

[2024-I-KQA006] (별도재무제표) 종속기업 현물출자로 생긴 압축기장충당금과 이연법인세부채 인식

레퍼런스

[2024-I-KQA006] 현물출자로 생긴 압축기장충당금에 대한 이연법인세부채 인식

관련 회계기준

기업회계기준서 제1008호 ‘회계정책, 회계추정치 변경과 오류’ 문단34~39

기업회계기준서 제1012호 ‘법인세’ 문단 15, 39

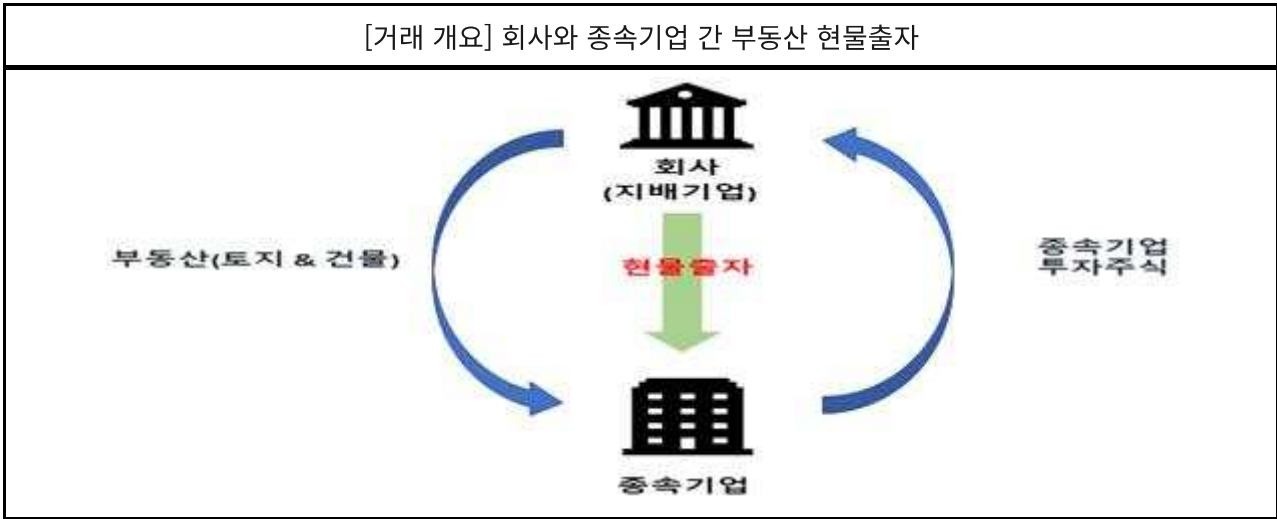
색인어

이연법인세부채, 현물출자, 가산할 일시적차이, 압축기장충당금

본문

배경 및 질의

- 1 회사는 종속기업(지분 100%)을 설립하고, 그 종속기업에 회사 소유의 부동산을 임대해 오다가 해당 부동산을 현물출자 하였다.



- 2 질의의 현물출자는 법인세법 제47조의2^[1]와 같은 법 시행령 제84조의2^[2]의 현물출자 과세특례조건을 충족하였다.
- 3 현물출자 후 회사의 별도재무제표에서 현물출자로 교부받은 종속기업투자주식의 장부금액은 현물출자 자산의 공정가치 평가금액이다.
- 4 회사는 세무상으로 과세이연을 위해 현물출자 자산에 대한 처분이익을 손금산입하고, 종속기업투자주식에 대한 압축기장충당금을 설정하였다. 법인세법 제47조의2제2항에 따라 ① 회사가 종속기업투자주식을 처분하거나

② 종속기업이 출자 받은 부동산을 처분하는 경우에 관련 법인세를 회사가 납부해야 한다.

- 5 (질의) 회사의 별도재무제표에서 현물출자 시 과세특례를 적용받기 위해 설정한 압축기장충당금 해당액이 K-IFRS 제1012호 문단 39에서 기술하는 ‘종속기업에 대한 투자자산과 관련된 가산할 일시적차이’에 해당하는지?

회신

- 6 종속기업에 대한 현물출자 시 법인세법령에 따른 과세이연 특례를 적용하여 생긴 가산할 일시적차이는 기업회계기준서 제1012호 ‘법인세’ 문단 39의 적용 대상에 해당한다.

