수관계인과의 상호출자 현황, 국제거래 가격 결정 자료 등이 열거되어 있습니다. 이러한 자료는 과세당국이 국제거래의 실질과 정상가격의 적정성을 검토하기 위한 기본적인 정보를 제공하지만, 복잡한 국제거래의 경우에는 거래 당사자의 구체적인 재무정보가 충분히 제공되지 않아 검토 과정에서 제약이 발생해 왔습니다.

이에 따라 이번 개정안에서는 거래 당사자의 국제거래별 구분손익계산서와 구분재무상태표를 정상가격 조정에 따른 경정 시 추가적으로 요구할 수 있도록 규정을 보완하였습니다. 이를 통해 과세당국이 거래별 재무정보를 보다 명확히 파악하고, 국제거래의 실질을 정밀하게 분석할 수 있는 근거를 확보함으로써 국제거래를 통한 조세회피를 방지하는 데에 기여할 것으로 예상 됩니다. 해당 규정은 시행령 시행일 이후 자료를 요구하는 분부터 적용됩니다.

10. 우수 해외인재 소득세 감면(조특령 §16②)

현행 규정은 외국인 기술자와 특정 연구개발 인력에 대해서는 50% 소득세 감면 혜택을 제공하고 있으나, 첨단산업과 혁신기술 분야에서 우수하다고 인정되는 해외인재를 포괄하지 않아 해당 인력의 국내 유치를 효과적으로 지원하기 어렵다는 지적이 있었습니다.

이번 개정안에서는 첨단산업인재혁신법에 따른 우수 해외인재를 소득세 감면 대상에 포함하여, 첨단산업 발전과 기술 혁신을 이끌 전문 인력을 확보하기 위한 세제 지원을 강화하였습니다. 개정 규정에 따라 우수 해외인재는 기존 외국인 기술자와 동일하게 50% 소득세 감면 혜택을 받고, 이는 최초 근로 제공일부터 최대 10년간 적용됩니다.

해당 규정은 시행령 시행일 이후 우수 해외인재로 인증받은 분부터 적용되며, 국제적 경쟁이 심화하는 가운데 우수 해외인재의 국내 근로 유인을 보강함으로써 혁신을 촉진하고 글로벌 경쟁력을 강화하는 데에 기여할 것으로 전망됩니다.

11. 기업출산지원금 비과세 제외 특수관계자 범위 등 (소득령 §17의2 신설)

2024년 소득세법 개정에 따라 근로자 또는 그 배우자(이하 '근로자 등')가 자녀 출산과 관련하여 자녀의 출생일로부터 2년 이내에 사용자로부터 지급받는 금액은 전액 비과세 혜택을 적용받을 수 있게 되었습니다. 이에 따라 시행령 개정안에서는 해당 비과세 규정의 적용 요건을 보완하고, 적용 배제 대상 및 지급 횟수와 관련된 적용기준을 구체적으로 명시하였습니다.

우선, 해당 기업출산지원금 비과세 혜택은 개인사업자의 경우 해당 개인사업자 및 그 친족관계에 있는 자, 법인의 경우 해당 법인의 지배주주 및 이와 친족관계 또는 경영지배관계에 있는 자에 대해서는 적용이 배제됩니다.

또한 기업출산지원금을 3차례 이상 지급받은 경우에는 최초 2회에 한해서만 비과세 혜택을 인정하고, 3회차 지급분부터는 과세 대상으로 봅니다. 단, 근로자 등이 이직하여 출산지원금을 지급받은 경우에는 그 사용자별로 최대 2회의 지급횟수를 적용하도록 하였습니다. 즉, 이직 시에는 이직 전에 이전 사용자로부터 지급받은 횟수를 누적 합산하지 않습니다.

이러한 개정은 출산 및 양육부담 완화를 위한 정책적 혜택이 남용되는 것을 방지하고, 정책의 본래 목적을 효과적으로 달성하기 위한 장치로 평가됩니다. 해당 규정은 2025. 1. 1. 이후 과세표준을 신고하거나 연말정산하는 분, 즉 2024년 소득세 신고납부분부터 됩니다.

12. 감가상각 대상 무형자산 범위 보완(법인령 §24①·§26, 소득령 §62·§63)

현행 법인세법 및 소득세법에서는 감가상각 대상 무형자산으로 영업권, 특허권, 광업권, 유료도로관리권, 개발비, 사용수익기부자산가액 등을 열거하고 있습니다. 그러나 철도시설관리권과 같은 새로운 유형의 무형자산이나 기업회계기준상 감가상각 대상으로 인정되는 기타 무형자산을 포괄하지 못한다는 문제가 제기되었습니다.

