

국내 특수관계인 간 무형자산 거래에 대한

시가평가 개선방안 연구*

- 공정위 지침 및 국조법을 중심으로 -

심충진** · 김진태*** · 권해숙****

〈요 약〉

특수관계인 간 무형자산 거래에 대한 시가평가 규정은 특수관계를 이용한 거래의 왜곡을 통해 조세부담을 회피하는 것을 방지하기 위함이다. 조세부담의 부당한 회피의 방지라는 동일한 목적에도 불구하고, 특수관계인 간 무형자산 거래에 대한 시가평가 규정은 국내 특수관계인 간 거래인지, 국내 특수관계인이 공정거래위원회의 공시대상기업집단에 포함되어 있는지 또는 국외 특수관계인 간의 거래인지에 따라 다른 법률을 적용하고 있다. 이로 인하여 무형자산 거래에 대한 시가평가 규정에 대한 국제 간 정합성이 떨어지고 있으며, 납세자는 불필요한 조세협력비용을 부담하는 문제가 발생하고 있다.

이와 같은 관점에서 본 연구는 현행 특수관계인 간 무형자산 거래에 대한 시가평가 규정을 통해 현행 관련 법규에 대한 문제점을 파악하고 이에 대한 개선방안을 제안하였다. 본 연구에서 제안하는 국내 특수관계인 간 무형자산 거래에 대한 시가평가제도의 개선방안은 다음과 같다.

첫째, 국내거래 무형자산 평가의 적정성을 제고 하기 위하여 현행 법인세법 시행령에서 제시하고 있는 비교가능 제3자 가격방법 이외 재판매가격방법, 원가가산방법, 이익분할방법, 거래순이익률방법 및 기타합리적인 방법을 사용하여 산출한 가액도 시가로 인정할 수 있도록 제안하였다. 둘째, 무형자산 이전가격제도의 국내거래 도입시 세법 체계 개선방안으로 국조법상 무형자산 평가방법을 준용하는 방안과 법인세법에서 무형자산 평가방법을 신설하는 두 가지 방안을 제안하였다. 셋째, 정상가격을 국내거래 무형자산 평가에 도입하는 경우 부당행위계산부인 요건에 대한 개선안을 제안하였다. 넷째, 정상가격을 국내거래 무형자산 평가에 도입시 시가 사후조정의 도입방안을 제안하였다.

〈주제어〉 무형자산, 무형자산 평가, 이전가격, 정상가격

* 본 연구는 한국공회계사회 “무형자산 거래에 대한 과세제도 개선연구” 연구보고서의 내용을 수정 및 보완한 논문임.

** 건국대학교 경영대학 교수, chjshim@konkuk.ac.kr, 주저자

*** 중앙대학교 다빈치교양대학 회계영역 교수, jtkim0811@cau.ac.kr, 교신저자

**** 경희사이버대학교 세무회계학과 교수, kty0621@khcu.ac.kr, 공동저자

논문접수일 2021년 9월 27일 1차수정일 2021년 10월 28일 게재확정일 2021년 10월 28일

I. 서 론

국제가치평가기준에서는 무형자산을 “그 자체가 경제적 특성에서 우리나라오는 비화폐성자산으로, 물리적 실체는 없으나 그 소유자에게 어떤 권리나 경제적 이익을 부여하는 것”으로 정의하고 있다.¹⁾ 현행 법인세법에서는 무형자산에 대한 정의를 별도로 하고 있지는 않으나, 법인세법에서 감가상각대상자산으로 법인 소유 사업용 자산의 감가상각비에 대한 손금산입 및 손금불산입에 대하여 규정²⁾함으로써 무형자산의 존재를 인정하고 있으며, 시행령을 통해서도 감가상각 자산에 해당하는 무형자산의 종류를 열거하고 있다(법인세법 시행령 제24조 제1항 제2호). 반면, 국제조세조정에 관한 법률 시행령(이하 “국조령”이라 한다) 제6조의3에서는 “무형자산이란 사업 활동에 사용 가능한 자산(유형자산 또는 금융자산 외의 것을 말한다)으로서 특정인에 의해 소유 또는 통제가 가능하고 독립된 사업자 간에 이전 또는 사용권 허락 등의 거래가 이루어지는 경우 통상적으로 적정한 대가가 지급되는 것”이라고 무형자산을 직접적으로 정의하고 있다.

특수관계인 간의 거래는 비특수관계인 간의 거래보다 거래 당사자 간의 조정이 가능하기 때문에 거래 실질을 왜곡할 가능성이 상대적으로 높다. 특히, 물리적 실체가 존재하는 유형자산과는 다르게 무형자산은 물리적 실체가 존재하지 않기 때문에 특수관계를 이용한 조세회피의 가능성이 상대적으로 높다. 이에 따라 특수관계인 간 거래에 대해서는 부당행위계산부인 규정과 이전가격세제를 통해 조세부담을 부당하게 회피하는 것을 방지하고 있다. 그러나 특수관계인 간 거래와 관련된 규정은 국내 일반 특수관계에 있는 기업 간 거래인지, 공정거래법상 공시대상 기업과의 거래인지 또는 국외 특수관계에 있는 기업 간의 거래인지에 따라 다른 법률이 적용되고 있다.

구체적으로 국내 일반 특수관계에 있는 기업 간 거래에 대해서는 부당행위계산부인 규정이 적용되고 있다. 부당행위계산부인 규정은 특수관계인 간의 거래에서 성립된 상거래의 행위 또는 계산을 부인하고 조세법적 관점에서 통상적으로 제3자 간의 거래에서 발생할 수 있는 행위 및 계산으로 산출한 금액을 시가로 인정하여 사인 간의 상거래의 행위 또는 계산으로 거래된 금액을 조세법상의 시가와 비교하여 일정범위 이상의 차이가 발생할 경우 특수관계인 간의 상거래

1) IVSC, International Valuation Standards 2017, IVS 210 par 20.1, International Valuation Standards Council, 2017.

2) 내국법인이 각 사업연도의 결산을 확정할 때 토지를 제외한 건물, 기계 및 장치, 특허권 등 대통령령으로 정하는 유형자산 및 무형자산(이하 이 조에서 “감가상각자산”이라 한다)에 대한 감가상각비를 손비로 계상한 경우에는 대통령령으로 정하는 바에 따라 계산한 금액(이하 이 조에서 “상각범위액”이라 한다)의 범위에서 그 계상한 감가상각비를 해당 사업연도의 소득금액을 계산할 때 손금에 산입하고, 그 계상한 금액 중 상각범위액을 초과하는 금액은 손금에 산입하지 아니한다(법인세법 제23조 제1항).

의 행위 또는 계산을 부인하고 실질과세원칙과 조세부담의 공평성을 실현하려는 과세제도이다.³⁾ 법인세법 제52조에 규정된 ‘부당행위계산의 부인’은 부당행위계산의 부인이란 법인이 특수관계에 있는 자와의 거래에서 건전한 사회통념과 상관행상 기타 경제적으로 합리성 있는 방법에 의하지 아니하고 법인세법 시행령 제88조 제1항 각호에 열거된 여러 거래형태를 빙자하여 남용함으로써 조세부담을 부당하게 회피하거나 경감시켰다고 인정되는 경우에 과세권자가 이를 부인하고 법령에 정하는 방법에 의하여 객관적이고 타당하다고 보이는 소득이 있는 것으로 의제하는 제도이다.⁴⁾ 이러한 법인세법상 부당행위계산부인의 대상에 관한 판단은 법인이 특수관계인과의 거래로 인하여 자신의 조세 부담을 부당히 감소시켰는지 여부에 초점을 맞추어야 하지, 특수관계인에게 실질적으로 경제적 이익이 귀속되었는지 여부에 초점을 맞출 것은 아니다. 이것이 부당행위계산 부인제도의 본질이다.⁵⁾

공정거래법상 공시대상 기업집단에 속하는 회사가 특수관계인이나 특수관계인이 대통령령으로 정하는 비율 이상의 주식을 보유한 계열회사에게 부당한 이익을 귀속시키는 경우 “특수관계인에 대한 부당한 이익제공행위 심사지침”을 적용받게 된다. 이때 위반행위 유형별 판단기준에서 상당히 유리한 조건의 거래는 정상적인 거래에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 조건보다 상당히 유리한 조건으로 자금, 자산, 상품, 용역, 인력 등을 거래하는 행위로 한다. 공정거래법상 특수관계인에 대한 부당한 이익제공행위에 대한 정상가격은 당해 거래와 시기, 종류, 규모, 기간 등이 동일한 상황에서 특수관계가 없는 독립된 자 간에 실제 거래한 사례가 있는 경우 그 거래가격을 정상가격으로 하고 있다. 다만, 당해 거래와 동일한 실제사례를 찾을 수 없는 경우에는 (1) 먼저 당해 거래와 비교하기에 적합한 유사한 사례를 선정하고, (2) 그 사례와 당해 이익제공행위 사이에 가격에 영향을 미칠 수 있는 거래조건 등의 차이가 존재하는지를 살펴, (3) 그 차이가 있다면 이를 합리적으로 조정하는 과정을 거쳐 정상가격을 추정하게 된다. 문제는 당해 거래와 비교하기에 적합한 유사한 사례도 찾을 수 없는 경우 부득이 통상의 거래 당사자가 거래 당시의 일반적인 경제 및 경영상황 등을 고려하여 보편적으로 선택하였으리라고 보이는 현실적인 가격을 규명함으로써 정상가격을 추정함에 있다. 이 경우 국조법에 따른 정상가격의 산출방법 및 동법 시행령 국외특수관계인과의 거래에 대한 과세조정 또는 상증세법 재산의 평가 및 동법 시행령 재산의 평가에서 정하는 방법을 준용할 수 있다.

국의 특수관계인과의 거래에 대해서는 이전가격세제를 적용하도록 하고 있다. 이전가격세제란, 기업이 국외 특수관계인과 거래를 하면서 그 거래가격을 정상가격보다 높거나 낮게 적용해 과세소득을 감소시키는 경우 과세당국이 그 거래에 대해 정상가격을 기준으로 과세소득금액을

3) 심충진 등(2020). 무형자산 거래에 대한 과세제도 개선연구. 한국공인회계사회 정책연구용역보고서. p.89

4) 대법원 2018.7.26. 선고 2016두40375 판결, 대법원 2010.10.28. 선고 2008두15541 판결 재인용

5) 김의석. 2011. 부당행위계산 부인제도의 본질과 ‘이익 분여’에 관한 고찰. 조세법연구 17(3). p.173.

다시 계산해 조세를 부과할 수 있도록 하는 제도이다.⁶⁾ 우리나라는 1996년 OECD 가입을 추진하면서 국가 경쟁력 차원에서 변화하는 기업환경과 금융환경을 반영하여 OECD 이전가격세제를 대폭 수용하였다. 이에 1995년 말 국조법을 제정하면서 법인세법에 있는 국외거래에 대한 이전가격세제를 별도로 규정하게 되었다. OECD 이전가격지침도 미국의 이전가격규정인 Reg §1.482를 토대로 만들어졌으며, OECD는 이전가격에 대해서는 회원국들이 따르도록 권고하였고 납세자들도 국외 특수관계인 간의 거래에서 이전가격이 정상가격에 부합하는지 여부를 평가하는데 있어 이전가격지침을 따르도록 권고하고 있다.⁷⁾

이처럼 부당행위계산부인, 특수관계인에 대한 부당한 이익제공행위 심사지침, 이전가격세제는 특수관계인 간의 거래를 통해 조세의 부담을 부당하게 감소시키는 경우 실질과세원칙에 따른 공평과세를 실현하도록 하고자 하는 동일한 목적을 가지고 있다. 그러나 이 같은 조세회피 방지라는 동일한 목적에도 불구하고, 국내 특수관계인 간 거래인지, 특수관계인이 대규모 기업 집단에 포함되어 있는지 또는 국외 특수관계인과의 거래인지에 따라 다른 법률이 적용되고 있다. 이로 인하여 무형자산에 대한 가치평가와 관련하여 많은 논란이 있으며, 특히, 특수관계인과 무형자산 거래를 하는 경우 국내거래인지 또는 국제거래인지 여부에 따라 관련 규정을 달리하기 때문에 국제 간 정합성 및 납세자의 조세협력비용 부담 등의 문제점이 발생하고 있다.

이와 같은 관점에서 본 연구는 특수관계인 간 무형자산 거래에 대한 시가평가에 대한 개선방안을 제시하는 것을 목적으로 한다. 이와 같은 연구목적을 달성하기 위하여 본 연구는 특수관계인 간 무형자산 거래에 대한 현행 시가평가 규정을 검토하고, 현행 무형자산 시가평가 규정에 대한 문제점을 파악하고자 한다. 또한 제시된 문제점에 대한 개선방안을 제안함으로써 무형자산 시가평가와 관련된 논란을 줄이고, 국제 간 정합성 및 납세자의 조세협력비용이 절감될 수 있도록 하고자 한다.

본 연구의 구성은 다음과 같다. 제 I 장 서론에 이어 제 II 장에서는 무형자산 가치평가에 대한 국내 규정을 살펴보고자 한다. 제 III 장에서는 무형자산 가치평가에 대한 문제점을 제시하고, 제 IV 장에서는 제 III 장에서 제시된 문제점에 대한 개선방안을 제안하고자 한다. 마지막으로 제 V 장 결론에서는 본 연구의 연구결과를 요약하고자 한다.

