「法과 政策」第17輯 第2號, 2011. 8. 30.
濟州大學校 法과政策硏究所

도메인이름의 법인세법상 과세문제에 관한 연구

A Study on the Corporate Income Tax Issues Related to Domain Names

김 현 동*
Kim, Hyun-Dong

목 차

Ⅰ. 서론
Ⅱ. 도메인이름의 개념, 특성과 기능 및 법적 성격의 고찰
Ⅲ. 도메인이름에 대한 과세상 주요 문제의 고찰
Ⅴ. 결론

국문초록

본고는 도메인이름과 관련하여 발생하는 주요 과세상의 문제를 법인세법을 중심으로 살펴보았다. 우선 도메인이름이 무형고정자산에 해당하는지 그 여부와 관련하여, 법인세법과 하위법에서 구체적으로 정하고 있지 않아, 기업회계 존중의 원칙을 규정한 국세기본법 제20조와 법인세법 제43조에 따라 기업회계기준을 참고하여 판단하여야 한다. 기업회계기준에 따르면, 무형자산은 식별가능성, 자원에 대한 통제 및 미래의 경제적 효익이라는 세 가지 요소를 가지는데, 도메인이름은 이러한 무형자산의 정의에 부합한다.

한편, 무형고정자산으로서의 도메인이름이 감가상각대상자산에 해당하는지

논문접수일 : 2011.06.26
심사완료일 : 2011.07.27
게재확정일 : 2011.07.28
* 법학박사 · 미국공인회계사, 고려사이버대학교 법학과 조교수

에 관한 고찰에 앞서, 감가상각의 개념을 논의하였다. 현행 법인세법은 감가상각의 개념을 구체적으로 밝히고 있지 않으므로, 회계학에서의 감가상각의 개념을 참고하여야 한다. 감가상각에 대한 통설적 견해는 비용배분설로, 이는 감가상각을 자산의 평가과정이 아닌 원가의 배분과정으로 본다. 이러한 원가의 배분은 확인가능한 내용연수의 존재를 전제한다. 최초 등록기간의 관행적 행태, 손쉬운 갱신, 영구적 보유의 가능성 등을 고려하였을 때 도메인이름의 구체적인 내용연수의 산정에 어려움이 존재한다. 이에 대해 국세청 예규는 도메인이름을 영업권으로 보고 5년에 걸친 상각이 적용되는 것으로 판단하나, 도메인이름이 영업권에 해당하지 않을 수도 있다는 점, 영업권의 상각이 허용된 배경 등을 고려하였을 때 국세청 예규의 입장은 설득력을 얻기 어렵다.

본고는 입법론적으로 다음의 방안을 제시하였다. 도메인이름의 취득에 소액이 지출된 경우에는 발생 즉시 손금으로 인식하도록 하고, 그 이상의 금액이 지출된 경우에는 자산으로 인식하되, 구체적인 내용연수는 통상 도메인이름이 존속하는 기간을 계산하여 법에 규정하거나, 영업권이나 상표권에 적용되는 5년으로 하는 것이다.

주제어 : 도메인이름, 무형고정자산, 법인세법, 감가상각, 내용연수

Ⅰ. 서론

인터넷과 함께 등장한 도메인이름(domain name)[1]은 인터넷 시대를 유지하는데 있어 필수적인 요소로 작용하고 있다. 현실세계에서 식별이 용이한 주소가 없고 목적지의 위도와 경도로만 표시되는 경우 목적지를 찾아가는 것이 힘들듯이, 사이버공간에서 도메인이름이 없다면 숫자로 표시되는 IP만을 참고로 하여 목적하는 웹사이트를 방문하여야 하는 문제가 발생한다. 이러할 경우

1) 도메인네임으로 사용하는 문헌도 있지만 현행법상 도메인이름으로 규정되어 있어, 본고에서는 도메인이름이라는 용어를 사용하였다. 따라서 인용한 문헌의 본문에서 사용된 도메인네임을 모두 도메인이름으로 수정하였음을 밝힌다.

단순히 불편함만을 야기하는 것이 아니라, 인터넷을 기반으로 한 오늘날의 경제·사회·정치적 행위 등 수많은 파생적인 현상이 일어나는데 있어 절대적인 장애요인으로 작용할 수 있다는 점에서, 도메인이름의 가치와 그 기능의 중요성은 매우 크다고 할 수 있다.

사실 이러한 도메인이름의 법적 성격에 대한 연구는 국내외적으로 어느 정도 진행된 바 있으며 판례 또한 어느 정도 축적되어 있다고 평가할 수 있으나, 세법적 측면에서 진행된 연구는 매우 드물다. 선행연구로 도메인이름의 양도와 관련하여 발생하는 과세문제를 고찰한 논문[2]이 있기는 하나, 소득세법만을 주 연구범위로 하고 있다. 하지만 도메인이름의 취득과 그 이후 과세처리에 관한 문제는 소득세법에 국한된 것은 아니며, 또한 법인세법 측면에서 여러 쟁점이 있어 이에 관한 논의가 필요하다.

현행 「법인세법」은 유형고정자산과 무형고정자산[3]에 관한 개념적 정의에 관한 규정을 두고 있지 않고, 감가상각에 관한 사항만을 규정하고 있다. 「법인세법」의 자산에 관한 분류를 따를 경우, 도메인이름은 무형고정자산에 속하는 것으로 볼 수 있을 것이나, 무형고정자산의 종류를 제한적으로 열거하고 있는 조항에서 도메인이름을 찾을 수 없다. 따라서 해석론적인 측면에서 현행법에서 열거되고 있는 다른 무형고정자산에 도메인이름이 속하는 것으로 보아야 할지를 따져볼 필요가 있다. 만약 다른 어느 무형고정자산에도 속하는 것으로 볼 수 없다면, 도메인이름을 규정하고 있지 않는 현행법에 대한 입법론적인 논의가 필요하다. 이러한 논의들을 전개하기 위해서는 도메인이름의 법적 성격에 관한 고찰이 선행되어야 할 것이다. Ⅱ장에서 도메인이름의 법적 성격에 관한 기존의 학설과 관련 판례를 살펴보도록 한다.

한편, Ⅱ장의 고찰을 통해 규명된 도메인이름의 법적 성격을 바탕으로 Ⅲ장에서 법인세법상 과세에 관한 문제들을 고찰한다. Ⅳ장에서는 그간의 논의를 요약하고 결론을 내리도록 한다.

---

2) 소득세법상 양도차익에 관한 과세문제로 범위를 좁혀 논의한 연구가 있다. 윤현석, "도메인이름에 대한 양도차익 과세문제", 「조세법연구」 제9집 제2호, 한국세법학회, 2003.

3) 법인세법에서는 유형고정자산, 무형고정자산으로 쓰고 있으나, 회계학에서는 유형자산, 무형자산이라는 용어를 사용한다. 두 용례 간 실질적인 차이는 없다.

Ⅱ. 도메인이름의 개념, 특성과 기능 및 법적 성격의 고찰

1. 도메인이름의 개념

도메인이름은 인터넷에 연결된 컴퓨터를 식별하기 위해서 부여된 고유의 식별번호인 IP(Internet Protocol, 인터넷 통신규약)을 기억하기 쉽도록 문자로 표현된 것을 말한다. 예컨대, 포털사이트(portal site)인 네이버의 IP는 '222.122.195.5.'이고 도메인이름은 'www.naver.com'으로 표시된다.

관련법에서 규정되고 있는 도메인이름의 정의를 살펴보자면, 우선 「인터넷 주소자원에 관한 법률」은 도메인이름을 "인터넷에서 인터넷 프로토콜 주소를 사람이 기억하기 쉽도록 하기 위하여 만들어진 것"으로 규정하고 있다. 「부정경쟁방지 및 영업비밀보호에 관한 법률」 제2조 제4호에서는 도메인이름을 "인터넷상의 숫자로 된 주소에 해당하는 숫자·문자·기호 또는 이들의 결합"으로 정의하고 있다.

도메인네임은 구조적으로 보았을 때 최상위 도메인(1단계)으로부터, 하위 도메인(2단계, 3단계)으로 구성된다. 최상위 도메인은 다시 일반 최상위 도메인(gTLD; generic Top Level Domain)과 국가코드 최상위 도메인(ccTLD; country code Top Level Domain)으로 나눠진다. 일반 최상위 도메인으로 '.com', '.net', '.biz' 등을 들 수 있고, 국가코드 최상위 도메인으로 '.kr', '.jp', 'uk' 등이 그 예가 된다.

2. 도메인이름의 특성과 기능[4)]

가. 특성

(1) 유일성

4) 조정욱, 「인터넷 도메인 분쟁연구」, 박영사, 2004, 16~20면을 참조하여 정리하였다.

도메인이름은 각각의 컴퓨터를 특정하는 것이고 전 세계적으로 유일하게 존재한다. 서로 다른 지역이나 다른 영업 또는 상품에 관하여 동일한 명칭의 병존이 가능한 상표와 그러한 점에서 다르다. 유일성은 도메인이름의 대표적인 특성이면서 도메인 분쟁의 중요한 원인이 된다.