이번 개정안에서는 감가상각 대상 무형자산의 범위를 확대하여 철도시설관리권 및 이외 기업회계기준에 따른 무형자산을 포함하도록 하였습니다. 철도시설관리권의 경우 내용연수를 시행규칙에서 30년으로 규정하였으며, 이외 무형자산에 대해서는 기업회계기준에 따른 상각 방법을 적용하도록 하였고, 별도 신고되지 않은 경우 5년 균등상각이 적용됩니다.

이번 개정안은 감가상각 대상 무형자산의 범위를 합리적으로 확대함으로써, 무형자산을 보유한 기업의 세부담을 합리적으로 조정하고, 기업회계기준과의 정합성을 증대한다는 점에 그 의의가 있습니다. 해당 규정은 시행령 시행일이 속하는 사업연도에 감가상각하는 분부터 적용됩니다.

13. 글로벌최저한세 제도 보완

글로벌최저한세 제도는 OECD 포괄적 이행체계(Inclusive Framework)의 국제적 합의에 따라 2021년 12월 모델 규정, 2022년 3월 주석서 및 2023~2025년 5차례의 행정지침 발표로 구체화되었으며, 국내에서는 2024. 1. 1. 이후 개시하는 사업연도부터 시행되었습니다.

이번 개정안은 i) 글로벌최저한세 용어의 정의를 명확히 하면서, ii) 종전 다루어지지 않았던 OECD 모델규정, 주석서 및 행정지침의 세부 내용을 반영한 것입니다. 이하에서는 글로벌최저한세 관련 개정사항 중 지난 2024. 12. 10. 개정세법에서 다루어지지 않은 내용 가운데 중요한 부분 위주로 살펴보겠습니다.

(1) 조정대상조세 계산시 총이연법인세조정금액의 계산방법 보완(국조령 §112①(1)·§112①(2)(나4))

2024년 6월 OECD 제4차 행정지침에 따르면, 회계상 장부금액과 글로벌최저한세 목적상 장부금액(이하 '글로벌최저한세가액') 간 차이가 발생하는 경우 조정대상조세의 구성 요소인 총이연법인세조정금액은 회계상 장부금액이 아닌 글로벌최저한세가액을 기준으로 계산되어야 합니다.

구체적으로, 글로벌최저한세소득·결손을 계산하는 때에 연금손익의 조정, 주식기준보상비용의 조정, 실현주의의 적용에 따른 조정 등과 같이 특정 자산·부채의 회계상 가액과 글로벌최저한세가액 간 차이가 발생하는

경우에는, 글로벌최저한세소득·결손이 글로벌최저한세가액을 기준으로 계산되었으므로 이에 대응되는 조정 대상조세 또한 글로벌최저한세가액을 기준으로 계산하여야 한다는 점이 명확화되었습니다.

이에 회계상 자산·부채 가액과 글로벌최저한세가액이 다른 경우에는 총이연법인세조정금액을 계산하는 때에 반드시 글로벌최저한세가액에 따른 조정을 수행하여야 한다는 내용이 국내 세법으로 반영되었으며, 이는 시행령 시행일 이후 신고하는 분부터 적용됩니다.

(2) 이연법인세부채의 환입 제외항목 중 유형자산 원가 항목 추가(국조령 §113(1))

이번 개정안은 이연법인세부채 환입 제외항목으로 열거되어 있는 '유형자산 원가 회수를 위해 설정된 총당금'에서 '유형자산 원가'에 포함되는 리스 관련 항목을 i) 리스로 제공받은 유형자산의 사용권자산 금액 및 ii) 리스로 제공한 유형자산의 원가를 리스채권으로 계상한 금액으로 구체화하고 있습니다.

이 개정안은 2024년 6월 OECD 제4차 행정지침의 내용을 반영한 것입니다. 이에 따르면, 유형자산 리스를 제공하는 자가 해당 자산의 원가를 유형자산이 아닌 리스채권으로 계상하더라도, 일반적으로 세무상 감가상각을 통해 원가를 회수하므로 해당 리스채권 역시 '유형자산 원가'의 범위에 포함된다는 점이 명확화되었습니다. 개정규정은 시행령 시행일 이후 신고하는 분부터 적용됩니다.

(3) 연결사업연도와 회계기간이 불일치하는 구성기업 등의 기준 사업연도 명확화(국조령 §121의2 신설)

2023년 12월 OECD 제3차 행정지침은 어느 다국적기업그룹 최종모기업의 연결사업연도와 i) 연결제외기업 또는 ii) 공동기업·공동기업그룹의 회계기간이 불일치하는 경우 글로벌최저한세의 적용 방법을 다루었습니다.