6) 이경근. 2017. BEPS 프로젝트 추진에 따라 개정되는 『OECD 이전가격과세지침』 주요내용의 국내 법제화 방안. 회계·세무와 감사 연구 제59권 제3호. p.257.

7) 김준석. 2007. 국제조세실무. 영화조세통람. p.748.

II. 무형자산 가치평가에 관한 선행연구 및 국내·외 규정

1. 무형자산 가치평가 및 특수관계인 간 거래에 관한 선행연구

김홍수 등(2009)은 감정평가에 관한 규칙 제29조 제2항의 상표권 등 무형고정자산의 평가에 관한 규정에서 제시하고 있는 수익환원법과 원가법에 의한 평가모형을 사례분석하고 기업의 상표권에 대한 감정평가를 수행하는데 구체적이고 실질적인 기준을 제안하였다. 박영민(2013)은 상증세법상 보충적 평가기법으로 제시하고 있는 내부창출영업권의 평가규정이 해당 기업의 산업별 특성을 고려하지 않고 모든 기업에 일률적으로 적용되어 영업권의 평가가액이 산업효과에 따른 편이가 발생할 가능성을 문제로 제기하였다. 이에 대한 대안으로 박영민(2013)은 일률적으로 10%를 적용하는 현행 정상이익률에 대한 규정을 해당 기업이 속한 산업 특성이 반영될 수 있도록 동종 산업의 평균이익률 등으로 수정해 적용할 것을 제안하였다.

오용진과 김은혜(2010)의 연구는 국제회계기준에서 규정하고 있는 공정가치 측정지침과 국내 평가지침 및 평가방법에 대해서 살펴보고 구체적으로 무형자산의 공정가치를 평가하기 위한 방법론을 검토하였다. 이를 위해 사업결합 과정에서 인식해야 할 무형자산의 공정가치산정을 PPA(Purchase Price Allocation)방법을 적용해 사업결합시 무형자산의 공정가치를 평가하였으며, 평가과정 오류로 인한 무형자산 공정가치 왜곡사례를 비교 검토하였으나, 국내의 사업결합과 관련한 평가사례가 충분하지 않아 실증분석을 통한 검증을 수행할 수 없다는 한계점을 제시하였다.

정지선 등(2012)은 국세기본법상의 실질과세원칙하의 개별 세법에 산재되어 있는 부당행위계산 부인규정을 비교·검토하고 각 세법의 상충문제와 개선방안을 제시하였다. 구체적으로 정지선 등(2012)은 감정가액에 대해 상증세법에서 평가기준일 전후 6개월(증여재산의 경우 3개월) 이내로 감정한 가액만 인정하는 것에 문제점을 제시하고, 법원의 판단과 같이 소급 감정한 가액도 감정평가법인의 공신력이 인정되는 한 세법에서도 시가로 인정할 필요가 있음을 언급하였다. 또한 상증세법과 법인세법상 시가의 범위가 일치하지 않는 시가 평가범위의 상충에 의해 복잡성이 가중되는 문제점과 시가의 평가방법을 상증세법 또는 국세기본법에서 통합하여 규정하는 것을 제시하였다. 김성후(2014)는 2005년~2013년까지 법인세 부당행위계산부인 관련 심사청구, 심판청구, 조세소송 불복처리건수 370건 중 인용(패소)건 216건의 자료를 분석하여 개선방안을 제시하였다. 개선방안 중 법인세법 시행령의 시가가 불분명한 경우 감정가액과 상증법상 평가방법에 의한 가액으로 한정해 획일적인 평가·방법을 적용하도록 규정한 것은 유사 상황이 없는 거래 등 모든 상황을 반영하지 못하는 한계가 있음을 지적하고, 대안으로 합리성이 검증된 현행 국조법의 정상가격 산출방법을 활용하는 방안을 제안하였다.

유호림과 안창남(2016)의 연구에서는 법인세법상 부당행위계산 부인제도에 존재하는 문제 중

핵심 개념인 ‘시가’를 중심으로, 국조법에서 규정하고 있는 이전가격세제(이전가격사전합의제도)와의 비교분석을 통해 현행 법인세법상 부당행위계산 부인제도에 대한 문제점을 도출하고 개선방안을 제시하였다. 특히 법인세법과 국조법에서 규정하고 있는 ‘시가’와 이전가격거래의 판단기준인 ‘정상가액’이 모두 ‘합리적인 경제인의 거래가격’에 근거한 개념이므로, 세법상 차별적으로 규정해야 할 이론적인 근거가 부족함을 제시하였다. 또한 법인세법상 부당행위계산 부인 제도는 국내거래에 국조법의 이전가격세제는 국제거래로 구분될 뿐 기본적으로 ‘실질과세의 원칙’이라는 세법고유 법리와 조세회피방지를 통한 공평의 달성이라는 기본명제를 실현하기 위한 조치에는 차이가 없으므로 세법상 차별적으로 규정해야 할 근거가 없음을 주장하였다. 이에 따라 현행 법인세법상 부당행위계산부인 규정은 시가의 산출방법이 명확하지 않고 과세관청 편의대로 작동할 여지가 크기 때문에 이를 제어할 수단으로 ‘시가사전합의제도’를 제정할 필요와 부당행위계산부인 규정의 적용으로 조정된 시가와 납세자의 거래가격에 차이가 발생하는 경우 이에 대한 대응조정 또한 인정해주는 방향으로 관련 규정을 개선할 것을 제시하였다.

2. 무형자산 가치평가에 관한 국내 규정

본 연구는 무형자산 가치평가에 대한 현행 규정을 검토하는데 있어 법인세법, 상속세 및 증여세법 이외에 공정거래위원회의 특수관계인에 대한 부당한 이익제공행위 심사지침과 국제조세조정에 관한 법률의 무형자산 가치평가에 대한 규정을 검토하고자 한다.

가. 법인세법상 무형자산의 시가평가 방법

법인세법에서는 무형자산에 대한 감가상각비를 손비로 계산한 경우 대통령령으로 정하는 바에 따라 계산한 금액(상각범위액)의 범위에서 그 계상한 감가상각비를 해당 사업연도의 소득금액을 계산할 때 손금에 산입하고, 그 계상한 금액 중 상각범위액을 초과하는 금액은 손금에 산입되지 않는다고(상각부인액) 규정되어 있다. 즉 결산상 감가상각비로 계상한 경우에 한해서 세법상 감가상각비로 인정되어 손금에 산입되는 결산조정사항에 해당된다.⁸⁾

기업회계기준에서 무형자산의 상각방법은 자산의 경제적 효익이 소비될 것으로 예상되는 형태를 반영하여 상각대상금액을 내용연수 동안 체계적으로 배분하기 위해 다양한 방법(예 : 정액법, 체감잔액법, 생산량비례법)을 사용할 수 있으나, 그 형태를 신뢰성 있게 결정할 수 없는 경우 정액법을 사용한다고 규정하고 있다. 반면에 세법에서는 광업권을 제외⁹⁾한 무형자산의 상각방법을 정액법으로 규정하고 있어 정액법 이외의 상각방법을 선택할 수 없다. 또한 법인세법에서

8) 법인세법 23조(감가상각비의 손금불산입) 제1항

9) 광업권(『해저광물자원 개발법』에 의한 채취권을 포함) : 정액법 또는 생산량비례법 다만, 같은 법령 제4항 제3호 : 상각방법을 무신고한 경우 생산량비례법으로 상각해야 함.

는 기업회계와는 달리 기업이 자의적으로 내용연수를 선정하는 것을 허용하지 않으며, 법에서 감가상각자산의 내용연수를 다음과¹⁰⁾ 같이 구체적으로 제시하고 있다. 다만, 개발비의 경우 관련 제품의 판매 또는 사용이 가능한 시점부터 20년의 범위에서 연단위로 신고한 내용연수에 따라 매 사업연도별 경과월수에 비례하여 법인이 내용연수를 정할 수 있다¹¹⁾는 측면이 기업회계 규정과 유사한 예외 규정이라고 할 수 있다.

〈표 1〉 세법상 무형자산의 내용연수¹²⁾

구분	내용연수	무형자산
1	5년	영업권, 디자인권, 실용신안권, 상표권
2	7년	특허권
3	10년	어업권, 『해저광물자원 개발법』에 따른 채취권(생산량 비례법 선택 적용), 유료도로관리권, 수리권, 전기가스공급시설이용권, 공업용수도시설이용권, 수도시설이용권, 열공급시설이용권
4	20년	광업권(생산량비례법 선택 적용), 전신전화전용시설이용권, 전용축선이용권, 하수종말처리장시설관리권, 수도시설관리권
5	50년	댐사용권

영업권의 경우 법인세법에서는 무형자산에 대해 결산조정에 의한 감가상각만을 인정하고 내용연수가 비한정인 무형자산은 회사가 결산상 감가상각비를 인식하지 않으면 세무상 손금을 산입할 수 없다. 그러나 한국채택국제회계기준을 적용하는 내국법인이 보유한 감가상각자산 중 유형자산과 대통령령으로 정하는 무형자산의 감가상각비는 개별 자산별로 다음의 구분에 따른 금액이 상각범위액 내 결산조정에 따라 손금에 산입한 금액보다 큰 경우 그 차액의 범위에서 추가로 손금에 산입할 수 있다.

- ① 2013년 12월 31일 이전 취득분 : 한국채택국제회계기준을 적용하지 아니하고 종전의 방식에 따라 감가상각비를 손비로 계상한 경우 손금에 산입할 감가상각비 상당액(이하 “종전 감가상각비”라 한다)
- ② 2014년 1월 1일 이후 취득분 : 기준내용연수를 적용하여 계산한 감가상각비 상당액(이하 “기준감가상각비”라 한다)

10) 법인세법 시행령 제28조(내용연수와 상각률) 제1항 제1호 및 제2호와 법인세법 시행규칙 제15조(내용연수와 상각률) 제2항

11) 법인세법 시행령 제26조(상각범위액의 계산) 제1항 제6호. 다만 제4항 제4호(무신고시) 5년 동안 매년 균등액을 상각하도록 하고 있음.

12) 법인세법 시행규칙 <별표 3>

신고조정이 가능한 비한정인 무형자산은 법인세법 시행령 제24조 제1항 제2호에 규정한 영업권(합병 또는 분할로 인하여 합병법인 등이 계상한 영업권은 제외한다), 특허권 등에 해당되며 다음의 요건을 모두 갖추어야 한다(법인세법 시행령 제24조 제2항, 법인세법 시행규칙 제12조 제2항).

- ① 법령 또는 계약에 따른 권리로부터 발생하는 무형자산으로서 법령 또는 계약에 따른 사용 기간이 무한하거나, 무한하지 아니하더라도 취득가액의 100분의 10 미만의 비용으로 그 사용 기간을 갱신할 수 있을 것
- ② 한국채택국제회계기준에 따라 내용연수가 비한정인 무형자산으로 분류될 것
- ③ 결산을 확정할 때 해당 무형자산에 대한 감가상각비를 계상하지 아니할 것

감가상각자산이 진부화, 물리적 손상 등에 따라 시장가치가 급격히 하락하여 법인이 기업회계기준에 따라 손상차손을 계상한 경우[다만, 천재지변 또는 화재, 법령에 의한 수용 등, 채굴예정량의 채진으로 인한 폐광(토지를 포함한 광업용 유형자산이 그 고유의 목적에 사용될 수 없는 경우를 포함한다)경우는 제외한다]에는 해당 금액을 감가상각비로서 손비로 계상한 것으로 보아 감가상각비 시부인을 계산한다(법인세법 시행령 제31조 제8항).

무형자산의 이전 및 사용과 관련된 평가방법에 대하여 특수관계인 간의 거래에서 시가를 적용할 때 해당 거래와 유사한 상황에서 해당 법인이 특수관계인 외의 불특정다수인과 계속적으로 거래한 가격 또는 특수관계인이 아닌 제3자 간에 일반적으로 거래된 가격이 있는 경우에는 그 가격(주권상장법인이 발행한 주식을 한국거래소에서 거래한 경우 해당 주식의 시가는 그 거래일의 한국거래소 최종시세가액)에 따른다¹³⁾. 다만, 시가가 불분명한 경우 다음을 차례로 적용하여 계산한 금액에 따르도록 하고 있다.

① Step 1 : 감정가액

감정평가 및 감정평가사에 관한 법률에 따른 감정평가업자가 감정한 가액이 있는 경우 그 가액(감정한 가액이 2 이상인 경우에는 그 감정한 가액의 평균액). 다만, 주식 등은 제외한다.

② Step 2 : 상증세법 준용

상증세법 제61조(부동산 등의 평가), 제62조(선박 등 그 밖의 유형재산의 평가), 제63조(유가증권 등의 평가), 제64조(무체재산권의 평가)¹⁴⁾, 제65조(그 밖의 조건부 권리 등의 평가), 제66조

13) 법인세법 시행령 제89조 제1항

14) 상증세법 시행령 제59조 제5항에서 구체적으로 규정한 내용은 다음과 같다.