(2) 희소성

도메인이름은 지역, 상품에 관계없이 한 개만 존재하므로 동일한 명칭의 상표, 상호에 수요가 집중되어 희소성을 가지게 된다. 예컨대, 'www.samsung.com'이 등록된 경우 삼성출판사나 삼성물산, 삼성식당, 삼성병원 등의 상표나 상호를 가진 자는 상표와 상호와 달리 'www.samsung.com'을 등록할 수 없다.

(3) 독점성

도메인이름이 가지는 유일성은 식별력을 강화할 뿐만 아니라, 등록인으로 하여금 그 표지에 대한 독점적 사용을 가능토록 한다. 다만, 독점적 사용은 유일성에 기한 것일 뿐이고 도메인이름의 등록 및 이용에 관한 권리는 등록기관의 등록약관에 기한 채권적 성질을 가지므로, 등록상표처럼 법률이 정한 배타적 효력을 당연히 가지는 것은 아니다.

나. 기능

(1) 인터넷주소로서의 기능

도메인이름은 숫자와 구분자(.)로 된 프로토콜의 변환으로서 인터넷에서 각 웹사이트를 찾기 위한 '번지'와 같은 역할을 하는 주소로 등장하였고, 현재에도 그 기능을 여전히 담당하고 있다.

(2) 식별기능

도메인이름은 문자로 되어 있고 유일성을 가지고 있기 때문에, 고유한 식별자로서의 역할을 수행한다. 하나의 도메인이름만 가능하다는 점에서 다수의 동일명칭으로 병존할 수 있는 상표와 다르다. 이는 식별표지로서의 가치를 높

인다.

(3) 상품이나 서비스의 출처로서의 기능

도메인이름은 상표처럼 상품에 부착되지는 않으나, 전자상거래에서 소비자로 하여금 자신이 구입한 상품이나 제공받는 서비스의 출처로서 인식될 수 있다.

(4) 유도적 기능

도메인이름이 각 컴퓨터의 주소로서의 기능을 하고 있으나, 그 주소만으로는 그 웹사이트가 무엇을 하고 어떤 서비스를 제공하는지 알 수 없다. 실제 그 도메인이름을 인터넷 주소창에 입력하여 그 웹사이트로 이동하여야만 구체적으로 인식할 수 있는 까닭이다. 따라서 도메인이름은 자신의 컴퓨터를 선택한 사용자로 하여금 접근통로서의 역할을 수행한다.

3. 법적성격

가. 학설

(1) 전자주소에 해당한다는 견해

이 견해는 도메인이름이 단순히 전자주소에 불과하므로 상표권과 같은 법리를 적용할 수 없다고 보는데, 다음과 같은 논리에 근거하고 있다.[5]

첫째, 도메인이름은 IP를 사람이 식별하기 쉽도록 하기 위한 인터넷주소라는 개념에서 출발하였다.

둘째, 혼동의 우려가 없는 경우 수 개가 부여될 수 있는 상표권과 달리 도메인이름은 단지 하나만 부과될 수 있다.

셋째, 가상공간에서의 도메인이름에 실제공간에서의 상표법을 적용하는 경

5) 장덕조, "도메인네임의 법적성질과 규제방안", 「상사법연구」 제19권 제2호, 한국상사법학회, 2000, 296~297면; 정상조, "디지털경제와 지적재산권", 「저스티스」 제33권 제2호, 한국법학원, 2000, 46면.

우 창작과 혁신을 가장 중요한 요소로 삼는 인터넷시대에 커다란 장애요인으로 작용할 수 있다.

넷째, 상표권에 관한 보호는 나라마다 그 입법의 형태가 상이하나 도메인이름은 전 세계가 함께 사용하고 있어 일국의 상표권 등에 관한 법률로 도메인이름을 규제하는 것은 타당하지 않다.

이에 대해 도메인이름은 영업의 주체나 상품의 출처로서 기능한다는 점,[6] 도메인이름이 기억하기 식별하기 쉬운 문자로 전환된 형태로 만들어지고 이 때문에 도메인이름은 업체명이나 상표 또는 업체의 제품이나 서비스와 연계되는 부가적 의미를 거의 포함하게 된다는 점[7]에서 도메인이름이 수행하는 기능을 간과하였다는 비판이 있다.

(2) 상표권에 해당한다는 견해

이 견해는 도메인이름이 소유자가 누구인지를 밝혀주며, 유명한 상표로 구성된 도메인이름은 상표로서 가지는 모든 가치를 포함하고 있으므로, 도메인이름은 실제 세계에서 상표가 수행하는 기능과 동일한 기능을 수행한다고 본다.[8] 따라서 도메인이름은 상표로서 보호되어야 하고 다른 상표를 침해할 수 있다는 것 역시 인정되어야 한다.[9] 실제로 인터넷 사용이 폭발적으로 증가하면서 관련 전자상거래 역시 매우 활발해져 도메인이름은 단순한 전자주소로서의 기능을 넘어 상표적 기능을 수행하고 있다.

이러한 견해에 대해 도메인이름이라는 표지는 실제로는 그 기능 및 사용자의 의사, 객관적 상태에 따라 상표로서 사용될 수 있고 상호로서 사용될 수도 있으며, 개인적 홈페이지의 주소를 표시함에 그칠 수 있다고 하고 이는 도메인 이름의 본질 또는 법적 성격에 대한 분석이 아니라 도메인이름이 사용된

6) 최진이, "도메인이름의 법적 성질과 등록인의 권리보호에 관한 연구", 「기업법연구」 제20권 제1호(통권 제24호), 한국기업법학회, 2006. 317면.

7) 이상정, "도메인네임과 상표권", 「발명특허」 292호, 한국발명진흥회, 2000. 29면; 이정기, "도메인네임의 상표적 기능과 분쟁해결방안", 「대전지방변호사회지」, 2000. 194면.

8) 이대희, "전자상거래와 도메인문제에 관한 연구", 「상사법연구」 제19권 제2호, 한국상사법학회, 2000. 249면.

9) 이대희, 전게논문, 250면.

모습에 대한 해석일 뿐이라는 비판이 있다.[10]

한편, 상표법 제2조 제1항에 따르면, 상표란 상품을 생산·가공·증명 또는 판매하는 것을 업으로 영위하는 자가 자기의 업무에 관련된 상품을 타인의 상품과 식별되도록 하기 위하여 사용하는 것으로, 기호·문자·도형·입체적 형상·색채·홀로그램·동작 또는 이들을 결합한 것 또는 그 밖에 시각적으로 인식할 수 있는 것을 말한다. 따라서 상표가 보호되기 위해서는 상품과 연계되어야 하고, 상품의 출처를 표시하기 위해 사용되어야만 하며 상표등록을 마쳐야하지만, 도메인이름은 이러한 어느 요건도 충족하지 못한다는 비판[11]도 있다.

(3) 상호에 해당한다는 견해

이 견해에 따르면, 도메인이름이 단순한 위치표지로 기능하는 것이 아니라, 기업 또는 사업을 표창하는 기능을 갖게 되었으므로 상호 또는 서비스표로서의 성격을 인정하여야 한다고 주장한다.[12]

이러한 주장에 대하여 도메인이름은 등록 자체로 영리를 목적으로 하는 상표나 상호, 기타 영업표지의 성격을 가지는 것이 아니고, 도메인이름이 영업표지인지 여부는 영리적 목적을 위하여 사용되는지, 아니면 비영리적 목적을 위하여 사용되는지에 따라서 결정되므로 도메인이름 자체가 당연히 상표나 상호와 같은 영업표지로 되는 것은 아니라는 비판이 있다.[13] 한편, 상호는 상인이 영업에 관하여 자기를 표시하는 명칭을 말하므로, 비상인의 명칭은 상호가 아니라는 점에서, 모든 도메인이름이 성명적 기능을 일부 수반한다고 하여 이를 모두 상인을 표시하는 명칭으로 일반화하는 것은 논리적 오류라고 지적하는 견해도 있다.[14]

(4) 영업표에 해당한다는 견해

10) 박홍진, "도메인이름의 법적 성질에 관한 소고", 「법학연구」 제26집, 한국법학회, 2007, 254면.
11) 양재모, "도메인이름의 법적보호의 문제점과 개선방향", 「인터넷법률」 통권 제28호, 법무부, 2005, 12면.
12) 양재모, 전게논문, 11면.
13) 조정욱, 「인터넷 모데인 분쟁 연구: 상표와 도메인 이름의 균형과 조화」, 박영사, 2004, 23~24면.
14) 양재모, 전게논문, 12면.

이는 도메인이름이 영업을 하는 자가 자신의 영업을 다른 영업자의 영업과 구별시키기 위하여 사용하는 표장인 영업표에 해당한다고 보는 견해에 해당한다. 영업표도 상품에 사용하면 상품을 표시하는 상표가 되는 것이나, 상표는 영업자가 제조·판매하는 특정 상품의 동일성을 표시하는 것임에 대하여 영업표는 영업자가 제조·판매하는 모든 상품에 사용되고 영업자의 출처 외에 신용을 표시하는 기능이 강하다.[15] 샤넬사건(서울지방법원 1999.10.8. 선고 99가합41812)의 1심 판결이 이와 같은 견해를 취하는 판례에 해당한다.