판단근거

- 7 회사는 종속기업에 회사의 주요 영업자산(부동산)을 현물출자하면서 현물출자 대가로 종속기업투자주식을 취득하였고, 현물출자 결과 발생한 처분이익에 법인세법 제47조의2 ‘현물출자 시 과세특례’를 적용하여 처분이익 상당액을 과세 이연함에 따라 가산할 일시적차이가 발생하였다.
- 8 원칙적으로는 기업회계기준서 제1012호 문단 15에 따라 모든 가산할 일시적차이에 대해 이연법인세부채를 인식해야 한다. 한편, 문단 15에서는 종속기업에 대한 투자자산과 관련된 가산할 일시적차이에 대해서는 동 기준서 문단 39에 따라 이연법인세부채를 인식하도록 하고 있다.
- 9 문단 39에 따르면, 종속기업에 대한 투자자산과 관련된 모든 가산할 일시적차이에 대하여 이연법인세부채를 인식해야 한다. 다만 예외적으로 지배기업이 일시적차이의 소멸시점을 통제할 수 있고, 예측가능한 미래에 일시적차이가 소멸하지 않을 가능성이 높다는 두 가지 조건을 모두 만족하는 정도까지는 이연법인세부채를 인식하지 않는다(이하, ‘문단 39의 이연법인세부채 인식 예외규정’).
- 10 따라서 질의의 가산할 일시적차이에 대한 회계처리는 해당 일시적차이가 기업회계기준서 제1012호 ‘법인세’ 문단 39의 적용대상인지에 따라 결정된다.
- 11 질의의 가산할 일시적차이는 종속기업에 추가적인 출자를 위해 부동산을 이전함에 따라 생긴 것이므로 종속기업에 대한 투자와 관련이 있다고 할 수 있다. 문단 39의 이연법인세부채 인식 예외규정에서는 해당 문단의 적용대상을 종속기업투자주식과 관련된 모든 가산할 일시적차이라고 기술하고 있으므로, 질의의 가산할 일시적차이는 문단 39의 적용대상으로 판단하는 것이 타당하다.
- 12 한편, 질의의 가산할 일시적차이는 ‘문단 39의 이연법인세부채 인식 예외규정’ 적용대상이 아니라, 현물출자 대상자산에 귀속되는 일시적차이로서 문단 15 적용대상이라는 의견도 있다. 이는 법인세법 제47조의2에서 과세특례 적용대상이 현물출자 대상자산의 처분이익이라고 명시한다는 점에 근거한다. 그러나 법인세법 제47조의2에 따르면, 현물출자로 발생한 가산할 일시적차이는 현물출자 대상자산을 처분하는 경우뿐만 아니라 해당 종속기업투자주식을 처분하는 경우에도 소멸되므로 해당 가산할 일시적차이가 종속기업투자주식에 대한 투자와 무관하다고는 할 수 없다.
- 13 회사는 질의의 가산할 일시적차이에 대하여 문단 39에 따라 이연법인세부채 인식 여부를 결정해야 한다. 질의의 가산할 일시적차이가 ‘문단 39의 이연법인세부채 인식 예외규정’의 두 가지 조건을 모두 충족하면 이연법인세부채를 인식하지 않는다. 그러나 해당 일시적차이가 ‘문단 39의 이연법인세부채 인식 예외규정’의 두 가지 조건 중 하나라도 충족하지 못하면 이연법인세부채를 인식해야 한다.
- 14 이때 ‘문단 39의 이연법인세부채 인식 예외규정’의 두 가지 조건을 충족하는지는 회사의 현물출자 목적, 통제력 유무, 종속기업투자주식 처분 계획, 종속기업의 현물출자자산 보유 의도 등 관련된 사실과 상황을 모두 고려하여 회사가 직접 판단해야 하는 사실 판단사항이다.

- 15 한편, 현물출자 과정에서 과세이연특례 적용으로 생긴 가산할 일시적차이에 대하여 ‘문단 39의 이연법인세부채 인식 예외규정’의 조건 충족 여부를 판단하는 과정에서 회계추정이 변경되는 경우에는, 기업회계기준서 제1008호 ‘회계정책, 회계추정치 변경과 오류’ 문단 34~39에 따라 회계추정치 변경으로 회계처리한다.

K-IFRS 질의회신 요약 내‘참고자료’관련 고지사항(Disclaimer) - 기준원

이 참고자료는 ‘K-IFRS 질의회신 요약’에 대한 이용자의 이해를 돕기 위해 한국회계기준원의 실무 담당자가 질의회신 논의과정에서 다양하게 검토한 사항 등을 정리한 것이므로 ‘K-IFRS 질의회신 요약’과 일관되지 않는 내용이 포함될 수 있습니다. 또한, 이 참고자료는 한국회계기준원과 회계처리기준위원회의 공식적인 견해를 나타내지 않으며 ‘K-IFRS 질의회신 요약’을 구성하지 않습니다.