특허권·실용신안권·상표권·디자인권 및 저작권 등은 그 권리에 의하여 장래에 받을 각 연도의 수입금액을 기준으로 기획재정부령이 정하는 바에 의하여 계산한 금액의 합계액에 의한다. 이 경우 각 연도의 수입금액이 확정되지 아니한 것은 평가기준일전 3년간의 각 연도 수입금액의 합계액을 기획재정부령이 정하는 바에 따라 평균한 금액을 각 연도의 수입금액으로 할 수 있다.

(저당권 등이 설정된 재산평가의 특례)를 준용하여 평가한 가액. 즉, 무체재산권의 평가는 상증세법 제64조의 평가금액이 시가 금액이 된다.

③ 금전의 대여 또는 차용의 경우

금전의 대여 또는 차용의 경우에는 감정가액이나 상증세법의 준용에도 불구하고 기획재정부령으로 정하는 가중평균차입이자율(이하 “가중평균차입이자율”이라 한다)을 시가로 한다. 다만, 다음의 경우에는 각 구분에 따라 기획재정부령으로 정하는 당좌대출이자율(이하 “당좌대출이자율”이라 한다)을 시가로 한다.

- ㉠ 가중평균차입이자율의 적용이 불가능한 경우로서 기획재정부령으로 정하는 사유가 있는 경우 : 해당 대여금 또는 차입금에 한정하여 당좌대출이자율을 시가로 한다.
- ㉡ 대여기간이 5년을 초과하는 대여금이 있는 경우 등 기획재정부령으로 정하는 경우 : 해당 대여금 또는 차입금에 한정하여 당좌대출이자율을 시가로 한다.
- ㉢ 해당 법인이 과세표준 및 세액의 신고와 함께 기획재정부령으로 정하는 바에 따라 당좌대출이자율을 시가로 선택하는 경우 : 당좌대출이자율을 시가로 하여 선택한 사업연도와 이후 2개 사업연도는 당좌대출이자율을 시가로 한다.

④ 자산(금전 제외) 또는 용역의 제공

자산(금전을 제외한다) 또는 용역의 제공에 있어서 위 Step 1과 Step 2의 규정을 적용할 수 없는 경우에는 다음의 규정에 의하여 계산한 금액을 시가로 한다.

- ㉠ 유형 또는 무형의 자산을 제공하거나 제공받는 경우에는 당해 자산시가의 100분의 50에 상당하는 금액에서 그 자산의 제공과 관련하여 받은 전세금 또는 보증금을 차감한 금액에 정기예금이자율을 곱하여 산출한 금액
- ㉡ 건설 기타 용역을 제공하거나 제공받는 경우에는 당해 용역의 제공에 소요된 금액(직접비 및 간접비를 포함하며, 이하 이 호에서 “원가”라 한다)과 원가에 당해 사업연도 중 특수관계인 외의 자에게 제공한 유사한 용역제공거래에 있어서의 수익률(기업회계기준에 의하여 계산한 매출액에서 원가를 차감한 금액을 원가로 나눈 율을 말한다)을 곱하여 계산한 금액을 합한 금액

나. 상증세법상 무형자산의 시가평가 방법

상증세법에 따라 상속세나 증여세가 부과되는 재산의 가액은 상속개시일 또는 증여일(이하 “평가기준일”이라 한다) 현재의 시가(時價)에 따른다(상증세법 제60조 제1항). 시가는 불특정 다수인 사이에 자유롭게 거래가 이루어지는 경우에 통상적으로 성립된다고 인정되는 가액으로 하고 수용가격·공매가격 및 감정가격 등 대통령령으로 정하는 바에 따라 시가로 인정되는 것을 포함한다(상증세법 제60조 제2항).

특허권·실용신안권·상표권·디자인권 및 저작권 등은 그 권리에 의하여 장래에 받을 각 연도의 수입금액을 기준으로 기획재정부령이 정하는 바에 의하여 계산한 금액의 합계액에 의한다. 이 경우 각 연도의 수입금액이 확정되지 아니한 것은 평가기준일전 3년간의 각 연도 수입금액의 합계액을 기획재정부령이 정하는 바에 따라 평균한 금액을 각 연도의 수입금액으로 할 수 있다.¹⁵⁾ 특허권·실용신안권·상표권·디자인권 및 저작권 등의 가액은 다음의 산식에 의하여 환산한 금액의 합계액으로 한다.¹⁶⁾

$$\frac{\text{각 연도 수입금액}}{1 + \frac{10}{100}}$$

여기서 n은 평가기준일부터의 경과연수임

위 산식을 적용함에 있어서 평가기준일부터의 최종 경과연수는 당해 권리의 존속기간에서 평가기준일 전일까지 경과된 연수를 차감하여 계산한다. 이 경우 평가기준일부터의 최종 경과연수가 20년을 초과하는 때에는 20년으로 한다.¹⁷⁾

광업권 및 채석권 등은 평가기준일 이후의 채굴가능연수에 대하여 평가기준일전 3년간 평균 소득(실적이 없는 경우에는 예상순소득으로 한다)을 각 연도마다 기획재정부령이 정하는 방법에 의하여 환산한 금액의 합계액을 그 가액으로 한다. 다만, 조업할 가치가 없는 경우에는 설비 등에 의하여만 평가한 가액으로 한다.¹⁸⁾ 광업권 및 채석권 등의 가액은 다음의 산식에 의하여 환산한 금액의 합계액으로 한다.¹⁹⁾

$$\frac{\text{평가 기준일 전 3년간 평균소득}}{1 + \frac{10}{100}}$$

여기서 n은 평가기준일부터의 채굴가능연수

상증세법상 무체재산권의 가액은 (1) 재산의 취득가액에서 취득한 날부터 평가기준일까지의 법인세법상의 감가상각비를 뺀 금액 또는 (2) 장래의 경제적 이익 등을 고려하여 대통령령으로 정하는 방법으로 평가한 금액 중 큰 금액으로 한다(상증세법 제64조). 따라서 영업권 등 가치에 대한 무형자산은 장래의 경제적 이익 등을 고려하여 대통령령으로 정하는 방법으로 평가한 금

15) 상속세 및 증여세법 시행령 제59조 제5항

16) 상속세 및 증여세법 시행규칙 제19조 제2항

17) 상속세 및 증여세법 시행규칙 제19조 제3항

18) 상속세 및 증여세법 시행령 제59조 제6항

19) 상속세 및 증여세법 시행규칙 제19조 제5항

액이 무체재산권의 가액이 된다.

상증세법상 영업권의 평가는 다음 산식에 의하여 계산한 초과이익금액을 평가기준일 이후의 영업권 지속연수(원칙적으로 5년으로 한다)를 감안하여 기획재정부령이 정하는 방법에 의하여 환산한 가액에 의한다. 다만, 매입한 무체재산권으로서 그 성질상 영업권에 포함시켜 평가되는 무체재산권의 경우에는 이를 별도로 평가하지 아니하되, 당해 무체재산권의 평가액이 환산한 가액보다 큰 경우에는 당해 가액을 영업권의 평가액으로 한다.²⁰⁾ 또한 어업권의 가액은 영업권에 포함하여 계산한다.²¹⁾

[최근 3년간의 순손익액의 가중평균액의 100분의 50에 상당하는 가액 - (평가기준일 현재의 자기 자본 × 1년 만기 정기예금 이자율을 감안하여 기획재정부령이 정하는 율)]

주1) 3년에 미달하는 경우에는 해당 연수로 하고, 개인사업자가 제59조에 따른 무체재산권을 현물출자하거나 조특법 시행령 제29조 제2항에 따른 사업 양도·양수의 방법에 따라 법인으로 전환하는 경우로서 그 법인이 해당 사업용 무형자산을 소유하면서 사업용으로 계속 사용하는 경우에 모두 해당하는 경우에는 개인사업자로서 사업을 영위한 기간을 포함한다.

주2) 기획재정부령이 정하는 율은 100분의 10을 말한다(상속세 및 증여세법 시행규칙 제19조 제1항).

영업권을 평가함에 있어서 제시한 증빙에 의하여 자기자본을 확인할 수 없는 경우에는 다음 산식에 의하여 계산한 금액 중 많은 금액으로 한다.

$$\textcircled{1} \frac{\text{사업소득금액}}{\text{기획재정부령이 정하는 자기자본이익률}} \quad 22)$$

$$\textcircled{2} \frac{\text{수입금액}}{\text{기획재정부령이 정하는 자기자본회전율}}$$

다. 공정거래법상 무형자산의 시가평가 방법

공정거래위원회는 ‘특수관계인에 대한 부당한 이익제공행위 심사지침’ 제정안을 마련하여 2019년 11월 13일부터 11월 27일까지(14일간) 행정예고를 하고, 2020년 2월 25일부터 시행하였다. 구체적인 내용은 ① 특수관계인에 대한 부당한 이익제공행위의 주체 및 객체, 법 적용 시기 등 규정 적용 요건 구체화, ② 상당히 유리한 조건의 거래, 사업기회 제공행위, 합리적 고려나 비교 없는 상당한 규모의 거래 등 위반행위 유형별 위법성 판단기준 및 심사면제기준 구체화,

20) 상속세 및 증여세법 시행령 제59조 제2항

21) 상속세 및 증여세법 시행령 제59조 제4항

22) 소득세법 시행규칙 제81조(토지·건물외의 자산의 기준시가 산정) 6. 자기자본이익률 및 자기자본회전율은 한국은행이 업종별, 규모별로 발표한 자기자본이익률 및 자기자본회전율을 말한다.

③ 합리적 고려나 비교 없는 상당한 규모의 거래에 있어 효율성, 보안성, 긴급성 등 적용제의 요건 구체화 등을 주요 내용으로 하고 있다.

위반행위 유형별 판단기준에서 상당히 유리한 조건의 거래는 정상적인 거래에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 조건보다 상당히 유리한 조건으로 자금, 자산, 상품, 용역, 인력 등을 거래하는 행위로 한다. 다만, 정상적인 거래에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 조건과의 차이가 7%미만이고, 거래당사자 간 해당 연도 거래총액이 50억원(상품·용역의 경우 200억원) 미만인 경우에는 상당히 유리한 조건에 해당하지 않는 것으로 본다(공정거래법 시행령 별표 1의 3 1, 3.). 이와 같은 정상가격은 다음의 방법에 따라 순차적으로 산출한다.²³⁾

- ① 당해 거래와 시기, 종류, 규모, 기간 등이 동일한 상황에서 특수관계가 없는 독립된 자 간에 실제 거래한 사례가 있는 경우 그 거래가격을 정상가격으로 한다.
- ② 당해 거래와 동일한 실제사례를 찾을 수 없는 경우에는 ㉞ 먼저 당해 거래와 비교하기에 적합한 유사한 사례를 선정하고, ㉞ 그 사례와 당해 이익제공행위 사이에 가격에 영향을 미칠 수 있는 거래조건 등의 차이가 존재하는지를 살펴, ㉞ 그 차이가 있다면 이를 합리적으로 조정하는 과정을 거쳐 정상가격을 추단한다.
- ③ 당해 거래와 비교하기에 적합한 유사한 사례도 찾을 수 없다면 부득이 통상의 거래 당사자가 거래 당시의 일반적인 경제 및 경영상황 등을 고려하여 보편적으로 선택하였으리라고 보이는 현실적인 가격을 규명함으로써 정상가격을 추단한다. 이 경우 자산·상품·용역의 종류, 규모, 거래상황 등을 참작하여 국조법 제5조(정상가격의 산출방법) 및 동법 시행령 제2장(국외특수관계인과의 거래에 대한 과세조정) 또는 상증세법 제4장(재산의 평가) 및 동법 시행령 제4장(재산의 평가) 에서 정하는 방법을 준용할 수 있다. 다만, 사업자가 자산·상품·용역거래 과정에서 국조법 등에 따라 가격을 산정하였다고 하여 그러한 사정만으로 특수관계인에 대한 부당한 이익제공행위에 해당하지 않는 것으로 판단되는 것은 아니다.

라. 국제조세조정에 관한 법률상 무형자산의 평가방법

과세당국은 거래 당사자의 어느 한 쪽이 국외특수관계인인 국제거래에서 그 거래가격이 정상가격보다 낮거나 높은 경우에는 정상가격을 기준으로 거주자(내국법인과 국내사업장을 포함한다. 이하 이 장에서 같다)의 과세표준 및 세액을 결정하거나 경정할 수 있다(국조법 제4조 제1항). 다만, 국조법상 정상가격 산출방법 중 동일한 정상가격 산출방법을 적용하여 둘 이상의 과세연도에 대하여 정상가격을 산출하고 그 정상가격을 기준으로 일부 과세연도에 대한 과세표준 및 세액을 결정하거나 경정하는 경우에는 나머지 과세연도에 대하여도 그 정상가격을 기준으로

23) 특수관계인에 대한 부당한 이익제공행위 심사지침 제4장의 내용을 참조하여 작성함.

과세표준 및 세액을 결정하거나 경정하여야 한다(국조법 제4조 제1항 단서).