당해 견해에 대해 기본적으로 도메인이름이 상업적 기능을 행하고 있다는 일반화에 치우쳐 있다는 비판이 있다.[16] 즉, 앞서 살펴본 도메인이름의 수행하는 다양한 기능과 같이 모든 도메인이름을 일률적으로 상업적 기능을 수행한다고 단언할 수 없다는 것이다.

나. 판례

도메인이름의 법적 성질에 관한 판례의 태도는 통일된 입장을 보이고 있지 않고, 사안별로 판단을 내리는 경향을 보이고 있다.

도메인이름을 상표로 본 대표적인 판결 중의 하나로, 일명 'chanel 사건'을 들 수 있다. 당해 사건에 대한 고등법원(서울고등법원 2000.11.15 선고, 99나61196 판결)은 "도메인네임이 인터넷상의 주소를 나타낼 뿐만 아니라 그 인터넷 사이트가 제공하는 상품이나 서비스의 출처와 품질을 나타내 주고 자신의 상품 또는 서비스업에 대하여 광고, 선전하는 기능까지 하는 경우에는 그 도메인네임의 사용은 상표법상 상표 및 서비스표의 사용에 해당한다."고 판시하였다.

한편, 도메인이름을 「부정경쟁방지 및 영업비밀보호에 관한 법률」 제2조 제1호 나목에서 규정되고 있는 영업표지로 볼 수 있는지에 관한 사건에서, 법원은 "제2조 제1호 나목 소정의 영업표지는 그 명칭을 불문하고 영업을 표시하기 위한 것이면 모두 포함된다고 할 것이고, 따라서 인터넷 도메인 네임으로 접속되는 홈페이지에서 인터넷 홈쇼핑업 등의 영업을 하고 있다면 그 도메인 네임

15) 장덕조, 전게논문, 299면.
16) 양재모, 전게논문, 13면.

은 당해 영업을 표시하기 위한 영업표지에 해당한다."고 판시한 바 있다.[17]

상호와 관련한 판례로 '주연테크 사건'을 들 수 있다. 우선 「상법」 제23조 제1항은 "누구든지 부정한 목적으로 타인의 영업으로 오인할 수 있는 상호를 사용하지 못한다."라고 하여 상호권의 침해행위에 대하여 규정하고 있다. 당해 사건에서 법원은 피고가 원고의 명칭과 동일 유사한 명칭을 도메인이름으로 등록한 것만으로 자기의 영업을 원고의 영업으로 오인시키려고 하는 의도가 있었다고 볼 수 없으므로, 도메인이름의 등록행위가 상호권 침해행위임을 전제로 하는 주장을 받아들이지 않았다.[18]

Ⅲ. 도메인이름에 대한 과세상 주요 문제의 고찰

1. 본질적인 속성상 도메인이름이 무형고정자산에 해당하는지 여부

현행 「법인세법」은 자산의 분류에 관해 체계적인 규정들을 가지고 있지는 않으므로, K-IFRS 도입 이전의 기업회계기준(이하 'K-GAAP'이라고 한다)에서의 분류기준을 따라 그 의미를 해석하여야 한다.[19] K-GAAP에 따를 경우 고정자산은 비유동자산과 같은 말로, 투자자산, 유형자산, 무형자산 등으로 세분된다. 투자자산은 장기금융상품이나 투자유가증권, 장기대여금, 장기성매출채권, 투자부동산 등을 말하는 것으로, 통상 도메인이름은 이에 해당하지 않는다. 따라서 유형고정자산과 무형고정자산 중 하나에 해당하게 된다.[20]

도메인이름이 무형고정자산에 해당하는지 아니면 유형고정자산에 해당하는

17) 서울지방법원 2000. 9. 22. 선고 2000가합5188 판결.

18) 인천지방법원 2000. 6. 16. 선고 2000가합1637 판결.

19) K-IFRS는 K-GAAP과 달리 적어도 표시되어야 하는 최소한의 항목을 상위분류와 하위분류의 구분 없이 단순히 열거하고 있다. 따라서 관련 기업회계기준서에 K-GAAP과 같이 상위개념으로서의 '유동자산', '고정자산' 등이 명시되고 있지 않다.

20) 물론, 도메인이름을 판매하여 수익을 실현하는 것을 목적으로 하는 회사의 경우, 도메인이름은 재고자산 또는 투자자산에 해당할 수 있다. 그것이 적법한 것인지는[예컨대 사이버스쿼팅(cybersquatting) 문제]는 본고에서는 고려대상이 되지 않는다.

지에 관한 논의는 자산의 분류에 관한 문제로, 본질론적인 측면에서 바로 뒤에서 살펴볼 관련원가의 손금인식시기와 비교하였을 때는 상대적으로 중요하지는 않다. 하지만, 현행 「법인세법」은 유형고정자산과 무형고정자산에 대해 특히 감가상각에 대한 세법적 효과를 달리 부여하고 있어, 자산의 종류의 구분에 전혀 의미가 없는 것은 아니다.

구체적으로 그 차이를 살펴보면, 감가상각방법으로 광업용 유형고정자산에 대해서는 생산량비례법, 정률법 또는 정액법 중 선택이 가능하다(법인세법 시행령 제26조 제1항). 건축물에 대해서는 정액법만이 적용되어야 하나, 그 외 유형고정자산에 대해서는 정률법과 정액법 중 하나를 선택할 수 있다.[21] 반면, 무형고정자산의 경우, 광업권에 대해서는 생산량비례법 또는 정액법 중 하나를 선택할 수 있고, 이를 제외한 나머지에 대해서는 정액법만을 적용하여야 한다.[22] 이를 통해 유형고정자산에 비해 감가상각방법의 선택의 폭이 상당히 제한되어 있음을 알 수 있다.

한편, 내용연수에 있어 유형고정자산의 경우 다소 복잡한 규정체계를 가지고 있다. 우선, 시험연구용자산에 대해서는 자산의 속성에 따라 3년 또는 5년의 내용연수를 적용하여야 한다. 건물, 구축물, 차량운반구, 선박, 항공기, 연와조·블럭조·콘크리트조 등, 철골·철근콘크리트 등에 대해서는 네 종류로 구분하여 유형고정자산에서만 볼 수 있는 기준내용연수와 내용연수범위[23]의 체계에 의해 각각 규정되고 있다. 업종별로 기준내용연수와 내용연수범위를 달

21) 법인이 감가상각방법을 신고하지 않은 경우(무신고)에는 광업용 유형고정자산에 대해서는 생산량비례법, 건축물에 대해서는 정액법, 그 외 자산에 대해서는 정률법만을 적용하여야 한다. 법인세법 시행령 제26조 제4항.

22) 무신고의 경우 광업권에 대해서는 생산량비례법만을 적용하여야 하고, 개발비에 대해서는 신고의 경우 20년 이내의 기간에 따른 정액법 적용을 허용하던 것을 무신고에 대해서는 5년간 정액법을 적용하도록 규정하고 있다. 나머지 자산에 대해서는 무신고의 경우 신고한 경우와 차이가 없다. 법인세법 시행령 제26조 제1항 및 제4항.

23) 법에서 정해진 내용연수 즉, 기준내용연수에 100분의 25를 가감하여 산출된 범위 내에서 내용연수범위가 규정된다. 예를 들어 유형고정자산에 속하는 선박 및 항공기의 경우 기준내용연수는 12년으로 규정되어 있는데 내용연수범위는 12년에 25%를 가감한 범위에서 9년 ~ 15년으로 산출된다. 산출된 내용연수범위 안에서 법인은 선택한 내용연수를 납세지 관할세무서장에게 신고하는데 이를 신고내용연수라 한다. 예를 들어 9년에서 15년 사이에서 법인이 11년으로 내용연수를 선택하여 이를 신고하면 신고내용연수가 되고 해당 자산의 감가상각에 있어 최종적으로 적용된다.

리 정하고 있는데,[24] 업종에 따라 최소 5년에서 최장 20년의 기준내용연수를 적용할 수 있다.예컨대, 제조업의 경우 4년 ~ 6년(기준내용연수는 5년)의 내용연수범위가 적용된다.

이와 달리, 무형자산에 대해서는 납세의무자에게 유형고정자산과 같이 기준내용연수를 기준으로 한 일정한 범위 내에서의 선택을 허용하지 않는다. 예를 들어, 영업권·디자인권·실용신안권·상표권에 대해서는 5년의 내용연수가 적용되고, 특허권·어업권 등에 대해서는 10년의 내용연수가, 광업권에 대해서는 20년의 내용연수가 적용된다.

본래의 논의로 다시 돌아와, 도메인이름이 무형고정자산에 해당하는지 그 여부에 관해 살펴보기 위해서는, 「법인세법」 또는 하위법에서 정하는 무형고정자산의 정의를 참고하면 될 것이나, 우리법에는 이에 관한 정함이 없다. 유형고정자산과 무형고정자산에 개념을 밝히지 않고, 상각범위액의 계산에 관한 내용에 한해 「법인세법 시행규칙」에서 유·무형고정자산의 종류를 열거하고 있을 뿐이다(법인세법 시행규칙 제24조 제1항).