참고자료

질의자의 의문사항

- 부1 질의자는 지배기업(회사)이 종속기업에 부동산을 현물출자할 때, 법인세법의 과세이연 특례를 적용받기 위해 손금산입하여 설정한 압축기장충당금 해당액이 지배기업의 별도재무제표에서 기업회계기준서 제1012호 ‘법인세’ 문단 39^[3]에서 기술하는 ‘종속기업에 대한 투자자산과 관련된 가산할 일시적차이’에 해당하는지를 질의하였다.

질의에서 제시된 견해

- 부2 질의에 대하여 다음과 같은 상반된 견해가 있다.

(견해1) 과세이연을 위해 손금산입 목적으로 설정한 압축기장충당금 해당액은 ‘종속기업에 대한 투자자산과 관련된 가산할 일시적차이’에 해당한다.

회사가 부동산을 종속기업에 현물출자한 결과, 종속기업투자주식을 취득·보유함으로써 과세이연 혜택을 받았고 향후 해당 종속기업투자주식이나 현물출자 대상 자산(부동산)의 처분 여부에 따라 법인세 납부 의무를 회사가 부담한다. 따라서 질의의 일시적차이는 문단 39에서 기술하는 ‘종속기업투자주식과 관련된 가산할 일시적 차이’에 해당한다.

(견해2) 과세이연을 위해 손금산입 목적으로 설정한 압축기장충당금 해당액은 ‘종속기업에 대한 투자자산과 관련된 가산할 일시적차이’에 해당하지 않는다.

질의의 압축기장충당금은 세무상 현물출자 자산(부동산) 양도차익의 과세이연을 위해 설정한 것으로, 종속기업투자의 회수와 관계없이 종속기업이 현물출자 자산을 처분하는 경우에도 회사에 과세된다. 따라서 질의의 일시적차이는 현물출자 자산과 관련된 유보이므로 문단 39를 적용할 수 없고 문단 15^[4]의 이연법인세부채 인식에 대한 일반원칙을 적용해야 한다.

(견해3) 문단 39 이연법인세부채 인식 예외규정 적용 여부를 회계정책으로 선택하고 매기 일관성 있게 적용한다.

회사가 현물출자 시 법인세법령에 따른 과세이연 특례를 적용하면서 생긴 가산할 일시적차이는 현물출자로 취득한 종속기업에 대한 투자자산과 현물출자 자산 중 어느 특정 자산에만 귀속된 가산할 일시적차이라고 한정

할 수 없다. 따라서 문단 39의 이연법인세부채 인식 예외규정 적용 여부는 회계정책으로 결정하되 매기 일관성 있게 적용해야 한다.

검토과정에서 논의된 내용

‘종속기업에 대한 투자자산과 관련된 가산할 일시적차이’의 의미

- 부3 기업회계기준서 제1012호 ‘법인세’ 문단 5에서 정의하는 일시적차이는 재무상태표상 자산(부채)의 장부금액과 세무기준액의 차이를 말하고, 가산할 일시적차이는 자산(부채)의 장부금액이 회수(결제)되는 미래 회계기간의 과세소득 결정 시 가산되는 일시적차이를 말한다.
- 부4 법인세법에 따라 설정되는 압축기장충당금은 회계기준에서 규정하는 항목은 아니다. 그러나 과세이연을 위해 손금산입 목적으로 세무상 설정한 압축기장충당금 해당액은 미래에 종속기업투자주식이나 현물출자 대상 자산 처분시점에 회사의 과세소득 결정 시 가산된다는 점에서 세무기준액에 영향을 미쳐 회계기준에 따라 산정된 가산할 일시적차이에 포함될 것이다.
- 부5 이연법인세부채 인식 예외규정을 기술하는 기업회계기준서 제1012호 문단 15 및 39에서는 이연법인세부채 인식 예외 대상을 ‘종속기업 등에 대한 투자자산과 관련된’ 가산할 일시적차이로 언급할 뿐 구체적인 의미와 범위는 명시하지 않고 있다.
- 부6 따라서 주식과 현물이 상호 교환되는 현물출자(또는 물적분할)에서 생기는 가산할 일시적차이가 종속기업투자주식과 현물출자자산 중 어느 하나에 귀속되는지 아니면 둘 다에 해당하는지를 회계기준만으로는 판단하기 어려워 관련 법령의 취지를 검토하였다.