정상가격은 국외특수관계인이 아닌 자와의 통상적인 거래에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 재화 또는 용역의 특성·기능 및 경제 환경 등 거래조건을 고려하여 다음 각 호의 방법 중 가장 합리적인 방법으로 계산한 가격으로 한다(국조법 제5조 제1항). 다만 비교가능 제3자 가격방법, 재판매가격방법, 원가가산방법, 이익분할방법, 거래순이익률방법으로 정상가격을 산출할 수 없는 경우에는 거래의 실질 및 관행에 비추어 합리적이라고 인정되는 방법을 적용한다(국조법 제5조 제1항 단서).

과세당국은 정상가격에 대한 산출방법 적용시 거주자와 국외특수관계인 사이의 상업적 또는 재무적 관계 및 해당 국제거래에서 중요한 거래조건을 고려하여 해당 국제거래의 실질적인 내용을 명확하게 파악하여야 하며, 해당 국제거래가 그 거래와 유사한 거래 상황에서 특수관계가 없는 독립된 사업자 사이의 거래와 비교하여 상업적으로 합리적인 거래인지 여부를 판단하여야 한다(국조법 제5조 제2항). 또한 이와 같은 판단 결과 거주자와 국외특수관계인 사이의 국제거래가 상업적으로 합리적인 거래가 아니고, 해당 국제거래에 기초하여 정상가격을 산출하는 것이 현저히 곤란한 경우 그 경제적 실질에 따라 해당 국제거래를 없는 것으로 보거나 합리적인 방법에 따라 새로운 거래로 재구성하여 제1항을 적용할 수 있다(국조법 제5조 제3항).

과세당국은 거주자와 국외특수관계인 사이의 국제거래가 상업적으로 합리적인 거래인지 여부를 판단할 때 다음의 기준을 고려해야 한다(국조령 제4조 제6항).

- ① 특수관계가 없는 독립된 사업자 사이에서는 해당 거래조건에 대한 합의가 이루어지지 않을 것으로 예상할 수 있을 것. 이 경우 유사한 거래 상황에서 특수관계가 없는 독립된 사업자 간 해당 거래와 유사한 거래가 체결된 사례가 없다는 사실만으로 해당 거래조건에 대한 합의가 이루어지지 않을 것으로 판단해서는 안 된다.
- ② 해당 거래를 체결하지 않거나 다른 방식으로 거래를 체결하는 것이 거주자 또는 국외특수관계인에게 사업목적상 유리할 것
- ③ 해당 거래로 인하여 거주자 또는 국외특수관계인의 조세부담이 상당히 감소하는 등 조세 혜택을 고려하지 않는다면 해당 거래가 발생하지 않을 것으로 예상할 수 있을 것

국조법상 정상가격 산출방법에 대한 구체적인 방법은 비교가능 제3자 가격방법, 재판매가격방법, 원가가산방법, 이익분할방법, 거래순이익률방법, 그 밖에 합리적이라고 인정되는 방법 등이 있다.

비교가능 제3자 가격방법은 거주자와 국외특수관계인 간의 국제거래에서 그 거래와 유사한 거래 상황에서 특수관계가 없는 독립된 사업자 간의 거래가격을 정상가격으로 보는 방법이다(국조법 제5조 제1항 제1호).²⁴⁾ 재판매가격방법은 거주자와 국외특수관계인이 자산을 거래한 후

24) 비교가능 제3자 가격방법을 국내 또는 국외의 공개시장(이하 이 조에서 “공개시장”이라 한다)에서 거

거래의 어느 한 쪽인 그 자산의 구매자가 특수관계가 없는 자에게 다시 그 자산을 판매하는 경우 그 판매가격에서 그 구매자의 통상의 이윤으로 볼 수 있는 금액을 뺀 가격을 정상가격으로 보는 방법이다(국조법 제5조 제1항 제2호). 원가가산방법은 거주자와 국외특수관계인 간의 국제거래에서 자산의 제조·판매나 용역의 제공 과정에서 발생한 원가에 자산 판매자나 용역 제공자의 통상의 이윤으로 볼 수 있는 금액을 더한 가격을 정상가격으로 보는 방법이다(국조법 제5조 제1항 제3호). 이익분할방법은 거주자와 국외특수관계인 간의 국제거래에 있어 거래 쌍방이 함께 실현한 거래순이익을 합리적인 배부기준에 의하여 측정된 거래당사자들 간의 상대적 공헌도에 따라 배부하고 이와 같이 배부된 이익을 기초로 산출한 거래가격을 정상가격으로 보는 방법이다(국조법 제5조 제1항 제4호).²⁵⁾ 거래순이익률방법은 거주자와 국외특수관계인 간의 국제거래에 있어 거주자와 특수관계가 없는 자 간의 거래 중 해당 거래와 비슷한 거래에서 실현된 통상의 거래순이익률을 기초로 산출한 거래가격을 정상가격으로 보는 방법이다(국조법 제5조 제1항 제4호).²⁶⁾ 그 밖에 합리적이라고 인정되는 방법이란 국조법에서 정한 산출방법 외에 거래

래되는 원유, 농산물, 광물 등에 대해 적용할 때는 다음 각 호의 사항을 고려해야 한다(국조령 제4조 제1항).

- ① 거주자와 국외특수관계인 간의 물품거래와 공개시장에서 특수관계가 없는 독립된 사업자 간의 물품거래를 비교하여 물품의 물리적 특성 및 품질, 공급물량·시기, 계약기간, 운송조건 등 거래조건에 상당한 차이가 있는 경우에는 이러한 차이를 합리적으로 조정해야 한다.
 - ② 가격 산출의 기준이 되는 시점(이하 이 조에서 “가격결정시점”이라 한다)은 다음의 기준에 따른다.
 - ㉠ 거주자가 가격결정시점에 대한 신뢰할 만한 자료를 제출하는 경우 : 거주자가 제출한 자료에 근거하여 결정
 - ㉡ 거주자가 가격결정시점에 대한 자료를 제출하지 않거나 거주자가 제출한 자료에 근거하여 가격결정시점을 결정하면 실제 거래에 비추어 합리적이지 않은 경우 : 선하증권에 기재된 선적일 등 과세당국이 이용할 수 있는 자료에 근거하여 결정
- 25) 이익분할방법을 적용할 때에는 다음의 사항을 고려해야 한다(국조령 제4조 제2항).
- ① 거래 양쪽이 함께 실현한 거래순이익은 제3자와의 거래에서 실현한 매출액에서 매출원가 및 영업비용(판매비와 일반관리비를 말한다. 이하 같다)을 뺀 금액으로 한다.
 - ② 합리적인 배부기준은 다음 각 목의 기준과 각 기준이 거래순이익의 실현에 미치는 중요도에 따라 측정한다.
 - ㉠ 사용된 자산 및 부담한 위험을 고려하여 평가된 거래 당사자가 수행한 기능의 상대적 가치
 - ㉡ 영업자산, 유형·무형의 자산 또는 사용된 자본
 - ㉢ 연구·개발, 설계, 마케팅 등 핵심 분야에 지출·투자된 비용
 - ㉣ 그 밖에 판매증가량, 핵심 분야의 고용인원 또는 노동 투입시간, 매장 규모 등 거래순이익의 실현과 관련하여 합리적으로 측정할 수 있는 배부기준
 - ③ 거래순이익을 상대적 공헌도에 따라 배부할 때에는 거래 형태별로 거래 당사자들의 적절한 기본수입을 우선 배부하는 경우를 포함한다.
 - ④ 상대적 공헌도는 유사한 상황에서 특수관계가 없는 독립된 사업자 간의 거래에 적용될 것으로 판단되는 배부기준에 따라 측정한다.
- 26) 거래순이익률방법을 적용할 때에는 다음 각 호의 사항을 고려하여야 한다(국조령 제4조 제3항).

의 실질 및 관행에 비추어 합리적이라고 인정되는 방법을 말한다(국조령 제4조 제4항).

그 밖에 합리적이라고 인정되는 방법을 적용할 때에는 해당 무형자산의 사용으로 창출할 수 있는 미래의 현금흐름 예상액을 현재가치로 할인하는 방법에 따른다. 이 경우 미래의 현금흐름 예상액, 성장률, 할인율, 무형자산의 내용연수 및 잔존가치, 조세부담 등 제반 요소들이 객관적이고 합리적인 방법으로 수집 또는 산출되어야 한다(국조령 제6조의3 제5항).

3. 무형자산 가치평가에 관한 국외 규정

미국의 경우 무형자산의 양도와 관련하여 과세소득을 결정하는 일반적 원칙은 (1) 비교가능 제3자 거래법(the comparable uncontrolled transaction method), (2) 비교이익법(the comparable profits method), (3) 이익분할법(the profit split method), (4) 설명되어 있지 않은 기타의 방법(unspecified methods)을 적용하도록 하고 있다. 다만, 이러한 정상가격 산출방법에 대한 적용순위는 미리 정해져 있지 않으며, 최선의 방법(the best method rule)을 선택할 수 있도록 함으로써 기업이 가장 합리적인 정상가격을 산출할 수 있도록 하고 있다.

영국의 경우 무형자산에 대한 평가시 기업회계를 준용하도록 하고 있으며, 무형자산 감소로 평가되는 금액은 세금 목적의 거래 수익 계산시 거래의 증빙으로 효력이 발생한다. 즉, 영국내 상장기업 및 연결재무제표를 작성하는 기업은 국제회계기준을 적용하여 무형자산을 평가하며, 영업권(goodwill)은 비한정 내용연수로 상각하지 않고, 매년 손상차손을 평가하여 자산가치의 감소금액 만큼 영업권의 장부금액을 감소시키도록 하고 있다. 영국은 종래 이전가격세제를 국제거래에 한정해 적용했지만, 유럽재판소(ECJ)에서 국제거래에 한하여 이전가격세제를 적용하는 것은 EU법(로마조약)의 국내·외 무차별 조항에 위배된다는 판결에 따라 2004년 4월 이후 국내 거래에 대해서도 이전가격세제를 적용하고 있다.²⁷⁾

일본의 경우 국내거래에 대해서는 세무서장이 결정하는 평가금액으로 무형자산을 평가하며,

-
- ① 통상의 거래순이익률은 다음 각 목에 따른 사항을 기초로 산출한다.
 - ㉠ 매출에 대한 거래순이익의 비율
 - ㉡ 자산에 대한 거래순이익의 비율
 - ㉢ 매출원가 및 영업비용에 대한 거래순이익의 비율
 - ㉣ 영업비용에 대한 매출총이익(거래순이익과 영업비용을 합산한 것을 말한다. 이하 같다)의 비율
 - ㉤ 그 밖에 합리적이라고 인정될 수 있는 거래순이익률
 - ② 거주자(내국법인과 국내사업장을 포함한다. 이하 이 장에서 같다)가 거주자와 국외특수관계인 간의 국제거래와 비슷한 거래를 특수관계가 없는 자와는 한 적이 없는 경우에는 다음 각 목의 거래 중 해당 거래의 조건과 상황이 비슷한 거래의 거래순이익률을 사용할 수 있다.
 - ㉠ 국외특수관계인과 특수관계가 없는 자 간의 거래
 - ㉡ 특수관계가 없는 제3자 간의 거래

27) 藤井保憲, 移轉価格税制の國內取引への適用, 税大ジャーナル 3, 2005.12, p.15. 日本大學教授

국제거래에 대해서는 정상가격을 통해 무형자산을 평가하고 있다. 구체적으로 일본 법인세법 제 132조에서 세무서장은 내국법인인 동족회사와 관련된 법인세에 대하여 경정 또는 결정을 하는 경우, 그 법인의 행위나 계산으로 인해 법인세의 부담을 부당하게 감소시키는 결과로 인정되는 때에는 그 행위 또는 계산에 관계없이 세무서장이 인정하는 바에 따라 그 법인과 관련된 법인세의 과세표준이나 결손금액 또는 법인세액을 계산할 수 있다고 규정하고 있다. 반면, 국제거래에 대해서는 공개시장에서 거래되고 있는 가격을 시가로 하고 있다. 즉, 국제거래에 대한 시가는 OECD의 기준, 외국에서 시가개념으로 도입하고 있는 독립기업 간 거래에서 발생되고 있는 가격을 의미한다.

OECD 가이드라인²⁸⁾에서는 국가 간 무형자산에 대한 이전가격을 전통적인 방법과 거래이익법을 통해 평가하도록 하고 있다. 먼저 전통적인 방법은 (1) 비교가능 제3자 가격법, (2) 재판매 가격법, (3) 원가가산법이 있으며, 거래이익법은 (1) 거래순이익률법, (2) 거래이익분할법, (3) 가치측정이 어려운 무형자산 평가(hard-to-value-intangibles : HTVI) 등의 방법을 적용하도록 하고 있다.

III. 현행 무형자산 평가에 대한 과제제도의 문제점

1. 국내 무형자산 거래 평가의 부적정성

가. 국내 무형자산 거래 평가 규정의 문제점

금전, 그 밖의 자산 또는 용역을 무상 또는 시가보다 낮은 이율·요율이나 임대료로 대부하거나 제공한 경우 시가측정은 법인세법 시행령 제89조 제4항에서 다음과 같이 규정하고 있다.

① 첫 번째 적용 가능한 시가 산출방법

해당 거래와 유사한 상황에서 해당 법인이 특수관계인 외의 불특정다수인과 계속적으로 거래한 가격 또는 특수관계인이 아닌 제3자 간에 일반적으로 거래된 가격이 있는 경우에는 그 가격에 따른다. 즉, 비교가능 제3자 가격법을 적용하는 것이다.