따라서 기업회계존중의 원칙을 규정한 「국세기본법」 제20조[25]와 「법인세법」 제43조[26]에 따라, 유·무형고정자산의 개념에 관해서 기업회계기준을 참고할 수 있을 것이다. 한국채택국제회계기준(이하 'K-IFRS'이라고 한다)[27]은 무형자산을 "물리적 실체는 없지만 식별가능한 비화폐성자산"으로 정의내리고 있다(기업회계기준서 제1038호 문단 2). 이는 구체적으로 식별가능성(identifiability),

24) 법인세법 시행규칙 별표 6.

25) 제20조 (기업회계의 존중) 세무공무원이 국세의 과세표준을 조사·결정할 때에는 해당 납세의무자가 계속하여 적용하고 있는 기업회계의 기준 또는 관행으로서 일반적으로 공정·타당하다고 인정되는 것은 존중하여야 한다. 다만, 세법에 특별한 규정이 있는 것은 그러하지 아니하다.

26) 제43조 (기업회계기준과 관행의 적용) 내국법인의 각 사업연도의 소득금액을 계산할 때 그 법인이 익금과 손금의 귀속사업연도와 자산·부채의 취득 및 평가에 관하여 일반적으로 공정·타당하다고 인정되는 기업회계기준을 적용하거나 관행(慣行)을 계속 적용하여 온 경우에는 이 법 및 「조세특례제한법」에서 달리 규정하고 있는 경우를 제외하고는 그 기업회계의 기준 또는 관행에 따른다.

27) K-IFRS는 2011년부터 우리나라의 모든 상장기업(상장기업이 연결재무제표를 작성할 경우 연결범위에 포함되는 종속기업 포함)에 대해 의무적으로 적용된다. 다만, 조기도입을 원하는 기업에 한해(금융회사는 제외) 2009년부터 선택적으로 적용할 수 있다.

자원에 대한 (기업의) 통제(controllability), 미래의 경제적 효익(future economic benefits)이라는 세 가지 요소로 설명되어진다(기업회계기준서 제1038호 문단 10).

구체적으로 살펴보면, 우선 식별가능성은 자산이 분리가능하거나, 분리가능하지 않더라도 자산이 계약상 권리나 기타 법적 권리로부터 발생하는 경우를 말한다. 통제란, 특정 기업이 자원에서 유입되는 미래의 경제적 효익을 확보할 수 있고, 그 효익에 대한 제3자의 접근을 제한할 수 있는 것을 의미한다. 미래의 경제적 효익이란, 직접 또는 간접으로 특정 기업의 미래의 현금 및 현금성 자산(cash and cash equivalents)의 유입에 기여하게 될 잠재력을 말하는 것으로(기업회계기준서 제1000B호 문단 53호), 재화의 매출이나 용역수익, 원가절감 또는 자산의 사용에 따른 기타 효익의 형태로 발생한다(기업회계기준서 제1038호 문단 15). 다시 말해, 현금 및 현금성 자산의 유입을 증가시키거나 또는 생산원가를 감소시켜 현금 및 현금성 자산의 유출을 감소시키는 능력을 뜻한다.

「주식회사의 외부감사에 관한 법률」(이하 '외감법'이라고 한다)의 적용대상이 되는 기업 중 K-IFRS가 적용되지 않는 기업에게 적용되는 일반기업회계기준[28]에서의 무형자산의 개념 역시 살펴볼 필요가 있으나, 전반적으로 일반기업회계기준은 K-IFRS와 거의 유사하게 규정되고 있어 두 회계기준 간 실질적인 차이가 없다. 따라서 구체적인 논의는 생략한다.

K-IFRS의 무형자산의 정의에 해당하는 구체적인 자산의 예로는, ① 브랜드명, ② 제호와 출판표제, ③ 컴퓨터소프트웨어, ④ 라이선스와 프랜차이즈, ⑤ 저작권, 특허권, 기타 산업재산권, 용역운영권, ⑥ 기법, 방식, 모형, 설계 및 시제품, ⑦ 개발 중인 무형자산 등이 제시되고 있다(기업회계기준서 제1038호 문단 119). 따라서 앞의 무형자산의 정의에 해당한다면 비록 해당 기업회계기준서에서 열거되고 있지 않더라도 무형자산으로 인식할 수 있다. 기업회계기

28) 일반기업회계기준은 외감법의 적용대상이 아닌 기업의 회계처리에 준용될 수 있다. 일반기업회계기준 제1장 목적, 구성 및 적용, 문단 1.3. 종전 K-GAAP도 이와 같이 외감법 적용대상이 아닌 기업의 회계처리에 기업회계기준이 준용될 수 있다고 규정한 바 있다(기업회계기준 제91조 및 기업회계기준서 제1호 문단 2). 하지만 이에 대해 외감법이 회계기준의 제정기관에 기업회계기준의 제정만을 위임하였을 뿐이므로 기업회계기준이 스스로 그 적용범위를 언급할 권한이 없다는 비판이 제기되었다. 한국회계연구원, 「상법상 계산규정과 기업회계기준의 조화」, 제41회 KAI Forum 자료, 2001, 2면.

준서에서 열거된 무형자산과 그렇지 아니한 무형자산에 대한 취득 이후의 회계처리(예를 들어, 감가상각, 손상차손 등)는 동일한 기준에 따라 이루어짐은 물론이다.

도메인이름은 그 본질적인 속성상 물리적 실체가 없으나, 식별가능하고, 미래의 경제적 효익을 가져온다고 예측되는 경우 기업회계기준상의 무형자산의 정의에 부합한다(기업회계기준서 제1103호 문단 IE18). 물론 적은 금액을 지불하면서 등록한 도메인이름의 경우 미래의 경제적 효익을 가져오기 어렵다는 점에서 관련 원가는 발생 즉시 손금(회계상으로는 비용)으로 처리되는 것이 타당할 것이다. 다시 말해, 자산으로 인식하지 않는다.[29]

2. 도메인이름의 무형고정자산 해당여부에 대한 해석론적 검토

가. 의의

앞서의 논의에서 도메인이름의 본질적인 속성을 고려하였을 때, 도메인이름은 무형고정자산에 해당한다고 봄이 타당함을 지적하였다. 그렇다면, 현행법이 도메인이름을 무형고정자산으로 규정하고 있는지에 대해 해석론적인 측면에서 고찰할 필요가 있다. 하지만 현행법을 고찰하기에 앞서 이러한 논의가 세법적 효과면에서 가지는 의의를 살펴봄으로써 논의의 중요성을 확인해볼 필요가 있다.

도메인이름이 무형고정자산에 해당하는지 그 여부에 관한 논의에서의 핵심은 관련원가를 어느 사업연도에 손금으로 인식할 것인가이다. 다시 말해 도메인이름을 취득하기 위해 발생한 원가를 발생 즉시 손금으로 인식할 지, 아니면 자산으로 인식한 후 매도나 감가상각 등을 통해 손금으로 인식할 지에 관한 문제라는 것이다. 이는 결국 적정한 과세소득의 산출이라는 문제로 귀결된다. 이 말에 대해서 보다 구체적으로 살펴보자.

회계에서의 경우 기업의 자산과 부채, 자본 등 재산현황을 나타내는 재무상

29) 이에 관한 상세한 논의는 후술한다.

태표(statement of financial position)는 그 자체로 유용한 정보를 제공하고, 회계정보이용자는 이러한 재무상태표를 비롯한 여러 재무제표(financial statements)를 통해 경제적인 의사결정을 내린다. 하지만 세법상 이와 같은 재산현황은 적절한 과세소득의 산출이라는 측면 이외에는 별다른 의미를 가지지 않는다. 과세소득을 계산하고 납부할 세액을 계산하는 것 이외에는 세무상 자산이나 부채에 관한 정보가 다른 용도로 활용되지 않는 까닭이다. 따라서 세법상 자산에 관한 논의는 과세소득의 산출과 직결되는 문제로 접근함이 옳다는 것이다.

이런 점에서 세법에서의 자산은 과세소득을 계산하기 위한 도구적 개념으로서 거래의 객체를 정하기 위한 민사법에서의 재산개념과 반드시 같지는 않고, 회계에서 사용되는 자산개념을 사용하기도 한다.[30]

기업회계기준에는 자산의 개념과 인식에 대한 구체적인 규정들이 마련되어 있다. 예컨대, 기업이 대금을 지불하고 무엇인가를 구매하는 경우, 자산의 정의와 인식요건을 충족할 때에는 관련 원가를 자산으로 계상하고 그렇지 아니한 원가는 발생 즉시 비용으로 처리한다. 자산으로 인식된 원가는 '수익비용대응의 원칙'에 따라, 수익창출과 인과관계가 성립할 때 비용으로 인식된다. 이러한 자산, 비용 등에 대한 인식체계는 회계상의 이익을 올바르게 측정하는 것을 목적으로 한다.