현물출자 자산 과세이연 특례 적용으로 생긴 가산할 일시적차이(압축기장충당금)의 원천

- 부7 현물출자 과세특례는 투자 종결시점(주식 또는 현물출자 대상자산 처분)까지 회사에 대한 과세를 이연하기 위한 것으로, 해당 가산할 일시적차이가 어느 자산에 귀속되는지에 관계없이 납세자의 미래 과세소득에 미치는 영향에 차이는 없다.
- 부8 법인세법(제47조의2①)에서 피출자법인의 주식가액 중 ‘현물출자로 발생한 자산의 양도차익’에 상당하는 금액을 손금산입할 수 있도록 하고, 법인세법(제84조의2②)에서는 손금에 산입하는 금액을 압축기장충당금으로 계상하도록 규정하고 있다. 이를 근거로 현물출자로 생긴 가산할 일시적차이는 회사가 기존에 보유했던 자산의 처분과 관련하여 생기는 것이라는 견해가 있었다.
- 부9 그러나 법인세법령에서는 ‘피출자법인주식 등의’ 압축기장충당금이라고 명시하고, ‘주식 등’을 취득한 주식 또는 출자지분이라고 기술한다(법인세법 시행령 제14조^[5]). 이는 압축기장충당금이 종속기업투자주식의 세무기준액에서 차감되는 것을 의미하며, 결과적으로 종속기업투자주식의 장부금액과 세무기준액 사이에 일시적차이를 초래한다.
- 부10 따라서 이러한 법인세 및 시행령의 취지를 고려할 때, 현물출자로 인한 양도차익에 대한 과세이연에서 생기는 일시적차이를 현물출자 대상 자산(부동산)에만 귀속된다고 보기는 어렵다.

문단 39의 이연법인세부채 인식 예외규정 적용 여부

- 부11 견해2의 지지자는 질의의 압축기장충당금이 부동산 처분이라는 종속기업 경영자의 의사결정으로도 실현된다는 점에서 현물출자 자산과 관련된 유보이므로 문단 39의 적용대상이 아니라고 보았다. 즉, 회사의 별도재무제표에서 이는 유형자산 처분이익이므로 질의의 가산할 일시적차이는 현물출자자산에 귀속되는 가산할 일시적차이라고 보는 것이 타당하다는 입장이다.

- 부12 한편, 견해3의 지지자는 자산의 경제적 효익을 실현하는 다양한 방법, 현물출자 목적, 현물출자자산의 처분 가능성 등 현물출자 거래와 관련된 사실관계를 종합적으로 고려하여 회계정책을 선택하는 것이 타당하다고 보았다. 지배기업이 납세 의무자라는 점을 고려할 때 두 대안이 실질적으로 차이가 없지만, 회사 및 종속기업의 해당 자산 처분 가능성 및 활용 계획 등을 종합적으로 고려하여, 회계정책을 결정해야 한다는 입장이다.
- 부13 이와 같이, 현물출자나 물적분할과 같은 거래에서 생기는 이연법인세 회계처리 시 문단 39의 이연법인세부채 인식 예외규정 적용 여부에 대해 다양한 견해가 있었다.
- 부14 그럼에도 불구하고, 기업회계기준서 제1012호 문단 39에서는 ‘종속기업에 대한 투자자산’이라고만 명시하고 있기 때문에 질의의 현물출자 거래에서 생긴 일시적차이를 종속기업투자주식의 장부금액과 세무기준액의 차이로 보고 ‘문단 39의 이연법인세부채 인식 예외규정’을 적용하는 것이 타당하다고 결론 내렸다. 다만, 문단 39의 두 가지 조건 충족 여부는 회사가 모든 사실과 상황을 고려하여 판단할 사항이다.
- 부15 결국 지배기업이 자산 처분을 통제할 수 있고, 예측가능한 미래에 일시적차이가 소멸하지 않을 가능성이 높다면 이연법인세부채를 인식하지 않도록 한 ‘문단 39의 이연법인세부채 인식 예외규정’의 취지를 고려하면, 지배기업과 종속기업 간 현물출자 결과로 생긴 가산할 일시적차이가 예측가능한 미래에 소멸되지 않을 통제가능한 상황에서는 그 예외규정을 적용해야 한다고 결론 내렸다.

‘질의회신 요약’관련 고지사항(Disclaimer)

이 자료는 한국회계기준원이 접수한 질의와 이에 대한 회신을 요약한 것으로 이 자료상의 회신을 참조하여 회계처리할 때에는 다음과 같은 주의가 요구됩니다.

동 질의에 대한 회신은 주어진 질의에서 제시된 조건 및 사실 등을 전제로 도출된 것으로, 이 조건 또는 사실 등과 동일하지 않은 상황 (중요한 사항의 누락 또는 변경 포함)에서는 회신 결과가 달라질 수 있습니다. 그러므로 이 자료상의 회신은 일반화된 지침으로 사용할 수 없습니다.

한국회계기준원의 질의회신요약은 공개 시점에 유효한 관련 기준 등에 근거하여 작성한 것이므로 회계기준의 제·개정으로 변경될 수 있으며 국제회계기준위원회(IASB) 또는 국제회계기준해석위원회(IFRS IC)의 새로운 의견이 있을 경우 적절한 절차를 거쳐 변경되거나 새로운 의견으로 대체될 수 있습니다.