② 두 번째 적용가능한 시가 산출방법

시가가 불분명한 경우 감정평가법인의 감정가액, 상증세법에서 규정하고 있는 방법을 준용한다.

28) OECD의 내용은 OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, July 2017, OECD 자료를 참고하여 기술한 것이다.

③ 세 번째 적용가능한 시가 산출방법

위 첫 번째와 두 번째를 적용할 수 없을 때에는 다음의 측정방법을 적용한다.

- 1) 당해 자산 시가의 100분의 50에 상당하는 금액에서 그 자산의 제공과 관련하여 받은 전세금 또는 보증금을 차감한 금액에 정기에금이자율을 곱하여 산출한 금액
- 2) 건설 기타 용역을 제공하거나 제공받는 경우에는 당해 용역의 제공에 소요된 금액(직접비 및 간접비를 포함하며, 이하 “원가”라 한다)과 원가에 당해 사업연도 중 특수관계인 외의 자에게 제공한 유사한 용역제공 거래에 있어서의 수익률(기업회계기준에 의하여 계산한 매출액에서 원가를 차감한 금액을 원가로 나눈 율을 말한다)을 곱하여 계산한 금액을 합한 금액

위 규정을 살펴보면, 전세금 및 보증금이 없는 국내 무형자산 사용료의 경우 세 번째 방법으로 상표권 등의 사용료를 산출할 수 없다. 따라서 상표권 등 국내 무형자산의 사용료 시가 산출 방법은 현재 조문에 명문화되어 있지 않아서 실무적으로 다양한 산출방법을 적용하고 있어 통일된 기준이 필요하다.

현재 상표권 사용료는 대부분 기업집단 내 또는 그룹 내에서 발생하는 문제로 법인세법 시행령 제89조에서 규정하고 있는 방법보다는 실무계에서 널리 통용되고 있는 방법으로 산출되고 있다. 세법에서 명확한 규정이 없다 보니, 기업집단별로 상표권 사용료에 대한 시가는 다양하게 산출되고 있다. 상표권 사용료를 높일 경우 지주회사의 개인 대주주에게 과도한 소득이전이 이루어지고 상표권 사용료를 지급하는 계열회사는 과도한 손금계상으로 조세회피의 문제가 발생된다.

나. 대기업집단 상표권 사용료 수취 현황

아래 <표 2>에 제시된 바와 같이 2020년도 64개 기업집단 중 상표권 사용료를 지급받은 기업집단은 총 42개로 동 기업집단의 2020년 사용료 수입금액은 1조 4,189억원 규모이다. 상표권 사용료에 대한 산정기준을 보면, 상표권 사용료 산정시 매출액에서 광고선전비 및 내부매출을 차감하는 기업과 그렇지 않은 기업이 있다. 또한 적용비율 또한 기업집단에 따라 서로 다른 비율을 적용하고 있다.

정상가격 산출시 국조법상의 정상가격을 준용할 수 있기 때문에 향후 국내 무형자산 사용료 산출시 정상가격을 준용해야 하는 현실적인 문제가 야기될 것으로 예상된다.

〈표 2〉 대기업집단 공시이행 점검결과 및 상표권 사용료 수취 현황(2020년 기준)
(단위 : 개 사, 백만원)

기업집단명	지급 회사 수	산정기준	사용료 수입금액
삼성	12	관련매출액 $\times 0.5\%$ $\times$ (상표공동소유권회사간분배기준율)	14,467
현대자동차	11	(전체매출액 - 특수관계자간매출액 - 개별광고선전비) $\times 0.2\%$	44,833
에스케이	61	(직전년도매출액 - 광고선전비) $\times (0.06\% \sim 0.2\%)$	270,515
엘지	13	(매출액 - 광고선전비) $\times 0.2\%$	267,346
롯데	45	(매출액 - 광고선전비) $\times 0.15\%$	102,438
포스코	11	(사용기간동안의매출액 - 관계사매출액 - 광고선전비) $\times 0.1\%$	9,487
한화	22	(지급회사매출액 - 지급회사광고선전비) $\times (0.15\% \sim 0.3\%)$	147,487
지에스	25	(매출액 - 광고선전비) $\times (0.1\% \sim 0.2\%)$	82,558
현대중공업	10	(매출액 - 특수관계자매출액 - 광고선전비) $\times (0.1\% \sim 0.2\%)$	16,650
신세계	2	순매출액의 0.15%	3,871
케이티	26	Max[Min{(매출액 $\times$ 기본요율 $\times$ 조정계수), EBITDA $\times 1\%$ }, 일백만원]	2,433
씨제이	16	(매출액 - 광고선전비) $\times 0.4\%$	99,206
한진	4	[매출액 - 광고선전비] $\times 0.25\%$	28,881
두산	8	(매출액 - 매출조정항목) $\times (0.15\% \sim 0.3\%)$	33,706
엘에스	15	(매출액 - 광고선전비) $\times (0.1\% \sim 0.2\%)$	24,193
부영	7	연매출액 $\times 0.1\%$	1,213
미래에셋	7	(영업수익 - 광고선전비) $\times$ 브랜드사용료율($0.007\% \sim 0.0542\%$)	10,325
금호아시아나	12	연결연매출액 $\times 0.2\%$	14,303
에쓰-오일	1	매년 75,000\$	87
카카오	7	(상품의손익계산서상매출액) $\times 0.3\%$	3,119
한국투자금융	5	(직전년도영업수익 - 내부거래) $\times 0.2\%$	1,109
효성	12	(매출액 - 광고선전비 - 상표권사용법인간매출액 - 기타매출차감액) $\times (0.2 \sim 0.4\%)$	49,834
하림	5	(매출액 - 상표무관매출액 - 광고선전비) $\times$ 로열티율($0.3 \sim 0.4\%$)	3,554
에이치디씨	11	매출액(단, 계열회사와의매출액은제외) $\times (0.095 \sim 0.19\%)$	11,348
코오롱	17	(외부매출액 - 광고선전비) $\times (0.35\% \sim 1.2\%)$	27,085
태영	8	연간총매출액의 $0.1\% \sim 0.5\%$	2,683
DB	7	(매출액또는영업수익 - 광고선전비) $\times 0.1\%$	20,247
세아	9	(매출액 - 그룹내매출액 - 광고선전비) $\times 0.03\%$	2,620

〈표 2〉 대기업집단 공시이행 점검결과 및 상표권 사용료 수취 현황(2020년 기준) (계속)

기업집단명	지급 회사 수	산정기준	사용료 수입금액
넥슨	1	(총매출액－특수관계자매출액－광고선전비)×0.25%	2,774
한국타이어	2	(연결매출액－연결광고비)×(0.25~0.75%)	50,260
셀트리온	4	(매출액－특관자매출액－광고선전비)×0.10%	438
중흥건설	18	(매출액－광고선전비－관계사매출액)×(시공=0.22%, 시행=0.1%)	2,018
아모레퍼시픽	4	매출액×(0.015%~0.18%)	6,889
태광	1	영업수익의 0.00065%	27
동원	16	(공표매출액－내부매출액)×0.2%	10,912
한라	4	(연결매출액－광고선전비)×(0.2%~0.4%)	26,267
IMM 인베스트먼트	1	정액	220
다우키움	10	(직전연도감사보고서상영업수익－광고선전비)×0.1%	555
애경	16	[매출액－계열회사내부매출액－광고선전비]×0.17%	4,127
하이트진로	2	(매출액－OEM매출액－특관자매출액－광고선전비)×(0.08%~0.3%)	4,797
유진	13	직전회계연도매출액×0.2%등	3,680
삼양	6	제3자매출액×0.5%	10,358
합계 (64개집단)			

주) 자료 : 공정거래위원회 2020년 대기업집단 공시이행 점검결과 및 상표권 사용료 수취현황 정보 공개(접속일자 : 2021.09.17.)

다. 공정거래위원회 부당계열지원 판단 시 정상가격 활용

최근 공정거래위원회에서는 총수일가 사익편취 금지 규정 가이드라인을 제정(2016년 12월)한 이후 법적 형태보다 명확한 법 위반 판단 기준을 마련할 필요가 있다는 요구를 반영하여 예규 형태의 특수관계인에 대한 부당한 이익 제공 행위 심사 지침을 2020년 2월 25일에 제정하였다.

공정거래위원회의 특수관계인에 대한 부당한 이익 제공 행위 심사 지침에서 부당이익 제공행위시 정상가격의 판단기준은 국조법상 정상가격을 준용하고 있다. 즉, ① 당해 거래와 동일 사례에서 특수관계없는 독립된 자 간에의 거래가격, ② 유사 사례에서 거래 조건 등의 차이를 합리적으로 조정한 가격을 순차적으로 적용, ③ 유사 사례도 찾을 수 없다면 부득이 통상의 거래 당사자가 거래 당시의 일반적인 경제 및 경영상황 등을 고려하여 보편적으로 선택하였으리라고

보이는 현실적인 가격을 규명함으로써 정상가격을 추단하도록 하고 있다. 이처럼 특수관계인에 대한 부당한 이익 제공 행위 심사 지침에서는 정상가격 산정시 감정평가업자의 평가액을 명시적으로 제시하고 않고 배제시키고 있다.

특수관계인에 대한 부당한 이익 제공 행위 여부의 판단기준으로 국조법상의 정상가격을 산출하더라도 법인세법상 부당행위계산 여부를 판단하기 위한 시가는 감정평가업자의 감정가액으로 평가해야 한다. 특수관계인에 대한 동일한 무형자산 거래에 대해 시가평가를 이중으로 함으로써 납세협력비용이 증가하게 된다. 따라서 국내 무형자산 평가방법을 하나로 통일화시킬 필요가 있다.

국내 무형자산의 사용료는 법인세법 시행령 제89조 제4항 제1호의 규정으로 산정할 수 없다. 동법 시행령 제89조 제4항에 의하면 상표권 등 무형자산의 사용료는 전적으로 감정평가법인에서 결정하는 것으로 되어 있다. 실무적으로는 다양한 거래형태로 인해 별도의 조문이 필요 없다는 의견을 제시하였지만, 공정거래위원회의 특수관계인에 대한 「부당한 이익제공 행위 심사지침」에 의하면 유사 사례가격이 없을 경우 정상가격으로 산출할 수 있도록 하였기에 공정거래가격과의 조화가 필요하다.

라. 상표권 시가산정과 관련된 판례

내국법인이 특수관계인에게 내국법인의 상표권으로 등록되어 있는 CI(로고)를 사용하게 하고 이에 상응하는 사용료를 수취하지 아니하는 경우 법인세법 제52조 및 같은 법 시행령 제88조에 따른 부당행위계산부인 규정이 적용된다(서면-2018-법인-1534, 2018.08.02.). 즉, 쟁점상표권이 일반 대중에게 상당히 높은 인지도를 가지고 있는 상표임을 감안한다면, 청구법인이 이를 다른 계열사에게 사용하도록 하면서도 쟁점상표권 사용료 미수취에 대해 부당행위계산 부인 규정을 적용하고 있다(조심2018서4432, 2019.12.05.). A은행은 쟁점상표를 자신의 부담으로 개발하여 자신의 단독명의로 출원·등록하여 배타적 권리를 소유하고 있음에도 특수관계에 있는 국내외 계열회사들에게 이를 사용하게 하고 그 사용대가를 별도로 수취하지 않는 것은 경제적 합리성이 결여된 것으로 보고 있다(조심2019서1811, 2019.08.21., 조심2016서4336, 2017.02.08.).

상표권 사용료 대가는 국내 주요기업 및 동종업계의 통상적인 상표권사용료 산정방식을 준용하여 산정된 것으로 객관적이고 합리적인 방법으로 인정한다(조심2017서1362, 2017.05.24.). 과세관청이 상표권 사용료를 해당 기업의 직전연도 수입금액에서 광고선전비를 차감한 금액에 동종업종의 상표권 사용요율을 고려하여 결정한 요율과 사용일수를 곱하여 산정한 것은 합리적이라고 판단하고 있다(조심2015부2107, 2016.05.16. 조심2015서4633, 2016.04.18.). 다만, 상표권 계약이 각 가맹치과의 매출, 업황 등 상표권 사용으로 인한 혜택을 고려하여 유동적으로 책정하였다고 볼 수 없고, 상표권 사용료는 상표권의 유형에 따라 고려해야 될 요소가 다양하다 보고 있다(수원지방법원2015구합71083, 2017.07.26.).

2. 무형자산 이전가격세제의 국내거래 도입시 법체계 형태

가. 법인세법에서 국조법을 준용시

특수관계인 간의 거래시 시가 산출방법으로 국조법상의 정상가격을 준용할 수 있다. 문제는 재화와 용역의 거래 중 재화의 거래는 제외하고 용역의 거래에 대해서만 준용할지 아니면 재화나 용역의 거래에 불문하고 거래 전체에 대해 국조법을 준용할지를 고민해 보아야 한다.