「법인세법」은 손익의 귀속사업연도와 관련하여 동법 제40조[31]에서 이른바 '권리의무확정주의'를 원칙으로 함을 밝히고, 하위법에서 거래의 유형별로 귀속시기를 구체적으로 다시 정하고 있다. 한편, 「법인세법」 제43조에서는 동법과 「조세특례제한법」에서 다르게 규정하고 있는 경우를 제외하고는 일반적으로 공정·타당하다고 인정되는 기업회계기준을 적용하거나 관행에 따를 수 있도록 하고 있다. 두 조문만을 보았을 때 원칙적으로 권리의무확정주의가 적용되고,

30) Michael R. Schlessinger, Hopkins & S, "Indopco & Newark: Defining the Intangible Asset in the Larger Cost Recovery Context", *Taxes*, 1992, p. 931.: 이창희, 「세법강의」, 박영사, 2006, 712면.

31) 제40조 (손익의 귀속사업연도) ① 내국법인의 각 사업연도의 익금과 손금의 귀속사업연도는 그 익금과 손금이 확정된 날이 속하는 사업연도로 한다.
② 제1항에 따른 익금과 손금의 귀속사업연도의 범위 등에 관하여 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.

법에서 구체적인 정함이 없을 경우에 한해 기업회계기준을 적용할 수 있다.[32]

도메인이름의 취득과 관련하여 발생한 원가를 처리할 때 권리의무확정주의를 따를 경우, 취득에 따른 채무가 확정되었다면 확정된 사업연도에 손금으로 계상하여야 할 것이다. 환언하자면, 자산으로 인식함으로써 관련원가의 손금인식을 채무가 확정된 사업연도 이후로 이연할 수 없다는 뜻이다. 하지만 수익획득에 대응하는 원가는 수익비용대응의 원칙에 따라 비록 채무가 확정되었더라도 확정된 사업연도에 손금으로 인식하지 않고, 자산으로 계상한 후 손금으로 인식한다.[33] 결과적으로 법인세법에서의 권리의무확정주의에 따른 손금의 인식은 이와 같이 자산으로 계상되지 않는, 다시 말해 발생 즉시 손금으로 인식되어야 할 성질의 것에 한하게 된다.

그러므로 도메인이름이 법인세법상 무형고정자산에 해당하는지 그 여부를 고찰할 때는 이와 같은 수익비용대응의 원칙을 고려하여야 한다. 다시 말해, 회사가 도메인이름을 취득하기 위해 지출한 원가를 발생한 사업연도에 즉시 손금으로 인식할지, 아니면 차기 이후의 사업연도에 인식할지는 수익비용대응의 원칙에 따라 판단하여야 한다는 뜻이다. 도메인이름을 취득하기 위해 지출된 원가가 회사의 수익창출에 기여를 한다면 자산으로 인식한 후, 수익에 대응하여 해당 원가를 손금으로 인식하는 것이 옳다.

나. 현행 관련규정의 검토

앞서 논의한 바와 같이 도메인이름이 향후 수익창출에 대응될 수 있다면, 관련원가를 우선 자산으로 인식한 후 수익비용대응의 원칙에 따라 손금으로

32) 이와 관련하여 현행 「법인세법 시행규칙」 제36조는 「법인세법」 제43조의 규정을 고려하였을 때 문제된다. 「법인세법 시행령」 제71조 제5항은 「법인세법」 제40조 제1항 및 제2항의 규정을 적용함에 있어 동법 시행령과 「조세특례제한법」에서 규정하는 것 외는 「법인세법 시행규칙」으로 정한다고 규정하고 있다. 「법인세법 시행령」의 위임을 받아 동법 시행규칙 제36조는 별도로 동규칙에서 규정한 것 외 익금과 손금의 귀속사업연도는 권리의무확정주의를 따른다고 명시하고 있다. 이는 「법인세법」 제43조의 규정과 충돌되는 부분이다.

33) 기업회계와 같이 재고자산의 원가를 구성하는 경우 매출을 통해 손금에 계상되고, 고정자산의 경우 감가상각을 통해 손금으로 계상된다. 법인세법 시행령 제19조 제1호와 제2호, 동법 시행령 제62조.

인식하는 것이 과세소득의 왜곡방지라는 측면에서 옳다.

도메인이름을 취득하는데 소액이 지출된 경우,[34] 도메인이름은 단순히 인터넷주소로서의 기능을 함에 그친다고 볼 수 있다. 반대로 많은 금액이 소요된 경우, 도메인이름을 취득한 법인은 도메인이름이 단순히 전자주소로서의 기능에 그치는 것이 아닌 상표권이나 영업표와 같은 기능을 함으로써, 도메인이름을 취득한 법인의 수익을 창출하는데 공헌을 할 것으로 예상한 것으로 볼 수 있다.[35] 이러한 경우 해당 취득가액은 즉시 손금에 인식하는 것보다 수익에 대응하여 손금으로 인식함이 바람직하다. 따라서 소액이 지출된 경우에는 발생 즉시 손금으로 인식하고, 일정 금액 이상이 지출된 경우에는 자산으로 인식한 후 손금으로 인식하는 방법이 타당할 것이다.

「법인세법」은 감가상각자산으로서의 무형고정자산을 법인이 소유하는 사업용 고정자산으로서 시간의 경과에 따라 가치가 감소하는 것으로 규정하면서(법인세법 시행령 제24조 제3항),[36] 구체적인 종류를 제한적으로 열거하고 있으나(법인세법 시행령 제24조 제1항 제2호), 무형고정자산에 관한 일반적 정의 또는 개념에 관해서 명시적으로 규정하고 있는 바가 없다.

열거되고 있는 무형고정자산의 종류로는 ① 영업권·디자인권·실용신안권·상표권, ② 특허권·어업권·「해저광물자원 개발법」에 의한 채취권·유료도로관리권·수리권·전기가스공급시설이용권·공업용수도시설이용권·수도시설이용권·열공급시설이용권, ③ 광업권·전신전화전용시설이용권·전용측선이용권·하수종말처리장시설관리권·수도시설관리권, ④ 댐사용권, ⑤ 개발비, ⑥ 사용수익기부자산가액, ⑦ 「전파법」 제14조의 규정에 의한 주파수이용권 및 「항공법」 제105조의2의 규정에 의한 공항시설관리권 등이 있다.

이와 같이 모든 자산이 감가상각대상이 되는 것은 아니므로, 감가상각자산이 아닌 자산의 세법상 인식에 대한 문제될 수 있으나, 「법인세법」에는 명문의 규

34) 인터넷에서 검색되어지는 도메인등록대행업체 중 무작위로 검색해 본 결과, △△△.co.kr로 1년간 등록하는 비용은 약 24,000원 정도가 든다.

35) 현재로서는 이용할 수 있는 도메인이름을 제한 없이 만들어낼 수 있으므로, 단순히 전자주소로서 활용할 계획이라면 굳이 큰 금액을 들여 도메인이름을 취득할 필요가 없을 것이다.

36) 「법인세법」에서는 관련 규정을 두고 있지 않다.

정이 마련되어 있지 않다. 따라서 기업회계존중의 원칙을 규정한 「국세기본법」 제20조, 「법인세법」 제43조와 법인세법기본통칙 4-0…3[37]에 따라 「법인세법」에 열거된 무형자산이 아닌 경우에도 회계상 자산에 해당하는 경우 자산으로 인식할 수 있을 것이다. 납세의무자의 입장에서는 세부담을 줄일 수 있다는 점에서, 자산으로 인식하지 않고 발생 즉시 손금으로 인식하는 것을 선호한다. 현행법상 명문의 규정이 마련되어 있지 않음에 따라 과세관청과 납세의무자 간 다툼이 일어날 가능성이 상당하므로, 이에 관한 입법론적인 개선이 필요하다.

앞에서 볼 수 있듯이, 현행 「법인세법 시행령」에 감가상각자산으로 열거되고 있는 무형고정자산의 종류는 매우 한정적이어서, 현행 규정이 과연 감가상각자산으로서의 무형고정자산을 빠짐없이 열거하고 있는가에 대해서는 일견 회의적이다. 그러할 경우, 다시 말해 감가상각대상이 되어야 하나 「법인세법 시행령」에 열거되지 않았을 경우, 비록 「국세기본법」 제20조, 「법인세법」 제43조 등에 따라 자산으로 인식할 수 있더라도 상각이 허용되지 않는 문제가 발생하게 된다.

도메인이름이 감가상각자산으로 열거되고 있는 무형자산의 종류 중에 해당하는지에 관해 살펴보기 위해서, 우선 열거되고 있는 각 자산의 개념을 살펴보아야 할 것이다. 열거된 무형고정자산 중 지적재산권에 해당하는 자산은 각각의 근거법에서 정의되는 개념을 따른다. 지적재산권 외 어업권이나 채취권, 수리권, 각종 이용권 역시 관련법에서 규정되고 있다.[38] 이러한 관련법에서 규정되고 있는 자산 외 영업권, 개발비와 사용수익기부자산에 한해 「법인세법 시행령」과 동법 시행규칙에서 그 개념을 따로 정의하고 있다.