구체적으로, 글로벌최저한세 조정을 적시에 수행하기 위해 최종모기업의 연결사업연도 종료일 현재 위 i) 또는 ii)의 재무정보가 준비되어야 하므로, 최종모기업의 연결사업연도 중 종료하는 i) 또는 ii)의 회계기간을 기준으로 글로벌최저한세소득 결손 등을 계산할 것을 요구하고 있습니다. 이번 개정안에서는 이러한 제3차 행정지침의 요구사항을 국내 세법으로 반영하였으며, 이는 시행령 시행일 이후 신고하는 분부터 적용됩니다.

(4) 배당공제제도 특례 적용방법 구체화(국조령 §132②·③ 신설)

배당금액을 배당지급자의 과세소득에서 공제하는 방식으로 이중과세를 조정하는 제도(이하 '배당공제제도')를 적용받는 최종모기업 등은 법에서 정하는 배당액을 글로벌최저한세소득 계산 시 적절히 차감하여야 하고, 이에 대응하는 대상조세를 적절히 감액조정하여야 합니다.

기존 국조법은 배당공제제도 특례를 규정하면서도, 해당 특례 적용 시 i) 분모인 글로벌최저한세소득 조정에 대응되는 대상조세의 감액조정과 관련된 내용 및 ii) 최종모기업 하위의 구성기업으로부터 분배받은 배당을 최종모기업이 재차 배분하는 경우의 구체적인 조정 방법을 규정하지 않았습니다.

이번 개정안에서는 모델규정 제7.2.2조에서 규정하고 있는 바와 같이 글로벌최저한세소득 차감비율에 따라

대상조세를 감액하는 조정을 수행하고, 이어서 해당 조정금액을 다시 글로벌최저한세소득에서 차감하여야 한다는 점을 명확히 하였습니다.

또한 모델규정 제7.2.3조에 따라 최종모기업이 직 간접적으로 지분을 보유하는 구성기업이 이익을 최종모기업으로 분배하고, 최종모기업이 이를 재분배하는 경우에는 최종모기업이 재분배하는 배당액을 글로벌최저한세소득에서 차감하여야 하는 배당액으로 본다는 점을 명확히 하였습니다.

개정규정은 시행령 시행일 이후 신고하는 분부터 적용됩니다.

(5) 투과기업 특례 적용방법 구체화(국조령 §132④·⑤ 신설)

투과기업인 최종모기업 등이 고정사업장을 보유한 경우, 해당 고정사업장에서 발생한 글로벌최저한세소득 가운데 최종모기업 등에 대한 소유지분에 귀속되는 금액은 차감하여야 하고, 이에 대응되는 대상조세를 적절히 감액조정하여야 합니다.

기존 국조법은 투과기업 특례를 규정하면서도, i) 해당 특례를 고정사업장에 대해 적용하는 구체적인 방법 및 ii) 분모인 글로벌최저한세소득 조정에 대응되는 대상조세의 감액조정과 관련된 내용을 규정하지 않았습니다.

이번 개정안에서는 모델규정 제7.1.4조에서 규정하고 있는 바와 같이 고정사업장의 글로벌최저한세소득에 대해서도 투과기업 특례를 적용하고, 이어서 글로벌최저한세소득 차감비율에 따라 대상조세를 감액하는 조정을 수행하여야 한다는 점을 명확히 하였습니다. 개정규정은 시행령 시행일 이후 신고하는 분부터 적용됩니다.

(6) 국가별보고서 제출의무가 없는 다국적기업그룹에 대한 전환기 적용면제 적용방법 신설(국조령 §138⑤ 신설)

2023년 12월 OECD 제3차 행정지침에서는, 글로벌최저한세 적용을 위한 연결매출액 요건을 충족하지만 국가별보고서 제출의무가 없는 다국적기업그룹에 대해 전환기 적용면제를 허용하는 조건을 제시하였습니다. 구체적으로, 이러한 다국적기업그룹이 마치 국가별보고서 제출의무가 있는 것으로 가정하였을 때 적격재무제표에 근거하여 총수입금액과 세전손익금액을 계산한 경우에는 전환기 적용면제의 적용이 허용됩니다.

이번 개정안에서는 위 제3차 행정지침의 내용을 반영하여, 국가별보고서 제출의무가 없는 다국적기업그룹이라 하더라도, 국가별보고서 제출의무가 있는 것으로 가정하였을 때 적격재무제표에 근거하여 계산되는 총수입금액과 세전손익금액을 포함하여 글로벌최저한세정보신고서를 제출하는 때에는 전환기 적용면제를 적용받을 수 있도록 하였습니다. 이를 통해 다국적기업그룹은 예상되는 납부세액이 존재하지 않는 상황에서도 글로벌최저한세 규정에 따른 조정을 수행하는 대신 전환기 적용면제를 적용할 수 있으므로 이행부담이 대폭 경감될 것으로 기대되며, 이 개정규정은 시행령 시행일 이후 신고하는 분부터 적용됩니다.