현행 부당행위계산 부인규정에서 무형자산에 대한 평가방법이 명확하지 않아 부당행위계산 부인 규정 해당 여부를 판단할 때 문제점이 야기되고 있다. 무형자산에 대해서는 주로 대기업의 계열회사 간 거래에서 문제가 되고 있으나 대기업은 국외거래의 이전가격세제에 대한 실무 경험에 있어 실무적으로 국내 무형자산거래에 대해 정상가격을 적용하여도 법 적용에 문제가 없다. 국내거래 무형자산 평가에 대해 국제적으로 관행화되어 있는 이전가격세제 평가 방법을 국내거래에도 적용할 수 있게 함으로써 납세협력비용을 줄이고 국제적인 세제경쟁력을 갖출 수 있다.

또한 정상가격 평가시 원가가산방법이나 재판매가격방법은 단일의 시가가 산출될 수 있지만 비교가능 제3자 가격방법은 국조령 제6조에서 과세당국 또는 거주자가 정상가격 범위를 벗어난 거래가격에 대해 과세조정 또는 신고 등을 하는 경우에는 그 정상가격 범위의 거래에서 산정된 평균값, 중위값, 최빈값, 그 밖의 합리적인 특정 가격을 기준으로 해야 한다.라고 규정하고 있어서 거래가격이 사분위값 범위 내에 있을 경우 해당 거래가격은 정상가격으로 간주된다. 사분위값 범위 내의 산출가격을 시가로 인정할 경우 사분위값을 벗어나는 거래가격에 대해 부당행위계산부인 규정을 적용할 때 허용범위를 별도로 규정할 필요성이 제기된다.

나. 법인세법에서 신규 신설시

국내 거래 무형자산의 시가 산출방법을 법인세법에서 조문화할 경우 대부분 국조법상의 정상가격을 준용하여 조문화할 것이다. 이렇게 되면 동일 조문 내용을 법인세법에서 다시 한번 더 규정화하여 조문의 중복성이 예상된다.

법인세법에서 국조법상의 정상가격을 준용하여 신규로 신설하더라도 그 신규 신설대상의 범위를 어디까지 할 것인지를 명확히 해야 한다. 토지, 건물 등 재화보다는 무형자산에 한정하여 조문화하는 것이 실무계의 혼란을 줄일 수 있다.

3. 정상가격을 국내거래 무형자산 평가에 도입시 부당행위계산부인 요건

가. 정상가격의 단일성 여부에 따른 문제

특허권 등 무형자산을 인수 후 제3자에게 재판매할 경우 재판매가격에서 통상적으로 인정되

는 이윤을 차감한 금액을 정상가격으로 산출할 경우 단일의 금액으로 정상가격이 산출될 수 있다. 원가가산방법에 의해 무형자산의 사용 및 허여에 대한 대가를 산정할 경우 해당 무형자산의 거래가격에서 취득원가 및 구입원가에 가산한 정상이윤을 차감하여 무형자산의 사용료 등을 산출할 수 있다. 이렇게 단일 가격으로 산출된 금액을 시가로 간주하고 부당행위계산부인 규정의 적용여부를 판단할 경우에는 특별한 문제가 발생되지 않는다.

문제는 정상가격이 단일 가격으로 산출되는 것이 아니라 사분위값의 범위 이내로 산출되는 경우이다. 즉, 정상가격 산출시 비교가능 제3자 가격이 다양하여 사분위값을 적용하여 정상가격을 산출할 경우 해당 정상가격을 부당행위계산부인 규정을 적용할 때 기준금액이 되는 시가로 간주하면, 부당행위계산부인 규정의 취지인 부당하게 조세를 감소키는 행위를 보다 폭넓게 인정하는 문제가 발생되어 조세채권의 확보가 미흡하게 될 수 있다.

예를 들어, 무형자산 사용료 지급금액 10억원, 사용료 시가 8억원, 정상가격의 위·아래 사분위 값이 11억원, 8억원일 경우 현행 법인세법에 의하면 2억원에 대해 부당행위계산부인규정이 적용²⁹⁾되지만, 국조법상의 정상가격을 적용하면 무형자산 사용료 지급금액 10억원은 사분위값 범위(8억원~11억원) 내에 있기 때문에 부당행위계산부인 규정이 적용되지 않는 사례가 발생할 수 있다.

또한 정상가격이 사분위값의 범위를 벗어나는 경우도 존재할 수 있다. 비교가능기업의 시가를 통해 산출된 사분위값의 범위를 벗어난 거래가격에 대해 부당행위계산부인 규정을 적용할 경우 정상가격을 어떤 값으로 하느냐에 따라 부당행위계산부인금액이 달라진다. 사분위값을 벗어날 경우 사분위값 범위 내에서의 평균값과 거래가격의 차액이 일정금액 이상이거나 그 차액이 사분위값 범위 내에서의 평균값의 100분의 5 이상일 경우 적용대상이 될지를 검토해 보아야 한다. 특히, 비교대상기업의 영업이익률 등 수익률을 기준으로 정상가격을 산출할 경우 부당행위계산부인 대상이 되지 않는 허용범위를 사전에 결정해 주어야 하는 문제가 있다. 현행 부당행위계산부인요건을 준용할 수도 있고 비율을 통해 소득조정금액을 결정할 때에는 별도의 기준을 제정해야 한다.

나. 무형자산 거래유형에 따라 달리 규정해야 하는지의 여부

현행 법인세법에서는 거래가격과 시가의 차액이 3억원 이상이거나 그 차액이 시가의 5% 이상인 경우만 부당행위계산부인 규정이 적용되는 거래유형1(자산의 고가매입, 저가 양도, 저가적용 이율·요율·임대료를 받은 경우, 고가적용 이율·요율·임차료 지급)이 있고 단순히 거래가격과 시가와 차이가 발생할 경우(무수익자산의 매입, 불량자산의 매수 등) 그 차액 전부를 부당행위계산부인 규정을 적용하는 거래유형2가 있다. 무형자산의 경우에도 현행 법인세법의 규

29) 시가 8억원과 거래가격 10억원 차이인 2억원이 시가의 5%(4천만원) 이상이기 때문에 부당행위계산부인 요건을 충족한다.

정을 준용하여 유형자산 거래와 차별성을 별도로 적용할 특별한 유인이 없어서 거래유형1에 해당되면 허용범위를 적용하고 거래유형2에 해당되면 허용범위 없이 그 차액 전부에 대해 부당행위계산부인 규정을 적용할 필요가 있다.

4. 정상가격을 국내거래 무형자산 평가에 도입시 사전승인제도 도입과 시가 사후조정

국조법에 있는 사전승인제도는 국가 간의 거래에 대해 사전승인제도를 통해 특정 당국에서의 과세소득이 증액될 경우 상대방 체약국에서는 과세소득을 감액하여 이중과세 문제를 해결하고 있다. 체약국의 권한 있는 당국이 사전승인제도에 참여하는 경우, 사전승인제도는 명시적이지는 않지만 조세조약에 규정하는 상호합의에 해당한다.³⁰⁾ 사전승인제도는 납세자가 제시한 자료 이외 보충적 자료 등을 통해 사실관계를 확인하는데 반해 예규는 납세자가 제시한 사실관계를 바탕으로 해석을 하는데 있다.

국내 무형자산 거래시 국제거래와 같이 사전조정하는 절차가 필요할지에 대해 실무계 등의 의견을 들어보면, 국제거래시 사전승인제도는 시간이 오래 소요되고 있어서 국내거래에 도입되어도 과세관청이 별도로 자료를 수집하여 검토하는데 시간이 많이 소요될 가능성이 높다. 사전 답변제나 예규 형태 등으로 운용하는 방안도 검토할 필요가 있다.

국내 거래 무형자산의 시가 산출시 미래에 실현된 경제적 편익 등이 처음 시가 측정시 예상했던 금액과 상당한 차이가 발생할 경우 별도의 조정을 하지 않는다면 실현된 과세소득과 처음 예측한 과세소득의 차이가 발생한다. 이에 대한 구체적인 사례는 다음과 같다.

첫째, 비교가능성이 높은 독립된 사업자 간 거래가 없는 경우

둘째, 의약품이나 특허 개발과 같이 상업적으로 활용되기 위해서는 많은 시간이 소요되고

미래 예상되는 경제적 편익 등에 불확실성이 높을 경우

셋째, 미래 현금흐름을 산정하여 시가를 산출하는 경우

이 때 국조법과 같이 별도의 조정과정이 없으면 해당 거래가격은 실질과세 원칙에 위배된다. 사후적으로 시가를 조정할 경우 차이가 발생하는 모든 거래에 대해서 조정을 하면 조세의 효율성이 떨어지므로 거래당시의 거래가격과 사후적으로 확정된 금액과의 차이가 일정금액 이상일 때에만 적용할 필요가 있다.

30) 김준석·한인철·김태경. 2019. 국제조세실무. 삼일인포마인. p.1344.

IV. 무형자산 거래 과세제도 개선방안

1. 국내거래 무형자산 평가의 적정성 제고방안

법인세법 제52조 제2항에서는 시가의 개념³¹⁾을 정의하고 시가의 산정 등에 필요한 사항은 대통령령으로 위임하고 있다. 법인세법 시행령 제89조³²⁾에서는 시가의 산출방법으로 획일적으로 비교가능 제3자 가격방법만을 규정하고 있다. 법인세법의 시가나 국조법에서의 정상가격은 개념적으로 동등하다. 따라서 국내거래에서도 적용가능한 무형자산 평가방법을 명확히하고 각 기업에 적합한 무형자산 평가방법을 선택하여 적용할 수 있도록 현행 법인세법 시행령에서 제시하고 있는 비교가능 제3자 가격방법 이외 재판매가격방법, 원가가산방법, 이익분할방법, 거래순 이익률방법 및 기타합리적인 방법을 사용하여 산출한 가액도 시가로 인정할 필요가 있다.

또한 현행 부당행위계산부인 규정에서 무형자산에 대한 평가방법이 명확하지 않아 부당행위계산부인 대상 여부를 판단할 때 어려움이 있다. 대기업의 경우 국외거래의 이전가격세제에 대한 실무적 경험이 있어 실무적으로 국내 무형자산거래 평가시 국조법상의 평가방법을 준용하여도 큰 문제는 없다. 오히려 기업 입장에서는 통일된 시가 산출방법을 적용하여 국내 무형자산과 국외 무형자산 거래시 사용할 수 있다면 국내 무형자산 평가방법과 국외 무형자산 평가방법 간에는 비교가능성이 높아진다. 특히, 그룹브랜드의 경우 국내법인이 해외자회사와의 거래가 많은 현실에서 국내 특수관계인 간의 거래와 국외 특수관계인 간의 거래에 대해 일관성있는 시가 산출방법이 필요하다.

공정거래법 제23조의2(특수관계인에 대한 부당한 이익 제공 등 금지)에 대한 객관적·구체적 심사 기준을 제시하는 ‘특수관계인에 대한 부당한 이익 제공 행위 심사 지침’을 최근 제정하여 2020년 2월 25일부터 시행하고 있다.

특수관계인 간의 거래와 비교하기에 적합한 유사 사례를 찾을 수 없다면 부득이 통상의 거래 당사자가 거래 당시의 일반적인 경제 및 경영상황 등을 고려하여 보편적으로 선택하였으리라고 보이는 현실적인 가격을 규명함으로써 정상가격을 추단한다. 이 경우 자산·상품·용역의 종류, 규모, 거래상황 등을 참작하여 국조법 제5조(정상가격의 산출방법) 및 동법 시행령 제2장(국외 특수관계인과의 거래에 대한 과세조정) 또는 상증세법 제4장(재산의 평가) 및 동법 시행령 제4

31) 건전한 사회 통념 및 상거래 관행과 특수관계인이 아닌 자 간의 정상적인 거래에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 가격(요율·이자율·임대료 및 교환 비율과 그 밖에 이에 준하는 것을 포함하며, 이하 “시가”라 한다)을 기준으로 한다.

32) 법 제52조 제2항을 적용할 때 해당 거래와 유사한 상황에서 해당 법인이 특수관계인 외의 불특정다수인과 계속적으로 거래한 가격 또는 특수관계인이 아닌 제3자 간에 일반적으로 거래된 가격이 있는 경우에는 그 가격(주권상장법인이 발행한 주식을 한국거래소에서 거래한 경우 해당 주식의 시가는 그 거래일의 한국거래소 최종시세가액)에 따른다.

장(재산의 평가)에서 정하는 방법을 준용할 수 있도록 허용하고 있지만 감정평가업자의 감정가액은 준용 규정에 없다.

납세자 입장에서 국내 무형자산 거래시 공정거래법상 특수관계인에 대한 부당한 이익 제공 여부를 판단하기 위해서는 국조법상의 정상가격을 이용하고 법인세법상 부당행위계산부인 규정에 적용되는지의 여부를 판단할 때에는 감정평가업자의 감정가액을 이용한다. 즉, 특수관계인 간의 거래에서 동일한 국내 무형자산 거래에 대해 거래가격의 시가를 이중으로 평가해야 한다면 불필요한 납세협력비용이 지출된다. 따라서 가급적 부당행위 여부와 부당한 이익 제공 여부를 판단할 때 적용되는 시가는 하나의 평가 기준인 국조법상의 정상가격을 준용하여 납세협력비용을 감소시킬 필요가 있다.