---

37) 법인세법기본통칙 4-0…3 (비용배분 원칙) ① 법인에게 귀속되는 모든 비용은 일반적으로 공정·타당하다고 인정되는 기업회계기준에 준거하여 판매비와 일반관리비, 제조원가, 자산취득가액(자산매입부대비를 포함한다) 등으로 명확히 구분하여 경리하여야 한다. 예를 들면, 원료의 매입에 부대하여 부담하는 공과금은 당해 원료의 매입부대비로 계상하고, 영 제44조의 2 규정의 퇴직보험 등의 보험료 또는 부금과 퇴직급여충당금은 당해 종업원의 근무내용에 따라 판매비와 일반관리비 및 제조원가로 안분계상하며, 사용시간에 따라 계상한 특별감가상각비는 제조원가에 배부하여야 한다.

38) 예를 들어, 어업권의 경우 면허를 받아 어업을 경영할 수 있는 권리를 의미하는 것으로(수산업법 제2조 제9호) 수산업법에 등록된 일정한 수면에서 수산동식물 등을 어획할 수 있는 권리로 물권으로 정해지고 있다(수산업법 제16조).

도메인이름은 「법인세법 시행령」에서 명시적으로 열거되고 있지 않아, 도메인이름의 법적 성격을 어떻게 보느냐에 따라 감가상각자산으로서의 무형고정자산에 해당하는지 그 여부가 달라진다. 왜냐하면 도메인이름을 상표권으로 보는 견해에 따를 경우 상표권이 법령에 열거되고 있으므로 세법상 무형고정자산으로의 인식이 가능하나, 전자주소나 영업표 등으로 보는 경우에는 현행법상 인식이 불가하기 때문이다.

앞서 고찰한 바와 같이 도메인이름의 법적 성격에 관한 학설은 통일되지 않고, 판례 역시 견해를 달리하고 있어, 그 규명에 어려움이 적지 않다. 도메인이름의 법적 성격에 대해 일률적으로 판단내릴 수는 없고, 등록자의 의도, 수반된 비용, 사용되고 있는 행태 등 여러 사실관계와 정황을 종합적으로 고려하여 판단하는 것이 타당하다. 다시 말해, 단순히 전자주소로 기능하는 경우, 상표나 상호, 영업표지로 사용되는 경우 등으로 사실관계를 따져 각각 구분하여야 한다는 것이다. 이러한 이유로 도메인이름을 일률적으로 상표권으로 보고 처리하는 것은 합당하지 않다.

도메인이름이 감가상각자산에 해당하지 않는다면, 다른 문제가 발생하지 않는다. 그렇지 않고 본질적인 속성을 고려하였을 때 도메인이름이 감가상각자산에 해당하는 것으로 보아야 한다면, 현행법상 감가상각이 허용되지 않는 문제가 발생한다.

따라서 이하에서는 도메인이름이 감가상각자산에 해당하는지에 관해 살펴보도록 한다.

3. 도메인이름이 감가상각자산에 해당하는지에 관한 논의

가. 문제의 제기

도메인이름의 상각이 타당한지에 대한 논의를 하기 전에, 우선적으로 감가상각이 무엇인지 그 개념에 대해 살펴볼 필요가 있다.

감가상각의 구체적인 처리에 관해서는 「법인세법 시행령」 등에 상세한 규정이 마련되어 있으나, 감가상각이 무엇인지 이를 밝히는 명문의 규정은 없다.

다만, 감가상각자산에 포함되지 않는 것 중의 하나로, 시간의 경과에 따라 그 가치가 감소되지 않는 자산을 규정하고 있어(법인세법 시행령 제24조 제3항 제3호), 가치의 감소가 감가상각자산이 되기 위한 요건 중의 하나임을 추측해 볼 수 있다. 참고로 감가상각의 본질적 개념에 대해 판시하고 있는 판례 역시 존재하지 않는다.

이와 달리, 회계학에서의 감가상각의 개념에 관한 논의가 활발히 진행된 바 있어 이를 참고할 필요가 있다. 감가상각의 개념에 관해 학설의 다툼이 있으나,[39] 오늘날 기업회계기준서에 채용되고 있는 학설은 '비용배분설'로, 이는 통설적 견해에 해당한다. AICPA(American Institute of Certified Public Accountants, 미국공인회계사협회)에 따르면 "감가상각회계는 유형자산의 원가 또는 기타 기초가액에서 잔존가치가 존재하는 경우 이를 차감한 잔액을 그 자산의 추정내용연수에 체계적이고 합리적인 방법으로 배분하는 것을 목적으로 하는 회계의 한 제도로서, 그것은 원가의 배분과정인 것이며 평가의 과정은 아니다"라고 정의되고 있는데,[40] 비용배분설에 관한 대표적인 예이다.

이러한 비용배분설에 따른 원가의 배분은 확인가능한 내용연수(ascertainable useful lives)의 존재가 전제되어야 한다. 내용연수는 기업에서 자산이 사용가능할 것으로 기대되는 기간 또는 자산에서 얻을 것으로 기대되는 생산량 등을 말하는 것으로(기업회계기준서 제1015호), 이러한 내용연수가 확정될 수 없다면 감가상각이 이루어질 수 없기 때문이다.

「법인세법」의 감가상각은 회계학에서의 통설인 비용배분설로 봄이 타당하다. 다른 학설인 '자산평가설'에 따르면, 감가상각은 재평가에 의한 현재의 시가와 장부가액과의 차액이다.[41] 이러한 자산평가설은 경제학적 의미에서의 감가상각으로 불리기도 하는 만큼 이론적으로 완벽하다는 평을 받기도 하나, 문

39) 감가상각에 대한 학설은 자본회수설, 기금준비설, 자산평가설, 비용배분설, 용역잠재력 회수설로 나눌 수 있다. AAA, *Committee on Accounting Concepts and Standards, Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements and preceding statements and Supplements*, Columbus, OH: American Accounting Association, 1957, pp.4-6. 이 중 대표적인 학설은 자산평가설과 비용배분설이다.

40) AICPA, *Accounting Terminology Bulletin* No. 1., Section 56, August 1953.

41) Lawrence. R. Dicksee, *Advanced Accounting*, Arno press (1976), p.227.

제점이 전혀 없는 것은 아니다. 예컨대, 수익과 감가상각에 인식에 따른 비용이 적절히 대응되지 않고,[42] 가치의 평가에 있어 객관성이 확보되기 어렵다. 자산평가설은 오늘날 기업회계기준의 감가상가규정에서 채용되지 않았을 뿐, 재평가모형 등에서 다루어지고 있다. 「법인세법」은 자산과 부채의 재평가를 원칙적으로 허용하고 있지 않으므로,[43] 만약 감가상각을 자산평가설로 설명한다면 다른 규정과 모순되는 결과를 초래하므로 비용배분설로 보는 것이 논리적으로 타당하다.

한편, 우리나라 대법원은 토지가 감가상각자산이 될 수 없는 것은 시간의 경과에 따라 가치가 감소되지 않기 때문이라고 판시한 바 있으나(대법원 2009. 05. 14. 선고 2006두11224 판결), 비용배분설이나 자산평가설 어느 것에 기초하더라도 이러한 태도는 옳지 않다. 작물생산용 토지의 비옥도 하락, 지가의 변동, 그린벨트로의 편입 등 여러 가지 이유로 인해 토지의 가치는 일시적, 지속적 또는 반영구적으로 하락할 수 있기 때문이다. 비용배분설에 입각한 감가상각에 있어서의 논점은 내용연수를 확정지을 수 있는지 그 여부에 관한 것이고, 토지는 내용연수를 확정지을 수 없기에 감가상각될 수 없다고 말하는 것이 옳다.[44]

결국 도메인이름을 감가상각할 수 있는지는 내용연수를 확정지을 수 있는지 그 여부에 달렸다고 결론내릴 수 있다. 이하에서는 이와 관련하여 보다 구체적으로 살펴본다.

나. 내용연수의 개념과 확정에 관한 문제

기업회계에서의 내용연수는 경제적 요인과 법적 요인을 고려하여 결정된다

42) Lawrence. R. Dicksee, id., p.227.

43) 법인이 보유하는 자산 및 부채의 장부가액을 증액 또는 감액(감가상각을 제외)한 경우에는 그 평가일이 속하는 사업연도 및 그 후의 각 사업연도의 소득금액계산에 있어서 당해 자산 및 부채의 장부가액은 그 평가하기 전의 가액으로 한다고 규정하여 「법인세법」은 원칙적으로 자산의 인식 후의 재평가는 부인하고 있다(법인세법 제42조 제1항). 다만, 예외적으로 「보험업법」 또는 기타 법률에 의한 고정자산이나 재고자산·유가증권 등·금융회사 등이 보유하는 외화자산 및 부채의 경우 재평가가 적용될 수 있다(법인세법 제42조 제2항).

44) Gordon K. Richard, "*Depreciation, Amortization, and Depletion*", Tax law Design and Drafting, Vol. 2. 1998. p.13.

(기업회계기준서 제1038호 문단 95). 여기서 경제적 요인은 자산의 미래 경제적 효익이 획득되는 기간을 결정하고, 법적 요인은 기업이 그 효익에 대한 접근을 통제할 수 있는 기간을 제한한다. 내용연수는 이러한 요인들에 의해 결정된 기간 중 짧은 기간으로 한다. 최종적인 내용연수의 결정은 회사가 합리적인 판단근거에 따라 스스로 결정하게 된다.

반면, 「법인세법」은 무형고정자산에 대해 일부 자산(개발비, 사용수익기부자산가액 등)을 제외하고는 적용하여야 할 구체적인 내용연수를 명시하고 있다.[45] 이러한 내용연수에 관한 「법인세법」 규정에는 다음의 입법취지가 반영되어 있다.

첫째, 자의적인 내용연수의 산정에 따른 과세소득의 왜곡 및 그에 따른 조세회피의 방지이다. 이는 경제적 실질을 고려함에 있어 납세의무자의 판단을 허용할 수 밖에 없는 현실을 반영한 것이다. 내용연수의 결정에 관해 납세의무자와 과세당국 간 다툼도 미연에 방지할 수 있다는 점에서 세무행정의 편의성을 제고할 수 있다는 장점도 있다.

둘째, 투자촉진과 같은 정책적인 목적이다. 내용연수를 법적 요인이나 경제적 요인보다 짧은 기간으로 규정하는 경우, 기업의 입장에서 관련원가를 조기에 손금에 산입할 수 있어 세부담 측면에서 유리할 수 있다. 초년도에 특정지출의 40%나 100%를 감가상각하는 것을 허용하는 영국의 감가상각제도가 대표적인 예이다.[46]

이와 같이 「법인세법」에서의 내용연수는 여러 정책적 목적이 반영되다 보니, 경제적 실질이나 법적 요인을 어떻게 반영한 결과인지 명확하지 않아 혼란스러운 것이 사실이다. 따라서 현행 「법인세법」에서 규정되는 내용연수만을 가지고서는 그 본질적인 의미를 파악하는 것은 한계가 있다.

내용연수는 적절한 과세소득의 산정을 위한 것임을 고려하였을 때, 원칙적으로 회계학에서와 같이 법적 요인이나 경제적 요인을 고려하여 산정한 기간이 되

45) 이러한 의미에서 「법인세법」상 내용연수를 '법정내용연수'라고 부른다.

46) 투자의 촉진수단으로서의 감가상각제도의 문제를 지적한 영국의 옛 재무장관인 Nigel Lawson의 발언 이후 상각제도에 대한 대폭적인 정비가 이루어졌으나(Geoffrey Morse. *David Williams, Davies : Principles of Tax Law*. Sweet & Maxwell. 2008. p. 124), 정책적 수단으로서의 상각규정은 여전히 남아 있다.

어야 하고, 정책적인 목적에서 일부 가감이 이루어질 수 있다고 봄이 타당하다.

그렇다면 도메인이름의 내용연수는 원칙적으로 어떻게 정해지는 것이 타당한가?

도메인이름은 최초 등록 시 등록기간을 설정할 수 있는데, 예를 들어 kr도메인의 경우 1년 단위로 1년에서 최장 10년까지 등록이 가능하다. 따라서 등록 시 설정한 등록기간을 내용연수로 간주하는 방법이 있을 것이나, 이러한 방법에 문제가 없지 않다.

우선, 도메인이름의 등록기간을 단기로 설정하고 난 뒤 소액의 비용만 지불하면 별다른 문제없이 갱신할 수 있어, 최초 등록기간을 초과한 기간 동안 도메인이름을 사용할 의도를 가지고 있음에도 불구하고 도메인이름을 단기로 등록하는 경우가 많다. 해당 도메인이름이 상표권이 가지는 경제적 효과를 가지고 있는 경우, 도메인이름을 취득하는데 있어 큰 금액이 소요될 수 있는데, 만약 단기로 도메인이름을 등록한 경우 짧은 내용연수 동안 해당 취득원가가 손금으로 인식된다. 하지만 실제적으로 도메인이름을 가진 회사의 의도에 따라 계속 갱신될 수 있어, 최초 등록기간을 내용연수로 보고 감가상각이 이루어지는 것은 수익비용대응의 원칙의 측면에서 타당하지 않다는 비판이 제기될 수 있다. 도메인이름의 소유자가 등록비를 내는 한, 영구적으로 보유할 수도 있다. 이런 경우에는 내용연수를 확정할 수 없으므로, 원칙적으로 감가상각이 허용되어서는 안 될 것이다.

이렇듯 도메인이름의 보유와 등록을 둘러싼 현실적인 상황을 고려하였을 때, 도메인이름의 내용연수 산정은 난관에 봉착하게 된다.

다. 과세관청의 입장

국세청 예규에 따르면, 법인이 사업과 관련하여 유상으로 취득한 도메인에 대하여는 영업권으로 하여 5년의 내용연수를 적용하여야 한다.[47] 다른 예규는 도메인이름이 무형고정자산 중 구체적으로 어느 자산에 해당하는지에 대해서

47) 법인46012-571, 2001.03.17

는 명확하게 설명하고 있지 않으나, 법인이 상표·상호 및 인터넷 도메인명 등 타인에게 양도 또는 승계할 수 있는 배타적 권리의 취득대가로서 지출하는 비용은 「법인세법 시행령」 제24조의 규정에 의한 무형고정자산의 감가상각자산으로 본다고 하여, 감가상각대상이 됨을 분명히 하고 있다.[48]

도메인이름을 영업권으로 보는 국세청의 입장이 옳은지에 대해 판단하기 위해서는 「법인세법」이 영업권을 어떻게 규정하고 있는지에 대해 살펴볼 필요가 있다.

「법인세법 시행규칙」 제12조 제1항 제1호는 사업의 양도·양수과정에서 양도·양수자산과는 별도로 양도사업에 관한 허가·인가 등 법률상의 지위, 사업상 편리한 지리적 여건, 영업상의 비법, 신용·명성·거래선 등 영업상의 이점 등을 감안하여 적절한 평가방법에 따라 유상으로 취득한 금액을 영업권으로 규정하고 있다. 동조 동항 제2호는 영업권을 설립인가, 특정사업의 면허, 사업의 개시 등과 관련하여 부담한 기금·입회금 등으로서 반환청구를 할 수 없는 금액과 기부금으로 규정하고 있다. 한편, 합병 및 분할에 관한 규정에서 영업권을 따로 규정하고 있다. 합병매수차손 중 상호나 거래관계, 영업상의 비밀 등에 대해 사업상 가치가 있다고 보아 대가를 지급한 경우 영업권으로 인식된다(법인세법 시행령 제80조의3 제3항). 당해 규정은 원래 「법인세법 시행령」 제24조에 위치하고 있었으나, 최근 개정을 통해 현재의 조문으로 이관되었다.

영업권에 관한 규정 중 「법인세법 시행규칙」 제12조 제1항 제1호와 동법 시행령 제80조의3 제3항이 일견 도메인이름과 연관성이 있는 것으로 보인다. 도메인이름이 영업표에 해당한다고 보는 견해에 따르면, 영업자가 제조 및 판매하는 모든 상품에 영업표가 사용될 경우 신용을 표시하는 역할을 수행하는 까닭이다. 하지만 단순히 전자주소로서 도메인이름이 기능하는 경우, 이러한 영업권 개념에는 부합하지 않는다는 문제가 있다. 상표권으로 보는 견해에 따른다면 도메인이름을 영업권으로 보는 것 역시 옳지 않으나, 상표권이나 영업권 모두 내용연수가 5년이라는 점에서 세법적 효과면에서는 차이를 낳지 않는다.

48) 제도46012-12622, 2001.08.09; 재법인46012-169, 2002.10.28

라. 소결

앞서 살펴본 바와 같이 도메인이름의 내용연수를 쉽게 확정지을 수 없음에도 불구하고, 국세청 예규와 같이 도메인이름을 영업권으로 보아 일률적으로 5년에 걸친 감가상각을 허용하는 것은 원칙론적인 측면에서는 타당하지 않다.

하지만 현행 세법상 내용연수는 반드시 경제적 요인과 법적 요인을 고려하여 결정된 것은 아니고, 정책적인 목적 등으로 정해지는 경우가 많음을 앞서 지적한 바 있다.

원래 영업권의 개념이 명확하게 규정될 수 있는 성질의 것이 아니어서, 미국의 경우 개념의 모호함에 따른 상각허용 여부를 두고 약 60년간 논란이 지속되었었다. 하지만 영업권은 통상 합병 등에서 발생하는 것으로, 이러한 영업권에 대한 상각허용 여부는 합병의 발생에 적지 않은 영향을 미친다. 합병 등을 통해 기업구조조정을 활성화시켜 종국적으로 경제의 선순환과 발전을 꾀하고자, 주요국들은 영업권의 상각을 허용하고 있다.[49] 다시 말해 사회적 이익의 추구 또는 극대화라는 정책적인 목적에서 영업권의 상각을 허용하고 있다는 것이다.