이처럼 국내 거래에 적용할 수 있는 무형자산 평가방법을 명확히 하고 각 기업에 적합한 방법을 선택할 수 있도록 현행 법인세법 시행령에서 제시하고 있는 비교가능 제3자 가격방법 이외 재판매가격방법, 원가가산방법, 이익분할방법, 거래순이익률방법 및 기타합리적인 방법을 사용하여 산출한 가액도 시가로 인정할 필요가 있다. 기업 입장에서 통일된 시가 산출방법을 국내 무형자산 거래와 국외 무형자산 거래에 적용할 수 있다면 국내 무형자산 평가방법과 국외 무형자산 평가방법 간에는 비교가능성이 높아진다. 부당행위 여부와 부당한 이익 제공 여부를 판단할 때 적용되는 시가는 가급적 하나의 평가 기준인 국조법상의 정상가격을 준용하도록 하여 납세협력비용을 감소시킬 필요가 있다.

2. 무형자산 이전가격세제의 국내거래 도입시 세법 체계 개선방안

가. 국조법상 무형자산 평가방법의 준용(안)

법인세법에서 감정평가액 또는 상증세법상의 평가액보다 국조법상의 무형자산 평가액을 도입하는 것이 더 적절하다고 주장하는 이유는 다음과 같다.

첫째, 감정평가액과 상증세법은 평가액을 특정시점의 재산가치(stock value)로 측정하는 것을 목적으로 하고 있고 무형자산의 국내거래시 실질을 반영하는 거래가격(transaction value)을 측정하기에는 부적합하다.

둘째, 법인세법에서 국내거래에서 발생하는 무형자산의 시가 산출방법으로 국조법상 정상가격 산출방법을 준용할 경우 세법 개정안이 단순하게 된다. 국조법상에서는 국외 특수관계인 간 거래에 대해서만 적용되므로 국내법상 특수관계인 간의 거래로 제한하는 단서조항 신설로 간단히 개정할 수 있다.

셋째, 현재 국조법상의 정상가격 산출방법을 회계법인에서 실무적으로 업무를 하고 있기 때문에 법인세법에서 국조법상의 무형자산 평가방법을 준용하는 규정으로 제정해도 큰 문제는 없다.

넷째, 국내거래와 국외거래 무형자산 평가시 차별적 과세를 하지 않는다.

나. 법인세법에서 무형자산 평가방법의 신설(안)

법인세법에서 감정평가액 또는 상증세법 평가액보다 우선 적용할 수 있는 무형자산 평가방법을 신설해야 되는 이유는 다음과 같다.

첫째, 세법 개정시 개별 세법의 특성을 반영할 수 있고 기본적으로 소득과세인 법인세법이 타 법률의 시가평가 규정을 단순히 준용하기 보다는 실질적으로 동일하더라도 별도로 규정하는 것이 바람직하다.

둘째, 국조법은 특별법적인 성격을 가지고 있는데, 일반법적 성격을 가지고 있는 법인세법에 서 특별법적인 성격을 가지고 있는 법률을 준용하기에는 부적합하다.

셋째, 국조법은 OECD 등 국가 간의 합의에 의해서 세법 규정이 개정되고 있다. 국가 간의 정치적 힘과 노력에 의해 특정 국가에 유리한 세법 규정이 만들어질 경우 국내 법인세법에서 국조법을 준용할 경우 국내기업 및 우리나라의 산업환경을 반영한 세법규정과 맞지 않는 경우가 발생되면, 법인세법에서 국조법을 준용한 후 계속해서 단서조항을 부가(附加)해야 하므로 조문체계가 복잡해진다.

다. 세법 개정 전후 무형자산 평가방법 비교

시가가 불분명한 경우 국내거래 무형자산 평가와 국외거래 무형자산 평가의 정합성을 높이기 위해 국조법상 정상가격을 준용하는 세법 개정(안)을 제시하고자 한다.

〈표 3〉 세법 개정 전후 무형자산 평가방법 비교

구 분	시 가	현 행		개정(안)	
		국내거래	국외거래	국내거래	국외거래
특허권 상표권 등	확실한 경우	시장가격			
	불확실한 경우	감정가액 상증세법상 금액	정상가격	정상가격 적용	
영업권	확실한 경우	시장가격			
	불확실한 경우	감정가액 상증세법상 금액	정상가격	정상가격 적용	

3. 정상가격을 국내거래 무형자산 평가에 도입시 부당행위계산부인 요건의 개선방안

국조법상의 정상가격을 국내거래 무형자산 평가에 도입할 경우 정상가격이 단일가격으로 결정되는 경우와 사분위값 범위 내에서 결정될 경우 해당 정상가격을 시가로 보고 거래가격과 단순히 비교하여 현행 부당행위계산부인 요건을 검토해야 될지 아니면 추가적인 개선이 필요한지 우선적으로 검토해 보아야 한다.

가. 단일가격 산출

무형자산 평가시 정상가격 산출방법이나 산출가액이 몇 가지로 산출되지 않고 하나의 가격으로 산출될 경우 산출된 해당 단일가격을 시가로 간주하고 부당행위계산 여부를 판단할 때 기준 금액인 “시가와 거래가격의 차액이 3억원 이상이거나 시가의 100분의 5에 상당하는 금액 이상인 경우에 한하여 적용한다(법인세법 시행령 제88조 제3항)”는 조문내용을 수정하지 않고 그대로 준용해도 문제는 없다.

나. 사분위값 산출

무형자산 평가시 정상가격 산출방법을 통해 정상가격이 하나 이상의 가격으로 산출되어 무형자산 거래가격이 정상가격의 위 사분위값과 아래 사분위값의 범위 내에 있을 경우 부당행위계산부인의 여부를 판단하는 기준이 달라져야 한다.

예를 들어, 거래가격이 1,000만원이며 비교가능 제3자 가격법을 적용한 거래금액이 다음과 같을 경우 정상가격을 사분위값으로 산출할 때, 1/4분위수는 750만원 $[(n+2)/4 = (\text{관측값 } 5\text{개} + 2)/4 = 1.75 \text{로 통상 첫 번째와 두 번째 값의 평균값}]$ 750만원을 적용한다.

3/4분위수는 $[(3n+2)/4 = (\text{관측값 } 5\text{개} \times 3 + 2)/4 = 4.25 \text{로 4번째와 5번째값의 평균값}]$ 1,400만원을 적용한다.³³⁾

비교대상기업(5개)의 가격은 각각 다음과 같다.
700만원, 800만원, 1,000만원, 1,300만원, 1,500만원일 경우

(1) 부당행위계산부인 요건

무형자산의 거래 및 유형자산 거래시 부당행위계산부인의 요건을 달리 규정할 특별한 이유는 없다. 금액적인 기준은 현행과 같이 3억원이상 차이가 발생하면 부당행위계산부인 요건을 충족

33) 하위 사분위값은 $(n+2)/4$ 이고 상위 사분위값은 $(3n+2)/4$ 로 산출하며, 값이 소수점으로 나오면 소수점상하 관측치의 평균값을 적용한다(국조통 5-6...4 참조).

하는 것으로 하면 된다. 다만, 사분위값으로 시가를 결정할 경우 사분위값 내에서 어떤 금액을 기준으로 부당행위계산부인 요건을 정할지는 추가적인 검토가 필요하다.

현행 부당행위계산부인 요건을 벤치마킹하여 단순히 해당 기업의 영업이익률과 비교대상기업의 영업이익률의 차이가 비교대상기업 영업이익률의 5% 이상일 경우 부당행위계산부인 요건이 충족된다고 하면 사분위값을 벗어나는 거래가격은 전부 이 요건을 충족하게 된다.³⁴⁾ 검증대상기업과 비교대상기업 간의 영업이익률 차이가 비교대상기업 영업이익률의 5% 이상 차이가 발생하느냐의 요건은 의미가 없어진다.

따라서 다음과 같이 민감도 분석을 통해 적절한 기준을 찾을 필요가 있다.

(2) 매출액과 영업이익률 차이와 조정대상금액 분석

아래 <표 4>를 보듯이 영업이익률의 차이가 0.3%p 이상 일 때 부당행위계산부인 규정이 적용되는 기업의 매출규모는 1,000억원 이상인 기업에만 해당이 되며, 영업이익률의 차이가 0.1%p 이면 매출액 규모가 3,000억 원 이상인 기업은 부당행위계산부인규정을 적용받게 된다. 결국, 매출액이 3,000억 원 이상인 기업은 비교가능기업의 영업이익률과의 차이가 0.1%만 되어도 현행 규정에 의하면 부당행위계산부인 대상이 된다.

아래의 민감도 분석 결과를 볼 때, 매출액 규모가 600억원 이하일 경우 영업이익률 차이가 0.5%p 미만일 경우에는 현행과 같이 차이금액이 3억원 이하에 해당되므로 영업이익률 차이에 대한 요건은 0.5%포인트 이상일 경우 부당행위계산부인 요건을 충족하는 것으로 할 수 있다.

<표 4> 영업이익률 차이에 따른 소득조정금액의 규모

(단위 : 억원)

매출액 규모	영업이익률 차이 : 검증대상기업과 비교대상기업				
	0.1%p	0.3%p	0.5%p	1.0%p	1.5%p
100억	0.1	0.3	0.5	1	1.5
500억	0.5	1.5	2.5	5	7.5
600억	0.6	1.8	3	6	9.0
1,000억	1	3	5	10	15
3,000억	3	9	15	30	45
5,000억	5	15	25	50	75
10,000억	10	30	50	100	150

34) 예를 들어, 100개 기업의 영업이익률이 1.0%~100%까지 분포해 있다고 가정하고 극단적으로 검증대상 기업의 영업이익률은 24%이므로 사분위값 범위를 1%p 차이로 벗어날 경우 사분위값의 평균(중위수)값은 50%이다. 이 때 영업이익률의 차이(50% - 24% = 26%) > 비교대상기업의 평균값(중위수값) 50%의 5% 값(25%)보다는 크게 나타난다.

다. 거래가격이 사분위값 범위를 벗어날 경우

거래가격이 위 사분위 및 아래 사분위값을 벗어날 경우 정상가격을 사분위 범위 내의 평균값 또는 중위수 값 등을 적용할 수 있다. 사분위값을 이용하여 극단치를 판단했지만 결국 중위수 값을 선택하게 되면 극단치를 제거하지 않은 결과값과 같아질 수 있다. 따라서 비교대상기업의 정상가액의 평균값을 가지고 부당행위계산부인의 범위액을 산정할 필요가 있다. 사분위값을 통해 상하 25% 이내에 포함되는 극단치 값이 제거되었기 때문에 위 사분위값(75%)과 아래 사분위값(25%) 사이의 평균값이 더 적합하다고 판단한다. 중위수값을 사용하면 극단치 제거의 효과가 없어진다.

거래가격이 위·아래 사분위값을 벗어날 경우 거래가격과 정상가격의 평균값과의 차이금액 전체를 부당행위계산부인 규정으로 할 수도 있다. 그러나 사분위값을 기준으로 부당행위계산부인금액을 적용하더라도 금액기준과 비율기준은 단일금액을 기준으로 부당행위계산부인금액을 적용할 때와 동일하게 적용할 필요가 있다.

따라서 위 사분위값과 아래 사분위값의 범위 안에 포함된 비교가능 정상가액의 평균값(이하 정상가액 평균값이라 한다)을 기준으로 부당행위여부를 판단한다. 즉, 무형자산 거래가액과 정상가액 평균값의 차액이 3억원 이상이거나 그 차액이 정상가격 평균값의 5% 이상일 경우 그 차액에 해당하는 금액을 각 사업연도소득금액에 가산한다.

4. 정상가격을 국내거래 무형자산 평가에 도입시 사전승인신청제도 및 시가 사후조정의 도입방안

납세자 입장에서 무형자산 평가에 대해 사전승인신청제도를 도입한다면 불확실성이 제거되는 장점이 있고 과세당국 입장에서도 사후적으로 불필요한 행정시간과 비용을 줄일 수 있다. 세무조사시 납세자와 과세당국 간의 다툼의 소지도 줄어든다.

반면, 부당행위계산부인 규정은 그 취지가 공정거래를 위한 징벌적 성격을 가지고 있으며, 무형자산의 국내거래에 대해 납세자가 과세관청에 사전승인신청을 하기 보다는 유권해석 등을 받는 것이 시간적으로나 비용측면에서 더 효율적이다. 사후적으로 과세관청이 결정한 시가와 차이가 있을 경우 사전승인신청제도를 이용하기보다 조세불복제도를 이용하여 대응하는 방안이 더 효율적이라는 실무계의 주장도 있다. 사전승인신청제도를 도입할 경우 국제거래와 같이 최종 승인까지 시간이 오래 소요될 경우 사전승인신청 제도의 실익이 낮아진다.

무형자산 국내거래에 대한 정상가격의 타당성을 인정받기 위한 사전승인신청 제도를 도입하기 보다는 유권해석 등을 통해 특수관계인 간 국내 무형자산 거래의 타당성을 확인하는 것이 더 효율적이라서 본 연구에서는 특별한 개선방안을 제시하지 않는다.

무형자산의 거래시 시가가 추정손익과 미래현금흐름을 기반으로 산출될 경우 미래현금흐름

및 추정손익이 실현된 현금흐름 및 실현된 손익과 정확하게 일치하지 않는 경우가 있다. 국조법에서 규정하고 있는 것과 일관성을 유지하는 차원에서 가치측정이 어려운 무형자산에 대해 사후적으로 평가된 무형자산의 거래가격과 당초 거래가격의 차이가 당초 거래가격의 20%를 초과하는 등 현저한 차이가 발생할 경우 사후적으로 시가를 다시 산출할 수 있도록 함으로써 실질과세원칙을 달성할 수 있다.

시가 사후조정의 요건에 대한 개선방안은 다음과 같다. 먼저 무형자산의 특성을 고려하여 다음과 같은 경우는 시가를 사후적으로 조정을 할 수 있도록 해야 할 것이다. 다만, 사후에 평가된 무형자산의 거래가격과 당초 거래가격의 차이가 거래 당시에 거래 당사자가 합리적으로 예측할 수 없는 사유에 기인한 것으로서 거래 당사자가 거래 당시 예측을 위해 고려한 가정이 합리적임을 입증한 경우에는 시가조정을 생략할 수 있다.

- ① 무형자산을 거래할 당시에 비교가능성이 높은 독립된 사업자 간 거래가 없는 경우
- ② 개발 중인 무형자산으로서 상업적으로 활용되기 위해 많은 기간이 소요되거나 무형자산의 높은 혁신성으로 거래 당시에 해당 무형자산으로부터 예상되는 경제적 편익 등에 대한 불확실성이 높은 경우
- ③ 미래현금흐름을 예측하여 시가를 측정한 경우³⁵⁾

사후조정을 할 수 있는 기한을 제한하지 않을 경우 조세채권의 불명확성이 높아지므로 제척 기간 및 국조법상의 원가분담약정 규정을 준용하여 당해 무형자산의 거래일이 속하는 과세연도에 대한 과세표준 신고기한의 다음 날부터 5년을 초과하여 법인의 과세표준과 세액을 조정할 수 없도록 사후조정 신청기한을 제한할 필요가 있다.

사후조정에 의해 과세표준과 세액에 대해 수정 및 경정이 필요할 경우 수정신고기한과 경정청구기한은 국조법 제4조의2(정상가격에 의한 신고 등)를 준용하고, 사후조정 신청기한은 국조령 제14조의4(기대편익 변경에 따른 참여자 지분 조정과 원가등의 분담액 조정)의 규정을 준용한다.

V. 결론 및 시사점

특수관계인 간 무형자산 거래에 대한 시가평가 규정은 조세부담의 부당한 회피의 방지라는 동일한 목적에도 불구하고, 특수관계인 간 무형자산 거래에 대한 시가평가 규정은 국내 특수관계인 간 거래인지, 국내 특수관계인이 공정거래위원회의 공시대상기업집단에 포함되어 있는지

35) 영업권, 상표권 등의 평가시 미래현금흐름을 통해 산출한 평가액이 사후적으로 실현된 기대편익과 큰 차이가 발생할 경우 실질과세원칙 측면에서 조정될 필요가 있다.

또는 국외 특수관계인 간의 거래인지에 따라 다른 법률을 적용하고 있다.

구체적으로 공정거래위원회의 공시대상기업집단이 아닌 국내 특수관계인 간 무형자산 거래에 대해서는 부당행위계산부인에 대한 규정을 적용하고 있으나, 특수관계인에 공정거래위원회의 공시대상기업집단이 포함되는 경우 특수관계인에 대한 부당한 이익 제공 행위 심사지침을 적용하게 된다. 또한 국외 특수관계인에 대한 거래의 경우 국제조세조정에 관한 법률에 따라 이 전가격세제의 적용을 받게 된다.

이처럼 특수관계인 간 거래를 통한 조세부담의 부당한 경감 방지라고 하는 동일한 목적을 가지고 있음에도 불구하고, 특수관계인 간 무형자산 거래에 대한 시가평가 규정은 서로 다른 법률을 적용함에 따라 국제 간 정합성이 저하되고 있다. 뿐만 아니라 납세자는 특수관계인 간 거래 형태에 따라 다른 법률이 적용됨에 따라 추가적인 조세협력비용을 부담하게 되는 문제점이 발생하고 있다. 이에 본 연구는 국내 특수관계인 간 무형자산 거래에 대한 시가평가 규정을 검토하여 이에 대한 문제점을 파악하고자 한다. 또한 이와 같은 무형자산 거래에 대한 시가평가 규정에 대한 개선방안을 제안하고자 한다.

국내 특수관계인 간 무형자산 거래에 대한 시가평가 규정에 대한 문제점은 다음과 같다.

첫째, 전세금 및 보증금이 없는 국내 무형자산 사용료의 경우 시가측정은 (1) 해당 거래와 유사한 상황에서 해당 법인이 특수관계인 외의 불특정다수인과 계속적으로 거래한 가격 또는 특수관계인이 아닌 제3자 간에 일반적으로 거래된 가격이 있는 경우에는 그 가격, (2) 시가가 불분명한 경우 감정평가법인의 감정가액, 상증세법에서 규정하고 있는 방법을 준용하도록 하고 있다. 그러나 두 방법을 적용할 수 없는 경우 대체적인 방법을 통해서도 상표권 등 사용료를 산출할 수 없는 한계가 존재한다. 또한 공정거래위원회의 특수관계인에 대한 「부당한 이익제공 행위 심사지침」에 의하면 유사 사례가격이 없을 경우 정상가격으로 산출할 수 있도록 하고 있기 때문에 법인세법과 공정거래가격과의 조화가 필요하다. 둘째, 특수관계인 간의 거래시 시가 산출방법으로 국조법상의 정상가격을 준용할 수 있다. 문제는 재화와 용역의 거래 중 재화의 거래는 제외하고 용역의 거래에 대해서만 준용할지 아니면 재화나 용역의 거래에 불문하고 거래 전체에 대해 국조법을 준용할지들에 대한 판단이 필요하다. 셋째, 무형자산에 대한 시가평가지 정상가격을 도입하는 경우 정상가격이 단일 가격으로 산출되는 것이 아니라 사분위값의 범위 이내로 산출되는 경우 시가를 어떻게 해야 하는지에 대한 평가가 필요하다. 즉, 정상가격 산출시 비교가능 제3자 가격이 다양하여 사분위값을 적용하여 정상가격을 산출할 경우 해당 정상가격을 부당행위계산부인 규정을 적용할 때 기준금액이 되는 시가로 간주하면, 부당행위계산부인 규정의 취지인 부당하게 조세를 감소키는 행위를 보다 폭넓게 인정하는 문제가 발생되어 조세채권의 확보가 미흡하게 될 수 있다. 넷째, 국내 특수관계인 간 무형자산 거래시 사전승인제도 및 시가 사후조정에 대한 제도가 존재하지 않는 문제점이 있다.

이와 같은 국내 특수관계인 간 무형자산 거래에 대한 시가평가의 문제점에 대한 개선방안은

다음과 같다.

첫째, 국내거래 무형자산 평가의 적정성을 제고하기 위하여 현행 법인세법 시행령에서 제시하고 있는 비교가능 제3자 가격방법 이외 재판매가격방법, 원가가산방법, 이익분할방법, 거래순이익률방법 및 기타합리적인 방법을 사용하여 산출한 가액도 시가로 인정할 수 있도록 제안하였다. 둘째, 무형자산 이전가격세제의 국내거래 도입시 세법 체계 개선방안으로 국조법상 무형자산 평가방법을 준용하는 방안과 법인세법에서 무형자산 평가방법을 신설하는 두 가지 방안을 제안하였다. 셋째, 정상가격을 국내거래 무형자산 평가에 도입하는 경우 부당행위계산부인 요건에 대한 개선안을 제안하였다. 넷째, 정상가격을 국내거래 무형자산 평가에 도입시 시가 사후조정의 도입방안을 제안하였다.

본 연구로 인해 국내 및 국외 특수관계인과의 거래시 시가평가의 정합성이 증대되어 납세자의 납세협력비용이 감소될 것으로 기대된다.

참고문헌

- 공정거래위원회. 2020. 「2020년 대기업집단 공시 이행 점검 결과 및 기업집단 상표권 사용료 수취 내역 상세 공개」. 공정거래위원회 보도자료.
- 곽영민. 2013. 「현행 세법상 영업권 평가제도의 개선방안에 관한 연구」. 경영과정보연구 제32권 제1호 : 195-215.
- 김성후. 2014. 「사례로 살펴본 부당행위계산부인 제도에 관한 연구」. 국제회계연구 제58집 : 1-19.
- 김의석. 2011. 「부당행위계산 부인제도의 본질과 ‘이익 분여’에 관한 고찰」. 조세법연구 제17권 제3호 : 164-192.
- 김준석 · 한인철 · 김태경. 2019. 「국제조세실무」. 삼일인포마인.
- 김홍수 · 금각보. 2009. 「기업상표권 감정평가에 관한 연구」. 『한부연 2009-1 연구보고서』, 한국국무동산연구원.
- 심충진 · 김병일 · 권해숙 · 김진태. 2020. 「무형자산 거래에 대한 과세제도 개선연구」. 『한국공인회계사회 정책연구용역보고서』. 한국공인회계사회
- 오용진 · 김은혜. 2010. 「국제회계기준 도입에 따른 무형자산의 공정가치 평가에 관한 연구-A 기업의 사업결합시 PPA 방법 적용을 중심으로」. 국제회계연구 제33집 : 221-248.
- 유호림 · 안창남. 2016. 「법인세법상 부당행위계산부인제도의 합리적 개선방안」. 조세연구 제16권 제4호 : 253-285.
- 이경근. 2017. 「BEPS 프로젝트 추진에 따라 개정되는 [OECD 이전가격과세지침] 주요내용의 국내 법제화 방안」. 회계 · 세무와감사연구 제59권 제3호 : 255-298.
- 정지선 · 권오현 · 김완용. 2012. 「개별 세법상 부당행위계산 부인규정의 상충관계 해소를 위한 연구」. 세무학연구 제29권 제2호 : 165-199.
- 한국공인회계사회 조세연구본부. 2019. 「K-IFRS 적용에 따른 세무조정 유의사항과 사례」. 한국공인회계사회.
- 한국공인회계사회 조세연구본부. 2019. 「비상장주식 평가 실무연구」. 한국공인회계사회.
- 한국공인회계사회 조세연구본부. 2020. 「K-IFRS 적용에 따른 세무조정 유의사항과 사례」. 한국공인회계사회.
- 한국공인회계사회 조세연구본부. 2020. 「디지털 경제에 따른 조세현안과 과제」. 한국공인회계사회.
- 한국공인회계사회 조세연구본부. 2020. 「비상장주식 평가 실무연구」. 한국공인회계사회.
- IVSC. 2017. 「International Valuation Standards 2017. IVS 210 par 20.1」, International Valuation Standards Council.
- OECD. 2017. 「OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations」, OECD.

OECD. 2018. 「Guidance for Tax Administrations on the Application of the Approach to Hard-to-Value Intangibles. INCLUSIVE FRAMEWORK ON BEPS : ACTION8」, OECD.

藤井保憲. 2005. 「移轉価格税制の國內取引への適用」, 税大ジャーナル 3 : 12-32.

A Study on the Improvement of Market Price Evaluation for Intangible Asset Transactions between Specially Related Persons in Korea

Chung-Jin Shim^{*} · Jin-Tae Kim^{**} · Hai-Sook Kwon^{***}

〈Abstract〉

The purpose of the market price evaluation regulations for intangible asset transactions between related parties is to prevent avoiding the tax burden through distortion of transactions using special relationships. Despite the same purpose of preventing unfair avoidance of tax burden, market valuation regulations for intangible asset transactions between related parties apply different laws depending on whether domestic related parties are included in the Fair Trade Commission's disclosure group or foreign related parties. As a result, international coherence to market valuation regulations for intangible asset transactions is deteriorating, and taxpayers are incurring problems of incurring unnecessary tax cooperation costs.

From this point of view, this study identified the problems of the current related laws and regulations through the current market price evaluation regulations for intangible asset transactions between related parties and proposed improvement measures. The improvement plan of the market price evaluation system for intangible asset transactions between related parties in Korea proposed in this study is as follows.

First, in order to improve the adequacy of the domestic transaction intangible asset evaluation, it was proposed that the resale price method, cost calculation method, profit division method, transaction net profit ratio method, and other reasonable methods can be recognized as market prices. Second, as a way to improve the tax law system when introducing the intangible asset transfer price tax system, two methods were proposed : applying the intangible asset evaluation method under the Adjustment of International Taxes Act and establishing the intangible asset evaluation method. Third, when the arm's length price is introduced into the evaluation of intangible assets in domestic transactions, an improvement plan was proposed for the requirement for denial of calculation of unfair behavior. Fourth, when the arm's length price was introduced into the evaluation of intangible assets in domestic transactions, a plan to introduce post-market adjustment were proposed.

〈Key words〉 Intangible Assets, Intangible Asset Evaluation, Transfer Price, Arm's Length Price

* Professor, School of Business, Konkuk University, chjshim@konkuk.ac.kr, First Author

** Professor, DaVinci College of General Education(Dept. of Accounting), Chung-Ang University, jtkim0811@cau.ac.kr, Corresponding Author

*** Professor, Department of Taxation and Accounting, Kyunghee Cyber University, kty0621@khcu.ac.kr, Co-author