그렇다면 도메인이름에 대해 영업권에 대한 세법상 취급과 동일하게 대함으로써 얻는 사회적 이익이 존재하는가? 다시 말해, 굳이 도메인이름에 대한 상각을 허용하여야 하는 이유가 있는지에 대한 의문의 제기이다. 이 물음에 대한 규명이 이루어지지 않는다면, 현재 학계에서 도메인이름의 법적 성질에 관한 논의의 정도와 현행 「법인세법」의 관련 규정을 고려하였을 때, 영업권이나 상표권으로 보아 일률적으로 감가상각을 허용하자는 주장은 설득력을 얻기 어려울 것이다.

이러한 문제들을 해결하기 위해, 우선 소액이 발생한 경우에는 도메인이름이 단순히 전자주소의 역할만을 수행한다고 보아 발생 즉시 손금으로 처리하도록 하고, 일정 금액 이상이 발생한 경우에는 자산으로 인식하도록 규정하는 방법을 생각해 볼 수 있다. 본고의 주장에 대해 금액의 다과와 관계없이 도메인이

49) 미국, 영국, 독일, 일본, 스웨덴, 스페인, 이탈리아, 오스트리아 등이 영업권의 상각을 허용하고 있다.

름이 상표권이나 영업표와 같은 기능을 수행할 수 있으므로, 금액 기준으로 자산처리여부를 결정하는 것은 불합리하다는 비판이 제기될 수 있다. 하지만 전술하였듯이 세법상 자산인식여부에 관한 논의의 핵심은 적정한 과세소득의 산출에 관한 것으로, 도메인이름 역시 이와 다르지 않다. 만약 도메인이름이 실제로 영업표와 같은 기능을 수행하더라도 소액의 들여 취득한 경우, 해당 원가를 자산으로 인식한 후 감가상각하는 것은 과세소득의 계산에서 실질적인 의미를 가지지 아니한다. 다시 말해, 세법상 자산, 다시 말해 도메인이름의 법적 성질에 관한 논의는 민사법에서의 그것과는 반드시 같지 않을 수 있다.

자산으로 인식된 도메인이름의 내용연수로, 도메인이름의 등록기간을 무시하고 통상 도메인이름이 존속되는 기간을 계량적인 방법을 동원하여 계산한 기간을 사용하는 방법과, 상표권이나 영업권의 내용연수를 고려하여 5년으로 규정하는 방법이 있을 수 있다. 도메인이름이 갱신되어 내용연수를 확정할 수 없다는 점은, 상표권 역시 갱신될 수 있다는 점을 고려하였을 때 크게 문제되지 않는다.

Ⅵ. 결론

산업혁명 이후 인터넷혁명이라고 불러도 과언이 아닐 정도로 인터넷이 오늘날 우리 사회에 미치는 영향은 매우 크다. 그 영향의 정도는 점차 감소하는 것이 아니라, 최근의 SNS(Social Networking Service)와 같이 오히려 갈수록 그 정도가 커지는 경향을 보이고 있다. 이러한 인터넷시대에 중요한 한 기능을 수행하고 있는 도메인이름과 관련하여 발생하는 주요 과세상의 문제를 「법인세법」을 중심으로 살펴보았다.

우선 도메인이름이 무형고정자산에 해당하는지 그 여부와 관련하여, 「법인세법」과 그 하위법에서 구체적으로 정하고 있지 않아, 기업회계존중의 원칙을 규정한 「국세기본법」 제20조와 「법인세법」 제43조에 따라 기업회계기준을 참고하여 판단하여야 한다. 기업회계기준에 따르면, 무형자산은 식별가능성, 자원에 대한 통제 및 미래의 경제적 효익이라는 세 가지 요소를 가지는데, 도메

인이름은 이러한 무형자산의 정의에 부합함을 확인하였다.

「법인세법」은 감가상각자산으로서의 무형고정자산을 제한적으로 열거하고 있는데, 도메인이름은 명시되고 있지 않다. 따라서 도메인이름이 다른 열거되고 있는 무형자산 중의 하나에 해당하는지 검토의 필요성이 제기되나, 도메인이름이 감가상각자산에 해당하는지에 대한 고찰이 선행되어야 한다. 감가상각의 개념에 대해 현행 법인세법은 구체적으로 밝히고 있지 않으므로, 회계학에서의 감가상각의 개념을 참고할 필요가 있다. 감가상각에 대한 통설적 견해는 비용배분설로, 이는 감가상각을 자산의 평가과정이 아닌 원가의 배분과정으로 본다. 이러한 원가의 배분은 확인가능한 내용연수의 존재를 전제한다.

도메인이름의 내용연수는 최초 등록기간이 결정되는 관행적 행태, 손쉬운 등록기간의 갱신, 영구적 보유의 가능성 등을 고려하였을 때 구체적인 내용연수의 산정에 어려움이 존재한다. 이에 대해 국세청 예규는 도메인이름을 영업권으로 보고 5년에 걸친 상각을 허용하고 있으나, 도메인이름이 영업권에 해당하지 않을 수도 있다는 점, 영업권의 상각이 허용된 배경 등을 고려하였을 때 국세청 예규의 입장은 설득력을 얻기 어렵다.

본고는 입법론적으로 다음의 방안을 제시하였다. 도메인이름의 취득에 소액이 지출된 경우에는 발생 즉시 손금으로 인식하도록 하고, 그 이상의 금액이 지출된 경우에는 자산으로 인식하되, 구체적인 내용연수는 통상 도메인이름이 존속하는 기간을 계산하여 법에 규정하거나, 영업권이나 상표권에 적용되는 5년으로 하는 것이다.

참고문헌

[국내문헌]

이창희, 「세법강의(제5판)」, 박영사, 2006.

조정욱, 「인터넷 도메인 분쟁 연구: 상표와 도메인 이름의 균형과 조화」, 박영사, 2004.

박홍진, "도메인이름의 법적 성질에 관한 소고", 「법학연구」 제26집, 2007.
양재모, "도메인이름의 법적보호의 문제점과 개선방향", 「인터넷법률」 통권 제28호, 2005.
윤현석, "도메인이름에 대한 양도차익 과세문제", 「조세법연구」 제9집 제2호, 2003.
이대희, "전자상거래와 도메인문제에 관한 연구", 「상사법연구」 제19권 제2호, 2000.
이상정, 도메인네임과 상표권, 「발명특허」 292호, 한국발명진흥회, 2000.
이정기, "도메인네임의 상표적 기능과 분쟁해결방안", 「대전지방변호사회지」, 2000.
장덕조, "도메인네임의 법적성질과 규제방안", 「상사법연구」 제19권 제2호, 2000.
정상조, "디지털경제와 지적재산권", 「저스티스」 제33권 제2호, 2000.
최진이, "도메인이름의 법적 성질과 등록인의 권리보호에 관한 연구", 「기업법연구」 제20권 제1호(통권 제24호), 한국기업법학회, 2006.
한국회계연구원, 상법상 계산규정과 기업회계기준의 조화, 제41회 KAI Forum 자료, 2001.

[외국문헌]

AAA, Committee on Accounting concepts and Standards, Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements and preceding statements and Supplements, 1957.
AICPA, Accounting Terminology Bulletin No. 1., Section 56, August 1953.
Geoffrey Morse, David Williams, Davies : Principles of Tax Law, Sweet & Maxwell, 2008.
Lawrence. R. Dicksee, Advanced Accounting, Arno press, 1976.
Gordon K. Richard, Depreciation, Amortization, and Depletion, Tax law Design and Drafting, Vol. 2, 1998.
Michael R. Schlessinger, Hopkins & S, Indopco & Newark: Defining the Intangible "Asset" in the Larger Cost Recovery Context, Taxes, 1992.

[Abstract]

A Study on the Corporate Income Tax Issues Related to Domain Names

Kim, Hyun-Dong

Assistant Professor, Ph.D., CPA, The Cyber University of Korea

This paper studies tax issues related to domain name. Whether domain names fall under intangible fixed assets or not is not prescribed in the corporate income tax law, regarding to section 20 of the basic law for national taxes and section 43 of the corporate income tax law, GAAP would be considered. According to GAAP, domain names are consistent with the definition of intangible assets.

Although domain names have the attributes of intangible assets, domain names are not prescribed in the corporate income tax law. Thus, it is necessary to examine current regulations. Specifically, whether domain names could be depreciable assets should be clarified. Current depreciation system depends on allocation of cost approach. To write domain names down, useful lives should be fixed.

Regarding to the behavior of the initial registration period, easy renewal, the possibility of permanent possession, it is troublesome to calculate the useful lives. Korean national tax service takes a position to permit amortizing domain names as goodwill. The position of Korean national tax service is not persuasive.

This paper suggests as followings: if the cost of purchasing domain names is little, the cost is recognized as deductible expense. If not, in principle, the related cost is recognized as assets. The specific useful lives is based on the average life span or 5 years like goodwill or trade marks.

Key Words : domain names, intangible fixed assets, corporate income tax, depreciation, useful lives.